УДК 657.2

НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ
«БИЗНЕС И ОБЩЕСТВО»

Лысенко Алина Владимировна

студент специалитета
Российская академия народного хозяйства и
государственной службы при Президенте
Российской Федерации
Сибирский институт управления
Новосибирск, Россия

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ КОМИССИОННОЙ ТОРГОВЛИ [1]

Аннотация

Рассматриваются ключевые аспекты бухгалтерского учёта комиссионной торговли как формы посреднической деятельности. Акцентируется внимание на особенностях учёта товаров, переданных комиссионеру, и обязательствах сторон по договору комиссии. Описаны основные бухгалтерские проводки, используемые при передаче товаров, расчёте вознаграждения и возмещении затрат комиссионеру. Анализируются подходы к признанию доходов и расходов у комитента и посредника, а также порядок их налогообложения. Особое внимание уделено налогу на добавленную стоимость, определению налоговой базы и спецификам учёта в зависимости от применяемого налогового режима. Подчёркивается важность использования чёткой системы субсчётов для учёта расчётов с посредником, что способствует повышению прозрачности и эффективности учёта.

Ключевые слова: бухгалтерский учёт, комиссионная торговля, налогообложение

Комиссионная торговля, как форма посреднической деятельности, представляет собой процесс, при котором посредник (комиссионер) осуществляет продажу товаров, принадлежащих другой стороне (комитенту), за определенное вознаграждение. В основе данной формы взаимодействия лежит посреднический договор, который определяет обязательства агента по выполнению сделок в интересах заказчика за вознаграждение.

Характерной особенностью комиссионной торговли является то, что в процессе реализации товаров с конечным покупателем взаимодействует непосредственно комиссионер. Именно он отвечает за оформление отгрузочных документов, тогда как комитент, как правило, не вступает в правовые отношения с покупателем. До момента продажи товар остается в собственности комитента, что определяет специфику учёта и налогообложения операций.

После исполнения поручения комиссионер обязан предоставить комитенту отчёт, который содержит ключевые данные о выполнении сделки. Этот отчёт включает сведения о количестве и стоимости реализованных товаров, суммах,

[1] Научный руководитель: Димитриева Елена Николаевна, канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры бизнес-аналитики, учёта и статистики, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Сибирский институт управления

поступивших от покупателей, остатках непроданной продукции, а также подтверждение перечисления денежных средств заказчику. Такая отчётность обеспечивает прозрачность операций и позволяет комитенту правильно учитывать доходы и расходы в рамках своей деятельности.

Посредник может действовать как от собственного имени, так и от имени принципала. В первом случае реализация осуществляется на основании договора комиссии, что предполагает оформление документов на покупателя от имени комиссионера. Во втором варианте, например, по договору поручения, документы оформляются от имени комитента, что имеет свои особенности в юридическом и бухгалтерском аспектах.

Существенным элементом комиссионной торговли является вознаграждение комиссионера, которое определяется условиями договора комиссии и является обязательным. Дополнительно агенту могут быть компенсированы издержки, связанные с исполнением поручения, например, транспортные расходы. Однако, согласно общим правилам, расходы на хранение товаров комиссионеру не возмещаются, если иное не предусмотрено договором. При этом комитент вправе учесть такие издержки в налоговом учёте, так как товар остается его собственностью до момента продажи.

В случае утраты товара при хранении посредник должен возместить их стоимость собственнику.

В настоящее время договор комиссии часто заключается при торговле через маркетплейсы. В данном случае торговая площадка организует процесс продаж, а право собственности на товар до момента реализации остается у продавца (п. 1 ст. 996, ст. 1001, 1011 ГК).

Комиссионная торговля у комитента: налоги и проводки

Передача товаров комиссионеру не признается их реализацией. В связи с этим фактическая себестоимость данных товаров до момента перехода права собственности должна учитываться на счёте 45 «Товары отгруженные».

В бухгалтерском учёте на дату передачи товаров посреднику для реализации необходимо выполнить проводку:

Дебет 45 Кредит 41 – товары переданы посреднику для последующей реализации.

Расчеты с комиссионером учитываются с использованием счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Для удобства и систематизации операций, связанных с комиссионной деятельностью, к данному счету, как правило, открываются следующие субсчета:

- «Расчеты с посредником за проданные товары»;
- «Расчеты с посредником по комиссионному вознаграждению»;
- «Расчеты с посредником по возмещению расходов».

На дату реализации товаров комиссионер проводит следующие записи (табл. 1).

Таблица 1 – проводки на дату реализации товаров.

Дебет	Кредит	Операция
62	90-1	отражена выручка от реализации по договору комиссии
90-3	68 «НДС»	исчислен НДС с реализации
90-2	45	списана себестоимость проданных товаров
76 «Расчеты с посредником за проданные товары»	62	отражена задолженность агента по перечислению оплаты за товары

На дату утверждения отчета посредника проводки будут следующими (табл. 2).

Таблица 2 – проводки на дату утверждения посредника.

Дебет	Кредит	Операция
44	76 «Расчеты с посредником по комиссионному вознаграждению»	отражена сумма посреднического вознаграждения
19	76 «Расчеты с посредником по комиссионному вознаграждению»	начислен НДС с вознаграждения
44	76 «Расчеты с посредником по возмещению расходов»	зафиксирована сумма затрат, подлежащих возмещению на основании договора и отчета посредника
68	19	НДС по посредническому вознаграждению принят к вычету

Если комиссионер участвует в расчетах, то на дату поступления оплаты от посредника в учёте комитент отражает в учёте (табл. 3)

Таблица 3 – проводки получения оплаты от посредника в учёте комитента

Дебет	Кредит	Операция
51	76 «Расчеты с посредником за проданные товары»	получена оплата от посредника за реализованные товары за вычетом вознаграждения и иных расходов по договору
76 «Расчеты с посредником по комиссионному вознаграждению»	76 «Расчеты с посредником за проданные товары»	произведен зачет вознаграждения в счет оплаты проданных товаров
76 «Расчеты с посредником по возмещению расходов»	76 «Расчеты с посредником за проданные товары»	зачтена сумма возмещаемых затрат в счет оплаты реализации

Когда же комиссионер в расчетах не участвует, принципал при поступлении оплаты от покупателя отражает следующие операции:

Дебет 51 Кредит 62 — получена оплата от покупателя за товары.

На дату оплаты вознаграждения посреднику проводки такие (табл. 4).

Таблица 4 – проводки оплаты вознаграждения посреднику.

Дебет	Кредит	Операция
76 «Расчеты с посредником по комиссионному вознаграждению»	51	выплачено вознаграждение агенту
76 «Расчеты с посредником по возмещению расходов»	51	возмещены затраты, связанные с исполнением посреднического договора

В случае, если комитент не является плательщиком НДС, начисление данного налога в бухгалтерском учёте не производится. Когда принципал применяет общую систему налогообложения (ОСНО) или упрощенную систему налогообложения (УСН), выручка от реализации товаров учитывается в составе его доходов. При расчете налоговой базы включаются все поступления по договору комиссии, включая комиссионное вознаграждение и возмещаемые расходы.

Доход комитента признается на дату, которая зафиксирована в отчете комиссионера о реализации. При этом посредник обязан уведомить комитента о состоявшейся продаже в течение трех рабочих дней с момента окончания отчетного периода (в соответствии со статьей 316 Налогового кодекса РФ).

Если комиссионер использует кассовый метод или находится на специальном налоговом режиме, отражение дохода осуществляется не ранее даты получения

оплаты. При этом доходы, полученные по посредническому договору, заказчик вправе уменьшить на стоимость реализованных товаров.

Комиссионное вознаграждение включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Основанием для учёта таких затрат служит отчет комиссионера (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Реализация товаров по договору комиссии облагается НДС. Ответственным за уплату налога является комитент, так как имущество остается его собственностью до момента перехода прав. Налоговая база определяется стоимостью товаров, реализованных покупателю. При этом моментом определения базы служит наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки или день полной либо частичной оплаты за товар. Указанные данные фиксируются в первичных документах, которые прикладываются к отчету посредника.

В случае, если комитент применяет специальный налоговый режим и не является плательщиком НДС, комиссионер не должен выставлять покупателю счет-фактуру. Такое условие необходимо предусмотреть и закрепить в договоре комиссии.

Комиссионная торговля у комиссионера: налоги и проводки

В составе доходов комиссионер отражает посредническое вознаграждение, полученное за оказание услуг. Если агент применяет общий режим налогообложения и метод начисления, выручка признается в момент оказания услуги. Условие, определяющее такую дату, фиксируется в договоре. Это может быть, например, дата отгрузки товаров покупателю, поступление денежных средств за реализованные товары комитента или иные моменты, указанные в соглашении.

Факт оказания услуги подтверждается отчетом комиссионера. В случае применения кассового метода учёта посредник признает доход в момент получения оплаты. При этом в состав налогооблагаемой базы включаются авансовые платежи (согласно п. 2 ст. 273 НК РФ).

К расходам комиссионера относятся затраты, которые не подлежат возмещению комитентом. В бухгалтерском учёте такие расходы признаются одновременно с признанием выручки, что регламентируется пунктом 19 ПБУ 10/99.

В налоговом учёте указанные затраты включаются в состав расходов, связанных с производством и реализацией, в том отчетном периоде, к которому они относятся (п. 1 ст. 272 НК РФ). Если комиссионер использует кассовый метод учёта, расходы признаются по мере их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ).

В процессе исполнения обязательств по договору комиссии в учёте посредник делает следующие записи (табл. 5).

Таблица 5 – проводки исполнения обязательств по договору комиссии.

Дебет	Кредит	Операция
004	-	получены товары для продажи от комитента
-	004	реализованные товары списаны с учёта

Если комиссионер участвует в расчетах, проводки будут следующими (табл. 6).

Таблица 6 – проводки исполнения обязательств по договору комиссии при участии комиссионера в расчетах.

Дебет	Кредит	Операция
62	76 «Расчеты с принципалом за проданные товары»	отражена реализация товаров покупателю
51	62	получена оплата за товары от покупателя

Если денежные средства за товары комиссионеру напрямую не поступают, данные операции в учёте не отражаются.

Остальные проводки идентичные для обоих случаев.

На дату утверждения отчета комиссионера отражают (табл. 7).

Таблица 7 – проводки на дату утверждения отчета комиссионера.

Дебет	Кредит	Операция
76 «Расчеты с заказчиком по вознаграждению»	90-1	отражена сумма вознаграждения
90-3	76 «Расчеты с заказчиком по вознаграждению»	начислен НДС с суммы оказанных услуг
76 «Расчеты с заказчиком по возмещению расходов»	60	отражена сумма затрат, которые подлежат возмещению заказчиком

На дату поступления средств от заказчика (табл. 8)

Таблица 8 – проводки на дату поступления средств от заказчика.

Дебет	Кредит	Операция
51	76 «Расчеты с заказчиком по вознаграждению»	получена оплата вознаграждения от заказчика
51	«Расчеты с заказчиком по возмещению расходов»	получено возмещение затрат от принципала

При участии посредника в расчетах в бухучёте также отражают операции взаимозачета (табл. 9).

Таблица 9 – проводки взаимозачета при участии посредника

Дебет	Кредит	Операция
76 «Расчеты с заказчиком за реализованные товары»	76 «Расчеты с заказчиком по вознаграждению»	зачет суммы вознаграждения в счет оплаты товаров
76 «Расчеты с заказчиком за реализованные товары»	76 «Расчеты с заказчиком по возмещению расходов»	зачтены возмещаемые затраты в счет оплаты проданных товаров

Посредник, который не является плательщиком НДС, проводку по начислению налога в учёте не отражает.

Комиссионная торговля, как форма организации предпринимательской деятельности, играет значительную роль в современных рыночных отношениях. Она обеспечивает эффективное взаимодействие между сторонами сделки – комитентом и комиссионером, а также позволяет максимально оптимизировать процесс реализации товаров. На основании изученной информации сделаем ряд ключевых выводов, которые раскрывают особенности бухгалтерского учёта в данной области.

Прежде всего, следует отметить, что одной из главных характеристик комиссионной торговли является то, что товары, переданные комиссионеру, не становятся его собственностью. Это влечёт за собой необходимость особого подхода к отражению операций в бухгалтерском учёте. Так, до момента перехода права собственности на товар комитенту следует учитывать его себестоимость на счете 45 «Товары отгруженные», что позволяет сохранить чёткость учёта. Одновременно с этим расчеты между сторонами сделки фиксируются на счете 76, с обязательным разделением на субсчёта для упрощения учёта: расчёты за проданные товары, комиссионное вознаграждение и возмещаемые расходы.

Не менее важным аспектом является признание доходов и расходов обеих сторон. Комиссионер, в зависимости от применяемого налогового режима и метода учёта, признает доходы либо в момент оказания услуги, либо на дату фактического получения оплаты. При этом отчет комиссионера служит основным документом, подтверждающим факт выполненной работы. Затраты, которые не подлежат возмещению комитентом, комиссионер относит к расходам, связанным с производством и реализацией, с соблюдением требований ПБУ 10/99 и Налогового кодекса.

Для правильного расчёта налоговой базы используются первичные документы, приложенные к отчёту комиссионера, а моментом определения базы служит наиболее ранняя из двух дат – отгрузка товаров или поступление оплаты. Однако, если комитент применяет специальные налоговые режимы, такие как УСН, и не является плательщиком НДС, это условие должно быть четко зафиксировано в договоре комиссии.

В завершение подчеркнём, что комиссионная торговля, несмотря на свои преимущества, такие как минимизация затрат на закупку товаров и упрощение логистики, требует особого внимания к бухгалтерскому и налоговому учёту. Учёт операций по договору комиссии, правильное распределение доходов и расходов, а также своевременное оформление документов являются ключевыми элементами, обеспечивающими прозрачность и эффективность этого вида деятельности. Таким образом, грамотный подход к организации учёта комиссионной торговли позволяет минимизировать риски, оптимизировать финансовые процессы и повысить общую рентабельность бизнеса.

Список использованных источников

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 2: [федер. закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ: в ред. от 2024 г.]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2: [федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ: в ред. от 2024 г.]. Доступ из справ. - правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99: [утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н: в ред. от 2024 г.]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Федеральный стандарт бухгалтерского учёта «Запасы» ФСБУ 5/2019: [утв. приказом Минфина РФ от 15 ноября 2019 г. № 180н: в ред. от 2023 г.].

5. Постановление Правительства РФ от 06.06.1998 № 569 «Об утверждении правил комиссионной торговли». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Приказ Минфина России от 2 ноября 2016 г. № 207н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учёта для организаций государственного сектора».

7. Голова, Е.Е. Бухгалтерский учёт готовой продукции в сельскохозяйственных предприятиях / Е.Е. Голова // Электронный научно-методический журнал Омского ГАУ. – 2022. – № 1 (20). – С. 13–20.

8. Козлова, Е.П., Бабченко, Т.Н. Бухгалтерский учёт в организациях. – Москва: Финансы и статистика, 2022. – 467 с.

9. Гапон, М.Н., Хитрова, О.Е. Изменения в учёте запасов согласно ФСБУ 5/2019 «Запасы» // Актуальные вопросы современной экономики. – 2021. – № 1. – С. 382–386.