

Учет операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями, ломом и отходами, их содержащими

Согласно статье 1 Закона РБ от 21.06.2002 г. № 110-З «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» (с изменениями и дополнениями; далее – Закон о драгоценных металлах и камнях) драгоценные металлы – золото, серебро, платина и металлы платиновой группы (палладий, иридий, родий, рутений, осмий). Они могут находиться в любом состоянии и виде, в том числе в самородном и аффинированном виде, а также в сырье, сплавах, полуфабрикатах, продукции (изделиях), химических соединениях, ювелирных и других бытовых изделиях, монетах, ломе и отходах производства и (или) потребления.

Нормативно-правовое регулирование операций с драгоценными металлами

Основными нормативными правовыми актами в области регулирования операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями, ломом и отходами, их содержащими являются:

- Закон о драгоценных металлах и камнях;
- Закон РБ от 12.07.2013 г. № 157-З «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- Закон РБ от 20.07.2007 г. № 271-З «Об обращении с отходами» (с изменениями и дополнениями; далее – Закон № 271-З);
- Налоговый кодекс РБ от 19.12.2002 г. № 166-З (с изменениями и дополнениями; далее – НК);
- Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утв. постановлением Минфина от 10.12.2013 г. № 80 (далее – НСБУ № 80);
- Инструкция о порядке использования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней, утв. постановлением Минфина от 15.03.2004 г. № 34 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 34);
- Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 г. № 50 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 50);
- Инструкция о порядке установления и применения цен на драгоценные металлы (кроме драгоценных металлов при осуществлении банковских

операций), принимаемые в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней Республики Беларусь и отпускаемые из него, а также 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), утв. постановлением Минфина от 11.07.2011 г. № 54 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 54);

- Инструкция о порядке расчетов за поставки драгоценных металлов в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней Республики Беларусь, утв. постановлением Минфина от 31.03.2004 г. № 59 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 59);

- Инструкция о порядке приемки и отпуска драгоценных металлов и драгоценных камней и изделий, их содержащих, Государственным хранилищем ценностей Министерства финансов Республики Беларусь, утв. постановлением Минфина от 14.04.2004 г. № 69 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 69);

- Инструкция о порядке сдачи и приемки лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, утв. постановлением Минфина от 31.05.2004 г. № 87 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 87);

- Инструкция о порядке учета, хранения, использования и реализации черных и цветных металлов, их лома и отходов, утв. постановлением Минэкономики, Минстройархитектуры и Минпрома от 15.06.2006 г. № 98/12/10 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 98/12/10);

- Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 г. № 102 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 102);

- Перечень комплектующих, узлов и деталей оборудования, приборов и иных изделий, из которых извлечение драгоценных металлов экономически нецелесообразно, утв. постановлением Минфина от 25.06.2014 г. № 44 (далее – Перечень № 44);

- Письмо Минфина от 28.11.2006 г. № 17-1-23/278 «О содержании драгоценных металлов в ломе импортных изделий»;

- Разъяснение Минфина от 26.06.1998 г. № 21-1/215 «О порядке разработки и использования справочников (перечней) по содержанию драгоценных металлов в изделиях» (с изменениями и дополнениями; далее – Разъяснение № 21-1/215).

Общий порядок использования, учета и хранения драгоценных металлов на территории Республики Беларусь регулируется Законом о драгоценных металлах и камнях, инструкциями № 34 и № 50. Ведение учета драгоценных металлов в конкретной организации во многом определяется тем, в каком имуществе и на каких этапах движения этого имущества присутствуют в этой организации драгоценные металлы:

1) входят в состав поступившего неденежного имущества, отражаемого на счетах 01, 07, 08, 10, 41 и др. Драгоценные металлы, входящие в состав покупных комплектующих изделий, а также оборудования, приборов, инструментов, других изделий, используемых в научной, производственной и других видах деятельности, учитываются по их наименованию и содержанию (массе), а драгоценные камни – по наименованию, массе и качеству (п. 33 Инструкции № 34);

2) используются в производстве в качестве материалов основного и вспомогательного производства;

3) лом и отходы производства, содержащие драгоценные металлы (счета 10-12). Лом и отходы драгоценных металлов учитываются по наименованию драгоценных металлов, виду лома и отходов, массе лома и отходов в лигатуре и массе в чистоте драгоценных металлов. Лом ювелирных и других бытовых изделий кроме того учитывается по наименованиям и количеству изделий. Отходы драгоценных камней учитываются по наименованию и массе (п. 33 Инструкции № 34);

4) комплектующие, полученные при ремонте и списании имущества, учитываемого в составе основных средств, незавершенного строительства либо в составе средств в обороте.

Что же касается учета драгоценных металлов, приведенных автором в пунктах 2) и 4), то необходимо руководствоваться в отношении:

- основных средств – Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утв. постановлением Минфина от 30.04.2012 г. № 26 (далее – Инструкция № 26);

- незавершенного строительства – Инструкции о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утв. постановлением Минстройархитектуры от 14.05.2007 г. № 10 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 10);

- средств в обороте – Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов средствами, утв. постановлением Минфина от 12.11.2010 г. № 133 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 133).

Основные средства, в состав которых входят драгоценные металлы

Драгоценные металлы и драгоценные камни, входящие в состав вводимых в действие объектов основных средств, на отдельном счете не учитываются, а включены непосредственно в стоимость такого объекта. Это значит, что, независимо от источника поступления основных средств (покупка, взнос в уставный капитал, излишки, выявленные по результатам инвентаризации, безвозмездное поступление от других лиц и др.), при вводе объекта основных средств на счетах бухгалтерского учета не производится никаких записей, отражающих принятие на учет содержащихся в объекте драгоценных металлов и камней (таблица 1).

ТАБЛИЦА 1

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	08-1	60	Отражены расходы, связанные с приобретением объектов основных средств у поставщиков, транспортных, страховых и др. лиц
2	18	60	Отражены суммы «входного» НДС, указанные в первичных документах сторонних лиц по расходам, связанным с приобретением объектов основных средств
3	60	51	Отражена оплата счетов поставщиков
4	01	08-1	Отражено принятие к учету объекта основных средств
5	68-2	18	Принят к вычету «входной» НДС

Согласно пункту 34 Инструкции № 34 драгоценные металлы, входящие в состав оборудования, приборов, инструментов, покупных комплектующих изделий и иных средств, в том числе импортного производства, независимо от степени их износа до списания, учитываются по первоначальному их содержанию, указанному в паспортах, технических условиях, формулярах, этикетках, других документах.

Допускается определение содержания драгоценных металлов, входящих в состав оборудования, приборов, инструментов, покупных комплектующих изделий и иных средств, по данным химических анализов.

При отсутствии указанных в части первой настоящего пункта документов, а также данных химических анализов определение содержания драгоценных металлов, входящих в состав оборудования, приборов, инструментов, покупных комплектующих изделий и иных средств, осуществляется комиссией из числа компетентных в данных вопросах работников организации, назначенной руководителем организации, с оформлением акта, утверждаемого руководителем организации, ссылка на который дается в учетных документах (далее – комиссионно). При необходимости могут привлекаться компетентные специалисты сторонних организаций.

Организация на основании решения руководителя вправе определить содержание драгоценных металлов, входящих в состав оборудования, приборов, инструментов, покупных комплектующих изделий и иных средств, после их списания. При этом в учетных документах учиняется запись: «Находятся драгоценные металлы, содержание которых будет определено после списания».

В результате эксплуатации объектов основных средств:

1) производится их восстановление:

1.1) некоторые узлы, детали и агрегаты изнашиваются и подлежат замене – осуществляется ремонт объектов;

1.2) в некоторых случаях объекты основных средств реконструируются и модернизируются, в результате чего также может осуществляться замена некоторых узлов, деталей и агрегатов на более совершенные.

Поскольку основные средства постепенно изнашиваются, то необходимо поддерживать их в работоспособном состоянии. С этой целью осуществляются технический осмотр (далее – ТОс), техническое обслуживание (далее – ТОб), техническое диагностирование, текущий и капитальный ремонт, реконструкция и модернизация и др. работы. Эти работы могут производиться как собственными силами (хозяйственный способ), так и с привлечением сторонних лиц (подрядный способ).

Такое разделение работ связано с особенностями оценки снятых (демонтированных) узлов, деталей и агрегатов. Так, согласно требованиям Инструкции № 133:

- материалы, полученные в процессе модернизации, реконструкции, дооборудования, достройки, иных работ по капитальным вложениям, в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по ценам возможного их использования (п. 44 Инструкции № 133);

фактическая себестоимость материалов, поступивших на склад от бракованных изделий и возвратных отходов производства, от ремонта объектов основных средств, от списания и прочего выбытия основных средств, определяется по чистой стоимости реализации, если такие материалы предназначены для реализации, или по ценам возможного их использования и в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов затрат на производство или финансовых результатов.

В результате эксплуатации объектов основных средств:

1) производится их восстановление:

1.1) некоторые узлы, детали и агрегаты изнашиваются и подлежат замене – осуществляется ремонт объектов. При проведении ремонта оборудования корректировка учетных данных о наличии драгоценных металлов в ремонтируемых средствах осуществляется исходя из сведений о содержании драгметаллов в изделиях, установленных и изъятых при ремонте (вышедших из строя), указанных в паспортах, технических условиях, формулярах, этикетках, других технических документах на эти изделия. В случае отсутствия таких документов содержание драгметаллов в изделиях определяется комиссионно;

1.2) в некоторых случаях объекты основных средств реконструируются и модернизируются, в результате чего также может осуществляться замена некоторых узлов, деталей и агрегатов на более совершенные.

В этом случае следует учитывать, что при проведении ремонта оборудования, приборов необходимо проводить корректировку учетных данных о наличии драгоценных металлов и драгоценных камней в ремонтируемых средствах, исходя из содержания их в изделиях, установленных и изъятых при ремонте (вышедших из строя).

Работы по проведению технических осмотров и ремонтов могут проводиться собственными силами (хозяйственным способом) либо сторонним лицом (подрядным способом). Организация бухгалтерского учета расходов на проведение подобных работ зависит от избранного способа с учетом особенностей, установленных Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета;

2) в результате физического или морального износа объект основных средств списывается (ликвидируется) с разборкой на узлы, детали и агрегаты и т.п. с целью их утилизации, возможного использования либо реализации.

Эти этапы движения объектов основных средств в организации представляют наибольший интерес, поскольку именно на этих этапах нередко приходится отражать в бухгалтерском учете запасные части, узлы и агрегаты, содержащие цветные и драгоценные металлы и камни.

Фактические затраты по законченному ремонту основных средств по мере его окончания признаются в бухгалтерском учете в составе расходов того отчетного периода, в котором они были произведены (п. 32 Инструкции № 102). При проведении технического осмотра и ремонта хозяйственным способом (своими специализированными ремонтными цехами) все затраты первоначально учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства». В этом случае произведенные расходы по ремонту основных средств отражаются следующими бухгалтерскими записями (см. таблицу 2).

При проведении работ по модернизации и реконструкции основных средств затраты накапливаются на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы». списание этих затрат производится после подписания акта приемки-сдачи модернизированных или реконструируемых объектов основных средств в эксплуатацию с одновременным включением суммы затрат в первоначальную (восстановительную) стоимость основного средства. При проведении модернизации и реконструкции основных средств хозяйственным способом своими специализированными ремонтными цехами все затраты первоначально учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства». В этом случае произведенные расходы по модернизации и реконструкции основных средств отражаются следующими бухгалтерскими записями (см. таблицу 3).

При осуществлении ремонта, реконструкции и модернизации объектов основных средств подрядным способом в договоре либо калькуляции работ должен отдельно оговариваться порядок расчета (учета) демонтированных запасных частей, узлов,

ТАБЛИЦА 2

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	23	10	Отражена стоимость израсходованных запасных частей, узлов и агрегатов
2	23	16	Отражена сумма отклонений, относящихся к израсходованным запасным частям, узлам и агрегатам, материалам и т.п.
3	23	70	Отражена сумма начисленной по выполненным работам заработной платы рабочим
4	23	69	Отражена сумма отчислений обязательных страховых взносов в ФССН от начисленной по выполненным работам заработной платы рабочим
5	23	76-2	Отражена сумма отчислений страховых взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в БРУСП «Белгосстрах» от начисленной по выполненным работам заработной платы рабочим
6	10	23	Оприходованы демонтированные запасные части, узлы и агрегаты, содержащие лом и отходы драгоценных металлов и драгоценных камней
7	25	23	Отражена сумма затрат по ремонту основных средств, обслуживающих цеха основного производства
8	26	23	Отражена сумма затрат по ремонту основных средств в составе общехозяйственных расходов
9	29	23	Отражена сумма затрат по ремонту основных средств, не участвующих в предпринимательской деятельности (обслуживающих детские дошкольные учреждения (сады, ясли) и др.)
10	44	23	Отражена сумма затрат по ремонту основных средств организаций торговли и общественного питания

ТАБЛИЦА 3

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	23	10	Отражена стоимость израсходованных запасных частей, узлов и агрегатов
2	23	16	Отражены отклонения, относящиеся к израсходованным запасным частям, узлам и агрегатам
3	23	70	Отражена сумма начисленной рабочим по выполненным работам заработной платы
4	23	69	Отражена сумма отчислений обязательных страховых взносов в ФССН от начисленной по выполненным работам заработной платы рабочим
5	23	76-2	Отражена сумма страховых взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в БРУСП «Белгосстрах» от начисленной рабочим по выполненным работам заработной платы
6	10	23	Оприходованы демонтированные запасные части, узлы и агрегаты, содержащие лом и отходы драгоценных металлов и драгоценных камней
7	08	23	Учены затраты по модернизации и реконструкции основных средств в составе вложений в долгосрочные активы
8	01	08	Списаны затраты после подписания акта приемки-сдачи модернизированных или реконструированных основных средств в эксплуатацию с одновременным включением суммы затрат в первоначальную (восстановительную) стоимость основного средства

деталей и агрегатов:

запасные части, узлы, детали и агрегаты возвращаются собственнику (владельцу) основного средства;

выкупаются (включены в калькуляцию тарифа на работу).

Расходы, связанные со списанием объектов основных средств, в бухгалтерском учете включаются в состав расходов по инвестиционной деятельности и учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (абз. 2 п. 14 Инструкции № 102). При этом расходы, связанные со списанием объектов основных средств, отражаются в том отчетном периоде, в котором они были произведены (ч. 2 п. 32 Инструкции № 102).

Доходы, образующиеся в бухгалтерском учете в результате оприходования на склад материалов, возникающих в результате списания объектов основных средств, включаются в состав доходов по инвестиционной деятельности на дату оприходования (ч. 3 п. 30 Инструкции № 26, абз. 2 п. 14 Инструкции № 102). При этом материалы принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости, предусмотренной в п. 45 Инструкции № 133: **чистой стоимости реализации**, если такие материалы предназначены для реализации, или **по ценам возможно их использования**.

Списание объектов основных средств осуществляется на основании акта. В акте списания должно указываться масса (содержание) драгметаллов, находящихся в подлежащих списанию оборудовании, приборах и инструментах, а также масса (со-

держание) драгметаллов в подлежащих оприходованию ломе и отходах (п. 69 Инструкции № 34). Акт демонтажа (изъятия) составляется на изъятые детали, узлы, комплектующие изделия при разборке списанного оборудования, на которое утвержден акт списания. Инструкциями № 26 и № 34 срок для изъятия из списанного оборудования (в том числе основного средства) узлов и деталей, которые содержат драгметаллы, и составления акта демонтажа (изъятия) не установлен. Принятие к учету драгоценных металлов, содержащихся в ломе и отходах, производится с учетом утвержденных в установленном порядке нормативов на потери (угар, износ, другие потери) при эксплуатации. Если при разборке списанного оборудования организацией **в акте демонтажа (изъятия) не отражается количество драгоценных металлов, содержащихся в изъятых деталях, узлах и комплектующих изделиях**, а также если разборка списанного оборудования производилась на договорной основе переработчиком, принятие на учет драгметаллов в ломе и отходах осуществляется **одновременно с их списанием на основании актов приемки, составленных переработчиком**, и результатов первичной обработки лома и отходов.

Стоимость изъятых деталей, содержащих драгметаллы, на момент принятия их на учет в виде лома и отходов драгметаллов в соответствии с Инструкцией № 34 не устанавливается. Цена лома и отходов драгоценных металлов устанавливается при отгрузке на переработку с учетом стоимости содержащихся в них драгметаллов, определенной по расчетным ценам на первое число месяца отгрузки.

ТАБЛИЦА 4

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	02	01	Отражается списание суммы амортизационных отчислений, начисленных за период эксплуатации объектов основных средств
2	91-4	01	Отражается списания остаточной стоимости объектов основных средств
3	91-4	69, 70, 76 и др.	Отражены иные расходы, связанные со списанием объектов основных средств (например, начислена заработная плата рабочим за проведенные работы по демонтажу оборудования и др.)
4	91-4	60	Отражена стоимость работ по демонтажу и (или) выводу из эксплуатации объектов основных средств, выполненных сторонней организацией
5	18	60	Отражена сумма НДС, выделенная сторонней организацией из суммы оказанных услуг (абз. 4 п. 2 Инструкции по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость, утв. постановлением Минфина от 30.06.2012 г. № 41 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 41)
6	10-6	91-1	Отражается оприходование материалов, узлов и агрегатов, пригодных для дальнейшего использования, полученных в результате списания объектов основных средств
7	(99) 91-5	99 (91-5)	Отражается финансовый результат – прибыль (убыток) от списания объекта основного средства
8	83	84	Списана сумма добавочного фонда по списанному объекту основных средств в случае ее образования в результате ранее проведенных переоценок

В бухгалтерском учете организации хозяйственные операции, связанные со списанием объектов основных средств, отражаются следующими записями (см. таблицу 4).

В ряде случаев организации принимают решение реализовать неиспользуемый (неэффективно используемый) объект основных средств, в котором могут содержаться драгоценные или цветные металлы, в том числе физическому лицу (своему работнику) по:

- 1) полностью самортизированным средствам либо не полностью самортизированным объектам основных средств;
- 2) запасным частям и другим активам, в том числе предметам в составе средств в обороте, которые были оприходованы при модернизации, ремонте, реконструкции объектов основных средств как бывшие в употреблении, содержащие драгоценные металлы, по цене драгоценных металлов на первое число месяца принятия к учету.

Обращаем внимание читателей, что организации вправе реализовать как полностью самортизированный, так и не полностью самортизированный объект основных средств, в том числе физическому лицу – работнику организации. Однако стоимость имущества, содержащего драгоценные металлы (драгоценные камни), при его передаче или реализации, за исключением случаев отгрузки на переработку лома и отходов драгоценных металлов, должна быть не ниже стоимости содержащихся в нем драгоценных металлов (драгоценных камней), определенной по расчетным ценам на первое число месяца передачи (реализации). Необходимо

учитывать, что при передаче или реализации имущества, содержащего драгоценные металлы, законодательными актами не допускается осуществление операций по продаже гражданам лома и отходов драгметаллов, отходов драгоценных камней.

Учет лома и отходов, образующихся в результате ремонта, списания (ликвидации) и реализации предметов в составе средств в обороте

Драгоценные металлы и драгоценные камни могут содержаться и в объектах, учитываемых в составе средств в обороте (например, настольные калькуляторы).

Сами предметы в составе средств в обороте учитываются на счете 10 «Материалы», субсчет 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности», к которому могут быть открыты следующие аналитические счета (п. 16 Инструкции № 50):

10-10 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности на складе»;

10-11 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации».

Стоимость отдельных предметов в составе средств в обороте переносится на счета учета затрат на производство, расходов на реализацию по приспособлениям целевого назначения (сосуды для выплавки стекла, фильеры, фильерные питатели, катализаторные сетки твердого агрегатного состояния и другие аналогичные приспособления

ТАБЛИЦА 5

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	10-11	10-10	Отражена стоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей при передаче их в эксплуатацию
2	20, 23, 25, 26, 44 и др.	10-11	Отражено перенесение стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей при передаче их в эксплуатацию согласно положению по учетной политике
3	10-12	20, 23, 25, 26, 44 и др.	Отражена стоимость лома и отходов драгоценных металлов, полученных при списании инвентаря и хозяйственных принадлежностей в результате их разборки, по расчетным ценам на драгоценные металлы, действующим на первое число месяца постановки на учет

целевого назначения), изготовленным из сплавов драгоценных металлов, – в соответствии с нормативными ставками, которые рассчитываются исходя из части стоимости приспособлений, приходящихся на экономически обоснованные технологические потери драгоценных металлов, в течение нормативного срока их службы. При выбытии данных приспособлений в результате непригодности оставшаяся часть их стоимости относится на финансовые результаты. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы, принимаются к бухгалтерскому учету в порядке, установленном законодательством (п. 107 Инструкции № 133).

Отражение в бухгалтерском учете этих операций изображено в таблице 5.

Учет операций по сбору и реализации лома и отходов

Следует обеспечивать полный сбор, учет и сдачу в специализированные организации всех видов лома и отходов драгоценных металлов и драгоценных камней во всех местах использования и от всех источников образования. Собранные на собственном производстве лом и отходы драгоценных металлов подлежат в установленном порядке сдаче в Госфонд, если организации доведен государственный заказ на поставку драгметаллов для госнужд. Если госзаказ до организации не доведен, собранные на собственном производстве лом и отходы драгметаллов могут:

- перерабатываться (обрабатываться) самостоятельно собирающими их юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями для вторичного использования в собственном производстве;
- направляться на аффинаж в организации, имеющие право осуществлять такую деятельность в соответствии с законодательством;
- предлагаться для передачи или приобретения Минфину и Нацбанку в соответствии с Положени-

ем о Государственном фонде драгоценных металлов и драгоценных камней Республики Беларусь, а в случае их отказа – передаваться или реализовываться другим юридическим лицам или индивидуальным предпринимателям, имеющим право осуществлять такую деятельность, либо вывозиться из республики в соответствии с законодательством Таможенного союза и Республики Беларусь.

В соответствии с пунктом 15 Инструкции № 87 при поставке лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, сдатчик оформляет, если иное не оговорено в договоре на поставку, следующие сопроводительные документы:

- товарно-транспортную или товарную накладную;
- опись на партию;
- опись на каждое место;
- подтверждение отсутствия ядовитых, взрывоопасных, радиоактивных и легковоспламеняющихся веществ. Без указанного подтверждения лом и отходы переработчиком не принимаются. Сдатчик несет ответственность за достоверность данных об отсутствии ядовитых, взрывоопасных, радиоактивных и легковоспламеняющихся веществ. Если указанные вещества будут обнаружены, лом и отходы возвращаются сдатчику за его счет.

В случаях, когда в учетных документах учинена запись: «Находятся драгоценные металлы, содержание которых будет определено после списания» и на момент отгрузки содержание драгоценных металлов не определено, товарно-транспортная накладная или товарная накладная оформляется как при перевозке грузов нетоварного характера.

Отправляемые на сдачу лом и отходы драгоценных металлов должны соответствовать требованиям, определенным, если иное не оговорено в договоре на поставку, в п. 12 Инструкции № 87:

- посеребрённые изделия (волноводы, экраны и тому подобное) должны быть освобождены от де-

талей и узлов, не содержащих драгоценные металлы, и рассортированы по конструктивным признакам (габариты, толщина материала). Места пайки серебряным припоем в трансформаторах, генераторах, электродвигателях, холодильных агрегатах и других изделиях должны быть вырезаны;

из всех видов изделий (кроме неразборных аккумуляторов), лома изделий и их деталей должны быть по возможности удалены пластмасса, керамика и тому подобные материалы, скрывающие драгоценные металлы.

Устройства и блоки в корпусах, выполненных с помощью неразъемных соединений (сварка, пайка, клепка), должны быть разобраны с извлечением из них деталей, плат, радиоэлементов, содержащих драгоценные металлы;

лом и отходы от вышедших из строя изделий электропусковой и низковольтной аппаратуры (разборные серебросодержащие реле, магнитные пускатели, кнопки, автоматические выключатели, переключатели и тому подобное) принимаются в виде контактов или контактов с контактодержателями, в том числе частично обрезанными.

Порядок сортировки контактов по степени подготовленности оговаривается в договоре, заключенном между сдатчиком и переработчиком;

жидкие отходы, содержащие драгоценные металлы, должны храниться и поставляться отдельно по видам отходов и содержанию драгоценных металлов в них в соответствующей таре, исключающей потери драгоценных металлов.

Жидкие отходы, образующиеся при обработке кинофоторентгеноматериалов, должны быть без осадка и прозрачны на вид. Осадки должны быть отфильтрованы сдатчиком, высушены и сданы отдельно;

отходы кинофоторентгеноматериалов должны быть освобождены от упаковок, катушек, посторонних предметов. Сбор и сдача экспонированных отходов производятся отдельно от неэкспонированных и по видам используемых фотоматериалов: рентгено-, кино-, аэро- и так далее;

отработанные серебряно-цинковые аккумуляторы принимаются в неповрежденных пластмассовых (полиамидных) корпусах (серии СЦ, СЦС) по типам (СЦС-5, СЦ-25, СЦС-25 и так далее) в сухом виде (без электролита), поштучно. В случае если

аккумулятор разбит (поврежден) или имеет разгерметизированный металлический корпус, должны производиться разборка аккумулятора и сдача отходов в виде высушенного аккумуляторного шлама;

- мелкие аккумуляторы и прочие элементы питания, содержащие драгоценные металлы, принимаются в неразобранном виде по типам и маркировке (СЦ-0,018, СЦ-21, SR-58 и так далее);

- предельно допустимое содержание влаги и других летучих составляющих в отходах не должно превышать 10% их массы;

- лом и отходы не должны содержать взрывоопасных, радиоактивных, ядовитых и легковоспламеняющихся веществ. Допустимое содержание вредных веществ, к которым относятся никель, висмут, кадмий, сурьма, мышьяк, селен, теллур, бериллий, олово, фторопласт, должно быть отражено в условиях договора на переработку.

На практике часто возникает вопрос: необходимо ли организации сопоставлять данные о количестве драгметаллов, принятых по данным переработчика, и количестве драгметаллов, извлеченных при переработке и указанных в расчете-паспорте, а при наличии расхождений – выяснять причину и осуществлять корректировку данных? Непосредственно в Инструкции № 34 не установлена необходимость сопоставлять данные о количестве драгоценных металлов, принятых по данным переработчика, и количестве драгметаллов, извлеченных при переработке и указанных в расчете-паспорте, а также выяснять причину и осуществлять корректировку данных при наличии таких расхождений. Однако с точки зрения бухгалтерского учета – получение документа, уточняющего фактическое наличие принятых в переработку переработчиком драгметаллов, служит основанием для уточнения данных бухгалтерского учета.

В тех же случаях, когда осуществляется утилизация лома и отходов с наличием драгоценных металлов и драгоценных камней, переработка которых экономически нецелесообразна, следует руководствоваться постановлением Совмина от 24.10.2006 г. № 1411 (далее – Постановление № 1411). Республиканская комиссия по решению вопросов утилизации лома и отходов драгоценных металлов, отходов драгоценных камней, переработка которых экономически нецелесообразна (далее – Республиканская комиссия), соз-

дается в целях рассмотрения и решения вопросов, связанных с утилизацией лома и отходов драгоценных металлов, отходов драгоценных камней, переработка которых экономически нецелесообразна.

Юридические лица и индивидуальные предприниматели, внесшие предложения об утилизации лома и отходов, представляют в Республиканскую комиссию (п. 10 Постановления № 1411):

- ↳ технико-экономическое обоснование выбранного способа утилизации лома и отходов без извлечения драгоценных металлов и драгоценных камней с учетом получения максимального экономического эффекта и защиты окружающей среды. В технико-экономическом обосновании должны быть указаны данные о массе лома и отходов, подлежащих утилизации, содержании в них драгоценных металлов и драгоценных камней, черных и цветных металлов, а также источник и период их образования;

- ↳ заключение УП «Унидрагмет БГУ» с представлением расчета, отражающего прогнозируемый экономический результат переработки и затраты на переработку подлежащей утилизации массы

лома и отходов. В заключении должна быть указана нецелесообразность накопления юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями данного вида лома и отходов, переработка которых в целях извлечения драгоценных металлов убыточна независимо от массы лома и отходов.

Республиканская комиссия в двухнедельный срок после проведения заседания уведомляет юридические лица и индивидуальных предпринимателей, внесших на ее рассмотрение вопрос об утилизации лома и отходов, о принятом ею решении (п. 16 Постановления № 1411), а юридические лица и индивидуальные предприниматели, внесшие на рассмотрение Республиканской комиссии вопрос об утилизации лома и отходов, в двухнедельный срок со дня их утилизации представляют в Министерство финансов отчеты о проведенной утилизации лома и отходов (п. 17 Постановления № 1411).

Порядок сдачи лома и отходов, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни, оговорен в Инструкции № 87. В бухгалтерском учете оприходование, сдача и переработка лома и отходов отражаются в соответствии с порядком, изложенным в Письме № 17-1-23/60 (таблица 6).

ТАБЛИЦА 6

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	10-12	91-1, 90-7	Поставлен на учет лом, содержащий драгоценные металлы, полученный от разборки или демонтажа оборудования, приборов и иных изделий (по ценам на дату постановки на учет), числящихся в составе объектов основных средств
2	10-12	20, 23 и др.	Поставлены на учет отходы производства, содержащие драгоценные металлы (по ценам на дату постановки на учет)
3	10-7	10-12	Отгружены лом и отходы, содержащие драгоценные металлы, на переработку (по ценам на дату отгрузки)
4	10-12	90-7	Дооценена стоимость драгоценных металлов до цены на дату отгрузки
5	90-10	10, 69, 70, 76-2 и др.	Списаны затраты по сбору, разборке, транспортировке на предприятие переработки лома и отходов, содержащих драгоценные металлы
6	10-7	90-7	Отражены расхождения между данными сдатчика и предприятия-переработчика по количеству драгоценных металлов, содержащихся в ломе и отходах, на основании акта приемки и расчета-паспорта
7	90-10	76	Отражена стоимость услуг по организации переработки лома и отходов по данным, указанным в расчете-паспорте
8	90-10	10-7	Списана учетная стоимость отгруженных драгоценных металлов
9	51	76	Отражено поступление денежных средств от переработчика за сданные в Госфонд драгоценные металлы за минусом стоимости услуг по организации переработки
10	76	90-7	Отражен доход 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)
11	90-11 (99)	99 (90-11)	Определен результат от реализации драгоценных металлов, полученных из лома и отходов, в Госфонд

ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,
к.э.н., доцент