

РИБНИЦТВО

НЮАНСИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Олександр Голубовський,

консультант з бухгалтерського обліку та оподаткування

Ситуація

Сільгоспідприємство планує займатися рибництвом – вирощуванням товарної риби для продажу на сторону. Які особливості бухгалтерського обліку цього виду діяльності?

РИБА – БІОЛОГІЧНИЙ АКТИВ

Перелік біологічних активів наведено в додатку до П(С)БО 30 «Біологічні активи». У розділі цього додатка «Тваринництво» зазначено в тому числі такий біологічний актив як риба (результат господарської діяльності – риборозведення). А товарну рибу віднесено до сільгосппродукції.

Те ж саме бачимо в п. 9 додатка 1 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Мінфіну від 29.12.2006 р. № 1315 (далі – Методрекомендації № 1315).

Відповідно до п. 2.6 Методрекомендацій № 1315 товарна риба належить до основної сільгосппродукції в галузі тваринництва.

Таким чином, діяльність з риборозведення обліковується згідно з нормами П(С)БО 30, з урахуванням Методрекомендацій № 1315, в такому самому порядку, як і інші активи тваринництва.

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ

Спеціальні форми первинної документації, які використовуються у рибництві, затверджені наказом Мінагрополітики від 19.06.2012 р. № 362. Ці форми містять у своїй назві велику букву «А» і порядковий номер. Всього є 22 спеціальні форми. Поряд з цими формами в рибництві можуть застосовуватись й інші форми первинних документів.

Так, зариблення ставка чи іншої водойми, в якій вирощуватимуть рибу, оформлюється Актом про зариблення (форма № А-10). Якщо зариблюють кілька ставків, то на кожен з них оформлюють окремий Акт за формою А-10, а дані всіх Актів зазначають у Зведеній відомості про зариблення (форма № А-11).

Передавання кормів для годівлі риби оформлюють Лімітно-забірною карткою на корми для риб (форма № А-20), використання добрив – Актом про внесення добрив (форма № А-18).

Відпуск інших матеріальних цінностей на виробництво риби, наприклад вапна, оформлюють Лімітно-забірною карткою на отримання матеріальних цінностей (сільгоспоблік, форма № ВЗСГ-1) чи Накладною (внутрігосподарського призначення) (сільгоспоблік, форма № ВЗСГ-8). Форми цих документів та порядок їх застосування встановлені Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затвердженими наказом Мінагрополітики від 21.12.2007 р. № 929.

Якщо сільгоспідприємство для вирощування риби використовує систему водоймищ (ставків), і на різних технологічних етапах вирощування риба виловлюється з одного водоймища і передається до іншого, таку передачу оформлюють Актом про переведення поголів'я з групи в групу (форма № А-01).

При визначенні справедливої вартості біологічних активів (по суті, незавершеного виробництва рибництва та/чи товарної риби) спеціально призначена для цього керівником сільгоспідприємства комісія оформлює Акт визначення справедливої вартості продукції аквакультури (форма № А-22). При цьому приріст маси визначається за результатами контрольного лову, що оформлюється Відомістю про результати контрольного лову (форма № А-12).

Виллов риби документують Актом про облов (форма № А-13). Якщо протягом звітнього періоду (місяця) складалося кілька актів, на їх підставі складається Зведена відомість облову (форма № А-14).

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Облік витрат, пов'язаних з біологічними активами, ведеться за окремими об'єктами витрат (окремі види біологічних активів та/або їх групи) відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» (п. 17 П(С)БО 30).

В п. 3.4 Методрекомендацій № 1315 зазначено, що об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статево-вікових (технологічних) груп.

Наприклад, якщо сільгоспідприємство вирощує товарну рибу двох видів – білий амур і короп, то в такому разі обліковою політикою доречно встановити два об'єкти витрат (по кожному виду риби). Тобто на рахунку 23 слід відкрити два аналітичні рахунки: на першому акумулюватимуться витрати на виробництво (вирощування) білого амура, а на другому – коропа.

Зауважимо, що рибопосадковий матеріал (мальки, цьоголітки тощо), придбаний для зариблення ставка, з точки зору П(С)БО 30 також є біологічним активом. Він оприбутковується у складі поточних біологічних активів на субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» за первісною вартістю, визначеною згідно з П(С)БО 9 (п. 7 П(С)БО 30).

До первісної вартості рибопосадкового матеріалу включається сума, яка сплачується його постачальнику (тобто вартість матеріалу), а також вартість транспортних витрат, вантажно-розвантажувальних робіт, витрат на зберігання тощо.

Надалі цим рибопосадковим матеріалом зариблюють ставок чи іншу водойму, в якій вирощують рибу. В бухгалтерському обліку за такою операцією робиться проводка:

Дт 23 – Кт 213.

Придбані сільгоспідприємством корми та добрива для вирощування риби оприбутковують на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Їх списання відображають проводкою:

Дт 23 – Кт 208.

За загальним правилом (п. 10 П(С)БО 30) біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Тобто рибу, а точніше – незавершене виробництво з її вирощування, потрібно на дату балансу (проміжного і річного) оприбуткувати у складі біологічних активів.

Визначення справедливої вартості здійснює комісія, спеціально призначена для цього керівником сільгоспідприємства. Якщо справедливу вартість біологічного активу можливо визначити (а це зробити досить складно, оскільки йдеться не про готову продукцію (товарну рибу), а про рибу на етапі її вирощування), то в бухобліку робиться проводка:

Дт 212 – Кт 23.

Поряд з цим відхилення справедливої вартості від виробничої собівартості відображається проводкою:

Дт 940 – Кт 23 чи Дт 23 – Кт 710.

Якщо справедливу вартість визначити неможливо чи підприємство є платником податку на прибуток, біологічні активи на дату балансу слід оцінювати за первісною вартістю (тобто за фактичною собівартістю) (п. 11 П(С)БО 30). Саме так відбувається в більшості випадків на практиці. В такому разі біологічні активи оприбутковуються проводкою:

Дт 213 – Кт 23.

Пам'ятайте! Спосіб оцінки біологічних активів (за справедливою вартістю чи фактичною собівартістю) слід прописати в наказі про облікову політику підприємства.

Поряд з визначенням вартості біологічного активу на дату балансу сільгоспідприємство має визначити кількість цього активу. У рибництві кількість риби вимірюється у центнерах (1 центнер = 100 кг) (п. 9.23 додатка 1 до Методрекомендацій № 132). В такому разі результат вирощування риби характеризується приростом маси, тобто на скільки центнерів збільшилася кількість риби порівняно з попередньою датою балансу чи датою зариблення водойми. Як зазначалося вище, приріст маси оформлюється Відомістю про результати контрольного лову (форма № А-12). Загальна кількість риби (у центнерах) зазначається в аналітичних даних за субрахунком 212, 213.

Якщо сільгоспідприємство для вирощування риби використовує систему водоймищ (ставків), і на різних технологічних етапах вирощування риба виловлюється з одного водоймища і передається до іншого,

то в бухгалтерському обліку таке переведення відображається в межах одного рахунку чи субрахунку за різними аналітичними рахунками, наприклад:

Дт 213 (нагульний ставок) – Кт 213 (виросувальний ставок).

Інший спосіб – відкривати окремі субрахунки для обліку кожного технологічного етапу. Наприклад, облік витрат по нагульному ставку можна вести на субрахунку 231, а по вирощувальному – на 232.

З початку наступного звітного періоду всі понесені виробничі витрати знову накопичуються на рахунок 23. А на наступну дату балансу потрібно знову оприбуткувати біологічний актив проводкою: Дт 212 (213) – Кт 23. Власне, йдеться про збільшення кількості (приросту ваги) та вартості того активу, що вже був відображений у минулому періоді.

Крім того, у разі обліку біологічного активу за справедливою вартістю потрібно відобразити різниці між справедливою вартістю та собівартістю проводкою: Дт 940 – Кт 23 чи Дт 23 – Кт 710. Таким чином, фактично збільшується сума, яка відображалася на субрахунку 212 чи 213.

А от перед виловом риби залишок на субрахунку 212 чи 213 списують на виробничу собівартість:

Дт 23 – Кт 212 (213).

Зауважимо, що на субрахунку 212 біологічний актив (по суті, незавершене виробництво) відображається за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Відтак на собівартість (на рахунок 23) буде списана не фактична собівартість незавершеного виробництва, а її справедлива вартість. Виглядає дещо дивно, але такі вимоги П(С)БО 30. Тому, на нашу думку, оцінку біологічного активу (у цьому випадку – риби в процесі вирощування) доцільно здійснювати за собівартістю (тобто сумою витрат, накопичених на рахунок 23).

Виловлену товарну рибу, яка з точки зору П(С)БО 30 є сільгосппродукцією, оцінюють за:

- справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або
- виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Яку з цих оцінок обрати, сільгосппідприємство визначає власною обліковою політикою.

Оприбуткування виловленої товарної риби відображають проводкою: Дт 27 – Кт 23. У разі оцінки за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, різниці списують проводкою:

Дт 940 – Кт 23 чи Дт 23 – Кт 710.

Продаючи товарну рибу на сторону, дохід від продажу показують на субрахунку 701, а собівартість продажу – на субрахунку 901.

Приклад

Сільгосппідприємство здійснює діяльність з риборозведення.

Згідно з обліковою політикою поточні біологічні активи обліковуються за первісною вартістю, а сільгосппродукція (товарна риба) – за собівартістю.

Протягом звітного року до дати облову понесено витрати з вирощування рибопосадкового матеріалу у вирощувальному ставку (амортизація ОЗ, вартість личинок, комбікормів, добрив, засобів захисту, послуги інших організацій, зарплата працівників з нарахуваннями) у сумі 50 000 грн, окрім того ПДВ – 2 000 грн.

Дорощений рибопосадковий матеріал виловлено і передано до нагульного ставка.

Витрати на вирощування товарної риби в нагульному ставку до дати балансу склали 10 000 грн.

На дату балансу оприбутковано поточні біологічні активи за собівартістю – 60 000 грн (50 000 + 10 000).

Витрати на вирощування і облов товарної риби в нагульному ставку після дати балансу до моменту облову склали 70 000 грн, окрім того ПДВ – 3 000 грн.

Після цього виловлена товарна риба оприбуткована на балансі.

Товарна риба продана на сторону за 240 000 грн, в т. ч. ПДВ – 40 000 грн.

Сільгосппідприємство обліковує витрати вирощувального ставка на субрахунку 231, нагульного ставка – на субрахунку 232.

Бухгалтерський облік наведених операцій показано в таблиці:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
<i>Вирощування рибопосадкового матеріалу у вирощувальному ставку</i>				
1	Понесено витрати на вирощування рибопосадкового матеріалу	231	13, 21, 20, 208, 631, 661, 651	50 000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	2 000
3	Облов вирощувального ставка і передача риби в нагульний ставок	232	231	50 000
<i>Вирощування товарної риби в нагульному ставку до дати балансу</i>				
4	Понесено витрати на вирощування до дати балансу	232	13, 21, 20, 208, 631, 661, 651	10 000
5	Оприбутковано біологічні активи на дату балансу	213	232	60 000
<i>Вирощування товарної риби в нагульному ставку після дати балансу до облову</i>				
6	Понесено витрати на вирощування товарної риби	232	13, 21, 20, 208, 631, 661, 65	70 000
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	3 000
8	Списано біологічні активи на початок облову	232	213	60 000
9	Виловлена дорощена товарна риба (70 000 + 60 000)	27	232	130 000
<i>Продаж товарної риби</i>				
10	Реалізована товарна риба на сторону	361	701	240 000
11	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	40 000
12	Списано собівартість проданої риби	901	27	130 000
13	Собівартість реалізації віднесено на фінансові результати	79	901	130 000
14	Дохід від продажу віднесено на фінансові результати	701	79	200 000
15	Надійшла оплата від покупця	311	361	240 000



Якщо ви передплатили журнал "АгроПРО" через ДП "ПРЕСА", зверніться до редакції по відкриття доступу до "Кабінету передплатника" за телефонами:

(067) 878-51-32, (095) 142-66-89