

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ И УЧЕТА КОММЕРЧЕСКИХ РАСХОДОВ

О. А. Бурдюк, БГЭУ

Одной из проблем, связанных с формированием коммерческих расходов, является существование так называемых возмещаемых расходов, на которые предприятие уменьшает свои расходы по реализации товаров. Появление возмещаемых расходов связано с тем, что при осуществлении договора между двумя контрагентами одна сторона производит оплату расходов, которые в соответствии с договором должна нести другая сторона, но с обязательным последующим возвратом (возмещением) ему этой же суммы денег.

Часто возникает вопрос, а не является ли операция по возмещению расходов своеобразной услугой, которую одна сторона оказывает другой стороне, и не следует ли из этого, что она должна быть отражена на счете по учету реализации с соответствующим налогообложением? Существует и другое мнение, в соответствии с которым, возмещаемые расходы выступают как кредит, предоставленный одной организацией другой.

Для того чтобы понять, включаются либо не включаются возмещаемые расходы в состав расходов по реализации товаров, необходимо разобрать экономический смысл и хозяйственную необходимость (целесообразность) их возникновения.

Экономическая сущность возникновения возмещаемых расходов – это стремление обеспечить нормальное течение сделки и избежать неоправданных расходов и потерь при продвижении товаров от продавца к покупателю. Первоначально, при заключении договора стороны распределяют между собой обязанности по несению расходов, возникающих при исполнении договора. Эти обязанности являются определяющими для каждой из сторон по сделке при оплате затрат и принятии их к бухгалтерскому учету. Если в результате каких-либо обстоятельств оплата своей части расходов для одной из сторон сделки затруднена и, следовательно, может привести к задержке исполнения сделки, то стороны включают в договор условие о возмещении расходов.

Таким образом, основное экономическое содержание возмещаемых затрат заключается не в кредитовании одной стороны по договору другой стороной и не в предоставлении дополнительной услуги по договору, а в обеспечении безостановочного продвижения товаров между сторонами сделки.

Поэтому, требования о включении возмещаемых расходов в оборот по реализации, так и отражение их на счетах заемных средств является неправомерным.

При этом, по нашему мнению, исключение возмещаемых расходов из состава расходов по реализации, а также состав расходов возможных для исключения, должны быть закреплены законодательно с тем, чтобы не возникало вопросов о включении возмещаемых расходов в состав расходов по реализации и, соответственно в выручку предприятия, реализующего товар. В настоящее время в республике нет нормативного правового акта, дающего право на возмещение расходов покупателем продавцу. Однако, в работах отечественных экономистов указывается на обязательность исключения из состава расходов по реализации возмещаемых покупателями расходов [1, с. 363; 2, с. 420].

Основанием для таких суждений служит ранее действовавший План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций, утвержденный приказом министерства финансов СССР от 28 марта 1985 г. № 40.

Еще ранее в Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости на промышленных предприятиях, которые были введены в действие с 1 января 1971 г., было указано, что в себестоимость продукции включаются затраты на реализацию (сбыт) продукции, т.е. затраты на упаковку готовой продукции, транспортировку ее до станции опрвления и погрузку в транспортные средства и другие сбытовые расходы, кроме тех, которые по условиям поставки возмещаются покупателями сверх цены на продукцию.

Необходимо отметить, что уже в XIX веке П.И. Рейнбот (1839-1916) допускал возможность наличия возмещаемых расходов, когда говорил о единственном случае кредитования счетов учета издержек "... за суммы, которые мы должны получить от других, за произведенные за их счет расходы".

Следует отметить условность термина возмещаемые расходы, поскольку все расходы предприятия возмещаются покупателями товаров, работ и услуг. При этом большая часть расходов возмещается путем включения их в цену товаров, работ и услуг. В том же понимании, в котором термин возмещаемые расходы приводится в экономической литературе, эти расходы оплачиваются покупателем продавцу без их включения продавцом в цену товаров, работ, услуг, то есть без налогообложения средств, полученных от покупателей.

Именно из-за возможности снижения суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет, субъекты хозяйствования стремятся максимально возможно увеличить сумму возмещаемых расходов. В связи с этим, возникают вопросы о возможности исключения из расходов по реализации товаров и включении в состав возмещаемых расходов, например, заработной платы административного персонала или электроэнергии использованной для освещения склада, на котором хранится готовая продукция.

При этом большая часть экономистов согласно с тем, что в состав возмещаемых расходов не могут быть включены работы (услуги), выполняемые (оказываемые) предприятием, реализующим товар [1, с. 363; 2, с. 420]. В таком случае данная операция рассматривается как реализация работ и услуг на сторону.

Для лучшего понимания причин возникновения возмещаемых расходов необходимо рассмотреть случаи их практического применения в хозяйственной деятельности.

Широкое применение возмещаемых расходов нашло при осуществлении экспортно-импортных операций, что связано со спецификой данного вида деятельности. К причинам, влияющим на появление возмещаемых расходов при осуществлении экспортно-импортных операций, относятся:

- большая отдаленность контрагентов по внешнеторговому договору друг от друга, и, следовательно, большая протяженность пути, по которому товар идет от продавца к покупателю;
- большая сумма расходов, необходимая для продвижения экспортных или импортных товаров до места назначения;
- наличие большого количества мест возникновения затрат на пути следования товара;
- необходимость пересекать границу, а иногда и не одну, следовательно, оплачивать всевозможные таможенные пошлины и платежи.

Следует отметить, что возмещаемые расходы появляются не только при осуществлении операций по договорам купли-продажи, но также и при реализации товаров с участием посредников по договорам комиссии и поручения. При этом по посредническим договорам возможность возмещения расходов прямо указана в Гражданском кодексе Республики Беларусь (ГК РБ).

По договору комиссии обязанность комитента помимо уплаты комиссионного вознаграждения, а в соответствующих случаях – и дополнительного вознаграждения за делькредере возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы предусмотрена статьей 891 ГК РБ.

По договору поручения статьей 865 ГК РБ предусмотрено, что доверитель обязан, если иное не предусмотрено договором, возмещать поверенному понесенные издержки.

Обязанность возмещения понесенных расходов по посредническим договорам вытекает из содержания, заложенного в этих договорах. По договору комиссии сделка заключается от имени комиссионера, но за счет комитента – статья 880 ГК РБ. По договору поручения, определенные юридические действия совершаются от имени и за счет доверителя – статья 861 ГК РБ.

Здесь необходимо отметить, что Гражданским кодексом Российской Федерации предусмотрены аналогичные нормы в части возмещения расходов по посредническим договорам. Однако, в пункте 3 ПБУ 10/99 “Расходы организации”, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н, определено, что к расходам не относятся перечисления по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента. Данный факт говорит о том, что возможность возмещения расходов, определенная Гражданским кодексом не является определяющим при отнесении различных выплат к возмещаемым расходам.

По договорам купли-продажи ГК РБ не упоминает о возможности включения в них условия о возмещаемых расходах, но это не означает, что такие условия не могут быть включены в договор. В этом случае, нужно учитывать особенности существующих международных соглашений в отношении договоров купли-продажи.

Например, в соответствии с условиями поставки товаров в договорах купли-продажи по “Инкотермс-90”, которые признают практически все страны при осуществлении внешнеторговых операций, предусмотрено осуществление возмещаемых расходов. При заключении договоров на условиях EXW и FAS покупатель (импортер) обязан возместить продавцу (экспортеру) расходы в получении экспортной лицензии или другого официального разрешения необходимого для осуществления экспорта товаров.

Этот факт подтверждает возможность включения в договоры купли-продажи условия о возмещении расходов.

Исходя из вышеизложенного, для признания расходов в качестве “возмещаемых” необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- прямое указание на возможность их осуществления в законе и в договоре;
- выполнение работ и услуг, являющихся в дальнейшем возмещаемыми расходами, сторонней организацией, а не участником договора;
- обязательность равноценного возмещения расходов.

Таким образом, возмещаемые расходы – это расходы, оплачиваемые одной организацией за другую при осуществлении между ними хозяйственных операций, которые по договору и в силу закона подлежат безусловному равноценному возмещению организацией, за которую они были произведены.

В случае несоблюдения хотя бы одного из этих условий сущность проводимой операции меняется, и она может быть рассмотрена либо как реализация, либо как предоставление займа.

Важным условием возникновения либо отсутствия возмещаемых расходов по договорам купли-продажи является четкое определение в договоре места исполнения обязательства. Определение места исполнения обязательства имеет значение не только для определения того, где продавец должен произвести исполнение, но и для решения многих других вопросов, в частности, о том, кто должен нести расходы по доставке предмета исполнения к этому месту, где должна осуществляться проверка по количеству и качеству предмета исполнения.

То есть при поставке товаров на условиях франко-склад продавца при определенном стечении обстоятельств могут возникнуть возмещаемые расходы. В том же случае, если товары поставляются на условиях франко-склад покупателя, возмещаемые расходы отсутствуют.

Вопрос о месте исполнения и связанном с ним моменте перехода права собственности по договорам купли-продажи в различных странах решается неодинаково.

Чаще всего место исполнения согласовывается продавцом и покупателем при заключении договора. В большинстве случаев передача товаров покупателю связана с их транспортировкой. Поэтому чаще всего именно в договоре стороны определяют место, в котором товар передается покупателю. В таком случае продавец считается исполнившим свои обязательства с момента передачи товара.

С местом сдачи товара связано и определение момента (даты) поставки, от чего зависит определение, своевременно или несвоевременно поставлены товары. С моментом исполнения связано решение вопроса о переходе риска случайной гибели предмета исполнения. С даты исполнения обязательства начинают течь гарантийные сроки.

Как правило, стороны в договоре определяют конкретное место исполнения, ссылаясь на то или иное базисное условие поставки. Такими условиями могут быть: при железнодорожных перевозках — франко-вагон, государственная граница страны продавца, при морских и речных перевозках — базисные условия Международных правил толкования терминов (Инкотермс). Эти правила были опубликованы Международной торговой палатой впервые в 1936 г. В них неоднократно вносились изменения и дополнения. Теперь они действуют в редакции 1990 г.

По нашему мнению вопрос о распределении расходов между покупателем и продавцом должен решаться в зависимости от установленного в договоре момента перехода права собственности. То есть до момента перехода права собственности расходы несет продавец, и эти расходы включаются в состав расходов по реализации товаров. После перехода права собственности расходы несет покупатель, и эти расходы включаются в состав расходов по приобретению товаров, а затем в покупную стоимость товаров.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях: Учебник/ А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, А.С. Федоркевич, А.Н. Егомостьев. 2-е изд., перераб. и доп./ Под общ. ред. А.П. Михалкевича. – Мн.: БГЭУ, 2000 – 508 с.
2. Бухгалтерский учет на предприятиях АПК: Учеб. пособие/ Л.И. Стешиц, Г.И. Гринман, М.И. Стешиц и др./ Под ред. Л.И. Стешиц.— Мн.: Ураджай, 2001 – 548 с.: ил.
3. Гражданский кодекс Республики Беларусь.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации.