

Γ. ΣΑΚΚΟΥΛΙΔΗ
Επιστημονικό Συνεργάτη
της Α' Έδρας Ιδιωτικής Οικονομικής
της Α.Β.Σ.Θ.

Η ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ (DIRECT COSTING)

1. Η γένεση της άμεσης κοστολόγησης στις Η.Π.Α.

Η κοστολόγηση οριακών δαπανών (Grenzplankostenrechnung) εφαρμόστηκε πρώτα στις Η.Π.Α. Προήλθε από την αμερικανική πρότυπη κοστολόγηση και ονομάζεται σήμερα από τους περισσότερους αμερικανούς κοστολόγους Direct Costing.

Σαν ιδρυτής της άμεσης κοστολόγησης φέρεται ο J. N. Harris που εργαζόταν ως ελεγκτής στην εταιρία Dewey and Almy Chemical Co και ήδη από το 1934 εφάρμοσε το αξίωμα του οριακού κόστους, αφού πιο μπροστά έκανε προσπάθειες να εξαλείψει τα σφάλματα της πλήρους κοστολόγησης¹.

Ανεξάρτητα από τον J. N. Harris και περίπου στο ίδιο χρονικό διάστημα βρήκε ο G. C. Harrison, ένας από τους κορυφαίους εκπροσώπους της πρότυπης κοστολόγησης (Standardkostenrechnung), το δρόμο του οριακού κόστους. Το έτος 1935 εφάρμοσε ένα σύστημα κοστολόγησης βασισμένο στο αξίωμα του οριακού κόστους στην Spool Cotton Company και δημοσίευσε τις εμπειρίες του δύο χρόνια αργότερα².

Ο J. N. Harris και ο G. C. Harrison ήταν οι πρωτοπόροι της άμεσης κοστολόγησης. Στην εποχή τους μόνο λίγοι κοστολόγοι καταλάβαιναν αυτές τις νέες μεθόδους. Μετά το δεύτερο παγκόσμιο πόλεμο και συγκεκριμένα στις αρχές της δεκαετίας του '50 βρήκε η άμεση κοστολόγηση μια πλατύτερη εφαρμογή στην αμερικανική πρακτική. Αυτή η ανάπτυξη βοηθήθηκε σημαντικά από επιτροπές έρευνας, ομάδες εργασίας και δημοσιεύσεις της National Association of Accountants. Οι εκθέσεις ερευνών της NAA, Νο 23 του έτους 1953 και Νο 37 του έτους 1961 περιέχουν μία εμπεριστα-

1. *Beckett J. A.*, Direct Costing in Perspective, N.A.C.A. - Bulletin 1955 (1), Section 1, σ. 651 κ.π.

2. *Wright W.*, Direct Standard Costs for Decision Making and Control, New York - Toronto - London 1962, σ. 6.

τωμένη και συστηματική παρουσίαση της άμεσης κοστολόγησης³. Εκεί ξαναδίδεται ένας ακόμα σήμερα ισχύων ορισμός της άμεσης κοστολόγησης που διατυπώθηκε από τον W. W. Neikirk: «Direct costing should be defined as a segregation of manufacturing costs between those which are fixed and those which vary directly with volume. Only the prime costs plus variable factory costs are used to value inventory and cost of sales. The remaining factor expenses are charged off currently to profit and loss. However, the point to be emphasized is that direct costing is primarily a segregation of expenses and only secondary a method of inventory valuation. By this approach, full attention can be devoted to the effect which direct costing has on the profit and loss statement and supplementary operation reports»⁴.

Σχεδόν παρόμοιος είναι ο ορισμός που δίνει ο Weber: «Άμεση κοστολόγηση χαρακτηρίζεται ένα σύστημα της Λογιστικής Κόστους, του οποίου η μεγάλη σημασία έγκειται στην ξεχωριστή καταχώρηση των σταθερών και μεταβλητών δαπανών και στην ανάπτυξη μιας κλιμακούμενης ανάλυσης λογαριασμού κερδών και ζημιών»⁵.

2. Λόγοι για τη δημιουργία της άμεσης κοστολόγησης:

Ο κύριος σκοπός της άμεσης κοστολόγησης ήταν από την αρχή η βελτίωση της ανάλυσης του λογαριασμού αποτελεσμάτων και του σχεδιασμού του κέρδους. Ο J. N. Harris γράφει ότι ερωτήθηκε από τον πρόεδρο της επιχείρησης, όπου εργαζόταν, γιατί το κέρδος ελαττώθηκε κατά 20.000 δολάρια σε σύγκριση με την προηγούμενη περίοδο, παρόλο που οι πωλήσεις αυξήθηκαν κατά 100.000 δολάρια⁶. Πολύ πιθανό παράχθηκε τον προηγούμενο μήνα μεγαλύτερη ποσότητα για αποθήκευση, πράγμα που οδήγησε σε μια ανάλογη «ενεργητικοποίηση» των σταθερών δαπανών παραγωγής. Πόσο καλά είχε αντιληφθεί ο J. N. Harris τις ελλείψεις που προκαλούσε στην ανάλυση αποτελεσμάτων η αυθαίρετη

3. Βλ. σχετικά N.A.C.A. - Bulletin 1953 (4), No 23, Section 3, σ. 1079 κ.π. και NAA - Research Report 37, Current Application of Direct Costing, New York 1961.

4. Neikirk W. W., How Direct Costing Can Work for Management, N.A.C.A. - Bulletin 1951 (1), Section 1, σ. 525.

5. Weber K., Amerikanisches Direct Costing, Bern 1970, σ. 7.

6. Harris J. N., What did we earn last month?, N.A.C.A. - Bulletin 1936, σ.

καταχώρηση των σταθερών δαπανών στα αποθηκευμένα προϊόντα, βάσει της πλήρους κοστολόγησης (Absorption Costing), δείχνει η ακόλουθη παραπομπή: «Direct cost accounting is regular standard cost accounting after an operation for chronic appendicitis. The useless appendix known to many readers, as unabsorbed or overabsorbed factory burden, has been eliminated. By this operation standard cost accounting requires ability to provide management with truthful income statements where, before, the real results are obscured by technicalities»⁷.

Αλλά καλύτερα να δώσουμε ένα αριθμητικό παράδειγμα εφαρμογής της άμεσης κοστολόγησης. Τα δεδομένα του παραδείγματος αφορούν ένα εργοστάσιο λιπασμάτων τον πρώτο χρόνο της λειτουργίας του⁸:

Ποσότητα παραγωγής	15.000	τόν.
Αξία πωλήσεων (10.000 τόν. προς 85 δρχ. τον τόνο)	850.000	δρχ.
Μεταβλητές δαπάνες παραγωγής	480.000	δρχ.
Σταθερές δαπάνες παραγωγής	450.000	δρχ.
Μεταβλητές δαπάνες ΔΔΔ (Διοίκηση-Διαχείριση-Διάθεση)	50.000	δρχ.
Σταθερές δαπάνες ΔΔΔ	120.000	δρχ.
<hr/>		
Συνολικές δαπάνες	1.100.000	δρχ.

Ζητείται να υπολογισθεί το αποτέλεσμα της περιόδου με το σύστημα της άμεσης κοστολόγησης. Στο σύστημα του Direct Costing παραιτούμαστε από μία κατανομή των σταθερών δαπανών στις μονάδες παραγωγής. Αντί αυτού —ανεξάρτητα από την εκάστοτε ποσότητα που πουλήθηκε ή παράχθηκε— μπαίνουν όλες οι σταθερές δαπάνες σαν σύνολο στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της περιόδου:

7. Η παραπομπή αυτή έγινε από τον *Luenstroth H. W.*, *The Case for Direct Costing*, N.A.C.A. - Bulletin 1952 (8), σ. 1484.

8. Το πρόβλημα αυτό τέθηκε από τον τότε καθηγητή μου στο Πανεπιστήμιο της Φραγκφούρτης Paul Riebel στις πτυχιακές εξετάσεις του καλοκαιρινού εξαμήνου το 1971.

Αξία πωλήσεων (10.000×85)	850.000	δρχ.
Μείον δαπάνες των προϊόντων που πουλήθηκαν:		
Μεταβλητές δαπάνες παραγωγής (10.000×32)	320.000	δρχ.
Μεταβλητές δαπάνες ΔΔΔ (10.000×5)	50.000	δρχ.
Σταθερές δαπάνες παραγωγής (σαν «μπλοκ» συνολικά)	450.000	δρχ.
Σταθερές δαπάνες ΔΔΔ (σαν «μπλοκ» συνολικά)	120.000	δρχ.
<hr/>		
Ζ η μ ί α	90.000	δρχ.
	=====	

Το απόθεμα στο τέλος της περιόδου των 5.000 τόνων κοστολογείται όχι με τις πλήρεις αλλά μόνο με τις μεταβλητές δαπάνες παραγωγής (32 δρχ. ανά τόν.), δηλαδή συνολικά με 160.000 δρχ., διότι οι υποστηρικτές του Direct Costing είναι της γνώμης ότι οι σταθερές δαπάνες παραγωγής είναι δ α π ά ν ε ς τ η ς π ε ρ ι ό δ ο υ και έχουν δημιουργηθεί λόγω της δημιουργίας και διατήρησης ενός ορισμένου δυναμικού ή μιας ορισμένης ετοιμότητας, δηλαδή δεν προκαλούνται από την παραγωγή πρόσθετων μονάδων προϊόντος.

Για λόγους σύγκρισης του συστήματος της άμεσης κοστολόγησης με την πλήρη κοστολόγηση, θα πρέπει να εφαρμόσουμε στο συγκεκριμένο παράδειγμα την πλήρη κοστολόγηση:

Αξία πωλήσεων (10.000×85)	850.000	δρχ.
Μείον δαπάνες των προϊόντων που πουλήθηκαν:		
Μεταβλητές δαπάνες παραγωγής (10.000×32)	320.000	δρχ.
Μεταβλητές δαπάνες ΔΔΔ (10.000×5)	50.000	δρχ.
Σταθερές δαπάνες παραγωγής που αναλογούν στην ποσότητα που πουλήθηκε, δηλ. στους 10.000 τόν. (10.000×30)	300.000	δρχ.
Σταθερές δαπάνες ΔΔΔ (σαν «μπλοκ» συνολικά)	120.000	δρχ.
<hr/>		
Κ έ ρ δ ο ς	60.000	δρχ.
	=====	

Παρατηρούμε λοιπόν ότι τα δύο συστήματα κοστολόγησης διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τη μεταχείριση των σταθερών δαπανών παραγωγής. Και τα δύο συστήματα συμφωνούν ότι οι (σταθερές και μεταβλητές) δαπάνες ΔΔΔ πρέπει να επιβαρύνουν με το πλήρες ύψος τους τη σχετική περίοδο, δηλαδή δεν πρέπει να επιβαρύνουν το απόθεμα.

Το διαθέσιμο απόθεμα στο τέλος της περιόδου με το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης θα αξιολογηθεί με τις πλήρεις δαπάνες παραγωγής. Θα έχουμε ανά τόνο $32 \text{ δρχ.} + 30 \text{ δρχ.} = 62 \text{ δρχ.}$ και συνολικά $5.000 \times 62 = 310.000 \text{ δρχ.}$ Μ' αυτό τον τρόπο στην πλήρη κοστολόγηση έχουμε για την τρέχουσα περίοδο να καλύψουμε 10.000 δρχ. λιγότερες σε σύγκριση με την άμεση κοστολόγηση, έτσι ώστε το αποτέλεσμα της περιόδου με την πλήρη κοστολόγηση να εμφανίζεται κατά 150.000 δρχ. μεγαλύτερο απ' ό,τι το αποτέλεσμα της περιόδου με την άμεση κοστολόγηση.

Έχουμε δηλαδή στο Direct Costing μια δυνατότητα χειρισμού του κέρδους. Αν συγκεκριμένα μια επιχείρηση έχει μειωμένες πωλήσεις και το μεγαλύτερο μέρος των προϊόντων της πηγαίνει στην αποθήκη, με την πλήρη κοστολόγηση παρουσιάζει ένα πολύ καλό αποτέλεσμα χρήσης σ' αντίθεση όμως με την πραγματικότητα, διότι είναι πολύ αβέβαιο αν οι ποσότητες που παράχθηκαν και αποθηκεύτηκαν θα πουληθούν.

Εκτός από το πλεονέκτημα αυτό της άμεσης κοστολόγησης, δηλαδή της αποφυγής απόδειξης πλασματικών κερδών μέσω ενεργητικοποίησης των σταθερών δαπανών παραγωγής (=overabsorbed burden), πρέπει να αναφερθούν και άλλα τρία κύρια πλεονεκτήματα: α) Η μέθοδος αυτή πληροφορεί τη διοίκηση της επιχείρησης διαρκώς για το κάτω όριο τιμής των προϊόντων της επιχείρησης. β) Εμποδίζει να ληφθούν λαθεμένες αποφάσεις για τη σύνθεση του προγράμματος πωλήσεων και γ) Διαμορφώνει το σχεδιασμό του κέρδους πιο παραστατικά.

Ήδη από τις αρχές της δεκαετίας του '50 προτάθηκε στις Η.Π.Α. και τη Μ. Βρετανία η χρήση σχετικών περιθωρίων κέρδους στο σχεδιασμό σε καταστάσεις στενωπού παραγωγής. Με την ευκαιρία αυτή πρέπει να λεχθεί ότι ο όρος περιθώριο κέρδους οδηγεί σε παρερμηνείες. Η πιο κατάλληλη μεταφορά του γερμανικού όρου «Deckungsbeitrag» είναι «συμμετοχή κάλυψης». Αν κατά το σχεδιασμό του αποτελέσματος της περιόδου προκύψει μία στενωπός παραγωγής, οι απόλυτες συμμετοχές κάλυψης των προϊόντων δεν είναι πια συγκρίσιμες, διότι τα προϊόντα προκαλούν τη στενωπό αυτή ανομοιόμορφα⁹. Σε μια τέτοια κατάσταση στενωπού

9. Βλ. σχετικά Gunders H., Better Profit Planning, NAA - Bulletin 1965 (8).

πρέπει οι συμμετοχές κάλυψης ανά μονάδα των προϊόντων να διαιρεθούν από τη χρονική επιβάρυνση της στενωπού. Μ' αυτό τον τρόπο παίρνουμε τις σχετικές συμμετοχές κάλυψης (relative Deckungsbeiträge) των προϊόντων:

$$w_j = \frac{p_j^{(p)} - k_{pj}^{0p0}}{t_{Ej}^{(p)}} \quad (j=1, \dots, n)$$

$t_{Ej}^{(p)}$ = η επιβάρυνση της στενωπού παραγωγής ανά μονάδα προϊόντος που συνήθως μετριέται σε λεπτά/τεμάχιο

w_j = σχετική συμμετοχή κάλυψης (δρχ./λεπτό συνήθως)

$p_j^{(p)}$ = η τιμή του προϊόντος $j=1, \dots, n$

$k_{pj}^{(p)}$ = το μεταβλητό κόστος του προϊόντος $j=1, \dots, n$.

Η ρύθμιση των πωλήσεων σε μία στενωπό παραγωγής γίνεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι πραγματοποιούμενες ποσότητες πώλησης των ειδών προϊόντος $j=1, \dots, n$ να μπαίνουν στο πρόγραμμα πώλησης αρχίζοντας από τις μεγαλύτερες σχετικές συμμετοχές κάλυψης μέχρι που το όριο δυναμικού να καλυφθεί.

Οι συμμετοχές κάλυψης ανά μονάδα της επιβάρυνσης της στενωπού ονομάζονται στην αγγλο-αμερικανική βιβλιογραφία «Contribution per unit of limiting factor»¹⁰ ή «marginal income per the scarce factor». Με την εξέλιξη μαθηματικών μοντέλων λήψης αποφάσεων μέσω της Επιχειρησιακής Έρευνας στις δεκαετίες του '50 και '60, ιδιαίτερα λόγω της εφαρμογής του Γραμμικού Προγραμματισμού στην άριστη διαμόρφωση του σχεδιασμού παραγωγής και πωλήσεων εντατικοποιήθηκε η επέκταση της άμεσης κοστολόγησης στις Η.Π.Α. Σήμερα επικράτησε εκεί η γνώμη ότι τα προβλήματα της λήψης απόφασης μόνο με τη βοήθεια της άμεσης κοστολόγησης μπορούν να λυθούν¹¹.

Τέλος, ένα άλλο πλεονέκτημα της άμεσης κοστολόγησης που τονίζεται πολύ στις Η.Π.Α. είναι η βελτίωση του κοστολογικού ελέγχου. Σε σύγκριση με την πλήρη κοστολόγηση διαμορφώνεται στην άμεση κοστολόγηση η σύγκριση του πρότυπου κόστους με το ιστορικό κό-

Section 1, σ. 9 κ.π. καθώς επίσης *Hahn D.*, Direct Costing und die Aufgaben der Kostenrechnung, NB 1965, σ. 11.

10. *Jaedicke R. K.*, Improving B-E Analysis by Linear Programming Technique, NAA - Bulletin 1961 (3), Section 1, σ. 9.

11. *Williams B. R.*, Measuring Cost: Full Absorption Cost or Direct Cost?, στο Management Accounting 1976 (1), σ. 36.

στος πολύ πιο δραστικά. Η βελτίωση όμως του κοστολογικού ελέγχου έχει σε σύγκριση με τα άλλα πλεονεκτήματα μια σχετικά μικρή σημασία.

3. Μειονεκτήματα του συστήματος της άμεσης κοστολόγησης

Παρ' όλα τα πλεονεκτήματα που αναφέραμε, έγινε στις Η.Π.Α. από την αρχή ακόμα αυστηρή κριτική της άμεσης κοστολόγησης¹², η οποία τον τελευταίο καιρό ισχυροποιήθηκε. Κατά πρώτον επικρίνεται το ότι η άμεση κοστολόγηση δεν βασίζεται σε γενικά αναγνωρισμένες θεωρίες του εμπορικού και φορολογικού ισολογισμού για τα αποθέματα ημικατεργασμένων και έτοιμων προϊόντων. Η κοστολόγηση των αποθεμάτων μόνο με τις μεταβλητές δαπάνες παραγωγής δεν έχει μέχρι σήμερα αναγνωρισθεί από το American Institute of Certified Public Accountants. Οι αμερικανικές εφορίες εξέδωσαν στο παρελθόν κατ' εξαίρεση άδειες για την κοστολόγηση των αποθεμάτων με οριακές δαπάνες, αλλά τον τελευταίο καιρό έχουν μία απόλυτα απορριπτική διάθεση¹³. Μία αλλαγή των βασικών σημείων για το εγγύς μέλλον δεν αναμένεται.

Το δεύτερο σημείο κριτικής εναντίον της άμεσης κοστολόγησης είναι ότι αυτή η μέθοδος είναι ακατάλληλη για την επιχειρησιακή πολιτική τιμών και προκαλεί κινδύνους μη απαραίτητων πτώσεων της τιμής¹⁴. Αυτή η κριτική βασίζεται όμως σε μια λαθεμένη αντίληψη της άμεσης κοστολόγησης, διότι οι υποστηρικτές της άμεσης κοστολόγησης δεν αμφισβήτησαν ποτέ ότι επιδιώκουν μια μακροπρόθεσμη πολιτική τιμών. Ήδη στην έκθεση της N.A.C.A. το 1953 παίρνουν θέση στο πρόβλημα αυτό ως εξής: «It is evidently that unless the combination of price and volume obtainable returns all costs in the long run, there will be no profits. For this reason, all costs are alike in their significance for determining costs as guides to long range policy»¹⁵. Ο σκοπός της πλήρους

12. Longenecker R. E., Direct Costing in a Glass Container Plant, N.A.C.A. - Bulletin 1953 (6), Section 1, σ. 1293

13. Ο R. N. Anthony γράφει για ισχύουσες το 1975 Internal Revenue Service Regulation: «These regulations, which take effect in 1975, make it clear, that the only acceptable method of measuring inventory costs is on a full-absorption basis». Έτσι έβγαλε το συμπέρασμα: «Direct Costing is out». Αυτό το συμπέρασμα ισχύει αναμφισβήτητα μόνο για την εξωτερική αξιολόγηση (Anthony R. N., The Rebirth of Cost Accounting, Management Accounting, October 1975, σ. 13 κ.π.).

14. Βλ. σχετικά Matz A., Plankosten, Deckungsbeiträge und Budgets, Managementhilfen für die Betriebsanalyse, Wiesbaden 1975, σ. 157 κ.π.

15. Βλ. N.A.C.A. - Bulletin 1953 (4), No 23, Section 3, σ. 1108.

κοστολόγησης δεν επιτυγχάνεται όμως με κανένα τρόπο μέσω του αναλογικού υπολογισμού των σταθερών δαπανών. Εδώ είναι απαραίτητος ένας άριστος (=αυτός που αποφέρει μέγιστο κέρδος) προσανατολισμός των τιμών πώλησης στα δεδομένα της αγοράς.

Παρ' όλα αυτά, πολλές αμερικανικές εταιρίες τείνουν να υπολογίζουν τις τιμές τους από τις πλήρεις δαπάνες. Αυτή η τάση ενισχύεται τα τελευταία χρόνια λόγω των πληθωριστικών ανατιμήσεων. Οι αμερικανικές αγορανομικές αρχές έχουν φθάσει τελευταία σε τέτοιο σημείο ώστε να βλέπουν σαν «δικαιολογημένες» εκείες τις ανατιμήσεις των οποίων τα ποσοστά αύξησης αναλογούν στις πλήρεις δαπάνες.¹⁶ Φυσική συνέπεια είναι ότι έτσι προκαλείται η τάση στις αμερικανικές εταιρίες να διατηρήσουν την πλήρη κοστολόγηση¹⁷.

4. Σύγχρονες τάσεις κοστολόγησης

Η διαμάχη για τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της άμεσης κοστολόγησης και της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης (Absorption Costing) είχε σαν αποτέλεσμα να παραμείνουν μέχρι σήμερα στις Η.Π.Α., όπως και πριν, τέσσερις γνώμες για τη διαμόρφωση της κοστολόγησης¹⁸:

- α) «The absorption costing school». Είναι τα σταθερά συστήματα πλήρους κοστολόγησης που ακόμα δεν περιέχουν κανένα διαχωρισμό των δαπανών σε σταθερά και μεταβλητά μέρη.
- β) «The modified absorption costing school». Είναι οι προσαρμοστικές μορφές της πλήρους κοστολόγησης που χρησιμοποιούν για το σκοπό του έλεγχου των δαπανών το διαχωρισμό του κόστους σε σταθερά και μεταβλητά μέρη. Ο υπολογισμός, ο σχεδιασμός του κέρδους και η ανάλυση των αποτελεσμάτων χρήσης γίνεται με τη βοήθεια των πλήρων δαπανών.
- γ) «The direct-costing-for-internal-use-only-school». Είναι μια κοστολόγηση οριακού κόστους, της οποίας όμως τα αποτελέσματα

16. Βλ. *Anthony R. N.*, *The Rebirth of Cost Accounting*, 6.π., σ. 15. Για τις σχέσεις μεταξύ κοστολόγησης και πολιτικής τιμών βλ. *Sivoboda P.*, *Kostenrechnung und Preispolitik*, 8, Aufl., Wien 1976, σ. 5 κ.π.

17. Αυτό βέβαια δεν σημαίνει ότι πρέπει κάποιος να παραιτηθεί από μια κοστολόγηση οριακού κόστους ή άμεσης κοστολόγησης, αλλά ότι πρέπει συμπληρωματικά να τηρεί και πλήρη κοστολόγηση.

18. Βλ. *NAA - Research Report 37, Current Application...*, 6.π., σ. 8 κ.π.

δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για εξωεπιχειρησιακές εκθέσεις. Στον ισολογισμό και σε διάφορες αναλύσεις που «βγαίνουν» προς τα έξω τα αποθέματα ημικατεργασμένων και έτοιμων προϊόντων αξιολογούνται με πλήρεις δαπάνες.

- δ) «The direct costing school». Οι οπαδοί αυτής της ομάδας απαιτούν την αξιολόγηση βάσει του οριακού κόστους ακόμα και για εκθέσεις που «βγαίνουν» προς τα έξω καθώς και στον ισολογισμό.

Η νεότερη εξέλιξη στις Η.Π.Α. είχε σαν αποτέλεσμα η τέταρτη ομάδα να μη βρει ευρεία απήχηση στις επιχειρήσεις. Πολλές αμερικανικές επιχειρήσεις περιορίζονται να χρησιμοποιούν τα πλεονεκτήματα του οριακού κόστους για εσωεπιχειρησιακές αποφάσεις και να βασίζονται για εκθέσεις και αναλύσεις που βγαίνουν προς τα έξω στο πλήρες κοστολογικό σύστημα. Μ' αυτό τον τρόπο δημιουργήθηκε στις Η.Π.Α. η τάση για μια περαιτέρω εξέλιξη μιας συνδυασμένης κοστολόγησης πλήρους και οριακού κόστους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Anthony R. N.*, The Rebirth of Cost Accounting, Management Accounting, October 1975, σ. 13 κ.π.
- Beckett J. A.*, Direct Costing in Perspective, N.A.C.A. - Bulletin 1955 (1), Section 1, σ. 651 κ.π.
- Gunders H.*, Better Profit Planning, NAA - Bulletin 1965 (8), Section 1, σ. 3 κ.π.
- Hahn D.*, Direct Costing und die Aufgaben der Kostenrechnung, NB 1965, σ. 8 κ.π.
- Harris J. N.*, What Did We Earn Last Month? N.A.C.A. - Bulletin 1936.
- Jaedicke R. K.*, Improving B-E Analysis by Linear Programming Technique, NAA - Bulletin 1961 (3), Section 1, σ. 5 κ.π.
- Kilger W.*, Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 8. Aufl., Wiesbaden 1981.
- Longenecker R. E.*, Direct Costing in a Glass Container Plant, N.A.C.A. - Bulletin 1953 (6), Section 1, σ. 1280 κ.π.
- Luenstroth H. W.*, The Case for Direct Costing, N.A.C.A. - Bulletin 1952 (8), σ. 1479 κ.π.
- Matz A.*, Plankosten, Deckungsbeiträge und Budgets, Managementhilfen für die Betriebsanalyse, Wiesbaden 1975.
- NAA - Research Report 37, Current Application of Direct Costing, New York 1961.
- N.A.C.A. - Bulletin 1953 (4), No 23, Section 3.
- Neikirk W. W.*, How Direct Costing Can Work for Management, N.A.C.A. - Bulletin 1951 (1) Section 1, σ. 523 κ.π.
- Riebel P.*, Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 4. Aufl., Wiesbaden 1982.
- Swoboda P.*, Kostenrechnung und Preispolitik, 8. Aufl., Wien 1976.
- Weber K.*, Amerikanisches Direct Costing, Bern 1970.
- Williams B. R.*, Measuring Cost: Full Absorption Cost or Direct Cost? Management Accounting 1976 (1), σ. 23 κ.π.