

Об отражении в бухгалтерском учете комиссии (консигнации)

В соответствии со ст. 880 Гражданского кодекса белорусские субъекты хозяйствования имеют право заключать с резидентами и нерезидентами РБ договоры комиссии (консигнации) по реализации произведенной продукции и товаров на территории как Беларуси, так и других государств. При этом согласно ст. 886 ГК субъект хозяйствования – комитент остается собственником переданных комиссионеру товаров, а комиссионер в силу ст. 889 ГК, исполнив поручение (т.е. после реализации товаров), обязан представить комитенту отчет и все полученное (т.е. выручку) по сделке. Следовательно, комитент перестает быть собственником своих товаров только после их реализации комиссионером и узнает об этом после получения от последнего отчета. До этого времени товар находится у комиссионера на вещных или обязательственных правах. Комиссионер может взять на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (например, в части перечисления покупателем товара выручки), т.н. *делькредере*. Поступление выручки от реализации комиссионных (консигнационных) товаров и представление отчета комиссионером в условиях реальной экономики могут и не совпадать по времени.

Полученная комиссионером выручка является собственностью не его, а комитента. Комитенту принадлежит также половина дополнительной выгоды от исполнения договора комиссии на предпочтительных условиях. Комиссионеру же из полученной выручки причитаются только комиссионное вознаграждение, половина дополнительной выгоды и вознаграждение за делькредере. Кроме того,

комиссионер может претендовать на возмещение затрат, связанных с исполнением договора комиссии (консигнации).

В соответствии с международным стандартом по учету МСБ № 18 «Выручка», «поставка товаров на консигнацию, т.е. отгрузка, производится, когда получатель берет на себя обязательство продать товары от имени поставщика. Доход не признается до тех пор, пока товары не будут проданы третьей стороне». Кроме того, «при продаже посредникам доход признается, если переданы риски, связанные с правом собственности. Однако в некоторых ситуациях покупатель может быть агентом, и тогда сделка должна рассматриваться как консигнационная. При агентских отношениях доходом является сумма комиссии, а не валовые поступления денег и кредиторская задолженность».

Отличие комиссии от консигнации заключается в том, что консигнация представляет собой частный случай комиссии, связанный с реализацией товаров, тогда как комиссионный договор может быть заключен и на приобретение товаров, и на реализацию услуг.

Таким образом, на методику бухгалтерского учета сделок комиссии будут влиять следующие особенности:

1) *комиссионер*:

- совершает сделки от своего имени, но за счет комитента;
- вправе удерживать причитающееся ему вознаграждение из всех сумм комитента;
- не обязан ручаться перед комитентом за третьих лиц;
- имеет право на дополнительное вознаграждение за делькредере (ручательство за третьих лиц);

– может считаться представителем доверителя, вести отдельный учет и составлять отчетность;

2) комитент:

– обязан отразить в своем учете всю выручку за товар, в т.ч. не перечисленную комиссионером;

– обязан (а не может или имеет право) возместить комиссионеру его расходы.

По нашему мнению, на основании перечисленных выше статей ГК и положений МСБ № 18 **учет операций по договору комиссии** необходимо осуществлять следующим образом.

Прежде всего, комиссионным товаром и для комитента, и для комиссионера может быть любое имущество, отражаемое в активе как комитента (при сделках по реализации на условиях комиссии имущества комитента), так и продавца (при приобретении имущества для комитента комиссионером), а не только товары, учитываемые на счете 41 «Товары» либо счете 40 «Готовая продукция» у комитента или продавца. Передача имущества на комиссию (консигнацию), как устанавливает План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, должна отражаться записями в дебет счета 45 «Товары отгруженные»:

Дебет счета 45 «Товары отгруженные», субсчет «Товары, переданные на комиссию»

Кредит счетов 40 «Готовая продукция», 41 «Товары», 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 01 «Основные средства», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 10 «Материалы» и др.

При осуществлении **внешнеэкономических операций** согласно п. 14 постановления Совета Министров и На-

ционального банка от 11.08.1993 № 536/20 реализация продукции в государства, входившие ранее в СССР, отражается субъектами хозяйствования в бухгалтерском учете по поступлении выручки на счета предприятия, но не позднее 60 дней со дня отгрузки продукции, если эта выручка не истребована в законном порядке. Поскольку отгрузка товаров (т.е. передача их в собственность покупателям) будет осуществлена комиссионером, то, следовательно, и отражение в учете выручки от реализации переданного на комиссию (консигнацию) товара должно осуществляться на основании отчета комиссионера (являющегося согласно ст. 27 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» первичным документом и основанием для отражения хозяйственной операции в бухучете). При этом для предприятий, **выручка** от реализации продукции которых **определяется по отгрузке продукции**, реализация комиссионного (консигнационного) товара будет отражаться на дату составления отчета комиссионера:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счетов 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 48 «Реализация прочих активов» – на сумму выручки от реализации имущества

и

Дебет счетов 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 48 «Реализация прочих активов»

Кредит счетов 40 «Готовая продукция», 41 «Товары», 01 «Основные средства» и др. – на сумму себестоимости реализованного имущества.

Для предприятий, **выручка** от реализации продукции которых **определя-**

ется по мере ее поступления на счета предприятия, реализация переданного на комиссию (консигнацию) товара должна отражаться через 60 дней от даты составления отчета – при заключении сделок с субъектами хозяйствования государств бывшего СССР и по факту поступления денег на счета предприятия – при заключении сделок с субъектами хозяйствования других государств.

В **учете комитента** реализация отражается на дату отчета либо поступления валютной выручки (в иностранной и национальной валюте) в общей сумме реализованного комиссионером имущества (вместе с суммой удержанных комиссионером вознаграждений и возмещения затрат) следующим образом:

Дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»

Кредит счета 45 «Товары отгруженные» – на сумму себестоимости реализованных комиссионных товаров

Кредит счета 43 «Коммерческие расходы» или 44 «Издержки обращения» – на сумму комиссионного вознаграждения, вознаграждения за делькредере

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму возмещения затрат комиссионеру;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму возмещения затрат по комиссии комиссионеру, комиссионного вознаграждения, вознаграждения за делькредере

Дебет счетов 51 «Расчетный счет», 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Транзитные валютные счета»

Кредит счетов 46 «Реализация», 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 48 «Реализация прочих активов», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на сумму поступившей ва-

лютной выручки, удержанного комиссионного вознаграждения, вознаграждения за делькредере и возмещения расходов по исполнению комиссии, сумму половины дополнительной выгоды от исполнения договора комиссии на более выгодных условиях.

В **учете комиссионера** поступление имущества на комиссию отражается на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Поступление выручки от реализации имущества фиксируется записью:

Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Транзитные валютные счета»

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму выручки от реализации;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 46 «Реализация» – на сумму комиссионного вознаграждения и вознаграждения за делькредере, сумму половины дополнительной выгоды от исполнения договора комиссии на более выгодных условиях

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму возмещения расходов по исполнению комиссии

Кредит счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет» – на сумму перечисленной комитенту выручки от реализации за вычетом комиссионного вознаграждения, вознаграждения за делькредере и возмещения расходов по исполнению комиссии.

В том случае, если **комиссионер выполняет поручение** комитента по приобретению для него имущества за **определенное вознаграждение**, сделка

комиссии отражается в **учете комитента** так:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет» — на сумму, перечисленную комиссионеру для выполнения поручения;

Дебет счетов 08 «Капитальные вложения», 10 «Материалы», 41 «Товары», 06 «Долгосрочные финансовые вложения»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на контрактную стоимость приобретенного имущества, сумму комиссионного вознаграждения, вознаграждения за делькредере и возмещения расходов по исполнению комиссии;

Дебет счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму половины дополнительной выгоды от исполнения договора комиссии на более выгодных условиях, т.е. на разницу между перечисленной комиссионеру суммой и стоимостью приобретенного имущества, выплаченного комиссионного вознаграждения, вознаграждения за делькредере и возмещения расходов по исполнению комиссии.

У **комиссионера** операции по приобретению имущества для комитента отражаются в **учете** следующим образом:

Дебет счетов 51 «Расчетный счет»,

55 «Специальные счета в банках», субсчет «Транзитные валютные счета»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму, полученную для выполнения поручения комитента;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет» — на контрактную стоимость приобретаемого у продавца имущества в пользу комитента;

Дебет счета 004 «Товары, полученные на комиссию» — на контрактную стоимость приобретенного для комитента имущества

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 46 «Реализация» — на сумму комиссионного вознаграждения и вознаграждения за делькредере, на сумму половины дополнительной выгоды от исполнения договора комиссии на более выгодных условиях

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму возмещения расходов по исполнению поручения комитента

Кредит счета 004 «Товары, полученные на комиссию» — на контрактную стоимость переданного комитенту имущества.

Методика отражения в бухучете хозяйственных операций, связанных с выполнением обязательств сторон по договору комиссии (консигнации)

(см. таблицу)

КОМИТЕНТ			КОМИССИОНЕР		
Возникающие обязательства	Существующие методики учета	Предлагаемая методика учета	Возникающие обязательства	Существующие методики учета	Предлагаемая методика учета
А) после подписания договора комиссии					
Обязательство передать сырье и право требовать готовую продукцию	Не отражается	Не отражается	Обязательство произвести готовую продукцию и право требовать передачи сырья и оплаты услуг	Не отражается	Не отражается
Б) передача имущества комиссионеру (консигнатору)					
Право требования выручки от реализации и обязательство выплатить вознаграждение и возместить расходы комиссионера после реализации	Дебет 45 Кредит 41	Дебет 45 Кредит 01, 04, 10, 12, 40, 41, 06	Право распоряжения имуществом	Дебет 004	Дебет 004
В) реализация имущества комиссионером (консигнатором)					
Право собственности на выручку от реализации с потерей права собственности на реализованное имущество и обязательство выплатить вознаграждение и возместить расходы комиссионера	Не отражается	Дебет 62 Кредит 46, 47, 48	Право собственности на вознаграждение и сумму возмещения затрат	Дебет 45 Кредит 76, 60 Дебет 50, 51 Кредит 46 Дебет 46 Кредит 45	Дебет 50, 51, 55 Кредит 76 Дебет 76 Кредит 46, 76
Г) окончательный расчет комитента и комиссионера					
Прекращение обязательства по выплате вознаграждения комиссионеру и возмещение расходов комиссионера	Дебет 51, 55 Кредит 46	Дебет 51, 55 Кредит 46, 47, 48	Право собственности на вознаграждение	Дебет 76, 60 Кредит 55	Дебет 76 Кредит 51, 52
Сделка комиссии по приобретению имущества для комитента					
А) заключение договора комиссии на покупку имущества					
Не возникает	Не отражается	Не отражается	Не возникает	Не отражается	Не отражается
Б) получение комиссионером денежных средств по договору					
Право требования приобрести имущество	Нет в методиках	Дебет 76 Кредит 51, 52	Право распоряжения деньгами	Дебет 51, 52 Кредит 62	Дебет 51, 52 Кредит 76
В) приобретение имущества для комитента					
Право на приобретенное имущество	Не отражается	Не отражается	Право на вознаграждение	Дебет 002 Дебет 60 Кредит 51, 52	Дебет 004 Дебет 76 Кредит 51, 52
Г) передача имущества комитенту					
Право собственности на имущество и обязательство выплатить вознаграждение и компенсировать расходы	Не отражается	Дебет 01, 04, 10, 12, 41, 06 Кредит 76	Право требования вознаграждения	Дебет 62 Кредит 76	Кредит 004
Д) окончательный расчет между комитентом и комиссионером					
Обязательство выплатить вознаграждение и компенсировать расходы прекращается	Дебет 81, 43, 44 Кредит 76 Сумма комиссионного вознаграждения	Дебет 43, 44 Кредит 76 Сумма комиссионного вознаграждения	Право собственности на вознаграждение	Дебет 76 Кредит 46 Дебет 76 Кредит 60	Дебет 76 Кредит 76, 46