

**Министерство финансов  
Удмуртской Республики**



**Удмурт Республикалэн коньдон  
ужпумья министерство**

Пушкинская ул., д. 214, Ижевск, 426007  
Тел./факс (3412) 49-74-34, тел. (3412) 49-70-38, E-mail: [public@mfin.ru](mailto:public@mfin.ru)  
ОКПО 00086770, ОГРН 1021801162866, ИНН / КПП 1831041689 / 183101001

*от 04.12.2013 № 8*  
на № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_

В целях обеспечения единообразия отражения в учете государственных (муниципальных) учреждений расходов государственных (муниципальных) учреждений и формированию себестоимости готовой продукции, работ и услуг в 2013 году Методологический совет при Министерстве финансов Удмуртской Республики принял следующее решение:

утвердить прилагаемые Рекомендации Методологического совета при Министерстве финансов Удмуртской Республики «Об отражении операций по расходам государственных (муниципальных) учреждений и формированию себестоимости готовой продукции, работ и услуг».

Председатель Методологического  
совета при Министерстве финансов  
Удмуртской Республики

А.И. Крючкова

## РЕКОМЕНДАЦИИ МЕТОДОЛОГИЧЕСКОГО СОВЕТА ПРИ МИНИСТЕРСТВЕ ФИНАНСОВ УДМУРТСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

Об отражении операций по  
расходам государственных (муниципальных)  
учреждений и формированию себестоимости  
готовой продукции, работ, услуг

### 1. Общие положения

Расходы, которые несет учреждение в течение финансового года, подразделяются:  
- включаемые в себестоимость готовой продукции, работ, услуг;  
- не распределяемые на себестоимость готовой продукции, товаров, работ, услуг.

Расходы, не включаемые (не распределяемые) в себестоимость готовой продукции, товаров, работ, услуг (например, издержки по исполнительному производству, штрафы, пени, стоимость основного средства, пострадавшего от стихийных бедствий, и др.), могут быть сразу отнесены на уменьшение финансового результата по соответствующим счетам аналитического учета счета 0 401 20 200 "Расходы хозяйствующего субъекта" без использования счета 0 109 80 200 «Общехозяйственные расходы» согласно учетной политике учреждения.

Порядок формирования себестоимости оказываемых услуг государственных (муниципальных) учреждений установлен приказами Минфина России:

от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 157н);

от 16 декабря 2010 г. № 174н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 174н);

от 23 декабря 2010 г. № 183н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 183н);

от 6 декабря 2010 г. N 162н «Об утверждении плана счетов бюджетного учета и инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 162н).

Инструкция № 157н подразделяет расходы, формирующие себестоимость готовой продукции, работ, оказываемых услуг на прямые, накладные и общехозяйственные.

Прямые расходы – это затраты, которые непосредственно относятся на себестоимость изготовления единицы готовой продукции, выполнения работы, оказания конкретного вида услуги.

К прямым затратам могут быть отнесены:

- стоимость материальных запасов, израсходованных при изготовлении продукции (выполнении работ, оказании услуг);
- расходы на оплату труда персонала, занятого непосредственно изготовлением продукции (выполнением работ, оказанием услуг);
- отчисления с затрат на оплату труда персонала, занятого непосредственно изготовлением продукции (выполнением работ, оказанием услуг) страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;
- стоимость услуг сторонних организаций и лиц, потребленных учреждением непосредственно при изготовлении продукции (выполнении работ, оказании услуг);
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве готовой продукции, работ, услуг.

При изготовлении одного (единственного) вида готовой продукции, работ, услуг все затраты, непосредственно связанные с производством готовой продукции, выполнением работ, услуг относятся к прямым затратам (п. 134 Инструкции № 157н).

Накладные расходы – затраты, не связанные прямо с производством отдельного вида готовой продукции (выполнении отдельного вида работ, услуг) и относимые на весь выпуск продукции (работ, услуг).

К накладным расходам могут быть отнесены:

- расходы на содержание и ремонт зданий, сооружений и оборудования (кроме общехозяйственного назначения), включая расходы на освещение, отопление зданий и помещений, водоснабжение и канализацию;
- расходы на транспортное обслуживание (кроме общехозяйственного назначения);
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт объектов основных средств и иного имущества, используемого в рамках производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), расходы по страхованию указанного имущества;
- арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве;
- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Распределение накладных расходов производится одним из способов: пропорционально прямым затратам по оплате труда, материальным затратам, иным прямым затратам, объему выручки от реализации продукции (работ, услуг), иному показателю, характеризующему результаты деятельности учреждения.

Учреждение организует учет затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции (в зависимости от отраслевых особенностей), по способу включения в себестоимость (прямые и накладные), по связи с технико-экономическими факторами (условно-постоянные и условно-переменные (накладные) с целью нормирования, лимитирования).

Выбор способа калькулирования себестоимости единицы продукции, работы, услуги и базы распределения накладных расходов между объектами калькулирования осуществляется учреждением самостоятельно или органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, таким образом, чтобы оптимизировать степень полезности учетных данных для целей управления при допустимом уровне трудоемкости учетных процедур.

Общехозяйственные расходы, произведенные за отчетный период (месяц), согласно утвержденной учреждением учетной политики, распределяются на себестоимость реализованной готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг, а в части не распределяемых расходов – на увеличение расходов текущего финансового года.

К общехозяйственным расходам можно отнести:

- административно-управленческие расходы;
- затраты на содержание персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендную плату за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и других услуг;
- другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Учет затрат организуется в разрезе аналитических счетов для учета расходов по видам затрат – кодам статей, подстатей расходов КОСГУ.

Для формирования в денежном выражении информации о затратах применяются группы счетов:

- 0 109 60 000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг»;
- 0 109 70 000 «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг»;
- 0 109 80 000 «Общехозяйственные расходы»;
- 0 109 90 000 «Издержки обращения».

В соответствии с п. 138 Инструкции № 157н в рамках формирования учетной политики учреждение вправе с учетом требований законодательства Российской Федерации, органов, осуществляющих функции и полномочия учредителя, налогового законодательства Российской Федерации по раскрытию информации о затратах на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг устанавливать в составе Рабочего плана счетов аналитические коды видов синтетического счета объекта учета (23-й разряд номера счета).

Например, в целях организации раздельного налогового учета (операций, облагаемых и не облагаемых НДС) по счету 0 109 00 000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг» в рабочем плане счетов для обособленного учета указанных операций можно предусмотреть дополнительные аналитические счета.

Например:

- 0 109 61 200 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг, не облагаемых НДС";
- 0 109 62 200 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг, облагаемых НДС".

Учреждение в соответствии с принятой учетной политикой вправе самостоятельно устанавливать в составе Рабочего плана счетов иные аналитические коды видов синтетического счета 0 109 60 200 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг».

Счет 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» используется для учета затрат независимо от того, за счет каких средств учреждение изготавливает готовую продукцию, выполняет работы, оказывает услуги

(субсидий, выделенных на выполнение государственного (муниципального) задания, средств от приносящей доход деятельности (собственные доходы учреждения) или средств обязательного медицинского страхования).

Пунктом 153 Инструкции № 174н (для бюджетных учреждений) и пунктом 181 Инструкции № 183н (для автономных учреждений) установлен перечень расходов, которые не подлежат включению в фактическую себестоимость готовой продукции, работ, услуг и не отражаются на счете 0 109 00 000 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг". К таким расходам относятся:

- расходы, источником финансового обеспечения которых являлись субсидии на иные цели, пожертвования, гранты;

- расходы, источником финансового обеспечения которых являлась субсидия на выполнение государственного задания и которые не формируют себестоимость работ, услуг, готовой продукции (такими расходами признаются расходы по КОСГУ 262 (например, выходные пособия при увольнении работников), КОСГУ 263 (выплачиваемые работникам социальные пособия), КОСГУ 273 (чрезвычайные расходы) и КОСГУ 290 (суммы налога на имущество, на землю, транспортного налога, за загрязнение окружающей среды, государственные пошлины, а также штрафы, пени и неустойки);

- расходы по содержанию недвижимого и особо ценного движимого имущества, закрепленного за бюджетным учреждением учредителем или приобретенного бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества, финансовым источником которых являлась субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания;

- общехозяйственные расходы, не распределяемые на себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг), в части данных расходов, относящихся к готовой продукции, работам и услугам, не завершенным по состоянию на конец отчетного периода (месяца, квартала и т.п.) и учитываемым в составе незавершенного производства в оценке фактических прямых и накладных расходов на их осуществление (п. 135 Инструкции № 157н). Учетной политикой учреждения может быть предусмотрено предварительное отражение данных расходов на счете 0 109 80 200 «Общехозяйственные расходы» с последующим списанием на счет 0 401 20 200 «Расходы текущего финансового года» без распределения на себестоимость готовой продукции, работ, услуг;

- суммы дебиторской задолженности по расходам, признанной в соответствии с законодательством Российской Федерации нереальной к взысканию;

- наценка по товарам, пришедшим в негодность вследствие стихийных бедствий;

- остаточная стоимость основного средства (нематериального актива), фактическая стоимость материального запаса, по которым принято решение о списании в связи с их уничтожением, повреждением вследствие форс-мажорных обстоятельств (природных явлений, стихийных бедствий и т.д.);

- расходы, произведенные ранее и учитываемые в составе расходов будущих периодов, и подлежащие переводу на финансовый результат текущего финансового года.

Не подлежит включению в фактическую себестоимость готовой продукции, работ, услуг и не отражается на счете 4 109 00 000 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг" амортизация объектов основных средств, учитываемых по коду вида финансового обеспечения 4 (субсидии на выполнение

государственного (муниципального) задания), в том числе по объектам основных средств, используемых для разных видов деятельности.

Расходы, не включаемые в себестоимость готовой продукции, работ, услуг относятся на уменьшение финансового результата по соответствующим счетам аналитического учета счета 0 401 20 200 «Расходы хозяйствующего субъекта» согласно учетной политике учреждения.

Все остальные, не включенные в приведенный перечень фактические расходы учреждения и формирующие себестоимость готовой продукции, работ, услуг, подлежат предварительному отражению на счете 0 109 00 000 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг".

В рамках формирования учетной политики учреждением подлежат утверждению рабочий план счетов субъекта учета, требования к структуре аналитического учета, а также порядок формирования раздельного учета по видам расходов на счетах финансового результата текущего финансового года.

Списание накладных и общехозяйственных расходов, распределенных на себестоимость различных видов готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг за отчетный период (месяц) производится на основании Справки (ф. 0504833) с приложением расчета распределения соответствующих расходов.

Порядок и периодичность отнесения себестоимости готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг на финансовый результат необходимо определить в учетной политике. При отнесении себестоимости на финансовый результат бухгалтерские записи оформляются отдельно по каждому виду деятельности.

Сумма затрат, произведенных учреждением в результате реализации товаров, в том числе в процессе продвижения товаров, относится к издержкам обращения.

К издержкам обращения могут быть отнесены:

- расходы на перевозку товаров;
- расходы на оплату труда сотрудников, занятых реализацией и продвижением товаров;
- расходы на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря, занятых для целей реализации товаров;
- расходы по хранению и подработке товаров;
- расходы на рекламу;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Издержки обращения - сумма затрат, произведенных учреждением в результате реализации товаров, в том числе в процессе продвижения товаров (п. 136 Инструкции № 157н), учитываемые на счете 0 109 90 000 «Издержки обращения».

Издержки обращения никак не связаны с формированием фактической себестоимости готовой продукции, работ и услуг, а относятся только к процессу реализации товаров, приобретенных учреждением для перепродажи, и не включаются при этом в фактическую стоимость таких товаров.

Отнесение на уменьшение финансового результата текущего финансового года затрат, произведенных учреждением в результате реализации товаров, в том числе в процессе продвижения товаров (реклама, представительские расходы), осуществляется на дату, определенную в учетной политике учреждения, но не реже чем по результатам месяца, с отражением на основании Товарного отчета, Справок (ф. 0504833):

автономными и бюджетными учреждениями:

Дебет 0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года»

Кредит 0 109 90 000 «Издержки обращения»;

казенными учреждениями:

дебет счета 140110130 "Доходы от оказания платных услуг"

кредита соответствующих счетов аналитического учета счета 110990000 "Издержки обращения".

## 2. Расходы казенных учреждений

Все расходы казенных учреждений подлежат списанию непосредственно на формирование финансового результата их деятельности на счет 1 401 20 000 "Расходы текущего года" с последующим списанием на счет 1 401 30 000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов".

Согласно ст. 161 Бюджетного кодекса РФ (далее – БК РФ) казенное учреждение может осуществлять приносящую доходы деятельность, только если такое право предусмотрено его учредительным документом. Доходы, полученные от указанной деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы РФ.

В случае изготовления готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг, реализуемых в соответствии с законодательством за плату, казенное учреждение в отношении формирования стоимости изготавливаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг, реализуемых в соответствии с законодательством Российской Федерации за плату, применяет счет 1 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг».

Казенное учреждение в рамках формирования учетной политики должно определить способ калькулирования себестоимости готовой продукции, работ, услуг, перечни прямых и накладных расходов, а также выбрать один из предложенных способов распределения накладных расходов, определенных пунктом 134 Инструкции № 157н.

Произведенные за отчетный период (месяц) общехозяйственные расходы в целях бухгалтерского учета распределяются на себестоимость реализованной готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг в порядке, утвержденном учреждением в учетной политике, а в части нераспределяемых расходов - на увеличение расходов текущего финансового года (п. 135 Инструкции № 157н).

В рамках формирования учетной политики учреждению следует утвердить перечни общехозяйственных расходов (распределяемых и нераспределяемых), а также метод их распределения на себестоимость готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Для учета затрат на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг государственные (муниципальные) казенные учреждения применяют счета 0 109 60 000, 0 109 70 000, 0 109 80 000 и 0 109 90 000 в разрезе статей (подстатей) 211 - 213, 221 - 226, 271, 272 и 290 КОСГУ.

Фактическая себестоимость завершенной производством продукции, выполненных работ, оказанных услуг, отраженная на счете 1 109 60 000, подлежит списанию по окончании отчетного периода (месяц) на уменьшение полученных от реализации доходов в дебет 1 401 10 130 "Доходы от оказания платных услуг" (п. 120 Инструкции № 162н).

Бухгалтерские проводки по формированию фактической себестоимости готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг предусмотрены п. 41 Инструкции № 162н.

При заполнении Отчета о финансовых результатах деятельности (ф. 0503121) по кодам строк 160 - 280 в графе 4 отчета дополнительно отражаются расходы, принятые в уменьшение доходов (1 401 10 130).

### 3. Расходы автономных и бюджетных учреждений в рамках выполнения государственного (муниципального) задания

В соответствии со ст. 78.1 БК РФ в бюджетах бюджетной системы Российской Федерации предусматриваются субсидии бюджетным и автономным учреждениям на финансовое обеспечение выполнения ими государственного (муниципального) задания, рассчитанные с учетом нормативных затрат на оказание ими государственных (муниципальных) услуг физическим и (или) юридическим лицам и нормативных затрат на содержание государственного (муниципального) имущества.

Расходы автономных и бюджетных учреждений принимаются к учету в соответствии с утвержденными нормативами затрат, включающими в себя нормативные затраты на оказание государственной (муниципальной) услуги и затраты на содержание недвижимого и особо ценного движимого имущества государственных (муниципальных) учреждений, установленными соответствующими органами, осуществляющими функции и полномочия учредителя.

Методика расчета нормативных затрат для государственных учреждений утверждена совместным приказом Министерства финансов Удмуртской Республики и Министерства экономики Удмуртской Республики от 15.02.2011 г. № 22/29 «О методических рекомендациях по расчету нормативных затрат на оказание государственных учреждений Удмуртской Республики государственных услуг и нормативных затрат на содержание имущества государственных учреждений Удмуртской Республики» (далее – Приказ 22/29).

В соответствии с п. 7 Приказа 22/29 объем финансового обеспечения выполнения государственного задания учреждениями, определяемый на основе нормативных затрат, не может превышать объем бюджетных ассигнований, предусмотренных на указанные цели сводной бюджетной росписью бюджета Удмуртской Республики и бюджетными росписями главных распорядителей средств бюджета Удмуртской Республики на соответствующий финансовый год и плановый период.

Для целей расчета нормативных затрат необходимо детально структурировать деятельность учреждений. Для каждой из услуг должно рассчитываться свое значение нормативных затрат.

При установлении методики распределения общехозяйственных расходов государственное учреждение может воспользоваться способами, предусмотренными п. 26 Приказа 22/29.

В целях соблюдения методологии по отражению расходов, осуществляемых за счет субсидии, выделенной на выполнение государственного (муниципального) задания, автономным и бюджетным учреждениям в части затрат, формирующих себестоимость работ, услуг, следует использовать счет 4 109 00 000 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг».



В целях раскрытия информации по доведенным государственным (муниципальным) заданиям учреждения вправе устанавливать в составе Рабочего плана счетов дополнительные аналитические коды видов синтетического счета объекта учета (23-й разряд номера счета 4 109 60 200) по видам выполненных работ, оказанных услуг в соответствии с принятой учетной политикой учреждения.

Согласно принятой в учреждении учетной политике расходы, включенные в себестоимость оказанных услуг, подлежат предварительному отражению на счете 4 109 60 000 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг" с отнесением их в конце каждого отчетного периода (месяц) на счет 4 401 10 180.

При заполнении Отчета о финансовых результатах деятельности учреждения (ф. 0503721) по кодам строк 160 - 269 в графе 5 отчета дополнительно отражаются расходы, принятые в уменьшение доходов (4 40110 180) (п. 54 Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденной приказом Минфина России от 21.03.2011 г. № 33н (далее – Инструкция 33н).

#### 4. Расходы автономных и бюджетных учреждений в рамках обязательного медицинского страхования

В соответствии с п.6 ст. 15 Федерального закона от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации" установлена обязанность ведения медицинскими организациями отдельного учета по операциям со средствами обязательного медицинского страхования (далее – ОМС).

Расходы государственных (муниципальных) учреждений принимаются к учету в соответствии с тарифами на оплату медицинской помощи по обязательному медицинскому страхованию, установленными соглашением Согласительной комиссии по тарифам на оплату медицинской помощи по ОМС на территории Удмуртской Республики.

Объемы медицинской помощи по территориальной программе ОМС (по видам) определяются договорами на оказание и оплату медицинской помощи по ОМС, заключаемыми между страховыми организациями и лечебными учреждениями или между Территориальным фондом обязательного медицинского страхования УР и лечебными учреждениями.

Учреждения при переходе на одноканальное финансирование оказания медицинской помощи через систему ОМС учет формирования стоимости выполняемых работ (оказываемых услуг) в рамках ОМС должны организовать на счете 0 109 00 000 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг".

В соответствии с положениями раздела V Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов, утвержденных приказом Минфина России от 21.12.2012 № 171н доходы государственных (муниципальных) автономных и бюджетных учреждений здравоохранения от оказания медицинских услуг, предоставляемых застрахованным лицам в системе обязательного медицинского страхования при условии финансового обеспечения оказания медицинской помощи, подлежащей оплате за счет средств обязательного медицинского страхования, произведенного исходя из полного покрытия затрат на оказание учреждением медицинских услуг (полный тариф) подлежат

отражению по статье 130 «Доходы от оказания платных услуг (работ)» классификации операций сектора государственного управления.

Операции по отнесению сформированной себестоимости работ, услуг на финансовый результат в рамках ОМС следует отражать в уменьшение доходов (дебет счета 7 401 10 130) по окончании отчетного периода (месяц).

При заполнении Отчета о финансовых результатах деятельности учреждения (ф. 0503721) по кодам строк 160 - 269 в графе 5 отчета дополнительно отражаются расходы, принятые в уменьшение доходов (7 401 10 130) в отчетном периоде в порядке, установленном п. 54 Инструкции № 33н.