

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ & ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ

Ως τιμή ορίζεται το χρηματικό αντίτιμο ή αντάλλαγμα που απαιτείται προκειμένου ένας καταναλωτής να αποκτήσει ένα προϊόν ή μια υπηρεσία μιας επιχείρησης. Εναλλακτικά ως τιμή ορίζεται το ποσό των χρημάτων το οποίο καταβάλλει ο αγοραστής στον πωλητή για ένα προϊόν ή μια υπηρεσία.

Η τιμή ενός προϊόντος εκφράζεται σε χρηματικές μονάδες στο σύγχρονο κόσμο και αντανακλά την αξία που ο αγοραστής δέχεται να καταβάλλει για την απόκτηση του προϊόντος ή της υπηρεσίας που επιθυμεί. Προκειμένου να ολοκληρωθεί μια συναλλαγή θα πρέπει ο αγοραστής να αποδεχθεί την τιμή πώλησης και να καταβάλει το αντίστοιχο ποσό που απαιτείται για αυτή. Όταν ο πελάτης συμφωνήσει να καταβάλλει τη τιμή που απαιτείται για ένα προϊόν ή μια υπηρεσία αποδέχεται ότι το προϊόν ή η υπηρεσία που αποκτά ανταποκρίνεται στα χρήματα που διαθέτει.

1.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η τιμολόγηση αποτελεί την πολύ κρίσιμη διαδικασία κατά την οποία προσδιορίζεται η τιμή ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας. Αντικειμενικός στόχος της διαδικασίας της τιμολόγησης είναι η μεγιστοποίηση των κερδών της επιχείρησης αλλά αυτός ο στόχος μπορεί να διαφοροποιηθεί ανάλογα με τις επιθυμίες της επιχείρησης και τους στόχους που αυτή έχει θέσει. Για παράδειγμα η επέκταση σε νέες αγορές και η αύξηση του μεριδίου αγοράς μπορεί να συνοδεύεται από επιθετική τιμολογιακή πολιτική, πράγμα που σημαίνει ότι η επιχείρηση δεν μεγιστοποιεί τα κέρδη της. Αν και οι παραπάνω παράγοντες έχουν αποκτήσει ιδιαίτερη σημασία και οι επιχειρήσεις τις λαμβάνουν ιδιαίτερα υπόψη, η τιμή συνεχίζει να παραμένει ένας κρίσιμος παράγοντας που καθορίζει την αποδοτικότητά της.

Άλλωστε τα κύρια έσοδα μιας επιχείρησης προέρχονται από τις πωλήσεις οι οποίες εξαρτώνται από την τιμή που έχει τεθεί. Όμως όπως θα αναλυθεί και σε επόμενες ενότητες Δυστυχώς όμως πολλές είναι οι εταιρίες που δε χειρίζονται σωστά το θέμα της τιμολόγησης. Στις σύγχρονες επιχειρήσεις οι αντιλήψεις για την τιμολόγηση έχει δύο κύριες εκφράσεις. Η πρώτη είναι η τιμολόγηση με βάση το κόστος όπου η επιχείρηση σχεδιάζει το προϊόν της, προσδιορίζει το κόστος του και καθορίζει την τιμή του με βάση το κόστος αυτό. Τέλος προσπαθεί να πείσει τους καταναλωτές να το αγοράσουν για την αξία του. Η δεύτερη έκφραση όσον αφορά την τιμολόγηση είναι αυτή που τιμολογεί με βάση την αξία. Σε αυτή τη περίπτωση η επιχείρηση εκτιμά τις ανάγκες και τις αντιλήψεις περί αξίας των πελατών και καθορίζει την τιμή στόχο με τέτοιο τρόπο ώστε να συνάδει με την αντιλαμβανόμενη αξία από τους πελάτες. Στην συνέχεια προσδιορίζει το κόστος που μπορεί να προκύψει και σχεδιάζει το προϊόν της με τέτοιο τρόπο ώστε να παρέχει την επιθυμητή αξία σε μια τιμή στόχο. Ένα μειονέκτημα των μεθόδων τιμολόγησης είναι ότι η τιμολόγηση κάποιες φορές καθορίζεται ανεξάρτητα από τα υπόλοιπα στοιχεία του μίγματος μάρκετινγκ της επιχείρησης είτε δεν διαφοροποιείται αρκετά για διαφορετικά προϊόντα και περιπτώσεις αγοράς. Το παραπάνω πρόβλημα συντονισμού απαιτεί να ληφθούν υπόψη κάποιοι κρίσιμοι παράγοντες για να μην εμφανίζεται. Αρχικά πρέπει η επιχείρηση να θέσει στόχους όσον αφορά όλα τα κρίσιμα μεγέθη που επιθυμεί να πετύχει στο εξωτερικό περιβάλλον της (πωλήσεις, μερίδιο αγοράς, φήμη, ανταγωνισμός, οικονομικές συνθήκες, νομικό πλαίσιο) αλλά και στο εσωτερικό της (παραγωγή, σχεδιασμός κλπ.) γραμμή προϊόντων και υπηρεσιών.

1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η διοίκηση κόστους σήμερα αποτελεί εξέλιξη την αυτού που ως τα 1930 ονομαζόταν λογιστική κόστους ή κοστολόγηση και αργότερα διοικητική λογιστική. Ο υπολογισμός του κόστους για διάφορα προϊόντα και οι διαδικασίες κοστολόγησης εμφανίστηκαν

αρχικά στα τέλη του 19^{ου} αιώνα κυρίως στην Αγγλία και στις Η.Π.Α. Για αρκετά ακόμα χρόνια η κοστολόγηση δεν γινόταν με βάση κάποια επιστημονική μέθοδο αλλά προσεγγιζόταν εμπειρικά ή προσεγγιστικά.

Όμως η ανάγκη για μια επιστημονικά τεκμηριωμένη μέθοδο κοστολόγησης προκειμένου να μπορεί να προσεγγίζεται το κόστος με ακρίβεια ήταν πλέον αναγκαία. Έτσι αναπτύχθηκαν νέες μέθοδοι οι οποίες υπολόγιζαν το κόστος με μεγαλύτερη ακρίβεια. Μέχρι τα τέλη του 19^{ου} αιώνα το κόστος περιλάμβανε μονάχα τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία (primecost). Άλλου είδους έξοδα όπως για παράδειγμα το κόστος κεφαλαίου ή άλλα έξοδα που αφορούσαν την παραγωγή δεν λαμβάνονταν υπόψη. Ωστόσο, ο ολοένα και περισσότερος ανταγωνισμός ανάγκασε τις επιχειρήσεις να επιζητούν την πληροφόρηση για τις διαδικασίες παραγωγής των προϊόντων τους προκειμένου να οργανώσουν καλύτερα τις παραγωγικές διαδικασίες τους.

Όπως αναφέρει και ο Ρούσσης (2010), η δεκαετία του 1980 ήταν πολύ σημαντική για την διοίκηση κόστους. Όπως αναφέρει στα μέσα της δεκαετίας του 1980 οι Johnson και Kaplan διαπίστωσαν ότι η θεωρητική προσέγγιση το μοντέλων κοστολόγησης δεν ανταποκρίνονται στις πραγματικές ανάγκες αυτοί που ασκούν διοίκηση κόστους. Επίσης αναφέρει ότι σύμφωνα με τον Kaplan (1988) τα παραδοσιακά συστήματα λογισμού του κόστους δεν είναι κατάλληλα για την ακριβή κοστολόγηση της παραγωγής. Αυτό ισχύει στις περιπτώσεις όπου η άμεση εργασία και οι πρώτες ύλες δεν είναι οι επικρατέστεροι συντελεστές παραγωγής.

Στο σύγχρονο περιβάλλον με τις αυξημένες απαιτήσεις για τις εταιρείες διοίκηση κόστους σημαίνει βελτίωση της αποτελεσματικότητας, της παραγωγικότητας και αύξηση της ποιότητας με σκοπό την μείωση του κόστους.

Συνολικά μπορούμε να πούμε ότι η διοίκηση κόστους σημαίνει τόσο λογιστική κόστους, δηλαδή καθορισμός του κόστους προϊόντος όσο και μέτρηση των μη χρηματοοικονομικών παραγόντων της παραγωγής.

1.4 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η Λογιστική Κόστους αφορά την μέτρηση και τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής (προϊόντων και υπηρεσιών) μιας επιχείρησης με σκοπό την αποδοτικότερη και αποτελεσματικότερη λειτουργία της. Ανεξάρτητα από το είδος της επιχείρησης, η Λογιστική κόστους έχει ως κύριο αντικείμενο τις παρακάτω δραστηριότητες (Βενιέρης , Κοέν και Κωλέτση, 2003):

- ο Την μέτρηση ή τον υπολογισμό και την εκτίμηση του κόστους των παραχθέντων προϊόντων και υπηρεσιών. Με δεδομένο ότι σήμερα προϋπολογίζεται προσεγγιστικά το κόστος, οι εταιρείες προκαθορίζουν το κόστος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, ή ακόμα και ενός κλάδου (πρότυπο κόστος).
- ο Την ανάλυση του κόστους και τον προσδιορισμό των σχέσεων μεταξύ του κόστους και των διαφόρων παραγόντων που επιδρούν σε αυτό.
- ο Την καταχώρηση του κόστους στο βιβλίο, την ταξινόμηση και την κατανομή του στα διάφορα κέντρα κόστους.
- ο Την παρουσίαση του κόστους περιληπτικά ή λεπτομερειακά στους Managers για να πάρουν αποφάσεις, και για την σωστή ερμηνεία όλων των στοιχείων κόστους, στα ενδιαφερόμενα μέρη, εντός και εκτός της επιχειρήσεως.

Επίσης, η Λογιστική Κόστους περιλαμβάνει τα ακόλουθα από την άποψη της λειτουργικής κατατάξεως των δραστηριοτήτων της (Βαρβάκης, 2001):

1. Σχεδιασμό και λειτουργία του συστήματος και των διαδικασιών κοστολόγησης, ώστε να ικανοποιούνται οι ανάγκες της συγκεκριμένης επιχείρησης ή τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων (cost book keeping).
2. Έλεγχο του κόστους, δηλαδή την έρευνα κατά πόσο το πραγματικό κόστος ανταποκρίνεται στον στόχο που είχε θέσει η επιχείρηση.
3. Ανάλυση του κόστους. Μπορεί να γίνει κατά προϊόν, κατά περιοχές πωλήσεων, κατά κατηγορίες πελατών, κατά τμήματα της επιχείρησης, με σκοπό τελικά να προσδιοριστεί αντίστοιχα ποιο προϊόν, ποια περιοχή συμβάλλει περισσότερο στην πραγματοποίηση κέρδους, ή ποιος είναι υπεύθυνος για την απόκλιση, που ενδεχομένως παρατηρείται μεταξύ προϋπολογιστικού ή πρότυπου κόστους και πραγματικού κόστους.
4. Σύγκριση του κόστους με το κόστος εναλλακτικών προϊόντων, δραστηριοτήτων, μεθόδων.

Συνοπτικά συνοψίζοντας τα παραπάνω μπορεί κανείς να πει πως «η κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπει να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των προϊόντων, των υπηρεσιών και των διαδικασιών μίας επιχείρησης» (Βενιέρης , Κοέν και Κωλέτση, 2003).

Η διαδικασία της κοστολόγησης γίνεται με την χρήση ενός κοστολογικού συστήματος το οποίο με τη σειρά του είναι ένα διοικητικό εργαλείο το οποίο ενσωματώνει τόσο τις δαπάνες κατ' είδος, όσο και άλλα, ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία.

Από τα παραπάνω εξάγεται το συμπέρασμα ότι, η ανάπτυξη και η οργάνωση ενός κοστολογικού συστήματος έχει σχέση με τις πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης, αλλά και τους πόρους, ανθρώπινους και υλικούς, που προτίθεται να αφιερώσει, και τις

προϋποθέσεις που επιβάλλουν εξωτερικοί παράγοντες (π.χ. νομοθεσία, ρυθμιστική αρχή).
(Ρούσης, 2014)

1.5 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ο όρος κόστος είναι πολυδιάστατος και έχει διαφορετική σημασία για διαφορετικές ομάδες ατόμων. Για κάποιους μετριέται σε χρηματικές μονάδες για άλλους σε χρόνο ή ακόμα και σε χαμένες ευκαιρίες από την εκλογή για δράση μιας από έναντι άλλων διαθέσιμων δυνατοτήτων.

Κάθε απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών συνεπάγεται κόστος είτε αναφερόμαστε σε επιχειρήσεις είτε σε άτομα. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του κόστους είναι τα εξής:

- Το κόστος συνιστά επένδυση χρηματικού ποσού (μετρητά, αξία αγαθών ή υπηρεσιών που δίνονται)
- Η μορφή της επενδύσεως είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες (π.χ αγορά παγίων ή πρώτων υλών, καταβολή ή ασφαλίσεων, τόκων)
- Σκοπός του κόστους είναι η επίτευξη εσόδων. (Κλέντα Π. ,Ζήκος Π., 2012)

Το πρόβλημα του κόστους είναι πάντα επίκαιρο και απασχολεί κάθε οικονομικό οργανισμό είτε αυτός είναι μια μεγάλη επιχείρηση είτε μια μονάδα ατόμου. Ωστόσο αν και το κόστος αφορά όλες τις οικονομικές μονάδες κάθε μια το αντιλαμβάνεται διαφορετικά. Στα μεμονωμένα άτομα είναι κάτι άμεσο και εύκολα αντιληπτό ενώ για τις επιχειρήσεις μπορεί να είναι πολυσύνθετο και δύσκολο να προσδιοριστεί αφού η

εξεύρεση του ακριβούς κόστους είναι αναγκαία για την επίτευξη της επιθυμητής αποτελεσματικότητας.

1.6 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος διαχωρίζεται στις παρακάτω κατηγορίες:

2. Το κριτήριο του είδους: Αυτό το κριτήριο αφορά τη φύση των στοιχείων που αναλώθηκαν σε μια παραγωγική διαδικασία π.χ. κόστος υλικών, εργατικών, κ.α.
3. Κριτήριο του προορισμού: Αυτό το κριτήριο αφορά τις περιοχές δραστηριότητας στις οποίες διαπιστώθηκε η ανάλωση των στοιχείων κόστους.
4. Το κριτήριο του τρόπου ενσωματώσεως στο κόστος των κατ' είδος στοιχείων
5. Το κριτήριο του χρόνου προσδιορισμού του κόστους όπου ανάλογα με το χρόνο προσδιορισμού του, το κόστος διακρίνεται σε:
 - i. κόστος πραγματικό ή ιστορικό, (historical cost), που προσδιορίζεται μετά την πραγματοποίησή του και
 - ii. κόστος προϋπολογιστικό (predetermined cost), που προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί και το οποίο διακρίνεται περαιτέρω σε κόστος κατά προεκτίμηση (estimated cost) και κόστος πρότυπο (standard cost).
6. Το κριτήριο της ενσωματώσεως ή μη μιας δαπάνης στο λειτουργικό κόστος.
7. Ανάλογα με το βαθμό απασχόλησεως της επιχειρήσεως το κόστος διακρίνεται σε:
 - i. πραγματικό, όταν αναφέρεται στην πραγματική απασχόληση της επιχειρήσεως
 - ii. κανονικό (normal), όταν αναφέρεται στην κανονική απασχόληση της επιχειρήσεως,

iii. άριστο (optimal), όταν αναφέρεται στην άριστη απασχόληση της επιχείρησης, δηλαδή στην απασχόληση που η επιχείρηση πραγματοποιεί το ευνοϊκότερο κόστος,

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1 : ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΙ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Με τον όρο τεχνικές τιμολόγησης χαρακτηρίζονται τα συγκεκριμένα βήματα ή οι διαδικασίες που οι επιχειρήσεις ακολουθούν προκειμένου να ορίσουν τις τιμές τους για τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες τους. Οι κυριότεροι παράγοντες που επηρεάζουν την τιμή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας είναι το κόστος παραγωγής, ο ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων και η ζήτηση για το προϊόν ή την υπηρεσία της επιχείρησης. Οι βασικές μέθοδοι τιμολόγησης διακρίνονται στις τρεις παραπάνω κατηγορίες, ωστόσο σπάνια η διαμόρφωση της τιμής ενός προϊόντος προκύπτει με βάση μία τεχνική. Αυτό που συνηθίζεται είναι να συνδυάζονται οι παραπάνω τεχνικές τιμολόγησης δίνοντας έμφαση στη μια ή την άλλη τεχνική ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες των επιχειρήσεων. Στη συνέχεια αναλύονται οι τρεις παραπάνω τεχνικές τιμολόγησης.

2.1.1 ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ

Στο σύγχρονο κόσμο των επιχειρήσεων το κόστος είναι στις περισσότερες περιπτώσεις το κύριο στοιχείο με βάση το οποίο γίνεται η τιμολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών. Η τιμολόγηση με βάση το κόστος χαρακτηρίζεται από την απλότητα και ευκολία στη χρήση ενώ λαμβάνει κυρίως υπόψη της το συνολικό κόστος. Η τιμή που προκύπτει από τη μέθοδο αυτή συνδυάζει το κόστος με ένα περιθώριο κέρδους που είναι λογικό για την αγορά στην οποία δραστηριοποιείται η επιχείρηση. Ωστόσο, στην μέθοδο αυτή υπάρχουν και μειονεκτήματα με βασικότερο ότι δεν λαμβάνονται υπόψη οι εκάστοτε συνθήκες που επικρατούν στην αγορά όπως ο υφιστάμενος ανταγωνισμός και το προφίλ των πελατών. Επίσης, τα περιθώρια κέρδους δεν είναι ίδια για όλα τα προϊόντα πράγμα που σημαίνει ότι στα προϊόντα με εποχικότητα, σε προϊόντα με εξειδικευμένα χαρακτηριστικά, προϊόντα με μικρή κυκλοφοριακή ταχύτητα, είδη που απαιτούν μεγάλο χρόνο αποθήκευσης, υψηλό

διαχειριστικό κόστος και είδη με ανελαστική ζήτηση το περιθώριο κέρδους προσδιορίζεται με πιο πολύπλοκο τρόπο και όχι με βάση το «λογικό» ή «επιθυμητό» κέρδος για την επιχείρηση.

Η τιμολόγηση με βάση το κόστος περιέχει τρεις κύριες μεθόδους οι οποίες είναι:

1. Η μέθοδος τιμολόγησης που αφορά στις δαπάνες πλέον ενός περιθωρίου κέρδους ή αλλιώς η μέθοδος κόστους-συν (cost-plus).

Η μέθοδος αυτή αποτελεί τον πιο απλό τρόπο τιμολόγησης καθώς βασίζεται στο κόστος και τα κέρδη. Η τιμή που προκύπτει από αυτή τη μέθοδο καθορίζεται σύμφωνα με τον παρακάτω τύπο.

$$\text{Τιμή} = \frac{\text{Συνολικόκόστος} + \text{Προβλεπόμενοκέρδος}}{\text{Αριθμόςπωληθέντωνμονάδων}}$$

Ένα παράδειγμα αυτής της μεθόδου δίνεται από τον Πολίτη (2007) ο οποίος αναφέρει ότι αν για ένα προϊόν το ανά μονάδα κόστος = μεταβλητό κόστος ανά μονάδα + σταθερό κόστος / μονάδες που πωλήθηκαν = $10 + 50.000/10.000 = 10 + 5 = 15$ ευρώ.

Έστω τώρα ότι ο παραγωγός θέλει να έχει κέρδος 20%, τότε η τιμή του προϊόντος διαμορφώνεται ως εξής:

- Συνολικό κόστος = 10.000 (μονάδες) * 15 (ανά μονάδα κόστος) = 150.000 ευρώ
- Προβλεπόμενο κέρδος = $150.000 + 150.000 * 20\% = 180.000$
- Τιμή πώλησης = $(150.000 + 180.000) / 10.000 = 33$ ευρώ ανά μονάδα προϊόντος

Μια παραλλαγή αυτής της μεθόδου είναι η τιμολόγηση με κάποιο περιθώριο κέρδους (mark-up pricing) η οποία αφορά μεταπωλητές καθώς αυτοί δεν έχουν κόστος παραγωγής αφού δρουν ως μεσάζοντες μεταπωλώντας ένα προϊόν. Στη συγκεκριμένη περίπτωση προστίθεται στο κόστος αγοράς ένα περιθώριο μεικτού κέρδους που κρίνει ο επιχειρηματίας ότι είναι ικανό να καλύψει τόσο τα έξοδά του όσο και να του

αποφέρει ένα ικανοποιητικό ποσοστό κέρδους. Αυτή η μέθοδος έχει πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα όπως αναφέρονται στη συνέχεια. Τα πλεονεκτήματα της μεθόδου κόστους-συν είναι ότι έχει απλή εφαρμογή και είναι εύκολα κατανοητή λόγω του εύκολου τρόπου προσδιορισμού του κόστους του προϊόντος. Άλλο ένα πλεονέκτημα είναι η αρμονία στον ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου καθώς οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την ίδια μέθοδο τιμολόγησης και κατά συνέπεια έχουν παρόμοιες (αν όχι όμοιες) τιμές με αποτέλεσμα την μη ύπαρξη ανταγωνισμού τιμών κάτι που κατ' επέκταση οδηγεί σε πιο δίκαιες τιμές για τους αγοραστές και σε λογικά κέρδη των πωλητών.

Όσον αφορά τα μειονεκτήματα η μέθοδος κόστους-συν υστερεί σύμφωνα με την βιβλιογραφία στα εξής σημεία. Αρχικά, δίνεται μεγάλη έμφαση στο κόστος παραγωγής ή αγοράς του προϊόντος κάτι που δεν αφορά τον αγοραστή. Επίσης οι αλλαγές στο κόστος παραγωγής και στη ζήτηση του προϊόντος δεν λαμβάνονται υπ όψιν κάτι που οδηγεί σε λανθασμένες προβλέψεις για τα κέρδη αφού η ζήτηση και κατ' επέκταση οι πωλήσεις και τα κέρδη επηρεάζονται από την τιμή. Άλλοι παράγοντες όπως η ελαστικότητα της ζήτησης και το πώς αυτή μεταβάλλεται ανάλογα με την εποχή ή τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του προϊόντος αγνοούνται. Ένα ακόμα μειονέκτημα της μεθόδου αυτής είναι ότι δεν λαμβάνεται υπόψη η επίδραση του ανταγωνισμού στις καταναλωτικές επιλογές. Αυτό σημαίνει ότι η τιμή δεν διαμορφώνεται σε σχέση με την υπάρχουσα ζήτηση και τον ανταγωνισμό αλλά από εσωτερικά στοιχεία και πεποιθήσεις της επιχείρησης (κόστος παραγωγής – αγοράς , επιθυμητό κέρδος). Τέλος η εν λόγω μέθοδος (κόστους-συν) δεν μπορεί να εφαρμοστεί για την τιμολόγηση ενός νέου καινοτόμου προϊόντος καθώς το κόστος έρευνας και ανάπτυξης που απαιτήθηκε δεν μπορεί να αποτυπωθεί με αυτή την μέθοδο σε ανά μονάδα κόστος.

2. Η μέθοδος τιμολόγησης με βάση μια προκαθορισμένη αποδοτικότητα του χρησιμοποιούμενου κεφαλαίου (target-return approach).

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η οποία στοχεύει σε μια συγκεκριμένη απόδοση η επιχείρηση καθορίζει την τιμή με βάση την απόδοση που επιθυμεί να της επιστρέψει η επένδυσή της (ROI – Return on Investment). Η επιχείρηση προκειμένου να καθορίσει το επίπεδο της τιμής που θα πουλά τα προϊόντα της υπολογίζει το ύψος των επενδυμένων κεφαλαίων για την παραγωγή και διάθεση ενός συγκεκριμένου επιπέδου παραγωγής. Στη συνέχεια υπολογίζει την τιμή για το προϊόν της, με τέτοιο τρόπο, ώστε τα έσοδα από την πώληση μιας συγκεκριμένης ποσότητας προϊόντος να εξασφαλίζει ένα συγκεκριμένο επίπεδο απόδοσης για την επιχείρηση. Ο τύπος από τον οποίο προκύπτει η τιμή του προϊόντος είναι ο εξής:

$$\text{Τιμή} = \frac{\text{ΑρχικόΚεφάλαιο} + (\text{ΑρχικόΚεφάλαιο} * \text{Επίπεδοαπόδοσης})}{\text{ΑριθμόςΠωληθέντωνΜονάδων}}$$

Το παράδειγμα που ακολουθεί είναι χαρακτηριστικό για την τιμολόγηση με βάση την παραπάνω μέθοδο. Έστω ότι η επιχείρηση Α έχει επενδύσει κεφάλαια (σταθερές + μεταβλητές δαπάνες) ύψους 1.000.000 € και επιθυμεί απόδοση 20% για επίπεδο παραγωγής 100.000 μονάδων. Αυτό σημαίνει ότι το επιθυμητό επίπεδο κερδών θα ανέρχεται σε $1.000.000 * 20\% = 200.000$ €. Επιμερίζοντας το επιθυμητό κέρδος ανά μονάδα προϊόντος προκύπτει ότι η τιμή πώλησής του θα πρέπει να είναι:

$$\text{Τιμή} = \frac{1.000.000 + (1.000.000 * 20)}{100.000} = 12\text{€}$$

Αξίζει να τονιστεί σε αυτό το σημείο ότι η επιθυμητή απόδοση θα αποδοθεί στην επιχείρηση μόνο αν επιτύχει το παραπάνω επίπεδο πωλήσεων.

Βασικό μειονέκτημα της μεθόδου αυτής είναι ότι είναι ότι αγνοείται ο ανταγωνισμός που υπάρχει από άλλες ανταγωνίστριες εταιρείες καθώς επίσης και η ζήτηση για το προϊόν καθώς η τιμή προκύπτει ως ποσοστό επί του κόστους. Επίσης, ένα ακόμα μειονέκτημα της μεθόδου είναι ότι η τιμή προκύπτει με βάση ένα συγκεκριμένο επίπεδο πωλήσεων που η επιχείρηση κρίνει ότι θα πετύχει αγνοώντας ότι η τιμή που θα διαμορφωθεί θα παίζει πολύ σημαντικό ρόλο για τον όγκο των πωλήσεων που θα πραγματοποιήσει ενώ σαν μέθοδος δεν παρέχει ευελιξία στην επιχείρηση για την περίπτωση που οι πωλήσεις δεν έχουν τα επιθυμητά αποτελέσματα και απαιτηθεί π.χ. μείωση τη τιμής για αύξηση των πωλήσεων.

3. Η μέθοδος της ανάλυσης του νεκρού σημείου (Break Even Analysis)

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στο «Νεκρό σημείο» το οποίο είναι το ύψος εκείνο των πωλήσεων στο οποίο μια επιχείρηση καλύπτει ακριβώς τα έξοδά της (μεταβλητά και σταθερά) έτσι ώστε να μην έχει ούτε κέρδος ούτε ζημιά. Έτσι η επιχείρηση γνωρίζει τι ποσοστό των πωλήσεων καλύπτει το σταθερό της κόστος και τι ποσοστό του κόστους είναι ανάλογο των πωλήσεων (μέσο μεταβλητό κόστος). Έτσι η επιχείρηση γνωρίζει ότι κάτω από ένα συγκεκριμένο ύψος πωλήσεων έχει ζημιές ενώ πάνω από αυτό έχει κέρδη. Το νεκρό σημείο δίνεται από το παρακάτω τύπο:

$$\text{Νεκρόσημείο} = \frac{\text{Συνολικό Σταθερόκόστος}}{\text{Τιμή} - \text{Μέσο Μεταβλητόκόστος}}$$

2.1.2 ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟ

Η τιμολόγηση με βάση τον ανταγωνισμό είναι ίσως η δημοφιλέστερη μεταξύ των επιχειρήσεων και ταυτόχρονα η πιο δίκαιη τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και τους καταναλωτές. Αυτή της η ευρεία αποδοχή οφείλεται στα χαρακτηριστικά της τα οποία αναλύονται στη συνέχεια. Πρώτον πρόκειται για την πιο απλή μέθοδο τιμολόγησης

καθώς δεν απαιτείται ο προσδιορισμός της καμπύλης ζήτησης του προϊόντος (αναλύεται στην επόμενη ενότητα) ούτε ο υπολογισμός του κόστους ανά μονάδα προϊόντος όπως παρουσιάστηκε στη προηγούμενη ενότητα. Η τιμολόγηση με βάση τον ανταγωνισμό χωρίζεται σε τέσσερις κύριες κατηγορίες οι οποίες αναλύονται στη συνέχεια:

- Τιμολόγηση με βάση τις τιμές της αγοράς

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στη λεγόμενη “τιμή οδηγό”, η οποία συνήθως είναι η τιμή που θέτει η εταιρεία ηγέτης στην αγορά ή ο μέσος όρος των τιμών του κλάδου στον οποίο ανήκουν οι επιχειρήσεις. Η τιμή που θα καθορίσει η κάθε επιχείρηση μπορεί να είναι ίση με την “τιμή οδηγό”, αλλά μπορεί και να διαφέρει είτε προς τα πάνω είτε προς τα κάτω με βάση τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά και το είδος του προϊόντος. Στις σημερινές έντονα ανταγωνιστικές συνθήκες είναι δύσκολη η επιβολή μιας τιμής που ξεφεύγει από το μέσο επίπεδο των τιμών της αγοράς ιδίως για τα προϊόντα που εντάσσονται σε κατηγορίες που θεωρείται ότι λειτουργούν πλήρως ανταγωνιστικά ή ότι το προϊόν δεν είναι διαφοροποιημένο.

- Τιμολόγηση με τιμή χαμηλότερη του ανταγωνισμού

Η τιμολόγηση σε επίπεδο χαμηλότερο του ανταγωνισμού εφαρμόζεται κυρίως στη περίπτωση επιχειρήσεων που επιθυμούν να διεισδύσουν σε μια αγορά που προσφέρεται για μια τέτοια κίνηση λόγω π.χ. της ύπαρξης ελαστικής ζήτησης. Μια ακόμα περίπτωση τέτοιας τιμολόγησης μπορεί να είναι η περίπτωση μιας επιχείρησης η οποία έχει πετύχει χαμηλότερο κόστος παραγωγής για το προϊόν της και αντί να ωφεληθεί η ίδια αποκομίζοντας μεγαλύτερο κέρδος ανά μονάδα προϊόντος αποφασίζει να μειώσει την τιμή πώλησης προς όφελος των καταναλωτών.

- Τιμολόγηση με τιμή υψηλότερη του ανταγωνισμού

Αυτή η μέθοδος τιμολόγησης στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό για την επιτυχία της στην εφαρμογή σωστού μάρκετινγκ από την μεριά της επιχείρησης. Με δεδομένο ότι ο μέσος καταναλωτής στη περίπτωση αυτή θεωρεί όλα τα προϊόντα του κλάδου ομοιογενή (π.χ. οικιακές τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες) πολύ δύσκολα θα δεχτεί να πληρώσει παραπάνω από τις τιμές που επικρατούν στον ανταγωνισμό. Σημαντικό ρόλο στην περίπτωση αυτή παίζει η διαφοροποίηση του προϊόντος με κάποιο τρόπο από την μεριά της επιχείρησης προκειμένου να γίνεται αντιληπτό ως ανώτερο από το καταναλωτή σε σχέση με τα υπόλοιπα προϊόντα του ανταγωνισμού.

- Ηγεσία τιμής

Η τελευταία μέθοδος τιμολόγησης είναι αυτή της ηγεσίας τιμής και αναφέρεται στη περίπτωση όπου υπάρχει μια επιχείρηση ηγέτης η οποία ορίζει την τιμή της και οι υπόλοιπες επιχειρήσεις του κλάδου την ακολουθούν ορίζοντας αντίστοιχη τιμή με μικρές διαφοροποιήσεις. Αυτή η μέθοδος τιμολόγησης εφαρμόζεται κυρίως σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε oligοπωλιακούς κλάδους και που το προϊόν τους δεν διαφοροποιείται σημαντικά. Στην περίπτωση αυτή μικρές διαφορές προς τα κάτω στη τιμή είναι ικανές να δώσουν μεγάλα μερίδια αγοράς. Στις περιπτώσεις αυτές οι υπόλοιπες επιχειρήσεις του κλάδου είναι αναγκασμένες να ακολουθήσουν την τιμή που ορίζει η ηγέτιδα επιχείρηση (Σιώμκος, 1995).

Συνοψίζοντας, ο υπολογισμός της τιμής με βάση τον ανταγωνισμό απαιτεί από τα στελέχη των επιχειρήσεων να υπολογίζουν αν η οριζόμενη τιμή είναι επαρκής για να καλύψει τα κόστη και τα επιθυμητά κέρδη. Είναι δεδομένο πως για να επιβιώσει η επιχείρηση, η τελική τιμή πρέπει να καλύπτει όλα τα κόστη στο προβλεπόμενο επίπεδο πωλήσεων καθώς και το επιθυμητό κέρδος. Αυτό όπως είδαμε απαιτεί επιπλέον γνώση των ανταγωνιστών και εν συνέχεια, λαμβάνοντας επίσης υπόψη και τα ιδιαίτερα

χαρακτηριστικά των προϊόντων τους, τις αδυναμίες και δυνατότητές τους, να ορίζουν την κατάλληλη τιμή.

2.1.3 ΤΙΜΟΛΟΓΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΖΗΤΗΣΗ

Προκειμένου να είναι εφικτή η τιμολόγηση με βάση τη ζήτηση είναι απαραίτητη προϋπόθεση να γνωρίζει η επιχείρηση την καμπύλη ζήτησης για το προϊόν της και με βάση αυτή να βρίσκει τα συνδυασμό τιμής και ποσότητας που μεγιστοποιεί τα έσοδα της. Σε θεωρητικό επίπεδο η τιμολόγηση με βάση τη καμπύλη ζήτησης για το προϊόν είναι η πιο σωστή αλλά στην πράξη είναι αρκετά δύσκολο να προσδιοριστεί και άρα δεν έχει ευρεία εφαρμογή. Ωστόσο, επειδή οι επιχειρήσεις γνωρίζουν ότι η μέθοδος αυτή μπορεί να είναι η πιο αποτελεσματική κάνουν εκτιμήσεις προκειμένου να προσεγγίσουν τη καμπύλη ζήτησης για διάφορα επίπεδα τιμών. Η εκτίμηση γίνεται με τους παρακάτω τέσσερις τρόπους:

- Με βάση πρόσφατα στοιχεία τιμών και πωλήσεων
- Με βάση αλληπάλληλες αλλαγές της τιμής του προϊόντος εκ μέρους της επιχείρησης με σκοπό να βρεθεί ο όγκος πωλήσεων που αντιστοιχεί σε κάθε τιμή και να βρεθεί η αντίστοιχη καμπύλη ζήτησης
- Με βάση τα αποτελέσματα των «τεστ αγοράς» για διάφορες περιοχές όπου το προϊόν τιμολογείται διαφορετικά και εξετάζεται πως αντιδρούν οι καταναλωτές για την εκάστοτε τιμή του.
- Με βάση τα αποτελέσματα που λαμβάνονται από ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα καταναλωτών σε εργαστηριακές συνθήκες όπου, όπως και στις προηγούμενες περιπτώσεις, προσφέρεται το προϊόν με διαφορετικές τιμές και εξετάζεται η συμπεριφορά των καταναλωτών απέναντι σε αυτές.

Στην κατηγορία των τιμολογιακών μεθόδων με βάση τη ζήτηση αφορούν εντάσσονται οι δυο παρακάτω κατηγορίες:

- Η τιμολόγηση με βάση την αντιλαμβανόμενη αξία του προϊόντος (value based pricing), και
- η τιμολόγηση κατά την οποία πρώτα καθορίζεται η τιμή του προϊόντος και στη συνέχεια, το κόστος προσαρμόζεται σε αυτή την τιμή (target pricing).

Σύμφωνα με τη πρώτη μέθοδο, οι επιχειρήσεις εξετάζουν τις αντιλήψεις των πελατών τους σχετικά με την αξία των προϊόντων τους και ακολούθως τις δαπάνες για την παραγωγή και διάθεσή τους. Στη συνέχεια οι επιχειρήσεις προσπαθούν να προσαρμόσουν το κόστος τους στη τιμή αυτή κάνοντας όλες τις απαραίτητες αλλαγές προκειμένου να πετύχει το επιθυμητό κόστος. Επί της ουσίας είναι η αντίστροφη διαδικασία από αυτή της τιμολόγησης με βάση το κόστος όπου η τιμή καθορίζεται με βάση το κόστος του προϊόντος. Η αντιλαμβανόμενη αξία του προϊόντος είναι πολύ σημαντική για την σωστή τιμολόγηση ενός προϊόντος καθώς παίζει σημαντικό ρόλο στο προσδιορισμό της «Συνολικής Οικονομικής Αξίας» (Nagle&Holden, 1995) η οποία προκύπτει από το άθροισμα της αξίας του άμεσου υποκατάστατου προϊόντος (referencevalue) και την αξία που διαφοροποιεί το εξεταζόμενο προϊόν από το ανταγωνιστικό του (differentiationvalue) (Μάρκου Δ., 2007). Η θεωρητική προσέγγιση πίσω από την συνολική αξία του προϊόντος αναφέρει πως σε μια οικονομία όπου οι καταναλωτές είναι πλήρως ενημερωμένοι για τα προϊόντα στην αγορά η συνολική αξία ενός προϊόντος αντιπροσωπεύει την πραγματική του. Σαν αρνητικό στοιχείο της μεθόδου αυτής μπορεί να θεωρηθεί η δυσκολία λήψης της αντιλαμβανόμενης αξίας από τους καταναλωτές καθώς απαιτεί εξειδικευμένη έρευνα στο σύνολο της αγοράς για να διαπιστώσει τόσο την αντιλαμβανόμενη αξία όσο και πόσο μπορούν να πληρώσουν οι καταναλωτές για επιπλέον χαρακτηριστικά του προϊόντος.

Όσον αφορά την δεύτερη μέθοδο, αυτή του targetpricing, αξίζει να σημειωθεί πως και σε αυτή τη μέθοδο απαιτείται έρευνα αγοράς με σκοπό το προσδιορισμό των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του προϊόντος που οι πελάτες θεωρούν σημαντικά και εν συνεχεία λαμβάνοντας υπ'όψη αυτά καθορίζεται η τιμή του. Η διαφορά εδώ είναι ότι οι επιχειρήσεις προσπαθούν να διαμορφώσουν το κόστος τους με τέτοιο τρόπο ώστε να προκύπτει εν τέλει η επιθυμητή τιμή για τους καταναλωτές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΕΠΙΡΡΟΗΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ

Προκειμένου να καθοριστεί η τιμή ενός προϊόντος πρέπει να ληφθούν υπ όψιν αρκετοί παράγοντες οι οποίοι ασκούν διαφορετική επιρροή πάνω στη τελική τιμή που θα διαμορφωθεί. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται και στη βιβλιογραφία (Πολίτης, 2007): «Οι παράγοντες αυτοί είναι αρκετοί και δύσκολο να υπολογισθούν γι' αυτό και οι υπεύθυνοι αποφεύγουν να τους συνυπολογίζουν όλους για λόγους απλούστευσης και ταχύτητας λήψης αποφάσεων». Όμως συνολικά οι παράγοντες που επηρεάζουν τις τιμές χωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες (ενδοεπιχειρησιακούς και εξωεπιχειρησιακούς) οι οποίες παρουσιάζονται στη συνέχεια.

3.1 ΕΝΔΟΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ

Αυτή η κατηγορία περιλαμβάνει τους παράγοντες που συνδέονται με το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, οι οποίοι χωρίζονται σε αυτούς που αφορούν τα οργανωσιακά χαρακτηριστικά και αυτούς που αφορούν τα χαρακτηριστικά του προϊόντος.

Στη πρώτη κατηγορία που αφορά τα οργανωσιακά χαρακτηριστικά περιλαμβάνονται έννοιες όπως οι στόχοι και οι στρατηγικές της επιχείρησης, η κουλτούρα της, το μέγεθός της, η δομή της κ.α. Αντίστοιχα στην κατηγορία που περιλαμβάνει τα χαρακτηριστικά του προϊόντος περιλαμβάνονται έννοιες σχετικές με το κόστος του, την ποιότητά του, την φύση του και γενικά όλα τα χαρακτηριστικά που το αφορούν.

- Στόχοι και στρατηγικές

Όσον αφορά τα οργανωσιακά χαρακτηριστικά της επιχείρησης και πιο συγκεκριμένα τους στόχους της επιχείρησης και τη στρατηγική της επιχείρησης, τα άτομα που είναι υπεύθυνα για την τιμολόγηση πρέπει να καθορίζουν τιμές που να ανταποκρίνονται στους στόχους και τη στρατηγική της επιχείρησης. Για παράδειγμα, αν η επιχείρηση έχει ως στρατηγική την ηγεσία κόστους θα προσφέρει τιμές χαμηλότερες του ανταγωνισμού εκμεταλλευόμενη το πλεονέκτημά της για μειωμένο κόστος παραγωγής. Άλλο παράδειγμα είναι η στρατηγική τιμολόγησης σε επίπεδο ανώτερο από τον ανταγωνισμό κάτι που όπως έχει ήδη αναφερθεί στην προηγούμενη ενότητα, σημαίνει ότι η επιχείρηση θα πρέπει να τιμολογεί τα προϊόντα της με βάση τη λογική της διαφοροποίησης και εν συνεχεία με την χρήση και των εργαλείων του marketing να πείσει τους καταναλωτές να αγοράσουν το «διαφοροποιημένο» προϊόν της σε υψηλότερη τιμή. Στα παραπάνω πρέπει να προστεθεί και η στρατηγική της επιχείρησης για την διάθεση του προϊόντος και τους στόχους που έχει θέσει. Για παράδειγμα αν έχει επιλέξει να δραστηριοποιηθεί σε νέες αγορές, ή αύξηση του μεριδίου της σε ήδη υπάρχουσα αγορά κλπ.

Από τα παραπάνω μπορεί κανείς να συμπεράνει πως για τον καθορισμό της τιμής παίζει σημαντικό ρόλο συνολικά η στρατηγική της επιχείρησης για το προϊόν. Όπως αναλύθηκε και πιο πάνω η επιχείρηση οφείλει να επιλέξει την αγορά που απευθύνεται, τη στρατηγική της για το προϊόν και τέλος να χρησιμοποιήσει τα κατάλληλα εργαλεία μάρκετινγκ, προκειμένου να διαμορφωθεί η σωστή τιμή για κάθε περίπτωση.

- Κουλτούρα της επιχείρησης

Άλλο ένα οργανωσιακό χαρακτηριστικό που επηρεάζει την τιμολόγηση ενός προϊόντος είναι η κουλτούρα της επιχείρησης. Το χαρακτηριστικό της κουλτούρας είναι κάποιες φορές πιο εύκολα αντιληπτό και στους καταναλωτές καθώς αποτελεί την ταυτότητα της

επιχείρησης. Για παράδειγμα, υπάρχουν εταιρίες που επιλέγουν να πωλούν ποιοτικά προϊόντα και κατά συνέπεια πωλούν πιο ακριβά. Αντίθετα υπάρχουν επιχειρήσεις οι οποίες προσανατολίζονται να πωλούν πάντα στις πιο χαμηλές τιμές τις αγοράς με ανάλογες αποφάσεις για το προϊόν τους και την ποιότητα που προσφέρουν. Ομοίως, άλλες εταιρίες που είναι προσανατολισμένες προς την προσφορά χαμηλών τιμών προσπαθούν να επιτύχουν χαμηλό κόστος παραγωγής μέσω βελτιώσεων στην διαδικασία παραγωγής και στην συνολική αποτελεσματικότητά τους κάτι που θα επιτρέψει και την προσφορά χαμηλών τιμών. Από τις διάφορες αυτές προσεγγίσεις που υπάρχουν εύκολα μπορεί κανείς να συμπεράνει σε τι αγοραστικό κοινό και με τι χαρακτηριστικά απευθύνεται η κάθε επιχείρηση. Για παράδειγμα η Mercedes – Benz χρησιμοποιεί το σλόγκαν “Thebestornothing” (το καλύτερο ή τίποτα) δίνοντας μια εικόνα για το ότι η εταιρεία θεωρεί το προϊόν της ως το καλύτερο της αγοράς ενώ η Skoda το “ Skoda. Simply Clever ” (Απλά έξυπνο) θέλοντας να αναδείξει την επιλογή της σαν μια «έξυπνη» επιλογή στη σχέση τιμής – αξίας.

- Οργανωτική δομή της επιχείρησης

Ακόμα ένα οργανωσιακό χαρακτηριστικό που επηρεάζει τη διαδικασία τιμολόγησης ενός προϊόντος είναι η οργανωτική δομή της επιχείρησης. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό για μια επιχείρηση να έχει πληροφόρηση από όλα τα τμήματα που εμπλέκονται στο σχεδιασμό και τη παραγωγή ενός προϊόντος καθώς έτσι στο καθορισμό των τελικών τιμών θα υπάρχει ξεκάθαρη εικόνα για το πώς διαμορφώνεται το κόστος και τι ανάγκες καλείται να καλύψει το προϊόν (π.χ. κόστος σχεδιασμού, κόστος προώθησης κλπ.). Για παράδειγμα, το τμήμα μάρκετινγκ αναλύει το ανταγωνιστικό περιβάλλον και τις ανάγκες των πελατών. Άλλη περίπτωση είναι όταν μια επιχείρηση παράγει πολλά προϊόντα και κάθε τμήμα παραγωγής είναι υπεύθυνο για την πορεία της εκάστοτε γραμμής παραγωγής. Τότε η τιμή διαμορφώνεται από το εκάστοτε τμήμα για το εκάστοτε προϊόν. Τέλος υπάρχει και η

περίπτωση εταιρίες να διαπραγματεύονται τις τιμές τους ανάλογα με το ποιόν πελάτη έχουν απέναντί τους, τον όγκο των παραγγελιών του τον τρόπο πληρωμής αλλά και τις ιδιαιτερότητες του, και με αυτό τον τρόπο να τιμολογούν το ίδιο προϊόν διαφορετικά σε κάθε περίπτωση.

- Θέση της επιχείρησης

Η θέση μιας επιχείρησης στην αγορά παίζει σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση των τιμών των προϊόντων της. Το μερίδιο αγοράς που κατέχει κάθε επιχείρηση καθορίζει την θέση της στην αγορά και την χαρακτηρίζει σαν ηγέτη που έχει ως σκοπό να διατηρήσει το υπάρχον μερίδιο αγοράς και την πελατειακή της βάση ή αν είναι διεκδικητής επιπλέον μεριδίου αγοράς. Παράλληλα, οι εταιρείες που ηγούνται στο κλάδο τους υιοθετούν συνήθως τιμολογιακές μεθόδους όπως η ηγεσία τιμής, μέσω της οποίας καθορίζουν το γενικό επίπεδο τιμών στο οποίο θα κινηθούν και οι υπόλοιπες επιχειρήσεις του κλάδου.

- Μέγεθος της επιχείρησης

Το μέγεθος της επιχείρησης επηρεάζει την τιμολογιακή στρατηγική μιας επιχείρησης, καθώς στις μικρές επιχειρήσεις οι τιμολογιακές αποφάσεις λαμβάνονται συνήθως από τους ιδιοκτήτες της εταιρίας, ενώ στις μεγαλύτερες από περισσότερα του ενός άτομα που ανήκουν μάλιστα σε διαφορετικά τμήματα και συνεργάζονται μεταξύ τους για τον καθορισμό των τελικών τιμών (Πολίτης Ε., 2007)

. Επιπλέον, έρευνες έχουν δείξει ότι οι μικρότερες επιχειρήσεις τείνουν να αντιμετωπίζουν με λιγότερο συστηματικό τρόπο τη διαδικασία της τιμολόγησης με την έννοια ότι βασίζονται σε απλοϊκές τιμολογιακές μεθόδους όπως η μέθοδος κόστους-συν (cost plus), χωρίς να λαμβάνουν ιδιαίτερα υπόψη τους τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά στην οποία δραστηριοποιούνται (Carsonet. al.1998, CunninghumandHornby 1994).

3.1.1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ

Στην τιμολόγηση ενός προϊόντος πολύ σημαντικό ρόλο παίζουν και τα χαρακτηριστικά του τα οποία αναλύονται στην συνέχεια.

- Φύση του προϊόντος

Ξεκινώντας την ανάλυση των χαρακτηριστικών του προϊόντος που διαμορφώνουν την τιμή του αξίζει να αναφερθεί ότι το κυριότερο χαρακτηριστικό του είναι η ίδια του η φύση. Όπως αναφέρεται και στην βιβλιογραφία στον τομέα των βιομηχανικών προϊόντων η τιμή δεν αποτελεί το κύριο κριτήριο για την αγορά ενός προϊόντος, αλλά αντίθετα, οι αγοραστές (βιομηχανίες) εξετάζουν περισσότερο άλλα στοιχεία όπως η φήμη και η αξιοπιστία του προμηθευτή, η έγκαιρη παράδοση, οι aftersales υπηρεσίες, η τεχνική υποστήριξη και φυσικά η ποιότητα του προϊόντος (KriegerandMeredith 1985, MatthyssensandFaes 1985, GilandSanchez 1997, Ghymn, Liesch and Mattsson 1999). Έτσι, μπορούμε να πούμε ότι τα βιομηχανικά προϊόντα χαρακτηρίζονται από μικρότερη ευαισθησία ως προς την τιμή σε σχέση με τα καταναλωτικά. Επίσης, σημαντικά διαφέρουν και οι υπηρεσίες, ως προς την τιμολόγησή τους, σε σχέση με τα καταναλωτικά προϊόντα.

- Κόστος του προϊόντος

Όπως είναι αναμενόμενο το κόστος του προϊόντος αποτελεί έναν πολύ σημαντικό παράγοντα που επηρεάζει την τιμολόγησή του. Μπορεί συνολικά να ειπωθεί πως το κόστος είναι ο κυριότερος παράγοντας για την διαμόρφωση της τιμής ενός προϊόντος.

- Ποιότητα

Η ποιότητα του προϊόντος είναι αναμενόμενο να επηρεάζει την τιμή ενός προϊόντος. Κατά κανόνα, ένα προϊόν υψηλής ποιότητας έχει και υψηλότερη τιμή. Όταν κάποιες

επιχειρήσεις τιμολογούν τα προϊόντα τους σε πολύ υψηλές τιμές, οι αγοραστές χρησιμοποιούν τις υψηλές τιμές ως μέτρο ποιότητας και συνδέουν ένα ακριβό προϊόν με την υψηλή ποιότητα. Αυτό συμβαίνει συνήθως σε αγορές με διαφοροποιημένα προϊόντα, όταν δεν είναι εύκολο να διακριθεί η ποιότητα και όταν υπάρχει έντονος ανταγωνισμός από προϊόντα χαμηλής ποιότητας. Ένα τέτοιο παράδειγμα μπορεί να βρεθεί στη σύγχρονη αγορά κινητών τηλεφώνων όπου οι εταιρείες ηγέτες του κλάδου (πχ Apple) τιμολογούν τα κορυφαία προϊόντα τους σε πολύ υψηλές τιμές σε σχέση με τον ανταγωνισμό θέλοντας να δώσουν στίγμα διαφοροποίησης. Απ την άλλη πλευρά, και οι καταναλωτές επηρεάζονται κυρίως για ψυχολογικά καθώς η υψηλότερη τιμή χρησιμοποιείται πολλές φορές ως κριτήριο για να κρίνει ένας πελάτης την ποιότητα ενός προϊόντος και αυτό γίνεται αντιληπτό στις επιχειρήσεις οι οποίες στην συνέχεια το εκμεταλλεύονται στην τιμολογιακή πολιτική τους. Έτσι μια επιχείρηση όταν θέλει να δώσει μια ποιοτική εικόνα και εικόνα κύρους, επιλέγει μια υψηλή τιμή για τα προϊόντα της. Εμπειρικές έρευνες έχουν δείξει ότι όταν οι πελάτες δεν έχουν άλλα κριτήρια (όπως προσωπική εμπειρία) για να κρίνουν την ποιότητα συνδέουν μια υψηλή τιμή με υψηλή ποιότητα. (Chen, GuptaandRom 1994, Curry 1985, Tse 2001).

- Άλλα χαρακτηριστικά που συνδέονται με το προϊόν

Πέρα από τα χαρακτηριστικά που ήδη αναφέρθηκαν, υπάρχουν και άλλα χαρακτηριστικά που επηρεάζουν την τιμολόγησή του: Αυτά τα χαρακτηριστικά κατά κανόνα οδηγούν σε υψηλότερες τιμές του προϊόντος όταν μια επιχείρηση αποφασίσει να τα ενσωματώσει σε αυτό.

1. Η διαφοροποίηση ενός προϊόντος είναι ένα από αυτά τα χαρακτηριστικά. Αυτή μπορεί να επέρχεται όχι απαραίτητα μέσω του ίδιου του προϊόντος αλλά έμμεσων

χαρακτηριστικών που μπορούν να του αποδοθούν όπως φήμη, η υποστήριξη μετά την αγορά, ισχυρή επωνυμία στην αγορά κλπ.

2. Οι καινοτομίες που ενσωματώνονται σε αυτό.
3. Η αξία που απολαμβάνει ο χρήστης του προϊόντος
4. Η ευελιξία και η δυνατότητα προσαρμογής στις ιδιαίτερες ανάγκες του κάθε πελάτη.

3.2 ΕΞΩΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ

Τα χαρακτηριστικά που συνδέονται με το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης και επηρεάζουν την τιμολόγηση του χωρίζονται στις εξής κατηγορίες:

- Χαρακτηριστικά των πελατών
- Χαρακτηριστικά του ανταγωνισμού
- Στο μικρο-περιβάλλον της επιχείρησης
- Στο μακρο-περιβάλλον της επιχείρησης

3.2.1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ

Τα χαρακτηριστικά των πελατών αποτελούν έναν σημαντικό παράγοντα που μπορεί να διαφοροποιήσει την τιμή ενός προϊόντος. Οι ποσότητες που αγοράζει ένας πελάτης διαφοροποιούν ανάλογα και την τιμή καθώς πελάτες που αγοράζουν μεγαλύτερες ποσότητες ενός προϊόντος πληρώνουν χαμηλότερες τιμές σε σχέση με αυτούς που αγοράζουν μικρές ποσότητες. Επίσης, η τιμή ενός προϊόντος διαμορφώνεται ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των πελατών στους οποίους απευθύνεται όπως για παράδειγμα ηλικία, εισόδημα, μορφωτικό επίπεδο κλπ. Από την μελέτη των παραπάνω προκύπτουν διαφορετικές ομάδες πελατών για τις επιχειρήσεις οι οποίες δίνουν έμφαση σε διαφορετικά στοιχεία του προϊόντος. Για παράδειγμα άλλοι αγοράζουν με βάση την τιμή, άλλοι με βάση την ποιότητα, άλλοι με βάση το κύρος που τους προσδίδει η κατοχή ενός τέτοιου προϊόντος κλπ.

3.2.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ

Ο ανταγωνισμός που επικρατεί σε μια αγορά παίζει ιδιαίτερα σημαντικό ρόλο στην τιμολόγηση ενός προϊόντος καθώς μια επιχείρηση είναι αναγκαίο να λάβει υπόψη τις τιμές που χρεώνουν οι ανταγωνιστές της προκειμένου να αποφασίσει και η ίδια την πολιτική της. Έχοντας γνώση των τιμών των ανταγωνιστών της μπορεί να αποφασίσει για το αν θα τιμολογήσει ένα προϊόν της υψηλότερα, χαμηλότερα ή στο ίδιο επίπεδο με την ανταγωνίστριας εταιρείες. Βέβαια στο τελικό καθορισμό της τιμής ενός προϊόντος σημαντικό ρόλο διαδραματίζει και η διαφοροποίησή του σε σχέση με τα υπόλοιπα του κλάδου. Γι αυτό το λόγο πρέπει και το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος να είναι ανταγωνιστικό σε σχέση με τα υπόλοιπα ενός κλάδου. Τέλος, η μορφή του ανταγωνισμού (ολιγοπώλιο, πλήρης ανταγωνισμός) αλλά η ύπαρξη υποκατάστατων προϊόντων και η απειλή εισόδου νέων επιχειρήσεων στον κλάδο που δραστηριοποιείται η επιχείρηση, επηρεάζει επίσης τις τιμές ενός προϊόντος.

3.2.3 ΜΙΚΡΟ-ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Το μικρό-περιβάλλον μιας επιχείρησης αναφέρεται στον κλάδο-αγορά που δραστηριοποιείται η επιχείρηση και σύμφωνα με τον Porter αποτελείται από πέντε δυνάμεις. Με τη χρήση του μοντέλου των πέντε δυνάμεων του Porter μπορεί κανείς να λάβει μια καλή θεωρητική προσέγγιση για την εκτίμηση του ανταγωνιστικού περιβάλλοντος του κλάδου μιας επιχείρησης

Οι πέντε αυτές δυνάμεις είναι:

- Την ένταση του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου
- Την απειλή εισόδου νέων επιχειρήσεων στον κλάδο

- Την διαπραγματευτική δύναμη των προμηθευτών
- Την διαπραγματευτική δύναμη των αγοραστών
- Την απειλή από υποκατάστατα προϊόντα

1. Όσο μεγαλύτερη είναι η ένταση του ανταγωνισμού ανάμεσα στις υπάρχουσες επιχειρήσεις ενός κλάδου τόσο τείνουν οι τιμές του κλάδου να είναι όμοιες. Σύμφωνα με την οικονομική θεωρία αν οι επιχειρήσεις πωλούν μη διαφοροποιημένο προϊόν, τότε οι τιμές του δεν διαφοροποιούνται καθόλου. Όπως αναφέρει ο Πολίτης (2007), “η ένταση του ανταγωνισμού σε έναν κλάδο είναι ανάλογη με το κατά πόσο οι ανταγωνιστές χαρακτηρίζονται από υψηλά σταθερά κόστη, με το βαθμό στον οποίο έχουν επιτύχει σημαντικές οικονομίες κλίμακας και διαφοροποίηση των προϊόντων τους και με το βαθμό στον οποίο προσπαθούν να αυξήσουν το μερίδιο αγοράς τους.” Η μορφή του ανταγωνισμού (μονοπώλιο, ολιγοπώλιο, μονοπωλιακός ανταγωνισμός, τέλειος ανταγωνισμός) καθορίζει την ευελιξία μιας επιχείρησης για τον καθορισμό των τιμών στην αγορά ενώ και ο βαθμός συγκέντρωσης της παίζει σημαντικό ρόλο, καθώς ένας υψηλός βαθμός συγκέντρωσης σημαίνει ότι λίγες επιχειρήσεις επιβάλλουν τις τιμές τους στις υπόλοιπες. Ένας ακόμα παράγοντας που παίζει ρόλο είναι και το μέγεθος της αγοράς, καθώς όσο πιο μικρή είναι μια αγορά τόσο αυξάνεται ο ανταγωνισμός και τόσο μειώνονται οι τιμές.

2. Αν ένας κλάδος χαρακτηρίζεται από ευκολία εισόδου νέων επιχειρήσεων σημαίνει ότι μία υψηλή τιμή με μεγάλα περιθώρια κέρδους θα προσέλκυε νέες επιχειρήσεις. Για να χαρακτηριστεί ένας κλάδος ως χαμηλού κινδύνου για την είσοδο νέων επιχειρήσεων θα πρέπει οι ήδη υπάρχουσες να έχουν πετύχει σημαντικά πλεονεκτήματα στο κόστος παραγωγής όπως και σημαντικές οικονομίες κλίμακας. Άλλοι παράγοντες που παίζουν ρόλο στην είσοδο νέων επιχειρήσεων είναι, ο βαθμός διαφοροποίησης των προϊόντων

τους, η πρόσβασή τους σε κανάλια διανομής καθώς και ο φόβος αντίδρασης των υπαρχόντων επιχειρήσεων (Παπαδάκης 1998).

3. Η διαπραγματευτική δύναμη των προμηθευτών της επιχείρησης είναι ένας σημαντικός παράγοντας για τον καθορισμό της τιμής ενός προϊόντος καθώς όσο μεγαλύτερη είναι η διαπραγματευτική δύναμη των προμηθευτών τόσο πιο πιθανή είναι μια αύξηση του κόστους των πρώτων υλών. Οι παράγοντες που επηρεάζουν τη διαπραγματευτική δύναμη των προμηθευτών είναι ο αριθμός τους (όσο μικρότερος τόσο αυξάνεται η διαπραγματευτική τους δύναμη), η διαφοροποίηση των προϊόντων τους, η δυνατότητα υποκατάστασης των προϊόντων τους, η δυνατότητα της κάθετης ολοκλήρωσής τους προς τα εμπρός καθώς και το μέγεθος και η σημασία των αγοραστών. (Πολίτης, 2007)

4. Η διαπραγματευτική δύναμη των αγοραστών της επιχείρησης έχει επίσης σημαντική επίδραση στο καθορισμό των τιμών καθώς μπορεί να οδηγήσει σε μειωμένες τιμές. Οι παράγοντες που καθορίζουν την διαπραγματευτική δύναμη ενός αγοραστή αφορούν το μέγεθός του, την πληροφόρηση του για το κόστος του προμηθευτή του, τη δυνατότητα κάθετης ολοκλήρωσης προς τα πίσω καθώς και τον αριθμό των προμηθευτών.

5. Τέλος, τα υποκατάστατα προϊόντα επηρεάζουν επίσης τις τιμές ενός προϊόντος, καθώς οι καταναλωτές έχουν την δυνατότητα να στραφούν σε αυτά, γεγονός που αναγκάζει τις υπάρχουσες επιχειρήσεις να ορίζουν την καλύτερη δυνατή τιμή προκειμένου να διατηρήσουν τους πελάτες τους.

1.2.4 Το μακρο-περιβάλλον της επιχείρησης

Το μακρο-περιβάλλον μιας επιχείρησης αποτελείται από τους πολιτικούς, οικονομικούς, τεχνολογικούς, κοινωνικούς, νομικούς, περιβαλλοντικούς, και δημογραφικούς παράγοντες οι οποίοι επιδρούν στην λειτουργία μιας επιχείρησης ανεξάρτητα από τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται. Το πολιτικό και νομικό περιβάλλον μέσα στο οποίο

δραστηριοποιείται μια επιχείρηση, επηρεάζει την ελευθερία της για την επιβολή των τιμών που επιθυμεί. Το οικονομικό περιβάλλον μιας επιχείρησης αναφέρεται σε μακροοικονομικά στοιχεία όπως ο πληθωρισμός, η ύπαρξη ανάπτυξης στασιμότητας ή ύφεσης, τα επιτόκια κλπ. Το κοινωνικό περιβάλλον της επιχείρησης περιλαμβάνει την "κοινωνική οργάνωση της χώρας", μέσα στην οποία είναι ενταγμένες όλες οι κοινωνικές ομάδες οι οποίες επιδρούν στη λειτουργία της και την εξέλιξή της. Οι επιλογές τους επηρεάζουν άμεσα τη διαδικασία παραγωγής και διανομής ενός προϊόντος και φυσικά την διαμόρφωση της τιμής του. Το τεχνολογικό περιβάλλον επηρεάζει ποιοτικά και ποσοτικά τη φύση και την απόδοση του εξοπλισμού της και των εργαζομένων, το είδος των προϊόντων και των υπηρεσιών και επηρεάζει και αυτό με τη σειρά του τις τιμές που προσφέρονται στην αγορά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ

4.1 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η σημασία της κοστολόγησης είναι ιδιαίτερα μεγάλη στις σύγχρονες επιχειρήσεις καθώς παρέχει πολύ χρήσιμες υπηρεσίες σε αυτές. Αρχικά ο υπολογισμός του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών καθώς επίσης και οποιοσδήποτε άλλος φορέας κόστους για την επιχείρηση γίνεται μετρήσιμο μέγεθος μέσω της χρήσης ενός συστήματος κοστολόγησης. Αυτό σημαίνει ότι πλέον οι επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα να σχεδιάζουν, να ελέγχουν αλλά και να μετρούν την αποδοτικότητά τους με βάση τα κόστη που προκύπτουν για την λειτουργία τους. Τέλος όλες οι παραπάνω πληροφορίες συγκεντρώνονται και αναλύονται και χρησιμοποιούνται για την λήψη αποφάσεων.

Η διοίκηση κόστους όπως αναφέρει και ο Καζάνης (2005), στοχεύει όχι στη μέτρηση *per se* αλλά στην αναγνώριση αυτών των παραμέτρων που είναι σημαντικές για την επιτυχία της επιχείρησης.

Τα συστήματα διοίκησης κόστους αλλά και η λογιστική κόστους έχουν ως κύριο σκοπό την κοστολόγηση του προϊόντος και το σχεδιασμό και τον έλεγχο του κόστους.

Προκειμένου να ικανοποιηθούν τα κριτήρια πρέπει να περιλαμβάνονται τα παρακάτω βήματα. Αρχικά η ανάλυση μεταξύ κόστους και οφέλους προκειμένου αν χρειάζεται να γίνουν οι απαραίτητες αλλαγές στα συστήματα διοίκησης κόστους. Δεύτερον, η κοστολόγηση του προϊόντος και τα συστήματα ελέγχου που βοηθούν τις διαδικασίες της παραγωγής. Τέλος οι ελεγκτικές διαδικασίες σε όλα τα συστήματα κοστολόγησης και οι πηγές διοικητικής πληροφόρησης

Στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον, η κοστολογική πληροφόρηση χρησιμοποιείται προκειμένου να παρθούν αποφάσεις οι οποίες χρησιμοποιούνται για την μέτρηση του κόστους και ταξινόμηση του ανά προϊόν ή υπηρεσία, ή ακόμα και με άλλους τρόπους που έχει επιλέξει η εκάστοτε διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας όπως π.χ. εργασιακές διαδικασίες, λειτουργικά τμήματα ή άλλα κέντρα κόστους. Όσο καλύτερα μοιράζεται το κόστος στις πηγές δημιουργίας του, τόσο καλύτερη εικόνα έχει η εταιρεία για τη δομή του και τόσο πιο εύκολα μπορούν να οριστούν ή να αξιολογηθούν οι στρατηγικοί στόχοι μιας επιχείρησης.

Από τα παραπάνω γίνεται εύκολα κατανοητό ότι ο έλεγχος του κόστους για μια επιχείρηση είναι ιδιαίτερα σημαντικός γιατί αυξάνει την αποτελεσματικότητά της σε διάφορους τομείς. Πιο συγκεκριμένα όσον αφορά την διασφάλιση ότι ένα προϊόν καλύπτει τις απαιτήσεις του πελάτη, το κοστολογικό σύστημα πρέπει να μετρά και να αναφέρει το κόστος της παροχής και των λειτουργιών που οι πελάτες αναμένουν. Όσο πιο κοντά είναι αυτό στο ποσό που ο πελάτης επιθυμεί να πληρώσει τόσο καλύτερο είναι αυτό

για την εταιρεία. Όσες εταιρείες το πετυχαίνουν αυτό μπορούν να ανταποκρίνονται καλύτερα στις απαιτήσεις του πελάτη και να μεγιστοποιούν την αξία που αυτός απολαμβάνει.

Ωστόσο να μπορεί το κόστος να είναι διαχειρίσιμο από τα στελέχη μιας επιχείρησης θα πρέπει να κατανοηθεί η δομή του. Ανάλογα με το κοστολογικό σύστημα που υπάρχει σε μια εταιρεία πρέπει να είναι σε θέση τα στελέχη αυτά να παίρνουν απαντήσεις σε ερωτήματα όπως π.χ. από που πηγάζουν οι διαφορές στο κόστος, το ανά μονάδα κόστος, την τιμή που πρέπει να πληρώσει ο πελάτης για να αποκτήσει το προϊόν (συνολικά) κλπ. Ένας ακόμα παράγοντας που δεν πρέπει να αμελείται είναι και ο χρόνος. Ο τρόπος που μια εταιρεία οργανώνει τις διαδικασίες της για την παραγωγή, τη διανομή και την πώληση έχει επίδραση στο χρόνο που απαιτείται για να πετύχει τις απαιτούμενες προδιαγραφές που έχουν τεθεί από τους πελάτες. π.χ. η ανακατανομή των λειτουργικών διαδικασιών μιας εταιρείας έχει επίπτωση στο χρόνο και αυτό επιδρά και στο κόστος (Καζάνης 2005). Από τα παραπάνω συμπεραίνει κανείς ότι ένα κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να κάνει εμφανή την επίδραση του χρόνου στο κόστος του προϊόντος.

Η διοίκηση κόστους αναφέρεται στη χρησιμοποίηση πληροφοριών για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων. Η διοίκηση κόστους αναφέρεται στις δραστηριότητες των managers σε βραχυχρόνιο και μακροχρόνιο επίπεδο και τις αποφάσεις που παίρνουν ώστε να αυξηθεί η αξία για τον καταναλωτή και να μειωθεί το κόστος για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες.

Σύμφωνα με τον Kaplan (1998) η διοίκηση κόστους έχει τρεις σκοπούς:

- 1) Την εκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων για χρηματοοικονομικές αναφορές (financial reports)
- 2) Την εκτίμηση κόστους προϊόντος
- 3) Τον λειτουργικό έλεγχο

Ο σχεδιασμός και ο έλεγχος του κόστους είναι επίσης στενά συνδεδεμένοι με τα έσοδα και το σχεδιασμό του κέρδους κάτι που σημαίνει ότι η διοίκηση κόστους δεν ασκείται ανεξάρτητα. Ο υπεύθυνος της διοίκησης κόστους παρέχει δεδομένα τα οποία είναι χρήσιμα για να βελτιωθεί η στρατηγική, να χρησιμοποιηθούν αποδοτικά οι πόροι και να εφαρμοστεί σωστά η διαμορφωμένη στρατηγική (Καζάνης, 2005).

Τέλος, οι επιχειρήσεις που έχουν αναπτύξει ένα κοστολογικό σύστημα διαθέτουν ένα χρήσιμο αλλά και απαραίτητο εργαλείο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και τη μέτρηση της απόδοσης τους, την τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών τους, την κατανόηση του τρόπου δημιουργίας του κόστους τους και τέλος, ένα εργαλείο χάραξης στρατηγικής και αντιμετώπισης του ανταγωνισμού.

4.2 ΑΠΟΔΟΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Οι συνεχείς αλλαγές στο επιχειρησιακό περιβάλλον έχουν όπως έχει ήδη αναφερθεί τη σημασία των θεμάτων της διοίκησης κόστους στην επιφάνεια συνεπώς μετατρέπουν την διοίκηση κόστους σε έναν σημαντικό παράγοντα για την διοίκηση μιας επιχείρησης. Αλλαγές στις τιμές των προϊόντων, στη ζήτηση, στις α' ύλες αλλά και ενδοεπιχειρησιακές αλλαγές είναι παράγοντες που οδηγούν αντίστοιχα σε αλλαγές στο κύκλο ζωής των προϊόντων και του κόστους τους.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η διοίκηση κόστους είναι υποχρεωμένη, λόγω των απαιτήσεων, να προσφέρει περισσότερα απ' ότι η απλή λογιστική. Πρέπει να μπορεί να μπορεί να ανταποκριθεί στα νέα δεδομένα με πιο ολοκληρωμένα εργαλεία τα οποία να μπορούν πέρα από την αποτελεσματική κοστολόγηση να μπορούν να μετρούν την αποδοτικότητα των λειτουργιών, τη κερδοφορία και τη διαχείριση της μείωσης του κόστους.

Η σημασία της διοίκησης του κόστους γίνεται αντιληπτή καλύτερα αν λάβουμε υπόψη την ανάλυση του Καζάνη (2005) ο οποίος παραθέτοντας τα αποτελέσματα μιας έρευνας της Ernst & Young για τη διοίκηση του κόστους αναφέρει ότι:

1. Η διοίκηση κόστους είναι ένας σημαντικός παράγοντας ώστε μια επιχείρηση να πετύχει τους στρατηγικούς της στόχους.
2. Τα άτομα που λαμβάνουν αποφάσεις χαρακτηρίζουν πάρα πολύ σημαντική την ανάγκη για 'δραστική' πληροφόρηση κόστους.
3. Παρ όλη την ανάγκη για κοστολογική πληροφόρηση, κάποιοι παράγοντες αντιλαμβάνονται μείωση του οράματος όσον αφορά στο κόστος.
4. Πολλά άτομα που απάντησαν δεν σκέφτονται να υιοθετήσουν τα νέα εργαλεία και συστήματα της διοίκησης κόστους στο συγκεκριμένο οικονομικό περιβάλλον.
5. Παρ όλη την εισαγωγή νέων κοστολογικών εργαλείων, τα παραδοσιακά συστήματα διοίκησης κόστους ακόμα χρησιμοποιούνται πολύ συχνά.
6. Τα άτομα που παίρνουν αποφάσεις απαιτούν μια πιο καθαρή και ποσοτικοποιημένη πρόταση αξίας ώστε να εκτιμηθούν και τα νέα εργαλεία.

Στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον και τον έντονο υφιστάμενο ανταγωνισμό, είναι αναγκαία η “δέσμευση στην αριστεία (zero defects)” στα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Η απαίτηση υιοθέτησης ενός κοστολογικού συστήματος που βασίζεται στην απόδοση είναι ένας παράγοντας που μπορεί να δώσει προβάδισμα έναντι του ανταγωνισμού. Συνεπώς υπάρχει η ανάγκη να συνδεθεί το κόστος με δείκτες μέτρησης της απόδοσης και της συνολικής αποτελεσματικότητας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΜΕΘΟΔΟΙ-ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΤΗΝ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ

Όπως είναι αναμενόμενο δεν μπορούν όλες οι επιχειρήσεις να έχουν κοινά συστήματα κοστολόγησης. Οι βασικοί παράγοντες που προσδιορίζουν τα χαρακτηριστικά ενός συστήματος κοστολόγησης και των δεδομένων που πρέπει αυτό να παρέχει είναι:

1. Το μέγεθος της εταιρίας
2. Το είδος της παραγωγικής διαδικασίας
3. Ο αριθμός των διαφορετικών προϊόντων που παράγει η επιχείρηση
4. Η διάθεση των στελεχών έναντι του κόστους της πληροφόρησης
5. Εξωτερικές μεταβλητές, όπως το νομοθετικό πλαίσιο και άλλες ρυθμίσεις.

5.1 ΕΙΔΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Το είδος του συστήματος κοστολόγησης που εφαρμόζεται κάθε φορά εξαρτάται άμεσα από το είδος της παραγωγική διαδικασίας στη οποία εφαρμόζεται. Βασικά, δύο είναι τα συστήματα κοστολόγησης που έχουν εμφανιστεί σαν απάντηση στις διάφορες μορφές παραγωγικής διαδικασίας, και είναι κοινώς γνωστά σαν Κοστολόγηση κατά Διαδικασία ή κατά Φάση και Κοστολόγηση κατά Παραγγελία ή κατά Προϊόν ή Εξατομικευμένη

5.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ

Η κοστολόγηση κατά φάση εφαρμόζεται στη περίπτωση που αφορά ένα προϊόν που παράγεται συνεχώς για μεγάλες χρονικές περιόδους και σε μεγάλες ποσότητες. Η εφαρμογή του συστήματος αυτού αναφέρεται δηλαδή στην τυποποιημένη μαζική

παραγωγή. Τέτοια παραγωγή συναντάται σε βιομηχανικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών όταν τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες έχουν σταθερές προδιαγραφές και όταν η παραγωγή κάθε προϊόντος απαιτεί τη σταθερή εκτέλεση εργασιών ανά τμήμα παραγωγής.

Η προσέγγιση στον υπολογισμό του κόστους σύμφωνα με τη κοστολόγηση κατά φάση, αναφέρεται στη συγκέντρωση του κόστους για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και στη διαίρεση του ποσού αυτού με τον αριθμό των παραχθέντων μονάδων αυτής της περιόδου.

Με αυτό το τρόπο γίνεται η κοστολόγηση ανά προϊόν η οποία μετρά το κόστος ανόμοιων μεταξύ τους προϊόντων που παράγονται είτε με διαφορετικές προδιαγραφές κάθε φορά προκειμένου να ανταποκρίνονται τις ανάγκες των πελατών ή είναι όμοια μεταξύ τους καθώς αποτελούν μέρος την συνηθισμένης παραγωγής μιας επιχείρησης και προορίζονται για τη δημιουργία αποθέματος για μέλλουσα διάθεση. Στην κοστολόγηση κατά προϊόν τα κόστη συγκεντρώνονται και το ανά μονάδα κόστος του προϊόντος υπολογίζεται όταν έχει παραχθεί το τελικό προϊόν. Αυτή η μέθοδος ωστόσο έχει την ιδιαιτερότητα να μην υπάρχει κάποια συγκεκριμένη χρονική στιγμή της κοστολογικής περιόδου, στην οποία όλες οι μονάδες προϊόντων να είναι έτοιμες. Αντίθετα, κάποιες μονάδες ολοκληρώνονται, άλλες αρχίζουν να παράγονται εκείνη τη στιγμή και άλλες να βρίσκονται σε διαφορετικά στάδια της απαιτούμενης κατεργασίας του τμήματος παραγωγής.

Οι πληροφορίες που συγκεντρώνουν τα διοικητικά στελέχη από αυτή την μέθοδο είναι πολύ σημαντικές και ενδεχομένως χρειάζονται πολλές φορές και σε καθημερινή βάση πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων τους. Άρα είναι απαραίτητο οι υπεύθυνοι για την κοστολόγηση να παρέχουν περιοδικές αναφορές σχετικά με το κόστος των προϊόντων, σύμφωνα με τις διαδικασίες του συστήματος αυτού.

5.3 ΣΤΑΔΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ

Το σύστημα της κοστολόγησης κατά φάση περιλαμβάνει τα εξής στάδια :

1. Δημιουργία κέντρων κόστους ή τμημάτων.
2. Καθορισμός της χρονικής περιόδου που καλύπτει η κοστολογική περίοδος.
3. Συγκέντρωση των πραγματικών στοιχείων κόστους σε κάθε κέντρο κόστους ή τμήμα και για κάθε συγκεκριμένη κοστολογική περίοδο.
4. Ποσοτική μέτρηση της παραγωγής που παράχθηκε κατά τη διάρκεια της χρονικής περιόδου για κάθε τμήμα ή κέντρο κόστους, εκφρασμένη σε ολοκληρωμένες μονάδες για κάθε στοιχείου κόστους.
5. Υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους για κάθε κέντρο κόστους ή τμήμα, με συσχέτιση του κόστους που συγκεντρώθηκε στο τμήμα και των μονάδων που παράχθηκαν από αυτό.
6. Ετοιμασία της κατάστασης κόστους παραγωγής του προϊόντος.

5.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ

Στην κοστολόγηση κατά παραγγελία υπάρχουν τρεις ευρύτερες κατηγορίες κόστους που σχετίζονται με την παραγωγή οποιουδήποτε προϊόντος ή υπηρεσίας οι οποίες περιέχουν τις α' ύλες (άμεσα υλικά), την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Όσον αφορά το κόστος των άμεσων υλικών πρέπει αρχικά να αναφερθεί ότι το πρώτο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας είναι η μεταφορά των πρώτων υλών στην γραμμή παραγωγής. Ένα μέρος αυτών των πρώτων υλών μπορεί να εξατομικευθεί απευθείας στα αγαθά που παράγονται και έτσι ονομάζονται πρώτες ύλες. Άλλα υλικά, καλούνται έμμεσα υλικά, διότι δεν μπορούν να εξατομικευτούν απευθείας στα αγαθά.

Όσον αφορά το κόστος της άμεσης εργασίας, αυτό συγκεντρώνεται και μετριέται με τον ίδιο τρόπο, όπως το κόστος των πρώτων υλών. Σαν άμεση εργασία χαρακτηρίζονται οι δαπάνες, που είναι άμεσα συνδεδεμένες με μία ορισμένη παραγγελία υπό εκτέλεση. Στα κόστη αυτά δε περιλαμβάνονται τα κόστη εργασίας που δεν μπορούν να συνδεθούν με μία συγκεκριμένη παραγγελία, ή που αντιμετωπίζονται σαν γενικά βιομηχανικά έξοδα. Αυτή

η τελευταία κατηγορία κόστους εργασίας ονομάζεται έμμεση εργασία και περιλαμβάνει δαπάνες προσωπικού οι οποίες αναφέρονται σε βοηθητικές υπηρεσίες (π.χ. καθαριότητα)

5.5 ΠΛΗΡΕΣ ΚΟΣΤΟΣ

Το χαρακτηριστικό του πλήρες κόστους είναι ότι περιλαμβάνει όλους τους συντελεστές του κόστους που απαιτούνται για να παραχθεί μία μονάδα προϊόντος, δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία, τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα και τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το πλήρες κόστος ονομάζεται πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση. Ο τρόπος συγκέντρωσης του κόστους αυτού παρουσιάζει μεγάλο

ενδιαφέρον από την άποψη ότι πολλά από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που συμβαίνουν αφορούν ολόκληρο το εργοστάσιο της επιχείρησης, όπως π.χ. τα έξοδα φωτισμού ή τα έξοδα καθαριότητας του εργοστασίου. Όμως όπως διαπιστώθηκε τόσο στην κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής

όσο και στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής υπάρχει ανάγκη συγκεντρώσεως των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά τμήμα του εργοστασίου ή, όπως αλλιώς ονομάζεται, ανά κέντρο κόστους.

Το ενδιαφέρον συγκεντρώνεται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα επειδή, η συγκέντρωση του κόστους των πρώτων υλών ή της άμεσης εργασίας είναι πολύ ευκολότερη. Το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας μπορεί σε πάρα πολλές περιπτώσεις να συγκεντρωθεί όχι μόνο, ανά κέντρο

κόστους αλλά ακόμη και ανά παραγόμενο προϊόν.

Όπως διαπιστώνεται ότι τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι δύο ειδών:

- Εκείνα που μπορούν να αποδώσουν άμεσα σε ένα κέντρο κόστους, όπως είναι π.χ. ο μισθός του προϊσταμένου του κέντρου κόστους, και

- Εκείνα που δεν μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα κέντρο κόστους αλλά έμμεσα, όπως είναι π.χ. η αναλογία των εξόδων για θέρμανση που επιβαρύνουν το κέντρο κόστους.

Η επιβάρυνση των κέντρων κόστους με το δεύτερο αυτό είδος των γενικών βιομηχανικών εξόδων γίνεται με την βοήθεια της τεχνικής η οποία ονομάζεται επιμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα κέντρα κόστους.

Η συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους είναι πολύ χρήσιμη διότι:

1. Εξυπηρετεί τις ανάγκες του προγραμματισμού και του ελέγχου της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης και

2. Αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό του κόστους των παραγόμενων προϊόντων δεδομένου ότι το κόστος λειτουργίας των επί μέρους κέντρων κόστους πρέπει να μεταφερθεί στα παραγόμενα προϊόντα ή όπως αλλιώς ονομάζεται, να απορροφηθεί από αυτά

5.6 ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ως κόστη παραγωγής υπολογίζονται μόνο αυτά που είναι άμεσα συνδεδεμένα με την παραγωγική διαδικασία. Αυτό σημαίνει ότι το κόστος παραγωγής των προϊόντων περιέχει μόνο μεταβλητά κόστη, όπως άμεσα υλικά, άμεσα εργασία και το μεταβλητό μέρος των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Τα γενικά αυτά βιομηχανικά έξοδα στην άμεση κοστολόγηση τα σταθερά δεν μεταχειρίζονται σαν κόστος παραγωγής αλλά σαν κόστος περιόδου, δηλαδή χαρακτηρίζονται σαν έξοδα και επομένως μεταχειρίζονται από τους υπεύθυνους κοστολόγησης όπως και τα άλλα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης. Επομένως το ανά μονάδα κόστος προϊόντος δεν περιλαμβάνει σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Με βάση την πλήρη κοστολόγηση, ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής των προϊόντων γίνεται από όλα τα στοιχεία του κόστους άμεσα υλικά, άμεσα εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα χωρίς να γίνεται διάκριση των τελευταίων σε σταθερά και μεταβλητά.

Ωστόσο ο διαφορετικός υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους των προϊόντων, δημιουργεί δύο σημαντικές διαφορές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που ετοιμάζονται σύμφωνα με την άμεση και πλήρη κοστολόγηση. Η πρώτη είναι τα κόστη που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων με τις δύο μεθόδους. Η άλλη αναφέρεται στο είδος της πληροφόρησης που παρέχεται από τις καταστάσεις εισοδήματος. Σχετικά με την πρώτη και βασική διαφορά, η άμεση κοστολόγηση μεταχειρίζεται τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα σαν κόστος περιόδου παρά σαν κόστος παραγωγής.

Όσον αφορά τη πληροφόρηση που λαμβάνει η επιχείρηση από τις καταστάσεις εισοδήματος προκύπτουν τα εξής:

Η πλήρης κοστολόγηση αναφέρεται μάλλον στα λειτουργικά κόστη παρά σε οποιεσδήποτε άλλες διακρίσεις του. Έτσι, το κόστος της λειτουργίας της παραγωγής αφαιρείται από τις πωλήσεις για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους. Τα κόστη της διοίκησης και διάθεσης αφαιρούνται από το μικτό κέρδος, για τον υπολογισμό του λειτουργικού αποτελέσματος. Το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας αφαιρείται από το λειτουργικό αποτέλεσμα, προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό κέρδος. Στην άμεση κοστολόγηση, το μεταβλητό κόστος της παραγωγής των μονάδων που πωλήθηκαν αφαιρείται από τις πωλήσεις, για να υπολογίσουμε το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής. Στη συνέχεια, τα μεταβλητά μη βιομηχανικά κόστη αφαιρούνται από το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής για να καταλήξουμε στο τελικό περιθώριο συμβολής. Στο τέλος, όλα

τα σταθερά κόστη (παραγωγής, διοίκησης, διάθεσης, χρηματοοικονομικά) αφαιρούνται από το περιθώριο συμβολής για να προσδιορίσουμε το καθαρό εισόδημα της περιόδου.

Η πληροφόρηση που παρέχεται στα στελέχη της επιχείρησης με τις δύο παραπάνω καταστάσεις έχει αρκετές διαφορές όπως για παράδειγμα το γεγονός ότι στην άμεση κοστολόγηση μπορεί να προσδιοριστεί πιο εύκολα η επίδραση των πιθανών αλλαγών στη δραστηριότητα της επιχείρησης, επειδή τα σταθερά και μεταβλητά κόστη αναφέρονται ξεχωριστά.

5.7 ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Με τη χρήση του πρότυπου κόστους γίνεται δυνατή μια πιο αποτελεσματική χρησιμοποίηση των λογιστικών δεδομένων για ενδοεπιχειρησιακή ανάλυση και άσκηση ελέγχου. Η ανάλυση του κόστους προϊόντων και υπηρεσιών γίνεται με τη χρήση δεδομένων που πραγματικά αναφέρονται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης. Αυτού του είδους η πληροφόρηση αναφέρει δηλαδή στη διοίκηση με απλό τρόπο πια είναι τα κόστη που απαιτούνται για την παραγωγή. Αντίθετα ο σκοπός της πρότυπης κοστολόγησης είναι να δώσει στη διοίκηση της επιχείρησης με δεδομένα ποια θα πρέπει να είναι τα κόστη – έξοδα αντί να την πληροφορεί απλά για το ύψος τους. Αποτελεί δηλαδή ένα είδος σημείου αναφοράς μέτρησης της απόδοσης άρα και της αποτελεσματικότητας. Τα κοστολογικά πρότυπα που χρησιμοποιούνται σχετίζονται με το κόστος και την ποσότητα των εισροών που απαιτούνται για την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων ή υπηρεσιών. Τα πρότυπα κόστους και ποσότητας ορίζονται από τα στελέχη της επιχείρησης και περιγράφουν το τι πρέπει να γίνει για να πραγματοποιηθεί ένα έργο και το κόστος του. Όταν ολοκληρωθεί η παραγωγική διαδικασία γίνεται σύγκριση του πρότυπου κόστους με το πραγματικό κόστος προκειμένου να βρεθεί αν υπάρχουν αποκλίσεις. Τα ποσοτικά ή φυσικά πρότυπα περιγράφουν, πόση ποσότητα από ένα