

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«ΑΝΑΛΥΣΗ & ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ»

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΦΙΛΙΠΠΑΙΟΥ ΕΥΑΝΘΙΑ

ΚΟΥΤΣΟΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΥ ΜΑΡΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: Κ.ΤΟΓΙΑΣ

ΠΑΤΡΑ 2000-2001



ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	6695
----------------------	------

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην σημερινή εποχή η μεγάλη ανάπτυξη των βιομηχανικών και εμπορικών επιχ/σεων δημιούργησαν την ανάγκη οργάνωσης ειδικών συστημάτων και μεθόδων της λογιστικής επιστήμης για την παρακολούθηση των οικ/κων γεγονότων αλλά και τη μελέτη της οικονομικής πορείας μιας επιχ/σης.

Μια σημαντική επι μέρους επιστημονική λογιστική μέθοδος, που συγκεντρώνει χρήσιμες πληροφορίες για τη δραστηριότητα της επιχ/σης και βοηθά στη λήψη οικονομικών αποφάσεων είναι η κοστολόγηση η οποία αποτελεί βασικό σπόνδυλο του οικονομικού λογισμού και διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη ζωή και τη δράση των επιχ/σεων.

Με αφορμή αυτή τη σπουδαιότητα που έχει σήμερα η κοστολόγηση και γνωρίζοντας ότι είναι πλέον απαραίτητη και χρήσιμη για όλες τις επιχ/σεις, επιχειρήσαμε να αναλύσουμε την έννοια του κόστους και ειδικότερα να αναπτύξουμε την έννοια του «ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ». Το πρότυπο κόστος καθορίζει πιο «πρέπει» να είναι το κόστος μιας επιχ/σης και εντοπίζει το «ΑΡΙΣΤΟ ΣΗΜΕΙΟ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΕΩΣ ΤΗΣ» δηλ. το σημείο στο οποίο επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κόστος και τον ορθολογικότερο συνδυασμό των συντελεστών παραγωγής της.

Με αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται η άσκηση ορθής τιμολογιακής πολιτικής καθώς επιτυγχάνεται και ο έλεγχος της αποδόσεως των επιμέρους λειτουργιών και του συνόλου των δραστηριοτήτων της επιχ/σης.

Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε ότι με την βοήθεια του «ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ» που οδηγεί στις ορθές οικονομικές αποφάσεις οι επιχ/σεις έχουν την δυνατότητα να αυξήσουν την παραγωγή τους και να αναπτυχθούν σε όλη την επιχ/τική δραστηριότητά τους.

«Ευχαριστούμε θερμά τον καθηγητή μας κ.Κ.Τόγια για την πολύτιμη καθοδήγηση και υποστήριξή του στην διεκπεραίωση αυτής της εργασίας».

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

	ΣΕΛ
<u>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</u>	1
<u>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</u>	
- Ορισμός και διακρίσεις λογιστικής	5
- Έννοια κόστους	6
- Χρησιμότητα λογιστικής κόστους	7
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ</u>	
ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΥΣ	
1.1 Έννοια του πρότυπου κόστους	10
1.2 Πρότυπο κόστους της μονάδας του προϊόντος	11
1.3 Διαφορές πρότυπου και προϋπολογιστικού κόστους	13
1.4 Προϋποθέσεις εφαρμογής συστήματος πρότυπου κόστους	15
1.5 Τύποι πρότυπων κοστών	16
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ</u>	
ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	
2.1 Πρότυπα κόστους άμεσων υλικών	19
2.2 Πρότυπα κόστους άμεσων εργατικών	22
2.3 Πρότυπα κόστους Γ.Β.Κ.	26

2.4 Σύγκριση πρότυπου – πραγματικού κόστους	30
---	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

3.1 Ανάλυση αποκλίσεων	33
3.2 Αποκλίσεις πρώτων υλών	34
3.3 Παράδειγμα αποκλίσεως πρώτων υλών	36
3.4 Αποκλίσεις άμεσης εργασίας	39
3.5 Παράδειγμα αποκλίσεως άμεσης εργασίας	41
3.6 Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.	42
3.7 Παράδειγμα αποκλίσεων Γ.Β.Ε.	45

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

4.1 Η λειτουργία των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής (οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί της ομάδας 9)	50
4.2 Λογαριασμός 90: "Διάμεσοι αντικρουόμενοι λογαριασμοί"	51
4.3 Λογαριασμός 91: "Ανακατάταξη εξόδων – Αγορών και εσόδων"	52
4.4 Λογαριασμός 92: "Κέντρα – θέσεις κόστους"	53
4.5 Λογαριασμός 93: "Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη"	54
4.6 Λογαριασμός 94: "Αποθέματα"	55

4.7 Λογαριασμός 95: "Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστους"	56
4.8 Λογαριασμός 96: "Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα"	62
4.9 Λογαριασμός 97: "Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού"	63
4.10 Λογαριασμός 98: "Αναλυτικό αποτελέσματα"	64
4.11 Λογαριασμός 99: "Εσωτερικές διασυνδέσεις"	64
4.12 Εφαρμογές.	65

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

- **ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΞΕΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

Λογιστική είναι η επιστήμη η οποία :

1. Συγκεντρώνει όλες τις χρήσιμες ποσοτικές πληροφορίες, όπως τα στοιχεία των αγορών, πωλήσεων κ.λ.π.
2. Καταγράφει, κατατάσσει και αναλύει τα επιχειρηματικά γεγονότα.
3. Βοηθάει στον προσδιορισμό του κόστους και στην άσκηση ορθής τιμολογιακής πολιτικής.
4. Ετοιμάζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όπως τον ισολογισμό και τον λογαριασμό " Αποτελέσματα χρήσεως", την ταμειακή κατάσταση ροών, την κατάσταση πηγών και διάθεση κεφαλαίων κ.λ.π.
5. Βοηθάει το Management στη λήψη αποφάσεων.

Με βάση συνεπώς τον παραπάνω ορισμό, μπορούμε να διακρίνουμε την λογιστική σε:

1. Χρηματοοικονομική ή Γενική Λογιστική (Financial or General Accounting).
2. Διοικητική Λογιστική - Αναλυτική Λογιστική ή Λογιστική Κόστους (Managerial Accounting).

Η Χρηματοοικονομική ή Γενική Λογιστική έχει σαν κύριο σκοπό την παροχή πληροφοριών σε πρόσωπα που βρίσκονται εκτός της οικονομικής μονάδας (μετόχους, δανειστές, πιθανούς επενδυτές κ.α), ενώ η Διοικητική Λογιστική (Αναλυτική Λογιστική) ασχολείται με την συλλογή και παροχή οικονομικών πληροφοριών, σ' όλα τα κλιμάκια της Διοίκησης, με σκοπό να

βοηθήσει την Διοίκηση στον προγραμματισμό, στη λήψη αποφάσεων και στην άσκηση ελέγχου.

- **ΕΝΝΟΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Η Αναλυτική Λογιστική, είναι ένα όργανο της Διοίκησης, είναι η διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών μιας επιχείρησης, καθώς και της αποδοτικότητας και της ομαλής λειτουργίας της.

Το κόστος υπολογίζεται στις βιομηχανικές επιχειρήσεις αλλά και στις εμπορικές, στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, στους Δημόσιους Οργανισμούς κ.α. Ταυτόχρονα, η αποκέντρωση του κόστους είναι άχρηστη αν δεν γνωρίζουμε το κόστος του κάθε τμήματος ή κάθε προϊόντος.

Έτσι, επειδή το κόστος αποτελεί τον κυριότερο παράγοντα ανάλυσης και ερμηνείας για την λήψη αποφάσεων, γίνεται εύκολα κατανοητό ότι η Αναλυτική Λογιστική αποτελεί τη βάση που στηρίζεται η Διοικητική Λογιστική.

Ανεξάρτητα από τη φύση της οικονομικής μονάδας, η Αναλυτική Λογιστική ασχολείται με τις παρακάτω δραστηριότητες :

- α) Παρακολούθηση των διαφόρων σταδίων παραγωγής.
- β) Καταλογισμό των εμμέσων εξόδων, κατά των φορέων κόστους.

- γ) Κοστολόγηση των ημικατεργασμένων (ή προϊόντα σε κατεργασία) και ετοιμών προϊόντων (κυρίων, υποπαραγωγών, ακατάλληλων, ποιοτικώς ελαττωματικών κ.λ.π.).
- δ) Κοστολόγηση των συμπαραγωμένων προϊόντων.

Η Αναλυτική Λογιστική εκτός της κοστολόγησης ασχολείται και με θέματα Διοίκησης, δηλαδή :

- α) Τι προϊόντα πρέπει να παράγει η επιχείρηση.
- β) Σε ποιο κόστος πρέπει να παραχθούν τα προϊόντα.
- γ) Ποιος είναι ο καλύτερος τρόπος παραγωγής (π.χ. χειροποίητος ή μηχανοκίνητος παραγωγή).
- δ) Τις χρησιμοποιούμενες πρώτες ύλες για την παραγωγή των προϊόντων πρέπει να τις προμηθεύεται από άλλες οικονομικές μονάδες ή να τις παράγει η ίδια η βιομηχανική επιχείρηση.
- ε) Η βιομηχανική επιχείρηση πρέπει να διατηρεί αποθήκες πρώτων υλών και από εκεί να κατευθύνονται οι εξαγόμενες στον τόπο κατεργασίας ή οι αγοραζόμενες πρώτες ύλες από ξένες βιομηχανικές μονάδες να κατευθύνονται απ' ευθείας στον τόπο της κατεργασίας, χωρίς να υπάρχουν αποθήκες πρώτων υλών.

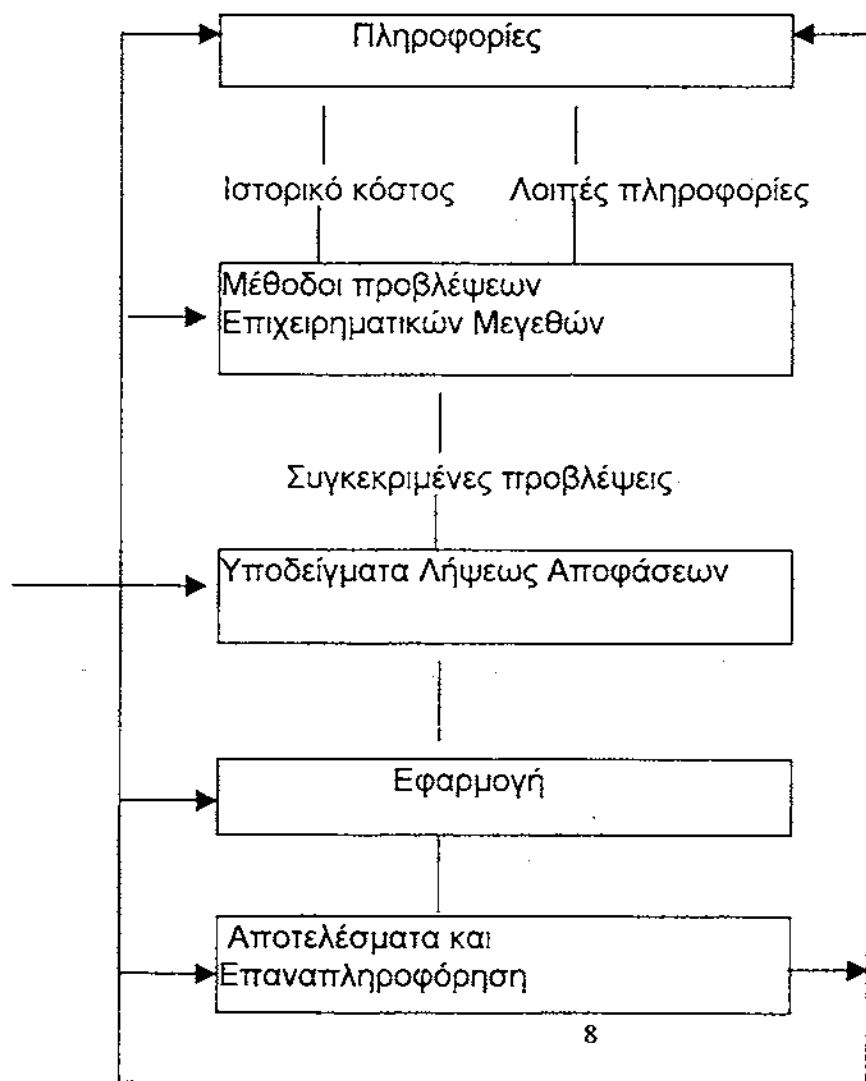
- **ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Η χρησιμότητα της γνώσης του κόστους, βρίσκεται στο ότι παρέχεται η δυνατότητα στη Διοίκηση της επιχείρησης να κάνει, τόσο σωστή διοικητική πολιτική, όσο και σωστή τιμολογιακή, βοηθώντας έτσι σημαντικά στη σωστή λήψη αποφάσεων.

Σκοπός της λογιστικής κόστους είναι η χρησιμοποίηση των στοιχείων μέσα στην επιχείρηση από τους Managers και άλλους υπεύθυνους, με απώτερο σκοπό την καλύτερη οργάνωση, τον σχεδιασμό και τον προγραμματισμό της επιχείρησης, καθώς και τον έλεγχο των διαφόρων δραστηριοτήτων.

Παράλληλα με τον σχεδιασμό, προγραμματισμό και έλεγχο, τα στοιχεία του κόστους μας βοηθούν να προβλέψουμε το μέλλον, του ίδιου κόστους, του προβλεπόμενου κόστους, καθώς και άλλων μεγεθών μέσα στην επιχείρηση, τα οποία είναι απαραίτητα για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Τις έννοιες αυτές μπορούμε να τις παρουσιάσουμε παραστατικά με το ακόλουθο διάγραμμα.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

- ◆ Έννοια του πρότυπου κόστους.
- ◆ Πρότυπο κόστος της μονάδας του προϊόντος.
- ◆ Διαφορές πρότυπου & προυπολογιστικού κόστους.
- ◆ Προυποθέσεις εφαρμογής συστήματος πρότυπου κόστους.
- ◆ Τύποι πρότυπων κοστών.

1.1. Έννοια του πρότυπου κόστους

Για τη μέτρηση ενός μεγέθους γίνεται η σύγκρισή του με άλλο ομοειδές μέγεθος το οποίο, κατόπιν συμφωνίας, λαμβάνεται σαν μονάδα μέτρησης, σαν πρότυπο.

Το αποτέλεσμα της μέτρησης είναι η σχέση του 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 διαφόρων 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 στοιχείων του κόστους (υλικών, εργατικών, Γ.Β. κόστων) ή διαφόρων ενεργειών, κάθε επιχείρηση καθιερώνει τα δικά της μέτρα και σταθμά.

Η καθιέρωση προτύπων κόστων αποβλέπει στο να καθοριστεί όχι το “πιο θα είναι” το κόστος (π.χ. του προϊόντος) κατά μία περίοδο, αλλά το πιο “ΠΡΕΠΕΙ να είναι” αν φυσικά επιτευχθούν ορισμένες ενέργειες.

Εκείνο δηλαδή που ενδιαφέρει πρωταρχικά την Διοίκηση κατά τις διαδικασίες λήψεως αποφάσεων, προγραμματισμού και ελέγχου, δεν είναι το πιο ήταν το κόστος προηγούμενων περιόδων, αλλά το πιο πρέπει, πιο οφείλει να είναι στο μέλλον.

Η Διοίκηση βέβαια οπωσδήποτε ενδιαφέρεται για τα αποτελέσματα των αποφάσεων του παρελθόντος. Όμως,

πρωταρχικής σημασίας για την Διοίκηση είναι οι αποφάσεις που θα επηρεάσουν το μέλλον του οργανισμού.

Γενικά η μελέτη του κόστους προηγούμενων περιόδων είναι πολύ χρήσιμη, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι το πραγματοποιούμενο κόστος, κρίνεται με αποκλειστική βάση το κόστος του παρελθόντος.

Η σημασία του κόστους περασμένων περιόδων επηρεάζεται ακόμη και από την εξέλιξη της τεχνολογίας και των μεθόδων της. Γι' αυτό, το πραγματοποιούμενο κόστος πρέπει να συγκρίνεται με το πρότυπο, δηλαδή με το προβλεπόμενο.

Οποιαδήποτε διαφορά (απόκλιση) που θα προκύπτει από αυτή την σύγκριση, θα πρέπει να αναλύεται προσεκτικά και να λαμβάνονται τα απαραίτητα διορθωτικά μέτρα για την εξάλειψη ή τουλάχιστον τον περιορισμό των 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 καθοριστικά στοιχεία του προϋπολογιστικού συστήματος και του ελέγχου.

1.2. Πρότυπο κόστος της μονάδας προϊόντος

Με βάση τα πιο πάνω, το πρότυπο κόστος μιας μονάδας προϊόντος ισούται με το πρότυπο κόστος των πρώτων υλών του & το πρότυπο κόστος των άμεσων εργατικών του & τα πρότυπα Γενικά Βιομηχανικά Κόστη του.

Το πρότυπο κόστος των άμεσων υλικών μιας μονάδας προϊόντος ισούται με το γινόμενο της πρότυπης ποσότητας που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, επί την πρότυπη τιμή μονάδας πρώτης ύλης (πρότυπη ποσότητα x πρότυπη τιμή μονάδας).

Το αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας της βιομηχανικής επιχειρήσεως μετρείται (συνήθως) σε μονάδες προϊόντος (γενικά σε μονάδες παραγωγής). Η μονάδα προϊόντος που είναι το αντικείμενο της κοστολογήσεως διαφέρει, όπως είναι φυσικό, από βιομηχανία σε βιομηχανία, λόγω των φυσικών χαρακτηριστικών κάθε (διαφορετικής) μονάδας και του τρόπου μετρήσεώς της.

Υπάρχουν δύο διαφορετικές μέθοδοι κοστολογήσεως :

α) Κατά μεμονωμένο προϊόν ή κατά εξειδικευμένο προϊόν ή κατά παραγγελία, που εφαρμόζεται από επιχειρήσεις εξειδικευμένης παραγωγής, δηλαδή από επιχειρήσεις που παράγουν διαφορετικά προϊόντα (ανόμοια προϊόντα) π.χ. τέτοιες είναι τα ναυπηγεία, τα μηχανουργεία (που παράγουν κατά παραγγελία μηχανές διαφόρων τύπων), τα επιπλοποιεία. Σε αυτές τις επιχειρήσεις κάθε προϊόν (κάθε παραγγελία) κοστολογείται μεμονωμένα επειδή είναι διαφορετικό από τα άλλα και κατά συνέπεια έχει διαφορετικό κόστος.

β) Κατά μάζες παραγωγής του αυτού προϊόντος ή μέθοδος ομοιόμορφης και συνεχούς παραγωγής, που εφαρμόζεται από βιομηχανίες που παράγουν ένα προϊόν σε μεγάλες ποσότητες, όπως π.χ. οι τσιμεντοβιομηχανίες, οι φαρμακοβιομηχανίες, οι βιομηχανίες καλλυντικών κ.α.

Οι δύο αυτές κοστολογικές μέθοδοι αποτελούν τις δύο ακραίες περιπτώσεις, που εφαρμόζονται κατάλληλα

προσαρμοσμένες κάθε φορά στην συγκεκριμένη παραγωγή. Η εφαρμογή πάντως της μιας ή της άλλης μεθόδου, εξαρτάται από την φυσική ροή της παραγωγής και κυρίως από την ομοιότητα (ομοιογένεια) των προϊόντων.

1.3. Διαφορές πρότυπου και προϋπολογιστικού κόστους.

Είναι εκείνο που καταρτίζεται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή όπως π.χ. ενός προϊόντος, ενός έργου, μιας υπηρεσίας κ.λ.π.

Πρότυπο κόστος είναι εκείνο που βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς, που γίνονται μετά από :

- Ακριβείς μετρήσεις :
 - α) Των ποσοτήτων των άμεσων υλικών.
 - β) Του χρόνου άμεσης εργασίας.
 - γ) Των ποσοτήτων και λοιπών στοιχείων κόστους (π.χ. ατμό, ηλεκτρικό, νερό).

- Ακριβή υπολογισμό των λοιπών εξόδων κατά μονάδα.

- Ακριβείς υπολογισμούς των τιμών μονάδων :
 - α) Των άμεσων υλικών.
 - β) Της άμεσης εργασίας.
 - γ) Των λοιπών συστατικών του κόστους.

- Προσδιορισμό του πρότυπου βαθμού απασχόλησης.

Έτσι γίνεται αντιληπτή η σχέση που υπάρχει μεταξύ προϋπολογιστικού πρότυπου κόστους, που είναι :

Το προϋπολογιστικό κόστος αποτελείται από έξοδα που υπολογίζονται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή ή άλλη δραστηριότητα.

Το πρότυπο κόστος αποτελείται από έξοδα που πρέπει να πραγματοποιηθούν, δηλαδή από έξοδα στόχευσης.

Διαφορές προϋπολογιστικού και πρότυπου κόστους

Προϋπολογιστικό κόστος	Πρότυπο κόστος
<p>Προσπάθεια προσδιορισμού του πραγματικού κόστους</p> <p>Κυριαρχεί το στοιχείο του παρελθόντος και της πείρας.</p> <p>Η απόκλιση του πραγματικού κόστους σε σχέση με το προϋπολογιστικό συνιστά κόστος.</p>	<p>Προσπάθεια προσδιορισμού του πραγματικού κόστους κάτω από συνθήκες αποτελεσματικής λειτουργίας της παραγωγικής διαδικασίας και προκαθορισμένου όγκου παραγωγής. Το παρελθόν και η πείρα δέχονται κριτική ανάλυση.</p> <p>Η απόκλιση του πραγματικού και πρότυπου κόστους εκφράζει κέρδος ή ζημιά και συνιστά αποτέλεσμα.</p>

1.4. Προϋποθέσεις εφαρμογής συστήματος πρότυπου κόστους.

Η καθιέρωση πρότυπων κόστων, η διαδικασία προτυποποίησης γενικά προϋποθέτει εκτός των άλλων, μία εμπειριστατωμένη ανάλυση των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας για να καθοριστούν επακριβώς :

- α) Η κατάλληλη λογιστική οργάνωση που θα προβλέψει τα διάφορα κέντρα κόστους και τις περιοχές ευθύνης.
- β) Το είδος των προτύπων που θεωρούνται χρήσιμα και εφαρμόσιμα.
- γ) Ο καθορισμός των προτύπων (ποσοτήτων και τιμών).
- δ) Τα έντυπα που θα χρησιμοποιηθούν για τη ροή των πληροφοριών (δικαιολογητικά εγγραφών, εκθέσεις κόστους, εκθέσεις πραγματοποιήσεων, δελτία εξαγωγής υλικών, φύλλα μερισμού κόστων κ.α.).

Για να θεωρηθεί επιτυχημένο ένα σύστημα πρότυπου κόστους πρέπει να συγκεντρώνει ακόμη και τα εξής γενικά χαρακτηριστικά :

- α) Τα 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.

β) Να είναι αποδεκτό από όλα τα όργανα της διοικητικής κλίμακας και να χαίρει της εμπιστοσύνης των εργαζομένων.

1.5. Τύποι πρότυπων κόστων.

Τα πρότυπα κόστη χρησιμοποιούνται σαν βάσεις μέτρησης και εφαρμόζουν το βαθμό παραγωγικότητας που πρέπει να επιτευχθεί.

Το ερώτημα που μπαίνει λοιπόν κατά τη διαδικασία κατάρτισής τους είναι, ποιανού τύπου πρότυπα πρέπει να χρησιμοποιηθούν.

Δηλαδή, για την μέτρηση του βαθμού παραγωγικότητας των πραγματοποιήσεων θα χρησιμοποιηθούν αυστηρά πρότυπα, πρότυπα που σπανίως ή ακόμη που ποτέ δεν επιτυγχάνονται ή πρότυπα χαλαρά, ικανοποιητικής ή και υψηλής αποδόσεως.

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

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

- 1) από τις απόψεις της διοίκησης (και των ειδικών).
- 2) από τις επιχειρηματικές συνθήκες που λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό τους
- 3) από τις ιδιαιτερότητες της συγκεκριμένης επιχειρήσεως.

Από τους διάφορους τύπους πρότυπων κόστων μεγάλη σπουδαιότητα έχουν δύο. Τα ιδανικά και τα τρέχοντα πρότυπα.

1) Τα ιδανικά πρότυπα καθορίζονται με βάση ιδανικές συνθήκες αγοράς και παραγωγικής διαδικασίας χάρη στις οποίες επιτυγχάνεται το μικρότερο δυνατό κόστος. Δηλαδή η μονάδα του προϊόντος παράγεται με τη μικρότερη δυνατή ανάλωση πρώτων υλών, εργατικών και Γ.Β.Ε, στις χαμηλότερες μάλιστα δυνατές τιμές. Για τον καθορισμό των ιδανικών προτύπων δεν λαμβάνονται υπόψη δυσμενή γεγονότα όπως οι φύρες, οι κακοτεχνίες, οι διακοπές της παραγωγικής διαδικασίας λόγω απροβλέπτων γεγονότων κ.λ.π. Όμως τα ιδανικά πρότυπα είναι πάρα πολύ δύσκολο να πραγματοποιηθούν και γι' αυτό συνήθως δεν εφαρμόζονται. Πολλές φορές μάλιστα η καθιέρωσή τους προκαλεί δυσμενή αντίδραση στην ψυχολογία των εργαζομένων και οδηγεί σε αρνητικά αποτελέσματα.

2) Όταν το πρότυπο κόστος στηρίζεται στις πραγματικές καταστάσεις, όταν δηλαδή για τον καθορισμό του λαμβάνονται υπόψη οι αδυναμίες της παραγωγικής διαδικασίας, (κακοτεχνίες, ηλικία μηχανημάτων, φύρες κ.λ.π.) ονομάζεται τρέχον ή αναμενόμενο πρότυπο κόστος. Το τρέχον πρότυπο κόστος σε αντίθεση με το προηγούμενο εφαρμόζεται περισσότερο, γιατί μπορεί να πραγματοποιηθεί ευκολότερα και γιατί ασκεί ευνοϊκή επίδραση στην ψυχολογία των εργαζομένων. Τα τρέχοντα πρότυπα όμως πρέπει να αναθεωρούνται όταν συμβαίνουν μεταβολές στο παραγωγικό δυναμικό στις μεθόδους παραγωγής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

- ◆ Πρότυπα κόστους άμεσων υλικών.
- ◆ Πρότυπα κόστους άμεσων εργατικών.
- ◆ Πρότυπα κόστους Γ.Β.Ε.
- ◆ Σύγκριση Πρότυπου - πραγματικού κόστους.

2.1. Πρότυπα κόστους άμεσων υλικών

Το πρότυπο κόστος των πρώτων (άμεσων υλών) περιλαμβάνει :

- την πρότυπη ποσότητα και
- την πρότυπη τιμή

Είναι το γινόμενο, {πρότυπη ποσότητα x πρότυπη τιμή}.

α) Πρότυπη ποσότητα

Η πρότυπη ποσότητα των υλικών, των άμεσων εργατικών, καθώς και τα λοιπά φυσικά πρότυπα, αποτελούν το θεμέλιο του εφαρμοζόμενου κοστολογικού συστήματος προτύπων.

Το φυσικό πρότυπο των άμεσων υλικών είναι το αποτέλεσμα φυσικών αξιόπιστων υπολογισμών και εκφράζεται σε φυσικά μεγέθη συγκεκριμένης ποσότητας.

Ειδικότερα, ο καθορισμός (ποσοτικός και ποιοτικός) του φυσικού προτύπου των άμεσων υλικών, της ποσότητας των υλικών που “δικαιολογείται”, που “πρέπει” να αναλωθεί για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος, γίνεται συνήθως ύστερα από συστηματικές παρατηρήσεις, τεχνολογικές μελέτες, εργαστηριακά πειράματα ειδικών επιστημόνων (χημικών, μηχανολόγων, μεταλλειολόγων κ.α.) και πλούσια πείρα.

Τα πρότυπα κόστη που βασίζονται σε παρόμοιες με τις πιο πάνω διαδικασίες και σε αυστηρές προδιαγραφές, είναι πρότυπα ακριβείας και αποτελούν αναμφισβήτητα το θεμέλιο ελέγχου.

Όμως παρά το γεγονός ότι μία ακριβής μέθοδος υπολογισμού των προτύπων είναι πάντοτε επιθυμητή, δεν θα πρέπει να λησμονείται, ότι και λιγότερο επιστημονικά πρότυπα μπορεί να αποτελέσουν μέσα πολύτιμων πληροφοριών που να οδηγήσουν σε ορθές αποφάσεις.

Όμως αντί των ιδανικών προτύπων εφαρμόζονται τρέχοντα, τα τελευταία περιλαμβάνουν -μέσα σε επιτρεπόμενα όρια- ένα ποσοστό έκπτωσης για φύρες, ελαττωματική παραγωγή κ.α. που εμφανίζονται αναπόφευκτα κατά την παραγωγική διαδικασία (σαν φυσιολογικό φαινόμενο του παραγωγικού κυκλώματος) και που οφείλονται σε διάφορα αίτια όπως :

- i) στις εξατμίσεις, θερμικής
- ii) σε κακή περιστασιακή λειτουργία των μηχανών κ.α.

Αν για την παραγωγή ενός προϊόντος απαιτούνται πρώτες ύλες διαφορετικού τύπου, συντάσσεται πίνακας στον οποίο καταγράφεται η πρότυπη ποσότητα (και ποιότητα) κάθε τύπου π.χ.

Έκθεση κόστους Μαρτίου

“ Καρτέλα πρότυπου κόστους μονάδας προϊόντος Ψ “

ΠΡΟΤΥΠΑ	ΠΡΟΤΥΠΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΠΡΟΤΥΠΗ ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ
ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ	6 mg	500 δρχ.	3000 δρχ.
ΑΜΕΣΑ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΑ	15 ώρες	500 δρχ.	7500 δρχ.
Γ.Β.Κ ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ	15 ώρες	150 δρχ.	4500 δρχ.
Γ.Β.Κ. ΣΤΑΘΕΡΑ	15 ώρες	270 δρχ.	4050 δρχ.
ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ			19050 δρχ.

“ Προϋπολογισμός αρχικού (ή βασικού) κόστους 5000 μον. προϊόντος Ψ ”

	ΠΡΟΤΥΠΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΜΟΝΑΔΑΣ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ	ΠΡΟΤΥΠΗ ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΙΔΟΥΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 5000 ΜΟΝΑΔΩΝ
ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ	6 mg	500 δρχ.	15,000,000 δρχ.
ΑΜΕΣΑ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΑ	15 ώρες	500 δρχ.	37,500,000 δρχ.

Η διαδικασία προτυποποίησης των πρώτων υλών ανάγεται στην αρμοδιότητα της παραγωγικής λειτουργίας.

β) Πρότυπα τιμών πρώτων υλών.

Τα πρότυπα των τιμών των υλικών βασίζονται κυρίως στις προβλεπόμενες να διαμορφωθούν στην αγορά τιμές κατά την προγραμματιζόμενη περίοδο (ή κατά τις υποδιαιρέσεις της) ή ακόμη στις τιμές όπως έχουν διαμορφωθεί κατά το χρόνο καθορισμού των προτύπων. Γενικά ο καθορισμός προτύπων τιμών υλικών είναι έργο σημαντικά δύσκολο. Οι δυσκολίες οφείλονται στο γεγονός ότι οι τιμές των υλικών καθορίζονται από εξωτερικές επιδράσεις.

Από δυνάμεις της αγοράς που βρίσκονται εκτός του ελέγχου της επιχείρησης. Γι' αυτό ο καθορισμός προτύπων τιμών είναι περισσότερο ζήτημα ακριβούς πρόβλεψης και η απόκλιση <<τιμής υλικών>> φανερώνει το μέτρο ικανότητας ακριβούς πρόβλεψης μάλλον, παρά της αποτυχίας πραγματοποίησης αγορών υλικών σε προκαθορισμένες πρότυπες τιμές.

Το γεγονός όμως ότι η διαμόρφωση των τιμών βρίσκεται εκτός ελέγχου επιχείρησης, δεν σημαίνει φυσικά ότι δεν μπορεί να ασκηθεί κάποιος έλεγχος στο ύψος των τιμών των παραγγελιών της.

Κατάλληλοι χειρισμοί όπως :

- Ο καθορισμός του άριστου (του οικονομικότερου) μεγέθους της παραγγελίας.
- Η εκλογή των οικονομικότερων μέσων μεταφοράς και επιτυχία μειωμένων σχετικά ασφαλίσεων.
- Η εξασφάλιση ταμειακών εκπτώσεων συντελούν στη μείωση του κόστους αγοράς των υλικών. Ο καθορισμός των προτύπων τιμών γίνεται από ειδική επιτροπή στην οποία συμμετέχουν στελέχη της υπηρεσίας προμηθειών και του τμήματος λογιστηρίου.

2.2. Πρότυπα κόστους άμεσων εργατικών

Τα πρότυπα κόστους άμεσων εργατικών περιλαμβάνουν όπως και τα πρότυπα των πρώτων υλών, δύο στοιχεία :

- την πρότυπη ποσότητα και
- την πρότυπη τιμή

Ποσοτικά πρότυπα άμεσων εργατικών.

Η διαδικασία καθορισμού ποσοτικών (φυσικών) προτύπων άμεσης εργασίας, παρουσιάζει σημαντικές δυσκολίες. Οι δυσκολίες πολλαπλασιάζονται διότι στους υπολογισμούς

υπεισέρχεται ο παράγων <<άνθρωπος>> που δεν μπορεί να αντιμετωπιστεί αλλιώς (π.χ. σαν μηχάνημα) παρά μόνο σαν άνθρωπος.

Όταν λέμε ποσοτικό - φυσικό πρότυπο άμεσης εργασίας εννοούμε το χρόνο άμεσης εργασίας που <<δικαιολογείται>>, που <<πρέπει>> να αναλωθεί για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος (ή υπηρεσίας).

Η διαδικασία προτυποποίησης της απόδοσης της άμεσης εργασίας, προϋποθέτει λεπτομερή ανάλυση όλων των ειδών εργασίας που εκτελούνται από άμεσους εργάτες σε όλα τα παραγωγικά τμήματα.

Κάθε είδος άμεσης εργασίας περιγράφεται με ακρίβεια. Αναλύεται σε επί μέρους κινήσεις και μετριέται η χρονική της διάρκεια, συνήθως με την ευρύτερα εφαρμοζόμενη μέθοδο <<χρόνος - κινήσεις>>. Με βάση αυτή καθορίζεται το φυσικό πρότυπο. <<Η πρότυπη ποσότητα του χρόνου>> που απαιτείται, για κάθε είδος άμεσης εργασίας.

Για να καταστούν αποτελεσματικά τα πρότυπα, θεσπίζονται, αφού πρώτα γίνει μια προσεκτική θεώρηση ορισμένων παραγόντων που επικρατούν στο χώρο δουλειάς και επηρεάζουν το νεκρό (παραγωγικό) χρόνο όπως π.χ.

- του μηχανικού εξοπλισμού
- της διακίνησης των υλικών (δυνατότητας απρόσκοπτου εφοδιασμού των εργαζομένων με υλικά)
- των εφαρμοζόμενων τεχνικών μεθόδων
- της παροχής οδηγιών και κατευθύνσεων στους εργαζομένους

Τελικά, για τον καθορισμό του πρότυπου χρόνου μιας εργασίας, εκπίπτει από τον χρόνο που μετρείται με την μέθοδο <<χρόνος- κινήσεις>> ένα ποσοστό για διαλείμματα, ξεκούραση, μετακινήσεις των εργατών μέσα στο εργοτάξιο κ.λ.π.

Επειδή σκοπός των προτύπων της άμεσης εργασίας είναι η μέτρηση της παραγωγικότητας, οι αποκλίσεις που δεν οφείλονται στις διακυμάνσεις της παραγωγικότητας των εργαζομένων αλλά σε άλλες αιτίες, πρέπει να απομονώνονται.

Η απώλεια π.χ. του χρόνου που οφείλεται σε :

- βλάβες των μηχανών
- στην φυσιολογική συντήρηση των μηχανών
- στην αναμονή των υλικών
- στις άδειες (διακοπές) κ.λ.π.

Γενικά, τα φυσικά πρότυπα της άμεσης εργασίας δεν πρέπει να είναι τόσο αυστηρά ώστε να γίνονται αδύνατα (μη πραγματοποιήσιμα). Απεναντίας, πρέπει να επιδρούν παρακινητικά μεταξύ των εργαζομένων. Η κατάρτιση των φυσικών προτύπων των άμεσων εργατικών ανατίθεται σε εκπαιδευμένα και έμπειρα, στις μεθόδους παραγωγής, επιτελικά στελέχη της παραγωγικής λειτουργίας.

Πρότυπα τιμής (αμοιβής) άμεσων εργατικών

Πρότυπο αμοιβής άμεσης εργασίας σημαίνει πρότυπο ωρομίσθιο. Δηλαδή το ωρομίσθιο που <<πρέπει>>, που δικαιολογείται να καταβάλλεται στους εργαζόμενους κάθε κατηγορίας.

Οι παράγοντες καθορισμού της τιμής των εργατικών υπόκεινται σε λιγότερο έλεγχο από πλευράς επιχείρησης, σε σχέση με τους παράγοντες του ποσοτικού ελέγχου της εργασίας.

Ο έλεγχος της διοίκησης επί των εργατικών αμοιβών είναι πραγματικά περιορισμένος, διότι οι εργατικές αμοιβές είναι συνήθως το αποτέλεσμα των διαπραγματεύσεων μεταξύ εργατικών συνδικάτων και εργοδοσίας ή των τοπικών συνθηκών προσφοράς και ζήτησης της εργασίας των διαφόρων ειδικοτήτων.

Ο υπολογισμός του πρότυπου ωρομισθίου για κάθε είδους άμεσης εργασίας γίνεται συνήθως με βάση το ωρομίσθιο που ορίζεται από τις ειδικές εργατικές συμβάσεις για το ίδιο είδος άμεσης εργασίας. Όταν τα πρότυπα ωρομίσθια ευθυγραμμίζονται με τα πληρωνόμενα βάσει των ειδικών συμβάσεων εργασίας, οι αποκλίσεις τιμών άμεσης εργασίας είναι σχετικά πολύ μικρές και οφείλονται συνήθως στις πιο κάτω αιτίες :

- Στην χρησιμοποίηση εργαζομένων υψηλού ωρομισθίου σε εργασίες χαμηλής απόδοσης (σε εργασίες που μπορούν π.χ. να διεκπεραιωθούν από ανειδίκευτους βοηθούς).
- Στην εξυπηρέτηση μιας μηχανής από περισσότερους από όσους χρειάζεται εργαζομένους κ.α.

Για τον καθορισμό του πρότυπου ωρομισθίου με αντικειμενικά κριτήρια, δηλαδή με απόλυτη συνάρτηση προς την παραγωγικότητα, εφαρμόζονται διάφορες επιστημονικές μέθοδοι όπως η <<μέθοδος ανάλυσης και εκτίμησης της εργασίας>>.

Με την μέθοδο αυτή γίνεται ανάλυση, εκτίμηση και βαθμολόγηση κάθε εργασίας και στην συνέχεια, με βάση την βαθμολόγηση, ο καθορισμός του πρότυπου ωρομισθίου. Δηλαδή, κάθε εργασία αναλύεται λεπτομερώς περιγράφεται και αξιολογείται αφού ληφθούν υπόψη ορισμένοι παράγοντες που προϋποτίθενται για την διεκπεραίωσή της, όπως :

- Η εξειδίκευση
- Η επαγγελματική μόρφωση
- Η σωματική δύναμη
- Η μονοτονία
- Ο βαθμός ευθύνης
- Άλλες συνθήκες

Οι παράγοντες αυτοί που είναι ικανοί για την εκτέλεση όλων των ειδών εργασίας δεν έχουν την ίδια πάντοτε ποσοτική συμμετοχή για κάθε είδος εργασίας και καθένας από τους πιο πάνω παράγοντες έχει διαφορετική βαρύτητα και σημασία, σε σχέση με τους λοιπούς.

Ο Γενικός βαθμός κάθε εργασίας πολλαπλασιαζόμενος με την (δραχμική) τιμή του βαθμού δίνει το πρότυπο ωρομισθίο για την εργασία αυτή. Για τον προσδιορισμό της τιμής λαμβάνεται υπόψη το επίπεδο τιμών που ισχύει και που θα ισχύσει κατά την περίοδο εφαρμογής του προτύπου.

2.3. Πρότυπα Κόστους Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων

α) Ο καθορισμός προτύπων Γ.Β.Ε. λόγω της ανομοιογένειάς τους, παρουσιάζει σοβαρές δυσκολίες.

Στο σύστημα πρότυπου κόστους, τα Γ.Β.Ε. ενσωματώνονται στο κόστος των προϊόντων, με πρότυπο συντελεστή επιβαρύνσεως που προσδιορίζεται από την σχέση :

Πρότυπος συντελεστής = Πρότυπα Γ.Β.Ε.

Πρότυπη παραγωγή

Ο αριθμητής της σχέσεως αντιπροσωπεύει τα Γ.Β.Ε. που προϋπολογίζονται με βάση πρότυπες ποσότητες (των κατ' είδος Γ.Β.Ε.) πολλαπλασιαζόμενες με πρότυπες τιμές. Ο παρανομαστής αντιπροσωπεύει την πρότυπη παραγωγή, δηλαδή τον προβλεπόμενο βαθμό δραστηριότητας που εκφράζεται συνήθως σε πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας. Πρότυπος συντελεστής Γ.Β.Ε. προσδιορίζεται για κάθε παραγωγικό τμήμα.

β) Διάκριση των Γ.Β.Ε.

Η κατάρτιση προϋπολογισμού προτύπων Γ.Β.Ε. διευκολύνεται σημαντικά από τη διάκριση αυτών σε :

- Σταθερά
- Μεταβλητά
- Ημιμεταβλητά

1. Σταθερά

Είναι εκείνα που δεν επηρεάζονται από τις διακυμάνσεις του όγκου της παραγωγής, μέσα σε ορισμένα βέβαια περιθώρια π.χ. από 0 μέχρι 5000 μονάδες. Τέτοια είναι κυρίως τα χρονικά έξοδα όπως τα ενοίκια, οι χρονικές αποσβέσεις, τα ασφάλιστρα κ.α.

2. Μεταβλητά

Είναι τα έξοδα εκείνα που μεταβάλλονται ανάλογα με τις μεταβλητές του όγκου της παραγωγής, όπως οι λειτουργικές αποσβέσεις των μηχανημάτων.

3. Ημιμεταβλητά

Αποτελούνται από σταθερό και από μεταβλητό μέρος. Γι' αυτό ονομάζονται και σύνθετα. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν τα έξοδα εποπτείας, τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευών, ορισμένοι μισθοί κ.α. Για τον προϋπολογισμό των ημιμεταβλητών εξόδων, προσδιορίζεται με την εφαρμογή κατάλληλης στατικής μεθόδου (μέθοδος ανώτερου και κατώτερου σημείου, γραμμής παλινδρομήσεως κ.λ.π.) το σταθερό μέρος κάθε είδους εξόδου και ο συντελεστής του αναλογικού μέρους κατά μονάδα παραγωγής.

Η διάκριση των εξόδων σε μεταβλητά και σταθερά είναι σημαντική, γιατί ενώ η επιβάρυνση της μονάδας του προϊόντος με μεταβλητά έξοδα παραμένει σταθερή, η επιβάρυνση με σταθερά έξοδα διαφέρει ως προς τους βαθμούς δραστηριότητας.

Αν π.χ. τα μεταβλητά (αναλογικά) Γ.Β.Ε. είναι 20 δρχ κατά μονάδα προϊόντος και τα σταθερά ετήσια για παραγωγή από 10000-12000 μονάδες 120000 δρχ, τότε το συνολικό και κατά μονάδα κόστος με μεταβαλλόμενο όγκο παραγωγής – μέσα στα περιθώρια 10000 – 12000 μονάδων – διαμορφώνεται όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

Π Ι Ν Α Κ Α Σ

ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		
	10,000	11,000	12,000
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ			
Μεταβλητά	200,000	220,000	240,000
Σταθερά	120,000	120,000	120,000
Σύνολο	320,000 =====	340,000 =====	360,000 =====
ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ			
Μεταβλητό	20	20	20
Σταθερό	12	10,9	10
Σύνολο	32	30,9	30

Αν υποθέσουμε ότι ο πρότυπος βαθμός παραγωγικής δραστηριότητας είναι η παραγωγή 12000 μονάδες προϊόντος και ότι τα Γ.Β.Ε. προϋπολογίσθηκαν με βάση πρότυπες ποσότητες και τιμές, τότε οι πρότυπο συντελεστές θα είναι :

- Μεταβλητών Γ.Β.Ε. 20 δρχ. κατά πρότυπη μονάδα
- Σταθερών Γ.Β.Ε. 10 δρχ. κατά πρότυπη μονάδα.

Επειδή όμως η πρότυπη παραγωγή εκφράζεται συνήθως σε πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας αν ο πρότυπος χρόνος που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος είναι 2 ώρες η πρότυπη παραγωγή θα είναι :

$$2 \times 12,000 = 24,000 \text{ ώρες}$$

Οι πρότυποι τώρα συντελεστές κατά ώρα άμεσης εργασίας θα είναι :

- Μεταβλητού μέρους $20 : 2 = 10$ δρχ

- Σταθερού μέρους $120000 : 24000 = 5$ δρχ.

Εκείνο ακόμη που έχει μεγάλη σημασία είναι ότι όταν είναι γνωστά, το ύψος των σταθερών Γ.Β.Ε. και ο συντελεστής του μεταβλητού μέρους, είναι δυνατόν να καταρτισθεί προϋπολογισμός Γ.Β.Ε. για οποιοδήποτε στάδιο δραστηριότητας, μέσα στα περιθώρια βέβαια που τα σταθερά έξοδα είναι στο σύνολό τους αμετάβλητα (στο παράδειγμά μας από 10000 – 12000 μονάδες).

Για παραγωγή π.χ. 11500 μον. προϊόντος προϋπολογίζονται :

- Γ.Β.Ε. μεταβλητά (αναλογικά) $11500 \times 20 = 230000$
- Γ.Β.Ε. σταθερά $= \underline{120000}$
- ΣΥΝΟΛΟ:** 350000

Για παραγωγή 10800 μονάδων προϊόντος προϋπολογίζονται :

- Γ.Β.Ε. μεταβλητά (αναλογικά) $10800 \times 20 = 216000$
- Γ.Β.Ε. σταθερά $= \underline{120000}$
- ΣΥΝΟΛΟ:** 336000

2.4. Σύγκριση Πρότυπου – Πραγματικού κόστους.

Συγκρίνοντας το πρότυπο κόστος με το πραγματικό, παρατηρούμε διαφορές θετικές ή αρνητικές. Οι διαφορές αυτές λέγονται αποκλίσεις και συνιστούν για την επιχείρηση αποτέλεσμα κέρδος ή ζημιά.

Το πρότυπο κόστος έχει καθοδηγητικό σκοπό και είναι μέσο διοίκησης των επιχειρήσεων. Οι αποκλίσεις του από το πραγματικό κόστος αναλύονται ώστε να ληφθούν μέτρα να μην επανεμφανιστούν στο μέλλον οι αρνητικές. Επιπλέον δε, ο προσδιορισμός των αποκλίσεων κατά υπευθύνου δίνει το μέτρο της επιτυχίας των προσπαθειών του και προάγει την εντατική διεξαγωγή της εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

- ◆ **Ανάλυση αποκλίσεων.**
- ◆ **Αποκλίσεις πρώτων υλών.**
- ◆ **Παράδειγμα αποκλίσεων πρώτων υλών.**
- ◆ **Αποκλίσεις άμεσης εργασίας.**
- ◆ **Παράδειγμα αποκλίσεων άμεσης εργασίας.**
- ◆ **Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.**
- ◆ **Παράδειγμα αποκλίσεων Γ.Β.Ε.**

3.1. Ανάλυση των αποκλίσεων

Η διαδικασία για τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους παραγωγής μέσω του καθορισμού των προτύπων των Πρώτων Υλών, την Άμεση Εργασία και τα Γ.Β.Ε. οδηγεί σε πολλές περιπτώσεις στην ύπαρξη διαφόρων αποκλίσεων μεταξύ του πρότυπου και πραγματικού κόστους. Η παρουσία των αποκλίσεων αυτών δικαιολογείται συνήθως από τις διάφορες μεταβολές των χρησιμοποιημένων ποσοτήτων ή τις μεταβολές των τιμών των ποσοτήτων αυτών. Για παράδειγμα η ύπαρξη απόκλισης μεταξύ του πρότυπου κόστους των Πρώτων Υλών και του πραγματικού κόστους των Πρώτων Υλών μπορεί να οφείλεται στο γεγονός ότι η πραγματική ποσότητα των Πρώτων Υλών που χρησιμοποιήθηκε στην παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ήταν διαφορετική από την πρότυπη ποσότητα των Πρώτων Υλών, είτε στο ότι η πραγματική τιμή των Πρώτων Υλών διαφοροποιήθηκε από την πρότυπη τιμή των Πρώτων Υλών. Η τεχνική που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των αποκλίσεων ονομάζεται **ανάλυση των αποκλίσεων**.

Η ανάλυση των αποκλίσεων αυτών βοηθάει την επιχείρηση να εντοπίσει τις αιτίες από τις οποίες προέρχονται οι κάθε είδους αποκλίσεις. Αιτίες που μπορεί να οφείλονται είτε σε εξωτερικούς παράγοντες τους οποίους δεν μπορεί να ελέγχει η επιχείρηση (π.χ. αύξηση της τιμής μιας Πρώτης Υλής) είτε σε εσωτερικούς παράγοντες τους οποίους όχι μόνο μπορεί, αλλά έχει και την υποχρέωση να ελέγξει.

Με αυτόν τον τρόπο η διοίκηση της επιχείρησης ελέγχει εάν και κατά πόσο κάθε υπεύθυνο στέλεχος της επιχείρησης ενεργεί σύμφωνα με τα πρότυπα τα οποία έχουν τεθεί από την ίδια την επιχείρηση.

Στην περίπτωση που ένα πραγματικό μέγεθος είναι μεγαλύτερο από ένα πραγματικό, η απόκλιση που προκύπτει ονομάζεται “ευμενής”. Στην περίπτωση που συμβαίνει το αντίθετο, η απόκλιση ονομάζεται “δυσμενής”.

3.2. Ανάλυση Αποκλίσεων Πρώτων Υλών

Η συνολική απόκλιση στις πρώτες ύλες μπορεί να οφείλεται στις χρησιμοποιημένες πρότυπες ποσότητες για την πραγματική παραγωγή ή στις χρησιμοποιούμενες πρότυπες τιμές. Έτσι διακρίνουμε δύο κατηγορίες αποκλίσεων στα υλικά, α) την απόκλιση ποσότητας ή απόδοσης και β) την απόκλιση τιμής. Το αλγεβρικό άθροισμα των δύο αποκλίσεων μας δίνει τη συνολική απόκλιση. Επίσης, η συνολική απόκλιση δίνεται και σαν διαφορά ανάμεσα στο πραγματικό κόστος των υλικών που βιομηχανοποιήθηκε και στο πρότυπο κόστος των υλικών για πραγματική παραγωγή.

Επομένως, η συνολική απόκλιση δίνεται από τη σχέση:

$$\text{Συνολική απόκλιση} = (\text{πρότυπη ποσότητα για την πραγματική παραγωγή} \times \text{πρότυπη τιμή}) - (\text{πραγματική ποσότητα} \times \text{πραγματική τιμή})$$

Συνολική απόκλιση = απόκλιση ποσότητας + απόκλιση τιμής.

Η απόκλιση είναι **δυσμενής** όταν:

Πρότυπο κόστος < πραγματικό κόστος

Η απόκλιση είναι **ευνοϊκή** όταν:

Πρότυπο κόστος > πραγματικό κόστος

Απόκλιση τιμής πρώτων υλών:

Είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης των άμεσων υλικών και της πρότυπης τιμής. Η απόκλιση τιμής πρώτων υλών ανάλογα με το χρόνο υπολογισμού της υπολογίζεται ως εξής:

α) Κατά το χρόνο της αγοράς:

Αγορασθείσα ποσότητα x (πρότυπη τιμή - πραγματική τιμή)

β) Κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησης

Βιομηχανοποιηθείσα ποσότητα x (πρότυπη τιμή - πραγματική τιμή)

Η απόκλιση της τιμής οφείλεται σε εξωτερικούς παράγοντες (συνεχείς πληθωριστικές τάσεις και πιέσεις της οικονομίας) και για το λόγο αυτό η διοίκηση έχει μικρή επίδραση πάνω στις μεταβολές αυτές.

Απόκλιση ποσότητας ή απόδοση πρώτων υλών:

Είναι η διαφορά μεταξύ της πρότυπης αξίας των πραγματικών αναλώσεων των υλικών και της πρότυπης αξίας των πρότυπων

αναλώσεων για την πραγματική παραγωγή. Η σχέση που δίνει την απόκλιση ποσότητας είναι:

$$\text{Πρότυπη τιμή} = (\text{πρότυπη ανάλωση για την πραγματική παραγωγή} - \text{πραγματική ανάλωση})$$

Οι αποκλίσεις ποσότητας **οφείλονται**:

- α) Σε σπατάλες πρώτων υλών κατά τη βιομηχανοποίηση
π.χ. υπολείμματα, άχρηστα κομμάτια κ.λ.π.
- β) Σε πλημμελή λειτουργία των εγκαταστάσεων.
- γ) Σε αποτυχία κατά τη βιομηχανοποίηση.
- δ) Σε χρησιμοποίηση υλικών με διαφορετικές προδιαγραφές από εκείνες που προβλέπονται στο πρότυπο κοστολόγιο.
- ε) Μη ορθή ή μη κανονική ανάμειξη των πρώτων υλών.

3.3 Παραδείγματα αποκλίσεων πρώτων υλών

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Νο. 1

Η βιομηχανική επιχείρηση Ν. ΝΙΚΟΛΑΚΑΚΟΣ Α.Ε. παράγει και πωλεί το προϊόν «Χ» για την κοστολόγηση των προϊόντων χρησιμοποιείται η τεχνική του πρότυπου κόστους.

Δίνονται τα εξής στοιχεία:

Πρότυπη ποσότητα πρώτων υλών 10 μονάδες , με πρότυπη τιμή 25 δρχ. /μονάδα

Ζητείται ο προσδιορισμός και η ανάλυση των αποκλίσεων δεδομένου ότι σε μια περίοδο πραγματοποιήθηκε παραγωγή 5000 μονάδες του προϊόντος «Χ». Επιπροσθέτως για κάθε μονάδα προϊόντος, χρησιμοποιήθηκαν 9,75 μονάδες Π.Υ. με πραγματική τιμή ανά μονάδα 24,5 δρχ.

ΕΠΙΛΥΣΗ :

“ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ”

Πρότυπο κόστος και υλών 5000 μονάδες προϊόντος «Χ»

Πραγματικό κόστος πρώτων υλών 5000 μονάδες προϊόντος «Χ»

$$(5000 \times 9,75 \text{ μον.}) \times 24,5\delta\text{ρχ} = 1.194.375 \delta\text{ρχ}$$

Πρότυπο κόστος - πραγματικό κόστος =

$$1.250.00 - 1.194.375 \delta\text{ρχ.} = 55.625 \delta\text{ρχ.} \text{ ευνοϊκή απόκλιση}$$

“ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ”

1. Απόκλιση ποσότητας = (πραγματική ποσότητα - πρότυπη ποσότητα) \times πρότυπη τιμή =
$$= [(5000 \times 9,75) - (5000 \times 10)] \times 25\delta\text{ρχ}$$
$$= (48.750 - 50.000) \times 25\delta\text{ρχ} = - 31.250$$

Άρα έχουμε ευνοϊκή απόκλιση 31.250 δρχ.

2. Απόκλιση τιμής = (πραγματική τιμή - πρότυπη τιμή) \times πραγματική ποσότητα =
$$= (24,5 - 25) \times (5000 \times 9,75)$$

$$= -0,5 \times 48.750 = -24.375 \text{ δρχ.}$$

Άρα έχουμε **ευνοϊκή απόκλιση** 24.375 δρχ.

Επομένως καταλήγουμε στο γενικό συμπέρασμα ότι η **συνολική ευνοϊκή απόκλιση είναι:**

$$31.250 + 24.375 = 55.625 \text{ δρχ.}$$

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Νο.2

Δεδομένα παραγωγής προϊόντος α:

Πρότυπη ποσότητα πρώτης ύλης 150 μονάδες

Πρότυπη τιμή (χιλιόγραμμου) πρώτης ύλης 800 δρχ

Ποσότητα που αναλώθηκε πρώτης ύλης 160 μονάδες

Τιμή κτήσεως (χιλιόγραμμο) ποσότητας που αναλώθηκε 820 δρχ

Συνολική απόκλιση $(160 \times 820) - (150 \times 800) = 131.200 - 120.000 = 11.200 \text{ δρχ}$ **δυσμενής απόκλιση**

"ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΣ"

Απόκλιση ποσότητας ή αποδόσεως $(160-150) \times 800 = \text{δρχ } 800$ **δυσμενής απόκλιση.**

Απόκλιση τιμής $(820-800) \times 160 = \text{δρχ } 320$ **δυσμενής απόκλιση.**

Επομένως καταλήγουμε στο γενικό συμπέρασμα ότι η συνολική δυσμενής απόκλιση είναι: 11.200 Δρχ.

3.4. Ανάλυση αποκλίσεων της άμεσης εργασίας

Η συνολική απόκλιση στο κόστος των εργατικών οφείλεται στη διαφορά μεταξύ της πρότυπης δαπάνης στην επιτευχθείς παραγωγή και της πραγματικής δαπάνης για την επιτευχθείς παραγωγή.

Η συνολική απόκλιση έχει δύο πηγές προέλευση:

- α. Διαφορά στην απόδοση, δηλαδή της εργασίας σε σχέση προς τη πρότυπη.
- β. Διαφορά στην καταβληθείσα αμοιβή σε σχέση προς την πρότυπη.

Η ολική απόκλιση δίδεται από τη σχέση:

$[\text{Πρότυπες ώρες παραγωγής (για την πραγματική παραγωγή)} \times \text{πρότυπη τιμή}] - \text{πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας.}$

Η δυσμενής απόκλιση απόδοσης οφείλεται:

1. Σε βλάβες του εξοπλισμού.
2. Σε αποτυχία της παραγωγής.
3. Σε καθυστέρηση ροής των πρώτων υλών στην παραγωγή.
4. Σε υπερβολικές μετακινήσεις των εργατών.

5. Σε ραθυμία για την εκτέλεση εργασίας.
6. Σε έλλειψη ικανοποιητικής εκπαίδευσης και έλλειψη απαραίτητων οδηγιών.

Για τον προσδιορισμό της απόκλισης απαιτούνται:

- α. Ο πρότυπος χρόνος της παραγωγής.
- β. Ο πραγματικός χρόνος της παραγωγής.
- γ. Η πρότυπος αμοιβή της εργασίας.

Η απόκλιση της απόδοσης δίδεται από τη σχέση:

Πρότυπο ωρομίσθιο x (πρότυπες ώρες παραγωγής – πραγματικές ώρες)
--

Η απόκλιση τιμής άμεσης εργασίας οφείλεται στην διαφορά μεταξύ του πρότυπου ωρομισθίου και του πραγματικού, δίδεται δε από τη σχέση:

Πραγματικές ώρες παραγωγής x (πρότυπο ωρομίσθιο –πραγματικό ωρομίσθιο)
--

Οι δυσμενής αποκλίσεις **οφείλονται**: α) Σε υπερβολική αύξηση του τιμαρίθμου, β) σε απρόβλεπτες μεταβολές των συλλογικών

συμβάσεων, γ) Σε μη χρησιμοποίηση ειδικευμένων εργατών στις κατάλληλες θέσεις

3.5. Παραδείγματα αποκλίσεων άμεσης εργασίας

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Νο.1

Προκειμένου να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος «Ψ» έχουν υπολογισθεί τα κάτωθι πρότυπα των άμεσων εργατικών: 4 ώρες άμεσης εργασίας με ωρομίσθιο 320 δρχ.

Κατά το πρώτο τρίμηνο του έτους 1998 παράχθηκαν 3840 μονάδες προϊόντος σε 19360 ώρες για τις οποίες χρειάστηκαν 7.488.000 δρχ.

Ζητείται να υπολογισθούν οι αποκλίσεις των άμεσων εργατικών.

ΕΠΙΛΥΣΗ

Πρότυπο κόστος άμεσης εργασίας

$(3840 \text{ μονάδες} \times 4 \text{ ώρες}) \times 320 \text{ δρχ} = 4.915.200 \text{ δρχ}$

Πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας

7.488.000 δρχ (Σύμφωνα με τα δεδομένα του παραδείγματος)

Άρα το πραγματικό κόστος - πρότυπο κόστους =

$= 7.488.000 - 4.915.200 = 2.572.800 \text{ δρχ.}$

Συνεπώς έχουμε **δυσμενής απόκλιση 2.572.800 δρχ.**

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Νο.2

Για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος αναλώθηκαν 5000 ώρες άμεσης εργασίας με ωρομίσθιο 7.500 δρχ. Σύμφωνα με την καρτέλα του πρότυπου κόστους αυτού του προϊόντος απαιτούνται 4.800 πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας και το πρότυπο ωρομίσθιο ορίζεται σε 8000 δρχ

Συνολική απόκλιση

$$(50 \times 75) - (48 \times 80) = 3.750 - 3.840 = - 90 \text{ δρχ (ευνοϊκή)}$$

$$(5000 \times 7500) - (4800 \times 8000) = 375.000 - 384.000 = - 9000 \text{ (ευνοϊκή)}$$

Ανάλυση της αποκλίσεως

$$\text{Απόκλιση αποδοτικότητας } (5000-4800) \times 8000 = 160000 \text{ δρχ (δυσμενής)}$$

$$\text{Απόκλιση τιμής } (7500-8000) \times 5000 = -25000 \text{ δρχ (ευνοϊκή)}$$

$$\text{Συνολική απόκλιση } 9000 \text{ (ευνοϊκή)}$$

3.6. Ανάλυση αποκλίσεων των Γ.Β.Ε.

Η συνολική απόκλιση των Γ.Β.Ε. είναι η διαφορά των πρότυπων Γ.Β.Ε. και των πραγματικών Γ.Β.Ε.

Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται από τη σχέση:

$(\text{Πρότυπος συντελεστής Γ.Β.Ε.} \times \text{πρότυπες ώρες παραγωγής}) - \text{πραγματικά Γ.Β.Ε.}$

Η συνολική απόκλιση αναλύεται στις πιο κάτω αποκλίσεις ανάλογα με τη χρησιμοποιημένη μέθοδο.

Μέθοδος των δύο Αποκλίσεων:

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η συνολική απόκλιση Γ.Β.Ε. αναλύεται σε:

α) απόκλιση όγκου και β) απόκλιση ελέγξιμων δαπανών

α) Η απόκλιση του **όγκου** υπολογίζεται από τη σχέση:

Πρότυπα προϋπολογιστικά Γ.Β.Ε. για την πραγματική παραγωγή – πρότυπα Γ.Β.Ε.

Τα πρότυπα προϋπολογιστικά Γ.Β.Ε. για την πραγματική παραγωγή = πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε. + (πρότυπος μεταβλητός συντελεστής Γ.Β.Ε. χ πρότυπες ώρες της παραγωγής)

Τα πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε. = πρότυπες προϋπολογισθείσες ώρες χ πρότυπο σταθερό συντελεστή Γ.Β.Ε.

β) Η απόκλιση **ελέγξιμων** δαπανών υπολογίζεται από τη σχέση:

Πραγματικά Γ.Β.Ε. – πρότυπα προϋπολογιστικά Γ.Β.Ε.
--

Η ανάλυση των πρότυπων προϋπολογιστικών Γ.Β.Ε. είναι η ίδια με την πιο πάνω.

Μέθοδος των τριών Αποκλίσεων

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η συνολική απόκλιση κατακρίνεται σε α) απόκλιση του όγκου, β) απόκλιση αποτελεσματικότητας, γ) απόκλιση του προϋπολογισμού.

α) Η απόκλιση όγκου υπολογίζεται από τη σχέση:

Πρότυπος σταθερός συντελεστής Γ.Β.Ε. χ
(πρότυπες ώρες παραγωγής – πρότυπες προϋπολογιστικές ώρες)

Η απόκλιση όγκου οφείλεται στη διαφορά των πρότυπων ωρών της παραγωγής που πραγματοποιήθηκε και των πρότυπων ωρών της παραγωγής που προϋπολογίσθηκε.

Για να προσδιοριστεί η απόκλιση όγκου είναι απαραίτητος ο διαχωρισμός των σταθερών Γ.Β.Ε. όταν καταρτίζεται ο προϋπολογισμός των Γ.Β.Ε.

β) Η απόκλιση αποτελεσματικότητας υπολογίζεται από τη σχέση:

Πρότυπος μεταβλητής συντελεστής Γ.Β.Ε. χ
(πρότυπες ώρες παραγωγής – πραγματικές ώρες παραγωγής)

Η απόκλιση της αποτελεσματικότητας οφείλεται στη διαφορά ανάμεσα στις πρότυπες ώρες και τις πραγματικές ώρες της παραγωγής .

γ) Η απόκλιση προϋπολογισμού οφείλεται στη μεταβολή των πραγματικών δαπανών σε σχέση με τις πρότυπες δαπάνες και στις πιο κάτω αιτίες:

- α. Σε διακυμάνσεις των ποσοτικών αναλώσεων των υλικών.
 - β. Σε διακυμάνσεις των τιμών των υλικών και της έμμεσης εργασίας.
- Η απόκλιση προϋπολογισμού υπολογίζεται από τη σχέση:

$$\begin{aligned} & \text{Σταθερός συντελεστής ΓΒΕ Χ προϋπολογιστικές ώρες} \\ & + \text{ μεταβλητός συντελεστής ΓΒΕ Χ πραγματικές ώρες} \\ & - \text{πραγματικά ΓΒΕ} \end{aligned}$$

3.7. Παράδειγμα αποκλίσεων Γενικών Βιομηχανικών εξόδων.

Προϋπολογισμός (χρόνος πρότυπης παραγωγής 7000 ώρες άμεσης εργασίας).
Περίοδος : Ιανουαρίου.

Είδος Γ.Β.Ε.	Σταθερό μέρος εξόδου	Μεταβλητό μέρος εξόδου
Συντήρηση και επισκευές	60000 δρχ	45 δρχ κατά πρότυπη ώρα
Βοηθητικά Υλικά	15000 δρχ	15 δρχ κατά πρότυπη ώρα
Εποπτεία	45000 δρχ	60 δρχ κατά πρότυπη ώρα
Λοιπά σύνθετα	70000 δρχ	30 δρχ κατά πρότυπη ώρα
Χρονικές αποσβέσεις	40000 δρχ	---
Ασφάλιστρα	70000 δρχ	---
Λοιπά σταθερά	50000 δρχ	---
	350000 δρχ	150 δρχ κατά πρότυπη ώρα

- Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας (χρόνος πρότυπης παραγωγικής δραστηριότητας) 7000.

- Πρότυπός συντελεστής μεταβλητού μέρους Γ.Β.Ε. 150 δρχ ανά πρότυπη ώρα.
- Πρότυπός συντελεστής σταθερού μέρους Γ.Β.Ε. 350000 δρχ : 7000 πρότυπες ώρες = 50 δρχ ανά ώρα.
- Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος 2
- Κατά την περίοδο παράχθηκαν 3400 μονάδες προϊόντος σε 6900 ώρες.
- Τα πραγματικά Γ.Β.Ε. της περιόδου ήταν 1400000 δρχ.

Ζητούνται οι αποκλίσεις :

Συνολική απόκλιση Γ.Β.Ε. 1400000 δρχ – 3400 μονάδες προϊόντος χ 2 πρότυπες ώρες χ 200 δρχ : πρότυπος συντελεστής (150+50) = 1400000 – 6800 χ 200 = 140000 – 1360000 = 40000 δρχ. **Δυσμενής** που αναλύεται σε (6900 ώρες – 6800 ώρες) χ 150 = 100 χ 150 = 15000 δρχ

Απόκλιση προϋπολογισμού :

1400000 – (350000 + 6900 ώρες χ 150) = 1400000 – 138500 = 15000 δρχ

Απόκλιση όγκου Παραγωγής :

(7000 ώρες – 6800 ώρες) χ 50 = 200 χ 50 = 10000 δρχ

Συνολική απόκλιση 40000 δρχ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Νο 2

Βιομηχανική επιχείρηση κατάρτισε ελαστικό προϋπολογισμό Γ.Β.Ε. του τμήματος της Α και προσδιόρισε :

α) Την απασχόληση σε 10000 πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας για παραγωγή 2000 μονάδων προϊόντων.

β) Τα σταθερά έξοδα της περιόδου σε δρχ 500000.

γ) Τα μεταβλητά έξοδα κατά πρότυπη ώρα άμεσης εργασίας σε δρχ 60. Τα απολογιστικά δεδομένα έχουν ως εξής :

α) Η παραγωγή σε εξέλιξη αρχής περιόδου που βρέθηκε στο τμήμα περιέχει 100 ώρες πρότυπης άμεσης εργασίας.

β) Τα παραχθέντα έτοιμα προϊόντα ανήλθαν σε 1800 μονάδες.

γ) Οι πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας που περιέχονται στην παραγωγή σε εξέλιξη τέλους περιόδου, ανέρχονται σε 200.

δ) Οι πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας έχουν προσδιορισθεί σε 9700.

ε) Τα πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα ανήλθαν σε δρχ 1000000.

Βάσει των ανωτέρω :

Προσδιορίστε τις αποκλίσεις Γ.Β.Ε.

ΛΥΣΗ:

Αποκλίσεις Γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Προσδιορισμός σταθερού συντελεστή Γ.Β.Ε. :

$$\underline{\text{Συνολικά σταθερά έξοδα}} = \underline{500000} = 50$$

Ώρες προγράμματος 10000

Πρότυπες ώρες παραγωγής :

Έτοιμα προϊόντα μονάδες $1800 \times 5 = 9000$

Παραγωγή σε εξέλιξη (τέλους) 200

9200

$$\text{Παραγωγή σε εξέλιξη (αρχής)} \quad = \frac{100}{9100}$$

$$\text{Αποκλίσεις : α) όγκου} = 50 \chi (9100 - 10000) = - 45000$$

$$\text{β) αποτελεσματικότητας} = 60 \chi (9100 - 9700) = \\ = -36000$$

$$\text{γ) προϋπολογισμού} = 50 \chi (10000+60) \chi (9700 - \\ 1000000) = \underline{82000}$$

Συνολική απόκλιση Γ.Β.Ε. =1000 (ευνοϊκή)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

- ◆ Η λειτουργία των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.
- ◆ Λογαριασμός “90”.
- ◆ Λογαριασμός “91”.
- ◆ Λογαριασμός “92”.
- ◆ Λογαριασμός “93”.
- ◆ Λογαριασμός “94”.
- ◆ Λογαριασμός “95”.
- ◆ Λογαριασμός “96”.
- ◆ Λογαριασμός “97”.
- ◆ Λογαριασμός “98”.
- ◆ Λογαριασμός “99”.
- ◆ Εφαρμογές.

4.1 Η λειτουργία των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής

Υποχρεωτικοί λογαριασμοί Ομάδας 9

Σε περίπτωση λειτουργίας συστήματος αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, στο κλειστό κύκλωμα της ομάδας 9, η οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένοι να αναπτύξει τους λογαριασμούς που κατά την κρίση της εξυπηρετούν τις ανάγκες τις κάτω από τους ακόλουθους υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

Λογαριασμός 90: Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι λογαριασμοί

Λογαριασμός 91: Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων

Λογαριασμός 92: Κέντρα (θέσεις) κόστους

Λογαριασμός 93: Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)

Λογαριασμός 94: Αποθέματα

Λογαριασμός 95: Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

Λογαριασμός 96: Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

Λογαριασμός 97: Διαφορές ενσωματώσεις και καταλογισμού

Λογαριασμός 98: Αναλυτικά αποτελέσματα

Η οικονομική μονάδα δεν είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιεί όλες τις παραπάνω λογαριασμούς, από τη στιγμή όμως που θα αποφασίσει να ακολουθήσει διαδικασίες που παρακολουθούνται από οποιαδήποτε από τους λογαριασμούς αυτούς, είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιηθεί τον αντίστοιχο λογαριασμό

4.2 Λογαριασμός 90 “Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί”

Οι διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί μέσα στο σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως αποτελούν το συνδετικό κρίκο ή διαφορετικό τη γέφυρα από την οποία μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική τα δεδομένα των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των εξόδων καθώς και των αποτελεσμάτων, των λογαριασμών της ομάδας 8, χωρίς κατά τη μεταφορά αυτή να θίγονται ή να κινούνται οι οικείοι λογαριασμών της γενικής λογιστικής.

Η μεταφορά των δεδομένων της γενικής λογιστικής αποβλέπει στην επεξεργασία τους (π.χ. ανακατάταξή τους) μέσα στο κλειστό λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής, με στόχο τον σχηματισμό του λειτουργικού κόστους παραγωγής των προϊόντων, των υπηρεσιών και των αντικειμένων γενικά ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων και γενικά των αγαθών που αγοράζονται ή τέλος του κόστους των εσόδων και του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημιάς), π.χ. κατ' είδος ή ομάδα προϊόντων στο κλάδο εκμεταλλεύσεως ή κατά περιοχή ευθύνης.

4.3. Λογαριασμός 91 “Ανακατάταξη Εξόδων – Αγορών και εσόδων”

Ο λογαριασμός 91 λειτουργεί ως διάμεσος λογαριασμού μεταξύ του λογαριασμού 90 και των άλλων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Στο τέλος της χρήσεως και πριν να ολοκληρωθεί ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός 91 πρέπει να είναι εξισωμένος. Με τους υπολογαριασμούς του (91.01 οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα, 91.02 οργανικά έσοδα κατ' είδους προομαδοποιημένα) εξυπηρετείται η κατάταξη των εξόδων (κοστών) και εσόδων κατά διαφορετικό τρόπο από εκείνο της Γενικής Λογιστικής.

Έτσι εξασφαλίζονται πληροφορίες χρήσιμες στις επιχειρηματικές αποφάσεις που δεν είναι δυνατόν να αντλούνται από τους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους ή τους λογαριασμούς τελικών φορέων κόστους ακριβώς ένεκα του τρόπου κατατάξεως.

Με την ανακατάταξη των εξόδων εξασφαλίζονται σημαντικές κοστολογικές πληροφορίες π.χ. σταθερό και μεταβλητό κόστος όπως “αγορανομικό κόστος” κ.λ.π.

Ομοίως διευκολύνεται η επιβάρυνση του κόστους ενός τμήματος με ομαδοποιημένα έξοδα (κόστη) βοηθητικών υπηρεσιών και η προομαδοποίηση των εσόδων από πωλήσεις κατά περιοχή ευθύνης.

Με τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 91.6 οργανικά έξοδα κατ' είδους ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά), 91.07 οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά), 91.08 αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά), 91.09 αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά) εξασφαλίζεται η χρονική ανεξαρτησία των εγγραφών. Είναι δυνατή π.χ. η καταχώρηση κοστών ή εσόδων σε χρόνο μεταγενέστερο ή προγενέστερο από εκείνον της καταχωρήσεως στη Γενική Λογιστική (π.χ. τόκοι, προμήθειες, πωλήσεων κ.λ.π.)

4.4 Λογαριασμός 92 "Κέντρα (θέσεις) Κόστους"

Ο λογαριασμός 92 υποδιαιρείται στους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών

92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Οι λογαριασμοί αυτοί συνιστούν θέσεις κόστους στις οποίες συγκεντρώνονται τα κόστη της ομάδας 6. Ονομάζονται και λογαριασμοί κατά προορισμό (είναι λογαριασμοί ομαδοποιημένων δαπανών).

Στο 92.00 μεταφέρονται όλα τα (κόστη) έξοδα της ομάδας 6 που αφορούν την παραγωγική λειτουργία εκτός βέβαια από τους τόκους και τα συναφή έξοδα που δεν κοστολογούνται. Ομοίως το κόστος της παραγωγικής λειτουργίας βαρύνεται και με το κόστος του εφοδιασμού (προμηθειών).

Ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα. Από το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως, τα άμεσα κόστη διαθέσεως συνιστούν διαμορφωτικά στοιχεία των μικτών αποτελεσμάτων και μεταφέρονται στον 96.21 (άμεσα έξοδα πωλήσεων). Τα Γενικά έξοδα διαθέσεως μεταφέρονται στον λογαριασμό 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως". Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, κατά το μέρος τούτο που αφορά την παραγωγή στοιχείου μακροχρόνιας αξιοποίησης μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς κόστους ιδιοπαραγωγής παγίων. Το υπόλοιπο μεταφέρεται στους λογαριασμούς τοι 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως" για να αποσβεσθεί εξ' ολοκλήρου ή άμεσα σε πέντε χρόνια (εκτός αν ειδική νομοθετική ρύθμιση προβλέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό).

Τα έξοδα της χρηματοοικονομικής λειτουργίας (λογ. 92.04) μεταφέρονται στον λογαριασμό 98.99 (αποτελέσματα χρήσης)

4.5 Λογαριασμός 93 "Κόστος Παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)".

Με τους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 93 "Κόστος Παραγωγής" (παραγωγή σε εξέλιξη) παρακολουθείται το υλικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων και το κόστος ερευνών και αναπτύξεως κατά το μέρος εκείνο που αφορά τη πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης. Ο λογαριασμός 93 χρεώνεται με το άμεσο κόστος παραγωγής (άμεσα υλικά και άμεση εργασία) καθώς και με το έμμεσο κόστος παραγωγής, (τα λοιπά

κόστη παραγωγής). Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται μόνο το κόστος της λειτουργίας παραγωγής δηλαδή το κόστος που πραγματοποιείται για να παραχθεί το έτοιμο ή ημικατεργασμένο προϊόν (ή η υπηρεσία) και να μπορεί να διατεθεί στην αγορά ή και να ιδιοχρησιμοποιηθεί.

Χρεώνεται βασικά με πίστωση των λογαριασμών 94.03 (κόστος ημιτελών τέλους της προηγούμενης περιόδου – αρχικά αποθέματα ημιτελών παρούσας περιόδου), 94.04 (πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας) με τις αναλώσεις των πρώτων υλών της περιόδου, του 90.06 για τα άμεσα ημερομίσθια, του 92.00 (έμμεσο) κόστος λειτουργίας παραγωγής, του 95 με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους και με ορισμένα άλλα κονδύλια όπως π.χ. πιστωτικών διαφορών κ.α. πιστώνεται βασικά με χρέωση του λογαριασμού 94 (Αποθέματα έτοιμα και ημιτελή), του 95 (αρνητικές αποκλίσεις και με ορισμένα κονδύλια όπως π.χ. διαφορών απογραφής κ.α.

4.6 Λογαριασμός 94 “Αποθέματα”

Ο λογαριασμός 94 υποδιαιρείται σε ειδικούς λογαριασμούς με τους οποίους παρακολουθούνται τα αποθέματα της επιχειρήσεως που παράγονται από την ίδια και τα αποκτώμενα από τρίτους αποθέματα της ομάδας 2.

Την τελευταία υποδιαίρεση του 94 αποτελεί “αποθήκη” δηλαδή οι λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθούνται τα είδη και η ποιότητα για την εξυπηρέτηση διαχειριστικών ή κοστολογικών αναγκών τηρούνται δε και κατά ποσότητα και κατ’

αξία. Ο λογαριασμός 94 χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού 90 κατά τη μεταφορά των αρχικών αποθεμάτων και των αγορών από τη Γενική Λογιστική στην αναλυτική, του λογαριασμού 91 με το προϋπολογισμένο κόστος των αποθεμάτων όταν δεν είναι γνωστό το ακριβές κόστος τους, του 93 με το κόστος παραγωγής των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων, του 95 με τις θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς κλπ.

Πιστώνεται με χρέωση του 93 με το κόστος των πρώτων υλών που αναλώνονται, του 96.20 κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων αποθεμάτων, του 95 με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος των αγορών κλπ.

4.7 Λογαριασμός 95 “Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος”

A) Περιεχόμενο και ορολογία

1. Στους υπολογαριασμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος, όταν η οικονομική μονάδα εφαρμόζει σύστημα πρότυπης κοστολόγησης. Οι αποκλίσεις αυτές, προσδιορίζονται με βάση το πρότυπο κόστος και με την ακόλουθη ισότητα:

$$\text{ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ} - \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ} = \pm \text{ΑΠΟΚΛΙΣΗ}$$

Στην περίπτωση που το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό, η απόκλιση είναι θετική και επηρεάζει θετικά τα τελικά αποτελέσματα (κέρδος), ενώ στην αντίθετη περίπτωση η

απόκλιση είναι αρνητική και επηρεάζει αρνητικά τα τελικά αποτελέσματα (ζημία).

2. Σχετικά με τη λειτουργία του λογαριασμού 95 λαμβάνονται υπόψη τα εξής:

A) Όταν εφαρμόζεται η πρότυπη κοστολόγηση, αποκλίσεις ανάμεσα στο πρότυπο και πραγματικό κόστος προσδιορίζονται κατά κανόνα για τα ακόλουθα στοιχεία:

- Τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες)
- Την άμεση εργασία
- Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα

B) Οι αποκλίσεις για κάθε κατηγορία από τις παραπάνω αναλύονται παραπέρα ως εξής:

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

Γ) Για να εξασφαλίζεται η παρακολούθηση των παραπάνω 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 σύγκρισή του με το πρότυπο κόστος να προσδιορίζονται οι αποκλίσεις αυτές

Δ) Οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως του κόστους 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 δυνατόν να προσδιορίζεται, είτε για εκείνες που αγοράζονται, είτε για εκείνες που αναλώνονται. Οι λογαριασμοί αυτοί πιστώνονται με το πρότυπο κόστος π.χ. των έτοιμων ή ημιτελών προϊόντων που παράγονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 94. Το υπόλοιπο που δημιουργείται στους λογαριασμούς συγκεντρώσεως του κόστους αντιπροσωπεύει τις ολικές αποκλίσεις κόστους παραγωγής.

Ε) Η ανάπτυξη του λογαριασμού 95 γίνεται έτσι ώστε να βρίσκεται σε αρμονία με την διάρθρωση των λογαριασμών των κέντρων κόστους και του κόστους παραγωγής. (93)

ΣΤ) Σχετικά με τις αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών ισχύουν τα ακόλουθα:

- Ο προσδιορισμός τους και οι σχετικές λογιστικές εγγραφές απεικονίσεως τους γίνονται είτε κατά την αγορά, είτε κατά τη βιομηχανοποίησή τους.
- Στην πρώτη περίπτωση, οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται στο πρότυπο κόστος, ενώ στη δεύτερη στο πραγματικό κόστος.
- Στην πρώτη περίπτωση, όταν δηλαδή οι αποκλίσεις τιμής των πρώτων υλών προσδιορίζονται της τιμής της αγοράς τους και τα αποθέματά τους τέλους χρήσεως αποτιμούνται στο πραγματικό κόστος, οι αποκλίσεις αυτές τιμών κατανέμονται μεταξύ των ποσοτήτων που βιομηχανοποιήθηκαν κατά τη

διάρκεια της χρήσεως και εκείνων που παρέμειναν ως απόθεμα στο τέλος αυτής. 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 λογαριασμό 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως", ενώ οι αποκλίσεις που αντιστοιχούν στα αποθέματα απογραφής εμφανίζονται σε ειδικούς υπολογαριασμούς των αποθεμάτων αυτών (94) συγκεντρωτικά ή κατά κατηγορίες και κατά τη νέα χρήση ακολουθούν την τύχη των νέων αποκλίσεων.

Ζ) Σε περίπτωση που τα αποθέματα έτοιμων και ημιτελών προϊόντων παραλαμβάνονται και καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς, αποθεμάτων του 94 σε τιμές κόστους και κατά την απογραφή τέλους χρήσεως αποτιμούνται σε τιμές πραγματικού κόστους, ή ολική απόκλιση του κόστους παραγωγής κατανέμονται ανάμεσα στα πωλημένα και στα αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως. Σχετικά με τον τρόπο αντιμετώπισης των δυσκολιών ή την αδυναμία κατανομής των αποκλίσεων π.χ. του κόστους παραγωγής κατά μονάδα προϊόντων, ισχύουν όσα καθορίζονται παραπάνω (ΣΤ) για τις ίδιες δυσκολίες ή αδυναμίες στην περίπτωση.

Β. Τρόπος λειτουργίας

3. Ο λογαριασμός 95 χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:
 - α) 90.02 με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων αυτών γίνεται κατά την αγορά τους.
 - β) 91.09 με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν κατά την παραλαβή τους

δεν είναι γνωστό το πραγματικό κόστος, οπότε η καταχώρηση τους στους λογαριασμούς αποθεμάτων (χρέωση του 94 με πίστωση 91.09) γίνεται με πρότυπο κόστους. Μετά τον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους χρεώνεται ο λογαριασμός 91.09 με πίστωση του 90.02. Η διαφορά ανάμεσα στη χρέωση και την πίστωση του 91.09 μεταφέρεται στο λογαριασμό 95, εφόσον ακολουθείται η διαδικασία παρακολουθήσεως των αποθεμάτων που αγοράζονται στο πρότυπο κόστος.

γ) 92 με τις αρνητικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικών κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.

δ) 93 με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι υπολογαριασμοί του 93 χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους

ε) 94 με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίηση τους

στ) 94 με τις θετικές αποκλίσεις που ανακοστολογούνται στο τέλος της χρήσεως, με τις οποίες μειώνεται το κόστος αποθεμάτων, τα οποία εμφανίζονται στην απογραφή με το πραγματικό τους κόστος.

ζ) 98-99.02 με το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

4. Ο λογαριασμός 95 πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

α) 90.02 με τις θετικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων αυτών γίνεται κατά την αγορά τους.

β) 91.09 με τις θετικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) και δημιουργούνται κατά τη παρεμβολή ου λογαριασμού αυτού (91.09), όταν κατά τη παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το κόστος αγοράς.

γ) 92 με θετικές αποκλίσεις στοιχείων, κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί χρεώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.

δ) 93 με τις θετικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι υπολογαριασμοί του 93 χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους

ε) 94 με τις θετικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησης τους.

στ) 94 με τις αρνητικές αποκλίσεις, οι οποίες ενσωματώνονται στο κόστος των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, όταν τα αποθέματα εμφανίζονται στον ισολογισμό με το πραγματικός τους κόστους

ζ) 98-99.02 με τω χρωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 95 , το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

4.8 Λογαριασμός 96 “Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα”

Στην πίστωση των υπολογαριασμών του 96 (96.00-96.19) (με χρέωση του λογαριασμού 90), εμφανίζονται τα έσοδα της ομάδας 7 της Γενικής λογιστικής.

Ομοίως στους υπολογαριασμούς του 96.20 “κόστος παραγωγής αγοράς” πωλημένων”, εμφανίζεται το κόστος των πωλημένων.

Στον υπολογαριασμό 96.21 “άμεσα έξοδα πωλήσεων” εμφανίζονται τα άμεσα έξοδα πωλήσεων. Για τον προσδιορισμό των αναλυτικών μικτών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως οι πιο πάνω λογαριασμοί (96.00-96.19, 96.20, 96.21) μεταφέρονται στο λογαριασμό 96.22 “μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως”.

Εγγραφή μεταφοράς εσόδων πωλήσεων προϊόντων από τη Γενική Λογιστική:

90 Διάμεσοι – Αντικρουόμενοι Λογαριασμοί

90.07 Οργανικά έσοδα κατ’ είδος Λογισμένα

96 Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά αποτελέσματα

96.01 Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών

96.01.00 Πωλήσεις ετοιμών προϊόντων

Μεταφορά εσόδων πωλήσεων από Γενική Λογιστική

4.9 Λογαριασμός 97 “Διαφορές ενσωματώσεως και Καταλογισμού”

Πολλές φορές, κατά τη μεταφορά στην αναλυτική λογιστική των οργανικών εσόδων ή κατά τον λογισμό του κόστους ή τον καταλογισμό στους τελικούς φορείς κόστους ορισμένων κοστών προκύπτουν διαφορές. Διαφορές ενσωματωμένες και διαφορές καταλογισμού.

Διαφορές ενσωματώσεως είναι αυτές που προκύπτουν κατά τον λογισμό των κατ’ είδους εσόδων στους λογαριασμούς των οργανικών εσόδων της αναλυτικής λογιστικής.

Διαφορές καταλογισμού είναι αυτές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους (λογαριασμός 92) στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους (λογαριασμός 93).

Παραδείγματα: 1) Λογ/σμος αποσβέσεων για στοιχεία του παγίου ενεργητικών που έχουν ήδη αποσβεσθεί πλήρως (κατά 100%) 2) Λογ/σμος υπολογιστικών εσόδων όπως επιδοτήσεις εξαγωγών 3) όταν ενσωματώνονται στο κόστος στοιχεία που κατά την στιγμή της ενσωματώσεως δεν είναι ακριβώς γνωστά (σε μέγεθος) π.χ. Δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα κ.α.

Οι πιο πάνω διαφορές συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 97 και τα υπόλοιπα του λογαριασμού 97 επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσεως

4.10 Λογαριασμός 98 “Αναλυτικά – Αποτελέσματα”

Στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 98 συγκεντρώνονται στο τέλος κάθε περιόδου ή στο τέλος της χρήσεως.

- Όλα τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα
- Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
- Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
-

Στον υπολογαριασμό 98.99 “Αποτελέσματα χρήσεως προσδιορίζεται στο συνολικό αποτέλεσμα της χρήσεως.

4.11 Λογαριασμός 99 “Εσωτερικές Διασυνδέσεις”

Όταν η λογιστική του κόστους λειτουργεί αποκεντρωμένα, στην περίπτωση δηλαδή που οι διάφορες υπολειτουργίες της επιχειρήσεως (π.χ. κάθε εργοστάσιο ή κάθε παραγωγικός τομέας) τηρούν αυτόνομη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως, για τη διασύνδεση των μεταξύ τους διακινήσεων λειτουργούν οι υπολογαριασμοί του 99 είτε σαν διάμεσοι είτε σαν αντικριζόμενοι.

Στην περίπτωση που η διακίνηση δεν χρησιμοποιεί τον λογαριασμό 99 γι’ αυτό το στοιχείο έχει την ευχέρεια να τον ανάπτυξη κατά τον τρόπο αντίστοιχο της ανάπτυξης των λογαριασμών 90 –98 ώστε να καταστεί δυνατή η λειτουργία αυτόνομης αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως σε κάθε υπολειτουργία.

Στην τελευταία περίπτωση μάλιστα παρέχεται η δυνατότητα χρησιμοποιήσεως διαφορετικών κωδικοαριθμών.

4.12 Εφαρμογές

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Νο 1

Η βιομηχανική επιχείρηση "ΑΛΦΑ" Α.Ε. παράγει και πωλεί το προϊόν Χ. Για την κοστολόγηση του προϊόντος χρησιμοποιείται η τεχνική του πρότυπου κόστους.

Δίνονται τα εξής στοιχεία :

- 1) Πρώτη Ύλη Υ 1 μονάδα χ πρότυπη τιμή 80 δρχ = 80 δρχ.
 - 2) Άμεση εργασία : πρότυπες ώρες 2Χ πρότυπο ωρομίσθιο 60 δρχ = 120 δρχ.
 - 3) Γ.Β.Ε. πρότυπος συντελεστής 125 δρχ ανά πρότυπη ώρα άμεσης εργασίας.
 - 4) Πρότυπες ώρες 2 χ 125 = 250 δρχ.
- Πρότυπο κόστος μονάδας προϊόντος Χ 450 δρχ.

1) Προϋπολογισθέντα σταθερά Γ.Β.Ε. 574000 δρχ

2) Προϋπολογισθέντα μεταβλητά Γ.Β.Ε. 451000 δρχ

1025000 δρχ

3) Προϋπολογισθέντες πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας 8200

Πρότυπος συντελεστής σταθερών Γ.Β.Ε.

$574000 \text{ δρχ} : 8200 \text{ ώρες} = 70 \text{ δρχ / πρότυπη ώρα}$

Πρότυπος συντελεστής μεταβλητών Γ.Β.Ε.

$451000 \text{ δρχ} : 8200 \text{ ώρες} = \underline{55 \text{ δρχ / πρότυπη ώρα}}$

Σύνολο 125 δρχ / πρότυπη ώρα

- 1) Αγοράσθηκε πρώτη ύλη Υ 5000 μονάδες αντί 410000 δρχ.

- 2) Για την παραγωγή 4000 μονάδων προϊόντος X αναλώθηκαν 4100 μονάδες πρώτης ύλης.
- 3) Χρησιμοποιήθηκαν 8030 ώρες άμεσης εργασίας πραγματικού κόστους 65 δρχ ανά ώρα $8030 \times 65 = 521950$
- 4) Τα πραγματικά Γ.Β.Ε ανήλθαν σε 1030000 δρχ.
- Δεν υπήρχαν αρχικά ούτε τελικά αποθέματα ημικατεργασμένων προϊόντων.

Ζητούνται : α) ο προσδιορισμός όλων των αποκλίσεων
β) οι λογιστικές εγγραφές

ΛΥΣΗ

α)

A. Αποκλίσεις πρώτης ύλης

1. Συνολική απόκλιση πρώτης ύλης :

$$\text{πρότυπη ποσότητα} \times \text{πρότυπη τιμή} = 4000 \times 80 = 320000$$

$$\text{Αναλωθείσα ποσότητα} \times \text{πραγματική τιμή} = 4100 \times 82 = 336200$$

$$\text{Συνολική απόκλιση} = 320000 - 336200 = -16200 \text{ (Δυσμενής)}$$

2. Απόκλιση τιμής πρώτων υλών :

$$\begin{aligned} \text{Αναλωθείσα ποσότητα} \times (\text{πρότυπη τιμή} - \text{πραγματική τιμή}) &= \\ &= 4100 \times (80 - 82) = \underline{\underline{-8200 \Delta}} \end{aligned}$$

3. Απόκλιση αποδόσεως πρώτων υλών:

$$\begin{aligned} (\text{πρότυπη ποσότητα} - \text{αναλωθείσα ποσότητα}) \times \text{πρότυπη τιμή} &= \\ &= (4000 - 4100) \times 80 = \underline{\underline{-8000 \Delta}} \end{aligned}$$

Συνολική απόκλιση $-8200 - 8000 = -16200$

+ απόκλιση τιμής αποθέματος:

$$900 \times (80-82) = \quad \underline{-1800 (\Delta)}$$

$$\text{Σύνολο} \quad \underline{\underline{-18000}}$$

B. Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας

1. Συνολική απόκλιση άμεσης εργασίας

(πρότυπες ώρες \times πρότυπο ωρομίσθιο) \times 4000 μονάδες =

$$(2 \times 60) \times 4000 = 480000$$

πραγματοποιηθείσες ώρες $8030 \times 65 \text{ δρχ} = \underline{521950}$

Συνολική απόκλιση $480000 - 521950 = \underline{\underline{-41950 (\Delta)}}$

2. Απόκλιση τιμής

πραγματικές ώρες \times (πρότυπη τιμή - πραγματική τιμή) =

$$= 8030 \times (60 - 63) = \underline{\underline{-40150 (\Delta)}}$$

3. Απόκλιση αποδόσεως

(πρότυπες ώρες - πραγματικές ώρες) \times πρότυπη τιμή =

$$= (8000 - 8030) \times 60 = \underline{\underline{-1800 (\Delta)}}$$

$$\text{Σύνολο} - 40150 - 1800 = \underline{\underline{41950 (\Delta)}}$$

Γ. ΑΠΟΚΛΙΣΗ Γ.Β.Ε.

1. Συνολική απόκλιση Υ πρότυπο Γ.Β.Ε μονάδος προϊόντος =

$$= 4000 \times 2 \text{ πρότυπες ώρες} \times 125 \text{ πρότυπος συντελεστής} =$$

$$= 1000000 (\Delta)$$

$$\text{Πραγματικά Γ.Β.Ε} = \underline{1030000}$$

$$\text{Συνολική απόκλιση Γ.Β.Ε} = \underline{\underline{- 30000 (\Delta)}}$$

2. Απόκλιση από τον βαθμό απασχολήσεως

Πρόβλεψη πρότυπης απασχολήσεως για τον προσδιορισμό του πρότυπου συντελεστή Γ.Β.Ε 8200 ώρες. Πρότυπες ώρες πραγματοποιηθείσας παραγωγής 8000.

$$(8000 - 8200) \times \text{πρότυπο συντελεστή σταθερών } 70 = -200 \times 70 = -14000 (\Delta)$$

3. Απόκλιση αποτελεσματικότητας Γ.Β.Ε

(Πρότυπες ώρες πραγματικής παραγωγής 8000 - πραγματικές ώρες 8030) \times συντελεστή μεταβλητών Γ.Β.Ε 55 = - 30 \times 55 = - 1650 (Δ)

Απόκλιση προϋπολογισμού Γ.Β.Ε (απόκλιση τιμής)

Προϋπολογισμός για 8030 ώρες (οι πραγματικές)

8030 \times συντελεστή μεταβλητών	441650	
+ Σταθερά	<u>574000</u>	1015650
Πραγματοποιηθέντα Γ.Β.Ε		<u>1030000</u>
		- 14350 (Δ)

Απόκλιση βαθμού απασχολήσεως	- 14000
Απόκλιση αποτελεσματικότητας	- 1650
Απόκλιση προϋπολογισμού	<u>- 14350</u>
	- 30000 (Δ)

ΚΑΘΟΛΙΚΑ

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

400000	328000
1800000	

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡ/ ΝΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ

410000
1551950

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

320000	1800000
1551950	41950
	<u>30000</u>
1871950	1871950

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

1551950	1551950
---------	---------

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

10000
8000
41950
30000

β)

1

94.	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		
94.00	Πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικό συσκευασίας	400000	
94.00.00	Πρώτη ύλη Υ		
95	ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ		
95.00	Αποκλίσεις πρώτων υλών, υλικών συσκευασίας	10000	
95.00.00	Αποκλίσεις τιμής		
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		
90.02	Αγορές Λογισμένες		410000
90.02.04	Πρώτες και βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας Λογισμένα		
	Απόκλιση τιμής των πρώτων υλών 5000 χ (82 - 80) δυσμενής		

2

92	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ		
92.00	Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	1551950	
92.00.00	Έξοδα Άμεσης Εργασίας	521950	
92.00.01	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	<u>1030000</u>	
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		
90.06	Οργανικά Έξοδα κατά είδος Λογισμένα		1551950
90.06.00	Αμοιβές & Έξοδα προσωπικού Λογισμένα	521950	

90.06.02 Αμοιβές και Έξοδα

τρίτων Λογισμένα 1030000

Λογισμός των οργανικών εξόδων

3

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

93.00 Κόστος Παραγωγής προϊόντος Χ 320000

93.00.00 Κόστος Αναλωμένων Άμεσων
Υλικών

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

95.00 Αποκλίσεις Πρώτων Υλών 8000

95.00.01 Αποκλίσεις Αποδόσεων Πρώτων Υλών

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.04 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες 328000

94.04.00 Πρώτη Ύλη Υ

Υπολογισμός και καταχώρηση της απόκλισης
της Πρώτης Ύλης

4

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

93.00 Κόστος Παραγωγής προϊόντος Χ 1551950

93.00.01 Κόστος Άμεσων Εξόδων Παραγωγής

93.00.01.00 Κόστος Άμεσης Εργασίας 521950

93.00.02 Κόστος Έμμεσων Εξόδων 1030000

Παραγωγής

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής 1551950

92.00.00 Αμοιβές και Έξοδα

Προσωπικού 521950

92.00.01 Έμμεσα Έξοδα 1030000

Παραγωγής

Μεταφορά Λογαριασμών

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.01 Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή	1800000	
94.01.00 Προϊόν Χ		
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		
93.00 Κόστος Παραγωγής		
Προϊόντος Χ		1800000
93.00.00 Κόστος Αναλωμένων		
Άμεσων Υλικών	320000	
93.00.01 Κόστος Άμεσης Εργασίας	480000	
93.00.02 Κόστος Έμμεσων		
Εξόδων Παραγωγής	<u>1000000</u>	
Μεταφορά Λογαριασμού		
4000 μονάδες χ 450 δραχ = 1800000		

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

95.01 Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας	41950	
95.01.00 Αποκλίσεις Τιμής Άμεσης		
Εργασίας	40150	
95.01.01 Αποκλίσεις Αποδόσεως	<u>1800</u>	
Άμεσης Εργασίας		
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		
93.00 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Χ		41950
93.00.01 Κόστος Άμεσης Εργασίας		

Μεταφορά Λογαριασμών

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

9502 Αποκλίσεις Γ.Β.Ε	30000	
950200 Αποκλίσεις Γ.Β.Ε από το βαθμό		
απασχολήσεως	14000	
950210 Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας		
Γ.Β.Ε	1650	

950220 Αποκλίσεις προϋπολογισμού

Γ.Β.Ε

14350

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

9300 Κόστος παραγωγής προϊόντος Χ

30000

930002 Κόστος εμμέσων εξόδων παραγωγής

Μεταφορά λογαριασμών

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Νο.2

Καρτέλα πρότυπου κόστους προϊόντος Χ

1. Πρώτη ύλη Υ 2 μονάδες χ πρότυπη τιμή μονάδας 200 δρχ =	400 δρχ
2. Άμεσα ημερομίσθια ώρες 4 χ πρότυπο ωρομίσθιο 500 δρχ =	2000 δρχ
3. Γενικά Βιομηχανικά κόστη ώρες 4 χ 150 δρχ ανά ώρα =	<u>600 δρχ</u>
Πρότυπο κόστος προϊόντος Χ	3000 δρχ

Για την παραγωγή 8000 μονάδων προϊόντος Χ

1. Αγοράστηκαν 20000 μονάδες πρώτης ύλης Υ προς 202 δρχ κατά μονάδα εκ των οποίων αναλώθηκαν για την πιο πάνω παραγωγή 17000 μονάδες.
2. Πραγματοποιήθηκαν 33000 ώρες άμεσης εργασίας
Πραγματικό ωρομίσθιο 504 δρχ.
3. Πραγματοποιήθηκαν Γενικά Βιομηχανικά κόστη 4900000 δρχ.
4. Από τις 8000 μονάδες προϊόντος Χ πωλήθηκαν 6000 μονάδες προς 6000 δρχ η μονάδα.
5. Οι δαπάνες Διοίκησης και Διάθεσης είναι 4000000 δρχ.

Δεν υπήρχε αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένου προϊόντος, ούτε έμεινε τελικό.

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	4000000	
94.00 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες		
94.04.00 Πρώτη Ύλη Υ		
95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	40000	
95.00 Αποκλίσεις Πρώτων Υλών		
95.00.00 Αποκλίσεις τιμής		
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ		4040000
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		
90.02 Αγορές Λογισμένες		
90.02.04 Πρώτες και Βοηθητικές		
Ύλες Λογισμένες		
Απόκλιση τιμής των πρώτων υλών		
20000 χ (200 – 202) = - 40000		
<hr/>		
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	3200000	
93.00 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος α		
95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	200000	
95.00 Αποκλίσεις Πρώτων Υλών		
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		3400000
94.04 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες		
94.04.00 Πρώτη Ύλη Χ		
Ανάλωση Πρώτης Ύλης Χ		
<hr/>		
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	16000000	
93.00 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος α		
95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	632000	
95.01 Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας		
95.01.00 Αποκλίσεις τιμής Άμεσης Εργασίας	132000	
95.01.01 Αποκλίσεις Αποδόσεως Άμεσης	500000	
Εργασίας		

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ		
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		16632000
90.06 Οργανικά Έξοδα κατ' είδος λογ / να		
90.06.00 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού Λογισμένα		
Μεταφορά Λογαριασμών		
<hr/>		
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	4800000	
93.00 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος α		
92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ		4800000
92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής		
92.00.99 Καταλογισμένο Κόστος Λειτουργίας		
Παραγωγής		
Μεταφορά έμμεσου βιομηχανικού κόστους		
προϋπολογισμένου		
<hr/>		
92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	8900000	
92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής	4900000	
92.01 Έξοδα Λειτουργίας Διοικήσεως	1500000	
92.03 Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως	2500000	
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ		8900000
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		
90.06 Οργανικά Έξοδα κατ' είδος Λογισμένα		
Μεταφορά Λογαριασμών		
<hr/>		
92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	4800000	
92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής		
92.00.99 Καταλογισμένο Κόστος Λειτουργίας		
Παραγωγής		
95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	100000	
95.02 Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.		
92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ		4900000

92.0 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγή
92.1 Υπολογισμός Αποκλίσεως Γ.Β.Ε

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	24000000
94.01 Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή	
94.01.00 Προϊόντα Έτοιμα	
94.01.00.00 Προϊόν α	
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	24000000
93.00 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος α	
Πρότυπο κόστος ετοιμών προϊόντων	

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ	36000000
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	
90.07 Οργανικά Έσοδα κατ' είδος Λογισμένα	
90.07.01 Πωλήσεις Προϊόντων Ετοιμών και	
Ημιτελή Λογισμένες	
96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ	36000000
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ	
96.01 Πωλήσεις Προϊόντων Ετοιμών	
και Ημιτελών	
96.01.00 Πωλήσεις Ετοιμών Προϊόντων	
Μεταφορά εσόδων	

96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	1800000
96.20 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων	
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	1800000
94.1 Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή	
Κόστος Παραγωγής 6000 μονάδων προϊόντος α	

96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ 36000000
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.01 Πωλήσεις Προϊόντων Ετοιμών
και Ημιτελών

96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

36000000

96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα
Εκμεταλλεύσεως

96.22.01 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα

Προϊόντων Ετοιμών και Ημιτελών

Μεταφορά εσόδων για τον προσδιορισμό του
αποτελέσματος.

ΚΑΘΟΛΙΚΑ

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

4000000	3400000
24000000	

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

40000
20000
632000
100000

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

36000000	4040000
	16632000
	8900000

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

3200000	24000000
1600000	
4800000	

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

8900000	4800000
4800000	4900000

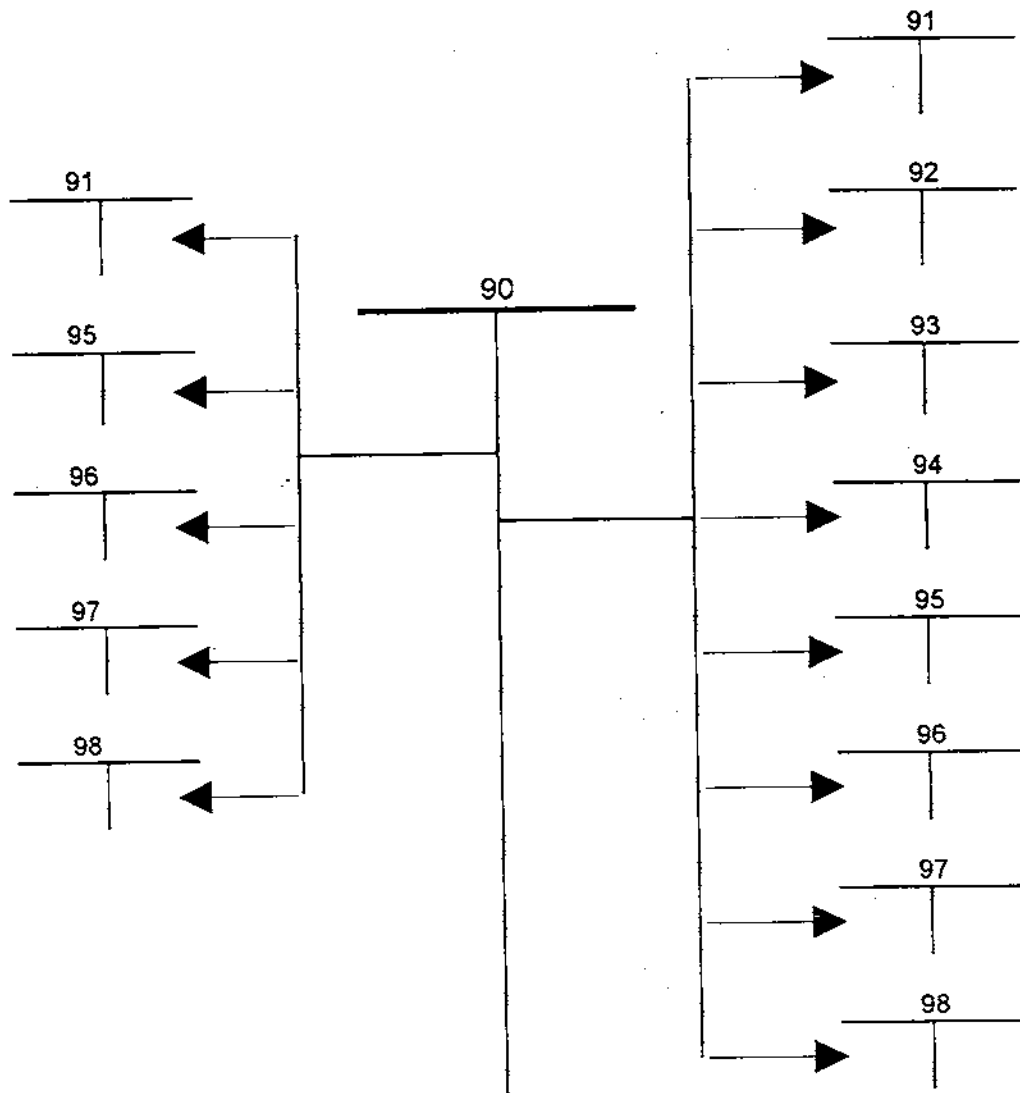
96 ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΟΓΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

18000000	36000000
36000000	36000000

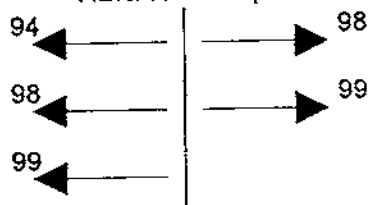
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΛΟΓ. 90

" Διάμεσοι αντικρυζόμενοι λογαριασμοί "

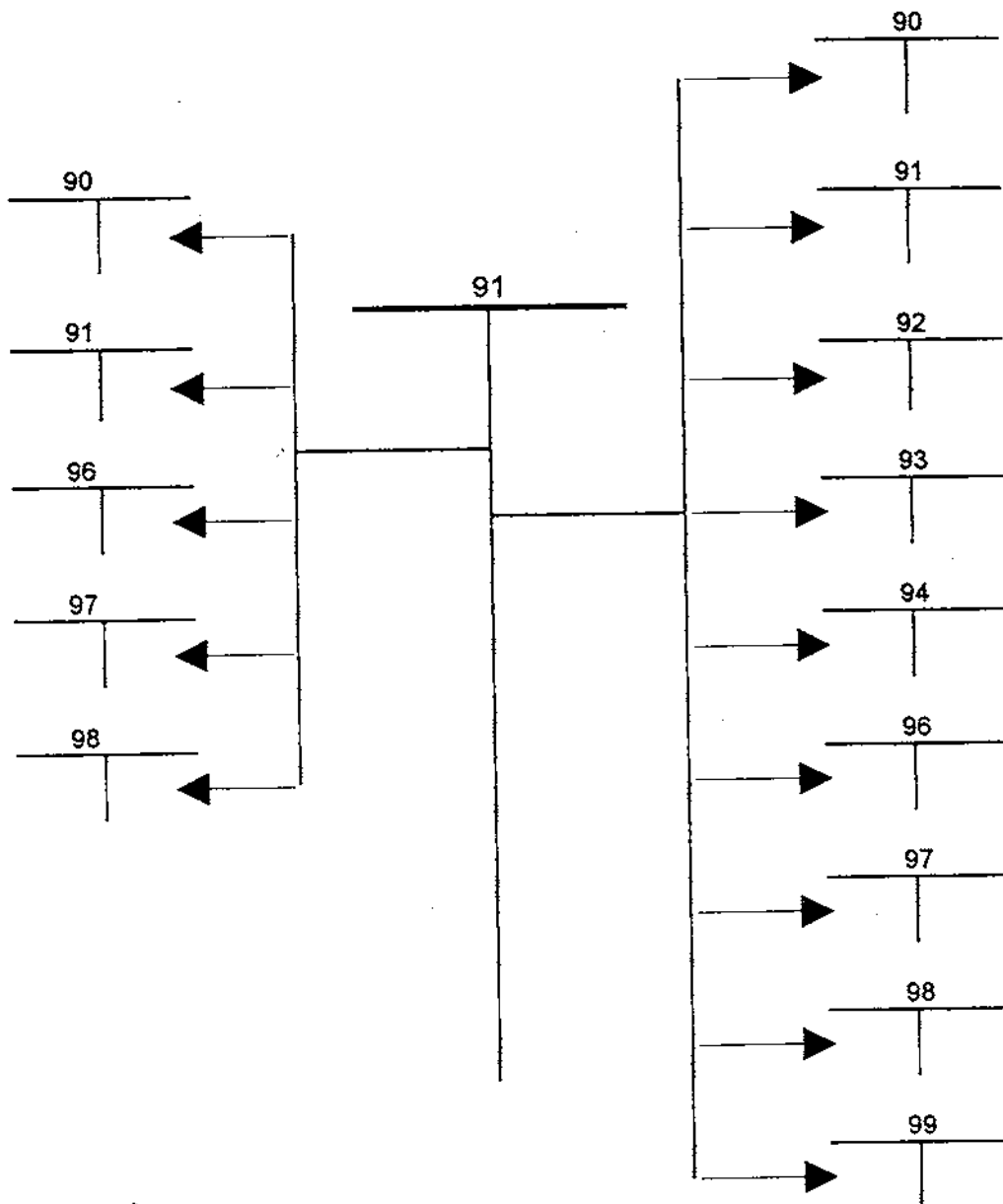


Κατά το κλείσιμο



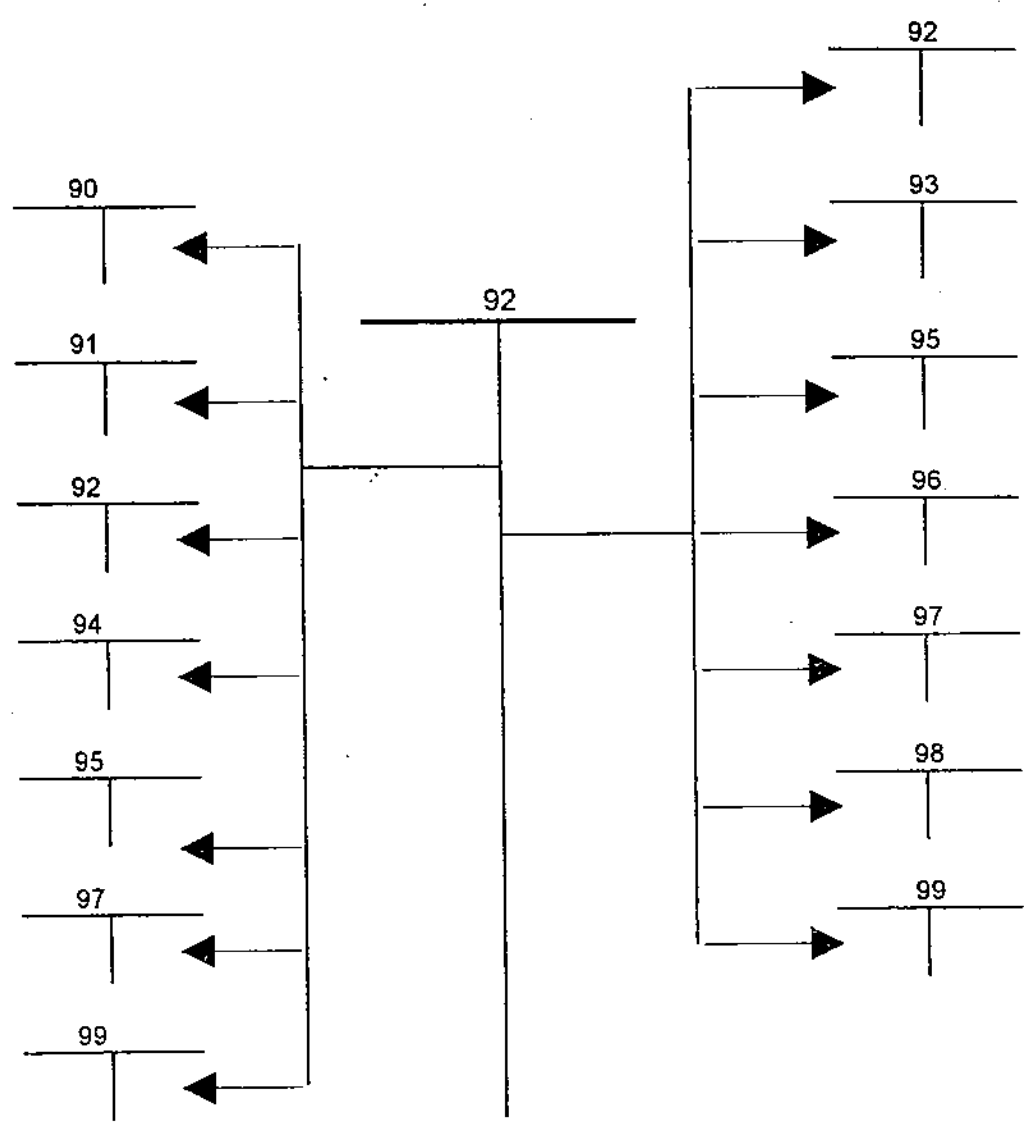
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΛΟΓ. 91

" Ανακατάταξη εξόδων-αγορών και εσόδων "



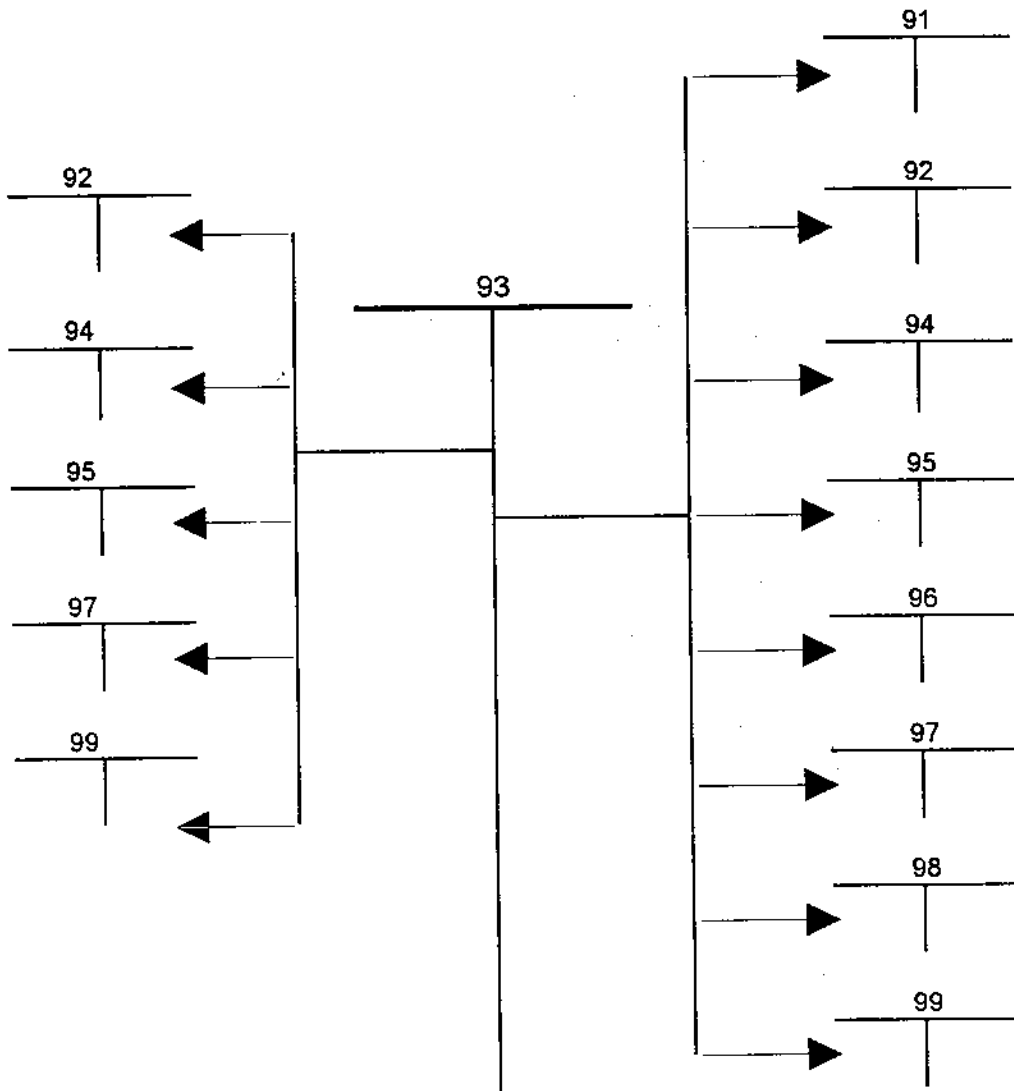
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΛΟΓ. 92

" Κέντρα (Θέσεις) κόστους"



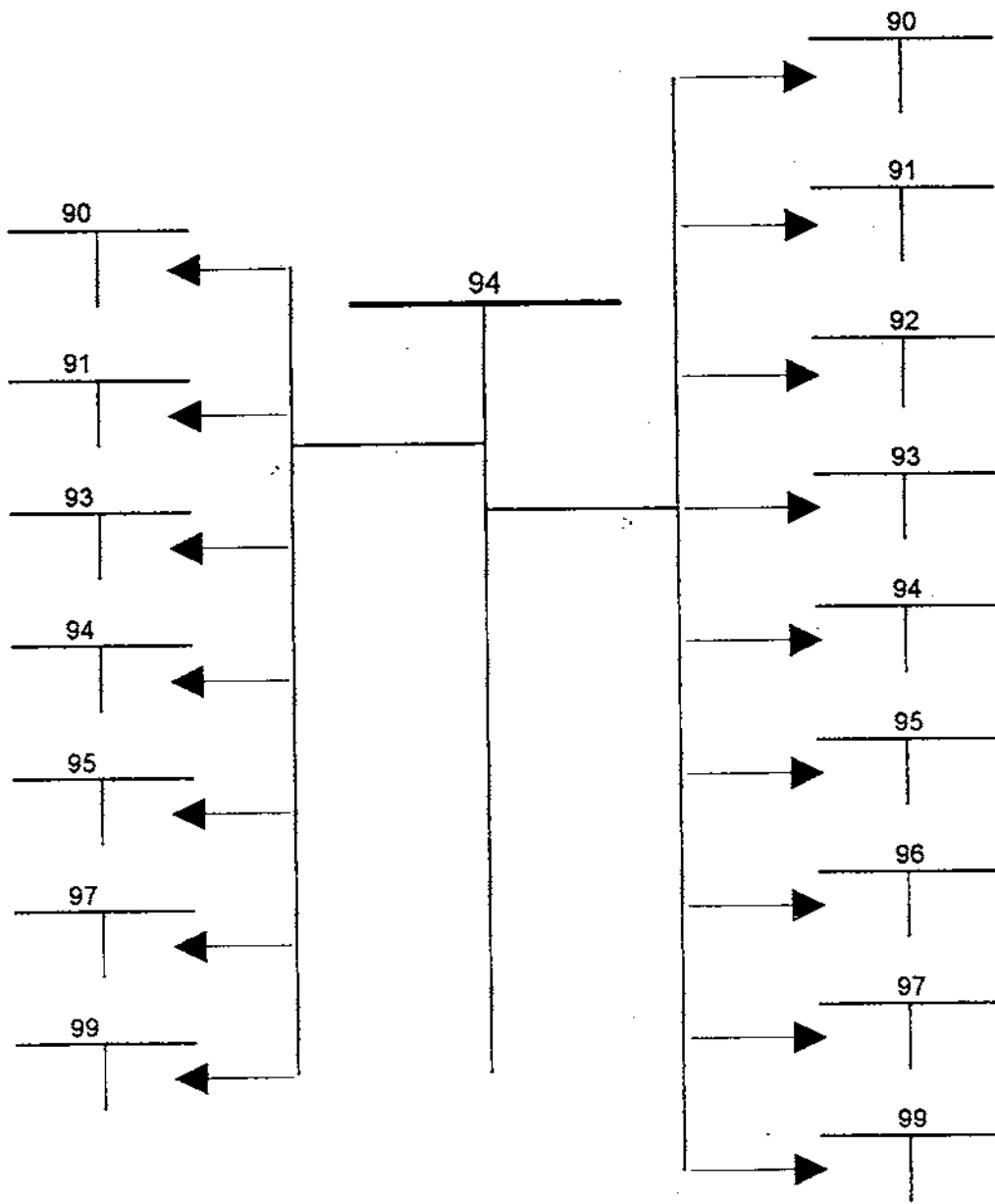
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΛΟΓ. 93

"Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)"

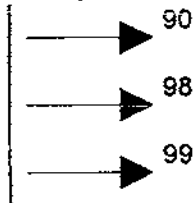


ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΛΟΓ. 94

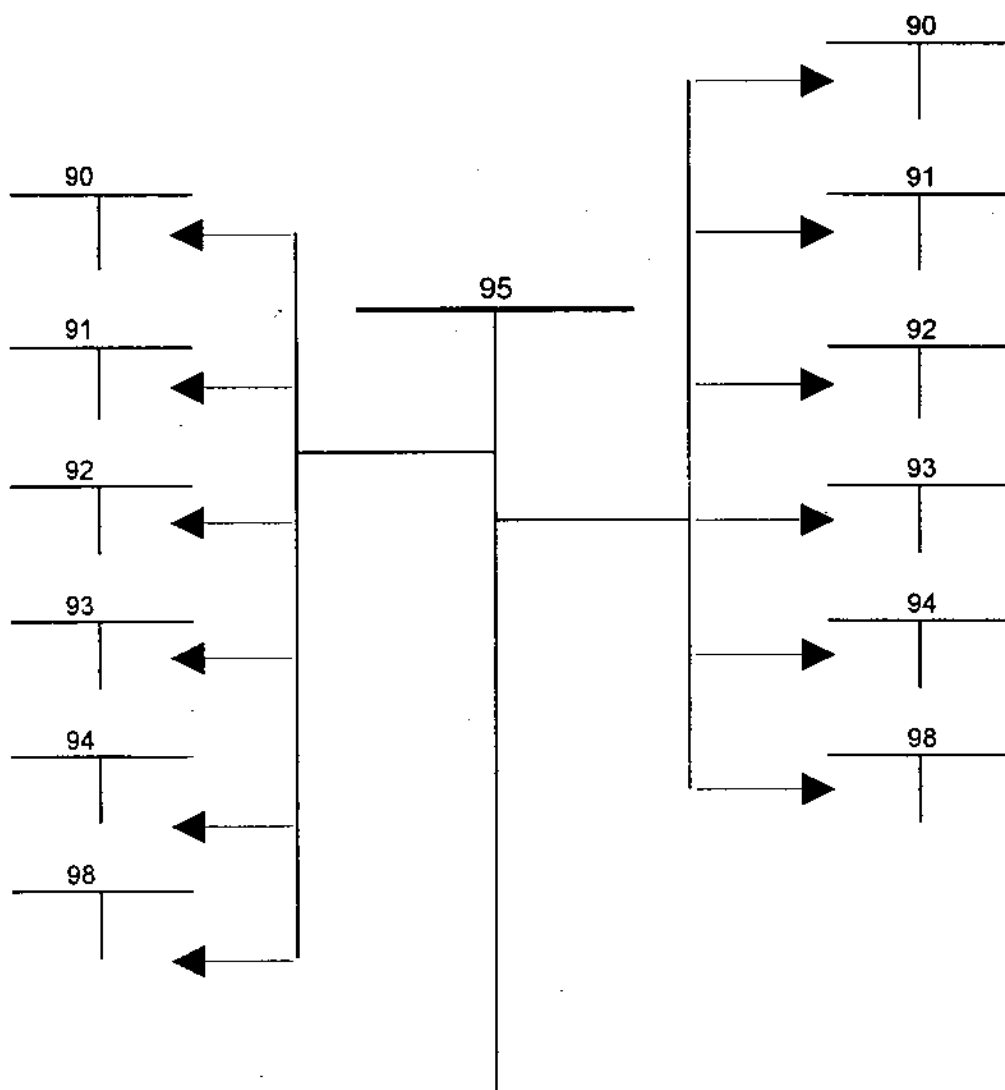
"Αποθέματα"



Κατά το κλείσιμο

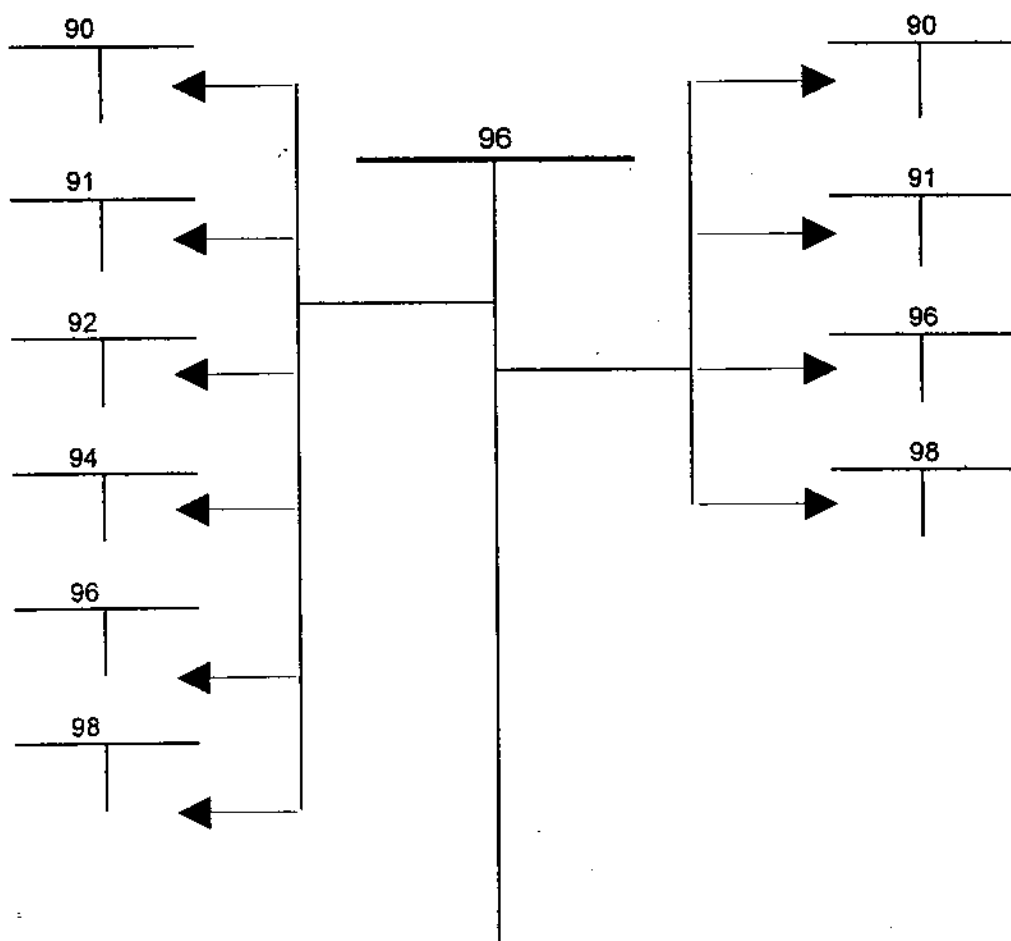


ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΛΟΓ. 95
" Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος"



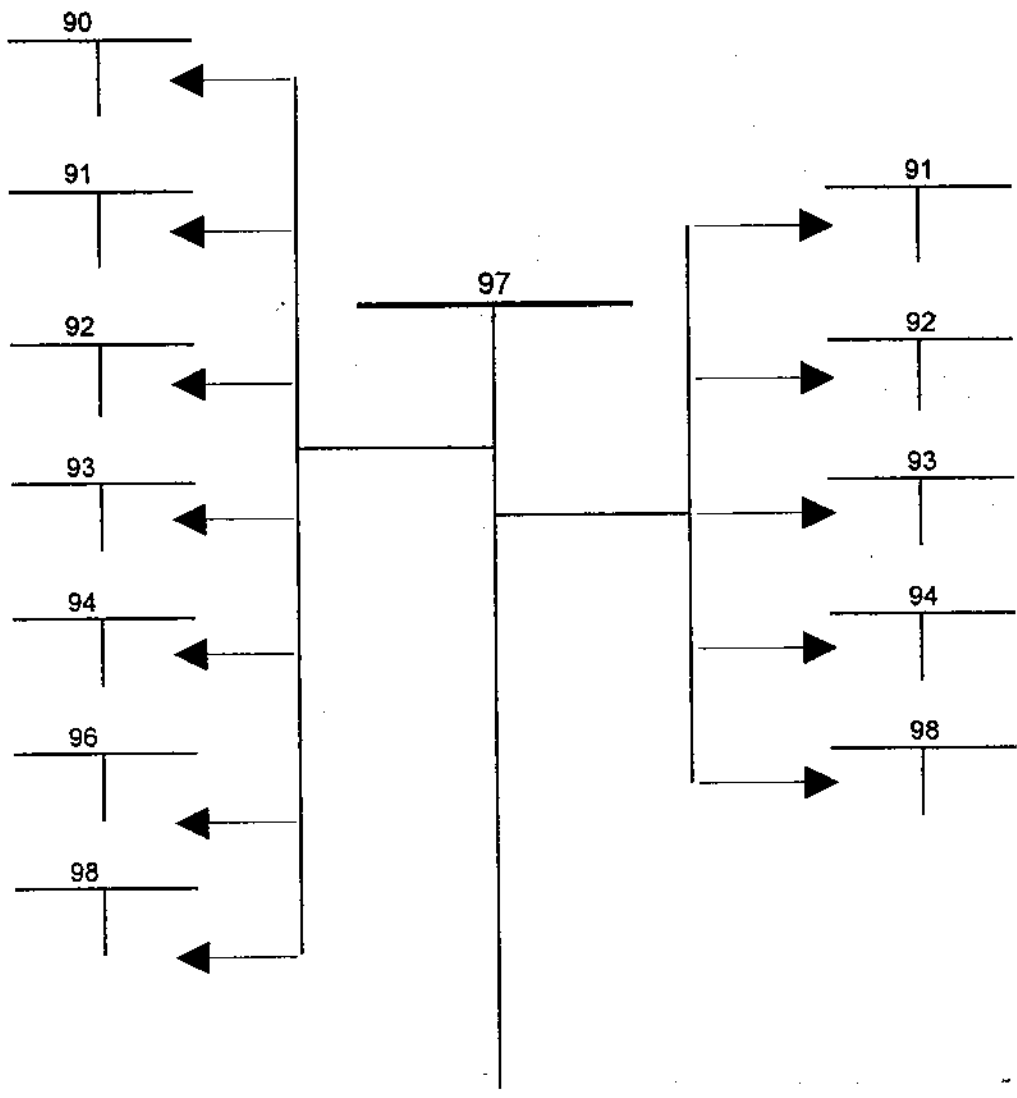
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΛΟΓ. 96

"Έσοδα-Μικτά αναλυτικ'α αποτελέσματα"



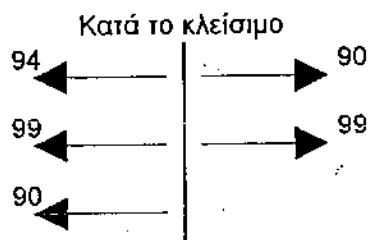
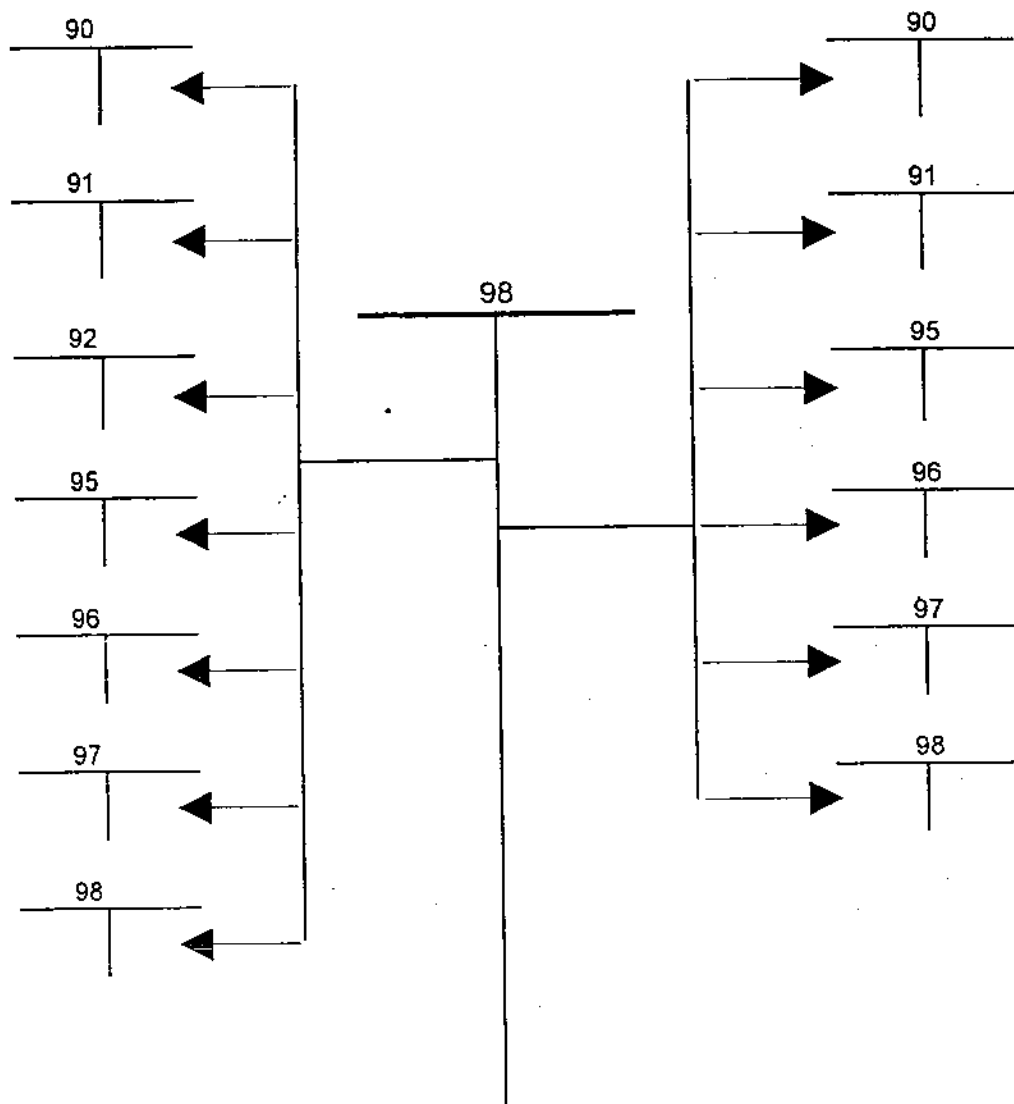
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΛΟΓ. 97

"Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού"



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΛΟΓ. 98

"Αναλυτικά αποτελέσματα"



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Δ. «ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΥΣ»
- 2) ΤΣΙΜΑΡΑΣ Α. «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ»
- 3) ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ»
- 4) ΒΑΝΑΚΑΣ Α. «ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ»
- 5) ΠΡΩΤΟΣΥΓΓΕΛΙΔΗΣ Σ. «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ»
- 6) ΕΛΛΗΝΙΚΟ Γ.Λ.Σ. - ΕΚΔΟΣΗ ΥΠ.ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΥ-ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ-ΕΜΠΟΡΙΟΥ

