

### **Вопросы налогового учета доходов и расходов**

Способ признания доходов предприятие может выбрать самостоятельно. Но решая, можно ли квалифицировать доходы, расходы и порядок их признания самостоятельно, надо быть уверенным, что различные нормы НК могут быть применены с равным основанием, то есть ни одна из них не имеет приоритета.

В первую очередь, это норма пункта 4 статьи 250, которая позволяет налогоплательщику выбрать, как учитывать арендные платежи - как внереализационные доходы или как доходы от реализации. От квалификации этого дохода в учетной политике зависит, сможем ли мы включать в резерв по сомнительным долгам задолженность арендатора, если его долг подходит под понятие сомнительного — нарушен срок уплаты очередного платежа и задолженность не обеспечена залогом, поручительством или банковской гарантией. Минфин пишет по этому поводу, что в статье 266 НК РФ сказано, что резерв по сомнительным долгам создается только под долги, связанные с реализацией. Если арендную плату вы учитываете как выручку, то вы можете резервировать задолженность по ней. А если это у вас внереализационные доходы, то в этом случае - этот долг арендатора под понятие сомнительного не подпадает и мы не можем создать по нему резерв.

Таким образом, если арендная плата - это наши доходы от реализации, то мы можем резервировать сомнительные долги арендатора. А поскольку сумма резерва включается в налоговые расходы, то, резервируя эту задолженность, мы увеличиваем свои текущие расходы.

Следующая норма, которая разрешает творчески подойти к налоговому учету расходов, - это положение пункта 4 статьи 252. Оно гласит, что, когда расходы с равными основаниями могут быть отнесены к разным группам, налогоплательщик самостоятельно может их квалифицировать как относящиеся к той или иной группе. То есть это явно должно регулироваться учетной политикой.

Что в данном случае имеет в виду Налоговый кодекс под группами расходов? В первую очередь, это группа расходов, связанных с производством и реализацией, и группа внереализационных расходов. В то же время в рамках группы расходов, связанных с производством и реализацией, тоже есть разные группы расходов. Например, материальные и прочие расходы.

В этой норме, кроме слова «группы», важно еще одно словосочетание - «с равными основаниями». То есть мы должны быть уверены, что в НК речь идет о равных основаниях квалификации расходов. Только тогда можно что-то выбирать и устанавливать в учетной политике.

На что влияет такая квалификация? Иногда от этого зависит только то, в какой строке декларации показать конкретный вид расхода. Однако в ряде случаев практическая ценность этой квалификации в том, что мы через учетную политику решаем вопрос оптимизации налогообложения.

Снова приведем пример. Расходы на услуги банков упоминаются и в статье 264, и в статье 265, так что можно считать, что они с одинаковыми основаниями могут быть отнесены и к тем, и к другим расходам.

Практический смысл выбора здесь будет связан с минимизацией рисков по НДС. Ведь принятие НДС к вычету по внереализационным расходам часто бывает чревато спорами с налоговыми органами. Логика налоговиков такая: расходы потому и называются внереализационными, что они не связаны с реализацией. Объект обложения НДС — это, как правило, реализация. А если нет реализации, то где же тогда облагаемая НДС операция, для которой используются эти услуги банка? Поэтому проще применить вычет по НДС, если такие расходы будут для вас прочими, а не внереализационными.

Теперь давайте определим, когда налоговые нормы считаются равнозначными, то есть какие нормы мы можем сравнивать, применяя пункт статьи 252. Не являются равнозначными нормы главы 25 НК, которые находятся до статьи 313, и те, которые есть в этой статье и следующих за ней. Дело в том, что с нее начинаются статьи, регулирующие налоговый учет. И они не могут корректировать те статьи, которые устанавливают элементы налогообложения. Нормы про налоговый учет — это как бы методические указания по применению основных норм, находящихся до 313-й статьи. Таким образом, если в этих двух группах статей главы 25 НК РФ речь об одном и том же, то поступать надо так, как говорится в тех статьях, которые идут до статьи 313.

Впервые это правило применил ВАС РФ еще в самом начале действия главы 25, рассматривая вопрос о том, когда надо включать в доходы предусмотренные договором штрафные санкции: в момент, когда одна из сторон нарушила условия договора, то есть возникла ситуация, влекущая санкции, или только после признания санкций виновником.

Пользуется этим алгоритмом и Минфин. Помните, до 2010 года было противоречие между статьями 271, 272 и 328 о моменте учета доходов и расходов в виде процентов. В статьях 271 и 272 было написано, что доходы и расходы надо признавать ежеквартально, а в 328-й — что ежемесячно. Минфин это противоречие решил в пользу 271-й и 272-й статей, то есть ежеквартальных расчетов, хотя и не указал в письме, чем он руководствовался в своих выводах. А дело в том, что 328-я статья регулирует исключительно технический аспект учета процентов, но не правила их расчета. То есть в данной ситуации и Минфин посчитал, что нормы этих двух групп статей нельзя отнести к применяемым с одинаковыми основаниями.

Казалось бы, эта статья говорит про налоговый учет и не должна корректировать нормы статьи, посвященной правилам признания доходов. Но в данном случае контролирующие органы не возражают, чтобы мы самостоятельно выбрали один из способов признания доходов:

- либо равномерно, путем деления доходов на количество отчетных периодов, в которых действует договор;
- либо пропорционально расходам, путем распределения дохода между отчетными периодами в той пропорции, в которой распределены по отчетным периодам затраты по договору.

Выбранный способ определения размера выручки необходимо закрепить в учетной политике.

Список использованной литературы:

1. Бабаева З.Ш. Учетная политика организации в соответствии с новым Федеральным законом «О бухгалтерском учете»./Международный бухгалтерский учет. 2012. № 42. С. 58-62.
2. Шахбанов Р.Б. Вопросы становления налогового учета в России./Вестник Дагестанского государственного университета. 2005. № 5. С. 100-104.
3. Шахбанов Р.Б., Газиева М.Б. Функции налогового учета как системы управления государственными финансами./Сегодня и завтра Российской экономики. 2012. № 56. С. 108-110.