

ПЕРМСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ

Ю. Г. Мурашова, М. Н. Наам

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ



МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего образования
«ПЕРМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Ю. Г. Мурашова, М. Н. Наам

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

*Допущено методическим советом
Пермского государственного национального
исследовательского университета в качестве
учебного наглядного пособия для студентов, обучающихся
по направлению подготовки бакалавров
«Экономика»*



Пермь 2022

УДК 657.1(075.8)

ББК 65.052я7

М911

Мурашова Ю. Г.

М911 Бухгалтерский учет [Электронный ресурс] : учебное наглядное пособие / Ю. Г. Мурашова, М. Н. Наам ; Пермский государственный национальный исследовательский университет. – Электронные данные. – Пермь, 2022. – 6,21 Мб ; 115 с. – Режим доступа: <http://www.psu.ru/files/docs/science/books/uchebnie-posobiya/murashova-naam-buhgalterskij-uchet.pdf>. – Заглавие с экрана.

ISBN 978-5-7944-3793-5

Раскрываются вопросы порядка и методики бухгалтерского учета согласно структуре курса «Бухгалтерский учет». Весь материал изложен с учетом действующих норм российских правил бухгалтерского учета по состоянию на 01.01.2022.

Пособие соответствует учебным планам бакалавриата ПГНИУ, отвечает образовательным требованиям.

Предназначено для студентов бакалавриата направления Экономика, Менеджмент, Торговое дело, Управление персоналом и преподавателей экономического факультета, а также для практических работников.

При работе над пособием использованы материалы из справочно-правовой системы «Консультант-Плюс», представленный ЗАО «Телекомплюс» (г. Пермь).

УДК 657.1(075.8)

ББК 65.052я7

*Издается по решению ученого совета экономического факультета
Пермского государственного национального исследовательского университета*

Рецензенты: департамент экономических, финансовых и бухгалтерских экспертиз Пермской торгово-промышленной палаты (директор департамента, канд. экон. наук **Д. В. Орлов**);

профессор департамента аудита и корпоративной отчетности Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, д-р экон. наук, доцент **И. В. Ветрова**

ISBN 978-5-7944-3793-5

© Мурашова Ю. Г., Наам М. Н., 2022

© ПГНИУ, 2022

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
Тема 1. Классификация моделей операций отдельных хозяйственных процессов.....	6
Тема 2. Учет операций процесса капитальных вложений.....	17
Тема 3. Учет операций процесса заготовления.....	26
Тема 4. Учет операций процесса производства.....	44
Тема 5. Учет операций процесса реализации.....	57
Тема 6. Виды отчетности организаций, ее состав и назначение.....	77
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	112

ВВЕДЕНИЕ

После утверждения в 1998 г. Программы реформирования бухгалтерского учета согласно международным стандартам финансовой отчетности нормативная база бухгалтерского учета, национальные учетные стандарты (ПБУ, ФСБУ) формируются в соответствии с общепринятой мировой практикой, которую обобщают международные стандарты учета и финансовой отчетности. Это обуславливает в первую очередь изучение базовых основ бухгалтерского учета, его теорию и методологию.

Изучение дисциплины «Бухгалтерский учет» обеспечивает фундаментальную подготовку студентов в области бухгалтерского учета организаций. Изучаются основные элементы метода бухгалтерского учета, их взаимосвязь, а также принципы подготовки и представления финансовой отчетности, состав финансовой отчетности и порядок составления отдельных ее форм, учет отдельных элементов финансовой отчетности и порядок их признания в ней.

Цель подготовки специалистов по данной дисциплине: дать знания об объектах бухгалтерского учета, их составе, способах оценки, документировании операций по их движению, методологии и технике учета; о правилах формирования доходов и расходов организации, определении финансовых результатов, формирования показателей финансовой отчетности; о методике расчетов фактической и справедливой стоимости различных объектов; научить работать с нормативными актами, инструктивными положениями и методическими рекомендациями. Полученные знания позволят специалистам в дальнейшем широко практически применять правила бухгалтерского учета в организациях, формировать в конечном итоге финансовую отчетность с учетом всех требований норм законодательства РФ.

В результате изучения дисциплины специалист должен:

- иметь представление об основах бухгалтерского учета, организации, методологии и технике бухгалтерского учета, принципах составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- знать принципы организации бухгалтерского учета и финансовой отчетности, основные нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности, налогообложению, современные проблемы учета;
- уметь применять на практике теоретические знания и работать в должности бухгалтера на любом участке работы вплоть до составления финансовой отчетности; пользоваться нормативными актами и инструктивными материалами, регулирующими вопросы бухгалтерского, налогового учета и отчетности; принимать конкретные решения по порядку отражения хозяйственных операций в соответствии с меняющимся законодательством в области бухгалтерского учета и налогообложения и обосновывать принимаемые решения по сложным и спорным вопросам учета;
- приобрести навыки как практической работы бухгалтера, так и научной работы, проводить научные исследования профессиональных проблем, разрабатывать внутрифирменные стандарты и положения по бухгалтерскому учету и отчетности;

- владеть техникой бухгалтерского учета любых хозяйственных операций и составления отчетности;
- иметь опыт практической и научной работы по специальности.

Специфика дисциплины «Бухгалтерский учет» заключается в том, что это динамично развивающаяся учетная система. Бухгалтерский учет развивается в двух направлениях: повышение качества самих стандартов и расширение географии их применения. В этой связи материал учебников устаревает практически сразу же после их публикации. Поэтому важнейшими составными блоками учебного материала являются, кроме учебников, лекции (поскольку в них дается действующий на момент их чтения материал по порядку применения действующих учетных стандартов), нормативные акты и инструктивные материалы. Последние студент должен найти в электронных базах данных справочно-правовых систем «КонсультантПлюс», «Гарант» либо на сайте Минфина РФ. Следует обратить внимание на то, что при подготовке к сдаче экзамена необходимо исходить из действующих на момент сдачи экзамена нормативных положений, т.е. учесть все произошедшие изменения. В свою очередь, это требует постоянной работы с нормативной базой по бухгалтерскому учету.

Знание нормативных и инструктивных материалов, учет всех изменений в них, позволит быть в курсе проблем, стоящих перед специалистами в области бухгалтерского учета, выявить тенденции в развитии науки и практики.

Умение читать нормативные акты и инструктивные материалы достигается путем составления блок-схем по изучаемым нормативным документам. Обязательным условием обучения является формирование студентами пакетов документов по отдельным темам дисциплины, включающим первоисточники, блок-схемы к ним.

В результате изучения дисциплины «Бухгалтерский учет» студенты должны усвоить основы методологии, методики и техники отражения основных хозяйственных процессов в системе бухгалтерского учета. Последнее достигается путем интенсивной работы на семинарских, практических занятиях и при выполнении самостоятельной работы, которая способствует более глубокому усвоению изучаемого курса, формированию навыков исследовательской работы и ориентированию студентов на умение применять теоретические знания на практике.

Цель учебно-наглядного пособия – кратко и тезисно систематизировать знания студентов. Информация имеет вид тезисов, схем и рисунков. Подходит для самостоятельного изучения тем/вопросов без объяснения преподавателя. Предназначен для изучения актуальной информации в области бухгалтерского учета и отчетности. Помогает составить конспект благодаря сжатой форме информации и тезисам.

Тема 1. Классификация моделей операций отдельных хозяйственных процессов

Вопросы

- 1.1. Коммерческие (КО) и некоммерческие (НКО) организации: общие черты и основные отличия.
- 1.2. Формы юридических лиц.
- 1.3. Факты хозяйственной жизни (ФХЖ).
- 1.4. Модели хозяйственных процессов.

1.1. Коммерческие (КО) и некоммерческие (НКО) организации: общие черты и основные отличия

Коммерческими признаются организации, *преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели* своей деятельности (хозяйственные товарищества и общества, крестьянские (фермерские хозяйства), хозяйственные партнерства, производственные кооперативы, государственные и муниципальные унитарные предприятия) (п.2 ст.50 ГК РФ).

Некоммерческими являются организации, *не преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели* своей деятельности и не распределяющие полученную прибыль между участниками (потребительские кооперативы, общественные организации, ассоциации (союзы), товарищества собственников жилья, казачьи общества, общины малочисленных народов, фонды, религиозные организации, публично-правовые компании, адвокатские палаты).

Общие черты:

- И те и другие могут исполнять на рынке роли продавцов и покупателей, т.е. и те и другие могут вести деятельность в рыночных нишах.
- Оба варианта подходят, чтобы получать прибыль, заниматься инвестированием. Управлением собственными финансовыми средствами.
- И в том и в другом случае компании должны, чтобы оставаться на плаву, получать больше средств, чем тратят.
- Бухгалтерский учет – обязательное действие как для КО, так и НКО.

Основные различия КО и НКО, приведены в табл. 1.

Таблица 1 – Основные различия КО и НКО

№	Критерии	КО	НКО
1.	Цель деятельности	Извлечение прибыли	Производство социально-значимых услуг
2.	Возможность распределения прибыли	Распределяет прибыль между участниками	Не распределяет прибыль между участниками
3.	Источник функционирования	Получаемая прибыль	Целевое финансирование, доходы от предпринимательской и иной, приносящей доход деятельности, если такая деятельность разрешена законом
4.	Правоспособность	Общая	Специальная

1.2. Формы юридических лиц



Рис.1. Формы юридических лиц

1.3. Факт хозяйственной жизни (ФХЖ)

Факт хозяйственной жизни - сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств (ст.3 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Факт хозяйственной жизни (ФХЖ) — объект бухгалтерского учета, который появился в России относительно недавно. Объект, был и раньше, но такое название он получил только в 2011 году, после принятия нового закона «О бухгалтерском учёте» № 402-ФЗ. До этого ФХЖ сначала назывался «хозяйственная операция», а позже — с середины 90-х — «факт хозяйственной деятельности».

Набор «сделка, событие, операция» в этой конструкции для того, чтобы охватить все возможные действия, из-за которых появляется ФХЖ.

Сделка — две или несколько компаний договорились о поставке товара, выполнении работ, оказании услуг или чем-то еще. Важно, что с каждой стороны было волеизъявление.

Событие происходит независимо от воли участников. Например, закрытие кафе из-за коронавируса или пожара — это событие.

Операция — действие в цепочке других действий. Например, сделка по поставке нескольких партий товаров у поставщика приведет к нескольким продажам. Каждая продажа будет состоять из операций признания выручки, списания себестоимости и определения финансового результата.

Мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета.

Мнимым объектом признается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе несуществующие расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни).

Притворным считается объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки).

Документы, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок, к бухгалтерскому учету не принимаются. Не являются мнимыми объектами бухгалтерского учета резервы, фонды, предусмотренные законодательством РФ, и расходы на их создание.

Пример 1 (мнимая сделка)

Мнимая сделка совершается только формально, на бумаге.

Стороны с самого начала не планируют исполнять обязательства по заключенному соглашению и не желают наступления ее правовых последствий.

При этом мнимая сделка имеет свои цели, обычно это стремление получить какой-то незаконный результат.

Типичным *примером* такого договора является ситуация, когда собственник продает имущество, чтобы избежать его изъятия за долги в пользу государства. В этом случае он не хочет действительного перехода во владение иного лица. На самом деле он преследует незаконную цель – избежать ответственности.

Рассматривая подобное дело, суд основывает свое решение на факте реального перехода имущества другому лицу.

Пример 2 (притворная сделка)

В случае с притворной сделкой стороны действительно вступают в юридические отношения, однако они отличаются от тех, которые указаны в договоре. Здесь нужно различать прикрывающую сделку, которая и является притворной, а также прикрываемую, которая и должна была быть заключена.

Например, если заключен договор на продажу квартиры за 2 млн. рублей, но в действительности она была продана за 2,5 млн. рублей. В данном случае прикрывающая сделка на 2 млн. оформлена для прикрытия второй и для уменьшения суммы налога на доходы с физических лиц.

1.4. Модели хозяйственных процессов

Хозяйственная деятельность организации, независимо от ее организационно-правовой формы, представляет собой последовательное сочетание взаимосвязанных, поочередно или одновременно протекающих хозяйственных процессов.

Каждый хозяйственный процесс в деятельности любой организации (от ее создания до ликвидации) складывается из множества постоянно совершающихся фактов хозяйственной жизни.

Под *хозяйственной операцией* понимается комплекс действий сотрудников организации, результатом которых является решение конкретно поставленной оперативной цели.

Необходимое условие отражения каждой хозяйственной операции в учете - наличие правильно оформленного документа. Суть выполненной хозяйственной операции фиксируется в первичных документах (одном или нескольких).

Хозяйственные операции являются одним из объектов бухгалтерского учета. При их осуществлении необходимо решить три проблемы:

- 1) установить время совершения хозяйственной операции и ее регистрации (проблема идентификации);
- 2) установить стоимостное выражение хозяйственной операции (проблема оценки);
- 3) определить, каким образом операция должна быть отражена в учете (проблема классификации), т.е. в выборе счетов бухгалтерского учета, порядке записи операций на счетах, что обеспечивает хранение полной информации, ее накапливание и обобщение в пределах отчетного периода.

1.4. Модели хозяйственных процессов

Основные хозяйственные процессы, формирующие модели отражения хозяйственных операций в системе бухгалтерского учета:

- 1) процесс капитальных вложений;
- 2) процесс заготовления (снабжения);
- 3) процесс производства;
- 4) процесс реализации.

Назначение каждого процесса – получение определенных результатов.

Процесс капитальных вложений (КВ) – совокупность фактов хозяйственной жизни, связанных с осуществлением вложений в создание основных средств (ОС).

Процесс заготовления (снабжения) – совокупность операций по обеспечению организации *предметами и средствами труда*, необходимыми для осуществления хозяйственной деятельности.

Процесс производства — совокупность действий работников и средств труда, в результате которых сырье, материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, поступающие на предприятие, превращаются в готовую продукцию или услугу в заданном количестве и заданного свойства, качестве и ассортименте в определенные сроки.

Процесс реализации – совокупность хозяйственных операций, в результате которых продукция произведенная предприятием передается покупателю, а покупатель возмещает стоимость приобретаемого продукта.

Модель учета любого хозяйственного процесса включает общие элементы:

- понятие хозяйственного процесса;
- факты хозяйственной жизни;
- задачи учета хозяйственных процессов;
- объекты бухгалтерского учета;
- оценку;
- предназначенные для их учета счета бухгалтерского учета;
- документальное оформление фактов хозяйственной жизни;
- порядок учета их;
- раскрытие информации об объектах бухгалтерского учета в бухгалтерской отчетности.

Модели хозяйственных процессов для
производственного предприятия и торговой
организации представлены на рис.2 и 3.



Рис.2. Взаимосвязь хозяйственных процессов
производственного предприятия

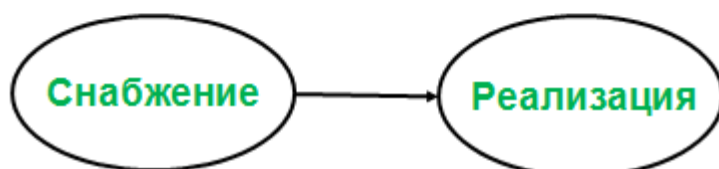


Рис.3. Взаимосвязь хозяйственных процессов торговой
организации

Тема 2. Учет операций процесса капитальных вложений

Вопросы

- 2.1. Понятия «капитальные вложения», «исследования» и «разработки».
- 2.2. Понятие «процесс капитальных вложений». Способы создания.
- 2.3. Нормативные документы.
- 2.4. Задачи учета процесса капитальных вложений.
- 2.5. Оценка капитальных вложений.
- 2.6. Документальное обоснование учета процесса капитальных вложений.
- 2.7. Система счетов для учета процесса капитальных вложений.
- 2.8. Отражение в бухгалтерской финансовой отчетности (БФО).

2.1. Понятия «капитальные вложения», «исследования» и «разработки»

- Капитальные вложения – это затраты организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов *основных средств*.
- Исследования — оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения *новых научных или технических знаний*.
- Разработка — *применение результатов исследований* или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

2.2. Понятие «процесс капитальных вложений». Способы создания

- Процесс капитальных вложений (КВ) – совокупность фактов хозяйственной жизни, связанных с осуществлением вложений в создание основных средств (ОС).
- Создание объектов основных средств и может осуществляться **хозяйственным** (*строительство*) и **подрядным** (*приобретение*) способами.

Примеры капитальных вложений (затрат)

К капитальным вложениям относятся, в частности, затраты на:

- а) *приобретение имущества*, предназначенного для использования непосредственно в качестве объектов основных средств или их частей либо для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления объектов основных средств;
- б) *строительство*, сооружение, изготовление объектов основных средств;
- в) коренное улучшение земель;

- г) подготовку проектной, рабочей и организационно-технологической документации (архитектурных проектов, разрешений на строительство, др.);
- д) организацию строительной площадки;
- е) осуществление авторского надзора;
- ж) улучшение и (или) восстановление объекта основными средствами (например, достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, замена частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание);
- з) доставку и приведение объекта в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, в т. ч. его монтаж, установку;
- и) проведение пусконаладочных работ, испытаний.

2.3. Нормативные документы

- Федеральный стандарт по бухгалтерскому учету 6/2020 «Основные средства», применение с 01.01.2022 года.
- Федеральный стандарт по бухгалтерскому учету 26/2020 «Капитальные вложения», применение с 01.01.2022 года.
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 окт. 2000 г. № 94н.
- Федеральный закон от 23 авг. 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (понятия «исследования», «разработки»).

2.4. Задачи учета процесса капитальных вложений

1. Установление источников финансирования капитальных вложений.
2. Отражение фактических затрат по направлениям капитальных вложений и конкретным объектам.
3. Определение первоначальной стоимости объектов основных средств.
4. Выявление результатов инвестиционной деятельности.

2.5. Оценка капитальных вложений

Капитальные вложения оцениваются по фактически произведённым экономическим субъектом расходам.

Фактические затраты могут быть связаны с приобретением, выбытием, созданием, улучшением и /или восстановлением объектов ОС.

Пример по оценке капитальных вложений:

В сумму фактических затрат при признании капитальных вложений включаются:

- а) уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при осуществлении капитальных вложений;

- б) амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений;
- в) затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт этих активов;
- г) заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для осуществления капитальных вложений, а также все связанные с указанными вознаграждениями социальные платежи (пенсионное, медицинское страхование и др.);
- д) связанные с осуществлением капитальных вложений *проценты*, которые подлежат включению в стоимость *инвестиционного актива*;

- е) величина возникшего при осуществлении капитальных вложений *оценочного обязательства*, в т.ч. по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также возникшего в связи с использованием труда работников организации;
- ж) иные затраты.

2.6. Документальное обоснование учета процесса капитальных вложений

«Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ» (утв. постановлением Госкомстата РФ от 11 нояб. 1999 г. № 100).

Перечень форм представлен в табл. 2.

Таблица 2 – Перечень форм

Номер формы	Наименование формы
КС-2	Акт о приемке выполненных работ
КС-3	Справка о стоимости выполненных работ и затрат
КС-6	Общий журнал работ
КС 6а	Журнал учета выполненных работ
КС-8	Акт о сдаче в эксплуатацию временного (не титульного) сооружения
КС-9	Акт о разборке временных (не титульных) сооружений
КС-10	Акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий, строений, сооружений и насаждений
КС-11	Акт приемки законченного строительством объекта
КС-14	Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией
КС-17	Акт о приостановлении строительства
КС-18	Акт о приостановлении проектно-изыскательских работ по неосуществленному строительству

2.7. Система счетов для учета процесса капитальных вложений

Объектами бухгалтерского учета являются:

- *затраты*;
- *обязательства* перед поставщиками и подрядчиками;
- *источники* финансирования капитальных вложений: собственные (прибыль и амортизация) и заёмные (кредиты и займы).

Каждый из объектов находит отражение в системе счетов бухгалтерского учета.

Для учета затрат по капитальным вложениям предназначен активный синтетический счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», к которому открываются субсчета по направлениям осуществления вложений.

Капитальные вложения собираются по дебету счета 08 с кредита разных счетов.

При вводе в эксплуатацию объектов внеоборотных активов первоначальная стоимость объектов списывается с кредита счета 08 в дебет счетов 01 «Основные средства» или 04 «Нематериальные активы».

Планом счетов бухгалтерского учета к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» предусмотрены субсчета:

- 08.1 «Приобретение земельных участков»;
- 08.2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 08.3 «Строительство ОС»;
- 08.4 «Приобретение объектов ОС»;
- 08.5 «Приобретение нематериальных активов (НМА)»;
- 08.6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 08.7 «Приобретение взрослых животных»;
- 08.8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

2.8. Отражение в бухгалтерской финансовой отчетности (БФО)

В бухгалтерском балансе капитальные вложения отражаются в первом разделе актива в зависимости от *уровня их существенности*.

- Если величина капитальных вложений *несущественна* – по статье «Основные средства» или «Прочие внеоборотные активы».
- Если величина капитальных вложений *существенна* – по статье «Незавершенное строительство», которую экономический субъект вводит самостоятельно.

Тема 3. Учет операций процесса заготовления

Вопросы

- 3.1. Понятие о процессе заготовления (снабжения).
- 3.2. Нормативные документы.
- 3.3. Задачи учета процесса заготовления (снабжения).
- 3.4. Виды запасов. Классификация запасов.
- 3.5. Оценка запасов в бухгалтерском учете.
- 3.6. Документальное обеспечение операций процесса снабжения.
- 3.7. Отражение на счетах бухгалтерского учета.
- 3.8. Отражение запасов в БФО.
- 3.9. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей.

3.1. Понятие о процессе заготовления (снабжения)

Процесс заготовления (снабжения) – совокупность операций по обеспечению организации предметами и средствами труда, необходимыми для осуществления хозяйственной деятельности (рис. 4).



Рис.4. Группы процесса снабжения

3.2. Нормативные документы

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 дек. 2011 г. N 402-ФЗ.
- Федеральный стандарт по бухгалтерскому учету 5 / 2019 «Запасы» (ФСБУ 5/2019 «Запасы»). Обязателен к применению с отчетности за 2021 год.
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 окт. 2000 г. № 94н).

3.3. Задачи учета процесса заготовления (снабжения)

1. Выявление всех затрат по заготовлению предметов труда.
2. Определение фактической себестоимости.
3. Выявление результатов снабженческо-заготовительной деятельности.

3.4. Виды запасов. Классификация запасов

- Виды запасов перечислены в п. 3 ФСБУ 5 / 2019 «Запасы».
- Для целей бухгалтерского учета запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев. Перечень см. далее.
- Исключения п .4 ФСБУ 5 / 2019 «Запасы».
Перечень см. далее.

Запасами являются:

- сырье, материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты,* предназначенные для использования при производстве продукции (работ, услуг);
- инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка, тара* и другие аналогичные объекты, используемые при производстве продукции, продаже товаров (работ, услуг), за исключением случаев, когда указанные объекты считаются для целей бухгалтерского учета ОС;

- в) *готовая продукция* – это конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством), предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;
- г) *товары*, приобретенные у других лиц и предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности организации;
- д) *готовая продукция, товары, переданные другим лицам в связи с продажей до момента признания выручки от их продажи;*
- е) *затраты*, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи (далее вместе - *незавершенное производство*).
- Организация может вести обособленный учет полуфабрикатов собственного производства в порядке, установленном для учета готовой продукции;

ж) объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации;

з) объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации.

Исключения (п .4 ФСБУ 5 / 2019 «Запасы»):

а) финансовые активы, включая предназначенные для продажи;

б) материальные ценности других лиц, находящиеся у организации в связи с оказанием ею этим лицам услуг по закупке, хранению, транспортировке, доработке, переработке, сервисному обслуживанию, продаже по агентским договорам, договорам комиссии, складского хранения, транспортной экспедиции, подряда, поставки;

в) материальные ценности, полученные некоммерческой организацией для безвозмездной передачи гражданам или юридическим лицам.

Классификация запасов

1. По юридическим признакам. Включаются две подгруппы: право собственности (принадлежащие и не принадлежащие), с позиций таможенного законодательства (отечественные и импортные).
2. По функционально-технологическому назначению: употребляемые в процессе производства; входящие в продукцию без изменения (комплектующие); для хранения.
3. От места нахождения: на предприятии или вне его.
4. По видам: заложена в основу Плана счетов бухгалтерского учета.

3. 5. Оценка запасов в бухгалтерском учете

Запасы признаются в бухгалтерском учете при *одновременном* соблюдении следующих условий:

- а) затраты, понесенные в связи с *приобретением или созданием запасов*, обеспечат получение в будущем *экономических выгод* организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана) (рис.5);
- б) определена *сумма затрат*, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина.

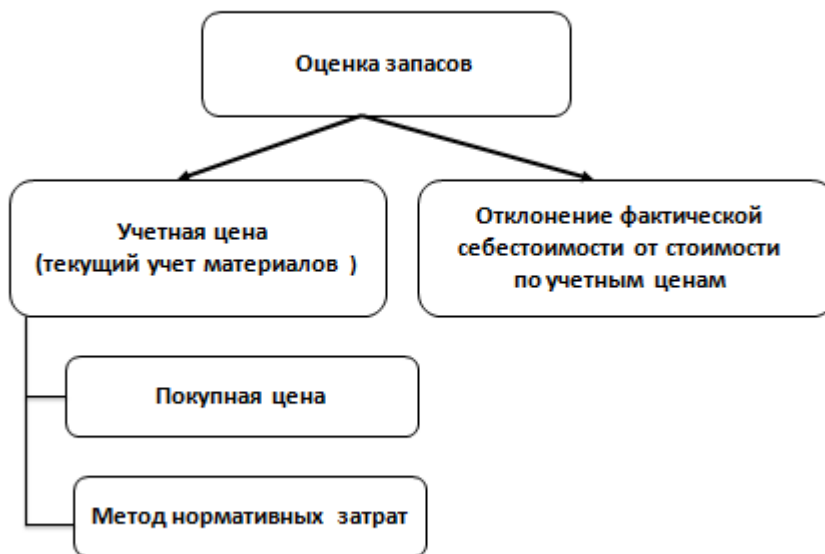


Рис.5. Оценка запасов

При поступлении (покупка, создание):

– запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости.

В розничной торговле приобретенные товары допускается оценивать по продажной стоимости с отдельным учетом наценок.

Величина наценок подлежит регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями закупки и продажи товаров (рис. 6).

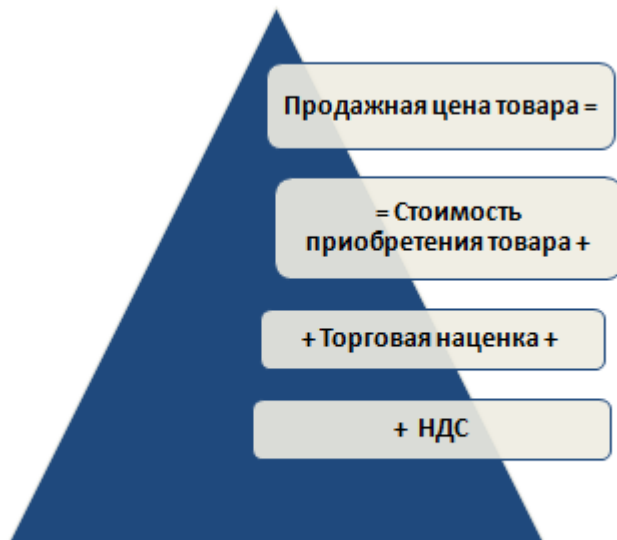


Рис. 6. Оценка товаров в розничной торговле

Расчет фактической себестоимости:

- + стоимость запасов при приобретении;
- + затраты на заготовку и доставку запасов до места их потребления;
- + затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (доработка, сортировка, фасовка);
- + оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды;
- + связанные с покупкой запасов проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива;
- - вычитаются! Возмещаемые налоги;
- - вычитаются! Скидки, уступки, премии;
- - вычитаются! Управленческие расходы, кроме когда они непосредственно связаны.

При поступлении (безвозмездно) по справедливой стоимости исходя из требований МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Организация с упрощенным учетом вправе считать себестоимостью приобретенных запасов без применения вышеперечисленных положений.

При отпуске запасов в производство, отгрузке готовой продукции, товаров покупателю, списании запасов себестоимость запасов рассчитывается одним из следующих способов:

- а) по себестоимости каждой единицы;
- б) по средней себестоимости;
- в) по себестоимости первых по времени поступления единиц (способ FIFO).

3.6. Документальное обеспечение операций процесса снабжения

Первичные документы можно разделить на *три группы*:

- 1) документы, подтверждающие право собственности (договоры);
- 2) документы, подтверждающие переход права собственности (накладные);
- 3) прочие (качества, счета-фактуры по НДС).

«Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций» (формы утв. постановлением Госкомстата РФ от 25 дек. 1998 г. № 132).

Перечень форм документов по учету процесса снабжения:

- Доверенность (Типовая межотраслевая форма № М-2);
- Доверенность (Типовая межотраслевая форма № М-2а);
- Приходный ордер (Типовая межотраслевая форма № М-4);
- Акт о приемке материалов (Типовая межотраслевая форма № М-7);
- Лимитно-заборная карта (Типовая межотраслевая форма № М-8);
- Требование-накладная (Типовая межотраслевая форма № М-11);
- Накладная на отпуск материалов на сторону (Типовая межотраслевая форма № М-15);
- Карточка учета материалов (Типовая межотраслевая форма № М-17).
- Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (Типовая межотраслевая форма № М-35) (ОКУД 0315009).

3.7. Отражение на счетах бухгалтерского учета

План счетов предусматривает для учета процесса изготовления предметов труда раздел II «Производственные запасы»:

- счет 10 «Материалы» с субсчетами (прил.1);
- счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Варианты синтетического учета:

1-й вариант. Счет 10 «Материалы» и субсчет 10 «Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР)» (рис. 7 и 8).

2-й вариант. Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»; счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и счет 10 «Материалы» (рис. 9 и 10).



Рис. 7. 1-й вариант синтетического учета материалов

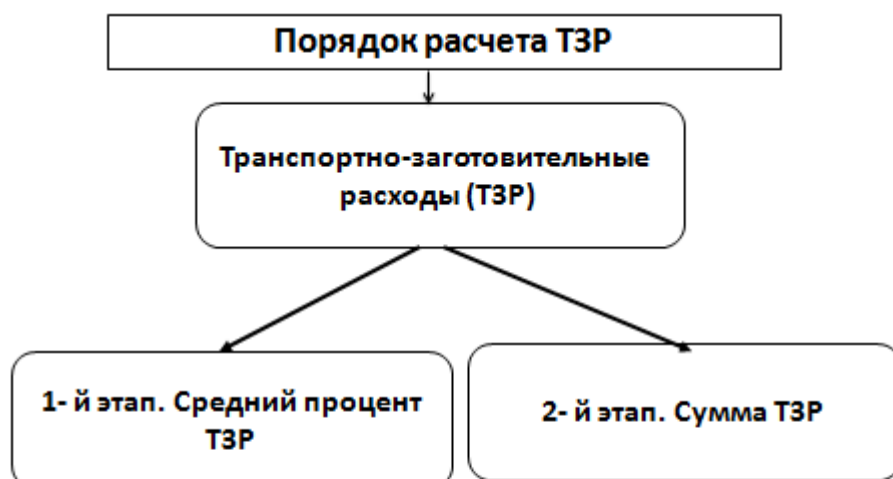


Рис. 8. Порядок расчета сумм ТЗР

1-й этап. Расчет среднего процента ТЗР

1. $Ср \% = (СН_{тзр} + П_{тзр}) / (СН_{м} + П_{м}) * 100$,

где Ср % – средний процент ТЗР;

СН тзр – остаток ТЗР на начало месяца;

П тзр – ТЗР за текущий месяц;

СН_м – остаток материалов на начало месяца по учетным ценам;

П_м – поступление материалов по учетным ценам.

2-й этап. Расчет суммы ТЗР

2. $Сумма\ ТЗР = Р_{м} * Ср \% / 100$,

где сумма ТЗР – сумма ТЗР, приходящаяся на израсходованные материалы;

Р_м – расход материалов по учетным ценам.



Рис. 9. 2-й вариант синтетического учета материалов

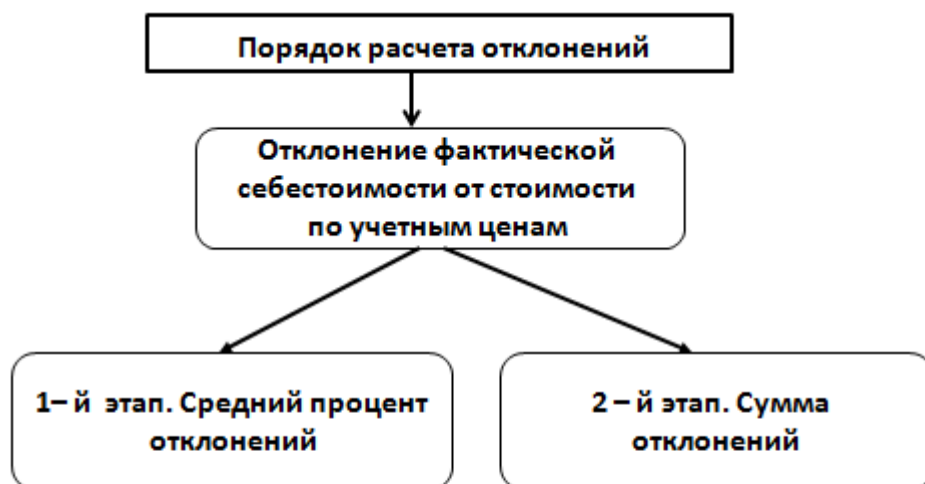


Рис. 10. Порядок расчета сумм отклонений

1-й этап. Расчет среднего процента отклонений

1. $Ср \% = (СНо + По) / (СНм + Пм) * 100,$

где Ср % - средний процент отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам;

СНо – остаток отклонений на начало месяца;

По – отклонения за текущий месяц;

СНм – остаток материалов по учетным ценам;

Пм – поступление материалов по учетным ценам.

2-й этап. Расчет суммы отклонений

2. $Сумма\ откл. = Р\ м * Ср \% / 100,$

где сумма откл. – сумма отклонений, приходящаяся на израсходованные материалы;

Р м – расход материалов по учетным ценам.

3.7. Отражение на счетах бухгалтерского учета

- *Единица учета* запасов устанавливается организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике.
- Единицей учета запасов могут быть номенклатурный номер, инвентарный номер, партия, однородная группа, отдельный объект или иная единица.

3.8. Отражение запасов в БФО

На отчетную дату по наименьшей из следующих величин:

- а) фактическая себестоимость запасов;
- б) *чистая стоимость продажи запасов*.

- *Чистая стоимость продажи запасов* = предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, «за вычетом» предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи.
- Бухгалтерский баланс. Второй раздел «Оборотные активы», строка «Запасы».
- Пояснительная записка. Раздел «Запасы». Информация о них отражается в БФО в разрезе видов запасов.

3.9. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей

Создание и восстановление резерва под снижение стоимости МПЗ отражается на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

- Бухгалтерские записи будут следующие:
 1. Создан (доначислен) резерв под снижение стоимости МПЗ
– Д 91-2 К 14.
 2. На дату восстановления резерва
– СТОРНО Д 91-2 К 14.
 3. Восстановлен резерв по ранее обесцененным МПЗ:
при их выбытии или при росте рыночной стоимости
– Д 14 К 91-1.

- Тест на обесценение необходимо проводить по всем запасам, в том числе отраженным по дебету счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».
- Это надо делать, как минимум, раз в год – перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

Тема 4. Учет операций процесса производства

Вопросы

- 4.1. Понятия «производство» и «процесс производства».
- 4.2. Задачи учета процесса производства.
- 4.3. Виды и типы производств.
- 4.4. Классификации затрат (расходов).
- 4.5. Базы распределения косвенных расходов.
- 4.6. Расчет фактической себестоимости.
- 4.7. Оценка НЗП и готовой продукции.
- 4.8. Отражение на счетах учета процесса производства.
- 4.9. Отражение в БФО.

4.1. Понятия «производство» и «производственный процесс»

Производство — в экономике процесс создания какого-либо продукта с использованием первичных (труд и капитал) и промежуточных факторов производства (сырье, материалы и т.п.).

Термин «производство» используется не только по отношению к **материальному производству** товаров, но и в отношении производства **нематериальных благ и услуг**: научные открытия, технические изобретения, образование, культура, искусство, здравоохранение, бытовое обслуживание, управление, финансирование и кредитование, спорт и др.

В истории экономики производство понималось по-разному.

- Франсуа Кэне считал, что продукт создается только в сельском хозяйстве.
- Адам Смит: «Разделение производств на материальные и нематериальные блага».
- Карл Маркс: «Разделение на материальное производство и непродовольственную сферу».
- Альфред Маршалл отнес «сферу услуг к производственной деятельности», это положено в основу системы национальных счетов.

Процесс производства — это совокупность действий работников и средств труда, в результате которых сырье, материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, поступающие на предприятие, превращаются в готовую продукцию или услугу в заданном количестве и заданного свойства, качества и ассортимента в определённые сроки (рис.11).

Производственный процесс состоит из основных, вспомогательных и обслуживающих процессов.

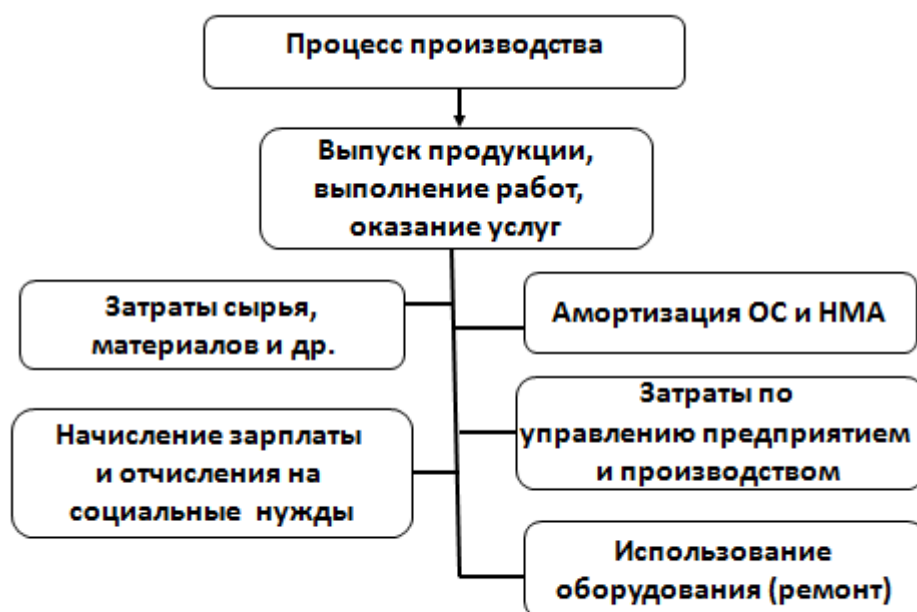


Рис. 11. Процесс производства

4.2. Задачи учета процесса производства

Основными задачами учета процесса производства являются:

- 1) учет объема производства и ассортимента продукции;
- 2) учет фактических затрат на производство продукции, работ и услуг;
- 3) калькулирование себестоимости продукции работ, услуг.
- 4) выявление резервов снижения себестоимости продукции, работ и услуг.

Учет процесса производства предполагает:

- отдельный учет затрат по видам производств;
- деление затрат на прямые и косвенные.

4.3. Виды и типы производств

По назначению и роли в производстве различают:

- **Основное производство:** имеет непосредственное отношение к превращению предмета труда в готовую продукцию.
- **Вспомогательное производство:** способствует нормальному протеканию основного процесса по преобразованию предмета труда, связан с обеспечением основного процесса оборудованием, приспособлениями, режущим и измерительным инструментом, топливно-энергетическими ресурсами.
- **Обслуживающие производства:** в ходе реализации таких процессов продукция не производится, а выполняются услуги, необходимые для создания благоприятных условий для работников предприятия (рис.12).



Рис. 12. Организационная структура предприятия

Типы производства

Единичный тип – изготовление широкой номенклатуры изделий, производство которых в течение длительного времени не повторяется. Рабочие места не имеют определенной специализации.

Серийный тип – это производство ограниченной номенклатуры изделий с определенной конструктивно-технологической однородностью и определенной периодичностью. Рабочие места имеют определенную специализацию.

Массовый тип – это производство узкой номенклатуры изделий, выпуск которых непрерывно повторяется в течение продолжительного времени. Рабочие места максимально специализированы (до трех деталиеопераций).

4.4. Классификации затрат (расходов)

1. По бухгалтерской методологии:

- по элементам;
- по статьям калькуляции.

Затраты, учитываемые по элементам, отвечает на вопрос ЧТО именно и сколько израсходовано на производство продукции (работ, услуг) за период. При этом не имеет значения, относятся ли они к готовой продукции или к незавершенному производству. В ПБУ 10/99 «Расходы организации» установлен единый для всех коммерческих организаций перечень экономических элементов.

Состав затрат по элементам:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты (оплата услуг связи, командировочные расходы, охрана и др.).

Затраты, учитываемые по статьям калькуляции (затрат). Эта группировка отвечает на вопросы, на изготовление КАКОЙ продукции понесены те или иные затраты и КАК они включаются – прямо или косвенно – в ее себестоимость. Перечень этих затрат предприятие устанавливает самостоятельно, исходя из отраслевых особенностей.

Перечень калькуляционных статей:

- 1) сырье и материалы,
- 2) возвратные отходы (вычитаются);
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) заработная плата производственных рабочих;
- 6) отчисления на социальные нужды;
- 7) расходы на подготовку и освоения производства;
- 8) общепроизводственные расходы;
- 9) потери от брака;
- 10) прочие производственные расходы;
- 11) общехозяйственные расходы (управленческие расходы);
- 12) расходы на продажу (коммерческие расходы).

Сумма статей (1 –10) составляет производственную себестоимость, сумма всех двенадцати – полную себестоимость продукции, работ, услуг.

2. По отношению к технологическому процессу:

- **Основные** – это затраты, вытекающие непосредственно из технологического процесса.
- **Накладные** – все остальные.

3. По отношению к объему производства:

- **Переменные**, величина которых прямо пропорциональна объему производства.
- **Постоянные**, величина которых не изменяется при росте или снижении производства.

4. По местам возникновения.

Обычно делят понесенные затраты по цехам, участкам, центрам затрат.

За последнее время эта классификация получила большое развитие в виде учета затрат по центрам ответственности. Виды центров ответственности:

- центр расходов;
- центр доходов;
- центр прибыли;
- центр инвестиций.

Центр ответственности – это структурное подразделение предприятия, возглавляемое менеджером, который наделен определенными полномочиями принимать управленческие решения в рамках своего центра ответственности.

5. По отношению к отчетному периоду:

- затраты, относимые к отчетному периоду;
- затраты, относимые к будущим периодам.

6. По способу включения в себестоимость отдельных видов продукции (ст.318 НК РФ):

- **прямые** расходы могут быть прямо отнесены на определенный вид продукции;
- **косвенные** расходы связаны с производством нескольких видов продукции.

7. По функциям в процессе производства:

- производственные расходы;
- управленческие расходы;
- коммерческие расходы.

Однако дифференциация функций управления и продаж может быть значительно большей, например: «Администрация», «Планово-финансовый отдел», «Юридический отдел», «Управление персоналом и кадры»; «Сбыт», «Маркетинг» и др.

4.5. Базы распределения косвенных расходов

Косвенные затраты распределяются между конкретными видами продукции, работ, услуг обоснованным способом, установленным организацией самостоятельно. Формируются:

- пропорционально заработной плате основных производственных рабочих;
- пропорционально сумме материальных затрат;
- пропорционально сумме прямых затрат;
- пропорционально объему реализации.

Базу распределения организации закрепляют в учетной политике организации.

4.6. Расчет фактической себестоимости

Расчет фактической себестоимости по счету 20 «Основное производство»:

$$OK = C_n + OD - C_k ,$$

где ОК – оборот по кредиту или фактическая себестоимость выпущенной продукции;

C_n – начальный остаток или незавершенное производство на начало отчетного периода (НЗП_н);

OD – оборот по дебету или затраты;

C_k – конечный остаток или незавершенное производство на конец отчетного периода (НЗП_к).

Схема строения счета 20 «Основное производство»

Дебет	20	Кредит
Сн - остаток НЗП на начало отчетного периода		
ОД – затраты на производство продукции за текущий месяц		ОК – фактическая себестоимость выпущенной продукции основного производства
Ск - остаток НЗП на конец отчетного периода		

Схема строения счета 23 «Вспомогательное производство»

Дебет	23	Кредит
Сн - остаток НЗП на начало отчетного периода		
ОД – затраты на производство продукции за текущий месяц		ОК – фактическая себестоимость выпущенной продукции вспомогательного производства
Ск - остаток НЗП на конец отчетного периода		

4.7. Оценка НЗП и готовой продукции

Оценка НЗП (п.27 ФСБУ 5 / 2019).

НЗП и ГП в массовом и серийном производстве допускается оценивать:

- а) в сумме прямых затрат без включения косвенных затрат;
- б) в сумме плановых (нормативных) затрат.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

4.8. Отражение на счетах учета процесса производства

План счетов предусматривает для учета процесса производства раздел III «Затраты на производство», а для учета готовой продукции счета IV «Готовая продукция и товары»:

- счет 20 «Основное производство»;
- счет 23 «Вспомогательное производство»;
- счет 25 «Общепроизводственные расходы»;
- счет 26 «Общехозяйственные расходы»;
- счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- счет 40 «Выпуск продукции, работ, услуг»;
- счет 43 «Готовая продукция».

В течение отчетного периода на счетах 20 «Основное производство и 23 «Вспомогательное производство» собираются прямые затраты:

Д 20, 23

К 10, 16, 70, 69, 02, 76, 60 и др.

Косвенные затраты, являются комплексными и в течение отчетного периода учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»:

Д 25, 26

К 10, 70, 69, 68, 71 и др.

- *Списание после распределения общепроизводственных расходов (прил.2):*

Д 20 «Основное производство»

К 25 «Общепроизводственные расходы».

- *Списание после распределения общехозяйственных расходов:*

1-й вариант (в части прямых затрат):

Д 20 «Основное производство»

К 26 «Общехозяйственные расходы».

2-й вариант (общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных включаются в себестоимость реализованной продукции):

Д 90 «Продажи», субсчет «Управленческие расходы»

К 26 «Общехозяйственные расходы».

- Бухгалтерские записи по выпуску готовой продукции:

1-й вариант. Выпуск готовой продукции по фактической себестоимости (без использования счета 40):

Д 43

К 20,23;

2-й вариант. Выпуск готовой продукции по фактической себестоимости (с использованием счета 40):

Д 40

К 20,23.

4.9. Отражение в БФО

- Бухгалтерский баланс , 2-й раздел «Оборотные активы», строка «Запасы».
- В пояснительной записке, раздел «Запасы».

Тема 5. Учет операций процесса реализации

Вопросы

- 5.1. Понятия: «реализация», «продажи» и «процесс реализации».
- 5.2. Нормативные документы.
- 5.3. Задачи учета процесса реализации.
- 5.4. Документальное оформление процесса реализации.
- 5.5. Коммерческие расходы (расходы на продажу).
- 5.6. Оценка готовой продукции.
- 5.7. Учет готовой продукции.
- 5.8. Отражение на счетах учета процесса реализации.
- 5.9. Раскрытие информации в БФО.

5.1. Понятия: «реализация», «продажи» и «процесс реализации»

Процессом реализации завершается кругооборот хозяйственных средств и создаются условия для расширенного воспроизводства.

В процессе реализации произведенная продукция, товары, работу и услуги приобретают денежную форму (Д'). Вложенный капитал увеличивается на величину созданного прибавочного продукта, выражением которого является прибыль от продажи.

5.2. Нормативные документы

- ГК РФ;
- НК РФ;
- 402-ФЗ « О бухгалтерском учете»;
- ПБУ 9/99 «Доходы организации»;
- ПБУ 10/99 «Расходы организации»;
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская финансовая отчетность».

Порядок бухгалтерского учета и налогообложения операций по реализации товаров (работ, услуг) регулируется нормами трех отраслей законодательства: гражданского, бухгалтерского и налогового. При этом предписания гражданского законодательства в большей степени влияют как на бухгалтерскую, так и на налоговую их трактовку.

Процесс реализации – это совокупность хозяйственных операций, в результате которых продукция произведенная предприятием передается покупателю, а покупатель возмещает стоимость приобретаемого продукта.

Совокупность хозяйственных операций – это:

- 1) доходы и расходы по основной деятельности;
- 2) доходы и расходы по прочей деятельности;
- 3) расчет финансового результата по всем видам деятельности.

Под реализацией (п. 1 ст. 39 НК РФ) товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно

- передача на возмездной основе права собственности на товары, в т. ч. обмен товарами, работами или услугами;
- передача на возмездной основе результатов выполненных работ одним лицом для другого лица;
- возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу;
- в случаях, предусмотренных НК РФ, безвозмездная передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, безвозмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

Специального определения понятия «продажи» бухгалтерское законодательство не содержит. Его косвенно можно вывести из пояснений Плана счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, к счету 90 «Продажи».

Под продажами для целей бухгалтерского учета понимаются хозяйственные операции, являющиеся обычным предметом деятельности организации и направленные на получение доходов.

Вывод. Приведенное определение позволяет выделить два различия между бухгалтерским понятием «*продажи*» и налоговым понятием «*реализация*».

Различия понятий «*продажи*» и «*реализация*».

Во-первых, если под продажами понимаются только хозяйственные операции, «связанные с обычными видами деятельности организации», то для целей налогового законодательства достаточно самого факта ее совершения, при этом совершенно не обязательно, чтобы данная сделка была характерной для деятельности организации

Во-вторых, в бухгалтерском учете продажи - это хозяйственные операции организации, направленные на получение доходов, т.е. обязательно предполагающие возмездность. Для целей налогообложения возмездность – как характеристика операций, позволяющая признать их реализацией товаров (работ, услуг), – указывается лишь в общем определении данного понятия.

По Гражданскому кодексу РФ, налоговому понятию реализации товаров и бухгалтерскому понятию продажи товаров **соответствуют сделки**, предполагающие факт перехода права собственности на вещное имущество от одной стороны договора к другой.

5.3. Задачи учета процесса реализации

1. Организация первичного учета продажи продукции (работ, услуг).
2. Экономическое обоснование цен на реализуемую продукцию (работ, услуг).
3. Контроль за своевременностью расчетов с покупателями, бюджетом по налогам.
4. Своевременно определять финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) и резервы его роста.

5.4. Документальное оформление процесса реализации

Первичные документы можно разделить на *три группы*:

- 1) документы, подтверждающие право собственности (договоры);
- 2) документы, подтверждающие переход права собственности (накладные);
- 3) прочие (Документы качества. Счета-фактуры по НДС. Транспортные документы – ТТН, коносамент, железнодорожная накладная).

Договоры по реализации товара (ст. 454, 567 ГК РФ)

Реализация товара (переход права собственности на товар) может происходить в рамках отношений, возникающих по договорам:

- купли-продажи, в силу которого одна сторона (продавец) обязуется передать другой стороне (покупателю) товар в собственность, а покупатель обязуется принять и оплатить товар (ст. 454 ГК РФ);
- мены понимается гражданско-правовой договор, в соответствии с которым каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой (п. 1 ст. 567 ГК РФ).

Договоры по реализации работ

Реализация результата выполненной работы может осуществляться в рамках договора подряда, который, как и договор купли-продажи, имеет много разновидностей (гл. 37 ГК РФ), или в рамках договора о научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работах (гл. 38 ГК РФ).

Реализация услуги может происходить в рамках различных видов договоров

Гражданское законодательство предусматривает различные виды услуг, которые следует разделить на три группы: фактические услуги, юридические услуги и финансовые услуги.

- К фактическим услугам, например, относятся договоры: возмездного оказания услуг (гл. 39 ГК РФ); - перевозки (гл. 40 ГК РФ); транспортной экспедиции (гл. 41 ГК РФ); хранения (ст. 886 ГК РФ).
- В состав юридических услуг включаются: поручение (ст. 971 ГК РФ); комиссия (ст. 990 ГК РФ); агентские услуги (ст. 1005 ГК РФ); доверительное управление имуществом (ст. 1012 ГК РФ).

- Под финансовыми услугами следует понимать: заем и кредит (ст. 807 ГК РФ); банковский вклад (ст. 834 ГК РФ); финансирование под уступку денежного требования (ст. 824 ГК РФ); страхование (ст. 927 ГК РФ).

Помимо перечисленных видов договоров, реализацией товаров, работ или услуг для целей налогообложения признается доход от сдачи имущества в аренду (гл.34 ГК РФ).

НЕ признаются реализацией товаров, работ или услуг (п. 3 ст. 39 НК РФ):

- 1) передача имущества организации ее правопреемнику при реорганизации;
- 2) передача имущества некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности, не связанной с предпринимательством;
- 3) передача имущества в инвестиционных целях (вклады в уставный капитал, паевые взносы в паевые фонды кооперативов);
- 4) передача имущества при выходе из хозяйственного общества или товарищества, а также при его ликвидации;

- 5) передача имущества при выделении доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;
- 6) передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при приватизации;
- 7) конфискация, наследование, также обращение в собственность бесхозных и брошенных вещей, бесхозных животных, находки, клада.

НЕ признаются реализацией товаров, работ или услуг (п.3 ПБУ 9/99):

Из п.3 ПБУ 9/99 «Доходы организаций» НДС, акцизы, экспортные пошлины, задатки, предварительная оплата продукции.

Вывод. Приведенный **перечень исключений не является закрытым**, по мере необходимости расширяется и дополняется (п. 3 ст. 39 НК РФ и п.3 ПБУ 9/99).

5.5. Коммерческие расходы (расходы на продажу)

На стадии продажи активов формируется полная себестоимость продукции, которая отличается от производственной себестоимости на сумму расходов, связанных с доведением продукции от продавца к покупателю.

Расходы возникают в непроизводственной сфере или сфере обращения.

Примеры (виды расходов на продажу):

- расходы на тару и упаковку продукции на складах хранения;
- транспортировка продукции до покупателя;
- комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредникам;
- оплата труда работников отделов сбыта + социальные платежи;
- амортизация ОС, НМА используемые в процессе продажи и др.

Для учета этих расходов используется счет 44 «Расходы на продажу». Активный, собирательно-распределительный.

Бухгалтерские записи:

- 1) Д 44 по видам затрат
К 02, 05, 10, 70, 69, 71, 76, 60 и др.;
- 2) Д 90.2 «Себестоимость по видам продукции»
К 44 по видам затрат.

Сальдо не однозначно: зависит от критерия сущности.

Существенность представляет собой свойство информации бухгалтерской отчетности влиять на экономические решения ее пользователей, согласно п. 3 ПБУ «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010).

5.6. Оценка готовой продукции

Готовая продукция в бухгалтерском учете из производства принимается к учету либо по *фактической производственной себестоимости*, либо по *плановой (нормативной)*:

- *фактическая* складывается из суммы всех затрат, связанных с ее производством.
- *плановая (нормативная)* – это себестоимость продукции исходя из установленных в организации норм затрат на производство.

5.7. Учет готовой продукции

Если готовая продукция приходится *по фактической себестоимости*, то для бухгалтерского учета используется счет 43 «Готовая продукция»; если же используется *плановая или нормативная*, то, как правило, дополнительно вводится счет 40 «Выпуск готовой продукции» (прил.3).

Введение счета 40 не обязательно. Можно детализировать счет 43. Бухгалтерские записи по учету готовой продукции представлены в табл. 3, 4 и 5.

Таблица 3 – Проводки по счету 43 (без счета 40)

Дебет	Кредит	Наименование операции
43	20	Принята к учету готовая продукция основного производства по фактической себестоимости
43	23	Принята к учету готовая продукция вспомогательного производства по фактической себестоимости
43	29	Принята к учету готовая продукция обслуживающего производства по фактической себестоимости
90/2	43	Готовая продукция направлена на продажу

Таблица 4 – Проводки по счету 43 (без счета 40)

Без использования счета 40		Наименование операции
43 субсчет «Готовая продукция по учетным ценам»	20 (23)	Принята к учету готовая продукция по нормативной себестоимости
43 субсчет «Отклонения»	20 (23)	Списано превышение фактической себестоимости над учетной себестоимостью (отрицательное отклонение)
43 субсчет «Отклонения»	20 (23)	Сторнировано превышение учетной себестоимости над фактической себестоимостью (положительное отклонение)

Таблица 5 – Проводки с использованием счета 40

Дебет	Кредит	Наименование операции
С использованием счета 40		
40	20 (23)	Отражена фактическая себестоимость готовой продукции
43	40	Принята к учету готовая продукция по нормативной себестоимости
90/2	40	Списано превышение фактической себестоимости над учетной себестоимостью (отрицательное отклонение)
90/2	40	Сторнировано превышение учетной себестоимости над фактической себестоимостью (положительное отклонение)

**I этап. Определение процента отклонений
по реализованной продукции**

$$\text{Откл.}\% = (\text{СН}_o + \text{В}_o) / (\text{СН}_{гп} + \text{В}_{п}) * 100,$$

где Откл.% - процент отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам;

СН_о – остаток отклонений по готовой продукции на начало месяца;

В_о – отклонения по выпущенной из производства продукции за текущий месяц;

СН_{гп} – остаток готовой продукции по учетным ценам;

В_{гп} - выпуск готовой продукции по учетным ценам.

**II этап. Сумма отклонений, приходящаяся на
реализованную продукцию**

$$\text{Сумма откл. реализ.} = \text{Р}_{п} * \text{Откл.}\% / 100,$$

где Сумма откл. реализ. – сумма отклонений, приходящаяся на реализованную продукцию;

Р_п – учетная стоимость реализованной в текущем месяце продукции;

Откл. % - процент отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам.

5.8. Отражение на счетах учета процесса реализации

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы от обычных видов деятельности;
- б) прочие доходы (п. 4 ПБУ 9/99).

VIII раздел «Финансовые результаты» Плана счетов бухгалтерского учета:

- счет 90 «Продажи»;
- счет 91 «Прочие доходы и расходы»;
- счет 99 «Прибыли и убытки».

Субсчета к счету 90 «Продажи»:

- 90.1 – «Выручка»;
- 90.2 – «Себестоимость продаж»;
- 90.3 – «Налог на добавленную стоимость»;
- 90.4 – «Акцизы»;
- 90.5 – «Таможенные пошлины»;
- 90.9 – «Прибыль/убыток от продаж».

Субсчета к счету 91 «Прочие доходы и расходы»:

- 91/1 – «Прочие доходы»;
- 91/2 – «Прочие расходы»;
- 90/9 – «Сальдо прочих доходов и расходов».

Признание выручки в БФУ (п.12 ПБУ 9/99)

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены» (п.12 ПБУ 9/99) .

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

**Важным в учете процесса продажи является
определение момента продажи:**

1. В соответствии с ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Таким образом различают два порядка перехода права собственности: общий (ст.223, 224 ГК РФ) и особый (ст. 223 и 570 ГК РФ).

2. НК РФ (гл. 25) для целей исчисления и уплаты *налога на прибыль* организаций устанавливаются два возможных метода определения доходов и расходов: «кассовый метод» и «метод начисления».

Схема записей по счету 90 «Продажи»



Заккрытие счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы»

В течение месяца таким образом отражаются все продажи (табл. 6). В конце месяца по каждому субсчету считается сальдо и выводится финансовый результат за месяц.

По окончании года счет 90 нужно закрыть.

Цель закрытия в конце года – подготовить счет 90 для сбора информации в следующем календарном году.

Техника закрытия: сальдо каждого субсчета должно стать равным нулю. При этом каждый субсчет закрывается на субсчет 90.9.

- Аналогично закрывают счет 91.
- Заккрытие финансово-результатных счетов в конце отчетного года называют *реформацией баланса*.

Таблица 6 – Бухгалтерские записи по учету процесса продажи

Дебет	Кредит	Наименование операции
62	90/1	Отражена выручка от продажи готовой продукции, товаров
90/2	43 (41, 44)	Списана себестоимость реализованной продукции (списаны расходы на продажу)
90/3	68.НДС	Начислен НДС с реализованных товаров
99	90/9	Отражен финансовый результат от продажи (убыток)
90/9	99	Отражен финансовый результат от продажи (прибыль)
51	62	Получена оплата от покупателя

Этапы закрытия счетов 90, 91 и 99

I этап. По окончании года счет 90 нужно закрыть.

- Цель закрытия в конце года– подготовить счет 90 для сбора информации в следующем календарном году.
- Техника закрытия: сальдо каждого субсчета должно стать равным нулю. При этом каждый субсчет закрывается на субсчет 90.9.
- Реформация баланса (табл. 7).

II этап. Аналогично закрывают счет 91.

Таблица 7 – Реформация баланса

№	Содержание записей	Корреспонденция	
		Дебет	Кредит
1.	Закрытие субсчетов счета 90 «Продажи»: - субсчет 90.1 «Выручка» - субсчет 90.2 «Себестоимость продаж» - субсчет 90.3 «НДС»	90.1 90.9 90.9	90.9 90.2 90.3
2.	Закрытие субсчетов счета 91 «Прочие доходы и расходы»: - субсчет 91.1 «Прочие доходы» - субсчет 91.2 «Прочие расходы»	91.1 91.9	91.9 91.2
3.	Закрытие счета 99 «Прибыли и убытки»: - нераспределенная прибыль - непокрытый убыток	99 84	84 99

III этап. Заккрытие счета 99 «Прибыли и убытки».

- Если суммарно по всем видам деятельности на конец года образовалась прибыль:

Дебет счета 99

Кредит счета 84.

- Если год закончился с убытком:

Дебет счета 84

Кредит счета 99.

5.9. Раскрытие информации в БФО

- Отчет о финансовых результатах.
- Пояснительная записка. Раздел «Затраты на производство».

Тема 6. Виды отчетности организаций, ее состав и назначение

Вопросы

- 6.1. Понятие «отчетность».
- 6.2. Виды отчетности организаций.
- 6.3. БФО: понятие, состав.
- 6.4. Отчетная дата, отчетный период.
- 6.5. Требования предъявляемые к БФО.
- 6.6. Назначение БФО.
- 6.7. Налоговая отчетность.

- 6.8. Статистическая отчетность.
- 6.9. Управленческая отчетность.
- 6.10. Нормативное регулирование БФО.
- 6.11. Цель БФО.
- 6.12. Элементы БФО.
- 6.13. Этапы составления годового отчета.
- 6.14. Бухгалтерский баланс (ББ).
- 6.15. Отчет о финансовых результатах (ОФР).
- 6.16. Отчет об изменениях капитала (ОИК).
- 6.17. Отчет о движении денежных средств (ОДДС).
- 6.18. Отчет о целевом использовании денежных средств.
- 6.19. Пояснительная записка.

6.1. Понятие «отчетность»

Отчетность организации – система показателей, характеризующих производственную, финансовую и инвестиционную деятельность организации за определенный период времени.

6.2. Виды отчетности организаций

По видам учета:

- бухгалтерская финансовая отчетность (БФО);
- налоговая отчетность;
- статистическая отчетность;
- управленческая (внутренняя отчетность).

По периодичности: годовая, промежуточная.

По охвату: первичная, сводная и консолидированная.

По объемам: упрощенная, стандартная и множественная.

По специфике деятельности: КО и НКО.

6.3.БФО: понятие, состав

Бухгалтерская (финансовая) отчетность (БФО) – информация о финансовом положении экономического субъекта (ЭС) на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями законодательства.

Правила составления и представления: ФЗ-402 «О бухгалтерском учете», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Информационная база: БФУ.

Пользователи: внутренние и внешние.

Показатели: стоимостные.

Состав годовой бухгалтерской отчетности (рис.13):

1. Бухгалтерский баланс (ББ);
2. Отчет о финансовых результатах (ОФР);
3. Приложения к ним, а именно:
 - отчет об изменении капитала (ОИК),
 - отчет о движении денежных средств (ОДДС),
 - отчет о целевом использовании средств,
 - пояснительная записка,
4. Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

В Российской Федерации обязательный аудит (ст.5) регулируется Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 дек.2008 г. № 307-ФЗ.

Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- пояснения.

Дата составления бухгалтерской (финансовой) отчетности – последний календарный день отчетного периода.

Содержание указанных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности регулируется ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», рекомендованные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности утверждены приказом МФ РФ № 66н от 02.07.2010 с изм. и доп.

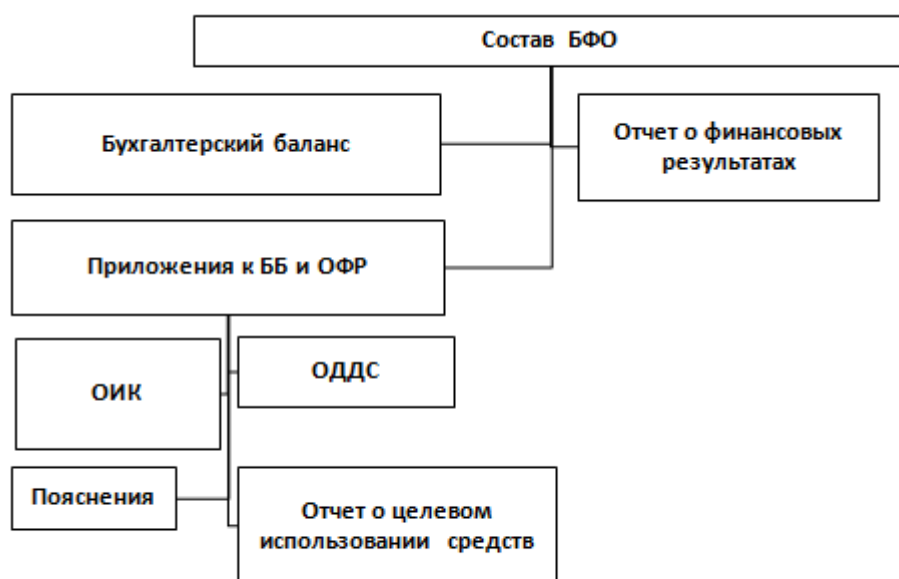


Рис. 13. Состав бухгалтерской финансовой отчетности

Выявленные в бухгалтерском учете и бухгалтерской финансовой отчетности ошибки исправляются в обязательном порядке. Порядок исправления ошибок регулируется ПБУ 22/10 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

На порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности влияют два фактора:

- характер ошибки (существенная или несущественная);
- момент выявления ошибки (до или после окончания отчетного периода).

Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе отчетности этого периода.

6.4. Отчетная дата, отчетный период

Отчетный период *для годовой* бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетный год) – календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Отчетный период *для промежуточной* бухгалтерской (финансовой) отчетности – период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

Первый отчетный год для вновь созданных экономических субъектов – период с даты регистрации экономического субъекта по 31 декабря того же календарного года включительно. Если государственная регистрация экономического субъекта произведена после 30 сентября, то первый отчетный год – период с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего за отчетным года.

6.5. Требования, предъявляемые к БФО

Требования, предъявляемые к БФО, сформулированы в ст. 13 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и гл.3 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Некоторые требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- полнота и достоверность,
- сопоставимость,
- последовательность,
- существенность,
- нейтральность,
- составление на русском языке и в валюте РФ.

6.6. Назначение БФО

Отчетность позволяет:

- определить общую стоимость имущества экономического субъекта, стоимость иммобилизованных (внеоборотных) и мобильных (оборотных) активов;
- установить излишек или недостаток источников для формирования запасов и затрат, обеспеченность экономического субъекта собственными и заемными источниками;
- оценить кредитоспособность экономического субъекта, т.е. способность полностью и своевременно погашать свои обязательства;

- установить ликвидность баланса, которая определяется как степень покрытия обязательств экономического субъекта его активами;
- выявить активы: наиболее ликвидные, быстро реализуемые, медленно реализуемые и трудно реализуемые;
- определить наиболее срочные обязательства, краткосрочные и долгосрочные обязательства;
- оценить соотношение собственных и заемных источников (независимость экономического субъекта);
- увидеть, прибыльно или убыточно работает экономический субъект, и т.д.

6.7. Налоговая отчетность

Назначение: содержит сведения, необходимые для исчисления налогов, и данные об уплаченных налогах.

Правила составления и представления:
НК РФ.

Показатели: стоимостные.

Информационная база: данные налогового учета (гл. 25 НК РФ) или на основе данных БФУ, приведенных в соответствие с налоговым законодательством.

Налоговая отчетность составляется в виде налоговых деклараций. Налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Декларация (лат. declaratio - заявление, объявление) - предусмотренные законом и правилами экономического поведения объявление, уведомление, сообщение государственным органам требуемых ими данных о доходах или количестве провозимого товара, необходимых для установления величины налогов, пошлин. Налоговые декларации содержат сведения о налогооблагаемых доходах, таможенные декларации - о провозимых через границу товарах, имущественные декларации - об имуществе, облагаемом налогами. Лицо, подающее (составляющее) декларацию, называют декларантом.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком.

Состав налоговой отчетности (виды налоговых деклараций):

- по НДС;
- по страховым сборам;
- по акцизам;
- по налогу на прибыль;
- по транспортному налогу;
- по НДФЛ;
- по водному налогу;
- по налогу на имущество;
- и др.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по истечении налогового периода. Под *налоговым периодом* понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов. Налоговым периодом по соответствующему налогу признается календарный год, даты начала и завершения налогового периода.

Сроки уплаты налогов, сборов, страховых взносов устанавливаются применительно к каждому налогу, сбору, страховому взносу.

6.8. Статистическая отчетность

Назначение: содержит сведения об отдельных ФХЖ организации.

Правила ее составления и представления: определяет Росстат РФ.

Статистические данные выражаются различными *измерителями:* натуральные, трудовые и денежный.

Представление: территориальному органу Росстата РФ.

Информационная база: БФУ.

Формы статистической отчетности, утвержденные приказами Росстата и Банка России, являющиеся объектами классификации в Общероссийском классификаторе управленческой документации (ОКУД), формы отраслевой статистической отчетности и иные статистические формы.

Список содержит формы, представляемые организациями или индивидуальными предпринимателями в органы статистики и другие уполномоченные органы.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 18 августа 2008 г. № 620 Росстат размещает в информационно-телекоммуникационной сети Интернет перечень респондентов, в отношении которых в отчетном году проводятся федеральные статистические наблюдения.

Сведения о кодах ОК ТЭИ юридических лиц и их обособленных подразделений, включая головные подразделения юридических лиц и индивидуальные перечни форм статистической отчетности, размещаются на интернет-портале Росстата по адресу: <http://websbor.gks.ru/online/#!/gs/statistic-codes> без дублирования форм по юридическому лицу и его головному подразделению.

Об идентификационном номере головного подразделения юридического лица см. письмо Росстата от 14 декабря 2018 г. № СЕ-01/5955-ТО.

ОК ТЭИ - общероссийский классификатор технико-экономической и социальной информации

Статистическая отчетность предприятий позволяет установить статистические показатели экономической деятельности отраслей, регионов, страны посредством сведения показателей работы отдельных звеньев экономики.

Указатель справочной информации:

0601000 Документация по институциональным преобразованиям в экономике, развитию негосударственного сектора.

Примеры форм статистической отчетности:

- Основные сведения о деятельности организации (форма № 1-предприятие);
- Сведения об инновационной деятельности малого предприятия (форма № 2-МП инновация) и т.д.

0602000 Документация по макроэкономическим показателям и экономическим балансам.

Примеры форм статистической отчетности:

- Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов (форма № 11);
- Сведения о сделках с основными фондами на вторичном рынке и сдаче их в аренду (форма № 11 (сделка) и т.д.

0606000 Документация по экономической активности населения, оплате и условиям труда работников.

Примеры форм статистической отчетности:

- Сведения о численности и заработной плате работников (форма № 1-Т);
- Сведения о состоянии условий труда и компенсациях на работах с вредными и (или) опасными условиями труда (форма № 1-Т (условия труда);
- Сведения о заработной плате работников по профессиям и должностям (форма № 57-Т).

6.9. Управленческая отчетность

Назначение: содержит сведения о деятельности организации за определенные промежутки времени.

Правила ее составления и представления: содержание организации определяют самостоятельно.

Показатели выражаются различными измерителями: натуральные, трудовые и денежный.

Пользователи: руководитель и менеджеры организации.

Информационная база: БФУ.

Управленческая отчетность (или внутренняя отчетность) разрабатывается внутри организации исходя из потребности в ней высшего менеджмента и собственников.

Управленческая отчетность представляет собой набор отчетов компании.

Главная их задача: передача руководству или собственникам актуальных сведений о текущем положении дел компании.

Виды управленческих отчетов

По видам: отчеты учетных систем и отчет-сравнение.

По объему информации:

- комплексные;
- тематические;
- аналитические.

По формам представления:

- табличные;
- графические;
- текстовые.

По уровням управления:

- оперативные;
- текущие;
- стратегические.

6.10. Нормативное регулирование БФО

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ.
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).
- ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» (утв. приказом Минфина РФ от 2 фев. 2011 г. № 11н).
- Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н (ред. от 19.04.2019) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (зарегистр. в Минюсте России 02.08.2010 г. № 18023; с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020 год).

6.11. Цель БФО

Цель БФО состоит в представлении широкому кругу пользователей информации о финансовом положении, результатах деятельности, изменении финансового положения компании.

Информация, сформированная исходя из этой цели, отвечает общим потребностям большинства заинтересованных пользователей.

Это, однако, не означает, что в бухгалтерском учете формируется вся информация, которая может оказаться необходимой и достаточной для заинтересованных пользователей при принятии решений.

Заинтересованными пользователями информации, формирующейся в бухгалтерском учете, считаются юридические и физические лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание изучать эту информацию.

Заинтересованными пользователями могут быть реальные и потенциальные инвесторы, работники, заимодавцы, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, органы власти и общественность в целом.

Организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

Пользователей информации БФО можно

классифицировать на три основные группы:

- 1) внутренние (руководители, менеджеры, бухгалтеры, сотрудники финансовых подразделений и др.);
- 2) внешние частные субъекты (кредиторы, инвесторы, аудиторы, покупатели, поставщики и др.);
- 3) государственные организации (Федеральная налоговая служба (ФНС), Федеральная служба государственной статистики (Росстат).

С 2020 года в соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 28 ноября 2018 № 444-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете», на ФНС России возложены функции по формированию и ведению государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отчетность сдается только в электронном виде.

Интернет-сервис ресурс БФО доступен для всех пользователей и позволяет бесплатно получить информацию о бухгалтерской (финансовой) отчетности любой организации по адресу: <https://bo.nalog.ru/>

Обязательный экземпляр отчетности представляется экономическим субъектом *не позднее трех месяцев* после окончания отчетного периода.

При представлении обязательного экземпляра отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение о ней представляется в виде электронного документа вместе с отчетностью либо в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но *не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом*.

Каждая составляющая часть бухгалтерской отчетности должна содержать следующие данные:

- наименование отчета;
- указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность;
- наименование организации с указанием ее организационно-правовой формы;
- формат представления числовых показателей бухгалтерской отчетности.

Промежуточная БФО составляется за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года. Состоит из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. Составляется не позднее 30 дней по окончании отчетного периода.

6.12. Элементы БФО

1. Активы (А).
2. Обязательство (О).
3. Капитал = А – О.
4. Доходы (Д).
5. Расходы (Р).

Первые три элемента БФО раскрывают финансовое положение (ББ).

Последние два – финансовые результаты организации (ОФР).

Активы – это хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

Обязательство – это существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов. Обязательство может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота.

Капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации. При определении финансового положения организации величина капитала рассчитывается как разница между активами и обязательствами.

Доходы – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников. Доходы включают такие статьи, как выручка от реализации продукции, работ, услуг, проценты и дивиденды к получению, роялти, арендная плата, а также прочие доходы (поступления от продажи основных средств; положительная курсовая разница, излишки и др.).

Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников. Расходы включают материальные затраты, оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, иные затраты, а также прочие расходы (убытки от стихийных бедствий, отрицательная курсовая разница и др.).

6.13. Этапы составления годового отчета

I этап - формирование учетной политики. Вновь созданная организация в течение 90 дней с момента регистрации. Изменение учетной политики производится с начала отчетного года.

II этап – вступительный или начальный баланс.

III этап – текущая регистрация.

IV этап – инвентаризация активов и сверка расчетов с контрагентами.

V этап – пробный баланс. Включает: формирование ОСВ, закрытие бессальдовых счетов и реформацию баланса (табл.8).

Исправление ошибок. Пробный баланс – это контрольный инструмент бухгалтерской процедуры.

VI этап – конечный баланс. Составление отчетных форм. Годовой баланс формируется с учетом рассмотрения итогов работы организации за отчетный год. Например, покрытие убытков, выплата дивидендов, распределение прибыли.

Таблица 8 – Реформация баланса

№	Содержание записей	Корреспонденция	
		Дебет	Кредит
1	Закрытие субсчетов счета 90 «Продажи»:		
	- субсчет 90.1 «Выручка»	90.1	90.9
	- субсчет 90.2 «Себестоимость продаж»	90.9	90.2
	- субсчет 90.3 «НДС»	90.9	90.3
2	Закрытие субсчетов счета 91 «Прочие доходы и расходы»:		
	- субсчет 91.1 «Прочие доходы»	91.1	91.9
	- субсчет 91.2 «Прочие расходы»	91.9	91.2
3	Закрытие счета 99 «Прибыли и убытки»:		
	- нераспределенная прибыль	99	84
	- непокрытый убыток	84	99

6.14. Бухгалтерский баланс (ББ)

ББ – это способ группировки активов, обязательств и капитала экономического субъекта, на определенную дату, в денежном выражении.

С точки зрения практика – это таблица (рис. 14).

Функции бухгалтерского баланса:

1. Экономико-правовая (ст. 48 ГК РФ).
2. Источник информации для обширного круга пользователей.
3. Информирование о степени предпринимательского риска.

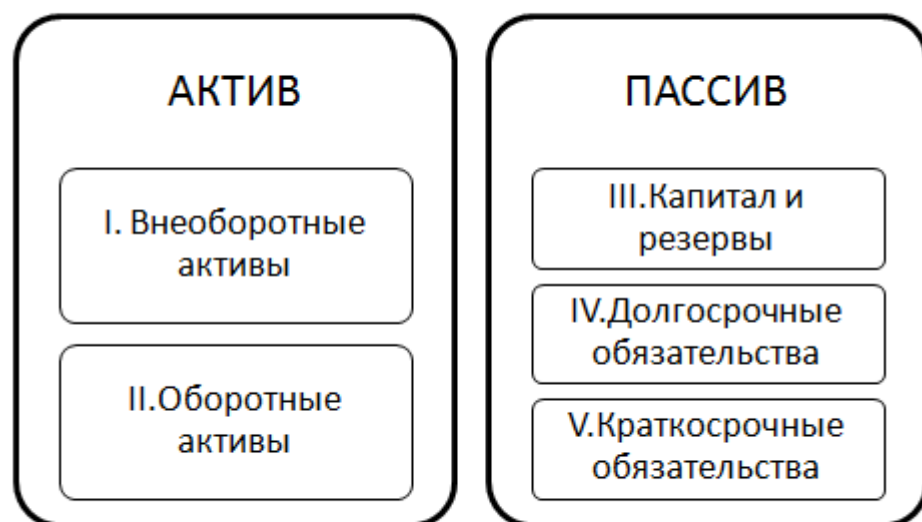


Рис. 14. Содержание бухгалтерского баланса

6.15. Отчет о финансовых результатах (ОФР)

Назначение. Информировать пользователей об финансовых результатах деятельности экономического субъекта за отчетный период (месяц, квартал, год) и раскрывать информацию о том, за счет чего эти результаты были достигнуты (рис. 15).

Заполняется по данным бухгалтерского учета нарастающим итогом с начала года (рис. 16, 17)

Обязательная часть финансового отчета во всех учетных системах.

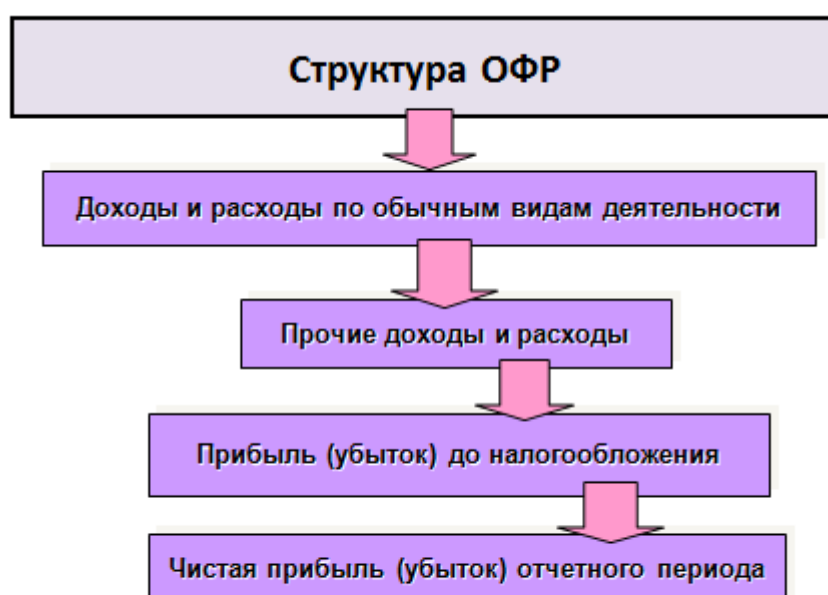


Рис. 15. Структура ОФР

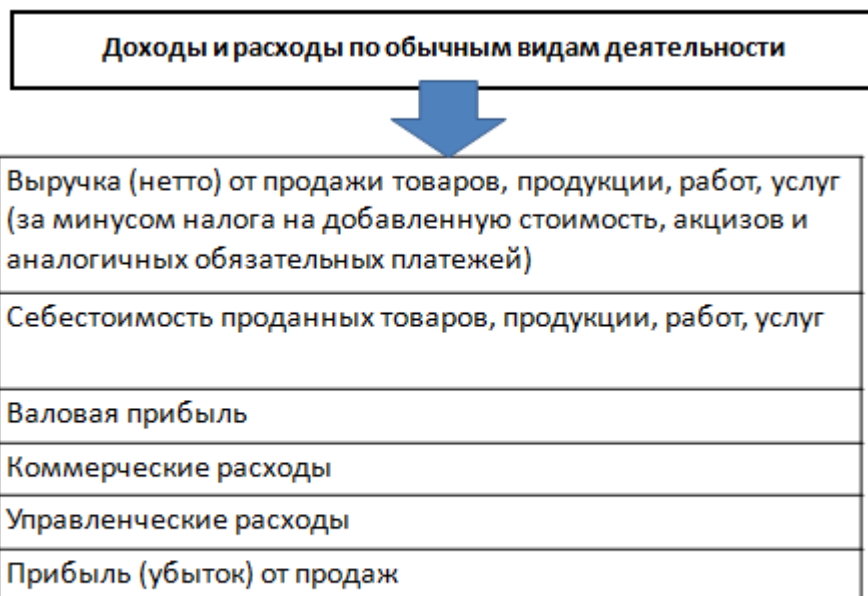


Рис.16 . Доходы и расходы по обычным видам деятельности

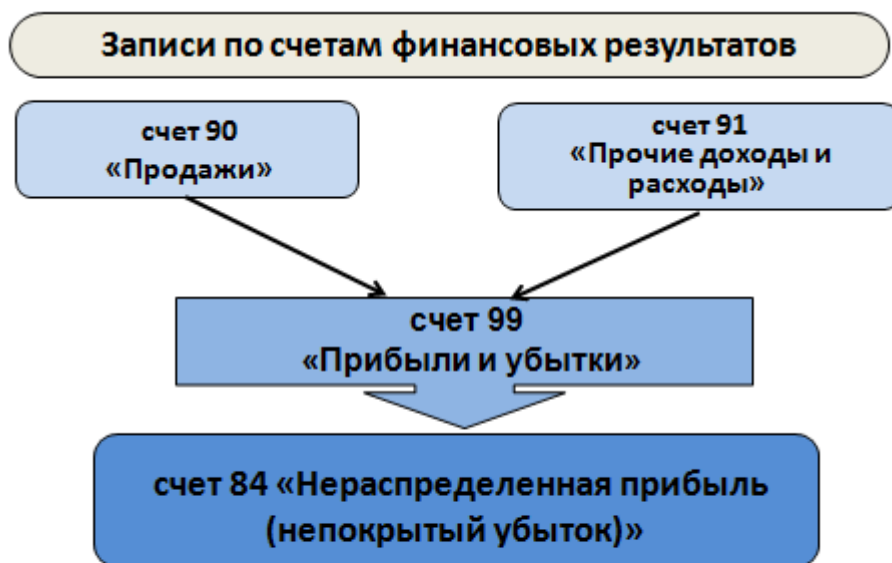


Рис. 17. Записи по счетам финансовых результатов

Модели отчета (к основной деятельности)

1. *По характеру затрат.* В основе классификация затрат по экономическим элементам (материальные затраты, трудовые затраты, социальные налоги; амортизация основных средств, прочие).
2. *По функциям затрат* в рамках организации или «себестоимости продаж».

6.16. Отчет об изменениях капитала (ОИК)

Капитал – это разница между активами и обязательствами организации.

ОИК раскрывает информацию о:

- вложениях собственников;
- прибыли, накопленной за время деятельности организации.

Разделы отчета представлены на рис. 18.

Источники информации для составления ОИК представлены на рис. 19.

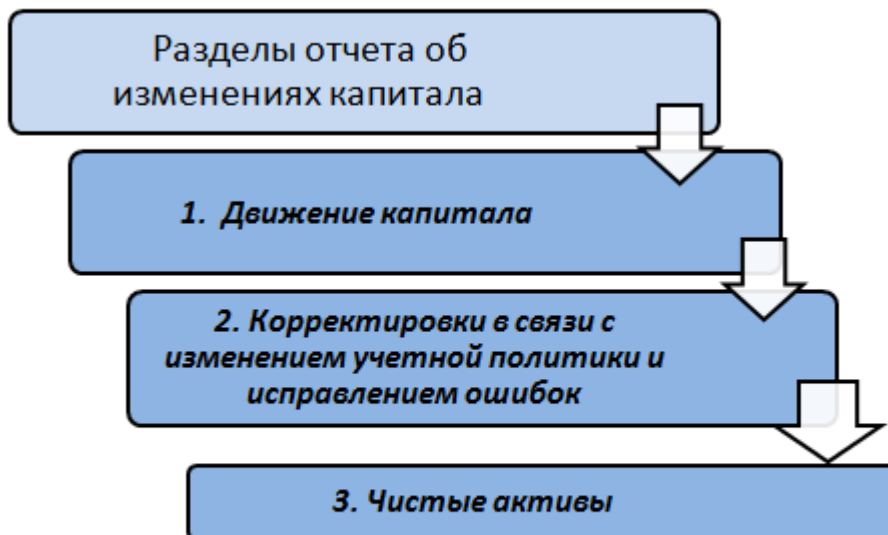


Рис.18. Структура ОИК

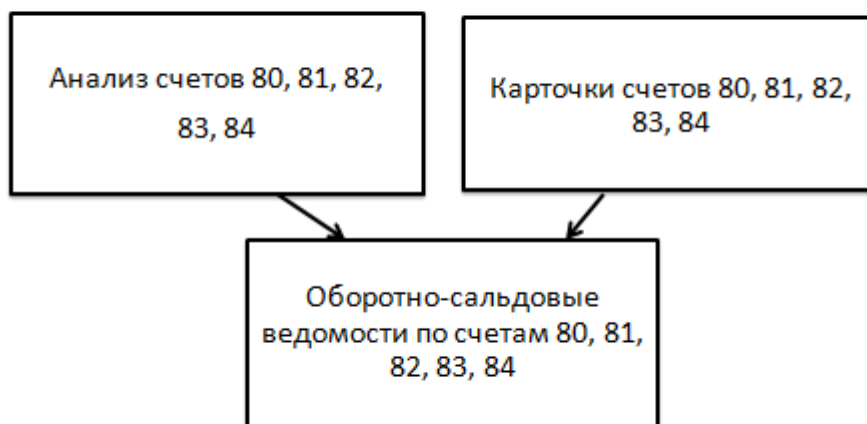


Рис.19. Источники информации для составления ОИК

Чистые активы – это стоимость имущества организации приобретенного за счет собственных источников – уставного капитала, прибыли, оставшейся в распоряжении общества.

Порядок оценки чистых активов в акционерных обществах утвержден приказом Минфина России от 29 января 2003 г. № 10н и ФКЦБ № 03-6/пз. Этим же порядком могут воспользоваться и ООО.

*Чистые активы = Активы, принимаемые к расчету –
– Пассивы, принимаемые к расчету*

Активы, принимаемые к расчету = Внеоборотные активы + Оборотные активы – Дебиторская задолженность учредителей по взносам в уставный капитал – Собственные акции (доли), выкупленных у акционеров (участников) с целью перепродажи, если организация приняла решение показывать их в отчетности в составе оборотных активов.

Пассивы, принимаемые к расчету = Долгосрочные обязательства + Краткосрочные обязательства.

Информационная база для расчета чистых активов:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах.

После расчета чистые активы сравнивают с капиталом организации. Чистые активы должны быть больше или равны уставному капиталу. Если чистые активы меньше уставного капитала организации, то он подлежит уменьшению до размера чистых активов.

Проверка требований п.4 ст. 99 ГК РФ: «Если по окончании второго или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов акционерного общества окажется меньше его уставного капитала, общество в порядке и в срок, которые предусмотрены законом об акционерных обществах, обязано увеличить стоимость чистых активов до размера уставного капитала либо зарегистрировать в установленном порядке уменьшение уставного капитала. Если стоимость указанных активов общества становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации».

6.17. Отчет о движении денежных средства (ОДДС)

История отчета о движении денежных средств начинается с **1863 года**, когда компания *Dowlais Ironworks*, оправившись после кризиса, показала в отчетности прибыль, но у нее не хватало денежных средств для покупки новой доменной печи.

- Для того чтобы объяснить нехватку средств, один из менеджеров компании составил отчет, который назвал «**сравнительный бухгалтерский баланс**».
- Исходя из отчета, стало понятно, что у компании было слишком много запасов (по-видимому, на их покупку тратились значительные средства).
- Этот отчет и стал прародителем современного отчета о движении денежных средств

Назначение ОДДС

По его показателям можно увидеть:

- объем и источники получения денежных средств и направления их использования;
- способность компании в результате своей деятельности обеспечивать превышение поступлений денежных средств над выплатами;
- состояние компании выполнять свои обязательства;
- информацию о достаточности денежных средств для ведения деятельности;
- степень самостоятельного обеспечения инвестиционных потребностей за счет внутренних источников;
- причины разности между величиной полученной прибыли и объемом денежных средств.

Информация в отчете, составленная на **кассовой основе**, контрастирует с информацией в отчете о финансовых результатах, которая составлена по принципу временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

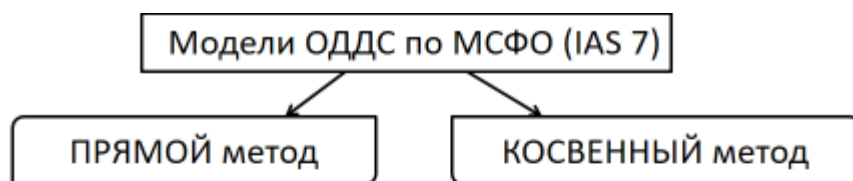
Это означает, что выручка в ОФР не всегда равна денежным поступлениям от продажи товаров и услуг в ОДДС.

Например, ОФР отражает доходы в момент осуществления сделки, а не после получения денежных средств; в отличие от него отчет о денежных средствах отражает поступление денег в тот момент, когда они непосредственно получены предприятием (на расчетные счета или через кассу).

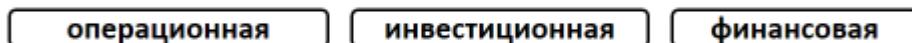
Отчет о движении денежных средств представляет собой обобщение данных о:

- денежных средствах;
- высоколиквидных финансовых вложениях, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости (денежные эквиваленты). К денежным эквивалентам могут быть отнесены, например, открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

Денежные эквиваленты определяются исходя из политики и практики управления денежными средствами компании. Принятое решение закрепляют в учетной политике организации.



При этом, согласно МСФО, потоки денежных средств детализируются в разрезе *трех* ключевых видов деятельности, это:



Такое разделение **важно** для практики, поскольку **положительный совокупный поток** может быть получен за счет:

- компенсации отрицательного денежного потока от *операционной деятельности*;
- притока средств от продажи активов (*инвестиционная деятельность*);
- привлечения кредитов банка (*финансовая деятельность*).

В этом случае величина совокупного потока «маскирует» реальную убыточность предприятия.

Денежные потоки в ОДДС классифицируют по *двум* признакам.

По видам деятельности:

- операционная (текущие операции);
- инвестиционная (инвестиционные операции);
- финансовая (финансовые операции).

По направлениям движения денежных потоков:

- входящие (поступления);
- исходящие (платежи).

Поступления «минус» платежи = Сальдо потока

Платеж по налогу на прибыль распределяют между видами деятельности.

Текущие операции – это операции по осуществлению обычной деятельности компании, приносящей выручку, а также операции, порождающие прочие доходы и расходы, не относящиеся к категории инвестиционных или финансовых.

Инвестиционные операции – это операции связанные с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации.

Финансовые операции – это операции связанные с привлечением компанией финансирования на долговой или долевой основе, приводящие к изменению величины и структуры капитала и заемных средств.

Иностранную валюту п.18 ПБУ 23/2011 относит к денежным средствам наравне с наличной и безналичной российской валютой. Валютно-обменные операции, равно как и операции перевода денежных средств в денежные эквиваленты и обратно, денежных потоков не образуют. Для пересчета операции с иностранной валютой в рубли применяется курс, установленный ЦБ РФ на дату осуществления платежа.

Уплата процентов по долговым обязательствам относится к текущим операциям, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов, которые относят к инвестиционным операциям.

Денежные потоки, которые не могут быть однозначно классифицированы, рассматриваются как денежные потоки от текущих операций.

Структура ОДДС состоит из разделов, обобщающих потоки ДС по видам деятельности (рис. 20).

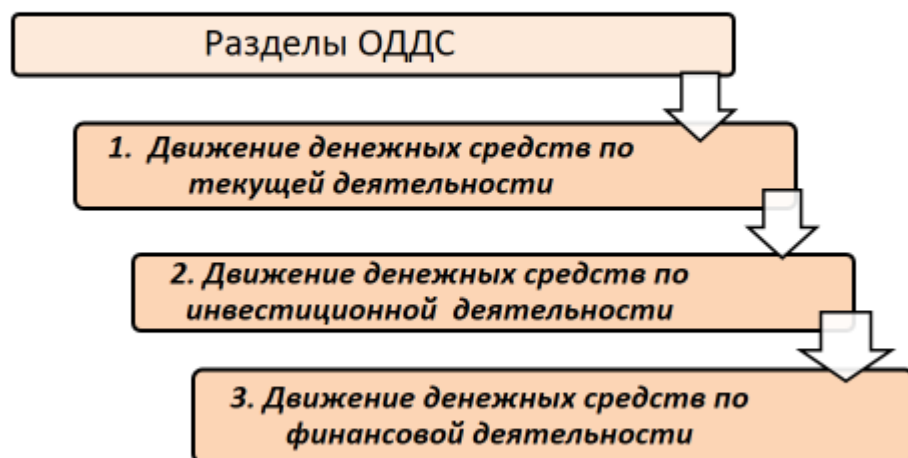


Рис.20 Структура ОДДС

Информационной база

Для прямого метода:

- бухгалтерский баланс,
- аналитические данные к соответствующим учетным регистрам (ОСВ по счетам учета денежных средств и их эквивалентов 50, 51, 52, 55, 57, 58).

Исходный элемент: *выручка от продаж*.

Для косвенного метода:

- данные бухгалтерского баланса;
- отчета о финансовых результатах;
- аналитические данные к соответствующим учетным регистрам.

Исходный элемент: *чистая прибыль*.

6.18. Отчет о целевом использовании денежных средств

Рассматривая вопрос состав БФО (тема 6, вопрос 6.3), отмечали, что некоммерческие организации обязаны включать в перечень годовых бухгалтерских форм *Отчет о целевом использовании денежных средств*.

Информационная база счет 86 «Целевое финансирование».

В отчете необходимо раскрывать информацию о целевом использовании средств, которые были получены некоммерческой организацией для обеспечения ее уставной деятельности, в соответствии с утвержденной сметой доходов и расходов (бюджетом, финансовым планом).

6.19. Пояснительная записка

Обязательная часть годового отчета.

Назначение. Содержит сведения о деятельности организации за отчетный период, которые не получили раскрытия в других отчетных формах.

Назначение пояснительной записки тесно связано с составом включенных в нее разделов.

Задачи пояснительной записки:

1. Обеспечить информационную разгрузку форм БФО.
2. Раскрыть существенную информацию, содержащуюся в статьях БФО.
3. Представить пользователям сопоставимую информацию за ряд отчетных периодов.

4. Предоставить данные аналитических показателей, наиболее важных с точки зрения оценки коммерческой организации.

Законодательством Российской Федерации не установлена обязательная форма пояснительной записки, за исключением ее табличной части. Содержательная часть регулируется ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и отдельными ПБУ.

Разделы пояснительной записки:

- 1.Текстовая часть.
- 2.Табличная часть.

Текстовая часть (примерное содержание раздела)

1. Характеристика организации и основные виды деятельности.
2. Учетная политика организации (см. далее)
3. Прибыль на акцию (для ПАО).
4. Риск существенности.
5. Основные показатели деятельности организации (анализ финансового состояния).
6. Информация о связанных сторонах.
7. Информация по сегментам.
8. Информация о прекращении деятельности.
9. Дополнительная информация.

Краткая характеристика 1-й и 2-й части раздела.

Характеристика организации должна содержать следующие сведения об организации:

- юридический адрес;
- среднегодовую численность работающих за отчетный период или на отчетную дату;
- фамилии и должности членов исполнительных и контрольных органов организации (п. 31 ПБУ 4/99).
- краткое описание структуры управления (материнская компания, зависимое общество или дочернее).

В учетной политике организации следует раскрыть существенные способы ведения бухгалтерского учета .

К ним относятся способы:

- амортизации основных средств и нематериальных активов;
- оценки запасов (фактическая себестоимость, ФИФО и средняя себестоимость);
- и др.

Табличная часть (перечень таблиц)

1. Нематериальные активы и расходы на НИОКР.
2. Основные средства (ОС).
3. Финансовые вложения.
4. Запасы.
5. Затраты на производство.
6. Дебиторская задолженность (ДЗ).
7. Кредиторская задолженность (КЗ).
7. Оценочные обязательства.
8. Обеспечение обязательств (залог).
9. Государственная помощь.

Вывод

Каждая организация самостоятельно определяет объем сведений, приводимых в пояснительной записке и форму подачи (текст, таблица).

Пояснения к отчетности призваны помогать пользователям в понимании отражаемой в формах информации и сопоставлении ее с отчетностью других компаний.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Перечень субсчетов к счету 10 «Материалы»

Шифр субсчета	Что учитывают?
10.01 «Сырье и материалы»	– на нем производится учет сырья и основных типов материалов, которые образуют основу при выпуске основной продукции. Здесь же можно вести учет материалов для вспомогательных и технологических целей, а также сельхозпродукции, предназначенной для переработки.
10.02 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»	– здесь учитывается стоимость полуфабрикатов и комплектующих, которые приобретаются для производства продукции и требуют дальнейшей доработки.
10.03 «Топливо»	– здесь учитываются наличие и движение топлива и смазочных материалов для автомобилей и оборудования компании.
10.04 «Тара и тарные материалы» ²	– здесь производится учет всех видов тары, а также материалов для ее изготовления или ремонта.
10.05 «Запасные части»	– здесь производится учет запчастей, предназначенных для ремонта имеющегося в наличии оборудования, транспорта и иных механических средств;
10.06 «Прочие материалы»	– здесь учитываются отходы производства, обрезки, стружка и т. д. Здесь же можно учитывать материалы, которые образовались при ликвидации ОС. Главное, чтобы учитываемые на данном субсчете материалы не использовались как основные, топливо, запчасти и т. д.
10.07 «Материалы, переданные в переработку на сторону»	– здесь учитываются материалы, которые были переданы сторонним организациям для изготовления из них изделий;
10.08 «Строительные материалы»	– субсчет применяется в организациях-застройщиках для учета материалов, используемых при строительстве и монтаже;
10.09 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»	– на счете учитываются стоимость инструментов, инвентаря, хозяйственных принадлежностей;
10.10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»	– предназначен для учета специальной оснастки, оборудования, спецодежды и т.д., которые находятся на хранении на складе.
10.11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации и др.»	– предназначен для учета специальной оснастки, оборудования, спецодежды и т.д., которые используются в производстве.

**Пример решения задачи по теме 5
«Учет операций процесса производства»**

Задание 1. Оценить запасы готовой продукции и незавершенного производства (НЗП) на конец месяца.

2. Себестоимость готовой продукции.

3. Рассчитать финансовый результат (методом полных и методом неполных затрат).

Исходные данные. Компания производит два вида продукции. Затраты на весь выпуск продукции представлены в таблице. Начато обработкой в текущем месяце А = 20 шт., Б = 30 шт.

Затраты за период, тыс. руб.

№	Показатели	Продукт А	Продукт Б
1	Прямые затраты, в т. ч.:	100	200
	- материалы	50	100
	- трудовые	50	100
2	ОПР (общепроизводственные расходы)	90	
3	ОХР (общехозяйственные расходы)	120	
4	Расходы на продажу (коммерческие расходы)	30	
5	Выпуск продукции (1/2 от начатых обработкой), шт.	10	15
6	Выручка, тыс. руб.	200	300

Вариант 1. Выписка из учетной политики Компании : « 1.База распределения ОПР и ОХР оплата туда производственных рабочих. Распределение расходов на продажу пропорционально реализованной продукции».

Вариант 2. Выписка из учетной политики Компании: «1.База распределения ОПР оплата труда производственных рабочих. Распределение расходов на продажу и ОХР пропорционально реализованной продукции».

Решение

I вариант. Метод полной себестоимости

№	Показатель	Продукт А	Продукт Б
1	Материальные затраты, руб.	50	100
2	Трудовые затраты, руб.	50	100
3	ОПР, руб. (распределение пропорц. оплате труда)	$50:150 * 90 = 30$	$100:150 * 90 = 60$
4	ОХР (распределение пропорц. оплате труда)	40	80
5	Полная производственная себестоимость, руб.	170	340
6	Готовая продукция, шт.	10	15
7	НЗП на конец отчетного периода, шт.	10	15

№	Показатель	Продукт А	Продукт Б
8	Оценка НЗП на конец периода, руб.	85	170
9	Оценка готовой продукции, руб.	85	170
10	Полная производственная себестоимость 1 ед.	8,50	11,30
11	Распределение расходов на продажу	$10:25 * 30 = 12$	$15:25 * 30 = 18$
12	Выручка	200	300
13	Финансовый результат	$200 - 85 - 12 = 103$	$300 - 170 - 18 = 112$

II вариант. Метод учета неполных затрат (по ФСБУ 5 / 2019)

№	Показатель	Продукт А	Продукт Б
1	Материальные затраты, руб.	50	100
2	Трудовые затраты, руб.	50	100
3	ОПР, руб. (распределение пропорц. оплате труда)	$50/150*90 = 30$	$100/150*90 = 60$
4	ОХР	-	-
5	Неполная производственная себестоимость, руб.	130	260
6	Готовая продукция, шт.	10	15
7	НЗП на конец отчетного периода, шт.	10	15
8	Оценка НЗП конец периода, руб.	65	130
9	Оценка готовой продукции, руб.	65	130
10	Неполная производственная себестоимость 1 ед.	6,50	8,66
11	Маржинальный доход (МД) = выручка - переменные расходы	$200 - 65 = 135$	$300 - 130 = 170$
12	Распределение ОХР 10 / 25 и 15 / 25	48	72
13	Распределение расходов на продажу	12	18
14	Финансовый результат = МД – Постоянные расходы	$135 - 48 - 12 = 75$	$170 - 72 - 18 = 80$

Сравнительная таблица методов учета

Изделие	Себестоимость полная	Финансовый результат	Себестоимость неполная	Финансовый результат	Откл. по себестоимости	Откл. по финансовому результату
А	8,50	103	6,50	75	2,0	28
Б	11,30	112	8,66	80	8,66	32

Учебное издание

Юлия Геннадьевна Мурашова

Марина Николаевна Наам

Бухгалтерский учет

Учебное наглядное пособие

Редактор *Л. В. Хлебникова*

Корректор *М. Н. Демидова*

Компьютерная верстка: *Ю. Г. Мурашова*

Объем данных 6,21 Мб

Подписано к использованию 22.03.2022

Размещено в открытом доступе

на сайте www.psu.ru

в разделе НАУКА / Электронные публикации
и в электронной мультимедийной библиотеке ELiS

Издательский центр

Пермского государственного

национального исследовательского университета

614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15