

АГЕНТСКИЙ ДОГОВОР

Данное соглашение обладает явным преимуществом перед другими посредническими договорами: его предмет не ограничен строгими рамками законодательства. Такие договоры удобно заключать для привлечения покупателей или при поиске поставщиков, что и делают многие фирмы.

Учет у посредника

Бухгалтерский учет расчетов по агентскому договору агент ведет на счете 76, к которому можно выделить субсчета для конкретных расчетов. Обратите внимание: товары, приобретаемые по поручению принципала агентом, последнему не принадлежат. Их нужно учитывать за балансом. Для такого учета существует забалансовый счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение". Та же ситуация с товарами, которые принципал передает агенту для последующей продажи. Их нужно учитывать на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию".

Агентское вознаграждение - это та же выручка. Его отражают на счете 62. Именно оно является для агента базой для начисления НДС, а также тем доходом, который учитывают при расчете налога на прибыль.

Некоторые товары освобождены от НДС, однако агент все равно должен начислять налог с вознаграждения, полученного за их реализацию. Но в этом правиле есть исключения. Разрешено не облагать НДС вознаграждение, полученное за следующие услуги:

- по сдаче в аренду помещений иностранным гражданам и аккредитованным в нашей стране организациям;
- по реализации медицинских товаров по утвержденному правительством перечню;
- по реализации похоронных принадлежностей (по утвержденному правительством перечню) и услуг с этим связанных;
- по реализации изделий народных художественных промыслов (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном правительством.

Российская фирма может продавать по агентскому договору товары иностранных лиц, которые не состоят на учете в наших налоговых инспекциях. В этом случае агент должен начислить НДС со стоимости реализуемых товаров (с учетом акцизов, но без НДС) (п. 5 ст. 161 НК).

Как и у обычных фирм, у агента НДС к уплате в бюджет рассчитывается как разница между налогом, начисленным с агентского вознаграждения, и суммами, уплаченными при покупке товаров для ведения своей деятельности, то есть налоговыми вычетами. Обратите внимание: агентский договор позволяет отрегулировать суммы НДС к уплате. "Датой отгрузки" при начислении НДС по рассматриваемому договору является дата подписания отчета агента. От того, будет подписан отчет последним днем месяца или первым числом следующего, зависит, в какой налоговый период будут включены сумма вознаграждения у агента и вычеты у принципала.

На сумму вознаграждения посредник выписывает счет-фактуру в двух экземплярах, один из которых передает заказчику. Документ агент регистрирует в журнале выписанных счетов-фактур и Книге продаж.

При расчете налога на прибыль из дохода посредника (без НДС) вычитают расходы фирмы. Ни в доходы, ни в затраты при этом не включают те суммы, которые возмещает принципал (пп. 9 п. 1 ст. 251, п. 9 ст. 270 НК). Также не начисляют НДС с "транзитных" сумм, поступающих от принципала в счет оплаты за покупаемые агентом товары (работы, услуги), не принимается к вычету налог со стоимости приобретенной для принципала продукции.

Рассмотрим пример, когда агент заключает договор с покупателем, но деньги от покупателя поступают на счет принципала.

Пример 1. По агентскому договору ООО "Альфа" осуществляет поиск покупателей для товаров ООО "Эпсилон". Агентское вознаграждение за оказанные услуги составило 45 000 руб., в том числе НДС 18 процентов. Расходы на поиск покупателей составили 20 000 руб.

Дебет 76 Кредит 51

- 20 000 руб. - оплачены расходы по поиску покупателей;

Дебет 62 Кредит 76

- 20 000 руб. - отражена задолженность принципала по расходам на поиск покупателей;

Дебет 62 Кредит 90

- 45 000 - начислено агентское вознаграждение;

Дебет 90 Кредит 68

- 6864 руб. 41 коп. - начислен НДС с агентского вознаграждения;

Дебет 51 Кредит 62

- 65 000 - получено на расчетный счет агентское вознаграждение и компенсация расходов по

поиску покупателей.

Теперь рассмотрим случай, когда агент реализует товары принципала и деньги поступают на счет или в кассу агента.

ООО "Альфа" берет на реализацию товары у ООО "Эпсилон" на сумму 100 000 руб. Агент получает вознаграждение в размере 15 процентов от стоимости реализованного товара.

Дебет 004

- 100 000 руб. - при поступлении оприходован товар, взятый на реализацию у ООО "Эпсилон".

При реализации товара его стоимость нужно списать с забалансового счета:

Кредит 004

- 100 000 руб. - товар передан покупателю;

Дебет 51 (50) Кредит 76

- 100 000 руб. - получены деньги от его реализации;

Дебет 76 Кредит 62

- 100 000 руб. - отражена задолженность перед принципалом;

Дебет 62 Кредит 90

- 15 000 руб. - начислено вознаграждение;

Дебет 90 Кредит 68

- 2288 руб. 14 коп. - начислен НДС с агентского вознаграждения;

Дебет 62 Кредит 51

- 85 000 руб. - принципалу перечислена выручка от продажи товара за вычетом вознаграждения.

Если агентом является фирма, перешедшая на УСН, а принципалом - фирма, применяющая общую систему налогообложения, возникает особая ситуация. В этом случае агент должен выписывать покупателям товара счета-фактуры с НДС. Затем реквизиты этих документов нужно указать в отчете агента. На их основании фирма-принципал сможет учесть НДС с реализованных товаров.

На сумму агентского вознаграждения агент-упрощенец НДС не начисляет и, соответственно, не выставляет принципалу счет-фактуру.

Рассмотрим случай, когда агент приобретает товары для принципала.

Пример 2. На счет ООО "Альфа" (агент) поступил авансовый платеж в сумме 250 000 руб. от ООО "Эпсилон" (принципал) в счет предстоящих платежей за приобретаемые для ООО "Эпсилон" товары. В том числе аванс по агентскому вознаграждению в сумме 20 000 руб. Стоимость товаров равна 194 000 руб. Агентское вознаграждение составило 37 500 руб.

Дебет 51 Кредит 62

- 250 000 руб. - на расчетный счет получены деньги на покупку товаров;

Дебет 62 Кредит 62

- 20 000 руб. - получен аванс по агентскому договору;

Дебет 76 Кредит 68

- 3050 руб. 85 коп. - начислен НДС с аванса;

Дебет 76 Кредит 51

- 194 000 руб. - оплачено поставщику за товары;

Дебет 002

- 194 000 руб. - оприходованы товары, приобретенные для принципала;

Дебет 62 Кредит 76

- 194 000 руб. - отражена задолженность за приобретенные товары;

Кредит 002

- 194 000 руб. - переданы принципалу приобретенные товары;

Дебет 62 Кредит 90

- 37 500 руб. - начислено агентское вознаграждение;

Дебет 90 Кредит 68

- 5720 руб. 34 коп. - начислен НДС с агентского вознаграждения;

Дебет 62 Кредит 62

- 20 000 руб. - зачтен аванс по агентскому договору;

Дебет 68 Кредит 76

- 3050 руб. 85 коп. - принят к вычету НДС, начисленный с аванса;

Дебет 62 Кредит 51

- 18 500 руб. - возвращены принципалу неизрасходованные средства.

В этом случае счет-фактуру в двух экземплярах выписывает агент, указывая в нем все данные из полученного счета от продавца. Такой документ нужно зарегистрировать в журнале выписанных счетов-фактур у агента, а один экземпляр передать принципалу.

Учет у принципала

При передаче товаров на реализацию агенту принципал учитывает их на счете 45. После их реализации посредником стоимость можно списать на счет 90. Выручка у принципала отражается в момент перехода права собственности на том же счете. Сумму от реализации продукции, проданной через посредника, определяют как сумму, уплаченную ему покупателями. Она должна быть указана в отчете посредника. Там же указывают и дату перехода права собственности на имущество.

При продаже собственных товаров через агента, вознаграждение принципал учитывает на счете 44. При расчете налога на прибыль оно входит в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (ст. 264 НК). Датой признания такого расхода при методе начисления будет день подписания отчета. Та же дата применима для определения вычета по НДС.

Обратите внимание: после реализации товара принципал выписывает в двух экземплярах счет-фактуру на имя агента, где указывает те же данные, что и в документе, который посредник выставил покупателю. Один экземпляр нужно передать агенту, а другой зарегистрировать в Книге продаж.

В случае, когда товары приобретает агент от своего имени, основанием для принятия НДС к вычету будет счет-фактура, выписанный посредником. Такой документ принципал должен зарегистрировать в Книге покупок и журнале полученных счетов-фактур.

При реализации агентом товаров (работ, услуг) принципала в оформлении счетов-фактур действуют следующие правила. Если агент реализует товары (работы, услуги) по посредническому договору от имени принципала, то и счет-фактура должен выставляться покупателю от имени принципала. Если же агент реализует товары (работы, услуги) принципала от своего имени, то счет-фактура выставляется посредником в двух экземплярах от своего имени. При этом номер в счете-фактуре присваивается агентом по хронологии выставляемых им счетов-фактур. Один экземпляр данного документа передается покупателю, а второй подшивается в журнал учета выставленных счетов-фактур без регистрации его в книге продаж (п. 3 Правил). Заметим, что этот вариант, когда агент действует от своего имени, наиболее сложный.

После того как посредник реализовал продукцию, он сообщает принципалу показатели счета-фактуры, выставленного покупателю. Затем принципал выписывает счет-фактуру с этими показателями, как полагается, в двух экземплярах. Первый экземпляр регистрируется в книге продаж у принципала, второй экземпляр счета-фактуры передается агенту. Учтите, что нумерация счетов-фактур должна соответствовать хронологии выставляемых принципалом счетов-фактур. У посредника же полученные от принципала счета-фактуры в книге покупок не регистрируются (п. 11 Правил).

Счета-фактуры, выставленные агентом на сумму своего вознаграждения, регистрируются в книге покупок принципала по мере возникновения права на налоговые вычеты. У агента такие счета-фактуры подлежат отражению в книге продаж.

Комиссионер и агент могут указать сумму посреднического вознаграждения в одном счете-фактуре со стоимостью товаров (работ, услуг) отдельными строками с указанием соответствующих сумм НДС.

Пример 3. ООО "Эпсилон" 15 сентября 2006 г. передало на реализацию агенту - ООО "Альфа" - товары стоимостью 100 000 руб. При этом их себестоимость составила 80 000 руб. Агентское вознаграждение - 15 процентов от цены реализации. Отчет агента получен 29 сентября 2006 г.

Проводки на 15 сентября:

Дебет 45 Кредит 41

- 80 000 руб. - товары переданы агенту на реализацию.

Проводки на 29 сентября:

Дебет 62 Кредит 90

- 100 000 руб. - выручка от продажи товаров;

Дебет 90 Кредит 68

- 15400 руб. - НДС от реализации;

Дебет 90 Кредит 45

- 80 000 руб. - списана себестоимость реализованных товаров;

Дебет 44 Кредит 76

- 12 711 руб. 86 коп. - начислено агентское вознаграждение;

Дебет 19 Кредит 76

- 1940 - НДС по вознаграждению;

Дебет 76 Кредит 62

- 100 000 руб. - зачет задолженности покупателей;

Дебет 68 Кредит 19

- 1940 руб. - принят НДС к вычету по агентскому вознаграждению;

Дебет 51 Кредит 76

- 85 000 руб. - на расчетный счет получены деньги от продажи товаров;
Дебет 90 Кредит 44
- 12 711 руб. 86 коп. - списана на затраты сумма агентского вознаграждения;

Рассмотрим случай, когда принципал приобретает товары (работы, услуги) через агента.

ООО "Эпсилон" перечисляет на счет ООО "Альфа" авансовый платеж в сумме 250 000 руб. В сумму включен аванс по агентскому вознаграждению в сумме 20 000 руб. Стоимость товаров составила 194 000 руб. Агентское вознаграждение - 37 500 руб.

- Дебет 60-2 Кредит 51
- 250 000 руб. - перечислен аванс агенту;
- Дебет 10 Кредит 60
- 194 000 руб. - получены товары от поставщика;
- Дебет 19 Кредит 60
- 29 593 руб. 22 коп. - НДС по приобретенным товарам;
- Дебет 10 Кредит 60
- 31 779 руб. 66 коп. - агентское вознаграждение включено в стоимость товаров;
- Дебет 19 Кредит 60
- 5 720 руб. 34 коп. - НДС по вознаграждению;
- Дебет 60 Кредит 60-2
- 194 000 руб. - зачет задолженности перед поставщиком;
- Дебет 60 Кредит 60-2
- 20 000 руб. - зачет задолженности перед агентом;
- Дебет 68 Кредит 19
- 35 313 руб. 56 коп. - принят к вычету НДС;
- Дебет 51 Кредит 60-2
- 18 500 руб. - от агента принят остаток денежных средств.

Полученный от агента счет-фактуру на агентское вознаграждение принципал регистрирует в журнале полученных документов и Книге покупок. На его основании принимает НДС к вычету.

Операции, отражаемые в бухгалтерском учете при применении Плана счетов, утвержденного Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н

Здесь и далее введены обозначения:

- 62/п - счет 62, субсчет "Расчеты с принципалом",
- 68/НДС - счет 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость",
- 76/п - счет 76, субсчет "Расчеты с принципалом",
- 76/а - счет 76, субсчет "Расчеты с агентом",
- 76/НДС - счет 76, субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость",
- п/п - платежное поручение,
- ПКО - приходный кассовый ордер,
- ПСА - приемо - сдаточные акты.

Агентский договор на закупку сырья

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Дата отражения в учете	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Получены денежные средства на				П/п о перечислении

приобретение сырья	51	76/п	Дата п/п	средств
Оплачен счет, выставленный поставщиком сырья, подрядчиком	60	51	Дата п/п	П/п о перечислении средств
Отражена стоимость сырья, приобретенного для принципала	002		Дата ПСА, накладной	ПСА, накладные
Погашена сумма задолженности агента перед принципалом на стоимость приобретенного сырья	76/п	60	Дата ПСА, накладной	ПСА, накладные
Сырье передано принципалу		002	Дата ПСА, накладной	ПСА, накладные
Отражена сумма агентского вознаграждения	62/п	90	Дата акта выполнен- ных работ	Акт выполненных работ, подписанный агентом и принципалом
Начислен НДС с суммы агентского вознаграждения	90	76/НДС	-	-
Перечислено принципалом агентское вознаграждение Удержано агентское вознаграждение из средств, причитающихся к перечислению принципалу	51 76/п	62/п 62/п	Дата п/п Дата акта взаимо- зачета	П/п о перечислении средств, акт взаимозачета
Начислен НДС, подлежащий к уплате в бюджет	76/НДС	68/НДС	-	-
Начислен налог на пользователей автодорог	44	67	-	-
Списаны расходы, связанные с посреднической деятельностью	90	44	-	-
Выявлен финансовый результат	90	99	-	-
Начислен налог на прибыль	99	68	-	-

Агентский договор на реализацию товаров

Содержание	Корреспонденция	Дата	Первичный
------------	-----------------	------	-----------

хозяйственной операции	счетов		отражения в учете	документ
	Дебет	Кредит		
Товар передан агенту принципалом	004		Дата ПСА, накладной	ПСА, накладные
Отгружен товар непосредственно покупателю		004	Дата ПСА, накладной	ПСА, накладные
Начислена задолженность агента перед принципалом и задолженность покупателей перед агентом на сумму отгруженного товара	62	76/п	Дата ПСА, накладной	ПСА, накладные
Поступила оплата от покупателей	50, 51	62	Дата ПКО, п/п	ПКО, п/п
Начислен НДС с суммы задолженности перед принципалом за минусом вознаграждения	76/п	68/НДС	-	-
Перечислены средства принципалу за реализованный товар	76/п	51	Дата п/п	П/п о перечислении средств
Принят к зачету с бюджетом НДС с суммы задолженности перед принципалом за минусом вознаграждения после перечисления средств принципалу	68/НДС	76	-	-
Начислено агентское вознаграждение	62/п	90	Дата акта выполненных работ	Акт выполненных работ, подписанный агентом и принципалом
Начислен НДС с суммы агентского вознаграждения	90	76/НДС	-	-
Перечислено принципалом агентское вознаграждение	51	62/п	Дата п/п	П/п о перечислении средств,
Удержано агентское вознаграждение из средств, причитающихся к перечислению принципалу	60	62/п	Дата акта взаимозачета	акт взаимозачета
Начислен НДС к уплате в бюджет	76/НДС	68/НДС	-	-
Списаны расходы, связанные с				

посреднической деятельностью	90	44	-	-
Выявлен финансовый результат	90	99	-	-
Начислен налог на прибыль	99	68	-	-

Агентский договор на закупку сырья

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Дата отражения в учете	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Перечислены средства принципалом на счет агента для приобретения сырья	76/a	51	Дата п/п	П/п о перечислении средств
Оприходовано принципалом сырье, приобретенное агентом	10/1	76/a	Дата отчета агента	Отчет агента, первичные документы от поставщика (накладные, передаточные акты)
Отражена сумма входного НДС	19	76/a	Дата отчета агента	Отчет агента, первичные документы от поставщика, счет - фактура
Принята к зачету с бюджетом сумма НДС после фактического оприходования, оплаты поставщику, оформления счета - фактуры	68/НДС	19	-	-
Отнесены суммы агентского вознаграждения и других расходов, связанных с приобретением сырья, на увеличение стоимости сырья	10/1	76/a	Дата акта выполненных работ	Акт выполненных работ
Отражена сумма входного НДС со стоимости услуг агента	19	76/a	Дата акта выполненных работ	Акт выполненных работ, счет - фактура
Перечислено агентское вознаграждение	76/a	51	Дата п/п	П/п о перечислении средств
Принята на расчеты с бюджетом сумма НДС с суммы агентского вознаграждения после фактического выполнения услуг, оплаты и составления счета - фактуры	68/НДС	19	-	Отчет агента, акт выполненных работ, счет - фактура

Агентский договор на реализацию товаров

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Дата отражения в учете	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Переданы товары агенту	45	41	Дата ПСА, накладной	ПСА, накладные
Начислена реализация товаров	62	90	Дата извещения агента	Извещение агента
Списана себестоимость реализованных товаров	90	45	Дата извещения агента	Извещение агента
Начислен НДС с оборота по реализации готовой продукции	90	76/НДС	-	-
Отражена задолженность агента перед принципалом за реализованный товар после поступления средств от покупателей на счет агента	76/а	62	Дата отчета агента	Отчет агента
Поступили средства от агента за реализованные товары	51	76/а	Дата п/п	П/п о перечислении средств
Начислена сумма НДС к уплате в бюджет	76/НДС	68/НДС	-	-
Начислена сумма агентского вознаграждения, связанного с реализацией товаров	43	76/а	Дата акта выполненных работ	Акт выполненных работ, счет - фактура
Отражена сумма входного НДС с суммы агентского вознаграждения, выделенного в счетах - фактурах	19	76/а		
Перечислено агентское вознаграждение на счет агента	76/а	51	Дата п/п	П/п о перечислении средств
Принята к зачету с бюджетом сумма НДС со стоимости агентского вознаграждения	68/НДС	19	-	-
Начислен налог на пользователей автодорог	26	67	-	-
Списаны коммерческие и общехозяйственные		43,		

расходы	90	26	-	-
Выявлен финансовый результат	90	99	-	-
Начислен налог на прибыль	99	68	-	

Литература

1. Статья: Агентский договор: что почем? ("Московский бухгалтер", 2006, N 20)
2. Статья: Особенности документооборота при агентских договорах ("Практическая бухгалтерия", 2007, N 6)
3. Статья: Учет хозяйственных операций в рамках агентского договора и налогообложение ("Финансовая газета", 2001, N10)
4. Вопрос: ...Организации заключили агентский договор. ("Упрощенка", 2008, N 1)