Отдельные аспекты учета лома и отходов, содержащих драгоценные металлы

МАКОВСКИЙ Станислав Владимирович
Консультант

ЗАО "НПП «БИЛЛОН»"
620085, РФ, г. Екатеринбург,
ул. 8 Марта, 197
Тел.: (343) 221-17-72
E-mail: s.makowski@mail.ru

Ключевые слова

ЛОМ
ОТХОДЫ
ДРАГОЦЕННЫЕ МЕТАЛЛЫ
ОПРОБОВАНИЕ
АНАЛИЗ
ВХОДНОЙ КОНТРОЛЬ
ПРИЕМОЧНАЯ РАЗНИЦА

Аннотация

В статье рассмотрены особенности нормативного правового регулирования оборота драгоценных металлов в ломе и отходах, выявлены различия в природе их возникновения, обоснована необходимость их периодического опробования и анализа. Раскрыта специфика учета драгоценных металлов, содержащихся в данных ценностях, проявляющаяся при определении их относительного и абсолютного количества при приемке перерабатывающими и аффинажными предприятиями.

На основании приведенных сведений дано авторское определение понятия «приемочные разницы», определена их экономическая сущность, предложен порядок организации и ведения бухгалтерского учета вызываемых ими корректировок.

JEL classification

M41

В период существования СССР драгоценные металлы относились к централизованно распределяемым и лимитируемым материальным ресурсам, отпуск которых организациям осуществлялся строго по выделенным Советом Министров СССР фондам[1].

Как в советский период, так и в настоящее время на законодательном уровне драгоценными признаются восемь металлов (золото, серебро, платина и металлы платиновой группы – палладий, иридий, родий, рутений и осмий), обладающих уникальными физическими и химическими свойствами, весьма неравномерно рассеянных в земной коре и на протяжении значительного временного отрезка выполнявших функции денег (золото, серебро)[2].

Организациям, использовавшим драгоценные металлы в производственных целях, а также применяющим их при изготовлении продукции, вменялось в обязанность не только осуществлять сбор содержащих их лома и отходов всех видов, но и сдавать их в Госфонд. Невыполнение установленных объемов сдачи драгоценных металлов и драгоценных камней влекло за собой сокращение их отпуска по выделенным фондам[3].

Формально данное положение сохранялось и в постсоветской России (с августа 1992 до августа 2001 г.), однако обязанность сдавать лом и отходы драгоценных металлов в Госфонд, в соответствии с инструкцией Министерства финансов России от 4 августа 1992 г. № 67 (п. 4.1), возникала у организаций только в случае получения их из Комдрагмета при Минфине РФ.

Одновременно, в период с 30 июня 1994 г., в соответствии с Положением о совершении сделок с драгоценными металлами на территории Российской Федерации, утв. постановлением Правительства РФ от 30 июня 1994 г. № 756 (п. 7), до его отмены 16 марта 2013 г., существовала норма, допускавшая отчуждение содержащих драгоценные металлы лома и отходов (в том числе после их аффинажа), только Комитету РФ по драгоценным металлам и драгоценным камням, как непосредственно, так и через предприятия-заготовители и скупочные предприятия.

Вступивший в силу 3 марта 1998 г. закон «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» № 41-ФЗ (п. 5 ст. 2) установил приоритетное право государства на приобретение аффинированных драгоценных металлов, в том числе произведенных из содержащих их лома и отходов, но реализуемое только при условии предварительного заключения соответствующих договоров и проведения авансовых платежей (выдачи задатка).

Требования об обязательной сдаче собранных лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, не только в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, но и каким-либо иным субъектам данным законом не установлены.

В результате к настоящему времени сохранилась установленная законом «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» от 26 марта 1998 г. № 41-ФЗ (п. 4 ст. 22) и Инструкцией, утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 августа 2001 г. № 68н (п. 1.8) обязанность экономических субъектов по сбору лома и отходов: изъятию из списываемых приборов и изделий деталей и сплавов, содержащих драгоценные металлы, удалению содержащих их лома и отходов из мест образования и накоплению их с целью последующего использования в собственном производстве или реализа-

[1] Инструкции Министерства финансов СССР от 27 октября 1961 г. № 352 (п. 4, 8), от 30 ноября 1953 г. № 1861 (п. 7, 8), от 15 июня 1978 г. № 53 (п. 5, 14), Министерства финансов России от 4 августа 1992 г. № 67 (п. 2.1, 2.2).

[2] Федеральный закон от 26 марта 1998 г. № 41-ФЗ (ст. 1, 12, п. 3); инструкции Министерства финансов СССР от 27 октября 1961 г. № 352 (п. 3), от 30 ноября 1953 г. № 1861 (п. 3), от 15 июня 1978 г. № 53 (п. 1); инструкции Министерства финансов России от 29 августа 2001 г. № 68н (п. 1.2) и от 4 августа 1992 г. № 67 (п. 1.1.а); ГОСТ Р 52793-2007 «Металлы драгоценные. Термины и определения» (п. 1).

[3] Инструкции Министерства финансов СССР от 27 октября 1961 г. № 352 (п. 1.6.28), от 30 ноября 1953 г. № 1861 (п. 1.г, 14.б, 15), от 15 июня 1978 г. № 53 (п. 2.д), Министерства финансов России от 4 августа 1992 г. № 67 (п. 1.4.е).

УПРАВЛЕНЕЦ № 2/54/ 2015

Certain Aspects of Accounting of Scrap and Waste Containing Precious Metals

Stanislav V. MAKOVSKIY
Consultant

ZAO "NPP «BILLON»"
620085, RF, Yekaterinburg,
8 Marta St., 197
Phone: (343) 221-17-72
E-mail: s.makowski@mail.ru

Keywords

SCRAP
WASTE
PRECIOUS METALS
SAMPLING
ANALYSIS
INCOMING INSPECTION
ACCEPTANCE SPREAD

Abstract

The paper describes the special features of legal regulation of the turnover of precious metal scrap and waste. The differences in the nature of their origin, and the need for their periodic sampling and analysis are identified. The article reveals the specifics of precious metals accounting, which manifests itself in the determination of their mass fraction and the absolute quantity during incoming inspection, exercised by reprocessing and refining plants.

Based on the given information, the author's definition of "acceptance spread" is proposed; its economic essence is defined; the way to organize and maintain accounting of the adjustments caused by the mentioned difference is suggested.

JEL classification

M41

ции в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Далее, в целях определения и обоснования порядка организации и ведения учета драгоценных металлов, содержащихся в ломе и отходах, представляется целесообразным раскрыть их объективную природу, индивидуальные свойства и различия.

Национальным стандартом Российской Федерации ГОСТ Р 52793-2007 «Металлы драгоценные. Термины и определения», утв. приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 24 декабря 2007 г. № 388-ст (п. 37, 38), собственно содержащие драгоценные металлы лом и отходы признаются частным случаем лома и отходов цветных металлов, при этом, в соответствии с Инструкцией, утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 августа 2001 г. № 68н (п. 3.2), их различие состоит в происхождении и, соответственно, конкретном объектном составе.

Федеральным законом «Об отходах производства и потребления» от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ (ст. 1) ломом цветных металлов признаются пришедшие в негодность или утратившие свои потребительские свойства изделия[1] из цветных металлов и их сплавов, а отходами – продукты, образовавшиеся в процессе производства изделий из цветных металлов и их сплавов, а также неисправимый брак, возникший в процессе производства указанных изделий [1. С. 12].

Собственно содержащими драгоценные металлы ломом и отходами Инструкцией, утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 августа 2001 г. № 68н (п. 3.2), признаются соответственно:

- пришедшие в негодность, утерявшие эксплуатационную ценность или подлежащие ликвидации изделия и (или) их составные части, которые изготовлены из драгоценных металлов или их сплавов или содержат их;
- остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, промежуточных продуктов металлургического производства и иных изделий, содержащих драгоценные металлы или их сплавы, которые образовались в процессе производства и (или) потребления.

Таким образом, природа лома, содержащего драгоценные металлы, не имеет прямой и непосредственной связи со сферой производства, а исходные для его образования объекты (в подавляющем большинстве) по своей экономической сущности соответствуют требованиям, установленным Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (п. 4), позволяющим классифицировать их в качестве основных средств.

Главной отличительной характеристикой отходов сферы производства является то, что они представляют собой продукт одноименных процессов изготовления продукции (изделий), протекающих в рамках осуществления юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями направленной на извлечение прибыли деятельности, в связи с чем, по свой объективной природе, связаны со сферой производства непосредственно [2].

В свою очередь, Межгосударственным стандартом ГОСТ 30772-2001 «Ресурсосбережение. Обращение с отходами. Термины и определения», утв. постановлением Госстандарта России от 28 декабря 2001 г. № 607-ст (п. 3.12), к категории отходов потребления отнесен широкий спектр предметов, частично или полностью утративших свои первоначальные потребительские свойства для использования по прямому или косвенному назначению в результате физического

[1] В соответствии с ГОСТ 2.101-68 «Единая система конструкторской документации. Виды изделий», утв. Комитетом стандартов, мер и измерительных приборов при Совете Министров СССР 1 января 1971 г. (п. 2), и ГОСТ 15467-79 (СТ СЭВ 3519-81) «Управление качеством продукции. Основные понятия, термины и определения», утв. постановлением Государственного комитета СССР по стандартам от 26 января 1979 г. № 244, – любой являющийся единицей промышленной продукции предмет или набор предметов производства, подлежащих изготовлению на предприятии, количество которых может быть охарактеризовано дискретной величиной, исчисляемой в штуках или экземплярах.

или морального износа в процессах общественного или личного потребления (жизнедеятельности), использования или эксплуатации, образующихся в населенных пунктах (в домовладениях, офисах, торговых предприятиях, мелких промышленных объектах, школах, больницах, других муниципальных учреждениях) в результате жизнедеятельности людей.

Соответственно, поскольку субъектами сферы потребления являются исключительно неправомочные осуществлять производственную деятельность граждане – физические лица, в их собственности могут находиться изготовленные из драгоценных металлов исключительно ювелирные и иные бытовые изделия, в том числе медицинского назначения. Вместе с тем, поскольку под влиянием протекающих в данной экономической сфере перечисленных выше процессов указанные ценности могут трансформироваться исключительно в лом, очевидно, что отходы потребления, содержащие драгоценные металлы, в объективной реальности не могут существовать.

Таким образом, отходы, содержащие драгоценные металлы, могут являться исключительно продуктом сферы производства, и образовываться только в одноименных процессах, направленных на получение драгоценных металлов или изготовления продукции с их использованием.

В таком случае, в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н (п. 54), и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Министерства финансов РФ от 13 октября 2003 г. № 91н (п. 79), содержащий драгоценные металлы лом, остающийся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию основных средств, подлежит оприходованию по рыночной стоимости на дату списания последних [5. С. 19].

При этом доходы и расходы в виде стоимости собранного лома, как материальных ценностей от выбытия (списания с бухгалтерского учета) непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, идентифицируемых в качестве объектов основных средств, в соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Министерства финансов РФ от 13 октября 2003 г. № 91н (п. 86), Положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) (п. 9) и «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) (п. 31), подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.

Вместе с тем, поскольку аналогичных требований к порядку оприходования любого рода отходов нормативные и иные правовые документы не содержат, следует исходить из того, что к возникшим в процессе осуществления основных видов деятельности расходам, согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» (п. 5), относятся те, которые непосредственно связаны с производством и продажей продукции, а к доходам, согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» (п. 5), – те, которые тождественны выручке от ее реализации.

В таком случае, принимая во внимание обоснованную ранее непосредственную связь отходов с одноименным процессом изготовления продукции, имеются объективные основания для признания стоимости оприходованных отходов, содержащих драгоценные металлы, и поступлений от их продажи в качестве соответственно расходов и доходов от основной деятельности.

В любом случае, являющиеся по своему экономическому содержанию материально-производственными запасами, содержащие драгоценные металлы как лом, так и отходы, в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (п. 9), подлежат денежной оценке исходя из их текущей рыночной стоимости (суммы денежных средств, которая может быть получена в результате их продажи) на дату принятия к бухгалтерскому учету.

При этом рыночная стоимость одномоментно собранного экономическим субъектом объема (производственной партии[1]) лома и отходов будет определяться не только ценой содержащихся в нем драгоценных металлов, но и их относительным и абсолютным количеством, а также видом лома и отходов и может описываться формулой[2]

$$C = k^{\text{вид сырья}} \times \sum_{i=1}^{7} (k_i^{\text{отн. содерж}} \times m_i \times p_i, \quad (1)$$

где i – условное обозначение драгоценного металла, содержащегося в собранном экономическим субъектом объеме лома или отходах; $k^{\text{вид сырья}}$ – коэффициент, учитывающий вид лома или отходов, зависящий от их технологических свойств, определяющих затраты на их переработку и (или) аффинаж, д. ед.; $k_i^{\text{отн. содерж}}$ – коэффициент, учитывающий относительное количество содержащихся в ломе или отходах i-го драгоценного металла, определяющий его потери в процессе переработки и (или) аффинажа, д. ед.; m_i – абсолютное количество i-го драгоценного металла в собранном экономическим субъектом объеме лома или отходах, г; p_i – цена единицы i-го аффинированного драгоценного металла, установленная на дату оприходования производственной партии содержащего его лома и (или) отходов, р.

Таким образом, поскольку сведения о категориях и видах лома и отходов, установленные приложением 3 к приказу Комитета РФ по драгоценным металлам и драгоценным камням от 2 декабря 1994 г. № 429 «О классификации продукции», используемые в целях определения значения $k^{\text{вид сырья}}$, а также о цене единицы содержащегося в них драгоценного металла являются централизованно установленными и при наличии необходимости общедоступными для всех участников рынка[3], ключевыми факторами, от которых зависит стоимость контролируемой партии рассматриваемых ценностей, являются относительное и абсолютное количество содержащихся в них драгоценных металлов, от точности определения которых зависит ее достоверность [3. С. 94].

Далее необходимо отметить, что в целях ведения учета драгоценных металлов действующая в настоящее время Инструкция, утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 августа 2001 г. № 68н (п. 6.3, 6.18), допускает применение следующих методов определения их относительного и абсолютного количества во всех содержащих их объектах, включая лом и отходы [4. С. 13–14]:

[1] В соответствии с определением данного термина, данным в Государственном стандарте РФ ГОСТ Р 50779.11-2000 (ИСО 3534.2-93) «Статистические методы. Статистическое управление качеством. Термины и определения», утв. постановлением Госстандарта РФ от 29 декабря 2000 г. № 429-ст (п. 1.3.4).

[2] Предложена автором.

[3] Приказ Министерства финансов РФ от 29 октября 2002 г. № 106н «О порядке определения цен на драгоценные металлы и изделия из них, закупаемые в Госфонд России и продаваемые из него» (п. 8, 9); указание Центрального банка РФ «О порядке установления Банком России учетных цен на аффинированные драгоценные металлы» от 28 мая 2003 г. № 1283-У (п. 2).

1) документальный – на основании данных эксплуатационных документов[1] либо по данным организаций-разработчиков, изготовителей;

2) экспертный – комиссионно, на основе аналогов, расчетов;

3) гипотетико-дедуктивный – на основании предположений о наличии драгоценных металлов в объекте, не имеющих каких-либо объективных подтверждений документального или иного материального характера.

Между тем возможность применения в указанных целях наиболее точного и обеспечивающего безусловно достоверные результаты метода определения количества драгоценных металлов – опробования и анализа – предусматривается только в отношении:

- отходов, образующихся в процессе технологической зачистки и ремонта производственных помещений и оборудования (согласно п. 12 Правил учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции из них, а также ведения соответствующей отчетности, утв. постановлением Правительства РФ от 28 сентября 2000 г. № 731);
- лома и отходов, образующихся в результате их удаления из списанных покупных комплектующих изделий, приборов, инструментов и оборудования, и только при наличии у экономического субъекта технических возможностей для осуществления соответствующих мероприятий (согласно п. 12 Правил учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции из них, а также ведения соответствующей отчетности и п. 6.18 Инструкции, утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 августа 2001 г. № 68н);
- минерального сырья, добывающими организациями, и только при наличии технических возможностей для осуществления соответствующих мероприятий (согласно п. 7 Правил учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции из них, а также ведения соответствующей отчетности);
- отходов гальванических цехов в виде забракованных деталей, проволоки и других изделий с покрытиями из драгоценных металлов (согласно п. 6.19 Инструкции, утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 августа 2001 г. № 68н).

В соответствии с постановлением Правительства РФ «О порядке сбора, приемки и переработки лома и отходов драгоценных металлов и драгоценных камней» от 25 июня 1992 г. № 431 (п. 2) опробование и анализ всех видов собранных лома и отходов являются обязательными не в целях ведения учета содержащихся в них драгоценных металлов, а исключительно для взаиморасчетов между сдатчиками указанных ценностей и их переработчиками, осуществляемых в процессе исполнения ими договорных взаимоотношений.

В связи с изложенным следует отметить, что практическая реализация методик, обеспечивающих отбор от образовавшихся отходов, а в особенности лома, представительных проб, требует от экономического субъекта определенных затрат на формирование парка необходимых приборов и оборудования, а также на обучение и содержание обслуживающего его персонала.

Организация собственной аналитической лаборатории (центра), в установленном порядке аккредитованной на независимость и техническую компетентность при проведении количественных анализов проб указанных продуктов с целью определения относительного количества драгоценных металлов в них, является мероприятием кратно более сложным и затратным.

Поэтому для подавляющего большинства экономических субъектов, в процессе деятельности которых образуются лом и отходы, для определения относительного и абсолютного количества содержащихся в них драгоценных металлов, в целях учета их движения, доступными являются документальный, экспертный и гипотетико-дедуктивный методы.

В таком случае сведения об абсолютном и относительном количестве драгоценных металлов, как в ломе, так и в отходах, полученные в целях ведения их учета с применением предусмотренных для этого указанными выше нормативными правовыми актами методов, будут обладать заведомо более низкой точностью и, соответственно, достоверностью, нежели определенные перерабатывающими и (или) аффинажными организациями в целях осуществления взаиморасчетов.

А значит, и выполненная субъектом сбора лома и отходов их денежная оценка, базирующаяся на полученных с применением указанных методов сведениях об абсолютном количестве содержащихся в них драгоценных металлов, также не будет обладать необходимой степенью достоверности и поэтому не может быть признана правильной.

Таким образом, если в течение одного и более налоговых периодов экономический субъект не обеспечивает опробование и анализ собранного им лома и отходов, отраженные в системе счетов бухгалтерского учета сведения об их поступлении и остатках нельзя признать правильными, что в соответствии с п. 1, 2 ст. 120 Налогового кодекса РФ может рассматриваться как грубое нарушение правил учета доходов и объектов налогообложения.

Следовательно, отсутствие сведений в графе 6 отчетности такого экономического субъекта «Об остатках, поступлении и сдаче драгоценных металлов в виде лома и отходов для последующей переработки и аффинажа» на бланке «Приложение к форме № 2-ДМ»[2] может являться документальным доказательством указанного правонарушения.

Также, если у экономического субъекта по состоянию на отчетную дату имеются сформировавшиеся в результате исполнения упомянутого выше обязательного требования по накоплению собранного лома и отходов их остатки, а денежная оценка таковых определена на основании данных об относительном и абсолютном количестве содержащихся в них драгоценных металлов, полученных не по результатам опробования и анализа, то при определенных обстоятельствах данный факт может быть квалифицирован в соответствии со ст. 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях как грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности.

В таком случае средством устранения причин и условий, способствующих возникновению указанных правонарушений, может являться своевременное и достоверное определение количества драгоценных металлов в собранном ломе и отходах на основании результатов их представительного опробования и анализа, в том числе осуществляемых в целях приемки перерабатывающими и (или) аффинажными предприятиями.

Далее необходимо подчеркнуть, что данные об абсолютном количестве дра-

[1] В соответствии с перечнем, установленным ГОСТ 2.601-2006 «Единая система конструкторской документации. Эксплуатационные документы», утв. приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 22 июня 2006 г. № 118-ст (п. 5.1.2).

[2] Постановление Росстата от 14 ноября 2007 г. № 88 «Об утверждении статистического инструментария для организации Минфином России статистического наблюдения за поступлением, расходом и остатками алмазов, драгоценных металлов и изделий из них».

гоценных металлов в ломе и отходах, определенные по результатам выполненного перерабатывающими и (или) аффинажными организациями входного контроля (опробования и анализа) их контролируемых партий[1], прямо или косвенно признаются Инструкцией, утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 августа 2001 г. № 68н (п. 6.20), и формально не утратившим силу Положением «О порядке приемки и переработки лома и отходов драгоценных металлов, а также о порядке расчетов со сдатчиками за принятые от них драгоценные металлы в виде лома и отходов», утв. Минцветметом СССР 11 марта 1969 г. по согласованию с Минфином СССР от 12 марта 1969 г. (п. 25), окончательными для расчетов со сдатчиками.

Таким образом, применение принципиально разных, различающихся по точности, методов определения относительного и абсолютного количества содержащихся в контролируемых партиях лома и отходов драгоценных металлов при их отгрузке и приемке неизбежно приведет к возникновению разниц в их абсолютном количестве, заявленном отправителями в сопроводительных документах и установленном получателями (перерабатывающими и аффинажными предприятиями). Но даже при условии применения отправителем и получателем одного и того же метода возникновение данных разниц будет вызываться проявлением объективно существующих погрешностей определения веса контролируемой партии указанных ценностей, а также методик отбора, подготовки и анализа отобранных от них проб.

При этом практически неизбежные расхождения по относительному и абсолютному количеству содержащихся в контролируемой партии лома и отходов драгоценных металлов, а также их стоимости, определенных перерабатывающим и (или) аффинажным предприятием по результатам выполненного ими входного контроля указанных ценностей и заявленных организацией-сдатчиком в сопроводительных документах, предлагается именовать «приемочными разницами».

[1] В соответствии с определением данного термина, данным в Государственном стандарте РФ ГОСТ Р 50779.11-2000 (ИСО 3534.2-93) «Статистические методы. Статистическое управление качеством. Термины и определения», утв. постановлением Госстандарта РФ от 29 декабря 2000 г. № 429-ст (п. 1.3.5), и Рекомендациях Р 50-605-80-931 «Система разработки и постановки продукции на производство. Термины и определения», утв. приказом ВНИИстандарт от 9 июля 1993 г. № 18 (п. 1.3.14).

Данные разницы, в случае превышения определенного получателем абсолютного количества драгоценных металлов в контролируемой партии лома и отходов над их количеством, определенным отправителем и заявленным в сопроводительных документах, предлагается считать положительными, а в противоположной ситуации – отрицательными.

Вместе с тем, в связи с возможностью наличия в контролируемой партии лома и отходов драгоценных металлов более чем одного наименования, не исключается одновременное возникновение положительных приемочных разниц по количеству одного (одних) драгоценного металла и отрицательных по количеству другого (других).

Тогда численное значение натурального измерителя величины приемочной разницы должно определяться по каждому наименованию драгоценного металла с использованием расчета, описанного формулой (2)[2]:

$$A\Delta Q_i = Q_i^{переработчик} - Q_i^{сдатчик}, \quad (2)$$

где $Q_i^{переработчик}$ – абсолютное количество *i*-го драгоценного металла в контролируемой партии лома и отходов, определенное перерабатывающей или аффинажной организацией по результатам опробования и анализа, г; $Q_i^{сдатчик}$ – абсолютное количество *i*-го драгоценного металла в контролируемой партии лома и отходов, определенное сдающей организацией с применением установленных для этих целей методов, г.

Далее необходимо отметить, что во исполнение установленных Инструкцией, утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 августа 2001 г. № 68н (п. 6.20), требований к организации и ведению учета драгоценных металлов организация-сдатчик содержащих их лома и отходов, по результатам сопоставления отраженных в учете сведений об их абсолютном количестве с соответствующими данными входного контроля рассматриваемых ценностей, выполненного перерабатывающими и (или) аффинажными предприятиями с соблюдением установленного порядка, обязана вносить в свои учетные и отчетные документы необходимые коррективы.

Соответственно, в оперативном (производственном) учете корректировке подвергнутся сведения о натуральных измерителях абсолютного количества драгоценных металлов как в отгруженных ломе и (или) отходах, так и в собранном их объеме. Кроме того, при необходимости, в случае неполной отгрузки, корректировке также будут подлежать сведения об остатках лома и отходов соответствующих видов.

Величина корректировок в данном случае должна быть абсолютно тождественна натуральным измерителям положительных или отрицательных приемочных разниц.

Вместе с тем, принимая во внимание наличие установленного Инструкцией, утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 августа 2001 г. № 68н (п. 6.1), требования о необходимости использования данных оперативного (производственного) учета в учете бухгалтерском, ведение которого, согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (п. 1 ст. 12), предусмотрено с обязательным использованием денежных измерителей, корректировке будут подлежать и сведения о поступлении, отпуске и остатках драгоценных металлов в ломе и отходах, отраженные в системе счетов бухгалтерского учета.

При этом величина таких корректировок также должна иметь денежное выражение, определенное посредством оценки натуральных измерителей положительных и (или) отрицательных приемочных разниц, с применением расчета, описанного формулой (3)[3].

$$\Delta C_i = C_i^{переработчик} - C_i^{сдатчик} = \left(Q_i^{переработчик} \times P_i^{договор}\right) - \left(Q_i^{сдатчик} \times P_i^{отпускная}\right), \quad (3)$$

где $C_i^{переработчик}$ – стоимость *i*-го драгоценного металла в контролируемой партии лома и отходов, рассчитанная перерабатывающей или аффинажной организацией на основании результатов опробования и анализа в порядке, установленном условиями сделки, р.; $C_i^{сдатчик}$ – стоимость *i*-го драгоценного металла в контролируемой партии лома и отходов, рассчитанная сдающей организацией на основании его количества, определенного с применением установленных для этих целей методов, г; $P_i^{договор}$ – цена единицы *i*-го драгоценного металла в контролируемой партии лома и отходов, рассчитанная перерабатывающей или аффинажной организацией на основании результатов опробования и анализа в порядке, установленном условиями сделки, р.; $P_i^{отпускная}$ – цена *i*-го драгоценного металла в контролируемой партии лома и отходов,

[2] Предложена автором.

[3] Предложена автором.

рассчитанная сдающей организацией на основании его количества, определенного с применением установленных для этих целей методов, р.

Поскольку положительные приемочные разницы, в общем случае, в конечном итоге вызывают реальное приращение имущества экономического субъекта – количества соответствующего драгоценного металла, отгруженного в контролируемой партии содержащего его лома и отходов, а отрицательные – его убыль, в целях ведения их бухгалтерского учета данные показатели можно обоснованно квалифицировать соответственно в качестве доходов, согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» (п. 2), и расходов, согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» (п. 2).

Следует отметить, что не исключается ситуация, когда по результатам приемки партии лома и отходов установлено абсолютное количество содержащегося в них определенного драгоценного металла меньше, чем было заявлено в сопроводительных документах, но, при более высоком его относительном количестве, и, соответственно, повышенной цене и стоимости. В таком случае возникшая приемочная разница по натуральным измерителям (ΔQ_i) будет отрицательна, а по стоимостным (ΔC_i) – положительна.

Следовательно, подлежащая внесению корректировка вызовет фактическое увеличение реального имущества организации-сдатчика и в то же время снижение его стоимости.

Однако в целях ведения бухгалтерского учета, доминирующим измерителем в системе которого является денежная оценка, отнесение приемочных разниц и определяемых ими корректировок к категории доходов или расходов должно осуществляться именно исходя из вызываемого ими влияния на стоимость соответствующего имущества.

Стоит отметить, что исходя из рассмотренных ранее причин возникновения приемочных разниц вызываемые ими корректировки обоснованно можно считать результатом поступления субъекту сбора лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, новой, более точной и достоверной информации об их относительном и абсолютном количестве, по указанным причинам объективно недоступной на момент их оприходования и отпуска.

В таком случае отсутствуют основания считать указанные корректировки ошибками, подлежащими исправлению в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (п. 2).

Вместе с тем, исходя из продиктованной предназначением приемочных разниц их очевидной способности оказывать непосредственное влияние на финансовое положение экономического субъекта – сдатчика содержащих драгоценные металлы лома и отходов, финансовый результат его деятельности и (или) движение его денежных средств, а также из отсутствия связи между природой их возникновения и процессами производства и продажи продукции, а равно с получаемой выручкой, бухгалтерский учет сведений о вызываемых ими корректировках целесообразно вести отдельно, введя для этих целей соответствующие субсчета на счетах учета прочих доходов и расходов: для положительных – 91.1.ППР, для отрицательных – 91.2.ОПР.

Учитывая вышеизложенное, бухгалтерский учет движения драгоценных металлов в ломе и отходах с момента их образования до отпуска перерабатывающим и (или) аффинажным предприятиям будет выглядеть следующим образом.

Сведения о фактах образования содержащих драгоценные металлы лома и отходов будут отражаться в бухгалтерском учете посредством следующих проводок:

- лом – Дт. 10.6 – Кр. 91.1 – на сумму денежной оценки производственной партии, рассчитанную с использованием описанного формулой (1) порядка;
- отходы – Дт. 10.6 – Кр. 20 – на сумму денежной оценки производственной партии, рассчитанную с использованием описанного формулой (1) порядка.

Поскольку действующим законодательством допускается возможность отчуждения содержащих драгоценные металлы лома и отходов либо передачи на давальческой основе аффинажным предприятиям, а равно экономическим субъектам, осуществляющим деятельность по их заготовке, первичной обработке и переработке для дальнейшего производства и аффинажа, организация и ведение бухгалтерского учета отпуска рассматриваемых ценностей предприятием-сдатчиком будут определяться правовой природой соответствующих сделок[1].

Тогда, если драгоценные металлы в контролируемой партии содержащих их лома и (или) отходов являются объектом отчуждательной сделки, факты их отпуска будут отражаться в бухгалтерском учете субъекта сбора посредством следующих проводок.

1. В случае лома:

Дт. 91.1 – Кр. 10.6 – на сумму денежной оценки контролируемой партии лома и отходов, выполненной исходя из относительного и абсолютного количества в ней драгоценных металлов, определенного с использованием предусмотренных для этих целей методов;

Дт. 62 – Кр. 91.1 – на определенную в соответствии с условиями сделки сумму, подлежащую уплате за отгруженную контролируемую партию лома и отходов, содержащих драгоценные металлы.

2. В случае отходов:

Дт. 90.2 – Кр. 10.6 – на сумму денежной оценки контролируемой партии лома и отходов, выполненной исходя из относительного и абсолютного количества в ней драгоценных металлов, определенного с использованием предусмотренных для этих целей методов;

Дт. 62 – Кр. 90.1 – на определенную в соответствии с условиями сделки сумму, подлежащую уплате за отгруженную контролируемую партию лома и отходов, содержащих драгоценные металлы.

Когда рассматриваемые ценности являются объектом договора подряда, бухгалтерский учет отпуска рассматриваемых ценностей у их отправителя должен осуществляться посредством следующих проводок.

1. Если продукция по договору подряда подлежит использованию в собственном производстве субъекта сдачи содержащих драгоценные металлы лома и отходов:

Дт. 10.7 – Кр. 10.6 – на сумму выполненной субъектом сбора содержащих драгоценные металлы лома и отходов денежной оценки их переданной для переработки контролируемой партии;

Дт. 10.1 – Кр. 60 – на сумму определенных в соответствии с условиями сделки затрат по переработке драгоценных металлов и их аффинажу;

Дт. 10.1 – Кр. 10.7 – на стоимость полученной из переработки продукции, изготовленной из изначально содержащихся в ломе и отходах драгоценных металлов.

2. Если продукция по договору подряда в дальнейшем предназначена для продажи:

[1] Инструкция Минфина РФ от 29 августа 2001 г. № 68н (п. 3.2); Федеральный закон от 26 марта 1998 г. № 41-ФЗ (п. 4 ст. 22).

Дт. 10.7 – Кр. 10.6 – на сумму выполненной субъектом сбора содержащих драгоценные металлы лома и отходов денежной оценки их переданной для переработки контролируемой партии;

Дт. 20 – Кр. 10.7 – на стоимость драгоценных металлов, переданных в контролируемой партии лома и отходов для переработки, аффинажа и изготовления продукции производственно-технического или бытового назначения;

Дт. 20 – Кр. 60 – на сумму определенных в соответствии с условиями сделки затрат по переработке драгоценных металлов, их аффинажу, а также изготовлению из них продукции производственно-технического или бытового назначения;

Дт. 43 – Кр. 20 – на стоимость возвращенной из переработки продукции производственно-технического или бытового назначения, изготовленной из драгоценных металлов.

В связи с тем что приемочные разницы не имеют непосредственной связи ни с продажей продукции (возникают вне зависимости от правовой природы сделки, по условиям которой осуществлена отгрузка содержащих драгоценные металлы лома и (или) отходов), ни с процессом ее изготовления (возникают вне сферы производства и тем более не тождественны выручке), вызываемые неизбежным их возникновением корректировки, величина которых в денежном выражении рассчитывается с использованием порядка, описанного формулой (3), будут отражаться в бухгалтерском учете организации – сдатчика лома и отходов посредством следующих проводок.

1. По условиям отчуждательной сделки:

- положительные разницы – Дт. 10.6 – Кр. 91.1.ППР;
- отрицательные разницы – Дт. 91.2.ОПР. – Кр. 10.6.

2. На условиях подряда:

- положительные разницы – Дт. 20. – Кр. 91.1.ППР;
- отрицательные разницы – Дт. 91.2.ОПР – Кр. 20.

В заключение следует отметить, что приведенное в настоящей статье теоретико-методологическое обоснование методики оценки и учета лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, позволит формировать более полную и репрезентативную учетную информацию, необходимую хозяйствующим субъектам для целей эффективного управления экономическими процессами. ■

Источники

1. Кулаева Н.С. Образование и учет вторичного сырья // Все для бухгалтера. 2008. № 1. С. 12–26.

2. Попов А.Ю., Маковский С.В. Понятие, классификация и нормативно-правовое регулирование учета и налогообложения потерь материальных ресурсов // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 3. С. 21–30.

3. Радионова Л.С., Каракосов Я.И., Зайцев А.В. Оценка вторичного сырья, содержащего драгоценные металлы, для целей дальнейшей переработки (аффинажа) // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2004. № 7. С. 92–96.

4. Хенкеева Д.Д., Пименов В.В. Учет драгоценных металлов, содержащихся в основных средствах // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2010. № 16. С. 12–15.

5. Шахбанов Р.Б., Магдиев К.А., Багомедов С.Г. Бухгалтерский учет и контроль за движением драгоценных металлов и камней // Всё для бухгалтера. 2010. № 4. С. 16–21.

References

1. Kulaeva N.S. Obrazovanie i uchet vtorichnogo syr'ya [Formation and accounting of secondary raw materials]. *Vse dlya bukhgaltera – All for the Bookkeeper*, 2008, no. 1, pp. 12–26.

2. Popov A.Yu., Makovskiy S.V. Ponyatie, klassifikatsiya i normativno-pravovoe regulirovanie ucheta i nalogooblozheniya poter' material'nykh resursov [The concept, classification and legal regulation of accounting and taxation of material resources losses]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2013, no. 3, pp. 21–30.

3. Radionova L.S., Karakosov Ya.I., Zaytsev A.V. Otsenka vtorichnogo syr'ya, soderzhashchego dragotsennye metally, dlya tseley dal'neyshey pererabotki (affinazha) [Evaluation of secondary raw materials containing precious metals for further processing (refining)]. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiyskoy Federatsii – Property Interests in the Russian Federation*, 2004, no. 7, pp. 92–96.

4. Khenkeeva D.D., Pimenov V.V. Uchet dragotsennykh metallov, soderzhashchikhsya v osnovnykh sredstvakh [Accounting of precious metals contained in the fixed assets]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh – Book Keeping in the Budgetary and Noncommercial Organizations*, 2010, no. 16, pp. 12–15.

5. Shakhbanov R.B., Magdiev K.A., Bagomedov S.G. Bukhgalterskiy uchet i kontrol' za dvizheniem dragotsennykh metallov i kamney [Accounting and control over the flow of precious metals and stones]. *Vse dlya bukhgaltera – All for the Bookkeeper,* 2010, no. 4, pp. 16–21.