

ВІДГУК

офіційного опонента на дисертаційне дослідження

ГРИЩУК Ганни Валеріївни

на тему: «Облік витрат і контроль собівартості продукції рослинництва»,

подане на здобуття ступеня доктора філософії

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Актуальність теми дослідження. Однією з найбільш перспективних галузей національної економіки є сільське господарство, потенціал виробництва якого перевищує потреби внутрішнього ринку та обумовлює нарощування експорту. Рослинництво є провідною галуззю сільського господарства, що, з одного боку, може стати локомотивом розвитку національної економіки та її ефективної інтеграції в світовий економічний простір, а з іншого – зростання доходів, задіяних в аграрній сфері, може дати мультиплікативний ефект у розвиток інших галузей.

Інноваційний розвиток галузі рослинництва в Україні, позитивний тренд органічного виробництва вимагає якісних змін в обліковому відображенні складних технологічних, управлінських, фінансових процесів галузі. В умовах повномасштабної війни аграрний сектор економіки не лише формує продовольчу безпеку країни, від його стабільної роботи залежить економічна безпека і збереження суверенітету держави загалом. Наразі існують проблеми недостатності інформації, яка б задовольняла потреби і запити стейкхолдерів, неврегульованості облікового забезпечення управління виробництвом, відсутності методичних розробок щодо обліку та контролю витрат та формування собівартості продукції, які б враховували особливості та специфіку галузі рослинництва.

Це обумовлює необхідність розвитку теорії, методики і практики обліку витрат і контролю собівартості продукції рослинництва. Відтак, дисертаційне дослідження Ганни Грищук на тему: «Облік витрат і контроль собівартості продукції рослинництва» є актуальним та своєчасним.

Про актуальність обраної теми дисертаційного дослідження Ганни Грищук свідчить також її *зв'язок з науковими програмами, планами, темами*. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідної роботи Національного університету біоресурсів і природокористування України за темою: «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз в умовах міжнародної економічної інтеграції». У межах виконання тематики авторкою запропоновано рекомендації щодо вдосконалення організаційно-методичних засад формування структури й інформаційного наповнення змісту Звіту про управління для малих сільськогосподарських підприємств у частині розкриття витрат у економічному, соціальному й екологічному аспектах.

Рівень виконання поставленого наукового завдання та оволодіння

здобувачем методологією наукової діяльності. Метою дослідження є обґрунтування теоретико-організаційних і методичних засад обліку виробничих витрат і контролю собівартості продукції рослинництва та розробка практичних рекомендацій їх впровадження у діяльність малих сільськогосподарських підприємств.

Досягнення поставленої мети та виконання завдань забезпечується вдало підібраними методичними прийомами та вмільм застосуванням методики дослідження.

Теоретико-методологічною основою дисертаційного дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ та процесів. Зокрема, дослідження ґрунтується на системному підході з використанням таких методів: аналіз, синтез, індукція, дедукція, монографічний, графічний, системний, аналогія, абстрагування, логічний та інші.

Ступінь обґрунтованості наукових положень висновків і рекомендацій, сформульованих в дисертації. Наукові положення, висновки і рекомендації, сформульовані здобувачем, у своїй більшості є переконливими. При їх обґрунтуванні використано наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з проблем обліку витрат і контролю собівартості продукції рослинництва; матеріали науково-практичних конференцій, семінарів, фахових періодичних видань; законодавчі акти та нормативно-правові документи України; міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку; інструктивні матеріали; статистичні та звітні дані сільськогосподарських підприємств Волинської області; ресурси мережі Інтернет; загальний перелік використаних джерел складає 239 найменувань.

При цьому слід зазначити, що наукові джерела використані здобувачем переважно критично – з проведеним аналізом, коректною полемікою та аргументацією власного підходу до тих чи інших положень, висновків чи пропозицій їх авторів, що свідчить про наукову зрілість авторки та її загальнонаукову культуру.

Підготовлені висновки (до розділів та загальні) відповідають сутності розглянутих питань і відзначаються чіткістю викладених думок.

Поставлені здобувачем завдання дозволили всебічно розкрити тему наукового дослідження та досягти його мету. Відповідає встановленим вимогам та не викликає заперечень *об'єкт* дослідження – процеси обліку виробничих витрат і формування собівартості продукції рослинництва; *предмет* дослідження – сукупність теоретико-організаційних і методичних засад обліку виробничих витрат і контролю собівартості продукції рослинництва.

Новизна представлених теоретичних та/або експериментальних результатів проведених здобувачем досліджень. Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є комплексним теоретичним та

практичним дослідженням обліку витрат і контролю собівартості продукції рослинництва.

У дисертації за допомогою використання широкого спектру методів дослідження Ганна Гришук обґрунтувала з власної точки зору поняття «малі підприємства», «біологічний актив», «витрати», «собівартість», «внутрішній контроль». Також, в контексті теоретичного базису дослідження, здобувач сформулировала методичні засади організації внутрішнього контролю за витратами та собівартістю продукції рослинництва з урахуванням принципів побудови його структури за інтегрованою концепцією COSO-ERM з метою ефективного здійснення контрольних заходів, вчасного виявлення й усунення ризиків сільськогосподарської діяльності в умовах раціонального управління складовими собівартості продукції рослинництва.

Заслуговують на увагу розроблені критерії поділу малих підприємств на основі вивчення міжнародного досвіду. Зокрема, здобувачем запропоновано у Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» внести уточнення щодо критеріїв при визначенні малих підприємств у частині: балансової вартості активів – з 4 млн євро до 2 млн євро; чистого доходу від реалізації продукції – з 8 млн євро до 4 млн євро; середньорічної чисельності працівників – від 11 до 50 осіб. Це сприятиме зростанню конкурентоспроможності малих підприємств в ринкових умовах господарювання.

Погоджуюся з пропозицією Ганни Гришук щодо необхідності вдосконалення організаційних, методологічних і технологічних основ формування облікової політики та формування Робочої інструкції по обліковій політиці щодо витрат на виробництво продукції рослинництва для її впровадження на малих сільськогосподарських підприємствах.

Вагомим доробком здобувача є деталізація прямих матеріальних витрат і витрат на оплату праці та їх відображення у Робочому плані рахунків шляхом розробки аналітичних субрахунків 2-го і 3-го порядків, що сприятиме організації інформаційних потоків з метою їх управління та підвищення ефективності сільськогосподарської діяльності.

Особливий науковий інтерес викликають практичні рекомендації щодо вдосконалення документування прямих матеріальних витрат відповідно до потреб малих підприємств у частині їх кодування, відображення показників якості матеріалів, зазначення причин відхилень від нормативних витрат і виконавців, їх порівняння з даними системи GPS-моніторингу; а також узагальнення такої інформації в обліковому реєстрі: Розділ I «Облік витрат» Відомості № 5-м у частині причин відхилень і виконавців – з метою їх аналізу й уникнення в майбутньому.

Заслуговують на увагу висвітлені у дисертації підходи до розширення показників фінансової звітності, зокрема Балансу (ф. № 1-м), Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) та пропозиції формувати Примітки до річної

фінансової звітності (ф. № 3-м) та Звіт про управління суб'єктами малого підприємництва, що надасть можливість підвищити аналітичність звітної інформації.

Цікавою є пропозиції авторки щодо формування організаційно-методичного інструментарію проведення внутрішнього та зовнішнього контролю витрат на виробництво та собівартості реалізованої продукції рослинництва; порядку оформлення результатів проведення контролю у вигляді Аудиторського звіту та Звіту про результати державного фінансового аудиту (при отриманні коштів для цільового призначення) із зазначенням граничних термінів їх обов'язкового оприлюднення разом із фінансовою звітністю на вебсайті малого підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що вони мають як науково-теоретичний, так і практичний інтерес, а відтак, можуть бути використані у практичній діяльності та навчальному процесі, що підтверджено документально через наявні довідки й акти: ПАТ «АГРОСВІТ-ВОЛИНЬ» – рекомендації з розроблення форми первинних документів, облікового реєстру та аналітики субрахунків для обліку посадкового матеріалу; ФГ «Євгена Шелепіни» – пропозиції щодо вдосконалення Робочої інструкції з облікової політики, а саме розділу «Витрати на виробництво продукції рослинництва»; підвідомчих структурних підрозділах Державної аудиторської служби – рекомендації щодо розроблення переліку контрольних ризиків, зміст яких спрямовано на їх запобігання або зменшення, що виникають у процесі формування собівартості продукції рослинництва; ТОВ «АУДИТ-СЕРВІС ІНК» – пропозиції щодо складу первинних документів щодо обліку прямих матеріальних витрат та їх оптимізації відповідно до потреб малих підприємств; Національного університету біоресурсів і природокористування України – при викладанні дисципліни «Внутрішній контроль діяльності аграрних формувань».

Повнота викладу в опублікованих працях наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, відповідає вимогам МОН України. Основні положення та висновки дисертації відображено в 24 наукових працях, серед яких одна стаття у науковому виданні, включеному до міжнародної наукометричної бази даних Scopus, три статті у наукових фахових виданнях України, одна стаття у науковому виданні іншої держави, три статті в інших наукових виданнях, чотири публікації у колективних монографіях, дві методичні рекомендації, десять тез наукових доповідей.

Апробація результатів дисертації. Основні положення й результати дисертації доповідалися й обговорювалися на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях та форумах: «Сучасний стан та перспективи розвитку економіки, фінансів, обліку, менеджменту та права» (м. Полтава, 2019 р.); «Розвиток державного фінансового контролю в контексті економічної безпеки країни» (м. Ірпінь, 2019 р.); «Бухгалтерський облік, оподаткування та

контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції» (м. Київ, 2019 р.); «Вітчизняна наука на зламі епох: проблеми та перспективи розвитку» (м. Переяслав, 2019 р.); «Розвиток аграрного сектору економіки України в умовах глобалізації» (м. Київ, 2019 р.); «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2020 р.); «The process and dynamics of the scientific path» (м. Афіни, Греція, 2021 р.); «Наукові передумови оптимізації органічного бізнесу» (м. Київ, 2021 р.); «Аграрна політика України в умовах глобальних викликів» (м. Київ, 2021 р.); «Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження)» (м. Київ, 2022 р.).

Оформлення дисертації та дотримання принципів академічної доброчесності. Дисертація оформлена згідно з нормативними вимогами і стандартами з дотриманням системного викладення матеріалу. Робота написана державною мовою, стиль викладення матеріалу – науковий, літературний. Текст дисертації переважно позбавлений граматичних та орфографічних помилок, а також технічних недоліків. Основні положення, висновки, пропозиції та рекомендації дисертації в цілому характеризуються послідовністю, аргументованістю і завершеністю.

Дисертація є самостійно написаною кваліфікаційною науковою працею із науково-обґрунтованими висновками та рекомендаціями. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідні джерела. У роботі відсутнє привласнення чужих ідей, результатів або слів без оформлення належного цитування.

Висновки та пропозиції, що викликають певні сумніви, зауваження або вказують на окремі суперечності, що може слугувати підґрунтям дискусії під час прилюдного захисту дисертації. Дисертаційне дослідження викликає ряд зауважень, окремі висновки та пропозиції авторки є недостатньо аргументованими та мають бути розглянуті в дискусії під час прилюдного захисту дисертації:

1. Поставлені авторкою завдання дисертаційного дослідження не повною мірою розкривають сутність сформульованої мети. Вважаємо, що не в компетенції авторки є виконання завдань: «внести зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та «оновити зміст Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств». Коректнішим було б формулювання «запропонувати зміни ...» та «запропонувати оновлення змісту...».

В зв'язку з тим, що визначення поняття «біологічний актив» наведено в НП(С)БО 30 «Біологічні активи» викликає сумнів коректність формулювання завдання: «надати сутність поняття біологічного активу». Можливо, доцільно було б сформулювати це завдання наступним чином: «уточнити визначення

поняття «біологічний актив» та розширити його класифікаційні ознаки з метою відображення біологічних активів рослинництва в запропонованих формах фінансової звітності для малих підприємств».

Дисертація мала б ще більшу науково-практичну цінність, якби авторка конкретизувала завдання, яке стосується визначення структури формування облікової політики для малих підприємств, розкривши формування облікової політики конкретно щодо витрат виробництва у суб'єктів малого бізнесу.

2. Цікавим є авторський підхід до трактування поняття «малі підприємства» та формування критеріїв до їх віднесення з урахуванням міжнародної практики. Однак, потребує більшої обґрунтованості пропозиція щодо зменшення величин визначених критеріїв – балансової вартості активів, чистого доходу від реалізації продукції та середньорічної чисельності працівників, і їх зв'язку із сільськогосподарською діяльністю суб'єктів господарювання.

3. Висвітлюючи питання нормативно-правового регулювання обліку витрат на виробництво продукції рослинництва, в дисертації акцентовано увагу на необхідності оновлення на галузевому рівні Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 щодо сутності витрат, собівартості та її складових з метою приведення їх у відповідність до НП(С)БО 16 «Витрати». Проте, було б доцільно ґрунтовніше дати характеристику запропонованих складових собівартості реалізованої продукції та методики її формування.

4. Авторкою дисертації вдосконалено теоретичні та методичні положення формування фінансової, статистичної та нефінансової звітності через її доповнення інформацією про витрати виробництва, що формують собівартість продукції рослинництва (підрозділ 2.3). Вважаємо, що робота значно виграла б, при включенні в даний підрозділ досліджень з формування інформації щодо витрат в управлінській звітності.

5. Потребує уточнення авторська позиція щодо управління ризиками сільськогосподарського виробництва на малих підприємствах з урахуванням положень інтегрованої концепції COSO-ERM.

Водночас, вищевикладені зауваження здебільшого мають дискусійний характер. Вони є висловленням власного бачення офіційного опонента на розкриття предмету дисертації та її окремих питань, які, очевидно, можуть і не збігатися з позицією авторки дисертації та її наукового керівника. Зазначені зауваження в цілому не впливають на високу позитивну оцінку дисертації Ганни Грищук, а свідчать лише про її актуальність, комплексність та багатогранність досліджуваних автором проблем.

Висновок про відповідність дисертації встановленим вимогам.
Дисертація Грищук Ганни Валеріївни на тему: «Облік витрат і контроль

собівартості продукції рослинництва» за актуальністю, ступенем новизни представлених результатів, їх наукової обґрунтованості, повноти викладення в опублікованих наукових працях, рівнем виконання поставленого наукового завдання та володіння методологією наукової діяльності відповідає вимогам, які висуваються до дисертацій на здобуття ступеня доктора філософії.

Дисертація відповідає галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування», вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у вищих навчальних закладах (наукових установах), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року № 261 (зі змінами), наказу Міністерства освіти і науки України № 40 від 12 січня 2017 року «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» (зі змінами) і 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 року № 44, а її автор – Грищук Ганна Валеріївна заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 07 «Управління та адміністрування» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування».

Офіційний опонент:

**доцент кафедри обліку
та оподаткування в галузях економіки
Вінницького національного
аграрного університету
кандидат економічних наук, доцент**

 **Яна ІЩЕНКО**

Особистий підпис
засвідчую

