**Пример 3**

**(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 | 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 передачи 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 | Отражен перевод объекта ОС «Улучшение арендованного здания» в состав необоротных активов, содержащихся для продажи:  – на сумму остаточной стоимости | Акт типовой формы № ОЗ-1 | 286 | 117 | 80 000 | 80 000**4** | 150 000**5** |
| – на сумму износа | 132 | 117 | 120 000 | – | – |
| **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 – 12 лет, поэтому ее сумма за 3 года аренды составит 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.).** | | | | | | | |
| 8 | Отражен доход от передачи улучшений арендодателю в сумме компенсации | Акт приемки-передачи улучшений | 377 | 712 | 102 000 | – | – |
| 9 | Начислены налоговые обязательства по НДС исходя из суммы компенсации | НН**1** | 712 | 641 | 17 000 | – | – |
| 10 | Доначислены налоговые обязательства по НДС исходя из стоимости приобретения услуг по проведению улучшений  [(200 000 – 85 000) х 20 %] | 949 | 641 | 23 000**2** | – | – |
| 11 | Списана балансовая стоимость объекта ОС «Улучшение арендованного здания» | Бухгалтерская справка | 943 | 286 | 80 000 | – | – |
| 12 | Получена компенсация от арендодателя | Выписка банка | 311 | 377 | 102 000 | – | – |
| **1 Арендатор выписывает две налоговые накладные: одну – на арендодателя, в которой указывает «Услуги по реконструкции здания по адресу...», объем поставки – 85 000 грн., сумма НДС – 17 000 грн.; вторую – на себя с типом причины «15» на объем поставки – 115 000 грн., сумма НДС – 23 000 грн. согласно п. 188.1 НК и п. 15 Порядка № 1307.**  **2 Сумма НДС была рассчитана исходя из стоимости услуг по улучшению, приобретенных арендатором у сторонней организации (подрядчика), согласно требованиям ГФС. Отметим, что если применить порядок определения базы налогообложения из п. 188.1 НК, который предназначен для поставки необоротных активов, тогда арендатору не нужно было бы доначислять на­логовые обязательства по НДС, поскольку сумма компенсации (85 000 грн. без учета НДС) превышает балансовую (остаточную) стоимость улучшений на начало месяца, в котором они были переданы арендодателю. На начало месяца, в котором состоялась передача улучшений арендодателю, такая стоимость была равна 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 | 903 | 135 | 500 000 | 500 000**1** | 500 000**1** |
| 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 | Отражена стоимость улучшений, полученных от арендатора | Акт приемки-передачи | 151 | 631 | 85 000 | – | – |
| 5 | Отражен налоговый кредит по НДС | НН | 641 | 631 | 17 000 | – | – |
| 6 | Увеличена первоначальная стоимость здания на стоимость полученных улучшений при их вводе в эксплуатацию | Акт приемки-передачи, акт типовой формы № ОЗ-1 | 103 | 151 | 85 000 | – | – |
| 7 | 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**2** | 16 000**2** |
| – на сумму улучшений (сумма условная) | 92 | 131 | 900 | 900**2** | 900**2** |
| **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.**  **2 Сумма улучшений амортизируется в налоговом и бухгалтерском учете вместе со стоимостью объекта ОС до проведения улучшений. Если арендодатель установил для объекта одинаковые сроки эксплуатации и методы начисления амортизации для налогового и бухгалтерского учета, то суммы налоговой и бухгалтерской амортизации будут совпадать.** | | | | | | | |