МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА ОБЛІК І АУДИТ

Галузь знань: **07 Управління та адміністрування**
Спеціальність: **071 Облік і оподаткування**

Форма навчання: заочна

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему:

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА

Здобувача Петровського Андрія Вікторовича _____
(прізвище, ім'я, по батькові) (підпис)

Науковий керівник: Бірюк Олена Григорівна к.е.н., доцент
(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

_____
(підпис)

Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)

Завідувач кафедри: Цятковська Олена Віталіївна, д. е. н., доцент
(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

_____
(підпис)

Київ – 2026

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає 135 сторінок, основний текст кваліфікаційної роботи викладено на 114 сторінках друкованого тексту. Робота містить 18 таблиць, 5 рисунків, список використаних джерел з 62 найменування, додатки.

«Особливості обліку та аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва»

Об'єктом дослідження є облік та аудит довгострокових біологічних активів тваринництва у сільськогосподарських підприємствах

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів організації та ведення бухгалтерського обліку і аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку і аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва з урахуванням особливостей їх біологічної трансформації та інформаційних потреб управління.

Для досягнення поставленої мети у роботі передбачено вирішення таких *завдань*:

— дослідити економічну сутність і класифікацію довгострокових біологічних активів тваринництва;

— проаналізувати теоретичні підходи до їх визнання та оцінки;

— розкрити облікові аспекти життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва;

— дослідити організацію та методику обліку довгострокових біологічних активів тваринництва на сільськогосподарському підприємстві;

— обґрунтувати особливості організації та методики аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва;

— узагальнити типові порушення та ризики й визначити напрями вдосконалення обліку й аудиту.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. Теоретична значущість роботи полягає в узагальненні та систематизації підходів до обліку життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва. Методична значущість полягає в обґрунтуванні підходів до вибору моделей оцінки та організації аудиту з урахуванням біологічної специфіки активів. Практична значущість отриманих результатів полягає у можливості їх використання для вдосконалення обліку та аудиту на тваринницьких підприємствах.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2025.

Рік захисту роботи – 2026.

Ключові слова: довгострокові біологічні активи, тваринництво, облік, аудит, біологічна трансформація, оцінка, справедлива вартість, первісна вартість, облікова політика, фінансова звітність, внутрішній контроль.

ЗМІСТ

ВСТУП..... 3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОВГОСТРОКОВИХ БІООГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА..... 6

1.1. Економічна сутність і класифікація довгострокових біологічних активів тваринництва 6

1.2. Теоретичні підходи до визнання та оцінки довгострокових біологічних активів тваринництва..... 11

1.3. Облікові аспекти життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва 19

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ.. 32

2.1. Облікова політика щодо відображення інформації про довгострокові біологічні активи тваринництва..... 32

2.2. Облік формування основного стада тварин та шляхи його вдосконалення 40

2.3. Облік експлуатації та вибуття довгострокових біологічних активів тваринництва та його вдосконалення 54

2.4. Відображення інформації про довгострокові біологічні активи тваринництва у звітності підприємства..... 63

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ.. 73

3.1. Загальні принципи організації аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва 73

3.2. Оцінка системи внутрішньогосподарського контролю та організації бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів тваринництва..... 84

3.3. Аудит операцій з надходження, експлуатації та вибуття довгострокових біологічних активів тваринництва та його вдосконалення..... 94

3.4. Типові порушення та ризики, виявлені під час аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва..... 102

ВИСНОВКИ..... 112

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ……..…115

ДОДАТКИ …… 121

ВСТУП

Актуальність теми. Тваринництво є однією з базових галузей аграрного сектору економіки України, що відіграє ключову роль у забезпеченні продовольчої безпеки, формуванні зайнятості сільського населення та стабільності внутрішнього ринку сільськогосподарської продукції. В умовах структурних змін аграрної економіки, зростання вимог до якості продукції та посилення контролю за ефективністю використання ресурсів особливого значення набуває достовірне обліково-аналітичне забезпечення діяльності тваринницьких підприємств.

У структурі активів сільськогосподарських підприємств значну частку становлять довгострокові біологічні активи тваринництва, які характеризуються тривалим періодом використання, здатністю до біологічної трансформації та безпосереднім впливом на фінансові результати діяльності. Специфіка цих активів зумовлює складність їх визнання, оцінки та контролю, а також підвищений рівень облікових і аудиторських ризиків.

Актуальність дослідження зумовлена необхідністю удосконалення методики обліку та аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва з урахуванням національних стандартів бухгалтерського обліку, адаптації до міжнародних підходів і практичних потреб аграрних підприємств України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика обліку та оцінки біологічних активів, зокрема у тваринництві, висвітлена у працях вітчизняних і зарубіжних науковців, які досліджували питання економічної сутності біологічних активів, їх класифікації, оцінки за первісною та справедливою вартістю, а також особливості відображення у фінансовій звітності. Разом із тим більшість наукових досліджень зосереджена переважно на загальних питаннях обліку біологічних активів або на рослинництві, тоді як специфіка довгострокових біологічних активів тваринництва, їх життєвого циклу, а також організація аудиту таких активів залишаються недостатньо систематизованими. Зокрема, потребують подальшого опрацювання питання перекласифікації тварин, вибору моделей оцінки на різних

етапах використання та врахування біологічної трансформації в аудиторських процедурах.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку і аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва з урахуванням особливостей їх біологічної трансформації та інформаційних потреб управління.

Для досягнення поставленої мети у роботі передбачено вирішення таких *завдань*:

— дослідити економічну сутність і класифікацію довгострокових біологічних активів тваринництва;

— проаналізувати теоретичні підходи до їх визнання та оцінки;

— розкрити облікові аспекти життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва;

— дослідити організацію та методику обліку довгострокових біологічних активів тваринництва на сільськогосподарському підприємстві;

— обґрунтувати особливості організації та методики аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва;

— узагальнити типові порушення та ризики й визначити напрями вдосконалення обліку й аудиту.

Об'єктом дослідження є облік та аудит довгострокових біологічних активів тваринництва у сільськогосподарських підприємствах

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів організації та ведення бухгалтерського обліку і аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва.

Методи дослідження. У процесі дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, зокрема аналіз і синтез, індукцію та дедукцію, системний і структурний підходи, порівняння, групування, узагальнення, а також метод логічного моделювання, що дало змогу забезпечити комплексний підхід до розкриття обраної теми.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. Теоретична значущість роботи полягає в узагальненні та систематизації підходів до обліку життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва. Методична значущість полягає в обґрунтуванні підходів до вибору моделей оцінки та організації аудиту з урахуванням біологічної специфіки активів. Практична значущість отриманих результатів полягає у можливості їх використання для вдосконалення обліку та аудиту на тваринницьких підприємствах.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження було апробовано у матеріалах X Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених «Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг: сучасні концепції розвитку» (м. Київ, 25 квітня 2025року).

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-правові акти України, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, методичні рекомендації, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, матеріали періодичних видань, фінансова та облікова звітність сільськогосподарських підприємств.

Структура роботи. Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальна структура роботи забезпечує логічну послідовність викладення матеріалу та повноту розкриття теми.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОВГОСТРОКОВИХ БІООГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА

1.1. Економічна сутність і класифікація довгострокових біологічних активів тваринництва

Сільське господарство традиційно належить до базових галузей національної економіки, оскільки, з одного боку, формує продовольчу безпеку держави, а з іншого — забезпечує населення продуктами харчування та сировиною для переробної промисловості. Особливе місце в структурі аграрного виробництва посідає галузь тваринництва, яка виконує не лише виробничу, а й соціально-економічну функцію, впливаючи на рівень зайнятості, доходи сільського населення та стабільність аграрних ринків.

Разом з тим сільське господарство характеризується низкою специфічних ознак, що відрізняють його від інших сфер господарської діяльності. До таких ознак належать сезонний характер виробництва, наявність значних обсягів незавершеного виробництва, залежність результатів діяльності від природно-кліматичних умов, а також використання у виробничому процесі живих організмів — рослин і тварин. Саме остання особливість зумовлює підвищену складність організації бухгалтерського обліку, аналізу, контролю та аудиту в аграрних підприємствах і потребує застосування спеціальних методичних підходів.

Особливою рисою тваринництва є використання у процесі виробництва біологічно активних об’єктів майна — сільськогосподарських тварин, які, на відміну від технічних засобів виробництва, підлягають постійним процесам біологічної трансформації. Такі процеси проявляються у зміні живої маси, фізіологічного стану, продуктивних якостей і репродуктивних характеристик тварин. З економічної точки зору ці об’єкти використовуються з метою отримання

доходу та формують специфічний вид ресурсів, що поєднує в собі біологічну природу і економічну цінність.

Відповідно до положень НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [36] , біологічні активи визначаються як рослини або тварини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити економічні вигоди в інший спосіб. Це визначення підкреслює ключову відмінність біологічних активів від інших груп майна підприємства — їх здатність змінюватися під впливом природних процесів і водночас генерувати економічний результат.

Для повного розкриття економічної сутності довгострокових біологічних активів тваринництва доцільним є аналіз їх класифікації з урахуванням нормативних вимог та наукових підходів. У практиці бухгалтерського обліку аграрних підприємств класифікація біологічних активів виконує не лише описову, а й методологічну функцію, оскільки саме від обраних класифікаційних ознак залежать порядок їх визнання, оцінки та відображення у фінансовій звітності.

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачено поділ біологічних активів залежно від строку їх використання, галузевої належності, функціонального призначення та інших ознак. Відповідно до зазначених рекомендацій класифікацію довгострокових біологічних активів тваринництва наведено на рисунку 1.1.

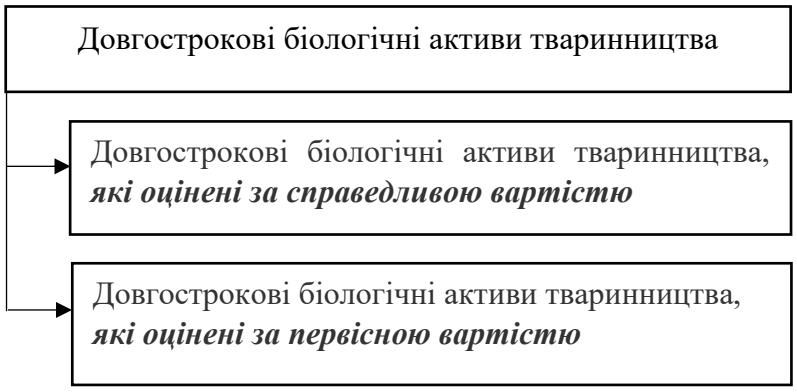

Рисунок 1.1 – Класифікація довгострокових біологічних активів тваринництва

Джерело: побудовано автором за інформацією [36]

Актуальність дослідження економічної сутності та класифікації довгострокових біологічних активів тваринництва зумовлена також сучасними тенденціями розвитку галузі. В останні роки в Україні спостерігається зниження ефективності функціонування підприємств тваринництва, що проявляється у скороченні поголів'я сільськогосподарських тварин та зменшенні обсягів виробництва молока і м'ясної продукції. Однією з причин такої ситуації є недостатній рівень обліково-аналітичного забезпечення управління біологічними активами, що ускладнює прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

У цьому контексті особливого значення набуває дослідження довгострокових біологічних активів як ключового елементу ресурсного потенціалу тваринницьких підприємств. Відповідно до НП(С)БО 30, довгострокові біологічні активи — це всі біологічні активи, які не належать до поточних. Таким чином, визначальним критерієм їх віднесення до довгострокових є строк утримання та використання, що перевищує один рік або один операційний цикл.

У галузі тваринництва до довгострокових біологічних активів належать окремі види тварин або однорідні групи, сформовані за статево-віковими та технологічними ознаками. До них, зокрема, відносять корів і биків-плідників основного стада, кнурів-плідників і основних свиноматок, а також інших тварин, які використовуються у виробничому процесі протягом тривалого періоду.

Першою та базовою класифікаційною ознакою біологічних активів тваринництва є період їх участі у господарському обороті. За цією ознакою біологічні активи поділяються на довгострокові, поточні, додаткові та інші біологічні активи. Такий поділ відповідає не лише національній обліковій практиці, а й вимогам МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», який передбачає розмежування активів на поточні та непоточні з їх роздільним відображенням у балансі.

До довгострокових біологічних активів тваринництва належать тварини, строк утримання та використання яких перевищує 12 місяців і які здатні протягом цього періоду приносити економічні вигоди у вигляді сільськогосподарської продукції, приплоду або інших результатів діяльності. Так, у свинарстві до цієї

групи належать кнурі-плідники та основні свиноматки, у скотарстві — корови та бики основного стада.

Важливим класифікаційним критерієм є також право власності на біологічні активи. За цією ознакою доцільно виділяти власні біологічні активи, які належать підприємству на праві власності, та орендовані біологічні активи, що використовуються на умовах оренди. Такий поділ має значення для правильного відображення активів у бухгалтерському обліку та визначення відповідальності за їх утримання і використання.

Залежно від екологічного спрямування біологічні активи тваринництва можуть поділятися на екологічно чисті, традиційні, генетично модифіковані та інші біологічні активи. Екологічно чисті біологічні активи повинні відповідати встановленим державним стандартам якості, утримуватися в умовах, що не завдають шкоди навколишньому середовищу, та забезпечувати виробництво безпечної продукції. Натомість генетично модифіковані організми створюються шляхом цілеспрямованого втручання в генетичну структуру, що зумовлює необхідність їх окремого облікового та контрольного відображення.

За методом оцінки біологічні активи тваринництва поділяються на ті, що оцінюються за первісною вартістю, та ті, що обліковуються за справедливою вартістю. Первісна вартість формується на основі фактичних витрат на вирощування, утримання та доставку активів, тоді як справедлива вартість визначається з урахуванням ринкових цін на аналогічні об’єкти.

Залежно від мети використання виділяють біологічні активи, призначені для реалізації, та біологічні активи, що використовуються для внутрішніх потреб підприємства. Окрему групу становлять біологічні активи, класифіковані за походженням, серед яких розрізняють природні живі організми та результати селекційної діяльності людини.

З урахуванням потреб бухгалтерського обліку та управління доцільним є застосування узагальненої класифікації біологічних активів тваринництва, яка враховує термін використання, галузеву належність, метод оцінки та здатність активів приносити економічні вигоди на дату балансу. Запропоновану класифікацію наведено на рисунку 1.2.

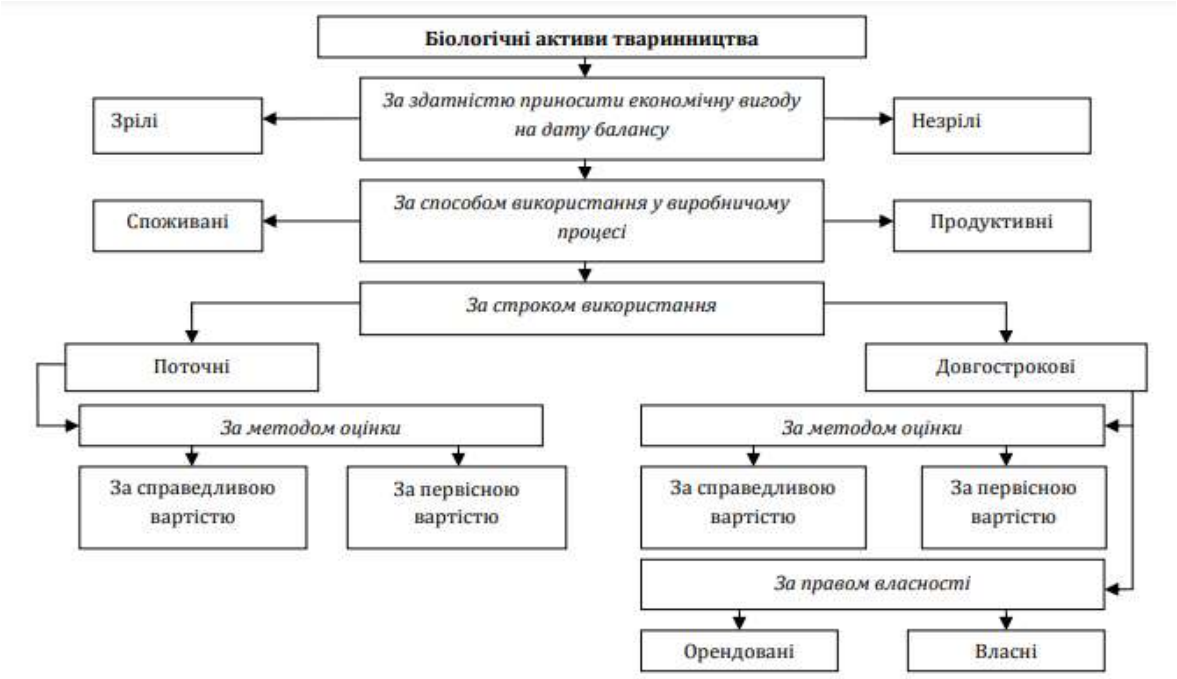

Рисунок 1.2 – Узагальнена класифікація біологічних активів тваринництва.

Джерело: побудовано автором за інформацією [36]

Таким чином, довгострокові біологічні активи тваринництва доцільно розглядати як контрольовані та достовірно оцінені біологічні ресурси підприємства, які в процесі біологічних перетворень здатні систематично приносити економічні вигоди протягом тривалого періоду. Специфіка їх економічної природи полягає у поєднанні біологічних і виробничих характеристик, що зумовлює особливий порядок їх визнання, оцінки та облікового відображення. Чітка та науково обґрунтована класифікація довгострокових біологічних активів тваринництва формує методологічну основу організації фінансового й управлінського обліку, сприяє підвищенню достовірності облікової інформації та забезпечує інформаційну підтримку процесу прийняття управлінських рішень. Для цілей обліку та управління до основних класифікаційних ознак доцільно відносити строк використання біологічних активів, галузеву належність, метод оцінки та здатність приносити економічні вигоди на дату балансу. У межах зазначених ознак доцільним є подальший поділ біологічних активів за підгалузями тваринництва, рівнем продуктивності, статево-віковими групами, а також за їх участю у процесах вирощування та відгодівлі, що створює передумови для формування системної класифікації, розглянутої у наступному підрозділі.

1.2. Теоретичні підходи до визнання та оцінки довгострокових біологічних активів тваринництва

Формування достовірної облікової інформації про довгострокові біологічні активи тваринництва безпосередньо залежить від обґрунтованості підходів до їх визнання та оцінки. Саме на цих етапах закладаються методологічні засади подальшого облікового відображення, визначається структура витрат, фінансових результатів та показників ефективності використання біологічних ресурсів підприємства. У зв'язку з цим питання визнання та оцінки довгострокових біологічних активів займають центральне місце в теорії бухгалтерського обліку аграрної сфери.

У теорії бухгалтерського обліку оцінка активів розглядається як процес кількісного вимірювання економічної цінності ресурсів підприємства, що здійснюється з урахуванням мети обліку та інформаційних потреб користувачів звітності. Для довгострокових біологічних активів тваринництва цей процес ускладнюється тим, що їх вартість формується під впливом не лише витрат на утримання, а й біологічних факторів, таких як ріст, розвиток, продуктивність та фізіологічний стан тварин. У зв'язку з цим оцінка біологічних активів набуває динамічного характеру і потребує використання декількох взаємопов'язаних оціночних категорій.

Особливість довгострокових біологічних активів тваринництва полягає в їх біологічній природі та здатності до постійної трансформації, що відрізняє їх від більшості інших необоротних активів. У процесі життєдіяльності тварини змінюють свою живу масу, фізіологічний стан, продуктивні та репродуктивні характеристики, що безпосередньо впливає на економічну цінність таких активів. Це зумовлює необхідність застосування спеціальних теоретичних підходів до їх оцінки, які поєднують елементи класичного витратного підходу та ринкових методів вимірювання вартості.

Визнання довгострокових біологічних активів у бухгалтерському обліку ґрунтується на загальних критеріях визнання активів, які адаптовані до специфіки аграрного виробництва. З теоретичної точки зору біологічний об’єкт може бути визнаний активом лише за умови, що підприємство здійснює контроль над ним у результаті минулих подій, має обґрунтовані підстави очікувати отримання майбутніх економічних вигод та може достовірно визначити його вартість.

Особливістю визнання довгострокових біологічних активів є тісний зв’язок між фактом їх облікового визнання та можливістю подальшої оцінки. На відміну від більшості матеріальних необоротних активів, для яких момент визнання, як правило, збігається з моментом придбання, біологічні активи можуть переходити зі складу поточних до довгострокових у процесі їх біологічного розвитку. Це зумовлює необхідність періодичного перегляду їх облікового статусу та відповідної корекції облікових оцінок.

Контроль над довгостроковими біологічними активами тваринництва проявляється у праві власності або користування, а також у можливості підприємства управляти умовами утримання тварин і використовувати результати їх біологічної діяльності. На практиці контроль забезпечується через систему ідентифікації тварин, зоотехнічний облік, ведення первинної документації та регламентацію процесів їх використання. Відсутність належного контролю унеможливлює визнання біологічного об’єкта активом, навіть за наявності потенційної економічної вигоди.

Критерій ймовірності отримання майбутніх економічних вигод у тваринництві має багатокомпонентний характер. Економічні вигоди можуть реалізовуватися не лише через виробництво сільськогосподарської продукції, але й через отримання приплоду, використання тварин у племінній роботі або їх подальшу реалізацію. Важливою особливістю є те, що такі вигоди мають тривалий та повторюваний характер, що відповідає сутності довгострокових активів.

Найбільш складним з теоретичної точки зору є критерій достовірної оцінки вартості. Біологічні активи зазнають постійних якісних і кількісних змін, а їх ринкова вартість часто є нестабільною або важко визначуваною. Саме тому в теорії

бухгалтерського обліку сформувалися різні підходи до оцінки довгострокових біологічних активів тваринництва, які застосовуються залежно від конкретних умов господарювання.

Первісна вартість є традиційною оціночною категорією бухгалтерського обліку та широко застосовується у практиці аграрних підприємств. З теоретичної точки зору вона відображає сукупність фактичних витрат, понесених підприємством для формування конкретного довгострокового біологічного активу та доведення його до стану, придатного для використання за призначенням.

З теоретичної точки зору оцінка за первісною вартістю базується на витратному підході до визначення вартості активів, який передбачає акумулювання всіх витрат, понесених з метою створення або придбання біологічного активу. Такий підхід забезпечує чіткий зв'язок між даними бухгалтерського обліку та первинними документами, що підвищує рівень контрольованості витрат. Водночас у тваринництві первісна вартість не завжди відображає реальний економічний потенціал тварини, оскільки не враховує якісні зміни, що відбуваються у процесі її росту та розвитку.

У тваринництві формування первісної вартості залежить від способу надходження біологічного активу. У разі придбання тварин вона включає ціну придбання, витрати на транспортування, страхування, ветеринарні заходи та інші витрати, безпосередньо пов'язані з їх доставкою та підготовкою до експлуатації. Якщо тварини вирощуються власними силами підприємства, первісна вартість визначається на основі фактичної собівартості, що охоплює витрати на корми, оплату праці персоналу, утримання, ветеринарне обслуговування та інші виробничі витрати.

Теоретично перевагою первісної вартості є її об'єктивність, оскільки вона ґрунтується на документально підтверджених витратах. Водночас цей підхід має істотні обмеження, оскільки не враховує змін економічної цінності активу, що виникають у результаті біологічних перетворень, зростання продуктивності тварин або зміни ринкової кон'юнктури.

У науковій літературі підкреслюється, що використання первісної вартості доцільне насамперед на ранніх етапах формування біологічних активів або у випадках відсутності достовірної інформації про ринкові ціни. Проте з досягненням тваринами продуктивного віку зростає інформаційна цінність альтернативних методів оцінки, здатних адекватніше відобразити результати біологічної трансформації.

Справедлива вартість у теорії бухгалтерського обліку розглядається як оціночна категорія, що найбільш повно відображає економічну сутність активу на певну дату. У контексті довгострокових біологічних активів тваринництва цей підхід дозволяє врахувати як внутрішні біологічні фактори, так і зовнішні ринкові умови.

З позицій теорії бухгалтерського обліку застосування справедливої вартості ґрунтується на ринковому підході до оцінки активів, який передбачає орієнтацію на ціну обміну між незалежними сторонами. Для довгострокових біологічних активів тваринництва цей підхід дозволяє відобразити економічний ефект від біологічних перетворень безпосередньо у звітному періоді, що підвищує релевантність облікової інформації для користувачів фінансової звітності.

Застосування справедливої вартості дає змогу відобразити реальну економічну цінність тварин з урахуванням їх продуктивності, віку, фізіологічного стану та попиту на ринку. Саме тому у міжнародній практиці цей підхід вважається пріоритетним для обліку біологічних активів. Теоретично справедлива вартість дозволяє уникнути штучного заниження або завищення вартості активів у фінансовій звітності.

Водночас використання справедливої вартості супроводжується низкою проблем, серед яких обмежена кількість активних ринків, значна варіативність цін та суб’єктивність експертних оцінок. Це зумовлює необхідність обґрунтованого вибору методів оцінки та застосування принципу обачності у процесі формування облікової інформації.

У цьому контексті важливого значення набуває професійне судження бухгалтера, яке використовується при виборі джерел інформації для визначення

справедливої вартості, оцінці рівня активності ринку та обґрунтуванні застосованих методів оцінки. Роль професійного судження зростає в умовах нестабільної ринкової кон’юнктури та обмеженості достовірних ринкових даних, що є характерним для вітчизняної практики тваринництва.

Після первісного визнання довгострокові біологічні активи тваринництва підлягають подальшій оцінці на кожну дату балансу. З теоретичної точки зору подальша оцінка повинна забезпечувати відображення змін вартості активів, що виникають у результаті біологічних перетворень, використання у виробничому процесі та змін ринкових умов.

У разі застосування моделі первісної вартості зміна вартості активів відображається через нарахування зносу та визнання витрат звітного періоду. Натомість при оцінці за справедливою вартістю амортизація не застосовується, а результати біологічних перетворень відображаються шляхом коригування вартості активу на кожну дату балансу. Такий підхід дозволяє більш оперативно відображати економічний ефект від використання біологічних активів.

Подальша оцінка довгострокових біологічних активів виконує не лише облікову, а й аналітичну функцію, оскільки дозволяє оцінити ефективність використання біологічних ресурсів у динаміці. Регулярний перегляд вартості таких активів сприяє своєчасному виявленню зниження продуктивності, погіршення фізіологічного стану тварин або втрати їх економічної доцільності, що є важливим для прийняття управлінських рішень.

Крім базових видів вартості, у процесі оцінки довгострокових біологічних активів тваринництва використовуються допоміжні оціночні категорії, зокрема балансова, залишкова та ліквідаційна вартість. Вони дозволяють більш повно охарактеризувати стан активів на дату балансу, ступінь споживання економічних вигід та потенційні результати їх подальшого використання або вибуття.

З теоретичної точки зору вибір підходу до подальшої оцінки довгострокових біологічних активів тваринництва має ґрунтуватися на поєднанні принципів достовірності, доцільності та порівнянності облікової інформації. Це забезпечує

формування надійної інформаційної бази для аналізу ефективності використання біологічних ресурсів та прийняття управлінських рішень.

Водночас застосування первісної і справедливої вартості не вичерпує всіх теоретичних підходів до оцінки довгострокових біологічних активів тваринництва. У процесі їх використання та подальшої оцінки виникає потреба у коригуванні балансової вартості активів з метою приведення її у відповідність до їх поточної економічної цінності. Саме в цьому контексті в теорії та практиці бухгалтерського обліку формується підхід до оцінки довгострокових біологічних активів за переоціненою вартістю.

Переоцінена вартість довгострокових біологічних активів тваринництва є результатом їх дооцінки або уцінки до справедливої вартості на дату балансу з урахуванням накопиченого зносу або втрат від зменшення корисності. На відміну від первісного визнання за справедливою вартістю, переоцінка має характер подальшої оцінки та застосовується у процесі експлуатації біологічних активів з метою актуалізації їх облікової вартості.

З теоретичної точки зору переоцінка виконує компенсаторну функцію, оскільки дозволяє усунути розрив між балансовою вартістю довгострокових біологічних активів та їх реальною економічною цінністю, що формується під впливом біологічних перетворень, змін продуктивності та ринкової кон’юнктури. Особливої актуальності цей підхід набуває у випадках, коли біологічні активи обліковуються за первісною вартістю, а їх економічний потенціал суттєво змінюється протягом періоду використання.

Важливо підкреслити, що переоцінка довгострокових біологічних активів не є самостійним методом оцінки, а виступає інструментом уточнення їх балансової вартості в межах обраної облікової моделі. При цьому дооцінка і уцінка здійснюється до рівня справедливої вартості, що забезпечує узгодженість між різними видами вартості, які застосовуються в обліку біологічних активів.

У практиці бухгалтерського обліку переоцінка довгострокових біологічних активів тваринництва має здійснюватися систематично та з дотриманням принципу послідовності. З цією метою на підприємстві формується постійно діюча комісія з

визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції, яка здійснює оцінку на кожну звітну дату. Такий підхід забезпечує об'єктивність та прозорість процесу переоцінки, а також знижує ризик суб'єктивних викривлень облікової інформації.

У відповідності до положень НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [38] , на дату річного балансу підприємство зобов'язане оцінювати наявність ознак можливого зменшення корисності довгострокових біологічних активів. У разі виявлення таких ознак балансова вартість активу підлягає коригуванню, а втрати від зменшення корисності або вигоди від її відновлення визнаються у складі фінансових результатів відповідного звітного періоду.

Фактори, що можуть свідчити про зменшення корисності довгострокових біологічних активів тваринництва, узагальнено та систематизовано на рисунку 1.3. До них належать як внутрішні чинники, пов'язані зі зниженням продуктивності, погіршенням фізіологічного стану або репродуктивних властивостей тварин, так і зовнішні чинники, зумовлені несприятливою ринковою кон'юнктурою або змінами у регуляторному середовищі.

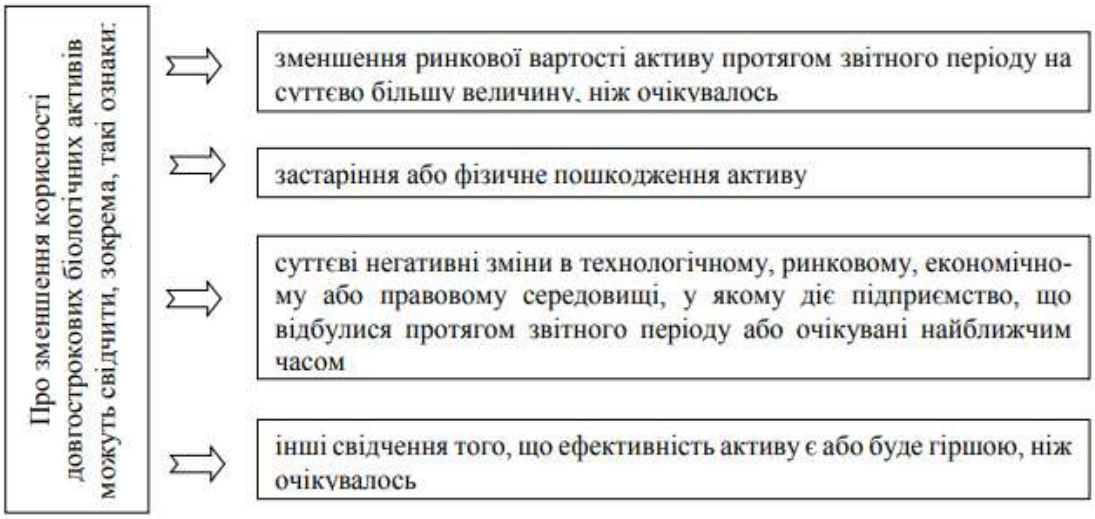

Рисунок 1.3 – Фактори зменшення корисності довгострокових біологічних активів тваринництва

Джерело: розроблено автором на основі узагальнення чинників зменшення корисності довгострокових біологічних активів тваринництва

У результаті проведеного теоретичного аналізу встановлено, що визнання та оцінка довгострокових біологічних активів тваринництва є ключовими елементами формування достовірної облікової інформації в аграрному секторі. Специфіка біологічних активів, пов’язана з їх здатністю до постійної біологічної трансформації, зумовлює необхідність використання гнучких оціночних підходів, які поєднують елементи витратної та ринкової моделей оцінки.

Доведено, що первісна вартість є методично обґрунтованою базою для визнання біологічних активів на початкових етапах їх формування, однак у процесі продуктивного використання її інформаційна спроможність є обмеженою. Застосування справедливої вартості та механізмів переоцінки дозволяє більш повно відобразити економічну сутність довгострокових біологічних активів з урахуванням результатів біологічних перетворень, змін продуктивності та впливу ринкових факторів.

Обґрунтовано, що використання переоціненої вартості в межах подальшої оцінки виступає важливим інструментом актуалізації балансової вартості довгострокових біологічних активів і сприяє підвищенню релевантності фінансової звітності. У поєднанні з процедурами оцінки зменшення корисності це забезпечує своєчасне виявлення змін економічної доцільності використання біологічних ресурсів та формує аналітичну основу для управлінських рішень.

Таким чином, сформована в межах пункту 1.2 теоретико-методологічна база оцінки довгострокових біологічних активів тваринництва створює необхідні передумови для подальшого дослідження їх облікового відображення у процесі функціонування. З огляду на це, у пункті 1.3 доцільно зосередити увагу на облікових аспектах життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва, зокрема на особливостях їх формування, продуктивного використання, подальшої оцінки та вибуття в системі бухгалтерського обліку.

1.3. Облікові аспекти життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва

Довгострокові біологічні активи тваринництва є складним і динамічним об’єктом бухгалтерського обліку, оскільки їх економічна цінність формується неодноразово, а змінюється протягом усього періоду біологічного існування. На відміну від традиційних необоротних активів, життєвий цикл яких характеризується відносною стабільністю функціонального призначення та поступовим зменшенням вартості внаслідок фізичного і морального зносу, довгострокові біологічні активи тваринництва здатні як втрачати, так і нарощувати свою вартість у процесі біологічної трансформації.

З облікової точки зору життєвий цикл довгострокових біологічних активів тваринництва доцільно розглядати як послідовність взаємопов’язаних стадій, кожна з яких має специфічні облікові процедури, методи оцінки та аналітичне значення. Такий підхід дозволяє систематизувати облік біологічних активів і забезпечити логічний зв’язок між етапами їх формування, використання та вибуття.

Початковою стадією життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва є їх формування та первісне визнання в бухгалтерському обліку. Джерелами надходження таких активів можуть бути придбання тварин у сторонніх постачальників, переведення з групи поточних біологічних активів у зв’язку з досягненням продуктивного або репродуктивного віку, а також безоплатне надходження.

Особливістю цього етапу є те, що момент первісного визнання не завжди збігається з моментом фактичного народження або придбання тварини. У тваринництві важливим є досягнення такого біологічного стану, за якого тварина здатна систематично приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує один рік. Саме на цій підставі здійснюється перекласифікація біологічних активів із поточних до довгострокових.

На етапі первісного визнання ключове значення має правильне визначення первісної вартості активу, яка залежить від джерела його надходження та обраної облікової політики підприємства. Помилки, допущені на цьому етапі, зумовлюють викривлення показників фінансової звітності та ускладнюють подальший аналіз ефективності використання біологічних активів.

Для систематизації облікових процедур, що супроводжують формування довгострокових біологічних активів тваринництва, доцільно деталізувати основні етапи їх життєвого циклу з позицій бухгалтерського обліку. Кожен із таких етапів характеризується певним набором облікових операцій, специфікою формування вартості та відмінним інформаційним навантаженням для фінансової і управлінської звітності.

Саме поетапний підхід дозволяє простежити логіку переходу біологічного активу від моменту його надходження або народження до включення у склад довгострокових біологічних активів та подальшого продуктивного використання. При цьому важливо враховувати, що облікове значення кожного етапу полягає не лише у фіксації факту господарської операції, а й у формуванні бази для подальшої оцінки, аналізу та контролю ефективності використання біологічних ресурсів.

Узагальнена характеристика етапів формування довгострокових біологічних активів тваринництва, їх облікового змісту та економічного значення наведена в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Характеристика етапів формування довгострокових біологічних активів тваринництва

Етап формування ДБА	**Зміст облікових операцій**	**Облікове значення**
Придбання	Придбання тварин у сторонніх осіб	Формування первісної вартості
Вирощування	Накопичення витрат до досягнення продуктивного віку	Визначення собівартості
Перекласифікація	Переведення з поточних у довгострокові БА	Зміна облікового статусу
Первісне визнання	Відображення у складі ДБА	Початок життєвого циклу ДБА

Джерело: розроблено автором на основі узагальнення облікових підходів до формування довгострокових біологічних активів тваринництва

Представлена таблиця дозволяє системно відобразити послідовність облікових процедур — від придбання або вирощування тварин до їх перекласифікації та первісного визнання у складі довгострокових біологічних активів. Такий підхід забезпечує чіткий зв’язок між біологічною сутністю активу та його бухгалтерським відображенням, а також створює методичне підґрунтя для подальшого аналізу життєвого циклу ДБА тваринництва.

Водночас первісна вартість не є єдиним можливим підходом до оцінки довгострокових біологічних активів на момент їх первісного визнання. Альтернативним підходом, передбаченим нормативними положеннями бухгалтерського обліку, є оцінка біологічних активів за справедливою вартістю. Застосування цього підходу ґрунтується на припущенні, що ринкова оцінка здатна більш повно відобразити економічну сутність біологічного активу на дату його визнання з урахуванням результатів біологічних перетворень та очікуваної продуктивності.

Первісне визнання довгострокових біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю є доцільним у випадках, коли існує активний ринок відповідного виду тварин або наявна можливість достовірного визначення ринкових цін. За таких умов справедлива вартість відображає не лише понесені витрати, а й потенціал активу приносити економічні вигоди у майбутніх періодах. Це має особливе значення для племінних тварин, тварин основного стада та інших біологічних активів із високою продуктивною або репродуктивною цінністю, економічна віддача від яких формується протягом тривалого періоду.

Разом з тим застосування справедливої вартості на етапі первісного визнання потребує дотримання принципу обачності та належного методичного обґрунтування. У практиці тваринництва не завжди існують активні ринки, а ринкові ціни можуть суттєво коливатися залежно від регіону, породи, віку та фізіологічного стану тварин. У таких умовах використання справедливої вартості значною мірою ґрунтується на професійному судженні бухгалтера та потребує належного документального підтвердження застосованих методів оцінки.

Для узагальнення відмінностей між підходами до первісного визнання довгострокових біологічних активів тваринництва та обґрунтування доцільності їх застосування залежно від конкретних умов господарювання доцільно здійснити порівняльний аналіз первісної та справедливої вартості. Основні характеристики зазначених підходів, їх переваги та обмеження наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Порівняльна характеристика підходів до первісного визнання ДБА тваринництва

Критерій порівняння	**Вартість оцінки**	
	Первісна	**Справедлива**
Основа оцінки	Фактичні витрати	Ринкова ціна
Об’єктивність	Висока (документальна)	Залежить від активності ринку
Врахування біологічної трансформації	Обмежене	Повне
Застосування на практиці	Поширене	Обмежене
Роль професійного судження	Мінімальна	Висока

Джерело: розроблено автором на основі узагальнення наукових підходів до первісного визнання біологічних активів тваринництва.

Таким чином, вибір між первісною та справедливою вартістю на момент первісного визнання довгострокових біологічних активів тваринництва має здійснюватися з урахуванням доступності ринкової інформації, характеру біологічного активу та інформаційних потреб користувачів фінансової звітності. Такий підхід забезпечує гнучкість облікової системи, підвищує релевантність облікової інформації та створює підґрунтя для обґрунтованих управлінських рішень.

Після первісного визнання довгострокові біологічні активи тваринництва переходять у стадію продуктивного використання у виробничій діяльності підприємства. Саме на цьому етапі повною мірою реалізується їх економічний потенціал, що проявляється у здатності систематично генерувати сільськогосподарську продукцію та інші економічні вигоди протягом тривалого періоду. Зміна облікового статусу біологічного активу зумовлює трансформацію облікових підходів, зокрема щодо порядку визнання витрат і відображення результатів біологічних перетворень.

Наступною стадією життєвого циклу є використання довгострокових біологічних активів тваринництва у виробничій діяльності підприємства. Упродовж цього періоду тварини зазнають безперервних біологічних змін, які проявляються у зростанні продуктивності, зміні фізіологічного стану, репродуктивних властивостей та рівня господарської віддачі. На відміну від початкової стадії формування активу, біологічна трансформація на етапі використання має безпосередній вплив на фінансові результати діяльності підприємства.

З облікової точки зору цей етап є найбільш насиченим та складним, оскільки супроводжується одночасним відображенням витрат на утримання тварин і результатів їх біологічної трансформації. Витрати на корми, оплату праці обслуговуючого персоналу, ветеринарні заходи, утримання приміщень та інші виробничі витрати визнаються витратами відповідних звітних періодів і включаються до собівартості продукції тваринництва.

Водночас результати біологічних перетворень довгострокових біологічних активів відображаються в обліку залежно від обраної моделі оцінки. У разі застосування моделі первісної вартості зміна економічної цінності активів враховується опосередковано через механізм зносу та розподіл вартості активу між звітними періодами. При використанні моделі справедливої вартості результати біологічної трансформації відображаються шляхом коригування балансової вартості активу на кожну дату балансу, що дозволяє більш оперативно фіксувати вплив біологічних змін на фінансові показники підприємства.

Таким чином, стадія продуктивного використання довгострокових біологічних активів тваринництва є ключовою з точки зору формування доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства. Саме на цьому етапі облікова інформація про біологічні активи набуває найбільшої аналітичної цінності та слугує основою для оцінки ефективності управління тваринницьким виробництвом.

Після первісного визнання довгострокові біологічні активи тваринництва переходять у стадію продуктивного використання, яка є центральною ланкою їх життєвого циклу з позицій формування економічних вигод підприємства. Саме на

цьому етапі біологічні активи реалізують свій виробничий потенціал, забезпечуючи отримання основної продукції тваринництва та додаткових біологічних активів, а також формуючи основну частину доходів аграрного підприємства.

Упродовж періоду використання довгострокові біологічні активи зазнають безперервних біологічних змін, що проявляються у зростанні або зниженні продуктивності, зміні фізіологічного стану, репродуктивних характеристик та господарської віддачі. На відміну від початкової стадії формування активу, на цьому етапі біологічна трансформація має безпосередній вплив на фінансові результати діяльності підприємства, оскільки поєднується з процесом виробництва продукції.

З облікової точки зору стадія продуктивного використання є найбільш насиченою та складною, оскільки передбачає одночасне відображення витрат на утримання тварин і результатів біологічної трансформації. До складу поточних витрат включаються витрати на корми, оплату праці обслуговуючого персоналу, ветеринарні заходи, утримання виробничих приміщень, амортизацію обладнання та інші витрати, безпосередньо пов’язані з процесом тваринництва. Такі витрати визнаються витратами відповідних звітних періодів та формують собівартість продукції тваринництва.

Водночас результати біологічних перетворень довгострокових біологічних активів відображаються в бухгалтерському обліку залежно від обраної підприємством моделі оцінки. У разі застосування моделі первісної вартості зміна економічної цінності активів враховується опосередковано через механізм нарахування зносу та поступовий розподіл вартості активу між звітними періодами. Такий підхід забезпечує стабільність облікових показників, однак обмежує можливості оперативного відображення впливу біологічної трансформації на вартість активів.

При використанні моделі справедливої вартості результати біологічних перетворень відображаються шляхом коригування балансової вартості довгострокових біологічних активів на кожну дату балансу без застосування амортизації. У цьому випадку зміни продуктивності, фізіологічного стану тварин

та ринкової кон'юнктури безпосередньо впливають на фінансові результати підприємства звітного періоду. Такий підхід дозволяє більш адекватно відобразити економічну сутність біологічних активів, проте потребує наявності достовірної ринкової інформації та застосування професійного судження бухгалтера.

Для наочності взаємозв'язку між біологічними стадіями розвитку корів молочного напряму та їх обліковими характеристиками у роботі використано схему життєвого циклу тварин з урахуванням технологічних та облікових груп (рисунок 1.4). Представлена схема охоплює повний цикл — від народження телят до завершення продуктивного використання та переведення тварин у сухостій або вибуття. Кожна стадія відповідає окремій технологічній групі, яка має специфічне функціональне призначення у виробничому процесі та різний обліковий статус.

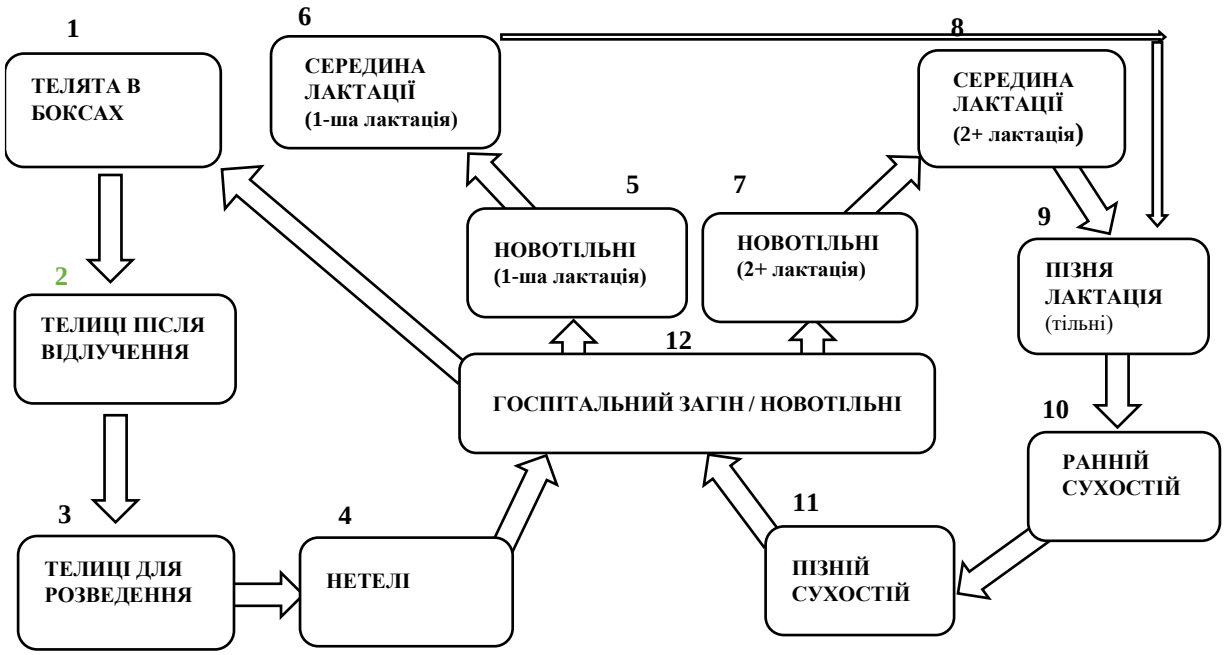

Рисунок 1.4 – Життєвий цикл корів молочного напряму з урахуванням технологічних та облікових груп

Джерело: розроблено автором на основі організаційно-технологічного процесу виробництва

Для поглиблення наведеного на рисунку 1.4 уявлення про життєвий цикл корів молочного напряму та конкретизації окремих технологічних стадій у роботі подано табличну характеристику управлінських підрозділів молочної ферми (табл. 1.3). Якщо схема на рисунку 1.4 відображає загальну логіку переміщення тварин між біологічними та продуктивними фазами, то таблиця дозволяє деталізувати

кожну з цих стадій з позицій організації виробничого процесу, функціонального призначення відповідних груп тварин і умов їх утримання.

Таблиця 1.3 – Характеристика управлінських підрозділів молочної ферми за етапами життєвого циклу тварин

ID підрозділу	**Категорія тварин**	**Англомовна назва**	**Опис та виробничі характеристики**	**Функціональне призначення етапу**
Етап I: Вирощування молодняку				
1	Телята в боксах	HUTCH CALVES	Від народження до 1–2 тижнів після відлучення (приблизно 70 днів); індивідуальне утримання	Початковий етап росту, формування життєздатності
2	Телиці після відлучення	POST WEANED HEIFERS	Групове утримання; перехід на повністю твердий раціон	Інтенсивний ріст, адаптація до групового утримання
3	Телиці для розведення	BREEDING HEIFERS	Тварини віком приблизно 13–15 місяців	Підготовка до осіменіння, формування репродуктивного потенціалу
4	Нетелі	SPRINGERS	Тільні телиці (перша вагітність) за 1–4 тижні до першого отелення	Завершення росту, перехід до продуктивного стану
Етап II: Лактація та відтворення				
12	Госпітальний загін / Новотільні	HOSPITAL PEN/FRESH	Корови після отелення (перехід від молозива до молока) або ті, що проходять лікування.	Адаптація після отелення, ветеринарний контроль
5	Новотільні (1-ша лактація)	FRESH UNIPAROUS	Період 1–2 місяці після першого отелення.	Початок продуктивного використання
6	Середина лактації (1-ша лактація)	MID-LACTATION UNIPAROUS	Період від 60 до 250 днів доїння (DAYS IN MILK).	Стабільна фаза продуктивності
7	Новотільні (2+ лактація)	FRESH MULTIPAROUS	Корови другої лактації та старше; 1–2 місяці після отелення.	Висока інтенсивність виробництва
8	Середина лактації (2+ лактація)	MID-LACTATION MULTIPAROUS	Корови другої лактації та старше; 60–250 днів доїння.	Основна виробнича група стада
9	Пізня лактація (тільні)	PREGNANT LATE LACTATION	Корови на стадії завершення лактації (понад 250 днів доїння).	Завершення лактаційного циклу
Етап III: Сухостійний період				
10	Ранній сухостій	FAR-OFF DRY COWS	Мультипарні (ті, що народжували раніше) корови за 21–60 днів до наступного отелення.	Відновлення організму перед новим циклом
11	Пізній сухостій	CLOSE UP DRY COWS	Період в межах 21 дня до очікуваного отелення.	Передродова підготовка, контроль стану

Джерело: розроблено автором на основі узагальнення організаційно-технологічних та управлінських етапів життєвого циклу тварин

Процес управління біологічними активами на фермі має циклічний характер.

1. Формування молодняку - рух починається з підрозділу 1 (телята), проходить через стадії вирощування та підготовки до відтворення у підрозділах 2 та 3.

2. Введення в основне стадо - тварини переходять у статус нетелів (4**)** перед першим отеленням.

3. Виробничий цикл - після отелення всі тварини обов'язково проходять через секцію 12 (госпітальний/новотільний загін). Далі вони розподіляються за групами залежно від продуктивності та номеру лактації (секції 5–8).

4. Завершення циклу - тільні корови на пізніх термінах (9) переводяться у сухостій (10, 11) для відновлення організму перед наступним отеленням, що замикає цикл.

Дані таблиці 1.3 систематизують технологічні підрозділи утримання корів молочного напряму відповідно до етапів їх життєвого циклу. Кожен підрозділ відповідає окремій стадії біологічного розвитку тварин та виконує специфічну функцію у виробничому процесі. Послідовність переходу між підрозділами відображає логіку руху тварин від народження через стадії росту, відтворення та лактації до сухостійного періоду, що забезпечує циклічність виробництва та стабільність функціонування тваринницького підприємства. Така таблична форма дозволяє чітко розмежувати тварин за їхнім економічним призначенням (вирощування чи продукування молока) та біологічним статусом, що є критично важливим для бухгалтерського обліку та ветеринарного контролю.

Наведена схема відображає повний життєвий цикл корів молочного напряму – від народження телят до завершення продуктивного використання та переведення у сухостій або вибуття. Кожна стадія життєвого циклу відповідає окремій технологічній групі тварин, що має специфічне функціональне призначення у виробничому процесі та різні облікові характеристики.

З облікової точки зору окремі етапи життєвого циклу зумовлюють зміну статусу біологічних активів: від поточних біологічних активів до довгострокових біологічних активів тваринництва, а також зміну методів оцінки, порядку відображення витрат та результатів біологічної трансформації. Такий підхід

дозволяє забезпечити системність бухгалтерського обліку та підвищити аналітичну цінність інформації щодо використання довгострокових біологічних активів тваринництва.

У процесі використання довгострокових біологічних активів виникає потреба у регулярному перегляді їх вартості. Подальша оцінка спрямована на відображення змін економічної цінності активів, що зумовлені як біологічними перетвореннями, так і зовнішніми ринковими факторами.

У разі застосування оцінки за первісною вартістю вартісні зміни відображаються через нарахування зносу. Якщо ж підприємство використовує оцінку за справедливою вартістю, результати біологічної трансформації відображаються шляхом коригування балансової вартості активу без застосування амортизації. Переоцінка в цьому контексті виконує функцію актуалізації облікових даних та забезпечує релевантність фінансової інформації.

Початкові етапи життєвого циклу, зокрема утримання телят в індивідуальних будиночках, період росту телиць після відлучення та підготовка ремонтних телиць до осіменіння, відносяться до поточних біологічних активів. На цих стадіях здійснюється накопичення витрат на вирощування та формується собівартість біологічних активів. Перехід телиць у тільній стан створює підстави для перегляду їх облікового статусу та подальшої перекласифікації у склад довгострокових біологічних активів.

Продуктивна частина життєвого циклу охоплює період лактації корів першої та повторних лактацій, протягом якого тварини перебувають у складі довгострокових біологічних активів тваринництва. Саме на цьому етапі формується основна частина економічних вигод підприємства, що зумовлює підвищену увагу до обліку витрат, контролю продуктивності та оцінки вартості біологічних активів. Завершення лактаційного циклу супроводжується переведенням корів у сухостій, який, хоча й характеризується тимчасовим припиненням продуктивності, не змінює їх статусу як довгострокових біологічних активів.

Для систематизації облікового змісту окремих стадій життєвого циклу корів молочного напряму та встановлення взаємозв'язку між біологічним станом тварин і їх економічним значенням узагальнену характеристику технологічних груп, облікового статусу та облікового значення наведено в таблиці 1.4. Дані таблиці дозволяють простежити логіку переходу біологічних активів між стадіями життєвого циклу та обґрунтувати зміну облікових підходів на кожному з етапів.

Таблиця 1.4 – Облікова характеристика стадій життєвого циклу корів молочного напряму

№ з/п	Технологічна група	Характеристика стадії	Обліковий статус	Облікове значення
1	Телята в індивідуальних будиночках	Початковий етап розвитку тварин після народження	ПБА	Формування первісної вартості
2	Телиці після відлучення	Період росту та розвитку	ПБА	Накопичення витрат на вирощування
3	Ремонтні телиці	Підготовка до відтворення стада	ПБА	Оцінка продуктивного потенціалу
4	Тільні телиці	Перехід до продуктивного стану	ПБА – ДБА	Підстава для перекласифікації
5	Свіжотільні корови першої лактації	Початок продуктивного використання	ДБА	Первісне визнання ДБА
6	Корови першої лактації (середина лактації)	Стабільна продуктивна фаза	ДБА	Відображення біологічної трансформації
7	Свіжотільні корови повторних лактацій	Інтенсивна продуктивна стадія	ДБА	Оцінка за первісною / справедливою вартістю
8	Корови повторних лактацій (середина лактації)	Основна виробнича група	ДБА	Формування основних економічних вигод
9	Тільні корови на пізній стадії лактації	Завершення лактаційного циклу	ДБА	Підготовка до сухостою
10	Сухостійні корови (ранній сухостій)	Тимчасове припинення продуктивності	ДБА	Перегляд облікової оцінки
11	Сухостійні корови перед отеленням	Передродовий період	ДБА	Контроль готовності до нового циклу
12	Ізолятор/ післяродова група	Перехід між циклами	ДБА (тимчасовий стан)	Початок нового життєвого циклу

Джерело: адаптовано та узагальнено автором на основі технологічної моделі тваринництва

У свою чергу, узагальнення облікового відображення життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва за рахунками бухгалтерського обліку наведено в таблиці 1.5. Зазначена таблиця відображає послідовність використання рахунків для обліку біологічних активів, витрат на їх утримання, отримання продукції та визначення фінансових результатів, що забезпечує цілісність та прозорість облікової системи.

Таблиця 1.5 – Облікове відображення життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва

Стадія життєвого циклу	**Об'єкт обліку**	**Рахунок**	**Обліковий зміст операцій**
Народження та вирощування телят	Телята	21 «Поточні біологічні активи»	Накопичення витрат на вирощування
Ріст та розвиток телиць	Телиці після відлучення	21 «Поточні біологічні активи»	Формування собівартості БА
Підготовка до відтворення	Ремонтні та тільні телиці	21 «Поточні біологічні активи»	Оцінка продуктивного потенціалу
Перекласифікація	Переведення в основне стадо	16 «Довгострокові біологічні активи»	Зміна облікового статусу
Первісне визнання	Корови основного стада	16 «Довгострокові біологічні активи»	Визнання ДБА за первісною або справедливою вартістю
Продуктивне використання	Дійні корови	16 «Довгострокові біологічні активи»	Відображення біологічної трансформації
Поточні витрати	Утримання тварин	23 «Виробництво»	Витрати на корми, оплату праці, ветеринарію
Отримання продукції	Молоко, приплід	27 «Продукція с/г виробництва» 21 «Поточні біологічні активи»	Формування доходів
Сухостій	Сухостійні корови	16 «Довгострокові біологічні активи»	Тимчасова зміна функціонального стану
Вибуття	Реалізація/ забій	90 94	Визначення фінансового результату

Джерело: розроблено автором на основі узагальнення облікових процедур відображення життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва

У процесі використання довгострокових біологічних активів виникає потреба у регулярному перегляді їх вартості з метою актуалізації облікової інформації. Подальша оцінка спрямована на відображення змін економічної цінності активів, зумовлених як біологічними перетвореннями, так і впливом зовнішніх ринкових факторів. Залежно від обраної моделі оцінки такі зміни відображаються або через

механізм зносу, або шляхом переоцінки балансової вартості активів на дату балансу, що узагальнено в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6 – Облікові підходи до відображення змін вартості довгострокових біологічних активів тваринництва

Модель оцінки	**Механізм відображення змін**	**Обліковий результат**
Первісна вартість	Нарахування зносу	Поступове списання вартості
Справедлива вартість	Переоцінка на дату балансу	Відображення біологічної трансформації
Комбінована	Періодичний перегляд	Актуалізація облікової інформації

Джерело: розроблено автором на основі узагальнення облікових підходів до відображення змін вартості довгострокових біологічних активів тваринництва

Таким чином, стадія продуктивного використання довгострокових біологічних активів тваринництва є ключовою з точки зору формування витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства. Системний облік біологічної трансформації, витрат на утримання тварин та змін їх вартості забезпечує формування достовірної інформаційної бази для аналізу ефективності використання біологічних ресурсів і прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Завершальною стадією життєвого циклу є вибуття довгострокових біологічних активів тваринництва. Причинами вибуття можуть бути реалізація тварин, забій, падіж або втрата продуктивних властивостей. Облікове відображення вибуття передбачає визначення фінансового результату та списання балансової вартості активу.

Важливим аспектом є належне документальне оформлення операцій вибуття, що забезпечує контроль за рухом біологічних активів і достовірність облікових даних. Аналіз результатів вибуття дозволяє оцінити ефективність управління життєвим циклом довгострокових біологічних активів у цілому.

Таким чином, облік довгострокових біологічних активів тваринництва має ґрунтуватися на системному підході до відображення всіх етапів їх життєвого циклу — від первісного визнання до вибуття. Поєднання облікових, аналітичних та контрольних процедур на кожній стадії життєвого циклу забезпечує формування достовірної інформаційної бази для управління біологічними ресурсами підприємства.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Облікова політика щодо відображення інформації про довгострокові біологічні активи тваринництва

Галузеві особливості сільськогосподарського виробництва істотно визначають підходи до побудови бухгалтерського обліку та формування показників фінансової, податкової й статистичної звітності аграрних підприємств. Це зумовлено залученням у виробничий процес біологічних активів, специфікою їх біологічної трансформації, особливим правовим режимом використання земельних ресурсів, застосуванням спеціальних режимів оподаткування, а також використанням інструментів державної підтримки та цільового фінансування. Водночас розвиток аграрного сектору економіки України відбувається в умовах потреби у залученні інвестиційного капіталу як з внутрішніх, так і з зовнішніх джерел, що підвищує значущість узгодження національної облікової практики з міжнародними вимогами.

Активізація міжнародної економічної взаємодії аграрних підприємств обумовлює необхідність адаптації облікової політики до положень міжнародних стандартів фінансової звітності, передусім у частині визнання, оцінки та розкриття інформації про біологічні активи тваринництва. За таких умов облікова політика відіграє визначальну роль у формуванні достовірної, порівнянної та аналітично значущої облікової інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень, оцінки фінансового стану підприємства та забезпечення інформаційних потреб зовнішніх користувачів.

Метою формування облікової політики аграрних підприємств є забезпечення отримання достовірної, повної та релевантної інформації про їх майновий і фінансовий стан, результати господарської діяльності та зміни у фінансовому становищі, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських, економічних і фінансових рішень користувачами фінансової звітності. У галузі тваринництва значення облікової політики зростає з огляду на специфіку використання біологічних активів, безперервність виробничо-біологічних процесів і підвищений рівень ризиків, пов’язаних із їх оцінкою та відображенням в обліку.

У межах даного дослідження облікова політика розглядається як цілісна система принципів, методів і процедур, що обираються аграрними підприємствами для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності з урахуванням галузевих особливостей сільськогосподарської діяльності. Такий підхід передбачає свідомий і обґрунтований вибір допустимих нормативно-правовими актами альтернатив щодо визнання, оцінки, класифікації та облікового відображення об’єктів бухгалтерського обліку, зокрема довгострокових біологічних активів тваринництва. Реалізація обраних елементів облікової політики безпосередньо впливає на формування показників фінансової звітності, рівень прозорості облікової інформації та якість аналітичного забезпечення управління в аграрному секторі.

Основним завданням облікової політики аграрних підприємств є формування внутрішнього нормативного регламенту, який забезпечує впорядкування, уніфікацію та методологічну узгодженість ключових ділянок бухгалтерського обліку. Такий регламент визначає єдині підходи до організації документообігу, вибору методів оцінки активів і зобов’язань, а також формування показників фінансової звітності, що достовірно й об’єктивно відображають реальний майновий і фінансовий стан суб’єкта господарювання.

Визначальною особливістю діяльності сільськогосподарських підприємств є використання біологічних активів як специфічної категорії активів, здатних до безперервних біологічних перетворень. Саме внаслідок таких трансформацій формується сільськогосподарська продукція, що зумовлює необхідність

застосування спеціальних підходів до її визнання, оцінки та облікового відображення. За цих умов облікова політика відіграє ключову роль у забезпеченні методичної узгодженості між біологічною сутністю активів і економічним змістом господарських операцій, пов’язаних із їх використанням.

Виробнича діяльність аграрних підприємств охоплює основне виробництво, яке традиційно поділяється на галузі рослинництва та тваринництва, а також допоміжні й підсобні промислові виробництва, що забезпечують безперервність і технологічну цілісність аграрного процесу. Така багатогалузева структура зумовлює підвищені вимоги до організації бухгалтерського обліку та формування облікової політики.

У межах облікової політики аграрних підприємств особлива увага приділяється регламентації порядку обліку довгострокових біологічних активів тваринництва як специфічного об’єкта обліку, що поєднує біологічну та економічну складові. Відповідні положення, як правило, закріплюються у внутрішньому нормативному документі — наказі про облікову політику, який визначає методи визнання, оцінки, класифікації та облікового відображення біологічних активів з урахуванням галузевих особливостей їх використання (рис. 2.1).

Основними складовими облікової політики аграрних підприємств у частині обліку біологічних активів є комплекс взаємопов’язаних положень, що визначають склад і класифікацію об’єктів обліку, методи їх оцінки, порядок проведення інвентаризації, особливості нарахування амортизації, а також правила формування й розподілу витрат, пов’язаних з утриманням і використанням біологічних активів.

Такий підхід забезпечує методологічну узгодженість облікових процедур, підвищує достовірність інформації про стан і рух біологічних активів та створює належне інформаційне підґрунтя для формування фінансової, податкової й управлінської звітності аграрних підприємств.

Передусім у межах облікової політики аграрних підприємств здійснюється конкретизація об’єктів обліку біологічних активів. Незважаючи на те, що в додатку до НП(С)БО 30 наведено типовий перелік видів біологічних активів, для

практичних потреб бухгалтерського обліку він не є вичерпним, оскільки не відображає організаційно-технологічних особливостей діяльності конкретних суб'єктів господарювання.

З огляду на це, об'єктом бухгалтерського обліку може визначатися як окремий вид біологічних активів, так і їх однорідна сукупність, сформована за економічно обґрунтованими ознаками, з урахуванням виду тварин, напряму продуктивності, вікових і фізіологічних характеристик, а також ролі активів у виробничому процесі. Така деталізація об'єктів обліку забезпечує адекватне відображення біологічних процесів, підвищує аналітичну цінність облікової політики.

Рисунок 2.1 - Типові положення з організації обліку довгострокових біологічних активів, які формуються у Наказі про облікову політику

Джерело: сформовано автором на основі НП(С)БО 30, Методичних рекомендацій №1315 та положень облікової політики аграрних підприємств.

Аналіз підходів до класифікації біологічних активів свідчить, що їх групування має на меті впорядкування облікової інформації та забезпечення коректного відображення цих активів у системі бухгалтерського обліку й фінансової звітності. У практиці обліку аграрних підприємств базовою вважається класифікація за строком використання, відповідно до якої біологічні активи поділяються на поточні та довгострокові. Саме цей поділ покладено в основу

побудови балансу та формування аналітичних показників фінансової звітності, оскільки він дозволяє чітко розмежувати активи за періодом їх участі у господарському обороті та впливом на фінансові результати.

Поряд із класифікацією за строком використання, суттєвого значення набуває поділ біологічних активів за підходами до їх оцінки. У цьому контексті в обліковій практиці застосовуються два основні методи — оцінка за справедливою вартістю та оцінка за первісною вартістю. Вибір відповідного підходу зумовлюється наявністю активного ринку, можливістю достовірного визначення справедливої вартості, а також економічним призначенням біологічного активу. Така класифікація має принципове значення для формування облікової політики, оскільки безпосередньо впливає на порядок визнання доходів і витрат, оцінку фінансових результатів та рівень аналітичності облікової інформації.

Наступним важливим елементом облікової політики є визначення підходів до оцінки біологічних активів на дату їх первісного визнання та на дату балансу. Біологічні активи тваринництва, як правило, функціонують в умовах наявності активного ринку, оскільки операції з ними та з отриманою сільськогосподарською продукцією здійснюються переважно у формі реалізації живої маси. Це створює об’єктивні передумови для достовірного визначення їх справедливої вартості.

За таких умов застосування справедливої вартості є методологічно обґрунтованим як для поточних, так і для довгострокових біологічних активів тваринництва, оскільки вона найбільш повно відображає економічну сутність біологічних перетворень та реальну вартість активів на певну дату. Водночас облікова політика повинна чітко регламентувати джерела інформації для визначення справедливої вартості, порядок коригування оцінки з урахуванням віку, продуктивності та фізіологічного стану тварин, а також умови застосування первісної вартості у випадках відсутності активного ринку або неможливості достовірної оцінки.

Таким чином, закріплення в обліковій політиці чітких методів оцінки біологічних активів забезпечує методологічну послідовність облікових процедур, підвищує достовірність фінансової звітності та створює інформаційну основу для

аналізу ефективності використання довгострокових біологічних активів у тваринництві.

В обліковій політиці аграрних підприємств у частині обліку довгострокових біологічних активів тваринництва, як правило, визначаються підходи до формування справедливої вартості як самих біологічних активів, так і сільськогосподарської продукції, отриманої в результаті біологічних перетворень. Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, для цілей оцінки можуть застосовуватися різні методи, зокрема аналіз умов укладених договорів купівлі-продажу, використання цін на аналогічні активи, орієнтація на поточні ринкові ціни, проведення експертної оцінки комісією підприємства або залучення незалежних професійних оцінювачів.

Водночас конкретний порядок аналізу та відбору інформаційних джерел для визначення справедливої вартості встановлюється в межах облікової політики самостійно, з урахуванням особливостей ринку, рівня розвитку біологічних активів, їх віку, продуктивності та ступеня біологічних перетворень. Такий підхід забезпечує гнучкість методології оцінки, адаптацію облікових процедур до реальних умов господарювання та підвищує достовірність показників фінансової звітності аграрних підприємств у цілому.

Як інформаційна основа для оцінювання біологічних активів у тваринництві можуть застосовуватися актуальні ринкові ціни операцій з відповідними активами за умови відсутності істотних змін у зовнішньому середовищі. Також використовуються ціни на аналогічні біологічні активи з урахуванням коригувань на їх індивідуальні характеристики, а також узагальнені показники, що відображають рівень ринкових цін на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію.

У випадках, коли пряме визначення ринкової ціни є ускладненим, справедлива вартість може встановлюватися шляхом дисконтування очікуваних майбутніх чистих грошових потоків відповідно до вимог НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Крім того, у практиці бухгалтерського обліку допускається оцінка біологічних активів з урахуванням вартості продукції, яку потенційно

можна отримати у разі припинення біологічних процесів їх життєдіяльності, зокрема м’ясної продукції у тваринництві. Такий підхід дозволяє більш повно врахувати економічну сутність біологічних активів і підвищити обґрунтованість показників фінансової звітності аграрних підприємств.

Окремим елементом облікової політики є визначення підходів до оцінки довгострокових біологічних активів тваринництва. Для цієї категорії активів допускається застосування як оцінки за справедливою вартістю, так і оцінки за первісною вартістю. Первісна вартість формується відповідно до вимог НП(С)БО 7 «Основні засоби» у випадках придбання біологічних активів за плату або їх надходження з зовнішніх джерел, що забезпечує узгодженість методології обліку з чинною нормативною базою та підвищує достовірність відображення таких активів у фінансовій звітності аграрних підприємств.

Важливе місце в обліковій політиці займає визначення переліку видів біологічних активів, щодо яких функціонує активний ринок. Наявність такої інформації є підставою для обґрунтованого вибору методу оцінки біологічних активів, насамперед застосування справедливої вартості, а також забезпечує послідовність і стабільність облікових процедур упродовж звітних періодів та підвищує порівнянність показників фінансової звітності.

Інвентаризація активів і зобов’язань у сільськогосподарських підприємствах проводиться постійно діючою інвентаризаційною комісією відповідно до вимог чинного законодавства та внутрішніх регламентів. У межах облікової політики також встановлюється порядок нарахування амортизації довгострокових біологічних активів тваринництва. Як правило, для цієї групи активів застосовується прямолінійний метод амортизації, визначається строк їх корисного використання з урахуванням продуктивного періоду тварин, при цьому ліквідаційна вартість може не встановлюватися, якщо її величина є несуттєвою або економічно необґрунтованою.

Обов’язковою складовою облікової політики є визначення переліку та складу статей витрат, що застосовуються для обліку вирощування біологічних активів у розрізі окремих галузей сільськогосподарської діяльності. Така деталізація дає

змогу врахувати особливості формування витрат у рослинництві, тваринництві та допоміжних виробництвах, забезпечує коректне групування витрат за напрямами діяльності та слугує інформаційною основою для контролю собівартості продукції й оцінки ефективності виробничих процесів.

Отже, облікова політика у частині обліку біологічних активів тваринництва виступає комплексним внутрішнім нормативним регламентом, який визначає логіку побудови облікової системи аграрних підприємств через свідомий вибір альтернативних, дозволених нормативно-правовими актами, підходів до оцінки та облікового відображення активів і витрат. Її формування ґрунтується на професійному судженні бухгалтера з урахуванням галузевої специфіки сільськогосподарського виробництва та спрямоване на забезпечення достовірності, послідовності й аналітичної цінності інформації фінансової звітності, необхідної для управління біологічними активами та прийняття обґрунтованих економічних рішень.

Сформовані в межах облікової політики підходи до визнання, оцінки та класифікації довгострокових біологічних активів тваринництва забезпечують методологічну основу для практичного здійснення облікових процедур у аграрній сфері. Реалізація цих положень у процесі відображення господарських операцій потребує належної системи документального забезпечення, яка гарантує повноту, своєчасність і достовірність облікової інформації щодо надходження тварин та формування основного стада. З огляду на це у наступному підрозділі доцільно зосередити увагу на організації та порядку документального оформлення операцій, пов’язаних із надходженням тварин і їх переведенням до складу довгострокових біологічних активів.

2.2. Облік формування основного стада тварин та шляхи його вдосконалення

Формування основного стада тварин є ключовим етапом у системі обліку довгострокових біологічних активів тваринництва, оскільки саме на цій стадії відбувається перехід від процесу вирощування біологічних активів до їх безпосереднього продуктивного використання. У контексті життєвих циклів тварин, розглянутих у підрозділі 1.3, формування основного стада виступає своєрідною межею між етапами накопичення біологічного потенціалу та його реалізацією у вигляді виробництва сільськогосподарської продукції.

З економічної точки зору основне стадо є носієм довгострокових економічних вигод, що формуються внаслідок багаторазового використання тварин у виробничому процесі. Саме тому витрати на його формування мають характер капітальних вкладень, а правильність їх облікового відображення безпосередньо впливає на показники фінансового стану, собівартості продукції та фінансових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства.

У бухгалтерському обліку формування основного стада тісно пов’язане з життєвим циклом тварин, який у молочному скотарстві охоплює стадії народження, вирощування, підготовки до відтворення, продуктивного використання, сухостійного періоду та вибуття. Кожна з цих стадій супроводжується зміною біологічного стану тварин, що, у свою чергу, зумовлює трансформацію їх облікової класифікації, підходів до оцінки та порядку відображення витрат у бухгалтерському обліку. У зв’язку з цим облік формування основного стада не може розглядатися ізольовано від технологічних процесів тваринництва, а має бути структурно пов’язаний із моделлю життєвого циклу біологічних активів підприємства.

Технологічно бухгалтерський облік як система розпочинається з виявлення, вимірювання та реєстрації господарських операцій з метою формування достовірної інформації про діяльність підприємства. Суцільне і безперервне

спостереження за операціями, пов’язаними з рухом тварин, здійснюється шляхом документування, яке є початковою та обов’язковою ланкою методу бухгалтерського обліку. Саме первинні документи фіксують факти здійснення господарських операцій та забезпечують можливість їх подальшого узагальнення на рахунках бухгалтерського обліку.

Значення документування в обліку довгострокових біологічних активів зростає з огляду на специфіку тваринництва, де об’єкти обліку зазнають постійних кількісних і якісних змін. Без належно оформленого первинного документа господарська операція не може бути відображена в бухгалтерському обліку, а отже, порушується принцип достовірності облікової інформації. Порядок документального оформлення операцій з надходження та формування основного стада регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку біологічних активів.

У практиці сільськогосподарських підприємств формування основного стада продуктивної і робочої худоби здійснюється двома основними шляхами: за рахунок переведення молодняку, вирощеного у власному господарстві, та шляхом придбання племінних та продуктивних тварин зі сторони. Обидва способи формування основного стада мають різну економічну природу, однак у межах життєвого циклу тварин виконують єдину функцію — забезпечення переходу біологічних активів до стадії довгострокового продуктивного використання.

Формування основного стада за рахунок власного молодняку є логічним завершенням етапів вирощування, росту та підготовки тварин до відтворення. З технологічної точки зору цей момент пов’язаний із досягненням тваринами відповідного віку, живої маси та фізіологічного стану, що дозволяє використовувати їх у складі основного стада. З облікової точки зору такий перехід означає зміну статусу біологічних активів із поточних на довгострокові, що потребує відповідного документального оформлення та відображення в бухгалтерському обліку.

Формування основного стада за рахунок молодняку, вирощеного у власному господарстві, є найбільш поширеним та економічно обґрунтованим способом оновлення довгострокових біологічних активів тваринництва. У межах життєвого циклу тварин, розглянутого в підрозділі 1.3, цей процес охоплює завершальну фазу етапу вирощування молодняку та перехід до продуктивного використання тварин у складі основного стада. Саме на цій стадії відбувається трансформація біологічного потенціалу, накопиченого протягом попередніх періодів, у джерело стабільних економічних вигод.

З технологічної точки зору переведення молодняку до складу основного стада здійснюється після досягнення тваринами визначених фізіологічних параметрів — віку, живої маси, рівня розвитку репродуктивних органів та загального стану здоров’я. Для молочного скотарства такими орієнтирами, як правило, є досягнення ремонтними телицями віку 13–15 місяців та відповідних зоотехнічних показників, що дозволяють використовувати їх у відтворенні стада. Таким чином, у життєвому циклі корів цей момент відповідає переходу від групи ремонтних або тільних телиць до групи нетелів, а згодом — до новотільних корів першої лактації.

З облікової точки зору формування основного стада за рахунок власного молодняку означає зміну статусу біологічних активів із поточних на довгострокові. До моменту переведення молодняк обліковується як поточні біологічні активи, вартість яких формується шляхом накопичення витрат на вирощування. Після прийняття рішення про зарахування тварин до складу основного стада вони визнаються довгостроковими біологічними активами тваринництва, що зумовлює зміну методів оцінки, порядку облікового відображення та аналітичного супроводу.

Важливою особливістю цього етапу є те, що формування основного стада не створює нових біологічних активів у фізичному розумінні, а відображає їх перекласифікацію в межах активів підприємства. Проте з економічної та облікової позицій така операція має суттєве значення, оскільки змінює характер участі активу у виробничому процесі, впливає на структуру необоротних активів та визначає майбутні фінансові результати.

Документальне оформлення переведення молодняку до складу основного стада є обов’язковою передумовою правильного бухгалтерського обліку цієї операції. Основними первинними документами у цьому випадку є Акт на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів (форма №ПБАСГ-9) та Відомість зважування тварин, які підтверджують досягнення тваринами необхідних зоотехнічних показників. Саме на підставі цих документів визначається вартість молодняку, що підлягає переведенню до складу основного стада, та здійснюються відповідні бухгалтерські записи.

З методологічної точки зору витрати на вирощування молодняку до моменту переведення включаються до первісної і справедливої вартості довгострокових біологічних активів залежно від обраної підприємством моделі оцінки. У випадку застосування первісної вартості вартість тварин визначається на основі фактичної собівартості, яка охоплює витрати на корми, оплату праці персоналу, ветеринарні заходи, утримання приміщень та інші виробничі витрати. За умови застосування оцінки за справедливою вартістю первісне визнання тварин у складі основного стада здійснюється з урахуванням ринкової оцінки їх економічного потенціалу.

Для забезпечення прозорості та контрольованості процесу формування основного стада доцільно розглядати його у тісному зв’язку з етапами життєвого циклу тварин та відповідними обліковими діями (табл. 2.1). Такий підхід дозволяє не лише впорядкувати бухгалтерський облік, а й підвищити аналітичну цінність інформації для управлінських рішень.

Інформація, наведена в таблиці дозволяє чітко простежити логіку руху тварин від стадії вирощування до включення в основне стадо та забезпечує методичну узгодженість між технологічними процесами і бухгалтерським обліком. Вона також створює основу для контролю за правильністю віднесення витрат та своєчасністю перекласифікації біологічних активів.

З позицій удосконалення обліку формування основного стада за рахунок молодняку доцільним є посилення аналітичного обліку за статево-віковими групами та етапами життєвого циклу тварин. Це дозволяє не лише підвищити точність оцінки довгострокових біологічних активів, а й забезпечити

управлінський аналіз ефективності вирощування молодняку та своєчасно виявляти відхилення від нормативних показників.

Таблиця 2.1 – Взаємозв'язок етапів життєвого циклу тварин з обліковими діями при формуванні основного стада

Етап життєвого циклу тварин	**Технологічна група**	**Облікова дія**	**Об'єкт обліку**	**Субрахунок бухгалтерського обліку**
Вирощування молодняку	Телята, телиці після відлучення	Накопичення витрат на вирощування	Поточні біологічні активи тваринництва	212 «Поточні біологічні активи за справедливою вартістю» 213 «Поточні біологічні активи за первісною вартістю»
Підготовка до відтворення	Ремонтні телиці	Оцінка готовності до переведення в основне стадо		
Перехід до продуктивного стану	Тільні телиці, нетелі	Перекласифікація активів	Капітальні інвестиції у формування довгострокових біологічних активів	155 «Придбання (вирощування) ДБА»
Формування основного стада	Корови основного стада	Первісне визнання ДБА	Довгострокові біологічні активи тваринництва	163 «ДБА тваринництва за справедливою вартістю» або 164 «ДБА тваринництва за первісною вартістю»
Початок продуктивного використання	Новотільні корови	Використання у виробництві		

Джерело: складено автором з урахуванням положень НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та узагальнення облікової практики формування основного стада тваринництва

Практична реалізація процесу формування основного стада за рахунок молодняку, вирощеного у власному господарстві, потребує чіткого відображення відповідних господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. З огляду на поетапний характер життєвого циклу тварин, кожна стадія їх розвитку супроводжується специфічними обліковими діями, що знаходять відображення у кореспонденції рахунків.

На етапі вирощування молодняку всі витрати, пов'язані з утриманням та розвитком тварин, акумулюються у складі поточних біологічних активів. У міру наближення тварин до продуктивного або репродуктивного стану виникає необхідність їх перекласифікації та формування первісної (або справедливої)

вартості довгострокових біологічних активів. Саме цей момент є ключовим з точки зору бухгалтерського обліку, оскільки означає перехід від витратної фази життєвого циклу до фази формування необоротного виробничого потенціалу.

Переведення молодняку до основного стада оформлюється первинними документами, що відображають як фізичні, так і вартісні характеристики тварин, зокрема:

— Відомістю зважування тварин або Розрахунком визначення приросту живої маси (ф. № ПБАСГ-11), на підставі яких визначається жива маса та приріст тварин;
— Актом приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (ф. № ДБАСГ-2), який підтверджує факт зарахування тварин до складу основного стада.

З облікової точки зору процес формування основного стада за рахунок власного молодняку включає два послідовні етапи: по-перше, перекласифікацію поточних біологічних активів у капітальні інвестиції; по-друге, зарахування сформованої вартості до складу довгострокових біологічних активів тваринництва.

Таблиця 2.2 – Кореспонденція рахунків з обліку формування основного стада за рахунок переведення молодняку, вирощеного у власному господарстві

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада)				
1	Переведено 5 нетелів (телиць віком від 1 до 2 років, осіменених), що розтелилися, в основне стадо (корови):			
	– жива маса, кг	2000	–	–
	– первісна вартість (фактична собівартість)	20 000	155	213
2	Зараховано до складу довгострокових біологічних активів тваринництва корів, переведених в основне стадо	20 000	164	155

Джерело: складено автором на підставі Інструкції №291

Формування основного стада за рахунок молодняку, вирощеного у власному господарстві, дозволяє підприємству здійснювати поетапний контроль за витратами протягом усього життєвого циклу тварин — від моменту народження до початку їх продуктивного використання. Такий підхід підвищує прозорість

облікової інформації, забезпечує обґрунтованість первісної оцінки довгострокових біологічних активів і створює передумови для ефективного управління собівартістю продукції тваринництва.

Використання субрахунку 155 як проміжної ланки між поточними та довгостроковими біологічними активами забезпечує методичну узгодженість бухгалтерського обліку з економічною сутністю процесу біологічної трансформації тварин. Такий підхід відповідає вимогам НП(С)БО 30 та принципам формування облікової політики підприємства, зокрема принципам обачності, послідовності та превалювання сутності над формою.

Формування основного стада за рахунок власного молодняку має не лише облікове, а й вагоме управлінське значення, оскільки безпосередньо впливає на довгострокову виробничу та фінансову стратегію сільськогосподарського підприємства. З позицій управління витратами та біологічними ресурсами такий підхід дає змогу контролювати процес формування продуктивного потенціалу стада на всіх стадіях життєвого циклу тварин.

Акумулювання витрат на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» на етапі вирощування молодняку створює можливість детального аналізу структури витрат у розрізі вікових і технологічних груп тварин. Це, у свою чергу, дозволяє керівництву підприємства своєчасно виявляти відхилення від нормативних показників годівлі, утримання та ветеринарного забезпечення, а також оцінювати економічну доцільність подальшого вирощування окремих груп молодняку.

Переведення тварин зі складу поточних біологічних активів до витрат на формування основного стада (рахунок 155) виступає важливою управлінською точкою, оскільки саме на цьому етапі приймається рішення щодо доцільності включення конкретної тварини до складу довгострокових біологічних активів. При цьому керівництво підприємства отримує можливість зіставити обсяг понесених витрат із очікуваними майбутніми економічними вигодами, зокрема рівнем продуктивності, тривалістю використання та репродуктивним потенціалом тварин.

Зарахування молодняку до складу довгострокових біологічних активів тваринництва на рахунках 163 або 164, залежно від обраної моделі оцінки, формує

основу для подальшого стратегічного управління основним стадом. Використання первісної вартості забезпечує стабільність облікових оцінок і є доцільним в умовах відсутності активного ринку, тоді як застосування справедливої вартості дозволяє оперативно відображати результати біологічної трансформації та ринкових змін, підвищуючи релевантність облікової інформації для управлінських рішень.

З управлінської точки зору суттєвим є також зіставлення витрат на формування основного стада за рахунок власного молодняку з альтернативним варіантом — придбанням продуктивної худоби у сторонніх постачальників. Наявність аналітичного обліку за субрахунком 155 у розрізі видів тварин, вікових груп та джерел надходження створює інформаційну базу для такого порівняльного аналізу та обґрунтування оптимальної моделі відтворення стада.

Крім того, чітке відображення стадій життєвого циклу тварин у системі бухгалтерського обліку сприяє підвищенню ефективності внутрішнього контролю. Перехід між окремими етапами життєвого циклу супроводжується відповідними обліковими точками контролю, що дозволяє мінімізувати ризики необґрунтованого завищення вартості активів, втрати облікової інформації та порушення принципу послідовності облікової політики.

Таким чином, формування основного стада за рахунок молодняку, вирощеного у власному господарстві, за умови належної організації бухгалтерського та аналітичного обліку, створює передумови для підвищення економічної ефективності тваринництва, забезпечує прозорість руху біологічних активів і слугує надійною інформаційною основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо розвитку основного стада підприємства.

Формування основного стада шляхом придбання продуктивної та робочої худоби у сторонніх постачальників є альтернативним механізмом поповнення довгострокових біологічних активів тваринництва, який використовується підприємствами з метою оперативного нарощування виробничого потенціалу, оновлення генетичної структури стада або компенсації вибуття тварин унаслідок вибракування чи падежу. На відміну від формування основного стада за рахунок власного молодняку, придбання тварин передбачає безпосередній перехід об’єкта

обліку до стадії довгострокових біологічних активів без проходження повного внутрішнього життєвого циклу вирощування.

З позицій концепції життєвого циклу біологічних активів, придбані тварини надходять на підприємство вже на етапі продуктивного використання або безпосередньо перед ним. Це зумовлює особливості бухгалтерського обліку таких операцій, оскільки відсутня стадія накопичення витрат на вирощування, характерна для власного молодняку, а первісна вартість активу формується одномоментно на дату придбання.

Облікове відображення придбання продуктивної та робочої худоби здійснюється відповідно до вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій щодо обліку біологічних активів. Первісна вартість таких тварин включає фактичні витрати на їх придбання, а також усі витрати, безпосередньо пов’язані з доведенням активу до стану, придатного для використання за призначенням. До складу таких витрат належать суми, сплачені за рахунками-фактурами постачальників, витрати на транспортування, навантажувально-розвантажувальні роботи, ветеринарні огляди, страхування під час перевезення та інші супутні витрати.

Документальне оформлення операцій з придбання худоби має принципове значення для забезпечення достовірності облікової інформації. Підставою для оприбуткування тварин є первинні документи постачальників, зокрема рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, податкові накладні, племінні та ветеринарні свідоцтва. Саме ці документи підтверджують як факт надходження тварин, так і їх біологічний та продуктивний стан на момент придбання, що має вирішальне значення для подальшої оцінки та управління активами.

У бухгалтерському обліку витрати, пов’язані з придбанням худоби, узагальнюються на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів». На цьому етапі формується первісна або справедлива вартість тварин залежно від обраної підприємством моделі оцінки. Після завершення процедури оприбуткування тварини зараховуються до складу довгострокових біологічних активів із відображенням на субрахунку 163 «Довгострокові біологічні

активи, оцінені за справедливою вартістю» або субрахунку 164 «Довгострокові біологічні активи, оцінені за первісною вартістю» з одночасним списанням накопичених витрат із субрахунку 155.

Особливістю придбання худоби як способу формування основного стада є підвищений рівень управлінських і біологічних ризиків. Підприємство отримує тварин із уже сформованими фізіологічними та продуктивними характеристиками, які можуть не повною мірою відповідати умовам утримання, технології виробництва або кормовій базі господарства. У зв’язку з цим зростає значення попереднього ветеринарного контролю, аналізу племінної документації та оцінки економічної доцільності придбання.

З управлінської точки зору придбання продуктивної худоби дозволяє скоротити часовий лаг між інвестуванням коштів і отриманням економічних вигід, оскільки тварини практично одразу включаються у виробничий процес. Водночас така стратегія супроводжується значним одноразовим фінансовим навантаженням, що підвищує вимоги до точності облікової оцінки та прогнозування грошових потоків.

Таким чином, формування основного стада за рахунок придбання худоби є ефективним, але ризик-орієнтованим інструментом управління біологічними активами. Його застосування потребує посиленого аналітичного обліку, чіткої регламентації документального оформлення та інтеграції бухгалтерських процедур у загальну систему управління життєвим циклом тварин. У поєднанні з формуванням стада за рахунок власного молодняку цей підхід дозволяє підприємству забезпечити гнучкість у відтворенні поголів’я та підвищити стійкість тваринницького виробництва.

Подана кореспонденція рахунків відображає повний обліковий цикл формування основного стада за рахунок придбання продуктивної та робочої худоби — від моменту виникнення зобов’язань перед постачальниками до зарахування тварин у склад довгострокових біологічних активів. Використання субрахунку 155 дозволяє акумулювати всі витрати, пов’язані з придбанням і

доставкою тварин, що відповідає принципу повноти формування первісної вартості активів.

Розмежування обліку за субрахунками 163 та 164 забезпечує реалізацію альтернативних моделей оцінки довгострокових біологічних активів і створює інформаційну основу для подальшого аналізу ефективності використання основного стада. Така деталізація є важливою для управління життєвим циклом тварин і прийняття стратегічних рішень щодо оновлення та структури поголів'я.

Таблиця 2.3 – Кореспонденція рахунків з обліку формування основного стада за рахунок придбання продуктивної та робочої худоби

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено заборгованість постачальнику за придбану продуктивну (робочу) худобу за рахунком-фактурою	155	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ за придбаною худобою (за наявності)	641	631
3	Відображено витрати на транспортування тварин до місця утримання	155	631 685
4	Відображено витрати на ветеринарні огляди, карантин, страхування під час перевезення	155	631 685
5	Оплачено постачальнику вартість придбаної худоби	631	311
6	Зараховано придбану худобу до складу ДБА, оцінених за первісною вартістю	164	155
7	Зараховано придбану худобу до складу ДБА, оцінених за справедливою вартістю	163	155
8	Відображено різницю між первісною та справедливою вартістю (у разі переоцінки на дату зарахування)	163	710 940

Джерело: складено автором на підставі Інструкції №291

З огляду на те, що формування основного стада може здійснюватися як за рахунок молодняку, вирощеного у власному господарстві, так і шляхом придбання продуктивної та племінної худоби у сторонніх постачальників, доцільним є порівняльний аналіз зазначених підходів з позицій облікових, управлінських і економічних наслідків. Кожен із цих варіантів характеризується відмінними джерелами надходження тварин, особливостями документального оформлення, методами оцінки, структурою витрат і ступенем впливу на фінансові результати діяльності підприємства.

З метою узагальнення відмінностей між формуванням основного стада за рахунок власного молодняку та шляхом придбання продуктивної худоби, а також для оцінки їх впливу на облікову політику і систему управління підприємством, у таблиці 2.4 наведено порівняльну характеристику основних облікових і управлінських параметрів зазначених способів відтворення стада.

Представлена таблиця дозволяє здійснити комплексне зіставлення підходів до формування основного стада за сукупністю ключових критеріїв, що охоплюють як обліково-методичні, так і управлінські аспекти, а також створюють інформаційну основу для подальшої організації аудиторської перевірки. Зокрема, у таблиці систематизовано відмінності за джерелами надходження біологічних активів, порядком їх первісного визнання, застосовуваними бухгалтерськими рахунками, особливостями відображення витрат і результатів біологічної трансформації, що визначає склад і спрямованість аудиторських процедур. Окрему увагу приділено таким параметрам, як рівень управлінської гнучкості, вплив на фінансову стабільність підприємства, а також аналітична цінність облікової інформації для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень у тваринництві, а також для оцінки їх достовірності в процесі аудиту.

Порівняльний аналіз засвідчує, що формування основного стада за рахунок власного молодняку забезпечує тісний і логічно узгоджений зв’язок бухгалтерського обліку з біологічним життєвим циклом тварин. Такий підхід дає змогу поетапно відстежувати процес біологічної трансформації, накопичення витрат, зміну функціонального призначення активів і формування їх продуктивного потенціалу, що підвищує інформативність облікових даних, але водночас ускладнює їх аудиторську перевірку. У результаті підвищується рівень внутрішнього контролю за розвитком стада, зростає аналітична деталізація даних, а облікова інформація стає більш придатною для оцінки ефективності управлінських рішень у довгостроковій перспективі, проте супроводжується підвищеним рівнем притаманного аудиторського ризику.

Таблиця 2.4 - Порівняльна характеристика формування основного стада за рахунок власного молодняку та придбаної продуктивної худоби

Критерій порівняння	**Формування основного стада за рахунок**	
	молодняку власного вирощування	**придбання продуктивної та робочої худоби**
Джерело надходження тварин	Власне вирощений молодняк (телиці, нетелі)	Придбані племінні або продуктивні тварини
Зв'язок із життєвим циклом	Безперервний внутрішній цикл: вирощування → нетелі → основне стадо	Зовнішнє "включення" тварин у життєвий цикл на стадії продуктивного використання
Початкова облікова категорія	Поточні біологічні активи (рахунок 21)	Капітальні вкладення (субрахунок 155)
Ключова облікова операція	Переведення з поточних БА в довгострокові	Оприбуткування придбаних ДБА
Основні первинні документи	Відомість зважування тварин, Акт переведення (ПБА-9)	Рахунок-фактура, ТТН, племінні та ветеринарні свідоцтва
Формування вартості	Накопичена фактична собівартість вирощування	Договірна ціна + витрати на доставку, ветеринарні заходи
Ключовий рахунок накопичення витрат	155 «Придбання (вирощування) ДБА» (через списання з рахунок 21)	155 «Придбання (вирощування) ДБА»
Зарахування до складу основного стада	Дебет 163 / 164 Кредит 155	Дебет 163 / 164 Кредит 155
Можливість застосування справедливої вартості	Обмежена, потребує обґрунтування	Вища, особливо для племінної худоби
Роль професійного судження бухгалтера	Помірна (визначення моменту переведення)	Висока (оцінка ринкової вартості, вибір моделі оцінки)
Рівень біологічного ризику	Високий (захворювання, вибракування, падіж)	Помірний (частково "перенесений" на постачальника)
Фінансове навантаження	Розтягнуте в часі, рівномірне	Концентроване, потребує значних одноразових витрат
Контроль за якістю активу	Максимальний (повний життєвий цикл)	Обмежений (залежить від надійності постачальника)
Гнучкість управління стадом	Висока, але довготривала	Висока та оперативна
Управлінська доцільність	Орієнтація на довгострокову стабільність	Орієнтація на швидке оновлення та масштабування
Вплив на фінансовий результат	Опосередкований, відстрочений	Безпосередній, короткостроковий
Аналітична цінність для менеджменту	Аналіз ефективності вирощування	Аналіз інвестиційної доцільності

Джерело: складено автором на основі узагальнення облікових та управлінських підходів до формування основного стада тваринництва

Водночас цей підхід характеризується підвищеними біологічними та технологічними ризиками, значною тривалістю інвестиційного циклу та відстроченим економічним ефектом, що може негативно впливати на ліквідність і фінансові результати підприємства у короткостроковому періоді та *потребує посиленого аудиторського контролю*.

Натомість придбання продуктивної та робочої худоби дозволяє оперативно впливати на кількісну й якісну структуру основного стада, швидко нарощувати виробничі потужності та забезпечувати більш високу прогнозованість економічних результатів. Такий підхід спрощує облікові процедури первісного визнання, скорочує часовий розрив між інвестуванням і отриманням економічних вигід, а також знижує окремі біологічні ризики, пов’язані з вирощуванням молодняку, що позитивно позначається на аудиторській перевірюваності операцій. Разом з тим він потребує значних одноразових фінансових вкладень, підвищує залежність підприємства від ринкової кон’юнктури, цінової волатильності та якості придбаних біологічних активів, що зумовлює необхідність перевірки правильності оцінки та можливого знецінення активів у процесі аудиту.

Таким чином, поєднання обох підходів у межах єдиної, методично узгодженої облікової системи дозволяє оптимізувати управління основним стадом з урахуванням стадій життєвого циклу тварин, фінансових можливостей підприємства та його стратегічних цілей розвитку, а також сформувати належну інформаційну базу для здійснення аудиту біологічних активів.

Така комбінована модель забезпечує баланс між довгостроковим формуванням продуктивного потенціалу й оперативною адаптацією до ринкових умов, підвищує аналітичну цінність облікової інформації та сприяє прийняттю більш обґрунтованих управлінських рішень у сфері тваринництва, *що зумовлює логічний перехід до розгляду питань аудиту біологічних активів у наступному розділі роботи*.

2.3. Облік експлуатації та вибуття довгострокових біологічних активів тваринництва та його вдосконалення

Після завершення процесу формування та зарахування тварин до складу основного стада довгострокові біологічні активи тваринництва переходять у фазу експлуатації, яка є ключовою з погляду реалізації їх економічного потенціалу та формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства. Саме на цьому етапі відбувається практичне використання продуктивних і репродуктивних властивостей тварин, що зумовлює потребу в системному та безперервному бухгалтерському супроводі процесів їх утримання, використання, оцінки та контролю.

Фаза експлуатації довгострокових біологічних активів характеризується тривалістю, циклічністю та динамічністю, що обумовлено біологічною природою тварин та постійними змінами їх фізіологічного стану. На відміну від більшості класичних необоротних активів, економічна корисність яких зменшується внаслідок фізичного або морального зносу, довгострокові біологічні активи тваринництва здатні не лише втрачати, а й нарощувати свою вартість у процесі експлуатації. Такий приріст може бути зумовлений зростанням продуктивності, поліпшенням племінних якостей, підвищенням відтворювальної здатності або сприятливою ринковою кон’юнктурою.

Зазначена специфіка зумовлює особливий підхід до організації бухгалтерського обліку експлуатації довгострокових біологічних активів тваринництва. Обліковий супровід цього етапу має забезпечувати не лише фіксацію витрат, пов’язаних з утриманням і обслуговуванням тварин, але й відображення змін їх вартості, що виникають у результаті біологічної трансформації. У зв’язку з цим у системі бухгалтерського обліку поєднуються елементи витратного, вартісного та контрольного підходів, що дозволяє формувати релевантну інформацію як для фінансової звітності, так і для управлінських потреб.

З облікової точки зору експлуатація довгострокових біологічних активів тваринництва охоплює комплекс взаємопов’язаних процесів, серед яких провідне місце займають облік витрат на утримання тварин, відображення результатів їх продуктивного використання, оцінка змін вартості активів, а також контроль за збереженням і ефективністю використання основного стада. Витрати на корми, оплату праці обслуговуючого персоналу, ветеринарні заходи, енергозабезпечення та інші складові утримання тварин визнаються витратами відповідних звітних періодів і формують собівартість сільськогосподарської продукції.

Водночас у процесі експлуатації виникає потреба у відображенні змін вартості довгострокових біологічних активів, які не завжди пов’язані з фактичним споживанням ресурсів. Такі зміни можуть бути наслідком як біологічних перетворень, так і зовнішніх економічних факторів, що вимагає застосування спеціальних облікових процедур, зокрема амортизації, переоцінки або визнання зменшення корисності активів. Обґрунтований вибір і послідовне застосування відповідних методів оцінки є важливою умовою забезпечення достовірності облікової інформації.

Особливого значення в період експлуатації набуває контрольна функція бухгалтерського обліку, яка полягає у забезпеченні збереження довгострокових біологічних активів, запобіганні невиробничим втратам та своєчасному виявленні зниження продуктивності або втрати економічної доцільності використання окремих тварин. Реалізація цієї функції здійснюється через систему первинного документування, аналітичного обліку за групами стада та регулярну оцінку стану активів на дату балансу.

Таким чином, облік експлуатації довгострокових біологічних активів тваринництва виступає ключовою ланкою облікової системи аграрного підприємства, оскільки забезпечує інтеграцію інформації про витрати, результати біологічної трансформації та економічну ефективність використання основного стада. Це створює методологічне підґрунтя для подальшого розгляду окремих аспектів обліку експлуатації ДБА, зокрема амортизації, знецінення, приросту вартості та вибуття активів.

Експлуатація довгострокових біологічних активів тваринництва відбувається в межах чітко окресленого життєвого циклу, який охоплює перехід тварин від продуктивного використання до поступової втрати економічної доцільності. Саме динамічний характер цього циклу зумовлює специфіку підходів до амортизації та зміни вартості біологічних активів, що відрізняє їх від класичних необоротних активів.

На відміну від машин та обладнання, де зменшення вартості є лінійним і прогнозованим, економічна цінність тварин змінюється нерівномірно і тісно пов'язана з біологічними фазами розвитку, продуктивності та відтворення. Тому облікові механізми амортизації або переоцінки ДБА доцільно розглядати не ізольовано, а в контексті відповідних етапів життєвого циклу тварин.

Амортизація ДБА, оцінених за первісною вартістю, у контексті життєвого циклу. Застосування моделі первісної вартості є найбільш характерним для підприємств, які орієнтовані на витратний контроль та стабільні технології утримання. У межах життєвого циклу така модель найчастіше використовується для тварин, що перебувають у фазі стабільної продуктивної експлуатації**,** коли основні параметри продуктивності прогнозовані, а ризики різких коливань вартості є мінімальними.

Амортизація в цьому випадку виконує функцію економічного відображення поступового вичерпання продуктивного потенціалу тварини, що проявляється у зниженні надоїв, погіршенні репродуктивних показників або зростанні витрат на утримання у пізніх фазах лактаційного циклу.

З позицій життєвого циклу амортизація доцільна насамперед для таких стадій:

— середина та завершення лактаційного періоду
— повторні лактації
— підготовка до сухостійного періоду

Саме на цих етапах економічні вигоди, які генерує тварина, поступово зменшуються, що логічно узгоджується з механізмом амортизаційного списання.

Нарахування амортизації здійснюється щомісячно протягом строку корисного використання, який визначається з урахуванням біологічного ресурсу тварини, а не

лише календарного строку. Суми амортизації включаються до витрат тваринництва та формують собівартість продукції.

З управлінської точки зору амортизація, прив'язана до життєвого циклу, дозволяє:

— ідентифікувати стадії економічного «старіння» стада
— порівнювати амортизаційні витрати з фактичною продуктивністю
— обґрунтовувати рішення щодо вибракування або оновлення основного стада

У разі застосування моделі первісної вартості довгострокові біологічні активи тваринництва підлягають систематичному нарахуванню зносу протягом строку їх корисного використання. Такий підхід характерний для стадій життєвого циклу, пов'язаних зі стабільною або спадною продуктивністю тварин. Нарахування амортизації відображає поступове споживання економічних вигід, що відповідає фазам повторних лактацій, пізньої лактації та підготовки до вибуття.

Таблиця 2.5 - Кореспонденція рахунків з обліку господарських операцій щодо нарахування амортизації довгострокових біологічних активів тваринництва

№ з/п	**Зміст господарської операції**	**Кореспонденція рахунків**	
		Дебет	**Кредит**
1	Нараховано амортизацію ДБА тваринництва, що оцінюються за первісною вартістю за поточний місяць:		
	– корів	232	134
	– бугаїв-плідників	232	134

*Джерело**:** складено автором на підставі Інструкції №291*

Зміна вартості ДБА за справедливою вартістю як відображення біологічної трансформації. Модель справедливої вартості найбільш повно відповідає біологічній природі життєвого циклу тварин, оскільки дозволяє безпосередньо відображати економічний ефект від росту, розвитку та продуктивності. У межах цієї моделі амортизація не застосовується, а зміна вартості активів здійснюється через регулярну переоцінку на кожну дату балансу.

З позицій життєвого циклу справедлива вартість є найбільш релевантною для таких стадій: перехід від нетелів до продуктивного стада; початок лактації; періоди пікової продуктивності; відновлення після отелення

На цих етапах тварина не втрачає, а навпаки нарощує економічну цінність, що не може бути адекватно відображено через амортизацію. Саме тому переоцінка за справедливою вартістю виступає інструментом облікового відображення результатів біологічної трансформації.

У разі зростання продуктивного потенціалу здійснюється дооцінка активу, тоді як у випадку погіршення фізіологічного стану або зниження ринкової привабливості – уцінка. Такі зміни безпосередньо впливають на фінансовий результат звітного періоду, що підсилює аналітичну цінність облікової інформації.

Узагальнюючи, можна стверджувати, що модель первісної вартості та модель справедливої вартості не є взаємовиключними, а доповнюють одна одну залежно від стадії життєвого циклу тварин.

Первісна вартість є доцільною для фаз стабільної експлуатації та поступового зниження продуктивності, коли ключовим завданням обліку є контроль витрат і формування собівартості.

Справедлива вартість є більш інформативною на етапах активної біологічної трансформації, коли економічна цінність тварини змінюється швидко та нерівномірно.

Таким чином, життєвий цикл ДБА тваринництва виступає методологічною основою вибору моделі оцінки та механізму зміни вартості активів.

Прив’язка амортизації та переоцінки довгострокових біологічних активів до їх життєвого циклу дозволяє підвищити достовірність балансової оцінки стада. узгодити бухгалтерський облік із біологічними та технологічними процесами, забезпечити інформаційну підтримку управлінських рішень щодо оновлення, вибракування та інвестування в основне стадо. Такий підхід формує основу для переходу від формального обліку ДБА до управлінсько-орієнтованої облікової системи, що є критично важливим в умовах сучасного аграрного виробництва.

Завершальним етапом життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва є їх вибуття зі складу основного стада. Цей етап охоплює вибракування тварин, їх забій або реалізацію та відображає момент припинення здатності біологічного активу генерувати майбутні економічні вигоди для

підприємства. З позицій теорії бухгалтерського обліку саме на стадії вибуття відбувається остаточне завершення облікового «життєвого циклу» активу та формування фінансового результату від його використання.

У біологічному аспекті вибуття зумовлюється досягненням тваринами граничного рівня продуктивності, фізіологічним зношенням, погіршенням репродуктивних характеристик, захворюваннями або іншими факторами, що унеможливлюють подальше ефективне використання тварини в основному стаді. Таким чином, вибуття є закономірним та економічно обґрунтованим завершенням продуктивної фази життєвого циклу тварин.

З облікової точки зору етап вибуття характеризується трансформацією довгострокового біологічного активу в інші об’єкти обліку — поточні біологічні активи, продукцію тваринництва або витрати періоду. Саме тому у наведеній кореспонденції рахунків вибуття довгострокових біологічних активів відображається через рахунок 21 «Поточні біологічні активи», що є принципово важливим з позицій логіки життєвого циклу.

У разі вибракування тварин з основного стада з подальшою постановкою їх на відгодівлю відбувається зміна функціонального призначення тварини, але не припиняється її біологічне існування. З погляду життєвого циклу це означає перехід від стадії продуктивної експлуатації до стадії завершального використання, орієнтованого на отримання м’ясної продукції.

Таблиця 2.6 – Кореспонденція рахунків з обліку вибракування тварин з основного стада і постановки їх на відгодівлю

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Вибраковано з основного стада і поставлено на відгодівлю корову (української чорно-рябої породи, інвентарний номер 164116). Корова була закріплена за дояркою Павленко В.В., передана скотарю Нікітіну О.М.			
	первісна вартість	9 000		
	сума накопиченої амортизації	5 000	134	164
	залишкова вартість	4 000	213	164

*Джерело**:** складено автором на підставі Інструкції №291*

Саме цим пояснюється облікове рішення щодо переведення тварин з рахунку довгострокових біологічних активів (субрахунок 164 або 163) на рахунок 21 «Поточні біологічні активи». Така кореспонденція забезпечує відповідність між біологічною сутністю операції та її бухгалтерським відображенням, оскільки після вибракування тварина більше не виконує функцію довгострокового виробничого ресурсу, а розглядається як актив короткострокового циклу. Одночасно у бухгалтерському обліку відображається списання накопиченої амортизації (субрахунок 134), що відповідає повному або частковому споживанню продуктивного потенціалу тварини протягом її життєвого циклу.

Таблиця 2.7 – Кореспонденція рахунків з обліку вибуття ДБА тваринництва (вибраковка тварин з основного стада і переведення до поточних біологічних активів у зв'язку з фізичними ушкодженнями)

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин). Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж). Накладна (внутрішньогосподарського призначення)			
	Вибракувано із основного стада і переведено до поточних біологічних активів корову у зв'язку з переломом передньої правої кінцівки:			
	– жива маса, кг	555	–	–
	– первісна вартість	5 665	–	–
	– сума накопиченої амортизації	2 265	134	164
	– залишкова вартість	3 400	213	164
2	Забито на м'ясо корову (поточні біологічні активи тваринництва)	3 400	233	213
3	Винесено забій корови:			
	– нараховано заробітну плату	150	233	661
	– нарахований єдиний соціальний внесок	33	233	651
	– нараховане забезпечення виплат відпусток (10 %)	15	233	471
4	Від забою корови одержано і оприбутковано на склад:			
	– м'ясо, 250 кг	3 200	273	233
	– субпродукти I категорії, 33 кг	274	273	233

*Джерело**:** складено автором на підставі Інструкції №291*

Забій тварин є фінальною стадією життєвого циклу, на якій біологічний актив припиняє своє існування як живий організм і трансформується у продукцію тваринництва. У цьому випадку життєвий цикл тварини завершується остаточно, а

її економічна цінність реалізується у формі м’яса, субпродуктів та іншої продукції (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Кореспонденція рахунків з обліку реалізації тварин з основного стада на м’ясокомбінат

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Вибракувано з основного стада і переведено до поточних біологічних активів тваринництва 5 корів			
	– жива маса, кг	900	–	–
	– первісна вартість	9000	–	–
	– сума накопиченої амортизації	3000	134	164
	– залишкова вартість	6000	213	164
2	Реалізовано Київському м’ясокомбінату 5 корів (поточні біологічні активи тваринництва)			
	– жива маса, кг	900	–	–
	– собівартість	6000	901	213
3	Нараховано виручку (дохід) від реалізації 5 корів Київському м’ясокомбінату			
	– жива маса, кг	888	–	–
	– сума виручки (доходу) з ПДВ	8800	361	701
4	Нараховано ПДВ із виручки (доходу) за реалізовані 5 корів Київському м’ясокомбінату	1480	701	641
5	Віднесено на фінансовий результат собівартість реалізованих 5 корів	6000	791	901
6	Віднесено на фінансовий результат дохід від реалізації 5 корів	8800	701	791

*Джерело**:** складено автором на підставі Інструкції №291*

У бухгалтерському обліку цей процес відображається шляхом переведення залишкової вартості тварини на рахунок 21 з подальшим відображенням продукції на рахунках виробництва або готової продукції. Така послідовність кореспонденції рахунків дозволяє забезпечити безперервність облікового циклу та простежити повний шлях активу — від моменту його визнання до повної реалізації економічних вигід.

Важливо підкреслити, що використання рахунку 21 на етапі забою є методологічно виправданим, оскільки саме на цьому рахунку концентрується інформація про поточні біологічні активи, які перебувають у завершальній фазі життєвого циклу.

Реалізація тварин з основного стада є формою дострокового завершення життєвого циклу в межах підприємства. У біологічному розумінні тварина може

продовжувати існувати та використовуватися іншим суб’єктом господарювання, однак для підприємства-продавця її життєвий цикл вважається завершеним.

З позицій бухгалтерського обліку реалізація тварин передбачає:

— переведення тварини зі складу довгострокових біологічних активів;
— відображення її залишкової вартості через рахунок 21;
— формування доходу та фінансового результату від реалізації.

Застосування такої кореспонденції рахунків дозволяє коректно визначити собівартість реалізованих тварин, зіставити її з доходом від продажу та об’єктивно оцінити економічний ефект від завершального етапу життєвого циклу активу.

Отже, етап вибуття довгострокових біологічних активів тваринництва слід розглядати як логічне, економічно зумовлене та методологічно завершене підґрунтя всього життєвого циклу таких активів у системі бухгалтерського обліку.

Саме на цій стадії остаточно реалізується їх економічний потенціал або фіксується припинення здатності генерувати майбутні вигоди, що зумовлює необхідність коректного облікового відображення відповідних господарських операцій. Наведена кореспонденція рахунків є внутрішньо узгодженою та повністю відповідає як біологічній природі тварин, так і економічній сутності процесів, пов’язаних із їх реалізацією, ліквідацією або вибракуванням.

Послідовність облікових записів забезпечує чіткий і прозорий перехід від стадії довгострокового використання біологічного активу до завершальної фази його існування в обліковій системі підприємства. Такий підхід унеможливлює викривлення показників фінансової звітності та сприяє достовірному відображенню фінансових результатів діяльності. Особливої уваги заслуговує використання рахунку 21 на етапі вибуття, яке є методологічно обґрунтованим і концептуально виправданим, оскільки саме цей рахунок дозволяє відобразити зміну економічного статусу тварин у момент завершення їх продуктивного або відтворювального призначення.

2.4. Відображення інформації про довгострокові біологічні активи тваринництва у звітності підприємства

Облік довгострокових біологічних активів тваринництва є одним із найбільш складних і водночас інформаційно насичених напрямів бухгалтерського обліку в аграрному секторі. Це зумовлено біологічною природою таких активів, їх безперервною трансформацією, залежністю від технологічних і природно-кліматичних факторів, а також необхідністю одночасного відображення як у натуральних, так і у вартісних показниках. Саме тому інформація про ДБА тваринництва знаходить відображення одразу в декількох видах звітності — фінансовій, статистичній, податковій та управлінській, кожна з яких виконує окрему функцію, але водночас є складовою єдиної інформаційної системи підприємства.

Фінансова звітність є базовим рівнем узагальнення інформації про довгострокові біологічні активи тваринництва, оскільки саме вона формує зовнішнє уявлення про фінансовий стан і результати діяльності аграрного підприємства. Відповідно до вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи», ДБА тваринництва визнаються у складі необоротних активів за умови, що підприємство контролює такі активи, очікує отримання майбутніх економічних вигід і може достовірно визначити їх вартість.

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) довгострокові біологічні активи тваринництва відображаються окремим рядком у складі необоротних активів. Їх оцінка здійснюється або за первісною вартістю, або за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж — залежно від облікової політики підприємства та наявності активного ринку. Баланс відображає підсумковий результат попередніх етапів життєвого циклу тварин, узагальнюючи інформацію про сформоване основне стадо на звітну дату.

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) інформація про ДБА тваринництва проявляється через систему доходів і витрат. Зокрема, у складі

витрат відображаються витрати на утримання основного стада, амортизація довгострокових біологічних активів (у разі обліку за первісною вартістю), втрати від знецінення, а також витрати, пов’язані з вибуттям тварин. Доходна частина включає результати від реалізації продукції тваринництва, продажу або вибракування тварин, а також фінансові результати від зміни справедливої вартості активів.

Особливе значення у системі фінансової звітності мають Примітки до фінансової звітності, які забезпечують розкриття якісних та кількісних характеристик ДБА. У примітках аграрні підприємства наводять інформацію про: обрану модель оцінки біологічних активів; рух довгострокових біологічних активів протягом звітного періоду; результати біологічної трансформації; наявність знецінення або дооцінки; причини та наслідки вибуття тварин.

Для систематизації інформації щодо порядку відображення довгострокових біологічних активів тваринництва у фінансовій звітності аграрних підприємств доцільно узагальнити взаємозв’язок між формами фінансової звітності, етапами життєвого циклу тварин та відповідними бухгалтерськими рахунками. Такий підхід дозволяє комплексно оцінити роль ДБА у формуванні фінансового стану та результатів діяльності підприємства (табл. 2.9).

Таким чином, фінансова звітність відображає життєвий цикл довгострокових біологічних активів у вартісному вимірі, забезпечуючи інформаційні потреби зовнішніх користувачів.

На відміну від фінансової, статистична звітність зосереджується на натуральних показниках, які характеризують фізичний рух і використання тварин. Ключовим інструментом у цій частині є форма № 24-сг «Звіт про виробництво продукції тваринництва», що подається аграрними підприємствами відповідно до вимог органів державної статистики.

Форма № 24-сг відображає всі основні етапи життєвого циклу тварин, зокрема: наявність поголів’я на початок і кінець звітного періоду; приплід і приріст; переведення між віковими та виробничими групами; вибуття за причинами (реалізація, забій, падіж); обсяги виробленої продукції тваринництва.

Таблиця 2.9 – Відображення довгострокових біологічних активів тваринництва у фінансовій звітності аграрних підприємств

Елемент фінансової звітності	**Стаття (показник)**	**Економічний зміст показника**	**Зв'язок із життєвим циклом тварин**	**Облікові рахунки**
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Довгострокові біологічні активи	Вартість основного стада тварин, що використовується більше одного року	Стадія продуктивного використання, сухостій, очікування вибуття	163 164
	Поточні біологічні активи	Вартість молодняку та тварин на відгодівлі	Народження, вирощування, підготовка до формування основного стада	21
Звіт про фінансові результати	Собівартість реалізованої продукції	Витрати на утримання тварин, що забезпечили отримання продукції	Утримання та експлуатація основного стада	23 91
	Інші операційні доходи	Дохід від реалізації вибракуваних тварин, вибуття	Стадія вибуття (реалізація, вибракування)	70
	Інші операційні витрати	Втрати від падежу, знецінення, списання	Передчасне або вимушене вибуття	947
	Фінансовий результат	Чистий ефект від використання ДБА	Узагальнення результатів життєвого циклу	79
Примітки до фінансової звітності	Методи оцінки ДБА	Обґрунтування застосування первісної або справедливої вартості	Вибір облікової моделі протягом усього життєвого циклу	Облікова політика
	Рух ДБА за період	Надходження, переведення, вибуття тварин	Перехід між стадіями життєвого циклу	21, 155, 163/164
	Зміна справедливої вартості	Результати біологічної трансформації	Приріст продуктивності, зміна ринкових умов	710 940
	Знецінення ДБА	Втрати економічних вигід	Погіршення стану, падіж, вибракування	975

Джерело: узагальнено автором на основі НП(С)БО 30, Інструкції №291

Незважаючи на відсутність вартісних показників, статистична звітність виконує надзвичайно важливу функцію, оскільки фіксує реальні біологічні процеси, які є основою для бухгалтерського обліку. Саме статистичні дані дозволяють перевірити логічну узгодженість фінансових показників і підтвердити достовірність облікової інформації.

Життєвий цикл довгострокових біологічних активів тваринництва є спільною концептуальною основою як для статистичної, так і для бухгалтерської звітності. Якщо статистична форма № 24-сг відображає натуральні показники руху тварин, то бухгалтерський облік трансформує ці дані у вартісні оцінки, використовуючи відповідні рахунки.

На етапі народження та вирощування молодняку інформація зі статистичної звітності кореспондує з рахунком 21 «Поточні біологічні активи». Переведення тварин між групами та підготовка до продуктивного використання знаходять відображення у витратах на формування основного стада (рахунок 155). Зарахування тварин до складу довгострокових біологічних активів супроводжується відображенням на рахунках 163 або 164 залежно від обраної моделі оцінки. Вибуття тварин, зафіксоване у формі № 24-сг, у бухгалтерському обліку проходить через рахунок 21 із подальшим формуванням фінансового результату.

Статистична звітність за формою № 24-сг виконує інформаційну функцію узагальнення натуральних показників руху та використання біологічних активів тваринництва, проте її показники формуються виключно на основі даних бухгалтерського, аналітичного та оперативного обліку. Кожен показник статистичної звітності відповідає певному етапу життєвого циклу тварин — від народження і вирощування до продуктивного використання та вибуття.

На відміну від фінансової звітності, де домінує вартісна оцінка, форма № 24-сг ґрунтується на кількісних та виробничих показниках. Водночас між цими системами існує тісний взаємозв’язок, оскільки будь-яке надходження, переведення або вибуття тварин спочатку відображається у бухгалтерському обліку на відповідних рахунках, а вже після цього узагальнюється у статистичній звітності.

Таким чином, статистична звітність виступає завершальним етапом інформаційного відображення життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва, забезпечуючи контроль за рухом поголів’я, оцінку

масштабів виробництва та інформаційну базу для державного регулювання аграрного сектору (табл. 2.10).

Таблиця 2.10 – Ув'язка статистичної звітності за формою № 24-сг з бухгалтерським обліком та життєвим циклом тварин

Розділ / показник форми № 24-сг	**Економічний зміст показника**	**Етап життєвого циклу тварин**	**Облікові рахунки**	**Облікова інформація, що використовується**
Наявність худоби на початок року	Фактична чисельність поголів'я за видами та групами	Стан стада на звітну дату	21, 163, 164	Аналітичний облік за видами, віком, групами
Надходження приплоду	Кількість народжених тварин	Народження, початок життєвого циклу	21	Акти оприбуткування приплоду
Переведення молодняку в основне стадо	Формування основного стада	Перехід до продуктивного використання	21 → 155 → 163/164	Акти переведення, калькуляції витрат
Реалізація тварин	Продаж живої худоби	Планове вибуття	21, 701	Видаткові накладні, договори
Забій тварин	Вибуття для отримання продукції	Вибуття (забій)	21, 23	Акти забою
Падіж тварин	Втрати біологічних активів	Непередбачене вибуття	21, 163/164, 947	Акти списання, ветеринарні довідки
Наявність худоби на кінець року	Залишок поголів'я	Підсумок життєвого циклу за період	21, 163, 164	Інвентаризаційні описи
Виробництво продукції (молоко, м'ясо)	Результат експлуатації ДБА	Продуктивне використання	23, 27	Зоотехнічні журнали, виробничі звіти

Джерело: узагальнено автором на основі форми № 24-сг, НП(С)БО 30, Інструкції №291

Податкова звітність аграрних підприємств формується на основі даних бухгалтерського обліку та відображає результати використання довгострокових біологічних активів з урахуванням вимог Податкового кодексу України. У податковому обліку ключове значення мають витрати на утримання тварин, доходи від реалізації продукції та фінансові результати від вибуття ДБА.

Податкова звітність не деталізує життєвий цикл тварин, проте є логічним завершенням облікового процесу, оскільки саме на її основі визначаються податкові зобов'язання підприємства. Узгодженість бухгалтерських, статистичних

і податкових даних є передумовою фінансової дисципліни та мінімізації податкових ризиків.

Податкова звітність аграрних підприємств не містить окремих форм для обліку довгострокових біологічних активів тваринництва**,** однак інформація про них системно відображається через показники фінансового результату у декларації з податку на прибуток та, за наявності оподатковуваних операцій, у декларації з ПДВ. Це зумовлює вирішальну роль бухгалтерського обліку у формуванні податкових показників та підвищує значення облікової політики підприємства щодо оцінки, утримання та вибуття біологічних активів

Управлінська звітність займає особливе місце в системі інформаційного забезпечення аграрних підприємств. Вона формується для внутрішніх потреб і поєднує дані фінансової, статистичної та податкової звітності з метою аналізу ефективності використання довгострокових біологічних активів.

Управлінська звітність дозволяє: оцінювати витрати на кожному етапі життєвого циклу тварин; аналізувати продуктивність окремих груп стада; приймати рішення щодо формування, оновлення або скорочення основного стада; прогнозувати фінансові результати від вибуття тварин; порівнювати альтернативні моделі відтворення стада.

Таким чином, управлінська звітність трансформує облікову інформацію у практичний інструмент управління біологічними ресурсами.

На відміну від фінансової та податкової звітності, управлінська звітність щодо довгострокових біологічних активів тваринництва не регламентується законодавчо та формується аграрними підприємствами з урахуванням внутрішніх інформаційних потреб управління. Її основне призначення полягає у забезпеченні керівництва релевантною, деталізованою та оперативною інформацією про стан, рух і ефективність використання основного стада на всіх етапах життєвого циклу тварин.

Управлінська звітність ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, статистичної та податкової звітності, однак істотно їх доповнює за рахунок поглибленої аналітики, деталізації та орієнтації на прийняття управлінських

рішень. У системі управління аграрного підприємства вона виконує функції планування, контролю, аналізу та оцінки ефективності тваринницького напряму діяльності.

Особливістю управлінської звітності щодо ДБА тваринництва є її тісний зв'язок із біологічною природою активів. Кожен етап життєвого циклу тварин — від народження молодняку до вибуття з основного стада — потребує окремих управлінських показників, що дозволяють оцінити економічну доцільність утримання, рівень витрат та очікувані майбутні вигоди.

На етапі вирощування молодняку управлінська звітність фокусується на контролі витрат за віковими та технологічними групами, аналізі приросту живої маси, рівня падежу та відповідності фактичних витрат нормативним. Це дозволяє оцінити економічну ефективність власного відтворення стада та своєчасно приймати рішення щодо доцільності подальшого вирощування або вибракування окремих тварин.

На етапі формування основного стада управлінська звітність забезпечує інформаційну підтримку рішень щодо переведення тварин до складу довгострокових біологічних активів. У цей момент ключового значення набуває зіставлення накопичених витрат із прогнозованими показниками продуктивності, тривалості використання та репродуктивного потенціалу.

У період експлуатації основного стада управлінська звітність набуває системного характеру та охоплює аналіз витрат на утримання, продуктивність тварин, собівартість одиниці продукції, рентабельність окремих груп стада. Саме на цьому етапі управлінська звітність дозволяє оцінити реальний внесок ДБА тваринництва у фінансовий результат підприємства.

На стадії вибуття тварин (реалізація, забій, вибракування, падіж) управлінська звітність забезпечує оцінку фінансових наслідків прийнятих рішень, дозволяє аналізувати причини вибуття та їх вплив на ефективність використання основного стада.

У практиці аграрних підприємств управлінська звітність щодо довгострокових біологічних активів тваринництва формується за такими ключовими напрямами:

— звітність про рух тварин за групами стада та стадіями життєвого циклу

— звітність про витрати на утримання та експлуатацію ДБА

— звітність про продуктивність і біологічну трансформацію

— звітність про економічну ефективність основного стада

— прогнозно-аналітична звітність для планування розвитку тваринництва

Ці звіти не мають уніфікованої форми, однак базуються на даних аналітичного обліку за рахунками 21, 23, 155, 163, 164, а також на показниках статистичної звітності (зокрема форми № 24-сг).

Управлінська звітність щодо ДБА тваринництва інтегрує дані: фінансової звітності — для оцінки впливу на активи та фінансовий результат; податкової звітності — для прогнозування податкового навантаження; статистичної звітності — для порівняння з галузевими показниками (табл. 2.11).

Таблиця 2.11 – Взаємозв’язок управлінської звітності з етапами життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва та управлінськими рішеннями

Етап життєвого циклу тварин	**Зміст управлінської звітності**	**Управлінські рішення**
Вирощування молодняку	Витрати, приріст живої маси, падіж	Оптимізація годівлі, вибракування
Формування основного стада	Порівняння витрат і прогнозних вигід	Переведення в ДБА або реалізація
Експлуатація основного стада	Продуктивність, собівартість, рентабельність	Оптимізація структури стада
Біологічна трансформація	Приріст вартості, ефект переоцінки	Коригування облікової політики
Вибуття тварин	Доходи/втрати від вибуття	Продаж, забій, оновлення стада

Джерело: сформовано автором на основі НП(С)БО 30, Методичних рекомендацій № 1315 та узагальнення практики управлінського обліку аграрних підприємств.

Такий взаємозв’язок забезпечує формування єдиного інформаційного простору для управління тваринницьким напрямом діяльності аграрного підприємства та підвищує обґрунтованість стратегічних і оперативних рішень

Управлінська звітність щодо довгострокових біологічних активів тваринництва є ключовим інструментом внутрішнього управління аграрним підприємством, який дозволяє поєднати біологічну логіку життєвого циклу тварин

з економічною оцінкою результатів їх використання. Вона доповнює фінансову, податкову та статистичну звітність, забезпечуючи керівництво деталізованою та релевантною інформацією для прийняття управлінських рішень і формування ефективної облікової політики (табл. 2.12).

Таблиця 2.12 – Узагальнення відображення довгострокових біологічних активів тваринництва у системі звітності аграрного підприємства

Етап життєвого циклу тварин	**Облікова характеристика**	**Бухгалтерські рахунки**	**Фінансова звітність**	**Податкова звітність**	**Статистична звітність (№ 24-сг)**	**Управлінська звітність та управлінські рішення**
Народження та вирощування молодняку	Поточні біологічні активи, накопичення витрат	21, 23, 232	Не відображається окремо; вплив через витрати	Витрати на утримання включаються до витрат діяльності	Кількість приплоду, поголів'я молодняку	Контроль витрат, оцінка доцільності вирощування
Відгодівля та підготовка до переведення	Формування вартості молодняку	21, 23	Вплив на собівартість продукції	Податкові витрати періоду	Рух і структура молодняку	Аналіз ефективності годівлі
Формування основного стада	Капітальні вкладення у ДБА	155 ← 21	Зміни структури активів	Витрати не визнаються доходом	Зміна структури стада	Рішення щодо переведення в ДБА
Зарахування до ДБА	Довгострокові біологічні активи	163 або 164 ← 155	Баланс: необоротні активи	Податкова вартість активів	Основне стадо	Планування продуктивного використання
Експлуатація (лактація, продуктивність)	Основне стадо у використанні	163 / 164, 23	Баланс, фінрезультат через продукцію	Витрати на утримання, доходи	Надої, продуктивність	Оцінка рентабельності груп стада
Біологічна трансформація	Зміна вартості ДБА	163 (переоцінка)	Примітки до звітності	Податкові коригування (за ПКУ)	Продуктивні показники	Коригування облікової політики
Знецінення	Втрата корисності активів	975, 163 / 164	Витрати звітного періоду	Податкові різниці	Втрати поголів'я	Рішення щодо вибракування
Вибуття (реалізація, забій)	Переведення у запаси / продукцію	21 ← 163 / 164	Дохід/витрати від вибуття	Податкові зобов'язання	Реалізація, забій	Аналіз фінансового результату
Падіж, списання	Надзвичайні втрати	947, 21	Інші витрати	Податкові коригування	Втрати поголів'я	Контроль ризиків, ветеринарні рішення

Джерело: сформовано автором на основі НП(С)БО 30, Методичних рекомендацій № 1315, Інструкції №291, податкового законодавства України.

Запропонована узагальнююча таблиця демонструє системний підхід до відображення довгострокових біологічних активів тваринництва в різних видах звітності аграрного підприємства з урахуванням біологічної логіки життєвого циклу тварин. Вона дозволяє простежити трансформацію біологічного активу від моменту народження до вибуття та одночасно показує, як один і той самий об'єкт обліку по-різному інтерпретується у фінансовій, податковій, статистичній та управлінській звітності.

Отже, відображення довгострокових біологічних активів тваринництва у системі звітності аграрних підприємств слід розглядати як комплексний, багаторівневий та взаємопов'язаний процес, що охоплює різні інформаційні контури обліку і звітності. Кожен із видів звітності виконує самостійну функцію, водночас доповнюючи інші елементи єдиної інформаційної системи підприємства. Фінансова звітність забезпечує узагальнене вартісне відображення довгострокових біологічних активів, формуючи базу для оцінки їх впливу на фінансовий стан, результати діяльності та інвестиційну привабливість аграрного підприємства.

Статистична звітність відображає натуральні показники життєвого циклу тварин, що дає змогу простежити динаміку поголів'я, структуру стада та рівень продуктивності, які мають істотне значення для галузевого аналізу й прогнозування розвитку тваринництва. Податкова звітність виконує регламентовану функцію формування податкових зобов'язань, забезпечуючи відображення податкових наслідків операцій з довгостроковими біологічними активами відповідно до вимог чинного законодавства. Управлінська звітність, інтегруючи дані фінансового, статистичного та податкового обліку, трансформує їх у аналітичну інформацію, необхідну для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо використання, відтворення та вибуття біологічних активів.

Водночас така багатоканальна система звітності формує інформаційну основу для проведення аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва. Узгодженість показників різних видів звітності, простежуваність життєвого циклу тварин та логічний зв'язок між натуральними й вартісними характеристиками створюють умови для перевірки повноти, достовірності та обґрунтованості облікових оцінок. Аудит у цьому контексті виступає інструментом підтвердження надійності сформованої звітної інформації, виявлення ризиків викривлення показників і оцінки ефективності облікової політики підприємства. Таким чином, інтеграція обліку, звітності та аудиту забезпечує підвищення прозорості діяльності аграрних підприємств і сприяє сталому розвитку системи управління довгостроковими біологічними активами.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Загальні принципи організації аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва

Організація аудиту біологічних активів тваринництва має комплексний і багатоаспектний характер, оскільки поєднує загальні вимоги міжнародних і національних стандартів аудиту з галузевою специфікою діяльності тваринницьких підприємств. Тваринництво вирізняється безперервністю біологічних процесів, залежністю виробничих результатів від фізіологічного стану тварин, наявністю складних і тривалих виробничих циклів, високою матеріаломісткістю та підвищеним рівнем ризиків, зокрема ветеринарних, технологічних і біологічних.

Зазначені особливості зумовлюють необхідність застосування розширеного підходу до аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва, який ґрунтується на системі принципів, спрямованих на забезпечення повноти, достовірності та об’єктивності оцінки господарської діяльності підприємства. Аудит у цій сфері повинен враховувати не лише фінансові показники, а й специфіку біологічної трансформації активів, що безпосередньо впливає на формування їх вартості, продуктивності та економічних вигід [2].

Базовим принципом організації аудиту є принцип незалежності, який забезпечує об’єктивність і неупередженість аудиторських висновків та унеможливлює вплив управлінського персоналу або інших зацікавлених осіб на результати перевірки. У сфері тваринництва дотримання цього принципу набуває особливої ваги, оскільки об’єкти аудиту — поголів’я тварин, приплід, приріст

живої маси, показники продуктивності — характеризуються підвищеною складністю обліку та значною часткою суб’єктивних оцінок.

Унаслідок цього існує ризик як навмисного, так і ненавмисного викривлення облікової інформації, зумовленого людським фактором, технологічними особливостями або недосконалістю внутрішніх процедур контролю. Забезпечення незалежності аудитора дає можливість здійснювати критичну оцінку результатів інвентаризації тварин, перевіряти відповідність даних бухгалтерського обліку фактичному стану поголів’я, а також мінімізувати конфлікти інтересів при аналізі інформації, що має істотне управлінське та стратегічне значення для підприємства.

Вагомим методологічним положенням організації аудиту є принцип комплексності, який передбачає всебічне охоплення інформаційної, технологічної та облікової підсистем тваринницького підприємства. У межах реалізації цього принципу аудиторська перевірка не обмежується аналізом фінансових операцій, а поширюється на дослідження біологічних і виробничих процесів, що безпосередньо впливають на формування облікових показників.

Зокрема, предметом аудиторської оцінки стають умови вирощування та утримання тварин, організація годівлі, система ветеринарного обслуговування, рівень продуктивності, збереженість поголів’я, а також відповідність фактичних процесів затвердженим технологічним картам виробництва. Реалізація принципу комплексності означає, що перевірці підлягає весь ланцюг формування облікової інформації — від первинного документування використання кормів і витрат на утримання тварин до калькулювання собівартості продукції тваринництва (молока, м’яса, приплоду) та відображення відповідних показників у фінансовій звітності.

Такий підхід дозволяє аудитору сформувати цілісне уявлення про взаємозв’язок біологічних процесів і фінансово-економічних результатів діяльності підприємства, а також об’єктивно оцінити достовірність і повноту облікових даних.

Принцип системності в аудиті передбачає побудову перевірки як логічно впорядкованого процесу, що охоплює взаємопов’язані етапи планування, ідентифікації та оцінки ризиків, формування аудиторської програми, виконання

аудиторських процедур і узагальнення результатів у вигляді обґрунтованих висновків. Такий підхід забезпечує послідовність і цілісність аудиту, а також підвищує якість професійних суджень аудитора.

У сфері тваринництва реалізація принципу системності має специфічне наповнення, оскільки об’єкти аудиту перебувають у стані постійної біологічної трансформації. Аудитор повинен враховувати циклічний характер виробничих процесів, зокрема періоди отелення, лактації, відгодівлі, відтворення поголів’я та приросту живої маси. Урахування цих особливостей дозволяє коректно інтерпретувати сезонні коливання обсягів виробництва, витрат і доходів, а також оцінити вплив біологічних факторів на формування вартості довгострокових біологічних активів.

Застосування системного підходу в аудиті забезпечує узгодженість між біологічними стадіями розвитку тварин і відповідними обліковими показниками, що, своєю чергою, сприяє підвищенню достовірності аудиторських висновків та якості контролю за формуванням фінансових результатів діяльності тваринницького підприємства [15].

Одним із базових для аудиту в галузі тваринництва є принцип доказовості, який передбачає обов’язок аудитора отримати достатні та належні аудиторські докази для підтвердження або спростування достовірності показників бухгалтерського обліку та звітності. Реалізація цього принципу має особливе значення у зв’язку зі специфікою біологічних активів, економічні характеристики яких формуються не лише внаслідок господарських операцій, а й у результаті безперервних біологічних процесів.

Специфіка тваринництва зумовлює поєднання документальних і фактичних джерел аудиторських доказів. До документальних доказів належать акти контрольного зважування тварин, відомості руху поголів’я, журнали обліку кормових раціонів, ветеринарні картки, акти інвентаризації, а також результати лабораторних досліджень стану здоров’я тварин. Водночас важливу роль відіграють фактичні докази, отримані шляхом безпосереднього спостереження

аудитора за станом поголів'я, умовами утримання, годівлі та ветеринарного забезпечення.

Аудитор повинен зіставляти фактичну наявність і стан тварин із даними бухгалтерського обліку, що дозволяє виявляти можливі розбіжності між обліковою інформацією та реальним станом біологічних активів. Саме така перевірка є критично важливою у випадках ризику завищення показників поголів'я, продуктивності або вартості довгострокових біологічних активів.

Застосування принципу доказовості забезпечує обґрунтованість і надійність аудиторських висновків, підвищує рівень довіри до результатів аудиту та мінімізує ризик прийняття помилкових управлінських і фінансових рішень на основі викривленої інформації.

Принцип документальності передбачає обов'язкове підтвердження кожної господарської операції належним чином оформленими первинними документами, які слугують юридичною та інформаційною основою бухгалтерського обліку й аудиту. У тваринництві реалізація цього принципу має особливе значення, оскільки господарська діяльність супроводжується значною кількістю специфічних операцій, пов'язаних із біологічними процесами та рухом поголів'я.

Документальне оформлення в галузі тваринництва охоплює широкий спектр первинних документів, зокрема акти оприбуткування приплоду (телят, поросят, ягнят), акти списання падежу, відомості переведення тварин між віковими й виробничими групами, документи обліку витрат кормів, журнали проведення лікувально-профілактичних заходів, а також звіти про надої, приріст живої маси та інші показники продуктивності [42].

Належним чином оформлені первинні документи забезпечують можливість простежити повний цикл формування вартості біологічних активів — від моменту їх виникнення або надходження до етапів продуктивного використання та вибуття. Для аудитора такі документи є ключовим джерелом інформації для перевірки обґрунтованості облікових оцінок, аналізу ефективності технологічних процесів і встановлення відповідності між даними первинного, аналітичного та синтетичного обліку.

Дотримання принципу документальності підвищує рівень достовірності облікової інформації, знижує ризик викривлень у показниках довгострокових біологічних активів і створює надійну основу для формування обґрунтованих аудиторських висновків щодо фінансового стану та результатів діяльності тваринницького підприємства.

Одним із базових принципів аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва є принцип законності, який полягає в обов'язковому дотриманні суб'єктом господарювання вимог чинного законодавства та нормативно-правових актів, що регулюють облікову, виробничу й контрольну діяльність. У сфері тваринництва реалізація цього принципу має комплексний характер, оскільки охоплює не лише фінансово-облікові, а й технологічні, ветеринарні та екологічні аспекти діяльності підприємства.

Законодавче регулювання обліку й використання біологічних активів тваринництва включає норми національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, вимоги щодо проведення інвентаризації, правила ветеринарного контролю, санітарно-гігієнічні та зоотехнічні нормативи, а також екологічні обмеження. У межах аудиту особлива увага приділяється перевірці правомірності класифікації біологічних активів, коректності застосованих методів оцінки тварин, законності операцій із придбання, реалізації, переведення та вибракування поголів'я.

Крім того, аудитор повинен оцінити дотримання підприємством нормативних вимог щодо умов утримання тварин, виконання ветеринарно-санітарних заходів, а також відповідність фактичної практики ведення тваринництва встановленим екологічним і зоогігієнічним стандартам. Реалізація принципу законності в процесі аудиту забезпечує не лише підтвердження достовірності облікових даних, а й зниження правових, фінансових та репутаційних ризиків діяльності тваринницького підприємства.

Вагоме значення в організації аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва має принцип своєчасності, який передбачає використання в процесі перевірки актуальної, повної та оперативно оновлюваної інформації. Специфіка

біологічних активів полягає в їх постійній змінюваності, зумовленій біологічними перетвореннями, фізіологічним розвитком тварин і впливом виробничих умов, що об’єктивно вимагає безперервного оновлення облікових даних.

У межах аудиту особлива увага приділяється перевірці своєчасності відображення в бухгалтерському обліку таких подій, як оприбуткування приплоду, фіксація падежу, переведення тварин між віковими, технологічними та виробничими групами, а також змін живої маси, рівня продуктивності та репродуктивного стану. Запізніле або несистемне відображення зазначених операцій призводить до спотворення показників обліку біологічних активів, викривлення собівартості продукції тваринництва та, відповідно, недостовірності фінансової звітності.

З позицій аудиту принцип своєчасності є критично важливим, оскільки порушення часової відповідності між фактичними біологічними процесами та їх обліковим відображенням унеможливлює адекватну оцінку фінансових результатів діяльності підприємства. Тому аудитор має оцінити не лише наявність первинних документів, а й дотримання встановлених строків їх складання, обробки та відображення в системі бухгалтерського обліку.

Важливим методологічним орієнтиром аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва є принцип об’єктивності, який передбачає неупереджене, професійно виважене та доказове ставлення аудитора до оцінки всіх фактів господарської діяльності. В умовах тваринницького виробництва реалізація цього принципу набуває особливої значущості, оскільки результати обліку значною мірою залежать від біологічних характеристик тварин та специфіки технологічних процесів їх утримання.

Об’єктивність у процесі аудиту означає здатність аудитора здійснювати аналіз фізіологічних і продуктивних показників тварин, оцінювати відповідність технологічних режимів установленим нормативам, а також зіставляти дані бухгалтерського обліку з фактичними параметрами стану та руху біологічних активів. При цьому аудитор не повинен обмежуватися формальною перевіркою

документів, а має критично оцінювати їх зміст з урахуванням реального виробничого середовища.

Крім того, принцип об’єктивності виключає використання припущень, не підкріплених належними аудиторськими доказами, та вимагає зваженого ставлення до інформації, отриманої від посадових осіб і працівників підприємства. У цьому контексті професійне судження аудитора формується на основі сукупності документальних, фактичних і аналітичних доказів, що забезпечує достовірність аудиторських висновків і мінімізує ризик суб’єктивних оцінок [54].

Особливої ваги в аудиті довгострокових біологічних активів тваринництва набуває принцип раціональності, який передбачає обґрунтований вибір аудиторських процедур з урахуванням галузевої специфіки, масштабів діяльності підприємства та рівня організації його обліку. У тваринництві застосування стандартних аудиторських підходів без адаптації до біологічної природи активів є методологічно недостатнім, що зумовлює потребу у використанні спеціалізованих методів перевірки.

Зокрема, у процесі аудиту біологічних активів доцільним є поєднання традиційних аудиторських процедур із галузевими інструментами контролю, такими як контрольне зважування тварин, аналітичні розрахунки показників продуктивності, зіставлення фактичних результатів із нормативними зоотехнічними параметрами, використання експертних оцінок фізіологічного стану поголів’я, а також аналіз спеціалізованої зоотехнічної та ветеринарної документації. Такий підхід дозволяє аудитору отримати більш повну та релевантну інформацію щодо реального стану біологічних активів.

Крім того, принцип раціональності сприяє оптимізації витрат часу й ресурсів на проведення аудиту, оскільки передбачає концентрацію зусиль на найбільш ризикових ділянках обліку та виробничого процесу. Раціональне планування аудиторських процедур дозволяє підвищити ефективність перевірки без зниження її якості, що є особливо важливим у складних і багатоступеневих системах тваринницького виробництва.

Завершальним, проте не менш важливим, є принцип відповідальності, відповідно до якого аудитор несе професійну відповідальність за обґрунтованість, повноту та якість проведеної аудиторської перевірки, тоді як підприємство відповідає за належну організацію бухгалтерського обліку, функціонування системи внутрішнього контролю та достовірність наданої для перевірки інформації. У сфері тваринництва реалізація цього принципу має особливе значення, оскільки результати аудиту безпосередньо впливають на оцінку вартості біологічних активів, фінансові результати діяльності та управлінські рішення щодо розвитку стада.

Взаємна відповідальність аудитора та керівництва підприємства створює передумови для формування прозорих і довірчих відносин у процесі перевірки, сприяє підвищенню якості облікової інформації та забезпечує об’єктивність аудиторських висновків. Такий підхід дозволяє не лише виявити помилки або порушення, а й сформувати рекомендації, спрямовані на вдосконалення обліку та контролю довгострокових біологічних активів тваринництва.

У сукупності зазначені принципи формують цілісну теоретико-методичну та практичну основу організації аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва. Їх дотримання забезпечує системність і комплексність аудиторської перевірки, підвищує рівень її обґрунтованості та достовірності, а також дозволяє сформувати об’єктивне уявлення про фінансово-господарську діяльність підприємства, що здійснює тваринницьке виробництво.

Реалізація зазначених принципів у процесі аудиту створює умови для своєчасного виявлення помилок, відхилень і ризиків, пов’язаних з обліком, оцінкою та використанням біологічних активів. Водночас вони слугують методологічним підґрунтям для формування аргументованих аудиторських висновків і розроблення рекомендацій, спрямованих на вдосконалення системи бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління довгостроковими біологічними активами тваринництва. У результаті аудит набуває не лише контрольної, а й аналітично-консультаційної функції, сприяючи впровадженню прозорих та ефективних управлінських рішень у галузі тваринництва.

Додаткового значення у процесі організації аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва набуває принцип оцінки аудиторських ризиків, який у цій галузі має підвищену актуальність. Біологічна природа активів зумовлює високий рівень невизначеності, пов’язаний зі станом здоров’я тварин, сезонною мінливістю продуктивності, впливом ветеринарно-профілактичних заходів, умовами утримання, мікроклімату та якістю кормової бази.

У ході аудиту аудитор повинен ідентифікувати найбільш ризикові ділянки діяльності тваринницького підприємства, що можуть призводити до викривлення облікових даних, а також оцінити ефективність функціонування внутрішньогосподарського контролю щодо мінімізації таких ризиків. Особливу увагу слід приділяти процесам, де існує підвищена ймовірність суб’єктивних оцінок або втрати інформації, зокрема обліку приплоду, приросту живої маси, падежу тварин, а також розподілу витрат на корми та ветеринарне обслуговування.

Так, недостатній рівень ветеринарного моніторингу або формальний контроль за рухом і використанням кормів істотно підвищують ризик помилок у визначенні фактичної собівартості продукції тваринництва та оцінці вартості біологічних активів. У таких умовах аудиторські процедури мають бути спрямовані на поглиблену перевірку первинних документів, зіставлення облікових даних із фактичними показниками та застосування аналітичних методів для виявлення невиправданих відхилень.

Таким чином, принцип оцінки ризиків є важливим елементом методології аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва, оскільки дозволяє адаптувати обсяг і характер аудиторських процедур до специфіки біологічних процесів та забезпечити належний рівень обґрунтованості аудиторських висновків.

Важливе місце в організації аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва посідає принцип професійного скептицизму, який передбачає критичне, уважне та неупереджене ставлення аудитора до отриманої інформації. У галузі тваринництва необхідність дотримання цього принципу зумовлена складністю підтвердження фактичної наявності, кількості та фізіологічного стану тварин, а також можливістю виникнення помилок або зловживань під час списання

поголів’я, визначення живої маси, продуктивності чи результатів біологічної трансформації.

Професійний скептицизм означає, що аудитор не повинен обмежуватися формальним аналізом облікових даних або поясненнями відповідальних працівників підприємства. Натомість він має спиратися на незалежні та об’єктивні джерела доказів, зокрема результати інвентаризації тварин, акти контрольного зважування, матеріали ветеринарних оглядів, первинні документи щодо руху поголів’я та дані фізичного спостереження за станом біологічних активів.

Застосування принципу професійного скептицизму дозволяє аудитору своєчасно виявляти розбіжності між обліковими показниками та фактичним станом тварин, знижує ризик прийняття необґрунтованих управлінських рішень і підвищує надійність аудиторського висновку щодо достовірності інформації про довгострокові біологічні активи тваринництва [49].

Вагомим елементом організації аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва є принцип ефективної взаємодії аудитора з персоналом підприємства. Специфіка тваринницької галузі зумовлює високу залежність облікових і управлінських рішень від професійних знань та практичного досвіду зоотехніків, ветеринарних лікарів, технологів, бригадирів і інших відповідальних працівників, які безпосередньо залучені до процесів утримання та використання тварин.

У процесі аудиторської перевірки важливо, щоб аудитор умів налагоджувати конструктивну комунікацію з фахівцями підприємства, формулювати коректні та цілеспрямовані запитання, аналізувати отримані пояснення та критично зіставляти їх із даними первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку і фактичним станом поголів’я. Такий підхід дозволяє глибше зрозуміти технологічні особливості виробництва, причини відхилень у показниках продуктивності чи збереженості тварин, а також оцінити обґрунтованість облікових рішень, прийнятих на підприємстві.

Налагоджена взаємодія з персоналом сприяє підвищенню якості аудиторських доказів, розширює інформаційну базу перевірки та забезпечує

комплексний підхід до оцінки достовірності обліку довгострокових біологічних активів тваринництва.

Особливе значення в організації аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва має принцип безперервності діяльності, який у цій галузі безпосередньо пов’язаний із необхідністю створення та підтримання стабільних умов для функціонування й розвитку біологічних активів. У ході аудиторської перевірки оцінюється спроможність підприємства продовжувати господарську діяльність у середньостроковій перспективі, а також наявність достатніх ресурсів для утримання поголів’я й забезпечення безперебійності технологічних процесів. За наявності ризиків, пов’язаних із нестачею кормів, зниженням рівня продуктивності або погіршенням фізіологічного стану тварин, аудитор повинен врахувати їх вплив під час формування аудиторського висновку [53].

Додатково в процесі організації аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва реалізується принцип прозорості та відкритості, який передбачає зрозумілість і доступність аудиторських процедур, застосованих методів, виявлених обмежень і отриманих результатів як для управлінського персоналу підприємства, так і для зовнішніх користувачів інформації. У тваринницькій галузі цей принцип набуває особливої ваги, оскільки достовірність відомостей про кількісний та якісний стан біологічних активів безпосередньо впливає на ухвалення рішень щодо інвестування, оновлення виробничої бази, запровадження інноваційних технологій та оцінювання рентабельності окремих напрямів діяльності [61].

Важливою складовою організації аудиту є також принцип аналітичності, що передбачає застосування поглиблених аналітичних процедур під час перевірки. У тваринництві такі процедури охоплюють аналіз динаміки виробничих показників, зокрема рівня надоїв, приросту живої маси, коефіцієнтів відтворення поголів’я, показників падежу, ефективності використання кормів, а також співвідношення продуктивних і непродуктивних тварин. Отримані результати зіставляються з нормативними, плановими та середньогалузевими показниками, що дозволяє

аудитору виявляти відхилення, приховані резерви та потенційні викривлення в облікових даних.

Таким чином, розширене трактування принципів організації аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва свідчить про те, що аудиторська перевірка не обмежується формальним контролем документації, а передбачає комплексне дослідження біологічних, технологічних і економічних аспектів діяльності підприємства.

3.2. Оцінка системи внутрішньогосподарського контролю та організації бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів тваринництва

Оцінка системи внутрішньогосподарського контролю та організації бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів тваринництва є одним із ключових елементів аудиторської перевірки, оскільки дозволяє визначити ступінь надійності, ефективності й достатності обліково-контрольних механізмів, що функціонують на підприємстві. Результати такої оцінки слугують інформаційною базою для формування загальної стратегії аудиту, обґрунтування обсягу аудиторських процедур і вибору відповідних методів перевірки, спрямованих на виявлення потенційних помилок, викривлень та ризиків у відображенні біологічних процесів і пов’язаних із ними господарських операцій.

Система внутрішньогосподарського контролю в тваринництві повинна охоплювати всі ключові стадії виробничо-біологічного циклу — починаючи з надходження або відтворення тварин і завершуючи процесами їх утримання, годівлі, ветеринарного супроводу, обліку отриманої продукції та вибуття біологічних активів. Результативність такої системи визначається наявністю формалізованих контрольних процедур, чітким розподілом функціональних

обов’язків між працівниками, а також постійним моніторингом дотримання технологічних, ветеринарно-санітарних і фінансово-облікових нормативів.

У процесі аудиту здійснюється оцінювання того, наскільки чинні механізми внутрішнього контролю забезпечують своєчасне виявлення відхилень від установлених вимог, запобігають виникненню втрат і зловживань та гарантують повноту, достовірність і узгодженість облікової інформації щодо довгострокових біологічних активів тваринництва [50].

Важливим елементом аудиторської перевірки є аналіз структури та організації бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів тваринництва. Система обліку повинна мати комплексний характер і передбачати чітке розмежування рахунків за окремими групами тварин, видами витрат на їх утримання та годівлю, а також доходами від реалізації продукції тваринництва й іншими пов’язаними господарськими операціями.

У межах аудиту оцінюється відповідність організації бухгалтерського обліку вимогам чинних нормативно-правових актів, зокрема національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, внутрішніх регламентів підприємства та галузевих методичних рекомендацій. Особлива увага приділяється правильності класифікації біологічних активів за видами, віковими та виробничими групами, обґрунтованості застосовуваних методів оцінки їх вартості, коректності процедур списання падежу й вибракування тварин, а також своєчасності та повноті відображення відповідних операцій у бухгалтерському обліку.

Під час оцінювання системи внутрішнього контролю аудитор зосереджує увагу на сукупності взаємопов’язаних аспектів, які визначають її ефективність та надійність. Насамперед аналізується розподіл обов’язків і відповідальності між працівниками підприємства, що передбачає розмежування функцій обліку, контролю та збереження активів з метою запобігання конфлікту інтересів і зниження ризиків шахрайських дій.

Важливим елементом внутрішнього контролю є належне документальне оформлення господарських операцій, зокрема наявність первинних документів,

журналів, актів і відомостей, які відображають рух та стан тварин, а також облік витрат кормів, матеріалів і інших ресурсів. Аудитор оцінює повноту, системність і своєчасність формування такої документації, оскільки саме вона є основою для достовірного бухгалтерського відображення біологічних активів.

Окрему увагу приділяють регулярності проведення інвентаризацій та контрольних зважувань, що дозволяє зіставити фактичну наявність поголів'я і продукції з даними бухгалтерського обліку та підтвердити обґрунтованість відображених показників. Важливим компонентом системи контролю також є наявність елементів внутрішнього аудиту або самоконтролю, які реалізуються через періодичні перевірки, що здійснюються відповідними службами підприємства і спрямовані на своєчасне виявлення відхилень та попередження втрат.

Крім того, аудитор оцінює рівень дотримання технологічних норм і стандартів, зокрема щодо годівлі, утримання та ветеринарного обслуговування тварин, оскільки порушення виробничих регламентів безпосередньо впливають як на біологічні показники стада, так і на фінансові результати діяльності підприємства та достовірність облікової інформації [55].

Оцінювання стану бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів також передбачає аналіз організаційної побудови облікової системи, зокрема перевірку розподілу функціональних повноважень між бухгалтерською службою, зоотехнічним і ветеринарним персоналом. Аудитор встановлює, наскільки узгоджено здійснюється обмін інформацією між підрозділами та чи забезпечується належна координація дій при фіксації біологічних показників, руху поголів'я та витрат на його утримання.

Важливим аспектом є використання підприємством сучасних інформаційних і програмних рішень для ведення бухгалтерського обліку, які дозволяють автоматизувати процеси реєстрації господарських операцій, формування фінансової, статистичної та управлінської звітності, а також створення аналітичних масивів даних щодо структури стада, рівня продуктивності тварин і динаміки біологічних показників. Наявність таких інструментів підвищує оперативність

облікової інформації, зменшує ризик арифметичних і методологічних помилок та створює умови для ефективного аудиторського контролю.

Окремий акцент у процесі аудиторської перевірки робиться на контролі облікових процедур, які мають безпосередній вплив на формування собівартості продукції тваринництва та оцінку довгострокових біологічних активів. У межах цього напряму аудитор досліджує коректність відображення ключових витратних і результативних показників, зокрема:

— обґрунтованість визначення вартості кормів, кормових добавок і матеріалів, що використовуються у процесі утримання тварин;
— правильність обліку витрат на утримання поголів'я, оплату праці обслуговуючого персоналу, ветеринарні заходи та лікування тварин;
— достовірність розрахунків показників продуктивності, приросту живої маси, надоїв та інших біологічних результатів, що впливають на економічні вигоди підприємства;
— наявність належного документального підтвердження операцій з реалізації продукції тваринництва, а також списання, вибракування чи вибуття біологічних активів.

Перевірка зазначених аспектів дозволяє аудитору оцінити повноту та достовірність формування собівартості продукції, об'єктивність оцінки активів і відповідність облікових процедур чинним нормативним вимогам, а також виявити потенційні ризики викривлення фінансових результатів.

Особливе місце в межах аудиторської перевірки займає оцінка системи внутрішнього контролю щодо ризиків викривлення облікової інформації. У тваринництві такі ризики найчастіше пов'язані з падежем тварин, неточним визначенням живої маси або рівня продуктивності, несвоєчасним відображенням господарських операцій у бухгалтерському обліку, а також із помилками або недотриманням процедур з боку персоналу. Ідентифікація слабких ланок у системі внутрішнього контролю дає змогу аудитору обґрунтовано визначити напрями підвищеної уваги, скоригувати обсяг і характер аудиторських процедур та, у

підсумку, мінімізувати ризик невиявлення суттєвих помилок і викривлень у звітності.

Таким чином, оцінювання системи внутрішньогосподарського контролю та організації бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів у тваринництві дає змогу встановити рівень надійності облікової інформації, ідентифікувати ключові ризики викривлення даних та оцінити результативність діючих контрольних механізмів. Отримані результати формують інформаційну основу для обґрунтованого планування аудиту, визначення доцільної методики перевірки й рівня деталізації аудиторських процедур. Водночас такий підхід сприяє підвищенню якості управління біологічними активами, посиленню внутрішнього контролю та забезпеченню прозорості фінансової звітності сільськогосподарського підприємства [59].

Додатково оцінювання системи внутрішньогосподарського контролю та бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів у тваринництві має враховувати специфічні ризики, притаманні саме біологічним активам, що істотно відрізняють цю галузь від інших сфер господарської діяльності. Наявність таких ризиків зумовлює підвищені вимоги до організації контролю та професійного судження аудитора.

До ключових ризиків належать ветеринарні та санітарні ризики, які можуть призвести до падежу тварин, зниження їх продуктивності або втрати якісних характеристик продукції. У межах аудиту оцінюється, наскільки ефективно система внутрішнього контролю забезпечує фіксацію ветеринарно-профілактичних заходів, лікування хворих тварин, а також дотримання встановлених ветеринарних і санітарних норм.

Значну увагу приділяють ризикам неправильного обліку або оцінки поголів’я, що виникають унаслідок складності точного визначення кількості тварин, їх вікових характеристик, живої маси та рівня продуктивності. Аудитор перевіряє організацію та періодичність інвентаризацій, порядок проведення контрольних зважувань, а також зіставляє облікові дані з фактичним станом поголів’я.

Окрему групу становлять фінансові ризики викривлення облікової інформації, пов’язані з можливими помилками у розподілі та відображенні витрат на корми, ветеринарні препарати, утримання і догляд за тваринами. У цьому контексті аудитор аналізує журнали обліку витрат, аналітичні картки, первинні документи щодо списання кормів, матеріалів і лікарських засобів, а також відповідність таких операцій вимогам облікової політики підприємства.

Важливими є й ризики, зумовлені сезонністю тваринницького виробництва, зокрема коливання продуктивності тварин у різні періоди року, зміну обсягів виробництва продукції та потреби у кормах. Такі сезонні фактори враховуються аудитором під час оцінки достовірності облікових даних і формування програми аудиторських процедур, що дає змогу уникнути необґрунтованих висновків та підвищити якість аудиту.

Урахування зазначених ризиків дозволяє аудитору глибше оцінити стан системи внутрішньогосподарського контролю, визначити найбільш уразливі ділянки обліку та забезпечити належний рівень аудиторської впевненості щодо достовірності інформації про довгострокові біологічні активи тваринництва.

Вагомим елементом оцінювання є аналіз внутрішніх регламентів і процедур підприємства, що визначають організацію бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів тваринництва. Зокрема, досліджується порядок класифікації тварин за видами, віковими групами та рівнем продуктивності, правила оформлення первинних облікових документів, а також регламент проведення інвентаризацій і контрольних заходів.

У процесі аудиту здійснюється перевірка відповідності таких внутрішніх положень вимогам чинного законодавства, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а за необхідності — міжнародних стандартів фінансової звітності, а також галузевих нормативів у сфері тваринництва. Наявність формалізованих і актуальних регламентів свідчить про належний рівень організації обліку та внутрішнього контролю, тоді як їх відсутність або невідповідність нормативним вимогам підвищує ризик помилок і викривлень у відображенні інформації про біологічні активи.

Важливим напрямом оцінювання є також аналіз інформаційної системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, що функціонує на підприємстві. Використання сучасних цифрових рішень у тваринництві створює можливості для автоматизації облікових і зоотехнічних процесів, підвищення точності фіксації господарських операцій і скорочення часу на підготовку звітної інформації.

У межах аудиторської перевірки досліджується рівень інтеграції програмного забезпечення з підсистемами обліку руху поголів'я, витрат на утримання та годівлю тварин, показників їх продуктивності, а також доходів від реалізації продукції тваринництва. Оцінюється повнота, своєчасність і узгодженість інформаційних потоків між бухгалтерськими, зоотехнічними та управлінськими модулями, що дає змогу визначити ступінь надійності автоматизованого обліку та його вплив на формування достовірної фінансової і управлінської інформації.

Особливої уваги в процесі аудиту потребує контроль за правильністю оцінки довгострокових біологічних активів тваринництва, оскільки саме від обраних методів оцінки залежить достовірність показників фінансової звітності та коректність визначення фінансових результатів діяльності підприємства. У межах перевірки аудитор досліджує обґрунтованість застосування первісної або справедливої (ринкової) вартості тварин, а також своєчасність і коректність перерахунку їх балансової вартості у разі змін кількісних, вікових або фізіологічних характеристик поголів'я.

Крім того, аналізу підлягає порядок відображення в обліку втрат біологічних активів, пов'язаних із падежем, вибракуванням або іншими причинами вибуття тварин. Аудитор оцінює, чи здійснюється таке відображення відповідно до вимог чинних нормативно-правових актів та внутрішніх регламентів підприємства, а також чи забезпечується належне документальне підтвердження зазначених операцій. Дотримання цих вимог є необхідною умовою формування об'єктивної інформації про стан і вартість біологічних активів та мінімізації ризиків викривлення фінансових результатів [9].

Додатковим елементом оцінювання є аналіз системи внутрішньої управлінської звітності та аналітичного забезпечення, що використовується керівництвом підприємства для контролю виробничо-біологічних процесів і прийняття управлінських рішень. У процесі аудиторської перевірки встановлюється, чи спроможна діюча система бухгалтерського та управлінського обліку формувати достовірну, повну й своєчасну інформацію щодо ключових показників діяльності тваринництва, зокрема продуктивності тварин, обсягів і структури витрат на корми, ветеринарного забезпечення, рівня падежу, доходів від реалізації продукції та формування її собівартості. Наявність якісної внутрішньої звітності дозволяє підприємству не лише виконувати вимоги фінансового обліку та звітності, а й забезпечує ефективне управління біологічними активами, планування виробничих циклів і прийняття обґрунтованих управлінських рішень у сфері тваринництва.

За результатами оцінювання системи внутрішньогосподарського контролю та організації бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів тваринництва аудитор отримує можливість визначити ступінь результативності діючих контрольних і облікових процедур, рівень надійності інформації щодо чисельності поголів’я та показників продуктивності тварин, а також ідентифікувати потенційні ризики фінансових і виробничих викривлень. Така оцінка дозволяє обґрунтувати доцільність надання рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку й внутрішнього контролю, а також прийняти рішення щодо обсягу, глибини та характеру подальших аудиторських процедур, у тому числі застосування спеціалізованих методів перевірки, зумовлених галузевою специфікою тваринництва.

Такий підхід формує цілісну та неупереджену оцінку функціонування підприємства, забезпечує своєчасне виявлення потенційних проблемних зон у системі бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю, підвищує рівень прозорості управлінських процесів і створює передумови для раціонального та ефективного використання довгострокових біологічних активів тваринництва.

Оцінювання системи внутрішньогосподарського контролю та організації бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів тваринництва набуває більшої практичної наочності за умови аналізу реальних підходів до ведення обліку й контролю на підприємствах галузі. У типовому тваринницькому господарстві обліковий процес розпочинається з реєстрації руху поголів'я, що охоплює операції з придбання тварин, отримання приплоду, переведення їх між віковими та продуктивними групами, а також випадки падежу й вибракування. Зазначені господарські події підлягають обов'язковому документальному оформленню із застосуванням спеціалізованих журналів, актів інвентаризації та електронних інформаційних систем, що забезпечує постійне оновлення даних про кількісний і якісний стан біологічних активів та створює основу для ефективного внутрішнього контролю [16].

Бухгалтерський облік у тваринницькому господарстві організовується з урахуванням необхідності узгодження фінансової та зоотехнічної інформації, що забезпечує комплексне відображення процесів утримання і використання біологічних активів. Усі витрати, пов'язані з утриманням тварин, зокрема витрати на корми, ветеринарно-профілактичні заходи, оплату праці обслуговуючого персоналу та інші виробничі операції, відображаються на відповідних бухгалтерських рахунках із обов'язковою прив'язкою до конкретних груп тварин. Важливою особливістю такої системи є ведення аналітичного обліку не лише за видами тварин, а й у розрізі вікових і продуктивних категорій, що створює можливість визначення собівартості продукції кожної групи та здійснення оцінки ефективності окремих виробничих процесів.

Контрольні процедури у тваринницькому підрозділі охоплюють систематичне проведення інвентаризацій поголів'я, контрольних зважувань і вимірювання показників продуктивності тварин, а також звіряння фактичних даних із записами в журналах первинного обліку та електронних інформаційних системах. Отримані результати порівнюються з плановими та нормативними показниками, що дає змогу своєчасно виявляти відхилення у рівні продуктивності, витратах кормів або збереженості поголів'я, оперативно реагувати на виявлені

проблеми та вносити коригування у виробничі процеси. На основі зазначених контрольних процедур формується внутрішня управлінська звітність, яка забезпечує керівництво аналітичною інформацією щодо структури витрат на корми, динаміки приросту живої маси, рівня надоїв, показників падежу та доходів від реалізації продукції, створюючи інформаційну базу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Для підвищення надійності обліку та контролю використовуються сучасні програмні комплекси, які автоматизують реєстрацію всіх господарських операцій і забезпечують оперативне формування звітів. Такі системи інтегрують бухгалтерські та зоотехнічні дані, що дозволяє не лише відстежувати фінансові показники, а й аналізувати ефективність використання біологічних активів, планувати виробничі цикли та прогнозувати прибутковість різних напрямів діяльності.

Особливу увагу приділяють методам оцінки біологічних активів, адже вони безпосередньо впливають на фінансові результати. Аудитор перевіряє правильність визначення вартості тварин за ринковою або собівартісною методикою, оцінює своєчасність коригування вартості при зміні кількості або фізіологічного стану тварин, а також відповідність обліку падежу і вибракування нормам і внутрішнім положенням підприємства [12].

Такий підхід дозволяє формувати комплексну оцінку системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначати рівень ризику помилок і викривлень, а також надавати обґрунтовані рекомендації щодо оптимізації процесів обліку та управління біологічними активами. У підсумку забезпечується прозорість діяльності ферми, ефективне використання ресурсів та своєчасне виявлення проблем, що дозволяє керівництву приймати обґрунтовані управлінські рішення і підвищувати загальну ефективність підприємства.

3.3. Аудит операцій з надходження, експлуатації та вибуття довгострокових біологічних активів тваринництва та його вдосконалення

Аудит операцій з надходження, експлуатації та вибуття доходів, витрат та біологічних активів (ДБА) у тваринництві є одним із ключових етапів перевірки, оскільки ці операції безпосередньо відображають реальний стан підприємства, впливають на фінансові результати та формують базу для прийняття управлінських рішень. Операції з надходження включають придбання тварин, отримання приплоду, придбання кормів, ветеринарних препаратів та інших матеріальних ресурсів, необхідних для ведення тваринництва. Аудитор у процесі перевірки ретельно оцінює достовірність документального підтвердження кожної операції, перевіряє відповідність фактичного надходження даним бухгалтерського обліку, а також правильність оцінки вартості активів. Особливу увагу приділяють процедурі оприбуткування нового поголів’я, де необхідно зіставити записи первинних документів, дані внутрішньогосподарського обліку та результати фізичної інвентаризації. Також аудит охоплює перевірку своєчасності та повноти відображення витрат на придбання кормів і матеріалів, їх розподіл між групами тварин відповідно до виробничих норм та технологічних карт, що забезпечує правильне формування собівартості продукції [8].

Операції з експлуатації біологічних активів включають утримання, годівлю, ветеринарне обслуговування, контроль за продуктивністю та фізіологічним станом тварин. Аудитор оцінює, наскільки ефективно організована система обліку витрат і доходів у процесі експлуатації, перевіряє правильність відображення операцій з годівлі, використання кормів, ветеринарних заходів та інших витрат, що впливають на формування собівартості продукції. Важливим елементом аудиту є контроль за достовірністю показників продуктивності, включаючи надої молока, прирости живої маси, рівень відтворення та збереженість поголів’я. Для цього застосовуються різні методи, зокрема порівняння фактичних даних із нормативами,

контрольні зважування, аналіз ветеринарних карт та журналів обліку. Аудитор також оцінює ефективність системи внутрішнього контролю на кожному етапі експлуатації, визначає ризики викривлення облікових даних, пов'язані зі слабким контролем або порушенням технологічних процедур, і пропонує рекомендації щодо їх усунення.

Операції з вибуття біологічних активів включають продаж тварин, реалізацію продукції (молоко, м'ясо, шкіру та інші побічні продукти), списання загиблих або вибракуваних тварин, а також списання витрат, пов'язаних із непридатними до використання кормами чи матеріалами. Аудитор перевіряє правильність відображення цих операцій у бухгалтерському обліку, документальне підтвердження продажів та списань, своєчасність відображення доходів та витрат, відповідність проведених операцій законодавчим і галузевим нормативам. Особлива увага приділяється контролю за обліком падежу та вибракування, оскільки неправильно оформлені операції можуть значно впливати на показники активів, собівартості продукції та фінансові результати підприємства. Аудитор порівнює дані обліку з фактичними результатами, проводить вибіркові інвентаризації та аналіз причин відхилень від планових показників.

Вдосконалення аудиту операцій з надходження, експлуатації та вибуття ДБА у тваринництві передбачає інтеграцію сучасних методів контролю та аналітики. Це включає впровадження автоматизованих систем обліку, які дозволяють оперативно реєструвати всі операції, інтегрувати фінансові та зоотехнічні дані, формувати аналітичні звіти та виявляти відхилення у режимі реального часу. Вдосконалення також полягає у підвищенні ролі внутрішнього контролю, включаючи регулярні контрольні зважування, оцінку стану поголів'я, порівняння фактичних даних з нормативами та плановими показниками. Аудиторські процедури можна оптимізувати шляхом застосування аналітичних методів, які дозволяють визначити аномалії в надходженнях, витратах або вибутті активів без необхідності перевіряти кожну операцію вручну. Такі методи включають аналіз динаміки продуктивності, співвідношення витрат кормів до

приростів маси, порівняння показників різних груп тварин та виявлення відхилень від середньогалузевих стандартів [19].

Додатковим напрямком вдосконалення є посилення контролю за документальним оформленням операцій, впровадження внутрішніх регламентів і стандартів обліку, що забезпечують повну та своєчасну реєстрацію всіх подій, пов'язаних з ДБА. Особливе значення має навчання персоналу і підвищення його компетентності у веденні обліку, що дозволяє зменшити ризик помилок та покращити якість первинних документів. Крім того, аудит можна підсилити шляхом інтеграції систем моніторингу здоров'я та продуктивності тварин, що дозволяє виявляти проблеми ще на етапі експлуатації і зменшувати негативний вплив на фінансові результати.

Таким чином, аудит операцій з надходження, експлуатації та вибуття ДБА тваринництва є комплексним процесом, що поєднує перевірку документів, оцінку фактичного стану біологічних активів, аналіз технологічних процесів та фінансових результатів. Вдосконалення цього процесу спрямоване на підвищення точності обліку, своєчасності виявлення проблем, ефективності контролю та управління ресурсами, що в кінцевому результаті забезпечує прозорість діяльності підприємства, достовірність фінансової звітності та ефективне використання біологічних активів.

Важливим аспектом є оцінка ефективності взаємодії бухгалтерського обліку та виробничих підрозділів, що безпосередньо впливає на достовірність даних про надходження, експлуатацію та вибуття біологічних активів. Аудитор аналізує, наскільки чітко визначені обов'язки між бухгалтерією, зоотехнічними службами, ветеринарними фахівцями та обслуговуючим персоналом, чи забезпечується своєчасний обмін інформацією, чи існують механізми контролю за відповідністю фактичних даних з документацією. Недоліки в комунікації можуть призводити до затримок у відображенні операцій, викривлень у собівартості продукції та неточностей у фінансовій звітності.

Оцінка аудитором також включає аналіз ризиків і факторів, що впливають на фінансові результати підприємства. Сюди належать коливання ринкової

вартості продукції, непередбачені витрати на ветеринарні заходи, падіж тварин, а також сезонні зміни продуктивності. Аудитор досліджує, як система обліку та внутрішнього контролю дозволяє своєчасно виявляти такі ризики і враховувати їх у фінансових даних. Застосування аналітичних процедур дозволяє виявляти непродуктивні витрати, перевитрату кормів або невідповідності між витратами і фактичними приростами маси або надоєм.

Удосконалення аудиту включає використання сучасних технологій та автоматизованих систем контролю, які інтегрують облік фінансових та виробничих показників. Наприклад, впровадження електронних карток поголів'я, систем автоматичного зважування та програм для аналізу продуктивності дозволяє аудитору швидко зіставляти дані бухгалтерії з фактичним станом тварин, визначати відхилення і аналізувати причини їх виникнення. Це також сприяє скороченню людського фактору та зменшенню помилок у первинному обліку [3].

Особливу увагу варто приділяти контролю за обліком непродуктивних витрат і втрат, таких як падіж, вибракування, списання кормів або матеріалів, що не були використані. Аудитор оцінює, наскільки достовірно та своєчасно відображаються ці втрати, чи існують механізми їх запобігання та мінімізації. Наприклад, регулярні контрольні зважування, моніторинг умов утримання та ветеринарний нагляд дозволяють своєчасно виявляти проблеми та коригувати виробничі процеси, що безпосередньо впливає на фінансові результати та ефективність використання ресурсів.

Додатково, вдосконалення аудиту передбачає аналіз показників ефективності виробничих груп та окремих напрямів діяльності. Аудитор може використовувати порівняльний аналіз різних груп тварин, обчислення питомих витрат кормів на одиницю продукції, коефіцієнтів відтворення та продуктивності, що дозволяє оцінити ефективність управління кожною групою і виявити резерви підвищення продуктивності. Такі аналітичні процедури допомагають не лише перевірити достовірність даних, а й надати практичні рекомендації керівництву щодо оптимізації використання ресурсів, поліпшення технології вирощування і

утримання тварин, скорочення непродуктивних витрат та підвищення рентабельності.

У підсумку, аудит операцій з надходження, експлуатації та вибуття ДБА тваринництва є багаторівневим процесом, що охоплює перевірку первинної документації, фактичного стану поголів'я, відповідності виробничих і бухгалтерських даних, оцінку ефективності внутрішнього контролю та аналіз фінансових результатів. Вдосконалення цього процесу через автоматизацію обліку, впровадження аналітичних методів контролю та підвищення компетентності персоналу дозволяє забезпечити достовірність облікових даних, своєчасне виявлення відхилень, ефективне управління біологічними активами і підвищення прозорості та фінансової стабільності підприємства.

Для більш наочного розуміння процесу аудиту операцій з надходження, експлуатації та вибуття ДБА тваринництва можна розглянути практичний приклад, який ілюструє весь цикл обліку та контролю. Наприклад, при надходженні молодняку великої рогатої худоби на ферму операція починається з оформлення первинних документів — накладних постачальника, актів приймання тварин, ветеринарних сертифікатів та карток обліку. Аудитор перевіряє правильність оформлення документів, відповідність фактичної кількості та стану тварин даним накладних, проводиться фізична інвентаризація і контрольне зважування. При цьому порівнюються показники ваги, віку та стану тварин з заявленими у документах, оцінюється відповідність вимогам технологічних карт та внутрішніх регламентів підприємства.

Під час експлуатації тварин аудитор аналізує щоденний облік годівлі, ветеринарного обслуговування, приростів маси та продуктивності. Перевіряється правильність розподілу кормів між групами тварин, відповідність фактичних витрат нормативам, а також своєчасність відображення цих операцій у бухгалтерському обліку. Додатково проводиться контроль за станом здоров'я поголів'я, оцінка ефективності використання кормів, аналіз падежу та вибракування, а також порівняння фактичних результатів із плановими та середньогалузевими показниками. Аудитор звертає увагу на наявність внутрішніх

процедур контролю, журналів обліку та системи взаємодії між зоотехніками, ветеринарами і бухгалтерією [11].

При вибутті тварин із ферми операція включає продаж продукції, списання загиблих або вибракуваних тварин, відображення витрат на утримання та ветеринарні послуги, що залишилися на момент вибуття. Аудитор перевіряє достовірність документального підтвердження операцій, правильність оцінки вартості тварин та продуктів, своєчасність відображення доходів і витрат у фінансовій звітності. Особливу увагу приділяють контролю за падежем і вибракуванням, зіставляючи дані обліку з результатами інвентаризацій та фізичних перевірок.

Вдосконалення цього процесу передбачає впровадження автоматизованих систем обліку, які інтегрують дані з бухгалтерії та виробничих підрозділів, дозволяють оперативно формувати аналітичні звіти, відслідковувати відхилення та ризики, а також планувати управлінські заходи. Використання електронних карток поголів’я, систем автоматичного зважування та програм для контролю продуктивності дозволяє аудитору значно підвищити ефективність перевірки, мінімізувати людський фактор і забезпечити точність та своєчасність відображення всіх операцій.

Таким чином, практична схема аудиту від надходження до вибуття тварини забезпечує цілісність перевірки, дозволяє виявляти порушення на будь-якому етапі, оптимізувати внутрішні процедури контролю та підвищити ефективність управління біологічними активами. Це сприяє підвищенню достовірності бухгалтерського обліку, прозорості діяльності ферми та своєчасному прийняттю управлінських рішень.

Особливу увагу під час аудиту операцій з ДБА слід приділяти аналізу ефективності використання ресурсів і контролю за витратами. Аудитор оцінює, наскільки економно та раціонально підприємство використовує корми, ветеринарні препарати та матеріальні ресурси, порівнює фактичні витрати з нормативами та плановими показниками. Такий аналіз дозволяє виявляти непродуктивні витрати, перевитрату кормів або невідповідності між витратами та результатами

продуктивності, а також оцінювати доцільність технологічних рішень, які впливають на собівартість продукції та фінансові результати підприємства. Крім того, аудит передбачає аналіз причин відхилень і розробку пропозицій щодо оптимізації використання ресурсів, що сприяє підвищенню рентабельності тваринницького виробництва.

Не менш важливим є аспект контролю за плануванням та прогнозуванням виробничих показників. Аудитор оцінює, наскільки точно підприємство прогнозує надходження, експлуатацію та вибуття тварин, планує обсяги кормів, визначає потребу у ветеринарних заходах та передбачає сезонні коливання продуктивності. Правильне планування дозволяє зменшити ризики падежу, нестачі кормів або непродуктивних витрат, забезпечує своєчасне відображення операцій у бухгалтерському обліку і підвищує точність фінансової звітності. Завдяки такому підходу аудит стає не лише інструментом контролю, а й ефективним механізмом вдосконалення управління біологічними активами та підвищення загальної ефективності тваринницького підприємства.

Оцінювання системи внутрішньогосподарського контролю та організації бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів тваринництва набуває більшої наочності за умови розгляду практичних аспектів функціонування обліково-контрольної системи на типовому тваринницькому підприємстві. У межах такої системи облік біологічних активів розпочинається з фіксації руху поголів’я, що охоплює операції з придбання тварин, отримання приплоду, переведення між віковими та продуктивними групами, а також падіж і вибракування. Кожна з перелічених операцій підлягає обов’язковому документальному оформленню із використанням спеціалізованих актів, журналів обліку та електронних реєстрів, що забезпечує постійне оновлення інформації про кількісний і якісний склад біологічних активів.

Організація бухгалтерського обліку на тваринницькій фермі, як правило, орієнтована на узгодження фінансових і зоотехнічних даних, що дозволяє комплексно відображати виробничо-біологічні процеси. Витрати на утримання тварин, корми, ветеринарні заходи, оплату праці обслуговуючого персоналу та інші

господарські операції обліковуються на відповідних рахунках бухгалтерського обліку з обов’язковою прив’язкою до конкретних груп тварин. Важливою особливістю є застосування аналітичного обліку не лише за видами тварин, а й за віковими та продуктивними категоріями, що створює передумови для визначення собівартості продукції окремих груп та оцінки ефективності виробничих процесів у розрізі стадій життєвого циклу біологічних активів.

Система внутрішньогосподарського контролю в тваринництві включає регулярне проведення інвентаризацій поголів’я, контрольні зважування, вимірювання продуктивності тварин, а також звіряння фактичних показників із даними первинного та аналітичного обліку. Результати контрольних процедур порівнюються з плановими та нормативними показниками, що дає змогу своєчасно виявляти відхилення, ідентифікувати проблемні ділянки виробничого процесу та приймати коригувальні управлінські рішення. На основі зібраної інформації формується внутрішня управлінська звітність, яка містить дані про витрати кормів, прирости живої маси, надої, рівень падежу та фінансові результати від реалізації продукції тваринництва.

З метою підвищення надійності облікової інформації та ефективності контрольних процедур на сучасних тваринницьких підприємствах активно застосовуються спеціалізовані програмні комплекси. Такі інформаційні системи забезпечують автоматизацію реєстрації господарських операцій, інтеграцію бухгалтерських і зоотехнічних даних, а також оперативне формування фінансової, статистичної й управлінської звітності. Використання цифрових інструментів дозволяє не лише підвищити точність облікових записів, а й розширює аналітичні можливості підприємства, зокрема щодо оцінки ефективності використання довгострокових біологічних активів, планування виробничих циклів і прогнозування економічних результатів окремих напрямів тваринницької діяльності.

3.4. Типові порушення та ризики, виявлені під час аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва

Типові порушення та ризики, що виявляються під час аудиту доходів, витрат і довгострокових біологічних активів у тваринництві, зумовлені галузевою специфікою, складністю обліку біологічних процесів та багаторівневою взаємодією виробничих, технологічних і фінансових складових діяльності підприємства. Такі порушення можуть виникати на будь-якому етапі життєвого циклу тварин — від моменту надходження або відтворення до вибуття біологічних активів — і охоплюють як документальні, так і фактичні аспекти організації обліку та контролю.

Одним із найбільш поширених порушень є невідповідність між фактичною наявністю поголів'я та показниками бухгалтерського обліку. Причинами таких розбіжностей, як правило, виступають недоліки у веденні первинної документації, несвоєчасне або неповне відображення операцій з оприбуткування приплоду, придбання тварин, їх переведення між віковими та виробничими групами, а також падежу чи вибракування. В окремих випадках зазначені порушення зумовлені відсутністю належної взаємодії між бухгалтерською, зоотехнічною та ветеринарною службами підприємства.

Наявність розбіжностей між фактичними та обліковими даними негативно впливає на достовірність фінансової звітності, спотворює показники вартості біологічних активів, витрат і фінансових результатів, а також ускладнює процес управління виробничими ресурсами. За таких умов керівництво підприємства отримує неточну інформацію, що знижує якість планування виробничих процесів, оцінки ефективності використання біологічних активів і прийняття управлінських рішень у сфері розвитку тваринницької діяльності.

Іншою типовою проблемою, що виявляється під час аудиту, є порушення встановленого порядку оцінки біологічних активів тваринництва. Специфіка галузі зумовлює застосування різних підходів до оцінки тварин — за справедливою

(ринковою) вартістю або за собівартістю — залежно від їх функціонального призначення, стадії біологічного розвитку та вимог національних або міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Недотримання цих вимог, зокрема неправильна класифікація тварин за віковими та продуктивними групами, помилки у визначенні собівартості або несвоєчасне коригування вартості при зміні фізіологічного стану тварин, призводить до викривлення показників вартості активів і фінансових результатів діяльності підприємства.

Практика аудиту також свідчить про поширені порушення у розподілі витрат на утримання, годівлю та ветеринарне обслуговування між окремими групами тварин. Неправильне віднесення таких витрат або їх нерівномірний розподіл спотворює калькуляцію собівартості продукції тваринництва, ускладнює об’єктивну оцінку ефективності виробничих процесів та може призводити до хибних управлінських висновків щодо прибутковості окремих напрямів діяльності підприємства [43].

Ще одним поширеним ризиком у сфері тваринництва є недотримання встановлених процедур обліку падежу та вибракування тварин. У практиці аудиту нерідко виявляються випадки, коли фактичний падіж поголів’я не супроводжується належним документальним оформленням або відображається в обліку із запізненням. Аналогічно, операції з вибракування тварин можуть здійснюватися без складання відповідних актів або без обґрунтування причин вибуття, що створює ризик завищення вартості біологічних активів та викривлення показників фінансової звітності.

Крім того, аудитори фіксують порушення, пов’язані з несвоєчасним визнанням доходів від реалізації продукції тваринництва та затримками у списанні непродуктивних витрат. Такі недоліки знижують достовірність управлінської інформації, ускладнюють аналіз рентабельності окремих видів продукції та перешкоджають прийняттю обґрунтованих управлінських рішень щодо оптимізації виробничих процесів.

Серед ризиків, що виявляються під час аудиту доходів, витрат і біологічних активів у тваринництві, суттєве місце посідають порушення технологічних норм і

вимог щодо утримання та годівлі тварин. Недотримання встановлених раціонів, ветеринарно-санітарних правил або графіків профілактичних заходів може призводити до підвищеного падежу поголів'я, зниження продуктивності та погіршення якості продукції. У результаті такі порушення безпосередньо впливають на фінансові результати діяльності підприємства, ефективність використання кормових і матеріальних ресурсів, а також достовірність показників собівартості продукції.

Аналіз системи внутрішньогосподарського контролю свідчить, що зазначені ризики часто зумовлені недостатнім контролем за фактичним станом тварин, слабкою координацією між бухгалтерською службою та виробничими підрозділами, а також відсутністю або нерегулярністю проведення інвентаризацій і контрольних зважувань. Несвоєчасне або формальне виконання таких процедур підвищує ймовірність невиявлення помилок, накопичення викривлень в облікових даних і зниження якості інформації, яка використовується як для фінансової звітності, так і для управлінських рішень.

Не менш суттєвими є ризики, що виникають у сфері документального оформлення господарських операцій у тваринництві. На практиці первинні документи нерідко ведуться фрагментарно, з методичними помилками або без дотримання єдиних уніфікованих підходів, що істотно ускладнює процес аудиторської перевірки та підвищує ймовірність формування хибних аудиторських висновків. Недостатня якість первинного обліку знижує рівень доказовості аудиту та створює передумови для викривлення фінансової звітності.

Окрему групу ризиків формують недоліки в організації системи внутрішньогосподарського контролю. Зокрема, відсутність належного розподілу обов'язків між працівниками, які здійснюють ведення обліку, та особами, відповідальними за контроль і перевірку, істотно підвищує ризик зловживань, навмисного завищення вартості біологічних активів або приховування втрат поголів'я. Додатковим фактором ризику є обмежене використання автоматизованих інформаційних систем обліку й аналітики, що ускладнює

оперативний моніторинг виробничих процесів, контроль за витратами та своєчасний аналіз фінансових результатів діяльності підприємства.

Вагомим джерелом ризиків у тваринництві є також недоліки у плануванні та прогнозуванні виробничо-економічних показників. Неповне врахування сезонних коливань продуктивності тварин, рівня падежу, змін ринкової кон'юнктури щодо цін на продукцію тваринництва, а також динаміки витрат на корми й ветеринарні заходи призводить до формування недостовірної облікової інформації. У результаті це може спричиняти як заниження, так і завищення фінансових результатів діяльності підприємства.

Практика аудиторських перевірок свідчить, що відсутність або формальний характер аналітичних процедур, спрямованих на зіставлення фактичних показників із плановими та нормативними значеннями, суттєво знижує ефективність системи внутрішнього контролю. Така ситуація підвищує ризик повторюваності помилок в обліку, ускладнює своєчасне виявлення відхилень і обмежує можливості управлінського впливу на виробничі процеси.

Таким чином, сукупність типових порушень і ризиків, виявлених у процесі аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва, охоплює як документально-облікові, так і фактичні аспекти діяльності підприємства, а також технологічні недоліки, слабкість системи внутрішнього контролю, порушення нормативних вимог і недостатню координацію між виробничими та обліковими підрозділами.

Ідентифікація зазначених порушень дає змогу аудитору не лише сформувати обґрунтовану та об'єктивну оцінку фінансового стану й результатів діяльності підприємства, але й розробити практично орієнтовані рекомендації щодо вдосконалення системи бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління біологічними активами. Реалізація таких рекомендацій сприяє підвищенню економічної ефективності тваринництва, зміцненню інформаційної прозорості та забезпеченню сталого розвитку аграрного підприємства.

У ході аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва нерідко виявляються конкретні порушення, які безпосередньо впливають на формування

фінансових результатів підприємства. Зокрема, розбіжності між фактичним поголів'ям тварин і даними бухгалтерського обліку призводять до необґрунтованого завищення вартості активів у балансі, що формує викривлене уявлення про розмір капіталу та спотворює показники рентабельності діяльності.

У практиці аудиту також фіксуються випадки, коли падіж тварин не відображається в обліку належним чином або оформлюється формально, без складання підтвердних первинних документів. Такі порушення зумовлюють неправильне визначення фактичної собівартості продукції тваринництва та призводять до завищення доходів від її реалізації, що негативно впливає на достовірність фінансової звітності й результати фінансово-економічного аналізу.

Ще одним поширеним порушенням, що виявляється під час аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва, є некоректне відображення витрат на утримання та годівлю тварин. Нерівномірний або необґрунтований розподіл таких витрат між окремими групами тварин, а також неповне врахування окремих статей витрат призводять до викривлення показників собівартості продукції тваринництва. Унаслідок цього ускладнюється об'єктивна оцінка фінансових результатів та прибутковості окремих напрямів виробництва.

Зокрема, перевитрати кормів у межах окремих вікових або продуктивних груп можуть залишатися поза увагою системи внутрішнього контролю, що спричиняє заниження фактичних витрат і формує хибне уявлення про ефективність використання матеріальних ресурсів. Такі викривлення негативно впливають як на управлінські рішення, так і на достовірність фінансової звітності підприємства.

Порушення в організації та веденні первинної документації також належать до найбільш поширених проблем, що виявляються під час аудиту довгострокових біологічних активів у тваринництві. Недостатня деталізація накладних, журналів обліку руху поголів'я, актів інвентаризації та ветеринарних карток суттєво ускладнює здійснення аудиторських процедур і підвищує ризик формування помилкових висновків.

У практиці аудиту трапляються випадки, коли первинні документи складаються формально або оформлюються із запізненням, що не забезпечує

належного відображення фактичної кількості, вікового складу та фізіологічного стану тварин. Такі недоліки спричиняють підвищення ймовірності викривлення облікових даних, негативно впливають на достовірність фінансових показників і знижують якість управлінських рішень, прийнятих на їх основі.

Недотримання технологічних норм і правил утримання тварин є одним із найбільш суттєвих джерел ризиків у тваринницькій діяльності. Порушення встановлених раціонів годівлі, недостатній рівень ветеринарного нагляду або несвоєчасне проведення профілактичних заходів здатні призводити до зростання падежу, зниження продуктивності та погіршення якісних характеристик продукції. У ході аудиторських перевірок нерідко встановлюються випадки, коли наслідки таких технологічних порушень не знаходять належного відображення в бухгалтерському обліку. У результаті фактичні втрати продуктивності та доходів не коригують фінансові показники, що зумовлює викривлення інформації про реальний фінансовий стан і результати діяльності підприємства та ускладнює прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Сукупність виявлених порушень і ризиків свідчить про об’єктивну потребу в системному вдосконаленні внутрішньогосподарського контролю, організації первинного обліку та розвитку аналітичного моніторингу у тваринництві. Аудит у цьому контексті виконує не лише контрольну, а й консультативно-управлінську функцію, оскільки дозволяє не тільки ідентифікувати проблемні ділянки обліку й контролю, але й сформувати практичні рекомендації щодо їх усунення. Реалізація таких рекомендацій спрямована на підвищення достовірності відображення операцій з надходження, експлуатації та вибуття біологічних активів, забезпечення прозорості управлінських рішень, а також раціональне використання ресурсів і підвищення економічної ефективності діяльності тваринницького підприємства.

Одним із найбільш поширених порушень у системі обліку довгострокових біологічних активів тваринництва є розбіжність між фактичною наявністю поголів’я та показниками бухгалтерського обліку. Такі невідповідності призводять до необґрунтованого завищення вартості активів у балансі та спотворення фінансових результатів діяльності, що, у свою чергу, підвищує ризик ухвалення

управлінських рішень на основі недостовірної інформації. З метою мінімізації зазначених ризиків доцільним є впровадження систематичних інвентаризацій поголів'я, проведення контрольних зважувань тварин, забезпечення своєчасного коригування облікових даних, а також посилення інтеграції інформації бухгалтерського обліку з фактичними показниками діяльності виробничих підрозділів.

Ще одним типовим порушенням у системі обліку довгострокових біологічних активів тваринництва є некоректне відображення витрат на утримання тварин, їх годівлю та ветеринарне обслуговування. Такі недоліки призводять до викривлення показників собівартості продукції тваринництва та суттєво ускладнюють об'єктивну оцінку прибутковості окремих виробничих напрямів. З метою усунення зазначених проблем аудитори рекомендують запровадження чіткого механізму розподілу витрат між відповідними групами тварин, розвиток аналітичного обліку за центрами відповідальності, а також систематичний контроль фактичного використання кормів, матеріалів і ветеринарних ресурсів.

Ще одним поширеним порушенням у системі обліку довгострокових біологічних активів тваринництва є недостатній рівень деталізації та уніфікації первинних облікових документів, зокрема накладних, журналів обліку та ветеринарних карток. Такі недоліки істотно ускладнюють проведення аудиторської перевірки, підвищують імовірність допущення облікових помилок та формування необґрунтованих висновків. З метою мінімізації зазначених ризиків доцільним є впровадження стандартизованих форм первинної документації, організація системного навчання персоналу з питань ведення обліку, а також використання електронних облікових систем, які забезпечують автоматизацію реєстрації операцій і підвищують достовірність облікової інформації.

Порушення технологічних вимог щодо утримання та годівлі тварин є суттєвим фактором ризику, що призводить до підвищення рівня падежу, зниження продуктивності та виникнення непродуктивних витрат, які безпосередньо негативно впливають на фінансові результати діяльності тваринницького підприємства. Такі порушення, як правило, не лише знижують економічну віддачу

біологічних активів, але й ускладнюють об’єктивну оцінку ефективності використання ресурсів. З огляду на це аудитори рекомендують посилити контроль за дотриманням норм годівлі та ветеринарно-санітарних процедур, упровадити системи постійного моніторингу стану здоров’я і продуктивності тварин, а також розробити внутрішні регламенти оперативного реагування, які дозволяють своєчасно виявляти та мінімізувати технологічні відхилення.

Недотримання встановленого порядку облікового відображення падежу та вибракування тварин становить додатковий ризик викривлення облікових даних, що може зумовлювати необґрунтоване завищення вартості біологічних активів і спотворення фінансових результатів діяльності підприємства. Такі порушення, як правило, пов’язані з несвоєчасним або формальним оформленням первинних документів, відсутністю підтверджуючих актів та недостатнім контролем за фактичним рухом поголів’я. З метою мінімізації зазначених ризиків аудитори рекомендують забезпечити систематичне документальне оформлення операцій з падежу та вибракування тварин, посилити контроль за процедурою їх списання, а також здійснювати регулярну звірку даних бухгалтерського обліку з результатами інвентаризацій та фактичного обліку поголів’я.

У підсумку використання узагальненої схеми «типові порушення — наслідки — рекомендації» дає змогу не лише систематизувати результати аудиторської перевірки, а й трансформувати виявлені проблеми у практично орієнтований алгоритм управлінських дій щодо їх усунення. Такий підхід сприяє підвищенню точності й достовірності облікових даних, посиленню прозорості управлінських процесів та забезпеченню раціонального використання ресурсів у тваринництві. Реалізація запропонованих рекомендацій створює передумови для мінімізації облікових ризиків, удосконалення системи внутрішнього контролю та підвищення ефективності використання довгострокових біологічних активів аграрних підприємств [19].

Поряд із типовими порушеннями, у процесі аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва нерідко ідентифікуються системні ризики, зумовлені недоліками організаційної структури та рівнем внутрішньої дисципліни

на підприємстві. Зокрема, відсутність чіткого розмежування функціональних обов'язків між працівниками, відповідальними за ведення обліку, та особами, які здійснюють контрольні функції, формує сприятливе середовище для зловживань, маніпулювання обліковими показниками або навмисного завищення вартості активів. Такі ризики є особливо характерними для аграрних підприємств із значним поголів'ям тварин або складною ієрархічною структурою підрозділів, де ускладнюється оперативний контроль за рухом біологічних активів і матеріальних ресурсів. У зв'язку з цим аудитори обґрунтовують доцільність запровадження формалізованих регламентів, внутрішніх інструкцій та багаторівневих контрольних процедур, що забезпечують своєчасне виявлення відхилень і сприяють зниженню ризику фінансових викривлень у системі обліку.

Ще одним суттєвим чинником ризику в обліку довгострокових біологічних активів тваринництва є втрата інформації або її несвоєчасне відображення у бухгалтерському та виробничому обліку. Такі ризики найчастіше виникають у разі використання паперових журналів, неуніфікованих форм первинних документів або розрізнених інформаційних систем, між якими відсутня належна інтеграція. Наслідком цього є затримки у формуванні звітності, обмежені можливості оперативного контролю за чисельністю поголів'я, рівнем продуктивності та структурою витрат, а також зниження якості управлінської інформації. Запровадження автоматизованих систем обліку, інтегрованих із зоотехнічними та виробничими даними, дає змогу суттєво мінімізувати зазначені ризики, забезпечити своєчасний доступ до актуальної інформації, підвищити точність аналітичних розрахунків і створити інформаційну основу для обґрунтованих управлінських рішень.

Крім того, в процесі аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва особлива увага приділяється ризикам, зумовленим сезонними коливаннями та впливом зовнішніх факторів, які безпосередньо відображаються на продуктивності тварин і фінансових результатах діяльності підприємства. До таких факторів належать зміни кліматичних умов, обмежена доступність кормових ресурсів у зимовий період, спалахи інфекційних захворювань та інші біологічні

загрози. Їх реалізація може призводити до зростання рівня падежу, зниження продуктивності та істотного збільшення витрат на утримання тварин. Системний підхід до аудиту цих ризиків передбачає аналіз ефективності планування ресурсів, наявності страхових і кормових резервів, організації ветеринарно-профілактичних заходів та внутрішніх механізмів реагування на кризові ситуації. Така оцінка дає змогу встановити ступінь готовності підприємства до дії в умовах невизначеності та визначити потенціал мінімізації негативного впливу зовнішніх чинників на результати тваринницької діяльності.

Узагальнюючи, комплексний аналіз типових порушень разом із системними ризиками, впливом зовнішнього середовища та організаційними недоліками дає змогу аудитору сформувати цілісне й об’єктивне уявлення про стан довгострокових біологічних активів тваринництва. Такий підхід розширює межі формальної перевірки облікових даних і дозволяє оцінити реальний рівень ризиків, ефективність внутрішнього контролю та спроможність підприємства забезпечувати стабільне функціонування біологічних активів у довгостроковій перспективі.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній магістерській роботі здійснено комплексне дослідження теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку та аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва з урахуванням їх економічної сутності, біологічної специфіки та життєвого циклу. Узагальнення результатів проведеного дослідження дозволило систематизувати ключові положення щодо організації бухгалтерського обліку, оцінки, документального забезпечення та аудиторського контролю операцій з біологічними активами, а також визначити напрями підвищення достовірності фінансової інформації та ефективності управління тваринницькою діяльністю. Основні результати дослідження та сформульовані на їх основі висновки подано нижче у розрізі поставлених у роботі завдань.

1. Дослідження економічної сутності та класифікації довгострокових біологічних активів тваринництва дало змогу встановити, що зазначені активи займають особливе місце у структурі майна сільськогосподарських підприємств, поєднуючи біологічну природу тварин із їх виробничо-економічним призначенням. Обґрунтовано доцільність розгляду довгострокових біологічних активів тваринництва як контрольованих ресурсів, здатних у процесі безперервної біологічної трансформації систематично приносити економічні вигоди протягом тривалого періоду. Узагальнення класифікаційних ознак за строком використання, галузевою належністю, функціональним призначенням і методом оцінки сформувало методологічну основу для організації їх обліку та аудиту.

2. Аналіз теоретичних підходів до визнання та оцінки довгострокових біологічних активів тваринництва засвідчив, що вибір оціночної бази має здійснюватися з урахуванням етапу життєвого циклу тварин, доступності ринкової інформації та інформаційних потреб користувачів фінансової звітності. Встановлено, що первісна вартість є обґрунтованою на етапі формування біологічних активів, однак у процесі їх продуктивного використання не повною мірою відображає результати біологічної трансформації. Застосування

справедливої та переоціненої вартості розглянуто як інструмент підвищення релевантності та аналітичної цінності фінансової звітності.

3. Узагальнення облікових аспектів життєвого циклу довгострокових біологічних активів тваринництва дозволило систематизувати основні стадії їх облікового відображення: формування, перекласифікацію, продуктивне використання, сухостійний період та вибуття. Доведено, що зміна біологічного стану тварин зумовлює зміну їх облікового статусу, методів оцінки та порядку відображення витрат і результатів біологічної трансформації, що потребує поетапного підходу до організації бухгалтерського обліку.

4. Дослідження обліку надходження та формування основного стада тварин підтвердило, що цей етап є ключовим елементом системи бухгалтерського забезпечення управління біологічними активами, оскільки саме на ньому закладаються передумови формування виробничого потенціалу тваринництва, економічної ефективності галузі та достовірності фінансової звітності. Обґрунтовано, що формування основного стада доцільно розглядати не як сукупність ізольованих господарських операцій, а як логічно впорядкований етап життєвого циклу довгострокових біологічних активів, тісно пов’язаний із попередніми біологічними стадіями розвитку тварин.

5. Встановлено, що на практиці формування основного стада здійснюється шляхом переведення молодняку, вирощеного у власному господарстві, та шляхом придбання продуктивної і робочої худоби у сторонніх постачальників. Кожен із зазначених способів має відмінну економічну, облікову та управлінську природу, що зумовлює необхідність диференційованого підходу до організації бухгалтерського обліку, оцінки та внутрішнього контролю. Формування основного стада за рахунок власного молодняку характеризується поступовим накопиченням витрат і високим рівнем інтеграції облікових та виробничих процесів, тоді як придбання продуктивної худоби супроводжується підвищеними фінансовими та біологічними ризиками.

6. Доведено, що ключовим елементом обліку формування основного стада є коректне визначення первісної або справедливої вартості довгострокових

біологічних активів, оскільки обраний метод оцінки безпосередньо впливає на подальше відображення результатів біологічної трансформації, рівень амортизаційного навантаження та показники фінансової звітності. Застосування субрахунків 163 і 164 у поєднанні з використанням субрахунку 155 забезпечує прозорість формування вартості основного стада та узгодженість синтетичного й аналітичного обліку.

7. Аналіз документального забезпечення операцій з надходження та формування основного стада засвідчив, що первинні документи виконують не лише інформаційну, а й контрольну функцію, забезпечуючи дотримання технологічних, ветеринарних і зоотехнічних вимог. Належна організація документообігу розглядається як важливий інструмент управління біологічними ризиками та підвищення надійності облікових даних.

8. Дослідження організації та методики аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва підтвердило доцільність застосування ризик-орієнтованого підходу до планування і проведення аудиторських процедур з урахуванням біологічної специфіки активів. Встановлено, що ефективність аудиту значною мірою залежить від якості організації обліку формування основного стада, рівня внутрішнього контролю та повноти документального підтвердження господарських операцій.

9. Узагальнення теоретичних і практичних результатів дослідження дало підстави стверджувати, що облік надходження та формування основного стада тварин слід розглядати як стратегічно важливий елемент обліково-аналітичної системи підприємства, який формує інформаційну основу для подальшого обліку використання, переоцінки та вибуття довгострокових біологічних активів. Інтеграція облікових процедур у систему управління життєвим циклом тварин сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень щодо відтворення стада, оптимізації витрат і підвищення продуктивності тваринництва.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Gonçalves, R., Lopes, P., & Craig, R. (2017). Value relevance of biological assets under IFRS. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. 2017. P. 118-126.

2. Бевзюк В.І. Аудит та внутрішній контроль у сільському господарстві. Київ: КНЕУ, 2019. – 320 с.

3. Белік Л. Біологічні активи та сільськогосподарська продукція. *Податки & бухоблік*. 2008. № 67. С. 4–11. URL: https://i.factor.ua (дата звернення: 10.12.2025).

4. Белова І. Суть біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку та контролю. *Всеукраїнська науково-практична конференція з міжнародною участю*. *Економічна думка*. 2015 р. С. 35-41.

5. Брик М. Проблемні питання обліку довгострокових біологічних активів та їх відображення у звітності. *Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації*: матеріали міжнар. наук. практ. конф. (м. Тернопіль, 2016 р.). 2016. С. 38-39. URL: http://dspace.wunu.edu.ua (дата звернення: 21.10.2025).

6. Бухгалтерський облік біологічних активів / за ред. М. Г. Білика. Київ : ЦУЛ, 2020. 214 с.

7. Бухгалтерський облік у тваринництві: теорія та практика / за ред. Л. Г. Ловінської. Київ : ЦУЛ, 2021. 256 с.

8. Васільєва Л.М., Шатравко А.В. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Молодий вчений*. 2017. № 3 (43). С. 596–600. URL: dspace.dsau.dp.ua. (дата звернення: 10.12.2025).

9. Вдовенко Н.М., Богач Л.В. Зміни у глобальних тенденціях формування біологічних активів та сільськогосподарської продукції. *Науковий вісник Полісся*. 2016. № 3 (7). С. 162–167.

10. Верига Ю. А., Токаюк Л. О. Обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами тваринництва. *Економічні студії*. 2021. № 3 (33). С. 28–32.

11. Вишневський М. Облік поточних біологічних активів. *Податки & бухоблік*. 2008. № 67. С. 12–21. URL: https://i.factor.ua (дата звернення: 10.12.2025)

12. Войтовик В.Р. Облік та аудит довгострокових біологічних активів на підприємствах сільського господарства: дипломна робота ОНУ ім. І.І. Мечникова. 2018. 70 с.

13. Герасименко Н.Є. Управлінські аспекти формування облікової політики щодо ДБА. *Фінанси, облік, аудит*. 2024. № 4. С. 101–108.

14. Голотюк Л.С. Проблеми оцінки біологічних активів тваринництва за справедливою вартість в сільськогосподарських підприємствах. *Ефективна економіка*. 2014. Вип. 12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua (дата звернення: 22.11.2025).

15. Гончаренко О.М. Бухгалтерський облік та аудит у тваринництві. Харків : ХНЕУ, 2018. 280 с.

16. Єреденко М.В. Організаційні аспекти обліку біологічних активів тваринництва: матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. КНЕУ. 2008. С. 51–55.

17. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2018. 848 с.

18. Задорожний З.В. Облік в галузях економіки: навч. посіб. Київ : Хай-Тек Прес, 2019. 540 с.

19. Калюжна В. Облік тварин основного стада. *Агро: галузевий бухгалтерський облік*. 2020. № 11. С. 18–26. URL: https://uteka.ua (дата звернення: 10.12.2025).

20. Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2014. 600 с.

21. Клименко О. Економічна сутність і класифікація біологічних активів. *Економічний аналіз*. 2010. № 6. С. 72-76. URL: https://econa.at.ua (дата звернення: 20.08.2025).

22. Ковальчук І. П. Податковий облік у сільському господарстві: методика та практика. Київ: Аграрна освіта, 2021. 192 с.

23. Кравець Л.В. Облік довгострокових біологічних активів у сучасних умовах. *Облік і фінанси*. 2021. № 3. С. 45–53.

24. Кубенко О.Р. Облік і контроль поточних біологічних активів тваринництва: магістерська робота. Київ: БНАУ, 2019. 95 с.

25. Кузьмович О.В. Методичні підходи до обліку основного стада тварин у сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2022. № 7. С. 68–77.

26. Кузьмович П.М. Вплив НП(С)БО 30 "Біологічні активи" на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2010. № 146. С. 154-162. URL: http://archive.nbuv.gov.ua (дата звернення: 22.11.2025).

27. Лазоренко І.В. Проблеми та перспективи застосування справедливої вартості в обліку біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2023. № 12. С. 15–21.

28. Литвиненко О.В. Особливості податкового обліку біологічних активів на аграрних підприємствах. *Актуальні проблеми бухгалтерського обліку та аудиту*. 2022. № 4. С. 58-66.

29. Ловінська Л.Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 - Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. Київ : КНЕУ, 2007. 31 с.

30. Мельник О. С. Облік довгострокових біологічних активів: методика та практика. *Економіка АПК*. 2022. № 3. С. 45-53.

31. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. Дата оновлення: 18.10.2022. URL: https://zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 21.10.2025).

32. Миронова Ю.Ю. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Економіка і регіон*. 2015. Вип. №1 (50). С. 109- 113.

33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансової звітності” від 01.12.2012 р. № 929_013. Дата оновлення 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 12.09.2025).

34. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 “Сільське господарство” від 01.01.2012 р. № 929_027. Дата оновлення 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 12.09.2025).

35. Міклуха О.Л. Облікова політика у формуванні інформації щодо біологічних активів. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2013. № 1 (61). С. 146-152. URL: http://ep3.nuwm.edu.ua (дата звернення: 21.10.2025).

36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. Дата оновлення: 27.05.2022. URL: https://zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 20.08.2025).

37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92. Дата оновлення: 29.07.2022 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 20.08.2025).

38. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 21.12.2004 р. № 817. Дата оновлення 03.11.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 12.09.2025).

39. Облік витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції: посібник / за ред. Мельничука Б. В., Панадія О. П. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2019. 144 с.

40. Овчарова Н.В. Оцінка біологічних активів: проблеми методики та організації. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2016. Вип. 1(47). Т. 2. С. 411-417.

41. Овчарова Н.В., Гнатюк А.П. Документальне забезпечення обліку довгострокових біологічних активів тваринництва. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2023. № 5. С. 45–53.

42. Озерова О. Облік біологічних активів тваринництва і рослинництва. *Головбух Агро.* 2023. № 5 С. 12-25.

43. Остапчук О.В. Класифікація біологічних активів як об’єктів обліку сільськогосподарської діяльності. УДК. 657:63. С. 338-345. URL: http://repository.vsau.org (дата звернення: 21.10.2025).

44. Первісне визнання біологічних активів. *Дебет-Кредит: Український бухгалтерський портал*. URL: https://dtkt.com.ua (дата звернення: 22.11.2025).

45. Петровський А. Роль податкового менеджменту в оптимізації оподаткування операцій з продажу ВРХ. *Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг: сучасні концепції розвитку [Електронний ресурс]: зб. матеріалів X Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених*. 2025. С. 229-230.

46. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. Дата оновлення: 09.03.2023. URL: http://zakon5.rada.gov.ua (дата звернення: 01.10.2025).

47. Положення про інвентаризацію активів і зобов’язань: затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.09.14 р. № 879. Дата оновлення: 31.10.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 01.10.2025).

48. Пономаренко І.В. Аудит підприємств агропромислового комплексу. Львів : ЛНУ, 2020. 256 с.

49. Пономаренко І.В. Бухгалтерський облік та звітність у сільському господарстві. Київ : ЦУЛ, 2021. 256 с.

50. Пономаренко О.Г., Литвиненко В.С. Практика документування операцій з поточними біологічними активами тваринництва. *Матеріали II Всеукраїнської науково - практична конференція “Облік, аудит”*. 2018. С. 112–114. URL: dspace.pdau.edu.ua (дата звернення: 10.12.2025).

51. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. Дата оновлення: 14.07.2023. URL: https://zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 01.10.2025).

52. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006

р. № 1315. Дата оновлення 18.10.2022. URL: https://zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 20.08.2025).

53. Савченко Т.П. Методика аудиту біологічних активів у тваринництві. *Економіка і фінанси.* 2021. № 3. С. 58–66.

54. Савченко Т.П. Методика аудиту біологічних активів у тваринництві. *Економіка і фінанси.* 2021. № 3. С. 112–120.

55. Стиценко А.М. Методика обліку та аудит поточних біологічних активів: магістерська робота. Полтава : ПДАА, 2018. 120 с.

56. Трусов І.С. Автоматизація обліку та контролю основного стада в сучасних фермерських господарствах. *Фінанси, облік, аудит*. 2024. № 2. С. 89–96.

57. Трусова О.С. Методичні підходи до оцінки біологічних активів тваринництва. *Економіка АПК*. 2022. № 9. С. 72–80.

58. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / за ред. М. Ф. Огійчука. Київ : Алерта, 2020. 1058 с.

59. Ходаківська, Л.О. Внутрішньогосподарський контроль наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва: тези науково-практичної конференції ПДАА. Полтава : ПДАА 2017. С. 178–180.

60. Череп А. В., Сьомченко В. В., Калінчук В. В. Особливості класифікації біологічних активів сільськогосподарськими підприємствами. *Вісник приазовського державного технічного університету. Серія «Економічні науки».* 2017. Вип. 34. С. 348 – 354.

61. Черненко С.В. Організація внутрішнього контролю та обліку в агропідприємствах. Київ : НУБіП, 2018. 310 с.

62. Шепель Т., Баран А. Організація обліку довгострокових і поточних біологічних активів. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 55. URL: https://economyandsociety.in.ua (дата звернення 10.12.2025).

ДОДАТКИ

Додаток А

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"

		КОДИ
	Дата (рік, місяць, число)	2025 01 01
Підприємство	ПРИВАТНО-ОРЕНДНЕ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКЕ ПІДПРИЄМСТВО "ХЛІБОРОБ"	за ЄДРПОУ 30934406
Територія	ЧЕРНІГІВСЬКА	за КАТОТТГ UA7408030010061043
Організаційно-правова форма господарювання	Приватне підприємство	за КОПФГ 120
Вид економічної діяльності	Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур	за КВЕД 01.11
Середня кількість працівників [2]	87	
Адреса, телефон	вулиця КОВАЛІВКА, буд. 49, м. ІЧНЯ, ПРИЛУЦЬКИЙ РАЙОН, ЧЕРНІГІВСЬКА обл., 16700, Україна	0463321167

Одиниці виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма №2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):

за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	V
за міжнародними стандартами фінансової звітності	

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2024 р.

Форма №1 Код за ДКУД 1801001

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	-	-
первісна вартість	1001	-	-
накопичена амортизація	1002	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1005	26 654	34 595
Основні засоби	1010	45 897	66 649
первісна вартість	1011	157 019	184 912
знос	1012	111 122	118 263
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	-	-
знос інвестиційної нерухомості	1017	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	24 302	23 685
первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	24 302	23 685
накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-
інші фінансові інвестиції	1035	-	-
Заборгованість за внесками до статутного капіталу інших підприємств	1036	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Гудвіл	1050	-	-
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	-	-
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	**1095**	**96 853**	**124 929**
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	11 572	5 228
виробничі запаси	1101	11 285	5 113
незавершене виробництво	1102	-	-
готова продукція	1103	287	115
товари	1104	-	-
Поточні біологічні активи	1110	13 069	18 943
Депозити перестрахування	1115	-	-
Векселі одержані	1120	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	16 769	15 548
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	-	-
з бюджетом	1135	222	5 112
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	9	9
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	74 348	113 827
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	217	331
готівка	1166	-	1
рахунки в банках	1167	217	330
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	-	-
у тому числі в:			

Продовження додатку А

резервах довгострокових зобов'язань	1151	-	-
резервах збитків або резервах належних виплат	1152	-	-
резервах незароблених премій	1153	-	-
інших страхових резервах	1154	-	-
Інші оборотні активи	1190	10 527	7 504
Усього за розділом II	1195	126 733	166 802
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	223 586	291 731

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	107	107
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	-	-
Капітал у дооцінках	1405	41 562	41 769
Додатковий капітал	1410	-	-
емісійний дохід	1411	-	-
накопичені курсові різниці	1412	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	46 278	61 459
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Вилучений капітал	1430	(-)	(-)
Інші резерви	1435	-	-
Усього за розділом I	1495	88 227	103 335
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Пенсійні зобов'язання	1505	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
благодійна допомога	1526	-	-
Страхові резерви	1530	-	-
у тому числі: резерв довгострокових зобов'язань	1531	-	-
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	-	-
резерв незароблених премій	1533	-	-
інші страхові резерви	1534	-	-
Інвестиційні контракти	1535	-	-
Призовий фонд	1540	-	-
Резерв на виплату джек-поту	1545	-	-
Усього за розділом II	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Векселі видані	1605	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	55 550	56 955
розрахунками з бюджетом	1620	102	183
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	102	151
розрахунками з оплати праці	1630	283	356
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	-	-
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	12 934	41 982
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	-	-
Поточні забезпечення	1660	-	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	62 055	60 739
Усього за розділом III	1695	135 359	188 396
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	-	-
Баланс	1900	223 586	291 731

Керівник ЕП Київницький Віктор Павлович — Київницький Віктор Павлович

Головний бухгалтер ЕП Яссінська Роман Іванович — Яссінська Роман Іванович

[1] Код відповідно до класифікації адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад.

[2] Подається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Додаток Б

		КОДИ		
	Дата (рік, місяць, число)	2025	01	01
Підприємство ПРИВАТНО-ОРЕНДНЕ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКЕ ПІДПРИЄМСТВО "ХЛІБОРОБ"	за ЄДРПОУ	30935400		

(найменування)

ДОКУМЕНТ ПРИЙНЯТО

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за Рік 2024 р.

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	114 546	86 767
Чисті зароблені страхові премії	*2010*	-	-
премії підписані, валова сума	*2011*	-	-
премії, передані у перестрахування	*2012*	-	-
зміна резерву незароблених премій, валова сума	*2013*	-	-
зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	*2014*	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів,робіт, послуг)	2050	(89 386)	(65 158)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	*2070*	-	-
Валовий: прибуток	2090	25 160	21 609
збиток	2095	(-)	(-)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	*2105*	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	*2110*	-	-
зміна інших страхових резервів, валова сума	*2111*	-	-
зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	*2112*	-	-
Інші операційні доходи	2120	67	630
у тому числі: дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	*2121*	-	-
дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	*2122*	-	-
дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	*2123*	-	-
Адміністративні витрати	2130	(1 138)	(1 140)
Витрати на збут	2150	(12)	(-)
Інші операційні витрати	2180	(8 936)	(7 872)
у тому числі: витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	*2181*	-	-
витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	*2182*	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	15 141	13 227
збиток	2195	(-)	(-)
Дохід від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	-
Інші доходи	2240	-	-
у тому числі: дохід від благодійної допомоги	*2241*	-	-
Фінансові витрати	2250	(-)	(-)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(33)	(-)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	*2275*	-	-

Продовження додатку Б

Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	15 108	13 227
збиток	2295	(-)	(-)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	-
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	15 108	13 227
збиток	2355	(-)	(-)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	73	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	**2450**	73	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	**2460**	73	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	**2465**	15 181	13 227

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	73 421	48 379
Витрати на оплату праці	2505	10 996	9 401
Відрахування на соціальні заходи	2510	2 387	2 069
Амортизація	2515	10 659	8 344
Інші операційні витрати	2520	8 958	6 610
Разом	**2550**	106 421	74 803

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник — Київський Віктор Павлович

Головний бухгалтер — Ясенівка Роман Іванович

ЕП Київський Віктор Павлович
ЕП Ясенівка Роман Іванович
Електронний підпис ЕП

XIV. Біологічні активи

Групи біологічних активів	Код рядка	Обліковуються за первісною вартістю										Обліковуються за справедливою вартістю				
		залишок на початок року		надійшло за рік	вибуло за рік		нараховано амортизації за рік	втрати від зменшення корисності	вигоди від відновлення корисності	залишок на кінець року		залишок на початок року	надійшло за рік	зміни вартості за рік	вибуло за рік	залишок на кінець року
		первісна вартість	накопичена амортизація		первісна вартість	накопичена амортизація				первісна вартість	накопичена амортизація					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Довгострокові біологічні активи – усього																
у тому числі:	1410	24302	-	9344	9961	-	-	-	-	23685	-	-	-	-	-	-
робоча худоба	1411	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
продуктивна худоба	1412	24302	-	9344	9961	-	-	-	-	23685	-	-	-	-	-	-
багаторічні насадження	1413	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	1414	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
інші довгострокові біологічні активи	1415	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Поточні біологічні активи – усього																
у тому числі:	1420	13069	x	38242	32368	x	x	-	-	18943	x	-	-	-	-	-
тварини на вирощуванні та відгодівлі	1421	-	x	-	-	x	x	-	-	-	x	-	-	-	-	-
біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі)	1422	13069	x	38242	32368	x	x	-	-	18943	x	-	-	-	-	-
	1423	-	x	-	-	x	x	-	-	-	x	-	-	-	-	-
інші поточні біологічні активи	1424	-	x	-	-	x	x	-	-	-	x	-	-	-	-	-
Разом	1430	37371	-	47586	42329	-	-	-	-	42628	-	-	-	-	-	-

З рядка 1430 графа 5 і графа 14 вартість біологічних активів, придбаних за рахунок цільового фінансування (1431) -

З рядка 1430 графа 6 і графа 16 залишкова вартість довгострокових біологічних активів, первісна вартість поточних біологічних активів і справедлива вартість біологічних активів, утрачених унаслідок надзвичайних подій (1432) -

З рядка 1430 графа 11 і графа 17 балансова вартість біологічних активів, щодо яких існують передбачені законодавством обмеження права власності (1433) -

Додаток В

Додаток Г

Державне статистичне спостереження

Статистична конфіденційність забезпечується статтею 29 Закону України "Про офіційну статистику"

Порушення порядку подання або викривлення даних державних статистичних спостережень тягне за собою відповідальність, яка встановлена статтею 188[3] Кодексу України про адміністративні правопорушення

Подають:

юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб, які здійснюють сільськогосподарську діяльність

- територіальному органу Держстату

Термін подання:
не пізніше 20 січня

ЗВІТ
ПРО ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА,
КІЛЬКІСТЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТВАРИН І ЗАБЕЗПЕЧЕНІСТЬ ЇХ КОРМАМИ

за 2024 рік

Безкоштовний сервіс
для електронного звітування "Кабінет респондента" за посиланням https://statzvit.ukrstat.gov.ua

№ 24
(річна)
ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Держстату
05 квітня 2024 р. № 92

Ідентифікаційні дані респондента

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ: 3 0 9 3 5 4 0 0

Найменування: ПРИВАТНО-ОРЕНДНЕ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКЕ ПІДПРИЄМСТВО "ХЛІБОРОБ"

	Місцезнаходження (юридична адреса)	Адреса здійснення діяльності, щодо якої подається форма звітності (фактична адреса)
Поштовий індекс	16700	16700
Назва області / АР Крим	ЧЕРНІГІВСЬКА	ЧЕРНІГІВСЬКА
Назва району	ПРИЛУЦЬКИЙ РАЙОН	ПРИЛУЦЬКИЙ РАЙОН
Назва територіальної громади		
Назва населеного пункту	ІЧНЯ	ІЧНЯ
Назва району у місті		
Назва вулиці/провулку, площі тощо	КОВАЛІВКА	КОВАЛІВКА
№ будинку	49	49
№ корпусу		
№ квартири/офісу		

Код території відповідно до Кодифікатора адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад (КАТОТТГ) за адресою здійснення діяльності, щодо якої подається форма звітності

U A 7 4 0 8 0 0 3 0 0 1 0 0 6 1 0 4 3

(код території визначається автоматично)

Інформація щодо відсутності даних

У випадку відсутності даних необхідно поставити у прямокутнику позначку - V

Зазначте одну з наведених нижче причин відсутності даних:

Продовження додатку Г

I. Виробництво продукції тваринництва

1.1. Продукція вирощування сільськогосподарських тварин

(ц, із двома знаками після коми)

Назва сільськогосподарських тварин	Код рядка	Жива маса одержаного приплоду	Жива маса приросту тварин від відгодівлі та нагулу	Жива маса тварин, які здохли
А	Б	1	2	3
Велика рогата худоба *(якщо ряд.1110 гр.1 > 0, то ряд.2110 гр.2 > 0); (якщо ряд.1110 гр.3 > 0, то ряд.2110 гр.4 > 0)*	1110	250,54	1 320,41	72,54
Свині *(якщо ряд.1120 гр.1 > 0, то ряд.2130 гр.2 > 0); (якщо ряд.1120 гр.3 > 0, то ряд.2130 гр.4 > 0)*	1120	-	-	-
Вівці та кози *(якщо ряд.1130 гр.1 > 0, то ряд.2140 гр.2 > 0); (якщо ряд.1130 гр.3 > 0, то ряд.2140 гр.4 > 0)*	1130	-	-	-
Птиця свійська *(якщо ряд.1140 гр.1 > 0, то ряд.2160 гр.2 > 0); (якщо ряд.1140 гр.3 > 0, то ряд.2160 гр.4 > 0)*	1140	-	-	-

1.2. Продукція тваринництва інша

(у цілих числах)

Назва сільськогосподарської продукції	Код рядка	Обсяг виробництва
А	Б	1
Вовна овець, кг	1211	-
Вовна кіз , кг	1212	-
Молоко великої рогатої худоби, ц *(ряд.1221 >= ряд.1222)*	1221	67 183
у т.ч. молоко корів молочних порід *(якщо ряд.1222 > 0, то ряд.1221 > 0)*	1222	67 183
Молоко овець, ц	1223	-
Молоко кіз, ц	1224	-
Молоко кобил, ц	1225	-
Молоко інших тварин, ц	1226	-
Мед натуральний (включаючи залишений на годівлю бджолам), кг	1231	-
Віск, кг	1232	-
Сперма великої рогатої худоби, доз	1241	-
Пух козячий, кг	1242	-
Волос тварин, кг	1243	-
Грена, кг	1244	-
Кокони шовкопряда, придатні для розмотування, ц	1245	-

II. Надходження та вибуття сільськогосподарських тварин

2.1. Надходження та вибуття основних сільськогосподарських тварин

(у цілих числах)

Назва сільськогосподарських тварин	Код рядка	Кількість маток, від яких одержано приплід, голів (якщо гр.1 >0,то гр.2 > 0)	Кількість одержаного приплоду, голів	із гр.2 - кількість приплоду, одержаного від основних свиноматок, голів	Кількість здохлих і загиблих тварин, голів	Кількість тварин, які були реалізовані на забій, голів (якщо гр.5 > 0, то гр.7 > 0)	із гр.5 - кількість тварин, які були забиті на об'єктах, пристосованих для забою (бойнях), голів (якщо гр.6 > 0,то гр.8 > 0)	Жива маса тварин, які були реалізовані на забій, ц	із гр.7 - жива маса тварин, забитих на об'єктах, пристосованих для забою (бойнях), ц	Кількість живих тварин,які були в наявності на кінець звітного року, голів (якщо гр.9 > 0, то гр. 10 > 0)	Жива маса тварин, які були в наявності на кінець звітного року, ц
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Велика рогата худоба	2110	X	727	X	79	733	733	2 655	2 655	1 380	5 644
у т.ч. корови	2120	440	440	X	6	251	251	1 666	1 666	654	4 076
Свині	2130	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Вівці та кози	2140	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-
Коні	2150	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-
Птиця свійська (ряд.2160 гр.9 = ряд.4100 (гр.14 гр.2))	2160	X	-	X	-	-	-	-	-	-	-

Продовження додатку Г

2.2. Реалізація кролів та інших видів сільськогосподарських тварин

(у цілих числах)

Назва сільськогосподарських тварин	Код рядка	Кількість тварин, які були реалізовані на забій, голів *(якщо гр.1 > 0, то гр.3 > 0)*	Із гр.1 - кількість тварин, які були забиті на об'єктах, пристосованих для забою (бойнях), голів *(якщо гр.2 > 0, то гр.4 > 0)*	Жива маса тварин, які були реалізовані на забій, ц	Із гр.3 - жива маса тварин, забитих на об'єктах, пристосованих для забою (бойнях), ц
А	Б	1	2	3	4
Кролі	2210	-	-	-	-
Тварини інші	2220	X	X	-	-

III. Наявність живих сільськогосподарських тварин

(голів, у цілих числах)

Назва сільськогосподарських тварин		Код рядка	Кількість живих тварин, які були в наявності на кінець звітного року
А		Б	1
із загальної кількості **великої рогатої худоби** *(сума ряд.3111-3119 + ряд.2120 гр.9) <= ряд.2110 гр.9*	бугаї - плідники	3111	-
	воли робочі	3112	-
	телята до 1 року	3113	614
	бички старші 2 років	3114	-
	телиці від 1 року до 2 років запліднені	3115	55
	телиці від 1 року до 2 років інші	3116	-
	телиці старші 2 років запліднені	3117	27
	телиці старші 2 років інші	3118	-
	буйволи	3119	-
із загальної кількості великої рогатої худоби тварини м'ясних порід *(ряд.3121 >= ряд.3122); (ряд.3121 <= ряд.2110 гр.9)*		3121	-
із загальної кількості **корів** *(сума ряд.3122, 3123 <= ряд. 2120 гр.9)*	корови м'ясних порід	3122	-
	корови-годувальниці молочних порід	3123	-
із загальної кількості **свиней** *(сума ряд. 3211-3214<= ряд. 2130 гр.9)*	свиноматки основні	3211	-
	свиноматки, що перевіряються	3212	-
	свинки ремонтні старші 4 місяців	3213	-
	поросята до 2 місяців	3214	-
із загальної кількості **свиней** *(сума ряд.3221-3224 <= ряд. 2130 гр.9)*	поросята живою масою до 20,0 кг	3221	-
	свині на відгодівлі живою масою від 50,0 до 80,0 кг	3222	-
	свині на відгодівлі живою масою від 80,1 до 110,0 кг	3223	-
	свині на відгодівлі живою масою понад 110,1 кг	3224	-
із загальної кількості **овець та кіз** *(сума ряд.3311, 3411 <= ряд. 2140 гр.9)*	вівці *(ряд.3311 >= ряд.3313); (ряд.3311 >= ряд.3312)*	3311	-
	у т.ч. вівцематки та ярки старші 1 року *(ряд.3313 >= ряд.3314)*	3313	-
	кози *(ряд.3411 >= ряд.3412)*	3411	-
	у т.ч. козоматки	3412	-
із загальної кількості **овець**	вівці каракульські *(ряд.3312 >= ряд.3314)*	3312	-
	з них вівцематки каракульські	3314	-
із загальної кількості **коней** *(сума ряд.3511, 3512 <= ряд. 2150 гр.9)*	кобили від 3 років і старші	3511	-
	лошата до 1 року	3512	-
із загальної кількості коней коні робочі *(ряд.3521 <= ряд.2150 гр.9)*		3521	-
Віслюки		3531	-
Мули		3532	-
Лошаки		3533	-
Кролі *(ряд.3611 >= ряд.3612)*		3611	-
у т.ч. кролематки		3612	-
Бджолосім'ї		3711	-
Рептилії (включаючи змій і черепах)		3811	-
П'явки живі		3812	-
Равлики живі		3813	-

Закінчення додатку Г

V. Характеристика хутрового звірівництва

(голів, у цілих числах)

Назва сільськогосподарських тварин	Код рядка	Кількість тварин, які були продані	Кількість тварин, які були забиті на шкурки	Кількість живих тварин, які були в наявності на кінець звітного року
А	Б	1	2	3
Лисиці	5010	-	-	-
Песці	5020	-	-	-
Норки	5030	-	-	-
Нутрії	5040	-	-	-
Соболі	5050	-	-	-
Бобри	5060	-	-	-
Ондатри	5070	-	-	-
Фретки	5080	-	-	-
Тварини хутрові інші	5090	-	-	-

VI. Забезпеченість кормами сільськогосподарських тварин

6.1. Кількість кормів, які були в наявності на кінець звітного року

(ц, у цілих числах)

	Код рядка	Кількість кормів				
		концентрованих	із гр.1 - комбікормів	грубих	соковитих	інших видів
А	Б	1	2	3	4	5
Тварини сільськогосподарські всіх видів	6100	8 842	8 842	4 536	6 848	42

6.2. Кількість кормів, які витрачені на годівлю сільськогосподарських тварин

(ц, у цілих числах)

	Код рядка	Кількість кормів				
		концентрованих	із гр.1 - комбікормів	грубих	соковитих	інших видів
А	Б	1	2	3	4	5
Корови та бугаї-плідники молочного стада	6210	15 521	15 521	8 092	8 914	272
Інша велика рогата худоба *(крім корів і бугаїв-плідників молочного стада, волів робочих, буйволів)*	6220	10 804	10 804	4 268	3 988	192
Свині	6230	-	-	-	-	-
Вівці та кози	6240	-	-	-	-	-
Птиця свійська	6250	-	-	-	-	-
Коні, воли робочі, буйволи	6260	-	-	-	-	-
Тварини інші	6270	-	-	-	-	-

ЕП Ясенівка Роман Вадимович Клименський Віктор Павлович

Роман Ясенівка

Місце підпису керівника (власника) або особи, відповідальної за достовірність наданої інформації

(Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ)

телефон: 0463371167

електронна пошта: r.yasenivka@ichnyanske.com

StrikePlagiarism.com

Документ прийнятий

Звіт подібності

Метадані

ДОКУМЕНТ

Заголовок
Особливості обліку та аудиту довгострокових біологічних активів тваринництва

Автор	Науковий керівник / Експерт	ID документу
Петровський Андрій Вікторович	**к.е.н., доцент Бірюк О.Г.**	**333148087**

ОРГАНІЗАЦІЯ

Назва організації	підрозділ
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman KNEU	**кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу**

ЗВІТ

Дата звіту	Дата редагування
1/20/2026	**1/20/2026**

Обсяг знайдених подібностей

Коефіцієнт подібності визначає, який відсоток тексту по відношенню до загального обсягу тексту було знайдено в різних джерелах. Зверніть увагу, що високі значення коефіцієнта не автоматично означають плагіат. Звіт має аналізувати компетентна / уповноважена особа.

2.44% (2.78%) КП 1	0.00% (0.10%) КП 2	0.58% (0.68%) КЦ
25	**25620**	**218089**
Довжина фрази для коефіцієнта подібності 2	Кількість слів	Кількість символів

Тривога

У цьому розділі ви знайдете інформацію щодо текстових спотворень. Ці спотворення в тексті можуть говорити про МОЖЛИВІ маніпуляції в тексті. Спотворення в тексті можуть мати навмисний характер, але частіше характер технічних помилок при конвертації документа та його збереженні, тому ми рекомендуємо вам підходити до аналізу цього модуля відповідально. У разі виникнення запитань, просимо звертатися до нашої служби підтримки.

Заміна букв	В	2
Інтервали	A	0
Мікропробіли	I	0
Білі знаки	¶	0
Парафрази (SmartMarks)	a	28

Джерела

Нижче наведений список джерел. В цьому списку є джерела із різних баз даних. Колір тексту означає в якому джерелі він був знайдений. Ці джерела і значення Коефіцієнту Подібності не відображають прямого плагіату. Необхідно відкрити кожне джерело і проаналізувати зміст і правильність оформлення джерела.

10 найдовших фраз — Колір тексту

#	НАЗВА ТА АДРЕСА ДЖЕРЕЛА URL (НАЗВА БАЗИ)	КІЛЬКІСТЬ ІДЕНТИЧНИХ СЛІВ (ОРИГІНАЛІТІВ)
1	Аудит дебіторської заборгованості підприємства: методичні підходи і організація [redacted] 1/23/2023 Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman KNEU (кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу)	26 0.10 %
2	https://studfiles.net/preview/5388161/	22 0.09 %

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ
ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА ФІНАНСОВИЙ МОНІТОРИНГ: СУЧАСНІ КОНЦЕПЦІЇ РОЗВИТКУ
Збірник матеріалів X Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених
25 квітня 2025 року

Нехорошева Д.О.	Оподаткування діяльності суб'єктів малого підприємництва	225
Осипчук О.М.	Щодо питання визначення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ при відвантаженні товарів	227
Петровський А.В.	Роль податкового менеджменту в оптимізації оподаткування операцій з продажу ВРХ	229
Пилкін М.Д.	Роль податкового менеджменту у формуванні ефективного механізму залучення інвестицій для відбудови житлового фонду міст України	231
Півняк Ю.Б.	Вплив податків на цілі екологічного розвитку	233
Поліщук В.Р.	Податкові пільги як інструмент стимулювання економічного зростання країни	235
Пухта В.Ю.	Суть і роль податкової політики підприємства	237
Сергієнко Н.М.	Напрями розвитку податкової політики в Україні	239
Скорик О.В.	Фінансовий комплаєнс у запобіганні санкційним і податковим ризикам у ЗЕД	241
Скурту А.Г.	Фінансова звітність як інструмент податкової прозорості: методи обліку результатів і запобігання ухиленню від оподаткування	243
Стецюк А.Ю.	Удосконалення системи управління фінансовими ризиками	245
Тітаренко А.В., Вінтоняк А.А.	Управління податковими ризиками та система контролю виплат працівникам у сільськогосподарських підприємствах	247
Трохимець Б.В.	Визнання іноземних компаній податковим резидентом України як засіб уникнення застосування правил КІК	249
Шахрай А.О.	Індикатори визначення корпоративного шахрайства на підприємстві	251
Штифурко І.Г.	Популярні форми розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності	253
РОЗДІЛ 5. СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ ТА ФІНАНСОВОМУ СЕКТОРАХ		
Блінська Д.С.	Система обліку розрахунків з оплати праці у закладах вищої освіти: проблеми та їх рішення	255
Іванюк О.М.	Концептуальні засади побудови системи бухгалтерського обліку надзвичайних подій у бюджетних установах України	257
Красюк С.О.	Особливості та тенденції розвитку бухгалтерського обліку в страховому секторі	259
Левченко Д.Ю.	Проблеми обліку пошкодженого та зруйнованого майна в закладах вищої освіти в умовах воєнних дій	261
Міняйло А.О.	Цифровізація бухгалтерського обліку в державному секторі: виклики та можливості	263
Мокрий Б.В., Тополенко Н.М.	Особливості обліку заробітної плати в бюджетних установах	265
Пітулько А.В.	Шляхи удосконалення обліку та контролю стипендіальних виплат у вищих навчальних закладах	267

УДК 657.1:336.225.673:636.2

Петровський А.В.
студент ф-ту ОПМ, 5 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,
Науковий керівник – Бірюк О.Г. – к. е. н.,
професор кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу

РОЛЬ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В ОПТИМІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПРОДАЖУ ВРХ

Сучасна економіка аграрного сектору вимагає не лише ефективної організації виробничих процесів, а й високого рівня фінансового та податкового управління. Зокрема, операції з реалізації великої рогатої худоби (далі - ВРХ) належать до тих видів діяльності, що супроводжуються підвищеним регуляторним навантаженням і мають складну структуру оподаткування. У цьому контексті особливого значення набуває функція податкового менеджменту як інструменту стратегічного впливу на податкову політику підприємства та його фінансову стійкість.

Одним із ключових рішень, які мають вплив на податкові наслідки, є вибір методології оцінки біологічних активів, до яких належить ВРХ. Одним із визначальних чинників у цьому процесі є вибір методу оцінки ВРХ. Відповідно до вимог Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [1], підприємство має право оцінювати біологічні активи за первісною або справедливою вартістю. Кожен із варіантів має свої переваги та ризики: використання первісної вартості забезпечує стабільність і передбачуваність податкових платежів, тоді як справедлива вартість дозволяє краще відображати поточний економічний стан активу, проте може спричинити коливання фінансових результатів через ринкову змінність.

Важливим напрямом у структурі податкового менеджменту є управління зобов'язаннями з податку на додану вартість (далі - ПДВ). У разі реалізації ВРХ на внутрішньому ринку застосовується загальна ставка ПДВ — 20% [2]. Водночас для експортних операцій передбачена нульова ставка, що дає змогу підприємству претендувати на відшкодування раніше сплачених сум податку. Така можливість є актуальною для аграрного сектору, особливо після скасування заборони на експорт живої худоби, яка діяла до квітня 2022 року [3]. Відновлення права на зовнішнє постачання створило підґрунтя для активізації зовнішньоекономічної діяльності. Проте, для застосування нульової ставки ПДВ необхідно дотриматись низки умов, зокрема — підтвердити факт експорту відповідним пакетом документів. До нього входять митна декларація, зовнішньоекономічний договір та документи, що засвідчують перетин товаром митного кордону. Відсутність будь-якого з цих елементів може стати підставою для відмови у застосуванні пільгового режиму оподаткування та, відповідно, у бюджетному відшкодуванні.

У структурі податкового навантаження особливу роль відіграє податок на прибуток. Платники на загальній системі зобов'язані коригувати фінансовий результат на податкові різниці, передбачені статтею 138 Податкового кодексу

України [2]. Вибір методу оцінки ВРХ безпосередньо впливає на ці розрахунки. Якщо використовується первісна вартість, залишкова сума активу враховується при визначенні податкового результату. У випадку справедливої оцінки податкові різниці не виникають, що спрощує облік, однак може спричинити зростання фіскального навантаження за умови високих ринкових цін. Це ще раз підкреслює важливість цілісного підходу до прийняття обліково-податкових рішень.

Додатково варто враховувати, що в аграрному секторі частина підприємств обирає спрощену систему оподаткування, яка має свої особливості. Зокрема, у межах третьої групи єдиного податку базою для оподаткування є загальний дохід від реалізації, тоді як у четвертій — продаж основних засобів, включаючи ВРХ, не впливає на суму податку. Тому коректне відображення активів у бухгалтерському обліку стає не лише технічним, а й стратегічним завданням податкового менеджменту.

Загалом, дослідження показало, що ефективне управління податковими аспектами діяльності аграрного підприємства, зокрема у сфері реалізації великої рогатої худоби, вимагає системного та обґрунтованого підходу. Успішна реалізація податкової політики залежить від узгодженості облікових рішень, правильного вибору методу оцінки біологічних активів та своєчасного реагування на зміни у фіскальному середовищі. Застосування первісної або справедливої вартості у бухгалтерському обліку має суттєвий вплив на формування податкових зобов'язань як із податку на прибуток, так і з ПДВ. Водночас експорт продукції тваринництва створює можливості для податкової оптимізації, але потребує безумовного дотримання вимог щодо підтвердження операції належними документами. Податкове планування в агросфері має враховувати не лише поточні фінансові показники, а й структуру оподаткування підприємства, доступні податкові пільги та специфіку господарських процесів. З огляду на постійні зміни у податковому законодавстві, підприємствам необхідно забезпечувати гнучкість облікової політики, посилювати контроль за податковими ризиками та підвищувати рівень фіскальної обізнаності персоналу. Таким чином, грамотна організація податкового менеджменту у сфері реалізації ВРХ є не лише засобом забезпечення податкової стабільності, а й важливим чинником підвищення загальної фінансової ефективності аграрного бізнесу.

Список використаних джерел:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 року №790. Дата оновлення: 12.05.2022. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text (дата звернення 28.03.2025)

2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Дата оновлення: 25.02.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення 28.03.2025)

3. Постанова Кабінету Міністрів України від 09.04.2022 р. № 422 «Про внесення змін до переліку товарів, експорт яких підлягає ліцензуванню у 2022 році». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/422-2022-п#Text (дата звернення 28.03.2025)