

## **Тема 7: Облік комісійних та консигнаційних операцій.**

### **7.1 Поняття консигнаційних та комісійних операцій**

### **7.2 Облік консигнаційних операцій у зовнішньоекономічній діяльності**

### **7.3 Облік комісійних операцій у ЗЕД**

### **7.4 Облік операцій з експорту робіт (послуг)**

### **7.1 Поняття консигнаційних та комісійних операцій**

Законом України "Про зовнішньоекономічну діяльність" передбачається використання посередницьких договорів. Адже через посередників працювати вигідніше, оскільки це заощаджує і час, і грошові кошти. Використання консигнаційних і комісійних договорів на продаж сприяють збільшенню каналів збуту на невідомому закордонному ринку. Контракти на придбання товарів допомагають у стислі терміни знайти потрібний товар за прийнятною ціною, не від'їжджаючи за кордон.

У зовнішньоекономічній діяльності як посередницькі розглядаються договори консигнації і комісії.

Консигнація - різновид агентської комісійної угоди, відповідно до якої товари, призначені на експорт, після перетинання кордону країни-експортера розміщуються на складі тимчасового зберігання (консигнаційному складі) та поступово, в міру реалізації чергової партії, розтамовуються агентом-комісіонером і реалізуються на внутрішньому ринку країни-імпортера

Учасниками консигнаційних операцій є консигнант і консигнатор.

Консигнант - власник експортного товару, призначеного для І реалізації через посередника (консигнатора)

Консигнатор - особа, яка одержує від консигнанта товари та продає їх зі свого складу від свого імені за винагороду, виплачувану за договором консигнації

Консигнаційний склад - склад, на якому консигнатор розміщує товари, одержані ним на консигнацію

На території України немає консигнаційних складів, а ввезенні на її територію консигнаційні товари розміщуються на спеціальних митних ліцензійних складах.. Власником митного ліцензійного складу може бути будь-яка юридична особа (фізична особа), яка є учасником зовнішньоекономічної діяльності, а також будь-який іноземний суб'єкт господарської діяльності за умови дотримання ним вимог законодавства України.

Митний ліцензійний склад - це митний режим зберігання під митним контролем увезених не з митної території України товарів без оплати мита й інших податків і без застосування заходів нетарифного регулювання та інших обмежень у період зберігання, а також товарів, які вивозяться за межі митної території України та зберігаються під митним контролем з моменту їх митного оформлення митними органами України до фактичного вивезення за межі митної території України

Власниками митних ліцензійних складів є суб'єкти підприємницької діяльності, які мають ліцензію на відкриття й експлуатацію митного ліцензійного складу.

Розрізняють два типи митних ліцензійних складів: відкритого типу - це склад, який може використовуватися для зберігання товарів будь-якою особою; закритого типу - це склад, використовуваний для зберігання товарів, які належать власникові складу.

Декларування товарів на митних ліцензійних складах закритого типу здійснює власник складу, який і несе відповідальність за сплату всіх митних платежів, на митних ліцензійних складах відкритого типу - як власник складу, так і власник товару. Відповідальність за сплату всіх належних митних платежів несе особа, яка здійснює декларування товарів.

Консигнаційні операції проводяться за договором консигнації.

Договір консигнації - це договір, за яким одна сторона (консигнатор) зобов'язується протягом певного часу (терміну договору консигнації) за

обумовлену винагороду продати від свого імені та за рахунок консигнанта доставлені на склад в країні консигнатора товари

У договорі консигнації зазначаються номенклатура та кількість товару, який надходитиме, термін його продажу, термін виконання договору, умови повернення консигнанту нереалізованого товару, порядок погашення збитків, пов'язаних з поверненням. У договорі консигнації можуть обумовлюватися також обов'язки консигнатора: здійснювати рекламу товару, проводити маркетингові дослідження ринку збуту; консигнант зобов'язаний відшкодувати консигнатору пов'язані з цим витрати.

Згідно із Законом України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті", виручка резидентів в іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх власні рахунки в уповноважених банках у терміни виплати заборгованості, вказані у контрактах, але не пізніше як за 180 календарних днів з дати митного оформлення продукції, експортного товару.

Цивільне законодавство України передбачає можливість реалізації зовнішньоекономічних угод з використанням посередницьких послуг за договорами комісії.

Договір комісії - це договір, за яким одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням іншої сторони (комітента) за винагороду здійснити одну або декілька угод від свого імені та за рахунок комітента

Комісіонер - особа, яка виконує угоду для комітента

Комітент - суб'єкт підприємницької діяльності, в інтересах якого здійснюється угода

Предметом договору комісії можуть бути такі дії комісіонера, здійснювані за дорученням комітента:

- продаж товару, переданого комітентом від свого імені третій особі;
- придбання комісіонером товару для комітента.

Комісіонер укладає договір купівлі-продажу з покупцем від свого імені та сам одержує від нього платіж за поставлені товари. Таким чином, комісіонер є посередником тільки з погляду комітента. Комісіонер за своє посередництво

одержує від комітента комісійну винагороду, яка зазначається в договорі. Це може бути відсоток від суми угоди або різниця між ціною комітента та реалізаційною ціною комісіонера.

## **7.2 Облік консигнаційних операцій у зовнішньоекономічній діяльності**

Відвантажувані за договором консигнації товари обліковуються у консигнанта на балансі до моменту їх реалізації та відображаються на субрахунку 283 "Товари на комісії".

При одержанні повідомлення від консигнатора про продаж товарів (про перехід права власності на товар) у консигнанта виникає момент реалізації, який відображається в бухгалтерському обліку за дебетом субрахунка 902 "Собівартість реалізованих товарів" з кредиту субрахунка 283 "Товари на комісії" з одночасним відображенням вартості товарів за цінами продажу за дебетом субрахунка 362 "Розрахунки з іноземними покупцями та замовниками" з кредиту субрахунка 702 "Дохід від реалізації товарів".

## **7.3 Відображення господарських операцій в обліку у консигнатора-резидента**

Резидент України може бути консигнатором (посередником) при реалізації імпорتنих товарів.

У консигнатора товари, які надійшли від консигнанта-нерезидента, обліковуються на позабалансовому рахунку 023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні". За дебетом цього рахунка відображається вартість товарів, прийнятих у межах консигнації, за кредитом - вартість проданих і повернутих товарів.

Консигнатор одержує від консигнанта за своє посередництво комісійну винагороду, зазначену в договорі. Як правило, винагорода консигнатора становить

різницю між цінами реалізації та цінами, зазначеними консигнантом. В інших випадках це відсоток від суми угоди.

Увезені на територію України імпорتنі товари оподатковуються митом, митним та акцизним зборами, податком на додану вартість. Нараховані митні платежі обліковують на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів".

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ при ввезенні (імпорті) товарів є дата оформлення ввізної вантажної митної декларації із зазначенням у ній суми податку, яка підлягає сплаті.

В обліку у консигнатора-резидента вартість реалізованих товарів списується за цінами продажу з кредиту рахунка 703 "Дохід від реалізації робіт, послуг" у дебет рахунка 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями" з одночасним відображенням частки виручки, яка належить консигнанту-нерезиденту, за дебетом рахунка 703 "Дохід від реалізації робіт, послуг" і кредитом рахунка 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками".

Одержаний дохід також зменшується на суму мита, митних зборів та інших митних платежів, оплачених при ввезенні таких товарів від нерезидента.

Витрати, пов'язані з наданням послуг з реалізації товарів за договором консигнації у консигнатора, відображаються на рахунку 903 "Собівартість виконаних робіт, послуг" з кредиту рахунка 23 "Виробництво".

#### **7.4. Облік комісійних операцій у зовнішньоекономічній діяльності**

Вивезення товарів за межі митної території України за договором комісії спочатку оформляється як ордерна поставка. Це означає, що право власності на товар не переходить до комісіонера, хоч товар вивезено з України.

Оскільки власником товару є комітент-резидент, застосовується особливий порядок складання вантажно-митної декларації. У третьому підрозділі графі 1 вказується "ОП" - ордерне постачання, у графі 8 "Одержувач" - дані про одержувача-нерезидента, якому комітент-резидент передає свої товари

відповідно до умов зовнішньоекономічного договору, без переходу права власності на них.

При одержанні від комісіонера-нерезидента договору про продаж товару складається друга вантажно-митна декларація, яка оформляється в митному режимі експорту.

Податкові зобов'язання з ПДВ будуть виникати за нульовою ставкою за датою оформлення ВМД. Об'єктом оподаткування ПДВ є також фактично отримана від нерезидента комісійна послуга.

Дата виникнення податкових зобов'язань визначається за правилом першої події. Це або дата оформлення документа, який засвідчує факт виконання комісійних послуг нерезидентом, або дата перерахування грошових коштів в оплату комісійних послуг. Сплативши податкові зобов'язання з послуг, які імпортуються, комітент одержує право на податковий кредит.

Комітент-резидент України може доручити комісіонеру-нерезиденту придбати товари. За договором комісії на покупку комітент-резидент перераховує іноземну валюту комісіонеру-нерезиденту на придбання товару.

Оскільки власником товару є комітент, то застосовується особливий порядок відображення таких товарів у ВМД. Згідно з наказом Державної митної служби України № 380 від 30.06.1998 р. "Порядок заповнення граф вантажної митної декларації відповідно до митних режимів експорту, імпорту, транзиту, тимчасового ввезення (вивозу), митного складу, магазину безмитної торгівлі" у графі 8 "Одержувач" зазначаються дані про комітента, а у графі 9 "Особа, відповідальна за фінансове врегулювання" - дані про особу, яка уклала зовнішньоекономічну угоду на платній основі, тобто комісіонера.

При ввезенні (імпортуванні) товарів, куплених комісіонером-нерезидентом, у комітента виникають податкові зобов'язання з ПДВ. При сплаті ПДВ він отримує право на податковий кредит імпортного ПДВ.

Об'єктом оподаткування є також фактично одержана від нерезидента комісійна послуга. Базою оподаткування послуг комісіонера-нерезидента є їх договірна (контрактна) вартість.

Після митного оформлення комісіонер-нерезидент зобов'язаний надати власникові товару (комітенту-резиденту) звіт і передати придбані за договором товари та супровідні документи (копію контракту на постачання товару, рахунок-фактуру (інвойс), транспортні документи (СМК.), четвертий примірник ВМД).