

## Проблемы налогового учета списания дебиторской задолженности

Вавилов Андрей Владимирович, студент  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

*Основной целью данной работы является освещение проблемных вопросов в части списания дебиторской задолженности, неправильное понимание которых способно привести к возникновению налоговых рисков.*

**Ключевые слова:** дебиторская задолженность, резервы, сомнительный долг, налоговый учет, безнадежный долг, отчетность.

В процессе своей деятельности большинство компаний проводят расчеты с контрагентами, в том числе по перечислению налоговых обязательств [6], оплате электроэнергии [7], иных платежей. Не все покупатели добросовестные и иногда возникает необходимость списания дебиторской задолженности. Несмотря на наличие значительного количества разъяснений со стороны Министерства финансов, по данной тематике существует обширная арбитражная практика, что свидетельствует о наличии разногласий в вопросах отражения в отчетности [1] списания дебиторской задолженности между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Для целей налогового учета [3] определение безнадежных долгов (долгов, нереальных к взысканию) приведено в п. 2 ст. 266 НК РФ. В соответствии с которой безнадежными долгами считаются долги с истекшим сроком исковой давности, а также долги, по которым обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации. Кроме того, к безнадежным долгам относятся долги, невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства при возврате взыскателю исполнительного документа по следующим основаниям: невозможно установить место нахождения должника, у должника отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание.

Суммы безнадежных долгов относятся на внереализационные расходы в случае, если по этой задолженности налогоплательщик не создавал резерв сомнительных долгов. Если резерв создавался, убытки в виде безнадежной задолженности погашаются за счет этого резерва.

Рассмотрим несколько вопросов, которые способны вызвать затруднения при списании дебиторской задолженности.

### **Как определить начало течения срока исковой давности?**

Для учета и списания дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, важно определить срок начала течения исковой давности. Статьей 200 ГК РФ установлено, что со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права, начинается течение срока исковой давности, а по обязательствам с установленным в договоре сроком исполнения течение исковой давности начинается по окончании срока исполнения.

По обязательствам, срок исполнения которых не определен, течение исковой давности начинается с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства, а в случае, если должнику предоставляется срок для исполнения такого требования, исчисление срока исковой давности начинается по окончании срока, предоставляемого для исполнения такого требования.

В соответствии с п. 1 ст. 196 ГК РФ, общий срок исковой давности составляет три года. Перед составлением достоверной, прозрачной отчетности [4] необходимо провести процедуры внутреннего контроля [2].

### **Какими действиями прерывается срок исковой давности?**

Организация имеет возможность списать дебиторскую задолженность по истечении срока исковой давности при условии, что течение срока не прерывалось и не приостанавливалось.

В соответствии со ст. 203 ГК РФ течение срока исковой давности прерывается действиями, свидетельствующими о признании долга: признание претензии; изменение договора, из которого следует, что должник признает наличие долга, а также просьба должника о таком изменении договора (например, об отсрочке или о рассрочке платежа); подписание акта сверки взаимных расчетов.

После совершения указанных действий течение срока исковой давности начинается заново; время, предшествующее перерыву, в новый срок не засчитывается.

Дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности, включенная в реестр требований кредиторов организации, находящейся в процедуре банкротства, не может быть признана для целей налогообложения прибыли безнадежной и не учитывается в расходах.

После списания дебиторскую задолженность необходимо в течение пяти лет учитывать за балансом, чтобы в случае, если имущественное положение должника изменится, была возможность взыскать долг. Это требование относится к списанной задолженности должников, являющихся действующими юридическими лицами. Учет списанной дебиторской задолженности ведется на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов», на котором должна быть обеспечена подробная аналитика, дающая возможность идентифицировать организацию-должника, выделить сумму задолженности, а также дату ее списания.

В случае если дебитор вернет долг, сумма задолженности должна быть отражена в составе внереализационных доходов организации и списана с забалансового учета (п. 8 ПБУ 9/99), несмотря на то, что такие поступления напрямую не упоминаются в статье 250 НК РФ. В бухгалтерском учете сумма списанного долга, возвращенного должником, отражается бухгалтерской проводкой дебет 51 - кредит 91.01. Сумма возвращенного долга списывается по кредиту счета 007.

### **В каком периоде можно признать безнадежные долги в составе внереализационных расходов?**

В соответствии с общим порядком признания расходов при методе начисления, приведенном в п. 1 ст. 272 НК РФ, принимаемые для целей налогообложения расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом периоде), к

которому они относятся, вне зависимости от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Президиум ВАС РФ (постановления от 15.06.2010 № 1574/10 и от 15.07.2010 № 2833/10, Определение ВС РФ от 15.10.2014 № 302-КГ14-2259) представил разъяснения, согласно которым приведенная норма НК РФ не наделяет налогоплательщика правом произвольного выбора налогового периода, в котором задолженность, безнадежная к взысканию, может включается в состав внереализационных расходов.

Таким образом, это означает, что дебиторская задолженность подлежит признанию в расходах непосредственно в периоде истечения срока исковой давности (год истечения срока исковой давности).

### **Можно ли включить для целей налога на прибыль безнадежные долги в расходы при наличии встречной кредиторской задолженности?**

По рассматриваемому вопросу существует две точки зрения.

Официальная позиция, выраженная в письме Минфина России от 04.10.2011 N 03-03-06/1/620, состоит в том, что налогоплательщики не имеют права признавать внереализационным расходом дебиторскую задолженность, которую можно зачесть в счет погашения кредиторской задолженности по встречным однородным требованиям.

Однако в арбитражной практике присутствуют судебные акты, согласно которым организация может включить в расходы задолженность, отвечающую критериям включения ее в состав безнадежного долга даже при наличии встречной кредиторской задолженности, так как статьей 410 ГК РФ установлено право, а не обязанность на прекращение обязательства зачетом.

### **Как списать в налоговом учете дебиторскую задолженность, выраженную в иностранной валюте или условных денежных единицах?**

#### **Литература:**

1. Конопляник Т.М. Бухгалтерская отчетность как информационная база инновационной стратегии предприятия // В сборнике: Проблемы бухгалтерского учета, экономического анализ и статистики. Научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных работников и аспирантов по итогам НИР 2012 года: сборник докладов. 2013. С.61-63.
2. Конопляник Т.М. Внутренний контроль — необходимый элемент экономической стратегии предпринимательства // В сборнике: Стратегии развития предпринимательства в современных условиях / Сборник научных трудов I международной научно — практической конференции. Научные редакторы: Е.А.Горбашко, В.Г.Шубаева. 2017. С. 210-213.
3. Конопляник Т.М. Проблемы сближения бухгалтерского и налогового учета с позиции институциональной теории // Вестник ИНЖЭКОНа. - Серия: Экономика. - 2013. - № 6 (65). - С. 85-89.
4. Конопляник Т.М., Николаенко А.В. Прозрачность отчетности как необходимое условие развития научной мысли и управления // Проблемы современной экономики. 2016. № 3(59). С. 108-111;
5. Конопляник Т.М., Николаенко А.В. Системный, междисциплинарный подход к устойчивому развитию в условиях глобализации // Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономика. Право. Управление. 2015. № 2. С. 107-114. .
6. Николаенко А.В. Учет налогов и платежей за пользование природными ресурсами // В книге: Налогообложение и учет расчетов с бюджетом, Конопляник Т.М., Сергушенкова В.Ю., УЧЕБНИК . Санкт-Петербург, 2015. С. 198-219.
7. Николаенко А.В. Некоторые аспекты энергетического сотрудничества в странах центрально — азиатского региона. // Вестник Санкт-Петербургского государственного экономического университета. Серия: Гуманитарные науки. 2014. № 4 (71). С. 36-41.
8. Перспективные тренды развития науки: экономика // Скотников Д.А., Ярмоленко В.А., Безденежных Т.И., Буренникова Н.В., Конопляник Т.М., Богданова О.Ю., Богославцева Л.В., Вик С.В., Карепина О.И., Кизиль Е.В., Смольникова Ю.Ю., Петренко Р.П.В., Николаенко А.В., Прокопец Н.Н. Одесса, 2016, 137 стр.
9. Налоговый учет просроченной кредиторской и дебиторской задолженности: проблемные вопросы. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.eg-online.ru/article/298064/>

В отдельных случаях дебиторская задолженность может возникать по сделкам, цена которых выражена в иностранной валюте или условных денежных единицах. В налоговом учете возникающие в данных случаях суммовые и курсовые разницы признаются внереализационными доходами или расходами организации. В соответствии с п. 7 ст. 271 и п. 9 ст. 272 НК РФ доход или расход в виде суммовой разницы возникает у организации-продавца в момент погашения дебиторской задолженности. Таким образом, списывая безнадежную дебиторскую задолженность, выраженную в условных денежных единицах, поставщику необходимо рассчитать суммовую разницу и включить возникший внереализационный доход (расход) в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Аналогичным образом определяется момент возникновения дохода (расхода) в виде курсовых разниц. В соответствии с п. 8 ст. 271 и п. 10 ст. 272 НК РФ доходы (расходы), выраженные в иностранной валюте, пересчитываются на дату признания соответствующего дохода (расхода) по курсу Банка России. Следовательно, при списании безнадежной дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, организациям-кредиторам следует пересчитать сумму списываемой задолженности по курсу Банка России, действующему на дату списания. Возникшую курсовую разницу необходимо включить в состав внереализационных доходов или расходов того отчетного или налогового периода, к которому относится операция.

Таким образом, в рамках данной статьи были рассмотрены теоретические основы понятия «безнадежная задолженность» и проблемные вопросы в части списания дебиторской задолженности, правильная трактовка которых предотвращает возникновение налоговых рисков при проведении проверок налоговыми органами и обеспечении общественно-экономического подхода [8, стр. 49].