

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 – це одна з галузей сільського господарства, яка забезпечує населення не лише медовою продукцією, а й нехарчові продукти, які використовуються в медицині. Важливість галузі бджільництва полягає і в тому, що ріст та розвиток значної кількості рослин залежить від запилювальної активності бджіл. На сьогодні бджільництво є тією галуззю, що забезпечує зайнятість населення та розвиток малого підприємництва. В сучасних умовах галузь бджільництва є під загрозою. У зв'язку з цим одним із важливих завдань сьогодення є збереження та розвиток галузі бджільництва для утримання як екологічного балансу, так і розвитку економіки на макро- і мікрорівнях.

Крім того, глобалізація та насичення продовольчих ринків агропродовольчою продукцією на перший план висуває її якість, постійно зростаючі вимоги до неї поступово стають головними рушійними силами виробництва. Біологічні властивості бджіл вимагають відповідної роботи з ними й обумовлюють особливості виробництва різних видів продукції бджільництва. Саме бухгалтерський облік є тим інструментом, який забезпечує інформаційні потреби різних груп стейкхолдерів.

З цих позицій дисертаційне дослідження Шульган Марії Ярославівни на тему «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції бджільництва» є актуальним, що відповідає потребам бухгалтерського обліку. Актуальність дослідження також зумовлена відсутністю єдиної методики обліку у галузі бджільництва, яка враховувала б виробничі напрямки за якими можуть працювати суб'єкти господарювання та домашні господарства:

медовотоварний, медово-запилювальний, запилювальний, бджолорозплідний та комплексний.

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-дослідної роботи кафедри обліку і оподаткування за темами: «Сучасні тенденції, новації та перспективи розвитку обліку та оподаткування підприємств, організацій, установ» (номер державної реєстрації 0118U100367, 2019-2022), у межах якої автор дослідив 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 удосконалив форми первинних документів щодо обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва пасічних господарств.

Структура роботи. На підставі вивчення змісту дисертаційної роботи, можна констатувати, що Шульган М.Я. розв'язала основні завдання та досягнула визначеної мети. Здобувачка правильно визначила мету і логічно побудувала завдання дослідження, обґрунтувала теоретичні, методичні й організаційні підходи щодо їх виконання, розробила та апробувала відповідні пропозиції, що в сукупності є авторським способом розв'язання важливого й актуального науково-прикладного завдання у сфері удосконалення бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва. Найважливіші результати дослідження достатньою мірою є обґрунтованими.

У першому розділі дисертаційної роботи Шульган М.Я. досліджено теоретичні аспекти бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва. Авторкою визначено існуючі недоліки у визначенні об'єктів обліку продукції бджільництва. У цьому контексті розширене визначення поняття «продукція бджільництва» та надано пропозиції щодо її класифікації, що дає можливість розмежовувати продукцію за її видами

(основна, супутня, побічна) та враховує її господарську цінність (с. 27-38). Оцінивши вплив сезонності на структуру витрат виробництва та реалізацію продукції бджільництва запропоновано розширений перелік робіт на пасіці (с. 39-49). Авторка дослідивши діяльність господарств бджільництва визначила проблемні аспекти економічного та облікового характеру (с. 50-67).

Проблеми облікового відображення виробництва та реалізації продукції бджільництва означено здобувачкою у другому розділі дисертаційної роботи, шляхом внесення пропозицій щодо змін облікової документації, що впливатиме на об'єктивність аналізу фінансово-господарської діяльності пасічного господарства та, як наслідок, підвищення ефективності управління ним (с. 71-84). Авторкою розширено систему аналітичних рахунків до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», субрахунку 272 «Продукція тваринництва» із врахуванням особливостей обліку кожного виду бджолиної продукції (с. 85-105). Здобувачкою запропоновано удосконалення форм внутрішньої звітності щодо процесів реалізації продукції бджільництва, розроблено «Відомість руху готової продукції бджільництва (внутрішній, зовнішній) ринок», що забезпечить узагальнення інформації про всі етапи переміщення продукції бджільництва від виробника до кінцевого споживача (с. 106-123).

Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва, яким присвячено третій розділ дисертаційної роботи, здобувачка розкриває через доповнення наказу про облікову політику частиною, яка характеризує об'єкти обліку галузі бджільництва, та розширенням змісту нормативно-правових документів розгорнутим переліком продукції бджільництва, класифікованої за господарською цінністю (с. 127-141). Авторкою запропоновано розширити склад витрат за розмежованими видами продукції (основна, супутня та побічна (з урахуванням їх аналітики)) в розрізі сезонності виробництва (с. 142-161). Вагомим напрацюванням здобувачки є пропозиції з удосконалення статистичної форми 50 с.г. в частині відображення продукції бджільництва

(с. 162-175).

Висновки і пропозиції є достатньо обґрунтованими і підтверджуються результатами апробації основних положень дослідження.

Наукова новизна отриманих результатів. До найбільш важливих наукових положень, висновків і рекомендацій, які відзначаються новизною, науковою і практичною цінністю, на погляд рецензента, слід віднести:

- 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: 1) 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 (тільца бджіл (бджолиний підмор), личинки воскової молі, бджолина мерва); 2) 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; 3) 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); 4) 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;

5) 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;

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

- набули подальшого розвитку: 1) 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; 2) 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), (тільця 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; 3) 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 та впровадження результатів дослідження. Усі зазначені положення новизни є обґрунтованими на високому науковому і мають значущість для практики, що підтверджується впровадженнями у діяльність суб'єктів різних сфер економіки, а саме: Департаменту агропромислового розвитку Вінницької обласної військової адміністрації (довідка № 01.1-27/2241 від 29.12.2023 р.); ТОВ «СП «Мед Поділля» (довідка); Вінницького обласного об'єднанням спілки пасічників (довідка №203 від 24.09.2024 р.). Положення дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі Вінницького національного аграрного університету при викладанні навчальної дисципліни «Обліковий процес аграрного підприємства в умовах автоматизації» (довідка № 01.1.-59-1400 від 13.12.2023 р.).

Апробація результатів дисертації. Положення дисертаційної роботи пройшли апробацію у доповідях і виступах дисертантки на 7 міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, що відбулись протягом 2021-2024 рр.

Публікації результатів дослідження. За темою дисертації автором опубліковано 14 наукових праць загальним обсягом 6,76 ум. друк. арк. (автору належить 6,105 ум. друк. арк.) у тому числі 5,25 ум. друк. арк. у наукових фахових виданнях України; 0,855 ум. друк. арк. - в інших виданнях.

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 використовуються лише ті, що є результатом

власних досліджень здобувача.

Дискусійні положення та зауваження до дисертації. Не применшуючи загальну позитивну оцінку дисертаційної роботи Шульган М.Я., доцільним є визначення ряду дискусійних положень, зокрема:

1. Авторка, систематизуючи порядок документування продажу продукції бджільництва за формами реалізації (роздрібна торгівля, оптова, через інтернет-магазини, експорт) узагальнює документальний супровід процесу реалізації у рис. 2.2 з його назвою «Форми реалізації продукції бджільництва». На нашу думку, назву рис. 2.2 доречно було б викласти у редакції «Документальний супровід процесу реалізації продукції бджільництва».

2. Дисертантка у п. 3.2 досліджує питання калькулювання собівартості продукції бджільництва і приводить приклади визначення собівартості для підприємств медового та медово-запилювального напрямку. На нашу думку, задля більш комплексного характеру дослідження, доречно було б розглянути методику калькулювання собівартості продукції інших суб'єктів господарювання: запилювальних, бджолорозплідних та комплексних.

3. Здобувачкою у роботі опрацьовано значну частину статистичних даних і проведено оцінку практики обліку підприємств галузі бджільництва. На нашу думку, варто було б розглянути інструменти візуалізації даних (використання комплексу програмного забезпечення, табличних редакторів, бухгалтерських програм), що значно підсилило б змістовність та практичність проведеного дослідження.

Проте, наведені зауваження суттєво не впливають на загальний високий рівень та позитивну оцінку дисертаційної роботи Шульган М.Я.

Дисертаційна робота виконана на належному фаховому рівні, її зміст повністю розкриває тему та відповідає профілю спеціальності 071 Облік і оподаткування. Дисертація має традиційну структуру: анотація, вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел, додатки. Дисертаційна робота оформлена згідно вимог наказу Міністерства освіти і науки України

«Про затвердження вимог до оформлення дисертації» від 12 січня 2017 р. №40 (зі змінами).

Загальний висновок. З огляду на актуальність, новизну, важливість 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 «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 авторка Шульган Марія Ярославівна заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії в галузі знань 07 Управління та адміністрування зі спеціальності 071 Облік і оподаткування.

Рецензент,

кандидат економічних наук,
завідувач кафедри обліку і оподаткування,
доцент факультету обліку, фінансів та аудиту
ННІ економіки та управління
Вінницького національного
аграрного університету



Олена ПОДОЛЯНЧУК

Підпис Подолянчук О.А. засвідчую
вчений секретар



Тетяна КОРПАНЮК