

УЧЕТ ПЕРЕРАБОТКИ ЛОМА ЧЕРНЫХ МЕТАЛЛОВ В СПЕЦИАЛИЗИРОВАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

ACCOUNTING OF FERROUS SCRAP RECYCLING IN THE SPECIALIZING COMPANIES

Е.Г. Токмакова

E.G. Tokmakova

Тюменский государственный университет

Tyumen State University

А.А. Урсова

A.A. Urosova

ООО «Лида» (г. Тюмень)

The limited liability company «Lida» (Tyumen)

Статья поступила в редакцию 18 ноября 2014 г.

Представлена методика бухгалтерского учета движения лома черных металлов при его переработке в организациях, занимающихся сбором и переработкой вторчермета. Данная методика основана на определении указанной деятельности как производственной, соответственно, предполагает квалификацию лома как материалов и позволяет усилить контроль за движением вторчермета в специализированных организациях.

Совершенствование учета переработки лома черных металлов в предложенной методике состоит в разработке первичных документов для фиксирования поэтапного движения лома в процессе переработки. Важной составляющей разработанной методики являются предложенные регистры учета, позволяющие систематизировать данные о движении перерабатываемых объектов.

При этом представленная методика включает также систему учетных записей с отражением на счетах бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, связанных с движением лома при его переработке, в частности, разработанные первичные документы по движению лома при его переработке дадут возможность идентифицировать как отдельные факты хозяйственной жизни операции по передаче вторчермета с одного этапа переработки на другой и, следовательно, отражать их в системе бухгалтерских счетов с использованием счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», что позволит формировать данные для контроля за наличием и сохранностью обрабатываемого в специализированных организациях вторчермета.

The article presents a technique for accounting of ferrous scrap movements during its processing in companies that specialize in gathering and recycling of ferrous scrap. The technique is based on defining the mentioned activity as production so the fact that scrap is being considered a raw material allows you to strengthen control over the movements of ferrous scrap in the specializing companies.

Improvement of the accounting of ferrous scrap processing in the proposed method concerns developing primary documents for fixing phased movement of scrap in the recycling process. An important component of the developed method is the idea of the accounting records which allow you to organize the data on the movement of processed objects.

The presented technique also includes a system of accounts which reflects the accounts of the facts of economic life, involving the movement of scrap in its processing. In particular, the developed primary documents on the movement of scrap at its processing will make it possible to identify transferring of ferrous scrap from one stage of processing to another as individual facts of economic life and, therefore, register them in the system of accounts using account 21 "Semi-finished products of own production", which will allow to generate data for monitoring the availability and safety of the ferrous scraps processed in specialized organizations.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, лом черных металлов, переработка лома.

Key words: accounting, ferrous metals scrap, scrap recycling.

Введение. В экономике развитых стран важное значение имеет металлургическая промышленность, которая является потребителем лома черных металлов. Товарный лом – основная доля сырья, которую металлурги вынуждены закупать у сторонних поставщиков. Сбором и переработкой лома черных металлов занимаются, как правило, специализированные организации, имеющие специальное оборудование, так как именно они могут сформировать крупные партии поставки лома. Таким образом, наличие данной сферы деятельности и ее разви-

тие это неотъемлемая составляющая развитой рыночной экономики.

Экономические субъекты, функционирующие в данной отрасли, как и в любой другой, согласно закону «О бухгалтерском учете» [1], обязаны вести бухгалтерский учет как процесс документирования и систематизации информации о фактах хозяйственной жизни. Основными фактами экономической деятельности организаций, занимающихся сбором и переработкой вторчермета, являются операции по движению лома черных металлов.

Согласно Положению о лицензировании деятельности по заготовке, хранению, переработке и реализации лома цветных и черных металлов, к лому черных металлов относятся отходы производства и потребления, содержащие черные металлы, образовавшиеся из пришедших в негодность или утративших потребительские свойства изделия промышленного и бытового назначения, их частей, оборудования, механизмов, конструкций, транспортных средств, военной техники и годные только для переработки [2].

Лом и отходы черных металлов являются особым видом ресурса, сочетающим в себе признаки продукции, товаров и материалов. Этот факт – неоднозначная квалификация лома черных металлов с позиции организации, занимающейся заготовкой и переработкой вторчермета, вызывает определенные проблемы с адекватным их отражением в системе бухгалтерского учета. Отсутствие четкой определенности в квалификации лома черных металлов как объекта бухгалтерского учета специализированных организаций, занимающихся сбором лома черных металлов, обусловлено особенностями производственной деятельности. Положением о лицензировании деятельности по заготовке, хранению, переработке и реализации лома цветных и черных металлов заготовка металлолома определена как хозяйственная деятельность по сбору, скупке, извлечению и перемещению лома цветных и черных металлов к месту их временного хранения, переработки и/или конечного потребления в металлургическом производстве; переработка металлолома – как хозяйственная деятельность по подготовке лома цветных и черных металлов для использования в качестве сырья в металлургическом производстве (сортировка, резка, измельчение, прессование, брикетирование, переплав и др.), в результате которой изменяется их исходный вид или состояние [2]. Таким образом, четкая квалификация как определенного объекта бухгалтерского учета вторчермета и порядка формирования данных о его движении в процессе переработки позволят организациям, занимающимся сбором и переработкой лома черных металлов, контролировать наличие данных материальных ценностей.

Обзор литературы. Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [3], материалы – это активы, используемые в качестве сырья и материалов для производства продукции; готовая продукция – это активы, представляющие результат производственного цикла, предназначенного для про-

дажи; товары – активы, приобретенные с целью дальнейшей продажи. Таким образом, лом черных металлов, заготовленный специализированной организацией с целью продажи, может квалифицироваться как товары. Рекомендации с использованием в данной ситуации счета 41 «Товары» содержатся во многих публикациях по данному вопросу, в частности, в системе «КосультантПлюс» Е.В. Фещенко предлагается корреспонденция счетов для учета движения лома черных металлов с использованием счета 41 «Товары» [4].

Гипотезы и методы исследования. Основной предпосылкой проведенного исследования послужило предложение квалифицировать лом черных металлов при его переработке в организациях, специализирующихся на сборе и переработке вторчермета как материалов, что в значительной степени определило необходимость разработки методики учета данных объектов в процессе их переработки. При проведении исследования применялся метод анализа нормативно-правовой документации, регулирующей бухгалтерский учет, а также производственную деятельность по заготовке, переработке и реализации лома цветных и черных металлов в России, метод обобщения практических данных по организации учета исследуемого объекта, абстрактно-логический метод.

Результаты исследования. Организация бухгалтерского учета у предприятий, осуществляющих операции с металлоломом, будет зависеть от того, какие цели преследует данный субъект. Если он осуществляет заготовку лома черных и цветных металлов с целью его использования в качестве вторичного сырья, приобретенного для производства своей продукции, то в этом случае металлолом будет выступать в качестве материалов. Эта схема всегда используется предприятиями металлургии. Если организация заготавливает лом и отходы с целью дальнейшей перепродажи металлургическим комбинатам, то металлолом предлагается учитывать как товар. Из практики, сложившейся в Тюмени, предприятия, занимающиеся заготовкой лома черных металлов, в частности ООО «Янтарь-Люкс», идентифицируют свою деятельность как торговлю, используя в бухгалтерском учете счет 41 «Товары» для учета лома черных металлов и, соответственно, счет 44 «Расходы на продажу» – для учета затрат организации.

По нашему мнению, применение счета 41 «Товары» и, соответственно, определение заготовленного лома черных металлов как товаров должно иметь место в учете неспециали-

зированных предприятий, занимающихся исключительно сбором, сортировкой, хранением и минимальной обработкой в виде прессования для его транспортировки, т. е. без глубокой его переработки, предполагающей несколько технологических операций. В данном случае можно провести определенную параллель соответствия сортировке товаров в организациях торговли. В случае, если организация является специализированной, имеющей специальное оборудование, позволяющее осуществлять глубокую переработку лома и формировать крупные его партии для сдачи на металлургические предприятия, то применение счета 41 «Товары», по нашему мнению, не является корректным. Под глубокой переработкой лома следует понимать не только процессы хранения, сортировки, отбора и прессования, что имеет место в производственной деятельности неспециализированных организаций, а технологические процессы непосредственного воздействия на лом, меняющих их категорию (это процессы измельчения, резки, разделки, прессования, брикетирования лома черных металлов), для чего используется специальное оборудование. Однако, так как он подвергается переработке (сортировка, резка, измельчение, прессование, брикетирование, переплав и др.) с целью получения лома, готового к отправке на металлургический комбинат, т. е. он проходит технологический процесс, результатом которого является лом, предназначенный для продажи, то до переработки его можно определить как материалы, а после – как готовую продукцию.

В соответствии с ГОСТ 2787-75 «Металлы черные вторичные» [5], лом делится на категории 3А, 5А, 12А, 16А и другие, которые закупаются и продаются по разным ценам. Для перевода лома черных металлов из одной категории в другую производятся технологические действия переработки лома.

Таким образом, мы имеем дело с производственным процессом, на что косвенно указывает п. 4 Положения о лицензировании деятельности по заготовке, хранению, переработке и реализации лома цветных и черных металлов [2], предусматривающий наличие прессы для пакетирования лома черных металлов либо установки для дробления и сортировки легковесного лома, оборудования для сортировки или измельчения стружки, а также наличие работников, имеющих необходимую квалификацию для осуществления указанной деятельности.

По нашему мнению, деятельность по заготовке и дальнейшей реализации металлолома в специализированных организациях целе-

сообразно определять как производственную. Из чего следует, что лом и отходы, заготовленные данной организацией, следует квалифицировать как материалы и, следовательно, учитывать на счете 10 «Материалы», а затраты по переработке лома формировать по дебету счета 20 «Основное производство», в том числе и стоимость заготовленного лома, переданного в обработку. Таким образом, переработанный лом, готовый к реализации на металлургические предприятия, как результат производственной деятельности является готовой продукцией и должен отражаться на счете 43 «Готовая продукция».

Рассматривая более пристально технологический процесс обработки лома черных металлов в специализированных организациях, можно совершенно определенно выделить стадии его обработки, позволяющие поэтапно перерабатывать материалы – лом – при переводе из одной категории в другую.

Существует множество способов переработки черного металлолома, из которых выделяют три основных: резка, прессование и измельчение. Резка может осуществляться двумя способами – огневой и механической. При огневом способе переработки используется следующее оборудование: резаки (газовые, керосинорезы); шланги (кислородные, газовые); кислородные баллоны или рампа; редуктора кислородные и др. Механической резке с помощью пресс-ножниц подвергаются негабаритные, кусковые виды лома. Прессование используется для повышения плотности металлолома и отходов черных металлов, толщина которых не превышает 4 мм. Процесс прессования заключается в следующем: в рабочую зону прессы с помощью грузоподъемных механизмов засыпается сырье (легковесные виды лома и стружка), в результате чего негабаритные виды лома (12А, 16А) перерабатываются в габаритный (9А). Измельчению подвергается вьюнообразная стружка. Технологический процесс измельчения включает в себя сортировку и измельчение. При сортировке смешанная стружка попадает в сортировочный барабан, где происходит отделение сыпучей от вьюнообразной; при измельчении вьюнообразная стружка в чистом виде попадает на стружкодробилку, где происходит её непосредственное измельчение. При механической резке, прессовании, измельчении используются пресс-ножницы, прессы, сортировочные барабаны, стружкодробилки, копры различных конструкций и модификаций [6].

В таблице представлены виды лома, образующиеся в результате переработки.

Виды лома и отходов черных металлов до и после переработки

<i>Сырье</i>	<i>Способ переработки</i>	<i>Готовая продукция</i>
5А	Резка	2А, 3А, 5А
12А	Прессование	9А
16А	Прессование	9А
16А	Измельчение	15А, 14А
Смешанный лом	Сортировка, резка	2А, 3А, 5А, 9А
ЖД лом	Резка	2А, 3А, 5А

В данной ситуации, исходя из того, что переработка лома черных металлов – это производственный цикл, состоящий из нескольких этапов, результатом каждого из которых является лом другой категории, отличной от категории лома предыдущей стадии обработки, целесообразно для учета движения лома при переработке использовать счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Использование для отражения переработанного лома на разных стадиях счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» является логичным продолжением высказанного и обоснованного выше предложения квалифицировать деятельность специализированных организаций, занимающихся заготовлением лома, как производственную. Применение данного синтетического счета и, следовательно, отражение в системе синтетических счетов движения лома при его переработке позволит организовать контроль за наличием и движением данного вида материалов. Для организации синтетического учета движения лома при переработке необходимо продумать документальное оформление движения полуфабрикатов и регистры учета как практическую составляющую систематизации данных для синтетического учета.

Изучение практики учета переработки лома черных металлов, в частности в ООО «Янтарь-Люкс», позволило установить, что движение лома черных металлов в процессе его переработки фиксируется в двух регистрах: «Книге учета приемосдаточных актов» и «Журнале регистрации отгруженных лома и отходов черных металлов». Основанием для заполнения «Книги учета приемосдаточных актов» являются непосредственно приемосдаточные акты, в данном регистре указан лом, например категории 12А, максимальные линейные размеры не должны превышать 3500 x 2500 x 1000 мм. Основанием для заполнения «Журнала регистрации отгруженного лома и отходов черных металлов» являются накладные на отпуск переработанного лома, в которых указывается категории лома, например 3А, данный вид лома характеризуется, в частности, тем, что размеры

куска должны быть не более 800 x 500 x 500 мм. Категории заготовленного и проданного лома естественно не совпадают, так как лом подвергался переработке и, следовательно, перешел из одной категории в другую, но документально факт переработки и перевода лома из одной категории в другую на практике не фиксируется.

Согласно ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [1], каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Также следует отметить, что у организации есть право разработать свои формы первичных документов и учетных регистров с соблюдением всех обязательных реквизитов, предусмотренных законодательством. Применение первичных документов для фиксации факта движения лома при его переработке с одной стадии на другую (со стадии сортировки на стадию резки, а затем, если это предусмотрено технологическим процессом, на стадию прессовки) позволит выполнить, прежде всего, требование ст. 9 закона «О бухгалтерском учете». Однако немаловажно, что данное предложение позволит выполнить также требование о внутреннем контроле ст. 19 данного закона, согласно которой экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

Разработка и применения первичных документов для оформления переработки лома черных металлов необходимы, если в учете будет использоваться счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства», так как основанием для отражения факта хозяйственной жизни на синтетических счетах может быть исключительно первичный документ, оформленный в соответствии с требованием законодательства о бухгалтерском учете. Для отражения данных об объектах бухгалтерского учета на счетах, в данном случае о ломе черных металлов в переработке, требуется информация в стоимостном выражении. Представляется целесообразным применять учетную (условную) оценку исключительно для выполнения кон-

трольной функции учета движения лома в переработке, так как в данном случае ключевое значение имеет отслеживание прохождения материалов – лома – при переработке в натуральном выражении.

Для оформления факта движения лома при его переработке предлагается использовать как первичный документ акт переработки лома и отходов черных металлов, представленный на рисунке.

**Акт переработки лома и отходов черных металлов № 5
от 2 апреля 2014**

Организация _____
Бригада № _____

I. Переработка лома и отходов черных металлов									
Категория металлолома	Ед. изм.	Кол-во	Уч. ст-ть за ед., руб.	Общая ст-ть	Категория переработанного металлолома	Ед. изм.	Кол-во	Уч. ст-ть за ед., руб.	Общая ст-ть
12А	кг	340			3А	кг	335		
Итого							335		
II. Расход материалов									
Наименование				Ед. изм.	Цена за ед., руб.	Кол-во		Сумма, руб.	
ГСМ				л	30	3		90	
Кислород				м ³					
Итого							90		
III. Отходы									
Наименование						Ед. изм.	Кол-во		
Окалина						кг	5		
Итого							5		

Примечания _____
Главный инженер _____ Подпись _____ Расшифровка подписи _____

Образец акта переработки лома и отходов черных металлов

Заключение. Квалификация лома черных металлов в организациях, занимающихся сбором и переработкой вторчермета, а также определение деятельности данных организаций как производственной, заключающейся в поэтапной обработке лома, определяет необходимость использования в синтетическом учете счетов 10 «Материалы» – для формирования данных о собранном ломе, 21 «Полуфабрикаты собственного производства» – для отражения информации о движении лома в процессе переработки. Логическим продолжением выказанного предложения является разработка первичных документов и регистров учета, позволяющих собрать и систематизировать данные о ломе черных металлов в процессе его переработки.

Разработанный и предложенный к применению акт переработки лома содержит все обязательные реквизиты, предусмотренные законом «О бухгалтерском учете». Следует особо выделить реквизиты, определяемые спецификой отражаемого в нем факта, а именно указание категории лома до и после переработки с фиксированием его массы в натуральном измерении, также важно указание массы отходов.

Данные реквизиты, включенные в первичный документ, позволят контролировать движение лома в натуральном выражении, что важно для его сохранности и предотвращения фактов хищений и злоупотреблений при обработке лома.

Для упорядочивания данных о движении лома черных металлов в переработке, полученных по первичным документам, рекомендуется разработать регистр учета движения материалов в переработке. Такое право организации имеют согласно закону «О бухгалтерском учете». Предлагаем в данном случае применять накопительную ведомость переработанных лома и отходов черных металлов, в которой отражались бы результаты переработки металлолома за определённый период в целях внутреннего контроля и систематизации данных. Обязательные реквизиты накопительной ведомости должны соответствовать требованиям законодательства о бухгалтерском учете, отметим необходимость включения реквизитов «категория лома», «количество лома», «учетная стоимость лома», при этом выделяется несколько граф по категориям лома, основанием для заполнения данного регистра

являются акты переработки лома и отходов черных металлов.

Для контроля за первичными документами по движению металлолома в переработке целесообразно применять журнал регистрации актов переработки лома черных металлов. Данный регистр позволит в хронологическом порядке фиксировать составленные и принятые к учету акты и, таким образом, не допустить фактов злоупотреблений при переработке металлолома.

1. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

2. Положение о лицензировании деятельности по заготовке, хранению, переработке и реализации лома черных металлов, цветных металлов : утв. Постановлением Правительства РФ от 12 декабря 2012 г. № 1287. – URL : <http://base.garant.ru/70281662/#ixzz3D1Q8uDmp>.

3. Положение по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (с изменениями и дополнениями) : утв. Приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. *Фещенко Е. В.* Схемы корреспонденции счетов. Выпуск от 16 января 2009 г. – URL : <http://www.consultant.ru/law/consult/cm/cm20090116/article10930>.

5. Металлы черные вторичные. Общие технические условия : ГОСТ 2787-75 : утв. Постановлением Госстандарта СССР от 26 декабря 1975 г. № 4035 (ред. от 1 декабря 1982 г.). – URL : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=STR;n=2719>.

6. *Буданова И. А.* Переработка отходов производства и потребления : учеб. пособие. – М. : СП Интернет Инжиниринг, 2010. – 303 с.