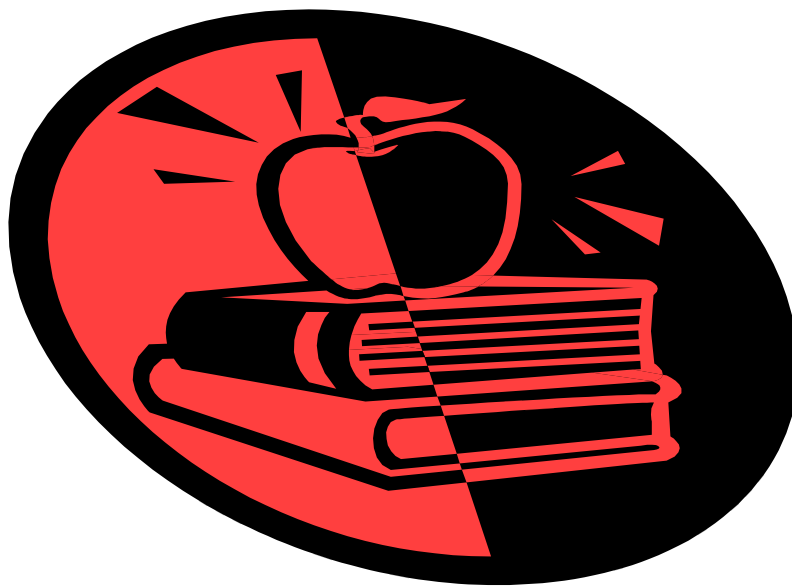


**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ  
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**

**Πτυχιακή εργασία**

**ΘΕΜΑ: «ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»**



**Καθηγητής:** Χατζής

**Φοιτήτρια:** Αποίκου Αικατερίνη (316/00)

Θεσσαλονίκη 2007

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Εισαγωγή.....	4
1. Αντικείμενο της λογιστικής Κόστους.....	4
2. Κοστολόγηση. Έννοια κοστολόγησης.....	6
3. Εισαγωγή στην άμεση Κοστολόγηση.....	7
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup></b>	
1.1. Άμεση και πλήρης κοστολόγηση.....	9
1.1.1. Ανάλυση των όρων.....	9
1.1.2. Άμεση κοστολόγηση.....	9
1.1.3. Βασικά χαρακτηριστικά της άμεσης κοστολόγησης.....	11
1.1.4. Βασικά χαρακτηριστικά της πλήρους κοστολόγησης.....	13
1.2. Ερμηνεία της διαμόρφωσης των λογιστικών αποτελεσμάτων με τις δύο μεθόδους.....	15
1.3. διαμάχη για τα σταθερά έξοδα.....	18
1.4. Διαμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος με την άμεση και πλήρη κοστολόγηση.....	19
1.4.1. εφαρμογή διαμόρφωσης λογιστικού αποτελέσματος.....	21
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup></b>	
2.1 Περιθώριο συμβολής. Άμεσο και κοινό σταθερό κόστος.....	33
2.1.1. Η έννοια περιθωρίου συμβολής ή συνεισφοράς.....	33
2.1.2. Εκθέσεις κατά τμήματα ή τομείς.....	35
2.1.3. Διάκριση του σταθερού .....	37
2.1.4. Πωλήσεις και περιθώριο συμβολής.....	38
2.1.5. Η σημασία του σταθερού κόστους.....	39
2.1.6. Άμεσο και κοινό σταθερό κόστος.....	39
2.1.7. Εξατομίκευση του άμεσου σταθερού κόστους.....	40
2.1.8. Το άμεσο κόστος μπορεί να γίνει κοινό.....	41
2.1.9. Περιθώριο τομέα.....	43
2.1.10. Κοινό σταθερό κόστος.....	44

2.1.11. Ετοιμασία εκθέσεων συνεισφοράς κατατομής κατά προϊόν και περιοχές πωλήσεων.....	44
---	----

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

3.1 Επιχειρήματα υπέρ της άμεσης και πλήρης κοστολόγησης.....	58
3.1.1. Επιχειρήματα υπέρ της άμεσης κοστολόγησης.....	58
3.1.2. Επιχειρήματα υπέρ της πλήρους κοστολόγησης.....	60
3.1.3. Η άμεση και πλήρης κοστολόγηση στην φορολογική και αγορανομική πρακτική .....	62

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>

4.1. Τελικές παρατηρήσεις.....	64
--------------------------------	----

ΠΗΓΕΣ .....	66
-------------	----

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

### **1. Αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους**

Η λογιστική κόστους θα μπορούσε να χαρακτηριστεί σαν ένα ειδικό θέμα στον ευρύτερο χώρο της επιστήμης της Λογιστικής. Για να κατανοήσουμε την λογιστική κόστους πρέπει να κατανοήσουμε τις γενικές αρχές και τις τεχνικές της χρηματοοικονομικής λογιστικής.

Η λογιστική είναι μια πολύ παλιά επιστήμη. Από τον καιρό που πρωτοεμφανίστηκε το εμπόριο και κατ' επέκταση το χρήμα, ο άνθρωπος είχε ανάγκη να καταγράψει κάπου οικονομικά στοιχεία σχετικά με την εμπορική του δραστηριότητα ή σχετικά με την οικονομική κατάσταση, δηλαδή τα περιουσιακά του στοιχεία, καθώς και τις απαιτήσεις του ή τις υποχρεώσεις του απέναντι σε τρίτους. Η συστηματοποιημένη αυτή μορφή εκφράζεται με τη λογιστική ισότητα: ενεργητικό = παθητικό + καθαρή θέση.

Είναι συστηματοποιημένη η μορφή επειδή η μεταβολή ενός ή περισσοτέρων από τα στοιχεία που αποτελούν το Ενεργητικό, το Παθητικό ή την Καθαρή θέση πρέπει να συμβαίνει συγχρόνως με την μεταβολή κάποιου ή κάποιων άλλων στοιχείων του Ενεργητικού, του Παθητικού ή της Καθαρής θέσης σε τρόπο ώστε η ισότητα να εξακολουθεί να ισχύει και μετά από τις μεταβολές αυτές.

Η Λογιστική με την πάροδο του χρόνου έγινε το απαραίτητο εργαλείο όλων που σε ατομικό ή εταιρικό επίπεδο έχουν μια οικονομική δραστηριότητα. Ο λόγος είναι ότι ο βασικός αντικειμενικός σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή οικονομικών πληροφοριών που έχουν σχέση με μια οικονομική μονάδα. Αυτό επιτυγχάνεται επειδή η λογιστική ουσιαστικά στηρίζεται σε ένα δίκτυο διαδικασιών που αποσκοπεί στη συγκέντρωση και την καταγραφή όλων των οικονομικών δεδομένων που αφορούν μια οικονομική μονάδα. Επειδή δε οτιδήποτε συμβαίνει μέσα σε μια οικονομική μονάδα θα μετρηθεί και θα εκφραστεί τελικά σε νομισματικές μονάδες ώστε να αποτελέσει «οικονομικό δεδομένο» εύκολα οδηγείται κανείς στο

συμπέρασμα ότι η λογιστική είναι μια αστείρευτη πηγή οικονομικών πληροφοριών. Λογιστική μπορούμε να πούμε ότι είναι ο επιστημονικός κλάδος ο ασχολούμενος με την μέτρηση, συγκέντρωση, καταγραφή, συσχέτιση και παρουσίαση χρηματοοικονομικών κυρίως πληροφοριών για την ενημέρωση όλων που ενδιαφέρονται γι' αυτές, για την υποβοήθησή της κατά τον αποτελεσματικό τρόπο λειτουργίας των οικονομικών και τέλος για την διευκόλυνση ορισμένων κοινωνικής σπουδαιότητας λειτουργημάτων.

Εάν σταθούμε στον ορισμό αυτό της λογιστικής θα δούμε ότι περιέχονται σ' αυτόν οι 2 βασικές κατευθύνσεις τις οποίες πήρε η λογιστική. Η μία κατεύθυνση έχει σχέση με την «παρουσίαση χρηματοοικονομικών κυρίως πληροφοριών για την ενημέρωση όλων που ενδιαφέρονται γι' αυτές» αποτελεί συνέχιση του κλασικού αντικειμένου της λογιστικής και είναι σήμερα περισσότερο γνωστή σαν χρηματοοικονομική λογιστική. Η παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών πληροφοριών γίνεται μέσω των δημοσιευμένων Λογιστικών Καταστάσεων δηλαδή του Ισολογισμού, της Κατάστασης, των Αποτελεσμάτων Χρήσης και της Κατάστασης Διανομής Κερδών. Οι οικονομικές αυτές πληροφορίες με τη μορφή που παρουσιάζονται ενδιαφέρουν ομάδες ανθρώπων ή υπηρεσίες που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση. Θα μπορούσε να ειπωθεί ότι οι δημοσιευμένες Καταστάσεις παρουσιάζουν ενδιαφέρου και για μεμονωμένα άτομα ή ομάδες ατόμων που βρίσκονται μέσα στην επιχείρηση, αλλά αυτοί είναι οπωσδήποτε λιγότεροι από εκείνους που ενδιαφέρονται και βρίσκονται έξω από την οικονομική μονάδα.

Η δεύτερη κατεύθυνση έχει σχέση με την «υποβοήθηση της κατά τον αποτελεσματικότερο τρόπο λειτουργίας των οικονομικών μονάδων» και αποτελεί αντικείμενο της λογιστικής κόστους. Η αύξηση του μεγέθους των οικονομικών μονάδων, η καθιέρωση του θεσμού του «Νομικού προσώπου» της οικονομικής μονάδας σαν ξεχωριστή οντότητα από τους φορείς της, η αύξηση της πολυπλοκότητας των παραγωγικών διαδικασιών καθώς και του πλήθους των προϊόντων που παράγονται από μία οικονομική μονάδα και τέλος η απομάκρυνση των φορέων ή της ανώτατης διοίκησης της

επιχείρησης από τον χώρο που συντελείτε η παραγωγική διαδικασία και η πλήρωση τα ου κενού αυτού με επαγγελματίες διευθυντές ή προϊσταμένους επέφεραν την ανάγκη για την συγκέντρωση και ανάλυση πληροφοριών σχετικά με το κόστος ώστε να χρησιμοποιηθούν αυτές στην κοστολόγηση των προϊόντων, στον προγραμματισμό και έλεγχο των επιχειρήσεων καθώς και στην λήψη αποφάσεων. Η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στα πλαίσια της λογιστικής κόστους γίνεται με διάφορους τρόπους ανάλογα με τις ανάγκες πληροφόρησης που έχει ο λήπτης της πληροφορίας και φυσικά οι λήπτες των πληροφοριών αυτών βρίσκονται αποκλειστικά μέσα στην επιχείρηση.

## **2. Κοστολόγηση. Έννοια της Κοστολόγησης.**

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώνουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμετρήσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος.

Η κοστολόγηση συνιστά στην ουσία ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων της επιχείρησης. Όσο πιο εκτεταμένο και λεπτομερειακό είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών, που θα μπορούσε να ονομαστεί διαφορετικά κοστολογικό σύστημα τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασής του. Επειδή όμως δεν παράγουν όλες οι βιομηχανικές επιχειρήσεις τα ίδια προϊόντα ούτε τα πολλά και διάφορα βιομηχανικά προϊόντα που υπάρχουν παράγονται με τον ίδιο τρόπο, είναι εμφανές ότι ένα κοστολογικό σύστημα θα μεταβάλλεται όχι μόνο μεταξύ των επιχειρήσεων διαφόρων βιομηχανικών κλάδων αλλά και μεταξύ των επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο. Αυτό θα συμβεί επειδή έστω και αν ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο, οι διάφορες βιομηχανικές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα που μπορεί να

διαφέρουν ουσιαστικά στον τρόπο παραγωγής τους ή στην ποικιλία τους. Επίσης οι βιομηχανικές αυτές επιχειρήσεις μπορεί να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τον τρόπο οργάνωσής τους ή και ακόμα στο πλήθος και στο είδος των προϊόντων που παράγονται παράλληλα. Μπορεί δηλαδή δύο επιχειρήσεις να ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο όμως η μια να εξειδικεύεται από την άλλη. Αυτό σημαίνει ότι δεν είναι δυνατόν να εξυπηρετηθούν και οι δύο επιχειρήσεις με το ίδιο σύστημα κοστολόγησης.

### **3. Εισαγωγή στην Άμεση Κοστολόγηση.**

Η κοστολογική εργασία επικεντρώνεται στο πρόβλημα κατανομής του κόστους σε περισσότερους τομείς ή δραστηριότητες της επιχείρησης. Η κατανομή αυτή του κόστους είναι αναγκαία για την προμήθεια χρήσιμων και σχετικών στοιχείων για τρεις βασικούς σκοπούς πληροφόρησης:

1. Για την κοστολόγηση και τιμολόγηση του προϊόντος.
2. Για την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης.
3. Για την λήψη ειδικών αποφάσεων.

Για την κατανομή του κόστους οι κοστολόγοι έχουν τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ δυο μεθόδων. Η μια της πλήρους κοστολόγησης ή απορρόφησης είναι καθιερωμένη και γενικά αποδεκτή στην ετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για εξωτερικούς χρήστες. Η άλλη, γενικά αναφέρεται στην άμεση ή διαφορετική κοστολόγηση και ενώ σαν ιδέα δεν είναι νέα, δεν έχει γίνει γενικά αποδεκτή από τις επιχειρήσεις.

Μετά τον Β' Παγκόσμιο Πόλεμο, πολλές επιχειρήσεις των Η.Π.Α. και των άλλων χωρών έδειξαν ζωνρό ενδιαφέρον στην υιοθέτηση της μεθόδου αυτής ως βάσης για την ετοιμασία χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων αναφορών για εσωτερικές χρήσεις. Στην χώρα μας ελάχιστες ίσως επιχειρήσεις έχουν υιοθετήσει τη μέθοδο αυτή. Σκοπός μας είναι από τη μία μεριά η εξέταση και η ανάλυση της μεθόδου της άμεσης κοστολόγησης,

βασικά χαρακτηριστικά, σύνθεση του ανά μονάδα κόστους του προϊόντος ή της υπηρεσίας, πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα και από την άλλη η διερεύνηση της δυνατότητας χρησιμοποίησης της για διοικητικούς σκοπούς.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**

### ***1.1. ΑΜΕΣΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ***

#### ***1.1.1. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΟΡΩΝ***

Ο όρος της άμεσης κοστολόγησης δεν αποδίδει την ουσία των πραγμάτων και μάλλον είναι απατηλός, υπό την έννοια ότι βάση της άμεσης κοστολόγησεως δεν αποτελεί κατάταξη των δαπανών σε άμεσες και έμμεσες αλλά σε μεταβλητές και σταθερές. Άλλοι όροι που έχουν προταθεί και χρησιμοποιούνται σε μια προσπάθεια αντικατάσεως του είναι: οριακή κοστολόγηση, διαφορική κοστολόγηση, μεταβλητή κοστολόγηση. Παρ' όλα αυτά ο όρος άμεση κοστολόγηση υπερίσχυσε στη λογιστική φιλοσοφία και βιβλιογραφία.

#### ***1.1.2. ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ***

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, μόνο τα κόστη της παραγωγής που είναι άμεσα συνδεδεμένα με την παραγωγική διαδικασία χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων. Έτσι το κόστος παραγωγής των προϊόντων περιλαμβάνει μόνο μεταβλητά κόστη, όπως άμεσα υλικά, άμεση εργασία και το μεταβλητό μέρος των Γ.Β.Ε. Η άμεση κοστολόγηση, τα σταθερά Γ.Β.Ε. δεν τα μεταχειρίζονται σαν κόστος παραγωγής αλλά σαν κόστος της περιόδου, δηλαδή σύμφωνα πάντα με την μέθοδο αυτή τα σταθερά Γ.Β.Ε. χαρακτηρίζονται σαν έξοδα και επομένως έχουν την ίδια μεταχείριση που έχουν και τα άλλα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης. Επομένως, τα ανά μονάδα κόστος του προϊόντος δεν περιλαμβάνει σταθερά Γ.Β.Ε.

Με βάση την πλήρη κοστολόγηση, ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής των προϊόντων γίνεται από όλα τα στοιχεία του κόστους χωρίς να γίνεται διάκριση των Γ.Β.Ε. σε σταθερό και μεταβλητό τμήμα.

Ο διαφορετικός υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους των προϊόντων δημιουργεί διαφορετικές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που ετοιμάζονται σύμφωνα με την άμεση και την πλήρη κοστολόγηση.

1. Η μια διαφορά εντοπίζεται στα κόστη που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων με τις δυο μεθόδους.

2. Η άλλη προκύπτει από το είδος της πληροφόρησης που παρέχεται από τις καταστάσεις εισοδήματος.

Σχετικά με την πρώτη και βασική διαφορά η άμεση κοστολόγηση μεταχειρίζεται τα σταθερά Γ.Β.Ε. σαν κόστος περιόδου παρά σαν κόστος παραγωγής . αναφορικά με την διαφορετική πληροφόρηση που παρέχεται με τις καταστάσεις εισοδήματος μπορούμε να επισημάνουμε τα εξής: Η πλήρης κοστολόγηση με τον τρόπο ετοιμασίας της κατάστασης εισοδήματος αναφέρεται μάλλον στα λειτουργικά κόστη παρά σε οποιεσδήποτε άλλες διακρίσεις του. Έτσι συμφωνά με αυτή το κόστος της λειτουργίας της παραγωγής αφαιρείται από τις πωλήσεις για τον προσδιορισμό του μεικτού κέρδους. Τα κόστη των λειτουργιών της διοίκησης και διάθεσης αφαιρούνται από το μεικτό κέρδος για τον υπολογισμό του λειτουργικού αποτελέσματος. Το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας αφαιρείται από το λειτουργικό αποτέλεσμα για να προσδιορίσουμε το καθαρό κέρδος.

Με την άμεση κοστολόγηση η κατάσταση εισοδήματος συνδυάζεται περισσότερο με την συμπεριφορά του κόστους παρά με τις λειτουργίες της επιχείρησης. Το μεταβλητό κόστος της παραγωγής των μονάδων που πουλήθηκαν αφαιρείται από τις πωλήσεις για να υπολογίσουμε το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής. Στην συνέχεια, τα μεταβλητά μη βιομηχανικά κόστη αφαιρούνται από το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής για να καταλήξουμε στο τελικό περιθώριο συμβολής. Στο τέλος όλα τα σταθερά κόστη αφαιρούνται από το περιθώριο συμβολής για να

προσδιορίσουμε το καθαρό εισόδημα της περιόδου. Η πληροφόρηση που παρέχεται στα στελέχη της επιχείρησης με τις παραπάνω καταστάσεις εισοδήματος είναι σημαντικά διαφορετική. Με την άμεση κοστολόγηση τα στελέχη μπορούν να εκτιμήσουν εύκολα την επίδραση των πιθανών αλλαγών στην δραστηριότητα της επιχείρησης, επειδή τα σταθερά και μεταβλητά κόστη αναφέρονται ξεχωριστά.

### **1.1.3. ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

#### **1. Διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους ανάλογα με την συμπεριφορά τους**

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

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

Επειδή, η άμεση κοστολόγηση αναγνωρίζει μόνο σταθερά και μεταβλητά, τα ημιμεταβλητά θα χαρακτηριστούν σαν σταθερά ή σαν

μεταβλητά, ανάλογα με το ποιος είναι ο βασικός χαρακτήρας τους. Έτσι, οι δαπάνες που μεταβάλλονται κατά κλιμάκια απασχόλησης, ή οι εποχιακές δαπάνες χαρακτηρίζονται σαν σταθερές. Σε άλλες όμως περιπτώσεις, μπορεί με ακρίβεια η ημιμεταβλητά δαπάνη να διαχωριστεί σε σταθερή και μεταβλητή.

## **2. Το κόστος του προϊόντος υπολογίζεται μόνο με τα μεταβλητά κόστη της παραγωγικής λειτουργίας.**

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

## **3. Τα σταθερά Γ.Β.Ε. χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου.**

Τα σταθερά Γ.Β.Ε. χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου και επομένως κι αυτά επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης, δηλαδή είναι μειωτικά των

εσόδων. Αυτός ο χειρισμός είναι αποτέλεσμα του χαρακτηρισμού σύμφωνα με τον οποίο το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει μόνο τα μεταβλητά κόστη της λειτουργίας της παραγωγής. Επομένως, τα σταθερά Γ.Β.Ε. μαζί με τα άλλα κόστη περιόδου αφαιρούνται από το περιθώριο συμβολής για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος ή εισοδήματος. Συνοψίζοντας τη φιλοσοφία του πρώτου χαρακτηρισμού της άμεσης κοστολόγησης, διαπιστώνουμε ότι η ακολουθούμενη διαδικασία κατάταξης των δαπανών είναι η ακόλουθη:

Πρώτη κατάταξη δαπανών:

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

Δεύτερη κατάταξη δαπανών:

Κατά τη λειτουργία ή κατά κέντρο κόστους δηλαδή σε μεταβλητά (κόστη – έξοδα) των λειτουργιών παραγωγής, της διοίκησης, της διάθεσης και χρηματοοικονομικής και σε σταθερά (κόστη – έξοδα) των αντίστοιχων λειτουργιών.

Τρίτη κατάταξη των δαπανών:

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

#### ***1.1.4. ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ***

Τα κύρια χαρακτηριστικά της πλήρους κοστολόγησης σε σχέση με την άμεση κοστολόγηση είναι τα εξής:

## **1. Διαχωρισμός των δαπανών κατά λειτουργία ή κατά κέντρα κόστους**

Ο διαχωρισμός αυτός προηγείται της διάκρισης των δαπανών σε κόστος κατ' είδος. Με άλλα λόγια δίνεται έμφαση στην αιτία που προκάλεσε την πραγματοποίηση της δαπάνης. Σύμφωνα λοιπόν με την αιτία πραγματοποίησης της δαπάνης είναι δυνατός να καταλήξουμε στην πιο κάτω διαπίστωση όσον αφορά την κατάταξη των δαπανών κατ' είδος.

### Πρώτη κατάταξη των δαπανών (κόστη – έξοδα):

Κατά λειτουργία ή κατά κέντρο κόστους ή κατά τμήμα. Σύμφωνα με την κατάταξη αυτή, οι δαπάνες κατ' είδος ταξινομούνται κατά λειτουργία παραγωγής χωρίς καμία διάσπαση των δαπανών κατ' είδος σε σταθερό και μεταβλητό μέρος.

### Δεύτερη κατάταξη των δαπανών:

Κόστος ή έξοδο κατ' είδος. Σύμφωνα με την κατάταξη αυτή στα πλαίσια των λειτουργιών της επιχείρησης δημιουργούνται κόστη ή έξοδα κατ' είδος όπως δαπάνες προσωπικού, συντηρήσεις, αποσβέσεις κ.α.

## **2. Το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει όλο το λειτουργικό κόστος της παραγωγής.**

Με το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης το ανά μονάδα κόστος παραγωγής των προϊόντων αποτελείται από το κόστος των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και το σύνολο των Γ.Β.Ε.

## **1.2. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΗΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΕ ΤΙΣ ΔΥΟ ΜΕΘΟΔΟΥΣ**

Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο μεθόδων οφείλεται στο διαφορετικό τρόπο μεταχείρισης των σταθερών Γ.Β.Ε. Είναι επίσης φανερό ότι το προσδιοριζόμενο κόστος παραγωγής του προϊόντος με βάση την άμεση κοστολόγηση θα είναι μικρότερο από το αντίστοιχο κόστος που υπολογίζεται με την πλήρη κοστολόγηση, από το γεγονός ότι τα σταθερά Γ.Β.Ε. χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου με αποτέλεσμα να μην επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής του προϊόντος, αλλά τα έξοδα εκμετάλλευσης της περιόδου.

Το ότι στο κόστος παραγωγής του προϊόντος με βάση την άμεση κοστολόγηση, δεν περιλαμβάνονται και τα σταθερά Γ.Β.Ε. έχουν σαν συνέπεια ότι, αν μέρος της παραγωγής έχει πωληθεί σε μια συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο και το υπόλοιπο παραμένει σαν απόθεμα, το κόστος του αποθέματος αυτού, σαν μέρος της όλης παραγωγής της περιόδου δεν θα περιλαμβάνει οποιοδήποτε ποσό σταθερών Γ.Β.Ε. Το αντίθετο παρατηρείται με το κόστος του αποθέματος όταν υπολογίζεται με την μέθοδο της πλήρους κοστολόγησης. Το κόστος εδώ θα περιλαμβάνει ένα ποσοστό του συνόλου των σταθερών Γ.Β.Ε. της περιόδου. Συνεπώς, το κόστος του αποθέματος του προϊόντος με την άμεση κοστολόγηση θα είναι μικρότερο σε σχέση με το αντίστοιχο κόστος της πλήρους κοστολόγησης, αφού δεν περιλαμβάνει στην σύνθεσή του ένα επιπλέον στοιχείο κόστους, δηλαδή κάποιο ποσοστό σταθερών Γ.Β.Ε. Το σύνολο των σταθερών Γ.Β.Ε. αφαιρείται από το περιθώριο συμβολής σαν ένα από τα έξοδα εκμετάλλευσης.

Η ανάλυση αυτή ερμηνεύει ότι το λογιστικό αποτέλεσμα της διαχειριστικής περιόδου θα είναι μάλλον διαφορετικό με τις δύο μεθόδους κοστολόγησης. Η διαφοροποίηση του αποτελέσματος οφείλεται σύμφωνα με την πλήρη κοστολόγηση, τα έσοδα συσχετίζονται μόνο με εκείνο το τμήμα των σταθερών Γ.Β.Ε. που περιλαμβάνεται στο κόστος των προϊόντων που

πουλήθηκαν, ενώ σύμφωνα με την άμεση κοστολόγηση, τα έσοδα συσχετίζονται με το σύνολο των σταθερών Γ.Β.Ε. Στην άμεση κοστολόγηση, το σύνολο των σταθερών Γ.Β.Ε. που πραγματοποιήθηκαν στη λογιστική περίοδο επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήση μέσω των εξόδων εκμετάλλευσης, ανεξάρτητα αν υπάρχει ποσοτική διαφοροποίηση μεταξύ παραγωγή και διάθεσης. Αντίθετα, στην πλήρη, το ποσό των σταθερών Γ.Β.Ε. με το οποίο επιβαρύνεται η λογιστική περίοδος μέσω του κόστους των προϊόντων που πουλήθηκαν, μπορεί να είναι μικρότερο ή μεγαλύτερο από το ύψος των σταθερών Γ.Β.Ε. της χρήσης. Το αν θα είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο εξαρτάται από τη σχέση της ποσότητας των προϊόντων που παράχθηκαν και της αντίστοιχης ποσότητας που πουλήθηκε. Για να κατανοήσουμε καλύτερα μπορούμε να κάνουμε τις εξής υποθέσεις:

#### **Υπόθεση πρώτη (I)**

Η ποσότητα που παράχθηκε είναι μεγαλύτερη αυτής που πουλήθηκε.

Σύμφωνα με αυτήν την υπόθεση, ένα μέρος της παραγωγής της διαχειριστικής περιόδου παρέμεινε σαν απόθεμα στο τέλος της περιόδου, και συνεπώς, το απόθεμα αυτό ποσοτικά θα είναι μεγαλύτερο από οποιοδήποτε απόθεμα που υπήρχε στην αρχή της περιόδου. Με βάση την άμεση κοστολόγηση, το απόθεμα αυτό δεν θα επιβαρύνεται με κανένα ποσοστό σταθερών Γ.Β.Ε. Το αντίθετο βέβαια συμβαίνει στην πλήρη κοστολόγηση, επειδή μόνο ένα ποσοστό των σταθερών Γ.Β.Ε. βαρύνει το κόστος των προϊόντων που πουλήθηκαν και επομένως, εκπνέει, γίνεται δηλαδή, έξοδο μετά τη χρήση, ενώ το υπόλοιπο ποσοστό των σταθερών Γ.Β.Ε. ενσωματώνεται στο κόστος του αποθέματος που παραμένει στο τέλος της περιόδου σαν απογραφή. Από την ανάλυση της υπόθεσης αυτής προκύπτει, ότι ενώ στην άμεση κοστολόγηση η διαχειριστική περίοδος απορροφά ολόκληρο το ποσό των σταθερών Γ.Β.Ε. στην πλήρη κοστολόγηση η χρήση επιβαρύνεται με ένα μόνο ποσοστό σταθερών Γ.Β.Ε. της περιόδου, με συνέπεια το λογιστικό αποτέλεσμα να είναι μεγαλύτερο στην πλήρη σε σύγκριση με την άμεση κοστολόγηση.



### **Υπόθεση δεύτερη (II)**

Η ποσότητα που παράχθηκε είναι μικρότερη αυτής που πουλήθηκε.

Με βάση την δεύτερη υπόθεση, οι πωλήσεις της περιόδου τροφοδοτήθηκαν από ολόκληρη την παραγωγή της περιόδου και επιπλέον με ένα τμήμα από το απόθεμα που υπήρχε στην αρχή της περιόδου, με αποτέλεσμα το απόθεμα που τυχόν απέμεινε στο τέλος να είναι μικρότερο από το απόθεμα αρχής. Σύμφωνα με την άμεση κοστολόγηση, το απόθεμα αρχής της περιόδου που τροφοδότησε με το σύνολό του ή με ένα τμήμα του τις πωλήσεις της περιόδου δεν περιλαμβάνει κανένα ποσό σταθερών Γ.Β.Ε. της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, με συνέπεια οι πωλήσεις της περιόδου να επιβαρυνθούν μόνο με το σύνολο των σταθερών Γ.Β.Ε. της περιόδου. Αντίθετα, με την πλήρη κοστολόγηση το κόστος των προϊόντων που πουλήθηκαν θα περιλαμβάνει σταθερά Γ.Β.Ε. δυο διαφορετικών περιόδων, με άλλα λόγια, το κόστος των πωληθέντων θα περιλαμβάνει:

A. Το σύνολο των σταθερών Γ.Β.Ε. της τρέχουσας περιόδου.

B. Τμήμα ή ολόκληρο το ποσό των σταθερών Γ.Β.Ε της προηγούμενης περιόδου αυτών που απέμειναν (απόθεμα τέλους της προηγούμενης περιόδου).

Από την ανάλυση της δεύτερης υπόθεσης προκύπτει ότι στην πλήρη κοστολόγηση το ποσό των σταθερών Γ.Β.Ε. που αφαιρείται από τα έσοδα της χρήσης, μέσω του κόστους των πωληθέντων, είναι μεγαλύτερο από το σύνολο των σταθερών Γ.Β.Ε της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, διότι μέσα στο κόστος των προϊόντων που πουλήθηκαν περιλαμβάνεται και τμήμα σταθερών Γ.Β.Ε της προηγούμενης χρήσης. Επειδή το ποσό των σταθερών Γ.Β.Ε που επιβαρύνει τη χρήση με την πλήρη κοστολόγηση είναι μεγαλύτερο από το ποσό των σταθερών Γ.Β.Ε που επιβαρύνει με τη χρήση την άμεση κοστολόγηση, προκύπτει ότι το λογιστικό αποτέλεσμα θα είναι μικρότερο στην πλήρη απ' ότι στην άμεση κοστολόγηση.

### **1.3 ΔΙΑΜΑΧΗ ΓΙΑ ΤΑ ΣΤΑΘΕΡΑ ΕΞΟΔΑ**

Η διαμάχη αυτή αναφέρεται στο αν το κόστος πρέπει να είναι διαχωρισμένο σε μεταβλητό και σταθερό σε θέματα που σχετίζονται με το σχεδιασμό και τον έλεγχο. Μάλλον η διαμάχη εντοπίζεται στη βασική θέση της άμεσης κοστολόγησης, δηλαδή στον αποκλεισμό του σταθερού κόστους από το κόστος των παραγόμενων μονάδων και κατά συνέπεια από το κόστος των αποθεμάτων των προϊόντων.

Οι υποστηρικτές της άμεσης κοστολόγησης έχουν της άποψη ότι τα σταθερά κόστη πρέπει να συνδέονται με την παραγωγική ικανότητα παρά με την πραγματική παραγωγή των προϊόντων ενός δεδομένου έτους. Οι υποστηρικτές αυτοί πιστεύουν ότι τα κόστη για εγκαταστάσεις και εξοπλισμό, ασφάλιστρα κτλ. εκφράζουν κόστος ετοιμότητας και από το γεγονός αυτό, το κόστος αυτό παραμένει ανεπηρέαστο από οποιαδήποτε πραγματική παραγωγή που θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί στην διάρκεια του έτους. Για τον λόγο αυτό, οι υποστηρικτές της άμεσης κοστολόγησης πιστεύουν ότι τέτοια κόστη πρέπει να θεωρούνται σαν κόστη της περιόδου μάλλον παρά σαν κόστη παραγωγής.

Οι υποστηρικτές της πλήρους κοστολόγησης, από την άλλη μεριά, πιστεύουν ότι δεν υπάρχει διαφορά αν το κόστος κατασκευής είναι σταθερό ή μεταβλητό όταν το ενδιαφέρον μας εντοπίζεται στην κοστολόγηση του προϊόντος. Θεωρούν ότι τα σταθερά κόστη, όπως οι αποσβέσεις και τα ασφάλιστρα, είναι τόσο σημαντικά στην διαδικασία παραγωγής όσο είναι και τα μεταβλητά κόστη και έτσι δεν μπορεί να αγνοηθούν από το κόστος των παραγόμενων μονάδων. Για να έχουμε πλήρη κοστολόγηση πιστεύουν οι υποστηρικτές ότι κάθε μονάδα προϊόντος πρέπει να επιβαρύνεται με δίκαια μερίδια από όλα τα κόστη παραγωγής.

#### **1.4. ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΗΝ ΑΜΕΣΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Την διαδικασία υπολογισμού του λογιστικού αποτελέσματος μπορούμε να την κατανοήσουμε με τις δύο μεθόδους κοστολόγησης εξετάζοντας με ένα παράδειγμα υποθέτοντας ότι στο στάδιο αυτό η επιχείρηση δεν έχει αποθέματα σε προϊόντα αρχής και τέλους

Η βιομηχανική επιχείρηση «ΑΓΝΟ» έχει παράγει και πουλήσει 1.000 μονάδες της προς 10,00€/μονάδα. Τα πάσης φύσεως έξοδα της επιχείρησης είναι τα εξής:

Κόστος πρώτων και άλλων άμεσων υλικών	3.500€
Κόστος άμεσης εργασίας	2.700€
Μεταβλητά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	1.000€
Μεταβλητά έξοδα πωλήσεων	250€
Μεταβλητά έξοδα διοικήσεως	50€
Σταθερά έξοδα παραγωγής	800€
Σταθερά έξοδα πωλήσεων	500€
Σταθερά έξοδα διοικήσεως	200€

Με τα πιο πάνω δεδομένα το λογιστικό αποτέλεσμα με τις δύο μεθόδους είναι το ακόλουθο:

#### **ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Έσοδα από πωλήσεις 1.000 X 10,00€	10.000€
Μείον μεταβλητά έξοδα:	
Άμεσα Υλικά	3.500€
Άμεση εργασία	2.700€
<u>Μεταβλητά Γ.Β.Ε.</u>	<u>1.000€</u>
Συνολικά μεταβλητά έξοδα παραγωγής	7.200€
Μεταβλητά έξοδα πωλήσεων	250€
<u>Μεταβλητά έξοδα διοικήσεως</u>	<u>50€</u>

Συνολικά μεταβλητά έξοδα		<u>- 7.500€</u>
Περιθώριο συμβολής		2.500€
Μείον σταθερά έξοδα:		
Σταθερά έξοδα Παραγωγής	800€	
Σταθερά έξοδα πωλήσεων	500€	
<u>Σταθερά έξοδα διοικήσεως</u>	<u>200€</u>	
Συνολικά σταθερά έξοδα		<u>- 1.500€</u>
Καθαρό κέρδος εκμετάλλευσης		1.000€

### ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Έσοδα από πωλήσεις 1.000 X 10,00€		10.000€
Μείον παραγωγικό κόστος πωληθέντων		
Άμεσα Υλικά	3.500€	
Άμεση εργασία	2.700€	
Γ.Β.Ε. (μεταβλητά και σταθερά)	<u>1.800€</u>	<u>8.000€</u>
Μικτό κέρδος		2.000€
Έξοδα πωλήσεων	750€	
Έξοδα διοικήσεως	<u>250€</u>	<u>1.000€</u>
Καθαρό κέρδος εκμετάλλευσης		<u>1.000€</u>

Όπως φαίνεται από τις πάνω καταστάσεις εισοδήματος το λογιστικό αποτέλεσμα παραμένει το ίδιο και με τις δύο μεθόδους, εφόσον δεν υπάρχουν αποθέματα σε προϊόντα αρχής και τέλος περιόδου. Συνεπώς βασική προϋπόθεση για τη μη διαφοροποίηση του λογιστικού αποτελέσματος είναι η μη ύπαρξη αποθεμάτων αρχής και τέλους, το λογιστικό αποτέλεσμα να συμπίπτει και με τις δύο μεθόδους, εφόσον τα αποθέματα αρχής και τέλους είναι ίσα κατά ποσότητα και αξία, δηλαδή το κόστος των παραχθέντων προϊόντων είναι ίσο με το κόστος των πωληθέντων. Μια άλλη σημαντική παρατήρηση είναι η διαφορετική διαδικασία που ακολουθείται με τις δύο μεθόδους στον υπολογισμό του καθαρού αποτελέσματος. Στην άμεση

κοστολόγηση διακρίνουμε τους όρους «Βιομηχανικό περιθώριο» ή «βιομηχανικό περιθώριο συμβολής» και «Περιθώριο ή περιθώριο συμβολής». Το βιομηχανικό περιθώριο είναι το ποσό που απομένει για κάλυψη των μεταβλητών και σταθερών εξόδων και μετά την κάλυψη αυτών και για την δημιουργία κέρδους. Το «Περιθώριο ή περιθώριο συμβολής» είναι το ποσό που απομένει για την κάλυψη των σταθερών εξόδων και μετά την κάλυψη αυτών και για την δημιουργία θετικού αποτελέσματος. Η πληροφορίες που παρέχει η μέθοδος του περιθωρίου συμβολή είναι σημαντικές για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Στην πλήρη κοστολόγηση αντίθετα η διάκριση κόστους – εξόδου σε σταθερό και μεταβλητό μέρος, αλλά μόνον η διάκριση του κατά λειτουργία κόστους. Συνέπεια απουσίας της διάκρισης αυτής σε σταθερά και μεταβλητά έξοδα – κόστη, είναι να στερείται η διοίκηση της δυνατότητας να γνωρίζει το περιθώριο που παρουσιάζει κάθε προϊόν ή τμήμα της παραγωγής ή περιοχής διάθεσης των προϊόντων για την κάλυψη των σταθερών εξόδων και τη δημιουργία κέρδους. Αποτέλεσμα της άγνοιας αυτής είναι σύμφωνα πάντα με την πλήρη κοστολόγηση, ο κίνδυνος να πάρουν πιθανώς λανθασμένες αποφάσεις τα διοικητικά στελέχη μιας επιχείρησης.

#### ***1.4.1. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ***

##### **Παράδειγμα πρώτο**

Δεδομένα: αρχικό απόθεμα 200 μονάδες, μοναδιαίου κόστους 100€ με την πλήρη κοστολόγηση και 90€ με την άμεση κοστολόγηση.

Η τρέχουσα παραγωγή της περιόδου ανήλθε σε 10.000 μονάδες προϊόντος, των οποίων το κόστος αναλύεται ως εξής:

Πρώτες ύλες & εργασία	700.000€
Μεταβλητά Γ.Β.Ε.	200.000€
Σταθερά Γ.Β.Ε.	100.000€

Πουλήθηκαν 9.000 μονάδες προς 120€/μονάδα.

Τα μεταβλητά έξοδα πωλήσεων ανήλθαν σε 5.000€ και τα σταθερά σε 25.000€. να βρεθεί το αποτέλεσμα με την πλήρη και άμεση κοστολόγηση.

### ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Κόστος παραχθέντων (πλήρες):	
Ύλες και άμεση εργασία	700.000€
<u>Γ.Β.Ε. (μεταβλητά και σταθερά)</u>	<u>300.000€</u>
Σύνολο	1.000.000€
<u>+ αρχικό απόθεμα (200 X 100)</u>	<u>20.000€</u>
Κόστος διαθέσιμων μονάδων (10.200)	1.020.000€
<u>- τελικό απόθεμα (1.200 X 100)</u>	<u>120.000€</u>
Κόστος (παραγωγικό) πωληθέντων	900.000€
Έσοδα από πωλήσεις (9.000 X 120)	1.080.000€
<u>- κόστος (παραγωγικό) πωληθέντων (9.000 X 100)</u>	<u>900.000€</u>
Μεικτό κέρδος	180.000€
<u>- έξοδα πωλήσεων (μεταβλητά και σταθερά)</u>	<u>30.000€</u>
Καθαρό κέρδος	<u><u>150.000€</u></u>

### ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Κόστος παραχθέντων (μεταβλητό):	
Ύλες και άμεση εργασία	700.000€
<u>Γ.Β.Ε. (μεταβλητά)</u>	<u>200.000€</u>
Σύνολο	900.000€
<u>+ αρχικό απόθεμα (200 X 90)</u>	<u>18.000€</u>
Κόστος διαθέσιμων μονάδων (10.200)	918.000€
<u>- τελικό απόθεμα (1.200 X 90)</u>	<u>108.000€</u>
Κόστος (παραγωγικό) πωληθέντων	810.000€

Έσοδα από πωλήσεις (9.000 X 120)		1.080.000€
- μεταβλητά έξοδα πωληθέντων:		
Παραγωγής	810.000€	
<u>Πωλήσεων</u>	<u>5.000€</u>	<u>- 815.000€</u>
Περιθώριο		265.000€
- Σταθερά έξοδα:		
Παραγωγής	100.000€	
<u>Πωλήσεων</u>	<u>25.000€</u>	<u>- 125.000€</u>
Καθαρό κέρδος		<u><u>140.000€</u></u>

Από αυτό το παράδειγμα επαληθεύεται ότι δηλαδή όταν το τελικό απόθεμα είναι μεγαλύτερο από το αρχικό (δηλαδή η παραγωγή είναι μεγαλύτερη από τις πωλήσεις) η πλήρης κοστολόγηση δίνει μεγαλύτερο λογιστικό αποτέλεσμα από την άμεση κοστολόγηση. Από το παράδειγμα αυτό παρατηρούμε τα εξής:

Το ανά μονάδα πλήρες κόστος του προϊόντος ανέρχεται σε 100€ (1.000.000 / 10.000) από το ποσό δε αυτό, 10€ ανά μονάδα προϊόντος αντιπροσωπεύει την επιβάρυνση με σταθερά Γ.Β.Ε. (100.000 / 10.000), επομένως αναιρώντας από τα έσοδα της χρήσεως το κόστος των 9.000 μονάδων, αφαιρούμε και το τμήμα των σταθερών Γ.Β.Ε., ίσο με 9.000 X 10 = 90.000 ενώ το υπόλοιπο των σταθερών εξόδων ίσο με 10.000 (100.000 - 90.000) ενσωματώθηκε στο κόστος του αποθέματος των προϊόντων. Συνεπώς από τα έσοδα της χρήσεως αφαιρούνται μόνο οι 90.000 από τις 100.000 των σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Αντίθετα στην άμεση κοστολόγηση η χρήση επιβαρύνθηκε με το πλήρες ποσό (100.000) των σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Η διαφορά αποτελέσματος και με τις δυο μεθόδους είναι ίση με 10.000 στο ίδιο ποσό ανέρχεται στην πλήρη κοστολόγηση η διαφορά των σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων που περιέχονται στο αρχικό και τελικό απόθεμα των προϊόντων. Συγκεκριμένα στο αρχικό απόθεμα περιέχεται ποσό 200 X 10 = 2.000. των εξόδων αυτών, ενώ στο τελικό απόθεμα περιέχεται

ποσό  $1.200 \times 10 = 12.000$  και η διαφορά είναι ίση με την διαφορά του αποτελέσματος.

Η παρατήρηση αυτή αποκτά σημασία για την επιχείρηση που ενώ ακολουθεί την μια από τις δύο μεθόδους κοστολόγησης, στην συνέχεια για άλλους σκοπούς θέλει να χρησιμοποιήσει και την άλλη μέθοδο, από την ίδια σειρά λογιστικών δεδομένων και για την ίδια χρονική περίοδο. Με βάση αυτήν την παρατήρηση για να μεταβούμε από το λογιστικό αποτέλεσμα της μιας μεθόδου σ' αυτό της άλλης, δεν χρειάζεται παρά να γίνει η αναγκαία προσαρμογή. Έτσι π.χ. αν η επιχείρηση ακολουθούσε την άμεση κοστολόγηση και βρήκε σύμφωνα μ' αυτήν το αποτέλεσμα, αλλά για διάφορους λόγους θέλει να γνωρίζει και το αποτέλεσμα με την πλήρη κοστολόγηση η απαιτούμενη διαδικασία είναι η εξής: Από το ποσό των σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων που περιέχεται στο τελικό απόθεμα αφαιρείται το ποσό των εξόδων αυτών που περιέχεται στο αρχικό απόθεμα. Αν η διαφορά είναι θετικός αριθμός, προστίθεται στο αποτέλεσμα με την άμεση κοστολόγηση και το άθροισμα είναι το αποτέλεσμα με την πλήρη κοστολόγηση. Αντίθετα αν η διαφορά είναι αρνητικός αριθμός, αυτός αφαιρείται από το αποτέλεσμα με την άμεση κοστολόγηση και ο νέος αριθμός είναι το αποτέλεσμα με την πλήρη κοστολόγηση. Η διαδικασία βέβαια αναστρέφεται όταν από το λογιστικό αποτέλεσμα με την πλήρη κοστολόγηση επιζητούμε το αποτέλεσμα με την άμεση κοστολόγηση μέσω της προσαρμογής αυτής.

### **Παράδειγμα δεύτερο**

Δεδομένα: αρχικό απόθεμα προϊόντος 1.200 μονάδες, μοναδιαίου κόστους 100€ με την πλήρη κοστολ όγηση και 90€ με την άμεση κοστολόγηση.

Η τρέχουσα παραγωγή της περιόδου ανήλθε σε 8.000 μονάδες προϊόντος, των οποίων το κόστος αναλύεται ως εξής:

Πρώτες ύλες & εργασία	560.000€
Μεταβλητά Γ.Β.Ε.	160.000€



Σταθερά Γ.Β.Ε. 80.000€

Πουλήθηκαν 9.000 μονάδες προς 120€/μονάδα.

Τα μεταβλητά έξοδα πωλήσεων ανήλθαν σε 5.000€ και τα σταθερά σε 25.000€. να βρεθεί το αποτέλεσμα με την πλήρη και άμεση κοστολόγηση.

### ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Κόστος παραχθέντων (πλήρες):

Υλεις και άμεση εργασία	560.000€
<u>Γ.Β.Ε. (μεταβλητά και σταθερά)</u>	<u>240.000€</u>
Σύνολο	800.000€
<u>+ αρχικό απόθεμα (1.200 X 100)</u>	<u>120.000€</u>
Κόστος διαθέσιμων μονάδων (9.200)	920.000€
<u>- τελικό απόθεμα (200 X 100)</u>	<u>20.000€</u>
Κόστος (παραγωγικό) πωληθέντων	900.000€
Έσοδα από πωλήσεις (9.000 X 120)	1.080.000€
<u>- κόστος (παραγωγικό) πωληθέντων (9.000 X 100)</u>	<u>900.000€</u>
Μεικτό κέρδος	180.000€
<u>- έξοδα πωλήσεων (μεταβλητά και σταθερά)</u>	<u>30.000€</u>
Καθαρό κέρδος	<u><u>150.000€</u></u>

### ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Κόστος παραχθέντων (μεταβλητό):

Υλεις και άμεση εργασία	560.000€
<u>Γ.Β.Ε. (μεταβλητά)</u>	<u>160.000€</u>
Σύνολο	720.000€
<u>+ αρχικό απόθεμα (1.200 X 90)</u>	<u>108.000€</u>
Κόστος διαθέσιμων μονάδων (9.200)	828.000€
<u>- τελικό απόθεμα (200 X 90)</u>	<u>18.000€</u>

Κόστος (παραγωγικό) πωληθέντων		810.000€
Έσοδα από πωλήσεις (9.000 X 120)		1.080.000€
- μεταβλητά έξοδα πωληθέντων:		
Παραγωγής	810.000€	
Πωλήσεων	5.000€	- 815.000€
Περιθώριο		265.000€
- Σταθερά έξοδα:		
Παραγωγής	80.000€	
Πωλήσεων	25.000€	- 105.000€
Καθαρό κέρδος		<u>160.000€</u>

Το παραπάνω αριθμητικό παράδειγμα επαληθεύει την πρόταση ότι όταν το τελικό απόθεμα είναι μικρότερο από το αρχικό η πλήρης κοστολόγηση δίνει μικρότερο λογιστικό αποτέλεσμα από την άμεση κοστολόγηση. Αυτό οφείλεται στο ότι κατά την πλήρη κοστολόγηση αφαιρούνται τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα που περιέχονται στις 9.000 μονάδες που πουλήθηκαν και τα οποία ανέρχονται σε 10€/μονάδα. Όπως είναι φανερό όμως οι 9.000 μονάδες των πωλήσεων τροφοδοτήθηκαν κατά 8.000 μονάδες από την τρέχουσα παραγωγή και κατά 1.000 μονάδες από την ελάττωση του αρχικού αποθέματος. Συνεπώς, με τα δεδομένα του παραδείγματος στην πλήρη κοστολόγηση η χρήση επιβαρύνεται όχι μόνο με ολόκληρο το ποσό των σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων της, αλλά και με τα σταθερά Γ.Β.Ε. που περιέχονται στο τμήμα του αρχικού αποθέματος που μειώθηκε συνεπώς η χρήση επιβαρύνεται τελικά με 90.000€ σταθερά Γ.Β.Ε. Αντίθετα στην άμεση κοστολόγηση επιβαρύνεται μόνο με τα σταθερά Γ.Β.Ε. της περιόδου δηλαδή με 80.000, στη διαφορά δε της επιβαρύνσεως οφείλεται και η διαφορά του αποτελέσματος με τις δυο μεθόδους. Η διαφορά του αποτελέσματος αυτού είναι ίση με την διαφορά των σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων που περιέχονται στο αρχικό και τελικό απόθεμα του προϊόντος. Συγκεκριμένα στο τελικό απόθεμα περιέχονται 200 X 10 =

2.000€ ενώ στο αρχικό  $1.200 \times 10 = 12.000€$  καθαρά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα και η διαφορά είναι ίση με  $2.000 - 12.000 = -10.000$ . συνεπώς αν η επιχείρηση εφάρμοσε άμεση κοστολόγηση και υπολόγισε σύμφωνα μ' αυτήν το αποτέλεσμα, αρκεί από αυτό να αφαιρέσουμε το ποσό των 10.000€ για να βρούμε το αποτέλεσμα που θα διαπίστωνε αν είχε ακολουθήσει την πλήρη κοστολόγηση.

Εφαρμογή παρέχονται τα πιο κάτω δεδομένα μιας τριετίας της επιχείρησης ΒΗΤΑ με την υπόθεση ότι οι τιμές παραμένουν σταθερές και για τα τρία έτη

Πωλήσεις ανά μονάδα	12€
Μεταβλητά κόστη παραγωγής	5€
Σταθερά Γ. Β. Ε.	24.000€
Ανά μονάδα κόστος παραγωγής	
Α. με την άμεση κοστολόγηση (μόνο μεταβλητό μέρος)	<u>5€</u>
Β. με την πλήρη κοστολόγηση	
Μεταβλητά κόστη	5€
Σταθερά Γ.Β.Ε. (24.000 / 8.000)	<u>3€</u>
Συνολικό ανά μονάδα κόστος	<u>8€</u>
Σταθερά έξοδα πώληση – διοίκησης	25.000€

Ποσοτικά δεδομένα	1 <sup>ο</sup> έτος	2 <sup>ο</sup> έτος	3 <sup>ο</sup> έτος	ΣΥΝΟΛΟ
Απόθεμα αρχής	0	0	1.000	1.000
Παραγωγή περιόδου μονάδες	8.000	8.000	8.000	24.000
Πωλήσεις περιόδου μονάδες	8.000	7.000	9.000	24.000
Απόθεμα τέλους μονάδες	0	1.000	0	1.000

Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα, οι καταστάσεις εισοδήματος των τριών ετών και της περιόδου των τριών ετών με βάση την άμεση και πλήρη κοστολόγηση θα είναι οι ακόλουθες:

**1. Κατάσταση εισοδήματος της εταιρίας ΒΗΤΑ  
(με την άμεση κοστολόγηση)**

	1 <sup>ο</sup> έτος	2 <sup>ο</sup> έτος	3 <sup>ο</sup> έτος	ΣΥΝΟΛΟ ΤΡΙΕΤΙΑΣ
Πωλήσεις	96.000	84.000	108.000	288.000
<u>Μείον μεταβλητό κόστος*</u>	<u>40.000</u>	<u>35.000</u>	<u>45.000</u>	<u>120.000</u>
Περιθώριο συμβολής	56.000	49.000	63.000	168.000
Μείον σταθερά έξοδα εκμετάλλευσης				
- Γ.Β.Ε.	24.000	24.000	24.000	72.000
- Γ.Ε.Δ.	<u>25.000</u>	<u>25.000</u>	<u>25.000</u>	<u>75.000</u>
-Γ.Ε.Π.				
Σύνολο εξόδων εκμετάλλευσης	49.000	49.000	49.000	147.000
Καθαρό εισόδημα	<u>7.000</u>	<u>0</u>	<u>14.000</u>	<u>21.000</u>

\* Μεταβλητό κόστος

1<sup>ο</sup> έτος 8.000 X 5 =40.000

2<sup>ο</sup> έτος 7.000 X 5 =35.000

3<sup>ο</sup> έτος 9.000 X 5 =45.000

**2. Κατάσταση εισοδήματος της εταιρίας ΒΗΤΑ  
(με την πλήρη κοστολόγηση)**

	1 <sup>ο</sup> έτος	2 <sup>ο</sup> έτος	3 <sup>ο</sup> έτος	ΣΥΝΟΛΟ ΤΡΙΕΤΙΑΣ
Πωλήσεις	96.000	84.000	108.000	288.000
Αρχικό απόθεμα	0	0	8.000	8.000
Κόστος παραχθέντων*	<u>64.000</u>	<u>64.000</u>	<u>64.000</u>	<u>192.000</u>
Κόστος διάθεσης	64.000	64.000	72.000	200.000
- απόθεμα τέλους	0	8.000	0	8.000
Κόστος πωληθέντων	<u>64.000</u>	<u>56.000</u>	<u>72.000</u>	<u>192.000</u>
Μεικτό κέρδος	32.000	28.000	36.000	96.000
- Γ.Ε.Δ. –Γ.Ε.Π.	<u>25.000</u>	<u>25.000</u>	<u>25.000</u>	<u>75.000</u>
Καθαρό εισόδημα	<u>7.000</u>	<u>3.000</u>	<u>11.000</u>	<u>21.000</u>

\* το κόστος παραχθέντων για κάθε έτος θα είναι:

$$8.000 \text{ μονάδες} \times 8\text{€} = 64.000\text{€}$$

Με βάση τις παραπάνω καταστάσεις ο πιο κάτω πίνακας που παρουσιάζει τα αποτελέσματα και τις αξίες των αποθεμάτων τέλους σύμφωνα με τις δύο μεθόδους για κάθε έτος και για το σύνολο της τριετίας για να γίνουν οι σχετικές παρατηρήσεις.

**ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

αποτελέσματα				Αξία αποθεμάτων τέλους			
1	2	3	4	1	2	3	4
7.000	0	14.000	21.000	0	5.000*	0	0

ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

αποτελέσματα				Αξία αποθεμάτων τέλους			
1	2	3	4	1	2	3	4
7.000	3.000	11.000	21.000	0	8.000*	0	0

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΔΥΟ ΜΕΘΟΔΩΝ

αποτελέσματα				Αξία αποθεμάτων τέλους			
1	2	3	4	1	2	3	4
0	3.000	3.000	0	0	3.000	0	0

\* Αξία αποθέματος τέλους:

A. με την άμεση κοστολόγηση  $1000 \times 5 = 5.000\text{€}$

B. με την πλήρη κοστολόγηση  $1000 \times (5 + 3) = 8.000\text{€}$

Για το πρώτο έτος:

Το λογιστικό αποτέλεσμα και η αξία της απογράφης είναι ίδια με τις δύο μεθόδους. Αιτία αυτής της ταύτισης είναι η μη ύπαρξη αποθεμάτων αρχής και τέλους περιόδου.

Για το δεύτερο έτος:

Η παραγωγή είναι μεγαλύτερη των πωλήσεων. Έτσι τόσο το λογιστικό αποτέλεσμα, όσο και η αξία των αποθεμάτων τέλους είναι μεγαλύτερη με την πλήρη παρά με την άμεση κοστολόγηση. Η αιτία αυτής της διαφοροποίησης οφείλεται στη μη απορρόφηση ολόκληρου του ποσού των σταθερών Γ.Β.Ε., σύμφωνα με τις αρχές που διέπουν την πλήρη κοστολόγηση. Έτσι, όταν η παραγωγή είναι μεγαλύτερη των πωλήσεων, τμήμα των σταθερών Γ.Β.Ε., μεταφέρεται στα αποθέματα τέλους, δηλαδή αποθεματοποιείται και εμφανίζεται στον ισολογισμό σαν στοιχείο του ενεργητικού. Στο παράδειγμα έχουμε 3.000€ σταθερά Γ.Β.Ε. οι οποίες δεν έγιναν έξοδο της περιόδου μέσω του κόστους των πωληθέντων σαν

αποτέλεσμα της αποθεματοποίησης τους στις 1.000 μονάδες προϊόντων (1.000 X 3) που δεν πουλήθηκαν μέσα στο συγκεκριμένο έτος. Επομένως, εφόσον το ποσό αυτό των σταθερών Γ.Β.Ε. δεν ενσωματώθηκε ούτε το κόστος των πωληθέντων, αλλά ούτε και στο κόστος της περιόδου, έχει σαν αποτέλεσμα να δημιουργεί αφενός μικρότερη αξία κόστους πωληθέντων, άρα μεγαλύτερη αξία καθαρού αποτελέσματος και αφετέρου μεγαλύτερη αξία αποθεμάτων τέλους. Αντίθετα με την άμεση κοστολόγηση, όλα τα σταθερά Γ.Β.Ε. περιλαμβάνονται στο κόστος της περιόδου (έξοδα εκμετάλλευσης) με αποτέλεσμα τόσο το καθαρό αποτέλεσμα όσο και η αξία των αποθεμάτων σε προϊόντα να είναι μικρότερη σε σχέση με την πλήρη κοστολόγηση κατά 3.000€.

Για το 3<sup>ο</sup> έτος:

Οι πωλήσεις είναι μεγαλύτερες από την παραγωγή.

Το καθαρό εισόδημα με την πλήρη κοστολόγηση θα είναι μικρότερο σε σχέση με την άμεση κοστολόγηση κατά 3.000€. Η διαφοροποίηση αυτή οφείλεται αφενός στην ύπαρξη των αποθεμάτων αρχής αφετέρου στην μη ύπαρξη αποθεμάτων στο τέλος του τρίτου έτους. Σύμφωνα με την πλήρη κοστολόγηση, οι 1.000 μονάδες των αποθεμάτων αρχής έχουν ήδη απορροφήσει από την προηγούμενη περίοδο 3.000€ που αναλογούν στο σταθερό μέρος των Γ.Β.Ε της προηγούμενης κοστολογικής περιόδου. Αντίθετα με την άμεση κοστολόγηση οι ίδιες 1.000 μονάδες των αποθεμάτων αρχής δεν έχουν απορροφήσει καμιά αξία σταθερών Γ.Β.Ε της προηγούμενης περιόδου. Επομένως, το κόστος των πωληθέντων, σύμφωνα με την πλήρη κοστολόγηση, επιβαρύνεται στο τρίτο έτος και με ένα επιπλέον ποσό σταθερών Γ.Β.Ε αξίας 3.000€, από την προηγούμενη κοστολογική περίοδο, δηλαδή το κόστος των πωληθέντων θα περιλαμβάνει τόσο το σύνολο των σταθερών Γ.Β.Ε της περιόδου όσο και τμήμα της προηγούμενης περιόδου. Αντίθετα, με την άμεση κοστολόγηση, μόνο τα σταθερά Γ.Β.Ε της περιόδου έχουν αφαιρεθεί από το περιθώριο συμβολής. Συνέπεια αυτής της διαφορετικής ακολουθούμενης διαδικασίας είναι το κόστος των πωληθέντων με την πλήρη κοστολόγηση να είναι μεγαλύτερο κατά 3.000€ σε σχέση με

την άμεση, με αποτέλεσμα το καθαρό εισόδημα να είναι μικρότερο κατά 3.000€σε σχέση με την άμεση.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **2.1. ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΜΒΟΛΗΣ. ΑΜΕΣΟ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟ ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ.**

#### **2.1.1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΣΥΜΒΟΛΗΣ Ή ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ**

Η έννοια του περιθωρίου συμβολής βρίσκεται στο επίκεντρο των επιχειρηματικών αποφάσεων που βασίζονται σε προϋπολογιστικούς και κοστολογικούς λογισμούς για διάφορες εναλλακτικές λύσεις. Στην πραγματικότητα, με την μέθοδο της άμεση κοστολόγησης και της συνεισφοράς, τα κόστη – έξοδα χρησιμοποιούνται με βάση τη συμπεριφορά τους, στους μεταβαλλόμενους βαθμούς απασχόλησης και την φύση τους προκειμένου να δοθεί κάποια τεκμηριωμένη επιχειρηματική σε ερωτήματα:

*A. Μήπως ένα συγκεκριμένο τμήμα πωλήσεων θα έπρεπε να κλείσει;*

*B. Μήπως θα έπρεπε να επεκταθεί κάποιο άλλο τμήμα των πωλήσεων;*

*Γ. Μήπως θα έπρεπε να εγκαταλειφθεί η παραγωγή ενός ορισμένου προϊόντος;*

*Δ. Μήπως θα έπρεπε να γίνει αποδεκτή μια συγκεκριμένη ειδική παραγγελία;*

*E. Μήπως αντί να παράγουμε ένα υλικό συμφέρει να το αγοράσουμε;*

Ας εξετάσουμε μια απλή υποθετική περίπτωση για την καλύτερη κατανόηση της σημασίας της έννοιας του περιθωρίου συμβολής και σχετικά όσον αναπτύχθηκαν με την άμεση κοστολόγηση.

Μια επιχείρηση παραγωγής πλαστικών θηκών για βιντεοκασέτες έχει προϋπολογίσει τις πωλήσεις της για το 2005 σε 6.000 θήκες με τιμή διάθεσης 200€ τη θήκη. Το κόστος των πωλήσεων (κόστος παραγωγής και έξοδα εκμετάλλευσης) εκτιμάται ότι θα ανέλθει σε 1.082.000€. Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση έχει μια προσφορά να πουλήσει 1.000 θήκες επιπλέον στην τιμή των 150€ τη θήκη, πρέπει η επιχείρηση να αναρωτηθεί

πια προσφορά πρέπει να δεχτεί. Από τον προϋπολογισμό της επιχείρησης παρατηρούμε ότι αυτή έχει ετήσια κόστη και έξοδα 1.082.000€ για την παραγωγή και διάθεση 6.000 θηκών. Για λόγους απλοποίησης ας κάνουμε τώρα την παράδοση ότι ολόκληρο το ποσό των 1.082.000€ είναι μεταβλητό και άμεσο κόστος. Το κόστος επομένως της κάθε θήκης θα είναι 180,33€ (1.082.000 / 6.000). Εάν η κάθε θήκη κοστίζει 180,33€ για να παραχθεί και να πουληθεί η προσφερόμενη τιμή για την ειδική παραγγελία των 1.000 θηκών είναι μόνο 150€ ανά θήκη, είναι προφανές ότι η επιχείρηση δεν πρέπει να αναλάβει την εκτέλεση της παραγγελίας. Αυτή η απλή, αλλά ωστόσο επιφανειακή με βάση την πλήρη κοστολόγηση αγνοεί τη συμπεριφορά των διαφορών εξόδων με αποτέλεσμα να οδηγήσει πιθανώς την επιχείρηση σε λανθασμένη απόφαση. Είναι φανερό ότι το ποσό του 1.082.000€ περιλαμβάνει και κάποια κόστη ή έξοδα τα οποία είναι ανεξάρτητα του βαθμού της απασχόλησης της επιχείρησης, δηλαδή είναι ο σταθερά έξοδα ή κόστη. Στον υπολογισμό του κόστους των 180,33€/θήκη αντιμετωπίστηκαν όλα τα κόστη – έξοδα σαν μεταβλητά, πράγμα το οποίο δεν είναι σωστό ούτε για την επιχείρησή μας ούτε για καμιά άλλη επιχείρηση.

Σύμφωνα με την έννοια της άμεση κοστολόγησης και συνεισφοράς, η προσφορά που έγινε στην επιχείρηση πρέπει να αναλυθεί σύμφωνα με το ποια ακριβώς κόστη – έξοδα θα μεταβληθούν με την αποδοχή της προτεινομένης προσφοράς για την παραγωγή και πώληση 1.000 επιπλέον θηκών προς 150€ η κάθε μία. Αν τώρα αναλύσουμε το 1.082.000 στο σταθερό και μεταβλητό τμήμα του, και έστω ότι το μεταβλητό μέρος είναι 885.000 που σημαίνει ότι το ανά μονάδα κόστος της πλαστικής θήκης είναι 147,5€ των (885.000 / 6.000). συσχετίζοντας στη συν έχεια την τιμή πώλησης 150€ που προσφέρει ο πελάτης της επιχείρησης, με το κόστος των 147,5€ έχουμε:

Έσοδα από την πώληση μιας θήκης	150,00€
- μεταβλητό κόστος πώλησης	<u>147,50€</u>
Περιθώριο συμβολής	2,50€

Όταν λοιπόν, η προσφορά αναλυθεί σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπονται με την άμεση κοστολόγηση, όχι μόνο δεν χάνει η επιχείρηση, αλλά έχει τη δυνατότητα να συνεισφέρει ένα πόσο για το σταθερό κόστος και παράλληλα να έχει ένα θετικό αποτέλεσμα 2,5€ από κάθε θήκη. Εάν αναβάλει την εκτέλεση της παραγγελίας των 1.000 θηκών τα πραγματικά κέρδη της επιχείρησης θα είναι και 2.500€περισσότερα απ' ότι θα είναι αν απορρίψει την ειδική παραγγελία. Η αιτία φυσικά αύξησης των κερδών είναι ότι τα σταθερά κόστη- έξοδα δεν πρόκειται να αυξηθούν με την αποδοχή προσφοράς. Οποσδήποτε, η πληροφόρηση που παρέχεται στο παράδειγμά μας είναι αρκετά πιο σημαντική από την αντίστοιχη της πλήρους κοστολόγησης. Η αποδοχή της προσφοράς για την ειδική παραγγελία από την επιχείρηση, δεν θα πρέπει να γίνει αβασάνιστα χωρίς να λάβει υπόψη της την περίπτωση ότι είναι δυνατό και οι άλλοι πελάτες να ζητήσουν να έχουν την ίδια μεταχείριση. Αυτό σημαίνει ότι σε θέματα αποφάσεων κάθε κίνηση πρέπει να συνοδεύεται με ανάλυση αρκετών παραμέτρων. Στην περίπτωση του παραδείγματος μας η αποδοχή της προσφοράς χωρίς σοβαρή ανάλυση των προβλημάτων που ίσως ανακύψουν μελλοντικά μπορεί βραχυπρόθεσμα να είναι μια σωστή κίνηση, αλλά όμως μακροπρόθεσμα να αποδειχθεί καταστροφική. Η μέθοδος της άμεσης κοστολόγησης και συνεισφοράς είναι από τις πιο σημαντικές εξελίξεις της διοικητικής λογιστικής και για να παραμένει χρήσιμο εργαλείο, δεν πρέπει να χρησιμοποιείται στα τυφλά.

### **2.1.2. ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΜΗΜΑΤΑ Ή ΤΟΜΕΙΣ**

Διαπιστώνουμε λοιπόν ότι η έλλειψη της διάκρισης του κόστους- εξόδου σε σταθερό και μεταβλητό τμήμα στην πλήρη κοστολόγηση, έχει σαν αποτέλεσμα να αγνοεί η διοίκηση το περιθώριο που αφήνει κάθε προϊόν ή υπηρεσία ή περιοχή διάθεση των προϊόντων για την κάλυψη των σταθερών εξόδων και τη δημιουργία πιθανού κέρδους.

Η μοναδική κατάσταση εισοδήματος που παρέχεται με την πλήρη κοστολόγηση καθιστά μη αποτελεσματική τη διοίκηση μιας επιχείρησης. Τα

στελέχη με την πληροφόρηση που τους παρέχει η κατάσταση εισοδήματος, η οποία, ως γνωστόν απεικονίζει την επιχείρηση σαν ένα ενιαίο σύνολο, αδυνατούν να έχουν μια ολοκληρωμένη και ξεκάθαρη εικόνα της επιχείρησης με αποτέλεσμα να μην μπορούν να ανακαλύψουν τα αδύνατα σημεία της. Η αδυναμία της πλήρους κοστολόγησης για μια αποτελεσματική διοίκηση καθιστά την άμεση κοστολόγηση και συνεισφορά πολύ χρήσιμη, διότι έχει τη δυνατότητα να παρέχει στα στελέχη της επιχείρησης εκθέσεις που αναφέρονται σε διάφορους τομείς ή δραστηριότητες της. Έτσι λοιπόν προβλήματα όπως τα ακόλουθα:

- Η αξιολόγηση της αποδοτικότητας των διάφορων γραμμών παραγωγής.

- Η αξιολόγηση των πωλητών.

- Ο προσδιορισμός της αποτελεσματικής ή μη χρησιμοποίησης της δυναμικότητας των παραγωγικών τμημάτων ή αδρανοποίηση άλλων διαθέσιμων πηγών μπορούν να καλυφθούν μέσω των διαφορετικών εκθέσεων που έχει τη δυνατότητα να παρέχει η άμεση κοστολόγηση.

Η δυνατότητα αυτή της άμεσης κοστολόγησης την καθιστά ένα χρήσιμο εργαλείο για αποτελεσματικότερη διοίκηση εφόσον οι πλησιέστερες και περισσότερες πληροφορίες που αυτή παρέχει μπορούν χρησιμοποιηθούν για αναλύσεις της αποδοτικότητας των τμημάτων ή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Η διαίρεση της επιχείρησης σε περιοχές ή τομείς δραστηριότητας εξαρτάται από το είδος της πληροφόρησης που θέλουν να έχει η διοίκηση. Σαν τμήμα ή τομέας μπορεί να οριστεί κάθε δραστηριότητα ή περιοχή της επιχείρησης για την οποία η διοίκηση επιδιώκει να έχει στοιχεία κόστους. Έτσι, μια από τις πολύτιμες εφαρμογές της άμεσης κοστολόγησης συνεισφορές είναι η ετοιμασία εκθέσεων κατά τμήμα ή τομείς, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για αναλύσεις της αποδοτικότητας πολλών τμημάτων τομέων ή περιοχών της επιχείρησης. Έτσι λοιπόν παρουσιάζονται τρεις εκθέσεις διαφορετικών περιοχών, που αποτελούν τις πιο συνηθισμένες χρησιμοποιούμενες μορφές εκθέσεων. Στη συγκεκριμένη επιχείρηση

καταρχήν διαιρείται η λειτουργία της παραγωγής σε τρεις διαφορετικούς τομείς ανάλογα με την χρήση των παραγομένων προϊόντων, δηλαδή στον τομέα των Η/Υ, στον τομέα των επίπλων και στον τομέα των γραφομηχανών. Στη συνέχεια ο τομέας «γραφομηχανές» τμηματοποιείται ακόμα περισσότερο σε γραμμές παραγωγής. Τέλος οι δύο γραμμές παραγωγής στον τομέα «γραφομηχανές» αναλύονται ακόμα περισσότερο σε πωλήσεις κατά περιοχές. Η ίδια διαδικασία διαίρεσης ακολουθείται και για τους άλλους τομείς. Όσο προχωράμε στη διαίρεση της επιχείρησης έχουμε τη δυνατότητα μέσω των διαφορετικών εκθέσεων ανά ακολουθήσουμε ένα μικρότερο τμήμα της επιχείρησης. Αυτή η δυνατότητα της άμεσης κοστολόγησης εφαρμόζεται ευρύτατα. Τα οφέλη των πρόσθετων πληροφοριών που προκύπτουν για την διοίκηση, από μια σειρά τέτοιων εκθέσεων είναι σημαντικά. Από μια προσεκτική εξέταση των τάσεων και αποτελεσμάτων κάθε τομέα ή τμήματος, το διοικητικό στέλεχος κάθε επιχείρησης θα είναι ικανό να αποκτή αξιόλογη εικόνα για το σύνολο της επιχείρησης και πιθανών έτσι να ανακαλύπτει ευκαιρίες και κανάλια για δράση, τα οποία αλλιώς δε θα είχαν υποπέσει στην αντίληψή του.

### **2.1.3. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Οι εκθέσεις κατά τμήμα για εσωτερικές χρήσεις ετοιμάζονται τυπικά με βάση την άμεση κοστολόγηση. Η διαδικασία που ακολουθείται στην ετοιμασία των εκθέσεων αυτών είναι ίδια όσον αφορά τη διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό τμήμα εκτός μιας εξάιρεσης. Αυτή βασικά αναφέρεται στον τρόπο μεταχείρισης του σταθερού κόστους. Στις εκθέσεις αυτές το σταθερό κόστος διακρίνεται σε άμεσο και σε κοινό (έμμεσο) κόστος. Η μόνη διαφορά μεταξύ της άμεσης κοστολόγησης και της συνεισφοράς ή συμβολής είναι η διάκρισης του σταθερού κόστους σε άμεσες και κοινό (έμμεσο) έτσι, μόνο εκείνα τα σταθερά κόστη που χαρακτηρίζονται σαν άμεσα για τον τομέα ή την περιοχή μεταφέρονται στους διάφορους τομείς ή τις περιοχές. Αν ένα σταθερό κόστος, δεν μπορεί

να εξατομικευτεί απ' ευθείας μόνο σε κάποιο τμήμα ή τομέα τότε αυτό χαρακτηρίζεται ως κοινό κόστος και δεν αφαιρείται από το περιθώριο συμβολής των τομέων. Συνεπώς μπορούμε να επισημάνουμε ότι ένα κόστος ποτέ δεν κατανέμεται αυθαίρετα σε κάποιο τομέα της επιχείρησης. Για τη μεταφορά κάποιου κόστους σε διάφορους τομείς μια επιχείρησης πρέπει να εξετάζονται:

1. Η συμπεριφορά του κόστους (μεταβλητό και σταθερό)
2. Η δυνατότητα ή όχι άμεσης εξατομίκευσης του κόστους στους τομείς.

#### **2.1.4. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΜΒΟΛΗΣ**

Σκοπεύοντας στην ετοιμασία εκθέσεων κατά τμήμα ή τομέα, είναι αναγκαίο να παρακολουθούνται οι πωλήσεις κατά τμήμα τόσο καλά, όπως και στο σύνολό τους για μια επιχείρηση. Μετά την αφαίρεση των μεταβλητών εξόδων το περιθώριο συμβολής μπορεί να υπολογιστεί για κάθε τμήμα. Το περιθώριο συμβολής είναι ένα εξαιρετικό χρήσιμο εργαλείο στο διοικητικό στέλεχος, ιδιαίτερα για τον καθορισμό της επίδρασης τόσο καθαρό αποτέλεσμα μιας αύξησης ή μείωσης του όγκου των πωλήσεων. Εάν ο όγκος των πωλήσεων ανέρχεται ή κατέρχεται η επίδραση στο καθαρό αποτέλεσμα μπορεί εύκολα να υπολογιστεί με έναν απλό πολλαπλασιασμό της τιμής του ανά μονάδα περιθωρίου συμβολής με τον αριθμό των επιπλέον πωλούμενων μονάδων ή με τον πολλαπλασιασμό της μεταβληθείσας αξίας των πωλήσεων με τον δείκτη του περιθωρίου συμβολής. Οι εκθέσεις κατά τμήμα παρέχουν στην διοίκηση την δυνατότητα να κάνει κάποιους υπολογισμούς από προϊόν σε προϊόν, από τομέα σε τομέα ή από περιοχή σε περιοχή, με αποτέλεσμα να προμηθεύεται τις αναγκαίες πληροφορίες για την αποφυγή περιοχών με αδυναμίες ή να μονοπωλεί περιοχές που παρουσιάζουν μεγάλες δυνατότητες. Είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι η άμεση κοστολόγηση βασικά ένα εργαλείο τόσο για βραχυπρόθεσμους όσο και για μακροπρόθεσμους σχεδιασμούς.

### **2.1.5. Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΣΤΟΥ ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Με την έμφαση που δίνεται στην χρησιμότητα της άμεσης κοστολόγησης δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ότι τα σταθερά κόστη δεν είναι σημαντικά. Τα σταθερά κόστη είναι εξίσου σημαντικά σε κάθε επιχείρηση. Εκείνο το οποίο προϋποθέτει την εφαρμογή της άμεσης κοστολόγησης είναι ότι διαφορετικά κόστη απαιτούνται για διαφορετικούς σκοπούς. Έτσι, λοιπόν για κάποιους σκοπούς είναι πιθανόν να απαιτούνται μόνο τα μεταβλητά έσοδα και έξοδα για συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης της διοίκησης. Για άλλους σκοπούς, οι ανάγκες της ίσως να απαιτούν να περιλαμβάνονται επίσης και σταθερά κόστη.

Ο διαχωρισμός του σταθερού και μεταβλητού κόστους τονίζει στο στέλεχος ότι τα κόστη ελέγχονται διαφορετικά και ότι αυτές οι διαφορές πρέπει να του είναι ξεκάθαρες για βραχυπρόθεσμους και μακροπρόθεσμους σχεδιασμούς. Επιπλέον, η ομαδοποίηση του σταθερού κόστους είναι το αποκορύφωμα της άμεσης κοστολόγησης από το γεγονός ότι το καθαρά αποτέλεσμα προκύπτει μόνο μετά την κάλυψη του σταθερού κόστους. Αυτό σημαίνει επίσης ότι μετά την κάλυψη του σταθερού κόστους, το καθαρό αποτέλεσμα θα αυξάνει στο βαθμό που το περιθώριο συμβολής αναπαράγεται για κάθε επιπρόσθετη πωλούμενη μονάδα.

### **2.1.6. ΑΜΕΣΟ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟ ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ**

Ως άμεσο σταθερό κόστος ορίζεται το σταθερό εκείνο κόστος που μπορεί να εξατομικευτεί άμεσα σε ένα ιδιαίτερο τμήμα ή τομέα ή περιοχή και το οποίο εξαρτάται άμεσα από την ύπαρξη του τομέα ή του τμήματος. Ως κοινό σταθερό κόστος ορίζεται εκείνο το σταθερό κόστος, το οποίο δεν μπορεί να εξατομικευτεί άμεσα σε ένα ιδιαίτερο τμήμα ή τομέα αλλά μάλλον πρόκειται από τις συνολικές λειτουργικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Αποβλέποντας στη μεταφορά του στα τμήματα ή τους τομείς το κοινό



κόστος κατανέμεται με μια αυθαίρετη βάση. Το κοινό κόστος είναι επίσης γνωστό και σαν έμμεσο κόστος.

Οι διακρίσεις σχετικά με το άμεσο και έμμεσο κόστος είναι οι ακόλουθες:

1. Εάν ένα κόστος φανερά και φυσικά μεταφέρεται στο ανά μονάδα κόστος του προϊόντος ή σε κάποιο τμήμα ή τομέα της επιχείρησης, τότε αυτό είναι άμεσο κόστος σε σχέση με το τμήμα αυτό.

2. Εάν το κόστος πρέπει να κατανεμηθεί στο ανά μονάδα κόστος ή σε τμήμα ή τομέα της επιχείρησης, τότε αυτό είναι έμμεσο (κοινό) κόστος σε σχέση με το τμήμα αυτό.

Σαν παράδειγμα άμεσου σταθερού κόστους αναφέρεται η διαφήμιση που σχετίζεται με συγκεκριμένο τμήμα, οι αμοιβές του διευθυντή του τομέα ή τμήματος, οι αποσβέσεις των κτιρίων και του εξοπλισμού που αποκτήθηκαν για την χρησιμοποίηση του από το συγκεκριμένο τμήμα.

Σαν παράδειγμα του κοινού σταθερού κόστους αναφέρονται η διαφήμιση γενικά της εταιρίας, μισθοί ανώτατων στελεχών της διοίκησης καθώς και οι αποσβέσεις εκείνων των εγκαταστάσεων που εξυπηρετούν διαφορετικά τμήματα ή τομείς.

### **2.1.7. ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΣΗ ΤΟΥ ΑΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Η διάκριση μεταξύ του άμεσου και κοινού σταθερού κόστους είναι το κρίσιμο σημείο στην ετοιμασία εκθέσεων κατά τμήματα ή τομείς, καθ' όσον το άμεσο σταθερό κόστος χρεώνεται απευθείας στα τμήματα, ενώ το κοινό σταθερό κόστος όχι. Στην πράξη αυτό μερικές φορές είναι δύσκολο να καθοριστεί δηλαδή πότε ένα κόστος θα πρέπει να ταξινομηθεί ως άμεσο και πότε ως κοινό. Ένας ευρύτατος κανόνας για να αποφύγει κανείς τις δυσκολίες, είναι να μεταχειρίζεται σαν άμεσα κόστη εκείνα τα κόστη που παύουν αν υπάρχουν με την διακοπή λειτουργίας του τμήματος ή του τομέα. Παράδειγμα της περίπτωση αυτή είναι αν ο τομέας Η/Υ σταματούσε τη λειτουργία του, αυτό θα συνεπαγόταν της απόλυση του διευθυντή του τομέα.



Αφού αυτή η θέση παύει να υπάρχει με την διαίρεση, έπεται ότι οι αμοιβές που προβλέπονται για τη θέση αυτή θα πρέπει να ταξινομηθούν σαν άμεσο σταθερό κόστος του τομέα. Από την άλλη πλευρά, ο πρόεδρος της εταιρείας θα συνεχίσει να υπάρχει ακόμη και αν ο τομέας Η/Υ σταματήσει. Έτσι οι αμοιβές του είναι κοινό κόστος και για τους τρεις τομείς. Με άλλο τρόπο θα πρέπει να χαρακτηρίζονται σαν άμεσα κόστη μόνο εκείνα τα κόστη τα οποία δημιουργούνται σαν αποτέλεσμα τη ύπαρξης ενός τομέα.

Θα υπάρχουνε πάντα κάποια κόστη τα οποία θα βρίσκονται μεταξύ άμεσου και κοινού και θα απαιτείται σημαντική προσπάθεια για μία σωστή απόφαση κατάλληλης ταξινόμησης. Το κεντρικό σημείο είναι να μην αντιδρά κανείς με παραπλανητικές αυθαίρετες κατανομές. Από διοικητική άποψη, κάθε αυθαίρετη κατανομή του κοινού κόστους θα έχει σαν συνέπεια την αλλοίωση της αξίας του περιθωρίου συμβολής του τμήματος σαν οδηγού για μακροπρόθεσμη αποδοτικότητα.

#### ***2.1.8. ΤΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΓΙΝΕΙ ΚΟΙΝΟ***

Το σταθερό κόστος, το οποίο είναι άμεσο σε μια έκθεση τμήματος ή τομέα μπορεί να διαμορφωθεί σε κοινό, αν η επιχείρηση διαιρεθεί σε μικρότερα τμήματα ή τομείς. Αυτό συμβαίνει επειδή υπάρχουν περιορισμοί στο κατά πόσο ένα κόστος μπορεί να διαχωριστεί χωρίς την προσφυγή σε αυθαίρετες κατανομές. Ο καθορισμών περισσότερων τομέων συνεπάγεται τη μετάπτωση μέρους του άμεσου σταθερού κόστους σε κοινό. Την μετάπλαση σταθερού κόστους την παρατηρούμε στους πιο κάτω πίνακες (2-8). Από τον πίνακα (1) μπορούμε να παρατηρήσουμε ότι τα τμήματα ορίζονται σαν τομείς, ο τομέας «γραφομηχανές» επιβαρύνεται με άμεσα σταθερά έξοδα με ένα ποσό 775.000.000€. από το ποσό αυτό μόνο τα 475.000.000€ μένουν σαν άμεσα έξοδα, όταν τμηματοποιούμε τον τομέα σε γραμμές παραγωγής. Τονίζεται ότι τα 300.000.000€ μεταπίπτουν σε κοινό κόστος για τις συγκεκριμένες γραμμές παραγωγής.

**ΤΟΜΕΙΣ**

	H/Y	Έπιπλα	Γραφομηχανή	Συνολική εκμετάλλευση
Περιθώριο συμβολής	598	1.000	1.200	2.798
- μείον: άμεσα σταθερά έξοδα				
Γ.Β.Ε.	280	400	390	1.070
Γ.Ε.Π.	130	205	210	545
Γ.Ε.Δ.	<u>140</u>	<u>160</u>	<u>175</u>	<u>475</u>
Σύνολο	550	765	775	2.090
Περιθώριο κατά τομέα	<u>48</u>	<u>235</u>	<u>425</u>	<u>708</u>

**ΓΡΑΜΜΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΤΟΜΕΑ**

	Τομέας Γραφομηχανές	Σύνηθες Γραφομηχανές	Ηλεκτρονικές Γραφομηχανές
Περιθώριο συμβολής	1.200	780	420
- μείον: άμεσα σταθερά έξοδα			
Γ.Β.Ε.	300	180	120
Γ.Ε.Π.	85	45	40
Γ.Ε.Δ.	<u>90</u>	<u>50</u>	<u>40</u>
	<u>475</u>	<u>275</u>	<u>200</u>
Περιθώριο κατά προϊόν	<u>725</u>	<u>505</u>	<u>220</u>
- Μείον: κοινά σταθερά έξοδα	<u>300</u>		
Περιθώριο συμβολής τομέα	<u>425</u>		

Τα 300.000.000€ από άμεσο σταθερό κόστος μεταπίπτουν σε κοινό κόστος όταν ο τομέας διαιρείται σε γραμμές παραγωγής. Αυτό είναι δυνατόν να συμβαίνει διότι στα 300.000.000€ ποσό π.χ. 90.000.000€ μπορεί να αναφέρεται σε αποσβέσεις του βιομηχανοστασίου, αμοιβές προσωπικού, κτλ. τον τομέα «Γραφομηχανές». Τα 125.000.000€ και τα 85.000.000€ των εξόδων πώλησης και διοίκησης μπορεί να αντιστοιχούν σε αποσβέσεις κτιρίων, αμοιβές προσωπικού κτλ. του τομέα γραφομηχανές. Οι αποσβέσεις είναι άμεσο κόστος όταν αναλύουμε τον τομέα σαν σύνολο, ενώ μεταπίπτουν

σε κοινό κόστος, όταν εξετάσουμε τον τομέα από την πλευρά των γραμμών παραγωγής, επειδή το βιομηχανοστάσιο εξυπηρετεί και τα δυο προϊόντα. Με την ίδια λογική μεταπίπτουν σε κοινό κόστος τα ποσά που αναφέρονται σαν έξοδα πώλησης και διοίκησης. Για να αποφύγουμε αυτή την αυθαιρεσία, μεταχειριζόμαστε τις αποσβέσεις του βιομηχανοστασίου και των λοιπών δαπανών σαν κοινό κόστος, όταν ο τομέας «γραφομηχανές» τμηματοποιείται σε γραμμή προϊόντος. Τα 475.000.000€ που απομένουν εξακολουθούν να είναι άμεσο σταθερό κόστος και μετά τη διαίρεση του τομέα σε γραμμές παραγωγής επειδή το ποσό αυτό μπορεί να εξατομικευτεί άμεσα στις γραμμές παραγωγής χωρίς τη βοήθεια κάποιας αυθαίρετης βάσης. Από τα Γ.Ε.Π ένα ποσό μπορεί να αναφέρεται σε διαφημίσεις που έγιναν στα προϊόντα των γραμμών παραγωγής «γραφομηχανές». Έτσι το ποσό αυτό θα εξατομικεύεται άμεσα στα δύο προϊόντα. Αυτό σημαίνει ότι ενώ η δαπάνη της διαφήμισης είναι άμεσο σταθερό κόστος για τον τομέα «γραφομηχανές» σαν σύνολο μπορεί να εξακολουθεί να είναι άμεσο και στις γραμμές παραγωγής χωρίς να απαιτείται για τη μεταφορά τους στα προϊόντα να γίνουν κάποιες αυθαίρετες κατανομές.

### **2.1.9. ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΤΟΜΕΑ**

Το περιθώριο του τομέα προκύπτει μετά την αφαίρεση του άμεσου σταθερού κόστους από το περιθώριο συμβολής του τομέα. Το περιθώριο του τομέα αντιστοιχεί στην συνεισφορά του τομέα, μετά την κάλυψη του άμεσου σταθερού κόστους, για την κάλυψη του κοινού κόστους της επιχείρησης και του πιθανού κέρδους. Το περιθώριο του τομέα αντιμετωπίζεται σαν μεγαλύτερος δείκτης της μακροπρόθεσμης αποδοτικότητας του τομέα, καθ' όσον μόνο αυτά τα κόστη, που άμεσα μπορεί να παρακολουθήσει κανείς σαν τομέα χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του. Εάν σε μια μακροπρόθεσμη πορεία ο τομέας δεν μπορεί να καλύψει τα δικά του άμεσα έξοδα τότε ο τομέας πιθανόν δεν θα έπρεπε να διατηρείται. Από την άποψη της λήψης αποφάσεων το περιθώριο του τομέα είναι χρήσιμο επίσης και σε

αποφάσεις σχετικές με μακροπρόθεσμες ανάγκες και αποδόσεις, όπως αλλαγές της δυναμικότητας, μακροπρόθεσμη τιμολογιακή πολιτική και αποδόσεις της επένδυσης του τομέα. Σε αντίθεση δηλαδή ότι το περιθώριο συμβολής είναι περισσότερο χρήσιμο σε αποφάσεις βραχυπρόθεσμες, όπως τιμολόγηση ειδικών παραγγελιών και χρησιμοποίηση της υπάρχουσας δυναμικότητας μέσου.

#### **2.1.10. ΚΟΙΝΟ ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ**

Η κατανομή του κοινού κόστους σε τομείς ή τμήματα δεν προσθέτει τίποτα στην χρησιμότητα των εκθέσεων. Αντίθετα μπορεί να πει κανείς ότι αυτές οι αυθαίρετες κατανομές οδηγούν στην μείωση χρησιμότητας των εκθέσεων αυτών. Η αιτία της μείωσης είναι ότι η αυθαίρετη κατανομή του κοινού κόστους αποσπά την προσοχή από δεδομένα κόστους, για τα οποία ο υπεύθυνος κάποιας διαίρεσης έχει το έλεγχο και τα οποία θα πρέπει να αποτελούν τη βάση αξιολόγησης της αποδοτικότητας του ως υπεύθυνου κάποιου τμήματος ή τομέα. Επιπλέον, μπορεί να υποστηριχθεί ότι κάθε προσπάθεια κατανομής του κοινού κόστους σε κάποιες μικρότερες διαιρέσεις της επιχείρησης μπορεί να οδηγήσουν σε παραπλανητικά δεδομένα ή μπορεί να διαφοροποιήσουν σημαντικές σχέσεις ανάμεσα στα κέρδη και τα έσοδα της ευρενώμενης διαίρεσης.

#### **2.1.11. ΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΙΣ, ΚΑΤΑ ΠΡΟΪΟΝ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΧΕΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ**

##### **A. ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΙΣ**

Το περιθώριο συμβολής που προσδιορίζεται για κάθε τομέα, είναι ένα μέτρο μέτρησης της αποτελεσματικότητας της παραγωγής και των στρατηγικών marketing κάθε τομέα. Για να κατανοήσουμε την μέθοδο αυτή χρησιμοποιούνται τα δεδομένα της εταιρείας ΖΗΤΑ ΕΛΛΑΣ για την ετοιμασία και παρουσίαση των εκθέσεων αυτών.

Πίνακας 1.1. Δεδομένα της επιχείρησης ΖΗΤΑ κατά τομέα για το έτος 2005			
	ΤΟΜΕΙΣ		
	Η/Υ	Επίπλων	Γραφομηχανών
Πωλήσεις σε μονάδες	26.000	4.000	10.000
● Μέση τιμή πωλήσεων	50	650	320
<u>Μέσο ανά μονάδα κόστος</u>			
Παραγωγής	20	300	146
Πώλησης	5	90	42
Διοίκησης	2	10	12
<u>Σταθερά κόστη εξατομικευμένα σε κάθε τομέα</u>			
Παραγωγής	280.000	400.000	390.000
Πώλησης	130.000	205.000	210.000
Διοίκησης	140.000	160.000	175.000
<u>Σταθερά κόστη μη εξατομικευμένα στους τομείς</u>	380.000		

Πίνακας 1.2				
Έκθεση ή κατάσταση Συνεισφοράς Τομέων (της επιχείρησης ΖΗΤΑ ΕΛΛΑΣ για το έτος 2005)				
	ΤΟΜΕΙΣ			
	Η/Υ	Επίπλων	Γραφομηχανών	ΣΥΝΟΛΟ
Πωλήσεις	1.300	2.600	3.200	7.100
Μείον μεταβλητό κόστος παραγωγής	<u>520</u>	<u>1.200</u>	<u>1.460</u>	<u>3.180</u>
Βιομηχανικό περιθώριο	780	1400	1740	3.920
-Μείον: μεταβλητά έξοδα				
Γ.Ε.Π.	130	360	420	910
Γ.Ε.Δ.	52	40	120	212
Σύνολο	<u>182</u>	<u>400</u>	<u>540</u>	<u>1.122</u>
Μεικτό περιθώριο συμβολής	<u>598</u>	<u>1.000</u>	<u>1.200</u>	<u>2.798</u>
-Μειον άμεσα σταθερά έξοδα				
Γ.Β.Ε.	280	400	390	1.070
<u>Γ.Ε.Π.</u>	130	205	210	545
<u>Γ.Ε.Δ.</u>	140	160	175	475
Σύνολο άμεσων σταθερών εξόδων	<u>550</u>	<u>765</u>	<u>775</u>	<u>2.090</u>
Περιθώριο τομέων	48	235	425	708
-Μειον έμμεσα σταθερά έξοδα επιχείρησης				<u>80</u>
Καθαρό εισόδημα				<u>328</u>

Αν παρατηρήσουμε τον πίνακα 1.2 ανακαλύπτουμε μια καινούρια έννοια, το περιθώριο τομέα ή περιθώριο συμβολής τομέα ή συνεισφορά τομέα. Αυτό το περιθώριο είναι το ποσό συνεισφοράς (συμβολής) του κάθε τομέα για την κάλυψη των κοινών σταθερών εξόδων (έμμεσα σταθερά έξοδα) της επιχείρησης και μετά την κάλυψη αυτών την εξασφάλιση ενός θετικού αποτελέσματος για την επιχείρηση. Κοινά σταθερά έξοδα, ονομάζονται εκείνα τα σταθερά έξοδα, τα οποία αφενός δεν μπορούν να εξατομικευτούν στους τομείς χωρίς την χρησιμοποίηση κάποιων υποκειμενικών κριτηρίων και αφετέρου αφορούν δαπάνες για τις οποίες οι υπεύθυνοι των τομέων ουδεμία ευθύνη φέρουν. Τα κοινά αυτά έξοδα συνήθως περιλαμβάνουν έξοδα των λειτουργιών της διοίκησης και της

διάθεσης χωρίς αυτό να αποκλείει και έξοδα άλλων λειτουργιών. Στον πίνακα 1.2. δείχνεται ότι και οι τρεις τομείς συνεισφέρουν, τόσο για την κάλυψη σταθερών κοινών εξόδων όσο και για τη δημιουργία θετικού αποτελέσματος. Η μικρότερη συνεισφορά είναι του τομέα των Η/Υ με 48.000.000€ και η μεγαλύτερη του τομέα των γραφομηχανών με 425.000.000€. το απόλυτο ποσό της συνεισφοράς που αποκαλύπτει από κάθε τομέα δεν είναι πάντοτε και ο καλύτερος τρόπος σύγκρισης της παραγωγικότητας των τομέων. Για παράδειγμα στην εξεταζόμενη επιχείρηση, τα περιθώρια συμβολής προκύπτουν από τους τομείς με τα μεγαλύτερα και τα μικρότερα έσοδα. Ίσως θα ήταν πιο χρήσιμο να εκφράζουμε το περιθώριο συμβολής του κάθε τομέα με μια κοινή μονάδα μέτρησης. Από τον πιο κάτω πίνακα παρατηρούμε ότι τα περιθώρια συμβολής και για τους τρεις τομείς είναι θετικά η σύγκριση των περιθωρίων συμβολής των τομέων Η/Υ και γραφομηχανών αποκαλύπτει μια διαφορά υπεροχής περίπου 1 προς 9.

Πίνακας 1.3			
Περιθώριο συμβολής των τομέων σε κάθε Επώλησης			
	ΤΟΜΕΙΣ		
	Η/Υ	Επίπλων	Γραφομηχανών
Περιθώριο τομέα	48	235	425
Πωλήσεις	1.300	2.600	3.200
Περιθώριο συμβολής σε κάθε Επώλησης	0,037	0,09	0,133

Από την ανάλυση αυτή βλέπουμε ότι ο τομέας «γραφομηχανές» δημιουργεί τη μεγαλύτερη συνεισφορά σε κάθε EURO πωλήσεων. Με μια προσεκτικότερη ανάλυση, παρατηρεί κανείς ότι η διαφορά μεταξύ των τομέων Η/Υ και Γραφομηχανών δεν είναι τόσο μεγάλη όπως όταν η συμβολή αναλύεται σε απόλυτους αριθμούς. Αντίθετα, όταν βασίζεται στην συνεισφορά σε EURO πωλήσεων αποκαλύπτεται μια άλλη εικόνα, όπου ο τομέας γραφομηχανές είναι περίπου 3,5 φορές αποδοτικότερος απ' ότι ο αντίστοιχος των Η/Υ στην δημιουργία του περιθωρίου συμβολής για την

επιχείρηση. Ένα άλλο σημαντικό σημείο για την επιχείρηση είναι ότι και οι τρεις τομείς δημιουργούν κάποια θετική συμμετοχή στην πραγματοποίηση κέρδους. Εάν, ωστόσο η διοίκηση ακολουθεί μια πολιτική κατανομή των κοινών εξόδων στους τομείς, που να βασίζεται στον όγκο των πωλήσεων σε EURO, θα προέκυπτε η ακόλουθη εικόνα συμμετοχής του κάθε τομέα στο καθαρό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

Πίνακας 1.4				
Συμβολή κάθε τομέα στο καθαρό αποτέλεσμα της επιχείρησης μετά την κατανομή των κοινών εξόδων διοίκησης στους τομείς				
	H/Y	Έπιπλα	Γραφομηχανές	Σύνολο
Περιθώριο κατά τομέα	48.000	235.000	425.000	708.000
- μείον έμμεσα Γ.Ε.Δ. κατανεμηθέντα με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στις πωλήσεις *	69.577	139.155	171.268	380.000
Κέρδη ή ζημίες κατά τομέα	<u>21.577</u>	<u>95.845</u>	<u>253.732</u>	<u>328.000</u>

\* κατανομή έμμεσων (κοινών) εξόδων:

Τομέας H/Y [1.300.000 / 7.100.000] X 380.000 = 69.577

Τομέας έπιπλα [2.600.000 / 7.100.000] X 380.000 = 139.155

Τομέας γραφομηχανής [3.200.000 / 7.100.000] X 380.000 = 171.268

Από την ανάλυση του πίνακα αποκαλύπτεται ότι ο τομέας H/Y είναι τελικά ζημιογόνος και επιπλέον είναι στην κρίση της διοίκησης να ερευνηθεί για το υπαρκτό αυτό πρόβλημα. Παρατηρούμε ότι ο τομέας των H/Y είναι ζημιογόνος, οφείλει η επιχείρηση, αν δεν υπάρχει κάποιος ιδιαίτερος λόγος, να αναστείλει τη λειτουργία του τομέα των H/Y. Η απόφαση αυτή θα ήταν λανθασμένη, γιατί ο τομέας έχει καλύψει τα άμεσα σταθερά του έξοδα και επίσης συνεισφέρει κάποιο ποσό για την κάλυψη των κοινών σταθερών εξόδων της επιχείρησης. Αν η διοίκηση αποφάσιζε να αναστείλει τη λειτουργία αυτού του τομέα, συνέπεια αυτής της απόφασής θα ήταν οι άλλοι δυο τομείς να φέρουν το ολόκληρο το βάρος της απορρόφησης των κοινών



σταθερών εξόδων της επιχείρησης και ίσως, βραχυχρόνια ακόμα και κάποια σταθερά κόστη του τομέα των Η/Υ.

	ΤΟΜΕΙΣ		
	Έπιπλα	Γραφομηχανές	Σύνολο
Περιθώριο τομέα	235,000	425,000	660
- μείον: κοινά σταθερά έξοδα*	<u>170,345</u>	<u>209,655</u>	<u>380</u>
Αποτέλεσμα τομέα	<u>64,655</u>	<u>215,345</u>	<u>280</u>

\* Η κατανομή των κοινών σταθερών εξόδων με βάση την αξία των πωλήσεων των τομέων. Οι πωλήσεις της επιχείρησης χωρίς τις πωλήσεις του τομέα Η/Υ θα ήταν 7.100.000.000 – 1.300.000.000 = 5.800.000.000

Τομέας έπιπλα:  $(2.600.000.000 / 5.800.000.000) \times 380.000.000 = 170.345.000$

Τομέας Γραφομηχανές:  $(3.200.000.000 / 5.800.000.000) \times 380.000.000 = 209.655.000$

Μέρος από το ποσό των 380.000.000€ κοινών σταθερών εξόδων προηγουμένως είχε κατανεμηθεί και στον τομέα των Η/Υ, τώρα το ίδιο ποσό κατανεμήθηκε στους υπόλοιπους δύο τομείς με αποτέλεσμα τόσο το καθαρό κέρδος των δύο τομέων, όσο και το κέρδος της επιχείρησης να φαίνεται μικρότερο.

## **B. ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ ΚΑΤΑ ΠΡΟΪΟΝ**

Η έκθεση συνεισφοράς των προϊόντων είναι παρόμοια με την αντίστοιχη των τομέων με τη διαφορά ότι αυτή απεικονίζει τη συμμετοχή που εξασφαλίζεται από τα προϊόντα όταν εξετάζονται μεμονωμένα. Η έκθεση αυτή παρέχει πληροφορίες σχετικά με κάποιο προϊόν ή με όλα τα προϊόντα κάποιου τομέα. Με αυτήν, η διοίκηση καθίσταται ικανή να εκτιμήσει αν ένα συγκεκριμένο προϊόν ή ομάδα προϊόντων συνεισφέρει ή όχι στο καθαρό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

Πίνακας 1.5			
Δεδομένα παραγωγής – πωλήσεων της γραμμής παραγωγής «γραφομηχανές»			
	Ηλεκτρικές Γραφομηχανές	Συνήθεις Γραφομηχανές	Έμμεσα έξοδα
Πωλήσεις	4.000	6.000	
Τιμή πώλησεως	500	200	
Μεταβλητό κόστος / μονάδα παραγωγής	230	90	
Πωλήσεων (marketing)	50	20	
Διανομής	10	10	
Διοίκησης	15	10	
Άμεσο σταθερό κόστος παραγωγής	180.000	120.000	90.000
Πωλήσεων (marketing)	25.000	25.000	65.000
Διανομής	20.000	15.000	60.000
Διοίκησης	50.000	40.000	85.000
Σύνολο έμμεσων (κοινών σταθερών εξόδων γραμμών παραγωγής)			<u>300.000</u>

Δύο προϊόντα παράγονται στον τομέα «γραφομηχανές» της επιχείρησης ΖΗΤΑ ΕΛΛΑΣ. Τα δεδομένα του τομέα που απεικονίζονται στην έκθεση συνεισφοράς των τομέων αναπαράγονται από τα δεδομένα κόστους του πίνακα όπου παρουσιάζεται η έκθεση συνεισφοράς των προϊόντων. Για παράδειγμα, οι 4.000 ηλεκτρικές και οι 6.000 συνήθεις Γραφομηχανές αποτελούν τις 10.000 μονάδες που πουλήθηκαν και που εμφανίζονται στην έκθεση συνεισφοράς των τομέων. Η τιμή του προϊόντος από 320 € που δείχνεται στην έκθεση συμβολής των τομέων είναι ο μέσος όρος των δύο παραγόμενων προϊόντων  $[500 \times (4.000 / 10.000)] + [200 \times (6.000 / 10.000)]$  επίσης κάθε ένα από τα μεταβλητά κόστη αντιπροσωπεύει ένα μέσο όρο.

Πίνακας 1.6 Κατάσταση εισοδήματος γραμμών παραγωγής του τομέα «γραφομηχανές»			
	Ηλεκτρικές Γραφομηχανές	Συνήθειες Γραφομηχανές	Σύνολο τομέα
Πωλήσεις	2.000	1.200	3.200
Μεταβλητό κόστος παραγωγής	<u>920</u>	<u>540</u>	<u>1.460</u>
Βιομηχανικό περιθώριο	1.080	660	1.740
-Μείον μεταβλητά έξοδα πωλήσεων (marketing)	200	120	320
-Διανομής	40	60	100
-Διοίκησης	<u>60</u>	<u>60</u>	<u>120</u>
Σύνολο μεταβλητών εξόδων	<u>300</u>	<u>240</u>	<u>540</u>
Μεικτό περιθώριο συμβολής	<u>780</u>	<u>420</u>	<u>1.200</u>
Άμεσα σταθερά έξοδα κατανεμηθέντα παραγωγής	180	120	300
Πωλήσεων (marketing)	25	25	50
Διανομής	20	15	35
Διοίκησης	<u>50</u>	<u>40</u>	<u>90</u>
Σύνολο σταθερών εξόδων	<u>275</u>	<u>200</u>	<u>475</u>
Περιθώριο προϊόντος	<u>505</u>	<u>220</u>	<u>725</u>
Κοινά σταθερά έξοδα τομέα*			<u>300</u>
Περιθώριο τομέα			<u>425</u>

\* Τα κοινά σταθερά έξοδα του τομέα δεν εξατομικεύονται απευθείας στα προϊόντα περιλαμβάνονται 90.000€ από τη ν παραγωγή, 125.000€ από τις πωλήσεις και 85.000€ από την διοίκηση.

Από τον πίνακα φαίνεται ότι το περιθώριο συμβολής του προϊόντος ηλεκτρικές Γραφομηχανές είναι μεγαλύτερο περισσότερο από δύο φορές από το αντίστοιχο των συνήθων γραφομηχανών (505.000€ αντί 220.000€). η σύγκριση ωστόσο θα πρέπει να αξιολογηθεί κάτω από το φως του όγκου των πωλήσεων των δύο προϊόντων. Ο όγκος των πωλήσεων για τις ηλεκτρικές γραφομηχανές ανήλθε σε 2.000.000.000€ και τις συνήθειες γραφομηχανές σε

1.200.000.000€.Εάν το περιθώριο συμβολής εκφραστεί σαν ποσοστό επί των πωλήσεων το αποτέλεσμα θα είναι το εξής.

	ΠΡΟΪΟΝΤΑ	
	Ηλεκτρικές Γραφομηχανές	Συνήθεις Γραφομηχανές
Περιθώριο	505.000.000	220.000.000
Πωλήσεις	2.000.000.000	1.200.000.000
Περιθώριο συμβολής σε κάθε€πώλησης	0,253	0,183

Το συνολικό περιθώριο συμβολής ή συνεισφοράς των ηλεκτρικών γραφομηχανών είναι 130% (505.000.000 / 220.000.000) υψηλότερο από το αντίστοιχο των συνήθων γραφομηχανών. Ενώ το ίδιο περιθώριο συνεισφοράς εκφρασμένο σε ευρο πωλήσεων είναι μόνο 38% [(0,253 – 0,183) / 0,183] υψηλότερο. Έτσι αν υπάρχει σημαντική διαφορά στον όγκο των πωλήσεων μεταξύ των προϊόντων, ίσως είναι πιο χρήσιμο να εκφράζουμε τα στοιχεία σε μια κοινή μονάδα μέτρησης, όπως για παράδειγμα η έκφραση του περιθωρίου συμβολής σε ποσοστό επί των πωλήσεων. Από τις δύο εκθέσεις συνεισφοράς μπορούμε να παρατηρήσουμε ότι το ποσό συνεισφοράς των προϊόντων (725.000.000) διαφέρει από το αντίστοιχο του τομέα (425.000.000). η διαφορά αυτή προκαλείται από το γεγονός ότι κάποια από τα άμεσα σταθερά έξοδα του τομέα δεν εξατομικεύονται καν στα προϊόντα και έτσι μεταπίπτουν σε κοινά σταθερά έξοδα για τα δυο προϊόντα. Το σύνολο αυτών των σταθερών εξόδων του τομέα είναι 300.000.000 και αφαιρείται από το συνολικό περιθώριο συμβολής των δύο προϊόντων για να καταλήξουμε στο ποσό των 425.000.000 που είναι το περιθώριο συνεισφοράς του τομέα γραφομηχανές στην επιχείρηση.

## **Γ. ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ ΚΑΤΑ ΠΕΡΙΟΧΗ ΠΩΛΗΣΕΩΝ**

Η έκθεση συνεισφοράς κατά περιοχή πωλήσεων απεικονίζει το ποσό του περιθωρίου συμβολής κάθε περιοχής πωλήσεων, που εξασφαλίζεται για

την κάλυψη των σταθερών εξόδων και τη δημιουργία κέρδους. Τα έξοδα της διοίκησης, του marketing και της διανομής μπορούν να ποικίλουν σημαντικά από περιοχή σε περιοχή πωλήσεων καθώς επίσης και άλλοι παράγοντες ίσως πάλι να ποικίλουν και να επηρεάζουν διαφορετικά τις πωλήσεις από περιοχή σε περιοχή. Για παράδειγμα, οι τιμές διάθεσης του προϊόντος σε μια περιοχή είναι δυνατόν να είναι χαμηλότερες από περιοχές εξαιτίας του τοπικού ανταγωνισμού των τοπικών ρυθμίσεων (κανονισμών) ή άλλων παραγόντων χωρίς δεδομένα πωλήσεων κατά περιοχές και εκθέσεις συμβολής κατά περιοχή, είναι πιθανόν χαμηλές αποδόσεις πωλήσεων να μην γίνονται αντιληπτές. Ωστόσο, μια έκθεση συνεισφοράς κατά περιοχή πιθανόν να αποκαλύπτει περιοχές που δεν συμβάλλουν καθόλου στα αποτελέσματα της επιχείρησης, μολονότι ότι η έκθεση συμβολής κατά προϊόν για όλες τις περιοχές παρουσιάζει για το συγκεκριμένο προϊόν ένα θετικό περιθώριο συμβολής. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι πωλήσεις και λοιπά δεδομένα των προϊόντων του τομέα «Γραφομηχανές» της εταιρείας ΖΗΤΑ ΕΛΛΑΣ. Η εταιρεία διακρίνει τις πωλήσεις σε πωλήσεις Βόρειας και Νότιας Ελλάδας. Το εργοστάσιο της εταιρείας είναι εγκαταστημένο στην Βόρεια Ελλάδα, όπου η αγορά για τα προϊόντα είναι μεγαλύτερη. Για να ενθαρρύνει τις πωλήσεις της για να ελαττώσει την επίδραση του ισχυρού ανταγωνισμού για ηλεκτρικές γραφομηχανές στις βόρειες περιοχές πωλήσεων, η διοίκηση πληρώνει 8€περισσότερο τους πωλητές των περιοχών αυτών. Αυτή η διαφοροποίηση φαίνεται από το κόστος του marketing για ηλεκτρικές γραφομηχανές στις βόρειες περιοχές(53€έναντι 45€).Για τη διείσδυση στην νότια αγορά των συνήθων γραφομηχανών, η επιχείρηση έχει έρθει σε συμφωνία με μια άλλη εταιρεία που πουλάει ανταγωνιστικά πακέτα. Αυτή η συμφωνία έχει σαν αποτέλεσμα το κόστος marketing για τις συνήθεις γραφομηχανές στη Νότια Ελλάδα να είναι 4,8€ μεγαλύτερο σε σχέση με το αντίστοιχο της Βόρειας Ελλάδος(22,8€έναντι 18€).Τα έξοδα διανομής είναι κατά πολύ μεγαλύτερα για τις νότιες περιοχές και για τα δύο προϊόντα, λόγω του μεγαλύτερου κόστους μεταφοράς τους.

Πίνακας 1.7 Ποσοτικά δεδομένα πωλήσεων κατά περιοχή και επιπρόσθετα δεδομένα κόστους για το έτος 2005		
	ΗΛΕΚΤΡΙΚΕΣ	ΣΥΝΗΘΕΙΣ
Πωλήσεις σε μονάδες		
Βόρεια Ελλάδα	2.500	3.500
Νότια Ελλάδα	1.500	2.500
Κόστος marketing ανά μονάδες		
Βόρεια Ελλάδα	53,00€	18,00€
Νότια Ελλάδα	45,00€	22,80€
Κόστος διανομής ανά μονάδες		
Βόρεια Ελλάδα	6,40	6,00
Νότια Ελλάδα	16,00	15,60

Η ανάλυση των σταθερών εξόδων πωλήσεων (marketing και διανομής) Διοίκησης και Παραγωγής (Γ.Β.Ε.) του πίνακα 1.5 κατά περιοχή είναι η ακόλουθη:

	ΒΟΡΕΙΑ ΕΛΛΑΔΑ	ΝΟΤΙΑ ΕΛΛΑΔΑ
Κόστος marketing	20.000	45.000
Κόστος διανομής	35.000	45.000
Κόστος διοίκησης	100.000	30.000
Κόστος Γ.Β.Ε.	-	-

Από το σύνολο των εξόδων marketing ποσό 50.000€ δεν κατανέμεται άμεσα κατά περιοχή. Το ίδιο συμβαίνει και για ποσό 15.000€ εξόδων διανομής καθώς και για το ποσό 45.000€ εξόδων διοίκησης. Για τα Γ.Β.Ε. το σύνολο του δεν κατανέμεται άμεσα κατά περιοχή. Έτσι, το ποσό των σταθερών εξόδων που δεν κατανέμεται άμεσα κατά περιοχή αυξάνεται από 300.000 που ανέρχονταν στην περίπτωση ανάλυσης της εταιρείας κατά προϊόντα σε 500.000€ όταν το περιθώριο συμβολής αναλύεται κατά περιοχές πωλήσεων.

Πίνακας 1.8 Κατάσταση εισοδήματος των γραμμών παραγωγής του τομέα Γραφομηχανές κατά περιοχές πωλήσεων			
	ΠΩΛΗΣΕΙΣ		
	ΒΟΡΕΙΑ ΕΛΛΑΔΑ	ΝΟΤΙΑ ΕΛΛΑΔΑ	ΤΟΜΕΑ
Πωλήσεις	1950	1250	3200
Μεταβλητό βιομηχανικό κόστος	<u>890</u>	<u>570</u>	<u>1460</u>
Βιομηχανικό περιθώριο	<u>1060</u>	<u>680</u>	<u>1740</u>
-μείον: μεταβλητά έξοδα			
Πωλήσεις(marketing)*	195,50	124,50	320
Διανομής	37,00	63,00	100
Διοίκησης	<u>72,50</u>	<u>47,50</u>	120
Σύνολο μεταβλητών εξόδων	305	235	540
Μεικτό περιθώριο συμβολής	<u>755</u>	<u>445</u>	<u>1200</u>
-μείον: σταθερά άμεσα έξοδα κατανεμηθέντα			
Πωλήσεις(marketing)*	20	45	65
Διανομής	35	45	80
Διοίκησης	<u>100</u>	<u>30</u>	<u>130</u>
Σύνολο σταθερών εξόδων	<u>155</u>	<u>120</u>	<u>275</u>
Περιθώριο κατά περιοχή	<u>600</u>	<u>325</u>	<u>925</u>
Σταθερά έξοδα τομέα μη κατανεμηθέντα κατά περιοχή*			<u>500</u>
Περιθώριο τομέα			<u>425</u>

**Α. Οι υπολογισμοί πωλήσεων και μεταβλητού βιομηχανικού κόστους κατά περιοχή:**

	ΒΟΡΕΙΑ ΕΛΛΑΔΑ		ΝΟΤΙΑ ΕΛΛΑΔΑ
Πωλήσεις			
2.500 X 500	1.250.000	1.500 X 500	750.000
3.500 X 200	<u>1.950.000</u>	2.500 X 200	<u>500.000</u>
	3.200.000		1.250.000

ΒΟΡΕΙΑ ΕΛΛΑΔΑ		ΝΟΤΙΑ ΕΛΛΑΔΑ	
	Μεταβλητό βιομηχανικό κόστος		
2.500 X 230	575.000	1.500 X 230	345.000
3.500 X 90	<u>315.000</u>	2.500 X 90	<u>225.000</u>
	890.000		570.000

### Β. Υπολογισμός μεταβλητού κόστους πωλήσεων κατά περιοχή:

ΒΟΡΕΙΑ ΕΛΛΑΔΑ		ΝΟΤΙΑ ΕΛΛΑΔΑ	
	Κόστος marketing		
2.500 X 53	132.500	1.500 X 45	67.500
3.500 X 18	<u>63.000</u>	2.500 X 22,8	<u>57.000</u>
	195.500		124.500
ΒΟΡΕΙΑ ΕΛΛΑΔΑ		ΝΟΤΙΑ ΕΛΛΑΔΑ	
	Κόστος διανομής		
2.500 X 6,40	16.000	1.500 X 16	24.000
3.500 X 6	<u>21.000</u>	2.500 X 15,6	<u>39.000</u>
	37.000		63.000

### Γ. Υπολογισμός μεταβλητού κόστους διοίκησης κατά περιοχή:

ΒΟΡΕΙΑ ΕΛΛΑΔΑ		ΝΟΤΙΑ ΕΛΛΑΔΑ	
2.500 X 15	37.500	1.500 X 15	22.500
3.500 X 10	<u>35.000</u>	2.500 X 10	<u>25.000</u>
	72.500		47.500

Στην έκθεση αυτή απεικονίζονται οι 500.000.000€κ οινών σταθερών εξόδων τα οποία δεν συνδέονται άμεσα με τις μεμονωμένες περιοχές πωλήσεων. Για παράδειγμα στο ποσό αυτό περιλαμβάνονται 390.000€άμεσα σταθερά έξοδα παραγωγής για τον τομέα «γραφομηχανές» ως μη δεδομένα να κατανεμηθούν άμεσα στις δ διάφορες περιοχές. Επίσης το περιθώριο συνεισφοράς κατά περιοχή μπορεί να εκφραστεί σε μια κοινή βάση μέτρησης. Το αποτέλεσμα είναι το ακόλουθο:

	ΠΡΟΪΟΝ	
	ΗΛΕΚΤΡΙΚΕΣ ΓΡΑΦΟΜΗΧΑΝΕΣ	ΣΥΝΗΘΕΙΣ ΓΡΑΦΟΜΗΧΑΝΕΣ
Περιθώριο	<u>600.000.000</u>	<u>325.000.000</u>
Πωλήσεις	1.950.000.000	1.250.000.000
Περιθώριο συμβολής για κάθε €πωλήσεων	0,308	0,26



Με ένα μεγάλο ποσό κοινών σταθερών εξόδων που υπάρχει σ' αυτήν την ανάλυση, το περιθώριο συμβολής για κάθε επώλησεων της κάθε περιοχής πιθανόν να είναι μικρότερης αξίας απ' ότι στις προηγούμενες αναλύσεις.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>**

### **3.1. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΑΜΕΣΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

#### **3.1.01. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

1. Όταν εφαρμόζεται η άμεση κοστολόγηση, το αποτέλεσμα της περιόδου δεν επηρεάζεται από τον διαφορετικό βαθμό επιβαρύνσεως της περιόδου με σταθερά έξοδα που προέρχονται από της αυξομείωση των αποθεμάτων εφόσον τα άλλα μεγέθη παραμένουν τα ίδια το αποτέλεσμα κινείται προς τη κατεύθυνση που κινούνται και οι πωλήσεις, χωρίς να επηρεάζεται από την μεταβολή των αποθεμάτων. Αυτό, λένε οι υποστηρικτές της άμεση κοστολόγησης, είναι σύμφωνο με την κοινή επιχειρηματική λογική. Έτσι όπως μα έδειξαν τα παραδείγματα, στην άμεση ή μεταβλητή κοστολόγηση το κέρδος χρήσεως αυξάνει (εφόσον το περιθώριο είναι θετικό) όταν αυξάνουν και οι πωλήσεις και αντίστροφα.
2. Τα σταθερά έξοδα δείχνονται σαν σύνολο στη κατάσταση κερδών – ζημιών και δεν «χάνονται» μέσω της διαδικασίας κατανομής των στα επιμέρους προϊόντα, όπως γίνεται στην πλήρη κοστολόγηση. Η πλήρη κοστολόγηση δίνει την εντύπωση ακρίβειας στον υπολογισμό του κόστους ενώ είναι γνωστό ότι η κατανομή των σταθερών εξόδων - που στην πλειονότητα τους είναι έμμεσα έξοδα – γίνεται με αυθαίρετα ή υποκειμενικά κριτήρια. Συνεπώς η άμεση ή μεταβλητή κοστολόγηση λόγω του τρόπου παραθέσεως των δαπανών, παρέχει στην διοίκηση της επιχείρησης την δυνατότητα να διαμορφώσει αμέσως γνώμη για το ύψος των σταθερών

δαπανών, χωρίς να χρειάζονται πρόσθετες, για τον σκοπό αυτό αναλύσεις. Έτσι εφίσταται αμέσως η προσοχή της διοικήσεως για το ποσό των σταθερών εξόδων που πρέπει να καλυφθεί από το περιθώριο, πριν να δημιουργηθούν προϋποθέσεις κέρδους.

3. Η έννοια του περιθωρίου, που είναι αποτέλεσμα της άμεση κοστολογήσεως, παρέχει στην διοίκηση την δυνατότητα συγκριτικής εκτιμήσεως της συμβολής κάθε προϊόντος, περιοχής πωλήσεων κατηγορίας πελατών ή άλλων τμημάτων της επιχειρήσεων στην κάλυψη των σταθερών δαπανών και την δημιουργία κέρδους. Έτσι γίνεται δυνατή με την άμεση κοστολόγηση η επιλογή εκείνου του προϊόντος, κατηγορίας πελατών κτλ που συμβάλει στην αύξηση του αποτελέσματος. Αντίθετα με την πλήρη κοστολόγηση η παραπάνω συμβολή «θολώνεται» από την κατανομή των (κοινών) σταθερών δαπανών στα επιμέρους προϊόντα, με συνέπεια να μην έχει η διοίκηση ορθού προσανατολισμού, όπως πολύ χαρακτηριστικά έδειξαν τα παραδείγματα.
4. Η διαστολή των δαπανών σε μεταβλητές και σταθερές στην άμεση κοστολόγηση, καθιστά δυνατό τον προσδιορισμό του επιπέδου δραστηριότητας στο οποίο η επιχείρηση δεν έχει ούτε κέρδος ούτε ζημιά, με άλλα λόγια του γνωστού νεκρού σημείου αλλά και του επιπέδου δραστηριότητας που πρέπει να πραγματοποιηθεί για να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο επίπεδο κέρδος. Επίσης καθιστά δυνατό τον προσδιορισμό του αποτελέσματος σε διαφορετικά και διαδοχικά επίπεδα δραστηριότητας, επομένως γίνεται δυνατός ο προγραμματισμός του κέρδους. Όλα αυτά είναι αδύνατα στην πλήρη κοστολόγηση, όπου το κέρδος προσδιορίζεται σε ένα μόνο επίπεδο δραστηριότητας, εκτός αν εκ των υστέρων, γίνει διαστολή των δαπανών, που όμως απαιτεί χρόνο και πρόσθετες δαπάνες.

5. Η άμεση κοστολόγηση καθιστά δυνατή την εφαρμογή διαδικασιών ελέγχου του κόστους, όπως η κατάρτιση ελαστικών προϋπολογισμών ή εφαρμογή της πρότυπης κοστολογήσεως.
6. Υποστηρίζεται ότι το μεγαλύτερο μέρος των σταθερών εξόδων γίνεται με σκοπό τη διατήρηση της επιχειρήσεως σε κατάσταση ετοιμότητας, ή την διατήρηση του επιπέδου της παραγωγικής της δυναμικότητας και άσχετα από το αν σε συγκεκριμένη περίοδο πραγματοποιείται ή όχι η παραγωγή. Συνεπώς, καταλήγουν οι υποστηρικτές της άμεσης κοστολογήσεως, τα σταθερά έξοδα δεν έχουν θέση στο κόστος του προϊόντος, αφού δεν σχετίζονται με την παραγωγή αυτού, αλλά στον λογαριασμό αποτελεσμάτων, δηλαδή αποτελούν κόστος περιόδου, αλλά όχι και κόστος προϊόντος.
7. Η άμεση κοστολόγηση είναι περισσότερο ευθυγραμμισμένη με τον τρόπο σκέψεως της διοικήσεως της επιχειρήσεως.

### ***3.1.2. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ***

1. Η εφαρμογή της άμεσης κοστολογήσεως προϋποθέτει ότι όλα τα έξοδα μπορούν να καταταγούν σε δύο μόνο κατηγορίες, από την άποψη της συμπεριφοράς τους: στα μεταβλητά και σταθερά. Εν τούτοις, υπάρχουν έξοδα που χαρακτηρίζονται σαν ημιμεταβλητά ή ημισταθερά. Η διάσπαση αυτών των εξόδων στις δύο βασικές κατηγορίες γίνεται, τις περισσότερες φορές κατά τρόπο αυθαίρετο.
2. Τόσο τα μεταβλητά όσο και τα σταθερά έξοδα δημιουργούνται τελικά για την πραγματοποίηση της παραγωγής προϊόντων. Το να μην συμπεριλαμβάνουμε τα σταθερά έξοδα στο κόστος, έχει σαν συνέπεια την κατάρτιση ενός ισολογισμού υπερβολικά συντηρητικού όταν υπάρχουν αποθέματα, αφού αυτά

εμφανίζονται σε μειωμένο κόστος σε σχέση με την πλήρη κοστολόγηση. Στο επιχείρημα εν τούτοις αυτό αντιπαρατηρείται από οπαδούς της άμεσης κοστολόγησης, ότι εκείνο που έχει σημασία για αυτούς που μελετούν την περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης, είναι η αγοραία αξία των στοιχείων της και όχι το μικρότερο ή μεγαλύτερο κόστος με το οποίο αυτά εμφανίζονται.

3. Η πλήρης κοστολόγηση, σύμφωνα με τους οπαδούς της, αποτελεί ασφαλέστερο οδηγό σε προβλήματα μακροπρόθεσμης τιμολογιακής πολιτικής της επιχείρησης, διότι η άμεση κοστολόγηση με το να αγνοεί τις σταθερές δαπάνες οδηγεί σε υποτιμολόγηση και τελικά στην καταστροφή της επιχείρησης. Στο επιχείρημα τούτο αντιπαρατηρείται, ότι δεν υπάρχει ένα και μοναδιαίο πλήρες κόστος, όταν το επίπεδο δραστηριότητας παρουσιάζει μεταβολές. Εκτός τούτου και η πλήρης κοστολόγηση αγνοεί και αυτή ορισμένες σταθερές δαπάνες, συγκεκριμένα τις δαπάνες διοίκησης και διαθέσεως, που μπορεί να ανέρχονται σε σημαντικά ποσά. Εξάλλου, οι οπαδοί της άμεσης κοστολόγησης λέμε το να δίνεται υπερβολική σημασία στο κόστος σαν προσδιοριστικό παράγοντα της τιμής είναι σφάλμα, διότι υπάρχουν άλλοι παράγοντες που επιδρούν πολύ περισσότερο στον καθαρισμό της τιμής, όπως η ζήτηση και συμπεριφορά των ανταγωνιστών. Τέλος και όταν ο κύριος προσδιοριστικός παράγοντας της τιμής είναι το κόστος, μπορούν να αποφευχθούν πιθανά σφάλματα κατά την ενάσκηση της τιμολογιακής πολιτικής, όταν το πρόσωπο, υπόψη των οποίων τίθεται το μεταβλητό κόστος, γνωρίζουν την έννοια και τις δυνατότητας χρησιμοποίησής του.
4. Ένας άλλος πιθανός κίνδυνος, κατά τους οπαδούς της πλήρους κοστολόγησης, είναι ότι η άμεση κοστολόγηση, με το να τονίζει την έννοια του περιθωρίου, μπορεί να οδηγήσει στην

δημιουργία ή επέκταση επιχειρήσεων που απλώς καλύπτουν τα μεταβλητά τους έξοδα. Επιχειρώντας μ ια κριτική των παραπάνω θέσεων και επιχειρημάτων θα πρέπει να πούμε τα εξής: η προσπάθεια ανευρέσεως επιχειρημάτων για την χρησιμοποίηση της μιας ή άλλης μεθόδου κοστολόγησης, παραβλέπει το βασικό γεγονός, ότι δεν υπάρχει ένα και μοναδικό κόστος για όλες τις ανάγκες διοικήσεως.

### **3.1.03. Η ΑΜΕΣΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΙ ΑΓΟΡΑΝΟΜΙΚΗ ΠΡΑΚΤΙΚΗ**

#### Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΛΕΥΡΑ

Όπως είναι γνωστό η φορολογική μας νομοθεσία περιέχει διατάξεις που αφορούν το «εργοστασιακό κόστος» των προϊόντων, ή τιμή κτίσεως των μενόντων κατά το τέλος χρήσεως προϊόντων. Έτσι όλοι οι προϊσχύσαντες κώδικες φορολογικών στοιχείων, αλλά και αυτός που ισχύει, περιείχαν διατάξεις σχετικές με το θέμα αυτό.

Με βάση τη διάταξη του Κ.Φ.Σ. (π.δ. 99/77) του άρθρου 9 μπορούμε να πούμε ότι ο επιχειρηματίας έχει την δυνατότητα, για φορολογικούς σκοπούς, να εφαρμόσει είτε την άμεση, είτε την πλήρη κοστολόγηση, υπό την προϋπόθεση ότι τη μέθοδο που διάλεξε θα την εφαρμόσει με συνέπεια, δηλαδή δεν θα αλλάξει από έτος σε έτος, κατά τρόπο που να μπορεί να μεταβάλλει, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως όπως τους συμφέρει. Θα πρέπει εν τούτοις να πούμε, ότι η συντηρητική πλειοψηφία των επιχειρήσεων που κοστολογούν, χρησιμοποιεί την πλήρη κοστολόγηση και δεν προβαίνει σε διαχωρισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά τέλος θα πρέπει να ειπωθεί ότι και πριν την καινοτόμο διάταξη του ισχύοντος Κ.Φ.Σ. ισχύουν τα εξής:

Πρώτο, δεδομένου ότι η έννοια του εργοστασιακού κόστους δεν καθορίζονταν στους κατά καιρούς ισχύοντες Κ.Φ.Σ. είχε γίνει δεκτό ότι αυτό πρέπει να περιλαμβάνει και γενικά έξοδα παραγωγής.

Δεύτερο, ο επιτηδευματίας είχε σχετική ελευθερία, και τότε να καθορίσει το περιεχόμενο του λογαριασμού γενικά έξοδα παραγωγής.

### Η ΑΓΟΡΑΝΟΜΙΚΗ ΠΛΕΥΡΑ

Από τοις εκάστοτε ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις προβλέπεται η υπαγωγή σε υποχρεωτική κοστολόγηση ορισμένων ειδών που χαρακτηρίζονται από την αγορανομική νομοθεσία σαν «ουσιώδη εν ανεπάρκεια». Η απαγωγή σε υποχρεωτική κοστολόγηση γίνεται με τον σκοπό να προστεθεί στο αγορανομικό ανταγωνιζόμενο κόστος το καθοριζόμενο ποσοστό κέρδους, ώστε να προκύψει η τιμή στην οποία θα πουληθεί το αγαθό. Η επισκόπηση της νομοθεσίας αυτής όσον αφορά τα βιομηχανικά και βιοτεχνικά προϊόντα που υπόκεινται σε υποχρεωτική κοστολόγηση οδηγεί στα εξής συμπεράσματα.

Πρώτο, μπορεί να ειπωθεί ότι τα γενικά έξοδα παραγωγής αναγνωρίζονται σαν «συντελεστής κόστους».

Δεύτερο, ορισμένα από τα έξοδα αυτά δεν περιλαμβάνονται μεν στο κόστος του οποίου προστίθεται το κόστος κέρδους, είναι όμως διαφορετικά της τιμής του προϊόντος, δηλαδή αφού υπολογιστεί το κέρδος επί του κόστους στο οποίο δεν περιλαμβάνονται τα έξοδα αυτά προστίθενται και τα τελευταία αυτά για να σχηματιστεί η τιμή. Εξάλλου, σε άλλες περιπτώσεις τα αναγνωριζόμενα κατά την υποχρεωτική κοστολόγηση ποσά γενικών εξόδων ορίζονται κατά ανώτερο ποσό, επομένως δεν αναγνωρίζεται προς κοστολόγηση το σύνολο των εξόδων αυτών που πραγματοποιήσε συγκεκριμένη επιχείρηση.

Τρίτο, δεν γίνεται διάκριση μεταξύ μεταβλητών και σταθερών εξόδων επομένως είναι περισσότερο από βέβαιο, ότι ο επιχειρηματίας που θα υποβάλλει προς έγκριση τα στοιχεία του κόστους, θα περιλάβει στα γενικά έξοδα παραγωγής και στις δύο κατηγορίες εξόδων, στην έκταση βέβαια που αναγνωρίζονται.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>**

### ***4.1. ΤΕΛΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ***

Στην πτυχιακή μου αναπτύχθηκε το θέμα της άμεσης (μεταβλητής) και πλήρους κοστολογήσεως. Εδώ θα πρέπει να προσέξουμε να μην κάνουμε σύγχυση μεταξύ άμεσου κόστους και άμεσης κοστολογήσεως, που είναι δύο διαφορετικές έννοιες.

Το άμεσο κόστος περιλαμβάνει τις άμεσες δαπάνες δηλαδή τις δαπάνες που δημιουργούνται χάριν ενός αποκλειστικού προϊόντος, παραγγελίας, τμήματος, ή άλλης υποδιαίρεσεως της επιχείρησης, συνεπώς τις δαπάνες που θα βαρύνουν αποκλειστικά το αντίστοιχο προϊόν, χωρίς να απαιτείται διαδικασία κατανομής. Το άμεσο κόστος αποτελεί κατηγορία κόστους. Όταν απασχολούμαστε με ένα μικρό τμήμα της όλης επιχειρηματικής δραστηριότητας π.χ την παραγωγή ενός προϊόντος σε μια επιχείρηση πλειονοπαραγωγής, το άμεσο κόστος τείνει να συμπίπτει με το μεταβλητό κόστος και επομένως, στην περίπτωση αυτή, η άμεση(μεταβλητή) κοστολόγηση αποδίδει το άμεσο κόστος. Σε άλλες όμως καταστάσεις η άμεση κοστολόγηση δεν προσδιορίζει το άμεσο κόστος. Έτσι π.χ. όταν μιλάμε για ένα τμήμα του εργοστασίου, ή για την παραγωγή μιας κατηγορίας προϊόντων μεταξύ τέτοιων κατηγοριών, τότε το άμεσο κόστος περιλαμβάνει και δαπάνες που είναι σταθερές. Στις περιπτώσεις αυτές η άμεση κοστολόγηση δεν θα δώσει το άμεσο κόστος αφού οι σταθερές δαπάνες δεν περιλαμβάνονται στο κόστος που δίνει η άμεση κοστολόγηση. Η άμεση κοστολόγηση είναι μέθοδος κοστολογήσεως, το άμεσο κόστος κατηγορία κόστους.

Αντί του όρου άμεση κοστολόγηση χρησιμοποιείται και ο όρος οριακή κοστολόγηση. Ο όρος αυτός δεν είναι ταυτόσημος με την αντίστοιχη έννοια που χρησιμοποιούν οι οικονομολόγοι. Εμείς στην άμεση ή μεταβλητή ή οριακή κοστολόγηση, υποθέσαμε ότι το μοναδιαίο μεταβλητό κόστος είναι σταθερό δηλαδή δεν υφίστανται αλλαγές με τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας. Με άλλα



λόγια υποθέσαμε ότι το συνολικό μεταβλητό κόστος είναι απόλυτα αναλογικό και επομένως ότι διαγραμματικά αποδίδει με μια ευθεία γραμμή.

Αντίθετα το οριακό κόστος των οικονομολόγων, λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι μεταβολές του όγκου δραστηριότητας μπορούν να προκαλέσουν μεταβολές στο μοναδιαίο μεταβλητό κόστος. Συνεπώς το συνολικό μεταβλητό κόστος αποδίδεται με καμπύλη στα διαγράμματα των οικονομολόγων. Στην εξέταση της διαμορφώσεως του αποτελέσματος με την άμεση κοστολόγηση υποθέσαμε ότι μοναδιαία τιμή πωλήσεως μένει σταθερή και δεν επηρεάζεται από αυξήσεις του όγκου πωλήσεων, ενώ είναι γνωστό, ότι συνήθως αύξηση του όγκου των πωλήσεων είναι δυνατή μόνο με μείωση της τιμής ή με αύξηση των δαπανών προωθήσεως των πωλήσεων. Αντίθετα οικονομολόγοι στις αναλύσεις τους λαμβάνουν υπόψη τα παραπάνω, γι αυτό και η διαγραμματική απόδοση του συνολικού εσόδου από πωλήσεις έχει και αυτή τη μορφή καμπύλης .

Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι οι υποθέσεις στις οποίες βασίζεται το οριακό κόστος των οικονομολόγων είναι πλησιέστερες στην πραγματικότητα. Εν τούτοις τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων και υπεύθυνοι των λογιστηρίων τους χρησιμοποιούν την απλοποιητική υπόθεση της γραμμικότητας του κόστους, παρόλο που μπορεί να οδηγήσει σε λιγότερο επιτυχείς αποφάσεις, διότι ο επακριβής προσδιορισμός της συναρτήσεως κόστους είναι πολλές φορές δύσκολος και συνεπάγεται δαπάνες. Συχνά η αφέλεια που έχει η επιχείρηση από τον ακριβέστερο προσδιορισμό κόστους είναι μικρότερη από τις πρόσθετες δαπάνες που απαιτούνται για να έχει τις πληροφορίες σχετικά με το κόστος αυτό.

## **ΠΗΓΕΣ**

- ⇒ Πάγγειος, Ιωάννης: Θεωρία κόστους. Κοστολόγηση για λήψη αποφάσεων. Άμεση κοστολόγηση. Συνεισφορά. Συμπαραγωγό προϊόντα. Πρότυπη κοστολόγηση. Νεκρό σημείο. Τεύχος Δεύτερο. Αθήνα, Πειραιάς 1994. Εκδόσεις Σταμούλης.
- ⇒ Βενιέρης, Γεώργιος: Λογιστική κόστους. Αθήνα 1998. Εκδοτικές επιχειρήσεις «Το Οικονομικό» Κ. Π. Σμπιλιάς Α.Ε.Β.Ε.