

Драгметаллы: проблемы учета

В соответствии с п. 7 ст. 30 Закона РБ от 26.12.2007 г. № 303-З "О бюджете Республики Беларусь на 2008 год" (далее – Закон на 2008 г.) и п. 8 ст. 27 Закона РБ от 13.11.2008 г. № 450-З "О республиканском бюджете на 2009 год" (далее – Закон на 2009 г.) сдача вторичных ресурсов и драгоценных металлов бюджетными организациями является одним из видов приносящей доходы деятельности. Средства, получаемые от их сдачи, поступают на текущие счета по внебюджетным средствам и после налогообложения остаются в распоряжении бюджетных организаций и используются на текущее содержание, создание и укрепление их материально-технической базы в порядке, установленном Минфином РБ.

Напомним, что при ликвидации основных средств детали и узлы, изготовленные с применением драгметаллов и не используемые для ремонта других объектов основных средств, подлежат реализации соответствующим организациям (переработчикам), имеющим специальное разрешение (лицензию) на деятельность, связанную с драгметаллами по сбору и переработке лома и отходов, их содержащих. Переработчики заключают с поставщиками

договоры на поставку драгоценных металлов в виде лома и отходов с обязательством по их переработке и поставке извлеченных драгоценных металлов в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней Республики Беларусь (см. об этом статью "Учет драгоценных материалов при поступлении и выбытии основных средств" в журнале "Финансы, учет, аудит", 2007, № 12).

Виды приносящей доходы деятельности устанавливаются государственными органами, НАН Беларуси по согласованию с Минфином РБ и Минэкономики РБ, а также с другими государственными органами в случаях, предусмотренных законодательством. Практически во всех нормативных правовых актах, утвердивших такие виды деятельности, "сдача вторичных ресурсов и драгметаллов" определена как вид предпринимательской (приносящей доходы) деятельности. Например, см. приложение к постановлению Минздрава РБ от 09.04.2008 г. № 64 (в редакции постановления Минздрава РБ от 16.06.2008 г. № 107) "Перечень видов приносящей доходы деятельности организаций, финансируемых из бюджета и подчиненных Ми-

нистерству здравоохранения Республики Беларусь".

Попробуем разобраться, сдача вторичных ресурсов и драгметаллов – это вид предпринимательской деятельности или нет? В нормативных правовых актах государственных органов она определена как вид приносящей доходы (предпринимательской) деятельности. В соответствии с п. 8 приложения к Инструкции по бухгалтерскому учету объектов основных средств в организациях, финансируемых из бюджета, утвержденной постановлением Минфина РБ от 20.12.2001 г. № 125 (в редакции постановления Минфина РБ от 31.12.2008 г. № 211) (далее – Инструкция № 125), при оприходовании материалов, полученных от ликвидации объектов основных средств, составляются разные бухгалтерские записи в зависимости от того, за счет каких средств приобретались ликвидированные объекты (бюджетных средств или средств, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), а также от того, оставлены материалы для хозяйственных нужд организации или предназначены для реализации (см. таблицу).

Из приведенной корреспонденции субсчетов видно, что стоимость материалов,

Таблица

Корреспонденция субсчетов (извлечение из п. 8 приложения к Инструкции № 125)

Содержание операций	Корреспонденция субсчетов	
	дебет	кредит
Оприходование материалов, полученных от ликвидации объектов основных средств:		
оставленных для ремонта и других хозяйственных нужд (приобретенных за счет средств бюджета)	063, 064, 067, 069	140, 230
подлежащих реализации (приобретенных за счет средств бюджета)	063, 064, 067, 069	173
подлежащих реализации и зачислению на внебюджетный счет (приобретенных за счет средств, полученных от предпринимательской деятельности)	063, 064, 067, 069	237

полученных от ликвидации объектов, приобретенных за счет средств бюджета и подлежащих реализации, следует внести в доход бюджета (о чем говорит запись по кредиту субсчета 173 "Расчеты с бюджетом"), а стоимость материалов, полученных от ликвидации объектов, приобретенных за счет средств от предпринимательской деятельности и подлежащих реализации, учтена как выручка от реализации (кредит субсчета 237 "Прочие источники"). Порядок отражения в бухгалтерском учете названных операций в полной мере относится к государственным органам, финансируемым из бюджета.

Обратим внимание, что бухгалтерские записи, названные в таблице, вытекают из требований:

► п.1 постановления Совета Министров РБ от 15.01.2003 г. № 32 "Об использовании денежных средств, полученных от отчуждения имущества, находящегося в республиканской собственности", в котором определено, что полученные организациями средства от отчуждения в установленном законодательством порядке находящегося в республиканской собственности и принадлежащего им на праве оперативного управления имущества, приобретенного за счет средств республиканского бюджета, направляются в республиканский бюджет в соответствии с законодательством. К такому имуществу относятся: здания и сооружения, в том числе не завершенные строительством, вагоны, локомотивы, дизель- и электропоезда, путевые машины, контейнеры Белорусской железной дороги, воздушные, речные, морские суда, другие транспортные средства общего пользования, основное технологическое оборудование, а также сырье, материалы, инвентарь, числящийся в соста-

ве отдельных предметов в составе оборотных средств. В п. 4 названного постановления рекомендовано облисполкомам и Минскому горисполкому установить порядок использования денежных средств, полученных от отчуждения имущества, находящегося в коммунальной собственности, аналогичный порядку использования денежных средств, полученных от отчуждения имущества, находящегося в республиканской собственности;

► ст. 279 Гражданского кодекса Республики Беларусь, в которой установлено, что если в соответствии с учредительными документами учреждению предоставлено право осуществлять приносящую доходы деятельность, то полученные от такой деятельности доходы и приобретенное за их счет имущество поступают в самостоятельное распоряжение учреждения и учитываются на отдельном балансе, если иное не предусмотрено законодательством.

Надо полагать, что положения п. 8 Инструкции в полной мере относятся к учету драгметаллов, полученных от ликвидации основных средств, а работники Закона на 2008 г., Закона на 2009 г., нормативных правовых актов, изданных в связи с реализацией ст. 30 Закона на 2008 г., ст. 27 Закона на 2009 г., а также Инструкции № 125, руководствовались необходимостью раздельного учета операций, осуществляемых за счет бюджетных и внебюджетных источников.

Исходя из вышеизложенного, ответим на поставленный выше вопрос: сдача вторичных ресурсов и драгметаллов, полученных от ликвидации основных средств и других активов, является видом предпринимательской деятельности только в том случае, если ликвидируемые объекты при-

обретались за счет доходов от предпринимательской деятельности.

Значит, если например, в больнице, оказывающей платные медицинские услуги, ликвидируются два прибора, один из которых приобретался за счет бюджетных средств, а другой – за счет средств от осуществления платных медицинских услуг (прибыли, остающейся в распоряжении больницы после уплаты налогов в бюджет), драгметаллы, полученные от ликвидации обоих объектов, больница обязана реализовать (если детали и узлы, изготовленные с применением драгметаллов, не используются для ремонта других приборов). Но средства, полученные от реализации драгметаллов, оставшихся от ликвидации прибора, приобретенного за счет средств бюджета, необходимо внести в доход бюджета, а средства, полученные от реализации драгметаллов, оставшихся от ликвидации прибора, приобретенного за счет средств от осуществления платных медицинских услуг, поступят на текущий счет по внебюджетным средствам больницы и после налогообложения останутся в распоряжении больницы и будут использованы на текущее содержание, создание и укрепление ее материально-технической базы в порядке, установленном Минфином РБ (пока в соответствии с Инструкцией о порядке планирования, учета и использования средств, полученных организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности, утвержденной постановлением Минфина РБ от 12.11.2002 г. № 152). Так следует поступать согласно п.8 Инструкции.

Как же поступают на практике? Оказалось, что многие бюджетные организации не пользуются положениями п. 8 Инструкции по раздельному

учету операций с драгметаллами, осуществляемых за счет бюджетных и внебюджетных источников.

Действительно, собрать детали и узлы, содержащие драгметаллы, отгрузить их переработчикам, учесть затраты по переработке и полученную выручку раздельно в разрезе источников приобретения ликвидированных объектов – это сложная задача. Поэтому всю выручку, полученную от сдачи драгметаллов, бюджетные организации вносят в доход республиканского и (или) местных бюджетов.

МЕТОДИКА УЧЕТА ДРАГМЕТАЛЛОВ

В названной выше статье, опубликованной в журнале "Финансы, учет, аудит", 2007, № 12, автором предложена методика учета по оприходованию, сдаче и переработке лома и отходов драгоценных металлов. К сожалению, этой методикой можно было воспользоваться только до 1 января 2008 г. До этой даты в соответствии с постановлением Совета Министров РБ от 23.10.2003 г. № 1410 "О распределении средств, полученных от сбора и сдачи лома и отходов драгоценных металлов в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней Республики Беларусь" бюджетные организации 25% полученных от переработчиков средств перечисляли в доход республиканского бюджета, а оставшиеся средства (не подлежащие налогообложению) направляли на восстановление расходов текущего года, связанных со сбором, хранением, транспортировкой лома и отходов, и на премирование персонала (независимо от того, лом и отходы образовались от списания основных средств, приобретенных за счет бюджетных или за счет внебюджетных средств). Бухгалтерии достаточно было

учесть сумму, поступившую от переработчика, проконтролировать полноту оплаты и правильно распределить ее по направлениям, указанным выше. Постановление Совета Министров РБ № 1410 признано утратившим силу постановлением Совета Министров РБ от 31.01.2008 г. № 140 (в связи с принятием ст. 30 в Законе "О бюджете Республики Беларусь на 2008 год").

Постановлением Совета Министров РБ от 25.03.2008 г. № 453 "О мерах по реализации Закона Республики Беларусь "О бюджете Республики Беларусь на 2008 год" дано поручение Минфину РБ до 28 марта 2008 г. разработать и утвердить инструкцию о порядке использования средств, получаемых подчиненными государственными органами организациями, воинскими частями, органами и подразделениями, финансируемыми из бюджета, от осуществления приносящей доходы деятельности, реализуемой согласно законодательству и учредительным документам (в том числе средств, получаемых от сдачи вторичных ресурсов и драгоценных металлов). Аналогичную инструкцию следовало разработать и утвердить до 1 марта 2009 г. в соответствии с постановлением Совета Министров РБ от 13 февраля 2009 г. № 190 "О мерах по реализации Закона Республики Беларусь "О республиканском бюджете на 2009 год".

А пока в республике нет методики учета по оприходованию, сдаче и переработке лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, для бюджетных организаций.

Попробуем обосновать необходимость разработки и утверждения такой методики учета.

Из корреспонденции субсчетов в п. 8 приложения к Инструкции № 125 (см. таблицу выше) следует, что в вы-

ручку от реализации вторичных ресурсов и драгметаллов включена стоимость оприходованных вторичных ресурсов и драгметаллов, а не суммы, полученные от их сдачи. Можно согласиться с такой корреспонденцией субсчетов, но только не по драгметаллам. Попробуем аргументировать такой вывод.

Лом и отходы, содержащие драгметаллы, приходятся на основании актов списания объектов основных средств и прилагаемых к ним актов демонтажа. Они ставятся на учет по номенклатуре, общей массе отходов, массе (содержанию) и стоимости содержащихся в них драгметаллов в чистоте (по фактической массе, по данным лабораторного анализа). При отсутствии таких данных содержание (масса) драгметаллов в ломе и отходах устанавливается с использованием методов определения содержания драгметаллов при постановке объектов основных средств на учет (по данным технической документации (паспортов, формуляров, этикеток, руководств по эксплуатации, другой документации) или определяется специальной комиссией, образованной в организации) или среднестатистических данных переработчиков на аналогичные виды лома и отходов. Среднестатистические данные по содержанию драгметаллов в ломе импортных изделий представляются Минфину, а Минфин письменно доводит их до заинтересованных органов государственного управления, а также размещает их на своем сайте (основание – Инструкция о порядке использования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней, утвержденная постановлением Минфина РБ от 15.03.2004 г. № 34).

Драгметаллы должны быть оприходованы по расчетным ценам на первое число месяца



постановки на учет. Под расчетными ценами понимаются цены, по которым драгметаллы принимаются в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней Республики Беларусь. Расчетная цена устанавливается за один грамм металла в чистоте, формируется и утверждается Минфином РБ. Информация о расчетных ценах помещается на сайте Минфина РБ, а также ежемесячно публикуется в газете "Рэспубліка". Расчетные цены используются для определения стоимости драгметаллов, находящихся в любом виде и состоянии, в том числе в ломе и отходах.

При отгрузке лома и отходов, содержащих драгметаллы, переработчикам стоимость драгметаллов пересчитывается по расчетным ценам, действующим на дату отгрузки (см. п. 7 Инструкции о порядке расчетов за поставки драгоценных металлов в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней Республики Беларусь, утвержденной постановлением Минфина РБ от 31.03.2004 г. № 59).

И это еще не все. Дело в том, что окончательное количество драгметаллов, за которое организация-сдатчик получит выручку, определяется по данным переработчика. Поэтому в учете надо отразить расхождение между количеством драгоценных металлов в ломе и отходах, числящихся в учете до сдачи их переработчику, и количеством по данным переработчика.

Обратим внимание, что в бухгалтерском учете коммерческих организаций операции по оприходованию, сдаче и переработке лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, отражаются в соответствии с письмом Минфина РБ от 18.05.2005 г. №17-1-23/60, а также постановлением Мин-

фина РБ от 30.05.2003 г. № 89 "Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета" (с изменениями и дополнениями). Драгоценные металлы учитываются на счете 10 "Материалы" субсчете 10-12 "Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы".

Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета определена следующая корреспонденция счетов:

► *поступление лома, содержащего драгоценные металлы, полученного от разборки или демонтажа оборудования, приборов и иных изделий (по ценам на дату постановки на учет):*

Д-т 10 "Материалы" (субсчет 10-12 "Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы")

К-т 91 "Операционные доходы и расходы";

► *поступление отходов производства, содержащих драгоценные металлы (по ценам на дату постановки на учет):*

Д-т 10 "Материалы" (субсчет 10-12 "Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы")

К-т 20 "Основное производство";

► *оценка стоимости драгоценных металлов до цены на дату отгрузки:*

Д-т 10 "Материалы" (субсчет 10-12 "Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы")

К-т 91 "Операционные доходы и расходы";

► *отгрузка лома и отходов на переработку (по ценам на дату отгрузки):*

Д-т 10 "Материалы" (субсчет 10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону")

К-т 10 "Материалы" (субсчет 10-12 "Лом и отходы,

содержащие драгоценные металлы").

Из приведенной корреспонденции счетов видно, что в выручку от реализации драгметаллов включена стоимость по ценам на дату отгрузки. Дальнейшую корреспонденцию счетов (по расчетам с переработчиком, по корректировке выручки на основании данных переработчика, по списанию финансового результата от реализации) см. в названном выше письме Минфина РБ.

Исходя из вышеизложенного можно сделать вывод о том, что организациям, финансируемым из бюджета (бюджетным организациям), нужна методика учета драгметаллов, формирования выручки и определения финансового результата от их реализации (для тех организаций, которые не пренебрегают положениями п.8 Инструкции). Методика учета драгметаллов необходима и в том случае, когда приходятся лом и отходы, содержащие драгметаллы, от ликвидации объектов основных средств, приобретенных за счет бюджетных средств. В этом случае вырученные за драгметаллы суммы должны быть внесены в доход бюджета. Исходя из корреспонденции субсчетов в п. 8 приложения к Инструкции № 125 (см. таблицу выше) задолженность перед бюджетом образуется в момент их оприходования (т.е. по расчетным ценам на первое число месяца постановки их на учет). Как описано выше, в дальнейшем стоимость их будет корректироваться. Значит, и задолженность перед бюджетом также должна быть откорректирована. Отсутствие надлежащего учета не позволяет контролировать правильность платежей в бюджет.

Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ