

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**  
**ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ**  
**ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ:**  
**ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ, ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ**  
**ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΜΕΛΕΤΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ**



**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:**  
**ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ ΗΡΑΚΛΗΣ**  
**ΑΠΕΡΓΗ ΕΥΓΕΝΙΑ**  
**ΚΕΦΑΛΑ ΔΗΜΗΤΡΑ**

**ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:**  
**ΖΑΧΟΥΡΗΣ ΠΑΡΗΣ**

**ΠΑΤΡΑ 2017**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία θα ασχοληθούμε με την πρότυπη κοστολόγηση.

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

Βασίζεται σε επιστημονικά καθορισμένα όρια με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές και τις αναμενόμενες οικονομικές συνθήκες.

Είναι το κόστος που “θα πρέπει” να επιτευχθεί κάτω από συνθήκες αποτελεσματικής λειτουργίας της παραγωγικής διαδικασίας και προκαθορισμένου Όγκου Πωλήσεων - Παραγωγής.

Η τεχνική του προτύπου κόστους μαζί με την τεχνική του προϋπολογιστικού έλεγχου έχουν σαν αντικειμενικό σκοπό να βοηθήσουν την διοίκηση στον προγραμματισμό και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Ο έλεγχος γίνεται με την σύγκριση του πραγματικού με το πρότυπο κόστος, τον προσδιορισμό των αποκλίσεων, την ανάλυσή τους και τη λήψη μέτρων για την εξουδετέρωση των αιτιών που προκαλούν τις αρνητικές αποκλίσεις .

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

Το πρότυπο κόστος ως κόστος ρεαλιστικά πραγματοποιήσιμο και όχι ιδεατό αποτελεί το κυριότερο σταθερό στοιχείο για τον έλεγχο της κοστολογικής διαχείρισης. Με την προετοιμασία προγραμμάτων η διοίκηση καθορίζει τους μελλοντικούς στόχους της επιχείρησης με βάση το πρότυπο κόστος. Το πραγματικό αποτέλεσμα στο τέλος της χρονικής περιόδου είναι δυνατόν να συγκριθεί με το αναμενόμενο και να ελεγχθεί το εάν το πρόγραμμα πραγματοποιήθηκε ή όχι. Εάν το πρόγραμμα δεν πραγματοποιήθηκε πρέπει να

εντοπιστούν τα σημεία στα οποία έγιναν σφάλματα και να ληφθούν μέτρα για την βραχυχρόνια ή μακροχρόνια διόρθωση τους

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

- Τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες)
- Την άμεση εργασία
- Τα ΓΒΕ

Όλα τα ανωτέρω θα αναλυθούν στα κεφάλαια που ακολουθούν.



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην εργασία αυτή ασχοληθήκαμε με την διαδικασία της πρότυπης κοστολόγησης.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναφέρουμε στοιχεία σχετικά με τις βασικές μορφές της κοστολόγησης, υπό την μορφή εισαγωγής για την παρούσα εργασία.

Στο επόμενο κεφάλαιο αναλύουμε τις μεθόδους και τεχνικές κοστολόγησης δίνονται τα βασικά στοιχεία για κάθε μία μέθοδο και τεχνική ξεχωριστά.

Στο τρίτο κεφάλαιο περιγράφουμε το πρότυπο κόστος και την διαδικασία της πρότυπης κοστολόγησης. Περιγράφεται η έννοια και οι σκοποί της πρότυπης κοστολόγησης καθώς επίσης και τα θετικά και αρνητικά στοιχεία της μεθόδου αυτής αλλά επίσης δίνεται η σχέση του πρότυπου κόστους με άλλες μορφές κόστους.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύονται όλες οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος ενώ στο πέμπτο κεφάλαιο υπάρχουν οι απαραίτητες πρακτικές εφαρμογές εξεύρεσης του πρότυπου κόστους.

Τέλος στο έκτο κεφάλαιο ακολουθούν τα συμπεράσματά μας πάνω στο θέμα του πρότυπου κόστους.

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον καθηγητή μας και εισηγητή της παρούσης εργασίας κo Ζαχούρη Πάρη , για την βοήθεια του καθόλη την διάρκεια συγγραφή της εργασίας αυτής.

Επίσης θα θέλαμε να εκφράσουμε την ευγνωμοσύνη μας προς τις οικογένειες μας για την συμπαράστασή τους προς εμάς καθόλη την διάρκεια των σπουδών μας.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 . ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	1
1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	1
1.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	3
1.3 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	5
2.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	5
2.1.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	7
2.1.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	7
2.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	15
2.4 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	23
2.4.1 ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	23
2.4.2 ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	29
2.4.3 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ( ACTIVITY BASE COSTING SYSTEM – ABC )	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ Η ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	33
3.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	33
3.2 ΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	33
3.3 ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	34
3.4 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	35
3.5 Ο ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	38
3.6 ΣΗΜΕΙΑ ΠΟΥ ΘΑ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΠΡΟΣΕΧΘΟΥΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	39
3.7 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	39
3.8 ΘΕΤΙΚΑ ΚΑΙ ΑΡΝΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	40
3.9 ΣΧΕΣΗ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΜΟΡΦΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	42
3.10 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	44

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> ΟΙ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	52
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ	52
4.2 ΟΙ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	53
4.2.1 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ	53
4.2.2 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	55
4.2.3 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	56
4.3 Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ	60
4.4 Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	62
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 <sup>ο</sup> ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ	74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	82
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	87

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 . ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

## 1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Ως κόστος νοείται το σύνολο των κάθε φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών, οι οποίες απαιτούνται κάτω από δοσμένες τεχνικοοικονομικές συνθήκες για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία και να προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες, ως και θέση στο χώρο και στο χρόνο<sup>1</sup>.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του κόστους είναι τα εξής:

Το κόστος συνιστά επένδυση χρηματικού ποσού (μετρητά, αξία αγαθών ή υπηρεσιών που δίνονται)

Η μορφή της επενδύσεως είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες (π.χ αγορά παγίων ή πρώτων υλών, καταβολή ή ασφαλίσεων, τόκων)

Σκοπός του κόστους είναι η επίτευξη εσόδων.

Το πρόβλημα του κόστους εκτείνεται σε όλες τις σφαίρες της οικονομικής δράσεως του ανθρώπου και συνεπώς πρέπει να απασχολεί κάθε οικονομικό οργανισμό που εξυπηρετεί κοινωνική ανάγκη, από τη βιομηχανική και εμπορική μέχρι και την τραπεζική και ασφαλιστική επιχείρηση, αλλά και γενικά όλους τους οικονομικούς οργανισμούς δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου.

Στην κοινή αντίληψη όμως το πρόβλημα του κόστους περιορίζεται στις οικονομικές μονάδες της άμεσης παραγωγικής σφαίρας, τις βιομηχανικές επιχειρήσεις, αντίληψη που έχει ολέθριες συνέπειες για τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες και την κοινωνική οικονομία γενικότερα, αφού η εξεύρεση του ακριβούς κόστους είναι αναγκαία για τον προσδιορισμό των ορθών

---

<sup>1</sup> ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΑ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ



αποτελεσμάτων από τη δράση των οικονομικών μονάδων αλλά και για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας (οικονομικότητας δηλαδή η σχέση των δαπανών προς το παραγόμενο από αυτές έργο, σχέση που επιβάλλεται να προσδιορίζεται για την προσπάθεια ελαχιστικοποίησης του κόστους) των στελεχών και των υπηρεσιών και γενικότερα της ίδιας της οικονομικής μονάδας<sup>2</sup>.

## 1.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος διακρίνεται συνήθως με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

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

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

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

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

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

- i. πραγματικό, όταν αναφέρεται στην πραγματική απασχόληση της επιχειρήσεως
- ii. κανονικό (*normal*), όταν αναφέρεται στην κανονική απασχόληση της επιχειρήσεως,
- iii.άριστο (*optimal*), όταν αναφέρεται στην άριστη απασχόληση της επιχειρήσεως, δηλαδή στην απασχόληση που η επιχείρηση πραγματοποιεί το ευνοϊκότερο κόστος,
- iv. διαφορικό (*differential kosten*) και

---

<sup>2</sup> ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΛ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ

v. οριακό (grenz kosten).

### **1.3 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Τα συστήματα διοίκησης κόστους και η λογιστική κόστους έχουν δυο κύριους σκοπούς: α) την κοστολόγηση του προϊόντος και β) το σχεδιασμό και τον έλεγχο.

Οι τεχνικές για να ικανοποιηθούν αυτά τα κριτήρια περιλαμβάνουν:

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

Η διοίκηση κόστους έχει τρεις σκοπούς:

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

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

Οι βασικοί σκοποί της Λογιστικής Κόστους είναι 3:

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

#### **1.4 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ**

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

- Υλικά
- Εργασία
- Υπηρεσίες τρίτων και
- Δαπάνες κεφαλαίου



---

<sup>3</sup> ΚΕΧΡΑΣ Ι. Δ., (2011), ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### 2.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η μέθοδος κοστολόγησης καθορίζει τις βασικές αρχές που διέπουν τον προσδιορισμό του κόστους .Η βασικότερη από τις αρχές αυτές είναι εκείνη που προσδιορίζει τι δεχόμαστε σαν αναλώσεις και τι σαν έργο.

Πρόκειται για την αρχή που θα καθορίσει τα είδη και τα ποσά από δαπάνες που θα συμπεριληφθούν στο κόστος των θέσεων κόστους και θα καθορίσουν συνεπώς το περιεχόμενο σε είδη και το μέγεθος κατά ποσό του κόστους της μονάδας ,του έργου σαν ενδιάμεσου και της μονάδας του προϊόντος σαν τελικού φορέα τους κόστους .Και επειδή οι όροι αυτοί ,δηλ.το είδος και το μέγεθος των δαπανών, προσδιορίζουν το είδος του κόστους συνεπάγεται ότι η μέθοδος προσδιορίζει το είδος του κόστους. Αντίστοιχα λοιπόν με τα είδη του κόστους συναντάμε και τις παρακάτω μεθόδους.

Οι μέθοδοι του πραγματοποιημένου κόστους αναφέρονται στον τρόπο μ'αυτόν που θα προσδιοριστεί ένα κόστος, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται .Πρόκειται για ενα φραγμό από αρχές-κριτήρια, που μπαίνει, όταν μετατρέπονται από την κοστολόγηση τα έξοδα (κατ'είδος), σε δαπάνες (κατά προορισμό), και που επιτρέπει να καταλογιστούν στο κόστος ,μόνο οι δαπάνες που κατ'είδος και ποσό γίνονται δέκτες από τη μέθοδο. Με τις μεθόδους αυτές δεν αποτρέπεται η ύπαρξη των δαπανών που δε γίνονται δεκτές από τη μέθοδο, αλλά ο καταλογισμός τους στο κόστος. Όταν η μέθοδος εφαρμόζεται, οι δαπάνες έχουν ήδη πραγματοποιηθεί. Οι μέθοδοι του προκαθορισμένου κόστους αναφέρονται στον τρόπο μ'αυτόν που θα προσδιοριστεί ένα κόστος , πριν πραγματοποιηθεί.

Πρόκειται για ένα φραγμό από αρχές-κριτήρια που τείνει να αποκλείσει όχι τον καταλογισμό στο κόστος, αλλά την ύπαρξη δαπανών που δεν είναι δεκτές από την μέθοδο.Όταν η μέθοδος εφαρμόζεται, οι δαπάνες δεν έχουν πραγματοποιηθεί και συνεπώς η μέθοδος κατατείνει, να περιορίσει τις δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν,να πραγματοποιηθούν στο επίπεδο της (οικονομικά ορθής ) πρόβλεψης.

Οι μέθοδοι του προκαθορισμένου κόστους παρουσιάζουν τρεις βασικές διαφορές από τις μεθόδους του πραγματοποιημένου κόστους<sup>4</sup>.

-Η πρώτη διαφορά βρίσκεται στη δυνατότητα τους να προδιαγράφουν τα ποσά των δαπανών στο κανονικό τους ύψος προς το οποίο πρέπει να τείνει η δαμιόρφωση τους μέσα στη μελλοντική περίοδο που (προ)κοστολογείται .

-Η δευτερη βρίσκεται στο γεγονός ότι και οι δύο προκαθορίζουν ένα κανονικό κόστος ,επειδή από τον προκαθορισμό λείπει η έννοια του συμπτωματικού, του εξαιρετικού, του τυχαίου (που φυσικά θα έχαναν αυτό το χαρακτήρα, αν μπορούσε να προβλεφθούν ).

-Η τριτη διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι στις περιπτώσεις προκαθορισμού κρίνεται και το κύρος της μεθόδου από το βαθμό που θα προσεγγίσει τις δαπάνες που θα διαμορφωθούν κάτω από τις συνθήκες που προβλέφθηκαν. Με εξαίρεση τη μέθοδο του πρότυπου κόστους οι υπόλοιπες μέθοδοι αναφέρονται και περιγράφονται στη βιβλιογραφία, χωρίς ωστόσο να έχουν διατυπωθεί με τρόπο συγκροτημένο ή να έχουν γίνει πρακτικά αποδεκτές.

### **2.1.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Είναι η περισσότερο ελαστική μέθοδος. Η μέθοδος επιτρέπει να καταλογιστούν στο κόστος όσες δαπάνες κατ'είδος αποτελούν δαπάνες κόστους ,με μόνους περιορισμούς αυτούς που μπαίνουν από το νόμο, δηλαδή οι δαπάνες αυτές να είναι :

-Πραγματικές (και όχι εικονικές ),να έχουν δηλαδή πραγματοποιηθεί

-Παραγωγικές, με την έννοια ότι συντελούν στην παραγωγή οικονομικού αποτελέσματος και τέλος

-Κατά πόσο δουλεμένες, να αφορούν δηλαδή χρονικά την κοστολογική περίοδο που γι'αυτήν πρόκειται κάθε φορά.

Πρόκειται συνεπώς για μια μέθοδο, που δεν αποκλείει το εξαιρετικό και το τυχαίο από το κόστος και εκφράζει αποκλειστικά τις οικονομικές συνθήκες μιας συγκεκριμένης προηγούμενης περιόδου .

Με τους όρους αυτούς, αυτούσιο, έτσι όπως διαμορφώνεται, μπορεί να χρησιμοποιηθεί το κόστος μόνο σαν μέσο ελέγχου της οικονομικής λειτουργίας της παραγωγικής της περιόδου

---

<sup>4</sup> ΚΕΧΡΑΣ Ι. Δ., (2011), ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

σε αυτήν που αναφέρεται, ενώ αποκλείεται να χρησιμοποιηθεί σαν βάση για σύγκριση, προκειμένου να βγουν ευρύτερα ή διαχρονικά συμπεράσματα, και αυτό επειδή το (ιστορικό) κόστος της κάθε περιόδου μπορεί να περιλαμβάνει δαπάνες διαφορετικού είδους .

### **2.1.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Η μέθοδος επιδιώκει να σχηματιστεί ένα κόστος απαλλαγμένο από στοιχεία εξαιρετικά ή τύχαια και γενικά στοιχεία που προκάλεσαν δαπάνες με χαρακτήρα συμπτωματικό και επίκαιρο, είτε κατά το είδος τους είτε κατά το μέγεθος τους .Αποκλείει συνεπώς από το κόστος τόσο τα είδη των δαπανών που θεωρούνται εξαιρετικά, σε μια δαπάνη που κατ'είδος είναι κανονική, κοστολογήσιμη. Απομονώνει από τις δαπάνες τα στοιχεία που συγκεντρώνουν αυτά τα χαρακτηριστικά και επιτρέπει να περιληφθούν στο κόστος μόνο οι ομαλές και επαναλαμβανόμενες. Με τα δεδομένα αυτά προκύπτει κόστος που μπορεί να αξιοποιηθεί εκτός από τον έλεγχο της περιόδου σ'αυτήν που αναφέρεται ,επίσης και για διαχρονικές συγκρίσεις και μελλοντικές εκτιμήσεις.

Στην σχετική θεωρία η μέθοδος αυτή γίνεται δεκτή σαν η περισσότερο έγκυρη για τον προσδιορισμό ενός πραγματοποιημένου κόστους μολονότι δεν έχει προσδιοριστεί το περιεχόμενο του όρου κανονικό. Με άλλα λόγια η σχετική θεωρία προβάλλει τη μέθοδο , χωρίς να είναι η μέθοδος αυτή πολύ σαφής και αποκρυσταλλωμένη.

### **2.1.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Με τη μέθοδο αυτή, στη συγκεκριμένη επιχείρηση, για την προβλεπόμενη μελλοντική παραγωγή προσδιορίζονται κατ'είδος ποσότητα και αξία οι αναλώσεις (δαπάνες), αυτές που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν και συνεπώς το επίπεδο στο οποίο υπολογίζεται ότι θα διαμορφωθεί το κόστος της παραγωγής αυτής .

Πρόκειται πάντοτε για μελλοντικό προκαθορισμένο κανονικό κόστος, αφού, καθώς είπαμε, προβλέψιμες είναι μόνο οι κανονικές συνθήκες .Χαρακτηριστικό της μεθόδου είναι το γεγονός ότι δεν περιλαμβάνει κανένα στοιχείο πειθαναγκασμού.

Δεν υπάρχει μέθοδος συγκεκριμένη, είτε καθορισμένη είτε γενικής αποδοχής, για τον υπολογισμό του προυπολογιστικού κόστους. Θα μπορούσαμε όμως να πούμε ότι η μέθοδος

που θα χρησιμοποιηθεί, για να προσδιοριστεί το κανονικό απολογιστικό κόστος, είναι κατάλληλη για να υπολογιστεί και το προυπολογιστικό ,επειδή αυτό το τελευταίο δεν είναι άλλο από το κανονικό κόστος με μελλοντική χρονική αναφορά. Θα μπορούσε λοιπόν να χρησιμοποιηθούν για τα στοιχεία εκείνα που αφορούν στην επιχείρηση (ποσοτικές αναλώσεις),στατιστικά στοιχεία από μακροχρόνιο δείγμα κανονικών αναλώσεων και για τα στοιχεία εκείνα που αφορούν στην αγορά (τιμές πραγμάτων και υπηρεσιών ),προβλέψεις που αναφέρονται στη μελλοντική χρονική περίοδο που καλύπτει το πρόγραμμα που κάθε φορά καταρτίζεται.

Η προσέγγιση αυτή δε σημαίνει ότι αποτελεί τη μοναδική σχετική μέθοδο ούτε την πιο ακριβή. Αποτελεί ίσως την πιο απλή. Αντιθέτως θα μπορούσε να υποστηριχθεί σαν περισσότερο ακριβής μετρήσεις πάνω στην παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης με τους όρους που αυτή η διαδικασία θα πραγματοποιηθεί μέσα στη μελλοντική περίοδο που προγραμματίζεται ,που όμως είναι μέθοδος πιο δύσκολη στην εφαρμογή της<sup>5</sup>.

## **2.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Η εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία χαρακτηρίζεται από την εκτέλεση μιας συγκεκριμένης παραγγελίας, για το λόγο αυτόν άλλωστε ονομάζεται και κοστολόγηση κατά παραγγελία. Κοστολόγηση κατά παραγγελία χρησιμοποιούν κυρίως οι βιομηχανίες που παράγουν μηχανολογικό εξοπλισμό, έπιπλα, πλοία και άλλα παρόμοια, καθώς και οι επισκευάστηκες ή κατασκευαστικές εταιρίες.

Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Αυτό συμβαίνει επειδή η παραγγελίες που εκτελεί η επιχείρηση είναι διαφορετικές μεταξύ τους.

Αναλυτικότερα πολλές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα κατά παραγγελία. Στην περίπτωση αυτή, το περιεχόμενο της παραγγελίας εξαρτάται από το τι θέλει ο πελάτης που δίνει την παραγγελία στην επιχείρηση ή με το τι θέλει να παράγει η επιχείρηση για λογαριασμό της. Πιο συγκεκριμένα ο πελάτης θέτει συγκεκριμένες προδιαγραφές υλικών, σχεδίων και

---

<sup>5</sup> ΚΕΧΡΑΣ Ι. Δ., (2011), ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

ποιότητας, ανάλογα με τις απαιτήσεις του για το προϊόν που έχει παραγγείλει. Κατά την εκτέλεση της παραγγελίας η επιχείρηση οφείλει να παρακολουθεί εξατομικευμένα την εκτέλεση της δίνοντας σε αυτήν έναν αύξοντα αριθμό. Ο κωδικός αριθμός την διαφοροποιεί από τις άλλες παραγγελίες που μπορεί να εκτελούνται συγχρόνως. Οι αναλώσεις των πρώτων υλών και η άμεση εργασία που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί η εκτέλεση της παραγγελίας παρακολουθούνται με τον αριθμό αυτό. Έτσι παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους παραγωγής καθώς η παραγγελία περνά από τα διάφορα στάδια επεξεργασίας της, τα οποία μπορεί να γίνονται σε ένα ή περισσότερα τμήματα της επιχείρησης.

Συνήθως η εκτέλεση της παραγγελίας λαμβάνει χώρα σε περισσότερα από ένα τμήματα.

Σε αυτό το κοστολογικό σύστημα το αντικείμενο του κόστους είναι μια μονάδα ή πολλές μονάδες κάποιου διακριτού προϊόντος. Το προϊόν ή η υπηρεσία είναι συχνά μια και μόνο μονάδα παραγωγής. Κάθε μονάδα παραγωγής δεχόμαστε ότι είναι διαφορετική. Το σύστημα αυτό χρησιμοποιείται για την κοστολόγηση πολλών μονάδων διαφορετικού προϊόντος. Επειδή κάθε μονάδα παραγωγής ή υπηρεσίας είναι διαφορετική το κοστολογικό αυτό σύστημα κατανέμει τα κόστη ξεχωριστά για κάθε προϊόν ή υπηρεσία.

Τα βήματα που ακολουθούνται για να κατανεμηθεί το κόστος σε μια λειτουργία είναι τα εξής:

- Καταρχήν, αναγνωρίζεται η παραγγελία, η οποία έχει επιλεχτεί ως αντικείμενο κόστους.
- Δεύτερον, αναγνώριση του άμεσου κόστους της παραγγελίας.
- Τρίτον, επιλογή των βάσεων μερισμού του κόστους ώστε να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία.
- Τέταρτον, αναγνώριση του έμμεσου κόστους που συνδέεται με κάθε βάση μερισμού.
- Πέμπτο, υπολογισμός ανά μονάδα κάθε βάσης μερισμού που χρησιμοποιείται για να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία.
- Έκτο, υπολογισμός του έμμεσου κόστους που κατανέμεται στην παραγγελία.
- Τέλος υπολογισμός του συνολικού κόστους της παραγγελίας, προσθέτοντας το σύνολο του άμεσου και έμμεσου κόστους που έχει κατανεμηθεί στη λειτουργία. Η επιχείρηση πρέπει να συγκεντρώνει τα στοιχεία του κόστους τα οποία αφορούν την εκτέλεση της παραγγελίας στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε παραγγελία. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η ολοκλήρωση του προϊόντος γίνεται σε περισσότερα από ένα τμήματα, τότε παρακολουθείται ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε ένα τμήμα ξεχωριστά. Το κόστος του κάθε τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο τμήμα και το νέο κόστος στο επόμενο, μέχρι να



ολοκληρωθεί το προϊόν. Το συνολικό κόστος του προϊόντος προκύπτει από το κόστος που έχει συσσωρευτεί στο τελευταίο τμήμα της παραγωγής. Το κόστος της κάθε παραγγελίας αποτελείται από τη συγκέντρωση του κόστους στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη.

Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα ακόλουθα στοιχεία κόστους:

α) πρώτες ύλες,

β) άμεση εργασία και

γ) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Στη συνέχεια παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά των παραπάνω τριών στοιχείων του κόστους παραγωγής στη κοστολόγηση κατά παραγγελία.

Κόστος πρώτων υλών είναι το σύνολο του κόστους των υλικών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των προϊόντων και κόστος άμεσης εργασίας είναι η συνολική απασχόληση των εργαζομένων που μετέχουν στη διαδικασία της μετατροπής της πρώτης ύλης σε προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή ενός εργοστασίου που κατασκευάζει καρέκλες, το ξύλο αποτελεί την πρώτη ύλη για την κατασκευή μιας καρέκλας και το κόστος άμεσης εργασίας είναι το κόστος των ημερομίσθιων των εργαζομένων, οι υπερωρίες και οι εργοδοτικές εισφορές των εργατών που κατασκευάζουν την καρέκλα<sup>6</sup>.

Εκτός από το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας κάθε παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί και με γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι το σύνολο των εξόδων τα οποία αφορούν στην ολοκλήρωση των υλικών σε προϊόν.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα έχουν σχέση με τα έξοδα που πραγματοποιούνται στον χώρο του εργοστασίου. Τα ενοίκια εργοστασίου, τα ασφάλιστρα εργοστασίου και οι μισθοί του επιστάτη είναι γενικά βιομηχανικά έξοδα που σχετίζονται με την παραγωγή της καρέκλας στην συγκεκριμένη περίπτωση. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθεί κάθε παραγγελία πρέπει να έχουν σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος ή των τμημάτων του εργοστασίου, από τα οποία περνά η παραγγελία μέχρι να ολοκληρωθεί. Εάν ένα τμήμα του εργοστασίου ασχοληθεί για μια ολόκληρη λογιστική χρήση με την εκτέλεση μιας και μόνο παραγγελίας, τότε η παραγγελία αυτή θα επιβαρυνθεί με το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων του τμήματος. Εάν το τμήμα αυτό ασχοληθεί με την εκτέλεση δύο παραγγελιών, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του θα επιβαρύνουν τις δύο αυτές παραγγελίες. Εάν μια παραγγελία πρέπει να περάσει από περισσότερα τμήματα του

---

<sup>6</sup> ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ., (2003). ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ

εργοστασίου μέχρι να ολοκληρωθεί, σε κάθε τμήμα πρέπει να επιβαρύνεται με μέρος των γενικών βιομηχανικών του τμήματος.

Τα έξοδα των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας αποτελούν το άμεσο κόστος. Η παρακολούθηση του άμεσου κόστους γίνεται με ημερολογιακές εγγραφές. Ο λογαριασμός των πρώτων υλών πιστώνεται με τις αναλώσεις των πρώτων υλών και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη. Ο λογαριασμός των άμεσων εργατικών πιστώνεται με το σύνολο του κόστους των εργαζομένων και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη. Κατά τη διάρκεια της περιόδου πραγματοποιούνται έξοδα τα οποία παρακολουθούνται σε λογαριασμούς εξόδων, όπως ενοίκια εργοστασίου, ασφάλιστρα εργοστασίου, έξοδα ηλεκτρισμού και πολλά άλλα, τα οποία συγκεντρώνονται στο λογαριασμό γενικά βιομηχανικά έξοδα

Η αντιμετώπιση των γενικών βιομηχανικών εξόδων στη συνέχεια μπορεί να γίνει με δύο τρόπους. Ο πρώτος τρόπος είναι να χρεωθεί ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη για κάθε παραγγελία ξεχωριστά με το ποσό των γενικών βιομηχανικών εξόδων που αντιστοιχούν σε αυτή και να πιστωθεί ο λογαριασμός γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Όταν ολοκληρωθεί η εκτέλεση μιας παραγγελίας μεταφέρονται τα αποθέματα στην αποθήκη των ετοίμων με την εξής ημερολογιακή εγγραφή: χρεώνουμε τα έτοιμα προϊόντα και πιστώνουμε την παραγωγή σε εξέλιξη.

Κατά την παράδοση ή πώληση των παραγγελιών στον πελάτη θα γίνουν οι εξής ημερολογιακές εγγραφές: χρεώνουμε το ταμείο και πιστώνουμε τις πωλήσεις. Έπειτα χρεώνουμε το κόστος πωληθέντων και πιστώνουμε τα έτοιμα προϊόντα.

Η διαφορά η οποία προκύπτει μεταξύ των υπολοίπων των λογαριασμών πωλήσεις και κόστος πωληθέντων αποτελεί το μικτό αποτέλεσμα. Η τακτοποίηση των πωλήσεων και του κόστους πωληθέντων για τον υπολογισμό του μικτού αποτελέσματος μπορεί να γίνει με τρεις τρόπους, τους οποίους περιγράφει ο Βενιέρης και παραθέτονται παρακάτω. Στην περίπτωση που η αξία των πωλήσεων είναι μεγαλύτερη από το κόστος πωληθέντων, η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής: χρεώνουμε τις πωλήσεις και πιστώνουμε τους λογαριασμούς , κόστος πωληθέντων και μικτό αποτέλεσμα.

Όταν η αξία των πωλήσεων είναι μικρότερη από το κόστος πωληθέντων η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής: χρεώνουμε τις πωλήσεις και το μικτό Αποτέλεσμα και πιστώνουμε το κόστος πωληθέντων. Τέλος, όταν η αξία των πωλήσεων είναι ίση με το κόστος πωληθέντων η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής: χρεώνουμε τις πωλήσεις και πιστώνουμε το κόστος πωληθέντων.

Για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος εντός μιας παραγγελίας, διαιρείται το συνολικό κόστος παραγωγής της παραγγελίας με τον αριθμό των παραχθεισών μονάδων. Οι βασικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή αυτής της προσέγγισης είναι ότι αφενός γνωρίζει η επιχείρηση όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που σχετίζονται με τις παραγγελίες τη στιγμή της εκτέλεσης τους και αφετέρου ότι γνωρίζει ακριβώς το ποσοστό των γενικών βιομηχανικών εξόδων που απορροφά κάθε παραγγελία. Οι παραπάνω υποθέσεις δεν παρουσιάζονται συχνά στην πράξη και για τον λόγο αυτό οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ουσιαστικά τον δεύτερο τρόπο<sup>7</sup>.

Ο δεύτερος τρόπος είναι να υπολογιστεί ένας συντελεστής καταλογισμού και στη συνέχεια να γίνει η επιβάρυνση του λογαριασμού παραγωγή σε εξέλιξη της κάθε παραγγελίας με τα αναλογούντα γενικά βιομηχανικά βάσει του συντελεστή καταλογισμού. Σε αυτή την περίπτωση θα κινηθεί ο λογαριασμός γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα. Τις περισσότερες φορές οι εργαζόμενοι του τμήματος πωλήσεων της επιχείρησης επιθυμούν να γνωρίζουν από πριν την τιμή πώλησης των προϊόντων μιας παραγγελίας προκειμένου να μπορούν να κάνουν τη σχετική προσφορά στους πελάτες. Η τιμή πώλησης υπολογίζεται συνήθως ως το άθροισμα του κόστους παραγωγής συν ένα ποσό ή επί ένα ποσοστό για την κάλυψη των λοιπών λειτουργικών εξόδων και του κέρδους. Τα δύο άμεσα στοιχεία του κόστους παραγωγής, οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία, μπορούν να υπολογισθούν εύκολα. Το πρόβλημα προκύπτει αναφορικά με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Επομένως, για να προϋπολογιστεί το συνολικό κόστος παραγωγής μιας παραγγελίας λαμβάνεται υπόψη εκτός από την εκτίμηση του άμεσου κόστους και τα προϋπολογισμένα αναλογούντα γενικά βιομηχανικά έξοδα, όπως έχει άλλωστε αναφερθεί.

Φυσικά, η επιχείρηση δεν ενδιαφέρεται μόνο προϋπολογιστικά για το κόστος μιας παραγγελίας, αλλά θέλει να το παρακολουθεί και κατά την εκτέλεση της. Κατά την εκτέλεση της παραγγελίας η επιχείρηση επιβαρύνει το κόστος της παραγωγής της παραγγελίας καταλογίζοντας γενικά βιομηχανικά έξοδα στην παραγωγή σε εξέλιξη με την χρησιμοποίηση συντελεστή καταλογισμού.

Για να υπολογισθεί ο συντελεστής καταλογισμού απαιτούνται ο προϋπολογισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων της επόμενης χρήσης και ο προϋπολογισμός του όγκου της βάσης καταλογισμού. Έστω ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί ως βάση τις ώρες άμεσης εργασίας, τότε για να βρεθεί ο συντελεστής καταλογισμού διαιρούνται τα προϋπολογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τις προϋπολογισμένες ώρες άμεσης εργασίας. Την επόμενη χρήση

---

<sup>7</sup> ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ., (2003). ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ

κάθε παραγγελία που θα πραγματοποιείται θα επιβαρύνεται με τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα, τα οποία έχουν οριστεί να είναι ο συντελεστής καταλογισμού επί τις πραγματικές ώρες άμεσης εργασία που απαιτούνται για την εκτέλεση της παραγγελίας. Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί συντελεστή επιβάρυνσης για την κοστολόγηση των προϊόντων, ο λογαριασμός καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα πιστώνεται και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη.

Ακόμα πρέπει να σημειωθεί ότι η επιχείρηση εξακολουθεί να καταχωρεί στα λογιστικά βιβλία τα έξοδα που πραγματοποιούνται, τα οποία συγκεντρώνει στον λογαριασμό γενικά βιομηχανικά έξοδα. Αναλυτικότερα, κατά τη διάρκεια της χρήσης η επιχείρηση πληρώνει ή δημιουργεί υποχρεώσεις για μια σειρά εξόδων, τα οποία συγκεντρώνει στη συνέχεια στο λογαριασμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Επίσης στον λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται οι αναλώσεις των έμμεσων υλικών, η έμμεση εργασία και οι αποσβέσεις που αφορούν την παραγωγή. Στο τέλος της περιόδου που έχει ορίσει η επιχείρηση τα ποσά των δύο λογαριασμών, των καταλογισμένων και των πραγματικών γενικών βιομηχανικών εξόδων, τακτοποιούνται με ημερολογιακές εγγραφές. Τα υπόλοιπα των δύο λογαριασμών συγκρίνονται και από τη σύγκριση μπορεί να προσδιοριστεί η ύπαρξη ή όχι διαφοράς.

Η διαφορά καταλογισμού τακτοποιείται ανάλογα με την πολιτική που εφαρμόζει η επιχείρηση είτε στους λογαριασμούς έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη και κόστος πωληθέντων είτε στο λογαριασμό κόστος πωληθέντων. Στην περίπτωση που τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι περισσότερα από τα πραγματικά υπάρχει υπερκαταλογισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων, ενώ όταν τα καταλογισμένα είναι λιγότερα από τα πραγματικά τότε υπάρχει υποκαταλογισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων. Αναλυτικότερα, οι μέθοδοι που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την τακτοποίηση της διαφοράς καταλογισμού είναι τρεις. Η αναλογική μέθοδος, η τακτοποίηση στον λογαριασμό κόστος πωληθέντων και η μέθοδος του προσαρμοσμένου συντελεστή καταλογισμού.

Σύμφωνα με την αναλογική μέθοδο η διαφορά καταλογισμού επιμερίζεται στους λογαριασμούς έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη και κόστος πωληθέντων ανάλογα είτε με το υπόλοιπο που έχουν οι λογαριασμοί αυτοί στο τέλος της περιόδου είτε με βάση τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα που συμμετέχουν στα υπόλοιπα τους. Οι περισσότερες επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την αναλογική μέθοδο προτιμούν να χρησιμοποιούν τα υπόλοιπα των λογαριασμών ως βάση επιμερισμού. Ο Γεώργιος Βενιέρης θεωρεί ότι η προσέγγιση αυτή είναι λιγότερο πολύπλοκη και επιτρέπει την εξαγωγή αξιόπιστων αποτελεσμάτων. Οι ημερολογιακές εγγραφές που διενεργούνται όταν ακολουθείται αυτή η προσέγγιση και υπάρχει υποκαταλογισμός ή υπερκαταλογισμός,

αντίστοιχα, είναι οι εξής α) χρεώνονται οι λογαριασμοί έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, κόστος πωληθέντων και καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ενώ β) χρεώνουμε τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε τα έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, κόστος πωληθέντων και πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Με τις εγγραφές αυτές οι λογαριασμοί των καταλογισμένων και πραγματικών γενικών βιομηχανικών εξόδων χρεώνονται και πιστώνονται αντίστοιχα με τα υπόλοιπα τους και κλείνουν.

Όσο αναφορά την δεύτερη μέθοδο, η διαφορά καταλογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων τακτοποιείται άμεσα στο λογαριασμό κόστος πωληθέντων. Η μέθοδος αυτή είναι η απλούστερη και είναι κατάλληλη όταν η διαφορά του καταλογισμού είναι μικρή και τα αποθέματα που διατηρεί η επιχείρηση, είτε υπό μορφή ετοιμών είτε υπό την μορφή ημικατεργασμένων προϊόντων είναι χαμηλά. Η ύπαρξη μικρού ύψους αποθεμάτων είναι σύμφωνη με την πολιτική που ακολουθούν οι επιχειρήσεις για χαμηλά αποθέματα και στοχεύει στην άμεση ανταπόκριση στις απαιτήσεις των πελατών.

Η ημερολογιακή εγγραφή που διενεργείται όταν ακολουθείται αυτή η προσέγγιση και υπάρχει υποκαταλογισμός είναι η εξής: χρεώνουμε το κόστος πωληθέντων και τα καταλογισμένα Γ.Β.Ε. και πιστώνουμε τα Γ.Β.Ε. ενώ όταν έχουμε υπερκαταλογισμό χρεώνουμε τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε το κόστος πωληθέντων και τα πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Με τις παραπάνω εγγραφές οι λογαριασμοί καταλογισμένα και πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα χρεώνονται και πιστώνονται αντίστοιχα με τα υπόλοιπα τους και κλείνουν.

Εκτός από τις παραπάνω μεθόδους υπάρχει και η μέθοδος του προσαρμοσμένου συντελεστή καταλογισμού. Σύμφωνα με αυτή την προσέγγιση στο τέλος της περιόδου υπολογίζεται ένας νέος συντελεστής καταλογισμού Γ.Β.Ε. λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά απολογιστικά στοιχεία των Γ.Β.Ε. και βάση του όγκου της βάσης καταλογισμού. Στη συνέχεια, αναπροσαρμόζονται όλες οι ημερολογιακές εγγραφές που είχαν γίνει με τον προϋπολογιστικό συντελεστή καταλογισμού με αντίστοιχες εγγραφές που γίνονται με βάση το νέο αυτό συντελεστή. Με τον τρόπο αυτό παρουσιάζεται το ακριβές κόστος παραγωγής κάθε παραγγελίας, το ακριβές κόστος πωληθέντων και τα αποθέματα των ετοιμών και των ημικατεργασμένων προϊόντων αντανακλούν την πραγματικότητα.

Για την εφαρμογή αυτής της μεθόδου απαιτείται η ύπαρξη ενός εξελιγμένου προγράμματος λογισμικού κοστολόγησης. Εντούτοις, το κόστος εφαρμογής της μεθόδου μειώνεται όσο

αυξάνεται η χρήση της τεχνολογίας που μειώνει το κόστος επεξεργασίας των στοιχείων. Η μέθοδος αυτή επιτρέπει στα στελέχη της επιχείρησης να γνωρίζουν με ακρίβεια την αποδοτικότητα των επιμέρους παραγγελιών και τους παρέχει την απαραίτητη πληροφόρηση για την λήψη αποφάσεων αναφορικά με την τιμολόγηση τους και την διοίκηση του κόστους.

Η επιλογή της μεθόδου τακτοποίησης της διαφοράς καταλογισμού θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι η εικόνα που θα παρουσιασθεί αναφορικά με την αξία των τελικών αποθεμάτων της επιχείρησης και το κόστος των πωληθέντων της περιόδου, δεν θα δημιουργεί αλλοιώσεις στο πραγματικό κόστος και στην πληροφόρηση των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων<sup>8</sup>.

### **2.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Το βασικό χαρακτηριστικό αυτού του κοστολογικού συστήματος, είναι ότι από αυτήν παράγονται μεγάλες ποσότητες μονάδων προϊόντων που είναι όμοιες μεταξύ τους ως προς τον τρόπο, τη διάρκεια, ή τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους.

Για τον λόγο αυτό η συνεχή παραγωγή πολλές φορές ονομάζεται μαζική παραγωγή.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής είναι οι βιομηχανίες που παράγουν τσιμέντο, πετροχημικά προϊόντα και υφάσματα.

Έτσι, οι επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα σε συνεχή παραγωγή, η παραγωγική τους διαδικασία συντελείται με μαζικό τρόπο και τα προϊόντα που παράγονται έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά. Παραδείγματα προϊόντων που παράγονται κατά αυτόν τον τρόπο είναι τα απορρυπαντικά, τα αυτοκίνητα και οι ηλεκτρικές συσκευές.

Η ομοιότητα που υπάρχει μεταξύ των παραγόμενων μονάδων του προϊόντος συνεπάγεται ότι ανά μονάδα κόστος παραγωγής για μία χρονική περίοδο είναι ο μέσος όρος που θα προκύψει αν το συνολικό κόστος παραγωγής μιας περιόδου διαιρεθεί με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που παρήχθησαν μέσα σε αυτήν την περίοδο.

Είναι προφανής η διευκόλυνση για την κοστολόγηση που επέρχεται από το γεγονός ότι το ανά μονάδα κόστος παραγωγής είναι στην ουσία το μέσο κόστος παραγωγής της περιόδου. Η

---

<sup>8</sup> ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ., (2003). ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ

συγκέντρωση των πρωτογενών κοστολογικών στοιχείων γίνεται για μια χρονική περίοδο και όχι για μια συγκεκριμένη παραγγελία.

Στο πλαίσιο της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής, η παραγωγή των προϊόντων διέρχεται συνήθως από πολλά στάδια επεξεργασίας. Κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης υπολογίζεται το μέσο κόστος του παραγόμενου προϊόντος ανά στάδιο και το συνολικό μέσο κόστος ανά προϊόν διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς το προϊόν διέρχεται από τα διαφορετικά στάδια της παραγωγής. Επομένως, το προϊόν μεταφέρει κόστος από τα προηγούμενα στάδια σε κάθε επόμενο μέχρι την ολοκλήρωση του και την μεταφορά του στην αποθήκη. Η επιχείρηση για την παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παράγονται στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής λαμβάνει υπόψη τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ή γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα.

Η παραγωγή του προϊόντος αυτού απαιτεί μια σειρά από επεξεργασίες στα διάφορα τμήματα του εργοστασίου, οι οποίες γίνονται σύμφωνα με μια σαφώς προκαθορισμένη ακολουθία.

Τα βήματα τα οποία ακολουθούνται κατά την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα και εν συνεχεία, το κόστος των παραχθέντων προϊόντων και το κόστος του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων προϊόντων είναι:

1. ο προσδιορισμός της φυσικής ροής
2. ο προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων
3. ο προσδιορισμός του συνολικού κόστους παραγωγής
4. ο προσδιορισμός του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα
5. ο προσδιορισμός του κόστους των παραχθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

Στη μέθοδο αυτή κοστολόγησης είναι πολύ σημαντικές οι ισοδύναμες μονάδες. Οι ισοδύναμες μονάδες είναι θεωρητικές μονάδες οι οποίες δηλώνουν το ποσοστό ολοκλήρωσης μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε σχέση με μια ολοκληρωμένη. Οι ισοδύναμες μονάδες εξομοιώνουν την έκφραση των ολοκληρωμένων καθώς και των ημικατεργασμένων μονάδων και επομένως μπορούν να προστεθούν. Μια ισοδύναμη μονάδα ισούται πάντα με μια ολοκληρωμένη.

Σύμφωνα με την ανάλυση της κοστολόγησης κατά παραγγελία το κόστος ανά μονάδα θα μπορούσε να προσδιορισθεί ως εξής: το κόστος ανά μονάδα ισούται με το υπόλοιπο του συνολικού κόστους παραγγελίας με το σύνολο παραχθεισών μονάδων.

Στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, εί-ναι δυνατόν πόροι της επιχείρησης να έχουν απασχοληθεί για προϊόντα τα οποία στο τέλος της περιόδου είναι ημιτελή. Σε αυτή την περίπτωση εάν διαιρεθεί το συνολικό κόστος της περιόδου με τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων, δεν θα εξαχθεί ορθή πληροφόρηση για το μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ένα μέρος του συνολικού κόστους της περιόδου θα έχει χρησιμοποιηθεί για την μέχρι ενός βαθμού ολοκλήρωση ορισμένων μονάδων που στο τέλος της περιόδου θα είναι ημικατεργασμένα. Επομένως, για τη σωστή εξαγωγή συμπερασμάτων θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι ημικατεργασμένες μονάδες που παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου για τον υπολογισμό του μέσου ανά μονάδα κόστους.

Για την αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος χρησιμοποιούνται οι ισοδύναμες μονάδες. Οι ισοδύναμες μονάδες επιτρέπουν την έκφραση τόσο των ολοκληρωμένων όσο και των ημικατεργασμένων σε ίδιους όρους και επομένως καθιστούν εφικτή την πρόσδεση τους. Για την μετατροπή μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε ισοδύναμη πρέπει να είναι γνωστό το ποσοστό ολοκλήρωσης της. Η εκτίμηση αυτού του ποσοστού γίνεται από τους τεχνικούς της παραγωγής.

Λόγω των δυσκολιών που προκύπτουν κατά την κοστολόγηση στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής από την ύπαρξη των ολοκληρωμένων και των ημιτελών μονάδων, ο υπολογισμός του κόστους γίνεται σε μια κατάσταση που ονομάζεται έκθεση κόστους παραγωγής.

Για τον υπολογισμό των ισοδύναμων μονάδων σημαντικό ρόλο παίζουν ουσιαστικά τρεις παράμετροι. Ως πρώτη παράμετρος ορίζεται η υπόθεση η οποία γίνεται αναφορικά με την αντιμετώπιση του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων στην αρχή της περιόδου. Μπορεί να γίνει η υπόθεση ότι το αρχικό αυτό απόθεμα μετατρέπεται κατά προτεραιότητα σε ολοκληρωμένες μονάδες, υπόθεση που γίνεται στο πλαίσιο της εφαρμογής της μεθόδου F.I.F.O, ή ότι δεν γίνεται διάκριση αναφορικά με την προέλευση των ολοκληρωμένων μονάδων μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου.

Δεύτερη παράμετρος είναι ο αριθμός των παραγωγικών τμημάτων στα οποία γίνεται η επεξεργασία του προϊόντος. Στην περίπτωση που η επεξεργασία του προϊόντος συνεχίζεται σε κάποιο δεύτερο, τρίτο, κτλ. τμήμα, εκτός από το τρία βασικά στοιχεία του κόστους παραγωγής, δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα Γ.Β.Ε, το κόστος του προϊόντος περιλαμβάνει και το μεταφερόμενο κόστος που είναι ουσιαστικά το μέσο κόστος που μεταφέρουν οι μονάδες που εισήλθαν σε ένα τμήμα προερχόμενες από κάποιο άλλο τμήμα και το οποίο αντικατοπτρίζει το κόστος της επεξεργασίας τους σε προηγούμενο στάδιο ή προηγούμενα στάδια της παραγωγής.



Τέλος σημαντικό ρόλο παίζουν τα ποσοστά επεξεργασίας των αρχικών και των τελικών αποθεμάτων των ημικατεργασμένων ως προς τα τρία συστατικά του κόστους παραγωγής. Βάσει αυτών των ποσοστών υπολογίζονται οι ισοδύναμες μονάδες.

Η παραγωγική διαδικασία, διαιρείται σε επί μέρους στάδια ή φάσεις παραγωγής. Κάθε στάδιο ή φάση της παραγωγικής διαδικασίας ολοκληρώνεται, συνήθως, σε συγκεκριμένο τμήμα του εργοστασίου. Επειδή τα προϊόντα που παράγονται από μία παραγωγική διαδικασία συνεχούς παραγωγής είναι όμοια μεταξύ τους, για να ολοκληρωθεί η επεξεργασία τους θα πρέπει όλα να περάσουν από τις φάσεις ή τα τμήματα του εργοστασίου σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές της παραγωγικής διαδικασίας.

Σε κάθε φάση ή τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας υπολογίζεται το μέσο ανά μονάδα κόστος. Με αυτό το κόστος διαμορφωμένο συνεχίζεται η επεξεργασία του προϊόντος στο επόμενο τμήμα όπου θα διαμορφωθεί ένα νέο μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό συνεχίζεται μέχρι να τελειώσουν όλα τα στάδια ή οι φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας. Το μέσο, δηλαδή, ανά μονάδα κόστος παραγωγής διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς η επεξεργασία του προϊόντος προχωρά από στάδιο σε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Για το λόγο αυτό η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ονομάζεται και «κατά φάση» κοστολόγηση.

Οι φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας μπορεί να συμπίπτουν ή να μην συμπίπτουν με τα τμήματα στα οποία είναι χωρισμένο το εργοστάσιο της επιχείρησης. Επίσης είναι δυνατόν να συμβεί να συντελούνται δύο ή περισσότερες φάσεις στο ίδιο τμήμα ή ακόμη η κατάτμηση της παραγωγικής διαδικασίας σε φάσεις να είναι τελείως ανεξάρτητη από την ύπαρξη ή όχι τμημάτων και να γίνεται με αντικειμενικό σκοπό η ανάλυση ή η βελτίωση της κοστολογικής πληροφόρησης. Οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις αυτές και αν ισχύει η κοστολόγηση, έχει ως αντικειμενικό σκοπό τον προσδιορισμό του μέσου ανά μονάδα κόστος παραγωγής.

Είναι λογικό τα παραπάνω βήματα να παρουσιάζουν μικρές διαφορές ανάλογα με την μέθοδο αποτίμησης η οποία χρησιμοποιείται, δηλαδή όταν εφαρμόζεται η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου ή η μέθοδος F.I.F.O. Στην κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής υπάρχουν δύο μέθοδοι αποτίμησης, η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου και η μέθοδος F.I.F.O. Οι παραδοχές που χρησιμοποιούνται για τις δυο μεθόδους είναι ότι στη μέθοδο F.I.F.O το αρχικό απόθεμα μετατρέπεται κατά προτεραιότητα σε ολοκληρωμένες μονάδες και στη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου δε γίνεται διάκριση αναφορικά με την προέλευση των ολοκληρωμένων μονάδων.

Στο πρώτο βήμα το οποίο είναι ο προσδιορισμός της φυσικής ροής, με την μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου, δεν γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων μονάδων ανάλογα με την

προέλευση τους ενώ με την μέθοδο F.I.F.O. γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων σε αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και σε αυτές που προέρχονται από τις εισροές.

Αναλυτικότερα στο βήμα αυτό διαχωρίζονται θεωρητικά οι συνολικές μονάδες, στις μονάδες του αρχικού αποθέματος, στις εισερχόμενες μονάδες, στις ολοκληρωμένες μονάδες και στις μονάδες του τελικού αποθέματος.

Σύμφωνα με την μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου οι εξερχόμενες δηλαδή οι ολοκληρωμένες μονάδες θεωρούνται 100% επεξεργασμένες ως προς όλα τα στοιχεία κόστους. Οι ημιτελείς μονάδες του τελικού αποθέματος δεν διαχωρίζονται σε αυτές που προέρχονται από τις εισερχόμενες μονάδες ή το αρχικό απόθεμα.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων F.I.F.O θεωρείται ότι εξέρχονται δηλαδή ολοκληρώνονται πρώτα οι μονάδες του αρχικού αποθέματος και στη συνέχεια οι εισερχόμενες μονάδες κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Οι συνολικές μονάδες διαχωρίζονται στις μονάδες του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων, στις εισερχόμενες μονάδες, στις ολοκληρωμένες μονάδες, στις μονάδες του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

Επιπλέον, σύμφωνα με τη μέθοδο F.I.F.O. οι εξερχόμενες μονάδες διακρίνονται σε αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και ολοκληρώθηκαν εντός της περιόδου και σε αυτές που εισήλθαν και ολοκληρώθηκαν εντός της περιόδου. Επίσης, γίνεται η υπόθεση ότι το τελικό απόθεμα προέρχεται από τις εισερχόμενες μονάδες της περιόδου. Στο δεύτερο βήμα το οποίο είναι ο προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων στην μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου οι ολοκληρωμένες μονάδες ισούνται με τις ισοδύναμες.

Στη τεχνική αυτή προσδιορίζονται οι ισοδύναμες μονάδες, οι οποίες για τις ολοκληρωμένες μονάδες θεωρούνται 100% επεξεργασμένες ως προς όλα τα στοιχεία του κόστους και για το τελικό απόθεμα των ημικατεργασμένων υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό επεξεργασίας που έχει λάβει το τελικό απόθεμα ως προς τα επιμέρους στοιχεία του κόστους. Ενώ στην μέθοδο F.I.F.O. οι ισοδύναμες μονάδες όσον αφορά τις ολοκληρωμένες μονάδες από το αρχικό απόθεμα υπολογίζονται με βάση το υπολειπόμενο ποσοστό επεξεργασίας τους. Οι ολοκληρωμένες μονάδες από τις εισερχόμενες ισούνται με τις ισοδύναμες. Οι ισοδύναμες μονάδες του τελικού αποθέματος υπολογίζονται πολλαπλασιάζοντας τις φυσικές μονάδες επί το ποσοστό ολοκλήρωσής τους<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ., (2003). ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ

Σύμφωνα με την μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων F.I.F.O. οι ισοδύναμες μονάδες αναφορικά με τις εξερχόμενες ολοκληρωμένες μονάδες διακρίνονται σε ισοδύναμες μονάδες οι οποίες προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και τις εισερχόμενες μονάδες.

Ειδικότερα, το αρχικό απόθεμα επεξεργάζεται κατά το επιπλέον ποσοστό από αυτό που είχε ήδη επεξεργασθεί την προηγούμενη περίοδο. Για παράδειγμα, εάν οι μονάδες ήταν επεξεργασμένες ως προς τις πρώτες ύλες την προηγούμενη περίοδο κατά το 20%, τότε στη νέα περίοδο θα λάβουν το υπόλοιπο 80% των πρώτων υλών (100%-20%) για να ολοκληρωθούν.

Οι ολοκληρωμένες μονάδες οι οποίες προέρχονται από τις εισερχόμενες μονάδες θεωρείται ότι ολοκληρώθηκαν κατά 100% κατά την περίοδο ανάλυσης και ισοδύναμες μονάδες αναφορικά με το τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό επεξεργασίας που έχει λάβει το τελικό απόθεμα ως προς τα επιμέρους στοιχεία του κόστους.

Στο τρίτο βήμα, δηλαδή στον προσδιορισμό του συνολικού κόστους παραγωγής η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου αναλύεται σε κόστος αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων και τρέχον κόστος περιόδου. Το συνολικό κόστος της περιόδου για κάθε ένα στοιχείο του κόστους αναλύεται σε κόστος αρχικού αποθέματος και τρέχον κόστος. Πολλές φορές το κόστος της άμεσης εργασίας και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα παρακολουθούνται συνολικά ως κόστος μετατροπής ή κόστος επεξεργασίας.

Σε αντίθεση με την μέθοδο F.I.F.O. κατά την οποία το κόστος αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων αφορά μόνο τις ολοκληρωμένες μονάδες ενώ το τρέχον κόστος περιόδου όλες τις ισοδύναμες μονάδες. Ο Βενιέρης σημειώνει ότι ενώ το συνολικό κόστος της περιόδου αναλύεται σε κόστος αρχικού αποθέματος και τρέχον κόστος μόνο το τρέχον κόστος αναλύεται στα στοιχεία του κόστους. Το κόστος του αρχικού αποθέματος επιβαρύνει άμεσα τις ολοκληρωμένες μονάδες και ειδικότερα αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα. Στο τέταρτο βήμα το οποίο είναι ο προσδιορισμός του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα, η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου γίνεται του κόστους του βήματος 3 αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες.

Σε αντίθεση με την μέθοδο F.I.F.O. κατά την οποία γίνεται διαίρεση του κόστους του βήματος 3 (μόνον το τρέχον κόστος) αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες. Τέλος στο πέμπτο βήμα, στον προσδιορισμό του κόστους των παραχθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων στην

μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου, υπολογίζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων βάσει του κόστους ανά ισοδύναμη μονάδα επί τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων.

Καταρτίζεται η περίληψη κόστους η οποία αποτελεί τον αντικειμενικό σκοπό της έκθεσης. Στην περίληψη κόστους παρουσιάζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων και του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

Το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων υπολογίζεται από το γινόμενο των ολοκληρωμένων μονάδων επί το συνολικό κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα. Το κόστος του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων υπολογίζεται από το άθροισμα των γινομένων μονάδων του τελικού αποθέματος επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα για κάθε στοιχείο του κόστους παραγωγής.

Ενώ στην μέθοδο F.I.F.O, το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων προκύπτει από το άθροισμα του κόστους του αρχικού αποθέματος του κόστους ολοκλήρωσης του αρχικού αποθέματος που είναι το γινόμενο των ισοδύναμων μονάδων του αρχικού αποθέματος επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ανά στοιχείο κόστους και του κόστους των ολοκληρωμένων μονάδων, των οποίων η επεξεργασία ξεκίνησε και ολοκληρώθηκε μέσα στην περίοδο της ανάλυσης. Το τελευταίο ορίζεται ως το γινόμενο των ολοκληρωμένων μονάδων επί το συνολικό κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα.

Το κόστος του τελικού αποθέματος υπολογίζεται ως το γινόμενο των ισοδύναμων μονάδων ανά στοιχείο κόστους επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ανά στοιχείο κόστους. Όταν η παραγωγή λαμβάνει χώρα σε περισσότερα από ένα τμήματα, οι εξερχόμενες μονάδες ενός τμήματος αποτελούν εισερχόμενες μονάδες σε επόμενο τμήμα. Οι μορφές της παραγωγικής διαδικασίας οι οποίες συναντώνται συνήθως σε επιχειρήσεις που παράγουν μαζικά είναι τρεις, η διαδοχική διαδικασία, η παράλληλη διαδικασία και η επιλεκτική διαδικασία.

Στην διαδοχική διαδικασία η ολοκλήρωση του προϊόντος προϋποθέτει ότι αυτό θα περάσει από όλα τα τμήματα παραγωγής. Στην περίπτωση αυτή η παραγωγή ολοκληρώνεται σε τρία τμήματα. Η επεξεργασία ξεκινά από το Τμήμα Α, συνεχίζει στο Τμήμα Β και ολοκληρώνεται στο Τμήμα Γ. Στην παράλληλη διαδικασία η ολοκλήρωση κομματιών ενός προϊόντος γίνεται παράλληλα σε διάφορα τμήματα της παραγωγής και σε κάποιο τελικό τμήμα τα επιμέρους ολοκληρωμένα κομμάτια του προϊόντος ενώνονται στο τελικό προϊόν. Και εδώ η παραγωγή του προϊόντος ολοκληρώνεται σε τρία τμήματα. Όμως η επεξεργασία τμημάτων του προϊόντος γίνεται ανεξάρτητα στα Τμήματα Α και Β και στη συνέχεια, τα επιμέρους στοιχεία του προϊόντος ολοκληρώνονται στο Τμήμα Γ. Η επιλεκτική διαδικασία μπορεί να εφαρμοστεί μόνο όταν η επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα. Σε αυτήν την περίπτωση η επεξεργασία των προϊόντων ακολουθεί διαφορετική ροή, δηλαδή η σειρά και ο

αριθμός των τμημάτων στα οποία πραγματοποιείται η παραγωγή των προϊόντων είναι διαφορετική.

Οι μονάδες οι οποίες προωθούνται από ένα τμήμα σε ένα επόμενο μεταφέρουν κόστος το οποίο ονομάζεται μεταφερόμενο κόστος. Σε αυτήν την περίπτωση υπολογίζεται κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα και για μια επιπλέον κατηγορία κόστους, εκείνη του μεταφερόμενου κόστους, εφόσον συμμετέχει και αυτό στον προσδιορισμό του συνολικού κόστους παραγωγής ανά μονάδα.

Η μεταφορά του κόστους παραγωγής από ένα τμήμα (έστω τμήμα Α) στο επόμενο (έστω τμήμα Β) γίνεται με την ακόλουθη ημερολογιακή εγγραφή: χρεώνουμε την Παραγωγή σε Εξέλιξη – Τμήμα Β και πιστώνουμε την Παραγωγή σε Εξέλιξη – Τμήμα Α.

Οι ημερολογιακές εγγραφές που σχετίζονται με την παρακολούθηση της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής δεν διαφοροποιούνται από εκείνες για την κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής παρά μόνο στο γεγονός ότι δεν παρακολουθείται το κόστος σε λογαριασμούς ανά παραγγελία. Οι εγγραφές είναι δύο και αφορούν τη μεταφορά των πρώτων υλών, του κόστους της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων στο λογαριασμό της παραγωγής σε εξέλιξη καθώς και τη μεταφορά των ολοκληρωμένων μονάδων στην αποθήκη των ετοιμών Επομένως, χρεώνουμε την παραγωγή σε εξέλιξη και πιστώνουμε τις πρώτες ύλες, την Άμεση εργασία και τα Γ.Β.Ε. καταλογισμένα. Στην συνέχεια χρεώνουμε τα έτοιμα προϊόντα και πιστώνουμε την παραγωγή σε εξέλιξη.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να ειπωθεί ακόμα κάτι, το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στη κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής. Η προσθήκη πρώτων υλών οδηγεί σε μεταβολή του αριθμού των φυσικών μονάδων. Η προσθήκη των πρώτων υλών στην παραγωγική διαδικασία μπορεί να έχει μία από τις ακόλουθες τρεις περιπτώσεις.

Πρώτον, να μην αυξάνει τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων, αλλά να αυξάνει το κόστος τους. Για παράδειγμα, η προσθήκη επιμέρους μερών κατά την κατασκευή μιας ηλεκτρικής συσκευής.

Δεύτερον, να μην αυξάνει τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων και ταυτόχρονα να μην αυξάνει το κόστος τους και τρίτον, να αυξάνει τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων και να αυξάνει και το κόστος. Κλείνοντας αυτήν την ενότητα αξίζει να γίνει μια σύγκριση μεταξύ των δύο αυτών μεθόδων κοστολόγησης. Τα δύο αυτά συστήματα έχουν τρεις βασικές διαφορές μεταξύ τους.

Πρώτον, ένα σύστημα κατά παραγγελία κοστολόγησης κατανέμει το κόστος, ανά παραγγελία, αντίθετα σε ένα σύστημα συνεχούς παραγωγής κατανέμει το κόστος κατά παραγωγικό τμήμα.

Δεύτερον, η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής απευθύνεται σε μια μεγάλη ποικιλία από προϊόντα και υπηρεσίες. Χρησιμοποιείται το jobcost sheet για να κατανεμηθεί και να ελεγχθεί το κόστος για μια συγκεκριμένη παραγγελία. Το σύστημα της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής απευθύνεται σε μαζική παραγωγή από ομοιογενή προϊόντα και υπηρεσίες. Χρησιμοποιείται το cost report για να κατανεμηθεί και να ελεγχθεί το κόστος για το συγκεκριμένο τμήμα.

Τρίτον στην εξατομικευμένη παραγωγή υπολογίζεται το ανά μονάδα κόστος της παραγγελίας όταν η παραγγελία ολοκληρωθεί. Αντίθετα στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής υπολογίζουμε το ανά μονάδα κόστος ανά τμήμα στο τέλος κάθε λογιστικής περιόδου χρησιμοποιώντας την μέθοδο των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής<sup>10</sup>.

## **2.4 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

### **2.4.1 ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Το χαρακτηριστικό του οριακού κόστους είναι ότι περιλαμβάνει μόνο τους συντελεστές του κόστους που μεταβάλλονται όταν μεταβάλλεται ο όγκος της παραγωγής ή όπως αλλιώς ονομάζεται, το επίπεδο απασχόλησης του εργοστασίου της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό το οριακό ονομάζεται συχνά μεταβλητό κόστος ή άμεσο κόστος.

Το οριακό κόστος περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών, το κόστος της άμεσης εργασίας και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το οριακό κόστος ονομάζεται οριακή ή άμεση κοστολόγηση.

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν λαμβάνονται υπόψη στην οριακή κοστολόγηση και δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής των προϊόντων. Τα έξοδα αυτά θεωρούνται κόστος περιόδου, δηλαδή κόστος που δε οφείλεται στην ύπαρξη του προϊόντος, άρα που δεν αποθεματοποιείται, αλλά αφαιρείται απευθείας από τα έσοδα της περιόδου. Η οριακή κοστολόγηση βασίζεται στη διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό. Η οριακή κοστολόγηση χρησιμοποιείται ευρύτατα στο προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων καθώς επίσης και στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Βασική έννοια στο πλαίσιο της οριακής κοστολόγησης είναι το περιθώριο συμμετοχής. Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης μιας μονάδας

---

<sup>10</sup> ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ., (2003). ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ

και οποιουδήποτε μεταβλητού κόστους που σχετίζεται τόσο με την παραγωγή όσο και με την πώληση του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής δηλώνει το ποσό που απομένει από την πώληση μιας μονάδας προϊόντος για την κάλυψη του σταθερού της κόστους. Ονομάζεται περιθώριο συμμετοχής επειδή αντανακλά το ποσό με το οποίο συμμετέχει κάθε πωλούμενη μονάδα στην κάλυψη του σταθερού κόστους της επιχείρησης. Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής μπορεί να εκφραστεί και ως ποσοστό. Το ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής (percentage contribution margin) εκφράζει το λόγο του μοναδιαίου περιθωρίου συμμετοχής ως προς την τιμή πώλησης. Το ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής παρουσιάζει το ποσοστό επί της τιμής πώλησης που απομένει από την πώληση κάθε προϊόντος για την κάλυψη του σταθερού κόστους.

Το συνολικό περιθώριο συμμετοχής ενός προϊόντος είναι το γινόμενο του περιθωρίου συμμετοχής ανά μονάδα επί τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων. {στόσο, υπάρχουν περιπτώσεις που το σταθερό κόστος σχετίζεται άμεσα με ένα προϊόν της επιχείρησης. Για παράδειγμα ένας εργοδηγός ασχολείται αποκλειστικά με την παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας ενός προϊόντος. Σε επίπεδο μονάδας προϊόντος η αμοιβή του είναι σταθερό κόστος, διότι εντός του σχετικού εύρους δραστηριότητας, το κόστος της αμοιβής του παραμένει σταθερό.

Εντούτοις, το σταθερό αυτό κόστος είναι άμεσο κόστος του προϊόντος. Επομένως, για τον υπολογισμό του καθαρού περιθωρίου συμμετοχής του προϊόντος, θα πρέπει να αφαιρεθεί από το συνολικό περιθώριο συμμετοχής του το άμεσο αυτό σταθερό κόστος. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει άμεσο σταθερό κόστος προϊόντος, το συνολικό περιθώριο συμμετοχής του ταυτίζεται με το καθαρό περιθώριο συμμετοχής του. Για το λόγο αυτό, ο όρος συνολικό περιθώριο συμμετοχής χρησιμοποιείται πολλές φορές για να περιγράψει και το καθαρό περιθώριο συμμετοχής. Για τον υπολογισμό του χρηματοοικονομικού αποτελέσματος μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, αφαιρείται από το συνολικό περιθώριο συμμετοχής όλων των προϊόντων της, όπως ορίστηκε προηγουμένως, το συνολικό κοινό σταθερό κόστος της. Το συνολικό κοινό σταθερό κόστος μιας επιχείρησης αφορά το σταθερό κόστος που σχετίζεται με τις διάφορες λειτουργίες της. Όπως η λειτουργία της παραγωγής των πωλήσεων και της διοίκησης και δεν μπορεί να εξατομικευτεί άμεσα ανά προϊόν.

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 (π.χ. εισαγωγή νέων γραμμών παραγωγής, αύξηση δραστηριοτήτων κτλ).

- 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 (outsourcing)

- 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<sup>11</sup>.

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
- 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.

Τα βασικά πλεονεκτήματα της οριακής κοστολόγησης είναι τα ακόλουθα:

- 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.

---

<sup>11</sup> ΚΕΧΡΑΣ Ι. Δ., (2011), ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

- 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 πληροφόρησης 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. {στόσο, 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.

Συμπερασματικά λοιπόν, σύμφωνα με την οριακή κοστολόγηση, μόνο τα μεταβλητά έξοδα περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής, άρα δεν αποθεματοποιούνται στην περίπτωση που υπάρχουν αποθέματα ημικατεργασμένων ή ετοιμών προϊόντων στο τέλος μιας χρονικής περιόδου. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα θεωρούνται σαν κόστος περιόδου και αφαιρούνται από τα έσοδα της ίδιας περιόδου στην οποία συνέβηκαν.

Αντίθετα με την απορροφητική κοστολόγηση, τόσο τα μεταβλητά όσο και τα σταθερά έξοδα περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής. Αυτό σημαίνει ότι μέρος των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων μιας χρονικής περιόδου ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής του αποθέματος των ημικατεργασμένων ή των ετοιμών προϊόντων που δεν πωλούνται μέσα 83 στην ίδια χρονική περίοδο για να αφαιρεθούν από τα έσοδα κάποιας άλλης μελλοντικής χρονικής περιόδου, εκείνης δηλαδή μέσα στην οποία θα πωληθούν.

#### 2.4.2 ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Το χαρακτηριστικό του πλήρες κόστους είναι ότι περιλαμβάνει όλους τους συντελεστές του κόστους που απαιτούνται για να παραχθεί μία μονάδα προϊόντος, δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία, τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα και τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το πλήρες κόστος ονομάζεται πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση.

Η επιβάρυνση των παραγομένων προϊόντων με τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι το σημείο εκείνο στο οποίο διαφέρουν το πλήρες κόστος από το οριακό κόστος. Για την ολοκλήρωση του θέματος του πλήρες κόστους ή της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης, πρέπει να εξετασθεί η περίπτωση της συγκέντρωσης του κόστους σε σχέση με τα κέντρα κόστους ή τα τμήματα του εργοστασίου μιας επιχείρησης.

Ο τρόπος συγκέντρωσης του κόστους αυτού παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον από την άποψη ότι πολλά από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που συμβαίνουν αφορούν ολόκληρο το εργοστάσιο της επιχείρησης, όπως π.χ. τα έξοδα φωτισμού ή τα έξοδα καθαριότητας του εργοστασίου. Όμως όπως διαπιστώθηκε τόσο στην κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής όσο και στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής υπάρχει ανάγκη συγκεντρώσεως των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά τμήμα του εργοστασίου ή, όπως αλλιώς ονομάζεται, ανά κέντρο κόστους. Το ενδιαφέρον συγκεντρώνεται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα επειδή, η συγκέντρωση του κόστους των πρώτων υλών ή της άμεσης εργασίας είναι πολύ ευκολότερη.

Το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας μπορεί σε πάρα πολλές περιπτώσεις να συγκεντρωθεί όχι μόνο, ανά κέντρο κόστους αλλά ακόμη και ανά παραγόμενο προϊόν.

Κατά την συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους διαπιστώνεται ότι τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι δύο ειδών:

-αυτά που μπορούν να αποδώσουν άμεσα σε ένα κέντρο κόστους, όπως είναι π.χ. ο μισθός του προϊσταμένου του κέντρου κόστους, και

-αυτά που δεν μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα κέντρο κόστους αλλά έμμεσα, όπως είναι π.χ. η αναλογία των εξόδων για θέρμανση που επιβαρύνουν το κέντρο κόστους.

Η επιβάρυνση των κέντρων κόστους με το δεύτερο αυτό είδος των γενικών βιομηχανικών εξόδων γίνεται με την βοήθεια της τεχνικής η οποία ονομάζεται επιμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα κέντρα κόστους<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΑ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ

Η συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους είναι πολύ χρήσιμη διότι:

1. Εξυπηρετεί τις ανάγκες του προγραμματισμού και του ελέγχου της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης και
2. Αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό του κόστους των παραγόμενων προϊόντων δεδομένου ότι το κόστος λειτουργίας των επί μέρους κέντρων κόστους πρέπει να μεταφερθεί στα παραγόμενα προϊόντα ή όπως αλλιώς ονομάζεται, να απορροφηθεί από αυτά.

#### **2.4.3 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ( ACTIVITY BASE COSTING SYSTEM – ABC )**

Σύμφωνα με τη μέθοδο κοστολόγησης ABC τα κόστη προκύπτουν από τι δραστηριότητες και οι δραστηριότητες είναι απαραίτητες για την παραγωγή προϊόντων. Ο επιμερισμός του κόστους πραγματοποιείται σε δύο στάδια. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται αποδίδονται αρχικά στις δραστηριότητες. Ακολούθως κάθε δραστηριότητα αναλύεται για να καθορισθεί η σχέση της με το τελικό προϊόν. Τέλος, τα κόστη προϊόντος προκύπτουν με βάσεις αυτές τις δραστηριότητες.

Η μέθοδος κοστολόγησης ABC έχει μία ευρύτερη θεώρηση των εξόδων από τα παραδοσιακά συστήματα. Δεν εστιάζει μόνο στην καταμέτρηση του κόστους προϊόντων, αλλά εντοπίζει ένα σύνολο διαφόρων ειδών κόστους για καταμέτρηση, όπως είναι τα προϊόντα, πελατές, λειτουργικά έξοδα, τοποθεσία εργοστασιακών ή γραφειακών εγκαταστάσεων, γεωγραφική περιοχή κ.α.

Σε γενικές γραμμές η μέθοδος αναπτύσσεται σε τρία επάλληλα βήματα:

1. Καθορισμός των δαπανών που κάνει μία επιχείρηση σε κάθε παραγωγικό πόρο.
2. Καθορισμός του αριθμού και του είδους των παραγωγικών πόρων, που δαπανά μία επιχείρηση σε κάθε δραστηριότητα
3. Καθορισμός του αριθμού και του είδους των δραστηριοτήτων οι οποίες δημιουργούν δαπάνες για κάθε αντικείμενο κόστους.

Όπως γίνεται αντιληπτό, το σύστημα κοστολόγησης ABC εξασφαλίζει αξιόπιστη πληροφορία, χάρις στον ακριβή προσδιορισμό του. Τα βήματα – φάσεις που ακολουθούμε για να αναπτύξουμε το σύστημα ABC είναι τα εξής:

1. Προσδιορίζονται οι δραστηριότητες που μπορεί να χρησιμοποιεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία για την παραγωγή τους.

Πρόκειται για τη λειτουργική και κοστολογική υποδιαίρεση της επιχειρησης σε οργανωτικές, λειτουργικές και κοστολογικές υποδιαιρέσεις με σκοπό τη δημιουργία κέντρων ή θέσεων αντίστοιχων των αωαπτυσσομένων επί μέρους δραστηριοτήτων και με κριτήριο την παραγωγή από κάθε δραστηριότητα ομοιογενούς έργου.

2. Προσδιορίζεται το κόστος κάθε δραστηριότητας που αναπτύσσεται κατά τη διαδικασία παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας.

Στο βήμα αυτό, υπολογίζουμε το κόστος που πραγματοποιείται για κάθε δραστηριότητα. Δημιουργούμε κέντρα αντίστοιχα των δραστηριοτήτων που έχουμε προσδιορίσει, και συγκεντρώνουμε σε κάθε ένα από αυτά, το κόστος που προκύπτει από τη λειτουργία της αντίστοιχης δραστηριότητας.

Προσδιορίζουμε το πραγματικό ποσοτικά και κατά αξία μέγεθος κάθε δαπάνης. Ένα μέρος από αυτές τις δαπάνες γίνεται αποκλειστικά για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα και την οποία επιβαρύνουν εξ ολοκλήρου. Άλλες δαπάνες γίνονται για πολλές δραστηριότητες μαζί και πρέπει να γίνει κατανομή τους, με τη χρησιμοποίηση κατάλληλου κάθε φορά κριτηρίου κατανομής στην κάθε δραστηριότητα.

3. Επιλέγονται τα κριτήρια που θα χρησιμοποιηθούν για τον καταλογισμό του κόστους κάθε δραστηριότητας στο προϊόν ή την υπηρεσία.

Αποτελεί το πλέον κρίσιμο στάδιο της διαδικασίας κοστολόγησης. Για παράδειγμα στη δραστηριότητα αγορά πρώτων υλών, κριτήριο αποτελεί ο αριθμός παραγγελιών αγοράς πρώτων υλών, στη δραστηριότητα ποιοτικός έλεγχος παραλαμβανομένων υλών, κριτήριο αποτελεί ο αριθμός ελέγχων ανά είδος πρώτης ύλης, στη δραστηριότητα αποθήκευση πρώτων υλών, κριτήριο αποτελεί ο χώρος αποθήκευσης.

4. Υπολογίζεται ο συντελεστής επιβάρυνσης του κόστους προϊόντος ή υπηρεσίας ανά μονάδα χρησιμοποιούμενης για την παραγωγή τους

Εφόσον έχουμε εξασφαλίσει ακριβή προσδιορισμό του κόστους της δραστηριότητας, το τελικό βήμα είναι να καταλογίσουμε το κόστος στους τελικούς φορείς. Αυτό θα επιτευχθεί εάν με το κόστος της δραστηριότητας επιβαρύνονται μόνο τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που χρησιμοποιούν τη συγκεκριμένη δραστηριότητα και ανάλογα με το βαθμό ή το ποσό που τη χρησιμοποιούν.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ Η ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

### **3.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

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

Βασίζεται σε επιστημονικά καθορισμένα όρια με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές και τις αναμενόμενες οικονομικές συνθήκες.

Είναι το κόστος που “θα πρέπει” να επιτευχθεί κάτω από συνθήκες αποτελεσματικής λειτουργίας της παραγωγικής διαδικασίας και προκαθορισμένου Όγκου Πωλήσεων - Παραγωγής<sup>13</sup>.

### **3.2 ΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

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

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

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

Η λειτουργία του Ελέγχου είναι αλληλένδετη με την λειτουργία του Σχεδιασμού όπως επίσης και με τις λειτουργίες της Οργάνωσης, της εναρμόνισης της διεύθυνσης με τους αντικειμενικούς σκοπούς, την υποκίνηση για αύξηση παραγωγικότητας και με τις άλλες

<sup>13</sup> [www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro\\_kostos.pdf](http://www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro_kostos.pdf)



λειτουργίες της Επιχείρησης, αλλά και την συμπίεση του τελικώς πραγματοποιηθέντος κόστους.

### 3.3 ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η πρότυπη κοστολόγηση (standard costing) είναι μία ακόμα βασική τεχνική κοστολόγησης πέραν της πλήρους - απορροφητικής και της οριακής κοστολόγησης. Σύμφωνα με την πρότυπη κοστολόγηση, το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται<sup>14</sup>:

1. 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
2. όσον αφορά το έμμεσο κόστος παραγωγής, πολλαπλασιάζοντας τον πρότυπο συντελεστή καταλογισμού των Γ.Β.Ε. με τον επιτρεπόμενο όγκο της βάσης καταλογισμού που αντιστοιχεί στην παραγόμενη ποσότητα προϊόντων.

Επομένως, η επιχείρηση δεν χρειάζεται να παρακολουθεί αναλυτικά το πραγματικό κόστος παραγωγής των προϊόντων εφόσον μπορεί να εκτιμήσει το πρότυπο κόστος τους και σε τακτά χρονικά διαστήματα να υπολογίζει και να τακτοποιεί τις αποκλίσεις (variances) μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού απολογιστικού κόστους. Θα πρέπει να διευκρινισθεί ωστόσο, ότι το πρότυπο κόστος σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά το πραγματικό κόστος των προϊόντων.

Το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα κόστος «στόχο» για την επιχείρηση έναντι του οποίου συγκρίνεται το πραγματικό απολογιστικό κόστος παραγωγής των προϊόντων της. Το αποτέλεσμα αυτής της σύγκρισης οδηγεί στον υπολογισμό της απόκλισης μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού κόστους και παρέχει την κατάλληλη βάση πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων. Η αιτιολόγηση των αποκλίσεων γίνεται από τον εκάστοτε υπεύθυνο για την επίτευξη του πρότυπου κόστους. Στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση, δια-θέτει μια αξιόπιστη βάση για την κατάρτιση και την εποπτεία της επιτυχημένης εκτέλεσης των προϋπολογισμών της.

---

<sup>14</sup> [www.kostos-paragogis.gr/bimata-ilopoiisis/protipo-kostos.html](http://www.kostos-paragogis.gr/bimata-ilopoiisis/protipo-kostos.html)

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.

### **3.4 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Η έννοια του πρότυπου κόστους επιτρέπει μια ακόμη περισσότερο αποτελεσματική χρησιμοποίηση των λογιστικών δεδομένων για ενδοεπιχειρησιακή χρήση και άσκηση ελέγχου από τη διοίκηση. Με όσα έχουν αναπτυχθεί σε προηγούμενα κεφάλαια έγινε φανερό ότι η ανάλυση του κόστους του προϊόντος, έργου ή υπηρεσίας έγινε με τη χρησιμοποίηση των δεδομένων που πραγματικά αναφέρονται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης. Η πληροφόρηση αυτή έχει, αναγκαστικά, ιστορικό χαρακτήρα, αναφέρει δηλαδή στη διοίκηση απλά ποια ήταν τα κόστη - έξοδα.

Αντίθετα ο σκοπός της πρότυπης κοστολόγησης είναι να εφοδιάσει τη διοίκηση της επιχείρησης με δεδομένα για το ποια θα πρέπει να είναι τα κόστη - έξοδα, αντί να την πληροφορεί απλά ποια ήταν. Πολλές φορές η έννοια του πρότυπου κόστους συγχέεται με το προϋπολογισμένο κόστος και η διαφορά αυτή πρέπει να ξεκαθαριστεί.

Το πρότυπο κόστος εφόσον αφορά μια μελλοντική περίοδο, για παράδειγμα την επόμενη χρήση εκείνης που διενεργείται η ανάλυση, είναι προϋπολογιστικό κόστος. Επιπλέον όμως είναι ένα πολύ αναλυτικά και λεπτομερειακά εκτιμώμενο κόστος, χαρακτηριστικά τα οποία δεν έχει κατά ανάγκη το προϋπολογιστικό κόστος. Επομένως, η έννοια του προϋπολογισμού είναι ευρύτερη εκείνης του πρότυπου.

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

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

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

Μια σειρά από πρότυπα περιγράφουν το πώς πρέπει να πραγματοποιηθεί ένα έργο και πόσο θα κοστίσει. Όταν γίνεται μια εργασία συγκρίνονται τα πρότυπα με τα πραγματικά έξοδα που δαπανήθηκαν για να αποκαλυφθούν οι διαφορές ή αλλιώς αποκλίσεις<sup>15</sup>.

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

Ο τρόπος αυτός της πληροφόρησης βοηθά στην ανακάλυψη καλύτερων μεθόδων προσαρμογής στα πρότυπα, τροποποίησης των προτύπων και διεκπεραίωσης αντικειμενικών στόχων. Τα πρότυπα τα οποία αφορούν τιμές αναφέρονται σε μια πολύ προσεκτικά υπολογισμένη αξία την οποία η επιχείρηση έχει εκτιμήσει ότι θα πληρώσει για κάθε μονάδα εισροών. Για παράδειγμα, η επιχείρηση έχοντας αναλύσει τις συνθήκες στην αγορά των πρώτων υλών, τις συμφωνίες που έχει συνάψει με τους προμηθευτές της, κτλ., έχει ορίσει μια

---

<sup>15</sup> [www.accfina.teiep.gr/eclass/modules/.../file.../ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ%20ΛΟΓ%20ΚΟΣΤ%20II.pdf](http://www.accfina.teiep.gr/eclass/modules/.../file.../ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ%20ΛΟΓ%20ΚΟΣΤ%20II.pdf)

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

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

Τα πρότυπα τα οποία αφορούν κόστος, αναφέρονται σε ένα πολύ προσεκτικά υπολογισμένο κόστος μιας εκροής, το οποίο υπολογίζεται με βάση το συνδυασμό της πρότυπης τιμής των εκάστοτε απαιτούμενων εισροών και της πρότυπης επιτρεπόμενης ποσότητας χρησιμοποίησης των εισροών αυτών για την παράγωγή της συγκεκριμένης εκροής. Ο τρόπος αυτός της πληροφόρησης βοηθά στην ανακάλυψη καλύτερων μεθόδων προσαρμογής στα πρότυπα, τροποποίησης των προτύπων και διεκπεραίωσης αντικειμενικών στόχων. Το πρότυπο κόστος αποτελεί εργαλείο της διοίκησης για την ανακάλυψη των αδύνατων σημείων της επιχείρησης. Η διαδικασία αυτή ονομάζεται αρχή των εξαιρέσεων (Principle exception).

Γενικά, το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα προϋπολογισμένο κόστος το οποίο έχει καταρτιστεί μετά από λεπτομερειακή ανάλυση και εκφράζει το ποσό στο οποίο θα πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος παραγωγής ενός προϊόντος κάτω από τις εκάστοτε πρότυπες συνθήκες λειτουργίας. Όσον αφορά το έμμεσο κόστος παραγωγής, δηλαδή τα Γ.Β.Ε., αυτά στο πλαίσιο της πρότυπης κοστολόγησης επιμερίζονται στα προϊόντα βάσει πρότυπων συντελεστών καταλογισμού, οι οποίοι έχουν υπολογιστεί βάσει αφενός ενός προκαθορισμένου βαθμού απασχόλησης και αφετέρου μιας αναλυτικής εκτίμησης των προβλεπόμενων Γ.Β.Ε. (προτύπων Γ.Β.Ε.)<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> [www.acccfin.teiep.gr/eclass/modules/.../file.../ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ%20ΛΟΓ%20ΚΟΣΤ%20II.pdf](http://www.acccfin.teiep.gr/eclass/modules/.../file.../ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ%20ΛΟΓ%20ΚΟΣΤ%20II.pdf)

### 3.5 Ο ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

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

- του ιδανικού πρότυπου κόστους [ideal or theoretical standard cost), και

του αναμενόμενου πρότυπου κόστους {currently attainable or attainable standard cost).

Τα ιδανικά πρότυπα κόστους 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 δέμα 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.

### **3.6 ΣΗΜΕΙΑ ΠΟΥ ΘΑ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΠΡΟΣΕΧΘΟΥΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Τα βασικά σημεία τα οποία θα πρέπει να προσεχθούν σε σχέση με την εκτίμηση των προτύπων είναι η επίπτωση στον πληθωρισμό, η επίπτωση στην υποκίνηση, η επικαιροποίηση, και η σχέση με την στρατηγική.

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

### **3.7 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

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

#### **1. Υλικά**

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

- **Πρώτες ύλες (Α` ύλη)**

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

- **Βοηθητικές ύλες (Β! ύλη)**

Είναι τα υλικά που βοηθούν στην τελική μορφή του προϊόντος

- **Υλικά Συσκευασίας**

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

Όλα τα άλλα αναλώσιμα υλικά που συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στο προϊόν και είναι δύσκολο να μετρηθεί η ανάλωσή τους στην μονάδα του προϊόντος συμπεριλαμβάνονται στα Γενικά έξοδα.

## **2. Άμεση Εργασία**

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

## **3. Έμμεση Εργασία**

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

## **4. Γενικά Έξοδα**

Στα Γενικά Έξοδα περιλαμβάνονται όλα τα άλλα έξοδα (εκτός των Υλικών, Άμεσης Εργασίας και Έμμεσης Εργασίας), που δημιουργούνται τόσο από την ύπαρξη μιας Οικονομικής Μονάδας, όσο και από την λειτουργία της και την Παραγωγή Προϊόντος ή Έργου<sup>17</sup>.

### **3.8 ΘΕΤΙΚΑ ΚΑΙ ΑΡΝΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Ένας αριθμός από διακριτά πλεονεκτήματα μπορεί να αναφερθεί στην εφαρμογή του προτύπου κόστους σε μια επιχείρηση.

1. Η χρησιμοποίηση του προτύπου κόστους κάνει δυνατή την έννοια της αποκάλυψης των αδύνατων σημείων της επιχείρησης στη διοίκηση(αρχή των εξαιρέσεων). Όσο το πραγματικό κόστος παραμένει μέσα στα πρότυπα που έχουν καθοριστεί δεν χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή από τη διοίκηση. Όταν 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 περιέχει το πρότυπο κόστος μέσω των αποκλίσεων.

---

<sup>17</sup> [www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro\\_kostos.pdf](http://www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro_kostos.pdf)

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. Το πρότυπο κόστος διευκολύνει την εφαρμογή συστημάτων κόστους κατά τομέα ευθύνης.

#### B. Μειονεκτήματα :

Αν και τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης είναι σημαντικά, όμως πρέπει να αναγνωρίσουμε ότι υπάρχουν και ορισμένες δυσκολίες, οι οποίες πρέπει να αντιμετωπιστούν από τα στελέχη κατά την εφαρμογή του προτύπου κόστους. Διότι εσφαλμένη εφαρμογή του προτύπου κόστους και της αρχής διοίκησης με εξαιρέσεις (management by exception) όσον αφορά την αποκάλυψη των αδύνατων σημείων της επιχείρησης, μπορεί να οδηγήσει σε αντίθετα αποτελέσματα μέσα στην επιχείρηση.

Στελέχη επιχειρήσεων, αναφέρουν τα πιο κάτω προβλήματα από την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης.

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 αποκλίσεις των αδύνατων σημείων της επιχείρησης ή να μην τις αναφέρουν καθόλου. Επιπλέον οι υφιστάμενοι μπορεί να μην επιβραβεύονται για ότι θετικό επιτελούν, όπως τη διατήρηση υπό έλεγχο ή τη μείωση του κόστους των περιοχών ευθύνης τους, αλλά αντίθετα να δέχονται μόνο παρατηρήσεις για τις περιπτώσεις εκείνες που υπερβαίνουν τα αποδεκτά πρότυπα κόστη. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα οι υφιστάμενοι να αισθάνονται πικρία από τη μη αναγνώριση της παραγωγικής εργασίας τους.



4. Η τεχνική της διοίκησης σύμφωνα με την αρχή “διοίκηση με εξαιρέσεις” είναι δυνατόν 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. 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. Είναι αρκετά σημαντικό για το στέλεχος να συγκεντρώνει την προσοχή του στα θετικά παρά στα αρνητικά, και η επιτυχημένη εργασία πρέπει πάντα να αναγνωρίζεται.

### **3.9 ΣΧΕΣΗ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΜΟΡΦΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ**

#### **Σχέση μεταξύ προϋπολογισμένου και προτύπου κόστους**

Τόσο το προϋπολογισμένο κόστος όσο και το πρότυπο κόστος αποτελούν προκαθορισμένο κόστος. Συγκλίνουν κ τα δύο αυτά είδη κόστους σε κοινό περιεχόμενο ανάλογα με την έκταση κ την ποιότητα της μελέτης των στοιχείων από τα οποία απορρέουν. Παρά όμως της κοινής τους προέλευσης έχουν ουσιώδεις διαφορές:

1. Το προϋπολογισμένο κόστος αποτελεί δήλωση προσπάθειας να προσδιορισθεί το ποσό στο οποίο θα ανέλθει το πραγματικό κόστος, ενώ το πρότυπο κόστος έχει ως σκοπό να καθορίσει το ποσό στο οποίο πρέπει να ανέρθει το πραγματικό κόστος.

2. Το πρότυπο κόστος έχει σκοπό να εξυπηρετήσει την σύγχρονη βιομηχανική επιχείρηση με ένταση ως την παραγωγή και την διάθεση, και εκδηλώνει βούληση με εξαντλητική αποδοτικότητα της εκμετάλλευσης. Στο προϋπολογισμένο κόστος βρίσκεται η προσπάθεια της προεξόφλησης των εξελίξεων που θα διαμορφώσουν το πραγματικό κόστος.

3. Στον υπολογισμό του προϋπολογισμένου κόστους κυριαρχεί το στοιχείο της πείρας ενώ για τον υπολογισμό του προτύπου κόστους, λαμβάνονται μεν υπ’ όψιν αλλά μετά από κάποια ανάλυση από την οποία βρίσκουμε τα πραγματοποιηθέντα έξοδα, που δεν θα τα λάβουμε υπ’ όψιν για τον προσδιορισμό του προτύπου κόστους.

4. Η απόκλιση του πραγματικού με το προϋπολογισμένο κόστος θεωρείται ως η μη επαλήθευση του προϋπολογισμένου διότι όταν υπολογίζεται, το βασικό στοιχείο είναι το πραγματικό. Όταν όμως καταρτίζεται το πρότυπο κόστος, αυτό αποτελεί το βασικό στοιχείο με το οποίο συγκρίνεται το πραγματικό κόστος για να υπολογιστούν οι αποκλίσεις για να εκφραστεί το κέρδος ή η ζημία της επιχείρησης.

5. Με βάση την προηγούμενη διαφορά, η απόκλιση του πραγματικού κόστους με το προϋπολογισμένο δείχνει κόστος ενώ η απόκλιση του πραγματικού με το πρότυπο δείχνει κέρδος ή ζημία.

### **Σχέση μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους**

Το πρότυπο κόστος, σύμφωνα με τον υπολογισμό που απαιτείται για την παραγωγή ή τις πωλήσεις, διαφέρει με το πραγματικό τόσο ως προς στην κεντρική σύλληψη, δηλαδή το πρότυπο είναι προϋπολογισμένο ενώ το πραγματικό είναι απολογιστικό, τόσο όσο στο ύψος των εξόδων που το καθένα περιλαμβάνει. Επομένως είναι λάθος να αντικαταστήσουν η μία την άλλη. Ουσιαστικά το πρότυπο κόστος επιδιώκει να συμπίσει το πραγματικό κόστος

### **Σχέση μεταξύ προτύπου και κανονικού κόστους**

Η έννοια του κανονικού κόστους βασίζεται στην εκτίμηση του ύψους των δαπανών που είναι αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της παραγωγής. Είναι μεν και οι δυο έννοιες προϋπολογισμός κόστους αλλά εκφράζουν διαφορετικές τιμές. Αυτό διότι το κανονικό κόστος δηλώνει το κανονικό κόστος της παραγωγής για την ομαλή έκβαση της ενώ το πρότυπο εκφράζει το κόστος σε ιδανικές συνθήκες, δηλαδή με την χρήση 100% των δυνατοτήτων των παραγωγικών συντελεστών

### 3.10 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

#### Βήματα Κατάρτισης Προτύπου Κόστους

1. Καθορίζουμε την Κοστολογική Περίοδο(συνήθως έτος):Εργάσιμες Ημέρες **250**

2. Καθορίζονται τα προϊόντα που προβλέπεται να πουληθούν

• **Τελικά**

• **Ενδιάμεσα:** Ενδιάμεσα είναι τα προϊόντα που παράγει η μονάδα παραγωγής και χρησιμοποιούνται σαν πρώτη ύλη για την παραγωγή τελικού προϊόντος

#### Προϊόν:

**Π1** τελικό

3. Προϋπολογίζονται οι ποσότητες πώλησης σε μονάδες για κάθε προϊόν χωριστά (πρότυπες μονάδες πώλησης).

**Π1:**πρότυπες μονάδες πώλησης: **10.000** Τεμάχια

4. Καθορίζονται οι μονάδες αποθέματος που επιθυμούμε να έχουμε στο τέλος της κοστολογικής περιόδου για κάθε προϊόν

**Π1:**Επιθυμητό αποτέλεσμα λήξης **1.000** τεμάχια

5. Προϋπολογίζονται οι μονάδες παραγωγής για κάθε προϊόν χωριστά (πρότυπες μονάδες παραγωγής).

#### **Π1 Παραγωγή**

(Απόθεμα λήξης + πωλήσεις - απόθεμα έναρξης)

(1.0

00 + 10.000 - 0) = **11.000** τεμάχια

6. Καθορισμός προτύπων υλικών

(Α' ύλες , Β' ύλες , Υλικά Συσκευασίας)

#### **Ποσοτικά Πρότυπα**

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

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

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

### **Υλη 1**

**Πρότυπη ανάλωση (μικτή): 2,00 κιλά/τεμάχιο**

#### **Πρότυπη Τιμή υλικών**

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

### **Υλη 1**

**Πρότυπη τιμή κτήσης: 10€ανά κιλό**

#### **Πρότυπο κόστος**

Κόστος Ύλης 1 ανά τεμάχιο Προϊόντος Π1

**2 κιλά ανάλωση/τεμάχ \* 10 €κιλό = 20 €τεμάχιο**

### **Καθορισμός Προτύπων Άμεσης Εργασίας**

#### **Ποσοτικά πρότυπα**

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

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

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

**Π1 Πρότυπος χρόνος (λεπτά) ανά τεμάχιο 2,5 min / τεμάχιο**

### **Πρότυπη Τιμή Άμεσης Εργασίας**

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

Μέσο Ημερομίσθιο €ανά ημέρα **50 €/ ημέρα**

### **Αριθμός Εργαζομένων στις γραμμές παραγωγής**

Υπολογίζεται ο αριθμός των εργαζομένων που χρειάζονται στις γραμμές παραγωγής.

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

Αριθμός Εργαζομένων στην Γραμμή Παραγωγής **10 άτομα**

### **Πρότυπο Κόστος**

**Άμεσης Εργασίας ανά τεμάχιο προϊόντος Π1**

#### **1. Συνολική Αξία άμεσης εργασίας**

$10 \text{ άτομα} * 250 \text{ ημέρες} * 50 \text{€ανά άτομο} = 125.000 \text{€}$

#### **2. Συνολικά Εργατολεπτά**

$250 \text{ ημέρες} * 480 \text{ λεπτά} / \text{ημέρα} = 120.000 \text{ €}$

#### **3. Κόστος εργατολεπτού**

$125.0 / 120.000 \text{ εργ-πτά} = 1,04 \text{ €εργ-πτό}$

#### **4. Πρότυπο Κόστος άμεσης εργασίας**

$1,04 \text{ €εργ-πτό} * 2,5 \text{ min/τεμάχιο} = 2,6 \text{ €τεμάχιο € / ημέρα}$

Το κόστος Εργατολεπτού της άμεσης εργασίας είναι ο συντελεστής επιμερισμού για τον υπολογισμό του κόστους άμεσης εργασίας στη μονάδα του προϊόντος

### **Πρότυπα Γενικά Έξοδα**

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

Για λόγους ελέγχου και μόνο διαχωρίζουμε από τα Γενικά Έξοδα την Έμμεση Εργασία, αλλά θεωρώντας πάντα ότι ανήκει στην κατηγορία των Γενικών Εξόδων και συμπεριφέρεται σαν Γενικό Έξοδο. Από πλευράς κοστολόγησης είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί:

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

Σε δεδομένο βαθμό απασχόλησης τα Γενικά Έξοδα περιέχουν:

**Σταθερό** ποσό δαπανών που προκαλείται από την ύπαρξη της Επιχείρησης

**Μεταβλητό** ποσό δαπανών που προκαλείται από την λειτουργία της Επιχείρησης

Τα Πρότυπα Γενικά έξοδα προϋπολογίζονται για την κοστολογική περίοδο και κατανέμονται στα Κέντρα Κόστους διασπασμένα σε Σταθερά και Μεταβλητά

- Παραγωγή
- Διοίκηση
- Διάθεση

### **Πρότυπη Έμμεση Εργασία**

Στην Έμμεση εργασία περιλαμβάνεται η μισθοδοσία όλων των εργαζομένων που δεν εργάζονται στις γραμμές παραγωγής. Προϋπολογίζονται για την κοστολογική περίοδο

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

Πρότυπο κόστος Έμμεσης Εργασίας ανά τεμάχιο Π1	Κέντρα Κόστους					
	Παραγωγή		Διοίκηση		Διάθεση	
	Στα	Μετ	Στα	Μετ	Στα	Μετ
Αριθμός ατόμων	2	1	4	2	2	3
Μέσος Μισθός ανά μήνα	800	600	1000	800	1000	800
<b>Αξία</b> € (άτομα * μισθός * 14 μήνες)	22.400	8.400	56.000	22.400	28.000	33.600
<b>Κόστος Εργατολεπτού</b> €εργατολεπτό (αξία €120.000 εργο-πτά)	0,187	0,07	0,466	0,187	0,233	0,28
<b>Πρότυπο Κόστος</b> € ανά τεμάχιο (€εργ-πτό * 2.5 min/τεμαχ)	0,47	0,17	1,16	0,47	0,58	0,7

Το κόστος Εργατολεπτού της έμμεσης εργασίας είναι ο συντελεστής επιμερισμού για τον υπολογισμό του κόστους έμμεσης εργασίας στη μονάδα του προϊόντος σε κάθε κέντρο κόστους.

### Πρότυπα Γενικά Έξοδα

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

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

- 61. Αμοιβές & Έξοδα τρίτων

- 62. Παροχές Τρίτων
- 63. Φόροι & Τέλη
- 64. Διάφορα Έξοδα
- 66. Αποσβέσεις

Πρότυπο κόστος Γενικών Εξόδων ανά τεμάχιο Π1	Κέντρα Κόστους					
	Παραγωγή		Διοίκηση		Διάθεση	
	Στα	Μετ	Στα	Μετ	Στα	Μετ
<b>Αξία €</b>	20.000	10.000	40.000	15.000	25.000	20.000
<b>Κόστος Εργατολεπτού</b> €εργατολεπτό (αξία €120.000 εργατολεπτά)	0,167	0,083	0,333	0,125	0,208	0,167
<b>Πρότυπο Κόστος</b> € ανά τεμάχιο (€εργ-πτό * 2.5 min/τεμαχ)	0,42	0,21	0,83	0,31	0,52	0,42

Το κόστος Εργατολεπτού των Γενικών Εξόδων είναι ο συντελεστής επιμερισμού για τον υπολογισμό του κόστους Γενικών Εξόδων στη μονάδα του προϊόντος σε κάθε κέντρο κόστους.

#### Χρηματοοικονομικά Έξοδα

Στο Ε.Γ.Λ.Σ. είναι ο λογαριασμός **65**

Προϋπολογίζονται τα χρηματοοικονομικά έξοδα για την κοστολογική περίοδο

Πρότυπο	κόστος	Στα	Μετ
---------	--------	-----	-----



<b>Χρηματοοικονομικών</b> <b>Ανά τεμάχιο προϊόντος Π1</b>		
<b>Αξία €</b>	30.000	60.000
<b>Κόστος Εργατολεπτού</b> €εργατολεπτό (αξία €120.000 εργατολεπτά)	0,25	0,50
<b>Πρότυπο Κόστος</b> € ανά τεμάχιο (€εργ-πτό * 2.5 min/τεμαχ)	0,63	1,25

Το κόστος Εργατολεπτού των Χρηματοοικονομικών Εξόδων είναι ο συντελεστής επιμερισμού για τον υπολογισμό του κόστους Χρηματοοικονομικών Εξόδων στη μονάδα του προϊόντος

## ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟ

### Πρότυπο Κόστος Προϊόντος Π1

<b>Κέντρα &amp; Θέσεις Κόστους</b>	<b>Κόστος € ανά τεμάχιο</b>
<b>A. Κόστος Παραγωγής</b>	
1. Ύλες	20.00
2. Άμεση Εργασία	2.60
3. Έμμεση Εργασία Σταθερή	0.47
4. Έμμεση Εργασία Μεταβλητή	0.17
5. Γενικά έξοδα Σταθερά	0.42
6. Γενικά έξοδα Μεταβλητά	0.21
<b>Σύνολο (A) Κόστους Παραγωγής</b>	<b>23.87</b>

<b>B. Κόστος Διοίκησης</b>	
1. Έμμεση Εργασία Σταθερή	1.16
2. Έμμεση Εργασία Μεταβλητή	0.47
3. Γενικά έξοδα Σταθερά	0.83
4. Γενικά έξοδα Μεταβλητά	0.31
<b>Σύνολο (B) Κόστους Διοίκησης</b>	<b>2.77</b>
<b>Γ. Κόστος Διάθεσης</b>	
1. Έμμεση Εργασία Σταθερή	0.58
2. Έμμεση Εργασία Μεταβλητή	0.70
3. Γενικά έξοδα Σταθερά	0.52
4. Γενικά έξοδα Μεταβλητά	0.42
<b>Σύνολο (Γ) Κόστους Διάθεσης</b>	<b>2.22</b>
<b>Δ. Χρηματοοικονομικό Κόστος</b>	
1. Σταθερά	0.63
2. Μεταβλητά	1.25
<b>Σύνολο (Δ) Κόστους Χρηματοοικονομικών</b>	<b>1.88</b>
<b>Συνολικό Κόστος</b>	
<b>Σταθερό</b>	<b>4.61</b>
<b>Μεταβλητό</b>	<b>26.13</b>
<b>Τελικό Κόστος</b>	<b>30.74</b>
<b>Mark-up %</b>	<b>50%</b>
<b>Πρότυπη Τιμή Πώλησης</b>	<b>46.11</b>
<b>Μικτό Κέρδος €</b>	<b>15.37</b>
<b>Μικτό Κέρδος %</b>	<b>33,33</b>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> ΟΙ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

### 4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ

Η λεπτομερειακή προσέγγιση που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους παραγωγής μέσω του καθορισμού προτύπων για τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν εξουδετερώνει την πιθανότητα ύπαρξης διαφορών ή αποκλίσεων μεταξύ των προτύπων και των πραγματικών κοστολογικών δεδομένων. Όμως ο λεπτομερειακός καθορισμός των προτύπων επιτρέπει τον ουσιαστικό έλεγχο για τον προσδιορισμό των αιτιών που προκαλούν τις αποκλίσεις<sup>18</sup>.

Η απόκλιση που υπάρχει μεταξύ ενός πρότυπου μεγέθους και ενός πραγματικού μεγέθους μπορεί να οφείλεται σε μεταβολές των χρησιμοποιούμενων ποσοτήτων ή σε μεταβολές των τιμών των ποσοτήτων αυτών. Π.χ. η ύπαρξη απόκλισης μεταξύ του πρότυπου κόστους της άμεσης εργασίας και του πραγματικού κόστους της άμεσης εργασίας μπορεί να οφείλεται είτε στο ότι οι πραγματικές ώρες της άμεσης εργασίας που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ήταν διαφορετικές από τις πρότυπες ώρες της άμεσης εργασίας, είτε στο ότι το πραγματικό ωρομίσθιο ήταν διαφορετικό από το πρότυπο ωρομίσθιο. Η τεχνική που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των αποκλίσεων ονομάζεται «ανάλυση των αποκλίσεων».

Στις παραγράφους που ακολουθούν αναπτύσσεται με λεπτομέρεια η ανάλυση των αποκλίσεων που υπολογίζονται συνήθως και που αφορούν τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η ανάλυση των αποκλίσεων είναι ένα χρήσιμο εργαλείο στα χέρια της διοίκησης της επιχείρησης διότι βοηθά στον εντοπισμό των αιτιών που προκαλούν τις αποκλίσεις. Οι αιτίες αυτές μπορεί να οφείλονται σε εξωτερικούς παράγοντες τους οποίους δεν μπορεί να ελέγξει η διοίκηση της επιχείρησης (π.χ. αύξηση της τιμής μιας πρώτης ύλης) ή σε εσωτερικούς παράγοντες τους οποίους όχι μόνο μπορεί αλλά και πρέπει να ελέγξει η διοίκηση της επιχείρησης.

<sup>18</sup> [www.kostos-paragogis.gr/bimata-ilopoiisis/protipo-kostos.html](http://www.kostos-paragogis.gr/bimata-ilopoiisis/protipo-kostos.html)

Ο εντοπισμός των αιτιών των αποκλίσεων που οφείλονται σε εσωτερικούς παράγοντες θα προκαλέσει:

(α) αποφάσεις της διοίκησης για την εξάλειψη τους και

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

Η διοίκηση της επιχείρησης έτσι με τη βοήθεια της πρότυπης κοστολόγησης και της ανάλυσης των αποκλίσεων ελέγχει εάν και κατά πόσο κάθε υπεύθυνο στέλεχος της επιχείρησης έχει ενεργήσει σύμφωνα με τα πρότυπα που είχαν τεθεί. Για το λόγο αυτό τα υπεύθυνα στελέχη της επιχείρησης πρέπει να συμμετέχουν στον καθορισμό των προτύπων ώστε στη συνέχεια τα πρότυπα να είναι αποδεκτά από τα στελέχη αυτά. Εάν ένα πρότυπο μέγεθος (δηλαδή ποσότητα ή τιμή) είναι μεγαλύτερο από ένα πραγματικό μέγεθος η απόκλιση που προκύπτει ονομάζεται «ευμενής». Εάν συμβαίνει το αντίθετο, η απόκλιση ονομάζεται «δυσμενής».

## **4.2 ΟΙ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ**

Κύριος στόχος της Πρότυπης Κοστολόγησης είναι ο Έλεγχος του Κόστους που Πραγματοποιείται και της Αποτελεσματικότητας των φορέων της διοίκησης σε όλες τις λειτουργικές υποδιαιρέσεις της Επιχείρησης. Ο έλεγχος γίνεται συγκρίνοντας το ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ κόστος με το ΠΡΟΤΥΠΟ κόστος. Από την σύγκριση αυτή προκύπτουν διαφορές που τις ονομάζουμε ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ. Οι Αποκλίσεις προσδιορίζονται πάντα με βάση το πρότυπο κόστος.

**Πραγματικό < Πρότυπο = Απόκλιση Θετική (Κέρδος)**

**Πραγματικό > Πρότυπο = Απόκλιση Θετική (Ζημία)**

### **4.2.1 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ**

Οι αποκλίσεις που υπολογίζονται σχετικά με τις πρώτες ύλες είναι:

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

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

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

Οι αιτίες αυτές πρέπει να ελέγχονται από τη διοίκηση της επιχείρησης μεταξύ της πραγματικής τιμής των αγοραζόμενων πρώτων υλών και της πρότυπης τιμής τους επί την πραγματική ποσότητα που αγοράσθηκε<sup>19</sup>.

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

η αγορά ποσοτήτων που να επιτρέπουν μεγαλύτερη έκπτωση

η επιλογή των καταλληλότερων προμηθευτών η αποφυγή βιαστικών αγορών που συνεπάγονται αύξηση του κόστους μεταφοράς και παράδοσης.

### **Απόκλιση Απόδοσης Υλικού**

Υπολογίζεται εάν συγκρίνουμε την Πρότυπη Πραγματική Ποσότητα που θα είχε χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή που πραγματοποιήθηκε με την Πραγματική Αναλωθείσα Ποσότητα. Την διαφορά τους την πολλαπλασιάζουμε με την Πρότυπη Τιμή Μονάδος για να μην επηρεαστεί από αποκλίσεις τιμών

Η Πρότυπη Πραγματική Ανάλωση υπολογίζεται εάν τις Πραγματικές Μονάδες Παραγωγής τις πολλαπλασιάσουμε την Πρότυπη Ανάλωση ανά Μονάδα Προϊόντος

### **Απόκλιση Τιμής Υλικού**

Υπολογίζεται εάν συγκρίνουμε την Πρότυπη Τιμή Μονάδος με την Πραγματική Τιμή Μονάδος για την ποσότητα που πραγματικά χρησιμοποιήθηκε στην παραγωγή του προϊόντος

---

<sup>19</sup> ΠΑΓΓΕΙΟΣ Γ, ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.ΣΤΑΜΟΥΛΗ ,ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993

#### 4.2.2 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Οι αποκλίσεις που υπολογίζονται σχετικά με την άμεση εργασία είναι:

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

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

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

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

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

- η χρησιμοποίηση εργατικού δυναμικού διαφορετικού βαθμού εξειδίκευσης (και άρα διαφορετικής αμοιβής) από εκείνο που πρέπει να εκτελέσει μια συγκεκριμένη εργασία
- η αδικαιολόγητη υπερωριακή απασχόληση<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> [www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro\\_kostos.pdf](http://www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro_kostos.pdf)

### **Απόκλιση Αποδοτικότητας**

Υπολογίζεται εάν συγκρίνουμε τον Πρότυπο Πραγματικό Χρόνο που θα είχε χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή που πραγματοποιήθηκε με τον Πραγματικό Χρόνο που χρησιμοποιήθηκε. Την διαφορά τους την πολλαπλασιάζουμε με την Πρότυπη Αμοιβή άμεσης εργασίας για να μην επηρεαστεί από αποκλίσεις στην αμοιβή.

Οι Πρότυπες Πραγματικές ώρες Άμεσης Εργασίας υπολογίζονται εάν τις Πραγματικές Μονάδες Παραγωγής τις πολλαπλασιάσουμε με τον Πρότυπο Χρόνο ανά μονάδα προϊόντος

### **Απόκλιση Τιμής Άμεσης Εργασίας**

Υπολογίζεται εάν συγκρίνουμε την Πρότυπη Αμοιβή με την Πραγματική Αμοιβή για τον πραγματικό χρόνο που χρησιμοποιήθηκε στην παραγωγή των ή του προϊόντος

## **4.2.3 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ**

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

Για να γίνει ο προϋπολογισμός ενός γενικού βιομηχανικού εξόδου μπορούν να ακολουθηθούν δύο προσεγγίσεις. Σύμφωνα με την μία, ο προϋπολογισμός αυτός μπορεί να είναι μία απλή χρονική επέκταση των στοιχείων του παρελθόντος για το μέλλον. Σύμφωνα με την άλλη, ο προϋπολογισμός αυτός μπορεί να καθορισθεί έπειτα από πολύ προσεκτική εξέταση και εκτίμηση των συνθηκών που θα επικρατήσουν κατά την χρονική περίοδο στην οποία αναφέρεται ο προϋπολογισμός. Εάν δηλαδή πρόκειται, για παράδειγμα, να καθορισθεί το γενικό βιομηχανικό έξοδο που ονομάζεται «έξοδα συντήρησης μηχανημάτων» οι δύο αυτές προσεγγίσεις θα είναι ως εξής: στην πρώτη περίπτωση θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη τα έξοδα συντήρησης της τρέχουσας περιόδου και να γίνει σε αυτά μια απλή αναπροσαρμογή σε ότι αφορά π.χ. τις αμοιβές των τεχνικών που κάνουν την συντήρηση, με το σκεπτικό ότι όλοι

οι υπόλοιποι παράγοντες που επιδρούν πάνω στη διαμόρφωση του ύψους των εξόδων συντήρησης θα παραμείνουν αμετάβλητοι στη χρονική περίοδο που αναφέρεται ο προϋπολογισμός. Η εκτίμηση αυτή είναι προϋπολογιστική αλλά όχι πρότυπη. Στη δεύτερη περίπτωση το ύψος των εξόδων συντήρησης της τρέχουσας περιόδου θα πρέπει να παίζουν πολύ μικρό ρόλο ακριβώς επειδή δεν είναι καθόλου βέβαιο ότι οι συνθήκες της τρέχουσας περιόδου θα επαναληφθούν και στην επόμενη περίοδο, δηλαδή αυτή για την οποία γίνεται ο προϋπολογισμός. Έτσι για τον καθορισμό του προϋπολογισμού των εξόδων συντήρησης θα πρέπει να ληφθεί υπόψη όχι μόνο το ύψος των αμοιβών αλλά και το πόσοι θα είναι οι τεχνικοί της συντήρησης, διότι μπορεί να υπάρχουν ήδη αποφάσεις που να περιορίζουν ή να αυξάνουν τον αριθμό τους.

Επίσης πρέπει να ληφθούν υπόψη, το πρόγραμμα παραγωγής για να εκτιμηθεί η χρησιμοποίηση των μηχανημάτων και άρα η πιθανότητα βλάβης τους και ανάγκης συντήρησης τους, η ηλικία των μηχανημάτων διότι όσο παλαιώνουν τα μηχανήματα τόσο αυξάνεται το κόστος της συντήρησης, οι τιμές των ανταλλακτικών που θα χρησιμοποιηθούν στις εργασίες της συντήρησης κλπ. Είναι προφανές ότι η εκτίμηση που θα γίνει με την δεύτερη προσέγγιση θα είναι προϋπολογιστική αλλά και πρότυπη διότι θα στηρίζεται σε μια πιο λεπτομερειακή, ακριβέστερη και σωστότερη προσέγγιση. Με αυτό το λεπτομερειακό τρόπο πρέπει να γίνει ο καθορισμός κάθε ενός από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Η ευθύνη καθορισμού του ύψους ενός γενικού βιομηχανικού εξόδου ανήκει στο στέλεχος εκείνο που μπει να ελέγξει το ύψος του. Π.χ. ο υπεύθυνος για την καθαριότητα του εργοστασίου θα καθορίσει τα πρότυπα έξοδα καθαριότητας, ο υπεύθυνος της συντήρησης τα πρότυπα έξοδα συντήρησης κλπ. Θα υπάρξουν όμως και γενικά βιομηχανικά έξοδα που ο καθορισμός τους θα πρέπει να γίνει από τη διοίκηση της επιχείρησης, όπως π.χ. το ενοίκιο για το κτίριο του εργοστασίου, διότι στις περιπτώσεις αυτές ο καθορισμός του ύψους ξεφεύγει από την αρμοδιότητα των στελεχών της επιχείρησης<sup>21</sup>.

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

Ανάλογα με την αυστηρότητα ή την ανελαστικότητα πάνω στην οποία έχει στηριχθεί ο καθορισμός των προτύπων συντελεστών διαμόρφωσης του πρότυπου κόστους παραγωγής, το ανά μονάδα πρότυπο κόστος που προκύπτει ονομάζεται (α) ιδανικό ή (β) αναμενόμενο. Το ιδανικό πρότυπο κόστος προϋποθέτει ότι επικρατούν τέλειες συνθήκες παραγωγής, ότι

<sup>21</sup> ΙΓΝΑΤΙΑΔΗΣ Α.(1981), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΦΟΙ ΚΥΡΙΑΚΙΔΗ



δηλαδή δεν υπάρχουν φθορές ή άλλες απώλειες στη παραγωγική διαδικασία, ότι δεν υπάρχουν μεταβολές στην απόδοση των εργαζομένων, ότι δεν υπάρχουν έκτακτες απώλειες χρόνου λόγω διαφόρων διακοπών κλπ. Το αναμενόμενο πρότυπο κόστος προϋποθέτει πραγματικές συνθήκες παραγωγής όπως αυτές προκύπτουν από τις παρατηρήσεις, τις μετρήσεις ή τα πειράματα που έχουν γίνει. Λαμβάνονται δηλαδή υπόψη για τον καθορισμό παράγοντες όπως η φυσιολογική φθορά, η ποιότητα των πρώτων υλών, οι νεκροί χρόνοι που οφείλονται σε βλάβες των μηχανημάτων, τα διαλείμματα των εργαζομένων κ.λπ.

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

Οι αποκλίσεις των Γενικών Εξόδων διαφέρουν από τις αποκλίσεις των υλικών και της άμεσης εργασίας από το γεγονός ότι στην διαμόρφωσή τους συμμετέχουν Έξοδα όχι μόνο Μεταβλητά αλλά σε σημαντικό μάλιστα βαθμό και Έξοδα Σταθερά.

### **Απόκλιση Μεταβλητών Εξόδων**

Υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ των προτύπων και των απορροφηθέντων Μεταβλητών Εξόδων. Αναλύεται σε Απόκλιση Τιμής και Απόκλιση Αποτελεσματικότητας.

### **Απόκλιση Τιμής**

Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ των Προϋπολογισθέντων Μεταβλητών Εξόδων για την Πραγματοποιηθείσα Παραγωγή και των Πραγματοποιηθέντων Μεταβλητών Εξόδων

Τα Προϋπολογισθέντα Μεταβλητά Έξοδα υπολογίζονται εάν τον Πραγματικό Χρόνο Παραγωγής (εργατοώρες, εργατολεπτά κ.λ.π.) τον πολλαπλασιάσουμε επί τον Πρότυπο συντελεστή Μεταβλητών Εξόδων

### **Απόκλιση Αποτελεσματικότητας**

Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται ως το γινόμενο της διαφοράς μεταξύ Προτύπου και Πραγματικού χρόνου (εργατοώρες, εργατολεπτά κλπ) επί τον Πρότυπο Συντελεστή Μεταβλητών Εξόδων.

### **Απόκλιση Σταθερών Εξόδων**

Υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ των προτύπων και απορροφηθέντων Σταθερών Εξόδων

### **Απόκλιση Τιμών**

Είναι ίση με την διαφορά μεταξύ των Προϋπολογισθέντων Σταθερών Εξόδων για την Προϋπολογισθείσα Παραγωγή και των Πραγματοποιηθέντων Σταθερών Εξόδων για την πραγματοποιηθείσα παραγωγή.

### **Απόκλιση Βαθμού Δραστηριότητας ή Όγκου**

Είναι ίση με το γινόμενο της διαφοράς μεταξύ του Πρότυπου Πραγματικού Χρόνου και του Προϋπολογισθέντος Χρόνου Παραγωγής επί τον Πρότυπο Συντελεστή Σταθερών Εξόδων

### **Επεξηγήσεις Αποκλίσεων Γενικών Εξόδων**

- Οι αποκλίσεις Όγκου ή βαθμού δραστηριότητας προσπαθεί να εξηγήσει την απόκλιση που οφείλεται στο ότι η Πραγματική Παραγωγή ήταν διαφορετική από την Προϋπολογιζόμενη Παραγωγή

- Οι αποκλίσεις αποτελεσματικότητας εκφράζουν τις μεταβολές στο ύψος των Μεταβλητών Εξόδων. Εξ' αιτίας του γεγονότος ότι η μονάδα του προϊόντος παράγεται σε χρόνο μικρότερο ή μεγαλύτερο από τον Πρότυπο και από τον λόγο αυτό απορροφά λιγότερα ή περισσότερα Μεταβλητά Έξοδα.
- Οι αποκλίσεις τιμών δείχνουν τις διαφορές μεταξύ Προτύπων και Πραγματικών τιμών των στοιχείων που διαμορφώνουν τα Έξοδα. Οι αποκλίσεις αυτές είναι μία μορφή σύνθετων αποκλίσεων αποδόσεως και τιμών όλων των στοιχείων κόστους των Εξόδων Σταθερών και Μεταβλητών.

### 4.3 Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ

Η ευθύνη της απόκλισης της τιμής των υλικών Σε μια βιομηχανική επιχείρηση την ευθύνη για την απόκτηση καλής ποιότητας υλικών σε συμφέρουσες τιμές έχει η λειτουργία προμηθειών. Η παραγωγική λειτουργία έχει την ευθύνη της χρησιμοποίησης των υλικών κατά τον παραγωγικότερο δυνατό τρόπο.

Οι σπουδαιότερες αιτίες των αποκλίσεων των τιμών των πρώτων υλών είναι:

1. Η αδυναμία της λειτουργίας προμηθειών να προβλέψει τις μεταβολές των τιμών ιδιαίτερα σε περιόδους οικονομικής αστάθειας
2. Η μη άσκηση κατάλληλης πολιτικής αγορών ιδίως σε ότι αφορά το ποσοτικό μέγεθος των αγορών, τα πλεονεκτήματα ταμειακών εκπτώσεων και την χρησιμοποίηση φθηνότερων μέσων μεταφοράς (μείωση κόστους αγοράς)
3. Η απρόβλεπτη αύξηση της ζήτησης προϊόντων που θα έχει σαν συνέπεια την αυξητική τροποποίηση των προϋπολογισμών παραγωγής και προμήθειας υλικών. Γεγονός είναι πάντως πως οι τιμές των υλικών είναι, σε μεγάλο βαθμό, μη ελέγξιμες. Η ευθύνη της απόκλισης της παραγωγικότητας των υλικών Η ευθύνη της απόκλισης της παραγωγικότητας των υλικών βαρύνει κατά κύριο λόγο τον προϊστάμενο της παραγωγής.

Οι σπουδαιότεροι λόγοι των αποκλίσεων παραγωγικότητας των υλικών οφείλονται κυρίως:

- Σε απώλειες και φθορές μεγαλύτερες από τις φυσιολογικές λόγω κακής ποιότητας υλικών ή κακής διαχείρισης.
- Σε πλημμελή εποπτεία των εργαζομένων.
- Σε χρησιμοποίηση ανειδίκευτων εργατών

- Σε ελαττωματικά μηχανήματα
- Σε παλιές μεθόδους επεξεργασίας.
- Σε αδέξιες προσμείξεις των υλικών.

Η ευθύνη της απόκλισης των άμεσων εργατικών.

Η πραγματική αιτία της απόκλισης της τιμής των άμεσων εργατικών οφείλεται κυρίως σε κακές προβλέψεις των ημερομισθίων που ίσχυσαν κατά την προϋπολογιστική περίοδο ή ακόμα:

- Σε απρόβλεπτες αυξήσεις των εργατικών αμοιβών που μπορεί να οφείλονται σε εποχιακή στενότητα ειδικευμένης εργασίας (μη ελέγξιμο κόστος εργατικών)
- Στην αλλαγή του συστήματος αμοιβών .
- Στο γεγονός ότι ορισμένοι εργαζόμενοι πληρώθηκαν με ωρομίσθιο μεγαλύτερο του πρότυπου λόγω συμπλήρωσης ορισμένου χρόνου προϋπηρεσίας.
- Στο γεγονός ότι πολλές φορές ευτελείς εργασίες αναθέτονται σε εργάτες ειδικότητας υψηλού ωρομισθίου.

Οι αποκλίσεις των εργατικών τιμής και παραγωγικότητας βαρύνουν κυρίως την υπεύθυνη για την χρησιμοποίηση τους λειτουργία χωρίς να αποκλείεται η απόδοση κάποιου ποσοστού ευθύνης στον προϊστάμενο της υπηρεσίας προσωπικού.

Η απόκλιση παραγωγικότητας των άμεσων εργατικών οφείλεται κυρίως:

- Σε πλημμελή εποπτεία.
  - Σε έλλειψη κινήτρων.
  - Σε ανθυγιεινούς παράγοντες στο χώρο δουλειάς.
  - Σε πλημμελή εκπαίδευση.
- Σε καθυστερήσεις τροφοδότησης των εργαζομένων με υλικά.
- Σε αναχρονιστικά τεχνικά μέσα.
  - Σε αναχρονιστικές τεχνικές μεθόδους.

#### **4.4 Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ**

##### **95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ<sup>22</sup>**

###### **ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ**

*95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών - υλικών (Υ)*

*95.01 Αποκλίσεις άμεσης εργασίας (ΑΕ)*

*95.02 Αποκλίσεις γενικών βιομηχανικών εξόδων (ΓΒΕ)*

*95.03 Αποκλίσεις εξόδων διοικητικής λειτουργίας*

*95.04 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως*

*95.05 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας διαθέσεως*

*95.06*

*.....*

*95.99*

##### **95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ**

*95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών - υλικών (Υ)*

*95.00.00 Αποκλίσεις τιμής*

*95.00.00.00 Πρώτων υλών Υ1*

*95.00.00.01 Πρώτων υλών Υ2*

*.....*

*95.00.00.99 Πρώτων υλών Υ100*

<sup>22</sup> [https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log\\_o95.htm](https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o95.htm)

95.00.01 Αποκλίσεις αποδόσεως πρώτων υλών - υλικών (Υ)  
Εργοστασίου Α'

95.00.01.00 Πρώτων υλών Υ1

95.00.01.01 Πρώτων υλών Υ2

.....

95.00.01.99 Πρώτων υλών Υ100

95.00.02 Αποκλίσεις αποδόσεως πρώτων υλών - υλικών Εργοστασίου Β'  
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 95.00.01

95.00.03

.....

95.00.99

95.01 Αποκλίσεις άμεσης εργασίας (ΑΕ)

95.01.00 Αποκλίσεις τιμής ΑΕ Εργοστασίου Α'

95.01.00.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1

95.01.00.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2

.....

95.01.00.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ100

95.01.01 Αποκλίσεις τιμής ΑΕ Εργοστασίου Β'  
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.01.00

95.01.02 Αποκλίσεις τιμής ΑΕ Εργοστασίου Γ'  
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.01.00

.....

95.01.10 Αποκλίσεις αποδόσεως ΑΕ Εργοστασίου Α'

95.01.10.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως T1

95.01.10.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως T2

.....

95.01.10.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως T100

95.01.11 Αποκλίσεις αποδόσεως ΑΕ Εργοστασίου Β  
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.01.10

95.01.12 Αποκλίσεις αποδόσεως ΑΕ Εργοστασίου Γ'  
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.01.10

.....

95.01.99

95.02 Αποκλίσεις Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (ΓΒΕ)

95.02.00 Αποκλίσεις ΓΒΕ από το Βαθμό Απασχολήσεως (ΒΑ)  
Εργοστασίου Α'

95.02.00.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως T1

95.02.00.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως T2

.....

95.02.00.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως T100

95.02.01 Αποκλίσεις ΓΒΕ από το Βαθμό Απασχολήσεως (ΒΑ)  
Εργοστασίου Β'  
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.00

95.02.02 Αποκλίσεις ΓΒΕ από το Βαθμό Απασχολήσεως (ΒΑ)  
Εργοστασίου Γ'  
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.00

.....

95.02.10 Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας ΓΒΕ Εργοστασίου Α'

95.02.10.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως T1

95.02.10.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως T2

.....

95.02.10.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως T100

95.02.11 Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας ΓΒΕ Εργοστασίου Β'  
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.10

95.02.12 Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας ΓΒΕ Εργοστασίου Γ'  
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.10

.....

95.02.20 Αποκλίσεις προϋπολογισμού ΓΒΕ Εργοστασίου Α'

95.02.20.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως T1

95.02.20.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως T2

.....

95.02.20.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως T100



95.02.21 Αποκλίσεις προϋπολογισμού ΓΒΕ Εργοστασίου Β'  
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 95.02.20

.....

95.02.99

95.03 Αποκλίσεις εξόδων διοικητικής λειτουργίας

95.03.00 Αποκλίσεις εξόδων διοικητικής λειτουργίας από το βαθμό  
απασχολήσεως (ΒΑ)

95.03.00.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1

95.03.00.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2

.....

95.03.00.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ100

95.03.01 Αποκλίσεις προϋπολογισμού εξόδων διοικητικής λειτουργίας

95.03.01.00 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ1

95.03.01.01 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ2

.....

95.03.01.99 Τμήματος ή Διευθύνσεως Τ100

95.03.02

.....

95.03.99

95.04 *Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως*

95.04.00 *Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως από  
το Βαθμό Απασχολήσεως (BA)*

95.04.00.00 *Τμήματος ή Διευθύνσεως T1*

95.04.00.01 *Τμήματος ή Διευθύνσεως T2*

.....

95.04.00.99 *Τμήματος ή Διευθύνσεως T100*

95.04.01 *Αποκλίσεις προϋπολογισμού εξόδων λειτουργίας ερευνών  
και αναπτύξεως*

95.04.01.00 *Τμήματος ή Διευθύνσεως T1*

95.04.01.01 *Τμήματος ή Διευθύνσεως T2*

.....

95.04.01.99 *Τμήματος ή Διευθύνσεως T100*

95.04.02

.....

95.04.99

95.05 *Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας διαθέσεως*

95.05.00 *Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας διαθέσεως από το Βαθμό  
Απασχολήσεως (BA)*

95.05.00.00 *Τμήματος ή Διευθύνσεως T1*

95.05.00.01 *Τμήματος ή Διευθύνσεως T2*

.....

95.05.00.99 *Τμήματος ή Διευθύνσεως T100*

95.05.01 *Αποκλίσεις προϋπολογισμού εξόδων λειτουργίας διαθέσεως*

95.05.01.00 *Τμήματος ή Διευθύνσεως T1*

95.05.01.01 *Τμήματος ή Διευθύνσεως T2*

.....

95.05.01.99 *Τμήματος ή Διευθύνσεως T100*

95.05.02

.....

95.05.99

95.06

.....

95.99

*Λογαριασμός 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος»*

1. Στους υπολογαριασμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος, όταν η οικονομική μονάδα εφαρμόζει σύστημα πρότυπης κοστολόγησεως. Οι αποκλίσεις αυτές, προσδιορίζονται με βάση το πρότυπο κόστος και με την ακόλουθη ισότητα<sup>23</sup>:

**ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ - ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ = ± ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ**

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

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

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

- Τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες)

- Την άμεση εργασία

- Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

β. Οι αποκλίσεις για κάθε κατηγορία από τις παραπάνω αναλύονται παραπέρα ως εξής:

---

<sup>23</sup> [https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log\\_o95.htm](https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o95.htm)

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

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

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

ε. Η ανάπτυξη του λογαριασμού 95 γίνεται έτσι ώστε να βρίσκεται σε αρμονία με τη διάρθρωση των λογαριασμών των κέντρων κόστους (92) και του κόστους παραγωγής (93).

στ. Σχετικά με τις αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών ισχύουν τα ακόλουθα:

- Ο προσδιορισμός τους και οι σχετικές λογιστικές εγγραφές απεικονίσεώς τους γίνονται είτε κατά την αγορά, είτε κατά τη βιομηχανοποίησή τους.
- Στην πρώτη περίπτωση οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται στο πρότυπο κόστος, ενώ στη δεύτερη στο πραγματικό.

- Στην πρώτη περίπτωση, όταν δηλαδή οι αποκλίσεις τιμής των πρώτων υλών προσδιορίζονται τη στιγμή της αγοράς τους και τα αποθέματά τους τέλους χρήσεως αποτιμούνται στο πραγματικό κόστος, οι αποκλίσεις αυτές τιμών κατανέμονται μεταξύ των ποσοτήτων που βιομηχανοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως και εκείνων που παρέμειναν ως απόθεμα στο τέλος αυτής. Σε περίπτωση που η κατανομή των αποκλίσεων κατ' είδος και μονάδα αποθεμάτων είναι αδύνατη ή δεν κρίνεται σκόπιμη, οι αποκλίσεις που αντιστοιχούν στα πωλημένα αποθέματα καταλήγουν τελικά στο λογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως», ενώ οι αποκλίσεις που αντιστοιχούν στα αποθέματα απογραφής εμφανίζονται σε ειδικούς υπολογαριασμούς των αποθεμάτων αυτών (94) συγκεντρωτικά ή κατά κατηγορίες και κατά τη νέα χρήση ακολουθούν την τύχη των νέων αποκλίσεων.

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

### B. Τρόπος λειτουργίας

3. Ο λογαριασμός 95 χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών<sup>24</sup>:

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

β. 91.09 με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το πραγματικό κόστος, οπότε η καταχώρισή τους στους λογαριασμούς αποθεμάτων (χρέωση του 94 με πίστωση του 91.09) γίνεται με το πρότυπο κόστος. Μετά τον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους χρεώνεται ο λογαριασμός 91.09, με πίστωση του 90.02. Η διαφορά ανάμεσα στη χρέωση και την πίστωση του 91.09 μεταφέρεται στο λογαριασμό 95, εφόσον ακολουθείται η διαδικασία παρακολούθησης των αποθεμάτων που αγοράζονται στο πρότυπο κόστος.

---

<sup>24</sup> [https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log\\_o95.htm](https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o95.htm)

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

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

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

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

ζ. 98.99.02 με το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

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

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

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

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

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

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

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

ζ. 98.99.02 με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> [https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log\\_o95.htm](https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o95.htm)



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>Ο</sup> ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ**

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1<sup>Ο</sup> ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Μια ΑΕ παράγει ράφια, τα οποία και χρησιμοποιούνται σε έπιπλα. Το κάθε ράφι απαιτεί 3,6 κιλά πρώτης ύλης, με κόστος 2,00€το κιλό. Ατυχώς, δοθείσας της φύσης της μεταποιητικής διεργασίας, το ένα σε κάθε πέντε ράφια φέρει γρατσουνιές ή κάποιο ράγισμα ή ξεφλούδισμα σε κάποιο σημείο, ελαττώματα που δημιουργούνται κατά την παραγωγή των ραφιών αυτών και επομένως είναι άχρηστα. Κατά μέσο όρο 20 κιλά ράφια φτιάχνονται κατά την διάρκεια κάθε ώρας. Οι τεχνίτες οι οποίοι εργάζονται σε τέτοιες μονάδες παραγωγής αμείβονται με 15€ την ώρα.

Παρακάτω θα υπολογιστεί το πρακτικό πρότυπο για τα άμεσα υλικά και άμεσα εργατικά για κάθε καλό ράφι που παράγεται.

### **ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ**

Τα πρακτικά πρότυπα είναι υψηλής στάθμης αλλά επιτεύξιμα, αντιπροσωπεύοντας έτσι έναν ρεαλιστικό στόχο για το προσωπικό. Τέτοιου είδους πρότυπα ενσωματώνουν προβλέψεις για αναμενόμενους συνήθως νεκρούς χρόνους και άλλες καταστάσεις μείωσης της απόδοσης.

ΑΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ : 4,5 κιλά\* x 2€το κιλό = 9,00€

ΑΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ: 0,05 της ώρας\*\* x 15€= 0,75€

ΣΥΝΟΛΟ = 9,75€

\*άμεσα υλικά :  $(3,6 \times 5) / 4 = 4,5$

\*\* άμεσα εργατικά:  $1 / 20 = 0,05$

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2: ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΥΛΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΡΓΑΤΙΚΩΝ**

Η επιχείρηση Urstade A.E παράγει ένα προϊόν το οποίο έχει τα ακόλουθα πρότυπα κόστη:

Άμεσα υλικά : 40 μέτρα προς 2,70€= 108€

Άμεσα εργατικά : 8 ώρες προς 18,00€/ ώρα = 144€

Σύνολο 252€

Οι ακόλουθες πληροφορίες αφορούν τον μήνα Ιούλιο:

- Αγορασθέντα άμεσα υλικά: 42.500 μέτρα προς 2,78 €το μέτρο ή 118.150€
- Χρησιμοποιηθέντα άμεσα υλικά : 36.000 μέτρα
- Άμεσα εργατικά: 7.500 ώρες προς 18,30€ή 137.250€
- Ολοκληρωθείσα πραγματική παραγωγή: 1050 μονάδες.

Θα υπολογισθούν με βάση τα στοιχεία αυτά οι αποκλίσεις τιμής και ποσότητας άμεσων υλικών , καθώς επίσης και οι αποκλίσεις ωρομισθίου και αποδοτικότητας άμεσων εργατικών. Επίσης θα υποδειχθεί εάν αυτές είναι ευνοϊκές ή δυσμενείς.

### **ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΜΕΣΩΝ ΥΛΙΚΩΝ**

**ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΟΥ:**

Πραγματική ποσότητα x πραγματική τιμή = 38.000 x 2,78 = 105.640€

**ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΟΥ:**

Πρότυπη ποσότητα = 1050 X 40 = 42.000

Πρότυπη ποσότητα x πρότυπη τιμή = 1050 X 40 X 2,70 € = 113.400€

ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΤΙΜΗΣ ΥΛΙΚΟΥ = (Πραγματική ποσότητα x πραγματική τιμή) μείον (πραγματική ποσότητα x πρότυπη τιμή) = 38.000 x 2,78 μείον 38.000 x 2,70 = 3.040 € ευνοϊκή απόκλιση.

ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ ΥΛΙΚΟΥ= (Πρότυπη ποσότητα x πρότυπη τιμή) μείον (πραγματική ποσότητα x πρότυπη τιμή) = 42.000 X 2,70 μείον 38.000 x 2,78 = 113.400 – 105640 = 7760€ευνοϊκή.

### **ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΜΕΣΩΝ ΕΡΓΑΤΙΚΩΝ**

ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:

Πραγματικές ώρες x πραγματική ωρομίσθιο = 7.500 x 18,30€ = 137.250€

ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:

Πρότυπες ώρες = 1050 X 8 = 8.400

Πρότυπη ποσότητα x πρότυπη τιμή = 8.400 X 18,00 € = 151.200€

ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΑΜΟΙΒΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ = (Πραγματικές ώρες x πραγματικό ωρομίσθιο) μείον (πραγματικές ώρες x πρότυπο ωρομίσθιο) = 7.500 x 18,30 μείον 7.500 x 18,00 = 2.250,00 € ευνοϊκή απόκλιση.

ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ= (Πρότυπες ώρες x πρότυπο ωρομίσθιο) μείον (πραγματικές ώρες x πρότυπο ωρομίσθιο) = 8.400 X 8,00 μείον 7.500 x 8,00 = 7.200€ ευνοϊκή.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ

Διευθυντής τμήματος ξενοδοχείου με μεγάλη κερδοφορία και ασκώντας συστηματικό έλεγχο στα κόστη του, θέλησε να υπολογίσει τα πρότυπα κόστη για δείπνο που παραχωρήθηκε στο ξενοδοχείο αυτό και αφορούσε συγκέντρωση 2000 ατόμων.

Τα πρότυπα για το κυρίως πιάτο του μενού είχαν ως εξής:  
0,75 του μισόκιλου πρώτη υλη ανά πιάτο προς 5€το μισόκιλο.

Μία εξέταση των λογιστικών στοιχείων λίγες μέρες μετά την υλοποίηση του δείπνου αυτού έδειξε ότι 1680 μισόκιλα πρώτης ύλης αγοράστηκαν και καταναλώθηκαν κοστίζοντας στο ξενοδοχείο 7560€ Ζητείται :

A) να υπολογιστεί το κόστος της πρώτης ύλης που προϋπολογίστηκε για το δείπνο αυτό και η συνολική απόκλιση της πρώτης ύλης, δηλαδή την διαφορά μεταξύ προϋπολογισθέντος και πραγματοποιηθέντος κόστους.

B) Αξιολογείστε την εργασία του διευθυντή κατά την διαχείριση της αγοράς της πρώτης ύλης

Γ) Ας υποθεθεί ότι το ξενοδοχείο έλαβε έναν αριθμό παραπόνων λίγες μέρες μετά το πέρας του δείπνου. Εξηγείστε ένα πιθανό λόγο πίσω από την δυσαρέσκεια των συγκεντρωθέντων σε αυτήν την εκδήλωση ατόμων.

#### ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ -ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

A) ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ: 2000 πιάτα x 0,75 x 5,00€= 7.500€

ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΝΤΑ	7560€
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΔΥΣΜΕΝΗΣ	60€

B) Ο διευθυντής του ξενοδοχείου έκανε μια οριακά καλή δουλειά όσον αφορά στην διαχείριση της αγοράς αυτής. Αν η συνολική απόκλιση είναι μόνο 60€ δυσμενής, αυτή

συντίθεται από δύο ευμεγέθη αλληλοεξουδετερωμένα ποσά. Αυτό εξοικονόμησε στο ξενοδοχείο ένα σημαντικό ποσό χρημάτων κατά την απόκλιση της πρώτης ύλης αλλά η εξοικονόμηση αυτή ήταν μεγαλύτερη από την υπερβολική χρήση – κατανάλωση που έγινε στην πρώτη ύλη.

#### ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΟΥ:

Πραγματική ποσότητα x πραγματική τιμή =  $1680 \times 4,5 = 7560 \text{ €}$

#### ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΟΥ:

Πρότυπη ποσότητα x πρότυπη τιμή =  $1500 \times 5,00 = 7500 \text{ €}$

ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΤΙΜΗΣ ΥΛΙΚΟΥ = (Πραγματική ποσότητα x πραγματική τιμή) μείον (πραγματική ποσότητα x πρότυπη τιμή) =  $1680 \times 4,5 \text{ μείον } 1680 \times 5,00 = -840 \text{ €}$

ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ ΥΛΙΚΟΥ = (Πρότυπη ποσότητα x πρότυπη τιμή) μείον (πραγματική ποσότητα x πρότυπη τιμή) =  $1500 \times 5,00 \text{ μείον } 1680 \times 5,00 = -900 \text{ €}$

Γ) είναι ενδεχόμενο ο διευθυντής να αγόρασε ένα προϊόν οριακά καλής ποιότητας. Η απόκλιση τιμής και η απόκλιση ποσότητας μπορεί να υποδεικνύει ότι αυτός αγόρασε φθηνή πρώτη ύλη η οποία εν τέλει αποδείχτηκε να είναι χαμηλής ποιότητας έχοντας ως συνέπεια μεγαλύτερη ανάλωση ( χρήση μεγαλύτερης ποσότητας) από ότι κανονικά. Η ποσότητα της πρώτης ύλης συνολικά εξεταζόμενη μπορεί να είναι ο λόγος πίσω από τα παράπονα των ατόμων που συνεστίαστηκαν στο εστιατόριο του ξενοδοχείου.

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4 : ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΑΜΕΣΩΝ ΥΛΙΚΩΝ, ΑΜΕΣΩΝ ΕΡΓΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ Γ.Β.Ε**

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

Α΄Υλες                    μονάδες  $5 * 10€ = 50 €$

Άμεση Εργασία        ώρες  $2 * 12 € = 24 €$

ΓΒΕ                        ώρες  $2 * 20 € = 40 €$

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ                     $114 € / \text{μονάδα}$

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

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

Ετοιμα προϊόντα 30.000 μονάδες

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

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

Πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα 1.175.000€

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

### **ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΥΛΩΝ**

Πραγματική ανάλωση = 158.000

Πραγματική τιμή = 9

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

Πρότυπη τιμή = 10

Συνεπώς οι αποκλίσεις των υλών θα είναι:

Απόκλιση τιμής = πραγματική ανάλωση \* ( πρότυπη τιμή - πραγματική τιμη) = 158.000 \* ( 10 - 9 ) = 158.000

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

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

### **ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Πραγματικές ώρες = 59.000

Πραγματικό ωρομίσθιο = 13

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

Πρότυπο ωρομίσθιο = 12

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

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

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

### **ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΓΒΕ**

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

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

$$\begin{aligned} \text{Αποκλίσεις όγκου γβε} &= \text{σταθερός συντελεστής} * (\text{πρότυπες ώρες} - \text{προυπολογιστικές ώρες}) \\ &= 15 * (60.000 - 60.000) = 0 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας γβε} &= \text{μεταβλητός συντελεστής} * (\text{πρότυπες ώρες} - \\ &\text{πραγματικές ώρες}) = 5 * (60.000 - 59.000) = 5.000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Απόκλισεις προϋπολογισμού γβε} &= \text{σταθερός συντελεστής} * \text{πρόυπολογιστικές ώρες} + \\ &\text{μεταβλητός συντελεστής} * \text{πραγματικές ώρες} - \text{πραγματικά γβε} = 15 * 60.000 + 5 * 59.000 - \\ &1.150.000 = 20.000 \end{aligned}$$



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup> ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

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

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

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

Το κύριο χαρακτηριστικό της έννοιας του πρότυπου κόστους είναι η ένδειξη το "που πρέπει" να φθάσει το πραγματικό κόστος . Τα δεδομένα για την κατάρτιση Πρότυπου Κόστους πρέπει να είναι απολύτως προσδιορισμένα

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

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

Το πρότυπο κόστος προσφέρει πολύτιμη καθοδήγηση στη διοίκηση σε πολλές λειτουργίες της παραδείγματος χάριν, βοηθά στη διαμόρφωση των πολιτικών και στον καθορισμό των τιμών. Η χρήση του πρότυπου κόστους είναι το στοιχείο «κλειδί» σε μία προσέγγιση διαχείρισης κατ'εξάιρεση. Αν τα κόστη μένουν εντός των προτύπων, οι διαχειριστές μπορούν να επικεντρωθούν σε άλλα ζητήματα. Όταν τα κόστη πέφτουν σε μεγάλο βαθμό εκτός των προτύπων οι διαχειριστές προειδοποιούνται ότι μπορεί να υπάρχουν προβλήματα τα οποία απαιτούν προσοχή. Αυτή η προσέγγιση βοηθά τους διαχειριστές να επικεντρωθούν στα σημαντικά ζητήματα. Τα πρότυπα λειτουργούν ως σημεία αναφοράς σε σχέση με το

πραγματικό κόστος με το οποίο συγκρίνονται. Έτσι το πρότυπο κόστος διευκολύνει αποτελεσματικά τον έλεγχο του κόστους και παρέχει πληροφορίες που είναι απαραίτητες για τη μείωση αυτού.

Τα πρότυπα τα οποία θεωρούνται λογικά από τους εργαζόμενους μπορούν να οδηγήσουν στην οικονομία και την αποτελεσματικότητα. Παρέχουν σημεία αναφοράς τα οποία μπορεί να χρησιμοποιήσει ο καθένας ξεχωριστά για να κρίνει την αποδοτικότητά του.

Τα πρότυπα κόστη μπορούν να απλοποιήσουν πολύ την τήρηση λογιστικών βιβλίων. Αντί για καταγραφή του πραγματικού κόστους κάθε εργασίας τα πρότυπα κόστη των υλικών των εργατικών και των Γ.Β.Ε. μπορούν να επιμεριστούν στις εργασίες. Τα πρότυπα κόστη ταιριάζουν φυσικά σε ένα ολοκληρωμένο σύστημα λογιστικής ευθύνης. Τα πρότυπα κόστη καθορίζουν ποια κόστη πρέπει να υπάρχουν ποιος πρέπει να είναι υπεύθυνος για αυτά και ποιες πραγματικές δαπάνες είναι υπό έλεγχο.

Η μέτρηση και η ανάλυση των διακυμάνσεων βοηθά στον εντοπισμό λαθών και αναποτελεσματικότητας βοηθώντας με αυτόν τον τρόπο τη διοίκηση να ερευνήσει τους στόχους της. Διεγείρει/Δραστηριοποιεί την συνείδηση κόστους όλων των στελεχών διότι όπως προκύπτει από την ανάλυση απόκλισης υποδεικνύεται η ευθύνη για ευνοϊκή ή δυσμενή απόδοση.

Βέβαια υπάρχουν και αρνητικά στοιχεία όσον αφορά τον υπολογισμό του πρότυπου κόστους

Οι εκθέσεις απόκλισης του πρότυπου κόστους ετοιμάζονται συνήθως σε μηνιαία βάση και συχνά ανακοινώνονται μέρες ή ακόμη και εβδομάδες μετά το τέλος του μήνα. Ως συνέπεια οι πληροφορίες στις αναφορές μπορεί να είναι τόσο παλιές ώστε να καταλήγουν να είναι σχεδόν άχρηστες. Επομένως οι συχνές αναφορές που είναι περίπου σωστές είναι προτιμότερες από αναφορές οι οποίες δεν τελούνται συχνά είναι πολύ ακριβείς αλλά ξεπερασμένες μέχρι τη στιγμή που ανακοινώνονται. Κάποιες εταιρίες ανακοινώνουν αποκλίσεις και άλλα σημαντικά δεδομένα λειτουργίας ημερησίως ή και ακόμη πιο συχνά.

Η απλή τήρηση των προτύπων ενδέχεται να μην επαρκεί. Η συνεχής βελτίωση ίσως είναι απαραίτητη για την επιβίωση στο παρόν ανταγωνιστικό περιβάλλον. Για αυτόν τον λόγο κάποιες επιχειρήσεις επικεντρώνονται στις τάσεις των διακυμάνσεων της πρότυπης

κοστολόγησης στοχεύοντας σε συνεχείς βελτιώσεις αντί απλά να ανταποκρίνονται στα πρότυπα.

Η διαπίστωση των προτύπων απαιτεί υψηλό βαθμό τεχνικών ικανοτήτων και είναι ως εκ τούτου δαπανηρή. Επομένως μικρές επιχειρήσεις μπορεί να συναντήσουν δυσκολίες να καθιερώσουν την πρότυπη κοστολόγηση εξαιτίας των περιορισμένων τους οικονομικών πόρων. Αλλά δε θα πρέπει να παραβλεφθεί το γεγονός ότι αν καθιερωθεί αυτό το σύστημα κοστολόγησης τα κέρδη που επιτυγχάνονται θα υπερβαίνουν κατά πολύ το αρχικό υψηλό κόστος.

Τα στελέχη μπορούν να θεωρηθούν υπεύθυνα μόνο για αποκλίσεις οι οποίες προκύπτουν από ενέργειες οι οποίες ελέγχονται από τους ίδιους. Αυτό σημαίνει ότι για τον καθορισμό των αρμοδιοτήτων το ελεγχόμενο και το μη-ελεγχόμενο τμήμα των αποκλίσεων θα πρέπει να διαχωριστούν. Όμως ο διαχωρισμός των αποκλίσεων σε ελεγχόμενες και μη-ελεγχόμενες ίσως να αποδειχθεί δύσκολο έργο.

Η πρότυπη κοστολόγηση γίνεται αναποτελεσματική σε εκείνες τις βιομηχανίες οι οποίες υπόκεινται σε συχνές αλλαγές στις διαδικασίες και στην τεχνολογία στην ποιότητα των υλικών και στον χαρακτήρα της εργασίας. Σε αυτές τις βιομηχανίες αν τα οφέλη της πρότυπης κοστολόγησης έχουν εξασφαλιστεί τα πρότυπα πρέπει να αναθεωρούνται συχνά έτσι ώστε να καθίστανται συγκρίσιμα με τα πραγματικά αποτελέσματα.

Το πρότυπο κόστος είναι για την διοίκηση κάθε οικονομικής μονάδας ένα αποτελεσματικό μέσο "Ελέγχου" του κόστους των διαφόρων λειτουργιών της καθώς και των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους. Ο έλεγχος γίνεται με την σύγκριση του πραγματικού με το πρότυπο κόστος, τον προσδιορισμό των αποκλίσεων, την ανάλυσή τους και τη λήψη μέτρων για την εξουδετέρωση των αιτιών που προκαλούν τις αρνητικές αποκλίσεις .

Το πρότυπο κόστος είναι επομένως ένα όργανο της λειτουργίας του ελέγχου η οποία περιλαμβάνει την μέτρηση, εκτίμηση και σύγκριση και η οποία διαπιστώνει εάν η δράση της Επιχείρησης κατευθύνεται για την επίτευξη των σκοπών και των στόχων της . Το πρότυπο κόστος ως κόστος ρεαλιστικά πραγματοποιήσιμο και όχι ιδεατό αποτελεί το κυριότερο σταθερό στοιχείο για τον έλεγχο της κοστολογικής διαχείρισης. Η λειτουργία του "Ελέγχου" είναι αλληλένδετη με την λειτουργία του "Σχεδιασμού" όπως επίσης και με τις λειτουργίες της Οργάνωσης, της εναρμόνισης της διεύθυνσης με τους "αντικειμενικούς σκοπούς", την

υποκίνηση για αύξηση παραγωγικότητας και με τις άλλες λειτουργίες της Επιχείρησης, αλλά και την συμπίεση του πραγματικού κόστους .

Συνεπώς το πρότυπο κόστος εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν επαναλαμβανόμενες λειτουργίες για την παραγωγή προϊόντων ή την προσφορά υπηρεσιών και εντοπίζεται κατά κύριο λόγο στις λειτουργίες, τις οποίες χρησιμοποιεί στη συνέχεια κάποιο προϊόν.

Επίσης η σύγκριση του πραγματικού κόστους με το πρότυπο διευκολύνει τον έλεγχο και τη λήψη κατάλληλων αποφάσεων, εφόσον οι αποκλίσεις ερμηνευτούν ορθά. Η ερμηνεία των αποκλίσεων είναι έργο των εμπλεκόμενων Διευθυντών της επιχείρησης και όχι του Κοστολόγου.

Εν κατακλείδι να αναφέρουμε συνοπτικά πως Πρότυπο κόστος είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με βάση τους ακόλουθους υπολογισμούς και μετρήσεις:

- Ακριβείς μετρήσεις:
- των ποσοτήτων των υλικών που αναλώνονται άμεσα για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος,
- του χρόνου άμεσης εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος,
- των ποσοτήτων των λοιπών στοιχείων κόστους, όπως π.χ. ηλεκτρικού ρεύματος, ατμού, νερού, έμμεσων υλικών παραγωγής, συντηρήσεων και επισκευών, που απαιτούνται κατά μονάδα δραστηριότητας.
- Ακριβής υπολογισμός του ύψους των λοιπών εξόδων κατά μονάδα δραστηριότητας ή για μία ολόκληρη κοστολογική περίοδο.
- Ακριβείς υπολογισμοί:
- των τιμών μονάδας των άμεσων υλικών,
- των τιμών μονάδας της άμεσης εργασίας,

- των τιμών μονάδας των λοιπών συστατικών του στοιχείων.

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



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

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

## **ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ**

[www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro\\_kostos.pdf](http://www.specisoft.gr/home/news/docs/arthro_kostos.pdf)

[www.kostos-paragogis.gr/bimata-ilopoiisis/protipo-kostos.html](http://www.kostos-paragogis.gr/bimata-ilopoiisis/protipo-kostos.html)

[www.acffin.teiep.gr/eclass/modules/.../file.../ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ%20ΛΟΓ%20ΚΟΣΤ%20II.pdf](http://www.acffin.teiep.gr/eclass/modules/.../file.../ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ%20ΛΟΓ%20ΚΟΣΤ%20II.pdf)

[https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log\\_o95.htm](https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o95.htm)