**Пример 1**

**(грн.)**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Содержание операции** | **Первичные документы** | **Бухгалтерский учет** | | | **Корректировка финрезультата1** | |
| **Дт** | **Кт** | **Сумма** | **(+)** | **(–)** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** | **8** |
| **Учет у арендатора** | | | | | | | |
| 1 | Поступило здание в операционную аренду | Акт приемки-передачи | 01 | – | 1 800 000 | – | – |
| 2 | Отражена стоимость работ по проведению улучшений | Акт выполненных работ | 153 | 631 | 200 000 | – | – |
| 3 | Отражен налоговый кредит по НДС | Налоговая накладная (далее – НН) | 641 | 631 | 40 000 | – | – |
| 4 | Отражен ввод в эксплуатацию объекта ОС «Улучшение арендованного здания» | Акт типовой формы № ОЗ-1 | 117 | 153 | 200 000 | – | – |
| 5 | Начислена амортизация объекта ОС «Улучшения арендованного здания» за 3 года использования, включая месяц возврата объекта арендодателю  (200 000 : 60 мес. х 36 мес.) | Ведомость начисления амортизации | 92 | 132 | 120 000 | 120 000**2** | 50 000**3** |
| 6 | Возвращено здание из операционной аренды | Акт приемки-передачи | – | 01 | 1 800 000 | – | – |
| 7 | Отражено списание объекта ОС «Улучшение арендованного имущества»:  – на сумму остаточной стоимости | Акт типовой формы № ОЗ-1 | 976 | 117 | 80 000 | 80 000**4** | 150 000**5** |
| – на сумму износа | 132 | 117 | 120 000 | – | – |
| 8 | Начислены налоговые обязательства по НДС | Налоговая накладная**6** | 949 | 641 | 40 000**7** | – | – |
| **1 Колонки введены для предприятий, корректирующих свой финрезультат на налоговые разницы.**  **2 Согласно абзацу второму п. 138.1 НК, финрезультат увеличивается на сумму амортизации, начисленной в бухучете.**  **3 Согласно абзацу второму п. 138.2 НК финрезультат уменьшается на сумму амортизации, начисленной в налоговом учете. В нашем случае срок амортизации составит 12 лет, поэтому ее сумма за 3 года аренды равна 50 000 грн. (200 000 грн. : 144 мес. х 36 мес.).**  **4 Согласно абзацу четвертому п. 138.1 НК при продаже (ликвидации) объекта ОС финрезультат увеличивается на сумму бухгалтерской (остаточной) стоимости такого объекта. Она будет равна 80 000 грн. (200 000 грн. – 120 000 грн.).**  **5 Согласно абзацу четвертому п. 138.2 НК при продаже (ликвидации) объекта ОС финрезультат уменьшается на сумму остаточной стоимости такого объекта, определенной по правилам налогового учета. Она будет равна 150 000 грн. (200 000 грн. – 50 000 грн.).**  **6 Арендатор выписывает две НН: одну – на арендодателя, в которой указывает «Услуги по реконструкции здания по адресу», цена – 0 грн.; вторую – на себя с типом причины «15» на общую стоимость 240 000 грн. (в т. ч. НДС – 40 000 грн.) согласно п. 188.1 НК и п. 15 Порядка, утвержденного приказом Минфина от 31.12.15 г. № 1307 (далее – Порядок № 1307).**  **7 Сумма НДС была рассчитана исходя из цены приобретения услуг с НДС, использованных для проведения улучшений, согласно требованиям ГФС. Отметим, что если применить порядок определения базы налогообложения из п. 188.1 НК, который предназначен для поставки необоротных активов, тогда арендатору нужно было бы начислить на­логовые обязательства по НДС в сумме 16 666,67 грн. (83 333,33 грн. х 20 %). Базой начисления НДС будет служить балансовая стоимость улучшений на начало месяца, в котором состоялась их передача арендодателю, – 83 333,33 грн. (200 000 грн. – 200 000 грн. : 60 мес. х 35 мес.).** | | | | | | | |
| **Учет у арендодателя** | | | | | | | |
| 1 | Передан объект в операционную аренду и переведен в состав инвестиционной недвижимости:  – на сумму остаточной стоимости | Акт приемки-передачи, бухгалтерская справка | 100 | 103 | 1 800 000 | – | – |
| – на сумму износа (сумма условная) | 131 | 135 | 400 000 | – | – |
| 2 | Начислена амортизация за время пребывания объекта в операционной аренде (сумма условная) | Ведомость начисления амортизации | 23 | 135 | 500 000 | 500 000**1** | 500 000**1** |
| 903 | 23 | 500 000 | – | – |
| **1 Согласно абзацу второму п. 138.1 НК финрезультат увеличивается на сумму амортизации, начисленной в бухучете, а согласно абзацу второму п. 138.2 НК финрезультат уменьшается на сумму амортизации, начисленной в налоговом учете. В нашем случае примем, что арендодатель установил для объекта одинаковые сроки эксплуатации и методы начисления амортизации для налогового и бухгалтерского учета, поэтому суммы налоговой и бухгалтерской амортизации будут совпадать.** | | | | | | | |
| 3 | Возвращено здание из операционной аренды и переведено в состав ОС:  – на сумму остаточной стоимости | Акт приемки-передачи, бухгалтерская справка | 103 | 100 | 1 300 000 | – | – |
| – на сумму износа | 135 | 131 | 900 000 | – | – |
| 4 | Увеличена первоначальная стоимость здания на стоимость полученных улучшений при их вводе в эксплуатацию | Акт приемки-передачи, акт типовой формы № ОЗ-1 | 103 | 424 | 80 000 | – | – |
| 5 | Начислена амортизация здания в следующем месяце после его получения от арендатора:  – на сумму первоначальной стоимости до проведения улучшений (сумма условная) | Ведомость начисления амортизации | 92 | 131 | 16 000 | 16 000**1** | 16 000**1** |
| – на сумму улучшений (сумма условная) | 92 | 131 | 900 | 900**1** | 900**1** |
| 6 | Отражен доход от бесплатно полученных улучшений | Бухгалтерская справка | 424 | 745 | 900 | – | – |
| **1 Сумма улучшений амортизируется в налоговом и бухгалтерском учете вместе со стоимостью объекта ОС до проведения улучшений. Если арендодатель установил для налогового и бухгалтерского учета по данному объекту ОС одинаковые сроки эксплуатации и методы начисления амортизации, то суммы налоговой и бухгалтерской амортизации будут совпадать.** | | | | | | | |