

Особенности организации учета: документация, запасы и бухгалтерские оценки

В ходе предпринимательской деятельности субъект используются различные виды запасов: сырье, полуфабрикаты, продукция, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы и др. В процессе признания и оценки запасов возникают различные вопросы. Наиболее распространенные из них связаны с тем, может ли организация применить:

- 1) разные методы текущей оценки запасов на уровне предприятия;
- 2) разные текущие методы оценки для одного и того же типа запасов (например, материалов);
- 3) разные методы определения себестоимости услуг, продукции, полуфабрикатов и т.д.

I. Применение различных методов текущей оценки запасов, при котором соблюдается основное требование: экономическое содержание и назначение использования запасов отличны.

В соответствии с положениями пункта 34 НСБУ «Запасы» текущий метод оценки запасов устанавливается каждой организацией самостоятельно и отражается в ее учетной политике. При этом учитываются особенности деятельности предприятия, уровень инфляции, степень влияния принятого метода оценки на финансовый результат, а также затраты на применение этого метода в учете.

Предприятие должно использовать одни и те же текущие методы оценки для всех запасов, которые имеют одинаковое экономическое содержание и использование. К запасам с разным экономическим содержанием или использованием могут применяться разные методы. Таким образом, основным критерием оценки запасов является их экономическое содержание и различное использование.

Согласно НСБУ, «Запасы», запасы представляют оборотные активы, которые:

- 1) предназначены для продажи в ходе нормального осуществления деятельности;
- 2) являются незавершенными в ходе нормального осуществления деятельности, или
- 3) находятся в виде сырья, основных материалов и других расходных материалов, которые будут использованы в процессе производства, оказания услуг, и/или в других хозяйственных целях.

При этом, согласно пункту 6 стандарта запасы включают сырье и основные, расходные материалы, упаковку (счет 211), малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (счета 213 и 214.), незавершенное производство (счет 215), продукция (счет 216), побочная продукция (счет 216), готовая продукция (счет 216), полуфабрикаты (счет 216) и т. д. .

В этом контексте материалы и продукция имеют такое же экономическое содержание, но различное использование и для этих категорий, соответственно, могут использоваться различные текущие методы оценки. Основным условием является включение применяемых методов в учетную политику предприятия.

Выписка из учетных политик субъекта

Запасы

Предприятие применяет текущие методы оценки запасов, чтобы:

- материалы и продукция - **метод средневзвешенной стоимости;**
- малоценные и быстроизнашивающиеся предметы - **метод специфической идентификации.**

II. Применение различных методов текущей оценки запасов в пределах одного и того же типа / категории запасов в случае четкого определения типа / категории запасов (например, материалов).

В соответствии с положениями пункта 6 НСБУ «Запасы» материалы (счет 211) включают несколько видов: сырье и основные материалы, расходные материалы, тара и т. д.

В этом контексте напоминаем, что в Общем плане счетов бухгалтерского учета, представлены следующие виды материалов:

211	Материалы
2111	Сырье и основные материалы
2112	Вспомогательные материалы
2113	Запасные части
2114	Топливо
2115	Тара
2116	Автопокрышки и аккумуляторы, приобретенные отдельно от транспортного средства
2117	Материалы сельскохозяйственного назначения
2118	Материалы, временно переданные третьим лицам
2119	Прочие материалы

Следует отметить, что, в зависимости от конкретной деятельности предприятия и особенностей использования сырья, предприятие может применять метод ФИФО, а в случае запасных частей и вспомогательных материалов, для которых нет особых условий учета - метод средневзвешенной стоимости и / или специфической идентификации.

Согласно пункту 7 НСБУ «Запасы», в категорию запасов субъекта, также включаются:

1) **квалифицированные активы, предназначенные для продажи** (например, жилые комплексы, винодельческая продукция, находящаяся в процессе выдержки);

2) **ценности в виде запасов, которые временно находятся у третьих лиц** по различным причинам или в определенных целях (например, ценности, переданные на хранение, комиссионную продажу, переработку).

Относительно квалифицированных активов или с длительным производственным циклом следует отметить, что их можно интерпретировать как с точки зрения методов калькуляции, так и с точки зрения методов последующей оценки запасов.

В случае запасов, которые временно удерживаются третьими сторонами, в том числе на которые, в соответствующих случаях, могут быть распределены затраты на хранение, погрузочно-разгрузочные работы, транспортировку, брокерские услуги и т. д., поскольку, если они еще не готовы к использованию, но представляют собой затраты, необходимые для непосредственно в контексте пункта 15 НСБУ «Запасы», организация может применять метод средневзвешенной стоимости, но, в зависимости от типа запасов, может применять и другие методы в соответствии с пунктом 33 указанного стандарта.

Выписка из учетных политик субъекта

Запасы
<i>Предприятие использует текущие методы оценки запасов, для:</i>
- <i>материалов:</i>
1) <i>основные материалы - метод FIFO;</i>
2) <i>вспомогательные материалы, запасные части, другие материалы, в том числе материалы, временно переданные третьим лицам (таможенный склад) - метод средневзвешенной стоимости;</i>
- <i>продукция - метод средневзвешенной стоимости;</i>
- <i>малоценные и быстроизнашивающиеся предметы - метод специфической идентификации.</i>

III. Применение разных методов определения стоимости продукции, полуфабрикатов, работ., особенно при наличии специфических и разнообразных особенностей технологического процесса, характеристик продукции/услуг и т. д. К примеру, для оказания услуг в зависимости от технологического процесса может применяться позаказный метод, а для продукции – попередельный метод.

Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг (далее - Методические указания) предусматривают, что в соответствии с учетными политиками предприятие может использовать отдельный калькуляционный метод, несколько методов или комбинацию калькуляционных методов на производимую продукцию / оказываемые услуги в зависимости от организационно-технологических особенностей и информационных потребностей (пункт 56 Методических указаний).

Выписка из учетных политик субъекта

Затраты

Предприятие использует различные калькуляционные методы:

а) в процессе основной деятельности:

*- для изготовления изделий - **попередельный метод**;*

б) в процессе вспомогательной деятельности:

*- для изготовления запчастей - **позаказный метод**;*

*- для оказания услуг (деятельность юридического лица «УУ») - **простой метод**.*

При этом следует отметить, что согласно пункту 57 Методических указаний, в случае существенного изменения организационно-технологического процесса, может измениться и метод калькуляции затрат.

Эффект от изменения метода калькуляции учитывается в соответствии с НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

Ниже представлено типовое решение об изменениях в учетной политике предприятия.

РЕШЕНИЕ

« ____ » декабрь 202_ г. _____ №. _____

Об изменениях в Учетной политике предприятия "АС" SA

Во исполнение положений Закона о бухгалтерском учете №. 287/2017, НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события», , ввиду существенного изменения характера деятельности предприятия "АС" SA организационно-технологического процесса, для обеспечения эффективного функционирования субъекту более уместна другая оценка таких статей бухгалтерского учета, как себестоимость произведенной продукции, на основе положений Методических указаний по учету производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг руководство субъекта РЕШАЕТ :

1. Утвердить изменения в Учетных политиках предприятия "АС" SA на 2021 год, такие как изменение метода калькуляции произведенной продукции с позаказного метода на метод по переделам с полуфабрикатами.

2. Данное положение является неотъемлемой частью учетных политик предприятия.

3. Контроль за исполнением данного приказа осуществляется лично.

Исполнительный директор

В контексте вышеизложенного субъект может применять различные методы, а также несколько методов оценки и определения запасов, методов калькуляции работ, услуг, которые выбираются самостоятельно в соответствии с особенностями организационно-технологического процесса и в соответствии с национальными правилами в данной области, в, в частности, НСБУ «Запасы» и Методические указания, при условии, что они должны отражать эти аспекты в учетных политиках предприятия.

➤ Особенности учета автошин и аккумуляторов (п. 51-54 НСБУ «Запасы»)

Согласно п. 42 НСБУ «Запасы» предусмотрены три варианта списания стоимости автошин и аккумуляторов, приобретенных отдельно от транспортных средств:

- 1) по полной стоимости при передаче в эксплуатацию;
- 2) в зависимости от фактического пробега или срока эксплуатации
- 3) другим способом установленным субъектом.

Конкретный вариант списания стоимости автошин и аккумуляторов выбирается субъектом самостоятельно и устанавливается в его учетных политиках.

Согласно Общему плану счетов автошины и аккумуляторы, приобретенные отдельно от транспортных средств, учитываются как материалы (на счете 211, субсчет 2116).

При **варианте 1** балансовая стоимость шин и аккумуляторов, приобретенных отдельно от транспортных средств, переданных в эксплуатацию, отражается в учете как увеличение текущих затрат/расходов, незавершенных долгосрочных активов и т.д. и уменьшение запасов (Дт 811,812, 821, 712, 713 и др. Кт 211).

Следует отметить, что вариант 1 может быть применен только при списании стоимости автошин/аккумуляторов, переданных в эксплуатацию начиная с 01.01.2020 г. Для автошин, находящихся в эксплуатации на эту дату, доля стоимости, относящаяся к недопробегу, подлежит списанию на текущие затраты/расходы в зависимости от фактического пробега, а для аккумуляторов – в течение оставшегося срока эксплуатации.

Вариант 2 был предусмотрен в Приказе МФ № 87/2004 и применялся до вступления в силу изменений, внесенных в НСБУ в 2020 году. При его использовании субъект должен разработать нормы пробега и эксплуатации автошин для транспортных средств на основании норм, утвержденных Приказом Министерства транспорта и дорожного хозяйства № 124/2005.

Вариант 3 целесообразно применять для учета и списания стоимости автошин, установленных на транспортных средствах без спидометра (например, для тракторов, кранов, электрокар). Стоимость данных автошин списывается на текущие затраты/расходы в зависимости от количества отработанных машино-часов, веса перевозимых грузов, площади обработанных земельных участков и от других показателей, предусмотренных в учетных политиках.

Независимо от применяемого варианта списания на текущие расходы стоимость автошин/аккумуляторов вычитается в налоговых целях, поскольку в Налоговом кодексе не предусмотрены специальные правила для таких расходов. В этом случае применяются положения ст. 44 ч. (7) НК, согласно которым для целей налогообложения могут использоваться методы финансового учета, основанные на положениях НСБУ и МСФО и не противоречащие положениям раздела II НК.

ОБНП

28.15.71 Вносятся ли в налоговую накладную отдельной строкой шины и аккумуляторы, приобретенные отдельно и предназначенные для установки на автомобиль, впоследствии проданного с освобождением от уплаты НДС без права вычета?

Согласно п.55 НСБУ “Долгосрочные нематериальные и материальные активы”, утвержденного Приказом Министерства финансов №118/2013 об утверждении Национальных стандартов бухгалтерского учета, перевод в состав автомобиля шин, аккумуляторов, приобретенных отдельно, увеличивает стоимость автомобиля, становясь частью его. В соответствии с ч.(1), ч.(3) ст.11 Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности №287/2017, экономические факты учитываются на основе первичных документов, составленных в момент осуществления (совершения) экономических фактов, а если это невозможно – непосредственно после осуществления (совершения) соответствующих фактов.

В случае поставки товаров, облагаемых НДС на основании Раздела III Налогового Кодекса, а также необлагаемых НДС, выписывается налоговая накладная, которая является типовой формой первичного документа строгой отчетности на бумажном носителе, а также в электронном виде и утвержденной Приказом Министерства финансов об утверждении типовой формы первичного

документа строгой отчетности «Налоговая накладная» и Инструкции по ее заполнению № 118 от 28 августа 2017 года.

Исходя из того, что объектом экономической операции является продажа автомобиля, а не его составных частей, то в налоговой накладной, выписанной при продаже автомобиля вместе с установленными на нем шинами, аккумуляторами, которые были приобретены отдельно, показатели, относящиеся к продаже автомобиля, отражаются одной строкой.

28.21.61 Каков порядок вычета НДС на приобретаемые аккумулятор и шины, предназначенные для установки на легковой автомобиль, используемый в предпринимательской деятельности, впоследствии проданного с освобождением от уплаты НДС без права вычета?

Согласно подпкт.2) п.6 НСБУ «Запасы», утвержденного Приказом Министерства финансов №118/2013 об утверждении Национальных стандартов бухгалтерского учета, шины и аккумуляторы относятся к расходным материалам, которые участвуют или способствуют процессу производства и/или оказания услуг.

Одновременно, согласно Приказу Министерства финансов №87 от 23 декабря 2004 г. о порядке учета расходов по замене автошин и аккумуляторных батарей транспортных средств, применимому ко всем транспортным средствам, используемым в предпринимательской деятельности, независимо от того, числятся или нет данные средства на балансе предприятия, стоимость автошин, приобретенных отдельно от транспортных средств, относится на расходы и/или затраты исходя из фактического пробега, а стоимость аккумуляторных батарей - исходя из срока эксплуатации, установленного в технической документации. Согласно ч.(2) ст.102 Налогового Кодекса, суммы НДС на приобретаемые шины и аккумуляторы, установленные на легковой автомобиль, впоследствии продаваемого с освобождением от уплаты НДС без права вычета, не подлежат вычету и относятся на затраты или расходы.

В то же время, в соответствии с ч.(1) ст.102 Налогового Кодекса, в случае уплаты НДС в бюджет, субъектам налогообложения, зарегистрированным в качестве плательщиков НДС, разрешается вычет суммы НДС, уплаченной или подлежащей уплате поставщикам–плательщикам НДС на товарно-материальные ценности, услуги, приобретаемые для осуществления облагаемых поставок в процессе предпринимательской деятельности.

Таким образом, в случае, когда легковой автомобиль, на который были установлены шины и аккумуляторы, приобретенные отдельно от него, был использован для облагаемых НДС поставок, субъект налогообложения может воспользоваться правом вычета НДС на шины и аккумуляторы.

В случае продажи автомобиля, освобожденного от уплаты НДС без права вычета, на котором установлены шины и аккумуляторы, приобретенные отдельно от него, учитывая то, что на момент отчуждения автомобиля, используемого в предпринимательской деятельности, часть стоимости шин и аккумуляторов отнесена на расходы и/или затраты, на основании ч.(б) ст.102 Налогового Кодекса, вычет НДС относящийся к шинам, аккумуляторам, будет уменьшен на сумму НДС, относящейся к неизношенной стоимости шин, аккумуляторов.

Хозяйствующие субъекты нередко реализуют частично использованные автотранспортные средства (далее – автомобили) по причине неэффективности их дальнейшего использования, частичного повреждения в результате аварии, потребности в денежных средствах и др.

Приказом МФ № 48/2019 об утверждении изменений к Приказу министра финансов № 118/2013 в НСБУ «ДНМА» внесены существенные изменения. Так, согласно п. 53¹ в случае, если субъект **принимает решение об отчуждении долгосрочного материального актива (продажа, передача в качестве доли в уставный капитал другого субъекта и др.) без предварительной подготовки**, он продолжает признавать этот объект как долгосрочный материальный актив до его выбытия.

Если субъект принимает решение о выбытии долгосрочного материального актива, **он может быть переведен в состав запасов** только в том случае, если подвергается подготовке к продаже (переоснащение, переоборудование, реконструкция и т. п). Перевод осуществляется по балансовой стоимости объекта долгосрочных материальных активов на дату окончания работ по его подготовке к продаже.

Таким образом, начиная с 01.01.2020 для того, чтобы перевести автомобиль в состав товаров, необходимо выполнить требование стандарта о его предварительной подготовке к продаже. Если же это требование не выполняется, то результат от продажи объекта будет отнесен на счета доходов и расходов от выбытия долгосрочных активов.

Продажа автомобиля по стоимости ниже балансовой

В связи с тем, что автомобили относятся к категории амортизируемых долгосрочных материальных активов, при их продаже по цене ниже балансовой стоимости необходимо руководствоваться положениями ст. 97 ч. (5) НК. Обращаем внимание на изменения и дополнения данной статьи Законом № 288/2017, действующие с 01.01.2018:

Положения ст. 97 ч. (5) НК до 31.12. 2017	Положения ст. 97 ч. (5) НК начиная с 01.01.2018
Облагаемой стоимостью облагаемой поставки изнашиваемых активов является наибольшая величина из их бухгалтерской и рыночной стоимости	Облагаемой стоимостью облагаемой поставки активов, <i>самортизированных или подлежащих амортизации</i> поставщиком, является наибольшая величина из их бухгалтерской и рыночной стоимости

Учитывая данные изменения, отметим, что с позиции налогового законодательства, независимо от того, будет ли амортизируемый актив (в нашем случае автомобиль) продаваться как основное средство без предварительной подготовки к продаже либо объект долгосрочных материальных активов будет переведен в категорию запасов, НДС необходимо будет начислить от наибольшей величины из бухгалтерской и рыночной стоимости. В данном случае на сумму доначисленного НДС следует отразить Дт 714 Кт 534.

Стоимость поставки автомобиля, согласно налоговой накладной, отражается в графе 1 «Поставки товаров и услуг» Декларации по НДС, а сумма НДС, относящаяся к данной поставке, а также доначисленная сумма НДС отражаются в гр. 2 Декларации по НДС.

При продаже автомобиля вместе с установленными шинами и аккумуляторами, которые были приобретены отдельно, в налоговой накладной эти объекты не отражаются отдельной строкой, так как объектом экономической операции является продажа автомобиля, а не его составных частей. Так, согласно п. 55 НСБУ «ДНМА» перевод в состав автомобиля шин, аккумуляторов, приобретенных отдельно, увеличивает стоимость автомобиля, становясь его частью. В такой ситуации не принимается во внимание то, что на момент продажи на автомобиле могут быть установлены шины и аккумуляторы, которые у поставщика учитывались отдельно от автомобиля. Так помимо налоговой накладной необходимо составить и подписать обеими сторонами Акт о передаче шин, аккумуляторов, так как шины и аккумуляторы являются, с одной стороны, неотъемлемой частью автомобиля и не отражаются отдельными строками в налоговой накладной, а, с другой стороны, в учете у поставщика отражались отдельно.

Пример 1. Субъект продал легковой автомобиль по продажной стоимости 130 000 леев (без НДС). Первоначальная стоимость составляет 320 000 леев, а сумма накопленной амортизации – 184 000 леев. Шины и аккумулятор приобретены отдельно от автомобиля. На момент его продажи недоамортизированная стоимость шин составляла 2 900 леев, а доля неиспользованного аккумулятора – 1 400 леев, объекты учитывались на счете 261.

Бухгалтерские проводки по операциям, связанным с продажей автомобиля, освобожденного от НДС

№	Содержание операции	Сумма, леев	Корреспонденция счетов		Основание
			дебет	кредит	
1	Списание суммы накопленной амортизации автомобиля	184 000	124	123	Бухгалтерская справка
2	Списание балансовой стоимости автомобиля (320 000 леев – 184 000 леев)	136 000	721	123	Бухгалтерская справка

3	Отражение продажной стоимости автомобиля	130 000	234	621	Налоговая накладная
4	Списание недоамортизированной стоимости шин	2 900	714, 721	261	Бухгалтерская справка, акт передачи шин
5	Отражение НДС от недоамортизированной стоимости шин	580	714	534	Бухгалтерская справка, запись в регистре учета покупок с минусом
6	Списание стоимости неиспользованного аккумулятора	1 400	714, 721	261	Бухгалтерская справка, акт передачи аккумуляторов
7	Отражение НДС от стоимости неиспользованного аккумулятора	280	714	534	Бухгалтерская справка, запись в регистре учета покупок с минусом

Отражение НДС в учете и отчетности при продаже легкового автомобиля

В бухгалтерском учете	В Регистре покупок	В гр. 13 Декларации по НДС	В приложении 2 к Декларации по НДС
По кредиту счета 534 проведены суммы НДС – 860 леев (580 леев + 280 леев)	Сторнированы суммы НДС – 580 леев (по шинам) и 280 леев (по аккумулятору)	Отражен НДС со знаком «минус» – 860 леев (580 леев + 280 леев)	Продажная стоимость без НДС отражена по налоговой накладной

Таким образом, в случае реализации легкового автомобиля, освобожденного от уплаты НДС без права на вычет, от стоимости шин и аккумулятора, отнесенной на расходы, восстанавливается НДС бюджету на основании ст. 102 ч. (6) НК (операции 5 и 7). Эти суммы отражаются со знаком «минус» как в регистре учета покупок, так и в гр. 13 Декларации по НДС.

Вычет расходов, связанных со списанием стоимости шин и аккумуляторов, а также восстановленного НДС, не ограничивается, за исключением продажи, осуществленной прямо или опосредованно взаимозависимым лицам.

Если продается облагаемый НДС грузовой автомобиль с приобретенными отдельно и установленными на колеса шинами, субъект не теряет право на вычет НДС, относящегося к недоамортизированной стоимости шин. Если рыночная стоимость автомобиля ниже его балансовой стоимости, необходимо составить бухгалтерскую справку и доначислить НДС.

Пример 2. *Предприятие продало грузовой автомобиль «DAF» с установленными автошинами и аккумулятором по общей продажной стоимости 325 000 леев (без НДС). Первоначальная стоимость составляет 882 000 леев, а сумма накопленной амортизации – 440 000 леев. Шины и аккумуляторы приобретены отдельно от автомобиля. На момент продажи грузовика недоамортизированная стоимость шин составляла 10 500 леев, а доля неиспользованных аккумуляторов – 2 200 леев, объекты отражены на счете 261.*

Бухгалтерские проводки по операциям, связанным с продажей автомобиля, облагаемого НДС

№	Содержание операции	Сумма, леев	Корреспонденция счетов		Основание
			дебет	кредит	
1	Списана сумма накопленной амортизации грузового автомобиля	440 000	124	123	Бухгалтерская справка
2	Списана балансовая стоимость грузового автомобиля (882 000 леев – 440 000 леев)	442 000	721	123	Бухгалтерская справка
3	Отражена продажная стоимость грузового автомобиля, без НДС	325 000	234	621	Налоговая накладная, запись в регистре учета продаж

4	Начислен НДС от продажной стоимости грузового автомобиля	65 000	234	534	Налоговая накладная, запись в регистре учета продаж
5	Доначислена сумма НДС от превышения балансовой стоимости над продажной (442 000 леев – 325 000 леев) x 20 %	23 400	714	534	Бухгалтерская справка, запись в регистре учета продаж
6	Списана недоамортизированная стоимость шин	10 500	714, 721	261	Бухгалтерская справка, акт передачи шин
7	Списана стоимость неиспользованных аккумуляторов	2 200	714, 721	261	Бухгалтерская справка, акт передачи аккумуляторов
8	Доначислена сумма НДС от стоимость неиспользованных шин и аккумуляторов	2540	714	534	Бухгалтерская справка, запись в регистре учета продаж

Отражение НДС в учете и отчетности при продаже грузового автомобиля, облагаемого НДС

В бухгалтерском учете	В регистре продаж	В гр. 2 Декларации по НДС	В приложении 2 к Декларации по НДС
По кредиту счета 534 начисляются суммы: - 65 000 леев – по налоговой накладной, - 23 400 леев – на основании бухгалтерской справки	В регистре продаж отражаются отдельно суммы НДС: - 65 000 леев – по налоговой накладной, - 23 400 леев – от превышения балансовой стоимости	Показывается НДС к начислению – – 88 400 леев	Отражается НДС в сумме 65 000 леев согласно налоговой накладной

Исходя из данных примера, в гр. 1 «Поставки товаров и услуг» Декларации по НДС отражается стоимость поставки автомобиля согласно налоговой накладной – 325 000 леев. А сумма НДС по данной поставке и доначисленная сумма НДС отражаются в гр. 2 Декларации по НДС – 88 400 леев (65 000 леев + 23 400 леев). От стоимости шин и аккумуляторов НДС восстанавливается отражается по строке 13 Декларации.

В 2020 году разработано **Положения об управлении батареями и аккумуляторами, и отходами батарей и аккумуляторов № 586/2020** (далее - Положение), которым были введены принципиально новые требования к их управлению. Данный документ вступил в силу по истечении 6 месяцев со дня опубликования, то есть 28 февраля 2021 года. При этом согласно п. 2 постановления, с 1 января 2022 года могут размещать на рынке батареи и аккумуляторы только производители, зарегистрированные в Списке производителей продуктов, подпадающих под правила расширенной ответственности производителя.

Необходимость разработки Положения вытекает из требований п. (13) ст. 49 Закона № 209/2016 об отходах, согласно которому обращение с батареями и аккумуляторами (далее - БА), а также их отходами должно осуществляться в соответствии с нормативными актами, утвержденными Правительством. Регламент также переносит требования европейской нормативно-правовой базы, направленные на защиту окружающей среды от вредного воздействия отходов БА, и установление соответствующей правовой базы для сбора, обработки, переработки и утилизации отходов БА, в частности, запрет на размещение на рынок БА, содержащих опасные химические вещества.

Регламент предписывает процедуру переработки и улучшения экологических показателей, в соответствии с которой экономические агенты, осуществляющие деятельность по обработке, рециркуляции и переработке, поощряют разработку новых технологий с точки зрения охраны окружающей среды для всех типов БА, а также обязаны вводить в сооружения для рециркуляции, обработки и переработки отходов БА системы экологического менеджмента, сертифицированные в соответствии с положениями Закона № 20/2016 о национальной стандартизации.

Одновременно было введено понятие целей сбора и сроков их достижения. Таким образом, в соответствии с пунктом 13 Регламента производители БА и третьи лица должны достичь следующих минимальных целей по сбору:

- 1) 25% до 2023 г.;
- 2) 45% до 2025 г.

Агентство по окружающей среде ежегодно контролирует цели по сбору в соответствии со схемой, изложенной в приложении № 2 Положения. В целях мониторинга соблюдения требований Положения Агентство ведет учет производителей БА, составляет и ведет **Список производителей** продуктов, подпадающих под правила расширенной ответственности производителя (в дальнейшем – Список производителей), посредством *Автоматизированной информационной системы «Управление отходами»*, установленной Постановлением Правительства № 682/2018, в которой ежегодно собирается информация, включая оценки относительно:

- 1) типа, количества и веса размещенных на рынке БА;
- 2) типа, количества и веса ОБА, которые были собраны любым способом, обработаны, рециркулированы и удалены;
- 3) типа, количества и веса собранных и экспортированных ОБА.

Существующие на рынке производители обязаны зарегистрироваться в Списке производителей в течение *3 месяцев с даты вступления в силу настоящего Положения* в соответствии с требованиями, изложенными в приложении № 3, получив регистрационный номер, который они должны сообщить всем коммерческим сетям, через которые продаются БА, в течение максимум 30 дней с даты присвоения.

Порядок проведения системы сбора отходов БА описан в п.31-45 Положения. Таким образом, согласно п.31 Регламента, обязанности производителей БА, упомянутые в пункте 12 Закона 209/2016 об отходах, выполняются двумя способами:

- 1) индивидуально; или**
- 2) путем передачи обязанностей на договорной основе коллективной системе, авторизованной Агентством.**

Производители, указанные в пункте 31 Положения, которые индивидуально выполняют свои обязанности, обязаны получать ОБА от бенефициаров и от потребителей *через собственные пункты сбора отходов.*

Коллективные системы, авторизованные в соответствии с положениями статьи 25 Закона № 209/2016 об отходах, действующие от имени производителей, в целях выполнения своих обязанностей по разделному сбору ОБА для обеспечения целей по рециркуляции и переработке, в соответствии с положениями части (8) статьи 12 Закона № 209/2016 об отходах, обеспечат выполнение договорных условий, касающихся управления ОБА, путем *заключения договоров о присоединении к коллективной системе с любым из производителей*, обратившимся с подобным запросом и принимающим договорные условия.

Дистрибьюторы автомобильных БА¹ обязаны:

- 1) *сбирать автомобильные БА от конечных потребителей;*
- 2) **применять систему «депозит» к продажной цене автомобильных БА;**
- 3) *хранить в специально обустроенных, огороженных помещениях, надежных в плане предотвращения неконтролируемых утечек, автомобильные БА, полученные в обмен на проданные;*
- 4) *передавать, на договорной основе, автомобильные БА авторизованным экономическим агентам;*
- 5) *разместить на видном месте объявление следующего содержания: «Сдайте автомобильные ОБА для их переработки»;*
- 6) *разместить на видном месте цену на автомобильную батарею или аккумулятор и стоимость соответствующего «депозита»;*

¹ *Дистрибьютор* – лицо, которое на профессиональном уровне поставляет батареи и аккумуляторы конечному потребителю.

7) при продаже автомобильной батареи или аккумулятора выдать покупателю квитанцию с указанием стоимости «депозита»;

8) возместить покупателю стоимость «депозита» на основании выданной квитанции, если покупатель возвращает использованную автомобильную батарею или аккумулятор.

Дистрибьюторы БА, продаваемых через средства дистанционной связи, передают Агентству информацию в соответствии с требованиями положений пункта 16 Положения.

Система «депозит» применяется к продажной цене дистрибьюторами автомобильных БА при продаже конечному потребителю, составляя 10% продажной цены автомобильной батареи или аккумулятора, и оплачивается при покупке автомобильной батареи или аккумулятора, если не возвращается использованная автомобильная батарея или аккумулятор.

Введение этого понятия создало ряд вопросов относительно его практической реализации, а именно:

1) как оформить депозит с учетом того, что нормативно-правовая база не предусматривает такой документ, как «квитанция»?

2) как на практике учитывается эта операция у экономического агента, который покупает / продает БА?

3) как документально оформить операцию по утилизации отходов БА авто и в какие сроки?

4) обязательно ли возмещать отходы БА, идентичные тем, к которым применялся депозит, или вместо них возмещаются другие?

Положение предусматривает, что система «депозит» применяется дистрибьюторами БА автомобилей при продаже конечному потребителю по продажной цене в размере 10% от продажной цены БА автомобиля.

Согласно ст. 108 НК, налогооблагаемый субъект, осуществляющий налогооблагаемую поставку на территории страны, обязан предъявить покупателю (получателю) налоговую накладную по данной доставке. Анализируя понятие доставки товаров, услуг согласно ст. 93 Налогового кодекса, депозит, применяемый к БА авто, в этом понятии не фигурирует.

В то же время, согласно ст. 12 Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности № 287/2017 налоговая накладная является документом строгой отчетности и выдается при передаче активов или услуг с переходом права собственности. Сам депозит не является отчуждением права собственности, а является гарантией того, что покупатель при покупке ВА автомобиля, если он вернет отходы ВА изношенного авто, получит стоимость, ранее уплаченную за его покупку, или, другими словами, является мотивацией покупателя. Мы не исключаем того, что в случае с дистрибьютором могут возникнуть ситуации, когда депозит может не быть внесен позже, если покупатель не вернет использованный БА, который будет представлять собой доход, но не от продаж БА, а отнесен к прочим операционным доходам.

В связи с этим мы хотели бы отметить, что Положение прямо не предусматривают крайний срок, когда покупатель должен будет вернуть использованный аккумулятор. Это, на наш взгляд, усложняет ведение учета как у дистрибьютора, так и у покупателя.

Отмечаем, что в других странах законодательство в данной сфере предусматривает четкие условия, при которых покупатель может получить возврат депозита. Например, в Румынии предусмотрено, что дистрибьютор обязан возместить покупателю сумму депозита на основании выданной квитанции, если в течение максимум 30 дней с даты покупки покупатель передает автомобильную батарею или аккумулятор. Считаем, что законодательно также должен быть указан конкретный срок, иначе возникает вопрос, как отслеживать депозит, если период возврата неизвестен - до одного года или более одного года? В этом контексте, поскольку ПП586 / 2020 в настоящее время не предусматривает конкретного срока, стороны могут указать в контракте, заключенном между сторонами, конкретный период, например 30-дневный срок, указанный выше. Если покупатель не соблюдает этот срок, поставщик / дистрибьютор отнесет эти суммы на доходы.

В то же время отметим, что п.41 Положения предусматривает, что **невозмещенные суммы, полученные от применения системы «депозит», указываются отдельно в бухгалтерском учете лица, осуществляющего коммерческую деятельность автомобильными БА, и**

используются только для организации деятельности по сбору использованных автомобильных БА.

**» Особенности учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов
(п. 51-54 НСБУ «Запасы»)**

Передача в эксплуатацию малоценных и быстроизнашивающихся предметов, **стоимость единицы которых не превышает 1/6 лимита от размера, установленного законодательством**, отражается в учете как увеличение текущих затрат/расходов, долгосрочных активов и т.д. и уменьшение запасов (Дт 811, 812, 821, 712, 713 и др. Кт 2131). Согласно учетным политикам, эти предметы **могут быть списаны по мере передачи в эксплуатацию путем начисления износа** в порядке, установленном в п. 52-53 настоящего стандарта.

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, стоимость единицы которых **превышает 1/6 лимита от размера, установленного законодательством**, списываются на текущие затраты/расходы, долгосрочные активы и т.д. путем начисления износа. Передача в эксплуатацию этих предметов отражается как внутренняя корреспонденция между субсчетами, открытыми на счете учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов (Дт 2132 Кт 2131).

Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов начисляется в размере 100% от стоимости объектов, за вычетом остаточной стоимости при их передаче в эксплуатацию. В зависимости от назначения использования этих предметов, начисленный износ отражается в учете как одновременное увеличение текущих затрат/расходов, долгосрочных активов и др. и износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов (Дт 811, 812, 821, 712, 713 и др. Кт 214).. Остаточная стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов устанавливается каждым субъектом самостоятельно. Списание износа этих предметов осуществляется при их выбытии и отражается как одновременное уменьшение износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов и запасов (Дт 214 Кт 2132).

По временным нетитульным сооружениям, специальным приспособлениям и устройствам, износ начисляется в течение всего срока полезного функционирования, а если этот срок превышает срок строительства основного объекта – исходя из продолжительности его строительства.

В соответствии с учетными политиками, счетчики учета (электроэнергии, природного газа, воды, пр.) и другие аналогичные приспособления подлежат износу в течение всего срока полезного функционирования.

Износ специальных временных нетитульных сооружений, приспособлений, устройств, счетчиков учета и других аналогичных приспособлений отражается как одновременное увеличение текущих затрат/расходов и износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов (Дт 811, 812, 821, 712, 713 и др. Кт 214).