

Λογιστική Κόστους

Διάλεξη 6: Μεταβλητή Κοστολόγηση

ΑΣΚΗΣΕΙΣ ΜΕΛΕΤΗΣ

Άσκηση 1

Τα στοιχεία που ακολουθούν αφορούν την επιχείρηση "ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΕΙΔΗ Α.Ε", η οποία παράγει ένα μόνο προϊόν το οποίο πωλείται έναντι € 24 ανά μονάδα. Από τις 200.000 μονάδες που παρήχθησαν το 20X3 οι 160.000 πωλήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης. Σημειώνεται ότι η επιχείρηση δεν είχε αρχικά αποθέματα ετοιμών και ημικατεργασμένων την 1/1/20X3 καθώς και τελικά αποθέματα ημικατεργασμένων στις 31/12/20X3. Στη συνέχεια δίνονται και ορισμένες συμπληρωματικές πληροφορίες αναφορικά με το κόστος της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσης 20X3.

| Στοιχείο κόστους | Αξία |
|--------------------------|-----------|
| Άμεσα υλικά | €480.000 |
| Άμεση εργασία | €320.000 |
| Μεταβλητά Γ.Β.Ε. | €160.000 |
| Σταθερά Γ.Β.Ε. | €480.000 |
| Μεταβλητά έξοδα πωλήσεων | €160.000 |
| Σταθερά έξοδα πωλήσεων | € 256.000 |

Ζητείται:

1. Να υπολογιστεί το κόστος παραγωγής ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος σύμφωνα με την μεταβλητή και την απορροφητική κοστολόγηση.
2. Να υπολογιστεί το κόστος του αποθέματος που θα παρουσιάζεται στον Ισολογισμό της 31/12/20X3 σύμφωνα με την μεταβλητή και την απορροφητική κοστολόγηση.
3. Να υπολογιστεί το λειτουργικό αποτέλεσμα της χρήσης 20X3 σύμφωνα με την μεταβλητή και την απορροφητική κοστολόγηση.
4. Να σχολιαστεί η διαφορά που προκύπτει στα λειτουργικά αποτελέσματα λόγω της χρησιμοποίησης των δύο διαφορετικών τεχνικών κοστολόγησης.

Ενδεικτική Λύση

1. Κόστος ανά μονάδα - Απορροφητική κοστολόγηση:

| | |
|--|---------------|
| Πρώτες Ύλες (€ 480.000/200.000) ----- | 2,40 |
| Άμεση Εργασία (€ 320.000/200.000)----- | 1,60 |
| Μεταβλητά Γ.Β.Ε. (€ 160.000/200.000) ----- | € 0,80 |
| Σταθερά Γ.Β.Ε. (€ 480.000/200.000)----- | <u>€ 2,40</u> |
| Συνολικό κόστος ανά μονάδα----- | <u>€ 7,20</u> |

Κόστος ανά μονάδα - Μεταβλητή κοστολόγηση:

| | |
|--|---------------|
| Πρώτες Ύλες (€ 480.000/200.000) ----- | € 2,40 |
| Άμεση Εργασία (€ 320.000/200.000)----- | € 1,60 |
| Μεταβλητά Γ.Β.Ε. (€ 160.000/200.000) ----- | <u>€ 0,80</u> |
| Συνολικό κόστος ανά μονάδα----- | <u>€ 4,80</u> |

2. Το κόστος του αποθέματος που θα παρουσιάζεται στον Ισολογισμό στο τέλος της χρήσης είναι το κόστος του τελικού αποθέματος Ετοίμων. Το τελικό απόθεμα είναι 40.000 μονάδες (200.000-160.000) κι επομένως:

Κόστος Τελικού Αποθέματος Ετοίμων

| Απορροφητική Κοστολόγηση | Μεταβλητή Κοστολόγηση |
|-------------------------------------|-------------------------------------|
| 40.000 μονάδες x € 7,20 = € 288.000 | 40.000 μονάδες x € 4,80 = € 192.000 |

3. **Λειτουργικό αποτέλεσμα - Απορροφητική κοστολόγηση:**

| | |
|---|--------------------|
| Πωλήσεις (€ 24x160.000)----- | € 3.840.000 |
| (Μείον)Κόστος Πωληθέντων(€ 7,20x160.000)----- | € 1.152.000 |
| Μικτό Κέρδος----- | <u>€ 2.688.000</u> |
| (Μείον) Έξοδα πωλήσεων (256.000+160.000)----- | € 416.000 |
| Λειτουργικό Αποτέλεσμα (Κέρδος)----- | <u>€ 2.272.000</u> |

Λειτουργικό αποτέλεσμα - Μεταβλητή κοστολόγηση:

| | |
|---|---------------------------|
| Πωλήσεις (€24x160.000) ----- | € 3.840.000 |
| (Μείον)Μεταβλητό κόστος παραγωγής(€4,80x160.000)----- | € 768.000 |
| Μεταβλητά έξοδα πωλήσεων ----- | <u>€ 160.000</u> |
| Περιθώριο Συμμετοχής ----- | <u>€ 2.912.000</u> |
| (Μείον)Σταθερά Γ.Β.Ε. ----- | € 480.000 |
| Σταθερά έξοδα πωλήσεων ----- | <u>€ 256.000</u> |
| Λειτουργικό Αποτέλεσμα (Κέρδος)----- | <u>€ 2.176.000</u> |

4. Παρατηρούμε ότι η απορροφητική κοστολόγηση δίνει μεγαλύτερο κέρδος (€ 2.272.000) σε σχέση με την μεταβλητή (€ 2.176.000) κατά € 96.000. Αυτό οφείλεται στην διαφορετική αποτίμηση του τελικού αποθέματος (288.000 – 192.000).

Στην απορροφητική κοστολόγηση τα προϊόντα επιβαρύνονται τόσο με το μεταβλητό όσο και με το σταθερό κόστος παραγωγής. Επομένως, ένα τμήμα του σταθερού κόστους παραγωγής ενσωματώνεται στο τελικό απόθεμα των ετοιμών προϊόντων και δεν επιβαρύνει την τρέχουσα περίοδο αλλά την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας θα πωληθεί. Με άλλα λόγια, με την απορροφητική κοστολόγηση το σταθερό κόστος που αφαιρείται από τα έσοδα της περιόδου είναι διαφορετικό από το σταθερό κόστος που δημιουργείται κατά τη διάρκεια αυτής.

Αντιθέτως, στην μεταβλητή κοστολόγηση τα παραγόμενα προϊόντα επιβαρύνονται μόνο με μεταβλητό κόστος ενώ το σταθερό κόστος θεωρείται κόστος περιόδου και αφαιρείται από τα έσοδα της περιόδου. Επομένως, πάντα αφαιρείται από τα έσοδα της περιόδου το σταθερό κόστος που την αφορά. Συμπερασματικά, εάν οι πωλήσεις είναι λιγότερες από την παραγωγή δηλαδή εάν το αρχικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων είναι μικρότερο από το τελικό απόθεμα το αποτέλεσμα που δίνει η απορροφητική κοστολόγηση είναι μεγαλύτερο από εκείνο της μεταβλητής.

Άσκηση 2

Η επιχείρηση "ΑΡΤΟΣ Α.Ε." παράγει και πουλάει ένα μόνο προϊόν στην τιμή των € 20. Κατά τη διάρκεια του πρώτου έτους λειτουργίας της, η επιχείρηση δεν είχε αρχικά αποθέματα. Το κόστος παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος έχει ως εξής:

- Μεταβλητό κόστος παραγωγής € 8 ανά μονάδα.
- Σταθερό κόστος παραγωγής € 9.600.

Επίσης, η επιχείρηση έχει σταθερά έξοδα πωλήσεων € 5.400. Το πρώτο χρόνο λειτουργίας η επιχείρηση είχε προϋπολογίσει ότι θα παράγει και θα πουλήσει 3.200 μονάδες προϊόντος. Πραγματικά, κατά τη διάρκεια της περιόδου η παραγωγή και οι πωλήσεις ανήλθαν σε 3.200 μονάδες προϊόντος.

Ζητείται:

1. Υπολογίστε το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης για την πρώτη περίοδο χρησιμοποιώντας την απορροφητική και την μεταβλητή κοστολόγηση.
2. Υπολογίστε το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης για την πρώτη περίοδο χρησιμοποιώντας την απορροφητική και την μεταβλητή κοστολόγηση υποθέτοντας ότι οι πωλήσεις της περιόδου ανήλθαν σε 2.700 μονάδες και οι 500 μονάδες έμειναν ως τελικό απόθεμα.
3. Υπολογίστε το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης για την **επόμενη** περίοδο χρησιμοποιώντας την απορροφητική και την μεταβλητή κοστολόγηση υποθέτοντας ότι την επόμενη αυτή περίοδο το κόστος παρέμεινε το ίδιο και προϋπολογίστηκε η παραγωγή 3.200 μονάδων αλλά τελικά παρήχθησαν 2.700 μονάδες. Επίσης, πουλήθηκαν 3.200 μονάδες χρησιμοποιώντας το απόθεμα των 500 μονάδων της προηγούμενης περιόδου.

Ενδεικτική Λύση

| 1α. Μεταβλητή κοστολόγηση | | | 1β. Απορροφητική κοστολόγηση | | |
|--|----------------|--------------------|------------------------------|----------------|------------------|
| Πωλήσεις | 64.000 | = 3.200 x 20 | Πωλήσεις | 64.000 | = 3.200 x 20 |
| Μείον: Μεταβλητό κόστος πωληθέντων | <u>25.600</u> | = 3.200 x 8 | Μείον: Κόστος πωληθέντων | <u>35.200</u> | = 3.200 x 11* |
| Περιθώριο Συμμετοχής | 38.400 | | Μικτό αποτέλεσμα | 28.800 | |
| Μείον: Σταθερό κόστος παραγωγής | 9.600 | | Μείον: Έξοδα πωλήσεων | <u>5.400</u> | |
| Σταθερό κόστος πωλήσεων | <u>5.400</u> | | Αποτέλεσμα | <u>€23.400</u> | |
| Αποτέλεσμα | <u>€23.400</u> | | | | |

$$*8+(9.600/3.200) = 8+3 = €11/ \text{ μονάδα}$$

| 2α. Μεταβλητή κοστολόγηση | | | 2β. Απορροφητική κοστολόγηση | | |
|---|---------------|----------------|--------------------------------|----------------|----------------------------------|
| Πωλήσεις | 54.000 | = 2.700 x 20 | Πωλήσεις | 54.000 | = 2.700 x 20 |
| Μείον: Μεταβλητό κόστος πωληθέντων | <u>21.600</u> | = 2.700 x 8 | Μείον: Κόστος πωληθέντων | <u>29.700</u> | = 2.700 x [8+(9600/3200)] |
| Περιθώριο Συμμετοχής | 32.400 | | Μικτό αποτέλεσμα | 24.300 | |
| Μείον: Σταθερό κόστος παραγωγής | 9.600 | | Μείον: Έξοδα πωλήσεων | <u>5.400</u> | |
| Σταθερό κόστος πωλήσεων | <u>5.400</u> | | Αποτέλεσμα | <u>€18.900</u> | |
| Αποτέλεσμα | | <u>€17.400</u> | | | |
| Απόθεμα | € 4.000 | = 500 x 8 | Απόθεμα | € 5.500 | = 500 x (8+3) |

| 3α. Μεταβλητή κοστολόγηση | | | 3β. Απορροφητική κοστολόγηση | | |
|---|----------------|--------------|------------------------------|----------------|-------------------------------|
| Πωλήσεις | 64.000 | = 3.200 x 20 | Πωλήσεις | 64.000 | = 3.200 x 20 |
| Μείον: Μεταβλητό κόστος πωληθέντων | <u>25.600</u> | = 3.200 x 8 | Μείον: Κόστος πωληθέντων | <u>35.200</u> | = 500x(8+3)+2700 x(8+3) |
| Περιθώριο Συμμετοχής | 38.400 | | Μικτό αποτέλεσμα | 28.800 | |
| Μείον: Σταθερό κόστος παραγωγής | 9.600 | | Μείον: Έξοδα πωλήσεων | 5.400 | |
| Σταθερό κόστος πωλήσεων | <u>5.400</u> | | Υποκαταλ. ΓΒΕ * | <u>1.500</u> | |
| Αποτέλεσμα | <u>€23.400</u> | | Αποτέλεσμα | <u>€21.900</u> | |
| Απόθεμα | 0 | = 0 x 8 | Απόθεμα | 0 | = 0 x (8+3) |
| | | * | Καταλ. Σταθερά Γ.Β.Ε. | 8.100 | = 2.700 x 3 |
| | | | Πραγματικά Σταθερά Γ.Β.Ε. | 9.600 | |
| | | | Υποκαταλογισμ ός Γ.Β.Ε. | 1.500 | |

Άσκηση 3

Η βιομηχανική επιχείρηση "ΑΛΦΑ Α.Ε" είχε τα εξής αποτελέσματα για το έτος 20Χ5:

| | € | % |
|---------------------------|------------------|-------------|
| Πωλήσεις | <u>1.000.000</u> | <u>100</u> |
| Κόστος πωληθέντων | 675.000 | 67,5 |
| Σταθερό κόστος πωλήσεων | 180.000 | 18,0 |
| Μεταβλητό κόστος πωλήσεων | 40.000 | 4,0 |
| Σταθερό κόστος διοίκησης | <u>35.000</u> | <u>3,5</u> |
| Συνολικό κόστος | <u>930.000</u> | <u>93,0</u> |
| Καθαρό κέρδος | <u>70.000</u> | <u>7,0</u> |

Τα πιο πάνω συνολικά αποτελέσματα πρέπει να αναλυθούν ανά προϊόν και ανά γεωγραφική περιοχή. Προς το σκοπό αυτό δίδονται οι πιο κάτω πληροφορίες που αφορούν έσοδα και κόστη που μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με τα προϊόντα ή τις γεωγραφικές περιοχές:

| | Προϊόν | | | Γεωγραφική Περιοχή | | |
|--|--------|--------|--------|--------------------|----------|--------|
| | A | B | Γ | Βόρεια | Κεντρική | Νότια |
| Πωλήσεις (ως ποσοστό των συνολικών πωλήσεων) | 25% | 40% | 35% | | | |
| Πωλήσεις προϊόντος Α (ως ποσοστό των συνολικών πωλήσεων) | | | | 12,5% | 5% | 7,5% |
| Πωλήσεις προϊόντος Β (ως ποσοστό των συνολικών πωλήσεων) | | | | 6% | 28% | 6% |
| Πωλήσεις προϊόντος Γ (ως ποσοστό των συνολικών πωλήσεων) | | | | 14% | 8% | 13% |
| Μεταβλητό κόστος παραγωγής: | | | | | | |
| Ως ποσοστό των πωλήσεων ανά προϊόν | 68% | 55% | 60% | | | |
| Ως ποσοστό των πωλήσεων ανά γεωγραφική περιοχή | | | | 62,15% | 57,56% | 61,13% |
| Σταθερό κόστος παραγωγής που μπορεί να διαχωριστεί (€) | 15.000 | 14.000 | 21.000 | | | |
| Σταθερό κόστος πωλήσεων που μπορεί να διαχωριστεί (€) | 40.000 | 18.000 | 42.000 | 48.000 | 32.000 | 40.000 |
| Μεταβλητό κόστος πωλήσεων (€) | | | | 13.000 | 9.000 | 18.000 |

Κόστη που δεν μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με τα προϊόντα ή τις γεωγραφικές περιοχές θεωρούνται κοινό κόστος που αφορά ολόκληρη την επιχείρηση και όχι τα προϊόντα ή τις γεωγραφικές περιοχές.

Ζητείται:

1. Να καταρτίσετε μία Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης **ανά προϊόν** που να αποτελείται από τέσσερις στήλες. Στην πρώτη στήλη να αναφέρονται τα έσοδα και τα κόστη που αφορούν ολόκληρη την επιχείρηση και σε κάθε μία από τις άλλες τρεις τα έσοδα και τα κόστη που αφορούν κάθε προϊόν. Στην κατάσταση αυτή να εμφανίζεται (για ολόκληρη την επιχείρηση και για κάθε προϊόν) το περιθώριο συμμετοχής καθώς και το κέρδος που προκαλείται άμεσα από τα προϊόντα. Από το κέρδος αυτό που αφορά ολόκληρη την επιχείρηση (δηλαδή στην πρώτη στήλη) να αφαιρεθεί το **κοινό κόστος** ώστε να προκύψει το καθαρό κέρδος του 20Χ5, δηλαδή τα € 70.000 Το κοινό κόστος πρέπει να αναλύεται σε κοινό κόστος παραγωγής, κοινό κόστος πωλήσεων και κοινό κόστος διοίκησης.
2. Να καταρτίσετε μία Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης **ανά γεωγραφική περιοχή** που να αποτελείται από τέσσερις στήλες. Στην πρώτη στήλη να αναφέρονται τα έσοδα και τα κόστη που αφορούν ολόκληρη την επιχείρηση και σε κάθε μία από τις άλλες τρεις τα έσοδα και τα κόστη που αφορούν κάθε γεωγραφική περιοχή. Στην κατάσταση αυτή να εμφανίζεται (για ολόκληρη την επιχείρηση και για κάθε γεωγραφική περιοχή) το περιθώριο συμμετοχής καθώς και το κέρδος που προκαλείται άμεσα από τις γεωγραφικές περιοχές. Από το κέρδος αυτό που αφορά ολόκληρη την επιχείρηση (δηλαδή στην πρώτη στήλη) να αφαιρεθεί το **κοινό κόστος** ώστε να προκύψει το καθαρό κέρδος του 20Χ5, δηλαδή τα € 70.000. Το κοινό κόστος πρέπει να αναλύεται σε κοινό κόστος παραγωγής, κοινό κόστος πωλήσεων και κοινό κόστος διοίκησης.
Σημείωση: Το μεταβλητό κόστος πωλήσεων να στρογγυλοποιηθεί στην επόμενη χιλιάδα.
3. Ποιο είναι το πιο κερδοφόρο προϊόν και ποια είναι η πιο κερδοφόρα γεωγραφική περιοχή;

Ενδεικτική Λύση

1. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης ανά προϊόν

| Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης Ανά Προϊόν | | | | |
|---|----------------|----------------|----------------|----------------|
| | Επιχείρηση | A | B | Γ |
| Πωλήσεις * | 1.000.000 | 250.000 | 400.000 | 350.000 |
| Μεταβλητό κόστος παραγωγής** | 600.000 | 170.000 | 220.000 | 210.000 |
| Μεταβλητό κόστος πωλήσεων | <u>40.000</u> | <u>-0-</u> | <u>-0-</u> | <u>-0-</u> |
| Συνολικό μεταβλητό κόστος | <u>640.000</u> | <u>170.000</u> | <u>220.000</u> | <u>210.000</u> |
| Συνολικό περιθώριο συμμετοχής | 360.000 | 80.000 | 180.000 | 140.000 |
| Άμεσο σταθερό κόστος παραγωγής | 50.000 | 15.000 | 14.000 | 21.000 |
| Άμεσο σταθερό κόστος πωλήσεων | <u>100.000</u> | <u>40.000</u> | <u>18.000</u> | <u>42.000</u> |
| Συνολικό άμεσο σταθερό κόστος | <u>150.000</u> | <u>55.000</u> | <u>32.000</u> | <u>63.000</u> |
| Καθαρό περιθώριο συμμετοχής | 210.000 | <u>25.000</u> | <u>148.000</u> | <u>77.000</u> |
| Κοινό Κόστος: | | | | |
| Παραγωγής *** | 25.000 | | | |
| Πωλήσεων**** | 80.000 | | | |
| Διοίκησης | <u>35.000</u> | | | |
| Συνολικό Κοινό Κόστος | <u>140.000</u> | | | |
| Καθαρό Κέρδος | <u>70.000</u> | | | |

*1.000.000 x 25% = € 250.000; 1.000.000 x 40% = € 400.000; 1.000.000 x 35% = € 350.000

** 250.000 x 68% = € 170.000; 400.000 x 55% = € 220.000; 350.000 x 60% = € 210.000

*** Κόστος Πωληθέντων - Μεταβλητό Κόστος Παραγωγής- Σταθερό Κόστος Παραγωγής = Κοινό Κόστος Παραγωγής, 675.000- 600.000 -50.000= € 25.000

**** Συνολικό Κόστος Πωλήσεων - Μεταβλητό Κόστος Πωλήσεων - Σταθερό Κόστος Πωλήσεων = Κοινό Κόστος Πωλήσεων = 220.000 - 40.000 - 100.000 = € 80.000

Σημειώνεται ότι το άθροισμα του καθαρού περιθωρίου συμμετοχής των τριών προϊόντων είναι € 250.000 (25.000+148.000+77.000) ενώ το καθαρό περιθώριο συμμετοχής για την επιχείρηση είναι € 210.000. Αυτό οφείλεται στην ύπαρξη μεταβλητού κόστους πωλήσεων που είναι μεν μεταβλητό αλλά σχετίζεται με τις γεωγραφικές περιοχές και όχι με τα προϊόντα.

2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης ανά γεωγραφική περιοχή

| Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης Ανά Γεωγραφική Περιοχή | | | | |
|---|----------------|--------------------|----------------|----------------|
| | Επιχείρηση | Γεωγραφική Περιοχή | | |
| | | Βόρεια | Κεντρική | Νότια |
| Πωλήσεις | | | | |
| Προϊόν Α * | 250.000 | 125.000 | 50.000 | 75.000 |
| Προϊόν Β ** | 400.000 | 60.000 | 280.000 | 60.000 |
| Προϊόν Γ *** | <u>350.000</u> | <u>140.000</u> | <u>80.000</u> | <u>130.000</u> |
| Συνολικές πωλήσεις | 1.000.000 | 325.000 | 410.000 | 265.000 |
| Μεταβλητό κόστος παραγωγής **** | 600.000 | 202.000 | 236.000 | 162.000 |
| Μεταβλητό κόστος πωλήσεων | <u>40.000</u> | <u>13.000</u> | <u>9.000</u> | <u>18.000</u> |
| Συνολικό μεταβλητό κόστος | <u>640.000</u> | <u>215.000</u> | <u>245.000</u> | <u>180.000</u> |
| Συνολικό περιθώριο συμμετοχής | 360.000 | 110.000 | 165.000 | 85.000 |
| Μείον άμεσο σταθερό κόστος πωλήσεων | <u>120.000</u> | <u>48.000</u> | <u>32.000</u> | <u>40.000</u> |
| Καθαρό περιθώριο συμμετοχής ανά γεωγραφική περιοχή | 240.000 | <u>62.000</u> | <u>133.000</u> | <u>45.000</u> |
| Κοινό κόστος: | | | | |
| Παραγωγής***** | 75.000 | | | |
| Πωλήσεων***** | 60.000 | | | |
| Διοίκηση | <u>35.000</u> | | | |
| Συνολικό κοινό κόστος: | <u>170.000</u> | | | |
| Αποτέλεσμα | <u>70.000</u> | | | |

* $1.000.000 \times 12,5\% = \text{€}125.000$; $1.000.000 \times 5\% = \text{€}50.000$; $1.000.000 \times 7,5\% = \text{€}75.000$

** $1.000.000 \times 6\% = \text{€}60.000$; $1.000.000 \times 28\% = \text{€}280.000$; $1.000.000 \times 6\% = \text{€}60.000$

*** $1.000.000 \times 14\% = \text{€}140.000$; $1.000.000 \times 8\% = \text{€}80.000$; $1.000.000 \times 13\% = \text{€}130.000$

**** $325.000 \times 62,15\% = \text{€}202.000$; $410.000 \times 57,56\% = \text{€}236.000$; $265.000 \times 61,13\% = \text{€}162.000$

***** Κόστος πωληθέντων – μεταβλητό κόστος παραγωγής = Κοινό κόστος παραγωγής,
 $675.000 - 600.000 = \text{€} 75.000$

***** Συνολικό κόστος πωλήσεων- μεταβλητό κόστος πωλήσεων - άμεσο σταθερό κόστος
πωλήσεων = Κοινό κόστος πωλήσεων, $220.000 - 40.000 - 120.000 = \text{€} 60.000$

3. Κερδοφορία προϊόντος και περιοχής

Το πιο κερδοφόρο προϊόν είναι το Β, το οποίο έχει καθαρό περιθώριο συμμετοχής €148.000 και η πιο κερδοφόρα περιοχή η Κεντρική, η οποία έχει καθαρό περιθώριο συμμετοχής € 133.000.