

*Попова И.А.*

*магистрант*

*3 курс, экономический факультет*

*Липецкий государственный технический университет*

*Россия, г. Липецк*

## **ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПО ДОГОВОРУ КОМИССИИ**

*Организация, учет и налогообложение товаров через посредника-комиссионера имеют свои особенности по сравнению с аналогичными операциями по продаже товаров внутри Российской Федерации. Привлечение компаний-посредников и заключение с ними договоров комиссии не только предоставляет предприятиям преимущества, но и обязывает более основательно подходить к процессу учета и документирования сделок. В данной статье представлен анализ особенностей бухгалтерского учета комиссионных операций, определены основные условия при заключении договоров комиссии.*

*Ключевые слова: бухгалтерский учет комиссионных операций, договор комиссии, комитент, комиссионер*

*Popova I.A.*

*Master's Degree Student*

*3<sup>rd</sup> course faculty of Economics*

*Lipetsk State Technical University*

*Russia, Lipetsk*

## **FEATURES OF ACCOUNTING OPERATIONS UNDER COMMISSION AGREEMENT**

*Organization, accounting and taxation of goods through an commissioner's services have their own characteristics in comparison with similar operations for the sale of goods within the Russian Federation. Attracting intermediary*

*companies and concluding contracts with them provide not only advantage, but also requires a more thorough approach to the process of accounting and documenting transactions. This article presents an analysis of operations accounting features under commission contract, identified the main conditions for the conclusion of commission contracts.*

*Key words: commission contract, accounting of commission operations, committent, commission buyer*

В настоящее время огромное количество предприятий реализуют свою продукцию через посредников. Более того, посредники часто являются участниками сделок по приобретению имущества и услуг для ведения хозяйственной деятельности организаций.

Все посреднические операции оформляются договорами, которые подразделяются на три вида: договор поручения, договор комиссии и агентский договор. Все перечисленные договоры имеют как общие черты, так и определенные особенности, которые необходимо учитывать при отражении в бухгалтерском учете и налогообложении.

В настоящей статье рассмотрим особенности бухгалтерского учета комиссионных операций как со стороны заказчика посреднических услуг (комитента), так и со стороны посредника (комиссионера).

Под договором комиссии в общем случае подразумевается соглашение, по которому одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитент) организовать торговые операции от своего имени за определенное вознаграждение.

Основным условием при заключении договора комиссии является отражение стоимости товара и услуг, по которой они могут быть реализованы комиссионером.

Возможны два варианта реализации контрактных обязательств:

- фиксированное значение стоимости со стороны комитента;

– гибкое ценообразование, позволяющее реализовывать комиссионеру продукцию с наценкой.

В случае гибкого ценообразования, комиссионер, помимо фиксированного вознаграждения за предоставленные услуги, может получить дополнительную выгоду при продаже продукции по более высоким ценам.

Комиссионер, реализовавший продукцию по цене ниже заранее согласованной с комитентом, обязан возместить разницу, если не докажет, что продажа по более высокой цене была невозможна, а реализация по более низкой цене была необходима для предотвращения дополнительных убытков комитента.

После выполнения условий договора, комиссионер обязан предоставить комитенту отчет. Все возражения по отчету должны быть обозначены комитентом в течение тридцати дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В случае многократного выполнения поручений по одному договору комиссии, отчет со стороны комиссионера и вознаграждение со стороны комитента должны предоставляться с установленной в договоре периодичностью.

Одной из особенностей договора комиссии является необходимость со стороны комитента дополнительно возмещать посреднику затраты на исполнение условий договора, а именно: транспортные расходы, затраты на таможенное оформление и страхование, дополнительные расходы по упаковке и т.д. Во избежание спорных ситуаций, весь перечень возмещаемых расходов заранее обговаривается между сторонами и фиксируется в договоре комиссии.

В целях исполнения договора комиссии комиссионер имеет право заключать договор субкомиссии, если иное не предусмотрено договором. Причем по договору субкомиссии комиссионер приобретает в отношении субкомиссионера права и обязанности комитента.

Рассмотрим особенности бухгалтерского учета у предприятий комиссионеров.

Организациям-комиссионерам бухгалтерский учет посреднических организаций целесообразно вести на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», выделив при этом отдельные субсчета для удобства учета. В таблице 1 представим возможный вариант субсчетов к счету 76.

Таблица 1. Дополнительные субсчета к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Счет	Субсчет 1-го порядка
76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"	76-1 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рамках комиссионного договора"
	76-2 "Расчеты с комитентом по отчету комиссионера"
	76-3 "Расчеты с комитентом по комиссионному вознаграждению"
	76-4 "Расчеты с комитентом по возмещаемым расходам"
	76-5 "Расчеты с покупателем в рамках посреднического договора"

Отметим, что названия субсчетов, представленные в таблице 1, являются условными, так как каждое предприятие имеет возможность самостоятельно организовывать аналитический учет такого рода операций.

В случае если комиссионер оказывает услуги по хранению товара с целью его последующей реализации, то цена этого товара отражается на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Забалансовый учет со стороны комиссионера не ведется в том случае, если реализация продукции осуществляется напрямую со склада комитента, минуя склад комиссионера, а также при организации работ и услуг комитента.

Для учета прямых расходов комиссионеру целесообразно использовать счет 20 «Основное производство», а для учета косвенных затрат – счет 26 «Общехозяйственные расходы». При этом в случае, если комиссионер

помимо посреднических услуг ведет иную деятельность, то предприятию-комиссионеру следует к счету 20 вести аналитический учет для каждого такого вида деятельности.

Реализация авансовых платежей, полученных комиссионером от покупателей, может быть представлена в договоре комиссии несколькими вариантами:

- авансовые платежи остаются на счете комиссионера до момента окончательных расчетов с покупателями;
  - авансовые платежи сразу после получения перечисляются комитенту.
- В данном случае в учете комиссионера применяется по дебету счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные», по кредиту счет 51 «Расчетные счета».

Помимо услуг по реализации продукции комитента посреднические предприятия могут также выполнять услуги по приобретению товаров для комитента. При этом комиссионное вознаграждение может быть получено комиссионером одним из следующих вариантов:

- сумма вознаграждения удерживается из выручки, причитающейся комитенту;
- величина вознаграждения удерживается из сумм, перечисленных комиссионеру комитентом для выполнения поручения по приобретению товаров и услуг;
- сумма перечисляется комиссионеру комитентом на основании представленного им отчета об оказании посреднических услуг.

Выбранный вариант оплаты обязательно должен быть указан в договоре комиссии во избежание возможных споров.

Для бухгалтерского учета операций у комитента при расчетах с комиссионером также может использоваться счет 76. В этих целях к нему необходимо открыть субсчет 76-1 «Расчеты с комиссионером».

В случае ведения расчетов и отгрузки товаров без участия комиссионера, бухгалтерские проводки в учете комитента будут производиться по фактически осуществленным операциям, а на основании отчета комиссионера будет начисляться только величина комиссионного вознаграждения.

В таблице 2 представлен пример проводок по расчетам без участия комиссионера.

Таблица 2. Учет операций без участия комиссионера в расчетах

Счет Дт	Счет Кт	Описание проводки	Сумма проводки	Документ - основание
45	41	Отражена отгрузка товаров комиссионеру для реализации	Стоимость товаров	Товарная накладная по форме №ТОРГ-12
62.01	90.1	Отражена реализация товаров	Выручка от реализации товаров	Товарная накладная по форме №ТОРГ-12; Счет-фактура
90.2	45	Списана себестоимость проданных товаров	Сумма себестоимости товаров	Товарная накладная по форме №ТОРГ-12; Счет-фактура
90.3	68.2	Начислен НДС по реализованным товарам	сумма НДС	Товарная накладная по форме №ТОРГ-12; Счет-фактура
51	62.01	Отражено получение денежных средств от покупателя	Продажная стоимость товаров	Платежное поручение; Банковская выписка
44	60.01	Отражено комиссионное вознаграждение	Сумма комиссионного вознаграждения	Акт выполненных работ; Счет-фактура
19	60.01	Отражен НДС, относящийся к комиссионному вознаграждению	Сумма НДС с комиссионного вознаграждения	Акт выполненных работ; Счет-фактура
60.01	51	Отражено перечисление суммы комиссионного вознаграждения	Сумма комиссионного вознаграждения	Платежное поручение; Банковская выписка

В заключении отметим следующие основные особенности при реализации сделок по договору комиссии:

– предметом договора комиссии является реализация комиссионером сделок за счет комитента. Комиссионер в этом случае действует от своего имени, и, следовательно, становится ответственным за сделки с третьими лицами;

- основным показателем надлежащего выполнения комиссионного поручения является выполнение его на самых выгодных условиях для комитента;
- в соответствии с общеустановленными правилами, заключение договора субкомиссии является допустимым действием в том случае, если это четко не запрещено в договоре комиссии;
- затраты, понесенные комиссионером в результате исполнения договора комиссии, не входят в вознаграждение комиссионера, и обязаны быть оплачены комитентом независимо от оплаты комиссионного вознаграждения;
- комитент имеет право отказаться от исполнения любого договора комиссии в любой момент времени;
- комиссионер не имеет возможности в одностороннем порядке расторгнуть договор комиссии, заключенный на фиксированный срок.

#### **Использованные источники:**

1. Остаев Г.Я. Методологические особенности подготовки и проведения аудита сделок встречной торговли при внешнеэкономической деятельности/Г.Я. Остаев // Бюллетень науки и практики. 2016. №5. с.415-427
2. Ульянова, Н.В. Экспорт. Импорт. Учет и налогообложение / Н.В. Ульянова. - М.: БераторПресс, 2014. – 176 с
3. Щепотьев А.В., Применение забалансовых счетов в бухгалтерском учете финансово-хозяйственных операций / А.В.Щепотьев // Аудиторские ведомости. – 2007. - №11.