

# INDICAȚII METODICE

## PRIVIND CONTABILITATEA COSTURILOR DE PRODUCȚIE ȘI CALCULAȚIA COSTULUI PRODUSELOR ȘI SERVICIILOR

### Introducere

1. Prezentele indicații metodice sînt elaborate pornind de la necesitatea stabilirii unor reguli (norme) generale privind contabilizarea costurilor de producție și calculația costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

### Obiectiv

2. Obiectivul prezentelor indicații metodice constă în stabilirea modului de contabilizare a costurilor de producție și de calculație a costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

### Domeniu de aplicare

3. Prezentele indicații metodice sînt aplicabile entităților care utilizează standardele naționale de contabilitate și desfășoară activități de producție și/sau de prestări servicii.

4. Prezentele indicații metodice nu reglementează modul de contabilizare a costurilor aferente:

- 1) stocurilor procurate sau primite de la terți (SNC „Stocuri”);
- 2) imobilizărilor necorporale și corporale (SNC „Imobilizări necorporale și corporale”);
- 3) contractelor de construcție (SNC „Contracte de construcții”);
- 4) activelor primite în leasing financiar (SNC „Contracte de leasing”);
- 5) investițiilor financiare (SNC „Creanțe și investiții financiare”);
- 6) activelor cu ciclu lung de producție (SNC „Costurile îndatorării”);
- 7) investițiilor imobiliare (SNC „Investiții imobiliare”);
- 8) activelor biologice și produselor agricole (SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”).

### Definiții

5. În prezentele indicații metodice noțiunile utilizate semnifică:

*Activități de bază* – activități legate de fabricația produselor și/sau de prestarea serviciilor ce constituie scopul activității entității.

*Activități auxiliare* – activități de deservire a activităților de bază ale entității (de exemplu, fabricația ambalajului și instrumentelor, deservirea cu transport, furnizarea diferitelor tipuri de energie, reparația mijloacelor fixe).

*Calculația costului* – totalitatea procedeelelor folosite pentru determinarea costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

*Costuri de producție* – resurse exprimate valoric și consumate pentru fabricația produselor/prestarea serviciilor.

*Costuri directe* – costuri care pot fi atribuite unui anumit obiect de calculație în mod direct fără calcule intermediare.

*Costuri repartizabile* – costuri care pot fi atribuite unui anumit obiect de calculație, doar după calcule intermediare de repartizare.

*Costuri indirecte de producție* – costuri legate de gestiunea și deservirea subdiviziunilor de producție ale entității.

*Obiect de calculație* – produs, lucrare, serviciu, comandă, grupă de produse (servicii) pentru care se calculează costul.

*Obiect de evidență a costurilor* – loc (centru) de apariție a costurilor (de exemplu, activitate, secție, sector, fază), produs, lucrare, serviciu, comandă, grupă de produse (servicii) pe care se ține contabilitatea costurilor de producție.

*Perioadă de calculație* – perioadă pentru care se calculează costul produselor fabricate/serviciilor prestate (de exemplu, lună, trimestru, an).

*Proces de producție* – totalitatea operațiunilor aferente fabricării produselor/prestării serviciilor.

*Produse finite* – bunuri care au parcurs în întregime stadiile procesului de producție și nu necesită prelucrări ulterioare în cadrul entității, au fost supuse probelor tehnice și recepției, sînt integral completate și pot fi depozitate în vederea vânzării sau livrate direct cumpărătorilor.

*Producția în curs de execuție* – bunuri care nu au trecut toate stadiile de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor tehnice și recepției sau necomplete în întregime, precum și costurile aferente serviciilor și lucrărilor în curs de execuție.

*Produse secundare* – bunuri care se obțin în procesul de producție concomitent cu produsele principale și au o importanță secundară și valoare nesemnificativă față de acestea.

*Producții și unități de deservire* – subdiviziuni ale entității cu destinație social-culturală (de exemplu, cantine, cămine, centre de agrement-sport, case de odihnă, instituții preșcolare).

*Semifabricate* – bunuri al căror proces de producție a fost finalizat într-o secție (fază de fabricație) și care sînt supuse în continuare prelucrării în altă secție (fază de fabricație) sau se livrează cumpărătorilor.

*Servicii* – lucrări executate de către entitate pentru terți și/sau subdiviziuni interne (de exemplu, servicii de transport, reparație, intermediere, consultanță, instruire, agrement-sport, telefonie, internet, turism, lucrări de instalare a utilajului).

### **Reguli generale**

6. Entitățile care desfășoară activități de producție și/sau de prestări servicii au obligația să țină contabilitatea costurilor de producție și să calculeze costul produselor fabricate/serviciilor prestate.

7. Costurile de producție se recunosc în baza contabilității de angajamente în perioada în care acestea au fost efectiv suportate. În acest scop este necesară contabilizarea separată a:

1) costurilor curente, care cuprind costurile suportate și recunoscute în perioada curentă (luna, trimestrul, anul) (de exemplu, costul materialelor consumate, salariile calculate muncitorilor de bază, energia electrică consumată);

2) costurilor anticipate, care cuprind costurile efectuate în perioada curentă, dar care se referă la perioadele viitoare (de exemplu, costurile aferente reparațiilor mijloacelor fixe, certificărilor, expertizelor, evaluărilor);

3) costurilor preliminate, care cuprind costurile ce urmează a fi suportate în perioadele viitoare, dar se recunosc în perioada curentă (de exemplu, provizioanele privind concediile de odihnă ale muncitorilor de bază).

8. Costurile de producție se evaluează la valoarea contabilă a stocurilor consumate, suma retribuițiilor efectiv calculate personalului încadrat nemijlocit în procesul de fabricație a produselor/prestare a serviciilor, suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente retribuițiilor calculate, suma amortizării activelor imobilizate cu destinație de producție, valoarea serviciilor procurate de la terți etc.

9. Contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor fabricate/serviciilor prestate se delimitează pe perioade de calculație.

10. Contabilitatea costurilor de producție se ține separat pe activitățile de bază și auxiliare. Conform politicilor contabile, în cadrul activităților de bază și auxiliare contabilitatea costurilor de producție poate fi ținută pe subdiviziuni (de exemplu, secții, ateliere, linii), tipuri de produse/servicii și alte direcții stabilite de entitate.

11. Costurile produselor finite și serviciilor se delimitează de costurile producției/serviciilor în curs de execuție.

12. Contabilitatea costurilor de producție se ține pe articole de costuri care cuprind:

1) costuri materiale directe și repartizabile;

2) costuri cu personalul directe și repartizabile;

3) costuri indirecte de producție.

13. Entitatea poate modifica nomenclatorul articolelor de costuri prevăzut în pct. 12 din prezentele indicații metodice în dependență de particularitățile organizațional-tehnologice, necesitățile informaționale, precum și de semnificația anumitor tipuri de costuri (de exemplu, în ramura extractivă poate fi prevăzut un articol suplimentar de costuri – amortizarea resurselor minerale, în industria energetică – amortizarea mijloacelor fixe).

14. Nomenclatorul, componența și modul de contabilizare a costurilor de producție, obiectele de evidență a costurilor și de calculație, perioada și metodele de calculație a costului produselor fabricate/serviciilor prestate se stabilesc în politicile contabile ale entității.

15. În baza prezentelor indicații metodice pot fi elaborate și aprobate în modul stabilit de legislație indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor fabricate și serviciilor prestate în diferite ramuri/sectoare ale economiei naționale ținând cont de particularitățile acestora.

16. În conformitate cu politicile contabile ale entității, contabilitatea costurilor de producție poate fi ținută:

- 1) cu aplicarea conturilor de gestiune;
- 2) fără aplicarea conturilor de gestiune.

Modul de contabilizare a costurilor de producție se alege de către fiecare entitate de sine stătător în funcție de mărimea, particularitățile organizațional-tehnologice și necesitățile informațional-decizionale ale acesteia.

### **Contabilitatea costurilor de producție cu aplicarea conturilor de gestiune**

17. Contabilitatea costurilor de producție cu aplicarea conturilor de gestiune se recomandă entităților care confecționează diferite tipuri de produse și/sau prestează diferite tipuri de servicii. În cazul aplicării conturilor de gestiune costurile de producție se contabilizează în modul prevăzut în pct. 18 - 46 din prezentele indicații metodice.

#### ***Costuri de producție ale activităților de bază***

18. Costurile de producție ale activităților de bază reprezintă costurile ce țin de fabricația produselor și/sau prestarea serviciilor ce constituie scopul activității entității.

#### ***Costuri materiale directe și repartizabile***

19. Costurile materiale reprezintă valoarea contabilă a stocurilor sau altor resurse materiale utilizate nemijlocit la fabricația produselor/prestarea serviciilor. În funcție de modul de includere în costul produselor fabricate/serviciilor prestate, costurile materiale se divizează în:

1) costuri materiale directe – sînt legate de fabricația unui tip de produs sau de prestarea unui tip de serviciu și pot fi identificate ușor și exact pe obiecte de evidență a costurilor și de calculație nemijlocit prin observare și măsurare;

2) costuri materiale repartizabile – sînt legate de fabricația produselor cuplate și pot fi atribuite obiectelor de calculație prin repartizare.

20. Costurile materiale directe și repartizabile aferente fabricației produselor includ costurile privind:

1) materiile prime și materialele, care constituie baza produselor sau o componentă indispensabilă la fabricația acestora;

2) articolele accesorii (piesele de completare) și semifabricatele supuse asamblării sau prelucrării suplimentare la entitatea respectivă;

3) serviciile cu caracter de producție prestate de terți (de exemplu, privind executarea unor operații distincte pentru fabricația produselor, prelucrarea materiilor prime și materialelor);

4) combustibilul de toate tipurile, consumat în scopuri tehnologice;

5) energia de toate tipurile (de exemplu, energia electrică, termică, aerul comprimat, frigul, apa), consumată în scopuri tehnologice;

6) ambalajul și materialele de ambalat consumate în subdiviziunile de producție;

7) alte costuri materiale directe și repartizabile aferente fabricației produselor.

21. Costurile materiale directe și repartizabile aferente prestării serviciilor includ costurile privind:

1) materialele, care constituie o componentă indispensabilă la prestarea serviciilor;

2) piesele de schimb consumate în scopuri tehnologice;

3) serviciile cu caracter de producție prestate de terți (de exemplu, privind executarea unor operații distincte pentru prestarea serviciilor);

4) combustibilul de toate tipurile, carburanții și lubrifianții consumați în scopuri tehnologice;

5) energia de toate tipurile (de exemplu, energia electrică, termică, aerul comprimat, frigul, apa), consumată în scopuri tehnologice;

6) alte costuri materiale directe și repartizabile aferente prestării serviciilor.

22. Conform politicilor contabile ale entității, materialele consumate la prestarea serviciilor pot fi înregistrate ca operațiuni separate de ieșire a stocurilor în conformitate cu SNC „Stocuri”. În acest caz, valoarea materialelor consumate nu se include în costul serviciilor prestate.

23. Costurile materiale directe și repartizabile aferente activităților de bază se contabilizează separat pe obiecte de evidență și de calculație a costurilor. Aceste costuri se recunosc în perioada utilizării efective a stocurilor sau altor resurse materiale în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor și se înregistrează ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor sau majorare a datoriilor curente. Stocurile consumate se evaluează în conformitate cu SNC „Stocuri”.

24. Costurile materiale repartizabile apar la prelucrarea complexă a materialelor, în cazul în care dintr-un tip de material se fabrică concomitent mai multe tipuri de produse cuplate (de exemplu, la producerea smântînii din lapte integral se obține simultan și lapte degresat). Aceste costuri se atribuie produselor cuplate proporțional normelor de consum a materialelor, volumului produselor fabricate (în expresie cantitativă sau convențional-cantitativă) sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

**Exemplul 1.** În septembrie 201X prin prelucrarea complexă a materialului „X” au fost obținute concomitent 300 unități de produs „A” și 200 kg de produs „B”. În acest scop s-a consumat 5 824 kg de material „X” costul unitar al căruia constituie 150 lei.

Conform politicilor contabile ale entității, costurile de producție se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, costurile materiale repartizabile se atribuie pe tipuri de produse cuplate proporțional consumului normativ al materialelor. Norma de consum a materialului „X” pentru o unitate a produsului „A” constituie 8 kg, iar pentru o unitate a produsului „B” – 14 kg.

În baza datelor din exemplu, costurile materiale repartizabile totale constituie 873 600 lei (5 824 kg x 150 lei) și se atribuie produselor distincte conform calculului prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Repartizarea costurilor materiale pe tipuri de produse  
proporțional consumului normativ al materialelor

| Tipuri de produse | Unitatea de măsură | Volumul efectiv de producție | Norma de consum, kg | Consumul normativ de material, kg | Coefficient de repartizare                | Consumul efectiv de material, kg | Costurile materiale repartizabile, lei |
|-------------------|--------------------|------------------------------|---------------------|-----------------------------------|---|----------------------------------|--|
| 1                 | 2                  | 3                            | 4                   | 5                                 | $6 = \frac{7}{\sum 7} : \frac{1}{\sum 5}$ | $7 = 5 \times 6$                 | 8                                      |
| „A”               | buc.               | 300                          | 8                   | 2 400                             | 1,12                                      | 2 688                            | 403 200                                |
| „B”               | kg                 | 200                          | 14                  | 2 800                             | 1,12                                      | 3 136                            | 470 400                                |
| Total             | -                  | -                            | -                   | 5 200                             |   | 5 824                            | 873 600                                |

Potrivit calculelor din tabelul 1, costurile materiale repartizabile suportate în septembrie 201X se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază în sumă de 403 200 lei pentru produsul „A” și 470 400 lei pentru produsul „B” concomitent cu diminuarea stocurilor în sumă de 873 600 lei.

25. Produsele secundare obținute în procesul de producție se evaluează conform SNC „Stocuri” la valoarea realizabilă netă. Valoarea produselor secundare se deduce din costul produsului principal sau al produselor cuplate și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază. În cazul fabricației produselor cuplate, valoarea realizabilă netă a produselor secundare se repartizează între cele cuplate proporțional cantității, valorii materialului inițial consumat sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

**Exemplul 2.** Utilizând datele din exemplul 1, să admitem că entitatea în septembrie 201X în procesul prelucrării materialului „X” a obținut suplimentar și produsul secundar „C” în cantitate de 364 kg. Valoarea realizabilă netă a unei unități de produs „C” constituie 40 lei. Conform politicilor contabile ale entității valoarea produsului secundar se repartizează între produsele cuplate proporțional cantității efective a materialului consumat.

În baza datelor din exemplu, valoarea realizabilă netă a produsului secundar constituie 14 560 lei (364 kg x 40 lei) și se atribuie tipurilor de produse cuplate conform calculului prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Repartizarea valorii produsului secundar pe tipuri de produse cuplate proporțional cantității materialului inițial consumat

| Tipuri de produse | Consumul efectiv de material, kg | Coeeficient de repartizare  | Valoarea produsului secundar, lei |
|-------------------|----------------------------------|-----------------------------|-----------------------------------|
| 1                 | 2                                | $3 = \frac{\sum 4}{\sum 2}$ | 4                                 |
| „A”               | 2 688                            | 2,5                         | 6 720                             |
| „B”               | 3 136                            | 2,5                         | 7 840                             |
| Total             | 5 824                            |                             | 14 560                            |

Potrivit calculelor din tabelul 2, produsul secundar obținut de entitate în septembrie 201X se contabilizează ca majorare a stocurilor în sumă de 14 560 lei concomitent cu diminuarea costurilor activităților de bază în sumă de 6 720 lei pentru produsul „A” și 7 840 lei pentru produsul „B”.

26. Deșeurile recuperabile obținute în procesul de producție se evaluează conform SNC „Stocuri” la valoarea justă. Valoarea deșeurilor recuperabile se deduce din costul produsului principal sau costul produselor cuplate și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază. În cazul fabricației produselor cuplate, valoarea justă a deșeurilor recuperabile se repartizează între tipurile de produse cuplate proporțional normelor deșeurilor sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

27. Consumul energiei de toate tipurile (de exemplu, energiei electrice, termice, aerului comprimat, frigului, apei) în scopuri tehnologice se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază și majorare a datoriilor curente sau diminuare a costurilor activităților auxiliare. Dacă consumurile energiei nu pot fi identificate distinct pe obiecte de calculație, ele se repartizează proporțional normelor de consum a energiei, capacității de consum și numărului de mașini-ore lucrate sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

28. Serviciile cu caracter de producție primite de la terți în procesul fabricației produselor și prestării serviciilor se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și datoriilor curente.

*Costuri cu personalul directe și repartizabile*

29. Costurile cu personalul directe și repartizabile reprezintă remunerațiile, contribuțiile și alte plăți aferente personalului încadrat nemijlocit în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor. Aceste costuri includ:

- 1) retribuțiile pentru munca prestată, timpul efectiv lucrat, calculate potrivit formelor și sistemelor de retribuție a muncii aplicate de entitate;
- 2) sporurile și adaosurile la salarii, calculate personalului;
- 3) premiile calculate pentru rezultatele obținute;
- 4) remunerarea concediilor de odihnă anuale și suplimentare a personalului încadrat în procesul de fabricație a produselor/de prestare a serviciilor sau provizioanele constituie în aceste scopuri, plata orelor cu înlesniri pentru adolescenți, pentru îndeplinirea atribuțiilor de stat și alte plăți obligatorii în conformitate cu legislația în vigoare;
- 5) alte retribuții personalului încadrat nemijlocit în procesul de producție a produselor și/sau de prestare a serviciilor;
- 6) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente retribuțiilor personalului încadrat nemijlocit în fabricația produselor și/sau prestarea serviciilor.

30. Costurile cu personalul directe și repartizabile se recunosc în perioada calculării acestora și se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și datoriilor curente.

31. Costurile cu personalul directe (de exemplu, retribuțiile muncitorilor de bază calculate conform sistemului de salarizare în acord) se includ direct în costul produselor/serviciilor distincte.

32. Costurile cu personalul repartizabile se includ în costul produselor/serviciilor distincte proporțional salariilor tarifare (normative), retribuțiilor calculate în acord sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

**Exemplul 3.** În mai 201X muncitorilor unei secții de bază a entității s-au calculat salariile conform sistemului de salarizare:

- în acord, în suma de 86 300 lei pentru fabricația produsului „A” și 52 700 lei pentru fabricația produsului „B”;
- în regie în suma de 48 650 lei pentru fabricația produsului „A” și „B”.

Conform politicilor contabile ale entității, costurile de producție se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, salariile muncitorilor de bază calculate în regie se repartizează pe obiecte de calculație proporțional salariilor calculate în acord.

În baza datelor din exemplu, salariile muncitorilor de bază se atribuie produselor distincte conform calculului prezentat în tabelul 3.

Tabelul 3

Repartizarea salariilor muncitorilor de bază pe tipuri de produse

| Tipuri de produse | Salarii calculate în acord, lei | Coeficient de repartizare | Salarii calculate în regie, lei | Total salariile muncitorilor de bază, lei |
|-------------------|---------------------------------|---------------------------|---------------------------------|---|
| 1                 | 2                               | $3 = \sum 4 : \sum 2$     | $4 = 2 \times 3$                | $5 = 2 + 4$                               |
| „A”               | 86 300                          | 0,35                      | 30 205                          | 116 505                                   |
| „B”               | 52 700                          | 0,35                      | 18 445                          | 71 145                                    |
| Total             | 139 000                         |                           | 48 650                          | 187 650                                   |

Potrivit calculelor din tabelul 3, costurile privind salariile muncitorilor de bază se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază în sumă de 116 505 lei pentru produsul „A” și 71 145 lei pentru produsul „B” concomitent cu majorarea datoriilor curente în sumă de 187 650 lei.

33. Contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului se includ în costul produselor/serviciilor distincte proporțional retribuțiilor personalului încadrat nemijlocit în producerea produselor și/sau prestarea serviciilor. Aceste contribuții și prime se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și datoriilor curente.

*Costuri indirecte de producție*

34. Costurile indirecte de producție includ:

- 1) amortizarea immobilizărilor corporale și necorporale cu destinație de producție;
- 2) costurile de întreținere, deservire și reparație a immobilizărilor corporale cu destinație de producție;
- 3) plata pentru leasingul operațional (arendă, locațiune) al activelor cu destinație de producție;
- 4) retribuțiile calculate și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale personalului administrativ și de deservire a subdiviziunilor de producție ale entității;
- 5) costurile aferente perfecționării tehnologiilor, organizării producției, îmbunătățirii calității produselor/serviciilor;
- 6) costul (uzura) obiectelor de mică valoare și scurtă durată utilizate în subdiviziunile de producție ale entității;
- 7) costurile de asigurare a tehnicii securității și sănătății în muncă, precum și a condițiilor normale de lucru în subdiviziunile de producție ale entității;
- 8) costurile serviciilor de pază a subdiviziunilor de producție ale entității;
- 9) costurile de delegare în scopuri de producție a lucrătorilor încadrați în procesul fabricației produselor/prestării serviciilor;
- 10) costurile serviciilor activităților auxiliare aferente fabricației produselor/prestării serviciilor (de exemplu, energiei electrice și termice de producție proprie);
- 11) alte costuri indirecte legate de gestiunea și deservirea subdiviziunilor de producție.

35. Costurile indirecte de producție se contabilizează separat de costurile activităților de bază și auxiliare și se înregistrează ca majorare a costurilor indirecte de producție și majorare a datoriilor curente, amortizării immobilizărilor necorporale și corporale, diminuare a stocurilor, costurilor activităților auxiliare etc.

36. Costurile indirecte de producție se repartizează în conformitate cu SNC „Stocuri” și se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente, costurilor activităților de bază și auxiliare și diminuare a costurilor indirecte de producție.

**Particularitățile contabilității costurilor de producție ale activităților auxiliare**

37. Costurile de producție ale activităților auxiliare reprezintă costurile legate de:

- 1) producerea ambalajelor;
- 2) furnizarea diferitor tipuri de energie (de exemplu, energiei electrice, termice, aerului comprimat, frigului, apei);
- 3) deservirea cu transport;
- 4) reparația mijloacelor fixe;
- 5) fabricația instrumentelor, echipamentelor speciale, pieselor de schimb etc.,
- 6) fabricația altor produse sau prestarea altor servicii cu caracter auxiliar pentru necesitățile interne ale entității și/sau destinate livrării terților.

38. Costurile materiale, cu personalul și indirecte de producție ale activităților auxiliare se contabilizează în conformitate cu pct. 19-36 din prezentele indicații metodice. Aceste costuri se înregistrează ca majorare a costurilor activităților auxiliare și majorare a datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată, diminuare a stocurilor etc.

39. Dacă în cadrul unei activități auxiliare se prestează un tip de servicii (se fabrică un tip de produse), toate costurile aferente se contabilizează ca directe. În caz contrar, se evidențiază în mod separat costurile directe și repartizabile ale activității auxiliare și costurile indirecte aferente deservirii și gestiunii activității auxiliare.

40. Serviciile prestate și produsele transmise reciproc între subdiviziunile (secțiile) auxiliare ale entității se evaluează la cost normativ (planificat) sau în alt mod stabilit în politicile contabile ale entității. Costul acestor servicii/produse se contabilizează ca majorare a costurilor unui tip și diminuare a costurilor altui tip de activități auxiliare.

41. Serviciile/produsele subdiviziunilor auxiliare, cu excepția serviciilor/produselor reciproce, se evaluează la cost efectiv care se determină prin relația:

$$\text{Cost efectiv unitar al serviciului/produsului activității auxiliare} = \frac{\text{Costuri de producție, cu excepția costului serviciilor/produselor reciproc primite} + \text{Costul serviciilor/produselor reciproc primite}}{\text{Cantitatea totală a serviciului/produsului activității auxiliare} - \text{Cantitatea serviciului/produsului reciproc prestat/transmis}}$$

42. Costul serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare, cu excepția serviciilor/produselor reciproce, se contabilizează ca diminuare a costurilor activităților auxiliare concomitent cu majorarea:

- 1) activelor – la includerea costului serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare în costul de intrare a imobilizărilor corporale, la reparația (modernizarea) imobilizărilor corporale cu respectarea condițiilor de capitalizare conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, la fabricația activelor în subdiviziunile auxiliare;
- 2) costurilor activităților de bază – la prestarea/transmiterea serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare către subdiviziunile activităților de bază;
- 3) cheltuielilor curente – la livrarea serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare la terți, în scopuri de distribuire, administrative sau de ieșire a activelor imobilizate și circulante etc.

**Exemplul 4.** O entitate dispune de o secție de transport și o cazangerie care prestează servicii secțiilor de bază, oficiului entității, terților și reciproc una la alta. Conform politicilor contabile ale entității, costurile de producție se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, livrările reciproce dintre secțiile auxiliare se evaluează la cost planificat. Pentru septembrie 201X costul planificat al serviciilor prestate de secția de transport constituie 4,3 lei pe t/km, iar costul planificat al aburilor produși de cazangerie – 1,1 lei/m<sup>3</sup>.

În septembrie 201X secția de transport a prestat servicii în volum de 10 920 t/km, inclusiv 6 500 t/km pentru secțiile de bază, 2 620 t/km – pentru oficiul entității, 340 t/km – pentru cazangerie și 1 460 t/km – pentru terți. În această lună secția de transport a suportat costuri în suma de 48 438 lei, cu excepția costului aburului consumat în volum de 2 500 m<sup>3</sup>.

În baza datelor din exemplu, entitatea în septembrie 201X contabilizează costul aburului consumat în secția de transport în sumă de 2 750 lei (2 500 m<sup>3</sup> x 1,1 lei) – ca majorare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) și diminuare a costurilor activităților auxiliare (cazangerie).

În septembrie 201X costul efectiv al serviciilor secției de transport constituie 4,7 lei pe t/km (48 438 lei + 2 750 lei – 340 t/km x 4,3 lei pe t/km) : (10 920 t/km – 340 t/km).

Entitatea decontează costurile secției de transport aferente serviciilor prestate în septembrie 201X pentru:

- secțiile de bază – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) în sumă de 30 550 lei (6 500 t/km x 4,7 lei pe t/km);
- oficiul entității – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) în sumă de 12 314 lei (2 620 t/km x 4,7 lei pe t/km);
- terți – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activității auxiliare (secției de transport) în sumă de 6 862 lei (1 460 t/km x 4,7 lei pe t/km);
- cazangerie – ca majorare a costurilor activităților auxiliare (cazangerie) și diminuare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) în sumă de 1 462 lei (340 t/km x 4,3 lei pe t/km).

### **Contabilitatea pierderilor de producție**

43. Pierderile de producție cuprind pierderile de stocuri, aferente personalului (de exemplu, retribuțiile aferente staționărilor prevăzute de procesul tehnologic), rebuturile și alte pierderi similare înregistrate în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor.

44. Pierderile de producție se contabilizează:

- 1) în limita normelor admise – ca majorare a costurilor de producție și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.
- 2) peste limita normelor admise – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.

45. Bunurile obținute din rebuturi definitive se evaluează la valoarea realizabilă netă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor de producție.

46. Prejudiciul material aferent pierderilor de producție din vina personalului și/sau a terților se recunoaște și se evaluează în conformitate cu legislația în vigoare. Suma prejudiciului material se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

### **Contabilitatea costurilor de producție fără aplicarea conturilor de gestiune**

47. Contabilitatea costurilor de producție fără aplicarea conturilor de gestiune se recomandă entităților care confecționează un tip de produs (grupă de produse omogene) sau prestează un tip de serviciu (grupă de servicii omogene). În acest caz costurile de producție se înregistrează nemijlocit în conturile contabilității financiare și se contabilizează ca majorare a stocurilor (producției în curs de execuție) și majorare a datoriilor curente, a amortizării activelor imobilizate, diminuare a stocurilor etc.

### **Contabilitatea costurilor producțiilor și unităților de deservire**

48. Costurile producțiilor și unităților de deservire se înregistrează separat de costurile activităților de bază și auxiliare și se contabilizează într-un cont de gestiune separat. Conform politicilor contabile și pragului de semnificație, aceste costuri pot fi contabilizate nemijlocit ca cheltuieli curente. În cursul perioadei de gestiune costurile producțiilor și unităților de deservire se contabilizează ca majorare a costurilor sau cheltuielilor curente și majorare a datoriilor curente, amortizării activelor imobilizate, diminuare a stocurilor etc. În cazul contabilizării costurilor într-un cont de gestiune la sfârșitul perioadei de calculație se determină costul produselor și serviciilor producțiilor și unităților de deservire, care se contabilizează ca majorare a stocurilor, cheltuielilor curente și diminuare a costurilor.

## **Calculația costurilor produselor fabricate și serviciilor prestate** *Reguli generale*

49. Calculația costului produselor/serviciilor cuprinde următoarele etape principale:

- 1) determinarea producției în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune;
- 2) înregistrarea costurilor directe și indirecte pe activități de bază și auxiliare;
- 3) repartizarea costurilor indirecte de producție între costul produselor fabricate /serviciilor prestate și cheltuielile curente;
- 4) repartizarea costurilor indirecte de producție repartizabile pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate ale subdiviziunilor auxiliare;
- 5) repartizarea costurilor indirecte de producție repartizabile pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate ale subdiviziunilor de bază;
- 6) repartizarea costurilor activităților auxiliare pe tipurile activităților de bază;
- 7) evaluarea deșeurilor recuperabile și excluderea valorii lor din costurile de producție;
- 8) determinarea costului rebuturilor definitive și scăderea lui din costurile de producție;
- 9) determinarea costului produselor secundare și scăderea lui din costurile de producție;
- 10) determinarea costului producției în curs de execuție la sfârșitul perioadei de calculație conform SNC „Stocuri” și excluderea acestuia din costul de producție.

50. Calculația costului produselor/serviciilor se efectuează pe obiecte de calculație (de exemplu, produs/grupe de produse omogene, serviciu/grupe de servicii omogene) și perioade de calculație (de exemplu, lună, trimestru, an).

51. Conform politicilor contabile, entitatea determină costul total și/sau costul unitar al produselor fabricate/serviciilor prestate. Costul total se determină pentru cantitatea (volumul) totală a produselor fabricate/serviciilor prestate. Costul unitar al produsului/serviciului se calculează prin raportarea costului total la cantitatea (volumul) totală de produse fabricate/servicii prestate, care este stabilit de entitate în funcție de particularitățile tehnologice (de exemplu, costul unui km, costul unui metru cub, costul unei bucăți).

52. Calculația costului se efectuează în baza unităților de calculație (unităților de măsură), care diferă în funcție de tipul și caracterul produselor fabricate/serviciilor prestate, principalele fiind următoarele:

- 1) unitățile fizice (de exemplu,  $m^2$ ,  $m^3$ , kg);
- 2) unitățile de timp (de exemplu, ore, zile);
- 3) unitățile convenționale (de exemplu, unitățile tehnice de măsură, cum ar fi: litru de lapte cu 2,5% grăsime, cai-putere la motoare).

53. Costul efectiv al produselor fabricate se contabilizează ca majorare a stocurilor, activelor imobilizate, cheltuielilor curente (de exemplu, la livrarea producției direct din subdiviziunea de bază) etc. și diminuare a costurilor activităților de bază și auxiliare sau a producției în curs de execuție etc.

54. Costul efectiv al serviciilor prestate se contabilizează ca majorare a activelor imobilizate și circulante, costurilor, cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților de bază și auxiliare etc.

### ***Metode de calculație a costurilor***

55. Calculația costurilor poate fi efectuată prin următoarele metode principale: metoda globală, metoda pe faze, metoda pe comenzi, metoda costului standard sau alte metode stabilite în politicile contabile.

56. În conformitate cu politicile contabile, entitatea poate să utilizeze o metodă distinctă de calculație, mai multe metode sau o combinație de metode de calculație a costurilor produselor fabricate/serviciilor prestate, în funcție de particularitățile organizațional-tehnologice și necesitățile informațional-decizionale.

57. În cazul în care se modifică semnificativ procesul organizatorico-tehnologic, se poate schimba și metoda de calculație a costului. Efectele modificării metodei de calculație se contabilizează în conformitate cu SNC ”Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

58. Metoda globală de calculație a costurilor poate fi aplicată de către entitățile care confecționează un tip de produs sau o grupă de produse omogene, execută un tip de lucrări sau prestează un tip de serviciu (de exemplu, producerea de energie electrică, extragerea de piatră, prestarea serviciilor de transport).

59. În cazul aplicării metodei globale toate costurile de producție sînt considerate costuri directe.

60. Costul unitar pe produs sau serviciu la aplicarea metodei globale se determină prin raportarea totalului costurilor directe la cantitatea de produse fabricate/servicii prestate în perioada de calculație.

**Exemplul 5.** În iunie 201X o entitate a fabricat 150 kg de produs și a suportat următoarele costuri:

- materiale în sumă de 20 000 lei,

- cu personalul (inclusiv contribuțiile pentru asigurările sociale obligatorii de stat și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală) – 6 000 lei; și

- amortizarea utilajului de producție – 6 250 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea în iunie 201X contabilizează:

a) costurile de producție suportate în sumă de 32 250 lei (20 000 lei + 6 000 lei + 6 250 lei) - ca majorare a costurilor activităților de bază și:

– diminuare a stocurilor - 20 000 lei,

– majorare a datoriilor curente - 6 000 lei,

– majorarea amortizării imobilizărilor corporale - 6 250 lei;

b) costul produselor fabricate în sumă de 32 250 lei – ca majorare a stocurilor (produselor finite) și diminuare a costurilor activităților de bază.

Conform datelor din exemplu, costul unitar al produsului fabricat constituie 215 lei/kg (32 250 lei : 150 kg).

61. Metoda de calculație a costului pe faze poate fi aplicată în cazul confecționării produselor în masă sau în serii mari (de exemplu, producerea cimentului, ceramicii, zahărului, conservelor, înghețatei, produselor de panificație, uleiului vegetal, textilelor). Faza de calculație se stabilește de către entitate de sine stătător și poate să coincidă sau să nu coincidă cu faza (stadiul) de producție.

62. În cazul aplicării metodei de calculație a costului pe faze, costurile se acumulează pe faze de calculație. Costul produselor cuprinde costurile acumulate în fazele precedente și costurile aferente fazei de fabricație respective.

63. Metoda de calculație a costului pe faze are două variante:

1) fără semifabricate, care prevede calcularea costurilor producției în curs de execuție și a produselor finite pe faze de fabricație la finele perioadei stabilite de entitate, prin însumarea costurilor tuturor fazelor;

2) cu semifabricate, care prevede calculația costurilor produselor finite, producției în curs de execuție și a semifabricatelor din producție proprie. Aplicarea variantei cu semifabricate prevede acumularea costurilor directe și indirecte, inclusiv costul semifabricatului din faza anterioară. În acest caz, costul semifabricatului obținut se transferă, după caz, în faza următoare în care, de asemenea, se alocă costurile de producție acumulate. Costul calculat în ultima fază constituie costul produsului finit. Semifabricatele din producție proprie pot fi utilizate în procesul de producție, pentru necesitățile interne ale entității sau pot fi vândute.

Metoda de calculație a costului pe faze este prezentată în exemplul din anexa 1.

64. Metoda de calculație a costului pe comenzi poate fi aplicată de entitățile ce fabrică producție individuală sau în serii mici, care se caracterizează prin exemplare (grupe) unice care nu se repetă sau se repetă rar (de exemplu, fabricația de utilaje, producerea mobilei la comandă, reparația mașinilor și utilajelor). În cazul acestei metode obiectul de calculație îl constituie comanda care poate fi: un produs sau o serie de produse, un serviciu sau o grupă de servicii, o lucrare sau un complex de lucrări etc.

65. În cazul aplicării metodei de calculație a costului pe comenzi costurile se identifică și se acumulează pe fiecare comandă. Pentru comenzile nefinisate costul producției în curs de execuție include costurile acumulate în perioadele de gestiune precedente și curentă. Perioada de calculație constituie termenul de executare a comenzii.

**Exemplul 6.** În noiembrie 201X o entitate a început executarea comenzilor „A” și „B”. Comanda „A” a fost finisată în aceeași lună, iar comanda „B” a rămas neterminată la sfârșitul anului 201X. Informația cu privire la costurile suportate este prezentată în tabelul 4.

Tabelul 4

Date inițiale

(în lei)

| Costuri | noiembrie | decembrie |
|---------|-----------|-----------|
|         | comanda   |           |
|         |           |           |

|   | „A”   | „B”    | „B”    |
|---|-------|--------|--------|
| 1. Costul producției în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune | -     | -      | 18 060 |
| 2. Costurile suportate în perioada de gestiune, inclusiv:                   | 9 030 | 18 060 | 4 150  |
| 2.1. Costuri materiale directe și repartizabile                             | 5 000 | 10 000 | 2 500  |
| 2.2. Costuri cu personalul directe și repartizabile                         | 2 530 | 5 060  | 1 500  |
| 2.3. Costuri indirecte de producție   | 1 500 | 3 000  | 150    |
| 3. Costul producției în curs de execuție la sfârșitul lunii                 | -     | 18 060 | 22 210 |
| 4. Costul total pe comanda finisată   | 9 030 | -      | -      |

În baza datelor din exemplu entitatea contabilizează:  
în noiembrie 201X:

a) costurile de producție suportate aferente comenzii „A” în sumă de 9 030 lei (5 000 lei + 2 530 lei + 1 500 lei) - ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

- diminuare a stocurilor – 5 000 lei,
- majorare a datoriilor curente – 2 530 lei,
- diminuare a costurilor indirecte de producție – 1 500 lei;

b) costul produselor finite aferente comenzii „A” în sumă de 9 030 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;

c) costurile de producție suportate aferente comenzii „B” în sumă de 18 060 lei (10 000 lei + 5 060 lei + 3 000 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

- diminuare a stocurilor – 10 000 lei;
- majorare a datoriilor curente – 5 060 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producție – 3 000 lei;

d) costul producției în curs de execuție aferente comenzii „B” în sumă de 18 060 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

în decembrie 201X

a) costurile de producție suportate aferente comenzii „B” în sumă de 22 210 lei (20 560 lei + 1 500 lei + 150 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

- diminuare a stocurilor – 20 560 lei (18 060 lei + 2 500 lei);
- majorare a datoriilor curente – 1 500 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producție – 150 lei;

b) costul produselor în curs de execuție aferente comenzii „B” în sumă de 22 210 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

66. Metoda de calculație a costului standard prevede stabilirea unor standarde (norme) în baza normelor de consum al materialelor, normativelor costurilor cu personalul etc. Aceste standarde trebuie revizuite și ajustate periodic în funcție de modificarea condițiilor procesului de producție sau de prestare a serviciilor (de exemplu, aplicarea unor tehnologii noi), precum și a altor modificări (de exemplu, a tarifelor, a prețurilor).

67. În cadrul metodei de calculație a costului standard, costul stocurilor și al altor resurse consumate la fabricația produselor/prestarea serviciilor se contabilizează la costul standard (normat) ca majorare a costurilor activităților de bază și/sau auxiliare și diminuare a stocurilor, majorare a amortizării a activelor imobilizate, a datoriilor curente etc. Produsele obținute în cursul perioadei se evaluează la costul standard (normativ) și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază și/sau auxiliare.

68. Abaterile (modificările) costurilor standard se înregistrează în mod separat și se contabilizează, astfel:

1) abaterile favorabile (costul efectiv este mai mic decât costul standard) – ca majorare a stocurilor, diminuare a datoriilor curente și diminuare a abaterilor;

2) abaterile nefavorabile (costul efectiv este mai mare decât costul standard) – ca majorare a abaterilor și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.

69. În cazul utilizării metodei de calculație a costului standard costul efectiv al produselor fabricate/serviciilor prestate se determină prin ajustarea costului standard cu abaterile (modificările) înregistrate și se contabilizează în felul următor:

1) abaterile favorabile – ca majorare a abaterilor și diminuare a stocurilor (produse finite/produse în curs de execuție) și/sau a cheltuielilor curente (costul vânzărilor);

2) abaterile nefavorabile – ca majorare a stocurilor (produse finite/produse în curs de execuție) și/sau a cheltuielilor curente (costul vânzărilor) și diminuare a abaterilor.

#### **Prezentarea informațiilor**

70. În nota explicativă la situațiile financiare ale entității se prezintă cel puțin următoarele informații privind costurile de producție:

1) modul (varianta) de contabilizare a costurilor de producție;

2) metodele de repartizare a costurilor materiale și cu personalul repartizabile;

3) metodele (procedeele) de repartizare a costurilor indirecte de producție;

4) metodele de calculație a costului produselor fabricate și serviciilor prestate;

5) pierderile din producție înregistrate în perioada de gestiune.

#### **Prevederi tranzitorii**

71. Prezentele indicații metodice se aplică începând cu data intrării în vigoare.

#### **Data intrării în vigoare**

72. Prezentele indicații metodice intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

# МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛЯЦИЯ 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-<br>ные затраты,<br>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<br>материала, кг | Коэффициент<br>распределения | Стоимость побочного<br>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 | Заработная плата, начисленная сдельно, леев | Коэффициент распределения   | Заработная плата, начисленная повременно, леев | Итого заработная плата основных рабочих, леев |
|----------------|---|-----------------------------|--|---|
| 1              | 2   | $3 = \frac{\sum 4}{\sum 2}$ | $4 = 2 \times 3$                               | $5 = 2 + 4$                                   |
| «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:

$$\begin{array}{r}
 \text{Фактическая себестоимость единицы услуги/продукции вспомогательного производства} \\
 = \\
 \frac{\text{Производственные затраты, за исключением себестоимости взаимно полученных услуг/продукции} + \text{Себестоимость взаимно полученных услуг/продукции}}{\text{Общее количество услуги/продукции вспомогательного производства}} - \text{Себестоимость услуги/продукции, взаимно оказанной/переданной} \\
 \text{Количество услуги/продукции, взаимно оказанной/переданной}
 \end{array}$$

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;

б) 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.