

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ И УСЛУГ**

### **Введение**

1. Настоящие методические указания разработаны исходя из необходимости установления общих правил (норм) ведения бухгалтерского учета производственных затрат и калькуляции себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг.

### **Цель**

2. Цель настоящих методических указаний состоит в установлении порядка бухгалтерского учета производственных затрат и калькуляции себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг.

### **Сфера действия**

3. Настоящие методические указания распространяются на субъекты, применяющие национальные стандарты бухгалтерского учета и осуществляющие деятельность, по производству продукции и/или оказанию услуг.

4. Настоящие методические указания не регламентируют порядок учета затрат, относящихся к:

- 1) запасам, приобретенным или полученным от сторонних лиц (НСБУ «Запасы»);
- 2) долгосрочным нематериальным и материальным активам (НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»);
- 3) договорам на строительство (НСБУ «Договоры на строительство»);
- 4) активам, полученным в финансовый лизинг (НСБУ «Договоры лизинга»);
- 5) финансовым инвестициям (НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»);
- 6) квалифицируемым активам (НСБУ «Затраты по займам»);
- 7) инвестиционной недвижимости (НСБУ «Инвестиционная недвижимость»);
- 8) биологическим активам и сельскохозяйственной продукции (НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»).

### **Определения**

5. В настоящих методических указаниях используемые понятия означают:

*Основная деятельность* – деятельность, связанная с производством продукции и/или оказанием услуг, которая составляет цель деятельности субъекта.

*Вспомогательные производства* – производства по обслуживанию основной деятельности субъекта (например, производство тары и инструментов, транспортное обслуживание, снабжение разными видами энергии, ремонт основных средств).

*Калькуляция себестоимости* – совокупность способов, используемых для исчисления себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг.

*Производственные затраты* – ресурсы, представленные в стоимостном выражении и израсходованные для производства продукции/оказания услуг.

*Прямые затраты* – затраты, которые могут быть отнесены к конкретному объекту калькуляции прямым путем без промежуточных расчетов.

*Распределяемые затраты* – затраты, которые могут быть отнесены к конкретному объекту калькуляции только после промежуточных расчетов.

*Косвенные производственные затраты* – затраты, связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений субъекта.

*Объект калькуляции* – продукция, работа, услуга, заказ, группа продукции (услуг), по которым калькулируется себестоимость.

*Объект учета затрат* – место (центр) возникновения затрат (например, деятельность, цех, участок, стадия (передел), продукция, работа, услуга, заказ, группа продукции (услуг)), по которым ведется бухгалтерский учет производственных затрат.

*Калькуляционный период* – период, за который калькулируется себестоимость произведенной продукции/оказанных услуг (например, месяц, квартал, год).

*Производственный процесс* – совокупность операций, связанных с производством продукции/оказанием услуг.

*Готовая продукция* – ценности, которые прошли полностью стадии производственного процесса и не требуют дальнейшей обработки в рамках субъекта, были подвергнуты техническим испытаниям и приемке, полностью укомплектованы и могут складироваться с целью продажи или поставленные непосредственно покупателям.

*Незавершенное производство* – ценности, которые не прошли все стадии обработки, предусмотренные технологическим процессом, а также продукция, не подвергнутая техническим испытаниям, и приемки или не полностью укомплектованные, а также затраты по незавершенным услугам и работам.

*Побочная продукция* – ценности, которые получены в производственном процессе одновременно с основной продукцией и имеют второстепенное значение и несущественную стоимость по сравнению с основной продукцией.

*Обслуживающие производства и хозяйства* – подразделения субъекта социально-культурного назначения (например, столовые, общежития, спортивно-развлекательные центры, дома отдыха, дошкольные учреждения).

*Полуфабрикаты* – ценности, производственный процесс которых закончен в одном цехе (производственной стадии) и которые далее подвергаются обработке в другом цехе (производственной стадии) или поставляются покупателям.

*Услуги* – работы, выполненные субъектом для сторонних лиц и/или для внутренних подразделений (например, транспортные, ремонтные, посреднические, консультационные, учебные, спортивно-развлекательные, телефонные, интернет, туристические услуги, работы по монтажу оборудования).

### **Общие правила**

6. Субъекты, осуществляющие деятельность по производству продукции и/или оказанию услуг, обязаны вести бухгалтерский учет производственных затрат и калькулировать себестоимость произведенной продукции/оказанных услуг.

7. Производственные затраты признаются на основе метода начислений в том периоде, в котором они фактически были понесены. С этой целью необходим обособленный учет:

1) текущих затрат, которые включают фактически понесенные и признанные в текущем периоде (месяц, квартал, год) затраты (например, себестоимость израсходованных материалов, начисленная заработная плата основным рабочим, израсходованная электроэнергия);

2) затраты будущих периодов, которые включают затраты, осуществленные в текущем периоде, но относящиеся к будущим периодам (например, затраты, связанные с ремонтом основных средств, сертификациями, экспертизами, оценками);

3) предстоящие затраты, которые включают затраты, которые будут понесены в следующие периоды, но признаются в текущем периоде (например, оценочные резервы по отпускам основных рабочих).

8. Производственные затраты оцениваются по балансовой стоимости израсходованных запасов, фактически начисленной сумме оплаты труда персонала, непосредственно занятого в процессе производства продукции/оказания услуг, сумме обязательных взносов государственного социального и медицинского страхования, относящиеся к начисленной оплате труда, сумме амортизации долгосрочных активов производственного назначения, стоимости услуг, приобретенных от сторонних лиц, и др.

9. Бухгалтерский учет производственных затрат и калькуляция себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг разграничивается по калькуляционным периодам.

10. Бухгалтерский учет производственных затрат ведется отдельно по основным и вспомогательным видам деятельности. Согласно учетным политикам, в рамках основных и вспомогательных видов деятельности бухгалтерский учет производственных затрат может осуществляться по подразделениям (например, по цехам, мастерским, линиям), видам продукции/услуг и по другим направлениям, установленным субъектом.

11. Себестоимость готовой продукции и услуг отделяется от себестоимости незавершенного производства/услуг.

12. Бухгалтерский учет производственных затрат ведется по статьям затрат, которые включают:

- 1) прямые и распределяемые материальные затраты;
- 2) прямые и распределяемые затраты на персонал;
- 3) косвенные производственные затраты.

13. Субъект может изменить перечень статей затрат, предусмотренный в п.12 настоящих методических указаний, в зависимости от организационно-технологических особенностей, информационных потребностей, а также от существенности отдельных видов затрат (например, в добывающей отрасли может быть предусмотрена дополнительная статья затрат – амортизация минеральных ресурсов, в энергетической промышленности – амортизация основных средств).

14. Перечень, состав и порядок бухгалтерского учета производственных затрат, объекты учета затрат и калькуляции, калькуляционный период и методы калькуляции себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг устанавливаются в учетных политиках субъекта.

15. На основе настоящих методических указаний могут быть разработаны и утверждены в установленном законодательством порядке методические указания по бухгалтерскому учету производственных затрат и калькуляции себестоимости произведенной продукции и оказанных услуг в разных отраслях/секторах национальной экономики с учетом их особенностей.

16. В соответствии с учетными политиками субъекта, бухгалтерский учет производственных затрат может осуществляться:

- 1) с применением управленческих счетов;
- 2) без применения управленческих счетов.

Порядок бухгалтерского учета производственных затрат выбирается каждым субъектом самостоятельно в зависимости от его размера, организационно-технологических особенностей и информационно-управленческих потребностей.

#### ***Бухгалтерский учет производственных затрат с применением управленческих счетов***

17. Бухгалтерский учет производственных затрат с применением управленческих счетов рекомендуется субъектам, которые производят различные виды продукции и/или оказывают различные виды услуг. В случае применения управленческих счетов производственные затраты учитываются согласно положениям, предусмотренным в п.18–46 настоящих методических указаний.

#### ***Производственные затраты основной деятельности***

18. Производственные затраты основной деятельности представляют собой затраты, связанные с производством продукции и/или оказанием услуг, которые составляют цель деятельности субъекта.

#### ***Прямые и распределяемые материальные затраты***

19. Материальные затраты представляют собой балансовую стоимость запасов или других материальных ресурсов, использованных непосредственно при производстве продукции/оказании услуг. В зависимости от способа включения в себестоимость произведенной продукции/оказанных услуг материальные затраты подразделяются на:

- 1) прямые материальные затраты – связаны с производством одного вида продукции или оказания одного вида услуг и легко и точно идентифицируются по объектам учета затрат и калькуляции непосредственно путем наблюдения и измерения;
- 2) распределяемые материальные затраты – связаны с производством сопряженной продукции и могут быть отнесены на объекты калькуляции путем распределения.

20. Прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с производством продукции, включают затраты на:

- 1) сырье и материалы, которые составляют основу произведенной продукции или являются необходимым компонентом при ее изготовлении;

- 2) комплектующие детали и полуфабрикаты, подвергающиеся сборке или дополнительной обработке у данного субъекта;
- 3) услуги производственного характера, оказанные сторонними лицами (например, по выполнению отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов);
- 4) топливо всех видов, расходуемое в технологических целях;
- 5) энергию всех видов (например, электрическую, тепловую энергию, сжатый воздух, холод, воду), расходуемую на технологические цели;
- 6) тару и тарные материалы, расходуемые в производственных подразделениях;
- 7) прочие прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с производством продукции.

21. Прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с оказанием услуг, включают затраты на:

- 1) материалы, которые являются необходимым компонентом при оказании услуг;
- 2) запасные части, расходуемые в технологических целях;
- 3) услуги производственного характера, оказанные сторонними лицами (например, по выполнению отдельных операций по оказанию услуг);
- 4) топливо всех видов, горюче-смазочные материалы, расходуемые в технологических целях;
- 5) энергию всех видов (например, электрическую, тепловую энергию, сжатый воздух, холод, воду), расходуемую в технологических целях;
- 6) прочие прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с оказанием услуг.

22. Согласно учетным политикам субъекта, материалы, использованные при оказании услуг, могут отражаться в учете как отдельные операции по выбытию запасов в соответствии с НСБУ «Запасы». В таком случае стоимость использованных материалов не включается в себестоимость оказанных услуг.

23. Прямые и распределяемые материальные затраты, относящиеся к основной деятельности, учитываются отдельно по объектам учета затрат и калькуляции себестоимости. Эти затраты признаются в период фактического использования запасов или других материальных ресурсов в процессе производства продукции и/или оказания услуг и отражаются в учете как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов или увеличение текущих обязательств. Использованные запасы оцениваются в соответствии с НСБУ «Запасы».

24. Распределяемые материальные затраты возникают при комплексной переработке материалов, когда из одного типа материала одновременно производится несколько видов сопряженной продукции (например, при производстве сметаны из цельного молока одновременно получают и обезжиренное молоко). Эти затраты относятся на виды сопряженной продукции пропорционально нормам расхода материалов, объему произведенной продукции (в количественном или условно-количественном выражении) или другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

**Пример 1.** В сентябре 201X года при комплексной переработке материала «X» было одновременно получено 300 штук продукции «А» и 200 кг продукции «В». В этих целях израсходовано 5 824 кг материала «X», себестоимость единицы которого составляет 150 леев.

Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, распределяемые материальные затраты относятся на виды сопряженной продукции пропорционально нормативному расходу материалов. Норма расхода материала «X» на единицу продукции «А» составляет 8 кг, а продукции «В» – 14 кг.

На основании данных примера общая сумма распределяемых материальных затрат составляет 873 600 леев (5 824 кг x 150 леев) и относится на отдельную продукцию согласно расчету, представленному в таблице 1.

Таблица 1

Распределение материальных затрат по видам продукции пропорционально нормативному расходу материалов

Виды продукции	Единица измерения	Фактический объем	Норма расхода,	Нормативный расход	Коэффициент распределения	Фактический расход	Распределяемые
----------------	-------------------	-------------------	----------------	--------------------	---------------------------	--------------------	----------------

		производства	кг	материала, кг		материала, кг	материаль- ные затраты, леев
1	2	3	4	5	$6 = \sum 7: \sum 5$	$7 = 5 \times 6$	8
«А»	шт.	300	8	2 400	1,12	2 688	403 200
«В»	кг	200	14	2 800	1,12	3 136	470 400
Всего	-	-	-	5 200		5 824	873 600

Согласно расчетам из таблицы 1, распределяемые материальные затраты, понесенные в сентябре 201X года отражаются в учете как увеличение затрат основной деятельности в сумме 403 200 леев по продукции «А» и 470 400 леев по продукции «В» при одновременном уменьшении запасов в сумме 873 600 леев.

25. Побочная продукция, полученная в производственном процессе, оценивается согласно НСБУ «Запасы» по чистой стоимости реализации. Стоимость побочной продукции вычитается из себестоимости основной продукции или сопряженной продукции и отражается в учете как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности. При производстве сопряженной продукции чистая стоимость реализации побочной продукции распределяется между видами сопряженной продукции пропорционально количеству, стоимости использованного исходного материала или другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

*Пример 2. Используя данные примера 1, предположим, что субъект в сентябре 201X года в процессе переработки материала «Х» получил дополнительно и побочную продукцию «С» в количестве 364 кг. Чистая стоимость реализации единицы продукции «С» составляет 40 леев. Согласно учетным политикам субъекта стоимость побочной продукции распределяется между видами сопряженной продукции пропорционально фактическому количеству использованного материала.*

На основании данных примера, чистая стоимость реализации побочной продукции составляет 14 560 леев (364 кг x 40 леев) и относится на отдельные виды сопряженной продукции согласно расчету, представленному в таблице 2.

Таблица 2

Распределение стоимости побочного изделия по видам сопряженной продукции пропорционально количеству израсходованного исходного материала

Виды изделий	Фактический расход материала, кг	Коэффициент распределения	Стоимость побочного изделия, леев
1	2	$3 = \sum 4 : \sum 2$	4
«А»	2 688	2,5	6 720
«В»	3 136	2,5	7 840
Всего	5 824		14 560

Согласно расчетам из таблицы 2, побочная продукция, полученная субъектом в сентябре 201X года отражается в учете как увеличение запасов в сумме 14 560 леев при одновременном уменьшении затрат основной деятельности в сумме 6 720 леев по продукции А и 7 840 леев по продукции В.

26. Пригодные отходы, полученные в процессе производства, оцениваются в соответствии с НСБУ «Запасы» по справедливой стоимости. Стоимость пригодных отходов вычитается из себестоимости основной продукции или сопряженной продукции и учитывается как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности. При производстве сопряженной продукции, справедливая стоимость пригодных отходов распределяется между видами сопряженной продукции пропорционально нормам отходов или на другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

27. Стоимость потребленной энергии всех видов (например, электрической, тепловой энергии, сжатого воздуха, холода, воды) на технологические цели отражается в учете как увеличение затрат основной деятельности и увеличение текущих обязательств или уменьшение

затрат вспомогательных производств. Если расход энергии не может быть идентифицирован отдельно по объектам калькуляции, то он распределяется пропорционально нормам расхода энергии, мощности потребления и количеству отработанных машино-часов или другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

28. Услуги производственного характера, полученные от сторонних лиц в процессе производства продукции и оказания услуг, отражаются в учете как одновременное увеличение затрат основной деятельности и текущих обязательств.

*Прямые и распределяемые затраты на персонал*

29. Прямые и распределяемые затраты на персонал представляют собой оплату труда, взносы и другие выплаты относящиеся к персоналу, непосредственно вовлеченному в процесс производства продукции и/или оказания услуг. Эти затраты включают:

- 1) оплату за выполненную работу, фактически отработанное время, исчисленную согласно формам и системам оплаты труда, применяемым субъектом;
- 2) надбавки и доплаты к заработной плате, начисленные персоналу;
- 3) премии, начисленные за достигнутые результаты;
- 4) оплату очередных ежегодных и дополнительных отпусков персонала вовлеченного в процесс производства продукции/оказания услуг или оценочные резервы, образованные на эти цели, оплату льготных часов для подростков, для выполнения государственных обязанностей и другие обязательные выплаты в соответствии с действующим законодательством;
- 5) прочие выплаты персоналу, непосредственно вовлеченному в процесс производства продукции и/или оказания услуг;
- 6) взносы обязательного государственного социального страхования и обязательного медицинского страхования, относящиеся к оплате труда персонала, непосредственно вовлеченного в процесс производства продукции и/или оказания услуг.

30. Прямые и распределяемые затраты на персонал признаются в период их начисления и отражаются в учете как одновременное увеличение затрат основной деятельности и текущих обязательств.

31. Прямые затраты на персонал (например, оплата труда основных рабочих, начисленная согласно сдельной системе оплаты труда) прямо включаются в себестоимость отдельной продукции/услуги.

32. Распределяемые затраты на персонал включаются в себестоимость отдельной продукции/услуги пропорционально тарифной (нормативной) заработной плате, сдельно начисленной оплате труда или другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

**Пример 3.** В мае 201X года рабочим основного подразделения субъекта была начислена заработная плата согласно системам оплаты труда:

– сдельной, в сумме 86 300 леев за производство продукции «А» и 52 700 леев за производство продукции «В»;

– повременной в сумме 48 650 леев за производство продукции «А» и «В».

Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, заработная плата основных рабочих, начисленная повременно, распределяется по объектам калькуляции пропорционально заработной плате, начисленной сдельно.

На основании данных примера, заработная плата основных рабочих относится на отдельные виды продукции согласно расчету, представленному в таблице 3.

Таблица 3

Распределение заработной платы основных рабочих по видам продукции

Виды продукции	Зарплата, начисленная сдельно, леев	Коэффициент распределения	Зарплата, начисленная повременно, леев	Итого заработная плата основных рабочих, леев
1	2	$3 = \sum 4 : \sum 2$	$4 = 2 \times 3$	$5 = 2 + 4$
«А»	86 300	0,35	30 205	116 505
«В»	52 700	0,35	18 445	71 145

Всего	139 000		48 650	187 650
-------	---------	--	--------	---------

Согласно расчетам из таблицы 3, затраты на заработную плату основных рабочих отражаются в учете как увеличение затрат основной деятельности в сумме 116 505 леев по продукции «А» и 71 145 леев по продукции «В» при одновременном увеличении текущих обязательств в сумме 187 650 леев.

33. Взносы работодателя на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование включаются в себестоимость отдельной продукции/услуги пропорционально оплате труда персонала, непосредственно вовлеченного в процесс производства продукции и/или оказания услуг. Эти взносы отражаются в учете как одновременное увеличение затрат основной деятельности и текущих обязательств.

#### *Косвенные производственные затраты*

34. Косвенные производственные затраты включают:

- 1) амортизацию долгосрочных нематериальных и материальных активов производственного назначения;
- 2) затраты на содержание, обслуживание и ремонт долгосрочных материальных активов производственного назначения;
- 3) платежи по операционному лизингу (аренде, имущественному найму) активов производственного назначения;
- 4) оплату труда и взносы обязательного государственного социального страхования и обязательного медицинского страхования административного и обслуживающего персонала производственных подразделений субъекта;
- 5) затраты на совершенствование технологии, организации производства, повышению качества продукции/услуг;
- 6) стоимость (износ) малоценных и быстроизнашивающихся предметов, используемых в производственных подразделениях субъекта;
- 7) затраты на обеспечение безопасности труда и охрану здоровья, а также создание нормальных условий труда в производственных подразделениях субъекта;
- 8) стоимость услуг по охране производственных подразделений субъекта;
- 9) затраты на откомандирование в производственных целях работников, занятых в процессе производства продукции/оказания услуг;
- 10) себестоимость услуг вспомогательных производств, относящихся к производству продукции/оказанию услуг (например, электрической и тепловой энергии собственного производства);
- 11) прочие производственные затраты, связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений.

35. Косвенные производственные затраты учитываются отдельно от затрат основной деятельности и вспомогательных производств и отражаются в учете как увеличение косвенных производственных затрат и увеличение текущих обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств и др.

36. Косвенные производственные затраты распределяются в соответствии с НСБУ «Запасы» и учитываются как увеличение текущих расходов, затрат основной деятельности и вспомогательных производств и уменьшение косвенных производственных затрат.

#### ***Особенности бухгалтерского учета производственных затрат вспомогательных производств***

37. Производственные затраты вспомогательных производств представляют собой затраты, связанные с:

- 1) производством тары;
- 2) снабжением различного рода энергией (например, электрической, тепловой энергией, сжатым воздухом, холодом, водой);
- 3) транспортным обслуживанием;

- 4) ремонтом основных средств;
- 5) производством инструментов, специального оборудования, запасных частей и др.;
- 6) производством прочей продукции или оказанием прочих услуг вспомогательного характера для внутренних нужд субъекта и/или предназначенных для поставки сторонним лицам.

38. Материальные затраты, затраты на персонал и косвенные производственные затраты вспомогательных производств учитываются согласно п.19-36 настоящих методических указаний. Эти затраты отражаются в учете как увеличение затрат вспомогательных производств и увеличение текущих обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, износа малоценных и быстроизнашивающихся активов, уменьшения запасов и др.

39. Если в рамках одного вспомогательного производства оказывается один тип услуг (производится один тип продукции), все соответствующие затраты учитываются как прямые. В обратном случае отдельно выделяются прямые и распределяемые затраты вспомогательных производств и косвенные производственные затраты, связанные с обслуживанием и управлением вспомогательного производства.

40. Взаимно оказанные услуги и переданная продукция между вспомогательными подразделениями (цехами) оцениваются по нормативной (плановой) себестоимости или иным способом, установленным в учетных политиках субъекта. Стоимость этих услуг/продукции отражается в учете как увеличение затрат одного вида и уменьшение затрат другого вида вспомогательных производств.

41. Услуги/продукция вспомогательных подразделений, за исключением взаимных услуг/продукции, оцениваются по фактической себестоимости, которая определяется следующим образом:

	Производственные затраты, за исключением себестоимости	+	Себестои- мость взаимно получен- ных	-	Себестоимость услуги /продукции, взаимно оказанной/пе- реданной
Фактическая себестоимость единицы услуги/продукции вспомогательного производства	взаимно полученных услуг/продукции		услуг/про- дукции		
=					
	Общее количество услуги/продукции вспомогательного производства		-		Количество услуги/продукции, взаимно оказанной/переданной

42. Себестоимость услуг/продукции вспомогательных подразделений, за исключением взаимных услуг/продукции, отражается в учете как уменьшение затрат вспомогательных производств при одновременном увеличении:

1) активов – при включении себестоимости услуг/продукции вспомогательных подразделений в первоначальную стоимость долгосрочных материальных активов, при ремонте (модернизации) долгосрочных материальных активов с соблюдением условий капитализации согласно НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы», при производстве активов во вспомогательных подразделениях;

2) затрат основной деятельности – при оказании/передаче услуг/продукции вспомогательных подразделений подразделениям основной деятельности;

3) текущих расходов – при поставке услуг/продукции вспомогательных подразделений сторонним лицам, в целях сбыта, административных или по выбытию долгосрочных материальных или оборотных активов и др.

**Пример 4.** Субъект располагает транспортным цехом и котельной, которые оказывают услуги основным цехам, для офисных нужд субъекта, сторонним лицам и друг другу. Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, взаимные поставки между вспомогательными цехами оцениваются по плановой себестоимости. В сентябре 201X года плановая себестоимость услуг, оказанных

транспортным цехом, составляет 4,3 лея за т/км, а плановая себестоимость пара, произведенного котельной – 1,1 лея за м<sup>3</sup>.

В сентябре 201X года транспортный цех оказал услуги в объеме 10 920 т/км, в том числе 6 500 т/км основным цехам, 2 620 т/км – для офисных нужд, 340 т/км – котельной и 1 460 т/км – сторонним лицам. В этом месяце транспортный цех понес затраты в сумме 48 438 леев за исключением себестоимости потребленного пара в объеме 2 500 м<sup>3</sup>.

На основании данных примера, субъект в сентябре 201X года отражает в учете себестоимость пара, потребленного транспортным цехом, в сумме 2 750 леев (2 500 м<sup>3</sup> x 1,1 леев) – как увеличение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) и уменьшение затрат вспомогательных производств (котельной).

В сентябре 201X года фактическая себестоимость услуг транспортного цеха составляет 4,7 леев за т/км (48 438 леев + 2 750 леев – 340 т/км x 4,3 леев за т/км) : (10 920 т/км – 340 т/км).

Субъект списывает затраты транспортного цеха, относящиеся к оказанным в сентябре 201X года услугам:

- основным цехам – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) в сумме 30 550 леев (6 500 т/км x 4,7 леев за т/км);

- для офисных нужд субъекта – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) в сумме 12 314 леев (2 620 т/км x 4,7 леев за т/км);

- сторонним лицам – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) в сумме 6 862 лея (1 460 т/км x 4,7 леев за т/км);

- котельной – как увеличение затрат вспомогательных производств (котельной) и уменьшение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) в сумме 1 462 леев (340 т/км x 4,3 леев за т/км).

### **Бухгалтерский учет производственных потерь**

43. Производственные потери включают потери, относящиеся к запасам, персоналу (например, оплата труда за простои, предусмотренные производственным процессом), браку и другие аналогичные потери, отраженные в процессе производства продукции и/или оказания услуг.

44. Производственные потери отражаются в учете:

- 1) в пределах установленных норм – как увеличение производственных затрат и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и др.;

- 2) сверх установленных норм – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и др.

45. Ценности, полученные от окончательного брака, оцениваются по чистой стоимости реализации и отражаются в учете как увеличение запасов и уменьшение производственных затрат.

46. Материальный ущерб, относящийся к производственным потерям по вине персонала и/или сторонних лиц, признается и оценивается в соответствии с действующим законодательством. Сумма материального ущерба отражается в учете как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

### **Бухгалтерский учет производственных затрат без применения управленческих счетов**

47. Бухгалтерский учет производственных затрат без применения управленческих счетов рекомендуется для субъектов, которые изготавливают один вид продукции (группу однородной продукции) или оказывают один вид услуг (группу однородных услуг). В этом случае производственные затраты отражаются непосредственно на счетах финансового учета и учитываются как увеличение запасов (незавершенного производства) и увеличение текущих обязательств, амортизации долгосрочных активов, уменьшение запасов и др.

### **Бухгалтерский учет затрат обслуживающих производств и хозяйств**

48. Затраты обслуживающих производств и хозяйств отражаются отдельно от затрат основных и вспомогательных видов деятельности и учитываются на отдельном управленческом счете. В соответствии с учетными политиками и порогом существенности, эти затраты могут быть отражены в учете непосредственно как текущие расходы. В течение отчетного периода затраты обслуживающих производств и хозяйств учитываются как увеличение затрат или текущих расходов и увеличение текущих обязательств, амортизации долгосрочных активов, уменьшение запасов и др. При учете затрат на отдельном управленческом счете в конце калькуляционного периода определяется себестоимость продукции и услуг обслуживающих производств и хозяйств, которая отражается в учете как увеличение запасов, текущих расходов, и уменьшение затрат.

### **Калькуляция себестоимости произведенной продукции и оказанных услуг**

#### ***Общие правила***

49. Калькуляция себестоимости продукции/услуг включает следующие основные этапы:

- 1) определение незавершенного производства на начало отчетного периода;
- 2) отражение в учете прямых и косвенных затрат основной деятельности и вспомогательных производств;
- 3) распределение косвенных производственных затрат между себестоимостью произведенной продукции/оказанных услуг и текущими расходами;
- 4) распределение распределяемых косвенных производственных затрат по видам произведенной продукции/оказанных услуг вспомогательных подразделений;
- 5) распределение распределяемых косвенных производственных затрат по видам произведенной продукции/оказанных услуг основных подразделений;
- 6) распределение затрат вспомогательных производств между видами основной деятельности;
- 7) оценка пригодных отходов и исключение их стоимости из производственных затрат;
- 8) определение себестоимости окончательного брака и ее вычитание из производственных затрат;
- 9) определение себестоимости побочной продукции и ее вычитание из производственных затрат;
- 10) определение себестоимости незавершенного производства на конец калькуляционного периода в соответствии с НСБУ «Запасы» и ее исключение из себестоимости продукции.

50. Калькуляция себестоимости продукции/услуг осуществляется по объектам калькуляции (например, продукции/группы однородной продукции, услуга/группы однородных услуг) и калькуляционным периодам (например, месяц, квартал, год).

51. В соответствии с учетными политиками субъект определяет общую себестоимость и/или себестоимость единицы произведенной продукции/оказанных услуг. Общая себестоимость определяется для общего количества (объема) произведенной продукции/оказанных услуг. Себестоимость единицы продукции/услуги исчисляется путем деления общей себестоимости на общее количество (общий объем) единиц произведенной продукции/оказанных услуг, установленной субъектом в зависимости от технологических особенностей (например, себестоимость одного км, себестоимость одного кубического метра, себестоимость одной штуки).

52. Калькуляция себестоимости осуществляется на основании калькуляционных единиц (единиц измерения), которые отличаются в зависимости от вида и характера произведенной продукции/оказанных услуг, основными из которых являются:

- 1) физические единицы (например, м<sup>2</sup>, м<sup>3</sup>, кг);
- 2) единицы времени (например, часы, дни);
- 3) условные единицы (например, технические единицы измерения, такие как: литр молока жирностью 2,5%, лошадиные силы двигателя).

53. Фактическая себестоимость произведенной продукции учитывается как увеличение запасов, долгосрочных активов, текущих расходов (например, при поставке продукции

непосредственно из основного подразделения) и др. и уменьшение затрат основной деятельности и вспомогательных производств или незавершенного производства и др.

54. Фактическая себестоимость оказанных услуг учитывается как увеличение долгосрочных и оборотных активов, затрат, текущих расходов и уменьшение затрат основной деятельности и вспомогательных производств и др.

### **Методы калькуляции себестоимости**

55. Калькуляция себестоимости может осуществляться посредством следующих основных методов: простого, поперечного, позаказного, стандартного или другими методами, установленными в учетных политиках.

56. В соответствии с учетными политиками, субъект может использовать отдельный метод калькуляции, несколько методов или комбинацию методов калькуляции себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг в зависимости от организационно-технологических особенностей и информационно-управленческих потребностей.

57. В случае, если значительно изменяется организационно-технологический процесс, может измениться и метод калькуляции себестоимости. Последствия изменений метода калькуляции учитываются в соответствии с НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

58. Простой метод калькуляции себестоимости может применяться субъектами, которые производят один вид продукции или группу однородной продукции, выполняют один вид работы или оказывают один вид услуги (например, производство электроэнергии, добыча камня, оказание транспортных услуг).

59. При применении простого метода все производственные затраты считаются прямыми затратами.

60. Затраты на единицу продукции или услуги при применении простого метода определяются путем соотношения общей суммы прямых затрат на количество произведенной продукции/оказанных услуг в калькуляционном периоде.

**Пример 5.** В июне 201X года субъект произвел 150 кг продукции и понес следующие затраты на:

- материалы – в сумме 20 000 леев,

- персонал (включая взносы обязательного государственного социального страхования и взносы обязательного медицинского страхования) - 6 000 леев,

- на амортизацию производственного оборудования - 6 250 леев.

По данным примера, в июне 201X года субъект отражает в бухгалтерском учете:

а) понесенные производственные затраты в сумме 32 250 леев (20 000 леев + 6 000 леев + 6 250 леев) - как увеличение затрат основной деятельности и:

- уменьшение запасов - 20 000 леев,

- увеличение текущих обязательств – 6 000 леев,

- увеличение амортизации долгосрочных материальных активов – 6 250 леев;

б) себестоимость произведенной продукции в сумме 32 250 леев – как увеличение запасов (готовой продукции) и уменьшение затрат основной деятельности.

Согласно данным примера, себестоимость единицы произведенной продукции составляет 215 леев/кг (32 250 леев : 150 кг).

61. Поперечный метод калькуляции себестоимости может применяться при массовом или крупносерийном производстве продукции (например, производство цемента, керамики, сахара, консервов, мороженого, хлебобулочных изделий, растительного масла, текстиля). Передел для калькуляции устанавливается субъектом самостоятельно и может совпадать или не совпадать с переделом (стадией) производства.

62. При применении поперечного метода калькуляции себестоимости, затраты накапливаются по переделам калькуляции. Себестоимость продукции включает накопленные затраты в предыдущих переделах и затраты, относящиеся к соответствующему переделу производства.

63. Поперечный метод калькуляции себестоимости имеет два варианта:

1) бесполуфабрикатный, который предусматривает исчисление себестоимости незавершенного производства и готовой продукции по переделам производства на конец периода, установленного субъектом, путем суммирования затрат всех переделов;

2) полуфабрикатный, который предусматривает калькуляцию себестоимости готовой продукции, незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства. Применение полуфабрикатного варианта предусматривает накопление прямых и косвенных затрат, включая себестоимость полуфабриката предыдущего передела. В этом случае, себестоимость полученного полуфабриката переносится при необходимости в следующий передел, где также включаются накопленные производственные затраты. Себестоимость, исчисленная в последнем переделе, является себестоимостью готовой продукции. Полуфабрикаты собственного производства могут быть использованы в производственном процессе, для внутренних нужд субъекта или могут быть реализованы.

Пример применения попередельного метода калькуляции себестоимости представлен в приложении 1.

64. Позаказный метод калькуляции себестоимости может применяться субъектами, производящим индивидуальную или мелкосерийную продукцию, характеризующуюся уникальными экземплярами (группами), которые не повторяются или повторяются редко (например, производство оборудования, производство мебели на заказ, ремонт машин и оборудования). При применении данного метода объектом калькуляции является заказ, который может быть: продукция или серия продукции, услуга или группа услуг, работа или комплекс работ и др.

65. При применении позаказного метода калькуляции себестоимости затраты учитываются и накапливаются по каждому заказу. По незавершенным заказам себестоимость незавершенного производства включает затраты, накопленные в течение предыдущих и текущего отчетных периодов. Калькуляционным периодом является срок исполнения заказа.

**Пример 6.** В ноябре 201X года субъект приступил к исполнению заказов «А» и «В». Заказ «А» был завершен в том же месяце, а заказ В остался незавершенным на конец 201X года. Информация о понесенных затратах приведена в таблице 4.

Таблица 4

Исходные данные

(в леях)

Затраты	ноябрь		декабрь
	заказ		
	«А»	«В»	«В»
1. Себестоимость незавершенного производства на начало отчетного периода	-	-	18 060
2. Затраты, понесенные в течение отчетного периода, в том числе:	9 030	18 060	4 150
2.1 Прямые материальные и распределяемые затраты	5 000	10 000	2 500
2.2 Прямые и распределяемые затраты на персонал	2 530	5 060	1 500
2.3 Косвенные производственные затраты	1 500	3 000	150
3. Себестоимость незавершенного производства на конец месяца	-	18 060	22 210
4. Общая себестоимость завершенного заказа	9 030	-	-

По данным примера, субъект отражает в учете:  
в ноябре 201X года:

а) понесенные производственные затраты по заказу «А» в сумме 9 030 леев (5 000 леев + 2 530 леев + 1 500 леев) - как увеличение затрат основной деятельности и:

- уменьшение запасов - 5 000 леев;

- увеличение текущих обязательств - 2 530 леев;

- уменьшение косвенных производственных затрат - 1 500 леев;

b) себестоимость готовой продукции по заказу «А» в сумме 9 030 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;

с) понесенные производственные затраты по заказу «В» в сумме 18 060 леев (10 000 леев + 5 060 леев + 3 000 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и :

- уменьшение запасов – 10 000 леев;

- увеличение текущих обязательств - 5 060 леев;

- уменьшение косвенных производственных затрат - 3 000 леев;

d) себестоимость незавершенного производства по заказу «В» в сумме 18 060 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;

*в декабре 201X года:*

a) понесенные производственные затраты по заказу «В» в сумме 22 210 леев (20 560 леев + 1 500 леев + 150 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:

- уменьшение запасов – 20 560 леев (18 060 леев + 2 500 леев);

- увеличение текущих обязательств - 1 500 леев;

- уменьшение косвенных производственных затрат – 150 леев;

b) себестоимость незавершенного производства по заказу «В» в сумме 22 210 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности.

66. Стандартный метод калькуляции себестоимости предусматривает установление стандартов (норм) на основе норм расхода материалов, нормативов затрат на персонал и др. Эти стандарты должны пересматриваться и корректироваться периодически в зависимости от изменения условий производственного процесса или оказания услуг (например, применение новых технологий) и других изменений (например, тарифов, цен).

67. При применении стандартного метода калькуляции себестоимости, стоимость запасов и других ресурсов, использованных для производства продукции/оказания услуг, учитывается по стандартной (нормативной) себестоимости как увеличение затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств и уменьшение запасов, увеличение амортизации долгосрочных активов, текущих обязательств и др. Продукция, полученная в течение периода, оценивается по стандартной (нормативной) себестоимости и учитывается как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств.

68. Отклонения (изменения) стандартных затрат отражаются отдельно и учитываются следующим образом:

1) положительные отклонения (фактическая себестоимость меньше стандартной себестоимости) – как увеличение запасов, уменьшение текущих обязательств и др. и уменьшение сумм отклонений;

2) отрицательные отклонения (фактическая себестоимость выше стандартной себестоимости) – как увеличение сумм отклонений и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и др.

69. При применении стандартного метода калькуляции себестоимости фактическая себестоимость произведенной продукции/оказанных услуг определяется путем корректировки стандартной себестоимости на сумму отклонений (изменений) и учитывается следующим образом:

1) положительные отклонения – как увеличение отклонений и уменьшение запасов (готовой продукции/незавершенного производства) и/или текущих расходов (себестоимости продаж);

2) Отрицательные отклонения – как увеличение запасов (готовой продукции/незавершенного производства) и/или текущих расходов (себестоимости продаж) и уменьшение отклонений.

### **Раскрытие информации**

70. В пояснительной записке к финансовым отчетам субъекта раскрывается как минимум следующая информация относительно производственных затрат:

1) порядок (вариант) бухгалтерского учета производственных затрат;

2) метод распределения распределяемых материальных затрат и затрат на персонал;

3) методы (способы) распределения косвенных производственных затрат;

- 4) методы калькуляции себестоимости произведенной продукции и оказанных услуг;
- 5) производственные потери, отраженные в отчетном периоде.

**Переходные положения**

- 71. Настоящие методические указания применяются начиная с даты вступления в силу.

**Дата вступления в силу**

- 72. Настоящие методические указания вступают в силу с 1 января 2014 года.

**Попередельный метод калькуляции себестоимости продукции**

**Исходные данные.** В августе 201X года субъект произвел два вида продукции «А» и «С», а также полуфабрикат «Х», который производится в переделе I, используется для производства изделия «С» и предназначен для продажи сторонним лицам.

В соответствии с учетными политиками, субъект применяет попередельный метод калькуляции себестоимости продукции «А» (бесполуфабрикатный вариант), продукции «С» и полуфабриката «Х» (полуфабрикатный вариант), а калькуляционным периодом является месяц.

Полуфабрикат «Х» стоимостью 1 200 леев был использован в процессе производства продукции «С», а остаток – сдан на склад.

На начало августа 201X года себестоимость незавершенного производства для продукции «А» составляет 1 100 леев.

Ниже приводится информация о затратах, понесенных субъектом.

(в леях)

Затраты	Изделия		Полуфабрикат
	«А»	«С»	«Х»
Передел 1			
1. Понесенные затраты, в том числе :	1 450	-	1 500
1.1. Прямые материальные затраты	1 000		1 000
1.2. Прямые затраты на персонал	300		400
1.3. Косвенные производственные затраты	150		100
Передел 2			
2. Понесенные затраты, в том числе:	2 200	1 400	
2.1. Прямые материальные затраты	900	100	
2.2. Прямые затраты на персонал	1 200	1 000	
2.3. Косвенные производственные затраты	100	300	

По данным примера, в августе 201X года субъект учитывает понесенные затраты в случае применения варианта:

**без полуфабрикатов (продукция «А»):**

*в переделе I:*

а) понесенные затраты на производство продукции «А» в сумме 2 550 леев (1 100 леев + 1 000 леев + 300 леев + 150 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:

- уменьшение запасов – 2 100 леев (1 100 леев + 1 000 леев);
- увеличение текущих обязательств – 300 леев;
- уменьшение косвенных производственных затрат – 150 леев.

*в переделе II:*

а) понесенные затраты на производство продукции «А» в сумме 2 200 леев (900 леев + 1 200 леев + 100 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и

- уменьшение запасов – 900 леев;
- увеличение текущих обязательств – 1 200 леев;
- уменьшение косвенных производственных затрат – 100 леев;

б) себестоимость продукции «А» в сумме 4 750 леев (2 550 леев + 2 200 леев) – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности.

**с полуфабрикатами (полуфабрикат «Х» и продукция «С»):**

*в переделе I:*

а) производственные затраты, понесенные для производства полуфабриката «Х» в сумме 1 500 леев (1 000 леев + 400 леев + 100 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:

- уменьшение запасов – 1 000 леев;
- увеличение текущих обязательств – 400 леев;
- уменьшение косвенных производственных затрат – 100 леев;

b) себестоимость полуфабриката «X» собственного производства в сумме 1 500 леев – как увеличение запасов (полуфабрикатов) и уменьшение затрат основной деятельности.

*в перееделе II:*

a) производственные затраты, понесенные на производство продукции «С» в размере 2 600 леев [1 200 леев (себестоимость полуфабриката «X») + 1 400 леев (затраты, понесенные в перееделе II)] – как увеличение затрат основной деятельности и:

- уменьшение запасов – 1 300 леев (1 200 лей + 100 леев);
- увеличение текущих обязательств - 1 000 леев;
- уменьшение косвенных производственных затрат - 300 леев;

b) себестоимость продукции «С» в сумме 2 600 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности.