

FULL COSTING VERSUS DIRECT COSTING

1. INLEIDING

Zonder de lezer er attent op te maken, hebben we de voorbeelden tot nog toe steeds uitgewerkt volgens de full costing benadering. Er bestaat echter nog een andere methode, nl. direct costing. Het onderscheid tussen beide kostprijsmethodes is niet alleen van belang voor het nemen van de goede **beslissing** op basis van de juiste informatie. Ook de **waardering** van de eindvoorraad gereed product kan volgens beide methodes gebeuren.

We willen echter onmiddellijk opmerken dat het Belgisch boekhoudrecht in verband met de waardering van de voorraden op de balans voorschrijft om de directe kosten van de gereede producten te nemen, eventueel aangevuld met een deel van de indirecte fabricagekosten (kosten die slechts onrechtstreeks aan deze producten toerekenbaar zijn). Wat betekent dat het Belgische boekhoudrecht ofwel de directe kostprijsberekening ofwel de full cost methode toelaat voor balanswaardering.

Pas op voor de misschien **verwarrende terminologie** van "direct costing", die zoals we verder zullen zien helemaal niets te maken heeft met directe of indirecte kosten. Direct costing betekent immers hetzelfde als **variable costing** of **marginal costing**. Een andere benaming voor full costing is **absorption costing**.

Laten we misschien nog opmerken dat beide methodes zowel kunnen worden gebruikt bij het berekenen van een **standaard kostprijs** (voorcalculatie) als bij het berekenen van een **werkelijke kostprijs** (nacalculatie).

Eerst beschrijven we de verschillen tussen de twee methodes, om daarna aan de hand van de voorbeelden uit de probleemstelling het onderscheid met concrete cijfers duidelijk te maken.

2. PROBLEEMSTELLING

De motorfietsenfabrikant wil op basis van de werkelijke gegevens het resultaat over het afgelopen jaar kennen én een nacalculatie van de kostprijs uitvoeren. Bovendien wenst hij de waarde van de eindvoorraad te bepalen, onder een FIFO voorraadwaarderingssysteem. Laten we nu drie scenario's uitbouwen, waarbij de fabrikant nergens wordt geconfronteerd met een voorraadwijziging in de voorraad goederen in bewerking, zodat we die problematiek hier buiten beschouwing kunnen laten.

In **situatie 1** produceert de motorfietsenfabrikant 10.000 motorfietsen die hij allemaal verkoopt à 2.500,00 euro per stuk. Als werkelijke fabricagekosten noteren we 12.750.000,00 euro voor de variabele fabricagekosten en 550.000,00 euro voor de vaste fabricagekosten. Het commissieloon voor de zelfstandige vertegenwoordigers bedraagt 2% op de verkoopprijs. De werkelijke vaste verkoopkosten komen op een totaal van 300.000,00 euro.

In **situatie 2** verkoopt de fabrikant 9.500 motorfietsen, terwijl er 10.000 stuks geproduceerd worden. De verkoopprijs bedraagt opnieuw 2.500,00 euro per stuk. De fabricagekosten zijn dezelfde als in situatie 1. Ook de vaste verkoopkosten blijven op het niveau van 300.000,00 euro. Er wordt een commissieloon van 2% toegekend.

In **situatie 3** tenslotte wordt de motorfietsenfabrikant geconfronteerd met een beginvoorraad afgewerkte motorfietsen van 700 eenheden, gewaardeerd aan 1.625,00 euro per stuk. De variabele fabricagekostprijs van die eenheden bedraagt 1.300,00 euro per stuk. Het aantal geproduceerde stuks is opnieuw 10.000, de verkopers kunnen echter 10.500 motorfietsen verkopen. De vaste fabricagekosten blijven op het niveau van 550.000,00 euro. De variabele fabricagekosten bedragen 1.275 euro per stuk. Wat de verkoopkosten betreft, is er niets veranderd t.o.v. de vorige situatie: een commissieloon van 2% en 300.000,00 euro vaste verkoopkosten.

Wat is nu het resultaat in elk van die situaties? **Verschilt het resultaat naargelang full costing of direct costing wordt gebruikt?** Wat is het effect van beide methodes op de kostprijs en het resultaat?

3. DEFINITIES

Het onderscheid tussen beide kostprijsberekeningen ligt bij de **vaste fabricagekosten**. De fabricagekosten bevatten dus de productiekosten en een deel van de beheerskosten. Bij **full costing** worden deze vaste fabricagekosten over de geproduceerde aantallen verdeeld. **Direct costing** beschouwt de vaste fabricagekosten als een kost die onmiddellijk **ten laste van de verkopen** moet worden gelegd. Eenheden die in de periode geproduceerd, maar niet verkocht zijn, dragen onder full costing een deel van de vaste fabricagekosten, terwijl dit niet het geval is bij direct costing.

In de Angelsaksische literatuur zegt men dan ook dat de vaste fabricagekosten "**inventoriable costs**" zijn onder full costing, maar "**period costs**" bij direct costing. Of nog anders gezegd: "fixed manufacturing overhead is not inventoried under direct costing, but is inventoried under full costing".

Voorstanders van direct costing argumenteren dat de vaste fabricagekosten samenhangen met de productiecapaciteit van een onderneming en niet worden beïnvloed door de geproduceerde aantallen. Voorstanders van de full costing methode brengen daartegen in dat voor de productie van een product zowel vaste als variabele kosten nodig zijn.

Mogen we tenslotte opmerken dat **beide methodes** de verkoopkosten integraal ten laste van de verkochte goederen leggen. Voor beide methodes vormen de verkoopkosten dus **periodekosten**¹. Deze kosten worden immers gemaakt om producten te verkopen en niet om ze te produceren.

4. RESULTAATBEPALING EN KOSTPRIJSCALCULATIE

De resultaatbepaling en de kostprijscalculatie verloopt volgens beide methodes op een verschillende manier. De optelling kunnen we zowel per eenheid als voor alle verkochte producten samen maken. Per eenheid spreken we van **kostprijscalculatie**, terwijl het begrip **resultaatbepaling** beter past als de totalen worden ingevuld. Tabel 6-1 geeft een samenvatting voor beide methodes.

1. In Amerika worden ook de beheerskosten als periodekosten beschouwd. Ze worden dan niet verdeeld over de fabricagekosten en de verkoopkosten. De fabricagekosten moeten in dit licht dan als zuivere productiekosten worden geïnterpreteerd.

Tabel 6-1: Resultaatbepaling onder full costing en direct costing

full costing	direct costing
omzet	omzet
- fabricagekostprijs van de verkochte goederen	- variabele fabricagekosten van de verkochte goederen
= brutomarge	- variabele verkoopkosten
- verkoopkosten	= contributie
= winst/verlies	- vaste fabricagekosten
	- vaste verkoopkosten
	= winst/verlies

Bij **full costing** wordt een fabricagekostprijs van de verkochte goederen berekend, die zowel variabele als vaste kosten bevat. De berekening zelf van deze kostprijs hebben we op het einde van hoofdstuk 4 gezien. De omzet min die fabricagekostprijs van de verkochte goederen vormt de **brutomarge**. Als we daar dan nog de verkoopkosten (vast + variabel) van aftrekken bekomen we de winst of het verlies over de periode.

Over het **begrip full cost** (de kostprijs zelf en dus niet de techniek) bestaat weinig duidelijkheid. Voor sommige auteurs komt de full cost overeen met de fabricagekostprijs van de verkoop, bij anderen zijn ook de verkoopkosten erin begrepen en spreken wij van de verkoopkostprijs. Persoonlijk geven we de voorkeur aan de eerste definitie.

Onder **direct costing** wordt een andere indeling aangehouden om tot het resultaat te komen. Alle vaste en variabele kosten zijn mooi gescheiden. De omzet min alle variabele kosten van de verkochte goederen wordt de totale **contributie** genoemd. Voor de contributie per eenheid gebruiken we de term **contributiemarge**. De contributie verminderd met de vaste kosten, vormt de winst of het verlies over de periode. Bij direct costing is het onderscheid tussen vaste en variabele kosten van belang, hoewel de benaming misschien iets anders laat vermoeden. In dit opzicht is de term variable costing misschien beter gekozen.

Terwijl de full cost methode vooral de nadruk legt op de **management-functie** (productie versus verkoop), komt de nadruk bij direct costing vooral op het **kostengedrag** te liggen (variabel versus vast).

Elke methode kent nochtans zijn toepassingen. Zoals we verder in deel 3 zullen bespreken, zal de direct costing benadering eerder geschikt zijn voor het nemen van **korte termijn** beslissingen. Voor het nemen van **lange termijn** beslissingen zal full costing betere managementinformatie opleveren.

van 55 euro op de voorraadrekening geplaatst, wat precies het verschil van 27.500 euro verklaart.

5.3 Situatie 3: verkoop > productie

In deze situatie zal natuurlijk het omgekeerde effect spelen. Onder full costing zal een deel van de beginvoorraad, die zowel variabele als vaste kosten bevat, in de kostprijs van de verkochte goederen worden opgenomen. Bij direct costing is deze beginvoorraad echter gewaardeerd aan de variabele fabricagekostprijs. Het resultaat zal deze keer **hoger** zijn bij direct costing dan bij full costing. Tabel 6-4 geeft de volledige berekeningen weer.

Tabel 6-4: Resultaatbepaling en kostprijscalculatie, in situatie 3 (verkoop > productie)

full costing			resultaatbepaling	kostprijscalculatie
omzet			26.250.000,00	2.500,00
- fabricagekostprijs van de verkoop			- 14.171.500,00	- 1.349,67
kostprijs productie	10.000 x 1.330,00 =	13.300.000,00		
+ beginvoorraad	700 x 1.625,00 =	1.137.500,00		
- eindvoorraad	200 x 1.330,00 =	266.000,00		
= kostprijs verkoop	700 x 1.625,00 =	1.137.500,00		
	<u>9.800 x 1.330,00 =</u>	<u>13.034.000,00</u>		
	10.500	= 14.171.500,00		
= brutomarge			= 12.078.500,00	= 1.150,33
- verkoopkosten			- 825.000,00	- 78,57
vast	300.000,00			
variabel	525.000,00			
= winst			= 11.253.500,00	= 1.071,76
direct costing			resultaatbepaling	kostprijscalculatie
omzet			26.250.000,00	2.500,00
- variabele fabricagekosten van de verkoop			- 13.405.000,00	- 1.276,67
kostprijs productie	10.000 x 1.275,00 =	12.750.000,00		
+ beginvoorraad	700 x 1.300,00 =	910.000,00		
- eindvoorraad	200 x 1.275,00 =	255.000,00		
= kostprijs verkoop	700 x 1.300,00 =	910.000,00		
	<u>9.800 x 1.275,00 =</u>	<u>12.495.000,00</u>		
	10.500	= 13.405.000,00		
- variabele verkoopkosten			- 525.000,00	- 50,00
= contributie			= 12.320.000,00	= 1.173,33
- vaste fabricagekosten			- 550.000,00	- 52,38
- vaste verkoopkosten			- 300.000,00	- 28,57
= winst			= 11.470.000,00	1.092,38

6. BESLUIT

Full costing en direct costing zijn twee kostprijsmethodes, die een andere kijk op het spreiden van de vaste fabricagekosten hebben. Bij de full costing benadering worden de vaste fabricagekosten over het aantal geproduceerde eenheden verdeeld. Onder direct costing worden de vaste fabricagekosten integraal ten laste van de verkochte goederen van de periode gelegd.

Dat dit leidt tot andere resultaatbepalingen en andere kostprijzen, spreekt vanzelf. Dit wordt nog versterkt wanneer er zich bewegingen in de begin- en eindvoorraad gereed product voordoen. De eindvoorraad afgewerkte producten wordt onder full costing gewaardeerd aan een full cost (variabele en vaste fabricagekosten), bij direct costing wordt de variabele fabricagekostprijs genomen.

Het nut en het gebruik van beide methodes bij het nemen van beleidsbeslissingen zal in deel 3 behandeld worden. Direct costing (of de contributiebenadering) zullen we vooral aanbevelen voor het opmaken van kostprijsinformatie ten behoeve van korte termijn beslissingen. Full costing zal vooral relevant zijn bij lange termijn beslissingen.

