**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ, НАУКИ И ИННОВАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

**САМАРКАНДСКИЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И СЕРВИСА**

**З.Б. ЭШПУЛАТОВА**

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

**Учебное пособие**

**Самарканд 2024**

**УДК:** 657.2(075)
Э 99
**ББК:** 65.05я73

**З.Б. Эшпулатова.**
**Бухгалтерский учёт отдельных видов деятельности и специальные налоговые режимы** [Текст]**: Учебное пособие /** Самаркандский институт экономики и сервиса - Самарканд.: Издательство ООО «STAP-SEL», 2024 – 288 стр.

В данной учебной пособии рассмотрены особенности бухгалтерского учёта в других отраслях в секторе торговли, строительства и сельскохозяйственного производства, которые являются одним из проблемных направлений современного учета. Действующие законодательные акты и нормативные документы, организационно-технические и экономические особенности этих отраслей экономики оказывают существенное влияние на методику бухгалтерского учета.

Целью данной дисциплины «Бухгалтерский учёт отдельных видов деятельности и специальные налоговые режимы», является формирование у студентов понимания сущности, методологии и организации бухгалтерского учета в организациях, осуществляющих торговую деятельность, строительства и сельскохозяйственного производства.

**Рецензенты:**
**Е.Ю.Ветошкина** – доцент кафедры « Учета, анализа и аудита» Института управления, экономики и финансов ФГАОУ ВО, к.э.н.
**А.Ахмеджанов** – доцент кафедры “Бухгалтерского учёта” СамИЭС, к.э.н.

*Учебное пособие представлена к публикации по решению Совета Самаркандского института экономики и сервиса (протокол № 10 от 31 мая 2024 г.).*

**ISBN:** 978-9910-702-32-7

*© З.Б. Эшпулатова, Сам ИЭС, 2024 г.*
*© Издательство ООО «STAP-SEL», 2024 г.*

# ВВЕДЕНИЕ

Сегодня глобализация рыночных отношений всех стран зависит напрямую валовой прибылью страны. Республика Узбекистан входит в ряд развивающихся стран. Огромную часть ВВП страны занимает торговая, строительная и сельскохозяйственная бизнес сфера. По предварительным данным Агентства статистики при президенте Республики Узбекистан, в 2023 году ВВП Республики Узбекистан в текущих ценах составил 1 066 569,0 млрд сум и, по сравнению с 2022 годом, взрос в реальном выражении на 6,0%. Индекс-дефлятор ВВП, по отношению к ценам 2022 года, составил 112,2 %. По итогам 2023 года в отраслевой структуре ВВП отмечены незначительные изменения. Так, доля сферы услуг в отраслевой структуре ВВП (ВДС) увеличилась с 41,6 % до 43,4 %, в то время как доля сельского, лесного и рыбного хозяйства снизилась с 24,9 % до 24,3 %, промышленности – с 27,0 % до 26,1 %, строительства – с 6,5 % до 6,2 %.

Указ Президента от 11.09.2023 г. № УП–158 «О стратегии «Узбекистан – 2030». Также предусматривает рост развития вышеуказанных бизнес сфер экономической деятельности на основе международных стандартов. А чтобы достигнуть эффиктивные показатели в будущем нужно правильно, достоверно и своевременно вести бухгалтерский и налоговый учет в сфере торговли, строительства и сельского хозяйства Республики Узбекистан.

Специфика особенности бухгалтерского учёта в других отраслях в секторе торговли, строительства и сельскохозяйственного производства, является одним из проблемных направлений современного учета. Действующие законодательные акты и нормативные документы, организационно-технические и экономические особенности этих отраслей экономики оказывают существенное влияние на методику бухгалтерского учета. Для того чтобы развить навыки учета и налогообложения в этих сферах студентов, обучающихся по

направлению: - б0410100 «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит», требуется курс обучения дисциплины «Бухгалтерский учёт отдельных видов деятельности и специальные налоговые режимы».

Целью преподавания дисциплины «Бухгалтерский учёт отдельных видов деятельности и специальные налоговые режимы», является формирование у студентов понимания сущности, методологии и организации бухгалтерского учета в организациях, осуществляющих торговую деятельность, строительства и сельскохозяйственного производства

Данное учебное пособие предназначено для того, чтобы студент получил четкое представление о:

• особенности содержании специальной терминологии, используемой в бухгалтерском учете торговли, строительства и сельскохозяйственного производства

• особенности нормативных документах, определяющих методологические особенности бухгалтерского учета в организациях занимающуюся торговой, строительной и сельскохозяйственной деятельностью;

• особенности конкретных методов организации учета доходов, расходов и финансовых результатов у субъектов, осуществляющих деятельность торговли, строительства и сельскохозяйственного производства.

Учебное пособие включает вопросы для повторения изученного материала, которые помогают систематизировать полученные знания, выявить сложные для понимания особенности вопросов учета в других отраслях и выработать практические навыки решения ситуаций.

Для лучшего усвоения материала в конце каждой лекционной темы учебного пособия приведены опорные слова, глоссарий, контрольные вопросы для самопроверки. Данный курс даст понятие бухгалтерского учёта отдельных видов деятельности и специальные налоговые режимы, а также применение на уровне бизнес субъектов таких как, торговая деятельность, строительство и сельское хозяйство. Учебно-методический комплекс охватывает

всю тематику, которая утверждена согласно рабочей программой ФГАОУ.

# ТЕМА 1. ЗНАЧЕНИЕ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В ЭКОНОМИКЕ СТРАНЫ. ОСНОВНЫЕ ОБЪЕКТЫ УЧЕТА В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.

1.1. Роль и значение торговли как вида деятельности в экономике страны.

1.2. Виды торговли. Понятие оптовой и розничной торговли.

1.3. Объекты учета в торговых организациях.

1.4. Понятие товара, тары, издержек обращения, торговой наценки, методы оценки товаров для целей бухгалтерского учета.

## 1.1. Роль и значение торговли как вида деятельности в экономике страны

В каждой стране существует торговля и роль её в развитии экономики страны важна. Понятие торговли в разных источниках описывается нижеследующим образом.

В статье «Роль торговой деятельности в экономике страны» Мартынюк К. Ю., торговую деятельность описывает так:

«***Торговая деятельность (торговля)*** – вид предпринимательской деятельности, связанный с куплей-продажей товаров и оказанием услуг покупателям. В эту сферу вовлечено практически все население страны: каждый выступает либо в качестве продавца, либо в качестве покупателя. Основной задачей торговли является удовлетворение спроса потребителя, то есть предоставление товара определенного свойства и качества в определенном месте, в определенное время и за определенную плату.[1]

В интернет источниках ***торговая деятельность*** описывается как, вид предпринимательской деятельности, связанный с куплей-продажей товаров и оказанием услуг покупателям.

[1] Мартынюк К. Ю. «Роль торговой деятельности в экономике страны» file:///C:/Users/E-max.uz/Downloads/rol-torgovoy-deyatelnosti-v-ekonomike-strany.pdf

Роль торговли в экономике связана с тем, что она является последним словом производителя к потребителю, поскольку обеспечивает обратную связь покупателя и производителя товара. Изменение отношения производителей дает возможность торговле активно использовать ресурсы и потенциал производителей — поставщиков:

• через сдачу торговых площадей в аренду производителям, организующим свою торговлю самостоятельно (производителю передается ответственность за результаты работы и риск);

• через осуществление розничным торговцем торговли без наценки по цене производителя. В данном случае прибыль магазина формируется за счет производителя, что дает торговле конкурентное преимущество благодаря более низким ценам;

• применение предприятиями торговли стандартов выкладки, которыми их снабжают производители, участвующие в оформлении витрин, для увеличения объемов продаж. Дистрибьюторы «импульсивной покупки» (жвачки, сигареты и т.д.), например около кассы.[2]

Государственное регулирование торговой деятельности в Республике Узбекистан с помощью различных законодательных актов, в том числе Указ Президента Республики Узбекистан, от 28.01.2019 г. № УП-5643 «О мерах по совершенствованию системы управления в сферах инвестиций и внешней торговли»[3], Приложение к Постановлению КМ РУз от 26.11.2002 г. N 407 «Положение о порядке осуществления оптовой и розничной торговой деятельности.[4]

В стране осуществляется масштабная работа по улучшению инвестиционного климата, повышению экспортного потенциала, эффективному регулированию инвестиционной и внешнеторговой деятельности в качестве основы для активного развития бизнеса.

[2] https://studfile.net/preview/9270248/page:3/

[3] № УП-5643 от 28.01.2019 г. Указ Президента Республики Узбекистан «О мерах по совершенствованию системы управления в сферах инвестиций и внешней торговли»

[4] https://nrm.uz/contentf?doc=31641_polojenie_o_poryadke_osushchestvleniya_optovoy_i_roznichnoy_torgovoy_deyatelnosti_(prilojenie_k_postanovleniyu_km_ruz_ot_26_11_2002_g_n_407)

Вместе с тем, сохраняется слабая взаимосвязанность инвестиционного процесса с конечными показателями продвижения продукции на внешние рынки. Действующая система государственного управления основана на раздельном регулировании вопросов инвестиций и торговли, что требует пересмотра организационно-правовых механизмов в данных сферах.

В Российской Федерации Государственное регулирование торговой деятельности осуществляется с помощью различных законодательных актов, в том числе – и Федеральным законом Российской Федерации № 381-ФЗ “Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации” от 28 декабря 2009 г., вступившим в силу 1 февраля 2010 г. Им определяются основы государственного регулирования торговой деятельности в нашей стране. Настоящий федеральный закон преследует цели обеспечения единого экономического пространства в России, устанавливает основные требования к организациям и к самой торговой деятельности, способствует развитию торговой деятельности и обеспечивает соблюдение прав и интересов всех занимающихся торговой деятельностью, обеспечивая также права и законные интересы граждан. Кроме того, федеральным законом разграничиваются полномочия между органами государственной власти и регулируются возникающие между ними отношения, а также отношения между различными хозяйствующими субъектами, осуществляющими торговую деятельность. На сегодняшний день торговля – одна из успешно развивающихся отраслей в Российской Федерации.[5]

Исходя из выше изученного материала торговую деятельность можно описать как, связывающее звено между потребителем и поставщиками, предпринимательская деятельность товарно-денежных отношений, источник налоговых поступлений в бюджет

[5] file:///C:/Users/E-max.uz/Downloads/rol-torgovoy-deyatelnosti-v-ekonomike-strany.pdf

страны или региона, драйвер торгово-оборотных отношений в экономике страны и за рубежом.

## 1.2. Виды торговли. Понятие оптовой и розничной торговли

К видам торговли относятся торговля оптом и розницу. Очевидно, что каждый вид предполагает разный подход к организации бухгалтерской деятельности, а также к ведению маркетинга и продвижению товаров.

**Торговля оптом -** это предоставление продукции посредникам или переработчикам, которые будут использовать товар в своей дальнейшей деятельности с коммерческой целью. Соответственно, целевая аудитория представляет собой в основном юридические лица. Кроме того, для организации такого вида торговли нет необходимости организовывать торговые площади – для презентации продукции производитель или поставщик использует презентационные каталоги, при необходимости выставочные залы, а также интернет-сайты. Товар хранится на просторных складах, откуда и производится отправка.

Торговля рознично, в отличии от торговли оптом имеет совершенно иной подход: как правило, это торговля в магазинах, супермаркетах. Сегодня методы розничной торговли представляют собой более широкий диапазон. Происходит это за счет развития удаленных продаж и обширной системы служб доставок.[6]

Также в интернет источниках торговлю оптом и в розницу описывают как:

***Оптовая торговля*** — торговля крупными партиями товаров, продажа оптовым покупателям, потребляющим товары в значительном количестве или продающим их затем в розницу. Осуществляется через сеть оптовых и мелкооптовых покупателей-посредников (дилеров), по оптовым ценам, предусматривающим дилерские скидки и меньшим, чем розничные. Среди торговых

[6] https://litstile.ru/index.php?ht=1520

компаний определенное их число занимается только оптовая торговля.

***Розничная торговля*** — торговля товарами поштучно или в небольших количествах для личного, некоммерческого использования конечным потребителем.[7]

Существует также вид торговли между странами (международная торговля), которая делится на импорт и экспорт

***Импорт*** — это товар или услуга, купленные в одной стране и произведенные в другой. Если стоимость импорта страны превышает стоимость ее экспорта, страна имеет отрицательное сальдо торгового баланса, также известное как дефицит торгового баланса. Проще говоря, импортная торговля означает покупку товаров и услуг из другой страны, потому что они не могут быть произведены в достаточных количествах или по конкурентоспособной цене в собственной стране. Как и его импортный аналог, ***экспортная торговля*** — это вид международной торговли, который основывается на продаже товаров и услуг местного производства зарубежным странам. Теоретически это считается полной противоположностью импортной торговле.

***Торговля на предприятиях*** представляет собой специфическую форму международной торговли, которая включает в себя как импортную, так и экспортную торговлю.

В рамках этого типа товары и услуги импортируются из одной страны, чтобы в дальнейшем их можно было экспортировать в другую страну. Это означает, что импортируемые товары не используются для потребления или продажи в стране-импортере. Вместо этого страна-импортер просто добавляет некоторую ценность товарам, прежде чем снова экспортировать их.

Например, если Индия импортирует каучук из Таиланда, перерабатывает его и реэкспортирует в другую страну, такую как Япония.

[7] https://studfile.net/preview/9270248/page:3/

***Внутрифирменная торговля*** — это транзакции или торговля между дочерними компаниями, которые являются частью одной и той же материнской компании. Они расположены в разных странах.[8]

Данный вид торговли отличается от внешней торговли тем, что используются договорные условия поставок, трансферные цены, различные внутрифирменные транспортные схемы. Этот вид характерен для компаний, находящихся в управлении одной транснациональной корпорации.

***Внутриотраслевая торговая деятельность*** относится к обмену аналогичными товарами, принадлежащими к одной и той же отрасли.

Этот термин обычно применяется к международной торговле, когда одни и те же виды товаров или услуг как импортируются, так и экспортируются. Примерами такого рода торговли являются автомобили, продукты питания и напитки, компьютеры и полезные ископаемые.

Существует три вида внутриотраслевой торговли:

- Торговля однородными товарами.
- Торговля горизонтально дифференцированными товарами.
- Торговля вертикально дифференцированными товарами.

Хотя теория и измерение внутриотраслевой торговли первоначально были сосредоточены на торговле товарами, особенно промышленными товарами, также было отмечено, что в международной торговле услугами наблюдается значительная внутриотраслевая торговля.

Внутриотраслевую торговлю трудно измерить статистически, поскольку определение товаров или отраслей как «одинаковых» частично зависит от определения и классификации.

**Пример** 2. В качестве очень простого примера можно утверждать, что, хотя BMW и Ford являются автомобилями, на самом деле все они являются разными продуктами.

[8] https://wika.tutoronline.ru/obshhestvoznanie/class/8/mezhdunarodnaya-torgovlya

***Межфирменная торговля*** бывает между компаниями разных видов, производящих разные типы продукции. В качестве примера такой торговли можно привести компанию поставщика сырьевых материалов и компанию импортера этих материалов, расположенную в другой стране.

***Межотраслевая торговля*** характеризуется тем, что в торговле принимают участие материальные и нематериальные товары.

**Пример 3.** Например, государство 1 приглашает для строительства государственного дворца специалистов из государства 2. Взамен государство 1 предоставляет второй стороне своих проектировщиков в области домов. Это взаимовыгодный обмен.[9]

Газета норма.уз хорошо описала сравнение оптовой и розничной торговли (см.табл 1.2.1.).[10]

**Таблица 1.2.1.**

**Сравнительная таблица оптовой и розничной торговли**

| *№* | | *Оптовая торговля* | *Розничная торговля* |
|---|---|---|---|
| 1 | Международное определение по Википедии | Торговля между организациями, когда товар продается не для конечного пользователя, а для нужд бизнеса, т.е. когда покупатель идентифицируется | Продажа товара конечному потребителю |
| 2 | Определение по законодательству Республики Узбекистан | Реализация закупаемого товара по безналичной форме расчетов для использования в коммерческих целях | Осуществление деятельности в сфере торговли, предусматривающие реализацию товара поштучно или в |

[9] https://wika.tutoronline.ru/obshhestvoznanie/class/8/mezhdunarodnaya-torgovlya

[10] https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text113836_torgovlya_optom_i_v_roznicu_problemy_identifikacii_i_nalogooblojeniya

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | или для собственных производственно-хозяйственных нужд | небольших количествах за наличный расчет населению для конечного потребления без права использования его в коммерческих целях |
| 3 | Субъекта торговой деятельности | Юридические лица | Юридические и физические лица |
| 4 | Реализация пластиковыми карточками | Возможна | Возможна |
| 5 | Объем реализации | Не ограничен | Поштучно или в не больших количествах |
| 6 | Объект обложения ЕНП | Товарооборот | Товарооборот |

Во всех странах мира внешне экономических отношениях между странами, играет важную и стратегическую роль торговая деятельность. Поэтому в этой сфере важно правильно сформировать организацию бухгалтерского учета, а также предоставления пользователям информации, своевременные, достоверные данные. Для этого в следующих параграфах мы раскроем понятие субъектов, объектов бухгалтерского учета в торговой деятельности, а также их формирование, цель назначения и предоставления покупателям и заказчикам соответствующего торгового субъекта.

## 1.3. Объекты учета в торговых организациях

Субъект торговой деятельности – юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, занимающиеся торговой деятельностью и зарегистрированные в установленном порядке.

К объектам торговой деятельности относятся ***торговые предприятия*** и ***предприятия общественного питания***.

***Торговое предприятие*** – имущественный комплекс, используемый организацией для купли-продажи товаров и оказание услуг торговли. Имущественный комплекс включает земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, товары, права требования, долги, фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания и др.

***Предприятие общественного питания*** – предприятие, предназначенное для производства кулинарной продукции, мучных кондитерских и булочных изделий, их реализаций и (или) организации потребления.

***Торговая сеть*** – совокупность торговых предприятий, расположенных в пределах конкретной территории или находящихся под общим управлением.

***Предприятие оптовой торговли*** – торговое предприятие, осуществляющее куплю-продажу товаров с целью их последующий перепродажи, а также оказывающее услуги по организации оптового оборота товаров.

***Товарный склад*** - организация, обеспечивающая и/или осуществляющая хранение, подготовку к продаже и отпуск товаров оптовым покупателям. Товарный склад может функционировать и как структурное подразделение предприятия оптовой торговли.

***Предприятие розничной торговли*** – торговое предприятие, осуществляющее куплю-продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг покупателям для их личного, семейного, домашнего использования.

***Магазин*** - специально оборудованное стационарное здание или его часть, предназначенное для продажи товаров.[11]

Каждый торговый объект по виду деятельности осуществляя свою деятельность оплачивает налог с оборота или может быть плательщиком НДС, который платит налог на прибыль 15% (ст.347 НКРУз). Бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность

[11] https://base.garant.ru/18107513/1b93c134b90c6071b4dc3f495464b753/#friends

составляют на основе Национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ).

## 1.4. Понятие товара, тары, издержек обращения, торговой наценки, методы оценки товаров для целей бухгалтерского учета

Указ Президента от 11.09.2023 г. № УП–158 «О стратегии «Узбекистан – 2030».[12] Также предусматривает рост развития вышеуказанных бизнес сфер экономической деятельности на основе международных стандартов. А в сфере бизнеса товарооборот играет не малую роль. С какой бы сферой бизнеса вы б не столкнулись, всегда можно увидеть товарооборот по той или иной причиной востребования.

В Республики Узбекистан Постановление Президента Республики Узбекистан, от 24.02.2020 г. № ПП-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности» ставит перед нами цели обеспечения необходимой информационной среды для иностранных инвесторов и расширения возможностей доступа к международным финансовым рынкам путем ускоренного перехода на международные стандарты финансовой отчетности (далее — МСФО), а также совершенствования системы подготовки специалистов в области учета и аудита по международным стандартам.[13] Поэтому бизнес сфере где занимаются внешним или внутренним товарооборотом, мы должны внедрить практику МСФО бухгалтерского учета.

Своевременное и правильное ведение учета, позволит бизнес субъектам принимать правильные экономические решения, а также не позволить излишку расхода денежных средств. Для того чтобы создать систему учета товаров в соответствии требованием законодательства страны, важно знать определения товара и

[12] Указ Президента Республики Узбекистан, от 11.09.2023 г. № УП-158 о стратегии «Узбекистан-2030» https://lex.uz/uz/docs/6600404

[13] 24.02.2020 г. № ПП-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности» Постановление Президента Республики Узбекистан https://lex.uz/docs/4746049

связанные факторы при ведение бухгалтерского учета в бизнес среде.

В своем научном издательстве Н.С. Гужвина понятие товара раскрывает так:

***Товары*** – предметы, приобретаемые или получаемые на комиссию с целью последующей их перепродажи.

Общая стоимость проданных товаров называется ***товарооборотом***.

В зависимости от вида покупателя товарооборот может быть оптовым или розничным.[14] Понятие оптовой и розничной торговли мы попытались объяснить в параграфе 1.2.

Товары бывают разных видов, сортов и величин. Существует понятие тара, издержек обращения, торговой наценки, методы оценки товаров для целей бухгалтерского учета. Для того чтобы четко определять сущность товаров в бухгалтерском учете, нужно знать определение вышеуказанным данным. Так как учебная программа составлена соответствии с требованиями ФГАОУ ВО по направлению: Бухгалтерский учёт, анализ и аудит, нам нужно дать понятие бухгалтерского учета в торговой деятельности Российской Федерации и сравнить с учетом Республики Узбекистан.

Понятие тары и учет тары в торговых предприятиях, имеет особенный подход. Прежде чем, понять, как учитывается в бухгалтерском учете тара, мы должны дать определение и понимание этого термина.

**Тара** – это вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей.

В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для изготовления и ремонта тары, – тарные материалы.

К учету тара принимается по фактической себестоимости, только в случае значительной номенклатуры и высокой скорости

[14] Гужвина, Н.С. Учѐт в торговых организациях: учебное пособие / Н.С. Гужвина, Н. В. Чумакова. – Зерноград: Азово-Черноморский инженерный институт ФГБОУ ВПО ДГАУ, 2014. – 6 с.

оборачиваемости разрешен ее учет в учетных ценах. Возникающая разница между фактической себестоимостью и учетными ценами списывается со счетов учета расчетов (при покупке тары) или счетов учета затрат (при самостоятельном ее изготовлении) на финансовые результаты как расходы по основной деятельности.

Тара может быть, как одноразовой (бумажная, картонная, полиэтиленовая и др.), так и многооборотной (деревянная, металлическая, пластмассовая, стеклянная и т.д.).[15]

***Многооборотная тара***, как правило, подлежит обязательному возврату поставщику, то есть является возвратной. Если условия договора предполагают получение залога за тару, то она учитывается, как у поставщика, так и у покупателя, по сумме залога (залоговым ценам).[16]

В Республике Узбекистан учет тары ведется на основе Национального стандарта бухгалтерского учета (НСБУ №4).

По назначению тару различают для:

- Хранения товаров на складах;
- Упаковки их на складах или в торговых местах;
- Транспортировки товаров – их перевозки и хранения в процессе доставки покупателю (п. 79 НСБУ №4).

По условиям поставки и кратности использования различают тару:

- Многократного использования;
- Разового использования (п.80 НСБУ №4).

В составе тары также учитываются также тарные материалы и детали, предназначенные для ее изготовления и ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, разнообразные виды бумаги, фольги, полимерных пленок и т.п.) (п. 84 НСБУ №4).

Предприятия, занимающиеся торговлей, учитывают тару на счете 2950 «Тара под товаром и порожняя», а материалы и детали

[15] Гужвина, Н.С. Учѐт в торговых организациях: учебное пособие / Н.С. Гужвина, Н. В. Чумакова. – Зерноград: Азово-Черноморский инженерный институт ФГБОУ ВПО ДГАУ, 2014. – 56-57 с.
[16] Гужвина, Н.С. Учѐт в торговых организациях: учебное пособие / Н.С. Гужвина, Н. В. Чумакова. – Зерноград: Азово-Черноморский инженерный институт ФГБОУ ВПО ДГАУ, 2014. – 59 с.

для ее изготовления и ремонта – на счете 1060 «Тара и тарные материалы».

Тару можно приготовить самостоятельно или приобрести у поставщика.

Изготовленную тару принимают к учету по фактической производственной себестоимости (гл. 4 НСБУ №4). Ее выпуск из производства оформляется приемо-сдаточной накладной, актом сдачи-приемки готовой продукции или приходным ордером. В бухгалтерском учета изготовление тары отражается следующим образом (см. табл 1.4.1.).

**Таблица 1.4.1.**

**Учет изготовление тары в бухгалтерском учете**

| **Содержание хозяйственной операции** | **Дебет** | **Кредит** |
|---|---|---|
| Отражены расходы на изготовление тары | 2310 «Вспомогательное производство» | 1060 «Тара и тарные материалы»;<br>1090 «Прочие материалы»;<br>6520 «Платежи в целевые фонды»;<br>6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» |
| Оприходована изготовленная тара по фактической себестоимости | 2950 «Тара под товаром и порожняя» | 2310 «Вспомогательное производство» |

Учет тары, приобретенной упоставщиков учитывают по себестоимости. Она складывается из:

- Суммы, уплаченной поставщику в соответствии с договором, за вычетом возмещаемых (принимаемых к зачету) налогов;
- Затрат, связанных с приобретением (п.14 НСБУ№4).

В бухгалтерском учете поступление тары от поставщиков отражается следующим образом (см. табл 1.4.2.).

На тару, поступившую на склад, заводят Книгу (карточку) количественно-суммарного учета материальных ценностей (форма №296). При большой номенклатуре тары ее движение удобнее отражать в Книге складского учета материалов (прил. №10 Методический рекомендаций).

**Таблица 1.4.2.**

**Учет поступление тары от поставщиков в бухгалтерском учете**

| **Содержание хозяйственной операции** | **Дебет** | **Кредит** |
|---|---|---|
| Оприходована тара, поступившая от поставщиков | 2950 «Тара под товаром и порожняя» | 6010 «Счета к уплате поставщикам и подрядчикам» |
| Зачет НДС, уплаченный при поступлении тары (плательщиками НДС) | 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)» | 6010 «Счета к уплате поставщикам и подрядчикам» |
| | 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» | 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)» |

На тару, поступившую на склад, заводят Книгу (карточку) количественно-суммарного учета материальных ценностей (форма №296). При большой номенклатуре тары ее движение удобнее отражать в Книге складского учета материалов (прил. №10 Методический рекомендаций).

Торговые предприятия могут учитывать движение тары по средним учетным ценам. Они устанавливаются по группам (видам) тары. Разница между ценами приобретения и средними учетными ценами относится на счете 9390 «Прочие операционные доходы»

или 9430 «Прочие операционные расходы» (п. 149 Инструкции, прил. 2 к НСБУ №21).

В бухгалтерском учетом такие операции отражаются следующим образом (см. табл 1.4.3.).[17]

**Таблица 1.4.3.**

**Отражение тары по учетным записям в бухгалтерском учете**

| **Содержание хозяйственной операции** | **Дебет** | **Кредит** |
|---|---|---|
| Оприходована приобретенная (изготовленная) тара по учетным ценам | 2950 «Тара под товаром и порожняя» | 1510 «Заготовление и приобретение материалов» |
| Отражена фактическая себестоимость изготовленной тары | 1510 «Заготовление и приобретение материалов» | 2310 «Вспомогательное производство» |
| Отражена стоимость приобретенной тары | 1510 «Заготовление и приобретение материалов» | 6010 «Счета к уплате поставщикам и подрядчикам» 6990 «Прочие обязательства» |
| Зачтен НДС, уплаченный при приобретении тары (плательщиками НДС) | 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)» | |
| | 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» | 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)» |

[17] https://gazeta.norma.uz/uz/publish/doc/text170237_uchet_tary

| | | |
|---|---|---|
| Отражена разница-превышение цены приобретения (себестоимости изготовления) над учетной ценой | 1610 «Отклонения в стоимости материалов» | 1510 «Заготовление и приобретение материалов» |
| | 9430 «Прочие операционные расходы» | 1610 «Отклонения в стоимости материалов» |
| Отражена разница-превышение учетной цены над ценой приобретения (себестоимости изготовления) | 1510 «Заготовление и приобретение материалов» | 1610 «Отклонения в стоимости материалов» |
| | 1610 «Отклонения в стоимости материалов» | 9390 «Прочие операционные доходы» |

Осуществляя деятельность по закупке, транспортировке, размещению и реализации товаров, торговые организации производят определенные затраты. Это и расходы на содержание торговых залов, административных, обслуживающих и складских помещений, оплата коммунальных услуг, аренда, транспортные услуги, реклама, оплата лицензий на право торговли, и заработная плата персонала, отчисления на социальное страхование и социальное обеспечение, налоги, сборы и др.

Совокупные затраты, связанные с процессом обращения товаров, называются ***издержками обращения или расходами на продажу***.

**Издержки обращения** – это текущие расходы торговых, сбытовых, снабженческих организаций на осуществление их основной деятельности, включая затраты, подлежащие корректировке в пределах лимитов, норм и нормативов при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.[18]

Есть еще понятие торговой наценки, давайте просмотрим это понятие в бухгалтерском учете подробно.

[18] Гужвина, Н.С. Учѐт в торговых организациях: учебное пособие / Н.С. Гужвина, Н. В. Чумакова. – Зерноград: Азово-Черноморский инженерный институт ФГБОУ ВПО ДГАУ, 2014. – 21 с.

***Торговая наценка*** – это определенная сумма, которая прибавляется к себестоимости товара. Из этой наценки складывается чистый доход компании. По сути, это добавленная стоимость, которая формируется путем увеличения цены. Себестоимость представляет собой совокупность затрат на изготовление продукции. Это траты на транспортировку, зарплату, сырье, управленческие, коммерческие и прочие траты, аренду офиса, склада и получить прибыль. Товар практически никогда не реализуется по себестоимости, так как в этом случае компания покроет только свои затраты, однако не получит прибыль. Окончательная стоимость товара и услуги включает в себя себестоимость и торговую наценку. Это позволяет и покрыть все траты и извлечь прибыль.[19]

Величина наценки зависит от товара, состояния рынка, конкуренции, целевой аудитории. Наценку в интернет источниках отображается по формуле:[20]

Наценка = Цена продажи - Цена закупки

***Например***, компания торгует газировкой. Одна бутылка в закупке обходится 11 000 сумм, в магазине её продают за 18 000 сумм. Разница между покупкой и продажей 7 000 сумм — это ***наценка в абсолютном значении***.




**18000 сумм – 11000 сумм = 7000 сумм**

*наценка*

[19] https://assistentus.ru/buhuchet/torgovaya-nacenka/#google_vignette
[20] https://school.bigbird.ru/articles/marzha-i-nacenka-v-chem-raznica-i-kak-rasschitat/

Для расчета финансовых показателей в компаниях не используют абсолютные значения, только относительные в процентах. Так можно сравнить разные показатели друг с другом.

То есть в процентном отношении наценка будет равна:

$$\textbf{\textit{Наценка, \%}} = \frac{\text{Наценка,сумм}}{\text{цена закупки,сумм}} \textbf{ x 100\%}$$

В нашем примере наценка составит: 7000 сумм/11000*100%=63,6%

Существует понятие маржи - это разница между отпускной ценой и ценой закупки (себестоимостью). Маржа всегда считается от конечной стоимости продукта. В отличие от наценки, она показывает рентабельность продажи. Это самый первый вид прибыли, который получает компания.

Маржа = Цена продажи - Цена закупки

В абсолютном значении маржа равна наценке

Вернемся кпримеру с газировкой и посчитаем маржу. В абсолютном значении она будет такой же, как наценка: отпускная цена минус себестоимость, т.е. 18000–11000=7000 сумм. Но для анализа финансовых показателей используют относительное значение маржи:

$$\text{Маржа, \%} = \frac{\text{Маржа,сумм}}{\text{Цена продажи,сумм}} * 100\%$$

*рентабельность*

Получаем, что маржа равна: 7 000 сумм / 18 000 сумм · 100% = 38,8%

Значит, что в отпускной цене заложено 61,2% себестоимости и 38,8% маржи. То есть с каждого сумм за проданную газировку компания зарабатывает 38,8 копейки прибыли. Это значение

показывает прибыльность товара и эффективность работы компании.

Маржа не может быть выше 100%. Её обычно рассчитывают на конец периода — отчетного месяца, квартала, года, чтобы посмотреть, насколько прибыльной была работа компании.

Зная маржу, можно посчитать наценку на товар. Рассмотрим на примере с газировкой:

***Наценка=маржа/(100-маржа)***

Наценка=38,8/(100-38,8)=63,6%

И наоборот, если известна наценка, вычислим маржу:

Маржа = наценка / (100% + наценка)

Маржа = 63,4 / (100+63,4) = 38,8%

Маржа и наценка автоматически рассчитываются в системе автоматизированного учета. Эти показатели можно увидеть в отчете «Общие продажи». Маржинальную прибыль, выраженную в процентах, часто называют коэффициентом рентабельности. В системе этот показатель отражается в колонке «Рентабельность, %». И маржа, и наценка рассчитываются в процентах (см. табл 1.4.4.).

**Таблица 1.4.4.**

**Отчет о продажи магазина за период 1.01.2024-31.03.2024 г.г.**

| Элемент каталога | Кол-во | Выручка | Себестоимость | Прибыль | Рента-бельность% | Наценка % |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Буратино, бут | 300 | 15 000 | 13 000 | 2 000 | 13,33 | 15,38 |
| Дюшес,бут | 300 | 13 000 | 11 000 | 2 000 | 15,38 | 18,18 |
| Кока кола, бут | 300 | 16 000 | 13 000 | 3 000 | 18,75 | 23,07 |
| Спрайт, бут | 300 | 16 000 | 13 000 | 3 000 | 18,75 | 23,07 |
| Фанта, бут | 300 | 16 000 | 13 000 | 3 000 | 18,75 | 23,07 |

Таблица составлена по источникам с интернет данных.[21]

Кроме наценки и маржи в таблице отражается количество и себестоимость проданных товаров, выручка и прибыль, которые компания получила с каждого из них.

В нашей республике счет 2980 «Торговая наценка» предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках) на товары в розничной торговле и общественного питания, если товары учитываются по продажным ценам.

На предприятиях общественного питания на данном счете учитываются суммы торговых наценок на продукты питания и товары, находящиеся в кладовых, буфетах и на кухне, а также суммы наценок, прибавляемые в установленном размере к стоимости кухонной и буфетной продукции по продажным ценам (см. табл 1.4.5).

**Таблица 1.4.5**

**Корреспонденция по счету 2980**

| **Содержание хозяйственной операции** | **Корреспонденция счетов** | |
|---|---|---|
| | **Дебет** | **Кредит** |
| Списана реализованная торговая наценка | 2980 | 9120 |
| Торговая наценка на товары | 2920 | 2980 |

Кредитуется счет 2980 «Торговая наценка» при оприходовании товаров на суммы торговых наценок, а дебетуется на суммы торговых наценок по товарам, реализованным, отпущенным или списанным вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.д. Суммы торговых наценок в части, приходящейся

[21] https://school.bigbird.ru/articles/marzha-i-nacenka-v-chem-raznica-i-kak-rasschitat/

на реализованные товары, отражается по дебету счета 2980 «Торговая наценка» и кредиту счета 9120 «Себестоимость реализованных товаров». Суммы торговых наценок в части, приходящейся на остаток нереализованных товаров, уточняются на основании инвентаризационных описей путем определения полагающейся наценки на товары в соответствии с установленными размерами.[22]

Сумма наценки на остаток нереализованных товаров на предприятиях розничной торговли может быть определена по проценту, исчисленному исходя из соотношения суммы наценки на остаток товаров на начало месяца и оборота по кредиту счета 2980 «Торговая наценка», уменьшенной на сумму оборота по дебету счета 2980 «Торговая наценка» (на прочие списания), к сумме реализованных за месяц товаров (по учетным ценам) и остатка товаров на конец месяца (по учетным ценам).

На основе Постановлением от 01.11.2001 г. МФ N 120, ГНК N 2001-112, Госком демонополизации N 9, зарегистрированным МЮ 13.11.2001 г. N 1083 «О порядке применения торговыми организациями предельных торговых надбавок на отдельные виды социально значимых потребительских товаров (мука, масло растительное и сахар)» предельная торговая наценка применяется предприятиями при оптовой и розничной реализации потребительских товаров, а также Предельная торговая наценка на потребительские товары исчисляется исходя из покупной стоимости, являющейся базовой, в размере не более 25% независимо от числа участников оптового и розничного товарооборота. Настоящее Положение разработано в соответствии с постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 31 октября 2001 года N 433 “О дополнительных мерах по упорядочению торговли социально значимыми потребительскими товарами” и предусматривает применение предельных торговых

[22] https://buxgalter.uz/uz/publish/doc/text150122_schet_2980_torgovaya_nacenka

надбавок при реализации отдельных видов социально значимых потребительских товаров (мука, масло растительное и сахар).[23]

Базовая стоимость потребительских товаров, завозимых предприятиями по импорту, определяется по следующей формуле:

**С = Кс + Т + Пр,**

где:

**С** - Базовая (покупная) стоимость потребительских товаров, завозимых по импорту;

**Кс** - контрактная стоимость потребительского товара, завозимого по импорту, определенная исходя из курса Центрального банка Республики Узбекистан на дату заполнения Грузовой таможенной декларации;

**Т** - таможенные платежи.

Предприятия, являющиеся плательщиками НДС, сумму НДС на товары, завозимые по импорту, не включают в покупную стоимость, а относят в зачет при определении НДС, подлежащего уплате в бюджет, в общеустановленном порядке;

**Пр** - прочие расходы, связанные с приобретением, которые формируются в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета N 4 “Товарно-материальные запасы” (рег. N 486 от 28 августа 1998 г., Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Республики Узбекистан, 1999 г., N 5).

Базовая стоимость потребительских товаров, производимых в Республике Узбекистан, определяется следующим образом:

***С = Оц + Пр,***

где:

**С** - Базовая (покупная) стоимость потребительских товаров, производимых в республике;

**Оц** - оптово-отпускная цена производителя;

[23] Постановлением от 01.11.2001 г. МФ N 120, ГНК N 2001-112, Госкомдемонополизации N 9, зарегистрированным МЮ 13.11.2001 г. N 1083 «О порядке применения торговыми организациями предельных торговых надбавок на отдельные виды социально значимых потребительских товаров (мука, масло растительное и сахар)»

**Пр** - прочие расходы, связанные с приобретением, которые формируются в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета N 4 “Товарно-материальные запасы” (рег. N 486 от 28 августа 1998 г., Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Республики Узбекистан, 1999 г., N 5).

Базовая (покупная) стоимость потребительских товаров, завозимых по импорту индивидуальными предпринимателями - физическими лицами, формируется исходя из стоимости, указанной в Грузовой таможенной декларации или в таможенной декларации формы Т-6, с учетом таможенных платежей и прочих расходов, связанных с приобретением потребительских товаров.

При этом потребительские товары, завозимые по импорту индивидуальными предпринимателями - физическими лицами, подлежат реализации только через торговые предприятия - юридические лица по ценам, установленным в соответствии с настоящим Положением.

В Республике Узбекистан методы оценки товаров для расчета себестоимости запасов используются следующие методы:

- метод себестоимости каждой единицы. Он применяется для запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также для товаров или услуг, произведенных в рамках конкретных проектов;
- Метод нормативной стоимости.
- ФИФО (FIFO) – «первое поступление – первый отпуск»;
- AVECO – метод средневзвешенной стоимости.
- ЛИФО

В МСФО применяются практически те же методы расчета себестоимости, что и в НСБУ. В Узбекистане в основном розничная торговля применяет метод АВЕКО. Предприятие занимающиеся производственной деятельностью в основном ведут учета отгрузки ТМЗ со склада на производственные цеха по методу ФИФО. Метод ЛИФО В Республике Узбекистан и Российской Федерации не

используется так как этот метод не соответствуют порядку формирования себестоимости ТМЗ и готовой продукции на основе требованию налогового кодекса стран.

**Метод нормативной стоимости- п**ри этом методе материалы, отпущенные в производство, оцениваются по их нормативной стоимости. Разницы между фактической ценой и нормативной стоимостью накапливаются на отдельном счете отклонений.

При методе **AVECO** стоимость каждой единицы определяется из средневзвешенной стоимости единиц на начало периода и из стоимости единиц, приобретенных или произведенных в течение периода. Средняя может быть вычислена на периодической основе, или по ходу каждой дополнительной поставки (непрерывный учет), в зависимости от учетной политики, принятой на предприятии.

Формула **AVECO:**

$$\frac{\textbf{Стоимость запаса на начало периода + Стоимость поступления}}{\textbf{Количество запаса на начало периода + Количество поступления}}$$

*Непрерывно взвешиваемая средняя* рассчитывается после каждой поставки. Этот метод используется для оценки всех последующих отпусков материалов до следующей поставки.

*Периодически взвешиваемая средняя* предполагает, что отпуск ТМЗ в течение периода оценивается по средней из всех цен периода и рассчитывается только в конце периода.

По методу **ФИФО** единицы товарно-материальных запасов, которые были приобретены сначала, выбывают (реализуются) первыми, и, следовательно, единицы, оставшиеся в товарно-материальных запасах на конец периода – это те, которые были приобретены или произведены последними.

*Периодический и непрерывный* метод FIFO дает одинаковые результаты, так как себестоимость запасов на конец периода все равно состоит из самых свежих закупок.

Цель сбора данных в системе накопления затрат – установить, каковы затраты по двум главным объектам – продукту (оценки стоимости запаса) и центрам ответственности (в целях контроля за уровнем материалов). Таким образом, система накопления затрат – это стимулирование затрат по центрам ответственности и распределение этих затрат на калькуляционную единицу этих центров. Второй этап обычно называется калькуляцией себестоимости продукции.

Метод, выбранный с тем, чтобы удовлетворять требованиям внешней отчетности, скорее всего будет неприемлемым для принятия решений, так как затраты на выполнение заказов учитываются по фактическим расходам прошлого периода, тогда как для принятия решений необходима информация о будущих издержках и оптимальных расходах.

Предприятию необходимо самостоятельно выбрать метод учета ТМЗ, исходя из специфики внешних и внутренних потребностей и прописать этот метод в учетной политике. Для этого необходимо знать преимущества и недостатки каждого из методов.

Преимущества ФИФО: производит более реалистичную оценку ТМЗ в балансе по сравнению с другими методами, так как стоимость остатков самая "свежая". Недостатки: приводит к устаревшим производственным затратам и, следовательно, потенциально занижает (в условиях роста цен) себестоимость продукции, тем самым завышая прибыль, сложен в расчетах.

Преимуществами ЛИФО можно считать: уменьшение налогов в период роста цен (когда налоговые органы допускают метод LIFO), соблюдение принципов соответствия доходов и расходов периода, что дает более справедливую оценку себестоимости и прибыли, так как в расходы попадают самые "свежие" закупки. Недостатками ЛИФО является: занижение ТМЗ в балансе в период роста цен, сокращение прибыли для акционеров, сложен в расчетах

Преимущества метода средневзвешенной стоимости: прост в применении, количество расчетов сведено к минимуму.

Недостатки: приводит к оценкам запасов и производственных затрат, отличным от реальных значений.

Метод нормативной стоимости – преимущества: облегчает учет запасов, поскольку нет необходимости в регистрации стоимостей. Недостатки: нормативная стоимость может не отражать текущую стоимость, и оценка запасов может быть нереальной.[24]

## Опорные слова

Торговля, товар, дистрибьюторы, физическое лицо, юридическое лицо, покупатель, продавец, цена, наценка, товарно-денежные отношения, товарооборот, оптовая торговля, розничная торговля, объект, субъект, торговля оптом, торговля розницу, внутрифирменная торговля, трансфертная цена, инвойс, экспорт, импорт.

## Контрольные вопросы:

1. Что такое торговая деятельность?
2. Каким законом регулируется торговая деятельность в Российской Федерации?
3. Какими законодательными актами регулируется торговая деятельность Республики Узбекистан?
4. Опишите понятие торговли по видам?
5. Опишите понятие внутрифирменной торговли?
6. Опишите понятие межотраслевую торговлю?
7. Объекты торговой деятельности?
8. Опишите понятие товара?
9. Что такое издержки обращения?
10. Что такое торговая наценка?
11. Что такое тара?
12. Как ведется учет тары в бухгалтерском учете?

[24] http://fmc.uz/main.php?cipa=ma1_c&t=2&l=no

## Глоссарий

«***Торговая деятельность (торговля)*** – вид предпринимательской деятельности, связанный с куплей-продажей товаров и оказанием услуг покупателям. В эту сферу вовлечено практически все население страны: каждый выступает либо в качестве продавца, либо в качестве покупателя.[25]

***Торговля оптом*** - это предоставление продукции посредникам или переработчикам, которые будут использовать товар в своей дальнейшей деятельности с коммерческой целью.

***Розничная торговля*** — торговля товарами поштучно или в небольших количествах для личного, некоммерческого использования конечным потребителем.[26]

***Импорт*** — это товар или услуга, купленные в одной стране и произведенные в другой. Если стоимость импорта страны превышает стоимость ее экспорта, страна имеет отрицательное сальдо торгового баланса, также известное как дефицит торгового баланса.

***Экспортная торговля*** — это вид международной торговли, который основывается на продаже товаров и услуг местного производства зарубежным странам.[27]

***Внутрифирменная торговля*** — это транзакции или торговля между дочерними компаниями, которые являются частью одной и той же материнской компании. Они расположены в разных странах.[28]

***Торговая сеть*** – совокупность торговых предприятий, расположенных в пределах конкретной территории или находящихся под общим управлением.

***Товары*** – предметы, приобретаемые или получаемые на комиссию с целью последующей их перепродажи.

---

[25] Мартынюк К. Ю. «Роль торговой деятельности в экономике страны» file:///C:/Users/E-max.uz/Downloads/rol-torgovoy-deyatelnosti-v-ekonomike-strany.pdf
[26] https://studfile.net/preview/9270248/page:3/
[27] https://wika.tutoronline.ru/obshhestvoznanie/class/8/mezhdunarodnaya-torgovlya
[28] https://wika.tutoronline.ru/obshhestvoznanie/class/8/mezhdunarodnaya-torgovlya

Общая стоимость проданных товаров называется ***товарооборотом***.

***Тара*** – это вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей.

***Издержки обращения*** – это текущие расходы торговых, сбытовых, снабженческих организаций на осуществление их основной деятельности, включая затраты, подлежащие корректировке в пределах лимитов, норм и нормативов при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.[29]

[29] Гужвина, Н.С. Учѐт в торговых организациях: учебное пособие / Н.С. Гужвина, Н. В. Чумакова. – Зерноград: Азово-Черноморский инженерный институт ФГБОУ ВПО ДГАУ, 2014. – 21 с.

# ТЕМА 2. РЕЖИМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Учет единого налогового платежа.

2.2. Расчёт и учет налога на потребление горючего, автозаправок

2.3. Особенности расчета и учёта налога на валовый доход.

2.4. Учёт платежей в государственные целевые фонды

## 2.1. Учет единого налогового платежа

***Единый налоговый платеж*** — один из ключевых компонентов упрощенной системы налогообложения. Поэтому у плательщиков довольно часто возникают вопросы по его исчислению, уплате и отчетности.

В Республике Узбекистан с 1 января 2020 года вступил в силу Налоговый кодекс в новой редакции - ЕНП в нем нет. Взамен ввели налог с оборота.[30]

Президент Узбекистана Шавкат Мирзиёев 28 декабря подписал закон о поправках в законодательство с связи с принятие основных направлений налоговой и бюджетной политики на 2024 год. «Газета.uz» подготовила обзор основных изменений.

На 2024 год сохраняются действующие ставки по налогу на прибыль (15%, для отдельных категорий — 20%), на доходы физических лиц (12%), социальному налогу (бюджетные организации — 25%, остальные — 12%), ставка по налогу с оборота — 4%, а также сборы за транзит автомобилей через территорию страны и сборы за право реализации алкогольной продукции.

Кроме того, не меняются ставки по НДС (12%), акцизному налогу за услуги мобильной связи (10%), земельному налогу за земли сельскохозяйственного назначения (0,95%) и налогу на имущество юридических лиц (1,5%).

[30] Источник: https://www.bss.uz/article/6-raschet-uplata-i-otchetnost-po-enp-v-uzbekistane-osobennosti-i-trebovaniya

До 1 января 2028 года освобождается от НДС оборот по реализации товаров (услуг), приобретаемых бюджетными организациями, госпредприятиями и компаниями с долей государства 50% и выше в рамках проектов, которые полностью или частично реализуются за счёт государственного внешнего долга от МФИ и зарубежных правительственных финансовых организаций для развития социальной сферы и инфраструктуры, а также их импорт. Исключение — заёмные средства, рефинансируемые или перекредитуемые через банки. То есть отменяется льгота, предоставляемая при обороте и ввозе товаров за счёт кредитов МФИ.

С 1 февраля повысятся налоговые ставки фиксированных сумм подоходного налога с населения — на 10%. Речь идёт о ставках за розничную торговлю продовольственными и не продовольственными товарами, сельхозпродукцией на дехканских рынках, газетами, журналами и книжной продукцией, бытовых услугах, прочих видах деятельности.

С 1 января ставка налога с оборота в фиксированном размере составляет 25 млн сумов в год при обороте налогоплательщика до 500 млн сумов, и 34 млн сумов, если оборот превышает 500 млн сум.[31]

Объектом налогообложения налога с оборота является совокупный доход, за исключением доходов, которые не учитываются при налогообложении согласно статье 304 НК.

Статья 239. Оборот по реализации товаров (услуг) Оборотом по реализации товаров является:

1) передача права собственности на товар на возмездной основе, включая по договору товарного займа;

2) безвозмездная передача товара, за исключением случаев, когда такая передача является экономически оправданной;

3) передача имущества в финансовую аренду (лизинг);

4) передача товара на условиях рассрочки платежа.

[31] https://www.gazeta.uz/ru/2024/01/05/taxes-2024/

Оборотом по реализации услуг признается любая деятельность, отличная от реализации товара, включая:

1) оказание услуг на возмездной основе;

2) безвозмездное оказание услуг, включая предоставление в безвозмездное пользование имущества налогоплательщика, за исключением случаев, когда такое оказание услуг является экономически оправданным.

В целях применения настоящего раздела оборотом по реализации товаров (услуг) также является:

1) передача товаров (оказание услуг) в качестве вклада в уставный фонд (уставный капитал) юридического лица;

2) передача товаров (оказание услуг) между участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) в рамках такого договора;

3) передача товаров (оказание услуг):

а) участнику юридического лица при его выходе (выбытии) из состава участников либо при уменьшении доли участия в юридическом лице или выкупе юридическим лицом у участника доли участия (части доли) в этом юридическом лице;

б) акционеру при выкупе юридическим лицом-эмитентом у акционера акций, выпущенных этим эмитентом;

в) акционеру или участнику при ликвидации юридического лица;

4) передача товаров, произведенных налогоплательщиком, оказание услуг собственными силами для собственных нужд налогоплательщика, расходы на которые не подлежат вычету при исчислении налога на прибыль в соответствии со статьей 317 настоящего Кодекса (за исключением расходов, предусмотренных в пункте 20);

5) передача товаров (оказание услуг) в счет оплаты труда физических лиц или в счет выплаты дивидендов;

6) передача налогоплательщиком принадлежащего ему имущества (оказание услуг) членам органа управления, работникам, членам их семей, либо другим лицам для

использования ими в личных целях, не связанных с предпринимательской деятельностью налогоплательщика, если сумма налога по такому имуществу (услугам) полностью либо частично принята к зачету;

7) передача товаров и иного имущества на давальческой основе, в случае если товары и (или) имущество не возвращены в виде продукта переработки в срок, установленный договором;

8) утрата товара, помещенного под таможенную процедуру свободной таможенной зоны без уплаты налога, в случае необходимости уплаты налога при других обстоятельствах;

9) передача продавцом многооборотной тары, подлежащей возврату, если она не возвращена получателем в срок, установленный договором на поставку продукции в такой таре.

Реализация или безвозмездная передача ваучеров, предоставляющих право на получение товаров (услуг), признается оборотом по реализации указанных товаров (услуг).

Местом реализации товаров признается территория Республики Узбекистан при выполнении хотя бы одного из следующих условий (ст. 240 НК):

1) товар находится на территории Республики Узбекистан и в результате сделки не покидает ее территорию;

2) товар в момент начала отгрузки или транспортировки находился на территории Республики Узбекистан.[32]

***Налоговым периодом по ЕНП является календарный год, отчетным – квартал.***

Налоговый период может быть разделен на несколько отчетных периодов.[33]

Расчет налога составляется почти автоматически – на основании данных:

- ЭСФ;
- онлайн –ККТ;

[32] Налоговый кодекс Республики Узбекистан от 01.01.2020 г

[33] https://buxgalter.uz/publish/doc/text155706_kak_uplatit_enp_i_predstavit_otchetnost

- системы маркетплейсов (онлайн площадки для продажи и покупки товаров и услуг через Интернет);
- ГТД при экспорте;
- других данных имеющихся в налоговых органах.

С 2022 года изменился срок предоставления Расчета: отчетным периодом стал месяц. По итогам года, как и ранее, отчитаться нужно не позднее 15 февраля следующего года.

Пример 2.1.1. Отражение дохода от реализации в Расчете налога с оборота. Предприятие за отчетный месяц имеет доход от реализации в размере 160 млн.сум, из них:

- по перечислению – 85 млн.сум;
- за наличный расчет -55 млн.сум.

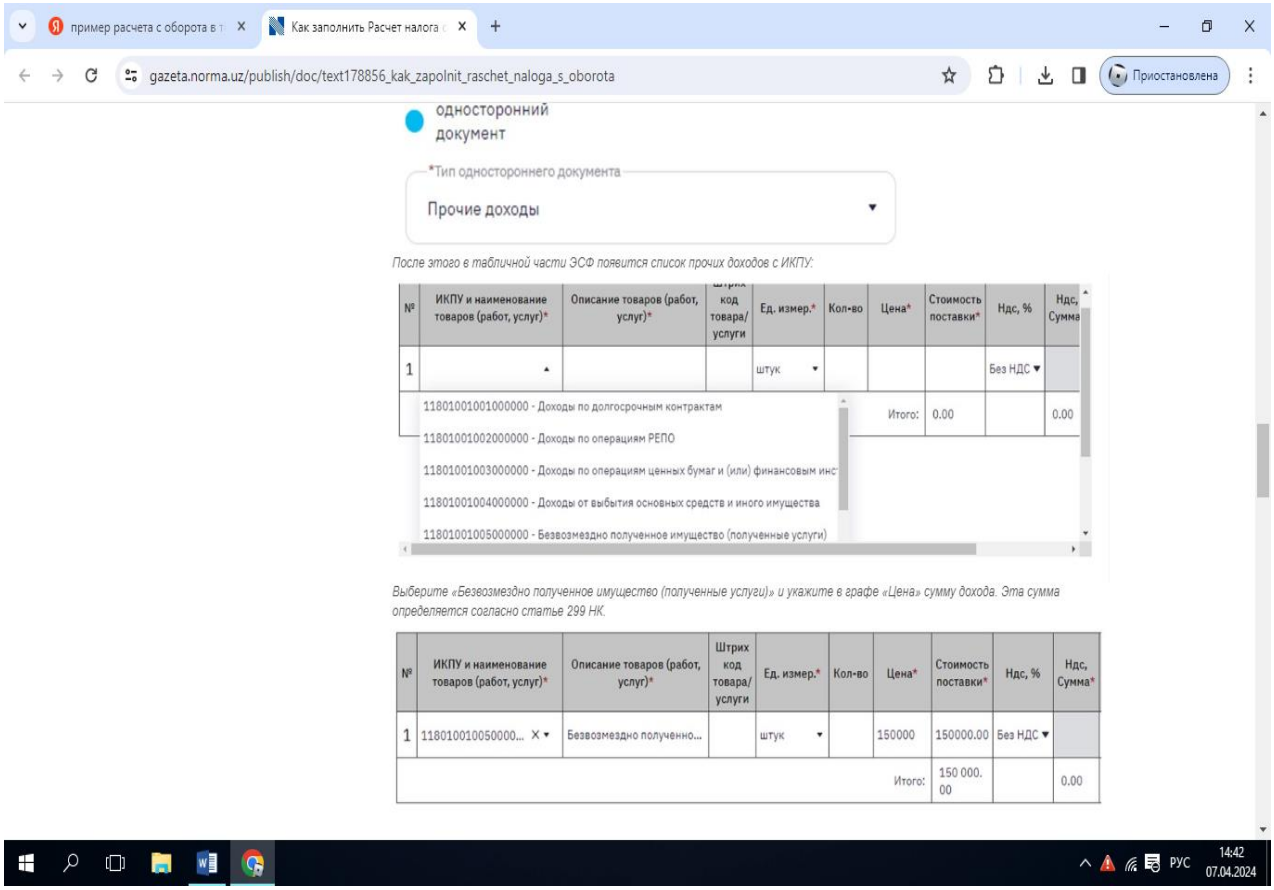
Также проведена одна экспортная сделка на 20 млн.сум.

У предприятия есть прочий доход в виде безвозмездного полученного имущества (услуги) в размере 150тыс.сум, также предприятие передало учредителю товары в счет выплаты девидентов на 50 млн сум.

Посмотрим поэтапное заполнение показателей торгового предприятия, которое является налогоплательщиком с оборота.

Новая форма расчета налога с оборота автоматически отражает данные ЭСФ, онлайн-ККТ и ГДТ раздельно в приложении №1 к Рачету.

У предприятия есть прочий доход в виде безвозмездного полученного имущества (услуги) в размере 150 тыс.сум. До заполнения Расчета налога с оборота получатель имущества теперь должен оформить односторонний ЭСФ. Операторы ЭСФ уже создали возможность оформлять односторонний ЭСФ при возникновении прочего дохода. Для этого нужно выбрать односторонний документ и указать тип одностороннего ЭСФ – «Прочие доходы» (рис 2.1.1).




Нажмите кнопку «Отправить». После отправки ЭСФ сумма дохода в виде безвозмездно полученного имущества отразится в строке 0402 приложение №1 к Расчету. Если у предприятия несколько видов прочих доходов, то вы можете отразить их в одном ЭСФ. Программа сама автоматически распределит их по соответствующим строкам.

Обратите внимание: **доходы от выбытия ОС отражаются в одностороннем ЭСФ только в случае их ликвидации. При выбытии в результате продажи оформляется обычный ЭСФ** с указанием покупателя. Не забудьте общую сумму прочего дохода указать в ручную в строке 0105 приложение №1 к Расчету.

Предприятие передало учредителю товары в счет выплаты дивидендов на 50 млн.сум. Такая передача является для предприятия реализацией товара и включается в налоговую базу. Чтобы отразить ее в отчете, в ЭСФ надо из строки «Вид дохода» выбрать доход «Передача товаров (услуг) в счет оплаты труда физических лиц или выплаты дивидентов». После оформления

ЭСФ стоимость переданного товара автоматически отразится в строках 0303 и 030 приложения №1 к Расчету.

Прочие доходы, приведенные:

- в пунктах 4,5,10,11,12,13,14,17,18,19,21,22,25,27 статьи 297 НК и в части 5 статьи 463 НК, отражаются в Расчете односторонний ЭСФ;
- в пунктах 6 и 23 статьи 297 НК – через стандартный ЭСФ с указанием вида дохода.

Только сумму прочих доходов нужно ввести в ручную строка 0105 «Прочие доходы».

С 1.01.2023 г. налог с оборота может по выбору предприятия уплачиваться в фиксированной сумме, для чего в налоговый орган должно быть направлено соответствующее уведомление в порядке и сроки, установленные ч. 1 ст. 470-1 НК (введена Законом РУз от 30.12.2022 г. N ЗРУ-812).

Пример заполнения приложения №1 к Расчету налогу с оборота:[34]

**Приложение №1**
**к Расчету налогу с оборота**

**Общие доходы**

| **Наименование показателей** | **Код строки** | **Сумма** |
|---|---|---|
| Общие доходы-всего (сумма строк 0101-0105), в том числе: | 010 | 160 000 000 |
| Доходы от электронных счет фактур | 0101 | 85 000 000 |
| Доходы от онлайн-ККМ | 0102 | 55 000 000 |
| Дохода от экспорта | 0103 | 20 000 000 |
| Доходы от рыночной цены | 0104 | 0 |
| Прочие доходы | 0105 | 150 000 |
| Доходы, полученные от реализации товаров (услуг), - всего (сумма строк 0201-0203), в том числе: | 020 | 160 000 000 |
| Для налогоплательщиков, оказывающих посреднические услуги по договору комиссии, поручения и другим договорам по оказанию | 0202 | 0 |

[34] https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text178856_kak_zapolnit_raschet_naloga_s_oborota

| | | |
|---|---|---|
| посреднических услуг, - сумма вознаграждения за оказанные услуги0 | | |
| Убытки, полученные от безвозмездной передачи товаров (услуг) | 0203 | 0 |
| Сумма положительной разницы между рыночной стоимостью товаров (услуг), реализованных по цене ниже рыночной, и ценой реализации | 0204 | 0 |
| **Доходы, рассматриваемые в качестве реализации – всего** *(сумму строк 0301-0306)*, в том числе: | 030 | 50 000 000 |
| стоимость переданных товаров (услуг) участнику при его выходе из состава участников или при уменьшении доли участия, либо выкупе юридическим лицом у участника доли участия | 0301 | 0 |
| стоимость переданных товаров (услуг) акционеру при выкупе юридическим лицом, также при ликвидации юридического лица – эмитентом у акционера акций, выпущенных этим эмитентом | 0302 | 0 |
| Передача товаров (услуг) в счет оплаты труда физических лиц или выплаты дивидентов | 0303 | 50 000 000 |
| Передача товаров и иного имущества на давальческой основе | 0304 | 0 |
| Стоимость ваучеров, предоставляющих право на получении реализованных или безвозмездно переданных товаров (услуг) | 0305 | 0 |
| Доходы по долгосрочным контрактам | 0306 | 0 |
| **Доходы в пунктах 4,5,10,11,12,13, 14, 17,18, 19,21,22,25 и 27 части третьей статьи 297 Налогового Кодекса Республики Узбекистан, - всего** *(0401, 0402,0403, 0404,….сумма строк 0420)*, в том числе: | 040 | 150 000 |
| Стоимость реализованных основных средств | 0401 | 0 |
| Доходы от выбытия основных средств | 04011 | 0 |
| Безвозмездно полученное имущество (полученные услуги) | 0402 | 150 000 |

# РАСЧЕТ
## Налога с оборота

**Единица измерения сум.**

| Показатели | Код строки | Всего | В том числе по видам деятельности | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | услуга | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Доходы от реализации товаров (услуг) (строка 020+ стр 030 Пр №1 к Расчету | 010 | 210 000 000 | 210 000 000 | | | | | |
| Удельный вес дохода от общего дохода реализации товаров (услуг) по видам деятельности в процентах | 011 | 100 | 100 | | | | | |
| Прочие доходы (стр 040-стр 0401+ стр 04011 Пр №1 к Расчету | 020 | 150 000 | 150 000 | | | | | |
| Налогооблагаемый совокупный доход (стр 010+стр 020) | 030 | 210 150 000 | 210 150 000 | | | | | |
| Уменьшение налогооблагаемого совокупного дохода (стр 010 Пр №2 к Расчету | 040 | 0 | | | | | | |
| Налоговая база-всего (строка 030-строка 040) | 050 | 210 150 000 | 210 150 000 | | | | | |
| Налоговая ставка в процентах | 060 | x | 4 | | | | | |
| Скорректированная налоговая ставка, в процентах (строка 040, строка 050 или строка 120 Пр № 3 к Расчету | 0601 | x | 4 | | | | | |

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Сумма налога с оборота – всего, (строка 050хстрока 061), в том числе: | 0701 | | х | | | | | |
| По месту налогового учета (строка 070-строка 0701) | 080 | 8 406 000 | х | | | | | |

Отличиями данного порядка уплаты налога являются:

-налог уплачивается ежемесячно в фиксированной сумме;

-налоговая отчетность не представляется.

Ставка налога зависит от суммы совокупного дохода. Статьей 470-1 НК не предусмотрено особенностей определения совокупного дохода в данном случае. Поэтому, на наш взгляд, совокупный доход при уплате налога в фиксированной сумме формируется в общем порядке - на основании ч. 1 ст. 463 НК в него включаются доходы согласно ч. 3 ст. 297 НК, причитающиеся к получению (полученные) в любой форме и (или) от любой деятельности

Налог в фиксированной сумме уплачивается равными долями ежемесячно не позднее 15 числа месяца, следующего за календарным месяцем.

Вновь созданные налогоплательщики вправе выбрать уплату налога в фиксированной сумме при государственной регистрации.

Отказ от уплаты налога в фиксированной сумме осуществляется с начала очередного налогового периода.

«Налоговая ставка для налогоплательщиков в Республике Узбекистан, уплачивающих налог в фиксированных размерах, устанавливается в следующих размерах (см.табл 2.1.1.)[35]:

[35] Закон Республики Узбекистан, от 01.01.2024 г. № ЗРУ-891 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательный акты Республики Узбекистан с связи с принятием основных направлений налоговой бюджетной политики на 2024 год»

**Таблица 2.1.1.**

**Фиксированный размер налоговой ставки для налогоплательщиков на территории Республики Узбекистан на 2024 год**

| № | Вид деятельности | Налоговые ставки в месяц (в сумах) | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | город Ташкент | город Нукус и города — областные центры | прочие города | прочие населенные пункты |
| 1. | Розничная торговля: | | | | |
| | продовольственными и непродовольственными товарами | 907 500 | 726 000 | 363 000 | 242 000 |
| | сельскохозяйственной продукцией на дехканских рынках | 302 500 | 181 500 | 121 000 | 60 000 |
| | газетами, журналами и книжной продукцией | 302 500 | 181 500 | 121 000 | 60 000 |
| 2. | Бытовые услуги | 302 500 | 181 500 | 121 000 | 60 000 |
| 3. | Прочие виды деятельности | 302 500 | 181 500 | 121 000 | 60 000 |
| 4. | Услуги по перевозке грузов автомобильным транспортом: | | | | |
| | для грузовых автомобилей грузоподъемностью до 3 тонн | 181 500 | | | |
| | для грузовых автомо-билей грузоподъем-ностью свыше 3 тонн | 275 000 | | | |

При переходе на уплату налога в фиксированной сумме в течении налогового периода, размер налога определяется путём деления фиксированной суммы на 12 и умножением полученного результата на количество месяцев, оставшихся до конца текущего налогового периода.

При переходе с уплаты налога в фиксированной сумме на уплату НДС и налога на прибыль в течение налогового периода сумма налога в фиксированной сумме подлежит уплате с учётом последнего календарного месяца, в котором осуществлён переход на уплату этих налогов.

Дивиденды, выплачиваемые налогоплательщикам налога с оборота в фиксированном размере, не подлежат налогообложению налогом на прибыль и налогом на доходы физических лиц.

При этом, при переходе на уплату НДС в добровольном или обязательном порядке право на зачёт НДС таким налогоплательщикам по остаткам товаров, приобретённых с НДС, не предоставляется.

Налогоплательщики, в том числе вновь созданные юридические лица и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, совокупный доход которых в течение налогового периода превысил 1 млрд сумов, переходят на уплату НДС и налога на прибыль со дня достижения указанного размера совокупного дохода.[36]

## 2.2. Расчёт и учет налога на потребление горючего, автозаправок

Расчет налога на потребление горючего, автозаправок в Республике Узбекистан рассчитывается и осуществляется на основе Положения «О порядке исчисления и уплаты налога на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств по объему бензина и дизельного топлива, вырабатываемого на давальческой основе из импортируемого сырья по договорам комиссии» (Утверждено Постановлением от 29.02.2016 г. МФ N 11 и ГНК N 2016-08, зарегистрированным МЮ 11.03.2016 г. N 2766).

Настоящее Положение в соответствии с постановлением Президента Республики Узбекистан от 22 декабря 2015 года N ПП-2455 "О прогнозе основных макроэкономических показателей и

[36] https://www.gazeta.uz/ru/2022/12/31/taxes/

параметрах Государственного бюджета Республики Узбекистан на 2016 год" определяет порядок исчисления и уплаты налога на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств по объему бензина и дизельного топлива (далее - готовые нефтепродукты), вырабатываемого на давальческой основе из импортируемого сырья по договорам комиссии (далее - давальческое сырье).

Настоящее Положение не распространяется на юридических лиц, получающих готовые нефтепродукты из сырья, передаваемого на переработку на давальческой основе, имеющих лицензию на осуществление деятельности по реализации нефтепродуктов. Данная категория юридических лиц уплачивает налог на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств при реализации готовых нефтепродуктов конечным потребителям или их использовании для собственных нужд в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Республики Узбекистан по ставкам, утвержденным решением Президента Республики Узбекистан.

Плательщиками налога на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств по объему готовых нефтепродуктов, вырабатываемых из давальческого сырья являются юридические лица - собственники давальческого сырья, получающие готовые нефтепродукты для собственных нужд, независимо от системы налогообложения (общеустановленный порядок налогообложения или упрощенный).

Объектом налогообложения являются готовые нефтепродукты, вырабатываемые из давальческого сырья.

Налогооблагаемой базой является объем, полученных готовых нефтепродуктов, вырабатываемых из давальческого сырья в натуральном выражении. Объем, полученных готовых нефтепродуктов, определяется на основании акта приема-передачи продукции переработки давальческого сырья, выписываемого нефтеперерабатывающими предприятиями за налоговый период.

Налоговым периодом является месяц. Налог на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств по объемам готовых нефтепродуктов, вырабатываемых из давальческого сырья исчисляется исходя из налогооблагаемой базы и установленных ставок.

Размеры ставок налога на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств по объемам готовых нефтепродуктов, выработанных из давальческого сырья, формируются в пределах розничных цен на готовые нефтепродукты с учетом налога на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств.

Размеры ставок налога на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств по объему бензина и дизельного топлива, вырабатываемого на давальческой основе из импортируемого сырья по договорам комиссии определяются согласно приложению 1 к настоящему Положению.

Расчетная цена готовых нефтепродуктов определяется нефтеперерабатывающими заводами по следующей формуле:

$$\mathbf{Р = (С + У) / V},$$

где:

**Р** - расчетная цена готовых нефтепродуктов;

**С** - стоимость давальческого сырья (стоимость импортного давальческого сырья, с учетом транспортных расходов по доставке, страховки, таможенных платежей, расходов комиссионера и других расходов связанных с доставкой давальческого сырья, а также расходов по доставке готовых нефтепродуктов до собственников давальческого сырья);

**У** - услуги по переработке давальческого сырья (стоимость работ по производству готовых нефтепродуктов, акцизный налог на вырабатываемые готовые нефтепродукты, налог на добавленную стоимость);

**V** - объем произведенных готовых нефтепродуктов из давальческого сырья (в тоннах).

При этом нефтеперерабатывающие заводы прилагают к акту приема-передачи продукции переработки давальческого сырья документ, в котором указывается расчетная цена за 1 тонну передаваемых готовых продуктов.

Расчет налога на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств по объему бензина и дизельного топлива, вырабатываемого на давальческой основе из импортируемого сырья по договорам комиссии представляется в органы государственной налоговой службы по месту налогового учета налогоплательщика ежемесячно не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным месяцем по форме согласно приложению 2 к настоящему Положению.

В случае если в отчетном налоговом периоде не возникает объект налогообложения, расчет за данный налоговый период не представляется.

Уплата налога на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств по объемам готовых нефтепродуктов, вырабатываемых из давальческого сырья производится не позднее сроков представления расчета.

Сумма налога на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств по объемам готовых нефтепродуктов, выработанных из давальческого сырья учитываются в расходах периода налогоплательщика.

Сумма налога на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств по объемам готовых нефтепродуктов, выработанных из давальческого сырья учитываются в расходах периода налогоплательщика.

Нефтеперерабатывающие заводы ежемесячно не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным месяцем, представляют в Государственный налоговый комитет Республики Узбекистан информацию об объемах бензина и дизельного топлива, выработанных на давальческой основе из импортируемого сырья по договорам комиссии по форме согласно приложению 3 к настоящему Положению.

Налогооблагаемой базой по налогу является объем полученных готовых нефтепродуктов, вырабатываемых из давальческого сырья в натуральном выражении, однако ставка зависит от расчетной цены полученных нефтепродуктов, рассчитываемой нефтеперерабаты-вающими заводами.

Так, например, если расчетная цена автобензина Аи-80 составляет менее 2 353 979 сумов, то ставка налога на потребление составит 445 000 сумов за 1 тонну. А при расчетной цене 2 753 980 сумов и выше ставка налога равна нулю.

Расчетная цена зависит от стоимости сырья и стоимости переработки. При этом стоимость сырья, помимо самого сырья, включает транспортные расходы по доставке, страховке, таможенным платежам, расходы комиссионера и другие расходы, связанные с доставкой давальческого сырья, а также расходы по доставке готовых нефтепродуктов до собственников давальческого сырья.

Нефтеперерабатывающие заводы должны прилагать к акту приема-передачи продукции переработки давальческого сырья документ, в котором указывается расчетная цена за 1 тонну передаваемых нефтепродуктов.[37]

С 1 января 2019 года взамен налога на потребление бензина, дизельного топлива и газа – вводится акцизный налог, взимаемый при реализации конечному потребителю бензина, дизтоплива и газа. Это предусмотрено Законом от 24.12.2018 г. № ЗРУ–508.

Плательщиками налога на потребление бензина, дизельного топлива и газа являлись юридические лица, осуществляющие их реализацию конечным потребителям, в т.ч. через автозаправочные станции. Правила этого налога и акциза во многом похожи. Поэтому в целях упрощения налоговой системы и сокращения количества налогов, налог на потребление бензина, дизельного топлива и газа заменен акцизами.

---

37 https://www.norma.uz/uz/novoe_v_zakonodatelstve/kak_platit_nalog_na_potreblenie_topliva_nekotorym_kategoriyam_platelshchikov

В целях правильного применения нового акциза необходимо учитывать следующее:

- под конечными потребителями понимаются юридические и физические лица, приобретающие бензин, дизельное топливо и газ для собственных нужд;
- при реализации их конечным потребителям сумма акцизного налога учитывается в цене реализуемого бензина, дизельного топлива и газа;
- при реализации через автозаправочные станции расчет представляется в органы государственной налоговой службы по месту нахождения автозаправочных станций.[38]

## 2.3. Особенности расчета и учёта налога на валовый доход

Система налогообложения, состоит из налогов и сборов. Ниже приводятся общие сведения о соответствующих налогах и сборах.

Согласно действующему законодательству по бухгалтерскому учету доходы, которые получает предприятие, делятся на доходы от реализации товаров (работ, услуг) и прочие доходы.

***Объектом налога на валовой доход*** является валовой доход предприятия. В состав валового дохода включается:

- разница между покупной и продажной стоимостью реализованных товаров.

При реализации товаров по ценам ниже покупной стоимости, а также при безвозмездной передаче товаров для целей налогообложения продажная стоимость определяется исходя из покупной стоимости товаров.

- прочие доходы от основной деятельности (операционные доходы);
- доходы от финансовой деятельности. При этом доходом от переоценки валютных статей баланса считается сальдо между положительной и отрицательной курсовой разницей. В случае

[38] https://buxgalter.uz/publish/doc/text146789_nalog_na_potrebleniya_benzina_diztopliva_i_gaza_zamenen_na_akciz

превышения суммы отрицательной курсовой разницы над положительной сумма превышения не уменьшает налогооблагаемую базу при исчислении налога на валовой доход;

- другие доходы, определяемые в соответствии с Налоговым кодексом Республики Узбекистан.

Налог на валовой доход уплачивается по ставкам, устанавливаемым Кабинетом Министров Республики Узбекистан в зависимости от специфики, месторасположения и других специфических условий.

Бухгалтерский учет расчетов с бюджетом ведется по счету учета задолженности по платежам в бюджет (видам налога).

Сумма начисленного налога отражается по:

-***дебету*** счета учета использования прибыли для уплаты налогов и сборов;

-***кредиту*** счета учета задолженности по платежам в бюджет.

Перечисленные в бюджет суммы налога отражаются по:

-***дебету*** счета учета задолженности по платежам в бюджет;

-***кредиту*** счета учета денежных средств.

Постановление от 31.07.2003 г № 1260 Министерства финансов Республики Узбекистан, Государственного налогового комитета Республики Узбекистан, «Об утверждении положения о порядке исчисления и уплаты налога на валовый доход предприятиями торговли и общественного питания»[39] утверждено о порядке исчисления и уплаты налога на валовый доход предприятий торговли и общественного питания.

Действие настоящего Положения распространяется на предприятия оптовой и розничной торговли и общественного питания, включая микрофирмы и малые предприятия.

Обязательным условием перехода на уплату налога на валовой доход является применение на предприятиях торговли и общественного питания контрольно-кассовых машин и соблюдение

[39] 31.07.2003 г № 1260 Постановление Министерства финансов Республики Узбекистан, Государственного налогового комитета Республики Узбекистан, «Об утверждении положения о порядке исчисления и уплаты налога на валовый доход предприятиями торговли и общественного питания»

установленных правил инкассации наличной денежной выручки от реализации товаров и услуг. При этом данное требование распространяется на предприятия оптовой торговли, осуществляющие мелкооптовую и розничную торговлю за наличный расчет через собственные фирменные магазины.

Порядок исчисления и уплаты налога на имущество производится в общеустановленном порядке в соответствии с действующей Инструкцией.

В случае если предприятия торговли и общественного питания, наряду с основной деятельностью (торговля или общественное питание), занимаются другими видами деятельности, то по этим видам деятельности они обязаны вести раздельный учет и уплачивать налоги, сборы и обязательные отчисления в государственные целевые фонды, предусмотренные законодательством для данной категории предприятий.

Так, если малое предприятие в сфере розничной или оптовой торговли либо общественного питания помимо основной деятельности занимается другими видами деятельности (к примеру, производственной деятельностью), то по данному виду деятельности оно обязано вести раздельный учет и уплачивать единый налог в порядке, установленном для микрофирм и малых предприятий, применяющих упрощенную систему налогообложения, или уплачивать налоги в общеустановленном порядке.

В случае если предприятия в сфере розничной или оптовой торговли либо общественного питания не являются микрофирмами или малыми предприятиями, то по другим видам деятельности уплачиваются все налоги, предусмотренные действующим законодательством.

В случае если юридические лица помимо основной деятельности осуществляют:

-розничную и (или) оптовую торговлю, по данному виду деятельности они должны вести раздельный учет и уплачивать налоги, установленные для предприятий торговли;

-розничную торговлю собственной продукцией через фирменные магазины, находящиеся на балансе юридического лица, они уплачивают налоги, сборы и обязательные платежи, предусмотренные для данной категории налогоплательщиков.

Юридические лица, указанные в абзаце восьмом данного пункта, должны иметь в установленном порядке:

-разрешительное свидетельство на право осуществления розничной торговли — при осуществлении розничной торговли алкогольными напитками и изделиями из драгоценных металлов и драгоценных камней;

-лицензию на право осуществления оптовой торговли — при осуществлении оптовой торговли.[40]

Плательщиками налога на валовой доход являются предприятия (в том числе малые предприятия и микрофирмы) оптовой и розничной торговли и общественного питания (далее — предприятия).

Основным критерием определения плательщиков налога на валовой доход является код деятельности предприятия, указанный в свидетельстве о государственной регистрации юридического лица.

При этом, специализация предприятия должна соответствовать основному коду ОКОНХ. В случае если фактическая деятельность предприятия не соответствует коду ОКОНХ, оно обязано изменить код деятельности в органах статистики в порядке, установленном законодательством, и уплачивать соответствующие налоги, установленные для данной категории предприятий (видов деятельности).

В состав валового дохода включается:

-разница между покупной и продажной стоимостью реализованных товаров.

При реализации товаров по ценам ниже покупной стоимости, а также при безвозмездной передаче товаров для целей

[40] https://lex.uz/ru/docs/418192

налогообложения продажная стоимость определяется исходя из покупной стоимости товаров.

-прочие доходы от основной деятельности (операционные доходы);

-доходы от финансовой деятельности. При этом доходом от переоценки валютных статей баланса считается сальдо между положительной и отрицательной курсовой разницей. В случае превышения суммы отрицательной курсовой разницы над положительной сумма превышения не уменьшает налогооблагаемую базу при исчислении налога на валовой доход;

-другие доходы, определяемые в соответствии с Налоговым кодексом Республики Узбекистан.

При исчислении налогооблагаемого валового дохода из объекта обложения исключаются:

-сумма государственных субсидий;

-доходы по государственным облигациям и иным государственным ценным бумагам;

-дивиденды и проценты при наличии документов, подтверждающих уплату налога источником выплаты;

-доходы, полученные в виде дивидендов и направленные в уставный капитал (фонд) предприятия, от которого они получены;

-сумма таможенных платежей (таможенная пошлина, акцизный налог, налог на добавленную стоимость) в доле на реализованный товар предприятиями торговли, реализующими товары по договорам консигнации;

-разница между розничной ценой и ценой приобретения, превышающая установленную предельную наценку АЗС, которая подлежит перечислению в местный бюджет.

-Выплачиваемые предприятиями торговли и общественного питания дивиденды и проценты (кроме процентов за банковский кредит) облагаются в общеустановленном порядке.

Налог на валовой доход уплачивается по ставкам, устанавливаемым Кабинетом Министров Республики Узбекистан в

зависимости от специфики, месторасположения и других специфических условий.

Плательщики уплачивают налог на валовой доход ежемесячно, не позднее 15 числа следующего месяца, а по итогам года не позднее срока представления годовой финансовой отчетности.

Объектом налогообложения налога с оборота является совокупный доход, за исключением доходов, которые не учитываются при налогообложении согласно статье 304 НК.[41]

***Например***, небольшой магазин у дома: ежедневная выручка 20 млн сумов, то есть 600 млн сумов в месяц. При этом средний уровень маржинальности — 20%, то есть разница между выручкой и себестоимостью товара (валовая прибыль) — 120 млн сумов.

Такой уровень дохода не будет привлекательным для предпринимателя и соответственно он захочет изменить ситуацию. Однако из-за того, что ежедневно в кассу поступает 20 млн сумов, создается иллюзия, что магазин приносит хорошую прибыль. И владелец магазина ничего не меняет, потихоньку забирая деньги из оборота для личных нужд в размере гораздо больше, чем 10 млн сумов.

Такая ситуация со временем приводит к разорению магазина по нескольким причинам:

-из-за оттока денег не получается поддерживать ассортимент товаров в магазине;

-деньги, которые владелец уносит домой, уже через 1−2 недели нужно снова вкладывать в бизнес.

В какой-то момент каждый владелец задается вопросами: сколько я зарабатываю и где мои деньги?

Расходы по налогам, аренде, зарплата, амортизация торгового оборудования и другие расходы в месяц составляют 110 млн сумов. Таким образом чистая прибыль составит всего 10 млн сумов.

[41] https://www.bss.uz/article/210-kak-rasschitat-nalog-s-oborota-v-uzbekistane

Для того, чтобы правильно посчитать свою прибыль нужно пять простых шагов:

***1. Определить расчетный период***

Обычно это месяц или квартал, но также может быть неделя или 10 дней. То есть за этот период владелец считает все доходы и все расходы.

2***. Определить, что относится к доходам и расходам бизнеса***

Например, относит ли он к доходам продажу товаров в долг? С одной стороны, товар продан, покупатель есть и обещает отдать деньги в течение недели. С другой стороны, товара нет на складе и в магазине, и нет гарантии, что деньги поступят

Или относятся ли к расходам покупка торгового оборудования: холодильники, витрины и т. д. Вроде бы, деньги потрачены, и нужно компенсировать эти расходы. Однако, если сразу включить стоимость оборудования в расходы, один месяц будет очень убыточным, а следующий — очень прибыльным, что не соответствует действительности

***3. Разделить понимание прибыли и наличия денег***

Наличие денег в кассе не дает представления о размере прибыли магазина.

***Например***, владелец нашел товар со скидкой, но с условием выкупа большой партии. В кассе денег не останется, но при продаже товара можно будет заработать. Магазин в данном случае не работает в убыток.

Или, наоборот, если владелец объявит скидки и будет продавать товар с минимальной наценкой, то количество денег в кассе увеличится, но при этом прибыль будет минимальной или ее вообще не будет.

***4. Определить минимальный уровень маржинального дохода***

***Маржинальный доход*** — это разница между ценой товара и его себестоимостью, без учета постоянных расходов, таких как аренда или зарплата бухгалтера.

В розничном магазине большое количество товаров и у всех разная наценка. Например, на хлеб она минимальная, а на морепродукты — намного выше. Но и покупают хлеб значительно чаще, чем морепродукты.

То есть в целом всегда есть средний уровень маржинальности.

Когда владелец начнет считать доходы и расходы, он сможет определить какой уровень будет приемлемым для его бизнеса.

***5. На постоянной основе контролировать финансовые показатели***

Из практики: как только предприниматель начинает вести правильный учет доходов и расходов, анализировать финансовые показатели, сразу же меняется сам подход к бизнесу.

То есть владелец начинает работать над вопросами ценообразования, оптимизации расходов, введение системы учета товаров, склада.

Следующим этапом запускается работа с денежным потоком, предотвращением кассового разрыва.

Бизнес — живой организм, он не статичен, условия внешние и внутренние постоянно меняются. Соответственно всегда будут меняться и финансовые показатели.

Одна из задач руководителя — принимать правильные решения на основе достоверных финансовых показателей.[42]

## 2.4. Учёт платежей в государственные целевые фонды.

Согласно раздела раздел XIV. Социалный налог. Глава 58. Исчисление и уплата социального налога. Налогового Кодекса Республики Узбекистан.[43] Налогоплательщиками социального налога (далее в настоящем разделе — налогоплательщики) признаются:

-юридические лица Республики Узбекистан;

-юридические лица — нерезиденты Республики Узбекистан, осуществляющие деятельность в Республике Узбекистан через

[42] https://www.spot.uz/ru/2023/07/03/profit/

[43]01.01.2020. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан (новая редакция)

постоянные учреждения, представительства и филиалы иностранных юридических лиц;

-отдельные категории физических лиц, уплачивающие социальный налог в соответствии с порядком, предусмотренным статьями 408 и 409 настоящего Кодекса.

Объектом налогообложения социальным налогом (далее в настоящем разделе — налог) являются расходы работодателя на оплату труда работников.

Объектом налогообложения также являются доходы иностранного персонала, выплачиваемые юридическому лицу — нерезиденту Республики Узбекистан по договорам на оказание услуг по предоставлению иностранного персонала для работы на территории Республики Узбекистан.

Объектом налогообложения для отдельных категорий физических лиц является осуществление ими предпринимательской и (или) индивидуальной трудовой деятельности.

Не являются объектом налогообложения:

-расходы работодателя в виде возмещения работнику вреда, связанного с трудовым увечьем или иным повреждением здоровья, сверх размеров, указанных в пункте 10 части третьей статьи 369 настоящего Кодекса;

Налоговая база для исчисления налога определяется как сумма расходов, выплачиваемых в соответствии со статьей 371 настоящего Кодекса.

Для работников дипломатических представительств и консульских учреждений Республики Узбекистан, а также лиц, прикомандированных Министерством иностранных дел Республики Узбекистан на квотные должности в международные межправительственные организации, налоговая база для исчисления налога определяется исходя из доходов в виде оплаты труда, полученных ими по месту последней работы до их направления на работу за пределы Республики Узбекистан,

пересчитываемых с учетом повышения заработной платы в Республике Узбекистан для работников бюджетных организаций.

Налоговая база для исчисления налога по доходам, указанным в части второй статьи 403 настоящего Кодекса, определяется как сумма доходов, выплачиваемых иностранному персоналу, но не менее 90 процентов от общей суммы затрат по договору на оказание услуг по предоставлению иностранного персонала для работы на территории Республики Узбекистан.

Решением Президента Республики Узбекистан для отдельных категорий налогоплательщиков могут быть установлены пониженные налоговые ставки.

Налоговые ставки, если иное не предусмотрено статьей 408 настоящего Кодекса, устанавливаются в следующих размерах:

| № | Налогоплательщики | Налоговые ставки, в процентах |
|---|---|---|
| 1. | Налогоплательщики, за исключением предусмотренных в пунктах 2 — 4 | 12 |
| 2. | Бюджетные организации | 25 |
| 3. | Ассоциации «SOS — Детские деревни Узбекистана» | 7 |
| 4. | Налогоплательщики, использующие труд лиц с инвалидностью, работающих в специализированных цехах, участках и предприятиях | 4,7 |

Единый социальный платеж исчисляются ежемесячно исходя из налогооблагаемой базы и установленных ставок. Единый социальный платеж уплачивается за счет средств юридического лица.

Расчет единого социального платежа представляется налогоплательщиком в органы государственной налоговой службы

по месту налогового учета нарастающим итогом ежемесячно не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом, а по итогам года - в срок представления годовой финансовой отчетности.

Нерезидентами Республики Узбекистан, осуществляющими деятельность в Республике Узбекистан через постоянное учреждение, расчет единого социального платежа по итогам года представляется до 25 марта года, следующего за отчетным Уплата единого социального платежа производится ежемесячно не позднее сроков представления расчетов.

Минимальный размер ЕСП определяется по следующей формуле:[44]

**МРяит = К/n * N**

где:

**МРесп** - минимальный размер ЕСП за месяц;

**К** - количество фактически отработанных дней (независимо от отработанных часов в день) всеми работниками за месяц, но не более количества рабочих дней за месяц, установленного на предприятии. К фактически отработанным дням работников также относятся дни, приходящиеся на ежегодный трудовой отпуск и на отпуска, предоставляемые с сохранением заработной платы. При исчислении отработанных дней работников за месяц не включаются отработанные дни, приходящиеся на:

инвалидов, работающих в специализированных цехах, участках и предприятиях, по которым ЕСП исчисляется по пониженным ставкам;

надомников (до истечения льготы по ЕСП);

индивидуальных предпринимателей, выполняющих работы (оказывающих услуги) по договорам гражданско-правового характера;

[44] Государственный налоговый Комитет. Учебное пособие по изменениям вносимым в налоговое законодательство в 2019 году. Г.Ташкент.-2018 г. 53-57 с

**n** - количество рабочих дней за месяц, установленное на предприятии;

**N** - норматив ЕСП на одного работника за месяц, установленный в пункте 1 настоящего Положения. В случае если размер минимальной заработной платы меняется не с 1 числа месяца, то за месяц применяется среднемесячная величина минимальной заработной платы.

Например, в частном предприятии «Turon» работают 3 человека. В январе 2024 года доходы в виде оплаты труда составили 1626,6 тыс. сумов (фактически отработанные дни всеми работниками -75 дней, а количество рабочих дней в отчетом периоде-25 дней). Сумма единого социального, согласно применяемой ставки в размере 12 процентов составила 243,9 тыс. сум.

Согласно пункту 1 данного Положения, единый социальный платеж для микрофирм и малых предприятий исчисляется в соответствии с Налоговым кодексом, но не менее 65 процентов от минимальной заработной платы в месяц на каждого работника (за исключением фермерских хозяйств).

Исходя из этого, учитывая имеющиеся показатели (фактическое количество отработанных дней всеми работниками – 75, количество установленных рабочих дней – 25 дней, 65% от МРЗП – 111,9 тыс. сум) минимальный размер единого социального платежа составит 335,8 тыс. сум (75/25 * 111,9).

В результате сумма начисленного единого социального платежа составила меньше минимального размера на 91,9 тыс.сум (335,8-243.9), которая подлежит уплате.

Счет 6520 «Платежи в государственные целевые фонды» предназначен для обобщения информации о задолженности по отчислениям перед государственными целевыми фондами.

**Таблица 2.4.1.**

## Корреспонденция по счету 6520

| Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
|---|---|---|
| | **дебет** | **кредит** |
| Перечислены в государственные целевые фонды начисленные ранее суммы | 6520 | 5110–5530 |
| Предоставлена долгосрочная отсрочка по налогам и обязательным платежам | 6520 | 7240 |
| Суммы отчислений в государственные целевые фонды, относимые на затраты | Счета учета затрат | 6520 |
| Произведены за счет персонала предприятия отчисления в государственные целевые фонды | 6710 | 6520 |
| Произведены отчисления по страхованию по суммам оплаты работников, участвующих в операциях по выбытию основных средств | 9210 | 6520 |

В целях упрощения налоговой отчетности объеденены отчеты по единому социальному платежу и налогу на доходы физических лиц имеющие 11 приложений и разработана единая форма отчетности, которая имеет 7 приложений и для рассмотрения направлена в Министерства финансов.

В соответствии с новой формой отчетности, из расчета единого налогового платежа и налога на доходы физических лиц исключается 16 строк и остается 15 строк в расчете.

## Опорные слова

Единый налоговый платеж, налог с оборота, налоговый период, налоговая ставка, налог на добавленную стоимость, Налоговый Кодек Республики Узбекистан, налоговая и бюджетная политика, госпредприятия, торговые предприятия, горючее, автозаправки, фиксированный налог, валовый доход, платежи, государственные целевые фонды, отчетный период, онлайн касса-ККТ, электронная счет фактура, отчет о финансовых результатах, грузовая таможенная декларация (ГТД), документ.

## Контрольные вопросы:

1. Что такое единый налоговый платеж и налог с оборота, какая взаимосвязь есть между этими видами налогов?
2. Опишите налоговые ставки в 2024 году Республики Узбекистан?
3. Каков порядок уплаты фиксированного налога?
4. Расчёт и учет налога на потребление горючего, автозаправок?
5. Что такое валовая прибыли и какие показатели являются объектом налога на валовой доход?
6. Учёт платежей в государственные целевые фонды?

## Глоссарий

***Единый налоговый платеж*** — один из ключевых компонентов упрощенной системы налогообложения.

***Налоговый период*** – это период времени, по окончании которого определяется налогооблагаемая база и исчисляется сумма налога или другого обязательного платежа.

***Отчетный период*** – это период времени, по итогам которого представляются расчеты и уплачиваются налоги и другие обязательные платежи.

***Онлайн-касса (или ККТ)*** — это аппарат для учёта продаж бизнеса. Он формирует чеки, шифрует и сохраняет их в своей

памяти (фискальном накопителе), а затем передаёт эти данные в ФНС через ОФД.[45]

***Грузовая таможенная декларация (ГТД)*** — документ, который позволяет легально перевозить импортную продукцию через границу. Там содержится информация о грузе, транспорте, таможенной стоимости товара, отправителе и получателе.[46]

[45] https://skillbox.ru/media/business/onlaynkassy-chto-eto-takoe-kto-dolzhen-ikh-ispolzovat-kakie-oni-byvayut-i-kak-vybrat/

[46] https://seller-edu.ozon.ru/docs/fbo/documents/upload-gtd.html#:~:text=%D0%93%D1%80%D1%83%D0%B7%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F%20%D1%82%D0%B0%D0%BC%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D0%B0%D1%8F%20%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D1%80%D0%B0%D1%86%D0%B8%D1%8F%20(%D0%93%D0%A2%D0%94)%20%E2%80%94,%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%B8%D0%BC%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B8%20%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%80%D0%B0%2C%20%D0%BE%D1%82%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%B5%D0%BB%D0%B5%20%D0%B8%20%D0%BF%D0%BE%D0%BB%D1%83%D1%87%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BB%D0%B5

# ТЕМА 3. УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.

3.1. Понятие, состав и классификация издержек обращения.

3.2. Порядок списания издержек обращения при выявлении финансовых результатов.

3.3. Выявление конечного финансового результата на счетах бухгалтерского учета.

3.4. Особенности составления отчета о финансовых результатах в торговых организациях.

## 3.1. Понятие, состав и классификация издержек обращения

Осуществляя деятельность по закупке, транспортировке, размещению и реализации товаров, торговые организации производят определенные затраты. Это и расходы на содержание торговых залов, административных, обслуживающих и складских помещений, оплата коммунальных услуг, аренда, транспортные услуги, реклама, оплата лицензий на право торговли, и заработная плата персонала, отчисления на социальное страхование и социальное обеспечение, налоги, сборы и др.

Совокупные затраты, связанные с процессом обращения товаров, называются издержками обращения или расходами на продажу. ***Издержки обращения*** – это текущие расходы торговых, сбытовых, снабженческих организаций на осуществление их основной деятельности, включая затраты, подлежащие корректировке в пределах лимитов, норм и нормативов при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Не относятся к издержкам обращения расходы капитального характера, расходы, непосредственно не связанные с торговой деятельностью организации.

В бухгалтерском учете выделяют три группы хозяйственных операций, связанных с издержками обращения торговых организаций:

1) включение издержек обращения непосредственно в затраты отчетного периода;

2) отражение затрат в составе расходов будущих периодов. В состав расходов будущих периодов торговых организаций, подлежащих отнесению на издержки обращения, включаются следующие расходы: расходы по ремонту основных средств; арендная плата за отдельные объекты основных средств; расходы по подписке на периодические издания; расходы по оплате услуг телефонных, радио и других видов связи; другие аналогичные расходы.

Расходы текущего месяца разделяются на прямые и накладные (косвенные). По принципу определения расходов разделение основано на отношении отдельных видов расходов к процессу производства продукции, выполнения работ или оказания услуг. К прямым расходам относятся стоимость покупных товаров, реализованных в текущем отчетном периоде и суммы расходов на транспортировку этих товаров до склада покупателя (если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров). Сумма прямых расходов, относящаяся к остаткам товара на складах, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца следующим образом:

– определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток товара на складе на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;

– определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров на складе на конец месяца;

– рассчитывается средний процент как соотношение суммы прямых расходов и стоимости товаров;

– определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку товаров на складе, как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца.

Все остальные расходы признаются косвенными и уменьшают доход от реализации товаров в текущем отчетном периоде.

Классификация и измерение величины расходов мы можем рассмотреть в таблице 3.1.1.

**Таблица 3.1.1**

**Классификация и измерение величины затрат[47]**

| № | Признаки группировки | Группировка |
|---|---|---|
| 1 | По экономическим элементам | Объединение отдельных расходов по признаку их однородности безотносительно к месту возникновения и направлению расходования. По экономическим элементам составляется смета затрат на производство. Структура затрат по экономическим элементам отражает материало-, зарплато-(трудо-) и фондоемкость производства |
| 2 | По статьям калькуляции | Отражает состав затрат в зависимости от их направления (производство и обслуживание); место возникновения (основное производство или вспомогательные службы) |
| 3 | По способу отнесения на себестоимость продукции (объекта калькулирования) | ***Прямые*** – связанные с производством изделий (сырье, основные материалы, комплектующие изделия и полуфабрикаты,зарплата производственных рабочих и др.). Они прямо относятся на тот или иной объект калькуляции.<br>***Косвенные*** – связанные с производством нескольких видов продукции. Относятся на объекты калькуляции методом распределения пропорционально соответствующей базе (основной и дополнительной зарплате рабочих или общей сумме прямых расходов, производственной площади и т.д.). К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, затраты на содержание основных средств и др. |
| 4 | По отношению к объему производства | ***Постоянные расходы*** – остаются неизменными при изменении объема производства: амортизация, аренда помещения, налог на имущество, повременная оплата труда рабочих, зарплата административно-хозйственного персонала и страхование и др. |

[47] https://studfile.net/preview/7710095/page:4/

| | | |
|---|---|---|
| | | ***Переменные расходы*** – изменяются пропорционально объему производства продукции: сдельная зарплата, сырье и основные материалы, технологическое топливо, энергия, налоги и отчисления от сдельной зарплаты и др. |
| 5 | По составу затрат | ***Простые*** (одноэлементные) – состоящие из одного элемента затрат.<br>***Комплексные*** (сложные) – состоящие из нескольких элементов затрат |
| 6 | По технико-экономи-ческому содержанию | ***Основные*** - непосредственно связанные с технологическим процессом производства (на сырье и основные материалы, вспомогательные материалы и другие расходы, кроме общепроизводственных).<br>***Накладные*** - расходы на обслуживание производства и управление (общепроизводственные и общехозяйственные) |
| 7 | По отношению к процессу производства | Затраты предметов труда.<br>Затраты средств труда.<br>Затраты живого труда.<br>Прочие затраты |
| 8 | По сфере кругооборота средств | Затраты сферы производства (производственные затраты).<br>Затраты сферы обращения (издержки обращения) |
| 9 | По периодичности возникновения | Единовременные.<br>Текущие.<br>Периодические |
| 10 | По охвату планированием | Планируемые.<br>Непланируемые |
| 11 | По степени готовности продукции | Затраты на готовую продукцию (работы, услуги).<br>Затраты в незавершенном производстве |
| 12 | По объекту управления | Затраты в местах их возникновения – по административному признаку.<br>Затраты по центрам ответственности |

***Издержки обращения*** представляют собой выраженные в денежной форме затраты труда, связанные с процессом продвижения товаров от мест производства к потребителю. К ним относятся затраты на оплату труда торговых работников, перевозку, подготовку и хранение товаров и др.

***Издержки обращения*** — один из важнейших качественных показателей хозяйственной деятельности торговых предприятий.[48]

Издержки обращения представляют собой выраженные в денежной форме затраты живого и овеществленного труда, связанные с процессом продвижения товаров от мест производства к потребителю. К ним относятся затраты на оплату труда торговых работников, перевозку, подготовку и хранение товаров и др.

Снижение издержек обращения является существенным резервом экономии средств на предприятии и достигается за счет совершенствования организации торговли, повышения производительности труда торговых работников и расширения новых, наиболее прогрессивных форм торговли.

Для характеристики издержек обращения используют два основных показателя —абсолютный размер издержек обращения и уровень их в процентах к товарообороту. Абсолютный размер показывает всю сумму затрат, связанных с обращением товаров, а уровень издержек обращения показывает отношение всей суммы издержек к объему товарооборота.

Издержки обращения предприятий оптовой и розничной торговли складываются из следующих основных видов затрат:

-расходов по заработной плате;

-транспортных расходов;

-расходов по содержанию основных фондов;

-расходов, связанных с товарными запасами;

-прочих расходов.

Для полной характеристики организации используют следующие показатели:

[48] https://www.klerk.ru/boss/articles/296373/

1. Уровень издержек обращения, который характеризует работу торговой организации — чем качественнее она работает, тем ниже уровень, и наоборот.

Используется формулу, как найти издержки обращения за текущий период, по которой рассчитывается процентное отношение суммы затрат к объему товарооборота. С помощью этого показателя соизмеряются затраты с результатом деятельности торговой организации:

**УИО = ИО / ТО × 100%,**

где:

**ИО** — сумма ИО (сумма ИО — это сумма всех расходов);

**ТО** — сумма товарооборота.

Этот показатель один из важных в оценке результатов хозяйственной деятельности любой торговой организации. Ответ на вопрос, зачем проводить анализ издержек обращения по общему объему и уровню, очевиден — уровень ИО зависит от многих факторов, которые учитываются при их анализе и планировании. Основные факторы: объем товарооборота и его структура, товарооборачиваемость, уровень розничных цен и производительность труда.

Приведем пример, что такое издержки обращения в торговле и как их рассчитать:

**Задача 3.1.1.** Определить величину издержек обращения (уровень) в структуре товарооборота. Исходные данные: оплата труда и страховые отчисления — 120 000 сум; амортизация — 12 000 сум; ремонт основных фондов — 10 000 сум; оплата аренды — 18 000 сум; сумма (объем) товарооборота — 490 000 сум.

**Решение**: 1. Формула ИО предполагает сложение всех затрат: ИО = 120 000 + 12 000 + 10 000 + 18 000 = 160 000 сум.

2. Расчет ИО по формуле: УИО = ИО / ТО × 100% = 160 000 / 490 000 × 100% = 32,65%. Ответ: величина издержек обращения (уровень) в структуре товарооборота — 32,65%.[49]

[49] https://gosuchetnik.ru/bukhgalteriya/izderzhki-obrashcheniya-chto-eto-takoe-i-kak-ikh-uchityvat

Исходя из вышеуказанных данных, мы можем увидеть на сколько важен анализ издержки обращения в торговых организациях. По показателям мы можем оценить товарооборот и рентабельность наших продаж.

## 3.2. Особенности учета доходов в торговых организациях на основе Международных стандартов финансовой отчетности

В нашей стране были достигнуты определенные результаты в приведении учета доходов и прибыли в соответствие с МСФО. Доходы в торговых организациях учитываются и подразделяются, на основе национального стандарта бухгалтерского учета (НСБУ) № 2 "Доходы от основной деятельности", а также Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, утвержденным постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года N 54 (СП РУз, 1999 г., N 2, ст. 9).

В пункте 2 положения по бухгалтерскому учету в России (пбу 9/99) дается следующее определение дохода: Доход — это увеличение экономических выгод организации в результате поступления различных активов и погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой компании (п. 2 ПБУ 9/99).

НСБУ № 2 «Доходы от основной деятельности» термин доход от основной деятельности описывается так:

***Доход от основной хозяйственной деятельности*** - Поступления в течение периода, возникающие в ходе обычной деятельности хозяйствующего субъекта, когда эти поступления приводят к увеличению собственного капитала, за исключением тех увеличений, которые связаны со взносами владельцев в собственный капитал.[50]

В положение «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых

[50] НСБУ №2 «Доходы от основной деятельности» Зарегистрирован МЮ РУз 26.08.1998 г. № 483 Утвержден МФ РУз 20.08.1998 г. № 41.

результатов» доходы, полученные хозяйствующими субъектами в результате осуществления ими хозяйственной деятельности, включаются в отчет в соответствии со следующими основными разделами:

I. ***Чистая выручка от продаж.***

Чистый доход от реализации определяется как доход, полученный от реализации товаров (работ, услуг), учитываемый при расчете цены товаров (работ, услуг), по которой не включена сумма налога на добавленную стоимость, акцизного налога, налогов на потребление бензина, дизельного топлива и газа. Сюда не входят возврат товара, скидки, предоставляемые покупателям, и т.д.

***II. Прочие доходы от основной деятельности:***

К прочим доходам от основной производственной деятельности в соответствии с разделом В.2 Положения о составе затрат относятся такие виды доходов, как:

- доходы от выбытия основных средств и иного имущества предприятий;
- доходы от сдачи имущества в аренду;
- доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- доходы в виде возмещения ранее вычтенных расходов или убытков;
- взысканные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также доходы по возмещению причиненных убытков;
- доходы от дооценки товарно-материальных ценностей;
- безвозмездная финансовая помощь;
- доходы от обслуживающих хозяйств;
- прочие операционные доходы.

До 01.01.2020 г. в целях налогообложения в состав прочих доходов у плательщиков ЕНП включались доходы, приведенные в ст. 132 НК в старой редакции. С 1 января 2020 г. взамен ЕНП введен

налог с оборота. Новым налоговым кодексом, утв. Законом РУз от 30.12.2019 г. N ЗРУ-599, выделение прочих доходов в целях налогообложения не предусмотрено. При этом у плательщиков налога с оборота определен ряд доходов, которые облагаются налогом по ставке вида деятельности, по которой доля доходов в общем совокупном доходе является преобладающей по итогам отчетного (налогового) периода:

- доход по операциям РЕПО;

- доход по операциям с ценными бумагами и (или) финансовыми инструментами срочных сделок;

- доход от выбытия основных средств и иного имущества;

- безвозмездно полученное имущество (полученные услуги);

- доход в виде стоимости излишков товарно-материальных запасов и прочего имущества, выявленных в результате инвентаризации;

- доход от списания обязательства в порядке, установленном законодательством, за исключением доходов от списания расходов, ранее не вычтенных в соответствии со ст. 317 нового НК;

- доход, полученный по договору уступки права требования;

- доход в виде возмещения ранее вычтенных расходов или убытков;

- признанные должником либо подлежащие уплате должника.[51]

В большинстве случаев выручка существует в форме денежных средств или их эквивалентов. ***Сумма дохода*** - это сумма полученных или подлежащих получению денежных средств или денежных эквивалентов. Однако, когда поступления денежных средств или денежного эквивалента отсрочены, то стоимость выгоды в текущих ценах может быть меньше номинального размера полученных или подлежащих получению денежных средств. Например, хозяйствующий субъект может предоставить беспроцентный кредит покупателю или акцептовать вексель,

[51] https://nrm.uz/contentf?doc=74631_3_prochie_dohody_ot_osnovnoy_deyatelnosti&products=2_maloe_predpriyatie

представленный покупателем в качестве оплаты за реализованные товары с процентной ставкой ниже рыночной. При проведении финансовых операций в результате соглашения стоимость возмещения в текущих ценах определяется путем дисконтирования всех будущих поступлений с применением вмененной процентной ставки. Вмененная процентная ставка более ясно определяется в одном из следующих определений:

-Преобладающая ставка по подобным финансовым активам эмитента с одинаковым кредитным рейтингом;

-Ставка процента, которая дисконтирует номинальную сумму финансового инструмента к текущей цене продажи товаров или услуг.

Разница между стоимостью в текущих ценах и номинальной суммой возмещения признается в качестве дохода по процентам в соответствии с пунктами 20 и 21 настоящего НСБУ.

Если обменивается товар на товар равнозначный или идентичный, то такой обмен считается сделкой, не приносящей доход. Продажа товаров или оказание услуг в обмен на другие товары или услуги, то есть бартер, рассматривается как сделка, приносящая доход. Доход от основной хозяйственной деятельности измеряется по стоимости полученных товаров или услуг в текущих ценах, скорректированной на сумму перечисленных денежных средств или денежных эквивалентов. Если стоимость полученных товаров или услуг в текущих ценах не может быть точно измерена, то доход от основной хозяйственной деятельности оценивается по стоимости отгруженных товаров или услуг, скорректированной на сумму перечисленных денежных средств или денежных эквивалентов.

В данном стандарте к каждой отдельной сделке применяются критерии признания. При определенных обстоятельствах необходимо применять критерии признания к отдельным элементам одной сделки. Например, если реализационная цена продукта включает определенную сумму для послепродажного обслуживания, тогда эта сумма отсрочивается и признается в

качестве дохода от основной хозяйственной деятельности за период, в течение которого предоставляются услуги. И наоборот, критерии признания применяются к двум или более сделкам вместе, когда они связаны таким образом, что результат будет реальным при рассмотрении серии сделок как единого целого.

В торговых организациях доход от реализации товаров признается при выполнении следующих условий:

-Хозяйствующий субъект передал покупателю значительную часть рисков и преимуществ от владения товарами;

-Хозяйствующий субъект не сохраняет ни преемственности руководства в той степени, которая обычно связывается с владением, ни эффективного контроля над проданными товарами;

-Сумма дохода может быть оценена с большей степенью достоверности;

-Наличие вероятности получения хозяйствующим субъектом экономических выгод, связанных со сделкой;

-Принятые или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть точно измерены с большей степенью достоверности.

- Доход от основной хозяйственной деятельности признается только при условии, что экономическая выгода, связанная с операцией, будет получена хозяйствующим субъектом. При возникновении неопределенности относительно взимаемости суммы, уже включенной в доход, невозвращенная сумма или сумма, получение которой уже невозможно, скорее признается в качестве расхода, а не в качестве корректировки суммы первоначально признанного дохода.

Национальными стандартами бухгалтерского учета Республики Узбекистан обобщение информации о доходах, полученных от реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также о возврате проданных товаров, скидок с продаж и цены, осуществляется на следующих счетах:

9010 "Доходы от реализации готовой продукции";

9020 " Доходы от реализации товаров";

9030 "Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг";

9040 "Возврат проданных товаров";

9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам".

По кредиту счетов 9010 "Доходы от реализации готовой продукции", 9020 "Доходы от реализации товаров", 9030 "Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг" отражаются доходы, полученные от основной деятельности предприятия (реализации готовой продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг) в корреспонденции со счетами к получению и со счетами учета денежных средств, а суммы доходов, полученных в прошлом периоде, но относящиеся к отчетному периоду, отражаются в корреспонденции со счетом 6230 "Прочие отсроченные доходы".

При реализации продукции, товаров, работ, услуг на счетах 9010 "Доходы от реализации готовой продукции", 9020 "Доходы от реализации товаров", 9030 "Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг" отражается сумма чистой выручки от реализации.

В конце отчетного периода счета 9010 "Доходы от реализации готовой продукции", 9020 "Доходы от реализации товаров", 9030 "Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг" закрываются со счетом 9910 "Конечный финансовый результат".

9040 "Возврат проданных товаров" предназначен для учета возврата реализованной продукции и товаров. Этот счет является контрпассивным счетом к группе счетов доходов от основной (операционной) деятельности (9000) и его дебетовый оборот уменьшает доходы от реализации продукции и товаров. По дебету счета 9040 "Возврат проданных товаров" отражается стоимость возвращенных продукции и товаров в корреспонденции с соответствующими счетами учета: денежных средств - при возврате стоимости данных товаров покупателям и заказчикам; счетов к получению - на сумму аннулирования дебиторской задолженности по возвращенным товарам; счетов к оплате - на сумму возникшей

задолженности по полученной от покупателей и заказчиков оплате и авансов по данным товарам. При этом по ранее начисленному налогу на добавленную стоимость, акцизному налогу производится запись по дебету соответствующих счетов учета задолженности по платежам в бюджет и кредиту соответствующих счетов учета денежных средств, счетов к получению. Себестоимость возвращенной продукции и товаров отражается по дебету соответствующих счетов учета ТМЗ и кредиту соответствующих счетов учета себестоимости реализованной продукции и товаров.

Счет 9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам" предназначен для учета скидок с продаж, предоставленных в соответствии с условиями договора, а также скидок с цены, предоставленных в связи с выявлением брака реализованной продукции (товаров, работ, услуг) и т.п. Этот счет является контрпассивным счетом к группе счетов доходов от основной (операционной) деятельности (9000, и его дебетовый оборот уменьшает доходы от реализации продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг. По дебету счета 9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам" отражаются суммы предоставленных скидок с продаж и цены в корреспонденции с соответствующими счетами учета к получению.

Аналитический учет по счетам учета доходов от основной (операционной) деятельности (9000) ведется по каждому виду реализуемой продукции (товаров), выполняемых работ и оказываемых услуг. Кроме того, аналитический учет можно вести по географическим сегментам (регионам) реализации и другим сегментам, необходимым для управления предприятием (см.табл 3.2.1.).

**Таблица 3.2.1.**

## Корреспонденция по счетам учета доходов от основной (операционной) деятельности (9000)

| № | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
|---|---|---|---|
| | | Дт | Кт |
| 1 | Сумма, на которую покупателям предъявлены расчетные документы на отгруженные продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги (за минусом НДС, акцизов) | 4010, 4020 | 9010, 9020, 9030 |
| 2 | Реализация продукции, товаров, работ и услуг за наличные | 5010, 5020 | 9010, 9020, 9030 |
| 3 | Реализована продукция, товары, работы и услуги персоналу предприятия (в т.ч. спецодежда) | 4790 | 9010, 9020, 9030 |
| 4 | Выплата дивидендов готовой продукцией, товарами, работами, услугами | 6610 | 9010, 9020, 9030 |
| 5 | Сумма комиссионных вознаграждений по посредническим операциям | 4010 | 9010 |
| 6 | Реализована продукция, товары, работы и услуги дочерним и зависимым хозяйственным обществам | 4120 | 9010, 9020, 9030 |
| 7 | Суммы отсроченных доходов включены в объем реализации при наступлении отчетного периода, к которому они относятся | 6230 | 9010, 9020, 9030 |
| 8 | Возврат проданных товаров | 9040 | 4010 |
| 9 | Предоставление скидок с продаж и с цены | 9050 | 4010 |
| 10 | Закрытие в конце отчетного периода счета 9040 "Возврат проданных товаров" | 9010, 9020 | 9040 |
| 11 | Закрытие в конце отчетного периода счета 9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам" | 9010, 9020, 9030 | 9050 |
| 12 | Закрытие счетов учета доходов от основной (операционной) деятельности | 9010, 9020, 9030 | 9910 |

Корреспонденция счетов показывает нам, что бухгалтерские операции по транзитным счетам 9000 ведется учет основных доходов экономического субъекта. Существуют еще счета учета прочих доходов 9300, счета учета доходов от финансовой деятельности 9500, а также счета учета чрезвычайных прибылей (убытков) 9700. Эти счета мы подробно раскроем параграфе 3.4.

Реализация товаров в торговых организациях осуществляется сделкой (договором купли-продажи) с отсрочкой доставки товара, когда срок поставки продлевается по просьбе покупателя, при этом покупатель владеет правом собственности и принимает обязательства по счетам.

Доход признается, когда покупатель принимает права собственности, при условии, что:

-Поставка будет осуществлена;

-Имеется в наличии товар и подготовлен к поставке покупателю в момент признания реализации;

-Покупатель подтверждает особым образом условия по отсроченной доставке;

-Применимы обычные условия оплаты.

Доход не признается, когда существует только намерение приобрести или произвести товары для доставки вовремя.

2. Товары отгружаются при условии:

2.1. Установки и технического контроля.

Доход признается тогда, когда покупатель принимает поставку, а также установка и технический контроль завершены. Однако доход признается немедленно по принятию поставки покупателем, если:

- процесс установки в сущности прост, например, установка телеприемника, проверенного на заводе, который требует только распаковки и подключения к антенне и к электросети;

- осмотр осуществляется только для целей окончательного определения договорных цен, например, отгрузка железной руды, сахара и т.п.

2.2. Одобрения в случаях, когда покупатель обговорил ограниченное право на возврат.

Если существует неопределенность в отношении возврата, доход признается при официальном принятии погрузки покупателем, или товары были поставлены и срок отказа истек.

2.3. Консигнационная продажа, согласно которой получатель (покупатель) берет на себя обязательство по продаже товаров от имени грузоотправителя (продавца).

Доход признается грузоотправителем тогда, когда товары проданы получателем третьей стороне.

2.4. Продажа с оплатой при доставке (наложенным платежом).

Доход признается при осуществлении поставки или при получении денежных средств продавцом или его агентом.

3. Продажа с отсрочкой платежа, по которой товары доставляются только при осуществлении покупателем окончательного расчета путем частичных выплат.

Доход при таких условиях продаж признается после того, как товары доставлены. Однако при осуществлении такой реализации в большом объеме доход может быть признан при условии поступления значительной части предварительной оплаты и при условии, что товары, находящиеся на складе, резервированы и подготовлены к доставке покупателю.

4. Заказы, по которым оплата (или частичная оплата) произведена авансом за доставку товаров, не имеющихся в наличии в данный момент. Например, товары еще не производятся или будут доставлены непосредственно клиенту третьей стороной.

Доход признается при доставке товаров покупателю.

5. Соглашения по продаже и обратной покупке (кроме сделок своп), по которой продавец соглашается произвести обратную покупку тех же самых товаров, но в более поздний срок, или когда продавец имеет опцион кол (на обратную покупку), или покупатель имеет опцион пут, чтобы требовать обратной покупки продавцом товара.

Доход признается путем осуществления анализа условий соглашения для того, чтобы установить, что продавец передал риски и вознаграждения владения покупателю и, следовательно, признается доход. При сохранении риска и вознаграждения владения продавцом, несмотря на то, что юридическое право собственности было передано, сделка считается финансовым соглашением и не приводит к получению дохода.

6. Продажа посредникам, таким как дистрибьюторы, дилеры или прочим сторонам, осуществляющим перепродажу.

Доход от таких продаж обычно признается, когда риск и вознаграждение от владения были переданы. Однако, когда покупатель действует по существу как агент, продажа рассматривается как консигнационная.

7. Подписка на периодические издания и схожую продукцию.

Когда имеющиеся издания сохраняют одинаковую стоимость в каждый временной период, доход признается на основе прямолинейного метода в течение того периода, в котором произошла отправка этих изданий. Когда издания имеют различную стоимость в различных отчетных периодах, доход признается на основе стоимости отправленного издания по отношению к общей оцененной стоимости всех единиц товара, включенных в общую сумму.

8. Продажа в рассрочку, по которой стоимость товара оплачивается платежами в рассрочку.

Доход, имеющий отношение к цене реализации, за исключением процентов, признается на дату реализации. Цена реализации определяется на основе дисконтирования частичных платежей, подлежащих получению, по вмененной процентной ставке. Сами проценты признаются в качестве дохода по мере его получения, на основе временной пропорции, учитывающей вмененную процентную ставку.

9. Продажа недвижимости.

Доход обычно признается при переходе юридического права на собственность покупателю. Однако в отдельных случаях согласно

юрисдикции долевой процент в собственности может быть передан покупателю до перехода юридического права в собственность, и поэтому риски и вознаграждения от владения передаются на этой стадии. В таких случаях признание дохода будет целесообразным при условии, что продавцу не нужно предпринимать значительные действия по завершению контракта. В любом случае, если продавец обязан предпринимать любые значительные действия после передачи долевого и/или юридического права на собственность, доход признается после совершения этих действий. Примером может служить здание или любое другое сооружение, строительство которого не завершено.

В некоторых случаях недвижимость может быть реализована с условием участия продавца и без передачи риска и вознаграждения. Например, соглашение о продаже и обратной покупке, включающие опционы пут и кол (на покупку и продажу) и соглашения, посредством которых продавец гарантирует владение собственностью в течение определенного периода, или гарантирует прибыльность капиталовложений покупателя в течение определенного периода. В таких случаях сущность и степень продолжающегося участия продавца определяет, как нужно учитывать сделку. Ее можно учитывать как реализацию или как финансирование, лизинг или как какое-либо другое соглашение о распределении прибыли. Если сделка учитывается как реализация, то продолжающееся участие продавца может отложить признание дохода.

Продавец должен также учитывать средство оплаты и наличие у покупателя обязательства по завершению оплаты. Например, когда совокупность полученных платежей, включая первоначальный платеж или продолжающиеся платежи со стороны покупателя, не являются достаточным свидетельством об обязательстве покупателя произвести оплату, доход признается только в размере фактически полученных денежных средств.

Международная практика учет выручки от реализации товаров и услуг учитывает на основе МСФО (IFRS) 15 «Выручка по

договорам с покупателями». Этот стандарт устанавливает принципы, которые организация применяет при предоставлении информации о характере, сумме, сроках и неопределенности выручки и потоков денежных средств по договору с покупателем. Применяя МСФО (IFRS) 15, организация признает выручку для отражения передачи обещанных товаров или услуг покупателю в сумме, которая отражает возмещение, право на которое организация ожидает получить в обмен на эти товары или услуги.

Чтобы признать выручку в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», организация применяет следующие пять шагов:

***1шаг.*** Идентифицировать договор(ы) с покупателем.

***2 шаг***. Определить обязанности к исполнению в договоре. Обязанности к исполнению — это содержащиеся в договоре обещания передать покупателю отличимые товары или услуги.

***3 шаг***. Определить цену сделки. Цена сделки – это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю. Если возмещение, обещанное по договору, включает переменную сумму, организация должна оценить сумму возмещения, право на которое она ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.

***4 шаг.*** Распределить цену сделки на каждую обязанность к исполнению на основе относительных цен обособленной продажи каждого отдельного товара или услуги, обещанных в договоре.

***5 шаг.*** Признавать выручку, когда обязанность к исполнению выполняется путем передачи обещанного товара или услуги покупателю (то есть, когда покупатель получает контроль над этим товаром или услугой). Обязанность к исполнению может быть выполнена в определенный момент времени (обычно для обещаний передать товары покупателю) или в течение определенного периода времени (обычно для обещаний передать услуги покупателю). Для обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода времени, организация должна выбрать соответствующую меру

прогресса, чтобы определить, какую сумму выручки следует признать по мере выполнения обязанности к исполнению.[52]

Порядок учета запасов у продавца регламентирует МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями». В МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» предлагается модель признания выручки, состоящая из пяти этапов.

Исходя из требований международных стандартов, в определении дебиторской задолженности считаем целесообразным использование термина «право на получение возмещения». Термин «активы по договору» не используется в отраслевой литературе и нормативно-правовых актах нашей страны. Это считается новым показателем с точки зрения содержания для нашей практики.

В некоторых отношениях дебиторская задолженность и договорные активы различаются. При их признании данные различия также следует учитывать (см.табл 3.2.2.).

**Таблица 3.2.2.**

**Критерии, которые должны соблюдаться одновременно при признании дебиторской задолженности и договорных активов[53]**

| **Критерии** | **Дебиторская задолженность** | **Актив по договору** |
|---|---|---|
| При передаче товара (работ, услуг) покупателю в соответствии с договором возникает право на получение возмещения за предоставленные товары (услуги) | Выполняется | Выполняется |
| «Истечение срока» получения платы | Выполняется | Выполняется |
| Условие выполнения иных (обязательств) | Не выполняется | Выполняется |

[52] https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/
[53] Разработано автором на основе исследований.

В соответствии с требованиями стандарта после идентификации договора на втором этапе признания выручки идентифицируются «Обязательства к исполнению». В договоре с покупателями может быть ряд обязательств, например, *n*-е количество исполнений (рис. 3.2.1.).




**Рис. 3.2.1. Обязательства к исполнению по договору**[54]

Значительный компонент финансирования связан с дисконтированием. Это связано с тем, что текущая стоимость денег больше, чем их стоимость через несколько лет. Международные стандарты с течением времени предусматривают учет финансовых активов, включая дебиторскую задолженность и денежные средства. Согласно пункту 63 МСФО 15, если время между поставкой обещанных товаров/услуг покупателям и их оплатой не превышает одного года, то это не позволяет считать наличие значительного компонента финансирования.

“XXX” реализовало товары на начало 2024 года на сумму 65450,8 тыс сумов при условии оплаты 21816,9 млн сумов в течение 3 лет. В соответствии с условиями договора клиент производит оплату в конце каждого года. Ставка дисконтирования составляет 12 процентов. Поскольку суммы выручки выплачиваются в конце каждого года, их необходимо определять в текущих ценах.

В подобном случае договор содержит значительный компонент финансирования. Это связано с тем, что большая сумма выдается при условии, что она выплачивается в конце каждого года. Поэтому стандарт требует оценки суммы выручки по цене, приведенной на

[54] Разработано автором на основе исследований.

текущий день. Для этого в таблице 3.2.3. представим результаты расчета по текущей цене, т.е. по формуле оценки приведенной цены.

**Таблица 3.2.3.**

**Результаты оценки суммы выручки по текущей приведённой цены**[55]

| **Период** | **Дисконтиро-ванная сумма** | **Приведенная** (дисконтированная) **цена** |
|---|---|---|
| 2024 | 19 479 375 | $\frac{21\,816\,900}{(1+0.12)^1}$ = 21 816 900 /1.12 =19 479 375 |
| 2025 | 17 392 299 | $\frac{21\,816\,900}{(1+0.12)^2}$ = 21 816 900 /1,2544=17 392 299 |
| 2026 | 15 528 910 | $\frac{21\,817\,000}{(1+0.12)^3}$ = 21 817 000 /1,404928=15 528 910 |
| Итого | **52 400 584** | Дисконтированная сумма выручки |
| | **65 450 800** | Стоимость товаров, произведенных на начало года |
| | **13 050 216** | Финансовый доход |

Результаты оценки дебиторской задолженности по амортизированной стоимости на начало и конец года при реализации товаров в соответствии с требованиями МСФО 9 «Финансовые инструменты» при условии последующей оплаты и наличия значительного компонента финансирования представлены (см. табл 3.2.4.).

**Таблица 3.2.4.**

**Оценка дебиторской задолженности по амортизированной стоимости** (тысяч сумов)[56]

| **Период** | **Балансовая стоимость на начало отчетного года** | **Процентный доход, 12 %** | **Платеж** | **Балансовая стоимость на конец отчетного года** |
|---|---|---|---|---|
| 2024 г | 52 400 584 | 6 288 070 | 21 816 900 | 36 871 754 |
| 2025 г | 36 871 754 | 4 424 610 | 21 816 900 | 19 479 464 |
| 2026 г | 19 479 464 | 2 337 536 | 21 817 000 | 0 |
| **Всего** | | **13 050 216** | **65 450 800** | |

[55] Разработано автором на основе исследований.
[56] Разработано автором на основе исследований.

На основании исследования мы рекомендуем следующие методы ведения бухгалтерского учета с использованием предложенных счетов (см.табл. 3.2.5.).

**Таблица 3.2.5.**

**Предлагаемые бухгалтерские записи для отражения процессов, связанных с признанием суммы выручки** (тысяч сумов)[57]

| **Дата** | **Содержание операции** | **Корреспонденция по счетам** | | **Сумма** |
|---|---|---|---|---|
| | | **Дебет** | **Кредит** | |
| 01.012 024 | Признание суммы выручки по договорам с покупателями на дату отправки | 0940 «Долго-срочная дебиторская задол-женность» | 9020 «Выручка от реализации товаров по договорам с покупателями» | 52 400 584 |
| 31.122 024 | Начисление финансового дохода за 2024 год | 0940 «Долго-срочная дебиторская задол-женность» | 9530 «Полученные проценты» | 6 288 070 |
| 31.122 024 | Поступление денежных средств от покупателей | 5110 «Расчетный счет в банке» | 0940 «Долго-срочная дебиторская задол-женность» | 21 816 900 |
| 31.122 025 | Начисление финансового дохода за 2025 год | 0940 «Долго-срочная дебиторская задол-женность» | 9530 «Полученные проценты» | 4 424 610 |
| 31.122 025 | Поступление денежных средств от покупателей | 5110 «Расчетный счет в банке» | 0940 «Долго-срочная дебиторская задол-женность» | 21 816 900 |
| 31.122 025 | Долгосрочная дебиторская задолжен-ность переведена в краткосроч-ную дебиторскую задолжен-ность | 4020 «Счета, полученные от покупателей и заказчиков» | 0940 «Долго-срочная дебиторская задол-женность» | 19 479 464 |

[57] Разработано автором на основе исследований.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 1.01. 2026 | Начисление финансового дохода за 2026 год | 4020 «Счета, полученные от покупателей и заказчиков» | 9530 «Полученные проценты» | 2 337 536 |

Предложено реализовать «Определение цены операции» в виде последовательности пяти взаимосвязанных этапов.

Научное и практическое значение имеет разработка методических рекомендаций по формированию учетной политики предприятий, осуществляющих свою деятельность в стране, при реализации «распределение цены операции обязательств к исполнению», приведенного в МСФО 15.

В развивающихся странах внедрение МСФО поможет создать эффиктивную отмосферу инвестиционного климата. Известно, что торговая деятельность играет не малую роль между странами в экспортно-иннортных отношений.

## 3.3. Выявление конечного финансового результата на счетах бухгалтерского учета в торговой деятельности.

Формирование и использование финансовых результатов. Пятая часть Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов (Приложение N 2 к НСБУ N 21, утвержденному Приказом министра финансов от 09.09.2002 г. N 103, зарегистрированным МЮ 23.10.2002 г. N 1181).[58]

Счета этого раздела предназначены для обобщения информации о формировании и использовании финансовых результатов деятельности предприятия в отчетном периоде.

Порядок формирования и использования финансовых результатов регулируется Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, утвержденным постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5

[58] Приложение N 2 к НСБУ N 21, утвержденному Приказом министра финансов от 09.09.2002 г. N 103, зарегистрированным МЮ 23.10.2002 г. N 1181)

февраля 1999 года N 54 (СП РУз, 1999 г., N 2, ст. 9) и Национальными стандартами бухгалтерского учета Республики Узбекистан.

В данном разделе освещается порядок учета на следующих счетах:

-9000 Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности;

-9100 Счета учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг);

-9200 Счета учета выбытия основных средств и других активов;

-9300 Счета учета прочих доходов от основной деятельности;

-9400 Счета учета расходов периода;

-9500 Счета учета доходов от финансовой деятельности;

-9600 Счета учета расходов по финансовой деятельности;

-9700 Счета учета чрезвычайных прибылей (убытков);

-9800 Счета учета использования прибыли для уплаты налогов и других обязательных платежей;

-9900 Счет учета конечного финансового результата.

Обобщение информации о себестоимости реализованных товаров в торговых организациях, осуществляется на следующим счете:

9120 "Себестоимость реализованных товаров"

Себестоимость реализованных товаров, работ и услуг отражается по дебету счетов 9120 "Себестоимость реализованных товаров", 9130 "Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг" в корреспонденции со счетами учета затрат, товаров (2900).

В конце отчетного периода счета 9120 "Себестоимость реализованных товаров", 9130 "Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг" закрываются со счетом 9910 "Конечный финансовый результат".

Практическое использование счетов учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг) (9100) зависит от применяемого предприятием метода учета товарно-материальных

запасов: непрерывный или периодический учет товарно-материальных запасов.

При применении метода непрерывного учета товарно-материальных запасов себестоимость каждого продукта или товара накапливается на счетах учета затрат по мере продвижения его в процессе производства.

При использовании метода периодического учета товарно-материальных запасов себестоимость каждого продукта (товара) собирается в течение всего отчетного периода на временном счете 9140 "Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете", однако фактическая себестоимость реализованной продукции, товаров может быть определена только после проведения инвентаризации ТМЗ. Счет 9150 "Корректировки по ТМЗ при периодическом учете" - временный счет, используемый в конце отчетного периода для отражения результатов инвентаризации находящихся в наличии ТМЗ. По дебету указанного счета отражается уменьшение, а по кредиту - прирост ТМЗ в корреспонденции со счетами учета ТМЗ (1000 - 2900).

Закрывается счет 9150 "Корректировки по ТМЗ при периодическом учете" переносом сальдо на счет 9910 "Конечный финансовый результат" (см. табл 3.3.1.).

**Таблица 3.3.1.**

**Корреспонденция по счетам учета себестоимости (товаров, работ, услуг) (9100)**

| N | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
|---|---|---|---|
| | | Дебет | Кредит |
| 1 | Себестоимость реализованных товаров | 9120 | 2910-2990 |
| 2 | Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг цехов основного, вспомогательных производств и обслуживающих хозяйств | 9130 | 2010, 2310, 2710 |
| 3 | Приобретение товарно-материальных запасов (при методе периодического учета ТМЗ) | 9140 | 6010 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4 | Произведена корректировка остатков по счетам ТМЗ по итогам инвентаризации в конце отчетного периода:<br>а) основные материальные запасы:<br>прирост запасов<br><br>уменьшение запасов<br>г) товары:<br>прирост запасов<br><br>уменьшение запасов | <br><br><br><br>1010-1090<br><br>9150<br><br>2910-2990<br><br>9150 | <br><br><br><br>9150<br><br>1010-1090<br><br>9150<br><br>2910-2990 |
| 5 | Закрытие счета 9140 "Приобретение/ покупка ТМЗ при периодическом учете" в конце отчетного периода | 9910 | 9140 |
| 6 | Закрытие счета 9150 "Корректировки по ТМЗ при периодическом учете" в конце отчетного периода | 9910 (9150) | 9150 (9910) |
| 7 | Закрытие счетов учета себестоимости (товаров, работ и услуг) | 9910 | 9120, 9130 |

Свойственная характеристика учет финансовых результатов в торговых организациях – это то, что торговые организации подразделяются на розничную и оптовую торговлю, а также торговля импорт и экспортным путем. Каждый вид этой торговли требует особенного учета в соответствии с законодательными актами и налоговым кодексом республики Узбекистан.

Счет 9910 "Конечный финансовый результат" предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности предприятия в отчетном году. Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) слагается из доходов по основной деятельности, доходов по финансовой деятельности и чрезвычайных доходов, уменьшенных на сумму расходов по этим видам деятельности. По дебету счета 9910 "Конечный финансовый результат" отражаются расходы (убытки), а по кредиту - доходы (прибыли) предприятия.

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает чистую прибыль (убыток) отчетного периода.

В конце каждого отчетного периода обороты по дебету и кредиту счета 9910 "Конечный финансовый результат" суммируются и подсчитывается общее сальдо по этому счету, характеризующее конечный финансовый результат отчетного периода.

По окончании отчетного года при составлении годового финансового отчета счет 9910 "Конечный финансовый результат" закрывается в корреспонденции со счетом 8710 "Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года".[59]

Все счета учета финансовых результатов торговых организациях, а именно показатели по этим счетам собираются в форме №2 «Отчет о финансовых результатах», где предоставляется пользователям финансовой информации сводный показатель доходов и расходов торговых организаций за отчетный период.

**Таблица 3.3.2**

**Корреспонденция по счету учета конечного финансового результата**

| N | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
|---|---|---|---|
| | | Дебет | Кредит |
| 1 | Закрытие счетов учета доходов от основной (операционной) деятельности | 9010, 9020, 9030 | 9910 |
| 2 | Закрытие счетов учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг) | 9910 | 9110-9150 |
| 3 | Закрытие счетов учета прочих доходов от основной деятельности | 9310-9390 | 9910 |
| 4 | Закрытие счетов учета расходов периода | 9910 | 9410-9440 |
| 5 | Закрытие счетов учета доходов от финансовой деятельности | 9510-9590 | 9910 |

[59] НСБУ N 21, утвержденному Приказом министра финансов от 09.09.2002 г. N 103, зарегистрированным МЮ 23.10.2002 г. N 1181)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6 | Закрытие счетов учета расходов по финансовой деятельности | 9910 | 9610-9690 |
| 7 | Закрытие счета 9710 "Чрезвычайные прибыли" | 9710 | 9910 |
| 8 | Закрытие счета 9720 "Чрезвычайные убытки" | 9910 | 9720 |
| 9 | Закрытие счетов учета использования прибыли для уплаты налогов и других обязательных платежей | 9910 | 9810, 9820 |
| 10 | Чистая прибыль отчетного года | 9910 | 8710 |
| 11 | Чистый убыток отчетного года | 8710 | 9910 |

Для формирования финансовых результатов используются отдельно счета учета доходов и отдельно счета учета расходов. При реализации продукции (товаров, работ, услуг) сумма налога на добавленную стоимость, акцизы и прочие платежи отражаются по дебету счетов к получению или счета учета денежных средств и по кредиту счетов учета задолженности по платежам в бюджет (6400).

Для учета начисленных в течение года авансовых платежей по установленным законодательством налогам из прибыли и платежей по перерасчетам из фактической прибыли предназначены следующие счета:

9810 "Расходы по налогу на прибыль";

9820 "Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли".

Начисленные платежи по налогам и другим обязательным платежам от прибыли в бюджет в течение года отражаются по дебету счетов 9810 "Расходы по налогу на прибыль", 9820 "Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли" в корреспонденции со счетами учета задолженности по платежам в бюджет (по видам).

По окончании отчетного периода при составлении годового финансового отчета счета 9810 "Расходы по налогу на прибыль", 9820 "Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли" закрываются в корреспонденции со счетом 9910 "Конечный финансовый результат".

Аналитический учет по счетам учета использования прибыли для уплаты налогов и других обязательных платежей ведется по видам налогов и других обязательных платежей от прибыли.

**Таблица 3.3.3.**

**Корреспонденция по счетам учета использования прибыли для уплаты налогов и других обязательных платежей (9800)**

| N | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
|---|---|---|---|
| | | Дебет | Кредит |
| 1 | Начисленные суммы в течение года по платежам из прибыли в бюджет | 9810, 9820 | 6410 |
| 2 | Закрытие счетов учета использования прибыли для оплаты налогов и других обязательных платежей в конце отчетного года | 9910 | 9810, 9820 |

Приведенная в Положении классификация затрат прежде всего ориентирована на правильное и полное отражение затрат в бухгалтерском учете, а также определение финансовых результатов (прибыли или убытка) деятельности торговой организации для составления его финансового отчета.

## 3.4. Особенности составления отчета о финансовых результатах в торговых организациях

Финансовые результаты деятельности торговой деятельности характеризуются следующими показателями прибыли:

— ***валовая прибыль от реализации продукции***, которая определяется как разница между чистой выручкой от реализации и производственной себестоимостью реализованной продукции:

**ПВ = ЧВР – СР,**

где:

ПВ — валовая прибыль;

ЧВР — чистая выручка от реализации;

СР —себестоимость приобретенных товаров;

— прибыль от основной деятельности, которая определяется как разница между валовой прибылью от реализации продукции и расходами периода, и плюс прочие доходы или минус прочие убытки от основной деятельности:

**ПОД = ПВ – РП + ПД – ПУ,**

где:

ПОД — прибыль от основной деятельности;

РП — расходы периода;

ПД — прочие доходы от основной деятельности;

ПУ — прочие убытки от основной деятельности;

— прибыль (или убыток) от общехозяйственной деятельности, которая рассчитывается как: сумма прибыли от основной деятельности плюс доходы и минус расходы по финансовой деятельности:

**ПО = ПОД + ДФ – РФ,**

где:

ПО — прибыль от общехозяйственной деятельности;

ДФ — доходы от финансовой деятельности;

РФ — расходы по финансовой деятельности;

— прибыль до уплаты налога, которая определяется как прибыль от общехозяйственной деятельности плюс чрезвычайная прибыль и минус чрезвычайные убытки:

**ПДН = ПО + ПЧ – УЧ,**

где:

ПДН — прибыль до уплаты налога;

ПЧ — чрезвычайная прибыль;

УЧ — чрезвычайные убытки;

См. предыдущую редакцию.

— чистая прибыль года, которая остается в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты налога, представляет собой прибыль до уплаты налогов за вычетом налога на прибыль и минус другие налоги и платежи, предусмотренные законодательством:

(абзац в редакции постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан от 11 марта 2009 г. № 63 — СЗ РУ, 2009 г., № 10-11, ст. 115)

**ПЧ =ПДН – ННД – НД,**

где:

ПЧ — чистая прибыль;

ННД — налог на прибыль;

НД — другие налоги и платежи.[60]

Давайте для полного формирования понятие где должны учитываться вышеуказанные показатели при формировании финансового конечного результата предоставим форму отчетности №2 «Отчет о финансовых результатах».

Строка (010) в отчете №2 показывает показатели валовой прибыли от продажи товаров или услуг. Строка (020) учитывает сводные данные себестоимости приобретенных товаров для продажи потребителю. Строка (030) чистая прибыли торговых организаций, где показатели строки 030= показатели строки 010-показатели строки 020. И так далее по видам показателям строки учета доходов и расходов соответственно. Краткое описание формы отчета №2 (см. табл 3.3.4.).

**Таблица 3.3.4.**

**Пример составления отчета о финансовых показателей торговой организации [61]**

**(тыс. сум)**

| **Наименование показателей** | **Код строки** | **За соответствующий период прошлого года** | | **За отчетный период** | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | **Доходы (прибыль)** | **Расходы (убыток)** | **Доходы (прибыль)** | **Расходы (убыток)** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |

[60] https://lex.uz/docs/265675

[61] З.Б.Эшпулатова. Иқтисодий субъектларда даромадлар бухгалтерия ҳисоби методологиясини такомиллаштириш (халқаро стандартлар асосида). [Матн]: монография / Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти – Самарқанд.: “STAP-SEL” МЧЖ. Нашриёти, 2023 - 150 бет.

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Чистая выручка от реализации продукции (товаров, работ и услуг) | 010 | 85735447,5 | X | 100987338,9 | X |
| Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ и услуг) | 020 | X | 65693825,1 | X | 68261108,0 |
| Валовая прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ и услуг) 010-020 | 030 | 20041622,5 | | 32726230.9 | |
| Расходы периода, всего (050+060+070+080), в том числе: | 040 | X | 17409411,3 | X | 18726064,2 |
| Расходы по реализации | 050 | X | 1035290,6 | X | 1011860,7 |
| Административные расходы | 060 | X | 1321484,7 | X | 1486125,9 |
| Прочие операционные расходы | 070 | X | 15052636 | X | 16226077,6 |
| Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем | 080 | X | | X | |
| Прочие доходы от основной деятельности | 090 | 551800,5 | | 2120524,8 | X |
| Прибыль (убыток) от основной деятельности 030-040+090 | 100 | 3184011,7 | | 16120691,5 | |
| Доходы от финансовой деятельности, всего (120+130+140+150+160), в том числе: | 110 | 8014778,6 | X | 1206206,8 | X |
| Доходы в виде дивидендов | 120 | 480,1 | X | 0 | X |
| Доходы в виде процентов | 130 | 20762,3 | X | 0 | X |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Доходы от долгосрочной аренды (финансовый лизинг) | 140 | | X | | X |
| Додохы от валютных курсовых разниц | 150 | 7993536,2 | X | 1206206,0 | X |
| Прочие доходы от финансовой деятельности | 160 | | X | | X |
| Расходы по финансовой деятельности, всего (180+190+200+210), в том числе | 170 | X | 7793233,0 | X | 1171350,5 |
| Расходы в виде процентов | 180 | X | | X | 354341,5 |
| Расходы в виде процентов по долгосрочной аренде (финансовому лизингу) | 190 | X | | X | |
| Убытки от валютных курсовых разниц | 200 | X | 7793233,0 | X | 817009,0 |
| Прочие расходы по финансовой деятельности | 210 | X | | X | |
| Прибыль (убыток) от общехозяйственной деятельности 100+110-170 | 220 | 3405557,3 | | 16155547,8 | |
| Чрезвычайные прибыли и убытки | 230 | 14598320,5 | | | |
| Прибыль (убыток) до уплаты налога на доходы (прибыль) 220+/-230 | 240 | 18003877,8 | | 16155547,8 | |
| Налог на доходы (прибыль) | 250 | X | 1464056,2 | X | 2529312,5 |
| Прочие налоги и сборы от прибыли | 260 | X | 1321514,0 | X | |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода 240-250-260 | 270 | **15218305,6** | | **13626235,3** | |

Строка 250 показывает налог на прибыль, если торговое предприятие в год отчетного периода продажа товаров составляет выше 1 млрда, то такое торговое предприятие становится автоматически плательщиком налога на добавленную стоимость, а налог перечисляется с прибыли в соответствии Налогового Кодекса Республики Узбекистан (ст НКРУз).

Поэтому важно еще и знать статьи налогового кодекса при заполнении показателей формы №2. Каждая строка должна иметь достоверную информацию, так как это может повлиять на принятие будущих экономических решений.

**Опорные слова**

Издержки обращения, расходы, затраты, торговые залы, складское помещение, хранение, аренда, коммунальные услуги, прямые расходы, косвенные расходы, накладные расходы, анализ, доход, чистая выручка, конечный финансовый результат, расходы по налогу на прибыль, Налоговый Кодекс Республики Узбекистан.

**Контрольные вопросы**

1. Что такое издержки обращения?
2. Как классифицируются издержки в торговых организациях?
3. Как можно анализировать издержки в торговых организациях и для чего это нужно делать?
4. Особенности учета доходов в торговых организациях?
5. Классификация доходов в соответствии положением «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов»?
6. При выполнении каких условий в торговых организациях признается доход от реализации товаров?
7. Какие счета учитываются доходы в торговых организациях?
8. На основе какого стандарта и какими принципами в Международной практике учитываются выручка от реализации товаров и услуг?

9. Какие шаги организация применяет при признании выручки в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»?

10. Выявление конечного финансового результата на счетах бухгалтерского учета в торговой деятельности?

## Глоссарий

***Издержки обращения*** – это текущие расходы торговых, сбытовых, снабженческих организаций на осуществление их основной деятельности, включая затраты, подлежащие корректировке в пределах лимитов, норм и нормативов при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

***Прямые*** – связанные с производством изделий (сырье, основные материалы, комплектующие изделия и полуфабрикаты, зарплата производственных рабочих и др.). Они прямо относятся на тот или иной объект калькуляции.

***Косвенные расходы***– связанные с производством нескольких видов продукции. Относятся на объекты калькуляции методом распределения пропорционально соответствующей базе (основной и дополнительной зарплате рабочих или общей сумме прямых расходов, производственной площади и т.д.). К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, затраты на содержание основных средств и др.

***Постоянные расходы*** – остаются неизменными при изменении объема производства: амортизация, аренда помещения, налог на имущество, повременная оплата труда рабочих, зарплата административно-хозяйственного персонала и страхование и др.

***Переменные расходы*** – изменяются пропорционально объему производства продукции: сдельная зарплата, сырье и основные материалы, технологическое топливо, энергия, налоги и отчисления от сдельной зарплаты и др.[62]

[62] https://studfile.net/preview/7710095/page:4/

***Доход от основной хозяйственной деятельности*** - Поступления в течение периода, возникающие в ходе обычной деятельности хозяйствующего субъекта, когда эти поступления приводят к увеличению собственного капитала, за исключением тех увеличений, которые связаны со взносами владельцев в собственный капитал.[63]

***Сумма дохода*** - это сумма полученных или подлежащих получению денежных средств или денежных эквивалентов.

[63] НСБУ №2 «Доходы от основной деятельности» Зарегистрирован МЮ РУз 26.08.1998 г. № 483 Утвержден МФ РУз 20.08.1998 г. № 41.

# ТЕМА 4. УЧЕТ ТОВАРОДВИЖЕНИЯ В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ

4.1. Порядок оформления первичными документами операций по приобретению и продаже товаров в оптовой торговле, отчетность материально-ответственных лиц.
4.2. Учет товаров в местах хранения и в бухгалтерии.
4.3. Учет поступления и продажи товаров.
4.4. Учет операций транзитной реализации.

## 4.1. Порядок оформления первичными документами операций по приобретению и продаже товаров в оптовой торговле, отчетность материально-ответственных лиц

Характерная отличительная черта оптовой торговли – продажа крупных партий товара, и небольшая наценка. Бухучет товаров при осуществлении данного направления деятельности, ведется, начиная с момента покупки и до фактической продажи, в том числе, если производится их внутреннее перемещение. Как правило, оптовики реализуют товары исключительно другим предприятиям, минуя розничного покупателя. Поступление, внутренние перемещения и продажа являются основными процессами, каждый из которых необходимо отображать в бухучете, сопровождая оформлением надлежащих проводок.[64]

В соответствии с Положением о порядке осуществления оптовой и розничной торговой деятельности (далее- Положение №407):

***Оптовая торговля***- реализация закупаемых товаров по безналичной форме расчетов для использования в коммерческих целях или для собственных производственно – хозяйственных нужд.[65]

[64] https://www.bss.uz/article/1876-optovaya-torgovlya-provodki
[65] https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text113836_torgovlya_optom_i_v_roznicu_problemy_identifikacii_i_nalogooblojeniya

Первичные документы играют важную роль бухгалтерских операций в оптовой торговли так как они:

-подтверждают фактическое осуществление финансово-хозяйственных операций. Они доказывают, что определенное экономическое действие на предприятии было реально совершено. Поэтому их еще называют оправдательными документами;

-разрешают проведение хозяйственных операций, фиксируя распоряжение или приказ на их проведение. Такие первичные документы являются распорядительными.

Отсюда вытекают два правила:

1) если нет первичного документа, вы не вправе отражать хозяйственных операцию в учете. Например, нельзя отразить в учете, что товар был отпущен покупателю, пока вы не получите подтверждающие это первичные документы (счет-фактуру, накладную, акт или иной документ);

2) если хозяйственных операции еще не было, оформлять ее первичным документом, как если бы она свершилась, и отражать в учете нельзя. Это будет расценено как фальсификация документов.[66]

Поставщики отгружают в адрес оптовых предприятий товары в соответствии с ***заключенными с ними договорами***, определяющими права и обязанности сторон. Основными реквизитами договора являются наименование сторон (поставщика и покупателя), предмет договора (наименование и количество товара), имущественная ответственность сторон за невыполнение или ненадлежащее выполнение договора, цены, сроки поставки, порядок расчетов, тара и упаковка и т.д. За невыполнение условий договоров предусматриваются штрафные санкции. Кроме того, с виновной стороны могут быть взысканы убытки в размере, не покрытом штрафом или неустойкой. Однако уплата штрафов и возмещение убытков не освобождают нарушителя договора от его исполнения. В целях контроля за ходом выполнения договоров, их

[66] https://buxgalter.uz/publish/doc/text164702_kak_organizovat_rabotu_s_pervichnymi_dokumentami11

регистрируют в специальных журналах. Для учета их выполнения на каждый договор может открываться карточка, в которую записываются основные условия договора, а затем на основании поступающих приходных документов делаются отметки о его выполнении.

В целях сохранности поступающих товаров поставщик обязан обеспечить:

- строгое соблюдение установленных правил упаковки, затаривания, маркировки и опломбирования отдельных мест;

- вложение в каждое тарное место документа (упаковочного ярлыка, кипной карты и т.д.), свидетельствующего о наименовании и количестве товаров, находящихся в данном тарном месте;

- четкое и ясное оформление отгрузочных и расчетных документов, соответствие указанных в них данных о количестве товаров фактически отгружаемому, своевременную отсылку этих документов получателю;

- строгое соблюдение действующих на транспорте правил сдачи грузов к перевозке, их погрузке и креплению и др.

Получатель обязан:

- обеспечить приемку товаров по количеству и качеству в установленные договором сроки;

- обеспечить контроль за правильным их оприходованием материально ответственными лицами;

- создать условия, при которых обеспечивалась бы сохранность и предотвращалась возможность образования недостач и хищений товаров.

Порядок приемки товаров и ее документальное оформление зависят от:

- места приемки (на складе поставщика, от органов транспорта, на складе покупателя);

- характера приемки (по количеству, качеству и комплектности);

- наличия или отсутствия соответствующих сопроводительных документов и т.д.

Приемка товаров по весу брутто, указанному на таре, или приемка по весу нетто и количеству товарных единиц (в поврежденной таре) производиться в том месте, где принимаются товары.

Товары на складе поставщика принимают, как правило, материально ответственное лицо покупателя ***по доверенности***. ***Доверенность*** оформляется на бланках типовой формы, подписывается руководителем и главным бухгалтером или лицами, уполномоченными ими. После чего на ней ставиться печать. Доверенность регистрируется в бухгалтерии в специальном журнале. Если товар по выданной доверенности не будет получен, то она аннулируется. При этом бухгалтер погашает ее надписью «Не использована» и делает отметку в журнале.

Доверенность при получении товара предъявляется поставщику вместе с документами, удостоверяющими личность получателя. При приемке товара проверяется соответствие количества и качества товаров данным сопроводительных документов.

На складе оптовых организаций товары принимаются при доставке поставщиком по весу брутто и количеству мест, а при необходимости и по весу нетто и количеству товарных единиц в каждом товаром месте. Оптовые организации, переотправляющие товары в таре или упаковке первоначального отправителя (изготовителя), должны производить приемку товаров по количеству и качеству внутри товарных мест лишь в случаях, предусмотренных договорами, а также при несоответствии фактического веса брутто весу брутто, указанному в сопроводительных документах либо в поврежденной, открытой или немаркированной таре, а также при наличии признаков порчи. Порядок приемки товаров на оптовых складах и сроки ее проведения устанавливаются в договорах на их поставку.

В бухгалтерском учете товарных операций важно обеспечить контроль за своевременным и полным оприходованием товаров со стороны материально ответственного лица согласно документам

поставщиков. Поставщики при отгрузке товаров в адрес оптовых организаций выписывают документы: коммерческие (товарные); транспортные и страховые; платежно-банковские (расчетные).[67]

При хранении, приема и отгрузки товарно-материальных ценностей в оптовых организаций ответственность несет заведующий складом. ***Заведующий складом*** – это материально ответственное лицо любой торговой организации. Поэтому зачастую чтобы исполнять эту должность прежде составляется договор между организацией занимающая оптовой торговлей и между материально ответственным лицом, на которого возлагается ответственность занимать должность заведующего складом.

Функциональные обязанности заведующего складом оптовой организации входят не только ответственность полного хранения, приема и отпуска ТМЦ, а также предоставлять своевременную, полную и достоверную информацию по каждому виду товарно-материальных ценностей. Чтобы давать такую информацию пользователям информации заведующий складского помещения сдает материальный отчет каждые десять дней или ежемесячно.

**Материальный отчет** – документ, который позволяет контролировать и отслеживать движение строительных материалов, а именно — их поступление и расход.[68]

В учитываемые материалы можно включать любые виды строительных изделий: кирпичи, бетон, краски, цемент, гвозди, черепицу и т.д. В числе прочего в бланк вносятся и те виды материалов, с которыми в период составления отчета не происходит никаких действий – это позволяет учесть все без исключения товарно-материальные ценности, находящиеся на складе и сделать отчет более полным и информативным.

Порядок формирования документа включает в себя ряд определенных операций.

[67] https://studizba.com/lectures/jekonomika-i-finansy/buhgalterskij-uchet-v-torgovle/41542-dokumentalnoe-oformlenie-tovarnyh-operacij.html
[68] https://assistentus.ru/forma/m-19-materialnyj-otchet/

✓ В первую очередь, в организации проводится инвентаризация и по ее итогам сведения об остатках товарно-материальных ценностей, а точнее их количестве и стоимости, вносятся в отчет. Дата составления отчета должна быть идентична с датой проведения инвентаризационных мероприятий.

✓ Далее в отчете отображаются те материалы, которые остались на складе на основании ранее оформленной первичной документации, такой как: чеки, заявки, квитанции, накладные, приходные, расходные ордера и т.п.

✓ После этого в отчет включаются все товарно-материальные ценности, отпущенные потребителям (по каждому покупателю отдельно) — здесь подсчитывается их общее количество и сумма. И, наконец, вписывается информация о тех ресурсах, которые остались в складских помещениях предприятия на конец отчетного периода по факту.

✓ После того, как все нужные сведения будут внесены в бланк документа, отчет передается на сверку во все заинтересованные подразделения организации, а затем в бухгалтерию.

✓ Бухгалтер также проверяет отчет и заполняет его вторую таблицу, внося данные о материалах – их название, номер по номенклатуре, единицу измерения и прочее.

На сегодняшний день для того, чтобы заполнить материальный отчет, организации могут выбрать один из двух вариантов: собственный шаблон документа, утвержденный в учетной политике предприятия, или унифицированный бланк «Отчет о движении товарно-материальных ценностей» (форма МХ-20а), разработанный на уровне законодательства и рекомендованный к применению. При этом второй вариант предпочтительнее, поскольку не нужно думать над структурой и содержанием документа — в стандартную форму уже внесены все необходимые колонки и строки. Образец формы отчета о движении товарно-материальных ценностей (форма МХ-20а):

| | Код |
|---|---|
| Форма по ОКУД | |
| по ОКПО | |
| | |
| Вид деятельности по ОКОНХ | |
| Номер склад | |
| камера | |
| секция | |
| Вид операции | |

_____

Организация

_____

Структурное подразделение

| Номер документа | Дата составления | Отчетный период | |
|---|---|---|---|
| | | с | по |
| | | | |

**ОТЧЕТ**

**о движении товарно-материальных ценностей**

| Номер по порядку | Документ | | Товарно-материальные ценности | Наименование | 5 | | | | | | | | | | Примечание |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Код | 6 | | | | | | | | | | |
| | | | Единица измерения | Наименование | 7 | | | | | | | | | | |
| | | | | Код по ОКЕИ | 8 | | | | | | | | | | |
| | номер | дата | Поставщик или покупатель | | | количество | Сумма, сум, тийин | количество | Сумма, сум, тийин | количество | Сумма, сум, тийин | количество | Сумма, сум, тийин | количество | Сумма, сум, тийин | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | | | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| | | | Остаток на начало отчетного периода | | | | | | | | | | | | | |
| | | | Поступило | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |

| | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Номер по порядку | Документ | | Товарно-материальные ценности | Наименование | 5 | | | | | | | | | | Примечание |
| | | | | Код | 6 | | | | | | | | | | |
| | | | Единица измерения | Наименование | 7 | | | | | | | | | | |
| | | | | Код по ОКЕИ | 8 | | | | | | | | | | |
| | номер | дата | Поставщик или покупатель | | | количество | Сумма, сум, тийин | количество | Сумма, сум, тийин | количество | Сумма, сум, тийин | количество | Сумма, сум, тийин | количество | Сумма, сум, тийин | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | | | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| | | | Итого поступило | | | | | | | | | | | | | |
| | | | Расход | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | Итого расход | | | | | | | | | | | | | |
| | | | Остаток на конец отчетного периода | | | | | | | | | | | | | |

Приложение _____документов на _____листах

Материально ответственное(ые) лицо (лица)

_____ _____ _____

_____ _____ _____

должность подпись расшифровка подписи

_____ _____ _____

_____ _____ _____

должность подпись расшифровка подписи

Отчет проверил и принял бухгалтер

_____ _____

_____ _____

подпись расшифровка подписи

"_____"_____

_____года

В документе должны стоить подписи всех ответственных за его составлении лиц, в том числе материально-ответственного работника и бухгалтера.

Отчет, как и все прочие первичные бухгалтерские документы, должен храниться в отделе бухгалтерии в отдельной папке в течение периода, установленного локальными нормативно-правовыми актами или срок, прописанный в законодательстве (но не менее пяти лет). По истечении срока давности заполненный бланк можно уничтожить (при этом утилизация должна проводиться также в определенном порядке).

Товары учитываются в натуральных показателях по их номенклатурным номерам. Порядок учета зависит от способа хранения товаров, частоты их поступления на склад, объема, ассортимента, совместимости по условиям хранения и т. п.

Различают следующие способы учета:

- ✓ партионный,
- ✓ сортовой,
- ✓ партионно-сортовой.

***Метод партионного учета*** товарных запасов подразумевает обособленный учет каждой вновь поступившей партии товаров. На каждую такую партию заводится по соответствующим номером партионная карта в двух экземплярах, в которой указывается наименование товара, его артикул, сорт, цена, количество (масса) товара в партии и дата поступления.

Один экземпляр такой карты остается на складе и выступает в качестве регистра складского учета, второй передается в бухгалтерию. По мере отпуска товара в партионной карте указывается дата отпуска, номер расходного документа и количество (масса) отпущенного товара, а в расходном документе одновременно указывается номер партионной карты.

После полного выбытия определенной партии товара партионная карта передается в бухгалтерию для проверки. Если в ходе проверке выявляется недостача, то ее, не ожидая инвентаризации, в зависимости от суммы недостачи списывают за

счет организации либо взыскивают с материально-ответственного лица. Выявленные при проверке излишки ценностей приходуются.

Метод партионного учета применяется при учете насыпных товаров или в случаях, когда складом обрабатывается всего один вид продукции. Преимуществом данного метода является усиленный контроль за сохранностью ценностей, а недостатками – менее рациональное использование складской площади и ухудшение возможности оперативного управления запасами товаров, поскольку они могут храниться сразу в нескольких местах, а значит, остатки по ним могут отражаться в нескольких партионных картах.

При ***сортовом методе*** продукция хранится на складе по наименованиям. Для ведения учета используются специальные карты или товарные книги сортового учета, при этом на каждое наименование и сорт ценностей открывается отдельная карта или страница в книге. Каждый поступивший товар присоединяется к товарам того же наименования.

Учет ведется в натуральном выражении, на основе приходных и расходных товарных документов. В заголовке карты (страницы книги) указывается наименования товара, его артикула и другая необходимая информация, а в остальной части карты (страницы) отражается приход, расход и остатки товара.

Сортовой метод учета целесообразно применять при организации хранения ценностей по наименованию и сортам, когда не учитывается время поступления и цена приобретения (поскольку вновь поступившие товары хранятся и учитываются вместе со старыми).

Преимущества данного метода – экономичное использование складской площади и возможность более оперативного управления остатками товара, недостаток – сложность выделения товаров одного сорта, поступивших по разным ценам.

***Партионно-сортовой способ учета*** - предусматривает отдельное хранение каждой партии поступивших на склад товаров, причем внутри партии поступившие товары разбираются по сортам.

Партионно-сортовой способ учета используется при широком ассортименте хранящихся товаров.[69]

На сегодняшний день современная практика хранения и ведения учета товарно-материальных запасов складского помещения ведется на основе автоматизированной системы (с помощью программного обеспечения). Поэтому если своевременно вводить правильные данные по приходу или отгрузки товарно-материальных запасов можно легко и четко предоставлять отчетность в электронном виде.

На основе документального оформления первичных документов заведующий склада составляет вышеуказанную форму отчета. Это дает контролировать правильное количество товарно-материальных запасов на начало и на конец отчетного периода оптовой торговой деятельности.

## 4.2. Учет товаров в местах хранения и в бухгалтерии

Учет продукции и товаров на складе осуществляется согласно правилам хранения по видам и сортам. Учет, в зависимости от вида товаров, может вестись как в количественном, так и в денежном выражении. При этом на каждый номенклатурный номер товара заполняется «Карточка складского учета товара», их выдача материально-ответственным лицам осуществляется под роспись в отдельном журнале или реестре выдачи карточек.

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан, от 13.02.2003 г. № 75 «Об утверждении правил розничной торговли в Республике Узбекистан и правил производства и реализации продукции (услуг) общественного питания в Республике Узбекистан» описывает особенности правил хранения плодотворных товаров.[70]

В качестве сопутствующего ассортимента предприятиями и организациями плодоовощной торговли могут продаваться другие

[69] https://class365.ru/skladskoi-uchet/sklad-tovary/

[70] 13.02.2003 г. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан № 75 «Об утверждении правил розничной торговли в Республике Узбекистан и правил производства и реализации продукции (услуг) общественного питания в Республике Узбекистан»

продовольственные товары в расфасованном виде: соусы, кетчупы, специи, пряности, мед, масло растительное, соль, уксусная кислота пищевая столовая (с концентрацией не более 10 процентов), фруктово-овощные соки и прохладительные напитки. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 12.11.2013 г. № 306)

В зависимости от условий работы предприятиями и организациями торговли плодоовощных товаров может производиться продажа хозяйственных товаров: картофеле-овощечисток, соковыжималок, закаточных машинок, различных видов тары, укупорочных и упаковочных материалов, средств малой механизации, садово-огороднического инвентаря, полиэтиленовой пленки, семян и рассады плодоовощных и других сельскохозяйственных культур.

Плодоовощные товары, выставляемые на продажу, должны быть рассортированы и соответствовать по качеству ГОСТам и техническим условиям. Исключения допускаются для некоторых помологических сортов яблок ("Белый налив", "Астраханское белое", "Розмарин"), ягодных культур (клубника, малина, смородина), косточковых плодов (вишня, черешня, слива, абрикосы) и винограда, на качество которых переборка влияет отрицательно. Указанная продукция может выставляться на продажу в несортированном виде при условии, если количество брака и отходов не превышает для яблок - 5%, для косточковых плодов и винограда -10%.

Доставка плодоовощных товаров к местам заготовки (приемки), хранения, переработки и продажи (торговли) производится в таре и упаковке, обеспечивающих сохранность товара от механических повреждений. Не допускаются бестарные перевозки плодоовощных товаров в неисправных, загрязненных и обладающих специфическим запахом таре и транспортных средствах.

При перевозке открытыми видами транспорта плодоовощных товаров они должны быть укрыты брезентом или упаковочными материалами.

Вскрытие тары должно производиться бережно и при помощи специальных инструментов. Вся плодоовощная тара, поступающая на предприятия и в организации торговли, должна храниться в условиях, обеспечивающих ее сохранность и не допускающих загрязнения, особенно вредными веществами. Запрещается хранение тары в торговом зале, тамбуре и у фасада торговых предприятий. Для хранения тары отводится специальное помещение или площадка с навесом и ограждением.

Плодоовощные товары в свежем, сушеном, переработанном виде хранятся в затаренном виде в специально отведенных для этих целей, хорошо вентилируемых, охлаждаемых помещениях без естественного освещения. Каждый вид товара в местах хранения размещается отдельно. Ящики, лотки, корзины с продукцией устанавливаются на подтоварники высотой 1,5-2 метра. При хранении товаров в контейнерах высота их штабелирования зависит от высоты потолка помещения и оснащенности подъемными механизмами.

Для хранения свежих плодов, овощей и картофеля должны быть обеспечены следующие условия (см.табл 4.2.1.)

**Таблица 4.2.1.**

**Условия хранения свежих пладов, овощей и картофеля**[71]

| **Наименование продукции** | **Температура в градусах по Цельсию** | **Относительная влажность воздуха в %** |
|---|---|---|
| Картофель | от +2 до +3 | 85-95 |
| Морковь, петрушка, сельдерей, репа, хрен, свекла, редька, брюква, лук | от -1 до +1 | 90-95 |
| Капуста | от -1 до +3 | 90-95 |
| Помидоры | от +10 до +13 | 75-80 |
| Огурцы, кабачки, тыква, патиссоны, баклажаны | от +13 до +15 | 90-95 |

[71] https://lex.uz/docs/243233

| | | |
|---|---|---|
| Салат, шпинат, лук зеленый, редис в пучках и другая зелень | от +1 до +3 | 90-95 |
| Дыни | от +10 до +13 | 85-90 |
| Арбузы | от +3 до +4 | 80-85 |
| Яблоки | от +4 до +5 | 95 |
| Груши | +2 | 95 |
| Виноград | от 0 до -1 | 90-95 |
| Косточковые плоды (вишня, черешня, абрикосы, слива, персики) | от 0 до +1 | 80-95 |
| Перец стручковый | от +6 до +7 | 90-95 |
| Перец болгарский | от +10 до +13 | 90-95 |
| Цитрусовые плоды с желтой и желто-оранжевой окраской | от +2 до +3 | 85-90 |
| Мандарины, апельсины и лимоны | от +2 до +3 | 85-90 |
| Ананасы зрелые | от +8 до +9 | 85-90 |
| Бананы зрелые | от +12 до +14 | 90-95 |

В исключительных случаях, когда не представляется возможным создание таких условий, семечковые плоды, цитрусовые, овощи (за исключением зелени) и картофель могут храниться при температуре от +10 до +12 градусов С с относительной влажностью воздуха 80-85% сроком не более двух суток.

Во избежание порчи плодов фумигированные яблоки, груши и цитрусовые плоды в местах торговли должны храниться не более 24 часов.

Сушеные плоды, овощи и грибы хранятся в сухом прохладном помещении при температуре от 0 до +10 градусов С с относительной влажностью воздуха не выше 75% в ящиках, в полиэтиленовых или крафт-мешках, уложенных на подтоварники в штабеля.

Консервы, соки и напитки, стерилизованные в герметической металлической, полимерной, стеклянной таре, хранятся в деревянных (или пластмассовых) ящиках на подтоварниках при

температуре от +3 до +10 градусов С с относительной влажностью воздуха не выше 85%.

Замороженные плоды и овощи хранятся в низкотемпературных камерах и прилавках при температуре не выше -8 -10 градусов С .

Открытые корзины и решета со свежими ягодами прикрываются легкой редкой тканью (например, марлей и т.п.).

Продажа свежих и сушеных плодоовощных товаров и картофеля в магазинах осуществляется в расфасованном виде с указанием цены и сорта товара.

Картофель и плодоовощные товары в магазинах выставляются на полках, горках и прилавках, в том числе в холодильных прилавках, в лотках, кассетах, корзинах, ящиках и другом оборудовании и инвентаре.

Товары, подготовка которых к продаже методом самообслуживания производится в магазинах, вяжутся в пучки, фасуются, комплектуются в наборы для приготовления блюд, упаковываются в хлопчатобумажные и полиэтиленовые сетки, мешки и другие упаковочные материалы и маркируются.

При отпуске весовых картофеля, плодоовощных товаров допускается взвешивание их в инвентарной таре, на которой четко, на видном для покупателя месте, обозначен ее вес.

Капуста квашеная, грибы соленые и маринованные отпускаются вместе с соком, рассолом и маринадом в процентных соотношениях согласно действующим стандартам или техническим условиям.

При отпуске других соленых и маринованных плодоовощных товаров жидкость добавляется по просьбе покупателя после взвешивания.

При продаже указанных выше продуктов применяется специальный инвентарь (ложки, вилки, совки, лопатки).

Продавец обязан при отпуске покупателю картофеля, плодоовощных товаров производить отсортировку брака и неполноценной продукции, образующейся в процессе продажи.

Продажа недоброкачественных плодоовощных товаров запрещается.

***Хранение запасов*** - это важная часть торговых предприятий, так как если большая часть не будет храниться по требуемым стандартам организация может повлечь значительные убытки. В бухгалтерском учете расходы на хранение товаров отражается следующем образом (см. табл 4.2.2.).

**Таблица 4.2.2.**

**Отражение расходов хранения товаров в бухгалтерском учете**[72]

| **Наименование бухгалтерской операции** | **Корреспонденция счетов** | |
|---|---|---|
| | **Дебет** | **Кредит** |
| Начислена амортизация складских зданий | 9410 «Расходы по реализации» | 0220 «Износ зданий, сооружений передаточных устройств»<br>0230 «Износ машин и оборудования» |
| Отражены расходы:<br>на ремонт склада и его оборудования, выполненный сторонними организациями;<br>по коммунальным услугам;<br>по прочим услугам по содержанию склада, оказанным сторонними организациями | | 6010 «Счета к оплате поставщикам»<br>6990 «Прочие обязательства» |
| Отражены расходы на ремонт склада и его оборудования, выполненный собственными силами предприятия | | 2310 «Вспомогательное производство» |
| Начислена зарплата складскому персоналу с учетом отчислений на соцстрах | | 6520 «Платежи в государственные целевые фонды»<br>6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» |
| Списана стоимость инвентаря и хозпренадлежностей, используемых на складе | | 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» |
| Отражены расходы по аренде складских помещений | | 6910 «Оперативная аренда к оплате»<br>6990 «Прочие обязательства» |
| Отражены потери товаров при хранении в пределах норм естественной убыли | | 2910 «Товары на складах» |

[72] https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text171767_hranenie_tovarov

| | | |
|---|---|---|
| Зачтен НДС по приобретенным ТМЦ, работам и услугам сторонних организаций (плательщиками НДС) | 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)» | 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» |
| | 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» | 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)» |

Для хранения запасов конечно существуют соответствующие расходы. В состав расходов на хранение товаров на складе входят:

- содержание помещения склада – амортизация, ремонт, коммунальные платежи, арендные платежи, дезобработка и др;
- содержание складского оборудования (холодильного, погрузочно-разгрузочного, систем кондиционирования и вентиляции и др.)- амортизация, электроэнергия, вода, ремонт, ГСМ, арендные платежи и др;
- зарплата складского персонала с учетом отчислений на соцстрахование;
- списание стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей, используемых на складе;
- недостача товаров в пределах норм естественной убыли;
- другие складские расходы.

Каждый товар при хранении требует отдельный подход и стандарты хранения. Товары норм естественной убыли это товары (например, крупа, мука, сахар, соль, цемент и др).

Поэтому существуют нормы списания таких товаров, исходя из этих норм составляются акты списания, обязательно при этом не нужно забывать об заключении экспертов, а также правильное оформление первичных документов товарно-материальных ценностей в складском помещении организаций занимающихся оптовой торговой деятельностью. Все вышеперечисленные факты естественно связаны с иными расходами в ходе осуществлении фактов хранения товарно-материальных запасов.

Исходя из сорта товаров планируются будущие расходы по хранению товарно-материальных запасов, а также складского помещения.

### 4.3 Учет поступления и продажи товаров

Товары могут поступать в фирму от производителей, оптовых компаний. К продукции обязательно прикладывается сопроводительная документация. Если товар транспортируется с помощью ТС, должна быть заполнена товарно-транспортная накладная. Бумага эта подразделяется на два раздела. Товарный раздел включает в себя эти сведения:

- Информацию о поставщике и получателе: название субъекта, адрес, платежные реквизиты.
- Информацию о товаре: его стоимость, масса, отличительные характеристики.
- Размер НДС.

В транспортном разделе указываются эти сведения:

- Номер ТС.
- Обозначение путевого листа.
- Дата доставки.
- Место погрузки и разгрузки.
- Информация о грузе.

Поставщик также должен предоставить документы на сам товар. В частности, это бумаги, подтверждающие безопасность продукции (к примеру, сертификат). Сопроводительным документом является счет-фактура, счет для оплаты продукции.

Учитывается поступление товара на счете 2910 «Товары на складе». По его дебету отражается поступление, по кредиту – выбытие.

Учет по себестоимости актуален для оптовых образований. В розничных фирмах учет осуществляется или по себестоимости, или по стоимости реализации.

Если ведется учет по себестоимости, фиксировать нужно ту стоимость, которая прописана в бумагах от поставщика. Если

поставщик рассчитал НДС и предъявил счет-фактуру, размер налоговых отчислений помещается на отдельный субсчет. Оприходование происходит по себестоимости, которая не включает в себя НДС. Однако в стоимость могут входить транспортные расходы. Иногда эти траты отдельно учитываются на дебете счета 6990 «Прочие обязательства». Рассмотрим используемые проводки:

***Оприходование продукции на склад.***

Дт 2910 «Товары на складах»

Кт 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

***Выделение НДС***

Дт 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)»

Кт 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

***Перечисление средств поставщику***

Дт 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Кт 5110 «расчетный счет»

Продукция может покупаться с помощью займа. В этом случае проценты по займу могут входить в себестоимость. В этом случае они фиксируются на дебете счета 2910 «Товары на складах».

Торговые предприятия на счетах учета товаров учитывают также покупную тару и тару собственного производства, кроме инвентарной, служащей для производственных или хозяйственных нужд и учитываемой на соответствующих счетах учета основных средств или материалов.

На счете 2910 "Товары на складах" учитывается наличие и движение товарных запасов, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых предприятий общественного питания, овощехранилищах и т.п. по покупной стоимости.

Оприходование поступивших на склад товаров и тары отражается по дебету счета 2910 "Товары на складах" вместе с расходами, связанными с приобретением товаров.

Поступление товаров и тары возможно отражать в учете с использованием счета 1510 "Заготовление и приобретение

материалов" в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами.

Реализованные покупателям (заказчикам) товары, расчетные документы за которые предъявлены этим покупателям (заказчикам) либо оплаченные ими, списываются в порядке реализации со счета 2910 "Товары на складах" в дебет счета 9120 "Себестоимость реализованных товаров".

На счете 2920 "Товары в розничной торговле" учитывается наличие и движение товаров, находящихся на предприятиях розничной торговли (магазинах, палатках, ларьках, киосках и т.п.) и в буфетах предприятий общественного питания. На этом же счете учитывается наличие и движение стеклянной посуды (бутылок, банок и др.) на предприятиях розничной торговли и в буфетах предприятий общественного питания. При реализации товаров в розничной торговле производятся бухгалтерские записи так же, как и по счету 2910 "Товары на складах".

На счете 2930 "Товары на выставке" учитываются товары, предназначенные для выставок, ярмарок, реклам и показов. При этом производится запись в дебет счета 2930 "Товары на выставке" и кредит счета 2910 "Товары на складах" или 2920 "Товары в розничной торговле". Ответственность за товары временно переходит от одного материально ответственного лица к другому. Если товары, выставленные на выставках, ярмарках и т.п. реализуются, то тогда производятся бухгалтерские записи так же, как и по счету 2910 "Товары на складах".

На счете 2940 "Предметы проката" учитывается наличие и движение предметов, предназначенных для выдачи напрокат (в аренду).

На счете 2950 "Тара под товаром и порожняя" учитывается наличие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды на предприятиях розничной торговли и в буфетах предприятий общественного питания).

Торговые предприятия могут учитывать движение тары под товарами и тары порожней по средним учетным ценам, которые

устанавливаются по группам (видам) тары применительно к составу и ценам на нее. При этом разница между ценами приобретения на тару и средними учетными ценами относится на счет 9390 "Прочие операционные доходы" или на счет 9430 "Прочие операционные расходы".

На счете 2960 "Товары, переданные на комиссию" учитываются товары, переданные другим предприятиям по договору комиссии и консигнации.

На счете 2970 "Товары в пути" учитываются товары, оставшиеся на конец отчетного периода в пути (не прибывшие на склад).

Счет 2980 "Торговая наценка" предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках) на товары в розничной торговле и общественного питания, если товары учитываются по продажным ценам.

На предприятиях общественного питания на данном счете учитываются суммы торговых наценок на продукты питания и товары, находящиеся в кладовых, буфетах и на кухне, а также суммы наценок, прибавляемые в установленном размере к стоимости кухонной и буфетной продукции по продажным ценам.

Кредитуется счет 2980 "Торговая наценка" при оприходовании товаров на суммы торговых наценок, а дебетуется на суммы торговых наценок по товарам, реализованным, отпущенным, или списанным вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.д. Суммы торговых наценок в части, приходящейся на реализованные товары, отражается по дебету счета 2980 "Торговая наценка" и кредиту счета 9120 "Себестоимость реализованных товаров". Суммы торговых наценок в части, приходящейся на остаток нереализованных товаров, уточняются на основании инвентаризационных описей, путем определения полагающейся наценки на товары в соответствии с установленными размерами.

Сумма наценки на остаток нереализованных товаров на предприятиях розничной торговли может быть определена по

проценту, исчисленному исходя из соотношения суммы наценки на остаток товаров на начало месяца и оборота по кредиту счета 2980 "Торговая наценка", уменьшенной на сумму оборота по дебету счета 2980 "Торговая наценка" (на прочие списания), к сумме реализованных за месяц товаров (по учетным ценам) и остатка товаров на конец месяца (по учетным ценам).

На счете 2990 "Прочие товары" учитываются товары, не отраженные в счетах 2910-2970.

Все вышеуказанные бухгалтерские операции оформляются на основе первичных документов (счет фактура, накладная, доверенность, договор купли -продажи). Каждый документ должен оформляться своевременно и по требованиям законодательными актами Республики Узбекистан. В документов обязательно должны быть регистрационный номер, дата составления документа, наименование и количество товаров соответствующих к договору купли-продажи, подпись руководителя и материального лица которые отгружают и принимают товарно-материальные запасы, а также печать организации заверяющее подписи должностных лиц.

### 4.4. Учет операций транзитной реализации

в Узбекистане было принято постановление Кабинета Министров за № 737 «О мерах по регулированию операций, связанных с помещением товаров под таможенный режим таможенного транзита». Данное постановление принято в соответствии со статьями № 118 и № 261 Таможенного кодекса Республики Узбекистан, в котором определено, что:

1. для помещения товара под таможенный режим таможенного транзита декларантом в таможенный орган представляются транзитная декларация и товаросопроводительные документы; и

2. транзитная декларация подается до или во время пересечения таможенной границы товаров и транспортных средств, въезжающих на таможенную территорию.[73]

[73] https://skladi.uz/ru/v-uzbekistane-utverzhdeno-polozhenie-o-poryadke-osushchestvleniya-tranzitnyh-operacij-s-tovarami-i-transportnymi-sredstvami

В настоящем Положении используются следующие основные понятия:

- ***органы государственного контроля*** - органы пограничного, таможенного, санитарно-карантинного, фитосанитарного, экологического и ветеринарного контроля, участвующие при пропуске лиц, товаров и транспортных средств через Государственную границу в соответствии с настоящим Положением;
- ***декларирующее лицо*** - декларант, представляющий в таможенные органы транзитную декларацию от собственного имени, или специалист по таможенному оформлению либо иное лицо, уполномоченное заполнять, подписывать и представлять в таможенные органы транзитную декларацию от имени декларанта;
- ***транзитная декларация*** - документ, представляемый таможенному органу и используемый для контроля товаров, ввозимых на таможенную территорию Республики Узбекистан и перемещаемых транзитом через территорию Республики Узбекистан, от таможенного органа отправления до таможенного органа назначения, с указанием сведений о товарах и (или) транспортных средствах;
- ***автоматизированная информационная система "E-tranzit" (далее - АИС "E-tranzit")*** - автоматизированная информационная система Таможенного комитета при Министерстве экономики и финансов Республики Узбекистан, предусматривающая предоставление, прием, регистрацию, оформление, учет и мониторинг документов и сведений о товарах и (или) транспортных средствах, помещаемых в таможенный режим таможенного транзита;
- ***интерактивная услуга "E-архив"*** - услуга, предназначенная для представления и хранения электронных документов, являющихся основанием для формирования декларирования товаров в электронной форме, и позволяющая создать разовый электронный архив, направленный на обмен

информацией с таможенными органами в ходе процесса декларирования и таможенного оформления;

- ***таможенный пост отправления*** - таможенный пост, где начинается перевозка товаров под таможенным контролем;
- ***идентификационный код*** - единый электронный код, присвоенный через АИС "E-tranzit" транзитной декларации, представленной в таможенные органы;
- ***резолюция*** - пометка, вносимая органами государственного контроля в АИС "E-tranzit";
- ***таможенный орган назначения*** - таможенный пост, где заканчивается перевозка товаров под таможенным контролем;
- ***транзитные операции*** - действие, осуществляемое органами государственного контроля и (или) уполномоченным лицом в отношении товаров и транспортных средств при таможенном оформлении товаров и транспортных средств.

Помещение товаров и транспортных средств под таможенный режим таможенного транзита осуществляется путем представления таможенному органу транзитной декларации в электронном виде и ее оформления в АИС "E-tranzit".

Транзитная декларация оформляется на каждую партию товара или несколько партий товаров, перевозимых по одному или нескольким товаросопроводительным документам. При этом оформление одной транзитной декларации по нескольким партиям товаров осуществляется при перевозке этих товаров одним транспортным средством с одним транспортным документом от одного отправителя до адреса одного получателя.[74]

***В Узбекистане к внешнеторговым контрактам отнесены*** — экспортный контракт, импортный контракт, бартерный контракт, централизованный экспортный контракт, централизованный импортный контракт, импортный биржевой (ярмарочный) контракт, экспортный биржевой (ярмарочный) контракт, экспортный консигнационный контракт, экспортный

[74] Положение о порядке осуществления транзитных операций с товарами и транспортными средствами (Приложение N 1 к Постановлению КМ РУз от 31.12.2022 г. N 737)

контракт на территории республики, контракт на переработку (на территории республики), контракт на переработку (за пределами республики), экспортные договоры на основании лизинга, импортные договоры на основании лизинга, контракт на ввоз, контракт на вывоз, контракт закупа, контракт реализации, соглашение о рекламе. [75]

Бухгалтерский учет экспортных операций ведется в порядке, определенном НСБУ N 21 "План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению", НСБУ N 22 "Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте" и др.

При экспорте продукция считается отгруженной с момента таможенного оформления ГТД. Соответственно, с этой даты предприятие признает доход и начинает отсчет своих налоговых обязательств.

Суммы, подлежащие оплате покупателем, поставщик учитывает по дебету счета 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков", которые состоят из:

- стоимости отгруженной (отпущенной) продукции по договорным (продажным) ценам;

- стоимости тары в случаях оплаты тары сверх договорной цены продукции;

- расходов по транспортировке продукции до пункта, обусловленного договором, и погрузке ее в транспортные средства, подлежащие оплате покупателем сверх договорной цены готовой продукции (могут быть выполнены собственными силами и транспортом поставщика или выполнены специализированной автотранспортной организацией, железнодорожным транспортом, авиацией, речным и морским транспортом и другими организациями или физическими лицами);

- налога на добавленную стоимость.

[75] Положение о порядке ведения мониторинга и контроля за осуществлением внешнеторговых операций (Приложение N 1 к Постановлению КМ РУз от 14.05.2020 г. N 283)

Отражение экспорт готовой продукции бухгалтерских операций (см. табл 4.4.1.).

**Таблица 4.4.1.**

**Корреспонденция счетов экспортной готовой продукции**[76]

| Наименование операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| Списана фактическая производственная себестоимость реализованной продукции | 9110 "Себестоимость реализованной готовой продукции" | 2810 "Готовая продукция на складе" |
| Отражается доход от реализации готовой продукции | 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков" | 9010 "Доходы от реализации готовой продукции" |
| Начислен НДС по установленной ставке* | 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков" | 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)" |
| Отражаются услуги транспортно-экспедиторских организаций при экспорте продукции | 9410 "Расходы по реализации" | 6990 "Прочие обязательства" |
| Отражаются таможенные платежи | 9430 "Прочие операционные расходы " | 6990 "Прочие обязательства" |
| Отражается поступление выручки за отгруженную продукцию | 5210 "Валютные счета внутри страны"** | 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков" |

**) Нулевая ставка по НДС в учете не отражается*

***) До 05.09.2017 г. валютная выручка переводилась на основной валютный счет с транзитного счета только после обязательной продажи части выручки, которая отменена*

[76] https://products.norma.uz/publish/doc/text121977_primery12

*пунктом 2 Указа Президента РУз от 02.09.2017 г. N УП-5177. См. подробнее*

- *Экспорт продукции собственного производства. Предприятие - плательщик общеустановленных налогов, нулевая ставка НДС*

***Например,*** *предприятие экспортирует промышленную продукцию собственного производства на сумму 10 тыс.долл. США.*

*Себестоимость поставляемой продукции составляет 8750 тыс. сум.*

*Налог на добавленную стоимость по приобретенным материалам для производства продукции на экспорт согласно полученным счетам - фактурам составил 1400 тыс. сум.*

*1 августа покупатель произвел оплату.*

*8 августа предприятие оформило ГТД на экспорт продукции.*

*9 августа предприятие представило поручение банку на обязательную продажу части валютной выручки.*

***Курс доллара ЦБ РУз условно составлял:***

*- на дату оплаты - 1995 сум;*

*- на дату оформления ГТД - 1996 сум;*

*- на дату продажи - 1997,5 сум США (курс продажи равен курсу ЦБ).*

Экспорт продукции (за исключением отдельных видов) за иностранную валюту облагается по нулевой ставке НДС (с 01.01.2020 г. - статья 260 НК в новой редакции, утв. Законом РУз от 30.12.2019 г. N ЗРУ-599, *до 01.01.2020 г. - статья 212 НК в старой редакции*). Соответственно, сумму НДС по материалам, используемым при производстве экспортной продукции (8400 тыс.сум), предприятие вправе принять к зачету при подтверждении факта вывоза продукции с территории Узбекистана и поступлении на счет предприятия валютной выручки от экспорта (с 01.01.2020 г. - статья 266 НК в новой редакции, *до 01.01.2020 г. - статья 218 НК в старой редакции*).

В учете реализация продукции собственного производства на экспорт отражается следующим образом (см. табл 4.4.2.).

**Таблица 4.4.2.**

**Корреспонденция счетов в бухгалтерском учете реализации продукции собственного производства на экспорт**

| N | Содержание хозяйственной операции | Сумма, тыс.сум | Корреспонденция счетов | | Документы, подтверждающие записи |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | Дебет | Кредит | |
| 1. | Поступила оплата от покупателя(10000x1995) | 19950 | 5211 | 6310 | Выписка банка |
| 2. | Отражена реализация продукции (10000x1996) | 19960 | 4010 | 9010 | Договор, ГТД, счет-фактура |
| 3. | Списана себестоимость реализованной продукции | 8750 | 9110 | 2810 | Расчет себестоимости отгруженной продукции |
| 4. | Начислен и оплачен таможенный сбор* (19960000x0,1%=19960) | 39,795 | 9410<br>6990 | 6990<br>5110 | ГТД, выписка банка |
| 5. | Принят к зачету НДС | 1400 | 6410 | 4410 | ГТД (счет-фактура), выписка банка |
| 6. | Отражена курсовая разница (1996-1995)x10000 и зачет аванса | 10<br>19960 | 9620<br>6310 | 6310<br>4010 | Справка-расчет бухгалтерии |
| 7. | Отражена обязательная продажа части валютной выручки (10000x50%x1997,5) | 9987,5 | 5530<br>5110 | 5211<br>5530 | Выписки банка, справка-расчет бухгалтерии |
| 8. | Отражена курсовая разница на день продажи валюты (1997,5-1995)x10000 | 25 | 5211 | 9540 | Справка-расчет бухгалтерии |
| 9. | Переводится остаток выручки на первичный валютный счет(5000$x1997,5) | 9987,5 | 5210 | 5211 | Выписки банка |

Выручка от реализации продукции на экспорт (105 260 тыс.сум) включается в совокупный доход предприятия при расчете налога на прибыль.

В Узбекистане существует система постановки на учет внешнеэкономических сделок в электронной системе ЕЭИСВО. Она охватывает сделки экспорта и импорта, но упускает из виду сделки совершаемые за пределами территории Узбекистана, включая сделки обработки на таможенной территории. Регистрации в Единой электронной информационной системе внешнеторговых операций (ЕЭИСВО) подлежит любой экспортно-импортных контракт. К базе данных имеет доступ обслуживающий банк, налоговые и таможенные органы. Без учета контракта в ЕЭИСВО узбекский контрагент не сможет выполнить свои обязательства по контракту, в частности, оплатить и провести таможенную очистку товара

Правила учета учет внешнеэкономических сделок в ЕЭИСВО:

***Хозяйствующими субъектами в ЕЭИСВО должны быть внесены:***

-сведения об экспорте и импорте выполненных работ или оказанных услуг — в течение 1 дня со дня составления акта;

-сведения о документах, подтверждающих получение и поставку товаров в рамках контрактов закупа и контрактов реализации, — в течение 1 дня со дня их заключения.

-Виды внешнеторговых операций, предусмотренные законодательством Узбекистана.[77]

***внешнеторговые контракты*** — контракты на вывоз, контракты закупа, контракты на ввоз, контракты реализации, указанные в настоящем пункте Положения;

***контракт закупа*** — контракт между резидентом и нерезидентом Республики Узбекистан на приобретение товаров без их ввоза на таможенную территорию или в случае провоза в порядке транзита;

[77] Положение о порядке ведения мониторинга и контроля за осуществлением внешнеторговых операций (Приложение N 1 к Постановлению КМ РУз от 14.05.2020 г. N 283)

***контракт реализации*** — контракт между резидентом и нерезидентом Республики Узбекистан, предусматривающий реализацию товаров, приобретенных в рамках контракта закупа, другому нерезиденту.

Хозяйствующим субъектам разрешается экспортировать и импортировать товары (работы и услуги) на основании инвойсов, без заключения экспортных и импортных контрактов, а также осуществлять взаиморасчеты с иностранными партнерами через коммерческие банки на основании этих инвойсов, если сумма сделки не превышает 5 тыс. долларов США по одному инвойсу, без внесения информации в ЕЭИСВО.[78]

С 1 августа 2021 года разрешены операции:

-по переработке даже в случае отсутствия иностранного заказчика в требованиях таможенного режима;

-новые виды внешнеторговых контрактов на вывоз, ввоз, реализацию и закуп, позволяющие субъекту предпринимательства приобретать сырье из-за рубежа, реализовывать его любому иностранному партнеру после его переработки на территории республики без уплаты таможенных платежей (с мониторингом привязки контракта на ввоз к контракту на вывоз, а также привязки контракта закупа к контракту реализации — размер средств, поступивших по контракту реализации, не должен быть меньше размера средств, выплаченных по контракту закупа.);

-отечественным организациям-экспортерам приобретать продукцию за рубежом и реализовывать ее напрямую в третьи страны без импорта.

Сроки, применяемые к ввозу и вывозу товаров и осуществлению платежей по внешнеторговым сделкам

- срок ввоза товаров по контракту на ввоз и оформления в таможенные режимы таможенного склада, свободного склада, свободной таможенной зоны, переработки на таможенной территории, а также возврата уплаченных за них денежных средств

[78] Указ Президента Республики Узбекистан «О мерах по дальнейшей либерализации торговли и развитию конкуренции на товарных рынках» N УП-5564 от 30.10.2018 г.

не может превышать 180 дней со дня осуществления платежей по контрактам;

- установить, что срок поступления выручки или обратного ввоза товаров по контракту на вывоз не должен превышать 180 дней со дня оформления товаров в таможенный режим «реэкспорт» (в том числе экспорт);
- возврат средств, уплаченных по контракту закупа, или поступление средств по контракту реализации не может превышать 180 дней со дня осуществления платежа по контракту закупа.

Срок оформления товаров в режиме экспорта (реэкспорта), выполнения работ или оказания услуг в режиме экспорта, по которым зарубежными партнерами произведена оплата, не должен превышать 365 дней со дня поступления денежных средств на счет экспортера (реэкспортера).

Срок перечисления денежных средств за импортированные товары (в том числе, при ввозе под таможенные режимы: таможенного склада, свободного склада, свободной таможенной зоны, переработки на таможенной территории), выполненные работы и оказанные услуги, не должен превышать 365 дней с момента: (а) регистрации таможенного режима товаров, ввозимых в Республику Узбекистан иностранными партнерами под режимы: выпуск в свободное обращение, таможенный склад, свободный склад, свободная таможенная зона, переработка на таможенной территории в соответствии с контрактом на вывоз), а также (б) подписания актов выполненных работ или оказанных услуг.[79]

Для помещения товара под таможенный режим реэкспорта в таможенный орган представляются грузовая таможенная декларация и товаросопроводительные документы.

Товар, помещаемый под режим реэкспорта, освобождается от уплаты таможенных пошлин и налогов.[80]

[79] Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 08.07.2021 г. N 429 «О дополнительных мерах по дальнейшему упрощению таможенного администрирования и процедур».
[80] Ст.35 Таможенного Кодекса Республики Узбекистан.

При реэкспорте товара, ранее помещенного под таможенный режим выпуска для свободного обращения (импорт), возврат уплаченных сумм таможенных пошлин и налогов производится в отношении фактически реэкспортируемой части товара.

Исходя из вышеуказанных данных можно сделать следующие выводы:

***Во первых***, Положение о порядке осуществления транзитных операций с товарами и транспортными средствами (Приложение N 1 к Постановлению КМ РУз от 31.12.2022 г. N 737) четко описывает понятия при учете операций транзитной реализации.

***Во вторых***, учет операций транзитной реализации осуществляется экспорт и импорт торговой деятельностью в каждой стране.

***В третьих***, из источников можно еще увидеть такие понятия контракт на ввоз, контракт на вывоз, контракт закупа, контракт на переработку (на территории республики), контракт на переработку (за пределами республики), реэкспорт. Каждое эти перечисленные данные при использования их в ходе бухгалтерских операций, устанавливает порядок учета по требования законодательными актами Республики Узбекистан.

## Опорные слова

Оптовая торговля, первичный документ, отчетность, материально-ответственное лицо, маркировки, доверенность, договор, счет фактура, накладная, материальный отчет, товар, партионный учет, сортовый метод, списание, норма, заключение эксперта, транзитная леализация, идентификационный код, внешнеторговые операции.

## Контрольные вопросы

1. Порядок оформления первичными документами операций по приобретению и продаже товаров в оптовой торговле?
2. Отчетность материально-ответственных лиц?
3. Что такое доверенность?

4. Опишите порядок учета и способы хранения товаров на складах?
5. Учет товаров в местах хранения и в бухгалтерии?
6. Как должны хранится запасы пищевых продуктов?
7. Каков стандарт списание запасов со складов?
8. Учет поступления и продажи товаров?
9. Учет операций транзитной реализации?
10. Опишите понятие внешнеторговой операции?

## Глоссарий

***Материальный отчет*** – документ, который позволяет контролировать и отслеживать движение строительных материалов, а именно — их поступление и расход.[81]

***Ответственный за хранение*** – заведующий складом ежедневно следит за изменениями в карточках учета на основании разовых документов, выводя остаток после каждой такой записи. В его обязанность входит составление ведомостей расхода материальных ценностей, их данные должны быть внесены в закрытые карточки не позднее первого числа следующего за отчетным месяца.[82]

***Реэкспортеры*** — резиденты Республики Узбекистан — юридические лица и индивидуальные предприниматели, помещающие под таможенный режим реэкспорта товары, ранее приобретенные на основании контракта на ввоз, с целью их реализации.[83]

***Юридические лица и индивидуальные предприниматели*** – это физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.[84]

***Таможенный режим реэкспорта*** — режим, при котором ранее ввезенный на таможенную территорию Узбекистана товар

[81] https://assistentus.ru/forma/m-19-materialnyj-otchet/
[82] https://pahta.uz/services/detail.php?ID=242
[83] Положение о порядке ведения мониторинга и контроля за осуществлением внешнеторговых операций (Приложение N 1 к Постановлению КМ РУз от 14.05.2020 г. N 283).
[84] https://azizovpartners.uz/ru/memos/vidy-i-rezhimy-uproshhennyh-vneshnetorgovyh-operacij-v-respubliki-uzbekistan/

либо продукт переработки товара, помещенного под таможенный режим переработки на таможенной территории, вывозится из нее без уплаты таможенных пошлин и налогов, без применения к товару мер экономической политики, а в отдельных случаях — с возвратом сумм таможенных пошлин и налогов, уплаченных при его ввозе.[85]

***Оптовая торговля***- реализация закупаемых товаров по безналичной форме расчетов для использования в коммерческих целях или для собственных производственно–хозяйственных нужд.[86]

***Заведующий складом*** – это материально ответственное лицо любой торговой организации.

**Материальный отчет** – документ, который позволяет контролировать и отслеживать движение строительных материалов, а именно — их поступление и расход.[87]

***Партионно-сортовой способ учета*** - предусматривает отдельное хранение каждой партии поступивших на склад товаров, причем внутри партии поступившие товары разбираются по сортам.

***Хранение запасов*** - это важная часть торговых предприятий, так как если большая часть не будет храниться по требуемым стандартам организация может повлечь значительные убытки.

***Органы государственного контроля*** - органы пограничного, таможенного, санитарно-карантинного, фитосанитарного, экологического и ветеринарного контроля, участвующие при пропуске лиц, товаров и транспортных средств через Государственную границу в соответствии с положением.

***Декларирующее лицо*** - декларант, представляющий в таможенные органы транзитную декларацию от собственного имени, или специалист по таможенному оформлению либо иное лицо, уполномоченное заполнять, подписывать и представлять в таможенные органы транзитную декларацию от имени декларанта.

---

[85] Ст.35 Таможенного Кодекса Республики Узбекистан.

[86] https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text113836_torgovlya_optom_i_v_roznicu_problemy_identifikacii_i_nalogoblojeniya

[87] https://assistentus.ru/forma/m-19-materialnyj-otchet/

***Транзитная декларация*** - документ, представляемый таможенному органу и используемый для контроля товаров, ввозимых на таможенную территорию Республики Узбекистан и перемещаемых транзитом через территорию Республики Узбекистан.

***Транзитные операции*** - действие, осуществляемое органами государственного контроля и (или) уполномоченным лицом в отношении товаров и транспортных средств при таможенном оформлении товаров и транспортных средств.

# ТЕМА 5. УЧЕТ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ

5.1. Учет поступления и продажи товаров в розничной торговле.

5.2. Особенности учета продажи товаров с рассрочкой платежа, в кредит, с использованием банковских карт, подарочных сертификатов

5.3. Учет скидок, предоставляемых при продаже товаров.

5.4. Учет возврата в розничной торговле и отражение в налоговом учете.

5.5. Кассовые отчеты материально-ответственных лиц.

## 5.1. Учет поступления и продажи товаров в розничной торговле

Розничная торговля может осуществляться безналичными и наличными методами. Розничной торговле кругооборот разновидных ассортиментов товарно-материальных ценностей требует особенный подход осуществления этой деятельности. Каждый товар требует правильного хранения по стандартам указанных в законодательными актами Республики Узбекистан, требование хранения по видам товаров, особенности ведения учета при поступлении на склад и продажи торговых объектов на территории Республики Узбекистан.

В соответствии с Положением о порядке осуществления оптовой и розничной торговой деятельности (далее – Положение 407):

***Розничная торговля***-осуществление деятельности в сфере торговли, предусматривающее реализацию товаров поштучно или в небольших количествах за наличный расчет населению для конечного потребления без права использования в коммерческих целях.

***Торговым объектом*** — является помещение или сооружение, предназначенное (приспособленное) для реализации товаров и

услуг, независимо от формы собственности, объема продаж, размера сооружения.

Между торговыми объектами и покупателями драйвером являются продавец. Продавец играет важную роль в этой сфере. От него зависит многое. Правильное объяснение по видам товаров, исполнение прав потребителей, своевременно оформление первичной документации купли-продажи товаров.

В соответствии положения №407 продавцом могут быть:

***Продавец*** - это юридическое лицо или индивидуальный предприниматель (физическое лицо), осуществляющее торговую деятельность и выступающее как одна из сторон договора купли-продажи.

***Продавец-работник*** - это лицо, выступающее от имени продавца и осуществляющее непосредственную продажу товара или оказание услуг потребителям.

В удобных для ознакомления покупателя местах должна быть размещена информация:

- продавца - юридического лица - о фирменном наименовании своего предприятия, месте его нахождения (почтового адреса и режима работы);

- продавца - индивидуального предпринимателя - о государственной регистрации и наименовании зарегистрировавшего его органа.

Если деятельность, осуществляемая продавцом, подлежит лицензированию, то он обязан предоставить информацию о номере и сроке действия лицензии, а также об органе, ее выдавшем.

Продавец обязан своевременно в наглядной и доступной форме довести до сведения покупателя предусмотренную законодательством необходимую и достоверную информацию о товарах:

- наименование товара;

- штриховой код товара (при наличии);

- правила и условия эффективного и безопасного использования товара;

- гарантийный срок, если он установлен для конкретного товара;

- срок службы или срок годности, если они установлены для конкретного товара, а также сведения о необходимых действиях покупателя по истечении указанных сроков и возможных последствиях при невыполнении таких действий, если товары по истечении указанных сроков представляют опасность для жизни, здоровья и имущества покупателя или становятся непригодными для использования по назначению;

- цену и условия приобретения товара;

- обозначение стандартов, обязательным требованиям которых должен соответствовать товар;

- сведения об основных потребительских свойствах товара (если они не указаны на упаковке);

- сертификат соответствия на товары, подлежащие обязательной сертификации. (Абзац в редакции Постановления КМ РУз от 14.09.2006 г. № 194)

Если приобретаемый покупателем товар был в употреблении или в нем устранялся недостаток (недостатки), покупателю должна быть предоставлена информация об этом.

По требованию покупателя продавец обязан предоставить:

- информацию о фирменном наименовании и местонахождении (юридический адрес) изготовителя товара, местонахождении организации (организаций), уполномоченной изготовителем (продавцом) на принятие претензий от покупателей и производящей ремонт и техническое обслуживание товара;

- копию сертификата, заверенную держателем подлинника сертификата, или органом по сертификации товаров, выдавшим сертификат (при реализации продукции, подлежащей обязательной сертификации); (Абзац в редакции Постановления КМ РУз от 14.09.2006 г. № 194)

- товарно-сопроводительные документы, оформленные надлежащим образом изготовителем или поставщиком (продавцом).[88]

На сегодняшний день, все бухгалтерские операции осуществляются на основе НСБУ № 21, Приложение 1 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов» В настоящий План счетов внесены изменения в соответствии с Приказом министра финансов, зарегистрированным МЮ 25.05.2009 г. № 1181-2. Все бухгалтерские операции розничной торговли учитываются на этих счетах.

Положение о порядке регистрации и осуществления оптовой и розничной торговой деятельности (Приложение к Постановлению КМ РУз от 26.11.2002 г. N 407) устанавливает порядок и определения розничной торговли РУз.

Первое требование ко всем видам товаров - это контроль качества товара, которые доходят то потребителя.

При розничной реализации товаров соблюдайте требования:

-Правил розничной торговли в Республике Узбекистан (прил. N 1 к ПКМ N 75 от 13.02.2003 г.);

-Положения о порядке осуществления оптовой и розничной торговой деятельности (утв. ПКМ N 407 от 26.11.2002 г.);

-постановления Кабинета Министров "О введении системы обязательной цифровой маркировки отдельных видов товаров" (N 737 от 20.11.2020 г.);

-постановления Президента "О дополнительных мерах по совершенствованию использования контрольно-кассовой техники в сфере розничной торговли и оказания услуг" (N ПП-5252 от 4.10.2021 г.).

Основным учетным показателем в торговле является товарооборот. Он отражает объем товаров, проданных за определенный период времени.

[88] http://fmc.uz/legisl.php?id=prav_rozn_torg

В бухгалтерском учете продажа товаров в розницу отражается проводками:

Дебет 5010-Кредит 9020 - при оплате наличными;

Дебет 5710-Кредит 9020 - при оплате через платежный терминал или платежные системы (Click, Payme и др.).

Таким образом, размер товарооборота торговой организации определяется кредитовым оборотом по счету 9020 "Доходы от реализации товаров". Если торговая организация является плательщиком НДС, к товарообороту добавляется сумма налога, который организация должна начислить для расчетов с бюджетом. Начисление НДС отражается проводкой Дебет 5010 (5710)-Кредит 6410.

Розничный товарооборот учитывается в ценах фактической реализации за отчетный период по данным первичных документов - чеков онлайн-ККТ.

Себестоимость проданных товаров определяется в зависимости от того, как торговая организация учитывает поступившие товары - по продажным или покупным ценам.

Основным учетным показателем в торговле является товарооборот. Он отражает объем товаров, проданных за определенный период времени.

Если товары учитываются по продажным ценам, они приходуются на баланс сразу по ценам, по которым будут продаваться. В бухгалтерском учете для этого используется балансовый счет 2980 "Торговая наценка". При продаже товар списывается с баланса также по продажной цене.

Списать торговую наценку, приходящуюся на реализованные товары, можно по каждому номенклатурному номеру проданного товара или же по среднему проценту.

Метод списания торговой наценки по каждому номенклатурному номеру проданного товара применяют, как правило, организации с количественно-суммовым учетом товаров.

Согласно НСБУ № 21 товары в розничной торговле учитывают наличие и движение товаров, находящихся на

предприятиях розничной торговли (в магазинах, палатках, ларьках, киосках и т.п.) и в буфетах предприятий общественного питания на счете 2920.

Торговая наценка ведется на счете 2980. Этот счет предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках) на товары в розничной торговле и общественного питания, если товары учитываются по продажным ценам.

Сумма торговой наценки, приходящейся на реализованные товарно-материальные запасы, определяется как произведение продажной стоимости реализованных товарно-материальных запасов (товарооборота) и среднего процента торговой наценки.

Средний процент торговой наценки определяется делением суммы остатка торговых наценок на начало отчетного периода и торговых наценок по поступившим товарно-материальным запасам в отчетном периоде на сумму продажной стоимости остатка товарно-материальных запасов на начало отчетного периода и продажной стоимости товарно-материальных запасов, полученных в отчетном периоде.

Торговая наценка в бухгалтерском учете отражается:

***Торговая наценка на товары***

***Дебет*** 2920 "Товары в розничной торговле"

***Кредит*** 2980 «Торговая наценка»

***Списана реализованная торговая наценка***

***Дебет*** 2980 «Торговая наценка»

***Кредит*** 9120 "Себестоимость реализованных товаров"

***При получении товаров от поставщиков отражается проводками:***

***Дебет*** 2910 «Товары на складах»

***Кредит*** 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

***Зачтен НДС по приобретенным ТМЦ, работам и услугам сторонних организаций (плательщиками НДС):***

***Дебет*** 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)»

***Кредит*** 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

***Дебет*** 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

***Кредит*** 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)»

***ПРИМЕР. Расчет торговой наценки по реализованному товару при количественно-суммовом учете***

*Магазин приобрел для продажи холодильник стоимостью 8 960 тыс. сум., в том числе НДС - 960 тыс. сум. Торговая наценка магазина составляет 25 %. Магазин является плательщиком НДС (см.табл 5.1.1.).*

**Таблица 5.1.1.**

**Корреспонденция счетов расчета торговой наценки по реализованному товару при количественно-суммовом учете**

| ***Содержание хозяйственной операции*** | ***Сумма, тыс. сум.*** | ***Корреспонденция счетов*** | |
|---|---|---|---|
| | | ***дебет*** | ***кредит*** |
| *Отражено поступление товара (8 960 - 960)* | *8 000* | 2910<br>2920 | 6010 |
| *Отражен НДС по поступившему товару* | *960* | 4410 | 6010 |
| *Отражена торговая наценка на поступивший товар (8 000 х 25 %)* | *2 000* | 2910<br>2920 | 2980 |
| *Отражен доход от реализации товара (8 000 х 1,25)* | *10 000* | 5010<br>5710 | 9020 |

На таблице 5.1.1. указаны корреспонденция счетов расчета торговой наценки по реализованному товару при количественно суммовом учете. Мы можем увидеть, главные используемые счета в бухгалтерском учете - это счета 2910 «Товары на складе», 2920

"Товары в розничной торговле", 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)», 2980 «Торговая наценка», 5010 «Денежные средства в кассе», 5710 «Денежные средства в пути», 9020 «Доходы от реализации товаров». Все эти счета приводят к конечному результату получение прибыли или убытка организациями занимающееся торговой деятельностью. Мы видим так как, торговая наценка указанная на счету 2980 контрактивный счет все показатели копятся на счету по кредиту, а по дебету указывается счет 2900 или 2920. В бухгалтерском балансе (форма №1) строка 180, где товары указываются разницой показателей счетов 2900 за минусом показателей по счету 2980.

Каждая бухгалтерская операция отражается в соответствующих регистрах бухгалтерского учета, главной книге и в соответствующих отчетах. Важно не забывать, что показатели товарооборота должны быть достоверные, так как это повлияет напрямую на налогооблагаемую базу в соответствии Налогового Кодекса Республики Узбекистан.

## 5.2. Особенности учета продажи товаров с рассрочкой платежа, в кредит, с использованием банковских карт, подарочных сертификатов

Согласно ст. 748 ГК РУз рассрочка - это одна из форм коммерческого кредитования. При реализации товаров с рассрочкой платежа покупатель не оплачивает всю стоимость товара сразу, а рассчитывается с продавцом частями, как правило, равными, в течение определенного договором времени (например, ежемесячное погашение долга).

Договор на реализацию товаров в рассрочку заключается в письменной форме. В нем, помимо основных положений договора купли-продажи, должен быть определен порядок оплаты - какая сумма первоначально должна быть уплачена, а какая выплачивается постепенно, срок и размер платежей. Поскольку рассрочка является

формой коммерческого кредитования, договором может предусматриваться уплата процентов за рассрочку.

Подарочные сертификаты, или ваучеры, сегодня широко применяются во многих сферах торговли и оказания услуг. И если для рядового потребителя ваучер – желанное приобретение, для предприятия, вручающего бонус таком качестве – дополнительный бухгалтерский учет. И сегодня мы расскажем, что же это такое, каким образом и с помощью каких проводок вести учет ваучера, и как отразить списание и погашение, в случае, когда ваучер не нашел применения.[89]

Товары в кредит может предоставить магазин или банк.

Gazeta.norma.uz реализацию товаров с рассрочкой платежа описывает нижеследующим образом:

Когда товары реализуются с с условием рассрочки оплаты, покупатель оплачивает товар не сразу при покупке, а частями (как правило равными) в течении определенного договором времени. Например ежемесячно в течении 3 или 12 месяцев. При отсрочке платежа полная оплата товара переносится на определенный договором срок либо покупатель делает первоначальный взнос в определенном размере и получает отсрочку дальнейших платежей на определенный срок. Отсрочка и рассрочка оплаты являются формами коммерческого кредита (ст. 748 ГК). В связи с этим договор с условием оплаты в рассрочку или отсрочкой может предусматривать уплату процентов.

Кредит, предоставляемый физическому лицу (потребителю) на приобретение товаров (работ и услуг) для удовлетворения его потребительских нужд, называется потребительским (ст.Закона «О потребительском кредите» N ЗРУ -33 от 06.05.2006 г.).

На сегодняшний день потребительский кредиты выдаются на приобретение товаров (услуг) как производственных в Узбекистане, так и импортных (ст.15 N ЗРУ -33 от 06.05.2006 г.). До 11апреля 2023 года потребительские кредиты выдавались только

[89] https://www.bss.uz/article/1557-kak-v-buhgalterii-uchityvat-realizatsiyu-vaucherov

для покупки товаров (услуг), произведенных в Узбекистане (ст 1. N ЗРУ-828 от 10.04.2023 г.).

Потребительский кредит может быть:

- ***финансовый*** **–** предоставляется банками, небанковскими кредитными организациями, а также платежными организациями, осуществляющую деятельность микрофинансовой организации, в виде денежных средств для оплаты приобретенных товаров и услуг;
- ***товарный*** **–** предоставляется производителями потребительских товаров (услуг) или торговыми организациями.

Торговые организации предоставляют *товарный потребительский* кредит в виде рассрочки оплаты приобретенных товаров (ст. 5 N ЗРУ -33 от 06.05.2006 г.). Банк или иной кредитор (заимодавец) в качестве стороны договора в этом случае не привлекается. При этом условии договора могут предусматривать уплату процентов за пользование таким кредитом.

Договор товарного потребительского кредита может быть расторгнут покупателем в течении месяца со дня письменного уведомления об этом организации, предоставляющей кредит, в случае приобретения товара ненадлежащего качества и при отсутствии возможности обмена на аналогичный товар надлежащего качества.

Если кредит предоставил банк, банки и небанковские организации, а также платежные организации, осуществляющую деятельность микрофинансовой организации, предоставляют *финансовый потребительский* кредит в виде денежных средств для оплаты преобретенных товаров (ст. 5 N ЗРУ -33 от 06.05.2006 г.).

Продажа в кредит производится по ценам, действующим на день продажи. Последующее изменение цен не влияет на обязательства сторон договора (ст. 4 N ЗРУ -33 от 06.05.2006 г.).

Предоставление финансового потребительского кредита предоставляется банком или иной кредитной организацией денежных средств на банковский счет производителя или торговой организации. Выдача финансового потребительского кредита наличными не допускается.

Исполнение потребителем обязательств по кредиту может обеспечиваться (ст. 17 N ЗРУ -33 от 06.05.2006 г.):

- гарантией банка или страховой организацией;
- поручительством третьих лиц;
- залогом имущества и ценных бумаг, в том числе залоговом депозитом, сберегательными сертификатами банков.

Если потребитель не выполняет свои обязательства по договору, гарант или поручитель обязан возвратить сумму потребительского кредита и уплатить начисленные проценты по нему по первому требованию организации, предоставившей потребительский кредит, по истечении срока его возврата. При возврате товара в связи с расторжением договора о продаже товара в кредит покупателю возвращается денежная сумма, уплаченная им по договору до возврата товара, а также возмещаются все затраты, непосредственно связаны с получением кредита, и сумма начисленных процентов по нему (ст. 17 N ЗРУ -33 от 06.05.2006 г.).

Чтобы правильно организовать учет продаж с рассрочкой (отсрочкой) платежа и обезопасить себя от невыплат со стороны покупателей:

1) разработать нужно договор рассрочки (отсрочки), который будет ясно описывать условия рассрочки (отсрочки), права и обязанности покупателя и продавца. Убедитесь, что ваш договор включает информацию о процентной ставке, штрафных санкциях за просроченные платежи и другие важные детали. Установите в договоре параметры рассрочки (отсрочки): определите минимальный первоначальный взнос, ежемесячный платеж и срок рассрочки (отсрочки);

2) нужно провести кредитный скоринг (оценку кредитоспособности): прежде чем предоставить рассрочку (отсрочку), нужно убедиться, что у покупателя нет проблем с кредитной историей;

3) Важно обеспечить плавильный учет платежей покупателя в соответствии с договором рассрочки (отсрочки);

4) Нужно предоставить покупателям удобный способ оплаты – онлайн-платеж, банковский перевод. Это позволит им проще управлять своими платежами и избежать просрочек.

Доход от реализации товаров в рассрочку признается продавцом на дату их реализации, а проценты за рассрочку признаются в качестве дохода по мере их получения (п. 8 Примеров признания доходов при реализации товаров и оказании услуг (работ) в соответствии с НСБУ 2).

При продажах с отсрочкой платежа, когда товары доставляются покупателю только при осуществлении им окончательного расчета, признавайте доход после того, как товары доставлены. Однако при такой реализации в большом объеме доход может быть признан при условии поступления значительной части предварительной оплаты и при условии, что товары, находящиеся на складе, зарезервированы и подготовлены к доставке покупателю (п. 3 Примеров признания доходов при реализации товаров и оказании услуг (работ) в соответствии с НСБУ №2).

Рассрочка и отсрочка оплаты как формы кредитования - это когда товары реализуются с условием рассрочки оплаты, покупатель оплачивает товар не сразу при покупке, а частями (как правило, равными) в течение определенного договором времени. Например, ежемесячно в течение 3 или 12 месяцев.

При отсрочке платежа полная оплата товара переносится на определенный договором срок либо покупатель делает первоначальный взнос в определенном размере и получает отсрочку дальнейших платежей на определенный срок.

Отсрочка и рассрочка оплаты являются формами коммерческого кредита. В связи с этим договор с условием оплаты в рассрочку или с отсрочкой может предусматривать уплату процентов.

Пример отражения в бухгалтерском учете продажи товаров в рассрочку (см.табл 5.2.1.).

Предприятие - плательщик НДС 27 марта реализовало товары на сумму 22 400 тыс.сум. с учетом НДС с условием рассрочки

платежа. Согласно договору покупатель перечислили предоплату в размере 20 %, а оставшиеся 80 % он обязуется перечислить двумя равными платежами по 8 960 тыс.сум – 10 и 24 апреля. Себестоимость товаров – 15 000 сум. За рассрочку платежа покупатель должен дополнительно заплатить 300 тыс.сум.

**Таблица 5.2.1.**

**Корреспонденция счетов в бухгалтерском учете продажи товаров в рассрочку**

| **Содержание хозяйственной операции** | **Сумма тыс.сум.** | **Корреспонденция счетов** | |
|---|---|---|---|
| | | **Дебет** | **Кредит** |
| Получена предоплата от покупателя (22 400 х 20 %) | 4 480 | 5110 | 6310 |
| Отражен доход от реализации товаров (22 400 / 1,12) | 20 000 | 4010 | 9020 |
| Начислен НДС (20 000 х 12 %) | 2 400 | | 6410 |
| Списана себестоимость реализованных товаров | 15 000 | 9120 | 2910 |
| Зачтена предоплата | 4 480 | 6310 | 4010 |
| Отражено погашение задолженности покупателя:<br>10 апреля<br>24 апреля | <br>8 960<br>8 960 | 5110 | 4010 |
| Отражены проценты за рассрочку | 300 | 4830<br>5110 | 9530<br>4830 |

В таблицы 5.2.1. отражены счета бухгалтерского учета 5110 «расчетный счет», 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» на которых учитывается дебиторская задолженность по предъявленным покупателям и заказчикам расчетным документам за реализованную продукцию (товары), выполненные

работы и оказанные услуги. Счет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» где отражается сумма начисленного НДС продаваемых товаров и услуг. Корреспонденция счетов 2910 «Товары на складах», при реализации товаров себестоимость реализованных товаров отражается по дебету счетов 9120 «Себестоимость реализованных товаров» в корреспонденции со счетами учета затрат товаров (2900).В конце отчетного периода счета 9120 «Себестоимость реализованных товаров» закрываются со счетом 9910 "Конечный финансовый результат". Счет 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков» где учитывается предоплата от покупателей, Счет 4830 «Проценты к получению» на которых учитываются начисление процентов и их получение. Просроченные проценты учитываются отдельно и по ним начисляется пеня согласно договору. Счет 9530 «Доходы в виде процентов», где доходы в виде процентов по долгосрочным и текущим инвестициям отражаются по кредиту счета 9530 «Доходы в виде процентов» в корреспонденции со счетом 4830 «Проценты к получению» или счетами учета денежных средств.

Если есть вероятность, что покупатель при расчетах с рассрочкой (отсрочкой) оплаты не расплатиться за товар полностью или частично, нужно создать резерв по сомнительным долгам. Создание такого резерва позволит заранее учесть часть убытков, возникающих из-за непогашенных задолженностей.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность предприятия, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями (залогом, поручительством, банковской гарантией).

Для определения величины резерва по сомнительным долгам в конце отчетного года нужно провести инвентаризацию дебиторской задолженности. Размер резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу. При этом учитывается финансовая состояние (платежеспособность) должника и оценивается вероятность погашение долга, в том числе частичного. Порядок создания резерва, в том числе критерии неплатежеспособности должников,

предусмотрите в учетной политике. В бухгалтерском учете информация о состоянии и движении резерва по сомнительным долгам отражается на счете 4910 «Резерв по сомнительным долгам» в разрезе должников и по срокам, на которые созданы резервы по их долгам (пп. 215-217 Инструкции, прил. № 2 к НСБУ №21). Отчисления в резерв по сомнительным долгам включайте в состав прочих операционных расходов по счету 9430 «Прочие операционные расходы» (п.2.3.15.6 Положения о составе затрат). (см.табл 5.2.2.).

**Таблица 5.2.2.**

**Корреспонденция счетов создание резерва по сомнительным долгам**

| **Содержание хозяйственной операции** | **Корреспонденция счетов** | |
|---|---|---|
| | **Дебет** | **Кредит** |
| Создан резерв по сомнительным долгам | 9430 | 4910 |
| Списаны долги покупателей и заказчиков на счет резервов по сомнительным долгам | 4910 | 4010<br>4020 |
| Учтены списанные долги покупателей и заказчиков за балансом сроком на 5 лет | 007 | |
| Присоединены неизрасходованные суммы резервов по сомнительным долгам к прибыли года, следующего за годом их создания | 4910 | 9390 |

При расчете налога на прибыль расходы по созданию резерва не вычитываются (п. 23 ст. 317 НК). Если до конца года, следующего за годом создания резерва, этот резерв в какой-либо части не будет использован, неизрасходованные суммы

присоединяются к прибыли соответствующего года и не включаются в налоговую базу при исчислении налога на прибыль.[90]

Налогообложение реализации товаров в рассрочку аналогично налогообложению при обычной реализации товаров. Сумма процентов за рассрочку включается в совокупный доход предприятия и облагается налогом на прибыль или налогом с оборота (п. 19 ч. 3 ст. 297 НК).

Если продавец резидент Узбекистана, он самостоятельно уплачивает налог с полученного налога:

- по ставке, установленной статьей 337 Налогового Кодекса, если является плательщиком налога на прибыль (ст. 344 НК);
- по ставке вида деятельности, по которому доля доходов в общем совокупном доходе является преобладающей по итогом отчетного (налогового) периода, если является плательщиком налога с оборота (ст. 337 и 344 НК, ч. 3 ст. 468 НК). Ставки налога с оборота установлены в статье 467 НК.

Если продавец- нерезидент Республики Узбекистана и проценты по долговым обязательствам не связаны с постоянным учреждением, налог удерживается налоговым агентом – источником выплаты дохода (покупателем) по ставке 10 % (ст. 353 НК). Налоговыми агентами в этом случае признаются юридические лица РУз и индивидуальные предприниматели (п. 3 ч. 2 ст. 351 НК).

Налог с доходов нерезидента, осуществляющего деятельность в Узбекистане через постоянное учреждение, уплачивается нерезидентом самостоятельно (ч. 1 ст. 347 НК).

При реализации товаров физическому лицу налог с процентов удерживает и уплачивает предприятие – продавец, поскольку физическое лицо в данной ситуации не может выступать в качестве налогового агента.

[90] https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text193218_tovar_v_rassrochku_i_s_otsrochkoy?paper=ntv

Поскольку рассрочка и отсрочка платежа являются формами кредитования, проценты по ним не облагаются НДС (п. 7 ч. 1 ст. 244 НК).

### 5.3. Учет скидок, предоставляемых при продаже товаров, а также международная практика и отражение в налоговом учете

Согласно статье 10 ЗРУ «О договорно-правовой базе деятельности хозяйствующих субъектов» хозяйственный договор должен предусматривать количество, цену поставляемого товара (работы, услуги), порядок расчета, а также другие существенные условия. В связи с этим условия предоставления скидок покупателю определяются договором.

В соответствии с пунктом 16 НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» (рег. № 3259 от 30.06.2020 г.) приобретение товарно-материальных запасов со скидкой в соответствии с договором отражается в бухгалтерском учете в следующем порядке:

а) скидки, полученные (использованные) покупателем на дату принятия к учету товарно-материальных запасов, при наличии подтверждающих первичных учетных документов, уменьшают стоимость приобретенных товарно-материальных запасов (не включаются в состав затрат, связанных с их приобретением).

**Пример 5.3.1**. Торговое предприятие ООО «ХХХ» заключило договор с ООО «УУУ» о приобретении товара «А». Согласно условиям договора, цена товара «А» за одну единицу составляет 8 500 сум. Договором также указаны следующие условия предоставления скидок при покупке определенного количества товара «А»:

- от 500 – 1 000 единиц – 3% от цены;
- от 1001 – 2 000 единиц – 5% от цены;
- более 2 000 единиц – 7% от цены.

Торговое предприятие ООО «ХХХ», воспользовавшись условиями предоставления скидки, приобретает 1 000 единиц

товара «А». То есть на сумму 8 245 000 сум.(8 500 х 1 000) х (100 – 3%) / 100 или (стоимость товара без учета скидки: 8 500 х 1 000 ед.= 8 500 000 сум.; суммы скидки: 8 500 000 х 3% = 255 000 сум; стоимость товара с учетом скидки: 8 500 000 – 255 000 = 8 245 000 сум.).

Данная операция по приобретению товарно-материальных запасов с учетом полученной скидки отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Дебет счета учета материалов (1000) или счета учета товаров (2900) – на сумму 8 245 000 сум.

Кредит счета к оплате поставщикам и подрядчикам (6000) – на сумму 8 245 000 сум.

Или (если в первичных учетных документах по покупке товаров выделена сумма скидки):

Дебет счета учета материалов (1000) или счета учета товаров (2900) – на сумму 8 500 000 сум.

Кредит счета к оплате поставщикам и подрядчикам (6000) – на сумму 8 500 000 сум.;

одновременно, на сумму скидки:

Дебет счета учета счета к оплате поставщикам и подрядчикам (6000) – на сумму скидки 255 000 сум.

Кредит счета учета материалов (1000) или счета учета товаров (2900) – на сумму скидки 255 000 сум.;

б) скидки, возникшие (полученные) в результате исполнения условий договора по приобретению товарно-материальных запасов, после даты принятия (приема) товарно-материальных запасов относятся на финансовые результаты организаций и не уменьшают стоимость приобретенных товарно-материальных запасов.

**Пример 5.3.2**. Торговое предприятие ООО «ХХХ» заключило договор с ООО «УУУ» о приобретении товара «А». Согласно условиям договора, цена товара «А» за одну единицу составляет 8 500 сум. Договором также указаны следующие условия предоставления скидки:

•при оплате в течение 15 дней после поставки товара – 3% от стоимости поставки;

•при оплате в течение 10 дней после поставки товара – 4% от стоимости поставки;

•при оплате в течение 5 дней после поставки товара – 5% от стоимости поставки.

Торговое предприятие ООО «XXX» приобрело 1 000 единиц товара на сумму 8 500 000 сум. (1 000 ед. х 8 500 сум.) и на момент принятия (приема) товарно-материальных запасов неизвестно, когда произойдет оплата, так как согласно договору, оплата за поставленный товар осуществляется в течение 60 дней.

Данная операция по приобретению товарно-материальных запасов отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Дебет счета учета материалов (1000) или счета учета товаров (2900) – на сумму 8 500 000 сум.

Кредит счета к оплате поставщикам и подрядчикам (6000) – на сумму 8 500 000 сум.

Торговое предприятие ООО «XXX» приняло решение воспользоваться условиями предоставления скидки и произвело оплату после 12 дней поставки товара. Таким образом, ООО «XXX» получает 3% скидку, так как успело оплатить в период действия условия скидки. В данном случае, сумма скидки составляет 255 000 сум. (8 500 000 х 3% = 255 000 сум.).

Оплата за поставленный товар с учетом выполнения условий скидки отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Дебет счета к оплате поставщикам и подрядчикам (6000) – на сумму 8 500 000 сум.

Кредит счета учета денежных средств на расчетном счете (5100) – на сумму 8 245 000 сум.

Кредит счета 9390 «Прочие операционные доходы» – на сумму 255 000 сум.;

в) при бесплатном получении дополнительных товарно-материальных запасов в качестве натуральной скидки, при наличии подтверждающих первичных учетных документов, их

себестоимость определяется путем распределения стоимости приобретенных товарно-материальных запасов на весь объем приобретенных товарно-материальных запасов (включая также бесплатно полученные товарно-материальные запасы в качестве скидки).

**Пример 5.3.3.** Торговое предприятие ООО «XXX» заключило договор с ООО «УУУ» о приобретении товара «А». Согласно условиям договора, цена товара «А» за одну единицу составляет 8 500 сум. Договором также указаны следующие условия предоставления скидок в натуральном виде (натуральная скидка) при покупке определенного количества товара «А»:

- от 500 – 1 000 единиц – дополнительно 50 единиц бесплатно в качестве натуральной скидки;
- от 1001 – 2 000 единиц – дополнительно 100 единиц бесплатно в качестве натуральной скидки;
- более 2 000 единиц – дополнительно 150 единиц бесплатно в качестве натуральной скидки.

Торговое предприятие ООО «XXX», воспользовавшись условиями предоставления скидки, приобрело 1 000 единиц и в момент покупки получило бесплатно дополнительно 50 единиц товара «А» в качестве натуральной скидки.

Таким образом, стоимость одной единицы товара «А» с учетом бесплатно дополнительно полученных товаров в виде натуральной скидки составляет

8 095,24 сум. (8 500 000 / (1 000 + 50).

Данная операция по приобретению товарно-материальных запасов с учетом натуральной скидки отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Дебет счета учета материалов (1000) или счета учета товаров (2900) – на сумму 8 500 000 сум. (1 050 единицы товара по себестоимости 8 095,24 сум. каждой единицы товара).

Кредит счета к оплате поставщикам и подрядчикам (6000) – на сумму 8 500 000 сум.

При этом в аналитическом учете отражается 1 050 единиц товара «А», себестоимость каждой единицы товара составляет 8 095,24 сум.;

г) при бесплатном получении дополнительных товарно-материальных запасов в качестве натуральной скидки, за счет ранее поставленных товарно-материальных запасов, себестоимость дополнительно полученных товарно-материальных запасов, рассчитанная в соответствии с порядком, установленным пунктом 16 НСБУ №4, относится на финансовые результаты отчетного периода.

Если при приобретении товарно-материальных запасов бесплатно получены дополнительные товарно-материальные запасы в качестве натуральной скидки, с учетом ранее приобретенных товарно-материальных запасов, определяется доля бесплатно полученных дополнительных товарно-материальных запасов, приходящаяся на ранее приобретенные и последние приобретенные товарно-материальные запасы. При этом последние приобретенные товарно-материальные запасы приходуются по стоимости с учетом доли, приходящейся на них дополнительных бесплатно полученных товарно-материальных запасов.

**Пример 5.3.4.** Предприятие ООО «ABS» 15.03.2020 г. заключило договор с ООО «XYZ» о приобретении товара «В». Согласно условиям договора, цена единицы товара «В» составляет 25 000 сум. Согласно специальным условиям договора, если в течение года покупатель по совокупности приобретает свыше 1 200 единиц товара «В», продавец дополнительно бесплатно передает 50 единиц товара «В» в качестве натуральной скидки.

Предприятие ООО «ABS» купило 16.05.2020 г. 1 000 единиц товара и 10.08.2020 г. – еще 400 единиц товара, в результате ООО «XYZ» передано бесплатно дополнительно 50 единиц товара «В» в качестве скидки (так как ООО «ABS» по совокупности покупает 1 400 единиц товара «В»).

1. Определяется доля каждой партии покупки товаров:

(i) доля предыдущей партии купленных товаров (16.05.2020 г.) в совокупном количестве купленных товаров:

1 000 / 1 400 x 100% = 71,4 %;

(ii) доля последней партии купленных товаров (10.08.2020 г.) в общем количестве товаров:

400 / 1 400 x 100% = 28,6 %.

1. Распределяется количество бесплатно полученных товаров в качестве скидок на предыдущую и последнюю партию покупки товаров, исходя из их доли:

(i) количество бесплатно полученных товаров, приходящееся на долю предыдущей партии купленных товаров (16.05.2020 г.):

71,4% x 50 = 36 единиц;

(ii) количество бесплатно полученных товаров, приходящееся на долю последней партии купленных товаров (10.08.2020 г.):

28,6% x 50 = 14 единиц.

Себестоимость одной единицы последней партии товара, рассчитанная с учетом доли бесплатно полученных товаров, приходящаяся на последнюю партию приобретенных товаров, составит 24 155 сум. (25 000 x 400) / (400 + 14).

Стоимость 36 единиц бесплатно полученных товаров, приходящаяся на предыдущую партию, рассчитанная исходя из их доли, составляет 868 725 сум. (25 000 x 1 000 /1 000 + 36) x 36), которая относится на финансовые результаты отчетного периода.

Вышеуказанная операция по приобретению товарно-материальных запасов с учетом бесплатно полученных товаров в качестве натуральной скидки отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

а) при приобретении первой партии товаров 16.05.2020 г. (1 000 единиц товара по цене 25 000 сум.):

Дебет счета учета материалов (1000) или счета учета товаров (2900) – на сумму 25 000 000 сум.

Кредит счета к оплате поставщикам и подрядчикам (6000) – на сумму 25 000 000 сум.;

б) при приобретении последней партии товаров 10.08.2020 г. (оприходуется (400 + 14) единиц товаров на сумму 10 000 000 сум. и 36 единиц товаров на сумму 868 725 сум.):

Дебет счета учета материалов (1000) или счета учета товаров (2900) – на сумму 10 868 725 сум. (10 000 000 + 868 725).

Кредит счета к оплате поставщикам и подрядчикам (6000) – на сумму 10 000 000 сум.

Кредит счета 9390 «Прочие операционные доходы» – на сумму 868 725 сум.

Таким образом, для отражения скидок в бухгалтерском учете покупателя необходимо иметь подтверждающие документы, фиксирующие предоставление скидки, согласно условиям договора. Так как согласно статье 14 ЗРУ «О бухгалтерском учете» и Положению о документах и документообороте в бухгалтерском учете (рег. №1297 от 14.01.2004 г.) все хозяйственные операции, проводимые предприятиями, должны оформляться подтверждающими документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Бухгалтерский учет скидок у продавца осуществляется в порядке, указанном в пункте 379 НСБУ №21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и Инструкция по его применению» (рег. №1181 от 23.10.2002 г.). Для учета скидок с продаж, предоставленных в соответствии с условиями договора, предназначен счет 9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам». Положение о формах счетов-фактур и порядке их заполнения, представления и приема, утв. ПКМ №489 от 14.08.2020 г., определяет формы счетов-фактур и порядок их заполнения, представления и приема.[91]

По договору комиссии комитент поручает комиссионеру за вознаграждение совершать сделки от имени комиссионера, но за счет комитента ст. 832 ГК. Порядок расчетов между ними

[91] https://buxgalter.uz/publish/doc/text162854_minfin_rekomenduet_kak_pravilno_uchityvat_skidki1

устанавливается в договоре и может предусматривать два варианта: без участия комиссионера в расчетах и с его участием. Также в договоре комиссии стороны могут предусмотреть порядок предоставления покупателям скидок.[92]

Стороны договора комиссии могут предусмотреть порядок предоставления покупателям скидок, указав его в договоре комиссии.

Рассмотрим реализацию товаров по договору комиссии с учетом скидок на условном примере 3.

**Пример 5.3.5.** Предположим, комитент – плательщик НДС передает комиссионеру – плательщику НДС для реализации товары себестоимостью 42 000 тыс. сум. Стоимость их продажи определена в размере 69 000 тыс. сум. с учетом НДС.

По договору комиссии покупателям предоставляется скидка 1% в момент приобретения товаров при покупке на сумму более 46 000 тыс. сум. При покупке товаров на сумму менее 46 000 тыс. сум. скидка 1% предоставляется при оплате стоимости поставки в течение 5 дней после даты реализации.

Вознаграждение комиссионера – 10% от стоимости проданных товаров. Если скидки предоставлены после даты реализации, сумма комиссионного вознаграждения не корректируется.

Комиссионер участвует в расчетах. Денежные средства от покупателей он получает на свой расчетный счет, а затем перечисляет их комитенту за вычетом своего вознаграждения.

**1. Скидка предоставляется в момент реализации товаров**

Комиссионер реализовал весь товар комитента – на 69 000 тыс. сум. Покупателю предоставлена скидка в сумме 690 тыс. сум. (69 000 х 1%). Общая стоимость поставки с учетом скидки составила 68 310 тыс. сум. (69 000 – 690), начисленный НДС при реализации товаров с учетом скидки – 8 910 тыс. сум. (68 310 : 115 х 15).

[92] Buxgalter.uz

Комиссионное вознаграждение составляет 6 831 тыс. сум. (68 310 х 10%). НДС, начисленный комиссионером с вознаграждения, – 891 тыс. сум. (6 831 : 115 х 15).

Комиссионер должен перечислить комитенту 61 479 тыс. сум. (68 310 – 6 831). Корреспонденцию счетов в бухгалтерском учете у комитента (см. табл 5.3.1.) и комиссионера (см. табл 5.3.2.).

**Таблица 5.3.1.**

**Корреспонденция счетов в бухгалтерском учете у комитента**

| **Содержание хозяйственной операции** | **Сумма, тыс. сум.** | **Корреспонденция счетов** | |
|---|---|---|---|
| | | **Дебет** | **Кредит** |
| Признан доход от реализации с учетом скидки (при получении отчета комиссионера)<br>(68 310 – 8 910) | 59 400 | 4010 | 9020 |
| Начислен НДС | 8 910 | 4010 | 6410 |
| Списана себестоимость реализованных товаров | 42 000 | 9120 | 2960 |
| Начислено вознаграждение комиссионеру<br>(6 831 – 891) | 5 940 | 9410 | 6990 |
| Отражен НДС по комиссионному вознаграждению | 891 | 4410 | 6990 |
| Поступили денежные средства от комиссионера | 61 479 | 5110 | 4010 |
| Зачтена сумма вознаграждения комиссионеру | 6 831 | 6990 | 4010 |

**Таблица 5.3.2.**

## Корреспонденция счетов в бухгалтерском учете у комиссионера

| Содержание хозяйственной операции | Сумма, тыс. сум. | Корреспонденция счетов | |
|---|---|---|---|
| | | Дебет | Кредит |
| Списаны реализованные товары | 69 000* | | 004 |
| Отражена задолженность покупателя за реализованные товары и задолженность перед комитентом | 68 310 | 4010 (покупатель) | 6990 (комитент) |
| Отражен доход в виде комиссионного вознаграждения | 5 940 | 4010 (комитент) | 9030 |
| Начислен НДС на сумму комиссионного вознаграждения | 891 | 4010 (комитент) | 6410 |
| Поступили денежные средства от покупателя | 68 310 | 5110 | 4010 (покупатель) |
| Зачтено комиссионное вознаграждение | 6 831 | 6990 (комитент) | 4010 (комитент) |
| Погашена задолженность комитенту (за вычетом комиссионного вознаграждения) | 61 479 | 6990 (комитент) | 5110 |

**Товары, принятые на комиссию, учитываются на счете 004 в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах п. 439 прил. №2 к НСБУ №21.*

**2. Скидка предоставляется после даты реализации товаров**

Комиссионер реализовал товар комитента на 34 500 тыс. сум., в том числе НДС – 4 500 тыс. сум. (34 500 : 115 х 15).

Комиссионное вознаграждение – 3 450 тыс. сум. (34 500 х 10%). НДС, начисленный с вознаграждения, – 450 тыс. сум. (3 450 : 115 х 15).

Покупатель оплатил товар в течение 5 дней после даты реализации и получил скидку в сумме 345 тыс. сум. (34 500 х 1%). Сумма корректировки НДС составила 45 тыс. сум. (345 : 115 х 15).

Покупатель перечислил комиссионеру с учетом скидки 34 155 тыс. сум. (34 500 – 345). Комиссионер должен перечислить комитенту 30 705 тыс. сум. (34 155 – 3 450). (см. табл 5.3.3., 5.3.4.).

**Таблица 5.3.3.**

**Корреспонденция счетов в бухгалтерском учете у комитента:**

| **Содержание хозяйственной операции** | **Сумма, тыс. сум.** | **Корреспонденция счетов** | |
|---|---|---|---|
| | | **Дебет** | **Кредит** |
| Признан доход от реализации (при получении отчета комиссионера) (34 500 – 4 500) | 30 000 | 4010 | 9020 |
| Начислен НДС | 4 500 | 4010 | 6410 |
| Списана себестоимость реализованных товаров | 21 000 | 9120 | 2960 |
| Начислено вознаграждение комиссионеру (3 450 – 450) | 3 000 | 9410 | 6990 |
| Отражен НДС по комиссионному вознаграждению | 450 | 4410 | 6990 |
| Отражена скидка (после даты реализации товаров) | 300 | 9050 | 4010 |
| Скорректирован НДС по скидке | 45 | 6410 | 4010 |
| Поступили денежные средства от комиссионера | 30 705 | 5110 | 4010 |

**Таблица 5.3.4.**

## Корреспонденция счетов в бухгалтерском учете у комиссионера

| Содержание хозяйственной операции | Сумма, тыс. сум. | Корреспонденция счетов | |
|---|---|---|---|
| | | Дебет | Кредит |
| Списаны реализованные товары | 34 500* | | 004 |
| Отражена задолженность покупателя за реализованные товары и задолженность перед комитентом | 34 500 | 4010 (покупатель) | 6990 комитент |
| Отражен доход в виде комиссионного вознаграждения | 3 000 | 4010 (комитент) | 9030 |
| Начислен НДС на сумму комиссионного вознаграждения | 450 | 4010 (комитент) | 6410 |
| Отражена скидка (после даты реализации товаров) | 300 | 6990 (комитент) | 4010 покупатель |
| Скорректирован НДС по скидке | 45 | 6990 (комитент) | 4010 покупатель |
| Поступили денежные средства от покупателя | 34 155 | 5110 | 4010 покупатель |
| Зачтено комиссионное вознаграждение | 3 450 | 6990 (комитент) | 4010 комитент |
| Погашена задолженность комитенту (за вычетом комиссионного вознаграждения) | 30 705 | 6990 (комитент) | 5110 |

**Товары, принятые на комиссию, учитываются на счете 004 в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах п. 439 прил. №2 к НСБУ №21.*

*Налоговые последствия для комитента НДС*. Комитент, от имени которого комиссионер предоставляет покупателям скидки или другие коммерческие бонусы на дату совершения оборота по реализации товаров, определяет налоговую базу исходя из цены (тарифа) за вычетом таких скидок (бонусов) ч. 2 ст. 248 НК. Соответственно, в счете-фактуре стоимость поставки отражается уже с учетом скидки.

Если скидки предоставляются при выполнении покупателем определенных условий (приобретение определенного объема товаров или досрочная оплата), налоговая база корректируется по ранее совершенной поставке. При этом условия предоставления скидки должны быть предусмотрены договором или ценовой (тарифной) политикой продавца.

Корректировка проводится в течение 1 года, а по товарам, на которые установлен гарантийный срок, – в пределах гарантийного срока ст. 257 НК. Основанием для корректировки служит дополнительный счет-фактура, оформляемый датой выполнения покупателем условий получения скидки.

Доходы определяются на основании первичных и иных документов (включая электронные), подтверждающих их получение, а также документов налогового учета ч. 4 ст. 297 НК. Поскольку при предоставлении скидки на дату отгрузки товара в счете-фактуре отражается стоимость поставки уже с учетом скидки, доход от реализации определяется также с учетом скидки.

Если же скидка предоставляется по ранее совершенной поставке при выполнении покупателем определенных условий, комитент корректирует доход от реализации. Порядок корректировки – такой же, как и по НДС ст. 332 НК.

*Налоговые последствия для комиссионера.* Поскольку комиссионер реализует товары комитента, у него не возникает налоговых последствий при предоставлении скидок покупателям.[93]

Международную практику бухгалтерского учета, а также учета дохода при скидках предоставляемым клиентам торговыми организациями хорошо описала Татьяна Шалунова гинеральный директор ОНК ООО «RASTAX GROUP» налоговый консультант, аудитор, CIPA, DipIFR в финансово – экономической газете «Налоговый и таможенные вести».

Порядок учета запасов регламентирует Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) 2 «Запасы», в соответствии с которым:

- запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости или чистой цены продажи (пункт 9 МСФО 2);
- торговые уценки, скидки и прочие аналогичные статьи **подлежат вычету** при определении затрат на приобретении (пункт 11 МСФО 2).

Торговые скидки не вызывают проблем в учете, поскольку являются простым уменьшением базовой цены (например, скидка 30% от стоимости 100 долларов, означает что товар продается за 70 долларов. В учете отражается продажа на 70 долларов). Учетную проблему создают скидки за оплату в срок (наличные (денежные) скидки), поскольку до того, как покупатель оплатит товар, неясно, получит он скидку или нет.

Поэтому на практике для учета наличных скидок используются два метода:

1) валовой метод;
2) чистый метод (нетто).

В таблице 5.3.5. мы можем рассмотреть, как отражается в бухгалтерском учете наличных (денежных) скидок.

[93] https://buxgalter.uz/publish/doc/text165555_kak_uchityvat_skidki_po_dogovoru_komissii

**Таблица 5.3.5.**

**Отражение наличных (денежных) скидок в бухгалтерском учете.**

| Пример | Валовой метод | Чистый метод |
|---|---|---|
| **1** | 1.02.2024 г. Покупка товара стоимостью 10 000 долларов США на условиях предоставления 5 % скидки в случае оплаты в течении первых 10 дней. Срок оплаты срока истекает через 30 дней | |
| | Дт Счета к получению 10 000<br>Кт Выручка 10 000 | Дт Счета к получению 9500<br>Кт Выручка 9500<br>(9500=10 000 - 5% х 10 000) |
| **2** | 10.02.2024 г. Оплата товара стоимостью 4 000 (покупатель получает скидку) | |
| | Дт Денежные средства 3 800<br>Кт Скидки при продаже*200<br>Кт Счета к получению 4 000<br>**В ОСД отражается как уменьшение выручки от продаж* | Дт Денежные средства 3 800<br>Кт Счета к получению 3 800<br>(3 800=4 000- 5 % х 4 000) |
| **3** | 28.02.2024 г. Оплата товара стоимостью 6 000 (покупатель оплачивает счет без скидки) | |
| | Дт Денежные средства 6 000<br>Кт Счета к получению 6 000 | Дт Денежные средства 6 000<br>Кт упущенные скидки при продажи 300<br>Кт счета к получению 5 700<br>(5 700 = 6 000 - 5% х 6 000) |

Товары, приобретенные с денежной скидкой, приходуются по стоимости без учета скидок (то есть фактически применяется описанный ранее валовой метод). Суммы скидок, которые будут предоставлены при выполнении покупателем оговоренных условий, относится на результаты финансово-хозяйственной

деятельности в том отчетном периоде, в котором они возникли. Практика исключает случаи уменьшения стоимости запасов или корректировку «Себестоимость реализации». При получении денежной скидки ее отражают следующим образом (см.табл 5.3.6.).

**Таблица 5.3.6.**

**Бухгалтерские проводки учета поступление товаров, приобретенных денежной скидкой**

| **Наименование бухгалтерской операции** | **Дебет** | **Кредит** |
|---|---|---|
| Отражена покупная стоимость товаров на основании счет фактуры поставщика (инвойса, ГТД) | Счета учета товаров (2900) – стоимость без учета скидок | 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - на сумму, подлежащую оплате без вычета скидки |
| Отражена скидка, предоставленная поставщиком в случае выполнения оговоренных условий* | 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» | 9390 «Прочие операционные доходы» - на сумму скидки |
| Закрытие счета 9390 | 9390 «Прочие операционные доходы» | 9910 «Конечный финансовый результат» |

Показано применение на практике, НСБУ 21 проводка по этой ситуации не предусмотрена.

Отражение предусмотренных скидок у **продавца** регулируется НСБУ №2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности».[94] В соответствии с ним, а также НСБУ №21 любые из предоставленных скидок уменьшают выручку и отражаются в

[94] Утвержден МФ, зарегистрирован МЮ 26.08.1998 г.№ 483

том периоде, в котором возникли. В части денежных скидок снова используется валовый метод.

*Прочие доходы полученные в виде скидки от поставщиков, не включаются в налогооблагаемую базу покупателя по единому налоговому платежу на основании пункта 6 стать 356 Налогового Кодекса (НК). Но у плательщика общеустановленных налогов они включаются в базу по налогам на прибыль и на благоустройство и развитие социальной культуры.*

В соответствии со статьями 129 и 355 НК при исчислении налога на прибыль или ЕНП в совокупный доход (валовую выручку) включаются:

- доходы (выручка) от реализации товаров (работ,услуг);
- прочие доходы (*статья 132 НК*).

*При предоставлении скидок **продавец** корректирует доход от реализации товаров или валовой выручки (статьи 131 и 357 НК) на основании документов, подтверждающих использование скидки покупателем. Корректировка дохода (валовой выручки) производится в пределах годичного срока, а по товарам, на который установлен гарантийный срок,- в пределах гарантийного срока. Если же в результате предоставления скидок товары реализуются по ценам ниже себестоимости или цены приобретения (за исключением случаев государственного регулирования цен), в целях налогообложения под выручкой понимается себестоимость товаров или цена их приобретения.*[95]

Эти правила учета применимы не только к товарам торгового предприятия, но и ко всем запасам производственного предприятия: сырью и материалам, незавершенному производству, готовой продукции.

[95] https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text103497_sale_sale_sale_na_vitrine_i_v_buhuchete

## 5.4. Учет возврата в розничной торговле и отражение в налоговом учете

Основания товарного возврата в розничной торговле регламентированы Законом Республики Узбекистан «О защите прав потребителей». В частности, согласно ст. 18 Закона, покупатель имеет право на обмен товара должного качества (если он не относится к продовольственной категории) на идентичное изделие, продавцом, у которого он был куплен. А если надлежащей замены нет в наличии – на денежную компенсацию. Однако, согласно ч. 2 ст. 18 Закона, претензия по возврату может быть удовлетворена только в том случае, если товар:

- не использовался;
- не имеет повреждений;

Покупатель имеет право осуществить возврат Продавцу приобретенного товара на основании Гражданского кодекса Республики Узбекистан, Закона Республики Узбекистан «О защите прав потребителей», Закона Республики Узбекистан «О договорно-правовой базе деятельности хозяйствующих субъектов», Правил осуществления электронной коммерции (Приложение №1 к ПКМ от 02.08.2016г. №185) и другими нормативно-правовыми актами.

Хорошо описывает газета норма.уз как учитывать возврат товара в рознице. Оформляя возврат покупателям товара в розничной торговле, нужно получить от него заявление о возврате. Он может быть составлен в произвольной форме, но в нем обязательно должны быть:

- дата составления заявления;
- Ф.И.О. и паспортные данные покупателя;
- Требование о возврате суммы, уплаченной за товар;
- Данные банковской карты, если деньги будут возвращаться на нее;
- Если привлекался банковский кредит и он еще не погашен – реквизиты банковского счета, на который надо будет перечислить деньги в счет погашения такого кредита;

- Подпись покупателя;

К заявлению покупатель должен приложить (ст. 14 ЗРУ № 221-I от 26.04.1996 г.)

- Документ подтверждающий факт покупки (кассовый или товарный чек);
- Если на товар установлен гарантийный срок – надлежаще оформленный технический паспорт или другой заменяющий его документ.

Если для покупки привлекался потребительский кредит, прилагаются копии документов, подтверждающих платежи по кредиту (кредитный договор, справка банка, платежные документы).

Принимая товар от покупателя, оформите следующие документы (*пп. 35-38 Положения, прил №1 к ПКМ № 943 от 23.11.2019г.):*

- Накладную на возврат товара. Составляется он в двух экземплярах: один подшивается в товарном отчете, второй передается покупателю как основание для получения денежных средств за возвращенный товар;
- Акт о возврате денежных средств. Составляется этот акт в одном экземпляре за подписями ответственных лиц, а также утверждается у руководителя. Кассовые чеки, предоставленные покупателем приклеиваются на лист бумаги и вместе с актом они сдаются в бухгалтерию.
- Расходный кассовый ордер, если деньги возвращаются наличными из кассы.[96]

В бухгалтерском учете возврат товаров отражается на счете 9040 «Возврат проданных товаров». Дебетовый оборот этого счета уменьшает доходы от реализации товаров (см.табл 5.4.1.).

[96] https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text195673_kak_uchityvat_vozvrat_tovara_v_roznice

**Таблица 5.4.1.**

**Отражение и корреспонденция счетов в бухгалтерском учете возврата товара**

| **Содержание хозяйственной операции** | **Корреспонденция счетов** | |
|---|---|---|
| | Дебет | Кредит |
| Отражен возврат товара покупателем | 9040 «Возврат проданных товаров» | 6960 «Счета к оплате по претензиям» |
| Отражена корректировка НДС | 6410«Задол-женность по платежам в бюджет (по видам)» | 6960 «Счета к оплате по претензиям» |
| Восстановлена продажная стоимость товара и торговая наценка на возвращенный товар | 2920 «Товары в розничной торговле» 9120 «Себес-тоимость реализован-ных товаров» | 9120 «Себес-тоимость реализован-ных товаров» 2980 «Торговая наценка» |
| Скорректирован доход | 9020 «Доходы от реализации товаров» | 9040 «Возврат проданных товаров» |
| Возвращены покупателю деньги за товар | 6960 «Счета к оплате по претензиям» | 5010 «Денежные средства в национальной валюте» 5110 «Расчетный счет» |

В таблице мы можем увидеть при возврате товара вместе с счетом 9040 «Возврат проданных товаров» корреспондируется счет 6960 «Счета к оплате по претензиям». Счет 6960 «Счета к оплате по претензиям» предназначен для обобщения информации о задолженности предприятия по претензиям, предъявленным

покупателями, заказчиками и другими предприятиями, а также по признанным (или присужденным) штрафам, пени и неустойкам. По кредиту счета 6960 «Счета к оплате по претензиям» отражаются признанные и начисленные обязательства по претензиям в корреспонденции со счетами учета затрат.

Согласно правовых актов условия возврата товара надлежащего качества. Потребитель вправе в течение 10 (десяти) дней со дня покупки обменять непродовольственный товар надлежащего качества на аналогичный у продавца, где он был приобретен, а в случае отсутствия такого товара в продаже - получить денежную компенсацию.

Возврат товара надлежащего качества возможен в случае, если:

-товар не был в употреблении;

-сохранен товарный вид товара;

-сохранены потребительские свойства товара

-имеется документ, подтверждающий факт и условия покупки указанного товара (кассовый чек либо иной документ, удостоверяющий факт покупки).

-Отсутствие кассового чека либо иного документа, удостоверяющего факт и условия покупки товара в интернет-магазине может являться основанием для отказа в удовлетворении требований покупателя. При обнаружении следов эксплуатации товара продавец оставляет за собой право отказать в приемке товара.

В случае продажи товара ненадлежащего качества покупатель имеет право на:

-замену на товар надлежащего качества аналогичной марки (модели, артикула);

-замену на такой же товар другой марки (модели, артикула) с соответствующим перерасчетом покупной цены;

-соразмерное уменьшение покупной цены товара;

-возврат товара и возмещение стоимости товара ненадлежащего качества.

В случае обнаружения покупателем производственных, конструктивных, рецептурных или иных недостатков товара продавец обязан в семидневный срок заменить его на товар аналогичной марки (модели, артикула), а при необходимости дополнительной проверки продавцом качества товара — в течение 20 (двадцати) дней с момента предъявления требования покупателя.

При отсутствии товара аналогичной марки (модели, артикула) требование Покупателя о замене подлежит удовлетворению в течение 1 (одного) месяца с момента заявления претензии. Для пустынных и отдаленных районов, районов периодического завоза указанное требование Продавца подлежит удовлетворению в срок, необходимый для очередной поставки товаров в эти районы, но не более 2 (двух) месяцев.

При замене товара ненадлежащего качества на товар той же марки (модели, артикула) перерасчет не производится.

При замене товара с недостатками на товар другой марки (модели, артикула) в случае, если цена товара, подлежащего замене, ниже цены товара, предоставленного взамен, Покупатель должен доплатить разницу в ценах, а в случае, когда цена товара, подлежащего замене, выше цены товара, предоставленного взамен, — разница в ценах выплачивается Покупателю.

Доставка крупногабаритного товара и товара весом более пяти килограммов для уценки, замены и возврата осуществляется силами и за счет Продавца.

Продавец отвечает за недостатки товара, на который не установлен гарантийный срок, если Покупатель докажет, что они возникли до передачи товара ему или по причинам, возникшим до этого момента.

В отношении товара, на который установлен гарантийный срок, Продавец отвечает за недостатки товара, если не докажет, что они возникли после передачи товара Покупателю вследствие нарушения им правил использования, хранения или транспортировки товара, действий третьих лиц или непреодолимой силы.

Порядок возврата денежных средств. При отказе Покупателя от товара Продавец должен возвратить ему денежную сумму в течение 10 дней с момента возврата товара и письменного заявления Покупателя, а также приложением кассового чека либо иного документа, удостоверяющего факт покупки данного товара.

Возврат денежных средств Потребителю осуществляется следующими способами:

-наличным расчетом (возможен при возврате Товара через пункт самовывоза);

-безналичным расчетом при оплате товаров при помощи платежной карты либо по выбору Покупателя (осуществляется на карту, с которой производилась оплата за товар, а в случае отсутствия номера карты, на номер карты, который предоставил Покупатель).

Возврату и обмену не подлежат:

-лекарства и медицинские изделия,

-предметы личной гигиены,

-парфюмерно-косметические товары,

-текстильные товары отпускаемые метражом,

-швейные и трикотажные изделия (белье, чулочно-носочные, перчатки),

-изделия и материалы, контактирующие с пищевыми продуктами,

-бытовая химия,

-пестициды и агрохимикаты,

-мебель,

-ювелирные изделия,

-автомототранспортные средства,

-бытовые электроприборы,

-а также животные и растения.

Товары согласно Перечню непродовольственных товаров надлежащего качества, не подлежащих возврату или обмену (Приложение № 1 Правил розничной торговли в Республике

Узбекистан, утвержденных постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 13 февраля 2003 года № 75).[97]

Рассмотрим примеры 5.4.1., как отразить возврат части товара в бухгалтерском учете и налоговой отчетности.

***Пример 5.4.1***. Предприятие, уплачивающее НДС, в марте 2024 года реализовало покупателю товары на сумму 100 млн сум., в том числе НДС – 12%. На сегодняшний день покупатель сделал возврат на сумму 50 млн сум.

При возврате товара продавец должен выставить корректировочный (минусовой) ЭСФ на сумму возврата с учетом НДС. Покупатель должен принять этот ЭСФ (см. табл 24).

ЭСФ - электронная счет-фактура, документ, удостоверяющий фактическую отгрузку товаров или оказание услуг и их стоимость.[98]

С июля 2019 года в Узбекистане на ЭСФ перешли производители алкогольной и табачной продукции. Документация формировалась на таких платформах как Didox и E-factura. До 2020 года услуга предоставляется на бесплатной основе. С 1 января 2020 года все предпринимательские деятельности постепенно перешли на электронные счета-фактуры.

**Таблица 5.4.2.**

**Ведение учета возврата товара в бухгалтерском учете**

| **Содержание хозяйственной операции** | **Дт** | **Кт** |
|---|---|---|
| Возврат товара | 9040 «Возврат проданных товаров» | 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» или 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков» |
| Корректировка НДС | 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» или 4410 | 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» или 6310 |

[97] https://tanlash.uz/refund-policy/
[98] https://buhta.com/kz/library/article/ESF-74

| | | |
|---|---|---|
| | «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)» | «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков» |
| Корректировка себестоимости реализации | 9120 «Себестоимость реализованных товаров» | 2910 «Товары на складах» |
| Закрытие счета 9040 в конце месяца | 9020 «Доходы от реализации товаров» | 9040 «Возврат проданных товаров» |

Корректировочный ЭСФ садится в Реестр счетов-фактур (документов, заменяющих счета-фактуры) по реализованным товарам (услугам) в прил. №4 к Расчету НДС. Далее стр. 010 «Обороты по реализации товаров (услуг) в налоговом периоде» в прил. №1 к Расчету НДС автоматически заполнится с учетом корректировочного ЭСФ.

Доход от реализации товаров (услуг) в прил. №1 к Расчету налога на прибыль отражаете с учетом корректировки дохода. Не забывайте, что доход не включает НДС и акцизный налог *(ч.2 ст.297 НК)*. Себестоимость реализованных товаров (услуг) в прил. №2 к Расчету налога на прибыль также отражаете с учетом корректировки себестоимости реализации.[99]

Форма счет-фактуры на возврат товара. Мы предприятие-поставщик. Мы выдаем счет-фактуру на возврат товара с минусовым значением. И следуя логике, в графе товар отпустил подписывается наш представитель. т.к.:

1) Подписи представитель фирмы ставятся под реквизитами фирмы (а не крест на крест)

2) Под печатью, и подписями руководителей поставщика не имеет право подписываться представитель фирмы покупателя.

3) Счет фактура на возврат товара выдается на основании счета- фактуры на отпуск данного товара, и является неотъемлемой

[99] https://kadrovik.uz/uz/question/22119

частью данного счета- фактуры, в связи с чем и указывается минус в количестве. Следовательно, это поставщик отпустил товар за минусом N количества товара.

4) Доверенность (как мне кажется), должна указываться та, которую покупатель выдал при получении товара, и роспись на обеих счетах-фактурах в получении товара проставляется одним лицом. Иначе, не вижу смысла в новой форме возвратного счета-фактуры, а конкретнее в этих минусах. По сему я не согласна что, В строке "Товар отпустил" проставляется подпись ответственного лица предприятия-покупателя, возвращающего продукцию. В строке "Получил" - подпись лица предприятия-поставщика, которому выдана доверенность на получение возвращаемой продукции от предприятия-покупателя. В строке "По доверенности…" указываются номер и дата доверенности, оформленной предприятием-поставщиком на получение возвращаемой продукции, и Ф. И. О. доверенного лица предприятия-поставщика.

При возврате товара оформляется дополнительный (корректировочный) счет-фактура (п.40 Положения, прил. №2 к ПКМ №489 от 14.08.2020 г.). Однако дополнительный счет-фактура может быть оформлен в пределах годичного срока с даты выставления счетов-фактур, по которым вносятся корректировки, а по товарам (услугам), на которые установлен гарантийный срок, – в пределах гарантийного срока (п.41 Положения).

Следовательно, при возврате товаров, проданных более года назад, дополнительный счет-фактура не оформляется. Вы можете оформить такой возврат актом возврата реализованных товаров.[100]

### 5.5. Кассовые отчеты материально-ответственных лиц

Кассовые отчеты материально-ответственных лиц в торговых организациях предоставляются пользователям информации на основе первичных и сводных документов. Первичными

[100] https://kadrovik.uz/uz/question/19249

документами кассовых операций является приходный кассовый ордер КО-1, расходный кассовый ордер КО-2, бланк инкассации. Сводными документами кассовых операций являются журналы и кассовая книга.

**Кассовая книга** — это документ, в котором учитываются все поступления наличных денег и их выдача в течение рабочего дня на предприятии. Независимо от того, в какой форме ведется кассовая книга, образец заполнения будет примерно одинаковым, поскольку все равно суть не меняется.[101]

Но все вышеуказанные документы составляются на основе показателя кассового аппарата торговой деятельности.

Положение о порядке применения контрольно-кассовых машин с фискальной памятью при осуществлении денежных расчетов с населением (Приложение N 1 к Постановлению КМ РУз от 17.11.2011 г. N 306)[102] в соответствии с Налоговым кодексом Республики Узбекистан определяет порядок применения контрольно-кассовых машин с фискальной памятью (далее - ККМ) при осуществлении денежных расчетов с населением и распространяется на все юридические лица, а также на индивидуальных предпринимателей, осуществляющих наличные денежные расчеты с населением (далее - хозяйствующие субъекты) с использованием ККМ.

Контрольно-кассовый аппарат представляет собой сложную счетно-суммирующую и чекопечатающую машину, которая механизирует работу кассиров (контролеров-кассиров, продавцов, официантов) при денежных расчетах с покупателями, печатает на принятую сумму кассовый чек, регистрирует операции на контрольной ленте и обеспечивает точный учет денежной выручки торгового предприятия за проданные товары. Контрольно-кассовый аппарат имеет значительное количество деталей и узлов, изготовленных с большой точностью, и поэтому требует

[101] https://www.bss.uz/article/1722-kassovaya-kniga-obrazets-i-instruktsiya-zapolneniya

[102] Положение о порядке применения контрольно-кассовых машин с фискальной памятью при осуществлении денежных расчетов с населением (Приложение N 1 к Постановлению КМ РУз от 17.11.2011 г. N 306)

тщательного ухода и бережного обращения. К работе на контрольно-кассовом аппарате допускаются только лица, хорошо овладевшие техникой работы на аппарате данного типа и имеющие удостоверение об окончании курсов или сдаче испытания по эксплуатации кассовых аппаратов в объеме технического минимума.

На каждом контрольно-кассовом аппарате (раме и кожухе) имеется заводской номер, который обязательно указывается во всех документах, фиксирующих показания счетчиков, а также документах, отражающих перемещения кассового аппарата (отправку в ремонт, приемку из ремонта, передачу другому предприятию и т.д.)

Контрольно-кассовый аппарат должен иметь паспорт установленной формы, в который заносятся сведения о вводе аппарата в действие, очередном и капитальном ремонте, а также фирменное клише с обозначением наименования торгового предприятия и номера кассы.

Суммирующие денежные счетчики аппарата работают нарастающим итогом. Перевод показаний суммирующих денежных счетчиков на нули может производиться только при вводе в действие нового аппарата и при инвентаризации с обязательным участием представителя вышестоящей организации и при необходимости в случае ремонта денежных счетчиков в мастерских.

Перевод показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и показания контрольных счетчиков кассового аппарата оформляются актом по форме № 26 (приложение № 1) в трех экземплярах, два из которых как контрольные передаются в Государственную налоговую инспекцию соответствующего района, города и в бухгалтерию, а третий остается в делах предприятия.

Передача контрольно-кассового аппарата в другое торговое предприятие или в мастерскую для ремонта и обратно производится по накладной и оформляется актом по форме № 27 (приложение №

2), в котором записываются показания суммирующих денежных и контрольных счетчиков. Акт не позднее следующего дня передается в бухгалтерию, учитывающую данное предприятие. Соответствующая отметка об этом делается в книге кассира-операциониста в конце записи за день.

Вместе с контрольно-кассовым аппаратом в этих случаях передается и паспорт на аппарат.

При ремонте денежных счетчиков контрольно-кассовых аппаратов в торговых предприятиях также составляется акт по форме № 27 с записью показаний денежных и контрольных счетчиков до и после ремонта.

Запасные контрольно-кассовые аппараты до ввода их в эксплуатацию хранятся в хорошо смазанном виде, исключающем коррозию деталей, закрытые чехлом, в сухих помещениях на полках или стеллажах.

До включения аппаратов в действие замок № 2 должен быть закрыт, рукоятка снята и находиться на хранении у директора (заведующего) предприятия.

При вводе контрольно-кассового аппарата в эксплуатацию:

а) механик по ремонту контрольно-кассовых аппаратов производит проверку исправности, опробование кассового аппарата в работе и оформляет передачу его в эксплуатацию, заполняя все данные в заводском паспорте. При этом контрольно-кассовые аппараты производства отечественных заводов обязательно пломбируются механиком. За сохранность пломб несет ответственность администрация предприятия.

В крупных магазинах и предприятиях общественного питания, в штате которых имеются механики, кассовые аппараты могут не опломбировываться;

б) администрация предприятия заводит книгу кассира-операциониста по форме № 24 (приложение № 3), которая является контрольно-регистрационным журналом показаний счетчиков и должна быть прошнурована, пронумерована и скреплена

подписями директора (заведующего) и главного (старшего) бухгалтера предприятия и печатью вышестоящей организации.

При установке контрольно-кассовых аппаратов на прилавках магазинов или для работы официантов книга кассира-операциониста ведется по сокращенной форме № 24 "А" (приложение № 4).

В предприятиях, где имеется несколько кассовых аппаратов, на каждый из них может быть заведена отдельная книга кассира-операциониста или же общая книга на все аппараты. Если записи показаний всех кассовых аппаратов производятся в одной книге на одной странице, то эти записи должны быть расположены в порядке нумерации всех касс (№ 1, 2, 3 и т. д., с указанием числителем - номера кассы, знаменателем - заводского номера кассового аппарата). Показатели счетчиков недействующих аппаратов ежедневно повторяются с указанием причин бездействия (в запасе, в ремонте и т. п.) и заверяются подписью представителя администрации предприятия.

Все записи в книге производятся в хронологическом порядке чернилами без помарок. При занесении в книгу исправлений они должны оговариваться и заверяться подписями кассира, директора торгового предприятия, его заместителя или главного (старшего) бухгалтера.

Ключи (№ 3) для перевода денежных счетчиков на нули частных, совместных, семейных предприятий торговли, независимо от форм собственности, передаются в соответствующие налоговые инспекции.

Ключи для перевода денежных счетчиков на нули выдаются по письменному распоряжению руководителей инспекторам налоговой инспекции, ревизорам или другим уполномоченным лицам при проведении инвентаризации или ремонта контрольно-кассовых аппаратов.

Паспорт кассового аппарата, книга кассира-операциониста, акты и другие документы хранятся у директора торгового предприятия, его заместителя или бухгалтера, а в крупных

универмагах и продовольственных магазинах - у главного (старшего) кассира.

Все контрольно-кассовые аппараты должны быть зарегистрированы в местных налоговых инспекциях.

Все используемые контрольно-кассовые аппараты должны соответствовать местным климатическим условиям согласно техническим требованиям.

Перед началом работы контрольно-кассового аппарата или при передаче смены:

а) директор (заведующий) предприятия (его заместитель, дежурный администратор), а в крупных хозрасчетных универмагах, продовольственных магазинах, столовых, ресторанах - главный (старший) кассир:

- открывает замок привода контрольно-кассового аппарата и замок заслонки окна суммирующих денежных счетчиков, проверяет показания денежных и контрольных счетчиков, сверяя их с записями в книге кассира-операциониста за предыдущий день;

- подписывает совместно с кассиром (контролером-кассиром, продавцом, официантом) в книге кассира-операциониста показания суммирующих денежных и контрольных счетчиков и начало контрольной ленты с указанием на ней типа и номера кассового аппарата, показаний денежных и контрольных счетчиков и даты;

- закрывает ключами № 1-2 замок заслонки окна суммирующих денежных счетчиков (у некоторых аппаратов иностранных марок - замок "Х" или "П");

- выдает кассирам (контролерам кассирам, продавцам, официантам) ключи № 2 от замка привода контрольно-кассового аппарата и № 5 от дверцы чекопечатающего механизма;

- обеспечивает кассира (контролера-кассира, продавца, официанта) разменной монетой в количестве, необходимом для расчетов с покупателями, а также кассовыми лентами, соответствующих размеров, перечисленными в приложении № 5, красящей лентой и специальной краской;

- дает указание кассиру (контролеру-кассиру, продавцу, официанту) о начале работы, убедившись в исправности аппарата и подготовленности рабочего места кассира для работы;

б) кассир (контролер-кассир, продавец, официант):

- вставляет в контрольно-кассовый аппарат чековую ленту и контрольную ленту, подписанную в порядке, указанном в подпункте "а" п. 8 настоящих Правил;

- проверяет исправность блокировочных устройств контрольно-кассового аппарата и при возникновении неисправности вызывает механика для их наладки;

- переводит нумератор чеков на нули и устанавливает дататор на соответствующую дату;

- печатает 2 или 3 чека без обозначения сумм (нулевых чеков), которые в конце дня прилагает к кассовому отчету;

- закрывает дверцу чекопечатающего механизма или устанавливает на место щиток;

- размещает необходимый для работы инвентарь (счеты, тарелку для денег, губочницу) и вывешивает со стороны покупателя на кассовой кабине табличку с указанием своей фамилии.

При работе на контрольно-кассовом аппарате кассир (контролер-кассир, продавец, официант):

- обеспечивает тщательный уход и бережное обращение с аппаратом, содержит его в чистоте и порядке;

- до выдачи покупателю денежного чека проверяет правильность чека, а также ясность отпечатанных цифр и других показателей;

- производит выдачу покупателям чеков только после окончательного денежного расчета и выдачи сдачи, а затем полученные от покупателя деньги помещает в кассовый ящик;

- печатает на одном чеке сумму, не превышающую установленную директором (заведующим) предприятия;

- меняет по указанию директора предприятия шифры (условные знаки) на чеках, применяет штампы или оттиски "Погашено", "Счет", "Контроль" и т.п.;

- ведет ежедневные записи в книге кассира-операциониста, в которых отражает показания денежных и контрольных счетчиков кассовых аппаратов и сумму выручки;

- немедленно вызывает в случае невыхода чека из контрольно-кассового аппарата или обрыва контрольной ленты директора (заведующего), его заместителя, дежурного администратора, а в крупных предприятиях - главного (старшего) кассира, который после проверки оттисков о полученной сумме на контрольной ленте подписывает чек с указанием на обороте правильной суммы. Места обрыва контрольной ленты после проверки отсутствия пропусков нумерации подписываются представителем администрации и лицом, работающим на аппарате;

- выдает деньги по возвращенным покупателями чекам только при наличии на чеке подписи директора (заведующего), его заместителя или дежурного администратора (возвращает деньги касса, выдавшая данный чек);

- не должен допускать в помещение кассы посторонних лиц и работников предприятия, кроме директора (заведующего) предприятия, его заместителя, бухгалтера, дежурного администратора и главного (старшего) кассира и с их разрешения механика для осмотра аппарата или контролирующее лицо для проверки кассы;

- при возникновении неисправностей в аппарате, которые он не может устранить, отключает аппарат от электросети и вызывает механика.

По окончании работы на контрольно-кассовом аппарате:

а) директор (заведующий) торгового предприятия, его заместитель, а в крупном предприятии уполномоченное на то директором (заведующим) лицо в конце дня (смены) в присутствии кассира (контролера-кассира, продавца, официанта), работающего на данном аппарате:

- проверяет показания контрольных и денежных суммирующих счетчиков и скрепляет своей подписью записи

показаний счетчиков, произведенные кассиром (контролером-кассиром, продавцом, официантом) в книге кассира-операциониста;

- вынимает из аппарата использованную в течение дня (смены) контрольную ленту и конец ее подписывает совместно с кассиром;

б) кассир (контролер-кассир, продавец, официант):

- подготавливает и сдает денежную выручку, кассовый отчет, оформляет денежные документы и делает соответствующие записи в книге кассира-операциониста;

- составляет и оформляет совместно с администрацией предприятия акт по форме № 54 (приложение № 6) о возврате денежных сумм покупателям по неиспользованным кассовым чекам, погашает их, наклеивает на лист бумаги и вместе с актом сдает в бухгалтерию, где они хранятся при кассовых документах за данное число;

- записывает в книгу кассира-операциониста суммы, выплаченные по возвращенным покупателями чекам, и количество напечатанных за день нулевых чеков;

- приводит рабочее место в порядок и подготавливает контрольно-кассовый аппарат к работе на следующий день (смену);

- отключает его от электросети, удаляет пыль с чекопечатающего механизма и других частей аппарата, заполняет специальной краской для кассового аппарата красящее приспособление, прочищает шрифты чекопечатающих дисков или сегментов, дататор, нумератор и фирменное клише, протирает кассовый аппарат и денежный ящик, закрывает щиток чекопечатающего механизма, запирает кассовый аппарат, оставляя денежный ящик открытым;

- закрывает кассовый аппарат чехлом и сдает ключи от кассового аппарата и кабины директору (заведующему) торгового предприятия, дежурному администратору или главному (старшему) кассиру или уполномоченному приказом ответственному работнику.

Сумма выручки должна соответствовать показаниям денежных суммирующих счетчиков и контрольной ленты.

При расхождении суммы выручки с показаниями суммирующих денежных счетчиков директор (заведующий) торгового предприятия, его заместитель, дежурный администратор, главный (старший) кассир обязаны совместно с кассиром (контролером-кассиром, продавцом, официантом) выяснить причину расхождения, для чего подсчитать сумму выручки по контрольной ленте и по чекам, если они не вручались покупателю вместе с покупкой.

Во всех случаях расхождения между суммой выручки, сданной кассиром (контролером-кассиром, продавцом, официантом), с суммой по чекам и показаниям суммирующих денежных счетчиков фактическая сумма выручки определяется по показаниям контрольной ленты.

В случае расхождения показаний контрольной ленты с показаниями денежных суммирующих счетчиков составляется акт, вызывается представитель налоговой инспекции и механик для проверки контрольного аппарата. Обнаруженная разница между суммой денег, сданной кассиром (контролером-кассиром, продавцом, официантом), и суммой выручки по показаниям кассового аппарата указывается в книге кассира-операциониста.

По результатам проверки администрация предприятия (организации) обязана принять решение в порядке, установленном законом в случае недостачи, а при наличии излишков оприходовать излишние суммы в доход бюджета.

Использованные кассовые чеки и копии товарных чеков хранятся у материально-ответственных лиц предприятий не менее 10 дней со дня продажи по ним товаров и проверки товарного отчета бухгалтерией, а использованные (снятые с аппарата) контрольные ленты хранятся в упакованном или опечатанном виде в бухгалтерии или у директора (заведующего) предприятия в течение 36 месяцев.

Ответственность за хранение в течение указанного срока кассовых чеков, копий товарных чеков и контрольных лент несут

директора торговых предприятий или другие работники по их указанию.

После окончания установленного срока хранения использованные кассовые чеки, копии товарных чеков и контрольные ленты сдаются организациям по заготовке вторичного сырья.

Обязанности механика по ремонту и техническому обслуживанию контрольно-кассовых аппаратов.

Механик предъявляет директору (заведующему) торгового предприятия, дежурному администратору или главному (старшему) кассиру служебное удостоверение с фотокарточкой и с разрешения производит в присутствии кассира (контролера-кассира, продавца, официанта) и главного (старшего) бухгалтера осмотр и ремонт контрольно-кассового аппарата.

Ремонт контрольно-кассовых аппаратов производится только после снятия показания денежных суммирующих и контрольных счетчиков и при необходимости снятия пломбы с кожуха аппарата. По окончании ремонта показания денежных и контролирующих счетчиков проверяются, а кожух кассового аппарата пломбируется. О результатах проверки и об опломбировании кожуха кассового аппарата составляется акт по форме № 27 с участием механика.

Документы о неисправной работе денежных и контрольных счетчиков и заключение о пригодности контрольно-кассового аппарата для дальнейшей работы механик подписывает совместно с бригадиром или мастером предприятия, осуществляющего ремонт и техническое обслуживание контрольно-кассовых аппаратов в данном районе или городе. Механик вносит соответствующую запись о ремонте в паспорт контрольно-кассового аппарата. До устранения неисправности в контрольно-кассовом аппарате временно запрещается реализация товаров в данной секции, отделе и т.д.

Периодически, не реже одного раза в месяц, механик осматривает кассовый аппарат и производит его профилактический ремонт, смазку всех трущихся и вращающихся деталей аппарата и

проверяет работу чекопечатающего механизма (подачу чековой ленты и контрольную четкость оттисков на чеке и контрольной ленте, работу нумератора, красящего приспособления, замков и других механизмов контрольно-кассового аппарата).

Кассиры (контролеры-кассиры, продавцы, официанты), работающие на контрольно-кассовых аппаратах, должны быть снабжены необходимыми принадлежностями по уходу за кассовыми аппаратами.

Принять к сведению, что ответственность за обеспечение нормальной работы контрольно-кассовых аппаратов, независимо от форм собственности, возлагается персонально на руководителей торговых предприятий и организаций, а также главных (старших) бухгалтеров.

**Примечание**: Книга кассира-операциониста не заменяет кассовую книгу (кассовый отчет по форме № 15); директор торгового предприятия или его заместитель принимают на хранение ключи от контрольно-кассового аппарата, кроме ключей для перевода суммирующих денежных счетчиков на нули (№ 3, торцовые и др.). Приложения №№ 1, 2 не приводятся.[103]

Приложение № 3 к Порядку

Кассовый аппарат № _____

(указывается заводской номер)

<table>
<tr><td rowspan="4">Дата (Смена)</td><td rowspan="4">№ счетчика</td><td colspan="5">Показания суммирующих денежных счетчиков</td></tr>
<tr><td rowspan="3">контрольного счетчика, регистрирующего перевод суммирующих денежных счетчиков на нули</td><td colspan="3">на начало рабочего дня (смены)</td><td rowspan="3">на конец рабочего дня (смены)</td><td rowspan="3">сумма выручки за день (смену)</td></tr>
<tr><td rowspan="2">сумма</td><td colspan="2">Подписи</td></tr>
<tr><td>кассир</td><td>администратор</td></tr>
<tr><td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td><td>5</td><td>6</td><td>7</td><td>8</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="6">Сдано директору (старшему кассиру)</td><td colspan="2">Результат проверки</td></tr>
<tr><td colspan="2">наличными</td><td colspan="2">оплаченными документами</td><td>всего</td><td></td><td>недостача</td><td></td></tr>
</table>

[103] http://fmc.uz/legisl.php?id=kkm_ekspl_94

| | кол-во | на сумму | | денежный остаток на конец дня в кассе | | излишек |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 |
| | | | | | | |

| Возвращение денежных сумма покупателям по неиспользованным кассовым чекам | Подписи на конец дня (смены) | |
|---|---|---|
| | кассира | администратора |
| | деньги и оплаченные документы сдал | показатели снимал, деньги с оплаченными документами принял |
| 16 | 17 | 18 |
| | | |
| | | |

**Форма № 24**

Организация_____
Предприятие_____

Книга кассира-операциониста торгового предприятия

**Приложение № 4 к Порядку**

Контрольно-кассовый аппарат №_____
(указывается заводской номер)

| Дата (смена) | № секции или отдела | Фамилия и инициалы продавца или официанта | Показания | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | контрольного счетчика, регистрирующего перевод счетчика на нули | суммирующих денежных счетчиков | |
| | | | | на начало рабочего дня (смены) | на конец рабочего дня (смены) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| | | | | | |

| Сумма выручки | | Остаток сум и тийин. | Данные об излишках или недостачах | Подписи | | Примечания |
|---|---|---|---|---|---|---|
| всего за день (смену) | сданной в течение дня (смены) | | | Контролера-кассира, кассира, продавца, официанта | Администрации, подтверждающей правильность записей и получение денег | |
| 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
| | | | | | | |

Вся документация оформляется электронном виде, ежедневно, ежемесячно. На основе первичной документации учитывается каждый приход или возврат товарооборота в торговых предприятиях.

Касса - это важная точка любой торговой организации, где все денежные средства наличные и безналичные расчеты (через пластиковые карточки) при покупки товаров осуществляются в первую очередь через кассу. Кассир- это материально-ответственное лицо на которого возлагается функциональная обязанность обеспечивать все бухгалтерские операции на основе законодательных актов Республики Узбекистан.

## Опорные слова

Розничная торговля, безналичный метод, наличный метод торговли, товарно-материальные ценности, торговый объект, продавец, продавец-работник, розничный товарооборот, торговая наценка, товар с рассрочкой платежа, кредит, банковские карты, подарочный сертификат, отсрочкой платежа, скидки, бонусы, кассовый отчет, кассовая книга, кассовый аппарат.

## Контрольные вопросы

1. Понятие розничной торговли?
2. Учет поступлении товаров розничной торговли?
3. Учет выбытия товаров в розничной торговли?
4. В каких ценах учитывается розничный товарооборот?
5. Метод списания торговой наценки?
6. Особенности учета продажи товаров с рассрочкой платежа?
7. Особенности учета продажи товаров в кредит?
8. Особенности учета продажи товаров с использованием банковских карт, подарочных сертификатов?
9. Порядок налогообложение реализации товаров в рассрочку?
10. Учет скидок, предоставляемых при продаже товаров?

11. Учет скидок, на основе международных стандартов предоставляемых при продаже товаров и отражение в налоговом учете?
12. Учет возврата в розничной торговле и отражение в налоговом учете?
13. Кассовые отчеты материально-ответственных лиц?
14. Опишите порядок оформления и ведение кассовых аппаратов в торговых организациях?

## Глоссарий

***Розничная торговля***-осуществление деятельности в сфере торговли, предусматривающее реализацию товаров поштучно или в небольших количествах за наличный расчет населению для конечного потребления без права использования в коммерческих целях.

***Торговым объектом*** — является помещение или сооружение, предназначенное (приспособленное) для реализации товаров и услуг, независимо от формы собственности, объема продаж, размера сооружения.

***Продавец*** - это юридическое лицо или индивидуальный предприниматель (физическое лицо), осуществляющее торговую деятельность и выступающее как одна из сторон договора купли-продажи.

***Продавец-работник*** - это лицо, выступающее от имени продавца и осуществляющее непосредственную продажу товара или оказание услуг потребителям.

***Финансовый кредит*** – предоставляется банками, небанковскими кредитными организациями, а также платежными организациями, осуществляющую деятельность микрофинансовой организации, в виде денежных средств для оплаты приобретенных товаров и услуг;

***Товарный кредит*** – предоставляется производителями потребительских товаров (услуг) или торговыми организациями.

**Кассовая книга** — это документ, в котором учитываются все поступления наличных денег и их выдача в течение рабочего дня на предприятии. Независимо от того, в какой форме ведется кассовая книга, образец заполнения будет примерно одинаковым, поскольку все равно суть не меняется.[104]

[104] https://www.bss.uz/article/1722-kassovaya-kniga-obrazets-i-instruktsiya-zapolneniya

# ТЕМА 6. УЧЕТ ТОВАРНЫХ ПОТЕРЬ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

6.1. Понятие и виды товарных потерь.

6.2. Учет товарных потерь, выявленных при поступлении товаров.

6.3. Особенности определения и списания естественной убыли в оптовой и розничной торговле.

6.4. Последовательность и бухгалтерский учет списания недостачи товаров.

## 6.1. Понятие и виды товарных потерь

Во время торговой деятельности могут быть товарные потери. Исходя из вида товара, его построения или непредвидимых обстоятельств товары на складах или во время разгрузки могут быть товарные потери. В Википедии товарные потери описываются нижеследующим образом:

***Товарные потери*** – это утрата товарами качественных или количественных характеристик с условием, что их можно представить в натуральном выражении. Следствием товарных потерь неизбежно становятся потери материальные, выраженные в денежном эквиваленте.[105]

Виды товарных потерь делятся на:

- Естественную убыль: потери, возникающие при перевозке и хранении товаров: испарение, усушка, размазывание, распыление, бой и т.д.
- Отходы — возникают на подготовительных этапах, которые продукция проходит перед продажей.
- Бывают ликвидными и неликвидными и подразумевают: удаление фрагментов товара с низкой ценностью, отделение

105 https://yandex.ru/search/?clid=2285101&text=%D0%9F%D0%BE%D0%BD%D1%8F%D1%82%D0%B8%D0%B5+%D0%B8+%D0%B2%D0%B8%D0%B4%D1%8B+%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%80%D0%BD%D1%8B%D1%85+%D0%BF%D0%BE%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%8C&lr=10335

составных частей товара, раскрошка продукции, отделение компонентов от основного состава и т.д.

Порядок оформления и учета товарных потерь ("НТВ" N 51 от 19.12.2023 г.) товарные потери описываются нижеследующим образом:

**Товарные потери** - это потери, вызванные частичной или полной утратой количественных и качественных характеристик товара в натуральном выражении. Различают ***нормируемые*** и ***ненормируемые*** товарные потери.[106]

К нормируемым потерям относят естественную убыль массы и предпродажные технологические отходы, образующиеся при подготовке товаров к продаже. Сюда же относят потери, образующиеся сверх норм естественной убыли товаров в продовольственных магазинах самообслуживания.

***Ненормируемые потери*** - это потери от боя и порчи товаров, а также по недостачам и хищениям. Сюда же относятся и потери вследствие чрезвычайных обстоятельств.

Как учитывать потери товаров в следствии естественной убыли?

В розничной торговле нормы естественной убыли определяются, как правило, в процентах от розничного товарооборота. При этом они могут зависеть от времени года (разд. 6 Нормативов, рег. МЮ N 2824 от 15.09.2016 г.).

ВНИМАНИЕ. Отходы свежих овощей и фруктов не включаются в норму естественной убыли. Например, испорченные овощи и фрукты или с визуальными дефектами, обрезки и т. п.

При реализации товаров в розничных магазинах мелким оптом применяйте нормы естественной убыли на уровне 40 % от норм, установленных для розницы (п. 3 прим. к разд. 6 Нормативов, рег. МЮ N 2824 от 15.09.2016 г.).

---

106 https://nrm.uz/contentf?doc=740310_poryadok_oformleniya_i_ucheta_tovarnyh_poter_(ntv_n_51_ot_19_12_2023_g_)&products=12_umnaya_podshivka

Мелкий опт - это формат торговли, где количество отпускаемого товара превышает розничное, но ниже оптового. Например, товар реализуется в упаковке по 5-10 кг (шт).

**Внимание.** Применяйте нормы естественной убыли только к товарам, реализованным в течение отчетного периода, независимо от срока их хранения в вашем магазине. Не применяйте нормы убыли к штучным товарам, а также к

Разбирая определение и порядок списания товарных потерь в магазине, начнем глубокий анализ именно с количественной категории. Она более простая и обычно менее опасна для капитала, при этом чаще всего относится к пищевым продуктам. Потеря в количестве — это вполне естественный процесс.

***Например***, если пришла крупная партия фруктов, то в результате, к примеру, усушки она потеряет 10% своего общего веса. Вместо заявленных 10 тонн у вас останется уже 9, и этот процесс никак нельзя предотвратить. Повлиять на темпы можно, но при этом с весьма средней эффективностью. Если сотрудники уронили коробку с соком, и он разлился — это тоже количественная убыль. И что приятно, даже если несколько упаковок уничтожено, все остальные своего качества не изменили.

В розничной торговле нормы естественной убыли определяются, как правило, в процентах от розничного товарооборота. При этом они могут зависеть от времени года.

## 6.2. Учет товарных потерь, выявленных при поступлении товаров

При поступлении товарно- материальных запасов в магазины могут быть товарные потери вовремя привозки товаров, отгрузки, количественной недостачи при документальном оформлении (то есть, в договоре купли продажи 15 штук, в счет фактуре тоже 15 штук, а при поступлении товаров оказалось 12 штук). Может быть ситуация в комплекте фарфоровых товаров оказались сломанные товары или подобные ситуации могут быть при поступлении товаров общего питания (естественная убыль или срок годности).

Все эти потери или недостачи при поступлении товаров в бухгалтерском учете указываются нижеследующим образом, через счета 6960 и счет 4860 «счета к получению по претензиям» (см. табл 6.2.1, 6.2.2.).

Счет 6960 «Счета к оплате по претензиям» предназначен для обобщения информации о задолженности предприятия по претензиям, предъявленным покупателями, заказчиками и другими предприятиями, а также по признанным (или присужденным) штрафам, пени и неустойкам. По кредиту счета 6960 «Счета к оплате по претензиям» отражаются признанные и начисленные обязательства по претензиям в корреспонденции со счетами учета затрат.

**Таблица 6.2.1.**

**Корреспонденция счета 6960**

| **Содержание хозяйственной операций** | **Корреспонденция счетов** | |
|---|---|---|
| | **Дебет** | **Кредит** |
| Задолженность по претензиям из-за арифметических ошибок в ТМЗ (фактически поставлено меньше, чем в расчетных документах) | 1010-2990 | 6960 |
| Задолженность по признанным претензиям (по ошибкам, недостачам в пути, несоответствию качества и т. п.) | 9430 | 6960 |

**Таблица 6.2.2.**

**Корреспонденция по счету 4860**

| **Содержание хозяйственной операции** | **Корреспонденция счетов** | |
|---|---|---|
| | **Дебет** | **Кредит** |
| Предъявлены претензии по несоответствиям в ценах, арифметическим ошибкам и за недостачи товарно-материальных запасов. | 4860 | 1000<br>2900 |
| Предъявлены претензии поставщикам при оприходовании поступивших материальных ценностей | 4860 | 6010 |

| | | |
|---|---|---|
| Суммы штрафов, пени и неустоек, признанных другими предприятиями, за несоблюдение договорных обязательств | 4860 | 9330 |
| Отнесены на счета учета затрат суммы неудовлетворенных претензий | Счета учета затрат | 4860 |
| Поступили суммы удовлетворенных претензий+- | 5110 | 4860 |
| Поступление на специальный счет суммы удовлетворенных претензий | 5510-5530 | 4860 |

По дебету счета 4860 «Счета к получению по претензиям» отражаются расчеты по претензиям, в том числе:

а) к поставщикам, подрядчикам и транспортным предприятиям по выявленным при проверке их счетов несоответствиям цен и тарифов, обусловленных договорами или предусмотренных в прейскурантах, а также при выявлении арифметических ошибок – в корреспонденции со счетами к оплате поставщикам и подрядчикам или со счетами учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат, когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружились после того, как записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат были произведены;

б) к поставщикам, транспортным и другим предприятиям за недостачи груза в корреспонденции со счетами учета обязательств;

в) за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в корреспонденции со счетами учета затрат;

г) к банкам по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) со счетов предприятия, в корреспонденции со счетами учета денежных средств;

д) по штрафам, пени, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков и др. за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных экономическим судом (суммы предъявленных претензий по штрафам, пени, неустойкам, не признанных

плательщиками, на учет не принимаются) в корреспонденции со счетом 9330 «Взысканные пени, штрафы, неустойки».

## 6.3. Особенности определения и списания естественной убыли в оптовой и розничной торговле

В организации торговли могут возникать и потери, связанные с боем, ломом или порчей товаров. Такие товарные потери списываются за счет виновных лиц, на основании составленного акта. Данный акт в обязательном порядке содержит наименование товара, его сорт, артикул, а также количество и цену. Кроме того, в акте указывается лицо, виновное в данных потерях, а также возможность дальнейшего использования испорченного товара: это может быть продажа по сниженной цене, сдача в переработку или уничтожение. Составленные акты о бое, ломе и порче товаров передают в бухгалтерию для проверки правильности оформления, а затем - руководителю организации. Руководитель принимает решение за чей счет списывать образовавшиеся потери.

Справедливости ради, нужно отметить, что данные потери возникают в организациях торговли вследствие бесхозяйственности (неудовлетворительные условия хранения, неосторожное обращение с товарами при транспортировке и тому подобное), и поэтому они, как правило, взыскиваются с виновных лиц. Списание таких потерь за счет организации возможно лишь в исключительных случаях, когда конкретных виновников в причинении ущерба установить невозможно.

Отражение потерь от боя, лома и порчи товаров в бухгалтерском учете осуществляется в общепринятом порядке.

***Естественная убыль*** - это потери массы товаров, возникающие по естественным причинам.[107] Основными причинами ее являются:

---

107 https://nrm.uz/contentf?doc=740310_poryadok_oformleniya_i_ucheta_tovarnyh_poter_(ntv_n_51_ot_19_12_2023_g_)&products=12_umnaya_podshivka

**q** усушка - испарение влаги и летучих веществ (спирта, эфирных масел). Это одна из основных причин потерь, присущая почти всем продуктам, за исключением упакованных в герметичную тару;

**q** распыл - характерен для тонкоизмельченных сыпучих товаров (муки, крахмала, цемента и др.);

**q** раструска - потеря в весе сыпучих продуктов при их хранении и перевозке;

**q** утечка - потери, образующиеся в результате просачивания товаров через тару. Характерна для жидких продуктов, но иногда имеет место и для твердых товаров, способных плавиться и просачиваться сквозь тару (например, сливочного масла);

**q** раскрошка - возникает, к примеру, при рубке и резке мороженого мяса, рыбы и др.

Нормы естественной убыли устанавливаются уполномоченными органами. Как правило, это отраслевые министерства и ведомства. Например, утверждены нормативы убыли для:

**q** свежей плодоовощной продукции, картофеля, бахчи и винограда *(рег. МЮ* N 2824 *от 15.09.2016 г.)*;

**q** зерна и продуктов его переработки *(*прил. N 2, 2а *к Положению, утв.* ПКМ *N 95 от 25.05.2006 г.)*;

**q** газа и нефтепродуктов на АЗС *(*Инструкция*, рег. МЮ N 1533 от 03.01.2006 г.)*.

Нормы потерь спирта и алкогольной продукции при хранении и транспортировке разрабатываются и утверждаются АО "Узшаробсаноат" и АО "Узкимёсаноат" по согласованию с Министерством экономики и финансов *(*п. 22 *Положения, прил. к* ПКМ *N 275 от 02.07.1998 г.)*.

Если законодательно утвержденных норм нет, разработайте их самостоятельно. Нормы убыли можно установить, к примеру, в процентах к товарообороту или к натуральным показателям.

***Пример 6.3.1. Самостоятельная разработка магазином норм естественной убыли***

*Магазин самостоятельно разрабатывает нормы естественной убыли для колбасных изделий при хранении в холодильниках.*

*На основе проведенных наблюдений установлены следующие нормы естественной убыли к массе продуктов, хранящихся в холодильниках при температуре хранения от -9**о** С до -7**о** С (см.табл 6.3.1).*

**Таблица 6.3.1.**

**Процент естественной убыли продуктов питания**

| ***Количество суток*** | ***Процент потерь*** |
|---|---|
| 1 | 0,40 |
| 2 | 0,55 |
| 3 | 0,70 |
| 4 | 0,85 |
| 5 | 1,00 |
| 10 | 1,40 |
| 15 | 1,60 |
| 30 | 1,80 |
| 45 | 1,90 |
| 60 | 2,00 |
| 90 | 2,10 |

*Согласно приведенной таблице:*

**q** *при хранении свыше 5 и до 10 суток за каждый день хранения норма увеличивается на 0,08 % ((1,40 - 1,00) / 5);*

**q** *при хранении свыше 10 и до 15 суток норма за каждый день хранения увеличивается на 0,04 % ((1,60 - 1,40) / 5);*

**q** *при хранении свыше 15 и до 30 суток норма за каждый день хранения увеличивается на 0,0133 % ((1,80 - 1,60) / 15)*

*и т. д.*

*Определим норму естественной убыли при сроке хранения 8 суток:*

*1 % (за 5 суток) + 0,08 % (6-е сутки) + 0,08 % (7-е сутки) + 0,08 % (8-е сутки) = 1,24 %.*

Фактические размеры естественной убыли определяйте после снятия остатков при инвентаризации. Выявленную недостачу товаров сопоставьте с утвержденными нормами естественной убыли. Результаты отразите в Расчете естественной убыли. На основании этого Расчета оформите акт о списании товаров (форма ТОРГ-16).

Разработанные нормы естественной убыли товаров и порядок списания товарных потерь утвердите приказом руководителя и закрепите в учетной политике.

Нормы естественной убыли зависят от срока хранения товаров. Поэтому, чтобы определить нормы естественной убыли по какому-либо виду товаров необходимо определить срок их хранения. По большинству товарных групп нормы естественной убыли установлены в процентах из расчета хранения товаров в течение одного месяца. Если какой-то товар хранится на складе более одного месяца, то нормы за весь срок хранения будут складываться из норм для первого месяца и норм за последующие месяцы. За время неполного последующего месяца хранения потери исчисляются в размере 1/30 месячной нормы за каждые сутки хранения.

**Пример 6.3.2**. На складе оптовой организации ООО "XXX" макаронные изделия хранятся 2 месяца и 8 дней.

Нормы естественной убыли для одного месяца хранения макаронных изделий составляют 0,03%, за каждый следующий месяц - 0,008%. В данном примере норма естественной убыли на складе по макаронным изделиям будет равна:

За первый месяц - 0,03%, за второй месяц- 0,008%, за 8 дней - 0,008% х 8/30 =0,002, таким образом, норма естественной убыли по макаронным изделиям за 2 месяца и 8 дней составит 0,04%.

Окончание примера.

Естественная убыль рассчитывается в зависимости от принятого способа учета и хранения товаров: партионного или сортового.

При партионном способе естественная убыль исчисляется по фактическим срокам хранения товаров, которые определяют по партионной карте, на основании даты поступления партии товаров на склад, отпуска товаров, отпуска товара из партии и инвентаризации.

При сортовом способе естественная убыль исчисляется на товары, реализованные за период между инвентаризациями и имеющиеся в остатке на момент проведения инвентаризации на складе (среднего срока их хранения).

Этот срок определяют делением среднего суточного остатка товаров за период между инвентаризациями, на однодневный товарооборот за период между инвентаризациями. Суточный остаток товаров, рассчитывается путем деления суммы остатка товаров за каждый день на количество дней хранения между инвентаризациями. Однодневный товарооборот можно определить делением товарооборота за межинвентаризационный период на количество календарных дней в этом периоде. Определив средний срок хранения товара, можно узнать норму естественной убыли, она будет равна проценту убыли от количества реализованных товаров с учетом его цены.

Оборот по реализации какого либо товара за период между инвентаризациями определяется расчетным путем, на основе показателей товарного баланса, при этом к имеющемуся остатку товара на начала месяца межинвентаризационного периода прибавляют поступление данного товара за данный период и корректируют на выбытие товара за период между инвентаризациями и остаток товара на конец данного периода. При этом:

-остаток товара на начало межинвентаризационного периода берется по данным предыдущей инвентаризации;

-количество поступившего товара за данный период определяется на основании приходных документов за межинвентаризационный период;

-количество выбывшего товара определяется на основании расходных документов;

-остаток товара на конец периода определяется по данным последней инвентаризации.

Определив оборот по реализации того или иного товара, за период между инвентаризациями и умножив данный оборот на норму естественной убыли, можно получить сумму естественной убыли по данному товару. Рассчитав, таким образом, сумму естественной убыли по всему наименованию товаров можно определить общую сумму естественной убыли по всем реализованным за период между инвентаризациями товарам. Такой расчет достаточно трудоемок, поэтому необходимо отметить, что данный расчет имеет смысл, при наличии соответствующих норм.[108]

Списывайте недостачу только после инвентаризации. Предварительное списание естественной убыли по установленным нормам без выявления фактической недостачи не допускается (п. 5.70 НСБУ N 19).

Фактическая недостача товаров в пределах норм естественной убыли списывается с материально ответственного лица. По недостаче товаров сверх норм убыли инвентаризационная комиссия проводит служебное расследование и определяет наличие или отсутствие виновных лиц. Руководитель организации принимает решение о списании недостачи сверх норм естественной убыли на расходы либо об отнесении ее на виновных лиц.

Недостачи, виновники которых не установлены, относятся к расходам, не подлежащим вычету при расчете налога на прибыль (п. 10 ст. 317 НК).[109]

---

[108] https://studfile.net/preview/3796342/page:3/

[109] https://nrm.uz/contentf?doc=740310_poryadok_oformleniya_i_ucheta_tovarnyh_poter_(ntv_n_51_ot_19_12_2023_g_)&products=12_umnaya_podshivka

## 6.4. Последовательность и бухгалтерский учет списания недостачи товаров и налоговые последствия

Обобщение информации о наличии сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей, выявленных в процессе их заготовления, хранения, реализации и при инвентаризации, а также прочих текущих активов, которые не предусмотрены к учету на вышеприведенных счетах настоящего раздела, но являются собственностью предприятия, осуществляется на следующих счетах:

5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей";

5920 "Прочие текущие активы".

Если поставщик поставил «некомплект», покупатель (заказчик) вправе ст. 27 ЗРУ №670-I от 29.08.1998 г.:

- потребовать доукомплектования товаров. Поставщик обязан исполнить требование в течение 15 дней с момента получения, если иной срок не установлен соглашением сторон;
- до укомплектования товаров отказаться от их оплаты. Если товары уже оплачены, – потребовать в установленном порядке возврата уплаченных сумм;
- взыскать с поставщика штраф в размере 20% стоимости некомплектных товаров, включая стоимость недостающих частей.

Гражданский кодекс тоже на стороне покупателя в этой ситуации:

- если продавец нарушил условия договора купли-продажи и передал покупателю меньшее количество товара, чем определено договором, покупатель вправе потребовать передать недостающее количество товара, либо отказаться от переданного товара и его оплаты. Если он уже оплачен, – потребовать возврата уплаченной денежной суммы ч. 1 ст. 399 ГК;
- если договор купли-продажи предусматривает обязанность продавца передать покупателю определенный набор товаров в комплекте, если иное не предусмотрено договором купли-продажи и не вытекает из существа обязательства, продавец обязан передать

покупателю все товары, входящие в комплект, одновременно ст. 412 ГК;

• в случае передачи некомплектного товара покупатель вправе по своему выбору потребовать от продавца ст. 413 ГК:

– соразмерного уменьшения покупной цены;

– доукомплектования товара в разумный срок.

Соответственно, если продавец в разумный срок не выполнил требования покупателя о доукомплектовании товара, покупатель вправе по своему выбору:

• потребовать замены некомплектного товара на комплектный;

• отказаться от исполнения договора купли-продажи и потребовать возврата уплаченной за него денежной суммы и возмещения убытков.

В соответствии с НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» проведите инвентаризацию, выясните причины недостачи, определите виновных лиц и т.д. пп. 91–92 НСБУ №4, рег. МЮ №3259 от 30.06.2020 г..

В рассматриваемой ситуации ответственными за выявленную недостачу могут быть:

• поставщик (чтобы избежать в дальнейшем спорных ситуаций, рекомендуем урегулировать этот вопрос в договоре с поставщиком)

или

• материально ответственные лица предприятия (например, заведующий складом был невнимателен при оприходовании этого комплекта на склад). Работник обязан возместить причиненный прямой действительный вред ст. 198 ТК. Независимо от его согласия из зарплаты удерживается возмещение, если размер вреда не превышает средний месячный заработок работника п. 5 ст. 164 ТК.

По итогам проведенной инвентаризации и выявления причин недостачи на предприятии должно быть принято одно из решений:

1) потребовать у поставщика возместить недостачу;

2) удержать недостачу с материально ответственного лица или виновника полностью или – частично удержать, частично списать на расходы;

3) полностью списать ущерб на убытки.

Работодатель вправе с учетом конкретных обстоятельств, при которых был причинен ущерб, полностью или частично отказаться от его взыскания с виновного работника ст. 200 ТК.

Балансовая стоимость недостающих ТМЗ, недостача которых обнаружена во время инвентаризации, до выявления виновных лиц отражается на бухсчете 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Сумма недостачи ТМЗ, обнаруженная в результате инвентаризации, в пределах норм естественной убыли в случаях, установленных законодательством, а также в случаях, когда конкретные виновники недостачи не установлены или нет возможности взыскать ее с материально ответственных лиц, относится на результаты финансово-хозяйственной деятельности (расходы периода). Это нужно сделать в том отчетном периоде, в котором принято решение списать недостачу на результаты финансово-хозяйственной деятельности.

**Как определить размер вреда?**

При хищении, недостаче, умышленном уничтожении или умышленной порче имущества размер вреда исчисляется по рыночной стоимости п. 2 Положения, рег. МЮ №1334 от 06.04.2004 г.. Для ее определения можно использовать:

а) данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от производителей и их официальных дилеров, товарно-сырьевых бирж;

б) данные о стоимости имущества в СКВ на дату приобретения (при наличии подтверждающего документа) с применением расчетного коэффициента, определяемого как соотношение курсов ЦБ на дату обнаружения недостачи (излишков) и на дату приобретения соответствующего имущества;

в) сведения об уровне цен, имеющиеся у соответствующих госорганов;

г) сведения об уровне цен, опубликованные в период проведения инвентаризации в СМИ и специальной литературе;

д) экспертные заключения оценщика о стоимости имущества.

Выявленные при инвентаризации недостачи ТМЗ списывайте по фактической (балансовой) стоимости и отражайте в бухгалтерском учете в следующем порядке (см.табл 6.4.1.).

**Налоговые последствия**

Если рыночная стоимость недостающих материалов, подлежащая взысканию с виновных лиц, превышает их фактическую себестоимость, полученный доход облагается:

- налогом на прибыль п. 6 ч. 3 ст. 297 НК;
- налогом с оборота по ставке вида деятельности, доля доходов по которой в общем совокупном доходе преобладает по итогам отчетного (налогового) периода ч. 1 ст. 463 НК ч. 3 ст. 468 НК.

Если сумма взыскания – ниже фактической стоимости недостающих материалов или виновники недостачи не установлены, убыток от недостачи не вычитается из облагаемой базы при расчете налога на прибыль п. 10 ст. 317 НК.

Также скорректируйте НДС, ранее отнесенный в зачет по недостающим материалам, – исключите его из зачета в том налоговом периоде, в котором обнаружена недостача ст. 269 НК. Корректируется только налог по материалам, приобретенным в течение последних 12 месяцев, предшествующих корректировке ч. 3 ст. 269 НК.

Корректировать НДС не нужно, если потери материалов не превышают норму естественной убыли, установленную уполномоченным органом или самим предприятием.[110]

[110] https://buxgalter.uz/publish/doc/text180817_kak_spisat_nedostachu_tmc

**Таблица 6.4.1.**

| Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
|---|---|---|
| | Дебет | Кредит |
| Отражена недостача | 5910 | 1000 |
| **1. Если виновники недостачи установлены** | | |
| Отражена задолженность виновных лиц по возмещению материального ущерба | 4730 | 5910 |
| Отражена разница между рыночной стоимостью недостающих материалов, подлежащей взысканию с виновных лиц, и фактической стоимостью недостающих материалов:<br>– рыночная стоимость выше фактической;<br>– рыночная стоимость ниже фактической | 4730<br>9430 | 9320<br>5910 |
| Сумма недостачи, подлежащая взысканию, удержана из заработной платы виновных лиц | 6710 | 4730 |
| **2. Если виновники недостачи не установлены или невозможно взыскать ущерб с материально ответственных лиц** | | |
| Сумма недостачи списана на убытки | 9430 | 5910 |
| **3. Если можно взыскать недостачу с поставщика или перевозчика** | | |
| Отражена сумма недостачи, подлежащая взысканию с поставщика или перевозчика | 4860 | 5910 |

## Опорные слова

Товарные потери, ненормируемые потери, магазин, отгрузка товара, вывозки товаров, единица измерение, естественная убыль, срок годности, акт списания, распыл, раскрошка, хранение, холодильник, полки супермаркетов, недостача.

## Контрольные вопросы:

1. Понятие товарных потерь?
2. Виды товарных потерь?
3. Учет товарных потерь, выявленных при поступлении товаров?

4. Особенности определения и списания естественной убыли в оптовой и розничной торговле?

5. Самостоятельная разработка магазином норм естественной убыли?

6. Последовательность и бухгалтерский учет списания недостачи товаров?

7. Как определить размер вреда?

8. Налоговые последствия?

## Глоссарий

***Товарные потери*** – это утрата товарами качественных или количественных характеристик с условием, что их можно представить в натуральном выражении. Следствием товарных потерь неизбежно становятся потери материальные, выраженные в денежном эквиваленте.[111]

***Ненормируемые потери*** - это потери от боя и порчи товаров, а также по недостачам и хищениям. Сюда же относятся и потери вследствие чрезвычайных обстоятельств.

***Естественная убыль*** - это потери массы товаров, возникающие по естественным причинам.[112]

[111] https://yandex.ru/search/?clid=2285101&text=

[112] https://nrm.uz/contentf?doc=740310_poryadok_oformleniya_i_ucheta_tovarnyh_poter_(ntv_n_51_ot_19_12_2023_g_)&products=12_umnaya_podshivka

# ТЕМА 7. ОБЪЕКТЫ И СТАТЬИ УЧЕТА ЗАТРАТ В ПОДРЯДНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

7.1. Объекты, субъекты бухгалтерского учета в подрядных организациях.

7.2. Состав и классификация затрат на основе международных стандартов строительного производства.

7.3. Особенности учета строительных материалов и заработной платы рабочих.

7.4. Учет и распределение расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов.

7.5. Учет косвенных расходов и их распределение.

7.6. Учет расходов на возведение временных не титульных сооружений.

## 7.1. Объекты бухгалтерского учета в подрядных организациях

Для того чтобы правильно организовывать строительные работы и вести учёт строительных предприятий, нужно понять каждый элемент этого сегмента. Понятия, используемые при организации бухгалтерского учёта в строительстве следующие:

***Объект строительства*** - отдельно стоящее здание или сооружение, а также вид или комплекс работ, на строительство которого должны быть составлены проект и смета;

***Незавершенное строительство*** – затраты застройщика по возведению объекта строительства, с начала строительства до ввода объекта в эксплуатацию, учитываемые на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Незавершенное строительство».

***Завершенное строительство*** – затраты застройщика по введенному в эксплуатацию объекту, учитываемые на счете 08«Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Завершенное строительство».

***Незавершенное строительное производство*** – затраты подрядчика на объекте строительства по незаконченным работам, выполненным согласно договорам подряда, учитываемые на счете

20 «Основное производство» (возможно использование счета23 «Выполненные этапы по незавершенным работам»).

***Инвентарная стоимость объекта*** – затраты застройщика по возведению объекта с начала строительства до ввода объекта в эксплуатацию.

***Объектом бухгалтерского учета по договору на строительство*** у застройщика и у подрядчика являются затраты по договору на строительство, производимые при выполнении отдельных видов работ на объектах, возводимых по одному проекту или договору на строительство.

Важным юридическим документом является договор между участниками строительных работ. Отношения между субъектами инвестиционной и строительной деятельности осуществляются на основе договоров и(или) государственных контрактов, заключенных между ними в

соответствии с Гражданским кодексом.

Процесс реализации инвестиционных проектов по строительству объектов начинается с заключения инвестиционного договора (контракта) между заказчиком и застройщиком.

Существенными условиями договора строительного подряда являются:

- предмет договора: **объект строительства** (строительная продукция) - отдельно стоящее здание или сооружение, а также вид или комплекс работ, на строительство которого должны быть составлены проект и смета;
- цена договора:

- ***твердая цена*** определяется на основании проектно-сметной документации, с учетом порядка ее изменения в условиях длительности договора;

- ***открытая цена*** формируется на условии компенсации фактических затрат в текущих ценах.

• сроки работ: дата начала работ и дата окончания работ.

Подрядчик обязан в установленный договором срок построить определенный объект или выполнить определенные работы, а

заказчик обязан предоставить условия, принять работу, уплатить обусловленную цену. Нормы специальных статей договора подряда относятся к договорам на строительство и реконструкцию зданий и сооружений, монтажных и пуско-наладочных работ.

Для ремонтно-строительных работ можно применить общие правила договора подряда (менее жесткие, чем в договоре строительного подряда).

Застройщик несет ответственность за ввод в действие в установленные сроки производственных мощностей и объектов, сооружаемых в соответствии с утвержденной проектно-сметной документацией, за своевременную подготовку их к эксплуатации, обеспечение высокого уровня архитектуры и градостроительства, проектных решений и качества строительства, определение и соблюдение утвержденной сметной стоимости строительства, договорных цен (не допуская необоснованного их превышения), своевременную поставку оборудования, а также оплату выполненных строительно-монтажных работ и поставляемого оборудования.

В договоре подряда между заказчиком-застройщиком и генеральным подрядчиком предусматривается привлечение субподрядных организаций. За исполнение обязательств субподрядных организаций отвечает генподрядная организация, даже если иное предусмотрено в договоре (ст-Гражданского кодекса) (рис 7.1.1.).

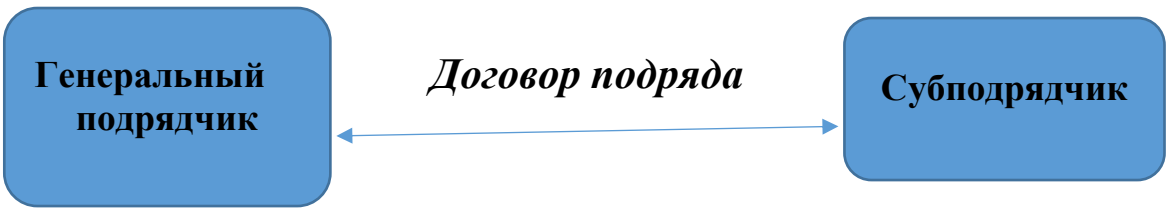



**Рисунок 7.1.1. Взаимосвязь в договоре подряда генерального подрядчика и субподрядчика**

В договоре подряда также должны присутствовать следующие разделы:

• термины и определения, применяемые в договоре;

• предмет договора;

• стоимость работ и сроки выполнения;

• обязанности сторон;

• порядок обеспечения строительства материалами и оборудованием;

• страхование объекта строительства;

• порядок сдачи и приемки работ;

• гарантии качества по сданным работам;

• порядок оплаты работ;

• контроль и надзор заказчика за выполнением работ;

• порядок изменения условий договора;

• имущественная ответственность сторон;

• порядок расторжения и особые условия договора;

• реквизиты сторон.

Цена договора определяет определяется на основании составленной сметы.

Можно выделить следующие основные виды смет:

***локальная смета***, составляемая на определенные виды работ и затрат (в случае уточнения объемов работ составляются ***локальные сметные расчеты)***;

***объектная смета***, составляемая на основе локальных смет на объект в целом и объединяющая данные из локальных смет;

***сводный сметный расчет стоимости строительства***, составляемый на основе объектных смет и объектных сметных расчетов.

Из выше указанных данных, мы считаем, для более глубокого понятия субъектов строительной организации нужно раскрыть их понятия, а именно:

***Проектная организация*** - организация, выполняющая проектно-изыскательские работы.

***Заказчик*** - уполномоченное инвестором физическое или юридическое лица, которые осуществляют реализацию инвестиционного проекта капитального строительства. Заказчик ведет бухгалтерский учет затрат на капитальное строительство, но не имеет прав на земельный участок, на котором осуществляется строительство.

***Застройщик*** - организация, имеющая право на земельный участок, на котором осуществляется строительство. На практике организации совмещают функции заказчика и застройщика.

***Заказчик-застройщик*** - организация, которая специализируются на выполнении функций, связанных с организацией строительства объекта, имеющая права на пятно застройки, осуществляет контроль процесса строительства и ведет бухгалтерский учет затрат. (рисунок 7.1.2.)

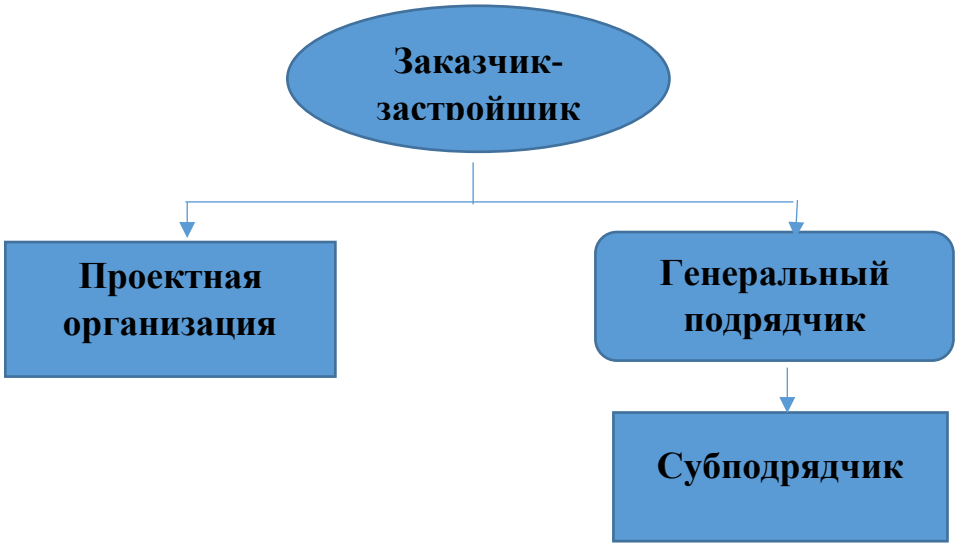



**Рисунок 7.1.2. Субъекты строительных организаций**

***Подрядчик*** – физическое или юридическое лицо, которое выполняет работы по договору подряда или государственному контракту. При строительстве крупных объектов одна строительная организация не в силах самостоятельно выполнить весь объем работ. Для выполнения обязательств перед заказчиком-

застройщиком подрядчик, приобретая статус **генерального подрядчика**, привлекает сторонние строительные организации.

Генподрядная организация обеспечивает подрядные организации работой, координирует и контролирует их действия.

***Субподрядчик*** – специализированная подрядная организация, привлекаемая подрядчиком на договорных условиях для выполнения на строящемся объекте отдельных видов строительных, специальных строительных, ремонтных и монтажных работ. Все подрядные организации обязаны иметь лицензию на осуществление ими соответствующих видов деятельности.

***Пользователи*** – физические и юридические лица, в том числе иностранные, а также государственные органы, органы местного самоуправления, иностранные государства, международные объединения и организации, для которых создаются объекты строительства.

По общему правилу материалами и оборудованием строительство обеспечивает подрядчик. Однако договор подряда может предусматривать, что за материальное обеспечение строительства полностью или частично отвечает заказчик.

Заказчик может предоставить вам материалы как с передачей права собственности на них, так и без передачи права (на давальческой основе).

Если заказчик сохраняет право собственности на передаваемые материалы, учтите их на за балансовом счете аналогично давальческому сырью, принятому в переработку. Первичными документами в этом случае являются акт приема-передачи или накладная.

Использование этих материалов отразите в специальном отчете.

Если вы плательщик НДС, рассчитайте НДС исходя из стоимости работ за минусом стоимости материалов заказчика по формуле:

НДС = (Ср – Мз) х 12 %, где:

Ср – стоимость работ, включая материалы заказчика;

Мз – стоимость материалов заказчика

Все эти затраты, включая учет НДС в строительных организациях мы можем увидеть на практических примерах 7.1.1.

Понятие субподряда и подрядчик, особенности учета и заполнение документооборота соответственно с действующими законодательными актами в бухгалтерском учете играет важную роль и для строительного предприятия и для налогообложения.

***Пример 7.1.1. Учет материалов, переданных заказчиком на давальческой основе***

Согласно договору подряда заказчик частично обеспечивает строительство материалами.

Стоимость предоставленных им материалов составила 10 000 тыс. сум.

Подрядчик - плательщик НДС выполнил работы на 75 000 тыс. сум. без учета НДС, в том числе использовал материалы заказчика на 8 000 тыс. сум. Неиспользованные материалы подрядчик вернул заказчику.

В бухгалтерском учете выполненные работы с использованием материалов заказчика подрядчик отражает следующим образом (см.табл 7.1.1)

**Таблица 7.1.1.**

| ***Содержание хозяйственной операции*** | ***Сумма, тыс. сум.*** | ***Корреспонденция счетов*** | |
|---|---|---|---|
| | | ***дебет*** | ***кредит*** |
| Оприходованы материалы, полуенные от заказчика | ***10 000*** | 003 | |
| Отражен доход от реализации выполненных работ без учета стоимости материалов заказчика (75 000 - 8 000) | ***67 000*** | 4010 | 9030 |
| Начислен НДС со стоимости выполненных работ без учета стоимости материалов заказчика (67 000 х 12 %) | ***8 040*** | 4010 | 6410 |
| Списаны материалы заказчика, использованные при выполнении работ | ***8 000*** | | 003 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Возвращены заказчику неиспользованные материалы (10 000 - 8 000) | ***2 000*** | | |

Договор подряда также может предусматривать возможность для подрядчика уменьшить дебиторскую задолженность заказчика на сумму неиспользованных материалов и оприходовать их на баланс. При этом заказчик должен оформить эту часть материалов счетом-фактурой**.**

На сегодняшний день требование к ведение бухгалтерского учета в нашей стране требует подхода на основе международных стандартов. Международный стандарт МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» (IFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers”), который вступил в силу для годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2018 года или после этой даты, допускается досрочное применение.

В апреле 2001 года Совет по международным стандартам финансовой отчетности (Совет) принял МСФО (IAS) 11 « Договоры на строительство» и МСФО (IAS) 18 «Выручка», оба из которых были первоначально выпущены Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (IASC) в декабре 1993 года. МСФО (IAS) 18 заменил предыдущую версию: «Признание выручки». (выпущено в декабре 1982 г.). МСФО (IAS) 11 заменил части МСФО (IAS) 11 «Учет договоров на строительство» (выпущенного в марте 1979 года).

В мае 2014 года Совет выпустил МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» вместе с включением раздела 606 в Кодификацию стандартов бухгалтерского учета Совета по стандартам финансового учета ®. МСФО (IFRS) 15 заменяет МСФО (IAS) 11, МСФО (IAS) 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 и SIC-31. МСФО (IFRS) 15 обеспечивает комплексную основу для признания выручки по договорам с покупателями.

Другие стандарты внесли незначительные сопутствующие поправки в МСФО (IFRS) 15, включая МСФО (IFRS) 16 «Аренда» (выпущен в январе 2016 года) и «Поправки к ссылкам на

концептуальные основы в стандартах МСФО» (выпущены в марте 2018 года).[113]

Из вышеуказанных интернет источников, мы можем сделать такое заключение:

Во первых, как мы уже поняли, что МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» (IFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers”) разрабатывался на основе стандартов котрые были утверждены 2001 году Советот по международным стандартам финансовой отчетности (Совет) принял МСФО (IAS) 11 « Договоры на строительство» и МСФО (IAS) 18 «Выручка»;

Во вторых, с 2014 года МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» вместе с включением раздела 606 в Кодификацию стандартов бухгалтерского учета Совета по стандартам финансового учета ®. МСФО (IFRS) 15 заменяет МСФО (IAS) 11, МСФО (IAS) 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 и SIC-31. МСФО (IFRS) 15 обеспечивает комплексную основу для признания выручки по договорам с покупателями.

В третьих новый стандарт МСФО 15 учитывает международную практику учета строительных объектов подробно описывая каждую деталь, до признание выручки на основе МСФО в строительных компаниях.

В четвертых, цепное внедрение МСФО поэтапного признания выручки и расходов в строительных компаниях в нашей стране, поможет внедрение международной практики учета, что позволит предоставлять пользователям информации о финансовом положении строительной компании, эффективную и достоверную информацию на основе международных стандартов финансовой отчетности.

[113] https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/

## 7.2. Состав и классификация затрат строительного производства

Большое значение для правильной организации учета затрат на производство строительной продукции имеет их класси-фикация. Затраты, включаемые в себестоимость строительно-монтажных работ, классифицируются по определенным признакам. Это создает условия для сопоставления их с расходами других отчетных периодов, планирования и учета, прове-дения анализа. Одни затраты на производство являются простыми, другие — комплексными. Одна их часть включается в себестоимость строительно-монтажных работ прямым путем, другая распределяется. Одни затраты зависят от объема выполненных строительно-монтажных работ, другие не зависят

Затраты на производство строительно-монтажных работ включаются в себестоимость работ того календарного периода, к которому они относятся, независимо от времени их возник-новения. Для этой цели затраты на производство работ подраз-деляются на текущие, т. е. производственные затраты, и еди-новременные, т. е. однократные или периодически производимые. По характеру участия в процессе строительства расходы подразделяются на основные и накладные. Затраты, непосред-ственно связанные с производством строительно-монтажных работ (материалы, основная заработная плата рабочих), отно-сят к основным. Затраты, связанные с управлением, организа-цией и обслуживанием строительного процесса, называют нак-ладными.

По способу отнесения затрат на себестоимость строитель-но-монтажных работ расходы подразделяют на прямые и кос-венные. Прямыми являются затраты, которые на основании первичных документов могут быть непосредственно отнесены на себестоимость строящегося объекта. К косвенным относят такие расходы, которые одновременно связаны со строительс-твом нескольких объектов и не могут быть отнесены на себес-тоимость строящихся объектов прямым путем. Указанные расходы

распределяются по объектам строительства специ-альными расчетами (например, пропорционально сумме ос-новной заработной платы рабочих и затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, затрат на оплату труда рабочих и др.).

По отношению к объему выполненных работ расходы делятся на постоянные и переменные. Постоянные расходы не зависят от объема выполненных строительно-монтажных ра-бот и более или менее остаются постоянными при незначитель-ных изменениях объемов выполненных работ. Примером та-ких расходов являются накладные расходы и в первую очередь административно-хозяйственные расходы. К переменным от-носят такие расходы, величина которых находится в более или менее прямой пропорциональной зависимости от изменения объемов выполненных строительно-монтажных работ. В такой зависимости находятся основные затраты: материалы, кон-струкции и детали; основная заработная плата производствен-ных рабочих; расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов.

По степени охвата планом расходы делятся на планируемые и непланируемые. К планируемым относятся расходы, ко-торые предусмотрены сметой затрат на производство. Непланируемыми являются непроизводительные расходы (пени, штрафы, недостачи, потери и др.).[114]

Распределение затрат мы можем увидеть на примере методической рекомендации (см. табл 7.2.1.).[115]

Все показатели в таблице приняты условно на примере методической рекомендации «по определению стоимости объектов по элементам затрат» Государственного комитета Республики Узбекистан по архитектуре и строительству.

[114] https://studfile.net/preview/7359509/page:26/
[115] https://mc.uz/uploads/mcuz_91174898367874.pdf

**Таблица 7.2.1.**

**Структура Структура затрат строительно-монтажных работ по объекту,(зданию, сооружению)**

(на примере общеобразовательной школы на 9 классов на 315 учащихся)

| **№№ п/п** | **Наименование затрат** | **Договорная стоимость строительно-монтажных работ без НДС на 01.01.2024г. тыс.сум** | **Доля %** |
|---|---|---|---|
| 1 | Земляные работы | 18623 | 2,52 |
| 2 | Фундаменты | 47917 | 6,48 |
| 3 | Стены | 152516 | 20,62 |
| 4 | Окна | 32266 | 4,36 |
| 5 | Двери | 12820 | 1,73 |
| 6 | Витражи | 11797 | 1,60 |
| 7 | Лестницы | 5652 | 0,77 |
| 8 | Полы | 74575 | 10,08 |
| 9 | Перекрытие | 61122 | 8,27 |
| 10 | Покрытие | 59841 | 8,09 |
| 11 | Крыша | 85760 | 11,6 |
| 12 | Внутренняя отделка | 47693 | 6,45 |
| 13 | Наружная отделка | 28928 | 3,91 |
| 14 | Главный вход | 4459 | 0,60 |
| 15 | Подпольные каналы, крыльца, пандусы, отмастка | 6679 | 0,90 |
| 16 | Внутреннее отопление | 25916 | 3,51 |
| 17 | Внутренние водопровод, канализация | 14241 | 1,93 |
| 18 | Вентиляция | 12290 | 1,67 |
| 19 | Электротехнические установки, освещение | 31523 | 4,27 |
| 20 | Слабые токи и автоматика | 4798 | 0,64 |
| | **Всего** | **739416** | **100,0** |

Главными затратами являются расходы на строительные материалы, основная заработная плата рабочего персонала, прочие расходы, расходы на эксплуатацию машин. Все эти перечисленные расходы являются прямыми и порядок их учета осуществляется на основе Положения №54 от 05.02.1999 года «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов».[116]

Затраты, включаемые в себестоимость, группируются по следующим элементам (гл. 1 разд. *Б* Положения*, утв.* ПКМ N 54 *от 5.02.1999 г.*):

**q** производственные материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

**q** затраты на оплату труда производственного характера;

**q** отчисления на соцстрах, относящиеся к производству;

**q** амортизация основных средств и нематериальных активов производственного назначения;

**q** прочие затраты производственного характера.

Фактическую производственную себестоимость строительных работ формируйте в разрезе объектов по дебету счета 2010 "Основное производство" с кредита счетов учета материалов, расчетов с персоналом по оплате труда, отчислений на соцстрах и других.

Затраты на материалы

По общему правилу**,** материалами и оборудованием строительство обеспечивает подрядчик. Однако договор подряда может предусматривать, что за материальное обеспечение строительства полностью или частично отвечает заказчик.

Заказчик может предоставить вам материалы как с передачей права собственности на них, так и без передачи права (на давальческой основе) этот пример мы рассмотрели в параграфе 7.1.

Бухгалтерский учет в сфере строительства ведется по правилам НСБУ, Закона о бухучете, согласно учетной политике и внутренним

[116] Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан, от 05.02.1999 г. № 54 «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов»

локальным актам строительного предприятия. Проводки в строительстве применяются в соответствии с НСБУ № 21. По условиям данного стандарта, учет затрат при строительстве собственного жилого фонда производится на счете 0810, в дальнейшем завершенное здание причисляется к ОС. Расходы на постройку каждого жилого здания для последующей продажи учитываются на счете 2010, а завершенные объекты – на счете 2800.

Готовая продукция принимается к учету в виде квартир.[117]

В указе Президента Республики Узбекистан №УП-60 «О стратегии развития Нового Узбекистана на 2022-2026 годы» от 28 января 2022 года, №ПП-3946 «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан» от 19 сентября 2019 года, №ПП-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности» от 24 февраля 2020 года, №ПП-5210 «О дополнительных мерах по совершенствованию системы сертификации аудиторов» от 4 августа 2021 года, а также других нормативно-правовых актах, относящихся к данной сфере ставит перед нами задачи по внедрению международных стандартов финансовой отчетности.

Рассмотрим вопросы совершенствования методических аспектов возникновения и признания активов по договору на основе действующей компании в Турции Murel Yatirim Inshaat AO, которая подписала годовой контракт с иностранной компанией Aksa LLC в Узбекистане на выполнение строительно-монтажных работ. Данный договор подписан 1 апреля 202 года. Ниже представлена следующая информация по договору и выполненным операциям по состоянию на 31 декабря 2021 года (в тысячах сумов):

Стоимость договора.....580 850 000

Затраты, понесенные на отчетную дату.....401 240 960

[117] https://www.bss.uz/article/1845-uchet-v-stroitelstve-provodki

Затраты, понесенные до завершения.....120 890 300

Счета, представленные на отчетную дату.....357 478 510

При методе произведенных расходов необходимо определить выручку, себестоимость, прибыль и активы по договору, которые признаются в отчете о прибылях и убытках.

Для нахождения степени завершенности определяется отношение затрат, понесенных до отчетной даты, к общим затратам по договору:

$$\text{Степень завершенности} = \frac{401\,240\,960}{401\,240\,960 + 120\,890\,300} \text{x}100\% = 76{,}85\%$$

**Отражение показателей выручки, себестоимости и прибыли в отчете о прибылях и убытках за отчетный период**

(тысяч сумов)

Выручка (585 950 000 x 76,85%).....450 302 575

Себестоимость [(401 240 960 + 120 890 300) x 76,85%].....401 257 873

Прибыль (450 302 575 – 401 257 873).....49 044 702

Счета для отражения активов по договору **в отчете о финансовом положении** (тысяч сумов)

Затраты, понесенные до отчетного периода .....401 240 960

Прибыль.....49 044 702

Счета, представленные на отчетную дату..... 357 478 510

Активы по договору (401 240 960+49 044 702– 357 478 510).....92 807 152

Данный процесс требуется отразить в бухгалтерских счетах. На конец отчетного года работа длилась 9 месяцев. В соответствии с МСФО 15, обязательства к исполнению оценивались на основе

метода понесенных затрат. В результате сумма выручки составила 450 285 652 тысяч сумов. В таких случаях счетом кредитора будет счет «Выручка по договорам с покупателями». Дебетовый счет будет счетом договорных активов, а не счетом дебиторской задолженности. Основная причина этого в том, что в конце года, после 9 месяцев работы, у компании нет безусловного права на получение платы. Чтобы возникло безусловное право на получение возмещения, компания должна будет завершить работу, то есть завершить проект и передать его покупателю. На конец отчетного года договор еще не исполнен, поэтому организация не может признать дебиторскую задолженность по счетам с покупателями. На основании этих принципов дебетуется счет «Договорных активов». Бухгалтерская проводка имеет следующий вид (тыс сумов):

Дебет. 3310 Активы по договору.....92 807 152

Дебет. 3910 Счета, представленные на отчетную дату.....357 478 510

Кредит. 9020 Выручка по договорам с покупателями.....450 285 662

Строительная компания будет работать еще 3 месяца в 2022 году, чтобы успешно завершить проект к 1 апреля 2022 года и сдать его покупателю. С этого момента данная организация имеет безусловное право на получение возмещения. В таких случаях также необходимо признать выручку за оставшиеся 3 месяца (тыс сумов).

Дебет. 4010 Расчеты с покупателями (92 807 152+580 850 000–450 285 662) .....223 371 480

Кредит. 9020 Выручка по договорам с покупателями.....130 564 338

Кредит. 3310 Активы по договору.....92 807 152

Степень выполненности имеет важное значение при оценке выручки. Оценка степени выполненности включает: 1) степени завершения договора (методом результатов); 2) произведенных расходов (метод ресурсов).

В методе выполненных работ непосредственно оценивается стоимость сданных заказчику работ и определяется степень выполненности работ. Признание выручки производится на основе степени выполненности. Например, оценивается стоимость выполненной работы, т.е. работы, сданной заказчику, и определяется степень выполненности работы. На основании степени выполненности определяется вклад в общую стоимость договора и выручка признается пропорционально данному вкладу. Вышеупомянутая методическая процедура может быть практическим примером данного метода.

Степень выполненности метода понесенных затрат (затраченных ресурсов) определяется исходя из понесенных затрат. Этот метод также называют методом затраченных ресурсов.

Постоянное учреждение иностранного предприятия «Murel Yatirim Inshaat» занимается строительством электростанций. Признает выручку пропорционально работе, выполненной в соответствии с условиями договора, и отражает эту выручку в своем отчете о прибылях и убытках.

По договору с покупателем в Ташкенте иностранная компания ООО «Naturel Zamin» привлекалась в качестве субподрядчика для строительства небольшого завода по производству тепловой электроэнергии. Договорная цена составляет 11 150 млн сумов. Договор был подписан 1 июля 2019 года, и с этой даты начались работы. Для этого необходимо предварительно определить показатели общей прибыли по всему договору (табл. 7.2.1.).

**Таблица 7.2.1.**

**Расчет общей прибыли от буровых и подземных работ по проекту завода по производству электроэнергии иностранной компанией ООО «Naturel Zamin»** (тысяч сумов)[118]

| **Показатели** | **На 1 июля 2020 года** | **На 1 июля 2021 года** |
|---|---|---|
| Операционная стоимость по договору | 11 150 000 | 11 150 000 |
| Итого расходы, понесенные на отчетную дату (без учета амортизационных расходов) | | 6 430 400 |
| Расходы, понесенные в течение отчетного периода (без учета амортизационных расходов) | 4 280 400 | |
| Амортизационные расходы | 363 920 | 545 880 |
| **Общие расходы отчетного периода** | **4 644 320** | **6 976 280** |
| Затраты, которые, как ожидается, будут понесены для завершения проекта (за исключением амортизационных расходов) | 3 520 200 | 750 400 |
| Амортизационные расходы | 545 880 | 363 920 |
| **Всего расходов** | **8 164 520** | **8 090 600** |
| Прибыль, всего | 2 985 480 | 3 059 400 |

Теперь на основе этих данных определяем степень завершенности:

На период 1 июля 2020 года: $\frac{4644320}{8164520}$x 100 %=59,9 %.

На период 1 июля 2021 года: $\frac{6976280}{8090600}$x 100 %=86,2 %.

Используя ресурсный метод, составляем отчет о прибылях и убытках за отчетный год (табл. 7.2.2.).

[118] Разработано автором на основе исследований.

**Таблица 7.2.2.**

**Отчет о прибылях и убытках иностранной компании ООО «Naturel Zamin»** (тыс сумов)[119]

| Показатели | 1 июля 2020 года | 1 июля 2021 года |
|---|---|---|
| Выручка | 11 150 000 х 56.9 % = 6 344 350 | (11 150 000 х 86.2 %) – 6 344 350 = 3 266 950 |
| Себестоимость | 8 164 520 х 56.9 % = 4 644 320 | (8 090 600 х 86.2 %) – 4 644 320 = 2 329 777 |
| Прибыль | 6 344 350 – 4 644 320 = 1 700 030 | 3 266 960 – 2 329 777 = 937 183 |

Согласно данному отчету, по ресурсному методу прибыль на 1 июля 2020 года составляет 1 700 030 000 сумов, а на 1 июля 2021 года показатель прибыли составляет 937 183 000 сумов.

Применение данных методов, определенных в международных стандартах, служит повышению достоверности и объективности показателей прибыли и убытков, признаваемых в бухгалтерской отчетности и обеспечению прозрачности отчетности, а также совершенствованию процедур признания доходов для целей налогообложения.

## 7.3. Особенности учета строительных материалов и заработной платы рабочих

К основным строительным материалам и изделиям из них относятся: природные каменные материалы (бутовый камень, щебень и др.) и изделия из них (различные каменные конструкции), вяжущие материалы неорганические (цемент, известь, гипс и др.) и органические (битумы, асфальтобетон и т. п.), искусственные материалы (кирпич, строительная керамика, строительное стекло) и изделия из них (силикатные, бетонные, железобетонные и т. п.).

Каждый строительный материал используется в этапах строительства и расход на строительные материалы входит в

[119] Разработано автором на основе исследований.

себестоимость строительного объекта, так как на основе положения 54 от 05.02.1999 года «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов».

На основе НСБУ №21 на счете 1050 «Строительные материалы» учитываются наличие и движение строительных материалов, приобретенных со стороны, собственного производства и используемых для производственных нужд; строительных и монтажных работ, для изготовления строительных деталей, для возведения и отделки конструкций, частей зданий и сооружений, строительных конструкций и деталей, а также на другие нужды строительства (см.табл 7.3.1.).[120]

Выплата заработной платы регламентируется несколькими областями права – трудового и налогового. Государство контролирует гарантии оплаты труда, сроки ее выплаты, а также предусматривает ответственность за их нарушение.

Заработная плата в строительных организациях играет большую роль и в финансовом контексте, и в проектно-сметном выражении. Очень огромная сумма расходов выделяется на заработную плату рабочего персонала строительной бригады.

**Таблица 7.3.1.**

**Корреспонденция по счету 1050**

| **Содержание хозяйственной операции** | **Корреспонденция счетов** | |
|---|---|---|
| | **дебет** | **кредит** |
| Включение в себестоимость материалов транспортно- заготовительных расходов | 1050 | 1510 |
| Оприходование материалов по фактической себестоимости (при применении счета 1500) | 1050 | 1510 |
| Оприходование материалов собственного производства | 1050 | 2310 |

[120] https://buxgalter.uz/uz/publish/doc/text150072_schet_1050_stroitelnye_materialy

| | | |
|---|---|---|
| Оприходованы материальные ценности, оставшиеся при исправлении брака и списании окончательного брака (по цене возможного использования) | 1050 | 2610 |
| Возврат материалов, ранее списанных на нужды обслуживающих хозяйств | 1050 | 2710 |
| Подотчетные лица произвели расходы, связанные с материалами | 1050 | 4220-4290 |
| Оприходование различных материалов, поступивших от учредителей в счет их вклада | 1050 | 4610 |
| Списание суммы ранее предъявленной претензии, по которой отказано в оплате | 1050 | 4860 |
| Получены от поставщиков материалы | 1050 | 6010, 6020, 7010, 7020 |
| Поступление материалов от обособленных подразделений, дочерних и зависимых хозяйственных обществ | 1050 | 6110, 6120, 7110-7120 |
| Начислена оплата труда по операциям с заготовкой и приобретением ТМЗ | 1050 | 6710 |
| Оприходование ТМЗ за счет полученных краткосрочных банковских кредитов и займов | 1050 | 6810–6820, 7810–7820 |
| Задолженность по претензиям из-за арифметических ошибок в ТМЗ (фактически поставлено меньше, чем в расчетных документах) | 1050 | 6960 |
| Приобретение у разных предприятий и лиц товарно-материальных запасов. | 1050 | 7920 |
| Получение безвозмездно от других лиц материалов | 1050 | 8530 |
| Произведена корректировка остатков по счетам ТМЗ по итогам инвентаризации в конце отчетного периода: | | |

| | | |
|---|---|---|
| прирост запасов | 1050 | 9150 |
| уменьшение запасов | 9150 | 1050 |
| Оприходованы материалы, оставшиеся от выбытия основных средств | 1050 | 9210 |
| Оприходованы материалы в результате чрезвычайных ситуации (стихийных бедствий) | 1050 | 9710 |
| Отпуск материалов на основном, вспомогательном производствах, обслуживающим хозяйствам | 2010, 2310, 2510, 2710 | 1050 |
| Списание строительных материалов на осуществление горно-подготовительных работ | 2010, 0800 | 1050 |
| Расход материалов на исправление брака | 2610 | 1050 |
| Отпущены материалы для проведения работ, учитываемых в расходах будущих периодов | 3190 | 1050 |
| Суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц за недостачи материалов | 4730 | 1050 |
| Предъявленные претензии поставщику при обнаружении дефекта после оприходования материалов | 4860 | 1050 |
| Выявленная недостача материалов при инвентаризации | 5910 | 1050 |
| Списание стоимости материалов, выбывших на сторону | 9220 | 1050 |
| Отпуск материалов на административные нужды | 9420 | 1050 |
| Списание материалов, утерянных при стихийном бедствии | 9720 | 1050 |

В строительстве применяют две формы оплаты за созданную строительную продукцию: *сдельную* и *повременную*.

**Сдельная система-** наиболее распространенна в строительстве. Для ее применения необходимо наличие технически обоснованных норм затрат труда и учет количества и качества выполненных работ.

Сдельная система оплаты труда бывает:

- индивидуальная;
- прямая;
- звеньевая;
- бригадная.

При **индивидуальной форме** производственные задания получает каждый работник в отдельности, и его заработная плата зависит от объема выполненных работ.

**Прямая сдельная оплата труда**, когда заработок работника определяется на основе сдельных расценок и объема выполненных работ.

При звеньевой, бригадной формах происходит выдача и учет производственного задания в целом для коллектива.

Заработная плата при этом находится в зависимости от выработки коллектива, количества отработанного каждым рабочим времени на выполнение задания и квалификации рабочих.

**Прямая сдельная система оплаты труда** подразделяется на аккордную оплату, и простую сдельную. При простой сдельной системе применяются расценки за отдельные виды работ. Аккордная оплата представляет собой систему, при которой сумма заработной платы определяется на весь комплекс работ. Аккордные задания устанавливаются для бригад, звеньев и отдельных рабочих, на объем работ, по видам, этапам работ объекта. Нормативное время для аккордного задания определяется на основе калькуляции затрат труда и заработной платы по ЕНиРам или укрупненным нормам и расценкам.

Сдельно-премиальная система – это сочетание прямой сдельной, по расценкам и премий за достижение определенных показателей. Премии начисляются как коллективу так и индивидуально. К показателям премирования относятся

характеристики, направленные на сокращение нормативного времени отпущенного на задания или досрочное их выполнение. За каждый процент сокращения нормативного времени выплачивается процент сдельного заработка. Другими являются показатели, направленные на повышение качества строительной продукции. Используются также показатели, отражающие экономию строительных материалов. Премии дифференцируются в зависимости от оценки уровня качества. Премирование осуществляется за выполнение установленных показателей, иногда только за перевыполнение. Целесообразно осуществлять премирование за комплекс показателей с учетом их качественных и количественных характеристик.

При разработке положения о премировании необходимо установить шкалу премирования в зависимости от степени выполнения показателей и условий производства. Предусматривается полное или частичное лишение премий тех работников, в работе которых имели место недостатки и упущения. Суммы премий работникам рассчитываются в процентах от полученной экономии материалов или в процентах от сдельного заработка.

Рекомендуются следующие положения премирования:

1. недопустимость множества показателей премирования;
2. наличие прогрессивных норм расходования строительных материалов, обоснованных сроков выполнения строительно-монтажных работ;
3. обоснование эффективности применения премиальной системы.

При сдельно-прогрессивной системе выработка работника по норме оплачивается по сдельным расценкам, а выработка сверх нормы - по повышенным сдельным расценкам. Применяются шкалы, имеющие одну – две ступени которые отражают степень возрастания расценок.

Большую роль играет определение исходной базы используемой для начисления «прогрессивки». Как правило она

устанавливается на уровне фактического выполнения норм за последний период времени (например, три месяца), но при этом она не может быть ниже действующих норм выработки. Целесообразно по возможности определять исходную базу в натуральном измерении. Начисление сдельно-прогрессивной доплаты производится по месячным результатам работы за продукцию, отвечающую техническим условиям, произведенную сверх нормы. Внутрисменные простои времени исключаются. Фактически затраченное время для учета не включает выходные, нормируемые потери времени в днях. **Сдельно-прогрессивная система** вводится на срок по распоряжению руководителя с предупреждением рабочих.

Доплаты при сдельно – прогрессивной оплате определяются:

$$Д = \frac{Зиу}{100} * Кпер * Ку$$ , где

$З_{иу}$- заработная плата исходного уровня;

$К_{пер}$- коэффициент перевыполнения нормы выработки;

$К_{у}$- коэффициент увеличения сдельных расценок при увеличении норм выработки в 1,5 раза – 0,5; в два раза – 1.

Дополнительным требованием к прогрессивной системе является применение ее на узких местах производства.

Экономия условно-постоянных расходов должна превышать дополнительную оплату. Предусматривается полный учет фактически отработанного времени и экономическое обоснование целесообразности системы оплаты труда.

Принцип **косвенно-сдельной оплаты труда** состоит в установлении размера заработной платы вспомогательных работников в зависимости от результата труда обслуживаемых ими рабочих. Вспомогательные рабочие обслуживают индивидуальные или бригадные места основных рабочих. Определяются косвенно-сдельные расценки путем деления тарифной ставки вспомогательных рабочих. Общий заработок суммируется по всем объектам. Иногда заработная плата вспомогательного рабочего определяется умножением тарифной ставки на процент выполнения

задания по нормам выработки. Наилучшим считается вариант косвенно-сдельной оплаты, в случае зависимости ее от степени выполнения основными рабочими производственных заданий по объектам, а не норм выработки. Общий заработок в этом случае суммируется по объектам. Такая система применяется к такой категории вспомогательных рабочих, от которых зависит выработка основных рабочих.

Повременная форма оплаты труда зависит от:

1) продолжительности работы в часах, днях, месяцах;

2) квалификации работника

**Повременная форма оплаты труда** не зависит от объема выполненной работы. Подобная форма оплаты труда применяется в строительстве на работах, слабо поддающихся нормированию и учету или обеспечивающих качество работ в таком режиме. Повременно оплачивается труд работников, осуществляющих технический уход и обслуживание машин и механизмов, при выполнении пуско-наладочных работ, экспериментальных строительных работ.

**Повременно-премиальная система оплаты труда** обеспечивает дополнение к заработку за отработанное время в виде премии за достижение определенных показателей (результатов) работы.

Устанавливается один из следующих видов оплаты труда:

- тарифные ставки;
- оклады;
- бестарифная система.

**Тарифная система оплаты** осуществляется в соответствии с отработанным временем и разрядами рабочих. Оклады устанавливаются на основе схемы должностных окладов или согласно штатному расписанию. Бестарифная система оплаты устанавливается на основе распределения фонда заработной платы с учетом экспертных коэффициентов вклада рабочих (КВ). Оплата проходит корректировку с учетом инфляции. Дополнительные выплаты, надбавки, доплаты регламентируются законодательством.

К ним относятся сверхурочные, командировочные, праздничные. Подобные выплаты предусматриваются и прописываются в контракте с работником. Для сбалансирования интересов работодателей, наемных работников и государства используются соглашения и коллективные договора.

Взаимосвязываются следующие факторы:

- инфляции;
- безработицы;
- дефицита госбюджета;
- требования прожиточного минимума;
- достижения нормативной рентабельности производства.

Решение задач роста уровня заработной платы можно найти в результате следующих действий:

- структурная перестройка экономики;
- привлечение инвестиций;
- развитие предпринимательства.

Предприятием самостоятельно определяются тарифные ставки и оклады и фиксируют их в коллективных договорах. Они устанавливаются на основе соотношений между численностью работников по категориям и действующих межразрядных тарифных коэффициентов. При этом может применятся тарифная бюджетная сетка оплаты труда. **Гарантированный уровень заработка по категориям персонала** зависит от установленного соотношения минимального и максимального размеров тарифной оплаты труда в постановлениях правительства. Соотношения тарифной ставки рабочего 1-го разряда и оклада директора для предприятия до 200 чел. не должно превышать десятикратного размера, а для предприятия до 10000 чел. – шестнадцатикратного размера.

Уровень индивидуальной заработной платы зависит от полученного дохода, но не может быть ниже рыночного уровня. Отсутствие гарантийных тарифных ставок и окладов в коллективных договорах связано с ограничениями фактического дохода и заработной платы.

В случаях, когда имеет место применение **без тарифной системы**, необходимо фиксировать в коллективных договорах гарантированные уровни заработка по профессионально – квалификационным группам как произведение минимальной заработной платы на коэффициент квалификационного уровня. Ставка 1-го разряда должна быть в пределах минимального регионального уровня с учетом иждивенческой нагрузки. В условиях инфляции важно предусмотреть условия индексации, сроки, размеры. Индексация должна проводиться на основе изменения индекса потребительских цен. Механизм индексации должен быть приведен в коллективном договоре (сроки, размеры). Это решается в генеральных соглашениях отраслей, регионов с привлечением профсоюзов.

Тарифные ставки и оклады, установленные ниже прожиточного минимума, необходимо индексировать на 100%. Для остальных рабочих, специалистов индексирование должно быть ниже 100%, а для особо нужных работников – 100%.

Диапазон окладов и ставок должен быть установлен с учетом экономических и социальных факторов. Защитить покупательную способность заработной платы от инфляции можно с помощью увеличения количества выплат в течение месяца до 3-4 раз.[121]

В Республики Узбекистан в состав минимальных нормативов численности рабочих-строителей включаются профессии всех рабочих, занятых выполнением основных строительных работ на объекте (включая работы, выполняемые подрядными и субподрядными организациями), за исключением работников других организаций, оказывающих проектные, транспортные, экспедиционные и другие услуги подрядным и субподрядным организациям.

В численность рабочих при расчете минимального норматива включаются индивидуальные предприниматели, привлеченные генподрядной или субподрядной организацией для выполнения

[121] https://studfile.net/preview/1761977/page:44/

отдельных работ по строительству, отделке на объектах строительства, а также рабочие, принятые для выполнения разовых работ по направлению Центра обеспечения временной разовой работой (ПКМ от 18 мая 2001 года N 223). Номенклатура профессий рабочих-строителей утверждается Государственным комитетом по архитектуре и строительству в соответствии с постановлением Кабинета Министров "Об утверждении Классификатора основных должностей служащих и профессий рабочих" (от 20 августа 2010 года N 181).

Минимальные нормативы численности рабочих-строителей, занятых на всех строительных работах объекта, определяются по формуле:

**ЧРнорм = ЗТ / Т / ФРВ**, где:

**ЧРнорм** - минимальный норматив среднемесячной численности рабочих-строителей в организации;

**ЗТ** - затраты труда на выполнение строительных работ по объекту в соответствии со сметой, составленной на основе градостроительных норм и правил (чел./час.);

**Т** - продолжительность выполнения строительных работ в соответствии с договором строительного подряда, месяц;

**ФРВ** - среднемесячный фонд рабочего времени в расчете на одного рабочего-строителя при 6-дневной рабочей неделе (в 2024 году - 163,1 часа).

Для определения минимального норматива среднемесячной численности рабочих-строителей используется продолжительность выполнения строительства, которая устанавливается договором.

***Пример 7.3.1. Строительная организация строит двухэтажный супермаркет***. По данному объекту имеются следующие показатели:

затраты труда рабочих-строителей на строительство здания согласно смете - 6 524 чел./час.;

срок строительства - 4 месяца;

среднемесячный фонд рабочего времени при 6-дневной рабочей неделе в расчете на одного работника - 163,1 часа.

Минимальный норматив среднемесячной численности рабочих-строителей составит 10 человек (6 524 / 4 / 163,1).

Если строительная организация строит одновременно несколько объектов, то норматив численности определяется по всем объектам строительства по вышеприведенной формуле.

***Пример 7.3.2. Строительная организация одновременно строит два объекта***:

одноэтажный четырехкомнатный жилой дом по индивидуальному проекту. Затраты труда рабочих-строителей на его строительство согласно смете составляют 6 399,5 чел./час. Срок строительства - 3 месяца;

двухэтажное здание под офис. Затраты труда рабочих-строителей согласно смете - 9 599,6 чел./час. Срок строительства - 4 месяца.

Среднемесячный фонд рабочего времени при 6-дневной рабочей неделе в расчете на одного работника - 163,25 часа.

Минимальные нормативы среднемесячной численности рабочих-строителей отдельно по каждому объекту составят:

по жилому дому - 13,08 человека (6 399,5 / 3 / 163,1);

по зданию под офис - 14,71 человека (9 599,6 / 4 / 163,1).

В целом по предприятию минимальный норматив среднемесячной численности рабочих-строителей равен 27,79 человека (13,08 + 14,71).

Если для выполнения отдельных видов строительных работ привлекаются субподрядные организации, то минимальный норматив численности рабочих-строителей генерального подрядчика определяется по формуле:

**ЧРГПнорм = (ЗТ - ЗТСП) / Т/ ФРВ**, где:

**ЧРГПнорм** - минимальный норматив среднемесячной численности рабочих-строителей генерального подрядчика;

**ЗТ** - затраты труда на выполнение строительных работ по объекту в соответствии со сметой, составленной на основе градостроительных норм и правил (в чел./час.);

**ЗТСП** - затраты труда на выполнение строительных работ, переданных субподрядной организации по договору строительного субподряда, в соответствии со сметой, составленной на основе градостроительных норм и правил (в чел./час.);

**Т** - продолжительность выполнения строительных работ в соответствии с договором строительного подряда, мес.;

**ФРВ** - среднемесячный фонд рабочего времени в расчете на одного рабочего-строителя при 6-дневной рабочей неделе (163,1 часа).

Следует отметить, что в настоящее время к Положению N 2173 готовятся изменения и дополнения по определению видов работ, включаемых в основные строительные работы в целях нормирования численности и ФОТ, по расчету минимального норматива численности рабочих-строителей в случаях изменения продолжительности выполнения строительных работ, при выполнении работ с привлечением субподрядных организаций на ограниченный период выполнения работ и др.

Минимальный норматив фонда оплаты труда в строительных организациях определяется по формуле:

**ФОТmin = ЧРнорм х Тк х Ко х МРЗП**, где:

ФОТmin - минимальный норматив месячного фонда оплаты труда;

ЧРнорм - минимальный норматив численности предприятия (рабочие-строители, персонал АУП, прочий персонал), (чел.);

Тк - тарифный коэффициент среднего разряда строительных работ. Он соответствует 4 разряду Единой тарифной сетки по оплате труда и составляет 3,297;

Ко - отраслевой повышающий коэффициент оплаты труда при строительных работах, применяемый работодателем в соответствии с коллективным договором (применяется в размере 1,15, если установлен колдоговором);

МРЗП - минимальный размер заработной платы (340 000 сумов).

**Пример 7.3.3. Организация строит одноэтажный четырехкомнатный жилой дом**. Затраты труда рабочих-строителей на указанном объекте согласно смете составляют 6 399,5 чел./час.

Срок строительства - 3 месяца. Среднемесячный фонд рабочего времени при 6-дневной рабочей неделе в расчете на одного работника - 163,1 часа.

Отраслевой повышающий коэффициент (Ко) оплаты труда при строительных работах, применяемый организацией в соответствии с коллективным договором, - 1,15.

Численность АУП и технического персонала - 4 человека.

Минимальный норматив среднемесячной численности рабочих-строителей, рассчитанный в установленном порядке, составляет 13,08 человека (6 399,5 / 3 / 163,1).

Общая численность работников (в целом по предприятию) для исчисления минимального норматива ФОТ составляет 17,08 человека (13,08 + 4).

Минимальный норматив Фот за квартал составит:

ФОТmin = 17,08 х 3,297 х 1,15 х 340 000 х 3 = 66 054 867,5 сума.

Нормативный фонд оплаты труда генподрядной организации, привлекающей субподрядные организации, определяется по формуле:

**ФОТmin = ЧРГПнорм х Тк х Ко х МРЗП**, где:

ЧРГПнорм - минимальный норматив среднемесячной численности работников генподрядчика, (чел.).

Рассчитанный минимальный норматив фонда платы труда предприятие должно сопоставить с фактическим ФОТ. Базой для доначисления платежей является разница между минимальным нормативом ФОТ в целом по предприятию и фактическим, определяемая по формуле:

**БД = ФОТмин - ФОТфакт**, где:

**БД** - база, с которой доначисляются платежи;

**ФОТмин** - минимальный норматив фонда оплаты труда налогоплательщика, определенный в соответствии с Положением N 2173, в расчете за отчетный квартал;

**ФОТфакт** - фактический фонд оплаты труда за отчетный квартал.

Если фактический ФОТ меньше минимального норматива, то предприятие должно будет до начислить налоги и обязательные платежи.

***Пример 7.3.4. Строительная организация строит супермаркет с подземной автостоянкой***.

По данному объекту имеются следующие данные:

-затраты труда рабочих-строителей согласно смете составляют 19 572 чел./час.;

-срок строительства - 6 месяцев;

-среднемесячный фонд рабочего времени при 6-дневной рабочей неделе в расчете на одного работника - 163,1 часа;

-отраслевой повышающий коэффициент (Ко) оплаты труда при строительных работах, применяемый организацией в соответствии с коллективным договором, - 1,15;

-численность АУП и технического персонала - 5 человек;

-фактический фонд оплаты труда за отчетный квартал составил 14 250 000 сумов.

-Минимальный норматив среднемесячной численности рабочих-строителей составит 20 человек (19 572 / 6 / 163,1). Численность работников, принимаемая для расчета минимального норматива месячного ФОТ, - 25 человек (20 + 5).

-Минимальный норматив фонда оплаты труда за квартал составит 96 684 525 сума (25 х 3,297 х 340 000 х 3 х 1,15), он меньше фактического ФОТ, поэтому доначисление не производится.

-Платежи не доначисляются, если при несоблюдении минимального норматива численности работников фактический

фонд оплаты труда налогоплательщика превышает минимальный норматив ФОТ.[122]

## 7.4. Учет и распределение расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов

В строительстве используются показатели сметной (определенной в сметах), плановой (рассчитанной строительной организацией с учетом конкретных условий) и фактической (реально сложившейся на строительной площадке) себестоимости строительно-монтажных работ. Себестоимость строительно-монтажных работ включает расходы на приобретение материалов, топлива, энергии, оплату труда наемных работников, компенсацию износа используемых основных фондов и другие затраты.

Все издержки в зависимости от способов их включения в себестоимость работ подразделяются на прямые и накладные (косвенные). Наибольшую часть издержек строительного производства составляют прямые затраты, определяемые на основании объема работ, предусмотренного сметой, и сметных норм и расценок.

Себестоимость строительно-монтажных работ, выполненных строительной организацией собственными силами, определяется по формуле

**Ссмр = Пз + Нр**, где

**Пз** — прямые затраты;

**Нр** — накладные расходы.

Сметная себестоимость строительно-монтажных работ определяется проектной организацией в ходе составления необходимого комплекса проектных документов по сметным нормам и текущим ценам на момент ее расчета.

Затраты по статье «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов» рассчитываются исходя из

[122] https://www.norma.uz/raznoe/stroitelnye_organizacii

проектной потребности времени их работы (в том числе определенной и по проекту организации строительства) в машино-сменах (машино-часах) и плановых калькуляций стоимости машино-смен (машино-часов). Затраты по статье «Накладные расходы» определяются на основе смет этих расходов на планируемый период в размерах, определяемых по принятой в строительной организации методике их распределения по объектам.

Наряду с расчетом плановой себестоимости строительных работ по статьям затрат, смета затрат на производство может составляться расчетом по элементам затрат. Затраты на производство строительных работ по элементу «Материальные затраты» определяются исходя из потребности в материальных ресурсах, необходимых для производства работ, и их стоимости, включая расходы по доставке до при объектных складов и заготовительно-складские расходы. Затраты на производство строительных работ по элементу «Затраты на оплату труда» определяются исходя из суммы выплат заработной платы с учетом стимулирующих, компенсирующих и других выплат, производимых за выполняемую работу. Затраты на производство строительных работ по элементу «Отчисления на социальные нужды» определяются на основе установленных законодательством норм, обязательных отчислений органам государственного страхования, Государственного фонда занятости и медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в элемент «Затраты на оплату труда».

Затраты на производство строительных работ по элементу «Амортизация основных фондов» определяются исходя из среднегодовой стоимости как собственных, так и арендованных основных производственных фондов, на которые начисляется амортизация, и средней нормы амортизационных отчислений. При определении затрат на производство строительных работ по элементу «Прочие затраты» проводятся расчеты по каждому их виду исходя из планируемых объемов работ, в зависимости от

которых изменяется величина этих затрат, а также на основании действующих норм и нормативов.

Целью учета фактической себестоимости строительно-монтажных работ являются своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат, связанных с производством и сдачей работ заказчику по видам и объектам строительства, выявление отклонений от ожидаемых значений, а также контроль за использованием материальных трудовых и финансовых ресурсов. Данные учета себестоимости строительных работ используются в процессе анализа для выявления внутрипроизводственных резервов, а также при определении фактических финансовых результатов деятельности строительных организаций и их подразделений. Учет затрат на производство строительно-монтажных работ ведется бухгалтерией строительного предприятия чаще всего позаказным методом, при котором объектом учета является отдельный заказ, открываемый на каждый объект строительства (или вид работ) в соответствии с договором, заключенным с заказчиком. Для каждого заказа ведется учет затрат нарастающим итогом до окончания выполнения работ. Этот метод в настоящее время является основным. Для строительных организаций, выполняющих однородные процессы производства (например, дорожное строительство) или ведущих строительство однотипных объектов с незначительной продолжительностью строительства (например, серийные коттеджи), допускается метод накопления затрат за определенный период по нормативам используемых ресурсов. В этом случае себестоимость сданных заказчику строительных работ определяется расчетным путем, от удельного веса фактических затрат на выполнение работ, находящихся в незавершенном строительном производстве, и их договорной стоимости — к договорной стоимости сдаваемых работ. Учет затрат на производство осуществляется на основе первичной учетной документации, составляемой с обязательным копированием, обеспечивающим учет по объектам строительства и видам работ.

## 7.5. Учет косвенных расходов и их распределение

**Косвенные —** расходы, не связанные с каким-то конкретным объектом строительства**.**[123]

**В состав косвенных затрат** включаются общепроизводственные расходов и общехозяйственные расходы которые не прямо отнесены к конкретному договору строительного подряда (объекту строительства).

**К косвенным общепроизводственным затратам относятся:**

- затраты на организацию работ на строительных площадках;
- затраты на охрану труда и обеспечение санитарно-гигиенических требований; затраты по контролю качества выполняемых строительных работ;
- затраты на устранение результата строит работ ненадлежащего качества, выявленного в течение гарантийного срока эксплуатации объекта строительства;
- амортизационные отчисления по устройствам, используемым при выполнении строительных работ и постоянно перемещаемым между объектами строительства;
- арендная плата по устройствам, используемым при выполнении строит работ и постоянно перемещаемым между объектами строительства и др.

Косвенные общепроизводственные расходы учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» *сб/сч «Косвенные «Общепроизводственные расходы», распределяя между договорами подряда (объектами строительства) в соответствии с методами, определенными учетной политики строительной организации, и ежемесячно списываются в дебет счета 2010 «Основное производство».*

**К косвенным общехозяйственным затратам относятся:**

- затраты на оплату труда управленческого персонала (основная и дополнительная заработная плата, выплаты стимулирующего характера);

[123] https://adesk.ru/blog/kak-uchityvat-priamye-i-kosvennye-raskhody-v-stroitelnoi-kompanii/

- обязательные отчисления;
- затраты на служебные командировки управленческого персонала;
- затраты на консультационные, информационные, аудиторские услуги;
- затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;
- затраты на оплату услуг связи;
- затраты на приобретение периодических изданий, технической литературы, справочных систем;
- другие затраты управленческого назначения.

Косвенные общехозяйственные расходы *учитываются на сч 2710 «Обслуживающие хозяйства»*.

Строительные организации ведут раздельный учет косвенных общепроизводственных расходов основного и вспомогательных производств.

Косвенные общепроизводственные расходы основного производства нормируются. По строительным работам норма установлена в проценте к сумме основной заработной платы рабочих и расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов, а по монтажным работам — в процентах к сумме основной заработной платы рабочих-монтажников.

В строительных организациях составляются сметы косвенных расходов в разрезе установленных статей, а фактические суммы косвенных расходов в учете группируются по статьям сметы в целях контроля за ее соблюдением.

Если организация ведет только строительные работы, то косвенные общепроизводственные затраты распределяются между объектами строительства, включая и возведение временных титульных зданий и сооружений. Распределение производится пропорционально фактическим суммам основной заработной платы рабочих и расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин, отнесенным на соответствующие объекты строительства.

В организациях, которые ведут строительные и монтажные работы, по которым установлены различные нормы косвенных общепроизводственных затрат, их распределение производится в два этапа. На первом – они распределяются между строительными и монтажными работами пропорционально нормативным суммам косвенных общепроизводственных затрат.

Например, установленные нормы косвенных общепроизводственных затрат к сумме основной заработной платы рабочих и стоимости эксплуатации строительно-монтажных машин, по строительным работам – 140 %, по монтажу оборудования – 75 %. Фактическая сумма косвенных общепроизводственных затрат для распределения 5 000 сум.

**Таблица 7.5.1.**

**Распределение косвенных общепроизводственных затрат основного производства между строительными и монтажными работами**

| № | Виды работ | База распреде-ления | Норма косвенных ОПР в % к базе | Косвенные ОПР, сумах. | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | По установл нормам на фактические затраты (гр.3*гр.4) | Фактически Гр.5*1,08 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| | Строитель-ные | 2 500 | 140 | 3 500 | 3 780 |
| | Монтаж-ные | 1 500 | 75 | 1 125 | 1 215 |
| | Итого: | 4 000 | | 4 625 | 5 000 |

На втором этапе косвенные общепроизводственные затраты, связанные со строительными работами, распределяются между

объектами строительства, а косвенные общепроизводственные затраты, приходящиеся на монтажные работы, между объектами монтажа пропорционально фактическим значениям базы их нормирования или прямым затратам.[124]

## 7.6. Учет расходов на возведение временных не титульных сооружений

При осуществлении строительства возникает необходимость создания и использования специальных временных зданий, сооружений, специальных приспособлений, предназначенных для обеспечения строительного производства на время проведении строительных работ.

Эти временные здания и сооружения после окончания строительства подлежат разборке и ликвидации в силу отсутствия в них дальнейшей необходимости.

Временные здания и сооружения подразделяются на титульные и не титульные. (Строительные нормы и правила "Приемка в эксплуатацию законченных строительством объектов. Основные положения" (Утверждены Приказом Госкомархитектстроя от 19.10.1998 г. N 67, зарегистрированы МЮ 23.11.1998 г. N 545).

Отдельно стоящие здания и сооружения, встроенные или пристроенные помещения производственного и вспомогательного назначения, сооружения (помещения) гражданской защиты населения, входящие в состав объекта, при необходимости ввода в действие в процессе строительства объекта принимаются в эксплуатацию рабочими комиссиями по мере их готовности с последующим предъявлением их Государственной приемочной комиссии, принимающей объект в целом.

Рабочими комиссиями принимаются в эксплуатацию также титульные временные здания и сооружения, строительство которых осуществляется за счет средств, предусмотренных главой

[124] https://studfile.net/preview/17193257/page:5/

"Временные здания и сооружения" сводного сметного расчета стоимости строительства (форму акта см. приложение 4).[125]

К титульным зданиям и сооружениям относятся:

- временные материально-технические склады закрытые (отапливаемые и неотапливаемые) и открытые для хранения материалов, изделий, конструкций и оборудования, кроме кладовых прорабов и мастеров;

- временные производственные мастерские (ремонтно-механические, арматурные, столярно-плотничные и др.) и кузницы;

- электростанции, котельные, насосные, компрессорные, вентиляторные и т.п. временного назначения;

- временные автомобильные, землевозные и железные дороги, в т.ч. соединительные участки между притрассовой дорогой и строящимся линейным сооружением («усы») и проезды на строительной площадке с искусственными сооружениями, эстакадами и переездами.

К нетитульным временным зданиям и сооружениям относятся:

- приобъектные конторы и кладовые прорабов и мастеров, складские помещения и навесы при объекте строительства, душевые, помещения для обогрева рабочих;

- настилы, стремянки, лестницы, переходные мостики, ходовые доски, приспособления по технике безопасности;

- инвентарные унифицированные средства (подвесные люльки, вышки, площадки, подмостки, заборы и ограждения, предохранительные козырьки и др.

Расходы, связанные со строительством, содержанием, ремонтом и разборкой этих временных сооружений включаются в смету затрат на строи-тельство основного объекта. Временные сооружения являются отдельным объектом учета затрат на производство.

---

125 https://nrm.uz/contentf?doc=89651_stroitelnye_normy_i_pravila_priemka_v_ekspluataciyu_zakonchennyh_stroitelstvom_obektov_osnovnye_polojeniya_(utverjdeny_prikazom_goskomarhitektstroya_ot_19_10_1998_g_n_67_zaregistrirovany_myu_23_11_1998_g_n_545)#%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%BB4

Расходы по возведению временных сооружений собираются по дебету счета 2310 «Вспомогательные производства» (субсчета «Возведение временных титульных сооружений» и «Возведение временных нетитульных сооружений») с кредита разных счетов в зависимости от вида произведенных затрат:

Д-т сч. 2310 «Вспомогательные производства» – К-т сч. 1050 «строительные материалы», 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 6520 «Платежи в государственные целевые фонды», Счета учета задолженности разным кредиторам (6900) и других счетов.

Ввод временных сооружений в эксплуатацию оформляется актом.

Временные титульные здания и сооружения принимаются на учет в качестве объектов основных средств, что отражает бухгалтерскими записями:

Дебет сч. 0800 «Вложения в долгосрочные активы» (субсчет «Временные титульные сооружения») – Кредит сч. 2310 «Вспомогательные производства» (субсчет «Возведение временных титульных сооружений») ;

Д-т сч. 0100 «Основные средства» (субсчет «Временные титульные сооружения») – К-т сч. 0800 «Вложения в долгосрочные активы» (субсчет «Временные титульные сооружения»).

Амортизация объекта, начисляемая подрядчиком в течение срока его эксплуатации, отражается бухгалтерской записью:

Дебет сч. 2510 «Общепроизводственные затраты» – Кредит счет 0200 «Амортизация основных средств».

Оприходование временного не титульного сооружения по фактической себестоимости отражается в учете бухгалтерской записью:

Дебет счет 1000 «Материалы» (субсчет «Временные не титульные сооружения») – Кредит счет 23 «Вспомогательные производства» (субсчет «Возведение временных н етитульных сооружений»).

Особенность временных не титульных сооружений заключается в том, что они являются запасами, учитываются на

счете 1000 «Материалы» и их стоимость списывается в себестоимость работ (услуг) либо относится на увеличение стоимости незавершенного строительства в порядке, установленном учетной политикой организации.

Стоимость временного не титульного сооружения списывается на затраты производства. Способы списания могут быть следующие:

- 100% при передаче в эксплуатацию;

- 100% при выбытии (ликвидации);

- 50% на 50% при передаче в эксплуатацию и ликвидации временных н етитульных зданий и сооружений;

- ежемесячно равными частями в течение нормативного срока их использования и т.п.

Организация в своей учетной политике устанавливает один из способов их списания. При списании составляется бухгалтерская запись:

Расходы по содержанию, ремонту, разборке временных сооружений списываются на косвенные общепроизводственные затраты строительного про-изводства.

Ликвидация временного сооружения оформляется актом, в котором: указывают дату разборки сооружения, наименование, количество и стоимость возвратных материалов. Последние приходуются по рыночной стоимости бухгалтерской записью:

Дебет счет 1090 «Материалы» (субсчет «Прочие материалы») – Кредит счет 1010 «Материалы» (субсчет «Временные не титульные сооружения»).

В случае расхождения в стоимости ожидаемого и фактического выхода возвратных отходов при разборке временного сооружения эта разница в стоимости отражается обычной или сторнировочной бухгалтерской записью:

Дебет счет 2510 «Общепроизводственные затраты» – Кредит счет 1000 «Материалы» (субсчет «Временные не титульные сооружения»).

Аналитический учет временных сооружений ведут по каждому их объекту.

## Опорные слова

Строительные организации, подрядчики, субподрядчики, договор субподряда, генеральный подрядчик, объект строительства, незавершенное строительство, завершенное строительство, Инвентарная стоимость объекта, твердая цена, открытая цена, локальная смета, проектная организация, заказчик, застройщик, заказчик-застройщик, сдельная оплата труда, повременная оплата труда, косвенно-сдельная оплата труда, сдельно-прогрессивная система оплаты труда, тарифная система, без тарифная система, косвенные расходы, временные, титульные сооружения, эксплуатация, строительные машины, механизмы.

## Контрольные вопросы

1. Объекты, субъекты бухгалтерского учета в подрядных организациях?
2. Состав и классификация затрат строительного производства?
3. Особенности учета строительных материалов и заработной платы рабочих?
4. Виды заработной платы в строительных организациях?
5. Учет и распределение расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов?
6. Учет косвенных расходов и их распределение?
7. Учет расходов на возведение временных не титульных сооружений?

## Глоссарий

***Субподрядчик*** – специализированная подрядная организация, привлекаемая подрядчиком на договорных условиях для выполнения на строящемся объекте отдельных видов строительных, специальных строительных, ремонтных и монтажных работ.

***Подрядчик*** – физическое или юридическое лицо, которое выполняет работы по договору подряда или государственному контракту.

***Проектная организация*** - организация, выполняющая проектно-изыскательские работы.

***Заказчик*** - уполномоченное инвестором физическое или юридическое лица, которые осуществляют реализацию инвестиционного проекта капитального строительства. Заказчик ведет бухгалтерский учет затрат на капитальное строительство, но не имеет прав на земельный участок, на котором осуществляется строительство.

***Застройщик*** - организация, имеющая право на земельный участок, на котором осуществляется строительство. На практике организации совмещают функции заказчика и застройщика.

***Заказчик-застройщик*** - организация, которая специализируются на выполнении функций, связанных с организацией строительства объекта, имеющая права на пятно застройки, осуществляет контроль процесса строительства и ведет бухгалтерский учет затрат.

***Локальная смета***, составляемая на определенные виды работ и затрат (в случае уточнения объемов работ составляются ***локальные сметные расчеты)***;

***Объектная смета***, составляемая на основе локальных смет на объект в целом и объединяющая данные из локальных смет;

***Сводный сметный расчет стоимости строительства***, составляемый на основе объектных смет и объектных сметных расчетов.

**Косвенные —** расходы, не связанные с каким-то конкретным объектом строительства**.**[126]

[126] https://adesk.ru/blog/kak-uchityvat-priamye-i-kosvennye-raskhody-v-stroitelnoi-kompanii/

# ТЕМА 8. УЧЕТ СДАЧИ РАБОТ ЗАКАЗЧИКАМ И РАСЧЕТОВ С СУБПОДРЯДЧИКАМИ

8.1. Документальное оформление и учет сдачи работ заказчикам.

8.2. Учет доходов, расходов и выявление финансового результата по объектам при длительном периоде ведения работ.

8.3. Документальное оформление и отражение на счетах бухгалтерского учета принятых работ от субподрядчиков.

## 8.1. Документальное оформление и учет сдачи работ заказчикам

Документы в бухгалтерском учете строительных организациях подразделяются на первичные и сводные. Исходя из видов бухгалтерской операции заполняется нужная документация на основе законодательства Республики Узбекистан.

Первичную документацию, которая должна быть оформлена по факту исполнения договора на оказание услуг, опытные бухгалтеры всегда оформляют и акт выполненных работ, и счет-фактуру, хотя обязательным для оформления является только счет-фактура.

Документальное оформление и учет выполненных работ при сдачи результата строительных работ подрядчиком и приемка заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами.

Сдача выполненных работ оформляется унифицированными формами первичной учетной документации:

- Справка о стоимости выполненных работ и затрат;
- Акт приемки выполненных работ.

Акт выполненных работ подтверждает, что услуга по договору, заключенному между контрагентами, была действительно оказана, и заказчик удовлетворен ее качеством. Оформлять или не оформлять такой документ – решают стороны сделки. Если решили, что это обязательно, – прописывают это отдельным пунктом в договоре. Оформить такой документ – в интересах обеих сторон.

***Справка о стоимости выполненных работ и затрат*** применяется для расчетов с заказчиком за выполненные работы. Справка составляется в необходимом количестве экземпляров. Один экземпляр – для подрядчика, второй - для заказчика застройщика. В адрес финансирующего банка и инвестора Справка представляется только по их требованию.

Выполненные работы и затраты в справке отражаются исходя из договорной стоимости. Стоимость работ и затрат указывается за три периода:

1) нарастающим итогом с начала выполнения работ, включая отчетный период;

2) нарастающим итогом с начала года, включая отчетный период;

3) за отчетный период.

Данные приводятся в целом по стройке, с выделением данных по каждому входящему в ее состав объекту (пусковому комплексу, этапу).

В Справке по требованию заказчика застройщика или инвестора приводятся данные по видам оборудования, относящегося к строительству (пусковому комплексу, этапу), к монтажу которого приступили в отчетном периоде.[127]

Установленной формы для акта выполненных работ нет, содержание документа также определяется по обоюдному согласию сторон. Главное, чтобы из него было понятно, кто кому в каком объеме и на основании какого договора оказал услуги.

Следует иметь в виду, что согласно ч. 2 ст. 646 ГК заказчик, обнаруживший недостатки в работе при ее приемке, вправе ссылаться на них только в том случае, если в акте или ином документе, удостоверяющем приемку, были указаны эти недостатки или возможность последующего предъявления требования об их устранении.

---

127 https://staff.tiiame.uz/storage/users/60/presentations/3GMMnxHrD6VjAEUyAsZDFlyKSFBC94yi4hMmLG5U.pdf

Обычно документ подписывают и заверяют уполномоченные лица продавца и покупателя. Он может быть оформлен как на бумаге, так и в системе ЭСФ (электронного документооборота).

Счет-фактура – это документ, удостоверяющий факт отгрузки товаров или оказания услуг и их стоимость. Его оформляет продавец (поставщик) в электронном виде по строго установленному образцу (формату) и выставляет покупателю (заказчику). (ст. 47 НК РУз), (п. 2,3 Положения, прил №2 к ПКМ №489 от 14.08.2020 г).

Кроме подтверждения отгрузки товара (оказания услуги), счет-фактура служит и в налоговых целях, а именно – в целях исчисления НДС. Для продавца он является основанием для отражения оборота по реализации, а для покупателя – основанием для зачета.

Покупатель товаров (услуг) вправе принять к зачету сумму НДС, отраженную в счетах-фактурах, принятых только в электронной форме. Если у вас, как покупателя, не будет электронного счета-фактуры (ЭСФ), ваше предприятие не сможет зачесть НДС, уплаченный при покупке товара (услуги). (п. 10 Положения, прил №2 к ПКМ №489 от 14.08.2020 г).[128]

***Иная ситуация со счетами-фактурами***. Согласно ст.47 НК юридические лица и индивидуальные предприниматели обязаны выставлять покупателям товаров и услуг счет-фактуру. Исключение составляют случаи, когда покупателю выдаются покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы. Такие документы установлены п. 3 Положения о формах счетов-фактур и порядке их заполнения, представления и приема. Но все это – ситуации, не связанные с рассматриваемым нами вопросом. Следовательно, оформление двустороннего счета-фактуры всегда обязательно.

В соответствии со ст. 47 НК и ПКМ №489 от 14.08 2020 г. счет-фактура имеет установленную форму и оформляется, как правило, в электронной форме. Если исполнитель (продавец) – плательщик

[128] https://buxgalter.uz/uz/publish/doc/text167666_oformlenie_elektronnogo_scheta-faktura

НДС, у него в форме ЭСФ автоматически появляется графа для указания ставки и суммы НДС. Он обязан заполнить эти графы.[129]

Счет-фактуру выписывают на календарную дату оказания услуг (Положение о формах счетов-фактур и порядке их заполнения, представления и приема (п. 4 Приложение N 2 к Постановлению КМ РУз от 14.08.2020 г. N 489).

Бухгалтерский учет в сфере строительства ведется по правилам НСБУ, Закона о бухучете, согласно учетной политике и внутренним локальным актам строительного предприятия. Проводки в строительстве применяются в соответствии с НСБУ № 21. По условиям данного стандарта, учет затрат при строительстве собственного жилого фонда производится на счете 0810, в дальнейшем завершенное здание причисляется к ОС. Расходы на постройку каждого жилого здания для последующей продажи учитываются на счете 2010, а завершенные объекты – на счете 2800.[130]

Генеральный подрядчик несет перед субподрядчиком ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение заказчиком своих обязательств по договору подряда, а перед заказчиком — ответственность за последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения своего обязательства субподрядчиком в соответствии с частями второй и третьей статьи 241 и статьей 334 Гражданского Кодекса.

Если иное не предусмотрено законом или договором подряда, заказчик и субподрядчик не вправе предъявлять друг к другу требования, связанные с нарушением договоров, заключенных каждым из них с генеральным подрядчиком.

Подрядчик, который привлек к исполнению договора субподрядчика в нарушение положений части первой настоящей статьи или договора подряда, несет перед заказчиком

[129] https://buxgalter.uz/doc?id=631779_polojenie_o_formah_schetov-faktur_i_poryadke_ih_zapolneniya_predstavleniya_i_priema_(prilojenie_n_2_k_postanovleniyu_km_ruz_ot_14_08_2020_g_n_489)&prodid=1_vse_zakonodatelstvo_uzbekistana#%D0%BF4

[130] https://www.bss.uz/article/1845-uchet-v-stroitelstve-provodki

ответственность за убытки, причиненные участием такого субподрядчика в исполнении договора.

С согласия генерального подрядчика заказчик вправе заключить договор на выполнение отдельных работ с другими лицами. В этом случае указанные лица несут ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение работы непосредственно перед заказчиком.

По договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику в установленный срок, а заказчик обязуется принять и оплатить результат работы. Работа выполняется за риск подрядчика, если иное не предусмотрено законодательством или соглашением сторон.

К отдельным видам договора подряда (бытовой подряд, строительный подряд, подряд на проектные или изыскательские работы, подряд на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы) положения, предусмотренные настоящим параграфом, применяются, если иное не установлено правилами настоящего Кодекса об этих видах договоров (ст. 631 ГК от 1.03.1997 г).

Договор подряда заключается на изготовление или переработку (обработку) вещи либо на выполнение другой работы с передачей ее результата или сдачей ее иным образом заказчику.

Если иное не предусмотрено договором подряда, работа выполняется из материалов, силами и средствами подрядчика.

Подрядчик самостоятельно определяет способы выполнения задания заказчика, если иное не предусмотрено договором подряда.

Подрядчик несет ответственность за ненадлежащее качество предоставленных им материалов и оборудования, а также за предоставление материалов и оборудования, обремененных правами третьих лиц (ст. 632 ГК от 1.03.1997 г).

Если из законодательства или договора подряда не вытекает обязанность подрядчика выполнить предусмотренную в договоре работу лично, подрядчик вправе привлечь к исполнению части

своего обязательства других лиц (субподрядчиков). В этом случае подрядчик выступает в роли генерального подрядчика.

С согласия генерального подрядчика заказчик вправе заключить договор на выполнение отдельных работ с другими лицами. В этом случае указанные лица несут ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение работы непосредственно перед заказчиком (ст. 634 ГК от 1.03.1997 г).

В договоре подряда указывается цена подлежащей выполнению работы или способы ее определения. При отсутствии в договоре таких указаний цена определяется в соответствии с частью четвертой статьи 356 настоящего Кодекса.

Цена работы в договоре подряда включает компенсацию издержек подрядчика и причитающееся ему вознаграждение.

Цена работы может быть определена путем составления сметы.

В случае, когда работа выполняется в соответствии со сметой, составленной подрядчиком, смета приобретает силу и становится частью договора подряда с момента подтверждения ее заказчиком.

Цена работы (смета) может быть приблизительной или твердой. При отсутствии этих указаний в договоре подряда цена работы (смета) считается твердой.

Если возникла необходимость в проведении дополнительных работ и по этой причине — в существенном превышении определенной приблизительно цены работы (приблизительной сметы), подрядчик обязан своевременно предупредить об этом заказчика. Заказчик, не согласившийся на превышение указанной в договоре подряда цены работы (сметы), вправе отказаться от договора. В этом случае подрядчик может требовать от заказчика уплаты ему цены за выполненную часть работы.

Подрядчик, своевременно не предупредивший заказчика о необходимости превышения указанной в договоре подряда цены работы (сметы), обязан выполнить договор, сохраняя право на оплату работы по цене, определенной в договоре.

Подрядчик, как правило, не вправе требовать увеличения твердой цены (твердой сметы), а заказчик — ее уменьшения, в том

числе и в случае, когда в момент заключения договора подряда исключалась возможность предусмотреть полный объем подлежащей выполнению работы или необходимых для этого расходов.

При существенном возрастании стоимости материалов и оборудования, которые должны быть предоставлены подрядчиком, а также оказываемых ему третьими лицами услуг, которые нельзя было предусмотреть при заключении договора, подрядчик имеет право требовать увеличения установленной цены работы (сметы), а при отказе заказчика выполнить это требование — расторжения договора в соответствии со статьей 383 настоящего Кодекса (ст. 636 ГК от 1.03.1997 г).

Заказчик обязан в сроки и в порядке, предусмотренные договором подряда, с участием подрядчика осмотреть и принять выполненную работу (ее результат), а при обнаружении отступлений от договора, ухудшающих результат работы, или иных недостатков в работе немедленно заявить об этом подрядчику.

Заказчик, обнаруживший недостатки в работе при ее приемке, вправе ссылаться на них только в случае, если в акте либо в ином документе, удостоверяющем приемку, были оговорены эти недостатки либо возможность последующего предъявления требования об их устранении.

Заказчик, принявший работу без проверки, лишается права ссылаться на недостатки работы, которые могли быть установлены при обычном способе ее приемки (явные недостатки).

Заказчик, обнаруживший после приемки работы отступления в ней от договора подряда или иные недостатки, которые не могли быть установлены при обычном способе ее приемки (скрытые недостатки), в том числе такие, которые были умышленно скрыты подрядчиком, обязан известить об этом подрядчика в десятидневный срок по их обнаружении.

При возникновении между заказчиком и подрядчиком спора по поводу недостатков выполненной работы или их причин по требованию любой из сторон должна быть назначена экспертиза.

Расходы по проведению экспертизы несет подрядчик, за исключением случаев, когда экспертизой установлено отсутствие нарушений договора подряда или причинной связи между действиями подрядчика и обнаруженными недостатками. В этих случаях расходы по экспертизе несет сторона, потребовавшая ее назначения, а если экспертиза назначена по соглашению между сторонами, — обе стороны поровну.

Если иное не предусмотрено договором подряда, при уклонении заказчика от принятия выполненной работы подрядчик вправе по истечении одного месяца со дня, когда согласно договору результат работы должен был быть передан заказчику, и при условии последующего двукратного предупреждения заказчика, продать результат работы, а вырученную сумму, за вычетом всех причитающихся подрядчику платежей, внести в депозит нотариальной конторы на имя заказчика. Подрядчик вправе вместо продажи предмета подряда воспользоваться правом на его удержание или взыскать с заказчика причиненные убытки.

Если уклонение заказчика от принятия выполненной работы повлекло за собой просрочку в сдаче работы, риск случайной гибели на изготовленной (переработанной) вещи признается перешедшим к заказчику в момент, когда передача вещи должна была состояться (ст. 646 ГК от 1.03.1997 г).

## 8.2. Учет доходов, расходов и выявление финансового результата по объектам при длительном периоде ведения работ

На основе Национального стандарта бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ) N 17 «Договоры подряда на капитальное строительство» (Зарегистрирован МЮ 23.12.1998 г. N 579, утвержден МФ 02.11.1998 г. N 58) который разработан на основе Закона Республики Узбекистан “О бухгалтерском учете” и является элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Узбекистан.

Целью данного стандарта является определение методики бухгалтерского учета доходов и расходов, связанных с договорами строительных подрядов. Основным вопросом в учете договоров подряда является распределение доходов и затрат по договору подряда, так как даты вступления в силу подряда и его завершения обычно приходятся на разные отчетные периоды. Для определения момента, когда доходы и расходы по договору подряда должны отражаться в отчете о финансовых результатах в качестве доходов и расходов, настоящий стандарт использует критерии признания, установленные в принципах подготовки и представления финансовой отчетности (НСБУ “Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности”).

Настоящий стандарт применяется подрядчиками для подготовки и включения в финансовую отчетность результатов по договорам подряда на капитальное строительство.

Данный стандарт не распространяется на застройщиков-субъектов, производящих капитальное строительство для собственных нужд (хозспособ), так как они не получают доходов от этой деятельности, а все понесенные ими затраты капитализируются.

Термины, используемые в этом стандарте:

Договор подряда на капитальное строительство (в дальнейшем — “Договор строительного подряда”) — это договор, согласно которому подрядчик обязуется на свой риск выполнить строительные работы по заданию заказчика, а заказчик соглашается принять и оплатить выполненные работы. Договор строительного подряда может заключаться на строительство одного объекта или группы объектов, тесно взаимосвязанных или взаимозависимых по условиям их проектирования и использования. Кроме того, договоры строительного подряда могут включать работы по оказанию услуг, напрямую связанных со строительством объектов (то есть услуги дирекции строящихся объектов и архитекторов и т.п.).

Договор строительного подряда с фиксированной ценой — это договор, по которому стороны соглашаются на фиксированную цену (стоимость) строительных работ или на фиксированную ставку единицы выполненных работ с оговоркой о скользящей цене.

Договор строительного подряда по договорной цене — это договор строительного подряда, по которому подрядчику возмещаются фактические затраты, непосредственно связанные с выполнением строительных работ, в суммах, допускаемых заказчиком, включая оговоренное в договоре вознаграждение.

Требования данного стандарта применяются отдельно к каждому договору строительного подряда. В определенных обстоятельствах стандарт необходимо применять к отдельным компонентам одного договора подряда или к целой группе договоров подряда для того, чтобы отразить сущность договора подряда или группы договоров.

Если составляется один договор подряда сразу на несколько объектов, то строительство каждого объекта следует рассматривать сразу как отдельный договор строительного подряда, если выполняются следующие условия:

— по каждому объекту имеется отдельное предложение по договорной стоимости строительных работ;

— по каждому объекту было достигнуто соглашение, и у подрядчика и заказчика имеется возможность принятия или отказа от отдельных объектов;

— ***доходы и расходы*** могут быть определены по каждому объекту.

Договор строительного подряда может предусматривать строительство дополнительного объекта по выбору заказчика или может быть дополнен строительством дополнительного объекта. Строительство дополнительного объекта следует рассматривать как отдельный договор в том случае, если:

— объект существенно отличается по проектированию, технологии или функциям от того или тех объектов, которые были включены в первоначальный договор;

— договорная стоимость на дополнительный объект согласуется без учета договорной стоимости по первоначальному договору.

***Доход от подряда включает в себя:***

— первоначальную договорную стоимость строительных работ;

— доходы от изменения договора, доходы по претензиям и поощрительные выплаты.

Доход от договора строительного подряда определяется по текущей стоимости на момент начисления. На измерение дохода от договора подряда влияют различные непредвиденные работы, которые зависят от результатов будущих операций.

Изменение договора строительного подряда — это изменение в соответствии с действующим законодательством.

Доходы по взаимным претензиям — это сумма, которую подрядчик намерен получить от заказчика, нарушившего договоры подряда.

Поощрительные платежи — это дополнительные суммы, выплаченные подрядчику при выполнении или перевыполнении определенных в договоре подряда работ. Поощрительные выплаты включаются в доход методом начисления.

***К затратам по договору подряда относятся:***

— прямые затраты согласно Положению о составе затрат, которые связаны с данным договором подряда;

— косвенные затраты (накладные расходы) согласно Положению о составе затрат, которые относятся к общей строительной деятельности по договору подряда и могут быть распределены по договорам подряда и включаться в стоимость договора;

— прочие затраты, возмещаемые заказчиком по условиям договора строительного подряда, такие как затраты на опытно-

конструкторские работы, возмещение расходов по которым оговорено в условиях договора.

Затраты, которые не могут быть отнесены к деятельности по договору подряда или не могут быть распределены, исключаются из затрат по договору строительного подряда (например, административные расходы, затраты на опытно-конструкторские работы, расходы на реализацию, возмещение которых не определено в условиях договора подряда, и т.д.).

***Доходы и расходы следует признавать в качестве доходов и расходов с учетом степени завершения строительства по подряду на дату составления бухгалтерского баланса*** (то есть со ссылкой на процент завершения работ по подряду). Доходы и расходы должны учитываться в тех отчетных периодах, в которых они возникли.

Результат договора строительного подряда с фиксированной ценой оценивается при соблюдении всех следующих условий, если:

— общий доход по договору подряда может быть измерен;

— подрядчик получает экономическую выгоду;

— затраты и процент выполнения строительных работ возможно определить и включить в бухгалтерский баланс;

— фактически понесенные затраты по договору подряда могут быть сопоставлены со сметными нормами.

Результат договора строительного подряда “по договорной цене” может оцениваться при соблюдении всех нижеследующих условий, если:

— подрядчик получает экономическую выгоду;

— затраты и процент выполнения строительных работ возможно определить и включить в бухгалтерский баланс.

Когда в отношении получения суммы, уже включенной в доход по договору строительного подряда и уже отраженной в отчете о финансовых результатах, возникает неопределенность, тогда недополученная сумма или сумма, вероятность которой утрачена, учитывается как расход, а не как корректировка суммы дохода по договору строительного подряда.

Процент выполненных работ по договору строительного подряда измеряется в зависимости от вида договора следующими методами:

— пропорционально затратам, понесенным по выполненным строительным работам на определенную дату, к общим сметным затратам по договору;

— проведение контрольного обмера;

— завершение физической части работ по договору строительного подряда.

Промежуточные выплаты и авансовые платежи, полученные от заказчиков, не отражают уровень выполненных работ.

В тех случаях, когда результат по договору строительного подряда не может быть определен достоверно:

— доход должен признаваться только в той степени, в какой понесенные по договору подряда затраты, вероятно, будут возмещены;

— затраты по строительству должны признаваться в качестве расходов по данным первичного учета в период, в течение которого они были фактически понесены.

В тех случаях, когда общие затраты превышают доходы по договору строительного подряда, ***предполагаемые убытки*** должны признаваться как расходы настоящего отчетного периода.

Сумма таких убытков определяется независимо:

— от факта начала работы по договору подряда;

— от процента выполнения работ по договору подряда;

— от суммы валового дохода, ожидаемого по другим договорам подряда, которые рассматриваются как единый доход строительного подряда.

Подрядчик должен раскрывать:

— сумму дохода по каждому договору строительного подряда за отчетный период;

— методы, используемые для определения дохода по договору подряда, признаваемого за отчетный период;

— методы, используемые для определения стадии процента выполнения работ по незавершенным договорам строительного подряда.

Изменения в методах оценки доходов и затрат по договорам строительного подряда также должны раскрываться как изменения в учетных оценках, признаваемых в отчете о финансовых результатах ( НСБУ N 3 «Отчет о финансовых результатах» зарегистрирован МЮ. РУз 27.08.1998 г. № 484 утвержден МФ РУз 25.08.1998 г. № 43) за отчетный и последующие периоды.

По незавершенным на отчетную дату договорам строительного подряда подрядчик должен раскрывать следующую информацию:

— совокупную сумму фактически понесенных затрат и признанного дохода (за вычетом признанных убытков);

— полученную сумму предоплаты;

Подрядчик должен отражать в финансовых отчетах:

— дебиторскую задолженность заказчиков по строительным работам;

— кредиторскую задолженность заказчикам по строительным работам.

Все показатели учета доходов и расходов отражаются на транзитных счетах бухгалтерского учета на основе НСБУ 21 от счетов 9000 до 9900. Эти счета в конце месяца закрываются и выводят нам конечный финансовый результат. Транзитные счета в корреспонденции с соответствующими счетами показывают нам точное видение на отчетный период с выручкой или в убытках наша строительная компания осуществляет свою деятельность. Согласно Приказу Минфина РУз от 24 января 2003 года об утверждении «Форм финансовой отчетности и правил по их заполнению», отчет о финансовых результатах заполняется по форме № 2.

***Отчет о финансовых результатах*** — позволяет получить полную информацию о деятельности и показателях изменения капитала компании под влиянием расходов и доходов.[131]

[131] https://www.bss.uz/article/571-otchet-o-finansovyh-rezultatah-kak-zapolnit-formu-2-otchet-o-finrezultatah

Отчет финансовых результатов включают в себя нижеследующие показатели по соответствующим строкам:

Строка 010 «Чистая выручка от реализации продукции, (товаров, работ и услуг)»

Строка 020 «Себестоимость продаж»

Строка 030 «Валовая прибыль (убыток)»

Строка 050 «Расходы по реализации»

Строка 060 «Административные расходы»

Строка 070 «Прочие операционные расходы»

Строка 040 «Расходы периода всего»

Строка 090 «Прочие доходы от основной деятельности»

Строка 100 «Прибыль (убыток) от основной деятельности»

Строка 120 «Доходы в виде дивидендов»

Строка 130 «Доходы в виде процентов»

Строка 140 «Доходы от финансовой аренды»

Строка 150 «Доходы от валютных курсовых разниц»

Строка 160 «Прочие доходы от финансовой деятельности»

Строка 110 «Доходы от финансовой деятельности»

Строка 170 «Расходы по финансовой деятельности, всего»

Строка 180 «Расходы в виде процентов»

Строка 190 «Расходы в виде процентов по финансовой аренде»

Строка 200 «Убытки от валютных курсовых разниц»

Строка 210 «Прочие расходы по финансовой деятельности»

Строка 220 «Прибыль (убыток) от общехозяйственной деятельности»

Строка 230 «Чрезвычайные прибыли и убытки»

Строка 240 «Прибыль (убыток) до уплаты налога на прибыль»

Строка 250 «Налог на прибыль»

Строка 260 «Прочие налоги и другие обязательные платежи»

Строка 270"Чистая прибыль (убыток) отчетного периода"

Заполняя данные на бланке отчета формы №2 нужно учитывать следующий порядок заполнения:

Объем строительных работ, выполненных силами субподрядчика и собственными силами отражается в финансовой и

налоговой отчетности в строке 010 формы № 2 Отчета о финансовых результатах» в которой нужно указать общий объем выполненных работ (включая субподряд), а в строке 10 Расчета единого налогового платежа — объем работ, выполненных собственными силами.

Стоимость переданных заказчиком (генподрядчиком) материалов включается в объемы выполненных работ с начислением на них «прочих затрат» подрядчика (субподрядчика), при этом за итогом выполненных работ указывается возврат средств, без начисления на их стоимость «прочих затрат» подрядчика.

При предъявлении к оплате заказчику Справки-счета-фактуры процент прочих затрат подрядчика начисляется на всю стоимость использованных подрядчиком материалов, в том числе и предоставленных заказчиком на давальческой основе.

Обложению ЕНП подлежит объем работ, выполненных собственными силами вашей организации по предъявленным вами к оплате и подписанным заказчиком Справкам-счетам-фактурам о выполненных работах (понесенных затратах) без вычета услуг заказчика.

Условие о предоставлении генподрядчиком субподрядчику материалов для строительства **необходимо предусмотреть в основном договоре субподряда**. При этом целесообразно оговорить условие о передаче права собственности на предоставляемые генподрядчиком материалы, так как в вашем случае они передаются не на давальческой основе.

Основным документом, подтверждающим возникновение права собственности на законченное строительством здание (сооружение, жилой дом) является решение хокима района (города) об утверждении акта комиссии о приемке в эксплуатацию законченного строительством объекта.

Для списания материалов на строительство объекта целесообразно оформление Справки-счета-фактуры, составленной

в соответствии с проектно-сметной документацией, Отчета о расходе материалов в строительстве по форме № М-29.

Затраты, производимые при ремонте, отражаются на основании соответствующих первичных документов по учету операций отпуска (расхода) материальных ценностей, задолженности поставщикам (подрядчикам) за выполненные работы по ремонту и других расходов.

В бухгалтерском учете квартиры в построенном доме учитываются как готовая продукция на счете 2810.

Для того, чтобы по окончании работ определить фактическую себестоимость и финансовый результат по каждому объекту (в т.ч. по жилому дому), необходимо вести пообъектный (подоговорный) учет доходов и расходов.

В соответствии со статьей 353 НК плательщики ЕНП, занимающиеся несколькими видами деятельности, по которым установлены разные объекты налогообложения и (или) ставки ЕНП, должны вести раздельный учет по этим видам деятельности и уплачивать ЕНП по ставкам, установленным для соответствующих категорий налогоплательщиков.

Правильно списывать административные расходы строительной организации, если строительство ведется 2 года через счета 9420 «Административные расходы» и 9430 «Прочие операционные расходы», которые **закрываются в конце отчетного периода (квартала)** в корреспонденции со счетом 9910 «Конечный финансовый результат».

## 8.3. Документальное оформление и отражение на счетах бухгалтерского учета принятых работ от субподрядчиков

Строительство характеризуется высокой материалоемкостью, трудоемкостью и капиталоемкостью. Широкая номенклатура и большое количество участников инвестиционного процесса: заказчик, генеральный подрядчик, субподрядчики –также накладывают отпечаток на ведение бухгалтерского учета.

Учетчики сталкиваются с необходимостью организации по объектного учета затрат, раздельного учета собственных и субподрядных работ, учета давальческого сырья, учета услуг заказчика, генподрядчика и с другими сложностями.[132]

**Субподряд (договор субподряда)** — вид подряда, по которому подрядчик привлекает к исполнению своих обязательств другое лицо (субподрядчика) и несет перед заказчиком ответственность за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязательства субподрядчиком.

Гражданский Кодекс Республики Узбекистан помогает отделить понятие объектного учета, а именно глава 37 ГК РУз описывает общие положение о подряде.

Статья 634 ГК генеральный подрядчик и субподрядчик являются, если из законодательства или договора подряда не вытекает обязанность подрядчика выполнить предусмотренную в договоре работу лично, подрядчик вправе привлечь к исполнению части своего обязательства других лиц (субподрядчиков). В этом случае подрядчик выступает в роли генерального подрядчика.

Дочернее предприятия на основе договоров строительного подряда выступает генеральным подрядчиком, но иногда организация являясь генподрядчиком привлекает для выполнения отдельных работ сторонние юридические лица по договорам субподряда. В этом случае по отношению к субподрядчику организация-генподрядчик выступает в качестве «заказчика» и несет перед основным заказчиком ответственность за все работы, в том числе и за работы, выполненные и субподрядчиками. В рамках данного договора субподряда организация (генподрядчик) осуществляет передачу субподрядчику принадлежащей ей на правах собственности (купленных организаций) строительных материалов и оборудования для выполнения строительно-монтажных работ на объекте основного заказчика. При этом права собственности сохраняются за генподрядчиком. Передача

[132] https://www.norma.uz/uz/novosti_kompanii/osobennosti_raboty_buhgaltera_v_stroitelnoy_organizacii

строительных материалов осуществляются по накладной и акту передачи-приема материалов и оборудования.

Субподрядчик составляет для генподрядчика отчет о фактически израсходованных материалов (и оборудования) возвращает генподрядчику на основании накладной и акта передачи-приема.

Газета norma.uz приводит пример и бухгалтерские проводки по вышеперечисленным операциям, а также перечень оформляемых документов.

**Пример 8.4.1.** Генподрядчиком с заказчиком заключен договор на строительство объекта недвижимости на общую сумму 100 млн сум. С НДС.

Генподрядчик приобрел строительные материалы, предназначенные для передачи субподрядчику, на сумму 5 млн сум, в том числе НДС – 834 тыс.сум.

Генподрядчик с субподрядчиком заключили договор субподряда на сумму 15 млн сум. без учета материалов генподрядчика. Генподрядчик передал субподрядчику строительные материалы на сумму 4 166,0 тыс сум. (без НДС). Из них субподрядчик возвратил не использованные материалы на сумму 1 млн сум. (без НДС). Генподрядчик и субподрядчик применяют общеустановленный порядок налогообложения. Генподрядчик по вышеуказанным операциям произвел следующие записи в бухгалтерском учете (см.табл 8.4.1.), а также субподрядчиком (см.табл 8.4.2.).

**Таблица 8.4.1.**

**Учет генподрядчика и корреспонденция счетов в бухгалтерском учете**

| **Содержание операции** | **Дебет** | **Кредит** | **Сум-ма (тыс. сум.)** | **Документальное основание** |
|---|---|---|---|---|
| Приобретены генпод-рядчиком строительные материалы у поставщика, которые в дальнейшем передаются субподрядчику | 1050 | 6010 | 4 166 | Договор, счет фактура от поставщика |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Отражена сумма НДС по приобретенным материальным ресурсам | 4410 | 6010 | 834 | Счет фактура от поставщика |
| Отражен принимаемый к зачету НДС, относящийся к материальным ресурсам | 6410 | 4410 | 834 | Счет фактура от поставщика |
| Отражена передача строительных материалов субподрядчику | 1070 | 1050 | 4 166 | Договор субподряда, акт передачи и приема |
| Отражена стоимость выполненных и сданных субподрядчиком строительно-монтажных работ (за минусом НДС), принятых к оплате (без стоимости строительных материалов генподрядчика, переданных им субподрядчику) | 2010 | 6010 | 12 500 | Акт выполненных работ, справка-счет-фактура (выставляется субподрядчиком) |
| Отражена сумма НДС от стоимости выполненных и сданных субподрядчиком строительно-монтажных работ | 4410 | 6010 | 2 500 | Справка-счет-фактура (выставляется субподрядчиком) |
| Отражен принимаемый к зачету НДС, относящийся к строительным работам, выполненным субподрядчиком | 6410 | 4410 | 2 500 | Справка-счет-фактура |
| Списана стоимость строительных материалов у генподрядчика, переданных субподрядной организации (за вычетом возвращенных материалов) | 2010 | 1070 | 3 166 | Акт выполненных работ (отдельной стройкой) |
| Отражена стоимость возвращенных субподрядчиком материалов, полученных от подрядчика | 1060 | 1070 | 1 000 | Справка-счет-фактура (отдельной стройкой) |
| Сданы заказчику работы, выполненные генподрядчиком (реализация) | 4010 | 9010 | 83 333 | Справка-счет-фактура (выполняется генподрядчиком) |
| Отражена начисленная сумма НДС по работам, выполненным генподрядчиком | 4010 | 6410 | 16 667 | Справка-счет-фактура (выполняется генподрядчиком) |

В целях налогообложения в состав выручки включены:

У генподрядчика - выручка от реализации выполненных строительных работ в размере 83 333 тыс. сум.;

У субподрядчика - выручка от реализации выполненных строительных работ (без включения в нее стоимости материалов генподрядчика) в размере 12 500 тыс.сум.

Все вышеуказанные в таблицах бухгалтерские операции отражаются при использовании в бухгалтерском учете операций по субподрядным договорам.[133]

Договор в строительном объекте играют огромную роль в строительстве. Каждый пункт договора и от вида составляемого договора в строительстве определяются права и обязанности застройщика, субподрядчика или подрядчика. Цена в договоре помогает определить сумму строительных работ, расходов, выручку после окончании строительства объекта. Важно при определении выручки от строительства, понять какая будет налогооблагаемая база и налоговая ставка данной строительной организации. Во основном строительные организации являются НДС плательщиками, а также оплачивают налог на прибыль, ставка которая составляет 15 % на сегодняшний день согласно Налоговому Кодексу Республики Узбекистан (новая версия 2020 г).

**Таблица 8.4.2.**

**Приведенные бухгалтерские записи субподрядчиком по вышеуказанным операциям**

| **Содержание операции** | **Дебет** | **Кредит** | **Сум-ма (тыс. сум.)** | **Документальное основание** |
|---|---|---|---|---|
| Отражена стоимость строительных материалов, полученных от генподрядчика | 003 | | 4 166 | Договор субподряда, акт передачи и приема |
| Списана стоимость строительных материалов, использованных в ходе строительства | | 003 | 3 166 | Акт выполненных работ (отдельной стройкой) |
| Списана стоимость возвращенных подрядчику материалов, полученных от генподрядчика | | 003 | 1 000 | Справка-счет-фактура (отдельной стройкой) |

[133] https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text97972_podryadchik_i_subpodryadchik_vedem_buhgalteriyu_pravilno

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Отражена стоимость выполненных и сданных генподрядчику строительно-монтажных работ (за минусом НДС), принятых к оплате (без стоимости строительных материалов генподрядчика, переданных им субподрядчику) | 4010 | 9010 | 12 500 | Акт выполненных работ, справка-счет-фактура (выставляется субподрядчиком) |
| Отражены сумма НДС от стоимости выполненных и сданных генподрядчику строительно-монтажных работ, сумма НДС от стоимости строительных работ | 4010 | 6410 | 2 500 | справка-счет-фактура (выставляется субподрядчиком) |

В целях налогообложения в состав выручки включены:

У генподрядчика - выручка от реализации выполненных строительных работ в размере 83 333 тыс. сум.;

У субподрядчика - выручка от реализации выполненных строительных работ (без включения в нее стоимости материалов генподрядчика) в размере 12 500 тыс.сум.

Все вышеуказанные в таблицах бухгалтерские операции отражаются при использовании в бухгалтерском учете операций по субподрядным договорам.[134]

Договор в строительном объекте играют огромную роль в строительстве. Каждый пункт договора и от вида составляемого договора в строительстве определяются права и обязанности застройщика, субподрядчика или подрядчика. Цена в договоре помогает определить сумму строительных работ, расходов, выручку после окончании строительства объекта. Важно при определении выручки от строительства, понять какая будет налогооблагаемая база и налоговая ставка данной строительной организации. Во основном строительные организации являются НДС плательщиками, а также оплачивают налог на прибыль, ставка которая составляет 15 % на сегодняшний день согласно Налоговому Кодексу Республики Узбекистан (новая версия 2020 г).

**Опорные слова**

[134] https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text97972_podryadchik_i_subpodryadchik_vedem_buhgalteriyu_pravilno

Заказчик, субподрядчик, подрядчик, документ, первичный документ, сводный документ, акт выполненных работ, счет фактура, договор на оказание строительных услуг, справка о стоимости выполненных работ и затрат, субподрядные договора, налоговая ставка, налог на добавленную стоимость.

## Контрольные вопросы:

1. Документальное оформление и учет сдачи работ заказчикам?
2. Справка о стоимости выполненных работ и затрат?
3. Какую ответственность несет генеральный подрядчик перед субподрядчиком?
4. Какую ответственность несет подрядчик?
5. Что включает в себя цена работы в договоре подряда и как ее начисляют?
6. Учет доходов, расходов и выявление финансового результата по объектам при длительном периоде ведения работ?
7. Какие затраты относятся по договору подряда?
8. Документальное оформление и отражение на счетах бухгалтерского учета принятых работ от субподрядчиков?

## Глоссарий

***Счет-фактура*** – это документ, удостоверяющий факт отгрузки товаров или оказания услуг и их стоимость. Его оформляет продавец (поставщик) в электронном виде по строго установленному образцу (формату) и выставляет покупателю (заказчику). (ст. 47 НК РУз), (п. 2,3 Положения, прил №2 к ПКМ №489 от 14.08.2020 г).

***Договор строительного подряда*** — это договор, согласно которому подрядчик обязуется на свой риск выполнить строительные работы по заданию заказчика, а заказчик соглашается принять и оплатить выполненные работы.

***Договор строительного подряда с фиксированной ценой*** — это договор, по которому стороны соглашаются на фиксированную цену (стоимость) строительных работ или на фиксированную ставку единицы выполненных работ с оговоркой о скользящей цене.

***Договор строительного подряда по договорной цене*** — это договор строительного подряда, по которому подрядчику возмещаются фактические затраты, непосредственно связанные с выполнением строительных работ, в суммах, допускаемых заказчиком, включая оговоренное в договоре вознаграждение.

***Отчет о финансовых результатах*** — позволяет получить полную информацию о деятельности и показателях изменения капитала компании под влиянием расходов и доходов.[135]

**Субподряд (договор субподряда)** — вид подряда, по которому подрядчик привлекает к исполнению своих обязательств другое лицо (субподрядчика) и несет перед заказчиком ответственность за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязательства субподрядчиком.

[135] https://www.bss.uz/article/571-otchet-o-finansovyh-rezultatah-kak-zapolnit-formu-2-otchet-o-finrezultatah

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ


**1.** 01.05.2023 г. Конституция Республики Узбекистан;

**2.** 01.03.1997 г. Гражданский Кодекс Республики Узбекистан;

**3.** 30.04.2023 г. Трудовой кодекс Республики Узбекистан;

**4.** 01.01.2020 г. Налоговый кодекс Республики Узбекистан;

**5.** 15.04.2016 г. Закон «О бухгалтерском учете» Республики Узбекистан;

**6.** 22.04.2016 г. Таможенный Кодекс Республики Узбекистан;

**7.** 01.02.2022 г. N ЗРУ-748 «О внесении дополнений и изменений в таможенный кодекс Республики Узбекистан»;

**8.** Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан, от 05.02.1999 г. № 54 «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов»;

**9.** № УП-5643 от 28.01.2019 г. Указ Президента Республики Узбекистан «О мерах по совершенствованию системы управления в сферах инвестиций и внешней торговли»;

**10.** Закон Республики Узбекистан, от 01.01.2024 г. № ЗРУ-891 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательный акты Республики Узбекистан с связи с принятием основных направлений налоговой бюджетной политики на 2024 год»;

**11.** N УП-5564 от 30.10.2018 г Указ Президента Республики Узбекистан «О мерах по дальнейшей либерализации торговли и развитию конкуренции на товарных рынках»;

**12.** 01.11.2001 г. Постановление МФ N 120, ГНК N 2001-112, Госкомдемонополизации N 9, зарегистрированным МЮ 13.11.2001 г. N 1083 «О порядке применения торговыми организациями предельных торговых надбавок на отдельные виды социально значимых потребительских товаров (мука, масло растительное и сахар)»;

**13.** 31.07.2003 г № 1260 Постановление Министерства финансов Республики Узбекистан, Государственного налогового

комитета Республики Узбекистан, «Об утверждении положения о порядке исчисления и уплаты налога на валовый доход предприятиями торговли и общественного питания»;

**14.** 13.02.2003 г. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан № 75 «Об утверждении правил розничной торговли в Республике Узбекистан и правил производства и реализации продукции (услуг) общественного питания в Республике Узбекистан»;

**15.** НСБУ №2 «Доходы от основной деятельности» Зарегистрирован МЮ РУз 26.08.1998 г. № 483 Утвержден МФ РУз 20.08.1998 г. № 41;

**16.** Положение о порядке применения контрольно-кассовых машин с фискальной памятью при осуществлении денежных расчетов с населением (Приложение N 1 к Постановлению КМ РУз от 17.11.2011 г. N 306);

**17.** Приложение N 2 к НСБУ N 21, утвержденному Приказом министра финансов от 09.09.2002 г. N 103, зарегистрированным МЮ 23.10.2002 г. N 1181)

**18.** Положение о порядке осуществления транзитных операций с товарами и транспортными средствами (Приложение N 1 к Постановлению КМ РУз от 31.12.2022 г. N 737);

**19.** Положение о порядке ведения мониторинга и контроля за осуществлением внешнеторговых операций (Приложение N 1 к Постановлению КМ РУз от 14.05.2020 г. N 283);

**20.** Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 08.07.2021 г. N 429 «О дополнительных мерах по дальнейшему упрощению таможенного администрирования и процедур»;

**21.** НСБУ N 17 «Договоры подряда на капитальное строительство» (Зарегистрирован МЮ 23.12.1998 г. N 579, утвержден МФ 02.11.1998 г. N 58;

**22.** НСБУ N 3 «Отчет о финансовых результатах» зарегистрирован МЮ. РУз 27.08.1998 г. № 484 утвержден МФ РУз 25.08.1998 г. № 43;

**23.** Мартынюк К. Ю. «Роль торговой деятельности в экономике страны» file:///C:/Users/E-max.uz/Downloads/rol-torgovoy-deyatelnosti-v-ekonomike-strany.pdf

**24.** Гужвина, Н.С. Учѐт в торговых организациях: учебное пособие / Н.С. Гужвина, Н. В. Чумакова. – Зерноград: Азово-Черноморский инженерный институт ФГБОУ ВПО ДГАУ, 2014. – 6, 56-57 с;

**25.** С. Н. Ташназаров. Молиявий бухгалтерия ҳисоби 1 [Матн]: дарслик / Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти – Самарқанд.: “STEP-SEL” МЧЖ нашриёти, 2023 - 580 бет.

**26.** З.Б.Эшпулатова. Иқтисодий субъектларда даромадлар бухгалтерия ҳисоби методологиясини такомиллаштириш (халқаро стандартлар асосида). [Матн]: монография / Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти – Самарқанд.: “STAP-SEL” МЧЖ. Нашриёти, 2023 - 150 бет;

**27.** К.Б.Уразов. Бухгалтерский учет и налогообложение в торговле – Ташкент: Издательский дом “Мир экономики и права”, 2005. - ___стр. (Библиотека газеты “Налоговые и таможенные вести”, вып.2)=

**28.** К.Б.Уразов. Бошқа тармоқларда бухгалтерия ҳисобининг хусусиятлари. Дарслик. Қайта ишланган ва тўлдирилган 2-нашр.-Т.: «Fan va texnologiya», 2019, 540 бет.

**Использованные нтернет сайты**

**29.** https://gazeta.norma.uz/uz/publish/doc/text170237_uchet_tary

**30.** https://buxgalter.uz/uz/publish/doc/text150122_schet_2980_torgovaya_nacenka

**31.** https://www.norma.uz/uz/novoe_v_zakonodatelstve/kak_platit_nalog_na_potreblenie_topliva_nekotorym_kategoriyam_platelshchikov

**32.** https://wika.tutoronline.ru/obshhestvoznanie/class/8/mezhdunarodnaya-torgovlya

**33.** https://base.garant.ru/18107513/1b93c134b90c6071b4dc3f495464b753/#friends

**34.** https://buxgalter.uz/publish/doc/text155706_kak_uplatit_enp_i_predstavit_otchetnost

**35.** https://www.bss.uz/article/210-kak-rasschitat-nalog-s-oborota-v-uzbekistane
**36.** https://studfile.net/preview/7710095/page:4/
**37.** https://class365.ru/skladskoi-uchet/sklad-tovary/
**38.** https://skladi.uz/ru/v-uzbekistane-utverzhdeno-polozhenie-o-poryadke-osushchestvleniya-tranzitnyh-operacij-s-tovarami-i-transportnymi-sredstvami
**39.** http://fmc.uz/legisl.php?id=prav_rozn_torg
**40.** https://kadrovik.uz/uz/question/19249
**41.** https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/

## СОДЕРЖАНИЕ

**ВВЕДЕНИЕ.....3**

**ТЕМА 1. ЗНАЧЕНИЕ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В ЭКОНОМИКЕ СТРАНЫ. ОСНОВНЫЕ ОБЪЕКТЫ УЧЕТА В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ. .....6**

1.1. Роль и значение торговли как вида деятельности в экономике страны.....6

1.2. Виды торговли. Понятие оптовой и розничной торговли.....9

1.3. Объекты учета в торговых организациях .....13

1.4. Понятие товара, тары, издержек обращения, торговой наценки, методы оценки товаров для целей бухгалтерского учета .....15

Контрольные вопросы: .....31

**ТЕМА 2. РЕЖИМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....34**

2.1. Учет единого налогового платежа.....34

2.2. Расчёт и учет налога на потребление горючего, автозаправок45

2.3. Особенности расчета и учёта налога на валовый доход.....50

2.4. Учёт платежей в государственные целевые фонды.....57

Контрольные вопросы: .....63

**ТЕМА 3. УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ. .....65**

3.1. Понятие, состав и классификация издержек обращения .....65

3.2. Особенности учета доходов в торговых организациях на основе Международных стандартов финансовой отчетности .....71

3.3. Выявление конечного финансового результата на счетах бухгалтерского учета в торговой деятельности. .....88

3.4. Особенности составления отчета о финансовых результатах в торговых организациях.....94

Контрольные вопросы .....99

**ТЕМА 4. УЧЕТ ТОВАРОДВИЖЕНИЯ В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ.....102**

4.1. Порядок оформления первичными документами операций по приобретению и продаже товаров в оптовой торговле, отчетность материально-ответственных лиц .....102

4.2. Учет товаров в местах хранения и в бухгалтерии.....112

4.3 Учет поступления и продажи товаров .....119

4.4. Учет операций транзитной реализации .....123

Контрольные вопросы .....133

**ТЕМА 5. УЧЕТ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ.....137**

5.1. Учет поступления и продажи товаров в розничной торговле137

5.2. Особенности учета продажи товаров с рассрочкой платежа, в кредит, с использованием банковских карт, подарочных сертификатов .....144

5.3. Учет скидок, предоставляемых при продаже товаров, а также международная практика и отражение в налоговом учете .....153

5.4. Учет возврата в розничной торговле и отражение в налоговом учете.....170

5.5. Кассовые отчеты материально-ответственных лиц.....178

Контрольные вопросы .....191

**ТЕМА 6. УЧЕТ ТОВАРНЫХ ПОТЕРЬ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.....194**

6.1. Понятие и виды товарных потерь.....194

6.2. Учет товарных потерь, выявленных при поступлении товаров .....196

6.3. Особенности определения и списания естественной убыли в оптовой и розничной торговле.....199

6.4. Последовательность и бухгалтерский учет списания недостачи товаров и налоговые последствия .....205

Контрольные вопросы: .....209

**ТЕМА 7. ОБЪЕКТЫ И СТАТЬИ УЧЕТА ЗАТРАТ В ПОДРЯДНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.....211**

7.1. Объекты бухгалтерского учета в подрядных организациях ..211

7.2. Состав и классификация затрат строительного производства .....220

7.3. Особенности учета строительных материалов и заработной платы рабочих.....229

7.4. Учет и распределение расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов .....244

7.5. Учет косвенных расходов и их распределение .....247

7.6. Учет расходов на возведение временных не титульных сооружений .....250

Контрольные вопросы .....254

**ТЕМА 8. УЧЕТ СДАЧИ РАБОТ ЗАКАЗЧИКАМ И РАСЧЕТОВ С СУБПОДРЯДЧИКАМИ.....256**

8.1. Документальное оформление и учет сдачи работ заказчикам .....256

8.2. Учет доходов, расходов и выявление финансового результата по объектам при длительном периоде ведения работ .....263

8.3. Документальное оформление и отражение на счетах бухгалтерского учета принятых работ от субподрядчиков .....272

Контрольные вопросы: .....278

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .....280**

**З.Б. ЭШПУЛАТОВА**

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

**Учебное пособие**

Редактор: З.Н. Бободустов
Корректировщик: Н. Эргашев

*Учебное пособие представлена к публикации по решению Совета Самаркандского института экономики и сервиса (протокол № 10 от 31 мая 2024 г.).*

4681

**ISBN:** 978-9910-702-32-7

Лицензия № 033337 (27.07.2022)
© Издательство ООО “STAP-SEL”,
Самарканд 2024.
Разрешено на печать 31.05.2024 г.

Распечатано 23.12.2024 г.
**Формат бумаги 60x84 1/16., Бумага офсетная.**
**Гарнитура “Times New Roman”.**
**Печать офсетная. Усл. п. л. 18.00**
**Заказ № 0149A/24. Тираж 100 эк.**

Распечатано в полиграфии
**Самаркандского института**
**экономики и сервиса.**
**LICENSE № 025316**
**REESTR № X-119112**
**Адрес:** г. Самарканд, ул. Шохруха 60.