

# Договор комиссии: бухгалтерский учет

[ЗАО "ВКР-Интерком-Аудит"](#)

## ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

Договор комиссии является одним из самых распространенных гражданско-правовых соглашений, заключаемых при осуществлении предпринимательской деятельности.

Осуществление договора комиссии регулируется **главой 51 «Комиссия» Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). Что понимается под договором комиссии в гражданском законодательстве?**

## ОПРЕДЕЛЕНИЕ ДОГОВОРА КОМИССИИ

Определение данного договора дано **в статье 990 ГК РФ:**

*«1. По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.*

*По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.*

2. Договор комиссии может быть заключен на определенный срок или без указания срока его действия, с указанием или без указания территории его исполнения, с обязательством комитента не предоставлять третьим лицам право совершать в его интересах и за его счет сделки, совершение которых поручено комиссионеру, или без такого обязательства, с условиями или без условий относительно ассортимента товаров, являющихся предметом комиссии.

*3. Законом и иными правовыми актами могут быть предусмотрены особенности отдельных видов договора комиссии».*

Таким образом, из установленной законодательством правовой конструкции договора комиссии можно выделить несколько характерных особенностей этого вида договора, а именно:

### **1. Комиссионер действует по поручению комитента, в соответствии с его указаниями.**

На практике может возникнуть ситуация, когда комиссионер, выполняя свои обязанности по договору, предварительно не мог согласовать свои действия с комитентом или получить ответ на свой запрос в разумные сроки. В этом случае, комиссионер вправе отступить от указаний комитента, если этого требуют обстоятельства дела и необходимо в интересах комитента. Иначе говоря, комитент может предоставлять комиссионеру право отступать от его указаний без предварительного запроса, если это необходимо, однако в этом случае посредник обязан в

разумные сроки сообщить комитенту о допущенных отступлениях. Такое положение вытекает из пункта 1 статьи 995 ГК РФ:

*«Комиссионер вправе отступить от указаний комитента, если по обстоятельствам дела это необходимо в интересах комитента и комиссионер не мог предварительно запросить комитента либо не получил в разумный срок ответ на свой запрос. Комиссионер обязан уведомить комитента о допущенных отступлениях, как только уведомление стало возможным.*

*Комиссионеру, действующему в качестве предпринимателя, может быть предоставлено комитентом право, отступать от его указаний без предварительного запроса. В этом случае комиссионер обязан в разумный срок уведомить комитента о допущенных отступлениях, если иное не предусмотрено договором комиссии».*

Согласно договору комиссии, комиссионер принятое на себя поручение обязан исполнить на наиболее выгодных условиях для комитента и в соответствии с его указаниями, а при отсутствии таковых – в соответствии с обычаями делового оборота. Обычаем делового оборота признается сложившееся и широко применяемое, в какой либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством.

Если комиссионер совершил сделку на более выгодных условиях, чем те, которые предполагались комитентом, то дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, если иное не предусмотрено договором комиссии.

## **2. Комиссионер в гражданском обороте выступает от своего имени (заключает сделки с третьими лицами), при этом именно он приобретает права и обязанности по сделке, совершенной с третьим лицом.**

Выполняя свои обязанности по договору комиссии, посредник выступает от своего имени, а не от имени комитента, ему даже не вменяется в обязанность называть последнего. Комитент, по поручению и за счет которого действует комиссионер, не становится участником сделки с третьими лицами даже в том случае, когда он прямо называется в самой сделке или вступает в непосредственные отношения по исполнению таковой. Поэтому третье лицо, с которым комиссионер вступает в правоотношения, может предполагать, что отчуждателем товара является именно комиссионер. Следовательно, права и обязанности по сделке, совершенной посредником с третьим лицом, возникают именно у комиссионера. Исходя из этой особенности договора комиссии, все спорные вопросы третье лицо решает с комиссионером.

Соответственно и все документы по сделке (договора купли-продажи, счета-фактуры и так далее) оформляются от имени комиссионера, который при этом не обязан указывать, что он действует по указанию комитента.

### **Обратите внимание!**

Комиссионер становится обязанным по сделкам, заключенным с третьими лицами, однако он не несет ответственности за неисполнение сделок, вызванных действием или бездействием третьих лиц, кроме случаев, когда комиссионер не проявил необходимой осмотрительности при выборе этого лица, либо принял на себя ручательство за исполнение сделки (делькредере).

Допустим, комиссионер заключил договор купли-продажи с покупателем, и покупатель не соблюдает сроки оплаты товара.

В данной ситуации необходимо руководствоваться пунктом 2 статьи 993 ГК РФ, согласно которому в случае неисполнения третьим лицом сделки, заключенной с ним комиссионером, комиссионер обязан немедленно сообщить об этом комитенту. Кроме того, комиссионеру следует собрать необходимые доказательства, а также по требованию комитента передать ему права по такой сделке с соблюдением правил об уступке требования.

### **3. Договор, который заключают между собой комитент и комиссионер, направлен на предоставление комиссионером только одного вида услуг - совершение сделок от своего имени, но за счет комитента.**

Иначе говоря, договор комиссии не предполагает выполнение комиссионером, каких-либо других возмездных услуг.

Если договором комиссии предусмотрено, что комиссионер оказывает какие-то дополнительные услуги собственными силами, то такой договор нужно понимать как смешанный договор.

### **4. Товары, поступившие к комиссионеру от комитента, являются собственностью комитента.**

Комиссионер от начала до конца исполнения своих обязательств по договору распоряжается имуществом, **но не является его собственником** (пункт 1 статьи 996 ГК РФ). Право собственности от комитента к покупателю переходит в момент перехода права собственности, установленный по договору между комиссионером и покупателем.

### **5. Комиссионер совершает сделки за счет комитента.**

Это означает, что комитент обязан кроме комиссионного вознаграждения возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы (расходы на страхование товара, таможенные расходы и тому подобное). Расходы на хранение находящегося у комиссионера имущества комитента не возмещаются, если в законе или договоре комиссии не установлено иное (статья 1001 ГК РФ).

Отсутствие в договоре комиссии положений, регулирующих правовые отношения между комиссионером и комитентом, связанные с оказанием дополнительных услуг, ведет к появлению налоговых рисков.

При применении данной нормы следует учитывать, что комитент обязан возместить комиссионеру израсходованные суммы, в том случае, если комиссионер представит комитенту документы, подтверждающие расходы и присутствует причинная связь таких расходов с исполнением поручения. Данный вывод подтвержден Постановлением ФАС Московского округа от 23 июня 2005 года, 16 июня 2005 года по делу №КГ-А40/5103-05.

В том случае, если в договоре комиссии будет указано, что комитент возмещает расходы комиссионеру, непосредственно связанные с исполнением его поручения, то необходимо будет расчетным методом выделять из всех затрат непосредственно, те затраты, которые связаны с исполнением договора комиссии, что само по себе вызывает определенные трудности.

Для избежания проблем расчета затрат, связанных с исполнением договора комиссии, рекомендуем заключение с контрагентом иного договора на оказание услуг, например, договора хранения, что позволит комитенту все произведенные затраты включить в себестоимость. А также указать в договоре, что расходы, связанные с доставкой на склад, несет хранитель. Следует учесть, что данный договор должен быть заключен раньше, чем договор комиссии, чтобы соблюдалась последовательность в действиях.

**Обратите внимание!**

В данном случае для комитента появляется другая трудность, а именно, в оформлении документооборота по исполнению договора хранения.

Как еще один вариант, рекомендуем дополнительно прописать в договоре комиссии положение о том, что комиссионер несет расходы по хранению, транспортировке, разгрузке, погрузке и так далее за свой счет. То есть в разделе «Права и обязанности» договора дополнительно указать в обязанностях комиссионера:

«...осуществлять за свой счет складское хранение товара, нести расходы по погрузке, разгрузке, охране и тому подобное».

Указанное дополнение позволит организации – комитенту учесть расходы при расчете налога на прибыль.

**6. Из определения договора комиссии следует, что комиссионное соглашение представляет собой возмездный договор - комиссионер оказывает комитенту услуги за вознаграждение.**

Согласно пункту 1 статьи 991 ГК РФ:

*«Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, а в случае, когда комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), также дополнительное вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии».*

Размер комиссионного вознаграждения может быть установлен в виде:

- фиксированной суммы, которая не зависит от цены сделки, совершенной комиссионером;
- в виде разницы между назначенной комитентом ценой и более выгодной ценой, по которой комиссионер совершит сделку;
- в процентах от цены сделки, совершенной комиссионером;
- каким - либо иным способом, согласованным сторонами.

Способ установления вознаграждения посредника определяет лишь порядок определения доходов комиссионера и не влияет на учет посреднических операций.

**Обратите внимание!**

Если договор комиссии не был исполнен по причине, зависящей от комитента, комиссионер сохраняет за собой право на комиссионное вознаграждение, а также на возмещение осуществленных расходов.

На основании пункта 1 статьи 423 ГК РФ договор комиссии является, безусловно, возмездным.

На практике нередко встречается ситуация, когда из условий договора вытекает, что комиссионер оказывает услуги безвозмездно.

В этом случае безвозмездность договора комиссии квалифицируется как признак договора дарения в соответствии с пунктом 2 статьи 572 ГК РФ:

*«Обещание безвозмездно передать кому-либо вещь или имущественное право либо освободить кого-либо от имущественной обязанности (обещание дарения) при-*

*знается договором дарения и связывает обещавшего, если обещание сделано в надлежащей форме (пункт 2 статьи 574) и содержит ясно выраженное намерение совершить в будущем безвозмездную передачу вещи или права конкретному лицу либо освободить его от имущественной обязанности».*

Как правило, стороны комиссионного соглашения предусматривают в договоре минимально возможную цену, по которой комитент хочет продать или приобрести имущество. Но, напомним, что одной из обязанностей посредника, при осуществлении договора комиссии, является обязанность исполнения принятого на себя поручения на наиболее выгодных для комитента условиях. Поэтому, не исключено, что посредник продаст товар дороже, чем предусмотрел комитент, в этом случае и появляется дополнительная выгода от продажи.

Гражданское законодательство предусматривает возможность возникновения дополнительной выгоды и устанавливает общий порядок распределения дополнительной выгоды между посредником и комитентом. Если стороны договора не предусмотрели порядок раздела дополнительной выгоды в договоре, то дополнительная выгода всегда делится сторонами поровну (абзац 2 статьи 992 ГК РФ).

Если же стороны в тексте договора оговорили иной порядок распределения, то дополнительная выгода делится сторонами в соответствии с договором. Причем нередко комитент отдает комиссионеру всю сумму дополнительной выгоды, стимулируя тем самым работать посредника на более выгодных для себя условиях. Бухгалтера же начинают ломать голову, как правильно рассчитать сумму налогов с полученной суммы дополнительной выгоды.

Предметом договора комиссии является не что иное, как сделка, обычно - по купле-продаже имущества комитента.

Исходя из этого, следует различать договора комиссии, которые заключаются между хозяйствующими субъектами:

## **1. Договор комиссии на продажу имущества.**

При таком договоре комитент поручает комиссионеру продать свое имущество на определенных условиях за определенное вознаграждение.

## **2. Договор комиссии на приобретение имущества.**

В этом случае комиссионер обязуется за вознаграждение приобрести имущество для комитента на определенных условиях.

Независимо от того, какой из указанных договоров заключен, посредник, исполняя обязанности по договору, выступает стороной как минимум в двух обязательствах: **в качестве комиссионера по договору комиссии**, то есть осуществляет предпринимательскую деятельность, связанную с извлечением доходов от посреднических операций (получение комиссионного вознаграждения);

**в качестве продавца или покупателя по договорам купли-продажи** или стороны в другом договоре (в зависимости от вида совершаемой сделки). В данном случае, хотя права и обязанности приобретает комиссионер, его деятельность не связана с получением прибыли от разницы между покупной и продажной стоимостью имущества (договор комиссии на продажу товаров), ни на приобретение имущества, используемого в производственной деятельности для извлечения прибыли (договор комиссии на приобретение товаров).

В зависимости от того, как составлен договор комиссии, расчеты по нему могут осуществляться двумя способами: с участием посредника в расчетах или без его участия.

**При исполнении поручения с участием в расчетах** комитент производит расчеты **только с комиссионером**, который, в свою очередь, рассчитывается с покупателями или поставщиками товара по заключенным с ними договорам. Иначе говоря, на расчетный счет (в кассу) комиссионера поступают денежные средства, как принадлежащие комитенту (оплата за товары), так и комиссионеру (комиссионное вознаграждение).

**При исполнении договора комиссии без участия в расчетах** комитент самостоятельно рассчитывается с покупателями или поставщиками товара по сделкам, которые для него заключил комиссионер. При этом на расчетный счет (в кассу) комиссионера поступают только суммы комиссионного вознаграждения, причитающегося ему по договору комиссии.

В зависимости от того, принимает посредник участие в расчетах или нет, различаются формы расчета между комитентом и комиссионером. В первом случае, в момент поступления от покупателя денежных средств за поставленный комиссионный товар, комиссионер получает право удержать причитающуюся ему сумму комиссионного вознаграждения (и расходы, подлежащие возмещению) из поступивших к нему сумм, принадлежащих фактически комитенту. Это право комиссионера закреплено в статье 997 ГК РФ.

Для реализации этого права комиссионеру необходимо зачесть взаимные требования или осуществить свое право на основании закона (или договора) в момент перечисления денежных средств комитенту. При этом указание на зачет взаимных требований может содержаться в платежном поручении, где комиссионер указывает, что оплата произведена по договору комиссии с учетом взаимных требований в части комиссионного вознаграждения.

Как быть в том случае, если договором комиссии не предусмотрен срок, когда комиссионер должен перечислить комитенту денежные средства, полученные от покупателей?

В этом случае комиссионер должен сделать это непосредственно после получения на свой расчетный счет оплаты за товар, поставленный по договору комиссии.

**При исполнении договора комиссии без участия комиссионера в расчетах** комитент оплачивает комиссионное вознаграждение отдельно, непосредственно со своего расчетного счета или из кассы.

После исполнения поручения по договору комиссии, комиссионер в соответствии со статьей 999 ГК РФ, должен представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии.

Если комитент имеет возражения по отчету, он должен сообщить о них комиссионеру в течение тридцати дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет при отсутствии иного соглашения считается принятым.

Что собой представляет отчет комиссионера?

На сегодняшний день форма отчета ни гражданским, ни каким-либо иным законодательством не установлена.

Поэтому комиссионер может разработать форму такого отчета самостоятельно. Однако следует помнить, что отражение хозяйственных операций в учете осуществляется на основании первичных документов, к которым бухгалтерское законодательство предъявляет определенные требования.

Согласно пункту 2 статьи 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Закон №129-ФЗ) первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты.

При разработке формы отчета комиссионера должны быть учтены указанные требования.

Отчет комиссионера должен содержать следующие сведения:

- количество и стоимость реализованного (приобретенного) комиссионером товара, с выделением соответствующих сумм налога на добавленную стоимость (далее - НДС) (к отчету должны быть приложены копии договоров, накладных, актов приема-передачи и тому подобное);
- стоимость фактически произведенных расходов, подлежащих возмещению с приложением первичных документов, подтверждающих факт возникновения и уплаты указанных расходов (при отсутствии первичных документов комитент не сможет включить эти суммы в состав затрат и принять к вычету соответствующие суммы НДС);
- сумму комиссионного вознаграждения посредника, включая НДС. Сумма комиссионного вознаграждения исчисляется в соответствии с условиями договора;
- если в момент составления отчета комиссионером (при реализации комиссионных товаров) получены от покупателей денежные средства, поступившие в оплату проданных товаров или в качестве аванса, комиссионеру следует указать их сумму;
- если в соответствии с договором комиссии на приобретение товара комиссионер получает от комитента денежные средства для осуществления оплаты поставщику и (или) аванс в счет оказания посреднических услуг, комиссионер также должен отразить это в отчете.

### **Обратите внимание!**

При совершении сделок в пользу комитента комиссионер самостоятельно заключает договора от своего имени. Поэтому все счета-фактуры от поставщика, накладные на товар будут выписаны на имя комиссионера. Таким образом, подлинники документов должны оставаться в бухгалтерии комиссионера.

А для того, чтобы подтвердить выполнение поручения, комиссионеру необходимо приложить копии указанных документов к своему отчету, в соответствии с порядком оформления первичных учетных документов для отражения в бухгалтерском учете операций при реализации товаров по агентскому договору, определенным Письмом Управления Федеральной налоговой службы по городу Москве от 8 декабря 2004 года №24-11/79072 и Письмом Управления Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по городу Москве от 17 сентября 2004 года №21-09/60455.

Вот выдержка из Письма Управления Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по городу Москве от 17 сентября 2004 года №21-09/60455:

*«В соответствии с указанным порядком по сделкам, по которым агент выступал агентом от имени принципала, к отчету агента должны прилагаться оправдательные документы - все копии первичных документов, относящихся к проводимым в рамках таких сделок операциям, которые и будут первичными для отражения операций в бухгалтерском учете принципала. Наличие в этом случае отчета агента в качестве единственного первичного документа без подтверждающих копий доку-*

*ментов недостаточно для правомерного отражения принципалом в бухгалтерском учете операций по исполнению агентского договора.*

*По операциям в рамках сделок, совершенных агентом от своего имени, требования приложения копий первичных документов агента (комиссионера) напрямую законодательством не установлено. Вместе с тем для правомерного отражения таких операций в бухгалтерском учете у принципала (комитента) агент (комиссионер) по требованию принципала (комитента) обязан представить последнему все сведения о движении имущества принципала (товаров, денежных средств). В том числе в виде копий накладных, счетов-фактур и платежных поручений».*

Учитывая вышеизложенное, у комиссионера не возникает обязанности по предоставлению оригиналов документов комитенту.

Кроме того, несмотря на то, что в статье 999 ГК РФ нет требований о представлении наряду с отчетом документов, подтверждающих включенные в отчет данные, в пункте 14 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 17 ноября 2004 года №85 «Обзор практики разрешения споров по договору комиссии» установлено, что отчет комиссионера не является доказательством исполнения комиссионером своей обязанности по договору комиссии без подтверждения его другими доказательствами. А такими документами должны быть приложенные к отчету копии договоров, накладных, счетов – фактур, актов приема-передачи и тому подобное.

Кроме того, в отчете комиссионера можно указать на состояние расчетов с комитентом: все ли полученные от комитента денежные средства израсходованы, есть ли у какой либо из сторон задолженность. Если выполнены все условия для зачета взаимных требований, а именно:

- предъявляемые к зачету требования встречные;
- основное и встречное обязательства являются однородными;
- по указанным требованиям должен наступить срок исполнения.

Комиссионер может сообщить комитенту об удержании суммы комиссионного вознаграждения.

Как видно из вышеизложенного, сторонам по договору комиссии следует в момент заключения договора подробно оговорить содержание отчета комиссионера, а при возможности и утвердить его форму.

Если же комиссионер не предоставляет необходимую информацию, то для комитента несвоевременное отражение налоговых обязательств может повлечь неблагоприятные последствия.

Поэтому в договоре комиссии необходимо установить срок передачи отчета. Это может быть конкретный день или же период времени, в течение которого отчет должен быть передан с указанием необходимой информации. Рекомендуется также предусматривать штрафные санкции в договорах комиссии в случае несвоевременного представления отчета. Помимо этого в договоре следует не только указать, как будет передаваться отчет (по факсу, курьером или иным способом), но и прописать то, каким образом представители комитента будут сообщать о его получении.

Устанавливая срок для представления отчета, участникам договора комиссии нужно учитывать нормы налогового права. Так, статьей 316 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) определено, что если торговля ведется через комиссионера, то комитент определяет сумму выручки на дату реализации на основании извещения комиссионера о продаже принадлежащего комитенту имущества (имущественных прав). При этом комиссионер обязан в течение трех дней с



момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате продажи принадлежавшего ему имущества.

Таким образом, НК РФ устанавливает обязанность комиссионера и срок, в который тот обязан уведомить комитента о состоявшейся реализации. При этом форма, в которой комиссионер должен известить комитента, в НК РФ не определена, что позволяет принять и устную информацию. В тоже время для подтверждения любой информации налоговыми органами могут быть запрошены подтверждающие документы, и в первую очередь таким документом будет являться отчет комиссионера со всеми необходимыми данными.

В целях избежания встречных проверок, проводимых налоговыми органами с целью соотнесения данных, лучше всего, при взаимном соглашении сторон предусматривать в договоре комиссии предоставление к отчету копии необходимых документов: копий платежных поручений, копии выставленных покупателям счетов-фактур.

Некоторые наши клиенты задают вопрос, обязательно ли оформление акта выполненных работ, если выписываются счета-фактуры на сумму комиссионного вознаграждения?

Счет - фактура, выписанный на основании Постановления Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 года №914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее – Постановление №914) – налоговый документ. Он является основанием для начисления НДС у одной стороны сделки (комиссионера) и принятия к вычету – у другой стороны (комитента).

Факт оказания услуг комиссионером и факт признания таких услуг полученных комитентом должны быть подтверждены документально. Порядок такого подтверждения может быть указан в договоре. Например, договор может предусмотреть:

- составление двухстороннего акта;
- направление отчета комиссионера и письменного уведомления о согласии со сведениями, предусмотренными в отчете со стороны комитента;
- направление отчета комиссионера без встречного уведомления со стороны комитента, тогда по умолчанию в соответствии со статьей 999 главы 51 ГК РФ, считается, что отчет комиссионера считается принятым комитентом.

## **На что следует обратить внимание при заключении договора комиссии.**

При заключении договора комиссии (как впрочем, и остальных посреднических договоров) необходимо как можно грамотнее составить текст договора, постараться оговорить все возможные нюансы, чтобы в дальнейшем не возникали ситуации, когда из-за каких либо неточностей в договоре его нельзя рассматривать как договор комиссии. Ведь последствия могут быть печальными: хозяйственные операции по такому договору в бухгалтерском и налоговом учете будут отражены неправильно, что неизбежно приведет к претензиям со стороны налоговых органов. В договоре комиссии, как и в любом хозяйственном договоре, можно выделить три основные части: вводную, основную и заключительную.

## **Вводная часть договора**

содержит информацию о договаривающихся сторонах и их представителях, а также согласованную волю сторон на заключение договора.

В водной части должны быть обязательно указаны место подписания договора, дата подписания договора (число, месяц, год), стороны договора и их наименования (указание организационно-правовой формы и наименование организации, которые должны совпадать с соответствующими сведениями, указанными в учредительных документах), фамилии, имена и отчества и должности представителей сторон (полномочия представителей на подписание договора должны быть подтверждены различными документами, в частности, доверенностью, уставом, протоколом, приказом и тому подобным).

### **Обратите внимание!**

При составлении договора необходимо помнить, что указание в тексте договора какого-либо документа предполагает ознакомление с ним сторон и известность сторонам фактов, подтверждаемых таким документом.

## **Основная часть договора**

регламентирует его основные условия. Она включает в себя предмет договора, цель договора, основные права и обязанности сторон, содержит нормы, устанавливающие ответственность сторон за неисполнение, либо ненадлежащее исполнение договора. При составлении комиссионного соглашения следует обратить внимание на определение места судебного разрешения споров по договору, особенно это важно при составлении договоров, между сторонами, которые находятся в разных субъектах Федерации. В зависимости от особенностей, заключаемого договора, он может содержать иные разделы и пункты, в частности в договоре, как правило, указывают срок его действия, а также возможность и порядок изменения, продления, расторжения.

Обратимся к пункту 2 статьи 990 ГК РФ:

«Договор комиссии может быть заключен на определенный срок или без указания срока его действия, с указанием или без указания территории его исполнения, с обязательством комитента не предоставлять третьим лицам право совершать в его интересах и за его счет сделки, совершение которых поручено комиссионеру, или без такого обязательства, с условиями или без условий относительно ассортимента товаров, являющихся предметом комиссии».

Как следует из вышеприведенной нормы гражданского законодательства, договор комиссии может быть заключен:

- на определенный срок или без указания срока действия. Если в договоре срок не указан, отношения по договору носят бессрочный характер. При этом даже если в договоре указан срок действия, комитент вправе в любое время отказаться от исполнения договора, отменив данное комиссионеру поручение, а комиссионер вправе требовать возмещение убытков, вызванных отменой поручения.
- с указанием или без указания территории его исполнения. Если комитент не выставляет ограничение территории, комитент вправе совершать сделки на любой территории.
- с обязательством комитента не предоставлять третьим лицам право совершать в его интересах и за его счет сделки, совершение которых поручено комиссионеру. Если такого ограничения нет, то комитент может заключать аналогичные сделки и с другими посредниками.

· с условиями или без условий относительно ассортимента товаров, являющихся предметом комиссии. Если комиссионер принял товар в определенном ассортименте по товаросопроводительному документу, выписанному на основании договора комиссии, то именно этот товар он и обязуется продать.

Поскольку при заключении договора комиссии комиссионер обязан продать или закупить товар на наиболее выгодных условиях для комитента, то, очевидно, что цена реализуемого или закупаемого товара не является существенным условием договора комиссии. Однако лучше все же указать минимальную цену при продаже имущества посредником и максимальную цену приобретаемого через посредника имущества. Это поможет избежать конфликтных ситуаций в дальнейшем.

Заключая договор комиссии, необходимо помнить, что посредник вправе заключать договоры субкомиссии, в целях исполнения комиссионного соглашения, если это право не ограничивается комитентом.

Согласно статье 994 ГК РФ:

*«Если иное не предусмотрено договором комиссии, комиссионер вправе в целях исполнения этого договора заключить договор субкомиссии с другим лицом, оставаясь ответственным за действия субкомиссионера перед комитентом.*

*По договору субкомиссии комиссионер приобретает в отношении субкомиссионера права и обязанности комитента».*

## **Заключительная часть договора**

должна содержать реквизиты, подписи и печати сторон. В качестве реквизитов указывают полные наименования сторон, идентификационный номер налогоплательщика, юридические и почтовые адреса, банковские реквизиты и другие сведения, позволяющие идентифицировать стороны. От имени сторон договор подписывают законные представители с указанием должностей и обязательной расшифровкой подписи.

Договор комиссии, может быть, расторгнут, в случаях (статья 1002 ГК РФ):

- отказа комитента от исполнения договора;
- отказа комиссионера от исполнения договора в случаях, предусмотренных законом или договором;
- смерти комиссионера, признания его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
- признания индивидуального предпринимателя, являющегося комиссионером, несостоятельным (банкротом);
- в случае объявления комиссионера несостоятельным (банкротом) его права и обязанности по сделкам, заключенным им для комитента во исполнение указаний последнего, переходят к комитенту.

## **Отказ комитента от исполнения договора комиссии.**

Комитент вправе в любое время отказаться от исполнения договора комиссии, отменив данное комиссионеру поручение, при этом комиссионер вправе требовать возмещения убытков, вызванных отменой поручения.

Порядок прекращения действия договора комиссии зависит от того, заключен ли был договор комиссии на определенный срок или без указания срока его действия.

**Если договор был заключен на определенный срок**, то прекращение договора следует незамедлительно после получения комиссионером уведомления комитента об отмене поручения.

**Если же в договоре не указан срок его действия**, то комитент должен уведомить комиссионера о прекращении договора не позднее, чем за 30 дней (если более продолжительный срок не установлен договором).

Отменяя поручение, комитент обязан распорядиться своим имуществом, находящимся у комиссионера, при этом комитент может забрать лично принадлежащее ему имущество, либо распорядиться передать его третьему лицу.

Если от комитента не поступает никаких распоряжений, в этом случае комиссионер вправе сдать имущество на хранение за счет комитента, либо продать его по возможно более выгодной для комитента цене. Такой порядок установлен пунктом 3 статьи 1003 ГК РФ.

Комиссионер вправе удерживать имущество комитента до момента исполнения обязательства комитента оплатить вознаграждение за сделки, совершенные до прекращения договора, и возместить расходы, понесенные комиссионером до отмены поручения (пункт 2 статьи 996 ГК РФ).

Такие действия комиссионера будут классифицированы как удержание, представляющее собой один из способов исполнения обязательств.

#### **Отказ комиссионера от исполнения договора комиссии.**

По общему правилу комиссионер не вправе отказаться от исполнения договора комиссии в одностороннем порядке, однако, из этого правила есть два исключения:

- комиссионер вправе отказаться от исполнения договора комиссии, если такая ситуация была предусмотрена договором;
- комиссионер вправе отказаться от исполнения договора комиссии, если договор носит бессрочный характер, то есть в договоре не указан срок его действия.

При этом комиссионер, отказавшийся от исполнения поручения, сохраняет право на комиссионное вознаграждение за сделки, совершенные им до прекращения договора, а также на возмещение понесенных до этого момента расходов (статья 1004 ГК РФ).

Итак, рассмотрев гражданско-правовую основу комиссионного соглашения, мы сумели убедиться в том, что порядок отражения хозяйственных операций по договору комиссии в бухгалтерском учете во многом определяется именно положениями договора, заключенного между сторонами. И от того, насколько верно отражены операции, связанные с комиссионным договором в бухгалтерском учете организации, зависит и величина налогов, которые начислит организация, так как в налоговом учете именно хозяйственные операции или их результат являются объектами налогообложения.

Сторонами по договору комиссии выступают комитент и комиссионер, следовательно, и рассматривать порядок отражения операций в бухгалтерском учете следует у каждой из сторон.

#### ***Бухгалтерский учет у комиссионера.***

Комиссионер, осуществляет предпринимательскую деятельность, направленную на получение прибыли от оказания посреднических услуг по заключению сделок купли-продажи имущества, принадлежащего комитенту.

За свои услуги он получает определенную плату – комиссионное вознаграждение, которое в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина Российской Федерации от 6

мая 1999 года №32н (далее - ПБУ 9/99) является для него доходом от обычных видов деятельности.

По договору комиссии у комиссионера, оказывающего комитенту возмездные услуги, всегда возникает и отражается на счетах бухгалтерского учета выручка от реализации посреднических услуг (**комиссионное вознаграждение**).

Выручка на сумму комиссионного вознаграждения отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 90 «Продажи» субсчет «Выручка».

Причем отражение начисления комиссионного вознаграждения в бухгалтерском учете комиссионера зависит от того, участвует ли посредник в расчетах между покупателями и комитентом или нет.

Если комиссионер участвует в расчетах, при начислении комиссионного вознаграждения производится следующая запись:

**Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-5 «Расчеты с комитентом» Кредит 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка».**

Если условия договора комиссии предусматривают, что посредник в расчетах не участвует, используется следующая запись:

**Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 90 «Продажи» субсчет «Выручка».**

Расходы на ведение посреднической деятельности (заработная плата рабочих, стоимость коммунальных услуг, арендная плата и так далее) учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Комиссионеры списывают суммы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 90-2 «Себестоимость продаж» (Приказ Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года №94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»).

В бухгалтерском учете комиссионера отражаются записи:

**Дебет 90 «Продажи» субсчет 90-2 «Себестоимость продаж» Кредит 26 «Общехозяйственные расходы».**

Обращаем внимание читателей, что при осуществлении посреднических операций, не признаются доходами организации - комиссионера поступления от других юридических и физических лиц в пользу комитента (пункт 3 ПБУ 9/99):

При реализации товара покупателям в бухгалтерском учете комиссионера отражается дебиторская задолженность покупателей по оплате товара и кредиторская задолженность перед комитентом записью:

**Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-5 «Расчеты с комитентом».**

Соответственно не признается расходами организации - комиссионера выбытие активов по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента (пункт 3 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года №33н (далее - ПБУ 10/99)).

Прибыль комиссионера от реализации услуги определяется как разница между выручкой от ее реализации (комиссионным вознаграждением) без учета НДС и затратами на реализацию, включаемыми в себестоимость услуги. Полученный финансовый результат ежемесячно списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи» субсчет «Прибыль убыток от продаж».

Изучив гражданско-правовую основу договора комиссии, мы отметили, что посредник не является собственником при приобретении или продаже товаров.

Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации (пункт 2 статьи 8 Закона №129-ФЗ).

Имущество, поступившее к комиссионеру от комитента, отражается посредником на забалансовых счетах:

- при договорах комиссии, связанных с реализацией комиссионного товара на счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Такие товары учитываются в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах, включая НДС (то есть по ценам, согласованным с комитентом). По мере реализации товара комиссионер списывает стоимость товара со счета 004 «Товары, принятые на комиссию» (пункт 158 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально - производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 28 декабря 2001 года №119н).

- при договорах комиссии, связанных с приобретением товаров для комитента на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», по цене, указанной в отгрузочных документах поставщика. Списание с забалансового учета материалов производится в момент передачи их комитенту.

Отражение операций на счетах бухгалтерского учета комиссионера зависит от того, какой вид договора заключен сторонами по договору комиссии - на продажу или на приобретение товара, а также от условий заключенного договора, в частности от того, участвует или нет комиссионер в расчетах между комитентом и покупателями.

Рассмотрим отражение операций на счетах бухгалтерского учета у комиссионера при участии комиссионера в расчетах.

При совершении сделки с участием комиссионера, в расчетах схема движения денежных средств выглядит следующим образом:

- выручка от продажи товаров по договору купли - продажи поступает от покупателя на расчетный счет или в кассу комиссионера;
- из полученной суммы комиссионер, как правило, удерживает свое вознаграждение;
- оставшаяся сумма перечисляется собственнику товаров – комитенту.

## **Пример 1.**

ЗАО «Комитент» в мае передало ООО «Комиссионер» товары для реализации. Согласно договору, товары должны быть проданы за 590 000 рублей (в том числе НДС – 90 000 рублей). Себестоимость товаров составляет 120 000 рублей. Сумма комиссионного вознаграждения – 23 600 рублей (в том числе НДС – 3 600 рублей).

ООО «Комиссионер» полностью продал комиссионный товар по договору купли – продажи покупателю. Затраты, связанные с продажей товаров, составили 6 000 рублей. Согласно договору ООО «Комиссионер» участвует в расчетах и удерживает свое вознаграждение из денежных средств, причитающихся ЗАО «Комитент».

Рабочим планом счетов предусмотрено использование следующих счетов:

счет 004 «Товары, принятые на комиссию»;

счет 26 «Общехозяйственные расходы»;

счет 51 «Расчетные счета»;

счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с покупателями и заказчиками по комиссионному товару» (62-3);

счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавленную стоимость» (68 НДС);

счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с комитентом» (76-5);

счет 90 «Продажи», субсчет «Выручка» (90-1);

счет 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж» (90-2);

счет 90 «Продажи», субсчет «Налог на добавленную стоимость» (90-3);

счет 90 «Продажи», субсчет 90-9 «Прибыль убыток от продаж»;

счет 99 «Прибыли и убытки».

В бухгалтерском учете ООО «Комиссионер» хозяйственные операции отражаются следующими записями:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
004		590 000	Приняты на учет товары, полученные от ЗАО «Комитент»
	004	590 000	Товары отгружены покупателю
62-3	76-5	590 000	Отражена задолженность покупателя по оплате товаров ЗАО «Комитент»
26	02,70,69 и прочие	6 000	Отражены затраты, связанные с оказанием посреднических услуг
51	62-3	590 000	Отражены денежные средства, поступившие на расчетный счет комиссионера за товар
76-5	90-1	23 600	Начислено комиссионное вознаграждение
90-2	26	6 000	Списаны затраты, связанные с оказанием посреднических услуг
90-3	68-2	3 600	Начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения
76-5	51	566 400	Перечислены денежные средства комитенту за вычетом комиссионного вознаграждения
90-9	99	14 000	Отражен финансовый результат от оказания посреднических услуг

Окончание примера.

Если посредник в расчетах не участвует, то:

- выручка от продажи товаров поступает на расчетный счет или в кассу их собственника - комитента;
- после получения денежных средств комитент перечисляет вознаграждение комиссионеру, причитающееся ему в соответствии с договором комиссии.

## Пример 2.

ЗАО «Комитент» передало ООО «Комиссионер» товары для реализации. Согласно договору товары должны быть проданы за 590 000 рублей (в том числе НДС – 90 000 рублей). Сумма комиссионного вознаграждения – 23 600 рублей (в том числе НДС – 3 600 рублей).

ООО «Комиссионер» полностью продал комиссионный товар по договору купли – продажи покупателю. Затраты, связанные с продажей товаров, составили 6 000 рублей. Согласно договору ООО «Комиссионер» не участвует в расчетах и комис-

сионное вознаграждение ему перечисляет ЗАО «Комитент» после того, поступит оплата за товар на счет комитента.

Рабочим планом счетов предусмотрено использование следующих счетов:

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по комиссионному вознаграждению» (62-1).

В бухгалтерском учете ООО «Комиссионер» хозяйственные операции отражаются следующими записями:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
004		590 000	Товары, полученные от комитента, приняты к учету
	004	590 000	Отгружены товары покупателю
26	02,10,70,69	6 000	Отражены затраты, связанные с оказанием посреднических услуг
62-1	90-1	23 600	Начислено комиссионное вознаграждение
90-3	68-2	3 600	Начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения
90-2	26	6 000	Списаны затраты, осуществленные комиссионером при оказании посреднических услуг
51	62-1	23 600	Получена сумма комиссионного вознаграждения от комитента
90-9	99	14 000	Отражен финансовый результат от оказания посреднических услуг

Окончание примера.

Как мы уже отмечали, в договорах комиссии может быть предусмотрено получение комиссионером дополнительной выгоды.

Для целей бухгалтерского учета сумма дополнительной выгоды признается выручкой и является доходом от обычных видов деятельности и отражается в бухгалтерском учете записью:

**Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-5 «Расчеты с комитентом» Кредит 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка».**

Рассмотрим на примере отражение в бухгалтерском учете комиссионера дополнительной выгоды.

### Пример 3.

ЗАО «Комитент» поручило ООО «Комиссионер» реализовать партию стиральных машин на сумму 118 000 рублей (в том числе НДС - 18 000 рублей). Комиссионное вознаграждение в соответствии с условиями договора составляет 3% от цены, указанной ЗАО «Комитент». Порядком распределения дополнительной выгоды в договоре предусмотрено распределение 50% суммы дополнительной выгоды, в случае, если посредник реализует стиральные машины по более высокой цене, чем указано собственником.

Затраты, связанные с продажей товаров, составили 4 000 рублей. Согласно договору ООО «Комиссионер» участвует в расчетах и удерживает свое вознаграждение из денежных средств, причитающихся ЗАО «Комитент».

ООО «Комиссионер» реализовало партию стиральных машин покупателю за 123 900 рублей (в том числе НДС - 18 900 рублей).



Комиссионное вознаграждение ООО «Комиссионер» составило:  
 $118\ 000 \text{ рублей} \times 3\% = 3\ 540 \text{ рублей}$ .

Сумма дополнительной выгоды:

$(123\ 900 \text{ рублей} - 118\ 000 \text{ рублей}) \times 50\% = 2\ 950 \text{ рублей}$ .

Общая сумма вознаграждения ООО «Комиссионер» составила  $3\ 540 + 2\ 950 = 6\ 490$  рублей.

В бухгалтерском учете ООО «Комиссионер» хозяйственные операции отражаются следующими записями:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
004		118 000	Приняты на учет товары, полученные от ЗАО «Комитент»
	004	118 000	Отгружены товары покупателю
62-3	76-5	118 000	Отражена задолженность покупателя по оплате товаров ЗАО «Комитент»
26	02,10,70,69	4 000	Отражены затраты, связанные с оказанием посреднических услуг
51	62-3	118 000	Отражены денежные средства, поступившие на расчетный счет комиссионера за товар
76-6	90-1	6 490	Начислено сумма вознаграждения ООО «Комиссионер» комиссионное (отчет комиссионера принят комитентом)
90-2	26	4 000	Списаны затраты, связанные с оказанием посреднических услуг
90-3	68-2	990	Начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения
76-6	51	111 510	Перечислены денежные средства комитенту за вычетом комиссионного вознаграждения
90-9	99	1 500	Отражен финансовый результат от оказания посреднических услуг

Окончание примера.

Комиссионер может за дополнительное вознаграждение принять на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере). Сумма дополнительного вознаграждения за принятое комиссионером на себя обязательство (делькредере), определяется договором комиссии.

В случае, когда комиссионер принял на себя ручательство, он отвечает перед комитентом за исполнение третьим лицом сделки, заключенной с ним за счет комитента.

Принятие на себя комиссионером такого ручательства в соответствии со статьями 329 и 361 ГК РФ является одним из способов обеспечения обязательства, а именно – поручительством.

Суть договора поручительства сводится к тому, что комиссионер выступает перед комитентом гарантом другого лица в части ответственности за исполнение последним своего обязательства, иначе говоря, заключая договор поручительства, комитент, получает «дополнительного» должника, повышая тем самым вероят-

ность того, что обязательство по основному договору между ним и должником будет исполнено.

В соответствии с положениями гражданского законодательства договор поручительства является обязательством, акцессорным по отношению к основному обязательству, обеспеченному этим договором поручительства. Это означает, что договор поручительства выступает дополнительным договором к основному, и без существования которого договор поручительства не имеет смысла и значения. Исходя из этого, следует, что если основное обязательство между кредитором и должником прекращается в силу исполнения обязательств или по иной причине, например, в связи с новацией, прощением долга, то действие договора поручительства также прекращается.

### **Обратите внимание!**

Если по каким либо причинам основной договор, заключенный между кредитором и должником будет признан недействительным, то заключение договора поручительства также будет признано таковым.

Это еще раз доказывает то, что при заключении основного договора, под которое выдается поручительство, нужно быть особо внимательным.

Сторонами по договору поручительства выступает кредитор по основному обязательству должника и поручитель – третье лицо, выступающее на стороне должника. Причем в качестве поручителя может выступать любое лицо, обладающее гражданской правоспособностью, за исключением тех, которые в соответствии с ГК РФ обладают ограниченной дееспособностью. Это касается бюджетных учреждений, казенных предприятий и филиалов и представительств.

Поручительство - сделка двусторонняя, то есть для его заключения требуется согласие обеих сторон. Если согласие достигнуто, стороны заключают договор, причем обязательно в письменном виде. Несоблюдение данного требования ГК РФ влечет недействительность договора.

Важнейшее значение при заключении договора поручительства имеет вопрос о том, какой вид ответственности предусматривается для поручителя. Согласно статье 363 ГК РФ:

*«1. При неисполнении или ненадлежащем исполнении должником обеспеченного поручительством обязательства поручитель и должник отвечают перед кредитором солидарно, если законом или договором поручительства не предусмотрена субсидиарная ответственность поручителя.*

*2. Поручитель отвечает перед кредитором в том же объеме, как и должник, включая уплату процентов, возмещение судебных издержек по взысканию долга и других убытков кредитора, вызванных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства должником, если иное не предусмотрено договором поручительства.*

*3. Лица, совместно давшие поручительство, отвечают перед кредитором солидарно, если иное не предусмотрено договором поручительства».*

То есть поручитель может нести субсидиарную ответственность или солидарную ответственность. По общему правилу должник и поручитель несут солидарную ответственность, однако, если законом или договором предусмотрена субсидиарная ответственность, то будет действовать положение закона или договора.

Указание на то, какой вид ответственности для поручителя устанавливается договором, играет существенную роль в том случае, если должник не исполняет своего обязательства и кредитор предъявляет требования по уплате долга. В том случае если договором предусмотрено, что должник и поручитель отвечают солидарно,

то кредитор имеет право предъявлять требование сразу хоть к должнику, хоть к поручителю, как в полном объеме, так и в части обязательства.

Если же договор предусматривает субсидиарную ответственность, то кредитор сначала требует погашения обязательства от должника, и только после того, как он откажется исполнить это требование или вообще не ответит на него в разумный срок, только тогда кредитор предъявляет требование к поручителю. Причем, в этом случае, кредитор должен предоставить последнему доказательство того, что должник отказался исполнить требование о возврате задолженности.

Право требования к поручителю передается ему кредитором на основании договора цессии, без каких либо ограничений.

Если у должника имеется несколько поручителей, то они все несут солидарную ответственность по его долгу.

Если по условиям договора комиссии комиссионер принимает на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), то в бухгалтерском учете комитента полученные гарантии, в обеспечение обязательства, учитываются в соответствии с Планом счетов на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

Суммы обеспечения списываются со счета 008 по мере погашения задолженности (получение от покупателей оплаты за товар или погашение комитентом обязательств в соответствии с делькредере).

В бухгалтерском учете гарантии, выданные в обеспечение обязательства, учитываются в соответствии с Планом счетов на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Для целей бухгалтерского учета сумма дополнительного вознаграждения признается выручкой и является доходом от обычных видов деятельности и отражается в бухгалтерском учете записью:

**Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-5 «Расчеты с комитентом» Кредит 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка».**  
**Обратите внимание!**

Если в договоре поручительства не указана сумма, то для целей бухгалтерского учета обязательство учитывается исходя из размеров обязательства основного договора.

Суммы обеспечений списываются по мере погашения задолженности по основной сумме долга.

#### **Пример 4.**

Предположим, что организация ЗАО «Комитент» осуществляет оптовые продажи бытовой техники. Для увеличения объемов продаж, организация привлекает к сотрудничеству посредника ООО «Комиссионер», заключая договор комиссии на реализацию товара.

Договором комиссии предусматривается, что ООО «Комиссионер» при заключении договоров купли-продажи с покупателями выступает поручителем перед ЗАО «Комитент» за исполнение сделки покупателем.

Размер комиссионного вознаграждения составляет 3% от суммы сделки, а за делькредере (ручательство комиссионера) – 5% от суммы сделки. Оплата товара покупателем осуществляется на расчетный счет ЗАО «Комитент», то есть посредник в расчетах не участвует.

ООО «Комиссионер» отгрузил товар на сумму 1 180 000 рублей (в том числе НДС - 180 000 рублей). Затраты, связанные с продажей товаров, составили 20 000 рублей.

В установленный договором комиссии срок покупатель товар не оплатил. Так как покупатель не исполнил свою обязанность по оплате товаров, реализованных через ООО «Комиссионер», то ЗАО «Комитент», на основании поручительства, предъявил требование к ООО «Комиссионер» об оплате.

Комиссионер в силу обязательства по делькредере перечислил комитенту денежные средства в сумме причитающейся ему стоимости товаров за вычетом комиссионного вознаграждения и вознаграждения за делькредере 1 085 600 рублей (1 180 000 – 35 400 – 59 000).

Комиссионное вознаграждение ООО «Комиссионер» составило:

1 118 000 рублей x 3% = 35 400 рублей.

Сумма дополнительного вознаграждения:

1 118 000 рублей x 5% = 59 000 рублей.

На сумму вознаграждения по договору произведен взаимозачет задолженностей.

В бухгалтерском учете ООО «Комиссионер» хозяйственные операции отражаются следующими записями:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
004		1 180 000	Получены товары от ЗАО «Комитент»
	004	1 180 000	Списана стоимость комиссионных товаров
009		1 180 000	Отражена сумма обязательства перед ЗАО «Комитент» по исполнению сделки покупателем
62	90-1	35 400	Отражена реализация посреднической услуги
90-3	68-2	5 400	Начислена сумма НДС, причитающегося к уплате в бюджет
62	90-1	59 000	Отражена сумма вознаграждения за ручательство
90-3	68-2	9 000	Начислен НДС с вознаграждения за делькредере
26	02,05,70,69,76-5	20 000	Отражены расходы ООО «Комиссионер»
90-2	26	20 000	Списана сумма расходов
90-2	99	60 000	Отражен финансовый результат от реализации посреднических услуг
76-5	51	1 085 600	Перечислены денежные средства ЗАО «Комитент» на основании взятого на себя ручательства
	009	1 180 000	Списана сумма выданного обеспечения в связи с исполнением обязательства перед ЗАО «Комитент»

Окончание примера.

### **Бухгалтерский учет у комитента.**

При продаже товаров право собственности на товар переходит непосредственно от комитента к покупателю, соответственно, именно в этот момент комитенту следует отразить на счетах бухгалтерского учета выручку от продажи товаров.

Отразить выручку комитент может только после получения отчета комиссионера о факте выполнения им обязанностей по договору комиссии и о фактической цене реализации комиссионного товара.

Поскольку комиссионное поручение для посредника считается исполненным после перехода права собственности на комиссионный товар к покупателю, то одновременно с получением отчета, в котором, как правило, указывается сумма комиссионного вознаграждения посредника и полученная дополнительная выгода, комитент может включить в состав затрат, связанных с реализацией своих товаров, оказанные услуги комиссионера (без учета НДС).

**Если посредник не принимает участия в расчетах**, комитент самостоятельно производит расчеты с покупателями или поставщиками товара по сделкам, заключенным комиссионером, при этом на расчетный счет (в кассу) комиссионера перечисляются суммы вознаграждения по договору комиссии (комиссионное вознаграждение, дополнительная выгода).

**При исполнении поручения с участием посредника в расчетах** комитент производит расчеты только с комиссионером, который, в свою очередь, рассчитывается с покупателями или поставщиками товара по заключенным с ними договорам. При этом денежные средства, полученные комиссионером от покупателей, не являются его собственностью, а принадлежат комитенту и подлежат перечислению ему.

Для обобщения информации о наличии и движении товаров, переданных на комиссию, организации - комитенты использует счет 45 «Товары отгруженные».

Операция по передаче товара комиссионеру отражается в бухгалтерском учете комитента путем переноса соответствующих сумм с кредита счета 41 «Товары» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

На счете 45 «Товары отгруженные» переданные комиссионеру товары числятся до момента перехода права собственности на них к покупателю (или до момента их возврата, если договор комиссии расторгается).

При переходе к покупателю права собственности на комиссионные товары по договору купли-продажи, заключенному комиссионером от своего имени, выполняются все условия, необходимые для признания выручки в бухгалтерском учете комитента.

Комитент отражает следующие записи на счетах бухгалтерского учета:

**Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76 - 6 «Расчеты с комиссионером по комиссионному вознаграждению» Кредит 90 «Продажи» субсчет 90 - 1 «Выручка».**

Согласно пункту 5 ПБУ 10/99 расходы, связанные с продажей товаров, являются расходами по обычным видам деятельности.

В бухгалтерском учете суммы, причитающиеся комиссионеру по договору комиссии, признаются расходами на продажу и отражаются на счете 44 «Расходы на продажу».

Рассмотрим бухгалтерские записи у комитента на примере.

## **Пример 5.**

ЗАО «Комитент» в мае передало ООО «Комиссионер» товары для реализации. Согласно договору, товары должны быть проданы за 590 000 рублей (в том числе НДС – 90 000 рублей). Себестоимость товаров составляет 320 000 рублей. Сумма комиссионного вознаграждения – 23 600 рублей (в том числе НДС – 3 600 рублей).

ООО «Комиссионер» полностью продал комиссионный товар покупателю и предоставил отчет. Отчет комитентом утвержден. Согласно договору ООО «Комиссионер» участвует в расчетах и удерживает свое вознаграждение из денежных средств, причитающихся ЗАО «Комитент».

В бухгалтерском учете ЗАО «Комитент» данные хозяйственные операции оформляются следующими записями:

Рабочим планом счетов предусмотрено использование следующих счетов:

Счет 44 «Расходы на продажу»;

счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76 - 6 «Расчеты с комиссионером по комиссионному вознаграждению».

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
45	41	320 000	Переданы товары на комиссию
62	90-1	590 000	Отражена на основании отчета комиссионера выручка от продажи товаров
90-3	68-2	90 000	Начислен НДС
90-2	45	320 000	Списана фактическая себестоимость проданных товаров
44	76-6	20 000	Учтены услуги комиссионера в составе расходов на продажу
19	76-6	3 600	Учтен НДС по услугам посредника
76-6	62	23 600	Зачтены на основании отчета комиссионера услуги посредника в счет причитающихся платежей за реализованный товар
68	19	3 600	Принят к вычету НДС по посредническим услугам Получен счет-фактура
51	62	566 400	Получены денежные средства от комиссионера за проданные товары с учетом взаимных требований, в части комиссионного вознаграждения (590 000 рублей – 23 600 рублей)
90-2	44	20 000	Списаны затраты, приходящиеся на реализованные товары
90-9	99	160 000	Отражен финансовый результат

Окончание примера.

Глава 51 ГК РФ «Комиссия» предусматривает вариант когда, осуществляя реализацию товара покупателю, комитент принимает на себя ручательство за исполнение сделки (делькредере).

## Пример 6.

Предположим, что организация ЗАО «Комитент» осуществляет оптовые продажи бытовой техники. Для увеличения объемов продаж, организация привлекает к сотрудничеству посредника ООО «Комиссионер», заключая договор комиссии на реализацию товара.

Договором комиссии предусматривается, что ООО «Комиссионер» при заключении договоров купли-продажи с покупателями выступает поручителем перед ЗАО «Комитент» за исполнение сделки покупателем.

Размер комиссионного вознаграждения составляет 3% от суммы сделки, а за делькредере (ручательство комиссионера) – 5% от суммы сделки. Оплата товара покупателем осуществляется на расчетный счет ЗАО «Комитент», то есть посредник в расчетах не участвует.

ЗАО «Комитент» работает в целях исчисления прибыли по методу начисления.

Предположим, что в январе текущего года с участием ООО «Комиссионер» было отгружено товара на сумму 1 180 000 рублей (в том числе НДС 180 000 рублей). Себестоимость товара составляет 700 000 рублей.

Оплата за отгруженный товар поступила в феврале.

В бухгалтерском учете организации ЗАО «Комитент» данные операции будут отражены следующим образом:

Рабочим планом счетов предусмотрено использование следующих счетов:

счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»;

счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»;

счет 41 «Товары»;

счет 44 «Расходы на продажу»;

счет 45 «Товары отгруженные»;

счет 51 «Расчетные счета»;

счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» (68-2);

счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с комиссионером» (76-6);

счет 90 «Продажи», субсчет «Выручка» (90-1);

счет 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж» (90- 2);

счет 90 «Продажи», субсчет «Налог на добавленную стоимость» (90-3);

счет 90 «Продажи», субсчет 90-9 «Прибыль убыток от продаж»;

счет 99 «Прибыли и убытки».

#### Январь:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
45	41	700 000	Отражена передача товара на комиссию
62	90-1	1 180 000	Отражена на основании отчета ООО «Комиссионер» выручка от продажи товара покупателю
90-3	68-2	180 000	Начислен НДС со стоимости отгруженных товаров
90-2	45	700 000	Списана себестоимость товара на реализацию
44	76-6	30 000	Отражена сумма комиссионного вознаграждения, причитающегося посреднику, в составе расходов на продажу
19	76-6	5 400	Учтен НДС по услугам посредника
44	76-6	50 000	Отражена сумма вознаграждения за ручательство комиссионера
19	76-6	9 000	Учтен НДС с вознаграждения за ручательство

008		1 180 000	Отражено обеспечение по договору поручительства
76-6	51	94 400	Перечислена ООО «Комиссионер» сумма комиссионного вознаграждения и вознаграждение за ручательство
90-2	44	80 000	Списаны расходы на продажу
90-9	99	220 000	Отражен финансовый результат от сделки от продажи товаров через ООО «Комиссионер»
68-2	19	14 400	Принят к вычету «входной» НДС Получен счет-фактура

**В феврале:**

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
51	62	1 180 000	Получены денежные средства за товары от ООО «Комиссионер»
	008	1 180 000	Списано полученное от ООО «Комиссионер» обеспечение

Окончание примера.



Договор комиссии: бухгалтерский учет .....	1
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО .....	1
ОПРЕДЕЛЕНИЕ ДОГОВОРА КОМИССИИ .....	1
1. Комиссионер действует по поручению комитента, в соответствии с его указаниями. ....	1
2. Комиссионер в гражданском обороте выступает от своего имени (заключает сделки с третьими лицами), при этом именно он приобретает права и обязанности по сделке, совершенной с третьим лицом. ....	2
3. Договор, который заключают между собой комитент и комиссионер, направлен на предоставление комиссионером только одного вида услуг - совершение сделок от своего имени, но за счет комитента. ....	3
4. Товары, поступившие к комиссионеру от комитента, являются собственностью комитента. ....	3
5. Комиссионер совершает сделки за счет комитента. ....	3
6. Из определения договора комиссии следует, что комиссионное соглашение представляет собой возмездный договор - комиссионер оказывает комитенту услуги за вознаграждение. ....	4
1. Договор комиссии на продажу имущества. ....	5
2. Договор комиссии на приобретение имущества. ....	5
На что следует обратить внимание при заключении договора комиссии. ....	9
Вводная часть договора. ....	10
Основная часть договора. ....	10
Заключительная часть договора. ....	11
Отказ комитента от исполнения договора комиссии. ....	11
Бухгалтерский учет у комиссионера. ....	12
Пример 1. ....	14
Пример 2. ....	15
Пример 3. ....	16
Пример 4. ....	19
Бухгалтерский учет у комитента. ....	20
Пример 5. ....	21
Пример 6. ....	22