

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ: ΟΡΙΑΚΗ, ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΣΗΜΕΙΟ ΕΞΙΣΩΣΗΣ
ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ (ΝΕΚΡΟ ΣΗΜΕΙΟ)**



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:	ΖΑΡΑΝΗ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ	A.M 7418
	ΛΙΓΝΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ	A.M 7605
	ΠΑΡΑΣΧΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ	A.M 7278

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΚΕΧΡΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ, ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2011

Περιεχόμενα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΒΑΣΙΚΕΣ ΈΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	5
1.1. Έννοια της κοστολόγησης	5
1.2. Ιστορική Αναδρομή	7
1.3. Σκοποί και σημασία της Κοστολόγησης.....	12
1.4. Κοστολογικοί Λογαριασμοί.....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ (standard costing).....	42
2.1. Έννοια της πρότυπης κοστολόγησης	42
2.2. Σκοποί και στόχοι που εξυπηρετεί.....	43
2.3. Έννοια πρότυπου κόστους	44
2.4. Ποιος χρησιμοποιεί τα πρότυπα κόστους	45
2.5. Τα στοιχεία του πρότυπου κόστους	46
2.5.1. Υλικά.....	46
2.5.2. Άμεση εργασία.....	47
2.5.3. Γενικά έξοδα	47
2.6. Φυσικά πρόσωπα	48
2.6.1. Καθορισμός πρότυπων υλικών	48
2.6.2. Καθορισμός πρότυπων άμεσης εργασίας	49
2.6.3. Πρότυπος συντελεστής γενικών εξόδων.....	50
2.7. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα πρότυπου κόστους.....	52
2.7.1. Πλεονεκτήματα	52
2.7.2. Μειονεκτήματα	53
2.8. Είδη προτύπων	54
2.9. Προϋποθέσεις κατάρτισης πρότυπου κόστους	55
2.10. Καθορισμός του πρότυπου κόστους	55
2.11. Ο τρόπος υπολογισμού του πρότυπου κόστους.....	56
2.12. Αποκλίσεις	57
2.12.1. Μέθοδοι προσδιορισμού της απόκλισης τιμής πρώτων υλών	60
2.12.2. Άλλες αποκλίσεις τιμής πρώτων υλών	61
2.12.3. Διάθεση και λογιστική παρακολούθηση των αποκλίσεων	65
2.13. Σύστημα και εποπτεία συστήματος πρότυπης κοστολόγησης.....	66
2.14. Εφαρμογή.....	68
2.15. Συμπεράσματα	75
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	76
3.1. Έννοια οριακής κοστολόγησης.....	76
3.2. Χαρακτηριστικά της οριακής κοστολόγησης	80
3.2.1. Διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους ανάλογα με τη συμπεριφορά τους	80
3.2.2. Το κόστος του προϊόντος υπολογίζεται μόνο με τα μεταβλητά κόστη της παραγωγικής λειτουργίας.....	81
3.2.3: Τα σταθερά Γ.Β.Ε. χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου.....	81
3.3. Χρησιμότητα της οριακής κοστολόγησης	82
3.4. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα.....	85
3.5. Εφαρμογή.....	86
3.6. Συμπεράσματα	91
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 :ΝΕΚΡΟ ΣΗΜΕΙΟ	92

4.1. Έννοια νεκρού σημείου	92
4.2. Η σημασία και η λειτουργία του νεκρού σημείου	93
4.3. Συνιστώσες του νεκρού σημείου	93
4.4. Επιδράσεις στο νεκρό σημείο	94
4.5. Μέθοδοι υπολογισμού του νεκρού σημείου	96
4.5.1. Υπολογισμός νεκρού σημείου σε τεμάχια όταν η επιχείρηση παράγει ένα προϊόν.....	96
4.5.2. Υπολογισμός νεκρού σημείου σε ευρώ	97
4.5.4. Υπολογισμός νεκρού σημείου λαμβάνοντας υπόψη το φόρο εισοδήματος	99
4.5.5. Υπολογισμός νεκρού σημείου όταν η επιχείρηση παράγει πάνω από ένα προϊόν.....	100
4.6. Περιθώρια ασφάλειας νεκρού σημείου.....	101
4.6.1. Περιθώριο ασφαλείας (σε %)	102
4.6.2. Περιθώριο ασφαλείας (σε ευρώ)	102
4.7. Εφαρμογή.....	103
4.8. Συμπέρασμα.....	107
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	108
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	110
ΠΗΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ	110
ΛΕΞΙΛΟΓΙΟ	111

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αντικείμενο της εργασίας είναι η μελέτη της λογιστικής κόστους, των τεχνικών αυτής καθώς και του νεκρού σημείου. Κάνουμε παρουσίαση της πρότυπης, οριακής κοστολόγησης και του νεκρού σημείου. Αναφερόμαστε στην ιστορική εξέλιξη της λογιστικής κόστους ή αλλιώς κοστολόγησης, στους σκοπούς και τη σημασία της καθώς και στους λογαριασμούς παρακολούθησης της. Όσον αφορά την πρότυπη και οριακή κοστολόγηση αναφερόμαστε στις έννοιες τους, εξετάζουμε τα χαρακτηριστικά τους, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματά τους καθώς και άλλες παραμέτρους που σχετίζονται με αυτά. Στο νεκρό σημείο αναφερόμαστε στους τρόπους υπολογισμού του, στις συνιστώσες και τα περιθώρια ασφάλειάς του. Στο τέλος κάθε κεφαλαίου παραθέτουμε και μία εφαρμογή των παραπάνω και εκθέτουμε τα συμπεράσματα που προκύπτουν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΒΑΣΙΚΕΣ ΈΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

1.1. Έννοια της κοστολόγησης

Η κοστολόγηση ή διαφορετικά λογιστική κόστους είναι κτισμένη πάνω σε τεχνικές, ιδέες, και αρχές μέτρησης, οι οποίες συνεχώς βελτιώνονται.

Επακόλουθο λοιπόν είναι να επικρατεί σύγχυση για τον καθορισμό της φύσης της.

Αρχικά λοιπόν πολλοί συγγραφείς, όπως ο Αριστοκλής Ιγνατιάδης, καθηγητής του πανεπιστημίου της Μακεδονίας και ο Άγγελος Τσακλαγκάνος υποστήριζαν ότι η λογιστική κόστους είναι ένας ξεχωριστός κλάδος της λογιστικής που ασχολείται με τον προσδιορισμό του κόστους, με βασικό σκοπό την ενημέρωση της διοίκησης ενός οικονομικού οργανισμού. Δηλαδή, είναι ένα όργανο στα χέρια της διοίκησης με το οποίο πραγματοποιεί τη διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών καθώς και της αποδοτικότητας και καλής λειτουργίας της επιχείρησης.

Μια άλλη άποψη είναι του Μιλτιάδη Κ. Λεοντάρη, παλιού συγγραφέα που ασχολήθηκε με τη λογιστική κόστους. Ο συγκεκριμένος υποστήριξε πως η κοστολόγηση αποτελεί κλάδο του οικονομικού λογισμού, στον οποίο περιλαμβάνονται επιπλέον και ο προϋπολογισμός δράσεως της επιχείρησης, η λογιστική και η επιχειρηματική πολιτική.

Θεωρούσε πως η λογιστική κόστους, προσδιορίζει και συγκεντρώνει όλα εκείνα στοιχεία που είναι απαραίτητα για το κόστος παραγωγής και διάθεσης των οικονομικών αγαθών.

Υπό ευρύτερη έννοια, η λογιστική κόστους δεν είχε αντικείμενο μόνο τον υπολογισμό του κόστους σε κάποια δεδομένη στιγμή αλλά και τον προϋπολογισμό, τον έλεγχο και την απολογιστική επαλήθευση του κέρδους.

Πάντως η άποψη που είναι σωστότερα διατυπωμένη και πιο αποδεκτή αλλά δε διαφέρει και πολύ από τις παραπάνω είναι του Γεώργιου Βενιέρη, καθηγητή λογιστικής του πανεπιστημίου Αθηνών, ο οποίος έχει διατυπώσει την έννοια της κοστολόγησης ως εξής: κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των προϊόντων, των υπηρεσιών και των διαδικασιών μιας επιχείρησης.

Αξίζει να αναφέρουμε ότι παλιότερα η λογιστική κόστους ονομάζονταν βιομηχανική ή κάποιοι ταύτιζαν με τη διοικητική λογιστική. Όσον αφορά τη πρώτη περίπτωση αυτό γινόταν γιατί η κοστολόγηση εφαρμόζονταν κυρίως σε βιομηχανικές εταιρείες κάτι που πλέον δεν υφίσταται αφού έχουμε εφαρμογή και σε άλλου είδους εταιρείες όπως εμπορικές. Στη δεύτερη περίπτωση η ταύτιση είναι λανθασμένη αφού η διοικητική λογιστική είναι έννοια ευρύτερη της λογιστικής κόστους η όποια αφορά κυρίως τις μεθόδους και τις τεχνικές που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους ενός έργου, μίας διαδικασίας η οπουδήποτε άλλου στοιχείου, δηλαδή προϊόντος ή υπηρεσίας μίας επιχείρησης.

1.2. Ιστορική Αναδρομή

Η ιστορία της λογιστικής κόστους ή διαφορετικά της κοστολόγησης ξεκινάει από πολύ παλιά, αν και μεγάλη ανάπτυξη έχει γνωρίσει μόνο τα τελευταία 70 χρόνια. Οι πρώτες αναφορές ,λοιπόν, γίνονται γύρω στο 1880, όπου τότε για τον προσδιορισμό του κόστους χρησιμοποιούνταν μόνο οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία, αυτό που ονομάζουμε σήμερα prime cost. Συνεπώς είχε δοθεί μικρή σημασία στα γενικά βιομηχανικά έξοδα και στο κόστος κεφαλαίου, έτσι το 19^ο αιώνα δεν περιλαμβανόταν στη λογιστική κόστους ο καταμερισμός κόστους στα προϊόντα.

Χρονολογικά ο 20^{ος} αιώνας ήταν ο πιο σημαντικός για την ανάπτυξη των συστημάτων κοστολόγησης. Στις αρχές του 20^{ου} αιώνα η εταιρεία DuPont χρησιμοποιεί για πρώτη φορά τον δείκτη ROI και αργότερα στα 1920 και η General Motors. Με το δείκτη ROI ήταν δυνατή η αποκέντρωση των δραστηριοτήτων της εταιρείας, με συνέπεια η αξιολόγηση και ο έλεγχος να μπορούν να πραγματοποιούνται στο επίπεδο των επικεφαλών των χαμηλών επιπέδων της οργανωτικής ιεραρχίας και έτσι οι εταιρείες απολάμβαναν οικονομίες κλίμακας. Ο δείκτης ROI χρησιμοποιούνταν και για την αξιολόγηση νέων προτάσεων για ανοικοδόμηση βιομηχανικών μονάδων και έτσι διευκόλυνε τον καθορισμό των χρηματοδοτήσεων ανάμεσα σε ανταγωνιστικές γραμμές παραγωγής προϊόντων.

Το σύστημα της DuPont είναι το πρώτο παράδειγμα, που έχουμε, εφαρμογής μετρήσεων κερδοφορίας για την αξιολόγηση της λειτουργίας επιμέρους τμημάτων μιας επιχείρησης.

Ήταν ένα επιτυχημένο σύστημα για το συντονισμό και την ορθολογική οργάνωση των λειτουργιών σε μεγάλες βιομηχανικές μονάδες που λειτούργησαν στα πρώτα χρόνια του 20^{ου} αιώνα.

Συνεχίζοντας όμως να είναι καινοτόμος ο Pierre Dupont ο οποίος ήταν πλέον πρόεδρος της General Motors γύρω στις αρχές του 1920 έφτιαξε ένα καινούριο

σύστημα διοίκησης κόστους το οποίο εφάρμοσε στην εταιρεία. Το κεντρικό του σύνθημα ήταν ‘centralized control with decentralized responsibility’.

Αυτό το σύστημα χρησιμοποιήθηκε τουλάχιστον για τα επόμενα 60 χρόνια από σχεδόν όλες τις μοντέρνες επιχειρήσεις της εποχής.

Γενικά όλες οι εξελίξεις από το 1925 και μετά οφείλονται στην DuPont και την General Motors.

Ακόμα και σήμερα πολλές από τις πρακτικές εκείνης τη εποχής είναι επίκαιρες και βρίσκουν εφαρμογή σε πολλά συστήματα κοστολόγησης.

Στα 1950 παρατηρείται ότι το κύριο αντικείμενο της διοικητικής λογιστικής ήταν η τιμολόγηση των αποθεμάτων και ο καθορισμός του εισοδήματος της επιχείρησης και ελάχιστα η διοίκηση κόστους αυτή καθαυτή.

Αυτό αποδεικνύεται μέσα από τη βιβλιογραφία της εποχής όπου το 73% των βιβλίων που εκδόθηκαν την περίοδο 1945-1950 ασχολούνται με θέματα τιμολόγησης αποθεμάτων και μόνο το 6% ασχολείται με θέματα διοικητικής λογιστικής.

Αυτό όμως αλλάζει την περίοδο 1960-1970 αφού μόνο το 46% των βιβλίων ασχολούνταν με την τιμολόγηση των αποθεμάτων και η παρουσία της διοικητικής λογιστικής αυξήθηκε στο 33%.

Στη δεκαετία του 1960 το κυρίαρχο ρεύμα στη βιβλιογραφία της διοικητικής λογιστικής είναι η εφαρμογή ποσοτικοποιημένων μοντέλων σε μία ποικιλία προβλημάτων, σχεδιασμού και έλεγχου. Εδώ φαίνεται πως τεχνικές όπως η ανάλυση παλινδρόμησης, ο γραμμικός και μη γραμμικός προγραμματισμός, η θεωρία των πιθανοτήτων, ο έλεγχος υποθέσεων και η θεωρία των αποφάσεων μπορούν να έχουν εφαρμογή στη διοικητική λογιστική.

Την δεκαετία του 1980 παρατηρούνται διάφορες ανακατατάξεις. Στις αρχές και στα μέσα της βλέπουμε ότι η χρησιμοποίηση της σωστής πληροφορίας για τη διοίκηση κόστους δε συμβάδιζε με τη χρήση καλών πρακτικών διοίκησης.

Δηλαδή πλέον η έρευνα στη διοίκηση του κόστους έχει γίνει πολύ θεωρητική με την εξέλιξη κάποιων αφηρημένων μοντέλων τα οποία έχουν μικρή σχέση και δεν ανταποκρίνονται στα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι πρακτικοί της διοίκησης κόστους.

Έτσι το μεγαλύτερο μέρος των ευρημάτων τους είναι δύσκολο να γίνουν κατανοητά με συνέπεια να μην αξιοποιούνται οι άνθρωποι της διοίκησης κόστους.

Ο Kaplan, συγγραφέας, το 1988 υποστηρίζει ότι τα παραδοσιακά συστήματα λογισμού του κόστους έχουν σχεδιαστεί για να ικανοποιούν πρωτίστως τις απαιτήσεις της χρηματοοικονομικής λογιστικής για την αποτίμηση των αποθεμάτων και αυτό να έχει σαν αποτέλεσμα να μην είναι κατάλληλα για τη μέτρηση της αποδοτικότητας, του ελέγχου των λειτουργιών και τους σκοπούς της ακριβής κοστολόγησης της παραγωγής.

Παρατηρούμε λοιπόν ότι η δεκαετία του 1980 είναι πολύ σημαντική για αυτό που ονομάζεται διοίκηση κόστους.

Μέσα από διάφορες ανακατατάξεις η διοίκηση έπρεπε να βρει το δρόμο και να ανανεώσει τις παραδοσιακές της δυνάμεις με κάποια συμπληρωματικά στοιχεία.

Να μετατοπίσει την έμφαση από τα ιστορικά στοιχεία σε μια μελλοντική προοπτική, να περάσει από τον έλεγχο στο σχεδιασμό, από το εσωτερικό περιβάλλον στο εξωτερικό, δηλαδή από τους καταναλωτές στους ανταγωνιστές, από το κόστος στην αξία και από την παραγωγή στο marketing. Έχουμε μία μετακίνηση προς την επιστημονική διοικητική που στα αγγλικά αποδίδεται ως scientific management ή αλλιώς strategic cost management, την περίοδο που τα διοικητικά στελέχη (managers) αρχίζουν να μετρούν και να καταμερίζουν με μεγαλύτερη ακρίβεια τα γενικά βιομηχανικά έξοδα στα προϊόντα και τις υπηρεσίες.

Μετά τα μέσα λοιπόν του 1980 και τη δεκαετία του 1990 ο χώρος της διοίκησης κόστους αναγεννήθηκε. Νέα εργαλεία της διοίκησης κόστους εμφανίζονται και συνεισφέρουν πολλά στον υπολογισμό του κόστους και στη λήψη των αποφάσεων. Τα σημαντικότερα από τα εργαλεία αυτά είναι: η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα, η διοίκηση ανά δραστηριότητα, η κάρτα ισοσταθμισμένων επιδόσεων και η μέτρηση των επιχειρησιακών επιδόσεων.

Στο τέλος του 20^{ου} αιώνα έχουμε σημαντικές αλλαγές λόγω κυρίως κάποιων λογιστικών σκανδάλων που αποκαλύφθηκαν.

Ένας μεγάλος αριθμός από εθνικές και πολυεθνικές εταιρείες έκανε αλλαγές στα βιομηχανικά του εργοστάσια.

Στόχος πλέον ήταν: η μείωση του κόστους παραγωγής, η αύξηση της παραγωγικότητας του προϊόντος και η ανταπόκριση στις απαιτήσεις των καταναλωτών.

Έτσι πολλές εταιρείες υιοθέτησαν καινοτομικά συστήματα όπως για παράδειγμα το just-in-time management που λόγω της χρήσης του αναπτύχθηκε και το σύστημα της αντίστροφης κοστολόγησης.

Στην αρχή της νέας χιλιετίας οι απαιτήσεις άλλαξαν και οι συγκυρίες πλέον απαιτούσαν διαφορετική αντιμετώπιση των συστημάτων διοίκησης κόστους.

Στην ουσία καλύτερη διασφάλιση των συστημάτων αυτών έτσι ώστε να μη ξαναυπάρξουν σκάνδαλα όπως αυτά στη Enron και τη World Com.

Κάποιες ιδέες που θα έπρεπε να προσδοκούμε στο μέλλον όσον αφορά στη διασφάλιση της ποιότητας των συστημάτων διαχείρισης του κόστους είναι και οι παρακάτω: σκληροί λογιστικοί κανόνες και πρακτικές, βελτιωμένη εταιρική διακυβέρνηση, διαχωρισμός των αναλυτών από άλλες τραπεζικές δραστηριότητες, περισσότερη προσοχή στην εταιρική κοινωνική ευθύνη και ηθική, κανόνες για τις διοικητικές αποζημιώσεις, προστασία των μετόχων, προστασία της εικόνας της εταιρείας, μια μακροπρόθεσμη προοπτική για τη δημιουργία αξίας στην εταιρεία. Οι απαιτήσεις πλέον καθιστούν απαραίτητο να δούμε την εταιρεία από μια ολιστική σκοπιά, καθώς το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον το απαιτεί. Μια τέτοια προοπτική οδηγεί στην ανάπτυξη νέων μεθόδων διοίκησης όπως το value based management καθώς και στη μείωση της χρήσης των παραδοσιακών μεθόδων. Σε αυτή τη νέα μέθοδο ανταποκρίνονται πλήρως και τα σύγχρονα συστήματα διοίκησης κόστους.

Η χρησιμότητα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης είναι μεγαλύτερη όταν η άμεση εργασία και οι πρώτες ύλες είναι οι επικρατέστεροι συντελεστές της παραγωγής, όταν η τεχνολογία είναι σταθερή και όταν το εύρος των προϊόντων είναι περιορισμένο

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης μετρούν τους πόρους που καταναλώνονται ως ποσοστό στον αριθμό των μεμονωμένων παραγόμενων μονάδων προϊόντος. Όμως οι νέες εξελίξεις όσον αφορά την τεχνολογική

ανάπτυξη δείχνουν ότι οι οργανωτικές πηγές, όπως η διαχείριση πρώτων υλών για δραστηριότητες και συναλλαγές που συνοδεύουν την επανάσταση στον οικονομικό χώρο δε σχετίζονται με τον φυσικό όγκο της παραγωγής.

Έτσι, τα παραδοσιακά συστήματα αρχίζουν να έχουν μικρότερη χρησιμότητα, αφού καταλογίζουν γενικά βιομηχανικά έξοδα για αυτούς τους συνοδευτικούς πόρους, στην παραγωγή και την πώληση εξατομικευμένων προϊόντων.

Τα συστήματα διοίκησης κόστους αναπτύχθηκαν για να βοηθήσουν κυρίως τη διοίκηση των διαδικασιών των εταιρειών, όπως μετατροπή υφάσματος και σιδήρου, μεταφορές και διανομές.

Κατά τη χρονική διάρκεια μεταξύ των μέσων του 20ου αιώνα και του τέλους του πολλές αλλαγές συνέβησαν όσον αφορά στα στοιχεία που περιλαμβάνει η διοικητική λογιστική και η διοίκηση κόστους.

Η σημαντικότητα της άμεσης εργασίας ως ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής όσο προχωράμε προς τη σύγχρονη εποχή τείνει να μειώνεται. Ο παράγοντας τιμή εξακολουθεί να είναι σημαντικός όχι όμως όπως παλαιότερα. Η φιλοσοφία της διοίκησης ολικής ποιότητας τις τελευταίες δεκαετίες αρχίζει να αναπτύσσεται και έχει γίνει ένα από τα πολύ σημαντικά στοιχεία για την κοστολόγηση. Από την άλλη πλευρά το κόστος για την ανάπτυξη είναι λιγότερο σημαντικό, πράγμα που δείχνει κάποια αδυναμία των συστημάτων κοστολόγησης στην αποτίμηση κάποιων στοιχείων. Το σταθερό κόστος ενώ αρχικά έχει χαμηλό βαθμό σημαντικότητας για την κοστολόγηση, σιγά σιγά αρχίζει να αυξάνει η σημαντικότητα του. Η χρονική συνέπεια της διανομής του προϊόντος και των πρώτων υλών είναι κι αυτό ένα σημείο σημαντικό για την κοστολόγηση. Τέλος, ο κύκλος ζωής προϊόντος έχει αυξήσει πάρα πολύ τη σημασία του ως εργαλείο για την κοστολόγηση.

Αφού είδαμε μια χρονολογική εξέλιξη της κοστολόγησης μπορούμε να συνεχίσουμε ώστε να αναλύσουμε τι είναι αυτό που ονομάζουμε διοίκηση κόστους να δούμε από τι θα πρέπει να αποτελείται ένα σύστημα διοίκησης κόστους καθώς και ποιοι θα πρέπει να είναι οι στόχοι του.

Τέλος υποστηρίζεται και ενισχύεται η άποψη ότι οι λογιστές οι οποίοι συνεχίζουν να κάνουν λογιστικά έργα ρουτίνας, θα συνεχίσουν να απασχολούνται σαν ένα μικρό μέρος των ειδικών που χρησιμοποιούν την τεχνολογία και κάνουν μια ανιαρή δουλειά. Αντίθετα, οι άνθρωποι της διοίκησης κόστους έχουν αναλάβει ένα πιο σοβαρό ρόλο με συνέπεια να χαρακτηρίζονται σαν 'εσωτερικοί σύμβουλοι επιχειρήσεων. Ενώ ο απλός λογιστής πρέπει να έχει πολλές και εξειδικευμένες γνώσεις λογιστικής, η πρακτική που ακολουθούν οι άνθρωποι της διοικητικής λογιστικής είναι εντελώς διαφορετική και τη δουλειά αυτή την κάνουν άτομα με πολυποίκιλες γνώσεις, που έχουν και εξειδικευμένες γνώσεις λογιστικής. Δηλαδή η τάση που ακολουθεί τους management accountants είναι να έχουν μια πιο σφαιρική άποψη περί των οικονομικών και της διοίκησης επιχειρήσεων και να μην είναι τόσο εξειδικευμένοι στη λογιστική.

1.3. Σκοποί και σημασία της Κοστολόγησης

Είναι γεγονός, ότι παλαιότερα, η ισχυρή δασμολογική προστασία των ελληνικών επιχειρήσεων από το κράτος δημιούργησε τόσα μεγάλα περιθώρια κέρδους σε πολλές περιπτώσεις, ώστε οι επιχειρήσεις, τουλάχιστον οι περισσότερες από αυτές, να μην αισθάνονταν την ανάγκη να προβαίνουν σε αναλυτική κοστολόγηση. Υπό αυτές της συνθήκες δεν είναι περίεργο, ότι λίγες επιχειρήσεις είχαν αντιληφθεί τον ρόλο της λογιστικής κόστους και την ανάγκη ύπαρξης ενός κοστολογικού συστήματος.

Τα επόμενα όμως χρόνια, με την εισαγωγή στη χώρα μας της τεχνολογίας και των μεθόδων διοίκησης προηγμένων οικονομικά χωρών, άρχισαν να κατανοούνται οι σκοποί και η αναγκαιότητα της λογιστικής κόστους.

Πολλοί συγγραφείς υποστηρίζουν πως οι βασικοί σκοποί της κοστολόγησης είναι τρεις. Είναι οι εξής: 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.

Ο καθηγητής Ιγνατιάδης αναλύει εξονυχιστικά τους τρεις αυτούς σκοπούς. Για τον καθορισμό αναλυτικών αποτελεσμάτων και την αποτίμηση των αποθεμάτων θεωρεί τα εξής:

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. 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 ανυπέβλητες δυσχέρειες και προσέκρουε στη συσσώρευση μεγάλου αριθμού εγγράφων, με αποτέλεσμα το κοστολογικό σύστημα να ήταν πολύ δαπανηρό. Μάλιστα πολύ παλιά, η δυσκολία αυτή αντιμετώπιζονταν 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.

Πρέπει να σημειωθεί ότι αυτός ο στόχος της λογιστικής κόστους επιτυγχάνεται ευκολότερα όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.

Ο δεύτερος σκοπός της λογιστικής κόστους, την παροχή βοήθειας στην διοίκηση της επιχείρησης για τον προγραμματισμό των μελλοντικών δραστηριοτήτων της, έχει γίνει δεκτός πολύ αργότερα σε σχέση με τους υπόλοιπους.

Οι ορισμοί που έχουν δοθεί για τον προγραμματισμό είναι πάρα πολύ, με πολύ γενικότητα όμως θα μπορούσαμε να πούμε ότι προγραμματισμός είναι η επιλογή αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης καθώς και των μέσων για την πραγματοποίησή τους. Είναι αυτονόητο όμως πως για να επιτευχθούν αυτοί οι σκοποί, είναι απαραίτητη η γνώση του κόστους των μέσων που θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση των στόχων, έτσι ώστε να επιλεγεί το μέσο που κοστίζει λιγότερο.

Με τον όρο σχεδιασμό, στην αγγλική ορολογία planning, ο καθηγητής Τσακλαγκάνος θεωρεί την μακροχρόνια πρόβλεψη και παράθεση στόχων εφικτών και τον καθορισμό της πολιτικής και στρατηγικής για την επίτευξη των στόχων αυτών.

Επιπλέον την λήψη όλων των απαραίτητων αποφάσεων, με την επιλογή της καλύτερης εναλλακτικής λύσης, που θα συντελέσουν στην επίτευξη των σκοπών που τέθηκαν.

Μακροχρόνιοι στόχοι των επιχειρήσεων είναι οι ακόλουθοι. Πρώτον, η μεγιστοποίηση των αναμενόμενων κερδών. Δεύτερον, η μεγιστοποίηση των πωλήσεων και του μεριδίου της αγοράς, στα αγγλικά το λεγόμενο share of the market. Τρίτον, η ελαχιστοποίηση όλων των εξόδων, γενικών και ειδικών. Τέταρτον, η ελαχιστοποίηση του κατά μονάδα κόστους παραγωγής. Πέμπτον, η μεγιστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων. Έκτον, η ελαχιστοποίηση του χρόνου παραγωγής, απωλειών χρήματος και διαφόρων άλλων απωλειών. Έβδομο, η μεγιστοποίηση διανομής κερδών και μερισμάτων. Ογδοο, η ελαχιστοποίηση της μόλυνσης του

περιβάλλοντος και της φθοράς και εξάντλησης των φυσικών πόρων και διάφοροι άλλοι, εξειδικευμένοι κατά περίπτωση στόχοι.

Σκοπός του προσδιορισμού του κόστους είναι η επιτυχία ενός καλού σχεδιασμού, προγραμματισμού μακροχρόνια των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Ο προγραμματισμός διευκολύνεται με την θέσπιση αντικειμενικών σκοπών και με τον καθορισμό ειδικής στρατηγικής και πολιτικής της επιχείρησης.

Κατά τη διαδικασία του προγραμματισμού, χρησιμοποιούμε τα δεδομένα που μας παρέχει η λογιστική του κόστους από το παρελθόν, με την υπόθεση ότι το ποικίλο περιβάλλον μέσα στο οποίο θα λειτουργήσει η επιχείρηση και στο μέλλον, θα είναι παρόμοιο με εκείνο το παρελθόντος. Αν η υπόθεση αυτή δεν είναι εύλογη, τα δεδομένα του παρελθόντος, ιστορικά κόστη, διορθώνονται ώστε να ανταποκρίνονται στις συνθήκες που προβλέπονται για το μέλλον.

Η λογιστική του κόστους παρέχει χρήσιμα στοιχεία κατά τον προγραμματισμό ειδικών ενεργειών της επιχείρησης που δεν παρουσιάζουν κανονική επαναληπτικότητα, όπως επιλογή του τόπου εγκατάστασης του εργοστασίου, αντικατάσταση στοιχείων κεφαλαιουχικού εξοπλισμού αύξηση του μεγέθους της επιχείρησης και άλλα παρόμοια.

Επιπλέον παρέχει χρήσιμα στοιχεία και κατά τον προγραμματισμό της συνολικής δραστηριότητας της επιχείρησης ή λειτουργικού τμήματος της για ορισμένη χρονική περίοδο, συνήθως ενός έτους, που συνήθως καταλήγει στον προϋπολογισμό.

Μια άλλη περιοχή στα πλαίσια του προγραμματισμού, όπου η λογιστική κόστους παρέχει χρήσιμα στοιχεία είναι η άσκηση συνειδητής τιμολογιακής πολιτικής.

Είναι γνωστό, ότι η τιμή ενός προϊόντος δεν βρίσκεται συνήθως σε συναρτησιακή σχέση προς το κόστος παραγωγής του σε συγκεκριμένη επιχείρηση, φυσικό ή τεχνητό μονοπώλιο, αγαθά παγκόσμιας παραγωγής, είδη μόδας, πολυτελείας και τέχνης, περίπτωση dumping, κρατικών διατιμήσεων και πολλά άλλα. Αλλά και στην περίπτωση αυτή η γνώση του κόστους δεν παύει να είναι απαραίτητη έστω και υπό αρνητική έννοια. Επιτρέπει στην διοίκηση της επιχείρησης να γνωρίζει κατά πόσο το κόστος

των προϊόντων της βρίσκεται μέσα στα πλαίσια της αγοράς ή αποκλίνει, έτσι ώστε να ληφθούν οι κατάλληλες αποφάσεις.

Εξάλλου περισσότερο σημαντική, είναι η γνώση του κόστους στην περίπτωση που η τιμή βρίσκεται σε άμεση συναρτησιακή σχέση προς αυτό. Η γνώση του κόστους επιτρέπει τον καθορισμό της τιμής προσφοράς, σε περιπτώσεις ανάθεσης παραγγελιών ή συμμετοχής σε μειοδοτικούς διαγωνισμούς.

Καθορισμός της τιμής προσφοράς, χωρίς αναλυτικές πληροφορίες, σχετικά με την διαμόρφωση του κόστους μπορεί να οδηγήσει σε μία από τις δύο παρακάτω καταστάσεις. Απώλεια της παραγγελίας, λόγω του ότι η προσφερόμενη τιμή στον πελάτη είναι υψηλή ή ανάληψη της παραγγελίας αλλά εκτέλεση της με ζημία, εξαιτίας του γεγονότος ότι το πραγματικό κόστος της είναι μεγαλύτερο από την τιμή που έχει συμφωνηθεί. Οι δύο αυτές καταστάσεις, που είναι και οι δύο οπωσδήποτε επιζήμιες για την επιχείρηση, θα μπορούσαν να είχαν αποφευχθεί, αν υπήρχαν αναλυτικές καταστάσεις ως προς το κόστος.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφέρουμε ακόμα ένα παράδειγμα. Όταν υπάρχει αναλυτική κοστολόγηση όχι μόνο για τον καθορισμό του κόστους ανά προϊόν αλλά και κατά φάση ή στάδιο όλης της παραγωγικής διαδικασίας, είναι δυνατόν να αποκαλυφθεί, ότι είναι περισσότερο συμφέρον στην επιχείρηση να διεξάγει την επεξεργασία μόνο από ορισμένο στάδιο ή φάση.

Υπό την έννοια ότι θα της κοστίζει συνολικά φθηνότερα να αγοράζει την ύλη όχι εντελώς ανεπεξεργαστη, άλλα επεξεργασμένη μέχρι ορισμένο στάδιο. Συνεπώς αυτό θα συμφέρει περισσότερο την επιχείρηση. Εξάλλου στα πλαίσια της πολιτικής τιμών της επιχείρησης, η αναλυτική κατά προϊόν κοστολόγηση της επιτρέπει να γνωρίζει μέχρι πιο σημείο είναι εφικτό να χαμηλώσει τις τιμές της, σε μια προσπάθεια να αυξήσει τον όγκο των πωλήσεων της.

Ο απολογιστικός έλεγχος διευκολύνεται με την παροχή των στοιχείων της λογιστικής κόστους και αποβλέπει στην ορθή εφαρμογή και επίτευξη των στόχων που έχουν θεσπιστεί, στη μέτρηση του αποτελέσματος και στη διαπίστωση των τυχόν αποκλίσεων.

Σκοπός της λογιστικής κόστους είναι και ο εσωτερικός έλεγχος.

Η λογιστική κόστους αποβλέπει ακόμη στον καταλογισμό ευθυνών για τις αποκλίσεις και την λήψη διορθωτικών μέτρων για το μέλλον ή και πολλές φορές στην αλλαγή στόχων, με την αυτόματη επαναπληροφόρηση.

Η λογιστική κόστους διευκολύνει τον απολογιστικό έλεγχο, κάνοντας σύγκριση των αποτελεσμάτων που επιτεύχθηκαν με τα αναμενόμενα αποτελέσματα. Αποτελέσματα του καλού ελέγχου είναι η λήψη σωστών και ορθολογικών αποφάσεων, ο καταλογισμός ευθυνών και η επιβράβευση.

Αποδεικνύεται πολλές φορές με το σύστημα της αυτόματης επαναπληροφόρησης, ότι οι στόχοι που τέθηκαν ήταν απραγματοποίητοι. Με τον απολογιστικό έλεγχο παίρνουμε διορθωτικές αποφάσεις. Ο απολογιστικός έλεγχος είναι αδύνατος χωρίς τα στοιχεία της λογιστικής κόστους.

Είναι γνωστό ότι στα πλαίσια μιας οποιασδήποτε επιχειρηματικής δραστηριότητας, όχι μόνο βιομηχανικής, δημιουργούνται θυσίες, δηλαδή δαπάνες, με σκοπό την πραγματοποίησης αντίστοιχων αποδόσεων, δηλαδή εσόδων. Για παράδειγμα, αναλύσκονται πρώτες ύλες, χρησιμοποιούνται ώρες λειτουργίας μηχανημάτων, απασχολούνται εργατικά χέρια, κεφάλαια, πραγματοποιούνται αποδόσεις των πρώτων υλών, της εργασίας και των μηχανημάτων, με σκοπό την παραγωγή προϊόντων και στη συνέχεια τη δημιουργία εσόδων από την διάθεση των προϊόντων.

Όλα τα παραπάνω μεγέθη, κατάλληλα σχετιζόμενα μεταξύ τους, σε φυσικές ποσότητες ή σε αξίες, μας δίνουν τους δείκτες της αποτελεσματικότητας, με τις περαιτέρω υποδιαίρεσεις τους. Η λογιστική του κόστους μας παρέχει στοιχεία για να ελέγξουμε κατά πόσο ο στόχος της επιχείρησης, που είναι η αποτελεσματικότητα, πραγματοποιήθηκε. Για παράδειγμα, αν προϋπολογίσθηκε ότι για την παράγωγη μιας μονάδας προϊόντος απαιτούνται δύο μονάδες πρώτης ύλης, η λογιστική του κόστους μας δίνει την πληροφορία ότι έχουν παραχθεί 1500 μονάδες προϊόντος και έχουν αναλωθεί 3100 μονάδες πρώτης ύλης. Αυτό σημαίνει ότι η απόδοση της πρώτης ύλης σε προϊόν κυμάνθηκε σε επίπεδα χαμηλότερα από αυτά που είχαν προγραμματισθεί. Για να είχε επιτευχθεί ο στόχος της

επιχείρησης, όσο αναφορά την απόδοση των πρώτων υλών, θα έπρεπε το συγκεκριμένο επίπεδο παραγωγής να είχε προκαλέσει την ανάλωση 3000 μονάδων πρώτης ύλης.

Στη συνέχεια αναζητούνται οι αιτίες της απόκλισης των πραγματικών από τα προϋπολογισμένα η προγραμματισθέντα. Στο παραπάνω παράδειγμα σαν πιθανές αιτίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν η μη τήρηση, από τον προμηθευτή της επιχείρησης, των όρων σχετικά με την ποιότητα, περιεκτικότητα της πρώτης ύλης, ατελής ρύθμιση ή βλάβη των μηχανημάτων και πολλές άλλες. Ανάλογοι έλεγχοι διενεργούνται και στον τομέα της παραγωγικότητας της εργασίας, ή των μηχανημάτων, ή στη διαμόρφωση της σχέσης του κέρδους με τα απασχολούμενα κεφάλαια ή της σχέσης έσοδα-έξοδα.

Βέβαια, αυτό δεν σημαίνει ότι η λογιστική κόστους είναι ο μόνος μηχανισμός που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας, διότι είναι γνωστό ότι μπορεί να χρησιμοποιηθούν και άλλοι τρόποι. Για παράδειγμα, από την άσκηση άμεσης εποπτείας για την πραγματοποίηση των αποδόσεων που προγραμματίστηκαν και την αποφυγή της εμφανής σπατάλης, μέχρι την εφαρμογή πολυπλοκότερων συστημάτων.

Τέλος, ο έλεγχος είναι δυνατόν να είναι διορθωτικός η προληπτικός.

Ο διορθωτικός έλεγχος δεν έχει την έννοια ότι αποβλέπει στην διόρθωση του κόστους που πραγματοποιήθηκε σε ύψος μεγαλύτερο από αυτό που προβλέφθηκε, διότι αυτό είναι αδύνατο, όπως είναι φανερό.

Ο όρος διορθωτικός έλεγχος αναφέρεται απλώς στις διαδικασίες που ακολουθούνται για την συνεχή ενημέρωση της διοίκησης, όσο αναφορά την διαμόρφωση του τρέχοντος κόστους σε σχέση με το προϋπολογισμένο ή πρότυπο κόστος και την διαπίστωση των αντίστοιχων αποκλίσεων αμέσως, ώστε να είναι δυνατή η λήψη μέτρων για την αποτροπή επανεμφάνισης των αποκλίσεων στο μέλλον.

Ο διορθωτικός έλεγχος είναι ένας μηχανισμός συνεχής επαγρύπνησης της διοίκησης για την έγκαιρη επισήμανση περιοχών αποκλίσεων, έτσι ώστε να υπάρχει περιθώριο χρόνου για την λήψη διορθωτικών μέτρων, για την αποτροπή δυσμενών αποκλίσεων στο μέλλον.

Όσο αναφορά τον προληπτικό έλεγχο η σύγχρονη τάση είναι να προτιμάται

περισσότερο από τον διορθωτικό. Αυτό το είδος του ελέγχου συνιστάται στην καθιέρωση διαδικαστικών, ψυχολογικών και άλλων μέσων για την παρακίνηση των εργαζομένων να προσπαθήσουν να διατηρήσουν το κόστος στα όρια που ορίστηκαν από το προκαθορισμένο κόστος.

Για να γίνει ποιο κατανοητό θα αναφέρουμε ένα παράδειγμα. Το τμήμα βιομηχανοποίησης προκειμένου να παράγει μια ποσότητα προϊόντος είναι αναγκασμένο να ζητήσει από την αποθήκη πρώτων υλών μια ποσότητα πρώτης ύλης. Αρχικά λοιπόν και με έντυπο ορισμένου χρώματος ζητάει την ποσότητα της πρώτης ύλης που αντιστοιχεί στην ποσότητα του προϊόντος που πρόκειται να παραχθεί, σύμφωνα με την αντιστοιχία που έχει καθοριστεί στα πλαίσια του προϋπολογιστικού ή πρότυπου κόστους. Αν δηλαδή ο στόχος της πρώτης ύλης έχει καθοριστεί σε 50% και πρόκειται να αρχίσει η παραγωγή 1000 μονάδων προϊόντος, το τμήμα βιομηχανοποίησης δικαιούται να ζητήσει μόνο 2000 μονάδες πρώτης ύλης. Αν τελικά η ποσότητα της πρώτης ύλης που χρησιμοποιήθηκε δεν επαρκέσει για την παραγωγή που προγραμματίστηκε, πράγμα που σημαίνει ότι η απόδοση των πρώτων υλών δεν πραγματοποιήθηκε, το τμήμα βιομηχανοποίησης υποχρεούται να ζητήσει την πρόσθετη ποσότητα που χρειάζεται με έντυπο άλλου χρώματος.

Η διαδικασία αυτή κρατάει σε συνεχή εγρήγορση τον υπεύθυνο της βιομηχανοποίησης και τον παρακινεί να προσπαθήσει να μην υπερβεί τα όρια των αναλώσεων που έχουν προκαθοριστεί.

Σε καλά οργανωμένες επιχειρήσεις παρατηρείται μια τάση συνδυασμού του προληπτικού ελέγχου με τις λεγόμενες μεθόδους υποκινήσεως του προσωπικού, με αποτέλεσμα το προσωπικό να ενεργεί κατά τέτοιον τρόπο ώστε να μην επιφέρει αποκλίσεις στον τομέα του κόστους.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι αν συγκρίνουμε τους τρεις αυτούς σκοπούς της λογιστικής κόστους καταλήγουμε στα εξής συμπεράσματα.

Κατά την πραγματοποίηση του προγραμματισμού, δηλαδή του δεύτερου στόχου, η συμβολή της λογιστικής κόστους είναι συγκριτικά πολύ σημαντικότερη σε σχέση με τον πρώτο σκοπό, τον καθορισμό του εισοδήματος και την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Στην εκτέλεση του πρώτου σκοπού, ο ρόλος της λογιστικής κόστους είναι

μάλλον παθητικός, υπό την έννοια ότι το αποτέλεσμα της επιχείρησης, που μπορεί να είναι κέρδος ή ζημία, είναι συνέπεια συνθηκών και μεγεθών, που διαμορφώθηκαν στο παρελθόν και δεν μπορεί να τα μεταβάλλει η λογιστική κόστους. Μόνο στην έκταση που τα ιστορικά αυτά μεγέθη χρησιμοποιούνται για να υποβοηθηθεί η διοίκηση στην επιλογή των μέσων, στα πλαίσια του προγραμματισμού μελλοντικών δραστηριοτήτων της, μπορεί να ειπωθεί πως η λογιστική κόστους προσλαμβάνει δυναμικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι μπορεί να επηρεάσει την διοίκηση κατά την επιλογή του πιο πρόσφορου μέσου για την πραγματοποίηση των αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης.

Αντίθετα, όπως σημειώθηκε παραπάνω, πολύ πιο σημαντικός είναι ο δεύτερος στόχος, η υποβοήθηση στον τομέα του προγραμματισμού. Στην περίπτωση αυτή, ασχολούμαστε με γεγονότα όχι που συνέβησαν, αλλά που πρόκειται να συμβούν και επομένως δεν επιδέχονται μεταβολή. Ασχολούμαστε με το μέλλον και όχι με το παρελθόν.

Είναι φανερό, ότι η κατάλληλη και σωστή πληροφόρηση είναι βασικός παράγοντας στη διαδικασία λήψης αποφάσεων για τα μέσα που θα χρησιμοποιηθούν. Ο ρόλος της λοιπόν, στην περίπτωση αυτή, είναι δυναμικός γιατί μπορεί να επηρεάσει την μελλοντική διαμόρφωση των μεγεθών, μέσω της επίδρασης που ασκεί στην διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Όσο αναφορά τον τρίτο σκοπό, τον έλεγχο, είναι άρρητα συνδεδεμένος με τον προγραμματισμό, τον δεύτερο σκοπό της λογιστικής κόστους και μάλιστα θα λέγαμε ότι αποτελούν τις δύο όψεις του ίδιου νομίσματος. Ο προγραμματισμός θα ήταν άχρηστος, εάν δεν τον ακολουθούσε έλεγχος που να διαπιστώνει κατά πόσο πραγματοποιήθηκαν οι στόχοι του και αν δεν πραγματοποιήθηκαν σε τι οφείλεται η μη πραγματοποίησή τους. Με σκοπό να διεξαχθούν τα κατάλληλα συμπεράσματα και να ληφθούν τα ανάλογα μέτρα. Συνεπώς ο προγραμματισμός και ο έλεγχος είναι αλληλένδετοι.

Βασικά η λογιστική κόστους αποβλέπει μαζί με τον σχεδιασμό, με άλλο όρο τον προγραμματισμό και τον απολογιστικό έλεγχο στη σωστή τιμολογιακή πολιτική, στη σωστή διαμόρφωση της τιμής του προϊόντος.

Δίνει απαντήσεις στα ποίκιλα ερωτήματα που απασχολούν κάθε επιχείρηση, όπως τι εκπτώσεις θα γίνουν και ως ποιο όριο, εάν μπορεί να πουλήσει μια επιχείρηση τα προϊόντα της κάτω από το κόστος χωρίς δυσάρεστα αποτελέσματα και πολλές άλλες ερωτήσεις που αφορούν γενικά την επιχείρηση μας.

Ήδη από όλα τα παραπάνω διεξάγουμε το εξής συμπέρασμα. Ότι η λογιστική κόστος στρέφει το ενδιαφέρον της γύρω από το κόστος, το οποίο αποτελεί την βάση για την εκπλήρωση όλων των σκοπών που έχει θέσει. Αρχικά λοιπόν ο σκοπός της κοστολόγησης είναι να δώσει στους αρμόδιους διευθυντές της κάθε επιχείρησης της απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με το κόστος.

Ο Γεώργιος Βενιέρη, αναφέρει χαρακτηριστικά ότι ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να την διοικήσει κατά τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Αυτό θα το επιτύχει εάν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες, οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση.

Ένας τέτοιος παράγοντας είναι η αγορά, δηλαδή οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών. Ένας άλλος παράγοντας είναι η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλαδή η τιμή ή η ποιότητα των προϊόντων της σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.

Επίσης το οικονομικό περιβάλλον συμπεριλαμβάνεται σε όλα τα παραπάνω. Για παράδειγμα οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία και άλλα παρόμοια μπορεί να ευνοήσουν μια επιχείρηση.

Ακόμη ένας παράγοντας είναι οι συνθήκες παραγωγής. Για παράδειγμα η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών.

Τέλος, το κόστος, είναι ο τελευταίος παράγοντας που μπορούμε να αναφέρουμε και με αυτόν ασχολείται η λογιστική κόστους.

Αν επιμείνει κανείς σε αυτήν την χρησιμότητα της κοστολόγησης, δηλαδή στην βοήθεια που μπορεί να προσφέρει σ'ένα διευθυντή σχετικά με το κόστος, όπως προαναφέρθηκε, θα παρατηρήσει ότι ο υπολογισμός του κόστους πρέπει να γίνεται έτσι ώστε οι παρεχόμενες πληροφορίες να τον βοηθούν σε θέματα σχετικά με το κόστος, τα οποία εκείνος θέλει να παρακολουθήσει.

Αυτό σημαίνει ότι η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ανάγκη πληροφόρησης. Δεν έχει νόημα ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο, όσο λεπτομερειακό και αν είναι, υπολογίζει κόστος το οποίο δεν λαμβάνει κανείς υπόψη. Ούτε θα ήταν σωστό να πει κανείς ότι το κόστος είναι ο μοναδικός παράγοντας που θα λάβει υπόψη του ένας διευθυντής όταν διοικεί μια επιχείρηση ή ένα τμήμα της επιχείρησης. Εκείνο που μπορεί να λεχθεί με βεβαιότητα είναι ότι κανένας ικανός διευθυντής δεν θα επιχειρήσει να διοικήσει μια επιχείρηση χωρίς να έχει εξασφαλίσει προηγουμένως τις κατάλληλες πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Πολλές αποφάσεις είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχθεί σε ορθές πληροφορίες σχετικά με το κόστος.

Οι διευθυντές των επιχειρήσεων έχουν καθημερινά να αντιμετωπίσουν προβλήματα. Εάν συμφέρει η υποκατάσταση ανθρώπων με μηχανές στην παραγωγή ενός προϊόντος, ή αν αξίζει η ανακύκλωση υποπροϊόντων της παραγωγής και η χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή άλλων προϊόντων, εάν οι εγκαταστάσεις παγίων και μηχανημάτων μπορούν να χρησιμοποιηθούν πιο προσοδοφόρα με την συγκέντρωση της παραγωγικής προσπάθειας μόνο σε ορισμένα προϊόντα, ή αν οι τιμές πώλησεως θα μπορούσαν να παραμείνουν ίδιες ή θα έπρεπε να τροποποιηθούν και άλλα πολλά. Είναι εμφανές ότι για την απάντηση τέτοιων ερωτήσεων είναι απαραίτητο ένα σωστά υπολογισμένο κόστος. Η κοστολόγηση δεν βοηθά μόνο στην εύρεση του κόστους ενός προϊόντος, αλλά και στην εύρεση του πόσο θα έπρεπε να είχε κοστίσει το προϊόν αυτό. Υποδεικνύει εάν υπάρχουν απώλειες ώστε να είναι δυνατόν να ληφθούν μέτρα αμέσως, για να αποφευχθούν αυτές οι απώλειες και να γίνει πιο αποδοτική η παραγωγική λειτουργία είτε ολόκληρου του εργοστάσιου είτε ενός τμήματος του.

Συνοψίζοντας λοιπόν όλα τα παραπάνω, εκτός από την βοήθεια που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη αποφάσεων, ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης, το οποίο διέπεται και από τις γενικές αρχές τις κοστολόγησης, που θα αναλύσουμε στην επόμενη ενότητα, είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας και τον προγραμματισμό μιας σημερινής επιχείρησης.

Ο έλεγχος αποβλέπει στο να εξακριβωθεί ότι ο επιθυμητός όγκος παραγωγής πραγματοποιείται στο ελάχιστο δυνατό κόστος σε συσχέτιση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγόμενου προϊόντος. Όλες οι δαπάνες ή απώλειες εντοπίζονται και κατά συνέπεια ελέγχονται με βάση τις πληροφορίες που θα δώσει το σύστημα κοστολόγησης.

Αυτές οι διάφορες δαπάνες ή απώλειες ίσως να μην ενδιαφέρουν και πολύ όταν μια επιχείρηση περνά μια περίοδο μεγάλου όγκου πωλήσεων και υψηλών κερδών. Σε περιόδους όμως μεγάλου ανταγωνισμού ή γενικότερης ύφεσης, όπως άλλωστε χαρακτηρίζει και την εποχή μας, η επιχείρηση πρέπει να ανακαλύπτει τρόπους να ελέγχει όλες τις δραστηριότητες της. Με αυτόν τον τρόπο θα είναι σε θέση να λειτουργήσει ακόμη και στα μικρότερα περιθώρια κέρδους.

Έτσι λοιπόν, ένα καλό λογιστικό σύστημα μπορεί να δώσει όλες τις ποσοτικές πληροφορίες, που είναι αναγκαίες για την εκτίμηση και ανάλυση των πάσης φύσεως επιχειρηματικών αποφάσεων καθώς και για την λήψη σωστών και ορθολογικών αποφάσεων. Αποφάσεις που είναι απαλλαγμένες από προσωπικά και συναισθηματικά στοιχεία και που τείνουν να είναι άριστες. Χωρίς τις κατάλληλες πληροφορίες, χωρίς τα κατάλληλα στοιχεία δεν είναι δυνατόν να παρθούν σωστές και ορθολογικές αποφάσεις.

Τα στοιχεία υποβοηθούν στην ελάττωση της αβεβαιότητας και στην λήψη αποφάσεων σχεδόν κάτω από συνθήκες βεβαιότητας.

Με αυτόν τον τρόπο δομούνται γερά τα θεμέλια της επιχείρησης και δεν την αφήνουν να πέσει στα μικρότερα περιθώρια κέρδους, κινδυνεύοντας έτσι να υπολειπώσει ή ακόμα και να χάσει την θέση της στην αγορά, μια αγορά που χαρακτηρίζεται από έναν συνεχή, ραγδαίο και ύπουλο ανταγωνισμό.

Τα στοιχεία αυτά και τις πληροφορίες αυτές τις παρέχει η λογιστική και

ιδιαίτερα η λογιστική κόστους ή καλύτερα ας την αποδώσουμε έναν άλλο όρο που τις ταιριάζει περισσότερο επιχειρηματική λογιστική.

Ο Άγγελος Τσακλαγκάνος εξηγεί αυτήν την συγκριτική διαφορά της χρηματοοικονομικής λογιστικής με την λογιστική κόστους. Ο σκοπός της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι η προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και η δημοσίευση τους για χρήση ανθρώπων που βρίσκονται κατά κύριο λόγο εκτός της επιχειρήσεως, όπως για παράδειγμα των προμηθευτών, των κεφαλαιούχων, των τραπεζών, των μετόχων, των δανειστών και των κυβερνητικών υπηρεσιών ενώ ο σκοπός της λογιστικής κόστους είναι η εσωτερική αναδιάρθρωση, η χρησιμοποίηση των στοιχείων μέσα στην επιχείρηση από το διοικητικό προσωπικό 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.

Πολλαπλές είναι λοιπόν οι χρησιμότητες της κοστολόγησης σε μία επιχείρηση και κατά συνέπεια πολλαπλοί είναι και οι σκοποί στους οποίους αποβλέπει. Ήδη από παλαιότερα και από τότε που η τεχνολογία άρχισε να μπαίνει στη ζωή μας, όχι μόνο αυτοί που την μελετούσαν αλλά και αυτοί που αναγκάστηκαν να την εφαρμόσουν συνειδητοποίησαν πόσο σημαντικός είναι ο ρόλος της κοστολόγησης.

Από παλιά, όταν η κοστολόγηση δεν ήταν ακόμα στην ακμή της όπως σήμερα και οι μελετητές της γράφανε στην καθαρεύουσα ακόμα, όπως ο Μιλτιάδης Λεοντάρης, πολύ αξιόλογος συγγραφέας, δεν μπορούσαν να απαριθμήσουν τους στόχους της λογιστικής κόστους, παρά μόνο να αναφέρουν τους σημαντικότερους από αυτούς.

Με την κοστολόγηση επιτυγχάνεται η άσκηση ευσυνείδητης τιμολογιακής πολιτικής, ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης, ο προσδιορισμός του κόστους που ευνοεί περισσότερο την επιχείρηση αλλά και του οριακού. Για αυτό το τελευταίο θα μιλήσουμε στα επόμενα κεφάλαια. Είναι φυσικό όμως στην εποχή μας, που χαρακτηρίζεται από ένα ραγδαίο και βίαιο ανταγωνισμό και η τεχνολογία δαμάζει, ο ρόλος και οι σκοποί της λογιστικής να έχουν πολλαπλασιαστεί και ένα καλό λογιστικό σύστημα είναι πιο απαιτητικό και πολύπλοκο.

Παρακάτω θα προσπαθήσουμε παρουσιάσουμε την πολυπλοκότητα αυτή της λογιστικής κόστους και να αναλύσουμε όσο μπορούμε, βέβαια την εξέλιξη της χρησιμότητας της αλλά και των σκοπών της στις μέρες μας. Επειδή είναι αδύνατον να αναφέρουμε όλους αυτούς τους στόχους αρχικά θα απαριθμήσουμε τους κυριότερους. Πρώτον ο υπολογισμός του κόστους των προϊόντων, των υπηρεσιών και άλλων φορέων του κόστους. Δεύτερον, η δυνατότητα που υπάρχει για σχεδιασμό ή διαφορετικά προγραμματισμό. Τρίτον, η δυνατότητα που υπάρχει για έλεγχο και μέτρηση αποδοτικότητας και τέταρτον η ανάλυση σημαντικών πληροφοριών για την λήψη αποφάσεων.

Σύμφωνα με τον Kaplan το 1998 η διοίκηση κόστους έχει τρεις σκοπούς την εκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων για χρηματοοικονομικές αναφορές, την εκτίμηση κόστους προϊόντος και τον λειτουργικό έλεγχο. Η διοίκηση κόστους στοχεύει στην αναγνώριση αυτών των παραμέτρων που είναι σημαντικές για την επιτυχία της επιχείρησης. Η κατάταξη του Kaplan για τις φάσεις της ανάπτυξης συστημάτων διοίκησης κόστους περιγράφει αυτή τη μεταστροφή στο στόχο.

Στην πρώτη φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους είναι βασικά συστήματα αναφοράς συναλλαγών, όπως προχωρούμε στη δεύτερη φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους στοχεύουν στην εξωτερική χρηματοοικονομική αναφορά.

Το αντικείμενο είναι οι πραγματικοί οικονομικοί απολογισμοί, και αναλόγως η χρησιμότητα των συστημάτων διοίκησης κόστους περιορίζεται. Στην τρίτη 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. Στην τέταρτη 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 τέταρτη 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. Συγκρίνοντας τους τρεις αυτούς σκοπούς ο Kaplan, θεωρεί πως οι δύο τελευταίοι είναι πιο σημαντικοί και αναφέρει χαρακτηριστικά πως η διοίκηση κόστους έχει ένα πιο ευρύ στόχο, τη συνεχή μείωση του κόστους. Ο σχεδιασμός και ο έλεγχος του κόστους, ο τρίτος δηλαδή σκοπός, είναι στενά συνδεδεμένος με τα έσοδα και το σχεδιασμό του κέρδους. Σύμφωνα με το Kaplan λοιπόν, η λογιστική κόστους έχει δύο κύριους σκοπούς, την κοστολόγηση του προϊόντος και δεύτερον 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.

Σε όλες τις εταιρείες, οργανισμούς κερδοσκοπικούς και μη οι διευθυντές ενδιαφέρονται 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 σημαντικότητα τους κατά των διευθυντών. Μια καλή ταξινόμηση του κόστους παρέχει στον διευθυντή 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.

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.

Επιπλέον για να διαχειριστούν το κόστος οι διευθυντές 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 τι προκαλεί διαφορές στο κόστος, πόσο κοστίζει μια μονάδα, τι πρέπει να πληρώσει ο πελάτης για να αποκτήσει το προϊόν και άλλα τέτοια ερωτήματα.

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. Στην περίπτωση αυτή αξίζει να αναφέρουμε ένα παράδειγμα για να γίνει πιο κατανοητό. 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 όπως 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 διοικητικών στελεχών 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 διευθυντές 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 διευθυντές αλλά η πληροφόρηση και τα λογιστικά συστήματα καθ' αυτά δεν είναι διοίκηση κόστους.

Η διοίκηση κόστους δεν ασκείται ανεξάρτητα. Είναι ένα σημαντικό στοιχείο των γενικών διοικητικών στρατηγικών και της εκτέλεσής τους. Ο υπεύθυνος της διοίκησης κόστους 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.

1.4. Κοστολογικοί Λογαριασμοί

Πριν αναφερθούμε στους κοστολογικούς λογαριασμούς θα αναλύσουμε την έννοια του λογαριασμού. Σύμφωνα λοιπόν με την χρηματοοικονομική λογιστική λογαριασμός είναι το μέσο με το οποίο απεικονίζονται συστηματικά, κατά χρονολογική σειρά και σε χρηματικούς όρους, η αρχική θέση και οι μεταβολές των στοιχείων του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης των λογιστικών μονάδων. Επομένως, ο λογαριασμός αποτελεί το βασικό μέσο συγκέντρωσης, καταχώρησης, ταξινόμησης, συσχέτισης και παρουσίασης των λογιστικών πληροφοριών.

Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω μπορεί να λεχθεί ότι δεν υπάρχει διαφορά στο περιεχόμενο ή στον τρόπο κίνησης μεταξύ των κοστολογικών λογαριασμών και των υπόλοιπων λογαριασμών που τηρεί και χρησιμοποιεί μια επιχείρηση.

Αν και κοστολογικούς λογαριασμούς δε συναντάμε μόνο σε μια βιομηχανική επιχείρηση αλλά και σε άλλων ειδών επιχειρήσεις όπως διαφημιστικές ή εμπορικές, εμείς θα αναφερθούμε σε βιομηχανική επιχείρηση διότι παρουσιάζει την γενικότερη περίπτωση, υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει όλες τις λειτουργίες, τον εφοδιασμό, την τεχνική λειτουργία, την διάθεση, την διοίκηση και την χρηματοδότηση. Δηλαδή μπορούμε να πούμε ότι είναι ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα στην περίπτωση αυτή και μάλιστα

όπως αναφέρει και ο Ιγνατιάδης, όποιος γνωρίζει καλά την βιομηχανική λογιστική είναι σε θέση να αντεπεξέλθει και στις ανάγκες άλλων μη βιομηχανικών επιχειρήσεων ή οργανισμών γενικότερα.

Οποιοσδήποτε λογαριασμός χρησιμοποιείται για να καταχωρηθούν σε αυτόν πληροφορίες σχετικές με το κόστος παραγωγής η γενικότερα με το κόστος λειτουργίας ολόκληρης της επιχείρησης ή τμήματος της θα μπορούσε να χαρακτηριστεί κοστολογικός λογαριασμός.

Αναλυτικότερα οι κοστολογικοί λογαριασμοί τηρούνται για πολλούς λόγους.

Τους κυριότερους από αυτούς προσπάθησε να παρουσιάσει και να αναλύσει ο Γεώργιος Βενιέρης, στο βιβλίο του λογιστική κόστους, το 1992. Βέβαια, είναι κατανοητό, ότι οι λόγοι αυτοί στις μέρες μας έχουν πολλαπλασιαστεί, αφού υπήρχε ανάγκη προσαρμογής στα σύγχρονα και απαιτητικά κοστολογικά συστήματα.

Καταρχήν, υπήρχε ανάγκη τήρησης των κοστολογικών λογαριασμών για να αναλυθούν και να καταχωρηθούν σ' αυτούς οι δαπάνες που έχουν σχέση με τις λειτουργίες της επιχείρησης και τα παραγόμενα προϊόντα.

Δεύτερον, για να βρεθεί το κόστος παραγωγής κάθε παραγόμενης μονάδας προϊόντος κάθε εργασίας, λειτουργίας ή διαδικασίας, κάθε τμήματος ή υπηρεσίας και για να αναπτυχθούν πρότυποι συντελεστές κόστους.

Τρίτον, γιατί είναι σημαντικό να υποδειχθεί στη διοίκηση της επιχείρησης ο βαθμός αποδοτικότητας της λειτουργίας της καθώς και οι απώλειες που υπάρχουν σε υλικά, χρόνο ή γενικά έξοδα. Η ανάλυση των αιτιών των μη ικανοποιητικών αποτελεσμάτων θα οδηγήσει στη λήψη μέτρων για την βελτίωση τους.

Τέταρτον, για να δοθούν τα κοστολογικά στοιχεία που είναι απαραίτητα για την σύνταξη των αποτελεσματικών λογαριασμών όχι μόνο για το σύνολο της επιχείρησης αλλά και για τα επιμέρους τμήματα της.

Πέμπτον, γιατί μπορεί να υπάρξουν ακριβή κοστολογικά αποτελέσματα, τα οποία συγκρίνονται με τα προϋπολογισμένα και θα βοηθήσουν τόσο στις μελλοντικές προβλέψεις του κόστους όσο και στον προσδιορισμό της τιμής του προϊόντος.

Έκτο, επειδή χρησιμεύσουν σαν αρχεία που θα περιέχουν κοστολογικές πληροφορίες, οι οποίες θα αναφέρονται σε διαφορετικές χρονικές περιόδους και διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας, ώστε να είναι πιο εύκολος ο προγραμματισμός της δράσης της επιχείρησης και ο έλεγχος της.

Ακόμα η τήρηση των κοστολογικών λογαριασμών είναι σημαντική αφού βοηθούν την διοίκηση της επιχείρησης σε περιπτώσεις που πρέπει να διεξάγει σημαντικές αποφάσεις. Μια σημαντική απόφαση είναι εάν ένα ή περισσότερα προϊόντα που παράγονται από την ίδια την επιχείρηση μπορούν να χρησιμοποιηθούν περαιτέρω στην παραγωγή άλλων προϊόντων, όμως να συντελείται σε τέτοιο κόστος που να δικαιολογείται η παραγωγή τους ή εάν θα είναι περισσότερο οικονομική η προμήθεια τους από άλλους κατασκευαστές.

Τέλος, με τους κοστολογικούς λογαριασμούς επιτυγχάνεται με μεγαλύτερη λεπτομέρεια ή ερμηνεία του οικονομικού αποτελέσματος μιας περιόδου που παρουσιάζεται σαν σύνολο στην κατάσταση αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Οι κοστολογικοί λογαριασμοί υπάρχουν και τηρούνται μέσα στο γενικότερο λογιστικό σύστημα της επιχείρησης. Όταν γίνεται αναφορά στο λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης νοούνται δύο μεγάλα θέματα. Το πρώτο είναι το λογιστικό σχέδιο της επιχείρησης και το δεύτερο είναι οι λογιστικές διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί από αυτή.

Το λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το μέγεθος της, τον τρόπο και τον βαθμό οργάνωσης της καθώς και από τον τρόπο διοίκησης της. Η λεπτομερειακή ανάλυση και περιγραφή ενός ολοκληρωμένου λογιστικού συστήματος, έστω και μιας πολύ μικρής βιομηχανικής επιχείρησης, ξεφεύγει από τους στόχους της παρούσας ενότητας και αποτελεί αντικείμενο μελέτης στο επόμενο κεφάλαιο. Όμως είναι απαραίτητο να γίνει αναφορά σε ορισμένα στοιχεία του λογιστικού σχεδίου και των λογιστικών διαδικασιών για να επεξηγηθούν καλύτερα θέματα σχετικά με τους κοστολογικούς λογαριασμούς.

Τα λογιστικά σχέδια αναπτύχθηκαν στα πλαίσια της προσπάθειας για λογιστική τυποποίηση. Ο Θ. Γρηγοράκος στο άρθρο του, η δια των γενικών και κλαδικών λογιστικών σχεδίων επιτυγχάνομενη λογιστική τυποποίηση και οι από αυτήν ωφέλειες για την ιδιωτική και δημόσια οικονομία, αναφέρει ότι ο πρόδρομός της λογιστικής τυποποίησης θεωρείται ο Γάλλος E. Leautey, ο οποίος το 1903 δημοσίευσε την μελέτη, η ενοποίηση των ισολογισμών μετοχικών εταιριών, στην οποία πρότεινε διάφορους κανόνες για την σύνταξη του ισολογισμού και ανέπτυξε ένα υπόδειγμα ισολογισμού.

Τα λογιστικά σχέδια που χρησιμοποιούνται στις διάφορες χώρες είναι αποτέλεσμα της προσπάθειας που είχε αρχίσει πριν από πολλά χρόνια με αντικειμενικό σκοπό την λογιστική τυποποίηση.

Το πρώτο λογιστικό σχέδιο συντάχθηκε στην Γερμανία από τον καθηγητή του πανεπιστήμιου της Κολωνίας Schmalenbach το 1927. ακολούθησε το Γαλλικό λογιστικό σχέδιο το 1941 που ολοκληρώθηκε και καθιερώθηκε το 1947 και το οποίο επηρέασε και την δημιουργία του ελληνικού λογιστικού σχεδίου το 1980.

Με την ονομασία λογιστικό σχέδιο νοούνται πολλά ξεχωριστά αλλά και συνδεδεμένα θέματα. Αυτά είναι το σχέδιο των λογαριασμών, ο τρόπος της συνδεσμολογίας των λογαριασμών, οι γενικές λογιστικές αρχές που ισχύουν ή που θεσπίζονται κάθε φορά και ο καθορισμός των λογιστικών καταστάσεων.

Το σχέδιο των λογαριασμών είναι ένας κατάλογος λογαριασμών που περιέχει καταρχήν τις ονομασίες των λογαριασμών που μπορεί να χρησιμοποιήσει μια επιχείρηση για να καταχωρήσει σ' αυτούς τα λογιστικά γεγονότα που την αφορούν.

Το μέγεθος του καταλόγου αυτού εξαρτάται από δύο πράγματα. Πρώτον, από το εάν αναφέρεται στο σύνολο των επιχειρήσεων μιας χώρας και επομένως ονομάζεται γενικό λογιστικό σχέδιο ή σε επιχειρήσεις ορισμένου κλάδου και άρα ονομάζεται κλαδικό λογιστικό σχέδιο. Δεύτερον, εξαρτάται από τον βαθμό της ανάλυσης στον οποίο πρέπει να παρακολουθούνται τα λογιστικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση.

Αυτό σημαίνει ότι, για παράδειγμα ο λογαριασμός που ονομάζεται έξοδα ταξιδιών μπορεί να χρησιμοποιηθεί, για την καταχώρηση των σχετικών δαπανών σαν αναλυτικός λογαριασμός του γενικότερου λογαριασμού που ονομάζεται διάφορα έξοδα. Ακόμα, μπορεί ο ίδιος να αναλυθεί περισσότερο και να παρακολουθηθούν τα έξοδα ταξιδιών σαν έξοδα ταξιδιών εσωτερικού και έξοδα ταξιδιών εξωτερικού και πολλά άλλα τέτοια παραδείγματα.

Ο βαθμός της ανάλυσης εξαρτάται αφενός από την πολιτεία που θεσπίζει το λογιστικό σχέδιο μέσω των υποχρεωτικών λογαριασμών που περιέχονται σ' αυτό και αφετέρου από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί.

Στη συνέχεια, οι λογαριασμοί που περιέχονται στο σχέδιο των λογαριασμών κωδικοποιούνται, με τέτοιο τρόπο ώστε να αντιστοιχεί ένας κωδικός σε κάθε λογαριασμό. Επιπλέον, ομαδοποιούνται, με τέτοιο τρόπο ώστε οι λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθούνται παρόμοια οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης να βρίσκονται κοντά, δηλαδή μέσα στην ίδια ομάδα.

Τέλος, το σχέδιο των λογαριασμών πρέπει να καθορίζει το εννοιολογικό περιεχόμενο κάθε λογαριασμού. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να καθορίζει τι είδους λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται σε αυτόν. Εάν πάρουμε τον λογαριασμό των πελατών σαν παράδειγμα, τότε το σχέδιο πρέπει να ορίζει ότι στην χρέωση οι απαιτήσεις της επιχείρησης από πωλήσεις που έκανε με πίστωση ενώ στην πίστωση οι εξοφλήσεις των απαιτήσεων αυτών. Είναι κατανοητό και εμφανές, ότι καμία επιχείρηση δεν είναι δυνατόν να καταχωρήσει στο συγκεκριμένο λογαριασμό μια προκαταβολή για παράδειγμα, την οποία εισπράττει από ένα πελάτη, εφόσον έχει θεσπιστεί λογιστικό σχέδιο για την χώρα ή για τον κλάδο στον οποίο ανήκει η συγκεκριμένη επιχείρηση. Το σχέδιο των λογαριασμών θα πρέπει να ορίζει σε ποιο λογαριασμό θα καταχωρηθεί η είσπραξη της προκαταβολής.

Όσο αναφορά την συνδεσμολογία των λογαριασμών, οι λογαριασμοί χρησιμοποιούνται για την αρχική καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων. Στη συνέχεια, όμως για πάρα πολλούς από τους λογαριασμούς που έχει χρησιμοποιήσει η επιχείρηση μέσα σε μια χρονική περίοδο, προκύπτει το θέμα της μεταφοράς του υπολοίπου τους ή του κλεισίματος τους, είτε κατά τη διάρκεια της χρήσης είτε στο τέλος της. Στο λογαριασμό, πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας, παρακολουθείται η αξία των τιμολογημένων ειδών συσκευασίας, για τα οποία οι πελάτες διατηρούν το δικαίωμα της επιστροφής ή έχουν υποχρέωση να τα επιστρέψουν. Το λογιστικό σχέδιο πρέπει να ορίζει τι θα γίνει στην περίπτωση που επιστρέφονται τα είδη αυτά από τους πελάτες, όπως παραπάνω αλλά και τι θα γίνει στην περίπτωση που δεν επιστρέφονται τα είδη αυτά από τους πελάτες. Με λίγα λόγια πρέπει να ορίζει τον λογαριασμό που θα λειτουργήσει μαζί με τον προηγούμενο λογαριασμό που αφορά τις επιστροφές των πελατών για είδη συσκευασίας, κατά το κλείσιμο του στην μια ή στην άλλη περίπτωση.

Το θέμα της συνδεσμολογίας των λογαριασμών προκύπτει εντονότατο κατά το κλείσιμο των λογαριασμών εξόδων και εσόδων στο τέλος της χρήσεως, στα πλαίσια της διαδικασίας του προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσεως με ημερολογιακές εγγραφές, ιδιαίτερα όταν τα αποτελέσματα προσδιορίζονται κατά βαθμιδωτό τρόπο.

Ένα τρίτο θέμα που θίγεται με το λογιστικό σχέδιο είναι οι γενικές λογιστικές αρχές που ισχύουν ή που θεσπίζονται κάθε φορά και αφορούν τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων της επιχείρησης, την αποτίμηση των αποθεμάτων της, τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους παραγωγής και πολλά άλλα. Οι γενικές λογιστικές αρχές πρέπει να τηρούνται από κάθε επιχείρηση.

Τέλος, οι λογιστικές καταστάσεις που πρέπει να καθορίζονται και να δημοσιεύονται από την επιχείρηση στο τέλος της χρήσεως καθώς και το περιεχόμενο τους ή η μορφή εμφάνισης τους. Το λογιστικό σχέδιο πρέπει να ορίζει εάν εκτός από τον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσης και την κατάσταση διανομής κερδών, θα δημοσιεύονται και άλλες καταστάσεις,

όπως είναι η κατάσταση των πηγών και των χρήσεων κεφαλαίων ή η κατάσταση ροών καθαρού κεφαλαίου κίνησης ή επεξηγηματικές σημειώσεις. Επιπροσθέτως να παρέχει υποδείγματα σχετικά με την εμφάνιση των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων.

Όπως έχει γίνει αντιληπτό, η θέσπιση ενός λογιστικού σχεδίου έχει επιφέρει τυποποίηση στην λογιστική εργασία. Παρόλα αυτά όμως, η λογιστική τυποποίηση δεν αντικαθιστά ή υποκαθιστά τη λογιστική θεωρία, αλλά αντίθετα, απορρέει από αυτή και διευκολύνει την ομοιομορφη υλοποίηση και εφαρμογή της από τις επιχειρήσεις της χώρας ή ενός συγκεκριμένου κλάδου.

Η λογιστική τυποποίηση δεν έχει αντικαταστήσει τον ρόλο του λογιστή, ο οποίος είναι ο μόνος πραγματικά αρμόδιος και κατάλληλος να σχεδιάσει την τυποποίηση, να την τροφοδοτήσει σωστά με στοιχεία και να ερμηνεύσει τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την τυποποιημένη λογιστική εργασία.

Αφού έγινε μια εισαγωγή και δόθηκαν ερμηνείες γενικά για τους λογαριασμούς και μετέπειτα αλλά πολύ γενικά για τους κοστολογικούς λογαριασμούς και αναλύθηκαν στοιχεία που έχουν άμεση σχέση με αυτούς, πρέπει να απαντηθούν κατά δεύτερον, μερικά βασικά ερωτήματα. Ένα πρώτο ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί είναι, ποιοι είναι στην πραγματικότητα η κοστολογικοί λογαριασμοί και που βρίσκονται σε σχέση με τους υπόλοιπους λογαριασμούς που χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Οι κοστολογικοί λογαριασμοί μπορούν είτε να συνυπάρχουν μαζί με τους υπόλοιπους λογαριασμούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής, δηλαδή μέσα στις ομάδες 1 έως 8 του λογιστικού σχεδίου, είτε να λειτουργούν μόνοι τους και μεταξύ τους, δηλαδή μέσα στην ομάδα 9 του λογιστικού σχεδίου.

Στην πρώτη περίπτωση, οι δαπάνες που γίνονται σχετικά με την παραγωγή των προϊόντων της επιχείρησης ή με την λειτουργία ενός οποιουδήποτε άλλου τμήματος παρακολουθούνται με κατάλληλη ανάλυση των δευτεροβάθμιων ή τριτοβάθμιων λογαριασμών των ομάδων 1 έως 8. Για παράδειγμα, με τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 24 παρακολουθούνται οι

πρώτες και βοηθητικές ύλες της επιχείρησης καθώς και τα υλικά συσκευασίας.

Ας υποτεθεί ότι με τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 24 παρακολουθείται κάθε πρώτη ή βοηθητική ύλη ή υλικό συσκευασίας και ότι περιορίζοντας το ενδιαφέρον μόνο στις πρώτες ύλες με τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς του 24 παρακολουθούνται πρώτον, τα αποθέματα της πρώτης ύλης χ που υπήρχαν στην αρχή μιας χρονικής περιόδου, έστω με τον τριτοβάθμιο λογαριασμό 24.00.00. Δεύτερον, οι αγορές της πρώτης ύλης χ που έγιναν μέσα στην ίδια χρονική περίοδο, έστω με τον τριτοβάθμιο λογαριασμό 24.00.01 και τρίτον παρακολουθούνται οι αναλώσεις της πρώτης ύλης χ για παραγωγή προϊόντων μέσα στην ίδια χρονική περίοδο, έστω με τον λογαριασμό 24.00.02 που θα πρέπει να τηρείται σε συνδυασμό με τους δύο προηγούμενους.

Ο λογαριασμός, αναλώσεις πρώτης ύλης χ είναι ένας κοστολογικός λογαριασμός γιατί με αυτόν παρακολουθείται ένα στοιχείο του κόστους παραγωγής των προϊόντων. Βρίσκεται όμως μαζί με άλλους λογαριασμούς που δεν είναι κοστολογικοί, όπως είναι ο λογαριασμός, αρχικά αποθέματα της πρώτης ύλης χ, που δείχνει την αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Ο λογαριασμός, αναλώσεις πρώτης ύλης χ θα μπορούσε να αναλυθεί περισσότερο με τεταρτοβάθμια ανάλυση στους λογαριασμούς για παράδειγμα, αναλώσεις πρώτης ύλης χ για την παραγωγή του προϊόντος κ και αναλώσεις πρώτης ύλης για την παραγωγή του προϊόντος λ. Οι τεταρτοβάθμιοι αυτοί λογαριασμοί θα ήταν επίσης κοστολογικοί λογαριασμοί.

Το ίδιο θα μπορούσε να γίνει με οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της χρηματοοικονομικής λογιστικής με τον οποίον καταρχήν παρακολουθείται ένα έξοδο στο σύνολο του. Αξίζει σε αυτό το σημείο να αναφερθεί ακόμα ένα παράδειγμα. Ο λογαριασμός 60.01.00, τακτικές αποδοχές ημερομίσθιου προσωπικού θα μπορούσε να αναλυθεί περισσότερο σύμφωνα με τα τμήματα της επιχείρησης που απασχολούν ημερομίσθιο προσωπικό. Στη συνέχεια ένας από αυτούς, έστω, ο λογαριασμός τακτικές αποδοχές ημερομίσθιου προσωπικού τμήματος παραγωγής θα μπορούσε να αναλυθεί περαιτέρω σύμφωνα με τις παραγωγικές διαδικασίες που

υπάρχουν στο τμήμα παραγωγής, όπως διαδικασία κοπής, διαδικασία μορφοποίησης και πολλές άλλες.

Με αυτόν τον τρόπο λοιπόν, και μέσω διαδοχικών αναλύσεων του κάθε λογαριασμού, θα μπορούσε κανείς να φτάσει στις τακτικές αποδοχές του ημερομίσθιου προσωπικού που συμμετέχουν στην διαμόρφωση του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος ή στη διαμόρφωση του κόστους λειτουργίας μιας οποιασδήποτε υπηρεσίας της επιχείρησης. Όλοι αυτοί οι λογαριασμοί που δημιουργήθηκαν για να αναλυθεί ο λογαριασμός 60.01.00, τακτικές αποδοχές ημερομίσθιου προσωπικού, είναι κοστολογικοί λογαριασμοί.

Στη δεύτερη περίπτωση, όλοι οι κοστολογικοί λογαριασμοί συγκεντρώνονται σε μια ξεχωριστή ομάδα λογαριασμών, την ομάδα εννιά του λογιστικού σχεδίου. Κοστολογικοί λογαριασμοί δημιουργούνται ουσιαστικά μέσα στις ομάδες δύο και έξι της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας εννιά υπάρχουν οι λογαριασμοί 91, ανακατάταξη εξόδων- αγορών και εσόδων και 94, αποθέματα, που είναι αντίστοιχοι των λογαριασμών των ομάδων έξι και δύο.

Η ομάδα εννιά αναφέρεται στην αναλυτική λογιστική της εκμετάλλευσης, δηλαδή στην λογιστική κόστους και αποτελεί ένα ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα σημαίνει ότι όταν χρεώνεται ένας λογαριασμός της ομάδας εννιά πρέπει να πιστώνεται ένας λογαριασμός της ομάδας εννιά.

Ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα αποτελούν και οι ομάδες ένα έως οκτώ της χρηματοοικονομικής λογιστικής, οι λογαριασμοί των οποίων συλλειτουργούν μεταξύ τους. Επίσης ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα είναι η ομάδα μηδέν.

Για να επιτευχθεί η ανεξαρτησία του λογιστικού κυκλώματος της ομάδας εννιά σημαντικός είναι ο ρόλος που παίζει ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 90, διάμεσοι- αντικριζόμενοι λογαριασμοί. Η ανεξαρτησία του κυκλώματος της ομάδας εννιά πηγαίνει μέχρι τον υπολογισμό ενός οικονομικού αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου. Για να γίνει αυτό πρέπει να ληφθούν υπόψη τα έσοδα της χρονικής αυτής περιόδου. Για τον λόγο αυτό υπάρχουν οι πρωτοβάθμιους λογαριασμοί 91, ανακατάταξη

εξόδων- αγορών και εσόδων και 96, έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα. Το αποτέλεσμα της περιόδου υπολογίζεται με τη βοήθεια του λογαριασμού 98, αναλυτικά αποτελέσματα.

Οι ανάγκες της συγκέντρωσης των δαπανών ανά λειτουργική ενότητα της επιχείρησης και του υπολογισμού του κόστους των παραχθέντων προϊόντων μιας χρονικής περιόδου ικανοποιούνται με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 92, κέντρα- θέσεις κόστους και 93, κόστος παραγωγής. Οι λογαριασμοί αυτοί αναλύονται και αναπτύσσονται με τέτοιο τρόπο, ώστε οι δαπάνες κατά είδος, δηλαδή το πόση είναι η δαπάνη, μετατρέπονται σε δαπάνες κατά προορισμό, δηλαδή για ποιο σκοπό έγινε η δαπάνη.

Από την ανάλυση που έχει προηγηθεί προκύπτει ότι υπάρχουν τρεις εναλλακτικές λύσεις ως προς τους κοστολογικούς λογαριασμούς που μπορεί να χρησιμοποιήσει μια επιχείρηση. Η πρώτη λύση είναι να τους χρησιμοποιήσει στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής.

Η λύση αυτή έχει το πλεονέκτημα ότι λειτουργεί μόνο ένα λογιστικό κύκλωμα. Έχει όμως και ένα μειονέκτημα, ότι δημιουργείται η αναγκαιότητα χρησιμοποίησης ενός μεγάλου αριθμού λογαριασμών, ιδιαίτερα στις ομάδες δύο και έξι, για τη σύγχρονη παρακολούθηση των δαπανών κατ' είδος και κατά προορισμό.

Η δεύτερη λύση είναι να χρησιμοποιήσει τον ελάχιστο αριθμό κοστολογικών λογαριασμών στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής για την παρακολούθηση των δαπανών κατά είδος και να χρησιμοποιήσει το ανεξάρτητο κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης για την παρακολούθηση των δαπανών κατά προορισμό με τη βοήθεια καταλληλότερων λογαριασμών.

Η λύση αυτή έχει το μειονέκτημα ότι λειτουργούν δύο λογιστικά κυκλώματα. Αυτό σημαίνει ότι σχεδόν διπλασιάζεται το κόστος της λογιστικής παρακολούθησης της επιχείρησης αφού πρέπει να γίνουν ξεχωριστές καταχωρήσεις στους λογαριασμούς καθενός λογιστικού κυκλώματος και έτσι αυξάνεται η λογιστική εργασία. Τα πλεονεκτήματα της λύσης αυτής είναι ότι πρώτον, υπάρχει η δυνατότητα διπλού ελέγχου του οικονομικού αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου αφού καθένα από τα δύο λογιστικά συστήματα καταλήγει στον υπολογισμό του ίδιου στην πραγματικότητα οικονομικού αποτελέσματος αλλά από άλλη σκοπιά.

Δεύτερον, ο υπολογισμός του κόστους των παραχθέντων προϊόντων ή του κόστους λειτουργίας ενός τμήματος της επιχείρησης γίνεται με την χρησιμοποίηση καταλληλότερων και λιγότερων λογαριασμών.

Η Τρίτη λύση είναι να χρησιμοποιήσει τον ελάχιστο απαιτούμενο αριθμό κοστολογικών λογαριασμών στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής για την παρακολούθηση των δαπανών κατά είδος αλλά να μην χρησιμοποιήσει κανέναν άλλον κοστολογικό λογαριασμό για την παρακολούθηση των δαπανών κατά προορισμό και τον υπολογισμό του κόστους των παραχθέντων προϊόντων ή του κόστους λειτουργίας ενός τμήματος ή μιας υπηρεσίας της. Στην περίπτωση αυτή, ο υπολογισμός του κόστους θα γίνει με τη βοήθεια καταστάσεων ή εκθέσεων με βάση τα κοστολογικά στοιχεία που τηρούνται από το κύκλωμα της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Η κοστολόγηση που γίνεται σύμφωνα με την τρίτη αυτή λύση ονομάζεται εξωλογιστική κοστολόγηση.

Η λύση αυτή έχει το πλεονέκτημα ότι χρησιμοποιούνται οι ελάχιστοι δυνατοί κοστολογικοί λογαριασμοί και δεν αυξάνεται η λογιστική εργασία από πλευρά ημερολογιακών εγγραφών, καταχωρίσεων, διορθώσεων λαθών και άλλα παρόμοια. Έχει όμως το μειονέκτημα ότι λείπει από τη διαδικασία της κοστολόγησης η ασφαλιστική δικλείδα του διπλού ελέγχου. Αυτό σημαίνει ότι υπάρχει πάντα η περίπτωση της παράλειψης και της μη μεταφοράς κοστολογικών δεδομένων από τους κοστολογικούς λογαριασμούς στις καταστάσεις ή τις εκθέσεις, με συνέπεια τον λανθασμένο υπολογισμό του κόστους.

Η επιλογή μιας από τις τρεις εναλλακτικές λύσεις την οποία τελικά θα ακολουθήσει η επιχείρηση εξαρτάται από τα κριτήρια που θα θέσει η ίδια η επιχείρηση. Τέτοια κριτήρια μπορεί να είναι το κόστος υλοποίησης και εφαρμογής της κάθε λύσης, η αναγκαιότητα για πληρότητα ή πιστότητα της πληροφόρησης, η πολυπλοκότητα της παραγωγικής διαδικασίας, η διαθεσιμότητα του προσωπικού και πολλά άλλα.

Ένα άλλο ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί σχετικά με τους κοστολογικούς λογαριασμούς αφορά το πλήθος τους, δηλαδή πόσοι κοστολογικοί λογαριασμοί θα χρησιμοποιηθούν από μια επιχείρηση. Το ερώτημα αυτό προκύπτει κυρίως όταν η επιχείρηση ακολουθεί εσωλογιστική κοστολόγηση.

Τα κριτήρια της επιλογής θα πρέπει να τεθούν και πάλι από την ίδια την επιχείρηση. Θα μπορούσαν να αναφερθούν πολλά και διάφορα κριτήρια αλλά από τα βασικότερα και ουσιαστικότερα είναι η οργανωτική δομή της επιχείρησης και το κόστος της πληροφόρησης.

Η οργανωτική δομή της επιχείρησης αποτυπώνεται σε αυτό που ονομάζεται οργανόγραμμα. Ένα οργανόγραμμα δείχνει τους κύριους και βασικούς τομείς ή λειτουργίες που συνθέτουν την επιχείρηση. Τέτοιοι τομείς για μια τυπική βιομηχανική επιχείρηση είναι ο τομέας των προμηθειών, ο τομέας της παραγωγής, ο τομέας των οικονομικών υπηρεσιών και ο τομέας των πωλήσεων. Κάθε ένας τομέας αναλύεται στη συνέχεια σε υποτομείς, κάθε υποτομέας σε υπηρεσίες και κάθε υπηρεσία σε γραφεία. Το οργανόγραμμα δείχνει επίσης την διοικητική ιεραρχία της επιχείρησης. Όσο πιο πολύπλοκο είναι το οργανόγραμμα μιας επιχείρησης τόσο περισσότεροι κοστολογικοί λογαριασμοί απαιτούνται για να παρακολουθηθεί το κόστος λειτουργίας κάθε διοικητικής ενότητας. Το άθροισμα του κόστους λειτουργίας όλων των διοικητικών ενοτήτων συνθέτει το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης.

Ένα δεύτερο πολύ βασικό κριτήριο σχετικά με το πλήθος των κοστολογικών λογαριασμών που θα χρησιμοποιηθούν από μια επιχείρηση είναι το κόστος της πληροφόρησης και για να γίνει αντιληπτή η σημασία του δίνεται το εξής παράδειγμα.

Ας υποτεθεί ότι για την παραγωγή των προϊόντων μιας βιομηχανικής επιχείρησης χρησιμοποιείται, μεταξύ των άλλων πρώτων και βοηθητικών υλών, το υλικό χ το οποίο είναι πολύ μικρής αξίας και ότι η ποσοτική του συμμετοχή στην παραγωγή κάθε μονάδας προϊόντος δεν είναι σταθερή αλλά ποικίλει και εξαρτάται από διάφορους τεχνικούς παράγοντες.

Η ανάλωση του υλικού χ θα μπορούσε να θεωρηθεί σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο. Όταν όμως υπάρχει επιθυμία ξεχωριστής παρακολούθησης της ανάλωσης του υλικού χ και προσδιορισμός της συμμετοχής του στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής κάθε μονάδας προϊόντος, τίθεται θέμα κόστους περισυλλογής της πληροφορίας αυτής. Το κόστος περισυλλογής της πληροφορίας αυτής δημιουργείται από το γεγονός ότι θα πρέπει να ζυγίζεται η ποσότητα του υλικού χ που χρησιμοποιείται κάθε φορά, από κάποιον αρμόδιο που αμείβεται για την

εργασία αυτή. Ακόμα από τις καθυστερήσεις που ίσως υπάρξουν στην παραγωγική διαδικασία με συνέπεια την απώλεια εσόδων και πολλά άλλα γεγονότα που συμβαίνουν κάθε φορά στην παραγωγή.

Όσο περισσότερη πληροφόρηση απαιτείται από τη λογιστική κόστους τόσο περισσότεροι κοστολογικοί λογαριασμοί πρέπει να χρησιμοποιηθούν.

Υπάρχει όμως πάντα το θέμα της σύγκρισης που πρέπει να γίνεται μεταξύ του κόστους περισυλλογής της πληροφορίας που θα καταχωρηθεί στους κοστολογικούς λογαριασμούς και της ωφέλειας ή της χρησιμότητας που θα προσφέρει η πληροφόρηση αυτή σε κάποιο ενδιαφερόμενο αρμόδιο στέλεχος της επιχείρησης.

Επιπροσθέτως το κόστος της πληροφόρησης είναι ένα στοιχείο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στον προσδιορισμό του βαθμού ανάλυσης στο οποίο θα υπεισέλθει το σύστημα κοστολόγησης της επιχείρησης ακόμη και εάν αυτό είναι εξωλογιστικό.

Σε πολλές περιπτώσεις πάντως η επιχείρηση είναι διατεθειμένη να υποστεί το κόστος περισυλλογής μιας πληροφορίας αλλά δεν υπάρχει η άμεση τεχνική δυνατότητα για κάτι τέτοιο.

Στην αρχή της ενότητας αυτής αναφέρθηκε πως οι κοστολογικοί λογαριασμοί υπάρχουν και τηρούνται μέσα στο γενικότερο λογιστικό σύστημα της επιχείρησης και με αυτό θίγονται δύο μεγάλα θέματα, το λογιστικό σχέδιο, το οποίο αναλύθηκε εκτενέστερα παραπάνω και οι λογιστικές διαδικασίες. Μεγάλο μέρος του λογιστικού συστήματος που εφαρμόζει μια επιχείρηση αποτελείται από τις λογιστικές διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί από την επιχείρηση αυτή.

Ένας όρος που αποδίδεται περί των λογιστικών διαδικασιών από τον Γεώργιο Βενιέρη είναι ο ακόλουθος. Λογιστική διαδικασία είναι ένα σύνολο προαποφασισμένων ενεργειών που γίνονται και έχουν σχέση με την λογιστική ενημέρωση της επιχείρησης.

Για να γίνει μια ενέργεια όπως μια πληρωμή από το ταμείο της επιχείρησης πρέπει να ακολουθηθεί μια ορισμένη διαδικασία.

Πρώτον, πρέπει να ελεγχθεί το παραστατικό που προσκομίζει εκείνος που θα εισπράξει τα χρήματα από τον αρμόδιο υπάλληλο της επιχείρησης.

Δεύτερον να εκδοθεί ένα ένταλμα πληρωμής προς το ταμείο της επιχείρησης σε ένα προκαθορισμένο αριθμό εντύπων και ο ενδιαφερόμενος τρίτος να πάει στο ταμείο έχοντας μαζί του ορισμένα από τα αντίτυπα του εντάλματος πληρωμής. Τρίτον, ο ταμίας να σφραγίσει τα αντίτυπα που παραλαμβάνει, να ζητήσει από τον τρίτο να υπογράψει σε αυτά ότι παρέλαβε τα χρήματα και να του παραδώσει ένα από αυτά μαζί με τα χρήματα. Τέταρτον να ενημερωθεί ο λογαριασμός του ταμείου με βάση κάποιο άλλο από τα αντίτυπα του εντάλματος που εκδόθηκαν και που προωθήθηκε στον αρμόδιο υπάλληλο. Τέλος, να γίνει συμφωνία, όχι βέβαια μετά από κάθε πληρωμή αλλά οπωσδήποτε στο τέλος της ημέρας, μεταξύ του λογιστικού υπόλοιπου που δείχνει ο λογαριασμός του ταμείου και των χρημάτων που πραγματικά υπάρχουν στο ταμείο.

Λογιστικές διαδικασίες πρέπει να υπάρχουν για να παρακολουθούνται τα γραμμάτια που εξοφλούνται από τους πελάτες τα γραμμάτια που αποστέλλονται σε τράπεζες για διάφορες αιτίες, οι εισπράξεις που γίνονται, οι πωλήσεις μετρητοίς ή με πίστωση, η μισθοδοσία του προσωπικού και ένα σωρό άλλες λογιστικές πράξεις.

Πολλές από τις λογιστικές διαδικασίες έχουν σχέση με το αντικείμενο της λογιστικής κόστους και γίνεται αντιληπτό ότι για να έχει μια επιχείρηση λογιστική ενημέρωση πρέπει όλες αυτές οι λογιστικές διαδικασίες να είναι σωστά σχεδιασμένες. Με αυτό τον τρόπο αποφεύγεται η περιττή γραφειοκρατία και οι λογιστικές διαδικασίες ολοκληρώνονται εγκαίρως και χωρίς λάθη. Όλα αυτά μπορούμε να πούμε ότι μπορούν να αποτελέσουν παράγοντες που επηρεάζουν την αποδοτικότητα ενός κοστολογικού συστήματος

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ (standard costing)

2.1. Έννοια της πρότυπης κοστολόγησης

Η **πρότυπη κοστολόγηση** (standard costing) είναι μία βασική τεχνική κοστολόγησης πέραν της πλήρους και οριακής κοστολόγησης. Σύμφωνα με την πρότυπη κοστολόγηση, το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται:

όσον αφορά το άμεσο κόστος παραγωγής, πολλαπλασιάζοντας το πρότυπο κόστος των άμεσων εισροών, δηλαδή των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας, με την επιτρεπόμενη ποσότητα αυτών των εισροών για την παραγωγή της συγκεκριμένης ποσότητας των προϊόντων, και

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.

Επομένως, η επιχείρηση δεν χρειάζεται να παρακολουθεί αναλυτικά το πραγματικό κόστος παραγωγής των προϊόντων εφόσον μπορεί να εκτιμήσει το πρότυπο κόστος τους και σε τακτικά χρονικά διαστήματα να υπολογίζει και να τακτοποιεί τις αποκλίσεις (variances) μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού απολογιστικού κόστους.

Πρέπει να σημειωθεί ότι το πραγματικό 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 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.

Όταν η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση, διαθέτει 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. Σκοποί και στόχοι που εξυπηρετεί

Το **ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ** είναι για την διοίκηση κάθε οικονομικής μονάδας ένα οικονομικό μέσο “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 ανάλυση τους και τη λήψη μέτρων για την εξουδετέρωση των αιτιών που προκαλούν τις αρνητικές αποκλίσεις.

Το **ΠΡΟΤΥΠΟ** κόστος είναι επομένως ένα όργανο της λειτουργίας του **ΕΛΕΓΧΟΥ** 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. Επίσης, το **ΠΡΟΤΥΠΟ** κόστος αποτελεί το κυριότερο σταθερό στοιχείο για τον έλεγχο της κοστολογικής διαχείρισης.

Η λειτουργία του “Ελέγχου” είναι αλληλένδετη με τη 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 **ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**.

Οι στόχοι της πρότυπης κοστολόγησης είναι οι εξής:

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

2.3. Έννοια πρότυπου κόστους

Πρότυπο Κόστος είναι το κόστος παραγωγής και λειτουργίας μιας επιχείρησης το οποίο έχει προκαθοριστεί πολύ προσεκτικά με βάση υπολογισμούς και τιμές που στηρίζονται σε στοιχεία του παρελθόντος και του παρόντος καθώς και προβλέψεις του μέλλοντος.

Επίσης είναι το κόστος το οποίο προσδιορίζεται εκ των προτέρων, αλλά η ακολουθούμενη διαδικασία προσδιορισμού των στοιχείων του το καθιστά ακριβές και συνεπώς πλήρως αξιόπιστο, ικανό να χρησιμοποιηθεί για την εξυπηρέτηση πολλών αναγκών της επιχειρηματικής ζωής.

Η έννοια του πρότυπου κόστους επιτρέπει μια ακόμη περισσότερο αποτελεσματική χρησιμοποίηση των λογιστικών δεδομένων για ενδοεπιχειρησιακή χρήση και άσκηση ελέγχου από τη διοίκηση. Η ανάλυση του κόστους του προϊόντος, έργου ή υπηρεσίας έγινε με την χρησιμοποίηση των δεδομένων που πραγματικά αναφέρονται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης. Η πληροφόρηση αυτή έχει ιστορικό χαρακτήρα αναφέρει δηλαδή στη διοίκηση 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.

ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ και τις αναμενόμενες **ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ**.

Είναι το κόστος που "θα πρέπει" να επιτευχθεί κάτω από συνθήκες αποτελεσματικής λειτουργίας της παραγωγικής διαδικασίας και προκαθορισμένου Όγκου πωλήσεων – παραγωγής.

**Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.152*

Το πρότυπο κόστος αποτελεί ‘‘μέτρο’’.

Για την εφαρμογή του πρότυπου κόστους σαν μέτρο πρέπει να ληφθούν υπ’όψη τα εξής προσδιοριστικά στοιχεία του.

Το πρότυπο κόστος καταρτίζεται με βάση **Ποσοτικά πρότυπα** η ύπαρξη των οποίων προϋποθέτει:

Ακριβή προσδιορισμό των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή και ακριβή μέτρηση της απόδοσης αυτών στο προϊόν.

Ακριβή προσδιορισμό του απαιτούμενου χρόνου εργασίας για την παραγωγή, ο οποίος προσδιορίστηκε μετά από σωστή μέτρηση του χρόνου και μελέτη των κινήσεων των. Η εργαζομένων κατά την εκτέλεση της εργασίας.

Μελέτη του τρόπου λειτουργίας και της αποδοτικότητας των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

Η παραγωγική διαδικασία έχει σχεδιαστεί σωστά και προήλθε από μελέτη των μεθόδων παραγωγής και συνεπώς είναι εύκολοι οι ποσοτικοί προσδιορισμοί. Η εκτέλεση της παραγωγικής διαδικασίας έχει κατανεμηθεί σε υπεύθυνους και κάθε ένας από αυτούς έχει να εκτελέσει εργασία απολύτως προσδιορισμένη.

2.4. Ποιος χρησιμοποιεί τα πρότυπα κόστους

Οι εταιρείες τροφίμων, οι εταιρείες παροχής υπηρεσιών, οι 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 καρμπυρατέρ ή μιας βαλβίδας και στη συνέχεια να συγκρίνουν την πραγματική με την πρότυπη απόδοση. Οι εταιρείες fast-foods όπως π.χ. Mc. Donald’s έχουν ακριβή πρότυπα για την ποσότητα κρέατος που χρειάζεται ένα σάντουιτς, καθώς επίσης και πρότυπα για το κόστος του κρέατος. Επίσης τα νοσοκομεία έχουν

**Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.153*

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 συναντάται στις μεταποιητικές εταιρείες, όπου 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, με τον τρόπο αυτό η διοίκηση ενημερώνεται για το τελικό κόστος που πρέπει να 'χει κάθε μονάδα προϊόντος.

2.5. Τα στοιχεία του πρότυπου κόστους

Τα στοιχεία του ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ περιλαμβάνονται σε τρεις μεγάλες ενότητες:

- **ΥΛΙΚΑ**
- **ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**
- **ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ**

2.5.1. 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:

2.5.1.1. Α' ύλες (πρώτες ύλες)

Είναι τα υλικά που από την επεξεργασία τους δημιουργείται βασικά το προϊόν (π.χ. ύφασμα για το έτοιμο ένδυμα).

2.5.1.2. Β' ύλες (βοηθητικές ύλες)

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

2.5.1.3. 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 ανάλωση τους στη μονάδα του προϊόντος συμπεριλαμβάνονται στα ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ.

2.5.2. Άμεση εργασία

Στην Άμεση εργασία περιλαμβάνονται οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού που απασχολείται **ΑΜΕΣΑ** στην Παραγωγική Διαδικασία του Προϊόντος.

2.5.3. Γενικά έξοδα

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

Για καλύτερο κοστολογικό Έλεγχο διαχωρίζω από τα ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ την ΕΜΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ. Στην Έμμεση Εργασία περιλαμβάνονται οι δαπάνες

μισθοδοσίας του προσωπικού που απασχολείται σε όλους τους Τομείς και Τμήματα της Επιχείρησης εκτός της παραγωγικής διαδικασίας.

2.6. Φυσικά πρόσωπα

Για την κατάρτιση Πρότυπου Κοστολογίου πρέπει να γνωρίζουμε:

ΤΑ ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Πρότυπη ανάλωση υλικών ανά Προϊόν
Πρότυπο Χρόνο παραγωγής ανά Προϊόν

ΤΙΣ ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΤΙΜΕΣ

Πρότυπες Τιμές Υλικών
Πρότυπο ημερομίσθιο άμεσης εργασίας και έμμεσης εργασίας.

ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΕ ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

Καλό είναι τα Ποσοτικά Πρότυπα να δίδονται κατά Παραγωγικό Τμήμα και κατεργασία, ώστε το Συνολικό Πρότυπο να προκύπτει από το άθροισμα των επιμέρους κατεργασιών.

2.6.1. Καθορισμός πρότυπων υλικών

2.6.1.1. 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 αυστηρές 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 μόνο οι ποσότητες που ενσωματώνονται στο προϊόν, αλλά και φύρες που προκύπτουν από την επεξεργασία (άλλες εξαφανίζονται και άλλες μετατρέπονται σε υποπροϊόντα).

2.6.1.2. Πρότυπη Τιμή Υλικών

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

2.6.2. Καθορισμός πρότυπων άμεσης εργασίας

2.6.2.1 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.

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

2.6.2.2. Πρότυπη Τιμή άμεσης εργασίας

Πρέπει να βρεθεί το πρότυπο ημερομίσθιο κάθε τμήματος ή όλων των τμημάτων (Μέσο ωρομίσθιο ή Μέσο ημερομίσθιο).

Για την εύρεση του πρότυπου ημερομισθίου λαμβάνουμε υπ' όψην:
Συλλογικές συμβάσεις

α) Αμοιβές νυχτερινής εργασίας, εορτών, Bonus κλπ.

β) Προβλέψεις για μεταβολές τιμαρίθμου.

Οι επιβαρύνσεις των ασφαλιστικών οργανισμών, οι φόροι, χαρτόσημα κλπ. ενσωματώνονται στο κόστος του ημερομισθίου.

2.6.3. Πρότυπος συντελεστής γενικών εξόδων

Λέγοντας **ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ** εννοούμε όλες τις δαπάνες εκτός (των ΥΛΙΚΩΝ και ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ), οι οποίες δεν μπορούν να αποδοθούν κατ' ευθείαν στην παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος ή προϊόντων.

Στη συνέχεια για λόγους ελέγχου και μόνο διαχωρίζουμε από τα Γενικά Έξοδα την Άμεση Εργασία, αλλά γνωρίζοντας πάντα ότι ανήκει στην κατηγορία των Γενικών Εξόδων και συμπεριφέρεται σαν Γενικό Έξοδο.

Για την Κοστολόγηση είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί:

Ποιες δαπάνες **ΓΕΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ** είναι **ΣΤΑΘΕΡΕΣ**.

Ποιες δαπάνες **ΓΕΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ** είναι **ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ** και πώς διαμορφώνονται στους διάφορους βαθμούς απασχόλησης.

Σε δεδομένο βαθμό απασχόλησης τα **Γενικά Έξοδα** περιέχουν:

ΣΤΑΘΕΡΟ ποσό δαπανών που προκαλείται από την ύπαρξη της Επιχείρησης

ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ποσό δαπανών που προκαλείται από την λειτουργία της επιχείρησης.

2.6.3.1. Προϋπολογισμός γενικών εξόδων

Οι Προϋπολογισμοί ΕΞΟΔΩΝ αφορούν κατά κανόνα λειτουργικό κόστος ή κατ' είδος ΕΞΟΔΑ. Το ομαδοποιημένο αυτό κόστος αποτελείται από Έξοδα κατ' είδος ή κατά προορισμό τα οποία προηγουμένως με την χρησιμοποίηση στατιστικών ή εμπειρικών μεθόδων έχουν διαχωριστεί σε ΣΤΑΘΕΡΟ και ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ μέρος. Τα στοιχεία του παρελθόντος μας χρησιμεύουν σαν κύρια στοιχεία τα οποία έχουν υποστεί κριτική ανάλυση έτσι ώστε να απαλλαγούν από κάποια τυχαία στοιχεία. Εξετάζονται προσεκτικά οι συνθήκες λειτουργίας των διαφόρων τμημάτων και προσπαθούν για τον ακριβή προσδιορισμό των μεταβολών που πρόκειται να γίνουν κατά την προϋπολογιστική περίοδο.

2.6.3.2. Βασικό μέγεθος επιμερισμού

Η επιλογή του ΒΑΣΙΚΟΥ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ των δαπανών έχει πολύ μεγάλη σημασία διότι βάση αυτού θα γίνουν όλοι οι υπολογισμοί της Πρότυπης Κοστολόγησης και θα επιλεγεί ανάλογα με την φύση της Παραγωγής και το είδος των Παραγόμενων Προϊόντων.

Η ΕΡΓΑΤΟΩΡΑ ή το ΕΡΓΑΤΟΛΕΙΠΤΟ είναι οι πιο συνηθισμένες επιλογές που γίνονται. Άλλες επιλογές μπορεί να είναι η Μονάδα Μέτρησης της Ενέργειας, η Μονάδα Μέτρησης του βάρους κλπ.

ΠΡΟΤΥΠΟΣ	ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΓΕΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ =	ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ	

*Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγελος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.219

2.7. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα

πρότυπου κόστους

Στην ενότητα που ακολουθεί γίνεται μια προσπάθεια συστηματικής αναφοράς των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων του πρότυπου κόστους, όπως παρατηρήθηκαν και διατυπώθηκαν από στελέχη επιχειρήσεων που χρησιμοποίησαν το πρότυπο κόστος.

2.7.1. Πλεονεκτήματα

Ένας αριθμός από διακριτικά πλεονεκτήματα μπορεί να αναφερθεί στην εφαρμογή του πρότυπου κόστους σε μια επιχείρηση.

- 1.** Η χρησιμοποίηση του πρότυπου κόστους κάνει δυνατή την έννοια της αποκάλυψης των αδύνατων σημείων της επιχείρησης στη διοίκηση. Όσο το πραγματικό κόστος παραμένει μέσα στα πρότυπα που έχουν καθοριστεί, δεν χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή από τη διοίκηση. Όταν όμως το κόστος δεν θα βρίσκεται μέσα στα όρια που προβλέπονται από τα πρότυπα, τότε η διοίκηση θα πρέπει να δώσει ιδιαίτερη προσοχή στις ενδείξεις (αποκαλύψεις) που παρέχει το πρότυπο κόστος μέσω των αποκλίσεων.
- 2.** Το πρότυπο κόστος διευκολύνει τον ταμειακό προγραμματισμό και τον προγραμματισμό των αποθεμάτων.
- 3.** Όταν τα πρότυπα καθορίζονται πάνω σε μια πρακτική βάση, τότε προωθούνται από τη μια «εσωτερικές οικονομίες κλίμακας» και από την άλλη η αποτελεσματικότητα των εργαζομένων εκείνων που επιβαρύνουν αισθητά τα κόστη.
- 4.** Η μέθοδος της πρότυπης κοστολόγησης είναι πιο απλή στη χρήση της από την ιστορική κοστολόγηση και σε αρκετές περιπτώσεις οικονομικότερη.

5. Τέλος, το πρότυπο κόστος διευκολύνει την εφαρμογή συστημάτων κόστους κατά τομέα ευθύνης.

2.7.2. Μειονεκτήματα

Αν και τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης είναι σημαντικά, πρέπει όμως να αναγνωρίσει ότι υπάρχουν και ορισμένες δυσκολίες οι οποίες πρέπει να αντιμετωπιστούν από τα στελέχη κατά την εφαρμογή του πρότυπου κόστους.

1. Δυσκολία στον προσδιορισμό ποιες αποκλίσεις είναι σημαντικές ή όχι.
2. Επικέντρωση της προσοχής των στελεχών μόνο σε αποκλίσεις πάνω από ένα ορισμένο επίπεδο, με αποτέλεσμα χρήσιμες πληροφορίες όπως οι τάσεις να μην μπορούν να παρατηρηθούν σε κάποιο αρχικό στάδιο.
3. Όταν η αξιολόγηση της παραγωγικότητας από τη διοίκηση συνδυάζεται με την «αρχή των εξαιρέσεων», οι υφιστάμενοι πιθανόν να προσπαθήσουν να καλύψουν τις αρνητικές αποκαλύψεις των αδύνατων σημείων της επιχείρησης ή να μην τις αναφέρουν καθόλου. Επίσης, οι υφιστάμενοι μπορεί να μην επιβραβεύονται για ότι θετικό προσφέρουν στην επιχείρηση, όπως τη διατήρηση υπό έλεγχο ή τη μείωση του κόστους, αλλά αντίθετα να δέχονται μόνο παρατηρήσεις για τις περιπτώσεις εκείνες που υπερβαίνουν τα αποδεκτά πρότυπα κόστη.
4. Η τεχνική της διοίκησης σύμφωνα με την αρχή `` Διοίκηση με εξαιρέσεις `` μπορεί επίσης να επηρεάσει μη ικανοποιητικά και τους προϊσταμένους, επειδή αισθάνονται ότι δεν έχουν μια ολοκληρωμένη εικόνα των λειτουργιών της επιχείρησης, αλλά απλά δραστηριοποιούνται με κάποια προβλήματα. Επιπλέον αισθάνονται σε μόνιμη βάση και την κριτική των υφισταμένων τους και αυτό βέβαια έχει αρνητική επίδραση στο ηθικό των προϊσταμένων .

Τα προβλήματα αυτά απαιτούν προσεκτική φροντίδα από το στέλεχος που έχει αναλάβει την οργάνωση και υλοποίηση ενός συστήματος πρότυπης κοστολόγησης.

2.8. Είδη προτύπων

Τα πρότυπα κόστη συνήθως διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες:

α) Το βασικό πρότυπο κόστος

β) Το ιδανικό πρότυπο κόστος

γ) Το τρέχον πρότυπο κόστος

α) Βασικά Πρότυπα, είναι τα πρότυπα που είναι σταθερά και δεν μεταβάλλονται από έτος σε έτος. Σύμφωνα με το βασικό πρότυπο κόστος, ως πρότυπο θεωρείται ή το ιστορικό κόστος ενός έτους βάσης που διατηρείται σταθερό ή ένα μείγμα από βασικά πρότυπα και πραγματικές τιμές ενός έτους βάσης, όπου το θεωρούμενο πρότυπο κόστος, είτε με την μια έννοια είτε με την άλλη χρησιμοποιείται σαν δείκτης για τον καθορισμό των τάσεων του κόστους χρονικά.

β) Τα ιδανικά Πρότυπα ή Θεωρητικά Πρότυπα, είναι εκείνα που αντιπροσωπεύουν ιδανικές συνθήκες εκμετάλλευσης. Το ιδανικό πρότυπο προϋποθέτει ιδανικές συνθήκες παραγωγής, χρησιμοποίηση των μηχανολογικών εγκαταστάσεων στο μέγιστο της παραγωγικής τους ικανότητας, ενώ στην τήρηση των προδιαγραφών του προϊόντος να περιλαμβάνει το ελάχιστο δυνατό κόστος υλικών, άμεσων εργατικών και Γ.Β.Ε. (ελάχιστες ποσότητες υλικών και εργασίας στο δυνατό χαμηλότερο κόστος).

γ) Τα τρέχοντα πρότυπα, είναι εφαρμόσιμα πρότυπα και μικρής διάρκειας. Με αυτά εκφράζεται το ποσό στο οποίο πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος της περιόδου για την οποία ετοιμάστηκε. Τα τρέχοντα πρότυπα είναι κατορθωτά πρότυπα.

Μπορούν να επιτευχθούν κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας.

Με τα τρέχοντα πρότυπα διαπιστώνονται οι συνολικές διαφορές (αποκλίσεις) μεταξύ των πραγματικών και πρότυπων εξόδων. Η συνολική απόκλιση για κάθε στοιχείο κόστους προκύπτει από τη σχέση:

**Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγελος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.166*

Πρότυπο Κόστος άμεσων υλικών ή άμεσης εργασίας ή Γ.Β.Ε. μείον το αντίστοιχο πραγματικό κόστος.

2.9. Προϋποθέσεις κατάρτισης πρότυπου κόστους

Το κύριο χαρακτηριστικό της έννοιας του **ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ** είναι η ένδειξη το “που πρέπει” να φτάσει το **ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ**.

Τα δεδομένα για την κατάρτιση Πρότυπο Κόστους πρέπει να είναι απολύτως προσδιορισμένα.

Βασικά εξαρτάται από τις απαντήσεις στα παρακάτω ερωτήματα.

2.9.1 Τι; θα πουλήσω

2.9.2 Πόσα; Θα πουλήσω - παράγω

2.9.3 Ποια; είναι η συμφέρουσα χρονική κατανομή της παραγωγής.

2.9.4 Πώς; θα γίνει η παραγωγή

2.9.5 Ποιες; είναι οι ποσοτικές αναλώσεις

2.9.6 Ποιες και πόσες; Χρηματικές δαπάνες χρειάζονταν για την σχεδιαζόμενη παραγωγή.

2.10. Καθορισμός του πρότυπου κόστους

Ο καθορισμός του πρότυπου κόστους είναι περισσότερο τέχνη παρά επιστήμη. Απαιτείται συνδυασμός σκέψης και εμπειρίας όλων των ατόμων που είναι υπεύθυνοι για τις τιμές και τις ποσότητες των εισροών.

Σε μία μεταποιητική εταιρία για την εργασία αυτή συνεργάζεται ο λογιστής, ο υπεύθυνος αγορών, ο μηχανικός παραγωγής και τα διοικητικά στελέχη.

Πριν ξεκινήσουμε να θέσουμε πρότυπα κόστους χρειάζεται να ρίξουμε μια ματιά στις εμπειρίες του παρελθόντος. Ο λογιστής βοηθά πολύ σ' αυτή την εργασία με την προετοιμασία δεδομένων, όσον αφορά τα χαρακτηριστικά του κόστους κάθε δραστηριότητας των προηγούμενων ετών. Εντούτοις, ένα πρότυπο για το μέλλον, πρέπει να είναι κάτι πολύ περισσότερο από μία προβολή του παρελθόντος. Τα δεδομένα πρέπει να προσαρμόζονται και να τροποποιούνται βάσει των οικονομικών προτύπων και τεχνολογικών αλλαγών. Συχνά όμως, οι προηγούμενες εμπειρίες για ορισμένοι κόστη μπορεί να παραμορφωθούν λόγω ελλείψεων. Μέχρι του σημείου που αυτές οι ελλείψεις μπορούν να διευκρινισθούν, τα δεδομένα πρέπει να προσαρμόζονται κατάλληλα. Το διοικητικό στέλεχος πρέπει να συνειδητοποιήσει ότι το παρελθόν έχει αξία μόνο αν βοηθάει στην πρόβλεψη του μέλλοντος. Έτσι λοιπόν, τα πρότυπα πρέπει να αντανακλούν στις επαρκείς μελλοντικές λειτουργίες και όχι στις μη επαρκείς λειτουργίες του παρελθόντος.

2.11. Ο τρόπος υπολογισμού του πρότυπου κόστους

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 των ιδανικών προτύπων δεν λαμβάνονται υπόψη απώλειες χρόνου, βλάβες μηχανημάτων, μειωμένη απόδοση των εργαζομένων, κτλ. Όταν όμως ο καθορισμός των προτύπων 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 τα ιδανικά

πρότυπα που βασίζονται στη μέγιστη απόδοση δεν χρησιμοποιούνται 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 υπολογισμό 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 τα πρότυπα θα πρέπει να αλλάζουν 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.

2.12. Αποκλίσεις

Απόκλιση ονομάζεται η διαφορά μεταξύ του πρότυπου και πραγματικού κόστους. Οι αποκλίσεις διακρίνονται σε α) αποκλίσεις πρώτων υλών β) άμεσης εργασίας και γ) Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

A) Ανάλυση Αποκλίσεων Πρώτων Υλών

Η συνολική απόκλιση στις πρώτες ύλες μπορεί να οφείλεται στις χρησιμοποιούμενες πρότυπες ποσότητες για την πραγματική παραγωγή ή στις χρησιμοποιούμενες πρότυπες τιμές. Έτσι διακρίνουμε δύο κατηγορίες αποκλίσεων

<p>Συνολική απόκλιση= (πρότυπη ποσότητα για την πραγματική παραγωγή χ πρότυπη τιμή) – (πραγματική ποσότητα χ πραγματική τιμή)</p>

στα
υλικά
, α)
την

απόκλιση ποσότητας ή απόδοσης και β) την απόκλιση τιμής. Το αλγεβρικό άθροισμα των δύο αποκλίσεων μας δίνει τη συνολική απόκλιση. Επίσης, η

Η συνολική απόκλιση δίνεται και σαν διαφορά ανάμεσα στο πραγματικό κόστος των υλικών που βιομηχανοποιήθηκε και στο πρότυπο κόστος των υλικών για πραγματική παραγωγή.

Επομένως, η συνολική απόκλιση δίνεται από τη σχέση:

Συνολική απόκλιση= απόκλιση ποσότητας + απόκλιση τιμής.

Η απόκλιση είναι δυσμενής όταν:
 πρότυπο κόστος < πραγματικό κόστος

Η απόκλιση είναι ευνοϊκή όταν:
 πρότυπο κόστος > πραγματικό κόστος.

Απόκλιση τιμής πρώτων υλών:

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

*Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγελος, Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.169

α) Κατά το χρόνο της αγοράς

Αγορασθείσα ποσότητα χ (πρότυπη τιμή – πραγματική τιμή)

β) Κατά το χρόνο βιομηχανοποίησης

Βιομηχανοποιηθείσα ποσότητα χ (πρότυπη τιμή – πραγματική τιμή)

Απόκλιση ποσότητας ή απόδοσης πρώτων υλών:

Είναι η διαφορά μεταξύ της πρότυπης αξίας των πραγματικών αναλώσεων των υλικών και της πρότυπης αξίας των πρότυπων αναλώσεων για την πραγματική παραγωγή. Η σχέση που δίνει την απόκλιση ποσότητας είναι:

Πρότυπη τιμή (πρότυπη ανάλωση για την πραγματική παραγωγή – πραγματική ανάλωση)

Οι αποκλίσεις ποσότητας οφείλονται:

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

**Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ. 169-170*

2.12.1. Μέθοδοι προσδιορισμού της απόκλισης τιμής πρώτων υλών

Για τον προσδιορισμό των αποκλίσεων τιμών χρησιμοποιούνται τρεις μέθοδοι:

(α) Μέθοδοι του διαχωρισμού της διαφοράς τιμής στο χρόνο αγοράς

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, με την αγορά της πρώτης ύλης αποχωρίζεται η διαφορά ανάμεσα στην πραγματική και την πρότυπη αξία και μεταφέρεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό με τον τίτλο "Διαφορές τιμής πρώτων υλών" ή "Απόκλιση τιμής πρώτων υλών" που λειτουργεί σαν αποτελεσματικός λογαριασμός.

(β) Μέθοδος του διαχωρισμού της διαφοράς στο χρόνο βιομηχανοποίησης

Ο διαχωρισμός των διαφορών γίνεται κατά την βιομηχανοποίηση της πρώτης ύλης. Οι λογαριασμοί των πρώτων υλών και της απογραφής τηρούνται σε πραγματικές τιμές (αξίες).

(γ) Μέθοδος του διαχωρισμού της διαφοράς στο χρόνο αγοράς και μεταφοράς της σε εκκρεμή λογαριασμό απόκλισης τιμής.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, στο χρόνο αγοράς των πρώτων υλών αποχωρίζονται οι διαφορές μεταξύ τιμής κτήσης και της πρότυπης και μεταφέρονται σε εκκρεμή λογαριασμό. Ο λογαριασμός αυτός ονομάζεται, "Εκκρεμείς διαφορές τιμής πρώτων υλών" που όμως δεν είναι αποτελεσματικός λογαριασμός όπως ο "Διαφορές τιμής πρώτων υλών" αλλά μεταβατικός και κλείνει ως εξής:

α) μέρος της διαφοράς που αντιστοιχεί στις βιομηχανοποιηθείσες πρώτες ύλες μεταφέρεται σε χρέωση ή πίστωση του λογαριασμού, "Διαφορές τιμής πρώτων υλών" ο οποίος λειτουργεί σαν αποτελεσματικός λογαριασμός.

β) Το μέρος της διαφοράς που αντιστοιχεί στις πρώτες ύλες που βρίσκονται στην αποθήκη κατά την απογραφή μεταφέρεται σε αύξηση ή μείωση του πρότυπου κόστους αυτών σε τρόπο ώστε η απογραφή να απεικονίζει την πραγματική αξία των υλικών.

2.12.2. Άλλες αποκλίσεις τιμής πρώτων υλών

Τυπικά, για την απόκλιση στην ανάλωση της πρώτης ύλης κύριος υπεύθυνος είναι ο επικεφαλής του τμήματος, ενώ για την απόκλιση στην τιμή η κύρια ευθύνη μπορεί να είναι του αρμόδιου για τις αγορές.

Ως εκ τούτου, η χρηματική μέτρηση της απόκλισης της απόδοσης δεν θα επηρεάζεται από τις αλλαγές στις τιμές της πρώτης ύλης διότι η τιμή τηρείται σταθερή (πρότυπη τιμή) και η προκύπτουσα διαφορά στην απόδοση οφείλεται απλώς στη διαφορά της πρότυπης πραγματικής ανάλωσης.

Εάν θα θέλαμε να αναλύσουμε την απόκλιση τιμής των πρώτων υλών θα διακρίναμε δύο αποκλίσεις:

Γνήσια διαφορά τιμής = Διαφορές των τιμών χ πρότυπη ποσότητα (αντί πραγματικής ποσότητας) Συνδυασμένη ή ενωμένη διαφορά τιμής και αποδοτικότητας = Διαφορές των τιμών χ Διαφορές των ποσοτήτων.

Όπου οι διαφορές τιμών και διαφορές ποσοτήτων αναφέρονται στις διαφορές προτύπων και πραγματικών δεδομένων.

*Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.175

ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

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

Η συνολική απόκλιση έχει δυο πηγές προέλευσης:

Διαφορά στην απόδοση δηλαδή της εργασίας σε σχέση προς την πρότυπη.

Διαφορά στην καταβληθείσα αμοιβή σε σχέση προς την πρότυπη.

Η ολική απόκλιση δίνεται από τη σχέση:

Πρότυπες ώρες παραγωγής για την πραγματική παραγωγή χ πρότυπη τιμή μείον
πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας

Απόκλιση απόδοσης. Η δυσμενής απόκλιση απόδοσης οφείλεται:

- (α) Σε βλάβες του εξοπλισμού.
- (β) Σε αποτυχία της παραγωγής.
- (γ) Σε καθυστέρηση ροής των πρώτων υλών στην παραγωγή.
- (δ) Σε υπερβολικές μετακινήσεις των εργατών.
- (ε) Σε ραθυμία για την εκτέλεση εργασίας.
- (στ) Σε έλλειψη ικανοποιητικής εκπαίδευσης και έλλειψη απαραίτητων οδηγιών.

Για τον προσδιορισμό της απόκλισης απαιτούνται:

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

Η απόκλιση της απόδοσης δίνεται από την σχέση:

Πρότυπο ωρομίσθιο χ (πρότυπες ώρες παραγωγής – πραγματικές ώρες)

*Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.176-177

Απόκλιση τιμής άμεσης εργασίας οφείλεται στην διαφορά μεταξύ του πρότυπου ωρομίσθιου και του πραγματικού και δίνεται από την σχέση:

Πραγματικές ώρες παραγωγής χ (πρότυπο ωρομίσθιο – πραγματικό ωρομίσθιο)

Οι δυσμενείς αποκλίσεις οφείλονται: α) Σε υπερβολική αύξηση του τιμαρίθμου, β) Σε απρόβλεπτες μεταβολές των συλλογικών συμβάσεων, γ) Σε μη χρησιμοποίηση ειδικευμένων εργατών στις κατάλληλες θέσεις.

ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΤΩΝ Γ.Β.Ε

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

Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται από τη σχέση:

(Πρότυπος συντελεστής Γ.Β.Ε. χ Πρότυπες ώρες παραγωγής) –
Πραγματικά Γ.Β.Ε.

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

Μέθοδος των δύο Αποκλίσεων:

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

α) απόκλιση όγκου και β) απόκλιση ελέγξιμων δαπανών.

α) Η απόκλιση του όγκου υπολογίζεται από τη σχέση:

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

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

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

β) Η απόκλιση ελέγξιμων δαπανών υπολογίζεται από την σχέση:

Πραγματικά Γ.Β.Ε. – Πρότυπα προϋπολογιστικά Γ.Β.Ε.

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

Μέθοδος των τριών Αποκλίσεων

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή, η συνολική απόκλιση διακρίνεται σε α) απόκλιση όγκου, β) απόκλιση αποτελεσματικότητας και γ) απόκλιση προϋπολογισμού.

α) Η απόκλιση όγκου υπολογίζεται από τη σχέση:

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

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

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

β) Η απόκλιση αποτελεσματικότητας υπολογίζεται από τη σχέση:

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

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

γ) Η απόκλιση προϋπολογισμού υπολογίζεται από τη σχέση:

**Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.179*

(Πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε. + (πρότυπος μεταβλητός συντελεστής χ πραγματικές ώρες της παραγωγής)) – Πραγματικά Γ.Β.Ε.

Η απόκλιση του προϋπολογιστικού οφείλεται στη μεταβολή των πραγματικών δαπανών σε σχέση με τις πρότυπες δαπάνες και στις πιο κάτω αιτίες.

- α) Σε διακυμάνσεις των ποσοτικών αναλώσεων των υλικών.
- β) Σε διακυμάνσεις των τιμών των υλικών και της έμμεσης εργασίας.

2.12.3. Διάθεση και λογιστική παρακολούθηση των αποκλίσεων

Στο πρότυπο κόστος οι αποκλίσεις συνιστούν αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) και μπορούν να διατεθούν με τους πιο κάτω τρόπους:

- α) Μεταφέρονται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης.
- β) Μεταφέρονται στο κόστος των πωλήσεων που ισοδυναμεί με την πρώτη περίπτωση.
- γ) Κρατούνται στους λογαριασμούς τους χωρίς να διατίθενται σε αναμονή συμψηφισμού τους από αντίθετες διαφορές. Δεν ισχύει κατά τη σύνταξη του ισολογισμού και της τελικής απογραφής.
- δ) Επιρρίπτονται αν είναι αρνητικές ή αφαιρούνται αν είναι θετικές από το πρότυπο κόστος, δηλαδή κοστολογούνται κανονικά.

ΥΠΕΥΘΥΝΟΤΗΤΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ

α) Αποκλίσεις Τιμής Υλικών.

Όπως έχει γενικά αναφερθεί, υπεύθυνος για κάθε απόκλιση τιμής είναι συνήθως ο επικεφαλής του τμήματος προμηθειών (αγορών).

β) Αποκλίσεις Ποσότητας Υλικών.

Η απόκλιση ποσότητας των υλικών μετρά τη διαφορά μεταξύ της πρότυπης αξίας των πραγματικών αναλώσεων των υλικών και της αντίστοιχης αξίας των πρότυπων αναλώσεων για την πραγματική παραγωγή.

**Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.182-184*

γ) Αποκλίσεις Τιμής Άμεσης Εργασίας.

Σε πολλές περιπτώσεις τα ημερομίσθια και οι μισθοί και κατά συνέπεια τα ωρομίσθια καθορίζονται από τις συλλογικές και κλαδικές συμβάσεις, με αποτέλεσμα οι αποκλίσεις τιμής να τείνουν να εξαφανιστούν. Οι αποκλίσεις τιμής κατά το μεγαλύτερο ποσοστό τους πιθανόν να δημιουργούνται από τον τρόπο χρησιμοποίησης της εργασίας. Όπως για παράδειγμα, η ανάθεση εκτέλεσης εργασίας σε ειδικευμένους εργάτες με υψηλό ωρομίσθιο, ενώ η συγκεκριμένη εργασία απαιτεί εργάτες με μικρή ειδίκευση και κατά συνέπεια χαμηλότερο ωρομίσθιο. Ο χειρισμός αυτός έχει σαν αποτέλεσμα δυσμενή απόκλιση τιμής της άμεσης εργασίας, επειδή το πραγματικό ωρομίσθιο θα υπερβαίνει το αντίστοιχο πρότυπο.

ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ

Γενικά, η διοίκηση θα πρέπει να ενδιαφέρεται μόνο για εκείνες τις αποκλίσεις που αποκαλύπτουν ένα σημαντικό ποσό. Οι εταιρείες συχνά, για να ξεχωρίζουν τις σημαντικές αποκλίσεις από τις μη σημαντικές, θέτουν κατευθυντήριες οδηγίες, όπως για παράδειγμα κάθε απόκλιση που θα διαφέρει από τον προϋπολογισμό κατά 10% η περισσότερο θα θεωρείται σαν σημαντική απόκλιση. Ας σημειωθεί ότι χρησιμοποιούμε τον όρο “διαφέρει από τον προϋπολογισμό” και όχι “υπερβαίνει τον προϋπολογισμό”.

Αναφέρουμε “διαφέρει” διότι η διοίκηση θα ενδιαφέρεται περισσότερο για εκείνες τις αποκλίσεις που υπολείπονται του προϋπολογισμού, καθόσον υπάρχουν και εκείνες που τον υπερβαίνουν. Για παράδειγμα εάν ο προϋπολογισμός για διαφήμιση προβλέπει 1.000.000 € για την περίοδο και δαπανήθηκαν 800.000 € η ευνοϊκή αυτή απόκλιση πιθανόν να έχει αντίστροφη επίπτωση στα κέρδη εξαιτίας της ανεπαρκούς προβολής των προϊόντων της εταιρείας.

2.13. Σύστημα και εποπτεία συστήματος πρότυπης κοστολόγησης

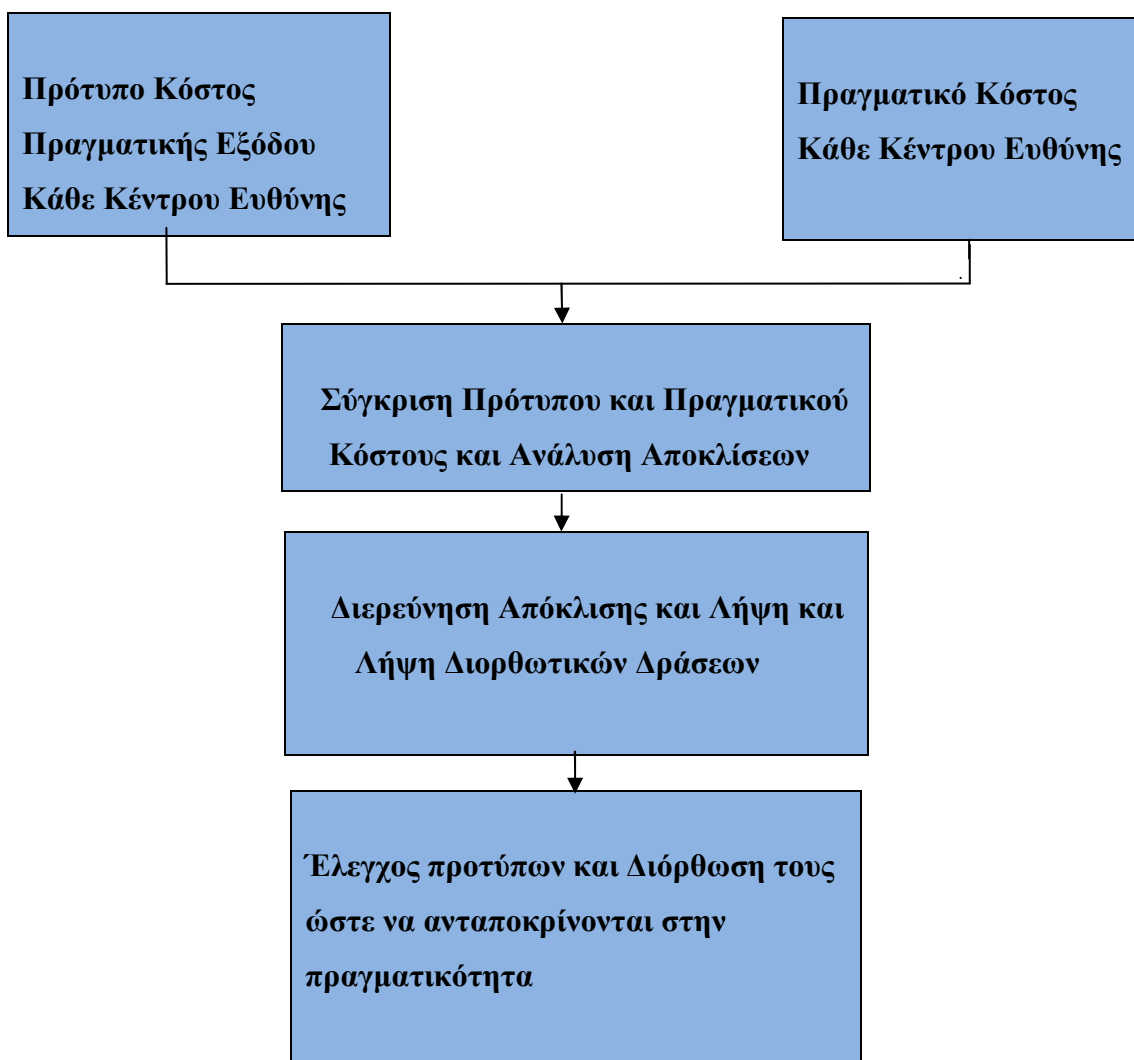
Ένα σύστημα πρότυπης κοστολόγησης έχει σημαντικό κόστος ανάπτυξης και συντήρησης. Στο κόστος αυτό περιλαμβάνεται και η ανάγκη επικαιροποίησης και παρακολούθησης των προτύπων σε τακτά χρονικά

**Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.189*

διαστήματα ωστόσο, εάν το σύστημα αυτό ενσωματωθεί σε ένα ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα το κόστος του μειώνεται σημαντικά γιατί αναπτύσσονται συνέργειες με άλλα πληροφοριακά υποσυστήματα της επιχείρησης.

Τέλος η πρότυπη κοστολόγηση δίνει έμφαση στην επίτευξη ετήσιων στόχων, που αντανακλώνται στα πρότυπα, ωστόσο, ο βραχυχρόνιος αυτός σχεδιασμός μπορεί να αποπροσανατολίσει την επιχείρηση από την επίτευξη της μακροπρόθεσμης στρατηγικής της

Η εποπτεία του συστήματος της πρότυπης κοστολόγησης απεικονίζεται στο παρακάτω σχεδιάγραμμα:



2.14. Εφαρμογή

Το πρότυπο κοστολόγιο του προϊόντος Π είναι το παρακάτω:

Πρώτη ύλη μον.	20 x 120	2.400
Άμεση εργασία ώρες	2 x 90	180
Γ.Β.Ε. ώρες	2 x 120	<u>240</u>
		2.820

Η επιχείρηση εφαρμόζει το απλό λογιστικό σχέδιο. Ο λογαριασμός των πρώτων υλών τηρείται σε πρότυπη Στο τέλος της χρήσης τα αποθέματα των πρώτων υλών, των προϊόντων η παραγωγή σε εξέλιξη τέλους και το κόστος των πωληθέντων, για λόγους φορολογικούς, προσαρμόζονται, στο πραγματικό τους κόστος.

Τα πραγματικά δεδομένα της χρήσης είναι:

Αγορές πρώτης ύλης μονάδες 400.000 X 127,50 € = 51.000.000

Βιομηχανοποιηθείσα πρώτη ύλη μονάδες 350.000

Άμεση εργασία ώρες 30.000 X 87 € = 2.610.000

Γ.Β.Ε. 3.510.000 €

Ο ελαστικός προϋπολογισμός προβλέπει πρότυπη παραγωγή 20.000 μονάδες προϊόντος και σταθερά έξοδα 600.000 €. Κατά τη διάρκεια της χρήσης μεταφέρθηκαν στην αποθήκη 12.000 μονάδες εκ των οποίων πωλήθηκαν 10.000 μονάδες. Η παραγωγή σε εξέλιξη τέλους είναι μονάδες 4.000 κατά (1/2) έτοιμες ως προς το κόστος μετατροπής. Με βάση τα πιο πάνω να υπολογιστούν οι αποκλίσεις και να γίνουν οι σχετικές εγγραφές:

ΛΥΣΗ

Υπολογισμός Αποκλίσεων

Πρότυπη ανάλωση: $(12.000 + 4.000) \times 20 = 320.000$ μονάδες

Πρότυπες ώρες: $(12.000 + 2.000) \times 2 = 28.000$ ώρες

Πρότυπες προϋπολογισθείσες ώρες: $20.000 \times 2 = 40.000$ ώρες

*Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγελος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.196

α) Αποκλίσεις Πρώτων Υλών

Τιμής: $400.000 (120 - 127,50) = 3.000.000$ δυσμενής

Απόδοσης: $120 (320.000 - 350.000) = 3.600.000$ δυσμενής

β) Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας

Απόδοσης: $90 (28.000 - 30.000) = 180.000$ δυσμενής

Τιμής: $30.000 \times (90 - 87) = 90.000$ ευνοϊκή

γ) Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.

Σταθερός συντελεστής Γ.Β.Ε.: $600.000 : 40.000 = 15 \text{ € /ώρα}$

Μεταβλητός συντελεστής Γ.Β.Ε.: $120 - 15 = 105 \text{ € /ώρα}$

Όγκου: $15 (28.000 - 40.000) = 180.000$ δυσμενής

Αποτελεσματικότητας: $105 (28.000 - 30.000) = 210.000$ δυσμενής

Προϋπολογισμού: $600.000 + 105 \times 30.000 - 3.510.000 = 240.000$ ευνοϊκή

Κατανομή Αποκλίσεων

Απόκλιση Απόδοσης πρώτων υλών

Κόστος πωληθέντων: $30.000 \times 10 : 16 = 18.750 \times 120 = 2.250.000$

Μένοντα: $30.000 \times 216 = 3.750 \times 120 = 450.000$

Παραγωγή σε εξέλιξη: $30.000 \times 4 : 16 = 7.500 \times 120 = 900.000$

3.600.000

*απόκλιση πρώτων υλών 30.000 μονάδων αντιστοιχεί σε παραγωγή προϊόντων 16.000

απόκλιση X μονάδων αντιστοιχεί σε παραγωγή προϊόντων 10.000

Κατά τον ίδιο τρόπο βρίσκουμε τις 3.750 και 7.500 μονάδες πρώτων υλών.

Απόκλιση τιμής πρώτης ύλης

Κόστος πωληθέντων: $10.000 \times 2 + 18.750 = 218.750 \times 7.500 = 1.640.625$

Μένοντα: $2.000 \times 20 + 37.500 = 43.750 \times 7.500 = 328.125$

Παραγωγή σε εξέλιξη: $4.000 \times 20 + 7.500 = 87.500 \times 7.500 = 656.250$

*Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.196-197

$$\begin{aligned} \text{Πρώτες ύλες στην αποθήκη: } 50.000 \times 7.500 &= \underline{375.000} \\ &3.000.000 \end{aligned}$$

Απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας

$$\begin{aligned} \text{Κόστος πωληθέντων: } \text{ώρες } 2.000 \times 10:14 &= 1.428^* \times 90 = 128.520 \\ \text{Μένοντα: } \text{πωληθέντων } 2.000 \times 22:14 &= 286^* \times 90 = 25.740 \\ \text{Παραγωγή σε εξέλιξη: } \text{ώρες } 2.000 \times 2:14 &= 286^* \times 90 = 25.740 \\ &180.000 \end{aligned}$$

Σε απόκλιση 2.000 ωρών αντιστοιχεί παραγωγή 14.000 μονάδων.

Σε απόκλιση X ωρών αντιστοιχεί παραγωγή 10.000 μονάδων.

$$X = 1.428 \text{ ώρες}$$

Κατά τον ίδιο τρόπο βρίσκουμε και τις 286 ώρες. Στα μένοντα και στην παραγωγή σε εξέλιξη προστέθηκε μια ώρα.

Απόκλιση τιμής Άμεσης Εργασίας

$$\begin{aligned} \text{Κόστος πωληθέντων: } \text{ώρες } 10.000 \times 2 + 1.428 &= 21.428 \times 3 = 64.284 \\ \text{Μένοντα: } \text{ώρες } 2.000 \times 2 + 286 &= 4.286^* \times 3 = 12.858 \\ \text{Παραγωγή σε εξέλιξη: } \text{ώρες } 2.000 \times 2 &= 286 = 4.286^* \times 3 = \underline{12.858} \\ &90.000 \end{aligned}$$

$$\text{*Πρότυπη ανάλωση} \quad 10.000 \times 2 = 20.000$$

απόκλιση ωρών για

$$\begin{aligned} 10.000 \text{ μονάδες} & \quad \underline{1.428} \\ & 21.428 \end{aligned}$$

**Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.197-198*

Κατά τον ίδιο τρόπο βρίσκουμε και τις 4.286 ώρες.

Απόκλιση Όγκου Γ.Β.Ε.

Κόστος πωληθέντων: $180.000 \times 10.000 : 14.000 = 128.570^*$

Μένοντα: $180.000 \times 2.000 : 14.000 = 25.715$

Παραγωγή σε εξέλιξη: $180.000 \times 2.000 : 14.000 = 25.715$

180.000

*Σε 14.000 μονάδες παραγωγή αντιστοιχεί απόκλιση 180.000

Σε 10.000 μονάδες παραγωγή αντιστοιχεί απόκλιση X;

$X = 128.570 \text{ €}$

Κατά τον ίδιο τρόπο βρίσκουμε και τις 25.715 €.

Απόκλιση Αποτελεσματικότητας Γ.Β.Ε.

Κόστος πωληθέντων: ώρες $1.428^* \times 105 = 149.940$

Μένοντα: ώρες $286^* \times 105 = 30.030$

Παραγωγή σε εξέλιξη: ώρες $286^* \times 105 = 30.030$

210.000

*Οι ώρες 1.428 και 286 υπολογίστηκαν κατά τον ίδιο τρόπο που υπολογίστηκαν και στην περίπτωση της τιμής Άμεσης Εργασίας.

Απόκλιση προϋπολογισμού Γ.Β.Ε.

Κόστος πωληθέντων: ώρες $21.428^* \times 8^* = 171.424$

**Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.198-199*

Μένοντα:	ώρες 286* X 8*	= 34.288
Παραγωγή σε εξέλιξη:	ώρες 286* X 8*	= <u>34.288</u>
		240.000

*Οι ώρες 21.428 και 4.286 υπολογίστηκαν κατά τον ίδιο τρόπο, που υπολογίστηκαν και στην περίπτωση της τιμής Άμεσης Εργασίας.

*240.000: 30.000 = 8 €απόκλιση προϋπολογισμού ανά ώρα.

Οι εγγραφές που πρέπει να γίνουν είναι οι ακόλουθες:

Πρώτες Ύλες	48.000.000	
μον. 40.000 X 12		
Απόκλιση τιμής	3.000.000	
Λογαριασμοί διάφοροι		51.000.000
Παραγωγή προϊόντος		44.280.000
Πρώτες ύλες μον. 320.000 X 120	38.400.000	
Άμεση εργασία ώρες 28.000 X 90	2.250.000	
Γ.Β.Ε. εργασία ώρες 28.000 X 120	3.360.000	
Απόκλιση απόδοσης πρώτων υλών		3.600.000
Απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας		180.000
Απόκλιση απόδοσης όγκου Γ.Β.Ε.		180.000
Απόκλιση απόδοσης Αποτελεσματικότητας		210.000
Απόκλιση τιμής άμεσης εργασίας		90.000
Απόκλιση προϋπολογισμού		240.000
Πρώτες ύλες		42.000.000
Δαπάνες προσωπικού		2.610.000
Γ.Β.Ε.		3.510.000

*Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγελος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.199-200

Προϊόντα μον. 12.000 X 2.820	33.840.000
Η/να Τέλους	10.440.000
Πρώτη ύλη 4.000 X 2.400 =9.600.000	
Άμεση εργασία 2.000 X 180= 360.000	
Γ.Β.Ε. 2.000 X 240 = 480.000	
Παραγωγή προϊόντων	44.280.000

Πίνακας κατανομής αρνητικών και θετικών αποκλίσεων

Αποκλίσεις	Κόστος Πωληθ.	Μένοντα	Η/να Τέλους	Πρώτες ύλες	Σύνολο
Τιμή πρ.υλών	1.640.625	328.125	656.250	375.000	3.000.000
Απόδοσης					
Πρ.υλών	2.250.000	450.000	900.000		3.600.000
Απόδοσης					
Άμεση εργασία	128.520	25.740	25.740		180.000
Όγκου Γ.Β.Ε.	128.520	25.740	25.740		180.000
Αποτελ. Γ.Β.Ε.	149.940	30.030	30.030		210.000
Σύνολο Δυσμ.					
Αποκλίσεων	<u>4.297.655</u>	<u>859.610</u>	<u>1.637.735</u>	<u>375.000</u>	<u>7.710.000</u>
Μείον ενν.					
Αποκλίσεις					
Τιμής Α.Ε	64.284	12.868	12.868		90.000
Προϋπολογ.	171.424	34.288	34.288		240.000
	235.708	47.146	47.146		330.000
	<u>4.061.947</u>	<u>812.464</u>	<u>1.590.589</u>	<u>375.000</u>	<u>6.840.000</u>

Εφαρμογή προσαρμογής

Κόστος πωληθέντων	4.061.947	
Προϊόντα	812.464	
Παραγωγή σε εξέλιξη τέλους	1.590.589	
Πρώτες ύλες	375.000	
Απόκλιση τιμής Άμεσης Εργασίας	90.000	
Απόκλιση προϋπολογισμού Γ.Β.Ε.	240.000	
Απόκλιση τιμής πρώτων υλών		3.000.000
Απόκλιση απόδοσης πρώτων υλών		180.000
Απόκλιση όγκου Γ.Β.Ε.		180.000
Απόκλιση αποτελεσματικότητας Γ.Β.Ε.		210.000

2.15. Συμπεράσματα

Αυτό που διαπιστώνουμε από την εφαρμογή είναι ότι οι αποκλίσεις πρώτων υλών είναι δυσμενείς, όπως επίσης και οι αποκλίσεις άμεσης εργασίας της απόδοσης είναι δυσμενής, εκτός από την τιμή η οποία είναι ευνοϊκή. Στις αποκλίσεις των Γ.Β.Ε. οι αποκλίσεις του όγκου και της αποτελεσματικότητας είναι δυσμενείς ενώ του προϋπολογισμού είναι ευνοϊκή. Η διαφορά που προκύπτει είναι φανερό ότι επηρεάζει ευνοϊκά τις αποκλίσεις του κύριου παραγωγικού τμήματος.

Είναι σημαντικό όμως να αναφερθεί ότι η βιομηχανική κοστολόγηση, δηλαδή αυτή που εφαρμόζονταν στις βιομηχανίες, αποτέλεσε την βάση για την κοστολόγηση οποιασδήποτε άλλης επιχείρησης. Η βιομηχανική επιχείρηση περιλαμβάνει όλες τις λειτουργίες, τον εφοδιασμό, την τεχνική λειτουργία, την διάθεση, την διοίκηση και την χρηματοδότηση. Συνεπώς εκείνος που γνωρίζει καλά την κοστολόγηση που είναι απαραίτητη σε μια βιομηχανία, μπορεί εύκολα να ανταπεξέλθει στις ανάγκες άλλων μη βιομηχανικών επιχειρήσεων.

**Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.201*

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

3.1. Έννοια οριακής κοστολόγησης

Η οριακή κοστολόγηση είναι εκείνη η μέθοδος κοστολόγησης, σύμφωνα με την οποία μόνο τα κόστη παραγωγής που είναι άμεσα συνδεδεμένα με την παραγωγική διαδικασία χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων. Έτσι το κόστος μιας λειτουργίας, ενός τμήματος, μιας υπηρεσίας σχηματίζεται μόνο από κοστολογικά στοιχεία που το επιβαρύνουν ευθέως και είναι, κατά κανόνα, μεταβλητά.

Τέτοια είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και το μεταβλητό μέρος των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Το σταθερό τους μέρος θεωρείται σαν κόστος περιόδου, δηλαδή σαν έξοδο που επιβαρύνει το αποτέλεσμα της χρήσης μειώνοντας τα έσοδα και υπολογίζεται όπως τα άλλα έξοδα της περιόδου, παράδειγμα τα γενικά έξοδα διοίκησης (ΓΕΔ), τα γενικά έξοδα παραγωγής (ΓΕΠ).

Η οριακή κοστολόγηση χρησιμοποιείται ευρύτατα στο προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων καθώς επίσης και στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η λήψη βραχυπρόθεσμων αποφάσεων βάσει του οριακού (μεταβλητού) κόστους και του περιθωρίου συμμετοχής που συνυπολογίζεται στις περιπτώσεις αυτές. Σε γενικές γραμμές, η διαδικασία λήψης μιας απόφασης ολοκληρώνεται στο πλαίσιο μιας ακολουθίας βημάτων:

- Περιγραφή της κατάστασης η οποία έχει δημιουργήσει την ανάγκη λήψης μίας απόφασης (π.χ. κατάργηση ενός προϊόντος, αποδοχή μιας ειδικής παραγγελίας.)
- Προσδιορισμός των εναλλακτικών επιλογών δράσης που σχετίζονται με τη συγκεκριμένη κατάσταση και απόφαση.
- Συγκέντρωση των ποσοτικών στοιχείων που είναι σχετικά με κάθε μια εναλλακτική δράση. Δηλαδή προσδιορισμός του κόστους και των

εσόδων που έχουν σχέση με κάθε εναλλακτική δράση.

Επιλογή της βέλτιστης εναλλακτικής δράσης συναρτήσει του σχετικού της κόστους και οφέλους καθώς και των λοιπών ποιοτικών παραμέτρων που επηρεάζουν τη λήψη της απόφασης.

- Εφαρμογή της επιλεγθείσας απόφασης.
- Επαναπληροφοριοδότηση (feed back) αναφορικά με το βαθμό στον

οποίο η συγκεκριμένη απόφαση πέτυχε να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά την κατάσταση για την οποία λήφθηκε. Στην περίπτωση που τα αποτελέσματα δεν είναι σύμφωνα με τα αναμενόμενα, μπορεί να ξεκινήσει πάλι από την αρχή η διαδικασία λήψης της απόφασης ή να ληφθούν συγκεκριμένες διορθωτικές ενέργειες.

Τα ποσοτικά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται για τη λήψη των αποφάσεων αφορούν μόνο το σχετικό κόστος που συνεπάγονται οι αποφάσεις. Με άλλα λόγια δεν είναι όλα τα στοιχεία του κόστους σχετικά με τη λήψη μιας απόφασης. Πιο συγκεκριμένα κατά την λήψη των αποφάσεων λαμβάνονται υπόψη:

➤ Τα σχετικά έσοδα και έξοδα, δηλαδή εκείνα που διαφοροποιούνται στο πλαίσιο των εναλλακτικών επιλογών δράσης

- Το κόστος ευκαιρίας.

Από την άλλη πλευρά δεν λαμβάνονται υπόψη:

➤ Τα έσοδα και τα έξοδα τα οποία δεν διαφοροποιούνται στο πλαίσιο των εναλλακτικών επιλογών δράσης.

➤ Τα έξοδα τα οποία αφορούν το παρελθόν και δεν αλλάζουν (ς παραδείγματα βραχυχρόνιων αποφάσεων που καλούνται να λάβουν τα στελέχη των επιχειρήσεων θα μπορούσαν να αναφερθούν τα εξής:

➤ Αποφάσεις διατήρησης ή κατάργησης προϊόντων, τμημάτων της επιχείρησης, κτλ καθώς και αποφάσεις επέκτασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

➤ Αποφάσεις αναφορικά με τη βέλτιστη χρήση παραγωγικών συντελεστών που βρίσκονται σε στενότητα.

➤ Αποφάσεις αναφορικά με την ιδιοπαραγωγή εξαρτημάτων ή παροχή υπηρεσιών με ίδιος πόρους σε σχέση με την αγορά εξαρτημάτων από εξωτερικούς προμηθευτές ή τη λήψη υπηρεσιών από τρίτους

➤ Αποφάσεις αναφορικά με την αποδοχή εκτέλεσης ειδικών παραγγελιών.

Η βασική επιδίωξη της ανάλυσης του κόστους για τη λήψη βραχύχρονων αποφάσεων είναι η αύξηση του συνολικού περιθωρίου συμμετοχής της επιχείρησης. Ο λόγος είναι ότι η αύξηση του περιθωρίου συμμετοχής, με δεδομένο το ύψος του σταθερού κόστους, το οποίο δεν επηρεάζει από τον όγκο ή το μείγμα των προϊόντων, οδηγεί σε αύξηση του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης (αύξηση του κέρδους ή μείωση της ζημίας). Σε περιπτώσεις που το σταθερό κόστος επηρεάζεται από τη λήψη της απόφασης, η βασική επιδίωξη είναι η μεγιστοποίηση της διαφοράς μεταξύ του συνολικού περιθωρίου συμμετοχής και του σταθερού κόστους. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι βραχυπρόθεσμες αποφάσεις μπορεί να επηρεάσουν τις μακροπρόθεσμες προοπτικές της επιχείρησης. Γι αυτό και θα πρέπει να λαμβάνονται ύστερα από προσεκτική εξέταση των μελλοντικών επιδράσεων που μπορεί να επιφέρουν στον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση τοποθετείται και διαφοροποιείται από τους ανταγωνιστές της.

Στην εφαρμογή της οριακής κοστολόγησης λαμβάνεται υπόψη κατά την κοστολόγηση μόνο το μεταβλητό κόστος παραγωγής.

Με άλλα λόγια το κόστος των παραγγελιών υπολογίζεται από το άθροισμα του κόστους των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των μεταβλητών Γ.Β.Ε, μέσω του συντελεστή καταλογισμού τους, ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη κινείται μόνο με τις παραπάνω αξίες καθώς και ο λογαριασμός Έτοιμα προϊόντα με το μεταβλητό κόστος παραχθέντων. Στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής, στην Έκθεση Κόστους Παραγωγής περιλαμβάνονται μόνο μεταβλητά κόστη και επομένως το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα συντίθεται μόνο από αυτά.

Όταν εφαρμόζεται η τεχνική της οριακής κοστολόγησης, δεν έχει αντικείμενο ο επιμερισμός του από κοινού κόστους στα συμπαραγωγό προϊόντα. Το κόστος των συμπαραγωγών σε αυτή την περίπτωση περιλαμβάνει μόνο το επιπρόσθετο κόστος επεξεργασίας τους μετά το σημείο διαχωρισμού που οφείλεται αποκλειστικά στην ύπαρξη τους.

Τέλος, ο επιμερισμός και ο επανεπιμερισμός των Γ.Β.Ε στα κύρια και τα βοηθητικά τμήματα της επιχείρησης, γίνεται μόνο για τα μεταβλητά Γ.Β.Ε. Επειδή όμως στις περισσότερες των περιπτώσεων και κάτω από πραγματικές συνθήκες, τα Γ.Β.Ε. που επιμερίζονται είναι σταθερά και τα μεταβλητά είναι μικρότερης σημασίας, η έννοια των επιμερισμών και επανεπιμερισμών σχεδόν δεν υφίσταται.

Μια επιπλέον βασική εφαρμογή της οριακής κοστολόγησης είναι ο υπολογισμός του σημείου εξίσωσης των συνολικών εσόδων και του συνολικού κόστους (break even point). Το σημείο εξίσωσης αντιπροσωπεύει την ποσότητα των παραγομένων και πωλουμένων προϊόντων στην οποία το αποτέλεσμα της επιχείρησης ισούται με μηδέν, δηλαδή το συνολικό περιθώριο συμμετοχής ισούται με το συνολικό κοινό σταθερό κόστος.

Η γνώση του σημείου εξίσωσης έχει μεγάλη σημασία για την επιχείρηση προκειμένου να προγραμματίσει τις δραστηριότητες της και να κάνει τις απαραίτητες διορθωτικές ενέργειες στην περίπτωση που με τις υπάρχουσες συνθήκες δεν επιτυγχάνει τους στόχους της.

Οι βασικές υποθέσεις οι οποίες γίνονται στην ανάλυση εξίσωσης συνολικών εσόδων και συνολικού κόστους είναι οι εξής:

- _ το κόστος μπορεί να διακριθεί σε σταθερό και μεταβλητό.
- _ Το σταθερό κόστος παραμένει αμετάβλητο στο εύρος δραστηριότητας που μελετάει (relevant range of activity)
- _ Το μεταβλητό κόστος μεταβάλλεται γραμμικά σε σχέση με το επίπεδο δραστηριότητας
- _ Η τιμή πώλησης είναι σταθερή
- _ Σε περιπτώσεις που η επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα το μείγμα προϊόντων της παραμένει σταθερό.

3.2. Χαρακτηριστικά της οριακής κοστολόγησης

3.2.1. Διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους ανάλογα με τη συμπεριφορά τους

Ο διαχωρισμός αυτός αποτελεί τη βάση της οριακής κοστολόγησης και αναφέρεται στο χαρακτηρισμό των στοιχείων του κόστους σε σταθερά και μεταβλητά. Ο διαχωρισμός των δαπανών κατ'είδος σε μεταβλητές και σταθερές γίνεται κατά την αρχική φάση καταχώρησης τους και εξακολουθεί σε όλη τη διαδικασία της κοστολόγησης. Ο διαχωρισμός αυτός διατηρείται, επίσης, και στις διάφορες καταστάσεις που υποβάλλονται στη διοίκηση, η οποία βοηθιέται σημαντικά στη λήψη αποφάσεων για τον προγραμματισμό.

Όλα τα κόστη κατ'είδος(παραγωγή διάθεσης, διοίκησης, χρηματοοικονομικά) διαχωρίζονται ήδη από το στάδιο της καταχώρησής τους σε μεταβλητά και σταθερά. Είναι όμως φανερό, ότι με την πιο πάνω διαπίστωση των δαπανών κατ'είδος δεν εξαντλείται ο διαχωρισμός- σύμφωνα πάντα με τη συμπεριφορά τους σε σχέση με τους μεταβαλλόμενους βαθμούς απασχόλησης. Είναι γνωστό, ότι εκτός από κατ'είδος μεταβλητές και σταθερές υπάρχουν και ημιμεταβλητές, όπως δαπάνες που μεταβάλλονται κατά κλιμάκιο απασχόλησης, δηλαδή δαπάνες που αποτελούνται από σταθερό και μεταβλητό τμήμα.

Επειδή, η οριακή κοστολόγηση αναγνωρίζει μόνο σταθερά και μεταβλητά, τα ημιμεταβλητά θα χαρακτηριστούν σαν σταθερά ή σαν μεταβλητά, ανάλογα με το ποιος είναι ο βασικός χαρακτήρας τους. Έτσι, οι δαπάνες που μεταβάλλονται κατά κλιμάκιο απασχόλησης ή οι εποχιακές δαπάνες χαρακτηρίζονται σαν σταθερές. Σε άλλες όμως περιπτώσεις, μπορεί με ακρίβεια η ημιμεταβλητή δαπάνη να διαχωριστεί σε σταθερή και μεταβλητή.

3.2.2. Το κόστος του προϊόντος υπολογίζεται μόνο με τα μεταβλητά κόστη της παραγωγικής λειτουργίας

Το κόστος παραγωγής προϊόντος αποτελείται από τα κόστη των άμεσων υλικών, άμεσων εργατικών και από το μεταβλητό μόνο τμήμα των γενικών βιομηχανικών εξόδων, ενώ αποκλείεται το σταθερό τμήμα των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Αποτέλεσμα του χειρισμού αυτού είναι το κόστος των αποθεμάτων προϊόντων στο τέλος της κοστολόγησης ή της διαχειριστικής περιόδου να μην περιλαμβάνει σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα, αφού αυτά δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων. Το σημείο αυτό αποτελεί και τη βασική διαφορά της οριακής και της πλήρους κοστολόγησης. Σύμφωνα με την πλήρη κοστολόγηση τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων και επομένως, σύμφωνα με αυτή, το κόστος των αποθεμάτων των προϊόντων περιλαμβάνει κάποια αναλογία σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων. Στη διαφορά αυτή, στη σύνθεση του κόστους με τις δύο μεθόδους κοστολόγησης, οφείλεται το γεγονός ότι το λογιστικό υπολογιζόμενο αποτέλεσμα της διαχειριστικής περιόδου θα διαφέρει. Ταύτιση των δύο αποτελεσμάτων μόνο από κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις. Τα μεταβλητά έξοδα πώλησης δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων των προϊόντων αφού εξ' ορισμού τα έξοδα επιβαρύνουν το προϊόν κατά τη στιγμή πώλησης

3.2.3: Τα σταθερά Γ.Β.Ε. χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου και επομένως και αυτά επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης, δηλαδή είναι μειωτικά των εσόδων. Αυτός ο χειρισμός είναι αποτέλεσμα του χαρακτηρισμού σύμφωνα με τον οποίο το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει μόνο τα μεταβλητά κόστη της λειτουργίας της παραγωγής. Επομένως, τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα μαζί με τα άλλα κόστη περιόδου αφαιρούνται από το περιθώριο συμβολής για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος ή εισοδήματος.

Συνοψίζοντας τη φιλοσοφία του πρώτου χαρακτηρισμού της οριακής κοστολόγησης , διαπιστώνουμε ότι η ακολουθούμενη διαδικασία κατάταξης των δαπανών είναι η ακόλουθη:

Πρώτη κατάταξη δαπανών:

Ανάλογα με τη συμπεριφορά τους σε σχέση με τους μεταβαλλόμενους ρυθμούς απασχόλησης, δηλαδή η διάκριση τους σε σταθερές και μεταβλητές δαπάνες.

Δεύτερη κατάταξη δαπανών:

Κατά τη λειτουργία ή κατά κέντρο κόστους δηλαδή σε μεταβλητά(κόστη-έξοδα) των αντίστοιχων λειτουργιών.

Τρίτη κατάταξη των δαπανών:

Στην ανάλυση κατά λειτουργία κόστους σε κόστος κατ'είδος, δηλαδή σε δαπάνες προσωπικού , ηλεκτρικό ρεύμα κίνησης, αποσβέσεις κ.τ.λ.

3.3. Χρησιμότητα της οριακής κοστολόγησης

Η οριακή κοστολόγηση βοηθά στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων βραχυχρόνιου ορίζοντα με τη διάκριση των δαπανών της επιχείρησης σε μεταβλητές και σταθερές στις οποίες προβαίνει. Και αυτό συμβαίνει γιατί ο διαχωρισμός αυτός της επιτρέπει τον προσδιορισμό του Περιθωρίου Συνεισφοράς. Ως Περιθώριο Συνεισφοράς ορίζεται η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης ενός προϊόντος και του μεταβλητού κόστους που σχετίζεται με την παραγωγή και πώληση του προϊόντος αυτού. Ονομάζεται έτσι γιατί δηλώνει το ποσό ή ποσοστό κατά το οποίο συμμετέχει στην κάλυψη των σταθερών εξόδων της επιχείρησης και κατ'επέκταση στη διαμόρφωση του κέρδους ανά μονάδα ή αξία πώλησης του προϊόντος.

Το Περιθώριο Συνεισφοράς χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό μιας σειράς άλλων μεταβλητών, η γνώση των οποίων έχει μεγάλη σημασία για τους διοικούντες της επιχείρησης. Κατά πρώτο, το Περιθώριο Συνεισφοράς βοηθάει στον προσδιορισμό του ουδέτερου σημείου κύκλου εργασιών.

Δηλαδή στον προσδιορισμό του σημείου εκείνου του όγκου πωλήσεων όπου τα έσοδα από τις πωλήσεις ισούνται με τα συνολικά κόστη της επιχείρησης και άρα το αποτέλεσμα εργασιών είναι μηδαμινό. Η γνώση του ουδέτερου σημείου κύκλου εργασιών είναι πρωταρχικής για κάθε επιχείρηση αφού κάθε μονάδα πωλούμενου προϊόντος πάνω/κάτω από το ουδέτερο σημείο κύκλου εργασιών συνεισφέρει θετικά/αρνητικά στο αποτέλεσμα εργασίας κατά το ποσό του περιθωρίου συνεισφοράς.

Το Περιθώριο Συνεισφοράς βοηθάει επίσης στον προσδιορισμό του Περιθωρίου Ασφαλείας Πωλήσεων και του βαθμού Λειτουργικής Μόχλευσης της επιχείρησης, σπουδαιότητα των οποίων είναι γνωστή. Ιδιαίτερη είναι η σημασία του για την τιμολόγηση προϊόντος σε ειδικές περιπτώσεις, όπως είναι η συμμετοχή σε μειοδοτικό διαγωνισμό και η τιμολόγηση μιας εξαιρετικής παραγγελίας.

Η οριακή κοστολόγηση όμως χρησιμοποιείται και σαν εργαλείο προγραμματισμού κερδών.

Ο προγραμματισμός κερδών αποτελεί ένα διοικητικό πλάνο το οποίο καλύπτει όλες τις φάσεις των μελλοντικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης προκειμένου να επιτευχθεί ο δηλωμένος στόχος κέρδους. Ένα τέτοιο πλάνο περιλαμβάνει βραχυπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο σχεδιασμό. Η οριακή κοστολόγηση είναι αρκετά χρήσιμη στο σχεδιασμό μικρών χρονικών περιόδων, στη τιμολόγηση προϊόντων ειδικών περιπτώσεων. Με το διαχωρισμό των εξόδων σε μεταβλητά και σταθερά και τον υπολογισμό του περιθωρίου συνεισφοράς η οριακή κοστολόγηση διευκολύνει οποιαδήποτε ανάλυση της σχέσης κόστος-όγκος δραστηριότητας- κέρδος.

Η ανάλυση νεκρού σημείου, η αποδοτικότητα επενδυμένων κεφαλαίων, το περιθώριο συνεισφοράς ανά τομέα και τα συνολικά κέρδη από όλες τις δραστηριότητες, βασισμένα σε ένα συγκεκριμένο όγκο δραστηριότητας, είναι προβλήματα σχεδιασμού τα οποία μπορούν να λυθούν με τη βοήθεια της οριακής κοστολόγησης.

Παρ' όλα αυτά η οριακή κοστολόγηση διευκολύνει την αναγνώριση των σχετικών αναλυτικών στοιχείων.

Το οριακό κόστος και το περιθώριο συνεισφοράς επιτρέπει γρήγορες και αρκετές αξιόπιστες αποφάσεις όσον αφορά τον βραχυπρόθεσμο προγραμματισμό κερδών. Σε τέτοιες καταστάσεις υποτίθεται ότι η αλλαγή ή μετατόπιση ενός μικρού τμήματος στο συνολικό όγκο δραστηριότητας δεν απαιτεί σημαντικές αλλαγές στην παραγωγική ικανότητα που μεταφράζεται σε αλλαγές στα σταθερά κόστη. Γενικά, τα συνολικά κόστη περιόδου αφαιρούνται από το περιθώριο συνεισφοράς προκειμένου να υπολογισθεί το καθαρό αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης. Τα κόστη περιόδου που αφορούν ή σχετίζονται με ένα συγκεκριμένο προϊόν, γραμμή προϊόντων ή τμήμα, προκειμένου να αυξηθεί η χρησιμότητα αυτού του κόστους στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Τα μεταβλητά και σταθερά κόστη στην οριακή κοστολόγηση βοηθούν περαιτέρω τη διοίκηση της επιχείρησης στο προγραμματισμό και αξιολόγηση των κερδών που απορρέουν από μεταβολή του όγκου δραστηριότητας, αλλαγή στο μείγμα πωλήσεων, αγορά ή ιδιοκατασκευή εξαρτημάτων και προμήθεια νέου εξοπλισμού.

Η οριακή κοστολόγηση χρησιμεύει και σαν εργαλείο ελέγχου όπως θα δούμε παρακάτω. Επίσης η απόδοση δεν αξιολογείται πλέον στη βάση του τελευταίου μήνα ή τελευταίου έτους αλλά κάθε περίοδος έχει και τα δικά της πρότυπα.

Οι πιθανές αντίστροφες διακυμάνσεις του κόστους παραγωγής και των πωλήσεων εξαιτίας της υπέρ ή υπό απορρόφησης των γενικών βιομηχανικών εξόδων απαιτεί έναν διαφορετικό τύπο διαδικασίας κοστολόγησης. Έτσι υιοθετώντας την οριακή κοστολόγηση είναι δυνατόν να εξαχθεί μια πιο κατανοητή κατάσταση της επιχείρησης.

Ο διευθυντής μάρκετινγκ θα λαμβάνει μια κατάσταση όπου οι πωλήσεις θα παρουσιάζονται σε άμεση συσχέτιση με το κόστος παραγωγής. Θα αναφέρονται επίσης λεπτομερώς οι διαφορές μεταξύ των επιδιωκόμενων πωλήσεων και των πραγματικών που προκλήθηκαν από αλλαγές στη τιμή πώλησης, στον όγκο των πωληθέντων ή στο μείγμα προϊόντος. Ο διευθυντής παραγωγής θα είναι δυνατόν να

μελετήσει τις αποκλίσεις που σημειώθηκαν στη ποσότητα των υλικών, στην αποτελεσματικότητα της εργασίας ή στα ελεγχόμενα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Ο υπεύθυνος προμηθειών αξιολογεί τις αποκλίσεις στις τιμές αγοράς ενώ ο διευθυντής προσωπικού καθίσταται πλέον υπεύθυνος για τις αποκλίσεις στις αμοιβές προσωπικού.

Ο γενικός διευθυντής ο οποίος αρχικά εξουσιοδοτεί και εγκρίνει την παραγωγική ικανότητα του εργοστασίου, όσον αφορά τον αριθμό του προσωπικού και των μηχανών είναι πρωτίστως υπεύθυνος για κάθε απόκλιση των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων που προκλήθηκε από την μικρότερη ή μεγαλύτερη εκμετάλλευση των υπαρχόντων πόρων.

3.4. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα

Τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την οριακή κοστολόγηση είναι τα έξης:

- Οι καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση την οριακή κοστολόγηση απευθύνονται κυρίως στα στελέχη της επιχείρησης για εσωτερική πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων.
- Υπολογίζεται καλύτερα το πραγματικό αποτέλεσμα της περιόδου επειδή δεν γίνεται αποθεματοποίηση του σταθερού κόστους.
Η αποθεματοποίηση του σταθερού κόστους μπορεί να επηρεάσει σημαντικά τα αποτελέσματα όταν υπάρχουν αξιόλογες αυξομειώσεις στην παραγωγή και στα αποθέματα.
- Η γνώση του περιθωρίου συμμετοχής, του μεταβλητού κόστους του κάθε προϊόντος καθώς και του σταθερού κόστους επιτρέπει στην επιχείρηση να λαμβάνει αποφάσεις βάσει κόστους σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα.
- Η τεχνική αυτή κοστολόγησης είναι ευκολότερη στην υλοποίηση διότι δεν απαιτεί επιμερισμούς και επανεπιμερισμούς των Γ.Β.Ε. στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης. Επιπλέον αποφεύγονται οι διαφορές καταλογισμού που δημιουργούνται λόγω της κακής εκτίμησης του όγκου της βάσης καταλογισμού των σταθερών Γ.Β.Ε.

Τα βασικά μειονεκτήματα αυτής της μεθόδου κοστολόγησης είναι ότι:

- Στην πράξη δεν είναι ιδιαίτερα απλή η διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό (για τις διάφορες μεθόδους). Το γεγονός αυτό καθιστά δύσκολη την εφαρμογή της.
- Στις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις η αποτίμηση των αποθεμάτων επιτρέπεται να γίνεται μόνο βάσει της απορροφητικής κοστολόγησης. Για το λόγο αυτό, ακόμα και στην περίπτωση που μια επιχείρηση θέλει να εφαρμόσει την οριακή κοστολόγηση για την άντληση πληροφορήσης για τη λήψη αποφάσεων, την αξιολόγηση της τμηματικής απόδοσης, κ.τ.λ. θα πρέπει να διαθέτει παράλληλα και ένα σύστημα απορροφητικής κοστολόγησης για την αποτίμηση των αποθεμάτων της. Ωστόσο, λόγω της μεγάλης ανάπτυξης της πληροφορικής η λειτουργία των δύο συστημάτων μπορεί να γίνεται παράλληλα, γρήγορα και με χαμηλό κόστος στην περίπτωση που υπάρχει το κατάλληλο λογισμικό.

3.5. Εφαρμογή

Η σημασία των σταθερών εξόδων στην κοστολόγηση των επιχειρήσεων αποτελεί τον κύριο λόγο που υπάρχουν δυο διαφορετικοί τρόποι υπολογισμού του κόστους παράγωγης στις λογιστικές καταστάσεις

Κάθε βιομηχανική επιχείρηση καλείται να διαθέτει επαρκεί χρηματικά διαθέσιμα προκειμένου να καλύψει τα σταθερά έξοδα, που την επιβαρύνουν ιδιαίτερος από υψηλή σταθερά έξοδα, όπως οι αεροπορικές με το υψηλό κόστος συντήρησης των αεροπλάνων, θα πρέπει να βρουν τους οικονομικούς πόρους για να

καλύψουν και ταυτόχρονα να εμφανίζουν ελκυστικά κέρδη χρήσης, τόσο για τους μετόχους της όσο και για τους διάφορους πιστωτές-τράπεζες.

Με βάση την παραπάνω, στη λογιστική κόστους διακρίνοντας δυο διαφορετικοί μέθοδοι κοστολόγησης, προϊόντων που έγκειται στη διαφορετικοί φιλοσοφία ως προς τον τρόπο που αντιμετωπίζουν το κόστος παράγωγης κάθε προϊόντος.

- Η πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση, στην οποία το κόστος παράγωγης συμπεριλαμβάνει τόσο τα σταθερά όσο και τα μεταβλητά έξοδα
- Στην οριακή κοστολόγηση, που δεν υπολογίζει τα σταθερά έξοδα παράγωγης προϊόντων, τα οποία θεωρούνται κόστος περιόδου και επιβαρύνουν μονό τα αποτελέσματα χρήσης.

Συνέπεια αυτής της διαφοράς είναι η παρουσίαση διαφορετικών αποτελεσμάτων χρήσης στην περίπτωση που υπάρχει τελικό απόθεμα εμπορευμάτων, το οποίο στην πρώτη περίπτωση απορροφά ένα μέρος, των σταθερών εξόδων απελευθερώνοντας έτσι τα αποτελέσματα χρήσης, στη δε δεύτερη, περίπτωση, αποτελείται αποκλειστικά και μονό από μεταβλητό κόστος παράγωγης, επομένως όλο το σταθερό κόστος μεταφέρεται στα αποτελέσματα, τα οποία με την σειρά τους, εμφανίζονται σημαντικά μειωμένα συγκριτικά με την πλήρη κοστολόγηση.

Παρακάτω θα δούμε ένα παράδειγμα μέσω του οποίου τονίζονται οι διαφορές που υπάρχουν στα αποτελέσματα χρήσης ανάλογα τη μέθοδο που χρησιμοποιούμε με ή χωρίς τελικό απόθεμα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω η επιχείρηση ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΕΒΕ η οποία παράγει και πουλάει το προϊόν χ στην τιμή 20 €

Τα κοστολογικά δεδομένα της παράγωγης ήταν τα παρακάτω.

- Μεταβλητό κόστος παράγωγης 9 €ανά μονάδα

- Σταθερό κόστος παράγωγης 4000 €
- Σταθερό κόστος πωλήσεων 11000 €
- Για το Εν λόγω έτος δεν υπάρχει αρχικό απόθεμα προϊόντος.

Το έτος 200X προϋπολόγισε και πραγματοποίησε την παράγωγή 4000 μονάδων προϊόντος X.

Ζητείται:

1. να υπολογιστεί το κέρδος, της επιχείρησης ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΕΒΕ εφαρμόζοντας πλήρη ή απορροφητική κοστολόγηση και οριακή κοστολόγηση, αν ληφθέν υπόψη ότι δεν υπήρχε τελικό απόθεμα προϊόντος. Να αιτιολογηθεί το αποτέλεσμα συγκρίνοντας τις δυο διαφορετικές μεθόδους κοστολόγησης.
2. Να υπολογιστεί το κέρδος της επιχείρησης ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΕΒΕ εφαρμόζοντας πλήρη η απορροφητική κοστολόγηση και οριακή κοστολόγηση, αν ληφθέν υπόψη ότι στο τέλος της παρέμειναν απούλητες 400 μονάδες προϊόντος. Να αιτιολογηθεί το αποτέλεσμα συγκρίνοντας τις δυο διαφορετικές μεθόδους κοστολόγησης .

ΛΥΣΗ

1. ΧΩΡΙΣ ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

	<u>ΟΡΙΑΚΗ</u>	<u>ΠΛΗΡΗΣ Η' ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ</u>
Πωλήσεις	80000(4000*20€)	80000
Μείον κόστος πωληθέντων	-36000(4000*9€μεταβλητό)	-40000(4000*(9+1*) συνολικό)
Μικτό κέρδος	-	40000
Περιθώριο συνεισφοράς	44000	
Μείον σταθερό κόστος παράγωγης	-4000	
Σταθερό κόστος πωλήσεων	-11000	-11000
σταθερό κέρδος χρήσης	29000	29000

*σταθερό κόστος παράγωγης ανά μονάδα = $40000/40000=1\text{€}/\text{μονάδα}$

ΜΕ ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ 400 ΜΟΝΑΔΕΣ

	<u>ΟΡΙΑΚΗ</u>	<u>ΠΛΗΡΗΣ Η' ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ</u>
Πώλησης	80000(4000*20€)	80000
Μείον κόστος πωληθέντων	-32400(3600*9€μεταβλητά)	-36000(3600*(9+1) συνολικά)
Μίτο κέρδος	-	44000
Περιθώριο συνεισφοράς	47600	-
Μείον σταθερό κόστος παράγωγης	-4000	-
Σταθερό κόστος πωλήσεων	-11000	-11000
Καθαρό κέρδος χρήσης	32600	33000

Σταθερό κόστος παράγωγης ανά μοναδα=4000/4000=1€/μον

Άξια τελικού αποθέματος εμπορευμάτων 31/12

- Οριακή 400 μον*9€=3600€
- Πλήρης 400μον*10€=4000€

3.6. Συμπεράσματα

Στην περίπτωση που δεν υπάρχει τελικό απόθεμα απούλητο στις αποθήκες της επιχείρησης 31/12/χχ, αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα τα κέρδη της χρήσης να είναι ακριβώς τα ίδια και στις δυο μεθόδους ,αφού το σύνολο της παράγωγης με το σταθερό και το μεταβλητό κόστος επιβαρύνουν απόλυτα το αποτέλεσμα.

Στη δεύτερη εφαρμογή με τελικό απόθεμα παρατηρείται το εξής:

Μέρος του σταθερού κόστους παράγωγης απορροφάται στο τελικό απόθεμα εμπορευμάτων και εμφανίζεται στον ισολογισμό, με αποτέλεσμα τα κέρδη χρήσης να απελευθερώνονται και να εμφανίζονται σημαντικά πιο βελτιωμένο στην πλήρη ή απορροφητική κοστολόγηση συγκριτικά με την οριακή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΝΕΚΡΟ ΣΗΜΕΙΟ

4.1. Έννοια νεκρού σημείου

Νεκρό σημείο (break even point) ονομάζεται το ποσό ακριβώς των πωλήσεων (κύκλου εργασιών), που μια επιχείρηση καλύπτει το σύνολο των εξόδων της, σταθερά και μεταβλητά, μη πραγματοποιώντας ούτε κέρδος ούτε ζημία. Η ανάλυση του Νεκρού Σημείου είναι ένα σπουδαίο χρηματοοικονομικό μέσο και αποτελεί βασικά μια αναλυτική τεχνική για μελέτη, έρευνα και συμπεράσματα γύρω από τη σχέση των σταθερών εξόδων, των μεταβλητών εξόδων, των εισπράξεων και των κερδών οποιασδήποτε εκμετάλλευσης.

Η συγκεκριμένη έννοια αποτελεί σημαντικό αντικείμενο μελέτης και ανάγεται στη σφαίρα ανάλυσης των πωλήσεων μιας επιχείρησης. Εκφράζεται ως αξία επί των πωλήσεων (μας δείχνει πόση είναι η χρηματική αξία των πωλήσεων που πρέπει να κάνει η επιχείρηση ώστε να μην έχει ούτε κέρδος ούτε ζημία), ως ποσοστό επί των πωλήσεων (μας δείχνει σε ποιο ποσοστό επί των πωλήσεων που έκανε ή αναμένεται να κάνει η επιχείρηση, δεν έχει ούτε κέρδος ούτε ζημία), ως ποσότητα πωλήσεων (μας δείχνει πόσα τεμάχια από το παραγόμενο προϊόν πρέπει να πουλήσει η επιχείρηση ώστε να μην έχει ούτε κέρδος αλλά ούτε και ζημία) και ως χρόνος (πόσο χρόνο αναμένεται ότι θα χρειαστεί η επιχείρηση ώστε να πουλήσει τον απαραίτητο αριθμό μονάδων προϊόντος, τέτοιον ώστε να μην έχει ούτε κέρδος ούτε ζημία).

Είναι προφανές ότι όσο πιο χαμηλό είναι το νεκρό σημείο, τόσο το καλύτερο για την επιχείρηση. Με χαμηλό Νεκρό σημείο η επιχείρηση είναι πιο ευσταθής. Και αυτό γιατί με λιγότερες πωλήσεις καλύπτει όλα της τα έξοδα και από το σημείο εκείνο και πέρα πραγματοποιεί κέρδος.

Για τον υπολογισμό του Ν. Σ. είναι απαραίτητο να γίνουν ορισμένες παραδοχές, οι οποίες δεν θα αλλοιώνουν την αξία των συμπερασμάτων που θα καταλήξει ο αναλυτής και για τις οποίες βέβαια θα πρέπει να είναι ενήμερος.

**Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.224*

4.2. Η σημασία και η λειτουργία του νεκρού σημείου

Η σημασία του νεκρού σημείου, έγκειται στην μελέτη και τον προγραμματισμό των πωλήσεων μιας επιχείρησης, αφού αποτελεί την κύρια μέθοδο που χρησιμοποιείται, και λαμβάνοντας υπόψη τη συσχέτιση του σταθερού και του μεταβλητού κόστους της επιχείρησης.

Η ανάλυση του νεκρού σημείου, καλό θα ήταν να λαμβάνεται ως οδηγός για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, και όχι για να κρίνονται οι διοικήσεις της εκάστοτε επιχείρησης. Ο υπολογισμός του, μας δείχνει τον ελάχιστο όγκο παραγωγής που πρέπει να επιτευχθεί, προκειμένου η επιχείρηση να καλύπτει τόσο το σταθερό όσο και το μεταβλητό κόστος της. Δηλαδή, ουσιαστικά το νεκρό σημείο μας δείχνει πόσο μπορεί να μειωθούν οι πωλήσεις μιας επιχείρησης, χωρίς αυτή να είναι ζημιογόνα.

Η λειτουργία των εσόδων της επιχείρησης θα πρέπει να καλύπτουν τα εξής:

- Το κόστος που απαιτείται για την παραγωγή των προϊόντων (π.χ. πρώτες ύλες, κεφαλαιουχικός εξοπλισμός, εργατικά, γενικά έξοδα παραγωγής, κλπ.)
- Το κόστος του Marketing, της προώθησης πωλήσεων και της διαφήμισης για τα προϊόντα της
- Τα γενικά διοικητικά έξοδα.
- Το ποσό του κέρδους που αναμένει να πραγματοποιήσει κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Στην περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση καλύπτει με τις πωλήσεις της τα τρία πρώτα από τα παραπάνω στοιχεία τότε λέμε ότι λειτουργεί στο νεκρό σημείο του κύκλου εργασιών της.

4.3. Συνιστώσες του νεκρού σημείου

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι συνιστώσες του Νεκρού Σημείου είναι οι Πωλήσεις (τζίρος) και τα Έξοδα.

Όλα τα έξοδα όμως δεν είναι της ίδιας «ποιότητας». Διακρίνονται σε σταθερά έξοδα και μεταβλητά.

- **Σταθερά**, ονομάζονται τα έξοδα, τα οποία τρέχουν σε κάθε περίπτωση, άσχετα με

το αν λειτουργεί ή όχι η επιχείρηση.

Ένας τρόπος να το φαντασθεί κανείς αυτό, είναι να θεωρήσει την επιχείρηση κλειστή για κάποιο λόγο. Π.χ. γιορτή.

Ας αναλογισθούμε, ποια έξοδα τρέχουν.

Τρέχουν λοιπόν: Ενοίκια, Μισθοί κ.α.

- **Μεταβλητά**, ονομάζονται τα έξοδα, τα οποία τρέχουν εφ' όσον λειτουργεί η επιχείρηση (βέβαια τρέχουν και τα σταθερά, τα οποία και διαχωρίσαμε)..

Ένας τρόπος να το φαντασθεί κανείς αυτό, είναι να θεωρήσει την επιχείρηση σε λειτουργία, π.χ. σε μία τυχούσα ημέρα.

Τρέχουν λοιπόν: Ρεύμα, Αναλώσιμα, Τηλέφωνα κ.α.

Τρέχουν λοιπόν (επιπλέον από τα σταθερά έξοδα), τα έξοδα που δημιουργούνται από το γεγονός ότι η επιχείρηση λειτουργεί και πωλεί προϊόντα.

4.4. Επιδράσεις στο νεκρό σημείο

Το νεκρό σημείο μιας οποιασδήποτε επιχείρησης, μεταβάλλεται αν μεταβληθούν οι προσδιοριστικοί παράγοντες αυτού. Αυτοί οι προσδιοριστικοί παράγοντες είναι οι εξής:

- ✓ Το σταθερό κόστος
- ✓ Το μεταβλητό κόστος
- ✓ Η τιμή πώλησης του προϊόντος
- ✓ Η ποσότητα πωλήσεων

Εδώ περιγράφονται συνοπτικά οι μεταβολές στο νεκρό σημείο μιας επιχείρησης, αν υποθέσουμε ότι κάθε φορά μεταβάλλεται ένας μόνο προσδιοριστικός παράγοντας του νεκρού σημείου της επιχείρησης, ενώ οι υπόλοιποι παραμένουν σταθεροί.

Μεταβολή του σταθερού κόστους: Αν επέλθει μια μεταβολή στο σταθερό κόστος της επιχείρησης επηρεαστεί το ύψος του νεκρού σημείου, προς την κατεύθυνση που μεταβλήθηκε το κόστος, και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης, προς την αντίθετη κατεύθυνση που μεταβλήθηκε το σταθερό κόστος. Δηλαδή, αν επέλθει αύξηση του σταθερού κόστους, αυξάνεται το ύψος του νεκρού σημείου, ενώ μειώνονται τα κέρδη της επιχείρησης, και αντίστροφα.

Μεταβολή του μεταβλητού κόστους: Αν επέλθει μεταβολή στο μεταβλητό κόστος μιας επιχείρησης, επηρεάζει άμεσα το συντελεστή περιθωρίου κέρδους της επιχείρησης, και στην συνέχεια και το νεκρό σημείο της. Οι μεταβολές στα κέρδη και στο ύψος του νεκρού σημείου, είναι όμοιες με τις μεταβολές στα σταθερά κόστη της επιχείρησης.

Μεταβολή στην τιμή πώλησης του προϊόντος - μεταβολή στον όγκο πωλήσεων: Αυτές οι δύο επιμέρους "μεταβολές" του νεκρού σημείου, τοποθετήθηκαν μαζί, καθώς είναι αλληλοεξαρτώμενες, και ουσιαστικά η μία επηρεάζει την άλλη. Εδώ, η μεταβολή στο ύψος του νεκρού σημείου και στα κέρδη της επιχείρησης, εξαρτάται άμεσα από την ελαστικότητα ζήτησης του πωλούμενου προϊόντος. Δηλαδή, ανάλογα με την ελαστικότητα του προϊόντος, καθορίζεται και η μεταβολή του νεκρού σημείου και των κερδών στην αύξηση ή μείωση της τιμής πώλησης. Για αυτό, είναι αναγκαίο η διοίκηση της επιχείρησης, να γνωρίζει την ελαστικότητα των προϊόντων που πουλά ώστε να μπορεί να προβλέπει την αναμενόμενη μεταβολή στα κέρδη της.

Αν ένα προϊόν έχει ελαστική ζήτηση, τότε μειώνονται πολύ οι πωλήσεις και τα κέρδη της, ενώ αυξάνεται το νεκρό σημείο της με κάθε αύξηση της τιμής του, ενώ τα αντίθετα αποτελέσματα έχουμε για μείωση της τιμής του. Αν ένα προϊόν έχει ανελαστική ζήτηση, τότε μειώνονται λίγο οι πωλήσεις της, ενώ αυξάνονται τα κέρδη της και μειώνεται το ύψος του νεκρού σημείου της, με κάθε αύξηση της τιμής του. Τα αντίθετα αποτελέσματα έχουμε όταν μειώνεται η τιμή πώλησής του

4.5. Μέθοδοι υπολογισμού του νεκρού σημείου

Υπάρχουν τρεις μέθοδοι για τον υπολογισμό του νεκρού σημείου

- Η μέθοδος της μαθηματικής ισότητας
- Η μέθοδος του Μεικτού Περιθωρίου
- Η μέθοδος της γραφικής παράστασης

4.5.1. Υπολογισμός νεκρού σημείου σε τεμάχια όταν η επιχείρηση παράγει ένα προϊόν

Σύμφωνα με την μαθηματική μέθοδο

Υπολογίζουμε το νεκρό σημείο (σε τεμάχια) ως εξής: $NΣ = \frac{\text{Σταθερό Κόστος}}{\{(\text{Πωλήσεις} - \text{Μεταβλητό Κόστος}) / \text{Μονάδες Πώλησης}\}}$.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι το προϊόν Α έχει σταθερό κόστος 10.000 ευρώ και μεταβλητό κόστος 100 ευρώ ανά τεμάχιο. Η επιχείρησή μας προσδοκά να πουλήσει 250 τεμάχια συνολικού τζίρου 50.000 ευρώ. Πόσα τεμάχια αντιστοιχούν στο νεκρό σημείο του προϊόντος Α; Το συνολικό μεταβλητό κόστος είναι ίσο με $100 \text{ ευρώ} / \text{τεμ.} \times 250 \text{ τεμάχια} = 25.000 \text{ ευρώ}$. Άρα το νεκρό σημείο (σε τεμάχια) είναι ίσο με $10.000 / \{(50.000 - 25.000) / 250\} = 100 \text{ τεμάχια}$.

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ

Η πρακτική χρησιμότητα αυτού του υπολογισμού είναι τεράστια. Συνεχίζοντας το παράδειγμά μας βλέπουμε ότι ενώ προσδοκούμε να πουλήσουμε συνολικά 250 τεμάχια, μόνον όταν πουλήσουμε τα πρώτα 101 αρχίζουμε και κερδίζουμε! Οι προσπάθειές μας (μέχρι τότε) απλώς καλύπτουν τα κόστη μας

**Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.225*

4.5.2. Υπολογισμός νεκρού σημείου σε ευρώ

Σύμφωνα με τη μέθοδο μεικτού περιθωρίου:

Υπολογίζουμε το νεκρό σημείο (σε ευρώ) ως εξής $NΣ = (\text{πωλήσεις } \chi \text{ σταθερό κόστος}) / (\text{πωλήσεις} - \text{μεταβλητό κόστος})$

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

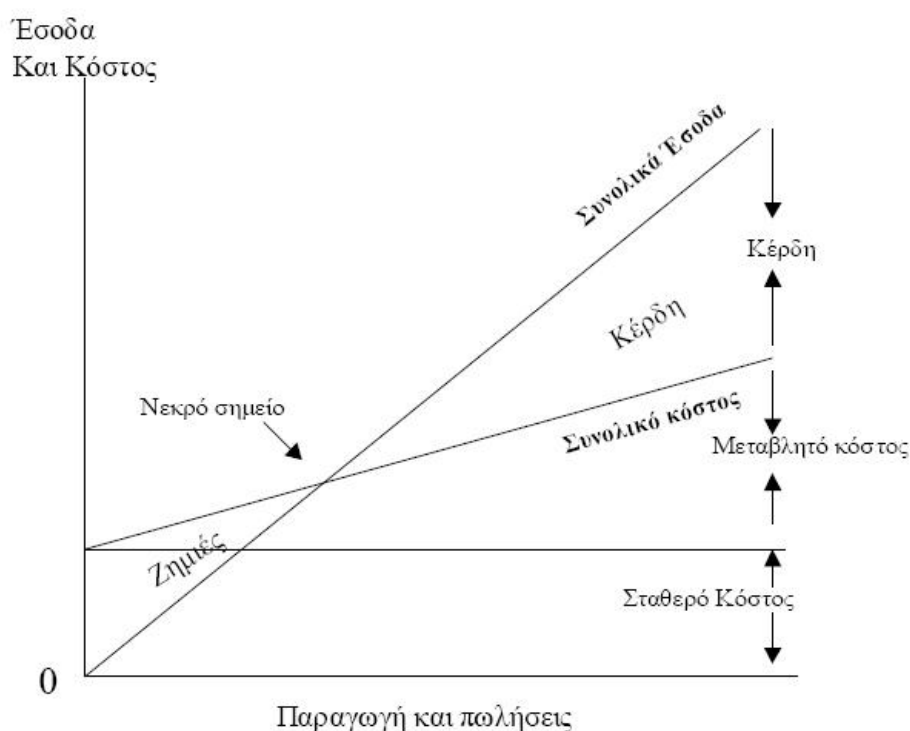
Έστω ότι το προϊόν Β έχει σταθερό κόστος 7.000 ευρώ και συνολικό μεταβλητό κόστος 30.000 ευρώ. Η επιχείρηση προσδοκά να κάνει συνολικό τζίρο 100.000 ευρώ. Πόσα ευρώ αντιστοιχούν στο νεκρό σημείο του προϊόντος Β; Εφαρμόζοντας τον προηγούμενο τύπο βλέπουμε ότι το νεκρό σημείο (σε ευρώ) είναι ίσο με $= (100.000 \times 7.000) / (100.000 - 30.000) = 10.000$ ευρώ.

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ

Η πρακτική χρησιμότητα και αυτού του υπολογισμού είναι τεράστια. Συνεχίζοντας να αναφερόμαστε στο παράδειγμά μας, βλέπουμε ότι ενώ προσδοκούμε να πουλήσουμε συνολικά 100.000 ευρώ (π.χ. μέσα στη χρονιά), μόνον όταν φέρουμε στην εταιρία τα πρώτα 10.001 ευρώ αρχίζουμε και κερδίζουμε!

**Θεωρία Κόστους II, Γιάννης Κ. Πάγγειος, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 1993,σελ.226*

4.5.3. Διάγραμμα νεκρού σημείου



Ο οριζόντιος άξονας του διαγράμματος μετρά μονάδες παραγωγής, ενώ ο κάθετος άξονας μετρά τα έσοδα ή το κόστος.

Το σταθερό κόστος αντιπροσωπεύεται από την οριζόντια γραμμή και το κόστος αυτό παραμένει σταθερό ανεξάρτητα από τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων. Το μεταβλητό κόστος αντιπροσωπεύεται από τη γραμμή του συνολικού κόστους. Από το παραπάνω σχεδιάγραμμα του «Νεκρού Σημείου» παρατηρούμε τα εξής:

Η επιχείρηση υφίσταται ζημιές μέχρι του σημείου που τέμνονται η γραμμή των συνολικών εσόδων με τη γραμμή του συνολικού κόστους, δηλαδή μέχρι το «νεκρό σημείο».

Μετά το «νεκρό σημείο» η επιχείρηση αρχίζει να πραγματοποιεί κέρδη, διότι μετά το σημείο αυτό τα συνολικά έσοδα της επιχείρησης καλύπτουν τόσο το σταθερό κόστος όσο και το μεταβλητό κόστος και αφήνει επιπλέον ένα περίσσειμα «κέρδος».

Το κέρδος στο παραπάνω σχεδιάγραμμα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της

γραμμής των συνολικών εσόδων και της γραμμής του συνολικού κόστους.

Κάτω από τις κατάλληλες περιστάσεις, τα διαγράμματα νεκρού σημείου μπορεί να προσφέρουν χρήσιμες προβλέψεις της επίδρασης του επιπέδου παραγωγής στο κόστη, τα έσοδα και τα κέρδη. Για παράδειγμα, ίσως μια επιχείρηση να χρησιμοποιήσει ένα διάγραμμα νεκρού σημείου για να προσδιορίσει την επίδραση μιας προβλεπόμενης μείωσης στις πωλήσεις ή στα κέρδη. Ή ίσως το χρησιμοποιήσει για να προσδιορίσει πόσες μονάδες ενός συγκεκριμένου προϊόντος πρέπει να πωλήσει ώστε να καλύπτει το κόστος της. Ωστόσο, τα διαγράμματα νεκρού σημείου θα πρέπει να χρησιμοποιούνται με προσοχή, από την στιγμή που οι υποθέσεις στις οποίες βασίζονται ίσως να μην είναι οι κατάλληλες για την περίπτωσή μας. Εάν η τιμή του προϊόντος παρουσιάζει υψηλή μεταβατικότητα ή αν το κόστος είναι δύσκολο να προβλεφθεί, η εκτιμώμενη συνάρτηση συνολικού κόστους και η εκτιμώμενη καμπύλη συνολικών εσόδων ίσως να υπόκεινται σε σημαντικά λάθη.

4.5.4. Υπολογισμός νεκρού σημείου λαμβάνοντας υπόψη το φόρο εισοδήματος

Όταν η επιχείρηση φορολογείται επί των κερδών της και θέλει να επιτύχει ένα συγκεκριμένο επίπεδο κερδών μετά από φόρους, λαμβάνεται υπόψη το κέρδος προ φόρων

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι η επιχείρηση ήθελε να επιτύχει μετά από φόρους 12000€ και τιμή ανά μονάδα 20000 έχει φορολογικό συντελεστή 40%. Το επιδιωκόμενο κέρδος προ φόρων θα ήταν.

Κέρδος μετά από φόρους(ΚΜΦ)=κέρδη προ φόρων(ΚΠΦ)-φόρο

$ΚΜΦ=ΚΠΦ-(ΚΠΦ*φορολογικο\ συντελεστη(ΦΣ))$

$ΚΜΦ=ΚΠΦ*(1-ΦΣ)$

$12000=ΚΠΦ*(1-0,4)$

$ΚΠΦ=20000€$

ΟΠΟΤΕ

$ΝΣ=ΣΚ+ΚΠΦ/Τ-ΜΚ=3750\ μονάδες$

$$NA = \Sigma K + KΠΦ / \% ΠΣ = 75000E$$

Συνεπώς η επιχείρηση για να επιτύχει μετά από φόρους 12000E θα πρέπει να πουλήσει 3750 μονάδες αξίας 75000E

4.5.5. Υπολογισμός νεκρού σημείου όταν η επιχείρηση παράγει πάνω από ένα προϊόν

Εάν μια επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα για των υπολογισμό του σημείου εξίσωσης σε μονάδες και αξίες εφαρμόζονται οι ίδιες σχέσεις που περιγράφηκαν προηγουμένως.

Το σημείο εξίσωσης σε μονάδες υπολογίζεται ως εξής.

Πωλούμενες μονάδες = $\Sigma K / \text{σταθμικό μέσο περιθώριο συμμετοχής}$

Το σταθμικό περιθώριο συμμετοχής όταν η επιχείρηση παράγει πχ δυο προϊόντα A και B.

$\Sigma ΠΣ = ΠΣ\alpha * \% \text{ συμμετοχής του A στις πωλούμενες μονάδες} + ΠΣ\beta * \% \text{ συμμετοχής του B στις πωλούμενες μονάδες}$

Ποιο συγκεκριμένα, στην περίπτωση που μια επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα και μπορεί να γίνει η υπόθεση ότι οι πωλήσεις των προϊόντων αυτών γίνονται σε συγκεκριμένες αναλογίες, υπάρχει δηλαδή ένα μείγμα προϊόντων στο οποίο η συμμετοχή κάθε προϊόντος είναι γνωστή εκ των προτέρων. Τότε ο υπολογισμός του σημείου εξίσωσης συνολικών εσόδων του κόστους μπορεί να γίνει χρησιμοποιώντας το ποσοστό τις % που συμμετέχει κάθε προϊόν στο προκαθορισμένο μίγμα με βάση των όγκο των πωλήσεων του σε μονάδες. Το σύνολο των μονάδων όλων των προϊόντων που αντιστοιχούν στο σημείο εξίσωσης θεωρείται ότι συνθέτουν το % του μείγματος.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι η επιχείρηση χ παράγει και πουλάει μόνο δυο προϊόντα, το προϊόν A και το προϊόν B. Η τιμή της πώλησης του προϊόντος A είναι 1200E ανά μονάδα και το

*Διοικητική Λογιστική Γεώργιος Βενιέρης-Σάνδρα Κοέν, P.I. PUBLISHING 2007

μεταβλητό κόστος παράγωγης και πωλήσεων του είναι 850E ανά μονάδα. Η τιμή πώλησης του προϊόντος B είναι 1000E ανά μονάδα και το μεταβλητό κόστος του 700E ανά μονάδα. Το σταθερό ετήσιο κόστος της επιχείρησης είναι 2025000E. Επίσης η επιχείρηση έχει διαπιστώσει ότι βάσει μελετών ότι πουλάει τρεις μονάδες προϊόντος A για κάθε μονάδα προϊόντος B.

Εάν εκφράσει το σύνολο των πωλήσεων της επιχείρησης με %100 τότε οι πωλήσεις του προϊόντος A θα αντιστοιχούν στο 75% του συνόλου των πωλουμένων μονάδων . προκειμένου να υπολογιστεί το σημείο εξίσωσης της επιχείρησης σε μονάδες προϊόντων A και B θα πρέπει να υπολογιστεί το σταθμικό περιθώριο συμμετοχής του μείγματος.

Το ΠΣ του προϊόντος A είναι.

$$\text{ΠΣ}\alpha = \text{T}\alpha - \text{MK}\alpha = 12000 - 850 = 350\text{E ανά μονάδα.}$$

$$\text{Το ΠΣ}\beta = \text{T}\beta - \text{MK}\beta = 1000 - 700 = 300\text{E ανά μονάδα}$$

Άρα το σταθμικό περιθώριο συμμετοχής είναι.

$$75\% * 350 + 25\% * 300 = 337,5\text{E}$$

Επομένως

$$\text{Πωλούμενες μονάδες} = 2025000 / 337,5 = 6000 \text{ μονάδες}$$

Και έτσι

$$\text{Μονάδες A} = 6000 * 0,75 = 4500 \text{ μονάδες}$$

$$\text{Μονάδες B} = 6000 * 0,25 = 1500 \text{ μονάδες}$$

4.6. Περιθώρια ασφάλειας νεκρού σημείου

Τι σημαίνει η έννοια του περιθωρίου ασφαλείας; Με απλά λόγια το πόσο μπορούν να «πέσουν» οι πωλήσεις μας κάτω από το επιθυμητό νούμερο, έτσι ώστε πάλι να συνεχίσουμε να έχουμε κέρδη! Μικρότερα μεν, κέρδη δε. Το περιθώριο ασφαλείας μπορεί να εκφραστεί είτε σε ποσοστό επί τοις εκατό (%) είτε σε ευρώ. Ας γνωρίσουμε και τους δύο τρόπους...

4.6.1. Περιθώριο ασφαλείας (σε %)

Το περιθώριο ασφαλείας σε ποσοστό επί τοις εκατό (%) βρίσκεται εύκολα με δύο τρόπους:

Πρώτον, αν διαιρέσουμε τις πωλήσεις στο ύψος του νεκρού σημείου με τις συνολικές πωλήσεις: $ΠΑ = \text{Πωλήσεις } ΝΣ / \text{Πωλήσεις}$. Και,

Δεύτερον, με τον τύπο: $ΠΑ = (\text{Πωλήσεις} - \text{Πωλήσεις } ΝΣ) / \text{Πωλήσεις}$. Ας δούμε ένα παράδειγμα υπολογισμού...

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Το προϊόν Β της επιχείρησής μας είχε σταθερό κόστος 7.000 ευρώ και μεταβλητό κόστος 30.000 ευρώ. Η επιχείρησή μας προσδοκούσε να κάνει συνολικό τζίρο 100.000 ευρώ. Το νεκρό σημείο είναι ίσο με 10.000 ευρώ Το περιθώριο ασφαλείας, σύμφωνα με τον πρώτο τρόπο, ισούται με: $ΠΑ = 10.000 / 100.000 = 10\%$. Και σύμφωνα με τον δεύτερο τρόπο το περιθώριο ασφαλείας ισούται με: $ΠΑ = (100.000 - 10.000) / 100.000 = 90\%$

.

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ

Τι σημαίνουν, όμως, στην πράξη τα νούμερα που βρήκαμε; Στην πρώτη περίπτωση ότι πετυχαίνοντας έστω το 11% των επιθυμητών πωλήσεων έχουμε τα πρώτα μας κέρδη. Στη δεύτερη περίπτωση ότι ακόμη και με μια πτώση έως και 89% θα έχουμε κέρδη! Τώρα, λοιπόν, γνωρίζουμε το χειρότερο δυνατό σενάριο επιτυχίας...

4.6.2. Περιθώριο ασφαλείας (σε ευρώ)

Το περιθώριο ασφαλείας σε ευρώ βρίσκεται εύκολα με τον ακόλουθο τρόπο. Αφαιρούμε από τις συνολικές πωλήσεις τις πωλήσεις στο ύψος του νεκρού σημείου: $ΠΑ = \text{Πωλήσεις} - \text{Πωλήσεις } ΝΣ$.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Το προϊόν Α της επιχείρησής μας είχε σταθερό κόστος 10.000 ευρώ και συνολικό μεταβλητό κόστος 25.000 ευρώ. Η επιχείρησή μας προσδοκούσε να κάνει συνολικό τζίρο 50.000 ευρώ. Το νεκρό σημείο ήταν ίσο με 100 τεμάχια. Τι κάνουμε τώρα; Κατ' αρχήν βρίσκουμε την τιμή πώλησης ανά τεμάχιο = $50.000 \text{ συνολικές πωλήσεις} / 250 \text{ τεμάχια} = 200 \text{ ευρώ}$. Άρα οι πωλήσεις του νεκρού σημείου είναι ίσες με $100 \text{ τεμάχια} \times 200 \text{ ευρώ} = 20.000 \text{ ευρώ}$. Το περιθώριο ασφαλείας, λοιπόν, ισούται με: $ΠΑ = 50.000 - 20.000 = 30.000 \text{ ευρώ}$.

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ

Ακόμη και με 29.999 ευρώ λιγότερες πωλήσεις από τις επιθυμητές έχουμε κέρδη.

4.7. Εφαρμογή

Αφού εξετάσαμε και αναλύσαμε την έννοια του νεκρού σημείου, καθώς και τη χρησιμότητα του σε θεωρητικό επίπεδο, θα προσαρμόσουμε την θεωρία και τις μεθόδους εύρεσης του νεκρού σημείου σε όχι ακριβώς πραγματικά στοιχεία, καθώς είναι βέβαιο ότι ένας εξωτερικός αναλυτής δεν μπορεί να έχει ακριβή στοιχεία και πρόσβαση στην υπό έλεγχο επιχείρηση.

Αντικείμενο της επιχείρησης αυτής είναι η κατασκευή βιομηχανικών ηλεκτρικών και τα στοιχεία που θα συλλέξουμε βρίσκονται στην κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

Η επιχείρηση εμφανίζει τα παρακάτω στοιχεία

			ΠΙΣΤΩΣΗ		
ΧΡΕΩΣΗ			1.Πωλήσεις - από εκποίηση	735.62	
1.Αποθέμ.έναρξ.χρ.783.670,43+9.537,00		793.207.43	υλικών 735.62		
2.Αγορές χρήσης		432.259.24	από παροχή υπηρεσιών	13.002.063.07	13.002.798.69
Σύνολο αρχικών αποθεμάτων+αγορών		1.225.466.67			
3.ΜΕΙΟΝ : Αποθέματα τέλους χρήσης		778.778.86			
Αγορές & διαφορά αποθεμάτων(δαπ/ντα)		446.687.81	2.Λοιπά οργανικά έσοδα		853.538.30
4.Οργανικά έσοδα		15.419.801.99	74 Επιχορηγ.διάφ.- έσοδα	76.380.17	
60 Αμοιβές & έσοδα προσωπικού	9.045.665.79		πωλήσ.		
61 Αμοιβές & έσοδα τρίτων	337.301.65		75 Έσοδα παρεπόμενων		
62 Παροχές τρίτων	2.367.871.87		ασχολιών	314.835.74	
63 Φόροι-Τέλη	26.638.91		76 Έσοδα κεφαλαίου	462.322.39	
64 Διάφορα έσοδα	599.440.98				
64.00 Έσοδα μεταφορών 83.914,19					
64.01 Έσοδα ταξιδιών 17.995,76					
64.02-3 Εξ.φιλοξεν.εκθέσ. 139.783,04					13.856.336.99
64.05 Συνδρομές-εισφορ. 9.618,05					
64.06 Δωρεές-επιχορηγ. 134.065,16			ΣΥΝΟΛΟ		1.677.474.50
64.07 Έντυπα-γραφ.ύλη 46.088,01					15.533.811.49
64.08 Υλικά άμεσ.ανάλ. 77.513,11					
64.09 Έσοδα δημοσιεύσ. 13.327,73					
64.11 Διαφ.αποτίμ.παγίων 52.082,93					
64.98 Διάφορα έσοδα 25.053,00					
65 Τόκοι χρεωστικοί και συναφή έσοδα	591.47				
66 Αποσβέσεις ενσωμ.στο λειτ.κόστος	2.490.291.32				
68 Προβλέψεις εκμ/σης	552.000.00				
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		15.866.489.80			
ΜΕΙΟΝ :					
78 Ιδιοπαραγωγή & βελτιώσεις παγίων		332.678.31			
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΟΔΩΝ		15.533.811.49			
ΜΕΙΟΝ :					
80.00 Κέρδη εκμετάλλευσης		0.00			
ΣΥΝΟΛΟ		15.533.811.49			

ΒΗΜΑ ΠΡΩΤΟ

Χωρίζουμε τα έξοδα σε σταθερά και μεταβλητά ως εξής:

Έξοδα σταθερά:

Διάφορα έξοδα 599.440,98
Αμοιβές και έξοδα τρίτων 2.367.871,87
Παροχές τρίτων 337.301,65
Έξοδα μεταφορών 83.914,19
Έντυπα και γραφική υλη 46.088,01
Προβλέψεις 552.000,00
Συνδρομές 9.618,05
ΣΥΝΟΛΟ ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΕΞΟΔΩΝ 3.986.616,70

Μεταβλητά έξοδα :

Αγορές χρήσης	432.259,24
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	9.045.665,79
Φόροι-Τέλη	26.638,91
Έξοδα ταξιδιών	17.995,76
Εξ. Φιλόξ. -εκθέσεων	139.783,04
Δωρεές – επιχορηγήσεις	134.065,16
Υλικά άμεσης ανάλωσης	77,513,11
Έξοδα δημοσιεύσεων	13.327,73
ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ :	1.866.148,74

Επίσης θα χρειαστούμε το ποσό των συνολικών Πωλήσεων όπου είναι

Πωλήσεις = 13.002.798,69

Άρα έχουμε:

Πωλήσεις 13.002.798,69

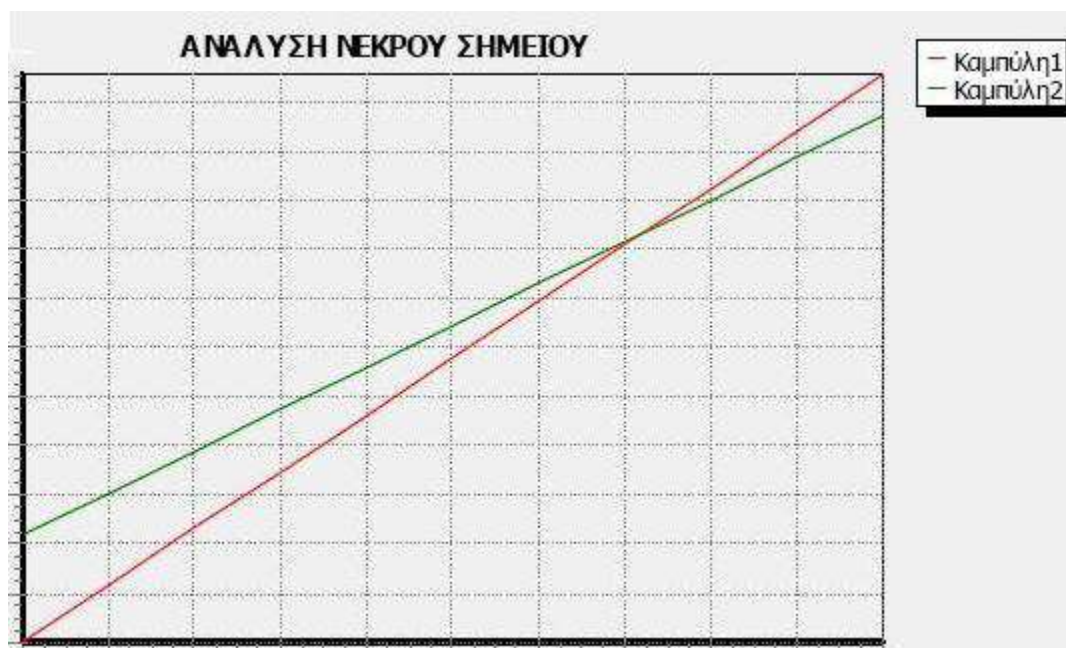
Σταθερό κόστος 3.986.616,70

Μεταβλητό κόστος 1.866.148,74

$$ΝΣ = (\Pi * \Sigma Κ) / (\Pi - ΜΚ) = (13.002.798,69 * 3.986.616,70) / (13.002.798,69 - 1.866.148,74) = 5.183.717.830.513 / 1.116.649,95 = 4.642.204,86 \text{ ευρώ.}$$

,

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΝΕΚΡΟΥ ΣΗΜΕΙΟΥ



4.8. Συμπέρασμα

Το συμπέρασμα που μπορούμε να βγάλουμε για την επιχείρηση είναι ότι μετά το ποσό των 4642204,86 (δηλαδή στο σημείο που τέμνονται οι καμπύλες 1 και 2) θα αρχίσει να έχει κέρδη. Μέχρι το σημείο αυτό η επιχείρηση απλώς προσπαθεί να καλύψει το κόστος που έχει.

Με ποσό μικρότερο η επιχείρηση θα έχει ζημιά

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Μέσα από αυτή την εργασία βλέπουμε την εξέλιξη της κοστολόγησης από το 1880 μέχρι και σήμερα, το πόσο σημαντικές και γιατί είναι οι τεχνικές της, δηλαδή η πρότυπη και οριακή κοστολόγηση καθώς και τι πληροφορίες μπορούμε να αντλήσουμε από τη μελέτη του νεκρού σημείου.

Φαίνεται ότι αν και η λογιστική κόστους απαντάται πολλά χρόνια πριν στις επιχειρήσεις, δεν της είχε δοθεί από την αρχή η σημασία που έπρεπε, αν και αποτελεί ένα πολύ σημαντικό εργαλείο στα χέρια του διοικητικού προσωπικού. Στο πέρασμα όμως των χρόνων λόγω διαφόρων αλλαγών, ανακατατάξεων, αποκαλύψεων σκανδάλων αλλά κυρίως της διαπίστωσης της αξίας της λογιστικής κόστους, αυτό άλλαξε.

Μέσω της κοστολόγησης επιτυγχάνονται κυρίως ο καθορισμός αναλυτικών αποτελεσμάτων και η αποτίμηση των αποθεμάτων, η υποβοήθηση της διοίκησης μιας επιχείρησης στον τομέα του προγραμματισμού και τέλος ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης.

Η σωστή χρησιμοποίηση της λογιστικής κόστους σε μια επιχείρηση μόνο οφέλη μπορεί να της επιφέρει.

Η οριακή κοστολόγηση είναι μία μέθοδος που λαμβάνει υπ' όψιν της μόνο τα μεταβλητά στοιχεία του κόστους, δηλαδή τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Χρησιμοποιείται ευρύτατα στο προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων καθώς επίσης και στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η λήψη βραχυπρόθεσμων αποφάσεων βάσει του οριακού (μεταβλητού) κόστους και του περιθωρίου συμμετοχής που συνυπολογίζεται στις περιπτώσεις αυτές.

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι βραχυπρόθεσμες αποφάσεις μπορεί να επηρεάσουν τις μακροπρόθεσμες προοπτικές της επιχείρησης.

Μια επιπλέον βασική εφαρμογή της οριακής κοστολόγησης είναι ο υπολογισμός του σημείου εξίσωσης των συνολικών εσόδων και του συνολικού κόστους. Η γνώση του σημείου εξίσωσης έχει μεγάλη σημασία για την επιχείρηση προκειμένου να προγραμματίσει τις δραστηριότητες της και να κάνει τις απαραίτητες διορθωτικές ενέργειες στην περίπτωση που με τις υπάρχουσες συνθήκες δεν επιτυγχάνει τους στόχους της.

Τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την εφαρμογή της είναι πολύ περισσότερα από τα μειονεκτήματα της και είναι θετικό της επιχείρησης να τη χρησιμοποιεί.

Η έννοια του πρότυπου κόστους επιτρέπει μια ακόμα περισσότερο αποτελεσματική χρησιμοποίηση των λογιστικών δεδομένων για ενδοεπιχειρησιακή χρήση και άσκηση ελέγχου από τη διοίκηση.

Το πρότυπο κόστος μπορεί επίσης, να οριστεί και σαν το σημείο αναφοράς μέτρησης της απόδοσης (αποτελεσματικότητας). Τα πρότυπα κόστη τα συναντάμε συχνά σε πολλούς τομείς της καθημερινής μας ζωής π.χ. 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 πρότυπα κόστους και ποσότητας ορίζονται από τα διοικητικά στελέχη και για τα τρία στοιχεία του κόστους των εισροών-υλικά, εργασία και Γ.Β.Ε. Τέλος, θα μιλήσουμε για το νεκρό σημείο το οποίο μελετάει τον προγραμματισμό των πωλήσεων μιας επιχείρησης δηλαδή, μας δείχνει πόση είναι η χρηματική αξία των πωλήσεων που πρέπει να κάνει η επιχείρηση ώστε να μην έχει ούτε κέρδος ούτε ζημία.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΕΥΧΟΣ Ι, ΓΙΑΝΝΗΣ Κ.ΠΑΓΓΕΙΟΣ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ
ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ,ΑΘΗΝΑ 1993

ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΕΥΧΟΣ ΙΙ, ΓΙΑΝΝΗΣ Κ.ΠΑΓΓΕΙΟΣ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ
ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ,ΑΘΗΝΑ 1993

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ Ι Β.Γ.ΒΕΝΙΕΡΗΣ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε 2005

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΙΙ Β.Γ.ΒΕΝΙΕΡΗΣ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε 2005

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΕΝΙΕΡΗΣ- ΣΑΝΔΡΑ ΚΟΕΝ PUBLISHING 2007

ΠΗΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

www.specisoft.gr

www.openarchives.

www.teihal.gr

www.teikav.gr

www.forodiktis.gr

www.wikipedia.

www.teiher.gr

ΛΕΞΙΛΟΓΙΟ

Prime cost=αρχικό κόστος

Scientific management=επιστημονική διοίκηση

Planning=σχεδιασμός

share of the market =Μεγιστοποίηση των πωλήσεων

currently attainable or attainable standard cost =αναμενόμενο πρότυπου κόστους

ideal or theoretical standard cost= ιδανικό πρότυπο κόστος

feed back=επαναπληροφοριοδοτηση

standard costing=πρότυπη κοστολόγηση

variances=αποκλίσεις

dumping=σχέση τιμής προϊόντος

break even point= Νεκρό σημείο