



Διοικητική Λογιστική - Κοστολόγηση

Ενότητα: Οριακή Κοστολόγηση



“Περιθώριο Συμμετοχής”

Περιθώριο Συμμετοχής (Contribution Margin)



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 **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.

Άσκηση 6.1

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.

Άσκηση 6.1

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>
* $5:10 = 50\%$; $7:15 = 46,67\%$; $11:18=61,11\%$			

Άσκηση 6.1

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	-0-	-0-	<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.

Άσκηση 6.1

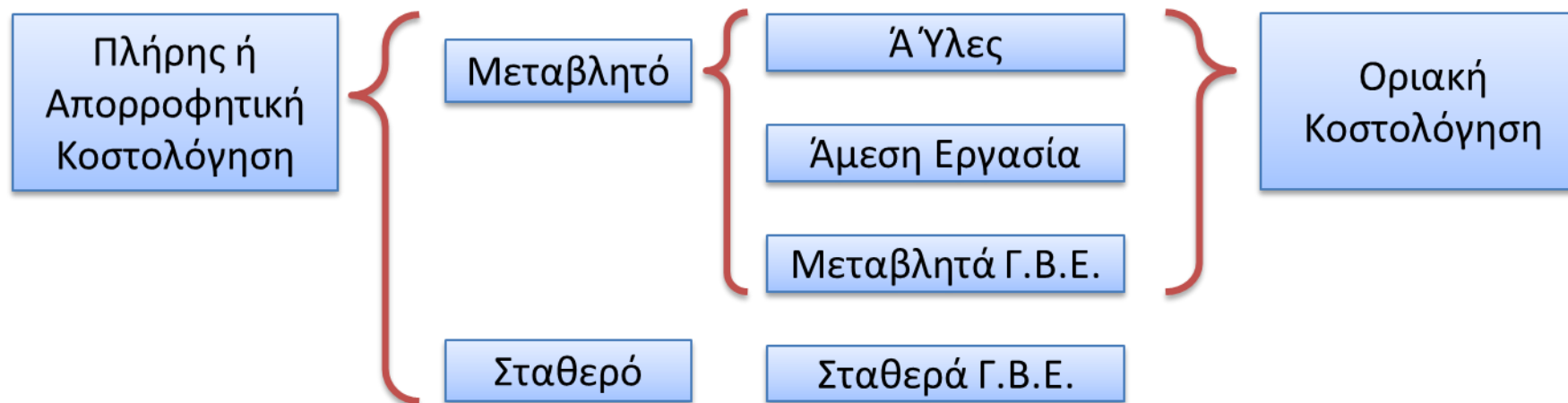
3. Για τον υπολογισμό του αποτελέσματος της επιχείρησης θα πρέπει να αφαιρεθεί από το συνολικό (καθαρό) περιθώριο συμμετοχής, το κοινό σταθερό κόστος.

	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 οριακής κοστολόγησης είναι κόστος περιόδου και δεν σχετίζεται με τον όγκο και το μείγμα των παραγομένων προϊόντων.

“Σύγκριση Απορροφητικής – Οριακής Κοστολόγησης”

“Σύγκριση Απορροφητικής – Οριακής Κοστολόγησης”



“Σύγκριση Απορροφητικής – Οριακής 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 (Οριακή 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 Απορροφητικής – Οριακής Κοστολόγησης”

	Οριακή Κοστολόγηση	Απορροφητική Κοστολόγηση
Αποτίμηση τελικού αποθέματος ετοιμών:	Μεταβλητό κόστος παραγωγής	Συνολικό (πλήρες) κόστος παραγωγής
Επίπτωση στο λειτουργικό αποτέλεσμα όταν:		
Αρχ. Απόθ. ετοιμών = Τελ. Απόθ. Ετοιμών δηλαδή Παραγωγή = Πωλήσεις	Αποτέλεσμα _{οριακής}	= Αποτέλεσμα _{απορροφητικής}
Αρχ. Απόθ. ετοιμών > Τελ. Απόθ. Ετοιμών δηλαδή Παραγωγή < Πωλήσεις	Αποτέλεσμα _{οριακής}	> Αποτέλεσμα _{απορροφητικής}
Αρχ. Απόθ. ετοιμών < Τελ. Απόθ. ετοιμών δηλαδή Παραγωγή > Πωλήσεις	Αποτέλεσμα _{οριακής}	< Αποτέλεσμα _{απορροφητικής}

Πλεονεκτήματα Οριακής Κοστολόγησης

Οι καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση την οριακή 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 αξιόλογες 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.

Μειονεκτήματα Οριακής Κοστολόγησης

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.**



“Εφαρμογές Οριακής Κοστολόγησης”

Άσκηση 6.2

Οι πιο κάτω πληροφορίες αφορούν τη βιομηχανική επιχείρηση “ΤΡΥΦΗΛΟΣ 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 6.2

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 οριακή 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 6.2

	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	€ 300	€ 310

Άσκηση 6.2

α. Οριακή Κοστολόγηση: ΚΑΧ για τα έτη 20Χ2 και 20Χ3

	20Χ2		
Πωλήσεις	140.000x500		70.000.000
Αρχικό Απόθεμα (Μεταβλητό Κόστος)			
Μεταβλητό Κόστος Παραχθέντων	170.000x300	51.000.000	
– Τελικό Απόθεμα (Μεταβλητό Κόστος)	30.000x300	<u>9.000.000</u>	
Κόστος Πωληθέντων Μεταβλητό Κόστος		42.000.000	
Μεταβλητά Έξοδα Πωλήσεων	70.000.000x7%	<u>4.900.000</u>	
Συνολικό Μεταβλητό Κόστος			<u>46.900.000</u>
Περιθώριο Συμμετοχής			23.100.000
Σταθερά έξοδα παραγωγής		1.500.000	
Σταθερά έξοδα πωλήσεων		<u>6.500.000</u>	
Σύνολο Κόστους			<u>8.000.000</u>
Αποτέλεσμα εκμετάλλευσης			<u>15.100.000</u>

Άσκηση 6.2

α. Οριακή Κοστολόγηση: ΚΑΧ για τα έτη 20Χ2 και 20Χ3

	20Χ3		
Πωλήσεις	160.000x500		80.000.000
Αρχικό Απόθεμα (Μεταβλητό Κόστος)	30.000x300	9.000.000	
Μεταβλητό Κόστος Παραχθέντων	140.000x300	42.000.000	
– Τελικό Απόθεμα (Μεταβλητό Κόστος)	10.000x300	<u>3.000.000</u>	
Κόστος Πωληθέντων Μεταβλητό Κόστος		48.000.000	
Μεταβλητά Έξοδα Πωλήσεων	80.000.000x7%	5.600.000	
Συνολικό Μεταβλητό Κόστος			<u>53.600.000</u>
Περιθώριο Συμμετοχής			26.400.000
Σταθερά έξοδα παραγωγής		1.500.000	
Σταθερά έξοδα πωλήσεων		<u>6.500.000</u>	
Σύνολο Κόστους			<u>8.000.000</u>
Αποτέλεσμα εκμετάλλευσης			<u>18.400.000</u>

Άσκηση 6.2

β. Πλήρης Απορροφητική Κοστολόγηση: ΚΑΧ για τα έτη 20Χ2 και 20Χ3

	20Χ2		
Πωλήσεις	140.000x500		70.000.000
Αρχικό Απόθεμα (Πλήρες Κόστος)			
Κόστος Παραχθέντων	170.000x310	52.700.000	
– Τελικό Απόθεμα (Πλήρες Κόστος)	30.000x310	<u>9.300.000</u>	
Κόστος Πωληθέντων		43.400.000	
Διαφορά Καταλογισμού		<u>-200.000</u>	
Τελικό Κόστος Πωληθέντων			<u>43.200.000</u>
Μικτό Αποτέλεσμα (Κέρδος)			26.800.000
Μείον: Έξοδα Πωλήσεων	(6.500.000+4.900.000)		<u>11.400.000</u>
Αποτέλεσμα εκμετάλλευσης			<u>15.400.000</u>

Άσκηση 6.2

β. Πλήρης Απορροφητική Κοστολόγηση: ΚΑΧ για τα έτη 20Χ2 και 20Χ3

	20Χ3		
Πωλήσεις	160.000x500		80.000.000
Αρχικό Απόθεμα (Πλήρες Κόστος)	30.000x310	9.300.000	
Κόστος Παραχθέντων	140.000x310	43.400.000	
– Τελικό Απόθεμα (Πλήρες Κόστος)	10.000x310	<u>3.100.000</u>	
Κόστος Πωληθέντων		49.600.000	
Διαφορά Καταλογισμού*		<u>+100.000</u>	
Τελικό Κόστος Πωληθέντων			<u>49.700.000</u>
Μικτό Αποτέλεσμα (Κέρδος)			30.300.000
Μείον: Έξοδα Πωλήσεων**	(6.500.000+5.600.000)		<u>12.100.000</u>
Αποτέλεσμα εκμετάλλευσης			<u>18.200.000</u>

Άσκηση 6.2

Διαφορές στα αποτελέσματα των ετών 20X2 και 20X3

Τεχνικές κοστολόγησης	20X2	20X3
Οριακή κοστολόγηση	€ 15.100.000	€ 18.400.000
Πλήρης κοστολόγηση	€ <u>15.400.000</u>	€ <u>18.200.000</u>
Διαφορά	€ <u>- 300.000</u>	€ <u>200.000</u>



Ευχαριστώ για την Προσοχή Σας