

РЕЦЕНЗІЯ

на дисертаційну роботу **ШУЛЬГАН Марії Ярославівни**
на тему: **«Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції
бджільництва»**

представлену на здобуття наукового ступеня доктора філософії
за спеціальністю 071 Облік і оподаткування

Актуальність теми дисертації. Бджільництво як самостійна галузь виробництва відіграє важливу роль в економіці, забезпечуючи населення корисною продукцією та сприяючи розвитку сільського господарства. Глобалізація та розвиток ринкових відносин зумовили значні зміни в структурі та функціонуванні галузі бджільництва.

Сучасні бджільницькі господарства – це складні системи, що охоплюють виробництво, переробку та реалізацію продукції. Вони активно адаптуються до мінливих умов ринку, впроваджують нові технології та розширюють асортимент продукції. Водночас бджільництво зберігає свою соціальну значимість: сприяючи розвитку сільських територій, забезпечуючи населення екологічно чистими продуктами харчування та сприяючи збереженню біорізноманіття. Постійні наукові дослідження в галузі бджільництва дозволяють розробляти нові технології та підвищувати ефективність виробництва.

Розробка і вдосконалення прогресивних технологій у бджільництві може ефективно здійснюватися за наявності необхідних засобів, обладнання, кваліфікованого персоналу, а також участі вчених і практиків. Головним чином, у таких бджільницьких підприємствах за належної підготовки працівників забезпечується вища економічна ефективність виробництва, швидша окупність капіталовкладень та високий рівень економічної стійкості підприємства.

Під час освоєння прогресивної технології не менш важливу роль відіграють систематизація, облік та результативність комерційної діяльності підприємств бджільництва, а також вміння своєчасно реалізувати свою продукцію відповідно до ринкової кон'юнктури. Дані бухгалтерського обліку є інформаційною основою для об'єктивної оцінки результатів господарської діяльності підприємства. На їх підставі формується надійне інформаційне джерело для розвитку ринків капіталу, збільшення інвестицій та оцінки ефективності функціонування приватного сектора.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану наукових досліджень і розробок Вінницького національного аграрного університету і є складовою

частиною науково-дослідних тем: «Сучасні тенденції, новації та перспективи розвитку обліку та оподаткування підприємств, організацій, установ» (номер державної реєстрації 0118U100367, 2019-2022), та «Удосконалення обліку та оподаткування суб'єктів господарювання в умовах сучасних концепцій управління та глобальних викликів» (номер державної реєстрації 0122U201989, 2023-2026).

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розвиток теоретичних засад, розширення методичного інструментарію та формування організаційних положень бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва.

Комплексний підхід до дослідження визначеної мети обумовив необхідність вирішення наступних завдань:

- узагальнити підходи до визначення економічної сутності «продукція бджільництва» для розширення предметної області обліку;
- запропонувати науково-обґрунтовану класифікацію продукції бджільництва для прийняття ефективних управлінських рішень;
- обґрунтувати підходи до розмежування робіт і послуг за сезонністю виробництва для ефективного управління витратами у бджільництві;
- розробити облікові регістри щодо виробництва та реалізації продукції бджільництва для формування повної інформації за аналітичними розрізами для потреб внутрішніх користувачів;
- удосконалити облікове забезпечення управління виробництвом та реалізацією продукції бджільництва в системі рахунків бухгалтерського обліку;
- сформувати напрями вдосконалення внутрішньої звітності щодо реалізації продукції бджільництва для забезпечення потреб внутрішніх користувачів;
- розробити рекомендації з удосконалення організації бухгалтерського обліку продукції бджільництва на мікро- та макрорівнях;
- поглибити організаційно-методичні підходи до структуризації витрат на виробництво продукції бджільництва з врахуванням галузевих особливостей і необхідності їх оптимізації;
- обґрунтувати складові теоретико-практичної конструкції облікового забезпечення управління процесами виробництва і реалізації продукції бджільництва;
- сформувати напрямки модифікації статистичної звітності в частині відображення продукції бджільництва.

Об'єктом дослідження є система обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва з урахуванням специфіки господарської діяльності

галузі.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, практичних, методичних та організаційних основ бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у розробленні теоретико-практичної конструкції бухгалтерського обліку для бджільництва, яка враховує сезонність виробництва та специфіку галузі. Крім того, сформовані пропозиції щодо вдосконалення існуючих систем обліку. Отримані результати, що становлять наукову новизну та особистий внесок автора, полягають у наступному:

вперше:

- запропоновано теоретико-практичну модель облікового забезпечення управління процесами виробництва і реалізації продукції бджільництва, яка взаємоузгоджує теоретичну і організаційно-методичну підсистеми. Це дозволяє створити прозору та ефективну систему прийняття рішень, необхідну для реалізації стратегій сталого розвитку;

удосконалено:

- класифікацію продукції бджільництва за господарською цінністю та економічними вигодами, що сприяє науково обґрунтованому прийняттю управлінських рішень та концентрації виробництва на найбільш рентабельних видах продукції. Запропоновано виокремлювати основну продукцію (мед, стільниковий мед); супутню продукцію (віск і воскова сировина (суш, забрус), прополіс, квітковий пилок, перга, маточне молочко, бджолина отрута (сирець), трутневий гомогенат); побічну продукцію (тільця бджіл (бджолиний підмор), личинки воскової молі, бджолина мерва);

- організаційно-методичні засади процесу документування через розроблення первинних документів: Акту проведених робіт (послуг) та отриманої продукції на пасіці та Реєстру приймання продукції бджільництва з пасіки. Це забезпечує систематизацію первинних даних щодо надходження різних видів продукції бджільництва за сезонністю з власних пасік;

- номенклатуру рахунків бухгалтерського обліку щодо відображення продукції бджільництва згідно з запропонованою класифікацією, що підвищує інформаційні можливості щодо задоволення потреб управлінського персоналу за затребуваними аналітичними розрізами (видами продукції);

- методичні засади бухгалтерського обліку продукції бджільництва в частині внутрішньої звітності через розробку Відомості руху продукції бджільництва (внутрішній, зовнішній ринок). Це дозволяє забезпечити інформаційні запити внутрішніх користувачів та оцінку руху продукції бджільництва за її видами та джерелами надходження і вибуття;

- організацію бухгалтерського обліку на мікро рівні шляхом доповнень до Наказу про облікову політику із розробкою графіку документообігу та макрорівні через внесення пропозицій до НП(С)БО 30 «Біологічні активи» і Методичних рекомендацій 1315, 132, що дозволяє уніфікувати підходи до визначення складу, оцінки та відображення в обліку продукції бджільництва;

- методичні підходи до розширення інформативності статистичної звітності через модифікацію її форми із наступним внесенням пропозиції до «Роз'яснень щодо показників форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

набули подальшого розвитку:

- підходи щодо розмежування робіт і послуг у бджільництві за сезонністю виробництва, що створило підґрунтя для структуризації витрат. Це дозволить оперативно формувати квартальні витрати для управлінського персоналу та ефективніше планувати діяльність з урахуванням сезонності;

- понятійно-термінологічний апарат бухгалтерського обліку через уточнення поняття «продукція бджільництва» як сукупності продуктів, отриманих в процесі діяльності бджолосімей (роїв), які призначені для реалізації споживачам (мед, стільниковий мед); використовуються для потреб лікувально-оздоровчих потреб (віск і воскова сировина (суш, забрус); квітковий пилок (бджолине обніжжя); прополіс; перга; маточне молочко; бджолина отрута (сирець); трутневий гомогенат), (тільца бджіл (бджолиний підмор); личинки воскової молі; бджолина мерва), а також, які можуть бути використані на підприємстві для власних потреб, переробки та в якості незавершеного виробництва із врахуванням сезонності;

- порядок визначення складу статей витрат із розширенням їх переліку з урахуванням особливостей галузі бджільництва (зокрема витрат на апітерапію). Запропоновано деталізацію робіт і послуг за сезонністю виробничої діяльності, що сприятиме оперативному отриманню інформації на основі запропонованого Журналу витрат за видами продукції бджільництва та своєчасному прийняттю рішень щодо оптимізації витрат.

Практичне значення одержаних результатів дослідження «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції бджільництва» підтверджується їх впровадженням у діяльність наступних організацій: наукові розробки за тематикою дисертаційного дослідження впроваджено у навчально-методичний процес та наукову роботу Вінницького національного аграрного університету (довідка № 01.1.-59-1400 від 13.12.2023 р.). Пропозиції щодо документування плану робіт на пасіці, спрямовані на впорядкування операцій у виробничих процесах, регіональне використання

часу та ресурсів, рекомендовано для застосування в роботі сільськогосподарських підприємств Департаментом агропромислового розвитку Вінницької обласної військової адміністрації (довідка № 01.1-27/2241 від 29.12.2023 р.); Рекомендації щодо запровадження внутрішніх управлінських реєстрів для розкриття ключових показників, що формують необхідну фінансову інформацію про доходи та витрати виробництва продукції бджільництва впроваджено у практичну діяльність ТОВ «СП «Мед Поділля»; пропозиції щодо удосконалення (групування) витрат за об'єктами (видами продукції бджільництва) і статтями, для отримання більш детальної аналітичної інформації, рекомендовано Вінницьким обласним об'єднанням спілки пасічників (довідка № 203 від 24.09.2024 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є результатом наукового дослідження автора, яке містить нові наукові результати, теоретичні узагальнення та практичні рекомендації. Особистий внесок полягає у дослідженні основних складових теоретичних і організаційно-методичних проблем щодо поліпшення організації та методики обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва. Всі наукові праці, опубліковані в співавторстві у дисертації є результатом власних досліджень здобувача.

Апробація результатів дисертації. Дисертаційна робота пройшла апробацію у доповідях і виступах дисертантки на 4 міжнародних та 10 всеукраїнських науково-практичних конференціях, що відбулись протягом 2021-2025 рр.

Публікації результатів дослідження. Основні положення дисертаційної роботи дисертантки опубліковано в 7 статтях у наукових фахових виданнях України категорії «Б», що включені до міжнародних наукометричних баз (5 наукових працях загальним обсягом 6,76 ум. друк. арк., автору належить 6,105 ум. друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертаційної роботи складає 229 сторінок машинописного тексту, з них виклад основного матеріалу – 251 сторінку. Робота містить 24 таблиці, 46 рисунка, 3 формули та 19 додатків. Список використаних джерел включає 129 найменувань, викладених на 14 сторінках.

У вступній частині дисертаційного дослідження відзначено важливість теми пов'язаної з бухгалтерським обліком виробництва та реалізації продукції бджільництва. Визначено мету та основні завдання, спрямовані на розробку заходів із дослідження організаційних та методичних положень бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва та їх удосконалення для забезпечення запитів та потреб управління.

У першій частині дисертаційної роботи досліджено теоретичні аспекти бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва, проаналізовано погляди сучасних науковців щодо теоретичних і практичних засад раціонального ведення бджільництва та економічної ефективності його виробництва. Встановлено, що номенклатура сільськогосподарської продукції у бджільництві, яка підлягає обліку є ширшою, ніж це передбачено чинними нормативно-правовими актами. Впровадження чіткої класифікації, розмежованої продукції бджільництва по її різновидах та запропоноване визначення продукції бджільництва комплексно охоплює всі аспекти діяльності бджолосімей, враховуючи сезонність виробництва та забезпечує точність обліку галузі.

У другій частині дисертаційної роботи проведено детальний аналіз сучасного стану бухгалтерського обліку в бджільництві з акцентом на виявленні проблем і розробці пропозицій щодо їх усунення. Зокрема, впровадження запропонованих документів дозволить забезпечити детальний аналіз фінансово-господарської діяльності та підвищити ефективність управління пасікою. Розроблено методику формування та відображення продукції бджільництва в бухгалтерському обліку для багатoproфільних підприємств, яка передбачає введення аналітичних рахунків третього порядку до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» субрахунку 272 «Продукція тваринництва».

У проектній частині обґрунтовано удосконалення системи обліку та звітності галузі бджільництва. Зокрема, доповнено наказ про облікову політику найбільш доцільною науково обґрунтованою моделлю обліку продукції бджільництва та Графіком документообігу; запропоновано організаційно-методичний інструментарій гармонізації бухгалтерського обліку шляхом доповнення нормативно-правових актів розгорнутим переліком продукції бджільництва (основна, супутня, побічна (із її видами)); здійснено розгорнутий аналіз статті витрат «Роботи та послуги», що дозволить виявити резерви для зниження собівартості та підвищення прибутковості виробництва та додатково запропоновано ввести Журнал витрат за видами продукції; проведено прикладне дослідження, спрямоване на аналітичне вивчення складу та динаміки доходів пасічних господарств різних видів продукції бджільництва та встановлено, що основну частку доходів пасічників (близько 80%) становить реалізація меду та стільникового меду. Детальне вивчення форми звітності «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (№50-сг) показало, що наявна класифікація продукції бджільництва не відповідає сучасним вимогам галузі, тому в роботі запропоновано доповнити статистичну форму

звітності (№50-сг) детальним переліком продукції бджільництва відповідно до чинної класифікації та внести уточнення до «Роз'яснення щодо показників форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна). Це дозволить уніфікувати підходи до обліку та звітності, підвищивши точність і повноту відображення господарської діяльності пасік.

Вперше розроблено теоретико-практичну модель облікового забезпечення управління процесами виробництва та реалізації продукції бджільництва. Запропонована модель конструкції удосконалення обліку забезпечує комплексний підхід до ведення пасіки, інтегруючи різноманітні аспекти виробництва та враховуючи специфічні особливості бджільництва.

Висновки є науково обгрунтованими та спрямовані на поглиблення теоретико-методичних засад та розробку практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та реалізації продукції бджільництва.

Не дивлячись на високий науковий рівень, оригінальність та новизну результатів представленого наукового дослідження, слід звернути увагу на такі зауваження, побажання та дискусійні питання дисертаційної роботи Шульган М.Я.

1. У дисертаційній роботі, зокрема у розділі 2, автором запропоновано ввести аналітичні рахунки третього порядку до субрахунку 272 «Продукція тваринництва», що стосується багатoproфільних пасічних господарств, які займаються не тільки бджільництвом. Водночас, доцільно уточнити, як будуть систематизовані та відображені ці рахунки у Плані рахунків господарства, яке є виключно пасічним;

2. У Додатку I Доповнення до РОЗ'ЯСНЕННЯ щодо показників форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» у розділі I Загальні положення, перерахована та розмежована продукція бджільництва. У цьому ж документі, зокрема в розділі IV Показники щодо наявності і руху продукції сільського господарства (розділ 3 форми № 50-сг (річна)) також відображена зазначена продукція. Однак, у I розділі не відображені одиниці її виміру на відміну від вищезгаданого розділу. Доцільно було б систематизувати одиниці виміру до єдиного формату в обох розділах для забезпечення узгодженості даних.

3. У розділі 2, п. 2.1 у Таблиці 2.2 представлено загальне первинне документування процесу виробництва у бджільництві. Вважаємо за доцільне перенести цю таблицю в розділ «Додатки», що забезпечить кращу структурованість і зручність сприйняття матеріалу.

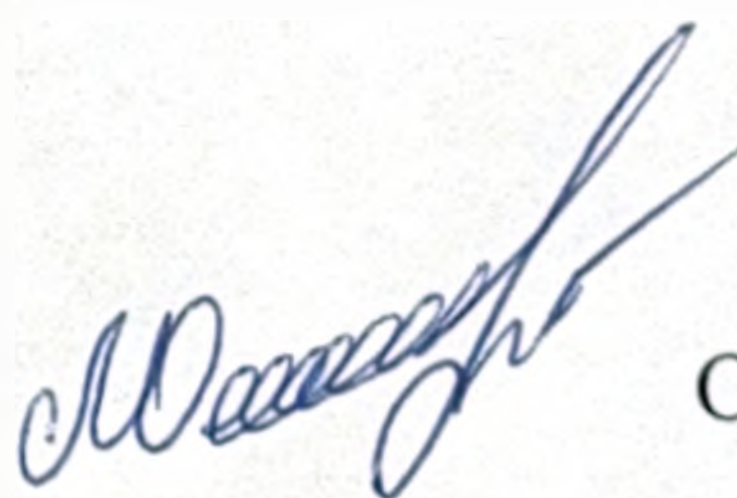
Загалом, наведені зауваження принципово не впливають на наукову та практичну цінність одержаних автором результатів дослідження і не

знижують в цілому достатньо високої позитивної оцінки дисертаційної роботи.

Загальний висновок. З огляду на актуальність, новизну та значущість отриманих автором наукових результатів, їх обґрунтованість і достовірність, а також практичну цінність сформульованих положень і висновків, вважаємо, що дисертаційна робота Шульган Марії Ярославівни на тему: «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції бджільництва» відповідає вимогам п. 5, 6, 7, 8, 9 «Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44 (зі змінами), наказу Міністерства освіти і науки України від 12.01.2017 р. № 40 «Про затвердження вимог до оформлення дисертації», п. 26 Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у закладах вищої освіти (наукових установах), затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 р. № 261 (зі змінами) а її автор - Шульган Марія Ярославівна заслуговує на присудження ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 Облік і оподаткування.

Рецензент

кандидат економічних наук, доцент
кафедри обліку і оподаткування
Вінницького національного аграрного
університету



Олена КОВАЛЬ

Підпис Коваль О.В. засвідчую
вчений секретар



Тетяна КОРПАНЮК