



ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ Τ.Ε.Ι ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΑΙ ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΤΗΣ ΦΟΙΤΗΤΡΙΑΣ:
ΤΟΠΑΛΙΔΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΣ
ΑΡ. ΜΗΤΡΟΥΥ: 088/07

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:
ΧΑΤΖΗΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2016

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περίληψη.....	4
Εισαγωγή.....	5
Κοστολογικές πληροφορίες και Διοικητική Λογιστική.....	5
Κεφάλαιο 1 ^ο : Έννοια του κόστους.....	7
1.1. Εργαλεία λογιστικής διαχείρισης.....	7
1.2. Είδη του κόστους.....	8
Ταξινόμηση κόστους.....	8
1.2.1 Ταξινόμηση Κόστους.....	8
1.3. Κόστος παραγωγής (παραγωγικό κόστος) και Γενικά λειτουργικά έξοδα (μη παραγωγικό κόστος).....	10
1.4. Συμπεριφορά κόστους.....	13
1.4.1. Σταθερό και μεταβλητό κόστος.....	13
1.5. Διαφορά μεταξύ του παραγωγικού κόστους και του εξόδου κατασκευής.....	14
1.6. Οικονομικές καταστάσεις.....	17
1.6.1. Κατάσταση (Πίνακας) αποτελεσμάτων.....	17
1.6.2. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....	18
Κεφάλαιο 2ο.....	19
Καταλογισμός εξόδων.....	19
2.1. Έννοια Υπέρ και Υπό καταλογισμός.....	19
2.1.1. Υπέρ-Καταλογισμός στις μονάδες παραγωγής.....	21
2.1.2. Υπέρ-Καταλογισμός σε ώρες εργασίας.....	23
2.1.3. Υπέρ-Καταλογισμός σε διακύμανση όγκου.....	25
2.1.4. Καταλογισμός πρότυπης κοστολόγησης.....	27
Κεφάλαιο 3 ^ο : Πλήρης κοστολόγηση και Οριακή κοστολόγηση.....	29
3.1. Πλήρης κοστολόγηση (απορροφητική κοστολόγηση).....	29
3.2. Οριακή κοστολόγηση.....	30
3.3. Μεταβολές των πωλήσεων.....	31
3.3.1. Πλήρης κοστολόγηση (απορροφητική κοστολόγηση).....	31
3.3.2. Οριακή κοστολόγηση.....	32
3.4. Μεταβολές των αποθεμάτων.....	33
3.4.1. Πλήρης κοστολόγηση Μείωση των αποθεμάτων.....	33
3.4.2. Οριακή κοστολόγηση Μείωση των αποθεμάτων.....	33
3.4.3. Πλήρης κοστολόγηση Αύξηση των αποθεμάτων.....	34

3.4.4.	Οριακή κοστολόγηση Αύξηση των αποθεμάτων	34
3.5.	Υπερ- και Υπο- Καταλογισμένα πάγια έξοδα	35
3.6.	Υπερ Καταλογισμός σταθερών γενικών εξόδων	35
3.6.1.	Πλήρη κοστολόγηση.....	36
3.6.2.	Οριακή κοστολόγηση	36
3.7.	Υπό- Καταλογισμός σταθερών γενικών εξόδων.....	37
3.7.1.	Πλήρη κοστολόγηση.....	37
3.7.2.	Οριακή κοστολόγηση	38
Κεφάλαιο 4ο.....		38
4.1.	Παράγοντες του κόστους των προϊόντων.....	38
4.2.	Το μοναδιαίο σταθερό κόστος στη λήψη αποφάσεων.....	41
4.3.	Συμβολή της ειδικής παραγγελίας στα λειτουργικά κέρδη	42
4.4.	Πώς να γίνει η Πληροφόρηση Κόστους πιο χρήσιμη για τους Διευθυντές	46
4.5.	Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης Μικτού περιθωρίου Κέρδους και Περιθωρίου Συνεισφοράς.....	47
4.6.	Ανάπτυξη Οικονομικών Καταστάσεων για τη λήψη αποφάσεων	48
4.7.	Σύγκριση Οριακής Κοστολόγησης και Απορροφητικής Κοστολόγησης.....	51
4.8.	Διαφορές μεταξύ Απορροφητικής Κοστολόγησης και Οριακής Κοστολόγησης	52
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ		53
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΠΗΓΕΣ.....		54
Ελληνική Βιβλιογραφία		54
Ξένη Βιβλιογραφία		55

Περίληψη

Το οικονομικό περιβάλλον μέσα στο οποίο δραστηριοποιούνται και αναπτύσσονται οι επιχειρήσεις είναι έντονα ανταγωνιστικό και η γνώση του κόστους θεωρείται απαραίτητη για την επιβίωση τους. Ο στόχος των διοικήσεων είναι η αναζήτηση και χρησιμοποίηση καλύτερων ποιοτικών κοστολογικών πληροφοριών. Οι πληροφορίες που παρέχονται από τα κοστολογικά συστήματα πρέπει να συνδυαστούν και με άλλες πληροφορίες ώστε από την ανάλυση του συνόλου των πληροφοριών αυτών να γίνει ο προγραμματισμός της επιχείρησης και να ληφθούν οι σχετικές αποφάσεις σε θέματα σχετικά με τις τιμές πώλησης των προϊόντων, τον επιθυμητό όγκο πωλήσεων, τα προϊόντα που πρέπει να παραχθούν, τις αγορές των πρώτων ή άλλων υλών που πρέπει να γίνουν, τις επεκτάσεις που πρέπει να γίνουν στο πάγιο εξοπλισμό της επιχείρησης, τον τρόπο χρηματοδότησής τους.

Στην πτυχιακή αναλύονται οι μέθοδοι κοστολόγησης της άμεσης κοστολόγησης και της απορροφητικής κοστολόγησης. Για να γίνει κατανοητή η ανάλυση αυτή στο πρώτο κεφάλαιο αναφέρεται σε θεωρητικό επίπεδο η έννοια του κόστους, που διακρίνεται σε δύο κατηγορίες:

- α) ταξινόμηση του κόστους και
- β) συμπεριφορά του κόστους

Επίσης γίνεται αναφορά στο Κόστος Παραγωγής/ Έξοδα Παραγωγής.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην έννοια υπέρ και υπό καταλογισμός σε σχέση με προϋπολογισμένα σταθερά γενικά έξοδα, τις μονάδες παραγωγής, τις ώρες εργασίας και τη διακύμανση όγκου με την πραγματική δραστηριότητα, την προϋπολογισμένη δραστηριότητα και την πρότυπη κοστολόγηση.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στις μεθόδους κοστολόγησης της άμεσης κοστολόγησης και της απορροφητικής κοστολόγησης. Συγκεκριμένα χρησιμοποιούνται διάφορα διαγράμματα και παραδείγματα για να γίνουν κατανοητές οι παραπάνω μέθοδοι. Στο τρίτο κεφάλαιο δεν χρησιμοποιείται η έννοια κόστος περιόδου.

Τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο, αναλύονται οι μέθοδοι της άμεσης κοστολόγησης και της απορροφητικής κοστολόγησης με την έννοια του κόστους περιόδου. Στη συνέχεια γίνεται η σύγκριση μεταξύ οριακής και πλήρους κοστολόγησης με τη βοήθεια των οικονομικών καταστάσεων. Εντοπίζονται τα προβλήματα και πως οι παραπάνω μέθο-

δοι κοστολόγησης χρησιμοποιούνται από τους διευθυντές/ διαχειριστές στη λήψη αποφάσεων. Στα συμπεράσματα εμφανίζονται οι ομοιότητες και οι διαφορές τους.

Εισαγωγή

Οι πληροφορίες κοστολόγησης έχουν σχεδιαστεί για τους διευθυντές/ διαχειριστές. Επειδή οι διευθυντές λαμβάνουν αποφάσεις μόνο για τον δικό τους οργανισμό, δεν υπάρχει καμία ανάγκη οι πληροφορίες να είναι συγκρίσιμες με τις αντίστοιχες πληροφορίες σε άλλους οργανισμούς. Αντί αυτού, το σημαντικό είναι οι πληροφορίες να είναι σχετικές για τις αποφάσεις που θα λάβουν οι διαχειριστές που λειτουργούν σε ένα συγκεκριμένο επιχειρηματικό περιβάλλον με μια συγκεκριμένη στρατηγική. Οι πληροφορίες κοστολόγησης χρησιμοποιούνται ευρέως στον τομέα της λογιστικής πληροφόρησης, αλλά μας απασχολεί κυρίως η χρήση τους από τους διαχειριστές για τη λήψη αποφάσεων.

Η παρούσα εργασία αφορά τον υπολογισμό του κόστους. Είναι για εκείνους που επί του παρόντος (ή στο μέλλον) χρησιμοποιούν ή προετοιμάζουν πληροφορίες για το κόστος. Η οπτική της εργασίας είναι ότι οι διαχειριστές προσθέτουν αξία στην οργάνωση με τις αποφάσεις που παίρνουν. Από μια διαφορετική σκοπιά, οι λογιστές προσθέτουν αξία παρέχοντας καλές πληροφορίες για τους διαχειριστές που λαμβάνουν αποφάσεις.

Όσο καλύτερες είναι οι αποφάσεις, τόσο καλύτερη είναι η απόδοση του οργανισμού, είτε πρόκειται για μια εταιρεία κατασκευής, μια τράπεζα, ένα μη κερδοσκοπικό οργανισμό, π.χ. νοσοκομείο, μια κυβερνητική υπηρεσία, μια ομάδα στο σχολείο, ή μια διοικητική σχολή. Έχουμε ήδη εντοπίσει κάποιες από τις αποφάσεις που παίρνουν οι διευθυντές και θα συζητήσουμε πολλές από τις τρέχουσες τάσεις στον τομέα της λογιστικής κόστους. Το κάνουμε αυτό για να επισημάνουμε τον άξονα που ακολουθούμε καθ' όλη την πορεία μας: Το σύστημα κοστολόγησης δεν είναι σχεδιασμένο σε ένα κενό. Είναι το αποτέλεσμα των αποφάσεων που λαμβάνονται σε έναν οργανισμό και το επιχειρηματικό περιβάλλον μέσα στο οποίο γίνονται.

Κοστολογικές πληροφορίες και Διοικητική Λογιστική

Για τη διαχείριση, οι πελάτες είναι οι πιο σημαντικοί συμμετέχοντες σε μια επιχείρηση. Χωρίς πελάτες, ο οργανισμός χάνει την ικανότητά του και το λόγο ύπαρξής του. Οι πελάτες θα αποτελέσουν το επίκεντρο του οργανισμού. Υπάρχουν όλο και λιγότε-

ρες αγορές στις οποίες οι διαχειριστές μπορούν να υποθέσουν ότι αντιμετωπίζουν λίγο ή καθόλου ανταγωνισμό για την υποστήριξη του πελάτη.

Οι ίδιες οι πληροφορίες του κόστους είναι ένα προϊόν με τους δικούς τους πελάτες. Οι πελάτες είναι οι διευθυντές/ διαχειριστές. Σε επίπεδο παραγωγής, όπου προϊόντα συναρμολογούνται ή παρέχονται υπηρεσίες, οι πληροφορίες απαιτούνται για τον έλεγχο και τη βελτίωση των λειτουργιών. Οι πληροφορίες αυτές παρέχονται συχνά και χρησιμοποιούνται για την παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων που εκτελούνται. Για παράδειγμα, εάν το μέσο ποσοστό ελαττώματος είναι 1% σε μια διαδικασία κατασκευής και τα δεδομένα από το σύστημα κοστολόγησης δείχνουν ένα ποσοστό ελαττώματος του 2% για την προηγούμενη ημέρα, οι εργαζόμενοι θα χρησιμοποιήσουν αυτές τις πληροφορίες για να προσδιορίσουν τι προκάλεσε το ποσοστό να αυξηθεί και να διορθώσουν το πρόβλημα.

Στο μεσαίο επίπεδο της διαχείρισης, όπου οι διαχειριστές επιβλέπουν το έργο και λαμβάνουν επιχειρηματικές αποφάσεις, οι πληροφορίες κόστους χρησιμοποιούνται για να διαπιστωθούν προβλήματα τονίζοντας όταν κάποια πτυχή των δραστηριοτήτων είναι διαφορετική από τις προσδοκίες. Στο εκτελεστικό επίπεδο, οικονομικές πληροφορίες χρησιμοποιούνται για να εκτιμηθεί η συνολική απόδοση της εταιρείας. Η πληροφορία αυτή έχει πιο στρατηγικό χαρακτήρα και συνήθως παρέχεται σε μηνιαία, τριμηνιαία ή ετήσια βάση. Ο κοστολόγος πρέπει να συνεργάζεται με τους χρήστες των κοστολογικών πληροφοριών για να παρέχουν τις καλύτερες δυνατές πληροφορίες για διευθυντικούς σκοπούς.

Πολλοί οικονομολόγοι είναι ιδιαίτερα επικριτικοί σε σχέση με τις πρακτικές κοστολόγησης σε εταιρείες. Το πρόβλημα, ωστόσο, είναι περισσότερο με την κακή χρήση των πληροφοριών της κοστολόγησης, όχι με την ίδια την πληροφορία. Τα πιο σοβαρά προβλήματα με τα λογιστικά συστήματα φαίνεται να συμβαίνουν όταν οι διαχειριστές προσπαθούν να χρησιμοποιήσουν τις λογιστικές πληροφορίες που αναπτύχθηκαν για την εξωτερική πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων. Η λήψη αποφάσεων απαιτεί συχνά διαφορετικές πληροφορίες από εκείνες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις για στους μετόχους. Είναι σημαντικό οι εταιρείες να συνειδητοποιούν ότι διαφορετικές χρήσεις των λογιστικών πληροφοριών απαιτούν διαφορετικούς τύπους των λογιστικών πληροφοριών.

Δύο μέθοδοι κοστολόγησης περιγράφονται παρακάτω:

- Πλήρης/Απορροφητική κοστολόγηση (παραδοσιακή δήλωση εισοδήματος). Σύμφωνα με την προσέγγιση αυτή όπως απαιτείται από τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές (GAAP), όλα τα σταθερά και μεταβλητά κόστη παραγωγής αποτελούν κόστος προϊόντος. Όλες οι άλλες δαπάνες είναι οι δαπάνες περιόδου.
- Μεταβλητή κοστολόγηση (δήλωση περιθωρίου συνεισφοράς εισοδήματος). Χρησιμοποιώντας αυτή την προσέγγιση, μόνο το μεταβλητό κόστος παραγωγής αποτελεί κόστος του προϊόντος. Όλες οι άλλες δαπάνες είναι οι δαπάνες περιόδου.

Κεφάλαιο 1^ο: Έννοια του κόστους

1.1. Εργαλεία λογιστικής διαχείρισης

Η Διοικητική Λογιστική, όπως εξηγήθηκε προηγουμένως, αποτελείται κατά κύριο λόγο από το σχεδιασμό, την αξιολόγηση των επιδόσεων, καθώς και τα μοντέλα λήψης αποφάσεων τα οποία είναι χρήσιμα για τη διαχείριση λήψης καλύτερων αποφάσεων. Σε κάθε περίπτωση, τα εργαλεία αυτά απαιτούν πληροφορίες κόστους και εσόδων. Μια βασική παραδοχή της διοικητικής λογιστικής είναι ότι είναι η ευθύνη του «διοικητικού λογιστή» να παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες για το κόστος και τα έσοδα. Κατά συνέπεια, ο λογιστής χρειάζεται μια πλήρη κατανόηση των διαφόρων τύπων δαπανών που απαιτούνται από τα διάφορα μοντέλα. Στον Πίνακα 1.1 καταγράφονται οι μεγαλύτερες δαπάνες που συνδέονται με κάθε εργαλείο λογιστικής διαχείρισης.

Πίνακας 1.1

Εργαλεία λογιστικής διαχείρισης	Κόστος απόκτησης Πληροφοριών
Ελαστικός Προϋπολογισμός	Σταθερό και μεταβλητό κόστος.
Ανάλυση κόστους-όγκου-κέρδους	Σταθερό και μεταβλητό κόστος.
Άμεση κοστολόγηση	Σταθερό και μεταβλητό κόστος.
Κατάρτιση του προϋπολογισμού.	Προϋπολογισθέντα στοιχεία
Ανάλυση διακύμανσης.	Σταθερό και μεταβλητό κόστος.
Κατά τομέα. ή Τμήμα	Έμμεσες δαπάνες, άμεσες δαπάνες
Μοντέλα απογραφής αποθεμάτων	κόστος αγοράς αποθεμάτων
Μοντέλα παρούσας αξίας	Ταμειακές εισροές- εκροές μετρητών

Στον τομέα της Διοικητικής Λογιστικής, όπως και στην Χρηματοοικονομική λογιστική, μπορεί να ειπωθεί ότι ένα σημαντικό δομικό στοιχείο στο εννοιολογικό θεμέλιο, είναι το κόστος. Ο κοστολόγος πρέπει να έχει μια καλή κατανόηση των ποικίλων και πολύπλοκων συνεπειών του κόστους. Από τη μεριά της χρηματοοικονομικής λογιστικής, μια ελαττωματική κατανόηση του κόστους μπορεί να προκαλέσει οικονομικές καταστάσεις που δε θα έχουν προετοιμαστεί σωστά. Από την άποψη της διοικητικής λογιστικής, ανεπαρκής κατανόηση ή χρήση των δαπανών θα οδηγήσει σε κακές αποφάσεις.

1.2. Είδη του κόστους

Υπάρχουν δύο ευρείες πτυχές της έννοιας του κόστους που πρέπει να γίνουν κατανοητές:

- α) η ταξινόμηση του κόστους και
- β) η συμπεριφορά του κόστους.

Ταξινόμηση κόστους, αναφέρεται ο διαχωρισμός των δαπανών σε κατηγορίες για τη σωστή προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων ή για χρήση σε μοντέλα λήψης αποφάσεων.

Συμπεριφορά κόστους, αναφέρεται η επίδραση που έχει ο όγκος (παραγωγής ή πωλήσεων) επί του συνόλου των δαπανών ή εξόδων.

1.2.1 Ταξινόμηση Κόστους

Στη λογιστική, ο όρος κόστος αναφέρεται στη δαπάνη ή την θυσία για να αποκτηθεί κάτι ίσης αξίας. Στη λογιστική, όλες οι συναλλαγές καταγράφονται στο ιστορικό κόστος. Δηλαδή, τα χρήματα που δαπανήθηκαν ή θα δαπανηθούν κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Η χρηματική αξία που σχετίζεται με ένα περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε λέγεται ότι είναι το κόστος του. Το κόστος είναι η θυσία που γίνεται σε πόρους. Το κόστος μετριέται σε νομισματικές μονάδες που στην Ευρώπη (Ελλάδα) είναι το Ευρώ. Για παράδειγμα, μια μηχανή έχει αγοραστεί με καταβολή 4.000€ σε μετρητά και εμπορία ενός παλιού μηχανήματος που έχει αξία πώλησης 1.000€. Το κόστος της νέας μηχανής είναι 5.000€ διότι πόροι συνολικού ύψους 5.000€ δόθηκαν στην ανταλλαγή. Θέτοντας το διαφορετικά, θυσιάστηκαν πόροι αξίας 5.000€.

Ανάλογα με το είδος της δραστηριότητας και το πέρασμα του χρόνου, το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου στη λογιστική μπορεί να ταξινομηθεί με διάφορους τρόπους. Η σωστή χρηματοοικονομική πληροφόρηση και η σωστή λήψη αποφάσεων απαιτεί την κατανόηση των διαφορετικών τρόπων με τους οποίους μπορούν να ταξινομηθούν τα κόστη. Στον Πίνακα 1.2 παρουσιάζεται μια λίστα εξόδων που αφορούν τόσο στην προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και στην ανάλυση λήψης αποφάσεων.

Πίνακας 1.2

Οικονομικές Καταστάσεις Κόστος Έννοιες	Λογιστική Διαχείριση Κόστους Έννοιες (Λήψη αποφάσεων κόστους Έννοιες)
Άμεσες και έμμεσες	Σχετικά και άσχετα έξοδα
Αρχικό κόστος (Prime cost)	Αποφευκτέο και Αναπόφευκτο κόστος
Κοινές δαπάνες	Πραγματοποιηθέν κόστος
Σταθερές και μεταβλητές δαπάνες	Σταθερά και μεταβλητά
Κατασκευή και μη μεταποίησης	Ευκαιριακά και πραγματοποιηθέντα κόστη
Έξοδα που έχουν λήξει	Οριακό κόστος
Σταθερών και μεταβλητών εξόδων	Άμεσες και έμμεσες
	Μικτή, ημι-μεταβλητή Κόστος αγοράς

Για τους σκοπούς της διοικητικής λογιστικής, υπάρχουν τρεις σημαντικές διπλές ταξινομήσεις του κόστους που απαιτούν κάποια κατανόηση: Κόστος που έχει εκπνεύσει με την ολοκλήρωση του προϊόντος και σε κόστος που δεν έχει εκπνεύσει, κόστος παραγωγής (παραγωγικό κόστος) και Γενικά λειτουργικά έξοδα (μη παραγωγικό κόστος), και σταθερό και μεταβλητό. Αυτές οι τρεις ταξινομήσεις είναι κάπως αλληλένδετες, ιδίως όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις.

Κόστος που έχει εκπνεύσει είναι οι χρησιμοποιηθείσες αξίες των περιουσιακών στοιχείων και εμφανίζονται πάντα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ως αφαιρέσεις από τα έσοδα. Μπορεί να θεωρηθεί ως το τμήμα της αξίας του ενεργητικού από το οποίο επωφελούνται τρέχουσες πράξεις. Είναι χρήσιμο να σκεφτούμε τις δαπάνες

αυτές ως τιμές πρώην περιουσιακών στοιχείων. Η δαπάνη που διατίθεται για δαπάνη προμηθειών, φυσικά, είναι το χρησιμοποιηθέν τμήμα των προμηθειών, ένα περιουσιακό στοιχείο. Η σχέση μεταξύ των τιμών των περιουσιακών στοιχείων και κόστους που έχει εκπνεύσει, περαιτέρω απεικονίζεται στον Πίνακα 1.3.

Πίνακας 1.3

Αξίες Ενεργητικού και συναφή έξοδα	
Ενεργητικό	Κόστος που έχει εκπνεύσει
Εισπρακτέων λογαριασμών	Επισφάλειες δαπάνη
Έτοιμα προϊόντα	Κόστος πουλημένων αγαθών
Προπληρωμένη ασφάλεια	Δαπάνη ασφαλιστική
Προμήθειες	Προμήθειες έξοδα
Κτίρια	Απόσβεση

1.3. Κόστος παραγωγής (παραγωγικό κόστος) και Γενικά λειτουργικά έξοδα (μη παραγωγικό κόστος)

Η διάκριση μεταξύ του κόστους παραγωγής και μη-παραγωγικού κόστους είναι σημαντική γιατί αυτή η διπλή ταξινόμηση αντανακλάται σε διάφορους τύπους των οικονομικών καταστάσεων των παραγωγικών επιχειρήσεων: την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και τον πίνακα κόστους παραχθέντων προϊόντων. Ο πίνακας κόστους παραχθέντων προϊόντων εμφανίζει όλες τις τρέχουσες δαπάνες παραγωγής/ κατασκευής, ενώ η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης εμφανίζει όλες τις τρέχουσες δαπάνες εκτός παραγωγής. Για να γίνει κατανοητή η άμεση σχέση της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης και του πίνακα κόστους παραχθέντων προϊόντων, είναι απαραίτητο να γίνει κατανοητή η διάκριση μεταξύ κόστους παραγωγής και μη παραγωγικού κόστους.

Το κόστος παραγωγής μπορεί να οριστεί απλά ως υλικά που χρησιμοποιούνται, άμεση εργασία που πραγματοποιήθηκε, καθώς και γενικά έξοδα παραγωγής που πραγματοποιήθηκαν. Αυτές είναι οι δαπάνες που βρίσκονται στον πίνακα κόστους παραχθέντων προϊόντων. Το μη παραγωγικό κόστος (στην ουσία, γενικά έξοδα) είναι εκείνα τα έξοδα που συνήθως ονομάζονται Έξοδα περιόδου. Αυτές είναι οι δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την τρέχουσα περίοδο με σκοπό την δημιουργία εσόδων. Μη παραγωγικά έξοδα δεν πρέπει να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων.

Ο όρος είναι κάπως παραπλανητικός, διότι η χρήση της λέξης «κόστος» σε αυτόν τον όρο συνεπάγεται μη-εκπνέον κόστος, όταν στην πραγματικότητα αυτό έχει σχέση με τα έξοδα. Δεδομένου ότι «μη παραγωγικό κόστος» είναι, στην πραγματικότητα, κόστος που έχει εκπνεύσει, στη συνέχεια, από τεχνική άποψη ένας καλύτερος όρος θα να είναι "έξοδα μη κατασκευής."

Αφού ορισμένες δαπάνες έχουν ταξινομηθεί ως κατασκευής, συνήθως ταξινομούνται περαιτέρω ως άμεσες και έμμεσες. Τα υλικά που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παρασκευής, είτε χρησιμοποιούνται άμεσα είτε έμμεσα. Άμεσο υλικό είναι το υλικό που γίνεται μέρος του τελικού προϊόντος και, ως εκ τούτου, σημαντικά αυξάνει το βάρος ή το μέγεθος του προϊόντος. Εάν το τελικό προϊόν, για παράδειγμα, είναι μια ξύλινη καρέκλα, τότε το ξύλο που χρησιμοποιείται για να κάνει τα πόδια, το κάθισμα και την πλάτη είναι μια άμεση χρήση του υλικού. Υλικά όπως κόλλα και βίδες, συνήθως δεν είναι σημαντικές σε ποσότητα, είναι συχνά θεωρείται ως έμμεση χρήση. Επίσης υλικό που χρησιμοποιείται, αλλά όχι να γίνει μέρος του τελικού προϊόντος και χρησιμοποιούνται για την κατασκευή αντικειμένων όπως τα εργαλεία ή τα ράφια για την αποθήκευση του χρώματος ή άλλα παρεπόμενα υλικά θα πρέπει να θεωρηθούν ως έμμεση χρήση του υλικού.

Κατά παρόμοιο τρόπο, η εργασία συνήθως κατατάσσεται είτε ως άμεση ή έμμεση. Κατά συνέπεια, δύο τύποι εργασίας που αναγνωρίζονται: άμεση (εργοστασιακή) εργασία και η έμμεση (εργοστασιακή) εργασία. Άμεση (εργοστασιακή) εργασία είναι το κόστος της εργασίας που πραγματοποιήθηκε ενώ η εργασία γίνεται πάνω στο ίδιο το προϊόν. Κανονικά, με τον ένα ή τον άλλο τρόπο, η άμεση εργασία επηρεάζει τη φυσική εμφάνιση του προϊόντος. Ορισμένοι εργαζόμενοι του εργοστασίου δεν εργάζονται πραγματικά στο ίδιο το προϊόν, αλλά παρέχουν υπηρεσίες που είναι απαραίτητες για τη συνολική διαδικασία κατασκευής. Υπηρεσίες επιστάτη, συντήρηση και επισκευή, εποπτεία των άμεσων εργαζομένων, και υποστήριξη ηλεκτρονικών υπολογιστών είναι παραδείγματα της εργασίας που πραγματοποιείται και που θα μπορούσε να θεωρηθεί ως έμμεση.

Η σημασία της ταξινόμησης υλικών και εργατικού δυναμικού ως έμμεσο κόστος είναι η εξής: τα έμμεσα υλικά και η έμμεση εργασία καταγράφονται ως έξοδα παραγωγής και ως εκ τούτου, γίνεται μέρος του κόστους του τελικού προϊόντος μέσω της χρήσης των γενικών εξόδων. Η καταγραφή των άμεσων και έμμεσων κοστών κατασκευής μπορεί να απεικονιστεί ως τα παρακάτω άρθρα:

περιγραφή λογαριασμού	χρέωση	πίστωση
Παραγωγή σε εξέλιξη	17.000	
Υλικά		10.000
Άμεση εργασία		5.000
Έμμεσα έξοδα		2.000
Μεταφορά στο λογαριασμό Παραγωγή σε εξέλιξη		

περιγραφή λογαριασμού	χρέωση	πίστωση
Τελικό προϊόν	17.000	
Παραγωγή σε εξέλιξη		10.000
Μεταφορά στο λογαριασμό Τελικό προϊόν		

περιγραφή λογαριασμού	χρέωση	πίστωση
Κόστος πωλημένων προϊόντων	17.000	
Τελικό προϊόν		10.000
Μεταφορά στο λογαριασμό Τελικό προϊόν		

Αν και η ταξινόμηση των δαπανών σε παραγωγικό και μη παραγωγικό κόστος είναι πολύ σημαντική για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, η διάκριση αυτή δεν είναι απαραίτητη από την πλευρά λήψης αποφάσεων. Το σημαντικό σημείο είναι ότι τα εργαλεία της λογιστικής διαχείρισης είναι εξίσου σημαντικά και στις δύο κατηγορίες του κόστους. Σημαντικές αποφάσεις στις δύο περιοχές μπορούν να επωφεληθούν από τη χρήση των εργαλείων της διοικητικής λογιστικής. Ο Πίνακας 1.5 παρουσιάζει παραδείγματα των συγκεκριμένων αποφάσεων και στις δύο κατατάξεις.

Πίνακας 1.5

Σχέση Κόστους ταξινόμησης και λήψη αποφάσεων	
Ταξινόμηση των εξόδων	Παράδειγμα των αποφάσεων
Βιομηχανικά έξοδα	
Υλικά	Προμηθευτές, ποιότητα του υλικού
Εργασία	ποσοστό των μισθών, τον αριθμό των ωρών
Έξοδα κατασκευής	Κόστος του εξοπλισμού, επισκευές και συ-

Μη κόστος παραγωγής (έξοδα)	ντήρηση
Έξοδα πωλήσεων	ποσοστό προμήθειας
Διαφήμιση	Μέσα μαζικής ενημέρωσης, τη διαφήμιση του προϋπολογισμού
Μισθοί του προσωπικού	Μισθοί, ωράριο εργασίας

1.4. Συμπεριφορά κόστους

Η λεπτομερής μελέτη των σταθερών και μεταβλητών εξόδων στον τομέα της διοικητικής λογιστικής, κοινώς, ονομάζεται η μελέτη της συμπεριφοράς του κόστους. Αφού η συμπεριφορά του κόστους, ή η μελέτη των σταθερών και μεταβλητών εξόδων, είναι τόσο θεμελιώδης για πολλά εργαλεία διοικητικής λογιστικής, που αντιπροσωπεύει την πρώτη περιοχή της λογιστικής διαχείρισης που πρέπει να μελετηθεί σε βάθος.

1.4.1. Σταθερό και μεταβλητό κόστος

Η πιο ασταθής μεταβλητή σε μια επιχείρηση θεωρείται ότι είναι ο όγκος. Ένα θεμελιώδες γεγονός του συνόλου των επιχειρήσεων είναι ότι ορισμένα έξοδα αλλάζουν (αύξηση ή μείωση), με μεταβολές του όγκου (δραστηριότητα). Τα έξοδα ή οι δαπάνες που αλλάζουν με τον όγκο της δραστηριότητας, ονομάζονται μεταβλητά, ενώ εκείνα που δεν αλλάζουν με τις αλλαγές στη δραστηριότητα, ονομάζονται σταθερά. Η ταξινόμηση των δαπανών, σε σταθερές και μεταβλητές είναι μακράν η πιο χρήσιμη και εξυπηρετική ταξινόμηση των δαπανών στον τομέα της διοικητικής λογιστικής. Επιπλέον, η αναγνώριση των σταθερών και μεταβλητών εξόδων είχε ως αποτέλεσμα τη δημιουργία αρκετών μαθηματικών μοντέλων, χρήσιμων στην ανάλυση των στοιχείων κόστους για σκοπούς λήψης αποφάσεων. Ορισμένες αποφάσεις, όπως η μείωση της τιμής ή αύξηση της διαφήμισης μπορεί να έχει άμεσο αντίκτυπο στον όγκο. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η διαχείριση θα θέλει να δοκιμάσει τις αποφάσεις πριν από την εκτέλεση. Στη διοικητική λογιστική, μια σειρά από σχέδια, αξιολογήσεις και μοντέλα λήψης αποφάσεων έχουν αναπτυχθεί για να ληφθεί υπόψη η επίδραση που έχει μια αλλαγή στον όγκο στο αποτέλεσμα του συνολικού κόστους. Τα μοντέλα λήψης αποφάσεων σε αυτό το κείμενο που απαιτούν σταθερό και μεταβλητό κόστος εισροών είναι: το κόστος-όγκου-κέρδους, η άμεση κοστολόγηση, η ευέλικτη κατάρτιση προϋπολογισμού, η ανάλυση διακύμανσης, και ο προγραμματισμός κερδών (προϋπολογισμός). Άλλα εργαλεία, όπως στοιχειώδη ανάλυση και μοντέλα παρούσας αξίας

μπορούν να επωφεληθούν από μια ταξινόμηση και επιμέτρηση του κόστους, ως σταθερών και μεταβλητών.

Πίνακας 1.6

Πίνακας κόστους παραχθέντων προϊόντων	
Α ύλες	3.000€
Άμεση εργασία	4.000€
Έξοδα κατασκευής	5.000€
Παραγωγή σε εξέλιξη	2.000€
Συνολικό κόστος κατασκευής	14.000€
Παραγωγή σε εξέλιξη (Τελικό απόθεμα)	1.000€
Κόστος παραχθέντων προϊόντων	13.000€

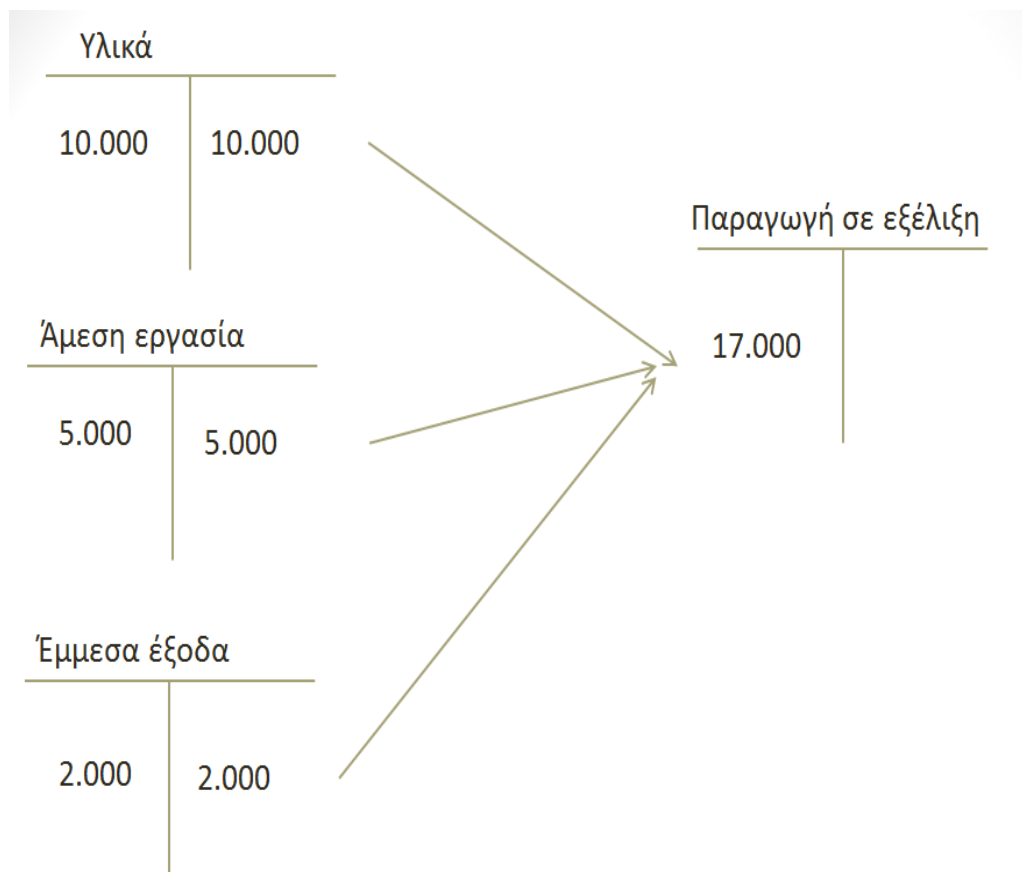
1.5. Διαφορά μεταξύ του παραγωγικού κόστους και του εξόδου κατασκευής

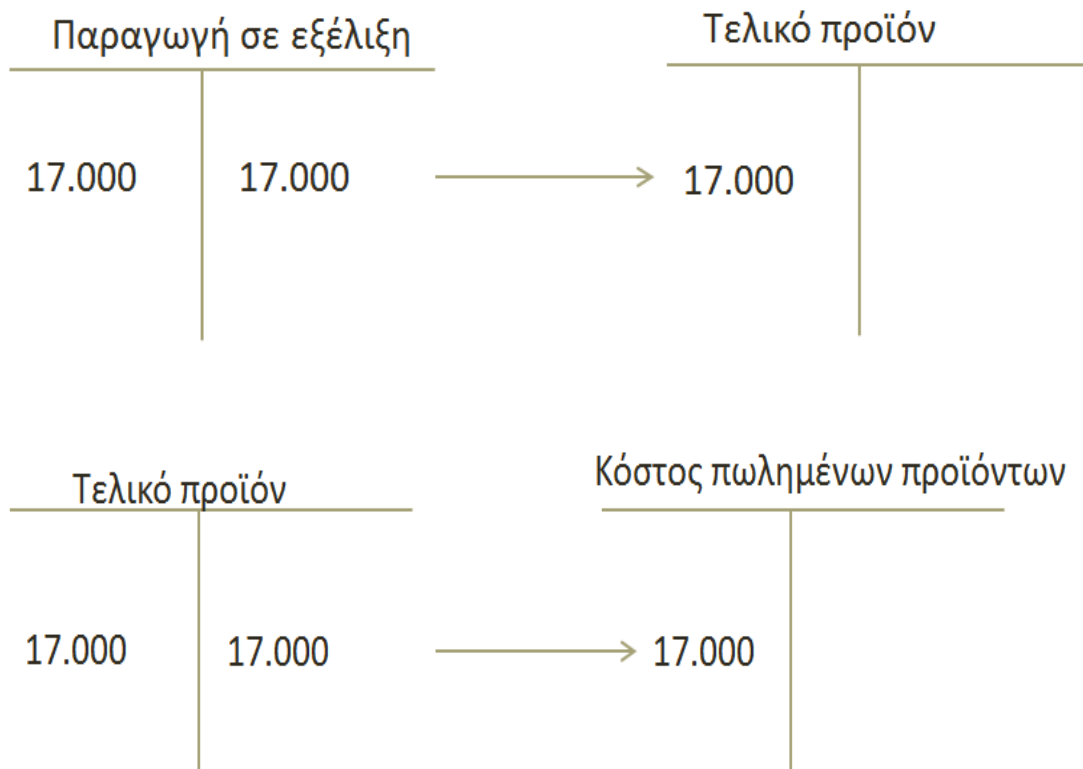
Η διαφορά μεταξύ κόστους και εξόδου είναι συχνά παρεξηγημένη. Επειδή οι όροι του μεταβλητού κόστους και των μεταβλητών εξόδων θα χρησιμοποιηθούν αργότερα σε αυτό το κεφάλαιο, θα πρέπει τώρα να διευκρινιστεί η διαφορά στο νόημα μεταξύ κόστους και εξόδων.

Τεχνικά, υπάρχει διαφορά μεταξύ του παραγωγικού κόστους και του εξόδου κατασκευής. Ο όρος κόστος παραγωγής συνήθως αναφέρεται σε υλικό που χρησιμοποιείται, την άμεση εργασία που πραγματοποιήθηκε, και τα γενικά έξοδα που πραγματοποιούνται σε μια παραγωγική επιχείρηση. Υλικό που χρησιμοποιείται, άμεσα εργατικά, και έξοδα παραγωγής κατά τον χρόνο που πραγματοποιήθηκαν δεν είναι έξοδα, μάλλον υφίστανται έξοδα. Κατά τη διαδικασία παραγωγής, τα υλικά, η εργασία, και τα γενικά έξοδα δεν εκπνέουν μέσω της μεταποιητικής δραστηριότητας τους αλλά μετατρέπονται από έναν τύπο σε άλλο.

Σε μια παραγωγική επιχείρηση, ο λογιστής θα χρεώσει την Παραγωγή σε εξέλιξη για τα υλικά που χρησιμοποιούνται, την άμεση εργασία που πραγματοποιήθηκε, καθώς και έξοδα παραγωγής. Δεδομένου ότι η Παραγωγή σε εξέλιξη είναι ένας λογαριασμός περιουσιακού στοιχείου, δεν θα ήταν λογικό να θεωρηθεί ότι το υλικό που χρησιμοποιείται, τα άμεσα εργατικά, και τα έξοδα ως δαπάνες.

Τα κόστη παραγωγής, παρόλα αυτά, μετατρέπονται όντως σε δαπάνες παραγωγής. Τα υλικά που χρησιμοποιούνται, η άμεση εργασία που πραγματοποιήθηκε, και τα γενικά έξοδα πρώτα καταγράφονται στους λογαριασμούς αποθεμάτων (Παραγωγή σε εξέλιξη και Έτοιμα προϊόντα) και στη συνέχεια γίνονται έξοδα, όταν τα ολοκληρωμένα αγαθά πωλούνται. Σε μια παραγωγική/ κατασκευαστική επιχείρηση, μόνο το κόστος των αγαθών που πωλούνται μπορεί σωστά να ονομάζεται δαπάνη παραγωγής/ κατασκευής. Πριν από την πώληση των τελικών προϊόντων, όλες οι δαπάνες παραγωγής/ κατασκευής παραμένουν ως κόστη που δεν έχουν εκπνεύσει. Η μετατροπή του κόστους παραγωγής σε έξοδα παραγωγής, θα γίνει κατανοητή αφού κατανοήσουμε πλήρως τη ροή του κόστους. Η ροή του κόστους παρουσιάζεται παρακάτω μέσω διαγράμματος.





Ο όρος, μεταβλητό κόστος, στη συνέχεια, αναφέρεται κυρίως στο κόστος κατασκευής που αντικατοπτρίζεται στους λογαριασμούς απογραφής/ αποθεμάτων: υλικά, Παραγωγή σε εξέλιξη, και τα έτοιμα προϊόντα. Ο όρος, μεταβλητές δαπάνες, αναφέρεται στο κόστος των πωληθέντων αγαθών και σε άλλες μεταβλητές εκτός εξόδων παραγωγής, όπως προμήθειες πωλήσεων υπαλλήλων. Τα μεταβλητά έξοδα και οι μεταβλητές δαπάνες, μερικές φορές χρησιμοποιούνται εναλλακτικά ή μια στη θέση της άλλης. Μερικοί συγγραφείς χρησιμοποιούν τον όρο μεταβλητό κόστος και περιλαμβάνει τα μεταβλητά έξοδα. Η εννοιολογική διαφορά αγνοείται επειδή η θεωρία στη οποία βασίζεται η χρήση των μεταβλητών εξόδων είναι η ίδια όπως και για το μεταβλητό κόστος.

Υπάρχει μια περίπτωση στην οποία το κόστος παραγωγής και τα έξοδα παραγωγής (κόστος πωληθέντων) είναι η ίδια σε ποσότητα. Όταν οι πωλήσεις ισούνται με την παραγωγή, δηλαδή, όλες οι μονάδες που κατασκευάζονται πωλούνται, τότε το κόστος παραγωγής (υλικά που χρησιμοποιούνται, άμεση εργασία που πραγματοποιήθηκε, καθώς και έξοδα παραγωγής που προκύπτουν) και τα έξοδα παραγωγής (κόστος πωληθέντων), είναι ίσα. Υπό αυτές τις συνθήκες, όλες οι δαπάνες κατασκευής, συμπεριλαμβανομένων σταθερών εξόδων παραγωγής που προκύπτουν θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο κόστος πωληθέντων.

1.6. Οικονομικές καταστάσεις

Από την άποψη των οικονομικών καταστάσεων, το κόστος παραγωγής εμφανίζονται στον πίνακα κόστους παραχθέντων προϊόντων, ενώ οι δαπάνες κατασκευής εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

1.6.1. Κατάσταση (Πίνακας) αποτελεσμάτων

Πίνακας 1.7

Πίνακας Αποτελεσμάτων	
Πωλήσεις	20.000€
Κόστος πωληθέντων: (5)	
Έτοιμα προϊόντα (B)	2.000€
Κόστος παραχθέντων προϊόντων	13.000€

Έτοιμα προϊόντα (E)	15.000€
	3.000€

	12.000€
Μικτό κέρδος	8.000€

έξοδα	
πωλήσεων	
Πωλήσεις άνθρωποι προμήθειες (6)	2.000€
Διαφήμιση (7)	800€
Ενοικίαση (&)	200€

	3.000€
Διοικητικά έξοδα	-----
Μισθοί	1.500€
προμήθειες	500€

	2.000€
Συνολικά έξοδα	-----
	5.000€

Καθαρά έσοδα	----- 3.000€
--------------	-----------------

1.6.2. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Ωστόσο, το ποσό του κόστους παραγωγής δεν αναφέρεται απαραίτητα στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου που προκύπτουν. Κάποιο από το τρέχον κόστος παραγωγής της περιόδου μπορεί να διανεμηθούν στα τελικό εμπόρευμα, έως ότου πωληθούν τα αποθέματα.

Πίνακας 1.8

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	
Ενεργητικό	
Εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	10.000€
Έτοιμα προϊόντα	3.000€
Α΄ ύλες	500€
Παραγωγή σε εξέλιξη	1.000€
Ταμείο	10.000€

Σύνολο του ενεργητικού	16.000€

Υποχρεώσεις	
Πληρωτέοι λογαριασμοί	2.000€
Ομόλογα πληρωτέα	5.000€

	7.000€
Καθαρή θέση (Ίδια Κεφάλαια)	
Κοινές μετοχές	8.000€
Κέρδη εις νέον	1.000€

	9.000€

Σύνολο υποχρεώσεων και ίδια κεφάλαια	16.000€

Οι Πίνακες 1.7 και 1.8 παρουσιάζουν ένα είδος κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, τον πίνακα κόστους παραχθέντων προϊόντων: Πίνακας 1.6, και τον ισολογισμό που χρησιμοποιούνται συνήθως σε παραγωγικές επιχειρήσεις. Ορισμένα στοιχεία της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και του ισολογισμού έχουν αναγνωριστεί αριθμητικά.

Η σημασία της κατανόησης της ταξινόμησης των δαπανών μπορεί να εκτιμηθεί καλύτερα εξετάζοντας τις οικονομικές καταστάσεις μιας παραγωγικής επιχείρησης. Από την εξέταση των παραπάνω καταστάσεων προκύπτει ότι η κατάταξη των δαπανών σε κόστος που έχει εκπνεύσει με την ολοκλήρωση του προϊόντος και σε κόστος που δεν έχει εκπνεύσει, σε παραγωγικό και μη-παραγωγικό κόστος, καθώς και σε σταθερό και σε μεταβλητό, είναι στενά αλληλένδετα.

Η σημασία της κατανόησης διαφόρων ειδών κόστους στη διοικητική λογιστική δεν μπορεί να υποτιμηθεί. Η διοικητική λογιστική, όπως αναφέρεται αρκετές φορές, αποτελείται από διάφορα εργαλεία λήψης αποφάσεων. Κάθε εργαλείο απαιτεί διαφορετικά είδη πληροφοριών κόστους. Χωρίς μια καλή κατανόηση των διαφόρων ειδών του κόστους και της συμπεριφοράς του κόστους, είναι εξαιρετικά απίθανο ότι κάποιο συγκεκριμένο εργαλείο θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί με έναν σημαντικό τρόπο για να βελτιωθεί η ποιότητα των αποφάσεων.

Κεφάλαιο 2ο

Καταλογισμός εξόδων

Σε αυτό το κεφάλαιο θα αναλύσουμε τις δύο περιπτώσεις όταν η πραγματική δραστηριότητα δεν είναι ίση με την προϋπολογισμένη δραστηριότητα και τα πραγματικά γενικά (έμμεσα) έξοδα δεν είναι ίσα με τα προϋπολογισμένα γενικά (έμμεσα) έξοδα

2.1. Έννοια Υπέρ και Υπό καταλογισμός

Έστω μια εταιρία με προϋπολογισμένα σταθερά γενικά έξοδα 10.000€ για την ερχόμενη χρονιά. Το Διάγραμμα 1 παρουσιάζει την συμπεριφορά αυτού του κόστους σε σχέση με τον όγκο της παραγωγής.

Διάγραμμα 1



Αν η προϋπολογισμένη παραγωγή (δραστηριότητα) για το έτος ήταν 1.000 μονάδες, η επιχείρηση θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει ένα «συντελεστή καταλογισμού σταθερής παραγωγής» ίσο με:

$$\frac{\text{Προϋπολογισμένα σταθερά έξοδα παραγωγής}}{\text{Προϋπολογισμένες μονάδες}} = \frac{10.000}{1.000} = 10$$

Το Διάγραμμα 2 δείχνει αυτή την αναλογία να χρησιμοποιείται για να καταλογισθούν τα γενικά έξοδα στην παραγωγή, σε μια κατάσταση όπου η παραγωγή και οι δαπάνες είναι όσο έχουν προϋπολογισθεί.

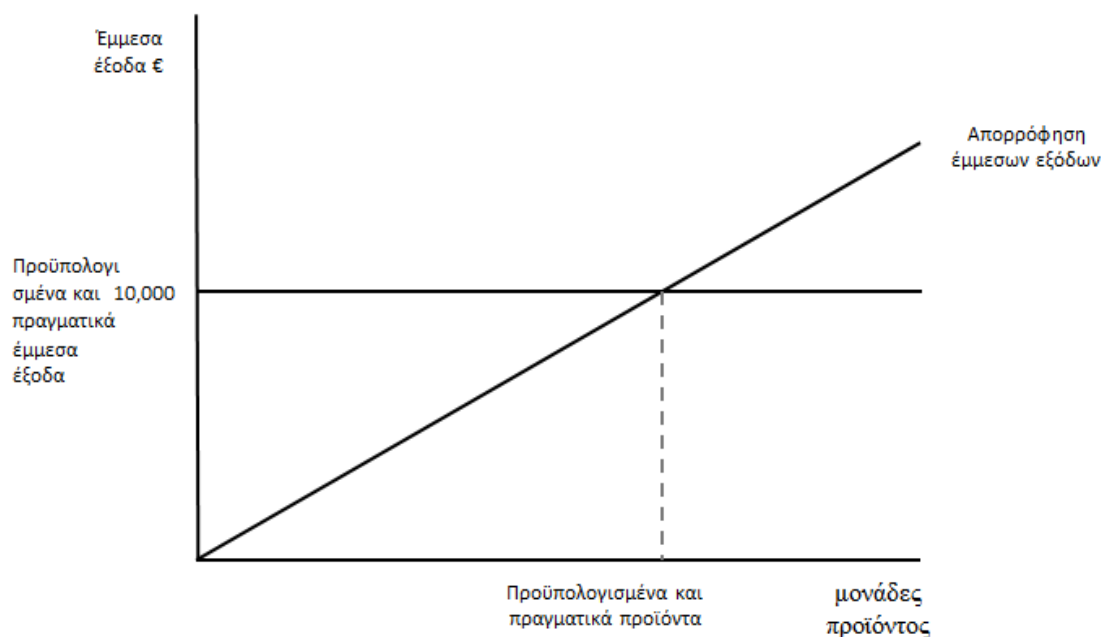
Το Διάγραμμα 2 δείχνει ότι η πλήρης κοστολόγηση παίρνει αυτό που είναι ένα σταθερό κόστος (10.000€ ανά έτος), και το μετατρέπει σε ένα κόστος ανά μονάδα δραστηριότητας, αντιμετωπίζοντας το ως μεταβλητό κόστος (10€ ανά μονάδα).

Η προσέγγιση αυτή θα οδηγήσει στον καταλογισμό της σωστής ποσότητας εξόδων, αν:

1. Πραγματική δραστηριότητα = προϋπολογισμένη δραστηριότητα, και
2. Πραγματικά γενικά έξοδα = προϋπολογισμένα γενικά έξοδα

Ωστόσο, αν κάποια από αυτές τις συνθήκες δεν ισχύει, στη συνέχεια, μπορεί να προκύψει υπέρ ή υπό καταλογισμός των γενικών εξόδων.

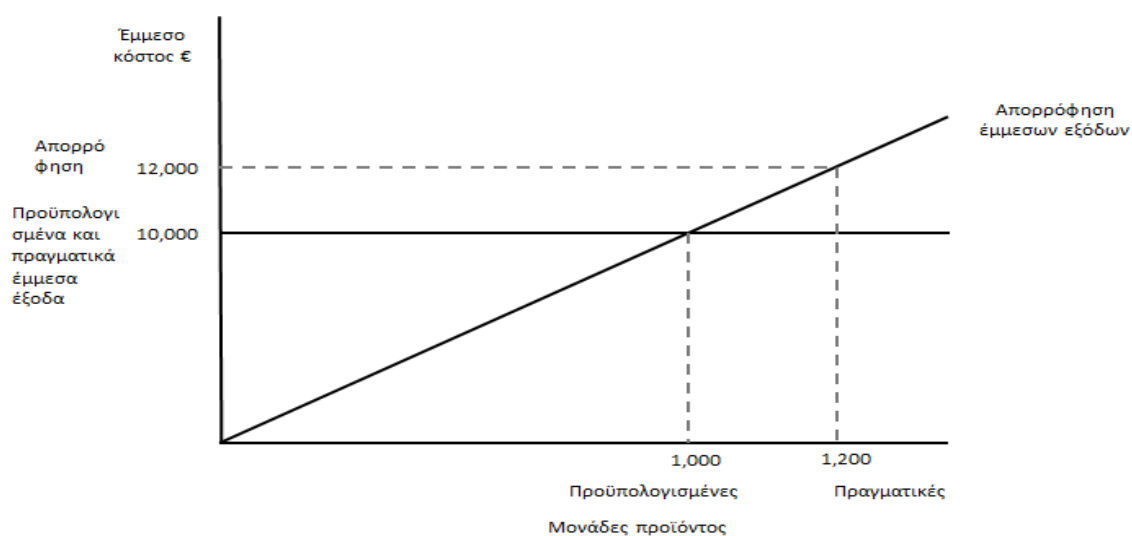
Διάγραμμα 2



2.1.1. Υπέρ-Καταλογισμός στις μονάδες παραγωγής.

Το Διάγραμμα 3 παρουσιάζει μια κατάσταση όπου η πραγματική δραστηριότητα είναι μεγαλύτερη από ό, τι στον προϋπολογισμό και τα πραγματικά έξοδα είναι ως προϋπολογίσθηκαν. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα σε 12.000€ εξόδων να καταλογισθούν και κατά συνέπεια να υπάρχει υπέρ-Καταλογισμός των γενικών εξόδων ύψους 2.000€.

Διάγραμμα 3

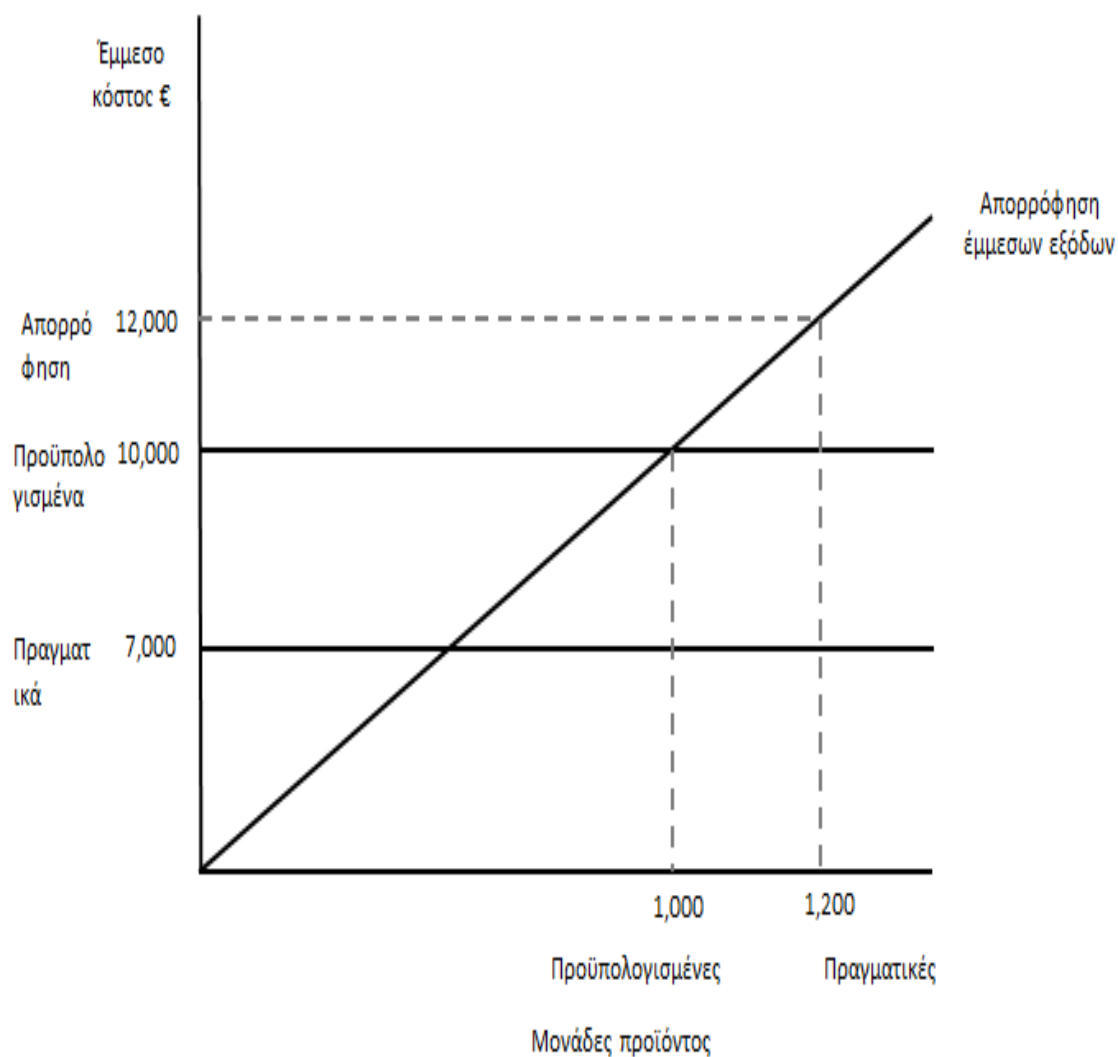


Καταλογισμένα έξοδα = Πραγματικές μονάδες * Συντελεστή Καταλογισμού =
 = 1.200μον.* 10€/μον = 12.000€

Καταλογισμένα έξοδα	12.000€
Πραγματικά Έξοδα	<u>10.000€</u>
Υπέρ (Υπό) καταλογισμένα έξοδα=	2.000€

Το **Διάγραμμα 4** παρουσιάζει μια κατάσταση όπου τόσο πραγματική δραστηριότητα και οι πραγματικές δαπάνες διαφέρουν από τον προϋπολογισμό.

Διάγραμμα 4



Σε αυτή την περίπτωση η πραγματική δραστηριότητα είναι μεγαλύτερη από την προϋπολογισμένη, που οδηγεί σε υπέρ- καταλογισμό. Ταυτόχρονα τα πραγματικά έξοδα είναι χαμηλότερα από ότι στον προϋπολογισμό, οδηγώντας πάλι σε υπέρ- καταλογισμό. Ο συνολικός καταλογισμός είναι 5.000€.

$$\text{Καταλογισμένα έξοδα} = \text{Πραγματικές μονάδες} * \text{Συντελεστή Καταλογισμού} = \\ = 1.200\text{μον.} * 10\text{€/μον} = 12.000\text{€}$$

Καταλογισμένα έξοδα	12.000€
Πραγματικά Έξοδα	<u>7,000€</u>
Υπέρ (Υπό) καταλογισμένα έξοδα	5,000€

Το γράφημα δείχνει ότι από τα 5.000€ της υπέρ-καταλογισμού, 2.000€ οφείλεται στην αυξημένη δραστηριότητα (12.000€ που απορροφάται, μεγαλύτερη από 10.000€ στον προϋπολογισμό) και 3.000€ οφείλεται σε μείωση των δαπανών (πραγματική δαπάνη είναι 7.000€, σε σύγκριση με 10.000€ στον προϋπολογισμό).

2.1.2. Υπέρ-Καταλογισμός σε ώρες εργασίας

Μέχρι στιγμής, τα παραδείγματα που έχουν χρησιμοποιήσει τον συντελεστή βασισμένο στις μονάδες παραγωγής. Στην πράξη, τα άλλα μέτρα της δραστηριότητας, ιδίως οι ώρες άμεσης εργασίας, χρησιμοποιούνται ως βάση καταλογισμού.

Ας υποθέσουμε ότι μια εταιρεία προϋπολογίζει να εργάζονται 10.000 ωρών άμεσης εργασίας κατά το επόμενο έτος. Αν η προϋπολογισμένα έξοδα σταθερής παραγωγής ήταν 50.000€ ο «συντελεστής καταλογισμού θα είναι:

$$\frac{\text{Προϋπολογισμένα έξοδα}}{\text{Προϋπολογισμένη δραστηριότητα}} = \frac{50.000\text{€}}{10.000 \text{ ώρες άμεσης εργασίας}} = 5\text{€/ώρα}$$

Αν κατά το έτος τα πραγματικά έξοδα ήταν 60.000€ και πραγματική άμεση εργασία ήταν 9.000 ώρες, θα ακολουθούσε η εξής υπό- καταλογισμό:

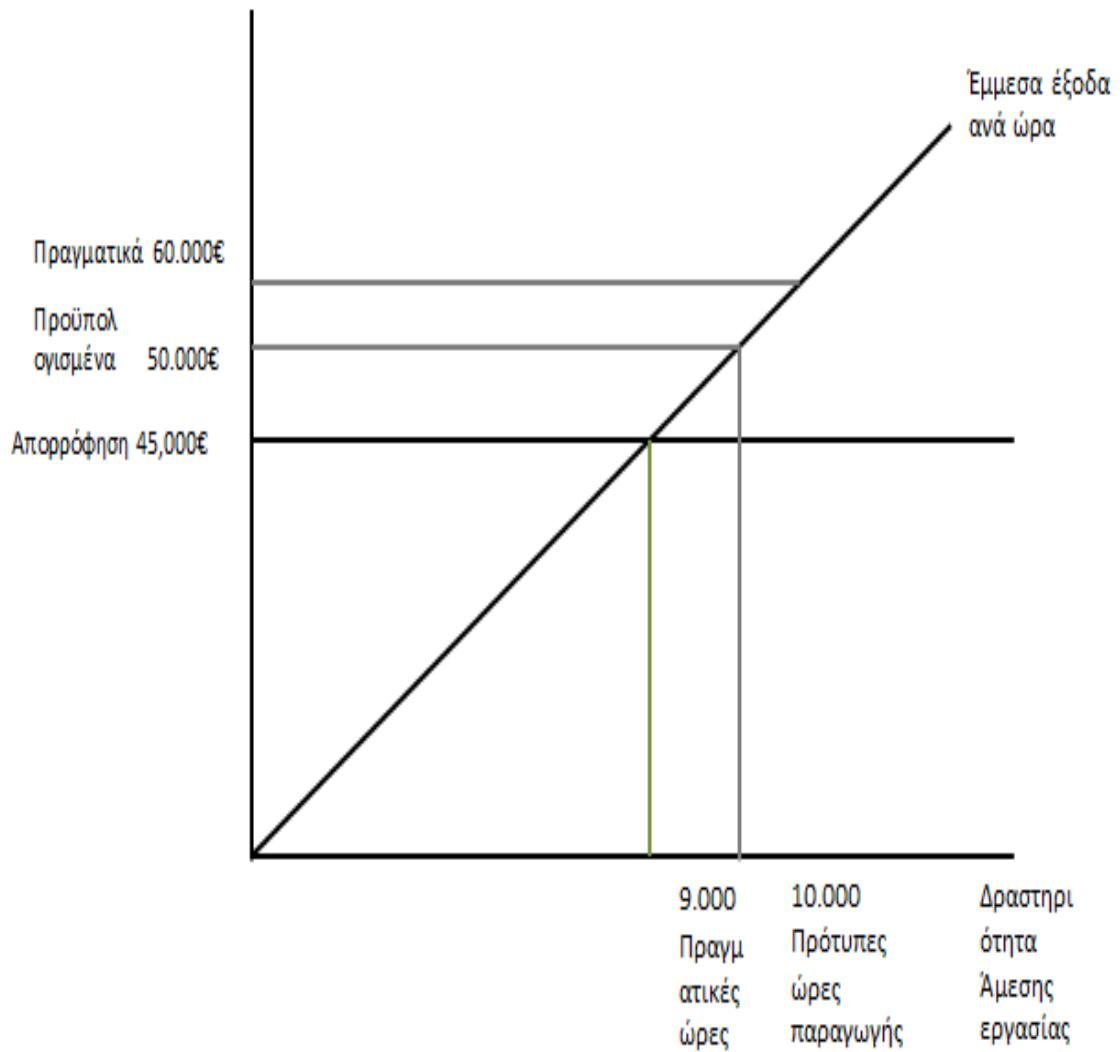
$$\text{Καταλογισμένα έξοδα} = \text{Πραγματικές ώρες} * \text{Συντελεστή Καταλογισμού} = \\ 9.000 \text{ ώρες} * 10\text{€/ώρα} = 45.000\text{€}$$

Καταλογισμένα έξοδα	45.000€
---------------------	---------

Πραγματικά Έξοδα	60.000€
Υπέρ (Υπό) καταλογισμένα έξοδα	(15.000€)

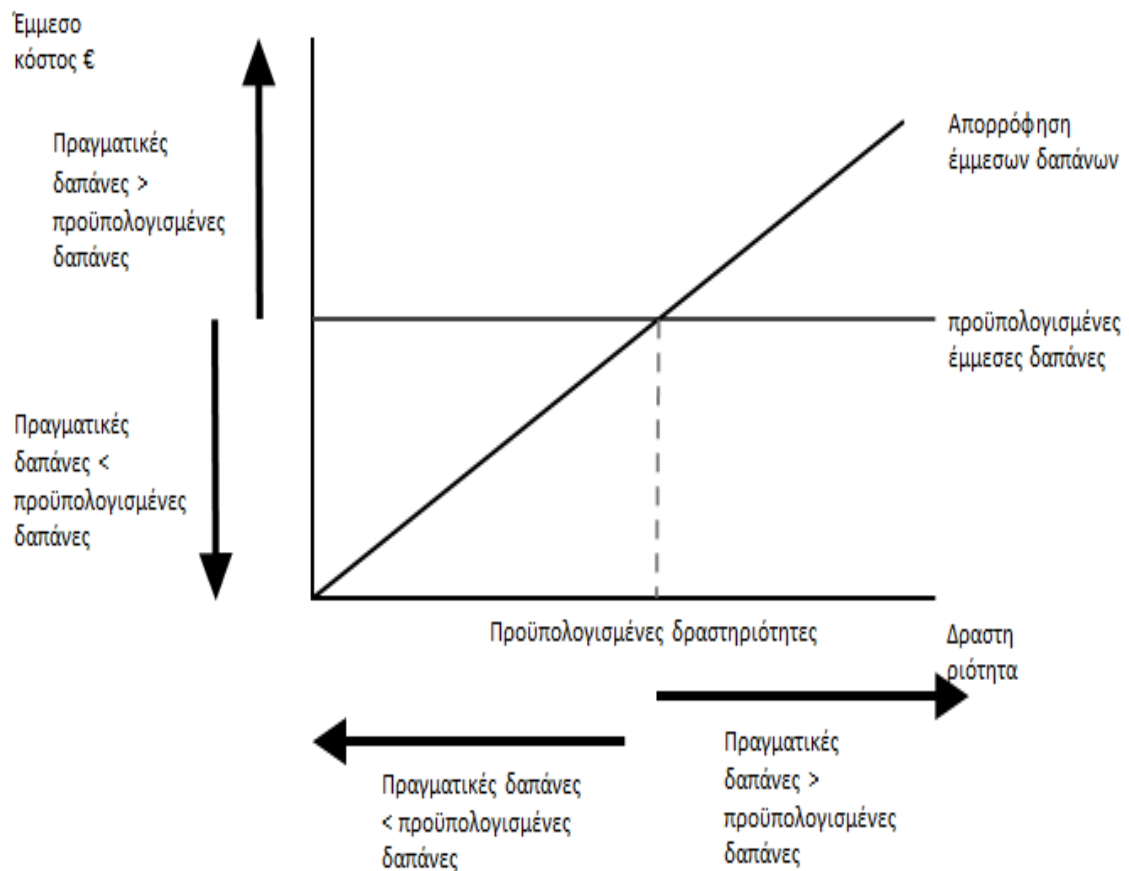
Το Διάγραμμα 5 δείχνει την παραπάνω κατάσταση

Διάγραμμα 5



Το Διάγραμμα 6 δείχνει τους γενικούς οδηγούς της υπέρ κ υπό καταλογισμού που έχουμε συζητήσει μέχρι τώρα.

Διάγραμμα 6



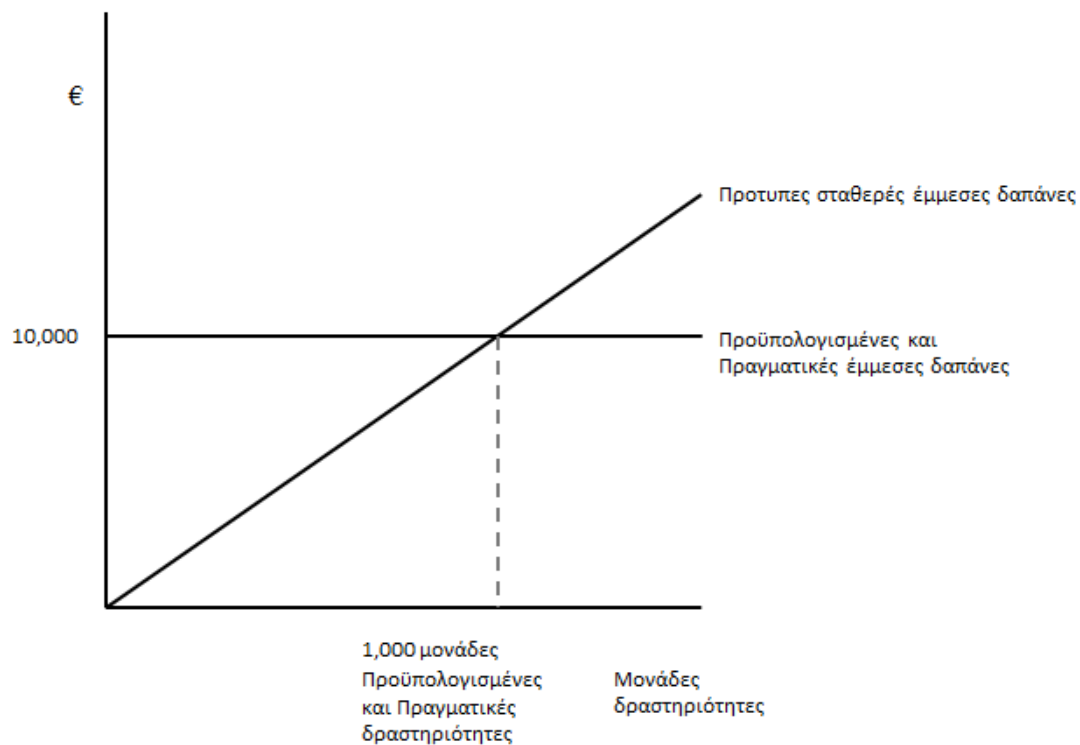
2.1.3. Υπέρ-Καταλογισμός σε διακύμανση όγκου

Μια παρόμοια προσέγγιση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κατανόηση της πρότυπης κοστολόγησης των διακυμάνσεων των γενικών δαπανών. Πρέπει απλά να θυμάστε ότι η υπέρ-καταλογισμό των δαπανών είναι ισοδύναμη με μια ευνοϊκή διακύμανση (επειδή προστίθεται πίσω στο κέρδος) και με παρόμοια λογική υποκαταλογισμό των δαπανών ισοδυναμεί με δυσμενή διακύμανση.

Ας υποθέσουμε ότι ο πρότυπος «συντελεστής καταλογισμού» για ένα προϊόν είναι 10€/μονάδα, με βάση μια προϋπολογισμένη παραγωγή 1.000 μονάδων, και τα προϋπολογισμένα γενικά έξοδα 10.000€.

Αν όλα πάνε σύμφωνα με τον προϋπολογισμό, καμία διακύμανση δε θα συμβεί. Η κατάσταση αυτή φαίνεται στο Διάγραμμα 7, όπου τα πραγματικά γενικά έξοδα είναι το ίδιο με τον προϋπολογισμό και η πραγματική παραγωγή είναι 1.000 μονάδες.

Διάγραμμα 7

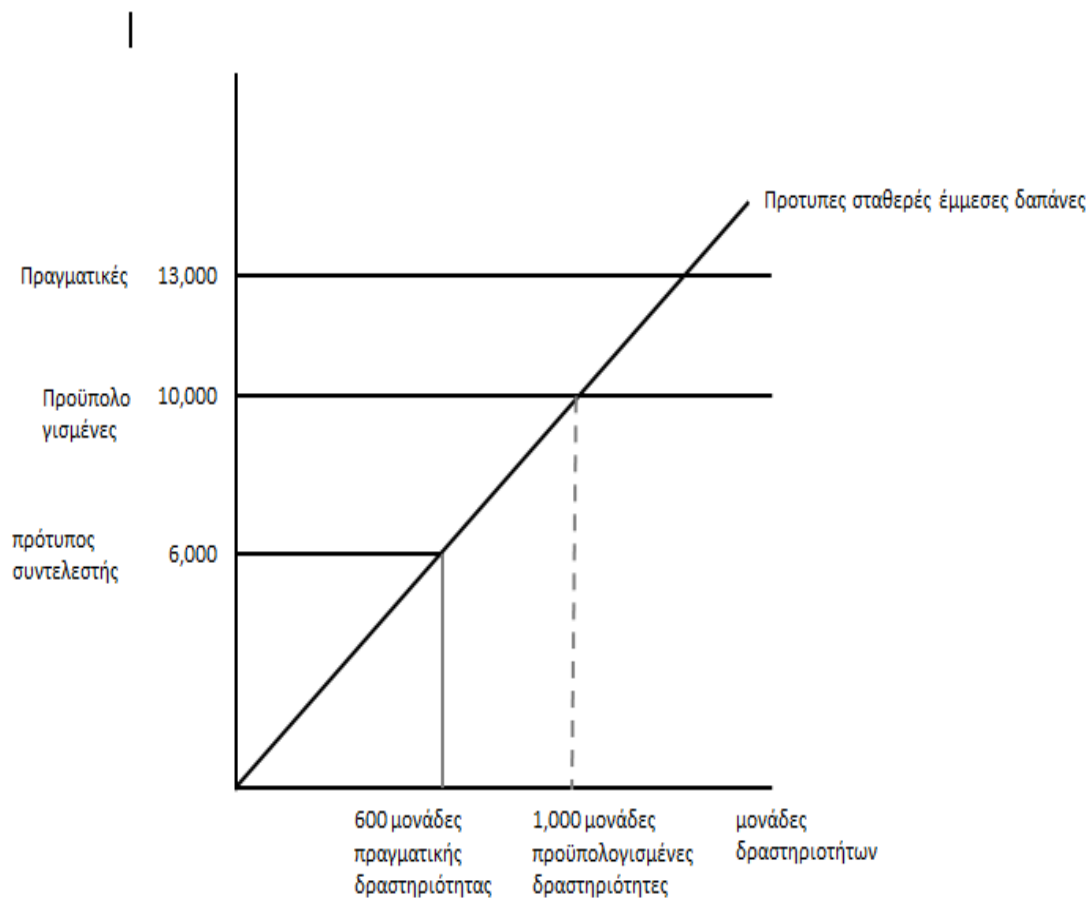


Ωστόσο, αν οι πραγματικές δαπάνες είναι 13.000€ και οι 600 μονάδες παραχθούν θα προκύψει η ακόλουθη κατάσταση (Διάγραμμα 8)

Όταν η πραγματική δραστηριότητα είναι χαμηλότερα από ότι στον προϋπολογισμό προκαλείται υπό-απορροφητική επίδραση των 4.000€. Αυτό το φαινόμενο είναι γνωστό ως «ανεπιθύμητη διακύμανση του όγκου». Όταν οι πραγματικές δαπάνες είναι υψηλότερες από ό, τι στον προϋπολογισμό θα οδηγήσει επίσης σε περαιτέρω υπό-καταλογισμό 3.000€, καθιστώντας το ποσό σε 7.000€ συνολικά. Το πρότυπο υπολογισμού του κόστους διακύμανσης θα μοιάζει με αυτό:

Πραγματικά Έξοδα=	13.000€
Διακύμανση Γενικών Εξόδων	>3.000€ (δυσμενής)
Προϋπολογισμένα Έξοδα=	10.000€
Διακύμανση Όγκου	>4,000 (δυσμενής)
Πραγματικές μονάδες * Πρότυπο Συντελεστή Καταλογισμού=	
600 μονάδες* 10€/ μονάδα	6.000€

Διάγραμμα 8



2.1.4. Καταλογισμός πρότυπης κοστολόγησης

Στα πρότυπα συστήματα κοστολόγησης όπου τα γενικά έξοδα καταλογίζονται στην άμεση εργασία, οι εταιρείες μερικές φορές αναλύουν τη διακύμανση του όγκου των εξόδων σε στοιχεία χωρητικότητας και αποτελεσματικότητας του όγκου.

Ας υποθέσουμε ότι μια εταιρεία προϋπολογίζει να παράγει 1.000 μονάδες προϊόντος σε 5.000 ώρες εργασίας (κάθε μονάδα, ως εκ τούτου, λαμβάνοντας 5 ώρες εργασίας).

Τα προϋπολογισμένα γενικά έξοδα παραγωγής για την περίοδο ήταν 10.000€.

Αν τα έξοδα απορροφήθηκαν σε σχέση με τις ώρες εργασίας, αυτό θα οδηγούσε σε ένα πρότυπο κόστος γενικών εξόδων:

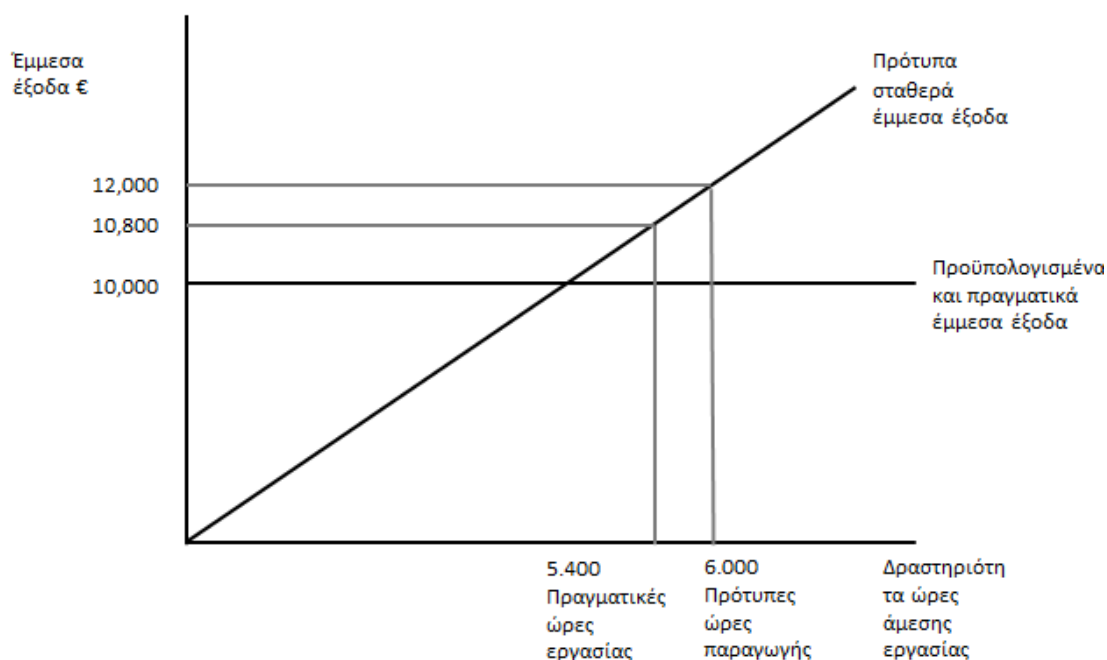
$$\frac{\text{Προϋπολογισμένα Έξοδα } 10.000\text{€}}{\text{Προϋπολογισμένη Δραστηριότητα } 5.000 \text{ ώρες}} = 2\text{€/ άμεση ώρα εργασίας}$$

Κατά την περίοδο 1.200 μονάδες παρήχθησαν μέσα σε 5.400 ώρες εργασίας.

Για λόγους απλότητας υποθέτουμε ότι δεν υπήρχε διακύμανση των δαπανών, δηλαδή ότι η πραγματικές δαπάνες ήταν όσο είχε υπολογιστεί στον προϋπολογισμό.

Το Διάγραμμα 9 δείχνει το αποτέλεσμα αυτής της κατάστασης

Διάγραμμα 9



Επειδή η εταιρεία έχει ικανότητα λειτουργίας πάνω από τον προϋπολογισμό της (5.400 ώρες εργασίας σε σύγκριση με 5.000 ώρες προϋπολογισμό) έχει καταγραφεί μια ευνοϊκή διακύμανση (υπερ- καταλογισμό των γενικών εξόδων). Αυτή είναι η διακύμανση ικανότητας/ χωρητικότητας.

Ωστόσο, η παραγωγή σε ένα πρότυπο κοστολογικό σύστημα παραγωγής θα κοστολογηθεί στο πρότυπο κόστος. Αυτό σημαίνει ότι όταν η παραγωγή μπαίνει στα τελικά προϊόντα θα εκτιμηθεί σαν να έγινε στο πρότυπο κόστος. Αυτό σημαίνει ότι σε ό,τι αφορά τα πάγια έξοδα, θα θεωρείται ότι έχει γίνει σε 5 ώρες με κόστος 2€ ανά ώρα.

Έτσι 1.200 μονάδες που παράχθηκαν έπρεπε να χρειαστούν 6.000 ώρες (1.200 x 5 ώρες), και θα έπρεπε να έχει κοστίσει 12.000€. (6.000 ώρες x 2€). Κατά συνέπεια, μια περαιτέρω θετική διακύμανση των 1.200€ καταγράφεται για λόγους αποτελεσματικότητας (η εταιρεία ήταν αποτελεσματική, επειδή παράγονται προϊόντα 6.000 ωρών μέσα σε 5.400 ώρες). Αυτό είναι γνωστό ως διακύμανση αποτελεσματικότητας όγκου.

Μαζί η διακύμανση της ικανότητας/χωρητικότητας και της αποτελεσματικότητας όγκου δημιουργούν τη διακύμανση του όγκου γενικών εξόδων.

Σε πρότυπη κοστολόγηση διακύμανσης ο υπολογισμός θα μοιάζει κάπως έτσι:

Πραγματικά Έξοδα	10.000€	
Διακύμανση Γενικών Δαπανών		>0,0€
Προϋπολογισμένα Έξοδα	10.000€	
Διακύμανση Ικανότητας/Χωρητικότητας		>800€ (ευνοϊκή)
Πραγματικές ώρες * Πρότυπο Συντελεστή Καταλογισμού (5.400* 2€/ ώρα)	10.800€	
Διακύμανση Αποτελεσματικότητας Όγκου		>1.200€ (ευνοϊκή)

Πρότυπες ώρες πραγματικής παραγωγής = (1.200 μονάδες x 5 ώρες x 2€/ ώρα)
12.000€

Κεφάλαιο 3^ο: Πλήρης κοστολόγηση και Οριακή κοστολόγηση

3.1. Πλήρης κοστολόγηση (απορροφητική κοστολόγηση)

Στην απορροφητική κοστολόγηση (πλήρης κοστολόγηση), όλες οι δαπάνες παραγωγής απορροφώνται από τα προϊόντα. Τα αποθέματα αποτιμώνται στο συνολικό κόστος παραγωγής. Τα γενικά έξοδα σταθερής παραγωγής αντιμετωπίζονται ως κόστος του προϊόντος.

Δεδομένα

Το σταθερό κόστος γενικών εξόδων παραγωγής για ένα μήνα έχει υπολογιστεί στον προϋπολογισμό ως 30.000€.

Ο προϋπολογισμένος όγκος παραγωγής είναι 10.000 μονάδες ανά μήνα.

Προϋπολογίζονται οι πωλήσεις θα ισούνται με τον όγκο παραγωγής.

Από τα στοιχεία του Πίνακας 3.1, προκύπτει το προϋπολογισμένο σταθερό κόστος ότι είναι 3€/ μονάδα (που υπολογίζεται ως 30.000€/ 10.000 μονάδες).

Το πλήρες κόστος παραγωγής ανά μονάδα είναι 16€ (μεταβλητό κόστος 13€ συν σταθερό κόστος 3€).

Η Εταιρεία Α παράγει μεγεθυντικούς καθρέπτες για χρήση στο σπίτι. Η προϋπολογιζόμενη τιμή πώλησης είναι 20€ και το μεταβλητό κόστος είναι 13€:

Παράδειγμα 3.1

Προϋπολογισμός για μία μονάδα	€
Τιμή πώλησης	20
Άμεση υλικά	8
Άμεση εργασίας	3
Μεταβλητή γενικά βιομηχανικά έξοδα	2
Συνολικό μεταβλητό κόστος	13

Για το μήνα Ιούνιο, η παραγωγή και οι πωλήσεις ήταν 10.000 όπως προϋπολογίστηκε.

Η δήλωση κερδών και ζημιών για το μήνα Ιούνιο, με βάση την πλήρη κοστολόγηση παρουσιάζεται στον Πίνακα 3.1

Πίνακας 3.1

Μήνα Ιούνιο	
Πωλήσεις (10.000 σε 20€)	200.000€
Αρχική απογραφή	
Κόστος παραγωγής (10.000 σε 16€)	160.000€
Ζημίες απογραφής κλεισίματος	0€
Κόστος πωληθέντων αγαθών	160.000€
Κέρδος	40.000€

3.2. Οριακή κοστολόγηση

Σε οριακή κοστολόγηση (μεταβλητή κοστολόγηση), μόνο το μεταβλητό κόστος της παραγωγής τοποθετείται στα προϊόντα στον Πίνακα 3.1α. Τα απύλητα αποθέματα αποτιμώνται στο μεταβλητό κόστος παραγωγής.

Τα γενικά έξοδα σταθερής παραγωγής αντιμετωπίζονται ως δαπάνη περιόδου της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται. Οι υπολογισμοί παρουσιάζονται στον Πίνακα 3.1α.

Όπως και στον προηγούμενο υπολογισμό, δεν υπάρχει απόθεμα ανοίγματος, διότι μέχρι το τέλος του Ιουνίου, οι πωλήσεις και η παραγωγή ήταν ίσες. Το κόστος της παραγωγής καταγράφεται στο μεταβλητό κόστος 13€ για να απορροφηθεί από κάθε μονάδα. Στην απογραφή κλεισίματος αποτιμώνται στο μεταβλητό κόστος παραγωγής των 13€/ μονάδα. Οι πωλήσεις μείον το μεταβλητό κόστος δίνει μια συνεισφορά στα

πάγια γενικά έξοδα. Τα πάγια γενικά έξοδα παραγωγής αντιμετωπίζονται ως δαπάνη περιόδου και αναφέρεται ως ξεχωριστή γραμμή στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Πίνακας 3.1α

Μήνα Ιούνιο	
Πωλήσεις (10.000 σε 20€)	200.000€
Αρχική απογραφή	0
Κόστος παραγωγής (10.000 σε 13€)	130.000€
Τελική απογραφή (400 σε 13€)	0€
Μεταβλητό κόστος πωληθέντων	130.000€
Συνεισφορά στα πάγια γενικά έξοδα	70.000€
Σταθερά γενικά έξοδα	30.000€
Κέρδος	40.000€

Το κέρδος είναι 40.000€ τόσο στη μεταβλητή κοστολόγηση όσο και στην πλήρη κοστολόγηση. Αυτό συμβαίνει επειδή στο παράδειγμα δεν υπάρχει απόθεμα ανοίγματος και το απόθεμα τέλους είναι μηδενικό διότι μέχρι το τέλος του Ιουνίου, οι πωλήσεις και η παραγωγή ήταν ίσες. Το κόστος της παραγωγής καταγράφεται στο μεταβλητό κόστος 16€ για να απορροφηθεί από κάθε μονάδα.

3.3. Μεταβολές των πωλήσεων

3.3.1. Πλήρης κοστολόγηση (απορροφητική κοστολόγηση)

Κατά το μήνα Ιούλιο η παραγωγή ήταν 10.000, αλλά οι πωλήσεις ήταν 9.600 μονάδες, αφήνοντας 400 μονάδες στο απόθεμα (stock) ως απούλητα εμπορεύματα. Κατά το μήνα Αύγουστο, η παραγωγή ήταν και πάλι 10.000, αλλά οι πωλήσεις ήταν 10.400 μονάδες. Για τους μήνες Σεπτέμβριος - Δεκέμβριος η παραγωγή και οι πωλήσεις ήταν και πάλι 10.000 μονάδες, όπως στον προϋπολογισμό.

Δεν υπάρχει απόθεμα ανοίγματος, διότι μέχρι το τέλος του Ιουνίου, οι πωλήσεις και η παραγωγή ήταν ίσες. Το κόστος της παραγωγής καταγράφεται στο πλήρες κόστος 16€ για να απορροφηθεί από κάθε μονάδα. Στην απογραφή κλεισίματος αποτιμώνται στο συνολικό κόστος παραγωγής των 16€/ μονάδα.

Η δήλωση κερδών και ζημιών για το μήνα Ιούλιο, με βάση την πλήρη κοστολόγηση παρουσιάζεται στον Πίνακα 3.2

Πίνακας 3.2

Μήνα Ιούλιο	
Πωλήσεις (9.600 σε 20€)	192.000€
Αρχική απογραφή	0
Κόστους παραγωγής (10.000 σε 16€)	160.000€
Ζημίες απογραφής κλεισίματος (400 σε € 16)	6.400€
Κόστος πωληθέντων αγαθών	153.600€
Κέρδος	38.400€

3.3.2. Οριακή κοστολόγηση

Στην οριακή κοστολόγηση (μεταβλητή κοστολόγηση), μόνο το μεταβλητό κόστος της παραγωγής τοποθετείται στα προϊόντα στον Πίνακα 3.2α Τα απούλητα αποθέματα αποτιμώνται στο μεταβλητό κόστος παραγωγής

Πίνακας 3.2α

Μήνα Ιούλιο	
Πωλήσεις (9.600 σε 20€)	192.000€
Αρχική απογραφή	0
Κόστους παραγωγής (10.000 σε 13€)	130.000€
Τελική απογραφή (400 σε 13€)	5.200€
Μεταβλητό κόστος πωληθέντων	124.800€
Συνεισφορά στα πάγια γενικά έξοδα	67.200€
Σταθερά γενικά έξοδα	30.000€
Κέρδος	37.200€

Τα γενικά έξοδα σταθερής παραγωγής αντιμετωπίζονται ως δαπάνη περιόδου της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται. Οι υπολογισμοί παρουσιάζονται στον Πίνακα 3.2α

Όπως και στον προηγούμενο υπολογισμό, δεν υπάρχει απόθεμα ανοίγματος, διότι μέχρι το τέλος του Ιουνίου, οι πωλήσεις και η παραγωγή ήταν ίσες. Το κόστος της παραγωγής καταγράφεται στο μεταβλητό κόστος 13€ για να απορροφηθεί από κάθε μονάδα. Στην απογραφή κλεισίματος αποτιμώνται στο μεταβλητό κόστος παραγωγής των 13€/ μονάδα. Οι πωλήσεις μείον το μεταβλητό κόστος δίνει μια συνεισφορά στα πάγια γενικά έξοδα. Τα πάγια γενικά έξοδα παραγωγής αντιμετωπίζονται ως δαπάνη

περιόδου και αναφέρεται ως ξεχωριστή γραμμή στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Η διαφορά στο κέρδος είναι $38.400\text{€} - 37.200\text{€} = 1.200\text{€}$. Το κέρδος με βάση την πλήρη κοστολόγηση είναι υψηλότερο σε αυτό το παράδειγμα, επειδή το απόθεμα τέλους των 400 μονάδων φέρει 3€ των σταθερών γενικών εξόδων ανά μονάδα, ως κόστος του προϊόντος, στην επόμενη λογιστική περίοδο.

3.4. Μεταβολές των αποθεμάτων

3.4.1. Πλήρης κοστολόγηση Μείωση των αποθεμάτων

Τον Αύγουστο υπάρχει ένα απόθεμα αρχής των 400 μονάδων, αλλά δεν υπάρχει απόθεμα κλεισίματος. Κατά τη διάρκεια του μήνα του Αυγούστου, το απόθεμα πέφτει από 400 μονάδες στις αρχές του μήνα στο μηδέν στο τέλος του μήνα (βλέπε πίνακες 3.3 και 3.4).

Πίνακας 3.3

Μήνας Αύγουστος		
Πωλήσεις (10.400 σε 20€)		208.000€
Αρχική απογραφή (400 σε 16€)	6.400€	
Κόστος παραγωγής (10.000 σε 16€)	160.000€	
Τελική απογραφή	0€	
Κόστος πωλημένων προϊόντων		164.400€
Κέρδος		41.600€

3.4.2. Οριακή κοστολόγηση Μείωση των αποθεμάτων

Πίνακας 3.4

Μήνα Αύγουστο		
Πωλήσεις (10.400 σε 20€)		208.000€
Αρχική απογραφή (400 σε 13€)	5.200€	
Κόστος παραγωγής (10.000 σε 13€)	130.000€	
Τελική απογραφή λήξης	0€	
Μεταβλητό κόστος πωληθέντων		135.200€
Συνεισφορά στα πάγια γενικά έξοδα		72.800€
Σταθερά γενικά έξοδα		-30.000€
Κέρδος		42.800€

Η διαφορά στο κέρδος είναι 42.800€- 41.600€ = 1.200€. Το κέρδος με βάση την πλήρη κοστολόγηση είναι χαμηλότερο σε αυτό το παράδειγμα, επειδή το απόθεμα έναρξης των 400 μονάδων φέρει 3€ των σταθερών γενικών εξόδων ανά μονάδα, ως κόστος του προϊόντος, από την προηγούμενη λογιστική περίοδο.

3.4.3. Πλήρης κοστολόγηση Αύξηση των αποθεμάτων

Ας υποθέσουμε ότι, κατά το μήνα Αύγουστο, το απόθεμα αυξάνεται από 400 μονάδες στις αρχές του μήνα σε 600 στο τέλος του μήνα (βλέπε πίνακες 3.5 και 3.6). Ας υποθέσουμε ότι η παραγωγή παραμένει η ίδια στις 10.000 μονάδες. Οι πωλήσεις είναι συνεπώς 9.800 μονάδες

Πίνακας 3.5

Μήνα Αύγουστο		
Πωλήσεις (9.800 σε 20€)		196.000€
Αρχική απογραφή (400 σε 16€)	6.400€	
Κόστος παραγωγής (10.000 σε 16€)	160.000€	
Τελική απογραφή (600 σε 16€)	9.600€	
Κόστος πωλημένων προϊόντων		156.800€
Κέρδος		39.200€

3.4.4. Οριακή κοστολόγηση Αύξηση των αποθεμάτων

Πίνακας 3.6

Μήνα Αύγουστο		
Πωλήσεις (9.800 σε 20€)		196.000€
Αρχική απογραφή (400 σε 1€3)	5.220€	
Κόστος παραγωγής (10.000 σε 13€)	130.000€	
Τελική (600 σε 13€)	7.800€	
Μεταβλητό κόστος πωληθέντων		127.400€
Συνεισφορά στα πάγια γενικά έξοδα		68.800€
Σταθερά γενικά έξοδα		30.000€
Κέρδος		38.600€

Η διαφορά στο κέρδος είναι $39.200\text{€} - 38.600\text{€} = 600\text{€}$. Το κέρδος με βάση την πλήρη κοστολόγηση είναι υψηλότερο σε αυτό το παράδειγμα, επειδή το απόθεμα στο κλείσιμο των 600 μονάδων φέρει 3€ των σταθερών γενικών εξόδων ανά μονάδα ως κόστος του προϊόντος, ενώ η απογραφή έναρξης των 400 μονάδων φέρει 3€ των σταθερών γενικών εξόδων ανά μονάδα, ως κόστος του προϊόντος, από την προηγούμενη λογιστική περίοδο. Η διαφορά είναι η αύξηση των 200 μονάδων που φέρει 3€ του σταθερού κόστους ανά μονάδα, η οποία είναι 600€ στο σύνολο. Αυτό το κόστος 600€ μεταφέρεται στην επόμενη περίοδο με το απούλητο απόθεμα.

3.5. Υπερ- και Υπο- Καταλογισμένα πάγια έξοδα

Στο κεφάλαιο 2, ο υπολογισμός της υπερ-ανάκτησης και της υπο-ανάκτησης των σταθερών γενικών εξόδων εξηγήθηκε. Αυτό ονομάζεται επίσης υπερ- Καταλογισμός και υπό- Καταλογισμός παγίων εξόδων. Η προσαρμογή των δαπανών για υπερ- και υπο- Καταλογισμού γίνεται στο κόστος πωλήσεων, όπως φαίνεται σε αυτή την ενότητα.

3.6. Υπερ Καταλογισμός σταθερών γενικών εξόδων

Τώρα αλλάζουν τα δεδομένα στο Παράδειγμα 3.1 έτσι ώστε το επίπεδο της παραγωγής είναι διαφορετικό από εκείνο του προϋπολογισμού. Στο Παράδειγμα 3.2 το πραγματικό επίπεδο γενικών εξόδων παραγωγής τον Ιούλιο είναι υψηλότερο στα 10.100 από το προϋπολογισμένο επίπεδο των 10.000. Το πραγματικό επίπεδο παραγωγής τον Αύγουστο είναι χαμηλότερο σε 9.900 από το προϋπολογισμένο επίπεδο των 10.000. Ο Πίνακας 3.7 δείχνει το κέρδος με την πλήρη κοστολόγηση για τον Ιούλιο, ενώ ο Πίνακας 3.8 δείχνει το οριακό κόστος κέρδος για τον Ιούλιο.

Η Εταιρεία Α παράγει μεγεθυντικούς καθρέπτες για χρήση στο σπίτι. Η προϋπολογισμένη τιμή πώλησης και το κόστος είναι οι εξής:

Παράδειγμα 3.2

Προϋπολογισμός για μία μονάδα:	
Τιμή πωλήσεως	20
Άμεσα υλικά	8
Άμεση εργασία	3
Μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα	2
Συνολικό μεταβλητό κόστος	13

Το σταθερό κόστος γενικών εξόδων παραγωγής για ένα μήνα έχει προϋπολογιστεί στις 30.000€. Ο προϋπολογισμένος όγκος παραγωγής είναι 10.000 μονάδες ανά μήνα. Οι προϋπολογισμένες πωλήσεις αναμένεται να ισούνται με τον προϋπολογισμένο όγκο παραγωγής.

Για το μήνα Ιούνιο, η παραγωγή και οι πωλήσεις ήταν 10.000 όπως είχε προϋπολογιστεί. Κατά το μήνα Ιούλιο η παραγωγή ήταν 10.100, αλλά οι πωλήσεις ήταν 9.700 μονάδες, αφήνοντας 400 μονάδες στο απόθεμα (stock) ως απούλητα εμπορεύματα. Κατά το μήνα Αύγουστο, η παραγωγή ήταν και πάλι 9.900, αλλά οι πωλήσεις ήταν 10.300 μονάδες. Για τους μήνες Σεπτέμβριος - Δεκέμβριος η παραγωγή και οι πωλήσεις ήταν και πάλι 10.000 μονάδες, όπως στον προϋπολογισμό.

3.6.1. Πλήρη κοστολόγηση

Πίνακας 3.7

Μήνα Ιούλιο	
Πωλήσεις (9.700 σε 20€)	194.000€
Αρχική απογραφή	0€
Κόστους παραγωγής (10.100 σε 16€)	161.600€
(Συν) Υπο- απορροφημένα γενικά έξοδα (100 σε 3€)	300€
Τελική απογραφή (400 σε 16€)	6.400€
Κόστος πωλημένων προϊόντων	154.900€
Κέρδος	39.100€

3.6.2. Οριακή κοστολόγηση

Πίνακας 3.8

Μήνα Ιούλιο	
Πωλήσεις (9.700 σε 20€)	194.000€
Αρχική απογραφή	0€
Κόστους παραγωγής (10.100 σε 13€)	131.100€
Τελική απογραφή (400 σε 13€)	5.200€
Μεταβλητό κόστος πωληθέντων	126.100€
Συνεισφορά στις πάγιες γενικά έξοδα	67.900€
Σταθερά γενικά έξοδα	30.000€
Κέρδος	37.900€

Η κοστολόγηση κέρδους με απορροφητική μέθοδο είναι μεγαλύτερη από ότι με την οριακή κοστολόγηση. Η διαφορά είναι 1.200€ μετριέται ως $400 \cdot 3\text{€}$ σταθερά γενικά έξοδα, μεταφέρονται στο λογαριασμό Αρχική απογραφή (ο οποίος με το άνοιγμα χρήσης είναι μηδενικός).

Η υπερ-απορρόφηση των εξόδων προκύπτει επειδή το πραγματικό επίπεδο της παραγωγής ήταν 100 μονάδες υψηλότερο από το αναμενόμενο. Ένα συνολικό κόστος 16€ χρεώθηκε σε κάθε μία από τις πρόσθετες μονάδες που παράγονται. Το μεταβλητό στοιχείο του κόστους, 13€ στο καθένα, ήταν δικαιολογημένο διότι οι πρόσθετες μονάδες απαιτήσαν επιπλέον μεταβλητό κόστος υλικών και εργασίας. Εντούτοις, το πάγιο στοιχείο του κόστους των 3€/μονάδα δεν δικαιολογείται, διότι το σταθερό κόστος δεν αυξάνει με την πρόσθετη παραγωγή. Άρα αυτό το μέρος του επιπλέον κόστους παραγωγής πρέπει να αφαιρεθεί με την αφαίρεση των 300€ ($100 \cdot 3\text{€}$).

3.7. Υπό- Καταλογισμός σταθερών γενικών εξόδων

Για τον μήνα Αύγουστο οι πληροφορίες στο Παράδειγμα 3.2 δείχνει ότι οι πωλήσεις είναι 10.300 μονάδες και η παραγωγή είναι 9.900 μονάδες (βλέπε πίνακες 3.9 και 3.10).

Ο υπό- Καταλογισμός στα έξοδα προκύπτει επειδή το πραγματικό επίπεδο της παραγωγής ήταν 100 μονάδες χαμηλότερα από τα αναμενόμενα. Το χαμηλότερο μεταβλητό κόστος δικαιολογείται από το χαμηλότερο όγκο. Παρόλα αυτά, το πάγιο κόστος των 3€ ανά μονάδα πρέπει να χρεωθεί στην αναμενόμενη παραγωγή 10.000 μονάδων, διότι το σταθερό κόστος δεν μειώνεται όταν ο όγκος παραγωγής μειώνεται. Ως εκ τούτου, αυτό το μέρος του τέλους του κόστους παραγωγής πρέπει να συμπεριληφθεί με την προσθήκη 300€ ($100 \cdot 3\text{€}$).

Το κέρδος με την πλήρη κοστολόγηση είναι μικρότερο από το κέρδους της οριακής κοστολόγησης. Η διαφορά είναι 1.200€, υπολογισμένη ως $400 \cdot 3\text{€}$ σταθερό γενικό κόστος το οποίο προέκυψε στην απογραφή έναρξης, με μηδενική απογραφή κλεισίματος.

3.7.1. Πλήρη κοστολόγηση

Πίνακας 3.9

Μήνα Αύγουστο	
---------------	--

Πωλήσεις (10.300 σε 20€)	206.000€
Αρχική απογραφή (400 σε 16€)	6.400€
Κόστος παραγωγής (9.900 σε 16€)	158.400€
(Μείον) Υπο-απορροφημένα γενικά έξοδα (100 σε 3€)	300€
Τελική απογραφή	0€
Κόστος πωλημένων προϊόντων	165.100€
Κέρδος	40.900€

3.7.2. Οριακή κοστολόγηση

Πίνακας 3.10

Μήνα Αύγουστο	
Πωλήσεις (10.300 σε 20€)	206.000€
Αρχική απογραφή (400 σε 13€)	5.200€
Κόστος παραγωγής (9.900 σε 13€)	128.700€
Τελική απογραφή	0€
Μεταβλητό κόστος πωληθέντων	(133.900€)
Συνεισφορά στις πάγιες γενικά κοστίζει	72.100€
Σταθερά γενικά έξοδα	(30.000€)
κέρδος	42.100€

Το κέρδος με τη μέθοδο της πλήρους κοστολόγησης είναι μεγαλύτερο από το κέρδος με τη μέθοδο του οριακού κόστους. Η διαφορά είναι 1.200€ και μετριέται ως 400 x 3€ σταθερά γενικά έξοδα που μεταφέρονται στο κλείσιμο των αποθεμάτων (με μηδενική απογραφή ανοίγματος).

Κεφάλαιο 4ο

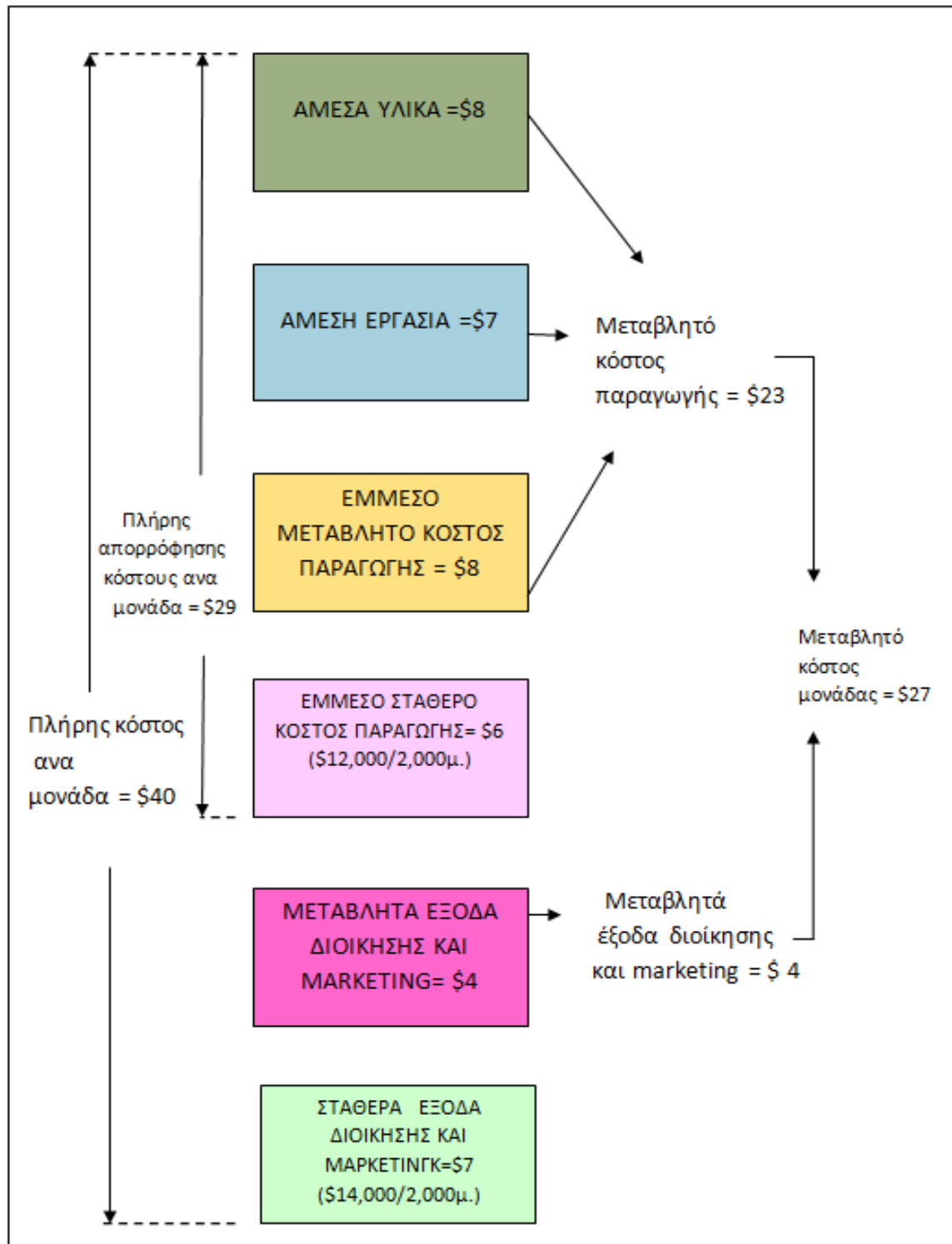
4.1. Παράγοντες του κόστους των προϊόντων.

Έχουμε τώρα δει ότι υπάρχουν διάφορες έννοιες του κόστους. Μερικές καθορίζονται από τους κανόνες της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Μερικές είναι πιο χρήσιμες για διευθυντικές λήψεις αποφάσεων. Σε αυτό το κεφάλαιο, έχουμε αναπτύξει αρκετά διαγράμματα για να εξηγήσουμε τις διαφορές των δύο κοστολογικών συστημάτων

και να εντοπίσουμε τις διαφορές τους. Ξεκινώντας με το Διάγραμμα 4.1, ας υποθέσουμε ότι η Εταιρεία «ΑΛΦΑ» υπολογίζει το κόστος για την παραγωγή ενός εξειδικευμένου εξαρτήματος τρακτέρ κατά τη διάρκεια του έτους Α. Το συνολικό κόστος για την κατασκευή και την πώληση ενός εξαρτήματος εκτιμάται ότι θα είναι 40€, όπως φαίνεται στην αριστερή πλευρά του Διάγραμμα 4.1. Το μοναδιαίο κόστος της κατασκευής του εξαρτήματος είναι 29€, που φαίνεται επίσης στην αριστερή πλευρά του εκθέματος. (Μία μονάδα είναι 1 εξάρτημα).

Αυτό το πλήρες κόστος της κατασκευής της μιας μονάδας, είναι γνωστό ως το πλήρες κόστος απορρόφησης. Είναι το ποσό του κόστους αποθεμάτων για εξωτερική χρηματοοικονομική πληροφόρηση σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές. Το πλήρες κόστος απορρόφησης «απορροφά πλήρως» το μεταβλητό και πάγιο κόστος για την κατασκευή ενός προϊόντος. Το πλήρες κόστος απορρόφησης αποκλείει τα μη παραγωγικά κόστη, ωστόσο, άρα τόσο το μάρκετινγκ όσο και οι διοικητικές δαπάνες δεν είναι κόστος αποθεμάτων. Οι εν λόγω μη παραγωγικές δαπάνες ισούνται με 11€ ανά μονάδα, η οποία είναι το άθροισμα των δύο τετραγώνων στο κάτω μέρος του Διαγράμματος 4.1

Διάγραμμα 4.1



Τα μεταβλητά έξοδα για να φτιαχτεί και να πωληθεί το προϊόν είναι το μεταβλητό κόστος παραγωγής, 23€ ανά μονάδα, και το μεταβλητό μη παραγωγικό κόστος, 4€/μονάδα. Μεταβλητό μη παραγωγικό κόστος θα μπορούσε, σε γενικές γραμμές, να είναι είτε διοικητικό ή κόστος μάρκετινγκ. Για την Εταιρεία «ΑΛΦΑ», το μεταβλητό

μη παραγωγικό κόστος είναι κυρίως κόστος πώλησης. Σε άλλες περιπτώσεις, μεταβλητά διοικητικά έξοδα θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν το κόστος της επεξεργασίας των δεδομένων, λογιστικά, ή οποιαδήποτε διοικητική δραστηριότητα που επηρεάζεται από τον όγκο παραγωγής. Το Διάγραμμα 4.1 περιλαμβάνει επίσης το σταθερό κόστος ανά μονάδα. Το μοναδιαίο σταθερό κόστος ισχύει μόνο σε έναν όγκο (2.000 μονάδες (του εξαρτήματος αυτού) ανά έτος) για την Εταιρεία «ΑΛΦΑ». Εξ ορισμού, το συνολικό σταθερό κόστος δεν αλλάζει με τις μεταβολές του όγκου (σε ένα σχετικό εύρος, φυσικά).

4.2. Το μοναδιαίο σταθερό κόστος στη λήψη αποφάσεων

Κατά την ανάλυση του κόστους για τη λήψη αποφάσεων, θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί το μοναδιαίο πάγιο κόστος πολύ προσεκτικά. Πολλοί διευθυντές αποτυγχάνουν να συνειδητοποιήσουν ότι είναι έγκυρο σε ένα μόνο όγκο παραγωγής. Όταν τα πάγια έξοδα κατανέμονται σε κάθε μονάδα, τα λογιστικά βιβλία κάνουν συχνά τις δαπάνες να φαίνονται σαν να είναι μεταβλητές. Για παράδειγμα, διαθέτοντας μέρος του ενοικίου του εργοστασίου σε κάθε μονάδα του προϊόντος, έχουμε ως αποτέλεσμα τα ενοίκια να αποτελούν «μοναδιαίο κόστος», ακόμη και αν το συνολικό μίσθωμα/ενοίκιο δεν αλλάζει με την κατασκευή άλλης μονάδας προϊόντος. Στοιχεία κόστους που περιλαμβάνουν κοινά έξοδα που διατίθενται σε μονάδες, επομένως, μπορεί να είναι παραπλανητικά, αν δεν χρησιμοποιηθούν σωστά. Το παρακάτω παράδειγμα δείχνει το πρόβλημα.

Ένα από τα μέρη Εταιρεία «ΑΛΦΑ» πουλάει έχει μια μοναδιαίο κόστος παραγωγής των 2,80€.

α) 1,50€ ανά μονάδα μεταβλητό κόστος παραγωγής υπολογίζεται ως εξής:

β) 1,30€ ανά μονάδα σταθερού κόστους παραγωγής), υπολογίζεται ως εξής (κάθε τμήμα είναι μία μονάδα):

$$\begin{aligned} \text{Μοναδιαίο κόστος} &= \frac{\text{Σταθερά Γενικά Έξοδα Παραγωγής ανά μήνα}}{\text{Μονάδες Παραγωγής ανά μήνα}} \\ &= \frac{130.000}{100.000} = 1,30 \end{aligned}$$

Μεταβλητό κόστος παραγωγής ανά μονάδα.....1,50€

Σταθερό κόστος παραγωγής ανά μονάδα1,00€

Συνολικό κόστος ανά μονάδα2,80€

Συνολικό κόστος ανά μονάδα χρησιμοποιείται ως αξία των αποθεμάτων των εξωτερικών οικονομικών εκθέσεων €2.80

Η Εταιρεία «ΑΛΦΑ» έλαβε ειδική παραγγελία για 10.000 μέρη σε 2,75€ η κάθε μία. Οι μονάδες αυτές θα μπορούσαν να παραχθούν αυτή την περίοδο με ικανότητα που βρίσκεται σε αδράνεια. Το Μάρκετινγκ, τα διοικητικά έξοδα, και το συνολικό σταθερό κόστος κατασκευής των 130.000€ δεν θα επηρεαστεί από την αποδοχή της παραγγελίας, ούτε η αποδοχή αυτής της ειδικής παραγγελίας ενδέχεται να επηρεάσει την κανονική αγορά για αυτό το μέρος. Οι διευθυντές μάρκετινγκ πίστευαν ότι η ειδική παραγγελία θα πρέπει να γίνει αποδεκτή εφόσον η τιμή μονάδας του 2,75€ υπερβαίνει το κόστος κατασκευής κάθε μονάδας. Όταν οι διευθυντές μάρκετινγκ έμαθαν από τις λογιστικές αναφορές ότι η αξία της απογραφής ήταν 2,80€ ανά μονάδα, η αρχική τους αντίδραση ήταν να απορρίψουν την παραγγελία, επειδή, όπως ένας διαχειριστής δήλωσε, "Δεν πρόκειται να είμαστε πολύ κερδοφόρα (εταιρία) αν η τιμή πώλησης μας είναι μικρότερη από το κόστος παραγωγή μας!"

Ευτυχώς, κάποια επιπλέον έρευνα αποκάλυψε ότι το μεταβλητό κόστος παραγωγής είναι μόνο 1,50€ ανά μονάδα. Οι διευθυντές Μάρκετινγκ αποδέχθηκαν την ειδική παραγγελία, η οποία είχε την ακόλουθη επίδραση στα λειτουργικά κέρδη της εταιρείας:
Έσοδα από ειδική παραγγελία (10.000 μονάδες x 2,75€) 27.500€

Μεταβλητό κόστος της λήψης ειδικής παραγγελίας (10.000 μονάδες x 1,50€) 15.000€
Είναι εύκολο να ερμηνευτεί λανθασμένα το κόστος ανά μονάδα και να παρθούν λανθασμένες αποφάσεις. Στο παραπάνω παράδειγμα, το σταθερό κόστος γενικών εξόδων παραγωγής είχε καταλογιστεί στις μονάδες προϊόντος, για να υπολογιστεί η αξία απογραφής για τους σκοπούς της εξωτερικής χρηματοοικονομικής αναφοράς και για φορολογικούς σκοπούς. Η τιμή που προκύπτει, \$ 2,80 ανά μονάδα φαίνεται να είναι το κόστος για την παραγωγή μιας μονάδας. Φυσικά, μόνο \$ 1,50 ήταν το ανά μονάδα μεταβλητό κόστος. Το σταθερό κόστος \$ 130.000 το μήνα δεν θα επηρεαστεί από την απόφαση να αποδεχθεί την ειδική παραγγελία.

4.3. Συμβολή της ειδικής παραγγελίας στα λειτουργικά κέρδη

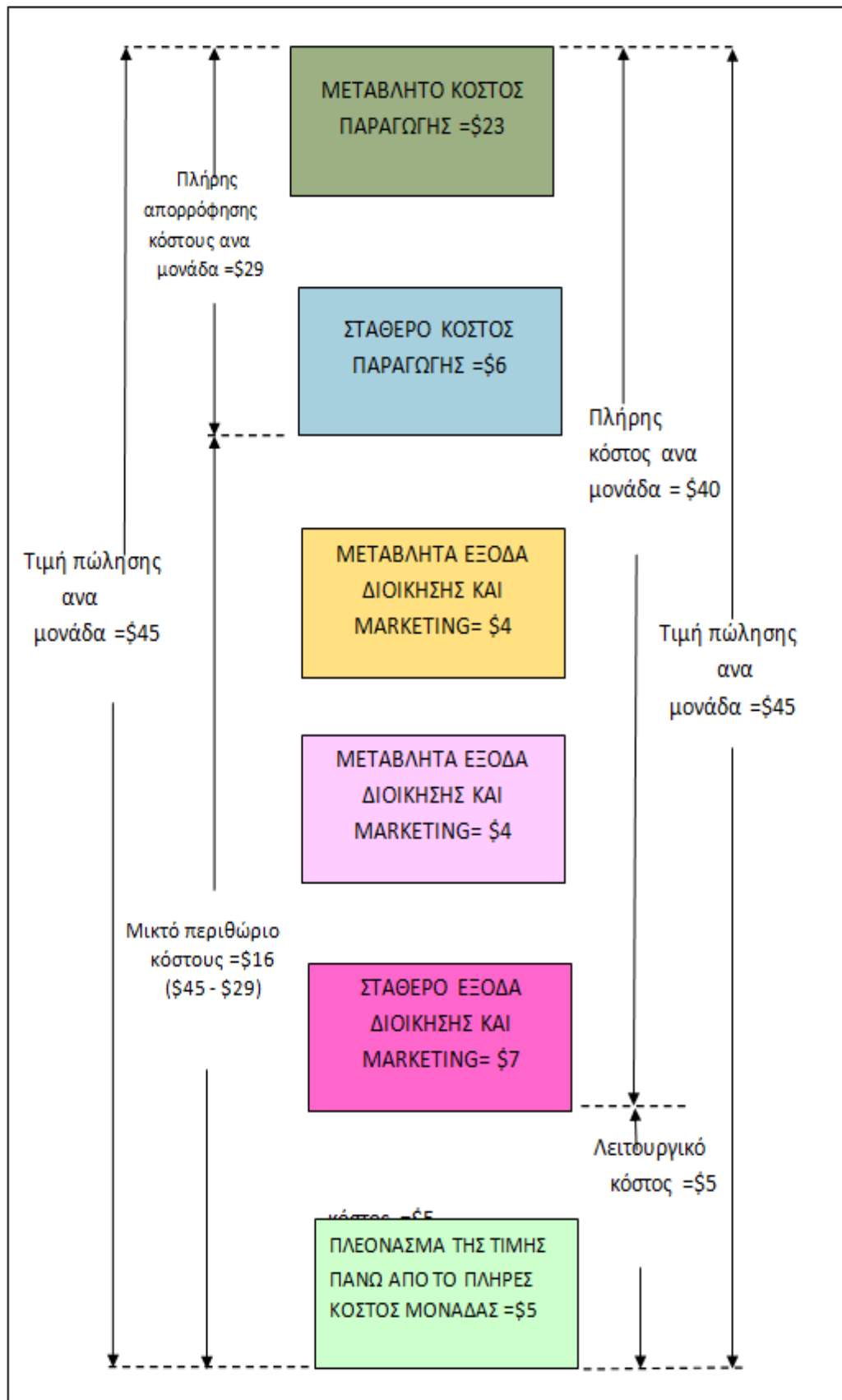
Το συμπέρασμα του παραδείγματος είναι ότι είναι εύκολο να ερμηνευτεί λανθασμένα το κόστος ανά μονάδα και να παρθούν λανθασμένες αποφάσεις. Σε αυτό το παράδειγμα, το σταθερό κόστος γενικών εξόδων παραγωγής είχε διατεθεί στις μονάδες, για να υπολογιστεί η αξία απογραφής για τους σκοπούς της εξωτερικής χρηματοοικονομικής αναφοράς και για φορολογικούς σκοπούς.

νομικής αναφοράς και για φορολογικούς σκοπούς. Η τιμή που προκύπτει, 2,80€/ μονάδα φαίνεται να είναι το κόστος για την παραγωγή μιας μονάδας. Φυσικά, μόνο 1,50€ ήταν το ανά μονάδα μεταβλητό κόστος. Το σταθερό κόστος 130.000€ το μήνα δεν θα επηρεαστεί από την απόφαση να αποδεχθεί την ειδική παραγγελία.

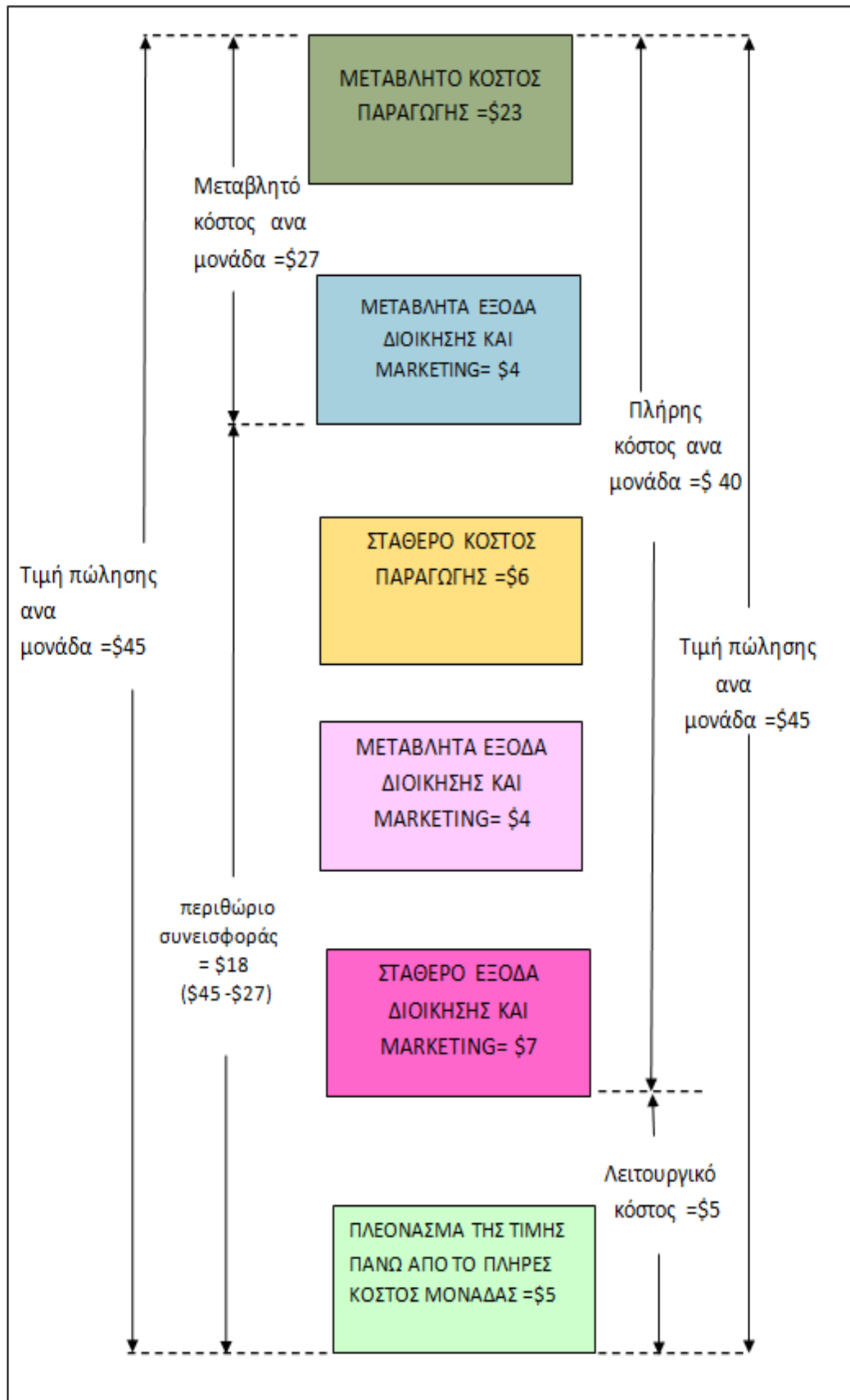
Τα Διαγράμματα 4.2 και 4.3 έχουν σχεδιαστεί για την αποσαφήνιση των ορισμών του ακαθάριστου (μικτού) περιθωρίου κέρδους, το περιθώριο συνεισφοράς, και τα λειτουργικά κέρδη. Το μεικτό περιθώριο κέρδους εμφανίζεται στις εξωτερικές οικονομικές καταστάσεις ως η διαφορά μεταξύ εσόδων και κόστους πωληθέντων. Γίνεται αναφορά σε αυτή τη μορφή ως μια παραδοσιακή κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Κόστος πωληθέντων είναι απλά το κόστος πλήρους κοστολόγησης ανά μονάδα επί τον αριθμό των μονάδων που πωλούνται. Το Διάγραμμα 4.2 παρουσιάζει το ακαθάριστο περιθώριο κέρδους ανά μονάδα για τα εξαρτήματα που η Εταιρεία «ΑΛ-ΦΑ» παράγει και πωλεί για 45€ το κάθε ένα.

Στο Διάγραμμα 4.1 κάθε εξάρτημα εκτιμάται ότι θα έχει πλήρες κόστος απορρόφηση 29€. Ως εκ τούτου, το μικτό περιθώριο κέρδους ανά μονάδα είναι 16€ (= 45€- 29€). Το λειτουργικό κέρδος ανά μονάδα είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και του πλήρες κόστους παραγωγής και πώλησης του προϊόντος. Για την Εταιρεία «ΑΛ-ΦΑ», το Διάγραμμα 4.2 δείχνει το λειτουργικό κέρδος ανά μονάδα να είναι 5€ (= 45€ τιμή πώλησης - 40€ το πλήρες κόστος).

Διάγραμμα 4.2



Διάγραμμα 4.3



Το Διάγραμμα 4.3 δείχνει επίσης το περιθώριο συνεισφοράς ανά μονάδα. Σε μια ανά μονάδα βάση, το περιθώριο συνεισφοράς είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και του μεταβλητού κόστους ανά μονάδα. Σκεφτείτε το περιθώριο συνεισφοράς ως διαθέσιμο ποσό προς κάλυψη των σταθερών δαπανών και προς αποφορά κέρδους.

Το περιθώριο συνεισφοράς παρέχει σημαντικές πληροφορίες για τους διαχειριστές, διότι τους επιτρέπει την εκτίμηση της αποδοτικότητας των προϊόντων, πριν ληφθεί υπόψη το σταθερό κόστος (που τείνει να είναι πιο δύσκολο να αλλάξει βραχυπρόθεσμα). Για παράδειγμα, ένα κατάστημα καφέ πουλάει Γαλλικό καφέ και espresso. Ένα φλιτζάνι Γαλλικού πωλείται για 1,50€ και ένα καπουτσίνο πωλείται για 2,50€. Ποιο προϊόν συμβάλλει περισσότερο ανά μονάδα στα κέρδη;

Η σωστή απάντηση είναι ότι δεν γνωρίζουμε το περιθώριο συνεισφοράς ανά μονάδα για κάθε προϊόν. Υποθέτουμε ότι το μεταβλητό κόστος ανά φλιτζάνι είναι 0,25€ για γαλλικό καφέ και 1,50€ για καπουτσίνο. Στη συνέχεια, τα περιθώρια συνεισφοράς (ανά μονάδα) έχουν ως εξής:

- Γαλλικός καφές 1.25€ (= 1,50€ τιμή πώλησης – 0,25€ μεταβλητό κόστος).
- Καπουτσίνο 1.00€ (= 2,50€ τιμή πώλησης – 1,50€ μεταβλητό κόστος).

Παρά το γεγονός ότι καπουτσίνο πωλεί για περισσότερο, ο γαλλικός καφές παρέχει υψηλότερη εισφορά ανά μονάδα προς κάλυψη των πάγιων εξόδων και προς απόκτηση ενός κέρδους.

4.4. Πώς να γίνει η Πληροφόρηση Κόστους πιο χρήσιμη για τους Διευθυντές

Οι λογιστές χωρίζουν το κόστος σε κατηγορίες προϊόντος ή περιόδου. Οι δαπάνες της περιόδου πιο εύκολα αποδίδονται σε χρονικά διαστήματα. Από τη στιγμή που το κόστος του προϊόντος ορίζεται, όλες οι άλλες δαπάνες θεωρούνται ότι είναι το κόστος περιόδου. Είναι σημαντικό να σημειωθεί, ωστόσο, ότι ο καθορισμός του κόστους προϊόντος ποικίλλει, ανάλογα με την προσέγγιση που χρησιμοποιείται. Στην εργασία χρησιμοποιήθηκαν δύο κοστολογικά συστήματα:

- Πλήρης/Απορροφητική κοστολόγηση: Χρησιμοποιώντας αυτή την προσέγγιση όλα τα σταθερά και μεταβλητά κόστη παραγωγής αποτελούν κόστος προϊόντος. Όλες οι άλλες δαπάνες είναι οι δαπάνες περιόδου.
- Μεταβλητή κοστολόγηση (δήλωση περιθωρίου συνεισφοράς εισοδήματος): Χρησιμοποιώντας αυτή την προσέγγιση, μόνο το μεταβλητό κόστος παραγωγής αποτελεί κόστος του προϊόντος. Όλες οι άλλες δαπάνες είναι οι δαπάνες περιόδου.

4.5. Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης Μικτού περιθωρίου Κέρδους και Περιθωρίου Συνεισφοράς

Ένα παραδοσιακός λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσης με πλήρη κοστολόγηση (η πρώτη προσέγγιση στη λίστα) και μια Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης Περιθωρίου Συνεισφοράς χρησιμοποιώντας μεταβλητή κοστολόγηση (η δεύτερη προσέγγιση) για την ειδική παραγγελία των εξαρτημάτων φαίνονται στον Πίνακα 4.1 Τα στοιχεία προέρχονται από τα Διαγράμματα 4.2 και 4.3, αλλά το κόστος ανά μονάδα πολλαπλασιάζεται επί 2.000 εξαρτήματα για να δώσει συνολικά ποσά για το έτος 3. Τα λειτουργικά κέρδη είναι ίδια για κάθε προσέγγιση επειδή η συνολική ποσότητα παραγόμενων μονάδων ισούται με τη συνολική ποσότητα μονάδων που πωλούνται, αλλά σημειώστε τη διαφορά στο κόστος των προϊόντων για κάθε δήλωση.

Πίνακας 4.1

Ακαθάριστο εισόδημα Κατάσταση Περιθώριο	
Έσοδα	590.000€
Μεταβλητό κόστος κατασκευής	46.000€
Σταθερή κατασκευή κοστίζει	12.000€
Το μικτό περιθώριο	32.000€
Μεταβλητή μάρκετινγκ και διοικητικά έξοδα	6.000€
Σταθερή μάρκετινγκ και διοικητικά έξοδα	14.000€
Λειτουργικά κέρδη	10.000€

Πίνακας 4.2

Κατάσταση Συμβολή Περιθώριο εισοδήματος	
Έσοδα	90.000€
Μεταβλητό κόστος κατασκευής	46.000€
Μεταβλητή μάρκετινγκ και των διοικητικών δαπανών	8.000€
Περιθώριο συνεισφοράς	36.000€
Σταθερή κατασκευή κοστίζει	12.000€
Σταθερή μάρκετινγκ και διοικητικά έξοδα	14.000€
Λειτουργικά κέρδη	10.000€

Το κόστος των προϊόντων των μονάδων που δεν έχουν ακόμη πωληθεί εκχωρούνται σε απόθεμα και μεταφέρονται στους λογαριασμούς ως περιουσιακά στοιχεία. Όταν τα αγαθά πωλούνται, οι δαπάνες που απορρέουν από απόθεμα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Εκείνη την στιγμή, τα ποσά που προηγουμένως έχουν απογραφεί ως έξοδα γίνονται δαπάνες.

4.6. Ανάπτυξη Οικονομικών Καταστάσεων για τη λήψη αποφάσεων

Ενώ οι καταστάσεις αποτελεσμάτων Μικτού περιθωρίου κέρδους και περιθωρίου συνεισφοράς που απεικονίζονται στο Πίνακα 4.1 είναι οι πιο συνηθισμένες, δεν υπάρχει κανένας λόγος να περιοριστούν οι διευθυντές σε αυτές τις καταστάσεις. Ο στόχος του συστήματος κοστολόγησης είναι να παρέχει τους διαχειριστές με πληροφορίες χρήσιμες για τη λήψη αποφάσεων. Κατά το σχεδιασμό του συστήματος κοστολόγησης, προσδιορίζουμε τις πληροφορίες που οι διαχειριστές χρησιμοποιούν στη λήψη αποφάσεων και στη συνέχεια τις παρέχουν σε αυτούς με τρόπους που υποστηρίζουν το έργο τους.

Για παράδειγμα, πολλές επιχειρήσεις ασχολούνται ιδιαίτερα με τη διασφάλιση ότι οι δραστηριότητες που αναλαμβάνουν προσθέτουν αξία στο προϊόν ή την υπηρεσία τους. Αν αυτό είναι σημαντικό για τους διαχειριστές για τη λήψη αποφάσεων, μπορούμε να αναπτύξουμε τις οικονομικές καταστάσεις που κατατάσσουν τα έξοδα κατηγορίες προστιθέμενης αξίας ή μη- προστιθέμενης αξίας. Κατατάσσοντας δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας ή μη προστιθέμενης αξίας, οι διαχειριστές είναι σε θέση να μειώσουν ή να εξαλείψουν δραστηριότητες μη- προστιθέμενης αξίας και ως εκ τούτου να μειώσουν του κόστους.

Ας υποθέσουμε ότι ο διευθυντής του εργοστασίου της Εταιρεία «ΑΛΦΑ», θέλει να ξέρει ποιες δαπάνες προσθέτουν αξία. Ο ελεγκτής εξετάζει τις δραστηριότητες παραγωγής και τα συναφή έξοδα λεπτομερώς και προετοιμάζει την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων που αναφέρεται στον Πίνακα 4.3 Τα στοιχεία προέρχονται από τον Πίνακα 4.1. Ωστόσο, οι δαπάνες εμφανίζονται με μεγαλύτερη λεπτομέρεια και χωρίζονται σε κατηγορίες μη προστιθέμενης αξίας και προστιθέμενης αξίας. Για παράδειγμα, οι μεταβλητές του μάρκετινγκ και των διοικητικών δαπανών των 8.000€ από τον Πίνακα 4.1 φαίνονται ως δύο γραμμές στοιχείων κάτω από μεταβλητές μάρκετινγκ και διοικητικών δαπανών στον Πίνακα 4.3 που χρησιμοποιούνται για να πωλούν τα προϊόντα συνολικού ύψους 6000€ και μάρκετινγκ και διοικητικές υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την επεξεργασία των επιστρεφόμενων προϊόντων ύψους 2.000€. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης περιγράφει δαπάνες που συνδέονται με τρία τμήματα της αλυσίδας κόστους: την παραγωγή, το μάρκετινγκ και τη διανομή.

Πίνακας 4.3

ΕΙ

Οικονομική κατάσταση εισοδήματος			
	Μη προστιθέμενη αξία		Σύνολα
	Δραστηριότητα	προστιθέμενη αξία Δραστηριότητα	
Έσοδα πωλήσεων		90.000€	90.000€
Μεταβλητό κόστος παραγωγής			15.000€
Υλικά που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή	1.000€		1.000€
Άγιστα υλικά			11.500€
Εργασία που χρησιμοποιείται στην παραγωγή	2.500€		2.500€
Εργασία που χρησιμοποιείται στην επανεξεργασία των προϊόντων		15.000€	15.000€
Γενικά Έξοδα που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή	500€		500€
Γενικά Έξοδα που χρησιμοποιούνται στην επανεξεργασία των προϊόντων			
Μεταβλητά έξοδα, έξοδα Marketing και Διοικητικά έξοδα			
Μάρκετινγκ και Διοικητικές υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται στην πώληση προϊόντων		6.000€	6.000€
Μάρκετινγκ και τις διοικητικές υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται στα προϊόντα			
Μάρκετινγκ και τις διοικητικές υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για υπηρεσίες μετά την πώληση των προϊόντων	2.000€		2.000€
Περιθώριο συνεισφοράς	6.000€	42.000€	36.000€
σταθερή κατασκευή		10.500€	
Πάγια έξοδα παραγωγής που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή			
Οι μισθοί των εργαζομένων αναδιάρθρωσης προϊόντος		10.500€	10.500
Σταθερή μάρκετινγκ και διοικητικών εκμίσθια	1.500€		1.500€
Μάρκετινγκ και τις διοικητικές υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την κυτταρική προϊόντα			
Μάρκετινγκ και τις διοικητικές υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την επεξεργασία των επιστρεφόμενων προϊόντων	500	13.500€	13.500€
Λειτουργικά κέρδη	8.000€	18.000€	10.000€

Η κύρια ιδέα της αλυσίδας κόστους είναι ότι η αξία προστίθεται στο προϊόν σε κάθε λειτουργία. Ο στόχος είναι να μεγιστοποιηθούν οι δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας και να ελαχιστοποιηθούν δραστηριότητες μη προστιθέμενης αξίας. Ο λογιστής προσδιορίζει τις δραστηριότητες μη προστιθέμενης αξίας που σχετίζονται με δύο τομείς, τα άχρηστα υλικά και επανεπεξεργασμένα προϊόντα. Τα άχρηστα υλικά αναφέρονται σε υλικό που πετάχτηκε λόγω λανθασμένης περικοπής ή ελαττωματικού υλικού. Τα επανεπεξεργασμένα προϊόντα αποτελούνται από προϊόντα που δεν έχουν κατασκευαστεί σωστά (για παράδειγμα, λάθος μέγεθος εξαρτήματος ή τον αριθμός των δοντιών) και πρέπει να επιδιορθωθούν (ή να τροποποιηθούν). Τα έξοδα για την επανεπεξεργασία γενικά που γίνονται από τις υπηρεσίες της παραγωγής, του μάρκετινγκ, και τη διοίκηση. Το μάρκετινγκ εμπλέκεται, διότι η ανίχνευση ενός ελαττώματος μερικές φορές δεν φαίνεται έως ότου ο πελάτης επιστρέψει το προϊόν. Έτσι, οι δραστηριότητες μη προστιθέμενης αξίας δεν περιορίζονται στην παραγωγή.

Ας υποθέσουμε ότι η εταιρεία πούλησε 2.000 μονάδες το έτος 3, και ο «διαχειριστής» χρησιμοποιεί τις τιμές κόστους ανά μονάδα που περιγράφονται στο Διάγραμμα 4.3. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων αξίας εμφανίζει το σύνολο των δραστηριοτήτων μη προστιθέμενης αξίας στα 8.000€. Το ποσό αυτό είναι μόνο το 10% των συνολικών δαπανών, αλλά είναι 80% των λειτουργικών κερδών. Σαφώς, μειώνοντας τις δραστηριότητες μη προστιθέμενης αξίας θα μπορούσε να αυξήσει σημαντικά τα κέρδη.

Η μείωση των δραστηριοτήτων μη προστιθέμενης αξίας δεν είναι ένα απλό έργο. Για παράδειγμα, πώς πρέπει να αλλάξει η διαδικασία παραγωγής για τη μείωση των άχρηστων υλικών; Θα πρέπει να αγοραστούν υψηλότερης ποιότητας υλικά, με αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους των άμεσων υλικών, ή θα πρέπει να εκπαιδευτεί το προσωπικό της παραγωγής και αξιολογηθεί με βάση την σπατάλη των υλικών; Ωστόσο, παρέχοντας τις πληροφορίες αναδεικνύεται το πρόβλημα και την πιθανή επίδραση που θα έχουν οι αλλαγές στην σταθερή απόδοση. Ανάλογα με την επιχείρηση και στρατηγικό περιβάλλον της επιχείρησης, θα μπορούσαμε να συντάξουμε οικονομικές καταστάσεις γύρω από δραστηριότητες που αφορούν την ποιότητα, την περιβαλλοντική συμμόρφωση, ή την ανάπτυξη νέων προϊόντων.

Η ανάλυση της διακύμανσης αντιμετωπίζει πάγιο κόστος παραγωγής και το μεταβλητό κόστος παραγωγής με διαφορετικό τρόπο. Επειδή τα πάγια έξοδα παραμένουν αμετάβλητα, ακόμα και με μεταβολές του όγκου (τουλάχιστον στο σχετικό εύρος), το

ποσό που έχει προϋπολογισθεί για σταθερά γενικά έξοδα που είναι η ίδια και στον συνολικό και στον ευέλικτο προϋπολογισμό. Αυτό είναι σύμφωνο με τη μεταβλητή μέθοδο κοστολόγησης στην οποία το σταθερό κόστος γενικών εξόδων παραγωγής αντιμετωπίζεται ως κόστος περιόδου κοστολόγησης. Για τα πάγια έξοδα, δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ του ευέλικτου και του συνολικού (ή στατικού) προϋπολογισμού μέσα σε ένα σχετικό εύρος.

4.7. Σύγκριση Οριακής Κοστολόγησης και Απορροφητικής Κοστολόγησης

Οριακή μέθοδος κοστολόγησης εφαρμόζεται εδώ και πολύ καιρό από πολλές επιχειρήσεις και είναι πιο βολικό και εύκολο να ακολουθήσει μια επιχείρηση. Καθώς είναι μεταβλητή τεχνική κοστολόγησης, οι πιθανότητες υπερ ή υπο- απορρόφησης είναι συγκριτικά λιγότερες. Η οριακή κοστολόγηση αποφεύγει κατανομές που γίνονται σε αυθαίρετη βάση. Είναι πιο κατάλληλη για λήψη διευθυντικών αποφάσεων και έλεγχο διαδικασιών. Η απογραφή κλεισίματος αποτιμάται εύκολα με οριακή κοστολόγηση. Κατά τη σύγκριση οριακού κόστους με την πλήρη κοστολόγηση, έχει αποδειχθεί ότι η πλήρης κοστολόγηση συχνά ενθαρρύνει υψηλότερη παραγωγή, επειδή υπάρχει μια πιθανότητα το κέρδος να αυξηθεί με την αύξηση των επιπέδων αποθεμάτων. Υποστηρίζεται ότι το σταθερό κόστος δεν είναι ποτέ μεταβλητό σε μακροπρόθεσμη βάση. Επίσης, υποστηρίζεται ότι υπάρχουν πολλές εναλλακτικές βάσεις καταλογισμού και απόδοσης των γενικών εξόδων που μπορεί να δεχθούν διαφορετική ερμηνεία. Τα πάγια έξοδα κάποια στιγμή υπο-απορροφώνται, αν μια δραστηριότητα δεν είναι ίση ή μεγαλύτερη από το προϋπολογισμό επίπεδο.

Κατά την αξιολόγηση της Απορροφητικής Κοστολόγησης, διαπιστώνεται ότι το κλείσιμο των χρηματιστηριακών αξιών περιλαμβάνουν ένα ποσοστό των σταθερών εξόδων παραγωγής και ως εκ τούτου η κοστολόγηση αυτή πληροί τις προϋποθέσεις των διεθνών λογιστικών προτύπων. Η απορροφητική κοστολόγηση ή πλήρης κοστολόγηση βρίσκεται σύμφωνη με την λογιστική άποψη, διότι το σταθερό κόστος κατασκευής καταλογίζονται στην κατασκευή ενός αποτελέσματος. Αυτή η κοστολόγηση θεωρείται πιο ακριβής, επειδή ένα συγκεκριμένο μερίδιο του κόστους παραγωγής κατανέμεται κατά τις μελλοντικές πωλήσεις.

4.8. Διαφορές μεταξύ Απορροφητικής Κοστολόγησης και Οριακής Κοστολόγησης

Η κύρια διαφορά είναι η Αποτίμηση Αποθέματος. Η Απορροφητική κοστολόγηση περιλαμβάνει τα γενικά έξοδα, εκτός από το marketing, έτσι ώστε η αξία της απογραφής να αντιπροσωπεύει όλα τα έξοδα που έγιναν μέχρι να βρεθεί το προϊόν στην τρέχουσα κατάσταση και θέση του. Αλλά, η οριακή κοστολόγηση εξαλείφει τα πάγια έξοδα για την αποτίμηση των μετοχών και ως εκ τούτου δεν αντιπροσωπεύει πλήρως το κόστος της παραγωγής των αγαθών (Nigam, Nigam και Jain, 2004.). Αυτό αποδεικνύει ότι τόσο η απορροφητική και η οριακή κοστολόγηση έχει επίδραση στην αποτίμηση των αποθεμάτων σε διαφορετικά επίπεδα. Στην οριακή κοστολόγηση, τα αποθέματα αποτιμώνται στη βάση του μεταβλητού κόστους παραγωγής και, επομένως, η αξία των αποθεμάτων είναι σχετικά σε χαμηλότερο επίπεδο. Η απορροφητική κοστολόγηση υπολογίζει και τα σταθερά έξοδα και ως εκ τούτου η αξία των αποθεμάτων θα είναι σχετικά υψηλότερη από εκείνη στην οριακή κοστολόγηση.

Μια άλλη διαφορά στις δύο τεχνικές είναι τα στοιχεία κόστους του κόστους του προϊόντος. Τα έξοδα διοίκησης και διάθεσης, σταθερού ή μεταβλητού χαρακτήρα, μετρώνται ως έξοδα περιόδου και δεν θεωρούνται ως κόστος προϊόντων και στην απορροφητική και στην οριακή μέθοδο κοστολόγησης. Αλλά, τα σταθερά έξοδα αντιμετωπίζονται εντελώς διαφορετικά τόσο στην απορροφητική και στην οριακή μέθοδο κοστολόγησης. Τα πάγια έξοδα χρησιμοποιούνται σε όλους τους υπολογισμούς πάντα υποθέτοντας ότι πρόκειται να ανακτηθούν. Αλλά στην οριακή κοστολόγηση, τα πάγια έξοδα δεν θεωρούνται σχετικά με τις βραχυπρόθεσμες αποφάσεις.

Υπάρχει επίσης διαφορά στην Εργασία και τα Προϊόντα ανάμεσα στις δύο τεχνικές. Η οριακή κοστολόγηση θεωρείται ως πιο ρεαλιστική σε σύγκριση με τη μέθοδο της πλήρους κοστολόγησης. Η οριακή κοστολόγηση λαμβάνει υπόψη μόνο τα έξοδα που είναι εύκολο να αποδοθούν και να αναγνωριστούν στην εργασία ή το προϊόν. Η οριακή κοστολόγηση είναι πιο κατάλληλη, αξιόπιστη και ορθή στην εσωτερική χρηματοοικονομική πληροφόρηση, ενώ η απορροφητική κοστολόγηση είναι πιο κατάλληλη για εξωτερική χρηματοοικονομική πληροφόρηση και ανάλυση.

Υπάρχει επίσης διαφορά στις δύο μεθόδους με αναφορά στα καθαρά εισοδήματα. Τα πάγια έξοδα αντιμετωπίζονται διαφορετικά στην οριακή κοστολόγηση και την απορροφητική και ως εκ τούτου είναι προφανές ότι το αποτέλεσμα καθαρού εισοδήματος και στις δύο αυτές περιπτώσεις, σίγουρα θα είναι διαφορετικό. Η καταλληλότητα της

απορροφητικής κοστολόγησης για τη λήψη αποφάσεων δεν είναι υψηλή, γιατί οι δαπάνες είναι ασαφείς ως προς τη φύση τους. Συνήθως, η οριακή κοστολόγηση προτείνεται εκτεταμένα για διευθυντικές λήψεις αποφάσεων, καθώς οι δαπάνες που μπορούν να διαπιστωθούν σε ένα συγκεκριμένο προϊόν και ως εκ τούτου είναι χρήσιμη για τις λήψεις αποφάσεων.

Συνοψίζοντας, η απορροφητική κοστολόγηση και η οριακή κοστολόγηση είναι ριζικά διαφορετικές από την άποψη της αντιμετώπισης των γενικών εξόδων, την αποτίμηση των αποθεμάτων, την καταλληλότητα για τη λήψη αποφάσεων, το καθαρό εισόδημα και τις μεθόδους υπολογισμού. Η οριακή κοστολόγηση είναι μια τεχνική όπου μόνο το μεταβλητό κόστος ή άμεσο κόστος θα χρεωθεί με το μοναδιαίο κόστος παραγωγής. Η οριακή κοστολόγηση επίσης παρουσιάζει την επίπτωση στα κέρδη που έχουν οι αλλαγές στον όγκο ή το είδος του αποτελέσματος (της παραγωγής) από τη διάκριση μεταξύ σταθερού και μεταβλητού κόστους. Η απορροφητική κοστολόγηση είναι μια τεχνική για την εκτίμηση ή αποτίμηση του συνολικού αποθέματος της επιχείρησης, συμπεριλαμβάνοντας όλες τις δαπάνες κατασκευής και το κόστος του προϊόντος, ανεξάρτητα από το αν είναι μεταβλητό ή σταθερό.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Αφού αναλύσαμε, λοιπόν, και σε θεωρητικό αλλά και πρακτικό επίπεδο τις μεθόδους κοστολόγησης καταλήξαμε σε κάποια συμπεράσματα. Στην πτυχιακή αυτή συγκρίναμε την οριακή κοστολόγηση με την πλήρη. Στην απορροφητική κοστολόγηση η διάκριση του σταθερού και μεταβλητού κόστους δεν είναι απαραίτητη. Τόσο το μεταβλητό όσο και το σταθερό κόστος παραγωγής επιβαρύνουν τα παραγόμενα προϊόντα. Ενώ, στην οριακή κοστολόγηση η διάκριση μεταξύ σταθερού και μεταβλητού κόστους είναι απαραίτητη, διότι μόνο το μεταβλητό κόστος παραγωγής επιβαρύνει τα παραγόμενα προϊόντα. Το σταθερό κόστος παραγωγής στην οριακή κοστολόγηση θεωρείται κόστος περιόδου και αφαιρείται από τα έσοδα περιόδου. Ο υπολογισμός του περιθωρίου συμμετοχής είναι αναπόσπαστο μέρος του υπολογισμού και το συναντάμε μόνο στην οριακή κοστολόγηση. Μέσα από τις ασκήσεις έγινε κατανοητό ότι τα αποτελέσματα μεταξύ οριακής και πλήρους κοστολόγησης πάντοτε θα διαφέρουν. Και η μοναδική περίπτωση που το καθαρό αποτέλεσμα θα είναι το ίδιο είναι όταν η επιχείρηση δεν έχει αρχικό απόθεμα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΠΗΓΕΣ

Ελληνική Βιβλιογραφία

Βενιέρης, Γ. & Κοέν, Σ. (2007). «Διοικητική Λογιστική». Αθήνα: P.I PUBLISHING.

Βενιέρης, Γ. (2005). «Λογιστική Κόστους» 2η έκδοση. Αθήνα: P.I PUBLISHING.

Ιγνατιάδης Α, 1978, Λογιστική Κόστους, Θεσσαλονίκη, Σιάτιστα.

Ιγνατιάδης Α., 1981, Λογιστική του Προκαθορισμένου Κόστους, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη

Ιγνατιάδης Α., 1983, Λογιστική Κόστους, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη.

Θωμάς Ι. Το Κόστος και η Τεχνική της Κοστολόγησης .Εκδόσεις

Μαϊάνδρος Θεσσαλονίκη 1988 121

Λεοντάρης Κ. Μ., 1972, Οργάνωσις Κοστολογίου, Αθήνα, Εκδοτικός Οίκος Πάμισος.

Πάγγειος, Γ. (1993). «Θεωρία Κόστους». Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης.

Garrison, R. & Noreen, E. (2006). «Διοικητική Λογιστική». [χ.τ.]: Κλειδάριθμος.

Καραγιάννης. (2003). Κοστολόγηση στην πράξη. Θεσ/νίκη: Εκδόσεις Σταμούλης.

Τσακλαγκάνος Α., 1991, Θεωρία και Λογιστική Κόστους, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη

Τσακλαγκάνος Α., Θεωρία και Λογιστική Κόστους, Εκδόσεις Όικος

Αδελφών Κυριακίδη Α.ΕΧατζής, Α. (2012). Αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης. Θεσσαλονίκη..

Χατζής, Α. (2013). Εφαρμογές κοστολόγησης. Θεσσαλονίκη.

www.sotele.gr

Ξένη Βιβλιογραφία

Burgstahler, D., Horngren, C., Schatzberg, J., Stratton, W., & Sundem, G. (2008). *Introduction to Management Accounting*, 14th ed. Upper Saddle River: Prentice Hall. Chapters 4 & 13.

Drury, C. (2008). *Management and Cost Accounting*, 7th ed. London South-Western Cengage Learning. Chapters 7 & 10.

Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G., Raian, M. & Ittner, C. (2009). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 13th ed. Upper Saddle River: Prentice Hall. Chapters 5 & 9.

Lucey, T. (2009). *Costing*, 7th ed. London: South-Western Cengage Learning. Chapter 19.