

### Rozliczanie kosztów pośrednich produkcji (wydziałowych)

Koszty wydziałowe stanowią obok kosztów bezpośrednich podstawowy element kosztu wytworzenia. Obejmują koszty pośrednie poniesione w wydziale produkcyjnym lub dotyczące wydziału produkcyjnego, których nie można na podstawie pomiaru lub dokumentacji źródłowej odnieść wprost na określone produkty.

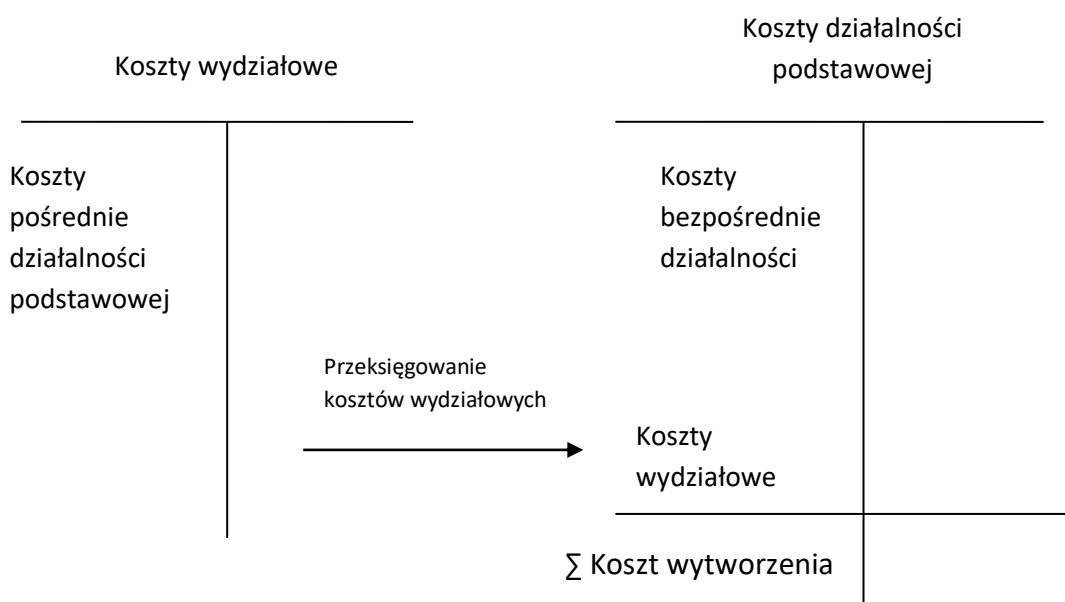
Do ich ewidencji służy konto „Koszty wydziałowe”. W ciągu okresu ujmuje się na nim koszty:

- proste związane z działalnością wydziałów produkcji podstawowej;
- rozliczane w czasie, a przypadające na wydziały produkcji podstawowej;
- działalności pomocniczej, a przypadającej na wydziały produkcji podstawowej.

Poniesione koszty działalności podstawowej zgrupowane są na kontach:

- „Koszty działalności podstawowej” - koszty bezpośrednie
- „Koszty wydziałowe” – koszty pośrednie

W końcu okresu sprawozdawczego następuje rozliczenie kosztów wydziałowych polegające na ich przeksięgowaniu na konto „Koszty działalności podstawowej”.



Nie wszystkie koszty wydziałowe mogą być przeniesione na konto „Koszty działalności podstawowej”. Do kosztu wytworzenia produktów (oprócz kosztów bezpośrednich) zalicza się uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z produkcją (kosztów wydziałowych). Do uzasadnionej części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych kosztów pośrednich, która odpowiada poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych.

Zgodnie z uor za **normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych** uznaje się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów. Jest to zatem parametr indywidualnie ustalany w każdej jednostce gospodarczej. Nieuzasadnione pośrednie koszty produkcji nie zwiększają kosztów wytworzenia produktów, lecz obciążają wynik finansowy okresu w pozycji pozostałych kosztów operacyjnych.

**Klucz podziałowy (rozliczeniowy)** to wielkość, która w sposób rzeczywisty lub umowny określa związek między podstawą rozliczenia a kosztami podlegającymi rozliczeniu. Podstawę rozliczania stanowią wielkości wyrażające proporcjonalną zależność w stosunku do rozliczanych kosztów.

Aby dana wielkość ekonomiczna mogła pełnić funkcję klucza rozliczeniowego kosztów wydziałowych powinna:

- 1) wykazywać możliwie silny związek przyczynowo-skutkowy (a przynajmniej logiczny) z rozliczanymi kosztami;
- 2) pozostawać w związku proporcjonalnym z rozliczanymi kosztami;
- 3) dać się jednoznacznie przyporządkować do obiektów odniesienia kosztów.

Ze względu na charakter wyróżnia się następujące klucze rozliczeniowe:

- 1) wartościowe, które można pozyskać bezpośrednio z ewidencji księgowej, w tym np. wartość materiałów bezpośrednich, płac bezpośrednich bez narzutów lub z narzutami czy suma kosztów bezpośrednich; w celu ustalenia kosztów pośrednich przypadających na dane produkty lub zlecenia należy ustalić współczynnik narzutu tych kosztów oraz obliczyć z jego pomocą narzut kosztów pośrednich przypadających na poszczególne nośniki kosztów;
- 2) ilościowe, które wymagają prowadzenia dodatkowych ewidencji nośników kosztów, np. czasu pracy maszyn - jeśli kluczem są maszynogodziny, czasu pracy pracowników - gdy kluczem są roboczogodziny; rozliczanie kosztów za pośrednictwem kluczy ilościowych polega na ustaleniu stawki tych kosztów przypadających na jednostkę zastosowanego klucza, będącej wynikiem podzielenia poniesionych kosztów pośrednich przez rzeczywistą liczbę jednostek klucza w danym miesiącu.

## Charakterystyka kluczy podziałowych do rozliczania kosztów wydziałowych

Rodzaje kluczy rozliczeniowych	Sposób obliczania	Charakterystyka
Suma kosztów bezpośrednich	$W = \frac{\text{Koszty wydziałowe}}{\text{Koszty bezpośrednie}}$	Rozwiązanie to stosuje się przy produkcji wyrobów, które przechodzą przez ten sam lub podobny proces produkcyjny, a udział poszczególnych kosztów bezpośrednich przy wytwarzaniu wyrobów jest jednakowy.
Płace bezpośrednie	$W = \frac{\text{Koszty wydziałowe}}{\text{Płace bezpośrednie}}$	Ma zastosowanie w jednostkach, w których produkcja jest pracochłonna, w małym stopniu zmechanizowana, a koszt robocizny odgrywa dominującą rolę w strukturze rodzajowej kosztów
Czas pracy (roboczogodziny)	$W = \frac{\text{Koszty wydziałowe}}{\text{Liczba roboczogodzin}}$	Klucz ten ma zastosowanie w razie dużego zróżnicowania płac pracowników bezpośrednich i gdy proces produkcyjny jest oparty na wykorzystaniu obróbki ręcznej
Materiały bezpośrednie	$W = \frac{\text{Koszty wydziałowe}}{\text{Materiały bezpośrednie}}$	Wskaźnik ustala się przy produkcji materiałochłonnej, a użycie określonych czynników produkcji zależy od przerobionego wsadu surowcowego. Wartość lub ilość zużytych materiałów
Czas pracy maszyn i urządzeń (maszynogodziny)	$W = \frac{\text{Koszty wydziałowe}}{\text{Liczba maszynogodzin}}$	Narzut kosztów wydziałowych oblicza się przy znacznym zmechanizowaniu prac wykonywanych za pomocą maszyn i urządzeń.
Ilość lub waga produktów	$W = \frac{\text{Koszty wydziałowe}}{\text{Ilość (waga) produktów}}$	Podstawą rozliczenia kosztów wydziałowych jest wielkość produkcji, która ma zastosowanie w jednostkach o produkcji masowej lub wielkoseryjnej.

### **Rozliczanie kosztów pośrednich okresu (kosztów zarządu i kosztów sprzedaży)**

Do ewidencji kosztów zarządu służy konto „Koszty zarządu”, a do ewidencji kosztów sprzedaży wykorzystuje się konto „Koszty sprzedaży”. Zgodnie z prawem bilansowym koszty te nie zwiększają kosztu wytworzenia produktów lecz są odnoszone na koszt własny sprzedaży lub bezpośrednio na wynik finansowy.

Mimo, że na potrzeby wyceny i ewidencji koszty te nie są ujmowane i rozliczane w przekroju efektów działalności (np. produktów), to często istnieje potrzeba ich pozaksięgowego doliczenia do kosztów przedmiotu kalkulacji w celu obliczenia pełnego kosztu własnego poszczególnych produktów. Wyniki takiej kalkulacji są wykorzystywane do ustalania i negocjacji cen, oceny rentowności produktów czy też porównań z konkurencją.

Do najczęściej wykorzystywanych w praktyce kluczy rozliczeniowych kosztów zarządu należą:

- koszty wytworzenia (koszty bezpośrednie + koszty wydziałowe);
- koszty przerobu (koszty wytworzenia – koszty zużytych materiałów bezpośrednich);
- płace bezpośrednie z narzutami.

Koszty ogólnego zarządu rozlicza się na nośniki kosztów z punktu widzenia potrzeb kalkulacyjnych, natomiast ze względów ewidencyjnych koszty te za dany rok obrotowy przeksięgowuje się w całości na wynik finansowy.

Kluczem podziałowym do rozliczania kosztów sprzedaży może być:

- cena zbytu sprzedawanych produktów;
- koszt wytworzenia
- lub liczba wytworzonych produktów.

Ważne jest, aby między rozliczanymi kosztami okresu a kluczami rozliczeniowymi istniał pewien związek przyczynowy.

W praktyce w celu rozliczenia kosztów okresu wylicza się wskaźnik narzutu kosztów pośrednich, a dokładnie narzuty kosztów zarządu i narzuty kosztów sprzedaży.