

Учет операций по договору КОМИССИИ

- Согласно ст. 990 *ГКРФ 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.*
- За комитентом сохраняется право собственности на товары до момента их продажи.
- Комитент обязан возместить комиссионеру израсходованные суммы на выполнение поручения, предусмотренные договором.
- Продажа товаров по договору комиссии может осуществляться:
 - физическим лицам – розничная торговля
 - юридическим лицам – оптовая торговля

Порядок документального оформления и учета операций с комиссионными товарами установлен

- **Правилами комиссионной торговли непродовольственными товарами, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 06.06.1998 № 569**
- **Альбомом новых унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций (в том числе в комиссионной торговле), утвержденным Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132.**

Учет продажи товаров по договору комиссии в рознице

- Прием товаров на комиссию оформляется путем составления документа (договор комиссии, квитанция, накладная и др.), подписываемого комиссионером и комитентом.
- Вид документа устанавливается комиссионером самостоятельно.
- Если на комиссию сдается несколько товаров, их наименования и цены могут указываться в **перечне товаров, принятых на комиссию** (форма № КОМИС-1).

- При приеме товара на комиссию к нему прикрепляется **товарный ярлык** (форма № КОМИС-2),
- а на мелкие изделия (часы, бусы, броши и т. п.) - **ценник** с указанием номера документа, оформляемого при приеме товара, и цены.
- Перечень товаров, принятых на комиссию, и товарный ярлык подписываются комиссионером и комитентом.

Цена товара

- Цена товара определяется соглашением комиссионера и комитента.
- Товар, принятый на комиссию, поступает в продажу не позднее следующего дня после его приема, за исключением выходных и праздничных дней.
- Порядок и размеры уценки товаров, принятых на комиссию, согласовываются комиссионером и комитентом при заключении договора комиссии. Результаты проведенной уценки отражаются в акте об уценке (форма № КОМИС-3).
- Проведение уценок отражается в перечне товаров, принятых на комиссию, и товарном ярлыке или ценнике.

Снятие с продажи товара

- Если комиссионер снимает с продажи товар, принятый на комиссию (в случае возврата товара комитенту, ремонта, передачи в чистку и т.д.), составляется **акт о снятии товара с продажи** (форма № КОМИС-5).

- Учет товаров, принятых на комиссию, ведется индивидуально для каждого товара по цене продажи.
- Для этого ведется **карточка учета товаров и расчетов по договорам комиссии** (форма № КОМИС-6).

- Условиями договора комиссии может быть предусмотрена оплата комитентом услуг комиссионера по хранению непроданных товаров.
- Для учета этой платы используется **ведомость учета платежей, полученных за хранение непроданных товаров (форма № КОМИС-7).**

- При продаже товара, принятого на комиссию, составляется **справка о продаже товаров, принятых на комиссию** (форма № КОМИС-4).
- Деньги за проданный товар выплачиваются комитенту не позднее чем на третий день после продажи.
- Выплата денег за проданный товар, а также возврат принятого на комиссию, но непроданного товара производятся по предъявлении комитентом документа, подтверждающего заключение договора комиссии, паспорта или иного документа, удостоверяющего личность комитента

- Для учета товаров, полученных от комитента, комиссионером используется **забалансовый счет 004 «Товары, принятые на комиссию»**.
- На этом счете товары учитываются по ценам, указанным в приемо-сдаточных документах. Аналитический учет к этим счетам ведется по каждому собственнику товаров, а также по наименованиям товаров.

Пример 1

- Комитент (продавец) отгружает товары комиссионеру (посреднику) на сумму 354 000 руб. Комиссионер осуществляет продажу товара покупателю. Расчеты за полученные товары покупатель производит с комиссионером.
- По договору комиссии сумма комиссионного вознаграждения - 20 % от стоимости проданных товаров, расходы на продажу (23 600 руб.) - за счет комитента.
- Плата за хранение товара составляет 4720 руб.
- Комиссионер отчитывается перед комитентом о результатах продаж (453400 руб.) и перечисляет денежные средства за проданные товары.

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета продажи товаров
по договору комиссии в розничной торговле

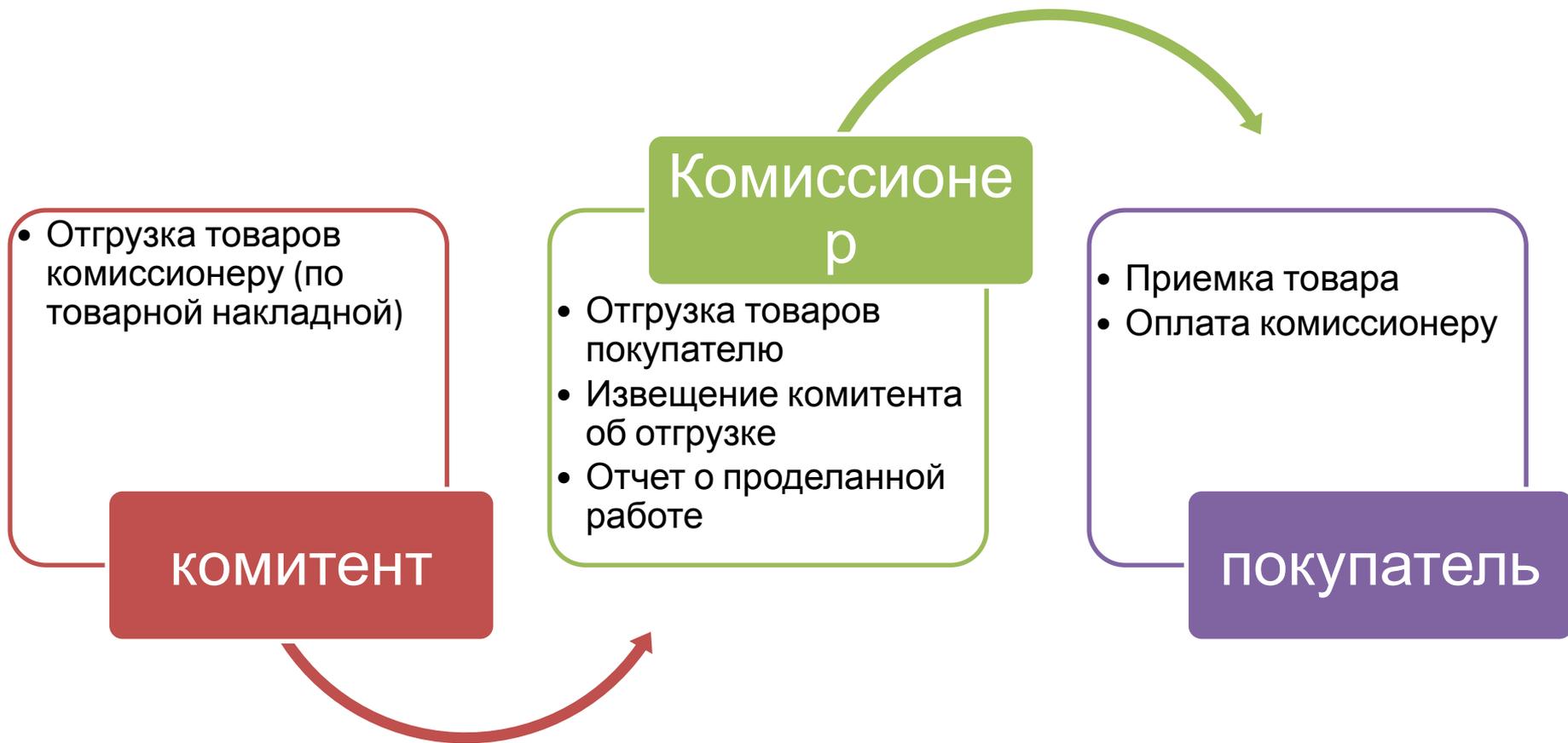
№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1.	Приняты на комиссию товары	004 «Товары, принятые на комиссию»		354000
2.	Поступили в кассу: - выручка за проданные товары;	50 «Касса»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	453400
	- плата за хранение товаров	50 «Касса»	91-1 «Прочие доходы и расходы»	4720

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
3.	Списаны проданные товары		004 «Товары, принятые на комиссию»	354000
4.	Начислено комиссионное вознаграждение	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	90-1 «Выручка»	70800
5.	Начислен бюджету НДС с суммы комиссионного вознаграждения	90-3 «НДС»	68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»	10800
6.	Начислен бюджету НДС с суммы за хранение товаров	91-2 «Себестоимость»	68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»	720

7.	Выплачены комитенту деньги за проданные товары	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	50 «Касса», 51 «Расчетные счета»	354000
8.	Списаны расходы на продажу за счет комитента	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	44 «Расходы на продажу»	23600
9.	Выявлен финансовый результат комиссионера	90-9 «Прибыль/убыток от продаж» 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	99 «Прибыли и убытки»	60000 4000

Учет продажи товаров по
договору комиссии в оптовой
торговле

Учет у комитента



- Отгрузка товаров комиссионеру (по товарной накладной)

КОМИТЕНТ

Комиссионер

- Отгрузка товаров покупателю
- Извещение комитента об отгрузке
- Отчет о проделанной работе

- Приемка товара
- Оплата комиссионеру

ПОКУПАТЕЛЬ

Учет у комитента

- Передача товара комиссионеру не приводит к переходу права собственности на товар и отражается в учете организации-комитента записью по дебету счета 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции с кредитом счета 41 «Товары».

- Признание выручки производится при выполнении условий, указанных в [п. 12](#) ПБУ 9/99, одним из которых является переход права собственности на товар к покупателю.
- Выручка признается организацией-комитентом в сумме, указанной в отчете комиссионера.
- В бухгалтерском учете признание выручки от продажи товара отражается по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка», в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость товара списывается со счета 45 в дебет счета 90, субсчет 90-2 «Себестоимость продаж».

- Сумма **комиссионного вознаграждения** признается организацией-комитентом расходом по обычным видам деятельности на дату утверждения отчета комиссионера. Указанная сумма отражается по дебету счета 44 «Расходы на продажу» и кредиту счета учета расчетов с комиссионером, например 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

НДС

- На дату реализации товара комиссионером организация-комитент признает задолженность перед бюджетом по уплате НДС.
- Сумма НДС, предъявленная комиссионером, может быть принята организацией к вычету после принятия к учету оказанных комиссионером услуг при наличии счета-фактуры.

Пример

1. По договору комиссии комитент отгрузил товары комиссионеру для последующей продажи покупателю. Комиссионное вознаграждение комиссионера по договору составляет 20 % от продажной стоимости товаров. Продажная стоимость партии товаров 236000 руб. (в том числе НДС 18 %). Учетная стоимость всей партии товаров у комитента 110000 руб.

2. Комиссионер отгрузил товары покупателю на 236000 руб. (в том числе НДС 18 %). Направлено комитенту извещение и отчет о продаже товаров. В отчете комиссионера указано:

В отчете комиссионера указано:

- продажная стоимость товаров 236000 руб. (в том числе НДС 18 %);

- комиссионное вознаграждение 47200 руб. (в том числе НДС 18 %);

Отчет утвержден комитентом.

3. Покупатель товаров перечислил на расчетный счет комиссионера 236000 руб. за товары. Комиссионер удержал из полученных денежных средств вознаграждение. Остаток денежных средств комиссионер перечислил на расчетный счет комитента.

№ п/п	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1.	Накладная. Отражена учетная стоимость отгруженных товаров	45 «Товары отгруженные»	41 «Товары»	110 000
2.	Отчет комиссионера. Отражена реализация товара покупателю	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1 «Выручка»	236 000
3.	Счет-фактура. Начислено комиссионное вознаграждение комиссионера НДС 18%	44 «Товары» 19 «НДС по приобретенным ценностям»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	40 000 7 200
4.	Бухгалтерская справка-расчет. Списана себестоимость проданного товара	90-2 «Себестоимость»	45 «Товары отгруженные»	110000
5.	Счет-фактура. Начислен НДС при реализации товара	90-3 «НДС»	68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»	36000
6.	Счет-фактура. Принят к вычету НДС, предъявленный комиссионером	68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным ценностям»	7200

Бухгалтерские записи у комитента

Обобщенная таблица 74

№ п/п	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
7.	Выписка из банка. Зачислены на расчетный счет денежные средства, поступившие от комиссионера за проданные товары (за минусом комиссионного вознаграждения) (236000 – 47200)	51 «Расчетные счета»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	188800
8.	Акт о зачете. Зачтены задолженности покупателя и комиссионера	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	236 000
9.	Списаны расходы на продажу	90-5 «Управленческие расходы»	44 «Расходы на продажу»	40000
10.	Выявлен и списан по назначению финансовый результат от продажи товаров	90-9 «Прибыль/убыток от продаж»	99 «Прибыли и убытки»	50000

Учет у комиссионера

- Стоимость товаров, полученных от комитента для продажи и являющихся собственностью комитента, организация-комиссионер отражает на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».
- Стоимость товаров, переданных покупателю, отражается в учете организации-комиссионера по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета учета расчетов с комитентом - 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».
- Одновременно стоимость проданных товаров списывается с забалансового учета.

- Исполнив поручение комитента, комиссионер в бухгалтерском учете признает выручку от оказания посреднических услуг, что отражается записью по дебету счета 76 в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка».

№ п/п	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1.	Акт приемки-передачи товара на комиссию. Отражено получение товаров от комитента	004 «Товары, принятые на комиссию»		236000
2.	Товарная накладная. Отражена реализация товара покупателю	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	236000
3.	Бухгалтерская справка. Списаны с <u>забалансового</u> учета товары комитента		004 «Товары, принятые на комиссию»	236000
4.	Отчет комиссионера. Отражена выручка от оказания посреднических услуг	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	90-1 «Выручка»	47200
5.	Счет-фактура. Начислен НДС	90-3 «НДС»	68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»	7200
6.	Выписка банка по расчетному счету. Получена от покупателя оплата за товары	51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	236000
	Выписка банка по расчетному счету. Перечислена комитенту сумма, полученная от покупателя, за вычетом комиссионного вознаграждения (236000 - 47200)	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетные счета»	188800

Учет покупки товаров по договору КОМИССИИ

- Вещи, приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего ([п. 1 ст. 996](#) ГК РФ).
- Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии ([п. 1 ст. 991](#) ГК РФ).

- Товары являются частью материально-производственных запасов и принимаются к учету **по фактической себестоимости**, которая включает в себя сумму, уплаченную комиссионером за счет организации поставщику (без учета НДС), и вознаграждение комиссионера (без учета НДС).

- Комитент в зависимости от условий учетной политики может сформировать стоимость товаров
- с учетом суммы вознаграждения комиссионера (без учета НДС)
- сумму вознаграждения отнести в состав расходов на продажу.

Пример

1. Согласно договору комиссии комитент поручает комиссионеру приобрести партию товаров. Организация заключает договор комиссии, согласно которому комитент поручает ей приобрести товары по цене, не превышающей 35400 руб. (с учетом НДС – 18 %). Договор предусматривает, что в случае приобретения товаров для комитента по более низким ценам, сэкономленные средства распределяются поровну между комитентом и комиссионером.

2. Комитент перечислил на расчетный счет комиссионера 35400 руб. для приобретения товаров.

3. Комиссионер приобрел товары у продавца по цене 28320 руб. (в том числе НДС – 4320 руб.) и перечислил на расчетный счет продавца денежные средства за товары.

4. Комиссионер отгрузил товары комитенту и перечислил на расчетный счет сэкономленные средства в соответствии с условиями договора.

5. Направлен отчет комиссионера комитенту о приобретении товаров. Комиссионное вознаграждение по сделке – 5900 руб. (в том числе НДС – 900 руб.).

6. Комитент утвердил отчет комиссионера и перечислил ему на расчетный счет комиссионное вознаграждение 5900 руб.

7. Согласно учетной политике у комитента к балансовому счету 76 целесообразно открыть субсчета:

76-т «Расчеты с комиссионером по приобретаемому товару»; 76-в «Расчеты с комиссионером по сумме вознаграждения».

№ п/п	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1.	Выписка банка по расчетному счету. Перечислены комиссионеру на расчетный счет денежные средства на приобретение товара	76-т «Расчеты с комиссионером по приобретаемому товару»	51 «Расчетные счета»	35400
2.	Акт о приемке товаров. Счет-фактура. По товарной накладной получены товары от комиссионера Отражена сумма НДС по приобретенным товарам	41 «Товары» 19 «НДС по приобретенным ценностям»	76-т «Расчеты с комиссионером по приобретаемому товару» 76-т «Расчеты с комиссионером по приобретаемому товару»	24000 4320
3.	Выписка банка по расчетному счету. Зачислены на расчетный счет сэкономленные комиссионером средства	51 «Расчетные счета»	76-т «Расчеты с комиссионером по приобретаемому товару»	7080
4.	Отчет комиссионера. Сумма вознаграждения комиссионера отнесена на фактическую себестоимость товаров (5900 / 118 × 100)	41 «Товары»	76-в «Расчеты с комиссионером по сумме вознаграждения».	5 000
5.	Счет-фактура. Отражена сумма НДС по вознаграждению комиссионера (5900 / 118 × 18)	19 «НДС по приобретенным ценностям»	76-в «Расчеты с комиссионером по сумме вознаграждения».	900

№ п/п	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
6.	Выписка банка по расчетному счету. Перечислено вознаграждение комиссионеру	76-в «Расчеты с комиссионером по сумме вознаграждения».	51 «Расчетные счета»	5 900
7.	Счет-фактура. Принят к вычету НДС со стоимости товара и суммы вознаграждения комиссионера (4320 + 900)	68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным ценностям»	5220

Учет у комиссионера

- Денежные средства, поступившие от комитента на исполнение договора комиссии, не признаются доходами организации-комиссионера ([п. 3](#) ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н).
- Товары, приобретенные комиссионером за счет комитента, учитываются комиссионером на забалансовом [счете 002](#) в данном случае по цене приобретения товара, указанной комитентом. Списание с забалансового учета этих товаров производится в момент передачи их комитенту.

- Задолженность перед поставщиком товаров, приобретаемых за счет комитента, отражается комиссионером по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции со счетом учета расчетов с комитентом, например 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».
- Если комиссионер понес расходы по хранению товара комитента, то указанные расходы в силу договора возмещаются комитентом, следовательно, в бухгалтерском учете задолженность перед арендодателем склада списывается на расчеты с комитентом.



№ п/п	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1.	Выписка банка по расчетному счету. На расчетный счет зачислены денежные средства от комитента для приобретения товара	51 «Расчетные счета»	76-т «Расчеты с комитентом за приобретенные товары»	35400
2.	Отгрузочные документы поставщика (накладная, счет-фактура). Договор комиссии, договор поставки Товары, приобретенные для комитента, отражены на <u>забалансовом</u> счете Отражена задолженность перед поставщиком за товар, приобретенный для комитента	002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» 76-т «Расчеты с комитентом за приобретенные товары»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	28320 28320
3.	Выписка банка по расчетному счету. Перечислена плата продавцу товара	60 «Расчеты с поставщиками и под-	51 «Расчетные счета»	28320

№ п/п	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
4.	Накладная. Списан с <u>забалансового</u> счета товар, переданный комитенту		002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»	28320
5.	Выписка банка по расчетному счету. Перечислены на расчетный счет комитенту сэкономленные средства в соответствии с договором	76-т «Расчеты с комитентом за приобретенные товары»	51 «Расчетные счета»	7080
6.	Отчет комиссионера. Отражено комиссионное вознаграждение	76-в «Расчеты с комитентом по сумме вознаграждения»	90-1 «Выручка»	5900
7.	Счет-фактура. Начислен НДС с вознаграждения	90-3 «НДС»	68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»	900
8.	Отчет комиссионера. Зачислено на расчетный счет комиссионера вознаграждение	51 «Расчетные счета»	76-в «Расчеты с комитентом по сумме вознаграждения»	5900