

1.2.6. Арендованные основные средства

Арендой является договор, в соответствии с которым арендодатель за вознаграждение в виде арендной платы предоставляет арендатору право пользования активом на установленный договором период.

Классификация аренды основывается на распределении характерных для права собственности рисков и вознаграждения за сданный в аренду актив между арендодателем и арендатором. Риски включают вызванные возможным простоем или технологическим устареванием актива убытки и возможность, что под влиянием изменившихся хозяйственных обстоятельств уменьшится производительность или интенсивность использования актива.

Классификацию аренды как **оперативную** или **финансовую** аренду определяет содержание и суть сделки аренды, а не только юридическая форма арендного договора.

Оперативная аренда

Аренда классифицируется как оперативная аренда, если она **не передает** арендатору все характерные для права собственности риски и вознаграждения.

Аренда классифицируется как оперативная аренда также в том случае, если она соответствует хотя бы одному из следующих условий:

1. право собственности на арендованный актив будет передано арендатору до окончания срока аренды,

2. срок аренды включает существенно большую часть срока полезного использования актива даже в случае, если право собственности не передается,

3. сданные в аренду активы являются настолько специфичными, что их, существенно не преобразуя, имеет право использовать только арендатор, **но имеются признаки**, свидетельствующие, что при сдаче актива в аренду все характерные для права собственности риски и вознаграждения не передаются.

(!) см. Правила КМ № 775, часть 11. «Порядок, в котором оценивают и в финансовом отчете указывают сделки финансовой аренды и оперативной аренды»

- подраздел 11.1. «Общие вопросы учета финансовой аренды и оперативной аренды»
- подраздел 11.2. «Классификация аренды»
- подраздел 11.4. «Оперативная аренда в финансовом отчете арендатора»

Оперативная аренда в учёте арендатора

Примеры бухгалтерских проводок:

№	Содержание хозяйственных операций	Д	К
1.	Получен счёт за аренду от арендодателя, налоговый счёт: – Сумма без НДС – НДС x%	75xx	5540
		5721	5540
2.	Оплачен счёт за аренду	5540	2620
3.	Затраты на реконструкцию, восстановление, обновление, налоговый счёт: – Сумма без НДС – НДС x%	1260	5310
		5721	5310
4.	Списание стоимости долгосрочных вложений в арендованные основные средства в течение срока аренды	7420	1290

Оперативная аренда в учёте арендодателя

Примеры бухгалтерских проводок:

№	Содержание хозяйственных операций	Д	К
1.	Выставлен счёт арендатору за аренду, налоговый счёт: – Сумма без НДС – НДС х%	2350	6550
		2350	5721
2.	Получены деньги от арендатора	2620	2350
3.	Начисление износа (<i>объект находится в балансе арендодателя!</i>)	7420	1290

1.2.7 Основные средства, приобретённые за счёт финансовой поддержки

(!) см. Правила КМ № 775 часть 2. «Порядок, в котором оценивают и в финансовом отчете указывают финансовую поддержку (финансовую помощь), пожертвования и дарения в деньгах или в натуре, полученные от государства, самоуправлений, зарубежных стран, Европейского Сообщества, других международных организаций и институций»

- подраздел 2.1. «Оценка и указание в финансовом отчете полученной от государства, самоуправления, иностранного государства, Европейского Союза, другой международной организации или институции финансовой поддержки (финансовой помощи)».

Примеры бухгалтерских проводок:

№	Содержание хозяйственных операций	Д	К
1.	Получена финансовая помощь на приобретение/создание объекта ОС	2620	5910
2.	Приобрели ОС у поставщика, например оборудование	1240	5310
3.	Сдали в эксплуатацию ОС	1220	1240
4.	Расчёты с поставщиком за приобретённое ОС	5310	2620
5.	Начисление износа	7420	1290
6.	Списание доходов будущих периодов на доходы отчётного года по мере начисления износа	5910	65xx

1.2.8. Полученные в подарок основные средства

(!) см. Правила КМ № 775 часть 2. «Порядок, в котором оценивают и в финансовом отчете указывают финансовую поддержку (финансовую помощь), пожертвования и дарения в деньгах или в натуре, полученные от государства, самоуправлений, зарубежных стран, Европейского Сообщества, других международных организаций и институций»

- подраздел 2.2. «Оценка и указание в финансовом отчете полученных от физических и юридических лиц пожертвований или дарений деньгами, или натурой».

Примеры бухгалтерских проводок:

№	Содержание хозяйственных операций	Д	К
1.	Получили в подарок объект ОС	1240	5910
2.	Сдали в эксплуатацию ОС	1210, 1220, 1230	1240
3.	Начисление износа ОС	7420	1290
4.	Списание доходов будущих периодов на доходы отчётного года по мере начисления износа	5910	65xx

4. Накопления

Накопления предусмотрены для покрытия обязательств, сущность которых ясно определена и которые на дату баланса

- предусмотрены или известны
- или которые непременно возникнут, но может измениться сумма или дата возникновения этих обязательств.

Обществу разрешается создавать накопления для покрытия расходов, если сущность этих расходов ясно определена и их возникновение на дату баланса

- предусмотрено или известно
- или которые непременно возникнут, но может измениться сумма или дата их возникновения.

Накопления оцениваются в соответствии с наиболее точным бухгалтерским расчётом суммы, которая необходима для покрытия вышеупомянутых обязательств или расходов на дату баланса.

Накопления нельзя использовать для корректировки стоимости активов.

Критерии признания, оценка и учёт накоплений представлен в Законе о годовых отчетах и консолидированных годовых отчетах, см.:

- статью 14. «Общие принципы подготовки финансового отчета»
- статью 32. «Создание и оценка накоплений»

(!) см. Правила КМ №775 часть 7. «Условия и методы оценки накоплений, дебиторской задолженности, накопленных доходов, накопленных обязательств, возможных обязательств и возможных активов»

- подраздел 7.1. «Накопления».

Учёт накоплений осуществляется с помощью следующих счетов 4. группы:

4110 – «Накопления для пенсий и подобных обязательств»

4210 – «Накопления для предусмотренных налогов»

4310 – «Прочие накопления, в т.ч.:

4311 – «Накопление на гарантийные обязательства»,

4312 – «Накопление на расходы по демонтажу»,

4313 – «Накопление на расходы по реструктуризации деятельности предприятия»,

4314 – «Накопление на обремененные договора».

4315 – «Накопление на сомнительных дебиторов» (*остаток данного счёта в пассиве баланса не отражается, уменьшает стоимость дебиторской задолженности в активе*)

4316 – «Накопление на потерю стоимости запасов» (*остаток данного счёта в пассиве баланса не отражается, уменьшает стоимость запасов в активе*)

Учёт накоплений на сомнительных дебиторов и потерю стоимости запасов осуществляется для коррекции стоимости соответствующих статей актива баланса на дату баланса.

Остатки данных счетов следующим образом формируют статьи баланса:

Статьи баланса		Счета
Актив		
I.	Долгосрочные вложения	1. гр. счетов
1.	Нематериальные вложения	1.1. гр. счетов
2.	Основные средства, инвестиционная собственность и биологические активы	1.2., 1.4., 1.5. гр. счетов
3.	Долгосрочные финансовые вложения	1.3. гр. счетов
II.	Оборотные средства	2. гр. счетов
1.	Запасы	2.1. и 2.2. гр. счетов
2.	Дебиторы	2.3. и 2.4. гр. счетов
3.	Краткосрочные финансовые вложения:	2.5. гр. счетов
4.	Деньги	2.6. гр. счетов
Пассив		
I.	Собственный капитал	3. гр. счетов
II.	Накопления:	4. гр. счетов
1.	Накопления для пенсий и подобных обязательств	K4110
2.	Накопления для предусмотренных налогов	K4210
3.	Прочие накопления	K4310
III.	Кредиторы Долгосрочные кредиторы Краткосрочные кредиторы	5. гр. счетов

Примеры бухгалтерских проводок:

№	Содержание хозяйственных операций	Д	К
1.	Создание/увеличение накопления корреспондирует с увеличением расходов	7xxx	43xx
2.	Списание/уменьшение накоплений корреспондирует с уменьшением расходов или признанием доходов	43xx	7xxx или 6560

Накопление на гарантийные обязательства

Примеры бухгалтерских проводок:

№	Содержание хозяйственных операций	Д	К
1.	Учёт фактических расходов на гарантийный ремонт в течение отчётного периода	7555 (*)	5310, 2110 и др.
2.	Увеличение накопления в конце отчётного периода, (увеличение расходов, т.к. расходы согласно бухгалтерскому расчёту превышают фактические расходы). <i>Например: фактические расходы 2500 евро; расходы согласно бухгалтерскому расчёту в размере 1,5% от нетто-оборота составили 3200 евро; увеличение расходов в корреспонденции с увеличением накопления 3200 – 2500 = + 700</i>	7599 (*)	4311

№	Содержание хозяйственных операций	Д	К
3.	Уменьшение накопления в конце отчётного периода (уменьшение расходов, т.к. расходы согласно бухгалтерскому расчёту меньше, чем расходы фактические)	4311	7599 или 65xx

(*) Аналитические счёта, согласно индивидуальному плану счетов предприятия:
7555 «Фактические расходы на гарантийный ремонт»,
7599 «Коррекция расходов на гарантийный ремонт, согласно бухгалтерскому расчёту».

Накопление на потерю стоимости запасов

Примеры бухгалтерских проводок:

№	Содержание хозяйственных операций	Д	К
1.	Создание накопления на потерю стоимости запасов на дату баланса. <i>Например: затраты на приобретение запасов 8000 евро (Д2110); низшая рыночная стоимость данных запасов на дату баланса 5000 евро; потеря стоимости на дату баланса или коррекции уменьшения стоимости запасов $5000 - 8000 = -3000$. (!) Создаётся накопление в размере 3000 евро и балансовая стоимость запасов составит 5000 евро (Д2130 «-» К4316 = $8000 - 3000 = 5000$)</i>	7430	4316
2.	Изменение накопления на дату баланса: <u>2.1. Увеличение накопления:</u> <i>Например, на дату баланса низшая рыночная стоимость запасов достигла 3800 евро, что на 1200 евро меньше, чем на конец предыдущего периода ($3800 - 5000 = -1200$). (!) Необходимо увеличить накопление на 1200 евро и соответственно увеличить расходы. Балансовая стоимость запасов составит 3800 евро (Д2130 «-» К4316 = $8000 - 4200 = 3800$)</i>	7430	4316
	или		
	<u>2.2. Уменьшение накопления:</u> <i>Например, на дату баланса низшая рыночная стоимость запасов достигла 6400 евро, что на 1400 евро больше, чем на конец предыдущего периода ($6400 - 5000 = +1400$). (!) Необходимо уменьшить накопление на 1400 евро и соответственно уменьшить расходы. Балансовая стоимость запасов составит 6400 евро (Д2130 «-» К4316 = $8000 - 1600 = 6400$)</i>	4316	7430 или 65xx
3.	Списание накопления при продаже запасов или их использовании в хозяйственной деятельности	4316	7430 или 65xx