

ΑΕΙ ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ.

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

**Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ
ΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ**

**THE ROLE AND IMPORTANCE OF COST IN PRICING
PROCESS**

Αθήνα, Ιούνιος 2017

Ζάππα Μαρία

A.M. 15010

Επιβλέπων καθηγητής : Γκούμας Σ.

PIRAEUS UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES
DEPARTMENT OF ACCOUNTING AND FINANCE

**THE ROLE AND IMPORTANCE OF COST IN PRICING
PROCESS**

Athens, June 2017

Zappa Maria

R.N. 15010

Supervisor: Professor Goumas S.

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η κάτωθι υπογεγραμμένη Μαρία Ζαϊωσα, του Ευαγγέλου,
φοιτήτρια του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, του Α.Ε.Ι. Πειραιά Τ.Τ., πριν
αναλάβω την εκπόνηση της Πτυχιακής Εργασίας μου, δηλώνω ότι ενημερώθηκα για
τα παρακάτω :

«Η Πτυχιακή Εργασία (Π.Ε) αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο
του συγγραφέα, όσο και του Ιδρύματος και θα πρέπει να έχει μοναδικό χαρακτήρα
και πρωτότυπο περιεχόμενο.

Απαγορεύεται αυστηρά οποιοδήποτε κομμάτι κειμένου της να εμφανίζεται
αυτούσιο ή μεταφρασμένο από κάποια άλλη δημοσιευμένη πηγή. Κάθε τέτοια
πράξη αποτελεί προϊόν λογοκλοπής και εγείρει θέμα Ηθικής Τάξης για τα
πνευματικά δικαιώματα του άλλου συγγραφέα. Αποκλειστικός υπεύθυνος είναι ο
συγγραφέας της Π.Ε, ο οποίος φέρει και την ευθύνη των συνεπειών, ποινικών και
άλλων, αυτής της πράξης. Πέραν των όποιων ποινικών ευθυνών του συγγραφέα, σε
περίπτωση που το Ίδρυμα του έχει απονείμει Πτυχίο, αυτό ανακαλείται με
απόφαση της Συνέλευσης του Τμήματος. Η Συνέλευση του Τμήματος με νέα
απόφασή της, μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, του αναθέτει εκ νέου την
εκπόνηση Π.Ε με άλλο θέμα και διαφορετικό επιβλέποντα καθηγητή. Η εκπόνηση
της εν λόγω Π.Ε πρέπει να ολοκληρωθεί εντός τουλάχιστον ενός ημερολογιακού
βμήνου από την ημερομηνία ανάθεσής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται τα
προβλεπόμενα στο άρθρου 18, παρ. 5 του ισχύοντος Εσωτερικού Κανονισμού.»

Ο Δηλών



Ημερομηνία

13/6/2017

Περιεχόμενα

Περίληψη.....	6
Abstract.....	7
Εισαγωγή.....	8

ΜΕΡΟΣ 1

1)Το κόστος.....	10
1.1)Βασικές έννοιες του κόστους.....	10
1.2)Διακρίσεις του κόστους.....	11
1.3)Το συνολικό κόστος και οι συνιστώσες του.....	13
1.4)Οι δυσκολίες στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής.....	18
2)Η κοστολόγηση.....	19
2.1)Η έννοια τη κοστολόγησης.....	19
2.2)Ο σκοπός της κοστολόγησης.....	20
2.3)Οι γενικές αρχές της κοστολόγησης.....	20
2.4)Οι προϋποθέσεις για ένα αποδοτικό σύστημα κοστολόγησης.....	21
2.5)Τα συστήματα κοστολόγησης.....	22

ΜΕΡΟΣ 2

3) Η τιμολόγηση.....	34
3.1) Η έννοια της τιμής.....	34
3.2) Παράγοντες που επηρεάζουν τις τιμές.....	34
3.3) Η έννοια της τιμολόγησης.....	36
3.4) Οι στόχοι της τιμολόγησης.....	36
3.5) Η διαδικασία της τιμολόγησης.....	38
3.6) Τιμολογιακές μέθοδοι.....	39
3.7) Τιμολογιακές στρατηγικές.....	41
3.8) Τιμολογιακές πολιτικές.....	43

ΜΕΡΟΣ 3

4) Το κόστος και η τιμολόγηση.....	45
4.1) Δομή κόστους και τιμολόγηση.....	45
4.2) Ο ρόλος του κόστους στην τιμολόγηση.....	46
4.3) Οι μέθοδοι τιμολόγησης με βάση το κόστος.....	49
4.4) Μελέτη περίπτωσης.....	53
Συμπεράσματα.....	56
Βιβλιογραφία.....	58

Περίληψη

Το κόστος στις επιχειρήσεις είναι πολλές φορές χρήσιμο για τη λήψη αποφάσεων. Συγκεκριμένα η διοίκηση μπορεί να χρησιμοποιήσει τις πληροφορίες που συλλέγει από το σύστημα κοστολόγησης ώστε να πάρει μια απόφαση σχετικά με την τιμή που θα θέσει για ένα προϊόν.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον σχετικά με το κόστος στην τιμολόγηση παρουσιάζει το κόστος παραγωγής και οι συνιστώσες του. Τα δυο παραδοσιακά συστήματά κοστολόγησης είναι η κοστολόγηση κατά παραγγελία και η κοστολόγηση μαζικής παραγωγής. Αφού πρώτα τα στελέχη της διοίκησης συλλέξουν τις απαραίτητες πληροφορίες για το κόστος παραγωγής από το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν, έπειτα σύμφωνα με αυτές τις πληροφορίες μπορούν να προχωρήσουν στη διαδικασία καθορισμού των τιμών.

Κατά τη διαδικασία της τιμολόγησης και εφόσον αυτή γίνεται βασισμένη στο κόστος, η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει ανάμεσα από τρεις μεθόδους τιμολόγησης: τη μέθοδο κόστος συν, τη μέθοδο περιθωρίου κέρδους και τη μέθοδο καθορισμένου μεγέθους αποδοτικότητας. Καθώς επίσης και από μια πληθώρα στρατηγικών και πολιτικών.

Η τιμολόγηση με βάση το κόστος αποσκοπεί στην κάλυψη των εξόδων της επιχείρησης, εφόσον η τιμή καθορίζεται πάνω από το κόστος και σε ένα περιθώριο για την ύπαρξη κέρδους αφού πρώτα η επιχείρηση καταφέρνει να καλύπτει τα έξοδά της.

Σε γενικές γραμμές το κόστος δεν είναι ο μοναδικός παράγοντας που επηρεάζει τον καθορισμό των τιμών, ωστόσο ο ρόλος του κόστους στην τιμολόγηση είναι καθοριστικός καθώς θέτει το κατώτατο όριο για τη θέσπιση των τιμών.

Abstract

Costs to business are often useful for decision-making. In particular, management can use the information it collects from the costing system to make a decision about the price it will set for a product.

Particular interest of cost in pricing process is represented by the cost of production and its components. The two traditional costing systems are customized costing and mass production costing. The management gathers the necessary information about the cost of production from the costing system they use and then according to this information they can proceed to the price-setting process.

In cost-based pricing, the firm can choose between three pricing methods: the cost plus method, the profit margin method and the defined profitability method. As well as a variety of strategies and policies.

Cost-based pricing is intended to cover the costs of the business if the price is determined above the cost and a profit margin after the company has managed to cover its costs.

Generally, cost is not the only factor affecting price setting, but the role of cost in pricing is crucial as it sets the threshold for price setting.

Εισαγωγή

Σκοπός αυτής της εργασίας είναι να μελετηθεί η σημασία που έχει το κόστος ενός προϊόντος για την επιλογή της τιμής του, καθώς επίσης και να εντοπιστούν κοινά σημεία σύνδεσης της κοστολόγησης με την τιμολόγηση στις βιομηχανικές επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα.

Για την καλύτερη κατανόηση του θέματος, η εργασία αποτελείται από τρία μέρη.

Στο πρώτο μέρος, που συμπεριλαμβάνει τα κεφάλαια 1 και 2, αναφέρονται όσα είναι σχετικά με το κόστος και την κοστολόγηση, στο δεύτερο μέρος που αποτελείται από το κεφάλαιο 3 θέση έχει η τιμή και η τιμολόγηση των προϊόντων, ενώ στο τελευταίο μέρος γίνεται μία προσπάθεια σύνδεσης της κοστολόγησης με την τιμολόγηση.

Η εργασία ξεκινάει μελετώντας το κόστος μιας επιχείρησης, καθώς και άλλες βασικές έννοιες που σχετίζονται με αυτό, όπως η δαπάνη, το έξοδο, οι φορείς και τα κέντρα κόστους.

Στη συνέχεια γίνεται μια αναφορά στις διάφορες διακρίσεις του κόστους ανάλογα με διάφορα κριτήρια όπως η αιτία ύπαρξής του, η μονάδα μέτρησής του, ο φορέας κόστους με τον οποίο σχετίζεται και ούτω καθ' εξής. Μερικές από τις διακρίσεις του κόστους τις οποίες και αναλύουμε λίγο περισσότερο είναι το άμεσο και έμμεσο κόστος, το σταθερό, το μεταβλητό και το ημιμεταβλητό και τέλος το οριακό κόστος.

Έπειτα αναλύουμε τις συνιστώσες του συνολικού κόστους λειτουργίας της επιχείρησης διασπώντας κάθε μία στα επιμέρους στοιχεία από τα οποία συντίθεται και εστιάζοντας περισσότερο στο κόστος παραγωγής, τη δημιουργία του και τις δυσκολίες στον προσδιορισμό του.

Περνώντας στο δεύτερο κεφάλαιο μελετάμε την έννοια της κοστολόγησης, τις αρχές που τη διέπουν, τα διάφορα κοστολογικά συστήματα και τις προϋποθέσεις που αυτά πρέπει να πληρούν ώστε να είναι αποδοτικά.

Έπειτα γίνεται μία σύντομη αναφορά στον τρόπο επιλογής του συστήματος κοστολόγησης από την επιχείρηση και αναλύονται περαιτέρω τα συστήματα κοστολόγησης εξατομικευμένης και συνεχούς παραγωγής, καθώς και της οριακής κοστολόγησης και της κοστολόγησης βάσει στόχου.

Ξεκινώντας το δεύτερο μέρος της εργασίας, αλλάζουμε λίγο θέμα και στο τρίτο κεφάλαιο περνάμε από το κόστος και την κοστολόγηση σε θέματα που αφορούν τις

τιμές και την τιμολόγηση των προϊόντων. Αναλύουμε λοιπόν την έννοια της τιμής ενός προϊόντος και αναφερόμαστε επιγραμματικά στους διάφορους παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν τον προσδιορισμό της, διακρίνοντάς τους σε ενδοεπιχειρησιακούς και σε εξωεπιχειρησιακούς.

Έπειτα ασχολούμαστε με την έννοια της τιμολόγησης, τους στόχους που θέτει και γίνεται μία αναλυτική περιγραφή της διαδικασίας της τιμολόγησης. Στη συνέχεια αφού γίνει μία σύντομη περιγραφή για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου τιμολόγησης αναφερόμαστε επιγραμματικά στις μεθόδους τιμολόγησης, όπως αυτές είναι η μέθοδος τιμολόγησης με βάση τον ανταγωνισμό, με βάση τη ζήτηση και με βάση το κόστος, αλλά και στις πολιτικές και στρατηγικές που μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Φτάνοντας στο τελευταίο μέρος της εργασίας και στο τέταρτο κεφάλαιο και εφόσον έχουμε πρώτα ασχοληθεί με την κοστολόγηση και την τιμολόγηση ξεχωριστά, γίνεται μία προσπάθεια συσχέτισης του κόστους και της κοστολόγησης με την τιμολόγηση.

Έτσι, εμβαθύνουμε στο ρόλο και τη σημασία του κόστους στην επιλογή της τιμής ενός προϊόντος και εξετάζουμε τη δομή του κόστους και της τιμολόγησης. Έπειτα, όπως αναφέρθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο η μέθοδος τιμολόγησης με βάση το κόστος, σε αυτό το κεφάλαιο την αναλύουμε και εξετάζουμε ξεχωριστά κάθε περίπτωση χάραξης τιμολογιακής πολιτικής με βάση το κόστος, δηλαδή τη μέθοδο κόστος-συν, τη μέθοδο περιθωρίου κέρδους και τη μέθοδο καθορισμένου μεγέθους αποδοτικότητας.

Τέλος, για να έχουμε μία συνολική εικόνα των όσων γράφτηκαν σε αυτήν την εργασία, γίνεται μία πιο πρακτική προσέγγιση του θέματος ξεκινώντας από την διαδικασία κοστολόγησης ενός προϊόντος και καταλήγοντας στην τιμολόγησης του.

ΜΕΡΟΣ 1^ο

1) Το κόστος

1.1) Βασικές έννοιες του κόστους

Κόστος

Σύμφωνα με τον Βενιέρη (1998), μία ωραία απόδοση της έννοιας του κόστους, θέτει ότι το κόστος είναι «το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία –κάτω από δεδομένες κάθε φορά τεχνικοοικονομικές συνθήκες- και να πάρει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες, καθώς και θέση στο χώρο και στο χρόνο». Με πιο απλά λόγια, κόστος είναι η αξία των μέσων που είναι αναγκαία για την παραγωγή και την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών προς όφελος της επιχείρησης.

Έξοδο

Με τον όρο έξοδο εννοούμε το κόστος που μέσα σε μια χρήση εκπνέει και αποτελεί ένα αυτοτελές μέγεθος, που βαρύνει τα έσοδα της χρήσης(Βενιέρης, 1998).

Δαπάνη

Η δαπάνη σχετίζεται άμεσα με το κόστος και το έξοδο, καθώς πρόκειται για διαδικασίες ή ενέργειες που καταλήγουν στη δημιουργία κόστους ή εξόδου(Βενιέρης, 1998).

Φορείς κόστους

Όταν αναφερόμαστε σε φορείς κόστους πρόκειται απλά για τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που κοστολογούνται(taxheaven.gr).

Κέντρα κόστους

Κέντρα κόστους είναι τα αντίστοιχα τμήματα της επιχείρησης στα οποία συγκεντρώνεται το κόστος και επιβαρύνονται με αυτό ή είναι η αιτία δημιουργίας του.

Ένα κέντρο κόστους πρέπει να επιβαρύνεται με δαπάνες που του είναι σχετικές(taxheaven.gr).

1.2) Διακρίσεις του κόστους

Το κόστος έχει πολλές πτυχές και διακρίνεται σε διάφορα επιμέρους κόστη ανάλογα με τον φορέα κόστους από όπου προέρχεται κάθε φορά.

Ανάλογα λοιπόν με τα διάφορα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη, όπως η μονάδα μέτρησης, η αιτία ύπαρξης, ο χρόνος, ο βαθμός συσχέτισής του με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής κλπ, το κόστος διακρίνεται σε άμεσο ή έμμεσο, σταθερό ή μεταβλητό, προϋπολογιστικό ή ιστορικό, κόστος παραγωγής ή κόστος περιόδου και σε άλλα είδη κόστους.

Μερικές από τις διακρίσεις του αναφέρονται παρακάτω(Βαρβάκης Κ., 2001)

- Άμεσο/Έμμεσο

Το κόστος μπορεί να χαρακτηριστεί άμεσο ή έμμεσο εάν ληφθεί υπόψη η αιτία ύπαρξής του αλλά και η δυνατότητά του να συσχετισθεί με συγκεκριμένο κέντρο ή φορέα κόστους.

Επομένως, άμεσο είναι το κόστος το οποίο δημιουργείται λόγω της ύπαρξης ενός φορέα κόστους και μπορεί άμεσα να συσχετισθεί με μια συγκεκριμένη δραστηριότητα.

Εφόσον ο φορέας κόστους που ευθύνεται για τη δημιουργία του άμεσου κόστους σταματήσει να υπάρχει, παύει να υπάρχει και το άμεσο κόστος.

Έμμεσο είναι το κόστος που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για παραπάνω από έναν φορέα κόστους και η ύπαρξή του δεν εξαρτάται από έναν μόνο φορέα.

- Σταθερό/Μεταβλητό/Ημιμεταβλητό

Εάν λάβουμε υπόψη μας τις μεταβολές της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, τότε το κόστος διακρίνεται σε σταθερό, ημιμεταβλητό και μεταβλητό.

Σταθερό είναι το κόστος που δεν μεταβάλλεται συνολικά σε σχέση με τις μεταβολές της οικονομικής μονάδας. Μεταβάλλεται όμως ανά μονάδα προϊόντος αντίστροφα με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής.

Μεταβλητό κόστος είναι εκείνο που μεταβάλλεται στο σύνολο του καθώς μεταβάλλεται και το επίπεδο δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Ημιμεταβλητό κόστος είναι ένας συνδυασμός σταθερού και μεταβλητού κόστους.

Αναλύεται σε ένα σταθερό τμήμα και σε ένα μεταβλητό που ακολουθεί τις μεταβολές της δραστηριότητας της επιχείρησης.

- Οριακό κόστος

Το οριακό κόστος είναι το επιπλέον κόστος που προκύπτει κάθε φορά με την παραγωγή μιας ακόμα μονάδας προϊόντος.

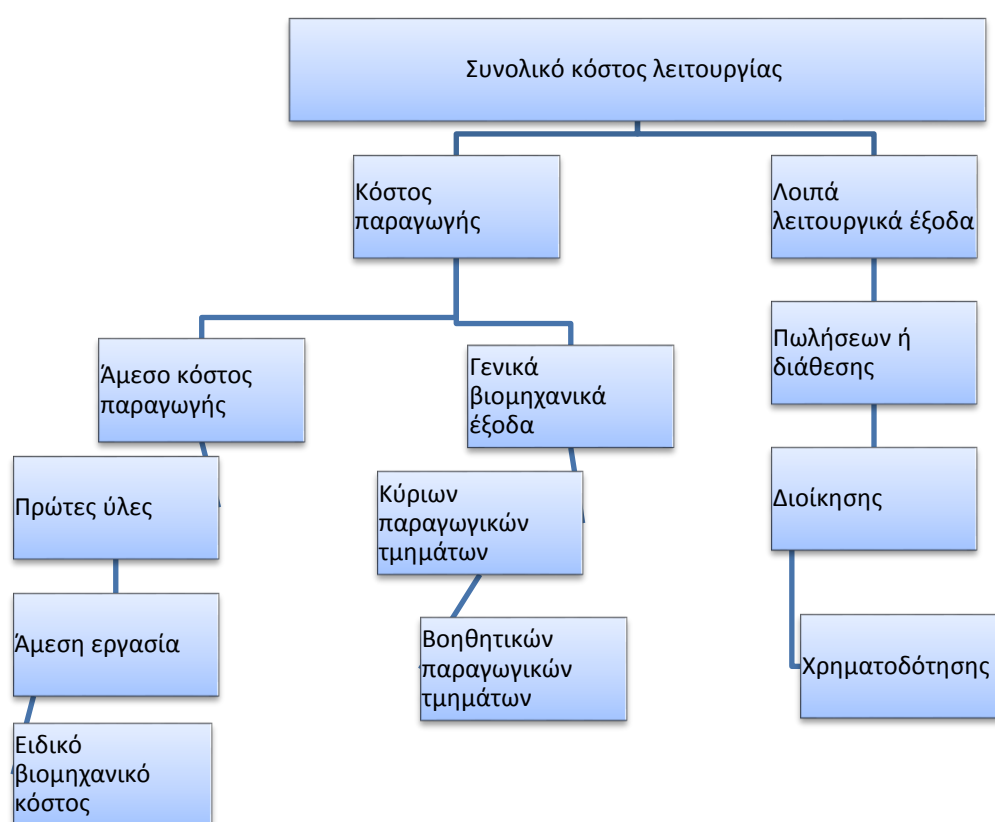
Κύριο γνώρισμα του οριακού κόστους είναι ότι περιλαμβάνει μόνο τους συντελεστές του κόστους που μεταβάλλονται καθώς μεταβάλλεται και ο όγκος της παραγωγής.

Ουσιαστικά το οριακό κόστος μας δείχνει το ρυθμό μεταβολής του σταθερού κόστους, όταν μεταβάλλεται η παραγωγή κατά μία μονάδα.

Λόγω όμως του βασικού χαρακτηριστικού του που το θέλει να μεταβάλλεται, το οριακό κόστος επηρεάζεται μόνο από τις αλλαγές του μεταβλητού κόστους.

Το οριακό κόστος διασπάται σε επιμέρους κόστη όπως το κόστος των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των μεταβλητών γενικών βιομηχανικών εξόδων.

1.3) Το συνολικό κόστος και οι συνιστώσες του



Σχήμα 1 (Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., 2005)

Μία διάκριση του κόστους, θέτοντας ως κριτήριο τις λειτουργίες της επιχείρησης, είναι το συνολικό κόστος.

Το συνολικό κόστος λειτουργίας της επιχείρησης αποτελείται από το άθροισμα του κόστους παραγωγής ή βιομηχανικού κόστους, του κόστους της διοίκησης, του κόστους πωλήσεων ή διάθεσης και του κόστους χρηματοδότησης.

Το συνολικό κόστος λειτουργίας είναι ένα σημαντικό στοιχείο που επιδρά ακόμα και στην τιμή πώλησης των παραγόμενων προϊόντων.

Εάν διαιρέσουμε το συνολικό κόστος με τις παραχθείσες μονάδες προϊόντος, προκύπτει το ανά μονάδα συνολικό κόστος. Στη συνέχεια εάν προσθέσουμε στο αποτέλεσμα το ανά μονάδα προϊόντος κέρδος, τότε προκύπτει η ανά μονάδα προϊόντος τιμή πώλησης.

Στο σχήμα που ακολουθεί φαίνονται τα στοιχεία που συνθέτουν το συνολικό κόστος λειτουργίας της επιχείρησης και στη συνέχεια τα αναλύουμε περισσότερο.

Κόστος παραγωγής

Γενικά

Το κόστος παραγωγής αποτελεί ένα σημαντικό είδος κόστους για τη λειτουργία ολόκληρης της επιχείρησης. Όταν αναφερόμαστε στο κόστος παραγωγής εννοούμε το σύνολο όλων των δαπανών που απαιτούν τα διάφορα στάδια παραγωγής για να ολοκληρωθεί ένα προϊόν και να είναι έτοιμο προς πώληση. Τέτοιες δαπάνες θεωρούνται η ανάλωση πρώτων υλών, η μισθοδοσία του εργατικού προσωπικού, οι αμοιβές για την τεχνογνωσία που χρησιμοποιείται στην παραγωγή, το ηλεκτρικό ρεύμα που δαπανάται, το ενοίκιο, η συντήρηση και οι αποσβέσεις των εγκαταστάσεων και των μηχανημάτων παραγωγής και κάθε άλλο έξοδο που δαπανάται στην παραγωγική λειτουργία (Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., 2005).

Σχηματισμός και προσδιορισμός του κόστους παραγωγής

Το κόστος παραγωγής δημιουργείται από τη συνένωση του αρχικού κόστους και του κόστους μετατροπής. Περιέχει στοιχεία που επηρεάζουν το προϊόν άμεσα ή και έμμεσα.

Αρχικό κόστος

Όταν αναφερόμαστε σε βιομηχανικές επιχειρήσεις το αρχικό κόστος περιλαμβάνει το κόστος των άμεσων υλικών και το κόστος της άμεσης εργασίας.

Σε περίπτωση αναφοράς σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών το αρχικό κόστος αποτελείται από κάθε δαπάνη που γίνεται για την εν λόγω υπηρεσία και κυρίως από τα έξοδα και τις αμοιβές του προσωπικού.

Τέλος, όταν πρόκειται για εμπορική επιχείρηση αρχικό κόστος θεωρούμε το κόστος για την απόκτηση των εμπορευμάτων.

Κόστος άμεσης εργασίας

Ως άμεση εργασία εννοούμε την εργασία που προσφέρουν τα άτομα που απασχολούνται άμεσα στη διαδικασία επεξεργασίας των πρώτων υλών. Αποτελεί δε, σημαντικό μέρος της συνολικής εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή και συμπεριλαμβάνεται στο άμεσο κόστος καθώς επιβαρύνει άμεσα το παραγόμενο προϊόν.

Υπάρχουν δύο τρόποι για την παρακολούθηση της άμεσης εργασίας και εν συνεχεία για τον προσδιορισμό του κόστους που αυτή συνεπάγεται.

Ο πρώτος τρόπος είναι μέσω της χρήσης φύλλων ανάλυσης χρόνου, τα οποία συμπληρώνονται από τους εργαζομένους ημερήσια ή εβδομαδιαία και αναφέρονται στον εργαζόμενο.

Ο δεύτερος τρόπος παρακολούθησης της άμεσης εργασίας είναι με τη χρήση της κάρτας εργασίας που αναφέρεται στην εργασία.

Ανάλωση πρώτων υλών

Πρώτες ύλες θεωρούνται όλα τα υλικά που παράγονται ή αγοράζονται με σκοπό να ενσωματωθούν στο τελικό προϊόν και τα οποία είναι διακριτά πάνω σε αυτό.

Οι πρώτες ύλες αποτελούν σημαντικό τμήμα του άμεσου κόστους καθώς επιβαρύνουν απευθείας το προϊόν και καταλαμβάνουν μεγάλο ποσοστό στο συνολικό κόστος των παραγόμενων προϊόντων.

Η ανάλωση των πρώτων υλών λοιπόν είναι ουσιαστικά η χρησιμοποίηση των κύριων υλικών που βρίσκονται αποθηκευμένα με σκοπό την ενσωμάτωσή τους στο παραγόμενο προϊόν.

Ειδικό βιομηχανικό κόστος

Το ειδικό βιομηχανικό κόστος αποτελείται από το σύνολο όλων εκείνων των δαπανών που γίνονται για έναν συγκεκριμένο φορέα κόστους και πρέπει να τον επιβαρύνουν άμεσα, οπότε και συμπεριλαμβάνονται στο άμεσο κόστος.

Στις δαπάνες αυτές βέβαια δεν συμπεριλαμβάνονται η άμεση εργασία και ανάλωση των πρώτων υλών.

Συνήθως το ειδικό βιομηχανικό κόστος αποτελεί μόνο ένα μικρό μέρος του συνολικού κόστους παραγωγής.

Γενικά βιομηχανικά έξοδα (γβε)

Το γενικό βιομηχανικό κόστος, ή αλλιώς τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, περιλαμβάνουν δαπάνες που γίνονται για το σύνολο των φορέων κόστους και δεν αντιστοιχούν δηλαδή σε κάποιον συγκεκριμένο φορέα.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι έμμεσο κόστος που δημιουργείται κατά τη λειτουργία της παραγωγής και επομένως βαραίνει τα παραγόμενα προϊόντα στο σύνολό τους ή κατά ομάδες.

Στο γενικό βιομηχανικό κόστος περιλαμβάνονται δαπάνες όπως η έμμεση εργασία, τα έμμεσα υλικά, τα διάφορα λειτουργικά έξοδα κλπ.

Λοιπά λειτουργικά έξοδα

Σαν λοιπά λειτουργικά έξοδα μπορούν να θεωρηθούν όλες οι δαπάνες που προέρχονται από τη λειτουργία των τμημάτων της επιχείρησης.

Τα λοιπά λειτουργικά έξοδα αποτελούν το δεύτερο στοιχείο του συνολικού κόστους λειτουργίας και διαμορφώνουν το συνολικό κόστος του προϊόντος, επηρεάζοντας ακόμα και την τιμή πώλησης του.

Πιο συγκεκριμένα, σε αυτά περιλαμβάνονται τα γενικά έξοδα της διοίκησης, τα γενικά έξοδα πωλήσεων ή διάθεσης και τα γενικά έξοδα χρηματοδότησης.

Γενικά έξοδα διοίκησης

Είναι το κόστος που δημιουργείται από τη λειτουργία της διοίκησης και στο οποίο περιλαμβάνονται έξοδα όπως το ηλεκτρικό ρεύμα, η θέρμανση των γραφείων, το ενοίκιο καθώς και οι μισθοί γραμματέων, λογιστών, οι αμοιβές των νομικών συμβούλων κλπ.

Γενικά έξοδα πωλήσεων ή διάθεσης

Είναι το κόστος που δημιουργείται από όλες τις απαραίτητες ενέργειες και δραστηριότητες για να φτάσει το προϊόν στον αγοραστή.

Τέτοια έξοδα είναι τα έξοδα διαφήμισης, η προμήθειες των πωλητών, ο μισθός του διευθυντή πωλήσεων, τα έξοδα αποθήκευσης των έτοιμων προϊόντων, τα μεταφορικά έξοδα, τα υλικά συσκευασίας κλπ.

Γενικά έξοδα χρηματοδότησης

Είναι το κόστος που σχετίζεται με τη χρηματοδότηση της επιχείρησης όπως για παράδειγμα οι μισθοί όσων απασχολούνται στο οικονομικό τμήμα, οι χρεωστικοί τόκοι, οι προμήθειες των τραπεζών κλπ. (Βενιέρης Γ., 1998).

1.4) Δυσκολίες στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής

Από όσα έχουν ειπωθεί γίνεται σαφές ότι ο προσδιορισμός του κόστους παραγωγής είναι μία δύσκολη διαδικασία με πολλές παγίδες και κινδύνους.

Για να αντιμετωπίζονται οι δυσκολίες που συναντάμε στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής, απαιτείται καλή οργάνωση στο πλαίσιο της κοστολόγησης, λεπτομερής ανάλυση των δεδομένων και μεγάλη συσχέτιση των δαπανών που συντελούν το κόστος παραγωγής με τους φορείς κόστους.

Οι βασικές δυσκολίες που είναι αρκετά σύνηθες να συναντήσουμε κατά τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής είναι οι εξής (Βενιέρης Γ., 1998) :

- Πολλές φορές μία δαπάνη που είναι τμήμα άμεσου κόστους μπορεί να πρέπει να αντιμετωπιστεί σαν έμμεσο κόστος.
- Σε μερικές περιπτώσεις η ανάλωση ορισμένων υλικών είναι δύσκολο να μετρηθεί.
Επομένως αντιμετωπίζεται σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο και όχι σαν άμεσο κόστος.
- Άλλες φορές πάλι υπάρχει δυσκολία στον χαρακτηρισμό ορισμένων δαπανών πχ η ηλεκτρική ενέργεια
- Δυσκολίες επίσης υπάρχουν στον προσδιορισμό των συντελεστών επιβάρυνσης των φορέων του κόστους με γενικά βιομηχανικά έξοδα.
- Μεγάλης σημασίας είναι και τα ανθρώπινα λάθη και οι παραλείψεις στο κύκλωμα παραγωγής και κοστολόγησης που μπορεί εύκολα να δημιουργήσουν προβλήματα.

- Τέλος, δυσκολίες επιφέρει και ο τρόπος παρακολούθησης διάφορων δαπανών από τη χρηματοοικονομική λογιστική.

2) Η Κοστολόγηση

2.1) Η έννοια της κοστολόγησης

«Κοστολόγηση είναι το σύνολο των εργασιών και των διαδικασιών που αποβλέπουν στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.»(Βενιέρης Γ., 1998)

Τέτοιες ενέργειες είναι συνήθως η συγκέντρωση, η καταγραφή και ο σωστός επιμερισμός των δαπανών που συνέβησαν κατά την παραγωγική διαδικασία.

Με άλλα λόγια, θα μπορούσαμε να αναφερθούμε στην κοστολόγηση ως ένα κοστολογικό σύστημα. Κοστολογικό σύστημα ή αλλιώς σύστημα κοστολόγησης, είναι ένα σύστημα που συλλέγει πληροφορίες για όλα τα στοιχεία που συμβάλλουν στη δημιουργία του κόστους παραγωγής των προϊόντων της επιχείρησης, καθώς και για όλα τα στοιχεία που το επηρεάζουν.

Είναι προφανής η ανάγκη αποτελεσματικότητας στα συστήματα κοστολόγησης. Όσο πιο λεπτομερές και εκτεταμένο είναι ένα κοστολογικό σύστημα, τόσο περισσότερες πληροφορίες συλλέγει, με αποτέλεσμα την καλύτερη ενημέρωση της διοίκησης για τον τρόπο δημιουργίας του κόστους παραγωγής. Βέβαια στις πληροφορίες που συλλέγονται δεν πρέπει να περιλαμβάνονται ανούσια και ασήμαντα στοιχεία γιατί προκαλούν σύγχυση και αποπροσανατολισμό στα αρμόδια στελέχη χωρίς να συμβάλλουν στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής.

Ο τρόπος κοστολόγησης διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση, καθώς τα προϊόντα που παράγονται δεν είναι ίδια, αλλά ούτε και η τεχνολογία και οι τρόποι που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή τους.

Παρά όλες τις διαφορές τους, όλα τα κοστολογικά συστήματα έχουν κοινές δομές, έννοιες και λειτουργίες, ενώ όλα αποσκοπούν στην καλύτερη πληροφόρηση της διοίκησης για τη σύσταση του κόστους παραγωγής.

2.2) Σκοπός της κοστολόγησης

Η διοίκηση κάθε επιχείρησης προσπαθεί να διοικεί όσο το δυνατόν αποτελεσματικότερα και αποδοτικότερα, πράγμα που επιτυγχάνεται εάν έχει στη διάθεσή της πλήθος πληροφοριών σχετικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν τη λειτουργία της επιχείρησης όπως:

- Η αγορά
- Η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης
- Το οικονομικό περιβάλλον
- Οι συνθήκες παραγωγής
- Το κόστος

Βασικός σκοπός της κοστολόγησης είναι λοιπόν να παρέχει σημαντικές πληροφορίες και στοιχεία σχετικά με το κόστος, στα αρμόδια στελέχη της επιχείρησης.

Η κοστολόγηση, εφόσον δρα αποτελεσματικά, συμβάλλει σημαντικά στη λήψη των αποφάσεων και είναι απαραίτητη για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της πορείας μιας επιχείρησης (Βαρβάκης Κ., 2001).

2.3) Γενικές αρχές κοστολόγησης

Τα συστήματα κοστολόγησης λειτουργούν σύμφωνα με ορισμένες γενικές αρχές κοστολόγησης που τα διέπουν, όπως αυτές αναφέρονται παρακάτω(Κουλέρης Α., 2011) :

- Το κόστος πρέπει να σχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν. Σε κάθε περίπτωση το κόστος πρέπει να καταγράφεται και να επιβαρύνει μόνο τους φορείς κόστους που σχετίζονται με το εκάστοτε τμήμα και όχι με φορείς που σχετίζονται με άλλα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας.

- Μία δαπάνη θα πρέπει να καταλογίζεται μόνο αφού έχει συμβεί. Όπως είναι προφανές ένας φορέας κόστους θα επιβαρύνεται με αναλώσεις εφόσον πρώτα ολοκληρωθεί η παραγωγή του.
- Όλα τα κόστη ανεξαρτήτως μεγέθους θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη.

Πολύ σημαντικό είναι να αποφεύγονται παραλείψεις κόστους επειδή πιθανόν το μέγεθος ενός κόστους θεωρείται αμελητέο για μία δεδομένη ποσότητα.

- Τα έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Η κοστολόγηση αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο της διοίκησης στη λήψη των αποφάσεων. Το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος, το οποίο δεν αφορά την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης, μπορεί να επηρεάσει λανθασμένα τη διοίκηση κατά τη λήψη μιας απόφασης που αφορά τη σύννηθη δραστηριότητα της επιχείρησης.
- Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μία μελλοντική περίοδο. Όταν η επιχείρηση δεν έχει να περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίηση ενός κόστους, τότε πρόκειται για παρελθόν κόστος και δεν πρέπει να καταλογίζεται σε αυτήν την περίοδο καθώς μπορεί να επιφέρει σημαντικές αλλοιώσεις στην πληροφόρηση της μελλοντικής περιόδου.

2.4) Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης

Ένα σύστημα κοστολόγησης έχει τη δυνατότητα να συνεισφέρει στη διαδικασία εύρεσης του κόστους των προϊόντων, όπως και στον προγραμματισμό και τον έλεγχο της επιχείρησης, εφόσον όμως πληρεί ορισμένες προϋποθέσεις που το χαρακτηρίζουν αποδοτικό.

Πώς λοιπόν θα μπορούσε ένα σύστημα κοστολόγησης να αποτελέσει ένα δυνατό εργαλείο στα χέρια της διοίκησης; Οι προϋποθέσεις ώστε να λειτουργεί ένα τέτοιο σύστημα αποτελεσματικά και αποδοτικά αναφέρονται παρακάτω αναλυτικότερα.

Πρωτίστως το σύστημα οφείλει να είναι συμβατό με τη δομή της επιχείρησης. Παρ' όλες τις αλλαγές και τις μεταβολές σε ένα περιβάλλον που συνεχώς διαφοροποιείται, όπως μια επιχείρηση, το σύστημα κοστολόγησης θα πρέπει να προσαρμόζεται τόσο στις ανάγκες της επιχείρησης όσο και στις ανάγκες της αγοράς που συνεχώς

αλλάζουν. Σημαντικό είναι τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης να μελετούνται προσεκτικά ώστε να δημιουργείται ένα σύστημα κοστολόγησης που θα καλύπτει όσο το δυνατόν περισσότερα από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε επιχείρησης.

Επιπροσθέτως, το σύστημα θα πρέπει να καλύπτει πλήρως τις ανάγκες των διοικητικών στελεχών σε κοστολογικές πληροφορίες, χωρίς όμως να υπερβαίνει το επιθυμητό όριο και να προβαίνει σε πληροφορίες που δεν ενδιαφέρουν τη διοίκηση.

Τέλος είναι μεγάλης σημασίας το σύστημα να είναι φιλικό προς τους χρήστες του.

Οι άνθρωποι που το τροφοδοτούν αλλά και αυτοί που το χειρίζονται καλό είναι να καταβάλλουν τη μικρότερη δυνατή προσπάθεια για τη διεξαγωγή των εργασιών τους και το σύστημα από μόνο του να προσφέρει ευκολία και ταχύτητα (Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., 2005).

2.5) Συστήματα κοστολόγησης

Το σύστημα κοστολόγησης που θα επιλέξει να χρησιμοποιήσει η διοίκηση εξαρτάται κυρίως από τον τρόπο παραγωγής των προϊόντων.

Στην ουσία, η παραγωγική διαδικασία σε μια επιχείρηση θα γίνεται είτε εξατομικευμένα, είτε μαζικά.

Έτσι ανάλογα με τον τρόπο παραγωγής, τα συστήματα κοστολόγησης διακρίνονται στην κατά παραγγελία κοστολόγηση ή εξατομικευμένη κοστολόγηση και στην κοστολόγηση μαζικής παραγωγής ή κατά φάση.

Για παράδειγμα αν η επιχείρηση παράγει διακριτές μονάδες παραγωγής κάθε φορά ανάλογα με συγκεκριμένες προδιαγραφές που θέτει ο πελάτης, τότε η διοίκηση θα επιλέξει η κοστολόγηση να γίνει σύμφωνα με το σύστημα κατά παραγγελία κοστολόγησης.

Σε μια αντίθετη περίπτωση που η επιχείρηση ακολουθεί μαζική παραγωγική διαδικασία, παράγοντας συνεχόμενα το ίδιο προϊόν σε μεγάλες ποσότητες, σαν κοστολογικό σύστημα θα χρησιμοποιηθεί η κοστολόγηση μαζικής παραγωγής ή αλλιώς κοστολόγηση κατά φάση.

Στα δύο βασικά συστήματα κοστολόγησης συμπεριλαμβάνονται και αρκετές επιμέρους μέθοδοι και τεχνικές κοστολόγησης, μερικές από τις οποίες είναι (Κουλέρης Α., 2011) :

- Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα
- Η πρότυπη κοστολόγηση
- Η πλήρης κοστολόγηση
- Η κοστολόγηση συμπαραγωγών

καθώς επίσης και:

- Η οριακή κοστολόγηση και
- Η κοστολόγηση βάσει στόχου

, στις οποίες και θα εστιάσουμε περισσότερο.

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ

Αρκετές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα κατά παραγγελία, δηλαδή σύμφωνα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που απαιτεί ο πελάτης για το προϊόν που έχει παραγγείλει.

Οι επιχειρήσεις λοιπόν που παράγουν διακριτές μονάδες προϊόντων, ακολουθούν το σύστημα εξατομικευμένης κοστολόγησης ή αλλιώς κοστολόγησης κατά παραγγελία.

Σύμφωνα με την εξατομικευμένη κοστολόγηση η επιχείρηση συγκεντρώνει τα στοιχεία του κόστους που είναι σχετικά με την εκτέλεση της παραγγελίας, στο λογαριασμό «Παραγωγή σε εξέλιξη», για κάθε παραγγελία ξεχωριστά.

Συχνά η ολοκλήρωση του προϊόντος γίνεται σε περισσότερα από ένα τμήμα παραγωγής οπότε ο λογαριασμός «Παραγωγή σε εξέλιξη» παρακολουθείται ξεχωριστά για κάθε τμήμα.

Το κόστος κάθε τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο τμήμα και αυτό συνεχίζεται μέχρι και το τελευταίο τμήμα και την ολοκλήρωση του προϊόντος.

Το κόστος που συγκεντρώνεται στο τελευταίο τμήμα παραγωγής, αποτελεί το συνολικό κόστος του προϊόντος.

Το συνολικό κόστος κάθε παραγγελίας αποτελείται από το κόστος που συγκεντρώνεται στο λογαριασμό «Παραγωγή σε εξέλιξη - παραγγελία Χ», ο οποίος χρεώνεται με τα εξής στοιχεία κόστους:

- Πρώτες ύλες
- Άμεση εργασία
- Γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Τα διάφορα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, όπως είναι τα ενοίκια, το ηλεκτρικό ρεύμα, τα ασφάλιστρα κλπ, συγκεντρώνονται στο λογαριασμό «Γενικά βιομηχανικά έξοδα» ο οποίος στην κατά παραγγελία κοστολόγηση μπορεί να αντιμετωπιστεί με δύο τρόπους.

Στη μία περίπτωση χρεώνεται ο λογαριασμός «Παραγωγή σε εξέλιξη» για κάθε παραγγελία ξεχωριστά με το ποσό των γενικών βιομηχανικών εξόδων που αντιστοιχεί στην κάθε παραγγελία και πιστώνεται ο λογαριασμός «Γενικά βιομηχανικά έξοδα».

Στη δεύτερη περίπτωση, υπολογίζεται ένας συντελεστής καταλογισμού και έπειτα χρεώνεται ο λογαριασμός «Παραγωγή σε εξέλιξη» κάθε παραγγελίας με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που της αναλογούν σύμφωνα με το συντελεστή καταλογισμού γενικών βιομηχανικών εξόδων, ενώ πιστώνεται ο λογαριασμός «Γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα»(Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., 2005).

Εφαρμογή της εξατομικευμένης κοστολόγησης (Γκούμας Σ., 2015)

Τα παρακάτω στοιχεία αφορούν τη βιομηχανική επιχείρηση «ΚΑΠΑ» που παράγει προϊόντα κατά παραγγελία. Για το 2016 :

1. Προυπολογιστικά στοιχεία

Ανάλωση πρώτων υλών = 380000

Κόστος άμεσης εργασίας = 520000

Ώρες άμεσης εργασίας = 52000 ώρες

Ώρες μηχανικής εργασίας = 260000 ώρες

Γενικό κόστος παραγωγής = 740000

Κατά τη διάρκεια της χρήσης παρήχθησαν μεταξύ άλλων και οι παραγγελίες Νο 20 και Νο 21 για τις οποίες απαιτήθηκαν :

2. Πραγματικά στοιχεία

Παραγγελίες	No 20	No 21
Πρώτες ύλες	5000	4100
Άμεση εργασία	400ώρες*8	300ώρες*8
Ώρες μηχανικής εργασίας	950ώρες	1200ώρες

Ζητείται ο προσδιορισμός του κόστους παραγωγής των δύο παραγγελιών καταλογίζοντας τα ΓΒΕ με βάση :

- Το κόστος-ανάλωση πρώτων υλών
- Το κόστος άμεσης εργασίας
- Τις ώρες άμεσης εργασίας
- Τις ώρες μηχανικής εργασίας

Λύση

Υπολογισμός προκαθορισμένων συντελεστών καταλογισμού των ΓΒΕ

- Με βάση το κόστος πρώτων υλών :

$$\begin{aligned} & \text{Προϋπολογισμένα ΓΒΕ} / \text{Προϋπολογισμένο κόστος πρώτων υλών} = \\ & = 740000 / 380000 = 1,95 \text{ ή } 195\% \text{ επί του κόστους πρώτων υλών} \end{aligned}$$

- Με βάση το κόστος άμεσης εργασίας :

$$\begin{aligned} & \text{Προϋπολογισμένα ΓΒΕ} / \text{Προϋπολογισμένο κόστος άμεσης εργασίας} = \\ & = 740000 / 520000 = 1,42 \text{ ή } 142\% \text{ επί του κόστους άμεσης εργασίας} \end{aligned}$$

- Με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας :

$$\begin{aligned} & \text{Προϋπολογισμένα ΓΒΕ} / \text{Προϋπολογισμένες ώρες άμεσης εργασίας} = \\ & = 740000 / 52000 \text{ ώρες} = 14,23 / \text{ώρα άμεσης εργασίας} \end{aligned}$$

- Με βάση τις ώρες μηχανικής εργασίας :

$$\begin{aligned} & \text{Προϋπολογισμένα ΓΒΕ} / \text{Προϋπολογισμένες ώρες μηχανικής εργασίας} = \\ & = 740000 / 260000 \text{ ώρες} = 2,85 / \text{ώρα βιομηχανικής εργασίας} \end{aligned}$$

Υπολογισμός κόστους παραγωγής παραγγελίας Νο 20				
Στοιχεία κόστους	Με βάση το κόστος Πρώτων υλών	Με βάση την άμεση εργασία	Με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας	Με βάση τις ώρες μηχανικής εργασίας
Πραγματική ανάλωση πρώτων υλών	5000	5000	5000	5000
Πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας	400ώρες*8=3200	3200	3200	3200
Καταλογισμένα ΓΒΕ	5000*1,95=9750	3200*1,42=4544	400ώρες*14,23=5692	950ώρες*2,85=2707
Κανονικό κόστος παραγωγής	17950	12744	13892	10907

Υπολογισμός κόστους παραγωγής παραγγελίας Νο 21				
Στοιχεία κόστους	Με βάση το κόστος Πρώτων υλών	Με βάση την άμεση εργασία	Με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας	Με βάση τις ώρες μηχανικής εργασίας
Πραγματική ανάλωση πρώτων υλών	4100	4100	4100	4100
Πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας	300ώρες*8=2400	2400	2400	2400
Καταλογισμένα ΓΒΕ	4100*1,95=7995	2400*1,42=3408	300ώρες*14,23=4269	1200ώρες*2,85=3420
Κανονικό κόστος παραγωγής	14495	9908	10769	9920

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Οι επιχειρήσεις που παράγουν μαζικά τυποποιημένα προϊόντα ακολουθώντας μια γραμμή συνεχούς παραγωγής, κοστολογούν τα προϊόντα τους σύμφωνα με το σύστημα κοστολόγησης κατά φάση ή συνεχούς παραγωγής.

Συνήθως σε αυτόν τον τρόπο παραγωγής τα προϊόντα περνούν από πολλά στάδια παραγωγής μέχρι να ολοκληρωθούν.

Κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής υπολογίζεται το μέσο κόστος του παραγόμενου προϊόντος ανά στάδιο επεξεργασίας και το συνολικό μέσο κόστος ανά προϊόν διαμορφώνεται προοδευτικά όπως το προϊόν διέρχεται από τα διάφορα στάδια παραγωγής.

Εν συντομία, το προϊόν μέχρι την ολοκλήρωσή του μεταφέρει κόστος από το κάθε στάδιο που διέρχεται στο επόμενο, το λεγόμενο μεταφερθέν κόστος.

Τα στοιχεία του κόστους που λαμβάνονται υπόψη για την παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων στα πλαίσια της συνεχούς παραγωγής, είναι οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής διαφέρει από την κατά παραγγελία κοστολόγηση στον τρόπο υπολογισμού του μέσου κόστους ανά μονάδα προϊόντος.

Στη συνεχή παραγωγή υπάρχει περίπτωση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, κάποιοι πόροι της επιχείρησης να έχουν χρησιμοποιηθεί σε προϊόντα που στο τέλος της περιόδου παραμένουν ημιτελή.

Επομένως για τον ορθό υπολογισμό του μέσου κόστους ανά μονάδα προϊόντος θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τόσο τα ολοκληρωμένα προϊόντα, όσο και τα ημιτελή.

Για το λόγο αυτό χρησιμοποιούνται οι ισοδύναμες μονάδες παραγωγής, οι οποίες είναι θεωρητικές μονάδες που δηλώνουν το ποσοστό ολοκλήρωσης μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε σχέση με μία ολοκληρωμένη.

Οι ισοδύναμες μονάδες επιτρέπουν την έκφραση των ημικατεργασμένων μονάδων σε ίδιους όρους με τις ολοκληρωμένες και καθιστούν εφικτή την πρόσθεσή τους.

Επειδή η ύπαρξη ημιτελών μονάδων στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής δημιουργεί προβλήματα στον υπολογισμό του κόστους, αυτός γίνεται στη λεγόμενη «Έκθεση κόστους παραγωγής» (Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., 2005).

Τα βήματα που ακολουθούνται σύμφωνα με την κατά φάση κοστολόγηση για να υπολογιστούν πρώτα το κόστος ανά μονάδα και στη συνέχεια το κόστος παραχθέντων προϊόντων και το κόστος του τελικού αποθέματος ημικατεργασμένων είναι τα παρακάτω:

- Προσδιορισμός της φυσικής ροής
- Προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων
- Προσδιορισμός του συνολικού κόστους παραγωγής
- Προσδιορισμός του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα
- Προσδιορισμός του κόστους παραχθέντων και του κόστους τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων (Γκούμας Σ., 2015).

Εφαρμογή κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής (Γκούμας Σ., 2015)

Τα παρακάτω στοιχεία αφορούν την βιομηχανική επιχείρηση «ΑΛΦΑ» που παράγει μαζικά το προϊόν «Χ». Για το 2016:

A. Φυσική ροή των μονάδων

Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων = 5000 μονάδες με βαθμό ολοκλήρωσης 25% και κόστος 6000

Άρχισαν την κατεργασία = 20000 μονάδες

Ολοκληρώθηκαν = 23000 μονάδες

Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων = 2000 μονάδες με βαθμό ολοκλήρωσης 75%

B. Κόστος παραγωγής περιόδου

Ανάλωση πρώτων υλών = 81000

Κόστος μετατροπής = 120000

Η πρώτη ύλη χορηγείται στην παραγωγή κατά 100% με το ξεκίνημα της κατεργασίας.

Ζητείται ο προσδιορισμός :

- Του κόστους παραγωγής μίας έτοιμης μονάδας
- Των ετοιμών της περιόδου
- Του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

Ισοδύναμη παραγωγή		Κόστος παραγωγής περιόδου	Κόστος μίας έτοιμης μονάδας
Πρώτες ύλες	$(5000*0\%)+(18000*100\%)+(2000*100\%)=20000$ μονάδες	81000	4,05/μονάδα
Κόστος μετατροπής	$(5000*75\%)+(18000*100\%)+(2000*75\%)=23250$ μονάδες	120000	5,16/μονάδα
			9,21/μονάδα

Λύση

Κόστος ετοιμών περιόδου

$$6000 + (5000 * 75\% * 5,16) + (18000 * 100\% * 9,21) = 191130 + 30$$

Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων

$$(2000 * 100\% * 4,05) + (2000 * 75\% * 5,16) =$$

$$= 15840 + (206970 + 30) = 207000$$

ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η οριακή κοστολόγηση είναι η μέθοδος κοστολόγησης σύμφωνα με την οποία προσδιορίζεται το οριακό κόστος και διαφορετικά ονομάζεται και άμεση κοστολόγηση.

Όπως προαναφέρθηκε, το οριακό κόστος περιλαμβάνει μόνο τους μεταβλητούς συντελεστές κόστους, δηλαδή εκείνους που μεταβάλλονται καθώς μεταβάλλεται και ο όγκος της παραγωγής.

Γι' αυτόν το λόγο κατά την οριακή κοστολόγηση δεν λαμβάνονται υπόψη τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα, καθώς θεωρούνται κόστος που δεν οφείλεται στην ύπαρξη του προϊόντος και επομένως αφαιρείται απευθείας από τα έσοδα της περιόδου.

Κύριο χαρακτηριστικό της συγκεκριμένης μεθόδου είναι ότι βασίζεται στη διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό.

Η μέθοδος της οριακής κοστολόγησης χρησιμοποιείται αρκετά συχνά για τον έλεγχο και τον προγραμματισμό της δράσης των επιχειρήσεων και είναι ευρύτατα διαδεδομένη για τη χρήση της στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Βασική έννοια της οριακής κοστολόγησης είναι το περιθώριο συμμετοχής, το οποίο μας δείχνει το ποσό συμβολής της μίας πωλούμενης μονάδας προϊόντος στην κάλυψη των συνολικών σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Το περιθώριο συμμετοχής προκύπτει εάν αφαιρεθεί από την τιμή πώλησης της μίας μονάδας προϊόντος το οριακό κόστος παραγωγής της.

Περιθώριο συμμετοχής = Τιμή πώλησης – Οριακό κόστος

Η μέθοδος της οριακής κοστολόγησης θεωρείται η καταλληλότερη για εσωτερική πληροφόρηση καθώς και για πληροφόρηση σχετικά με τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Επίσης με την οριακή κοστολόγηση το πραγματικό αποτέλεσμα της περιόδου υπολογίζεται καλύτερα επειδή δεν γίνεται αποθεματοποίηση του σταθερού κόστους και σαν τεχνική η οριακή κοστολόγηση είναι εύκολα υλοποιήσιμη γιατί δεν απαιτεί επιμερισμούς των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης.

Τέλος η γνώση του περιθωρίου συμμετοχής του μεταβλητού και του σταθερού κόστους επιτρέπει στην επιχείρηση να λαμβάνει αποφάσεις βάσει κόστους βραχυπρόθεσμα.

Όλα τα πλεονεκτήματα που προαναφέρθηκαν καθιστούν την οριακή κοστολόγηση μία ευρέως διαδεδομένη τεχνική κοστολόγησης που επιφέρει θετικά αποτελέσματα.

Ωστόσο η οριακή κοστολόγηση ενδέχεται να εγκυμονεί κινδύνους καθώς η διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό δεν είναι τόσο απλή στην πράξη.

Επιπροσθέτως στις λογιστικές καταστάσεις που δημοσιεύονται, η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται μόνο βάσει της απορροφητικής κοστολόγησης.

Επομένως εάν η επιχείρηση θέλει να χρησιμοποιεί την οριακή κοστολόγηση για την εσωτερική πληροφόρηση και τη λήψη των αποφάσεων, θα πρέπει παράλληλα να χρησιμοποιεί και ένα σύστημα απορροφητικής κοστολόγησης για την αποτίμηση των αποθεμάτων της εφόσον δημοσιεύει τις λογιστικές της καταστάσεις (Κουλέρης Α., 2011; Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., 2005).

.

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΣΤΟΧΟΥ

Η κοστολόγηση βάσει στόχου είναι μία σχετικά πρόσφατη μέθοδο κοστολόγησης που προέρχεται από την Ιαπωνία.

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στο γεγονός ότι οι επιχειρήσεις για την τιμολόγηση των προϊόντων τους αν και λαμβάνουν υπόψη τους αρκετούς παράγοντες που επηρεάζουν τις τιμές, δεν παραλείπουν ποτέ το κόστος.

Μπορεί λοιπόν το κόστος να μην είναι το μοναδικό στοιχείο που συμμετέχει στην τελική απόφαση της τιμής, ωστόσο μια επιχείρηση δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να επιβιώσει μακροπρόθεσμα προσφέροντας τα προϊόντα της σε τιμές κάτω του κόστους.

Επομένως, βασικός σκοπός της κοστολόγησης βάσει στόχου είναι η επιτυχία της επιχείρησης μακροπρόθεσμα, επιτρέποντας στη διοίκηση τη χρήση προληπτικών μεθόδων σχεδιασμού, διαχείρισης και μείωσης του κόστους, επιτυγχάνοντας έτσι τον έλεγχο του κόστους από τα πρώτα κιόλας στάδια παραγωγής και διάθεσης.

Η συγκεκριμένη μέθοδος μπορεί να χρησιμοποιηθεί τόσο σε νέα προϊόντα, όσο και σε προϊόντα που ήδη βρίσκονται στην παραγωγή, με τη διαφορά ότι στην τελευταία περίπτωση τα κόστη είναι δυσκολότερο να μειωθούν.

Τα είδη κόστους που εξετάζονται συνήθως κατά την κοστολόγηση βάσει στόχου είναι τα εξής:

- Κόστος πρώτων υλών
- Κόστος εργασίας
- Κόστος εργαλείων
- Κόστος ανάπτυξης προϊόντων
- Αποσβέσεις.

Η κοστολόγηση βάσει στόχου είναι μία μέθοδος που αποσκοπεί κατά κύριο λόγο στο κέρδος αλλά και στην ανάπτυξη και την αύξηση της προστιθέμενης αξίας.

Ο σκοπός αυτός επιτυγχάνεται κυρίως μέσω της διαχείρισης, του ελέγχου και της μείωσης του κόστους στα αρχικά στάδια της παραγωγής.

Η διαδικασία της κοστολόγησης βάσει στόχου ξεκινάει με την επιχείρηση να ερευνά την αγορά για να προσδιορίσει την τιμή-στόχο που οι πελάτες είναι διατεθειμένοι να πληρώσουν για να αποκτήσουν ένα προϊόν με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά.

Έπειτα, από την τιμή-στόχο που επιλέχθηκε αφαιρείται το περιθώριο κέρδους που θέλει να πετύχει η επιχείρηση και η διαφορά μεταξύ της τιμής και του επιδιωκόμενου κέρδους αποτελεί το κόστος-στόχο ανά μονάδα προϊόντος.

Για να επιτύχει η επιχείρηση την επιθυμητή απόδοση, θα πρέπει να εξασφαλίσει το κόστος-στόχο ανά μονάδα προϊόντος, το οποίο μπορεί και να μειώνεται διαχρονικά στο πλαίσιο μιας ανάλυσης κοστολόγησης συνεχούς βελτίωσης.

Εάν πολλαπλασιάσουμε το κόστος ανά μονάδα προϊόντος με το σύνολο των μονάδων που θα πωληθούν, καταλήγουμε στο συνολικό κόστος-στόχο.

Στη συνέχεια το κόστος αυτό συγκρίνεται με το συνολικό αναμενόμενο κόστος του προϊόντος και η διαφορά των δύο αποτελεί το στόχο μείωσης του κόστους.

Για να επιτευχθεί αυτή η μείωση του κόστους και να υπάρξουν τα επιθυμητά αποτελέσματα απαιτείται η συνεργασία όλων των τμημάτων της επιχείρησης (Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., 2005).

ΜΕΡΟΣ 2ο

3) Η τιμολόγηση

3.1) Η έννοια της τιμής

Υπάρχουν πολλοί ορισμοί που μπορούν να αποδοθούν στην έννοια του όρου της τιμής. Μερικοί από αυτούς είναι δυσνόητοι και άλλοι περισσότερο κατανοητοί και εύκολα αντιληπτοί. Στην περίπτωση που αναφερόμαστε στην τιμή προϊόντων και υπηρεσιών, ένας ορισμός που γίνεται εύκολα κατανοητός από τους περισσότερους, ορίζει την έννοια της τιμής ως το χρηματικό ποσό που πρέπει να θυσιάσει κάποιος για την απόκτηση ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας που επιθυμεί.

Με άλλα λόγια, η τιμή είναι η νομισματική αξία που έχουν τα προϊόντα και οι υπηρεσίες κατά την ανταλλαγή τους στο χώρο της αγοράς (MonroeKentb., 1980).

3.2) Παράγοντες που επηρεάζουν τις τιμές

Γενικά ο καθορισμός της τιμής ενός προϊόντος είναι μία περίπλοκη διαδικασία.

Για να προσδιοριστεί η τελική τιμή ενός προϊόντος η διοίκηση πρέπει να λάβει υπόψη της πολλούς παράγοντες που επηρεάζουν την τιμή έμμεσα ή άμεσα.

Επειδή ο υπολογισμός όλων αυτών των παραγόντων είναι αρκετά δύσκολος, τα αρμόδια στελέχη συχνά αποφεύγουν να τους συνυπολογίζουν όλους μαζί και εστιάζουν σε μερικούς από αυτούς, απλουστεύοντας και επιταχύνοντας έτσι τη διαδικασία της λήψης των αποφάσεων.

Οι παράγοντες που επηρεάζουν τις τιμές μπορούν να διαχωριστούν σε δύο κατηγορίες,

σε αυτούς που σχετίζονται με το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης και σε αυτούς που σχετίζονται με το εσωτερικό της.

Οι εξωεπιχειρησιακοί παράγοντες αναλύονται σε τέσσερις κατηγορίες, ενώ οι ενδοεπιχειρησιακοί παράγοντες διακρίνονται στα οργανωσιακά χαρακτηριστικά και στα χαρακτηριστικά του προϊόντος (Σιώμκος Γ., 2004).

Εξωεπιχειρησιακοί παράγοντες

- Χαρακτηριστικά των πελατών
- Χαρακτηριστικά των ανταγωνιστών
- Μίκρο-περιβάλλον της επιχείρησης
- Μάκρο-περιβάλλον της επιχείρησης

Ενδοεπιχειρησιακοί παράγοντες

1. Οργανωσιακά χαρακτηριστικά

- Εταιρικοί στόχοι και στρατηγικές
- Κουλτούρα της επιχείρησης
- Οργανωτική δομή της επιχείρησης
- Θέση της επιχείρησης στην αγορά
- Μέγεθος της επιχείρησης
- Στόχοι και στρατηγικές μάρκετινγκ
- Στόχοι και στρατηγικές των υπόλοιπων τμημάτων της επιχείρησης

2. Χαρακτηριστικά του προϊόντος

- Φύση του προϊόντος
- Κόστος του προϊόντος
- Ποιότητα του προϊόντος
- Στάδιο του κύκλου ζωής του προϊόντος
- Άλλα χαρακτηριστικά που συνδέονται με το προϊόν

3.4) Η έννοια της τιμολόγησης

Με τον όρο τιμολόγηση μπορούμε να χαρακτηρίσουμε οποιαδήποτε επιχειρησιακή διαδικασία καθορισμού της τιμής πώλησης ενός αγαθού, σε αντιδιαστολή με τη διατίμηση που επιβάλλει κρατικός φορέας.

Συνήθως η τιμολόγηση γίνεται με τρόπο ώστε να καλύπτει το κόστος και να αφήνει περιθώρια για κέρδος της επιχείρησης.

Σε θεωρητικό επίπεδο η τιμή προσδιορίζεται σε οριακά επίπεδα κόστους και εσόδων.

Παρ' όλα αυτά στην ελεύθερη αγορά υπάρχουν πληθώρα τεχνικών και στρατηγικών τιμολόγησης που ακολουθούν οι επιχειρήσεις (Σιώμοκος Γ., 2004).

3.3) Στόχοι της τιμολόγησης

Η τιμολόγηση θέτει ορισμένους στόχους που τα στελέχη των επιχειρήσεων καλούνται να επιτύχουν, καθώς οι στόχοι αυτοί σχετίζονται με τους γενικούς στρατηγικούς στόχους της επιχείρησης και επομένως η επίτευξή τους επηρεάζει άμεσα και την επίτευξη των γενικών στόχων άρα και την καλή πορεία της επιχείρησης.

Μπορεί οι στόχοι της τιμολόγησης μερικές φορές να διαφέρουν από επιχείρηση σε επιχείρηση, σε γενικές γραμμές όμως παραμένουν κοινοί και αναφέρονται παρακάτω (Καζάζης Ν., 2006).

- Επιβίωση

Η τιμολόγηση θέτει ως πρωταρχικό στόχο κάθε επιχείρησης την επιβίωσή της.

Η επιβίωση επιτυγχάνεται εφόσον η επιχείρηση μέσα από τις τιμές που καθορίζει για τα προϊόντα της καταφέρνει να καλύψει το μεταβλητό και έστω ένα τμήμα του σταθερού κόστους της.

- Μεγιστοποίηση εσόδων και κερδών

Δύο στόχοι της τιμολόγησης που θα έλεγε κανείς ότι είναι αλληλένδετοι είναι η μεγιστοποίηση των εσόδων και των κερδών της επιχείρησης.

Με τις κατάλληλες τιμολογιακές πολιτικές η επιχείρηση προσπαθεί να μεγιστοποιήσει τα έσοδά της και επομένως μακροπρόθεσμα και τα κέρδη της, εξασφαλίζοντας έτσι χρηματικά διαθέσιμα και ισχυρότερη οικονομική θέση.

- Μεγιστοποίηση του όγκου των πωλήσεων

Αυτός ο στόχος θέλει την επιχείρηση με την εφαρμογή κατάλληλης στρατηγικής να μεγιστοποιήσει το μερίδιό της στην αγορά και να μειώσει το κατά μονάδα κόστος της, ώστε να επιτύχει μακροπρόθεσμα την κερδοφορία των προϊόντων της.

- Ξάφρισμα της αγοράς

Μέσω του στόχου ξαφρίσματος της αγοράς, η επιχείρηση εστιάζει σε αγοραστές που είναι διαθέσιμοι να πληρώσουν υψηλή τιμή για να αποκτήσουν τα προϊόντα της.

- Απόκτηση ηγετικής θέσης στην αγορά λόγω υψηλής ποιότητας

Ένας στόχος που εφόσον επιτευχθεί δίνει στην επιχείρηση τη δυνατότητα να ορίζει υψηλές τιμές για τα προϊόντα της είναι η κατάκτηση της θέσης του ηγέτη στην αγορά λόγω καλύτερης ποιότητας έναντι των ανταγωνιστών.

- Αποθάρρυνση ανταγωνιστών

Τελευταίος στόχος τιμολόγησης είναι η επιχείρηση να αποθαρρύνει την είσοδο ανταγωνιστών στην αγορά, αφού πρώτα κατέχοντας ηγετική θέση καθορίσει χαμηλές τιμές περιορίζοντας τους νέους επενδυτές να προχωρήσουν στην αγορά.

3.5) Η διαδικασία της τιμολόγησης

Η διαδικασία της τιμολόγησης μπορεί να γίνει πιο κατανοητή αναλύοντάς την στα παρακάτω βήματα (Σιώμκος Γ., 2004).

- Επιλογή του στόχου της τιμολόγησης

Αρχικά είναι απαραίτητο να γίνει αντιληπτό από τα στελέχη τι είναι αυτό που θέλει να επιτύχει η επιχείρηση μέσω της τιμολόγησης και επομένως να επιλεγθεί ορθά ποιος είναι ο στόχος της τιμολόγησης.

Όπως προαναφέρθηκε οι στόχοι της τιμολόγησης ποικίλουν σε ένα ευρύ φάσμα και μπορεί να αφορούν από την απλή επιβίωση της επιχείρησης και την αύξηση των εσόδων της μέχρι πιο περίπλοκους στόχους όπως το ξάφρισμα της αγοράς ή η αποθάρρυνση των ανταγωνιστών.

Για το σωστό και εύκολο καθορισμό της τιμής χρειάζεται λοιπόν να διευκρινίζονται και να γίνονται σαφείς οι στόχοι στους οποίους αποσκοπεί η επιχείρηση.

- Καθορισμός της ζήτησης

Η μεγάλη ποικιλία προϊόντων που διατίθενται στην αγορά το καθένα εκ των οποίων διαθέτει χαρακτηριστικά που το κάνουν να ξεχωρίζει, οδηγούν όπως είναι φυσικό σε διαφορετικές τιμές αλλά και σε διαφορετικά επίπεδα ζήτησης, που επιδρούν διαφορετικά στους στόχους μάρκετινγκ.

Τίθεται λοιπόν το θέμα του καθορισμού της ζήτησης ενός προϊόντος κατά τη διαδικασία της τιμολόγησης του.

- Εκτίμηση του κόστους

Είναι ευρέως αποδεκτή η άποψη ότι η τιμή δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να είναι χαμηλότερη του κόστους.

Μπορούμε λοιπόν να θεωρήσουμε ότι εάν η ζήτηση θέτει το ανώτατο όριο της τιμής, τότε σίγουρα το κόστος θέτει το κατώτατο όριο. Για να υπάρξει έστω και κάποιο υποτυπώδες κέρδος από την πώληση, η τιμή του προϊόντος πρέπει να καλύπτει το κόστος που επιβαρύνει την επιχείρηση για να φτάσει το προϊόν έτοιμο στην αγορά προς πώληση.

Το κόστος αυτό περιλαμβάνει τόσο το κόστος παραγωγής του προϊόντος όσο και το κόστος διανομής και πώλησής του.

Πρόκειται για ένα πολύ σημαντικό στοιχείο κυρίως για θέματα που αφορούν τη διαφοροποίηση της τιμής και τη δυναμική τιμολόγηση.

- Ανάλυση του κόστους, των τιμών και των προσφορών των ανταγωνιστών

Αφού λοιπόν έχουν εξεταστεί σε μεγάλο βαθμό στοιχεία όπως η ζήτηση, το κόστος και οι κινήσεις των ανταγωνιστών, η επιχείρηση φτάνει στο σημείο που πρέπει να επιλέξει ποια ή ποιες μεθόδους τιμολόγησης θα χρησιμοποιήσει τελικά.

Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου είναι σημαντική καθώς μέσω αυτής θα πρέπει να επιτευχθεί ο καθορισμός της επιθυμητής, για τους στόχους που έθεσαν τα στελέχη, τιμής.

Συνηθίζεται λόγω βαρύτητας της επιλογής να χρησιμοποιούνται και να συνδυάζονται περισσότερες από μία μέθοδοι τιμολόγησης για να καταλήξει η τιμολόγηση στην επιθυμητή τιμή.

- Επιλογή της τελικής τιμής

Σαν τελευταίο βήμα στη διαδικασία της τιμολόγησης και αφού οι επιλεγμένες μέθοδοι τιμολόγησης περιορίζουν το εύρος των τιμών από τις οποίες θα επιλεγεί η τελική τιμή, τα στελέχη της επιχείρησης καταλήγουν στην τελική τιμή του προϊόντος.

Βέβαια σημαντικό ρόλο στην επιλογή της τελικής τιμής παίζουν και άλλοι παράγοντες όπως οι τιμολογιακές πολιτικές που ακολουθεί η επιχείρηση και οι διάφορες στρατηγικές τιμολόγησης.

3.6) Μέθοδοι τιμολόγησης

Η επιχείρηση αφού πρώτα επιλέξει μέσα από τις διάφορες πολιτικές και στρατηγικές τιμολόγησης που είναι γνωστές και χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών και εφόσον μέσα από τη διαδικασία της τιμολόγησης καθορίσει τους επιθυμητούς της στόχους, έχοντας αναλύσει και εκτιμήσει ανάλογα τα κόστη, τη ζήτηση και τον υπάρχον ανταγωνισμό, φτάνει στα τελευταία στάδια της διαδικασίας της τιμολόγησης .

Αυτά τα στάδια δεν είναι άλλα από την επιλογή της μεθόδου τιμολόγησης που η επιχείρηση θα ακολουθήσει για να φτάσει τελικά στην επιλογή της καταλληλότερης τελικής τιμής για το προϊόν της.

Οι βασικές τιμολογιακές μέθοδοι που είναι διαδεδομένες και χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών είναι τρεις. Η κάθε επιχείρηση επιλέγει από αυτές τις τρεις κατηγορίες ανάλογα με το ποια μέθοδος ανταποκρίνεται καλύτερα και μπορεί να καλύψει τις απαιτήσεις τόσο τις δικές της όσο και της σχετικής αγοράς. Οι τρεις λοιπόν βασικές μέθοδοι τιμολόγησης διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες(Κυριαζόπουλος Π., Σαμάντα Ειρ., 2014), (Πίνακας 1, Σιώμκος Γ., 2004) :

- Τιμολόγηση με βάση τον ανταγωνισμό
- Τιμολόγηση με βάση τη ζήτηση
- Τιμολόγηση με βάση το κόστος

Στην πρώτη κατηγορία συναντάμε μεθόδους βασιζόμενες στον ανταγωνισμό και πιο συγκεκριμένα τη μέθοδο ακολουθίας του ηγέτη, την καρφωτή τιμολόγηση και την τιμολόγηση βασισμένη στις προβλεπόμενες αντιδράσεις των ανταγωνιστών.

Στη συνέχεια στις μεθόδους με βάση τη ζήτηση κατατάσσονται αυτές του περιθωρίου, του ευέλικτου νεκρού σημείου και της ανάστροφης ζήτησης.

Τέλος στις μεθόδους τιμολόγησης με βάση το κόστος, τις οποίες και θα αναλύσουμε περαιτέρω στο επόμενο κεφάλαιο, συναντάμε τη μέθοδο κόστος-συν, αυτήν του περιθωρίου κέρδους και τη μέθοδο καθορισμένου μεγέθους αποδοτικότητας.

<u>ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ</u>		
Με βάση τον ανταγωνισμό	Με βάση τη ζήτηση	Με βάση το κόστος
Μέθοδος ακολουθίας του ηγέτη	Μέθοδος του περιθωρίου	Μέθοδος κόστος-συν
Καρφωτή τιμολόγηση	Μέθοδος του ευέλικτου νεκρού σημείου	Μέθοδος περιθωρίου κέρδους
Τιμολόγηση βασισμένη στις προβλεπόμενες αντιδράσεις των ανταγωνιστών	Μέθοδος της ανάστροφης ζήτησης	Μέθοδος καθορισμένου μεγέθους αποδοτικότητας

Πίνακας 1

3.7) Στρατηγικές τιμολόγησης

Οι επιχειρήσεις κατά τη διαδικασία του καθορισμού της τιμής ενός προϊόντος έχουν στη διάθεσή τους και μπορούν να δράσουν βάσει τεσσάρων βασικών στρατηγικών.

Οι βασικές στρατηγικές τιμολόγησης αναφέρονται σαν σύνολο στο παρακάτω σχήμα, αλλά και η κάθε μία ξεχωριστά (Κυριαζόπουλος Π., Σαμάντα Ειρ., 2014), (Πίνακας 2, Καζάζης Ν., 2006).

Στρατηγικές τιμολόγησης

Στρατηγική ξαφρίσματος	Στρατηγική της υψηλής τιμής
Στρατηγική της τιμής που συμφέρει	Στρατηγική διείσδυσης

Πίνακας 2

- Στρατηγική ξαφρίσματος

Σύμφωνα με τη στρατηγική ξαφρίσματος καθορίζονται υψηλές τιμές για ένα νέο στην αγορά προϊόν, οι οποίες αργότερα μειώνονται.

Επίσης υπάρχει μεγάλη προωθητική υποστήριξη ώστε το νέο προϊόν να προσελκύσει αγοραστές. Στόχος της στρατηγικής αυτής είναι η εξασφάλιση υψηλών κερδών στα πρώτα στάδια ζωής του προϊόντος.

- Στρατηγική υψηλής τιμής

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τη συγκεκριμένη στρατηγική θέτουν τις τιμές των προϊόντων τους υψηλότερες από των ανταγωνιστών, δικαιολογώντας τη διαφορά της τιμής με τη μοναδικότητα των χαρακτηριστικών που διαθέτουν τα προϊόντα τους ή το όνομα της μάρκας τους.

- Στρατηγική της τιμής που συμφέρει

Πρόκειται για μια στρατηγική που απευθύνεται σε χαμηλού κόστους προϊόντα και αντίστοιχες χαμηλές τιμές.

Η στρατηγική της τιμής που συμφέρει αποσκοπεί στην προσέλκυση καταναλωτών που δεν ενδιαφέρονται για ιδιαίτερα χαρακτηριστικά προϊόντων ή για το όνομα της μάρκας, αλλά για χαμηλή τιμή.

Εφαρμόζεται συνήθως σε είδη πρώτης ανάγκης (γάλα,σαπούνι κλπ) ή σε σειρές προϊόντων σούπερ μάρκετ και σειρές προϊόντων άγνωστης μάρκας.

- Στρατηγική διείσδυσης

Η στρατηγική αυτή ορίζει χαμηλή τιμή για το προϊόν της επιχείρησης, προτρέποντας τους καταναλωτές να το δοκιμάσουν και αυξάνοντας έτσι τις γενικές της πωλήσεις.

3.8) Πολιτικές τιμολόγησης

Εκτός από τις τέσσερις βασικές στρατηγικές τιμολόγησης, τα στελέχη των επιχειρήσεων έχουν στη διάθεσή τους και ένα πλήθος πολιτικών τιμολόγησης.

Οι πολιτικές αυτές θέτουν τις κατευθυντήριες γραμμές πάνω στις οποίες οι επιχειρήσεις μπορούν να σχεδιάσουν τον τρόπο δράσης τους.

Οι σημαντικότερες τιμολογιακές πολιτικές, που στόχο έχουν την προσαρμογή των τιμών ώστε να γίνουν ελκυστικές προς τους αγοραστές, είναι οι εξής (Σιώμκος Γ., 2004) :

- Ψυχολογικές πολιτικές της τιμής

Στις ψυχολογικές πολιτικές ανήκουν η τιμολόγηση γοήτρου για προϊόντα που τα άυλα χαρακτηριστικά τους κατέχουν σημαντικό ρόλο και η πολιτική ευθυγράμμισης της τιμής που χρησιμοποιείται για να ξεχωρίσει παρόμοια προϊόντα ανάλογα με τις διαφορές τους σε ένα συγκεκριμένο χαρακτηριστικό.

Επίσης σημαντική είναι και η πολιτική της συνηθισμένης τιμολόγησης, η οποία στηρίζει τη διατήρηση μιας σταθερής, παραδοσιακής τιμής διαχρονικά.

Τέλος η μονή-ζυγή τιμολόγηση είναι πολιτική που με τρόπο παρουσίασης της τιμής, προσπαθεί να δώσει την εντύπωση στους καταναλωτές χαμηλότερης τιμής από την πραγματική (πχ 12.99\$ αντί για 13\$).

- Προωθητικές πολιτικές προσαρμογής της τιμής

Βάση των προωθητικών πολιτικών είναι η προώθηση του προϊόντος μέσω μιας χαμηλότερης τιμής.

Έτσι έχουμε την τιμολόγηση ειδικών γεγονότων όπου τίθεται χαμηλότερη τιμή από την κανονική για περιορισμένο χρονικό διάστημα και την πολιτική ηγετών της τιμής που με τη θέσπιση χαμηλών τιμών ως ευκαιρίες αποσκοπεί στην προσέλκυση καταναλωτών και την αύξηση των πωλήσεων και άλλων προϊόντων. Παρόμοια με την προηγούμενη πολιτική είναι και η πολιτική δόλωμα-αλλαγή, με διαφορά ότι η χαμηλή τιμή-δόλωμα είναι στην ουσία μια εξαπάτηση των καταναλωτών και δεν αντιστοιχεί στην πραγματική τιμή.

Τέλος, αρκετά σύνηθης πολιτική είναι η τιμολόγηση μονάδας κατά την οποία αναγράφεται στο προϊόν η ανά μονάδα τιμή του (βάρους, όγκος κλπ), διευκολύνοντας τους καταναλωτές να διαλέξουν το οικονομικότερο προϊόν.

Άλλες λιγότερο διαδεδομένες πολιτικές τιμολόγησης είναι αυτές των τεχνικών έμμεσης προσαρμογής της τιμής, οι εμπορικές εκπτώσεις και οι γεωγραφικές πολιτικές.

ΜΕΡΟΣ 3^ο

4) Το κόστος και η τιμολόγηση

4.1) Δομή κόστους και τιμολόγηση

Η δομή του κόστους μιας επιχείρησης καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να επιλεγεί και να χρησιμοποιηθεί η τιμή, όπως επίσης επηρεάζει και το βαθμό στον οποίο μπορεί η επιχείρηση να είναι ευαίσθητη ως προς τον όγκο των πωλήσεων η ακόμα και την ίδια την τιμή (Petrof John V., Τζωρτζάκη Αλ., Τζωρτζάκης Κ., 2002).

Ένα παράδειγμα φαίνεται στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 3, Σιώμος Γ., 2004).

Η δομή του κόστους επηρεάζει την τιμολόγηση

	Υψηλά πάγια κόστη	Υψηλά μεταβλητά κόστη
Ευαισθησία στον/στην	Όγκο των πωλήσεων Μία πτώση του όγκου πωλήσεων επηρεάζει τα κέρδη αρνητικά (τα μεταβλητά κόστη λίγο ενδιαφέρουν)	Τιμή Μία μείωση της τιμής επηρεάζει αρνητικά τα κέρδη(εξαλείφει τη χαμηλή συνεισφορά κέρδους ανά μονάδα)

Χρήση τιμής	Η τιμή θα πρέπει να είναι ένα επιθετικό ανταγωνιστικό όπλο, προκειμένου να επιτευχθεί λειτουργία ικανότητας στο μέγιστο.	Αποφυγή ανταγωνισμού με βάση την τιμή. Προτίμηση εργαλείων μάρκετινγκ που δεν έχουν σχέση με την τιμή.
-------------	--	--

Πίνακας 3

Η δομή του κόστους έχει επίσης μεγάλη επιρροή στη διαμόρφωση των τιμών στη διεθνή αγορά. Υπάρχει στενή σχέση μεταξύ των τιμών, του κόστους και του όγκου των πωλήσεων ενός προϊόντος. Η τιμή που χρεώνεται επηρεάζει τον όγκο των πωλήσεων με αύξηση ή μείωση της συνολικής ζήτησης.

Ως αποτέλεσμα της παραγωγής ή εμπορίας μεγαλύτερων όγκων, το μοναδιαίο κόστος ενός προϊόντος μειώνεται και έτσι συχνά αυτό γίνεται η αφορμή για τις επιχειρήσεις που λαμβάνουν την απόφαση να ξεκινήσουν εξαγωγή των προϊόντων τους.

Επιπροσθέτως, η δομή του κόστους αφορά και τις μικρές επιχειρήσεις. Είναι χρήσιμο για τις μικρές επιχειρήσεις να δίνουν ιδιαίτερη προσοχή στο τι συμβαίνει στην κερδοφορία τους όταν αλλάζουν είτε το ποσό των προϊόντων που παράγεται είτε τις τιμές που χρεώνονται.

Μια ανάλυση της δομής του κόστους είναι ένας καλός τρόπος για να κάνει ακριβώς αυτό, καθώς δίνει μία οπτική στο πώς η δομή του κόστους μιας επιχείρησης επηρεάζει την βέλτιστη ποσότητα των εμπορευμάτων που παράγονται (Καζάκης Ν., 2006).

4.2)Ο ρόλος του κόστους στην τιμολόγηση

Σύμφωνα με την επικρατούσα οικονομική θεωρία οι τιμές τίθεται ως αποτέλεσμα της αλληλεπίδρασης των δυνάμεων της προσφοράς και της ζήτησης.

Συνεπώς σε μία επιχείρηση το κόστος παίζει ρόλο στις αποφάσεις για το είδος και την ποσότητα της παραγωγής, όμως οι περισσότερο καθοριστικοί παράγοντες για τον προσδιορισμό των τιμών είναι η ζήτηση και η προσφορά που επικρατούν στην αγορά.

Πέραν τούτου οι αγοραστές ουσιαστικά ανταλλάσσουν την αντιληπτή αξία του προϊόντος με το αντιληπτό κόστος απόκτησης και χρήσης του προϊόντος. Από αυτή την άποψη οι πελάτες δεν ενδιαφέρονται τόσο για το πόσο κόστισε το προϊόν στην

επιχείρηση αλλά για την αξία που οι ίδιοι αντιλαμβάνονται. Επομένως μπορεί να υποστηριχθεί ότι για να καθοριστεί μία τιμή που θα είναι αποδεκτή από τους αγοραστές το κόστος που θα στοιχίσει το προϊόν στην επιχείρηση είναι μικρής σημασίας.

Πράγματι, κατά τον προσδιορισμό των τιμών το κόστος ίσως και να είναι ο λιγότερο σημαντικός παράγοντας που θα ληφθεί υπόψη.

Ωστόσο τα κόστη δαδραματίζουν έναν πολύ σημαντικό ρόλο στην επιλογή της στρατηγικής και της μεθόδου τιμολόγησης που θα ακολουθήσουν τα αρμόδια στελέχη της επιχείρησης για να καθορίσουν την τελική τιμή του παραγόμενου προϊόντος.

Όπως είναι ευρέως γνωστό το κέρδος είναι η διαφορά μεταξύ των εσόδων και του κόστους. Η τιμή ενός προϊόντος επηρεάζει άμεσα το ποια ποσότητα από το προϊόν δύναται να πωληθεί στην αγορά καθώς ασκούνται οι δυνάμεις της ζήτησης.

Λαμβάνοντας λοιπόν ως δεδομένο το στόχο πωλήσεων μιας επιχείρησης η μεταβλητή της ζήτησης θέτει ένα ανώτατο όριο στο εύρος των τιμών που μπορούν να καθοριστούν.

Από την άλλη πλευρά το κόστος επηρεάζει άμεσα το κέρδος και θέτει ένα κατώτατο όριο τιμών στην επιχείρηση.

Εάν οι τιμές που καθοριστούν είναι πολύ χαμηλές σε σχέση με το κόστος τότε ακόμα και αν ο όγκος των πωλήσεων είναι υψηλός δεν θα υπάρχει περιθώριο κέρδους.

Οι αποφάσεις που λαμβάνει η διοίκηση σχετικά με την τιμολόγηση είναι στενά συνδεδεμένες με τις αποφάσεις που σχετίζονται με τα επίπεδα των πωλήσεων, οι οποίες πωλήσεις περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων και το κόστος παραγωγής, μάρκετινγκ και διοίκησης.

Από αυτή τη σχέση, των αποφάσεων της τιμολόγησης και των αποφάσεων για τα επίπεδα των πωλήσεων, απορρέει και η σημασία του ρόλου που κατέχει το κόστος στον προσδιορισμό της τιμής.

Στο τρέχον οικονομικό κλίμα που χαρακτηρίζεται από αστάθεια, η σημασία του κόστους στην παραγωγή των προϊόντων είναι πολύ μεγάλη και οι επιχειρήσεις βασίζονται στο κόστος για τη λήψη άλλων σημαντικών αποφάσεων.

Μία επιχείρηση πρέπει να έχει πλήρη επίγνωση των ανώτερων και των κατώτερων ορίων που θέτει για τις τιμές της όπως αυτές προσαρμόζονται με βάση το κόστος αλλά και άλλους παράγοντες. Συνεπώς τα κοστολογικά συστήματα που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση είναι πολύ σημαντικά για την επιλογή των τιμών των προϊόντων αφού παρέχουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για τα διάφορα κόστη.

Γίνεται λοιπόν κατανοητή η ανάγκη γνώσης των δεδομένων του κόστους στην απόφαση θέσπισης της τιμής και ότι σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να αγνοηθεί το κόστος κατά τον καθορισμό των τιμών.

Κατά τη διαδικασία της τιμολόγησης για να επιτευχθεί η μέγιστη αξιοποίηση του κόστους τα στελέχη της διοίκησης καλούνται να απαντήσουν τρία βασικά ερωτήματα ποιανού είναι το κόστος ποιο είναι το κόστος και ποιος είναι ο ρόλος του κόστους.

Η χρήση του κόστους σαν βάση για την θέσπιση των τιμών είναι πολύ διαδεδομένη και μάλιστα η πιο κοινή μέθοδος καθορισμού των τιμών είναι η μέθοδος κόστος συν.

Δύο πιθανοί λόγοι για τους οποίους έχει επικρατήσει η μέθοδος κόστος συν είναι ότι αφενός είναι ευκολότερο οι πληροφορίες σχετικά με το κόστος να συγκεντρωθούν από την έρευνα τιμολόγησης εάν συγκριθεί με τις υποκειμενικές εκτίμηση τιμής-όγκου και αφετέρου παραδοσιακά έχει συσχετιστεί με την έννοια της δίκαιης τιμής.

Ο όρος της δίκαιης τιμής προέρχεται από τα μεσαιωνικά χρόνια όταν ήταν αναμενόμενο από τον έμπορο να κερδίζει τα προς το ζην με μία εύλογη απόδοση και τίποτε παραπάνω.

Οι τιμές προβλέπεται να τίθενται σε ένα δίκαιο επίπεδο οριζόμενες ως η αξία της εργασίας συν την αξία της πρώτης ύλης.

Αν και η μέθοδος κόστος συν φαίνεται αρκετά λογική κρύβει ένα μεγάλο μειονέκτημα.

Όποτε χρησιμοποιείται η συγκεκριμένη μέθοδος και το κόστος στον τύπο καθορίζεται αυθαίρετα η τιμή που προκύπτει μπορεί να είναι λανθασμένη επειδή ο τύπος της τιμολόγησης δεν προβλέπει την ζήτηση ή τον ανταγωνισμό.

Τα στελέχη της επιχείρησης είναι πολύ σημαντικό να γνωρίζουν το καθοριστικούς παράγοντες και τη συμπεριφορά του κόστους των προϊόντων ώστε να ξέρουν πότε να επιταχύνουν την απόσβεση του κόστους, πως να εκτιμούν μία διαφορά στην τιμή πώλησης, πως να διατέμνουν επικερδώς μία αγορά και πότε να προσθέτουν ή να αφαιρούν προϊόντα από την αλυσίδα παραγωγής.

Ακόμα και έτσι όμως με τη μέθοδο κόστος συν δε γίνεται να γνωρίζουμε σχετικά με τη ζήτηση του προϊόντος.

Οι πληροφορίες για το κόστος υποδεικνύουν εάν ένα προϊόν μπορεί να παραχθεί και να πωληθεί επικερδώς σε οποιαδήποτε τιμή, δεν δείχνουν όμως ποιο είναι το εύρος των προσαυξήσεων ή απομειώσεων του κόστους το οποίο θα δεχτούν οι αγοραστές (Monroe Kentb., 1980).

4.3) Χάραξη τιμολογιακής πολιτικής με βάση την κοστολόγηση

Με όσα αναφέρθηκαν προηγουμένως γίνεται κατανοητή η σημασία του κόστους των παραγόμενων προϊόντων για την επιλογή της τελικής τους τιμής.

Εφόσον λοιπόν έγινε σαφής η σύνδεση του κόστους και της τιμολόγησης, καθώς και η επιρροή του κόστους στην απόφαση για την επιλογή της τελικής τιμής, είναι στιγμή να εμβαθύνουμε και να αναλύσουμε περισσότερο τις μεθόδους τιμολόγησης που βασίζονται στο κόστος.

Οι μέθοδοι τιμολόγησης με βάση το κόστος είναι τρεις και παρουσιάζονται με τη σειρά παρακάτω.

Μέθοδος κόστος-συν

Η μέθοδος κόστος-συν αποτελεί μια διαδεδομένη και απλή μέθοδο τιμολόγησης κατά την οποία η τιμή καθορίζεται πάνω από το ανά μονάδα κόστος έτσι ώστε να προκύπτει κέρδος από την πώληση.

Πιο συγκεκριμένα η επιχείρηση αφού πρώτα προσδιορίσει το μεταβλητό και το σταθερό κόστος ανά μονάδα προϊόντος, προσθέτει σ αυτά ανάλογα με τους στόχους που θέλει να επιτύχει και ένα περιθώριο κέρδους.

Ουσιαστικά με τη μέθοδο αυτή, η επιχείρηση επιδιώκει η τιμή να καλύπτει το κόστος και να δίνει και το περιθώριο για τη δυνατότητα κέρδους.

Μπορεί η μέθοδος κόστος-συν να φαίνεται απλή και εύκολη στην εφαρμογή της, παρ' όλα αυτά όμως κρύβει ορισμένους κινδύνους που αν δεν ληφθούν σοβαρά υπόψη μπορεί να επιφέρουν σημαντικά προβλήματα.

Στην ουσία η μέθοδος αυτή στηρίζεται σε προβλέψεις σχετικά με το κόστος και όχι σε σίγουρους αριθμούς. Είναι πιθανό ακόμα και μία μικρή αλλαγή από τη σύνηθη λειτουργία της επιχείρησης να επιφέρει μεταβολές στα διάφορα κόστη και να υπάρξουν αποκλείσεις από τις προβλέψεις που έχουν γίνει, θέτοντας διαφορετικό το περιθώριο κέρδους που η επιχείρηση είχε θέσει βασιζόμενη στις προβλέψεις. Τέλος ένας ακόμα κίνδυνος της μεθόδου κόστος-συν είναι ότι δε διασφαλίζει με κάποιον τρόπο ότι όλες οι μονάδες θα πωληθούν, όποτε και πάλι μπορεί να αλλάξει το επιθυμητό κέρδος ή η τιμή που θα χρειαζόταν για να καλύψει το ανά μονάδα κόστος.

Κατανοώντας τους κινδύνους αυτούς απορρέει το συμπέρασμα ότι η συγκεκριμένη μέθοδος ενδείκνυται να χρησιμοποιείται όταν η ζήτηση των προϊόντων είναι γνωστή και η κατανάλωσή τους σταθερή (Petrof John V., Τζωρτζάκη Αλ., Τζωρτζάκης Κ., 2002)

Παράδειγμα εφαρμογής της μεθόδου κόστος-συν (Σιώμκος Γ., 2004):

Μεταβλητό κόστος ανά μονάδα 9

Σταθερό κόστος ανά μονάδα 6

Περιθώριο κέρδους 5

Τιμή πώλησης ανά μονάδα = $9 + 6 + 5 = 20$

Μέθοδος περιθωρίου κέρδους (markup)

Η μέθοδος περιθωρίου κέρδους είναι παρόμοια με τη μέθοδο κόστος-συν.

Οι μόνες διαφορές ανάμεσα στις δύο μεθόδους είναι ότι η μέθοδος markup χρησιμοποιείται από μεσάζοντες, δηλαδή χονδρέμπορους και λιανέμπορους και επομένως αντί του κόστους παραγωγής χρησιμοποιείται το κόστος αγοράς του προϊόντος.

Αναλυτικότερα στη μέθοδο περιθωρίου κέρδους ο μεσάζοντας καθορίζει την τιμή μεταπώλησης προσθέτοντας στην τιμή αγοράς ένα περιθώριο μικτού κέρδους.

Έτσι εάν σκεφτούμε ότι ο μεσάζοντας αγοράζει σε τιμή που περιλαμβάνει ήδη ένα περιθώριο κέρδους για τον παραγωγό και αυτός με τη σειρά του για να καθορίσει την τιμή πώλησης προσθέτει στην τιμή αγοράς ένα markup, ο καταναλωτής που θα αγοράσει το προϊόν θα πληρώσει στην ουσία μία σειρά από περιθώρια κέρδους (Καζάκης Ν., 2006).

Για να γίνει αυτό πιο κατανοητό θεωρούμε ότι η τιμή πώλησης του προϊόντος είναι :
Τιμή=Κόστος+Περιθώριο κέρδους ή αλλιώς αν θεωρήσουμε το περιθώριο κέρδους ως ένα ποσοστό επί της τιμής, τότε : Τιμή=Κόστος+(%Τιμή).

Προκειμένου λοιπόν να βρούμε πιο ποσοστό επί της τιμής είναι κατάλληλο περιθώριο κέρδους, υπολογίζουμε το μικτό περιθώριο: Μικτό περιθώριο=Τιμή-Κόστος.

Παράδειγμα εφαρμογής της μεθόδου markup (Σιώμκος Γ., 2004):

Μεταβλητό κόστος (ΜΚ) 5

Συνολικό σταθερό κόστος (ΣΣΚ) 1500

Αναμενόμενες πωλήσεις σε μονάδες 600

Τότε το ανά μονάδα κόστος για τον παραγωγό θα είναι:

$$K=MK+\Sigma\Sigma K/ΑΠ=5+1500/600=7,5$$

Έτσι αν ο παραγωγός έχει σαν στόχο κέρδος 20% θα πουλήσει το προϊόν με βάση τη μέθοδο markup:

$$T1=K/1-\text{επιθυμητό κέρδος (\%πωλήσεων)}=7,5/1-0,20=9,375$$

Στη συνέχεια ο μεσάζοντας που αγόρασε από τον παραγωγό στην τιμή T1, εάν θέλει να πουλήσει είτε σε άλλο μεσάζοντα είτε στον καταναλωτή, θα πουλήσει το προϊόν στην τιμή T2 θέλοντας να έχει κέρδος 30%, οπότε :

$$T2=T1/1-\text{επιθυμητό κέρδος (\%πωλήσεων)}=9,375/1-0,30=13,39$$

Κάπως έτσι ο τελικός αγοραστής που είναι ο καταναλωτής πληρώνει και τα ενδιάμεσα περιθώρια κέρδους για τον παραγωγό και τους μεσάζοντες.

Η μέθοδος περιθωρίου κέρδους πρέπει να χρησιμοποιείται προσεκτικά και πάντοτε με κάποια επιφύλαξη καθώς όπως και με την μέθοδο κόστος-συν, δε διασφαλίζεται πόση ζήτηση υπάρχει για το προϊόν και εάν η κατανάλωσή του θα είναι σταθερή.

Μέθοδος καθορισμένου μεγέθους αποδοτικότητας

Η μέθοδος καθορισμένου μεγέθους αποδοτικότητας είναι παρόμοια με τις προηγούμενες μεθόδους τιμολόγησης με βάση το κόστος.

Το χαρακτηριστικό που κάνει αυτή τη μέθοδο να διαφέρει είναι ότι στηρίζεται στην υπόθεση πως εάν η επιχείρηση καταφέρει να πουλήσει όλες τις μονάδες προϊόντος που έχει θέσει ως στόχο για τον όγκο πωλήσεων, τότε θα επιτύχει ένα μέγεθος αποδοτικότητας που έχει προκαθορίσει.

Σύμφωνα με τη μέθοδο καθορισμένου μεγέθους αποδοτικότητας η επιχείρηση επιδιώκει ένα συγκεκριμένο ποσοστό απόδοσης του κεφαλαίου που έχει χρησιμοποιήσει στην παραγωγή και τη διανομή του προϊόντος της.

Διαφορετικά αντί για κάποιο ποσοστό απόδοσης του κεφαλαίου, μπορεί να χρησιμοποιηθεί ένα συνολικό χρηματικό ποσό απόδοσης που έχει προκαθοριστεί ως στόχος.

Το καθορισμένο μέγεθος αποδοτικότητας ή το ποσό-στόχος μπορούν να εκφραστούν και ως στόχος απόδοσης επενδυμένων κεφαλαίων ή στόχος ROI.

Το ποσό-στόχος εκφράζεται αλλιώς ως στόχος απόδοσης του κόστους (target return on cost), δηλαδή ως ένας στόχος βασισμένος στην απόδοση του συνολικού κόστους, έχοντας για δεδομένα και ως προαπαιτούμενα για την επίτευξη του στόχου, το καθορισμένο επίπεδο όγκου πωλήσεων και την τιμή.

Τέλος, το μειονέκτημα που παρουσιάζει η συγκεκριμένη τιμολογιακή μέθοδος είναι ότι αγνοώντας τη ζήτηση του προϊόντος και τις τιμές των ανταγωνιστών της, αδυνατεί να εξασφαλίσει την επίτευξη της επιθυμητής απόδοσης-στόχου (Σιώμοκος Γ., 2004).

Παράδειγμα εφαρμογής της μεθόδου καθορισμένου μεγέθους αποδοτικότητας (Σιώμκος Γ., 2004) :

Ύψος κεφαλαίων 1500000

Επιδιωκόμενο ROI=15%(καθορισμένο μέγεθος αποδοτικότητας)

Αναμενόμενα κέρδη (15%*1500000)=225000(επιθυμητά κέρδη)

Μέσο κόστος ανά μονάδα = 260

Ποσότητα παραγωγής =15000

Οπότε τιμή πώλησης = μέσο κόστος + επιθυμητά κέρδη/ποσότητα παραγωγής =
 $260+225000/15000=275$

4.4) Μελέτη περίπτωσης

Τα παρακάτω στοιχεία αφορούν την βιομηχανική επιχείρηση «ΖΗΤΑ» που παράγει μαζικά το προϊόν «Χ». Για το 2016:

A. Φυσική ροή των μονάδων

Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων = 1000 μονάδες με βαθμό ολοκλήρωσης 40% και κόστος 2800

Άρχισαν την κατεργασία = 10000μονάδες

Ολοκληρώθηκαν = 9000μονάδες

Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων = 2000μονάδες με βαθμό ολοκλήρωσης 10%

B. Κόστος παραγωγής περιόδου

Ανάλωση πρώτων υλών = 29400

Άμεση εργασία = 28125

Γενικά βιομηχανικά έξοδα = 34375

Παρατήρηση:

Οι πρώτες ύλες χορηγούνται στην παραγωγή κατά 70% μόλις ξεκινήσει η κατεργασία και το υπόλοιπο όταν αυτή φτάσει στη μέση.

Ζητείται ο προσδιορισμός :

- Του κόστους παραγωγής μίας έτοιμης μονάδας
- Των ετοιμών της περιόδου
- Του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

Ισοδύναμη παραγωγή		Κόστος παραγωγής περιόδου	Κόστος μίας έτοιμης μονάδας
Πρώτες ύλες	$(1000 \cdot 30\%) + (8000 \cdot 100\%) + (2000 \cdot 70\%) = 9700$ μονάδες	29400	3,03/μονάδα
Άμεση εργασία	$(1000 \cdot 60\%) + (18000 \cdot 100\%) + (2000 \cdot 10\%) = 8800$ μονάδες	28125	3,20/μονάδα
ΓΒΕ	$(1000 \cdot 60\%) + (18000 \cdot 100\%) + (2000 \cdot 10\%) = 8800$ μονάδες	34375	3,90/μονάδα
Σύνολο			10,13/μονάδα

Κόστος ετοιμών περιόδου

$$2800 + (1000 \cdot 30\% \cdot 3,03) + (8000 \cdot 100\% \cdot 10,13) + (1000 \cdot 60\% \cdot 3,20) + (1000 \cdot 60\% \cdot 3,90) = 2800 + 909 + 1920 + 2340 = 8909 + 29 = 8938$$

Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων

$$(2000 * 70\% * 3,03) + (2000 * 10\% * 3,20) + (2000 * 10\% * 3,90) = \\ = 4242 + 640 + 780 = 5662 + (89009 + 29) = 94700$$

Στη συνέχεια η επιχείρηση «ΖΗΤΑ» προχωράει στον καθορισμό των τιμών για το προϊόν χ, ακολουθώντας τη μέθοδο τιμολόγησης κόστος-συν :

Η επιχείρηση θέτει ως περιθώριο κέρδους τα 20 ευρώ.

Μεταβλητό κόστος/μονάδα	3,03+3,20= 6,23/μονάδα
Σταθερό κόστος/μονάδα	3,90/μονάδα
Περιθώριο κέρδους	20
Τιμή/μονάδα	30,13/μονάδα

Οπότε η επιχείρηση «ΖΗΤΑ» θα πωλήσει το προϊόν χ στην τιμή των 30,13 ευρώ ανά μονάδα.

Ας υποθέσουμε τώρα ότι η επιχείρηση «ΖΗΤΑ» πουλάει το προϊόν χ που παράγει μαζικά στην επιχείρηση «ΚΑΠΑ» που είναι μία εμπορική επιχείρηση χωρίς τμήμα παραγωγής.

Επιλέγοντας τη μέθοδο τιμολόγησης περιθωρίου κέρδους και θέλοντας να πετύχει ένα ποσοστό κέρδους 20% η επιχείρηση «ΚΑΠΑ» θα διαμορφώσει την τιμή του προϊόντος χ ως εξής :

$$\text{Τιμή/μονάδα} = (\text{τιμή αγοράς/ μονάδα}) / (1 - \text{ποσοστό κέρδους}) = \\ = 30,13 / (1 - 20\%) = 37,6$$

Συμπεράσματα

Το ζήτημα του κόστους στην τιμολόγηση είναι ένα διχασμένο θέμα.

Από τη μία πλευρά η τιμολόγηση με βάση το κόστος είναι μία ευρέως διαδεδομένη μέθοδο που μπορούμε να πούμε ότι είναι ο απόγονος της δίκαιης τιμής. Αυτός ο τρόπος τιμολόγησης εμφανίζεται από τα μεσαιωνικά κιόλας χρόνια και ακολουθώντας την κοινή λογική ορίζει ότι η τιμή είναι η αξία των υλικών και της εργασίας που αναλώθηκαν για να παραχθεί το προϊόν, συν μια λογική ανταπόδοση για τον έμπορο-πωλητή. Επομένως οι τιμές καθορίζονταν πολύ κοντά στην αντιληπτή από τους καταναλωτές αξία, κάλυπταν τα έξοδα για την παραγωγή και τη διάθεση των προϊόντων και εξασφάλιζαν στον πωλητή ένα μικρό κέρδος.

Την ίδια γραμμή προσπάθησαν να ακολουθήσουν και στην πιο σύγχρονη εποχή οι μέθοδοι τιμολόγησης με προσανατολισμό στο κόστος. Σε μία σύγχρονη επιχείρηση η χρήση συστημάτων κοστολόγησης είναι απαραίτητη ώστε να υπάρχει πληροφόρηση σχετικά με όλα τα είδη κόστους που βαραίνουν την επιχείρηση, να γίνεται καλύτερος έλεγχος του κόστους από τα αρχικά επίπεδα στην παραγωγική διαδικασία, αλλά και στα τμήματα μάρκετινγκ και διάθεσης.

Επιπλέον, οι πληροφορίες περί κόστους που παρέχει ένα αποδοτικό σύστημα κοστολόγησης, συμβάλλουν συχνά και διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη διαδικασία λήψης αποφάσεων σχετικών τόσο με τον καθορισμό των τιμών, όσο και με τον όγκο παραγωγής και πωλήσεων.

Το κόστος είναι στενά συνδεδεμένο με το κέρδος, καθώς το επηρεάζει άμεσα και επίσης σχετίζεται έμμεσα με τις αποφάσεις τιμολόγησης και πωλήσεων. Ουσιαστικά το κόστος θέτει το κατώτατο όριο των τιμών για μία επιχείρηση. Επομένως ο ρόλος και η σημασία του κόστους κατά τη διαδικασία της τιμολόγησης είναι να θέτει τα χαμηλότερα όρια από τα οποία οι τιμές δεν μπορούν να κατέβουν πιο χαμηλά.

Όπως κάθε νόμισμα έχει δύο όψεις, έτσι γίνεται και με το θέμα του κόστους στον καθορισμό των τιμών και αφού είδαμε τη «θετική» πλευρά που το καθιστά μη αγνοήσιμο και σημαντικό για την ύπαρξη κέρδους, είναι σκόπιμο να δούμε και την αντίθετη όψη.

Το μεγαλύτερο και ίσως το πιο ουσιαστικό μειονέκτημα των μεθόδων τιμολόγησης με βάση το κόστος είναι ότι αγνοούν την ύπαρξη ανταγωνισμού στην αγορά, αλλά και το θέμα της ζήτησης.

Μία επιχείρηση για να καταφέρει να επιβιώσει στην ταχύτατα εξελισσόμενη κοινωνία δε χρειάζεται μόνο να καλύπτει τα έξοδά της με τις τιμές που θέτει, αλλά για να

μπορέσει να αναδειχθεί στην αγορά και να μην καταπλακωθεί από επιχειρήσεις
μεγαθήρια πρέπει να έχει πλήρης επίγνωση για τις κινήσεις των ανταγωνιστών της
και επιπλέον να ξέρει τι είναι αυτό που ζητάνε οι καταναλωτές και σε ποια ποσότητα
το ζητάνε.

Συνοψίζοντας, γίνεται κατανοητό ότι το κόστος δεν είναι ο πιο σημαντικός
παράγοντας για τον καθορισμό των τιμών, ιδίως σε μία αγορά γεμάτη από
ανταγωνιστές και με ένα πλήθος καταναλωτών με πολλές και ποικίλες ανάγκες.

Ίσως οι μέθοδοι τιμολόγησης με βάση το κόστος απευθύνονται περισσότερο σε
επιχειρήσεις που δεν ενδιαφέρονται τόσο για τον ανταγωνισμό επειδή μπορεί να είναι
τέτοιας φύσης η αγορά ή το μέγεθος της επιχείρησης να μην της επιτρέπει ούτως η
άλλως να ανταγωνιστεί μεγάλες επιχειρήσεις.

Ωστόσο, το κόστος και κυρίως τα συστήματα κοστολόγησης συμβάλλουν σημαντικά
με τις πληροφορίες που παρέχουν, στη λήψη αποφάσεων για το ποια πολιτική
τιμολόγησης θα ακολουθήσει η επιχείρηση και ποια μέθοδο τιμολόγησης θα επιλέξει.

Επιπροσθέτως, υπάρχουν και άλλοι παράγοντες που επηρεάζουν τις τιμές, είτε αυτοί
προέρχονται από το εσωτερικό της επιχείρησης, είτε από το εξωτερικό περιβάλλον
της.

Κλείνοντας, από τη δική μου οπτική ο ιδανικός τρόπος τιμολόγησης θα ήταν μία
συνδυαστική μέθοδο που δε θα παρέλειπε κανέναν παράγοντα που επηρεάζει τις τιμές
και συνεπώς θα είχε και το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα με τις λιγότερες
παραλείψεις. Ας μην ξεχνάμε ότι όπως η ζήτηση θέτει τα ανώτατα όρια των τιμών,
έτσι και το κόστος θέτει τα κατώτατα και η άγνοια ή παράλειψη ενός, σίγουρα
επιφέρει προβλήματα.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

- Βαρβάκης Κ., Θεωρία του κόστους, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2001
- Βενιέρης Γ., Λογιστική κόστους, εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα 1998
- Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., εκδόσεις Πέλλα Ιωαννίδου, Αθήνα 2005
- Γκούμας Σ., Σημειώσεις μαθήματος λογιστική κόστους , αει Πειραιά ττ 2015
- Καζάζης Ν., Αποτελεσματικό μάρκετινγκ για κερδοφόρες πωλήσεις, εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2006
- Κουλέρης Α., Επιχειρησιακή κοστολόγηση, Αθήνα 1986
- Κυριαζόπουλος Π., Σαμάντα Ειρ., Εισαγωγή στο μάρκετινγκ χθες, σήμερα, αύριο, εκδόσεις Σύγχρονη εκδοτική, Αθήνα 2014
- Petrof J., Τζωριζάκη Αλ, Τζωριζάκης Κ., Μάρκετινγκ μανάτζμεντ η ελληνική προσέγγιση , εκδόσεις Rosili, Αθήνα 2002
- Σιώμοκος Γ., Στρατηγικό μάρκετινγκ , εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2004

Ξένη

- Monroe Kentb., Pricing making profitable decisions, McGraw-Hill, Νέα Υόρκη, 1980

Διαδικτυακές πηγές

- Wikipedia.com
- Taxheaven.gr
- Λεξικό λογιστικών όρων
- Technologistiki.com
- Theeconomist.com
- Investopedia.com
- accountlearning.com