

<b>Τίτλος:</b>	<b>Κατανόηση Βασικών Εννοιών στη Λογιστική Κόστους - Συμπεριφορά Κόστους, Έκθεση Κόστους Παραχθέντων και Κατά Παραγγελία Κοστολόγηση</b>
<b>Συγγραφέας:</b>	Δρ. Δήμητρα Δημητρίου
<b>Έκταση:</b>	3.918 λέξεις
<b>Ημερομηνία:</b>	Ιανουάριος 2022

<b>Title:</b>	<b>Understanding Key Concepts in Cost Accounting – Cost Behaviour, Schedule of Cost of Goods Manufactured and Job-Order Costing Method</b>
<b>Author:</b>	Dr. Demetra Demetriou
<b>Size:</b>	3.918 words
<b>Date:</b>	January 2022
<b>Abstract:</b>	<p>The history of accounting can be traced back thousands of years, to the exchange of goods and services between individuals, even before the invention of currency. People needed to record their assets, liabilities, income, expenses, etc. Two of the main branches of accounting are cost accounting or managerial accounting and financial accounting. Financial accounting is all about presenting financial information to third parties that are interested in it. On the other hand, managerial accounting has to do with providing information to the company's executives in order to make decisions. For example, products must be assigned a price. But how do we decide on this price? In this regard, one important factor is the estimation of the cost of goods manufactured.</p>

The large-scale enterprises brought about by the Industrial revolution, and the complexity of their operations, led to the development of cost recording and monitoring systems. It is around this time that we see cost accounting formally developed. In practice we have various costing methods, such as job-order costing and process costing. Each of these methods is applied in different production and decision-making environments. For example, process costing is applied when we have mass production (on a large scale) of identical products. In this case, the cost per unit is identical for all products. On the other hand, job-order costing applies to a small scale of orders where the products produced are not the same across different orders. Therefore, in this case, the cost per unit is different for each order. This article explains basic cost behaviour and focuses on job-order costing, which applies to small manufacturing companies or cooperatives.

## **Κατανόηση Βασικών Εννοιών στη Λογιστική Κόστους – Συμπεριφορά Κόστους, Ετοιμασία Έκθεσης Κόστους Παραχθέντων και Κατά Παραγγελία Κοστολόγηση**

### **Εισαγωγή**

Η ιστορία της λογιστικής μπορεί να εντοπιστεί χιλιάδες χρόνια πίσω, όταν οι άνθρωποι αντάλλασαν αγαθά και υπηρεσίες ακόμη και πριν από την καινοτομία του νομίσματος. Οι άνθρωποι έπρεπε να καταγράψουν τα περιουσιακά τους στοιχεία, τις υποχρεώσεις τους, τα έσοδα και τα έξοδα τους. Αργότερα, λόγω της αύξησης των αναγκών, καθώς και λόγω της τεχνικής προόδου οι άνθρωποι βρήκαν ότι είναι πιο παραγωγικό να ασχολούνται με την επεξεργασία και παραγωγή ενός μόνο προϊόντος οπότε και έχουμε τις πρώτες βιοτεχνίες. Αυτό

είχε ως αποτέλεσμα την καλύτερη ποιότητα, τη μείωση του κόστους και την αύξηση της παραγωγής λόγω εξειδίκευσης. Δύο από τους βασικούς κλάδους της λογιστικής είναι η λογιστική κόστους ή διοικητική λογιστική και η χρηματοοικονομική λογιστική. Η χρηματοοικονομική λογιστική έχει να κάνει με την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών με σκοπό την ενημέρωση κυρίως τρίτων που ενδιαφέρονται γι' αυτές. Από την άλλη η διοικητική λογιστική έχει να κάνει με την ενημέρωση των στελεχών της επιχείρησης με σκοπό την λήψη αποφάσεων. Για παράδειγμα, τα προϊόντα που παράγονται πρέπει να πωληθούν έναντι κάποιας χρηματικής αμοιβής (τιμής). Πως όμως θα αποφασίσουμε σε ποια τιμή θα πουληθεί το κάθε προϊόν; Γι' αυτό το σκοπό, ένας σημαντικός παράγοντας, μεταξύ άλλων, είναι ο υπολογισμός του κόστους παραχθέντων προϊόντων.

Με τη βιομηχανική επανάσταση, λόγω της πολυπλοκότητας των λειτουργιών των επιχειρήσεων μεγάλης κλίμακας οδηγούμαστε στην ανάπτυξη συστημάτων καταγραφής και παρακολούθησης του κόστους. Κάπου εδώ βλέπουμε να αναπτύσσεται επίσημα και η λογιστική κόστους. Στη πράξη έχουμε διάφορες μεθόδους κοστολόγησης, όπως, μεταξύ άλλων, την κατά παραγγελία κοστολόγηση και την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής. Κάθε μία από αυτές τις μεθόδους εφαρμόζεται σε διαφορετικά περιβάλλοντα παραγωγής και αποφάσεων. Για παράδειγμα η κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής εφαρμόζεται όταν έχουμε μαζική παραγωγή (σε μεγάλη κλίμακα) πανομοιότυπων προϊόντων. Εδώ το κόστος ανά μονάδα είναι το ίδιο για όλα τα προϊόντα. Από την άλλη, η κατά παραγγελία κοστολόγηση εφαρμόζεται όταν έχουμε να κάνουμε με παραγγελίες μικρότερης κλίμακας, όπου τα προϊόντα που παράγονται σε κάθε παραγγελία δεν είναι τα ίδια μεταξύ τους. Συνεπώς και το κόστος ανά μονάδα θα είναι διαφορετικό για κάθε παραγγελία. Σε αυτό το άρθρο θα εξηγήσουμε τη βασική συμπεριφορά του κόστους και θα επικεντρωθούμε στην κατά παραγγελία κοστολόγηση η οποία εφαρμόζεται σε μικρές παραγωγικές επιχειρήσεις ή συνεταιρισμούς.

## Η έννοια του Κόστους

Η λογιστική κόστους μπορεί να θεωρηθεί ως "εξειδικευμένος κλάδος λογιστικής που περιλαμβάνει ταξινόμηση, συσσώρευση, ανάθεση και έλεγχο του κόστους. Στις παραγωγικές επιχειρήσεις, η κατασκευή ενός προϊόντος περιλαμβάνει κόστη όπως την αγορά των υλικών, την εργασία που αφορά την παραγωγή και άλλα βιομηχανικά έξοδα. Μια τέτοια επιχείρηση, ενδιαφέρεται να εξακριβώσει το κόστος ανά μονάδα του προϊόντος που κατασκευάζεται. Στην απλούστερη μορφή του, το κόστος ανά μονάδα προκύπτει διαιρώντας τις συνολικές δαπάνες που πραγματοποιούνται με τις συνολικές μονάδες που παράγονται. Η διαδικασία εξακρίβωσης του κόστους είναι γνωστή ως κοστολόγηση. Αποτελείται από αρχές και κανόνες που διέπουν τη διαδικασία εύρεσης του κόστους των αγαθών/υπηρεσιών. Αποσκοπεί στην εξακρίβωση του συνολικού κόστους και επίσης του κόστους ανά μονάδα.

Είναι επίσης σημαντικό να σημειωθεί εδώ ότι δεν υπάρχει ακριβές κόστος ή πραγματικό κόστος, διότι δεν ισχύει κανένα δεδομένο ποσό κόστους σε όλες τις περιστάσεις και για όλους τους σκοπούς. Οι περισσότερες από τις πληροφορίες κοστολόγησης βασίζονται σε εκτιμήσεις, για παράδειγμα, το ποσό των γενικών βιομηχανικών εξόδων εκτιμάται γενικά εκ των προτέρων, διανέμεται σε μονάδες κόστους, και πάλι σε εκτιμώμενη βάση χρησιμοποιώντας διαφορετικές μεθόδους.

## Ο ρόλος του Λογιστή Κόστους στη Λήψη Αποφάσεων

Οι προοπτικές των σύγχρονων επιχειρήσεων είναι τέτοιες ώστε όλες οι επιχειρήσεις, μικρές ή μεγάλες, κατασκευαστικές ή μη κατασκευαστικές, δημόσιες ή ιδιωτικές, κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές, να απαιτούν μια μεγάλη ποικιλία στοιχείων κόστους για τη λήψη των καθημερινών αποφάσεων λειτουργίας. Οι λογιστές κόστους συλλέγουν και αναλύουν όλες τις οικονομικές πληροφορίες που σχετίζονται με έναν οργανισμό. Ο κύριος ρόλος τους είναι να διασφαλίζουν ότι οι αποφάσεις είναι εντός των προδιαγραφών κόστους. Πρέπει να δώσουν μια πρόβλεψη για τις οικονομικές επιδόσεις οποιουδήποτε έργου. Για ένα έργο, ο λογιστής

λαμβάνει υπόψη πολλούς παράγοντες, όπως το κόστος των πρώτων υλών, της εργασίας, των μεταφορών και των γενικών εξόδων, μεταξύ άλλων. Είναι υπεύθυνος για το σχεδιασμό και την εκτέλεση αποτελεσματικών συστημάτων πληροφοριών και ελέγχου, τον έλεγχο αποθεμάτων που ενσωματώνει μαθηματικά μοντέλα, την ανάλυση επενδύσεων, τη διαχείριση έργων, τον εσωτερικό έλεγχο, τον έλεγχο κόστους κ.λπ.

Ο λογιστής κόστους εκτελεί έναν από τους σημαντικότερους ρόλους σε ολόκληρο τον οργανισμό. Είναι πραγματικά επιτακτική ανάγκη οι εταιρείες να δώσουν μεγάλη έμφαση στη δουλειά ενός λογιστή κόστους. Η λογιστική κόστους ασχολείται επίσης με την εκπόνηση διαφόρων εκθέσεων ως προς τους διευθυντές. Όλες οι αποφάσεις που λαμβάνονται από τη διοίκηση της εταιρείας σχετικά με το μέλλον της εταιρείας βασίζονται στις οικονομικές εκθέσεις που συντάσσονται από τους λογιστές κόστους.

### **Ταξινόμηση του κόστους**

Τα παρακάτω κριτήρια αποτελούν βάσεις ταξινόμησης του κόστους. Το κόστος ταξινομείται με βάση:

- Το χρόνο (Ιστορικό, προκαθορισμένο κόστος).
- Τη φύση ή τα στοιχεία (πρώτες ύλες, εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα).
- Το βαθμό ιχνηλασιμότητας του προϊόντος (Άμεσο, Έμμεσο).
- Συσχέτιση με το προϊόν (Κόστος προϊόντος, κόστος περιόδου).
- Τις αλλαγές στη δραστηριότητα ή τον όγκο (σταθερός, μεταβλητός, ημι-μεταβλητός).
- Τη λειτουργία (βιομηχανικό, διοικητικό, πώλησης, έρευνας και ανάπτυξης).
- Σχέση με τη λογιστική περίοδο (κεφαλαιουχικό έξοδο, δαπάνες εσόδων).
- Δυνατότητα ελέγχου (ελέγξιμο, μη ελέγξιμο).
- Κόστος για αναλυτικούς σκοπούς και σκοπούς λήψης αποφάσεων (κόστος ευκαιρίας, μη-αναστρέψιμο, διαφορικό).

Παρακάτω θα αναλύσουμε κάποιες από τις παραπάνω κατηγορίες που είναι σημαντικές στην κατανόηση της κοστολόγησης προϊόντων.

### **Άμεσο και Έμμεσο Κόστος**

Το κόστος μπορεί να ταξινομηθεί ως άμεσο και έμμεσο.

**Άμεσο κόστος:** Το άμεσο κόστος είναι εκείνο που μπορεί εύκολα να εντοπιστεί σε ένα προϊόν π.χ. κόστος ξύλου για την κατασκευή ξύλινων επίπλων, μισθοί των εργαζομένων παραγωγής.

**Έμμεσο κόστος:** Το έμμεσο κόστος είναι δύσκολο να εντοπιστεί σε ένα μόνο προϊόν. Είναι κοινό σε πολλά προϊόντα, π.χ. ενοικίαση εργοστασίου. Ονομάζεται επίσης κοινό κόστος.

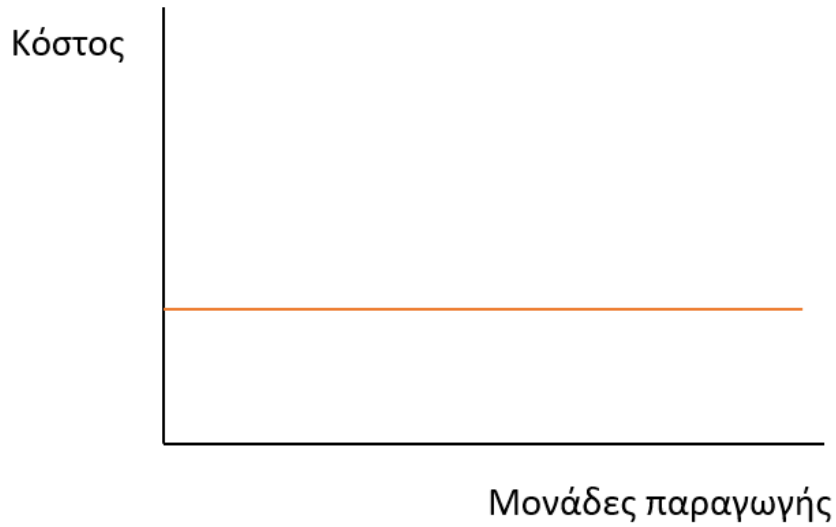
### **Σταθερό και Μεταβλητό και Ημι-μεταβλητό Κόστος**

Το κόστος μπορεί να ταξινομηθεί ως σταθερό, μεταβλητό και ημι-μεταβλητό κόστος.

**Σταθερό Κόστος:** Το σταθερό κόστος είναι το κόστος εκείνο το οποίο δεν μεταβάλλεται στο σύνολο του σε σχέση με τις διακυμάνσεις στον όγκο παραγωγής. Παραδείγματα είναι το ενοίκιο, οι φόροι ακίνητης περιουσίας, η ασφάλιση, οι μισθοί των εποπτών κ.λπ.

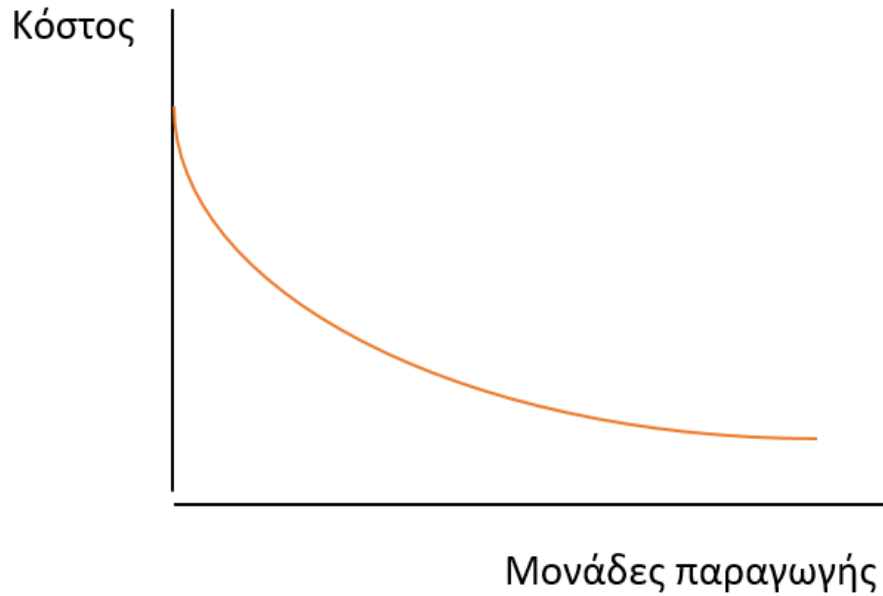
Είναι λάθος να λέμε ότι το σταθερό κόστος δεν αλλάζει ποτέ. Το κόστος αυτό ενδέχεται να διαφέρει ανάλογα με τις περιστάσεις. Ένα είδος σταθερού κόστους είναι το **βαθμιδωτό κόστος**. Σχηματικά η συμπεριφορά του σταθερού κόστους και του σταθερού κόστους ανά μονάδα εμφανίζεται στα παρακάτω σχήματα.

## Σταθερό κόστος



### Σταθερό Κόστος ανά Μονάδα

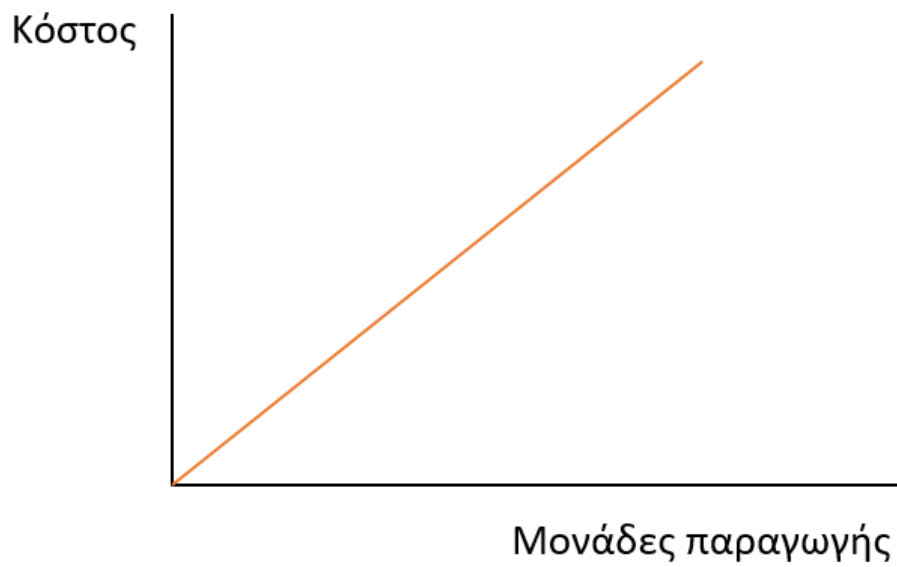
Το σταθερό κόστος ανά μονάδα μειώνεται καθώς αυξάνονται οι μονάδες παραγωγής. Υπολογίζουμε το σταθερό κόστος ανά μονάδα διαιρώντας το συνολικό σταθερό κόστος με τον αριθμό των μονάδων.



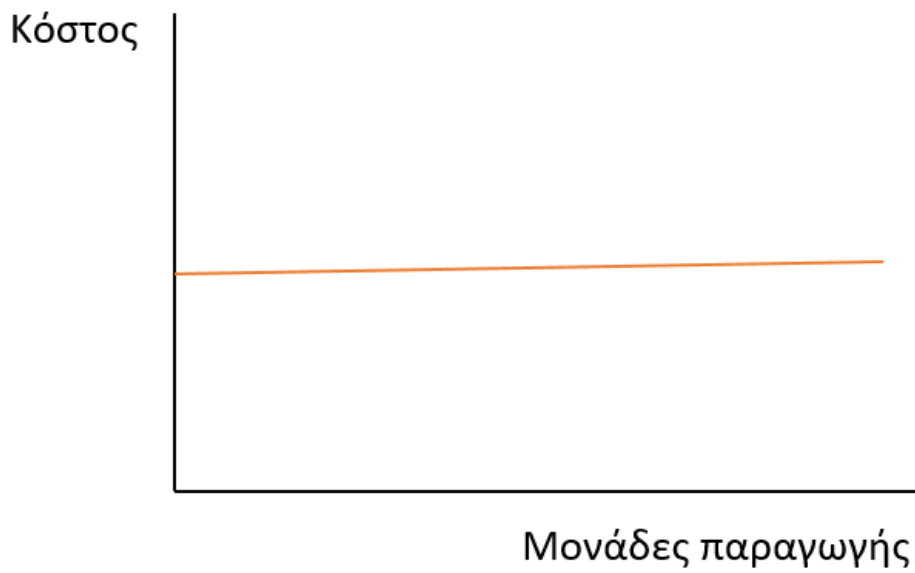
### Μεταβλητό κόστος

Μεταβλητό κόστος είναι το κόστος που αλλάζει αναλογικά με την παραγωγή π.χ. άμεσα υλικά, άμεση εργασία. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση παράγει μικρές υφασμάτινες κούκλες και χρησιμοποιεί μαλλιά από μοχέρ που κοστίζουν €1,60 για κάθε κούκλα. Το συνολικό κόστος των μαλλιών μοχέρ θα είναι €1,60 επί των αριθμό των κούκλων που θα παραχθούν. Σημειώνεται ότι το μεταβλητό κόστος ανά μονάδα είναι σταθερό, δηλαδή €1,60 ανά κούκλα. Σχηματικά η συμπεριφορά του μεταβλητού κόστους και του μεταβλητού κόστους ανά μονάδα είναι αυτή που εμφανίζεται στα παρακάτω σχήματα.



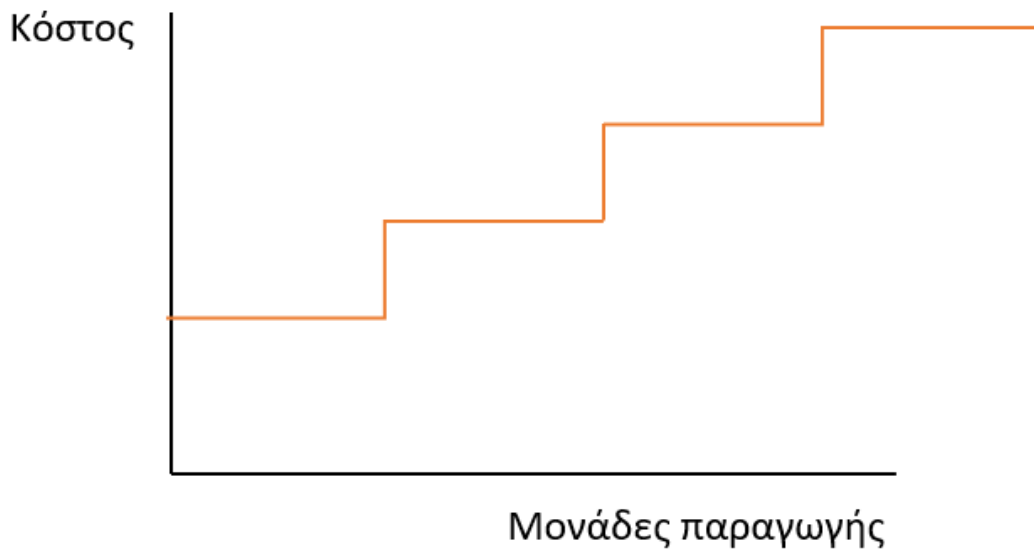


**Μεταβλητό κόστος ανά μονάδα**

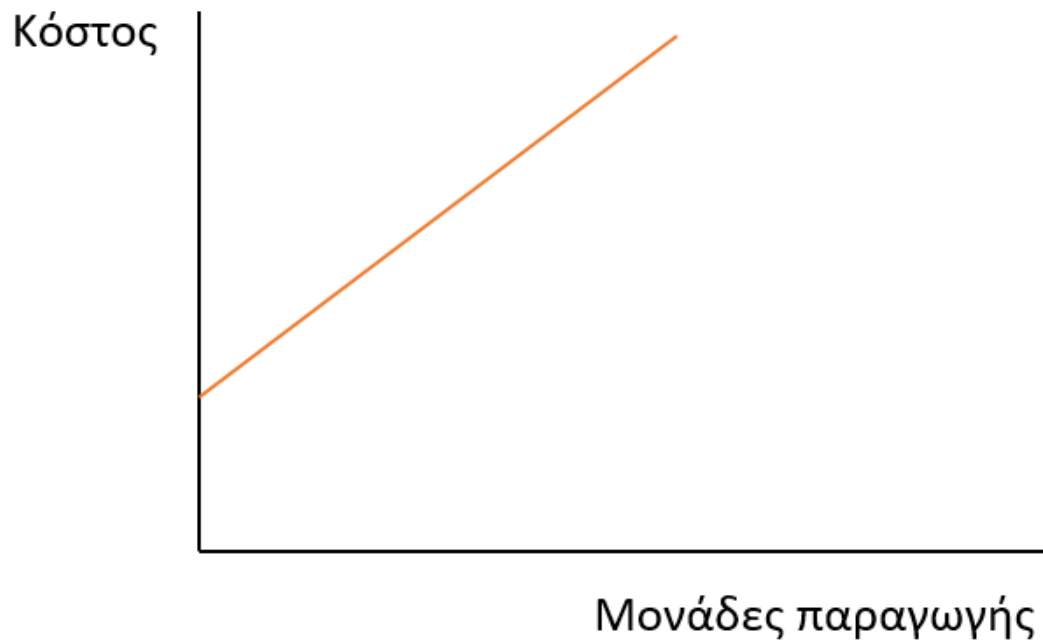


**Ημι-μεταβλητό ή Ημι-σταθερό Κόστος**

Το κόστος αυτό περιέχει σταθερά και μεταβλητά στοιχεία. Γενικά αλλάζει προς την ίδια κατεύθυνση με εκείνη της παραγωγής, αλλά όχι στην ίδια αναλογία. Το μεταβλητό μέρος του κόστους κυμαίνεται με βάση τις μονάδες παραγωγής, ενώ το σταθερό μέρος δεν μεταβάλλεται με την παραγωγή. Ένα παράδειγμα είναι το βαθμιδωτό ή κλιμακωτό κόστος το οποίο είναι σταθερό για ένα δεδομένο επίπεδο παραγωγής και στη συνέχεια αυξάνεται κατά ένα σταθερό ποσό σε υψηλότερο επίπεδο παραγωγής. Σχηματικά η συμπεριφορά του ημι-μεταβλητού κόστους εμφανίζεται στα παρακάτω σχήματα.



Στο παρακάτω σχήμα, το σταθερό μέρος ενός ημι-μεταβλητού κόστους αντιστοιχεί σ' ένα ελάχιστο κόστος.



### Κόστος Παραγωγής

Το κόστος παραγωγής είναι το άθροισμα του κόστους όλων των πόρων που καταναλώνονται κατά τη διαδικασία παραγωγής ενός προϊόντος. Το κόστος κατασκευής ταξινομείται σε τρεις κατηγορίες: **άμεσο κόστος υλικών**, **άμεσο κόστος εργασίας** και **γενικά βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ)**.

Άμεσο είναι το κόστος εκείνο το οποίο δημιουργείται λόγω του ότι παράγεται ένα προϊόν. Δηλαδή, εάν δεν υπήρχε καθόλου παραγωγή του προϊόντος, δεν θα είχαμε ούτε άμεσο κόστος. Παραδείγματα άμεσου κόστους είναι οι πρώτες ύλες ή η αμοιβή της άμεσης εργασίας.

### Άμεσο κόστος υλικών

Τα άμεσα υλικά είναι τα υλικά (πρώτες ύλες) που γίνονται σημαντικό μέρος του τελικού προϊόντος και μπορούν εύκολα να εντοπιστούν στο προϊόν. Τα άμεσα υλικά περιλαμβάνουν:

- (i) Όλα τα υλικά που αγοράζονται ειδικά για μια συγκεκριμένη εργασία /διαδικασία.
- (ii) Εξαρτήματα που αγοράζονται ή παράγονται.
- (iii) Πρωτογενή υλικά συσκευασίας.
- (iv) Υλικό που διέρχεται από τη μία διαδικασία στην άλλη.

### **Άμεσο κόστος εργασίας**

Το άμεσο κόστος εργασίας είναι οι μισθοί που καταβάλλονται στους εργαζομένους που συμμετέχουν στη διαδικασία παραγωγής των οποίων ο χρόνος μπορεί να είναι εύκολα ανιχνεύσιμος στις μονάδες προϊόντων. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μια υφασμάτινη κούκλα χρειάζεται 2 ώρες δουλειάς και πληρώνουμε €6 την ώρα ωρομίσθιο. Τότε το κόστος άμεσης εργασίας είναι 2 ώρες επί €6 επί των αριθμών των κούκλων που θα παραχθούν. Άλλα παραδείγματα είναι οι μισθοί που καταβάλλονται σε εργαζόμενους σε τυπογραφείο, σε εργαζόμενους στο χυτήριο σε έργα από χυτοσίδηρο, σε εργαζόμενους συναρμολόγησης, σε συγκολλητές κ.λπ.

### **Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ)**

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα περιλαμβάνουν όλες τις δαπάνες οι οποίες δεν γίνονται για ένα συγκεκριμένο προϊόν αλλά για το σύνολο των προϊόντων. Δηλαδή λείπει η άμεση αντιστοίχιση του κόστους με το προϊόν. Τα ΓΒΕ δεν είναι άμεσο κόστος αλλά έμμεσο κόστος. Με άλλα λόγια, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα περιλαμβάνουν όλες τις επιβαρύνσεις που παρέχουν στήριξη στην παραγωγή, αλλά δεν μπορούν να εντοπιστούν απευθείας σε συγκεκριμένες μονάδες που παράγονται. Τα ΓΒΕ διακρίνονται σε μεταβλητά, σταθερά και μικτά. Συνήθως στα μεταβλητά ΓΒΕ περιλαμβάνονται τα έμμεσα υλικά και η έμμεση εργασία ενώ στα σταθερά τα λοιπά ΓΒΕ όπως τα ενοίκια κτιρίων εργοστασίου και οι αποσβέσεις μηχανημάτων.

Τα ΓΒΕ περιλαμβάνουν τα εξής:

**Έμμεσο κόστος υλικών:** Το έμμεσο κόστος υλικών είναι το κόστος που συνδέεται με αναλώσιμα ή βοηθητικά υλικά που είναι μεν απαραίτητα για την παραγωγή του προϊόντος αλλά είναι ασύμφορο να αντιστοιχηθούν άμεσα προς αυτό. Αυτά τα υλικά χρησιμοποιούνται για σκοπούς παρεπόμενα της παραγωγής και τα οποία δεν μπορούν να ανατεθούν εύκολα σε συγκεκριμένες φυσικές μονάδες. Παραδείγματα είναι μια μικρή ποσότητα κόλλας, λάδι, γράσο, βίδες, αναλώσιμα, γραφική ύλη, λιπαντικά, είδη καθαρισμού κλπ. Για παράδειγμα, για την κατασκευή ξύλινων τραπεζιών είναι πιθανόν να χρησιμοποιηθούν μερικά καρφιά που θα μπορούσε να παρακολουθηθεί άμεσα. Το κόστος όμως των υλικών αυτών είναι πολύ μικρότερο σε σχέση με αυτό των άμεσων υλικών. Λόγω αυτού θεωρείται ασύμφορο να παρακολουθείται με τον ίδιο τρόπο και συνεπώς μπαίνει στη κατηγορία ΓΒΕ ως έμμεσο κόστος υλικών.

**Έμμεσο κόστος εργασίας:** Το έμμεσο κόστος εργασίας είναι το κόστος εργασίας που συνδέεται με την εκτέλεση καθηκόντων που δεν έχουν να κάνουν με την παραγωγή, (δηλαδή την επεξεργασία των προϊόντων), αλλά με καθήκοντα παρεπόμενα ή για να βοηθηθεί η παραγωγή. Παραδείγματα είναι οι επόπτες, οι φύλακες ασφαλείας, ο μισθός του διευθυντή του εργοστασίου, κλπ. Αυτοί δεν συμμετέχουν άμεσα στην παραγωγική διαδικασία αλλά είναι μέρος των εργαζομένων στο εργοστάσιο.

**Λοιπά ΓΒΕ:** περιλαμβάνει απόσβεση μηχανημάτων, ενοίκιο εργοστασίου, ασφάλεια εργοστασίου, ηλεκτρική ενέργεια εργοστασίου, συντήρηση και επισκευές εργοστασίου, μηχανημάτων, εργαλείων ή άλλα έξοδα που διατηρούν το εργοστάσιο σε λειτουργία.

### **Με βάση τη σύνδεση με το Προϊόν**

Το κόστος μπορεί να ταξινομηθεί ως **κόστος προϊόντος** και **κόστος περιόδου**.

**Κόστος προϊόντος:** Το κόστος του προϊόντος είναι αυτό που συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με το προϊόν, δηλαδή περιλαμβάνει το κόστος των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και των ΓΒΕ. Το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο παραγόμενο προϊόν και όταν ολοκληρωθεί η παραγωγή του, αποθεματοποιείται και εμφανίζεται στον ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο. Όταν πωληθεί το προϊόν τότε δημιουργείται έσοδο από την πώληση. Εφόσον το κόστος αυτό έγινε για να πραγματοποιηθούν έσοδα, τότε μετατρέπεται σε έξοδο, και λέγεται κόστος πωληθέντων. Αυτό αφαιρείται από τα μικτά έσοδα πωλήσεων για να μας δώσει το μικτό κέρδος.

**Κόστος περιόδου:** Είναι το κόστος που δεν συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με την παραγωγή των προϊόντων. Παρόλα αυτό το κόστος είναι απαραίτητο για την δημιουργία εσόδων και επιβαρύνει μια μόνο περίοδο. Για παράδειγμα ο μισθός του λογιστή της επιχείρησης, οι δαπάνες του αυτοκινήτου για την μετακίνηση των προϊόντων (π.χ., βενζίνη) που χρησιμοποιεί ο πωλητής, κ.λπ., χρεώνονται για την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται και αντιμετωπίζονται ως έξοδα (Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως).

Τα έξοδα πώλησης και διοίκησης αντιμετωπίζονται ως έξοδα περιόδου για τους ακόλουθους λόγους:

- (i) Τα περισσότερα από αυτά τα έξοδα είναι εκ' φύσεως σταθερά.
- (ii) Είναι δύσκολο να επιμεριστούν στο κόστος του προϊόντος δίκαια.
- (iii) Είναι δύσκολο να προσδιοριστεί η σχέση μεταξύ αυτού του κόστους και του προϊόντος.
- (iv) Τα οφέλη που προκύπτουν από αυτές τις δαπάνες δεν μπορούν εύκολα να καθοριστούν.

Τα καθαρά έσοδα μιας επιχείρησης επηρεάζονται τόσο από το κόστος του προϊόντος όσο και από το κόστος περιόδου.

### **Έξοδα Πώλησης ή Διάθεσης**

Τα έξοδα πώλησης είναι τα έξοδα που σχετίζονται με τη διανομή, την εμπορία και την πώληση ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Είναι έξοδα που δημιουργούνται για να προωθηθούν οι πωλήσεις και να φτάσουν τα προϊόντα στους τελικούς καταναλωτές. Παραδείγματα είναι τα έξοδα διαφήμισης, προμήθειες πωλητών, μεταφορικά, κλπ.

### Έξοδα Διοίκησης

Τα διοικητικά έξοδα είναι τα έξοδα που δημιουργούνται στα πλαίσια της διοίκησης της επιχείρησης, για παράδειγμα καταβολή μισθών των γραμματέων, των λογιστών, διοικητικό προσωπικό, κλπ.

### Υπολογισμός του Κόστους Παραχθέντων και του Κόστους Πωληθέντων Προϊόντων

Το κόστος παραχθέντων είναι ένας όρος που χρησιμοποιείται στη διοικητική λογιστική και αναφέρεται στην προετοιμασία της Έκθεσης του Κόστους Παραχθέντων που εμφανίζει το συνολικό κόστος παραγωγής.

Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων (αρχικό υπόλοιπο)

+ Άμεσα υλικά που χρησ/νται στην παραγωγή

+ Άμεση εργασία

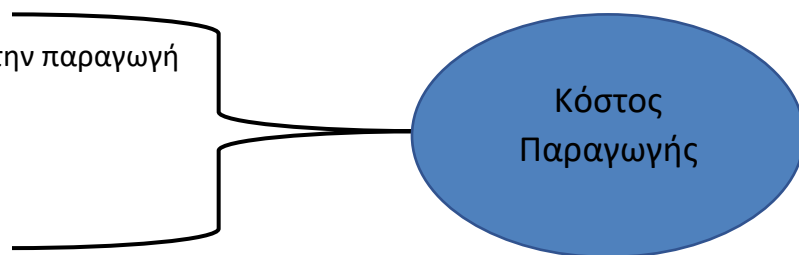
+ Γενικά βιομηχανικά έξοδα

- Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων (τελικό υπόλοιπο)

= **Κόστος παραχθέντων**

### Είδη αποθεμάτων

Μια βιομηχανική/κατασκευαστική επιχείρηση επειδή ασχολείται με τη μετατροπή των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα, έχει μεγαλύτερη ποικιλία αποθεμάτων από μια εμπορική επιχείρηση



η οποία απλώς αγοράζει και μεταπωλεί τα προϊόντα. Σε μια βιομηχανική επιχείρηση λοιπόν υπάρχουν τρία είδη αποθεμάτων ενώ ένας λιανοπωλητής ή εμπορική εταιρία θα έχει μόνο το απόθεμα ετοιμών προϊόντων. Ένας παροχέας υπηρεσιών δεν έχει καθόλου αποθέματα προϊόντων.

1. **Αποθέματα πρώτων υλών.** Περιλαμβάνουν τα βασικά υλικά από τα οποία κατασκευάζεται το προϊόν ή αλλιώς τα βασικά συστατικά του τελικού προϊόντος.
2. **Παραγωγή σε εξέλιξη ή αποθέματα ημικατεργασμένων προϊόντων.** Αποτελείται από το κόστος των ημιτελών προϊόντων που βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής (σε εξέλιξη). Αυτά τα προϊόντα είναι μόνο μερικώς ολοκληρωμένα και θα χρειαστούν περαιτέρω επεξεργασία πριν να είναι έτοιμα προς πώληση στους πελάτες.
3. **Αποθέματα ετοιμών προϊόντων.** Αποτελούνται οι ολοκληρωμένες μονάδες προϊόντος που δεν έχουν πωληθεί ακόμα σε πελάτες.

## Ροή του Κόστους



Άμεσα Υλικά		Παραγωγή σε Εξέλιξη	Έτοιμα Προϊόντα
Αρχικό απόθεμα		Αρχικό απόθεμα	Αρχικό απόθεμα
Συν: Αγορές άμεσων υλικών		Συν: (1) <b>Άμεσα υλικά που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή</b>	Συν: <b>Κόστος παραχθέντων</b>
Μείον: Τελικό απόθεμα		(2) Άμεση εργασία	Μείον: Τελικό απόθεμα
= <b>Άμεσα υλικά που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή</b>		(3) Γενικά βιομηχανικά Έξοδα	= <b>Κόστος Πωληθέντων</b>
		Μείον: Τελικό Απόθεμα	
		= <b>Κόστος Παραχθέντων</b>	

Παρακάτω παρουσιάζεται ένα παράδειγμα για το πώς συντάσσεται μια έκθεση κόστους παραχθέντων.

### Έκθεση Κόστους Παραχθέντων (Παράδειγμα)

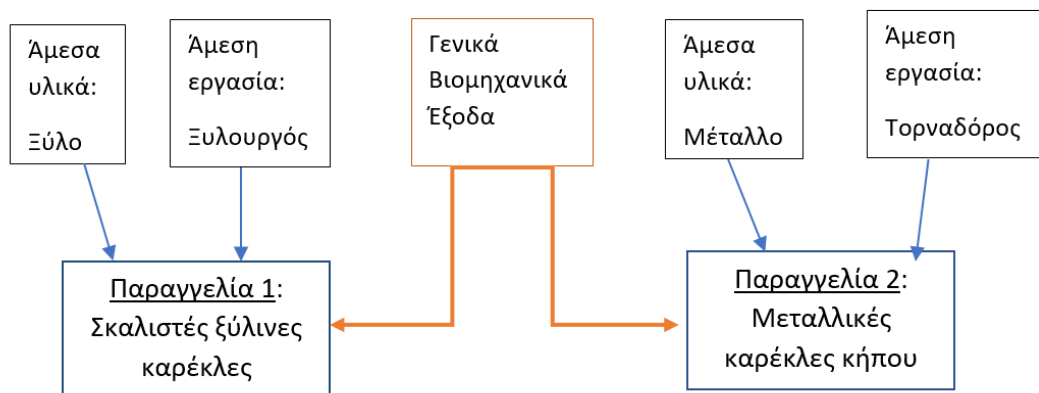
<b>Άμεσα υλικά</b>	
Αρχικό απόθεμα άμεσων υλικών	
Συν αγορές άμεσων υλικών	
Μείον τελικό απόθεμα άμεσων υλικών	
<b>Κόστος άμεσων υλικών στην παραγωγή</b>	
<b>Άμεση εργασία</b>	
<b>Γ.Β.Ε.</b>	
<b>Συνολικό Κόστος Παραγωγής</b>	
<b>Παραγωγή σε Εξέλιξη</b>	
Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων	
Μείον τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων	
<b>Κόστος Παραχθέντων</b>	
<b>Έτοιμα Προϊόντα</b>	
Αρχικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων	
Μείον τελικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων	
<b>Κόστος Πωληθέντων</b>	

### Τα βασικά στοιχεία κόστους στην κοστολόγηση παραγγελιών

Η κατά παραγγελία κοστολόγηση λέγεται επίσης εξατομικευμένη παραγωγή διότι έχει το χαρακτηριστικό ότι τα προϊόντα που παράγονται σε κάθε παραγγελία είναι σύμφωνα με τις προδιαγραφές που δίνονται από τους πελάτες και διαφέρουν μεταξύ τους. Για παράδειγμα ας υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση κατασκευάζει υφασμάτινες κούκλες. Ανάλογα με τις απαιτήσεις/ποιότητα των υλικών (υφάσματα, μαλλιά, ζιρκόνια, κρύσταλλοι, κλπ.) που θα χρησιμοποιηθούν στην κατασκευή, το μέγεθος της κούκλας, καθώς επίσης και με τις ώρες εργασίας που θα χρειαστούν (π.χ., οι κεντητές κούκλες απαιτούν πιο πολλές ώρες εργασίας). Το ανά μονάδα κόστος παραγωγής της κάθε παραγγελίας προκύπτει από τη διαίρεση του κόστους παραχθέντων των ετοιμών μονάδων της κάθε παραγγελίας με τον αριθμό των μονάδων αυτών.

Στην κατά παραγγελία κοστολόγηση, τα τρία βασικά στοιχεία του κόστους —άμεσα υλικά, άμεση εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα — συσσωρεύονται ανά παραγγελία. Όπως αναφέραμε, το κάθε προϊόν κατασκευάζεται σύμφωνα με τις προδιαγραφές του πελάτη και η τιμή συνδέεται στενά με το εκτιμώμενο κόστος.

Για να λειτουργήσει σωστά ένα σύστημα κατά παραγγελίας κοστολόγησης, πρέπει να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της κάθε παραγγελίας ξεχωριστά και ο διαχωρισμός των σχετικών δαπανών. Το παρακάτω σχεδιάγραμμα μας βοηθά να κατανοήσουμε την κατανομή του κόστους στην κατά παραγγελία κοστολόγηση.



Όπως φαίνεται στο παραπάνω σχεδιάγραμμα, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (εργοστασίου), που συμπεριλαμβάνουν τα έμμεσα υλικά, την έμμεση εργασία και λοιπά ΓΒΕ, κατανέμονται σε όλες τις παραγγελίες και δεν υπολογίζονται για κάθε παραγγελία ξεχωριστά. Ως εκ τούτου, είναι απαραίτητο να βρεθεί ένας τρόπος καταλογισμού αυτών των ΓΒΕ σε κάθε παραγγελία. Τα ΓΒΕ θα επιβαρύνουν, όχι αναγκαστικά εξίσου, τις δύο παραγγελίες. Ο καταλογισμός αυτός γίνεται με βάση ένα συντελεστή, τον συντελεστή καταλογισμού ΓΒΕ ο οποίος προκαθορίζεται πριν να διεκπεραιωθεί η παραγγελία.

## Τι είναι ο προκαθορισμένος συντελεστής καταλογισμού των ΓΒΕ

Ο προκαθορισμένος συντελεστής γενικών βιομηχανικών εξόδων μας βοηθά να καθορίσουμε το ποσοστό για την κατανομή του εκτιμώμενου κόστους των γενικών βιομηχανικών εξόδων για μια συγκεκριμένη περίοδο αναφοράς.

## Η ανάγκη για προκαθορισμένο συντελεστή καταλογισμού γενικών βιομηχανικών εξόδων

Η χρήση ενός προκαθορισμένου συντελεστή καθιστά δυνατή την εκτίμηση του συνολικού κόστους μιας παραγγελίας νωρίτερα. Τα πραγματικά γενικά έξοδα της περιόδου δεν είναι γνωστά μέχρι το τέλος της περιόδου, επιβραδύνοντας έτσι την ικανότητα εκτίμησης του κόστους παραγωγής κατά τη διάρκεια της περιόδου. Για παράδειγμα οι λογαριασμοί κοινής ωφελείας (ηλεκτρικού, νερού, κλπ.) είναι δυνατό να παραλειφθούν από την επιχείρηση μετά την ολοκλήρωση της παραγγελίας οπότεν πρέπει να προϋπολογιστούν εφόσον δεν είναι γνωστό το ακριβές ποσό εκ των προτέρων. Επιπρόσθετα, τα πραγματικά γενικά έξοδα μπορεί να κυμαίνονται εποχιακά ή να συμβαίνουν με ακανόνιστο τρόπο, για παράδειγμα το κόστος επισκευών των μηχανημάτων ή τα ασφάλιστρα των μηχανημάτων. Ο δείκτης καταλογισμού ΓΒΕ απλοποιεί την τήρηση αρχείων και βοηθά τον συσχετισμό των ΓΒΕ σε κάθε παραγγελία.

## Πώς Υπολογίζεται ο Προκαθορισμένος Συντελεστής Καταλογισμού ΓΒΕ

Ο συντελεστής είναι ένα κλάσμα όπου ο αριθμητής είναι η εκτίμηση ή το προϋπολογισμένο κόστος ΓΒΕ και ο παρονομαστής είναι οι προϋπολογισμένες μονάδες μιας βάσης, (οδηγός κόστους), για παράδειγμα ο προϋπολογισμένος αριθμός ωρών εργασίας ή το προϋπολογισμένο άμεσο κόστος εργασίας, κ.λπ. Ο προκαθορισμένος συντελεστής καταλογισμού ΓΒΕ εκφράζεται σε € ανά μονάδα της εκτιμώμενης βάσης.

$$\text{Συντελεστής Καταλογισμού ΓΒΕ} = \frac{\text{Προϋπολογισμένα ΓΒΕ}}{\text{Προϋπολογισμένες μονάδες βάσης}}$$

Η βάση καταλογισμού επιλέγεται από την επιχείρηση και έχει να κάνει με τον παράγοντα που οδηγεί το κόστος. Για παράδειγμα συνήθεις βάσεις καταλογισμού είναι:

- Ώρες άμεσης εργασίας
- Ώρες λειτουργίας μηχανημάτων
- Κόστος άμεσης εργασίας

Για να καταλογίσουμε τα γενικά βιομηχανικά έξοδα στις διάφορες παραγγελίες, το πρώτο βήμα να υπολογίσουμε τον συντελεστή καταλογισμού ΓΒΕ ο οποίος όπως αναφέραμε βασίζεται πάντα σε εκτιμώμενα/προϋπολογισμένα στοιχεία. Το δεύτερο βήμα είναι να βρούμε το ποσό των ΓΒΕ που θα καταλογίσουμε σε κάθε παραγγελία. Γι' αυτό πολλαπλασιάζουμε τον συντελεστή με τις πραγματικές μονάδες της βάσης. Δηλαδή, συντελεστής καταλογισμού ΓΒΕ x πραγματικό αριθμό ωρών εργασίας ή συντελεστής καταλογισμού x πραγματικό άμεσο κόστος εργασίας κ.λπ. Το γινόμενο μας δίνει το ποσό των ΓΒΕ που θα καταλογιστεί σε κάθε παραγγελία. Στο τέλος της περιόδου, εάν τα πραγματικά και καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν είναι ίσα, απαιτείται προσαρμογή.

### **Υπό- και Υπέρ- Καταλογισμένα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα**

Όπως προαναφέρθηκε, όταν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που καταλογίζονται στις διάφορες παραγγελίες δεν είναι ίσα με τα πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα στο τέλος της περιόδου, τότε απαιτείται μια προσαρμογή. Στο τέλος της περιόδου, μπορεί να έχουμε μία από τις δύο περιπτώσεις: (1) Υπό-καταλογισμό των ΓΒΕ, πράγμα που σημαίνει ότι καταλογίσαμε λιγότερα από τα πραγματικά ΓΒΕ, ή (2) Υπέρ-καταλογισμό των ΓΒΕ, πράγμα που σημαίνει ότι καταλογίσαμε περισσότερα από τα πραγματικά ΓΒΕ.

Η εμφάνιση υπό ή υπέρ καταλογισμού είναι φυσιολογική στις κατασκευαστικές επιχειρήσεις, επειδή τα γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογίζονται για κάθε παραγωγή σε εξέλιξη χρησιμοποιώντας ένα προκαθορισμένο συντελεστή καταλογισμού. Αυτός ο προκαθορισμένος συντελεστής καταλογισμού υπολογίζεται στην αρχή της περιόδου χρησιμοποιώντας εκτιμώμενες πληροφορίες και χρησιμοποιείται για όλη τη διάρκεια της περιόδου.

### **Ρύθμιση/διόρθωση Υπό- ή Υπέρ Καταλογισμού ΓΒΕ**

Στο τέλος της περιόδου, το υπόλοιπο του λογαριασμού ΓΒΕ το οποίο δείχνει υπό- ή υπέρ καταλογισμένα κλείνει/διορθώνεται με δύο τρόπους. Είτε με την κατανομή της διαφοράς μεταξύ των λογαριασμών παραγωγή σε εξέλιξη, ετοιμών προϊόντων και κόστους πωληθέντων, είτε με τη μεταφορά όλου του ποσού στο κόστος πωληθέντων.

Συνήθως, όταν ο υπό- ή υπέρ καταλογισμός είναι μικρός, για την διόρθωση επιλέγεται μόνο ο λογαριασμός του κόστους πωληθέντων, ενώ όταν η διαφορά είναι μεγάλη η ρύθμιση γίνεται και στους τρεις προαναφερθέντες λογαριασμούς.

### **Μέθοδος 1: Κατανομή του ποσού (υπέρ ή υπό καταλογισμού ΓΒΕ) μεταξύ των λογαριασμών παραγωγή σε εξέλιξη, έτοιμα προϊόντα και κόστους πωληθέντων**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, το ποσό των γενικών βιομηχανικών εξόδων που έχει υπό ή υπέρ καταλογισθεί, κατανέμεται μεταξύ των λογαριασμών παραγωγή σε εξέλιξη, ετοιμών προϊόντων και κόστους πωληθέντων με βάση ένα ποσοστό βασισμένο στα συνολικά γενικά βιομηχανικά έξοδα που εφαρμόστηκαν σε καθέναν από τους λογαριασμούς αυτούς κατά τη διάρκεια της περιόδου. Οι ακόλουθες ημερολογιακές εγγραφές γίνονται για να διορθώσουμε τα ΓΒΕ που έχουν υπό- ή υπέρ-καταλογιστεί αντίστοιχα:

Όταν τα ΓΒΕ έχουν υπό-καταλογισθεί:

Οι ακόλουθοι λογαριασμοί χρεώνονται, καθώς έτσι αυξάνονται.

Όνομα λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
Παραγωγή σε εξέλιξη	XXX	
Έτοιμα προϊόντα	XXX	
Κόστος πωληθέντων	XXX	
Γενικά βιομηχανικά έξοδα		XXXXXXXXXX

Όταν τα ΓΒΕ έχουν υπέρ-καταλογισθεί:

Οι ακόλουθοι λογαριασμοί πιστώνονται, καθώς έτσι μειώνονται.

Όνομα λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	XXXXXXXXXX	
Παραγωγή σε εξέλιξη		XXX

Έτοιμα προϊόντα		XXX
Κόστος πωληθέντων		XXX

Αυτή η μέθοδος είναι πιο ακριβής από τη δεύτερη μέθοδο. Το μόνο μειονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι ότι είναι πιο χρονοβόρα.

### **Μέθοδος 2: Μεταφορά όλου του ποσού (υπέρ-ή υπό καταλογισμού ΓΒΕ) στο λογαριασμό κόστος πωληθέντων**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ολόκληρο το ποσό υπέρ ή υπό καταλογισμού μεταφέρεται στο κόστος πωληθέντων. Για το σκοπό αυτό γίνεται η ακόλουθη καταχώρηση:

Όταν τα ΓΒΕ έχουν υπό-καταλογισθεί:

Όνομα λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
Κόστος πωληθέντων	XXX ↑	
Γενικά βιομηχανικά έξοδα		XXX

Όταν τα ΓΒΕ έχουν υπέρ-καταλογισθεί:

Όνομα λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	XXX	
Κόστος πωληθέντων		XXX ↓

Αυτή η μέθοδος δεν είναι τόσο ακριβής όσο η πρώτη μέθοδος. Οι εταιρείες χρησιμοποιούν αυτήν τη μέθοδο επειδή είναι λιγότερο χρονοβόρα και εύκολη στη χρήση.

### **Υπό- και υπέρ-καταλογισμός ΓΒΕ - Περίληψη**

Αν τα ΓΒΕ είναι...	Μέθοδος 1	Μέθοδος 2
	Κατανομή στους τρεις λογαριασμούς	Κλείσιμο στο Κόστος Πωληθέντων

<b>ΥΠΟ-ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΕΝΑ</b>  Τα καταλογισμένα ΓΒΕ είναι χαμηλότερα από τα πραγματικά	<b>ΧΡΕΩΣΗ (αύξηση)</b>  1. Παραγωγή σε εξέλιξη  2. Έτοιμα προϊόντα  3. Κόστος πωληθέντων	<b>ΧΡΕΩΣΗ (αύξηση)</b>  Κόστος πωληθέντων
<b>ΥΠΕΡ-ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΕΝΑ</b>  Τα καταλογισμένα ΓΒΕ είναι υψηλότερα από τα πραγματικά	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ (μείωση)</b>  1. Παραγωγή σε εξέλιξη  2. Έτοιμα προϊόντα  3. Κόστος πωληθέντων	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ (μείωση)</b>  Κόστος πωληθέντων