

СПРАВОЧНИК ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ДЛЯ УСН

Учет основных средств при переходе на УСН и обратно.

Учет не полностью перенесенной на расходы стоимости основных средств при смене налогового режима

Налоговый учет. Отражение в Книге учета доходов и расходов

Нормативное обоснование

Если налогоплательщик перешел с общего режима налогообложения на УСН с объектом налогообложения **"доходы"**, то остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения общего режима налогообложения **не определяется**, и не уменьшает полученные организацией доходы в целях исчисления единого налога, уплачиваемого при применении УСН.

Если налогоплательщик перешел с общего режима налогообложения на УСН с объектом налогообложения **"доходы минус расходы"**, то в налоговом учете стоимость ОС учитывается в порядке, установленном п.2.1 ст.346.25 НК РФ, то есть учитывается остаточная стоимость ОС:

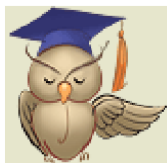
- остаточная стоимость равна разнице между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ - п.2.1 ст.346.25 НК РФ.

Порядок включения в расходы остаточной стоимости основного средства при УСН зависит от срока его полезного использования - пп.3 п.3 ст.346.16 НК РФ:

- если срок полезного использования ОС до трех лет включительно, то остаточную стоимость можно включить в расходы в течение первого календарного года применения УСН;
- если срок полезного использования ОС от 3 до 15 лет включительно, то остаточная стоимость списывается в следующем порядке:
 - в течение первого календарного года применения УСН - 50% остаточной стоимости;
 - в течение второго календарного года - 30% остаточной стоимости;
 - в течение третьего календарного года - 20% остаточной стоимости.
- если срок полезного использования ОС свыше 15 лет, то остаточную стоимость включают в расходы в течение 10 лет применения УСН равными долями (по 10% остаточной стоимости в год).

При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями - п.3 ст.346.16 НК РФ и отражаются на последнее число отчетного (налогового) периода - пп.4 п.2 ст.346.17 НК РФ.

Подробнее об учете основных средств см. статью **"Учет основных средств и нематериальных активов"** справочника **"Упрощенная система налогообложения"**.



Налогоплательщики, выбравшие объект налогообложения "Доходы", не учитывают суммы


расходов при исчислении налоговой базы, поэтому **Графу 5** Книги учета доходов и расходов они могут не заполнять.


Налогоплательщики, выбравшие объект налогообложения "Доходы минус расходы" остаточную стоимость ОС в налоговом учете учитывают равными долями на последнее число отчетного (налогового) периода, и запись в Книге выглядит следующим образом:

Какую сумму отражаем в Книге	Когда делаем запись в Книге	Заполнение граф Раздела I Книги учета доходов и расходов			
		Графа 2 «Дата и номер первичного документа»	Графа 3 «Содержание операции»	Графа 4 «Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы»	Графа 5 «Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы»
<u>Соответствующая доля от остаточной стоимости ОС</u>	Последнее число отчетного (налогового) периода 	Дата и номер бухгалтерской справки - расчет бухгалтерии 	Списание остаточной стоимости основных средств 	-	Расчетная доля стоимости ОС 

Если оплаченные основные средства числятся на балансе организации на дату перехода с обычной системы налогообложения на упрощенную, то записи по таким основным средствам начинают делать в Разделе II Книги учета доходов и расходов с даты перехода на упрощенную систему налогообложения. Подробнее о порядке заполнения Раздела II см. статью "[Порядок заполнения книги учета доходов и расходов](#)". Раздел I необходимо заполнить на основании Раздела II Книги учета доходов и расходов.

Бухгалтерский учет. Отражение в проводках

Разъяснения аудиторов	
	<p>Организация, применяющая УСН, обязана вести бухгалтерский учет основных средств - п.3 ст.4 Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ "О бухгалтерском учете" - и, следовательно, начислять амортизацию в обычном порядке. Подробнее об обязанности налогоплательщиков вести бухгалтерский учет см. статью "Обязанности налогоплательщиков, применяющих УСН" справочника "Упрощенная система налогообложения".</p> <p>Порядок отражения в бухгалтерском учете не зависит от выбранного объекта налогообложения ("доходы" или "доходы, уменьшенные на величину расходов").</p>

№	Содержание проводки	Дебет	Кредит
Период применения ОБЫЧНОЙ системы налогообложения			
<u>1</u>	Получен объект ОС. Отражена задолженность перед поставщиком 	08.04	60.01
<u>2</u>	Отражен "входной НДС" по приобретенному объекту 	19.01	60.01
<u>3</u>	"Входной" НДС отнесен на расчеты с бюджетом 	68.02	19.01
<u>4</u>	Объект ОС введен в эксплуатацию 	01.01	08.04
<u>5</u>	Оплачена задолженность поставщику 	60.01	51
<u>6</u>	Начислена амортизация по объекту ОС - ежемесячно в течение срока полезного использования ОС(для бухгалтерского и налогового учета) 	счета учета затрат	02.01

<u>7</u>	Восстановлена к уплате в бюджет часть ранее принятой к вычету суммы НДС, рассчитанная пропорционально остаточной стоимости объекта ОС	91.02	68.02
После перехода на "упрощенку"			
<u>8</u>	Учтена в составе расходов для целей налогообложения соответствующая доля от остаточной стоимости объекта ОС (только для НАЛОГОВОГО учета)		
<u>9</u>	Начислена амортизация по объекту ОС (только для БУХГАЛТЕРСКОГО учета)	счета учета затрат	02.01
Переход на обычную систему налогообложения			
<u>10</u>	Начислена амортизация по объекту ОС (для бухгалтерского и налогового учета)	счета учета затрат	02.01
<u>11</u>	Учтена временная разница	Регистры аналитического учета	
<u>12</u>	Отражено постоянное налоговое обязательство	99.02.3	68.04.2

Период применения ОБЫЧНОЙ системы налогообложения

№	Содержание проводки	Дебет	Кредит	Необходимые документы
1	Получен объект ОС. Отражена задолженность перед поставщиком	08.04	60.01	Товаросопроводительные документы
Сумма - по расчетным документам без НДС				
Дата - по дате перехода права собственности (в общем случае - дата фактической передачи)				

№	Содержание проводки	Дебет	Кредит	Необходимые документы
2	Отражен "входной НДС" по приобретенному объекту	19.01	60.01	Товаросопроводительные документы и/или Счет-фактура должен быть оформлен в соответствии с требованиями ст.168 и ст.169 НК РФ и Правилами, утв. Постановлением Правительства РФ от 2.12.2000г. №914
Сумма - по товаросопроводительным документам поставщика или по счету-фактуре на сумму НДС				
Дата - по дате перехода права собственности				


№	Содержание проводки	Дебет	Кредит	Необходимые документы
				Счет-фактура должен быть оформлен в

3	"Входной" НДС отнесен на расчеты с бюджетом"	68.02	19.01	соответствии с требованиями ст.168 и ст.169 НК РФ и Правилами , утв. Постановлением Правительства РФ от 2.12.2000г. №914 Запись в книге покупок  п.8 Правил утв. Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 №914
---	--	-------	-------	--

Сумма - равна сумме НДС по счету-фактуре поставщика

Дата - с момента выполнения всех условий, обязательных для принятия НДС к вычету, а именно:

- полученные объекты приняты к бухгалтерскому учету (оприходованы);
- получен правильно оформленный счет-фактура поставщика

№	Содержание проводки	Дебет	Кредит	Необходимые документы
4	Объект ОС введен в эксплуатацию	01.01	08.04	Акт (накладная) приемки-передачи основных средств  - форма ОС-1 (ОС-1а, ОС-1б) , утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 №7 Инвентарная карточка учета ОС - форма ОС-6 , утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 №7

Сумма для налогового и бухгалтерского учета - по первоначальной стоимости в размере фактических затрат на приобретение согласно [разд.2](#) Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, [утв. приказом Минфина РФ](#) от 30.03.2001 №26н, [п.1 ст.257 НК РФ](#)

Дата - по дате [формы ОС-1 \(ОС-1а, ОС-1б\)](#)

№	Содержание проводки	Дебет	Кредит	Необходимые документы
5	Оплачена задолженность поставщику	60.01	51	Банковская выписка и платежные документы  согласно Положению о безналичных расчетах в Российской Федерации от 03.10.2002 №2-П

Сумма - по банковской выписке. Согласно [п.4 ст.168 НК РФ](#) сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой в расчетных документах

Дата - по дате банковской выписки

№	Содержание проводки	Дебет	Кредит	Необходимые документы
6	Начислена амортизация по объекту ОС 	счета учета затрат	02.01	Расчет бухгалтерии Инвентарная карточка учета ОС - форма ОС-6 , утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 №7

Сумма для налогового и бухгалтерского учета - по расчету бухгалтерии

Дата - последний день отчетного месяца - ежемесячно в течение срока полезного использования основного средства

Нормативное обоснование


В бухгалтерском учете суммы амортизации учитываются в составе расходов, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта ОС к учету - [п.21 ПБУ 6/01](#) "Учет основных средств".

Начисление амортизации в бухгалтерском учете производится независимо от применяемого режима налогообложения и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета - [п.22 ПБУ 6/01](#). То есть **после перехода на УСН** организация в **бухгалтерском учете** должна будет продолжать ежемесячно признавать расход в сумме амортизации в течение всего срока полезного использования ОС.

В налоговом учете суммы амортизации учитываются в составе расходов, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию - [п.4 ст.259 НК РФ](#).

Описанное начисление амортизации в **налоговом учете прекращается с момента перехода** организации **на упрощенную систему налогообложения**.

Подробнее о порядке начисления амортизации смотрите в [Справочнике хозяйственных операций](#)

№	Содержание проводки	Дебет	Кредит	Необходимые документы
7	Восстановлен НДС с остаточной стоимости ОС в связи с переходом на УСН	91.02	68.02	Расчет бухгалтерии Запись в книге продаж  п.16 Правил утв. Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 №914

Сумма для бухгалтерского и налогового учета - равна части суммы НДС предъявленной к вычету при покупке ОС. Данная часть пропорциональна остаточной стоимости объекта без учета переоценки

Дата - последний налоговый период по НДС, предшествующий переходу на УСН

Нормативное обоснование

При переходе на УСН организация должна восстановить ранее принятую к вычету сумму "входного" НДС, относящуюся к остаточной стоимости объекта ОС - [пп.2 п.3 ст.170 НК РФ](#). Восстановить НДС в бюджет необходимо в последнем налоговом периоде по НДС, предшествующем переходу на УСН (последний квартал года предшествующего году начала применения УСН). При составлении декларации по НДС восстановленная сумма налога указывается разделе "Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет...". Кроме того, необходимо внести запись на сумму восстановленного НДС в книгу продаж, указав реквизиты счета-фактуры, по которому НДС был принят к вычету.

Восстановленная сумма НДС в целях налогообложения прибыли учитывается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в соответствии со [ст. 264 НК РФ](#) в том же периоде, что и восстановленный НДС (последний квартал года перед переходом на УСН).


После перехода на "упрощенку"

Разъяснения аудиторов



Обратите внимание!


При переходе на УСН амортизация основного средства для целей бухгалтерского учета начисляется в прежнем порядке. То есть, ежемесячно в течение срока полезного использования основного средства организация повторяет **проводку №6** для целей бухгалтерского учета


№	Содержание проводки	Дебет	Кредит	Необходимые документы
8	Учтена в составе расходов для целей налогообложения соответствующая доля от остаточной стоимости объекта ОС 			Расчет бухгалтерии (рассчитывается в Разделе II Книги учета доходов и расходов)
Сумма для налогового учета - соответствующая доля от остаточной стоимости ОС по расчету бухгалтерии				
Дата - последнее число отчетного (налогового) периода по УСН				
Запись в книге доходов и расходов делается в последний день отчетного периода (квартала) в графе "Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы" на сумму, рассчитанную в Разделе II Книги учета доходов и расходов.				
<p align="center">Разъяснения аудиторов</p> <p>Пример: Организация с 01.01.2009 перешла на УСН с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.</p> <p>В период применения общей системы налогообложения организация получила, оплатила и ввела в эксплуатацию основное средство. Первоначальная стоимость основного средства - 50 000 рублей. Срок полезного использования объекта ОС для целей бухгалтерского и налогового учета установлен равным 4 годам. В периоде применения обычной системы налогообложения общая сумма начисленной амортизации составила 20 000 рублей. В связи с переходом на УСН необходимо отнести на расходы для целей налогообложения остаточную стоимость ОС, равную 30 000 рублей.</p> <p>Если срок полезного использования ОС от 3 до 15 лет включительно, то остаточная стоимость списывается в следующем порядке:</p> <ul style="list-style-type: none"> • в течение первого календарного года применения УСН - 50% остаточной стоимости; • в течение второго календарного года - 30% остаточной стоимости; • в течение третьего календарного года - 20% остаточной стоимости. <p>! При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями - п.3 ст.346.16 НК РФ и отражаются на последнее число отчетного (налогового) периода - пп.4 п.2 ст.346.17 НК РФ.</p> <p>Следовательно, при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, организация включает в состав расходов остаточную стоимость объекта ОС следующим образом:</p> <ul style="list-style-type: none"> • в течение 2009 года списывает всего 15 000 рублей (30 000 руб.*50%) <ul style="list-style-type: none"> ■ 31.03.2009; 30.06.2009; 30.09.2009; 31.12.2009 - по 3 750 руб. (15 000 руб./4 квартала); • в течение 2010 года списывает всего 9 000 рублей (30 000 руб.*30%) <ul style="list-style-type: none"> ■ 31.03.2010; 30.06.2010; 30.09.2010; 31.12.2010 - по 2 250 руб. (9 000 руб./4 квартала); • в течение 2011 года списывает всего 6 000 рублей (30 000 руб.*20%) <ul style="list-style-type: none"> ■ 31.03.2011; 30.06.2011; 30.09.2011; 31.12.2011 - по 1 500 руб. (6 000 руб./4 квартала); 				

№	Содержание проводки	Дебет	Кредит	Необходимые документы
	Начислена	счета		Расчет бухгалтерии

9	амортизация по объекту ОС 	учета затрат	02.01	Инвентарная карточка учета ОС - форма ОС-6, утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 №7
Сумма для бухгалтерского учета - по расчету бухгалтерии, равна сумме по проводке №6				
Дата - последний день отчетного месяца - ежемесячно в течение срока полезного использования основного средства				
Запись в книге доходов и расходов не формируется				
<p>Нормативное обоснование</p> <p>! В бухгалтерском учете суммы амортизации учитываются в составе расходов, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта ОС к учету - п.21 ПБУ 6/01 "Учет основных средств". Начисление амортизации в бухгалтерском учете производится независимо от применяемого режима налогообложения и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета - п.22 ПБУ 6/01.</p>				

Переход на обычную систему налогообложения

<p>Нормативное обоснование</p> <p>С 01.01.2009 действует новая редакция п.3 ст.346.25 НК РФ - пп."б" п.14 ст.1, ст.4 Федерального закона от 22.07.2008 №155-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую НК РФ".</p> <p>С 2009 года, если организация переходит с УСН (независимо от объекта налогообложения) на общий режим налогообложения и имеет основные средства, расходы на приобретение которых, произведенные в период применения общего режима налогообложения, не полностью перенесены на расходы за период применения УСН, то на дату перехода на уплату налога на прибыль организация вправе сформировать их остаточную стоимость. В налоговом учете остаточная стоимость этих основных средств определяется путем уменьшения остаточной стоимости этих основных средств, определенной на дату перехода на УСН, на сумму расходов, определяемую за период применения УСН в порядке, предусмотренном п.3 ст.346.16 НК РФ - п.3 ст.346.25 НК РФ.</p> <p>Таким образом:</p> <ul style="list-style-type: none"> • для организации, применявшей УСН с объектом налогообложения "Доходы" остаточная стоимость основных средств на момент перехода на обычную систему налогообложения равна остаточной стоимости основных средств, сформировавшейся на дату начала применения УСН; • для организации, применявшей УСН с объектом налогообложения "Доходы минус расходы" остаточная стоимость основных средств равна остаточной стоимости основных средств, сформировавшейся на дату начала применения УСН, уменьшенной на часть стоимости основных средств, учтенную в составе расходов в периоде применения УСН. 	
	

№	Содержание проводки	Дебет	Кредит	Необходимые документы
10	Начислена амортизация по объекту ОС 	счета учета затрат	02.01	Расчет бухгалтерии для бухгалтерского учета Расчет бухгалтерии для налогового учета Инвентарная карточка учета ОС - форма ОС-6, утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003

№7

Сумма для бухгалтерского учета - по расчету бухгалтерии для бухгалтерского учета, равна сумме по **проводке №6**

Сумма для налогового учета - по расчету бухгалтерии для налогового учета, исходя из остаточной стоимости, сформированной на дату перехода на обычную систему налогообложения и оставшегося срока полезного использования.

Дата - последний день отчетного месяца - ежемесячно в течение срока полезного использования основного средства

Разъяснения аудиторов



Суммы начисленной ежемесячной амортизации в целях бухгалтерского учета и в целях исчисления налоговой базы вероятнее всего совпадать не будут. Соответственно будут различаться и суммы, относимые в данном периоде на расходы в бухгалтерском учете и в целях налогообложения. Эти различия следует отразить в бухгалтерском учете в виде временных разниц (вычитаемых и/или налогооблагаемых).

№	Содержание проводки	Дебет	Кредит	Необходимые документы
11	Учтена налогооблагаемая (вычитаемая) временная разница	Регистры аналитического учета	Регистры аналитического учета	Расчет бухгалтерии
<p>Сумма для бухгалтерского учета - равна разнице величин начисленной амортизации объекта ОС в целях бухгалтерского и налогового учета</p> <p>Дата - последний день отчетного периода</p>				

№	Содержание проводки	Дебет	Кредит	Необходимые документы
12	Отражено отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив)	68.04.2 (09)	77 (68.04.2)	Расчет бухгалтерии
<p>Сумма - рассчитывается как произведение суммы временной разницы (проводка №11) на ставку налога на прибыль (20%)</p> <p>Дата - последний день отчетного периода</p>				

