

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ
ΣΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ**

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

**ΘΕΟΦΙΛΑΤΟΥ ΜΑΡΙΑ
ΚΗΡΥΚΟΥ ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ ΑΝΕΣΤΙΝΑ
ΠΑΝΟΥΤΣΟΥ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ**

ΕΠΟΠΤΕΙΑ:

ΒΑΦΕΙΑΔΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2015

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Με την ανάθεση της πτυχιακής αυτής ασχοληθήκαμε και μέσω της μελέτης της σχετικής βιβλιογραφίας κατανοήσαμε την έννοια της κοστολόγησης καθώς επίσης και του πρότυπου κόστους.

Προκειμένου να δημιουργήσουμε την εργασία αυτή επεξεργαστήκαμε πολυάριθμα και ποικιλόμορφα στοιχεία σχετικά με την διαδικασία κοστολόγησης και το πώς το πρότυπο κόστος ως μέθοδος κοστολόγησης εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις.

Προλογίζοντας την εργασία αυτή αξίζει να αναφέρουμε έναν σύντομο ορισμό για την κοστολόγηση.

Κοστολόγηση είναι η διαδικασία αποτίμησης της θυσίας που σχετίζεται με την παραγωγή και διάθεση των προϊόντων και υπηρεσιών που μια επιχείρηση παρέχει προς το αγοραστικό κοινό.

Με τον όρο Κοστολόγηση εννοούμε λοιπόν, τον προσδιορισμό, τη συστηματοποίηση και την καθιέρωση της κοστολόγησης σαν διαδικασίας. Τον καθορισμό ενός συστήματος δουλειάς, που στην συγκεκριμένη επιχείρηση, με τη δεδομένη οργάνωση, προσωπικό και μέσα θα επιτρέψει να συγκεντρωθούν οι αναλώσεις και οι αποδόσεις, και να προσδιοριστεί το κόστος της μονάδας του προϊόντος.

Το κόστος είναι η οικονομική θυσία που απαιτείται για την παραγωγή ή διάθεση προϊόντων και υπηρεσιών.

Το κόστος είναι η διάθεση της αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών, με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Το κόστος δηλαδή είναι το σύνολο πάσης μορφής και φύσης οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται, με κατάλληλες συνθήκες, για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.

Το κόστος μπορεί να διακριθεί σε άμεσο και έμμεσο. Επίσης ανάλογα με την δραστηριότητα της επιχείρησης μπορεί να διακριθεί σε σταθερό και μεταβλητό. Άλλες διακρίσεις του κόστους είναι:

- πραγματικό
- προυπολογισμένο
- πρότυπο
- λειτουργικό
- μη λειτουργικό.
- ελέγξιμο
- μη ελέγξιμο

Το πρότυπο κόστος με το οποίο στην εργασία αυτή θα ασχοληθούμε είναι το κόστος που αναμένεται να διαμορφωθεί αλλά δεδομένων κάποιων προτύπων, σημείων αναφοράς που έχουν τεθεί από την ίδια την επιχείρηση.

Το κόστος παραγωγής του προϊόντος μπορεί να αναλυθεί στα εξής τρία στοιχεία

1. Άμεσα υλικά ή πρώτες ύλες
2. Άμεση εργασία
3. Γενικά βιομηχανικά έξοδα (Γ.Β.Ε)

Όσα λοιπόν πρωτύτερα πολύ περιληπτικά αναφέραμε σχετικά με την διαδικασία κοστολόγησης ενός προϊόντος και το πρότυπο κόστος αναλυτικά θα περιγραφούν στην πορεία της εργασίας αυτής.

Η εργασία αυτή αποτελείται από τρία κεφάλαια, μέσα στα οποία προσπαθήσαμε να συμπεριλάβουμε όλα τα ειδικά με ζητήματα.

Στα πρώτα κεφάλαια θεωρητικά προσεγγίσαμε το θέμα και όσο πιο σφαιρικά γίνεται, ενώ στο τελευταίο κεφάλαιο παρουσιάζουμε πρακτικές εφαρμογές αξιοποίησης του πρότυπου κόστους.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία πραγματεύεται το ζήτημα της διαδικασίας κοστολόγησης στο πρότυπο κόστος.

Στην αρχή της εργασίας γίνεται μια μικρή εισαγωγή στο θέμα όπου δίνονται στοιχεία σχετικά με το κόστος.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύονται οι βασικές έννοιες του κόστους. Ξεχωρίζονται ως έννοιες το έξοδο, η δαπάνη και το κόστος, και επίσης περιγράφεται η διαδικασία κοστολόγησης.

Στο δεύτερο κεφάλαιο όπου είναι και το κεντρικό νόημα της εργασίας αυτής περιγράφεται το πρότυπο κόστος. Παρουσιάζονται σχετικά στοιχεία και περιγράφεται ο σκοπός του.

Στο επόμενο κεφάλαιο περιγράφουμε την διαδικασία εξεύρεσης του πρότυπου κόστους και τον τρόπο υπολογισμού του, ενώ τέλος για την καλύτερη κατανόηση των όσων θεωρητικά κατατέθηκαν ακολουθεί ένα κεφάλαιο με πρακτικές εφαρμογές του πρότυπου κόστους.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον καθηγητή μας και επόπτη της παρούσας εργασίας, κο Βαφειάδη Νικόλαο για την βοήθεια που μας παρείχε καθ' όλη την διάρκεια συγγραφής της εργασίας αυτής.

Επίσης θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας και στις οικογένειές μας για την συμπαράσταση τους προς εμάς καθ' όλη την διάρκεια των σπουδών μας

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 . ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	10
1.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	13
1.3 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΟΡΩΝ: «ΔΑΠΑΝΗ», «ΕΠΕΝΔΥΣΗ», «ΑΝΑΛΩΣΗ».	14
ΒΑΣΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	16
1.4 Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	17
1.5 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	20
1.6 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	26
2.1 ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	26
2.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	28
2.3 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	31
2.4 ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	34
3.1 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	34
3.2 Ο ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	38
3.3 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	39
3.4 ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ (ΙΣΤΟΡΙΚΟ)	42
3.5 ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟ/ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΟ	47
3.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 « ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»	49
3.7 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ	57
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	64
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	66

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία θα ασχοληθούμε και θα αναλύσουμε την έννοια του πρότυπου κόστους.

Το πρότυπο κόστος συμπεριλαμβάνεται και δουλεύεται με βάση την διοικητική λογιστική.

Η Διοικητική λογιστική είναι ο κλάδος της Λογιστικής, ο οποίος έχει ως αντικείμενο την παροχή των λογιστικών πληροφοριών στην Διοίκηση των Οικονομικών Μονάδων, για την λήψη επιχειρηματικών μονάδων. Οι επιχειρηματικές αποφάσεις ως συνήθως αφορούν στην κατάρτιση των σχεδίων και προϋπολογισμών, καθώς και στην αξιολόγηση και άσκηση του ελέγχου στις λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

Η Διοικητική Λογιστική είναι μια διαδικασία τήρησης λογαριασμών εγγραφών και οικονομικών καταστάσεων.

Η Διοικητική Λογιστική περιλαμβάνει τον προσδιορισμό, τη συγκέντρωση, την ανάλυση, την προετοιμασία και την παρουσίαση δεδομένων χρηματοοικονομικού ή μη χαρακτήρα, ώστε να χρησιμοποιηθούν από τη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας για το σχεδιασμό, την αξιολόγηση και τον έλεγχο εντός των ορίων αυτής της μονάδας, ώστε να εξασφαλισθεί η κατάλληλη και ορθολογική χρήση των διαθέσιμων πόρων¹.

Η πληροφορία που επεξεργάζεται η Διοικητική Λογιστική χρησιμοποιείται για την υποστήριξη των διοικητικών λειτουργιών, οι οποίες συνοπτικά μπορούν να αναφερθούν ως εξής:

- λήψη αποφάσεων
- προγραμματισμός
- διοίκηση καθημερινής λειτουργίας και

¹http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%94%CE%B9%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%B7%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE_%CE%9B%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE

· έλεγχος

Οι στόχοι της Διοικητικής Λογιστικής είναι οι εξής:

- Προγραμματισμός της οικονομικής δράσης αλλά όχι απαραίτητα μακροπρόθεσμος προγραμματισμός.
- Προγραμματισμός βραχυπρόθεσμος
- Έλεγχος και συγκεκριμένα προϋπολογιστικός έλεγχος.

Ο Διοικητικός Λογιστής πρέπει να συμμετέχει στη Διοίκηση της επιχείρησης ή του οργανισμού για να διασφαλίσει την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της στους τομείς:

- Της Διαμόρφωσης των σχεδίων – προγραμμάτων – προϋπολογισμών (Επιχειρησιακών Σχεδίων Δράσης) με στόχο την επίτευξη των στόχων και των σκοπών της επιχείρησης / οργανισμού
- Της Διαμόρφωσης των βραχυχρόνιων επιχειρησιακών σχεδίων
- Της Καταγραφής των πεπραγμένων της επιχείρησης (και σύγκριση με τα προγραμματισμένα)
- Της Διόρθωσης των ενεργειών της επιχείρησης με στόχο την επαναφορά στο πρόγραμμα (αν και όταν αυτό κρίνεται σκόπιμο)
- Της Αντίληψης και του ελέγχου των χρηματοοικονομικών ενεργειών
- Της Αναθεώρησης και των αναφορών για το σύστημα και τη λειτουργία του

Σαφέστατα από τα παραπάνω προκύπτει η εμπλοκή των σύγχρονων λογιστών σε θέματα διοίκησης των επιχειρήσεων και οργανισμών. Σαφέστατα επίσης προκύπτει ότι ο σύγχρονος Διοικητικός Λογιστής εμπλέκεται στις διαδικασίες του :

- σχεδιασμού, του προγραμματισμού και του προϋπολογισμού
- στη διαδικασία της οργάνωσης
- στη διαδικασία της διαχείρισης (διοίκησης)
- αλλά και στη λειτουργία του ελέγχου.

Κάτω όμως από την ομπρέλα της Διοικητικής Λογιστικής έχουν αναπτυχθεί τεχνικές καταγραφής, αλλά και τεχνικές για την χρήση των στοιχείων του κόστους. Στις τεχνικές καταγραφής συγκαταλέγονται οι μέθοδοι συλλογής των στοιχείων του κόστους αλλά και οι μέθοδοι επιμερισμού του κόστους στα προϊόντα, στις δραστηριότητες στα κέντρα κόστους κ.α. Στις τεχνικές χρήσης των στοιχείων του κόστους περιλαμβάνονται (όπως είδαμε και παραπάνω) οι τεχνικές ελέγχου στις οποίες θα εντάξουμε τον ετήσιο προϋπολογισμό και τον προϋπολογιστικό έλεγχο – ανάλυση αποκλίσεων, τεχνικές μέτρησης αποδοτικότητας αλλά και τεχνικές μακροχρόνιου σχεδιασμού της επιχειρησιακής δράσης.

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 μέλλοντος².

² http://www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro_kostos.pdf

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 . ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κάθε απόκτηση οικονομικού αγαθού από επαχθή αιτία συνεπάγεται για την επιχείρηση ένα κόστος. Έτσι, η απόκτηση λ.χ ενός ακινήτου, ενός μηχανήματος, πρώτων και βοηθητικών υλών συνεπάγεται για την επιχείρηση και ανάλογο κόστος. Γι' αυτό μιλάμε για κόστος κτήσεως ακινήτου, μηχανήματος, πρώτων και βοηθητικών κ.λ.π. αλλά και οι υπηρεσίες που αποκτά η επιχείρηση έχουν κι αυτές ένα κόστος και γι' αυτό μιλάμε για κόστος ενοικίων καταστημάτων ή μηχανημάτων, κόστος εργατικού προσωπικού, νομικών συμβούλων, τηλεπικοινωνιών, φωτισμού, κ.λ.π. Ένα μέρος του συνολικού κόστους που πραγματοποιεί η επιχείρηση ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά (ακίνητα, μηχανήματα, πρώτες ύλες κ.λ.π) ή άλλα στοιχεία του ενεργητικού (δαπάνες πολυετούς αποσβέσεως) και συνεπώς προσαυξάνει το ενεργητικό, ενώ ένα άλλο τμήμα του συνολικού κόστους δεν ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά ή άλλο στοιχείο του ενεργητικού και συνεπώς δεν προσαυξάνει το ενεργητικό, αλλά «εκπνέει» δηλαδή αποθνήσκει «εν τη γενέσει του» και το οποίο συνεπώς αντλείται από την καθαρή θέση της επιχειρήσεως. Το τελευταίο αυτό κόστος χαρακτηρίζεται ως έξοδο. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Κατά τον Μ. Τσιμάρα, ως κόστος νοείται το σύνολο των κάθε φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών, οι οποίες απαιτούνται κάτω από δοσμένες τεχνικοοικονομικές συνθήκες για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία και να προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες, ως και θέση στο χώρο και στο χρόνο. Κατά τον Δ. Παπαδημητρίου, κόστος είναι το ποσό που επενδύθηκε σε υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες, χρήσιμα ή απαραίτητα για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις. Κατά τον Ι. Χρυσοκέρη, κόστος είναι η πλήρης και κανονική και ειδικώς αποτιμηθείσα δαπάνη εκμεταλλεύσεως που αφορά ένα ορισμένο αντικείμενο ή ένα σύνολο αντικειμένων σε ορισμένο χρόνο, θέση και φάση. Κατά τον Μ.

Γεωργιάδη, ως κόστος από απόψεως Οικονομικής των Επιχειρήσεων, νοούμε το κατά ορισμένη στιγμή σύνολο των ομαλών (τακτικών) και βάσει ορισμένων αρχών αποτιμήσεως εξόδων, τα οποία αναφέρονται σε δοθέν αντικείμενο, προϊόν, λειτουργία, υπηρεσία. Στην πρώτη περίπτωση υπάγονται οι επιχειρήσεις, δηλαδή οι οικονομικές μονάδες που έχουν ως αντικειμενικό σκοπό τους την πραγματοποίηση κέρδους, όπως είναι οι ιδιωτικές, δημόσιες και μικτής ιδιοκτησίας μονάδες που έχουν ως βασικό κριτήριο της δραστηριότητάς τους την επίτευξη πλεονάσματος εσόδων-εξόδων μέσω των πωλήσεων (ενδεικτικές περιπτώσεις αποτελούν οι ιδιωτικές επιχειρήσεις, η ΔΕΗ και η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος). Στη δεύτερη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που αποβλέπουν αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στην κάλυψη κοινωνικών αναγκών, όπως π.χ είναι ένα κρατικό νοσοκομείο ή ένα δημόσιο εκπαιδευτικό ίδρυμα.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του κόστους είναι τα εξής:

- Το κόστος συνιστά επένδυση χρηματικού ποσού (μετρητά, αξία αγαθών ή υπηρεσιών που δίνονται)
- Η μορφή της επενδύσεως είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες (π.χ αγορά παγίων ή πρώτων υλών, καταβολή ή ασφαλίσεων, τόκων)
- Σκοπός του κόστους είναι η επίτευξη εσόδων.

Το πρόβλημα του κόστους εκτείνεται σε όλες τις σφαίρες της οικονομικής δράσεως του ανθρώπου και συνεπώς πρέπει να απασχολεί κάθε οικονομικό οργανισμό που εξυπηρετεί κοινωνική ανάγκη, από τη βιομηχανική και εμπορική μέχρι και την τραπεζική και ασφαλιστική επιχείρηση, αλλά και γενικά όλους τους οικονομικούς οργανισμούς δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου. Στην κοινή αντίληψη όμως το πρόβλημα του κόστους περιορίζεται στις οικονομικές μονάδες της άμεσης παραγωγικής σφαίρας, τις βιομηχανικές επιχειρήσεις, αντίληψη που έχει ολέθριες συνέπειες για τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες και την κοινωνική οικονομία γενικότερα, αφού η εξεύρεση του ακριβούς κόστους είναι αναγκαία για τον προσδιορισμό των ορθών αποτελεσμάτων από τη δράση των οικονομικών μονάδων αλλά και για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας (οικονομικότητας δηλαδή η σχέση των δαπανών προς το παραγόμενο από αυτές έργο, σχέση που επιβάλλεται να προσδιορίζεται για την προσπάθεια ελαχιστικοποίησης του κόστους) των στελεχών και των υπηρεσιών και γενικότερα της ίδιας της οικονομικής μονάδας.

Υποκατηγορίες του κόστους είναι οι εξής:

- Αρχικό κόστος
- Κόστος μετατροπής
- Κόστος παραγωγής
- Κόστος λειτουργίας διάθεσης
- Κόστος εμπορικό
- Κόστος λειτουργίας διοίκησης
- Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας
- Κόστος λειτουργίας ερευνών
- Κόστος ολικό

1.2 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Έξοδο είναι το «εκπνεύσαν κόστος». Δηλαδή, έξοδο είναι κάθε μείωση της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως (είτε μείωση του ενεργητικού, είτε αύξηση του παθητικού) που γίνεται με σκοπό την απόκτηση εσόδων ή, κατ' άλλη διατύπωση, έξοδο είναι η χρησιμοποίηση ή ανάλωση αγαθών και υπηρεσιών στη διαδικασία αποκτήσεως εσόδων (κατά το Μ. Τσιμάρα, ως έξοδα νοούμε τα πάσης φύσεως και μορφής ηθελημένα - κατ' αρχήν - αναλώσεις συντελεστών της παραγωγής, τα οποία πραγματοποιεί ο οικονομικός οργανισμός δια την επίτευξη του ιδιοφελούς ή κοινωφελούς αυτού σκοπού. Το έξοδο προκύπτει από τη μετατροπή μιας αξίας σε άλλη, ευπαθέστερης μορφής, αξία. Έτσι, π.χ. ο σίτος που βρίσκεται στην αποθήκη συνιστά στοιχείο της περιουσίας που έχει αξία και έξω από την αγρεκμετάλλευση. Αν όμως σπαρεί μετατρέπεται οικονομικά (και λογιστικά) σε έξοδα, δηλαδή πάλι σε αξία, βέβαια, αλλά ευπαθέστερης μορφής, της οποίας η υπόσταση εξαρτάται από την πραγματοποίηση του αναμενόμενου εσόδου. Ακόμη ευπαθέστερης μορφής εμφανίζονται οι δαπάνες που πραγματοποιούνται με καταβολή χρήματος για αγορά υπηρεσιών τρίτων). Έξοδο είναι κάθε μείωση των στοιχείων του ενεργητικού ή κάθε αύξηση των υποχρεώσεων, που αναγνωρίζονται και μετριοούνται σύμφωνα με τις γενικά

παραδεγμένες λογιστικές αρχές, προέρχονται από τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως και μεταβάλλουν την καθαρή της θέση³.

Οι σπουδαιότερες κατηγορίες των εξόδων, είναι:

- Το κόστος των στοιχείων που αναλώθηκαν για την παραγωγή των εσόδων (π.χ. κόστος πωλημένων, έξοδα διοικήσεως και διαθέσεως).
- Τα έξοδα από ετεροβαρείς μεταβιβάσεις στοιχείων από τις οποίες δεν αναμένονται έσοδα και από ατυχήματα (π.χ. φόροι, πυρκαγιές, κλοπές)
- Το κόστος που πραγματοποιήθηκε σε ανεπιτυχείς προσπάθειες και
- Η πτώση στις τρέχουσες τιμές των αποθεμάτων που κατέχονται για πώληση.

Εξάλλου, δεν περιλαμβάνονται στα έξοδα: οι καταβολές έναντι δανείων, οι δαπάνες για απόκτηση στοιχείων ενεργητικού, τα ποσά που διανέμονται στους μετόχους και οι προσαρμογές στα έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

Κατηγορίες εξόδων:

- Οργανικά έξοδα: είναι εκείνα που πραγματοποιούνται για την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης με αποκλειστικό σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων
- Ανόργανα έξοδα: είναι εκείνα που πραγματοποιούνται από τυχαία και έκτακτα γεγονότα, ανεξάρτητα από την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης
- Έξοδα κατ'είδος και κατά προορισμό: είναι εκείνα που πραγματοποιούνται από την οικονομική μονάδα κατά την δραστηριότητά της για κάποιο συγκεκριμένο σκοπό.

1.3 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΟΡΩΝ: «ΔΑΠΑΝΗ», «ΕΠΕΝΔΥΣΗ», «ΑΝΑΛΩΣΗ».

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, δαπάνη είναι:

η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποιήσεως μιας επενδύσεως σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες, όπως π.χ δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης, ενός κτιρίου ή για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας

³ www.taxheaven.gr

εργατοϋπαλλήλων (στην πράξη επικρατεί σύγχυση σχετικά με την έννοια του όρου «δαπάνη»⁴. Άλλοτε χρησιμοποιείται με την έννοια του κόστους, άλλοτε με την έννοια των εξόδων, κ.λ.π. αλλά και από τους συγγραφείς ο όρος δαπάνη χρησιμοποιείται με διάφορες έννοιες. έτσι:

- ο Μ. Τσιμάρας, επισημαίνοντας ότι μεταξύ «δαπανών» και «εξόδων» δεν υπάρχει σαφώς καθιερωμένη διαστολή, προτείνει τα ακόλουθα ζεύγη διακρίσεων:

α) Έξοδα - Έσοδα

Β) Δαπάνες - Πρόσοδοι

-Κατά τον Ι. Χρυσοκέρη, δαπάνη είναι η ανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών. Η δαπάνη λοιπόν δεν είναι πληρωμή προς τα έξω της εκμεταλλεύσεως, αλλά χρησιμοποίηση ή ανάλωση μέσα σ' αυτήν, αγαθών ή υπηρεσιών. Ευνόητο ότι, μετά την καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ, πρέπει να εκλείψει η ποικιλία των εννοιών που δίνεται στον όρο «δαπάνη» και ο όρος να χρησιμοποιείται με την έννοια που δίνει σ' αυτόν το Ε.Γ.Λ.Σ.

Ο όρος ανάλωση σημαίνει την εξάντληση κόστους που υφίσταται για να σχηματιστεί κόστος άλλης μορφής, π.χ ανάλωση πρώτων υλών, ηλεκτρικής ενέργειας κ.λ.π για την παραγωγή προϊόντων.

Οι βασικές ομοιότητες και διαφορές των εννοιών κόστους, εξόδου και δαπάνης χαρακτηρίζονται και από τα ακόλουθα:

- Το κόστος, ως τη στιγμή που θα εκπνεύσει, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο, από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί, αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιείται.

-Το έξοδο, έστω και στιγμιαία, προϋπάρχει σαν κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίστροφο.

⁴ ΠΟΜΟΝΗΣ Ν. Σ., ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ο ΣΤΑΜΟΥΛΗ

1.4 ΒΑΣΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος διακρίνεται συνήθως με βάση τα ακόλουθα κριτήρια⁵:

A) Με κριτήριο τη φύση των στοιχείων που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία, το κόστος διακρίνεται κατ' είδος (par nature), λ.χ. κόστος υλικών, εργατικών, αποσβέσεων.

B) Ανάλογα με τις περιοχές δραστηριότητας στις οποίες διαπιστώθηκε ή για χάρη των οποίων έγινε η ανάλωση των στοιχείων κόστους, το κόστος διακρίνεται κατά προορισμό (par sections).

Γ) Ανάλογα με το χρόνο προσδιορισμού του, το κόστος διακρίνεται σε:

- i. κόστος πραγματικό ή ιστορικό, (historical cost), που προσδιορίζεται μετά την πραγματοποίησή του και συνεπώς είναι κόστος απολογιστικό και
- ii. κόστος προϋπολογιστικό (predetermined cost), που προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί και το οποίο διακρίνεται περαιτέρω σε κόστος κατά προεκτίμηση (estimated cost) και κόστος πρότυπο (standard cost).

Δ) Ανάλογα με το βαθμό απασχόλησεως της επιχειρήσεως το κόστος διακρίνεται σε:

- i. πραγματικό, όταν αναφέρεται στην πραγματική απασχόληση της επιχειρήσεως
- ii. κανονικό (normal), όταν αναφέρεται στην κανονική απασχόληση της επιχειρήσεως,

⁵ ΠΟΜΟΝΗΣ Ν. Σ., ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ο ΣΤΑΜΟΥΛΗ

- iii. άριστο (optimal), όταν αναφέρεται στην άριστη απασχόληση της επιχειρήσεως, δηλαδή στην απασχόληση που η επιχείρηση πραγματοποιεί το ευνοϊκότερο κόστος,
- iv. διαφορικό (differential kosten) και
- v. οριακό (grenz kosten).

1.4 Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των υπηρεσιών, των διαδικασιών, κτλ. μίας επιχείρησης⁶.

Πολλοί συγγραφείς υποστηρίζουν πως οι βασικοί σκοποί της κοστολόγησης είναι τρεις. Ο καθορισμός αναλυτικών αποτελεσμάτων και η αποτίμηση των αποθεμάτων, η υποβοήθηση της διοίκησης μιας επιχείρησης στον τομέα του προγραμματισμού και ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης.

Με δεδομένο ότι το αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημιά, είναι η διαφορά των εξόδων από τα έσοδα και ότι τα έσοδα είναι δεδομένα, η γνώση του κόστους ανά προϊόν είναι απαραίτητα για τον καθορισμό αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά προϊόν. Η χρησιμότητα εξάλλου της εξατομίκευσης του κόστους κάθε προϊόντος ή ποικιλίας του για την εξεύρεση αναλυτικών αποτελεσμάτων, αντί του προσδιορισμού ενός συνολικού αποτελέσματος είναι προφανής.

Καταρχήν, αποτρέπονται οι συμψηφισμοί στα αποτελέσματα μεταξύ ειδών που πωλούνται με κέρδος και άλλων που πωλούνται με ζημιά, ή έστω με αποδοτικότητα ανεπαρκή, σε σχέση με τα απασχολούμενα κεφάλαια για την παραγωγή αυτών των ειδών. Έτσι λοιπόν, η επιχείρηση έχει τις απαραίτητες πληροφορίες για να κατευθύνει την δραστηριότητα της προς τα είδη, τις περιοχές, την κατηγορία πελατών και γενικότερα προς εκείνους που της προσφέρουν το μεγαλύτερο περιθώριο. Όμως με την επιφύλαξη, ότι δεν υπάρχουν άλλες απόψεις της διοίκησης της επιχείρησης, που της υποδεικνύουν την συνέχιση της παραγωγής των ζημιογόνων ειδών.

⁶ <http://mscinaccounting.teipir.gr/uploads/b5f35ef53b090356bdecb2c5cf9431a3.pdf>

Αξιοσημείωτο είναι, ότι κατά το παρελθόν στις περιπτώσεις των επιχειρήσεων που παρήγαγαν εξαιρετικά μεγάλο αριθμό προϊόντων, ο λογιστικός προσδιορισμός του κόστους κάθε προϊόντος συναντούσε πολλές φορές ανυπέρβλητες δυσχέρειες και προσέκρουε στη συσσώρευση μεγάλου αριθμού εγγράφων, με αποτέλεσμα το κοστολογικό σύστημα να ήταν πολύ δαπανηρό. Μάλιστα πολύ παλιά, η δυσκολία αυτή αντιμετωπιζόταν με την διενέργεια εξωλογιστικών υπολογισμών για τον προσδιορισμό του κόστους καθενός από τα περισσότερα προϊόντα και ακολουθούσαν οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές. Στην εποχή μας οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές έχουν αυξήσει σε πολύ μεγάλο βαθμό τις δυνατότητες της λογιστικής του κόστους στον τομέα αυτό.

Η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους αναφέρεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται, στα αγαθά και στις υπηρεσίες που παράγονται, στις δραστηριότητες που αναπτύσσονται από την οικονομική μονάδα και γενικά σε οποιαδήποτε οργανωτική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας⁷.

Η κοστολόγηση αποτελεί ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή προϊόντων της επιχείρησης. Όσο πιο λεπτομερειακό και εκτεταμένο είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών, που **θα μπορούσε να ονομασθεί διαφορετικά κοστολογικό σύστημα**, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασης τους.

Το **κοστολογικό σύστημα** δεν αναφέρεται μόνο στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων μιας επιχείρησης αλλά αποτελεί συσπείρωση περισσότερων εννοιών. Είναι ένα ουσιαστικής σημασίας διοικητικό εργαλείο το οποίο ενσωματώνει τόσο τις πληροφορίες του λογιστικού συστήματος της χρηματοοικονομικής λογιστικής της επιχείρησης, όπου καταγράφονται οι δαπάνες κατ' είδος καθώς και άλλα ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία που βρίσκονται σε άλλα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης, όπως στο μητρώο παγίων στοιχείων, στο σύστημα μισθοδοσίας και σε πολλά άλλα.

⁷ www.oe-e.gr/oe/images/stories/pdfs/seminaria/dioikitik_logistiki.pdf

Επομένως, ο βαθμός ανάπτυξης και ο τρόπος οργάνωσης ενός κοστολογικού συστήματος συναρτάται από τις πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης, τους πόρους, ανθρώπινους και υλικούς που προτίθεται να αφιερώσει, και τις προϋποθέσεις που επιβάλλουν εξωτερικοί παράγοντες όπως η νομοθεσία.

Η απλή μεταφορά και εφαρμογή ενός **κοστολογικού συστήματος** από μία επιχείρηση σε άλλη, έστω και του ίδιου αντικειμένου, μπορεί να χαρακτηριστεί από αναποτελεσματική έως επικίνδυνη. Καθώς το κοστολογικό σύστημα κάθε επιχείρησης είναι ένα δυναμικό και όχι στατικό εργαλείο το οποίο προσαρμόζεται στις απαιτήσεις των χρηστών του, απαιτήσεις που τις περισσότερες φορές μεγαλώνουν και γίνονται πιο λεπτομερείς, όσο αυξάνεται η συσσωρευμένη εμπειρία τους και ο ανταγωνισμός που αντιμετωπίζει η επιχείρηση στην αγορά.

Ο βαθμός λεπτομέρειας και ανάλυσης στην οποία φτάνει ένα σύστημα κοστολόγησης είναι συνάρτηση μιας ανάλυσης κόστους και οφέλους, δηλαδή του κόστους σε ανθρώπινους και υλικούς πόρους που συνεπάγεται ο προσδιορισμός της κοστολογικής πληροφορίας και του οφέλους που έχει η διοίκηση της επιχείρησης από τη γνώση της συγκεκριμένης πληροφορίας.

Γίνεται κατανοητό ότι είναι αδύνατον να μελετηθούν όλα τα κοστολογικά συστήματα που υπάρχουν. Δεν είναι δυνατόν να εξετασθούν τα κοστολογικά συστήματα που αναφέρονται στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής του ξύλου, του υφάσματος, της ηλεκτρικής κουζίνας και οτιδήποτε άλλο, το οποίο διατίθεται στην παραγωγή. Ακόμα και αν ήταν εφικτό θα ήταν ανούσιο αφού κάθε κοστολογικό σύστημα είναι διαφορετικό και προσαρμόζεται στις ανάγκες του κάθε προϊόντος.

Υπάρχουν έννοιες, δομές, λειτουργίες και σκοπιμότητες που είναι κοινές για όλα τα συστήματα κόστους. Τα χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει ένα κοστολογικό σύστημα αποτελούν την βάση για την κατασκευή οποιουδήποτε συστήματος κόστους, το οποίο θα είναι προσαρμοσμένο στις ανάγκες κάθε προϊόντος, για το οποίο κατασκευάζεται.

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί κάποιες γενικές αρχές. Οι γενικές αυτές αρχές είναι πολύ περιληπτικά οι εξής:

- Κατά το σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος θα πρέπει αρχικά να προσδιοριστούν τα αντικείμενα, φορείς κόστους που θα κοστολογούνται καθώς και οι

εσωτερικές σχέσεις που τα συνδέουν. Τα αντικείμενα αυτά μπορεί να είναι για παράδειγμα προϊόντα, υπηρεσίες, δραστηριότητες και οργανωτικά τμήματα της επιχείρησης.

- Η κοστολόγηση των φορέων κόστους θα πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένες λογικές και σαφείς αρχές οι οποίες να ακολουθούνται με συνέπεια και συστηματικότητα. Οι αρχές αυτές αφορούν τόσο την καταγραφή, όσο και την ανάλυση του κόστους, δηλαδή επιμερισμούς, επανεπιμερισμούς και καταλογισμούς.
- Το κόστος πρέπει να σχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν.
- μια δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί.
- το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση.
- ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μια μελλοντική περίοδο.

1.5 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Τρία είναι τα βασικά χαρακτηριστικά των συστημάτων διοίκησης κόστους τα οποία προκύπτουν από πολλές εφαρμογές:

- ο υπολογισμός του κόστους των προϊόντων, υπηρεσιών, και άλλων φορέων κόστους.
- η δυνατότητα που υπάρχει για σχεδιασμό, έλεγχο και μέτρηση αποδοτικότητας.
- η ανάλυση σημαντικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων.

Η διοίκηση κόστους στοχεύει όχι στη μέτρηση αλλά στην αναγνώριση αυτών των παραμέτρων που είναι σημαντικές για την επιτυχία της επιχείρησης.

Η κατάταξη του για τις φάσεις της ανάπτυξης συστημάτων διοίκησης κόστους περιγράφει αυτή τη μεταστροφή στο στόχο⁸.

⁸ ΠΑΓΓΕΙΟΣ Γ, ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗ ,ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993

1^η φάση: τα συστήματα διοίκησης κόστους είναι βασικά συστήματα αναφοράς συναλλαγών (transaction reporting systems).

2^η φάση: όπως προχωρούμε στη 2^η φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους στοχεύουν στην εξωτερική χρηματοοικονομική αναφορά (external financial reporting). Το αντικείμενο είναι οι πραγματικοί οικονομικοί απολογισμοί, και αναλόγως η χρησιμότητα των συστημάτων διοίκησης κόστους περιορίζεται.

3^η φάση: τα συστήματα διοίκησης κόστους ανιχνεύουν σημαντικά λειτουργικά δεδομένα και αναπτύσσουν πιο ακριβείς και σημαντικές πληροφορίες για λήψη αποφάσεων. Εδώ τα συστήματα διοίκησης κόστους αναπτύσσονται.

4^η φάση: οι στρατηγικά σημαντικές πληροφορίες για τη διοίκηση του κόστους είναι ένα σημαντικό στοιχείο του συστήματος.

Οι πρώτες δύο φάσεις του συστήματος έχουν ως αντικείμενο τη μέτρηση και την αναφορά, στη διοίκηση κόστους. Η τρίτη φάση στρέφεται προς το λειτουργικό έλεγχο. Στην 4^η φάση ο διαχειριστής του κόστους έχει ένα πολύ σημαντικό ρόλο αφού δεν καταγράφει απλά αλλά δυναμικά συνεργάζεται έχοντας τα προσόντα της αναγνώρισης, καταγραφής και περίληψης των σημαντικών παραγόντων για την επιτυχία της επιχείρησης.

Τα συστήματα διοίκησης κόστους και η λογιστική κόστους έχουν δυο κύριους σκοπούς: α) την κοστολόγηση του προϊόντος και β) το σχεδιασμό και τον έλεγχο. Οι τεχνικές για να ικανοποιηθούν αυτά τα κριτήρια περιλαμβάνουν:

- την ανάλυση κόστους/οφέλους για το σχεδιασμό και την αλλαγή στα συστήματα διοίκησης κόστους
- την κοστολόγηση προϊόντος και τα συστήματα ελέγχου που βοηθούν τις διαδικασίες της παραγωγής και όχι το αντίστροφο.
- τις ελεγκτικές διαδικασίες σε όλα τα συστήματα κοστολόγησης.

- και τις έγκυρες πηγές διοικητικής πληροφόρησης επιπρόσθετα με τα συστήματα διοίκησης κόστους.

Σε όλες τις εταιρείες, οργανισμούς κερδοσκοπικούς και μη οι managers ενδιαφέρονται να χρησιμοποιήσουν την κοστολογική πληροφορία προκειμένου να πάρουν κάποιες αποφάσεις (στρατηγικές ή τακτικές) και για να διαχειριστούν τις διάφορα είδη κόστους. Αυτό απαιτεί μέτρηση του κόστους και τακτοποίηση ή ταξινόμηση του κατά προϊόντα, υπηρεσίες, εργασιακές διαδικασίες, λειτουργικά τμήματα ή άλλα κέντρα κόστους ανάλογα με τη σημαντικότητα τους κατά τον manager. Μια καλή ταξινόμηση του κόστους παρέχει στον manager την καλύτερη εικόνα για τη δομή του κόστους στην εταιρεία και επιτρέπει σε αυτόν να πετύχει τους στρατηγικούς στόχους της ποιότητας, του κόστους σε ένα χρονικό διάστημα-στόχο.

Συνεπώς ένα σύστημα διοίκησης κόστους είναι πολύ σημαντικό για την εταιρεία γιατί τη βοηθάει σε πολλούς τομείς. Πιο συγκεκριμένα:

- Για να διασφαλιστεί ότι ένα προϊόν καλύπτει τις απαιτήσεις του πελάτη, ένα κοστολογικό σύστημα πρέπει να μετρά και να αναφέρει το κόστος της παροχής και των λειτουργιών που οι πελάτες αναμένουν. Το κόστος πρέπει να ταιριάζει με τη θέληση του πελάτη όταν αυτός πληρώνει. Μόνο έτσι οι εταιρείες μπορούν να σχεδιάζουν προϊόντα που να μεγιστοποιούν την αξία του πελάτη.

- Για να διαχειριστούν το κόστος οι managers πρέπει να κατανοήσουν τη δομή του κόστους. Το κοστολογικό σύστημα που υπάρχει σε μια εταιρεία πρέπει να μπορεί να τους βοηθά και να δίνει απαντήσεις σε ερωτήματα όπως π.χ. τι προκαλεί διαφορές στο κόστος, πόσο κοστίζει μια μονάδα, τι πρέπει να πληρώσει ο πελάτης για να αποκτήσει το προϊόν (συνολικά κλπ. - Πρέπει να δίνεται σημασία και στο χρόνο. Ο τρόπος που μια εταιρεία οργανώνει τις διαδικασίες της για την παραγωγή, τη διανομή στην αγορά και την πώληση επιδρά στο χρόνο που απαιτείται για να ταιριάζει με τις προδιαγραφές που έχουν τεθεί από τους πελάτες. Π.χ. η ανακατανομή των λειτουργικών διαδικασιών μιας εταιρείας έχει επίπτωση στο χρόνο και αυτό επιδρά και στο κόστος. Συνεπώς ένα κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να κάνει εμφανή την επίδραση του χρόνου στο κόστος του προϊόντος.

Η διοίκηση κόστους αναφέρεται στη χρησιμοποίηση πληροφοριών (για παράδειγμα κόστη παραγωγής και αριθμός ή τύπος παραπόνων πελατών), για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων. Χρησιμοποιούμε τον όρο διοίκηση κόστους για να περιγράψουμε τις προσεγγίσεις και τις δραστηριότητες των managers σε βραχυχρόνιο και μακροχρόνιο σχεδιασμό και ελεγκτικές αποφάσεις που αυξάνουν την αξία για τον καταναλωτή και μειώνουν το κόστος για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Για παράδειγμα οι managers παίρνουν αποφάσεις από αφορούν στον αριθμό και το είδος της α' ύλης που έχει χρησιμοποιηθεί, αλλαγές στις εργοστασιακές διαδικασίες, και αλλαγές στο σχεδιασμό του προϊόντος. Η πληροφόρηση από τα λογιστικά συστήματα συμβάλλει στη σωστή λήψη απόφασης από τους managers, αλλά η πληροφόρηση και τα λογιστικά συστήματα καθ' αυτά δεν είναι διοίκηση κόστους.

Η διοίκηση κόστους έχει τρεις σκοπούς:

- εκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων για χρηματοοικονομικές αναφορές
- εκτίμηση κόστους προϊόντος και
- λειτουργικό έλεγχο.

Η διοίκηση κόστους βέβαια έχει ένα πιο ευρύ στόχο, όπως για παράδειγμα τη συνεχή μείωση του κόστους. Ο σχεδιασμός και ο έλεγχος του κόστους είναι στενά συνδεδεμένοι με τα έσοδα και το σχεδιασμό του κέρδους.

Η διοίκηση κόστους δεν ασκείται ανεξάρτητα. Είναι ένα σημαντικό στοιχείο των γενικών διοικητικών στρατηγικών και της εκτέλεσής τους. Ο υπεύθυνος της διοίκησης κόστους (management accountant) παρέχει δεδομένα που βοηθούν στο να βελτιωθεί η στρατηγική, να χρησιμοποιηθούν αποδοτικά οι πόροι και η παραγωγική ικανότητα και ουσιαστικά να εφαρμοστεί σωστά η διαμορφωμένη στρατηγική.

Οι επιχειρήσεις που έχουν αναπτύξει ένα κοστολογικό σύστημα κατάλληλο για την ικανοποίηση των στόχων τους διαθέτουν ένα χρήσιμο αλλά και απαραίτητο εργαλείο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, τη μέτρηση της τμηματικής απόδοσης τους, την τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών τους, την κατανόηση των γενεσιουργών αιτιών του κόστους τους και, τέλος, ένα εργαλείο χάραξης στρατηγικής και αντιμετώπισης των προκλήσεων του ανταγωνισμού.

Ο Αριστοκλής Ιγνατιάδης στην πρώτη έκδοση βιβλίου του το 1978, αναφέρει πως οι βασικοί σκοποί της Λογιστικής Κόστους είναι 3:

1. Ο καθορισμός αναλυτικών αποτελεσμάτων και η αποτίμηση των αποθεμάτων.
2. Η υποβοήθηση της διοικήσεως μιας επιχείρησης στον τομέα του προγραμματισμού.
3. Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης.

Ο σκοπός της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής είναι η προετοιμασία των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσεως, Κατάσταση πηγών και διαθέσεως κεφαλαίων) και η δημοσίευση τους για χρήση ανθρώπων που βρίσκονται κατά κύριο λόγο εκτός της επιχειρήσεως, όπως των προμηθευτών, των κεφαλαιούχων, των τραπεζών, των μετόχων, των δανειστών, των κυβερνητικών υπηρεσιών κ.ά., ενώ ο σκοπός της Λογιστικής Κόστους είναι η εσωτερική αναδιάρθρωση, 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 επιχειρήσεως καθώς και τον απολογιστικό έλεγχο των διαφόρων δραστηριοτήτων.

Παράλληλα με τον σχεδιασμό, προγραμματισμό και έλεγχο, τα στοιχεία κόστους μάς βοηθούν να καταρτίσουμε τις πάσης φύσεως προβλέψεις για το μέλλον, του ιδίου κόστους, του προβλεπόμενου κόστους και άλλων μεγεθών μέσα στην επιχείρηση, τα όποια είναι απαραίτητα για την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

1.6 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος περιλαμβάνει την αξία των στοιχείων που αναλώθηκαν κατά την παραγωγική διαδικασία. Τα στοιχεία αυτά διακρίνονται στις πιο κάτω κατηγορίες:

- Υλικά
- Εργασία

- Υπηρεσίες τρίτων και
- Δαπάνες κεφαλαίου

Το ΕΓΛΣ κατατάσσει και παρακολουθεί τα στοιχεία του κόστους στους λογαριασμούς των ομάδων 2 και 6⁹.

Οι λογαριασμοί αυτοί κατατάσσονται ως εξής:

ΟΜΑΔΑ 2 – ΥΛΙΚΑ

- 24 Πρώτες και Βοηθητικές Υλες
- 25 Αναλώσιμα Υλικά
- 26 Ανταλλακτικά Παγίων στοιχείων
- 28 Είδη συσκευασίας

ΟΜΑΔΑ 6 ΕΞΟΔΑ

- 60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- 62 Παροχές τρίτων
- 63 Φόροι Τέλη
- 64 Διάφορα έξοδα
- 65 Τόκοι και συναφή έξοδα
- 66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο Λειτουργικό κόστος
- 68 Προβλέψεις

Με κριτήριο τον τρόπο ενσωμάτωσής τους στο παραγόμενο προϊόν , τα στοιχεία του κόστους διακρίνονται σε :

- άμεσα υλικά
- άμεση εργασία
- γεινικά βιομηχανικά έξοδα

⁹ ΣΑΚΕΛΗΣ Ε. Ι. , ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΒΡΥΚΟΥΣ» Ε.Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

2.1 ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η πρότυπη κοστολόγηση (standard costing) είναι μία ακόμα βασική τεχνική κοστολόγησης πέραν της πλήρους - απορροφητικής και της οριακής κοστολόγησης.

Το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος μπορεί να διακριθεί σε άμεσο και σε έμμεσο¹⁰.

Άμεσο κόστος μπορούμε να θεωρήσουμε αυτό που επηρεάζει απευθείας την παραγωγική διαδικασία όπως για παράδειγμα οι πρώτες ύλες που αναλώνονται για να παραχθεί ένα προϊόν, η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ενός προϊόντος, το εργατικό κόστος που συντελούν οι εργατοτεχνίτες στην παραγωγή του προϊόντος.

Έμμεσο κόστος είναι αυτό που δεν επηρεάζει απευθείας την παραγωγική διαδικασία αλλά υπεισέρχεται σε αυτήν μέσω άλλων τμημάτων της επιχείρησης. Για παράδειγμα έμμεσο κόστος θεωρείται η αμοιβή του διευθυντή, οι αποσβέσεις και η συντήρηση των μηχανημάτων ανά μονάδα προϊόντος. Όλα αυτά αφού δεν μπορούν άμεσα να συνδεθούν με το προϊόν είναι έμμεσα κόστη.

Σύμφωνα με την πρότυπη κοστολόγηση, το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται:

1. όσον αφορά το άμεσο κόστος παραγωγής, πολλαπλασιάζοντας το πρότυπο κόστος των άμεσων εισροών, δηλαδή των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας, με την

¹⁰ ΠΟΜΟΝΗΣ Ν. Σ., ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ο ΣΤΑΜΟΥΛΗ

επιτρεπόμενη ποσότητα αυτών των εισροών για την παραγωγή της συγκεκριμένης ποσότητας των προϊόντων. Το πρότυπο αυτό κόστος υπολογίζεται ανά μονάδα, δεν είναι στάνταρ αριθμός αλλά υπολογίζεται βασιζόμενη η επιχείρηση στην παραγωγική διαδικασία περασμένων χρήσεων. Δηλαδή μελετώντας την παραγωγή και το οικονομικό αποτέλεσμα περασμένων χρήσεων η επιχείρηση γνωρίζει ποια τιμή/ κόστος είναι συμφέρουσα.

2. όσον αφορά το έμμεσο κόστος παραγωγής, πολλαπλασιάζοντας τον πρότυπο συντελεστή καταλογισμού των Γ.Β.Ε. με τον επιτρεπόμενο όγκο της βάσης καταλογισμού που αντιστοιχεί στην παραγόμενη ποσότητα προϊόντων. Ο πρότυπο συντελεστής καταλογισμού αφορά σε πρότυπη τιμή ανά μονάδα που θα χρησιμοποιηθεί. Πρόκειται για μια προϋπολογισμένη τιμή ανά μονάδα για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που και αυτή θα έχει βασιστεί στην χρησιμοποίηση των ΓΒΕ σε παραγωγικές διαδικασίες περασμένων ετών.

Επομένως, η επιχείρηση δεν χρειάζεται να παρακολουθεί αναλυτικά το πραγματικό κόστος παραγωγής των προϊόντων εφόσον μπορεί να εκτιμήσει το πρότυπο κόστος τους και σε τακτά χρονικά διαστήματα να υπολογίζει και να τακτοποιεί τις αποκλίσεις (variances) μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού απολογιστικού κόστους. Το πρότυπο κόστος δεν θα είναι πάντα μεγαλύτερο από το πραγματικό. Μπορεί να είναι και μικρότερο καθώς υπάρχει περίπτωση την συγκεκριμένη χρονική στιγμή της παραγωγικής διαδικασίες να παρατηρηθούν αυξημένες τιμές πρώτων υλών ή να χρειαστούν μεγαλύτερες ποσότητες υλών ή ωρών εργασίας. Στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει πρόβλημα στην παραγωγική διαδικασία αλλά αλλοιώνεται το προβλεπόμενο οικονομικό αποτέλεσμα. Θα πρέπει να διευκρινισθεί ωστόσο, ότι το πρότυπο κόστος σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά το πραγματικό κόστος των προϊόντων. Το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα κόστος «στόχο» για την επιχείρηση έναντι του οποίου συγκρίνεται το πραγματικό απολογιστικό κόστος παραγωγής των προϊόντων της.

Το αποτέλεσμα αυτής της σύγκρισης οδηγεί στον υπολογισμό της απόκλισης μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού κόστους και παρέχει την κατάλληλη βάση πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων. Η αιτιολόγηση των αποκλίσεων γίνεται από τον εκάστοτε υπεύθυνο για την επίτευξη του πρότυπου κόστους. Στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση, δια-θέτει μια αξιόπιστη βάση για την κατάρτιση και την εποπτεία της επιτυχημένης εκτέλεσης των προϋπολογισμών της. Επίσης, η πρότυπη κοστολόγηση προσανατολίζει την επιχείρηση στο να δίνει έμφαση στη στενή παρακολούθηση του κόστους

της, της επιτρέπει μέσω των προτύπων να ερευνά μεθόδους βελτίωσης της αποδοτικότητας της και επιπλέον της επιτρέπει να προσδιορίζει με μεγαλύτερη ασφάλεια τα τιμολόγια της, στην περίπτωση που η τιμολόγηση γίνεται βάσει κόστους, εφόσον το κόστος των προϊόντων δεν επηρεάζεται από τυχαίες διαχρονικά αυξομειώσεις.

2.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

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 τεχνικές προδιαγραφές και τις αναμενόμενες οικονομικές συνθήκες.

Είναι το κόστος που “θα πρέπει” να επιτευχθεί κάτω από συνθήκες αποτελεσματικής λειτουργίας της παραγωγικής διαδικασίας και προκαθορισμένου Όγκου Πωλήσεων - Παραγωγής¹¹. Δηλαδή κάτω από συνθήκες πλήρους απασχόλησης των συντελεστών παραγωγής και άριστης διάθεσης των προϊόντων στο αγοραστικό κοινό.

Η έννοια του πρότυπου κόστους επιτρέπει ακόμη περισσότερο αποτελεσματική χρησιμοποίηση των λογιστικών δεδομένων για ενδοεπιχειρησιακή χρήση και άσκηση ελέγχου από τη διοίκηση. Με όσα έχουν αναπτυχθεί σε προηγούμενα κεφάλαια έγινε φανερό ότι 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 ποια ήταν τα κόστη - έξοδα. Αντίθετα ο σκοπός της πρότυπης κοστολόγησης είναι να εφοδιάσει τη διοίκηση της επιχείρησης με δεδομένα για το ποια θα πρέπει να είναι τα κόστη - έξοδα, αντί να την πληροφορεί απλά ποια ήταν.

Πολλές φορές η έννοια του πρότυπου κόστους συγχέεται με το προϋπολογισμένο κόστος και η διαφορά αυτή πρέπει να ξεκαθαριστεί. Το πρότυπο κόστος εφόσον αφορά μια μελλοντική περίοδο, για παράδειγμα την επόμενη χρήση εκείνης που διενεργείται η ανάλυση, είναι

¹¹ <http://www.kostos-paragogis.gr/bimata-ilopoiisis/protipo-kostos.html>

προϋπολογιστικό κόστος. Επιπλέον όμως είναι ένα πολύ αναλυτικά και λεπτομερειακά εκτιμώμενο κόστος, χαρακτηριστικά τα οποία δεν έχει κατά ανάγκη το προϋπολογιστικό κόστος. Επομένως, η έννοια του προϋπολογισμού είναι ευρύτερη εκείνης του πρότυπου.

Το προϋπολογισμένο κόστος είναι το κόστος το οποίο αναμένει να έχει η επιχείρηση σε μια μελλοντική χρονική περίοδο βάσει της ανάλυσης ιστορικών στοιχείων χωρίς ωστόσο να αποτελεί κόστος «στόχο», το οποίο χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας στην δραστηριοποίηση της επιχείρησης και τη διοίκηση του κόστους. Συνοπτικά θα μπορούσε να αναφερθεί ότι το πρότυπο κόστος είναι προϋπολογισμένο κόστος, αλλά το προϋπολογισμένο κόστος δεν είναι κατ' ανάγκη και πρότυπο.

Το πρότυπο εκφράζεται συνήθως ως προς κάποια μονάδα βάσης, για παράδειγμα πρότυπο κόστος παραγωγής ανά μονάδα.

Το πρότυπο κόστος μπορεί, επίσης, να οριστεί και σαν το σημείο αναφοράς μέτρησης της απόδοσης ή αποτελεσματικότητας. Τα πρότυπα κόστη τα συναντάμε συχνά σε πολλούς τομείς της καθημερινής μας ζωής. Οι μαθητές των λυκείων γράφονται σ' ένα πανεπιστήμιο, αφού, τους ζητείται να ανταποκριθούν σ' 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 παρεχομένων υπηρεσιών. Τα πρότυπα κόστους και ποσότητας ορίζονται από τα διοικητικά στελέχη και για τα τρία στοιχεία του κόστους, των εισροών - υλικά, εργασία και Γ.Β.Ε.

Μια σειρά από πρότυπα περιγράφουν το πώς πρέπει να πραγματοποιηθεί ένα έργο και πόσο θα κοστίσει. Όταν γίνεται μια εργασία συγκρίνονται τα πρότυπα με τα πραγματικά έξοδα που δαπανήθηκαν για να αποκαλυφθούν οι διαφορές ή αλλιώς αποκλίσεις.

Τα ποσοτικά ή 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 ποιο πρέπει να είναι το κόστος αυτών των ωρών εργασίας. Οι πραγματικές ποσότητες 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 προσπάθειες 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. Τα πρότυπα τα οποία αφορούν τιμές αναφέρονται σε μια πολύ προσεκτικά υπολογισμένη αξία την οποία η επιχείρηση έχει εκτιμήσει ότι θα πληρώσει για κάθε μονάδα εισροών.

Για παράδειγμα, η επιχείρηση έχοντας αναλύσει τις συνθήκες στην αγορά των πρώτων υλών, τις συμφωνίες που έχει συνάψει με τους προμηθευτές της, κτλ., έχει ορίσει μια πρότυπη τιμή ανά μονάδα αγοράς πρώτων υλών. Αντίστοιχα, η επιχείρηση έχοντας αναλύσει την πολιτική των αμοιβών της, την εξειδίκευση των εργατών της, κτλ., έχει προσδιορίσει μια πρότυπη αμοιβή ανά ώρα άμεσης εργασίας. Τα πρότυπα τα οποία αφορούν ποσότητες αναφέρονται σε μια πολύ προσεκτική εκτίμηση των εισροών που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος.

Για παράδειγμα, η επιχείρηση έχοντας αναλύσει τις τεχνικές προδιαγραφές ενός προϊόντος, μπορεί να εκτιμήσει με μεγάλη ακρίβεια τις ποσότητες των πρώτων υλών, ανά κατηγορία πρώτης ύλης, που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Αντίστοιχα, η επιχείρηση διενεργώντας μηχανολογικές αναλύσεις μπορεί να καταγράψει αναλυτικά όλα τα στάδια της παραγωγής από τα οποία διέρχεται ένα προϊόν προκειμένου να ολοκληρωθεί καθώς και τον απαιτούμενο χρόνο επεξεργασίας του σε κάθε στάδιο, λαμβάνοντας υπόψη την εκτέλεση των δραστηριοτήτων με αποτελεσματικό τρόπο από έναν έμπειρο εργάτη και την υφιστάμενη τεχνολογία. Με αυτόν τον τρόπο υπολογίζεται ο πρότυπος χρόνος επεξεργασίας του προϊόντος ανά παραγωγικό στάδιο.

Τα πρότυπα τα οποία αφορούν κόστος, αναφέρονται σε ένα πολύ προσεκτικά υπολογισμένο κόστος μιας εκροής, το οποίο υπολογίζεται με βάση το συνδυασμό της πρότυπης τιμής των εκάστοτε απαιτούμενων εισροών και της πρότυπης επιτρεπόμενης ποσότητας χρησιμοποίησης των εισροών αυτών για την παράγωγη της συγκεκριμένης εκροής. 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 (Principle exception).

Γενικά, το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα προϋπολογισμένο κόστος το οποίο έχει καταρτιστεί μετά από λεπτομερειακή ανάλυση και εκφράζει το ποσό στο οποίο θα πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος παραγωγής ενός προϊόντος κάτω από τις εκάστοτε πρότυπες συνθήκες λειτουργίας. Όσον αφορά το έμμεσο κόστος παραγωγής, δηλαδή τα Γ.Β.Ε., αυτά στο πλαίσιο της πρότυπης κοστολόγησης επιμερίζονται στα προϊόντα βάσει πρότυπων συντελεστών καταλογισμού, οι οποίοι έχουν υπολογιστεί βάσει αφενός ενός προκαθορισμένου βαθμού απασχόλησης και αφετέρου μιας αναλυτικής εκτίμησης των προβλεπόμενων Γ.Β.Ε. (προτύπων Γ.Β.Ε.).

2.3 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το πρότυπο κόστος είναι για την διοίκηση κάθε οικονομικής μονάδας ένα αποτελεσματικό μέσο “Διοίκησης και Ελέγχου” του κόστους των διαφόρων λειτουργιών της καθώς και των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους.

Ο έλεγχος γίνεται με την σύγκριση του ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΥ με το ΠΡΟΤΥΠΟ κόστος, τον προσδιορισμό των ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ, την ανάλυσή τους και τη λήψη μέτρων για την εξουδετέρωση των αιτιών που προκαλούν τις αρνητικές αποκλίσεις¹².

Το πρότυπο κόστος είναι επομένως ένα όργανο της λειτουργίας του ελέγχου η οποία περιλαμβάνει την μέτρηση, εκτίμηση και σύγκριση και η οποία διαπιστώνει εάν η δράση της Επιχείρησης κατευθύνεται για την επίτευξη των σκοπών και των στόχων της.

Το πρότυπο κόστος ως κόστος ρεαλιστικά πραγματοποιήσιμο και όχι ιδεατό αποτελεί το κυριότερο σταθερό στοιχείο για τον έλεγχο της κοστολογικής διαχείρισης.

Η λειτουργία του Ελέγχου είναι αλληλένδετη με την λειτουργία του Σχεδιασμού όπως επίσης και με τις λειτουργίες της Οργάνωσης, της εναρμόνισης της διεύθυνσης με τους αντικειμενικούς σκοπούς, την υποκίνηση για αύξηση παραγωγικότητας και με τις άλλες λειτουργίες της Επιχείρησης, αλλά και την συμπίεση του τελικώς πραγματοποιηθέντος κόστους¹³.

¹² http://www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro_kostos.pdf

¹³ <http://www.kostos-paragogis.gr/bimata-ilopoiisis/protipo-kostos.html>

2.4 ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Τα στοιχεία του προτύπου κόστους περιλαμβάνονται σε τρεις (3) μεγάλες Ενότητες:

1. Υλικά

Στην ενότητα αυτή περιλαμβάνονται όλα εκείνα τα υλικά που ενσωματώνονται στο προϊόν και η **ανάλωσή τους είναι δυνατόν να μετρηθεί με ακρίβεια**. Τα υλικά αυτά κατανέμονται σε τρεις κατηγορίες:

• Πρώτες ύλες (Α` ύλη)

Είναι τα υλικά που από την επεξεργασία τους δημιουργείται το προϊόν .

• Βοηθητικές ύλες (Β` ύλη)

Είναι τα υλικά που βοηθούν στην τελική μορφή του προϊόντος

• Υλικά Συσκευασίας

Είναι τα υλικά που συμμετέχουν στην συσκευασία του τελικού προϊόντος, δηλαδή συμμετέχουν στην τελική παρουσίαση των προϊόντων

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 Γενικά έξοδα.

2. Άμεση Εργασία

Στην Άμεση Εργασία περιλαμβάνονται οι δαπάνες μισθοδοσίας του Προσωπικού που απασχολείται άμεσα στην Παραγωγική Διαδικασία του Προϊόντος.

3. Έμμεση Εργασία

Στην Έμμεση Εργασία περιλαμβάνονται οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού που απασχολείται σε όλους τους άλλους Τομείς, Τμήματα και Θέσεις της Επιχείρησης εκτός της παραγωγικής διαδικασίας.

4. Γενικά Έξοδα

Στα Γενικά Έξοδα περιλαμβάνονται όλα τα άλλα έξοδα (εκτός των Υλικών, Άμεσης Εργασίας και Έμμεσης Εργασίας), που δημιουργούνται τόσο από την ύπαρξη μιας Οικονομικής Μονάδας, όσο και από την λειτουργία της και την Παραγωγή Προϊόντος ή Έργου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

3.1 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ο καθορισμός του πρότυπου κόστους δεν είναι τίποτε άλλο από τον καθορισμό προτύπων για τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, για όλους δηλαδή τους παράγοντες που συμμετέχουν στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής.

Τα πρότυπα που καθορίζονται σχετικά με τις πρώτες ύλες αφορούν:

1. Τις ποσότητες των χρησιμοποιουμένων πρώτων υλών
2. Τις τιμές των αγοραζομένων πρώτων υλών.

Ο καθορισμός των προτύπων ποσοτήτων των πρώτων υλών, δηλαδή των ποσοτήτων που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος, είναι ευθύνη των μηχανικών της επιχείρησης. Για τον καθορισμό αυτό οι μηχανικοί θα βασισθούν στις τεχνικές προδιαγραφές του παραγομένου προϊόντος, στα τεχνικά χαρακτηριστικά ή στην προέλευση των πρώτων υλών, στην πείρα τους, σε μελέτες σχετικά με την παραγωγική διαδικασία ή σε πειράματα που θα κάνουν ειδικά για το σκοπό αυτό.

Ο καθορισμός των προτύπων τιμών των αγοραζομένων πρώτων υλών, δηλαδή των τιμών στις οποίες πρέπει να γίνουν οι αγορές, είναι ευθύνη του τμήματος προμηθειών της επιχείρησης. Το τμήμα αυτό γνωρίζει καλύτερα τις τιμές που επικρατούν ή που θα επικρατήσουν στο άμεσο μέλλον καθώς επίσης και τις συνθήκες που επικρατούν στις αγορές από τις οποίες η επιχείρηση προμηθεύεται τις πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται στη παραγωγή των προϊόντων.

Το πρότυπο κόστος των πρώτων υλών είναι το γινόμενο της πρότυπης ποσότητας που πρέπει να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος επί την πρότυπη τιμή των πρώτων υλών. Αυτονόητο είναι ότι στη περίπτωση που χρησιμοποιούνται πολλές πρώτες ύλες για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος το πρότυπο κόστος θα υπολογισθεί για κάθε μια πρώτη ύλη ξεχωριστά.

Τα πρότυπα που καθορίζονται σχετικά με την άμεση εργασία αφορούν:

1. Την απόδοση των εργαζομένων
2. Το ωρομίσθιο με το οποίο αμείβονται οι εργαζόμενοι.

Ο καθορισμός της πρότυπης απόδοσης των εργαζομένων σημαίνει τον προσδιορισμό του χρόνου που πρέπει να αναλωθεί για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος. Για τον καθορισμό αυτό απαιτείται η εξακρίβωση όλων των εργασιών που γίνονται από τους εργαζόμενους για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος καθώς επίσης και η μέτρηση του χρόνου που χρειάζεται για να γίνει κάθε μια από τις εργασίες αυτές. Ο καθορισμός της πρότυπης απόδοσης βασίζεται σε μελέτες του τρόπου εργασίας και σε μεγάλο αριθμό χρονομετρήσεων. Η μελέτη του τρόπου εργασίας αποσκοπεί στο να υποδείξει ποιος είναι ο καλύτερος, και άρα ο πιο αποδοτικός, τρόπος για να εργασθεί ο εργαζόμενος. Ο μεγάλος αριθμός των χρονομετρήσεων έχει σαν αντικειμενικό σκοπό τον προσδιορισμό του μέσου χρόνου που απαιτείται για την εκτέλεση της κάθε εργασίας έτσι ώστε να εξομαλύνονται οι διαφορές στην απόδοση των εργαζομένων που προκαλούνται από τον διαφορετικό βαθμό εξειδίκευσης τους, την κόπωση, ή από άλλους τυχαίους παράγοντες. Πρέπει να σημειωθεί ότι κάθε φορά που αλλάζει ο τρόπος εκτέλεσης μιας εργασίας πρέπει να προσδιορίζεται νέος πρότυπος χρόνος εκτέλεσης της εργασίας αυτής. Την ευθύνη του προσδιορισμού της πρότυπης απόδοσης των εργαζομένων την έχουν οι τεχνικοί της παραγωγής της επιχείρησης.

Ο καθορισμός του πρότυπου ωρομίσθιου είναι ευθύνη του γραφείου προ-σωπικού της επιχείρησης και βασίζεται στο βαθμό εξειδίκευσης του εργατικού δυναμικού της επιχείρησης σε συνδυασμό με την πολιτική ημερομισθίων που ακολουθεί η επιχείρηση, τις συλλογικές συμβάσεις, την κρατική εισοδηματική πολιτική κλπ.

Το πρότυπο κόστος της άμεσης εργασίας είναι το γινόμενο της πρότυπης απόδοσης, εκφρασμένης σε ώρες άμεσης εργασίας, επί το πρότυπο ωρομίσθιο.

Για τον καθορισμό των προτύπων γενικών βιομηχανικών εξόδων πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι αυτά είναι δύο ειδών: τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα και τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Κάθε ένα είδος γενικού βιομηχανικού εξόδου πρέπει να εξετασθεί μόνο του για να καθορισθεί το ύψος στο οποίο πρέπει να ανέλθει ανάλογα με το αν είναι μεταβλητό ή σταθερό. Ένα πρότυπο γενικό βιομηχανικό έξοδο είναι οπωσδήποτε προϋπολογιστικό. Όμως έχει ήδη γίνει η διάκριση μεταξύ των εννοιών του «προϋπολογιστικού» και του «πρότυπου». Για να γίνει ο προϋπολογισμός ενός γενικού

βιομηχανικού εξόδου μπορούν να ακολουθηθούν δύο προσεγγίσεις. Σύμφωνα με την μία, ο προϋπολογισμός αυτός μπορεί να είναι μία απλή χρονική επέκταση των στοιχείων του παρελθόντος για το μέλλον. Σύμφωνα με την άλλη, ο προϋπολογισμός αυτός μπορεί να καθορισθεί έπειτα από πολύ προσεκτική εξέταση και εκτίμηση των συνθηκών που θα επικρατήσουν κατά την χρονική περίοδο στην οποία αναφέρεται ο προϋπολογισμός. Εάν δηλαδή πρόκειται, για παράδειγμα, να καθορισθεί το γενικό βιομηχανικό έξοδο που ονομάζεται «έξοδα συντήρησης μηχανημάτων» οι δύο αυτές προσεγγίσεις θα είναι ως εξής: στην πρώτη περίπτωση θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη τα έξοδα συντήρησης της τρέχουσας περιόδου και να γίνει σε αυτά μια απλή αναπροσαρμογή σε ότι αφορά π.χ. τις αμοιβές των τεχνικών που κάνουν την συντήρηση, με το σκεπτικό ότι όλοι οι υπόλοιποι παράγοντες που επιδρούν πάνω στη διαμόρφωση του ύψους των εξόδων συντήρησης θα παραμείνουν αμετάβλητοι στη χρονική περίοδο που αναφέρεται ο προϋπολογισμός. Η εκτίμηση αυτή είναι προϋπολογιστική αλλά όχι πρότυπη. Στη δεύτερη περίπτωση το ύψος των εξόδων συντήρησης της τρέχουσας περιόδου θα πρέπει να παίζουν πολύ μικρό ρόλο ακριβώς επειδή δεν είναι καθόλου βέβαιο ότι οι συνθήκες της τρέχουσας περιόδου θα επαναληφθούν και στην επόμενη περίοδο, δηλαδή αυτή για την οποία γίνεται ο προϋπολογισμός. Έτσι για τον καθορισμό του προϋπολογισμού των εξόδων συντήρησης θα πρέπει να ληφθεί υπόψη όχι μόνο το ύψος των αμοιβών αλλά και το πόσοι θα είναι οι τεχνικοί της συντήρησης, διότι μπορεί να υπάρχουν ήδη αποφάσεις που να περιορίζουν ή να αυξάνουν τον αριθμό τους. Επίσης πρέπει να ληφθούν υπόψη, το πρόγραμμα παραγωγής για να εκτιμηθεί η χρησιμοποίηση των μηχανημάτων και άρα η πιθανότητα βλάβης τους και ανάγκης συντήρησης τους, η ηλικία των μηχανημάτων διότι όσο παλαιώνουν τα μηχανήματα τόσο αυξάνεται το κόστος της συντήρησης, οι τιμές των ανταλλακτικών που θα χρησιμοποιηθούν στις εργασίες της συντήρησης κλπ. Είναι προφανές ότι η εκτίμηση που θα γίνει με την δεύτερη προσέγγιση θα είναι προϋπολογιστική αλλά και πρότυπη διότι θα στηρίζεται σε μια πιο λεπτομερειακή, ακριβέστερη και σωστότερη προσέγγιση. Με αυτό το λεπτομερειακό τρόπο πρέπει να γίνει ο καθορισμός κάθε ενός από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Η ευθύνη καθορισμού του ύψους ενός γενικού βιομηχανικού εξόδου ανήκει στο στέλεχος εκείνο που μπει να ελέγξει το ύψος του. Π.χ. ο υπεύθυνος για την καθαριότητα του εργοστασίου θα καθορίσει τα πρότυπα έξοδα καθαριότητας, ο υπεύθυνος της συντήρησης τα πρότυπα έξοδα συντήρησης κλπ. Θα υπάρξουν όμως και γενικά βιομηχανικά έξοδα που ο καθορισμός τους θα πρέπει να γίνει από τη διοίκηση της επιχείρησης, όπως π.χ. το ενοίκιο

για το κτίριο του εργοστασίου, διότι στις περιπτώσεις αυτές ο καθορισμός του ύψους ξεφεύγει από την αρμοδιότητα των στελεχών της επιχείρησης.

Το άθροισμα των επιμέρους προτύπων γενικών βιομηχανικών εξόδων αποτελεί τα πρότυπα γενικά βιομηχανικά έξοδα που συμμετέχουν στο πρότυπο κόστος παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος μαζί με τις πρότυπες πρώτες ύλες και την πρότυπη άμεση εργασία.

Ανάλογα με την αυστηρότητα ή την ανελαστικότητα πάνω στην οποία έχει στηριχθεί ο καθορισμός των προτύπων συντελεστών διαμόρφωσης του πρότυπου κόστους παραγωγής, το ανά μονάδα πρότυπο κόστος που προκύπτει ονομάζεται (α) ιδανικό ή (β) αναμενόμενο. Το ιδανικό πρότυπο κόστος προϋποθέτει ότι επικρατούν τέλει συνθήκες παραγωγής, ότι δηλαδή δεν υπάρχουν φθορές ή άλλες απώλειες στη παραγωγική διαδικασία, ότι δεν υπάρχουν μεταβολές στην απόδοση των εργαζομένων, ότι δεν υπάρχουν έκτακτες απώλειες χρόνου λόγω διαφόρων διακοπών κλπ. Το αναμενόμενο πρότυπο κόστος προϋποθέτει πραγματικές συνθήκες παραγωγής όπως αυτές προκύπτουν από τις παρατηρήσεις, τις μετρήσεις ή τα πειράματα που έχουν γίνει. Λαμβάνονται δηλαδή υπόψη για τον καθορισμό παράγοντες όπως η φυσιολογική φθορά, η ποιότητα των πρώτων υλών, οι νεκροί χρόνοι που οφείλονται σε βλάβες των μηχανημάτων, τα διαλείμματα των εργαζομένων κ.λπ.

Πολλές φορές τίθεται το ερώτημα εάν και κάθε πότε πρέπει να αναθεωρούνται τα πρότυπα. Δεν υπάρχει μια και μοναδική απάντηση στο ερώτημα αυτό. Η αναθεώρηση των προτύπων είναι ένα θέμα πραγματικό και η αναγκαιότητα εξαρτάται από την κάθε μεμονωμένη περίπτωση που εξετάζεται. Το πρότυπο, όπως έχει ήδη υπογραμμισθεί, χρησιμεύει σαν βάση σύγκρισης. Αυτό σημαίνει ότι, εφόσον δεν αλλάζουν σημαντικά οι συνθήκες της παραγωγικής διαδικασίας, θα πρέπει να αλλάζει πολύ σπάνια. Συγχρόνως όμως το πρότυπο είναι και ένας στόχος που σημαίνει ότι για τον καθορισμό του θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ακόμη και οι παραμικρές αλλαγές στην διαμόρφωση του κόστους. Αυτό σημαίνει ότι τα πρότυπα πρέπει να αναθεωρούνται συχνά ώστε ο στόχος να μπορεί πάντα να επιτευχθεί. Το συμπέρασμα είναι ότι τα πρότυπα πρέπει να αλλάζουν κάθε φορά που κρίνεται αναγκαίο. Πάντως, η αναθεώρηση ενός προτύπου απαιτεί, συνήθως, σημαντικό όγκο εργασίας και πρέπει να γίνεται μεθοδικά, προγραμματισμένα και σε κατάλληλη χρονική στιγμή (π.χ. τέλος της χρήσης) ώστε να προλαμβάνονται οι συγχύσεις ή οι παρανοήσεις που μπορεί να προκληθούν.

3.2 Ο ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ο υπολογισμός του πρότυπου κόστους μπορεί να διενεργηθεί στη βάση δύο προσεγγίσεων:

- του ιδανικού πρότυπου κόστους (ideal or theoretical standard cost), και
- του αναμενόμενου πρότυπου κόστους (currently attainable or attainable standard cost).

Τα ιδανικό πρότυπο κόστος είναι το ελάχιστο κόστος που μπορεί να επιτευχθεί κάτω από τις πιο αποδοτικές συνθήκες εργασίας και παραγωγής. Κατά τον υπολογισμό του ιδανικού πρότυπου κόστους δεν λαμβάνονται υπόψη οι απώλειες χρόνου, οι βλάβες μηχανημάτων, η μειωμένη απόδοση των εργαζομένων, κτλ. Όταν όμως ο καθορισμός του πρότυπου κόστους είναι τόσο αυστηρός αυτά είναι πολύ δύσκολο να επιτευχθούν στην πραγματικότητα με αποτέλεσμα να υπάρχει απογοήτευση του προσωπικού, η οποία οδηγεί σε μείωση της υποκίνησης και της απόδοσης. Για το λόγο αυτό το ιδανικό πρότυπο κόστος που βασίζεται στη μέγιστη απόδοση δεν χρησιμοποιείται συχνά.

Το αναμενόμενο πρότυπο κόστος είναι αυτό το οποίο μπορεί να επιτευχθεί κάτω από τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, όπως αυτές προσδιορίζονται στη βάση μετρήσεων, πειραμάτων και παρατηρήσεων και αφορά την επόμενη χρονική περίοδο. Επομένως για τον υπολογισμό¹⁴ αυτών των προτύπων λαμβάνονται υπόψη οι απώλειες χρόνου που συνεπάγονται οι κανονικές φθορές, οι βλάβες των μηχανημάτων, οι διακοπές της παραγωγικής διαδικασίας, τα διαλείμματα των εργαζομένων, κτλ. Τα πρότυπα αυτά, εφόσον μπορούν να επιτευχθούν όταν υπάρχει αποδοτική λειτουργία της επιχείρησης υποκινούν τους εργαζόμενους να εργαστούν προς την επίτευξη τους.

Το χρονικό διάστημα κατά το οποίο θα πρέπει από το ιδανικό πρότυπο κόστος να μεταφερόμαστε στο αναμενόμενο, είναι θέμα πραγματικό και εξαρτάται από τις ιδιαίτερες συνθήκες των επιχειρήσεων. Όταν οι συνθήκες παραγωγής, όπως η τεχνολογία και η εξειδίκευση του προσωπικού, μεταβάλλονται θα πρέπει και τα πρότυπα να επικαιροποιούνται ώστε να είναι κατάλληλα για τους σκοπούς του προγραμματισμού, του ελέγχου και της αξιολόγησης.

¹⁴ ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ., (2003). ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ

3.3 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Καθορισμός Προτύπων Υλών

Ποσοτικά Πρότυπα

Η Πρότυπη ανάλωση των υλικών (Α΄ Υλών, Β΄ Υλών και υλικών συσκευασίας) περιλαμβάνει τις ποσότητες των υλικών που είναι απαραίτητες για την παραγωγή μιας μονάδας Προϊόντος.

Τα πρότυπα της ποσότητας των υλικών βασίζονται σε τεχνικές μελέτες, Τεχνικές Προδιαγραφές των υλικών που πρέπει να χρησιμοποιηθούν κάτω από αυστηρά ελεγχόμενες συνθήκες αποτελεσματικής λειτουργίας της παραγωγής, καθώς και σε πειράματα παραγωγής και ανάλυση των στοιχείων του παρελθόντος. Όλα αυτά συνδυασμένα καθορίζουν το είδος, τον τύπο και την ποιότητα των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή μιας μονάδας ενός συγκεκριμένου προϊόντος.

Στα ποσοτικά πρότυπα υλικών δεν περιλαμβάνονται μόνον οι ποσότητες που ενσωματώνονται στο προϊόν αλλά και φύρες που προκύπτουν από την επεξεργασία (άλλες εξαφανίζονται και άλλες μετατρέπονται σε υποπροϊόντα).

Πρότυπη Τιμή υλικών

Πρότυπη τιμή είναι εκείνη στην οποία αναμένεται να αποκτηθεί το υλικό. Για τον προσδιορισμό της λαμβάνονται υπόψη τόσο οι προσφορές των προμηθευτών για την υπό μελέτη Περίοδο, όσο και η γενική κατάσταση της Οικονομίας (πληθωρισμός, Επιτόκια, Δασμοί, Φόροι, Μεταφορικά κ.λ.π.)

Καθορισμός Προτύπων Άμεσης Εργασίας

Ποσοτικά πρότυπα

Η πρότυπη ανάλωση άμεσης εργασίας περιλαμβάνει τον πρότυπο Χρόνο (ώρες ή λεπτά) που χρειάζεται για την παραγωγή μιας μονάδας του Προϊόντος.

Ο Πρότυπος Χρόνος προκύπτει από μελέτες χρόνου – κίνησης (χρονομέτρηση), από παρακολούθηση, παρατήρηση, πειράματα κλπ. και είναι ο χρόνος που χρειάζεται ο εργαζόμενος να ολοκληρώσει την Παραγωγή του Προϊόντος από την φάση ή τις φάσεις παραγωγής που είναι υπεύθυνος να κάνει. Πρέπει να προβλέπονται και ορισμένα περιθώρια χρόνου για διαλείμματα, ξεκούραση, καθυστερήσεις λόγω βλάβης των μηχανημάτων κλπ.

Ο προσδιορισμός του πρότυπου χρόνου άμεσης εργασίας γίνεται σε κάθε τμήμα και φάση παραγωγής που κρίνεται σκόπιμος ο έλεγχος της απόδοσης της άμεσης εργασίας.

Πρότυπη Τιμή Άμεσης Εργασίας

Πρέπει να ευρεθεί το πρότυπο ημερομίσθιο κάθε τμήματος ή όλων των τμημάτων (Μέσο ωρομίσθιο ή Μέσο ημερομίσθιο). Λαμβάνονται υπό όψη, Συλλογικές συμβάσεις, Αμοιβές νυχτερινής εργασίας, εορτών, Bonus κλπ. Οι επιβαρύνσεις των ασφαλιστικών οργανισμών, οι φόροι, χαρτόσημα κλπ. ενσωματώνονται στο κόστος του ημερομισθίου.

Αριθμός Εργαζομένων στις γραμμές παραγωγής

Υπολογίζεται ο αριθμός των εργαζομένων που χρειάζονται στις γραμμές παραγωγής.

- Αριθμός εργαζομένων στο τμήμα
- Αριθμός εργαζομένων που απασχολούνται για την παραγωγή ενός και μόνο προϊόντος.

Πρότυπα Γενικά Έξοδα

Με τον όρο Γενικά Έξοδα εννοούμε όλες τις δαπάνες, (εκτός των Υλών και Άμεσης Εργασίας), οι οποίες δεν μπορούν να αποδοθούν κατ ευθείαν στην παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος ή προϊόντων.

Για λόγους ελέγχου και μόνο διαχωρίζουμε από τα Γενικά Έξοδα την Έμμεση Εργασία, αλλά θεωρώντας πάντα ότι ανήκει στην κατηγορία των Γενικών Εξόδων και συμπεριφέρεται σαν Γενικό Έξοδο.

Από πλευράς κοστολόγησης είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί:

- Ποιες δαπάνες Γενικών Εξόδων είναι ΣΤΑΘΕΡΕΣ
- Ποιες δαπάνες Γενικών Εξόδων είναι ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ

Σε δεδομένο βαθμό απασχόλησης τα Γενικά Έξοδα περιέχουν:

- Σταθερό ποσό δαπανών που προκαλείται από την ύπαρξη της επιχείρησης
- Μεταβλητό ποσό δαπανών που προκαλείται από την ύπαρξη της επιχείρησης

Τα Πρότυπα Γενικά έξοδα προϋπολογίζονται για την κοστολογική περίοδο και κατανέμονται στα Κέντρα Κόστους διασπασμένα σε Σταθερά και Μεταβλητά. Τα κέντρα κόστους είναι τα εξής:

- Παραγωγή
- Διοίκηση
- Διάθεση

Πρότυπη Έμμεση Εργασία

Στην Έμμεση εργασία περιλαμβάνεται η μισθοδοσία όλων των εργαζομένων που δεν εργάζονται στις γραμμές παραγωγής.

Προϋπολογίζονται για την κοστολογική περίοδο:

- Αριθμός εργαζομένων ανά κέντρο κόστους
- Μέσος μισθός ανά εργαζόμενο ανά κέντρο κόστους

Τα πρότυπα Γενικά Έξοδα προϋπολογίζονται για την κοστολογική περίοδο ανά κέντρο κόστους.

Τα Γενικά αυτά έξοδα είναι τα έξοδα των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.

- 61. Αμοιβές & Έξοδα τρίτων
- 60. Αμοιβές προσωπικού
- 62. Παροχές Τρίτων
- 63. Φόροι & Τέλη
- 64. Διάφορα Έξοδα
- 66. Αποσβέσεις

3.4 ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ (ΙΣΤΟΡΙΚΟ)

1. Πραγματικό (ιστορικό) κόστος είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά. Το πραγματικό κόστος, κατά κανόνα, αναφέρεται π.χ. σε προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται, σε ενσώματα ή ασώματα αγαθά που αγοράζονται ή σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας¹⁵.

2. Το πραγματικό κόστος παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

α. Είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα, όπως π.χ. από τόκους ιδίων κεφαλαίων, αυτασφάλιστρα και αμοιβές επιχειρηματία.

β. Στη διαμόρφωσή του δεν συμμετέχουν έξοδα με ανώμαλο χαρακτήρα, όπως π.χ. έξοδα που αντιστοιχούν σε υποαπασχόληση τμήματος ή λειτουργίας, υπερβολικές φύρες βιομηχανοποίησης πρώτης ύλης, έξοδα υπερημερίας λιμένων λόγω καθυστερήσεως παραλαβής πρώτης ύλης ή πρόστιμα καθυστερήσεως πληρωμής φόρων και εισφορών.

3. Οι υποκατηγορίες του πραγματικού κόστους είναι οι ακόλουθες:

α. Κόστος αρχικό είναι εκείνο το οποίο σχηματίζεται από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία που ενσωματώνονται στο προϊόν ή στην υπηρεσία που παράγεται. Τα συστατικά στοιχεία του αρχικού κόστους αναγνωρίζονται και υπολογίζονται ποσοτικά και κατ' αξία εύκολα.

¹⁵ www.taxheaven.gr

Το αρχικό (ή πρωταρχικό) κόστος δεν περιλαμβάνει στοιχεία που προκύπτουν ύστερα από κατανομή. Αν όμως η κατανομή των εξόδων στηρίζεται σε άμεσες ποσοτικές μετρήσεις, το αντίστοιχο κόστος θεωρείται άμεσο και συμμετέχει στη διαμόρφωση του αρχικού κόστους, όπως π.χ. το μηνιαίο κόστος του προσωπικού, το οποίο, όταν μερίζεται με βάση στοιχεία πραγματικής απασχολήσεως κατά κέντρο κόστους ή κατά προϊόν που παράγεται, μετατρέπεται σε άμεσο κόστος, για το ποσό που βαρύνει το συγκεκριμένο προϊόν ή κέντρο.

Το αρχικό κόστος χρησιμοποιείται βασικά ως κριτήριο κατανομής του έμμεσου κόστους, αποτελεί τον πυρήνα διαμορφώσεως του πλήρους κόστους παραγωγής και είναι αντικείμενο ελέγχου των φορέων που ευθύνονται για την πραγματοποίησή του.

Σχετικά με τα συστατικά στοιχεία του αρχικού κόστους διευκρινίζονται τα εξής:

- Άμεσα υλικά, κατά κανόνα, είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές, όπως π.χ. το βαμβάκι που αναλώνεται για την παραγωγή του νήματος, το νήμα που αναλώνεται για την παραγωγή του υφάσματος, το ύφασμα και όλα τα υλικά που χρησιμοποιούνται και ενσωματώνονται στο έτοιμο ένδυμα (όπως π.χ. κουμπιά, κλωστές και φόδρες). Δεν περιλαμβάνονται στα άμεσα υλικά εκείνα που, αν και αναλώνονται για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος, δεν ενσωματώνονται σ' αυτό, όπως π.χ. τα υλικά δέψεως στη βυρσοδεψία, τα υλικά αποχρωματισμού, αποσμήσεως ή καθαρισμού στη βιομηχανία εξευγενισμού ελαίων, τα υλικά διαμορφώσεως της εσωτερικής διαμέτρου πλαστικών σωλήνων ή τα ηλεκτρόδια συγκολλήσεως στη συναρμολόγηση κατασκευών. Η αξία των υλικών αυτών ενσωματώνεται στο άμεσο κόστος μετατροπής.

- Άμεση εργασία είναι το πραγματικό κόστος του χρόνου εργασίας που διαθέτεται στην παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Ο χρόνος αυτός προσδιορίζεται έπειτα από μετρήσεις και όχι έπειτα από υπολογισμούς ή κατανομές, εκτός αν οι κατανομές γίνονται με βάση στοιχεία πραγματικής απασχολήσεως κατά συγκεκριμένο προϊόν που παράγεται.

β. Κόστος μετατροπής είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται στο στάδιο μετατροπής της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν ή μετατροπής ενός υλικού από μία μορφή σε άλλη κατά τη διάρκεια ενός σταδίου ή φάσεως κατεργασίας. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής, άμεσα και έμμεσα, εκτός από την αξία των άμεσων υλικών, αναλύεται δηλαδή στις εξής δύο κατηγορίες συστατικών του στοιχείων:

- Κόστος άμεσης εργασίας παραγωγής.

- Κόστος άμεσων και έμμεσων λοιπών στοιχείων παραγωγής (γενικά βιομηχανικά έξοδα).

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, κατά κανόνα, διαμορφώνονται με τη συμμετοχή όλων των κατ' είδος οργανικών εξόδων των λογαριασμών της ομάδας

β. Στη διαμόρφωση των εξόδων αυτών συμμετέχει επίσης η αξία όλων των έμμεσων υλικών παραγωγής άλλων τμημάτων ή βοηθητικών υπηρεσιών, όπως π.χ. συντηρήσεως και επισκευών, ατμού, ιδιοπαραγόμενου ηλεκτρικού ρεύματος, σχεδιαστηρίου, τμήματος αποθηκών πρώτων και βοηθητικών υλών, τμήματος προγραμματισμού της παραγωγής, τμήματος ποιοτικού ελέγχου των προϊόντων που παράγονται και υπηρεσίας γενικών καθηκόντων του εργοστασίου.

γ. Κόστος παραγωγής είναι εκείνο που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος ή για την παραγωγή του σε μία ή περισσότερες φάσεις ή στάδια παραγωγής.

Τα συστατικά στοιχεία του κόστους παραγωγής είναι τα εξής:

- Το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής.

- Το κόστος μετατροπής (κόστος άμεσης εργασίας παραγωγής + γενικά βιομηχανικά έξοδα).

Το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με έξοδα διοικητικής λειτουργίας και λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, ούτε με χρηματοοικονομικά έξοδα. Δεν επιβαρύνεται επίσης με έξοδα λειτουργίας των αποθηκών έτοιμων προϊόντων, τα οποία επιβαρύνουν το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως.

δ. Κόστος λειτουργίας διαθέσεως (έξοδα διαθέσεως) είναι τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας. Τα έξοδα αυτά, που διαμορφώνουν το λειτουργικό κόστος διαθέσεως, διακρίνονται σε άμεσα ή ειδικά και έμμεσα ή γενικά.

Τα άμεσα έξοδα διαθέσεως προσαυξάνουν το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων, για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος κατά προϊόν. Τα έμμεσα έξοδα διαθέσεως επιβαρύνουν το ολικό μικό οργανικό αποτέλεσμα που προέρχεται από πωλήσεις προϊόντων - εμπορευμάτων ή υπηρεσιών.

Το λειτουργικό κόστος διαθέσεως δεν επιβαρύνεται με κόστος διοικητικής λειτουργίας, επιβαρύνεται όμως με χρηματοοικονομικά έξοδα που γίνονται για τις πωλήσεις, όπως π.χ. με τόκους και έξοδα χρηματοδοτήσεως με ενέχυρο συναλλαγματικές ή φορτωτικά έγγραφα πωλήσεων, με τόκους δανειακών κεφαλαίων που λαμβάνονται για την προετοιμασία εκτελέσεως των πωλήσεων ή που δεσμεύονται σε αποθέματα έτοιμων προϊόντων και σε ανοικτούς λογαριασμούς πελατών.

Το λειτουργικό κόστος διαθέσεως, μετά τον οριστικό σχηματισμό του, χρησιμοποιείται κατά τη διαδικασία διαμορφώσεως των αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτ. 5 της παρ. 2.2.803.

ε. Κόστος εμπορικό είναι εκείνο που προκύπτει, αν στο κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων προστεθούν όλα τα έξοδα (άμεσα και έμμεσα) της λειτουργίας διαθέσεως.

Όταν το εμπορικό κόστος προσδιορίζεται για κάθε προϊόν χωριστά, η κατανομή των έμμεσων εξόδων διαθέσεως στα προϊόντα γίνεται με βάση την αξία πωλήσεως ή την ποσότητα πωλημένων ή με βάση συνδυασμό των δύο αυτών κριτηρίων, καθώς επίσης με βάση συνδυασμό αξίας, ποσότητας και ειδικών, για κάθε προϊόν, συντελεστών δυσχέρειας διαθέσεως.

στ. Κόστος λειτουργίας διοικήσεως είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος στοιχεία των οργανικών εξόδων έπειτα από την κατάταξή τους σύμφωνα με τον προορισμό τους.

Το κόστος της διοικητικής λειτουργίας, ύστερα από τον οριστικό σχηματισμό του, χρησιμοποιείται κατά τη διαδικασία διαμορφώσεως των αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτ. 5 της παρ. 2.2.803. Το κόστος αυτό μεταφέρεται στο λογαριασμό 98 της αναλυτικής λογιστικής και στο σύνολό του επιβαρύνει τα μικτά οργανικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

ζ. Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της.

Το χρηματοοικονομικό κόστος, μετά την οριστική διαμόρφωσή του, κατανέμεται ως εξής:

- Στο μέρος που βαρύνει τα έξοδα διαθέσεως.
- Στο μέρος που βαρύνει τα χρηματοοικονομικά έσοδα.
- Στο μέρος που βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

η. Κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος έξοδα και λοιπά στοιχεία κόστους, τα οποία κατατάσσονται κατά προορισμό.

Το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως κατανέμεται ως εξής:

- Επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων όταν η ερευνητική δραστηριότητα οδηγεί στην ανακάλυψη μιας νέας μεθόδου ή ενός νέου προϊόντος, από την εκμετάλλευση των οποίων αναμένεται η πραγματοποίηση για πολλά χρόνια πρόσθετων αξιόλογων εσόδων.
- Επιβαρύνει κατά το όλο ή μέρος τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

Το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, μετά τον οριστικό σχηματισμό του, κατά το μέρος που δεν επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων, χρησιμοποιείται κατά τη διαδικασία διαμορφώσεως των αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής,

θ. Κόστος ολικό ή κόστος εσόδων είναι το συνολικό ποσό εξόδων που βαρύνει τα οργανικά έσοδα μιας περιόδου και διαμορφώνει το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως (κέρδος ή ζημία) της περιόδου αυτής.

Τα συστατικά στοιχεία του ολικού κόστους εσόδων είναι τα εξής:

- Το κόστος κτήσεως (παραγωγής ή αγοράς), όπως π.χ. των πωλημένων προϊόντων, εμπορευμάτων και υπηρεσιών.
- Το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών - αναπτύξεως, καθώς και το κόστος που δεν ενσωματώνεται ή δεν επιβαρύνει τα πωλημένα (όπως π.χ. εμπορεύματα, προϊόντα και υπηρεσίες).

3.5 ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟ/ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΟ

1. Προκαθορισμένο κόστος είναι εκείνο που υπολογίζεται, πριν πραγματοποιηθεί, με διάφορες μεθόδους και διαδικασίες¹⁶.

2. Το προκαθορισμένο κόστος, ανάλογα με τις διαδικασίες που ακολουθούνται για τον προσδιορισμό του, την ακρίβεια και τους σκοπούς που επιδιώκονται, διακρίνεται στις ακόλουθες κατηγορίες:

α. Προϋπολογιστικό κόστος είναι εκείνο που καταρτίζεται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή, π.χ. ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός έργου, ή πριν λειτουργήσει μία υπηρεσία, ή πριν πραγματοποιηθεί μια δραστηριότητα.

Το προϋπολογιστικό κόστος προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα του παρελθόντος και τις συνθήκες που προβλέπεται να διαμορφωθούν κατά τη χρονική περίοδο πραγματοποιήσεώς του. Στον όρο «συνθήκες» περιλαμβάνονται οι ποσοτικές αναλώσεις και οι τιμές των συστατικών στοιχείων του κόστους, όπως π.χ οι ποσοτικές αναλώσεις και τιμές των υλικών, της εργασίας, του ηλεκτρικού ρεύματος, των καυσίμων και λοιπών εξόδων που προβλέπεται να πραγματοποιηθούν κατά τη χρονική περίοδο παραγωγής του προϊόντος ή του έργου για το οποίο προσδιορίζεται το προϋπολογιστικό κόστος.

Ο προσδιορισμός του προϋπολογιστικού κόστους, με τον τρόπο που γίνεται, αποτελεί προσπάθεια προσεγγίσεως του μελλοντικού ιστορικού (πραγματικού) κόστους. Το κόστος αυτό, κατά κανόνα, χρησιμοποιείται για τον καθορισμό τιμών πωλήσεως, όπως π.χ. προϊόντων και έργων, σε προσφορές. Χρησιμοποιείται επίσης για τον καθορισμό τιμών πωλήσεως προϊόντων που παράγονται για πρώτη φορά. Για λόγους ασφάλειας και για χάρη του σκοπού που εξυπηρετεί, ο προσδιορισμός του προϋπολογιστικού κόστους γίνεται με ανοχές κατά τον υπολογισμό των συστατικών του στοιχείων.

¹⁶ ΚΕΧΡΑΣ Ι. Δ., (2011), ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

β. Πρότυπο κόστος είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με βάση τους ακόλουθους υπολογισμούς και μετρήσεις:

- Ακριβείς μετρήσεις:

- των ποσοτήτων των υλικών που αναλώνονται άμεσα για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος,

- του χρόνου άμεσης εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος,

- των ποσοτήτων των λοιπών στοιχείων κόστους, όπως π.χ. ηλεκτρικού ρεύματος, ατμού, νερού, έμμεσων υλικών παραγωγής, συντηρήσεων και επισκευών, που απαιτούνται κατά μονάδα δραστηριότητας.

- Ακριβής υπολογισμός του ύψους των λοιπών εξόδων κατά μονάδα δραστηριότητας ή για μία ολόκληρη κοστολογική περίοδο.

- Ακριβείς υπολογισμοί:

- των τιμών μονάδας των άμεσων υλικών,

- των τιμών μονάδας της άμεσης εργασίας,

- των τιμών μονάδας των λοιπών συστατικών του στοιχείων.

- Προσδιορισμός του πρότυπου βαθμού απασχολήσεως, για την περίοδο ισχύος του πρότυπου κόστους που καταρτίζεται, ο οποίος χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κατά μονάδα προϊόντος ή δραστηριότητας πρότυπου συντελεστή επιβαρύνσεως με σταθερό κόστος.

Το πρότυπο κόστος είναι κόστος προκαθορισμένο, επειδή προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, διαφέρει όμως από το προϋπολογιστικό κόστος επειδή ο προσδιορισμός του βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς που γίνονται έπειτα από πραγματικές μετρήσεις. Επίσης κατά τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους επιχειρείται ο καθορισμός του ακριβούς ύψους του κόστους, ενώ κατά τον προσδιορισμό του προϋπολογιστικού κόστους επιχειρείται η πρόβλεψη του ύψους του κόστους. Το πρότυπο κόστος είναι συγχρόνως και πραγματικό, επειδή η δυνατότητα πραγματοποίησής του είναι πειραματικά επαληθευμένη και μάλιστα κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες χρησιμοποιούμενου

εξοπλισμού, επιπέδου ειδικευμένης εργασίας και, γενικά, κάτω από ορισμένες συνθήκες λειτουργίας της μονάδας.

Το πρότυπο κόστος αποτελεί το σταθερό κοστολογικό μέγεθος (επαληθευμένα πραγματοποιήσιμο) με το οποίο συγκρίνεται το πραγματικό κόστος για τον προσδιορισμό των αποκλίσεων (διαφορών). Η ανάλυση των αποκλίσεων κατά πηγή προελεύσεως αποτελεί τη βάση ελέγχου του πραγματικού κόστους και, μέσω αυτού, της αποτελεσματικότητας ολόκληρης της εκμεταλλεύσεως και των λειτουργικών της υποδιαϊρέσεων.

3.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 « ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»

Έννοια και προσδιορισμός των αποκλίσεων

Πρότυπο κόστος, είναι το κόστος το οποίο προσδιορίζεται εκ των προτέρων, δηλαδή πριν πραγματοποιηθεί, άρα είναι προκαθορισμένο με βάση ακριβείς μετρήσεις και υπολογισμούς, το οποίο είναι δυνατό να πραγματοποιείται στην πράξη.

Για το λόγο αυτό, οι διαφορές που δημιουργούνται ανάμεσα στο πραγματικό και στο πρότυπο κόστος θεωρούνται αποτέλεσμα ,δηλαδή :

Πρότυπο κόστος – Πραγματικό κόστος = \pm Αποκλίσεις Συνεπώς, στην περίπτωση που το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό κόστος 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 (ζημιά).

Κατά την εφαρμογή της πρότυπης κοστολογήσεως, οι αποκλίσεις ανάμεσα στο πρότυπο και στο πραγματικό κόστος προσδιορίζονται κατά κανόνα για τα εξής στοιχεία: τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες),την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Οι αποκλίσεις για κάθε κατηγορία από τις παραπάνω αναλύονται 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

Περιεχόμενο και ανάπτυξη του λογαριασμού 95

Στους υπολογαριασμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πρότυπου από το πραγματικό κόστος .

Για την εξασφάλιση της παρακολούθησης των αποκλίσεων κατά κέντρο 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.

Οι λογαριασμοί 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 της τιμής είναι δυνατό να προσδιορίζεται ,είτε για εκείνες που αγοράζονται ,είτε για εκείνες που αναλώνονται. Οι παραπάνω λογαριασμοί πιστώνονται με το πρότυπο κόστος, π.χ. των έτοιμων και 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.

Τέλος, σκοπός της αναπτύξεως του λογαριασμού 95 είναι να βρίσκεται σε αρμονία με τη διάρθρωση των λογαριασμών των κέντρων κόστους (92) και του κόστους παραγωγής (93).

3.7 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Η λεπτομερειακή προσέγγιση που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους παραγωγής μέσω του καθορισμού προτύπων για τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν εξουδετερώνει την πιθανότητα ύπαρξης διαφορών ή αποκλίσεων μεταξύ των προτύπων και των πραγματικών κοστολογικών δεδομένων. Όμως ο λεπτομερειακός καθορισμός των προτύπων επιτρέπει τον ουσιαστικό έλεγχο για τον προσδιορισμό των αιτιών που προκαλούν τις αποκλίσεις.

Η απόκλιση που υπάρχει μεταξύ ενός πρότυπου μεγέθους και ενός πραγματικού μεγέθους μπορεί να οφείλεται σε μεταβολές των χρησιμοποιούμενων ποσοτήτων ή σε μεταβολές των τιμών των ποσοτήτων αυτών. Π.χ. η ύπαρξη απόκλισης μεταξύ του πρότυπου κόστους της άμεσης εργασίας και του πραγματικού κόστους της άμεσης εργασίας μπορεί να οφείλεται είτε στο ότι οι πραγματικές ώρες της άμεσης εργασίας που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ήταν διαφορετικές από τις πρότυπες ώρες της άμεσης εργασίας, είτε στο ότι το πραγματικό ωρομίσθιο ήταν διαφορετικό από το πρότυπο ωρομίσθιο. Η τεχνική που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των αποκλίσεων ονομάζεται «ανάλυση των αποκλίσεων». Στις παραγράφους που ακολουθούν αναπτύσσεται με λεπτομέρεια η ανάλυση των αποκλίσεων που υπολογίζονται συνήθως και που αφορούν τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η ανάλυση των αποκλίσεων είναι ένα χρήσιμο εργαλείο στα χέρια της διοίκησης της επιχείρησης διότι βοηθά στον εντοπισμό των αιτιών που προκαλούν τις αποκλίσεις. Οι αιτίες αυτές μπορεί να οφείλονται σε εξωτερικούς παράγοντες τους οποίους δεν μπορεί να ελέγξει η διοίκηση της επιχείρησης (π.χ. αύξηση της τιμής μιας πρώτης ύλης) ή σε εσωτερικούς παράγοντες τους οποίους όχι μόνο μπορεί αλλά και πρέπει να ελέγξει η διοίκηση της επιχείρησης. Ο εντοπισμός των αιτιών των αποκλίσεων που οφείλονται σε εσωτερικούς παράγοντες θα προκαλέσει:

(α) αποφάσεις της διοίκησης για την εξάλειψη τους και

(β) αναζήτηση των υπευθύνων ώστε να δικαιολογηθούν οι αιτίες που οδήγησαν στην δημιουργία των αποκλίσεων.

Η διοίκηση της επιχείρησης έτσι με τη βοήθεια της πρότυπης κοστολόγησης και της ανάλυσης των αποκλίσεων ελέγχει εάν και κατά πόσο κάθε υπεύθυνο στέλεχος της

επιχείρησης έχει ενεργήσει σύμφωνα με τα πρότυπα που είχαν τεθεί. Για το λόγο αυτό τα υπεύθυνα στελέχη της επιχείρησης πρέπει να συμμετέχουν στον καθορισμό των προτύπων ώστε στη συνέχεια τα πρότυπα να είναι αποδεκτά από τα στελέχη αυτά. Εάν ένα πρότυπο μέγεθος (δηλαδή ποσότητα ή τιμή) είναι μεγαλύτερο από ένα πραγματικό μέγεθος η απόκλιση που προκύπτει ονομάζεται «ευμενής». Εάν συμβαίνει το αντίθετο, η απόκλιση ονομάζεται «δυσμενής».

Αποκλίσεις Πρώτων Υλών

Οι αποκλίσεις που υπολογίζονται σχετικά με τις πρώτες ύλες είναι:

1. Η απόκλιση ποσότητας χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών
2. Η απόκλιση τιμής αγοραζόμενων πρώτων υλών

Η απόκλιση ποσότητας πρώτων υλών ισούνται με το γινόμενο της διαφοράς μεταξύ της πραγματικής ποσότητας των πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των προϊόντων και της πρότυπης ποσότητας που έπρεπε να χρησιμοποιηθεί επί την πρότυπη τιμή των πρώτων υλών. Η πρότυπη ποσότητα των πρώτων υλών είναι το γινόμενο της ποσότητας που επιτρέπεται με βάση τα καθορισμένα πρότυπα, να αναλωθεί για την παραγωγή μιας μονάδας έτοιμου προϊόντος επί τον αριθμό των μονάδων των ετοιμών που παράχθηκαν μέσα στη χρονική περίοδο.

Αιτίες που μπορεί να προκαλούν την απόκλιση ποσότητας πρώτων υλών είναι:

1. Η ποιότητα των πρώτων υλών
2. Η δημιουργούμενη φθορά ή φύρα κατά την επεξεργασία των πρώτων υλών
3. Η παραγωγή πολλών ελαττωματικών μονάδων προϊόντος
4. Οι τυχόν απώλειες στις πρώτες ύλες(π.χ. κλοπές)

Οι αιτίες αυτές πρέπει να ελέγχονται από τη διοίκηση της επιχείρησης μεταξύ της πραγματικής τιμής των αγοραζόμενων πρώτων υλών και της πρότυπης τιμής τους επί την πραγματική ποσότητα που αγοράσθηκε.

Η εξίσωση της απόκλισης τιμής είναι:

Οι αιτίες που προκαλούν την απόκλιση τιμής πρώτων υλών μπορεί να οφείλονται σε παράγοντες, που δεν ελέγχει η επιχείρηση όπως π.χ. η αύξηση του γενικού επιπέδου των τιμών. Μπορεί όμως να οφείλονται και σε παράγοντες που ελέγχει η επιχείρηση όπως:

- η αγορά ποσοτήτων που να επιτρέπουν μεγαλύτερη έκπτωση
- η επιλογή των καταλληλότερων προμηθευτών η αποφυγή βιαστικών αγορών που συνεπάγονται αύξηση του κόστους μεταφοράς και παράδοσης.

Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας

Οι αποκλίσεις που υπολογίζονται σχετικά με την άμεση εργασία είναι:

1. Η απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας
2. Η απόκλιση ωρομίσθιου άμεσης εργασίας.

Η απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας ισούται με το γινόμενο της διαφοράς μεταξύ των πραγματικά των ωρών της άμεσης εργασίας που απαιτήθηκαν για την παραγωγή των προϊόντων μιας χρονικής περιόδου και των πρότυπων ωρών της άμεσης εργασίας που έπρεπε να απαιτηθούν επί το πρότυπο ωρομίσθιο. Οι πρότυπες ώρες της άμεσης εργασίας είναι το γινόμενο των ωρών που, με βάση τα καθορισμένα πρότυπα, επιτρέπεται να αναλωθούν για την παραγωγή μιας μονάδας έτοιμου προϊόντος επί τον αριθμό των μονάδων του προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στη χρονική περίοδο.

Αιτίες που μπορεί να προκαλούν την απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας είναι:

- Η αλλαγή στον τρόπο εργασίας
- η ταχύτητα ή ο βαθμός εξειδίκευσης των εργαζομένων
- οι συνθήκες εργασίας
- οι καθυστερήσεις που οφείλονται σε υπαιτιότητα των εργαζομένων
- η ροή της εργασίας από εργαζόμενο σε εργαζόμενο ή από τμήμα σε τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας
- οι διοικητικές ικανότητες των προϊσταμένων
- η ποιότητα των υλικών.

Οι αιτίες αυτές πρέπει να ελέγχονται από τη διοίκηση της επιχείρησης. Η απόκλιση ωρομισθίου άμεσης εργασίας ισούται με το γινόμενο της διαφοράς μεταξύ του πραγματικού ωρομισθίου και του πρότυπου ωρομισθίου επί τις πραγματικές ώρες της άμεσης εργασίας.

Η εξίσωση της απόκλισης ωρομισθίου είναι:

και όχι οι πρότυπες ώρες επειδή αντικειμενικός σκοπός είναι ο προσδιορισμός της επίδρασης στο κόστος παραγωγής από την διαφορά στο ωρομισθίο και όχι από την διαφορά στις ώρες που απαιτήθηκαν για να παραχθούν τα προϊόντα της περιόδου.

Οι αιτίες που προκαλούν την απόκλιση ωρομισθίου μπορεί να μην ελέγχονται από την επιχείρηση, όπως π.χ. η σύναψη μιας νέας εθνικής συλλογικής σύμβασης. Όμως μπορεί μερικές αιτίες να ελέγχονται από την επιχείρηση όπως:

- η χρησιμοποίηση εργατικού δυναμικού διαφορετικού βαθμού εξειδί-κευσης (και άρα διαφορετικής αμοιβής) από εκείνο που πρέπει να εκτελέσει μια συγκεκριμένη εργασία
- η αδικαιολόγητη υπερωριακή απασχόληση.

A) Ελαστικοί Προϋπολογισμοί

Ελαστικός (flexible budget) είναι ο προϋπολογισμός που αναφέρεται σε διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας. Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί αναπτύσσονται λαμβάνοντας υπόψη δύο βασικές παραμέτρους: α) τα μεταβλητά κόστη τα οποία μεταβάλλονται ανάλογα με κάποιο μέγεθος που θεωρείται η αιτία μεταβολής τους, για παράδειγμα το ύψος των πωλήσεων, οι ώρες άμεσης εργασίας, οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων, κ.λπ. και β) τα 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 δεν 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:

- α) Επιτρέπουν την ανάπτυξη εναλλακτικών σεναρίων για τη διενέργεια ανάλυσης της ευαισθησίας προκειμένου να διαγνωστεί το εύρος στο οποίο θα κυμανθεί το αποτέλεσμα μιας μελλοντικής δραστηριότητας.

β) 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 τι θα έπρεπε να επιτευχθεί (αποτέλεσμα, κόστος, έσοδα) με βάση το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας λαμβάνοντας υπόψη τους προϋπολογιστικούς στόχους.

Το πρότυπο κόστος στηρίζεται σε προϋπολογιστικά δεδομένα όχι μόνο σε σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αλλά και σε σχέση με τους υπόλοιπους συντελεστές του κόστους, δηλαδή τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία. Αυτό σημαίνει ότι πριν ακόμη ξεκινήσει η παραγωγή των προϊόντων έχει γίνει η εκτίμηση του ανά μονάδα κόστους παραγωγής. Κατ' αυτή την έννοια το ανά μονάδα κόστος παραγωγής που στηρίζεται σε εκτιμήσεις θα μπορούσε να ονομάζεται «προϋπολογιστικό κόστος». Όσο οι εκτιμήσεις αυτές γίνονται ακριβέστερες τόσο το προϋπολογιστικό κόστος τείνει προς το πρότυπο κόστος.

Εάν, δηλαδή, αρχίσει για πρώτη φορά η παραγωγή ενός προϊόντος μπορούν οπωσδήποτε να γίνουν εκτιμήσεις σχετικά με το ανά μονάδα κόστος παραγωγής του και να υπολογισθεί το προϋπολογιστικό του κόστος. Οι εκτιμήσεις όμως αυτές, όσο λεπτομερειακές και αν είναι, θα έχουν το μειονέκτημα ότι αναφέρονται σε κάτι που ακόμη δεν υπάρχει, αλλά που θα υπάρξει στο μέλλον.

Οι εκτιμήσεις αυτές θα υποδεικνύουν το κόστος που πιθανότατα «θα έχει» το παραγόμενο προϊόν. Εάν, αντιθέτως, ένα προϊόν παράγεται ήδη, και πάλι μπορούν να γίνουν εκτιμήσεις σχετικά με το ανά μονάδα κόστος παραγωγής του.

Οι εκτιμήσεις όμως αυτές, στη προκειμένη περίπτωση, μπορούν να βασισθούν σε πραγματικές παρατηρήσεις και μετρήσεις. Οι παρατηρήσεις και οι μετρήσεις θα αφορούν π.χ. την πραγματική ανάλωση κάθε πρώτης ύλης που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή τον πραγματικό χρόνο εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή ανάλογα μάλιστα με το βαθμό εξειδίκευσης των εργαζομένων που συμμετέχουν στην παραγωγή του προϊόντος. Έτσι, οι εκτιμήσεις αυτές θα υποδεικνύουν το κόστος που «πρέπει» να έχει το παραγόμενο προϊόν. Το συμπέρασμα είναι ότι το πρότυπο κόστος είναι ένα πολύ σωστά και λεπτομερειακά υπολογισμένο προϋπολογιστικό κόστος παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος.

Επειδή το πρότυπο κόστος υποδεικνύει το πόσο «πρέπει» να είναι το ανά μονάδα κόστος παραγωγής, εκτός από το ρόλο που παίζει στη κοστολόγηση των παραγομένων προϊόντων, χρησιμοποιείται ευρύτατα στο χώρο της διοίκησης των επιχειρήσεων για να εκφράσει: (α)

τον στόχο που πρέπει να επιτευχθεί ως προς το κόστος παραγωγής και (β) την βάση προς την οποία πρέπει να συγκριθούν τα πραγματικά κοστολογικά δεδομένα μιας χρονικής περιόδου για να ελεγχθεί εάν και κατά πόσο επιτεύχθηκε ο στόχος που είχε τεθεί. Η διαπίστωση διαφορών, ή όπως αλλιώς ονομάζονται «αποκλίσεων», μεταξύ του πραγματικού - απολογιστικού κόστους και του πρότυπου κόστους αποτελεί το σημείο εκκίνησης της σχετικής έρευνας που πρέπει να καταλήξει στον εντοπισμό των αιτιών των αποκλίσεων και να προκαλέσει στη συνέχεια τις απαραίτητες αποφάσεις της διοίκησης της επιχείρησης σχετικά με τη εξάλειψη των αιτιών αυτών. Για το λόγο αυτό η τεχνική του πρότυπου κόστους θεωρείται ότι αποτελεί την σημαντικότερη συμβολή της Λογιστικής Κόστους στην καλύτερη διοίκηση των επιχειρήσεων. Η γνώση του ανά μονάδα πρότυπου κόστους μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί για τη κατάστρωση προγραμμάτων δράσης των επιχειρήσεων στα οποία χρειάζεται ο προϋπολογισμός του συνολικού κόστους παραγωγής.

Όπως το ανά μονάδα πρότυπο κόστος έτσι και το συνολικό πρότυπο κόστος χρησιμεύει στη διοίκηση της επιχείρησης σαν στόχος και σαν βάση σύγκρισης. Η κοστολόγηση που βασίζεται στο πρότυπο κόστος ονομάζεται πρότυπη κοστολόγηση. Όπως θα φανεί από τη συνέχεια, κατά την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης, το πρότυπο κόστος δεν αντικαθιστά το πραγματικό κόστος. Αντιθέτως, το πρώτο συμπληρώνει το δεύτερο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^Ο ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^Ο

Σε μια βιομηχανική ΑΕ έχει καθοριστεί το εξής πρότυπο κοστολόγιο:

Αγορές πρώτων υλών 251000

Άμεση εργασία 92600

Εμμεση εργασία 230000

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα 177200

Έξοδα στέγασης εργοστασίου 85400

Διάφορα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα 83200

Έξοδα πωλήσεων 203600

Επίσης βάσει της εικόνας παραγωγής και πώλησης περασμένων λογιστικών χρήσεων έχουν προκαθοριστεί τα εξής πρότυπα αποθέματα:

:

	Αποθέματα έναρξης	Αποθέματα Λήξεως
Πρώτες ύλες	44300	48700
Ημικατεργασμένα	14700	21500
Έτοιμα προϊόντα	102400	195600

Ζητείται: Να καταρτιστεί μια κατάσταση του πρότυπου κόστους παραγωγής, του κόστους παραχθέντων ετοιμών προϊόντων και του κόστους πωληθέντων βάσει των προτυπων στοιχείων κόστους.

A. ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ:

ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ: (44300 + 251000 – 48700)	246600
+ ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	92600
+ ΓΒΕ(230000+ 177200 + 85400 +83.200)	<u>575800</u>
ΣΥΝΟΛΟ	915000€

B .ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ= ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΗΜΙΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΩΝ + ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ – ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΗΜΙΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΩΝ = 14700 + 915000 – 21500= 908200

Γ. ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ = ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΕΤΟΙΜΩΝ + ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ – ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΕΤΟΙΜΩΝ = 102400 + 908200 – 195600 = 815000

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

Μια επιχείρηση πλυντηρίων αυτοκινήτου έχει προυπολογίσει το έμμεσο κόστος που θα χρειαστεί για δραστηριότητα 10000 αυτοκινήτων ως εξής:

Έμμεσο κόστος:

Μεταβλητό έμμεσο κόστος

Υλικά καθαρισμού 10000€

Ηλεκτρικό ρεύμα 5000€

Συντήρηση 2000€

Συνολικό Μεταβλητό κόστος 17000€

Σταθερό έμμεσο κόστος

Μισθοί υπαλλήλων 20000€

Απόσβεση μηχανημάτων 5000€

Ενοίκια 4000€

Συνολικό Σταθερό κόστος 29000€

Ζητείται να υπολογιστεί το πρότυπο έμμεσο κόστος για δραστηριότητα 5000 αυτοκινήτων.

Μεταβλητό έμμεσο κόστος

Υλικά καθαρισμού 10000€ 10000 αυτοκίνητα = 1€/ αυτοκίνητο

Ηλεκτρικό ρεύμα 5000€: 10000 αυτοκίνητα = 0,5€/ αυτοκίνητο

Συντήρηση 2000€ 10000 αυτοκίνητα = 0,2 €/ αυτοκίνητο .

Άρα σε δραστηριότητα 5000 αυτοκινήτων θα έχουμε το εξής μεταβλητό κόστος:

Μεταβλητό έμμεσο κόστος

Υλικά καθαρισμού 5000 αυτοκίνητα * 1€= 5000 €

Ηλεκτρικό ρεύμα 5000 αυτοκίνητα * 0,5€= 2500 €

Συντήρηση 5000 αυτοκίνητα * 0,2 = 1000€

Συνολικό Έμμεσο Μεταβλητό κόστος 8500€

Το σταθερό έμμεσο κόστος δεν θα μεταβληθεί καθώς παραμένει ίδιο για κάθε ποσότητα παραγωγής άρα:

Μισθοί υπαλλήλων 20000€

Απόσβεση μηχανημάτων 5000€

Ενοίκια 4000€

Συνολικό Σταθερό κόστος 29000€

Οπότε συνολικό πρότυπο μεταβλητό κόστος για δραστηριότητα 5000 αυτοκινήτων είναι 8500 + 29000 = 37500.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3

ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Επιχείρηση κατάρτισε το εξής πρότυπο κοστολόγιο στην αρχή της χρήσης 2012 για την παραγωγή του προϊόντος X:

Α΄Υλες μονάδες 5 * 10€ = 50 €

Άμεση Εργασία ώρες 2 * 12 € = 24 €

ΓΒΕ ώρες 2 * 20 € = 40 €

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ 114 €/ μονάδα

Ο ελαστικός προϋπολογισμός προβλέπει παραγωγή 60.000 ωρών εργασίας ενώ ο γενικός δείκτης ΓΒΕ θα είναι 20€/ ώρα , ο σταθερός θα είναι 15 €/ ώρα και ο μεταβλητός θα είναι 5 €/ ώρα.

Στο τέλος της προϋπολογιστικής περιόδου τα πραγματικά στοιχεία έχουν ως εξής:

Ετοιμα προϊόντα 30.000 μονάδες

Ανάλωση Α΄υλης 158.000 μονάδες με κόστος ανά μονάδα 9 €

Οι ώρες της άμεσης εργασίας είναι 59.000 με κόστος ανά ώρα 13 €

Πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα 1.175.000€

Στο σημείο αυτό με την βοήθεια των τύπων των αποκλίσεων θα προσδιορίσουμε τις αποκλίσεις των υλών, της εργασίας και των ΓΒΕ.

ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΥΛΩΝ

Πραγματικά ανάλωση = 158.000

Πραγματική τιμή = 9

Πρότυπη ανάλωση = πραγματική παραγωγή * πρότυπες μονάδες = 30.000 * 5 = 150.000

Πρότυπη τιμή = 10

Συνεπώς οι αποκλίσεις των υλών θα είναι:

Απόκλισης τιμής = πραγματική ανάλωση * (πρότυπη τιμή - πραγματική τιμή) = 158.000 * (10 - 9) = 158.000

Απόκλιση απόδοσης = πρότυπη τιμή * (πρότυπη ανάλωση - πραγματική ανάλωση) = 10 * (150.000 - 158.000) = - 80.000

Αρα η ολική απόκλιση θα είναι θετικά κατά 78.000€ δηλαδή η απόκλιση έχει πληρώσει λιγότερα κατά 80.000 σε σχέση με αυτά που είχε προυπολογίσει.

ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Πραγματικές ώρες = 59.000

Πραγματικό ωρομίσθιο = 13

Πρότυπες ώρες = πραγματική παραγωγή * (πρότυπο ωρομίσθιο - πραγματικό ωρομίσθιο) = 30000 * 2 € = 60.000

Πρότυπο ωρομίσθιο = 12

Απόκλισης τιμής = πραγματικές ώρες * (πρότυπο ωρομίσθιο - πραγματικό ωρομίσθιο) = 59.000 * (12 - 13) = - 13.000

Απόκλισης απόδοσης = πρότυπο ωρομίσθιο * (πρότυπες ώρες - πραγματικές ώρες) = 12 * (60.000 - 59.000) = 12.000

Ολική απόκλιση = $-13.000 + 12.000 = -1.000$ € άρα η επιχείρηση έχει πλήρωσει κόστος άμεσης εργασίας 1000€περισσότερα από ότι είχε προυπολογίσει.

ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΓΒΕ

Γενικός συντελεστής = 20, Μεταβλητός = 5, Σταθερός συντελεστής = 15

Πρότυπες ώρες = 60.000, Πραγματικές ώρες = 59.000, Προυπολογιστικές ώρες = 60.000, πραγματικά γβε = 1.175.000

Αποκλίσεις όγκου γβε = σταθερός συντελεστής * (πρότυπες ώρες - προυπολογιστικές ώρες)
 $= 15 * (60.000 - 60.000) = 0$

Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας γβε = μεταβλητός συντελεστής * (πρότυπες ώρες - πραγματικές ώρες) = $5 * (60.000 - 59.000) = 5.000$

Απόκλισεις προυπολογισμού γβε = σταθερός συντελεστής * πρόυπολογιστικές ώρες + μεταβλητός συντελεστής * πραγματικές ώρες - πραγματικά γβε = $15 * 60.000 + 5 * 59.000 - 1.150.000 = 20.000$

Ολική απόκλιση = $5000 + 15.000 = 20.000$

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ

ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ	ΘΕΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ	ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ
ΤΙΜΗΣ ΥΛΩΝ	158.000	
ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΥΛΩΝ		80.000
ΤΙΜΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ		13.000

ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	12.000	
ΟΓΚΟΥ ΓΒΕ	0	0
ΑΠΟΤ/ΤΑΣ ΓΒΕ	5.000	
ΠΡΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	20.000	
ΣΥΝΟΛΟ	190.000	93.000

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με την διαδικασία κοστολόγησης στο πρότυπο κόστος.

Έπειτα από μελέτη ποικίλης βιβλιογραφίας, σχετικών άρθρων, μελετών και εργασιών αναφερθήκαμε στο πρότυπο κόστος προσεγγίζοντάς το τόσο από θεωρητική όσο και από πρακτική σκοπιά.

Η διαδικασία κοστολόγησης γνώρισε μεγάλη άνθηση και άμεση εφαρμογή από τις ελληνικές επιχειρήσεις την τελευταία δεκαετία. Και αυτό συνέβη διότι εισήλθε στις επιχειρήσεις και δη τώρα λόγω της οικονομικής κρίσης, η ανάγκη και επιθυμία για ακριβέστερο προσδιορισμό του κόστους παραγωγής και δευτερευόντως για βελτίωση της ανταγωνιστικότητάς τους.

Αρχικά κ κοστολόγηση και πιο συγκεκριμένα η διαδικασία εξεύρεσης του πρότυπου κόστους χρησιμοποιήθηκε σε βιομηχανικά περιβάλλοντα και μεγάλα εργοστάσια στην συνέχεια όμως τα συστήματα εξελίχθηκαν και άρχισαν να εφαρμόζονται και σε άλλους τύπους οργανισμών.

Η αύξηση της έντασης του ανταγωνισμού αλλά και των γενικών εξόδων ως ποσοστό επι του συνολικού κόστους ώθησε τις επιχειρήσεις στο να ανακαλύψουν και να υιοθετήσουν νέους τρόπους κοστολόγησης των παραγομένων αγαθών έτσι ώστε με τα κοστολογικά αυτά συστήματα να οδηγηθούν στον όσο το δυνατό πληρέστερο προσδιορισμό του κόστους τους.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις θεωρούν η διαδικασία του πρότυπου κόστους είναι ουσιαστικής σημασίας διοικητικό εργαλείο το οποίο ενσωματώνει τόσο τις πληροφορίες του λογιστικού συστήματος της χρηματοοικονομικής λογιστικής της επιχείρησης, όπου καταγράφονται οι δαπάνες.

Οι επιχειρήσεις σαφώς και επιθυμούν να έχουν ένα άρτια σχεδιασμένο κοστολογικό σύστημα. Επιθυμούν μέσω αυτού την άμεση ικανοποίηση των στόχων τους, καθώς το κοστολογικό σύστημα βοηθάει στην λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων τους, την

τιμολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών τους, την εξεύρεση των αιτιών του κόστους και την ορθή αντιμετώπιση τω ανταγωνισμού.

Όπως προανέφερα οι ελληνικές επιχειρήσεις θεωρούν πως η διαδικασία του πρότυπου κόστους και η κοστολόγηση γενικά είναι μεγίστης σημασίας καθώς τα αποτελέσματα των συστημάτων αυτών βοηθούν την κάθε επιχείρηση να λάβει σημαντικές αποφάσεις μερικές εκ των οποίων είναι οι εξής:

- Επιλογή τιμολογιακής πολιτικής
- Συνέχιση ή διακοπή παραγωγής ενός προϊόντος
- Προώθηση κάποιου προϊόντος στην αγορά ή απόσυρση κάποιου ήδη υπάρχοντος στην αγορά
- Απόφαση για την αγορά ή την ιδιοκατασκευή κάποιου προϊόντος

Είναι προφανές πως η παραγωγή ενός προϊόντος είναι δύσκολη και κοστοβόρος διαδικασία. Εάν όμως η επιχείρηση επιλέξει και λειτουργήσει ορθά το κοστολογικό σύστημα εύκολα θα οδηγηθεί στην διαχείριση του κόστους και στην αύξηση του περιθωρίου κέρδους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΑ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ
- ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., (2000), ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ
- ΠΓΝΑΤΙΑΔΗΣ Α.(1981), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΦΟΙ ΚΥΡΙΑΚΙΔΗ
- ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ., (2003). ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ
- ΚΕΧΡΑΣ Ι. Δ., (2011), ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ Κ. Μ. (1972) ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ ΠΑΜΙΣΟΣ
- ΠΑΓΓΕΙΟΣ Γ, ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗ ,ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993
- ΠΟΜΟΝΗΣ Ν. Σ., ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ο ΣΤΑΜΟΥΛΗ
- ΣΑΚΕΛΗΣ Ε. Ι. , ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΒΡΥΚΟΥΣ» Ε.Ε.
- ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ Α., ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΙΚΟΣ ΑΔΕΛΦΩΝ ΚΥΡΙΑΚΙΔΗ Α.Ε

- ΔΙΔΑΚΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟΥ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΕΩΣ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ, ΔΡ ΙΩΑΝΝΗΣ ΣΩΡΟΣ, ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Π. ΠΑΤΣΗΣ

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.taxheaven.gr

www.wikipedia.gr

www.logistics.tuc.gr

[ww.icsd.aegean.gr](http://www.icsd.aegean.gr)