



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

Κοστολόγηση και Διοικητική Λογιστική
Ο ρόλος των προϋπολογισμών ως εργαλείο λήψης αποφάσεων

της

Μπογιατζή Μαρία

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Θεσσαλονίκη, 2021

Αφιερώσεις

*Αφιερώνεται στον υιό μου, Αθανάσιο-Μάριο,
τον οποίο και έφερα στον κόσμο, κατά τη διάρκεια
του παρόντος προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών.*

Ευχαριστίες

Στα πλαίσια συγγραφής της παρούσας διπλωματικής εργασίας θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών «Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση» για όλα όσα μας δίδαξαν, για την υπομονή και το κουράγιο τους να προσπαθήσουν να μας μεταλαμπαδεύσουν τις γνώσεις τους.

Ιδιαίτερες ευχαριστίες θα ήθελα να εκφράσω στον επιβλέπων καθηγητή μου για την υπομονή και την υποστήριξη του και τις εποικοδομητικές υποδείξεις του στην προσπάθεια μου αυτή.

Επίσης, θα ήθελα να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου στην οικογένεια μου για την κατανόηση, την ηθική υποστήριξη και την αμέριστη συμπαράσταση της

Περίληψη

Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει σκοπό να αναδείξει τη σπουδαιότητα της κατάρτισης των προϋπολογισμών ως εργαλείο λήψης αποφάσεων.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται και αναλύονται βασικές έννοιες κοστολόγησης και κατ' επέκταση της διοικητικής λογιστικής. Γίνεται περιεκτική αναφορά στα συστήματα κοστολόγησης, στις τεχνικές και στις μεθόδους που ακολουθούνται. Επίσης γίνεται αναφορά στις λειτουργίες που διαχωρίζεται μια επιχείρηση για σκοπούς κοστολογικής οργάνωσης.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται ένα εργαλείο λήψης αποφάσεων, αυτό του προϋπολογισμού. Έτσι, γίνεται αναφορά στον γενικό προϋπολογισμό και αναλύονται οι επιμέρους προϋπολογισμοί τους οποίους συντάσσει μια βιομηχανική επιχείρηση.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι έννοιες του πρότυπου κόστους και ο ρόλος των αποκλίσεων σε σχέση με το προϋπολογιστικό και το πραγματικό κόστος και κατ' επέκταση την επίδραση τους στους προϋπολογισμούς.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται μια πρακτική εφαρμογή στους προϋπολογισμούς αξιοποιώντας το λογισμικό Microsoft excel.

Λέξεις κλειδιά: κόστος, έξοδο, προϋπολογισμός, γενικός προϋπολογισμός, πρότυπο κόστος, αποκλίσεις

Abstract

The present dissertation is aimed at showcasing the importance of drawing up budgets as a tool of making decisions.

In the first chapter basic costing terms are presented and analyzed as an expansion of managerial accounting. Comprehensive reference to costing systems takes place, as in the techniques and methods that are followed. Furthermore, reference to operating that a business is separated takes place as well, for reasons of costing organization.

In the second chapter a tool of making decisions is also presented, the one of the budget. So that the reference to master budget is presented and partly separated budgets are also analyzed which are compiled by an industrial business.

In the third chapter, terms of standard cost are presented as well as the role of variance in conjunction with the budget and historical cost as an expansion of their effects to budgets.

In the fourth chapter a practical exercise in budgets is presented making use of the Microsoft Excel software.

Key Words: cost, expense, costing systems, budget, master budget, standard cost, variance

Εισαγωγή

Η παρούσα διπλωματική εργασία επικεντρώνεται στη χρήση των προϋπολογισμών ως εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων. Έτσι, αναπτύσσονται έννοιες της κοστολόγησης που αποτελούν μέρος της Διοικητικής λογιστικής, η οποία και ασκείται εντός της επιχείρησης. Η Διοικητική λογιστική σε αντίθεση με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική δεν τυγχάνει υποχρεωτικής εφαρμογής από τη νομοθεσία, παρ' όλα αυτά εφαρμόζεται από την πλειονότητα των βιομηχανικών μονάδων διότι αποτελεί τη βάση για την επιτυχή άσκηση της διοίκησης.

Παρά την μη υποχρεωτικότητα της εφαρμογής της, η Διοικητική λογιστική διέπεται από αρχές και κανόνες που πρέπει να ακολουθούνται πιστά για εξαγωγή ορθών αποτελεσμάτων, επηρεάζοντας έτσι, τη διοίκηση της επιχείρησης σχετικά με το σχεδιασμό της επιχειρηματικής πολιτικής μακροπρόθεσμα και τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων βραχυπρόθεσμα. Για το λόγο αυτό, η επιχείρηση σε βραχυπρόθεσμο διάστημα θα πρέπει να προϋπολογίζει το ύψος των πωλήσεων της για να είναι σε θέση προϋπολογίζει και τα διάφορα κόστη που περικλείουν, είτε αυτά είναι κόστη άμεσα ενσωματωμένα με τα παραγόμενα προϊόντα είτε είναι κόστη συνδεδεμένα με την επιχείρηση στο σύνολο της.

Η σύνταξη και κατάρτιση των προϋπολογισμών αποτελεί την πλέον παραδοσιακή μέθοδο που μια επιχείρηση χρησιμοποιεί για να συγκεντρώνει εξ αρχής τις πληροφορίες που την ενδιαφέρουν σχετικά με την βραχυπρόθεσμη πορεία της. Ωστόσο, παρ' ότι τα τελευταία χρόνια έχει αμφισβητηθεί η χρήση των προϋπολογισμών για τη λήψη αποφάσεων, λόγω των μειονεκτημάτων που τους διέπουν δεν παύουν να αποτελούν ένα ουσιαστικό κομμάτι του λογιστικού προγραμματισμού. Για την καλύτερη παρουσίαση του θέματος η παρούσα εργασία έχει χωρισθεί σε τέσσερα μέρη.

Στο πρώτο μέρος περιγράφονται κάποιες βασικές έννοιες της κοστολόγησης, τα είδη του κόστους, τα συστήματα, οι τεχνικές και οι μέθοδοι κοστολόγησης. Στόχος αυτού του κεφαλαίου είναι η ανάλυση και παρουσίαση του κόστους της επιχείρησης, είτε αυτό προέρχεται από την παραγωγική της δραστηριότητα είτε όχι. Η ανάδειξη των συστημάτων, των τεχνικών και των μεθόδων που έχει στη διάθεση της η επιχείρηση στοχεύουν στη στον προσδιορισμό του κόστους. Τα προσδοκώμενα αποτελέσματα μετά την ολοκλήρωση αυτής της ενότητας είναι να μπορεί ο

αναγνώστης να **περιγράφει** τις μεθόδους κοστολόγησης, να **προσδιορίζει** το κόστος μιας επιχείρησης, να **αναλύει** τα διάφορα είδη του κόστους και να **διακρίνει** τα βασικά στοιχεία που συνθέτουν το κόστος παραγωγής και το κόστος μιας επιχείρησης συνολικά, να **μεταφράζει** τα διάφορα κόστη στα πραγματικά δεδομένα μιας επιχείρησης, και να **αναγνωρίζει** τις βασικές λειτουργίες μιας βιομηχανικής επιχείρησης.

Στο δεύτερο μέρος περιγράφεται ο προϋπολογισμός και η χρησιμότητα του ως εργαλείο λήψης αποφάσεων, οι κατηγορίες και τα είδη των προϋπολογισμών. Αναλύεται, επίσης, σε μεγάλο βαθμό ο γενικός προϋπολογισμός και οι επιμέρους προϋπολογισμοί που τον συνθέτουν. Τα δεδομένα των επιμέρους προϋπολογισμών αποτελούν μέρη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη βάση για τη κατάρτιση τους, που υποχρεωτικά δημοσιεύονται βάση νόμου. Στόχος αυτού του κεφαλαίου και προσδοκώμενα αποτελέσματα μετά την ολοκλήρωση αυτής της ενότητας είναι ο αναγνώστης να είναι σε θέση να **περιγράφει** την έννοια του προϋπολογισμού και να **προσδιορίζει** τα είδη του ανάλογα με τις κατηγορίες διάκρισης του, να **περιγράφει** τον γενικό προϋπολογισμό, να **διακρίνει** τους επιμέρους προϋπολογισμούς που συνθέτουν τον γενικό προϋπολογισμό και να **ερμηνεύουν** τα κύρια συστατικά που συνθέτουν τη δομή κάθε επιμέρους προϋπολογισμού

Στο τρίτο μέρος περιγράφονται έννοιες της πρότυπης κοστολόγησης και ο ρόλος της σε σχέση με την προϋπολογιστική και την πραγματική κοστολόγηση. Μέσω της πρότυπης κοστολόγησης τίθεται πρότυπες τιμές και ποσότητες για την παραγωγή των προϊόντων και η όποια διαφορά με τις προϋπολογιστικές και τις πραγματικές συνιστά την αποκαλούμενη απόκλιση. Έτσι, αναλύονται οι αποκλίσεις είτε είναι θετικές είτε αρνητικές, για κάθε συστατικό στοιχείο του κόστους παραγωγής και οι λόγοι από τους οποίους πηγάζουν αυτές οι διαφορές, έτσι ώστε να γίνει περισσότερο ορθολογική προϋπολογιστική ανάλυση στο μέλλον. Στόχος αυτού του κεφαλαίου και προσδοκώμενα αποτελέσματα μετά την ολοκλήρωση αυτής της ενότητας είναι ο αναγνώστης να είναι σε θέση να **αναγνωρίζει** το ρόλο της πρότυπης κοστολόγησης, να **αντιπαραβάλλει** την πρότυπη κοστολόγηση με την προϋπολογιστική και πραγματική, να **υπολογίζει** και να **ερμηνεύει** τις αποκλίσεις.

Στο τέταρτο μέρος επιχειρείται η ανάδειξη του πως καταρτίζονται οι επιμέρους προϋπολογισμοί με τη χρήση του λογισμικού Microsoft Excel. Έτσι, δίνεται μια πρακτική εφαρμογή μιας βιομηχανικής επιχείρησης, η οποία παρουσιάζει

βήμα – βήμα όλα τα στάδια κατάρτισης του γενικού προϋπολογισμού. Στο τέλος γίνεται σύγκριση με τα πρότυπα δεδομένα που είχαν τεθεί και υπολογίζονται οι αποκλίσεις, οι οποίες θα απορροφηθούν στην συνέχεια από την ίδια την επιχείρηση. Τα νούμερα και τα δεδομένα είναι εντελώς υποθετικά και δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα σε καμία επιχείρηση. Στόχος αυτού του κεφαλαίου είναι μετά την ολοκλήρωση του ο αναγνώστης να είναι σε θέση να **καταρτίζει** τον γενικό προϋπολογισμό, να μπορεί να **διακρίνει** τα βήματα που ακολουθούνται για την ορθή κατάρτιση όλων των προϋπολογισμών, να **προϋπολογίζει** το αποτέλεσμα της χρήσης, να **υπολογίζει**, να **ερμηνεύει** και να **λογιστικοποιεί** τις τυχόν αποκλίσεις.

Περιεχόμενα

Περιεχόμενα

Αφιερώσεις.....	2
Ευχαριστίες.....	3
Περίληψη.....	4
Abstract	5
Εισαγωγή	6
Περιεχόμενα.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο.	13
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ: ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	13
1.1 Έννοια της Λογιστικής	13
1.2 Σκοπός της Λογιστικής.....	13
1.3 Διακρίσεις Λογιστικής	14
1.4 Έννοια Κόστους, Εξόδου και Δαπάνης.....	15
1.5 Κόστος προϊόντος και κόστος περιόδου	17
1.5.1 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος (product cost).....	18
1.5.2 Κόστος Περιόδου (period cost)	18
1.6 Φορείς και κέντρα κόστους.....	19
1.7 Βασικές διακρίσεις του κόστους	20
1.7.1 Πραγματικό Κόστος, Προϋπολογιστικό Κόστος και Πρότυπο Κόστος.....	20
1.7.2 Σταθερό και Μεταβλητό Κόστος.....	22
1.7.3 Άμεσο και έμμεσο κόστος	23
1.7.4 Αρχικό Κόστος και Κόστος Μετατροπής	24
1.7.5 Διαφορικό κόστος και διαφορικό έσοδο	25
1.7.6 Οριακό Κόστος και Οριακό Έσοδο	25
1.7.7 Οριακό κόστος έναντι διαφορικού κόστους	27
1.8 Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης (Costing Systems)	28
1.8.1 Κοστολόγηση Εξατομικευμένης Παραγωγής ή Κοστολόγηση κατά παραγγελία (Job Order Costing System)	28
1.8.2 Κοστολόγηση Μαζικής (συνεχούς ή κατά φάση) παραγωγής (Process Costing System)	29
1.9 Τα σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης	30
1.9.1 Σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing System - ABC)	31

1.9.2 Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας (Balanced Scorecard - BSC)	32
1.10 Τεχνικές κοστολόγησης	33
1.10.1 Άμεση κοστολόγηση (Marginal Costing Method)	34
1.10.2 Πλήρης κοστολόγηση (Full Absorption Costing Method)	35
1.10.3 Παράδειγμα εξαγωγής αποτελέσματος με Πλήρη και Άμεση Κοστολόγηση.	36
1.11 Λειτουργίες της επιχείρησης.....	38
1.11.1 Λειτουργία της παραγωγής.....	38
1.11.2 Λειτουργία της διοίκησης.	39
1.11.3 Λειτουργία της διάθεσης.	39
1.11.4 Λειτουργία Ερευνών και Ανάπτυξης.	39
1.11.5 Χρηματοοικονομική Λειτουργία.	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο.	41
ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ	41
2.1 Έννοια και σκοπός του προϋπολογισμού	41
2.2 Χρησιμότητα και Οφέλη των προϋπολογισμών.	42
2.3 Κατηγορίες Προϋπολογισμών.....	43
2.3.1 Διακρίσεις Προϋπολογισμών με βάση το κριτήριο του χρονικού διαστήματος που καλύπτουν.....	43
2.3.2 Διακρίσεις Προϋπολογισμών με βάση το κριτήριο της μεθόδου κατάρτισης.	44
2.3.3 Διακρίσεις προϋπολογισμών με βάση το κριτήριο του τρόπου προσδιορισμού των προϋπολογιστικών ποσών.	46
2.3.4 Διακρίσεις προϋπολογισμών με βάση το κριτήριο της προσαρμοστικότητας τους στα διάφορα επίπεδα δραστηριότητας.....	47
2.4 Ο συνολικός προϋπολογισμός ως στατικός προϋπολογισμός	48
2.4.1 Ο συνολικός προϋπολογισμός (master budget)	48
2.4.2 Προϋπολογισμός Πωλήσεων.	50
2.4.3 Προϋπολογισμός Παραγωγής.	51
2.4.4 Προϋπολογισμός κόστους παραγωγής, κόστους παραχθέντων και κόστους πωληθέντων	55
2.4.5 Προϋπολογισμός αποθέματος ετοιμών προϊόντων τέλους χρήσης.....	57
2.4.6 Προϋπολογισμός Εξόδων Λειτουργίας Διάθεσης - Πωλήσεων.	57
2.4.7 Προϋπολογισμός Εξόδων Διοικητικής Λειτουργίας.....	57
2.4.8 Προϋπολογισμός Εξόδων Λειτουργίας Έρευνας και Ανάπτυξης.	58
2.4.9 Προϋπολογισμός Εξόδων Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας.	58

2.4.10	Ταμειακός Προϋπολογισμός.....	58
2.4.11	Προϋπολογισμένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.....	59
2.4.12	Προϋπολογισμένος Ισολογισμός (balance sheet budget)	59
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο.....		60
ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ		60
3.1	Έννοια του πρότυπου κόστους	60
3.2	Ποσοτικά πρότυπα	61
3.3	Ελαστικοί προϋπολογισμοί (flexible budget).....	61
3.4	Αποκλίσεις (Variances).....	64
3.4.1	Αποκλίσεις πρώτων υλών (materials variance)	64
3.4.2	Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας (labor variance).....	66
3.4.3	Αποκλίσεις Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (manufacturing overhead variance) 68	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο.....		72
ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ		72
4.1	Πρακτική Εφαρμογή Κατάρτισης Προϋπολογισμών.....	72
4.1	Προϋπολογισμός Πωλήσεων	80
4.2	Ποσοτικό Πρόγραμμα Παραγωγής «Προϊόν Α».....	81
4.3	Ποσοτικό Πρόγραμμα Παραγωγής «Προϊόν Β».....	82
4.4	Ποσοτικό Πρόγραμμα Πρώτης Ύλης Χ για το "Προϊόν Α"	83
4.5	Ποσοτικό Πρόγραμμα Πρώτης Ύλης Υ για το "Προϊόν Β"	84
4.6	Προϋπολογισμός Πρώτης Ύλης Χ για το "Προϊόν Α"	85
4.7	Προϋπολογισμός Πρώτης Ύλης Υ για το "Προϊόν Β"	86
4.8	Ποσοτικό Πρόγραμμα Άμεσης Εργασίας	87
4.9	Προϋπολογισμός Κόστους Άμεσης Εργασίας	87
4.10	Προϋπολογισμός Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.....	89
4.11	Πρόσθετα Δεδομένα Επιμέρους Προϋπολογισμών Παραγωγής.....	90
4.12	Προϋπολογισμός Κόστους Παραγωγής Προϊόντος ανά μονάδα.....	93
4.13	Προϋπολογισμός Κόστους Παραχθέντων και Κόστους Πωληθέντων ετοιμών προϊόντων.....	94
4.14	Προϋπολογισμός Κόστους Αρχικού Αποθέματος Ετοιμών Προϊόντων	95
4.15	Προϋπολογισμός Κόστους Τελικού Αποθέματος Ετοιμών Προϊόντων.....	96
4.16	Προϋπολογισμοί των άλλων λειτουργιών (πλην της παραγωγής)	97
4.17	Προϋπολογισμοί των άλλων λειτουργιών (πλην της παραγωγής) (για ταμειακή πληρωμή χωρίς αποσβέσεις)	98

4.18	Ταμειακός Προϋπολογισμός – Μέρος Εισπράξεων.....	99
4.19	Ταμειακός Προϋπολογισμός – Μέρος Πληρωμών	100
4.20	Προϋπολογισμένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.....	101
4.21	Προϋπολογισμένος Ισολογισμός	102
4.22	Πρότυπο Κόστος.....	106
4.23	Πρότυπο – Πραγματικό Κόστος Προϊόν Α.....	107
4.24	Πρότυπο – Πραγματικό Κόστος Προϊόν Β.....	108
4.25	Αποκλίσεις Πρώτων Υλών	109
4.26	Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας.....	110
	Συμπεράσματα	111
	Βιβλιογραφία:	113

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο.

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ: ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1 Έννοια της Λογιστικής

Λογιστική, γενικά είναι ο κλάδος της Οικονομικής Επιστήμης, που ασχολείται με τη συστηματική καταγραφή και ταξινόμηση όλων των οικονομικών γεγονότων μιας οικονομικής μονάδας. Πιο συγκεκριμένα, η λογιστική είναι η επιστημονική μέθοδος της διπλογραφίας, ή της καταστιχογραφίας όπως αλλιώς αναφέρεται στη βιβλιογραφία, των γεγονότων που συμβαίνουν κατά τη διάρκεια ζωής της επιχείρησης.

Η διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι η καταστιχογραφία περιλαμβάνει συνήθως μόνο την καταχώρηση λογιστικών γεγονότων, ενώ η λογιστική εμπερικλείει την καταστιχογραφία, αλλά επεκτείνεται πέραν αυτής με την ανάπτυξη προτύπων, την υιοθέτηση αρχών και την ανάλυση σύνθετων γεγονότων (Παπαδέας,2015)

Η επιστήμη της Λογιστικής συνδέεται στενά με διάφορους επιστημονικούς κλάδους, κυρίως με τη διοίκηση των επιχειρήσεων, την οικονομική επιστήμη, τη μαθηματική και στατιστική επιστήμη, τη νομική επιστήμη, τη μηχανική επιστήμη και τα τελευταία χρόνια με την πληροφορική.

1.2 Σκοπός της Λογιστικής

Σκοπός της Λογιστικής είναι η ορθή παροχή πληροφοριών οικονομικού χαρακτήρα στους ενδιαφερόμενους, οι οποίοι μπορεί να βρίσκονται εντός ή εκτός της επιχείρησης. Έτσι, η Λογιστική επιστήμη αναλύει, ταξινομεί, καταγράφει, κατατάσσει συστηματικά και συγκεντρώνει όλα τα γεγονότα που συμβαίνουν μέσα σε μια επιχείρηση, αποτυπώνοντας τα σύμφωνα με λογιστικούς όρους και τεχνικές, με σκοπό να παρουσιάσει, συνοπτικά μέσω των οικονομικών καταστάσεων της, τα αποτελέσματα της στις ενδιαφερόμενες ομάδες.

Λήπτες αυτών των οικονομικών πληροφοριών μπορεί να είναι:

Η Διοίκηση της επιχείρησης

Τα Διευθυντικά στελέχη της
Οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης, μέτοχοι κλπ.
Οι πιστωτές και οι προμηθευτές της
Η Φορολογική Αρχή
Οι Τράπεζες
Οι πελάτες της
Το προσωπικό της επιχείρησης
Οι εμπορικές ενώσεις

1.3 Διακρίσεις Λογιστικής

Πέραν όλων των άλλων διακρίσεων της Λογιστικής, κατά τη συγγραφή της παρούσας εργασίας, ιδιαίτερο ενδιαφέρον έγκειται στην διάκριση της Λογιστικής, αναλόγως της κατηγορίας χρηστών, στους οποίους απευθύνονται οι πληροφορίες που αντλούνται από το λογιστικό σύστημα, η Λογιστική διακρίνεται σε Χρηματοοικονομική και Διοικητική Λογιστική.

Χρηματοοικονομική Λογιστική (Financial Accounting) είναι ο κλάδος της Λογιστικής που ασχολείται με τον καθορισμό και την συγκέντρωση των αναγκαίων πληροφοριακών στοιχείων, διότι όπως είναι γνωστό αποτελεί ένα λογιστικό πληροφοριακό σύστημα, με σκοπό να προσδιορίσει και να παρουσιάσει μέσω των οικονομικών της καταστάσεων τα αποτελέσματα της για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο που εξετάζεται. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης θα πρέπει να παρουσιάζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης και σαφώς να τις καθιστούν διαχρονικά συγκρίσιμες μεταξύ τους για την εξαγωγή ορθών συμπερασμάτων.

Συνεπώς, οι χρήστες των οικονομικών αυτών καταστάσεων βρίσκονται εκτός της επιχείρησης όπως π.χ. οι τράπεζες, οι πιστωτές, οι προμηθευτές κλπ. δίχως όμως αυτό να σημαίνει ότι δε γίνεται και χρήση τους από εσωτερικά στελέχη της επιχείρησης, όπως π.χ. διευθυντικά στελέχη, διοικητικοί λογιστές κλπ.

Η εφαρμογή των αρχών και κανόνων που διέπουν τη Χρηματοοικονομική Λογιστική κατέστη υποχρεωτική από το νόμο, διότι η εξέλιξη και μεγέθυνση των επιχειρήσεων, όπου τις περισσότερες φορές εμπεριέχει εξωτερικά κεφάλαια,

εξελίχθηκε και η λογιστική, ώστε να μπορεί να δίνει τις απαραίτητες πληροφορίες στους πιστωτές της που έχουν επενδύσει τα κεφάλαια τους.

Διοικητική Λογιστική (Managerial Accounting) όπως αποτυπώνεται καλύτερα με τον ορισμό του Chartered Institute of Management Accounting (CIMA, 1996), πρόκειται για τον κλάδο που «αποβλέπει στην παροχή πληροφόρησης για να βοηθήσει τα στελέχη των οργανισμών να πάρουν καλύτερες αποφάσεις». Αυτό σημαίνει πως οι χρήστες των πληροφοριών αυτών βρίσκονται εντός της επιχείρησης και οι καταστάσεις ή αναφορές που συντάσσονται προορίζονται για ίδια χρήση εντός της επιχείρησης, με αποτέλεσμα να υπάρχει ελευθερία στη σύνταξη τους, χωρίς περιορισμούς και κανόνες από ρυθμιστικές αρχές ή άλλους εξωτερικούς φορείς. Συνεπώς, η εφαρμογή της Διοικητικής Λογιστικής είναι απολύτως προαιρετική, διότι δεν επιβάλλεται τέτοιου είδους άντληση πληροφόρησης από τον νομοθέτη.

Η Διοικητική Λογιστική ασχολείται με τωρινά και μελλοντικά γεγονότα σε αντιδιαστολή με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική που ασχολείται με παρελθοντικά γεγονότα. Επίσης σχετική με τη Διοικητική Λογιστική είναι και η Κοστολόγηση (Αναλυτική Λογιστική), όπου είναι δύσκολο να οριοθετηθούν αλλά σίγουρα η δεύτερη αποτελεί μέρος της πρώτης, διότι η Κοστολόγηση αφορά κυρίως στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής μιας βιομηχανικής μονάδας, ενώ η Διοικητική Λογιστική περιλαμβάνει ευρύ φάσμα πληροφοριών για την ορθή λήψη αποφάσεων.

1.4 Έννοια Κόστους, Εξόδου και Δαπάνης

Κατά το ΕΓΛΣ, 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 πωλήσει ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Επίσης, ένας γενικά αποδεκτός ορισμός του κόστους που χρησιμοποιείται στην ελληνική βιβλιογραφία ορίζει ότι «κόστος (cost) είναι το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία – κάτω από δεδομένες κάθε φορά τεχνικοοικονομικές συνθήκες – και να πάρει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες, καθώς και θέση στο χώρο και στο χρόνο» (Τσιμάρας, 1949).

Επίσης, το ΕΓΛΣ όριζε ότι, έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως (εξαφανιζόμενο κόστος). Το κόστος εξαφανίζεται (εκπνέει) όταν πωλείται

το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει τα έσοδα σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώληση του. Το Κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών – αναπτύξεως μετατρέπεται σε έξοδο, είτε ολικά, είτε κατά το μέρος που βαρύνει τα έσοδα ή τα μικτά αποτελέσματα ή το κόστος των πωλημένων αγαθών και υπηρεσιών της χρήσεως.

Επιπλέον το ΕΓΛΣ έχει δώσει για τον ορισμό της δαπάνης ότι είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησης μιας επενδύσεως σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες, όπως π.χ. δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης, ενός κτιρίου ή για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας εργατοϋπαλλήλων.

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τα οποία εισήχθησαν στη χώρα μας με το ν.4308/2014, οι ορισμοί εμφανίζονται διευρυμένοι, αλλά το κύριο νόημα παραμένει το ίδιο. Έτσι ως έξοδο (expense) ορίζεται η μείωση των περιουσιακών στοιχείων (οικονομικών πόρων) ή η αύξηση των υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια μιας περιόδου που οδηγεί σε μείωση της καθαρής θέσης, εκτός των μειώσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από διανομές στους ιδιοκτήτες της οντότητας, ενώ ως δαπάνη (expenditure) ορίζεται το σύνολο των ταμειακών διαθέσιμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που διατίθεται για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υπηρεσίας.

Γίνεται εκτενής αναφορά στο προϊσχύον νομοθετικό πλαίσιο σε σχέση με το τωρινό, για να τονιστούν κυρίες οι ομοιότητες και οι διαφορές των εννοιών κόστους, εξόδου και δαπάνης, οι οποίες δεν αναφέρονται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αλλά παίζουν πολύ σημαντικό ρόλο από άποψη μελέτης του κόστους παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων στην Λογιστική Κόστους. Έτσι, έχουμε ως ακολούθως,

- Το κόστος, έως τη στιγμή που θα εκπνεύσει, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο, από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί, αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιείται.
- Το έξοδο, έστω και στιγμιαία, προϋπάρχει σαν κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίστροφο.

- Το κόστος σαν επένδυση που δημιουργείται, είτε μέσα σε μια χρήση, είτε μέσα σε περισσότερες, μέχρις ότου εκπνεύσει, κατά κανόνα αλλάζει μορφές. Αυτό π.χ παρατηρείται στην περίπτωση που το κόστος ενός μηχανήματος μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής των προϊόντων μέσα στη διάρκεια πολλών χρήσεων (με τη διενέργεια αποσβέσεων) ή στην περίπτωση που το κόστος μιας πρώτης ύλης μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής έπειτα από τη βιομηχανοποίηση της. Τελικά στα παραδείγματα αυτά, το κόστος του ετοιμού προϊόντος εκπνέει με τη μετατροπή του σε έξοδο όταν το προϊόν αυτό πωλείται, είτε στην ίδια, είτε στις επόμενες χρήσεις από εκείνη που παράγεται.
- Το έξοδο σχηματίζεται από το κόστος που, μέσα σε μια χρήση, εκπνέει και αποτελεί ένα αυτοτελές μέγεθος που συσχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, με βάση την ισότητα:

$$\text{ΕΣΟΔΑ Χρήσεως} - \text{ΕΞΟΔΑ Χρήσεως} = \text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ Χρήσεως}(\pm)$$

Τα έξοδα της χρήσεως σχηματίζονται από το κόστος κτήσεως ή παραγωγής των πωλημένων, αυξημένο με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών – αναπτύξεως, που δεν έχει ενσωματωθεί στο κόστος παραγωγής.

- Η δαπάνη συνδέεται με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής μόνο σαν ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποιήσεως του. Δεν είναι έννοια διαφορετική από τις έννοιες του κόστους και του εξόδου. Αποτελεί απλώς τη μία από τις δύο εξωτερικές όψεις αυτών, δηλαδή τη συγκεκριμένη ενέργεια πραγματοποιήσεως τους (όπως π.χ. απόφαση επενδύσεως ή διακανονισμός αξίας) και την αριθμητική έκφραση τους (όπως π.χ. η αξία πρώτης ύλης ευρώ 100 αναλύεται σε τιμολογιακή αξία ευρώ 70, σε δασμούς και λοιπούς φόρους εισαγωγής ευρώ 20 και σε λοιπά έξοδα αγοράς ευρώ 10) (Σακέλλης, 1997)

1.5 Κόστος προϊόντος και κόστος περιόδου

Ο προσδιορισμός του χρονικού σημείου κατά το οποίο αναγνωρίζεται ως έξοδο το κόστος απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λήψης υπηρεσιών αποτελεί βασικό ζήτημα της Διοικητικής Λογιστικής έτσι ώστε να προσδιοριστεί ο χρόνος κατά τον οποίο αναγνωρίζεται ένα έξοδο. Ως γνωστόν το έξοδο ορίζεται ως το κόστος που

εκπνέει όταν ένα περιουσιακό στοιχείο καταναλώνεται και εξαντλείται προκειμένου να πραγματοποιηθεί έσοδο.

1.5.1 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος (product cost)

Το **κόστος προϊόντος (product cost)** είναι εκείνο το κόστος που σχετίζεται με τα προϊόντα που παράγει η επιχείρηση και τα οποία προορίζονται για πώληση κατά τις συνήθη συναλλαγές της επιχείρησης. Πιο αναλυτικά, το κόστος προϊόντος αναφέρεται σε όλα εκείνα τα κόστη που προκύπτουν για την απόκτηση ή την παραγωγή των τελικών προϊόντων. Έτσι, το κόστος παραγωγής αποτελείται από τις πρώτες ύλες και την εργασία που επιρρίπτονται άμεσα στα παραχθέντα προϊόντα και από τα διάφορα έξοδα που βαρύνουν τα παραχθέντα προϊόντα κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.

Επίσης, ο όρος αυτός χρησιμοποιείται για να προσδιορίσει την αξία των παραχθέντων αποθεμάτων ή των αγορασμένων αγαθών και μέχρι αυτά να πωληθούν. Γι' αυτό και πριν την πώληση τους, το κόστος αυτό καταγράφεται στους λογαριασμούς αποθεμάτων και βαρύνουν τον ισολογισμό, διότι αντιμετωπίζονται ως περιουσιακά στοιχεία. Όταν έρθει η ώρα της πώλησης, το κόστος προϊόντος που σχετίζεται με τα πωλούμενα προϊόντα εξοφλείται ως κόστος αγαθών, δηλαδή αναγνωρίζεται ως έξοδο για την οικονομική μονάδα και χαρακτηρίζεται ως κόστος πωληθέντων, που πωλούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Για μια βιομηχανική επιχείρηση, το κόστος του αποθέματος των ετοιμών προϊόντων αποτελείται από τα βασικά συστατικά στοιχεία του κόστους παραγωγής, τα οποία δεν είναι άλλα από το κόστος των άμεσων υλικών, το κόστος άμεσης εργασίας και το κόστος των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Έτσι, λόγω του ότι αυτό το απόθεμα ετοιμού προϊόντος μέχρι να πωληθεί βαρύνει σε αποθήκευση την επιχείρηση καλείται αλλιώς και «αποθηκεύσιμο» κόστος, διότι η επιχείρηση θα πρέπει να έχει είτε τις κατάλληλες εγκαταστάσεις, είτε να ενοικιάζει κάποιο χώρο για να αποθηκεύει αυτά τα προϊόντα μέχρι να πωληθούν.

1.5.2 Κόστος Περιόδου (period cost)

Σε αντιδιαστολή με το κόστος προϊόντος βρίσκεται το **κόστος περιόδου (period cost)**, το οποίο απαρτίζεται από όλα τα στοιχεία κόστους που δεν

συμμετέχουν στη διαμόρφωση του κόστους προϊόντος. Τα στοιχεία που αποτελούν το κόστος περιόδου λογίζονται ως έξοδα κατά τη χρονική στιγμή που πραγματοποιούνται, λαμβάνοντας υπόψη το χρόνο στον οποίο εμφανίσθηκαν, και όχι την ποσότητα των μονάδων που παράχθηκαν και πωλήθηκαν. Τα κόστη αυτά δεν σχετίζονται άμεσα με τα κόστη που βαρύνουν την παραγωγική διαδικασία γι' αυτό και είναι αδιάφορο να επιρριφτούν στις παραγόμενες ή πωλούμενες μονάδες. Παραδείγματα κόστους περιόδου αποτελούν τα έξοδα πώλησης και διανομής, τα έξοδα διαφήμισης, διοικητικά και γενικά έξοδα, οι μισθοί του προσωπικού πωλήσεων, οι αμοιβές των υψηλόβαθμων στελεχών κλπ. Δηλαδή, τα έξοδα όλων των άλλων λειτουργιών της επιχείρησης πλην αυτής της παραγωγής, αποτελούν κόστος περιόδου.

Κόστος που σχετίζεται με προπληρωμένα έξοδα, όπως για παράδειγμα η προπληρωμή του ενοικίου, απόθεμα, όπως για παράδειγμα τα άμεσα υλικά, πάγια περιουσιακά στοιχεία όπως για παράδειγμα κεφαλαιοποιημένοι τόκοι, δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως κόστος περιόδου.

Συνεπώς, υπάρχει σημαντική διαφορά μεταξύ του κόστους περιόδου και του κόστους προϊόντος, η οποία έγκειται στα διαφορετικής φύσεως κόστη που περιλαμβάνουν. Το κόστος περιόδου σχετίζεται με τα έξοδα που συμβαίνουν σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο ενώ το κόστος προϊόντος σχετίζεται με την παραγωγή των προϊόντων. Επιπρόσθετα, το κόστος περιόδου είναι σε μεγάλο βαθμό σταθερό κόστος, δηλαδή σταθερό ποσό, διότι σπάνια σχετίζεται με το επίπεδο της παραγωγής ενώ το κόστος προϊόντος είναι συχνά μεταβλητό κόστος, δηλαδή μεταβλητό ποσό, διότι εξαρτάται άμεσα από την ποσότητα παραγωγής.

1.6 Φορείς και κέντρα κόστους

Βασική επιδίωξη κάθε επιχείρησης είναι η μεγιστοποίηση των κερδών της που προέρχονται από τις πωλήσεις προϊόντων της ή την παροχή υπηρεσιών της. Έχοντας ως βάση αυτή την μεγιστοποίηση των κερδών, η κάθε επιχείρηση αναπτύσσει αυτά τα συστήματα κοστολόγησης, τα οποία προσδιορίζουν με τον καλύτερο δυνατό τρόπο το κόστος των προϊόντων ή των υπηρεσιών που παρέχει, στοιχεία που αποτελούν αντικείμενο της κοστολόγησης και ονομάζονται φορείς κόστους. Παραδείγματα

φορέων κόστους αποτελούν τα ημικατεργασμένα προϊόντα, τα έτοιμα προϊόντα, τα υποπροϊόντα και υπολείμματα καθώς και η παραγωγή σε εξέλιξη.

Ο υπολογισμός του κόστους πολλές φορές είναι αναγκαίο να πραγματοποιηθεί παράλληλα με τα τμήματα ή τις λειτουργίες, στις οποίες είναι χωρισμένη η παραγωγική διαδικασία. Έτσι, θέση ή κέντρο κόστους καλείται οποιοδήποτε τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας, το οποίο θεωρείται ότι αποτελεί αιτία για την δημιουργία κόστους, γι' αυτό και επιδιώκεται ο προσδιορισμός του.

Στόχος της διάκρισης της παραγωγής σε κέντρα κόστους είναι η αναβάθμιση της ακρίβειας της κοστολόγησης, η διευκόλυνση του ελέγχου της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των τμημάτων της επιχείρησης και η ευκολότερη κατανόηση των στοιχείων που συνθέτουν το κόστος συγκεκριμένων λειτουργιών από τα στελέχη της επιχείρησης, τα οποία πολλές φορές δεν διαθέτουν εξειδικευμένες γνώσεις κοστολόγησης.

1.7 Βασικές διακρίσεις του κόστους

Το κόστος ανάλογα από ποια σκοπιά μετρείται και το σκοπό που εξυπηρετεί μπορεί να διακριθεί σε πολλές κατηγορίες. Δηλαδή δεδομένα κόστους που κατηγοριοποιούνται και καταγράφονται με συγκεκριμένο τρόπο για την εξυπηρέτηση συγκεκριμένου σκοπού ως πληροφορίας μπορεί να είναι τελείως ακατάλληλα για κάποια άλλη χρήση. Για παράδειγμα, τα δεδομένα, οι πληροφορίες δηλαδή που σχετίζονται με το κόστος παραγωγής μιας συγκεκριμένης βιομηχανικής μονάδας για μια ορισμένη χρονική περίοδο αποτελούν ένα ωφέλιμο στοιχείο για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων και μετέπειτα των καθαρών κερδών της συγκεκριμένης περιόδου. Τα ίδια δεδομένα όμως κατά τη διάρκεια άλλης χρονικής περιόδου μπορεί να παραπληροφορήσουν τον αναλυτή του, εάν κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου μεταβληθούν οι τιμές της αγοράς, είτε θετικά είτε αρνητικά, με άμεσο αντίκτυπο στα κέρδη της επιχείρησης.

1.7.1 Πραγματικό Κόστος, Προϋπολογιστικό Κόστος και Πρότυπο Κόστος

Το κόστος ανάλογα με τον χρόνο στον οποίο αναφέρεται η μέτρηση του, διακρίνεται σε πραγματικό κόστος, σε προϋπολογιστικό κόστος και σε πρότυπο κόστος.

Πραγματικό κόστος (historical cost), ή όπως αλλιώς καλείται ιστορικό κόστος, είναι εκείνο το κόστος που έχει πραγματοποιηθεί στο παρελθόν και σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά και αναφέρεται σε προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται, σε ενσώματα ή άυλα αγαθά που αγοράζονται ή σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας. Χαρακτηριστικό γνώρισμα του πραγματικού κόστους αποτελεί το γεγονός ότι είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα, παραδείγματος χάριν οι τόκοι από ίδια κεφάλαια, οι αμοιβές του επιχειρηματία κλπ., και κατά τον προσδιορισμό του δεν λαμβάνονται υπόψη τυχόν έξοδα με ανώμαλο χαρακτήρα, όπως για παράδειγμα έξοδα υποαπασχόλησης του παραγωγικού τμήματος, υπερβάλλουσες φόρες κλπ.

Προϋπολογιστικό κόστος (budget cost) είναι εκείνο το κόστος που υπολογίζεται εξωλογιστικά και πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή ενός προϊόντος ή η παροχή μιας υπηρεσίας ή η κατασκευή ενός έργου ή πριν καν λειτουργήσει μια δραστηριότητα ή υπηρεσία. Το προϋπολογιστικό κόστος βασίζεται εν μέρει σε παρελθοντικά δεδομένα και εν μέρει γίνεται εκτίμηση των μελλοντικών συνθηκών της αγοράς κατά το χρονικό σημείο στο οποίο εκτιμάται ότι θα εκτελεσθεί. Έτσι, προσεγγίζεται όσο το δυνατόν πλησιέστερα το μελλοντικό πραγματικό κόστος, το οποίο αποτελεί ένα πολύ σημαντικό μέγεθος ιδιαίτερα σε βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής, όπως είναι τα ναυπηγεία, αεροσκάφη, δομικά έργα κλπ., για τον προσδιορισμό της τιμής πώλησης και την υποβολή προσφοράς εκτέλεσης έργου. Λόγοι ασφαλείας και εξυπηρέτησης του σκοπού τον οποίο εξυπηρετεί, επιτρέπουν την μη ακριβή μελέτη των συστατικών στοιχείων του κόστους αυτού.

Πρότυπο κόστος (standard cost) είναι εκείνο το κόστος το οποίο καθορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, βασιζόμενο σε ακριβείς επαληθευμένες μετρήσεις των συστατικών στοιχείων που συνθέτουν το κόστος παραγωγής σε ποσότητα και αξία. Πιο αναλυτικά, βασίζεται σε ακριβείς επαληθευμένες εκτιμήσεις των ποσοτήτων και τιμών των υλικών, του χρόνου και της τιμής άμεσης εργασίας και των ποσοτήτων και τιμών των υπολοίπων έμμεσων εξόδων για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος.

Το πρότυπο κόστος είναι προκαθορισμένο διότι υπολογίζεται πριν πραγματοποιηθεί αλλά διαφέρει από το προϋπολογιστικό κόστος διότι βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς, οι οποίοι αποδεικνύονται ύστερα από πραγματικές μετρήσεις, επιχειρώντας τον ακριβή υπολογισμό του κόστους και όχι ως πρόβλεψη

στο περίπου του ύψους του κόστους όπως μας πληροφορεί το προϋπολογιστικό κόστος.

Το πρότυπο κόστος επειδή έχει βασισθεί σε πραγματικές μετρήσεις και έχει επαληθευτεί ότι είναι πραγματοποιήσιμο, αποτελεί μια σταθερή κοστολογική βάση, η οποία θα συγκριθεί με το μετέπειτα πραγματικό κόστος και θα προσδιορισθούν οι όποιες διαφορές διαπιστωθούν, καλούμενες κοινώς ως αποκλίσεις. Μετέπειτα, αναλύοντας από πού πηγάζει η κάθε απόκλιση που έχει διαπιστωθεί, συγκρίνοντας το πραγματικό με το πρότυπο κόστος, ελέγχεται η αποτελεσματικότητα των επιμέρους λειτουργιών και της επιχείρησης ως σύνολο.

1.7.2 Σταθερό και Μεταβλητό Κόστος

Μια σημαντική διάκριση του κόστους είναι αυτή που στηρίζεται στη μεταβολή σου σε σχέση με την μεταβολή του όγκου της παραγωγικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Έτσι το συνολικό αυτό κόστος (total cost) διακρίνεται στο σταθερό και στο μεταβλητό μέρος.

Σταθερό κόστος (fixed cost) καλείται το κόστος που παραμένει, τουλάχιστον βραχυχρόνια, αμετάβλητο καθώς το επίπεδο του όγκου δραστηριότητας μεταβάλλεται. Παραδείγματα σταθερού κόστους αποτελούν το ενοίκιο του εργοστασίου παραγωγής, ο μισθός του νυχτοφύλακα του εργοστασίου παραγωγής κλπ. Υπάρχουν περιπτώσεις όπου το σταθερό κόστος μπορεί να μεταβάλλεται είτε μακροχρόνια είτε βραχυχρόνια, αλλά οι μεταβολές αυτές δεν επηρεάζονται από τον όγκο του επιπέδου δραστηριότητας της επιχείρησης. Το άθροισμα των επιμέρους στοιχείων του σταθερού κόστους που αντιστοιχεί σε κάποιο κέντρο ή φορέα κόστους αποτελεί αντίστοιχα το συνολικό σταθερό κόστος του κέντρου ή του φορέα.

Μεταβλητό κόστος (variable cost) καλείται το κόστος που επηρεάζεται με ευθεία αναλογία προς τις μεταβολές του επιπέδου του όγκου δραστηριότητας. Η ποσοστιαία μεταβολή του μεταβλητού κόστους είναι ίση με την ποσοστιαία μεταβολή του όγκου της δραστηριότητας. Παραδείγματα μεταβλητού κόστους αποτελούν η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που αναλώνονται στην παραγωγή, τα ημερομίσθια του εργατικού δυναμικού κλπ. Το άθροισμα των επιμέρους στοιχείων του μεταβλητού κόστους που αντιστοιχεί σε κάποιο κέντρο ή φορέα κόστους αποτελεί αντίστοιχα το συνολικό μεταβλητό κόστος του κέντρου ή του φορέα.

Συνολικό κόστος (total cost) είναι το άθροισμα του σταθερού και του μεταβλητού κόστους που σχετίζεται με ένα κέντρο ή φορέα του κόστους. Επιμερίζοντας το συνολικό κόστος με τον όγκο του επιπέδου δραστηριότητας προκύπτει το ανά μονάδα κόστος ή μοναδιαίο κόστος όπως αλλιώς καλείται, δηλαδή το κόστος που αντιστοιχεί σε κάθε παραγόμενη μονάδα στο συγκεκριμένο φορέα ή κέντρο κόστους.



Διαγραμματικά οι καμπύλες του Σταθερού, του Μεταβλητού και του Συνολικού κόστους απεικονίζονται όπως φαίνονται στο ανωτέρω διάγραμμα.

Η καμπύλη του σταθερού κόστους είναι παράλληλη στον οριζόντιο άξονα του προϊόντος, ενώ οι καμπύλες του συνολικού και του μεταβλητού κόστους είναι ανερχόμενες. Το μεταβλητό κόστος ξεκινάει από την αρχή των αξόνων ενώ το συνολικό κόστος ξεκινάει από το σημείο του σταθερού κόστους αφού αποτελεί το άθροισμα του μεταβλητού και του σταθερού κόστους.

1.7.3 Άμεσο και έμμεσο κόστος

Μια επίσης σημαντική διάκριση του κόστους αποτελεί η διάκριση σε άμεσο και έμμεσο κόστος με βάση την ευελιξία του να μπορεί να συσχετισθεί με ένα συγκεκριμένο κέντρο ή φορέα κόστους της επιχείρησης.

Άμεσο κόστος (direct cost) καλείται το κόστος που μπορεί να αλληλεπιδράσει εύκολα και γρήγορα με μια συγκεκριμένη δραστηριότητα της

επιχείρησης ή με ένα προϊόν. Το άμεσο κόστος συναντάται συχνότερα σε ότι έχει να κάνει με τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία. Παραδείγματα άμεσου κόστους αποτελεί το ημερομίσθιο της εργάτριας που εργάζεται το υφαντήριο μιας κλωστοϋφαντουργίας, το κόστος του χρώματος για το τμήμα βαφής μιας κλωστοϋφαντουργίας κλπ.

Έμμεσο κόστος (indirect cost) καλείται το κόστος που αδυνατεί να αλληλεπιδράσει με μια μόνο συγκεκριμένη δραστηριότητα της επιχείρησης ή με ένα μόνο προϊόν αλλά με περισσότερες δραστηριότητες ή προϊόντα. Συνεπώς, επειδή η κατανομή του κόστους αυτού σε συγκεκριμένα τμήματα ή προϊόντα είναι ιδιαίτερα δύσκολη ή δεν κρίνεται οικονομικά σκόπιμη το κόστος αυτό κατηγοριοποιείται ως έμμεσο κόστος. Παραδείγματα έμμεσου κόστους αποτελεί ο μισθός του φύλακα όλης της επιχείρησης, το ενοίκιο για όλη την εγκατάσταση της επιχείρησης κλπ.

1.7.4 Αρχικό Κόστος και Κόστος Μετατροπής

Και τα δύο αυτά κόστη σχετίζονται με τα συστατικά στοιχεία που συνθέτουν το κόστος παραγωγής προϊόντος.

Το **αρχικό κόστος (prime cost)** αποτελεί το άθροισμα του κόστους των άμεσων υλικών και του κόστους της άμεσης εργασίας και δίνεται αλγεβρικά από την παρακάτω σχέση:

	(=) ίσον	(+) συν
Αρχικό Κόστος	Κόστος Άμεσων Υλικών	Κόστος Άμεσης Εργασίας

Το αρχικό κόστος δεν περιλαμβάνει στοιχεία που προκύπτουν ύστερα από κατανομή. Επίσης, το αρχικό κόστος χρησιμοποιείται σε πολλές περιπτώσεις ως κριτήριο κατανομής του έμμεσου κόστους, αποτελεί τον πυρήνα διαμορφώσεως του πλήρους κόστους παραγωγής και είναι αντικείμενο ελέγχου των φορέων που ευθύνονται για την πραγματοποίησή του. (Σακέλλης, 1997).

Το **κόστος μετατροπής (conversion cost)** αποτελείται από ομαλά έξοδα που λαμβάνουν χώρα κατά το στάδιο κατεργασίας της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν ή κατεργασία ενός υλικού από μια μορφή σε μια άλλη, κατά τη διάρκεια μια φάσης κοστολόγησης. Στο κόστος μετατροπής περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα που βαρύνουν την παραγωγική διαδικασία, είτε αυτά είναι άμεσα είτε έμμεσα, αφήνοντας εκτός του

κόστος των άμεσων υλικών. Η αλγεβρική σχέση για το κόστος μετατροπής διαμορφώνεται ως εξής:

	(=) ίσον	(+) συν
Κόστος Μετατροπής	Κόστος Άμεσης Εργασίας	Κόστος Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων

1.7.5 Διαφορικό κόστος και διαφορικό έσοδο

Η διοίκηση της επιχείρησης κλίνεται να λάβει μια επιχειρηματική απόφαση και να επιλέξει μεταξύ εναλλακτικών λύσεων αυτήν που θα την ικανοποιεί περισσότερο. Έτσι, θα πρέπει να εξετάσει το κόστος και τα οφέλη της κάθε εναλλακτικής λύσης, να τα συγκρίνει μεταξύ τους και να επιλέξει την βέλτιστη εναλλακτική λύση.

Διαφορικό κόστος (differential cost) είναι η διαφορά στο κόστος ανάμεσα σε δυο οποιεσδήποτε εναλλακτικές λύσεις ή μιας μεταβολής στο επίπεδο παραγωγής. Δηλαδή διαφορικό κόστος είναι εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή απασχόληση *κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής*, ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής ή απασχολήσεως *κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής*.

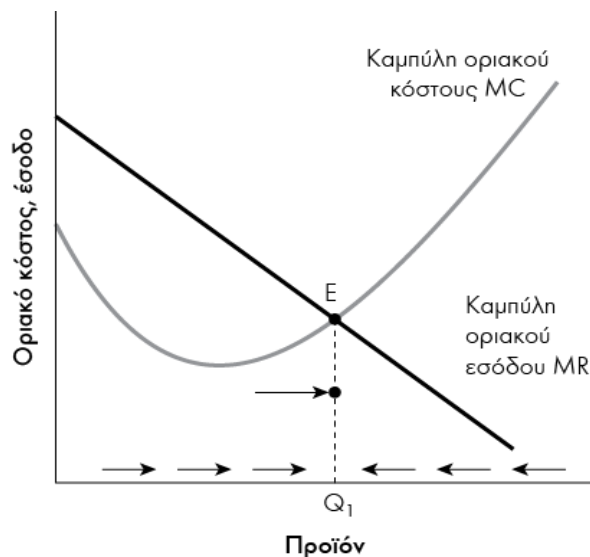
Διαφορικό έσοδο (differential revenue) είναι η διαφορά στο έσοδο ανάμεσα σε δυο οποιεσδήποτε εναλλακτικές λύσεις.

1.7.6 Οριακό Κόστος και Οριακό Έσοδο

Οριακό κόστος (marginal cost) είναι εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή η απασχόληση *κατά μια μονάδα* ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής ή απασχολήσεως *κατά μια μονάδα*. Στο οριακό κόστος περιλαμβάνονται κατά κύριο λόγο τα μεταβλητά στοιχεία του κόστους, αυτά δηλαδή των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και τα μεταβλητά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα δεν συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό του οριακού κόστους διότι έχουν επιβαρύνει ήδη την προηγούμενη παραγωγή.

Οριακό Έσοδο (marginal revenue) είναι εκείνο το έσοδο, το οποίο προέρχεται από τη μεταβολή του συνολικού εσόδου, από την παραγωγή και πώληση μιας επιπλέον μονάδας προϊόντος.

Η χρησιμότητα του οριακού κόστους αναδεικνύεται στις βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής, όπως παραδείγματος χάρη συμβαίνει με τα ναυπηγεία για τον υπολογισμό του κόστους κατασκευής ενός επιπλέον πλοίου ή τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις για τον υπολογισμό του κόστους κατασκευής ενός επιπλέον κτιρίου. Επίσης, η χρήση του οριακού κόστους ενδείκνυται στον καθορισμό τιμής πώλησης μιας επιπλέον παραγόμενης μονάδας διαφορετικής από τις ήδη υπολογισμένες τιμές πώλησης των ήδη παραγόμενων προϊόντων. Τέλος, λόγω του ότι η απασχόληση του προσωπικού από τη φύση του ως έξοδο αποτελεί μεταβλητό έξοδο, η χρήση του οριακού κόστους ενδείκνυται να γίνεται στις περιπτώσεις μεταβολής της απασχολήσεως.



Οι καμπύλες οριακού κόστους και οριακού εσόδου φαίνονται να ακολουθούν ομαλή εξέλιξη με την αύξηση του προϊόντος. Το άριστο επίπεδο προϊόντος της επιχείρησης είναι το Q_1 , όπου το οριακό έσοδο είναι ίσο με το οριακό κόστος. Σε οποιοδήποτε σημείο στα αριστερά του Q_1 , το οριακό έσοδο είναι μεγαλύτερο από το οριακό κόστος και η επιχείρηση πρέπει να αυξήσει το προϊόν όπως δείχνουν τα βέλη. Στα σημεία δεξιά του Q_1 , το οριακό έσοδο είναι μικρότερο από το οριακό κόστος και τα κέρδη αυξάνονται με μείωση του προϊόντος. Αν η επιχείρηση χάνει χρήματα στο σημείο Q_1 , θα πρέπει να εξετάσει αν θα ήταν καλύτερα να σταματήσει την παραγωγή της αντί να παράγει την ποσότητα Q_1 .

1.7.7 Οριακό κόστος έναντι διαφορικού κόστους

ΟΡΙΑΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
Η οριακή κοστολόγηση λαμβάνει υπόψη τη μεταβολή του κόστους προκειμένου να παραχθεί μια επιπλέον πρόσθετη μονάδα προϊόντος	Η διαφορική κοστολόγηση είναι η διαφορά μεταξύ του κόστους δύο εναλλακτικών αποφάσεων ή μιας αλλαγής στα επίπεδα παραγωγής.
Ο σκοπός της οριακής κοστολόγησης είναι να υπολογισθεί εάν είναι ωφέλιμο για την επιχείρηση να παράγει μια επιπλέον πρόσθετη μονάδα προϊόντος.	Ο σκοπός της διαφορικής κοστολόγησης είναι η αξιολόγηση της καταλληλότερης απόφασης μεταξύ εναλλακτικών λύσεων
Το οριακό κόστος συγκρίνεται με τα οριακά έσοδα για τον υπολογισμό της επίδρασης μιας απόφασης	Συγκρίνεται το κόστος μεταξύ δύο ή περισσότερων εναλλακτικών σεναρίων και επιλέγεται η λιγότερο δαπανηρή εναλλακτική λύση.

1.8 Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης (Costing Systems)

Το σύστημα κοστολόγησης που εφαρμόζει μια βιομηχανική επιχείρηση εξαρτάται από το αντικείμενο δραστηριότητας της. Εάν μια επιχείρηση δραστηριοποιείται σε τομείς όπου κατασκευάζονται μοναδικά προϊόντα ή έργα, δηλ. εξατομικευμένα, χωρίς να υπάρχει ομοιότητα μεταξύ τους, ακολουθεί το σύστημα της εξατομικευμένης παραγωγής. Εάν μια επιχείρηση δραστηριοποιείται σε τομείς όπου κατασκευάζονται τυποποιημένα προϊόντα ή έργα, τα οποία είναι παρόμοια μεταξύ τους, ακολουθεί το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης.

1.8.1 Κοστολόγηση Εξατομικευμένης Παραγωγής ή Κοστολόγηση κατά παραγγελία (Job Order Costing System)

Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής ή κατά παραγγελία, όπως προαναφέρθηκε, εφαρμόζεται από βιομηχανικές επιχειρήσεις οι οποίες κατασκευάζουν μοναδικά προϊόντα ανόμοια μεταξύ τους. Έτσι, για κάθε μοναδική παραγωγή απαιτούνται διαφορετικές πρώτες ύλες, διαφορετική άμεση εργασία και διαφορετικό έμμεσο κόστος, πράγμα που σημαίνει ότι για την κάθε κατασκευή απαιτείται εξατομικευμένη κοστολόγηση. Παραδείγματα επιχειρήσεων που εφαρμόζουν κοστολόγηση κατά παραγγελία αποτελούν οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις δομικών έργων, οι κατασκευαστικές γενικά, τα ναυπηγεία κλπ.

Τα χαρακτηριστικά που διέπουν την κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής είναι:

- Καταρτίζονται οι εντολές παραγωγής ή τα φύλλα κόστους έργου και μετέπειτα υπολογίζεται το κόστος.
- Το πραγματικό κόστος δεν μπορεί να είναι γνωστό από την αρχή λόγω της μοναδικότητας του παραγόμενου προϊόντος και της έλλειψης στοιχείων για τον ακριβή υπολογισμό του.
- Για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής μιας παραγγελίας ή ενός έργου απαιτείται εξωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους, μετά από κάθε ανάλωση υλικών ή εργασίας ή έμμεσων εξόδων βάσει ειδικών εντύπων που συμπληρώνονται με την περάτωση κάθε ανάλωσης.

1.8.2 Κοστολόγηση Μαζικής (συνεχούς ή κατά φάση) παραγωγής (Process Costing System)

Η κοστολόγηση μαζικής ή συνεχούς ή κατά φάση παραγωγής, όπως προαναφέρθηκε, εφαρμόζεται από βιομηχανικές επιχειρήσεις οι οποίες κατασκευάζουν τυποποιημένα και ομοιόμορφα προϊόντα μεταξύ τους σε μεγάλες ποσότητες. Πιο αναλυτικά, ακολουθείται μια ομοιόμορφη κατεργασία ή φάση παραγωγής μέχρι που τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος παραγωγής μετασχηματισθούν στο τελικό προϊόν της επιχείρησης που διατίθεται στην αγορά.

Ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης και το ποσοτικό επίπεδο των παραγόμενων προϊόντων, η παραγωγή διαχωρίζεται σε φάσεις ή στάδια, για την εξυπηρέτηση των σκοπών της κατά φάση κοστολόγησης, που είναι η μέτρηση του κόστους σε κάθε φάση ή στάδιο παραγωγής, διότι τα παραγόμενα προϊόντα διέπονται από συγκεκριμένες ποιοτικές και ποσοτικές προδιαγραφές που θα πρέπει να τηρούνται με ακρίβεια. Παραδείγματα τέτοιων επιχειρήσεων που εφαρμόζουν κατά φάση κοστολόγηση αποτελούν οι κλωστοϋφαντουργίες, τα διωλιστήρια, οι αυτοκινητοβιομηχανίες κλπ.

Κύρια χαρακτηριστικά, που αποτελούν και τις αρχές που διέπουν την κατά φάση κοστολόγηση είναι:

- Το κόστος παραγωγής, είτε είναι άμεσο είτε είναι έμμεσο, συγκεντρώνεται κατά κοστολογική περίοδο και κατανέμεται κατά φάσεις.
- Η παραγωγή που εκφράζεται σε ποσότητες (π.χ. τόννοι, χιλιόγραμμα, μέτρα κλπ.), παρακολουθείται κατά φάση και τουλάχιστον κατά κοστολογική περίοδο.
- Όταν υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη στο τέλος της κοστολογικής περιόδου, αυτή εκφράζεται σε ολοκληρωμένες μονάδες, ύστερα από εκτίμηση του βαθμού ολοκληρώσεως της σε υλικά, εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα.
- Όταν χάνονται οι καταστρέφονται μονάδες προϊόντων σε κάποιο τμήμα, η αξία αυτών επιβαρύνει τις συμπληρωμένες και παραμένουσες στο τμήμα μονάδες και έτσι προσαυξάνεται το μέσο κατά μονάδα κόστος.
- Στις περιπτώσεις που η βιομηχανοποίηση των προϊόντων πραγματοποιείται σε περισσότερα από ένα τμήματα, το κόστος του ενός τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο και έτσι συγκεντρώνεται το ολικό και κατά μονάδα τελικού

προϊόντος κόστος παραγωγής στο τελευταίο τμήμα, όπου ολοκληρώνεται η παραγωγή. (Σακέλλης, 1997).

1.9 Τα σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης

Τα δύο προαναφερθέντα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης χρησιμοποιούν την τεχνική της πλήρους κοστολόγησης, η οποία όπως προαναφέρθηκε είναι αυτή που αναγνωρίζεται από το νόμο για τη μετέπειτα διαδικασία της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύονται για την πληροφόρηση του κοινού. Τα συστήματα όμως αυτά έχουν αμφισβητηθεί έντονα τα τελευταία χρόνια διότι εφευρέθηκαν όταν οι βιομηχανίες ήταν περισσότερο εντάσεως άμεσης εργασίας και παρήγαγαν περιορισμένα είδη προϊόντων, συνεπώς και η ποικιλία των πρώτων υλών ήταν και αυτή περιορισμένη. Έτσι, το σημείο κλειδί είναι ο επιμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων, που στα παραδοσιακά συστήματα επιβαρύνει όλα τα παραγόμενα προϊόντα βασιζόμενοι στο επίπεδο παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης, με αποτέλεσμα να δημιουργούνται αποκλίσεις στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων σε σχέση με το κόστος που πραγματικά απαιτείται

Στις μέρες μας, είναι συχνό το φαινόμενο να παράγονται περισσότερα του ενός ή των δύο προϊόντων στις βιομηχανίες, λόγω της ταχείας αύξησης της τεχνολογίας και του αυτοματισμού, με αποτέλεσμα την αύξηση των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Είναι αυτονόητο ότι το κόστος του μηχανολογικού εξοπλισμού καθώς και οι αποσβέσεις αυτού αυξάνουν κατά πολύ το σταθερό μέρος των γενικών βιομηχανικών εξόδων, το οποίο και καταλογίζεται με τη σειρά του στα παραγόμενα προϊόντα. Για το λόγο αυτό δημιουργήθηκε η ανάγκη για την εξεύρεση άλλων μεθόδων οι οποίες θα καταλογίζουν τόσα έξοδα όσα πραγματικά πρέπει στα παραγόμενα προϊόντα και οι δημιουργούμενες αποκλίσεις θα ελαχιστοποιηθούν εξαιτίας του περιορισμού των σφαλμάτων στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής.

Παρακάτω ακολουθεί μια απλή αλλά ταυτόχρονα περιεκτική αναφορά σε αυτά τα σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης, η οποία καθίσταται αναγκαία ως μέτρο σύγκρισης των παραδοσιακών και των σύγχρονων συστημάτων κοστολόγησης

1.9.1 Σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing System - ABC)

Το σύστημα της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων αναπτύχθηκε από τους Cooper και Kaplan (1991) χρησιμοποιώντας ένα παράδειγμα για να αναδείξει την διαφορετικότητα στον τρόπο επιμερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Στο παράδειγμα μετέχουν δύο εργοστάσια, το πρώτο εργοστάσιο παράγει κατά κύριο λόγο ένα προϊόν ενώ το δεύτερο ένα προϊόν αλλά με διάφορες όμως παραλλαγές. Οι διάφορες αυτές παραλλαγές όμως συνεπάγονται υψηλότερα γενικά βιομηχανικά έξοδα, και σύμφωνα με τα παραδοσιακά συστήματα που καταλογίζουν τα ΓΒΕ με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας, δεν μπορούν να καταλογιστούν ορθολογικά και με ακρίβεια στα παραλλαγμένα προϊόντα, διότι παίρνουν ως βάση τις ώρες άμεσης εργασίας οι οποίες μπορεί να μην αλλάζουν όμως.

Ορμώμενοι από τα αποτελέσματα του παραδείγματος εφεύραν το σύστημα της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, το οποίο δεν είναι παρά μια διαδικασία δύο επιπέδων που συνδέει τα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα παραγόμενα προϊόντα. Στο πρώτο επίπεδο συγκεντρώνονται τα στοιχεία του κόστους στις λεγόμενες «δεξαμενές» του κόστους, οι οποίες προσομοιάζουν δραστηριότητες τις επιχείρησης όπως είναι οι ρυθμίσεις των μηχανών, οι παραγγελίες των υλικών κλπ. Στο δεύτερο επίπεδο τα έξοδα αυτών των δραστηριοτήτων συσχετίζονται με τα παραχθέντα προϊόντα με βάση τον αριθμό των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος.

Πιο αναλυτικά, στη κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων πραγματοποιείται επιμερισμός των εξόδων στις δεξαμενές κόστους δραστηριοτήτων με χρήση και πάλι συντελεστών καταλογισμού όπως και στην κατά φάση ή την κατά παραγγελία κοστολόγηση με τη διαφορά όμως ότι στο ποσό των εξόδων περιλαμβάνονται και μη παραγωγικά έξοδα, αρκεί να δημιουργού κόστος και συσχετίζονται με κάποιο τρόπο με τα παραγόμενα προϊόντα.

Τα βήματα που ακολουθούνται για την ανάπτυξη ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει των δραστηριοτήτων είναι τα ακόλουθα (Δημητράς, Μπάλας 2009):

- Καταγραφή των δραστηριοτήτων.
- Ανάλυση της αξίας των δραστηριοτήτων.
- Διάκριση των δραστηριοτήτων σε κατηγορίες.

- Προσδιορισμός του κόστους των δραστηριοτήτων.
- Διαμόρφωση δεξαμενών κόστους.
- Προσδιορισμός του κόστους των δεξαμενών κόστους.
- Καθορισμός των οδηγών κόστους.
- Καθορισμός του συντελεστή για κάθε οδηγό κόστους.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων δημοσιεύονται με βάση τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, συνεπώς, η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί μόνο ως συμπληρωματική μέθοδος για την αναλυτικότερη πληροφόρηση της διοίκησης και όχι των εξωτερικών χρηστών.

1.9.2 Πίνακας Ισορροπημένης Στοχοθεσίας (Balanced Scorecard - BSC)

Στις αρχές της δεκαετίας του 1990 οι Kaplan και Norton του Harvard Business School δημοσίευσαν μια νέα μέθοδο για την μέτρηση της απόδοσης των επιχειρήσεων, η οποία λαμβάνει υπόψη της τέσσερις συνιστώσες που επηρεάζουν τη στρατηγική της και κατά συνέπεια το κόστος των προϊόντων της. Παρακάτω παρουσιάζονται περιεκτικά οι πτυχές αυτές ως

1. Η πελατειακή πτυχή (Customer Perspective).

Τα τελευταία χρόνια εξαιτίας του μεγάλου ανταγωνισμού μεταξύ, οι επιχειρήσεις εστιάζονται στην ικανοποίηση των πελατών τους γι' αυτό απαιτούνται μετρήσεις που να απεικονίζουν ζητήματα που εμπίπτουν στον ενδιαφέρον των πελατών όπως ο χρόνος, η απόδοση, η ποιότητα και το κόστος. Οι επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή αυτής της μεθόδου πρέπει να θέσουν ορισμένους στόχους για να ικανοποιούν τα ενδιαφέροντα των πελατών τους και να εφεύρουν τρόπους ώστε να τους μεταφράσουν κοστολογικά.

2. Η πτυχή των εσωτερικών των εσωτερικών διεργασιών (Internal Business Processes Perspective).

Η εσωτερική οργάνωση της κάθε επιχείρησης έχει αντίκτυπο στην ικανοποίηση των πελατών της γι' αυτό και η κάθε επιχείρηση οφείλει να έχει τη δυνατότητα να ανταποκριθεί πλήρως στις ανάγκες και στις απαιτήσεις τους εάν θέλει να τους διατηρήσει και παράλληλα να διευρύνει το πελατολόγιο της. Κατά την εφαρμογή αυτής της μεθόδου θα πρέπει να τεθούν

ενδοεπιχειρησιακές διαδικασίες που να ικανοποιούν τις ανάγκες των πελατών τους και να μπορούν να αποτυπωθούν κοστολογικά.

3. Η πτυχή ανάπτυξης και μάθησης (Learning and Growth Perspective).

Παρόλο που οι προαναφερόμενες δύο πτυχές οριοθετούν τους παράγοντες της κερδοφορίας, ωστόσο η επιχείρηση θα δείχνει ελαστικότητα ως προς αυτούς τους παράγοντες και να προσαρμόζεται με ευκολία στις μεταβολές τους. Η ικανότητα της επιχείρησης να προσαρμόζεται και εν συνεχεία να προβλέπει τις μεταβολές που θα επέλθουν αποτελεί τη βάση για την μελλοντική της ανάπτυξη και ευημερία. Οι χρησιμοποιούμενοι δείκτες αυτής της πτυχής είναι οι εφευρέσεις και οι καινοτομίες που εισάγει, η εκπαίδευση και αναβάθμιση του προσωπικού κλπ.

4. Η χρηματοοικονομική πτυχή (Financial Perspective).

Ο σκοπός της κάθε επιχείρησης είναι η βελτιστοποίηση των κερδών και τη μεγιστοποίηση της αξίας της. Συνεπώς, οι χρηματοοικονομικοί στόχοι μπορούν να κατηγοριοποιηθούν στους εξής τρεις: επιβίωση, επιτυχία και απόδοση. Η επιβίωση επιτυγχάνεται με σωστή παρακολούθηση των ταμειακών ροών της επιχείρησης, η ανάπτυξη από την αύξηση των πωλήσεων και η απόδοση από την αύξηση της τιμής της μετοχής και του δείκτη αποδοτικότητας των ιδίων κεφαλαίων. (Δημητράς, Μπάλας 2009)

1.10 Τεχνικές κοστολόγησης

Τα στελέχη της διοίκησης της επιχείρησης προκειμένου να λάβουν αποφάσεις, έχοντας ως στόχο τη βελτίωση του λογιστικού αποτελέσματος της επιχείρησης, θα πρέπει να επιλέξουν και την πλέον κατάλληλη μέθοδο για την εύρεση του κόστους παραγωγής. Αυτό συμβαίνει διότι το κόστος παραγωγής αποτελεί το βαρυσήμαντο στοιχείο από όπου προκύπτει το κόστος πωληθέντων και κατά συνέπεια διαμορφώνει την τιμή πώλησης των προϊόντων.

Έτσι, η διοίκηση κλίνεται να αποφασίσει μεταξύ της τεχνικής της πλήρους κοστολόγησης και της άμεσης κοστολόγησης ποια θα ακολουθήσουν, λαμβάνοντας την ως βάση για την επίδραση του κόστους παραγωγής στο λογιστικό αποτέλεσμα. Η βασική διαφορά των δύο αυτών τεχνικών κοστολόγησης αποτυπώνεται στον τρόπο χειρισμού των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων, όπου στην πλήρη

κοστολόγηση λαμβάνονται υπόψη στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής ενώ στην άμεση δεν λαμβάνονται.

Να σημειωθεί ότι η τεχνική της πλήρους κοστολόγηση είναι αυτή που χρησιμοποιείται στην πράξη, διότι η τεχνική της άμεσης κοστολόγησης δεν είναι αποδεκτή στην πράξη. Η τεχνική της άμεσης κοστολόγησης δεν είναι αποδεκτή ούτε για φορολογικούς σκοπούς αλλά ούτε και από τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, έχοντας ως αποτέλεσμα οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να μην είναι δυνατό να καταρτιστούν με αυτή την τεχνική. Έτσι, η οριακή κοστολόγηση έχει περιοριστεί στο να δίνει πληροφορίες, μετρώντας και αναλύοντας την αποδοτικότητα και την ανάλυση του κόστους, μόνο σε εσωτερικά σχετιζόμενα στελέχη της διοίκησης κατά την διαδικασία λήψης των αποφάσεων.

1.10.1 Άμεση κοστολόγηση (Marginal Costing Method)

Η άμεση κοστολόγηση (ή οριακή κοστολόγηση ή μεταβλητή κοστολόγηση ή προσέγγιση της συνεισφοράς όπως αλλιώς συναντάται στη βιβλιογραφία) κατά τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής προϊόντος λαμβάνει υπόψη το κόστος των άμεσων υλικών, το κόστος της άμεσης εργασίας και το μεταβλητό κόστος των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Δηλαδή δεν περιλαμβάνει το μέρος των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων υπό τη θεωρία ότι τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα αποτελούν ένα μέρος του κόστους περιόδου, και όχι του κόστους παραγωγής προϊόντος.

Κατά την άμεση κοστολόγηση υφίσταται γραμμική συνάρτηση του κόστους παραγωγής και των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και του μεταβλητού μέρους των ΓΒΕ, διότι αυτά μεταβάλλονται όταν μεταβάλλεται η παραγόμενη ποσότητα. Ως αποτέλεσμα αυτής της θεωρίας, το σταθερό μέρος των ΓΒΕ δεν περιλαμβάνεται ούτε στο κόστος των ετοιμών προϊόντων τέλους ή ημικατεργασμένων τέλους αλλά και ούτε στο κόστος των ετοιμών προϊόντων αρχής ή ημικατεργασμένων αρχής. Συνεπαγόμενο αυτής της κατάστασης είναι τα αποτελέσματα χρήσης να επιβαρύνονται με το ολικό κόστος των σταθερών ΓΒΕ βασιζόμενο στο ότι αποτελεί κόστος περιόδου, ασχέτως εάν υπάρχει απόθεμα ετοιμών προϊόντων ή ημικατεργασμένων.

1.10.2 Πλήρης κοστολόγηση (Full Absorption Costing Method)

Η τεχνική της πλήρους κοστολόγησης (ή απορροφητική κοστολόγηση ή παραδοσιακή μέθοδος όπως αλλιώς συναντάται στη βιβλιογραφία) αντίθετα, από την τεχνική της άμεσης κοστολόγησης, περιλαμβάνει κατά τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής προϊόντος όλα τα στοιχεία που το συνθέτουν, δηλαδή το κόστος των άμεσων υλικών, το κόστος της άμεσης εργασία και το κόστος των γενικών βιομηχανικών εξόδων, ασχέτως εάν αυτό είναι σταθερό ή μεταβλητό.

Η τεχνική της πλήρους κοστολόγησης συμπεριλαμβάνει στο κόστος των αποθεμάτων ετοιμών προϊόντων ή ημικατεργασμένων το μέρος των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων και αυτό είναι το σημείο που διαφέρει με την άμεση κοστολόγηση. Έτσι, το σταθερό κόστος των ΓΒΕ παραμένει μέσα στην επιχείρηση ως κόστος αποθεμάτων, δηλαδή ενσωματωμένο στο κόστος των αποθεμάτων, και βαρύνει το κόστος πωληθέντων όταν αυτά πουληθούν.

Παρακάτω παρατίθεται ένα ενδεικτικό παράδειγμα εξαγωγής αποτελέσματος, χρησιμοποιώντας την άμεση και πλήρη κοστολόγηση, που αναδεικνύει την επίπτωση στα αποτελέσματα με τη χρήση αυτών των τεχνικών. (οι υπολογισμοί έχουν γίνει με τη βοήθεια του λογισμικού Microsoft excel)

1.10.3 Παράδειγμα εξαγωγής αποτελέσματος με Πλήρη και Άμεση Κοστολόγηση.

Δίνονται παρακάτω στοιχεία της βιομηχανικής επιχείρησης «ΚΚ»: Αρχικό Απόθεμα ετοιμών προϊόντων 400μονάδες X 200 ευρώ ανά μονάδα με πλήρη κοστολόγηση και 180ευρώ ανά μονάδα με άμεση κοστολόγηση και η τρέχουσα παραγωγή περιόδου ανήλθε σε 20.000 μονάδες προϊόντος των οποίων το κόστος αναλύεται ως εξής:

Πρώτες ύλες και άμεση εργασία	1.400.000 ευρώ
Σταθερά ΓΒΕ	200.000ευρώ
Μεταβλητά ΓΒΕ	400.000ευρώ
Πουλήθηκαν	18.000μονάδες
Τιμή πώλησης	240ευρώ ανά μονάδα
Μεταβλητά Έξοδα Πωλήσεων	10.000ευρώ
Σταθερά Έξοδα Πωλήσεων	50.000ευρώ

Ζητείται να βρεθεί το αποτέλεσμα με την πλήρη και τη άμεση κοστολόγηση.

Από τη στιγμή που οι παραχθείσες μονάδες διαφέρουν από τις πωληθείσες τα αποτελέσματα με την πλήρη κοστολόγηση θα διαφέρουν από τα αποτελέσματα με την άμεση κοστολόγηση.

ΛΕΔΟΜΕΝΑ		
Αρχικό Απόθεμα	400	μονάδες
Πλήρης Κοστολόγηση	200	ευρώ
Άμεση Κοστολόγηση	180	ευρώ
Παραγωγή	20.000	μονάδες
Πωλήσεις	18.000	μονάδες
Τελικό Απόθεμα	2.400	μονάδες
Α' ύλες και άμεση εργασία	1.400.000	ευρώ
Σταθερά ΓΒΕ	200.000	ευρώ
Μεταβλητά ΓΒΕ	400.000	ευρώ
Πουλήθηκαν	18.000	μονάδες
Τιμή πώλησης	240	ευρώ ανά μονάδα
Μεταβλητά Έξοδα Πωλήσεων	10.000	ευρώ
Σταθερά Έξοδα Πωλήσεων	50.000	ευρώ

ΑΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ		
Πωλήσεις	(18.000μονάδες X 240ευρώ)	4.320.000
(-) μείον: Μεταβλητό Κόστος Παραγωγής		1.800.000
όπου: Πρώτες Ύλες και Άμεση Εργασία		1.400.000
(+) (+) (+) (+)	Μεταβλητά ΓΒΕ	<u>400.000</u>
(=) ίσον: Μικτό Βιομηχανικό Περιθώριο Συνεισφοράς		2.520.000
(-) μείον: Αρχικό Απόθεμα ετοιμών προϊόντων		72.000
(+) συν: Τελικό Απόθεμα ετοιμών προϊόντων		432.000
(=) ίσον: Καθαρό βιομηχανικό περιθώριο συνεισφοράς		2.880.000
(-) μείον: Μεταβλητό Κόστος Περιόδου		10.000
(=) ίσον: Περιθώριο Συνεισφοράς		2.870.000
(-) μείον: Σταθερό κόστος παραγωγής και περιόδου		250.000
όπου: Σταθερά ΓΒΕ		200.000
(+) (+)	Σταθερά Έξοδα Πωλήσεων	<u>50.000</u>
(=) ίσον: Καθαρό Αποτέλεσμα Χρήσης (± Κέρδος Ζημία)		2.620.000

ΠΛΗΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ		
Πωλήσεις	(18.000μονάδες X 240ευρώ)	4.320.000
(-) μείον: Κόστος Πωληθέντων ετοιμών προϊόντων		1.600.000
όπου: Πρώτες ύλες και άμεση εργασία		1.400.000
(+) (+) (+) (+)	Σταθερά ΓΒΕ	200.000
(+) (+)	Μεταβλητά ΓΒΕ	400.000
(+) (+)	Αρχικό Απόθεμα ετοιμών προϊόντων	80000
(-) (-)	Τελικό Απόθεμα ετοιμών προϊόντων	480000
(=) ίσον: Μικτό Αποτέλεσμα		2.720.000
(-) μείον: Σταθερά Έξοδα Πωλήσεων		50.000
(-) μείον: Μεταβλητά Έξοδα Πωλήσεων		10.000
(=) ίσον: Καθαρό Αποτέλεσμα (± Κέρδος Ζημία)		2.660.000

1.11 Λειτουργίες της επιχείρησης.

Μια βιομηχανική επιχείρηση προκειμένου να επιτύχει τους σκοπούς της, την ακριβή μέτρηση του κόστους της και τις πηγές προέλευσης του διαχωρίζει κοστολογικά τη δραστηριότητα της σε λειτουργίες. Έτσι, οι πέντε βασικές λειτουργίες της επιχείρησης, τις οποίες θα αναπτύξουμε στη συνέχεια, είναι:

- Η λειτουργία της παραγωγής
- Η λειτουργία της διοίκησης
- Η λειτουργία της διάθεσης
- Η λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης
- Η χρηματοοικονομική λειτουργία

1.11.1 Λειτουργία της παραγωγής.

Η λειτουργία της Παραγωγής καθίσταται αναγκαία διότι πρωταρχικός της σκοπός είναι η συγκέντρωση όλων των εξόδων και δαπανών που αφορούν την παραγωγική διαδικασία των προϊόντων της επιχείρησης. Η λειτουργία αυτή της επιχείρησης μπορεί να διαχωριστεί σε επιμέρους υπολειτουργίες, τόσες όσες τα στοιχεία που απαρτίζουν το κόστος παραγωγής προϊόντος και δεν είναι άλλες από αυτήν των Πρώτων Υλών, της Άμεσης Εργασίας και Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται η καλύτερη από άποψη οργάνωσης, σχεδίαση και αποτελεσματικότητα της παραγωγικής διαδικασίας της επιχείρησης. Φυσικά, εάν η δραστηριότητα της επιχείρησης είναι εμπορική και όχι παραγωγική, η λειτουργία αυτή δεν έχει λόγο ύπαρξης.

Η «υπολειτουργία» των πρώτων υλών ή αγορών ή εφοδιασμού ή προμηθειών όπως αλλιώς θα μπορούσε να χαρακτηριστεί, έχει ως αντικείμενο την έγκαιρη απόκτηση των απαιτούμενων πρώτων υλών σε συνδυασμό με το χαμηλότερο δυνατό κόστος αγοράς τους.

Η «υπολειτουργία» του της άμεσης εργασίας ή του ανθρώπινου δυναμικού, έχει ως αντικείμενο της την ενασχόληση με το εργατικό δυναμικό της επιχείρησης, όπως η έγκαιρη εύρεση του κατάλληλου εργατικού δυναμικού και η εκπαίδευση του, έτσι ώστε να φέρει εις πέρας τις αρμοδιότητες που απαιτούνται στην παραγωγική

διαδικασία, και η αποδοτικότητα αυτών στον τομέα της διαδικασίας παραγωγής που απασχολείται.

Η «υπολειτουργία» της συγκέντρωσης των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, ή έμμεσου κόστους όπως θα μπορούσε να χαρακτηριστεί αλλιώς, σκοπό έχει να συγκεντρώσει και υπολογίσει όλα τα έμμεσα έξοδα που βαρύνουν το κόστος παραγωγής του προϊόντος, στα οποία δεν συγκαταλέγονται οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία. Επίσης αντικείμενο αυτής της λειτουργίας αποτελεί ο διαχωρισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων σε μεταβλητό και σταθερό μέρος για τον ορθό επιμερισμό τους στα παραγόμενα προϊόντα.

1.11.2 Λειτουργία της διοίκησης.

Η λειτουργία της διοίκησης υφίσταται σε όλες επιχειρήσεις, ανεξαρτήτου αντικειμένου δραστηριότητας. Η διοίκηση της επιχείρησης είναι αρμόδια να καθορίζει τους στόχους της επιχείρησης και τις διαδικασίες που επιβάλλεται να ακολουθηθούν για την επίτευξη αυτών των στόχων μέσω κατάλληλης οργάνωσης των υπολοίπων λειτουργιών.

1.11.3 Λειτουργία της διάθεσης.

Η λειτουργία της διάθεσης έχει ως πρωταρχικό σκοπό την υγιή μεγιστοποίηση των πωλήσεων με τους ευνοϊκότερους όρους με άμεσο αντίκτυπο στην μεγιστοποίηση του κέρδους της επιχείρησης. Για να το επιτύχει αυτό, θα πρέπει να ερευνήσει τις συνθήκες της αγοράς και να μπορέσει να διακρίνει τις ανάγκες της αγοράς ώστε να εφαρμόσει την κατάλληλη πολιτική για να την κατακτήσει.

1.11.4 Λειτουργία Ερευνών και Ανάπτυξης.

Η λειτουργία της έρευνας και ανάπτυξης συναντάται ελάχιστες φορές στην πρακτική των επιχειρήσεων. Παρόλα αυτά έχει ως αντικείμενο την έρευνα και την μελέτη νέων προϊόντων, τη βελτίωση των ήδη παραγόμενων προϊόντων καθώς επίσης και την εύρεση των βέλτιστων μεθόδων παραγωγής, που επιταχύνουν το χρόνο παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων καθώς και ελαχιστοποιούν το κόστος αυτού.

Για να ληφθεί υπόψη το κόστος της λειτουργίας αυτής, θα πρέπει να αναπτύσσεται σε διακεκριμένο χώρο, με διακεκριμένο προσωπικό και με διακεκριμένη αρμοδιότητα, ώστε να δικαιολογηθεί η ύπαρξή της.

1.11.5 Χρηματοοικονομική Λειτουργία.

Η Χρηματοοικονομική Λειτουργία έχει σκοπό την διαχείριση του απαραίτητου για την επιχείρηση κεφαλαίου με το οποίο θα τροφοδοτήσει τις λειτουργίες της επιχείρησης για την επίτευξη του σκοπού της. Έτσι, η λειτουργία αυτή είναι υπεύθυνη για την ανεύρεση, συγκέντρωση και διαχείριση του κεφαλαίου της επιχείρησης και την ορθή κατανομή του σε διαρκές κεφάλαιο ή κεφάλαιο κίνησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο. ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ

2.1 Έννοια και σκοπός του προϋπολογισμού

Στις μέρες μας, οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως μεγέθους, οφείλουν να καταστρώνουν το πρόγραμμα δράσεως τους εκ των προτέρων στα πλαίσια του οποίου συντονίζουν τις προσπάθειες τους για να επιτύχουν τον τελικό στόχο τους, οποίος δεν είναι άλλος από την επίτευξη του κέρδους. Για να επιτευχθεί ο σκοπός της επιχείρησης, θα πρέπει να καθορισθεί με σαφήνεια και ακρίβεια, και να εξασφαλιστούν τα μέσα για την πραγματοποίησή του. Αυτό αντανακλάται στη επιχείρηση με το τρίπτυχο:

Σχεδιασμός – Προγραμματισμός – Προϋπολογισμός

Το οποίο αποτελεί τη βάση για την άσκηση της διοίκησης.

Ο σχεδιασμός (planning) οριοθετεί τους στόχους που επιδιώκει να επιτύχει η επιχείρηση σε μια δεδομένη χρονική περίοδο, η οποία είναι συνήθως ένα έτος. Στόχοι της επιχείρησης αποτελούν οι αναμενόμενες πωλήσεις, η δημιουργία νέων προϊόντων κλπ.

Ο προγραμματισμός (programming) καθρεφτίζει τα μέσα που απαιτούνται για την επίτευξη των στόχων όπως για παράδειγμα οι ποσότητες που θα πωληθούν, σε ποιες περιοχές θα πωληθούν, οι τρόποι είσπραξης των πωλήσεων, οι τρόποι πληρωμής των προμηθευτών κλπ.

Ο προϋπολογισμός (budget) αποτυπώνει σε νομισματικές μονάδες τα δεδομένα του προγράμματος σε προϋπολογιστική βάση, συγκρίνεται με τα πραγματικά στοιχεία που θα προκύψουν και προσδιορίζονται οι αποκλίσεις. Ο προϋπολογισμός αυτός καλείται και **Στατικός Προϋπολογισμός (static budget)**, διότι καταρτίζεται στην αρχή της περιόδου προϋπολογισμού και ισχύει μόνο για το σχεδιασμένο επίπεδο δραστηριότητας.

Εάν ο προϋπολογισμός συνταχθεί με βάση πρότυπες τιμές και ποσότητες, σύμφωνα με τις αρχές που διέπουν το πρότυπο κόστος, περί ακριβής μέτρησης κατόπιν επαλήθευσης, τότε διασφαλίζεται ένα **πλήρες σύστημα προϋπολογιστικού ελέγχου (budgetary control)**.

Ο σκοπός που επιτυγχάνεται με την κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι ότι, αποτελεί ένα συνοπτικό πρόγραμμα δράσης, εκφράζοντας ποσοτικά και χρηματικά

τους στόχους της διοίκησης. Παράλληλα, για τα στελέχη της διοίκησης συνιστά ένα υψίστης σημασίας εργαλείο για τη παρακολούθηση της προόδου πραγματοποίησης των στόχων που αρχικά είχαν τεθεί.

Η έναρξη της διαδικασίας κατάρτισης του προϋπολογισμού ξεκινάει κατά κύριο λόγο κάθε Σεπτέμβριο με Οκτώβριο του προηγούμενου έτους (εάν η λήξη του ημερολογιακού έτους συμπίπτει με τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης) από το έτος του αφορά με εντολή της διοίκησης η οποία θέτει τους βασικούς στόχους που κλίνεται να ικανοποιήσει ο προϋπολογισμός της χρήσης. Οι στόχοι αυτοί αποτελούν τα θεμέλια για την κατάρτιση των επιμέρους προϋπολογισμών από τα αρμόδια τμήματα.

Η κατεύθυνση και ο προσανατολισμός της σύνταξης των επιμέρους προϋπολογισμών πρέπει να εναρμονίζεται με τη γενικότερη στρατηγική και τον μακροπρόθεσμο σχεδιασμό της επιχείρησης διότι οι ετήσιοι αυτοί προϋπολογισμοί αποτελούν τα βραχυχρόνια προγράμματα από τα οποία απαρτίζονται τα μακροχρόνια προγράμματα.

2.2 Χρησιμότητα και Οφέλη των προϋπολογισμών.

Ακολουθώντας τη βασική οικονομική αρχή του ότι οι συντελεστές της παραγωγής είναι περιορισμένοι σε σχέση με την έκταση κάλυψης των αναγκών των ανθρώπων, έτσι και μια επιχείρηση διαθέτει συγκεκριμένους πόρους στην παραγωγική της διαδικασία και κατ' επέκταση για την ανάγκη των ανθρώπων που καλύπτει σε σχέση με το πωλούμενο αγαθό της ή την παρεχόμενη υπηρεσία που προσφέρει.

Συνεπώς, μέσω των προϋπολογισμών δίνεται η δυνατότητα κατανομής των συγκεκριμένων αυτών πόρων σε δραστηριότητες οι οποίες είναι ανταγωνιστικές μεταξύ τους. Έτσι, έχοντας ως δεδομένη την ποσότητα των διαθέσιμων κεφαλαίων της επιχείρησης, καλείται η ειδική ομάδα που καταρτίζει τους προϋπολογισμούς να κατανείμει όσο το δυνατόν καλύτερα τα κεφάλαια αυτά μεταξύ των επιμέρους λειτουργιών της επιχείρησης.

Τα οφέλη που απορρέουν, από τον προγραμματισμό και κατ' επέκταση την κατάρτιση του προϋπολογισμού απαριθμούνται ως (Garrison, Noreen 2010)

- Οι προϋπολογισμοί παρέχουν ένα μέσο μετάδοσης των σχεδίων των διευθυντικών στελεχών σε όλα τα κλιμάκια του οργανισμού.

- Οι προϋπολογισμοί υποχρεώνουν τα στελέχη να σκεφτούν το μέλλον και να καταστρώσουν σχέδια γι' αυτό. Αν δεν ήταν υποχρεωτική η κατάρτιση του προϋπολογισμού, πολλά στελέχη θα αφιέρωναν όλο τους το χρόνο στην αντιμετώπιση καθημερινών έκτακτων περιστατικών.
- Η διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού προσφέρει ένα μέσο κατανομής πόρων σε εκείνα τα τμήματα του οργανισμού όπου μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικότερα.
- Η διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού μπορεί να αποκαλύψει πιθανά προβλήματα πριν αυτά εκδηλωθούν.
- Οι προϋπολογισμοί συντονίζουν τις δραστηριότητες ολόκληρου του οργανισμού ολοκληρώνοντας τα σχέδια των διαφόρων μερών. Η κατάρτιση προϋπολογισμού βοηθάει να διασφαλιστεί ότι οι προσπάθειες όλων στον οργανισμό συγκλίνουν προς την ίδια κατεύθυνση.
- Οι προϋπολογισμοί καθορίζουν σκοπούς και στόχους που μπορούν να παίξουν ρόλο προτύπων βέλτιστης πρακτικής για την αξιολόγηση της μετέπειτα απόδοσης.

2.3 Κατηγορίες Προϋπολογισμών

Οι προϋπολογισμοί αναλόγως της εξυπηρετούμενης ανάγκης πληροφόρησης που καλύπτουν διακρίνονται βάσει αρκετών κριτηρίων. Παρακάτω θα αναλύσουμε τις διακρίσεις των προϋπολογισμών ανάλογα με το χρονικό διάστημα το οποίο καλύπτουν, τη μέθοδο κατάρτισης που ακολουθείται, το είδος και τον τρόπο των προσδιοριζόμενων προϋπολογιστικών ποσών.

2.3.1 Διακρίσεις Προϋπολογισμών με βάση το κριτήριο του χρονικού διαστήματος που καλύπτουν.

Η διάρκεια των προϋπολογισμών διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση και επιλέγεται με βάση παράγοντες όπως:

1. Ο κύκλος ζωής των προϊόντων της επιχείρησης (όσο μικρότερος είναι ο κύκλος ζωής των προϊόντων, τόσο συχνότερα θα υπάρχει ανάγκη για λειτουργικές αποφάσεις),

2. Ο τύπος των πελατών (με τους βιομηχανικούς πελάτες επιδιώκεται μακροχρόνια συνεργασία),
3. Η σταθερότητα της ζήτησης για τα προϊόντα (προϊόντα με εποχιακή ζήτηση επηρεάζουν ανάλογα και τους προϋπολογισμούς),
4. Η ύπαρξη ενδεχόμενων περιορισμών (έλλειψη πρώτων υλών, εργατικού δυναμικού κλπ),
5. Τα ειδικά χαρακτηριστικά της επιχείρησης (κάποιες παραγωγικές διαδικασίες περιλαμβάνουν εξαιρετικά περίπλοκο τεχνολογικό σχεδιασμό που καθιστούν ανέφικτες τις οποιοσδήποτε αλλαγές στον προϋπολογισμό) (Αρτίκης, 2003)

Οι προϋπολογισμοί ανάλογα με το χρονικό διάστημα στο οποίο αναφέρονται διακρίνονται σε βραχυχρόνιους και μακροχρόνιους. Οι βραχυχρόνιοι προϋπολογισμοί αναφέρονται και ως **λειτουργικοί προϋπολογισμοί (operational budget)** ενώ οι μακροχρόνιοι ως **επιχειρηματικά σχέδια (business plans)** ή προϋπολογισμοί επενδύσεων. Το σίγουρο είναι πάντως υπάρχει άμεση συσχέτιση μεταξύ τους και ότι ο βραχυχρόνιος προϋπολογισμός αποτελεί μέρος του μακροχρόνιου προϋπολογισμού.

Οι βραχυχρόνιοι προϋπολογισμοί αναφέρονται σε χρονικό διάστημα συνήθως ενός έτους και μπορούν να αναλυθούν σε εξάμηνα, τετράμηνα, τρίμηνα κλπ ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης. Είδη προϋπολογισμών που αποτελούν συστατικά στοιχεία του βραχυχρόνιου προϋπολογισμού είναι ο προϋπολογισμός πωλήσεων, ο προϋπολογισμός παραγωγής, ο ταμειακός προϋπολογισμός κλπ.

Οι μακροχρόνιοι προϋπολογισμοί αναφέρονται σε χρονικά διαστήματα από πέντε έως δέκα έτη και αποτελούν ουσιώδες στοιχείο στην κατάρτιση του στρατηγικού σχεδιασμού μιας επιχείρησης διότι προβλέπουν την μελλοντική ανάπτυξη της επιχείρησης, τις μελλοντικές επενδύσεις και τα χρηματοοικονομικά πλάνα για την υλοποίηση των επενδύσεων αυτών.

2.3.2 Διακρίσεις Προϋπολογισμών με βάση το κριτήριο της μεθόδου κατάρτισης.

Η μέθοδος κατάρτισης των προϋπολογισμών ποικίλει ανάλογα με το βαθμό συμμετοχής των εργαζομένων στη σύνταξη των προϋπολογισμών. Έτσι, διακρίνονται τρεις μέθοδοι κατάρτισης των προϋπολογισμών: «ο από πάνω προς τα κάτω», «ο από κάτω προς τα πάνω» και ο μικτής προσέγγισης.

Η διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμών με τη μέθοδο **«από πάνω προς τα κάτω» (top – down budgeting)** σχετίζεται με την εμπλοκή των ανώτατων στελεχών διοίκησης στην διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών. Πιο αναλυτικά, τα στελέχη της κεντρικής διοίκησης της επιχείρησης είναι υπεύθυνα για την κατάρτιση των προϋπολογισμών, οι οποίοι ανακοινώνονται στα κατώτερα στελέχη των επιμέρους τμημάτων και λειτουργούν ως γενικές οδηγίες για τους στόχους που πρέπει να επιτευχθούν. Τα κατώτερα αυτά στελέχη αποτελούνται από τους υπεύθυνους των επιμέρους τμημάτων και αναλαμβάνουν την ευθύνη να υλοποιήσουν το μέρος του προϋπολογισμού που τους αφορά. Συνεπώς, ο ρόλος της διοίκησης κατ’ αυτήν την μέθοδο είναι να χαράξει τους γενικούς στόχους που μετέπειτα θα υλοποιηθούν από τους υπευθύνους των επιμέρους τμημάτων. Το κλειδί, δηλαδή σε αυτή τη μέθοδο είναι ότι οι εντολές έρχονται από τα ανώτερα στελέχη στα κατώτερα στελέχη της επιχείρησης, δηλαδή «από πάνω προς τα κάτω» γι’ αυτό και ονομάζεται έτσι.

Η διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμών με τη μέθοδο **«από κάτω προς τα πάνω» (bottom – up budgeting)** σχετίζεται με την εμπλοκή των εργαζομένων στην διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών. Η μέθοδος αυτή του «από κάτω προς τα πάνω» είναι ακριβώς αντίθετη από τη μέθοδο «από πάνω προς τα κάτω». Πιο αναλυτικά, οι υπεύθυνοι των επιμέρους τμημάτων καταρτίζουν προϋπολογισμούς που αφορούν τα τμήματα που διοικούν και στη συνέχεια τους παρουσιάζουν στην κεντρική διοίκηση λαμβάνοντας βέβαια υπόψη τις δυνατότητες και αδυναμίες, τις δυσκολίες (απειλές) και τις ευκαιρίες που υπάρχει περίπτωση να λάβουν χώρα κατά το εξεταζόμενο χρονικό διάστημα.

Στην πράξη βέβαια είναι πολύ δύσκολο να εφαρμοστεί μεμονωμένα η μία ή η άλλη μέθοδος, αντ’ αυτού εφαρμόζεται ένας συνδυασμός των δύο αυτών μεθόδων η οποία είναι γνωστή ως μικτή προσέγγιση (ή κυκλική διαδικασία). Κατά τη διαδικασία αυτή, η διοίκηση της επιχείρησης θέτει τα θεμέλια για την κατάρτιση του προϋπολογισμού και στη συνέχεια τα κατώτερα στελέχη των επιμέρους τμημάτων παρουσιάζουν τους δικούς τους προϋπολογισμούς, εκφράζοντας κατ’ αυτόν τον τρόπο τις απόψεις τους. Κατόπιν αλληλεπίδρασης μεταξύ των ανώτατων στελεχών της διοίκησης και των ανώτερων στελεχών των επιμέρους τμημάτων προσαρμόζονται οι προϋπολογισμοί, καθ’ υπόδειξη της ανώτατης διοίκησης, έχοντας ως συνέπεια να ενισχύεται η διαφάνεια και να παράγονται καλύτερα αποτελέσματα.

Τα πλεονεκτήματα αυτής της μεθόδου είναι ότι επιτυγχάνεται ο αρχικός σκοπός της ανώτατης διοίκησης της επιχείρησης σχετικά με τους στόχους που έχουν

τεθεί και ότι δίνεται η δυνατότητα στα ανώτερα στελέχη (επικεφαλής) των επιμέρους τμημάτων να συμβάλλουν με την άποψη τους στην κατάρτιση του τελικού προϋπολογισμού.

2.3.3 Διακρίσεις προϋπολογισμών με βάση το κριτήριο του τρόπου προσδιορισμού των προϋπολογιστικών ποσών.

Οι προϋπολογισμοί ανάλογα με τον τρόπο που προσδιορίζονται τα προϋπολογιστικά ποσά, ανάλογα δηλαδή εάν βασίζονται ή όχι σε στοιχεία του παρελθόντος διακρίνονται σε **προσαυξητικούς προϋπολογισμούς (Incremental budget)** ή σε **προϋπολογισμούς μηδενικής βάσης (Zero-Based budgeting)**.

Ο **Προσαυξητικός Προϋπολογισμός (Incremental budget)** λαμβάνει υπόψη του παρελθοντικά στοιχεία που έχουν λάβει χώρα, διότι η σύνταξη του απαιτεί όλα τα στοιχεία του τελευταίου πραγματοποιημένου προϋπολογισμού μεταβάλλοντας τα κατά ένα ποσό ή ποσοστό. Η λογική στην οποία βασίζεται η κατάρτιση ενός προσαυξητικού προϋπολογισμού έγκειται στο ότι η επιχείρηση οφείλει να συμπεριλάβει τη μεταβολή του πληθωρισμού και στο ότι η επιχείρηση οφείλει να συμπεριλάβει και έναν φυσιολογικό ρυθμό ανάπτυξης κατά την άσκηση της δραστηριότητάς της.

Το δυνατό σημείο αυτής της μεθόδου κατάρτισης των προϋπολογισμών είναι ότι απαιτείται ελάχιστος χρόνος και κόστος για την σύνταξη του. Συναντάται συχνά σε λειτουργίες που έχουν έμμεσο χαρακτήρα όπως αυτή της λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης λόγω της μη έντονης κινητικότητάς της.

Ο **Προϋπολογισμός Μηδενικής Βάσης (Zero-Based budgeting)** βρίσκεται στην αντίπερα όχθη από τον προσαυξητικό προϋπολογισμό, διότι κατά τη σύνταξη του όλα τα στοιχεία ξεκινούν από το μηδέν. Η λογική στην οποία βασίζεται η κατάρτιση ενός μηδενικού προϋπολογισμού έγκειται στο ότι η επιχείρηση θέλει να γνωρίζει περιοδικά την ύπαρξη όλων στοιχείων του κόστους, έτσι ώστε να μπορεί να συμβάλλει έγκαιρα και έγκυρα στην άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου για να βελτιώνει την κερδοφορία της.

Η σύνταξη του μηδενικού προϋπολογισμού απαιτεί αρκετό χρόνο και κόστος και γι' αυτό δεν συναντάται ευρέως στην πράξη. Παρόλα αυτά είναι αρκετοί οι δημόσιοι φορείς που ακολουθούν τη μέθοδο αυτή λόγω του ότι παρέχει τη

δυνατότητα να επανεξετάζει το πρόγραμμα δράσης του και να προβαίνει σε αλλαγές σύμφωνα με τη αποδοτικότητα των τμημάτων του.

2.3.4 Διακρίσεις προϋπολογισμών με βάση το κριτήριο της προσαρμοστικότητας τους στα διάφορα επίπεδα δραστηριότητας.

Οι προϋπολογισμοί ανάλογα με τον εάν μπορούν να προσαρμοσθούν στα διάφορα επίπεδα δραστηριότητας της επιχείρησης διακρίνονται σε **στατικούς προϋπολογισμούς (static budgets)** και σε **ελαστικούς προϋπολογισμούς (flexible budgets)**.

Οι **στατικοί προϋπολογισμοί (static budgets)** καταρτίζονται με γνώμονα το «κανονικό» επίπεδο παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης και το «κανονικό» επίπεδο πωλήσεων. Έτσι όλα τα προϋπολογισμένα ποσά, για παράδειγμα του κόστους των πρώτων υλών, του κόστους της άμεσης εργασίας κλπ. υπολογίζονται με βάση αυτό το «κανονικό» επίπεδο δραστηριότητας. Παρόλα αυτά, παράγοντες όπως οικονομικοί, πολιτικοί, κοινωνικοί κλπ μπορούν να επηρεάσουν το επίπεδο δραστηριότητας της επιχείρησης με αποτέλεσμα η πληροφορία, η οποία πηγάζει από αυτού του είδους τους προϋπολογισμούς να εξασθενίζει κατά τον έλεγχο και την εξαγωγή συμπερασμάτων.

Οι **ελαστικοί προϋπολογισμοί (flexible budget)** έρχονται να συμπληρώσουν το κενό των στατικών προϋπολογισμών διότι είναι ευέλικτοι στις διακυμάνσεις του επιπέδου παραγωγικής δραστηριότητας και του επιπέδου πωλήσεων. Έτσι, παρά τις προσπάθειες που γίνονται από την πλευρά της επιχείρησης για ακριβείς προβλέψεις, σχεδόν πάντα απορρέουν αποκλίσεις μεταξύ προϋπολογισθέντων και πραγματοποιημένων μεγεθών κατά τη διάρκεια του έτους. Για τον λόγο αυτό συντάσσονται οι ελαστικοί προϋπολογισμοί για διάφορα επίπεδα δραστηριότητας στους οποίους κατανέμονται όλα τα έξοδα της επιχείρησης, είτε αυτά θεωρούνται μεταβλητά είτε θεωρούνται σταθερά, είτε αφορούν την λειτουργία της παραγωγής είτε τις άλλες λειτουργίες της επιχείρησης, στα διάφορα επίπεδα δραστηριότητας.

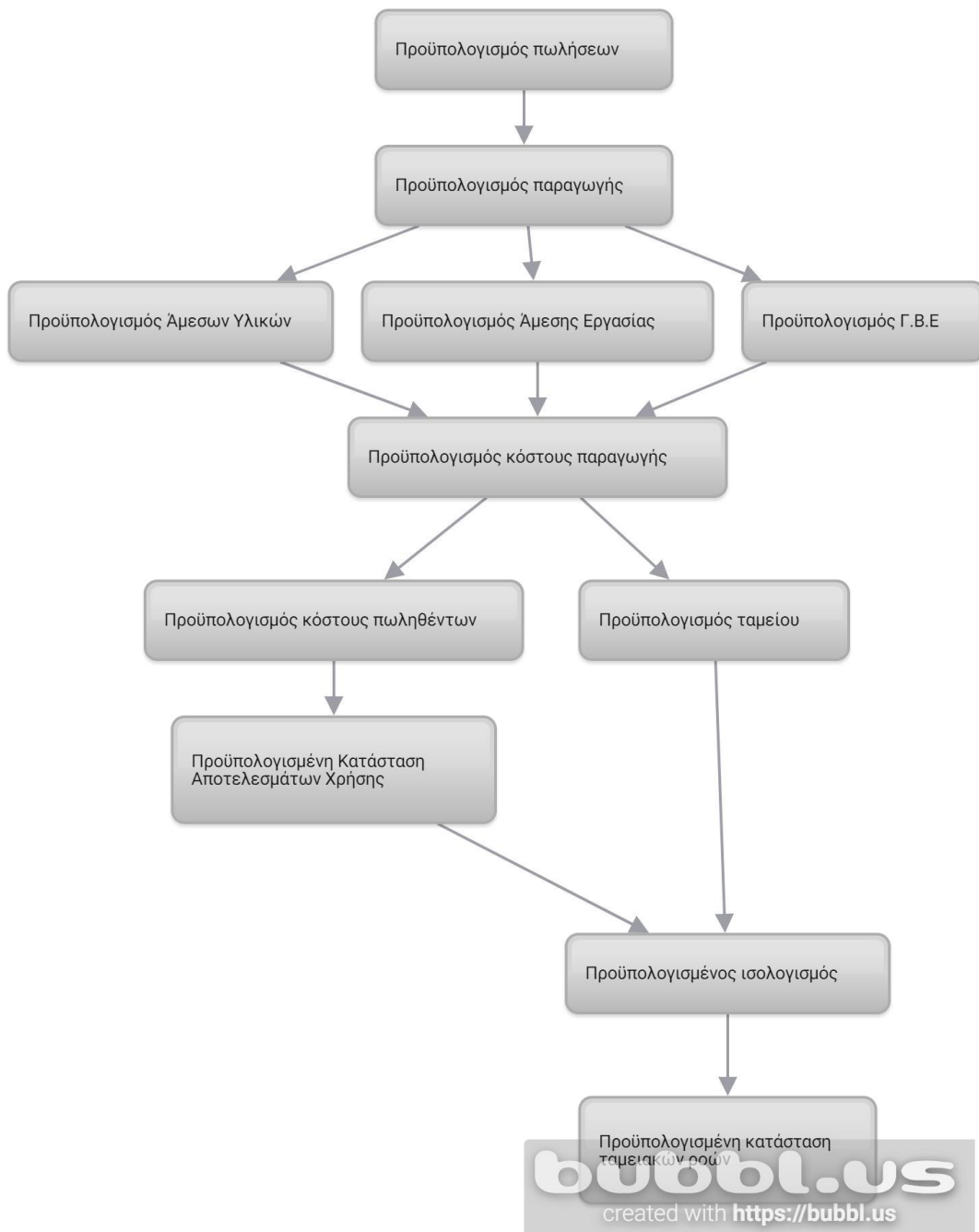
2.4 Ο συνολικός προϋπολογισμός ως στατικός προϋπολογισμός

2.4.1 Ο συνολικός προϋπολογισμός (master budget)

Τα είδη των προϋπολογισμών που συντάσσει μια επιχείρηση εξαρτώνται από τη φύση της δραστηριότητας της, το μέγεθος της σχετικά με το βαθμό ανάλυσης που θα εμπεριέχουν και τη σημασία που θέλει να δώσει στην κάθε λειτουργία και υπολειτουργία που την απαρτίζει. Έτσι, ο **συνολικός προϋπολογισμός (master budget)** αποτελείται από επιμέρους προϋπολογισμούς οι οποίοι είναι αλληλεξαρτώμενοι, διότι ο καθένας καταρτίζεται σε συνάρτηση με τους υπολοίπους. Οι επιμέρους προϋπολογισμοί οι οποίοι συνθέτουν τον συνολικό προϋπολογισμό είναι οι εξής:

- Προϋπολογισμός Πωλήσεων (sales budget)
- Προϋπολογισμός Παραγωγής (production budget)
 - Προϋπολογισμός Άμεσων Υλικών (direct materials budget).
 - Προϋπολογισμός Άμεσης Εργασίας (direct labor budget).
 - Προϋπολογισμός Έμμεσου Κόστους Παραγωγής (manufacturing overhead budget) (ή Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων).
 - Προϋπολογισμός Κόστους Παραχθέντων και Κόστους Πωληθέντων.
 - Προϋπολογισμός αποθέματος ετοιμών προϊόντων τέλους χρήσης (Ending finished goods inventory budget).
- Προϋπολογισμός Δαπανών (Εξόδων) Διοίκησης και Διάθεσης (selling and administrative expense budget)
- Προϋπολογισμός μετρητών (cash budget)
- Προϋπολογισμένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Προϋπολογισμένος Ισολογισμός (balance sheet budget)
- Προϋπολογισμένη κατάσταση ταμειακών ροών (cash flow budget)

Σχηματικά ο συνολικός προϋπολογισμός έχει ως εξής



2.4.2 Προϋπολογισμός Πωλήσεων.

Ο Προϋπολογισμός των Πωλήσεων (sales budget) αποτελεί το κλειδί, την αφετηρία δηλαδή για την σύνταξη όλων των άλλων προϋπολογισμών, καθώς αποτυπώνει την ποσότητα και την αξία των επικείμενων πωληθέντων αγαθών. Όλοι οι υπόλοιποι προϋπολογισμοί βασίζονται στον προϋπολογισμό των πωλήσεων, διότι καθορίζεται με ακρίβεια ο αριθμός των πωληθέντων μονάδων και κατά συνέπεια ο αριθμός των παραγόμενων μονάδων, καθώς επίσης και το χρηματικού κόστος που απαιτείται για την παραγωγή αυτών των μονάδων.

Ο προϋπολογισμός πωλήσεων καταρτίζεται κατά κύριο λόγο με βάση στοιχεία του πρόσφατου παρελθόντος, αλλά και με βάση τις προβλεπόμενες συνθήκες που θα επικρατήσουν στην αγορά για το χρονικό διάστημα για το οποίο μελετάται. Οι προβλέψεις των εσόδων από τις πωλήσεις είναι δύσκολο να υπολογιστούν με ακρίβεια διότι υπάρχουν πολλοί παράγοντες, εσωτερικοί και εξωτερικοί, που μπορεί να επηρεάσουν το επίπεδο τους. Μερικοί εξ αυτών είναι ακόλουθοι:

- Οι γενικές οικονομικές τάσεις, εάν δηλαδή αναμένεται επέκταση ή συρρίκνωση γενικά της αγοράς και με ποιο ρυθμό.
- Οι ειδικές οικονομικές τάσεις στον συγκεκριμένο κλάδο που ανήκει η επιχείρηση.
- Το γενικό επίπεδο τιμών.
- Οι συνθήκες ανταγωνισμού στην αγορά και ο ρόλος της επιχείρησης στον κλάδο που ανήκει.
- Πολιτικοί και φορολογικοί παράγοντες.
- Οι τάσεις των πωλήσεων την προηγούμενη χρονιά
- Οι εκτιμήσεις των πωλητών.
- Τιμολογιακή πολιτική της επιχείρησης.

Ο συνολικός προϋπολογισμός πωλήσεων προκύπτει από την ακόλουθη αλγεβρική σχέση:

Προϋπολογισμός Πωλήσεων (σε ευρώ)	(=) ίσον Προϋπολογισμός Πωλήσεων (σε μονάδες)	(X) επί Τιμή Πώλησης ανά μονάδα
--------------------------------------	---	---------------------------------------

2.4.3 Προϋπολογισμός Παραγωγής.

Ο Προϋπολογισμός Παραγωγής (production budget) συντάσσεται μετέπειτα, και με βάση τον προϋπολογισμό πωλήσεων, λαμβάνοντας υπόψη το πιθανό αρχικό που μπορεί να υπάρχει και το επιθυμητό τελικό απόθεμα των ετοιμών προϊόντων που μπορεί να υπάρχει, και αποτυπώνει τις ποσοτικές ανάγκες παραγωγής για το υπό εξέταση χρονικό διάστημα. Η αλγεβρική σχέση που αποτυπώνει τον προϋπολογισμό παραγωγής έχει ως ακολούθως

Προϋπολογισμός Παραγωγής	(=) ίσον Προϋπολογισμός Πωλήσεων	(+) συν Επιθυμητό Τελικό Απόθεμα	(-) μείον Αρχικό Απόθεμα
--------------------------	----------------------------------	----------------------------------	--------------------------

Συστατικό στοιχείο για την κατάρτιση του προϋπολογισμού παραγωγής αποτελεί το **ποσοτικό πρόγραμμα παραγωγής**, στο οποίο παρουσιάζεται η συνολική ετήσια παραγωγή κατά είδος και ποσότητα.

Για την ορθή σύνταξη αυτού, απαιτείται να συνταχθούν οι Προϋπολογισμοί Αγορών Υλικών, Άμεσης Εργασίας και Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, οι οποίοι και αποτελούν συστατικά στοιχεία του Προϋπολογισμού Παραγωγής, καθώς είναι γνωστό ότι το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος συντελείται από τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και το έμμεσο κόστος παραγωγής.

Προϋπολογισμός πρώτων υλών ή άμεσων υλικών (direct materials budget).

Ο προϋπολογισμός αυτός στηρίζεται στον προϋπολογισμό παραγωγής, περιλαμβάνει τα υλικά, δηλαδή τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που θα χρησιμοποιηθούν κατά την παραγωγική διαδικασία για την παραγωγή των απαιτούμενων μονάδων, συμπεριλαμβάνοντας τα αρχικά αποθέματα και τα επιθυμητά τελικά αποθέματα για την κάθε ύλη διακριτά. Ο προϋπολογισμός αυτός μπορεί να διακριθεί και να αποτυπώσει τις πρώτες ύλες ξεχωριστά από τις βοηθητικές, δηλαδή ένας προϋπολογισμός για τις πρώτες ύλες και ένας για τις βοηθητικές.

Τα βήματα που απαιτούνται για να συνταχθεί ο προϋπολογισμός των πρώτων υλών είναι τα ακόλουθα:

- Αρχικά θα πρέπει να προϋπολογισθούν οι πρώτες ύλες κατά ποσότητα και αξία που θα αναλωθούν κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας, οι οποίες βρίσκονται σε άμεση σχέση με τις μονάδες που θα παραχθούν. Έτσι, η σχέση που μας δίνει τον προϋπολογισμό των πρώτων υλών δίνεται όπως φαίνεται σχηματικά παρακάτω:

Προϋπολογισμός	= (ίσον)	X (επί)	- (μείον)
Ανάλογης Πρώτων Υλών	Προϋπολογισμός Παραγωγής	Απαιτούμενες πρώτες ύλες (ανά μον.προϊόντος)	Κόστος πρώτων υλών (ανά μονάδα)

- Κάποιες από τις ποσότητες των απαιτούμενων πρώτων υλών μπορεί να υπάρχουν διαθέσιμες στην επιχείρηση από προηγούμενη παραγωγή, που αποτελούν το αρχικό απόθεμα για να ξεκινήσει η συγκεκριμένη παραγωγή και κάποιες άλλες απαιτείται να αγοραστούν. Φυσικά, η επιχείρηση θα πρέπει να προβλέψει να μείνουν και ορισμένες πρώτες ύλες ως απόθεμα (τελικό) ώστε να χρησιμοποιηθούν σε επόμενη παραγωγή. Η σχέση που περιγράφεται δίνεται αλγεβρικά ως εξής:

Αγορά	= (ίσον)	X (επί)	+ (συν)	- (μείον)
Απαιτούμενων Πρώτων Υλών	Προϋπολογισμός Παραγωγής	Απαιτούμενες πρώτες ύλες (ανά μον. προϊόντος)	Επιθυμητό Τελικό Απόθεμα	Αρχικό Απόθεμα

- Έτσι, γίνεται φανερό ότι ο προϋπολογισμός του κόστους πρώτων υλών που θα χρησιμοποιηθεί στην παραγωγική διαδικασία δίνεται από την παρακάτω σχέση:

Κόστος Αγοράς Πρώτων Υλών	= (ίσον)	X (επί)
	Απαιτούμενες αγορές σε πρώτες ύλες (ανά μον. προϊόντος)	Κόστος αγοράς ανά μονάδα

Προϋπολογισμός άμεσης εργασίας (direct labor budget).

Ο προϋπολογισμός αυτός των άμεσων εργατικών, βασίζεται στον προϋπολογισμό παραγωγής και περιλαμβάνει το εργατικό προσωπικό που απασχολείται στην παραγωγική διαδικασία αυτού καθαυτού. Πιο συγκεκριμένα, το εργατικό δυναμικό προσφέρει την εργασία του στην επεξεργασία των πρώτων υλών μέχρι να μετατραπούν σε έτοιμα προϊόντα, γι' αυτό και αποτελεί σημαντικό κόστος για την επιχείρηση. Υπενθυμίζεται πως η άμεση εργασία μαζί με τις πρώτες ύλες, επειδή επιβαρύνουν απευθείας το παραγόμενο προϊόν αποτελούν άμεσο κόστος.

Οι ανάγκες της επιχείρησης σε εργατικό δυναμικό, πρέπει να προϋπολογιστούν για να μπορέσει η διοίκηση της επιχείρησης να έχει επαρκή χρόνο και αριθμό ατόμων για την παραγωγή των απαιτούμενων μονάδων. Οι ώρες άμεσης εργασίας καθώς και το ωρομίσθιο εξαρτώνται άμεσα από την ποσότητα των παραγόμενων μονάδων και πρέπει να προϋπολογισθούν δίνοντας μια σαφή εικόνα του κόστους αυτού στη διοίκηση της επιχείρησης. Η αλγεβρική σχέση που μας δίνει το κόστος της άμεσης εργασίας φαίνεται όπως παρακάτω:

Προϋπολογισμός	= (ίσον)	X (επί)	- (μείον)
Άμεσης Εργασίας	Απαιτούμενες Μονάδες Παραγωγής	Ώρες Άμεσης Εργασίας (ανά μον.προϊόντος)	Ωρομίσθιο (ανά μονάδα)

Γνωρίζοντας εκ των προτέρων τις ανάγκες της, η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να σχεδιάσει και να προσαρμόσει το εργατικό δυναμικό της, με τον καλύτερο δυνατό τρόπο, στην παραγωγική διαδικασία. Έτσι, μπορούν να γίνουν εκτιμήσεις σχετικά με τον αριθμό των εργατών που χρειάζεται η επιχείρηση σε μόνιμη βάση, αλλά και σε προσωρινή, να υπολογίσει τυχόν υπερωρίες που μπορεί να απαιτηθούν αλλά και απολύσεις που μπορεί να λάβουν χώρα. Συνεπώς, επιχειρήσεις που δεν καταρτίζουν τέτοιου είδους προϋπολογισμό κινδυνεύουν να αντιμετωπίσουν έλλειψη ή και πληθώρα ακόμα, σε εργατικό δυναμικό, με αποτέλεσμα τον ανακριβή υπολογισμό του κόστους σε χρηματικές μονάδες, με ότι αυτό συνεπάγεται.

Επίσης, κάποια επιχείρηση η οποία, πέρα από το ανθρώπινο δυναμικό, διαθέτει μηχανήματα τα οποία χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία θα

πρέπει να λάβει υπόψη της τον απαραίτητο χρόνο για την επισκευή και συντήρηση αυτών. Επιπλέον, κατά τη σύνταξη του αυτού του προϋπολογισμού, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη από τη διοίκηση, ο χρόνος που μπορεί να απαιτηθεί και τυχόν συντήρηση και επισκευή των εγκαταστάσεων που στεγάζεται το τμήμα της παραγωγής.

Προϋπολογισμός Έμμεσου Κόστους Παραγωγής (Manufacturing Overhead Budget) (ή Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων).

Ο προϋπολογισμός του έμμεσου κόστους παραγωγής ή κοινώς των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων έχει ιδιαίτερη σημασία διότι περιλαμβάνει όλα τα έξοδα που βαρύνουν τη διαδικασία της παραγωγής από την οποία διέρχεται το προϊόν και μέχρι την ολοκλήρωση της επεξεργασίας του. Παραδείγματα έμμεσου κόστους παραγωγής αποτελούν τα έμμεσα υλικά, η έμμεση εργασία, το ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής, αποσβέσεις που αφορούν μηχανήματα της παραγωγής κλπ. Δηλαδή το έμμεσο κόστος περιλαμβάνει όλα τα πιθανά έξοδα που βαρύνουν αφορούν την παραγωγική διαδικασία των παραγόμενων προϊόντων πλην των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας.

Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα επιμερίζονται στα κύρια και βοηθητικά τμήματα, εάν υπάρχουν, της παραγωγής σύμφωνα με κατάλληλες βάσεις υπολογισμού, και αφού υπολογιστούν συγκεντρωτικά για κάθε κύριο και βοηθητικό τμήμα επιμερίζονται στα κέντρα κόστους. Για το λόγο αυτό συντάσσεται το φύλλο μερισμού εξόδων, το οποίο δεν είναι τίποτε άλλο παρά μια κατάσταση με το σύνολο των εξόδων, τις βάσεις επιμερισμού και τα κύρια και βοηθητικά τμήματα της παραγωγής.

Παραδείγματα βάσεων επιμερισμού αποτελεί για το έξοδο του ενοικίου τα τετραγωνικά μέτρα. Η λειτουργία της παραγωγής διαιρείται σε κύρια και βοηθητικά τμήματα στα οποία αναλογεί ένα μέρος του εξόδου του ενοικίου και πρέπει να επιμεριστεί σε κάθε τμήμα σύμφωνα με τα τετραγωνικά μέτρα που καταλαμβάνει το καθένα στο εργοστάσιο. Μετέπειτα, το έξοδο αυτό επιμερίζεται στη λειτουργία της παραγωγής και σύμφωνα με τα τετραγωνικά μέτρα που καταλαμβάνει η κάθε λειτουργία, στην συνολική επιφάνεια της εγκατάστασης, επιρρίπτεται και στις υπόλοιπες λειτουργίες της επιχείρησης.

Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφερθεί ότι τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα εμπεριέχουν ένα μέρος το οποίο είναι σταθερό, δηλαδή δεν επηρεάζεται από τον όγκο παραγωγής και δεν μεταβάλλεται, τουλάχιστον βραχυχρόνια και ένα μέρος το οποίο είναι μεταβλητό, το οποίο επηρεάζεται από τον ποσότητα παραγωγής. Έτσι ο προϋπολογισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων αποτελείται από τα σταθερά και μεταβλητά έξοδα, όπως απεικονίζεται στην παρακάτω αλγεβρική σχέση:

Προϋπολογισμός Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων ή Έμμεσου Κόστους Παραγωγής	= (ίσον) Συνολικά Σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	+ (συν) Μεταβλητά ΓΒΕ που αντιστοιχούν στο επίπεδο παραγωγής
---	---	---

2.4.4 Προϋπολογισμός κόστους παραγωγής, κόστους παραχθέντων και κόστους πωληθέντων

Το άθροισμα των προϋπολογισμών των Πρώτων Υλών, της Άμεσης Εργασίας και του Έμμεσου Κόστους, των βασικών συστατικών στοιχείων δηλαδή που συντελούν το κόστος παραγωγής, συνθέτουν τον **προϋπολογισμό του Κόστους Παραγωγής (product cost budget)**. Η αλγεβρική απεικόνιση της ανωτέρω σχέσης έχει ως ακολούθως:

Προϋπολογισμός Κόστους Παραγωγής	= (ίσον) Προϋπολογισμός Πρώτων Υλών	+ (συν) Προϋπολογισμός Άμεσης Εργασίας	+ (συν) Προϋπολογισμός Γενικών Βιομηχ. Εξόδων
--	--	--	--

Ακολουθεί η κατάρτιση του **προϋπολογισμού του κόστους παραχθέντων προϊόντων (schedule of cost of goods manufactured)** ο οποίος ισούται με τον προϋπολογισμό του κόστους παραγωγής πλέον του αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων προϊόντων μείον το επιθυμητό τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων προϊόντων, το οποίο αποτυπώνεται όπως φαίνεται παρακάτω με την ακόλουθη αλγεβρική σχέση:

Προϋπολογισμός Κόστους Παραχθέντων	= (ίσον) Αρχικό Απόθεμα Ημικατεργασμένων Προϊόντων	+ (συν) Προϋπολογισμός Κόστους Παραγωγής	- (μείον) Τελικό Απόθεμα Ημικατεργασμένων Προϊόντων
--	--	--	---

Τέλος, για τον την κατάρτιση του προϋπολογισμού κόστους πωληθέντων λαμβάνεται υπόψη ο προϋπολογισμός του κόστους παραχθέντων πλέον του αρχικού αποθέματος ετοιμών προϊόντων μείον το επιθυμητό τελικό απόθεμα των ετοιμών προϊόντων που επιθυμεί η επιχείρηση να διατηρήσει στις αποθήκες της κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Προϋπολογισμός Κόστους Πωληθέντων	= (ίσον) Αρχικό Απόθεμα Ετοιμών Προϊόντων	+ (συν) Προϋπολογισμός Κόστους Παραχθέντων	- (μείον) Τελικό Απόθεμα Ετοιμών Προϊόντων
---	---	--	--

Συνοψίζοντας, όλες οι ανωτέρω σχέσεις μπορούν να απεικονισθούν στην παρακάτω κατάσταση η οποία αποτελεί μέρος της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης.

	Κόστος αναλωθέντων πρώτων υλών	XXX
+ (συν)	Κόστος άμεσης εργασίας	XXX
+ (συν)	Κόστος Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων	XXX
= (ίσον)	Κόστος παραγωγής προϊόντος	XXX
+ (συν)	Αρχικό Απόθεμα Ημικατεργασμένων προϊόντων ή Παραγωγή σε εξέλιξη (αρχής χρήσης)	XXX
- (μείον)	Τελικό Απόθεμα Ημικατεργασμένων προϊόντων ή Παραγωγή σε εξέλιξη (τέλους χρήσης)	XXX
= (ίσον)	Κόστος παραχθέντων προϊόντων	XXX
+ (συν)	Αρχικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων	XXX
- (μείον)	Τελικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων	XXX
= (ίσον)	Κόστος Πωληθέντων ετοιμών προϊόντων	XXX

2.4.5 Προϋπολογισμός αποθέματος ετοιμών προϊόντων τέλους χρήσης

Ο προϋπολογισμός αποθέματος ετοιμών προϊόντων τέλους χρήσης (**Ending finished goods inventory budget**), συντάσσεται με σκοπό να παρουσιάσει στον προϋπολογιζόμενο ισολογισμό όλες τις απούλητες παραχθείσες μονάδες προϊόντος με το αντίστοιχο κόστος τους. Επίσης, για την διατήρηση του τελικού αποθέματος κατά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης είναι πιθανό να υπολογιστεί και κάποιο κόστος διατήρησης του, το οποίο συνήθως αποτελείται από τον επιπλέον χώρο που πιθανόν θα χρειαστεί για την αποθήκευση και τη φύλαξη του.

2.4.6 Προϋπολογισμός Εξόδων Λειτουργίας Διάθεσης - Πωλήσεων.

Ο προϋπολογισμός των εξόδων διάθεσης και πώλησης συντάσσεται από το τμήμα της λειτουργίας διάθεσης – πωλήσεων και έχει ως σκοπό να παρουσιάσει τα εμπορικά έξοδα τα οποία λαμβάνουν χώρα προκειμένου να διατεθούν και να προωθηθούν τα προϊόντων της επιχείρησης στο κοινό. Θα πρέπει να υπολογιστούν όσο το δυνατόν ακριβέστερα και σύμφωνα πάντα με την προϋπολογισθείσα πωληθείσα ποσότητα διότι επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσης.

Παραδείγματα εξόδων διάθεσης αποτελούν η διαφήμιση των προϊόντων της επιχείρησης, η άσκηση επιτυχούς προώθησης προϊόντων (marketing), η μεταφορά των πωλούμενων προϊόντων με χερσαία, θαλάσσια ή αεροπορικά μέσα, ανθρώπινο δυναμικό που στελεχώνει το σύστημα παραγγελιοληψίας κλπ.

2.4.7 Προϋπολογισμός Εξόδων Διοικητικής Λειτουργίας.

Ο προϋπολογισμός των εξόδων της διοικητικής λειτουργίας καταρτίζεται από το τμήμα της διοίκησης και σκοπό έχει να προϋπολογίσει τα έξοδα που θα βαρύνουν τη λειτουργία της διοίκησης, σύμφωνα πάντα με την προϋπολογισθείσα πωληθείσα ποσότητα διότι επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσης.

Συνήθη έξοδα που βαρύνουν τη λειτουργία της διοίκησης είναι οι μισθοί των διευθυντικών στελεχών, οι μισθοί κατώτερων στελεχών όπως είναι των γραμματέων, μισθοί νομικών και φοροτεχνικών συμβούλων και γενικά όλου του ανθρώπινου δυναμικού που απασχολείται με διοικητικές εργασίες όπως του σχεδιασμού βραχυχρόνιας – μακροχρόνιας πολιτικής κλπ.

2.4.8 Προϋπολογισμός Εξόδων Λειτουργίας Έρευνας και Ανάπτυξης.

Ο προϋπολογισμός των εξόδων της λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης συντάσσεται από αρμόδιο τμήμα και σκοπεύει στην καταγραφή των αναγκών αυτού του τμήματος για την επίτευξη του σκοπού του, που δεν είναι άλλος από την εφεύρεση νέων προϊόντων ή την βελτίωση των παλιών, την αναβάθμιση των ακολουθούμενων μεθόδων της παραγωγικής διαδικασίας και γενικά την αναβάθμιση των παραγόμενων προϊόντων της επιχείρησης. Συνεπώς, τα έξοδα που βαρύνουν την λειτουργία αυτή και ενσωματώνονται στο προϋπολογισμό της σχετίζονται με την εφεύρεση και αναβάθμιση των παραγόμενων προϊόντων.

2.4.9 Προϋπολογισμός Εξόδων Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας.

Ο προϋπολογισμός των εξόδων της χρηματοοικονομικής λειτουργίας καταρτίζεται από το αρμόδιο τμήμα και σκοπό έχει να εξασφαλίζει τη ρευστότητα της επιχείρησης με ξένα κυρίως κεφάλαια με το χαμηλότερο για αυτήν κόστος που αποτελούν το κεφάλαιο κίνησης της, να προϋπολογίζει νέες χρηματοδοτήσεις σε σχέση με την αποδοτικότητα και το βαθμό ρευστότητας τους αλλά και να επιδιώκει τη μεγαλύτερη δυνατή απόδοση των απασχολούμενων επιχειρησιακών κεφαλαίων. Συνεπώς, τα έξοδα που βαρύνουν τον προϋπολογισμό αυτού του τμήματος σχετίζονται με το κεφάλαιο κίνησης της επιχείρησης.

2.4.10 Ταμειακός Προϋπολογισμός.

Η επιτυχής πορεία μιας επιχείρησης απαιτεί πέραν όλων των άλλων και επαρκή ρευστότητα, διότι ως γνωστόν οι επιχειρήσεις δεν κλείνουν λόγω έλλειψης περιουσιακών στοιχείων αλλά λόγω έλλειψης ρευστότητας. Έτσι, ταυτόχρονα με τους προϋπολογισμούς πωλήσεων και παραγωγής θα πρέπει να συντάσσεται και ο ταμειακός προϋπολογισμός, έτσι ώστε η επιχείρηση να είναι σε θέση να γνωρίζει την πιθανή ρευστότητα που θα έχει σύμφωνα με το μελλοντικό πρόγραμμα δράσης της.

Επίσης, η σύνταξη του ταμειακού προϋπολογισμού βοηθά την επιχείρηση να προγραμματίζει τις πληρωμές στους προμηθευτές της εμπρόθεσμα και χωρίς καθυστερήσεις, για να μη δημιουργήσει την εντύπωση ότι είναι αφερέγγυα. Θα πρέπει να προγραμματίζει με έξυπνο τρόπο οι εισπράξεις της από τους πελάτες της να

έχουν μικρότερο χρονικό ορίζοντα απ' ότι οι πληρωμές της στους προμηθευτές της, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται επαρκή ρευστότητα σε όλη της τη ζωή.

2.4.11 Προϋπολογισμένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Η σύνταξη όλων των προαναφερθέντων προϋπολογισμών δεν θα είχε νόημα εάν δεν καταλήγαμε στη σύνταξη της προϋπολογισμένης κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, έτσι ώστε να επαληθευτούν από την διοίκηση της επιχείρησης η επίτευξη των αρχικών στόχων που είχαν τεθεί και η κατάληξη τους στη μεγιστοποίηση του κέρδους της και την αύξηση της αξίας της, έτσι ώστε να εγκρίνει το συνολικό προϋπολογισμό.

Η προϋπολογισμένη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης συντάσσεται με απόλυτη συμφωνία με τις αρχές και τους κανόνες που διέπουν την οριστική κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, η οποία και δημοσιεύεται σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία προς πληροφόρηση του κοινού.

2.4.12 Προϋπολογισμένος Ισολογισμός (balance sheet budget)

Όπως η προϋπολογισμένη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, έτσι και ο προϋπολογισμένος ισολογισμός, αναδεικνύουν την χρησιμότητα σύνταξης όλων των επιμέρους προϋπολογισμών που συνθέτουν τον γενικό προϋπολογισμό. Στον προϋπολογιστικό ισολογισμό απεικονίζεται η αναμενόμενη περιουσιακή κατάσταση της, η οποία συντάσσεται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες του οριστικού ισολογισμού και συμπίπτει με τα απαιτούμενα με την ισχύουσα νομοθεσία προς δημοσίευση. Βασιζόμενοι στον προϋπολογιστικό ισολογισμό η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να προχωρήσει σε ανάλυση αριθμοδεικτών προς επαλήθευση των αρχικών στόχων ρευστότητας, αποδοτικότητας κλπ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο. ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ

3.1 Έννοια του πρότυπου κόστους

Το **Πρότυπο Κόστος (standard cost)** είναι ένα προσεκτικά προκαθορισμένο κόστος, το οποίο υπολογίζεται στην αρχή της και αποτελεί το μέτρο με το οποίο κρίνονται τα απολογιστικά (πραγματικά) μεγέθη στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης και όταν η παραγωγική διαδικασία φτάσει στο τέλος της. Όπως έχει αναφερθεί προηγουμένως, το πρότυπο κόστος βασίζεται σε ακριβείς επαληθευμένες εκτιμήσεις των ποσοτήτων και τιμών των υλικών, του χρόνου και της τιμής άμεσης εργασίας και των ποσοτήτων και τιμών των υπολοίπων έμμεσων εξόδων για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος. Επίσης, ο υπολογισμός του πρότυπου κόστους βασίζεται στον πρότυπο βαθμό απασχολήσεως και μετράται συνήθως σε ώρες άμεσης εργασίας.

Το πρότυπο κόστος, επίσης, αποτελεί και μέτρο για την εξασφάλιση του ελέγχου της παραγωγικότητας της εκμετάλλευσης. Ο έλεγχος γίνεται συγκρίνοντας το πρότυπο με το πραγματικό κόστος και προσδιορίζονται οι αποκλίσεις, είτε αυτές είναι θετικές είτε είναι αρνητικές. Μετέπειτα αναλύονται οι αιτίες που προκάλεσαν την ύπαρξη αυτών των αποκλίσεων, ιδιαίτερα των αρνητικών και υιοθετούνται μέθοδοι για την εξάλειψή τους.

Το προϋπολογιστικό κόστος διαφέρει από το πρότυπο κόστος, διότι το πρώτο βασίζεται σε εκτιμήσεις σχετικά με το ύψος που θα ανέλθει το πραγματικό κόστος, ενώ το δεύτερο στηρίζεται σε επαληθευμένες ακριβείς μετρήσεις. Το προϋπολογιστικό κόστος υπολογίζεται κυρίως για να καθορίσει τις τιμές πώλησης, ενώ το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα αποτελεσματικό μέσο ελέγχου των λειτουργιών και των φορέων του κόστους. Επίσης, η κάθε απόκλιση που διαπιστώνεται μεταξύ του προϋπολογιστικού κόστους και του πραγματικού συνιστά κόστος και στο τέλος της περιόδου γίνονται εγγραφές προσαρμογής στο πραγματικό κόστος. Αντιθέτως, κάθε απόκλιση που διαπιστώνεται μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους συνιστά αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) και μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

3.2 Ποσοτικά πρότυπα

Τα ποσοτικά πρότυπα αποτυπώνουν τις πρότυπες ποσότητες και τιμές των στοιχείων του συντελούν το κόστος προϊόντος, δηλαδή των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των Γ.Β.Ε., κατά τη διαδικασία προσδιορισμού του πρότυπου κόστους.

Στην πρότυπη ανάλυση των άμεσων υλικών περιλαμβάνονται οι ποσότητες των πρώτων υλών που είναι απαραίτητες για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Για τον καθορισμό των ποσοτικών προτύπων πρώτων υλών λαμβάνονται υπόψη η ποιότητα των πρώτων υλών, η κατάσταση των μηχανημάτων και του μηχανολογικού εξοπλισμού γενικότερα, η φύρα παραγωγής που πρόκειται να προκύψει κλπ.

Στην πρότυπη ανάλυση της άμεσης εργασίας περιλαμβάνεται ο πρότυπος χρόνος που απαιτείται για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος και κατά κύριο λόγο εκφράζεται σε ώρες. Για τον καθορισμό των ποσοτικών προτύπων άμεσης εργασίας λαμβάνονται υπόψη ο βαθμός ειδίκευσης του προσωπικού, η κατάσταση των μηχανημάτων και του εξοπλισμού γενικότερα, το επίπεδο αυτοματισμού της παραγωγικής διαδικασίας κλπ.

Στην πρότυπη ανάλυση των Γ.Β.Ε. περιλαμβάνεται ο πρότυπος συντελεστής Γ.Β.Ε. ο οποίος συντίθεται από τα έμμεσα έξοδα που βαρύνουν ένα συγκεκριμένο πρόγραμμα παραγωγής, δηλαδή από τα κόστη που δεν περιλαμβάνονται στα άμεσα υλικά και στην άμεση εργασία αλλά βαρύνουν την παραγωγική διαδικασία. Για τον καθορισμό των ποσοτικών προτύπων των Γ.Β.Ε. λαμβάνονται υπόψη το κόστος των βοηθητικών τμημάτων της παραγωγής, των έμμεσων υλικών, της έμμεσης εργασίας.

Η διαφορά των ποσοτικών προτύπων των Γ.Β.Ε. σε σχέση με αυτά των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας έγκειται στο γεγονός ότι Γ.Β.Ε. επιβαρύνουν το παραγόμενο προϊόν με συντελεστή, ο οποίος υπολογίζεται συνήθως ανά ώρα άμεσης εργασίας ή ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος. Παρακάτω, θα αναλυθούν περαιτέρω έννοιες που σχετίζονται με τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα και τον υπολογισμό τους.

3.3 Ελαστικοί προϋπολογισμοί (flexible budget)

Είναι γνωστό πως τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα αποτελούνται από έξοδα τα οποία είναι σταθερά, δεν επηρεάζονται δηλαδή από μεταβολές της παραγωγής, και από

έξοδα τα οποία είναι μεταβλητά και συνεπώς επηρεάζονται από μεταβολές στην παραγωγική διαδικασία. Ένα μέρος των εξόδων που αρχικά μπορεί να είχε καθορισθεί σε ημιμεταβλητό, με βάσει στατιστικές, ακόμα και εμπειρικές μεθόδους διαχωρίζεται σε σταθερό και μεταβλητό έτσι ώστε να καθορισθεί ο πρότυπος σταθερός και ο πρότυπος μεταβλητός συντελεστής Γ.Β.Ε.

Ο σταθερός συντελεστής Γ.Β.Ε. αποτελεί το πηλίκο των συνολικών σταθερών Γ.Β.Ε. δια τις πρότυπες ώρες της άμεσης εργασίας. Ο σταθερός συντελεστής ανά ώρα άμεσης εργασίας αυξάνεται όταν μειώνεται ο βαθμός απασχόλησης ενώ μειώνεται όταν αυξάνεται ο βαθμός απασχόλησης. Ακολουθεί αριθμητικό παράδειγμα για περαιτέρω κατανόηση.

Βαθμός Απασχόλησης σε Ώρες Άμεσης Εργασίας (A)	Συνολικό Σταθερό Κόστος (B)	Σταθερός Συντελεστής ανά Ώρα Άμεσης Εργασίας (Γ) = (B) / (A)
11.000	150.000	13,64
12.000	150.000	12,50
13.000	150.000	11,54
14.000	150.000	10,71

Αντίθετα, ο μεταβλητός συντελεστής αποτελεί το πηλίκο της διαίρεσης των συνολικών μεταβλητών εξόδων με τον αναλογούντα βαθμό απασχόλησης. Έτσι, ο μεταβλητός συντελεστής ανά ώρα άμεσης εργασίας είναι πάντοτε σταθερός. Ακολουθεί αριθμητικό παράδειγμα για περαιτέρω κατανόηση.

Βαθμός Απασχόλησης σε Ώρες Άμεσης Εργασίας (A)	Συνολικό Μεταβλητό Κόστος (B)	Μεταβλητός Συντελεστής ανά Ώρα Άμεσης Εργασίας (Γ) = (B) / (A)
11.000	110.000	10,00
12.000	120.000	10,00
13.000	130.000	10,00
14.000	140.000	10,00

Φυσικά, το άθροισμα του σταθερού και του μεταβλητού συντελεστή μας δίνει το συνολικό συντελεστή Γ.Β.Ε. Έτσι, οι προϋπολογισμοί των Γ.Β.Ε, οι οποίοι προσαρμόζονται σε κάθε βαθμό απασχόλησης καλούνται ελαστικοί προϋπολογισμοί. Δηλαδή για να βρεθεί ο συνολικός συντελεστή Γ.Β.Ε. σε διάφορους βαθμούς απασχόλησης πρέπει να διαχωριστούν τα Γ.Β.Ε σε σταθερά και μεταβλητά, κάτι το οποίο επιτυγχάνεται με την κατάρτιση των ελαστικών προϋπολογισμών. Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί δεν δίνουν πάντοτε ακριβή αποτελέσματα αλλά βοηθούν στο διαχωρισμό των συνολικών Γ.Β.Ε σε σταθερά και μεταβλητά.

3.4 Αποκλίσεις (Variances)

3.4.1 Αποκλίσεις πρώτων υλών (materials variance)

Υπάρχουν δύο είδη αποκλίσεων που αφορούν τις πρώτες ύλες, οι αποκλίσεις τιμής και οι αποκλίσεις ποσότητας. Στην πρώτη περίπτωση οι αποκλίσεις στην τιμή των πρώτων υλών οφείλονται στη διαφορά της πραγματικής τιμής κτήσης των πρώτων υλών σε σχέση με την πρότυπη τιμή. Στην δεύτερη περίπτωση οι αποκλίσεις στην ποσότητα οφείλονται στη διαφορά μεταξύ της πραγματικής αναλωθείσας ποσότητας και στην πρότυπη αναλωθείσα ποσότητα.

Απόκλιση τιμής πρώτων υλών (materials price variance).

Οι αποκλίσεις τιμής των πρώτων υλών δίνονται από την αλγεβρική σχέση:

Απόκλιση	= (ίσον)	X (επί)	- (μείον)	X (επί)
Τιμής	(Πραγματική	Πρότυπη	(Πραγματική	Πραγματική
Πρώτων	Αναλωθείσα	Τιμή)	Αναλωθείσα	Τιμή)
Υλών	Ποσότητα		Ποσότητα	
	Στην παραγωγή		Στην παραγωγή	

Η

Απόκλιση	= (ίσον)	X (επί)	- (μείον)
Τιμής	Πραγματική	(Πρότυπη	Πραγματική
Πρώτων	Αναλωθείσα	Τιμή)	Τιμή)
Υλών	Ποσότητα		
	Στην παραγωγή		

Απόκλιση ποσότητας άμεσων υλικών (materials quantity variance).

Οι αποκλίσεις απόδοσης ή ποσότητας πρώτων υλών δίνονται από τη σχέση:

Απόκλιση Απόδοσης Η ποσότητας Πρώτων Υλών	= (ίσον) Πρότυπη Αναλωθείσα Ποσότητα Στην παραγωγή	X (επί) Πρότυπη Τιμή	- (μείον) Πραγματική Αναλωθείσα Ποσότητα Στην παραγωγή	X (επί) Πρότυπη Τιμή
--	---	-----------------------------------	---	-----------------------------------

Η

Απόκλιση Απόδοσης Η Ποσότητας Πρώτων Υλών	= (ίσον) Πρότυπη τιμή	X (επί) (Πρότυπη Ανάλωση Ποσότητας Στην Παραγωγή	- (μείον) Πραγματική Ανάλωση Ποσότητας Στην Παραγωγή)
---	------------------------------------	---	--

Οι ολικές αποκλίσεις Πρώτων Υλών δίνονται από την παρακάτω σχέση:

Ολική Απόκλιση Πρώτων Υλών	= (ίσον) (Πρότυπη Αναλωθείσα Ποσότητα Στην παραγωγή	X (επί) Πρότυπη Τιμή)	- (μείον) (Πραγματική Αναλωθείσα Ποσότητα Στην παραγωγή	X (επί) Πραγματική Τιμή)
-------------------------------------	--	------------------------------------	--	---------------------------------------

Οι αποκλίσεις μπορεί να είναι θετικές ή αρνητικές ή μηδενικές όταν δεν υπάρχει καν απόκλιση και οι πρότυπες τιμές και ποσότητες συμφωνούν απόλυτα με τις πραγματικές.

Αιτίες που δημιουργούν αρνητικές αποκλίσεις απόδοσης πρώτων υλών μπορεί να αποτελούν η κακή ποιότητα των πρώτων υλών, η ύπαρξη φύρας παραγωγής, η κακή συντήρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού με αποτέλεσμα την μειωμένη

απόδοση των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται κλπ. Αντίθετα η καλύτερη ποιότητα των πρώτων υλών, ακόμα και από αυτήν που είχε τεθεί πρότυπα, η ελαχιστοποίηση της φύρας παραγωγής και η σωστή συντήρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού κλπ. μπορούν να δημιουργήσουν θετικές αποκλίσεις. Με τη σειρά τους οι αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών συναντώνται περισσότερο στην τιμολογιακή αξία αυτών λαμβάνοντας υπόψη και τα ειδικά έξοδα που συνοδεύουν αυτές τις αγορές.

3.4.2 Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας (labor variance)

Όπως και στις αποκλίσεις των άμεσων υλικών, έτσι και στις αποκλίσεις της άμεσης εργασίας υπάρχουν δύο είδη αποκλίσεων, αυτές της απόκλισης τιμής και αυτές της απόδοσης. Στην πρώτη περίπτωση οι αποκλίσεις στην τιμή της άμεσης εργασίας οφείλονται στη διαφορά της πραγματικής τιμής του ωρομισθίου σε σχέση με την πρότυπη τιμή. Στην δεύτερη περίπτωση οι αποκλίσεις στην απόδοση οφείλονται στη διαφορά μεταξύ της πραγματικής απόδοσης της εργασίας και στην πρότυπη προκαθορισμένη απόδοση.

Απόκλιση τιμής άμεσης εργασίας (labor rate variance)

Οι αποκλίσεις τιμής της άμεσης εργασίας δίνονται από τον τύπο:

Απόκλιση	= (ίσον)	X (επί)	- (μείον)	X (επί)
Τιμής	(Πραγματικές	Πρότυπο	(Πραγματικές	Πραγματικό
Άμεσης	Αναλωθείσες	Ωρομίσθιο)	Αναλωθείσες	Ωρομίσθιο)
Εργασίας	Ώρες		Ώρες	
	Στην παραγωγή		Στην παραγωγή	

Η

Απόκλιση	= (ίσον)	X (επί)	- (μείον)
Τιμής	Πραγματικές	(Πρότυπο	Πραγματικό
Άμεσης	Αναλωθείσες	Ωρομίσθιο)	Ωρομίσθιο)
Εργασίας	Ώρες		
	Στην παραγωγή		

Απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας (labor efficiency variance)

Οι αποκλίσεις απόδοσης της άμεσης εργασίας δίνονται από τον τύπο:

Απόκλιση Απόδοσης Άμεσης Εργασίας	= (ίσον) (Πρότυπες Ώρες Στην παραγωγή	X (επί) Πρότυπο Ωρομίσθιο)	- (μείον) (Πραγματικές Ώρες Στην παραγωγή	X (επί) Πραγματικό Ωρομίσθιο)
--	--	----------------------------------	--	-------------------------------------

Η

Απόκλιση Απόδοσης Άμεσης Εργασίας	= (ίσον) Πρότυπο Ωρομίσθιο	X (επί) (Πρότυπες Ώρες	- (μείον) Πραγματικές Ώρες)	
--	----------------------------------	------------------------------	-----------------------------------	--

Οι ολικές αποκλίσεις άμεσης εργασίας δίνονται από τον τύπο:

Ολική Απόκλιση Άμεσης Εργασίας	= (ίσον) (Πρότυπες Ώρες Στην παραγωγή	X (επί) Πρότυπο Ωρομίσθιο)	- (μείον) (Πραγματικές Ώρες Στην παραγωγή	X (επί) Πραγματικό Ωρομίσθιο)
---	--	----------------------------------	--	-------------------------------------

Το πραγματικό ωρομίσθιο είναι αυτό που προκύπτει κατά την εκκαθάριση της μισθοδοσίας του προσωπικού προσαυξημένο με τυχόν επιβαρύνσεις και άλλες παροχές.

Οι αποκλίσεις μπορεί να είναι θετικές ή αρνητικές ή μηδενικές όταν δεν υπάρχει καν απόκλιση και οι πρότυπες τιμές και ποσότητες συμφωνούν απόλυτα με τις πραγματικές.

Αιτίες που δημιουργούν αρνητικές αποκλίσεις απόδοσης άμεσης εργασίας μπορεί να αποτελούν οι δυσμενείς συνθήκες εργασίας, τα δυσμενή εργασιακά κίνητρα απόδοσης, ο χαμηλός βαθμός εξειδίκευσης του προσωπικού σε σύγκριση με τις προβλέψεις κλπ. Αντίθετα οι ευμενείς συνθήκες εργασίας, τα ευμενή εργασιακά κίνητρα απόδοσης, ο υψηλός βαθμός εξειδίκευσης του προσωπικού δημιουργούν θετικές αποκλίσεις άμεσης εργασίας.

Οι αποκλίσεις των τιμών εργασίας μπορεί να οφείλονται σε μεταβολές των κατώτατων ορίων αμοιβών οι οποίες ωθούν προς τα επάνω το γενικό επίπεδο τιμών, η υιοθέτηση διαφοροποιημένου συστήματος αμοιβής από εκείνο που είχε αρχικά προβλεφθεί, η καθιέρωση κινήτρων απόδοσης των εργαζομένων οι οποίες δεν είχαν προβλεφθεί αρχικά, καθώς και σε διάφορες άλλες απροσδιόριστες αιτίες που δεν ήταν δυνατόν να προβλεφθούν και να συμπεριληφθούν κατά την κατάρτιση του πρότυπου κόστους.

3.4.3 Αποκλίσεις Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (manufacturing overhead variance)

Οι αποκλίσεις των Γενικών Βιομηχανικών εξόδων διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες, στις αποκλίσεις όγκου, στις αποκλίσεις αποτελεσματικότητας και στις αποκλίσεις προϋπολογισμού, οι οποίες αναλύονται στη συνέχεια.

Απόκλιση Όγκου ΓΒΕ (volume overhead variance)

Οι αποκλίσεις όγκου παραγωγής δίνονται από τον τύπο:

Απόκλιση Όγκου Παραγωγής	= (ίσον) Σταθερός Συντελεστής Γ.Β.Ε. ανά ώρα Άμεσης εργασίας	X (επί) (Πρότυπες Ώρες Παραγωγής	- (μείον) Προϋπολογιστικές Πρότυπες Ώρες)
--------------------------------	---	---	--

Απόκλιση αποτελεσματικότητας ΓΒΕ (overhead efficiency variance)

Οι αποκλίσεις αποτελεσματικότητας δίνονται από τον τύπο:

Απόκλιση Αποτελεσμα- τικότητας Γ.Β.Ε	= (ίσον) Μεταβλητός Συντελεστής Γ.Β.Ε. ανά ώρα Άμεσης εργασίας	X (επί) (Πρότυπες Ώρες Παραγωγής	- (μείον) Πραγματικές Ώρες Παραγωγής)
---	---	---	--

Απόκλιση προϋπολογισμού ΓΒΕ (overhead budget variance)

Οι αποκλίσεις προϋπολογισμού Γ.Β.Ε. δίνονται από τον τύπο:

Απόκλιση προϋπολογισμού ύ Γ.Β.Ε	= (ίσον) (Σταθερός Συντελεστή ς Γ.Β.Ε.	X (επί) (Προϋπολογιστικ ές Πρότυπες Ώρες Παραγωγής)	+ (συν) (Μεταβλητό ς Συντελεστή ς Γ.Β.Ε.	X (επί) Πραγματικέ ς Ώρες Παραγωγής)	- (μείον) Πραγματικ ά Γ.Β.Ε
--	--	---	---	--	--------------------------------------

Οι ολικές αποκλίσεις Γ.Β.Ε. προσδιορίζονται από τον τύπο:

Ολική Απόκλιση Γ.Β.Ε	= (ίσον) (Γενικός Συντελεστής Γ.Β.Ε.	X (επί) Πρότυπες Ώρες Παραγωγής)	- (μείον) Πραγματικά Γ.Β.Ε
----------------------------	---	---	----------------------------------

Ορισμένοι όροι των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, απαιτείται να επεξηγηθούν περαιτέρω, και αυτοί είναι:

Οι **Πρότυπες ώρες παραγωγής (standard hours per unit)** αποτελούν το γινόμενο της πραγματικής παραγωγής σε μονάδες προϊόντος επί τον πρότυπο χρόνο, εκφρασμένος σε ώρες άμεσης εργασίας, που προβλέπεται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος.

Οι **Προϋπολογισμένες πρότυπες ώρες παραγωγής (standard hours allowed)** ταυτίζονται με τις ώρες άμεσης εργασίας που αντιστοιχούν στην προϋπολογισμένη απασχόληση για τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο που υπολογίζονται οι αποκλίσεις. Έτσι για παράδειγμα, εάν ο προϋπολογισμός προβλέπει απασχόληση που αντιστοιχεί σε 20.000 μονάδες προϊόντος στο οποίο οι ανά μονάδα πρότυπες ώρες είναι 4 τότε οι προϋπολογισμένες πρότυπες ώρες είναι 80.000.

Οι Πραγματικές ώρες παραγωγής είναι οι πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας που λαμβάνουν χώρα για να επιτευχθεί η πραγματική παραγωγή.

Τα προϋπολογισμένα σταθερά Γ.Β.Ε αποτελούν το γινόμενο του πολλαπλασιασμού των προϋπολογισμένων πρότυπων ωρών άμεσης εργασίας επί το σταθερό συντελεστή Γ.Β.Ε.

Τα προϋπολογισμένα μεταβλητά Γ.Β.Ε αποτελούν το γινόμενο του πολλαπλασιασμού των προϋπολογισμένων πρότυπων ωρών άμεσης εργασίας επί το μεταβλητό συντελεστή Γ.Β.Ε.

Σε αντίθεση με τις αποκλίσεις των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας οι αποκλίσεις των Γ.Β.Ε διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες, αυτές που εντοπίζονται στον όγκο δραστηριότητας, στην αποτελεσματικότητα και στον προϋπολογισμό Γ.Β.Ε., διότι τα Γ.Β.Ε. αποτελούνται από ένα σταθερό μέρος και από ένα μεταβλητό.

Έτσι, οι αποκλίσεις στον όγκο δραστηριότητας πηγάζουν από τις διαφορές που προκύπτουν ανάμεσα στην προϋπολογισμένη απασχόληση και στην πραγματική, σύμφωνα με το συντελεστή επιβάρυνσης του πρότυπου κόστους με σταθερό μέρος των Γ.Β.Ε. Οι διαφορές αυτές οφείλονται σε απρόβλεπτες οικονομικές εξελίξεις, σε εποχιακές διακυμάνσεις, σε διάφορες έκτακτες συνθήκες κλπ.

Οι αποκλίσεις αποτελεσματικότητας πηγάζουν από τις μεταβολές του μεταβλητού μέρους των Γ.Β.Ε. λόγω του ότι η μονάδα του προϊόντος μπορεί να παραχθεί σε χρόνο μικρότερο ή μεγαλύτερο από τον πρότυπο που είχε τεθεί και γι' αυτό απορροφά περισσότερα ή λιγότερα μεταβλητά Γ.Β.Ε. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί το γεγονός πως αν μια μονάδα προϊόντος παραχθεί σε χρόνο μικρότερο κατά μια ώρα από τον πρότυπο, το παραγωγικό μηχάνημα εργάζεται αντίστοιχα λιγότερο χρόνο και καταναλώνει λιγότερο ηλεκτρικό ρεύμα από όσο προβλέπεται στο πρότυπο κόστος. Η σχετική αυτή διαφορά εκδηλώνεται σαν απόκλιση αποτελεσματικότητας θετικής των ΓΒΕ. (Σακκέλης,1997) Εάν τώρα η μονάδα προϊόντος παραχθεί σε μεγαλύτερο κατά μια ώρα από τον πρότυπο, το παραγωγικό μηχάνημα θα εργαστεί μια ώρα παραπάνω και η διαφορά που θα υπολογιστεί αποτελεί αρνητική απόκλιση αποτελεσματικότητας των Γ.Β.Ε.

Οι αποκλίσεις προϋπολογισμού Γ.Β.Ε. προέρχονται από δύο πηγές, στις μεταβολές των τιμών και στις μεταβολές της απόδοσης, μεταξύ πρότυπων και πραγματικών, των στοιχείων που συγκαταλέγονται στα Γ.Β.Ε, είτε αυτά είναι σταθερά είτε μεταβλητά. Στην πρώτη περίπτωση εκφράζουν διαφορές που προκύπτουν μεταξύ πρότυπων και πραγματικών τιμών των στοιχείων που συντελούν στα Γ.Β.Ε. Πιο αναλυτικά, παραδείγματα τέτοιων διαφορών μπορεί να προκύψουν στις τιμές των έμμεσων υλικών, της έμμεσης εργασίας, των ασφαλιστρων κλπ. Στην

δεύτερη περίπτωση εκφράζουν διαφορές που προκύπτουν μεταξύ πρότυπων και πραγματικών αποδόσεων των στοιχείων που συντελούν στα Γ.Β.Ε. Παραδείγματα τέτοιων διαφορών συναντώνται στην ανάλωση λιγότερων ή περισσότερων έμμεσων υλικών ή έμμεσης εργασίας κλπ. ανά ώρα άμεσης εργασίας κλπ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο.

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

4.1 Πρακτική Εφαρμογή Κατάρτισης Προϋπολογισμών

Η βιομηχανική επιχείρηση, στο χώρο της ένδυσης, «ΜΜ» κατασκευάζει και πουλάει δύο προϊόντα το «Προϊόν Α» και το «Προϊόν Β». Η τιμή πώλησης του προϊόντος Α είναι 18 ευρώ και του προϊόντος Β 22 ευρώ. Οι προβλεπόμενες πωλήσεις για τα δύο προϊόντα κατά τη διάρκεια της επόμενης διαχειριστικής χρήσης, δίνονται από τον ακόλουθο πίνακα.

Μήνες	Πωλήσεις σε μονάδες προϊόντος του "Προϊόν Α"	Πωλήσεις σε μονάδες προϊόντος του "Προϊόν Β"
Ιανουάριος	4.000	2.000
Φεβρουάριος	4.000	2.000
Μάρτιος	4.000	2.000
Απρίλιος	5.000	2.400
Μάιος	5.000	2.400
Ιούνιος	5.000	2.400
Ιούλιος	5.000	3.000
Αύγουστος	5.000	3.000
Σεπτέμβριος	5.000	3.000
Οκτώβριος	6.000	3.000
Νοέμβριος	6.000	3.000
Δεκέμβριος	6.000	3.000

Να συνταχθεί:

1. Ο Προϋπολογισμός Πωλήσεων για το «προϊόν Α» και για το «προϊόν Β»
2. Ο Προϋπολογισμός Παραγωγής και για τα δύο προϊόντα, αφού ληφθούν υπόψη τα παρακάτω γεγονότα. Υπενθυμίζεται ότι ο Προϋπολογισμός Παραγωγής αποτελείται από τον Προϋπολογισμό Άμεσων Υλικών, τον Προϋπολογισμό Άμεσης Εργασίας και από τον Προϋπολογισμό των Γ.Β.Ε :
 - a. Τα επιθυμητά αποθέματα ετοιμών προϊόντων στο τέλος κάθε μήνα θα είναι:

Μήνες	Επιθυμητό τελικό απόθεμα "Προϊόν Α" σε μονάδες	Επιθυμητό τελικό απόθεμα "Προϊόν Β" σε μονάδες
Ιανουάριος	500	100
Φεβρουάριος	500	100
Μάρτιος	500	100
Απρίλιος	600	200
Μάιος	600	200
Ιούνιος	600	200
Ιούλιος	700	300
Αύγουστος	700	300
Σεπτέμβριος	700	300
Οκτώβριος	800	300
Νοέμβριος	800	300
Δεκέμβριος	800	300

- b. Τα τελικά αποθέματα στο τέλος της προηγούμενης διαχειριστικής χρήσης των ετοιμών προϊόντων (αρχικό απόθεμα της παρούσας χρήσης) είναι για το «Προϊόν Α» 1.200 μονάδες προϊόντος και για το «Προϊόν Β» 300 μονάδες προϊόντος.
- c. Στις αποθήκες της επιχείρησης δεν βρέθηκαν ημικατεργασμένα προϊόντα αρχής και τέλους περιόδου.
- d. Οι χρησιμοποιούμενες πρώτες ύλες είναι η X και η Y, και οι ποσότητες που αναλογούν στην κάθε μονάδα προϊόντος είναι:

Για το «Προϊόν Α»	4 μονάδες Πρώτης Ύλης X (κιλά)
Για το «Προϊόν Β»	2 μονάδες Πρώτης Ύλης Y (κιλά)

Η τιμή ανά μονάδα του κάθε υλικού είναι:

Για την Πρώτη Ύλη X	1,5 ευρώ
Για την Πρώτη Ύλη Y	3 ευρώ

Το επιθυμητό απόθεμα πρώτων υλών στο τέλος κάθε μήνα είναι 30% επί της προβλεπόμενης κατανάλωσης του επόμενου μήνα για το κάθε προϊόν.

Τα επιθυμητά αποθέματα των πρώτων υλών X και Y στο τέλος της παρούσας διαχειριστικής χρήσης θα είναι:

Για την Πρώτη Ύλη X	2.000 μονάδες
Για την Πρώτη Ύλη Y	500 μονάδες

Τα τελικά αποθέματα στο τέλος της προηγούμενης διαχειριστικής χρήσης (αρχικό απόθεμα της παρούσας χρήσης)

Για την Πρώτη Ύλη X	2.000 μονάδες
Για την Πρώτη Ύλη Y	500 μονάδες

- e. Για την κατασκευή των προϊόντων απαιτείται ένας τεχνίτης και ένας βοηθός τεχνίτη. Το ωρομίσθιο του εργάτη υπολογίζεται σε 3,5 ευρώ ενώ του βοηθού τεχνίτη σε 2 ευρώ. Για την παραγωγή των προϊόντων απαιτούνται ο τεχνίτης και ο βοηθός τεχνίτη να εργαστούν ως εξής:

«Προϊόν Α» ανά μονάδα «Προϊόν Β» ανά μονάδα

Τεχνίτης	0,5 ώρα	1,5 ώρες
Βοηθός Τεχνίτη	2 ώρες	2,5 ώρες

- f. Τα έξοδα που βαρύνουν τη παραγωγική διαδικασία παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα και απαιτείται να διαχωριστούν σε σταθερά και μεταβλητά. Τα σταθερά έξοδα κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους μήνες της διαχειριστικής χρήσης.

Έξοδο	Ποσά σε ευρώ
Αμοιβές Έμμεσου Προσωπικού Παραγωγής	150.000
Ασφάλιστρα Εργοστασίου	40.000
Ενοίκιο Εργοστασίου	24.000
Επισκευές και συντηρήσεις εργοστασίου	8.000
Έμμεσες ύλες στην παραγωγή	80.000
Ηλεκτρικό Ρεύμα παραγωγής	20.000
Λογαριασμός τηλεφώνου εργοστασίου	5.000
Αποσβέσεις μηχανημάτων	10.000

3. Ο Προϋπολογισμός του Κόστους Παραχθέντων και του Κόστους Πωληθέντων Ετοιμών Προϊόντων.
4. Ο Προϋπολογισμός του Κόστους Τελικού Αποθέματος Ετοιμών Προϊόντων.
5. Οι Προϋπολογισμοί των εξόδων όλων των άλλων λειτουργιών, δηλαδή της λειτουργίας Διοίκησης, της Διάθεσης, της Χρηματοοικονομικής και της Ερευνών και Ανάπτυξης, σύμφωνα με τα στοιχεία που δίνονται παρακάτω, λαμβάνοντας υπόψη ότι τα έξοδα αυτά επιμερίζονται κατά 40% στη λειτουργία της Διοίκησης, κατά 50% στη λειτουργία της Διάθεσης και το υπόλοιπο στη λειτουργία Έρευνας και Ανάπτυξης. Σημείωση ότι η Χρηματοοικονομική λειτουργία βαρύνεται μόνο με τους δανειακούς τόκους.

Διάφορα Έξοδα άλλων Λειτουργιών	
Περιγραφή Εξόδου	Ποσόν
Έξοδα μεταφορών	15.000
Έξοδα Διαφημίσεων	30.000
Μισθοί Προσωπικού	70.000
Διάφορες Προμήθειες	1.000
Μισθοί Υπαλλήλων	28.000
Διάφορα Έξοδα	8.000
Έξοδα κίνησης	4.000
Έντυπα και γραφική ύλη	2.000
Αποσβέσεις επίπλων	2.000
Αποσβέσεις κτιρίων	10.000
Αμοιβές δικηγόρων	5.000
Αμοιβές τεχνικών	7.000
Τόκοι Δανείων	3.000
Υλικά άμεσης ανάλωσης	4.000
Δημοτικά τέλη	2.000
Προμήθειες τρίτων	3.000
Σύνολο	194.000

6. Ο Προϋπολογισμός Ταμείου, λαμβάνοντας υπόψη τα ακόλουθα γεγονότα:
 - a. Οι πωλήσεις διενεργούνται 50% μετρητοίς στον μήνα που αφορούν, το 25% τον επόμενο μήνα της πώλησης, το 20% τον μεθεπόμενο μήνα της πώλησης και το υπόλοιπο 5% με γραμμάτια λήξης τον μεθεπόμενο μήνα που αφορά η πώληση.
 - b. Η επιχείρηση έχει συμφωνήσει με τους προμηθευτές της ότι η αποπληρωμή των αγοραζόμενων πρώτων υλών θα γίνεται το 40% μετρητοίς στον μήνα που αφορούν, το 30% τον επόμενο μήνα στον οποίο αφορούν και το υπόλοιπο τον μεθεπόμενο μήνα στον οποίο αφορούν.

- c. Η επιχείρηση πληρώνει το εργατοτεχνικό προσωπικό που απασχολείται στη λειτουργία της παραγωγής, κάθε μήνα μετρητοίς.
 - d. Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα κατανέμονται και πληρώνονται ισόποσα κάθε μήνα. (Σημ. οι αποσβέσεις αποτελούν μη ταμειακό έξοδο).
 - e. Τα έξοδα όλων των άλλων λειτουργιών όπως αποτυπώνονται στους προϋπολογισμούς τους επιμερίζονται ισομερώς σε όλη τη χρονιά και πληρώνονται κάθε μήνα. (Σημ. οι αποσβέσεις αποτελούν μη ταμειακό έξοδο).
 - f. Η επιχείρηση κατά τον Ιανουάριο μήνα εισπράττει έσοδα από ενοίκια ύψους 24.000 ευρώ για ένα ακίνητο που έχει στην κατοχή της και το εκμισθώνει. Τα έσοδα αυτά αφορούν όλη τη διαχειριστική χρήση.
 - g. Τον Ιανουάριο η επιχείρηση εξοφλεί κάποιους προμηθευτές ποσού 30.000ευρώ, το υπόλοιπο των οποίων προέρχεται από την προηγούμενη χρήση.
 - h. Το τρίμηνο Ιανουάριος – Φεβρουάριος – Μάρτιος η επιχείρηση εισπράττει από πελάτες της 20.000 ευρώ, 25.000 ευρώ και 20.000 ευρώ αντίστοιχα έναντι υπολοίπου το οποίο προέρχεται από την προηγούμενη χρήση.
 - i. Η διοίκηση της επιχείρησης τον Ιούνιο αποφασίζει την πώληση ενός μηχανήματος, το οποίο είναι πλήρως αποσβεσμένο στα βιβλία της αντί του ποσού των 4.000 ευρώ.
 - j. Τον Σεπτέμβριο η διοίκηση της επιχείρησης αποφασίζει να αποπληρώσει ένα μέρος του μακροπρόθεσμου δανείου ποσού 40.000ευρώ.
 - k. Τον Νοέμβριο η διοίκηση της επιχείρησης αποφασίζει να αποπληρώσει ένα μέρος του βραχυπρόθεσμου δανείου της ποσού 15.000ευρώ.
7. Η Προϋπολογισμένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, λαμβάνοντας υπόψη ότι
- a. Το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται σε ποσοστό 5%
 - b. Τα κέρδη, εάν υπάρχουν, διανέμονται στους μετόχους κατά ποσοστό 80% και το υπόλοιπο μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελέσματα εις νέον.
8. Ο Προϋπολογισμένος Ισολογισμός, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο Ισολογισμός έναρξης έχει την ακόλουθη μορφή:

Ισολογισμός Έναρξης	01/01/200X
<u>Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</u>	
<u>Ενσώματα πάγια</u>	
Ακίνητα (οικόπεδα και κτίρια)	100.000
Μηχανολογικός εξοπλισμός (μηχανήματα & μεταφορικά μέσα)	50.000
Λοιπός εξοπλισμός (έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός)	20.000
Επενδύσεις σε ακίνητα	0

Λοιπά ενσώματα στοιχεία	0
Σύνολο	170.000
<u>Άυλα πάγια στοιχεία</u>	
Δαπάνες ανάπτυξης	0
Υπεραξία	0
Λοιπά άυλα (άυλα πάγια)	20.000
Σύνολο	20.000
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	0
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	0
Δάνεια και απαιτήσεις	0
Χρεωστικοί τίτλοι	0
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	0
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	0
Λοιπά	0
Σύνολο	0
Αναβαλλόμενοι φόροι	0
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	190.000
<u>Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</u>	
<u>Αποθέματα</u>	
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα (έτοιμα προϊόντα)	20.821
Εμπορεύματα	0
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά (Πρώτες & βοηθητικές ύλες)	4.500
Προκαταβολές για αποθέματα	0
Λοιπά αποθέματα	0
Σύνολο	25.321
<u>Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές</u>	
Εμπορικές απαιτήσεις (γραμμάτια εισπ, χρεώστες, πελάτες)	80.000
Δουλευμένα έσοδα περιόδου	0
Λοιπές απαιτήσεις	0
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	0
Προπληρωμένα έξοδα	0
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα (ταμείο & καταθέσεις όψεως)	130.000
Σύνολο	210.000
Σύνολο κυκλοφορούντων	235.321
Σύνολο ενεργητικού	425.321
<u>Καθαρή θέση</u>	
<u>Καταβλημένα κεφάλαια</u>	
Κεφάλαιο	100.000
Υπέρ το άρτιο	0

Καταθέσεις ιδιοκτητών	0
Ίδιοι τίτλοι	0
Σύνολο	100.000
<u>Διαφορές εύλογης αξίας</u>	
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	0
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	0
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	0
Σύνολο	0
<u>Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο</u>	
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	0
Αφορολόγητα αποθεματικά	0
Αποτελέσματα εις νέο	0
Σύνολο	0
Συναλλαγματικές διαφορές	
Σύνολο καθαρής θέσης	100.000
<u>Προβλέψεις</u>	
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	0
Λοιπές προβλέψεις	0
Σύνολο	0
<u>Υποχρεώσεις</u>	
<u>Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>	
Δάνεια (Τράπεζες-μακροπρόθεσμα δάνεια)	150.000
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	0
Κρατικές επιχορηγήσεις	0
Αναβαλλόμενοι φόροι	0
Σύνολο	150.000
<u>Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>	
Τραπεζικά δάνεια (Τράπεζες-βραχυπρόθεσμα δάνεια)	50.000
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	0
Εμπορικές υποχρεώσεις (επιταγές πληρ & προμηθευτές)	125.321
Φόρος εισοδήματος	0
Λοιποί φόροι και τέλη (λοιποί φόροι, υποχρεώσεις ΦΠΑ)	0
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης (υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργ.)	0
Λοιπές υποχρεώσεις (πιστωτές διάφοροι)	0
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	0
Έσοδα επόμενων χρήσεων	0
Σύνολο	175.321
Σύνολο υποχρεώσεων	325.321
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	425.321

9. Στο τέλος της χρήσης διαπιστώνεται από τη διοίκηση της επιχείρησης ότι οι προϋπολογιστικές τιμές και ποσότητες για τα επιμέρους στοιχεία του κόστους παραγωγής δεν έχουν καμία απολύτως διαφορά και συμπίπτουν απόλυτα με τα πραγματικά. Αυτό σημαίνει ότι δεν θα διενεργηθούν εγγραφές προσαρμογής στο πραγματικό κόστος, διότι όπως προαναφέρθηκε όταν διαπιστώνονται αποκλίσεις μεταξύ του προϋπολογιστικού και του πραγματικού κόστους αυτό αποτελεί κόστος και γι' αυτό γίνονται εγγραφές προσαρμογής στο πραγματικό κόστος. Αντίθετα, η διοίκηση της επιχείρησης εντόπισε ότι υπάρχουν διαφορές, αποκλίσεις δηλαδή, μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού κόστους, και θα πρέπει να τις υπολογίσει και να μεταφέρει στα αποτελέσματα χρήσης το αποτέλεσμα τους. Έτσι, οι πρότυπες τιμές δίνονται όπως αναφέρονται παρακάτω:

ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ		
Πρότυπη Τιμή Πρώτης Ύλης X για το Προϊόν A	1	ευρώ
Πρότυπη Τιμή Πρώτης Ύλης Y για το Προϊόν B	2,5	ευρώ
Πρότυπη Ποσότητα Πρώτης Ύλης X για το Προϊόν A	3	κιλά
Πρότυπη Ποσότητα Πρώτης Ύλης Y για το Προϊόν B	1,5	κιλά
Πρότυπο ωρομίσθιο τεχνίτη	4	ευρώ
Πρότυπο ωρομίσθιο βοηθού τεχνίτη	2,5	ευρώ
Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν A - τεχνίτη	1	ώρες
Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν A - βοηθού τεχνίτη	1,5	ώρες
Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν B- τεχνίτη	2	ώρες
Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν B - βοηθού τεχνίτη	2	ώρες
Τα πρότυπα συνολικά ΓΒΕ ανήλθαν σε 370.000ευρώ		

4.1 Προϋπολογισμός Πωλήσεων

Προϋπολογισμός Πωλήσεων "Προϊόντος Α"													
	Ιανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος	Σεπτέμβριος	Οκτώβριος	Νοέμβριος	Δεκέμβριος	Σύνολα
Πωλήσεις σε μονάδες προϊόντος του "Προϊόν Α"	4.000	4.000	4.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	6.000	6.000	6.000	60.000
Τιμή Πώλησης Προϊόντος "Α"	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
Πωλήσεις σε ευρώ Προϊόντος "Α"	72.000	72.000	72.000	90.000	90.000	90.000	90.000	90.000	90.000	108.000	108.000	108.000	1.080.000

Προϋπολογισμός Πωλήσεων "Προϊόντος Β"													
	Ιανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος	Σεπτέμβριος	Οκτώβριος	Νοέμβριος	Δεκέμβριος	Σύνολα
Πωλήσεις σε μονάδες προϊόντος του "Προϊόν Β"	2.000	2.000	2.000	2.400	2.400	2.400	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	31.200
Τιμή Πώλησης Προϊόντος "Β"	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
Πωλήσεις σε ευρώ Προϊόντος "Β"	44.000	44.000	44.000	52.800	52.800	52.800	66.000	66.000	66.000	66.000	66.000	66.000	686.400

Συνολικές Πωλήσεις	116.000	116.000	116.000	#####	142.800	142.800	156.000	156.000	156.000	174.000	174.000	174.000	1.766.400
--------------------	----------------	----------------	----------------	-------	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	------------------

4.2 Ποσοτικό Πρόγραμμα Παραγωγής «Προϊόν Α»

Ποσοτικό Πρόγραμμα Παραγωγής για το "Προϊόν Α" (σε μονάδες προϊόντος)													
	Ιανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος	Σεπτέμβριος	Οκτώβριος	Νοέμβριος	Δεκέμβριος	Σύνολο
Προβλεπόμενες Πωλήσεις	4.000	4.000	4.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	6.000	6.000	6.000	60.000
(+) συν: Επιθυμητό Τελικό Απόθεμα	500	500	500	600	600	600	700	700	700	800	800	800	800
(=) ίσον: Απαιτούμενη Παραγωγή	4.500	4.500	4.500	5.600	5.600	5.600	5.700	5.700	5.700	6.800	6.800	6.800	60.800
(-) μείον: Αρχικό Απόθεμα	1.200	500	500	500	600	600	600	700	700	700	800	800	1.200
(=) ίσον: Απαιτούμενη Πραγματική Παραγωγή (σε μονάδες)	3.300	4.000	4.000	5.100	5.000	5.000	5.100	5.000	5.000	6.100	6.000	6.000	59.600

4.3 Ποσοτικό Πρόγραμμα Παραγωγής «Προϊόν Β»

Ποσοτικό Πρόγραμμα Παραγωγής για το "Προϊόν Β" (σε μονάδες προϊόντος)													
	Ιανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος	Σεπτέμβριος	Οκτώβριος	Νοέμβριος	Δεκέμβριος	Σύνολο
Προβλεπόμενες Πωλήσεις	2.000	2.000	2.000	2.400	2.400	2.400	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	31.200
(+) συν: Επιθυμητό Τελικό Απόθεμα	100	100	100	200	200	200	300	300	300	300	300	300	300
(=) ίσον: Απαιτούμενη Παραγωγή	2.100	2.100	2.100	2.600	2.600	2.600	3.300	3.300	3.300	3.300	3.300	3.300	31.500
(-) μείον: Αρχικό Απόθεμα	300	100	100	100	200	200	200	300	300	300	300	300	300
(=) ίσον: Απαιτούμενη Πραγματική Παραγωγή (σε μονάδες)	1.800	2.000	2.000	2.500	2.400	2.400	3.100	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	31.200

4.4 Ποσοτικό Πρόγραμμα Πρώτης Ύλης X για το "Προϊόν Α"

Ποσοτικό Πρόγραμμα Πρώτης Ύλης X για το "Προϊόν Α" (σε μονάδες Πρώτης Ύλης X)													
	Ιανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος	Σεπτέμβριος	Οκτώβριος	Νοέμβριος	Δεκέμβριος	Σύνολα
Προβλεπόμενες Πωλήσεις "Προϊόντος Α"	4.000	4.000	4.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	6.000	6.000	6.000	60.000
(X) επί: Ποσότητα Πρώτης Ύλης X	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
(=) ίσον: Προβλεπόμενη Ανάλωση (αγορά)	16.000	16.000	16.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	24.000	24.000	24.000	240.000
(+) συν: Επιθυμητό Τελικό Απόθεμα	4.800	4.800	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	7.200	7.200	7.200	2.000	2.000
(=) ίσον: Απαιτούμενη Ποσότητα Αγοράς Πρώτης Ύλης X	20.800	20.800	22.000	26.000	26.000	26.000	26.000	26.000	27.200	31.200	31.200	26.000	242.000
(-) μείον: Αρχικό Απόθεμα	2.000	4.800	4.800	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	7.200	7.200	7.200	2.000
(=) ίσον: Απαιτούμενη Πραγματική Ποσότητα Πρώτης Ύλης X	18.800	16.000	17.200	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	21.200	24.000	24.000	18.800	240.000

4.5 Ποσοτικό Πρόγραμμα Πρώτης Ύλης Υ για το "Προϊόν Β"

Ποσοτικό Πρόγραμμα Πρώτης Ύλης Υ για το "Προϊόν Β" (σε μονάδες Πρώτης Ύλης Υ)													
	Ιανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος	Σεπτέμβριος	Οκτώβριος	Νοέμβριος	Δεκέμβριος	Σύνολα
Προβλεπόμενες Πωλήσεις "Προϊόντος Β"	2.000	2.000	2.000	2.400	2.400	2.400	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	31.200
(X) επί: Ποσότητα Πρώτης Ύλης Υ	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
(=) ίσον: Προβλεπόμενη Ανάλωση (αγορά)	4.000	4.000	4.000	4.800	4.800	4.800	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	62.400
(+) συν: Επιθυμητό Τελικό Απόθεμα	1.200	1.200	1.440	1.440	1.440	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800	500	500
(=) ίσον: Απαιτούμενη Ποσότητα Αγοράς Πρώτης Ύλης Υ	5.200	5.200	5.440	6.240	6.240	6.600	7.800	7.800	7.800	7.800	7.800	6.500	62.900
(-) μείον: Αρχικό Απόθεμα	500	1.200	1.200	1.440	1.440	1.440	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800	500
(=) ίσον: Απαιτούμενη Πραγματική Ποσότητα Πρώτης Ύλης Υ	4.700	4.000	4.240	4.800	4.800	5.160	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	4.700	62.400

4.6 Προϋπολογισμός Πρώτης Ύλης X για το "Προϊόν Α"

Προϋπολογισμός Πρώτης Ύλης X για το "Προϊόν Α" (σε ευρώ)													
	Ιανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος	Σεπτέμβριος	Οκτώβριος	Νοέμβριος	Δεκέμβριος	Σύνολο
Προβλεπόμενες Πωλήσεις "Προϊόντος Α" σε μονάδες	4.000	4.000	4.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	6.000	6.000	6.000	60.000
(X) επί: Ποσότητα Πρώτης Ύλης X	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
(=) ίσον: Προβλεπόμενη Ανάλωση σε ευρώ	24.000	24.000	24.000	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000	36.000	36.000	36.000	360.000
(+) συν: Επιθυμητό Τελικό Απόθεμα σε ευρώ	10.800	10.800	13.500	13.500	13.500	13.500	13.500	13.500	16.200	16.200	16.200	3.000	3.000
(=) ίσον: Απαιτούμενη Ποσότητα Ύλης X σε ευρώ	34.800	34.800	37.500	43.500	43.500	43.500	43.500	43.500	46.200	52.200	52.200	39.000	363.000
(-) μείον: Αρχικό Απόθεμα σε ευρώ	3.000	10.800	10.800	13.500	13.500	13.500	13.500	13.500	13.500	16.200	16.200	16.200	3.000
(=) ίσον: Πραγματική Ποσότητα Πρώτης Ύλης X σε ευρώ	31.800	24.000	26.700	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000	32.700	36.000	36.000	22.800	360.000

Επαλήθευση 360.000

4.7 Προϋπολογισμός Πρώτης Ύλης Υ για το "Προϊόν Β"

Προϋπολογισμός Πρώτης Ύλης Υ για το "Προϊόν Β" (σε ευρώ)													
	Ιανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος	Σεπτέμβριος	Οκτώβριος	Νοέμβριος	Δεκέμβριος	Σύνολο
Προβλεπόμενες Πωλήσεις "Προϊόντος Β" σε μονάδες	2.000	2.000	2.000	2.400	2.400	2.400	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	31.200
(X) επί: Ποσότητα Πρώτης Ύλης Υ	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
(=) ίσον: Προβλεπόμενη Ανάλωση σε ευρώ	12.000	12.000	12.000	14.400	14.400	14.400	18.000	18.000	18.000	18.000	18.000	18.000	187.200
(+) συν: Επιθυμητό Τελικό Απόθεμα σε ευρώ	10.800	10.800	12.960	12.960	12.960	16.200	16.200	16.200	16.200	16.200	16.200	1.500	1.500
(=) ίσον: Απαιτούμενη Ποσότητα Ύλης Υ σε ευρώ	22.800	22.800	24.960	27.360	27.360	30.600	34.200	34.200	34.200	34.200	34.200	19.500	188.700
(-) μείον: Αρχικό Απόθεμα σε ευρώ	1.500	10.800	10.800	12.960	12.960	12.960	16.200	16.200	16.200	16.200	16.200	16.200	1.500
(=) ίσον: Απαιτούμενη Πραγματική Ποσότητα Πρώτης Ύλης Υ σε ευρώ	21.300	12.000	14.160	14.400	14.400	17.640	18.000	18.000	18.000	18.000	18.000	3.300	187.200
													Επαλήθευση 187.200
Συνολικό κόστος απαιτούμενης αγοράς πρώτων υλών X και Υ	36.000	36.000	36.000	44.400	44.400	44.400	48.000	48.000	48.000	54.000	54.000	54.000	547.200

4.8 Ποσοτικό Πρόγραμμα Άμεσης Εργασίας

Ποσοτικό Πρόγραμμα Άμεσης Εργασίας για το "Προϊόν Α"														
	Ωρες Άμεσης Εργασίας	Ιανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος	Σεπτέμβριος	Οκτώβριος	Νοέμβριος	Δεκέμβριος	Σύνολο
Απαιτ. Πραγμ. Παραγωγή	//////////	3.300	4.000	4.000	5.100	5.000	5.000	5.100	5.000	5.000	6.100	6.000	6.000	59.600
Τεχνίτης	0,5	1.650	2.000	2.000	2.550	2.500	2.500	2.550	2.500	2.500	3.050	3.000	3.000	29.800
Βοηθός Τεχνίτη	2	6.600	8.000	8.000	10.200	10.000	10.000	10.200	10.000	10.000	12.200	12.000	12.000	119.200
Απαιτ. Ωρες Εργασίας		8.250	10.000	10.000	12.750	12.500	12.500	12.750	12.500	12.500	15.250	15.000	15.000	149.000

Ποσοτικό Πρόγραμμα Άμεσης Εργασίας για το "Προϊόν Β"														
	Ωρες Άμεσης Εργασίας	Ιανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος	Σεπτέμβριος	Οκτώβριος	Νοέμβριος	Δεκέμβριος	Σύνολο
Απαιτ. Πραγμ. Παραγωγή	//////////	1.800	2.000	2.000	2.500	2.400	2.400	3.100	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	31.200
Τεχνίτης	1,5	2.700	3.000	3.000	3.750	3.600	3.600	4.650	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	46.800
Βοηθός Τεχνίτη	2,5	4.500	5.000	5.000	6.250	6.000	6.000	7.750	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	78.000
Απαιτ. Ωρες Εργασίας		7.200	8.000	8.000	10.000	9.600	9.600	12.400	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000	124.800

Συνολικές Ωρες Άμεσης Εργασίας	//////////	15.450	18.000	18.000	22.750	22.100	22.100	25.150	24.500	24.500	27.250	27.000	27.000	273.800
---------------------------------------	------------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------	----------------

4.9 Προϋπολογισμός Κόστους Άμεσης Εργασίας

Προϋπολογισμός Κόστους Άμεσης Εργασίας για το "Προϊόν Α"

	Ωρομίσθιο	Ιανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος	Σεπτέμβριος	Οκτώβριος	Νοέμβριος	Δεκέμβριος	Σύνολα
Ωρες Τεχνίτη	////////	1.650	2.000	2.000	2.550	2.500	2.500	2.550	2.500	2.500	3.050	3.000	3.000	29.800
Κόστος Τεχνίτη σε ευρώ	3,5	5.775	7.000	7.000	8.925	8.750	8.750	8.925	8.750	8.750	10.675	10.500	10.500	104.300
Ωρες Βοηθού Τεχνίτη	////////	6.600	8.000	8.000	10.200	10.000	10.000	10.200	10.000	10.000	12.200	12.000	12.000	119.200
Κόστος Βοηθού Τεχνίτη σε ευρώ	2	13.200	16.000	16.000	20.400	20.000	20.000	20.400	20.000	20.000	24.400	24.000	24.000	238.400
Συνολικό Κόστος "Προϊόν Α" ευρώ	////////	18.975	23.000	23.000	29.325	28.750	28.750	29.325	28.750	28.750	35.075	34.500	34.500	342.700

Προϋπολογισμός Κόστους Άμεσης Εργασίας για το "Προϊόν Β"

	Ωρομίσθιο	Ιανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος	Σεπτέμβριος	Οκτώβριος	Νοέμβριος	Δεκέμβριος	Σύνολα
Ωρες Τεχνίτη	////////	2.700	3.000	3.000	3.750	3.600	3.600	4.650	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	46.800
Κόστος Τεχνίτη σε ευρώ	3,5	9.450	10.500	10.500	13.125	12.600	12.600	16.275	15.750	15.750	15.750	15.750	15.750	163.800
Ωρες Βοηθού Τεχνίτη	////////	4.500	5.000	5.000	6.250	6.000	6.000	7.750	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	78.000
Κόστος Βοηθού Τεχνίτη σε ευρώ	2	9.000	10.000	10.000	12.500	12.000	12.000	15.500	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	156.000
Συνολικό Κόστος "Προϊόν Β" ευρώ	////////	18.450	20.500	20.500	25.625	24.600	24.600	31.775	30.750	30.750	30.750	30.750	30.750	319.800
Συνολικό Κόστος Άμεσης Εργασίας	////////	37.425	43.500	43.500	54.950	53.350	53.350	61.100	59.500	59.500	65.825	65.250	65.250	662.500

4.10 Προϋπολογισμός Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων

Προϋπολογισμός Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων			
Μεταβλητό Κόστος ΓΒΕ			
	Αμοιβές Έμμεσου Προσωπικού Παραγωγής	150.000	
	Έμμεσες ύλες στην παραγωγή	80.000	
	Συνολικά Μεταβλητά ΓΒΕ		230.000
Σταθερό Κόστος ΓΒΕ			
	Ασφάλιστρα Εργοστασίου	40.000	
	Ενοίκιο Εργοστασίου	24.000	
	Επισκευές και συντηρήσεις εργοστασίου	8.000	
	Ηλεκτρικό Ρεύμα παραγωγής	20.000	
	Λογαριασμός τηλεφώνου εργοστασίου	5.000	
	Αποσβέσεις μηχανημάτων	10.000	
	Συνολικά Σταθερά Γ.Β.Ε		107.000
		Συνολικά ΓΒΕ	337.000

4.11 Πρόσθετα Δεδομένα Επιμέρους Προϋπολογισμών Παραγωγής

Κόστος Αρχικού Αποθέματος Πρώτων Υλών			
Για την Πρώτη Ύλη X (μον.)	2.000	1,5	3000
Για την Πρώτη Ύλη Y (μον.)	500	3	1500
Σύνολο			4500

Κόστος Τελικού Αποθέματος Πρώτων Υλών			
Για την Πρώτη Ύλη X (μον.)	2.000	1,5	3000
Για την Πρώτη Ύλη Y (μον.)	500	3	1500
Σύνολο			4500

Πρόσθετα Δεδομένα Επιμέρους Προϋπολογισμών Παραγωγής

Πρώτη ύλη X μονάδες (κιλά)	4
Πρώτη Ύλη X Τιμή ανά μονάδα	1,5
Κόστος Πρώτης Ύλης X για το Προϊόν A	6

Πρώτη ύλη Y μονάδες (κιλά)	2
Πρώτη Ύλη Y Τιμή ανά μονάδα	3
Κόστος Πρώτης Ύλης Y για το Προϊόν B	6

Πρόσθετα Δεδομένα Επιμέρους Προϋπολογισμών Παραγωγής

	Ωρομίσθιο	Απαιτούμενες Ώρες για Προϊόν Α	Κόστος
Τεχνίτης	3,5	0,5	1,75
Βοηθός Τεχνίτη	2	2	4
Συνολικό Κόστος Άμεσης Εργασίας Προϊόν Α			5,75

	Ωρομίσθιο	Απαιτούμενες Ώρες για Προϊόν Β	Κόστος
Τεχνίτης	3,5	1,5	5,25
Βοηθός Τεχνίτη	2	2,5	5
Συνολικό Κόστος Άμεσης Εργασίας Προϊόν Β			10,25

4.12 Προϋπολογισμός Κόστους Παραγωγής Προϊόντος ανά μονάδα

Προϋπολογισμός Κόστους παραγωγής προϊόντος ανά μονάδα

Κόστος Παραγωγής ανά μονάδα (σε ευρώ)		
	Προϊόν Α	Προϊόν Β
Πρώτη Ύλη	6	6
Άμεση Εργασία	5,75	10,25
Γ.Β.Ε.	1,23	1,23
Κόστος Παραγωγής ανά μονάδα (σε ευρώ)	13	17

Προϊόν Α	
Πρώτη ύλη Χ μονάδες (κιλά)	4
Πρώτη Ύλη Χ Τιμή ανά μονάδα	1,5
Κόστος Πρώτης Ύλης Χ για το Προϊόν Α	6

Προϊόν Β	
Πρώτη ύλη Υ μονάδες (κιλά)	2
Πρώτη Ύλη Υ Τιμή ανά μονάδα	3
Κόστος Πρώτης Ύλης Υ για το Προϊόν Β	6

ΓΒΕ	
Συνολικά ΓΒΕ σε ευρώ)	337.000
Συνολικές Ωρες Άμεσης Εργασίας	273.800
Συντελεστής Καταλογισμού ΓΒΕ	1,23

Προϊόν Α			
	Ωρομίσθιο	Απαιτούμενες Ωρες Προϊόν Α	Κόστος
Τεχνίτης	3,5	0,5	1,75
Βοηθός Τεχνίτη	2	2	4
Συνολικό Κόστος Άμεσης Εργασίας Προϊόν Α			5,75

Προϊόν Β			
	Ωρομίσθιο	Απαιτούμενες Ωρες Προϊόν Β	Κόστος
Τεχνίτης	3,5	1,5	5,25
Βοηθός Τεχνίτη	2	2,5	5
Συνολικό Κόστος Άμεσης Εργασίας Προϊόν Β			10,25

4.13 Προϋπολογισμός Κόστους Παραχθέντων και Κόστους Πωληθέντων ετοιμών προϊόντων

Προϋπολογισμός Κόστους Παραχθέντων και Κόστους Πωληθέντων ετοιμών προϊόντων			
	Προϊόν Α	Προϊόν Β	ΣΥΝΟΛΟ
Κόστος Παραγωγής ανά μονάδα (σε ευρώ)	13	17	
Απαιτούμενη Πραγματική Παραγωγή (σε μονάδες)	59.600	31.200	
(+) συν: Αρχικό Απόθεμα Ημικατεργασμένων προϊόντων ή Παραγωγή σε εξέλιξη (αρχής χρήσης)	0	0	
(-) μείον: Τελικό Απόθεμα Ημικατεργασμένων προϊόντων ή Παραγωγή σε εξέλιξη (τέλους χρήσης)	0	0	
(=) ίσον: Κόστος Παραχθέντων	773.657	545.402	1.319.059
(+) συν: Αρχικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων	15.577	5.244	20.821
(-) μείον: Τελικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων	10.344	5.229	15.573
(=) ίσον: Κόστος Πωληθέντων ετοιμών προϊόντων	778.890	545.417	1.324.307

Επαλήθευση

1.324.307

4.14 Προϋπολογισμός Κόστους Αρχικού Αποθέματος Ετοιμών Προϊόντων

Προϋπολογισμός Κόστους Αρχικού Αποθέματος Ετοιμών Προϊόντων			
	Προϊόν Α	Προϊόν Β	Σύνολο
Αρχικό Απόθεμα ετοιμών προϊόντων (σε μονάδες)	1.200	300	
(X) επί: Κόστος Παραγωγής ανά μονάδα (σε ευρώ)	13	17	
(=) ίσον: Κόστος Αρχικού Αποθέματος (σε ευρώ)	15.577	5.244	20.821

4.15 Προϋπολογισμός Κόστους Τελικού Αποθέματος Ετοιμών Προϊόντων

Προϋπολογισμός Κόστους Τελικού Αποθέματος Ετοιμών Προϊόντων			
	Προϊόν Α	Προϊόν Β	Σύνολο
Τελικό Απόθεμα ετοιμών προϊόντων (σε μονάδες)	800	300	
(X) επί: Κόστος Παραγωγής ανά μονάδα (σε ευρώ)	13	17	
(=) ίσον: Κόστος Τελικού Αποθέματος (σε ευρώ)	10.344	5.229	15.573

4.16 Προϋπολογισμοί των άλλων λειτουργιών (πλην της παραγωγής)

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ - ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ ΑΛΛΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ					
Διάφορα Έξοδα άλλων Λειτουργιών		Λειτουργία Διοίκησης	Λειτουργία Διάθεσης	Χρηματοοικονομική Λειτουργία	Λειτουργία Ερευνών και Ανάπτυξης
Περιγραφή Εξόδου	Ποσόν	40%	50%		10%
Έξοδα μεταφορών	15.000	6000	7500	0	1500
Έξοδα Διαφημίσεων	30.000	12000	15000	0	3000
Μισθοί Προσωπικού	70.000	28000	35000	0	7000
Διάφορες Προμήθειες	1.000	400	500	0	100
Μισθοί Υπαλλήλων	28.000	11200	14000	0	2800
Διάφορα Έξοδα	8.000	3200	4000	0	800
Έξοδα κίνησης	4.000	1600	2000	0	400
Έντυπα και γραφική ύλη	2.000	800	1000	0	200
Αποσβέσεις επίπλων	2.000	800	1000	0	200
Αποσβέσεις κτιρίων	9.000	3600	4500	0	900
Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	1.000	400	500	0	100
Αμοιβές δικηγόρων	5.000	2000	2500	0	500
Αμοιβές τεχνικών	7.000	2800	3500	0	700
Τόκοι Δανείων	3.000	0	0	3.000	0
Υλικά άμεσης ανάλωσης	4.000	1600	2000	0	400
Δημοτικά τέλη	2.000	800	1000	0	200
Προμήθειες τρίτων	3.000	1200	1500	0	300
Σύνολο	194.000	76.400	95.500	3.000	19.100
				Επαλήθευση	194.000

4.17 Προϋπολογισμοί των άλλων λειτουργιών (πλην της παραγωγής) (για ταμειακή πληρωμή χωρίς αποσβέσεις)

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ – ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ ΑΛΛΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ - ΓΙΑ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΠΛΗΡΩΜΗ (ΧΩΡΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ)					
Διάφορα Έξοδα άλλων Λειτουργιών		Λειτουργία Διοίκησης	Λειτουργία Διάθεσης	Χρηματοοικονομική Λειτουργία	Λειτουργία Ερευνών και Ανάπτυξης
Περιγραφή Εξόδου	Ποσόν	40%	50%		10%
Έξοδα μεταφορών	15.000	6000	7500	0	1500
Έξοδα Διαφημίσεων	30.000	12000	15000	0	3000
Μισθοί Προσωπικού	70.000	28000	35000	0	7000
Διάφορες Προμήθειες	1.000	400	500	0	100
Μισθοί Υπαλλήλων	28.000	11200	14000	0	2800
Διάφορα Έξοδα	8.000	3200	4000	0	800
Έξοδα κίνησης	4.000	1600	2000	0	400
Έντυπα και γραφική ύλη	2.000	800	1000	0	200
Αμοιβές δικηγόρων	5.000	2000	2500	0	500
Αμοιβές τεχνικών	7.000	2800	3500	0	700
Τόκοι Δανείων	3.000	0	0	3.000	0
Υλικά άμεσης ανάλωσης	4.000	1600	2000	0	400
Δημοτικά τέλη	2.000	800	1000	0	200
Προμήθειες τρίτων	3.000	1200	1500	0	300
Σύνολο	182.000	71.600	89.500	3.000	17.900

Μήνες Διαχειριστικής Χρήσης

12

Επαλήθευση

182.000

Μηνιαία Ταμειακή Επιβάρυνση

15.167

4.18 Ταμειακός Προϋπολογισμός – Μέρος Εισπράξεων

Προϋπολογισμός Ταμείου													
		Ιανουάριος	Φεβρουάριος	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος	Ιούλιος	Αύγουστος	Σεπτέμβριος	Οκτώβριος	Νοέμβριος	Δεκέμβριος
Αρχικό Υπόλοιπο Ταμείου		130.000	107.758	98.642	112.725	105.398	103.852	110.485	110.528	114.392	80.475	86.833	81.467
Ταμειακές Εισπράξεις:													
Έσοδα από Πωλήσεις τον ίδιο μήνα που αφορά η πώληση	50%	58.000	58.000	58.000	71.400	71.400	71.400	78.000	78.000	78.000	87.000	87.000	87.000
Έσοδα από Πωλήσεις τον επόμενο μήνα που αφορά η πώληση	25%	0	29.000	29.000	29.000	35.700	35.700	35.700	39.000	39.000	39.000	43.500	43.500
Έσοδα από Πωλήσεις τον μεθεπόμενο μήνα που αφορά η πώληση	20%	0	0	23.200	23.200	23.200	28.560	28.560	28.560	31.200	31.200	31.200	34.800
Έσοδα από Πωλήσεις Γραμμάτια εισπρακτέα τον μεθεπόμενο μήνα της πώλησης	5%	0	0	5.800	5.800	5.800	7.140	7.140	7.140	7.800	7.800	7.800	8.700
Έσοδα από ενοίκια ακινήτου		24.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Είσπραξη από πελάτες υπολ. προηγ. χρήσης		20.000	15.000	20.000									
Πώληση (εκποίηση) Παγίου μηχανήματος		0	0	0	0	0	4.000	0	0	0	0	0	0
Σύνολο Εισπράξεων:		232.000	209.758	234.642	242.125	241.498	250.652	259.885	263.228	270.392	245.475	256.333	255.467

4.19 Ταμειακός Προϋπολογισμός – Μέρος Πληρωμών

Ταμειακές Πληρωμές:													
Πληρωμές στους προμηθευτές τον ίδιο μήνα που αφορά η πώληση	40%	14.400	14.400	14.400	17.760	17.760	17.760	19.200	19.200	19.200	21.600	21.600	21.600
Πληρωμές στους προμηθευτές τον επόμενο μήνα που αφορά η πώληση	30%	0	10.800	10.800	10.800	13.320	13.320	13.320	14.400	14.400	14.400	16.200	16.200
Πληρωμές στους προμηθευτές τον μεθεπόμενο μήνα που αφορά η πώληση	30%	0	0	10.800	10.800	10.800	13.320	13.320	13.320	14.400	14.400	14.400	16.200
Πληρωμή εργατών στη παραγωγική λειτουργία		37.425	43.500	43.500	54.950	53.350	53.350	61.100	59.500	59.500	65.825	65.250	65.250
Πληρωμή ΓΒΕ ανά μήνα		27.250	27.250	27.250	27.250	27.250	27.250	27.250	27.250	27.250	27.250	27.250	27.250
Πληρωμή Εξόδων άλλων λειτουργιών		15.167	15.167	15.167	15.167	15.167	15.167	15.167	15.167	15.167	15.167	15.167	15.167
Πληρωμές Προμηθευτών (υπόλοιπα προηγ. χρήσης)		30.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Πληρωμή Δανείου Μακροπρόθεσμου		0	0	0	0	0	0	0	0	40.000	0	0	0
Πληρωμή Δανείου Βραχυπρόθεσμου		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	15.000	0
Σύνολο Πληρωμών:		124.242	111.117	121.917	136.727	137.647	140.167	149.357	148.837	189.917	158.642	174.867	161.667
Εισπράξεις - Πληρωμές Τελικό Υπόλοιπο Ταμείου		107.758	98.642	112.725	105.398	103.852	110.485	110.528	114.392	80.475	86.833	81.467	93.800

4.20 Προϋπολογισμένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Προϋπολογισμένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης	
Έσοδα από Πωλήσεις	1.766.400
(-) μείον: Κόστος Πωληθέντων	1.324.307
(=) ίσον: Μικτό Αποτέλεσμα (±)	442.093
(+) συν: Λοιπά συνήθη έσοδα	24.000
(-) μείον: Έξοδα Λειτουργίας Διοίκησης	76.400
(-) μείον: Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών-Ανάπτυξης	19.100
(-) μείον: Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	95.500
(-) μείον: Λοιπά Έξοδα και ζημίες	0
(+) συν: Λοιπά Έσοδα και κέρδη	4.000
(=) ίσον: Καθαρά Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων (±)	279.093
(-) μείον: Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα (Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας)	3.000
(+) συν: Πιστωτικοί Τόκοι και συναφή έσοδα	0
(=) ίσον: Καθαρά Αποτελέσματα προ φόρων (±)	276.093
(-) μείον: Τακτικό Αποθεματικό 5%	13.805
(=) ίσον: Καθαρά Κέρδη μετά ΤΑ	262.288
(-) μείον: Φόροι 15%	39.343
(=) ίσον: Καθαρά Αποτελέσματα μετά από φόρους (±)	222.945
(-) μείον: Διανομή κερδών στους μετόχους	178.356
(=) ίσον: Υπόλοιπο κερδών εις νέον	44.589

4.21 Προϋπολογισμένος Ισολογισμός

Ισολογισμός	01/01/200X	31/12/200X
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
<u>Ενσώματα πάγια</u>		
Ακίνητα (οικόπεδα και κτίρια)	100.000	91.000
Μηχανολογικός εξοπλισμός (μηχανήματα & μεταφορικά μέσα)	30.000	19.000
Λοιπός εξοπλισμός (έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός)	40.000	38.000
Επενδύσεις σε ακίνητα	0	0
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	0	0
Σύνολο	170.000	148.000
<u>Άυλα πάγια στοιχεία</u>		
Δαπάνες ανάπτυξης	0	0
Υπεραξία	0	0
Λοιπά άυλα (άυλα πάγια)	20.000	20.000
Σύνολο	20.000	20.000
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	0	0
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	0	0
Δάνεια και απαιτήσεις	0	0
Χρεωστικοί τίτλοι	0	0
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	0	0
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	0	0
Λοιπά	0	0
Σύνολο	0	0
Αναβαλλόμενοι φόροι	0	0
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	190.000	168.000

<u>Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</u>		
<u>Αποθέματα</u>		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα (έτοιμα προϊόντα)	20.821	15.573
Εμπορεύματα	0	0
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά (Πρώτες & βοηθητικές ύλες)	4.500	4500
Προκαταβολές για αποθέματα	0	0
Λοιπά αποθέματα	0	0
Σύνολο	25.321	20.073
<u>Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές</u>		
Εμπορικές απαιτήσεις (γραμμάτια εισπ, χρεώστες, πελάτες)	80.000	155.500
Δουλευμένα έσοδα περιόδου	0	0
Λοιπές απαιτήσεις	0	0
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	0	0
Προπληρωμένα έξοδα	0	0
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα (ταμείο & καταθέσεις όψεως)	130.000	93.800
Σύνολο	210.000	249.300
Σύνολο κυκλοφορούντων	235.321	269.373
Σύνολο ενεργητικού	425.321	437.373
<u>Καθαρή θέση</u>		
<u>Καταβλημένα κεφάλαια</u>		
Κεφάλαιο	100.000	100.000
Υπέρ το άρτιο	0	0
Καταθέσεις ιδιοκτητών	0	0
Ίδιοι τίτλοι	0	0
Σύνολο	100.000	100.000
<u>Διαφορές εύλογης αξίας</u>		

Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	0	0
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	0	0
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	0	0
Σύνολο	0	0
<u>Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο</u>		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	0	0
Αφορολόγητα αποθεματικά	0	0
Αποτελέσματα εις νέο	0	44.589
Σύνολο	0	44.589
Συναλλαγματικές διαφορές		
Σύνολο καθαρής θέσης	100.000	144.589
<u>Προβλέψεις</u>		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	0	0
Λοιπές προβλέψεις	0	0
Σύνολο	0	0
<u>Υποχρεώσεις</u>		
<u>Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>		
Δάνεια (Τράπεζες-μακροπρόθεσμα δάνεια)	150.000	110.000
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	0	0
Κρατικές επιχορηγήσεις	0	0
Αναβαλλόμενοι φόροι	0	0
Σύνολο	150.000	110.000
<u>Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>		
Τραπεζικά δάνεια (Τράπεζες-βραχυπρόθεσμα δάνεια)	50.000	35.000
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	0	0
Εμπορικές υποχρεώσεις (επιταγές πληρ & προμηθευτές)	125.321	147.784

Φόρος εισοδήματος		
Λοιποί φόροι και τέλη (λοιποί φόροι, υποχρεώσεις ΦΠΑ)	0	0
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης (υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργ.)	0	0
Λοιπές υποχρεώσεις (πιστωτές διάφοροι)	0	0
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	0	0
Έσοδα επόμενων χρήσεων	0	0
Σύνολο	175.321	182.784
Σύνολο υποχρεώσεων	325.321	292.784
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	425.321	437.373

Έλεγχος Ενεργητικού vs Παθητικού

0

0

4.22 Πρότυπο Κόστος

ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ			ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΑ = ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ		
Πρότυπη Τιμή Πρώτης Ύλης X για το Προϊόν A	1	ευρώ	Πραγματική Τιμή Πρώτης Ύλης X για το Προϊόν A	1,5	ευρώ
Πρότυπη Τιμή Πρώτης Ύλης Y για το Προϊόν B	2,5	ευρώ	Πραγματική Τιμή Πρώτης Ύλης Y για το Προϊόν B	3	ευρώ
Πρότυπη Ποσότητα Πρώτης Ύλης X για το Προϊόν A	3	κιλά	Πραγματική Ποσότητα Πρώτης Ύλης X για το Προϊόν A	4	κιλά
Πρότυπη Ποσότητα Πρώτης Ύλης Y για το Προϊόν B	1,5	κιλά	Πραγματική Ποσότητα Πρώτης Ύλης Y για το Προϊόν B	2	κιλά
Πρότυπο ωρομίσθιο τεχνίτη	4	ευρώ	Πραγματικό ωρομίσθιο τεχνίτη	3,5	ευρώ
Πρότυπο ωρομίσθιο βοηθού τεχνίτη	2,5	ευρώ	Πραγματικό ωρομίσθιο βοηθού τεχνίτη	2	ευρώ
Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν A - τεχνίτη	1	ώρες	Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν A - τεχνίτη	0,5	ώρες
Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν A - βοηθού τεχνίτη	1,5	ώρες	Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν A - βοηθού τεχνίτη	2	ώρες
Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν B- τεχνίτη	2	ώρες	Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν B - τεχνίτη	1,5	ώρες
Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν B - βοηθού τεχνίτη	2	ώρες	Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν B - βοηθού τεχνίτη	2,5	ώρες
Τα πρότυπα συνολικά ΓΒΕ ανήλθαν σε 370.000ευρώ					

4.23 Πρότυπο – Πραγματικό Κόστος Προϊόν Α

ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟ		ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟ	
Προϊόν Α		Προϊόν Α	
Πρότυπη τιμή Πρώτης Ύλης Χ	1	Πραγματική Τιμή Πρώτης Ύλης Χ για το Προϊόν Α	1,5
(X) επί: Πρότυπη Ποσότητα Πρώτης Ύλης Χ για το Προϊόν Α	3	(χ) επί: Πραγματική Ποσότητα Πρώτης Ύλης Χ για το Προϊόν Α	4
(=) ίσον: Πρότυπη Πρώτη Ύλη Χ	3	(=) ίσον: Πραγματική Πρώτη Ύλη Χ	6
Πρότυπο ωρομίσθιο τεχνίτη	4	Πραγματικό ωρομίσθιο τεχνίτη	3,5
(X) επί: Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Α - τεχνίτη	1	(X) επί: Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Α - τεχνίτη	0,5
(=) ίσον: Πρότυπη άμεση εργασία τεχνίτη	4	(=) ίσον: Πραγματική άμεση εργασία τεχνίτη	1,75
Πρότυπο ωρομίσθιο βοηθού τεχνίτη	2,5	Πραγματικό ωρομίσθιο βοηθού τεχνίτη	2
(X) επί: Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Α - βοηθού τεχνίτη	1,5	(X) επί: Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Α - βοηθού τεχνίτη	2
(=) ίσον: Πρότυπη άμεση εργασία βοηθού τεχνίτη	3,75	(=) ίσον: Πραγματική άμεση εργασία βοηθού τεχνίτη	4
Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Α - τεχνίτη	1	Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Α - τεχνίτη	0,5
(+) συν: Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Α - βοηθού τεχνίτη	1,5	(+) συν: Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Α - βοηθού τεχνίτη	2
(=) ίσον: Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας για Προϊόν Α	2,5	(=) ίσον: Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας για Προϊόν Α	2,5
(X) επί: Απαιτούμενη πραγματική παραγωγή	59600	(X) επί: Απαιτούμενη πραγματική παραγωγή	59.600
(=) ίσον: Πρότυπες Απαιτούμενες ώρες εργασίας	149000	(=) ίσον: Πραγματικές Απαιτούμενες ώρες εργασίας	149000
Πρότυπος Συντελεστής Καταλογισμού ΓΒΕ	1,35	Συντελεστής Καταλογισμού ΓΒΕ	1,23
Πρότυπο Κοστολόγιο ανά μονάδα "Προϊόν Α"		Πραγματικό Κοστολόγιο ανά μονάδα "Προϊόν Α"	
ΓΒΕ		ΓΒΕ	
Πρότυπα Συνολικά ΓΒΕ (σε ευρώ)	370.000	Συνολικά ΓΒΕ σε ευρώ)	337.000
Συνολικές Πρότυπες Ώρες Άμεσης Εργασίας	273.800	Συνολικές Ώρες Άμεσης Εργασίας	273.800
Πρότυπος Συντελεστής Καταλογισμού ΓΒΕ	1,35	Συντελεστής Καταλογισμού ΓΒΕ	1,23

4.24 Πρότυπο – Πραγματικό Κόστος Προϊόν Β

ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟ			ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟ		
	Προϊόν Β			Προϊόν Β	
Πρότυπη Τιμή Πρώτης Ύλης Υ για το Προϊόν Β	2,5		Πραγματική Τιμή Πρώτης Ύλης Υ για το Προϊόν Β	3	
(X) επί: Πρότυπη Ποσότητα Πρώτης Ύλης Υ για το Προϊόν Β	1,5		(X) επί: Πραγματική Ποσότητα Πρώτης Ύλης Υ για το Προϊόν Β	2	
(=) ίσον: Πρότυπη Πρώτη Ύλη X		3,75	(=) ίσον: Πραγματική Πρώτη Ύλη Y		6
Πρότυπο ωρομίσθιο τεχνίτη	4		Πραγματικό ωρομίσθιο τεχνίτη	3,5	
(X) επί: Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Β- τεχνίτη	2		(X) επί: Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Β - τεχνίτη	1,5	
(=) ίσον: Πρότυπη άμεση εργασία τεχνίτη		8	(=) ίσον: Πραγματική άμεση εργασία τεχνίτη		5,25
Πρότυπο ωρομίσθιο βοηθού τεχνίτη	2,5		Πραγματικό ωρομίσθιο βοηθού τεχνίτη	2	
(X) επί: Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Β - βοηθού τεχνίτη	2		(X) επί: Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Β - βοηθού τεχνίτη	2,5	
(=) ίσον: Πραγματική άμεση εργασία βοηθού τεχνίτη		5	(=) ίσον: Πραγματική άμεση εργασία βοηθού τεχνίτη		5
Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Β- τεχνίτη	2		Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Β - τεχνίτη	1,5	
(+) συν: Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Β - βοηθού τεχνίτη	2		(+) συν: Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας Προϊόν Β - βοηθού τεχνίτη	2,5	
(=) ίσον: Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας για Προϊόν Β		4	(=) ίσον: Πραγματικές Ώρες Άμεσης εργασίας για το Προϊόν Β		4
(X) επί: Απαιτούμενη πραγματική παραγωγή	31200		(X) επί: Απαιτούμενη πραγματική παραγωγή	31.200	
(=) ίσον: Πρότυπες Απαιτούμενες ώρες εργασίας		124800	(=) ίσον: Πραγματικές Απαιτούμενες ώρες εργασίας		124800
Πρότυπος Συντελεστής Καταλογισμού ΓΒΕ		1,35	Συντελεστής Καταλογισμού ΓΒΕ		1,23
Πρότυπο Κοστολόγιο ανά μονάδα "Προϊόν Β"			Πραγματικό Κοστολόγιο ανά μονάδα "Προϊόν Β"		
ΓΒΕ			ΓΒΕ		
Πρότυπα Συνολικά ΓΒΕ (σε ευρώ)	370.000		Συνολικά ΓΒΕ σε ευρώ)	337.000	
Συνολικές Πρότυπες Ώρες Άμεσης Εργασίας	273.800		Συνολικές Ώρες Άμεσης Εργασίας	273.800	
Πρότυπος Συντελεστής Καταλογισμού ΓΒΕ		1,35	Συντελεστής Καταλογισμού ΓΒΕ		1,23

4.25 Αποκλίσεις Πρώτων Υλών

Απόκλιση Τιμής Πρώτων Υλών:

Απόκλιση Τιμής Πρώτων Υλών	(=) ίσον: Πραγματική αναλωθείσα ποσότητα στην παραγωγή	(X) επί: (Πρότυπη τιμή	(-) μείον: Πραγματική τιμή)	
Για την Πρώτη Ύλη X για το προϊόν A (για μια μονάδα προϊόντος)	4	1	1,5	-2
Για την Πρώτη Ύλη Y για το προϊόν B (για μια μονάδα προϊόντος)	2	2,5	3	-1

Απόκλιση Ποσότητας Πρώτων Υλών:

Απόκλιση Ποσότητας Πρώτων Υλών	(=) ίσον: Πρότυπη τιμή	(X) επί: (Πρότυπη ανάλωση ποσότητας στην παραγωγή	(-) μείον: Πραγματική ανάλωση ποσότητας στην παραγωγή)	
Για την Πρώτη Ύλη X για το προϊόν A (για μια μονάδα προϊόντος)	1	3	4	-1
Για την Πρώτη Ύλη Y για το προϊόν B (για μια μονάδα προϊόντος)	2,5	1,5	2	-1,25

4.26 Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας

Απόκλιση τιμής άμεσης εργασίας

Απόκλιση τιμής άμεσης εργασίας	(=) ίσον: Πραγματικές αναλωθείσες ώρες στην παραγωγή	(X) επί: (Πρότυπο ωρομίσθιο	(-) μείον: Πραγματικό ωρομίσθιο)	
Για το προϊόν Α για μια μονάδα προϊόντος				
Τεχνίτης	0,5	4	3,5	0,25
Βοηθός Τεχνίτη	2	2,5	3,5	-2
Για το Προϊόν Β για μια μονάδα προϊόντος				
Τεχνίτης	1,5	4	3,5	0,75
Βοηθός Τεχνίτη	2,5	2,5	2	1,25

Απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας

Απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας	(=) ίσον: Πρότυπο ωρομίσθιο	(X) επί: (Πρότυπες ώρες	(-) μείον: Πραγματικές ώρες)	
Για το προϊόν Α για μια μονάδα προϊόντος				
Τεχνίτης	4	1	0,5	2
Βοηθός Τεχνίτη	2,5	1,5	2	-1,25
Για το Προϊόν Β για μια μονάδα προϊόντος				
Τεχνίτης	4	2	1,5	2
Βοηθός Τεχνίτη	2,5	2	2,5	-1,25

Συμπεράσματα

Στην παρούσα διπλωματική εργασία γίνεται μια προσπάθεια ανάδειξης των προϋπολογισμών ως εργαλείο λήψης αποφάσεων από τη διοίκηση της κάθε επιχείρησης. Φυσικά οι προϋπολογισμοί, σε συνδυασμό και με την χρήση της πρότυπης κοστολόγησης, μπορούν να χρησιμοποιηθούν και ως εργαλείο ελέγχου σχετικά με την αποδοτικότητα των επιμέρους στελεχών της επιχείρησης αλλά και της ίδιας της διοίκησης στο βαθμό επίτευξης των αρχικών στόχων που είχαν τεθεί. Έτσι, επειδή οι προϋπολογισμοί, λόγω του ότι αναφέρονται σε βραχυχρόνιο χρονικό διάστημα, αποτελούν στην ουσία ένα βραχυχρόνιο μέτρο ελέγχου, το οποίο είναι μέρος του μακροχρόνιου στρατηγικού σχεδιασμού της επιχείρησης.

Φυσικά, η κάθε επιχείρηση, σύμφωνα πάντα με το μέγεθος της, μπορεί να προσαρμόσει την αναλυτικότητα των προϋπολογισμών ανάλογα με τις ανάγκες της. Οι προϋπολογισμοί αποτελούν ένα πολύτιμο εργαλείο και χρησιμοποιούνται σε μεγάλο βαθμό από τις επιχειρήσεις παρόλο που έχουν κατακριθεί από ορισμένους για τις όποιες αδυναμίες τους καταλογίζονται, όπως ότι αποτελούν χρονοβόρα διαδικασία, ότι δεν περιλαμβάνουν αλλαγές στα κόστη κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου λόγω αλλαγών των συνθηκών αγοράς κλπ.

Η διαδικασία σύνταξης του γενικού προϋπολογισμού αποτελείται από την κατάρτιση των επιμέρους προϋπολογισμών που τον συνθέτουν, δηλαδή από τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης. Αυτό σημαίνει ότι το προσωπικό που στελεχώνει το κάθε τμήμα θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από συνεργασία, αλληλεγγύη, ανεκτικότητα και σεβασμό για την επίτευξη του καλύτερου δυνατού αποτελέσματος. Βέβαια, είναι αυτονόητο ότι είναι ιδιαίτερα δύσκολο να επιτευχθούν όλοι οι στόχοι που τίθενται και ότι κανένας δεν μπορεί να προβλέψει με ακρίβεια το μέλλον, πόσο μάλλον όταν επηρεάζεται όχι μόνο από εσωτερικούς παράγοντες όπως, η αποδοτικότητα του προσωπικού, η παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης κλπ., αλλά και από εξωτερικούς παράγοντες όπως είναι οι συνθήκες της αγοράς, κάποια αλλαγή σε πολιτικοοικονομικό επίπεδο, σε επίπεδο πληθωρισμού κλπ.

Τα στελέχη του κάθε τμήματος και υποτμήματος εργάζονται σκληρά για τον υπολογισμό όσο το δυνατόν πλησιέστερων δεδομένων στα πραγματικά και αυτό εμφανίζεται ιδιαίτερα κατά τον προϋπολογισμό του κόστους παραγωγής προϊόντος. Επί το πλείστον, η λειτουργία της παραγωγής διαχωρίζεται σε τρία υποτμήματα όσα

δηλαδή και τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος παραγωγής, για την καλύτερη παρακολούθηση των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Έτσι το κάθε υποτήμα είναι επιφορτισμένο να προϋπολογίζει, βασιζόμενοι πάντα στον προϋπολογισμό πωλήσεων, τα στοιχεία που απαιτούνται στις καλύτερες τιμές και στην κατάλληλη ποσότητα για να φέρουν εις πέρας την παραγωγική διαδικασία έγκαιρα, έγκυρα και αξιόπιστα. Αυτό προϋποθέτει καλή οργάνωση επίσης του ρευστού διαθέσιμου το οποίο πρέπει να διαθέτει η επιχείρηση για την προμήθεια των απαραίτητων στοιχείων, γι' αυτό και είναι απαραίτητο να προϋπολογισθούν οι ταμειακές εισπράξεις και οι πληρωμές. Με αυτό τον τρόπο επιτυγχάνεται σωστή διαχείριση, από πλευράς ρευστότητας, των οικονομικών συναλλαγών και της επάρκειας.

Με τα χρόνια καθώς εξελίσσεται η τεχνολογία και η αυτοματοποίηση επιχειρήσεων θα δημιουργούνται συνεχώς νέες απαιτήσεις και αναβαθμίσεις στα κοστολογικά συστήματα και κατ' επέκταση στην υιοθέτηση νέων μεθόδων μέτρησης του κόστους. Παρόλα αυτά, οι προϋπολογισμοί θα παραμένουν ένα πολύτιμο εργαλείο στα χέρια της κάθε επιχείρησης για τη λήψη αποφάσεων και τη χάραξη στρατηγικής πολιτικής, καθώς και ως μέσο ελέγχου για την επίτευξη των αρχικών στόχων που τίθενται. Το λογισμικό Microsoft Excel μπορεί να αποδειχθεί, όπως άλλωστε αναδεικνύεται και κατά τη συγγραφή της παρούσας εργασίας, ένα πολύτιμο εργαλείο για την κατάρτιση των επιμέρους προϋπολογισμών.

Βιβλιογραφία:

- Αρτίκης, Γ. (2003), *Χρηματοοικονομική Διοίκηση – Ανάλυση και Προγραμματισμός*, Αθήνα: Interbooks
- Βανάκας, Απ. (1994). *Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Κόστους I*, Αθήνα: Ιδιωτική Έκδοση
- Βανάκας, Απ. (1994). *Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Κόστους II*, Αθήνα: Ιδιωτική Έκδοση
- Γκίνογλου, Δ., & Ταχυνάκης, Π. & Μωϋσή, Σ. (2005), *Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Αθήνα: Rossili
- Κέχρας, Ι. (2010), *Μηνιαία Βραχυχρόνια Κοστολόγηση και Αναλυτική Λογιστική*, Αθήνα: Σταμπούλη
- Κεχράς, Ι. (2012), *Ασκήσεις Κοστολόγησης*, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη
- Λουμιώτης, Β. (2013). *Πρακτικά Θέματα Εφαρμοσμένης Ελεγκτικής των Επιχειρήσεων*. Αθήνα: Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
- Λυγγίτσος, Α. (2012). *Κοστολόγηση και διαχείριση προϋπολογισμού μικρής επιχείρησης*, Αθήνα: ΙΜΕ ΓΣΕΒΕΕ
- Μπάλλας, Α. & Δημητράς, Α. (2009), *Διοικητική Λογιστική*, Αθήνα: Gutenberg
- Μπατσινίλας, Επ. & Πατατούκας, Κ. (2015). *Σύγχρονη Λογιστική Α' και Β' Τόμος*, Αθήνα: Σταμούλης.
- Μπατσινίλας, Επ. & Πατατούκας, Κ. (2018). Σχέδιο Λογαριασμών με βάση το ΕΓΛΣ – προσαρμοσμένο στις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.3808/ΦΕΚ Α'251/24/11/2014), Αθήνα: Σταμούλης.
- Νεγκάκης, Χ, Κουσενίδης Δ. (2015). *Διοικητική Λογιστική*, Θεσσαλονίκη: Ιδιωτική Έκδοση
- Νεγκάκης, Χ, & Ταχυνάκης Π. (2013), *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου – Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*, Αθήνα: Διπλογραφία
- Ντζανάτος, Δ. (2008), *Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά*, Αθήνα: Καστανιώτη
- Παπαδέας, Π. (2015). *Διοικητική Λογιστική*, Αθήνα: ΣΕΑΒ
- Σακέλλης, Εμ. (2009). *Ο "Πανδέκτης" του Λογιστή*, Αθήνα: ΒΡΥΚΟΥΣ.
- Σακέλλης, Εμ. (1997). *Η αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως (Ομάδα 9 του ΕΓΛΣ)*, Αθήνα: Βρύκουσ
- Σταματόπουλος, Δ. (2008). *Ανάλυση Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων*, Αθήνα: Φορολογικό Ινστιτούτο.
- Garrison, R. and Noreen, E. (2005). *Διοικητική Λογιστική*, Αθήνα: Κλειδάριθμος
- Π.Δ. 1123/15-12- 1980: Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ΦΕΚ Α 283/15-12-1980.**
- ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014)**

