

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΕ ΘΕΜΑ

**«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»**



ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Μάνου Δήμητρα
Μπάλκογλου Σοφία
Μπίζα Χαρίκλεια

ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

κ. Δημητρόπουλος Α.

ΠΑΤΡΑ 2009

**Την παρούσα εργασία την
αφιερώνουμε στις οικογένειές μας
και στον καθηγητή μας Δημητρόπουλος Α.**

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ
ΤΜΗΜΑ: ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ
ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»



ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

1.
2.
3.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Εισαγωγή.....	9
---------------	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

1.1 Έννοια και ορισμός κοστολογήσεως.....	12
1.2 Στόχοι και Σκοποί της κοστολογήσεως.....	14
1.2.1 Η τιμολογιακή πολιτικής.....	15
1.2.2 Ο έλεγχος και η αποτελεσματικότητα της παραγωγικής διαδικασίας.....	16
1.2.3 Το ακριβές αποτέλεσμα χρήσης.....	17
1.2.4 Η εξεύρεση του βαθμού δραστηριότητας στο οποίο η επιχείρηση επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κέρδος.....	18
1.3 Οργάνωση και διαδικασία της κοστολογήσεως.....	19
1.4 Παράγοντες που επηρεάζουν το σύστημα της κοστολογήσεως...22	
1.4.1 Βασικές λειτουργίες της επιχείρησης.....	23
1.5 Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση.....	31

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

2.1 Η έννοια του προτύπου κόστους.....	35
--	----

2.2	Σκοποί του προτύπου κόστους.....	39
2.3	Διαδικασία προσδιορισμού του προτύπου κόστους.....	39
2.4	Στοιχεία του πρότυπου κόστους.....	42
2.4.1	Ποσοτικά πρότυπα - Πρότυπες τιμές.....	44
2.5	Το πρότυπο κόστος της μονάδας του προϊόντος.....	49
2.6	Πλεονεκτήματα του συστήματος προτύπου κόστους.....	51
2.7	Προϋποθέσεις εφαρμογής συστήματος προτύπου κόστους.....	52
2.8	Θεμελιώδεις βάσεις καθορισμού των προτύπων.....	53
2.8.1	Καταλληλότητα της πρότυπης κοστολόγησης.....	54
2.9	Τύποι υπολογισμών των προτύπων κοστών.....	54
2.9.1	Ιδανικό πρότυπο κόστος.....	56
2.9.2	Τρέχον πρότυπο κόστος.....	57

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Η ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

3.1	Αποκλίσεις πρώτων υλών.....	60
3.1.1	Αποκλίσεις τιμής αγοραζόμενων πρώτων υλών.....	62
3.1.2	Αποκλίσεις ποσότητας Χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών.....	63
3.2	Αποκλίσεις Τάμησης εργασίας.....	65
3.2.1	Αποκλίσεις ωρομισθίου.....	67
3.2.2	Αποκλίσεις απόδοσης άμεσης εργασίας.....	68
3.3	Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.....	70
3.3.1	Απόκλισης δαπάνης.....	73
3.3.2	Αποκλίσεις υποαπασχόλησης.....	74
3.3.3	Απόκλισης απόδοσης.....	75

3.3.4	Αποκλίσεις όγκου σταθερώς Γ.Β.Ε.....	76
3.3.5	Εγγραφές παρακολούθησης των Γ.Β.Ε.....	77
3.4	Προσδιορισμός πραγματικών ποσοτικών μεγεθών και πραγματικών τιμών όταν είναι γνωστές οι αποκλίσεις.....	80

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

4.1	Λογιστική Παρακολούθηση του προτύπου κόστους και των αποκλίσεων.....	88
4.1.1	Η λογιστική του προτύπου κόστους.....	88
4.1.2	Η λογιστική των αποκλίσεων από το πρότυποι κόστος και ο κοστολογικός χειρισμός τους.....	94
4.2	Πρακτική εφαρμογή στην πρότυπη κατά φάση Κοστολόγηση.....	96
4.3	Λογ/μος 95 (Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος).....	98
4.3.1	Έννοια και προσδιορισμός των αποκλίσεων.....	100
4.3.2	Αποτίμηση των αποθεμάτων απογράφης.....	101
4.4	Η μεταφορά των αποκλίσεων στα αποτελέσματα.....	103
4.5	Περιορισμοί της πρότυπης κοστολόγησης.....	113

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΈΛΕΓΧΟΣ ΜΕ ΤΟΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ

5.1	Σχέση προϋπολογισμού και προτπου Κόστους.....	118
5.2	Ελαστικοί προϋπολογισμοί εξόδων.....	119

5.3	Προϋπολογισμός αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος.....	120
5.4	Η απομόνωση των Αποκλίσεων.....	123
5.4.1	Η Απόκλιση Αγοράς.....	125
5.4.2	Η συνολική Απόκλιση «Τιμής και Παραγωγικότητας».....	126
5.5	Λογιστική Οργάνωση Δομή για την Άσκηση του Ελέγχου των Αποκλίσεων.....	128
5.5.1	Κέντρο Κόστους.....	128
5.5.2	Κέντρο Κέρδους.....	138
5.5.3	Κέντρο επενδύσεων.....	139
5.6	Οι διατάξεις κοστολογήσεως του Κ.Β.Σ.....	140

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

6.1	Γενικά.....	145
6.2	Στάδια της κατά φάση κοστολόγησης.....	146
6.3	Διαδικασίες της κοστολόγησης κατά φάση.....	149
6.4	Βήματα της κατά φάση κοστολόγησης.....	149
6.5	Μέθοδοι αποτίμησης.....	152
6.6	Λογιστική παρακολούθηση του κόστους συνεχούς παραγωγής.....	155
6.7	Κατάσταση κόστους προϊόντος	156
6.8	Διαφοροποίηση της μονάδας παραγωγής κατά τη ροή των υλικών ή ημικατεργασμένων προϊόντων από τμήμα σε τμήμα.....	158
6.9	Βαθμιαία εισροή των υλικών στην παραγωγική Διαδικασία.....	158

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

7.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	161
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	165

Εισαγωγή

Η κοστολόγηση, σύμφωνα με βιβλιογραφίες είναι ο βασικός σπόνδυλος του οικονομικού λογισμού καθώς διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη ζωή και τη δράση των επιχειρήσεων. Είναι γνωστό, ότι την επιστημονική κοστολόγηση επιτυγχάνεται ο έλεγχος της αποδόσεως των επιμέρους λειτουργιών και τον συνόλου των δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως και εξασφαλίζονται χρησιμότερες πληροφορίες για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής, την επιλογή των συμφερότερων, διαδικασιών παραγωγής κ.λπ. Κυρίως όμως γιατί με την επιστημονική κοστολόγηση παρέχεται στην επιχείρηση η δυνατότητα να εντοπίζει "το άριστο σημείο απασχολήσεως της", δηλαδή το σημείο στο οποίο επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κόστος και τον ορθολογικότερο συνδυασμό των συντελεστών της παραγωγής, με συνέπεια την αύξηση της παραγωγικότητας και τη μείωση των τιμών των προϊόντων με άμεσες ευεργετικές επιπτώσεις στο κοινωνικό σύνολο.

Η λογιστική πράξη στη χώρα μας, γαλουχημένη με τα νήματα της φορολογικής νομοθεσίας, αγνοεί, σχεδόν παντελώς τις επιστημονικές μεθόδους κοστολόγησης, αφού περιορίζεται στην εφαρμογή των περί κοστολογήσεως διατάξεων του κώδικα Φορολογικών Στοιχείων.

Στην παρούσα εργασία μας, προβαίνουμε σε μια ευρεία ανάλυση των όρων του προτύπου κόστους και της πρότυπης μεθόδου κοστολόγησης, και παρουσιάζουμε ολοκληρωμένα παραδείγματα έχοντας ως στόχο τη λογιστική διαδικασία προσδιορισμού της πρότυπης φάσης κόστους. Στην συνέχεια εντοπίζουμε τους κανόνες πρότυπης κοστολόγησης που καθιερώνει το Ε.Γ.Λ.Σ και ο Κ.Φ.Σ. και υποδεικνύουμε την τεχνική της ετήσιας εξωλογιστικής και εσωλογιστικής κοστολόγησης. Προς το τέλος της εργασίας ακολουθεί η ανάπτυξη της λογιστικής διαδικασίας προσδιορισμού των αναλυτικών αποτελεσμάτων και της αναλυτικής παρακολούθησης των αποθεμάτων και των κανόνων αποτιμήσεως.

Πιστεύουμε ότι η συγγραφή αυτής της πτυχιακής έχει ως στόχο να καλύψει ένα σημαντικό κενό του κόστους και να παρουσιάσει με απλό και κατανοητό τρόπο τις έννοιες της πρότυπης φάσης, καθώς και να δώσει λύση στο αγωνιώδες πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι βιομηχανικές κυρίως επιχειρήσεις, οι οποίες καλούνται για πρώτη φορά να μεταπηδήσουν από την υποτυπώδη κοστολόγηση του Κ. Φ. Σ. στην επιστημονική κοστολόγηση που προβλέπει και επιβάλλει το Ε.ΓΛΣ.

Η παρούσα πτυχιακή εργασία αποτελείται από πέντε κεφάλαια. Στο κεφαλαίο πρώτο αναλύονται οι βασικές έννοιες και οι ορισμοί που χρησιμοποιούνται κατά την κοστολόγηση. Ειδικότερα παρουσιάζεται η διαδικασία κοστολόγησης που ακολουθούν οι επιχειρήσεις και γίνεται αναλυτική αναφορά στους στόχους και σκοπούς της κοστολόγησης. Το δεύτερο κεφάλαιο είναι αφιερωμένο στην τεχνική του προτύπου κόστους και Παρουσιάζεται η μεθοδολογία υπολογισμού των προτύπων. Το Κεφαλαίο Τρίτο μας εισάγει στο τρόπο παρακολούθησης των αποκλίσεων μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού κόστους κατά την διάρκεια μιας χρονικής περιόδου και γίνεται μια αναλυτική αναφορά των επιμέτρων αποκλίσεων που σχετίζονται με τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα Γ.Β.Ε. Στο τέταρτο κεφαλαίο περιγράφεται η μεθοδολογία για την καταγραφή του κόστους στην λογιστική και γίνεται μεταφορά των αποκλίσεων στα αποτελέσματα χρήσης. Το Κεφαλαίο πέμπτο ασχολείται με τον έλεγχο και την βοήθεια των προϋπολογισμών και των αποκλίσεων. Στο έκτο κεφάλαιο αναλύουμε την πρότυπη κατά φάση κοστολόγηση. Τέλος στο έβδομο και τελευταίο κεφάλαιο περιλαμβάνονται τα κυριότερα συμπεράσματα που προκύπτουν από την παρούσα εργασία.

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να ευχαριστήσω όσους βοήθησαν στην ολοκλήρωση της πτυχιακής μου εργασίας και ιδιαίτερα τον καθηγητή μου κ. Δημητρόπουλος Α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

1.1 Έννοια και ορισμός κοστολογήσεως

Κάθε οικονομική μονάδα που έχει προορισμό την παραγωγή και την κυκλοφορία των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προβαίνει σε οικονομικές θυσίες (κυρίως με τη μορφή αναλώσεων υλικών και εργασίας) σε αντάλλαγμα των οποίων αναμένει την παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών μεγαλύτερης οικονομικής χρησιμότητας και αξίας. Οι οικονομικές αυτές θυσίες είναι εκφρασμένες σε χρηματικές μονάδες. Η σύνθεση και η συγκέντρωση τους κατά τις επιχειρησιακές λειτουργίες και κατά το προϊόν συνιστούν το πρόβλημα του κόστους, που αναμφισβήτητα αποτελεί κεντρικό θέμα της οικονομικής επιστήμης.

Η κοστολόγηση εντάσσεται στο ευρύτερο πλαίσιο του Οικονομικού Λογισμού και ασχολείται με τη στάθμιση των θυσιών που απαιτούνται για τη λειτουργία μιας δραστηριότητας της επιχειρήσεως και την παραγωγή ενός προϊόντος ή υπηρεσίας, στο οποίο καμιά επιχείρηση δεν μπορεί να επιβιώσει και να αναπτυχθεί χωρίς να στηρίζεται σε ένα βάθρο υπολογισμών. Η συστηματοποίηση των υπολογισμών αυτών και η ένταξη τους σε ένα αρμονικό σύνολο ονομάζεται Οικονομικός Λογισμός, και αποτελεί επιστημονικό κλάδο που ασχολείται με τη 'αριθμοποίηση' της ζωής της επιχειρήσεως και γενικότερα της οικονομικής μονάδας.

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, κοστολόγηση, είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας. Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω προκύπτει ο εξής ορισμός:

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος (ή μιας παραγωγικής διαδικασίας ή μιας υπηρεσίας που υπάρχει μέσα στην επιχείρηση).

Η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους αναφέρεται:

- στο αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται,
- στα αγαθά και στις υπηρεσίες που παράγονται,
- στις δραστηριότητες που αναπτύσσονται από την οικονομική μονάδα και γενικά «οποιαδήποτε οργανωτική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας.

Δηλαδή, η κοστολόγηση είναι μια διαδικασία η οποία μπορεί να διεξαχθεί, είτε εσωλογιστικά, είτε εξωλογιστικά.

Η Κοστολόγηση ως διαδικασία οδηγεί στον προσδιορισμό του κόστους μιας λειτουργίας, μιας δραστηριότητας, ενός προϊόντος ή υπηρεσίας και μπορεί να παρακολουθείται είτε με λογιστικές εγγραφές (**διπλογραφικά**), όπου τα κοστολογικά δεδομένα καταχωρούνται σε λογαριασμούς, είτε **απλογραφικά**, με καταχωρήσεις των κοστολογικών δεδομένων σε φύλλα κοστολόγησης μηχανογραφικά ή χειρόγραφα.

Στην πρώτη περίπτωση έχουμε την εσωλογιστική κοστολόγηση. Στην **εσωλογιστική κοστολόγηση**, η απόκτηση των στοιχείων του κόστους, όπως τα αποθέματα και τα οργανικά έξοδα κατ' είδος, παρακολουθούνται εσωλογιστικά με ημερολογιακές εγγραφές και καταχωρήσεις των δεδομένων τους σε λογαριασμούς του καθολικού.

Στην **εξωλογιστική κοστολόγηση** μόνο οι αγορές των αποθεμάτων και η αρχική και τελική τους απογραφή, καθώς και τα πραγματοποιούμενα έξοδα κατ' είδος παρακολουθούνται εσωλογιστικά με ημερολογιακές εγγραφές και καταχωρήσεις των δεδομένων τους, στη χρέωση των οικείων λογαριασμών.

Σύμφωνα με τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις, η εξωλογιστική κοστολόγηση μπορεί να εφαρμόζεται από επιχειρήσεις - εμπορικές ή βιομηχανικές - που δεν τηρούν υποχρεωτικά αποθήκη. Όλες οι άλλες επιχειρήσεις που υπάγονται στην Γ' κατηγορία τηρήσεως βιβλίων, οφείλουν να εφαρμόζουν το σύστημα της εσωλογιστικής κοστολόγησης.

Επισημαίνουμε ότι, ενώ στις προηγμένες χώρες έχει καταστεί κοινή συνείδηση ότι το "κόστος είναι η βάση της διοικήσεως" (Cost is basis of management), στη χώρα μας η κοστολόγηση εξακολουθεί, δυστυχώς, ακόμη να θεωρείται από τις περισσότερες επιχειρήσεις, σαν μια "αγγαρεία" που αποσκοπεί στην εκπλήρωση μιας ανούσιας υποχρεώσεως που επιβάλλεται από τη Φορολογούσα Αρχή, προκειμένου να εξευρεθούν οι τιμές αποτιμήσεως των αποθεμάτων (μενόντων και πωλημένων).

Η συμβολή του Ε.ΓΛΣ, το οποίο, μετά την υποχρεωτική εφαρμογή του από τις μεσαίες και μεγάλες βιομηχανικές επιχειρήσεις της χώρας μας, θα συμβάλει ουσιαστικά στη διάδοση και εφαρμογή από τις ελληνικές βιομηχανίες των συγχρόνων κοστολογικών αρχών και μεθόδων, δηλαδή στον εκσυγχρονισμό του βιομηχανικού λογισμού των βιομηχανιών της χώρας μας, που κρίνεται σήμερα από ποτέ άλλοτε αναγκαία λόγω του οξύτατου, κοινοτικού κυρίως, ανταγωνισμού.

1.2 Στόχοι και Σκοποί της κοστολόγησης

Στο σημείο αυτό κρίθηκε απαραίτητο να αναφερθούν οι βασικοί στόχοι και σκοποί της κοστολόγησης. Έτσι, οι κυριότεροι στόχοι είναι:

- § Πρόβλεψη του μελλοντικού κόστους για τη λήψη αποφάσεων
- § Στοχοθέτηση που παρακινεί τους υπαλλήλους της επιχείρησης να πετύχουν συγκεκριμένα αποτελέσματα
- § Διευκόλυνση κατάρτισης προϋπολογισμού
- § Διαδικασία ελέγχου δραστηριοτήτων που αποκλίνουν από τον προγραμματισμό
- § Διευκόλυνση ανάλυσης κερδοφορίας και απολογισμού του αποθέματος σε μεγάλη συχνότητα (π.χ. ανά μήνα)
- § Κοστολόγηση προϊόντος

Οι βασικοί σκοποί που επιδιώκονται με τη συστηματική κοστολόγηση είναι:

- § Η εξεύρεση του, κατά το δυνατό, ακριβέστερου αποτελέσματος της επιχειρήσεως,
- § Η άσκηση τιμολογιακής πολιτικής,
- § Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας,
- § Η εξεύρεση του βαθμού της παραγωγικής δραστηριότητας στον οποίο η επιχείρηση επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κόστος.

1.2.1 Η τιμολογιακής πολιτικής

Στις περιπτώσεις που οι τιμές πωλήσεως των προϊόντων της επιχειρήσεως διαμορφώνονται με βάση το κόστος παραγωγής αυτών, η ακριβής κοστολόγηση αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την άσκηση ενσυνείδητης τιμολογιακής πολιτικής. Η επιχείρηση πρέπει να γνωρίζει πώς διαμορφώνεται το κόστος στα διάφορα κλιμάκια παραγωγής, ώστε να εργάζεται υπό το ευνοϊκότερο κόστος και ποιο είναι το κόστος κατ' είδος προϊόντος, ώστε να είναι σε θέση να παράγει κατά προτίμηση τα είδη εκείνα που αποφέρουν τα μεγαλύτερα μικτά κέρδη.

Η ακριβής κοστολόγηση επιτρέπει ακόμη τον εντοπισμό των ζημιογόνων προϊόντων και την στάθμιση της ωφέλειας που έχει η επιχείρηση από την παραγωγή και διάθεση τους, λόγω ενδεχομένως της εξαιτίας αυτών παράλληλης παραγωγής και διαθέσεως άλλων κερδοφόρων ειδών. Αλλά και στις περιπτώσεις που οι τιμές πωλήσεως δεν εξαρτώνται απευθείας και εμφανώς από το κόστος, η επιχείρηση πρέπει να γνωρίζει το ακριβές κόστος παραγωγής, ώστε να είναι σε θέση να γνωρίζει ποια από τα προϊόντα που παράγει είναι κερδοφόρα και ποια ζημιογόνα, ώστε να λαμβάνει τις κατάλληλες αποφάσεις.

Κατά συνεπεία μπορούμε να πούμε η **τιμολόγηση** αποτελεί βασικό σκοπό της κοστολογήσεως εξασφαλίζει την αναγκαία βάση για το προσδιορισμό των τιμών πώληση προϊόντων και υπηρεσιών. Βέβαια, ο καθορισμός της τιμής ενός αγαθού δεν εξαρτάται πάντοτε από την βούληση της διευθύνουσας αρχής μιας επιχείρησης και από το επίπεδο του κόστους, αλλά και από τις συνθήκες ανταγωνισμού που

επικρατούν στην αγορά. Υπάρχουν όμως πολλές περιπτώσεις όπου ο καθορισμός της τιμής ενός αγαθού γίνεται με βάση το κόστος του.

1.2.2 Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας

Το **πρότυπο κόστος** (standard cost), που στηρίζεται σε προκαθορισμένες ποσότητες (υλών, εργασίας, καυσίμων, ενεργείας κ.λπ.) και προκαθορισμένες τιμές αποτιμήσεως των αναλωμένων ποσοτήτων, αποτελεί ισχυρότατο όργανο ελέγχου των αρμόδιων φορέων ευθύνης της επιχειρήσεως. Ο έλεγχος ασκείται με τη σύγκριση του κόστους που πραγματοποιείται (ιστορικό ή πραγματικό κόστος) με το πρότυπο κόστος και την έρευνα και μελέτη των αποκλίσεων. Αλλά τα προϊόντα είναι δυνατό να παραχθούν από διάφορα υλικά, με διάφορες αναλογίες υλικών, με διάφορη κατεργασία, κ.λπ. Η επιλογή της οικονομικότερης λύσεως προϋποθέτει επιστημονικά θεμελιωμένη κοστολόγηση.

Ο έλεγχος των συμβαινόντων στην επιχείρηση αποτελεί στόχο όχι μόνο της κοστολόγησης, αλλά και του οικονομικού λογισμικού γενικότερα. Για την άσκηση ελέγχου της οικονομικότητας πρέπει η επιχείρηση να διαθέτει μια διάρθρωση του κόστους σε είδη άλλα και σε θέσεις (κέντρα ή τμήματα). Με αυτό τον τρόπο μπορεί να εντοπισθεί ευκολότερα ο υπεύθυνος για κάθε αντισοικονομικότητα, προς τον οποίο θα γίνουν ανάλογες παρατηρήσεις ή ακόμη μπορούν να αναζητηθούν με τη συνεργασία του, οι αιτίες και να προσδιορισθούν τα κατάλληλα μέτρα βελτίωσης της οικονομικότητας. Χρονικά οι έλεγχοι της οικονομικότητας – Κοστολόγησης διενεργούν σε βραχυχρόνιες περιόδους, συνήθως κατά μήνα. Εδώ προκύπτει αυτόματα η ανάγκη των συγκρίσεων διαφόρων μεγεθών, τα οποία πρέπει να είναι συγκρίσιμα.

Συνήθως επιλέγονται τα σπουδαιότερα είδη κόστους π.χ πρώτες ύλες, άμεσα εργατικά κ.τ.λ. Συγκρίνονται τα πραγματικά μεγέθη μιας περιόδου με εκείνα της αμέσως προηγούμενης περιόδου ή περιόδων του προηγούμενου έτους.

Είναι δυνατόν όμως τα πραγματικά μεγέθη μιας περιόδου ή περιόδων να συγκρίνονται με προϋπολογισθέντα μεγέθη. Με αυτές τις συγκρίσεις γίνεται απεικόνιση των διαφορών μεταξύ προϋπολογισθέντα μεγέθη και πραγματικών αναλώσεων παραγωγικών συντελεστών όπως και αναλώσεων προηγούμενων περιόδων. Έτσι π.χ με τον έλεγχο της οικονομικότερη της μπορεί να αποδειχθεί ότι μια διαδικασία Α είναι οικονομικότερη της Β, η εγκατάσταση ενός πλήρως αυτοματοποιημένου μηχανήματος με υψηλές αποσβέσεις είναι οικονομικότερη ενός άλλου μη αυτόματου με υψηλό κόστος αμέσων εργατικών, κ.ο.κ.

Οι συγκρίσεις για τον έλεγχο της οικονομικότητας μπορεί να επεκτείνονται και σε διεκμεταλλευσιακό ή διεπιχειρησιακό επίπεδο συγκρίνονται δηλαδή αναλώσεις αξιών μιας επιχείρησης με τις αναλώσεις άλλης επιχείρησης του ίδιου κλάδου.

1.2.3 Το ακριβές αποτέλεσμα χρήσης

Το ακριβές αποτέλεσμα της χρήσεως και η ακριβής ανάλυση της προελεύσεως του από τα επιμέρους προϊόντα, κατηγορίες προϊόντων κ.λπ., αποτελεί πολύτιμη αλλά και αναγκαία πληροφορία για τους λήπτες των επιχειρηματικών αποφάσεων. Η ακρίβεια όμως του συνολικού και των αναλυτικών αποτελεσμάτων εξαρτάται από την ακρίβεια της αποτιμήσεως των προϊόντων (μενόντων και πωλημένων), η οποία όμως προϋποθέτει ακριβή κοστολόγηση. Επίσης η ανάλυση του κόστους υπηρέτη το σκοπό αυτό.

Η Ανάλυση του Κόστους / Οφέλους (Κ/Ο) είναι η διαδικασία σύγκρισης του κόστους κάποιας συγκεκριμένης δραστηριότητας, προϊόντος ή προγράμματος με τα οφέλη που προκύπτουν. Με άλλα λόγια, η ανάλυση Κ/Ο προϋποθέτει μετρήσεις και για τα κόστη και τα οφέλη. Το μεγαλύτερο μέρος που αφορά στην κοστολόγηση πραγματεύεται τον προσδιορισμό κατάλληλων μεθόδων μέτρησης του κόστους και του οφέλους.

Η σχέση Κ/Ο μπορεί να εκφρασθεί ως δείκτης (index of value) που προκύπτει ως πηλίκων του οφέλους και του κόστους. Π.χ εάν ένα πρόγραμμα έχει οφέλη ορθά

καταμετρημένα της τάξεως των 1760,82, και τα κόστη της τάξεως των 1467,35 ευρώ ο δείκτης αξίας θα είναι $1760,82/1467,35$). Ένας δείκτης αξίας μεγαλύτερος της μονάδας σημαίνει ότι τα οφέλη υπερτερούν του κόστους.

1.2.4 Η εξεύρεση του βαθμού δραστηριότητας, στον οποίο η επιχείρηση επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κέρδος

Τα έξοδα της επιχειρήσεως, με κριτήριο τη μεταβολή τους στο μεταβαλλόμενο βαθμό δραστηριότητας της επιχειρήσεως, διακρίνονται σε σταθερά, αναλογικά, αύξοντα, φθίνοντα, κ.λπ., Το κόστος του προϊόντος σε κάθε επίπεδο παραγωγικής εντάσεως είναι ένα κράμα από έξοδα που συμμετέχουν με διαφορετική εκάστοτε αναλογία στη σύνθεση αυτού. Ο ευνοϊκότερος συνδυασμός του κράματος των εξόδων οδηγεί στο χαμηλότερο κόστος.

Το επίπεδο της άριστης παραγωγικής δραστηριότητας έχει, εκτός από ιδιωτικοοικονομική, και κοινωνική σημασία. Όταν η παραγωγή προσαρμόζεται στο ύψος του χαμηλότερου κόστους αποσοβούνται οι άσκοπες θυσίες και η σπατάλη παραγωγικών δυνάμεων. Η πραγματοποίηση κέρδους δεν αποτελεί κριτήριο ευδόκιμης κοινωνικής δράσεως.

Η Κοστολόγηση, κατάλληλα διαρθρωμένη έχει τη δυνατότητα να εφοδιάζει τη διευθύνουσα αρχή με πλήθος πληροφοριών πάνω στις οποίες θα στηριχθεί ένα ς καλά θεμελιωμένος προγραμματισμός και μια ουσιαστική καθοδήγηση της επιχειρηματικής δράσεως σ όλους τους τομείς. Οι πληροφορίες αυτές αναφέρονται σε μεγέθη κόστους (αναλώσεις μικροοικονομικών αξιών), και αποτελεσμάτων. Ειδικότερα, με την επεξεργασία των πληροφοριών αυτών επιτυγχάνουμε την απεικόνιση του προϋπολογιστικού κόστους, που αποτελεί τη βάση για τη αποκάλυψη των διαφορών μεταξύ των προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων αναλώσεων μικροοικονομικών αξιών. Στη συνέχεια δε με την αξιολόγηση των δεδομένων αυτών, οδηγούμεθα στη λήψη μέτρων για τη διόρθωση της οικονομικής πορείας της επιχείρησης που σε τελευταία ανάλυση στοχεύουν στην ελαχιστοποίηση του κόστους και στη μεγιστοποίηση του αποτελέσματος.

1.3 Οργάνωση και διαδικασία της κοστολογήσεως

Η κοστολογική οργάνωση, είναι το σύστημα με το οποίο, ανάμεσα σε άλλα, καθορίζονται και τα ακόλουθα :

Τα απαραίτητα για την κοστολόγηση έντυπα

Η υπηρεσία κοστολογήσεως οφείλει να παρακολουθεί τα υλικά (πρώτες και βοηθητικές ύλες) που αναλώθηκαν κατά παραγόμενο προϊόν. Επίσης το αναλωμένο χρόνο εργασίας και το κόστος αυτής κατά παραγόμενο προϊόν ή τουλάχιστον κατά λειτουργικό τμήμα (κέντρο κόστος). - Η διαδικασία λογιστικής παρακολουθήσεως των κοστολογικών στοιχείων, εξασφαλίζει ακρίβεια, εγκυρότητα και ταχύτητα στον προσδιορισμό του κόστους.

Τα κατάλληλα έντυπα και ο μηχανισμός συμπληρώσεως τους, επιτυγχάνει με ταχύτητα, ακρίβεια και οικονομία η σύλληψη της ροής των πρωτογενών ποσοτικών κοστολογικών μεγεθών

Καθορισμός των κύριων και βοηθητικών κέντρων (θέσεων) κόστους

Δεύτερο ουσιώδες για την κοστολόγηση ζήτημα είναι κοστολογικές υποδιαιρέσεις της επιχειρήσεως και η οργανωτική διάρθρωση αυτών σε βαθμό που να εξασφαλίζουν τις κοστολογικές πληροφορίες που κρίνονται επαρκείς για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχειρήσεως. Δηλαδή ο καθορισμός των κέντρων κόστους για τα οποία θα τηρηθούν ιδιαίτεροι λογαριασμοί συγκεντρώσεως εξόδων. Σε ένα κέντρο κόστους πρέπει να συντελείτε, όσο είναι δυνατό, ομοιόμορφο έργο, ώστε το έργο αυτό να μπορεί να μετρηθεί, καθώς επίσης τα έξοδα που επιβαρύνουν το κέντρο να είναι κατά το δυνατό άμεσα. Κατάχρηση της αρχής αυτής οδηγεί σε πολύ εκλεπτυσμένη και συνεπώς πολύ δύσκολη κοστολόγηση , ενώ ανεπαρκής εφαρμογή αυτής οδηγεί σε χονδροειδή επίρριψη εξόδων επί φορέων κόστους, οι οποίοι δεν υπέστησαν δοθείσας κατεργασία.

Ο αριθμός λοιπόν των κέντρων κόστους εξαρτάται από το βαθμό της επιθυμητής ακρίβειας του κόστους των επιμέρους προϊόντων και των λογιστικοδιοικητικών δυνατοτήτων της επιχείρησης.

Καθορισμός των βάσεων μερισμού των έμμεσων κατ' είδος εξόδων της ομάδας 6 στα (κύρια και βοηθητικά) κέντρα κόστους.

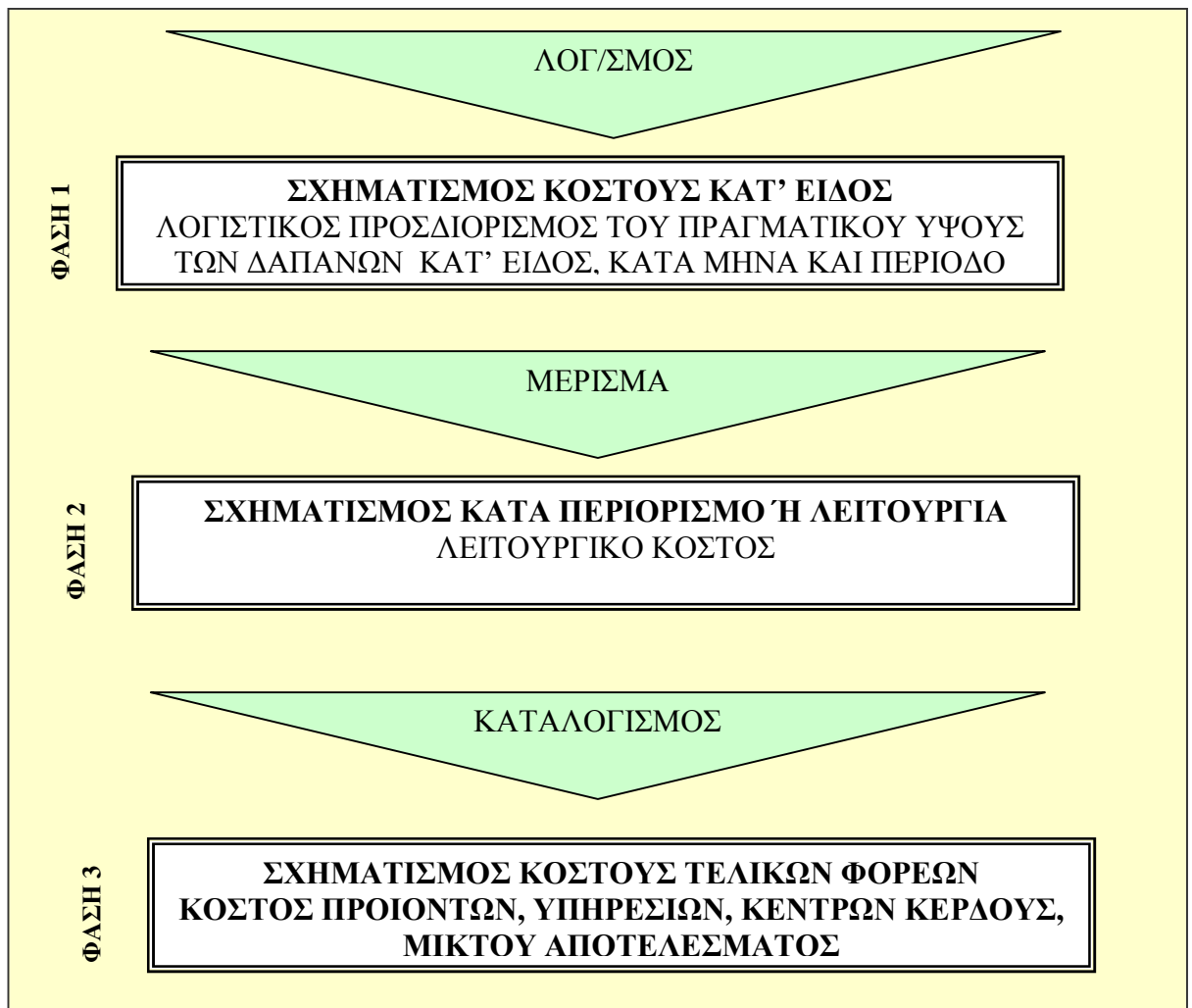
Τα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 συγκεντρώνονται στο κέντρο κόστους, δηλαδή τα μεν άμεσα ταυτόχρονα με την λογιστικοποίηση τους στη γενική λογιστική, ενώ τα έμμεσα καταχωρούνται στο λογ/σμο 91.05 οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό. Συνεπώς για τα τελευταία αυτά έξοδα πρέπει να καθοριστούν οι κατάλληλες βάσεις μερισμού. Επιβάλλεται περαιτέρω ο καθορισμός των βάσεων – κριτηρίων επανεμερισμού του κόστους των βοηθητικών κέντρων κόστους στα κύρια κέντρα κόστους.

Στη διαδικασία διαμορφώσεως του λειτουργικού κόστους κοστολογήσεως ισχύει η παρακάτω κατανομή:

Το τρίπτυχο της κοστολόγησεως

1. **Λογισμός** (σχηματισμός του κόστους κατά είδος)
2. **Μερισμός** (Σχηματισμός του κόστους κατά προορισμό ή αλλιώς του λειτουργικού κόστους)
3. **Καταλογισμός** (σχηματισμός του κόστους των τελικών φορέων δηλαδή του κόστους των προσφερόμενων προϊόντων και υπηρεσιών ανά είδος)

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»



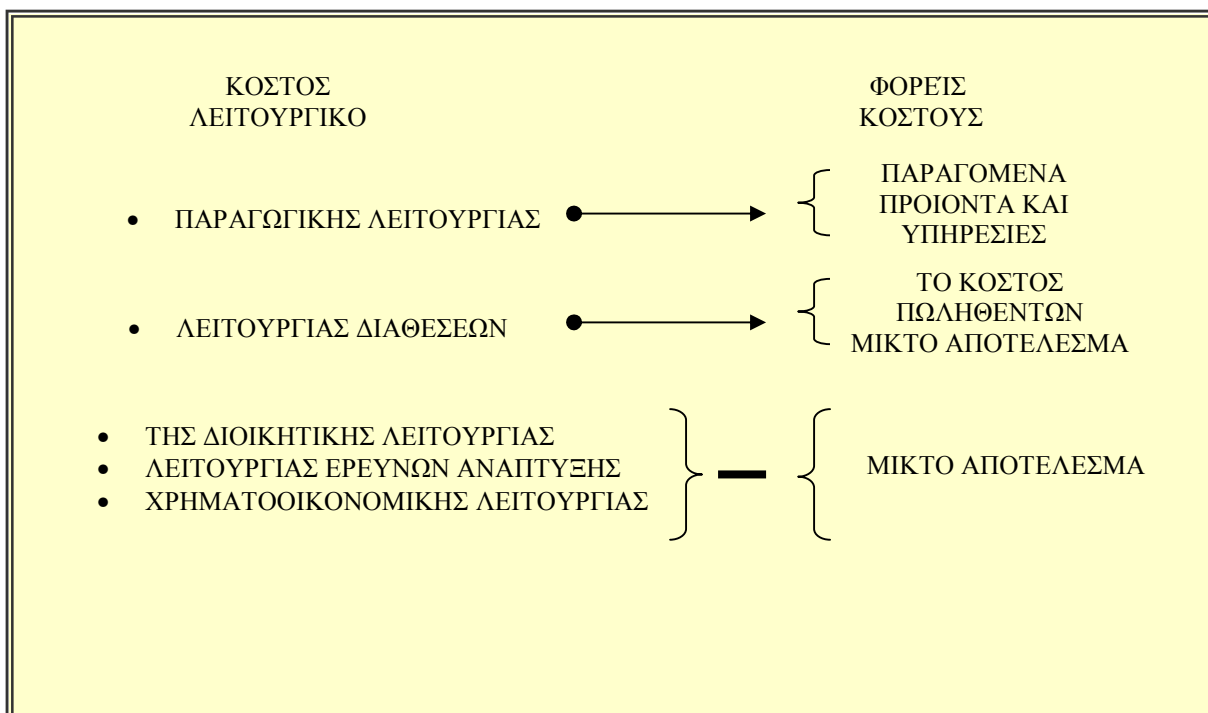
Σχήμα 1.3.α: Πορεία σχηματισμού κόστους των τελικών φορέων

Σε **πρώτη φάση** προσδιορίζεται και λογιστικοποιείται το κόστος κατ' είδος ή κατά κατηγορία, με κριτήριο τη φύση (το είδος) της δαπάνης. Το κόστος με κριτήριο το είδος κατατάσσεται στις ακόλουθες 9 κατηγορίες :

- Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- Παροχές τρίτων
- Φόροι και τέλη ' Διάφορα έξοδα
- Τόκοι και συναφή έξοδα
- Αποσβέσεις παγίων
- Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
- Αναλώσεις υλικών

Σε **δεύτερη φάση**, οι παραπάνω, κατ' είδος εννέα κατηγορίες δαπανών μερίζονται ή κατανέμονται κατά προορισμό για το σχηματισμό του κόστους κατά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση, δηλαδή του λειτουργικού κόστους. Έτσι διαμορφώνεται το κόστος των λειτουργιών: της παραγωγής, της Διοίκησης, της Έρευνας και Ανάπτυξης, της Διαθέσεως και της Χρηματοοικονομικής λειτουργίας. Για τη διαμόρφωση του λειτουργικού κόστους καταρτίζεται το **Φύλλο μερισμού** των οργανικών εξόδων κατ' είδος στις λειτουργίες της επιχείρησης.

Σε **τρίτη φάση**, το λειτουργικό κόστος καταλογίζεται και επιβαρύνει τους φορείς, χάριν των οποίων πραγματοποιείται. Οι φορείς αυτοί είναι κατά λειτουργία οι εξής



Σχήμα 1.3.β: Φορείς

1.4 Παράγοντες που επηρεάζουν το σύστημα της κοστολογήσεως

Οι βασικοί παράγοντες που προσδιορίζουν την πολυπλοκότητα του συστήματος κοστολόγησης και των δεδομένων που πρέπει να παράγονται είναι:

1. Το μέγεθος της εταιρίας
2. Το είδος της παραγωγικής διαδικασίας

3. Ο αριθμός των διαφορετικών προϊόντων που παράγει η επιχείρηση
4. Η διάθεση των στελεχών έναντι του κόστους της πληροφόρησης
5. Εξωτερικές μεταβλητές, όπως νόμοι και ρυθμίσεις

1.4.1 Βασικές λειτουργίες της επιχείρησης

Επισημαίνεται ότι οι λειτουργίες μιας επιχείρησης εξαρτάται από το αντικείμενο δραστηριότητας και το μέγεθος της επιχειρήσεως. Μολονότι κάθε επιχείρηση έχει τη δίκη της λειτουργική διάρθρωση, ωστόσο οι βασικές λειτουργίες της βιομηχανικής επιχείρησης είναι οι εξής:

√ Η λειτουργία των Αγορών

Η λειτουργία των Αγορών, (ή όπως επίσης λέγεται Εφοδιασμού ή Προμηθειών), έχει ως αντικείμενο την έγκαιρη απόκτηση των υλικών αγαθών, που έχει ανάγκη η επιχείρηση, για την εκτέλεση των προγραμμάτων παραγωγής και διαθέσεως των προϊόντων της. Η λειτουργία των Αγορών είναι από τις σημαντικότερες λειτουργίες της επιχειρήσεως. Σε αυτήν επαφίεται η έγκαιρη, σε σχέση με το χρόνο αναλώσεως, προμήθεια των απαραίτητων υλικών τα οποία πρέπει να είναι κατάλληλα για το σκοπό που προορίζονται. Κατώτερη ποιότητα των υλικών δυνατό να οδηγήσει σε δυσκολίες στην επεξεργασία, σε πτώση της ποιότητας των παραγόμενων προϊόντων, σε αφύσικη φθορά των μηχανημάτων κ.λπ. Αλλά και η επιλογή των προμηθευτών υλικών είναι σημαντικότερο έργο, αφού από την εκλογή αυτήν εξαρτώνται οι τιμές αγορών, η ποιότητα, κ.λπ., κ.λπ. Μια καθυστέρηση στην παραλαβή πρώτων κ.λπ. υλών, δυνατό να οδηγήσει σε ακινητοποίηση ολόκληρο το εργοστάσιο.

Η λειτουργία αγορών αναλύεται σε επιμέρους λειτουργίες καθεμιά από τις οποίες διεκπεραιώνει ορισμένες διαδικασίες κατά το ακόλουθο σχήμα

Επιμέρους λειτουργίες Αγορών

Διαδικασίες

• **Προγραμματισμός**

- Καθορισμός χρόνου αγοράς
- Καθορισμός ποσότητας αγοράς
- Κατάρτιση αιτήσεως αγοράς
- Εξεύρεση πηγών
- Συλλογή προσφορών
- Πρόκριση προσφορών

• **Εκτέλεση αγορών**

- Κατάρτιση παραγγελίας αγοράς
- Παρακολούθηση της εκτελέσεως της παραγγελίας
- Έλεγχος τιμολογίου, κ.λπ.
- Διακανονισμός τιμολογίου
- Παραλαβή της παραγγελίας

• **Παραλαβή**

- Ποσοτικός έλεγχος
- Ποιοτικός έλεγχος -Αποθήκευση
- Φυσική παρακολούθηση
- Λογιστική παρακολούθηση

• **Διακίνηση**

- Εξαγωγή προς ανάλυση
- Φυσική μέτρηση
- Διακίνηση
- Λογιστική παρακολούθηση
- Απογραφικός έλεγχος

Το συνολικό κόστος που πραγματοποιεί η λειτουργία αγορών διακρίνεται στις εξής κατηγορίες:

- Στο κόστος κτήσεως των αποθεμάτων (τιμολογιακή αξία + ειδικά έξοδα αγοράς), το οποίο συνιστούν το κόστος κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και
- Στο κόστος που πραγματοποιείται για την επίτευξη των συμφερότερων για την επιχείρηση αγορών, όπως είναι το κόστος προγραμματισμού, εκτελέσεως των αγορών, παραλαβής και διακινήσεως των αποθεμάτων.

Η δεύτερη παραπάνω κατηγορία κόστους, που συνιστά το γενικό κόστος αγορών (ή κόστος προμηθειών ή εφοδιασμού), αντιμετωπίζεται ως εξής

- Στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές και λοιπές οικον. μονάδες, στις οποίες λειτουργεί παραγωγή, το κόστος αγορών βαρύνει το κόστος της λειτουργίας παραγωγής και τελικά το κόστος αποθεμάτων απογράφης και το κόστος πωλημένων. Αυτό γιατί οι αγορές απορροφούνται από την παραγωγή δια της αναλώσεως των υλικών.
- Στις εμπορικές και λοιπές οικον. μονάδες, στις οποίες δε λειτουργεί παραγωγή, βαρύνει (δηλ. αφαιρείται από) τα μικτά αποτελέσματα. Αυτό γιατί οι αγορές πραγματοποιούνται με σκοπό την πώληση των αγοραζόμενων ειδών και συνεπώς το κόστος της λειτουργίας Αγορών προάγει τα έσοδα των πωλήσεων, τα οποία συνεπώς πρέπει να βαρύνει, χαρακτηριζόμενο έξοδο διοικήσεως.
- Ευνόητων ότι στις μικτές επιχειρήσεις το κόστος της λειτουργίας αγορών επιμερίζεται και βαρύνει το κόστος των λειτουργιών παραγωγής και διοικήσεως. Ο επιμερισμός του κόστους αυτού μπορεί να γίνει λ.χ. με βάση το ύψος των αγορών εμπορευμάτων και βιομηχανοποιούμενων υλικών.

✓ Η λειτουργία της Παραγωγής

Αντικείμενο της λειτουργίας παραγωγής είναι ο μετασχηματισμός των πρώτων υλών σε άλλα υλικά αγαθά διαφόρου, σε σχέση προς αυτές, είδους. Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών δεν μετατρέπουν πρώτες ύλες, αλλά χρησιμοποιούν άλλους συντελεστές για την παραγωγή των υπηρεσιών.

Η φυσική μεταβολή των πρώτων υλών, με τη χρήση μηχανημάτων ή χειρωνακτικά, συνιστά την παραγωγική διαδικασία, ενώ το σύνολο των παραγωγικών διαδικασιών με τις οποίες ολοκληρώνεται μια αυτοτελής μετατροπή καλείται κατεργασία. Η μετατροπή λ.χ. του βαμβακιού σε νήμα αποτελεί κατεργασία, ενώ η παρασκευή των χαρμανιών βαμβακιού» προκειμένου να γίνει η νηματοποίηση, συνιστά παραγωγική διαδικασία. Σημαντική από άποψη κοστολόγησεως είναι η διάκριση των βιομηχανιών ανάλογα με τα ιδιαίτερα γενικά χαρακτηριστικά της παραγωγικής διαδικασίας που εφαρμόζουν. Με βάση το κριτήριο αυτό οι

βιομηχανικές επιχειρήσεις διακρίνονται: σε βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής (ή κατά παραγγελία) και σε βιομηχανίες συνεχούς μαζικής παραγωγής.

(α) Βιομηχανίες εξατομικευμένων κατασκευών :

Οι βιομηχανίες της κατηγορίας αυτής παράγουν, συνήθως, κατόπιν παραγγελίας των πελατών τους και κάθε παραγόμενο προϊόν έχει, συνήθως, τα δικά του χαρακτηριστικά, ανάλογα με τις τεχνικές προδιαγραφές που δίνει ο πελάτης. Το προϊόν παράγεται συνήθως μια φορά με βάση την εξειδικευμένη παραγγελία, ενώ η παραγωγική διαδικασία (τρόπος και διάρκεια παραγωγής, απαιτούμενα υλικά κ.λπ.) τείνει να διαφέρει κατά παραγγελία και παραγόμενο έργο. Στην κατηγορία αυτήν υπάγονται οι βιομηχανίες που παράγουν βιομηχανικό εξοπλισμό, σιδηρές κατασκευές, σιδηροδρομικά οχήματα, πλοία κ.λπ.

(β) Βιομηχανίες συνεχούς μαζικής παραγωγής :

Οι Βιομηχανίες της κατηγορίας αυτής παράγουν σε σειρά μεγάλες ποσότητες προϊόντων, τα οποία δυνατό να έχουν τα χαρακτηριστικά που αναπτύσσονται αμέσως παρακάτω :

- τα παραγόμενα προϊόντα να είναι ενός μόνο είδους (λ.χ. πλίνθοι του αυτού μεγέθους) ή περισσότερων ειδών που διαφέρουν μόνο ως προς τον όγκο, το σχήμα ή την εμφάνιση (λ.χ. προϊόντα σαπωνοποιίας, μακαρονοποιίας). Πρόκειται για την αυτήν πρώτη ύλη που υπέστη την αυτήν κατεργασία ή με ανάξιες λόγου παραλλαγές ύλης - κατεργασίας.
- Τα παραγόμενα προϊόντα είναι περισσότερων ειδών. Ακολουθείται μεν η αυτή ακριβώς διαδικασία παραγωγής, αλλά με βάση διάφορες πρώτες και βοηθητικές ύλες (λ.χ. υποδήματα, ενδύματα) παράγονται διάφορων ειδών προϊόντα.
- Παράγονται περισσότερα προϊόντα από την αυτήν ύλη, που διαφέρουν όμως ως προς τον τρόπο ή την έκταση της κατεργασίας (π.χ. προϊόντα σοκολατοποιίας).

ν Η λειτουργία της Διοικήσεως

Η λειτουργία της διοικήσεως συναντάται σε όλες τις εκδηλώσεις της επιχειρηματικής ζωής και καλύπτει όλα τα πεδία της δράσεως της επιχειρήσεως. Συνεπώς, λειτουργία διοικήσεως έχουν όλες οι επιχειρήσεις ανεξάρτητα σε ποιο κλάδο ανήκουν.

Η διοίκηση της επιχειρήσεως θέτει τους στόχους της, καθορίζει τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται και την οργάνωση που απαιτείται για την πραγματοποίηση των στόχων, παρέχει τις δέουσες εντολές και οδηγίες και εποπτεύει την τήρηση αυτών. Η Διοίκηση δηλ. καταρτίζει το γενικό σχέδιο - πρόγραμμα δράσεως της επιχειρήσεως και εποπτεύει και ελέγχει την εκτέλεση του, με τη χρησιμοποίηση των λοιπών λειτουργιών της επιχειρήσεως

Οι βασικές δραστηριότητες της λειτουργίας διοικήσεως είναι οι εξής :

- Σχεδιασμός για μακροχρόνια περίοδο της επιχειρηματικής πολιτικής.
- Σχεδιασμός για βραχυχρόνια περίοδο και λήψη αποφάσεων.
- Γενικός προγραμματισμός εκτελέσεως των αποφάσεων.
- Διεύθυνση της εκτελέσεως των αποφάσεων.
- Επίβλεψη της εκτελέσεως των αποφάσεων.
- Κριτική των αποτελεσμάτων και των μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των αποφάσεων.

Ενδεικτικό σχήμα λειτουργικής διαρθρώσεως της Κεντρικής Διοικήσεως μιας ανώνυμης επιχειρήσεως είναι το ακόλουθο:

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

Αποφασίζει για τους τελικούς στόχους της επιχειρήσεως και εποπτεύει την πραγματοποίησή τους

ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ

Αποφασίζει κατ' εξουσιοδότηση του Δ.Σ. και εποπτεύει την υλοποίηση των αποφάσεων του Δ.Σ. και των δικών του

ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ

Αναλαμβάνει την εκτέλεση των αποφάσεων του Δ.Σ. και του Διευθύνοντος Συμβούλου, μέσα στα πλαίσια που καθορίστηκαν από τον τελευταίο

ΓΕΝΙΚΗ	ΕΙΔΙΚΟΙ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ	ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ	ΚΙΝΗΣΕΩΣ
Διεξάγει την αλληλογραφία της Κεντρικής Διοικήσεως	Νομικοί, φορολογικοί. τεχνικοί, οργανώσεως κ.ά.	Εξεύρεση και επένδυση των απαραίτητων κεφαλαίων

✓ Η Λειτουργία Ερευνών και Αναπτύξεως

Η σύγχρονη επιχείρηση δαπανά σημαντικά ποσά για την εφεύρεση νέων προϊόντων ή τη βελτίωση των παλιών, τη βελτίωση των μεθόδων παραγωγής, την επινοήση νέων μηχανικών μέσων και τη χρήση νέων πρώτων υλών. Έτσι, πραγματοποιεί ερευνητικά προγράμματα για να αυξήσει τις επιστημονικές και τεχνικές γνώσεις της και για να επινοήσει νέες εφαρμογές, που θα συμβάλλουν στη διατήρηση των εργασιών και της ανταγωνιστικής της θέσεως.

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο έρευνα είναι η προσχεδιασμένη αναζήτηση που γίνεται με την ελπίδα της κατακτήσεως νέων επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων και αντιλήψεων. Ανάπτυξη είναι η μετουσίωση των επιτευγμάτων της έρευνας ή άλλων γνώσεων σε σχέδιο ή πρόγραμμα για την παραγωγή νέων ή ουσιαδώς βελτιωμένων υλικών, επινοήσεων, προϊόντων, μεθόδων, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν αρχίσει η εμπορική παραγωγή

Η προκείμενη λειτουργία διαρθρώνεται σύμφωνα με τις επιδιώξεις κάθε επιχειρήσεως. Ωστόσο, μπορούμε γενικά να πούμε ότι η λειτουργία αυτή περιλαμβάνει τα ακόλουθα δύο τμήματα:

- Το τμήμα σχεδιάσεως νέων προϊόντων ή νέων διαδικασιών παραγωγής, ή τροποποιήσεως των διαδικασιών που ήδη εφαρμόζονται και το οποίο τμήμα

βρίσκεται σε στενή επαφή με την εμπορική λειτουργία (διαθέσεως) της επιχειρήσεως.

- Το τμήμα βιομηχανικής εφαρμογής των σχεδίων που παράγει το προηγούμενο τμήμα. Το δεύτερο αυτό τμήμα προβαίνει σε :
 - Εργαστηριακές έρευνες που αποσκοπούν να ανακαλύψουν νέα γνώση.
 - Έρευνα για την εφαρμογή νέων ευρημάτων ή άλλης γνώσεως.
 - Τυποποίηση και σχέδια προϊόντων ή διαφορετικής διαδικασίας.
 - Δοκιμή έρευνας ή εκτίμηση προϊόντος ή διαφορετικών διαδικασιών.
 - Τροποποίηση επεξεργασίας ή σχεδίου ενός προϊόντος ή διαδικασίας,
 - Σχέδιο, κατασκευή και δοκιμή προ παραγωγής προτύπων και μοντέλων.
 - Σχέδιο εργαλείων, μηχανών, καλουπιών και νέα τεχνολογία.
 - Μηχανική δραστηριότητα που απαιτείται για να βελτιώσει το σχέδιο ενός προϊόντος στο σημείο που αυτό συναντά ειδικές λειτουργικές και οικονομικές απαιτήσεις και είναι έτοιμο για βιομηχανοποίηση.

✓ Η λειτουργία Διαθέσεως

Η εμπορική λειτουργία κατέχει πρωταρχική θέση μεταξύ των λειτουργιών της επιχειρήσεως. Αυτό γιατί στη σύγχρονη εποχή της μαζικής παραγωγής και της αλματωδώς τελειοποιούμενης τεχνικής, η άλλοτε φροντίδα της αυξήσεως της παραγωγής παραχώρησε τη θέση της στον ανταγωνισμό στην τάξη των πωλητών, εξαιτίας της αθρόας σε ποσότητες και σε μεγάλη ποικιλία προσφοράς προϊόντων και υπηρεσιών.

Σκοπός της λειτουργίας αυτής είναι η πώληση όσο το δυνατό περισσότερων ποσοτήτων προϊόντων, εμπορευμάτων κ.λπ. και υπό τους ευνοϊκότερους όρους για την επίτευξη του μεγαλύτερου δυνατού κέρδους. Τα μέσα με τα οποία η επιχείρηση επιτυγχάνει το σκοπό αυτόν είναι κατ' αρχήν η "έρευνα των συνθηκών αγοράς" και η εφαρμογή της κατάλληλης πολιτικής για την κατάκτηση της αγοράς. Η πολιτική αυτή δυνατό να αναφέρεται στο παραγόμενο προϊόν, στην πρόκριση των προσφορότερων δικτύων διοχετεύσεως του στην αγορά, στην τεχνική των πωλήσεων (τρόπος παραδόσεως, συσκευασία, κ.λπ.).

Κύριος στόχος της λειτουργίας αυτής είναι η διείσδυση στην αγορά με την εφαρμογή επιτυχών προγραμμάτων διαφήμισης, της ασκήσεως της κατάλληλης προπαγάνδας κ, λ π. , δηλαδή της ασκήσεως επιτυχούς marketing.

Η προκείμενη λοιπόν, λειτουργία περιλαμβάνει το σύνολο των δραστηριοτήτων που δημιουργούνται από τη στιγμή της παραγωγής των έτοιμων προϊόντων μέχρι και την είσπραξη της αξίας των πωλημένων.

v Η χρηματοοικονομική λειτουργία

Αντικείμενο της λειτουργίας αυτής είναι η ανεύρεση, συγκέντρωση, διαχείριση, εξυπηρέτηση και σε κατάλληλο χρόνο επιστροφή των κεφαλαίων στους δανειστές της επιχειρήσεως.

Πρόκειται για βασική λειτουργία της επιχειρήσεως που είναι επιφορτισμένη για την εξεύρεση και συγκέντρωση του απαραίτητου κεφαλαίου και την ορθολογική επένδυση αυτού σε πάγια (διαρκές κεφάλαιο) ή κυκλοφοριακά (κεφάλαιο κινήσεως) περιουσιακά στοιχεία. Επιπλέον η λειτουργία αυτή :

- επιδιώκει τη μεγαλύτερη δυνατή απόδοση των απασχολούμενων στην επιχείρηση κεφαλαίων,
- καθορίζει το απαραίτητο μέγεθος του κεφαλαίου κινήσεως, ανάλογα με τον προϋπολογιζόμενο κύκλο εργασιών και της σχέσεως μεταξύ των πιστώσεων που λαμβάνονται από τους προμηθευτές και των πιστώσεων που χορηγούνται στους πελάτες,
- προκρίνει νέες χρηματοδοτήσεις σταθμίζοντας όχι μόνο την αποδοτικότητα αυτών αλλά και το βαθμό ρευστότητας που διαμορφώνεται συνεπεία των δανεισμών αυτών,
- προσδιορίζει το ποσό των κερδών που πρέπει να παραμένει στην επιχείρηση για αυτοχρηματοδότηση της.

1.5 Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση

Κατά το **Ε.ΓΛΣ**, εσωλογιστική κοστολόγηση τηρείται όταν το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές από τους λ/σμούς του Σχεδίου Λ/σμών από τους οποίους προκύπτει επίσης και το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν (ή υπηρεσία) ή κατά ομάδα προϊόντων.

Κατά την εσωλογιστική κοστολόγηση (ολοκληρωμένη μορφή), το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους οικείους λ/σμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Με την πλήρη αυτή μορφή της η κοστολόγηση οδηγεί στο σχηματισμό του κόστους, όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας και των υποδιαιρέσεων της, αλλά και των λοιπών βασικών λειτουργιών της μονάδας, ώστε να προκύπτει από τους λ/σμούς της κοστολογικής οργανώσεως (λ/σμούς του Σχεδίου Λογαριασμών) τουλάχιστον το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν (ή υπηρεσία) ή κατά ομάδα προϊόντων.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση προϋποθέτει και στηρίζεται στη λογιστικοποίηση (με λογιστικές εγγραφές) των κοστολογικών στοιχείων για το σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

Δεδομένου ότι στην εσωλογιστική κοστολόγηση το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς, οι κοστολογικές επεξεργασίες αφορούν βασικά το έμμεσο κόστος. Οι επεξεργασίες αυτές γίνονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία των οικείων λ/σμών και συντάσσονται καταστάσεις με τους σχετικούς υπολογισμούς κατανομής, οι οποίες αποτελούν στοιχείο αναφοράς του τρόπου προσδιορισμού και συνθέσεως του κόστους των φορέων και δικαιολογητικό των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών που, κατά περίπτωση, γίνονται για τη λογιστικοποίηση του έμμεσου κόστους.

Ο Κ.Β.Σ δεν δίνει ορισμό της εσωλογιστικής κοστολογήσεως. Η εσωλογιστική κοστολόγηση είναι η με κατάλληλες λογιστικές διαδικασίες και εγγραφές

παρακολούθηση της εσωτερικής διακινήσεως των πρώτων κ.λπ. υλών, η κατανομή αυτών κατά ποσότητα και αξία σε κάθε είδος των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων, καθώς και γενικότερη διαμόρφωση του κόστους των προϊόντων, εφόσον για το σκοπό τηρούνται βιβλία σε τρόπο ώστε να προκύπτουν από αυτά συγκεντρωτικά στοιχεία για κάθε προϊόν το βραδύτερο στο τέλος της χρήσεως.

Εξωλογιστική κοστολόγηση

Εξωλογιστική κοστολόγηση (ατελής μορφή) τηρείται όταν κόστος δεν σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Στη μορφή αυτήν κοστολόγησεως το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι, η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων (απογράφης) στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα. μιση¹λογιστική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξωλογιστική στις εξής .

Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξωλογιστική στις εξής περιπτώσεις:

Όταν τα στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται μεν εσωλογιστικά, αλλά για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δε γίνεται οποιαδήποτε κοστολόγια επεξεργασία, ούτε το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς. Στην περίπτωση αυτήν το κόστος των αποθεμάτων έτοιμων και ημιτελών προϊόντων τέλους χρήσεως προσδιορίζεται εμπειρικά με σκοπό την αποτίμηση της απογράφης. Τέτοια μορφή κοστολόγησης εφαρμόζουν οι οικονομικές μονάδες που κατά κανόνα δεν εφαρμόζουν σύστημα διαρκούς απογράφης αποθεμάτων και δεν εκδίδουν στοιχεία παρακολουθήσεως των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων μέσα στην ίδια τη μονάδα.

Όταν τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους, ο σχηματισμός του λειτουργικού και το κόστος των φορέων παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποσοτικοί και κατ' αξία μερισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και δε στηρίζονται σε παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα, όπως είναι π.χ. τα δελτία βιομηχανοποιήσεως και παραγωγής, τα δελτία απασχολήσεως προσωπικού, οι τεχνικές προδιαγραφές και τα ποσοτικά πρότυπα. Όταν τα στοιχεία που

διαμορφώνουν το κόστος δεν παρακολουθούνται στο σύνολο τους λογιστικά, όπως π.χ. στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται πλήρη λογιστικά βιβλία.

Οι λογιστές και οι κοστολόγοι αντιλαμβάνονται την κοστολόγηση ως τη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους των προϊόντων, που οπωσδήποτε στηρίζεται στα κοστολογικά στοιχεία από τους λογαριασμούς των εξόδων και των αποθεμάτων και η οποία διαδικασία μπορεί να διεξάγεται είτε με λογιστικές εγγραφές, οπότε εσωλογιστικής κοστολογήσεως, είτε με απλογραφικό τρόπο, δηλαδή όχι με λογιστικές εγγραφές, οπότε πρόκειται περί εξωλογιστικής κοστολογήσεως. Σε αμφότερες όμως τις περιπτώσεις η κοστολόγηση μπορεί να είναι ολοκληρωμένη ή ατελής. Η κανονικότητα ή η ατέλεια της κοστολόγησής δεν εξαρτάται από το εάν αυτή διεξάγεται με διπλογραφικές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία ή με απλογραφικές εγγραφές σε καταστάσεις ή σε βοηθητικά (εξωλογιστικά) βιβλία. Η κανονικότητα εξαρτάται από την εφαρμογή των κανονικών μεθόδων και των κριτηρίων μερισμών και καταλογισμών του κόστους κ.λπ. και όχι αν η κοστολόγηση παρακολουθείται εξωλογιστικά ή εσωλογιστικά. Είναι δυνατό μία εξωλογιστική κοστολόγηση να είναι ολοκληρωμένη, να εφαρμόζει ατελώς τα όσα υπαγορεύει ο βιομηχανικός και επιβάλλει σήμερα το Ε.Γ.ΛΣ και συνεπώς να κρίνεται ατελή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

2.1 Η έννοια του προτύπου κόστους

Η έννοια του προτύπου κόστους επιτρέπει μία ακόμη περισσότερο αποτελεσματική χρησιμοποίηση των λογιστικών δεδομένων για ενδοεπιχειρησιακή χρήση και άσκηση ελέγχου από τη διοίκηση. Η ανάλυση του κόστους του προϊόντος, έργου ή υπηρεσίας έγινε με τη χρησιμοποίηση των δεδομένων που πραγματικά αναφέρονται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης. Η πληροφόρηση αυτή έχει, αναγκαστικά, ιστορικό χαρακτήρα, αναφέρει δηλαδή στη διοίκηση απλά πια είναι τα κόστη – έξοδα. Αντίθετα ο σκοπός της πρότυπης κοστολόγησης είναι να εφοδιάσει τη διοίκηση της επιχείρησης με δεδομένα, για τα οποία θα πρέπει να είναι τα κόστη – έξοδα αντί να την πληροφορεί απλά ποια ήταν.

Το πρότυπο κόστος μπορεί επίσης να ορισθεί και σαν το σημείο αναφοράς μέτρησης της απόδοσης (αποτελεσματικότητας). Τα πρότυπα κόστη τα συναντάμε συχνά σε πολλούς τομείς της καθημερινής μας ζωής. Οι μαθητές των λυκείων γράφονται σε ένα πανεπιστήμιο αφού τους ζητείται να ανταποκριθούν σε ένα ορισμένο επίπεδο απόδοσης στις εξετάσεις σαν όρος για την εισαγωγή τους. Τα αυτοκίνητα που οδηγούμε είναι κατασκευασμένα σύμφωνα με ακριβή μηχανολογικά πρότυπα. Η τροφή που τρώμε είναι κατασκευασμένη σύμφωνα με κάποια πρότυπα. Επίσης πρότυπα χρησιμοποιούνται ευρέως και στη διοικητική λογιστική. Εδώ τα πρότυπα σχετίζονται με το κόστος και την ποσότητα των εισροών που απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων ή των παρερχομένων υπηρεσιών. Τα πρότυπα κόστους και ποσότητας ορίζονται από τα διοικητικά στελέχη και για τα τρία στοιχεία του κόστους των εισροών – υλικά, εργασία, Γ.Β.Ε.

Μία σειρά από πρότυπα περιγράφουν το πώς πρέπει να πραγματοποιηθεί ένα έργο και πόσο θα κοστίσει. Όταν γίνετε μία εργασία συγκρίνονται τα πρότυπα με τα πραγματικά έξοδα που δαπανήθηκαν για να αποκαλυφθούν οι διαφορές (αποκλίσεις). Τα ποσοτικά η φυσικά πρότυπα περιγράφουν, πόση ποσότητα από ένα στοιχείο κόστους για παράδειγμα οι ώρες εργασίας, πρέπει να πραγματοποιηθούν

για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Τα πρότυπα κόστους δείχνουν πιο πρέπει να είναι το κόστος αυτών των ωρών εργασίας. Οι πραγματικές ποσότητες (ώρες) και τα πραγματικά κόστη των εισροών, συγκρίνονται με τα αντίστοιχα πρότυπα για να δούμε εάν η εργασία διεξάγεται μέσα στα όρια που η διοίκηση έχει ορίσει μέσω των προτύπων. Αν είτε η ποσότητα είτε το κόστος των εισροών ξεπερνά τα όρια που τα στελέχη έχουν ορίσει τότε πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή σ' αυτή τη διαφορά, επιτρέποντας έτσι στο διοικητικό στέλεχος να συγκεντρώσει τις προσπάθειές του εκεί όπου θα επιτύχει το καλύτερο αποτέλεσμα.

Ο τρόπος αυτός της πληροφόρησης βοηθά στην ανακάλυψη καλύτερων μεθόδων προσαρμογής στα πρότυπα, τροποποίησης των προτύπων και διεκπεραίωσης αντικειμενικών στόχων. Το πρότυπο κόστος αποτελεί εργαλείο της διοίκησης για την ανακάλυψη των αδύνατων σημείων της επιχείρησης. Η διαδικασία αυτή ονομάζεται **αρχή των εξαιρέσεων**. Το κύριο χαρακτηριστικό του πρότυπου κόστους είναι η ένδειξη του ποσού στο οποίο πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος.

Τα δεδομένα που απαιτούνται για την κατάρτιση του πρότυπου κόστους πρέπει να είναι απόλυτα προσδιορισμένα. Βασικά τα δεδομένα αυτά προκύπτουν από τις απαντήσεις των παρακάτω ερωτήσεων.

- *Τι θα παράγουμε;*
- *Ποια χρονική κατανομή της παραγωγής συμφέρει;*
- *Πως θα γίνει η παραγωγή;*
- *Ποιες ποσοτικές αναλώσεις είναι αναγκαίες για την παραγωγή;*
- *Ποιες χρηματικές δαπάνες απαιτούνται για τη συγκεκριμένη παραγωγή;*
- *Για την κατάρτιση ενός πρότυπου κοστολογίου απαιτείται να είναι γνωστά:*
- *Τα ποσοτικά πρότυπα (πρότυπη ανάλωση και πρότυπες ώρες για το παραγόμενο προϊόν).*
- *Οι πρότυπες τιμές (πρότυπη τιμή αγοράς πρώτης ύλης και το πρότυπο ωρομίσθιο).*
- *Η επιβάρυνση του κόστους με Γ.Β.Ε.*

Για τη μέτρηση ενός μεγέθους γίνεται η σύγκριση του με άλλο ομοειδές μέγεθος το οποίο, κατόπιν συμφωνίας, λαμβάνεται σαν μονάδα μέτρησης. Μετρούμενου μεγέθους με τη μονάδα μέτρησης. Σύμφωνα λοιπόν με τα πιο πάνω για κάθε μετρούμενο μέγεθος πρέπει να υπάρχει και ορισμένη μονάδα μέτρησης.

Οι θεμελιώδεις μονάδες των διάφορων μετρικών συστημάτων (π.χ) χιλιόγραμμα, μέτρο μήκους, δευτερόλεπτο), εκλέγονται αυθαίρετα και γίνονται αποδεκτές από όσους τις εφαρμόζουν.

Στο λογιστικό κοστολογικό σύστημα για τη «μέτρηση» των του κόστους (υλικών, εργατικών, Γ.Β. κοστών) ή διάφορων ενεργειών, κάθε επιχείρηση καθιερώνει τα δικά της μέτρα και σταθμά. Τα δικά της πρότυπα που προκαθορίζονται και που συνδέονται προκαθορισμένες ομοίως συνθήκες αποδοτικής λειτουργίας της και παραγωγής της.

Η καθιέρωση προτύπων κοστών αποβλέπει στο να καθοριστεί «πιο θα είναι» το κόστος (π.χ. του προϊόντος) κατά μία περίοδο. Εκείνο δηλαδή που ενδιαφέρει πρωταρχικά τη διοίκηση κατά τις διαδικασίες λήψεως αποφάσεων προγραμματισμού και ελέγχου δεν είναι το πιο ήταν το κόστος προηγούμενων περιόδων, αλλά το πιο πρέπει, πιο να είναι στο μέλλον.

Η διοίκηση βέβαια οπωσδήποτε ενδιαφέρεται για τα αποτελέσματα των αποφάσεων του παρελθόντος. Όμως πρωταρχικής σημασίας διοίκηση είναι οι αποφάσεις που θα επηρεάσουν το μέλλον του οργανισμού: Ειδικότερα όταν πρόκειται για τον έλεγχο, το κόστος των προηγούμενων περιόδων, δεν προσφέρεται όσο πρέπει για σύγκριση με τα πραγματοποιούμενα κατά την περίοδο αυτή αφού υπάρχει το ενδεχόμενο, και τα δύο αυτά κόσθη να είναι χαμηλού βαθμού παραγωγικότητας. Και τα δύο μπορεί να περιλαμβάνουν σπατάλες παραγωγικών συντελεστών. Ειδικότερα σε εποχές διακυμάνσεων των τιμών η πιο πάνω συσκοτίζει περισσότερο τα πράγματα διότι εκείνο που προπαντός έχει σημασία είναι η ποσότητα των παραγωγικών συντελεστών που αναλώθηκε για την δημιουργία του προϊόντος κατά τις διαφορετικές περιόδους. Δηλαδή το φυσικό μέγεθος καθενός συντελεστή και όχι η ονομαστική του αξία. Για τις συγκρίσεις των διάφορων οικονομικών μεγεθών είναι ανάγκη να γίνεται προηγουμένως διόρθωση των τιμών.

Γενικά η μελέτη του κόστους προηγούμενων περιόδων αποβαίνει πολύ χωρίς αυτό να σημαίνει ότι το πραγματοποιούμενο κρίνεται με αποκλειστική βάση το κόστος του παρελθόντος. Η σημασία του κόστους περασμένων περιόδων περιορίζεται ακόμη και συντελεσθείσα στο μεταξύ εξέλιξη της τεχνολογίας και των μεθόδων. Για αυτό το πραγματοποιούμενο κόστος πρέπει να συγκρίνεται με το δηλαδή με το προβλεπόμενο. Με όποιο θα έπρεπε να είναι κάθε φορά (απόκλιση) να αναλύεται προσεκτικά και να λαμβάνονται τα απαραίτητα διορθωτικά μέτρα για την εξάλειψη ή τουλάχιστον τον περιορισμό δυσμενών αποκλίσεων.

Η τεχνική του πρότυπου κόστους ικανοποιεί πλήρως την ανάγκη αυτή της διοίκησης. Τα πρότυπα κόστη προκαθορίζονται κάτω από ειδικές συνθήκες λειτουργίας και αποτελούν τους ακρογωνιαίους λίθους του προϋπολογιστικού συστήματος και του ελέγχου.

Πρότυπο Κόστος είναι το κόστος Παραγωγής και λειτουργίας μίας Επιχείρησης το οποίο έχει προκαθορισθεί πολύ προσεκτικά με βάση υπολογισμούς και τιμές που στηρίζονται σε στοιχεία του παρελθόντος και του παρόντος καθώς και προβλέψεις του μέλλοντος.

Βασίζεται σε επιστημονικά καθορισμένα όρια με βάση τις «ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ» και τις αναμενόμενες «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ». Είναι το κόστος που “θα πρέπει” να επιτευχθεί κάτω από συνθήκες αποτελεσματικής λειτουργίας της παραγωγικής διαδικασίας και προκαθορισμένου Όγκου Πωλήσεων - Παραγωγής.

Το Πρότυπο Κόστος αποτελεί “μέτρο” . *Πως εφαρμόζεται το μέτρο αυτό ;* για να απαντηθεί το ερώτημα αυτό πρέπει να ληφθούν υπόψη τα εξής προσδιοριστικά στοιχεία του προτύπου κόστους.

Το Πρότυπο Κόστος καταρτίζεται με βάση Ποσοτικά πρότυπα η ύπαρξη των οποίων προϋποθέτει :

§ Ακριβή προσδιορισμό των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή και ακριβή μέτρηση της αποδόσεως αυτών εις το προϊόν.

- § Ακριβή προσδιορισμό του απαιτούμενου χρόνου εργασίας για την παραγωγή, ο οποίος προσδιορίστηκε μετά από σωστή μέτρηση του χρόνου και μελέτη των κινήσεων των εργαζομένων κατά την εκτέλεση της εργασίας.
- § Μελέτη του τρόπου λειτουργίας και της αποδοτικότητας των παραγωγικών εγκαταστάσεων
- § Η παραγωγική διαδικασία έχει σχεδιαστεί σωστά και προήλθε από μελέτη των μεθόδων παραγωγής και συνεπώς είναι εύκολοι οι ποσοτικοί προσδιορισμοί.
- § Η εκτέλεση της παραγωγικής διαδικασίας έχει κατανεμηθεί σε υπεύθυνους και κάθε ένας από αυτούς έχει να εκτελέσει εργασία

2.2 Σκοποί του προτύπου κόστους

Οι Σκοποί που επιβάλλουν όχι μόνο τον ακριβή προσδιορισμό του ύψους αλλά κυρίως την σύνθεσή του είναι :

- Η ορθή άσκηση τιμολογιακής πολιτικής.
- Κύριο Μέσο Άσκησης Αποτελεσματικής Διοίκησης
- Καθορισμό του άριστου βαθμού απασχόλησης και στον περιοδικό σχεδιασμό.
- Η άσκηση ελέγχου με βάση τις πρότυπες δαπάνες στην αποτελεσματικότητα των μέσων παραγωγής.
- Η ανάλυση των ποσοτικών δεδομένων και η κατάλληλη σύνθεσή τους, για εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων όσον αφορά στην λήψη αποφάσεων, στον καθορισμό του άριστου βαθμού απασχόλησης και στον περιοδικό σχεδιασμό.

2.3 Διαδικασία προσδιορισμού του πρότυπου κόστους

Το πρότυπο κόστος βασίζεται κυρίως σε στοιχεία του παρελθόντος, επειδή ο προσδιορισμός του γίνεται πριν πραγματοποιηθεί. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο ένα καλά οργανωμένο αρχείο, που καλύπτει μία σημαντική χρονική περίοδο, εξασφαλίζει αξιόλογη πηγή για την κατάρτιση του πρότυπου κόστους.

Τα δεδομένα του παρελθόντος ερευνώνται προσεκτικά, έτσι ώστε να απαλλάσσονται από οποιαδήποτε ανώμαλο ή τυχαίο στοιχείο. Εξετάζονται προσεκτικά οι συνθήκες λειτουργίας των διάφορων τμημάτων της οικον. μονάδας, όπως π.χ. η κατάσταση του εξοπλισμού, των μέσων εσωτερικών μεταφορών και διακινήσεων των υλικών, ο βαθμός αυτοματοποίησης ορισμένων παραγωγικών διαδικασιών κ.λπ., και καταβάλλεται προσπάθεια για τον ακριβή προσδιορισμό των μεταβολών που πρόκειται να γίνουν κατά την προϋπολογιστική περίοδο για την οποία θα ισχύει το πρότυπο κόστος. Σκοπός της έρευνας αυτής είναι η επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής προσεγγίσεως στις συγκεκριμένες συνθήκες που θα υπάρξουν κατά τη διάρκεια ισχύος του πρότυπου κόστους.

Σε επόμενη δεύτερη φάση γίνονται σχετικές μετρήσεις και επαληθεύσεις των ποσοτικών στοιχείων, τα οποία συμμετέχουν στη διαμόρφωση του πρότυπου κόστους. Τα αποτελέσματα των μετρήσεων προσαρμόζονται στις συνθήκες που προβλέπεται ότι θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου, στην περίπτωση που είναι διάφορες από εκείνες που υπάρχουν κατά το χρόνο των μετρήσεων. Έτσι, οριστικοποιούνται τα ποσοτικά πρότυπα.

Σε τρίτη φάση γίνεται η αποτίμηση των ποσοτικών προτύπων σε πρότυπες τιμές, Σε τέταρτη και τελευταία φάση γίνεται η κατάρτιση των ελαστικών προϋπολογισμών των έμμεσων εξόδων κατά λειτουργική μονάδα και ο προσδιορισμός του συντελεστή επιβαρύνσεως της μονάδας του προϊόντος, καθώς και η ανάλυση του συντελεστή αυτού σε σταθερό και μεταβλητό μέρος

Η πορεία λοιπόν της κοστολόγησεως έχει, σε γενικές γραμμές, ως εξής

1. Συγκέντρωση των κοστολογήσιμων μεγεθών, δηλαδή των αναλώσιμων υλικών και των εξόδων.
2. Προσδιορισμός του λειτουργικού κόστους των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως και ανάλυση αυτού κατά κέντρα- θέσεις κόστους.

Τα κοστολογήσιμα μεγέθη (στοιχεία του κόστους) πρέπει να συγκεντρωθούν κατά προορισμό, ώστε να σχηματιστεί το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως που είναι :

- § Η λειτουργία της παραγωγής
- § Η διοικητική λειτουργία
- § Η λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως
- § Η λειτουργία διαθέσεως και
- § Η χρηματοοικονομική λειτουργία.

Η λειτουργία της παραγωγής και ενδεχομένως και οι υπόλοιπες λειτουργίες πρέπει να υποδιαιρεθούν σε κέντρα - θέσεις κόστους κύρια και βοηθητικά. Το κατ' είδος κόστος κατανέμεται ή μερίζεται (ή κατά άλλους επιμερίζεται στα κέντρα κόστους (βοηθητικά και κύρια) με τη βοήθεια «Φύλλων μερισμού» και με την χρησιμοποίηση καταλλήλων κριτηρίων.

3. Εξεύρεση του κόστους των παραγόμενων προϊόντων. Το συνολικό κόστος κάθε δραστηριότητας της επιχειρήσεως που αποτέλεσε ένα κέντρο – θέσης κόστους, καταλογίζονται στα προϊόντα (μονάδες έργου) που παρήχθησαν από αυτή.

4. Επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσεως με το κόστος των λειτουργιών: Διοικήσεως, Διαθέσεως και Χρηματοοικονομικής.

Λειτουργία Πρότυπου Κόστους

- Το πρότυπο κόστος εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν επαναλαμβανόμενες λειτουργίες για την παραγωγή προϊόντων ή την προσφορά υπηρεσιών
- Το πρότυπο κόστος εντοπίζεται κατά κύριο λόγο στις λειτουργίες, τις οποίες χρησιμοποιεί στη συνέχεια κάποιο προϊόν
- Για κάθε προϊόν ή υπηρεσία, η επιχείρηση συντηρεί έναν πίνακα πρότυπου κόστους (συχνά αποκαλούμενο προκοστολόγιο)
- Η σύγκριση του πραγματικού κόστους με το πρότυπο διευκολύνει τον έλεγχο και τη λήψη κατάλληλων αποφάσεων, εφόσον οι αποκλίσεις ερμηνευτούν ορθά
- Η ερμηνεία των αποκλίσεων είναι έργο των εμπλεκόμενων Διευθυντών της επιχείρησης και όχι του Κοστολόγου

2.4 Στοιχεία του πρότυπου κόστους

Θεμελιώδης αρχή του συστήματος της πρότυπης κοστολογήσεως είναι η αρχή των εξαιρέσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτήν, από το μεγάλο αριθμό των κατ' είδος στοιχείων του κόστους απομονώνονται τα βασικότερα που καλύπτουν το μεγαλύτερο μέρος του πρότυπου κόστους. Τα στοιχεία αυτά παρακολουθούνται ξεχωριστά, ενώ τα υπόλοιπα στοιχεία κόστους ενώνονται σε ένα ενιαίο σύνολο και παρακολουθούνται συνολικά σαν ένα στοιχείο. Με τον τρόπο αυτόν επιτυγχάνεται αποτελεσματικότερος έλεγχος του συνολικού κόστους με τη μικρότερη δυνατή προσπάθεια.

Με κριτήριο την αρχή των εξαιρέσεων, τα στοιχεία του πρότυπου κόστους περιορίζονται στις εξής τρεις κατηγορίες:

- Άμεσα υλικά.
- Άμεση εργασία.
- Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ).

Τα άμεσα υλικά (direct materials) ενσωματώνονται άμεσα στο προϊόν που παράγεται, μετρούνται με ακρίβεια κατά την ανάλωση τους και αναγνωρίζονται εύκολα στον τελικό φορέα κόστους. Όταν η οικονομική μονάδα είναι εντάσεως πρώτων υλών, τα άμεσα υλικά του πρότυπου κόστους καλύπτουν ποσοστό μεγαλύτερο από το 50% του ολικού πρότυπου κόστους παραγωγής.. Τα υλικά αυτά κατανέμονται σε τρεις κατηγορίες :

Α' ΥΛΕΣ (Πρώτες Ύλες)

Είναι τα υλικά που από την επεξεργασία τους δημιουργείται βασικά το προϊόν (π.χ. ύφασμα για το έτοιμο ένδυμα). Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή τη συναρμολόγηση τους για την παραγωγή ή την κατασκευή προϊόντων . Οι πρώτες ύλες διακρίνονται σε κυρίες και σε δευτερεύουσες , ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο κόστος παραγωγής. Η αξία των πρώτων υλών αποτελεί συνήθως σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους, ιδίως στις επιχειρήσεις εντάσεως πρώτων υλών και επιβαρύνει συνήθως κατά τρόπο άμεσο το κόστος των παραγομένων προϊόντων.

Β' ΥΛΕΣ (Βοηθητικές Ύλες)

Είναι τα υλικά που βοηθούν στην τελική μορφή του προϊόντος (κλωστές ραφής κ.λ.π. για το έτοιμο ένδυμα) .

ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

Είναι τα υλικά που συμμετέχουν στην συσκευασία του τελικού προϊόντος, δηλαδή συμμετέχουν στην τελική παρουσίαση των προϊόντων . Τα υλικά συσκευασίας είναι μίας μόνο χρήσεως και δεν επιστρέφονται από τους πελάτες στην πωλούσα τα προϊόντα της επιχείρησης. Όλα τα άλλα αναλώσιμα υλικά που συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στο προϊόν και είναι δύσκολο να μετρηθεί η ανάλωσή τους στην μονάδα του προϊόντος συμπεριλαμβάνονται στα ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ. Η οικονομική μονάδα αποκτά με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του παγίου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κυριών και βοηθητικών υπηρεσιών. Π.χ τα λάδια συντήρησης των μηχανών.

Η άμεση εργασία (direct Labour) περιλαμβάνει μόνο το κόστος του προσωπικού που ασχολείται άμεσα στην παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος, υπολόγιζε εύκολα και βαρύνει το κόστος του τελικού φορέα χωρίς μερισμό. Όταν η οικονομική μονάδα είναι εντάσεως εργασίας, η άμεση εργασία καλύπτει σημαντικό ποσοστό (γύρω στο 50%) του ολικού πρότυπου κόστους παραγωγής.

Η εργασία την οποία προσφέρουν οι εργαζόμενοι οι οποίοι ασχολούνται άμεσα με την εξεργασία των πρώτων υλών και η οποία ενσωματώνεται στο παραγόμενο προϊόν , μπορεί δε να διακριθεί πάνω σε αυτό και αποτελεί σημαντικό μέρος του κόστους της συνολικής εργασίας που θα απαιτηθεί για την παραγωγή του. Αποτελεί τμήμα του άμεσου κόστους διότι επιβαρύνει απ' ευθείας το παραγόμενο προϊόν. Άμεση εργασία είναι δυνατόν να απαιτείται σε όλο το φάσμα των επεξεργασιών που γίνονται από την αρχική μορφοποίηση μέχρι την τελειοποίηση του προϊόντος, ανεξάρτητα από το εάν εκτελείται χειρονακτικά ή μέσω χειρισμού μηχανημάτων (υπό προϋπόθεση πάντα της άμεσης αντιστοίχησης).

Ένας τρόπος για να παρακολουθηθεί το πώς και το πού το εργατικό προσωπικό που ασχολείται με την παραγωγική λειτουργία αναλώνει το χρόνο του

είναι η χρησιμοποίηση των φύλλων ανάλυσης χρόνου (time analysis sheets). Τα φύλλα αυτά συμπληρώνονται από τον ίδιο τον εργαζόμενο ή από τον επιβλέποντα και μπορεί να είναι είτε ημερήσια είτε εβδομαδιαία. Ένας άλλος τρόπος παρακολούθησης του χρόνου είναι η κάρτα εργασίας (job ticket) .

Τα ΓΒΕ περιλαμβάνουν όλα τα λοιπά στοιχεία κόστους. Στα ΓΒΕ ενσωματώνονται π.χ. η έμμεση εργασία, τα έμμεσα υλικά παραγωγής (αναλώσιμα κ.λπ.), οι αμοιβές τρίτων, οι παροχές τρίτων, οι φόροι και τα τέλη, τα διάφορα έξοδα, οι αποσβέσεις των εγκαταστάσεων κ.λπ. Όταν η οικον. μονάδα είναι εντάσεως κεφαλαίου, τα ΓΒΕ καλύπτουν σημαντικό ποσοστό του ολικού ή τύπου κόστους παραγωγής, το οποίο είναι δυνατό να είναι και μεγαλύτερο ακόμη από την άμεση εργασία ή τα άμεσα υλικά.

Δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις προϊόντων, στο κόστος των οποίων κυριαρχούν στοιχεία που περιλαμβάνονται στα ΓΒΕ και τα οποία αποτελούν σημαντικό ποσοστό του ολικού πρότυπου κόστους, όπως π.χ, το νερό ή το ηλεκτρικό ρεύμα στις βιομηχανίες παραγωγής πάγου και ψύχους, το ηλεκτρικό ρεύμα στις βιομηχανίες παραγωγής αλουμινίου κ. λ. π. Σε τέτοιες ή παρόμοιες περιπτώσεις τα ειδικά αυτά στοιχεία κόστους αποχωρίζονται από την ομάδα ΓΒΕ και παρακολουθούνται χωριστά, έτσι ώστε να γίνεται αποτελεσματικότερη παρακολούθηση και ευκολότερος ο έλεγχος τους.

2.4.1 Ποσοτικά πρότυπα - Πρότυπες τιμές

Σε μία από τις φάσεις της διαδικασίας προσδιορισμού του πρότυπου κόστους καθορίζονται οι πρότυπες ποσότητες και τιμές των βασικών του στοιχείων, που είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα ΓΒΕ.

Ακολουθεί παράδειγμα με το οποίο αποσαφηνίζεται το θέμα:

Πρότυπο κόστος μονάδας προϊόντος Π

I. Άμεσα ολικά

Πρώτη ύλη Υ1	μον. 5 χ 100	500 ευρώ
---------------------	---------------------	-----------------

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Πρώτη ύλη Υ2	μον.2 χ 200	» <u>400</u>	900 ευρώ
II. Άμεση εργασία			
ΑΕ τμήματος Τ1 ώρες 3x120		360	
ΑΕ τμήματος Τ2 ώρες 4 χ 150		» <u>600</u>	» 960
III. Γενικά βιομηχανικά έξοδα			
Τμήματος Τ1 ώρες ΑΕ 3 χ 80		240	
Τμήματος Τ2 ώρες ΑΕ 4 χ 100		» <u>400</u>	» <u>640</u>
Ολικό πρότυπο κόστος			2.500 ευρώ

Τα ποσοτικά πρότυπα αφορούν και τα τρία στοιχεία του πρότυπου κόστους και αναφέρονται στις ποσότητες - τις φυσικές δηλ .μονάδες - που καθορίζεται ότι πρέπει να αναλώνονται για την παραγωγή της μονάδας του συγκεκριμένου προϊόντος ή έργου. Ειδικότερα, σχετικά με τις πρότυπες ποσότητες ισχύουν τα εξής:

Α) Η πρότυπη ανάλωση των άμεσων υλικών περιλαμβάνει τις ποσότητες των επιμέρους πρώτων υλών, που είναι απαραίτητες για την παραγωγή μιας μονάδας του προϊόντος.

Κατά τον καθορισμό των ποσοτικών προτύπων λαμβάνονται υπόψη, η κανονική φύρα βιομηχανικής κατεργασίας, οι προδιαγραφές των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται, η κατάσταση του μηχανολογικού εξοπλισμού, το επίπεδο ειδικεύσεως του προσωπικού, η κανονική ή μη συντήρηση των μηχανημάτων και γενικά όλα τα κρίσιμα στοιχεία που διαμορφώνουν τις συνθήκες λειτουργίας, κάτω από τις οποίες αναμένεται να πραγματοποιηθεί η παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος.

Στα ποσοτικά πρότυπα των άμεσων υλικών δεν περιλαμβάνονται μόνο οι ποσότητες πρώτων υλών που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται, αλλά και εκείνες που εξαφανίζονται και μετατρέπονται σε υποπροϊόντα, σκράπς κ.λπ., κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.

Οι πρότυπες ποσότητες των προς ανάλωση άμεσων υλικών για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, πριν οριστικοποιηθούν, επαληθεύονται σε εργαστηριακές, πειραματικές ή βιομηχανικές εγκαταστάσεις και από το γεγονός αυτό δεν αντιπροσωπεύουν ιδεατούς στόχους για προσέγγιση, αλλά στόχους ρεαλιστικά και επαληθευμένα πραγματοποιήσιμους.

Β). Η πρότυπη ανάλωση της άμεσης εργασίας περιλαμβάνει τον πρότυπο χρόνο που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, που συνήθως εκφράζεται σε ώρες.

Ο προσδιορισμός των πρότυπων ωρών άμεσης εργασίας γίνεται ύστερα από προσεκτική μελέτη των συγκεκριμένων συνθηκών κάτω από τις οποίες θα λάβει χώρα η απασχόληση του προσωπικού για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος.

Τα ποσοτικά πρότυπα άμεσης εργασίας επηρεάζονται και από άλλους παράγοντες, όπως είναι: ο βαθμός ειδικεύσεως του προσωπικού, ο βαθμός αυτοματισμού της διακινήσεως των υλικών, η καταλληλότητα των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιούνται, η κατάσταση των μηχανημάτων, το επίπεδο αυτοματοποιήσεως των παραγωγικών διαδικασιών, η επαρκής εποπτεία, η αποτελεσματικότητα του ελέγχου κ.λπ.

Με πλήρη γνώση των παραπάνω παραγόντων διενεργούνται χρονομετρήσεις από έμπειρα και καλά καταρτισμένα στελέχη για τον προσδιορισμό του πρότυπου χρόνου παραγωγής. Μετά από επαναλαμβανόμενες επαληθεύσεις οριστικοποιείται το ποσοτικό πρότυπο, για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, εκφρασμένο σε ώρες άμεσης εργασίας.

Ο προσδιορισμός των πρότυπων ωρών άμεσης εργασίας γίνεται για κάθε τμήμα και φάση ή στάδιο παραγωγής, για το οποίο κρίνεται σκόπιμος ο έλεγχος αποδόσεως της άμεσης εργασίας.

Γ) Ο πρότυπος συντελεστής των γενικών βιομηχανικών εξόδων (ΓΒΕ) περιλαμβάνει το σύνολο των κατ' είδος εξόδων που δεν είναι άμεσα υλικά και άμεση εργασία.

Στα ΓΒΕ εντάσσεται και το κόστος του έργου των βοηθητικών δραστηριοτήτων - π.χ. του μηχανουργείου, της ηλεκτροπαραγωγής, του θερμοστατηρίου, του σχεδιαστηρίου, του χημείου, της αποθήκης πρώτων και βοηθητικών υλών κ.λπ. , που απορροφάται για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος.

Το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων που διαμορφώνουν τα ΓΒΕ έχει ποσοτική υπόσταση και είναι δυνατό να προσδιορίζεται ο αριθμός των φυσικών μονάδων (ποσοτικά πρότυπα) που απαιτούνται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος.

Η διαδικασία που ακολουθείται για τον καθορισμό των ποσοτικών προτύπων των επιμέρους στοιχείων των ΓΒΕ είναι όμοια με εκείνη που ακολουθείται στην περίπτωση των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας. Υπάρχει όμως σημαντική διαφορά από το γεγονός ότι, οι ποσότητες των κατ' είδος στοιχείων των ΓΒΕ συνδέονται με το προϊόν που παράγεται, κατά κανόνα, έμμεσα και επιβαρύνουν το κόστος με συντελεστή που υπολογίζεται κατά ώρα άμεσης εργασίας, κατά μονάδα παραγόμενου προϊόντος ή έργου.

Ο προσδιορισμός των πρότυπων ποσοτήτων των στοιχείων των ΓΒΕ, όπως π.χ. των ωρών έμμεσης εργασίας, των μονάδων των έμμεσων υλικών παραγωγής, των μ3 του νερού, των ΚWh του ηλεκτρικού ρεύματος, των τόνων του ατμού κ.λπ. γίνεται έπειτα από προσεκτικές μετρήσεις και συνεχείς επαληθεύσεις των αποτελεσμάτων των μετρήσεων ή των απολογιστικών δεδομένων του παρελθόντος, σε τρόπο ώστε αυτό που θα οριστεί σαν στοιχείο πρότυπης αναλώσεως να είναι ρεαλιστικά επιτεύξιμο.

Πρότυπες τιμές

Οι πρότυπες ποσότητες που καθορίζονται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, για να μετατραπούν σε κόστος, πρέπει να πολλαπλασιαστούν με τις αντίστοιχες κατά περίπτωση πρότυπες τιμές. Οι τιμές αυτές είναι προκαθορισμένες και προσδιορίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία των προτύπων.

Πρότυπη τιμή είναι εκείνη στην οποία αναμένεται να αποκτηθεί το συγκεκριμένο στοιχείο του κόστους.

Για τον προσδιορισμό της λαμβάνονται υπόψη οι συνθήκες που προβλέπεται να ισχύουν στην αγορά κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου, τα αρχικά αποθέματα, οι συμφωνίες που έχουν γίνει με προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών, τα μέσα και οι δυνατότητες επηρεασμού των τιμών αγοράς των συγκεκριμένων υλικών ή υπηρεσιών που προβλέπεται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομικής μονάδα στην παραγωγή των επιμέρους προϊόντων κ.λπ.

Ακολουθούν παραδείγματα προσδιορισμού πρότυπων τιμών άμεσων υλικών και άμεσης εργασίας:

I. Παράδειγμα προσδιορισμού πρότυπης τιμής πρώτης ύλης Υ1, για την προϋπολογιστική περίοδο 19+0

Προβλεπόμενη ανάλωση	μονάδες	100.000
Αποθέματα αρχής περιόδου	μονάδες	25.000
Αποθέματα τέλους περιόδου	μονάδες	15.000
Αγορές περιόδου	μονάδες	90.000
Τιμή μονάδας αρχικών αποθεμάτων		90
Τιμή μονάδας προαγορών για το Α' εξάμηνο 19+0	μονάδες	40.000 85 ευρώ
Τιμή μονάδας αγορών Β' «εξαμήνου 19+0	μονάδες	50.000 95 ευρώ

Η «πρότυπη τιμή της πρώτης ύλης Υ για το 19+0 θα διαμορφωθεί «εξής:

Πρότυπη τιμής πρώτης ύλης Υ1= (25.000 X 90 + 40.000 X 85 + 50.000 X 95) : 115.000 = 90, 43 ευρώ

II. Παράδειγμα προσδιορισμού πρότυπης τιμής άμεσης εργασίας του τμήματος παραγωγής προϊόντος Π4

Προβλεπόμενος αριθμός και σύνθεση του προσωπικού

Εργοδηγοί	:	Άτομα 3	ωρομίσθιο	150€
Βοηθοί εργοδηγών	:	Άτομα 3	ωρομίσθιο	125€

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Χειριστές μηχανημάτων	:	Άτομα 15	ωρομίσθιο	100€
Ανειδίκευτοι εργάτες	:	Άτομα 4	ωρομίσθιο	80€

Προσαυξήσεις για εποχιακές επιβάρυνσης (δώρα, άδειες, εισοδήματα αδειών, κληρωμένες αργίες) και εργοδοτικές εισφορές - ΙΚΑ, επικουρικά ταμεία κ-λπ, καθώς και για νυκτερινή εργασία κ. λ. π.

§	Εργοδηγών		63%
§	Βοηθοί εργοδηγών		65%
§	Χειριστές μηχανημάτων:		67%
§	Ανειδίκευτοι εργάτες		67%
§	Ποσοτικά Πρότυπα αποδόσεως :		
§	Ημερήσια παραγωγή	μονάδες	10.000
§	Χρόνος απασχολήσεως ημερησίως	ώρες	200
§	Πρότυπο ωρομίσθιο		
§	Εργοδηγών	(3 X 8 X 150) X 163 % =	5.868
§	Βοηθών	(15 X 8 X 100) X 165% =	4.950
§	Χειριστών	(15 X 8 X 100) X 167%=	20.040
§	Εργατών	(4 X 8 X 80) X 167% =	4.275
	35.133:	200	176 ευρώ ανά ώρα

Πρότυπο Κόστος άμεσης Εργασίας ανά μονάδα προϊόντος:

$$\text{Ωρες 200 : 10.000 X 176 = 3.52 ευρώ}$$

2.5 Πρότυπο κόστος της μονάδας του προϊόντος

Το πρότυπο κόστος μιας μονάδας προϊόντος ισούται με το πρότυπο κόστος των πρώτων υλών + το πρότυπο κόστος των άμεσων εργατικών του + το πρότυπα Γενικά Βιομηχανικά Κόστη του. Το πρότυπο κόστος των άμεσων υλικών μιας μονάδας προϊόντος επί τη πρότυπη ποσότητα που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος επί τη πρότυπη τιμή μονάδας πρώτης ύλης (πρότυπη ποσότητα x πρότυπη τιμή μονάδας)

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Παράδειγμα: Πρότυπη ποσότητα 5 κιλά πρώτης ύλης χ πρότυπη τιμή κιλού 200 ευρώ = 1000 ευρώ πρότυπο κόστος άμεσων υλικών μονάδας προϊόντων. Ομοίως τα πρότυπα άμεσα εργατικά ισούνται με τη πρότυπη ποσότητα των χρονικών μονάδων (πρότυπο χρόνο) επί την πρότυπη τιμή κατά χρονική μονάδα Π.χ Πρότυπος χρόνος) επί την πρότυπη τιμή κατά χρονική μονάδα. Π.χ Πρότυπος χρόνος για τη παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος 10 ώρες χ πρότυπο ωρομίσθιο 200 ευρώ = 2000 ευρώ πρότυπο κόστος άμεσων εργατικών μιας μονάδας προϊόντος.

Η πρότυπη επιβάρυνση του προϊόντος με το τρίτο στοιχείο του κόστους παραγωγής δηλαδή με Γενικά Βιομηχανικά Κόστη (με το Κόστος των εργοστασιακών ευκολιών. Τα Γενικά βιομηχανικά Κόστη, όπως είναι γνωστό είναι το άθροισμα πολλών επιμέρους ειδών κοστών. Δεν είναι το γινόμενο μίας ποσότητας επί μια τιμή όπως τα δύο άμεσα στοιχεία κόστους (πρώτες ύλες και άμεσα ημερομίσθια) αλλά το άθροισμα πολλών γινομένων. Επίσης είναι γνωστό ότι τα Γενικά Βιομηχανικά κόστη είναι διακρίνονται σε Μεταβλητά και Σταθερά.

Για την ενσωμάτωση λοιπόν στο κόστος των προϊόντων των μεταβλητών Γενικών Βιομηχανικών Κοστών προκαθορίζεται η συνολική κατά μονάδα δραστηριότητα της παραγωγικής λειτουργίας (προϊόν η ώρα άμεση εργασία) πρότυπη επιβάρυνση τούτων

Η ενσωμάτωση στο κόστος των προϊόντων των Σταθερών Βιομηχανικών Κοστών γίνεται με προκαθορισμένο πρότυπο συντελεστή που προσδιορίζεται από τη σχέση

**Προβλεπόμενα Πρότυπα Σταθερά Βιομηχανικά Κόστη
Προβλεπόμενη Πρότυπη δραστηριότητα.**

Αν , λοιπόν τα προβλεπόμενα Σταθερά Βιομηχανικά Κόστη της περιόδου είναι 250.000 ευρώ και η προβλεπόμενη δραστηριότητα του παραγωγικού τμήματος, στο οποίο παράγεται το προϊόν , εκφρασμένη σε ώρες άμεσης εργασίας 5000 ώρες τότε ο προκαθορισμένος συντελεστής ενσωμάτωσης Σταθερού Βιομηχανικού Κόστους είναι ίσος $250.000:5000=50$ ευρώ ανά ώρα άμεσης εργασίας.

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Αν υποθέσουμε ακόμη ότι η πρότυπη επιβάρυνση των μεταβλητών Γενικών Βιομηχανικών Κοστών ανά ώρα άμεσης εργασίας που είναι 30 ευρώ τότε με βάση το πιο πάνω, η επιβάρυνση της μονάδας του προϊόντος η παραγωγή του οποίου χρειάζεται 10 πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας ισούται με 10×30 ευρώ = 300 ευρώ με μεταβλητά και 10 ώρες $\times 50$ = 500 ευρώ με σταθερά
Και στο συνολικό πρότυπο κόστος της μονάδας του προϊόντος θα είναι

Πρότυπο Κόστος μονάδας προϊόντος

Πρώτες ύλες \times Πρότυπη τιμή κιλού 200ευρώ	= 1000 ευρώ
Άμεσα ημερομίσθια 10 ώρες \times πρότυπο ωρομίσθιο 200 ευρώ	2.000 ευρώ
Μεταβλητά Γ.Β.Κ 10 ώρες \times 30 ευρώ ανά ώρα	300 ευρώ
Σταθερά Γ.Β.Κ 10 ώρες \times 50 ευρώ ανά ώρα	500 ευρώ
Πρότυπο κόστος προϊόντος	3.800 ευρώ

2.6 Πλεονεκτήματα του Συστήματος Πρότυπου Κόστους

Η καθιέρωση συστήματος πρότυπων κοστών εξυπηρετεί τον οργανισμό κατά πολλούς τρόπους. Συγκεκριμένα:

Χρησιμοποιείται σαν μέτρο σύγκρισης του πραγματοποιηθέντος στους και κατά συνέπεια καθιστά δυνατή τη μέτρηση της παραγωγικότητας. Οι διαπιστούμενες δυσμενείς αποκλίσεις των πραγματοποιουμένων κοστών από τα πρότυπα και ο εντοπισμός των αιτίων που τις κάλεσαν αποτελούν για τη διοίκηση πολύτιμο πληροφοριακό υλικό χρήσιμο στη λήψη αποφάσεων για την επίλυση προβλημάτων σχετικών με την κατάλληλη αιτιολογική θεραπεία. Για το μετριασμό τούτων εξάλειψη τους στο μέλλον.

Συντελεί στη μείωση του κόστους. Δηλαδή στην αύξηση της παραγωγικότητας. Πραγματικά η προτυποποίηση προϋποθέτει, όπως είναι φυσικό την επανεκτίμηση των εφαρμοζόμενων τεχνολογικών μεθόδων και διαδικασιών και την εφαρμογή βελτιωμένων όμοιων με το τελικό αποτέλεσμα την μείωση του κόστους των προϊόντων

Αποτελεί τη βάση των αποφάσεων τιμολογήσεων των προϊόντων διότι κάθε πρότυπο αντιπροσωπεύει το ακριβές κόστος .Είναι δηλαδή καθαρό κόστος . Δεν περιέχει σπατάλες παραγωγικών συντελεστών (υλικών, εργατικών κλπ.)

Η ανάλυση και ερμηνεία των αποκλίσεων μπορεί να αποκαλύψει αδυναμίες και εσφαλμένες ενέργειες που υπαγορεύουν την ανάγκη εφαρμογής αποτελεσματικότερου τρόπου οργάνωσης και διοίκησης .

Αποτελεί παράγοντα άμιλλας και παρακίνησης των εργαζομένων. Ο εργαζόμενος γνωρίζει πως το αποτέλεσμα των προσπαθειών, για το οποίο άλλωστε και ευθύνεται, θα μετρηθεί και αποκτά πλήρη συναίσθηση των ευθυνών του.

2.7 Προϋποθέσεις εφαρμογής συστήματος προτύπου κόστους

Το Πρότυπο Κόστος καταρτίζεται με βάση **Ποσοτικά πρότυπα** η ύπαρξη των οποίων προϋποθέτει :

- § Ακριβή προσδιορισμό των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή και ακριβή μέτρηση της αποδόσεως αυτών εις το προϊόν.
- § Ακριβή προσδιορισμό του απαιτούμενου χρόνου εργασίας για την παραγωγή, ο οποίος προσδιορίσθηκε μετά από σωστή μέτρηση του χρόνου και μελέτη των κινήσεων των εργαζομένων κατά την εκτέλεση της εργασίας.
- § Μελέτη του τρόπου λειτουργίας και της αποδοτικότητας των παραγωγικών εγκαταστάσεων
- § Η παραγωγική διαδικασία έχει σχεδιαστεί σωστά και προήλθε από μελέτη των μεθόδων παραγωγής και συνεπώς είναι εύκολοι οι ποσοτικοί προσδιορισμοί.
- § Η εκτέλεση της παραγωγικής διαδικασίας έχει κατανεμηθεί σε υπεύθυνους και κάθε ένας από αυτούς έχει να εκτελέσει εργασία

Η καθιέρωση πρότυπων κοστών, η διαδικασία προτυποποίησης γενικά προϋποθέτει πλην των άλλων, μια εμπειριστατωμένη ανάλυση των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας για να καθοριστούν επακριβώς:

- Η κατάλληλη λογιστική οργάνωση που θα προβλέπει τα διάφορα κέντρα κόστους και τις περιοχές ευθύνης.
- Το είδος των προτύπων που θεωρούνται χρήσιμα και εφαρμόσιμα.
- Ο καθορισμός των πρότυπων (ποσοτήτων και τιμών).
- Τα έντυπα που θα χρησιμοποιηθούν για τη ροή των πληροφοριών (δικαιολογητικά εγγραφών, εκθέσεις κόστους, εκθέσεις πραγματοποιήσεων, δελτία εξαγωγής υλικών, φύλλα μερισμού κοστών πρέπει να θεωρηθεί επιτυχημένο ένα σύστημα πρότυπου κόστους πρέπει να συγκεντρώνει ακόμη και τα εξής γενικά χαρακτηριστικά: α Πρότυπα να προσδιορίζονται ακριβώς. Σε περίπτωση που τα πρότυπα παρουσιάσουν ελαττώματα να αναθεωρούνται χωρίς δισταγμό.
- Η ερμηνεία των δυσμενών αποκλίσεων να γίνεται κατά τρόπο αντικειμενικό σε βάρος του αρμόδιου τομέα ευθύνης.
- Να είναι αποδεκτό από όλα τα όργανα της διοικητικής κλίμακας και να χαιρεί της εμπιστοσύνης των εργαζόμενων.

2.8 Θεμελιώδεις βάσεις καθορισμού των προτύπων

Ο καθορισμός των προτύπων βασίζεται σε μια σειρά διαδικασιών. Από παρατηρήσεις μέχρι τις επιστημονικές αναλύσεις (εργαστηριακά τα δειγματοληψίες, χρονομετρήσεις, μελέτες συμπεριφοράς κοστών. Η επεξεργασία των στοιχείων του παρελθόντος αποτελεί αναμφισβήτητα ένα θεμελιώδες βήμα της διαδικασίας καθιέρωσης προτύπων κοστών όμως αυτό να σημαίνει ότι τα πρότυπα μπορούν να βασίζονται αποκλειστικά και μόνο στην εμπειρία του παρελθόντος.

Όπως πολλές φορές έχει αναφερθεί μέχρι τώρα, το ιστορικό κόστος μπορεί να υποκρύπτει σπατάλες παραγωγικών συντελεστών αποτέλεσμα μειωμένου, κατά την αντίστοιχη περίοδο, βαθμού παραγωγικότητας. Εξάλλου η σύγκριση των πραγματοποιήσεων με κόστη βασιζόμενα στη πείρα του παρελθόντος είναι περιορισμένης σημασίας και λόγω της εν τω μεταξύ προόδου της τεχνολογίας και των μεθόδων παραγωγής που σε τελική ανάλυση οδηγούν σε αύξηση της παραγωγικότητας.

Κατά συνέπεια πρωταρχική σημασία για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο έχει το ποιο πρέπει να είναι το κόστος και όχι το πιο ήταν σε προγενέστερες περιόδους

2.8.1 Καταλληλότητα της πρότυπης κοστολόγησης

Η κοστολόγηση είναι κατάλληλη κυρίως για επιχειρήσεις των οποίων οι δραστηριότητες περιλαμβάνουν μια σειρά από τυποποιημένες ή επαναλαμβανόμενες λειτουργίες. Συνεπώς η πρότυπη κοστολόγηση χρησιμοποιείται κυρίως σε βιομηχανικές επιχειρήσεις ή ακόμα και σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών όμως η παραγωγική διαδικασία έχει πολλά στοιχεία τυποποίησης που η παραγωγική διαδικασία ή η διαδικασία παροχής των υπηρεσιών δεν περιλαμβάνει επαναλαμβανόμενες δραστηριότητες, είναι πολύ δύσκολη στην πράξη και δεν είναι κατάλληλη για την άσκηση διοικητικού ελέγχου.

Επιχειρήσεις Εφαρμογής Πρότυπης Κοστολόγησης

- Παραγωγικές Επιχειρήσεις
- Επιχειρήσεις Υπηρεσιών
- Μη Κερδοσκοπικές Επιχειρήσεις

2.9 Τύποι υπολογισμών των προτύπων κοστών

Τα πρότυπα κόστη χρησιμοποιούνται σαν βάσεις μέτρησης και εκφράζουν το βαθμό παραγωγικότητας που πρέπει να επιτευχθεί. Το ερώτημα που μπαίνει λοιπόν κατά τη διαδικασία κατάρτισης είναι ποιοι τύπου πρότυπα πρέπει να χρησιμοποιηθούν.

Δηλαδή για τη μέτρηση του βαθμού παραγωγικότητας των προ ποιήσεων θα χρησιμοποιηθούν αυστηρά πρότυπα, πρότυπα που σπάνιος ακόμη που ποτέ δεν επιτυγχάνονται ή πρότυπα χαλαρά, ικανοποιητικής ή υψηλής αποδόσεως;

Με άλλα λόγια ποιος θα είναι ο αναμενόμενος βαθμός παράγωγος που θα εκφράζουν τα πρότυπα;

Στο ερώτημα αυτό δεν υπάρχει ενιαία απάντηση. Ο καθορισμός του βαθμού παραγωγικότητας των προτύπων εξαρτάται βασικά:

- ο από τις απόψεις της διοίκησης (και των ειδικών).
- ο από τις επιχειρηματικές συνθήκες που λαμβάνονται υπόψη τον καθορισμό τους και
- ο από τις ιδιαιτερότητες της συγκεκριμένης επιχειρήσεως. Από τους διαφόρους τύπους προτύπων κοστών μεγάλη σπουδαιότητα έχουν δύο. Τα ιδανικά και τα τρέχοντα πρότυπα.

Τα βασικά σημεία τα οποία θα πρέπει να προσεχθούν σε σχέση με την εκτίμηση (υπολογισμό) των προτύπων είναι οι εξής:

Ø Επίπτωση πληθωρισμού

Τα πρότυπα θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη αναμενόμενες πληθωριστικές τάσεις των εισροών στις τιμές των εισροών (για παράδειγμα πρώτες ύλες). Όταν όμως τα πρότυπα υπολογίζονται για ένα ολόκληρο έτος, η πρότυπη τιμή των πρώτων υλών, η οποία έχει ενσωματώσει τον αναμενόμενο ετήσιο ρυθμό πληθωρισμού, μπορεί να οδηγήσει σε ευμενείς αποκλίσεις για τους πρώτους μήνες όπου η τιμή είναι χαμηλότερη της πρότυπης, λόγω του ότι δεν έχει επίδραση η συνολική επίπτωση.

Ωστόσο, η ευμενής αυτή απόκλιση είναι εικονική και δεν αντανακλά αποδοτικότητα. Για παράδειγμα εάν η πρότυπη τιμή μιας πρώτης υπολογιστεί σε 3 €/κιλό έχοντας ενσωματώσει ένα μέσο ετήσιο ρυθμό 5% (παλαιά τιμή 2,85€/κιλό + 5%) και στους δύο πρώτους μήνες ο πληθωρισμός είναι 3%, τότε η τιμή της πρώτης ύλης είναι χαμηλότερη από την πρότυπη, έστω 2,94€/κιλό (2,85€/κιλό + 3%). Επομένως υπάρχει μια ευμενής απόκλιση στην τιμή της τάξης των 0,06 €/κιλό (3 €/κιλό - 2,94 €/κιλό) που ωστόσο θα διορθωθεί στους επόμενους μήνες και δεν είναι πραγματική.

Ø Επίπτωση στην υποκίνηση

Ο σωστός υπολογισμός της αποδοτικότητας της άμεσης εργασίας, κυρίως σε επιχειρήσεις στις οποίες η συμμετοχή του κόστους της άμεσης εργασίας εταιρίες παροχής υπηρεσιών) είναι σημαντικό στοιχείο του κόστους, με τον υπολογισμό των αντίστοιχων προτύπων επηρεάζει σημαντικά την υποκίνηση των εργαζομένων. Τόσο ο υπολογισμός "αυστηρών" όσο και "χαλαρών) προτύπων έχουν αρνητικές επιπτώσεις στην καταβαλλόμενη προσπάθεια πλευρά των εργαζομένων για την αύξηση της αποδοτικότητας τους.

Ø Επικαιροποίηση

Ένα σύστημα πρότυπης κοστολόγησης έχει σημαντικό κόστος ανάπτυξης και συντήρησης. Στο κόστος αυτό περιλαμβάνεται και η ανάγκη επικαιροποίησης και παρακολούθησης των προτύπων σε τακτά χρονικά διαστήματα. Ωστόσο εάν το σύστημα αυτό ενσωματωθεί σε ένα ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα το κόστος του μειώνεται σημαντικά γιατί αναπτύσσονται συνεργίες με άλλα πληροφοριακά υποσυστήματα της επιχείρησης.

Ø Σχέση με την στρατηγική

Η πρότυπη κοστολόγηση δίνει έμφαση στην επίτευξη ετήσιων στόχων, αντανακλώνονται στα πρότυπα. Ωστόσο, ο βραχυχρόνιος αυτός σχεδιασμός αποπροσανατολίζει την επιχείρηση από την επίτευξη της μακροπρόθεσμης στρατηγικής της.

2.9.1 Ιδανικά Πρότυπα

Τα ιδανικά, (ideal or theoretical standard cost) τα τέλεια πρότυπα εκφράζουν το μικρότερο δυνατό να πραγματοποιηθεί κόστος κάτω από ιδανικές συνθήκες παραγωγική διαδικασίας.

Κατά την κατάρτιση τους δεν λαμβάνεται καμιά πρόνοια για

- φυσιολογικές φύρες
- ελαττωματικά προϊόντα
- διακοπές λειτουργίας μηχανημάτων (βλάβες, διακοπές ηλεκτρικό ρεύματος κλπ.)
- διάφορα άλλα απρόοπτα σε βάρος των λειτουργιών της επιχείρησης.

Συνεπώς τα ιδανικά πρότυπα για τους πιο πάνω λόγους είναι εξωπραγματικά και πρακτικά ανεφάρμοστα. Η καθιέρωση τους θα έχει σαν συνέπεια την εμφάνιση συνεχώς δυσμενών αποκλίσεων.

Οι υποστηρικτές των ιδανικών κοστών ισχυρίζονται ότι οι δυσμενείς οι κλίσεις που εμφανίζονται λόγω της εφαρμογής τους εξυπηρετούν, διότι θυμίζουν στα μέλη της διοίκησης την ανάγκη συνεχών βελτιώσεων σε όλες τις φάσεις της επιχειρηματικής δραστηριότητας, για να πραγματοποιηθούν αντικειμενικοί στόχοι υψηλού επιπέδου παραγωγικότητας.

Υπάρχει όμως και η αντίθετη, η ρεαλιστική άποψη σύμφωνα με την οποία η επίδραση των ιδανικών προτύπων στη ψυχολογία του προσωπικού φέρνει αρνητικά αποτελέσματα λόγω της τάσεως που αναπτύσσεται μετά των εργαζομένων να παραμελούν αππραγματοποίητους στόχους.

2.9.2 Τρέχον πρότυπο κόστος

Τρέχοντα πρότυπα (currently attainable) είναι εκείνα που εκφράζουν ένα αρκετά ικανοποιητικό βαθμό παραγωγικότητας, αλλά που είναι δυνατόν να πραγματοποιηθούν. Κατά την κατάρτιση τούτων αφήνοντας περιθώρια για κακότεχνα προϊόντα, για φυσιολογικές φύρες, για βλάβες μηχανών και άλλα παρόμοια ενδεχόμενα.

Οι εργαζόμενοι τα αντιλαμβάνονται ως εφικτά και αυτό επιδρά μεταξύ τούτων «παρακινητικά» στην προσπάθεια πραγματοποίησής τους.

Η αποδοχή τους από τη διοίκηση οφείλεται στο γεγονός ότι αποτελούν στόχο πραγματοποιήσιμο. Οι λόγοι αποδοχής και εφαρμογής πραγματοποιήσιμων προτύπων είναι βασικά οι εξής:

1. Εξυπηρετούν πολλούς σκοπούς όπως:
2. Τη κατάρτιση προϋπολογισμών (παραγωγής κλπ.) διότι εκφράζουν μεγέθη πραγματοποιήσιμα.

Τον οικονομικό προγραμματισμό και ειδικότερα την κατάρτιση του ταμιακού προϋπολογισμού. Οι προβλεπόμενες εισπράξεις και πληρωμές μπορούν να βασίζονται σε ιδανικά πρότυπα που κατά πάσα πιθανότητα να αποδειχθούν εξωπραγματικά με πιθανές συνέπειες τη "δημιουργία" προβλημάτων ρευστότητας κ.α. την αποτίμηση της τελικής απογράφης προϊόντων κ.α. Επενεργούν ενθαρρυντικά στο προσωπικό και το παρακινούν σε εντονότερες προσπάθειες για την επίτευξη πραγματοποιήσιμων και ΟΧΙ «φανταστικών» στόχων.

Τα τρέχοντα πρότυπα πρέπει να αναθεωρούνται και να προσαρμόζονται στις μεταβολές των συνθηκών (ενδοεπιχειρησιακού και εξωτερικού περιβάλλοντος). Πολλές επιχειρήσεις εφαρμόζουν, παράλληλα, ιδανικά και τρέχοντα πρότυπα. Τα ιδανικά εφαρμόζονται κυρίως για τον καθορισμό προτύπων ποσοτήτων υλικών. Τα τρέχοντα στις λοιπές περιπτώσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

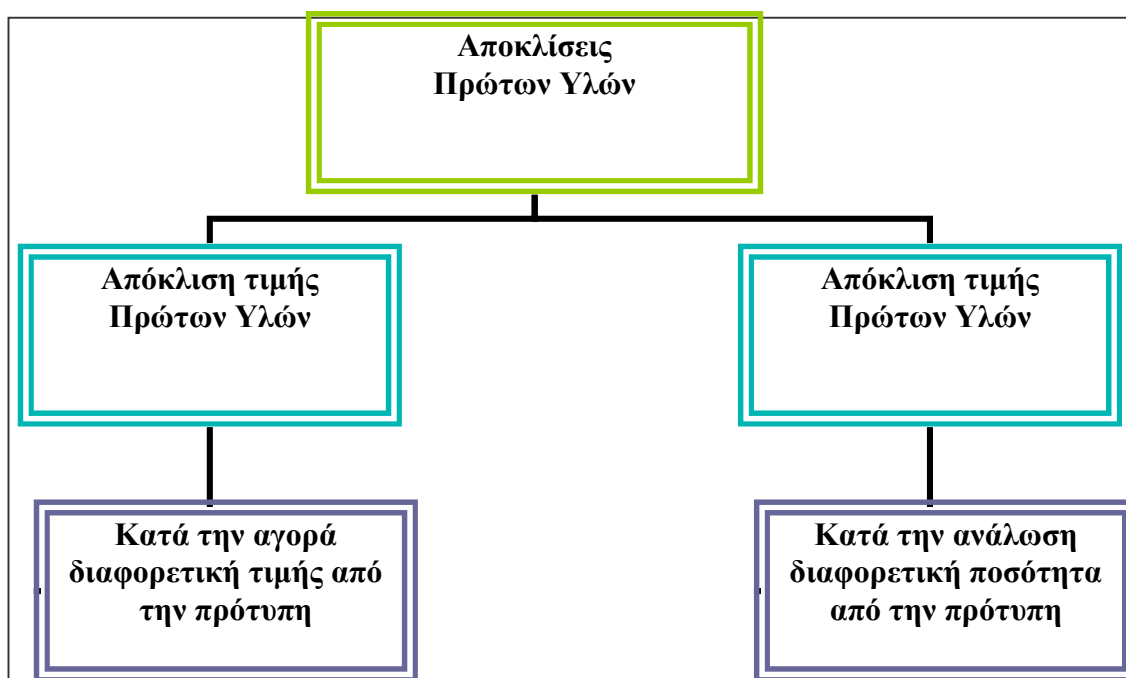
Η ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Η ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

3.1 Αποκλίσεις πρώτων υλών

Οι αποκλίσεις που σχετίζονται με τις πρώτες ύλες χωρίζονται σε δύο κατηγορίες. Η πρώτη είναι η απόκλιση της τιμής αγοραζόμενων πρώτων υλών και η απόκλιση ποσότητας χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών. Σχηματικά προκύπτει το ακόλουθο:



Σχήμα 3.1.α: Αποκλείσεις Πρώτων υλών

Οι αποκλίσεις τιμής προσδιορίζονται από τον ακόλουθο μαθηματικό τύπο:

$$\text{Πραγματική ανάλωση} \times \text{Πραγματική τιμή} - \text{Πραγματική ανάλωση} \times \text{Πραγματική τιμή}$$

ή

Πραγματική ανάλωση = πρότυπη τιμή – πραγματική τιμή

Αν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων γίνεται κατά το χρόνο της αγοράς τότε αντί για την πραγματική ανάλωση βάζουμε την ποσότητα πρώτης ύλης που αγοράστηκε

Οι σπουδαιότεροι λόγοι των αποκλίσεων παραγωγικότητας των υλικών οφείλονται κυρίως στις πιο κάτω αιτίες. Σε απώλειες και φθορές μεγαλύτερες από τις φυσιολογικές λόγω κακής ποιότητας υλικών ή κακής διαχείρισης

- Σε πλημμελή εποπτεία των εργαζομένων
- Σε χρησιμοποίηση ανειδικευτών εργατών
- Σε ελαττωματικά μηχανήματα
- Σε παλιές μεθόδους επεξεργασίας
- Σε αδέξιες προσμίξεις των υλικών

Ο προσδιορισμός της απόκλισης παραγωγικότητας των υλικών γίνεται με τη σύγκριση της αναλωθείσας, για τη παραγωγή των προϊόντων (υπηρεσιών) ποσότητας κάθε είδους υλικού που αναφέρεται στην έκθεση πραγματοποιήσεων, με τη πρότυπη ποσότητα που θα έπρεπε να είχε αναλωθεί για την ίδια ποσότητα προϊόντων (ή υπηρεσιών)

Η πρότυπη ποσότητα προκύπτει από την καρτέλα πρότυπου κόστους του προϊόντος στην οποία βασίστηκε ο προϋπολογισμός της παραγωγής. Η καρτέλα πρότυπου κόστους συγκεκριμένου προϊόντος εμφανίζει την ποσότητα και τις ειδικές προδιαγραφές κάθε υλικού που πρέπει να αναλωθεί (την επιτρεπόμενη από το σύστημα πρότυπων κοστών να αναλωθεί) για την παραγωγή μιας καλής αποδεκτής μονάδας αυτού του προϊόντος.

Η ευθύνη των αποκλίσεων παραγωγικότητας των υλικών βαρύνει κατά κύριο λόγο τον προϊστάμενο της παραγωγής.

3.1.1 Αποκλίσεις τιμής αγοραζόμενων πρώτων υλών

Η απόκλιση τιμής αγοραζόμενων πρώτων υλών (material price variance) υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Απόκλιση τιμής Α' υλών} = \left(\text{Πραγματική τιμή αγοράς Α' υλών} - \text{Πρότυπη τιμή αγοράς Α' υλών} \right) \times \text{Πραγματική αγοραζόμενη ποσότητα}$$

$$\begin{aligned} & \text{Απόκλισης τιμής πρώτων υλών} \\ & = \\ & \text{Πραγματική τιμή αγοράς πρώτων υλών} \\ & - \\ & \text{Πρότυπη τιμή αγοράς πρώτων υλών)} \\ & \times \\ & \text{Πραγματική αγοραζόμενη ποσότητα.} \end{aligned}$$

Η ύπαρξη αυτής της απόκλισης οφείλεται κυρίως:

- Ø στην αγορά ποσοτήτων με ή χωρίς έκπτωση,
- Ø στην επιλογή κατάλληλων ή μη προμηθευτών,
- Ø στην ύπαρξη ή την αποφυγή βιαστικών αγορών.

Στην περίπτωση που η πραγματική τιμή αγοράς πρώτων υλών μεγαλύτερη από την πρότυπη τιμή αγοράς τους τότε η απόκλιση υλών είναι δυσμενής (Δ). Όταν συμβαίνει το αντίθετο, η απόκλιση τιμής των πρώτων υλών είναι ευμενής (Ε).

Η απόκλιση αυτή αιτιολογείται από το Τμήμα Προμηθειών.

Η εγγραφή καταχώρησης της αγοράς των πρώτων υλών στα λογιστικά βιβλία έχει ως εξής:

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

α) περίπτωση που η απόκλιση τιμής πρώτων υλών είναι δυσμενής:

Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
Πρώτες ύλες	XXX	
Απόκλιση τιμής πρώτων υλών	XXX	
Προμηθευτές ή Ταμείο		XXX
Αγορά πρώτων υλών		

Ο λογαριασμός πρώτες ύλες τηρείται σε πραγματικές ποσότητες και πρότυπες αξίες:

β) περίπτωση που η απόκλιση τιμής πρώτων υλών είναι ευμενής:

Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
Πρώτες ύλες	XXX	
Απόκλιση τιμής πρώτων υλών		XXX
Προμηθευτές ή Ταμείο		XXX
Αγορά πρώτων υλών		

Ο λογαριασμός πρώτες ύλες τηρείται σε πραγματικές ποσότητες και πρότυπες αξίες.

3.1.2 Αποκλίσεις ποσότητας Χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών

Η απόκλιση της ποσότητας πρώτων υλών (Material usage variance) υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Απόκλιση τιμής Α' υλών} = \left(\text{Πραγματική τιμή αγοράς Α' υλών} - \text{Πρότυπη τιμή αγοράς Α' υλών} \right) \times \text{Πρότυπη τιμή Α' υλών}$$

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Η ύπαρξη απόκλισης οφείλεται:

- στην ποιότητα των πρώτων υλών,
- στην ύπαρξη φύρας ή φθοράς κατά την επεξεργασία τους,
- στην παραγωγή πολλών ελαττωματικών μονάδων, και
- στην απώλεια (κλοπή) πρώτων υλών.

Στην περίπτωση που η πραγματική χρησιμοποιηθείσα ποσότητα των πρώτων είναι μεγαλύτερη από την πρότυπη επιτρεπόμενη ποσότητα τότε η απόκλιση ποσότητας χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών είναι δυσμενής (Δ). Όταν συμβαίνει το αντίθετο, η εν λόγω απόκλιση είναι ευμενής (Ε).

Η απόκλιση αυτή αιτιολογείται από το Τμήμα Παραγωγής. Η εγγραφή καταχώρησης της χρησιμοποίησης των πρώτων υλών στα λογιστικά βιβλία έχει ως εξής:

α) Στην περίπτωση που η απόκλιση χρησιμοποίησης των πρώτων δυσμενής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ
Παραγωγή σε Εξέλιξη	XXX
Απόκλιση Ποσότητας πρώτων υλών	XXX
Πρώτες ύλες	XXX
Χρησιμοποίηση πρώτων υλών στην Παραγωγή σε εξέλιξη	

Ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη τηρείται σε πρότυπες ποσότητες άτυπες αξίες

β) Στην περίπτωση που η απόκλιση χρησιμοποίησης των πρώτων υλών ως ευμενής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ
Παραγωγή σε Εξέλιξη	XXX
Απόκλιση ποσότητας πρώτων υλών	XXX
Πρώτες ύλες	XXX
Χρησιμοποίηση πρώτων υλών στην Παράγωγη σε εξέλιξη	

Ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη τηρείται σε πρότυπες ποσότητες και πρότυπες αξίες. Στην περίπτωση που η ποσότητα αγοράς των πρώτων υλών ισούτε ποσότητα χρησιμοποίησης της και δεν υπάρχουν αρχικά και τελικά αποθέματα, τότε η συνολική απόκλιση των πρώτων υλών είναι το άθροισμα της απόκλισης ποσότητας των πρώτων υλών και της τιμής των πρώτων υλών. Όταν υπάρχουν αρχικά ή/και τελικά αποθέματα πρώτων υλών δεν ισχύει κατ' ανάγκη η παραπάνω ισότητα.

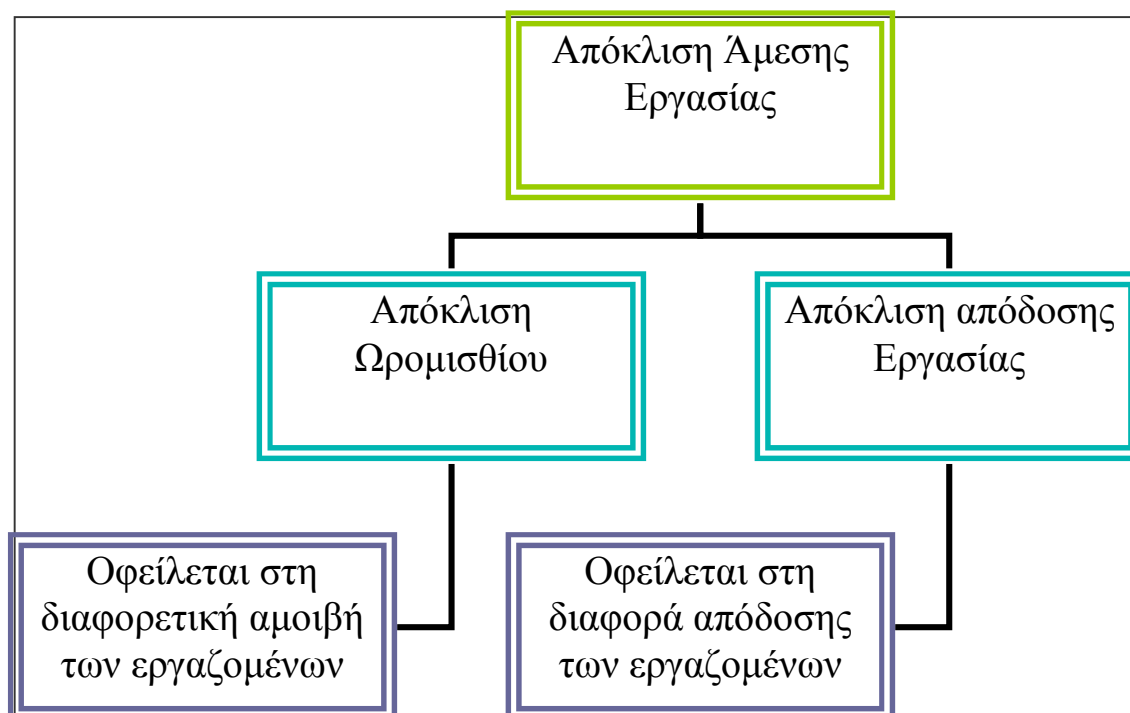
3.2 Αποκλίσεις άμεσης εργασίας

Η συνολική απόκλιση της άμεσης εργασίας υπολογίζεται ως εξής :

$$\text{Συνολική απόκλιση άμεσης} = \left(\text{Πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας} - \text{Πρότυπες επιτρεπόμενες ΩΑΕ} \right) \times \text{Πρότυπο ωρομίσθιο}$$

Οι αποκλίσεις που σχετίζονται με την άμεση εργασία είναι δυο:

- Η απόκλιση της απόδοσης της άμεσης εργασίας και
- Η Απόκλιση του ωρομισθίου



Η πραγματική αιτία της απόκλισης των άμεσων εργατικών οφείλεται κυρίως σε κακές προβλέψεις των ημερομισθίων που ίσχυαν κατά την προϋπολογιστική περίοδο ή ακόμη

- Σε απρόβλεπτες αυξήσεις των εργατικών αμοιβών που μπορεί να οφείλονται σε εποχιακή στενότητα ειδικευμένης εργασίας. Στην περίπτωση αυτή το κόστος των εργατικών θεωρείται μη ελέγξιμο.
- Στην αλλαγή του συστήματος αμοιβών . Αντί π.χ του συστήματος πληρωμής κατά παραγόμενη μονάδα προϊόντων που είχε προβλεφθεί κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού τα εργατικά να πληρωθήκαν κατά χρονική μονάδα με συνέπεια το εργατικό κόστος να αποδειχθεί μεγαλύτερο ή μικρότερο του προγραμματισμένου (του προβλεπόμενου).
- Στο γεγονός ότι ορισμένοι εργαζόμενοι πληρώθηκαν με ωρομίσθιο μεγαλύτερο του προτύπου λόγω συμπλήρωσης ορισμένου χρόνου προϋπηρεσίας.
- Στο γεγονός ότι πολλές ευτελείς εργασίες αναθέτονται σε εργάτες ειδικότητας υψηλού ωρομισθίου.

Όταν τα πρότυπα ωρομίσθια καθορίζονται με βάση τα ωρομίσθια των συλλογικών ή ατομικών συμβάσεων ή άλλων προβλέψιμων παραγόντων, η πρόβλεψη τους είναι ευκολότερη από τη πρόβλεψη των τιμών των υλικών. Για το

λογο αυτό οι αποκλίσεις τιμής των εργατικών, συγκρινόμενες με τις αποκλίσεις τιμής των υλικών είναι πολύ μικρότερες. Σχεδόν ασήμαντες. Η απόκλιση της παραγωγικότητας των άμεσων εργατικών οφείλεται κυρίως:

- Σε πλημμελή εποπτεία
- Σε έλλειψη κίνητρων (ηθικών αμοιβών, κοινωνικών παροχών)
- Σε ανθυγιεινούς παράγοντες στο χώρο της δουλειάς
- Σε πλημμελή εκπαίδευση
- Σε καθυστερήσεις τροφοδοσίας των εργαζόμενων με υλικά
- Σε αναχρόνιστα τεχνικά μέσα (μηχανές, εργαλεία)
- Σε αναχρονιστές τεχνικές μεθόδους

Τα εργατικά όπως και κάθε υπηρεσία δεν είναι δυνατόν να υποθηκευθούν όπως συμβαίνει με τα υλικά. Αναλώνονται (χρησιμοποιούνται σχεδόν ταυτόχρονα με την απόκτηση τους. Γι' αυτό το λόγο οι αποκλίσεις των εργατικών (τιμής και παραγωγικότητας) βαρύνουν κυρίως την υπεύθυνη για τη χρησιμοποίησή τους λειτουργία. Δηλαδή τον υπεύθυνο της παραγωγικής λειτουργίας χωρίς να αποκλείεται η απόδοση κάποιου ποσοστού ευθύνης στον προϊστάμενο της υπηρεσίας προσωπικού για απροβλεψίες κατά τη κατάρτιση των ατομικών εργατικών συμβάσεων για πλημμελή εκπαίδευση.

3.2.1 Αποκλίσεις ωρομισθίου

Η απόκλιση του ωρομισθίου (lab our rate variance) υπολογίζεται σύμφωνα με την παρακάτω σχέση

$$\text{Απόκλιση ωρομισθίου} = \left(\text{Πραγματικό ωρομισθίο} - \text{Πρότυπο ωρομισθίο} \right) \times \text{Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας}$$

Η ύπαρξη αποκλίσεων οφείλεται :

- Στην απασχόληση εργατικού δυναμικού διαφορετικής εξειδίκευσης από το πρότυπο
- Στην αδικαιολόγητη υπερωριακή απασχόληση κτλ

Στην περίπτωση που το ημερομίσθιο με το οποίο αμείβονται οι εργαζόμενοι είναι μεγαλύτερο από το πρότυπο τότε η απόκλιση ωρομισθίου είναι δυσμενής (Δ). Όταν συμβαίνει το αντίθετο, η εν λόγω απόκλιση είναι ευμενής (Ε).

3.2.2 Αποκλίσεις απόδοσης άμεσης εργασίας

Η απόκλιση της απόδοσης της άμεσης εργασίας (Labour efficiencies variance) υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας} = \left(\begin{array}{cc} \text{Πραγματικές} & \text{Πρότυπες} \\ \text{ώρες άμεσης} & \text{επιτρεπόμενες} \\ \text{εργασίας} & \text{ώρες άμεσης} \\ & \text{εργασίας} \end{array} \right) \times \text{Πρότυπο ωρομίσθιο}$$

Η ύπαρξη απόκλισης οφείλεται:

- ∅ στην αλλαγή του τρόπου εργασίας,
- ∅ στις συνθήκες εργασίας,
- ∅ στην ταχύτητα και την εξειδίκευση των εργαζομένων, ^ σας διοικητικές ικανότητες ίων προϊσταμένων, ρ» στην ποιότητα των πρώτων υλών, κτλ.

Στην περίπτωση που οι πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας που αναλώνονται είναι περισσότερες από τις πρότυπες επιτρεπόμενες για το επίπεδο παραγωγής τότε η απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας (Δ) και υποδηλώνει ότι οι εργαζόμενοι είναι λιγότερο αποδοτικοί σε σχέση με τα πρότυπα. Όταν συμβαίνει το αντίθετο, η εν λόγω απόκλιση η εν λόγω απόκλιση είναι ευμενής (Ε)

Οι αποκλίσεις που σχετίζονται με την άμεση εργασία από Τμήμα Παραγωγής.

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Η εγγραφή καταχώρησης του κόστους της άμεσης εργασίας στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης όταν αυτή εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση λαμβάνοντας υπόψη ταυτόχρονα τις αποκλίσεις απόδοσης της άμεσης εργασίας και ωρομισθίου:

- ∅ Οι ευμενείς αποκλίσεις, εφόσον αποτελούν μια μορφή εσόδου για την επιχείρηση, υπό την έννοια ότι το πραγματικό κόστος είναι πρότυπο με το οποίο ενημερώνεται ο λογαριασμός Παραγωγής σε Εξέλιξη πιστώνονται, ενώ
- ∅ οι δυσμενείς αποκλίσεις, εφόσον αποτελούν ένα επιπλέον κόστος για την επιχείρηση σε σχέση με το προβλεπόμενο πρότυπο με το οποίο ενημερώνεται ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη, χρεώνονται.

Με βάση τα προηγούμενα, η εγγραφή καταχώρησης του της άμεσης εργασίας στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης θα είναι:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ
Παραγωγή σε εξέλιξη	XXX
Απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας (εάν είναι δυσμενής)	XXX
Απόκλιση ωρομισθίου (εάν είναι δυσμενής)	XXX
Απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασία (εάν είναι ευμενής)	XXX
Απόκλιση ωρομισθίου (εάν είναι ευμενής)	XXX
Άμεση εργασία	XXX
Λογισμός του κόστους της άμεσης εργασίας στην Παραγωγή σε Εξέλιξη	

Ο λογαριασμός Παραγωγή Σε Εξέλιξη ενημερώνεται με τις πρότυπες επιτρεπόμενες ΩΑΕ επί το πρότυπο ωρομισθιο Αφορά το πραγματικό κόστος της άμεσης εργασίας. Η συνολική απόκλιση της άμεσης *εργασίας είναι το άθροισμα απόκλισης απόδοσης άμεσης εργασίας και της απόκλισης ωρομισθίου.*

3.3 Αποκλίσεις Γ.Β.Ε

Όπως αναφέρθηκε και αρχικά, στο πλαίσιο της πρότυπης κοστολόγησης τα Γ.Β.Ε. καταλογίζονται στα προϊόντα μέσω πρότυπων συντελεστών καταλογισμού Γ.Β.Ε. Ειδικότερα, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν διαφορετικούς συντελεστές καταλογισμού για τα πρότυπα μεταβλητά και τα πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε. Για τον υπολογισμό αυτών των πρότυπων συντελεστών ακολουθούνται τέσσερα βήματα:

1° Βήμα: Προσδιορίζεται το χρονικό διάστημα για το οποίο θα υπολογιστούν τα πρότυπα Γ.Β.Ε. Συνήθως οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν δωδεκάμηνη περίοδο που ταυτίζεται με την λογιστική χρήση και συχνά με το ημερολογιακό έτος.

2° Βήμα: Προσδιορίζεται η βάση καταλογισμού των Γ.Β.Ε. Η βάση καταλογισμού των πρότυπων Γ.Β.Ε είναι συνήθως ο βαθμός της κανονικής απασχόλησης. Επίσης μια επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να επιλέξει διαφορετική βάση καταλογισμού για τον καταλογισμό των πρότυπων μεταβλητών και σταθερών Γ.Β.Ε

Για παράδειγμα η επιχείρηση "ΑΛΦΑ Α.Ε." η οποία παράγει ανδρικά ενδύματα και εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση θεωρεί ότι η κατάλληλη βάση καταλογισμού των Γ.Β.Ε είναι οι ΩΛΜ. Η επιχείρηση έχει προϋπολογίσει ότι θα απαιτηθούν για την παραγωγή 288.000 κουστουμιών χρήση 115.200 ΩΛΜ. Οι ώρες αυτές αντιστοιχούν στο κανονικό βαθμό απασχόλησης της.

3° Βήμα: Υπολογίζονται τα πρότυπα Γ.Β.Ε. Για τον υπολογισμό μεταβλητών όσο και των σταθερών πρότυπων Γ.Β.Ε γίνεται μια ανάλυση των αναμενόμενων εξόδων λαμβάνοντας υπόψη το δραστηριοποίησης που αντιστοιχεί στο βήμα 2.

Η επιχείρηση "ΑΛΦΑ Α.Ε." έχει εκτιμήσει ότι τα μεταβλητά πρότυπα Γ.Β.Ε της επόμενης περιόδου θα ανέλθουν σε € 3.456.000 ενώ τα σταθερά πρότυπα Γ.Β.Ε σε € 6.624.000.

4° Βήμα: Υπολογίζεται ο συντελεστής καταλογισμού των πρότυπων Γ.Β.Ε. Ο συντελεστής αυτός αποτελεί το πηλίκο των βημάτων 3 και 2. Έπομένως, ο πρότυπος συντελεστής καταλογισμού των μεταβλητών είναι 30€/ΩΛΜ (€3.456.000 : 115.200 ΩΛΜ) και σε ένα αντιστοιχούν € 12 μεταβλητά Γ.Β.Ε, (115.200 ΩΛΜ :

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

288.000 = 0,4 ΩΛΜ/κουστούμι και 0,4 ΩΛΜ/κουστούμι χ 30€/ΩΛΜ » κοστούμι). Αντίστοιχα, ο πρότυπος συντελεστής καταλογισμού των Γ.Β.Ε. είναι 57,5 €/ΩΛΜ (€6.624.000 : 115.200 ΩΛΜ) και κοστούμι αντιστοιχούν € 23 σταθερά Γ.Β.Ε. (0,4 ΩΛΜ/κουστούμι χ 57,5 ευρώ κοστούμι

Ο υπολογισμός δύο συντελεστών καταλογισμού Γ.Β.Ε. οφείλεται στο διαφορετικό τρόπο συμπεριφοράς του μεταβλητού και του σταθερού κόστους. Πιο συγκεκριμένα, εντός ενός σχετικού εύρους δραστηριότητας παραμένει σταθερό ανά μονάδα βάση και μεταβάλλεται συναρτήσει του όγκου παραγωγής ενώ το σταθερό είναι μεταβλητό ανά μονάδα βάσης αλλά κατά τη διάρκεια μιας περιόδου παραμένει αμετάβλητο.

Επομένως, οι πρότυποι συντελεστές καταλογισμού Γ.Β.Ε

Πρότυπος Συντελεστής Καταλογισμού Σταθερών Γ.Β.Ε.	— —	Πρότυπα Σταθερά

		Βάση Καταλογισμού

Πρότυπος Συντελεστής Καταλογισμού Μεταβλητών Γ.Β.Ε	— —	Πρότυπα Μεταβλητά

		Βάση Καταλογισμού

Το άθροισμα των παραπάνω δύο συντελεστών, υπό την προϋπόθεση ότι και οι δύο συντελεστές υπολογίζονται χρησιμοποιώντας την ίδια βάση καταλογισμού αποτελεί τον πρότυπο συντελεστή καταλογισμού συνολικών Γ.Β.Ε

$$\begin{array}{r} \text{Πρότυπος Συντελεστής} \\ \text{Καταλογισμού} \\ \text{Συνολικών Γ.Β.Ε} \end{array} = \frac{\begin{array}{r} \text{Πρότυπα Μεταβλητά Γ.Β.Ε.} \\ + \text{ Πρότυπα Σταθερά} \end{array}}{\text{Βάση Καταλογισμού}}$$

Οι αποκλίσεις των Γ.Β.Ε στο πλαίσιο της πρότυπης κοστολόγησης είναι:

Απόκλιση δαπάνης Γ.Β.Ε., η οποία διακρίνεται σε:

§ *Απόκλιση δαπάνης μεταβλητών Γ.Β.Ε.*

§ *Απόκλιση δαπάνης σταθερών Γ.Β.Ε. Απόκλιση υποαπασχόλησης.*

Απόκλιση απόδοσης Γ.Β.Ε., η οποία διακρίνεται σε:

§ *Απόκλιση απόδοσης μεταβλητών Γ.Β.Ε.*

§ *Απόκλιση απόδοσης σταθερών Γ.Β.Ε.*

Η παραπάνω τρεις αποκλίσεις συνθέτουν τη συνολική απόκλιση των Γ.Β.Ε (total overhead variance) η οποία ορίζεται ως:

$$\begin{array}{r} \text{Συνολική} \\ \text{απόκλιση} \\ \text{Γ.Β.Ε} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Πραγματικά} \\ \text{συνολικά} \\ \text{Γ.Β.Ε} \end{array} - \left[\begin{array}{r} \text{Πρότυπος} \\ \text{επιτρεπόμενος} \\ \text{όγκος βάσης} \\ \text{καταλογισμού} \end{array} \times \begin{array}{r} \text{Πρότυπος} \\ \text{συντελεστής} \\ \text{καταλογισμού} \\ \text{συνολικών} \\ \text{Γ.Β.Ε} \end{array} \right]$$

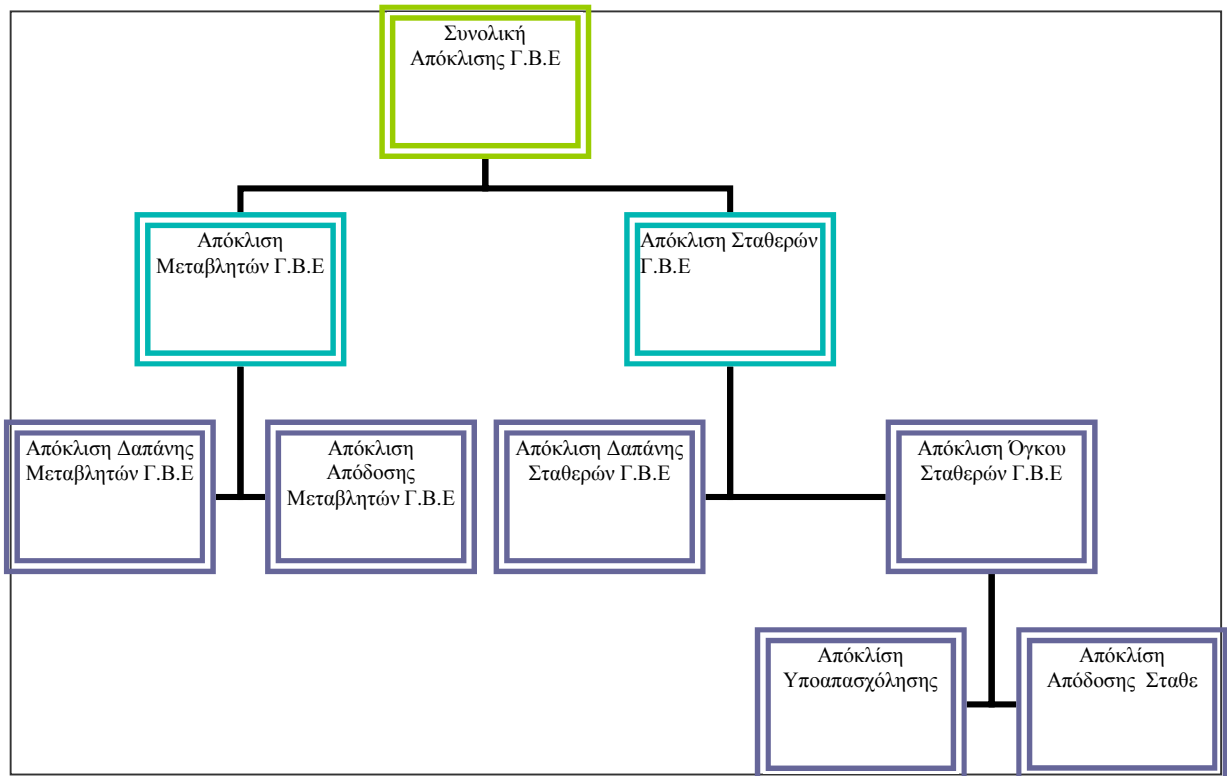
Γενικά για τις αποκλίσεις των τιμής των Γενικών Βιομηχανικών Κοστών Υπεύθυνος βασικά είναι ο προϊστάμενος της υπηρεσίας προμηθειών στο βαθμό βέβαια που τα κόστη αυτά είναι ελέγξιμα

Για την απόκλιση της παραγωγικότητας την ευθύνη επωμίζεται ο προϊστάμενος της παραγωγής. Σε ότι αφορά την απόκλιση αποτελεσματικότητας για

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

το μέγεθος αυτό και στο μέτρο που είναι εκλέξιμο ή ευθύνη βαρύνει βασικά την λειτουργία πωλήσεων και ενδεχόμενος και την παραγωγική λειτουργία.

Ανακεφαλαιώνοντας όσα αναφερθήκαν οι αποκλίσεις που αφορούν τα Γ.Β.Ε είναι οι ακόλουθες:



3.3.1 Απόκλισης δαπάνης

Η απόκλιση δαπάνης Γ.Β.Ε. (overhead spending variance) ορίζεται ως εξής :

$$\text{Απόκλιση δαπάνης} = \text{Πραγματικά συνολικά Γ.Β.Ε} - \left[\text{Πραγματικός όγκος βάσης καταλογισμού} \times \text{Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού Γ.Β.Ε} \right] + \text{Πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε}$$

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Η απόκλιση αυτή απομονώνει τη διαφορά η οποία οφείλεται στο διαφορετικό ύψος των Γ.Β.Ε σε σχέση με τα πρότυπα και αιτιολογείται από που είναι υπεύθυνα για το κάθε είδος Γ.Β.Ε.

Η απόκλιση δαπάνης μπορεί να αναλυθεί σε

- ∅ απόκλιση δαπάνης των Γ.Β.Ε. (*variable overhead spending variance*) και
- ∅ Απόκλιση σταθερών Γ.Β.Ε. (*fixed overhead spending variance*)) ως εξής:

$$\text{Απόκλιση δαπάνης μεταβλητών Γ.Β.Ε} = \text{Πραγματικά μεταβλητά Γ.Β.Ε} - \left[\text{Πραγματικό όγκος βάσης καταλογισμού} \times \text{Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού Μεταβλητών Γ.Β.Ε} \right]$$

$$\text{Απόκλιση δαπάνης σταθερών Γ.Β.Ε} = \text{Πραγματικά σταθερά Γ.Β.Ε} - \text{Πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε}$$

3.3.2 Αποκλίσεις υποαπασχόλησης

Η απόκλιση υποαπασχόλησης (*fixed overhead capacity variance*) ορίζεται ως εξής

$$\text{Απόκλιση υποαπασχόλησης} = \left[\text{Πραγματικός όγκος βάσης καταλογισμού} \times \text{Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού μεταβλητών Γ.Β.Ε} + \text{Πρότυπα σταθερά} \right] - \left[\text{Πραγματικός όγκος βάσης καταλο/μου} \times \text{Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού ή συνολικών Γ.Β.Ε} \right]$$

Η απόκλιση αυτή προσδιορίζει τη διαφορά που υπάρχει στον καταλογισμό των Γ.Β.Ε (υπερκαταλογισμός ή υποκαταλογισμός), η οποία οφείλεται στο γεγονός ότι το πραγματικό ύψος απασχόλησης είναι διαφορετικό από την κανονική απασχόληση. Η απόκλιση αυτή οφείλεται αποκλειστικά στα σταθερά Γ.Β.Ε Οι αιτίες ύπαρξης της απόκλισης υποαπασχόλησης είναι οι εξής:

- Ανεπάρκεια ή υπερεπάρκεια εργασιών για εκτέλεση εργασιών
- Απουσίες του προσωπικού
- Κακός προγραμματισμός της παραγωγής
- Απεργίες
- Έλλειψη ειδικευμένου προσωπικού
- Βλάβες μηχανημάτων

Ανάλογα με την αιτία που προκάλεσε την απόκλιση υποαπασχόλησης υπάρχει και διαφορετικός υπεύθυνος για την αιτιολόγηση της. Στην περίπτωση που οι απόκλιση οφείλονται στην έλλειψη παραγγελιών προς εκτέλεση, η αιτιολόγηση πρέπει να γίνει από το Τμήμα Πωλήσεων.

Στην περίπτωση που οφείλονται στην έλλειψη προσωπικού, από το τμήμα Προσωπικού, ενώ στην περίπτωση που αιτία είναι ο κακός προγραμματισμός της παραγωγής από το τμήμα Παραγωγής ενώ στην περίπτωση που αιτία είναι ο κακός προγραμματισμός της παραγωγής, από το τμήμα Παραγωγής. Εφόσον , η απόκλιση αυτή οφείλεται μόνο στα σταθερά Γ.Β.Ε θα μπορούσε να υπολογιστεί και ως εξής:

$$\text{Απόκλιση υπο απασχόληση} = \text{Πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε} - \left[\text{Πραγματικό όγκος βάσης καταλογισμού} \times \text{Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού Μεταβλητών Γ.Β.Ε} \right]$$

Όταν ο κανονικός βαθμός απασχόλησης είναι μεγαλύτερος από την πραγματική απασχόληση η εν λόγω απόκλιση είναι δυσμενής (Δ) ενώ είναι ευμενής όταν ισχύει ακριβώς το αντίθετο.

3.3.3 Απόκλισης απόδοσης

Η απόκλιση απόδοσης συνολικών Γ.Β.Ε. (overhead efficiency variance) ορίζεται ως εξής:

$$\text{Απόκλιση απόδοσης} = \left(\begin{array}{c} \text{Γ.Β.Ε} \\ \text{Πραγματικός} \\ \text{όγκος βάσης} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Πρότυπος} \\ \text{επιτρεπόμενος} \\ \text{όγκος βάσης} \\ \text{καταλογισμού} \end{array} \right) \times \begin{array}{c} \text{Πρότυπος} \\ \text{συντελεστής} \\ \text{καταλογισμού} \\ \text{συνολικών} \\ \text{Γ.Β.Ε} \end{array}$$

Ο τρόπος υπολογισμού αυτής της απόκλισης προσομοιάζει με εκείνον της απόκλισης απόδοσης της άμεσης εργασίας. Οι λόγοι στους οποίους οφείλονται άλλωστε οι αποκλίσεις της απόδοσης των Γ.Β.Ε όταν η βάση καταλογισμού είναι οι ΩΑΕ είναι οι ίδιες με τις αιτίες ύπαρξης της απόκλισης της άμεσης εργασίας και επομένως η αιτιολόγηση τους γίνεται από τους υπευθύνους που αιτιολογούν και την απόκλιση της απόδοσης της άμεσης εργασίας.

Η απόκλιση απόδοσης μεταβλητών Γ.Β.Ε. καθώς και η απόκλιση απόδοσης σταθερών Γ.Β.Ε. ορίζονται κατά αντίστοιχο τρόπο:

$$\text{Απόκλιση Απόδοσης μεταβλητών Γ.Β.Ε} = \left(\begin{array}{c} \text{Πραγματικός} \\ \text{όγκος} \\ \text{καταλογισμού} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Πρότυπος} \\ \text{επιτρεπόμενος} \\ \text{όγκος βάσης} \\ \text{καταλογισμού} \end{array} \right) \times \begin{array}{c} \text{Πρότυπος} \\ \text{συντελεστής} \\ \text{καταλογισμού} \\ \text{συνολικών} \\ \text{Γ.Β.Ε} \end{array}$$

$$\text{Απόκλιση Απόδοσης σταθερών Γ.Β.Ε} = \left(\begin{array}{c} \text{Πραγματικός} \\ \text{όγκος βάσης} \\ \text{καταλογισμού} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Πρότυπος} \\ \text{επιτρεπόμενος} \\ \text{όγκος βάσης} \\ \text{καταλογισμού} \end{array} \right) \times \begin{array}{c} \text{Πρότυπος} \\ \text{συντελεστής} \\ \text{καταλογισμού} \\ \text{συνολικών} \\ \text{Γ.Β.Ε} \end{array}$$

3.3.4 Αποκλίσεις όγκου σταθερών Γ.Β.Ε

Από την ανάλυση που προηγήθηκε για τα σταθερά Γ.Β.Ε. υπολογίζονται τρεις αποκλίσεις:

- α) η απόκλιση δαπάνης σταθερών Γ. Β. Ε.,
- β) η απόκλιση υποαπασχόλησης, και

γ) η απόκλιση απόδοσης σταθερών Γ.Β.Ε,

Οι δύο αυτές τελευταίες αποκλίσεις θα μπορούσαν να αθροιστούν σε μια η οποία ονομάζεται **απόκλιση όγκου σταθερών Γ.Β.Ε.** (*fixed overhead volume variance*)

Ο υπολογισμός αυτής της απόκλισης είναι ο εξής:

$$\text{Απόκλιση Όγκου σταθερών Γ.Β.Ε} = \text{Πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε} - \left[\text{Πρότυπος επιτρεπόμενος όγκος βάσης καταλογισμού} \times \text{Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού ή συνολικών Γ.Β.Ε} \right]$$

3.3.5 Εγγραφές παρακολούθησης των Γ.Β.Ε

Στη συνέχεια παρουσιάζεται ο τρόπος λογιστικής παρακολούθησης των Γ.Β.Ε στο πλαίσιο της πρότυπης κοστολόγησης. Κατά τη διάρκεια της περιόδου ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη χρεώνεται όσον αφορά τα Γ.Β.Ε. (Γ.Β.Ε. Καταλογισμένα) με το ποσό που προκύπτει. Από τον πολλαπλασιασμό του πρότυπου συντελεστή καταλογισμού συνολικών Γ.Β.Ε με τον επιτρεπόμενο όγκο της βάσης καταλογισμού (π.χ. ΩΑΕ) για το πραγματικό επίπεδο παραγωγής. Αντίστοιχα, ο λογαριασμός Γ.Β.Ε. Καταλογισμένα πιστώνεται.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Παραγωγή σε Εξέλιξη	XXX	
Γ.Β.Ε καταλογισμένα		XXX
Λογισμός των Γ.Β.Ε στην Παραγωγή σε Εξέλιξη		

Ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη ενημερώνεται με τις πρότυπες επιτρεπόμενες ΩΑΕ επί τον πρότυπο συντελεστή καταλογισμού συνολικών Γ.Β.Ε. Ο λογαριασμός Γ.Β.Ε. κατά τη διάρκεια της περιόδου ανάλυσης χρεώνεται με το κόστος των πραγματικών Γ.Β.Ε. που πραγματοποιούνται.

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ
Γ.Β.Ε	XXX
Διάφοροι λογαριασμοί	XXX
Λογισμός του κόστους των Γ.Β.Ε	

Στο τέλος της περιόδου, οι αποκλίσεις που υπολογίζονται τακτοποιούνται στο λογαριασμό των Γ.Β.Ε. Πιο συγκεκριμένα, η διαφορά μεταξύ, των πραγματικών και των καταλογισμένων Γ.Β.Ε. ερμηνεύεται μέσω των αποκλίσεων . Οι ευμενείς αποκλίσεις των Γ.Β.Ε. πιστώνονται ενώ οι δυσμενείς ιέ αυτόν τον τρόπο οι λογαριασμοί Γ.Β.Ε. και Γ.Β.Ε. Καταλογισμένα κλείνουν, ενώ η διαφορά του καταλογισμού υπολογίζεται από το αλγεβρικό των υπολοίπων των λογαριασμών των αποκλίσεων.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ
Γ.Β.Ε. Καταλογισμένα	XXX
Απόκλιση δαπάνης Γ.Β.Ε. (εάν είναι δυσμενής).	XXX
Απόκλιση υποαπασχόλησης {εάν είναι δυσμενής	XXX
Απόκλιση απόδοσης Γ.Β.Ε. (εάν είναι δυσμενής	XXX
Γ.Β.Ε.	XXX
Απόκλιση δαπάνης Γ.Β.Ε. (εάν είναι ευμενής)	XXX
Απόκλιση υποαπασχόλησης (εάν είναι ευμενής)	XXX
Απόκλιση απόδοσης Γ.Β.Ε. (εάν είναι ευμενής)	XXX
Κλείσιμο των λογαριασμών Γ.Β.Ε. και Γ.Β.Ε. Καταλογισμένα	

Μπορεί να αναλυθεί και σε απόκλιση δαπάνης μεταβλητών Γ.Β.Ε. Μετά από αυτή την ενέργεια ανοικτοί μένουν μόνο οι λογαριασμοί των αποκλίσεων των Γ.Β.Ε. οι οποίοι μαζί τους λογαριασμούς των πρώτων και της άμεσης εργασίας τακτοποιούνται είτε αποκλειστικά των πωληθέντων, εάν θεωρηθεί ότι οι αποκλίσεις θα πρέπει να επιβαρύνουν αποκλειστικά το αποτέλεσμα της περιόδου, είτε τόσο στο

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

των αποθεμάτων, ημικατεργασμένων και έτοιμων προϊόντων, όσο και των πωληθέντων.

Η εγγραφή στην πρώτη περίπτωση είναι η εξής (τακτοποίηση πωληθέντων):

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Κόστος πωληθέντων (εάν υπάρχει υποκαταλογισμός)	XXX	
Απόκλιση τιμής πρώτων υλών (εάν είναι ευμενής)	XXX	
Απόκλιση ποσότητας πρώτων υλών (εάν είναι ευμενής)	XXX	
Απόκλιση ωρομίσθιου (εάν είναι ευμενής)	XXX	
Απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας (εάν είναι ευμενής)	XXX	
Απόκλιση δαπάνης Γ.Β.Ε (εάν είναι ευμενής)	XXX	
Απόκλιση υποαπασχόλησης (εάν είναι ευμενής)	XXX	
Απόκλιση απόδοσης Γ.Β.Ε (εάν είναι ευμενής)	XXX	
Κόστος πωληθέντων (εάν συνολικά υπάρχει υπερκαταλογισμός)		XXX
Απόκλιση τιμής πρώτων υλών (εάν είναι δυσμενής).		XXX
Απόκλιση ωρομισθίου (εάν είναι δυσμενής)		XXX
Απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας (εάν είναι δυσμενής)		XXX
Απόκλιση δαπάνης Γ.Β.Ε (εάν είναι Δυσμενής)		XXX
Απόκλιση υποαπασχόλησης (εάν είναι δυσμενής)		XXX
Απόκλιση απόδοσης Γ.Β.Ε (εάν είναι δυσμενής).		XXX

Απόκλιση ποσότητας πρώτων υλών αν είναι δυσμενής	XXX
Τακτοποίηση των αποκλίσεων στο κόστος πωληθέντων	

Η εγγραφή στην δεύτερη περίπτωση (τακτοποίηση τόσο στο κόστος πωληθέντων και στα αποθέματα) είναι η παραπάνω με τη διαφορά ότι, εκτός λογαριασμό κόστος πωληθέντων, χρεώνονται (εάν συνολικά υπάρχει υπερκαταλογισμός) ή πιστώνονται (εάν συνολικά υπάρχει υπερκαταλογισμός) λογαριασμοί Έτοιμα Προϊόντα και Παραγωγή σε Εξέλιξη.

3.4 Προσδιορισμός πραγματικών ποσοτικών μεγεθών και πραγματικών τιμών όταν είναι γνωστές οι αποκλίσεις.

Προσδιορισμός πραγματικής ανάλωσης πρώτης ύλης

Προσδιορίζεται από την απόκλιση απόδοσης των πρώτων υλών που είναι:

$$\begin{aligned} & \text{πρότυπη τιμή πρώτης ύλης} \\ & \times \\ & (\text{πρότυπη ανάλωση πρώτων υλών} - \text{πραγματική ανάλωση πρώτων υλών}) \\ & \pm \text{απόκλιση} \end{aligned}$$

Το άγνωστο μέγεθος στην παραπάνω ισότητα είναι η πραγματική ανάλωση των πρώτων υλών.

Συμβολίζοντας:

Π1 = Πρότυπη τιμή πρώτης ύλης

Π2 = Πρότυπη ανάλωση πρώτης ύλης

Π3 = Πραγματική ανάλωση πρώτης ύλης

Π4 = Ή απόκλιση απόδοσης των πρώτων υλών (υποθέτουμε ότι είναι αρνητική)

Τότε η ισότητα έχει την παρακάτω μορφή

Π1 (Π2-Π3) = --Π4 λύνοντας ως προς Π3 έχουμε

$$P3 = \frac{P1 \chi P2 + P4}{P1}$$

Η πραγματική ανάλωση πρώτων υλών προσδιορίζεται από τη σχέση

Πρότυπη τιμή Π.Υ χ πρότυπη ανάλωση + αποκλίσεις απόδοσης Π.Υ.
πρότυπη τιμή Π.Υ.

αν η απόκλιση είναι θετική (P4 = θετικό) τότε:

$$P3 = \frac{P1 \chi P2 - P4}{P1} \quad \text{δηλαδή}$$

η πραγματική ανάλωση πρώτων υλών προσδιορίζεται από τη σχέση:

$$\frac{\text{Πρότυπη τιμή Π.Υ}}{\chi} = \text{πρότυπη τιμή Π.Υ.}$$

(πρότυπη ανάλωση - αποκλίσεις απόδοσης Π.Υ.)

✓ Προσδιορισμός πραγματικής τιμής πρώτης ύλης

Προσδιορίζεται από την απόκλιση τιμής των πρώτων υλών που είναι:

$$\chi = \frac{\text{Πραγματική ανάλωση}}{\text{Πρότυπη τιμή - πραγματική τιμή}} = \pm \text{απόκλιση}$$

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Συμβολίζοντας:

P_3 = Πραγματική ανάλωση πρώτης ύλης

P_1 = Πρότυπη τιμή πρώτης ύλης

P_5 = Πραγματική τιμή πρώτης ύλης

P_6 = Απόκλιση τιμής πρώτης ύλης (υποθέτουμε ότι είναι αρνητική)

Έχουμε την ισότητα

$P_3 - (P_1 - P_5) = -P_6$ και

$$P_3 \times P_1 + P_6$$

$P_5 = \frac{P_3 \times P_1 + P_6}{P_3}$ δηλαδή:

$$P_5 = \frac{P_3 \times P_1 + P_6}{P_3}$$

η πραγματική τιμή Π.Υ. προσδιορίζεται από τη σχέση:

$$\frac{\text{Πραγματική ανάλωση Π.Υ} \times \text{πρότυπη τιμή Π.Υ} + \text{αποκλίσεις τιμής Π.Υ. πραγματική ανάλωση Π.Υ.}}{P_3}$$

αν η απόκλιση είναι θετική ($P_6 = \text{θετικό}$) τότε:

$$P_3 \times P_1 - P_6$$

$P_5 = \frac{P_3 \times P_1 - P_6}{P_3}$ δηλαδή:

$$P_5 = \frac{P_3 \times P_1 - P_6}{P_3}$$

η πραγματική τιμή Π.Υ. προσδιορίζεται από τη σχέση:

$$\frac{\text{Πραγματική ανάλωση Π.Υ} \times \text{πρότυπη τιμή Π.Υ} - \text{αποκλίσεις τιμής Π.Υ. πραγματική ανάλωση Π.Υ.}}{P_3}$$

✓ Πραγματικό κόστος πρώτων υλών

Προσδιορίζεται από τη σχέση:

$$\frac{\text{πραγματική ανάλωση} \times \text{πραγματική τιμή πρώτης ύλης δηλ. } P_3 \times P_5}{P_3} = \text{Πραγματικό κόστος πρώτων υλών}$$

Β' τρόπος (άμεσος)

Προσδιορίζεται από την απόκλιση τιμής των πρώτων υλών που είναι:

$$\text{πραγματική ανάλωση}$$

X

(πρότυπη τιμή - πραγματική τιμή)

=

Απόκλιση (υποθέτουμε ότι η απόκλιση είναι αρνητική)

έχουμε:

πραγματική ανάλωση **X** πρότυπη τιμή πραγματική ανάλ. **X** πραγματική τιμή -
απόκλιση τιμής πρώτων υλών

Το γινόμενο πραγματική ανάλωση χ πραγματική τιμή πρώτων υλών συνιστά το πραγματικό κόστος πρώτων υλών και έχουμε τη σχέση

πραγματικό κόστος Π.Υ.

πραγματική ανάλωση **X** πρότυπη τιμή + απόκλιση τιμής ΠΥ

Αν η απόκλιση τιμής των πρώτων υλών είναι θετική τότε:

πραγματικό κόστος πρώτων υλών

πραγματική ανάλωση χ πρότυπη τιμή - απόκλιση τιμής Π. Υ.

v Προσδιορισμός πραγματικών ωρών άμεσης εργασίας

Προσδιορίζονται από την απόκλιση απόδοσης της άμεσης εργασίας

Συμβολίζοντας:

E1 = Πρότυπο ωρομίσθιο

E2 = Πρότυπες ώρες

E3 = Πραγματικές ώρες

E4 = Απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας (υποθέτουμε ότι είναι αρνητική)

Έχουμε την ισότητα

$E1(E2-E3) = -E4$ λύνοντας ως προς το E3 έχουμε

$E1 \chi E2 + E4$

$E3 = \text{-----}$ δηλαδή:

E1

Οι πραγματικές ώρες προσδιορίζονται από τη σχέση:

$$\frac{\text{Πρότυπο ωρομίσθιο} \times \text{πρότυπες ώρες} + \text{απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας}}{\text{Πρότυπο ωρομίσθιο}}$$

αν η απόκλιση είναι θετική (E4 = θετικό) τότε:

$$E1 \times E2 - E4$$

E3 = ----- δηλαδή:

$$E1$$

Οι πραγματικές ώρες προσδιορίζονται από τη σχέση:

$$\frac{\text{Πρότυπο ωρομίσθιο} \times \text{πρότυπες ώρες} - \text{αποκλ. απόδοσης A..E.}}{\text{Πρότυπο ωρομίσθιο}}$$

✓ Προσδιορισμός πραγματικού ωρομισθίου

Προσδιορίζεται από την απόκλιση τιμής της άμεσης εργασίας Συμβολίζοντας:

E3 = Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας

E1 = Πρότυπο ωρομίσθιο

E5 = Πραγματικό ωρομίσθιο

E6 = Απόκλιση τιμής άμεσης εργασίας

(υποθέτουμε ότι είναι αρνητική) Έχουμε την ισότητα

E3 (E1 - E5) = - E6 και

δηλαδή: E3

πραγματικό ωρομίσθιο

σχέση:

$$\frac{\text{Πραγματικές ώρες} \times \text{πρότυπο ωρομίσθιο} + \text{αποκλ. τιμής άμεσης εργασίας}}{\text{Πραγματικές ώρες}}$$

Πραγματικές ώρες αν η απόκλιση είναι θετική (E6 = θετικό) τότε:

$$E3 \times E1 - E6$$

E5 =----- δηλαδή:

$$E3$$

Το πραγματικό ωρομίσθιο προσδιορίζεται από τη σχέση:

$$\frac{\text{Πραγματικές ώρες} \times \text{πραγματικό ωρομίσθιο} - \text{απόκλ. τιμής άμεσης εργασίας}}{\text{Πραγματικές ώρες}}$$

✓ Πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας

Προσδιορίζεται από τη σχέση:

$$\begin{aligned} & \text{Πραγματικές ώρες} \\ & \quad \mathbf{X} \\ & \text{πραγματικό ωρομίσθιο} \\ & \quad \text{δηλαδή} \\ & \text{Πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας} = \mathbf{E3 XE5} \end{aligned}$$

Β' τρόπος (άμεσος)

Προσδιορίζεται από την απόκλιση τιμής της άμεσης εργασίας που είναι:

$$\begin{aligned} & \text{πραγματικές ώρες} \\ & \quad \mathbf{X} \\ & \text{(πρότυπο ωρομίσθιο - πραγματικό ωρομίσθιο)} \\ & \quad = \\ & \text{απόκλιση} \end{aligned}$$

(υποθέτουμε ότι η απόκλιση είναι αρνητική)

Έχουμε:

$$\begin{aligned} & \text{Πραγματικές ώρες} \times \text{πρότυπο ωρομίσθιο} \\ & \text{πραγματικές ώρες} \times \text{πραγματικό ωρομίσθιο} \\ & \quad - \text{απόκλιση τιμής άμεσης εργασίας} \end{aligned}$$

Το γινόμενο πραγματικές ώρες \times πραγματικό ωρομίσθιο συνιστά το πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας και έτσι έχουμε τη σχέση:

$$\begin{aligned} & \text{πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας} \\ & \text{πραγματικές ώρες} \times \text{πρότυπο ωρομίσθιο} \\ & \quad + \text{απόκλιση τιμής άμεσης εργασίας} \end{aligned}$$

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

αν η απόκλιση τιμής άμεσης εργασίας είναι θετική τότε:

**πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας
πραγματικές ώρες χ πρότυπο ωρομίσθιο
απόκλιση τιμής άμεσης εργασίας**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ
ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

4.1 Λογιστική Παρακολούθηση του προτύπου κόστους και των αποκλίσεων

Το πρότυπο κόστος διευκολύνει τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της δραστηριότητας των οικονομικών μονάδων. Ο πρωταρχικός αυτός σκοπός του προτύπου κόστους εξυπηρετείται κατά τους εξής δύο τρόπους :

Εσωλογιστικά με την επεξεργασία των πρωτογενών κοστολογικών δεδομένων συμπλήρωση των σχετικών πινάκων αποκλίσεων, που γίνεται με βάση τα κοστολόγια αυτά, με το σχολιασμό και την αξιολόγηση των αποκλίσεων κατ' είδος κοστολογικού στοιχείου και με την έγκαιρη λήψη των αναγκαίων μέτρων για την εξουδετέρωση των αιτίων που προκαλούν τις αρνητικές (ζημιογόνες) διαφορές.

Εσωλογιστικά, με την καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία των δεδομένων κοστολογήσεως και των αποκλίσεων που προσδιορίζονται κάθε ενσωμάτωση και παρακολούθηση των στοιχείων αυτών από λογ/σμούς του σχεδίου Λογαριασμών και με τον εσωλογιστικό προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων, τα οποία, σε πολλαπλές αναλύσεις, παρουσιάζονται για σχολιασμό και λήψη αποφάσεων στα διάφορα επίπεδα της διοικητικής πυραμίδας των οικονομικών μονάδων

4.1.1 Η λογιστική του προτύπου κόστους

Για να λειτουργήσει η λογιστική του προτύπου κόστους πρέπει για όλα τα αποθέματα να ορίζεται η πρότυπη τιμή τους. Σχετικά με τα αποθέματα που αγοράζονται, όπως είναι τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες κ.λπ., πρέπει να καθορίζεται από πριν αν οι αντίστοιχοι λ/σμοί τους θα τηρούνται στο πρότυπο ή στο πραγματικό κόστος. Στην πρώτη περίπτωση οι αποκλίσεις προσ-

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

διορίζονται κατά την αγορά των αποθεμάτων, ενώ στη δεύτερη κατά τη βιομηχανοποίηση τους.

Ακολουθεί η λογιστική αντιμετώπιση των αποκλίσεων των δύο παραπάνω περιπτώσεων:

α. Όταν οι αποκλίσεις της τιμής των πρώτων υλών κ.λπ. προσδιορίζονται και λογιστικοποιούνται κατά την αγορά, οι σχετικές εγγραφές έχουν ως εξής :

Στοιχεία πράξεως:

- Πρώτη ύλη Υ1.
- Αγορά μον.51.000 προς 95 δρχ. ανά μονάδα.
- Πρότυπη τιμή αγοράς 100 δρχ. ανά μονάδα.

Λογιστική εγγραφή :

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
94. Αποθέματα	5.100.000	
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας		
94.24.00 Πρώτη ύλη Υ1		
Μονάδες 51.000 χ 100 = 5.100.000		
(εις) 90 Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογ/σμοί		4.845.000
90.02 Αγορές λογισμένες		
90.02.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες		
Μονάδες 51.000 χ 95 = 4.845.000		
95 Αποκλίσεις αχό το πρότυπο κόστος		255.000
95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών		
95.00.00 Αποκλίσεις τιμής		
95.00.00.00 Πρώτη ύλη Υ1		
Μονάδες 51.000 χ 5 = 255.000		

β. Όταν οι αποκλίσεις της τιμής των πρώτων υλών κ.λπ. προσδιορίζονται και λογιστικοποιούνται κατά τη βιομηχανοποίηση τους, οι σχετικές εγγραφές έχουν ως εξής:

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Στοιχεία πράξεως:

Λογιστική εγγραφή :

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
93 Κόστος παραγωγής		
93.00 Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Α'		
93.00.00 Προϊόντος ΠΙ		
93.00.00-00 Κόστος άμεσων υλικών		
Μον. προϊόντος 10.000 χ 900 = 9.000.000		
95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος		
95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών		
95.00.01 Αποκλίσεις αποδόσεως		
95.00.01.00 Πρώτη ύλη Υ1		
(Πίν. Νο 3)	<u>100.000</u>	
(εις) 94 Αποθέματα		<u>9.100.000</u>
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες		
94.24.00 Πρώτη ύλη Υ1		
Μον. 51.000 χ 95 =	4.845.000	
94.24.01 Πρώτη ύλη Υ2		
Μον. 19.500 χ 200 = <u>3.900.000</u>		8.745,000
95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος		
95.000 Αποκλίσεις πρώτων υλών		
95.00.00 Αποκλίσεις τιμής		
95:00.0*01 Πρώτη ύλη Υ1		
Μον.51.000x5= 255.000		
95.00.01 Αποκλίσεις αποδόσεως		
95.00.01.01 Πρώτη ύλη Υ2 <u>100.000</u>		<u>355.000</u>
(Πιν.Νο 3)		<u>9.100.000</u>

Από τα στοιχεία των παραπάνω εγγραφών, στις περιπτώσεις α και β, είναι φυσικό ότι, όταν οι αποκλίσεις προσδιορίζονται κατά την αγορά, ο λ/σμός αποθεμάτων πρώτων υλών κ.λπ. τηρείται σε πρότυπες τιμές κόστους. Αντίθετα, όταν οι αποκλίσεις επί των τιμών των πρώτων υλών κ.λπ. προσδιορίζονται κατά την ανάλωσή τους, οι αντίστοιχοι λ/σμοί αποθεμάτων τηρούνται στο πραγματικό κόστος.

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Ακολουθεί η λογιστική αντιμετώπιση των εξόδων για τα οποία, κατά τμήμα, οι σχετικοί λ/σμοί τηρούνται στο πραγματικό κόστος, χρεώνονται δηλαδή με τα πραγματικά έξοδα και πιστώνονται με τα πρότυπα, με χρέωση του λ/σμού 93. Οι διαφορές που προκύπτουν (αποκλίσεις) μεταφέρονται στους οικείους λ/σμούς του 95.

A) Κατά την πραγματοποίηση των εξόδων και το λογισμό στους οικείους Εσμούς της α.λ.:

Λογιστική εγγραφή :

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
92 Κέντρα κόστους		
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
92.00.00 Εργοστασίου Α'	3.565.000	
92.00.00.00 Τμήματος Τ1	2.500.000	
92.00.00.00.00 Άμεσης εργασίας		6.065.000
92.00.00.00.01 ΓΒΕ	6.045.000	
92.00.00.01 Τμήματος Τ2	3.950.000	
92.00.00.01.00 Άμεσης εργασίας		9.995.000
92.00.00.01.01 ΓΒΕ		
(εις) 90 Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί		16.060.000
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα		
90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα	9.610.000	
90.06.61-68 Λοιπά έξοδα λογισμένα	6.450.000	

β. Κατά τον καταλογισμό των εξόδων στους τελικούς φορείς κόστους (προϊόντα παραγωγής) :

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
93 Κόστος παραγωγής		16.000.000
93.00 Εργοστασίου Α'		
93.00.00 Προϊόντος ΠΙ		
93.00.00.01 Κόστος άμεσης εργασίας	9.600.000	
93.00.00.02 Κόστος ΓΒΕ	6.400.000	

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

(εις)

92 Κέντρα κόστους **16.000.000**

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής (πιστώνονται οι οικείοι λ/σμοί)

γ. Κατά τον προσδιορισμό και τη λογιστικοποίηση των αποκλίσεων των εξόδων
παραγωγής:

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος **865.000**

95.01 Αποκλίσεις άμεσης εργασίας

95.01.00 Αποκλίσεις τιμής ΑΕ

95.01.00.01 Τμήματος Τ2 195.000

(Πίν. Νο4)

95.01.10 Αποκλίσεις αποδόσεως ΑΕ

95.01.10.00 Τμήματος Τ1 " 120.000 315.000

(Πίν. Νο4)

95.02 Αποκλίσεις ΓΒΕ

95.02.00 Αποκλίσεις βαθμού απασχολήσεως

95.02.00.00 Τμήματος Τ1 180.000

95.02.00.01 Τμήματος Τ2 320.000 500.000

(Πίν. Νο5)

95.02.10 Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας

95.02.10.00 Τμήματος Τ1 50.000

(Πίν. Νο5)

865.000

92 Κέντρο κόστους **805.000**

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Εργοστασίου Α'

92.00.00.00 Τμήματος Τ1

92.00.00.00.00 Άμεσης εργασίας 155.000

92.00.00.00.01 ΓΒΕ 130.000 285.000

92.00.00.01 Τμήματος Τ2

92.00.00.01.00 Άμεσης εργασίας 150.000

92.00.00.01.01 ΓΒΕ 370.000 520.000

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

(εις) 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος 805.000

95.01	Αποκλίσεις άμεσης εργασίας		
95.01.00	Αποκλίσεις τιμής ΑΕ		
95.01.00.00	Τμήματος Τ1	155.000	
	(Πιν. Νο 4)		
95.01.10	Αποκλίσεις αποδόσεως ΑΕ		
95.01.10.01	Τμήματος Τ2	150.000	
	(Πιν. Νο 4)		
95.02	Αποκλίσεις ΓΒΕ		
95.02.10	Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας		
95.02.10.01	Τμήματος Τ2	60.000	
	(Πιν. Νο 5)		
95.02.20	Αποκλίσεις προϋπολογισμού		
95.02.20.00	Τμήματος Τ1	130.000	
95.02.20.01	Τμήματος Τ2	<u>310.000</u>	_____
	(Πιν. Νο 5)		

92 κέντρα κόστους 865.000

92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
92.00.00	Εργοστασίου Α'		
92.00.00.00	Τμήματος Τ1		
92.00.00.00.00	Άμεσης εργασίας	120.000	
92.00.00.00.01	ΓΒΕ	<u>230.000</u>	350.000
92.00.00.01	Τμήματος Τ2		
92.00.00.01.00	Άμεσης εργασίας	195.000	
92.00.00.01.01	ΓΒΕ	<u>320.000</u>	<u>515.000</u>

δ. Κατά τη μεταφορά του κόστους των τελικών φορέων στους αποθεμάτων

94 Αποθέματα 25.000.000

94.21 Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα
 94.21.00 Προϊόν ΠΙ
 Μον. 10.000x2.500 (εις)

93	Κόστος	παραγωγής
25.000.000		

93.00	Εργοστασίου Α'	
93.00.00	Προϊόντος ΠΙ	
93.00.00.00	Κόστος άμεσων υλικών	9.000.000
93.00.00.01	Κόστος άμεσης εργασίας	9.600.000
93.00.00.02	Κόστος ΓΒΕ	6.400.000

4.1.2 Η λογιστική των αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και ο κοστολογικός χειρισμός τους

Οι αποκλίσεις που προσδιορίζονται από τη σύγκριση του πραγματικού με το πρότυπο κόστος παρακολουθούνται αναλυτικά στο λ/σμό 95 της ομάδας 9. Ο λ/σμός 95 χρεώνεται ή πιστώνεται με πίστωση ή χρέωση των οικείων λ/σμών της ομάδας 9. Το τελικό υπόλοιπο του λ/σμού 95, στην περίπτωση που οι αποκλίσεις δεν ανακοστολογούνται, μεταφέρεται εξολοκλήρου στο λ/σμό 98.99.02 των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Στην περίπτωση κατά την οποία εφαρμόζεται σύστημα ανακοστολόγησεως των αποκλίσεων, ένα μέρος αυτών ενσωματώνεται στους οικείους λ/σμούς αποθεμάτων (94) και το υπόλοιπο μεταφέρεται στο λ/σμό 98.99.02.

Σύμφωνα με τις αρχές του συστήματος της πρότυπης κοστολόγησεως, οι αρνητικές αποκλίσεις κόστους είναι ζημίες, ενώ οι θετικές είναι κέρδη. Για το λόγο αυτόν, οι αρνητικές αποκλίσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λ/σμού 95, ενώ οι θετικές καταχωρούνται στην πίστωση του λ/σμού αυτού και κατά την ίδια έννοια λειτουργούν κατά τη μεταφορά τους στο λ/σμό αποτελεσμάτων χρήσεως (98).

Στην περίπτωση που οι αποκλίσεις κατανέμονται ανάμεσα στα μένοντα και πωλημένα, το μέρος που προσαυξάνει ή μειώνει το κόστος απογραφής των μενόντων κοστολογικά αντιπροσωπεύει προσθετικό ή αφαιρετικό στοιχείο του κόστους, ενώ το υπόλοιπο ακολουθεί το λογιστικό χειρισμό των αποτελεσμάτων.

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

• **Κοστολογικά δεδομένα :**

Ας υποθέσουμε ότι την 1/7 στα βιβλία του μηχανουργείου ΖΗΤΑ δεν εμφανίζεται παραγωγή σε εξέλιξη και στις 31/7 από τα βιβλία και στοιχεία προκύπτουν τα ακόλουθα:

(α) Άμεσα υλικά και άμεση εργασία:

Αριθμός εντολής παραγωγής	Κόστος άμεσων υλικών	Κόστος άμεσης εργασίας
No 101	80.213	150.895
No102	128.516	209.606
No 103	96.225	163.255
No 104	<u>77.829</u>	<u>136.990</u>
		660.746

(β) Οι ώρες άμεσης εργασίας κατά τμήμα και εντολή παραγωγής έχουν εξής:

Εντολή Παραγωγής	T1	T2	T3	Σύνολο	
No 101	82	94	117	293	
No102	163	176	68	407	
No103	96	91	130	317	
No104	118	76	72	266	
		452	422	2=Z	<u>1.283</u>

(γ) Ο καταλογισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων γίνεται με βάση ώρες άμεσης εργασίας και με συντελεστές επιβαρύνσεως κατά τμήμα προκύπτουν με βάση τα κοστολογικά δεδομένα της περιόδου (ή προϋπολογιστικά) και οι οποίοι έχουν ως εξής: T1 = 600, T2 = 520 και T3 = 490

Εντολή Παραγωγής (συντ/στής 600)	T1 (συντ/στης 520)	T2 (συντ/στης 490)	T3 _	Σύνολα__
No101	82x600 = 49.200	94x520= 48.880	117x490= 57.330	155.410

Σύνολο **20.550** **6.600**

Οι πράξεις του Α' τριμήνου της κοστολογικής περιόδου ήταν οι εξής

1. Αγορές πρώτων υλών:

Πρώτη ύλη «Μ»

α) 43 τόνοι χ 4500

β) 24 τόνοι χ 5100

γ) 75 τόνοι χ 3900

Πρώτη ύλη «Ν»

α) 5000 γαλόνια χ 2,70

β) 8000 γαλόνια χ 2,40

γ) 7000 γαλόνια χ 3,60

2. Βιομηχανοποίηση πρώτων υλών:

Πρώτη ύλη «Μ» τόνοι 123, πρώτη ύλη «Ν», γαλόνια 16.200

3. Άμεση εργασία:

Τμήμα Ι ώρες 10.000 χ 45 και 2.000 χ 51,6

Τμήμα ΙΙ ώρες 4.000 χ 54 και 1.000 χ 60

4. Πραγματικά Γ.Β.Ε:

σταθερά

Συνολικά τμήματος Ι	δρχ.	123.600	70.000
---------------------	------	---------	--------

Συνολικά τμήματος ΙΙ	δρχ.	54.000	28.000
----------------------	------	--------	--------

Έναντι προϋπολογισθέντων

για το τμήμα Ι	δρχ.	126.000	
----------------	------	---------	--

και για το τμήμα ΙΙ	δρχ.	84.000	
---------------------	------	--------	--

5. Ποσοτικά στοιχεία παραγωγής:

Στο τμήμα Ι έχουν παραχθεί και μεταφέρθηκαν στο ΙΙ για συνέχιση των κατεργασιών 48 μερίδες και 12 μερίδες παρέμειναν σε εξέλιξη κατεργασμένες κατά 50% ως προς την εργασία και Γ.Β.Ε.

Στο τμήμα ΙΙ έχουν παραχθεί και μεταφέρθηκαν στην αποθήκη 40 μερίδες και παρέμειναν 8 μερίδες σε εξέλιξη κατεργασμένες κατά 75% ως προς την εργασία και Γ.Β.Ε.

4.3 Λογ/μος 95 (Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος)

Ορισμένες επιχειρήσεις εφαρμόζουν την μέθοδο της πρότυπης κοστολόγησης. Το πρότυπο κόστος προσδιορίζεται όπως έχει αναφερθεί και παραπάνω με βάση ακριβείς μετρήσεις και υπολογισμούς και αναφέρεται στο μέλλον. Οι αποκλίσεις οι οποίες αναπόφευκτα δημιουργούνται μεταξύ του πραγματικού και του απολογιστικού κόστους και του πρότυπου θα πρέπει να τακτοποιούνται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Δεν εφαρμόζουν όλες οι επιχειρήσεις πρότυπη κοστολόγηση, στην περίπτωση όμως που εφαρμόζουν τότε αυτές οι αποκλίσεις τακτοποιούνται στους υπολογισμούς του 95 με αντίστοιχη τακτοποίηση των υπόλοιπων λογαριασμών της Αναλυτικής λογιστικής. Ο λογαριασμός 95 αποτελεί μια σημαντική πηγή πληροφόρησης για τη διοίκηση εφόσον μέσω της ανάλυσης των αποκλίσεων πληροφορείται άμεσα για την απόδοση των διαφόρων κέντρων κόστους συμφωνά με τους στόχους τους οποίους έχει θέσει.

Στους υπολ/σμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος.

Για να εξασφαλίζεται η παρακολούθηση των αποκλίσεων κατά κέντρο κόστους, κατά φορέα κόστους ή κατά υπεύθυνο, προσαρμόζεται κατάλληλα η λογιστική παρακολούθηση των στοιχείων του ολικού πραγματικού κόστους κατά λειτουργία, τμήμα ή λειτουργική μονάδα, έτσι ώστε από τη σύγκριση του με το πρότυπο κόστος να προσδιορίζονται οι αποκλίσεις αυτές.

Οι λ/σμοί συγκεντρώσεως του κόστους (92 ή 93) χρεώνονται με το πραγματικό ύψος των κατ' είδος ή ομαδοποιημένων στοιχείων κόστους, εκτός, ίσως, από το κόστος των πρώτων υλών για τις οποίες η απόκλιση τιμής είναι δυνατό να προσδιορίζεται, είτε για εκείνες που αγοράζονται, είτε για εκείνες που αναλώνονται. Οι λ/σμοί αυτοί πιστώνονται με το πρότυπο κόστος, π.χ. των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων που παράγονται, με χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 94. Το υπόλοιπο που δημιουργείται στους λ/σμούς συγκεντρώσεως του κόστους αντιπροσωπεύει τις ολικές αποκλίσεις κόστους παραγωγής.

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Η ανάπτυξη του λ/σμού 95 γίνεται έτσι ώστε να βρίσκεται σε αρμονία με τη διάρθρωση των λ/σμών των κέντρων κόστους (92) και του κόστους παραγωγής (93).

- 90.02 "αγορές λογισμένες" με ης αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων γίνεται κατά την αγορά τους.
- 91.09 "αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)" με τις παραπάνω αρνητικές αποκλίσεις στις Περιπτώσεις που οι λ/σμοί των αποθεμάτων χρεώθηκαν με το πρότυπο κόστος.
- 92 "κέντρο κόστους" με τις αρνητικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λ/σμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.
- 93 "κόστος παραγωγής" με τις αρνητικές αποκλίσεις κόστους παραγωγής, όταν οι υπολ/σμοί του 93 χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους.
- 94 "αποθέματα" με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λ/σμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησής τους.
- 94 "αποθέματα" με τις θετικές αποκλίσεις που ανακοστολογούνται στο τέλος της χρήσεως, με τις οποίες μειώνεται το κόστος αποθεμάτων, που εμφανίζονται στην απογραφή με το πραγματικό τους κόστος.
- 98.99.02 "αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος" με το πιστωτικό υπόλοιπο του 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.
- 90.02 "αγορές λογισμένες" με τις θετικές αποκλίσεις τιμής ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων γίνεται κατά την αγορά τους
- 91.09 "αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστική)" με τις παραπάνω θετικές αποκλίσεις, όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το κόστος αγοράς.
- 92 "κέντρα κόστους" με τις θετικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λ/σμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.

- 93 "κόστος παραγωγής" με τις θετικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι υπολ/σμοί του 93 χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους.
- 94 "αποθέματα" με τις θετικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λ/σμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησής τους.
- 94 "αποθέματα" με τις αρνητικές αποκλίσεις, οι οποίες ενσωματώνονται στο κόστος των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, όταν τα αποθέματα εμφανίζονται στον ισολογισμό στο πραγματικό τους κόστος.
- 98.99.02 "αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος" με το χρεωστικό υπόλοιπο του 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

4.3.1 Έννοια και προσδιορισμός των αποκλίσεων

Πρότυπο κόστος είναι το κόστος που προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί (και συνεπώς είναι προκαθορισμένο) με βάση ακριβείς μετρήσεις και υπολογισμούς και συνεπώς είναι το *δέον να πραγματοποιηθεί* κόστος. Γι' αυτό και οι διαφορές μεταξύ πραγματικού και πρότυπου κόστους θεωρούνται αποτέλεσμα κατά το ακόλουθο σχήμα :

$$\text{Πρότυπο κόστος} - \text{Πραγματικό κόστος} = \pm \text{Αποκλίσεις}$$

και όταν:

$$\text{Πρότυπο κόστος} > \text{Πραγματικό κόστος} = \text{Διαφορά θετική (κέρδος)}$$

$$\text{Πρότυπο κόστος} < \text{Πραγματικό κόστος} = \text{Διαφορά αρνητική (ζημία)}$$

Οι αποκλίσεις αυτές προσδιορίζονται, κατά κανόνα, για τα εξής στοιχεία: τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες), την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, και οι οποίες αναλύονται παραπέρα ως εξής:

- Για τις πρώτες ύλες:
- Για την άμεση εργασία:
- Για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα:
 - § σε αποκλίσεις αποδόσεως
 - § σε αποκλίσεις τιμής
 - § σε αποκλίσεις αποδοτικότητας
 - § σε αποκλίσεις τιμής
 - § σε αποκλίσεις βαθμού απασχολήσεως
 - § σε αποκλίσεις αποτελεσματικότητας
 - § σε αποκλίσεις προϋπολογισμού

4.3.2 Αποτίμηση των αποθεμάτων απογράφης

Οι σύγχρονες βιομηχανικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το πρότυπο κόστος για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων και την , για εσωτερική χρήση, αποτίμηση αυτών. Το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα ιδεώδεις ή προϋπολογιζόμενο κόστος απαλλαγμένο από τις απώλειες και τα έξοδα που οφείλονται σε αναποτελεσματικότητα ή σε μη φυσιολογικές συνθήκες. Οι διαφορές μεταξύ πραγματικού (ιστορικού) και προτύπου κόστους καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, ο οποίος αποτελεί όργανο ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας και της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως. Το Πρότυπο κόστος μπορεί να εφαρμόζεται για την παρακολούθηση την:

Αποτίμηση των πρώτων υλών

Τόσο ως προς την εισαγωγή όσο και ως προς την εξαγωγή αυτών από τις οικείες λογιστικές αποθήκες, οι οποίες μπορούν να τηρηθούν κατά ποσότητα, αφού όλες οι εισαγωγές και εξαγωγές καταχωρούνται με την ίδια standard τιμή. Γίνεται δεκτό ότι το πρότυπο κόστος έχει εσωτερική αξία για την επιχείρηση και δεν είναι δυνατό να χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων που γίνεται για τη σύνταξη των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων.

Κατά την Πρότυπη μέθοδο τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι οι

αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα ή μη αναλωμένα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα, με ένα ποσό για κάθε κατηγορία αποθέματος που αντιστοιχεί στους πρωτοβαθμίους της ομάδας²

Οι λ/σμοί των πρώτων υλών τηρούνται στο πρότυπο κόστος στην περίπτωση που ο προσδιορισμός των αποκλίσεων και οι εγγραφές απεικονίσεως τους γίνονται κατά την αγορά.

Εξάλλου, σύμφωνα με την ισχύουσα εμπορική νομοθεσία και τους κανόνες αποτιμήσεως του Ε.ΓΛΣ, οι πρώτες ύλες υποτιμούνται στο πραγματικό κόστος. Για το λόγο αυτόν οι αποκλίσεις μεταξύ πρότυπων και πραγματικών τιμών πρώτων υλών πρέπει να κατανέμονται μεταξύ των ποσοτήτων που βιομηχανοποιήθηκαν στη διάρκεια της χρήσεως και εκείνων που παραμένουν ως απόθεμα στο τέλος της χρήσεως. Σε περίπτωση που η κατανομή των αποκλίσεων κατ'είδος και μονάδα αποθεμάτων είναι αδύνατη ή δεν κρίνεται **σκόπιμη**, οι αποκλίσεις που αντιστοιχούν στα πωλημένα αποθέματα καταλήγουν τελικά στο λ/σμο 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως", ενώ οι αποκλίσεις που **αντιστοιχούν** στα αποθέματα απογράφης εμφανίζονται σε ειδικούς υπολ/σμούς των αποθεμάτων αυτών (94) συγκεντρωτικά ή κατά κατηγορίες και κατά τη νέα χρήση ακολουθούν την τύχη των νέων αποκλίσεων.

Αποτίμηση των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων

Σε περίπτωση που τα αποθέματα έτοιμων και ημιτελών προϊόντων παραλαμβάνονται και καταχωρούνται στους οικείους υπολ/σμούς αποθεμάτων του 94 σε τιμές πρότυπου κόστους και κατά την απογραφή τέλους χρήσεως αποτιμούνται σε τιμές πραγματικού κόστους, η ολική απόκλιση του κόστους παραγωγής κατανέμεται ανάμεσα στα πωλημένα και στα αποθέματα απογράφης τέλους χρήσεως.

Σχετικά με τον τρόπο αντιμετώπισεως των δυσκολιών ή την αδυναμία κατανομής των αποκλίσεων, π.χ. του κόστους παραγωγής κατά μονάδα προϊόντων, εφαρμόζονται τα όσα αμέσως παραπάνω αναφέρθηκαν σχετικά με την κατανομή των αποκλίσεων των πρώτων υλών.

4.4 Η μεταφορά των αποκλίσεων στα αποτελέσματα

Στο τέλος κάθε χρήσης στους υπό λογαριασμούς του λογαριασμού 98 Αναλυτικά Αποτελέσματα συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών. Ο λογαριασμός 98 είναι υποχρεωτικός. Συγκεκριμένα, το τελικό αποτέλεσμα χρήσης το οποίο συμφωνεί απόλυτα με το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής 86 Αποτελέσματα χρήσης. Στο λογαριασμό 98.99 Αποτελέσματα Χρήσης μεταφέρονται :

- Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα από τους υπολογαριασμούς μικτών αποτελεσμάτων του 96.
- Το κόστος των λειτουργιών Διοίκησης, Έρευνας και Ανάπτυξης, Χρηματοοικονομικής και Διάθεσης που προέρχονται από τα κέντρα κόστους (92) και βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα.
- Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, στην περίπτωση που εφαρμόζεται η πρότυπη κοστολόγηση , από τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 95.
- Οι διαφορές απογράφων και καταλογισμού από τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 97
- Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών 81- 85 τα οποία έχουν μεταφερθεί στην Αναλυτική Λογιστική μέσω του λογαριασμού 90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα.
- Από τους ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του 92 το τυχόν κόστος υποαπασχόλησης – αδρανείας (έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα.)

Η κίνηση του λογαριασμού 98.99 απεικονίζεται ως εξής

98.99. Αποτελέσματα Χρήσης			
Ο ακόλουθοι υπολογαριασμοί του 98.99 Χρεώνονται:		Ο ακόλουθοι υπολογαριασμοί του 98.99 πιστώνονται:	
98.99.00	Με πίστωση του 96.22 Μικτές Ζημίες Εκμετάλλευσης του	98.99.00	Με χρέωση του 96.22. Μικτά Κέρδη Εκμετάλλευσης 9εάν το υπόλοιπο του 96.22, είναι

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

			πιστωτικό)
98.99.XXX	Με πίστωση του 92.00	98.99.04.01	Με χρέωση του 90.08. Έκτακτα και Ανόργανα, Έσοδα (λογαριασμός 81.01)
98.99.01.00	Με πίστωση του 92.01 Έξοδα Διοίκησης	98.99.04.03	Με χρέωση του 90.08 Έκτακτα Κέρδη (λογαριασμοί 81.03
98.99.01.01	Με πίστωση του 92.02 Έξοδα Έρευνας και Ανάπτυξης	98.99.05.01	Με χρέωση του 90.08 Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων λογαριασμός 82.01)
98.99.01.02	Με πίστωση του 92.03 Έξοδα Διάθεσης	98.99.07	Με χρέωση του 90.08 Έσοδα από Προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων (λογαριασμός 84)
98.99.01.03	Με πίστωση του 92.04 Χρηματοοικονομικά έξοδα		
98.99.04.00	Με πίστωση του 90.08 Έκτακτα και Ανόργανα Έξοδα (λογαριασμός 81.00)		
98.99.04.02	Με πίστωση του 90.08 Έκτακτες Ζημιές		

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

	(λογαριασμός 81.02)
98.99.05.00	Με πίστωση του 90.08 Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων (λογαριασμός 82.00)
98.99.06	Με πίστωση του 90.08 Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους (λογαριασμός 83)
98.99.08	Με πίστωση του 90.08. Μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος Αποσβέσεις (λογαριασμός 85)

Υποστηρίζεται μερίδα στελεχών επιχειρήσεων και λογιστών δεν αποδέχεται την άποψη του επιμερισμού των αποκλίσεων στους λογαριασμούς «πρότυπου κόστους». Η μερίδα αυτή των στελεχών και κοστολόγων θεωρεί, αντίθετα την άποψη, ότι «αληθινό» είναι το «πρότυπο κόστος» και όχι το πραγματικό (το πραγματοποιούμενο).

Κατά συνέπεια σύμφωνα πάντοτε με την άποψη αυτή, οι εκτροπές αποκλίσεις από το «πρότυπο» κόστος εκφράζουν αδυναμίες της παραγωγικής διαδικασίας. Με άλλα λόγια σπατάλες υλικών και εργατικών και γενικά αντιπαραγωγικές ενέργειες. Για τους λόγους αυτούς δεν είναι σωστό οι αποκλίσεις αυτές να επί μερίζονται στους λογαριασμούς πρότυπου κόστους. Δηλαδή να αυξάνουν τους λογαριασμούς των αποθεμάτων και να εμφανίζονται στον ισολογισμό.

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Αντί λοιπόν οι αποκλίσεις να επιμερίζονται στους λογαριασμούς κόστους πρέπει να μεταφέρονται στο αποτέλεσμα. Να βαρύνουν το αποτέλεσμα της περιόδου χαρακτηριζόμενες ως κόστος περιόδου.

Έτσι η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στο «αληθινό» στο «πρότυπο» κόστος.

Παράδειγμα:

Η καρτέλα πρότυπου κόστους του προϊόντος χ έχει όπως πιο κάτω:

1. Πρώτη ύλη Υ (2 μονάδες) Χ πρότυπη τιμή μονάδα (200ευρω)	= 400€
2. Άμεσα ημερομίσθια (ώρες 4) Χ πρότυπο ωρομίσθ. (500 ευρώ)	= 2000€
3. Γενικά Βιομηχ. Κόστη (ώρες 4) Χ (150 ευρώ) πρότυπος συντελεστής	= 600€
Πρότυπο κόστος προϊόντος χ	= 3.000€

Για την παραγωγή 8.000 μονάδων προϊόντων χ κατά το έτος 19 χ 0

1. 1 Αγοράσθηκαν 20.000 μονάδες πρώτης ύλης Υ προς 202 ευρώ κατά μονάδα εκ των οποίων αναλώθηκαν για την πιο άνω παραγωγή 17.000 μονάδες.
2. Πραγματοποιήθηκαν 33.000 ώρες άμεσης εργασίας. Πραγματικό ωρομίσθιο 504 ευρώ
3. 3. Πραγματοποιήθηκαν (αναλώθηκαν) Γενικά Βιομηχ. Κόστη 4.900.000.ευρω
4. Εκ των 8.000 μονάδων προϊόντος χ πωλήθηκαν οι 6.000 μονάδες προς 6.000 ευρώ κατά μονάδα.
5. Οι δαπάνες Διοίκησης και Διάθεσης ανήλθαν στα 4.000.000 ευρώ Σημείωση Δεν υπήρχε αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένου προϊόντος, ούτε (παρέμεινε) τελικό.

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Έτσι προσδιορίζονται οι αποκλίσεις και να γίνουν οι κατάλληλοι Λογιστικοί χειρισμοί τακτοποίησης τούτων.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
94	Αποθέματα	4.000.000	
94.00	Πρώτες και βοηθητικές ύλες		
94.04.00	Πρώτη Ύλη Υ		
95	Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος	40.000	
95.00	Αποκλίσεις πρώτων υλών		
95.00.00	Αποκλίσεις τιμής πρώτων υλών		
90	Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι Λογ/σμοί		4.040.000
90.02	Αγορές Λογισμένες		
90.02.04	Πρώτες και βοηθητικές Ύλες Λογισμένες		
Μεταφορά από τη Γενική Λογιστική της αξίας των Αγορών (από το λογαριασμό της ομάδας 2 (λ.24 πρώτες και βοηθ. ύλες-Υλικά συσκευασίας). Εντοπισμός και καταχώρηση της απόκλισης τιμής των πρώτων υλών.			
93	Κόστος παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη)	3.200.000	
93.00	Κόστος παραγωγής προϊόντος α		
95	Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος	200.000	
95.00	Αποκλίσεις πρώτων υλών		
95.00.01	Αποκλίσεις αποδόσεως πρώτων υλών		
94			Αποθέματα
3.400.000			
94.04	Πρώτες και Βοηθ. ύλες		
94.04.00	Πρώτη ύλη χ		
	Αναλώσεις πρώτης ύλης χ κατά τη περίοδο		
93	Κόστος παραγωγής (Παραγ. σε εξέλιξη)	16.000.000	
93.00	Κόστος παραγωγής προϊόντος α		
95	Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος	632.000	

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

95.01 Αποκλίσεις άμεσης εργασίας
 95.01.00 Αποκλίσεις τιμής άμεσης εργασίας 132.000

Εις μεταφορά

Εκ μεταφορά

95.01.10 Αποκλίσεις, αποδόσεως, άμεσης,
 εργασίας 500.000

90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενο Λογ. 16.632.000

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογ/να

90.06.00 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού Λογισμένα

Μεταφορά από τη Γενική Λογιστική (λογ. 60) των αμέσων εργατικών. Εντοπισμός και εγγραφή των αποκλίσεων των άμεσων εργατικών.

93 Κόστος παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη) 4.800.000

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος α

92

Κέντρα κόστους

4.800.000

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.99 Καταλογισμένο (έμμεσο) κόστος λειτουργίας παραγωγής

Ο αντίθετος ειδικός λογισμός 92.00.99 «καταλογισμένο (έμμεσο) κόστος λειτουργίας παραγωγής λειτουργεί για την ενσωμάτωση στους φορείς κόστους του λογαρ. 93 εμμέσου βιομηχανικού κόστους προϋπολογισμένου (βάσει ασυντέλεστου).

92 Κέντρα Κόστους 8.900.000

92,00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής 4.900.000

92.00.00

92.00.01

92.00.02

92.01 Έξοδα λειτουργίας διοικήσεως 1.500.00

92.01.00

92.01.01

92.01.02

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως 2.500.000

92.03.00

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

92.03.01

90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι Λογμοί 8.900.000

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος Λογ/να

90.06.00

Εις μεταφορά

Εκ μεταφορά

90.06.01

90.06.02

Μεταφορά των οργανικών εξόδων από Γενική Λογιστική (ομάδα 6) ως Φύλλο μερισμού περιόδου.

92 Κέντρα Κόστους 4.800.000

92.00 Έξοδα Λειτουργίας παραγωγής

92.00.99 Καταλογισμένο (έμμεσο) κόστος λειτ. παραγωγής

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος 100.000

95.02 Αποκλίσεις Γεν. Βιομ. Εξόδων (κοστών)

92 Κέντρα Κόστους 4.900.000

92.00 Έξοδα λειτουργ. παραγωγής 92.00.00 92.00.01 92.00.02

95 95.02

Τακτοποίηση των ειδικών λογαριασμών του 92.00. Εντοπισμός και εγγραφή της (συνολικής) αποκλίσεως των Γενικών Βιομηχ. Εξόδων (Κοστών).

94 Αποθέματα 24.000.000

94.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.01.00 Προϊόντα έτοιμα 94.01.00.00 Προϊόν α

93 Κόστος παραγωγής (Παραγ. σε εξέλιξη) 24.000.000

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος α

Πρότυπο κόστος ετοιμών προϊόντων περιόδου (8000 μ. προϊόντος α)

90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί 36.000.000

90.07 Οργανικά Έσοδα κατ' είδος Λογισμένα

90.07.01 Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτ. Λογισμένες

96 Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά αποτελέσματα 36.000.000

96.01 Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

96.01.00 Πωλήσεις ετοιμών προϊόντων
 Μεταφορά εσόδων από τη Γενική Λογιστική (λογ. 71)

-----		-----	
96	Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		18.000.000
96.20	Κόστος παραγωγής πωλημένων		
96.20.01	Κόστος (παραγ.) πωλημένων ετοιμών και Ημιτελών		
94	Αποθέματα		18.000.000
94.01	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		
94.01.00	Προϊόντα έτοιμα		
	Κόστος παραγωγής 6000 μον. προϊόντος α (πρότυπο)		

-----		-----	
96	Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		36.000.000
96.01	Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών		
96.01.00	Πωλήσεις ετοιμών προϊόντων		
96	Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		36.000.000
96.22	Μικτά Αναλ. Αποτελ. Εκμ/σεως		
96.22.01	Μικτά Αναλ» Αποτ. Προϊόντων ετοιμών και ημιτελών		
	Μεταφορά εσόδων για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος		

-----		-----	
95	Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος		324
95.00	Αποκλίσεις πρώτων υλών		
95.00.01	Αποκλίσεις αποδόσεως πρώτων υλών		
94	Αποθέματα		10.644
94.04	Πρώτες και βοηθητικές ύλες		
94.04.00	Πρώτη ύλη χ	967	
94.01	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		
94.01.00	Προϊόντα έτοιμα		
94.01.00.00	Προϊόν α	9677	
96	Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		29.032
96-20	Κόστος Παραγωγής πωλημένων		
95	Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος		
40.000			
95.00	Αποκλίσεις πρώτων υλών		

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

95.00.00 Αποκλίσεις τιμής πρώτων υλών
 Μερισμός αποκλίσεως τιμής πρώτων υλών, ως σχετικός πίνακας μερισμού.

-----		-----	
94	Αποθέματα		233.081
94.01	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		
96	Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		699.243
96.20	Κόστος παραγωγής πωλημένων		
96.20.01	Κόστος πωλημένων ετοιμών και ημιτελών		
95	Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος		932.324
95.00	Αποκλίσεις πρώτων υλών ,		
95.00.01	Αποκλίσεις αποδόσεως πρώτων υλών 200324		
95.01	Αποκλίσεις άμεσης εργασίας		
95.01.00	Αποκλίσεις τιμής αμ. εργ. 132000		
95.01.10	Αποκλίσεις αποδόσ. αμ. εργ. 500000		
95.02	Αποκλίσεις Γεν. Βιομηχ. εξ. 100.000		

Επιμερισμός αποκλίσεων στους λογαριασμούς αποθεμάτων και στο κόστος των πωλημένων, ως ο σχετικός πίνακας

-----		-----	
96	Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά αποτελέσματα		18728.275
96.22	Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		
96.22.01	Μικτά Αναλυτ. Αποτελέσμ. Προϊόντων ετοιμών και ημιτελών		
96	Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά αποτελέσματα		18.728.275
96.20	Κόστος παραγωγής πωλημένων		
96.20.01	Κόστος πωλημένων ετοιμών και ημιτελών		

Μεταφορά του κόστους παραγωγής των πωλημένων 6000 μον. προϊόντος α για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος

-----		-----	
96	Έσοδα-Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		17.271.725
96.22	Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		
96.22.01	Μικτά Αναλ. Αποτ. προϊόντων ετοιμών και ημιτελών		
98	Αναλυτικά αποτελέσματα		17.271.725
98.99	Αποτελέσματα Χρήσεως		
98.99.00	Μικτά Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσ.		

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Μικτό κέρδος περιόδου

-----		-----	
98	Αναλυτικά αποτελέσματα		1.500.000
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως		
98.99.01	Έξοδα που βαρύνουν τα Μικτά Αποτ. Εκ- μεταλλ.		
98.99.01.00	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας		
92	Κέντρα Κόστους		1.500.000
92.01	Έξοδα Λειτουργίας Διοικήσεως		
92.01.00			
92.01.01			
92.01.02			

Μεταφορά Κόστους Διοικητικής Λειτουργίας

-----		-----	
98	Αναλυτικά Αποτελέσματα		2.500.000
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως		
98.99.01	Έξοδα που βαρύνουν τα Μικτά Αποτελ.Εκμεταλλ.		
98.99.01.02	Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως		
92		Κέντρα	Κόστους
2.500.000			
92.03	Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως		
92.03.00			
92.03.01			
92.03.02			

Μεταφορά Κόστους Λειτουργίας Διαθέσεως

-----		-----	
90	Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι Λογ/σμοί		29.572.000
90.02	Αγορές Λογισμένες		
90.02.04	Πρώτες και βοηθ. ύλες Λογισμένες	4.040.000	
90.06	Οργανικά έξοδα και είδος Λογ/να		
90.06.00	Αμοιβές και έξοδα προσωπ. Λογ/να	16.632.000	
90.06.01			
90.06.02			
29.572.000			

98	Αναλυτικά Αποτελέσματα	17.271.725
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως	
98.99.00	Μικτά Αποτελέσματα εκμεταλλ. 98	
	98ΑναλυτικάΑποτελέσματα	4.000.000
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως	
98.99.01	Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά Αποτελέσματα εκμ.	
98.99.01.00	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργ. 1.500.000	
98.99.01.02	Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως 2.500.000	
	94Αποθέματα	
	6.843.725	
94.01	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή 6.242.758	
94.01.00	Προϊόντα έτοιμα	
94.04	Πρώτες και Βοηθ.ύλες	
94.04.00	Πρώτη ύλη χ 600.967	
	90 Διάμεσοι-Αντικρ. Λογ/σμοί	3.600.000
90.07	Οργανικά έξοδα και είδος Λογ/να	
90.07.01	Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών Λογισμένες 3.600.000	
	Εγγραφή κλεισίματος Αναλυτικής Λογ/κής	
	Η Κατάσταση εκμετάλλευσης	
	(κατά την άποψη επιμερισμού των αποκλίσεων στους λογαριασμούς κόστους και στον λογ/σμό κόστος πωληθέντων)	
	Έσοδα πωλήσεων 36.000.000	
	- Κόστος Παραγωγής Πωληθέντων- 18.728.275	
	Μικτό Κέρδος 17.271.725	
	- Δαπάνες διοίκησης + Διάθεσης -4.000.000	
	Λειτουργικό κέρδος 13.271.725	

4.5 Περιορισμοί της πρότυπης κοστολόγησης

Η πρότυπη κοστολόγηση και η ανάλυση των αποκλίσεων χρησιμοποιούνται από τις αρχές του 19ου αιώνα. Από τότε, η ακολουθούμενη μεθοδολογία και η

έμφαση της πρότυπης κοστολόγησης έχει επεκταθεί και εξελιχθεί προκειμένου να ενσωματώσει τις μεταβαλλόμενες προσεγγίσεις αναφορικά με τη χρησιμότητα της εργαλείο πληροφόρησης στο πλαίσιο της διοικητικής λογιστικής για τη λήψη «κράσεων. Τα τελευταία χρόνια, η θεώρηση της συνεχούς βελτίωσης (continuous improvement) η οποία δίνει έμφαση στη συνεχή προσπάθεια επίτευξης βελτιωμένων επιπέδων επιχειρηματικής αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας έχει προταθεί ως το καταλληλότερο εργαλείο για αυτούς τους σκοπούς σε σχέση με την πρότυπη κοστολόγηση. Ο λόγος είναι ότι ία πρότυπα μπορούν να αντιμετωπισθούν ως μια στατική βάση σύγκρισης των πραγματικών γεγονότων, ο βασικός στόχος των οποίων είναι ο έλεγχος συμμόρφωσης και η εξάλειψη τυχόν αποκλίσεων, προσέγγιση που σε ορισμένα σημεία είναι περιοριστική και αναστολή προς την κατεύθυνση της βελτίωσης της αποδοτικότητας των επιχειρήσεων.

Η έμφαση που δίνεται στην αιτιολόγηση των αποκλίσεων μπορεί να έχει αρνητικές επιπτώσεις στον τρόπο που συμπεριφέρονται τα στελέχη. Πιο συγκεκριμένα, στην προσπάθεια του ένα στέλεχος να βελτιώσει τις δικές του αποκλίσεις μπορεί να επηρεάσει αρνητικά τις αποκλίσεις κάποιου άλλου στελέχους καθώς και την επιχείρηση στο σύνολο της. Το πρόβλημα αυτό περιορίζεται όταν τα στελέχη έχουν γνώση των γενικότερων επιπτώσεων των ενεργειών τους σε επιχειρηματικό επίπεδο καθώς και όταν οι αποκλίσεις δεν χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση με τη στενή έννοια της απόδοσης των ευθυνών και του ελέγχου, αλλά περισσότερο ως πληροφοριακό στοιχείο υποστήριξης για τη λήψη αποφάσεων.

Δεν θα πρέπει να αγνοείται το γεγονός ότι οι αποκλίσεις προσφέρουν ενδείξεις αλλά όχι συμπεράσματα. Για το λόγο αυτό όλες οι σημαντικές αποκλίσεις, είτε ευμενείς είτε δυσμενείς, θα πρέπει να αναλύονται προκειμένου να προσδιορίζονται οι αιτίες πρόκλησης τους, να αυξάνεται ο βαθμός μάθησης της επιχείρησης και να προσδιορίζονται παράλληλα βελτιωτικές ενέργειες, θα πρέπει να σημειωθεί ότι μια ευμενής απόκλιση δεν είναι κατά ανάγκη "καλά νέα", Ωστόσο, το ποιες αποκλίσεις είναι σημαντικές και θα πρέπει να αναλύονται σε μεγαλύτερο βάθος είναι ένα θέμα το οποίο δεν μπορεί να λάβει μια μονοσήμαντη απάντηση αλλά ορίζεται από την επιχείρηση. Για παράδειγμα, οι επιχειρήσεις μπορεί να θέσουν ένα ποσό απόκλισης σε απόλυτο ποσό ή ένα ποσοστό απόκλισης από το πρότυπο κόστος ή συνδυασμό των δύο αυτών παραμέτρων, άνω των οποίων η απόκλιση θα πρέπει να αναλύεται

περισσότερο. Για παράδειγμα μια απόκλιση 4% στο πρότυπο κόστος των πρώτων υλών της τάξης του €1.000.000, δηλαδή το ποσό των €40.000 είναι περισσότερο σημαντική από μια απόκλιση 20% στο πρότυπο κόστος επισκευών ύψους € 10.000 που αντιστοιχεί σε απόκλιση € 2.000. Αποκλίσεις που βρίσκονται εντός των ορίων που θέτει η επιχείρηση μπορεί να θεωρούνται φυσιολογικές και να μην απαιτείται επιπρόσθετη ανάλυση ή αιτιολόγηση από την πλευρά των στελεχών.

Μετά τον προσδιορισμό των σημαντικών αποκλίσεων και κατά τη της αιτιολόγησης τους δημιουργούνται μια σειρά ερωτημάτων όπως αποκλίσεις οφείλονται στην επίδραση τυχαίων παραγόντων ή στην επίδραση του πληθωρισμού στις τιμές των εισαγόμενων πρώτων υλών από περιοχές ασταθείς οικονομικές συνθήκες ή στην έλλειψη ελεξιμότητας από την πλευρά των στελεχών ορισμένων κατηγοριών Γ.Β.Ε, κτλ. Τα προβλήματα αυτά θα μπορούσαν να αντιμετωπιστούν στην περίπτωση που η κάθε απόκλιση χωρίζονταν σε απόκλιση σχεδιασμού (*planning variance*)), δηλαδή σε απόκλιση που οφείλεται σε λάθος ή μη ακριβή εκτίμηση του προτύπου κόστους και σε λειτουργική απόκλιση (*operational variance*), δηλαδή σε απόκλιση που οφείλεται επιχειρησιακούς παράγοντες. Ωστόσο, η προσέγγιση αυτή με τη σειρά ως συνέπεια το σύστημα της κοστολόγησης να γίνεται περισσότερο πολύπλοκο.

Ο τρόπος με τον οποίο υπολογίζονται οι αποκλίσεις για ιστορικού δίνει ιδιαίτερη έμφαση στις αποκλίσεις της άμεσης εργασίας. Ωστόσο, ορισμένες περιπτώσεις το κόστος των άμεσων εργατικών αντιστοιχεί σε ένα μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής εν συγκρίσει με κόστος των πρώτων υλών, το κόστος του μηχανολογικού εξοπλισμού και της τεχνολογίας. Η έμφαση που μπορεί να δοθεί στην εξάλειψη των αποκλίσεων άμεσης εργασίας σε τέτοιες συνθήκες παραγωγής δεν είναι προς τη διεύθυνση και δεν είναι κατάλληλη για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο κάθε ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Επίσης, η σύγκριση των απολογιστικών στοιχείων της επιχείρησης με πρότυπα που έχουν υπολογιστεί εσωτερικά, πολλές φορές αποστασιοποιεί τη επιχείρηση από τις ανταγωνιστικές συνθήκες που επικρατούν στον όταν η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα της υπολείπονται εκείνων της αγοράς. Για

το σκοπό αυτό, τα πρότυπα που ορίζονται μπορεί να υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη ως σημεία αναφοράς τα πρότυπα του κλάδου.

Τέλος, στην περίπτωση που δημιουργηθούν κατά τη διάρκεια επιχειρηματικής λειτουργίας απρόοπτες καταστάσεις, υπάρχει πολύ σοβαρή περίπτωση το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης να μη μπορεί να ανταπεξέλθει στις νέες συνθήκες. Για παράδειγμα, μια απρόβλεπτη σημαντική αύξηση της ζήτησης μπορεί να οδηγήσει, τουλάχιστον βραχυπρόθεσμα, σε αύξηση της υπερωριακής εργασίας και σε βιαστικές αγορές πρώτων υλών με διαφορετικούς, συνήθως λιγότερο ευνοϊκούς όρους απ' ότι υπαγορεύουν τα πρότυπα.

Εφόσον αυτές απρόοπτες αυτές καταστάσεις δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό τύπων θα οδηγήσουν στη δημιουργία σημαντικών δυσμενών αποκλίσεων. Τα ερωτήματα τα οποία δημιουργούνται σε τέτοιες περιπτώσεις είναι εάν τα στελέχη θα προτιμήσουν να αποφύγουν να ανταποκριθούν στην αυξημένη ζήτηση για να μην παρουσιάσουν δυσμενείς αποκλίσεις, συμπεριφορά που είναι εις βάρος των συμφερόντων της επιχείρησης, καθώς και ο βαθμός στον οποίο οι αποκλίσεις αυτές είναι πραγματικά ελεγχόμενες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ
ΈΛΕΓΧΟΣ ΜΕ ΤΟΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΚΑΙ
ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΈΛΕΓΧΟΣ ΜΕ ΤΟΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ

Σχέση προϋπολογισμού και προτύπου Κόστους

Τόσο το Προϋπολογιστικό όσο και το Πρότυπο είναι Προκαθορισμένο Κόστος. Το προϋπολογιστικό προσπαθεί να προσδιορίσει το “που θα φτάσει” το κόστος ενώ το πρότυπο προσδιορίζει το “που πρέπει να φθάσει” . Στο Προϋπολογιστικό κυριαρχεί το στοιχείο της πείρας του παρελθόντος, ενώ στο πρότυπο τα στοιχεία του παρελθόντος λαμβάνονται υπόψη εφ’ όσον υποστούν “κριτική ανάλυση”. Η απόκλιση του πραγματικού από το Προϋπολογιστικό κόστος συνιστά “κόστος” ενώ η απόκλιση του πραγματικού από το πρότυπο συνιστά “Αποτέλεσμα” (Κέρδος ή Ζημία)

Το πρότυπο κόστος διαφέρει από το προϋπολογιστικό κόστος στα εξής:

1. Με το προϋπολογιστικό κόστος επιδιώκεται να προσδιοριστεί το ποσό στο οποίο θα ανέλθει το πραγματικό κόστος του προϊόντος και χρησιμοποιείται για τον καθορισμό των τιμών πωλήσεως. Κάθε απόκλιση αυτού από το πραγματικό κόστος συνιστά κόστος και στο τέλος της περιόδου, όταν εφαρμόζεται προϋπολογιστική κοστολόγηση, γίνονται εγγραφές προσαρμογής στο πραγματικό κόστος.
2. Ενώ το πρότυπο κόστος έχει σκοπό να καθορίσει το ποσό στο οποίο πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος δηλαδή στο πρότυπο κόστος κυριαρχεί το «δεοντολογικό» στοιχείο. Κάθε απόκλιση του προτύπου από το πραγματικό κόστος συνιστά αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) και μεταφέρεται στα Αποτελέσματα Χρήσης.
3. Το προϋπολογιστικό και το πρότυπο κόστος όταν καταρτίζονται λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία από το παρελθόν, αλλά τα δεδομένα από το παρελθόν κατά την κατάρτιση του προτύπου κόστους λαμβάνονται υπόψη αφού προηγουμένως γίνει κριτική ανάλυση, η οποία φέρει σε φως τα πέραν του ομαλού πραγματοποιημένα έξοδα.

4. Κατά την κατάρτιση του προτύπου κόστους γίνονται συντμήσεις στα έξοδα αυτού .

Ελαστικοί προϋπολογισμοί εξόδων

Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί εξόδων αφορούν , κατά κανόνα , το λειτουργικό κόστος ή ομαδοποιημένα κατ' είδος έξοδα, όπως είναι τα Γ.Β.Ε. Το ομαδοποιημένο αυτό κόστος αποτελείται από έξοδα κατ' είδος ή κατά προορισμό, μεταβλητά, ημι - μεταβλητά ή σταθερά, τα οποία προηγούμενα, με τη χρησιμοποίηση στατικών ή εμπειρικών μεθόδων, έχουν διαχωριστεί σε σταθερό και μεταβλητό μέρος. Οι προϋπολογισμοί αυτοί καλούνται ελαστικοί προϋπολογισμοί, επειδή έχουν τη δυνατότητα να προσαρμόζονται σε κάθε βαθμό της μεταβαλλόμενης απασχολήσεως του τμήματος, της λειτουργίας ή και ολόκληρης της οικονομικής μονάδας . Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί των Γ.Β.Ε καταρτίζονται χωριστά για κάθε τμήμα ή λειτουργική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας. Για την αναλυτική κατάρτιση αυτήν των ελαστικών προϋπολογισμών, βασική προϋπόθεση είναι η ύπαρξη επαρκών στοιχείων του παρελθόντος, δηλαδή ενός καλά οργανωμένου αρχείου του κόστους, που να ενημερώνεται συνέχεια. Η εργασία αυτή γίνεται πάντα σε συσχετισμό με την αντίστοιχη απασχόληση του τμήματος, της λειτουργίας κλπ.. Τα μεγέθη των Γ.Β.Ε εξομαλύνονται, ώστε να απαλλάσσονται από τυχόν ανώμαλα στοιχεία, και προσαρμόζονται στις συνθήκες που αναμένεται να ισχύσουν κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου και στην πρότυπη απασχόληση του τμήματος που αφορούν.

Ελαστικός είναι ο προϋπολογισμός που αναφέρεται λαμβάνοντας υπόψη δυο βασικές παραμέτρους: ,,

- μεταβλητά κόστη τα οποία μεταβάλλονται ανάλογα με κάποιο μέγεθος Zu Θεωρείται η αιτία μεταβολής τους, για παράδειγμα το ύψος των πωλητών, οι ώρες άμεσης εργασίας, οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων, και
- σταθερά κόστη τα οποία παραμένουν αμετάβλητα στο πλαίσιο ενός προκαθορισμένου εύρους δραστηριότητας.

Για τα μεταβλητά κόστη αναπτύσσεται ο αλγόριθμος του προϋπολογισμού (budget formula) για κάθε κατηγορία δαπανών, ο οποίος περιγράφει τη σχέση μεταξύ της δαπάνης και του επιπέδου δραστηριότητας. Για τα σταθερά κόστη αναπτύσσεται αλγόριθμος εφόσον τα σταθερά κόστη εξ' ορισμού δεν μεταβάλλονται σε σχέση με το επίπεδο δραστηριότητας. Συνοπτικά οι ελαστικοί προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται για δύο βασικούς σκοπούς:

Επιτρέπουν την ανάπτυξη εναλλακτικών σεναρίων για τη διενέργεια ανάλυσης ευαισθησίας προκειμένου να διαγνωστεί το εύρος στο οποίο θα κυμανθεί το αποτέλεσμα μιας μελλοντικής δραστηριότητας. Επιτρέπουν την αποτελεσματική σύγκριση με τα πραγματικά ποσά (απολογισμός) προκειμένου να υπολογισθούν αποκλίσεις. Ειδικότερα, επιτρέπουν να διαγνωσθεί πόσο διαφέρει ο απολογισμός σε σχέση με το τί θα έπρεπε να επιτευχθεί (αποτέλεσμα, κόστος, έσοδα) με βάση το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας λαμβάνοντας υπόψη τους προϋπολογιστικούς στόχους.

Προϋπολογισμός αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος

Στην συνέχεια παρουσιάζονται οι βασικές αποκλίσεις (variance) που μπορούν να υπολογιστούν όσον αφορά τους προϋπολογισμούς. Οι αποκλίσεις αυτές μπορούν να προσδιορισθούν ανεξαρτήτως του αντικειμένου του προϋπολογισμού. Για παράδειγμα, μπορούν να υπολογιστούν για το κόστος παραγωγής, το κόστος ενός τμήματος της επιχείρησης (κέντρου κόστους), το περιθώριο συμμετοχής, ή το μικτό κέρδος ενός κέντρου κέρδους, το μικτό κέρδος της επιχείρησης, η ακόμη και το καθαρό της κέρδος.

Οι προκλήσεις που μπορούν να υπολογιστούν μεταξύ προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων ποσών είναι τρεις, εκ των οποίων η πρώτη είναι πρωταρχική και οι επόμενες δύο αποτελούν ανάλυση της.

Συνολική απόκλιση προϋπολογισμού

Η πρώτη απόκλιση υπολογίζεται μεταξύ των ποσών που έχουν προϋπολογισθεί για ένα συγκεκριμένο επίπεδο δραστηριότητας) και των πόσων που πραγματικά επιτεύχθηκαν . Η απόκλιση αυτή ονομάζεται Συνολική Απόκλιση Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται ως εξής:

$$\begin{array}{c} \text{Συνολική απόκλιση} \\ = \\ \text{Πραγματοποιηθέντα Στατικός προϋπολογισμού ποσά} \\ - \\ \text{προϋπολογισμός} \end{array}$$

Η συνολική απόκλιση μπορεί να χωρισθεί σε δύο επιμέρους αποκλίσεις:

- Την απόκλιση δαπάνης
- Την απόκλιση όγκου

Απόκλιση δαπάνης προϋπολογισμού

Η απόκλιση δαπάνης υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ των ποσών που πραγματικά επιτεύχθηκαν και εκείνων που θα έπρεπε να είχαν επιτευχθεί στο πραγματοποιηθέν επίπεδο δραστηριότητας βάσει Προϋπολογιστικών στόχων της επιχείρησης. Η απόκλιση αυτή "απομονώνει οποιεσδήποτε διαφοροποιήσεις υπάρχουν μεταξύ των προϋπολογιστικών εκτιμήσεων που αντιστοιχούν στο πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας και του απολογισμού και οι οποίες οφείλονται αποκλειστικά στις τιμές (κόστους και πώλησης).

Η απόκλιση δαπάνης προϋπολογισμού υπολογίζεται ως εξής:

$$\begin{array}{c} \text{Απόκλιση δαπάνης προϋπολογισμού} \\ = \\ \text{πραγματοποιηθέντα ποσά} \\ - \\ \text{Ποσά ελαστικού προϋπολογισμού με βάση το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας.} \end{array}$$

Η απόκλιση αυτή δείχνει εάν διατηρήθηκε ο ρυθμός πραγματοποίησης δαπάνης ή ενός εσόδου. Εάν, δηλαδή, ο πραγματικός ρυθμός είναι αυτός που θα έπρεπε να ήταν για το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας λαμβάνοντας υπόψη τις εκτιμήσεις του προϋπολογισμού.

Πιο συγκεκριμένα, η απόκλιση δαπάνης μπορεί να οφείλεται στο γεγονός πρώτες ύλες που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή ήταν φθηνότερες (ακριβότερες) από ότι είχε προϋπολογισθεί, το ωρομίσθιο των εργατών ήταν χαμηλότερο (υψηλότερο) από το προϋπολογισμένο, τα μεταβλητά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ήταν περισσότερα (λιγότερα) από τα προϋπολογισμένα ανά μονάδα Προϊόντος, τα έξοδα διοίκησης και πωλήσεων ήταν περισσότερα (λιγότερα) από την αρχική εκτίμηση, κτλ. Επίσης, η απόκλιση δαπάνης καταγράφει τη διαφορά που υπάρχει μεταξύ της προϋπολογισμένης τιμής πώλησης των προϊόντων και της πραγματικής τιμής πώλησης τους.

Απόκλιση όγκου προϋπολογισμού

Η απόκλιση όγκου υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ των πόσων που αντιστοιχούν στο πραγματοποιηθέν επίπεδο δραστηριότητας λαμβάνοντας υπόψη τον αλγόριθμο προϋπολογισμού και των ποσών που είχε προϋπολογίσει η επιχείρηση για ένα συγκεκριμένο επίπεδο δραστηριότητας. Η απόκλιση αυτή "απομονώνει" οποιεσδήποτε διαφοροποιήσεις υπάρχουν μεταξύ των αρχικά προϋπολογισμένων ποσών και εκείνων που βάσει των στόχων του προϋπολογισμού, θα έπρεπε να αντιστοιχούν πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας. Οι παρατηρούμενες διαφορές οφείλονται αποκλειστικά σε μονάδες όγκου (μονάδες παραγομένων ή πωλούμενων προϊόντων, ώρες άμεσης εργασίας, κτλ.).

Η απόκλιση όγκου υπολογίζεται ως εξής:

$$\begin{array}{c} \text{Απόκλιση όγκου προϋπολογισμού} \\ = \\ \text{Πόσα ελαστικού προϋπολογισμού με βάση το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας} \\ - \\ \text{Στατικός προϋπολογισμός} \end{array}$$

Η απόκλιση αυτή αναφέρεται και επεξηγεί το τμήμα της συνολικής απόκλισης που οφείλεται στην μη επίτευξη του επιπέδου δραστηριότητας που είχε τεθεί αρχικά στον προϋπολογισμό.

Πιο συγκεκριμένα, η απόκλιση όγκου περιγράφει τη διαφοράς της επιχείρησης λόγω του ότι παράχθηκαν (πουλήθηκαν) περισσότερα) προϊόντα σε σχέση με ιόν αρχικό προϋπολογισμό ή οι εργαζόμενοι εργαστήκαν περισσότερες (λιγότερες) ώρες σε σχέση με τις αρχικές εκτιμήσεις. Επίσης, η απόκλιση όγκου καταγράφει τη διαφορά στα έσοδα της επιχείρησης που οφείλονται στο γεγονός ότι η επιχείρηση πώλησε περισσότερα (λιγότερα) προϊόντα από αυτά που είχε αρχικά προϋπολογίσει αναλυτικά ανά προϊόν (σύμφωνα με το προϋπολογισμένο μείγμα προϊόντων της).

Η απόκλιση όγκου είναι:

Ευμενής για τα έξοδα και δυσμενής για τα έσοδα εάν το επίπεδο του προϋπολογισμού είναι υψηλότερο από το πραγματικό επίπεδο για το οποίο καταρτίζεται ο ελαστικός προϋπολογισμός. Δυσμενής για τα έξοδα και ευμενής για τα έσοδα εάν το επίπεδο του στατικού προϋπολογισμού είναι χαμηλότερο από το πραγματικό επίπεδο για το οποίο καταρτίζεται ο ελαστικός προϋπολογισμός

Η απομόνωση των Αποκλίσεων

Η διερεύνηση των αποκλίσεων προϋποθέτει, όπως είναι φανερό την απομόνωση τούτων. Κάθε είδους απόκλιση πρέπει να απομονώνεται και να εξετάζεις μονωμένα ώστε να είναι δυνατόν να εντοπίζονται τα αίτια που προκαλούν καθεμία.

Μια συνολική απόκλιση μεταξύ ενός πραγματοποιηθέντος και προβλεφθέντος στον προϋπολογισμό κόστους δεν μπορεί να είναι διαφωτιστική διότι απλούστατα το μέγεθος της μπορεί να είναι αποτέλεσμα συμψηφισμού διαφορετικών αποκλίσεων. Είναι δυνατόν π.χ. η δραστηριότητα μιας περιόδου να είναι και αποτελεσματική και υψηλού βαθμού παραγωγής χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν μπορεί να συμβεί το πρώτο χωρίς το δεύτερο και αντίστροφα.

Μπορεί π.χ. η παραγωγή να φθάσει τον προγραμματισμένο στόχο των 9000 μονάδων προϊόντος αλλά η παραγωγή αυτή να είναι μειωμένης παραγωγικότητας. (Να έχουν σημειωθεί σπατάλες παραγωγικών συντελεστών). Αντίστροφα μπορεί να έχει απολειφθεί κατά 1.000 μονάδες (να έφθασε δηλαδή στις 8.000 μονάδες προϊόντος) αλλά να είναι βελτιωμένης παραγωγικότητας. Η τόσο απαραίτητη όμως για το έλεγχο απομόνωση των αποκλίσεων δεν είναι δυνατή από τις συγκρίσεις των πραγματοποιήσεων με τις προβλέψεις του στατικού προϋπολογισμού.

Αν όμως μεταξύ στατικού προϋπολογισμού και πραγματοποιήσεων παρεμβληθεί ένας ελαστικός προϋπολογισμός βασισμένος στο επίπεδο δραστηριότητας που πραγματοποιήθηκε, επίπεδο ίσο με το σύνολο των μονάδων προϊόντος που παράχθηκαν κατά την περίοδο και οι προβλέψεις του κριθούν με τα δύο πιο πάνω μεγέθη (στατικό προϋπολογισμό και πραγματοποιήσεις), θα καταστεί δυνατή η απομόνωση της απόκλισης αποτελεσματικότητας (όγκου) από τις άλλες (τιμής και παραγωγικότητας μαζί).

Στην διάσπαση της συνολικής αποκλίσεις κάθε στοιχείου κόστους σε απόκλιση παραγωγικότητας (ποσότητας – ανάλωσης), δηλαδή στο διαχωρισμό των παραγόντων που προκαλούν τις αποκλίσεις τιμής από τους παράγοντες που επηρεάζουν την παραγωγικότητα, αποδίνεται ιδιαίτερη σημασία. Ιδιαίτερη έμφαση δίδει διευκολύνει σημαντικά τον ουσιαστικό έλεγχο των πραγματοποιήσεων. Οι παράγοντες «τιμής» βέβαια δεν αποτελούν σε μεγάλο αντικείμενο άμεσου ελέγχου της διοίκησης της επιχείρησης, όπως συμβαίνει με τους παράγοντες της παραγωγικότητας. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι δυνάμεις που πρωταρχικά τους επηρεάζουν, όπως οι γενικές οικονομικές συνθήκες, οι απρόβλεπτες τους επηρεάζουν, όπως οι γενικές οικονομικές συνθήκες, οι απρόβλεπτες αλλαγές των τιμών κ.α. βρίσκονται πραγματικά εκτός του ελέγχου της διοίκησης της επιχείρησης. Αλλά και στην περίπτωση ακόμη που οι παράγοντες τιμής βρίσκονται εντελώς εκτός του ελέγχου της επιχείρησης, η απομόνωση της απόκλιση «τιμής» από την απόκλιση «παραγωγικότητας» κρίνεται όχι μόνο σκόπιμη αλλά απόλυτα επιβεβλημένη.

Ο λόγος είναι ότι έτσι ο έλεγχος της απόκλισης παραγωγικότητας γίνεται εξονυχιστικότερος (διαπεραστικότερος) και οδηγεί ασφαλώς στην εξακρίβωση των αιτίων που προκαλούν την εμφάνιση της και στη λήψη των παραγωγικών

συντελεστών (εργασίας, υλικών κλπ.). Η παραγωγικότητα είναι μια σχετική μέτρηση. Εκφράζεται από τη σχέση αποτελέσματος παραγωγής και αναλώσεων (προϊόντα/αναλώσεις). Ο συσχετισμός όμως των παραγόντων αυτών που την προσδιορίζουν προϋποθέτει όπως είναι φυσικό τον ακριβή προσδιορισμό τους. Το ακριβές ποσοτικό μέγεθός τους και κατά συνέπεια την αποξένωση τους από κάθε ξένο προς αυτούς στοιχείο.

Τα αλληλοσχετιζόμενα ποσοτικά μεγέθη (παραγωγικό αποτέλεσμα – αναλώσεις) πρέπει να είναι γνήσια «καθαρά» απαλλαγμένα από κάθε άλλο στοιχείο που μπορεί να τα νοθεύει όπως π.χ η τιμή τους.

Η ακρίβεια των μετρήσεων λοιπόν αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την επιδίωξη, από πλευράς διοίκησης, ενός βελτιωμένου βαθμού παραγωγικότητας. Μιας κατά το δυνατόν άριστης σχέσης μεταξύ των προϊόντων και των αναλώσεων που πραγματοποιήθηκαν για τη παραγωγή τους

Η ανάλυση των αποκλίσεων βεβαία δεν αποτελεί αυτοσκοπό και ούτε δίνει απαντήσεις. Όμως εγείρει ερωτήματα. Κάνει υπομνήσεις και προσελκύει την προσοχή και την έρευνα της διοίκησης στην ερμηνεία των φαινομένων που προκαλούν ή αποκρύπτουν σπάταλες παραγωγικότητας των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας.

Όπως συμπεραίνεται από τα πιο πάνω, η διάσπαση της συνολικής απόκλισης κάθε στοιχείου κόστους, η απομόνωση των αποκλίσεων που οφείλονται στις μεταβολές των τιμών από τις αποκλίσεις που επηρεάζουν την παραγωγικότητα διευκολύνει σημαντικά διότι αποτελεί το νήμα της Αριάνδης που οδηγεί τον έλεγχο στην αποκάλυψη των αιτίων που τις προκαλούν και στη κατάλληλη αιτιολογική θεραπεία τους για την απαλοιφή τους στο μέλλον. Και ιδιαίτερα στην αποκάλυψη των αιτίων που προκαλούν ταλαντεύσεις στο βαρόμετρο της παραγωγικότητας.

5.4.1 Η Απόκλιση Αγοράς

Η απόκλιση της αποτελεσματικότητας οφείλεται κυρίως στις συνθήκες της αγοράς.

Η μείωση των πωλήσεων π.χ κατά 2000 μονάδες προϊόντος και κατά 8.000.000ευρω αντίστοιχα είχαν σαν αποτέλεσμα τη μείωση της οριακής αναλογίας εσόδων κατά 4.200.000 ευρώ.

Η απόκλιση της αγοράς υπολογίζεται με βάση την προϋπολογισθείσα αναλογία εσόδων

$$\text{Απόκλιση αγοράς} = \text{Προϋπολογισθ είσα οριακή αναλογία εσόδων} \times \left(\text{προϋπολογισθείσα πωληθείσα ποσότητα} - \text{Πωληθείσα ποσότητα} \right)$$

Απόκλιση αγοράς χωρίς την παρεμβολή του ελαστικού προϋπολογισμού η απόκλιση αγοράς όπως και η απόκλιση τιμής και παραγωγικότητας δεν θα ήταν δυνατόν να προσδιορισθούν.

5.4.2 Η συνολική Απόκλιση «Τιμής και Παραγωγικότητας»

Η απόκλιση τιμής οφείλεται αποκλειστικά και μόνο στις διακύμανσης των τιμών. Είναι η διαφορά μεταξύ επιτευχθείσας και προβλεφθείς τιμής.

Η απόκλιση τιμής ενός μεταβλητού γενικού βιομηχανικού κόστους ισούται με την διαφορά των εξής δύο χρηματικών μεγεθών (ποσών) της περιόδου

- A) της ανάλωσης του (πραγματοποίησης του) και
- B) της πρόβλεψής του στον ελαστικό προϋπολογισμό που καταρτίζεται με βάση το επίπεδο δραστηριότητας που επιτεύχθηκε.

Παράδειγμα : Αν για την παραγωγή 10.000 ώρες άμεσης εργασίας παράχθηκαν σε 11.000 ώρες για τον υπολογισμό της απόκλισης τιμής ή σύγκριση των πραγματοποιήσεων γίνεται με τις προβλέψεις ελαστικού προϋπολογισμού βασισμένου σε δραστηριότητα 11.000 ωρών άμεσης εργασίας

Παραγωγικότητα λέμε την σχέση μεταξύ των αναλώσεων και παραχθέντος αποτελέσματος (ποσότητας προϊόντων ή υπηρεσιών) . Σχέση που αναφέρεται σε ποσοτικά μεγέθη (σε ποσότητες) και όχι σε αξίες και παριστάνεται με κλάσμα της μορφής : Παραγωγικότητα = Προϊόντα / αναλώσεις ή έργο παραγωγής/αναλώσεις για την παραγωγή.

Με τη μέτρηση της παραγωγικότητας ελέγχεται κατά πόσον, έγινε ορθολογική χρησιμοποίηση των παραγωγικών συντελεστών (των εισροών, των αναλώσεων). Η απόκλιση παραγωγικότητας εμφανίζεται σαν διαφορά μεταξύ της ποσότητας των παραγωγικών συντελεστών που αναλώθηκε (της ποσότητας των παραγωγικών συντελεστών ενός ή περισσοτέρων που χρησιμοποιήθηκε) για συγκεκριμένο έργο παραγωγής, για συγκεκριμένη ποσότητα προϊόντων και της ποσότητας (των παραγωγικών συντελεστών που έπρεπε (που αναγνωριζόταν ως ορθή) να χρησιμοποιηθεί για τι ίδιο έργο, για την ίδια ποσότητα προϊόντων. Η ποσότητα των παραγωγικών συντελεστών που δικαιολογείται να χρησιμοποιηθεί, για δοσμένη ποσότητα προϊόντων, για συγκεκριμένο έργο παραγωγής προκαθορίζεται. Προτυποποιείται. Κατά τον έλεγχο, η διερεύνηση της απόκλισης παραγωγικότητας, ο καθορισμός του μέτρου παραγωγικότητας οδηγεί σε μια κατά βάθος θεώρηση όλων των παραγόντων που επηρεάζουν το ύψος της και εφόσον κριθεί αναγκαίο, στη λήψη των απαιτούμενων για τη βελτίωση της μέτρων. Μέτρων για την ελαχιστοποίηση του κόστους και σε τελική ανάλυση, για τη βελτίωση του βαθμού ανταγωνιστικότητας των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Οι σπουδαιότερη από τους παράγοντες αυτούς είναι

- § Η ποιότητα των χρησιμοποιημένων πρώτων υλών.
- § Ο βαθμός μόρφωσης και εξειδίκευσης των εργαζόμενων.
- § Η επιστημονική και τεχνολογική εξέλιξη. Η μηχανοποίηση και ο αυτοματισμός αυξάνει σε μεγάλο βαθμό την ανθρώπινη παραγωγικότητα.

Η απόκλιση παραγωγικότητας ενός μεταβλητού γενικού βιομηχανικού κόστους ισούται με τη διαφορά που προκύπτει από τη σύγκριση των εξής δύο μεγεθών (ποσών) της περιόδου.

- Της πρόβλεψης γι αυτό το κόστος, του ελαστικού προϋπολογισμού που καταρτίζεται με βάση το επίπεδο δραστηριότητας που πραγματοποιήθηκε και

- Της αντίστοιχης πρόβλεψης ελαστικού προϋπολογισμού που καταρτίζεται με βάση το επίπεδο δραστηριότητας που σύμφωνα με το σύστημα των προτύπων έπρεπε να πραγματοποιηθεί για τη ποσότητα των προϊόντων που παράχθηκαν

5.5 Λογιστική Οργάνωση Δομή για την Άσκηση του Ελέγχου των Αποκλίσεων

Όπως έχει αναφερθεί στα προηγούμενα μεταξύ των διοικητικών διαδικασιών προγραμματισμού και ελέγχου υπάρχει στενή σχέση. Σκοπός του ελέγχου είναι η διαπίστωση κατά πόσον οι πραγματοποιήσεις συμφωνούν με το πρόγραμμα. Με τις μακροχρόνιες ή ετήσιες προβλέψεις. Η διαπίστωση αυτή γίνεται με τη σύγκριση πραγματοποιήσεων-προβλέψεων κατά την οποία διαπιστώνονται οι τυχόν αποκλίσεις (εκτροπές).

Κατά συνέπεια την αφετηρία του ελέγχου αποτελεί ο προγραμματισμός αλλά και προγραμματισμός χωρίς έλεγχο δεν έχει έννοια.

Για την άσκηση όμως αποτελεσματικού ελέγχου προϋποτίθεται κατάλληλο δομικό λογιστικό πλαίσιο που να οριοθετεί τις ευθύνες των διαφόρων διοικητικών οργάνων που απορρέουν από την άσκηση των καθηκόντων τους. Η προϋπόθεση αυτή πληρούνται με τη θέσπιση «περιοχών ευθύνης». Οι περιοχές ευθύνης είναι διαφόρων τύπων όπως:

- Κέντρων κόστους
- Κέντρων κέρδους
- Κέντρων επενδύσεων

5.5.1 Κέντρο Κόστους

Ονομάζουμε την οποιαδήποτε κοστολογική υποδιαίρεση ή περιοχή ευθύνης της οικονομικής μονάδας για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση κόστους. Το κέντρο κόστους είναι ένας μικρός τομέας δραστηριότητας ή μια περιοχή

ευθύνης στην οποία γίνεται λογιστική συγκέντρωση κοστών. Παράδειγμα τα κύρια και βοηθητικά τμήματα του εργοστασίου.

Είναι όμως δυνατόν ένα παραγωγικό τμήμα να υποδιαιρείται σε περισσότερα κέντρα κόστους. Το τμήμα χυτήριο π.χ. να περιλαμβάνει δύο τομείς που σε καθέναν να γίνεται η έκχυση διαφορετικών εξαρτημάτων και κάθε τομέας να αποτελεί ξεχωριστό κέντρο κόστους. Να έχει το δικό του προϊστάμενο. Το δικό του υπεύθυνο πρόσωπο για την πραγματοποίηση των στόχων του τομέα αυτού.

Όπως είναι αυτονόητο ο υπεύθυνος ενός κέντρου κόστους δεν ασκεί έλεγχο σε προσόδους παρά μόνο στα κόστη που αναλώνονται στον τομέα ευθύνης του.
Κέντρα (τμήματα) ή θέσεις κόστους

Η μετατροπή των πρώτων και βοηθητικών υλών κ.λπ. σε έτοιμα προϊόντα, δηλαδή η παραγωγική διαδικασία της βιομηχανικής επιχειρήσεως, διεξάγεται συνήθως σε διάφορα στάδια, τα οποία, μεταξύ τους συγκρινόμενα, παράγουν συμπληρωματικό, αλλά ανομοιόμορφο παραγωγικό έργο, ενώ σε κάθε στάδιο επιτελείται ομοιόμορφο, ως επί το πλείστον, έργο. Στο κλωστήριο π.χ. μετατρέπεται το βαμβάκι σε νήμα, στο υφαντήριο το νήμα μετατρέπεται σε ύφασμα. Τα δύο αυτά στάδια παράγουν συμπληρωματικό αλλά ανομοιόμορφο έργο, ενώ καθένα από αυτά παράγει έργο, αυτοτελώς εξεταζόμενο, ομοιόμορφο.

Για την ακρίβεια της κοστολόγησεως, κατά αναπότρεπτη ανάγκη, επιβάλλεται να διαχωρίζεται η παραγωγική διαδικασία σε επιμέρους στάδια στα οποία συντελείτε ομοιόμορφο έργο, να κατανέμεται το συνολικό κόστος παραγωγής στα επιμέρους αυτά στάδια και να συσχετίζεται το κόστος καθενός σταδίου με το παραγόμενο από αυτό έργο. Τα στάδια αυτά επικράτησε να λέγονται κέντρα ή θέσεις κόστους ή απλώς (παραγωγικά) τμήματα.

Τα κέντρα (θέσεις) κόστους πρέπει λοιπόν να ανταποκρίνονται πρωτίστως στη λειτουργική διάρθρωση της επιχειρήσεως, γι' αυτό και πρέπει να αποσαφηνίσουμε ορισμένους όρους που χρησιμοποιούνται στις υποδιαιρέσεις της παραγωγικής διαδικασίας.

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»

Η παραγωγή είναι δυνατό να διεξάγεται κατά στάδια, τα οποία χαρακτηρίζονται για το έντονο της μεταβολής της πρώτης ύλης. Τα στάδια αυτά ονομάζονται *φάσεις* και κάθε φάση είναι δυνατό να συντελείτε με μια ή περισσότερες κατεργασίες.

Κάθε μηχανήμα ή σειρά μηχανημάτων με τα οποία ολοκληρώνεται μια κατεργασία χαρακτηρίζεται ως *τμήμα* της παραγωγικής λειτουργίας. Σε ένα εργοστάσιο υφαντουργίας λ.χ. φάσεις αποτελούν: το κλωστήριο, το υφαντήριο, το πλυντήριο, το βαφείο και το φινιριστήριο. Καθεμιά από τις φάσεις αυτές διεξάγεται από μια ή περισσότερες σειρές μηχανημάτων, δηλ. κάθε φάση περιλαμβάνει περισσότερα τμήματα, όπως π.χ.:

Φάση I ΚΛΩΣΤΗΡΙΟ

Τμήμα 1: Παρασκευή χαρμανιών

Τμήμα 2: Μετασκευή νημάτων Τα

Τμήμα 3: Νηματοποίηση

Φάση II ΥΦΑΝΤΗΡΙΟ

Τμήμα 1 Ανάστρες - Κολλαρίστρια

Τμήμα 2: Ιστοί

Φάση III ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ - ΒΑΦΕΙΟ - ΦΙΝΙΡΙΣΤΗΡΙΟ

Τμήμα 1: Πλυντήριο

Τμήμα 2: Βαφείο

Τμήμα 3: φινιστήριο

Το κόστος συγκεντρώνεται κατά *κέντρο* (ή θέση) *κόστους*, το οποίο μπορεί, κατά τις απόψεις του οργανωτού - κοστολόγου και ανάλογα με την επιδιωκόμενη ακρίβεια της κοστολογήσεως, να είναι ένα μόνο τμήμα ή να συγκροτείται από περισσότερα τμήματα.

Πρέπει να τονίσουμε εδώ με έμφαση ότι κέντρα (θέσεις) κόστους δεν πρέπει να δημιουργούμε μόνο στη λειτουργία παραγωγής. Σ' αυτήν είναι οπωσδήποτε αναγκαία η δημιουργία των κατάλληλων κέντρων κόστους, προκειμένου να κοστολογήσουμε τα παραγόμενα προϊόντα (ή τις υπηρεσίες). Μία καλά οργανωμένη επιχείρηση πρέπει να δημιουργεί, κέντρα (θέσεις) κόστους και στις υπόλοιπες λειτουργίες της προκειμένου να έχει πολύτιμες πληροφορίες. Στη λειτουργία

διοικήσεως να γνωρίζει λ.χ. ποιο είναι το κόστος της μηχανογραφήσεως, της γραμματείας, του λογιστηρίου, της γενικής διευθύνσεως κλπ., στη λειτουργία διαθέσεως να γνωρίζει λ.χ. ποιο είναι το κόστος των διευθύνσεων πωλήσεων, Marketing, των αυτοκινήτων διαθέσεως των προϊόντων της κ.λπ. Είναι, συνεπώς, μέγα σφάλμα να νομίζεται ότι κέντρα κόστους πρέπει να δημιουργούμε μόνο στη λειτουργία παραγωγής.

Ο επιμερισμός των κατ' είδος εξόδων και η συγκέντρωσή τους σε κέντρα (θέσεις) κόστους υπαγορεύεται από τους ακόλουθους, κυρίως, λόγους :

(α) Για την ακρίβεια της κοστολόγησεως.

Τα έμμεσα έξοδα δεν είναι δυνατό, από τη φύση τους, να συσχετιστούν απ' ευθείας (άμεσα) με τους φορείς του κόστους (προϊόντα, υπηρεσίες). Ο συσχετισμός αυτών μόνο έμμεσα μπορεί να γίνει δια των επιμέρους τμημάτων της παραγωγικής διαδικασίας, δηλ. δια μέσου των κέντρων κόστους. Επιβάλλεται, συνεπώς, η υποδιαίρεση της επιχειρήσεως σε *λειτουργικά τμήματα*, στα οποία εκτελείται *ομοιογενές έργο*, το οποίο μπορεί να μετρηθεί με την ίδια μονάδα μετρήσεως και να κατανεμηθεί στις ομοειδείς μονάδες που παράγονται από το τμήμα. Η δαπάνη των αποδοχών λ.χ. του τεχνικού διευθυντή του τμήματος νηματοποιήσεως δεν είναι δυνατό να συσχετιστεί άμεσα με τα μέτρα του υφάσματος που παρήχθησαν, ενώ σχετίζεται άμεσα με το λειτουργικό τμήμα "νηματοποίηση", το συνολικό κόστος του οποίου μπορεί και πρέπει να βαρύνει τα κιλά του νήματος που παραχθήκαν.

Το κατ'είδος κόστος, λοιπόν, πρέπει να συγκεντρώνεται κατά λειτουργικό τμήμα και να κατανέμεται στις μονάδες έργου που το τμήμα παράγει. Έτσι, για κάθε λειτουργικό τμήμα δημιουργείται και ένα κέντρο κόστους. Δηλαδή, οι λειτουργικές υποδιαίρεσεις της επιχειρήσεως αποτελούν τα πρωταρχικά κέντρα κόστους, στα οποία κατανέμεται το σύνολο των οργανικών εξόδων κατ' είδος για να σχηματιστεί το λειτουργικό κόστος του τμήματος. Οι υπολειτουργίες, στις οποίες αναλύονται οι βασικές λειτουργίες (στο παράδειγμα μας : η παρασκευή χαρμανιών, η μετασκευή νημάτων κ.λπ.), καθώς και οι λειτουργικές μονάδες (κλωστήριο, υφαντήριο κ.λπ.) πρέπει να αποτελούν τον οδηγό για τη δημιουργία των κέντρων κόστους.

(β) Για τον έλεγχο των υπεύθυνων φορέων της επιχειρήσεως.

Είναι όμως δυνατό, η διοικητική διαίρεση της επιχειρήσεως να μην εναρμονίζεται πλήρως με τη λειτουργική της διάρθρωση και οι διευθύνοντες την επιχείρηση

να επιθυμούν να παρακολουθούν το κόστος των φορέων διοικητικής ευθύνης, για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας αυτών. Αν π.χ. στο παραπάνω παράδειγμα υπεύθυνος για το βαφείο και ραφείο είναι ένας υπάλληλος, την αποτελεσματικότητα του οποίου, από άποψη κόστους, η επιχείρηση επιθυμεί να ελέγχει, πρέπει να δημιουργηθεί ένα κέντρο (ή θέση) κόστους για τα δύο αυτά τεχνολογικά ανεξάρτητα τμήματα. Αντίθετα, αν στο νηματοουργείο έχουν τοποθετηθεί δύο υπεύθυνα στελέχη και σε καθένα έχει εκχωρηθεί και ανάλογη ευθύνη, θα πρέπει το τμήμα "νηματοουργείο" να υποδιαιρεθεί σε δύο κέντρα κόστους, για να είναι σε θέση η επιχείρηση να ελέγχει την αποτελεσματικότητα καθενός στελέχους. Όστε στις περιπτώσεις αυτές δημιουργούνται *κέντρα, (ή θέσεις) κόστους κατά περιοχή ευθύνης*.

γ) Για να γνωρίζει η επιχείρηση το κόστος ορισμένων λειτουργιών εκμεταλλεύσεως.

Είναι όμως ακόμη ενδεχόμενο, η διοίκηση της επιχειρήσεως να επιδιώκει τη μέτρηση ή τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας ενός κέντρου επενδύσεως, όπως π.χ. ενός εργοταξίου που οργανώνεται για την κατασκευή μιας γέφυρας, ή ενός κέντρου κέρδους, όπως π.χ. μιας συνεργασίας κοινοπρακτικού χαρακτήρα, ή ενός κλάδου εκμεταλλεύσεως, όπως π.χ. του κλάδου ανταλλακτικών επιβατικών αυτοκινήτων μιας αντιπροσωπείας αυτοκινήτων, οπότε δημιουργούνται αντίστοιχες οργανωτικές μονάδες καθώς και ανάλογα κέντρα ή θέσεις κόστους. Είναι δυνατό τα κέντρα κέρδους να περιλαμβάνουν περισσότερα από ένα κέντρα κόστους, όπως π.χ. όταν το έργο που παράγεται στα επιμέρους κέντρα κόστους είναι δύσκολο να αποτιμηθεί ή αποτίμηση του κρίνεται ασύμφορη.

Για τη διάκριση των κέντρων κόστους, κέντρων κέρδους και κέντρων επενδύσεων, λαμβάνονται υπόψη οι εξής διαφορές:

- Στα κέντρα κόστους η ευθύνη και ο έλεγχος περιορίζονται βασικά στο κόστος που διαμορφώνεται αυτά.
- Στα κέντρα κέρδους η ευθύνη καλύπτει τόσο το κόστος, όσο και το έσοδο που πραγματοποιείται από τη διάθεση των προϊόντων ή υπηρεσιών που παράγονται αυτά.
- Στα κέντρα επενδύσεως η ευθύνη αναφέρεται σε ένα ποσοστό αποδόσεως (κέρδος), που υπολογίζεται στο ύψος του επενδυμένου κεφαλαίου. Και στην περίπτωση αυτή μεσολαβεί οπωσδήποτε έλεγχος

του κόστους, το οποίο αποτελεί διαμορφωτικό στοιχείο του ποσοστού αποδόσεως του επενδυμένου κεφαλαίου.

Από τα όσα προεκτάθηκαν προκύπτει ότι κέντρο (ή θέση) κόστους είναι η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας ή περιοχή ευθύνης, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους της με σκοπό τη μέτρηση της αποτελεσματικότητάς της.

Κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους

Τα κέντρα κόστους, με βάση το ρόλο τους μέσα στην επιχείρηση και τον προορισμό του κόστους τους, διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά. Κύρια κέντρα κόστους είναι εκείνα που έχουν ως βασικό λειτουργικό τους σκοπό την παραγωγή των ενδιάμεσων ή τελικών προϊόντων. Το κόστος αυτών, συνεπώς, επιβαρύνει, κατά κανόνα, τους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους, δηλ. τα παραγόμενα προϊόντα. Μόνο κατ'εξαιρεση είναι δυνατό τα κέντρα αυτά να παρέχουν έργο μεταξύ τους ή προς τα βοηθητικά κέντρα.

Βοηθητικά κέντρα κόστους είναι εκείνα που κύριο σκοπό - προορισμό έχουν την εξυπηρέτηση των κύριων κέντρων κόστους. Το κόστος αυτών, συνεπώς, απορροφάται ή επιβαρύνει τα κύρια κέντρα. Η ατμοπαραγωγή π.χ. είναι βοηθητικό κέντρο, επειδή ο ατμός που παράγει καλύπτει τις ανάγκες άλλων κέντρων (κύριων και βοηθητικών). Για τον ίδιο λόγο βοηθητικά κέντρα είναι και η ηλεκτροπαραγωγή, το συνεργείο επισκευών και συντηρήσεων, το χημείο και το σχεδιαστήριο στις επιχειρήσεις που δεν έχουν αντικείμενο εκμεταλλεύσεως τις δραστηριότητες αυτές.

Περιεχόμενο και ανάπτυξη του λογαριασμού 92

Στους υπολ/σμούς του 92 προσδιορίζεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος της επιχειρήσεως. Στους λ/σμούς αυτούς καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό και για το λόγο αυτόν λέγονται και "λ/σμοί εξόδων κατά προορισμό". Πρόκειται περί σημαντικού λ/σμού της αναλυτικής λογιστικής, τον οποίο υποχρεούνται να τηρούν όλες οι επιχειρήσεις ανεξάρτητα από τον κλάδο στον

οποίο ανήκουν (βιομηχανικές, εμπορικές, μεταλλευτικές, τεχνικές, παροχής υπηρεσιών, κ.λπ.) που εφαρμόζουν την α.λ.

Στους υπο/σμούς του παρόντος λ/σμού συγκεντρώνεται και διαμορφώνεται το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως. Γι' αυτό ο λ/σμός υποδιαιρείται στους εξής πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λ/σμούς :

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
- 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Οι λ/σμοί αυτοί τηρούνται υποχρεωτικά μόνο σεφ 'όσον στην επιχείρηση υπάρχει και δραστηριοποιείται η αντίστοιχη λειτουργία. Έτσι π.χ. μία εμπορική επιχείρηση στην οποία δεν υπάρχει λειτουργία παραγωγής δεν υποχρεούται να τηρεί το λ/σμό 92.00 "έξοδα λειτουργίας παραγωγής". Καθένας από τους παραπάνω δευτεροβάθμιους λ/σμούς αναπτύσσεται σε λ/σμούς (τριτοβάθμιους κ.λπ.) κατά κέντρο κόστους, που διαρθρώνονται, κατά κανόνα, με βάση:

- τη διοικητική και οργανωτική ή τεχνολογική διάρθρωση της επιχειρήσεως (λειτουργική υποδιαίρεση της επιχειρήσεως) ή
- τον επιδιωκόμενο έλεγχο του κόστους ή των αρμόδιων φορέων ευθύνης ή
- τις ανάγκες της κοστολόγησεως, όπως π.χ. για τη συγκέντρωση του κόστους των "ταξιθευόντων υπαλλήλων ή των "διευθυντικών στελεχών.

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.00.00 Τμήμα παραγωγής Α
- 92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 92.00.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- 92.00.00.62 Παροχές τρίτων
- 92.00.00.63 Φόροι-τέλη
- 92.00.00.64 Διάφορα έξοδα
- 92.00.00.65
- 92.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων

92.00.00.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

92.00.00.24

92.00.00.25 Αναλώσιμα υλικά

92.00.00.26 Ανταλλακτικά παγίων

92.00.00.28 Είδη συσκευασίας

92.00.00.92 Αναλογία κόστους βοηθητικών κέντρων κόστους

Στο σχολιαζόμενο λ/σμό 92 και τους υπολ/σμούς του συγκεντρώνονται κατά λειτουργικό προορισμό :

A) Τα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της γ.λ. τα οποία είναι κοστολογήσιμα. Συνεπώς τα _ οργανικά έξοδα της ομάδας 6 τα οποία δεν είναι κοστολογήσιμα δεν καταχωρούνται στο λ/σμό 92, αλλά άγονται στο λ/σμό 97 και συγκεκριμένα στον υπολ/σμό 97.02.02 "διαφορές ενσωματώσεως εξόδων - κόστους αποθεμάτων διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα" και εντεύθεν στο λ/σμό 98.99.03" αποτελέσματα χρήσεως / διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού. Τέτοια έξοδα είναι οπωσδήποτε τα έξοδα της ομάδας 6 που στη γ.λ., στο τέλος της χρήσεως, δεν μεταφέρονται στο λ/σμό 80.00 "λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως" αλλά στο λ/σμό 88 "αποτελέσματα προς διάθεση", όπως είναι π.χ. οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι. Επίσης ως μη κοστολογήσιμα έξοδα πρέπει να αντιμετωπίζονται και ορισμένα έξοδα που ενδεχομένως έχουν καταχωρηθεί σε λ/σμούς εξόδων της ομάδας 6 και μεταφέρονται, στο τέλος της χρήσεως, στο λ/σμό 80,00, τα οποία όμως από τη φύση τους δεν είναι κοστολογήσιμα, π.χ. οι αποσβέσεις εξόδων πολυετούς αποσβέσεως που έγιναν εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, γιατί πρόκειται περί εξόδων ανώμαλων (καθ' υπέρβαση του ομαλού).

B) Το κόστος των αναλωμένων αναλώσιμων υλικών (λ.25) και των ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων (λ.26), εφόσον πρόκειται περί εμμέσων δαπανών, που δεν είναι δυνατό να συγκεντρωθούν κατά παραγόμενο προϊόν.

Γ) Το κόστος των αναλωμένων πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας (λ.24), εφόσον η επιχείρηση το επιθυμεί. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα το κόστος των υλικών αυτών να μην το καταχωρήσει στο λ/σμό 92, αλλά να

το καταχωρήσει απευθείας στο λ/σμό 93 "κόστος παραγωγής" - Το πότε η επιχείρηση επιλέγει τη μια ή την άλλη οδό αναπτύσσουμε πιο πάνω στην §18.5.

Το Ε.ΓΛΣ επιβάλλει, σε κάθε περίπτωση, τη συνένωση της άμεσης εργασίας με το υπόλοιπο κόστος μετατροπής (ΓΒΕ) στους λ/σμούς των κέντρων κόστους, δηλαδή στους υπολ/σμούς του 92. Η συνένωση αυτή επιτρέπει τον καταλογισμό του συνολικού κόστους μετατροπής στα κατ' είδος παραγόμενα προϊόντα με το αυτό κριτήριο καταλογισμού, οπότε το κόστος παραγωγής έχει πλέον την εξής ανάλυση :

Πρώτες και βοηθητικές ύλες + Κόστος μετατροπής

Στη συνέχεια όμως το Ε.ΓΛΣ επιβάλλει το κόστος του παραγόμενου κατ' είδος προϊόντος να αναλύεται σε :

Πρώτες και βοηθ. ύλες + Άμεση εργασία + Γενικά βιομηχανικά έξοδα

Έτσι, σε περίπτωση που το συνολικό κόστος παραγωγής συγκεντρώνεται στους υπολ/σμούς του 92, είναι δυνατό να καταλογίζεται στο κόστος των κατ' είδος παραγόμενων προϊόντων και να αναλύεται στους υπολ/σμούς του 93 στα τρία προαναφερόμενα βασικά συστατικά του, μόνο αν γίνονται τρεις επιμέρους καταλογισμοί, από ένας για τα υλικά, την άμεση εργασία και τα ΓΒΕ.

Η συνένωση της άμεσης εργασίας και των ΓΒΕ στους υπολ/σμούς του 92 μας δίνει τη δυνατότητα προσδιορισμού του λειτουργικού κόστους κάθε κέντρου κόστους, πολλαπλασιάζει όμως την κοστολογική εργασία, που όπως προαναφέραμε, απαιτεί να γίνονται δύο καταλογισμοί, ένας για την άμεση εργασία και ένας για τα ΓΒΕ.

Ο Δ. Παπαδημητρίου" δέχεται ότι, με τη συνένωση της άμεσης εργασίας με τα ΓΒΕ και τον καταλογισμό του συνολικού προκύπτοντος κόστους (μετατροπής) στο κόστος των κατ' είδος παραγόμενων προϊόντων, δεν πρέπει να προκύπτει διαφορά του κατ' είδος κόστους με το κόστος κατ' είδος που προκύπτει σε περίπτωση που η άμεση εργασία βαρύνει αμέσως το κόστος των παραγόμενων προϊόντων, δηλαδή σε περίπτωση που το κόστος της άμεσης εργασίας άγεται απευθείας στη χρέωση των υπολ/σμών του 93 και δεν διέρχεται δια των υπολ/σμών του 92. Η βασική αυτή προϋπόθεση υπάρχει ιδίως στις εξής περιπτώσεις:

α. Όταν ο καταλογισμός των ΓΒΕ γίνεται με κριτήριο το κόστος της άμεσης εργασίας.

β. Όταν ο καταλογισμός των ΓΒΕ γίνεται με κριτήριο τις ώρες λειτουργίας των μηχανών και το κόστος της άμεσης εργασίας είναι ανάλογο των ωρών εργασίας των μηχανημάτων. Αυτό συμβαίνει όταν σε κάθε εργασία ασχολείται πάντοτε το αυτό προσωπικό και αμείβεται με το αυτό ωρομίσθιο.

γ. Όταν λόγω της υψηλής στάθμης αυτοματισμού της παραγωγικής διαδικασίας, η άμεση εργασία καθίσταται δυσδιάκριτη, οπότε ως κριτήριο καταλογισμού του κόστους μετατροπής χρησιμοποιούνται οι ώρες λειτουργίας των αντίστοιχων μηχανημάτων.

Είναι όμως δυνατό και λυσιτελές το κόστος της άμεσης εργασίας να εισάγεται απευθείας στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων, δηλαδή σε χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 93 με πίστωση των οικείων υπολ/σμών του 92 και να επακολουθεί η χρέωση των τελευταίων με πίστωση του 90.06.60 "οργανικά έξοδα κατ¹ είδος λογισμένα / αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένες".

Όπως προαναφέραμε, οι παραπάνω δευτεροβάθμιοι λ/σμοί του 92 και οι υπολ/σμοί τους χρεώνονται στη διάρκεια της χρήσεως με τα ανήκοντα σ' αυτούς έξοδα και συνεπώς το ετήσιο υπόλοιπο τους εμφανίζει το πραγματικό ετήσιο κόστος της αντίστοιχης λειτουργίας και των κέντρων κόστους καθεμιάς λειτουργίας. Το πληροφοριακό αυτό στοιχείο είναι απαραίτητο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων (όπως π.χ. το συνολικό ετήσιο λειτουργικό κόστος κατά κέντρο) ή για τις αναγκαίες συγκρίσεις και επιπλέον είναι απαραίτητο στη γ.λ. για την κατάρτιση του λ/σμού "αποτελέσματα χρήσεως" - Έτσι, επί μηνιαίας κοστολογήσεως και εξευρέσεως μηνιαίων αποτελεσμάτων, για τη μεταφορά του λειτουργικού κόστους στους λ/σμούς κόστους παραγωγής (93) ή στους λ/σμούς μικτών αποτελεσμάτων (96) και αποτελεσμάτων χρήσεως (98.99) χρησιμοποιούνται **αντίθετοι υπολ/σμοί** που ανοίγονται και λειτουργούν ως αναλυτικοί των λ/σμών των κέντρων κόστους. Οι αντίθετοι αυτοί υπολ/σμοί λειτουργούν κατά τη διάρκεια της χρήσεως και εξισώνονται στο τέλος αυτής με την εγγραφή κλεισίματος όλων των λ/σμών της α.λ.

Μολονότι το Ε.ΓΛΣ προβλέπει τη χρησιμοποίηση αντίθετων λ/σμών για τις μεταφορές αυτές, κατά τη γνώμη μας δεν είναι απαραίτητη η τήρηση τέτοιων λ/σμών στις περιπτώσεις που το μηχανογραφικό σύστημα της επιχειρήσεως διενεργεί τους αντιλογισμούς εγγραφών αρνητικά (αφαιρετικά) των ποσών χρεώσεων ή πιστώσεων, κατά περίπτωση, γιατί οι ζητούμενες πληροφορίες προκύπτουν από τα αθροίσματα των χρεώσεων και πιστώσεων των υπολ/σμών του 92,

5.5.2 Κέντρο Κέρδους

Στις σύγχρονες επιχειρήσεις μεγάλου μεγέθους υπάρχει η τάση δημιουργίας οργανωτικής δομής στηριζόμενης στην «αντίληψη» της αποκέντρωσης της διαδικασίας των αποφάσεων από τη Κεντρική Διοίκηση σε μικρές υποδιαιρέσεις.

Η αντίληψη αυτή παίρνει καθημερινά μεγαλύτερες διαστάσεις. Η αποκέντρωση των αποφάσεων στηρίζεται στην άποψη ότι ορισμένες αποφάσεις πρέπει να μεταφέρονται στα διοικητικά όργανα που αντιμετωπίζουν το πρόβλημα σε πρώτη φάση.

Στην περιοχή που δημιουργείται το πρόβλημα. Στο όργανο που το ζει και που για τον λόγο αυτό θα το αντιμετωπίσει εύστοχα και χωρίς καθυστέρηση. Χωρίς την καθυστέρηση που συνεπάγεται η χρονοβόρα διαδικασία μεταφοράς του προβλήματος στην κεντρική διοίκηση.

Η αποκέντρωση των αποφάσεων, σύμφωνα με τη πιο πάνω άποψη επιδρά στο προσωπικό παρακινητικά. Διευκολύνει τον έλεγχο και αυξάνει την αποδοτικότητα. Στην επικράτηση αυτού του πνεύματος οφείλεται βασικά η δημιουργία, η θέσπιση των «κέντρων κέρδους».

Ένα κέντρο κέρδους είναι ένας τομέας της επιχείρησης υπεύθυνος και για τις προσόδους του και για τα έξοδα του.

Παράδειγμα μια τουριστική επιχείρηση με διακεκριμένους κλάδους εκμετάλλευσης (ξενοδοχείο, εστιατόριο, ψυχαγωγία κλπ.) που σε καθ' ένα προβλέπεται από το λογιστικό σχέδιο συγκέντρωση των εξόδων και των εσόδων του.

Οι οργανώσεις που δεν έχουν πρωταρχικό σκοπό το κέρδος (όπως π.χ. επιχειρήσεις κοινωφελούς χαρακτήρα) ονομάζονται «κέντρα εσόδων». Την ευθύνη του ελέγχου ενός κέντρου κέρδους, όπως και ενός κέντρου κόστους επωμίζεται ο προϊστάμενος του.

5.5.3 Κέντρο επενδύσεων

Το «κέντρο επενδύσεων» είναι κάτι παραπάνω από το κέντρο κέρδους. Η έννοια του είναι περιεκτικότερη.

Η επιτυχία ενός κέντρου επενδύσεων εξαρτάται όχι μόνο από το κέρδος που πραγματοποίησε αλλά και από τη σχέση αυτού του κέρδους προς το επενδυμένο στον τομέα αυτό κεφάλαιο.

Αυτή η σχέση εκφράζεται συνήθως με το δείκτη:

<u>Καθαρό κέρδος (προ φόρου)</u>
Επενδυμένο κεφάλαιο

που αποτελεί ένα περιεκτικότερο δείκτη αποδοτικότητας του επενδυμένου στο κέντρο κεφαλαίου και διευκολύνει τις συγκρίσεις μεταξύ της αποδοτικότητας των διαφόρων κέντρων επένδυσης και μεταξύ των διαφόρων επιχειρήσεων.

Πολλές φορές ο δείκτης αυτός χρησιμοποιείται βελτιωμένος ενσωματώνοντας και τους δείκτες σχέσης καθαρού κέρδους-κύκλου εργασιών και κυκλοφορίας επενδυμένου κεφαλαίου.

Στην περίπτωση αυτή εκφράζεται με το γινόμενο

$$\frac{\text{Καθαρά κέρδος}}{\text{Πωλήσεις}} \times \frac{\text{Πωλήσεις}}{\text{Επενδυμένο κεφάλαιο}}$$

Παράδειγμα: Κέντρο επένδυσης		A	B	Γ
Πωλήσεις	ευρώ	2.000.000	2.000.000	4.000.000
Καθαρό κέρδος	»	200.000	200.000	200.000
Επενδυμένο κεφάλαιο	»	2.000.000	1.000.000	2.000.000
Απόδοση πωλήσεων		10%	10%	5%
Δείκτη κυκλοφ.		1	2	2
Δείκτη αποδοτ. επενδ. κεφ.		10%	20%	10%

Είναι φανερό ότι το κέντρο επένδυσης Β πέτυχε το μεγαλύτερο δείκτη αποδοτικότητας του επενδυμένου σ' αυτό κεφαλαίου. Και το κέντρο επένδυσης οφείλει τη δημιουργία του στην τάση αποκέντρωσης στη διαδικασία λήψης των αποφάσεων.

5.6 Οι διατάξεις κοστολογήσεως του Κ.Β.Σ

Ο Κ.Β.Σ. επιβάλλει στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, που τηρούν υποχρεωτικά βιβλίο αποθήκης, την υποχρέωση κοστολόγησεως των προϊόντων που παράγουν και των έργων που κατασκευάζουν.

Οι περί κοστολόγησεως διατάξεις του Κ.Β.Σ. είναι οι ακόλουθες.

Άρθρο 8

Βιβλίο Αποθήκης, Παραγωγής - Κοστολογίου

Με το άρθρο αυτό ορίζονται τα ακόλουθα :

Αντί του τρόπου τήρησης του βιβλίου αποθήκης που ορίζεται από τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων μπορεί να τηρείται:

A) Στην έδρα ή στο υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική, μερίδα "Κεντρικής Αποθήκης" για όλες τις εγκαταστάσεις στην οποία καταχωρούνται για κάθε αγαθό: α) κατά ποσότητα και αξία οι αγορές και οι πωλήσεις που διενεργούνται, β) η ποσότητα των πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν για επεξεργασία και γ) η ποσότητα των ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων που παράχθηκαν. Η αξία κτήσης των πρώτων υλών, των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν στην παραγωγή, καθώς και το κόστος των ετοιμών προϊόντων που παράχθηκαν τίθεται στο τέλος της χρήσης με την κοστολόγηση.

B) Στην έδρα και σε κάθε υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο βιβλίο αποθήκης σε ιδιαίτερες μερίδες κατ' είδος και ποσότητα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή. Όταν το υποκατάστημα ή ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκονται στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων, όχι όμως σε άλλο νησί, η κίνηση αυτών

κατ' είδος και ποσότητα μπορεί να παρακολουθείται σε ιδιαίτερες μερίδες του βιβλίου αποθήκης της έδρας.

Γ. Στην έδρα μια μερίδα ανά τρίτο, κατ' είδος και ποσότητα, για τα αγαθά που βρίσκονται σε τρίτους για οποιονδήποτε σκοπό».

Άρθρο 17

Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων

ορίζονται τα εξής :

Η ενημέρωση των βιβλίων τρίτης κατηγορίας γίνεται:

α) του ή των ημερολογίων μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργεια τους,

β) του συγκεντρωτικού ημερολογίου, όταν τηρείται, του γενικού καθολικού και των αναλυτικών καθολικών, εντός του επομένου μήνα, και προκειμένου για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις το αργότερο μέχρι και την εικοστή (20ή) του μεθεπόμενου μήνα,

γ) του βιβλίου αποθήκης ποσοτικά, εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή ή την παράδοση ή άλλου είδους διακίνηση του αγαθού. Η αξία συμπληρώνεται εντός δέκα (10) ημερών από τη λήψη ή την έκδοση του στοιχείου αξίας.

δ) του ημερολογίου που περιέχει τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (π.δ.1123/1980), εντός του επόμενου μήνα της περιόδου που αφορούν.

Ειδικά, για τις εγγραφές της τελευταίας περιόδου της χρήσης, το ημερολόγιο μπορεί να ενημερώνεται μέχρι το τέλος του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

ε) Του μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.»

ΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ – ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ

Σπουδαιότητα του Βιβλίου Παραγωγής – Κοστολογίου

Όπως είναι γνωστό, στη βιομηχανία και στη βιοτεχνία μετασχηματίζονται πρώτες ύλες και διάφορα υλικά σε άλλα χρήσιμα αγαθά. Για την παραγωγή λοιπόν των προϊόντων που πωλεί η βιομηχανική - βιοτεχνική επιχείρηση αναλίσκονται πρωτίστως υλικά. Μεταξύ των ποσοτήτων των υλικών που αναλίσκονται και των ποσοτήτων των προϊόντων που παράγονται υπάρχει κάποια σχέση. Με βάση τη σχέση αυτήν και την αναλωμένη ποσότητα των υλικών ο ελεγκτής είναι σε θέση να προσδιορίζει την ποσότητα και ποιότητα των προϊόντων που παρήγαγε ο βιομήχανος - βιοτέχνης. Ευνόητων ότι ο έλεγχος αυτός και ουσιώδης και αναγκαίος είναι, γιατί μόνο ύστερα από ένα τέτοιο έλεγχο ο ελεγκτής είναι σε θέση να αποφανθεί αν ο βιομήχανος - βιοτέχνης :

- καταχώρησε στα βιβλία του ολόκληρη την παραγμένη ποσότητα των προϊόντων ή μήπως μέρος αυτής δεν καταχώρησε στην αποθήκη ετοιμών και γενικά στα λογιστικά βιβλία αλλά διέθεσε χωρίς τιμολόγια πωλήσεως.
- επιβάρυνε τις αγορές πρώτων και λοιπών υλών με εικονικά τιμολόγια, και, με τον τρόπο αυτόν, διόγκωσε το κόστος των αναλωμένων υλικών με την αξία υλικών τα οποία ούτε παρέλαβε ούτε ανέλαβε για την παραγωγή προϊόντων.

Ο παραπάνω έλεγχος της σχέσεως των αναλωμένων ποσοτήτων υλικών και της παραγμένης ποσότητας προϊόντων επιτυγχάνεται δια του Βιβλίου Παραγωγής - Κοστολογίου", το οποίο γι' αυτόν ακριβώς το λόγο καλείται και Βιβλίο (ελέγχου) Παραγωγής. Ο έλεγχος με βάση το προκείμενο βιβλίο μπορεί να γίνει:

Αιφνιδιαστικά στη διάρκεια της χρήσεως: Με την ανά πάσα στιγμή συσχέτιση των ποσοτήτων πρώτων υλών που εξήχθησαν από την αποθήκη και των ποσοτήτων των προϊόντων που παρήχθησαν είναι δυνατός ο έλεγχος των τεχνικών προδιαγραφών που είναι καταχωρημένες στο "Βιβλίο Παραγωγής - Κοστολογίου". Διαπιστώσεις διαφορών μεταξύ αυτών, εφόσον δεν οφείλονται σε έκτακτο ή άλλο περιστατικό, αποτελεί λόγο ανακρίβειας των βιβλίων. Οι διαπιστούμενες διαφορές αναγράφονται σε πρωτόκολλο, το οποίο υπογράφεται από όσους παρευρίσκονται στον έλεγχο αυτόν.

Κατασταλτικά στο τέλος της χρήσεως: Με τη σύγκριση των ποσοτήτων των υλικών που αναλώθηκαν και των προϊόντων που παρήχθησαν σ' ολόκληρη τη χρήση. Τέτοιος έλεγχος μπορεί να γίνει και για βραχύτερες περιόδους της χρήσεως. Εκτός από την παραπάνω σημαντική αποστολή του "Βιβλίου Παραγωγής - Κοστολογίου", το βιβλίο αυτό χρησιμεύει για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής ανά μονάδα προϊόντος, γι' αυτό και ονομάζεται και Βιβλίο Κοστολογίου. Το ανά μονάδα κόστος παραγωγής είναι απαραίτητο για την αποτίμηση των αποθεμάτων λήξεως, καθώς επίσης και για τον έλεγχο του ποσοστού μικτού κέρδους κάθε πωλούμενου προϊόντος.

Επειδή, όπως εκτέθηκε, η αποστολή του "Βιβλίου Παραγωγής - Κοστολογίου" είναι σημαντική, η μη τήρηση του βιβλίου αυτού ή η πλημμελής ή ατελής τήρηση του είναι δυνατό να οδηγήσει το φορολογικό έλεγχο σε απόρριψη των βιβλίων της επιχειρήσεως, με το αιτιολογικό ότι καθίστανται ανέφικτες οι λογιστικές επαληθεύσεις των εγγραφών, δηλ. ο έλεγχος της αποδόσεως των πρώτων υλών σε επιμέρους προϊόντα και ο έλεγχος του κόστους των παραγμένων προϊόντων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ
ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

6.1 Γενικά

Η κατά φάση ή κατά διαδικασία κοστολόγηση ή αλλιώς κοστολόγηση συνεχούς ή μαζικής παραγωγής είναι ένα λογιστικό σύστημα μέτρησης και αναφοράς του κόστους των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών των διαφόρων βιομηχανικών επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών.

Βασική προϋπόθεση για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής είναι η ύπαρξη τυποποιημένης μαζικής παραγωγής, η οποία με την σειρά της υπάρχει όταν:

- τα προϊόντα είναι καθορισμένα και σταθερών προδιαγραφών
- η παραγωγή κάθε προϊόντος απαιτεί την σταθερή εκτέλεση ορισμένων κατεργασιών και σε καθορισμένα τμήματα παραγωγής.

Το σύστημα αυτό της κοστολόγησης παρουσιάζεται συνήθως σε βιομηχανίες χημικές, κλωστοϋφαντουργικές, πετρελαϊκές, χάλυβος, τσιμέντου, αλεύρου, φαρμακευτικές, τούβλων και βιομηχανίες πετρελαιοειδών κ.λ.π. Μπορεί επίσης να εφαρμοστεί και σε μη σχετιζόμενες με τη βιομηχανία περιπτώσεις όπως τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρείες, σχολεία, βιβλιοθήκες κ.α

Στη κατά φάση κοστολόγηση δεν υπάρχει συγκεκριμένη χρονική στιγμή της κοστολογικής περιόδου, που όλες οι μονάδες να είναι έτοιμες αλλά αντιθέτως παρατηρείται το φαινόμενο όπου κάποιες μονάδες ολοκληρώνουν τη παραγωγή τους, άλλες αρχίζουν τη παραγωγής τους, ενώ άλλες βρίσκονται ακόμη σε διαφορετικά στάδια της απαιτούμενης κατεργασίας του τμήματος παραγωγής.

Το παρόν σύστημα για να λειτουργεί ορθότερα χρειάζεται σωστούς και έμπειρους κοστολόγους. Οι κοστολόγοι είναι αυτοί οι οποίοι παρέχουν στα διοικητικά στελέχη πάρα πολλές και επί καθημερινής βάσης πληροφορίες για το κόστος των

προϊόντων τους μέσα από τις περιοδικές αναφορές τους για το κόστος οι οποίες στηρίζονται στις προβλεπόμενες διαδικασίες του συστήματος αυτού.

6.2 Στάδια της κατά φάση κοστολόγησης

- Δημιουργία κέντρων κόστους ή τμημάτων

Κέντρο κόστους ονομάζεται η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας ή περιοχή ευθύνης, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους της με σκοπό τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας της.

Η δημιουργία κέντρων κόστους αποτελεί κεντρικό σημείο της κατά φάση κοστολόγησης. Σε κάθε κέντρο κόστους γίνεται η συγκέντρωση του βιομηχανικού κόστους και η μέτρηση των παραγομένων ποσοτήτων. Για τον προσδιορισμό του κόστους του προϊόντος είναι αναγκαίο να υπολογίσουμε το κόστος της παραγωγής για κάθε κέντρο κόστους. Ο αριθμός των ξεχωριστών κέντρων κόστους που είναι αναγκαίος για να συμπληρωθεί τον προϊόν εξαρτάται από πολλούς παράγοντες όπως για παράδειγμα τον τύπο του προϊόντος, την πολυπλοκότητα της παραγωγικής δραστηριότητας και τις απαιτήσεις της διοίκησης. Ο αριθμός των κέντρων κόστους που απαιτείται για να παραχθεί ένα προϊόν προσδιορίζει το κόστος της κοστολογικής εργασίας που πρέπει να πραγματοποιηθεί καθώς και το όγκο των δεδομένων του κόστους με τα οποία εφοδιάζονται τα στελέχη.

Στα κέντρα κόστους μόνο ένας τύπος προϊόντος παράγεται και η ίδια η εργασία εκτελείται για κάθε μονάδα που διέρχεται μέσω του κέντρου κόστους.

∅ Κριτήρια δημιουργίας κόστους

α) Αυτοτέλεια του χώρου

Όταν δύο βιομηχανοστάσια διακρίνονται μεταξύ τους χωροταξικά, τότε αποτελούν διαφορετικές οργανωτικές μονάδες άρα και ξεχωριστά κέντρα κόστους ακόμα κι αν σ'αυτά παράγονται τα ίδια προϊόντα.

β) Τεχνολογική διάρθρωση

Η μετατροπή των άμεσων υλικών σε προϊόντα πραγματοποιείται με την εκτέλεση των παραγωγικών διαδικασιών. Ένα σύνολο πραγματοποιούμενων παραγωγικών διαδικασιών που έχει ως αποτέλεσμα την δημιουργία αυτοτελών μετατροπών ονομάζεται κατεργασία. Όταν ο αριθμός των κατεργασιών είναι περιορισμένος κάθε κατεργασία ταυτίζεται με την φάση. Χαρακτηριστικό της φάσης είναι η έντονη μεταβολή του υλικού ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθώς και το έργο που παράγεται σε κάθε μια από αυτές είναι μετρήσιμο. Γι αυτό το λόγο κάθε φάση μπορεί να αποτελέσει ξεχωριστή λειτουργική υποδιαίρεση ή κέντρο κόστους.

γ) Έλεγχος του κόστους

Ο έλεγχος του κόστους συνδέεται με τον έλεγχο των υπευθύνων φορέων διοικητικής εξουσίας που ευθύνονται για τις λειτουργικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης.

Ø Χαρακτηριστικά των κέντρων κόστους

- 1) Ολοκλήρωση κάποιας ειδικής παραγωγικής δραστηριότητας ή κατεργασίας
- 2) Πραγματοποίηση ίδιου τύπου και όγκου εργασίας για όλες τις μονάδες που διέρχονται μέσω του κέντρου κόστους.
- 3) Ένας μόνο τύπος προϊόντος που διέρχεται μέσω κάθε κέντρου κόστους

✓ Καθορισμός του χρόνου κοστολογικής περιόδου

Στην κατά φάση κοστολόγηση δεν μπορεί εύκολα να καθοριστεί το σημείο έναρξης και συμπλήρωσης του προϊόντος, λόγω του ότι αυτή η μέθοδος κοστολόγησης εφαρμόζεται σε τυποποιημένα προϊόντα και είναι συνεχής παραγωγή και δεν διακόπτεται κοστολογικά με την συγκέντρωση των δαπανών κατά εντολή παραγωγής όπως συμβαίνει στην κατά προϊόν κοστολόγηση.

Τα διοικητικά στελέχη χρειάζονται πολλές φορές και σε καθημερινή βάση πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων τους για αυτό το λόγο οι λογιστές πρέπει να προετοιμάζουν συχνές αναφορές λογιστικής κόστους. Η συχνότητα με την οποία παρέχονται οι εκθέσεις αυτές εξαρτάται από το κόστος προετοιμασίας τους και από τα οφέλη που προκύπτουν από αυτές. Το χρονικό διάστημα που πρέπει να περιλαμβάνει η έκθεση της κατάστασης κόστους παραγωγής θα πρέπει να προσδιορίζεται έγκαιρα έτσι ώστε να σχεδιαστούν και να συμπληρωθούν οι αναγκαίες κοστολογικές δραστηριότητες.

✓ Συγκέντρωση του κόστους

Τα βιομηχανικά κόστη των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και των Γ.Β.Ε συγκεντρώνονται σε κάθε κέντρο κόστους και για τη συγκεκριμένη περίοδο.

✓ Μέτρηση των εκροών της παραγωγής

Σημαντική πληροφόρηση για τα στελέχη είναι το ανά μονάδα κόστος της παραγωγής του κέντρου κόστους της συγκεκριμένης περιόδου. Το μέσο ανά μονάδα κόστος παραγωγής ενός τμήματος για μία ορισμένη χρονική περίοδο προκύπτει από την διαίρεση του συνολικού κόστους παραγωγής του τμήματος δια των μονάδων που παρήχθησαν.

Υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους

Το μέσο ανά μονάδα κόστος παραγωγής ενός τμήματος για μια ορισμένη χρονική περίοδο προκύπτει από τη διαίρεση του συνολικού κόστους παραγωγής του τμήματος δια των μονάδων που παρήχθησαν και εξαρτάται από το χρόνο.

Το ανά μονάδα κόστος είναι κατάλληλο για τη μέτρηση της απόδοσης της επιχειρήσεις γι' αυτό το λόγο τα διοικητικά στελέχη απομονώνουν το ανά μονάδα κόστος για μια σειρά χρονικών κοστολογικών περιόδων ή για να συγκρίνουν το ανά μονάδα κόστος της εταιρείας τους με το ανά μονάδα άλλων εταιρειών του ίδιου βιομηχανικού κόστους.

Η διαδικασία της κοστολόγησης στην κατά φάση κοστολόγηση διακόπτεται μετά από ορισμένη χρονική περίοδο, την οποία έχουμε καθορίσει.

✓ Κατάρτιση των εκθέσεων του κόστους παραγωγής

Στην κατά φάση κοστολόγηση το κόστος παραγωγής περιοδικά παρουσιάζεται στην έκθεση κόστους παραγωγής. Η έκθεση αυτή περιλαμβάνει το συνολικό βιομηχανικό κόστος, τις ποσότητες παραγωγής καθώς και το ανά μονάδα κόστος και αναφέρεται στο κόστος μίας συγκεκριμένης κοστολογικής περιόδου. Η κατάσταση αυτή του κόστους παραγωγής απεικονίζει σε αξίες την παραγωγική δραστηριότητα ενός κέντρου κόστους

Στην κοστολόγηση κατά φάση το ανά μονάδα κόστος παρουσιάζεται περιοδικά σύμφωνα με τις επιθυμίες της διοίκησης.

6.3 Διαδικασίες της κοστολόγησης κατά φάση

1. Έναρξη της κοστολογικής περιόδου
 - Η παραγωγή ξεκινά με τα ημικατεργασμένα αρχής της περιόδου

2. Διάρκεια της κοστολογικής περιόδου
 - Τα ημικατεργασμένα αρχής της περιόδου ολοκληρώνουν πρώτα τη παραγωγή τους.
 - Νέες μονάδες ξεκινούν τη παραγωγή
 - Οι έτοιμες μονάδες μεταφέρονται σε επόμενα τμήματα ή στην αποθήκη
 - Νέες μονάδες αρχίζουν την παραγωγή τους αλλά δεν ολοκληρώνονται κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου και παραμένουν στο τμήμα σαν ημικατεργασμένα προϊόντα τέλους περιόδου

3. Τέλος της κοστολογικής περιόδου
 - Υπολογίζονται οι ισοδύναμες μονάδες παραγωγής για κάθε κέντρο κόστους
 - Το κόστος της περιόδου του κέντρου κόστους διαιρείται με τις ισοδύναμες μονάδες και προσδιορίζεται έτσι το ανά μονάδα κόστος του τμήματος
 - Ετοιμάζεται η κατάσταση κόστους παραγωγής προϊόντος.

6.4 Βήματα της κατά φάση κοστολόγησης

v Κατάσταση του κόστους παραγωγής

Η κατάσταση του κόστους παραγωγής διαιρείται σε τρία τμήματα. Στο πρώτο τμήμα παρουσιάζεται η φυσική ροή των μονάδων μέσω του κέντρου κόστους στη συγκεκριμένη περίοδο δηλαδή η κατάσταση των ποσοτικών δεδομένων.

Στο δεύτερο τμήμα υπολογίζεται το συνολικό κόστος της περιόδου καθώς και το ανά μονάδα κόστος του τμήματος. Επίσης γίνεται αναφορά στην κατανομή του ολικού κόστους.

Στο τρίτο τμήμα παρουσιάζεται ο υπολογισμός των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής.

(1) Κατάσταση των ποσοτικών δεδομένων της παραγωγής

Οι εισροές και εκροές χρησιμοποιούνται για την μέτρηση της παραγόμενης ποσότητας και τον προσδιορισμό του ανά μονάδα κόστους.

«Μονάδες για υπολογισμό» καλούνται οι εισροές των μονάδων για βιομηχανοποίηση κατά τη διάρκεια της περιόδου το συγκεκριμένο κέντρο κόστους

Είδη εισροών:

- α) παραγωγή σε εξέλιξη αρχής δηλαδή οι εισροές που βρέθηκαν στο τμήμα μερικώς συμπληρωμένες
- β) μονάδες που ξεκίνησαν τη παραγωγής τους κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου

«Μονάδες που υπολογίστηκαν» καλούνται οι εκροές που υπήρχαν κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου στο κέντρο κόστους.

Η παραγωγή των περισσότερων μονάδων ολοκληρώνεται κατά τη διάρκεια της περιόδου και μεταφέρονται στο επόμενο κέντρο κόστους ή στα έτοιμα προϊόντα εάν το κέντρο κόστους είναι και το τελευταίο της παραγωγικής διαδικασίας.

Υπάρχουν όμως και μονάδες οι οποίες είναι εν μέρει συμπληρωμένες και αποτελούν την παραγωγή σε εξέλιξη τέλους.

Ο συνολικός αριθμός των μονάδων που παρουσιάζεται στις εισροές θα πρέπει να είναι ίσος με τον συνολικό αριθμό των μονάδων που παρουσιάζεται στις εκροές. Επιπλέον κάθε απώλεια ή κατεστραμμένη παραγωγή θα πρέπει να αναφέρεται στο τμήμα των εκροών .

2α. Μέτρηση του ανά μονάδα κόστους

Σ' αυτή την ενότητα του δεύτερου τμήματος της κατάστασης κόστους παραγωγής, συγκεντρώνεται το κόστος κατά στοιχείο κόστους και το ανά μονάδα κόστος για κάθε στοιχείο του κόστους. Επιπλέον γίνεται η κατανομή του συνολικού κόστους του τμήματος. Συνεπώς τα στοιχεία του κόστους Υλικά, Εργατικά και Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα συγκεντρώνονται κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου στο συγκεκριμένο κέντρο κόστους. Στη συνέχεια τα συνολικά κόστη για κάθε στοιχείο κόστους διαιρούνται με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες για τον υπολογισμό του ανά μονάδα κόστους το οποίο χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους των μονάδων που τέλειωσαν τη παραγωγή τους καθώς και για των μονάδων εκείνων που παρέμειναν στο τέλος σαν παραγωγή σε εξέλιξη.

2β. Κατανομή του συνολικού κόστους

Η κατανομή του συνολικού κόστους του τμήματος ή του κέντρου κόστους αποτελείται από:

- α) τις συμπληρωθείσες και μεταφερθείσες μονάδες
- β) την παραγωγή σε εξέλιξη τέλους (ημικατεργασμένες μονάδες)

- Στις περιπτώσεις εκείνες που υπάρχει μεταφορά προϊόντων από προηγούμενο κέντρο κόστους ή τμήμα , το συνολικό κόστος του κέντρου κόστους θα περιλαμβάνει:

- α) το κόστος των μεταφερθέντων μονάδων
- β) το κόστος των τρεχουσών δαπανών λειτουργίας του συγκεκριμένου κέντρου κόστους.

- Επίσης, στις περιπτώσεις που θα υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη αρχής, το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής προστίθεται στο κόστος του τμήματος. Συνεπώς στην περίπτωση ύπαρξης παραγωγής σε εξέλιξη αρχής, η κατάρτιση της κατάστασης κόστους παραγωγής προϋποθέτει την χρησιμοποίηση κάποιας από τις γνωστές μεθόδους αποτίμησης, της FIFO, της LIFO και του μέσου σταθμικού.

3. Υπολογισμός ισοδύναμων μονάδων

Εξαιτίας της ύπαρξης αρχικού ή/και τελικού αποθέματος ημικατεργασμένης παραγωγής στην αρχή ή/και στο τέλος μιας χρονικής περιόδου το ανά μονάδα κόστος δεν υπολογίζεται ανά φυσική μονάδα παραγωγής.

Ισοδύναμες μονάδες είναι οι εκείνες οι ολοκληρωμένες μονάδες με τις οποίες εκφράζεται το αποτέλεσμα της εργασίας που γίνεται στις μερικώς συμπληρωμένες μονάδες. Η ισοδύναμη μονάδα δεν είναι φυσική μονάδα .

Είναι θεωρητική μονάδα και εκφράζει το ποσοστό της ολοκληρωμένης μονάδας στο οποίο αντιστοιχεί μια ημικατεργασμένη μονάδα προϊόντος.

Αυτό σημαίνει ότι μια ολοκληρωμένη μονάδα ισούται με μία ισοδύναμη μονάδα. Για παράδειγμα, εάν δύο μονάδες προϊόντος είναι ολοκληρωμένες κατά 50% η κάθε μία, το άθροισμα τους ισούται με μία ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα προϊόντος. Όμως μια ημικατεργασμένη μονάδα που είναι ολοκληρωμένη κατά 45% ισούται με το 45% μιας ισοδύναμης. Η χρησιμοποίηση των ισοδύναμων μονάδων παρέχει την ευχέρεια της άθροισης ολοκληρωμένων και μη ολοκληρωμένων μονάδων και τη συνολική έκφραση τους σε όρους ολοκληρωμένων μονάδων.

6.5 Μέθοδοι αποτίμησης

FIFO

Στη μέθοδο αποτίμησης FIFO, στο τμήμα συγκέντρωσης κόστους παρουσιάζεται ξεχωριστά το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής, από το τρέχον κόστος παραγωγής της περιόδου.

Ø Διαδικασία υπολογισμού ισοδύναμων μονάδων

§ Οι ισοδύναμες μονάδες της περιόδου υπολογίζονται βάση των ισοδύναμων μονάδων που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής

§ Ο αριθμός των μονάδων που άρχισαν και τέλειωσαν την παραγωγής τους κατά τη διάρκεια της περιόδου υπολογίζεται με δύο τρόπους:

- 1) αφαιρώντας τον αριθμός των μονάδων της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους από τον αριθμό των μονάδων που μεταφέρθηκαν στο τμήμα
- 2) αφαιρώντας τον αριθμό των μονάδων της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους από τον αριθμό των έτοιμων μονάδων που μεταφέρθηκαν στο επόμενο τμήμα ή στην αποθήκη.

Ø Συγκέντρωση κόστους στο τμήμα

Το συνολικό κόστος που συγκεντρώνεται προέρχεται από:

- Το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής (κόστος προηγούμενου τμήματος)
- Το κόστος των μονάδων που μεταφέρθηκαν από το προηγούμενο κέντρο κόστους(κατά τη διάρκεια της περιόδου)
- Τις τρέχουσες λειτουργικές δαπάνες της περιόδου του τμήματος

ΜΕΣΟΣ ΣΤΑΘΜΙΚΟΣ ΟΡΟΣ

Με τη μέθοδο αυτή γίνεται υπολογισμός του μέσου κόστους των μονάδων της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής και των αντίστοιχων που παράγονται κατά τη διάρκεια της περιόδου. Υπολογίζεται ένα μέσο ανά μονάδα κόστος για κάθε στοιχείο του κόστους, λόγω του ότι ο αριθμός των ισοδύναμων μονάδων δεν είναι ο ίδιος για όλα τα στοιχεία του κόστους.

Τα κόστη ομαδοποιούνται με βάση το είδος του στοιχείου κόστους που συμμετέχει στην παραγωγική διαδικασία δηλαδή τα κόστη ομαδοποιούνται με βάση το είδος του στοιχείου κόστους.

Έτσι τα κόστη της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής και της τρέχουσας περιόδου ομαδοποιούνται σε κόστη από προηγούμενη περίοδο, υλικών, άμεσης εργασίας και Γ.Β.Ε

Ø Διαδικασία υπολογισμού του μέσου κόστους παραγωγής κάποιου τμήματος

§ Τα κόστη των δύο διαφορετικών περιόδων κατατάσσονται σε ομάδες με βάση το είδος του στοιχείου κόστους

§ Υπολογισμός ισοδύναμων μονάδων παραγωγής για κάθε στοιχείο κόστους

§ Το συνολικό κόστος κάθε διαφορετικού είδος κόστους διαιρείται με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες για τον υπολογισμό του μέσου κόστους των συγκεκριμένων στοιχείων κόστους

§ Το άθροισμα του μέσου κόστους των επιμέρους στοιχείων προέρχεται από το συνολικό ανά μονάδα μέσο κόστος του τμήματος.

LIFO

Με τη μέθοδο της LIFO το ολικό κόστος κατανέμεται αρχίζοντας από τα ημιτελή προϊόντα τέλους της περιόδου και καταλήγοντας στα έτοιμα προϊόντα. Με το κόστος των ημιτελών μονάδων αρχής (προηγούμενης περιόδου) τροφοδοτείται το κόστος των αντίστοιχων ημιτελών μονάδων τέλους. Στη συνέχεια εάν υπάρχει εναπομένον κόστος απορροφάται από τις μονάδες που τελείωσαν την παραγωγή τους στην περίοδο.

Υπάρχουν τρεις δυνατές σχέσεις μεταξύ των ποσοτικών δεδομένων της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής και τέλους και αναλόγων ακολουθείται συγκεκριμένη διαδικασία:

- Εάν οι εισροές ισούνται με τις εκροές τότε το κόστος των μονάδων της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής απορροφάται από τις αντίστοιχες μονάδες της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους. Συνεπώς οι μονάδες που τελείωσαν μέσα στη περίοδο κοστολογούνται με το ανά μονάδα κόστος του τμήματος.
- Εάν οι εισροές είναι περισσότερες από τις εκροές τότε οι μονάδες παραγωγής σε εξέλιξη τέλους, απορροφούν μέρος του κόστους των μονάδων της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής και το υπόλοιπο κόστος τους απορροφάται από τις έτοιμες μονάδες.
- Εάν οι εισροές είναι λιγότερες από τις εκροές τότε οι μονάδες παραγωγής σε εξέλιξη τέλους έχουν υποστεί μεγαλύτερο βαθμό κατεργασίας από τον αντίστοιχο της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής. Επομένως απορροφούν όχι μόνο ολόκληρο το κόστος της αντίστοιχης παραγωγής σε εξέλιξη αρχής αλλά και ένα μέρος από το τρέχον κόστος της περιόδου. Συνεπώς οι μονάδες που τελείωσαν την παραγωγή τους απορροφούν κόστος μόνο από το κόστος που πραγματοποιήθηκε στην περίοδο.

6.6 Λογιστική παρακολούθηση του κόστους συνεχούς παραγωγής

Οι μέθοδοι εγγραφών που γίνονται για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παράγονται για μια συνεχή παραγωγική διαδικασία είναι:

- α) η μέθοδος των διαδοχικών μεταφορών των λογαριασμών των φάσεων ή τμημάτων
- β) η μέθοδος της απευθείας χρέωσης του λογαριασμού του προϊόντος με το κόστος κάθε φάσης ή τμήματος.

Αυτές οι δύο μέθοδοι προκύπτουν από την ερμηνεία της φυσικής ροής του κόστους των φάσεων. Κατά την πρώτη ερμηνεία το κόστος κάθε φάσης 'ρέει' στην επόμενη και συνεπώς το κόστος της τελευταίας φάσης είναι και το κόστος του προϊόντος.

Κατά τη δεύτερη ερμηνεία, το κόστος κάθε φάσης ρέει κατευθείαν στο λογαριασμό του προϊόντος και συνεπώς το κόστος του προϊόντος σχηματίζεται από το κόστος των φάσεων.

Οι ημερολογιακές εγγραφές που προκύπτουν από τις εκθέσεις κόστους με την προϋπόθεση ότι **δεν υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη στο τέλος της κοστολογικής περιόδου είναι:**

✓ Κατά την πρώτη μέθοδο

Ο λογαριασμός κάθε τμήματος κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου **χρεώνεται:**

A) με το κόστος των αναλωθέντων άμεσων υλικών, το κόστος της άμεσης εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων

B) με το κόστος των ημικατεργασμένων που μεταφέρθηκαν από το προηγούμενο τμήμα.

Πιστώνεται δε με το κόστος των ημικατεργασμένων που μεταφέρονται από αυτό στο επόμενο τμήμα.

Η διαφορά της χρέωσης με την πίστωση είναι το *κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη*.

✓ Κατά τη δεύτερη μέθοδο

Ο λογαριασμός κάθε τμήματος χρεώνεται με το κόστος των αναλωθέντων άμεσων υλικών, το κόστος της άμεσης εργασίας και των Γ.Β.Ε.

Πιστώνεται δε με το σύνολο της χρέωσης του με πίστωση του λογαριασμού του προϊόντος.

Όταν όμως **υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη στο τέλος της περιόδου** τότε η δεύτερη μέθοδος δεν μπορεί να εφαρμοστεί πάντα γιατί οι λογαριασμοί των τμημάτων δεν χρεώνονται με το κόστος των ημικατεργασμένων προϊόντων που μεταφέρονται από τα προηγούμενα τμήματα και τα οποία εν μέρει υπάρχουν στα τμήματα με τη μορφή της παραγωγής σε εξέλιξη στο τέλος της κοστολογικής περιόδου. Άρα τα κόστη αυτά θα πρέπει εν εμφανίζονται στα υπόλοιπα των λογαριασμών των τμημάτων.

Συνεπώς, θα πρέπει να αφαιρείται το κόστος παραγωγή σε εξέλιξη , από τη χρέωση κάθε τμήματος, και το υπόλοιπο να μεταφέρεται στο κόστος προϊόντος.

Κατ'εξάιρεση, όταν το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη είναι μεγαλύτερο της χρέωσης του τμήματος από τις τρέχουσες δαπάνες η παραπάνω μέθοδος δεν μπορεί να λειτουργήσει.

6.7 Κατάσταση κόστους προϊόντος

Οι καταφάσεις κόστους προϊόντος που συμπληρώνεται στην κατά φάση κοστολόγηση. Συγκεντρώνει πληροφορίες δεδομένων κόστους που αφορούν μόνο για το κέντρο κόστους ή τμήμα που καλύπτει η συγκεκριμένη κατάσταση. Τα κόστη που αφορούν προηγούμενα κέντρα κόστους απλά αναφέρονται στις καταστάσεις σαν ένα σύνολο κόστους από προηγούμενο τμήμα.

6.8 Διαφοροποίηση της μονάδας παραγωγής κατά τη ροή των υλικών ή ημικατεργασμένων προϊόντων από τμήμα σε τμήμα.

Μονάδες παραγωγής ονομάζονται οι μονάδες μέτρησης των εισροών και εκροών κάθε τμήματος ή κέντρου κόστους και είναι διάφορες των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής. Οι μονάδες παραγωγής μπορεί να αλλάξουν από τμήμα σε τμήμα για διάφορους λόγους.

Οι μονάδες παραγωγής μετρούν:

- α) τις ποσότητες των υλικών που βιομηχανοποιούνται στο τμήμα. Όταν δηλαδή έχουμε σ'ένα τμήμα υλικά τα οποία έχουν ως μονάδα μέτρησης τα τετραγωνικά μέτρα ή το κιλό και βιομηχανοποιούνται σε κάποιο άλλο τμήμα του οποίου τα προϊόντα μετρούνται σε μια άλλη μονάδα μέτρησης τότε μετατρέπονται σε αυτή την άλλη μονάδα ούτως ώστε να μπορεί να υπολογιστεί σωστά το κόστος του τμήματος.
- β) τις ποσότητες των ημικατεργασμένων που έχουν μεταφερθεί από προηγούμενο τμήμα εάν η παραγωγή του συγκεκριμένου τμήματος μετριέται σε διαφορετική μονάδα μέτρησης από την αντίστοιχη του προηγούμενου τμήματος.
- γ) τις ποσότητες των ημικατεργασμένων ή έτοιμων προϊόντων που μεταφέρονται στο επόμενο τμήμα
- δ) τη παραγωγή σε εξέλιξη αρχής και τέλους

Το σύνολο των υλικών που διακινούνται στα τμήματα είναι απαραίτητο να μετρηθούν για τον προσδιορισμό της σχέσης των ποσοτήτων που έχουν παραχθεί σε σχέση με τις ποσότητες των υλικών που βιομηχανοποιήθηκαν. Επίσης είναι απαραίτητο έτσι ώστε να κατανεμηθούν οι ολικές δαπάνες του τμήματος στις ποσότητες που έχουν μεταφερθεί στο επόμενο τμήμα ή στην αποθήκη και στην παραγωγή σε εξέλιξη τέλους.

6.9 Βαθμιαία εισροή των υλικών στην παραγωγική διαδικασία

Υπάρχουν κάποιες βιομηχανίες όπου τα υλικά που χρησιμοποιούνται για τη παραγωγή κάποιο προϊόντος δεν προστίθενται όλα μαζί στην αρχή της παραγωγικής

διαδικασίας αλλά προστίθενται είτε αργότερα είτε καθ' όλη τη διάρκεια της παραγωγής.

Συνεπώς σε μια δεδομένη χρονική στιγμή κάποιες μονάδες προϊόντος θα έχουν απορροφήσει μόνο ένα ποσοστό του συνόλου των υλικών που απαιτούνται για την ολοκλήρωσή τους στο τμήμα. Σε τέτοιες καταστάσεις οι κοστολόγοι θα πρέπει να μετρούν τις ισοδύναμες μονάδες ως προς τα υλικά με τον ίδιο τρόπο που μετρούν τις ισοδύναμες μονάδες ως προς την άμεση εργασία και τα Γ.Β.Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

7.1 Συμπεράσματα

Πρότυπο κόστος σημαίνει το μέτρο με το οποίο θα κριθούν τα απολογιστικά μεγέθη, που αναφέρονται στην παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης και μ' αυτό εξασφαλίζεται ο έλεγχος της παραγωγικότητας της εκμετάλλευσης. Καταρτίζεται στην αρχή της κοστολογικής περιόδου και είναι προκαθορισμένο κόστος. Τα ποσοτικά στοιχεία του υπολογίζονται ύστερα από πειραματική επαλήθευση

Με τη μέθοδο του πρότυπου κόστους τα πράγματα είναι λίγο πιο σύνθετα. Δεν υπάρχει Controller παραγωγικής επιχείρησης που να μην αναγνωρίζει τα πλεονεκτήματά της, αλλά και να μην ανησυχεί για τη δυσκολία εφαρμογής της. Είναι γεγονός ότι η υιοθέτηση του πρότυπου κόστους απαιτεί μεγάλη προετοιμασία από την πλευρά της επιχείρησης και δεν αναφερόμαστε μόνο στη διαδικασία που απαιτείται για τον προσδιορισμό των πρότυπων τιμών, αλλά κυρίως στην αλλαγή νοοτροπίας και τον καθορισμό των εσωτερικών διαδικασιών που προϋποθέτει η αποτελεσματική εφαρμογή ενός τέτοιου μοντέλου. Η υιοθέτηση ενός συστήματος **πρότυπης φάσης κοστολόγησης** έχει βοηθήσει την επιχείρηση στον προγραμματισμό, τη διαχείριση και τη βελτιστοποίηση των επιχειρησιακών διαδικασιών.

Με τα στάδια της πρότυπης φάσης κοστολόγησης γίνεται: προγραμματισμός, απολογισμός, ανάλυση των αποκλίσεων που βοηθούν στο να αυτοματοποιήσουν τις διαδικασίες και να ελαχιστοποιήσουν την πρωτογενή καταχώριση στοιχείων. Αυτό που πραγματικά χρειάζεστε είναι μια πολύ καλή οργάνωση των τμημάτων, των εξόδων και των δραστηριοτήτων που επηρεάζουν το κόστος παραγωγής.

Έτσι λοιπόν κάθε επιχείρηση πρέπει προσπαθεί έτσι ώστε ο σχεδιασμός να αντικατοπτρίζει την πραγματικότητα. Κάθε επιχείρηση μπορεί να ορίσει το σύστημα

«κέντρα κόστους» που αντιστοιχούν σε τμήματα της επιχείρησης, όπου κάποιος είναι υπεύθυνος για την τήρηση του προϋπολογισμού και μετά τα τμήματα να συζητήσουν την διαδικασία της παραγωγής και των οικονομικών υπηρεσιών και να αποφασίσουν από κοινού την ανάλυση του κόστους παραγωγής. Επίσης μπορούν να ορίσουν τον τρόπο που θα χειρίζονται τις αποκλίσεις, τους ελεγκτικούς μηχανισμούς και τους τρόπους δράσης.

Η υιοθέτηση της πρότυπης φάσης κόστους χωρίς την απαραίτητη προετοιμασία, οδηγεί πολύ συχνά σε πρόσθετη ταλαιπωρία και σύγχυση όσον αφορά στην ορθότητα των πληροφοριών που λαμβάνονται. Αντίθετα, η εμμονή στην αναζήτηση ευθυνών όσον αφορά στον καταλογισμό των αποκλίσεων μπορεί να έχει αρνητική επίδραση στην απόδοση των εργαζομένων. Κάθε επιχείρηση πρέπει να βρεί τη χρυσή τομή και να εκμεταλλευτεί την εγκατάσταση του συστήματος της Πρότυπης φάσης κοστολόγησης για να αποκτήσει η επιχείρηση τον καλύτερο βοηθό στην προσπάθεια βελτίωσης των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Ο Κώδικας επιβάλλει την κατανομή των αποκλίσεων στο μένοντα και τα πωληθέντα, αποδέχεται όμως τη συγκεντρωτική ενημέρωση ανά ομάδα ειδών και όχι απαραίτητως ανά μερίδα αποθήκης. Έτσι, με μια διαδικασία που δεν είναι τόσο περίπλοκη όσο φαίνεται μπορεί κανείς να διαχειριστεί το πρότυπο κόστος στο σύστημα και ταυτόχρονα να ενημερώσετε σωστά τη Γενική Λογιστική. Κάποια μάλιστα από τα συστήματα έχουν τη δυνατότητα να υποστηρίξουν ταυτόχρονη αποτίμηση με τη μέθοδο μέσου σταθμικού κόστους και ενημέρωση των λογαριασμών Γενικής Λογιστικής. Σε κάθε περίπτωση μην ξεχάσετε τη διαδικασία αν πρόκειται να αλλάξετε μέθοδο αποτίμησης:

Ανάγκη προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων

Το μέγιστο χρονικό διάστημα προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της επιχείρησης είναι η δωδεκάμηνη χρονική περίοδος, η οποία, όπως είναι γνωστό, καλείται ως χρήση. Κάθε επιχείρηση έχει ανάγκη και απαιτεί γι' αυτήν όσο γίνεται έγκαιρη και υπεύθυνη πληροφόρηση για το κόστος και τα αποτελέσματα της επιχειρήσεως, τα οποία το αργότερο 'πρέπει να έχει στο τέλος κάθε μήνα.

Ο προσδιορισμός βραχύχρονου - μηνιαίου κόστους κατά λειτουργία και κατ' είδος παραγόμενων προϊόντων σήμερα με τη χρήση των Η/Υ είναι ένα πολύτιμο εργαλείο αρκεί οι λογιστές των επιχειρήσεων να εξοικειωθούν στις αναγκαίες κοστολογικές διαδικασίες και ενέργειες. Τονίζεται ακόμη ότι η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής εκμεταλλεύσεως (Ομάδα 9) του Ε.ΓΛΣ διευκολύνει τις επιχειρήσεις στον βραχύχρονο προσδιορισμό του κόστους και των αποτελεσμάτων.

Οι επιχειρήσεις διαπιστώνουν την ανάγκη προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων (κατά μήνα), και αυτό επιτυγχάνεται με τον ορθό προσδιορισμό των πραγματικών εσόδων και του πραγματικού κόστους αυτών σε μηνιαία βάση. Ταυτόχρονα εξασφαλίζει στα ελεγκτικά φορολογικά όργανα επαρκή και αντικειμενικά στοιχεία για τον προσδιορισμό του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος και την δίκαιη επιβολή του αναλογούντος φόρου”.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική βιβλιογραφία

1. Θ., Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού σχεδίου, 7η Έκδοση, Εκδόσεις Ν. Σάκκουλα, 2000.
2. Ε., Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τόμος Β', 3η Εκδόσεις Βρύκου Ε.Ε.
3. Υπουργείο Συντονισμού, Οικονομικών και Εμπορίου, Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Αθήνα 1981.
4. Χέβας, Δ. και Α. Παπαδάκη, Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις ΟΠΑ, Αθήνα, 1999.
5. Α., Θέματα Φορολογικής Λογιστικής, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα 1997.
6. Καραγιώργος Θ. - Πετρίδης Α., Μηχανογραφημένη Αναλυτική Λογιστική ~ Κοστολόγηση, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη 2003.
7. Πομόνης Ν., Κοστολόγηση, Εκδόσεις Αθ.Σταμούλη, Αθήνα, 1999
8. Καραγιάννης Δ., Κοστολόγηση με την ομάδα 9 του Γ.Α.Σ. - Μηνιαία Κοστολόγηση - Ετήσια Κοστολόγηση - Διακίνηση Αποθήκης, Εκδόσεις Σταμούλη, Θεσσαλονίκη 2003.
9. Ιγνατιάδης Α., Λογιστική Κόστους, Τεύχος 1, Θεσσαλονίκη, 1978.
10. Ιγνατιάδης Α., Λογιστική Κόστους, Τεύχος 2, Θεσσαλονίκη, 1978.
11. Καραγιάννης Δ., Λογιστικά, Κοστολόγηση, Φοροτεχνικά, Γεν.Λογ.Σχέδιο - Κ.Β.Σ.: στην πράξη, Εκδόσεις Σταμούλη, Θεσσαλονίκη, 2002.
12. Αρσένης Σ., Οικονομία πληροφοριακών συστημάτων: σχεδιασμός, κοστολόγηση και προώθηση πληροφοριακών προϊόντων και υπηρεσιών, Εκδόσεις Τζιόλα, Θεσσαλονίκη, 2006.

Ξένη βιβλιογραφία

1. Cashin, J.A. and R.S. Polimeni, Cost Accounting, International Student Edition, 1981.
2. Garrison, R.H., Managerial Accounting, Business Publications, 4th edition, 1985.
3. Hilton, R., Managerial Accounting, Me Graw Hill, 3rd edition, 1997.
4. Hilton, R.,M. Maher and F. Selto, Cost management: Strategies for Business Decisions, 2nd Edition, Me Graw Hill, 2002.
5. Horngren, C.T., A. Bhimani, S. Datar and G. Foster, Management and Cost Accounting, Prentice Hall, 2nd edition, 2002.
6. Horngren, C.T., G. Foster and S. Datar, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Prentice Hall, 11th ed., 2000.
7. Kaplan, R.S. and A.A. Atkinson, Advanced Management Accounting, Prentice Hall International Editions, 2nd ed., 1989.
8. Milles, R.J. and Robertson, Fundamentals of Managerial Accounting and Finance, 4th edition, Mars Business Accosiates Ltd, 1999.
9. Polimeni, R.S., F.J. Fabozzi and A.H. Adelberg, Cost Accounting: Concepts and Applications for Managerial Decision Making, Me Graw-Hill International Editions, 3rd edition, 1991,
10. Shillinglaw, G., Managerial Cost Accounting, IRWIN, 5th edition, 1982.
11. Upchurch, A., Cost Accounting: Principles and Practice, Prentice Hall, 2002.
12. Williamson, D., Cost and Management Accounting, Prentice Hall, 1996.
13. Zimmerman, J.L., Accounting for Decision Making and Control, IRWIN, 2nd edition, 1997.

«ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»