

**Бюллетень
«Финансы и право»**

№ 36 (494), 30 августа – 5 сентября 2010 г.

Издается с февраля 2001 г.

Выходит еженедельно

Собственник



Главный редактор

Л. Нусупбаева

Редактор

К. Паталахина

Помощник редактора

О. Перекрестова

Отдел подписки

А. Киященко

Верстка

Л. Адонина

Корректор

Н. Григорьева

Подписка принимается

в пунктах подписки по каталогам:

«Казпочта», «Эврика пресс»,

«Евразия пресс», «Kaz Press».

Подписные индексы – 25788; 75788; 75120;

75511; 75514; 75119; 75559

Региональные дилеры:

г. Аксай, тел. (7113) 334442

г. Актобе, тел. (7132) 542837; 578438

г. Караганда, тел. (7212) 493350; 493935; 437087

г. Кокшетау, тел. (7162) 254090

г. Павлодар, тел. (7182) 321585

г. Петропавловск, тел. (7152) 464093

г. Уральск, тел. (7112) 508805

г. Усть-Каменогорск, тел. (7232) 767451; 522940

г. Шымкент, тел. (7252) 558279

г. Экибастуз, тел. (7187) 755554

Вопросы в адрес редакции направляйте

по e-mail: vivat.fip@alnet.kz

www.vivatpress.kz.

Адрес редакции:

050060, г. Алматы,

ул. Тимирязева, д. 80, офис 19

Журнал зарегистрирован

в Министерстве культуры и информации

Республики Казахстан

Свидетельство № 8390-Ж от 08.06.2007 г.

Мнение авторов не всегда отражает точку

зрения редакции. Перепечатка материалов,

опубликованных в журнале, допускается

с письменного разрешения редакции.

Ссылка на журнал обязательна.

Ответственность за достоверность

фактов и сведений, содержащихся

в публикациях, несет автор.

Объем 1,5 п. л., формат 60x84/8. Тираж 2000 экз.

Отпечатано в ТОО «VIVAT PRESS»

ул. Тимирязева, д. 80, офис 19

По всем вопросам обращайтесь к дилеру

по подписке по тел.: (727) 2743351, 2753601

БЮЛЛЕТЕНЬ

Финансы и право

ВЫПУСК № 36 (494)

30 августа – 5 сентября 2010 г.

СОДЕРЖАНИЕ:

- II- Правительство Республики Казахстан
(постановления, распоряжения)**
- II-0191** О некоторых вопросах оформления
и согласования проектов подзаконных
нормативных правовых актов
Постановление Правительства
Республики Казахстан
от 16 августа 2006 года № 773 стр. 2
- III- Министерство финансов
Республики Казахстан (приказы)**
- III-0084** Об утверждении Правил освобождения
от уплаты налога на добавленную стоимость
товаров, временно ввозимых
на территорию Республики Казахстан
Приказ Министра финансов
Республики Казахстан
от 16 июля 2010 года № 351 стр. 8
- R- разъяснения, комментарии, вопросы-ответы,
ситуации, консультации специалистов**
- R-1663** М. Жумабаева, О. Комиссарова
«Признание основных средств
в соответствии с МСФО» стр. 10
- R-1664** С. Муслимова «Таможенный союз:
переходный период» стр. 16

*Нормативные правовые акты, принятые
в июне – июле 2010 года*

6. При вывозе временно ввезенных товаров до указанного в обязательстве срока и представлении в налоговый орган отчета ранее начисленные суммы НДС подлежат сторнированию на лицевом счете налогоплательщика.

7. Освобождение от уплаты НДС при временном ввозе товаров предоставляется на срок, указанный в обязательстве.

8. В случае невывоза товаров, временно ввезенных на территорию Республики Казахстан, по которым не был уплачен НДС при ввозе, такой ввоз товаров в целях налогообложения признается облагаемым импортом и подлежит обложению НДС с даты ввоза товаров на территорию Республики Казахстан по ставке, установленной пунктом 1 статьи 268 Налогового кодекса.

При этом невывозом товаров, временно ввезенных на территорию Республики Казахстан, с территории Республики Казахстан признается:

- 1) невывоз товаров, временно ввезенных на территорию Республики Казахстан, с территории Республики Казахстан в сроки, установленные обязательством;
- 2) непредставление обязательства и (или) отчета;
- 3) последующая реализация и (или) передача таких товаров другому лицу;
- 4) установление по результатам налогового обследования факта отсутствия временно ввезенных товаров по месту нахождения, указанному в обязательстве;
- 5) вывоз товаров с нарушением условий, предусмотренных подпунктом 4) пункта 3 настоящих Правил.

При этом органы налоговой службы корректируют размер облагаемого импорта в соответствии с нормами статьи 276-8 Налогового кодекса.

9. При временном ввозе физическими и юридическими лицами на территорию Республики Казахстан с территории другого государства – члена таможенного союза товаров, в том числе транспортных средств, не в целях реализации и (или) передачи, а также осуществления деятельности, направленной на получение дохода (за исключением выставок, ярмарок), соблюдение условий, предусмотренных подпунктами 1) – 3) пункта 3 настоящих Правил, не требуется.

R-1663 Признание основных средств в соответствии с МСФО

М. Жумабаева, кандидат экономических наук, доцент

О. Комиссарова, магистрант, Международная Академия Бизнеса

С 1 января 2006 года, в соответствии с требованиями Закона Республики Казахстан 28 февраля 2007 года № 234 «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», субъекты крупного предпринимательства и организации публичного интереса обязаны представлять финансовую отчетность, составленную в соответствии с МСФО. Субъекты малого и среднего предпринимательства формируют финансовую отчетность по национальным стандартам финансовой отчетности. При этом добровольный выбор применения МСФО для них не запрещен.

Это событие повлекло за собой естественные проблемы «переходного периода», выразившиеся в необходимости совершенствования нормативной правовой базы, создания системы подготовки и оценки кадров, издания информационных и методических материалов для обеспечения максимальной прозрачности финансовой отчетности.

Одним из ключевых отличий МСФО от КСБУ является возможность бухгалтера высказывать свое профессиональное суждение и, опираясь на него, принимать решение по отражению отдельных операций и событий, руководствуясь своим опытом и квалификацией. Всегда ли эти возможности могут быть использованы в благих целях?

Основные средства составляют главную часть активов компаний, занятых во многих сферах предпринимательской деятельности. Информация о них имеет большое значение для характеристики финансового положения и результатов деятельности компании. Этим обусловлена важная роль МСФО 16 «Основные средства».

Для того, чтобы объект основных средств мог быть признан в качестве актива, необходимо соблюдение следующих условий:

- поступление в организацию связанных с данным объектом будущих экономических выгод является вероятным;
- себестоимость данного объекта может быть достоверно оценена.

* Опубликован в Бюллетене «Финансы и право» № 40, 2009 г. под номером I-0069.

КОНСУЛЬТИРУЕТ СПЕЦИАЛИСТ

Часто встречается путаница между понятием «поступление экономических выгод» с понятием «способность приносить доход», но эти понятия не всегда бывают идентичными. Понятие будущих экономических выгод дано в МСФО 38 «Нематериальные активы». Согласно этому экономии затрат или другие выгоды, являющиеся результатом использования актива организацией.

Пример 1. Завод приобретает очистительные сооружения для уменьшения объемов вредных выбросов. Очевидно, что это оборудование не приносит дохода, но в то же время экономическая выгода от установки очистительных сооружений очевидна.

Пример 2. Организация приобретает охранное оборудование. Приобретение такого оборудования позволяет с большой вероятностью избежать возможного ущерба от краж, хищений и т.п.

Пример 3. На балансе предприятия числится объект основных средств, используемый в социальной сфере. Объект не приносит дохода, и руководство организации не планирует делать этот объект рентабельным. В этом примере мы видим противоположную ситуацию – отсутствует будущих экономических выгод. В этом случае, если объект планируется использовать, например, для сдачи в аренду, его необходимо учитывать на счетах группы 2310 «Инвестиционная недвижимость» либо списать на убыток.

При определении других выгод от использования того или иного актива бухгалтеру необходимо принять свое профессиональное суждение.

Например, можно доказать, что кондиционер, установленный в офисном помещении, приносит выгоду от своего использования: повышение работоспособности персонала, улучшение имиджа организации и т.п. и классифицировать объект как основное средство на бухгалтерском балансе предприятия. Однако включать в стоимостный баланс подгрупп кондиционер и относить на вычеты амортизацию нельзя, поскольку он используется для получения совокупного годового дохода (статья 116 Налогового кодекса).

Однако следует констатировать то, что положения МСФО 16 могут стать причиной махинаций и мошенничества при купле-продаже предприятий.

В случае, если от эксплуатации или выбытия каких-либо экономических выгод не ожидается, то такой объект должен быть списан на убытки. Таким образом, основные средства продаваемого предприятия могут быть списаны на убытки, в результате чего предприятие становится убыточным, его рыночная цена становится низкой, а администрация предприятия получает свое «вознаграждение» «черным налогом». Так изменения в системе бухгалтерского учета могут стать одним из факторов развития коррупции.

При первоначальном признании объекта основных средств необходимо определить его фактическую себестоимость. Фактические затраты на приобретение основного средства включают покупную стоимость, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, любые прямые затраты на приведение актива в рабочее состояние, торговые скидки вычитаются при определении покупной цены.

Административные и другие общие накладные расходы не являются элементами фактических затрат на приобретение основных средств.

Основное средство может приобретаться в обмен или путем частичного обмена на объект основных средств другого типа или другой актив. Стоимость объекта основных средств определяется по справедливой стоимости полученного актива, скорректированной на сумму уплаченных или полученных денег или их эквивалентов.

При обмене, поскольку процесс получения дохода не завершен, по такой операции прибыль или убыток не признается. Стоимость нового актива принимается равной балансовой стоимости переданного актива.

Последующие затраты увеличивают балансовую стоимость в случае, когда существует большая доля вероятности получения будущих экономических выгод, превышающих первоначально рассчитанные нормативы. Все прочие последующие затраты признаются как расходы периода, в котором они были понесены. Примерами улучшений, способствующих увеличению будущих экономических выгод, являются модификация объекта, увеличивающая срок полезной службы, и повышение его мощности, усовершенствование деталей и узлов машин, улучшающее качество выпускаемой продукции, внедрение новых производственных процессов, обеспечивающих значительное сокращение ранее рассчитанных производственных затрат.

Организация не признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты на повседневное обслуживание объекта. Такие затраты признаются в прибыли или убытке по мере расходования. Элементы некоторых основных средств требуют регулярной замены их частей. Организация признает в балансовой стоимости объекта затраты на частичную замену в момент несения затрат.

Проблема оценки основных средств является наиболее важной для казахстанских предприятий при подготовке отчетности, соответствующей международным стандартам, что вызвано высокой долей основных средств в составе активов для большинства казахстанских предприятий.

В качестве учетной политики организация обязана выбрать либо модель учета по первоначальной стоимости, либо модель переоценки и обязана применять выбранную учетную политику ко всему классу основных средств.

Классом основных средств называют группу активов, одинаковых по содержанию и характеру их использования в операциях организации. Примерами классов основных средств являются:

- земельные участки;
- земельные участки и здания;
- машины и оборудование;
- водные суда;
- воздушные суда;
- автотранспортные средства;
- мебель и встраиваемые элементы инженерного оборудования;
- офисное оборудование.

Модель учета по первоначальной стоимости состоит в том, что после первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Модель переоценки состоит в том, что объект основных средств, справедливая стоимость которых поддается достоверной оценке, подлежит учету по переоцененной величине, равной его справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения. Переоценки должны проводиться с достаточной регулярностью во избежание отличия балансовой стоимости от справедливой стоимости на отчетную дату.

По административному зданию приток денежных средств не определим. Соответственно ценность использования также не определяется. Убыток от обесценения не признается, так как балансовая стоимость меньше чистой цены продажи.

Справедливая стоимость земельных участков и зданий определяется на основе рыночных индикаторов путем оценки, осуществляемой обычно профессиональными оценщиками. Справедливая стоимость машин и оборудования обычно представлена их рыночной стоимостью, определяемой путем оценки.

Если балансовая стоимость актива увеличивается в результате переоценки, увеличение отражается непосредственно в капитале. Если балансовая стоимость уменьшается в результате переоценки, это уменьшение признается расходом, но суммы уменьшения вычитаются из соответствующей статьи «прирост переоценки». Положительный результат переоценки списывается на счет нераспределенной прибыли в момент реализации актива. Списание суммы положительного результата переоценки на счет нераспределенной прибыли не отражается в отчете о прибылях и убытках.

Переклассификация основных средств

Стандарт IAS 40 инвестиционной недвижимости дает следующее определение: имущество, находящееся в распоряжении собственника или арендатора в финансовой аренде, с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала, либо того или другого, кроме:

- использования в производстве или поставке товара или оказания услуг, или в административных целях; либо

- продажи в ходе обычной деятельности.

Пример строительства объекта инвестиционной собственности

В течение 2006 года организация строит производственный комплекс. 1 января 2007 года организация сдает комплекс в аренду. В течение 2006 года учет строительства ведется в соответствии с МСФО 16. С 2007 года комплекс учитывается как инвестиционная собственность в соответствии с МСФО 40.

Примерами инвестиционной недвижимости могут служить:

- земля, предназначенная для получения экономических выгод от повышения стоимости капитала в долгосрочной перспективе, но не для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности;

- земля, дальнейшее предназначение которой на данный момент не определено;

- сооружение или здание, находящееся в собственности организации или по договору финансовой аренды и сданное в аренду по договору или договорам операционной аренды;

- здание или сооружение, не занятое на данный момент, но предназначенное для сдачи в аренду по договору или договорам операционной аренды.

Может возникнуть ситуация, при которой один и тот же объект используется и как объект инвестиций, и как недвижимость, занимаемая владельцем. Если данные части объекта могут быть проданы независимо друг от друга, то они должны учитываться как разные объекты учета. Если такое разделение невозможно, то объект может классифицироваться как инвестиции в недвижимость только в случае, если незначительная его часть предназначена для производства или поставки товаров и услуг или административных целей.

Переклассификация объекта в категорию инвестиционной недвижимости или исключение из данной категории разрешается только при изменении способа его использования, в том числе:

КОНСУЛЬТИРУЕТ СПЕЦИАЛИСТ

Переклассификация основных средств

Операция	Переклассификация
Владелец начинает занимать недвижимость	Объект переводится из категории инвестиционной недвижимости в категорию недвижимости, занимаемой владельцем
Начинается развитие (реконструкция) в целях реализации	Объект переводится из категории инвестиционной недвижимости в категорию запасов
Заканчивается период, в течение которого владелец занимает недвижимость	Объект переклассифицируется из недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию инвестиционной недвижимости
Объект передается в аренду третьей стороне по договору операционной аренды	Объект переводится из запасов в инвестиционную недвижимость
Завершается стадия сооружения или развития (реконструкции) недвижимости	Объект передается из категории недвижимости в стадии сооружения или реконструкции в категорию инвестиционной недвижимости

Переклассификация при использовании модели учета по себестоимости

Модель учета по себестоимости предполагает собой учет компанией инвестиционной недвижимости как основных средств в соответствии с требованиями учета по фактическим затратам. Согласно МСФО 40 модель учета по фактическим затратам применяется в исключительных случаях, когда невозможно определить справедливую стоимость инвестиционной недвижимости.

1. Инвестиционная недвижимость → основное средство.

Условие. Владелец начинает занимать недвижимость.

Переклассификация накопленного износа:

Дебет 2320 «Амортизация инвестиций в недвижимость»;

Кредит 2420 «Амортизация основных средств».

Переклассификация первоначальной стоимости:

Дебет 2410 «Основные средства»;

Кредит 2310 «Инвестиции в недвижимость».

2. Инвестиционная недвижимость → запасы.

Условие. Начало реконструкции и подготовка объекта к реализации.

Примечание. В этом случае переклассификация допускается только в случае начала реконструкции или подготовки объекта к реализации. В случае, если работы не начаты, однако, существует намерение реализовать объект, он продолжает числиться в категории инвестиционной недвижимости.

Аналогично, если реконструкция начата, и объект в дальнейшем будет использоваться в качестве инвестиционной недвижимости, переклассификация в категорию запасов не производится.

Списание накопленной амортизации:

Дебет 2320 «Амортизация инвестиций в недвижимость»;

Кредит 2310 «Инвестиции в недвижимость».

Переклассификация балансовой стоимости:

Дебет 1340 «Незавершенное производство»;

Кредит 2310 «Инвестиции в недвижимость».

3. Основные средства → инвестиционная недвижимость.

Условие. Завершение периода, в течение которого владелец занимал недвижимость.

Переклассификация накопленного износа:

Дебет 2420 «Амортизация основных средств»;

Кредит 2320 «Амортизация инвестиций в недвижимость».

Переклассификация первоначальной стоимости:

Дебет 2310 «Инвестиции в недвижимость»;

Кредит 2410 «Основные средства».

4. Запасы → инвестиционная недвижимость.

Условие. Передача объекта по договору операционной аренды.

Перевод запасов в состав объектов инвестиционной недвижимости:

Дебет 2310 «Инвестиции в недвижимость»;

Кредит 1350 «Прочие запасы».

Начало амортизации объекта инвестиционной недвижимости:

Дебет 7210 «Административные расходы» или 7470 «Прочие расходы» в зависимости от учетной политики;

Кредит 2320 «Амортизация инвестиций в недвижимость».

5. *Незавершенное строительство* → *инвестиционная недвижимость*.

Условие. Завершение строительных работ или реконструкции объекта.

Примечание. До завершения строительных работ объект учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 16.

Перевод объекта незавершенного строительства в состав инвестиционной недвижимости:

Дебет 2310 «Инвестиции в недвижимость»;

Кредит 2930 «Незавершенное строительство».

Начало амортизации объекта инвестиционной недвижимости:

Дебет 7210 «Административные расходы» или 7470 «Прочие расходы» в зависимости от учетной политики организации;

Кредит 2320 «Амортизация инвестиций в недвижимость»

Переклассификация при использовании модели учета по справедливой стоимости

Модель учета по справедливой стоимости состоит в том, что последующее отражение объекта в балансе осуществляется по справедливой стоимости. В качестве справедливой стоимости выступает рыночная стоимость по состоянию на дату баланса. Возникающая прибыль (убыток) от изменения балансовой стоимости относится на чистую прибыль (убыток) за тот период, в котором они возникли (когда основное средство дооценивается, то сумма переоценки относится на счета раздела капитала, а сумма уценки отражается в отчете о прибылях и убытках).

В случае выбора модели учета по справедливой стоимости существует ряд особенностей, которые необходимо учитывать при переклассификации таких объектов.

1. *Инвестиционная недвижимость* → *основное средство*.

2. *Инвестиционная недвижимость* → *запасы*.

Примечание. За себестоимость объекта для последующего учета в соответствии с МСФО (IAS) 2 или 16 принимается справедливая стоимость по состоянию на дату изменения способа его использования.

3. *Основные средства* → *инвестиционная недвижимость*.

Примечание. До даты изменения способа использования объекта организация обязана применять положения МСФО (IAS) 16. Любая возникающая на эту дату разница между балансовой и его справедливой стоимостью учитывается так же, как и переоценка в соответствии с МСФО (IAS) 16.

Списание накопленной амортизации:

Дебет 2420 «Амортизация основных средств»;

Кредит 2410 «Основные средства».

Переоценка балансовой стоимости:

Дебет 2410 «Основные средства»;

Кредит 5420 «Резерв на переоценку».

Переклассификация недвижимости:

Дебет 2310 «Инвестиции в недвижимость»;

Кредит 2410 «Основные средства».

4. *Запасы* → *инвестиционная недвижимость*.

Примечание. Разница между справедливой стоимостью объекта и предыдущим значением балансовой стоимости списывается на прибыли (убыток) отчетного периода.

На сумму балансовой стоимости запаса:

Дебет 2310 «Инвестиции в недвижимость»;

Кредит 1350 «Прочие запасы».

На разницу между справедливой и балансовой стоимостью:

Дебет 2310 «Инвестиции в недвижимость»;

Кредит 6280 «Прочие доходы».

5. *Незавершенное строительство* → *инвестиционная недвижимость*.

В этом случае переклассификация осуществляется по аналогии с предыдущим примером. Только в этом случае необходимо будет сначала признать построенный объект в качестве основного средства, а затем в качестве объекта инвестиционной недвижимости. В этом случае разница между справедливой и балансовой стоимостью будет отнесена на счета прочих доходов (расходов).

Переход от одной модели учета инвестиционной недвижимости к другой практически невозможен.

Переклассификация основных средств в долгосрочные активы, предназначенные для продажи

С 1 января 2005 года действуют требования Международного стандарта (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность». Его действие распространяется на основные средства, попадающие под определение «предназначенные для продажи».

Организация обязана классифицировать долгосрочный актив (или группу выбытия) как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость возмещается главным образом продажей, но не использованием в дальнейшем. В этих целях актив или группа выбытия в настоящем состоянии и обычных условиях должны быть доступны для незамедлительной продажи. При этом продажа должна отличаться высокой степенью вероятности.

Реализация должна быть осуществлена в течение одного года с отчетной даты. Если это условие выполняется после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, то это событие в примечаниях за отчетный период.

Объекты основных средств, переводимые в категорию предназначенных для продажи, отражаются по наименьшей из двух величин:

– балансовой стоимости;

– справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Организация обязана оценивать классифицированный как предназначенный для продажи долгосрочный актив (или группу выбытия) по наименьшей из его (ее) балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

К расходам на продажу относятся затраты, непосредственно связанные с выбытием объекта. При этом не учитываются расходы на финансовые услуги и по налогу на прибыль. Согласно Международному стандарту (IFRS) 5, если существует предположение, что реализация актива произойдет по истечении более чем одного года до отчетной даты, расходы на продажу должны оцениваться по дисконтированной стоимости.

Амортизация на объекты основных средств, предназначенных для продажи, не начисляется. Их стоимость переоценивается в конце каждого периода (наименьшая из величин: балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу), при этом признается любое обесценение.

Основной причиной, по которой не происходит амортизации этих активов, является тот факт, что их балансовая стоимость должна реализовываться в выручке от продаж, а не в текущей деятельности предприятия.

Проценты и прочие расходы, связанные с обязательствами по группе выбытия, классифицируемой как «предназначенная для продажи», должны продолжаться учитываться до момента выбытия.

Примеры классификации активов, предназначенных для продажи

1) Организация решила продать свое структурное подразделение. Рыночный спрос в отношении аналогичных объектов не активен. В результате подразделение может быть продано только после некоторой активизации рынка с тем, чтобы получить минимально возможную сумму денежных средств. До того, как на рынке не произойдет оживления спроса на подобные объекты, структурное подразделение классифицироваться, как предназначенное для продажи, не может.

2) Организация приобретает новый автокран и намеревается предложить поставщику старое оборудование в виде частичной оплаты. Это оборудование может рассматриваться как долгосрочный актив, предназначенный для продажи.

3) 20 августа 2006 года организация продает все включенные в группу выбытия долгосрочные активы. Оставшиеся включенные в группу выбытия и классифицированные как предназначенные для продажи оборотные активы и обязательства оцениваются отдельно по наименьшей величине из их балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие по состоянию на 20 августа 2006 года.

Издательство «VIVAT PRESS» глубоко скорбит по поводу безвременной кончины профессионала и прекрасного человека, постоянного автора Бюллетеня «Финансы и право» **МАЛИКА Александра Владимировича**.

Выражаем искренние соболезнования коллегам, родным и близким.