

**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΑΘΗΝΩΝ**



ATHENS UNIVERSITY
OF ECONOMICS
AND BUSINESS

**ΣΧΟΛΗ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

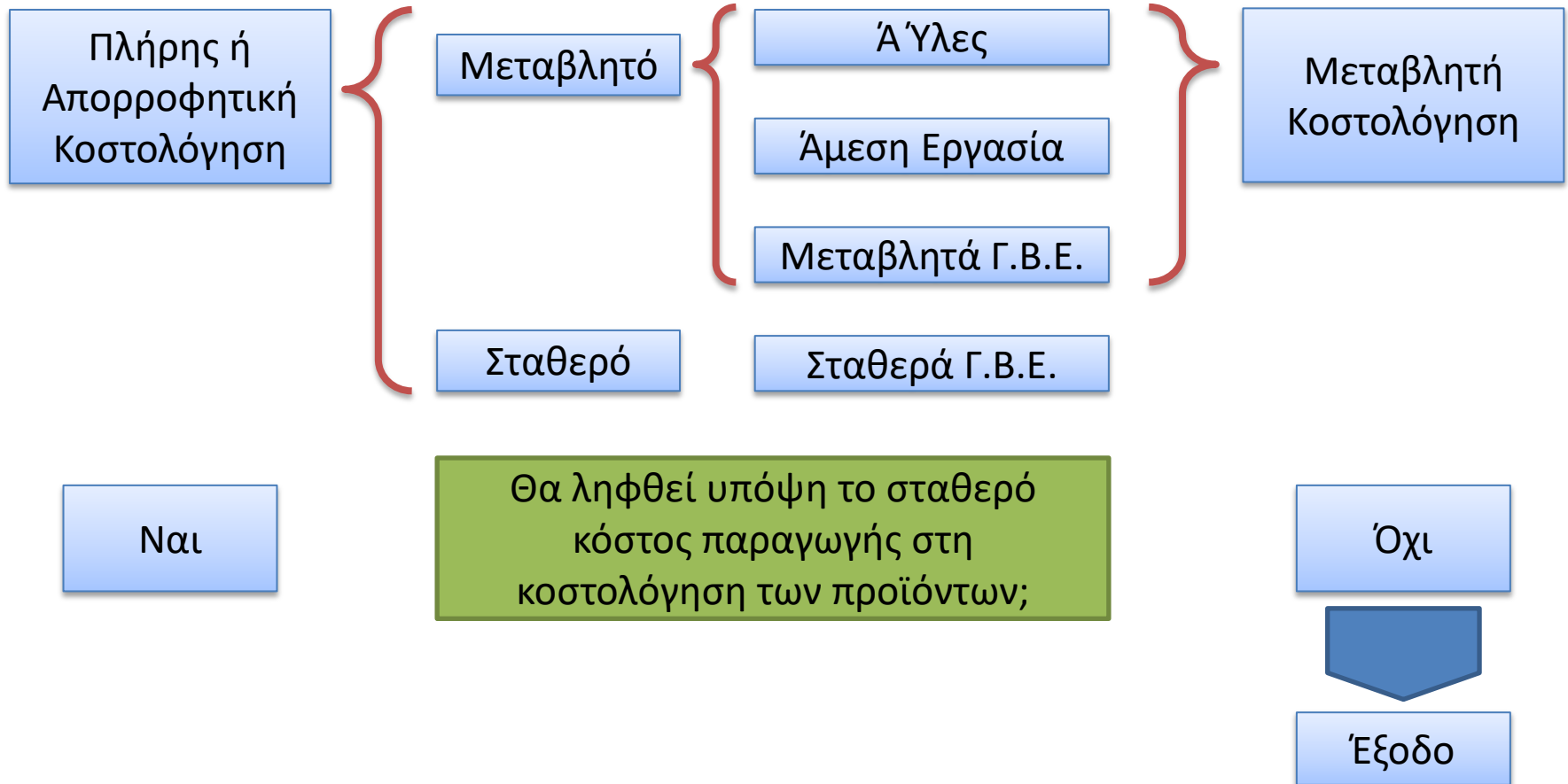
SCHOOL OF
BUSINESS

**ΤΜΗΜΑ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ &
ΧΡΗΜΑΤΟ-
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**
DEPARTMENT OF
ACCOUNTING &
FINANCE

6. Μεταβλητή Κοστολόγηση



Κατανόηση του Κοστολογικού Προβλήματος





Περιθώριο Συμμετοχής

Το **μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής** είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης μιας μονάδας και του οποιουδήποτε μεταβλητού κόστους που σχετίζεται τόσο με την παραγωγή όσο και την πώληση του προϊόντος ή της υπηρεσίας.

Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής δηλώνει το ποσό που απομένει από την πώληση μιας μονάδας προϊόντος για την κάλυψη του σταθερού της κόστους.

Το **ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής** (percentage contribution margin) εκφράζει το λόγο του μοναδιαίου περιθωρίου συμμετοχής ως προς την τιμή πώλησης.

Το **Συνολικό περιθώριο συμμετοχής** ενός προϊόντος είναι το γινόμενο του περιθωρίου συμμετοχής ανά μονάδα επί τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων.

Το **Καθαρό Περιθώριο Συμμετοχής** του προϊόντος υπολογίζεται αν από το συνολικό περιθώριο συμμετοχής του αφαιρεθεί το άμεσο σταθερό κόστος.



Περιθώριο Συμμετοχής

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση ΑΒΓ παράγει τρία προϊόντα, το προϊόν Α, το προϊόν Β και το προϊόν Γ. Στη συνέχεια δίνονται ορισμένες πληροφορίες αναφορικά με την τιμή πώλησης, τον όγκο πωλήσεων και το κόστος των τριών προϊόντων.

| Στοιχείο | Προϊόν Α | Προϊόν Β | Προϊόν Γ |
|---------------------------------------|----------|----------|----------|
| Τιμή πώλησης ανά μονάδα | € 10 | € 15 | € 18 |
| Αριθμός πωλούμενων μονάδων | 10.000 | 8.000 | 7.000 |
| Μεταβλητό κόστος παραγωγής ανά μονάδα | € 3 | € 6 | € 7 |
| Μεταβλητό κόστος πωλήσεων ανά μονάδα | € 2 | € 2 | -0- |
| Άμεσο σταθερό κόστος παραγωγής | € 15.000 | -0- | € 20.000 |
| Άμεσο σταθερό κόστος πωλήσεων | -0- | -0- | € 10.000 |
| Κοινό σταθερό κόστος παραγωγής | € 54.000 | | |
| Κοινό σταθερό κόστος διοίκησης | € 35.000 | | |

Ζητείται:

1. Να υπολογιστεί το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής και το ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής κάθε προϊόντος.
2. Να υπολογιστεί το συνολικό (καθαρό) περιθώριο συμμετοχής κάθε προϊόντος.
3. Να υπολογιστεί το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.



Περιθώριο Συμμετοχής

1. Για να υπολογιστεί το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής ενός προϊόντος αφαιρείται από την τιμή πώλησής του οποιοδήποτε μεταβλητό κόστος. Για να υπολογιστεί το ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής ενός προϊόντος διαιρείται το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής του προϊόντος με την τιμή πώλησής του.

| | Προϊόν Α | Προϊόν Β | Προϊόν Γ |
|---|---------------|---------------|---------------|
| Τιμή πώλησης ανά μονάδα | € 10 | € 15 | € 18 |
| Μεταβλητό κόστος ανά μονάδα: | | | |
| Παραγωγής | € 3 | € 6 | € 7 |
| Πωλήσεων | <u>€ 2</u> | <u>€ 2</u> | <u>-0-</u> |
| Σύνολο μεταβλητού κόστους ανά μονάδα | <u>€ 5</u> | <u>€ 8</u> | <u>€ 7</u> |
| Μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής | <u>€ 5</u> | <u>€ 7</u> | <u>€ 11</u> |
| Ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής * | <u>50,00%</u> | <u>46,67%</u> | <u>61,11%</u> |
| * 5:10 = 50%; 7:15 = 46,67%; 11:18=61,11% | | | |



Περιθώριο Συμμετοχής

2. Για να υπολογιστεί το συνολικό (καθαρό) περιθώριο συμμετοχής κάθε προϊόντος πολλαπλασιάζεται το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής του προϊόντος επί τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων και στη συνέχεια αφαιρείται οποιοδήποτε άμεσο σταθερό κόστος.

| | Προϊόν Α | Προϊόν Β | Προϊόν Γ |
|--------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Αριθμός πωλούμενων μονάδων | 10.000 | 8.000 | 7.000 |
| Μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής | <u>€ 5</u> | <u>€ 7</u> | <u>€ 11</u> |
| Συνολικό περιθώριο συμμετοχής | € 50.000 | € 56.000 | € 77.000 |
| Άμεσο σταθερό κόστος | | | |
| Παραγωγής | € 15.000 | -0- | € 20.000 |
| Πωλήσεων | <u>-0-</u> | <u>-0-</u> | <u>€ 10.000</u> |
| Σύνολο άμεσου σταθερού κόστους | <u>€ 15.000</u> | <u>€ 0</u> | <u>€ 30.000</u> |
| Καθαρό περιθώριο συμμετοχής | <u>€ 35.000</u> | <u>€ 56.000</u> | <u>€ 47.000</u> |

Παρατηρείται ότι για το προϊόν Β για το οποίο δεν υπάρχει άμεσο σταθερό κόστος, το καθαρό περιθώριο συμμετοχής ισούται με το συνολικό περιθώριο συμμετοχής, γεγονός το οποίο δεν ισχύει για τα προϊόντα Α και Γ.



Περιθώριο Συμμετοχής

3. Για τον υπολογισμό του αποτελέσματος της επιχείρησης θα πρέπει να αφαιρεθεί από το συνολικό (καθαρό) περιθώριο συμμετοχής, το κοινό σταθερό κόστος.

| | Προϊόν Α | Προϊόν Β | Προϊόν Γ | Σύνολο |
|--------------------------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
| Καθαρό περιθώριο συμμετοχής | <u>35.000</u> | <u>56.000</u> | <u>47.000</u> | <u>138.000</u> |
| Κοινό σταθερό κόστος παραγωγής | | | | 54.000 |
| Κοινό σταθερό κόστος διοίκησης | | | | <u>35.000</u> |
| Λειτουργικό Αποτέλεσμα | | | | <u>49.000</u> |

Παρατηρείται ότι για τον υπολογισμό του αποτελέσματος της επιχείρησης αφαιρείται από το άθροισμα του καθαρού περιθωρίου συμμετοχής όλων των προϊόντων το κοινό σταθερό κόστος. Το κοινό αυτό σταθερό κόστος δεν επιμερίζεται στα προϊόντα, διότι σύμφωνα με την τεχνική της Μεταβλητής κοστολόγησης είναι κόστος περιόδου και δεν σχετίζεται με τον όγκο και το μείγμα των παραγομένων προϊόντων.



Σύγκριση Μεταβλητής και Απορροφητικής Κοστολόγησης

| Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Απορροφητική Κοστολόγηση) | | | |
|---|-------------------|------------|-------------------|
| Πωλήσεις | | | XXX |
| Μείον: | Κόστος πωληθέντων | | <u>XXX</u> |
| Μικτό αποτέλεσμα | | | XXX |
| Μείον | Έξοδα Διοίκησης | XXX | |
| | Έξοδα Πωλήσεων | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| Λειτουργικό Αποτέλεσμα | | | <u>XXX</u> |

| Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Μεταβλητή Κοστολόγηση) | | | |
|--|-------------------------------|------------|-------------------|
| Πωλήσεις | | | XXX |
| Μείον: | Κόστος πωληθέντων (μεταβλητό) | XXX | |
| | Κόστος πωλήσεων (μεταβλητό) | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| Περιθώριο Συμμετοχής | | | XXX |
| Μείον | Σταθερό κόστος Παραγωγής | XXX | |
| | Σταθερό κόστος Διοίκησης | XXX | |
| | Σταθερό κόστος Πωλήσεων | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| Λειτουργικό Αποτέλεσμα | | | <u>XXX</u> |



Σύγκριση Μεταβλητής και Απορροφητικής Κοστολόγησης

Παράδειγμα:

Στη συνέχεια δίνονται πληροφορίες για την επιχείρηση ΑΒΓ για τα έτη 20Χ2, 20Χ3 και 20Χ4.

| Πληροφορία | 20Χ2 | 20Χ3 | 20Χ4 |
|--|---------|---------|---------|
| Αρχικό απόθεμα (μονάδες) | 0 | ; | ; |
| Τελικό απόθεμα (μονάδες) | ; | ; | 0 |
| Πωλήσεις (μονάδες) | 2.000 | 1.800 | 2.000 |
| Τιμή πώλησης (€/μονάδα) | € 10 | € 10 | € 10 |
| Παραχθείσα ποσότητα (μονάδες) | 2.000 | 2.000 | 1.800 |
| Μεταβλητό κόστος παραγωγής (€/μονάδα) | € 6 | € 6 | € 6 |
| Σταθερό κόστος Παραγωγής (€) | € 4.400 | € 4.400 | € 4.400 |
| Μεταβλητά έξοδα πωλήσεων (προμήθεια πώλησης) | 10% | 10% | 10% |
| Σταθερό έξοδα διοίκησης (€) | € 300 | € 300 | € 300 |
| Σταθερά έξοδα πωλήσεων (€) | € 700 | € 700 | € 700 |



Σύγκριση Μεταβλητής και Απορροφητικής Κοστολόγησης

Επίσης σημειώνεται ότι η επιχείρηση:

1. Δεν διατηρεί αποθέματα ημικατεργασμένων προϊόντων.
2. Υπολογίζει το συντελεστή καταλογισμού των σταθερών Γ.Β.Ε χρησιμοποιώντας ως βάση 2.000 μονάδες.
3. Τακτοποιεί τις τυχόν διαφορές καταλογισμού στο κόστος των πωληθέντων.

Ζητείται:

1. Να καταρτισθούν Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης με βάση: α) Την Μεταβλητή κοστολόγηση και β) Την απορροφητική κοστολόγηση για τα έτη 20X2, 20X3 και 20X4.
2. Να υπολογιστεί η αξία των τελικών αποθεμάτων για τα έτη 20X2, 20X3 και 20X4 βάσει των δύο τεχνικών κοστολόγησης.
3. Να αιτιολογήσετε τη διαφορά που παρατηρείται μεταξύ των ετήσιων αποτελεσμάτων με τις δύο μεθόδους.



Σύγκριση Μεταβλητής και Απορροφητικής Κοστολόγησης

1α. Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης με βάση την Μεταβλητή Κοστολόγηση. Για τον υπολογισμό του κόστους των παραχθέντων λαμβάνεται υπόψη μόνο το μεταβλητό κόστος παραγωγής.

Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης με την Μεταβλητή Κοστολόγηση

| | | 20X2 | | 20X3 | | 20X4 | |
|----------------------|---------------------------------|--------------|---------------|--------------|---------------|--------------|---------------|
| Πωλήσεις* | | | 20.000 | | 18.000 | | 20.000 |
| Μείον: | Κόστος πωληθέντων (μεταβλητό)** | 12.000 | | 10.800 | | 12.000 | |
| | Κόστος πωλήσεων (μεταβλητό)*** | <u>2.000</u> | <u>14.000</u> | <u>1.800</u> | <u>12.600</u> | <u>2.000</u> | <u>14.000</u> |
| Περιθώριο Συμμετοχής | | | 6.000 | | 5.400 | | 6.000 |
| Μείον | Σταθερό κόστος Παραγωγής | 4.400 | | 4.400 | | 4.400 | |
| | Σταθερά έξοδα Διοίκησης | 300 | | 300 | | 300 | |
| | Σταθερά έξοδα Πωλήσεων | <u>700</u> | <u>5.400</u> | <u>700</u> | <u>5.400</u> | <u>700</u> | <u>5.400</u> |
| Αποτέλεσμα | | | <u>600</u> | | <u>0</u> | | <u>600</u> |

* $2.000 \times 10 = \text{€ } 20.000$; $1.800 \times 10 = \text{€ } 18.000$; $2.000 \times 10 = \text{€ } 20.000$

** Κόστος πωληθέντων = Α.Α + Κόστος παραχθέντων – Τ.Α., $0 + 2.000 \times 6 - 0 = \text{€ } 12.000$; $0 + 2.000 \times 6 - 200 \times 6 = \text{€ } 10.800$; $1.200 + 1.800 \times 6 - 0 = \text{€ } 12.000$

*** $(2.000 \times 10) \times 10\% = \text{€ } 2.000$ ή $(10 \times 10\%) \times 2.000 = \text{€ } 2.000$; $18.000 \times 10\% = \text{€ } 1.800$; $20.000 \times 10\% = \text{€ } 2.000$

1β. Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης με βάση την Απορροφητική Κοστολόγηση. Για τον υπολογισμό του κόστους των παραχθέντων λαμβάνεται υπόψη τόσο το μεταβλητό κόστος παραγωγής όσο και το σταθερό κόστος μέσω του συντελεστή καταλογισμού των σταθερών Γ.Β.Ε.

| Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης με την Απορροφητική Κοστολόγηση | | | | | | | |
|--|----------------------|--------------|---------------|--------------|---------------|--------------|---------------|
| | | 20X2 | | 20X3 | | 20X4 | |
| Πωλήσεις* | | | 20.000 | | 18.000 | | 20.000 |
| Μείον: | Κόστος πωληθέντων ** | 16.400 | | 14.760 | | 16.400 | |
| Μείον ή Συν: Διαφορά καταλογισμού*** | | <u>0</u> | <u>16.400</u> | <u>0</u> | <u>14.760</u> | <u>440</u> | <u>16.840</u> |
| Μικτό κέρδος | | | 3.600 | | 3.240 | | 3.160 |
| Μείον | Έξοδα Διοίκησης | 300 | | 300 | | 300 | |
| | Έξοδα Πωλήσεων**** | <u>2.700</u> | <u>3.000</u> | <u>2.500</u> | <u>2.800</u> | <u>2.700</u> | <u>3.000</u> |
| Αποτέλεσμα | | | <u>600</u> | | <u>440</u> | | <u>160</u> |

* $2.000 \times 10 = \text{€ } 20.000$; $1.800 \times 10 = \text{€ } 18.000$; $2.000 \times 10 = \text{€ } 20.000$

** Το κόστος παραγωγής μιας μονάδας είναι: $6 + (4.400 : 2.000) = 6 + 2,2 = \text{€ } 8,2$ ανά μονάδα.
 Κόστος πωληθέντων = Α.Α + Κόστος παραχθέντων – Τ.Α., $0 + 2.000 \times 8,2 - 0 = \text{€ } 16.400$; $0 + 2.000 \times 8,2 - 200 \times 8,2 = \text{€ } 14.760$; $1.640 + 1.800 \times 8,2 - 0 = \text{€ } 16.400$.

*** Καταλογισμένα σταθερά Γ.Β.Ε = $2.000 \times 2,2 = 4.400$, άρα διαφορά καταλογισμού 0;
 Καταλογισμένα σταθερά Γ.Β.Ε = $2.000 \times 2,2 = 4.400$, άρα διαφορά καταλογισμού 0;
 Καταλογισμένα σταθερά Γ.Β.Ε = $1.800 \times 2,2 = 3.960$, άρα διαφορά καταλογισμού $4.400 - 3.960 = \text{€ } 440$ υποκαταλογισμός

**** $700 + (20.000 \times 10\%) = \text{€ } 2.700$; $700 + (18.000 \times 10\%) = \text{€ } 2.500$; $700 + (20.000 \times 10\%) = \text{€ } 2.700$



Σύγκριση Μεταβλητής και Απορροφητικής Κοστολόγησης

2. Αξία τελικών αποθεμάτων

| Τεχνική Κοστολόγησης | Αξία τελικού αποθέματος 20X2 | Αξία τελικού αποθέματος 20X3 | Αξία τελικού αποθέματος 20X4 |
|-------------------------------|------------------------------|------------------------------|------------------------------|
| Μεταβλητή Κοστολόγηση | 0 | € 1.200* | 0 |
| Απορροφητική Κοστολόγηση | 0 | € 1.640** | 0 |
| * $200 \times 6 = € 1.200$ | | | |
| ** $200 \times 8,2 = € 1.640$ | | | |

3. Διαφορά στα αποτελέσματα μεταξύ των περιόδων

| Τεχνική Κοστολόγησης | Αποτέλεσμα 20X2 | Αποτέλεσμα 20X3 | Αποτέλεσμα 20X3 |
|--------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Μεταβλητή Κοστολόγηση | € 600 | 0 | € 600 |
| Απορροφητική Κοστολόγηση | € 600 | € 440 | € 160 |

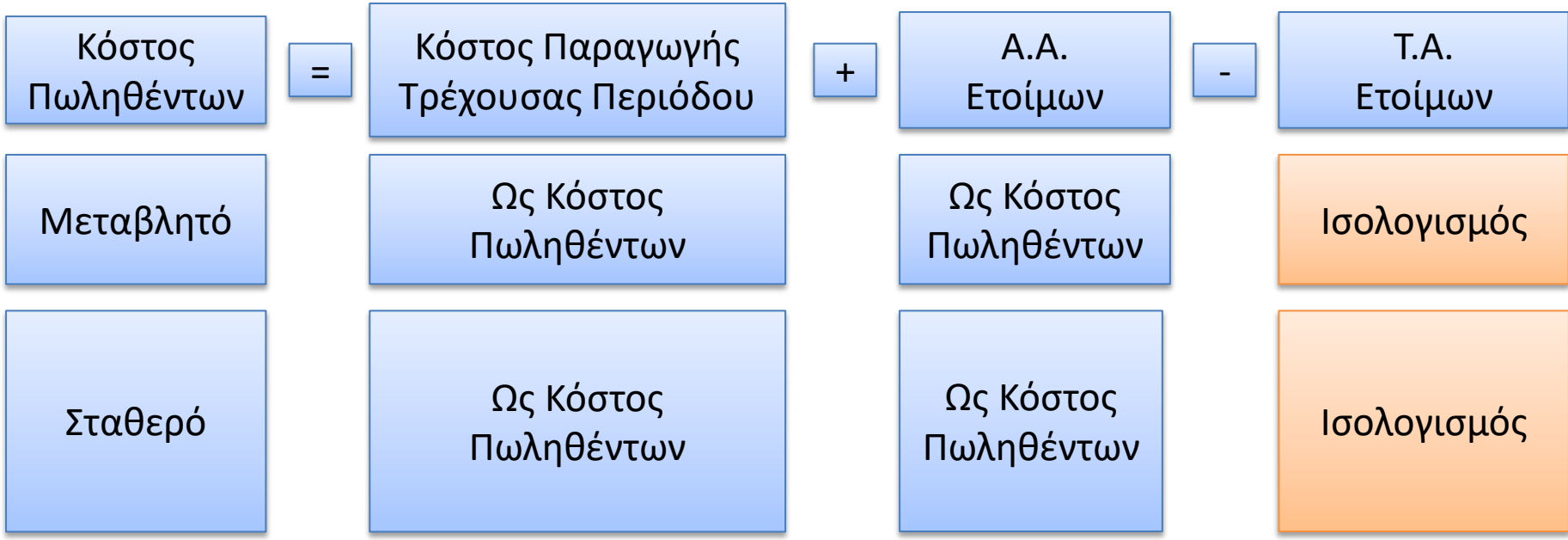


Σχέση Μεταξύ Μεταβολής Αποθεμάτων και Αποτελεσμάτων Μεταβλητής και Απορροφητικής Κοστολόγησης

| Αποτίμηση τελικού αποθέματος ετοιμών: Επίπτωση στο λειτουργικό αποτέλεσμα όταν*: | Μεταβλητή Κοστολόγηση Μεταβλητό κόστος παραγωγής | Απορροφητική Κοστολόγηση Συνολικό (πλήρες) κόστος παραγωγής |
|---|---|--|
| Αρχικό Απόθεμα ετοιμών = Τελικό Απόθεμα ετοιμών, δηλαδή Παραγωγή = Πωλήσεις | Αποτέλεσμα _{μεταβλητής} | Αποτέλεσμα _{απορροφητικής} |
| Αρχικό Απόθεμα ετοιμών > Τελικό Απόθεμα ετοιμών, δηλαδή Παραγωγή < Πωλήσεις | Αποτέλεσμα _{μεταβλητής} | Αποτέλεσμα _{απορροφητικής} |
| Αρχικό Απόθεμα ετοιμών < Τελικό Απόθεμα ετοιμών, δηλαδή Παραγωγή > Πωλήσεις | Αποτέλεσμα _{μεταβλητής} | Αποτέλεσμα _{απορροφητικής} |
| <p>* Οι υποθέσεις στις οποίες στηρίζεται η ανάλυση είναι οι εξής: (α) δεν υπάρχει αλλαγή στο αρχικό και το τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων και (β) ο συντελεστής καταλογισμού των σταθερών Γ.Β.Ε. παραμένει αμετάβλητος μεταξύ των περιόδων.</p> | | |

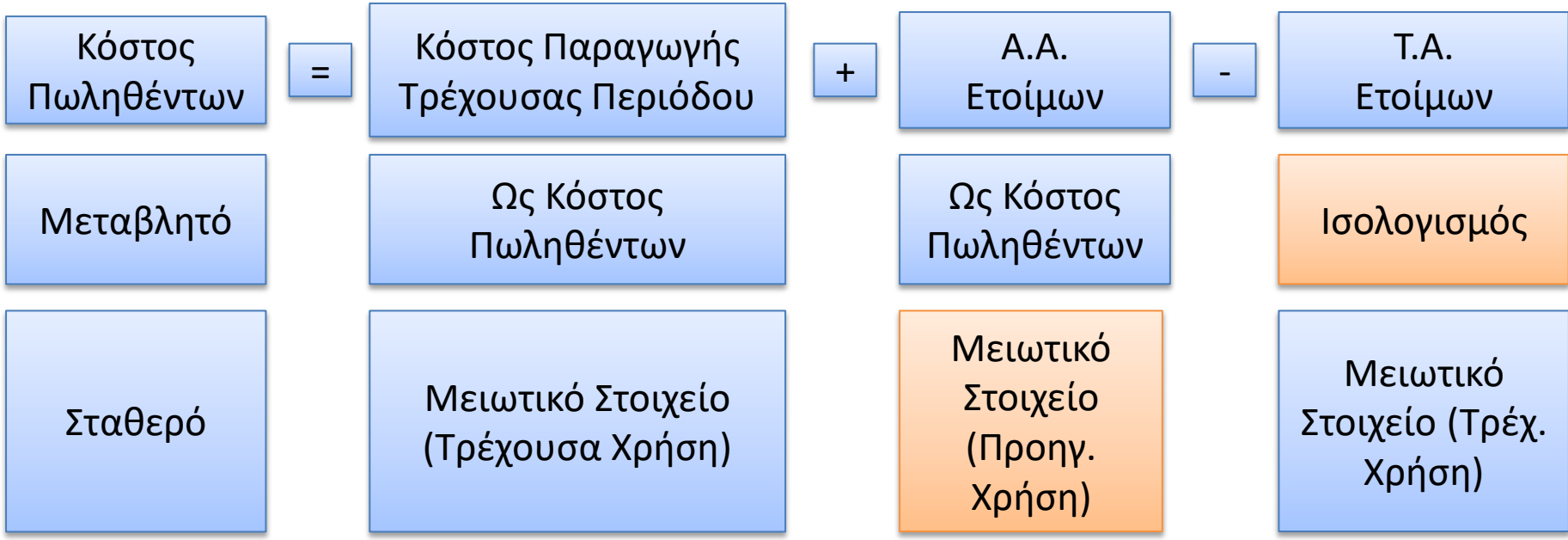
Σχέση Μεταξύ Μεταβολής Αποθεμάτων και Αποτελεσμάτων Μεταβλητής και Απορροφητικής Κοστολόγησης

Απορροφητική Κοστολόγηση



Σχέση Μεταξύ Μεταβολής Αποθεμάτων και Αποτελεσμάτων Μεταβλητής και Απορροφητικής Κοστολόγησης

Μεταβλητή Κοστολόγηση





Σχέση Μεταξύ Μεταβολής Αποθεμάτων και Αποτελεσμάτων Μεταβλητής και Απορροφητικής Κοστολόγησης

Σταθερό Κόστος

Απορροφητική
Κοστολόγηση

Μεταβλητή
Κοστολόγηση

Α.Α.
Ετοίμων

-

Τ.Α.
Ετοίμων

Ως Κόστος
Πωληθέντων

Ισολογισμός

Μειωτικό
Στοιχείο
(Προηγ.
Χρήση)

Μειωτικό
Στοιχείο (Τρέχ.
Χρήση)



Σχέση Μεταξύ Μεταβολής Αποθεμάτων και Αποτελεσμάτων Μεταβλητής και Απορροφητικής Κοστολόγησης

A.A. Ετοίμων

<

T.A. Ετοίμων

Παραγωγή

>

Πωλήσεις

Σταθερό Κόστος

Απορροφητική
Κοστολόγηση

Αποθεματοποίηση
Σταθερού Κόστους
Τρέχουσας Χρήσης

Απορροφητική
Κοστολόγηση
μεγαλύτερο
αποτέλεσμα από
την Μεταβλητή
Κοστολόγηση

Μεταβλητή
Κοστολόγηση

Επιβάρυνση
Αποτελεσμάτων Τρέχουσας
Χρήσης



Σχέση Μεταξύ Μεταβολής Αποθεμάτων και Αποτελεσμάτων Μεταβλητής και Απορροφητικής Κοστολόγησης

A.A. Ετοίμων

>

T.A. Ετοίμων

Παραγωγή

<

Πωλήσεις

Σταθερό Κόστος

Απορροφητική
Κοστολόγηση

Επιβάρυνση και με
Αποθεματοποιημένο
Σταθερό Κόστος
Προηγούμενης Περιόδου

Απορροφητική
Κοστολόγηση
Μικρότερο
αποτέλεσμα από
την Μεταβλητή
Κοστολόγηση

Μεταβλητή
Κοστολόγηση

Επιβάρυνση
Αποτελεσμάτων Τρέχουσας
Χρήσης



Διαφορές Αποτελεσμάτων μεταξύ Μεταβλητής και Απορροφητικής Κοστολόγησης

Σχέσεις – Εξισώσεις

| | | | | | | | |
|-----|--|---|---|---|---|---|---|
| (1) | Λειτουργικό Αποτέλεσμα (Απορροφητική Κοστολόγηση) | - | Λειτουργικό Αποτέλεσμα (Μεταβλητή Κοστολόγηση) | = | Αποθεματοποιημένο Σταθερό Κόστος Παραγωγή στο Τ.Α. Ετοίμων | - | Αποθεματοποιημένο Σταθερό Κόστος Παραγωγή στο Α.Α. Ετοίμων |
| (2) | Λειτουργικό Αποτέλεσμα (Απορροφητική Κοστολόγηση) | - | Λειτουργικό Αποτέλεσμα (Μεταβλητή Κοστολόγηση) | = | (Πωλήσεις σε Μονάδες – Παραγωγή σε Μονάδες) | × | Συντελεστής Καταλογισμού Προϋπολογιστικών Σταθερών Γ.Β.Ε. |
| (3) | Λειτουργικό Αποτέλεσμα (Απορροφητική Κοστολόγηση) | - | Λειτουργικό Αποτέλεσμα (Μεταβλητή Κοστολόγηση) | = | (Τ.Α. Ετοίμων – Α.Α. Ετοίμων) | × | Συντελεστής Καταλογισμού Προϋπολογιστικών Σταθερών Γ.Β.Ε. |



Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα Μεταβλητής Κοστολόγησης

Πλεονεκτήματα:

Οι καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση την Μεταβλητή κοστολόγηση απευθύνονται κυρίως στα στελέχη της επιχείρησης για εσωτερική πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων.

Υπολογίζεται καλύτερα το πραγματικό αποτέλεσμα της περιόδου επειδή δεν γίνεται αποθεματοποίηση του σταθερού κόστους. Η αποθεματοποίηση του σταθερού κόστους μπορεί να επηρεάσει σημαντικά τα αποτελέσματα όταν υπάρχουν αξιολογες αυξομειώσεις στην παραγωγή και στα αποθέματα.

Η γνώση του περιθωρίου συμμετοχής, του μεταβλητού κόστους του κάθε προϊόντος καθώς και του σταθερού κόστους επιτρέπει στην επιχείρηση να λαμβάνει αποφάσεις βάσει κόστους στο βραχυχρόνιο διάστημα

Η τεχνική αυτή κοστολόγησης είναι ευκολότερη στην υλοποίηση διότι δεν απαιτεί επιμερισμούς και επανεπιμερισμούς των Γ.Β.Ε στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης.



Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα Μεταβλητής Κοστολόγησης

Μειονεκτήματα:

Στην πράξη δεν είναι ιδιαίτερα απλή η διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό.

Στις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις η αποτίμηση των αποθεμάτων επιτρέπεται να γίνεται μόνο βάσει της απορροφητικής κοστολόγησης.



Άσκηση 6.1

Οι πιο κάτω πληροφορίες αφορούν τη βιομηχανική επιχείρηση “ΔΙΑΣ Α.Ε.”:
Ανάλυση του κόστους παραγωγής μίας μονάδας προϊόντος:

| Στοιχείο κόστους | Ποσό |
|--|-------|
| Πρώτες ύλες | € 130 |
| Άμεσα εργατικά | €150 |
| Μεταβλητά Γ.Β.Ε. | € 20 |
| Σταθερά Γ.Β.Ε.* | € 10 |
| * €1.500.000 : 150.000 μονάδες σε κανονικό βαθμό απασχόλησης | |

Στοιχεία Πωλήσεων:

| | |
|--|---------------------|
| Τιμή πωλήσεως | 500 € / μονάδα |
| Σταθερό κόστος πωλήσεων | € 6.500.000 |
| Μεταβλητό κόστος πωλήσεων (προμήθειες) | 7% επί των πωλήσεων |



Άσκηση 6.1

Συμπληρωματικές Πληροφορίες:

| | | 20X2 | 20X3 |
|---|----------------|-----------------|-----------------|
| | Αρχικό απόθεμα | 0 μονάδες | 30.000 μονάδες |
| + | Παραγωγή | 170.000 μονάδες | 140.000 μονάδες |
| - | Πωλήσεις | 140.000 μονάδες | 160.000 μονάδες |
| = | Τελικό απόθεμα | 30.000 μονάδες | 10.000 μονάδες |

Ζητείται:

- Να συντάξετε τις Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης για τα έτη 20X2 και 20X3:
 - Σύμφωνα με την Μεταβλητή κοστολόγηση.
 - Σύμφωνα με την απορροφητική κοστολόγηση, λαμβάνοντας υπόψη ότι οποιαδήποτε διαφορά από τον υπέρ ή τον υποκαταλογισμό των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων μεταφέρεται στο τέλος της χρήσεως στο λογαριασμό κόστος πωληθέντων.
- Να εξηγήσετε τις τυχόν διαφορές στα αποτελέσματα των δύο χρήσεων μεταξύ των δύο τεχνικών κοστολόγησης.



Άσκηση 6.1

1. Σύνταξη Καταστάσεων Αποτελεσμάτων Χρήσης για τα έτη 20X2 και 20X3
Το οριακό και το πλήρες κόστος παραγωγής ανά μονάδα είναι το ακόλουθο:

| | Οριακό | Πλήρες |
|------------------|--------------|--------------|
| Πρώτες ύλες | € 130 | € 130 |
| Άμεση εργασία | € 150 | € 150 |
| Μεταβλητά Γ.Β.Ε. | € 20 | € 20 |
| Σταθερά Γ.Β.Ε. | <u>0</u> | <u>€ 10</u> |
| Σύνολο | <u>€ 300</u> | <u>€ 310</u> |



Άσκηση 6.1

α. Μεταβλητή Κοστολόγηση: Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης για τα έτη 20X2 και 20X3

| | 20X2 | | |
|-------------------------------------|--------------------|--------------|----------------------|
| Πωλήσεις | 140.000x500 | | 70.000 |
| Αρχικό Απόθεμα (Μεταβλητό Κόστος) | | | |
| Μεταβλητό Κόστος Παραχθέντων | 170.000x300 | 51.000 | |
| – Τελικό Απόθεμα (Μεταβλητό Κόστος) | 30.000x300 | <u>9.000</u> | |
| Κόστος Πωληθέντων Μεταβλητό Κόστος | | 42.000 | |
| Μεταβλητά Έξοδα Πωλήσεων | 70.000.000x7% | <u>4.900</u> | |
| Συνολικό Μεταβλητό Κόστος | | | <u>46.900</u> |
| Περιθώριο Συμμετοχής | | | 23.100 |
| Σταθερά έξοδα παραγωγής | | 1.500 | |
| Σταθερά έξοδα πωλήσεων | | <u>6.500</u> | |
| Σύνολο Κόστους | | | <u>8.000</u> |
| Αποτέλεσμα εκμετάλλευσης | | | <u>15.100</u> |



Άσκηση 6.1

| | 20X3 | | |
|-------------------------------------|--------------------|--------------|----------------------|
| Πωλήσεις | 160.000x500 | | 80.000 |
| Αρχικό Απόθεμα (Μεταβλητό Κόστος) | 30.000x300 | 9.000 | |
| Μεταβλητό Κόστος Παραχθέντων | 140.000x300 | 42.000 | |
| – Τελικό Απόθεμα (Μεταβλητό Κόστος) | 10.000x300 | <u>3.000</u> | |
| Κόστος Πωληθέντων Μεταβλητό Κόστος | | 48.000 | |
| Μεταβλητά Έξοδα Πωλήσεων | 80.000.000x7% | 5.600 | |
| Συνολικό Μεταβλητό Κόστος | | | <u>53.600</u> |
| Περιθώριο Συμμετοχής | | | 26.400 |
| Σταθερά έξοδα παραγωγής | | 1.500 | |
| Σταθερά έξοδα πωλήσεων | | <u>6.500</u> | |
| Σύνολο Κόστους | | | <u>8.000</u> |
| Αποτέλεσμα εκμετάλλευσης | | | <u>18.400</u> |



Άσκηση 6.1

β. Πλήρης Απορροφητική Κοστολόγηση: Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης για τα έτη 20Χ2 και 20Χ3

| | 20Χ2 | | |
|----------------------------------|-----------------------|--------------|---------------|
| Πωλήσεις | 140.000x500 | | 70.000 |
| Αρχικό Απόθεμα (Πλήρες Κόστος) | | | |
| Κόστος Παραχθέντων | 170.000x310 | 52.700 | |
| – Τελικό Απόθεμα (Πλήρες Κόστος) | 30.000x310 | <u>9.300</u> | |
| Κόστος Πωληθέντων | | 43.400 | |
| Διαφορά Καταλογισμού* | | <u>-200</u> | |
| Τελικό Κόστος Πωληθέντων | | | <u>43.200</u> |
| Μικτό Αποτέλεσμα (Κέρδος) | | | 26.800 |
| Μείον: Έξοδα Πωλήσεων** | (6.500.000+4.900.000) | | <u>11.400</u> |
| Αποτέλεσμα εκμετάλλευσης | | | <u>15.400</u> |



Άσκηση 6.1

| | 20X3 | | |
|----------------------------------|-----------------------|--------------|---------------|
| Πωλήσεις | 160.000x500 | | 80.000 |
| Αρχικό Απόθεμα (Πλήρες Κόστος) | 30.000x310 | 9.300 | |
| Κόστος Παραχθέντων | 140.000x310 | 43.400 | |
| – Τελικό Απόθεμα (Πλήρες Κόστος) | 10.000x310 | <u>3.100</u> | |
| Κόστος Πωληθέντων | | 49.600 | |
| Διαφορά Καταλογισμού* | | <u>+100</u> | |
| Τελικό Κόστος Πωληθέντων | | | <u>49.700</u> |
| Μικτό Αποτέλεσμα (Κέρδος) | | | 30.300 |
| Μείον: Έξοδα Πωλήσεων** | (6.500.000+5.600.000) | | <u>12.100</u> |
| Αποτέλεσμα εκμετάλλευσης | | | <u>18.200</u> |



Άσκηση 6.1

2. Διαφορές στα αποτελέσματα των ετών 20X2 και 20X3

| Τεχνικές κοστολόγησης | 20X2 | 20X3 |
|-----------------------|-----------------|-----------------|
| Μεταβλητή κοστολόγηση | € 15.100 | € 18.400 |
| Πλήρης κοστολόγηση | € <u>15.400</u> | € <u>18.200</u> |
| Διαφορά | € - <u>300</u> | € <u>200</u> |



Άσκηση 6.2

Η επιχείρηση “ΔΕΛΤΑ Α.Ε.” για σκοπούς εσωτερικής πληροφόρησης χρησιμοποιεί την Μεταβλητή κοστολόγηση. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης για τη χρήση 20Χ3 με βάση την Μεταβλητή κοστολόγηση παρουσιάζεται στη συνέχεια:

| Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης 20Χ3 – Μεταβλητή Κοστολόγηση | | |
|---|----------------|-----------------|
| Πωλήσεις | | € 25.000 |
| Αρχικό απόθεμα | € 2.500 | |
| + Κόστος παραγωγής | € 10.000 | |
| - | | |
| + Τελικό απόθεμα | <u>€ 7.500</u> | |
| = Κόστος πωληθέντων | | € 5.000 |
| - Μεταβλητό έξοδα πωλήσεων | | <u>€ 2.000</u> |
| = Περιθώριο συμμετοχής | | € 18.000 |
| Σταθερό κόστος παραγωγής | € 12.000 | |
| - + Σταθερά έξοδα πωλήσεων | € 5.000 | |
| + Έξοδα διοίκησης | <u>€ 500</u> | <u>€ 17.500</u> |
| Αποτέλεσμα χρήσης | | <u>€ 500</u> |

Άσκηση 6.2

Ωστόσο, η επιχείρηση θα πρέπει να συντάξει για την πληροφόρηση των μετόχων της μια Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης με βάση την πλήρη απορροφητική κοστολόγηση. Για την σύνταξή της είναι διαθέσιμες οι ακόλουθες πληροφορίες:

- Το μεταβλητό κόστος παραγωγής κατά τη διάρκεια του 20X3 παρέμεινε το ίδιο με εκείνο της χρήσης 20X2.
- Τα σταθερά Γ.Β.Ε. επιμερίζονται ανά μονάδα προϊόντος και επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής βάσει των πραγματικά παραχθεισών μονάδων.
- Το αρχικό απόθεμα των ετοιμών προϊόντων την 1/1/20X3 εάν είχε χρησιμοποιηθεί η απορροφητική κοστολόγηση θα ήταν 500 μονάδες συνολικού κόστους € 11/μονάδα.
- Τα μεταβλητά έξοδα πωλήσεων αφορούν προμήθειες των πωλητών οι οποίες ανέρχονται σε €2 ανά πωλούμενη μονάδα.
- Δεν υπήρχαν ημικατεργασμένα προϊόντα στην αρχή και στο τέλος της χρήσης 20X3.



Άσκηση 6.2

Ζητείται:

1. Να συντάξετε την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης με βάση την πλήρη απορροφητική κοστολόγηση για τη χρήση 20X3.
2. Να υπολογίσετε τη διαφορά στο αποτέλεσμα που υπάρχει για τη χρήση 20X3 μεταξύ των δύο μεθόδων και να προσδιορίσετε αναλυτικά τις αιτίες ύπαρξής της.



Άσκηση 6.2

| Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης 20Χ3 - Απορροφητική Κοστολόγηση | | | |
|---|--------|--------------|---------------------------------|
| Πωλήσεις | | 25.000 | (1000* x 25) |
| Αρχικό απόθεμα | 5.500 | | [500x(5**+6)] |
| Κόστος παραγωγής | 22.000 | | (2.000 x [5+(12.000/2.000***)]) |
| Τελικό απόθεμα | 16.500 | | [1.500****x(5+6)] |
| Κόστος πωληθέντων | | 11.000 | |
| Μικτό αποτέλεσμα | | 14.000 | |
| Εξοδα διοίκησης | | 500 | |
| Εξοδα πωλήσεων | | 7.000 | [5.000+(2x1.000)] |
| Μικτό αποτέλεσμα | | <u>6.500</u> | |
| * 2.000 (μεταβλητά έξοδα πωλήσεων) / € 2 προμήθεια ανά πωλούμενη μονάδα = 1.000 μονάδες | | | |
| ** 2.500/ 500= € 5/ μονάδα | | | |
| *** 10.000/ 5= 2.000 μονάδες τρέχουσα παραγωγή | | | |
| **** Μονάδες Τ.Α.= (500+ 2.000)- 1.000= 1.500 | | | |



Άσκηση 6.2

| | | |
|--------------------------------|----------|--------------|
| Διαφορά μεταξύ των δύο μεθόδων | 6.000 | (6.500- 500) |
| Αποθέματα 31.12.20X2 | | |
| Απορροφητική | € 5.500 | (500 X11) |
| Μεταβλητή | € 2.500 | (500 X5) |
| Διαφορά | € 3.000 | |
| | | |
| Αποθέματα 31.12.20X3 | | |
| Απορροφητική | € 16.500 | (1.500 X11) |
| Μεταβλητή | € 7.500 | (1.500 X5) |
| Διαφορά | € 9.000 | |



Άσκηση 6.3

Η επιχείρηση “ΑΝΑΛΥΣΗ Α.Ε.” χρησιμοποιεί την απορροφητική κοστολόγηση για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων της και επιμερίζει τα σταθερά έξοδα παραγωγής της στα προϊόντα βάσει ενός συντελεστή καταλογισμού Γ.Β.Ε. που υπολογίζεται με βάση τον προϋπολογισμένο όγκο της παραγωγής. Ο προϋπολογισμός της επιχείρησης για τη χρήση 20X5 έχει ως εξής:

| | |
|--|---------------------------|
| Τιμή πώλησης | 10 € / μονάδα |
| Προϋπολογισμένος όγκος παραγωγής | 2.000 μονάδες |
| Προϋπολογισμένα σταθερά Γ.Β.Ε. | € 5.000 |
| Προϋπολογισμένα μεταβλητά Γ.Β.Ε. | 4 € / μονάδα |
| Προμήθεια πώλησης | 10% επί της τιμής πώλησης |
| Προϋπολογισμένα σταθερά έξοδα πωλήσεων | € 1.000 |



Άσκηση 6.3

Ζητείται:

1. Να καταρτισθεί η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης της επιχείρησης “ΑΝΑΛΥΣΗ Α.Ε.” για το έτος 20Χ5 με βάση την Απορροφητική Κοστολόγηση και την Μεταβλητή Κοστολόγηση λαμβάνοντας υπόψη ότι
 - επαληθεύτηκε πλήρως ο ανωτέρω προϋπολογισμός, και
 - δεν υπήρχαν αρχικά και τελικά αποθέματα τόσο ημικατεργασμένων όσο και ετοιμών προϊόντων.
2. Πόσο διαφορετικά θα ήταν τα αποτελέσματα χρήσης με βάση την Μεταβλητή Κοστολόγηση εάν κατά τη διάρκεια του 20Χ5 παράγονταν 2.200 μονάδες και πωλούνταν μόνο οι 2.000 μονάδες; (Ισχύει ότι δεν υπήρχαν αρχικά αποθέματα τόσο ημικατεργασμένων όσο και ετοιμών προϊόντων καθώς και τελικά αποθέματα ημικατεργασμένων προϊόντων).



Άσκηση 6.3

| Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης με την Πλήρη Κοστολόγηση | | |
|---|---|--------------|
| Πωλήσεις | 10 x 2.000 | 20.000 |
| Μείον: | Κόστος πωληθέντων | |
| | $[4+(5000/2000)] \times 2.000 = (4+2,5) \times 2.000$ | 13.000 |
| Μικτό αποτέλεσμα | | 7.000 |
| Μείον: | Έξοδα πωλήσεων | |
| | $10\% \times 20.000 + 1.000$ | <u>3.000</u> |
| Αποτέλεσμα | | <u>4.000</u> |



Άσκηση 6.3

| Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης με την Μεταβλητή Κοστολόγηση | | |
|---|--|--------------|
| Πωλήσεις | | 20.000 |
| Μείον: | Κόστος πωληθέντων (μεταβλητό) 4×2.000 | 8.000 |
| | Κόστος πωλήσεων (μεταβλητό) $- 10\% \times 20.000$ | 2.000 |
| Περιθώριο Συμμετοχής | | 10.000 |
| Μείον: | Σταθερό κόστος παραγωγής | 5.000 |
| | Σταθερό κόστος πωλήσεων | <u>1.000</u> |
| Αποτέλεσμα | | <u>4.000</u> |