

**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΑΘΗΝΩΝ**



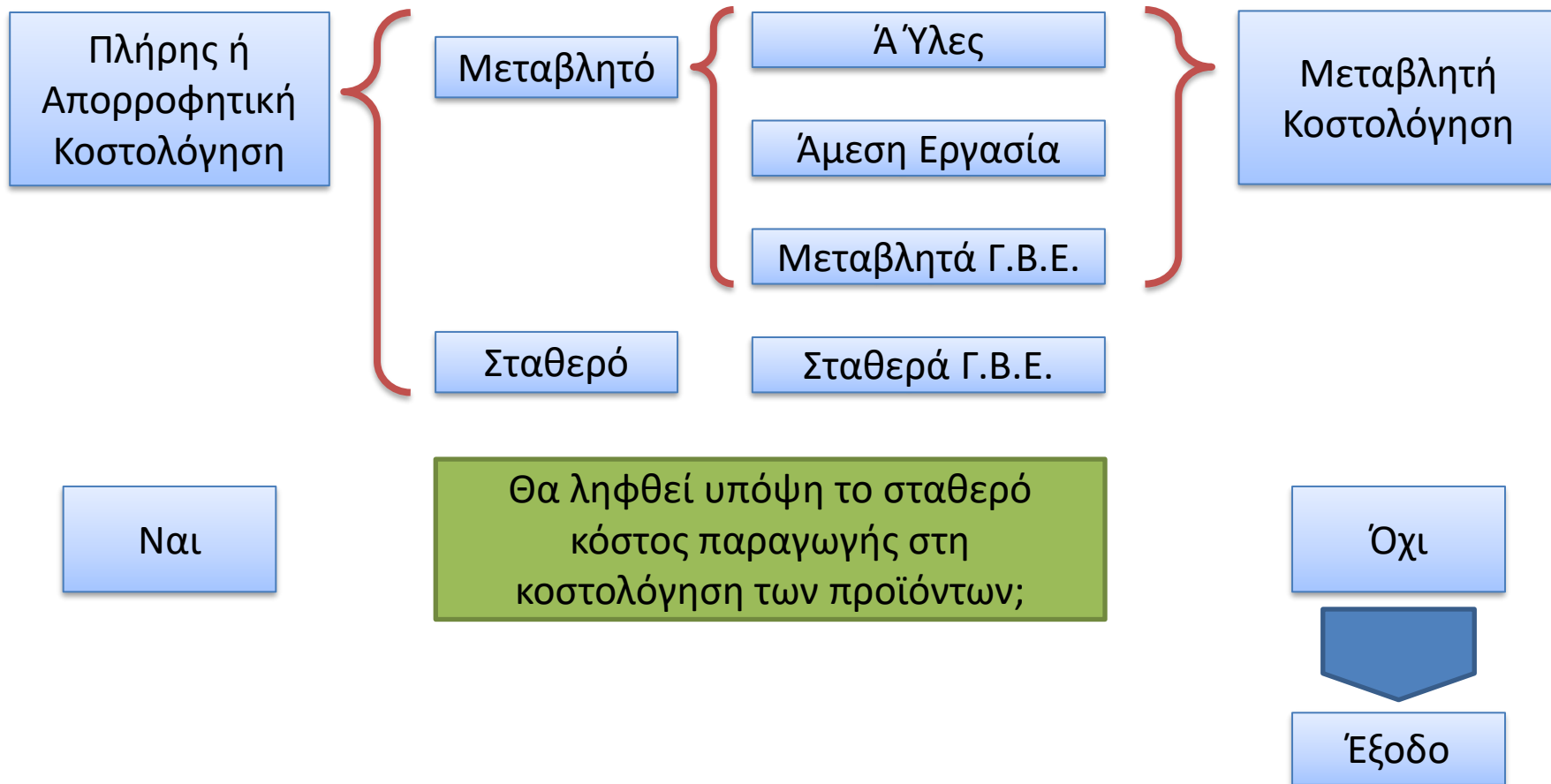
ATHENS UNIVERSITY
OF ECONOMICS
AND BUSINESS

ΣΧΟΛΗ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
SCHOOL OF
BUSINESS

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ &
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
MSc IN ACCOUNTING & FINANCE

7. 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.

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) τη 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 τη 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

	μεταβλητή Κοστολόγηση	Απορροφητική Κοστολόγηση
Αποτίμηση τελικού αποθέματος ετοιμών:	Μεταβλητό κόστος παραγωγής	Συνολικό (πλήρες) κόστος παραγωγής
Επίπτωση στο λειτουργικό αποτέλεσμα όταν*:		
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}
* 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.		

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 τη
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 τη
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 τη 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 7.1

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 7.1

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 τη 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 7.1

1. Σύνταξη Καταστάσεων Αποτελεσμάτων Χρήσης για τα έτη 20Χ2 και 20Χ3
 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 7.1

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 7.1

	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 7.1

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 7.1

	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 7.1

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 7.2

Η επιχείρηση “ΔΕΛΤΑ Α.Ε.” για σκοπούς εσωτερικής πληροφόρησης χρησιμοποιεί τη μεταβλητή κοστολόγηση. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης για τη χρήση 20Χ3 με βάση τη 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 7.2

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 7.2

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 7.2

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 7.2

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 7.3

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 20Χ5 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 7.3

Ζητείται:

1. Να καταρτισθεί η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης της επιχείρησης “ΑΝΑΛΥΣΗ Α.Ε.” για το έτος 20Χ5 με βάση την Απορροφητική Κοστολόγηση και τη 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 τη 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 7.3

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 7.3

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης με τη 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>