

### Rachunek kosztów standardowych (normatywnych) (16)

Polega na ustalaniu kosztów bezpośrednich (lub zmiennych) produktów na podstawie standardowych cen i stawek dotyczących standardowego zużycia dozwolonego dla faktycznej produkcji oraz na rozliczaniu kosztów pośrednich (lub stałych) na podstawie stawek tych kosztów, wynikających z budżetów i standardowego czasu pracy dozwolonego dla faktycznej wielkości produkcji.

Rachunek kosztów standardowych może mieć cechy rachunku kosztów pełnych lub rachunku kosztów zmiennych.

#### Etapy rachunku kosztów standardowych

1. Kalkulacja – ustalenie a priori standardowych kosztów na podstawie norm technologicznych zużycia zasobów i postulowanego poziomu cen zasobów dla określonych warunków ekonomiczno-organizacyjnych działalności.
2. Analiza – porównanie kosztów standardowych z rzeczywistymi w celu określenia wartości i kierunku odchyleń (korzystne czy niekorzystne).
3. Kontrola – wyjaśnienie przyczyn powstania odchyleń i ocena efektywności działania na podstawie odchyleń od norm.
4. Weryfikacja – rewizja standardów w celu aktualizacji norm oraz dla wytyczenia celów kosztowych możliwych do realizacji a zarazem mobilizujących do poprawy efektywności działania.

#### Standardowy (normatywny) koszt

Norma wartościowa wskazująca, jaki powinien być poziom kosztów związanych ze standardowym zużyciem danego rodzaju zasobów produkcyjnych (np.: materiałów bezpośrednich, płac bezpośrednich) na jednostkę wyrobu lub usługi.

#### Rodzaje standardów

**Standard** – normatywny wzorzec służący jako punkt odniesienia dla pomiaru i oceny wykonania.

- 1) **Standard idealny** – określony dla optymalnych warunków techniczno-organizacyjnych, nieuwzględniający przerw w pracy, planowanej obsługi czy mniejszej niż teoretyczna wydajności procesu.
- 2) **Standard normalny** – określony dla normalnych, wysoce efektywnych (lecz nieidealnych) warunków techniczno-organizacyjnych, tj. z uwzględnieniem praktycznie osiągalnej wydajności i planowych przestojów.
- 3) **Standard bieżąco osiągalny** – określony dla bieżąco osiągalnej wydajności pracowników i urządzeń. Ustalone na podstawie wyników z poprzedniego okresu albo zbiorowych negocjacji z pracownikami.

Standardy spełniają najczęściej trzy cele:

- 1) wzorca kosztów;
- 2) narzędzia planowania;
- 3) narzędzia motywowania.

Zatwierdzony standard jest wynikiem kompromisu między tymi cechami.

#### Źródła standardów

- 1) analiza rozmiarów działalności;
- 2) dane historyczne;
- 3) benchmarking;
- 4) oczekiwania rynku i decyzje strategiczne.

#### Podstawowe równanie kosztów

**Koszt = Zużycie zasobu x Cena jednostkowa zasobu**

$$K = z \times p$$

Równanie kosztów stanowi podstawę konstruowania standardów (norm) kosztowych.

#### Rodzaje standardów

- **Standard ilościowy (q)** – standard dla fizycznej ilości zasobu o określonych parametrach jakościowych, racjonalnie niezbędnej dla wytworzenia jednostki produkcji w założonych warunkach operacyjnych.
- **Standard cenowy (p)** – standard dla postulowanej jednostkowej ceny nabycia zasobu o określonych cechach jakościowych.

- Standard jakościowy – standard dla rodzaju, gatunku, wydajności i innych jego parametrów jakościowych. Mimo, że normy jakościowe nie są bezpośrednio ujęte w równaniu kosztów, to wywierają istotny wpływ zarówno na standardową wielkość zużycia zasobu, jak i na cenę jego nabycia.

#### Analiza odchyleń kosztów

- Ustalenie norm (kosztów standardowych) jest podstawą przeprowadzenia we właściwy sposób analizy odchyleń kosztów.
- **Koszt rzeczywisty = Koszt standardowy +/- Odchylenia**
- Odchylenie jest to różnica pomiędzy kosztem rzeczywistym a standardowym.
- Odchylenie może być korzystne albo niekorzystne w zależności od wpływu na planowany wynik przedsiębiorstwa.

#### Rodzaje odchyleń

- 1) **Odchylenia korzystne (K)** – jeżeli koszty rzeczywiste są niższe od standardowych.
- 2) **Odchylenia niekorzystne (N)** – koszty rzeczywiste są wyższe od standardowych (planowanych).

#### Analiza odchyleń kosztów zmiennych

- Koszty zmienne bezpośrednie oraz pośrednie produkcyjne.
- Pozostają na tym samym poziomie na jednostkę produktu, natomiast na poziomie kosztów całkowitych zależą od rozmiarów działalności.
- Odchylenia kosztów zmiennych dotyczą różnicy pomiędzy wielkościami rzeczywistymi kosztów zmiennych a standardowymi kosztami zmiennymi wyznaczonymi w budżecie opartym o rzeczywiste rozmiary działalności (budżetem elastycznym – Flexible budget).

#### Rodzaje odchyleń kosztów zmiennych

- Odchylenia zużycia (wydajności)  $SP \times (AQ - SQA)$
- Odchylenia ceny (stawki)  $AQ \times (AP - SP)$
- Odchylenia łączne  $(AQ \times AP) - (SQA \times SP)$

#### Analiza odchyleń kosztów stałych

- Najczęściej dotyczy stałych pośrednich kosztów produkcyjnych.
- Łączne odchylenie stałych kosztów pośrednich jest kalkulowane w ten sam sposób jak łączne odchylenie kosztów zmiennych.

$$(AQ \times AP) - (SQA \times SP)$$

#### W wyniku porównania mogą wystąpić dwie sytuacje:

- 1) **Niedoszacowanie** – koszty stałe naliczone na produkcję w oparciu o stawkę planowaną są niższe niż faktycznie poniesione stałe koszty pośrednie produkcji.
- 2) **Przeszacowanie** – koszty stałe naliczone na produkcję w oparciu o stawkę planowaną są wyższe niż faktycznie poniesione stałe koszty pośrednie produkcji.

#### Przyczyny odchyleń kosztów stałych:

- 1) różnica między kosztami rzeczywistymi (aktualnymi) a kosztami zaplanowanymi w budżecie;
- 2) różnica między wielkością produkcji rzeczywistej (aktualnej) a zaplanowanej w budżecie.

#### Rodzaje odchyleń stałych kosztów pośrednich

- 1) Odchylenia budżetowe  $(AQ \times AP) - (SQB \times SP)$
- 2) Odchylenia rozmiarów produkcji  $(SQA \times SP) - (SQB \times SP)$

#### Przyczyny odchyleń rozmiarów produkcji:

- a) odchylenie wydajności stałych kosztów pośrednich:

$$(AQ \times SP) - (SQA \times SP)$$

- b) odchylenie wykorzystania zdolności produkcyjnych :

$$(AQ \times SP) - (SQB \times SP)$$



Rachunek kosztów. Audyt finansowy.

dr Sylwia Krajewska

### Budżet elastyczny

- Budżet przedstawiający standardowe koszty dla różnego stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych.
- Prezentuje koszty planowane oparte o rzeczywiste rozmiary działalności.
- Elastyczność w budżetowaniu oznacza to, że budżet jest przeliczany na bazie założeń oryginalnego budżetu (tj. koszt na jednostkę, cena sprzedaży, itd.), ale używa się aktualną wielkość sprzedaży i produkcji.

Kategorie uwzględniane w analizie

- 1) Budżet statyczny (Master (Static) budget)
- 2) Budżet elastyczny (Flexible budget)
- 3) Wykonanie (Actual results)

### Budżet elastyczny a wykonanie - przykład

W przedsiębiorstwie ALFA dane z budżetów i aktualne rezultaty są następujące:

- Planowana produkcja 200 szt.
- Planowany jednostkowy koszt materiałów 10 zł
- Aktualna (rzeczywista) produkcja 400 szt.
- Aktualny jednostkowy koszt materiałów 8 zł

W tej sytuacji:

- **Budżet statyczny** 200 szt. x 10 zł = 2 000 zł
- **Budżet elastyczny** 400 szt. x 10 zł = 4 000 zł
- **Rzeczywisty koszt** 400 szt. x 8 zł = 3 200 zł

Warianty ujawniania odchyleń:

- 1) **Wariant dyspozycyjny** – polega na udokumentowaniu każdego składnika kosztu rzeczywistego w części zgodniej z kosztem postulowanym i odchyleniem od tego kosztu:

**Koszt rzeczywisty = Koszt standardowy +/- Odchylenia**

- 2) **Wariant rozliczeniowy** – polega na okresowym ustalaniu odchyleń dopiero po uzyskaniu informacji o koszcie rzeczywistym:

**Odchylenie = Koszt rzeczywisty – Koszt standardowy**

### Korzyści stosowania rachunku kosztów standardowych

- 1) System rachunku kosztów standardowych umożliwia zarządzanie jednostką gospodarczą według koncepcji przez wyjątki lub przez cele.
- 2) Ustalanie kosztów standardowych ułatwia budżetowanie kosztów.
- 3) Rks dostarcza danych do sporządzania elastycznych budżetów w sposób poprawny i szybszy.
- 4) Rks sprzyja zastosowaniu w przedsiębiorstwie rachunku odpowiedzialności.
- 5) Prowadzenie rks oszczędza pracę i czas związane z przygotowaniem informacji o kosztach koniecznych do podejmowania decyzji.

### Ograniczenia stosowania rachunku kosztów standardowych

- 1) Zainteresowanie odchyleńmi powyżej poziomu uznawanego za graniczny (istotny) może prowadzić do pomijania ważnych informacji.
- 2) Jeśli odchylenia są podstawą oceny wyników pracy ośrodków odpowiedzialności to może doprowadzić do ukrywania negatywnych odchyleń (negatywna motywacja).
- 3) Ograniczona wartość poznawcza analizy odchyleń kosztów w przedsiębiorstwach o nowoczesnej, zaawansowanej technologii produkcji i metodzie dostaw „na styk” (JIT).