**Zakres kosztu wytworzenia produktów i jego elementy**

|  |
| --- |
| **Koszty bezpośrednie produkcji** |

W myśl pkt [6.1](http://www.sl.gofin.pl/komunikat-ministra-finansow-z-dnia-15052019-r-w-sprawie,qvhgadbuf,1.html) KSR nr 13 koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty bezpośrednie produktu oraz uzasadnioną część przypisanych produktowi pośrednich kosztów produkcji (por. [pkt 4.1](http://www.sl.gofin.pl/komunikat-ministra-finansow-z-dnia-15052019-r-w-sprawie,zbf3t7dro,1.html) KSR nr 13).

KSR nr 13 określa, że koszty bezpośrednie produktów to wartość zużytych zasobów, które można powiązać z danym finalnym obiektem kosztów - przedmiotem kalkulacji (wyrób, zlecenie, grupa asortymentowa) na podstawie dokumentów odzwierciedlających bezpośredni pomiar zużycia zasobów lub uwzględniając niewątpliwy związek przyczynowo-skutkowy zachodzący między produktem a zużyciem zasobu.

|  |  |
| --- | --- |
| **Koszty bezpośrednie wytworzenia produktu** | |
| **Rodzaje kosztów** | **Charakterystyka** |
| Materiały bezpośrednie | Materiały bezpośrednie obejmują wartość w cenie nabycia tych zużytych do produkcji materiałów (surowców, materiałów pomocniczych, półfabrykatów obcych, opakowań podstawowych), których zużycie można bezspornie powiązać z wytwarzanym produktem. W przypadku gdy produkcja ma charakter fazowy rolę materiałów bezpośrednich w kolejnej fazie mogą spełniać półprodukty wytworzone w poprzedzających fazach. Jeśli koszt określonych materiałów bezpośrednich jest nieistotny, a ich przypisanie do produktów byłoby nieopłacalne (są to np. nici, guziki, śruby, gwoździe, farby, kleje), to mogą być zaliczane do pośrednich kosztów produkcji |
| Wynagrodzenia pracowników wraz ze świadczeniami ponoszonymi przez pracodawcę | Do tej grupy zalicza się wynagrodzenia pracowników wraz ze świadczeniami obowiązkowo lub dobrowolnie ponoszonymi przez pracodawcę, których czas pracy lub wynagrodzenie może być w sposób bezpośredni powiązany z określonym produktem. Natomiast wynagrodzenia pracowników, którzy stale lub przejściowo nie pracują bezpośrednio przy wytwarzaniu produktu, ale uczestniczą w procesie produkcji, zalicza się do pośrednich kosztów produkcji. W przypadku gdy pracownicy obsługują urządzenia, których praca lub następujące w nich procesy powodują przetworzenie surowca w produkt, a czas pracy tych urządzeń zużyty na wytworzenie lub przetworzenie poszczególnych produktów podlega pomiarowi, wówczas często wynagrodzenia obsługi urządzeń są ujmowane łącznie z kosztami pośrednimi produkcji jako "koszty przetworzenia" (przerobu) |
| Energia, paliwa technologiczne, woda technologiczna i inne media | Ten rodzaj kosztów zalicza się do bezpośrednich tylko wtedy, gdy ich zużycie można bezspornie powiązać z określonym produktem |
| Inne koszty bezpośrednie | Do innych kosztów bezpośrednich zalicza się przykładowo:   |  |  | | --- | --- | | a) | zużycie narzędzi specjalnych, wykorzystywanych do produkcji określonego wyrobu (np. form, sprawdzianów), | | b) | koszty obróbki obcej polegającej na wykonywaniu określonych operacji na produktach przez inne przedsiębiorstwo lub wykonywaniu części procesu produkcyjnego w postaci usługi przez podwykonawcę, | | c) | koszty uruchomienia nowej produkcji, na przykład koszty patentów, licencji, technologicznego i konstrukcyjnego przygotowania produkcji nowych wyrobów, koszty prób, |   - jeśli możliwe jest przyporządkowanie tych kosztów do tych produktów |

|  |
| --- |
| **Koszty pośrednie produkcji** |

Pośrednie koszty produkcji to koszty, które na podstawie dostępnych przedsiębiorstwu danych, nie mogą być bezpośrednio odniesione na produkty lub byłoby to nieopłacalne. Gromadzi się je według wyodrębnionych obiektów kosztów, którymi są miejsca powstawania kosztów. Jak wskazuje KSR nr 13 główne rodzaje miejsc powstawania kosztów pośrednich produkcji to zazwyczaj wyodrębnione organizacyjnie:

* wydziały podstawowe, w których wytwarza się produkty; zgromadzone według wydziałów koszty pośrednie produkcji noszą miano kosztów wydziałowych,

* wydziały pomocnicze, które świadczą usługi (np. remontowe, transportowe, informatyczne) lub wykonują produkty (np. narzędzia, formy, opakowania, utylizacja odpadów) na rzecz innych miejsc powstawania kosztów przedsiębiorstwa (głównie wydziałów podstawowych),

* komórki badawczo-rozwojowe, biura konstrukcyjne, laboratoria, wzorcownie,

* komórki ogólnoprodukcyjne zapewniające usługi nieodzowne dla produkcji, w przypadku których dokładny pomiar ich świadczeń nie jest możliwy lub opłacalny (np. oczyszczalnia ścieków, stacja pomp, ochrona, w tym przeciwpożarowa, utrzymanie terenu).

W celu zwiększenia dokładności przypisania kosztów pośrednich produkcji do produktów, KSR nr 13 zaleca, aby jednostki wyodrębniały, jako miejsca powstawania kosztów, stanowiska pracy maszynowej i ręcznej, grupy maszyn i urządzeń, gniazda produkcyjne i inne.

|  |  |
| --- | --- |
| **Koszty pośrednie produkcji** | |
| **Rodzaje kosztów** | **Charakterystyka** |
| Amortyzacja | Koszty amortyzacji maszyn i urządzeń oraz budynków i budowli, w których następuje produkcja |
| Inne koszty pośrednie | Koszty zużycia materiałów, energii, wynagrodzeń i usług związanych z utrzymaniem maszyn i urządzeń w ruchu, w tym ich konserwacją i remontem, oświetleniem, ogrzaniem, utrzymaniem czystości, transportem wewnętrznym, wynagrodzenia wraz z pochodnymi nadzoru i administracji wydziałowej |

KSR nr 13 podkreśla, że cechą kosztów pośrednich jest to, że część z nich rośnie lub maleje zależnie od rozmiarów działalności przedsiębiorstwa lub poszczególnych miejsc powstawania kosztów, natomiast część pozostaje w określonym czasie na niezmienionym poziomie. W związku z tym wskazuje, że podziału kosztów pośrednich produkcji na koszty zmienne i stałe można dokonać na podstawie obserwacji zachowania się poszczególnych składowych kosztów pośrednich w miarę zmian rozmiarów działalności. Sugeruje, że rozmiary działalności przedsiębiorstwa lub miejsca powstawania kosztów mogą być mierzone na przykład:

* ilością wytworzonych produktów,
* wielkością wsadu surowca do produkcji,
* czasem pracy maszyn (maszynogodziny) lub pracowników (roboczogodziny).

|  |  |
| --- | --- |
| **Podział kosztów pośrednich na stałe i zmienne** | |
| **Rodzaje kosztów** | **Charakterystyka** |
| Koszty zmienne | Do kosztów zmiennych zalicza się koszty, które zmieniają się w miarę proporcjonalnie do zmian rozmiarów działalności. Przyjmuje się zazwyczaj, że koszty zmienne zmieniają się w sposób liniowy, tj. wprost proporcjonalnie w stosunku do określonego czynnika zmienności kosztów. Do zmiennych kosztów pośrednich produkcji można zaliczyć na przykład koszty energii, paliw, oprzyrządowania, których zużycie zależy od czasu pracy maszyn i urządzeń |
| Koszty stałe | Do kosztów stałych zalicza się koszty, które nie zmieniają się wraz ze zmianami rozmiarów działalności i są ponoszone, nawet jeżeli przedsiębiorstwo nic nie produkuje. Wzrost lub spadek wielkości produkcji lub innego czynnika zmienności kosztów nie powoduje zmiany wysokości kosztów stałych. Przykładem kosztu stałego jest amortyzacja linii produkcyjnej obliczana metodą liniową. Niezależnie od tego czy produkcja w miesiącu wyniesie 100 ton czy 150 ton, całkowity koszt amortyzacji będzie taki sam |

W [pkt 7.4](http://www.sl.gofin.pl/komunikat-ministra-finansow-z-dnia-15052019-r-w-sprawie,d4oc157ps,1.html) KSR 13 stwierdza, że większość kosztów pośrednich produkcji ma charakter kosztów mieszanych, gdyż zawierają w sobie zarówno element kosztów zmiennych, jak i stałych. Dlatego według standardu, do podziału kosztów na zmienne i stałe niezbędne jest zastosowanie wybranej metody podziału. W praktyce stosowane są zarówno metody polegające na subiektywnej kwalifikacji poszczególnych pozycji kosztów pośrednich do kosztów stałych lub zmiennych (tzw. metoda księgowa, metoda ekspercka), jak i metody matematyczno-statystyczne, oparte o obserwację pomiarów.

|  |  |
| --- | --- |
| **Metody podziału kosztów pośrednich na zmienne i stałe** | |
| **Rodzaje metod** | **Charakterystyka** |
| Metoda księgowa | Metoda ta polega na obserwacji zachowania się poszczególnych składników kosztów pośrednich produkcji w kolejnych okresach (np. miesiącach), pod wpływem zmian rozmiarów działalności w tychże okresach. Metoda księgowa jest obarczona dużym błędem szacunku z uwagi na subiektywizm kwalifikowania kosztów |
| Metoda ekspercka | Metoda ta polega na subiektywnym podziale składowych kosztów pośrednich produkcji na zmienne i stałe przez doświadczone osoby, przy uwzględnieniu zależności przyczynowo-skutkowej, wyników obserwacji itp. |
| Metody matematyczno-statystyczne | Metody te opierają się na założeniu, że koszty całkowite są zależne liniowo od czynnika zmienności kosztów. W ramach tych metod wyróżnia się m.in. metodę dwóch punktów, metodę wizualną, analizę regresji liniowej |