



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ  
ΚΡΗΤΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

# ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ & Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:** Γαρεφαλάκης Αλέξανδρος

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ:** Χνάρη Ελευθερία AM 7642

Μπαξεβάνη Μαρίνα AM 7640

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2012

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

#### ΕΝΟΤΗΤΑ 1: ΠΕΡΙ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

<b>1.1 Εισαγωγή.....</b>	<b>7</b>
<b>1.2 Έννοια και ορισμός πρότυπου κόστους.....</b>	<b>9</b>
<b>1.3 Σκοπός πρότυπου κόστους.....</b>	<b>11</b>
<b>1.4 Πλεονεκτήματα πρότυπου κόστους.....</b>	<b>12</b>
<b>1.5 Καθορισμός πρότυπου κόστους.....</b>	<b>13</b>
<b>1.6 Είδη πρότυπου κόστους.....</b>	<b>14</b>

#### ΕΝΟΤΗΤΑ 2: ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ, ΤΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΑΙ ΤΟ ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ.

<b>2.1 Η σχέση μεταξύ του προϋπολογιστικού και του πρότυπου κόστους.....</b>	<b>16</b>
<b>2.2 Η σχέση μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού κόστους.....</b>	<b>19</b>
<b>2.3 Η σχέση μεταξύ του πρότυπου και του κανονικού κόστους.....</b>	<b>20</b>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

### **ΕΝΟΤΗΤΑ 1: ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

<b>1.1 Καθορισμός των φυσικών προτύπων.....</b>	<b>26</b>
<b>1.2 Καθορισμός προτύπων τιμών.....</b>	<b>29</b>
<b>1.3 Γενικά βιομηχανικά έξοδα.....</b>	<b>30</b>
<b>1.3.1 Η έννοια και το περιεχόμενο των γενικών βιομηχανικών εξόδων.....</b>	<b>30</b>
<b>1.3.2 Η έννοια του ημιμεταβλητού στα γενικά βιομηχανικά έξοδα.....</b>	<b>31</b>
<b>1.3.3 Προσδιορισμός σταθερού και μεταβλητού μέρους των Γ.Β.Ε.....</b>	<b>35</b>
<b>1.3.4 Πρότυπος βαθμός απασχόλησης.....</b>	<b>36</b>
<b>1.3.5 Είδη προϋπολογισμού.....</b>	<b>42</b>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΟΙ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥΣ**

**ΕΝΟΤΗΤΑ 1: ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ.....47**

**ΕΝΟΤΗΤΑ 2: ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....51**

**ΕΝΟΤΗΤΑ 3: ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ Γ.Β.Ε. ....55**

**ΕΝΟΤΗΤΑ 4: Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΚΑΙ Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ.....59**

**4.1 Κριτήρια προσδιορισμού των εξαιρέσεων.....60**

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ**

**Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....63**

**ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....67**

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....74**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Για να μπορέσουμε να αντιληφθούμε το θέμα και την ευρύτητα του υπό εξέταση ερευνητικού αντικειμένου πρέπει σε μία πρώτη φάση να οριοθετήσουμε την έννοια της κοστολόγησης. Η κοστολόγηση είναι μια διαδικασία η οποία οδηγεί στον προσδιορισμό του κόστους μιας λειτουργίας, μιας δραστηριότητας, ενός προϊόντος ή υπηρεσίας και διακρίνεται σε τρία είδη: **α.** την *πλήρη κοστολόγηση*, όπου τα έξοδα της Ομάδας 2 και 6 ανακατατάσσονται σε άμεσα και έμμεσα, **β.** την *οριακή ή μέση κοστολόγηση*, όπου τα έξοδα της Ομάδας 2 και 6 ανακατατάσσονται σε έξοδα σταθερά και μεταβλητά και **γ.** την *πρότυπη κοστολόγηση*. Η οριακή και πρότυπη κοστολόγηση ονομάζονται και Διοικητική Λογιστική.

Το θέμα της πτυχιακής εργασίας είναι "Το Πρότυπο Κόστος και η Εφαρμογή του στις Ελληνικές Εταιρείες" και γίνεται μία προσπάθεια ανάλυσης του, στα τέσσερα κεφάλαια που ακολουθούν. Στο πρώτο κεφάλαιο με τίτλο "Ανάλυση Πρότυπου Κόστους" γίνεται μία προσπάθεια παρουσίασης της έννοιας, των πλεονεκτημάτων, της διάκρισης καθώς και της σχέσης που έχει το πρότυπο κόστος με τα υπόλοιπα είδη κόστους. Το δεύτερο κεφάλαιο περιλαμβάνει τα στοιχεία του πρότυπου κόστους (άμεσα εργατικά, πρώτες ύλες και Γ.Β.Ε.), το τρίτο κεφάλαιο αναφέρεται στις αποκλίσεις των στοιχείων του κόστους. Τέλος, ακολουθεί το τέταρτο κεφάλαιο με τίτλο "Η εφαρμογή του πρότυπου κόστους στις ελληνικές εταιρείες" το οποίο αναφέρει σε ποιες εταιρείες εφαρμόζεται συχνότερα το πρότυπο κόστος και περιέχει και ένα ενδεικτικό παράδειγμα λογιστικής αντιμετώπισης του πρότυπου κόστους.

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**

## **ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟ- ΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

## **ΕΝΟΤΗΤΑ 1: ΠΕΡΙ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

### **1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Ο όρος κόστος, ίσως είναι ο μοναδικός όρος της λογιστικής που χρησιμοποιείται τόσο συχνά στις καθημερινές συζητήσεις. Οι περισσότεροι άνθρωποι σχετίζουν τον όρο αυτό με την χρηματική δαπάνη που χρειάζεται να καταβάλλουν για την απόκτηση ενός αγαθού ή υπηρεσίας, στην επιστήμη της λογιστικής όμως έχει ευρύτερη έννοια και ορίζεται ως εξής: Κόστος είναι ένα αριθμητικό μέγεθος που αντιπροσωπεύει τα ποσά που επενδύθηκαν για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Υπάρχουν πολλά και διαφορετικά είδη κόστους, τα οποία προσδιορίζονται από διαφορετικά στοιχεία το καθένα. Επομένως, όταν το κόστος του προϊόντος προσδιορίζεται από πραγματοποιημένα στοιχεία κόστους, λέγεται πραγματικό ή ιστορικό κόστος γιατί ενώ τα έξοδα πραγματοποιήθηκαν στο παρελθόν, ο καθορισμός του κόστους έγινε μετά (απολογιστικά). Το πραγματικό κόστος, παρά το γεγονός ότι δίνει μια σαφή εικόνα της δραστηριότητας της περιόδου και οδηγεί σε σαφή καθορισμό των μικτών αποτελεσμάτων, δε μας παρέχει τη δυνατότητα να μετρήσουμε την απόδοση των στοιχείων του κόστους (υλικών, εργατικών και γενικών βιομηχανικών εξόδων).

Αυτό συμβαίνει διότι υπάρχει η πιθανότητα να κρύβει κάποια σπατάλη σε ένα ή περισσότερα στοιχεία και να μην είναι αντιπροσωπευτικό. Εκτός των άλλων το πραγματικό κόστος γνωστοποιείται στο τέλος της περιόδου χωρίς να παρέχεται στη Διοίκηση της επιχείρησης η δυνατότητα για άμεση, όπου χρειάζεται, λήψη διορθωτικών μέτρων της δραστηριότητας που θα αναπτυχθεί στο μέλλον.

Κατά συνέπεια, η οικονομική μονάδα δεν είναι αναγκαίο να παρακολουθεί αναλυτικά το πραγματικό κόστος παραγωγής των προϊόντων της διότι αυτό δεν εξυπηρετεί όσο πρέπει τη βασικότερη επιδίωξη της βιομηχανικής λογιστικής, που είναι ο αποτελεσματικός έλεγχος των στοιχείων του κόστους και ο προγραμματισμός της μελλοντικής δραστηριότητας, στόχοι που αποβλέπουν στην αύξηση της παραγωγικότητας και γενικά της αποδοτικότητας της οικονομικής μονάδας.<sup>1</sup>

Επομένως ο αποτελεσματικός έλεγχος των στοιχείων του κόστους, ασκείται με την καθιέρωση συστήματος πρότυπου κόστους όπου χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό και την χρησιμοποίηση του *πρότυπου κόστους* της πραγματικής παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων, των πραγματικών αναλώσεων των στοιχείων του κόστους των δαπανών παραγωγής και των αποκλίσεων μεταξύ προτύπων και πραγματικών μεγεθών.

---

<sup>1</sup> Λογισμός του κόστους -Βιομηχανική Λογιστική -Πρωτοσυγγελίδη Ν. Σωτ.-Εκδόσεις Ίδρυμα Ευγενίδου - Πειραιάς 1954 (Σελίδα 229)



## 1.2 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Με τον όρο πρότυπο κόστος -μετάφραση του αγγλικού όρου Standard Cost- εννοούμε την βάση, η οποία γίνεται γενικά αποδεκτή σαν μέτρο σύγκρισης κάποιου στοιχείου που μπορεί να υπολογιστεί<sup>2</sup>.

Μπορούμε να πούμε ότι αναφέρεται στο μέτρο με το οποίο κρίνονται τα απολογιστικά μεγέθη που αναφέρονται στην παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης και εξασφαλίζεται ο έλεγχος της παραγωγικότητας της εκμετάλλευσης (Βανάκας).

Το πρότυπο κόστος στηρίζεται σε προϋπολογιστικά δεδομένα που έχουν σχέση με τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.), τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία. Εφόσον λοιπόν μιλάμε για προϋπολογιστικά δεδομένα, καταλαβαίνουμε ότι πριν ακόμα ξεκινήσει η παραγωγή των προϊόντων, γίνεται εκτίμηση στο ανά μονάδα κόστος παραγωγής. Γίνεται δηλαδή μια εκτίμηση του προϋπολογιστικού κόστους. Όσο οι εκτιμήσεις γίνονται ακριβέστερες, τόσο το προϋπολογιστικό κόστος τείνει προς το πρότυπο κόστος.

Όταν η παραγωγή ενός προϊόντος αρχίσει για πρώτη φορά, σίγουρα μπορούν να γίνουν εκτιμήσεις σχετικά με το ανά μονάδα κόστος παραγωγής του και να υπολογισθεί το προϋπολογιστικό του κόστος. Όμως όσες λεπτομερειακές εκτιμήσεις κι αν υπάρχουν θα αναφέρονται σε προϊόντα που δεν υφίστανται προς το παρόν, αλλά υποδεικνύουν το κόστος που πιθανότατα θα έχει το παραγόμενο προϊόν. Αντίθετα, όταν ένα προϊόν παράγεται ήδη, γίνονται και πάλι εκτιμήσεις οι οποίες όμως βασίζονται σε πραγματικές παρατηρήσεις και μετρήσεις.

---

<sup>2</sup>Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευση-Βιομηχανική Λογιστική & Λογιστική Κοστους-Καρδακάρη

Κ. Εκδόσεις 'ΕΛΛΗΝ' 1996 (Σελίδα 283)

Θα αναφέρονται για παράδειγμα στην πραγματική ανάλωση κάθε πρώτης ύλης που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή στον πραγματικό χρόνο εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή σε συνδυασμό μάλιστα με το βαθμό εξειδίκευσης των εργαζομένων που συμμετέχουν στην παραγωγή του προϊόντος. Οι εκτιμήσεις αυτές θα υποδεικνύουν το κόστος που πρέπει να έχει το παραγόμενο προϊόν. Καταλαβαίνουμε λοιπόν, πως 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 σημαντικό ρόλο παίζει και στο ρόλο της Διοίκησης. Αυτό συμβαίνει, διότι το πρότυπο κόστος μπορεί να εκφράσει το στόχο που πρέπει να επιτευχθεί ως προς το κόστος παραγωγής καθώς και τη 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<sup>3</sup>. Η διαπίστωση διαφορών, οι οποίες ονομάζονται αποκλίσεις, μεταξύ του πραγματικού (απολογιστικού) κόστους και του πρότυπου κόστους αποτελεί το σημείο εκκίνησης της σχετικής έρευνας προκειμένου να καταλήξει στον εντοπισμό των αιτιών των αποκλίσεων και να προκαλέσει στη συνέχεια τις απαραίτητες αποφάσεις της Διοίκησης της επιχείρησης σχετικά με την έλλειψη των αιτιών αυτών. Γι' αυτό η τεχνική του πρότυπου κόστους, θεωρείται ότι αποτελεί τη σημαντικότερη συμβολή της Λογιστικής Κόστους στην καλύτερη διοίκηση των επιχειρήσεων και συμβάλλει στην κατάστρωση προγραμμάτων δράσης των επιχειρήσεων. Η κοστολόγηση που βασίζεται στο πρότυπο κόστος ονομάζεται Πρότυπη Κοστολόγηση. Κατά την εφαρμογή της Πρότυπης Κοστολόγησης, το πρότυπο κόστος δεν αντικαθιστά το πραγματικό, αντίθετα το συμπληρώνει.

---

<sup>3</sup> Λογιστική Κόστους Βενιέρης Ι. Γεώργιος-Εκδοτικές-Επιχειρήσεις "ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ" Κ&Π. Σμπίλας-ΑΕΒΕ Αθήνα 1994 (Σελίδα 255).

### 1.3 ΣΚΟΠΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ<sup>4</sup>

Μια λεπτομερής απαρίθμηση των σκοπών τους οποίους εξυπηρετεί η κατάρτιση του πρότυπου κόστους συμβάλει στην πληρέστερη κατανόηση της έννοιας και της σημασίας του πρότυπου κόστους. Γίνεται έτσι αντιληπτός ο ρόλος του πρότυπου κόστους στην σύγχρονη λογιστική θεωρία. Κατά τον καθηγητή T. Lang, το πρότυπο κόστος εξυπηρετεί τους εξής σκοπούς:

1. Υποβοηθάει την τυποποίηση της παραγωγής, των μεθόδων και την διαδικασία αυτής.
2. Συγκεντρώνει την προσοχή στις αποκλίσεις μεταξύ του πρότυπου κόστους και των πραγματικών εξόδων της παραγωγής.
3. Προβλέπει τα μέσα αναλύσεως των αποκλίσεων ανάλογα με την αιτία η οποία τα προκάλεσε.
4. Απλοποιεί την κοστολογική διαδικασία και κατά συνέπεια, μειώνει τις δαπάνες κοστολόγησης.
5. Εξασφαλίζει πληροφορίες μεγαλύτερης επικαιρότητας.
6. Προβλέπει κοινό μέτρο συγκρίσεως του κόστους εργασίας.
7. Συντελεί στον προσδιορισμό της κανονικής παραγωγικής ικανότητας των εγκαταστάσεων.
8. Εξασφαλίζει ενιαία βάση συγκρίσεως για όλα τα στοιχεία κόστους.
9. Συντελεί στον προσδιορισμό των αναλογιών και της κατεύθυνσης των τάσεων του κόστους.
10. Προσδιορίζεται ακριβέστερα το κόστος και απλουστεύεται η κοστολόγηση των αποθεμάτων κατά την απογραφή.
11. Διευκολύνει πρακτικά το τμήμα πωλήσεων με την παροχή στοιχείων κόστους για τον υπολογισμό των τιμών πώλησης

---

<sup>4</sup>Το Πρότυπον Κόστος -Ο προγραμματισμός της παραγωγής -Η λογιστική του πρότυπου κόστους -Ο έλεγχος της παραγωγικότητας της εκμεταλλεύσεως Παπαδημητρίου Αρ. Δημητρίου Εκδόσεις "ΠΑΠΑΖΗΣΗ" ΑΕΒΕ - Αθήνα 1958 (Σελίδα 111).

12.Εξασφαλίζει αντικειμενικούς σκοπούς για όλες τις υποδιαιρέσεις της επιχείρησης.

13.Γίνεται να προκαθοριστούν τα καθαρά κέρδη και να προσδιοριστούν οι αιτίες της αποκλίσεως από τα πραγματικά κέρδη.

14.Προάγει τον συντονισμό και τη συνεργασία στις προσπάθειες όλων των τμημάτων της επιχείρησης.

Η παραπάνω απαρίθμηση δεν αποτελεί παρά μια ανάλυση του βασικού σκοπού τον οποίο το πρότυπο κόστος εξυπηρετεί. Ο σκοπός αυτός δεν είναι παρά ο έλεγχος της αποδόσεως ή της παραγωγικότητας της εκμετάλλευσης.

## **1.4 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ<sup>5</sup>**

Το πρότυπο κόστος προκαθορίζεται και καθιερώνεται με βάση προκαθορισμένες συνθήκες παραγωγικής διαδικασίας και όγκου παραγωγής και έχει τα ακόλουθα αποτελέσματα:

- Χρησιμοποιείται ως μέτρο για τη σύγκριση του πραγματικού κόστους. Αποτέλεσμα της σύγκρισης, οι αποκλίσεις (διαφορές), όπου με έρευνα και ανάλυση αυτών ασκείται αποτελεσματικός έλεγχος στο κόστος. Όταν το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό, οι αποκλίσεις είναι ευνοϊκές και μη ευνοϊκές όταν το πραγματικό κόστος είναι μεγαλύτερο.

---

<sup>5</sup>Λογισμός του κόστους -Βιομηχανική Λογιστική -Πρωτοσυγγελίδα Ν. Σωτ. Εκδόσεις Ίδρυμα Ευγενίδου - Πειραιάς 1954 (Σελίδα 231)

- Συντελεί στη μείωση του κόστους με αποτέλεσμα την αύξηση της παραγωγικότητας. Η προτυποποίηση προϋποθέτει την επανεξέταση των εφαρμοζόμενων τεχνολογικών μεθόδων και διαδικασιών και την εφαρμογή βελτιωμένων, με τελικό αποτέλεσμα τη μείωση του κόστους των προϊόντων.
- Διευκολύνει την κατάρτιση του προϋπολογισμού.
- Πλήρης επίγνωση ευθυνών απ' την πλευρά των εργαζομένων. Γνωρίζουν τις υποχρεώσεις τους και παρακινούνται στο να αυξήσουν την απόδοσή τους.
- Αποτελεί βάση των αποφάσεων τιμολογήσεων των προϊόντων γιατί κάθε πρότυπο αντιπροσωπεύει το ακριβές κόστος. Έχουμε δηλαδή καθαρό κόστος.

## 1.5 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ο καθορισμός του πρότυπου κόστους απαιτεί συνδυασμό σκέψης και εμπειρίας όλων των ατόμων που είναι υπεύθυνοι για τις τιμές και τις ποσότητες των εισροών. Για να θέσουμε πρότυπα κόστους χρειάζεται να έχουμε εμπειρίες του παρελθόντος. Ο λογιστής βοηθάει πολύ σ' αυτήν την εργασία με την προετοιμασία δεδομένων, που αφορούν τα χαρακτηριστικά του κόστους κάθε δραστηριότητας των προηγούμενων ετών. Όμως, ένα πρότυπο για το μέλλον, πρέπει να είναι κάτι πολύ περισσότερο από μια προβολή του παρελθόντος<sup>6</sup>. Τα δεδομένα πρέπει να προσαρμόζονται και να τροποποιούνται βάσει των οικονομικών προτύπων και τεχνολογικών αλλαγών.

---

<sup>6</sup> Θεωρία Κόστους - Πάγγελος Κ. Γιάννης - Εκδόσεις "ΣΤΑΜΟΥΛΗ" - Αθήνα - Πειραιάς 1993 (Σελίδα 156)

Συχνά όμως, οι προηγούμενες εμπειρίες για ορισμένα κόστη μπορεί να παραμορφωθούν λόγω ελλείψεων. Μέχρι να διευκρινιστούν οι ελλείψεις, τα δεδομένα πρέπει να προσαρμόζονται κατάλληλα. Πρέπει να συνειδητοποιηθεί ότι το παρελθόν έχει αξία εφόσον βοηθάει στην πρόβλεψη του μέλλοντος. Έτσι, τα πρότυπα πρέπει να αντανακλούν τις επαρκείς μελλοντικές λειτουργίες και όχι τις μη επαρκείς λειτουργίες του παρελθόντος.

## 1.6 ΕΙΔΗ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το πρότυπο κόστος διακρίνεται σε:

### **I. Βασικό πρότυπο κόστος**

Τα βασικά πρότυπα είναι σταθερά και δεν μεταβάλλονται από έτος σε έτος. Η φιλοσοφία αυτών των προτύπων στηρίζεται στην τεχνική αποτελεσματικότητα της εκμετάλλευσης για μια σειρά ετών. Σύμφωνα με το βασικό πρότυπο κόστος, ως πρότυπο θεωρείται είτε το ιστορικό κόστος ενός έτους βάσης που διατηρείται σταθερό είτε ένα μείγμα από βασικά πρότυπα και πραγματικές τιμές ενός έτους βάσης, όπου το θεωρούμενο πρότυπο κόστος, χρησιμοποιείται σαν δείκτης για τον καθορισμό των τάσεων του κόστους χρονικά. Βέβαια, η έννοια αυτή του κόστους δε χρησιμοποιείται συχνά διότι προϋποθέτει ότι δεν υπάρχουν μεταβολές στην τεχνολογία και στις μεθόδους παραγωγής. Επισημαίνουμε επίσης, ότι στα βασικά πρότυπα ο υπολογισμός των αποκλίσεων αποβλέπει σε στατιστική πληροφόρηση και μόνο.

## **II. Ιδανικό πρότυπο κόστος**

Τα ιδανικά πρότυπα καθορίζονται με βάση ιδανικές συνθήκες αγοράς και παραγωγικής διαδικασίας προκειμένου να επιτευχθεί το χαμηλότερο δυνατό κόστος. Βασική δηλαδή επιδίωξη της οικονομικής μονάδας είναι η μονάδα του προϊόντος να παράγεται με όσο το δυνατό περιορισμένη ανάλωση πρώτων υλών, εργατικών και γενικών βιομηχανικών εξόδων στη χαμηλότερη δυνατή τιμή.

Για τον καθορισμό των ιδανικών προτύπων δεν λαμβάνονται υπόψη δυσμενή γεγονότα όπως η φύρα, οι κακοτεχνίες, οι διακοπές της παραγωγικής διαδικασίας λόγω απρόβλεπτων γεγονότων κτλ. Αξίζει να σημειωθεί ότι η καθιέρωση των ιδανικών προτύπων προκαλεί δυσμενή αντίδραση στην ψυχολογία των εργαζομένων και οδηγεί σε αρνητικά αποτελέσματα. Γι' αυτό τα ιδανικά πρότυπα δεν βρίσκουν σοβαρούς υποστηρικτές για την εφαρμογή τους<sup>7</sup>.

## **III. Τρέχον ή αναμενόμενο πρότυπο κόστος**

Όταν το πρότυπο κόστος στηρίζεται στις πραγματικές καταστάσεις, λαμβάνοντας δηλαδή υπόψη τις αδυναμίες της παραγωγικής διαδικασίας, τότε μιλάμε για τρέχον πρότυπο κόστος. Επιτρέπουν βλάβες μηχανών, περιόδους ξεκούρασης των εργαζομένων. Αποκλίσεις από τέτοια πρότυπα είναι πολύ χρήσιμες για τη Διοίκηση διότι αντιπροσωπεύουν διακυμάνσεις που ανταποκρίνονται σε φυσιολογικές επανεμφανιζόμενες ελλείψεις και προειδοποιούν τη Διοίκηση να εντείνει την προσοχή της ώστε να δώσει λύσεις.

---

<sup>7</sup>Θεωρία Κόστους -Πάγγελος Κ. Γιάννης -Εκδόσεις "ΣΤΑΜΟΥΛΗ" -Αθήνα -Πειραιάς 1993 (Σελίδα1

## **ΕΝΟΤΗΤΑ 2: ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟ** **ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ, ΤΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΑΙ ΤΟ ΚΑΝΟΝΙΚΟ** **ΚΟΣΤΟΣ.**

### **2.1 Η ΣΧΕΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Το γεγονός ότι τόσο το προϋπολογιστικό όσο και το πρότυπο κόστος αποτελούν προκαθορισμένο κόστος, επιφέρει μια σύγχυση ανάμεσα σ' αυτές τις δύο έννοιες. Τα δυο αυτά είδη κόστους, συγκλίνουν σε κοινό περιεχόμενο ανάλογα με την έκταση και την ποιότητα της μελέτης των στοιχείων από τα οποία απορρέουν. Παρά την κοινή προέλευση και το περιεχόμενο που μοιάζει, συναντάμε κάποιες ουσιώδεις διαφορές, οι οποίες φανερώνουν την ξεχωριστή έννοια για το καθένα.

- i. Το προϋπολογιστικό κόστος αποτελεί εκδήλωση προσπάθειας από την οποία επιδιώκεται να προσδιοριστεί το ποσό που θα ανέλθει το πραγματικό κόστος, ενώ το πρότυπο κόστος έχει σκοπό να καθιερώσει το ποσό που πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος.
- ii. Κατά την κατάρτιση του προϋπολογιστικού κόστους, κυριαρχεί το στοιχείο της πείρας του παρελθόντος, ενώ κατά την κατάρτιση του πρότυπου κόστους, τα δεδομένα του παρελθόντος λαμβάνονται υπ' όψιν αφού προηγουμένως υποστούν κριτική ανάλυση, η οποία θα εμφανίσει τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν και τα οποία δε θα ληφθούν υπ' όψιν κατά την κατάρτιση του πρότυπου κόστους.
- iii. Η απόκλιση του πραγματικού κόστους σε σχέση με το προϋπολογιστικό, χαρακτηρίζεται ως μη επαλήθευση του προϋπολογισμού, διότι, όταν καταρτίζεται προϋπολογιστικό κόστος, το πραγματικό στοιχείο είναι το πραγματικό κόστος. Αντίθετα, όταν καταρτίζεται το πρότυπο κόστος, αυτό αποτελεί το βασικό στοιχείο με το οποίο το πραγματικό κόστος συγκρίνεται -πάνω στο οποίο γίνονται οι μετρήσεις των



αποκλίσεων- οι οποίες εκφράζουν το κέρδος ή τη ζημία που προέκυψε στην επιχείρηση από τη διαφορά των πραγματικών εξόδων σε σχέση με τα πρότυπα.

iv. Κατ' επέκταση της παραπάνω διαφοράς, η απόκλιση του πραγματικού κόστους σε σχέση με το προϋπολογιστικό αποτελεί κόστος, ενώ η απόκλιση του πραγματικού από το πρότυπο αποτελεί αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία).

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι στον παρακάτω πίνακα δίνονται τα στοιχεία κόστους παραγωγής τσιμέντου της βιομηχανικής επιχείρησης ΤΙΤΑΝΑΣ Α.Ε.

<b>ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ</b>	<b>Α</b>	<b>Β</b>	<b>Γ</b>	<b>Δ</b>	<b>Ε</b>
	ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙ- ΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	Γ-Α	Β-Γ
<u>ΠΡΩΤΕΣ</u> <u>ΥΛΕΣ</u>					
Υλικό Χ	22.000	21.000	21.600	-400	-600
Υλικό Ψ	12.000	11.500	12.500	+500	-1000
<u>ΑΜΕΣΑ</u> <u>ΕΡΓΑΤΙΚΑ</u>					
Κατεργασία No 1	8.400	8.000	8.600	+200	-600
Κατεργασία No 2	11.200	11.400	11.000	-200	+400
<u>ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟ-</u> <u>ΜΗΧΑΝΙΚΑ</u> <u>ΕΞΟΔΑ</u>	17.000	18.200	18.800	+1800	-600
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>70.600</b>	<b>70.100</b>	<b>72.500</b>	<b>+1900</b>	<b>-2400</b>

Παρατηρούμε ότι η απόκλιση των 1.900€ (σύνολο στήλης Δ) προέκυψε ως διαφορά μεταξύ του πραγματικού και του προϋπολογιστικού κόστους που βρίσκεται ενσωματωμένη στο κόστος παραγωγής το οποίο λογιστικώς διαμορφώνεται σύμφωνα με τις πραγματικές δαπάνες, ενώ η διαφορά ανάμεσα στο πρότυπο και το πραγματικό κόστος σημειώνεται στους λογαριασμούς των αποκλίσεων, οι οποίοι είναι αποτελεσματικοί.

ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ	ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ Γ.Β.Ε.
600	600   400	600
1.000		

v. Ο λογιστικός προσδιορισμός των αποκλίσεων του πραγματικού κόστους από το πρότυπο αποτελεί συστατικό στοιχείο της έννοιας του πρότυπου κόστους. Ο προσδιορισμός των αποκλίσεων του προϋπολογιστικού κόστους από το πραγματικό δε γίνεται κατά κανόνα λογιστικά. Το προϋπολογιστικό κόστος, στην πράξη συγκρίνεται εξωλογιστικά με το πραγματικό.

vi. Δεν υπάρχει λογιστική πρότυπου κόστους χωρίς κριτική ανάλυση των γεγονότων, τα οποία μεσολάβησαν στη μη επαλήθευση του προηγούμενου προϋπολογισμού, ενώ δεν είναι απαραίτητο για το προϋπολογιστικό κόστος.

vii. Το προϋπολογιστικό κόστος αποτελεί υπολογιστική προσπάθεια με διάφορους κατά περιπτώσεις βαθμούς ατέλειας με σκοπό προκαθορισμένου του ιστορικού κόστους, ενώ το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα μέσο ολόκληρου μηχανισμού οργάνωσης του οποίου σκοπός είναι η επιβολή και παρακολούθηση της τήρησης των ορθολογικών αρχών λειτουργίας της εκμετάλλευσης που έχουν επιβληθεί<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευση-Βιομηχανική Λογιστική & Λογιστική Κόστους-Καρδακάρη Κ. Εκδόσεις “ΕΛΛΗΝ” 1996 (Σελίδα 284).

## 2.2 Η ΣΧΕΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.

Το πρότυπο κόστος, το οποίο προκύπτει από τον υπολογισμό των δαπανών που απαιτούνται για την πραγματοποίηση της παραγωγής ή της διάθεσης, διαφέρει από το πραγματικό κόστος, αφενός μεν στο ότι είναι προκαθορισμένο ενώ το πραγματικό είναι απολογιστικό, αφετέρου δε κατά το ύψος των εξόδων που περιλαμβάνει το καθένα. Το πρότυπο και το πραγματικό κόστος συνδέονται με τον τύπο:

$$\text{ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ} \pm \text{ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ} = \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ}$$

Η ορθολογιστική κατάρτιση του πρότυπου κόστους μπορεί να δημιουργήσει την εντύπωση ότι αυτό είναι ορθότερο από το πραγματικό κόστος. Μια τέτοια άποψη όμως, δεν ευσταθεί διότι οι έννοιες του πραγματικού και του πρότυπου κόστους είναι αυτοτελείς και δεν μπορεί να υποκαταστήσει η μία την άλλη. Κάποιες φορές είναι χρησιμότερο το πρότυπο κόστος, κάποιες άλλες το πραγματικό και κάποιες άλλες το αποτέλεσμα της σύγκρισης των δύο. Πάντως, όταν μιλάμε για κόστος παραγωγής, εννοούμε το ιστορικό κόστος το οποίο σχηματίζεται από τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την παραγωγή του αγαθού ή της υπηρεσίας.

## 2.3 Η ΣΧΕΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ο όρος κανονικό κόστος εκπροσωπεί το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται προκειμένου να πραγματοποιηθεί η παραγωγή σε κανονικές συνθήκες που ορίζει η εκμετάλλευση. Το κανονικό κόστος στηρίζεται πάνω στην εκτίμηση του ύψους των δαπανών της παραγωγής που θα πραγματοποιηθεί με ομαλές συνθήκες. Η έννοια του κανονικού κόστους μπορεί να χαρακτηριστεί ως ρευστή, ακριβώς διότι:

- i. Καταρτίζεται κατ' εκτίμηση χωρίς να υπολογίζει τυχόν σφάλματα που μπορεί να προκύψουν.
- ii. Η εκτίμηση αφορά μελλοντικά γεγονότα, με αποτέλεσμα η σχετική κρίση να γίνεται δυσκολότερη.
- iii. Πρέπει να προηγηθεί προεκτίμηση των συνθηκών εκμετάλλευσης οι οποίες καθορίζονται ως ομαλές από την εκτίμηση του κόστους.
- iv. Η προεκτίμηση του κόστους είναι σαφώς δυσκολότερη στον τομέα της πρόγνωσης των τιμών των διαφόρων στοιχείων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή.

Όλες οι παραπάνω προεκτιμήσεις, εκτιμήσεις και σχετικότητες όταν δε λειτουργεί σύστημα πρότυπου κόστους είναι επικίνδυνα διότι περιέχουν δόση εικασιών και αυθαιρεσιών, που κλονίζουν την αξιοπιστία των ενδείξεων του κανονικού κόστους. Τα στοιχεία του κανονικού κόστους που συγκεντρώνονται, αποτελούν το σκελετό πάνω στον οποίο θα γίνει ο υπολογισμός του πρότυπου κόστους. Αυτό όμως δεν έχει την έννοια ότι γίνονται αποδεκτά χωρίς άλλη έρευνα, διότι μια τέτοια άποψη θα ήταν ισχυρή με τις εξής απaráβατες προϋποθέσεις:

- Ότι οι παραγωγικές συνθήκες εκμετάλλευσης (εξοπλισμός, μέθοδοι παραγωγής, μέθοδοι διοίκησης) προβλέπεται να παραμείνουν απόλυτα αμετάβλητες.
- Ότι οι τιμές προβλέπεται να εξελιχθούν σύμφωνα με τις ενδείξεις του μέσου όρου του παρελθόντος.

- Ότι καμία βελτίωση ή γενικά μεταβολή στην εκμετάλλευση μπορεί να πάρει μέρος, επειδή δεν υπάρχουν σχετικά περιθώρια.

Ακόμα κι αν συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις είναι αδύνατο ή σχεδόν αδύνατο διότι:

- Η πρώτη προϋπόθεση είναι αντίθετη προς τις βασικές αρχές της εξέλιξης, σύμφωνα με τις οποίες τα πάντα μεταβάλλονται στο χρόνο και ιδιαίτερα η εξέλιξη στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, που είναι εντονότατη λόγω του ανταγωνισμού, ο οποίος τις υποχρεώνει σε διαρκή ανανέωση του εξοπλισμού τους και -γενικά- βελτίωση των μεθόδων δράσεως.
- Η δεύτερη προϋπόθεση είναι αντίθετη προς την αρχή της κυκλικής διακύμανσης των τιμών, διότι είναι μεν βέβαιο ότι οι μελλοντικές τιμές συνδέονται με τις τιμές του παρελθόντος όχι όμως αναλογικά με ευθεία γραμμή. Πράγματι, κατά κανόνα, η μείωση προκαλεί την αύξηση και αντίθετα (δηλαδή σχέση αντιστρόφως ανάλογη).
- Η τρίτη προϋπόθεση καταργεί της ελαστικότητα των δυνατοτήτων της ανθρώπινης πράξης και δημιουργεί την αβάσιμη πεποίθηση ότι τα πάντα μέσα στην εκμετάλλευση λειτουργούν μηχανικά και μάλιστα με μηχανές που έχουν αυστηρά ορισμένη απόδοση, η οποία δε διακυμαίνεται ποτέ.

Επομένως παρουσιάζεται η εναρμόνιση των απολογιστικών δεδομένων προς τις συνθήκες του μέλλοντος σαν ουσιώδης προϋπόθεση της εκτίμησης του κανονικού κόστους, διότι η έννοια του αποτελείται από το ποσό των δαπανών οι οποίες χρειάζονται για την ολοκλήρωση της παραγωγής.

Η εκτίμηση αυτή, με δύο τρόπους μπορεί να πραγματοποιηθεί σε βιομηχανική επιχείρηση στην οποία μέχρι του χρόνου της κατάρτισης των σχετικών υπολογισμών δεν εφαρμοζόταν η λογιστική και γενικά η οργάνωση με βάση τις αρχές του πρότυπου κόστους:

- Σαν προϋπολογισμός που μελλοντικά θα σχηματίσει κόστους, οπότε ισχύουν εκείνα που ισχύουν και για το προϋπολογιστικό κόστος.
  
- Σαν προσδιορισμός του πρότυπου κόστους.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

# **ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

## **ΕΝΟΤΗΤΑ 1: ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟ- ΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.**

Το κύριο χαρακτηριστικό του πρότυπου κόστους είναι η ένδειξη του ποσού στο οποίο πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος. Τα δεδομένα που απαιτούνται για την κατάρτιση του πρότυπου κόστους πρέπει να είναι απόλυτα προσδιορισμένα. Τα δεδομένα που χρειαζόμαστε είναι οι απαντήσεις από τα ακόλουθα ερωτήματα:

- i. Τι θα παράγουμε.
- ii. Πώς θα γίνει η χρονική κατανομή της παραγωγής,
- iii. Πώς θα γίνει η παραγωγή.
- iv. Ποιες ποσοτικές αναλώσεις είναι αναγκαίες για την παραγωγή,
- v. Ποιες χρηματικές δαπάνες απαιτούνται για την συγκεκριμένη παραγωγή.

Στα παραπάνω ερωτήματα ο προγραμματισμός της παραγωγής και των πωλήσεων θα δώσει απαντήσεις. Το πρόγραμμα της παραγωγής εξαρτάται από την πληρότητα του προγράμματος πωλήσεων καθώς και από την ύπαρξη στοιχείων που αναφέρονται στις ποσοτικές αναλώσεις και δαπάνες της παραγωγής. Το πρόγραμμα της παραγωγής περιλαμβάνει:

- i. Τον ποσοτικό προσδιορισμό και τη χρονική κατανομή της παραγωγής.
- ii. Το πρόγραμμα δαπανών παραγωγής.
- iii. Το πρόγραμμα χρησιμοποίησης των εγκαταστάσεων.



Τα πρότυπα έξοδα που περιλαμβάνονται στο κόστος του προϊόντος είναι οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία είναι αναλογικά στοιχεία κόστος, ενώ τα Γ.Β.Ε. περιλαμβάνουν σταθερές και ημιμεταβλητές δαπάνες.

Τα ποσοτικά πρότυπα και η επιβάρυνση με Γ.Β.Ε. γίνεται κατά παραγωγικό τμήμα και κατεργασία έτσι ώστε το ολικό πρότυπο κόστος να προκύπτει σαν άθροισμα των επιμέρους κατεργασιών.

Για την κατάρτιση ενός πρότυπου κοστολογίου, απαιτείται να είναι γνωστά:

- i. Τα ποσοτικά πρότυπα (πρότυπη ανάλωση και πρότυπες ώρες για το παραγόμενο προϊόν).
- ii. Οι πρότυπες τιμές (η πρότυπη τιμή αγοράς πρότυπης ύλης και το πρότυπο ημερομίσθιο).
- iii. Η επιβάρυνση του κόστους με Γ.Β.Ε.

## **1.1 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Η διαδικασία κατάρτισης του πρότυπου κόστους απαιτεί τον ποσοτικό προσδιορισμό των στοιχείων που συμμετέχουν στην παραγωγική διαδικασία. Καθίστανται λοιπόν απαραίτητα:

- i. Ο ποσοτικός προσδιορισμός και η ποιοτική προδιαγραφή των απαιτούμενων πρώτων υλών για την παραγωγή.
- ii. Ο ποσοτικός προσδιορισμός της άμεσης και έμμεσης εργασίας. Ο υπολογισμός δηλαδή, του αριθμού των ωρών εργασίας και της ειδικότητας των εργαζομένων.
- iii. Ο προσδιορισμός του χρόνου λειτουργίας των εγκαταστάσεων που απαιτείται για την επίτευξη της παραγωγής.

Ο καθορισμός της απόδοσης των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και του μηχανολογικού εξοπλισμού επηρεάζεται από δύο παράγοντες:

- i. Από τις θεωρητικές πρότυπες αποδόσεις
- ii. Από τις αποδόσεις που έχουν πραγματοποιηθεί στο παρελθόν.

Στην πράξη, τα πρότυπα απόδοσης καθορίζονται μεταξύ θεωρητικών και πραγματοποιηθέντων στο μέλλον<sup>9</sup>. Για κάθε ένα από τα φυσικά πρότυπα παρατηρούνται τα εξής:

---

<sup>9</sup>Θεωρία Κόστους -Πάγγελος Κ. Γιάννης -Εκδόσεις "ΣΤΑΜΟΥΛΗ" -Αθήνα -Πειραιάς 1993 (Σελίδα 157).

➤ Ποσοτικά πρότυπα πρώτων υλών<sup>10</sup>

Πρώτο βήμα είναι ο ακριβής προσδιορισμός του είδους των πρώτων υλών που θα χρησιμοποιηθούν και να τυποποιηθεί καθένα απ' αυτά. Όσο αφορά στον προσδιορισμό του είδους των πρώτων υλών θα πρέπει να γίνει μια έρευνα αγοράς προκειμένου να εξασφαλιστεί η χαμηλότερη οικονομική πρώτη ύλη στην καλύτερη ποιότητα και με το μεγαλύτερο βαθμό απόδοσης. Τυποποίηση των πρώτων υλών σημαίνει κατάταξη τους ανάλογα με την ποιοτική προδιαγραφή και τα χαρακτηριστικά τους (διαστάσεις, πάχος κτλ.). Οι αποδόσεις των πρώτων υλών καθορίζονται με βάση τα δεδομένα της πείρας και τις εκτιμήσεις.

➤ Ποσοτικά πρότυπα άμεσης εργασίας

Προκειμένου να καθοριστούν τα ποσοτικά πρότυπα άμεσης εργασίας, αρκεί:

- i. Να καταρτιστεί η κλίμακα κατεργασιών για κάθε θέση εργασίας προκειμένου να παραχθεί το προϊόν
- ii. Να καθοριστεί με ακρίβεια το έργο που εκτελείται για κάθε θέση εργασίας.
- iii. Να καθοριστεί με ακρίβεια ο τρόπος με τον οποίο θα γίνει για κάθε θέση εργασίας, η κατεργασία έργου.

---

<sup>10</sup>Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευση -Βιομηχανική Λογιστική & Λογιστική Κόστους -Καρδακάρη Κ. Εκδόσεις "ΕΛΛΗΝ" 1996 (Σελίδα 296)

iv. Να μετρηθεί η διεξαγωγή για κάθε εργασία σε απλές και τυποποιημένες κινήσεις, προκειμένου να διευκρινιστούν οι ευθύνες και τα καθήκοντα των εργαζομένων.

Μετά τους παραπάνω προσδιορισμούς, προκύπτει η θεωρητική απόδοση της εργασίας για κάθε θέση. Αν δηλαδή, μια μηχανή μπορεί για κάθε 8 ώρες να κατασκευάσει 100 τεμάχια και εξυπηρετείται με 5 εργάτες, η θεωρητική απόδοση της εργασίας θα είναι  $5 \times 8 = 40$  ώρες για 100 τεμάχια ή 0,40 της ώρας για κάθε τεμάχιο. Η θεωρητική απόδοση θα υποστεί σίγουρα μειώσεις από:

- 1) Τις απώλειες, εξαιτίας της σπατάλης χρόνου για την προπαρασκευή της εργασίας.
- 2) Τις απώλειες χρόνου για επισκευές και καθιέρωση διαλειμμάτων και διακοπών.
- 3) Τις απρόβλεπτες απώλειες ή ατέλειες της οργάνωσης, οι οποίες μπορεί να οφείλονται στην αναμονή για υλικά, σε απρόβλεπτες βλάβες, σε διακοπές από τις μετακινήσεις των εργατών καθώς και σε τυχαία γεγονότα.

➤ Πρότυπος χρόνος λειτουργίας εξοπλισμού

Το πρόγραμμα εξοπλισμού καταρτίζεται βάσει παραγωγής και είναι άμεσα συνδεδεμένο με το πρόγραμμα εργασίας. Με το πρόγραμμα εξοπλισμού προσδιορίζεται ο συνολικός και ο ωφέλιμος χρόνος λειτουργίας για κάθε εγκατάσταση.

Ο προσδιορισμός του χρόνου απασχόλησης για κάθε μηχανήμα είναι πολύτιμο στοιχείο για την ορθολογική επιβάρυνση των γενικών εξόδων εκμετάλλευσης σε κάθε κατεργασία, διότι πολλά από αυτά (ατμός, ηλεκτρικό ρεύμα) είναι ανάλογα με την ένταση χρησιμοποίησης των μηχανημάτων.

Μετά την κατάρτιση των ποσοτικών προτύπων των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας ακολουθεί ο καθορισμός των πρότυπων τιμών κι έτσι ολοκληρώνεται ο προσδιορισμός του πρότυπου κόστους του προϊόντος.

## **1.2 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΤΙΜΩΝ**

Η πρότυπη αποτελεί ένα ιδιαίτερο είδος τιμής, το οποίο εκφράζει το ποσό που προβλέπεται ότι θα στοιχίσουν τα υλικά που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν. Δεν πρέπει να συγχέεται με την τιμή κτήσης, διότι κατά το χρόνο υπολογισμού δεν έχουν πραγματοποιηθεί οι αγορές των υλικών που απαιτούνται για την παραγωγή. Η τιμή κτήσης θα ταυτίζεται με την πρότυπη, μονάχα στην περίπτωση που τα υλικά έχουν εξασφαλιστεί κατά το χρόνο κατάρτισης του πρότυπου κοστολογίου.

Σκόπιμο είναι να διευκρινιστεί ότι η πρότυπη τιμή δεν αποτελεί τιμή αντικατάστασης. Αυτό συμβαίνει διότι η τιμή αντικατάστασης καθορίζεται στο χρόνο ανάλωσης ή διάθεσης του προϊόντος, ενώ η πρότυπη τιμή καθορίζεται στην αρχή της περιόδου. Επίσης, δεν αποτελεί ούτε τιμή χρησιμοποίησης, διότι αυτή συνδέεται με την αξία του προϊόντος.

Όσον αφορά στα άμεσα υλικά, η πρότυπη τιμή θα εξαρτηθεί από διάφορους παράγοντες. Μία περίπτωση είναι όταν υπάρχουν αποθέματα ή συμβόλαια αγοράς, όπου ο καθορισμός της πρότυπης τιμής εξαρτάται από την εφαρμοσμένη μέθοδο αποτίμησης. Στην περίπτωση που η επιχείρηση ασχολείται με γεωργικά προϊόντα ή μεταλλεύματα, εξαρτάται από τις προβλέψεις της σοδιάς ή της πολιτικής εξέλιξης αντίστοιχα.

Όσον αφορά στην πρότυπη τιμή ημερομισθίου, αυτή θα εξαρτηθεί από το αν η αμοιβή καταβάλλεται κατά τεμάχιο, κατά ημερομίσθιο ή ωρομίσθιο ή κατά ημερομίσθιο ή ωρομίσθιο σε συνδυασμό με διάφορα δώρα υπέρ αποδόσεως.

## **1.3 ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ**

### **1.3.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ<sup>11</sup>.**

Με τον όρο Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, στη λογιστική του πρότυπου κόστους, νοούνται όλες οι παραγωγικές δαπάνες -εκτός από τις δαπάνες των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας.

Σύμφωνα με τις αρχές του πρότυπου κόστους τα Γ.Β.Ε. υπάγονται στις έμμεσες δαπάνες της παραγωγής, ενώ τα άμεσα ημερομίσθια και οι πρώτες ύλες αποτελούν τις άμεσες δαπάνες παραγωγής. Τα Γ.Β.Ε. περιλαμβάνουν:

➤ Δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά τη διαδικασία της παραγωγής σε συγκεκριμένο τμήμα όπως για παράδειγμα:

1. Οι αμοιβές του ανώτερου τεχνικού προσωπικού.
2. Οι αμοιβές των επιστατών.
3. Οι αμοιβές του διοικητικού προσωπικού του τμήματος.
4. Οι δαπάνες συντήρησης του τμήματος.
5. Η αξία των βοηθητικών υλών.
6. Η αξία των εργαλείων που φθείρονται.
7. Η αξία του νερού, του ηλεκτρικού ρεύματος και του φωταερίου που καταναλώνονται.
8. Έμμεσα εργατικά.

➤ Δαπάνες από βοηθητικές υπηρεσίες, όπως:

1. Ατμός.
2. Ηλεκτρικό ρεύμα ιδιοπαραγόμενο.
3. Νερό.

---

<sup>11</sup> Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευση -Βιομηχανική Λογιστική & Λογιστική Κόστους - Καρδακάρη Κ. Εκδόσεις "ΕΛΛΗΝ" 1996 (Σελίδα 299).

4. Κόστος εσωτερικών μεταφορών.
5. Κόστος βοηθητικών υπηρεσιών, όπως χημείου.

➤ Γενικές δαπάνες που βαρύνουν με αναλογία την παραγωγή, όπως:

1. Αποσβέσεις.
2. Τόκοι.
3. Φόροι.
4. Έξοδα Γενικής Διοίκησης.

Η διάκριση αυτή των Γ.Β.Ε. είναι χρήσιμη για τον έλεγχο τους. Οι δύο πρώτες κατηγορίες εντάσσονται στις ελέγξιμες δαπάνες, οι οποίες ουσιαστικά και άμεσα εξυπηρετούν την παραγωγή και την ευθύνη τους έχει το τμήμα. Η τρίτη κατηγορία εντάσσεται στις μη ελέγξιμες δαπάνες, όπου την ευθύνη φέρει η Διοίκηση.

### **1.3.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΗΜΙΜΕΤΑΒΛΗΤΟΥ ΣΤΑ ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ.**

Σταθερές δαπάνες χαρακτηρίζονται εκείνες που το ύψος τους δεν μεταβάλλεται σύμφωνα με την αυξομείωση του βαθμού απασχόλησης, αλλά παραμένει σταθερό. Αντίθετα, μεταβλητές είναι οι δαπάνες που το ύψος τους μεταβάλλεται κάθε φορά ανάλογα με την αυξομείωση του βαθμού απασχόλησης.

Με κριτήριο το ρυθμό της αυξομείωσης τους, σε σχέση προς το βαθμό απασχόλησης, οι μεταβλητές δαπάνες διακρίνονται σε:

- i. Αναλογικές, των οποίων ο ρυθμός μεταβολής είναι αντίστοιχος του ρυθμού της παραγωγικής έντασης.
- ii. Αύξουσες, οι οποίες αυξάνουν κατά λόγο μεγαλύτερο από εκείνον που αυξάνει η παραγωγή.

- iii. Φθίνουσες, οι οποίες αυξάνουν κατά λόγο μικρότερο από εκείνον που αυξάνει η παραγωγή.
- iv. Κλιμακωτές, οι οποίες αυξάνουν κατά κλιμάκια αύξησης της παραγωγής και οι οποίες όμως παραμένουν σταθερές μέσα σε κάθε κλιμάκιο.
- v. Παλινδρομικές, οι οποίες έχουν μεταβαλλόμενο ρυθμό στα διάφορα κλιμάκια της παραγωγής.

Εξετάζοντας τα Γ.Β.Ε. σαν σύνολο από την πλευρά της μεταβλητότητας, παρατηρούμε ότι κατά την αυξομείωση του βαθμού απασχόλησης θα υπάρξει μεταβολή στο ύψος τους, η οποία δε θα είναι ανάλογη. Έτσι, αν πάρουμε σαν βάση ένα χαμηλό βαθμό απασχόλησης και μελετηθεί η διαμόρφωση του ύψους των Γ.Β.Ε. και πέρα από τον μέχρι μεγαλύτερο δυνατό βαθμό, θα διαπιστωθεί ότι δημιουργείται μια προοδευτική αύξηση, η οποία δεν είναι κατά κανόνα η ίδια με την αντίστοιχη αύξηση της παραγωγής. Αυτό συμβαίνει διότι τα σταθερά έξοδα που περιλαμβάνονται στα Γ.Β.Ε. δε θα αυξηθούν, τα αναλογικά θα αυξηθούν συμμετρικά, τα δε υπόλοιπα -τα οποία αποτελούνται από σταθερά και μεταβλητά- θα υποστούν μια αύξηση μόνο του μεταβλητού μέρους αυτών.

Συμπεραίνουμε λοιπόν, ότι τα Γ.Β.Ε. στο σύνολο τους συνιστούν σύνθετη δαπάνη, η οποία αποτελείται από σταθερές και μεταβλητές δαπάνες. Οι σύνθετες αυτές δαπάνες ονομάζονται ημιμεταβλητές και βαρύνουν το κόστος για κάθε μονάδα προϊόντος (όπως και οι σταθερές) με βάση τον τύπο:



ΥΨΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

---

ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Τα Γ.Β.Ε. θα μεριστούν στο κόστος για κάθε μονάδα προϊόντος, τα οποία αποτελούν μεταβλητή δαπάνη με βάση τον τύπο:

Γ.Β.Ε.

---

ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Αντιθέτως, στη λογιστική του πρότυπου κόστους οι πρώτες ύλες και τα άμεσα εργατικά θεωρούνται ως αναλογικές δαπάνες.

Την εφαρμογή των παραπάνω, μπορούμε να δούμε με το ακόλουθο παράδειγμα. Έστω ότι σε μια επιχείρηση τα στοιχεία για τα Γ.Β.Ε. είναι αυτά που φαίνονται στον πίνακα. Το κόστος για κάθε μονάδα προϊόντος σε πρώτες ύλες και άμεση εργασία είναι 0,90€.

<b>ΒΑΘΜΟΣ ΑΠΑ- ΣΧΟΛΗΣΗΣ %</b>	<b>ΠΟΣΟ Γ.Β.Ε.</b>	<b>ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑ- ΓΩΓΗΣ ΜΟΝΑΔΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ</b>	<b>ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ ΚΑΤΑ ΜΟ- ΝΑΔΑ</b>	<b>ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΑ ΜΟΝΑΔΑ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ</b>
50	30.000	100.000	0,30	1,20
75	33.500	150.000	0,22	1,12
90	36.000	200.000	0,18	1,08
100	37.850	210.000	0,19	1,09
120	68.000	215.000	0,32	1,22

Σύμφωνα με την ανάλυση των παραπάνω δεδομένων, το κόστος για κάθε μονάδα προϊόντος θα παρουσιάσει διαφορά ίση με τη διαφορά επιβάρυνσης από τα Γ.Β.Ε.

### **1.3.3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΥ ΜΕΡΟΥΣ ΤΩΝ Γ.Β.Ε.**

Από την πλευρά κοστολόγησης των Γ.Β.Ε., σκόπιμη είναι η εκκαθάριση των σταθερών δαπανών που περιλαμβάνονται στα Γ.Β.Ε., καθώς και η διευκρίνιση των μεταβλητών δαπανών στους διάφορους βαθμούς απασχόλησης.

- i. Προκειμένου να γίνει κατανοητή η διαστολή μεταξύ σταθερών και μεταβλητών δαπανών έχει ιδιαίτερη σημασία, να δοθούν οι ακόλουθες παρατηρήσεις.
  - Η σύγχρονη βιομηχανική επιχείρηση που παράγει για την αγορά, αντιμετωπίζει διακυμάνσεις στην απορροφητικότητα των προϊόντων της, οπότε αυξομειώνεται η παραγωγική της ένταση διότι η επιχείρηση προσαρμόζεται στο επίπεδο των δυνατοτήτων των πωλήσεων.
- ii. Αν προς στιγμή η απορροφητικότητα της αγοράς μηδενιστεί, η επιχείρηση αντιμετωπίζει προσωρινή διακοπή της παραγωγής, οπότε είναι υποχρεωμένη:
  - Να συνεχίσει να πραγματοποιεί ορισμένες δαπάνες κεφαλαιουχικού χαρακτήρα οι οποίες προκύπτουν από την ίδια την ύπαρξη της επιχείρησης (τόκοι οφειλόμενων δανείων, ασφάλιστρα εγκαταστάσεων και αποθεμάτων, αποσβέσεις εγκαταστάσεων που καλύπτουν τη χρονική φθορά και την απαξίωση, πάγιοι φόροι) κι όχι από την παραγωγική διαδικασία.
  - Να εξακολουθεί να διατηρεί την οργάνωση της σε τέτοιο σημείο, ώστε να είναι ικανή να αρχίσει ξανά την παραγωγική της δραστηριότητα με την πρώτη ευκαιρία. Αυτό θα μπορεί να γίνει όταν υπάρχουν τα στελέχη της επιχείρησης και όταν γίνει συντήρηση του εξοπλισμού ώστε να μην προκύψουν προβλήματα κατά την επαναλειτουργία των εγκαταστάσεων. Οι δαπάνες εδώ έχουν να κάνουν με την αμοιβή των διοικητικών και τεχνικών, κυρίως στελεχών, με τα έξοδα συντήρησης των εγκαταστάσεων.

Καταλαβαίνουμε λοιπόν, ότι σε δεδομένο βαθμό απασχόλησης, το σύνολο των Γ.Β.Ε. περιλαμβάνει:

- Ένα ποσό των δαπανών που προκαλείται από την ύπαρξη της επιχείρησης και το οποίο πραγματοποιεί η επιχείρηση έστω κι αν προσωρινά δεν παράγει (σταθερές δαπάνες) και
- Το υπόλοιπο ποσό προκαλείται από την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης (μεταβλητές δαπάνες).

Αυτό που προκύπτει είναι ότι τα Γ.Β.Ε. περιέχουν ημιμεταβλητές δαπάνες με την έννοια ότι ένα ποσό από αυτές είναι σταθερό -ανεξάρτητα από τον όγκο της παραγωγής- και ένα μεταβλητό, που προκαλείται από τον όγκο της παραγωγής.

### **1.3.4 ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΒΑΘΜΟΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ**

Η διαμόρφωση του κόστους από την άποψη των σταθερών δαπανών που περιλαμβάνονται στα Γ.Β.Ε. θα επηρεαστεί από το βαθμό απασχόλησης. Γι' αυτό το λόγο πρέπει:

- i. Να καθοριστεί η ανώτατη παραγωγική δυναμικότητα της εκμετάλλευσης.

Το maximum λοιπόν της παραγωγικής ικανότητας της εκμετάλλευσης προκύπτει από την παραγωγή που μπορεί να παραχθεί με αδιάκοπη και τεχνικά απρόσκοπτη λειτουργία των εγκαταστάσεων της επιχείρησης. Επομένως, από το συνολικό χρόνο της περιόδου θα αφαιρεθούν:

- Οι αργίες, κατά τις οποίες σταματάει η παραγωγή, αν αυτό επιτρέπεται τεχνικά.
- Ο απαραίτητος χρόνος για τις περιοδικές συντηρήσεις.

Το υπόλοιπο αποτελεί το συνολικό χρόνο λειτουργίας του εξοπλισμού και η σύνδεση αφενός της πρακτικής ικανότητας παραγωγής των εγκαταστάσεων και αφετέρου του ωφέλιμου χρόνου λειτουργίας τους, μετά από εκτίμηση του παρελθόντος, καθορίζει τη μέγιστη παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης.

- ii. Να καθοριστεί το κριτήριο που θα χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του βαθμού παραγωγικής έντασης ή απασχόλησης.

Ένα ικανοποιητικό κριτήριο αποτελούν οι μονάδες των προϊόντων που παράγονται. Αν π.χ. η μέγιστη παραγωγική ικανότητα είναι 100.000 μονάδες και η παραγωγή της εκμετάλλευσης έχει προγραμματιστεί στις 50.000 μονάδες προκύπτει ο βαθμός απασχόλησης 50%.

Βέβαια, το κριτήριο του όγκου της παραγωγής και της ποσότητας των πρώτων υλών που βιομηχανοποιούνται και του συνολικού αριθμού των ωρομίσθιων ή ημερομίσθιων, μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε περίπτωση παραγωγής ενός προϊόντος.

Αντίθετα, όταν χρησιμοποιούνται οι ίδιες εγκαταστάσεις για την παραγωγή περισσότερων ειδών, λόγω της ανομοιομορφίας που δημιουργείται, ο όγκος της παραγωγής και τα κριτήρια που συνδέονται με αυτόν δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία προσδιορισμού του βαθμού παραγωγικής έντασης διότι η άθροιση τους σε ενιαίο σύνολο -το οποίο θα αποτελέσει διαιρέτη των Γ.Β.Ε.- όπως είναι φυσικό αποκλείεται. Ο αριθμός των άμεσων ημερομισθίων ή ωρομισθίων αποτελεί το καλύτερο κριτήριο. Χρησιμοποιείται στη λογιστική του πρότυπου κόστους, διότι το κριτήριο της άμεσης εργασίας:

1. Βρίσκεται σε ευθεία σχέση με την ένταση λειτουργίας του εξοπλισμού ενώ αυτό δε συμβαίνει με την ποσότητα της παραγωγής ή των πρώτων υλών που βιομηχανοποιούνται.
2. Εφαρμόζεται με την ίδια επιτυχία σε ομοιόμορφη ή ανομοιόμορφη παραγωγή.
3. Ακυρώνει ορισμένες δυσχέρειες οι οποίες προκύπτουν από τη χρησιμοποίηση άλλων ποσοτικών κριτηρίων, όπως π.χ. του ρεύματος, του χρόνου λειτουργίας του εξοπλισμού.

Με κριτήριο το βαθμό απασχόλησης και τον αριθμό των ωρών άμεσης εργασίας, η απόδοση του βαθμού απασχόλησης σε εκατοστιαία αναλογία προκύπτει από τη σχέση:

### ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΩΡΩΝ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

### ΑΝΩΤΑΤΟΣ ΔΥΝΑΤΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΩΡΩΝ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

- iii. Σε ποιο βαθμό απασχόλησης οι σταθερές δαπάνες βαρύνουν το κόστος παραγωγής στο ακέραιο. Σχετικά με το θέμα, πρέπει να παρατηρήσουμε:
  1. Ο βαθμός παραγωγικής έντασης -κατά τον οποίο το κόστος απορροφά όλες τις σταθερές δαπάνες- είναι ο κανονικός. Σαν κανονικός βαθμός παραγωγικής έντασης θεωρείται εκείνος που πρέπει να ακολουθήσει η επιχείρηση για να παράγει ότι κατά μέσο όρο μπορεί να πουλήσει.
  2. Ο προσδιορισμός του κανονικού βαθμού απασχόλησης -όπως προκύπτει από το

παρελθόν- δεν είναι ικανοποιητικός, διότι η υπάρχουσα ή προϋπάρχουσα ανάπτυξη της επιχείρησης και η μεταβολή των μεθόδων παραγωγής και του εξοπλισμού καθώς και οι διακυμάνσεις των συνθηκών της αγοράς κάνουν αμφίβολη την αξία των στοιχείων του παρελθόντος σαν βάση προσδιορισμού της κανονικότητας.

3. Ο κανονικός βαθμός έντασης της παραγωγής, δίνει τη θέση του στον πρότυπο βαθμό απασχόλησης, όπου αντιστοιχεί στην προβλεπόμενη παραγωγική ένταση, όπως προκύπτει από το ποσοτικό πρόγραμμα της παραγωγής.
4. Με σκοπό τη μέτρηση των διακυμάνσεων λόγω όγκου παραγωγής μπορεί να προσδιοριστεί ο πρότυπος βαθμός απασχόλησης με βάση την παραγωγική ένταση 100%.
5. Με οποιαδήποτε βάση κι αν έχει καθοριστεί ο πρότυπος βαθμός απασχόλησης, αυτός αποτελεί την αφετηρία υπολογισμού του συντελεστή επιβαρύνσεως του κόστους λόγω Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων και με αυτόν μετρώνται οι αποκλίσεις από τις διακυμάνσεις του όγκου παραγωγής.
6. Εάν η επιχείρηση διαθέτει περισσότερα κύρια παραγωγικά τμήματα εκ των οποίων παράγονται διάφορα προϊόντα, ο προσδιορισμός του πρότυπου βαθμού απασχόλησης γίνεται για κάθε παραγωγικό τμήμα και σε καμία περίπτωση στο σύνολο αυτών.

Στην περίπτωση που στο εργοστάσιο υπάρχουν περισσότερα τμήματα, για κάθε τμήμα συντάσσεται ξεχωριστός προϋπολογισμός.

Καταρχήν, προσδιορίζεται ο βαθμός απασχόλησης για κάθε τμήμα και στη συνέχεια λαμβάνεται υπόψη ο επιμερισμός των στοιχείων των Γ.Β.Ε. που δεν μπορούν να ελεγχθούν στα κύρια και βοηθητικά τμήματα. Σαν κριτήρια κατανομής χρησιμοποιούνται τα κατάλληλα για κάθε είδος δαπάνης. Για παράδειγμα, για τους τόκους των εγκαταστάσεων, λαμβάνεται υπόψη το κεφάλαιο που χρησιμοποιεί κάθε τμήμα, για τα ασφάλιστρα η αξία τους σε σχέση με το ποσοστό που ισχύει για κάθε εγκατάσταση κλπ.

Ο παρακάτω πίνακας αποτελεί παράδειγμα επιμερισμού των Γ.Β.Ε. για τα οποία υπεύθυνη είναι η Διοίκηση.

### ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΙΜΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ	ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ			
		Α	Β	Γ	Δ
Αποσβέσεις	20.000	3.000	4.000	6.000	7.000
Ασφάλιστρα	3.000	500	700	1.000	800
Τόκοι	15.000	2.500	5.000	4.500	3.000
Φόροι	4.000	1.000	1.500	500	1.000
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>42.000</b>	<b>7.000</b>	<b>11.200</b>	<b>12.000</b>	<b>11.800</b>

Μετά τη σύνταξη του πίνακα λαμβάνεται υπόψη η εκτίμηση αναγκών Γ,Β,Ε. για κάθε τμήμα για το οποίο καταρτίζεται ο σχετικός προϋπολογισμός των δαπανών που μπορούν να ελεγχθούν, οι οποίες μαζί με τις ανεξέλεγκτες δαπάνες αποτελούν τον προϋπολογισμό του τμήματος. Ο προϋπολογισμός των Γ.Β.Ε. θα έχει την ακόλουθη μορφή:

ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α

ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2011

ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ \_\_\_\_\_



<b>ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΩΡΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ 3.000 ΠΕΡΙΟΔΟΥ 2010</b>				
<b>ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΜΟΥ</b>	<b>ΑΝΑΛΥΣΗ Γ.Β.Ε.</b>	<b>ΚΑΤΑ ΜΗΝΑ</b>	<b>ΚΑΤΑ ΠΡΟ- ΤΥΠΗ ΩΡΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΜΗΝΙΑΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ</b>
30	Επίβλεψη	500	10,00	30.500
31	Επιστασία	400	8,00	24.400
32	Καθαρισμός μηχανημάτων	500	6,00	18.000
33	Επισκευές μηχανημάτων	900	14,00	42.900
34	Φθαρμένα εργαλεία	200	11,00	33.200
35	Εργασία επα- νακατασκευής		8,00	24.000
36	Ατμός	300	25,00	75.300
37	Ρεύμα	400	20,00	60.400
38	Ανταλλακτικά		20,68	62.040
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΞΙΜΩΝ Γ.Β.Ε.</b>				<b>370.740</b>
40	Αποσβέσεις			20.000
41	Ασφάλιστρα			10.000
42	Τόκοι Ακινή- τοποιήσεων			8.000
<b>ΣΥΝΟΛΟ Γ.Β.Ε. ΤΜΗΜΑΤΟΣ</b>				<b>408.740</b>

Ο προϋπολογισμός του παραπάνω υποδείγματος κοινοποιείται στην αρχή της περιόδου στον υπεύθυνο του τμήματος, στον οποίο παρέχεται μια σχετική διευκρίνιση ώστε να παρακολουθεί τις δαπάνες οι οποίες επιτρέπεται να πραγματοποιηθούν κι έπειτα ελέγχεται.

### **1.3.5 ΕΙΔΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ<sup>12</sup>**

#### **1. ΣΤΑΘΕΡΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ**

Όταν το πρόγραμμα παραγωγής προβλέπει μια σταθερή παραγωγή για όλο το χρόνο, γίνεται η κατάρτιση του προϋπολογισμού για ολόκληρη την προϋπολογιστική περίοδο.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Έστω ότι το πρόγραμμα παραγωγής προβλέπει την παραγωγή 100.000 μονάδων, οι οποίες απαιτούν 10.000 ώρες εργασίας και ο προϋπολογισμός του μοναδικού τμήματος της επιχείρησης έχει ως εξής:

---

<sup>12</sup>Λογιστική του κόστους II -Θεωρία και εφαρμογή -Διδακτικές Σημειώσεις –Παυλόπουλος Χρ. Νίκος - Εκδόσεις Τ.Ε.Ι. Λάρισας -Λάρισα 2000 (Σελίδα 163).

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ</b>		
<b>ΚΩΔΙΚΟΣ</b>	<b>Γ.Β.Ε.</b>	<b>ΑΝΑΛΩΣΗ</b>
61.02	Επίβλεψη	1.800
62.07	Συντηρήσεις	1.000
23	Εφόδια	300
12.03	Εργαλεία	500
62.00	Ρεύμα	1.900
66	Αποσβέσεις	3.000
65	Τόκοι	1.000
60.64	Έξοδα Γενικής Διοίκησης	3.500
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>13.000</b>

Ο συντελεστής επιβαρύνσεως λόγω Γ.Β.Ε. θα είναι  $13.000:10.000= 1,3\text{€}$ ανά πρότυπη ώρα εργασίας.

## 2. ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΕ ΣΤΗΛΕΣ

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού σε στήλες αποτελεί μορφή ελαστικού προϋπολογισμού, ο οποίος καταρτίζεται όταν προβλέπεται διακύμανση του όγκου παραγωγής, λόγω της αβεβαιότητας στο πρόγραμμα πωλήσεων. Αν μια επιχείρηση λόγω της φύσεως των εγκαταστάσεων της, μπορεί να μεταβάλλει το βαθμό απασχόλησης κατά ακέραιο —κλάσμα μπορεί να καταρτίσει προϋπολογισμό σε στήλες.

## 3. ΕΛΑΣΤΙΚΟΙ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ

Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί εξόδων αφορούν το λειτουργικό κόστος ή ομαδοποιημένα κατά είδος έξοδα όπως είναι τα Γ.Β.Ε. Το ομαδοποιημένο αυτό κόστος αποτελείται από έξοδα κατά είδος, μεταβλητά, ημιμεταβλητά ή σταθερά τα οποία προηγουμένως έχουν διαχωριστεί σε σταθερά και μεταβλητά.

Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί έχουν τη δυνατότητα να προσαρμόζονται σε κάθε βαθμό της μεταβαλλόμενης απασχόλησης του τμήματος, της λειτουργίας και ολόκληρης της οικονομικής μονάδας. Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί των Γ.Β.Ε. καταρτίζονται χωριστά για κάθε τμήμα ή λειτουργική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας. Βασική προϋπόθεση είναι η ύπαρξη επαρκών στοιχείων του παρελθόντος, δηλαδή ενός καλά οργανωμένου αρχείου του κόστους που ενημερώνεται συνέχεια.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

**ΟΙ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ**

**ΚΑΙ ΤΑ**

**ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥΣ**

Ο βασικός στόχος της πρότυπης κοστολόγησης είναι ο έλεγχος του κόστους που πραγματοποιείται και της αποτελεσματικότητας των φορέων της διοικητικής εξουσίας, σε όλες τις λειτουργικές υποδιαίρεσεις της οικονομικής μονάδας. Ο έλεγχος πραγματοποιείται με τη σύγκριση αυτού που επιτυγχάνεται, με εκείνο που καθορίζεται από την πρότυπη κοστολόγηση. Μία απόκλιση κόστους λέγεται ότι είναι αρνητική όταν τα πραγματικά κόστη υπερβαίνουν τα πρότυπα. Όταν τα πραγματικά κόστη είναι μικρότερα από τα πρότυπα, η απόκλιση κόστους λέγεται ότι είναι θετική<sup>13</sup>. Για τις αποκλίσεις ισχύει ο μαθηματικός τύπος:

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

Στην περίπτωση που οι αποκλίσεις προσδιορίζονται μόνο στο συνολικό κόστος του προϊόντος ή του τμήματος, η σχετική πληροφορία είναι ελάχιστα διαφωτιστική για τη Διοίκηση. Με συνολικές αποκλίσεις δεν μπορούν να αποκαλυφθούν οι επιμέρους αιτίες που διαμορφώνουν τη φύση και το μέγεθος κάθε απόκλισης και σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να οδηγήσουν σε εσφαλμένα συμπεράσματα. Αυτό συμβαίνει όταν η ολική απόκλιση του κόστους του τμήματος ή του προϊόντος προκύπτει από τον αλγεβρικό συμψηφισμό των επιμέρους αποκλίσεων των στοιχείων του πρότυπου κόστους. Αυτός είναι και ο λόγος που επιβάλλει τον προσδιορισμό των αποκλίσεων χωριστά για κάθε ένα από τα στοιχεία του πρότυπου κόστους και μάλιστα διασπασμένα σε αποκλίσεις αποδόσεως και αποκλίσεις τιμών των στοιχείων αυτών.

---

<sup>13</sup> ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ -Η βάση των επιχειρηματικών αποφάσεων -Τόμος Β'- Έβδομη Έκδοση –Walter B.Meigs & ROBERT F. Meigs -Εκδόσεις "ΠΑΠΑΖΗΣΗ" ΑΕΒΕ -Αθήνα 1988 (Σελίδα645).

## ΕΝΟΤΗΤΑ 1: ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ<sup>14</sup>

Οι αποκλίσεις πρώτων υλών οφείλονται στη διαφορά μεταξύ της πραγματικής τιμής κτήσης των πρώτων υλών σε σχέση με την πρότυπη τιμή και στην απόσταση μεταξύ πραγματικής ανάλωσης και πρότυπης ανάλωσης.

### 1. Αποκλίσεις τιμής πρώτων υλών.

$$\frac{\text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΝΑΛΩΣΗ} \times \text{ΠΡΟΤΥΠΗ ΤΙΜΗ}}{\text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΝΑΛΩΣΗ} \times \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΤΙΜΗ}}$$

ΜΕΙΟΝ

$$\frac{\text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΝΑΛΩΣΗ} \times \text{ΠΡΟΤΥΠΗ ΤΙΜΗ}}{\text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΝΑΛΩΣΗ} \times \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΤΙΜΗ}}$$

Ή

$$\text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΝΑΛΩΣΗ} \times (\text{ΠΡΟΤΥΠΗ ΤΙΜΗ} - \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΤΙΜΗ})$$

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

### 2. Αποκλίσεις απόδοσης ή ποσότητας πρώτων υλών.

$$\frac{\text{ΠΡΟΤΥΠΗ ΤΙΜΗ} \times \text{ΠΡΟΤΥΠΗ ΑΝΑΛΩΣΗ}}{\text{ΠΡΟΤΥΠΗ ΤΙΜΗ} \times \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΝΑΛΩΣΗ}}$$

ΜΕΙΟΝ

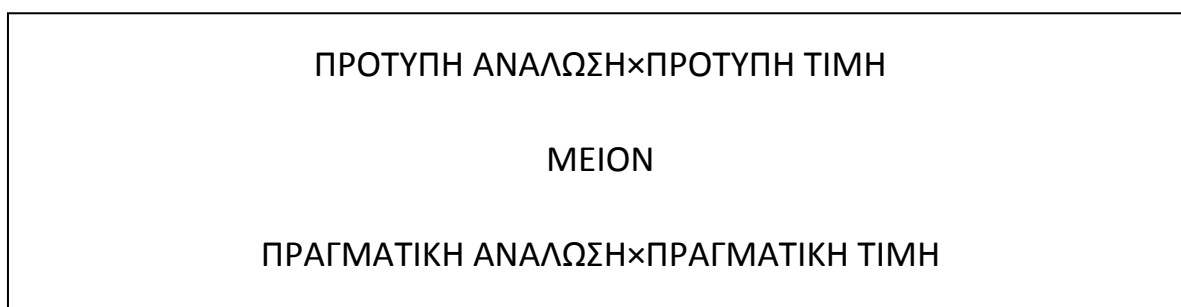
$$\frac{\text{ΠΡΟΤΥΠΗ ΤΙΜΗ} \times \text{ΠΡΟΤΥΠΗ ΑΝΑΛΩΣΗ}}{\text{ΠΡΟΤΥΠΗ ΤΙΜΗ} \times \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΝΑΛΩΣΗ}}$$

Ή

$$\text{ΠΡΟΤΥΠΗ ΤΙΜΗ} \times (\text{ΠΡΟΤΥΠΗ ΑΝΑΛΩΣΗ} - \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΝΑΛΩΣΗ})$$

<sup>14</sup> Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Κόστους -Βανάκα. Κ Απόστολος -Αθήνα 1994(Σελίδα 49).

### 3. Ολικές αποκλίσεις πρώτων υλών.



Οι αιτίες<sup>15</sup> στις οποίες μπορεί να οφείλονται οι αποκλίσεις επί των πρώτων υλών είναι πολλές.

Οι αποκλίσεις **θετικής αποδόσεως** μπορεί να οφείλονται σε:

- Καλή ποιότητα των πρώτων υλών.
- Καλή συντήρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού.
- Αυξημένη απόδοση των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται.
- Συχνή λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας λόγω συνεχής λειτουργίας παροχής ηλεκτρικού ρεύματος, ατμού κλπ.
- Σταθερή από την καθορισμένη, ενσωμάτωση πρώτης ύλης στη μονάδα που παράγεται.

Οι αποκλίσεις **αρνητικής αποδόσεως** μπορεί να οφείλονται σε:

- Κακή ποιότητα των πρώτων υλών.
- Κακή συντήρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού.
- Μειωμένη απόδοση των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται.
- Συχνές διακοπές της παραγωγικής διαδικασίας λόγω διακοπών παροχής ηλεκτρικού ρεύματος, ατμού κλπ. ή στάσεων εργασίας του προσωπικού.
- Μεγαλύτερη από την καθορισμένη ενσωμάτωση πρώτης ύλης στην μονάδα του προϊόντος που παράγεται.

---

<sup>15</sup> Λογιστική του κόστους II-Θεωρία και εφαρμογή –Διδακτικές Σημειώσεις –Παυλόπουλος Χρ. Νίκος – Εκδόσεις Τ.Ε.Ι. Λάρισας –Λάρισα 2000 (Σελίδα 178).



ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ προσδιορισμού του πρότυπου κόστους της μονάδας του προϊόντος X.

Έστω ότι ισχύουν τα ακόλουθα στοιχεία:

ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ
----------------

I. ΑΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ

Πρώτη ύλη Α:  $9 \text{ μονάδες} \times 10\text{€} = 90\text{€}$

Πρώτη ύλη Β:  $5 \text{ μονάδες} \times 5\text{€} = 25\text{€}$

---

115€

II. ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Τμήμα 1:  $5 \text{ ώρες} \times 3\text{€} = 15\text{€}$

Τμήμα 2:  $6 \text{ ώρες} \times 2\text{€} = 12\text{€}$

---

27€

III. ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

Τμήμα 1:  $5 \text{ ώρες} \times 2\text{€} = 10\text{€}$

Τμήμα 2:  $7 \text{ ώρες} \times 3\text{€} = 21\text{€}$

---

31€

---

ΣΥΝΟΛΟ 173€

ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ
---------------------

- I. 100 μονάδες πραγματικής παραγωγής.
  
- II. Πραγματικές αναλώσεις πρώτης ύλης: A 990 μονάδες  
B 390 μονάδες
  
- III. Πραγματικές τιμές πρώτης ύλης A 8€  
Πραγματικές τιμές πρώτης ύλης B 5€
  
- IV. Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας και η αξία τους  
Τμήμα 1:  $540 \text{ ώρες} \times 2\text{€} = 1.080\text{€}$   
Τμήμα 2:  $620 \text{ ώρες} \times 3\text{€} = 1.860\text{€}$
  
- V. Πραγματικά Γ.Β.Ε. τμήματος 1: 5.000€  
Πραγματικά Γ.Β.Ε. τμήματος 2: 8.200€
  
- VI. Πρότυπη απασχόληση 210 μονάδες.
  
- VII. Ανάλυση συντελεστή Γ.Β.Ε.  
Τμήματος 1: σταθερό μέρος 2€ -μεταβλητό μέρος 3€  
Τμήματος 2: σταθερό μέρος 3€ -μεταβλητό μέρος 4€

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ο ακόλουθος πίνακας:

<b>ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΑΜΕΣΩΝ ΥΛΙΚΩΝ</b>								
Α/Α	Α' ΥΛΗ	ΠΡΟΤΥΠΗ ΑΝΑΛΩΣΗ Χ ΠΡΟΤΥΠΗ ΤΙΜΗ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚ Η ΑΝΑΛΩΣΗ Χ ΠΡΟΤΥΠΗ ΤΙΜΗ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚ Η ΑΝΑΛΩΣΗ Χ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚ Η ΤΜΗ	ΑΠΟΚΛΙ- ΣΕΙΣ ΑΠΟΔΟΣΗ Σ	ΑΠΟΚΛΙ -ΣΕΙΣ ΤΙΜΗΣ	ΟΛΙΚΕΣ ΑΠΟ- ΚΛΙΣΕΙΣ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
		1	2	3	4(1-2)	5(2-3)	6(1-3)	
1	A	$900 \times 10 = 9.000$	$990 \times 10 = 9.900$	$990 \times 8 = 7.920$	-900	+1.980	+1.080	ΠΡΟΤΥΠΗ ΑΝΑΛΩΣΗ Α: $100 \times 9 = 900$
2	B	$500 \times = 2.500$	$390 \times 5 = 1.950$	$390 \times 5 = 1.950$	+550	0	+550	ΠΡΟΤΥΠΗ ΑΝΑΛΩΣΗ B: $100 \times 5 = 500$

## **ΕΝΟΤΗΤΑ 2: ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ<sup>16</sup>**

Οι αποκλίσεις άμεσης εργασίας οφείλονται στη διαφορά μεταξύ πραγματικής αμοιβής του ωρομισθίου σε σχέση με την πρότυπη αμοιβή και στην απόδοση της εργασίας σε σχέση με την καθορισμένη πρότυπη.

<sup>16</sup> Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Κόστους-Βανάκα Κ. Απόστολος-Αθήνα 1994 (Σελίδα 51).

i. Αποκλίσεις τιμής άμεσης εργασίας.

$$\begin{array}{c} \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΩΡΕΣ} \times \text{ΠΡΟΤΥΠΟ ΩΡΟΜΙΣΘΙΟ} \\ \\ \text{ΜΕΙΟΝ} \\ \\ \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΩΡΕΣ} \times \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΩΡΟΜΙΣΘΙΟ} \end{array}$$

Ή

$$\text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΩΡΕΣ} \times (\text{ΠΡΟΤΥΠΟ ΩΡΟΜΙΣΘΙΟ} - \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΩΡΟΜΙΣΘΙΟ})$$

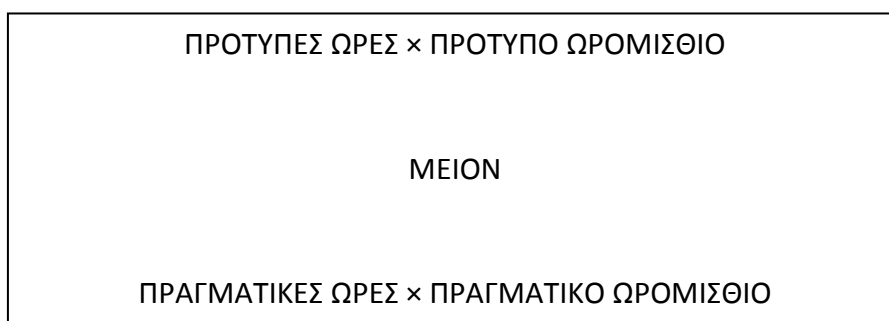
ii. Αποκλίσεις απόδοσης άμεσης εργασίας.

$$\begin{array}{c} \text{ΠΡΟΤΥΠΟ ΩΡΟΜΙΣΘΙΟ} \times \text{ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΩΡΕΣ} \\ \\ \text{ΜΕΙΟΝ} \\ \\ \text{ΠΡΟΤΥΠΟ ΩΡΟΜΙΣΘΙΟ} \times \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΩΡΕΣ} \end{array}$$

Ή

$$\text{ΠΡΟΤΥΠΟ ΩΡΟΜΙΣΘΙΟ} \times (\text{ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΩΡΕΣ} - \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΩΡΕΣ})$$

iii. Ολικές αποκλίσεις άμεσης εργασίας.



Οι αιτίες<sup>17</sup> στις οποίες μπορεί να οφείλονται οι αποκλίσεις αποδοτικότητας (ώρες παραγωγής) μπορεί να είναι οι ακόλουθες:

- Ο διαφορετικός βαθμός ειδίκευσης του προσωπικού που ασχολείται στη συγκεκριμένη παραγωγή.
- Η μειωμένη υποστήριξη -από πλευράς εφοδιασμού- των παραγωγικών μέσων με τις αναγκαίες ποσότητες υλικών, στον κατάλληλο χρόνο.
- Οι συχνές διακοπές λειτουργίας του εξοπλισμού λόγω κακής συντήρησης του ή λόγω διακοπών παροχής ηλεκτρικού ρεύματος.
- Άλλες εσωτερικές ή εξωτερικές αιτίες (συνθήκες εργασίας, νοοτροπία εργαζομένων, πολιτικό κλίμα).

Οι αποκλίσεις τιμών εργασίας (ωρομίσθιο) μπορεί να οφείλονται:

- Στο διαφορετικό βαθμό ειδικότητας του απασχολούμενου προσωπικού, και συνεπώς διαφορετικό επίπεδο αμοιβής.
- Στην υιοθέτηση διαφορετικού συστήματος αμοιβής από εκείνο που έχει προβλεφθεί π.χ. συστήματος αμοιβής με το κομμάτι αντί βάσει χρόνου εργασίας.
- Στην καθιέρωση κινήτρων αποδόσεων που δεν προβλέπονται από το σύστημα των προτύπων.

---

<sup>17</sup>Λογιστική του κόστους II -Θεωρία και εφαρμογή -Διδακτικές Σημειώσεις -Παυλόπουλος Χρ. Νίκος - Εκδόσεις Τ.Ε.Ι. Λάρισας -Λάρισα 2000 (Σελίδα 180).

- Στις μεταβολές των κατώτατων ορίων αμοιβών, οι οποίες επηρεάζουν το γενικό επίπεδο τιμών.
- Σε διάφορες άλλες αιτίες, που δεν μπορεί να προβλεφθούν κατά τη διάρκεια κατάρτισης του πρότυπου κόστους.

<b>ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</b>								
Α/Α	ΤΜΗΜΑ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ	ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΩΡΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ × ΠΡΟΤΥΠΟ ΩΡΟΜΙΣΘΙΟ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΩΡΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ × ΠΡΟΤΥΠΟ ΩΡΟΜΙΣΘΙΟ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΩΡΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ × ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΩΡΟΜΙΣΘΙΟ	ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟ ΤΗΤΑΣ	ΑΠΟΚΛΙ- ΣΕΙΣ ΤΙ- ΜΩΝ	ΟΛΙΚΕΣ ΑΠΟ- ΚΛΙ- ΣΕΙΣ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
		<b>1</b>	<b>2</b>	3	4 (1-2)	5 (2-3)	6 (1-3)	
1	A	500 x 3 = 1.500	540 x 3 = 1.620	540 x 2 = 1.080	-120	540	420	
2	B	600 x 2 = 1.200	620 x 2 = 1.240	620 x 3 = 1.860	-40	-620	-660	
ΣΥΝΟΛΟ		2.700	2.860	2.940	-160	-80	-240	

### ΕΝΟΤΗΤΑ 3: ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ Γ.Β.Ε.<sup>18</sup>

Οι αποκλίσεις των Γ.Β.Ε. διαφέρουν από τις αποκλίσεις των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας, διότι στη διαμόρφωση τους συμμετέχουν έξοδα όχι μόνο μεταβλητά αλλά και έξοδα σταθερά.

i. Αποκλίσεις όγκου παραγωγής οφείλονται στο ότι ο καθορισμένος βαθμός απασχόλησης διαφέρει από τον πρότυπο που αντιστοιχεί στην παραγωγή. Είναι μη ελέγξιμες αποκλίσεις που οφείλονται στην υποαπασχόληση της εκμετάλλευσης. Προσδιορίζονται από τον τύπο:

$$\begin{array}{c} \text{ΣΤΑΘΕΡΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ Γ.Β.Ε.} \\ \\ \times \\ \\ \text{ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΩΡΕΣ – ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΩΡΕΣ} \end{array}$$

ii. Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας.

$$\begin{array}{c} \text{ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ Γ.Β.Ε.} \\ \\ \times \\ \\ \text{ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΩΡΕΣ – ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΩΡΕΣ} \end{array}$$

iii. Αποκλίσεις προϋπολογισμού Γ.Β.Ε.

$$\begin{array}{c} \text{ΣΤΑΘΕΡΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ Γ.Β.Ε.} \times \text{ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΩΡΕΣ} \\ \\ + \\ \\ \text{ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ Γ.Β.Ε.} \times \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΩΡΕΣ} \end{array}$$

<sup>18</sup>Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Κόστους -Βανάκα Κ. Απόστολος –Αθήνα 1994 (Σελίδα 53).

iv. Ολικές αποκλίσεις Γ.Β.Ε.

$$\frac{\text{ΓΕΝΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ Γ.Β.Ε.} \times \text{ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΩΡΕΣ}}{\text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ Γ.Β.Ε.}}$$

Οι πρότυπες ώρες παραγωγής, είναι το γινόμενο της πραγματικής παραγωγής σε μονάδες προϊόντος επί τον πρότυπο χρόνο σε ώρες άμεσης εργασίας, που προβλέπονται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος.

Οι προϋπολογισμένες πρότυπες ώρες, είναι οι ώρες άμεσης εργασίας που αντιστοιχούν στην προϋπολογισμένη απασχόληση για τη συγκεκριμένη περίοδο. Πραγματικές ώρες παραγωγής είναι οι ώρες της άμεσης εργασίας που γίνεται για να επιτευχθεί η πραγματική παραγωγή. Τέλος, τα προϋπολογισμένα σταθερά Γ.Β.Ε, είναι το γινόμενο των προϋπολογισμένων πρότυπων ωρών άμεσης εργασίας επί το σταθερό συντελεστή Γ.Β.Ε.

Οι αποκλίσεις των Γ.Β.Ε. μπορεί να οφείλονται:

➤ Στις διαφορές που διαπιστώνονται μεταξύ πραγματικής και προϋπολογισμένης απασχόλησης, με βάση την οποία προσδιορίζεται ο συντελεστής επιβαρύνσεως του πρότυπου κόστους σε σχέση με το σταθερό μέρος των Γ.Β.Ε. Οι διαφορές αυτές οφείλονται σε απρόβλεπτες εξελίξεις της οικονομίας, έκτακτα περιστατικά καθώς και σε εποχιακές διακυμάνσεις.



- Οι αποκλίσεις αποτελεσματικότητας εκφράζουν τις μεταβολές στο ύψος των Γ.Β.Ε. εξαιτίας του ότι η μονάδα του προϊόντος παράγεται σε μικρότερη ή μεγαλύτερη ένταση από την πρότυπη και γι' αυτό το λόγο απορροφάει περισσότερα ή λιγότερα μεταβλητά Γ.Β.Ε. Για παράδειγμα, αν η μονάδα του προϊόντος παράγεται σε χρόνο μικρότερο κατά μία ώρα από τον πρότυπο, τότε το παραγωγικό μηχάνημα εργάζεται λιγότερο και καταναλώνει λιγότερο ηλεκτρικό ρεύμα απ' όσο προβλέπεται στο πρότυπο κόστος. Η διαφορά αυτή, είναι απόκλιση αποτελεσματικότητας θετική των Γ.Β.Ε.
- Οι αποκλίσεις προϋπολογισμού των Γ.Β.Ε. αντιπροσωπεύουν διαφορές μεταξύ πρότυπων και πραγματικών τιμών των στοιχείων που διαμορφώνουν τα Γ.Β.Ε. καθώς και διαφορές αποδόσεων των στοιχείων αυτών.

Οι αποκλίσεις λοιπόν, είναι μια μορφή σύνθετων αποκλίσεων αποδόσεως και τιμών όλων των στοιχείων του κόστους των Γ.Β.Ε. σταθερών και μεταβλητών.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ Γ.Β.Ε.											
ΤΜ	ΠΡΟΤΥΠΕ Σ ΩΡΕΣ ΠΑ- ΡΑΓΩΓΗΣ	ΠΡΟΫΠΟ- ΛΟΓΙΣΜΕ- ΝΕΣ ΠΡΟ- ΤΥΠΕΣ ΩΡΕΣ × ΣΤΑΘΕΡΟ ΣΥΝΤΕΛΕ-	ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΩΡΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ × ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΩΡΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ × ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ Γ.Β.Ε.	ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΩΡΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ × ΠΡΟΤΥΠΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤ	ΠΡΑΓ- ΜΑΤΙΚΑ Γ.Β.Ε.	ΑΠΟΚΛΙΣ ΕΙΣ ΟΓΚΟΥ ΑΠΑΣΧΟ- ΛΗΣΗΣ	ΑΠΟΚΛΙ ΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕ- ΛΕΣΜΑ- ΤΙΚΟΤΗ- ΤΑΣ	ΑΠΟΚΛΙ ΣΕΙΣ ΠΡΟΫΠ ΟΛΟΓΙΣ- ΜΟΥ	ΟΛΙ- ΚΕΣ ΑΠΟΚ ΔΙ- ΣΕΙΣ	ΠΑΡ ΑΤΗ ΡΗΣ ΕΙΣ
A/A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
							(1-2)	(3-4)	(2+4-6)	(5-6)	
1	500 × 2 = 1.000	500 × 2 = 1.000	500 × 3 = 1.500	540 × 3 = 1.620	500 × 5 = 2.500	5.000	0	-120	-2.380	-2.500	
2	600 × 3 = 1.800	700 × 3 = 2.100	600 × 4 = 2.400	620 × 4 = 2.480	600 × 7 = 4.200	8.200	-300	-80	-3.620	-4.000	
<b>ΣΥΝΟΛ Ο</b>	2.800	3.100	3.900	4.100	6.700	13.200	-300	-200	-6.000	-6.500	

## **ΕΝΟΤΗΤΑ 4: Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΚΑΙ Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ** **ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ**

Η ανάλυση των αποκλίσεων και οι εκθέσεις απόδοσης, παρέχουν τη δυνατότητα υλοποίησης της έννοιας (αρχής) "διοίκηση με εξαιρέσεις" (management by exception). Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η προσοχή των στελεχών πρέπει να κατευθύνεται προς εκείνα τα τμήματα (αδύνατα σημεία) της επιχείρησης όπου τα πράγματα δεν προχωρούν σύμφωνα με τους προκαθορισμένους σχεδιασμούς της.

Οι προκαθορισμένοι στόχοι της διοίκησης απεικονίζονται (παρουσιάζονται) στον προϋπολογισμό και στα πρότυπα. Επιβεβαίωση της σωστής πορείας της επιχείρησης, αποτελεί η εξίσωση του πραγματικού κόστους με το πρότυπο που έχει οριστεί. Στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή το πραγματικό κόστος και τα έσοδα δεν προσεγγίζουν τον προϋπολογισμό και το πρότυπο κόστος, αναμένεται πως έχει συμβεί κάποια αποκάλυψη (εξαίρεση). Αυτή η εξαίρεση παρουσιάζεται ως απόκλιση από τον προϋπολογισμό ή τα πρότυπα που ορίστηκαν.

Όμως, όλες οι αποκλίσεις πρέπει να θεωρούνται ως "εξαιρέσεις" που απαιτούν την προσοχή της Διοίκησης; Η απάντηση είναι αρνητική. Εάν κάθε απόκλιση θεωρείται ως εξαίρεση τότε η Διοίκηση δεν θα πρέπει να κάνει τίποτε άλλο από το να κυνηγά διαφορές σε δεκάρες.

## 4.1 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ<sup>19</sup>

Όσο μεγάλη κι αν είναι η προσοχή που δίνεται στην κατάρτιση των προϋπολογισμών, δεν υπάρχει η βεβαιότητα ότι τα καθορισμένα πρότυπα θα συμπέσουν με τα πραγματικά. Δηλαδή, σε κάθε περίοδο κάθε στοιχείο του προϋπολογισμού θα αποκαλύψει κάποια απόκλιση όταν συγκριθεί με τα πραγματικά δεδομένα κόστους.

Η Διοίκηση λοιπόν, θα πρέπει να αποφασίσει ποιες από όλες τις αποκλίσεις απαιτούν την προσοχή της. Γι' αυτό το λόγο, υπάρχουν βασικά τρία κριτήρια: η σημαντικότητα των αποκλίσεων, η δυνατότητα ελέγχου και η φύση των δαπανών.

### ➤ Η σημαντικότητα των αποκλίσεων

Η Διοίκηση θα πρέπει να ενδιαφέρεται μόνο για εκείνες τις αποκλίσεις που αποκαλύπτουν ένα σημαντικό ποσό. Οι εταιρείες, γι' αυτό το σκοπό, θέτουν κατευθυντήριες οδηγίες, όπως για παράδειγμα, κάθε απόκλιση που θα διαφέρει από τον προϋπολογισμό κατά 10% ή περισσότερο θα θεωρείται ως σημαντική απόκλιση. Συχνά βέβαια οι εταιρείες συμπληρώνουν το ποσοστό της κατευθυντήριας οδηγίας με ένα ελάχιστο ποσό απόλυτου χρηματικού ποσού. Αυτό συμβαίνει διότι αν ο προϋπολογισμός π.χ. για διαφήμιση προβλέπεται 10.000€ για την περίοδο και δαπανήθηκαν 8.000€, η ευνοϊκή αυτή απόκλιση πιθανόν να έχει αντίστροφη επίπτωση στα κέρδη εξαιτίας της ανεπαρκούς προβολής των προϊόντων της εταιρείας.

---

<sup>19</sup> ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ -Πάγγελος Κ. Γιάννης -Εκδόσεις "ΣΤΑΜΟΥΛΗ" -Αθήνα -Πειραιάς 1993 (Σελίδα 187).

➤ Η δυνατότητα ελέγχου

Μερικά έξοδα είναι εκτός πεδίου ευθύνης ελέγχου της Διοίκησης και σε τέτοιες περιπτώσεις, ακόμα κι αν συμβαίνουν σημαντικές αποκλίσεις, μια κίνηση ελέγχου τους από πλευράς Διοίκησης δεν κρίνεται ως απαραίτητη. Για παράδειγμα, οι λογαριασμοί των Οργανισμών Κοινής Ωφέλειας και Τοπικής Αυτοδιοίκησης, δεν ελέγχονται από τη Διοίκηση και επομένως οι μεγάλες αποκλίσεις (λόγω αυξημένων τιμολογίων) δεν μπορούν να βαρύνουν τη Διοίκηση.

➤ Η φύση των δαπανών

Μερικά έξοδα είναι πιο σημαντικά για την επίτευξη μακροχρόνιων κερδών απ' ό,τι άλλα εξαιτίας της φύσης τους. Τέτοια έξοδα είναι η διαφήμιση και οι συντηρήσεις.

Μια μικρότερη δαπάνη για διαφήμιση από την αντίστοιχη του προϋπολογισμού μπορεί να έχει σοβαρές επιπτώσεις στις πωλήσεις, με αποτέλεσμα την απώλεια εσόδων, γεγονός που έχει μεγαλύτερη σημασία από τη χρηματική ωφέλεια που προκύπτει από τη μείωση της δαπάνης για διαφήμιση.

Στο θέμα των συντηρήσεων, όταν γίνονται ανεπαρκείς δαπάνες, πιθανόν να δημιουργηθούν βραχυπρόθεσμες χρηματικές ωφέλειες, οι οποίες όμως θα αντισταθμιστούν στο μέλλον από μεγαλύτερες ζημίες (ως αποτέλεσμα πρόσθετων δαπανών για επισκευές και απώλειες εσόδων από τη μειωμένη παραγωγικότητα και αποδοτικότητα).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

# **Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ**

## **Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας η τεχνολογία και ο ανταγωνισμός εξελίσσεται με ταχύτατους ρυθμούς σε σχέση με παλαιότερα που η ισχυρή δασμολογική προστασία των ελληνικών επιχειρήσεων από το κράτος δημιούργησε τόσα μεγάλα περιθώρια κέρδους, με αποτέλεσμα από τη μεριά των επιχειρήσεων να μην υπάρχουν αιτίες για αναλυτική κοστολόγηση και συνεπώς λίγες επιχειρήσεις είχαν αντιληφθεί την χρησιμότητα και αναγκαιότητα της λογιστικής κόστους. Επομένως, λογικό είναι να βελτιώνονται συνεχώς οι τεχνικές, οι ιδέες και οι αρχές μέτρησης της λογιστικής κόστους. Βέβαια αυτό έχει ως αποτέλεσμα την δημιουργία υπερβολικά πολλών επιχειρήσεων, την εξάλειψη των μονοπωλίων, τον αυξανόμενο ρυθμό ανάπτυξης των επιχειρήσεων, την ύπαρξη ραγδαίου ανταγωνισμού αλλά και πολλών άλλων καθοριστικών λόγων, που οδηγούν στην αναγκαστική χρήση της κοστολόγησης από όλες σχεδόν τις επιχειρήσεις.

Επομένως κάθε είδους επιχείρηση εμπορική, τραπεζική, ασφαλιστική, διαφημιστική αλλά και ένας δημόσιος, κερδοσκοπικός ή μη κερδοσκοπικός οργανισμός μπορεί να συναντήσει προβλήματα κόστους. Οπότε οι διευθυντές ή αλλιώς managers είναι υποχρεωμένοι να χρησιμοποιήσουν την κοστολογική πληροφορία προκειμένου να πάρουν κάποιες αποφάσεις, στρατηγικές ή τακτικές και για να διαχειριστούν τα 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 σημαντικότητά 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 και του κόστους σε ένα χρονικό διάστημα που έχει θέσει ως στόχο.

Επομένως, κάθε επιχείρηση πρέπει να προσαρμόσει το κοστολογικό σύστημα στις δικές της ανάγκες και απαιτήσεις για το λόγο του ότι, οι επιχειρήσεις διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τον κλάδο, τα προϊόντα που παράγουν, την παραγωγική διαδικασία που ακολουθούν, την οργάνωση και διοίκηση τους και ως προς πολλά άλλα ξεχωριστά σημεία. Επομένως όλα τα κοστολογικά συστήματα θα πρέπει να διαφέρουν μεταξύ τους.

Επιπλέον καλό είναι να παρέχεται ακριβής και σωστή πληροφόρηση που να μπορεί με ευκολία να αποτυπωθεί, χωρίς να περιέχονται άχρηστες πληροφορίες με βάση τα μέτρα του κοστολογικού συστήματος και τους σκοπούς που έχει θέσει η επιχείρηση. Αυτό μπορεί να πετύχει μόνο αύξηση του έργου των λογιστών και ευνόηση της γραφειοκρατίας, πράγμα που μπορεί να οδηγήσει ακόμα και στην κατάρρευση του συστήματος. Ακόμη πρέπει να επιτυγχάνεται σωστή και τίμια συνεργασία του εργατικού δυναμικού.

*Όλες αυτές οι προϋποθέσεις όμως έχουν πολλαπλασιαστεί στην εποχή μας. Τα κοστολογικά συστήματα θα πρέπει να είναι ευέλικτα στις αλλαγές ιδιαίτερα σήμερα που η ζωή μας χαρακτηρίζεται από μια τάση αυξανόμενων και ραγδαίων αλλαγών.*

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.

Επομένως, οι εταιρίες τροφίμων, οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών, η μεταποιητικές βιομηχανίες και οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί χρησιμοποιούν τα πρότυπα ή σαν πρότυπα κόστους ή σαν πρότυπα ποσότητας μέχρι ένα ορισμένο σημείο.



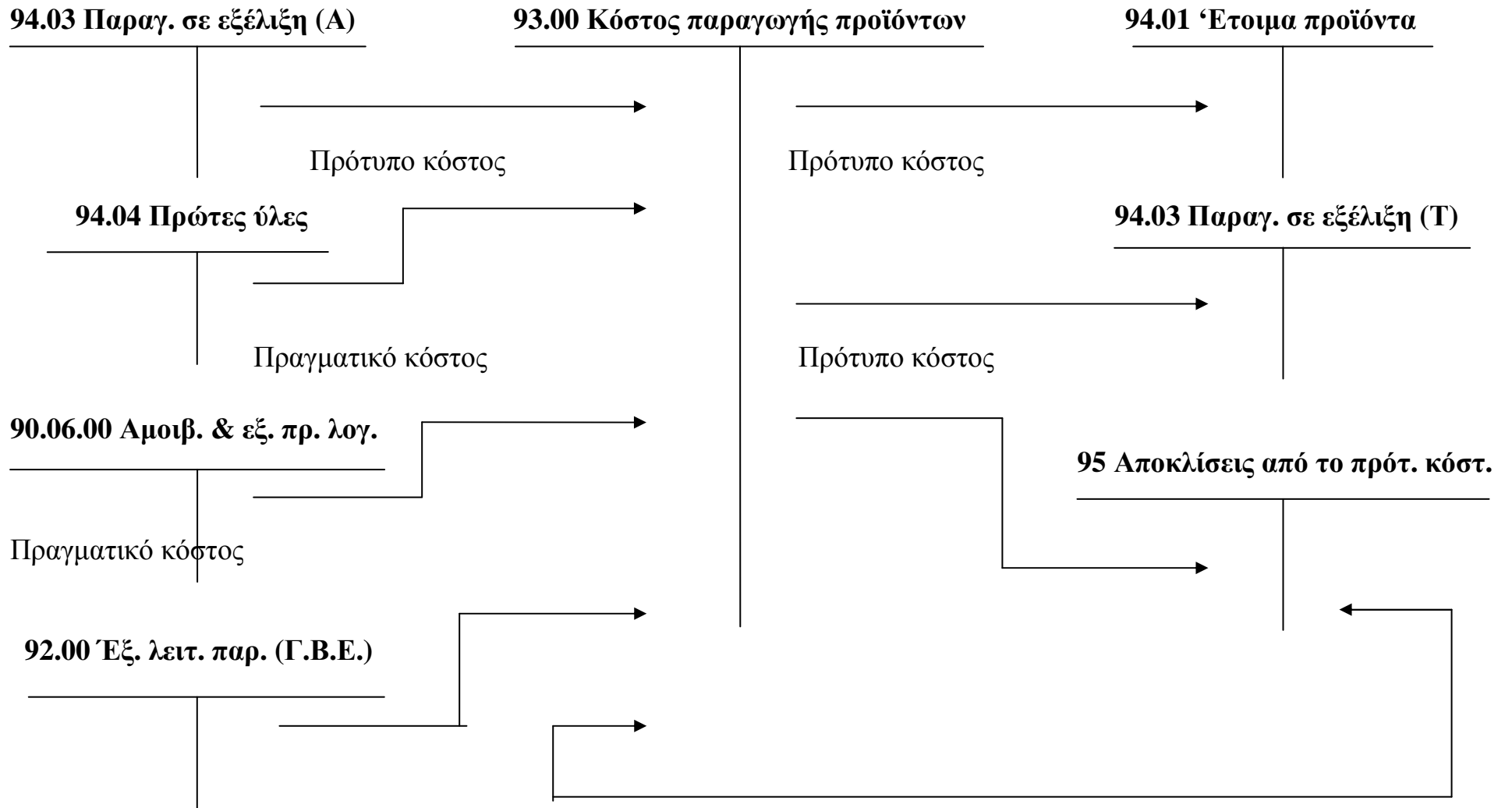
Για παράδειγμα, τα συνεργεία αυτοκινήτων συχνά καθορίζουν πρότυπα χρόνου εργασίας για την εγκατάσταση ενός καρμπυλατέρ ή μιας βαλβίδας και στη συνέχεια συγκρίνουν την πραγματική με την πρότυπη απόδοση. Οι εταιρίες Fast Food όπως π.χ. τα Goody's έχουν ακριβή πρότυπα για την ποσότητα κρέατος που χρειάζεται ένα σάντουιτς καθώς επίσης και πρότυπα για το κόστος του κρέατος. Τα νοσοκομεία έχουν πρότυπα κόστους για την τροφή και τα έξοδα πλυντηρίου για κάθε κρεβάτι ημερησίως καθώς επίσης και πρότυπα χρόνου για ορισμένες εργασίες ρουτίνας, όπως για παράδειγμα τα εργαστηριακά τεστ.

Η πιο συχνή εφαρμογή πρότυπου κόστους συναντάτε στις μεταποιητικές εταιρίες, όπου τα πρότυπα συνδέονται με τα υλικά, την εργασία και τα Γ.Β.Ε. Αυτά τα πρότυπα οργανώνονται σε καρτέλες πρότυπου κόστους για κάθε θέση κόστους και προϊόν και έτσι με τον τρόπο αυτό η διοίκηση ενημερώνεται για το τελικό κόστος που πρέπει να έχει κάθε μονάδα προϊόντος.

Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι, η σημερινή εποχή έχει εξελιχθεί σε απαιτητική και θεωρείται επιτακτική η ανάγκη αντικατάστασης των μέσων αυτών με άλλα πιο σύγχρονα, που να ανταποκρίνονται πλήρως στις απαιτήσεις των εκσυγχρονισμένων επιχειρήσεων, οι οποίες υιοθετούν συνεχώς τις συνήθειες ανάπτυξης του ευρωπαϊκού πολιτισμού. Με αυτόν τον τρόπο ή έστω με την βελτίωση των ήδη υπάρχοντων μέσων, επιτυγχάνεται η εξασφάλιση της θέσης της επιχείρησης στον σημερινό κόσμο του ανταγωνισμού και της ραγδαίας και συνεχώς βελτιωμένης ανάπτυξης της τεχνολογίας. Η επιχείρηση μπορεί να εξασφαλίσει γερά θεμέλια και να αντεπεξέλθει σε κάθε πρόκληση εναντιωμένη σε αυτήν. Για να το καταφέρει αυτό όμως χρειάζεται ένα άρτιο από όλες τις απόψεις κοστολογικό σύστημα που θα την δώσει την ώθηση να πραγματοποιήσει τους στόχους της αλλά και να διακριθεί στην αγορά του ανταγωνισμού.

**ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟ  
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ  
ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΟΥ  
ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ  
ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΤΟΥ  
ΜΕΡΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ**

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 93 "Κόστος παραγωγής προϊόντων" ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΤΟΥ ΜΕΡΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ



Το διάγραμμα της προηγούμενης σελίδας θα μας βοηθήσει στην επίλυση της παρακάτω άσκησης.

Βιομηχανική επιχείρηση κατάρτιση για την τρέχουσα προϋπολογιστική περίοδο το παρακάτω κοστολόγιο παραγωγής του μοναδικού προϊόντος αυτής X:

Πρώτες ύλες                      μον.2 × 75    = 150€

Άμεση εργασία

Κατεργασία N° 1                      ώρες 3 × 25 = 75€

Κατεργασία N° 2                      ώρες 2 × 20 = 40€    = 115€

Γ.Β.Ε.

Κατεργασία N° 1                      ώρες 3 × 50 = 150€

Κατεργασία N° 2                      ώρες 2 × 50 = 100€    = 250€

515€

Ο ελαστικός προϋπολογισμός προβλέπει για την περίοδο πρότυπο χρόνο άμεσης εργασίας ώρες 50.000 και συντελεστή κατά πρότυπη ώρα εργασίας 50€, ο οποίος αναλύεται σε σταθερά έξοδα 20€ και μεταβλητά 30€. Η επιχείρηση ακολουθεί τη μέθοδο του μερικού σχεδίου για τις λογιστικές εγγραφές. Ο λογαριασμός **κόστος παραγωγής προϊόντων** χρεώθηκε με τα παρακάτω ποσά:

Πρώτες ύλες	μον. $19.200 \times 71$	= 1.363.200€
<u>Άμεση εργασία</u>		
Κατεργασία Ν° 1	ώρες $28.000 \times 23$	= 644.000€
Κατεργασία Ν° 2	ώρες $19.500 \times 22$	= 429.000€
	<u>47.500</u>	<u>1.073.000€</u>
Γ.Β.Ε.		2.410.000

Έτοιμα προϊόντα 9.500 μονάδες.

### **Ζητούνται:**

- α. Να προσδιοριστούν οι αποκλίσεις.
- β. Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.

---

### **α. Αποκλίσεις**

#### **1. Αποκλίσεις Πρώτων Υλών**

- |              |                         |           |
|--------------|-------------------------|-----------|
| α ) Τιμής    | = $19.200 ( 75- 71)$    | = 76.800  |
| β ) Απόδοσης | = $75 ( 19.000-19.200)$ | = -15.000 |

Πρότυπη ανάλωση

Έτοιμα μον.  $9.500 \times 2 = 19.000$

## 2. Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας

Κατεργασία Ν° 1

$$\alpha ) \text{ Τιμής} = 28.000 (25-23) = 56.000$$

$$\beta ) \text{ Απόδοσης} = 25 (28.500-28.000) = 12.500$$

Πρότυπες ώρες

$$\text{Έτοιμα μον. } 9.500 \times 3 = 28.500$$

Κατεργασία Ν°

$$\alpha ) \text{ Τιμής} = 19.500 (20-22) = -39.000$$

$$\beta ) \text{ Απόδοσης} = 20 ( 19.000-19.500) = -10.000$$

Πρότυπες ώρες

$$\text{Έτοιμα μον. } 9.500 \times 2 = 19.000$$

## 3. Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.

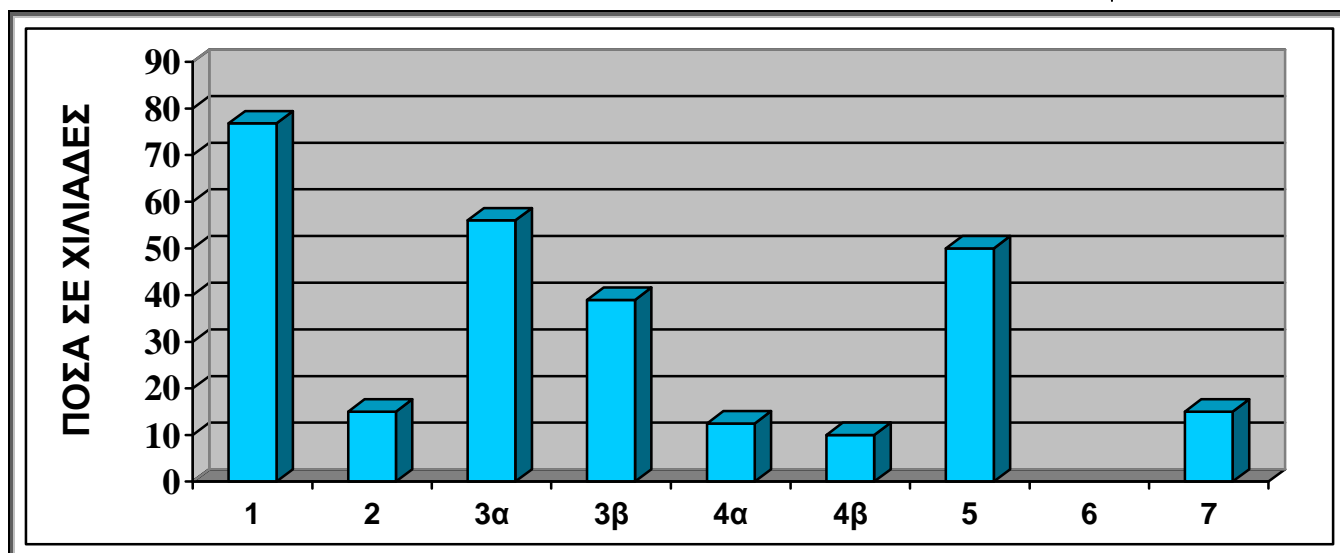
$$\alpha ) \text{ Όγκου} = 20 (47.500-50.000) = -50.000$$

$$\beta ) \text{ Αποτελ/τας} = 30 (47.500-47.500) = 0$$

$$\gamma ) \text{ Προϋπ.} = 20 \times 50.000 + 30 \times 47.500 - 2.410.000 = 15.000$$

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ

	+	-
1. Αποκλίσεις τιμής πρ. υλών	76.800	
2. Αποκλίσεις απόδοσης πρ. υλών		15.000
3. Αποκλίσεις τιμής άμ. εργασίας		
α ) Κατεργασία Ν° 1	56.000	
β ) Κατεργασία Ν° 2		39.000
4. Αποκλίσεις απόδοσης άμ. εργασίας		
α ) Κατεργασία Νο 1	12.500	
β ) Κατεργασία Νο 2		10.000
5. Αποκλίσεις όγκου Γ.Β.Ε.		50.000
6. Αποκλίσεις αποτελ/τας Γ.Β.Ε.	-	-
7. Αποκλίσεις προϋπολ. Γ.Β.Ε.	15.000	
<b>Σύνολο</b>	160.300	114.000
Ολικές αποκλίσεις		46.300
	160.300	160.300



## β. Εγγραφές με τη μέθοδο του μερικού σχεδίου

94.01 Έτοιμα προϊόντα		4.892.500	
μον. 9.500 × 515			
93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων			4.892.500
Πρότυπο κόστος έτοιμων προϊόντων			
95	Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος		114.000
95.00.01	Αποκλίσεις απόδοσης πρ.υλών	15.000	
95.01.00.01	Αποκλίσεις τιμής άμεσης εργ. Κ2	39.000	
95.01.10.01	Αποκλίσεις απόδοσης άμεσης εργ. Κ2	10.000	
95.02.00	Αποκλίσεις όγκου Γ.Β.Ε.	50.000	
93.00	Κόστος παραγωγής προϊόντων		114.000
Αρνητικές αποκλίσεις			
93.00	Κόστος παραγωγής προϊόντων		160.300
95	Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος		160.300
95.00.00	Αποκλίσεις τιμής πρ. υλών	76.800	
95.01.00.00	Αποκλίσεις τιμής άμ. εργ. Κ1	56.000	



95.01.10.00 Αποκλίσεις απόδοσης άμ. εργ. Κ1 12.500

95.02.20 Αποκλίσεις προϋπολογισμού Γ.Β.Ε. 15.000

Θετικές αποκλίσεις

\_\_\_\_\_

**93.00 " Κόστος παραγωγής προϊόντων "**

Πρώτες ύλες	1.363.200	Έτοιμα προϊόντα	4.892.500
Άμεση εργασία	1.073.000	Αρνητικές αποκλίσεις	114.000
Γ.Β.Ε.	2.410.000		
Θετικές αποκλίσεις	160.300		
	<u>5.006.500</u>		<u>5.006.500</u>

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- 1) *Γεώργιος Βενιέρης, Σάνδρα Κοέν, Μαρία Κωλέτση: Λογιστική Κόστους – Αρχές και εφαρμογές- Εκδόσεις P. I. PUBLISHING., Αθήνα 2005*
- 2) *Γιώργος Βενιέρης: Λογιστική Κόστους "ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ" Κ&Π. Αθήνα 1994*
- 3) *Πρωτοσυγγελίδα Ν. Σωτ Λογισμός του κόστους- Βιομηχανική Λογιστική,-Εκδόσεις Ίδρυμα Ευγενίδου, Πειραιάς 1954*
- 4) *Καρδακάρη Κ.: Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευση -Βιομηχανική Λογιστική & Λογιστική Κόστους, Εκδόσεις " ΕΛΛΗΝ " 1996*
- 5) *Παπαδημητρίου Αρ. Δημητρίου: Το Πρότυπον Κόστος - Ο προγραμματισμός της παραγωγής - Η λογιστική του πρότυπου κόστους - Ο έλεγχος της παραγωγικότητας της εκμεταλλεύσεως - Εκδόσεις "ΠΑΠΑΖΗΣΗ" ΑΕΒΕ - Αθήνα 1958*
- 6) *Πάγγειος Κ. Γιάννης -Θεωρία Κόστους - Εκδόσεις "ΣΤΑΜΟΥΛΗ" - Αθήνα -Πειραιάς 1993*
- 7) *Walter B. Meigs & Robert F. Meigs: Η βάση των επιχειρηματικών αποφάσεων Τόμος Β- Εκδόσεις "ΠΑΠΑΖΗΣΗ" ΑΕΒΕ –Αθήνα 1988*
- 8) *Βανάκα Κ. Απόστολος: Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Κόστους – Αθήνα 1994*
- 9) *ΤΕΙ Πειραιά: Σημειώσεις Ανάλυση Κόστους II*

