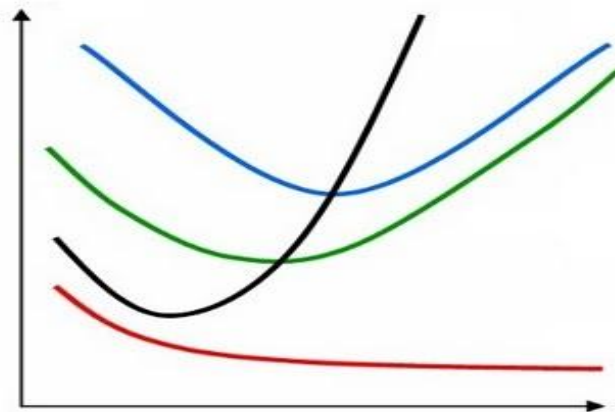


Α.Τ.Ε.Ι ΠΕΙΡΑΙΑ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ:

«ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ»

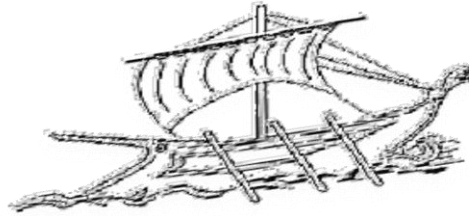


ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: κ. ΓΚΟΥΜΑΣ ΣΠΥΡΙΔΩΝ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ: ΚΕΛΕΚΙΑΝ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

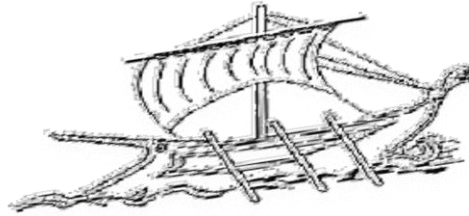
ΑΜ: 13197

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2014

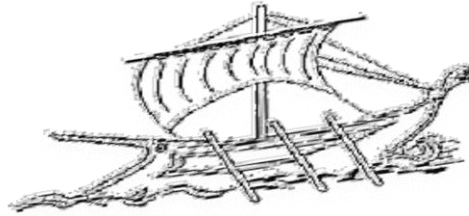


Περιεχόμενα

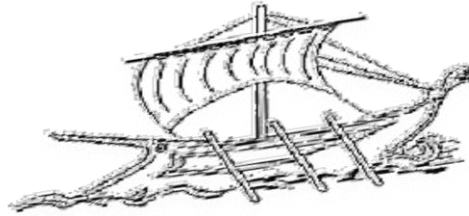
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	5
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	8
1. ΚΟΣΤΟΣ	8
1.1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	8
1.2. ΚΥΡΙΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	9
1.3. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	10
1.4. ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΤΑΤΑΞΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	12
2. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	12
2.1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	12
2.2. ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	13
2.3. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	14
2.4. ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	15
2.4.1. ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	15
2.4.2. ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	16
2.5. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	17
2.6. ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	18
2.7. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ.....	18
2.8. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΪΟΝ	18
2.9. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	19
2.10. ΣΤΟΧΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	20
3. ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	20
3.1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	20
3.2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	20
3.3. ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΤΗΤΑ.....	22
3.4. ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΤΗΤΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	22



3.5. ΠΑΡΑΜΕΤΡΟΙ ΑΥΞΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΤΗΤΑΣ	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	24
4. ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	24
4.1. ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	24
4.2. ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	25
4.3. ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	25
4.3.1. ΑΜΟΙΒΗ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ	26
4.3.2. ΑΜΟΙΒΗ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΩΝ ΤΕΜΑΧΙΩΝ.....	28
4.4. ΤΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	28
4.5. ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	29
4.6. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	30
4.7. ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	32
5. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	32
5.1 ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ	32
5.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	33
5.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	35
5.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	38
6. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	38
6.1. ΣΥΝΕΧΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗ	38
6.2. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	38
6.3. ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΑΝΑ ΤΜΗΜΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ.....	40
6.4. ΙΣΟΔΥΝΑΜΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ.....	43
6.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7.....	47
7. ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	47
7.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	47
7.2 ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	47

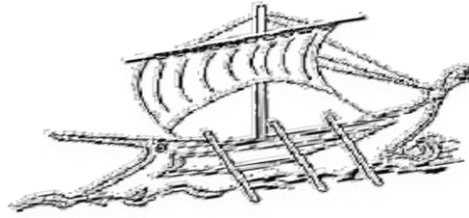


7.3 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	48
7.4. ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	51
7.5. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	52
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	54
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	55



ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στο πρώτο κεφάλαιο αναφέρεται ο ορισμός του κόστους, οι κατηγορίες του, οι διακρίσεις και τα κριτήρια κατάταξης του με παραδείγματα. Έπειτα στο δεύτερο κεφάλαιο δίνεται ο ορισμός της κοστολόγησης, τα είδη της, ο σκοπός της, η σημασία της, η διαδικασία της και τέλος αναφέρονται οι στόχοι της κοστολόγησης που είναι και το πιο σημαντικό μέρος. Συνεχίζοντας στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται το κόστος παραγωγής και τα στοιχεία του ενώ στο αμέσως επόμενο κεφάλαιο το κόστος εργασίας όπου αναλύεται η άμεση εργασία και το κόστος της. Επίσης εξηγούνται οι μέθοδοι υπολογισμού της και ο δείκτης ανακύκλωσης εργασίας. Παρακάτω στο κεφάλαιο 5 αναλύεται διεξοδικά η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής, τα χαρακτηριστικά της και η λογιστική αντιμετώπισή της με παράδειγμα. Ένα από τα σημαντικότερα κεφάλαια είναι αυτό της συνεχούς παραγωγής όπου βλέπουμε τις ισοδύναμες μονάδες παραγωγής και το κόστος αδράνειας. Στο τελευταίο κεφάλαιο έχουμε την πρότυπη κοστολόγηση και μαθαίνουμε τη σημασία και την χρησιμότητα του προτύπου κόστους το οποίο όταν συγκριθεί με το πραγματικό μας δίνει τις αποκλίσεις οι οποίες με τη σειρά τους μας βοηθούν να πάρουμε αποφάσεις.



ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Λογιστική είναι η επιστήμη, η οποία:

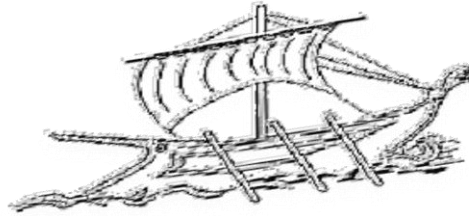
- + Συγκεντρώνει όλες τις χρήσιμες ποσοτικές πληροφορίες, όπως τα στοιχεία των αγορών, πωλήσεων κλπ.
- + Καταγράφει, κατατάσσει και αναλύει τα επιχειρηματικά γεγονότα.
- + Βοηθάει στον προσδιορισμό του κόστους και στην άσκηση ορθής τιμολογιακής πολιτικής.
- + Ετοιμάζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως τον ισολογισμό και τον λογαριασμό “Αποτελέσματα Χρήσεως”, την Ταμειακή Κατάσταση Ροών, την Κατάσταση πηγών και διάθεσης κεφαλαίων κλπ.
- + Βοηθάει το Management στη λήψη αποφάσεων.

Η Αναλυτική Λογιστική, είναι ένα όργανο (εργαλείο) της Διοίκησης.

Είναι η διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών μιας επιχείρησης καθώς και της αποδοτικότητας και της καλής λειτουργίας της.

Η αναλυτική λογιστική ή λογιστική του κόστους, κατά το παρελθόν ονομαζόταν βιομηχανική λογιστική. Σήμερα όμως δεν υπολογίζουμε το κόστος μόνο στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, αλλά και στις εμπορικές, στις υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών, στους Δημόσιους Οργανισμούς κ.α. Η αποκέντρωση του κόστους είναι άχρηστη αν δεν γνωρίζουμε το κόστος του κάθε τμήματος ή κάθε προϊόντος.

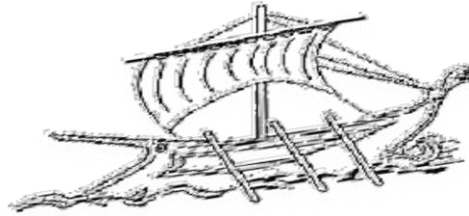
Έτσι, επειδή το κόστος αποτελεί τον κυριότερο παράγοντα ανάλυσης και ερμηνείας για τη λήψη αποφάσεων, γίνεται εύκολα κατανοητό ότι η αναλυτική λογιστική αποτελεί τη βάση που στηρίζεται η διοικητική λογιστική.



Αντικείμενο της Αναλυτικής Λογιστικής της εκμετάλλευσης ή της λογιστικής του κόστους είναι ο προσδιορισμός του πραγματικού κόστους για κάθε λειτουργία και προϊόν καθώς και των αναλυτικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης. Επιπλέον η λογιστική του κόστους παίζει σημαντικό ρόλο στη κατάρτιση του ισολογισμού αλλά και στην τήρηση της διαρκούς απογραφής καθώς αντλούνται στοιχεία από την εφαρμογή της.

Από την άλλη πλευρά, όπως ξέρουμε, ο προσδιορισμός του κόστους και κυρίως ο τρόπος με τον οποίο αυτό γίνεται επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων. Πάνω σε αυτό βασίζονται πολλοί επιχειρηματίες και με κάποιες διαφοροποιήσεις που οι ίδιοι πραγματοποιούν στα αποθέματα <δημιουργούν> κέρδη αν θέλουν να προσελκύσουν επενδυτές τροποποιώντας τους δείκτες τους και ζημιές αν θέλουν να έχουν φοροαπαλλαγές. Άρα καταλαβαίνουμε πόσο σημαντικό ρόλο διαδραματίζει η λογιστική κόστους στις επιχειρήσεις.

Τέλος πρέπει να τονιστεί ότι υπάρχουν πολλές επιχειρήσεις η οποίες θα έπρεπε να είχαν σταματήσει την λειτουργία τους πολύ καιρό πριν και αυτό διότι δεν έκαναν σωστά τη δουλειά τους οι κοστολόγοι (σκόπιμα ή μη) και δεν υπολόγιζαν σωστά ούτε το νεκρό σημείο βάσει του οποίου καταλαβαίνουμε πότε η επιχείρησή μας καλύπτει να σταθερά και μεταβλητά της έξοδα με αποτέλεσμα η επιχείρηση να λειτουργεί παράγοντας μόνο ζημιές.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.ΚΟΣΤΟΣ

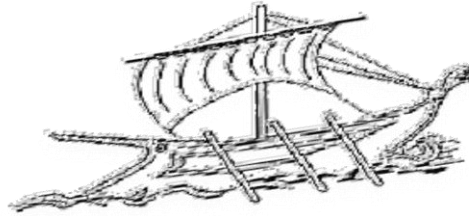
1.1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κόστος, κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), είναι η διάθεση ή η επένδυση αγοραστικής δύναμης 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. Επίσης σύμφωνα με έναν άλλο ορισμό του Μ. Τσιμάρα, ως κόστος νοείται το σύνολο των κάθε φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών, οι οποίες απαιτούνται κάτω από δοσμένες τεχνικοοικονομικές συνθήκες για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία και να προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες, ως και θέση στο χώρο και στο χρόνο. Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του κόστους είναι τα εξής:

- A) Το κόστος αποτελεί επένδυση αγοραστικής δύναμης σε αγαθά και υπηρεσίες
- B) Το κόστος αποτελεί στοιχείο του Ενεργητικού
- Γ) Το κόστος αλλάζει μορφή μέσα στην επιχείρηση
- Δ) Το κόστος εξαφανίζεται όταν το αγαθό ή η υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πουληθεί, απωλεσθεί ή διατεθεί σε τρίτους

Κόστος = Χρησιμοποιούμενη Ποσότητα Χ Τιμή Μονάδας¹

¹ (Γεώργιος Βενιέρης «Λογιστική κόστους», Σελίδα 19-21)



Παράδειγμα κόστους :

Σε μια επιχείρηση ο παράγοντας εργασία κοστίζει €8 ανα ώρα, ο παράγοντας πρώτη ύλη Α €7 ανα κιλό και ο παράγοντας μηχάνημα Α €30 ανα ώρα.

Για ένα συγκεκριμένο προϊόν χρειάζονται 7 εργατοώρες, 3 κιλά πρώτης ύλης και 7 μηχανοώρες.

Ποιο είναι το αρχικό κόστος του παραπάνω προϊόντος ;

Απάντηση

$$A) 7 \text{ εργατοώρες} * 8 \text{ ευρώ ανα ώρα} = 56€$$

$$B) 3 \text{ κιλά } \acute{\alpha} \text{ ύλης} * 7 \text{ ευρώ ανα ώρα} = 21€$$

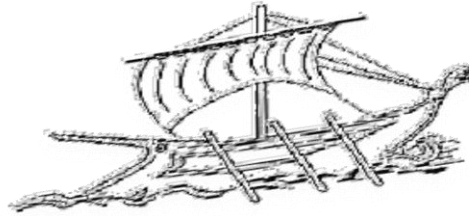
$$Γ) 7 \text{ μηχανοώρες} * 30 \text{ ευρώ ανα ώρα} = 210€$$

$$\text{Αρχικό κόστος} = A+B+Γ = 287€$$

1.2. ΚΥΡΙΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Τα κύρια χαρακτηριστικά του κόστους είναι τα εξής :

1. Η χρησιμοποίηση των οικονομικών μέσων γίνεται είτε για να αποκτηθούν υλικά ή άυλα αγαθά είτε για να αποκτηθούν υπηρεσίες.
2. Το κόστος δημιουργείται για να πραγματοποιηθούν στη συνέχεια έσοδα, μέσω της εκπνοής του ή της χρησιμοποίησής του.
3. Τα υλικά ή άυλα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτώνται με τη χρησιμοποίηση των οικονομικών μέσων, μέχρι να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση εσόδων, αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.
4. Οι εκάστοτε οικονομικές συνθήκες που επικρατούν επηρεάζουν τη διαμόρφωση του κόστους.



5. Το κόστος αναφέρεται σε συγκεκριμένο αντικείμενο ή σύνολο αντικειμένων σε ορισμένο χρόνο, θέση και φάση.
6. Το κόστος περιλαμβάνει ομαλές (τακτικές) δαπάνες.

1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος διακρίνεται με βάση τα ακόλουθα κριτήρια :

A) Κατ' είδος δηλαδή με κριτήριο τη φύση των στοιχείων που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία.

B) Κατά προορισμό δηλαδή ανάλογα με τις περιοχές δραστηριότητας στις οποίες διαπιστώθηκε ή για χάρη των οποίων έγινε η ανάλωση των στοιχείων κόστους.

Γ) Ανάλογα με το χρόνο προσδιορισμού του διακρίνεται σε :

-κόστος πραγματικό ή ιστορικό, το οποίο προσδιορίζεται μετά την πραγματοποίησή του

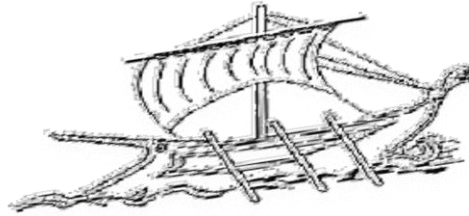
- κόστος προϋπολογιστικό που προσδιορίζεται πριν την πραγματοποίησή του και το οποίο με τη σειρά του μπορεί να διακριθεί σε πρότυπο κόστος και κόστος κατά προεκτίμηση.

Δ) Ανάλογα με το βαθμό απασχολήσεως της επιχείρησης διακρίνεται σε :

- πραγματικό

- κανονικό

- άριστο

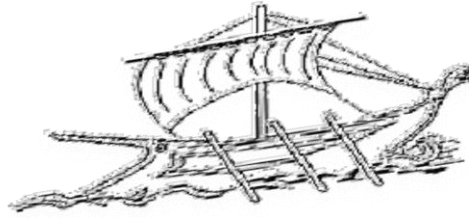


- διαφορεικό

1.4. ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΤΑΤΑΞΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ

Τα κριτήρια κατάταξης του κόστους είναι τα εξής :

1. Το κριτήριο του είδους
2. Το κριτήριο του προορισμού
3. Το κριτήριο του τρόπου ενσωματώσεως στο κόστος των κατ' είδος στοιχείων
4. Το κριτήριο του χρόνου προσδιορισμού του κόστους
5. Το κριτήριο της ενσωμάτωσης ή μη μιας δαπάνης στο λειτουργικό κόστος
6. Το κριτήριο της συμπεριφοράς των στοιχείων του κόστους όταν μεταβάλλεται το επίπεδο απασχόλησης ή δραστηριότητας

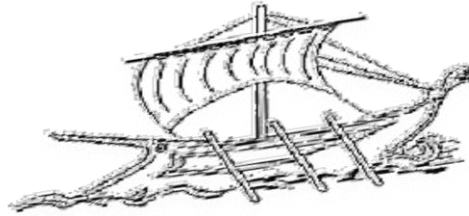


ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

2.1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Κατά τον Γ. Βενιέρη κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος, το κόστος παροχής μιας υπηρεσίας ή το κόστος ανάπτυξης μιας δραστηριότητας. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., κοστολόγηση είναι η διαδικασία με την οποία γίνεται ο προσδιορισμός ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας. Η κοστολόγηση στην ουσία συνιστά ένα σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών ή αλλιώς κοστολογικό σύστημα σε σχέση με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων της επιχείρησης ή οποιουδήποτε άλλου φορέα κόστους. Αυτό συνεπάγεται ότι όσο πιο αναλυτικό και λεπτομερειακό είναι το σύστημα τόσο καλύτερη θα είναι και η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασής του. Παρόλα αυτά το κοστολογικό σύστημα διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση είτε αυτή είναι του ίδιου κλάδου είτε ακόμα περισσότερο αν είναι διαφορετικού κλάδου και αυτό γιατί στην πρώτη περίπτωση μπορεί να διαφέρει ο τρόπος παραγωγής τους λόγω της διαφορετικής τεχνολογίας ή της διαφορετικής παραγωγικής διαδικασίας ή διαφέρουν στη ποικιλία τους και στη δεύτερη περίπτωση επειδή τα προϊόντα είναι διαφορετικού κλάδου. Αυτό σημαίνει ότι το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να ανταποκρίνεται στις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας



της κάθε επιχείρησης ώστε να ικανοποιεί τις ανάγκες πληροφόρησης των στελεχών της.²

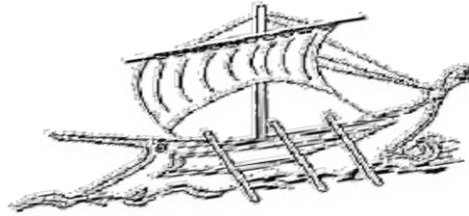
2.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Σκοπός της κοστολόγησης είναι να δίνει τις απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με τον παράγοντα κόστος στους αρμόδιους διευθυντές που διοικούν την επιχείρηση. Οι παράγοντες που επηρεάζουν το πόσο αποτελεσματικός και αποδοτικός είναι ο τρόπος με τον οποίο διοικείται μια επιχείρηση είναι οι εξής :

1. Η αγορά, δηλαδή οι απαιτήσεις και προτιμήσεις των καταναλωτών για το προϊόν που παράγει η επιχείρηση και η δυνατότητα απορρόφησης του από την αγορά.
2. Η ανταγωνιστικότητα, δηλαδή η τιμή και η ποιότητα που προσφέρει η επιχείρηση στα προϊόντα της σε σχέση με των ανταγωνιστών της.
3. Το οικονομικό περιβάλλον, δηλαδή οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η φορολογία κ.λ.π.
4. Οι συνθήκες παραγωγής, δηλαδή η ύπαρξη εξειδικευμένου προσωπικού, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας και η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, η ευκολία ή όχι προμηθειών.
5. Το κόστος.

Η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ικανοποίηση αναγκών πληροφόρησης που προσφέρει σε ένα διευθυντή και κατά πόσο ο

² (Γεώργιος Βενιέρης «Λογιστική κόστους», Σελίδα 58)



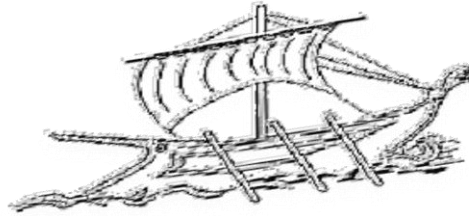
διευθυντής το λαμβάνει υπόψη του διότι όσο αναλυτικό και λεπτομερειακό μπορεί να είναι το σύστημα κοστολόγησης θα πρέπει να αξιοποιείται και ανάλογα από τη διοίκηση. Διότι η κοστολόγηση δε βοηθάει μόνο στην εύρεση του κόστους ενός προϊόντος αλλά και στο πόσο θα έπρεπε να κοστίζει το προϊόν αυτό υποδεικνύοντας τυχόν απώλειες του με σκοπό τη λήψη άμεσων μέτρων για μια πιο αποδοτική παραγωγική λειτουργία. Ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας και τον προγραμματισμό της οικονομικής μονάδας.³

2.3. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης είναι απαραίτητο για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της πορείας μιας επιχείρησης αφού ο έλεγχος αποβλέπει στο να εξακριβωθεί στο κατά πόσο η παραγωγή πραγματοποιείται στο ελάχιστο δυνατό κόστος σε σχέση με την προγραμματισμένη ποσότητα του παραγόμενου προϊόντος. Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληροί για να θεωρείται αποτελεσματικό είναι οι παρακάτω :

1. Η δομή του κοστολογικού συστήματος θα πρέπει να ταιριάζει με την οργάνωση της επιχείρησης. Επειδή οι αλλαγές στο σύστημα κοστολόγησης ή στην οργάνωση της επιχείρησης είναι αναπόφευκτες με την πάροδο του χρόνου, η επιχείρηση θα πρέπει να προσαρμόζει αυτές τις αλλαγές στο σύστημα κοστολόγησης και στην οργάνωση της

³ (Γεώργιος Βενιέρης «Λογιστική κόστους», Σελίδα 59)



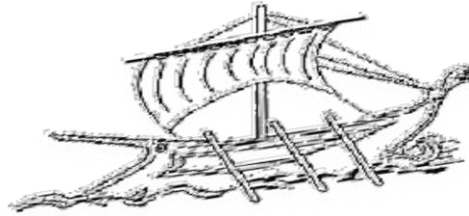
επιχείρησης και όχι να τις αγνοεί.

2. Τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης θα πρέπει να μελετηθούν με μεγάλη λεπτομέρεια ώστε να καθοριστεί το σύστημα κοστολόγησης που θα εφαρμόσει η επιχείρηση.
3. Η συνεργασία μεταξύ των ατόμων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης και εκείνων που δίνουν τα πρωτογενή στοιχεία για να λειτουργήσει το σύστημα θα πρέπει να είναι όσο το δυνατόν πιο άριστη.
4. Ο βαθμός της ανάλυσης μέχρι τον οποίο θα φτάσει η κοστολόγηση πρέπει να είναι προκαθορισμένος. Θα πρέπει δηλαδή το σύστημα κοστολόγησης να καλύπτει τις ουσιαστικές ανάγκες πληροφόρησης οι οποίες θα καθορίζονται από τα αρμόδια στελέχη ώστε να μην περιέχει περιττές λεπτομέρειες και καθιστά το σύστημα δυσανάλογα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφέλεια αυτών που παρέχει.
5. Οι άνθρωποι που δίνουν τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία πρέπει να καταβάλουν τη μικρότερη δυνατή προσπάθεια και να έχουν όσο το δυνατόν λιγότερη γραφική εργασία. Η ακρίβεια αυτών των στοιχείων θα πρέπει να επιβεβαιώνεται από τους επικεφαλής των τμημάτων των οποίων προέρχονται.

2.4. ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Τα είδη της κοστολόγησης είναι η εσωλογιστική και η εξωλογιστική κοστολόγηση.

2.4.1. ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ



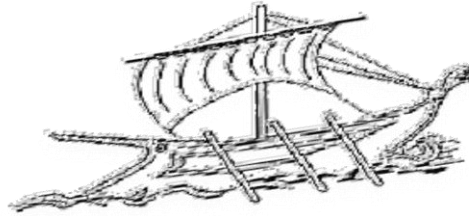
Εσωλογιστική κοστολόγηση, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., τηρείται όταν το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές από τους λογαριασμούς του Σχεδίου Λογαριασμών από τους οποίους προκύπτει και το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν ή υπηρεσία ή κατά ομάδα προϊόντων. Η εσωλογιστική κοστολόγηση με την πλήρη μορφή της οδηγεί στο σχηματισμό όχι μόνο του κόστους της παραγωγικής διαδικασίας και των υποδιαιρέσεών της αλλά και των βασικών λειτουργιών της μονάδας ώστε να προκύπτει το μικτό αποτέλεσμα. Στηρίζεται στη λογιστικοποίηση των κοστολογικών στοιχείων για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους και του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων. Εσωλογιστική κοστολόγηση είναι η παρακολούθηση της εσωτερικής διακινήσεως των πρώτων κ.λ.π. υλών, η κατανομή τους κατά ποσότητα και αξία σε κάθε είδος των παραγόμενων ετοιμών προϊόντων καθώς και η γενικότερη διαμόρφωση του κόστους προϊόντων με τις κατάλληλες λογιστικές διαδικασίες και εγγραφές.⁴

2.4.2. ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Εξωλογιστική κοστολόγηση, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., τηρείται όταν το λειτουργικό κόστος δε σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξωλογιστική στις εξής περιπτώσεις :

- Όταν τα στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δε γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία, ούτε το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς.

⁴ (Ι. Κεχράς, Ι.Μαυροκορδάτος, «ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΙΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ & ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ» Σελίδα 589).



- Όταν τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους, ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και το κόστος των φορέων παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποσοτικοί και κατ' αξία μερισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και δε στηρίζονται σε παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα.

- Όταν τα στοιχεία του κόστους δεν παρακολουθούνται στο σύνολό τους λογιστικά.

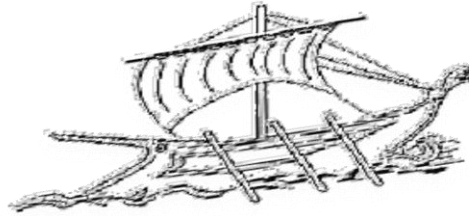
2.5. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η διαδικασία της κοστολόγησης έχει ως εξής :

1. Συγκέντρωση των κοστολογήσιμων μεγεθών, δηλαδή των αναλωμένων υλικών και των εξόδων.
2. Προσδιορισμός του λειτουργικού κόστους των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης και ανάλυση αυτού κατά κέντρα – θέσεις κόστους.

Οι βασικές λειτουργίες της επιχείρησης είναι :

- Η λειτουργία της παραγωγής
 - Η διοικητική λειτουργία
 - Η λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης
 - Η λειτουργία διάθεσης και
 - Η χρηματοοικονομική λειτουργία
3. Εξεύρεση του κόστους των παραγόμενων προϊόντων.
 4. Επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσεως με το κόστος των λειτουργιών : Διοίκησης, Διάθεσης και Χρηματοοικονομικής.



2.6 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ


Το σύστημα κοστολόγησης που εφαρμόζει κάθε επιχείρηση εξαρτάται άμεσα από το είδος της παραγωγικής διαδικασίας το οποίο ακολουθεί η επιχείρηση. Υπάρχουν δυο συστήματα κοστολόγησης με βάση τις διάφορες μορφές της παραγωγικής διαδικασίας τα οποία είναι γνωστά ως Κοστολόγηση κατά Διαδικασία ή κατά Φάση και Κοστολόγηση κατά Παραγγελία ή κατά Προϊόν ή Εξατομίκευση.

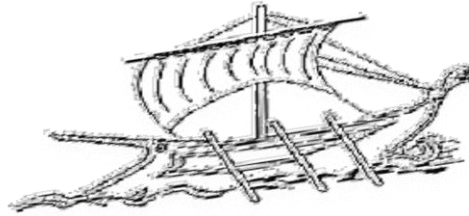
2.7. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ

Κοστολόγηση κατα φάση είναι το σύστημα όπου ο προσδιορισμός του κόστους του παραγόμενου προϊόντος διέρχεται από διάφορες φάσεις μέχρι να ολοκληρωθεί η παραγωγή του και ομοιομορφία στις μονάδες παραγωγής του.

2.8. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΪΟΝ

Το σύστημα κοστολόγησης κατά λειτουργία και προϊόν είναι το σύστημα όπου τα προϊόντα παράγονται κατά παρτίδα και ακολουθούν την ίδια διαδικασία παραγωγής, έχουν το ίδιο κόστος μετατροπής αλλά διαφέρουν στα υλικά που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των προϊόντων.⁵

 ⁵ (Γεώργιος Βενιέρης, Σάνδρα Κοέν, Μαρία Κωλέτση «Λογιστική κόστους Αρχές και Εφαρμογές», Σελίδα 60)



2.9. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

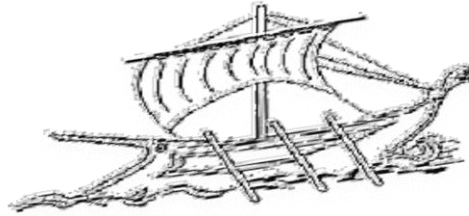
Το σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιείται για να προσδιορίσουμε το κόστος ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός έργου ή μιας δραστηριότητας με διαφορετικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα και τεχνικές προδιαγραφές.

2.10 ΣΤΟΧΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ο σκοπός της κοστολόγησης είναι η χρησιμοποίηση των στοιχείων της επιχείρησης από όλους τους υπεύθυνους με κύριους στόχους τα εξής :

- Την αύξηση της παραγωγικότητας
- Τον καλύτερο σχεδιασμό, προγραμματισμό και γενικότερα την οργάνωση της επιχείρησης
- Τον καλύτερο απολογιστικό έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης⁶

⁶ (Ιωάννης Δ. Κεχράς , Ιωάννης Κ. Μαυροκορδάτος, «ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ» ,Σελίδα 51).



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3. ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

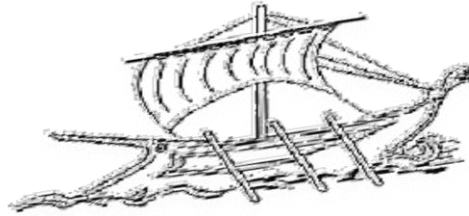
3.1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Κόστος παραγωγής είναι το κόστος που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος ή για την παραγωγή του σε μια ή περισσότερες φάσεις ή στάδια παραγωγής. Περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που γίνονται προκειμένου το προϊόν που παράγεται να πάρει τη μορφή και τη θέση που χρειάζεται στην αγορά ώστε να μπορέσει να πουληθεί. Τέτοιες δαπάνες είναι τα υλικά που αναλώνονται στην παραγωγή, τα εργατικά, οι μισθοί του προσωπικού, οι συντηρήσεις των εγκαταστάσεων κ.τ.λ. Από την άλλη το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με έξοδα διοικητικής λειτουργίας, με έξοδα λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης, με χρηματοοικονομικά έξοδα, με έξοδα αποθηκών ετοιμών προϊόντων και τέλος με έξοδα διάθεσης.

3.2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Τα στοιχεία του κόστους παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος είναι :

- 1) Οι πρώτες ύλες ή άμεσα υλικά δηλαδή είναι όλα τα υλικά που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν και αποτελούν σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή του. Για πολλά προϊόντα τα άμεσα υλικά αποτελούν το μεγαλύτερο στοιχείο κόστους, από πλευράς συμμετοχής, σε ένα παραγόμενο προϊόν. Αποτελούν τμήμα του άμεσου κόστους διότι επιβαρύνουν απευθείας το παραγόμενο προϊόν. Τα υλικά τα οποία

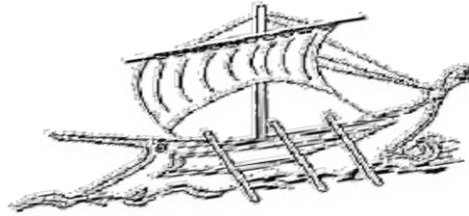


ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν και έχουν μικρή αξία ή δεν είναι διακριτά σε σχέση με τα κύρια υλικά ονομάζονται βοηθητικά ή έμμεσα υλικά.

- 2) Η άμεση εργασία δηλαδή είναι εκείνη η εργασία που προσφέρουν όσοι ασχολούνται άμεσα με την εργασία των πρώτων υλών και η οποία ενσωματώνεται στο παραγόμενο προϊόν και αποτελεί σημαντικό μέρος του κόστους της συνολικής εργασίας που θα απαιτηθεί για την παραγωγή του. Αποτελεί τμήμα του άμεσου κόστους διότι επιβαρύνει απευθείας το παραγόμενο προϊόν ενώ η εργασία που δεν είναι διακριτή στο προϊόν ονομάζεται έμμεση εργασία.⁷
- 3) Το ειδικό βιομηχανικό κόστος που περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που γίνονται για ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους, εκτός από την ανάλωση των πρώτων υλών και την αμοιβή της άμεσης εργασίας και για αυτό πρέπει να τον επιβαρύνουν άμεσα και να συμπεριληφθούν στο άμεσο κόστος του.
- 4) Το γενικό βιομηχανικό κόστος στο οποίο περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες που δε γίνονται για ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους αλλά για το σύνολο των φορέων αυτών. Το γενικό βιομηχανικό κόστος είναι έμμεσο κόστος που δημιουργείται στα πλαίσια παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης και πρέπει να βαρύνει όλα τα παραγόμενα προϊόντα. Περιλαμβάνει τις δαπάνες που γίνονται πριν ακόμη εξαχθούν οι πρώτες ύλες από την αποθήκη πρώτων υλών για να αναλωθούν ή και μετά από την εισαγωγή των ετοιμών στην αποθήκη ετοιμών προϊόντων.⁸

⁷ (Γιάννης Κ. Πάγγειος «Θεωρία Κόστους» Τεύχος 1 , Σελίδα 41)

⁸ (Γεώργιος Βενιέρης «Λογιστική κόστους», Σελίδα 25-26)

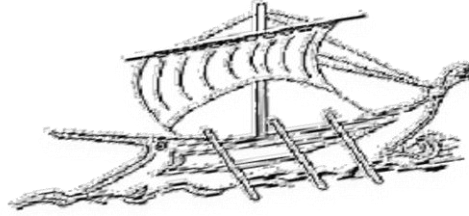


3.3. ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΤΗΤΑ

Παραγωγικότητα είναι η σχέση μεταξύ της ποσότητας ή της αξίας παραχθέντων προϊόντων και της ποσότητας ή της αξίας των συντελεστών παραγωγής ή άλλων εισροών που χρησιμοποιήθηκαν σε μια δεδομένη χρονική περίοδο. Δηλαδή ο όρος παραγωγικότητα εκφράζει τον λόγο των προϊόντων ή υπηρεσιών που παράγονται σε ένα σύστημα, σε μια επιχείρηση, σε ένα οικονομικό κλάδο ή σε μια οικονομία προς τους πόρους δηλαδή τους παραγωγικούς συντελεστές που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή του αποτελέσματος όπως η εργασία, ο εξοπλισμός, τα υλικά κ.ά. Η παραγωγικότητα εκφράζει το πόσο αποδοτικά και αποτελεσματικά χρησιμοποιούνται οι πόροι για την παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών.

3.4. ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΤΗΤΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η παραγωγικότητα εργασίας είναι ο πιο πλατιά διαδεδομένος δείκτης παραγωγικότητας και εκφράζει το αποτέλεσμα ενός συστήματος σε σχέση με το ανθρώπινο δυναμικό (αριθμός ατόμων, ή ώρες εργασίας) που παράγει το αποτέλεσμα. Η παραγωγικότητα εργασίας δεν εκφράζει την προσπάθεια του ανθρώπινου δυναμικού, ούτε μπορεί το επίπεδο της παραγωγικότητας εργασίας να θεωρηθεί ψηλό ή χαμηλό εξ υπαιτιότητας και μόνο των εργαζομένων. Η παραγωγικότητα εργασίας αντικατοπτρίζει τη συνολική επίδραση πολλών παραγόντων στο αποτέλεσμα όπως του φυσικού κεφαλαίου, της τεχνολογίας, του ανθρώπινου κεφαλαίου, της οργάνωσης της εργασίας, των οικονομικών κλίμακας κ.λ.π.

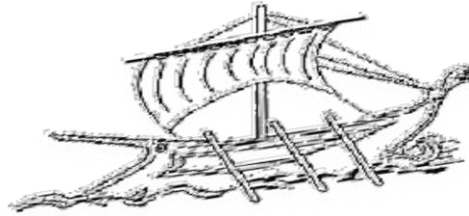


3.5. ΠΑΡΑΜΕΤΡΟΙ ΑΥΞΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΤΗΤΑΣ

Οι παράμετροι αύξησης της παραγωγικότητας είναι οι εξής :

- ✚ Το εργασιακό περιβάλλον
- ✚ Οι συμμετοχικές διαδικασίες
- ✚ Η τριμερής συνεργασία
- ✚ Η ενδοεπιχειρησιακή εκπαίδευση
- ✚ Η ορθολογική συνδικαλιστική πρακτική
- ✚ Η βούληση και όχι ο νομικός εξαναγκασμός⁹

✚ ⁹ (Θωμά Ζυγούρη «Παραγωγικότητα: Μελέτη, οργάνωση και αμοιβή εργασίας»)



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

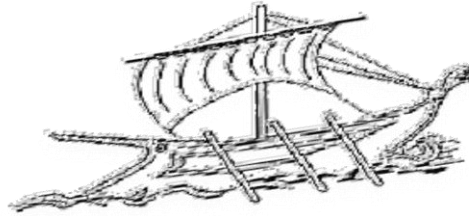
4. ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

4.1. ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Εργασία είναι η φυσική ή πνευματική προσπάθεια που καταβάλλεται για να παραχθεί ένα προϊόν ή να παραχθεί μια υπηρεσία. Το κόστος εργασίας είναι η αμοιβή που καταβάλλεται για να χρησιμοποιηθούν ανθρώπινοι πόροι. Το κόστος της εργασίας που προσφέρεται στα πλαίσια της παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης αποτελεί μέρος του κόστους παραγωγής. Η εργασία χωρίζεται σε δυο είδη άμεση και έμμεση.

- Άμεση εργασία είναι η εργασία που μπορεί να αντιστοιχηθεί ή να διακριθεί πάνω στη μονάδα του έτοιμου προϊόντος είτε αυτό παράγεται χειρωνακτικά είτε με τη βοήθεια μηχανημάτων.
- Έμμεση εργασία είναι η εργασία που αν και είναι απαραίτητη για την παραγωγή ενός προϊόντος εντούτοις δε διακρίνεται πάνω σε αυτό. Η αδυναμία της διάκρισης μπορεί να είναι πραγματική (π.χ. ο μισθός ενός εργοδηγού τμήματος από το οποίο παράγονται πολλά διαφορετικά προϊόντα ή πλασματική με την έννοια ότι η επιπλέον πληροφόρηση που θα υπάρξει δεν αξίζει το κόστος συλλογής της.¹⁰

¹⁰ (Γεώργιος Βενιέρης «Λογιστική κόστους», Σελίδα 119)



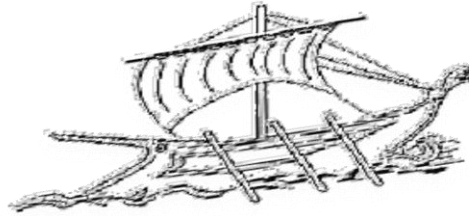
4.2. ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Το κόστος της άμεσης εργασίας επιβαρύνει το κόστος των παραγομένων προϊόντων. Επειδή όμως τα παραγόμενα προϊόντα μπορεί να ποικίλουν και να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς την ποσότητα ή την ποιότητα της άμεσης εργασίας η οποία απαιτείται για την παραγωγή τους, είναι απαραίτητο να υπάρχει ανάλυση του πώς και στην παραγωγή ποιων προϊόντων έχει αναλωθεί ο χρόνος του εργατικού προσωπικού. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι για να παρακολουθηθεί το εργατικό δυναμικό της παραγωγικής λειτουργίας στο πώς και το που δαπανά το χρόνο του. Ένας τρόπος είναι η χρησιμοποίηση των φύλλων ανάλυσης χρόνου όπου τα φύλλα αυτά συμπληρώνονται είτε από τον ίδιο τον εργαζόμενο είτε από τον επιβλέποντα και μπορεί να συμπληρώνονται είτε σε ημερήσια είτε σε εβδομαδιαία βάση. Ένας άλλος τρόπος παρακολούθησης του χρόνου είναι η χρησιμοποίηση της κάρτας εργασίας. Η διαφορά μεταξύ κάρτας εργασίας και φύλλου ανάλυσης χρόνου είναι ότι η κάρτα εργασίας αναφέρεται σε εργασία που εκτελέστηκε σε σχέση, π.χ. με συγκεκριμένη παραγγελία, ενώ το φύλλο ανάλυσης χρόνου αναφέρεται σε εργαζόμενο. Η κάρτα εργασίας μπορεί να αναφέρεται σε ένα σύνολο εργασιών. Όταν υπάρχει μια κάρτα εργασίας για ένα σύνολο εργασιών, τότε η κάρτα αυτή πρέπει να πηγαίνει σε όλους τους εργαζομένους που θα κάνουν το σύνολο αυτών των εργασιών.¹¹

4.3. ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Υπάρχουν δυο βασικές μέθοδοι υπολογισμού των αμοιβών :

¹¹ (Γεώργιος Βενιέρης «Λογιστική κόστους», Σελίδα 122)



- A) βάσει του χρόνου απασχόλησης
- B) βάσει των παραγόμενων μονάδων

Μεταξύ αυτών των δυο μεθόδων υπάρχουν διάφορες διακρίσεις από τις οποίες άλλες εφαρμόζονται και άλλες όχι. Οι μέθοδοι υπολογισμού μπορεί να είναι περίπλοκοι αλλά επειδή αποτελούν προϊόν διαπραγματεύσεων οποιαδήποτε προσπάθεια απλοποίησής τους αντιμετωπίζεται με εχθρότητα και υποψία.

4.3.1. ΑΜΟΙΒΗ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ

A) Βασικό σύστημα. Στην πιο απλή του μορφή οι εργαζόμενοι αμείβονται για τις ώρες που εργάστηκαν με βάση ωριαία αποζημίωση μέχρι ενός ορίου. Για τις τυχόν επιπλέον ώρες εργασίας, οι οποίες θεωρούνται υπερωρίες, η αμοιβή υπολογίζεται με αυξημένο ωρομίσθιο εξαρτώμενο από τον αριθμό των επιπλέον ωρών και το διάστημα που αυτές έγιναν.

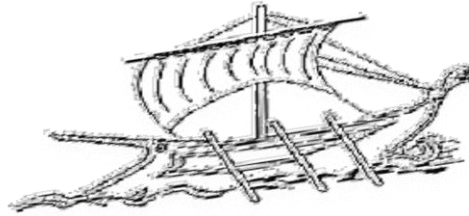
Πλεονεκτήματα :

- Εύκολο στον χειρισμό
- Απλοποιεί τις διαπραγματεύσεις για τις συλλογικές συμβάσεις εργασίας

Μειονεκτήματα :

- Δεν υπάρχει κίνητρο για αύξηση της αποδοτικότητας
- Όλοι οι εργαζόμενοι αμείβονται το ίδιο
- Είναι απαραίτητη η διαρκής εποπτεία

Κατάλληλο για :



- Εργασίες όπου η ποιότητα, η ασφάλεια και η διαφύλαξη της υγείας έχουν προτεραιότητα
- Εργασίες όπου τα κίνητρα θα ήταν δύσκολο να εφαρμοσθούν
- Εργασίες όπου η παραγόμενη ποσότητα δεν εξαρτάται από τον εργαζόμενο

Β) Σύστημα υψηλής ημερήσιας αποζημίωσης. Είναι ένα σύστημα αποζημίωσης βάσει του χρόνου απασχόλησης, το οποίο είναι σχεδιασμένο να δημιουργεί κίνητρο καταβάλλοντας ωρομίσθιο υψηλότερο του βασικού με αντάλλαγμα την απόδοση πάνω από το μέσο όρο.

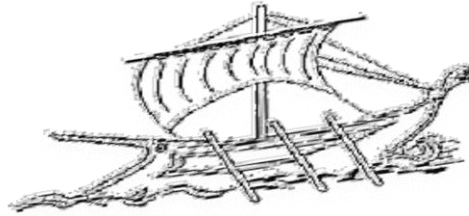
Πλεονεκτήματα :

- Απευθύνεται σε εργαζόμενους υψηλότερης κλάσης
- Δημιουργεί κίνητρο χωρίς τη δυσκολία του υπολογισμού αμοιβής ανά παραγόμενη μονάδα
- Απλό στο χειρισμό του

Μειονεκτήματα :

- Προκύπτουν προβλήματα όταν υπάρχει αδυναμία παραγωγής μέχρι το βασικό στόχο

Γ) Πρόσθετες αμοιβές. Πέρα από την αποζημίωση καταβάλλονται από τον εργοδότη πρόσθετες αμοιβές ή δώρα στους εργαζόμενους. Συνηθισμένο παράδειγμα είναι το επίδομα βάρδιας που καταβάλλεται σε όσους εργάζονται πέρα από το κανονικό ωράριο.



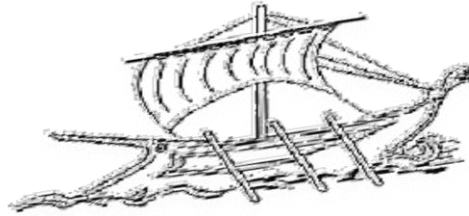
4.3.2. ΑΜΟΙΒΗ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΩΝ ΤΕΜΑΧΙΩΝ

A) Αμοιβή εργασίας με το τεμάχιο. Στο σύστημα αυτό ο εργαζόμενος αμείβεται με βάση τα τεμάχια παραγωγής και ανεξάρτητα από τον χρόνο απασχόλησής του. Στην περίπτωση όπου η αμοιβή του εργαζομένου, που υπολογίζεται με βάση τα τεμάχια, πέσει κάτω από το βασικό ημερομίσθιο τότε υπάρχει η εγγύηση ότι θα καταβληθεί τουλάχιστον αυτό. Με αυτό τον τρόπο διασφαλίζεται η αμοιβή σε περιπτώσεις καθυστερήσεων, έλλειψης υλικών, βλαβών που εμποδίζουν τον εργαζόμενο να κερδίσει τη συμφωνημένη αμοιβή του.

B) Σύστημα διαφορικών αμοιβών. Είναι ένα σύστημα μισθολογικών κινήτρων που προβλέπει σταθερή αμοιβή για ορισμένη απόδοση παραγωγής τεμαχίων. Εάν η απόδοση αυξηθεί τότε αυξάνεται και η αμοιβή για ολόκληρη την παραγωγή και όχι μόνο για την υπέρβαση της παραγωγής.

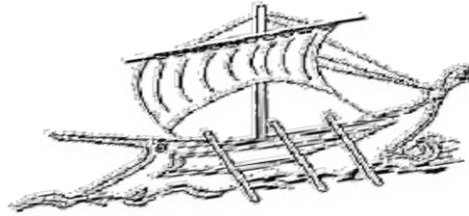
4.4. ΤΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Στο παρελθόν το εργατικό κόστος αποτελούσε τη μεγαλύτερη αναλογία στο συνολικό κόστος κάτι το οποίο στις μέρες μας είναι τελείως διαφορετικό και αυτό γιατί πλέον οι βιομηχανίες είναι αυτοματοποιημένες σε μεγάλο βαθμό και το εργατικό κόστος αποτελεί μια μικρή αναλογία του συνολικού κόστους που τείνει να μειώνεται συνεχώς. Είναι λογικό λοιπόν να χρησιμοποιούνται απλά κοστολογικά συστήματα για την εργασία, ενώ ορισμένες βιομηχανίες απαλείφουν τελείως το στοιχείο άμεσα εργατικά και το ενσωματώνουν στα ΓΒΕ.



4.5. ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Το κόστος της άμεσης εργασίας συγκεντρώνεται και μετριέται σχεδόν όπως το κόστος πρώτων υλών. Σαν άμεση εργασία χαρακτηρίζονται οι δαπάνες, από το σύνολο των δαπανών του προσωπικού, που είναι άμεσα συνδεδεμένες με μια ορισμένη παραγγελία υπό εκτέλεση. Αντίθετα τα κόστη εργασίας που δεν μπορούν να συνδεθούν με μια συγκεκριμένη παραγγελία αντιμετωπίζονται σαν γενικά βιομηχανικά έξοδα ή λέγονται και αλλιώς ως έμμεση εργασία και περιλαμβάνει τις δαπάνες προσωπικού οι οποίες αναφέρονται σε βοηθητικές υπηρεσίες όπως συντήρησης, επίβλεψης, καθαριότητας κλπ. Το κόστος εργασίας γενικά υπολογίζεται μέσω κάποιου αρχείου εργασίας που ετοιμάζεται κάθε μέρα από κάθε εργαζόμενο. Αυτά τα αρχεία εργασίας συχνά ονομάζονται εισιτήρια χρόνου ή φύλλα χρόνου ή κάρτα εργασίας και παρέχουν μια γενική εικόνα των ανά ώρα δραστηριοτήτων και εργασιών που περατώθηκαν κατά τη διάρκεια της ημέρας από τον εργαζόμενο. Ο εργαζόμενος σε καθημερινή βάση συμπληρώνει στην κάρτα εργασίας την εντολή παραγωγής και το χρόνο που ασχολήθηκε. Όταν δεν του ανατίθεται κάποια εργασία σε συγκεκριμένη εντολή παραγωγής, τότε ο εργαζόμενος σημειώνει το είδος έμμεσης εργασίας που αυτός εκτελεί και τον αριθμό ωρών που ασχολήθηκε σε κάθε είδος τέτοιας απασχόλησης. Στο τέλος της ημέρας τα φύλλα χρόνου συγκεντρώνονται και το λογιστήριο προσεκτικά αναλύει το καθένα ως προς τον αριθμό ωρών άμεσης απασχόλησης σε συγκεκριμένες παραγγελίες και τον αριθμό ωρών απασχόλησης σε Γ.Β.Ε., σαν έμμεση εργασία. Οι ώρες που έχουν χαρακτηριστεί σαν άμεση εργασία μεταφέρονται στα έντυπα κόστους παραγγελίας μαζί με την ανάλογη χρέωση του κόστους της. Όταν όλο το κόστος από άμεση εργασία για μια συγκεκριμένη παραγγελία έχει συγκεντρωθεί στο έντυπο κόστους παραγγελίας, το σύνολο αυτό μεταφέρεται στη στήλη συνολικό κόστος. Τα ημερήσια έντυπα χρόνου είναι στην πραγματικότητα βασικές πηγές πληροφόρησης και



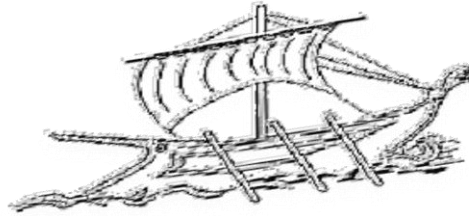
χρησιμοποιούνται σαν μια βάση για την εγγραφή του κόστους εργασίας στα λογιστικά βιβλία.

4.6. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Με τη χρήση των καρτών παραγγελίας και λειτουργίας, των φύλλων εργασίας και των μισθοδοτικών καταστάσεων από κοινού ή εναλλακτικά το λογιστήριο παράγει μια πλήρη ανάλυση όλων των αμοιβών που πληρώνονται, έτσι ώστε να εξυπηρετεί τον προσδιορισμό του εργατικού κόστους ή τα τμήματα παραγωγής. Ο χειρισμός των διαφόρων μορφών του εργατικού κόστους γίνεται ως εξής :

A) Άμεσα εργατικά : Αυτή η αναλογία εργατικών τα οποία επιβαρύνουν την απευθείας παραγωγή χρεώνονται στην παραγγελία/παρτίδα ή λειτουργία που αφορούν και το σύνολό τους μεταφέρεται στον λογαριασμό παραγωγής ή ημικατεργασμένα του αντίστοιχου τμήματος.

B) Έμμεσα εργατικά : Οι αμοιβές των εργαζομένων κατανέμονται σε συγκεκριμένα τμήματα και περιλαμβάνονται στα ΓΒΕ του τμήματος. Επίσης οι υπερωρίες και τα πριμ βάρδιας κ.λπ. της άμεσης εργασίας εντάσσονται σε αυτή την κατηγορία.



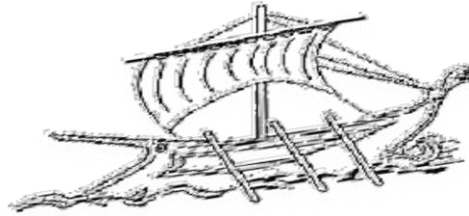
4.7. ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Εκφράζεται με το συσχετισμό των εργαζομένων που εναλλάσσονται επί του συνόλου των εργαζομένων σε μια χρονική περίοδο :

Αριθμός εργαζομένων που αντικαθίστανται ανά περίοδο

Μέσος όρος εργαζομένων συνολικά στην περίοδο

Αν και μερικές αλλαγές ή μετακινήσεις εργαζομένων είναι χρήσιμες, εν τούτοις υψηλός δείκτης εργασίας αυξάνει τα κόστη, μειώνει την παραγωγικότητα και υποβαθμίζει την ηθική. Τα κόστη ανακύκλωσης των εργαζομένων είναι σημαντικά αλλά μπορούν να αποφευχθούν με εφαρμογή ορθότερης εργασιακής πολιτικής ή καλύτερης διοίκησης. Αυτά τα κόστη είναι έκτακτα και προκύπτουν από συνεντεύξεις, κόστη προετοιμασίας, διαφημίσεις, επιλογή προσωπικού, κόστη επιμόρφωσης αλλά και κόστη που σχετίζονται με τη χαμηλότερη παραγωγή στην αρχή, την εμφάνιση περισσότερων ελαττωματικών, τις μηχανικές βλάβες, τα αυξημένα ατυχήματα και άλλα.



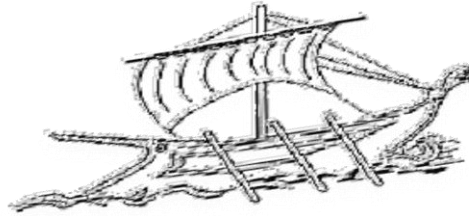
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

5.1 ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Η εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι το εργοστάσιο της επιχείρησης αναλαμβάνει την εκτέλεση μιας συγκεκριμένης παραγγελίας. Το περιεχόμενο της παραγγελίας εξαρτάται από τις προδιαγραφές που δίνει ο πελάτης είτε από κάποιο άλλο τμήμα του εργοστασίου της ίδιας επιχείρησης π.χ. από το τμήμα πωλήσεων. Συνήθως οι παραγγελίες που δέχεται η εκάστοτε επιχείρηση αφορούν μικρό αριθμό μονάδων προϊόντος και διαφέρουν μεταξύ τους ως προς το περιεχόμενό τους. Ο υπολογισμός του συνολικού κόστους θα γίνει για ολόκληρη την παραγγελία και ο υπολογισμός του ανα μονάδα κόστους θα γίνει στη συνέχεια διαιρώντας το συνολικό κόστος της παραγγελίας με τον αριθμό των ομοειδών μονάδων του προϊόντος που περιέχεται σε αυτή. Διαδικασία εξατομικευμένης παραγωγής έχουν οι εκδοτικές επιχειρήσεις και οι βιομηχανίες που παράγουν μηχανολογικό εξοπλισμό, έπιπλα, πλοία κτλ., ή οι επισκευαστικές και κατασκευαστικές επιχειρήσεις. Από κοστολογικής και λογιστικής άποψης η συγκέντρωση του κόστους γίνεται ανα παραγγελία.

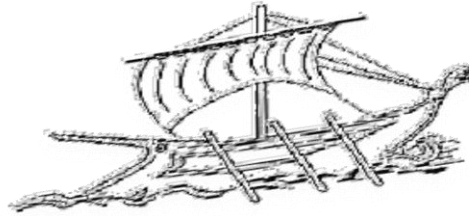
Το σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιείται όταν θέλουμε να προσδιορίσουμε το κόστος ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός έργου ή μιας δραστηριότητας με τελείως διαφορετικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα και τεχνικές προδιαγραφές. Επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν το σύστημα κοστολόγησης ανά παραγγελία:



- ✚ Κλάδος μηχανοκατασκευών
- ✚ Κλάδος κατασκευής τεχνικών έργων
- ✚ Κλάδος των ελεγκτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών και των ερευνητικών προγραμμάτων.

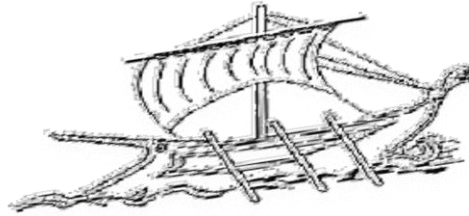
5.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις πρώτες ύλες και το κόστος μετατροπής που απαιτούνται για την παραγωγή τους και αυτό διότι οι παραγγελίες που εκτελούνται από το εργοστάσιο τις επιχείρησης διαφέρουν μεταξύ τους. Για να κοστολογηθεί μια παραγγελία εξατομικεύεται με την έννοια ότι της δίνεται ένας αύξων ή κωδικός αριθμός που την διαφοροποιεί από τις άλλες παραγγελίες που εκτελούνται συγχρόνως στο εργοστάσιο. Οι αναλώσεις των πρώτων υλών και η άμεση εργασία που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί η εκτέλεση της παραγγελίας διαμορφώνουν το άμεσο κόστος παραγωγής εκτός αυτών όμως η παραγγελία θα πρέπει να επιβαρυνθεί και με γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθεί κάθε παραγγελία θα 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 η τιμή πώλησης των προϊόντων της επιχείρησης είναι σταθερή είτε λόγω ανταγωνισμού είτε διότι έχει καθοριστεί από μια δημόσια αρχή τότε η επιβάρυνση με γενικά βιομηχανικά έξοδα θα μπορούσε να γίνει στο τέλος της χρήσης όπου θα είναι γνωστά. Έτσι ανάλογα με το πόσο χρόνο απασχολήθηκε η κάθε παραγγελία και το κάθε τμήμα μέχρι να ολοκληρωθεί, θα υπολογιστούν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που θα την



επιβαρύνουν. Στην περίπτωση αυτή η κοστολόγηση ανεξαρτητοποιείται από τον καθορισμό της τιμής πώλησης και αποσκοπεί στο να δώσει πληροφορίες για τον υπολογισμό του μικτού ή συνολικού αποτελέσματος κάθε παραγγελίας ή της επιχείρησης στο σύνολο, του ανά μονάδα κόστους για λόγους αποτίμησης των αποθεμάτων των ετοιμών προϊόντων καθώς και για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της δραστηριότητας της επιχείρησης. Όμως στις περισσότερες περιπτώσεις επιχειρήσεων η τιμή πώλησης των παραγόμενων προϊόντων δεν είναι σταθερή ή προκαθορισμένη αλλά εξαρτάται από το κόστος παραγωγής του περιεχομένου της παραγγελίας. Αυτό σημαίνει ότι η κοστολόγηση εκτός των προαναφερθέντων πρέπει να αποσκοπεί στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής της παραγγελίας μόλις τελειώσει η ολοκλήρωσή της και πρέπει να παραδοθεί στον πελάτη που την έδωσε στην επιχείρηση. Η επιχείρηση θα μπορέσει να καθορίσει την τιμή πώλησης μόνο όταν θα είναι γνωστό το κόστος παραγωγής και είναι εμφανές ότι στην περίπτωση αυτή η παραγγελία θα πρέπει να επιβαρυνθεί με γενικά βιομηχανικά έξοδα τα οποία ίσως δεν έχουν γίνει ακόμη. Το πρόβλημα του προσδιορισμού του κόστους παραγωγής μιας παραγγελίας μόλις ολοκληρωθεί η εκτέλεσή της υπάρχει ανεξάρτητα από το εάν τα προϊόντα μπορούν να αποθηκευθούν ή όχι. Το πρόβλημα υπάρχει επειδή πρέπει να υπολογιστεί το κόστος παραγωγής για να οδηγηθεί στη συνέχεια η επιχείρηση στον υπολογισμό της τιμής πώλησης αυξάνοντας το κόστος παραγωγής κατά ένα ποσοστό ώστε να καλυφθούν τα υπόλοιπα έξοδα λειτουργίας της και να υπάρξει ένα κέρδος.¹²

¹² (Γεώργιος Βενιέρης «Λογιστική κόστους», Σελίδα 230)



5.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

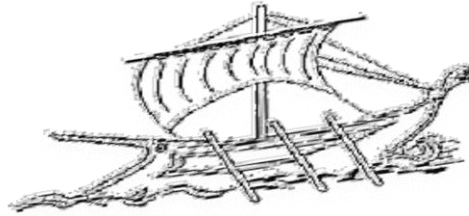
Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής μπορεί να γίνει με λογιστικό τρόπο, δηλαδή με τη χρησιμοποίηση λογαριασμών (εσωλογιστική κοστολόγηση). Δεδομένου ότι για κάθε παραγγελία χρησιμοποιούνται διαφορετικές πρώτες ύλες και απαιτείται διαφορετική επεξεργασία από τα τμήματα του εργοστασίου για την ολοκλήρωσή της, το κόστος παραγωγής θα διαφέρει σημαντικά από παραγγελία σε παραγγελία. Για να γίνει η λογιστική παρακολούθηση του κόστους εξατομικευμένης παραγωγής απαιτείται ένα σύστημα λογαριασμών οι οποίοι θα ενημερώνονται προοδευτικά με το κόστος των παραγγελιών εκτελούνται από το εργοστάσιο και παραδίδονται στον πελάτη ή αποθηκεύονται στην αποθήκη των ετοιμών προϊόντων της επιχείρησης.

5.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ

Α/Α	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΜΗΝΙΑΙΑ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ ΣΕ ΩΡΕΣ	ΩΡΟΜΙΣΘΙΟ	ΜΗΝΙΑΙΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ				
					No	No	No	No	No
1	ΑΓΓΕΛΙΔΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ	204	14,5	2958	32	36	34	34	34
2	ΒΑΣΔΕΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ	160	13,5	2160	32	32	32	32	32
3	ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ	160	13,5	2160	26,6	26,6	26,6	26,6	26,6
4	ΚΩΝΣΤΑΣ ΣΠΥΡΙΔΩΝ	160	14	2240	26,6	26,6	26,6	26,6	26,6
5	ΛΑΜΠΡΑΚΗΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ	180	14	2520	30	30	30	30	30
6	ΜΑΝΟΥΣΑΚΗΣ ΜΑΝΩΛΗΣ	200	14	2800	33,3	33,3	33,3	33,3	33,3
7	ΝΑΣΙΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ	190	14	2660	31,6	31,6	31,6	31,6	31,6
ΣΥΝΟΛΟ		1254	97,5	122265	212,1	216,1	214,1	214,1	214,1



ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

Παράδειγμα προσδιορισμού

- ✚ Του ποσού τελικού αποθέματος πρώτης ύλης
- ✚ Των μονάδων της πρώτης ύλης που αγοράστηκαν
- ✚ Του ανά μονάδα κόστους παραγωγής των ετοιμών προϊόντων
- ✚ Του ποσού του τελικού αποθέματος ετοιμών προϊόντων
- ✚ Της τιμής πώλησης ανά μονάδα προϊόντος
- ✚ Των αποτελεσμάτων χρήσεως

Δίνονται:

- A) σε κάθε μονάδα ετοιμού προϊόντος αντιστοιχούν 3,5 μονάδες πρώτης ύλης
- B) η τιμή της πρώτης ύλης παρέμεινε σταθερή σε όλη τη χρήση

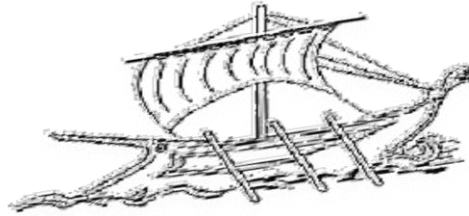
Δεδομένα παραγωγής και πωλήσεων	
Αρχικό απόθεμα πρώτης ύλης	450,00
Τελικό απόθεμα πρώτης ύλης	700,00
Τελικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων	500,00
Παραχθείσες μονάδες ετοιμών προϊόντων	3.000,00
Αναλωθείσα πρώτη ύλη	2.000.000,00
Άμεσα εργατικά	1.500.000,00
Έμμεσα εργατικά	500.000,00
Πωλήσεις	4.500.000,00
Έξοδα διοικήσεως	200.000,00
Έξοδα πωλήσεων	250.000,00

Απάντηση

Τελικό απόθεμα πρώτης ύλης:

$3,5 * 4.500 = 10.500$ μονάδες πρώτης ύλης που χρησιμοποιήθηκαν

Αναλωθείσα πρώτη ύλη = 2.000.000



$$2.000.000 / 10.500 = 190,48 \text{ € /μονάδα}$$

$$\text{Άρα τελικό απόθεμα} = 133.333,33\text{€} (700 \cdot 190,48)$$

$$\text{Αρχικό απόθεμα} + \text{αγορές} = \text{αναλώσεις} + \text{τελικό απόθεμα}$$

Οπότε

$$\text{αγορές} = \text{αναλώσεις} + \text{τελικό} - \text{αρχικό απόθεμα} = 10.500 + 700 - 450 = 10.750$$

Αναλωθείσα πρώτη ύλη	2.000.000,00
Άμεσα εργατικά	+1.500.000,00
Έμμεσα εργατικά	+500.000,00
Κόστος παραγωγής χρήσης	=4.000.000,00

$$4.000.000/3000(\text{παραχθείσες μονάδες ετοιμών προϊόντων}) = 1.333,33\text{€/μονάδα}$$

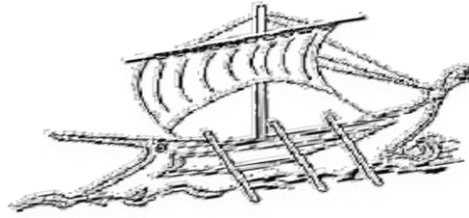
Επειδή είναι η πρώτη χρήση της επιχείρησης δεν έχουμε αρχικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων. Άρα το τελικό απόθεμα των 500 μονάδων ετοιμών προϊόντων θα αποτιμηθεί προς :

$$500 \cdot 1.333,33 = 666.666,67\text{€}$$

$$\text{Πωλήσεις} = 3.000 - 500 = 2.500 \text{ μονάδες}$$

$$\text{Τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος} = 4.500.000/2.500 = 1.800\text{€/ μονάδα}$$

Αποτελέσματα χρήσης	
Πωλήσεις	4.500.000,00
Κόστος πωληθέντων	-4.000.000,00
Μικτό κέρδος	=500.000,00
Έξοδα διοικήσεως	- 200.000,00
Έξοδα πωλήσεων	-250.000,00
Κέρδος χρήσης	=50.000,00



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

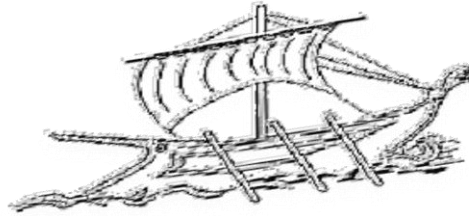
6. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

6.1.ΣΥΝΕΧΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Η συνεχής ή μαζική παραγωγική διαδικασία χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι το εργοστάσιο της επιχείρησης παράγει μεγάλο αριθμό ομοίων μονάδων ενός τυποποιημένου προϊόντος. Η παραγωγή αυτού του προϊόντος απαιτεί μια σειρά από επεξεργασίες στα διάφορα τμήματα του εργοστασίου οι οποίες γίνονται με μια προκαθορισμένη ακολουθία και ο υπολογισμός του κόστους θα γίνει για κάθε στάδιο επεξεργασίας της παραγωγικής διαδικασίας. Το συνολικό κόστος μιας περιόδου θα είναι το άθροισμα του κόστους παραγωγής όλων των επί μέρους τμημάτων που συμμετέχουν στην παραγωγική διαδικασία. Το ανά μονάδα κόστος κάθε σταδίου, φάσης ή τμήματος επεξεργασίας θα είναι ο μέσος όρος που θα προκύψει διαιρώντας το αντίστοιχο κόστος μιας χρονικής περιόδου με τον αριθμό των ομοειδών μονάδων οι οποίες παρήχθησαν στην περίοδο αυτή. Από κοστολογικής ή και λογιστικής άποψης η συγκέντρωση του κόστους γίνεται ανά τμήμα, κέντρο κόστους, στάδιο παραγωγής κ.λ.π.

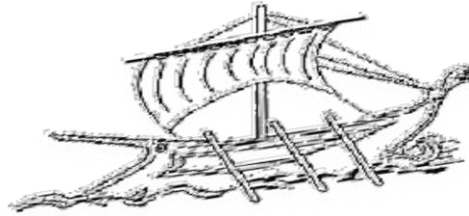
6.2.ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η συνεχής παραγωγή έχει το χαρακτηριστικό ότι από αυτήν παράγονται μεγάλες ποσότητες μονάδων προϊόντος που είναι όμοιες μεταξύ τους ως προς τον τρόπο, τη διάρκεια ή τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους και γι αυτό το λόγο πολλές φορές η συνεχής παραγωγή ονομάζεται και μαζική παραγωγή. Το κόστος της κάθε μιας μονάδας που παράγει η



επιχείρηση σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα προκύπτει από τον μέσο όρο του συνολικού κόστους που απαιτήθηκε για την παραγωγή των μονάδων δια των αριθμό των μονάδων που παρήχθησαν στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Η παραγωγική διαδικασία διαιρείται σε επιμέρους στάδια ή φάσεις παραγωγής και κάθε στάδιο ή φάση της ολοκληρώνεται σε συγκεκριμένο τμήμα του εργοστασίου. Τα προϊόντα αυτά παράγονται σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές της παραγωγικής διαδικασίας του εργοστασίου και σε κάθε φάση ή τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας υπολογίζεται το μέσο ανά μονάδα κόστος. Το μέσο ανά μονάδα κόστος παραγωγής διαμορφώνεται προοδευτικά αφού η επεξεργασία του προϊόντος προχωρά από στάδιο σε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και για το λόγο αυτό η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ονομάζεται και κατά φάση κοστολόγηση. Η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής έχει τα εξής χαρακτηριστικά :

1. Το κόστος παραγωγής συγκεντρώνεται και παρακολουθείται για μια χρονική περίοδο ανά τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας. Αν η κοστολόγηση γίνεται εσωλογιστικά, η συγκέντρωση και η παρακολούθηση του κόστους γίνεται με τη χρησιμοποίηση αναλυτικών λογαριασμών του λογαριασμού παραγωγή σε εξέλιξη για κάθε τμήμα.
2. Το ανά μονάδα κόστος παραγωγής που υπολογίζεται για μια χρονική περίοδο είναι ο μέσος όρος που προκύπτει από τη διαίρεση του συνολικού κόστους του τμήματος δια των μονάδων του προϊόντος που παρήχθησαν στην περίοδο αυτή. Ως μονάδες του προϊόντος που παρήχθησαν μπορεί να ληφθούν οι φυσικές μονάδες ή οι ισοδύναμες μονάδες.
3. Οι μονάδες του προϊόντος, η επεξεργασία των οποίων ολοκληρώνεται σε ένα τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας, μεταφέρονται με το κόστος παραγωγής τους στο επόμενο τμήμα για την περαιτέρω επεξεργασία τους.

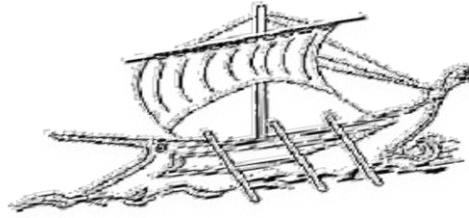


Όταν οι μονάδες του προϊόντος περάσουν από όλα τα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας καταλήγουν στην αποθήκη των ετοιμών προϊόντων. Το συνολικό κόστος παραγωγής τους είναι αυτό που έχει συσσωρευθεί προοδευτικά στα επιμέρους τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας.

6.3.ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΑΝΑ ΤΜΗΜΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

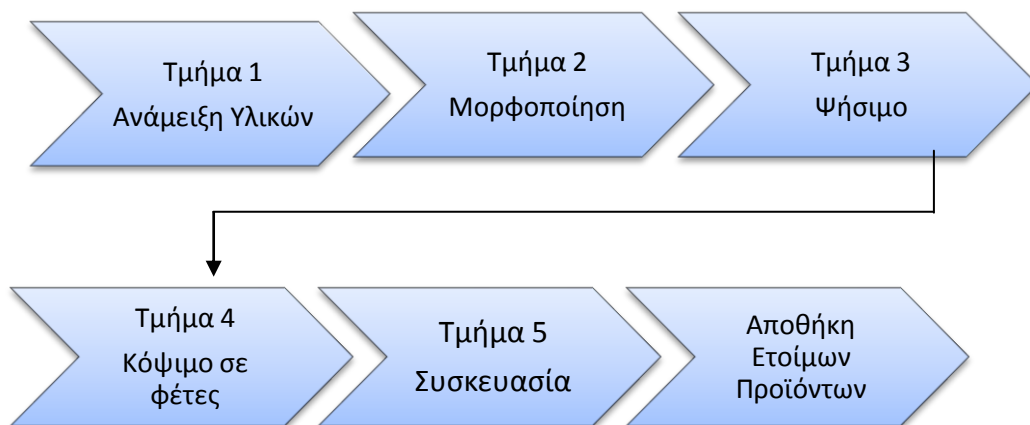
Σε ένα σύστημα συνεχούς παραγωγής οι μονάδες του προϊόντος, η επεξεργασία των οποίων ολοκληρώνεται σε ένα τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας, μεταφέρονται με το κόστος παραγωγής τους στο επόμενο τμήμα για την περαιτέρω επεξεργασία τους δηλαδή κάθε ημικατεργασμένη μονάδα προϊόντος θεωρείται ολοκληρωμένη για κάθε τμήμα και συγχρόνως πρώτη ύλη για το επόμενο. Αυτό ισχύει για κάθε τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας μέχρι η μονάδα του προϊόντος να λάβει την τελική της μορφή και να εισαχθεί στην αποθήκη των ετοιμών προϊόντων. Αυτό σημαίνει ότι το ανά μονάδα κόστος αυξάνεται καθώς οι παραγόμενες μονάδες διέρχονται από τα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας είτε αντιθέτως μειώνεται εάν αυξηθεί ο αριθμός ή ο όγκος των παραγόμενων μονάδων σε ένα τμήμα, άρα οι μονάδες και το κόστος αλληλοεπηρεάζονται συνεχώς στα πλαίσια της συνεχούς ή κατά τμήμα κοστολόγησης. Η φυσική ροή των μονάδων ενός προϊόντος που διέρχονται μέσα από τα τμήματα μιας παραγωγικής διαδικασίας μπορεί να ακολουθήσει διάφορες διαδρομές, σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές του και οι περισσότερες κοινές είναι :

- Η διαδοχική (sequential). Στην περίπτωση της διαδοχικής φυσικής ροής οι πρώτες ύλες εισέρχονται αρχικά στο πρώτο τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας και στη συνέχεια διέρχονται από τα υπόλοιπα τμήματα που τη

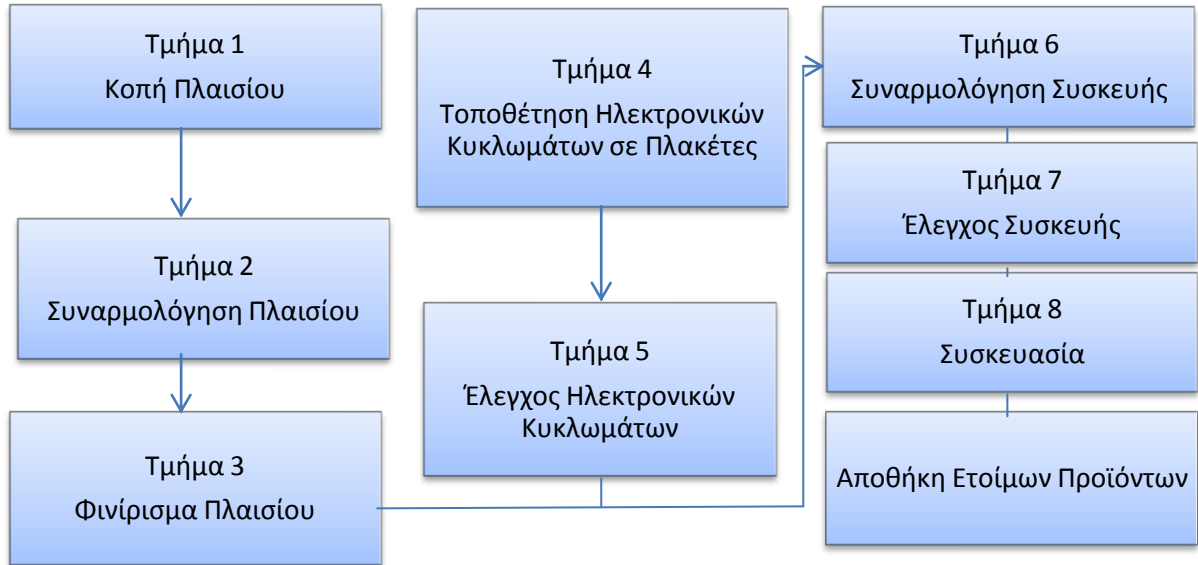
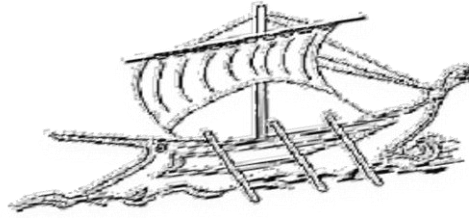


συνιστούν. Ωστόσο πρόσθετες πρώτες ύλες μπορούν να προστεθούν και σε άλλα τμήματα πέραν του πρώτου με συνέπεια όλες οι μονάδες του παραγόμενου προϊόντος να ακολουθούν την ίδια επεξεργασία και με την ίδια σειρά. Στο σχήμα 1 φαίνεται διαγραμματικά η περίπτωση της διαδοχικής φυσικής ροής με την αναφορά στην παραγωγή του τυποποιημένου ψωμιού.

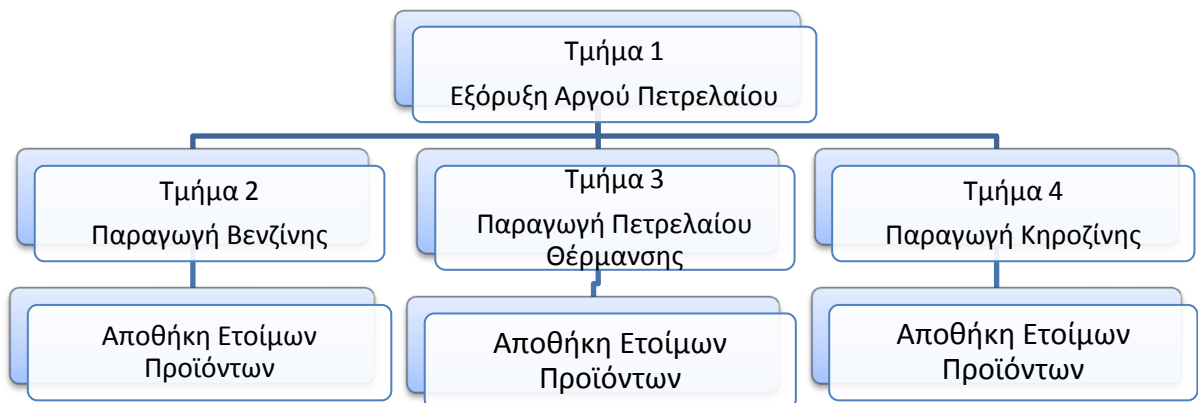
- Η παράλληλη (parallel). Στην περίπτωση της παράλληλης φυσικής ροής οι αρχικές πρώτες ύλες εισέρχονται σε διαφορετικά τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας και στη συνέχεια συνδυάζονται για να παραχθεί το τελικό έτοιμο προϊόν. Στο σχήμα 2 φαίνεται η περίπτωση της παράλληλης φυσικής ροής με την αναφορά στην παραγωγή των συσκευών τηλεόρασης.
- Η επιλεκτική (selective). Στην περίπτωση της επιλεκτικής φυσικής ροής διάφορα προϊόντα παράγονται από την ίδια πρώτη ύλη. Όταν περισσότερα από ένα προϊόντα παράγονται από την ίδια παραγωγική διαδικασία τα προϊόντα αυτά ονομάζονται συμπαράγωγα ή υποπροϊόντα. Στο σχήμα 3 φαίνεται η περίπτωση της επιλεκτικής φυσικής ροής με την αναφορά στην παραγωγή των προϊόντων αργού πετρελαίου από ένα διυλιστήριο.



Σχήμα 1

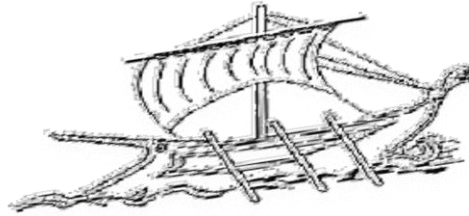


Σχήμα 2



Σχήμα 3¹³

¹³ (Γεώργιος Βενιέρης «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ» 2^η έκδοση , Σελίδα 308).

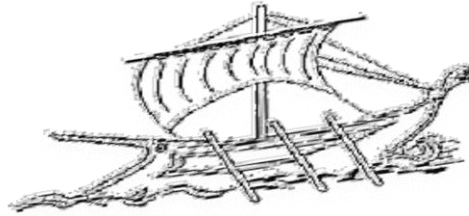


Σε αρκετές περιπτώσεις η διαδοχική φυσική ροή είναι τόσο πολύ τυποποιημένη ώστε να μπορεί να χαρακτηριστεί ως σταθερή. Όσο πιο σταθερή είναι η διαδοχική φυσική ροή σε μια επιχείρηση τόσο περισσότερο μπορεί να εφαρμόσει σύγχρονες τεχνικές μείωσης του κόστους αναφορικά με τον εφοδιασμό και τη διαχείριση των υλικών που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία. Τέτοιες γνωστές τεχνικές είναι η έγκαιρη παράδοση, μηδενικά αποθέματα, υλικά όταν χρειάζονται και ελάχιστα αποθέματα. Η μείωση του κόστους μπορεί να επιτευχθεί από το γεγονός ότι είναι γνωστός με ακρίβεια ο χρόνος και το σημείο της σταθερής διαδοχικής παραγωγικής διαδικασίας στον οποίο θα απαιτηθούν τα υλικά με αποτέλεσμα να μην υπάρχει ανάγκη τήρησης σημαντικών αποθεμάτων στην επιχείρηση αφού μέσω συμφωνιών με τους προμηθευτές μπορεί να έχει ότι υλικά χρειάζεται και όποτε τα χρειάζεται.

6.4.ΙΣΟΔΥΝΑΜΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ

Το μέσο ανά μονάδα κόστος παραγωγής ενός τμήματος για μια ορισμένη χρονική περίοδο προκύπτει από τη διαίρεση του συνολικού κόστους παραγωγής του τμήματος δια των μονάδων που παρήχθησαν. Το συνολικό κόστος παραγωγής όσο αφορά την άμεση εργασία αποτελείται από τα αρχικά και τελικά αποθέματα ημικατεργασμένων μονάδων προϊόντος αν υπάρχουν. Οπότε το συνολικό κόστος που δημιουργείται σε ένα τμήμα εργοστασίου μέσα σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο αφορά :

- 1) Την ολοκλήρωση μονάδων προϊόντος που η επεξεργασία τους άρχισε την προηγούμενη χρονική περίοδο

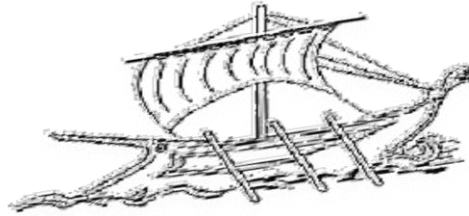


- 2) Την παραγωγή μονάδων προϊόντος που η επεξεργασία τους άρχισε και τελείωσε μέσα στη συγκεκριμένη χρονική περίοδο και
- 3) Την έναρξη της παραγωγής των μονάδων προϊόντος που η επεξεργασία τους θα ολοκληρωθεί την επόμενη χρονική περίοδο.

Για τον υπολογισμό του μέσου ανά μονάδα κόστους παραγωγής αντί των φυσικών μονάδων πρέπει να χρησιμοποιηθούν οι ισοδύναμες μονάδες έτσι ώστε οι μονάδες που θα χρησιμοποιηθούν στον υπολογισμό να είναι ίδιες από την πλευρά της συμμετοχής τους στη διαμόρφωση του συνολικού κόστους της περιόδου. Το μέσο ανά ισοδύναμη μονάδα κόστους παραγωγής θα προκύψει από τη διαίρεση :

Μέσο κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα = $\frac{\text{συνολικό κόστος εργασίας περιόδου}}{\text{Ισοδύναμες μονάδες περιόδου}}$

Εάν δυο ημικατεργασμένες μονάδες προϊόντος είναι ολοκληρωμένες κατά 50% η κάθε μια, το άθροισμα τους θα ισούται με μια ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα προϊόντος. Η ισοδύναμη μονάδα δεν είναι φυσική μονάδα είναι μια θεωρητική μονάδα που υπολογίζεται με βάση το ποσοστό της ολοκληρωμένης μονάδας στο οποίο αντιστοιχεί μια ημικατεργασμένη μονάδα προϊόντος. Οπότε μια ημικατεργασμένη μονάδα θεωρείται ολοκληρωμένη όταν ο βαθμός ολοκλήρωσης της είναι 100% αλλιώς αν είναι ολοκληρωμένη κατά 30% για παράδειγμα τότε ισούται με το 30% μιας ολοκληρωμένης μονάδας. Άρα με τη χρησιμοποίηση των ισοδύναμων μονάδων μπορούμε να αθροίσουμε ολοκληρωμένες και μη ολοκληρωμένες μονάδες με σκοπό τον υπολογισμό του ανά ισοδύναμη μονάδα μέσου κόστους παραγωγής.



6.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η ανώνυμη βιομηχανική εταιρεία ΗΦΑΙΣΤΟΣ ΑΕ παράγει ένα μόνο προϊόν του οποίου η παραγωγή ολοκληρώνεται σε δυο διαδοχικά τμήματα, το τμήμα Α και Β. Την 31/3/2013, τελευταία ημέρα του πρώτου τριμήνου της χρήσης, το τελικό απόθεμα της παραγωγής σε εξέλιξη του τμήματος Β ήταν 8.000 μονάδες. Κατά τη διάρκεια του τριμήνου το μεταφερόμενο κόστος στο τμήμα Β ήταν 190.200€. Στο τμήμα Β το κόστος αυτό είχε προσυζητηθεί κατά 40.591€ για πρώτες ύλες και 32.700€ για άμεσα εργατικά. Κατά τη διάρκεια του Απριλίου του 2013 μεταφέρθηκαν από το τμήμα Α στο τμήμα Β 15.000 μονάδες προϊόντος, κόστους 459.000 €, για την επεξεργασία των οποίων στο τμήμα Β αναλώθηκαν πρώτες ύλες 98.752€ και κατεβλήθησαν για άμεσα εργατικά 122.000€.

Δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες :

- Την 30/4/2013 η παραγωγή σε εξέλιξη του τμήματος Β ήταν 7.000 μονάδες προϊόντος επεξεργασμένες κατά 50% ως προς τα άμεσα εργατικά.
- Οι πρώτες ύλες προστίθενται στο τμήμα Β στην αρχή της παραγωγικής διαδικασίας.
- Η επιχείρηση χρησιμοποιεί την μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου.

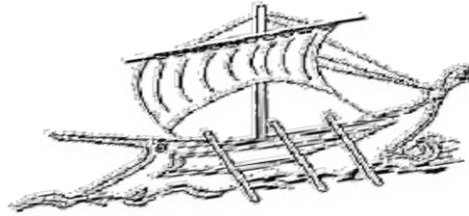
Ζητείται :

Να συνταχθεί η έκθεση κόστους παραγωγής του τμήματος Β για τον Απρίλιο του 2013 από την οποία να προκύπτει :

Α) Το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα

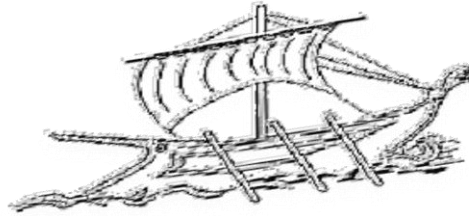
Β) Το κόστος των μονάδων που ολοκληρώθηκαν κατά τη διάρκεια του Απριλίου του 2013.

Γ) Το κόστος της ημικατεργασμένης παραγωγής την 30/4/2013



Απάντηση :

Ποσότητες	Φυσική Ροή		Μεταφερόμενο κόστος	Πρώτες ύλες	Άμεση εργασία
Παραγωγή σε εξέλιξη αρχή	8.000				
Εισερχόμενες μονάδες	15.000				
Σύνολο	23.000				
Ολοκληρωμένες μονάδες	16.000		16.000	16.000	16.000
Παραγωγή σε εξέλιξη τέλος	7.000		7.000	7.000	3.500
Σύνολο	23.000		23.000	23.000	19.500
Ανάλυση					
Κόστος	Σύνολο		Μεταφερόμενο κόστος	Πρώτες ύλες	Άμεση εργασία
Παραγωγή σε εξέλιξη αρχή	263.491		190.200	40.591	32.700
Τρέχον κόστος	679.752		459.000	98.752	122.000
Σύνολο	943.243		649.200	139.343	154.700
Ισοδύναμες μονάδες			23.000	23.000	19.500
Κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα			28,23	6,06	7,93
			Ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα: 42,22		
Κοστολόγηση					
Ολοκληρωμένες μονάδες		675.520			
Παραγωγή σε εξέλιξη τέλος					
Μεταφερόμενο κόστος	197.583				
Πρώτες ύλες	42.409				
Άμεση εργασία	27.767				
Παραγωγή σε εξέλιξη τέλος		267.758			
Συνολικό κόστος		943.278			



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

7. ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

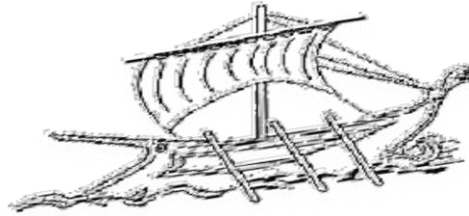
7.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Προτού ξεκινήσει η παραγωγή ενός προϊόντος η επιχείρηση οφείλει να προϋπολογίσει τα έξοδα που απαιτούνται για την παραγωγή του εν λόγω προϊόντος. Οπότε το ανά μονάδα κόστος παραγωγής ονομάζεται προϋπολογιστικό κόστος. Η έννοια του πρότυπου κόστους είναι ότι πρόκειται για ένα ορθώς και λεπτομερώς υπολογισμένο προϋπολογιστικό κόστος ανά μονάδα. Η επιχείρηση χρησιμοποιεί το πρότυπο κόστος σε δυο χρονικούς ορίζοντες. Αρχικά για να θέσει ένα στόχο για το κόστος παραγωγής και τελικά αφού το προϊόν έχει παραχθεί για να ελέγξει τυχόν αποκλίσεις από τους στόχους που είχαν τεθεί και να διερευνήσει τα αίτια που οδήγησαν στις αποκλίσεις. Για τους παραπάνω λόγους η συμβολή του πρότυπου κόστους στην αποτελεσματική διοίκηση και επίτευξη των στόχων κερδοφορίας που έχει θέσει η επιχείρηση θεωρείται ιδιαίτερως σημαντική. Πρέπει να τονισθεί ότι το πρότυπο κόστος δεν δρα ως υποκατάστατο του πραγματικού κόστους αλλά αντίθετα το συμπληρώνει και δίνει νόημα στην ύπαρξή του.¹⁴

7.2 ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Στην ενότητα αυτή θα παρουσιαστούν οι τομείς στους οποίους χρησιμεύει το πρότυπο κόστος. Πρώτον βοηθάει στον έλεγχο του κόστους δίνοντας την

¹⁴ (Γεώργιος Βενιέρης «Λογιστική κόστους», Σελίδα 501)

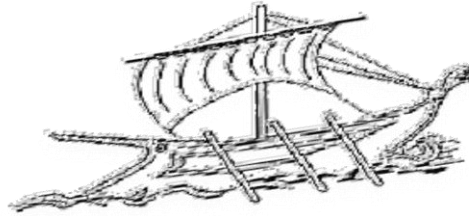


δυνατότητα στη διοίκηση της επιχείρησης να διαπιστώσει αν η παραγωγή των προϊόντων γίνεται βάσει των τεχνικών και ποιοτικών προδιαγραφών που έχουν τεθεί καθώς επίσης και για το αν το κόστος με το οποίο παράγονται τα προϊόντα μπορεί να μειωθεί. Τελικά με αυτό τον τρόπο η επιχείρηση μπορεί να διορθώσει την αποτελεσματικότητά της. Δεύτερον το πρότυπο κόστος χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων στα πλαίσια της εσωτερικής πληροφόρησης με σκοπό την εξάλειψη της υπεραποθεματοποίησης (η οποία επιβαρύνει το αποτέλεσμα της χρήσης) και των αναποτελεσματικότητων της παραγωγικής διαδικασίας. Τρίτον μέσω του πρότυπου κόστους η διοίκηση έχει στα χέρια της ιστορικά στοιχεία τα οποία και χρησιμοποιεί για την σύνταξη ακριβέστερων προϋπολογισμών. Επίσης ένας πολύ σημαντικός παράγοντας στον οποίο επιδρά το πρότυπο κόστος είναι στην τιμολόγηση των παραχθέντων προϊόντων. Με αυτό τον τρόπο η επιχείρηση μπορεί να καταρτίσει τον τιμοκατάλογο των προϊόντων της από τον οποίο προέρχονται τα έσοδα που τελικά θα οδηγήσουν στα καθαρά κέρδη. Είναι λοιπόν πολύ σημαντικό να αποτυπώνεται ορθά το πρότυπο κόστος καθώς σε αντίθετη περίπτωση η τιμολόγηση θα γίνει είτε σε μικρότερες τιμές (οπότε και θα παρουσιαστούν ζημίες) είτε σε υψηλότερες τιμές οι οποίες δύναται να οδηγήσουν σε απώλεια πελατείας και μεριδίου στην αγορά.

7.3 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

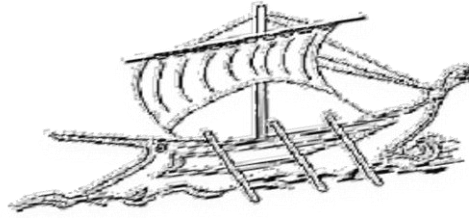
Υπάρχουν δυο υποκατηγορίες που καθορίζουν το πρότυπο κόστος:

- 1) Τα πρότυπα πρώτων υλών και
- 2) Τα πρότυπα άμεσων εργατικών

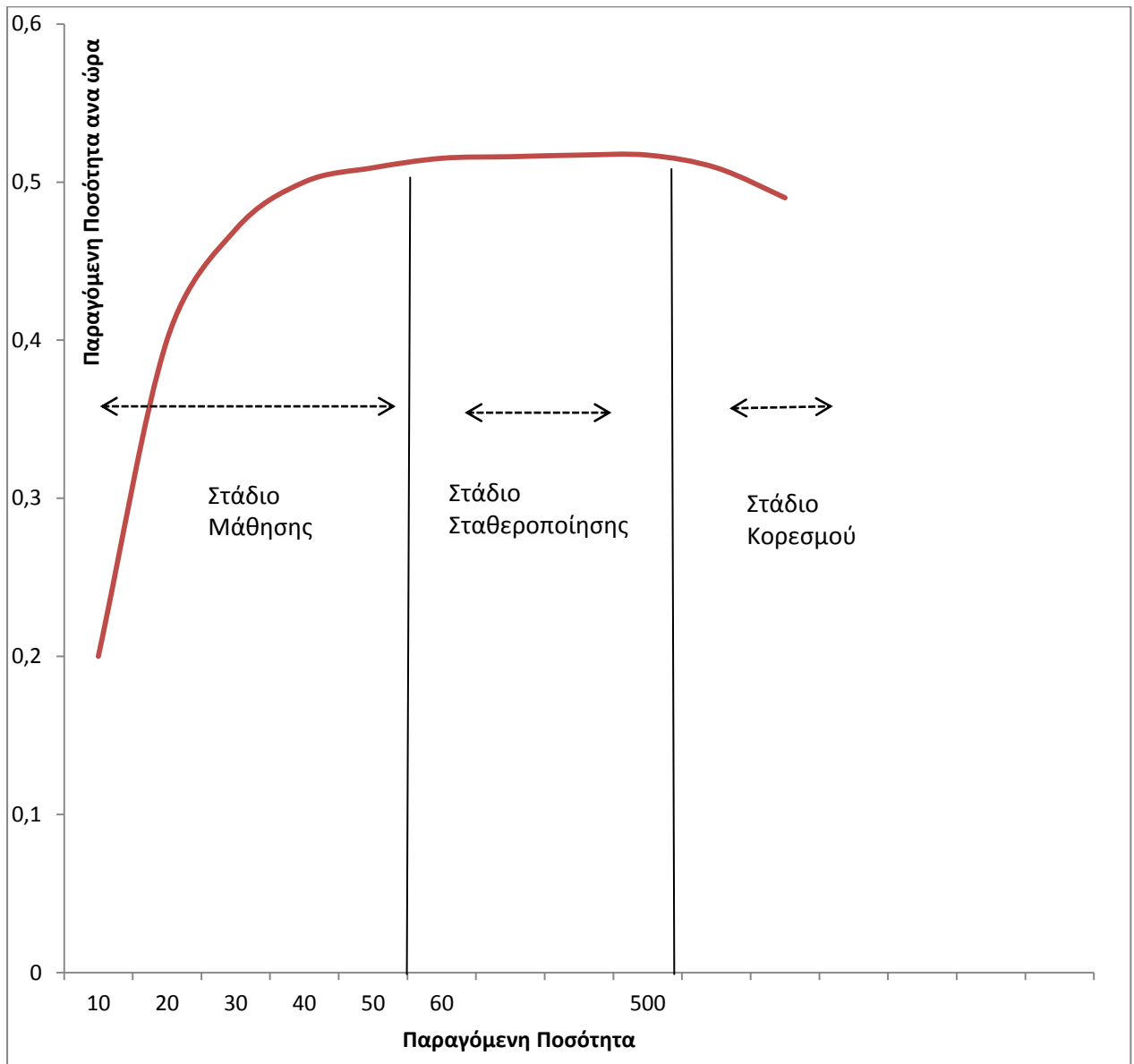


Τα πρότυπα πρώτων υλών καθορίζονται με βάση τις τιμές και τις ποσότητες των πρώτων υλών που απαιτούνται για την επίτευξη της παραγωγής. Το τμήμα προμηθειών της επιχείρησης είναι υπεύθυνο για τον καθορισμό της πρότυπης τιμής καθώς και για να εξασφαλίσει την απαιτούμενη ποιότητα και τους όρους παράδοσης των πρώτων υλών. Το τμήμα προμηθειών οφείλει να εξασφαλίζει τον καλύτερο συνδυασμό ποιότητας και τιμής που απαιτείται για την παραγωγή στην κατάλληλη χρονική περίοδο. Ο δεύτερος άξονας που απαιτείται για τον καθορισμό των προτύπων πρώτων υλών είναι η ποσότητα πρώτων υλών που θα χρησιμοποιηθεί. Υπεύθυνοι για αυτό το κομμάτι είναι οι μηχανικοί παραγωγής οι οποίοι μέσω μελετών και βάσει των τεχνικών χαρακτηριστικών που απαιτούνται καθορίζουν την ποσότητα πρώτων υλών που πρέπει η επιχείρηση να αγοράσει. Τα πρότυπα άμεσων εργατικών καθορίζονται από το ωρομίσθιο των εργαζομένων και την αποδοτικότητά τους. Το ωρομίσθιο διαμορφώνεται από το τμήμα προσωπικού βάσει της μισθοδοτικής πολιτικής που ακολουθείται, τυχόν συλλογικών συμβάσεων εργασίας και σε σχέση με το είδος και την εξειδίκευση της εργασίας που προσφέρεται. Η απόδοση της εργασίας ορίζεται ως ο χρόνος που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Η απόδοση εξαρτάται και από την εξοικείωση των εργαζομένων με την παραγωγή και απεικονίζεται μέσω της καμπύλης μάθησης. Κατά την περίοδο εκμάθησης οι εργαζόμενοι αυξάνουν σταδιακά την παραγόμενη ποσότητα έως ότου φθάσουν στο υψηλότερο επίπεδο παραγωγής (στάδιο σταθεροποίησης) και τελικώς μετά από κάποια χρονική περίοδο να φθάσουν στο στάδιο κορεσμού όπου και παρατηρείται μια μείωση της παραγόμενης ποσότητας. Σημειώνεται ότι το στάδιο του κορεσμού δύναται να αποφευχθεί μέσω ορισμένων πρακτικών από τη διοίκηση της εταιρείας όπως η εναλλαγή των θέσεων εργασίας μεταξύ των εργαζομένων κλπ.¹⁵

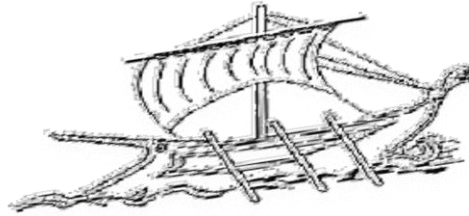
¹⁵ (Γεώργιος Βενιέρης «Λογιστική κόστους», Σελίδα 506)



Σχήμα καμπύλης μάθησης¹⁶



¹⁶ (Γεώργιος Βενιέρης «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ» 2^η έκδοση , Σελίδα 511).



7.4. ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ανάλογα με τον τρόπο που καταβάλλεται η αμοιβή έχουμε τις παρακάτω διακρίσεις :

1. Αμοιβή κατά τεμάχιο
2. Αμοιβή κατά ημερομίσθιο ή ωρομίσθιο
3. Αμοιβή κατά ημερομίσθιο ή ωρομίσθιο σε συνδυασμό με διάφορα δώρα

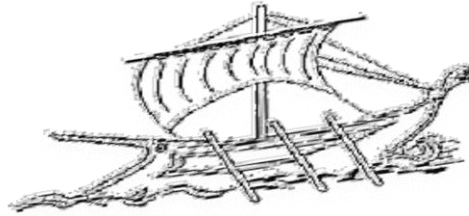
Στην περίπτωση της αμοιβής κατά ημερομίσθιο το πρότυπο ημερομίσθιο ορίζεται ως το σύνολο των αποδοχών προς το σύνολο των ημερομισθίων. Σημείωση: στο κόστος του ημερομισθίου θα πρέπει να συνυπολογισθούν και οι επιβαρύνσεις που πληρώνει η εταιρεία σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. Ο απαιτούμενος πρότυπος χρόνος άμεσης εργασίας είναι δύσκολο να υπολογισθεί καθώς κάθε εργαζόμενος έχει το δικό του ρυθμό παραγωγής. Απαιτούνται λοιπόν κάρτες εργασίας ώστε να προκύπτει ο μέσος όρος που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Ένα παράδειγμα του τελικού φυσικού προτύπου άμεσης εργασίας είναι το εξής :

Βασικός χρόνος παραγωγής ανά μονάδα προϊόντος	ώρες 3
Πρόβλεψη χρόνου για διαλείμματα	ώρες 0,2
Πρόβλεψη χρόνου για καθαρισμό και συντήρηση των μηχανών	ώρες 0,3
Πρόβλεψη χρόνου για ελαττωματική παραγωγή	ώρες 0,1
Φυσικό πρότυπο ανά μονάδα προϊόντος	ώρες 3,6

Έστω ότι το πρότυπο ωρομίσθιο είναι 5€ η ώρα. Τότε λοιπόν το κόστος άμεσης εργασίας για μια μονάδα προϊόντος είναι :

$$3,6 \text{ ώρες} \times 5\text{€} = 18\text{€}^{17}$$

¹⁷ (Γιάννης Κ. Πάγγειος «Θεωρία Κόστους» Τεύχος 2 , Σελίδα 162-163)



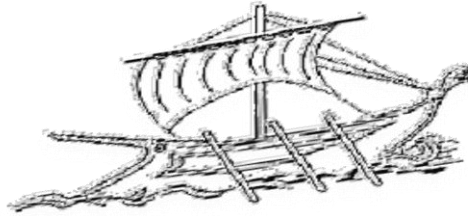
7.5. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες για την επιχείρηση ΑΕΛ ΕΠΕ που παράγει τηλεοράσεις για το έτος 2008 :

Έτοιμα προϊόντα	20.000 μονάδες
Πρότυπη ποσότητα πρώτων υλών ανά μονάδα έτοιμου προϊόντος	4 μονάδες
Πρώτες ύλες που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή	65.000 μονάδες
Αγορασθείσες πρώτες ύλες	40.000 μονάδες
Πρότυπη τιμή πρώτων υλών ανά μονάδα	1,45€/μονάδα
Πραγματική τιμή πρώτων υλών ανά μονάδα	1,25€/μονάδα
Πρότυπες ώρες α.ε. ανά μονάδα έτοιμου προϊόντος	2,5ώρες /μονάδα
Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας	50.200ώρες
Πρότυπο ωρομίσθιο	3,85€
Πραγματικό ωρομίσθιο	3,95€

Ζητούνται :

- A) απόκλιση τιμής πρώτων υλών
- B) απόκλιση ποσότητας πρώτων υλών
- Γ) απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας
- Δ) απόκλιση ωρομισθίου



Απάντηση :

A) απόκλιση τιμής πρώτων υλών =

$$= (1,25\text{€/μονάδα} - 1,45\text{€/μονάδα}) * 40.000 \text{ μονάδες} = 8.000 \text{ (E)}$$

B) απόκλιση ποσότητας πρώτων υλών =

$$= (65.000 \text{ μονάδες} - (4 * 20.000 \text{ μονάδες})) * 1,45\text{€/μονάδα} =$$

$$= (65.000 \text{ μονάδες} - 80.000 \text{ μονάδες}) * 1,45\text{€/μονάδα} =$$

$$= 21.750\text{€/μονάδα (E)}$$

Γ) απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας =

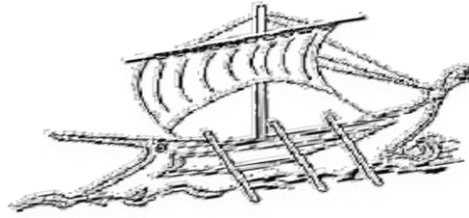
$$= (50.200 \text{ ω.α.ε.} - (2,5 \text{ ω.α.ε./μονάδα} * 20.000 \text{ μονάδες})) * 3,85\text{€/ω.α.ε.} =$$

$$= 200 \text{ ω.α.ε.} * 3,85\text{€/ώρα} = 770\text{€ (Δ)}$$

Δ) απόκλιση ωρομισθίου άμεσης εργασίας =

$$= (3,95\text{€/ω.α.ε.} - 3,85\text{€/ω.α.ε.}) * 50.200 \text{ ω.α.ε.} =$$

$$= 5020\text{€ (Δ)}$$

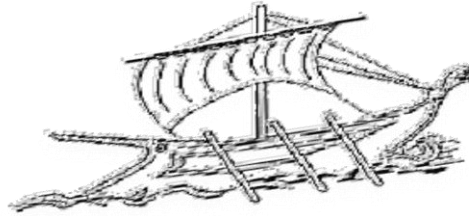


ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όλα τα παραπάνω έχουν ένα κοινό σκοπό. Να βοηθήσουν τον επιχειρηματία να ενημερώνεται για το τι συμβαίνει στην επιχείρησή του ώστε να λαμβάνει τις κατάλληλες διοικητικές αποφάσεις. Αυτό είναι και το νόημα της κοστολόγησης. Πολλές επιχειρήσεις έχουν πολύ μικρή διάρκεια ζωής διότι οι επιχειρηματίες δε γνωρίζουν τι συμβαίνει, από πλευράς κόστους, στην επιχείρησή τους με αποτέλεσμα να μη γίνονται οι ανάλογες διορθωτικές κινήσεις. Άρα λοιπόν η σωστή λειτουργία της επιχείρησης εξαρτάται απόλυτα από το πόσο καλά μετράμε το κόστος εργασίας και γενικότερα το κόστος παραγωγής.

Στο δύσκολο οικονομικό περιβάλλον που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις, η κοστολόγηση αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο στο σχεδιασμό και ανάπτυξη της στρατηγικής της επιχείρησης, καθώς μέσω της κοστολόγησης θα εκτιμηθούν τα αναμενόμενα κέρδη και το ποσοστό κέρδους. Ενδεχόμενη λανθασμένη εκτίμηση της κοστολόγησης μπορεί να οδηγήσει σε ζημιές και περαιτέρω οικονομικά προβλήματα για την εταιρεία. Καθίσταται κατά αυτό τον τρόπο σαφής η βαρύτητα η οποία θα πρέπει να δοθεί στη μέθοδο κοστολόγησης που εξαρτάται βεβαίως και από τον τομέα και την ειδικότητα στον οποίο έχει αντικείμενο εργασίας η εταιρεία.

Το βασικότερο, λοιπόν, συμπέρασμα είναι ότι η κοστολόγηση παρέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες που απορρέουν από τη λειτουργία της επιχείρησης. Πληροφορίες οι οποίες δε θα μπορούσαν ποτέ να συλλεχθούν χωρίς τη διαδικασία της κοστολόγησης και οι οποίες βοηθούν όχι μόνο στην κατάλληλη λήψη μέτρων αλλά και στη χάραξη της μελλοντικής πορείας και στρατηγικής των επιχειρήσεων μέσα σε αυτό το σύνθετο και συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον.



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ✚ Βενιέρης Γεώργιος, Σάνδρα Κοέν, Μαρία Κωλέτση, Λογιστική Κόστους, Αρχές και Εφαρμογές
- ✚ Βενιέρης Γεώργιος, Λογιστική Κόστους 2^η Έκδοση
- ✚ Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη, Κοστολόγηση: Εσωλογιστική - Εξωλογιστική
- ✚ Γιάννης Κ. Πάγγειος, Θεωρία Κόστους Τεύχος Ι
- ✚ Γιάννης Κ. Πάγγειος, Θεωρία Κόστους Τεύχος ΙΙ
- ✚ Θωμά Ζυγούρη, Παραγωγικότητα: Μελέτη, οργάνωση και αμοιβή εργασίας
- ✚ Κωνσταντίνου Α. Βαρβάκη, Θεωρία του Κόστους, Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές Αποφάσεις
- ✚ Ι. Κεχράς, Ι. Μαυροκορδάτος, Βιβλίο Αποθήκης Βραχυχρόνια Αναλυτική Λογιστική & Κοστολόγηση
- ✚ Ιωάννης Δ. Κεχράς , Ιωάννης Κ. Μαυροκορδάτος, Βιβλίο Αποθήκης - Κοστολογίου