

## **ВІДГУК**

офіційного опонента, кандидата економічних наук, професора  
**Суліменко Лариси Антонівни**  
на дисертаційну роботу **Шульган Марії Ярославівни**  
**«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 дисертаційної роботи**

Актуальність дисертаційної роботи Марії Ярославівни Шульган «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції бджільництва» зумовлена низкою факторів, що підтверджується сучасними тенденціями розвитку аграрного сектору України та специфікою функціонування пасічних господарств, важливістю розвитку галузі бджільництва, що стимулює сталий розвиток сільських територій, виконує важливу соціальну функцію, забезпечуючи споживачів необхідними для здоров'я натуральними продуктами.

З метою підтримки позитивної динаміки розвитку бджільництва та адаптації до вимог ринку ЄС, уряд України здійснює законодавчі реформи. Водночас, актуальним залишається питання модернізації бухгалтерського обліку, який є ключовим елементом інформаційно-аналітичного забезпечення галузі.

Система обліку в бджільництві відіграє ключову роль у контролі за використанням ресурсів, аналізі собівартості продукції та прийнятті стратегічних управлінських рішень. Ефективний облік дозволяє ідентифікувати проблемні аспекти виробництва продукції бджільництва, знаходити можливості для зниження витрат та підвищення загальної ефективності діяльності пасіки.

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.

### **Оцінка обґрунтованості наукових результатів дисертації, їх достовірності та новизни**

На основі проведеного аналізу дисертаційного дослідження можна стверджувати, що Шульган М.Я. успішно реалізувала поставлені дослідницькі цілі. Дисертантка продемонструвала чітке визначення мети дослідження, логічно вибудувала структуру поставлених завдань, ґрунтовне теоретичне, методичне та організаційне обґрунтування їх вирішення, успішну практичну апробацію отриманих результатів та розроблених пропозицій.

Авторський підхід, запропонований у дисертації, сприяє вирішенню актуальних науково-прикладних проблем, пов'язаних з удосконаленням бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва.

Застосовуючи різноманітні наукові підходи, М.Я. Шульган здійснила глибоке дослідження з метою удосконалення бухгалтерського обліку виробничих та реалізаційних процесів у бджільництві, охоплюючи теоретичні, організаційні та методичні аспекти.

Науковий апарат дослідження включає комплекс загальнонаукових та спеціальних методів, що забезпечують всебічний аналіз облікових процесів у бджільництві. Зокрема, застосовано критичний аналіз для виявлення проблем, системно-структурний метод для класифікації продукції, гносеологічний метод пізнання для уточнення понять, аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, абстрагування, ідеалізацію та узагальнення для дослідження розвитку теорії, порівняльно-правовий метод для міжнародного аналізу, бібліографічний та бібліометричний методи для виявлення тенденцій, математико-статистичні

методи для оцінки системи обліку та метод формалізації для розробки організаційно-методичних засад.

Використання комбінації аналітичних методів забезпечило системне дослідження проблеми, що дозволило отримати висновки, які мають високу ступінь обґрунтованості якісного аналізу.

У розділі 1 обґрунтовано теоретичні аспекти бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва. Ідентифіковані проблемні аспекти розвитку пасічних господарств та прогалини в інформаційному забезпеченні, що є підставою для його удосконалення та достовірності даних у цій галузі. Окрім запропонованого розмежування всієї наявної продукції бджільництва (на основну, супутню та побічну), авторка використала методику SWOT-аналізу, який дозволяє підвищити ефективність системи обліку шляхом визначення стратегії її розвитку. Точність обліку доходів пасічних господарств залежить від ефективності цінової політики, що застосовується для продукції бджільництва. Крім того, досліджено сутність та економічний зміст поняття «продукція бджільництва» та запропоновано авторське визначення цього терміну.

Розділ 2 «Сучасний стан бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва» присвячений удосконаленню системи документування, внутрішньої звітності пасічних господарств. Заслужують на особливу увагу пропозиції авторки щодо введення рахунків третього порядку до субрахунку 272 «Продукція тваринництва» з урахуванням специфіки пасічних господарств та ведення обліку за подвійними аналітичними розрізами, про що зазначено у положеннях наукової новизни.

Проведено детальний аналіз реалізації меду як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках, а також розроблено внутрішню форму Відомості руху продукції бджільництва, що дозволяє відстежувати зміни обсягів продажів в динаміці, а також ідентифікувати країни та регіони з найбільшим попитом на продукцію бджільництва.

У розділі 3 «Модернізація обліку та звітності щодо виробництва та

реалізації продукції бджільництва» дисертантка запропонувала одним з важливих напрямів удосконалення обліку в пасічних господарствах - формування облікової політики, яка передбачає перелік альтернативних варіантів щодо окремих її елементів, які узгоджуються з основними орієнтирами розвитку, галузевими особливостями і специфікою господарської діяльності. Запропоновано комплекс пропозицій щодо удосконалення нормативної бази бухгалтерського обліку біологічних активів у сільському господарстві (НП(С)БО 30, методичні рекомендації №1315, №132) з метою підвищення ефективності облікових процесів та забезпечення достовірності інформації для прийняття управлінських рішень. Проведений авторкою детальний аналіз витрат в бджільництві з урахуванням сезонності виробництва та специфіки отримання різних видів продукції (основної, супутньої та побічної (за її видами)), є основою для науково обґрунтованого управління діяльністю пасіки. Це дозволяє не тільки достовірно визначити собівартість продукції, але й виявити резерви для зниження витрат та оптимізувати виробничі процеси.

З метою розширення обсягу інформації, що міститься в статистичній звітності, було проведено модифікацію форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» шляхом її доповнення видами наявної продукції бджільництва.

Особливу увагу авторкою приділено теоретико-практичній моделі облікового забезпечення управління процесами виробництва і реалізації продукції бджільництва, яка обґрунтовує та взаємоузгоджує теоретичну (удосконалення теоретичних засад) та організаційно-методичну (пропозиції щодо доповнення до нормативно-правової бази, облікової політики, системи рахунків та документування) складові системи бухгалтерського обліку. Це дозволяє створити прозору та ефективну систему прийняття управлінських рішень, необхідну для реалізації стратегій сталого розвитку підприємств галузі бджільництва.

Результати дослідження, представлені в дисертації Шульган М.Я., характеризуються послідовністю, актуальністю та науковою обґрунтованістю, що підтверджується їх практичним застосуванням. Достовірність висновків забезпечена завдяки комплексному аналізу наукових праць, законодавчих актів, статистичних даних та інтернет-ресурсів.

### **Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації**

В процесі дослідження автором були отримані наступні результати, що мають наукову новизну та відображають його особистий внесок:

*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 ознакою господарської цінності та економічними вигодами, що сприяє науково обґрунтованому прийняттю управлінських рішень та зосередження 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) (с.31, рис.1.3);

- 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);

- 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);

- 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);

- організацію бухгалтерського обліку на мікрорівні (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);

- 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, табл.3.8, с.170, табл.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, табл.1.4);

- 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 (с.38);

- порядок визначення складу статей витрат із розширенням їх переліку з урахуванням особливостей галузі бджільництва (зокрема витрат на апітерапію). 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, табл.3.4, додаток Ж).

Наукова новизна, авторські публікації та практичне впровадження, продемонстровані в дисертації, слугують підтвердженням відповідності висновків та результатів дослідження. Це дозволяє стверджувати про позитивну оцінку елементів наукової новизни дисертації М.Я. Шульган, що висуваються на захист.

### **Значення результатів для науки і практики**

Дослідження, проведене Шульган М.Я., має як теоретичну, так і практичну

цінність, оскільки його результати спрямовані на розробку рекомендацій щодо оптимізації облікового забезпечення виробничих процесів у пасічних господарствах.

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 з метою отримання більш детальної аналітичної інформації, рекомендовано Вінницькою обласною громадською організацією «Спілка пасічників Вінниччини» (довідка № 203 від 24.09.2024 р.).

### **Повнота висвітлених наукових положень, висновків і рекомендації 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 ум. друк. арк.).

### **Відсутність (наявність) порушення академічної доброчесності**

Аналіз дисертації та наукових публікацій Шульган М.Я. не виявив

порушень принципів академічної доброчесності. Робота характеризується високим науковим рівнем, чіткою структурою та всебічним висвітленням ключових аспектів дослідження. Наукова новизна та практична значущість результатів є особистим внеском автора, а цитування використаних джерел відповідає встановленим вимогам.

### **Зауваження та дискусійні положення**

При загальній позитивній оцінці дисертаційної роботи, слід констатувати наявність окремих неточностей та дискусійних положень, що потребують подальшого розгляду, зокрема:

1. Розмежування дисертанткою продукції бджільництва на основну, супутню і побічну за господарською цінністю та економічними вигодами є важливим та обґрунтованим, що забезпечує точність роботи обліку пасічного господарства (с.31, рис.1.3). Проте доцільним було б не лише констатувати наявність різновидів продукції бджільництва, але й проаналізувати та відобразити її динаміку хоч а б на ринках України.

2. У розділі 2 пункту 2.1 дисертаційного дослідження здобувачка представила матрицю SWOT-аналізу, що відображає ключові фактори виробництва та реалізації продукції бджільництва (с. 43, табл. 1.2). З метою підвищення практичної цінності дослідження, пропонується доповнити аналіз узагальненою інформацією щодо специфіки облікових операцій виробництва продукції бджільництва.

3. Для коректного відображення специфіки галузі бджільництва в обліку біологічних активів, пропонується адаптувати додаток Д до НП(С)БО 30 «Біологічні активи» шляхом викладення таблиці в редакції «Фрагмент додатку до НП(С)БО 30 «Біологічні активи» з пропозиціями щодо наявної продукції галузі бджільництва».

4. У п. 3.3 таблиці 3.7 автором встановлено, що внаслідок аналізу регіональних статистичних даних щодо виробництва меду та воску в Україні виявлено значні розбіжності (с. 164, табл.3.7). Це, свідчить про необхідність

запровадження єдиних методологічних підходів для забезпечення порівнянності та достовірності статистичної інформації в бджільництві. Разом з тим, дослідження мало б більш глибокий характер за умови переконаності у незначній розбіжності статистичних даних, що не ускладнювало б здійснення достовірної оцінки.

Зазначимо, що висловлені коментарі мають в основному дискусійний та рекомендаційний характер, що не впливає на позитивну оцінку проведеного дослідження.

### **Відповідність дисертації встановленим вимогам**

Дисертаційна робота Шульган М.Я. характеризується високим науково-практичним рівнем, повною відповідністю заявленій темі та профілю спеціальності 071 Облік і оподаткування. Структура роботи включає анотацію, вступ, три розділи, висновки, бібліографічний список та додатки. Оформлення дисертації відповідає вимогам наказу МОН України «Про затвердження вимог до оформлення дисертації» № 40 від 12.01.2017 р. (з поправками від 31.05.2019 р.), дотримано науковий стиль та чітку логічну послідовність викладення матеріалу.

### **Загальний висновок**

Дисертаційна робота Шульган Марії Ярославівни на тему: «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції бджільництва» є самостійним, завершеним науковим дослідженням і відзначається науковою новизною, практичною спрямованістю й містить нові науково обґрунтовані теоретико-прикладні результати.

Тема дисертації відповідає спеціальності 071 Облік і оподаткування. Основні результати досліджень отримали своє відображення у наукових публікаціях дисертантки, отримані розробки та рекомендації в повній мірі задовольняють вимоги до дисертації на здобуття ступеня доктора філософії.

Дисертація оформлена відповідно до вимог наказу Міністерства освіти і науки України від 12.01.2017 р. № 40 «Про затвердження вимог до оформлення

дисертації» (зі змінами).

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 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), а її авторка – Шульган Марія Ярославівна – заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 Облік і оподаткування галузі знань 07 Управління та адміністрування.

**Офіційний опонент:**

**кандидат економічних наук, професор,  
професора кафедри бухгалтерського обліку,  
оподаткування та аудиту**

**Поліського національного університету**



**Лариса СУЛІМЕНКО**

