

ΟΡΙΑΚΗ ή ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ και ΠΛΗΡΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η σημασία των σταθερών εξόδων στην κοστολόγηση των επιχειρήσεων αποτελεί τον κύριο λόγο που υπάρχουν δύο διαφορετικοί τρόποι υπολογισμού του κόστους παραγωγής στις λογιστικές καταστάσεις.

Κάθε βιομηχανική επιχείρηση καλείται να διαθέτει επαρκή χρηματικά διαθέσιμα προκειμένου να καλύψει τα σταθερά έξοδα, που την επιβαρύνουν ακόμα και όταν η παραγωγή και οι πωλήσεις κινούνται σε μηδενικά επίπεδα. Ειδικά για τις επιχειρήσεις οι οποίες επιβαρύνονται ιδιαίτερα από υψηλά σταθερά έξοδα, όπως οι αεροπορικές με το υψηλό κόστος συντήρησης των αεροπλάνων, θα πρέπει να βρουν τους οικονομικούς πόρους να το καλύψουν και ταυτόχρονα να εμφανίζουν «ελκυστικά» κέρδη χρήσης, τόσο για τους μετόχους της όσο και για τους διάφορους πιστωτές – Τράπεζες.

Με βάση τα παραπάνω, στη λογιστική κόστους διακρίνονται δύο διαφορετικοί μέθοδοι κοστολόγησης προϊόντων, που έγκεινται στη διαφορετική φιλοσοφία ως προς τον τρόπο που αντιμετωπίζουν το κόστος παραγωγής κάθε προϊόντος:

- ✓ Η **πλήρης ή απορροφητική** κοστολόγηση, στην οποία το κόστος παραγωγής συμπεριλαμβάνει τόσο τα σταθερά όσο και τα μεταβλητά έξοδα,
- ✓ Στην **οριακή ή άμεση ή μεταβλητή** κοστολόγηση, που δεν υπολογίζει τα σταθερά έξοδα παραγωγής προϊόντων, τα οποία θεωρούνται κόστος περιόδου και επιβαρύνουν μόνο τα αποτελέσματα χρήσης.

Συνέπεια αυτής της διαφοράς, είναι η παρουσίαση διαφορετικών αποτελεσμάτων χρήσης στην περίπτωση που υπάρχει *τελικό απόθεμα* εμπορευμάτων, το οποίο: στην πρώτη περίπτωση απορροφά ένα μέρος των σταθερών εξόδων «απελευθερώνοντας» έτσι τα αποτελέσματα χρήσης, στη δε, δεύτερη περίπτωση, αποτελείται αποκλειστικά και μόνο από μεταβλητό κόστος παραγωγής, επομένως όλο το σταθερό κόστος μεταφέρεται στα αποτελέσματα, τα οποία με τη σειρά τους, εμφανίζονται σημαντικά μειωμένα συγκριτικά με την πλήρη κοστολόγηση.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Έστω η επιχείρηση «ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΕΒΕ» η οποία παράγει και πουλάει το προϊόν Χ στην τιμή των 20 €. Τα κοστολογικά δεδομένα της παραγωγής ήταν τα παρακάτω:

- Μεταβλητό κόστος παραγωγής 9 € ανά μονάδα.
- Σταθερό κόστος παραγωγής 4000€.
- Σταθερό κόστος πωλήσεων 11000€.
- Για το εν λόγω έτος δεν υπάρχει αρχικό απόθεμα προϊόντος.

Το έτος 20Χ8 προϋπολόγισε και πραγματοποίησε την παραγωγή 4000 μονάδων προϊόντος Χ.

Ζητείται:

1. Να υπολογιστεί το κέρδος της «ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΕΒΕ» εφαρμόζοντας και τους δύο τρόπους κοστολόγησης, αν ληφθεί υπόψη ότι δεν υπήρχε τελικό απόθεμα προϊόντος. Να αιτιολογηθεί το αποτέλεσμα συγκρίνοντας τις δύο διαφορετικές μεθόδους κοστολόγησης.
2. Να υπολογιστεί το κέρδος της «ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΕΒΕ» εφαρμόζοντας και τους δύο τρόπους κοστολόγησης, αν ληφθεί υπόψη ότι στο τέλος της χρήσης παρέμειναν απούλητες 400 μονάδες προϊόντος. Να αιτιολογηθεί το αποτέλεσμα.

ΛΥΣΗ

A) ΧΩΡΙΣ ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

	<u>ΟΡΙΑΚΗ ή ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ</u>	<u>ΠΛΗΡΗΣ ή ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ</u>
Πωλήσεις	80.000 (4000*20€)	80.000
<u>μείον Κόστος πωληθέντων</u>	<u>-36.000</u> (4000*9€ μεταβλητό)	<u>-40.000</u> (4000*(9+1*) συνολικό)
Μικτό κέρδος	-	40.000
Περιθώριο συνεισφοράς	<u>44.000</u>	-
<u>μείον</u> Σταθερό κόστος παραγωγής	-4.000	-
<u>Σταθερό κόστος πωλήσεων</u>	<u>-11.000</u>	<u>-11.000</u>
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΧΡΗΣΗΣ	29.000	29.000

*Σταθερό κόστος παραγωγής ανά μονάδα = 4000/4000 = 1€/μον

Στην περίπτωση που **δεν** υπάρχει τελικό απόθεμα απούλητο στις αποθήκες της επιχείρησης 31/12/ΧΧ, αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα τα κέρδη της χρήσης να είναι ακριβώς τα ίδια και στις δύο μεθόδους, αφού το σύνολο της παραγωγής, με το σταθερό και το μεταβλητό κόστος, επιβαρύνουν απόλυτα τα αποτελέσματα.

B) ΜΕ ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ 400 ΜΟΝΑΔΕΣ:

	<u>ΟΡΙΑΚΗ ή ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ</u>	<u>ΠΛΗΡΗΣ ή ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ</u>
Πωλήσεις	80.000 (4000*20€)	80.000
<u>μείον Κόστος πωληθέντων</u>	<u>-32.400</u> (3600*9€ μεταβλητό)	<u>-36.000</u> (3600*(9+1*) συνολικό)
Μικτό κέρδος	-	44.000
Περιθώριο συνεισφοράς	<u>47.600</u>	-
<u>μείον</u> Σταθερό κόστος παραγωγής	-4.000	-

Σταθερό κόστος πωλήσεων	-11.000	-11.000
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΧΡΗΣΗΣ	32.600	33.000

*Σταθερό κόστος παραγωγής ανά μονάδα = $4000/4000 = 1\text{€/μον}$

Αξία τελικού αποθέματος εμπορευμάτων 31/12:

- ♦ Οριακή: $400 \text{ μον} * 9\text{€} = 3600\text{€}$
- ♦ Πλήρης: $400 \text{ μον} * 10\text{€} = 4000\text{€}$

Μέρος του σταθερού κόστους παραγωγής «απορροφάται» στο τελικό απόθεμα εμπορευμάτων και εμφανίζεται στον Ισολογισμό, με αποτέλεσμα τα κέρδη χρήσης να απελευθερώνονται και να εμφανίζονται σημαντικά πιο βελτιωμένα στην πλήρη ή απορροφητική κοστολόγηση συγκριτικά με την οριακή. Για το λόγο αυτό, στην πράξη προτιμάται η πλήρης κοστολόγηση.