

ВІДГУК

офіційного опонента, доктора економічних наук, професора

Бездушної Юлії Сергіївни

на дисертаційну роботу **Шульган Марії Ярославівни**

на тему: **«Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції
бджільництва»**,

подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії
за спеціальністю 071 Облік і оподаткування,
галузі знань 07 Управління та адміністрування

Актуальність теми дисертації. Продукція бджільництва займає, хоч і не головне, проте дуже вагоме місце у продовольчій безпеці України. Мед є не лише високоякісним, корисним, натуральним продуктом харчування, а й важливим засобом підтримки здоров'я. Він сприяє здоровому харчуванню, підтримує економіку, зменшує залежність від імпорту цукру та відіграє ключову роль у сталому розвитку сільського господарства. В умовах глобальних викликів, таких як зміни клімату, економічні кризи та зростання населення, бджільництво є важливим чинником забезпечення продовольчої стабільності. Крім того, бджільництво є галуззю з високим експортним потенціалом, стабільне функціонування якої забезпечує не лише надходження валютних коштів, а й розвиток економіки в цілому.

В умовах зростаючої конкуренції на внутрішньому та зовнішньому ринках, українські виробники продукції бджільництва стикаються з необхідністю оптимізації виробничих процесів та забезпечення конкурентоспроможності. Ефективне управління пасічними господарствами, що базується на точних та своєчасних даних обліку є ключовим фактором досягнення цієї мети. Аналіз і оптимізація обліку продукції бджільництва дозволяють знижувати собівартість, підвищувати рентабельність та забезпечувати стабільний розвиток галузі, яка відіграє важливу роль в економіці, забезпечуючи населення цінними продуктами та сприяючи розвитку сільського господарства. Дослідження та удосконалення питань

бухгалтерського обліку у галузі бджільництва є актуальним також через необхідність вдосконалення спеціальних методик обліку, впровадження цифрових рішень та адаптації до сучасних економічних умов. Особливості бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва, зумовлені біологічними процесами, сезонністю виробництва, впливом природних факторів та іншими чинниками, що пов'язані з специфікою галузі. Існуючі методи обліку недостатньо враховують цю специфіку, щоб забезпечити прийняття обґрунтованих управлінських рішень, що обґрунтовує високу актуальність теми дисертаційного дослідження.

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), у межах якої автор дослідила особливості облікового відображення продукції бджільництва в сучасних умовах господарювання; «Удосконалення обліку та оподаткування суб'єктів господарювання в умовах сучасних концепцій управління та глобальних викликів» (номер державної реєстрації 0122U201989, 2023-2026), у межах якої автор удосконалила форми первинних документів щодо обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва пасічних господарств.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформованих у дисертації, їх достовірність, академічна доброчесність та повнота висвітлення. Шульган М.Я. аргументує мету дисертаційної роботи, що полягає в розширенні методичного інструментарію та розробки практичних рекомендацій з формування організаційних положень бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва. Використання системного підходу як методологічної основи дослідження зумовило формування комплексу взаємопов'язаних завдань, спрямованих на досягнення поставленої мети, а саме: узагальнити підходи до визначення економічної сутності поняття «продукція бджільництва» для розширення предметної частини 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 форми первинних документів та облікових регістрів щодо виробництва та реалізації продукції бджільництва для формування повної інформації за аналітичному 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 його галузевих особливостей і необхідності їх оптимізації; обґрунтувати складові теоретико-практичної моделі облікового забезпечення управління процесами виробництва і реалізації продукції бджільництва; сформувати напрямки модифікації системи звітності в частині відображення продукції бджільництва.

Теоретико-методологічний фундамент дисертаційного дослідження сформовано на основі комплексу загальнонаукових та спеціальних методів, що забезпечують всебічний аналіз облікових явищ і процесів у бджільницькій галузі. Цей методологічний арсенал включає в себе критичний аналіз сучасних наукових розробок, спрямований на ідентифікацію ключових проблем та формулювання завдань, що стоять перед обліковою практикою в даній галузі. У процесі дослідження використовувались: системно-структурний метод – для формування класифікації продукції бджільництва для потреб обліку, гносеологічний метод – для уточнення та поглиблення змісту понять і категорій, які описують облік виробництва та реалізації продукції бджільництва. Аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, ідеалізація та узагальнення (загальнонаукові методи пізнання) – як для дослідження розвитку вихідних положень теорії, методики та організації бухгалтерського обліку виробництва

та реалізації продукції бджільництва. Порівняльно-правовий метод – для оцінки продукції бджільництва в країнах світу. Бібліографічний і бібліометричний - для виявлення тенденцій розвитку теорії та методики бухгалтерського обліку продукції бджільництва. Математико-статистичні методи для оцінки стану системи обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва. Метод формалізації – для розробити організаційно-методичних засад обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва.

Інформаційною базою досліджень слугують законодавчі та нормативні акти, які регулюють виробничу діяльність пасічних господарств та ведення бухгалтерського обліку, праць вітчизняних та зарубіжних вчених, періодичних видань, матеріалів науково-практичних конференцій, семінарів, інформація з аналітичних порталів, даних Програми розвитку аграрного сектору та забезпечення продовольчої безпеки Вінницької міської територіальної громади, дані медового форуму «Україна медова і світ» та центру досліджень продовольства та природокористування, Директив Європейського Парламенту про мед, даних Постанови Ради (ЄС) щодо органічного виробництва і маркування органічних продуктів, Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації, Спілки пасічників Вінниччини, даних сільськогосподарського підприємства «Мед Поділля», офіційні дані Державної служби статистики України, Міністерства аграрної політики та продовольства України, даних Міжнародних стандартів, матеріали авторських досліджень.

Застосування цих методів дозволило комплексно дослідити проблему та сформулювати обґрунтовані висновки.

У першому розділі дисертації розкрито теоретичні аспекти формування понятійно-категоріального апарату пов'язаного з обліком продукції бджільництва. Надані пропозиції щодо чіткого розмежування видів продукції бджільництва на основну, супутню і побічну (з детальним описом їх характеристик) та виокремити класифікаційну ознаку «За господарською цінністю та економічними вигодами» (с.27-39). Здобувачка запропонувала деталізувати перелік робіт на пасіці за сезонними періодами, що дозволить

розбити статтю витрат «Роботи та послуги» на більш конкретні складові для забезпечення детальної аналітичної інформації про вплив сезонних коливань на собівартість продукції бджільництва та фінансові результати підприємства (с.39-49). Авторка розкрила сутність та економічний зміст поняття «продукція бджільництва», запропонувавши власне визначення продукції бджільництва (49-68).

У другому розділі дисертаційної роботи здобувачкою означено проблеми облікового відображення виробництва та реалізації продукції бджільництва шляхом розробки первинного документу (Акт проведених робіт (послуг) та отриманої продукції на пасіці) та обліковий регістр (Реєстр приймання продукції бджільництва з пасіки) (с.71-85). Авторкою впроваджено рахунки третього порядку до субрахунку 272 «Продукція тваринництва» рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» з врахуванням особливостей галузі бджільництва (с.85-106). Здобувачкою запропоновано форму внутрішньої звітності для пасічних підприємств (Відомість руху продукції бджільництва (внутрішній, зовнішній ринок)) (с.85-124).

Модернізацію обліку та звітності щодо виробництва та реалізації продукції бджільництва, якій присвячений третій розділ дисертаційної роботи здобувачка пропонує через: розширення розпорядчого документа про облікову політику пасічних господарств у частині відображення продукції бджільництва та запропонованого додатку (Графік документообігу) до нього; пропозиції змін та доповнень до НП(С)БО 30 «Біологічні активи», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів №1315 та Методичних рекомендацій з планування обліку, і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132) (с.127-142). Авторкою запропоновано деталізацію витрат на роботи і послуги з врахуванням сезонності виробничої діяльності, що сприятиме оперативному отриманню інформації на основі запропонованого Журналу витрат за видами продукції бджільництва (с.142-162). Здобувачкою удосконалено методичні підходи до розширення інформативності статистичної звітності через модифікацію форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) «Звіт про основні

економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» та розробку доповнень до відповідних інструктивних документів Державної служби статистики України в частині її заповнення. Особливо цінною є розробка авторкою теоретико-практичної моделі облікового забезпечення управління процесами виробництва і реалізації продукції бджільництва, яка обґрунтовує та взаємоузгоджує теоретичну (удосконалення теоретичних засад) і організаційно-методичну (доповнення до нормативно-правової бази, облікової політики, системи рахунків та документування) складові бухгалтерського обліку (с. 162-175).

Достовірність наукових положень, висновків та рекомендацій, викладених у дисертаційній роботі, забезпечується їх емпіричним підтвердженням в процесі апробації, а також ґрунтовним використанням широкого спектру інформаційних ресурсів, включаючи офіційні статистичні дані, національні та міжнародні нормативно-правові акти, що регламентують діяльність бджільництва та відображення його виробничих процесів в обліку.

Порушення академічної доброчесності у дисертації не виявлено, є посилання на відповідні джерела інформації та дотримано усіх норм законодавства про авторське та суміжні з ним права.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформованих у дисертації. Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у розвитку теоретичних засад, розширенні методичного інструментарію та формуванні організаційних положень бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва, зокрема розробленні теоретико-практичної моделі бухгалтерського обліку для бджільництва, яка враховує сезонність виробництва та специфіку галузі.

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 обґрунтовує та взаємоузгоджує теоретичну (удосконалення теоретичних засад) і організаційно-методичну (доповнення до нормативно-

правової бази, облікової політики, системи рахунків та документування) складові бухгалтерського обліку, що дозволяє створити прозору та ефективну систему прийняття рішень в контексті сталого розвитку підприємств галузі бджільництва (с.174, рис.3.9);

- удосконалено класифікацію продукції бджільництва за критерієм господарської цінності та економічних вигід, що сприяє науково обґрунтованому прийняттю управлінських рішень та зосередженню 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 (тільца бджіл (бджолиний підмор), личинки воскової молі, бджолина мерва) (с.31, рис.1.3);

- удосконалено організаційно-методичні засади процесу документування через розроблення форм первинних документів та реєстрів: Акту проведених робіт (послуг) та отриманої продукції на пасіці та Реєстру приймання продукції бджільництва з пасіки, що забезпечує систематизацію первинних даних щодо надходження різних видів продукції бджільництва за сезонністю з власних пасік (с.81, рис.2.4, с.83, рис. 2.5);

- удосконалено номенклатуру рахунків бухгалтерського обліку щодо відображення продукції бджільництва згідно з запропонованою класифікацією, що підвищує інформаційні можливості обліку щодо задоволення потреб управлінського персоналу за затребуваними аналітичними розрізами (видами продукції) (с.93, рис.2.10);

- розвинуто методичні засади бухгалтерського обліку продукції бджільництва в частині внутрішньої звітності завдяки розробці Відомості руху продукції бджільництва (внутрішній, зовнішній ринок), що дозволяє забезпечити інформаційні запити внутрішніх користувачів та оцінку руху продукції бджільництва за її видами та джерелами надходження і вибуття (с.122, рис.2.20);

- запропоновано удосконалення організації бухгалтерського обліку на мікро рівні (шляхом доповнення Наказу про облікову політику із розробкою графіку документообігу) та макрорівні (шляхом розробки пропозицій змін та доповнень до НП(С)БО 30 «Біологічні активи», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів №1315 та Методичних рекомендацій з планування обліку, і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132), що дозволяє уніфікувати підходи до визначення складу, оцінки та відображення в обліку продукції бджільництва (додатки: Г, Г1, с.140, рис.3.2, додатки: Д,Е,Є,Є1);

- удосконалено методичні підходи до розширення інформативності статистичної звітності через модифікацію форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» та розробку доповнень до відповідних інструктивних документів Державної служби статистики України в частині її заповнення (с.168, таб.3.8, с.170, таб.3.9).

- дістали подальший розвиток підходи щодо розмежування робіт і послуг у бджільництві з врахуванням сезонності виробництва, що створило підґрунтя для структуризації витрат, що дозволить поквартально оперативно формувати витрати для потреб управлінського персоналу та ефективніше планувати діяльність з урахуванням сезонності галузі бджільництва (с.48, таб.1.4);

- уточнено понятійно-термінологічний апарат бухгалтерського обліку через удосконалення 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 (с.38);

- набув подальшого розвитку порядок визначення складу статей витрат із розширенням їх переліку з урахуванням особливостей галузі бджільництва (зокрема витрат на апітерапію). Зокрема запропоновано деталізацію витрат на роботи і послуги з врахуванням сезонності виробничої діяльності, що сприятиме оперативному отриманню інформації на основі запропонованого Журналу витрат за видами продукції бджільництва та також своєчасному прийняттю управлінських рішень щодо оптимізації витрат (с.150, рис.3.4, с.151-152, таб.3.4, додаток Ж).

Практичне значення та впровадження результатів дослідження. Проведене Шульган М.Я. дослідження має як теоретичне так і прикладне значення, оскільки його результати полягають у розробленні рекомендацій щодо вдосконалення облікового забезпечення виробничої діяльності пасічних господарств, а саме: 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, що дозволило максимізувати рівень прибутковості та рентабельності, 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 Вінницькою обласною громадською організацією «Спілка пасічників Вінниччини» (довідка № 203 від 24.09.2024 р.).

Повнота викладення наукових положень, матеріалів, висновків і рекомендацій дисертаційної роботи в опублікованих працях. Основні

положення дисертаційної роботи Шульган М.Я. опубліковано в 7 статтях у наукових фахових виданнях України категорії «Б», що включені до міжнародних наукометричних баз (14 наукових праць загальним обсягом 6,76 ум. друк. арк., автору належить 6,105 ум. друк. арк.) та 7 публікації в інших виданнях (0,855 умовн. друк. арк.).

Публікації Шульган М.Я. в повній мірі розкривають основні результати дослідження, викладені в дисертації.

Відповідність дисертації спеціальності і вимогам. Дисертаційна робота Шульган Марії Ярославівни, виконана на тему «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції бджільництва» за змістом, метою, завданнями, висновками та науковою новизною відповідає спеціальності 071 Облік і оподаткування. Дисертація виконана здобувачем особисто, містить нові теоретичні та методичні результати, які характеризуються ознаками наукової новизни та мають істотне значення для галузі знань 07 Управління та адміністрування. Дисертаційна робота відповідає чинним вимогам, що встановлені Наказом Міністерства освіти і науки України «Про затвердження вимог до оформлення дисертації» від 12.01.2017 р. № 40 та «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 № 44 від 12.01.2022 р.

Дискусійні положення та зауваження до дисертаційної роботи. Загалом, авторські наукові праці та пропозиції заслуговують на позитивну оцінку. Разом з тим у дисертації виявлені деякі аспекти, що потребують подальшого обговорення та дослідження, зокрема:

1. Перший розділ дисертації містить значну кількість технологічних питань класифікації продукції бджільництва, розкриває вплив різних технологічних аспектів на структуру витрат виробництва, на реалізацію продукції бджільництва. Також у цьому розділі проведена оцінка тенденцій розвитку та практичні проблеми економіки галузі бджільництва в Україні. Матеріал розділу є ємким, цікавим має поглиблення вищезазначених питань, однак, вважаємо, що

він недостатньо розкриває саме теоретичні аспекти бухгалтерського обліку, як заявлено в назві розділу.

2. п. 1.2 висвітлює принципи інформаційного забезпечення галузі бджільництва (табл. 1.3, с.46). На нашу думку, концепція інформаційного забезпечення виробництва, представлена авторкою, є недостатньо вичерпною. Для поглибленого аналізу виробничих процесів у бджільництві необхідно доповнити її деталізованими принципами обліку, що враховують специфіку галузі.

3. У роботі значна увага приділена класифікації видів робіт у бджільництві в розрізі сезонів (поквартально) (табл. 1.4, с. 48). Разом з тим, дослідження мало б більш деталізований характер в частині розмежування видів робіт і послуг у бджільництві за іншими класифікаційними ознаками. Це дозволило б забезпечити більш глибокий аналіз, враховуючи їх вплив на подальші аспекти дослідження.

4. У п.1.3 здобувачка висвітлює підтримку галузі на державному рівні, шляхом використання Програми USAID АГРО, якою вже скористались і пасічники (с.64). Однак, з 2025 року дана Програма призупинила фінансування допомоги у всіх напрямках аграрного сектору не тільки для України а й усіх країн, де працює USAID. Дану інформацію варто було б врахувати у дисертаційному дослідженні.

5. У п. 2.3 автором запропоновано для потреб організації управлінського процесу форму документу «Відомість руху продукції бджільництва (внутрішній, зовнішній ринок)» (с.122, рис.2.20). На нашу думку, було б більш доцільно запропонувати дві окремі форми: «Відомість руху продукції бджільництва (внутрішній ринок)» та «Відомість руху продукції бджільництва (зовнішній ринок)». Це дозволило б забезпечити більш точний аналіз руху продукції на кожному з ринків.

Надані зауваження мають рекомендаційний характер та не применшують високий рівень і позитивну оцінку дисертаційної роботи Шульган М.Я.

Загальний висновок. Дисертаційна робота Шульган Марії Ярославівни «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції бджільництва», представлена на здобуття наукового ступеня доктора філософії, є результатом комплексного наукового аналізу, що містить нові науково обґрунтовані теоретико--прикладні результати з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку в галузі бджільництва. За змістом та формальними ознаками дисертаційна робота відповідає вимогам Наказу Міністерства освіти і науки України від 12.01.2017 р. № 40 «Про затвердження вимог до оформлення дисертації» та «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), а її автор – Шульган Марія Ярославівна – заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 Облік і оподаткування галузі знань 07 Управління та адміністрування.

Офіційний опонент:

доктор економічних наук, професор,
завідувач відділу обліку та оподаткування
Національного наукового центру
«Інститут аграрної економіки»

Юлія БЕЗДУШНА

Підпис Бездушної Ю.С. засвідчую.

Завідувач відділу кадрів, аспірантури
І спецради ННЦ «Інститут аграрної економіки»



С.В. Мазуренко