

Учет драгоценных материалов при поступлении и выбытии основных средств

Окончание. Начало в №12, 2007 г.

В актах на списание автотранспортных средств, кроме того, указываются пробег автомобиля, сведения о принятии к бухгалтерскому учету демонтированных основных деталей и узлов.

На изъятые детали, узлы, содержащие драгоценные металлы, составляется *акт демонтажа (изъятия)*, который прилагается к акту о списании объекта основных средств. Содержание акта демонтажа (изъятия) отражено в п. 70 Инструкции № 34:

- ▶ наименование, количество и масса в лигатуре изъятых деталей из драгоценных металлов и их сплавов (масса в лигатуре – это масса сплава однородной смеси из нескольких веществ, полученного в расплавленном состоянии и обладающего свойствами металла);

- ▶ наименование, количество ценностей, содержащих драгоценные металлы, содержание в них драгоценных металлов согласно паспорту или инвентарной карточке на объект основных средств, подлежащий списанию;

- ▶ соответствие номенклатуры и конструктивного исполнения изъятых узлов, деталей и комплектующих (в том числе установленных на платах), а также примененных сплавов и покрытий их номенклатуре и конструктивному исполнению (виду сплавов и покрытий), предусмотренным паспортом или формуляром;

- ▶ комплектность изделия и узлов, причины некомплектности изделия или его узлов, причины несоответствия номенклатуры и конструктивного исполнения узлов, деталей и покупных изделий (замена при

изготовлении, ремонте, другие причины).

При несоответствии номенклатуры, конструктивного исполнения, вида сплава или покрытия, при некомплектности производится перерасчет содержания драгоценных материалов, исходя из фактически примененных узлов, деталей, комплектующих с учетом их конструктивного исполнения. Перерасчет производится с использованием методов определения содержания драгоценных материалов при постановке объектов основных средств на учет (заполнении инвентарных карточек), рассмотренных выше.

Разборка списанного объекта, первичная обработка получаемого при разборке лома драгоценных материалов, перерасчет содержания драгоценных материалов в нем и оформление акта демонтажа (первичной обработки лома) могут производиться переработчиком или другими сторонними организациями на договорной основе.

На основании актов списания и прилагаемых к ним актов демонтажа лом и отходы, содержащие драгоценные материалы, ставятся на учет по номенклатуре, общей массе отходов, массе (содержанию) и стоимости содержащихся в них драгоценных металлов в чистоте. Драгоценные материалы в ломе и отходах ставятся на учет по фактической массе, по данным лабораторного анализа. При отсутствии таких данных содержание (масса) драгоценных материалов в ломе и отходах определяется с использованием методов определения содержания драгоценных материалов при постановке объектов основных средств на учет

или среднестатистических данных переработчиков, осуществляющих производство драгоценных материалов и продукции из лома и отходов, на аналогичные виды лома и отходов. Среднестатистические данные определяются ежегодно и представляются Минфину для согласования, а Минфин письменно доводит эти данные до заинтересованных органов государственного управления и размещает их на своем сайте.

Так, письмом Минфина от 28.11.2006 г. № 17-1-23/278 сообщены статистические данные о средневзвешенном содержании (в процентах) драгоценных металлов в ломе импортных изделий, основную массу которого (не менее 90%) составляют платы с установленными комплектующими изделиями различных наименований, типов, исполнений, номиналов. Данные разработаны УП «Унидрагмет БГУ» и предназначены для использования в течение 2007-2008 гг. при приемке УП «Унидрагмет БГУ» и другими переработчиками лома импортной техники, содержание драгоценных металлов в которой принято на учет на основании оценочных данных, приведенных в справочниках и литературных источниках, или комиссионно.

Стоимость лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, устанавливается с учетом стоимости содержащихся в них драгоценных металлов, определенной по расчетным ценам на первое число месяца постановки на учет, и корректируется при их списании на основании сведений переработчиков.

Детали и узлы, изготовленные с применением драгоцен-

ных металлов и не используемые для ремонта других объектов основных средств, подлежат реализации соответствующим организациям (переработчикам), имеющим специальное разрешение (лицензию) на деятельность, связанную с драгоценными металлами и драгоценными камнями по сбору и переработке лома и отходов, их содержащих. Переработчики заключают с поставщиками договоров 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 (далее – Госфонд). Постановлением Минфина от 31.05.2004 г. № 87 утверждена *Инструкция о порядке сдачи и приемки лома и отходов, содержащих драгоценные металлы*. Лом и отходы драгоценных материалов до сдачи их на переработку должны быть подвергнуты первичной обработке (разборке до уровня узлов на печатных платах, отдельных радиоэлементов, деталей, максимально освобожденных от частей конструкции, не содержащих драгоценные металлы) для приведения их в состояние, удобное для транспортировки и дальнейшей переработки, определяемое условиями договора с переработчиком. Списание лома и отходов, содержащих драгоценные материалы, производится после сдачи их переработчику на основании акта приемки лома и отходов.

Если разборка списанного объекта производилась на договорной основе переработчиком, то на основании актов приемки этого объекта переработчиком, демонтажа и первичной обработки лома и отходов одновременно с постановкой на учет лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, производится их списание.

При формировании предложений по объемам поставки

драгоценных материалов в ломе и отходах для государственных нужд и сдаче их в Госфонд организации должны учитывать необходимость поставки лома и отходов, содержащих драгоценные материалы, в объемах, обеспечивающих безубыточность переработки единичной поставки. Минимальное содержание драгоценных материалов в единичной поставке согласовывается Минфином, письменно доводится им до заинтересованных и размещается на сайте Минфина.

Организации обязаны сопоставить количество оприходованных драгоценных материалов в ломе и отходах с количеством, числящимся в учете до списания объекта основных средств, количество драгоценных материалов в ломе и отходах, числящихся в учете до сдачи их переработчику, – с количеством по данным переработчика. При наличии расхождений выясняются их причины, а в учетные и отчетные данные вносятся необходимые исправления.

Расходы организаций (сдатчиков), связанные с доставкой ими сырья переработчикам, не компенсируются.

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ДРАГОЦЕННЫХ МАТЕРИАЛОВ

Инвентаризация драгоценных материалов, содержащихся в приборах, оборудовании, инструментах, вооружении, военной технике и других изделиях, находящихся в местах хранения, в эксплуатации, а также снятых с эксплуатации, проводится *один раз в год* одновременно с инвентаризацией этих материальных ценностей. Если в момент инвентаризации невозможно проверить драгоценные материалы в натуре, наличие их в составе названных выше объектов устанавливается по паспортам, инвентарным карточкам, а при их отсутствии – по нормативно-справочной документации (переч-

ням, справочникам) или комиссионно.

Инвентаризация лома и отходов, содержащих драгоценные материалы, проводится *два раза в год* по состоянию на 1 января и на 1 июля.

В бюджетных организациях выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия активов с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с законом о бухгалтерском учете и отчетности. Излишек активов подлежит оприходованию и зачислению на увеличение источников финансирования. Стоимость недостачи, порчи или иной утраты активов в пределах норм естественной убыли списывается по распоряжению руководителя организации на расходы организации. Недостача активов, происшедшая сверх норм естественной убыли, относится на виновных лиц, а при их отсутствии – на расходы организации.

Разработчики Инструкции № 34 решили пренебречь законом. Согласно п. 114 Инструкции № 34 бюджетные организации результаты инвентаризации зачисляются на уменьшение (увеличение) бюджетного финансирования или внебюджетных источников в зависимости от того, за счет каких источников приобретались средства, недостача (излишек) которых обнаружена при инвентаризации. Исходя из этого пункта, недостача драгоценных материалов относится на уменьшение источников финансирования, а не на расходы организации, как гласит закон.

ВЫРУЧКА ОТ СДАЧИ ЛОМА И ОТХОДОВ

Порядок расчетов Минфина с переработчиками и переработчиков со сдатчиками регулируется *Инструкцией о порядке расчетов за поставки драгоценных металлов в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней Республики Беларусь*, утвержден-

ной постановлением Минфина от 31.03.2004 г. № 59 (далее – Инструкция № 59). В соответствии с Инструкцией № 59 возможен частичный выкуп (авансирование) драгоценных металлов переработчиками. Окончательный расчет за драгоценные металлы, полученные в результате переработки сырья, производится по расчетным ценам за вычетом стоимости работ по переработке и с учетом частичного выкупа (авансирования) драгоценных металлов после сдачи переработчиками драгоценных металлов в Госфонд. При проведении окончательных расчетов переработчики направляют поставщикам расчеты-паспорта, которые должны быть подписаны руководителем переработчика и главным бухгалтером или их заместителями и скреплены гербовой печатью переработчика.

Выручка от сдачи лома и отходов, содержащих драгоценные материалы, отражается в бухгалтерском учете после поступления от переработчика оплаты за извлеченные из лома и отходов драгоценные материалы. До поступления оплаты стоимость лома и отходов, содержащих драгоценные материалы, учитывается обособленно (п. 77 Инструкции № 34).

Во то же время в соответствии с п. 39 Инструкции № 59 при проведении расчетов с частичным выкупом (авансированием) драгоценных металлов, содержащихся в сырье, на этапе предоплаты за счет средств республиканского бюджета или собственных средств переработчика реализацией у поставщика является стоимость выкупленных драгоценных металлов. Если переработчик осуществляет окончательный расчет с поставщиком за поставленное сырье по результатам количественного анализа за счет собственных средств, реализацией у поставщика является сумма, перечисленная поставщику переработчиком за поставленное сырье. Если пере-

работчик осуществляет окончательный расчет с поставщиком за извлеченные драгоценные металлы по результатам переработки сырья за счет средств республиканского бюджета или средств, полученных от Нацбанка, реализацией у поставщика является стоимость извлеченных драгоценных металлов, указанная в расчете-паспорте.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что положения двух названных выше документов о порядке формирования выручки не согласованы между собой.

В соответствии с п. 39 Инструкции № 59 суммы реализации облагаются налогами согласно налоговому законодательству.

Бюджетные организации используют полученные средства 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». Предусмотрено, что 25% полученных средств перечисляется в доход республиканского бюджета, а оставшиеся средства (75%), не подлежащие налогообложению, направляются на восстановление расходов текущего года, связанных со сбором, хранением, транспортировкой лома и отходов, и на премирование персонала. Порядок премирования установлен *Инструкцией о порядке премирования работников организаций, финансируемых из бюджета, за сбор и сдачу в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней Республики Беларусь лома и отходов, содержащих драгоценные металлы*, утвержденной постановлением Минфина от 18.03.2004 г. № 36. Премирование работников производится после поступления средств на текущий счет орга-

низации, перечисления части средств в доход республиканского бюджета и направления на восстановление расходов текущего года, связанных со сбором, хранением и транспортировкой лома и отходов.

РАСЧЕТНЫЕ И ОТПУСКНЫЕ ЦЕНЫ

Под расчетными ценами понимаются цены, по которым драгоценные материалы принимаются в Госфонд. Расчетная цена устанавливается за один грамм металла в чистоте, формируется и утверждается Минфином. Информация о расчетных ценах помещается на сайте Минфина, а также ежемесячно публикуется в газете «Рэспубліка». Масса в чистоте – это масса химически чистого драгоценного металла в сплаве, других соединениях. Расчетные цены, устанавливаемые в течение месяца, применяются в сделках, где Минфин выступает покупателем драгоценных металлов, а юридические лица и индивидуальные предприниматели – поставщиками драгоценных металлов в Госфонд. Расчетные цены используются для определения стоимости драгоценных металлов, находящихся в любом виде и состоянии, в том числе в ломе и отходах.

По отпускным ценам драгоценные металлы отпускаются из Госфонда.

Порядок формирования расчетных цен на драгоценные металлы и отпускных цен на них (кроме драгоценных металлов при осуществлении банковских операций), а также скупочных цен на драгоценные металлы в изделиях и ломе, скупаемые у физических лиц (кроме купли-продажи банковскими и небанковскими кредитно-финансовыми организациями драгоценных металлов в виде мерных слитков и монет у физических лиц), установлен инструкцией, утвержденной постановлением Минфина от 23.09.2002 г. № 132 (в редакции постановления от 03.09.2003 г. № 123, с изменениями и дополнениями).

ОСОБЕННОСТИ ИЗЪЯТИЯ, СБОРА И СДАЧИ В ГОСФОНД ДРАГОЦЕННЫХ МЕТАЛЛОВ ОРГАНИЗАЦИЯМИ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ

Учреждениям здравоохранения запрещается сдавать драгметаллы в виде лома и отходов непосредственно на перерабатывающие предприятия. Они сдают их на участок или областные пункты сбора драгметаллов медремзавода. Изъятие и сбор драгметаллов в виде лома и отходов из изделий медицинской техники (ИМТ) производится медремзаводом по ценам, утвержденным Минздравом. Поступившие от перерабатывающих предприятий на расчетный счет медремзавода денежные средства перечисляются на расчетные счета управлений здравоохранения облисполкомов, Минского горисполкома и учреждений здравоохранения республиканского подчинения в соответствии с количеством сданных ими драгметаллов или подведомственными им учреждениями и организациями с расшифровкой по каждому уч-

реждению. Управления здравоохранения облисполкомов и Минского горисполкома, учреждения и организации республиканского подчинения 45%, полученных от средств медремзавода, перечисляют в доход республиканского бюджета, а 55% распределяют и перечисляют подведомственным учреждениям и организациям на покрытие расходов, связанных с изъятием, сбором, хранением и транспортировкой лома драгоценных металлов, и премирование работников в соответствии с количеством сданных ими драгметаллов. Премирование работников осуществляется в соответствии с *Положением о премировании работников организаций и учреждений Министерства здравоохранения Республики Беларусь, финансируемых из бюджета, за сбор и сдачу лома и отходов драгоценных металлов и драгоценных камней в Государственный фонд Республики Беларусь*, утвержденным приказом Минздрава от 29.12.1994 г. № 274.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ОПРИХОДОВАНИЮ И СДАЧЕ В ГОСФОНД ЛОМА И ОТХОДОВ, СОДЕРЖАЩИХ ДРАГОЦЕННЫЕ МАТЕРИАЛЫ

В бухгалтерском учете коммерческих организаций операции по оприходованию, сдаче и переработке лома и отходов отражаются в соответствии с письмом Минфина от 18.05.2005 г. № 17-1-23/60 (таблица 1). Учет лома и отходов драгоценных металлов ведется на сч. 10 «Материалы», субсчете 12 «Лом и отходы драгоценных металлов».

Указаний Минфина о порядке отражения названных операций в бухгалтерском учете бюджетных организаций не имеется. Исходя из положений нормативных документов, рассмотренных в публикации, в таблице 2 помещена корреспонденция субсчетов, предлагаемая автором для бюджетных организаций. При этом надо решить, на каком субсчете учитывать лом и отходы, содержащие драгоценные матери-

Таблица 1

Бухгалтерский учет операций по оприходованию и сдаче в Госфонд лома и отходов, содержащих драгоценные материалы, в коммерческих организациях

N п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1.	Поставлен на учет лом, содержащий драгоценные металлы, полученный от разборки или демонтажа оборудования, приборов и иных изделий (по ценам на дату постановки на учет)	10/12	91
2.	Поставлены на учет отходы производства, содержащие драгоценные металлы (по ценам на дату постановки на учет)	10/12	20
3.	Отгружены лом и отходы, содержащие драгоценные металлы, на переработку (по ценам на дату отгрузки)	10/7	10/12
4.	Дооценка стоимости драгоценных металлов до цены на дату отгрузки	10/12	91
5.	Списание затрат по сбору, разборке, транспортировке на предприятие-переработчик лома и отходов, содержащих драгоценные металлы	91	10, 70, 68
6.	Отражение расхождений между данными сдатчика и предприятия-переработчика по количеству драгоценных металлов, содержащихся в ломе и отходах, на основании акта приемки и расчета-паспорта	10/7	91
7.	Стоимость услуг по организации переработки лома и отходов по данным, указанным в расчете-паспорте	91	76
8.	Списание учетной стоимости отгруженных драгоценных металлов	91	10/7
9.	Поступление денежных средств от переработчика за сданные в Госфонд драгоценные металлы за минусом стоимости услуг по организации переработки	51	76
10.	Отражение выручки от реализации драгоценных металлов, полученных из лома и отходов (сумма выручки от реализации складывается из суммы денежных средств, поступивших на расчетный счет сдатчика от предприятия-переработчика, и стоимости услуг по переработке лома и отходов драгоценных металлов, указанной в расчете-паспорте)	76	91
11.	Результат от реализации драгоценных металлов, полученных из лома и отходов, в Госфонд	91 (99)	99 (91)

Бухгалтерский учет операций по оприходованию и сдаче в Госфонд лома и отходов, содержащих драгоценные материалы, в бюджетных организациях

N п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1.	Поставлен на учет лом, содержащий драгоценные материалы, полученный от разборки или демонтажа объектов основных средств (по расчетным ценам на первое число месяца постановки на учет), - 150 000 руб.	060 "Лом и отходы, содержащие драгоценные материалы, на складе организации"	237
2.	Отгружены лом и отходы, содержащие драгоценные материалы, на переработку (по расчетным ценам, действующим на дату отгрузки) - 180 000 руб.	060 "Лом и отходы, содержащие драгоценные материалы, переданные в переработку"	060 "Лом и отходы, содержащие драгоценные материалы, на складе организации"
3.	Отражается разница в стоимости драгоценных материалов по расчетным ценам на дату отгрузки и ценам на первое число месяца постановки их на учет - 30 000 руб. (дооценка). Уценка также возможна	060 "Лом и отходы, содержащие драгоценные материалы, на складе организации"	237
4.	Отражаются затраты по сбору, разборке, транспортировке на переработку лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, - 50 000 руб.	200	06, 180, 171, 178
5.	Отражение расхождений между количеством драгоценных материалов в ломе и отходах, числящихся в учете до сдачи их переработчику, и количеством по данным переработчика на основании акта приемки и расчета-паспорта - 20 000 руб. (сторнировочная запись на сумму уценки). Дооценка также возможна	060 "Лом и отходы, содержащие драгоценные материалы, переданные в переработку"	237
6.	Отражается стоимость услуг по переработке лома и отходов на основании расчета-паспорта - 25 000 руб.	211 178	178 211
7.	Поступление денежных средств от переработчика за сданные в Госфонд драгоценные материалы (за минусом стоимости услуг по переработке) на основании расчета-паспорта - 135 000 руб.	100	178
8.	Списание учетной стоимости отгруженных переработчику драгоценных материалов - 160 000 руб.	237	060 "Лом и отходы, содержащие драгоценные материалы, переданные в переработку"
9.	Распределение денежных средств, поступивших от переработчика:		
	на сумму, подлежащую перечислению в доход республиканского бюджета - 33 750 руб. (25% от 135 000 руб.)	178	173
	на сумму, направляемую на восстановление расходов текущего года, связанных со сбором, хранением, транспортировкой лома и отходов (две проводки) - 50 000 руб. (см. операцию 4)	178 140	140 100
	на сумму, направляемую на премирование, - 51 250 руб. (135000 - 33750 - 50000)	178	240
10.	Начисление премий - 51 250 руб.	240	180

алы (допустим, на субсчете 060, на котором в соответствии с указаниями Минфина учитываются драгоценные и другие металлы для протезирования). Лом и отходы, содержащие драгоценные материалы, после отгрузки их переработчикам должны учитываться обособленно до момента поступления оплаты за них (п. 77 Инструкции № 34), поэтому на субсчете 060 надо открыть два аналитических счета: «Лом и отходы, содержащие драгоценные материалы, на складе организации» и «Лом и отходы, содержащие

драгоценные материалы, переданные в переработку».

В связи с тем что в соответствии с постановлением Совета Министров РБ от 23.10.2003 г. № 1410 бюджетные организации 25% полученных средств от переработчиков перечисляют в доход республиканского бюджета, а оставшиеся средства (не подлежащие налогообложению) направляются на восстановление расходов текущего года, связанных со сбором, хранением, транспортировкой лома и отходов, и на премирование персонала (неза-

висимо от того, образовались лом и отходы от списания основных средств, приобретенных за счет бюджетных или за счет внебюджетных средств), достаточно учесть сумму, поступившую от переработчика, проконтролировать полноту оплаты и правильно распределить ее по направлениям, указанным выше. Полагаем, названная в таблице 2 корреспонденция субсчетов позволяет решить эти задачи.

**Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ**