

Koszty niewykorzystanych mocy produkcyjnych

W ŚWIETLE WYDARZEŃ GOSPODARCZYCH, DO KTÓRYCH DOSZŁO NA PRZESTRZENI MINIONYCH KILKU LAT W POLSCE I NA ŚWIECIE, KWESTIA WYKORZYSTANIA MOCY PRODUKCYJNYCH PRZEZ PRZEDSIĘBIORSTWA WYDAJE SIĘ NABIERAĆ CORAZ BARDZIEJ ISTOTNEGO ZNACZENIA ZARÓWNO W ASPEKTACH RACHUNKOWYCH, JAK I ASPEKTACH BIZNESOWYCH PROWADZONEJ DZIAŁALNOŚCI. KOLEJNE FALE ŚWIATOWEGO KRZYŻYSU SPOWODOWAŁY RECESJĘ W RÓŻNYCH SEKTORACH GOSPODARKI. WIELE PRZEDSIĘBIORSTW STAJE OBECNIE W OBLICZU NOWEJ SYTUACJI, W KTÓREJ NIEISTNIEJĄCY DOTYCHCZAS LUB MARGINALNY PROBLEM NIEWYKORZYSTANIA ZDOLNOŚCI PRODUKCYJNYCH STAJE SIĘ CZYNNIKIEM MOGĄCYM MIEĆ ZNACZĄCY WPŁYW NA PRAWDŁOWOŚĆ UJMOWANIA KOSZTÓW W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM.

Anna Niewieczerał

młodszy menedżer
Deloitte Audyt sp. z o.o.

Katarzyna Karlińska

młodszy menedżer
Deloitte Audyt sp. z o.o.



W niniejszym artykule skoncentrujemy się na rachunkowych aspektach ujmowania kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. Zarówno polskie, jak i międzynarodowe standardy rachunkowości przewidują ujęcie w ramach kosztu wytworzenia tylko uzasadnionej części stałych pośrednich kosztów produkcyjnych, tj. części odpowiadającej poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Powyższe ujęcie ma na celu zapobieżenie sytuacji, w której skutki nieefektywności lub strat poniesionych w bieżącym okresie obciążąby koszt wytworzenia zapasów, zwiększając ich bilansową wartość, podczas gdy powinny zostać wliczone w koszty w momencie poniesienia. W rezultacie wartość zapasów zostałaby niezasadnie zawyżona, a skutki nieefektywności powstałe w bieżącym okresie zostałyby przeniesione na okresy następne.

W obecnych warunkach gospodarczych zjawisko niewykorzystanych mocy produkcyjnych może być rezultatem minionych wzrostów napędzanych tanimi źródłami finansowania, połączonych z zaangażowaniem wysokich poziomów mocy wytwórczych, które w okresie spadku koniunktury i popytu na poszczególne dobra nie znajdują zastosowania. Nie znaczy to, iż w tzw. normalnych warunkach gospodarczych zjawisko to nie występuje. Niemal w każdej branży, zwłaszcza w początkowym okresie działalności gospodarczej, możemy spotkać się z okresowym ponoszeniem stałych kosztów, będących finansowym odzwierciedleniem długookresowego zaangażowania zasobów majątkowych i pracowników. W krótkim okresie ilość tych zasobów może być

wyższa od bieżącego zapotrzebowania produkcyjnego. Należy wówczas w odpowiedni sposób skalkulować część kosztów stałych przypadającą na niewykorzystane moce produkcyjne i ująć ją w rachunku wyników.

W praktyce kalkulacji takiej można dokonywać zarówno na bieżąco, w trakcie każdorazowego rozliczania kosztów produkcji, jak i okresowo, poprzez dokonywanie eliminacji z kosztu wytworzenia produktów kosztów będących konsekwencją niewykorzystanych mocy produkcyjnych. Ważne, aby w przypadku wyboru drugiego wariantu dokonywać eliminacji nie później niż na dzień bilansowy.

W procesie ustalania wyżej wymienionych kosztów istotne jest, aby jednostka określiła poziom szczegółowości pomiaru niewykorzystanego potencjału wytwórczego i dokonała wyboru jego jednostek. Kierownik jednostki powinien wziąć pod uwagę specyficzny dla tej jednostki sposób organizacji produkcji i ustalić, czy właściwy będzie pomiar mocy produkcyjnych na poziomie całego zakładu produkcyjnego, czy może raczej wydziałów, linii produkcyjnych, stanowisk roboczych lub innych jednostek organizacyjnych. W przypadku produktu jednorodnego, do którego produkcji wykorzystywany jest cały majątek produkcyjny, najlepszym wyborem jest poziom całego zakładu. Przy bardziej złożonych procesach należy się zastanowić nad odpowiednią dezagregacją.

Jeśli chodzi o jednostki pomiaru, to najpopularniejszymi są te odnoszące się do wielkości produkcji (liczba sztuk, tony, megawaty, hektolitry

itd.), ale stosowane są również roboczegodziny, maszynogodziny, powierzchnia produkcyjna i inne. Wybór odpowiednich jednostek miary spoczywa na barkach kierownictwa.

Kolejnym ważnym krokiem jest ustalenie normalnego poziomu zdolności produkcyjnych poprzez oszacowanie maksymalnego potencjału wytwórczego danego ośrodka oraz skorygowanie go o możliwe do przewidzenia, typowe ograniczenia takie jak: remonty, konserwacje, ulepszenia, zmianowe systemy pracy, czynniki sezonowe, powiązania pomiędzy maszynami i urządzeniami. Należy bowiem pamiętać, iż kalkulując niewykorzystane moce produkcyjne, odnosimy się do poziomu określonego jako normalny, nie zaś maksymalny. Poziom ten uwzględnia zatem już pewne ograniczenia, jednak tylko te, które uznajemy za typowe dla danej działalności.

Po ustaleniu normalnego poziomu wykorzystania mocy produkcyjnych należy dla danego przedziału czasowego określić ich poziom rzeczywisty, czyli faktyczną liczbę wykonanych jednostek pomiaru rozmiarów potencjału wytwórczego. Różnica pomiędzy ilością określającą poziom normalny a ilością rzeczywistą w relacji do tej pierwszej będzie stanowiła o procencie kosztów stałych przypadającym na niewykorzystane moce produkcyjne. Jeśli więc, przykładowo, dany zakład w tzw. normalnych warunkach produkuje rocznie 1 tys. szt. wyrobu, a w danym roku wyprodukował jedynie 800 szt., to na niewykorzystane moce produkcyjne przypadać będzie 20% stałych pośrednich kosztów produkcyjnych. W takiej sytuacji należałoby alokować 80% wyżej wymienionych kosztów do kosztu wytworzenia produktu, a pozostałe 20% rozpoznać w rachunku wyników jako koszt okresu. Ważką kwestią jest również właściwy

podział ogółu kosztów produkcji na koszty stałe i zmienne. W praktyce jednostki stosują różne metody wydziałania kosztów stałych, m.in. metodę księgową, statystyczną lub podział zasobów na elastyczne i zaangażowane. Poprawność alokacji kosztów jest także uzależniona od dokładności i prawidłowości określenia maksymalnego i normalnego poziomu mocy produkcyjnych – jest to proces wymagający rozległej wiedzy na temat warunków produkcji oraz czynników je ograniczających i powinien być przeprowadzany przez osoby posiadające duże doświadczenie i znajomość biznesu. ■

SKANUJ
I CZYTAJ
ON-LINE



Prezentacja gruntów i prawa wieczystego użytkowania w bilansie dewelopera na podstawie projektu stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasad rachunkowości stosowanych do działalności deweloperskiej

Malwina Choińska

dyrektor
Deloitte Audyt sp. z o.o.



Kwestia klasyfikacji gruntów i prawa wieczystego użytkowania w bilansie jest istotna dla działalności deweloperskiej. Już w momencie podjęcia decyzji o zakupie gruntu lub prawa wieczystego użytkowania należy podjąć decyzję o jego zastosowaniu. W zależności od podjętej decyzji grunty i prawo wieczystego użytkowania będzie się klasyfikować jako:

- towary – jeśli deweloper zakupił grunt lub prawo wieczystego użytkowania dla realizacji ściśle określonego przedsięwzięcia deweloperskiego, jednak jego rozpoczęcie zostało opóźnione,

- inwestycję w nieruchomości – w przypadku gdy deweloper zakupił wcześniej grunt lub prawo wieczystego użytkowania gruntu bez zamiaru realizacji ściśle określonego przedsięwzięcia deweloperskiego,

- środki trwałe – jeśli grunt lub prawo wieczystego użytkowania gruntu pierwotnie miały być wykorzystywane na własne potrzeby.

W każdym z tych przypadków w inny sposób dokonuje się wyceny gruntów i prawa wieczystego użytkowania (patrz tabela poniżej).

W momencie rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego na gruntach zaliczanych wcześniej do towarów, inwestycji w nieruchomości lub środków trwałych należy je przekwalifikować do produkcji w toku. ■

SKANUJ
I CZYTAJ
ON-LINE



Towary	Wycena w cenie nabycia, przy czym cena ta do czasu rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego może być powiększana o koszty finansowania zewnętrznego związanego z zakupem gruntu lub prawa wieczystego użytkowania gruntu, z zastrzeżeniem, że tak ustalona wartość gruntu lub prawa nie będzie wyższa od jego ceny sprzedaży netto na dzień bilansowy.
Inwestycje w nieruchomości	Wycena według zasad stosowanych do nieruchomości inwestycyjnych, tj. w cenie nabycia lub w cenie rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej.
Środki trwałe	Wycena w cenie nabycia, która obejmuje koszty finansowania zewnętrznego, poniesione do dnia przyjęcia środka trwałego do użytkowania.