



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ &  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

**«Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ»**

της

ΔΑΝΑΗΣ ΒΟΥΔΟΥΡΗ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: Σαμαρά Αγγελική

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην  
Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

**Ιούνιος, 2021**

## Ευχαριστίες

Για την πραγματοποίηση αυτής της εργασίας, καθώς και για την άριστη συνεργασία μας, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτριά μου κ. Σαμαρά Αγγελική.

Επίσης, ευχαριστώ όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών για τις γνώσεις και τις εμπειρίες που μας παρείχαν.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερα την οικογένεια μου για την αγάπη τους ,την υπομονή τους και την υποστήριξή τους σε όλη τη διάρκεια των σπουδών μου .

Δανάη Βουδούρη

## Περίληψη

Σκοπός είναι η μελέτη και κατανόηση του ρόλου που διαδραματίζει η κοστολόγηση στη διαδικασία τιμολόγησης προϊόντων και υπηρεσιών. Μέσα από την εξέταση θεωρητικών και εμπειρικών πρακτικών κοστολόγησης και τιμολόγησης αξιολογούνται οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται σε θεωρητικό και εμπειρικό επίπεδο, για να αποτυπωθεί ο ρόλος της κοστολόγησης. Το κόστος μπορεί να αποτελέσει οδηγό λήψης αποφάσεων, ωστόσο οι σύγχρονες επιχειρήσεις βασίζονται πολύ στους στόχους, τη στρατηγική και τον ανταγωνισμό στον κλάδο τους. Το κόστος δεν αποτελεί το μόνο ή τον κρίσιμο παράγοντα της απόφασης τιμολόγησης, παρά το γεγονός ότι αυτό μπορεί να υποδείξει τυχόν κενά και κέντρα κόστους που μπορούν να προσφέρουν μεγαλύτερη κερδοφορία στην επιχείρηση.

Η θεωρητική μελέτη αναδεικνύει την ABC πιο συχνά χρησιμοποιούμενη μέθοδο κοστολόγησης σε σχέση με τις παραδοσιακές μεθόδους, καθώς λαμβάνει υπόψη τη δραστηριότητα της επιχείρησης και έχει έναν πιο δυναμικό χαρακτήρα που ανταποκρίνεται στο συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό και επιχειρησιακό περιβάλλον. Παράλληλα, η τιμολόγηση με βάση το κόστος και τον ανταγωνισμό, φαίνεται να έχουν μεγάλη απήχηση στις επιχειρήσεις παρά το γεγονός ότι πολλές θεωρητικές και εμπειρικές μελέτες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η τιμολόγηση με βάση την αξία είναι αυτή που θα έπρεπε να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για τη διατήρηση του πελατολογίου, τη δημιουργία σχέσης αφοσίωσης και εμπιστοσύνης μεταξύ πελατών και επιχειρήσεων και τη μεγαλύτερη κερδοφορία για τις τελευταίες.

**Λέξεις – κλειδιά:** κοστολόγηση, τιμολόγηση, ABC, αξία

## **Abstract**

The purpose of this thesis is to examine and understand the role that costing plays in the pricing process of products and services. Through the examination of theoretical and empirical costing and pricing practices, the methods used at the theoretical and empirical level to capture the role of costing are evaluated. Cost can be a guide to decision making, but modern businesses rely heavily on goals, strategy, and competition in their industry. Cost is not the only or the most crucial factor in making a pricing decision even though it may indicate gaps and cost centers that may make the business more profitable.

The theoretical study highlights the ABC more commonly used costing method than traditional methods as it considers the business activity and has a more dynamic character that responds to the ever-changing economic and business environment. At the same time, cost-based and competitive pricing seems to have a strong impact on businesses, even though many theoretical and empirical studies conclude that value-based pricing is what should be applied by companies to maintain customer base, building a relationship of loyalty and trust between customers and businesses and greater profitability for the latter.

**Keywords:** costing, pricing, ABC, value

# Περιεχόμενα

<b>Κεφάλαιο 1 Εισαγωγή</b>	<b>1</b>
1.1. Σκοπός	1
1.2. Σημασία Μελέτης	2
1.3. Χρήσιμοι Ορισμοί και Έννοιες	2
1.4. Ερευνητικά Ερωτήματα	5
1.5. Δομή Εργασίας	6
<b>Κεφάλαιο 2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση</b>	<b>7</b>
2.1. Κοστολόγηση	7
2.1.1. Ιστορική Αναδρομή	7
2.1.2. Συστήματα Κοστολόγησης	9
2.1.2.1. Παραδοσιακές μέθοδοι	9
2.1.2.2. ABC	12
2.2. Τιμολόγηση	17
2.2.1. Εισαγωγικά	17
2.2.2. Τεχνικές και Τρόποι Τιμολόγησης	19
2.2.2.1. Τιμολόγηση με βάση το κόστος	19
2.2.2.2. Τιμολόγηση με βάση τον ανταγωνισμό	22
2.2.2.3. Τιμολόγηση με βάση τη ζήτηση	24
2.2.2.4. Τιμολόγηση με βάση το νεκρό σημείο	26
<b>Κεφάλαιο 3 Σχέση Κοστολόγησης και Τιμολόγησης</b>	<b>28</b>
3.1. Σύγχρονες Έρευνες	28
3.2. Κριτική Αξιολόγηση Κοστολόγησης και Τιμολόγησης	37
<b>Κεφάλαιο 4 Συμπεράσματα, Περιορισμοί, Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα</b>	<b>41</b>
<b>Βιβλιογραφία</b>	<b>44</b>

## Λίστα Γραφημάτων

Γράφημα 3 1 Ταξινόμηση στρατηγικών τιμολόγησης

Πηγή: Tellis, 196 ..... 35

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1. Σκοπός

Στο πλαίσιο μεγιστοποίησης της αξίας της μετοχής και της κερδοφορίας των επιχειρήσεων, ο έλεγχος του κόστους αποτελεί παράγοντα επιτυχίας, ειδικά στο σύγχρονο οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον. Ο στόχος της παρούσας εργασίας είναι η διεξοδική μελέτη και κατανόηση ενός συγκεκριμένου φαινομένου και, συγκεκριμένα, του πλαισίου εντός του οποίου εφαρμόζεται η διαδικασία της κοστολόγησης, ώστε να εξυπηρετεί τη διαδικασία τιμολόγησης των προϊόντων.

Η παρούσα εργασία εξετάζει βασικές θεωρητικές και εμπειρικές πρακτικές κοστολόγησης και τιμολόγησης προϊόντων τα τελευταία κυρίως χρόνια με τη μελέτη εμπειρικών, αλλά και θεωρητικών ερευνών γύρω από το εξεταζόμενο ζήτημα, ώστε να αναδειχθεί ο ρόλος της κοστολόγησης στη διαδικασία τιμολόγησης προϊόντων και υπηρεσιών. Το κόστος μπορεί να αποτελέσει οδηγό λήψης αποφάσεων, καθώς οι πληροφορίες που συλλέγονται από τα κέντρα κόστους μπορούν να υποδείξουν στην επιχείρηση «κενά» για μεγαλύτερη κερδοφορία για την ίδια, χωρίς σημαντικές αλλαγές στο κόστος ή στον τρόπο λειτουργίας της.

Ασφαλώς, το κόστος δεν αποτελεί τον μοναδικό παράγοντα που επηρεάζει και καθορίζει τις τελικές τιμές των προϊόντων ή και υπηρεσιών μιας επιχείρησης, ωστόσο αδιαμφισβήτητα διαδραματίζει σημαντικό ρόλο, καθώς καθορίζει τουλάχιστον το ελάχιστο όριο θέσπισης των τιμών τους. Οι επιχειρήσεις σήμερα έχουν να αντιμετωπίσουν αυξημένο ανταγωνισμό σε παγκόσμιο επίπεδο και για αυτό πρέπει να είναι σε θέση να ελέγχουν όλες τις διαδικασίες και τα στάδια λειτουργίας τους, ώστε να καταφέρουν να επιβιώσουν και να παραμείνουν ανταγωνιστικές.

## **1.2. Σημασία Μελέτης**

Το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον χαρακτηρίζεται από καθημερινές αλλαγές στους τρόπους διοίκησης των επιχειρήσεων και είναι απαραίτητο να χρησιμοποιούνται εργαλεία κατάλληλα για αυτές, ώστε να είναι σε θέση να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις έγκαιρα και αποτελεσματικά, ενώ ταυτόχρονα να είναι σε θέση να λειτουργούν υποστηρικτικά στη διαδικασία λήψης αποφάσεων της διοίκησης.

Η ορθή τιμολόγηση, με βάση τις πληροφορίες που προσφέρει η κοστολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών, μπορεί να αποτελέσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για την επιχείρηση οδηγώντας την σε μεγαλύτερη κερδοφορία και κατ' επέκταση μεγαλύτερη ικανοποίηση τους μετόχους της. Για αυτό η σωστή συλλογή και επεξεργασία δεδομένων κοστολόγησης καθίσταται σημαντική στο πλαίσιο λειτουργίας μιας επιχείρησης και λειτουργεί αλληλένδετα με την τιμολόγηση. Η ευελιξία προσαρμογής της επιχείρησης και συγκεκριμένα η απόφαση που καλείται η διοίκηση να λάβει εξαρτάται από το βαθμό στον οποίο ο ρόλος της κοστολόγησης αναγνωρίζεται και οδηγεί τη διοίκηση σε λήψη αποφάσεων που επηρεάζει την τιμολόγηση. Ειδικά σε επιχειρήσεις που παράγουν πολλαπλά προϊόντα και υπηρεσίες, η διαδικασία της κοστολόγησης εξυπηρετεί στην ανάδειξη των πιο κερδοφόρων προϊόντων και τη συμμετοχή καθενός στη συνολική κερδοφορία της επιχείρησης.

Οι Dutta et al. (2003) υπογραμμίζουν το ρόλο των δυνατοτήτων της τιμολόγησης στην επίτευξη μεγαλύτερης απόδοσης για την επιχείρηση. Η παρούσα εργασία εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρήσεις διαχειρίζονται την κοστολόγηση και την τιμολόγηση, πώς τις συνδέουν, αν επηρεάζουν τελικά η μια την άλλη και με ποιες θεματικές γύρω από το ζήτημα ασχολούνται οι σύγχρονοι ακαδημαϊκοί και εμπειρικοί ερευνητές.

## **1.3. Χρήσιμοι Ορισμοί και Έννοιες**

Η κοστολόγηση είναι η διαδικασία εκτίμησης του κόστους παραγωγής πριν την πραγματική παραγωγή και, επομένως, πριν το πραγματικό κόστος παραγωγής. Για την υλοποίηση της κοστολόγησης είναι απαραίτητο να υπάρχουν πληροφορίες για την ποσότητα που θα παραχθεί και τις άμεσες και έμμεσες δαπάνες που θα συμμετέχουν σε αυτό το επίπεδο παραγωγής (Open



Oregon, 2016). Η πραγματοποίηση τέτοιων υπολογισμών περιλαμβάνει μία απλή εικασία ή μία εξελιγμένη διαδικασία έρευνας, πειράματος και πρόβλεψης. Αυτό που είναι σημαντικό, είναι ότι πρόκειται για ένα αβέβαιο καθήκον, που λαμβάνει χώρα πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στην αγορά.

Σύμφωνα με τον Monden (1995), η κοστολόγηση με βάση το στόχο ορίζεται ως η δραστηριότητα διαχείρισης του κέρδους κατά την παραγωγή και ανάπτυξη του σχεδιασμού ενός νέου προϊόντος που περιλαμβάνει:

- (1) το σχεδιασμό προϊόντων που έχουν υψηλή ποιότητα,
- (2) τον καθορισμό του κόστους με βάση το στόχο, συμπεριλαμβανομένου του κόστους επένδυσης, ώστε το νέο προϊόν να αποδώσει το επιθυμητό κέρδος σε μεσομακροπρόθεσμο ορίζοντα, δεδομένων των συνθηκών της αγοράς και
- (3) την επινοήση τρόπων, ώστε ο σχεδιασμός του προϊόντος να επιτυγχάνει το κόστος με βάση το στόχο και, παράλληλα, να αφήνει το καταναλωτικό κοινό ικανοποιημένο για την ποιότητα και την παράδοση.

Η κοστολόγηση αφορά στη μέτρηση του κόστους παραγωγής με στόχο την πιο αποδοτική λειτουργία της επιχείρησης και έχει ως αντικείμενο τις εξής δραστηριότητες (Βενιέρης και συν., 2003):

1. Τη μέτρηση και εκτίμηση του κόστους παραχθέντων προϊόντων και υπηρεσιών.
2. Την ανάλυση του κόστους και τον προσδιορισμό των σχέσεων μεταξύ κόστους και των παραγόντων που επιδρούν σε αυτό.
3. Την καταχώρηση του κόστους, την ταξινόμηση και κατανομή του στα κέντρα κόστους της επιχείρησης.
4. Την παρουσίαση του κόστους στη διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων και την ορθή ερμηνεία των κέντρων κόστους.

Η τιμή αποτελεί το άθροισμα όλων των αξιών που δίνουν οι πελάτες, για να επωφεληθούν από την κατοχή ή την χρήση οποιουδήποτε προϊόντος ή υπηρεσίας (Kotler & Armstrong, 2012). Κέντρο κόστους αποτελεί κάθε αυτοτελές τμήμα δραστηριότητας ή περιοχής ευθύνης, το οποίο δημιουργεί κόστος, δηλαδή ανάλωση ρευστών ή άλλων πόρων της επιχείρησης.

Οι παράγοντες που επηρεάζουν τη διαδικασία και την επιλογή μεθόδου τιμολόγησης είναι τα σταθερά και τα μεταβλητά κόστη, ο ανταγωνισμός, οι στόχοι της επιχείρησης, οι

προτεινόμενες στρατηγικές, τα τμήματα της αγοράς και η προθυμία των πελατών να πληρώσουν για τα προϊόντα της επιχείρησης.

Όμοια με την κοστολόγηση, η τιμολόγηση αναφέρεται σε διαδικασίες που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις, για να καθορίσουν εκ των προτέρων την τιμή στην οποία θα πουλήσουν το προϊόν τους, μόλις η παραγωγή τεθεί σε λειτουργία και μπορούν να πραγματοποιηθούν πωλήσεις (Open Oregon, 2016). Οι σύγχρονες διαδικασίες τιμολόγησης μπορεί να είναι περίπλοκες και ποικίλλουν από κλάδο σε κλάδο. Η τιμολόγηση αποτελεί τη διαδικασία κατά την οποία προσδιορίζεται η τιμή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας μιας επιχείρησης. Απώτερος στόχος της τιμολόγησης είναι η επίτευξη της κερδοφορίας της επιχείρησης.

Η τιμολόγηση αποτελεί μια συνεχή διαδικασία που πρέπει να επαναλαμβάνεται κάθε φορά που αλλάζουν οι συνθήκες (Sarokolaee et al., 2012). Οι περιβαλλοντικές αλλαγές της παραγωγής του προϊόντος και οι συνθήκες αγοράς καθιστούν απαραίτητη αυτή την επανάληψη και τον προσωρινό χαρακτήρα της τιμολόγησης (Buggert & Wielputz, 1995).

Οι στόχοι της διαδικασίας τιμολόγησης είναι στην πραγματικότητα ο δείκτης των επιθυμιών της επιχείρησης για το μέλλον, ως αποτέλεσμα της λειτουργίας της. Το αποτέλεσμα της τιμολόγησης πρέπει να καλύπτει και να πληροί τόσο βραχυπρόθεσμους όσο και μακροπρόθεσμους στόχους, επειδή ο ανταγωνισμός στις μέρες μας είναι όλο και πιο έντονος και δυσκολεύει το έργο των επιχειρήσεων καθημερινά (Dibb et al., 2001). Η διαδικασία που ακολουθείται είναι η εξής:

- Επιλογή στόχων τιμολόγησης
- Αξιολόγηση τιμής για την αγορά στόχο και ικανότητα αγοράς των προϊόντων από την πλευρά των πελατών
- Προσδιορισμός ζήτησης
- Ανάλυση ζήτησης, κόστους και σχέσεων κερδοφορίας
- Καθορισμός συγκεκριμένης τιμής
- Ανάπτυξη μεθόδου τιμολόγησης
- Επιλογή μεθόδου τιμολόγησης
- Αξιολόγηση ανταγωνιστικών τιμών

Η τιμολόγηση αποτελεί επίσης τον μόνο παράγοντα στο μείγμα μάρκετινγκ, ο οποίος δημιουργεί εισόδημα (Sarokolaee et al., 2012). Επιπλέον, η τιμή μπορεί να είναι ευέλικτος παράγοντας στο μάρκετινγκ, καθώς μπορεί να αλλάξει ανά πάσα στιγμή. Παρόλο που ο

ανταγωνισμός της τιμής απασχολεί τις επιχειρήσεις στο παγκόσμιο επιχειρηματικό περιβάλλον, οι περισσότερες επιχειρήσεις δεν μπορούν να λύσουν το πρόβλημα με ορθό τρόπο. Όταν η ποιότητα των προϊόντων είναι υψηλή και ο ανταγωνισμός έντονος, ο παράγοντας της τιμής καθίσταται ο πιο σημαντικός παράγοντας που καθορίζει τη διατήρηση και προσέλκυση των πελατών.

Οι πιο δημοφιλείς προσεγγίσεις τιμολόγησης είναι αυτή που βασίζεται στο κόστος και αυτή που βασίζεται στην αξία. Η τιμολόγηση με βάση το κόστος, αφορά στον προσδιορισμό της τιμής μέσα από την αξιολόγηση του κόστους παραγωγής του. Η τιμολόγηση με βάση την αξία, αφορά στην αξία που θεωρούν οι πελάτες ότι αντιστοιχεί σε ένα προϊόν ή μία υπηρεσία. Αποτελεί ακόμη επιχειρησιακή στρατηγική, καθώς καθορίζει τις τιμές πώλησης αρχικά, αλλά όχι αποκλειστικά, και αντικατοπτρίζει περισσότερο την αξία του προϊόντος για τον καταναλωτή και όχι σε σχέση με το πραγματικό του κόστος, την αγοραία τιμή, τις τιμές των ανταγωνιστικών προϊόντων ή την ιστορική του τιμή.

Ο στόχος της τιμολόγησης με βάση την αξία είναι να συμβαδίζει η αξία που παραδίδεται τελικά στον πελάτη με την αξία που πληρώνει (Sarokolaee et al., 2012). Με αυτόν τον τρόπο οι επιχειρήσεις καθίστανται πιο ανταγωνιστικές, αλλά ταυτόχρονα και πιο κερδοφόρες. Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην κατανόηση του τρόπου με τον οποίο οι καταναλωτές μετράνε την αξία μέσα από την προσεκτική αξιολόγηση του τρόπου με τον οποίο λειτουργούν. Μερικές φορές χρησιμοποιούνται έρευνες, για να βρεθεί η αξία που είναι οι πελάτες πρόθυμοι να πληρώσουν με βάση τα χαρακτηριστικά ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Υπό αυτή την έννοια, αυτός ο τρόπος τιμολόγησης δημιουργεί μακροπρόθεσμες σχέσεις μεταξύ της επιχείρησης και των πελατών (Sarokolaee et al., 2012).

Υπάρχουν τέσσερις κύριες τεχνικές τιμολόγησης, οι οποίες θα εξεταστούν στην συνέχεια: η τιμολόγηση με βάση το κόστος, η τιμολόγηση με βάση την αγορά ή αλλιώς τον ανταγωνισμό, η τιμολόγηση με βάση τη ζήτηση και η τιμολόγηση με βάση την ανάλυση νεκρού σημείου.

#### **1.4. Ερευνητικά Ερωτήματα**

Το ερευνητικά ερωτήματα που εξετάζονται μέσα από τη μελέτη της βιβλιογραφίας στην παρούσα εργασία είναι τα εξής:

- Ποιος είναι ο ρόλος της κοστολόγησης στη διαδικασία τιμολόγησης προϊόντων και υπηρεσιών;
- Ποια είναι η σχέση μεταξύ της κοστολόγησης και της τιμολόγησης;

- Ποιες είναι οι πιο δημοφιλείς μέθοδοι κοστολόγησης;
- Ποιοι τρόποι τιμολόγησης εφαρμόζονται σήμερα από τις σύγχρονες επιχειρήσεις;

Μέσα από τη μελέτη της παλιότερης και της σύγχρονης βιβλιογραφίας επιχειρείται να καταγραφούν όλες οι μέθοδοι και τεχνικές κοστολόγησης και τιμολόγησης που εφαρμόζουν οι σύγχρονες επιχειρήσεις, προκειμένου η τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών που προσφέρουν να αντανακλά το πραγματικό κόστος και ταυτόχρονα να προσφέρει το μέγιστο δυνατό όφελος στους μετόχους και στους λοιπούς ενδιαφερόμενους.

## **1.5. Δομή Εργασίας**

Η παρούσα εργασία ολοκληρώνεται μέσα σε τέσσερα κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο, παρουσιάζεται ο σκοπός και η σημασία της έρευνας, η έννοια της κοστολόγησης και της τιμολόγησης, καθώς και η δομή της εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, παρουσιάζονται ο σκοπός της κοστολόγησης και ορισμένα ιστορικά στοιχεία για αυτήν, αλλά, κυρίως, παρουσιάζονται τα συστήματα κοστολόγησης που είναι πιο δημοφιλή στη σύγχρονη, αλλά και παλαιότερη βιβλιογραφία. Επίσης, παρουσιάζονται οι πιο δημοφιλείς τεχνικές και τρόποι τιμολόγησης των επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, παρουσιάζεται η τιμολόγηση βάσει κόστους, βάσει ανταγωνισμού, βάσει ζήτησης και βάσει νεκρού σημείου.

Στο τρίτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα σύγχρονων ερευνών κυρίως της τελευταίας δεκαετίας, όσον αφορά στη χρήση της κοστολόγησης στη διαδικασία τιμολόγησης προϊόντων και υπηρεσιών των επιχειρήσεων, όπως επίσης, οι βασικές διαφορές μεταξύ τιμής και κόστους, όπως αποτυπώνονται μέσα από αυτές.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της βιβλιογραφικής έρευνας, καταγράφονται οι περιορισμοί με τους οποίους εκπονήθηκε και παρουσιάζονται ορισμένες προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ**

#### **2.1. Κοστολόγηση**

##### **2.1.1. Ιστορική Αναδρομή**

Μία προσέγγιση καθορισμού του κόστους παραγωγής πραγματοποιήθηκε αρχικά στην επιχείρηση Ford στις Η.Π.Α., αλλά και στην Volkswagen στην Γερμανία στις αρχές του 20<sup>ου</sup> αιώνα, οπότε και επιλέχθηκαν διαφορετικές τεχνολογικές προσεγγίσεις με βάση το κόστος (Rosler, 1996). Ωστόσο, η διαδικασία πραγματοποιήθηκε με κανονικούς όρους για πρώτη φορά κατά την περίοδο που ακολούθησε μετά τον Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο, μία περίοδο κατά την οποία οι πόροι ήταν πολύ περιορισμένοι.

Την περίοδο αυτή, οι Αμερικανοί δημιούργησαν μια μέθοδο μεγιστοποίησης των χαρακτηριστικών των προϊόντων με το ελάχιστο κόστος παραγωγής (Leahy, 1998). Η τεχνική αυτή έμεινε γνωστή ως «μηχανική της αξίας» και υιοθετήθηκε αργότερα από τους Ιάπωνες, για να αντιμετωπίσουν τον εσωτερικό έντονο ανταγωνισμό. Τη δεκαετία του '60 η μηχανική της αξίας συνδυάστηκε με την ιδέα της μείωσης του παραγωγικού κόστους το συντομότερο δυνατό στο σχεδιασμό και την ανάπτυξη ενός προϊόντος (Buggert & Wielputz, 1995). Η πρώτη εφαρμογή της μεθόδου αυτής στην Ιαπωνία έλαβε χώρα στην επιχείρηση Toyota το 1963 (Tani et al., 1996). Η επιλογή του όρου «κοστολόγηση με βάση το στόχο» θεωρείται ότι προήλθε από μια ιαπωνική λέξη, που χρησιμοποιήθηκε για το σκοπό αυτό (Rosler, 1996).

Τα συστήματα κοστολόγησης προϊόντων ξεκίνησαν να χρησιμοποιούνται στη Βιομηχανική Επανάσταση στο πρώτο μισό του 19<sup>ου</sup> αιώνα (Kaplan, 1984). Κοινό χαρακτηριστικό τους ήταν η εστίαση στην κατανομή του εργατικού κόστους και του κόστους πρώτων υλών στα τελικά προϊόντα (Johnson, 1972). Θα μπορούσαν επομένως να χαρακτηριστούν ως συστήματα άμεσης κοστολόγησης, καθώς δεν κατένειμαν το σταθερό κόστος σε προϊόντα ή χρονικές περιόδους.

Η έναρξη μέτρησης και κατανομής των γενικών δαπανών, προέκυψε στις αρχές του 20<sup>ου</sup> αιώνα από ανθρώπους αποφασισμένους να αυξήσουν την ακρίβεια του μοναδιαίου κόστους των προϊόντων (Kaplan, 1984). Οι πρώιμες βάσεις κατανομής κόστους περιελάμβαναν την άμεση εργασία και τις πρώτες ύλες (Church, 1916), ωστόσο με την ανάπτυξη του περιβάλλοντος λειτουργίας των επιχειρήσεων, τη μεγαλύτερη πολυπλοκότητα και το εύρος των προϊόντων, την αύξηση του ανταγωνισμού και την παραγωγή τύπου just – in – time (JIT), έπρεπε να συμπεριλάβουν τα γενικά έξοδα (Johnson & Kaplan, 1987).

Οι απλές διαδικασίες κατανομής των έμμεσων δαπανών σε προϊόντα, έγιναν πιο ακριβείς, ώστε να γίνεται καλύτερη αποτίμηση της κερδοφορίας των επιχειρήσεων, αλλά δεν παρείχαν επαρκή πληροφόρηση για την λήψη αποφάσεων. Σύμφωνα με τους Johnson & Kaplan (1987) τα συστήματα κοστολόγησης, δεν κατάφεραν να ανταποκριθούν ικανοποιητικά στις συνεχείς αλλαγές του επιχειρηματικού περιβάλλοντος, που συνεχώς αναπτυσσόταν και εξελισσόταν.

Τότε εμφανίστηκε η μεθοδολογία ABC, τη δεκαετία του '80, προκειμένου να προσφέρει μια εναλλακτική λύση στη λογιστική διαχείριση. Η ABC, παρείχε μεγαλύτερη ακρίβεια στην έμμεση κατανομή του κόστους, μέσω της χρήσης πολλαπλών ομαδοποιήσεων του κόστους και παραγόντων που το προκαλούν (Cooper & Kaplan, 1988). Την επόμενη δεκαετία, η ABC έλαβε μεγάλη προσοχή μεταξύ ακαδημαϊκών, επιχειρήσεων και επαγγελματιών, οι οποίοι άρχισαν να την χρησιμοποιούν.

Ωστόσο, και η μέθοδος αυτή παρουσίασε πολλά μειονεκτήματα και προβλήματα κατά την χρήση της (Innes et al., 2000). Το ενδιαφέρον τότε στράφηκε στους παράγοντες που σχετίζονται με την εφαρμογή και την επιτυχία των συστημάτων ABC. Η πολυπλοκότητα των συστημάτων κοστολόγησης προϊόντων, καθορίστηκε μέσω του αριθμού και της φύσης του κάθε παράγοντα κόστους, που θεωρήθηκε ότι προσεγγίζει την παραγωγή αξιόπιστων πληροφοριών κόστους (Al – Omiri & Drury, 2007). Παρόλη την προσπάθεια επιτυχούς εφαρμογής της ABC, τα αποτελέσματα των μελετών ήταν ασαφή και αμφιλεγόμενα, με αποτέλεσμα να μη βρεθεί τρόπος κατασκευής ενός κατάλληλου συστήματος κοστολόγησης προϊόντων υπό δεδομένες συνθήκες (Drury & Tayles, 2005).

## 2.1.2. Συστήματα Κοστολόγησης

### 2.1.2.1. Παραδοσιακές Μέθοδοι

Λαμβάνοντας υπόψη τους ποικίλους παράγοντες που επηρεάζουν την απόφαση τιμολόγησης, το κόστος θεωρείται ο πιο βασικός παράγοντας που μπορεί να διαχειριστεί αποτελεσματικά μια επιχείρηση. Για αυτό, η ακριβής πληροφόρηση που αφορά το κόστος, θεωρείται βάση για την απόφαση τιμολόγησης. Οι πληροφορίες κόστους είναι απαραίτητες όχι μόνο για την αποτελεσματική λήψη αποφάσεων, αλλά και για την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης. Οι βασικές πληροφορίες του κόστους και των εσόδων διατίθενται στη διοίκηση σε τακτική βάση, γιατί αφορούν τη λειτουργία και την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης (Tobi et al., 2015).

Μέσα στις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης, συναντά κανείς την πλήρη κοστολόγηση, η οποία αποτελεί την πλέον αποδεκτή μέθοδο κοστολόγησης με βάση την οποία αποτυπώνονται τα οικονομικά στοιχεία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015). Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, το συνολικό κόστος της παραγωγικής διαδικασίας επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των προϊόντων. Για να υπολογιστεί το συνολικό κόστος, αθροίζονται όλα τα στοιχεία του κόστους που είναι απαραίτητα για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος, όπως τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Μια ακόμη συνηθισμένη μέθοδος, είναι η μεταβλητή κοστολόγηση ή άμεση κοστολόγηση, που υιοθετείται προκειμένου να λάβει η διοίκηση σημαντικές πληροφορίες για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων (Νεγκάκης & Κουσενίδης, 2015). Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, μόνο το άμεσα συνδεδεμένο με την παραγωγική διαδικασία κόστος παραγωγής λαμβάνεται υπόψη, ώστε να υπολογιστεί το συνολικό κόστος παραγωγής των προϊόντων. Βασική διαφορά σε σχέση με την πλήρη μέθοδο, είναι ότι το σταθερό κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνει τα παραγόμενα προϊόντα και, έτσι, πρέπει να αφαιρείται από τα μικτά λειτουργικά κέρδη της περιόδου κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Οι παραδοσιακές τεχνικές κοστολόγησης δεν παρέχουν λεπτομερείς πληροφορίες στους μάνατζερς. Έτσι, μπορούν να οδηγήσουν σε εσφαλμένη λήψη αποφάσεων, αγνοώντας το γεγονός ότι πολύπλοκα προϊόντα απαιτούν περισσότερους πόρους από απλά δομημένα

προϊόντα (Tobi et al., 2015). Τα τελευταία χρόνια, οι επιχειρήσεις έχουν μειώσει σημαντικά την εξάρτησή τους από παραδοσιακές τεχνικές κοστολόγησης, αναπτύσσοντας συστήματα διαχείρισης κόστους και στόχων. Η παραδοσιακή τεχνική κοστολόγησης μπορεί να είναι ανακριβής, καθώς δεν υπάρχει πραγματική σχέση μεταξύ του συνολικού κόστους και των παραγόντων που δημιουργούν αυτό το κόστος (Nitin & Dalgobind, 2013).

Τα τελευταία χρόνια οι επιχειρήσεις έχουν μειώσει την εξάρτησή τους από την παραδοσιακή λογιστική τεχνική, αναπτύσσοντας συστήματα διαχείρισης κόστους και στόχου, καθώς οι παραδοσιακές τεχνικές κοστολόγησης δεν παρέχουν λεπτομερείς πληροφορίες στους διαχειριστές για λήψη οικονομικά αποδοτικών αποφάσεων. Οι Tobi et al. (2015) χρησιμοποίησαν ένα δείγμα 98 κατασκευαστικών επιχειρήσεων, με τη χρήση δομημένου ερωτηματολογίου και βρήκαν ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά στη χρήση της τεχνικής στόχευσης κόστους για την απόφαση τιμολόγησης. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (activity-based) και η κοστολόγηση με βάση τον στόχο (target – based), προκρίνονται για χρήση από τις επιχειρήσεις.

Η κοστολόγηση με βάση το στόχο (target costing), θεωρείται μια προσέγγιση με πολλές διαστάσεις για το σχεδιασμό προϊόντων, που αποσκοπεί στη μείωση του κόστους και τοποθετεί την επιχείρηση σε θέση να διαχειριστεί την τιμή (Sarokolaee et al., 2012). Σε αυτή την περίπτωση, η τιμή πώλησης των προϊόντων αναμένεται πριν την έναρξη της διαδικασίας παραγωγής και τότε η επιχείρηση προσπαθεί να σχεδιάσει και να παράξει το προϊόν, με βάση το προκαθορισμένο κόστος, ώστε να επιτύχει και το καθορισμένο κέρδος. Ταυτόχρονα, γίνεται προσπάθεια για να διατηρηθεί η ζητούμενη ποιότητα και να αντιμετωπιστούν οι ανταγωνιστικές συνθήκες, με τρόπο που οι πελάτες μένουν ικανοποιημένοι.

Η κοστολόγηση βάσει στόχων, αποτελεί σημαντικό εργαλείο για τη διατήρηση των συνολικών προσπαθειών των επιχειρήσεων να παραμείνουν ανταγωνιστικές, ενώ πληρούνται τα πρότυπα και οι απαιτήσεις των πελατών (Ellarm, 2000). Η κοστολόγηση βάσει στόχων χρησιμοποιεί πληροφορίες τιμών στην αγορά για τον προσδιορισμό του κόστους προϊόντων (Zengin & Ada, 2010). Ακόμη, αποτελεί στρατηγικό σύστημα διαχείρισης του κόστους προϊόντων (Evert & Ernst, 1999). Αυτού του είδους η διαχείριση, χαρακτηρίζεται και ως TCM στη βιβλιογραφία (target cost management). Στο πλαίσιο αυτού του συστήματος, αναπτύσσονται πίνακες κόστους, μηχανική αξίας, διαχείριση συνολικής ποιότητας και κόστους μεταξύ των τμημάτων της επιχείρησης (Cooper, 1995). Πρόκειται για μία μεθοδολογία αντίστροφης κοστολόγησης, στην οποία η τιμή πώλησης και το περιθώριο κέρδους χρησιμοποιούνται για την κατασκευή ενός νέου ή υπάρχοντος προϊόντος (Dekker & Smidt, 2003).



Η κοστολόγηση βάσει στόχων θεωρείται, επίσης, χρήσιμη για την απόφαση της τιμολόγησης, για την ενίσχυση της ικανοποίησης των πελατών και για την λήψη ορθών και έγκαιρων αποφάσεων. Υπάρχει, επίσης, θετική σχέση μεταξύ της κοστολόγησης βάσει στόχων και της απόφασης τιμολόγησης (Tobi et al., 2015).

Σύμφωνα με τους Brierley et al. (2001) στον κλάδο των κατασκευαστικών εταιρειών υπήρχε αστάθεια στη χρήση τόσο του άμεσου όσο και του έμμεσου κόστους σε πολλές δραστηριότητες, γεγονός που καθιστούσε ακόμη πιο δύσκολη την υλοποίηση ορισμένων δαπανών. Για αυτό, πολλές αποφάσεις τιμολόγησης ήταν αβέβαιες και επικίνδυνες για τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων (Al – Bashtawi, 2007). Έτσι, πολλές επιχειρήσεις επιδιώκουν τη χρήση νέων συστημάτων, που βοηθούν στον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων με μεγαλύτερη ακρίβεια, ώστε να βελτιωθεί ο έλεγχος του κόστους και να αποκλειστούν και ορισμένες δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν (Shaban & Shabana, 2014). Ακόμη, δημοφιλείς μέθοδοι κατανομής του κόστους είναι η εκχώρηση και η κοστολόγηση με βάση τη δραστηριότητα (ABC). Αυτές χρησιμεύουν στον καθορισμό μιας βάσης κόστους για ένα προϊόν που τροφοδοτεί μια απόφαση τιμολόγησης, αλλά στην πραγματικότητα είναι πιο σημαντικά στη δημιουργία πληροφοριών για τον προσδιορισμό της αποτελεσματικότητας και των αντισταθμίσεων κόστους – οφέλους (Miller & Mungai, 2015).

Το κόστος με βάση την κατανομή, συνίσταται στην κατανομή όλων των δαπανών σε συγκεκριμένα προϊόντα. Η πιο δύσκολη απόφαση αφορά στην κατανομή του χρόνου του προσωπικού. Αυτό μπορεί να γίνει με τη δημιουργία ενός προσωπικού ημερολογίου για την κατανόηση του χρόνου που αφιερώνεται στη δημιουργία ή την εξυπηρέτηση συγκεκριμένων προϊόντων. Θετικό αυτής της μεθόδου είναι ότι χρησιμοποιεί τις ίδιες κατανομές δαπανών, με αυτές που συνήθως υπάρχουν στα εισοδήματα και αυτό καθιστά εύκολη την εφαρμογή της. Όσο μεγαλύτερη η ποικιλία των προϊόντων, τόσο λιγότερο ακριβής γίνεται (Miller & Mungai, 2015).

Από την άλλη, η μέθοδος ABC παρέχει περισσότερες σε βάθος πληροφορίες σχετικά με το κόστος, αλλά είναι πιο περίπλοκη και δαπανηρή στην εφαρμογή. Η μέθοδος αυτή, εκχωρεί το κόστος σε συγκεκριμένα προϊόντα, αλλά τα αναθέτει πρώτα σε συγκεκριμένες δραστηριότητες ή διαδικασίες. Θετικά χαρακτηριστικά της μεθόδου είναι η μεγαλύτερη χρησιμότητα για τη διαχείριση του χρόνου και των δαπανών (Miller & Mungai, 2015).

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριότητας (ABC), αναπτύχθηκε για να καλύψει τις ελλείψεις που προκύπτουν από την χρήση της παραδοσιακής τεχνικής κοστολόγησης στον τομέα γενικής κατανομής κόστους στο προϊόν. Μπορεί να παράσχει σχετικά ακριβείς πληροφορίες κόστους και καλύτερη υποστήριξη της απόφασης τιμολόγησης των προϊόντων

της επιχείρησης (Roger, 2001). Επιπλέον, η ABC αποτελεί ένα σύστημα που επιτρέπει στις επιχειρήσεις να παρακολουθούν το κόστος που σχετίζεται με τις δραστηριότητες που εκτελούνται για την παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών.

Η ABC μπορεί να θεωρηθεί διαχειριστικό λογιστικό σύστημα, που καθορίζει το κόστος των δραστηριοτήτων χωρίς αλλοιώσεις και το οποίο παρέχει στη διοίκηση έγκυρες και έγκαιρες πληροφορίες (Tobi et al., 2015). Δεν αντιπροσωπεύει μόνο ένα σύνολο κανόνων ή τεχνικών κατανομής για την αποτίμηση των αποθεμάτων. Αντίθετα, αντιπροσωπεύει έναν τρόπο εξέτασης του λειτουργικού κόστους και παρέχει μεθόδους για την εύρεση των υποκείμενων δραστηριοτήτων, που τελικά προκαλούν το κόστος.

Οι παραδοσιακές τεχνικές σταδιακά έγιναν όλο και πιο ανακριβείς, γιατί το έμμεσο κόστος δεν προκαλείται εξίσου από όλα τα προϊόντα μιας επιχείρησης (Karlan & Cooper, 1998). Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, όταν πολλά προϊόντα μοιράζονται ένα κοινό κόστος, να υπάρχει ο κίνδυνος ένα προϊόν να «χρηματοδοτεί» το άλλο και κατ' επέκταση οι μάνατζερς λαμβάνουν αποφάσεις με ανακριβή δεδομένα (Tobi et al., 2015). Ακόμη, οι Sharma & Gupta (2010) υποστήριξαν ότι η παλιά μέθοδος παραδοσιακού κόστους δεν μπορεί πια να καλύψει το σκοπό της και έχει καταστεί ιδιαίτερα δαπανηρή. Οι απαιτήσεις των καταναλωτών έχουν μεταβληθεί και τα προϊόντα έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με το παρελθόν. Το σύστημα ABC αποτελεί σημαντικό εργαλείο επίλυσης των προβλημάτων του κόστους ανακρίβειας που προκύπτουν από τη μέθοδο παραδοσιακού κόστους και μπορεί να συμβάλλει θετικά στη διαδικασία λήψης αποφάσεων από τη διοίκηση (Kumar & Mahto, 2013). Για αυτό η μέθοδος ABC προκρίθηκε στον κόσμο των επιχειρήσεων και αναλύεται εκτενέστερα στη συνέχεια.

### **2.1.2.2. ABC**

Μέχρι τα μέσα της δεκαετίας του '80, οι επιχειρήσεις θεωρούσαν ότι ο όγκος της παραγωγής αποτελεί το μόνο και βασικό τρόπο κατανομής του κόστους. Βάσει αυτού, όλα τα κόστη, είτε άμεσα, είτε έμμεσα, πρέπει να κατανέμονται στα τελικά προϊόντα. Αυτό λειτουργούσε μέχρι τη δεκαετία του '80, όταν οι Karlan & Cooper (1987) εισήγαγαν ένα νέο σύστημα κατανομής των γενικών εξόδων, που ονομάστηκε ABC.

Πολλοί ερευνητές θεωρούν το ABC ένα κατάλληλο σύστημα για τον εντοπισμό και την αντιστοίχιση του κόστους γενικών δραστηριοτήτων στα τελικά προϊόντα (Dury, 2005; Namazi, 2009). Οι Fito et al. (2018) υποστήριξαν ότι πολλοί ερευνητές έχουν απασχοληθεί με τη

συγκεκριμένη μέθοδο εξαιτίας της σημασίας που έχει στις πτυχές του συστήματος λειτουργίας μιας επιχείρησης.

Στη βιβλιογραφία διάφορες έρευνες εξετάζουν την αξιολόγηση, υιοθέτηση, εφαρμογή, τα οφέλη και τους παράγοντες που επηρεάζουν την επιτυχία του ABC (Quinn et al., 2017; Fito et al., 2018). Κάποιες έρευνες χρησιμοποιούν τη συγκεκριμένη μέθοδο ως ανεξάρτητη μεταβλητή, για να προσδιοριστεί η επίδραση που έχει σε στρατηγικές αποφάσεις (Maelah & Ibrahim, 2007). Για παράδειγμα, οι Tobi et al. (2015) εξέτασαν την επίδραση του συστήματος ABC σε επιχειρηματικές αποφάσεις τιμολόγησης την περίοδο 1980 – 2000 και διαπίστωσαν ότι το σύστημα ABC διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην κατανομή του κόστους των προϊόντων και καθιστά τη διαδικασία κοστολόγησης πιο ακριβή, διευκολύνοντας έτσι τη λήψη αποφάσεων για τις τιμές.

Οι Bromwich & Hong (1999) ανέλυσαν τις κύριες απαιτήσεις για την επιτυχία του ABC, που μπορεί να βοηθήσουν τις επιχειρήσεις στην ακριβή μέτρηση του κόστους παραγωγής και στη συνέχεια να λάβουν σωστές αποφάσεις τιμολόγησης. Διαπίστωσαν ότι η μέθοδος εκτίμησης κόστους χωρίς τη χρήση του συστήματος ABC, μπορεί να παρέχει στη διοίκηση ασφαλή δεδομένα, ειδικά όσον αφορά στις αποφάσεις τιμολόγησης. Διαπίστωσαν, ακόμη, ότι η αποτυχία στην ικανοποίηση των απαιτήσεων του συστήματος ABC, μπορεί να οδηγήσει σε στρέβλωση του κόστους παραγωγής και, επομένως, σε αποδυνάμωση της ανταγωνιστικής θέσης.

Η εφαρμογή του συστήματος ABC έχει τα ακόλουθα βήματα (Kumar & Mahto, 2013):

1. Προσδιορισμός των δραστηριοτήτων, όπως, για παράδειγμα, ο έλεγχος (εποπτεία)
2. Προσδιορισμός κόστους δραστηριοτήτων
3. Προσδιορισμός παραγόντων (οδηγών) κόστους, όπως οι ώρες χρήσης των μηχανημάτων, οι ώρες εργασίας κλπ.
4. Συλλογή δεδομένων δραστηριοτήτων
5. Υπολογισμός κόστους προϊόντων

Η μέθοδος ABC αποτελεί την πιο γνωστή και καινοτόμο μέθοδο λογιστικής διαχείρισης εδώ και δεκαετίες (Wegman, 2009). Αρχικά, χρησιμοποιήθηκε στον μεταποιητικό τομέα ως απάντηση στη δυσανεμία για τις παραδοσιακές μεθόδους και τεχνικές διαχείρισης του κόστους που βασίζονται στον όγκο για την κατανομή των εξόδων στα προϊόντα. Σύμφωνα με τους Spedding & Sun (1999), οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης είναι πολύ ανακριβείς για να χρησιμοποιούνται στο σύγχρονο περιβάλλον παραγωγής. Σήμερα, μεγάλο μέρος του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος δε σχετίζεται με τον όγκο. Η ABC λαμβάνει υπόψη της το

κόστος που προκύπτει στο επίπεδο δραστηριότητας και στη συνέχεια αποδίδει το κόστος σε προϊόντα σύμφωνα με τις δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα για την παραγωγή του προϊόντος (Spedding & Syn, 1999).

Η ABC αποτελεί μια λογική προσέγγιση στη διαχείριση και διοίκηση της επιχείρησης, η οποία εξυπηρετεί στην αποσαφήνιση και αξιολόγηση των διαδικασιών της και στον προσδιορισμό του κόστους (Ellis – Newman, 2003). Η ιδέα πάνω στην οποία βασίζεται είναι απλή και λογική, υπό την έννοια ότι βάση της αποτελεί το γεγονός ότι οι δαπάνες και τα κόστη δεν προκύπτουν αυτόματα, αλλά ως αποτέλεσμα διαδικασιών και δραστηριοτήτων στο πλαίσιο λειτουργίας της επιχείρησης. Οι βασικές έννοιες που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο της ABC είναι οι εξής (Ellis – Newman, 2003; Karu, 2008):

- Πόροι: Είναι ένα οικονομικό στοιχείο που απαιτείται για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων.
- Κόστος: Η χρηματική αξία των πόρων που χρησιμοποιήθηκαν ή που απαιτήθηκαν για την επίτευξη ενός στόχου, όπως για παράδειγμα η απόκτηση πρώτων υλών ή η εκτέλεση μιας δραστηριότητας.
- Παράγοντες (οδηγοί) κόστους: Πρόκειται για παράγοντες που προκαλούν αλλαγές στο κόστος μιας δραστηριότητας. Ένας παράγοντας ή αλλιώς οδηγός κόστους, αποτελεί έναν παράγοντα που προκαλεί ή σχετίζεται με μια αλλαγή στο κόστος μιας δραστηριότητας. Επειδή οι παράγοντες αυτοί προκαλούν ή σχετίζονται με αλλαγές κόστους, τα μετρούμενα ποσά των παραγόντων που τους προκαλούν, αποτελούν σημαντική βάση για την ανάθεση του κόστους πόρων σε δραστηριότητες και για την κατανομή του κόστους δραστηριοτήτων σε αντικείμενα κόστους.
- Παράγοντας κόστους πόρων: Πρόκειται για έναν δείκτη που εξυπηρετεί στη συσχέτιση του κόστους των πόρων με τις αντίστοιχες δραστηριότητες και στη διανομή του κόστους διαφορετικών πόρων μεταξύ δραστηριοτήτων
- Δραστηριότητα: Οι ενέργειες που διεκπεραιώνονται στο πλαίσιο λειτουργίας μιας επιχείρησης.
- Παράγοντας κόστους δραστηριότητας: Πρόκειται για ένα μέτρο κατανάλωσης μιας δραστηριότητας από προϊόντα, πελάτες ή υπηρεσίες. Χρησιμοποιείται ως βάση κατανομής δραστηριοτήτων σε αντικείμενα κόστους.
- Αντικείμενο κόστους: Πρόκειται για μια δραστηριότητα ή ένα στοιχείο, του οποίου το κόστος μπορεί να μετρηθεί. Το αντικείμενο κόστους μπορεί να αφορά ένα τμήμα της επιχείρησης, έναν στόχο, ένα προϊόν ή υπηρεσία ή ακόμη και έναν πελάτη.

Σύμφωνα με τον Ellis – Newman (2003) υπάρχουν τέσσερα στάδια εφαρμογής της ABC:

1. Αναγνώριση των κύριων δραστηριοτήτων και των σχετικών κέντρων κόστους
2. Κατανομή χρόνου του ανθρώπινου δυναμικού ανά δραστηριότητα
3. Απόδοση μισθών και άλλων εξόδων σε πηγές κόστους δραστηριοτήτων
4. Προσδιορισμός κόστους ανά παράγοντα κόστους.

Συνολικά, η μέθοδος αυτή είναι χρήσιμη για τον εντοπισμό δραστηριοτήτων και την εκχώρηση κόστους σε καθεμία από αυτές, είναι πιο χρήσιμη από τις παραδοσιακές τεχνικές κοστολόγησης και χρησιμοποιείται για την βελτίωση των διαδικασιών λήψης αποφάσεων σε σχέση με το κόστος παραγωγής. Επίσης, εξυπηρετεί στην επίτευξη καλύτερης διοικητικής αποτελεσματικότητας, στην τιμολόγηση και την προσαρμογή αυτής σε διάφορους συνδυασμούς προϊόντων (Tobi et al., 2015). Για αυτό και καθίσταται χρήσιμη και κατά την απόφαση τιμολόγησης.

Η ABC αναπτύχθηκε για να αντιμετωπιστούν προβλήματα που δημιουργούνται κατά την εφαρμογή παραδοσιακών συστημάτων διαχείρισης κόστους, που έχουν την τάση να αδυνατούν να προσδιορίσουν με ακρίβεια το πραγματικό κόστος παραγωγής ή να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες για λειτουργικές αποφάσεις (Volkan, 2007).

Σύμφωνα με τους Roya et al. (2015) η ABC έχει τα ακόλουθα πλεονεκτήματα:

1. Προσφέρει ακρίβεια και αξιοπιστία δεδομένων κοστολόγησης κατά τον καθορισμό κόστους κάθε προϊόντος
2. Διευκολύνει τη σχέση μεταξύ αιτίας και αποτελέσματος, για την άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου κόστους
3. Παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες κόστους στη διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων για οποιοδήποτε θέμα αφορά την επιχείρηση
4. Είναι χρήσιμη στον καθορισμό του κόστους και της τιμής πώλησης του προϊόντος
5. Διευκολύνει την κατανομή των γενικών εξόδων απευθείας στο προϊόν
6. Επικεντρώνεται στη διαχείριση δραστηριοτήτων και όχι του κόστους
7. Βοηθά στην αύξηση της αποτελεσματικότητας
8. Παρέχει πολύτιμες πληροφορίες για την αξιολόγηση της σχετικής αποτελεσματικότητας παγίων
9. Τα κέντρα κόστους εξυπηρετούν σημαντικά στην ανάπτυξη νέων προϊόντων ή στην τροποποίηση των υπαρχόντων.

Οι Nahoud & Bani – Khalid (2019) εξέτασαν την επίδραση του συστήματος ABC στις αποφάσεις εταιρικής τιμολόγησης χρηματιστηριακών επιχειρήσεων στην Ιορδανία και, συγκεκριμένα, εξέτασαν την επίδραση του συστήματος ABC στην απόφαση τιμολόγησης των επιχειρήσεων. Θεωρούν ότι η απόφαση αυτή αφορά:

1. Τον καθορισμό της αρχικής τιμής
2. Τον καθορισμό των εκπτώσεων
3. Τον καθορισμό της τελικής τιμής
4. Την απόφαση ανταγωνιστικής ανάλυσης τιμών.

Απευθύνθηκαν σε 352 εργαζόμενους των επιχειρήσεων αυτών και κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική επίδραση του συστήματος ABC στις τιμολογιακές αποφάσεις των χρηματιστηριακών επιχειρήσεων στην Ιορδανία, με υψηλή στατιστική σημαντικότητα στην ευαισθητοποίηση των εργαζομένων σχετικά με τη σημασία της ABC σε όλες τις ανεξάρτητες μεταβλητές των αποφάσεων τιμολόγησης.

Η ABC αποτελεί ένα σύστημα κοστολόγησης που έχει αποκτήσει δημοτικότητα, γιατί βασίζεται σε μια απλή ιδέα και συγκεκριμένα στο γεγονός ότι σε μια επιχείρηση τα γενικά έξοδα δημιουργούνται από μια σειρά δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την επιτυχή εκτέλεση παραγωγικών και επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Δεδομένου ότι οι δραστηριότητες καταναλώνουν πόρους και τα προϊόντα απαιτούν δραστηριότητες, το κόστος προϊόντων σχετίζεται με το κόστος των πόρων (Cooper, 1995).

Κάποιοι ερευνητές ισχυρίζονται ότι η παραδοσιακή κοστολόγηση ABC μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένα πιο ισχυρό και ακριβές εργαλείο τιμολόγησης, αν ενσωματωθεί στην οικονομική προστιθέμενη αξία (EVA), ένα μέτρο χρηματοοικονομικής απόδοσης που βασίζεται στην αξία. Για παράδειγμα, οι Shil & Das (2012) μελέτησαν την μέθοδο αυτή και πρότειναν αλλαγές στις επιχειρησιακές στρατηγικές και επιχειρηματικές επιδόσεις σε μια μελέτη περίπτωσης κατασκευαστικής επιχείρησης που εφαρμόζει ταυτόχρονα ABC και σύστημα EVA για την τιμολόγηση προϊόντων.

Η ABC χρησιμοποιείται για τον εντοπισμό του γενικού κόστους που προκύπτει από την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, ενώ η EVA χρησιμοποιείται για την εκτίμηση του κόστους κεφαλαίου που προκύπτει από τον ισολογισμό (Shil & Das, 2012). Αρκετοί ερευνητές συμφωνούν πως η ενσωμάτωση του συστήματος ABC και ενός οικονομικού μέτρου απόδοσης, όπως η EVA, υπερτερεί τόσο των παραδοσιακών μέτρων κοστολόγησης, όσο και του τυπικού

ABC όσον αφορά στην πληρότητα και την αξιοπιστία των εκτιμήσεων κόστους (Hubbell, 1996; Cooper & Slagmulder, 1999).

Παρόλο που η μέθοδος ABC παρέχει ακριβές λειτουργικό κόστος προϊόντος, δεν προσδιορίζει ποια προϊόντα είναι οι δημιουργοί της προστιθέμενης οικονομικής αξίας και συνεπώς συμβάλλουν στον πλούτο των μετόχων (Shil & Das, 2012). Οι περιορισμοί της ABC οδήγησαν τους Kaplan & Anderson (2004) να αναπτύξουν μια μέθοδο κοστολόγησης βάσει δραστηριότητας με την ονομασία TDABC, που αποτελεί παραλλαγή της ABC, για την επίλυση των προβλημάτων της, χωρίς να επηρεάζονται τα οφέλη που την χαρακτηρίζουν.

Το μοντέλο TDABC μπορεί να εκτιμηθεί και εφαρμοστεί εύκολα, καθώς απαιτεί την ύπαρξη δύο στοιχείων: (α) τον αριθμό των μονάδων χρόνου που καταναλώνονται από τις δραστηριότητες που σχετίζονται με τα κέντρα κόστους (τις δραστηριότητες δηλαδή που πραγματοποιεί η επιχείρηση για τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες) και (β) το κόστος ανά μονάδα χρόνου. Το μοντέλο αυτό μπορεί να εφαρμοστεί πιο γρήγορα και, ίσως, και πιο φθηνά, ενώ ταυτόχρονα είναι πιο ενήμερο από την ABC (Pernot et al., 2007).

## **2.2. Τιμολόγηση**

### **2.2.1. Εισαγωγικά**

Η τιμή του προϊόντος αποτελεί σημαντικό παράγοντα προσδιορισμού της ζήτησης της αγοράς (Abrams, 2000). Κάποιες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν υψηλότερες τιμές προκειμένου να συνδεθούν με καλύτερης ποιότητας προϊόντα, ενώ άλλες επιλέγουν να τιμολογούν χαμηλά, προκειμένου να έχουν μεγαλύτερη κατανάλωση. Η τιμολόγηση πρέπει να κατευθύνεται και να στοχεύει προς μια κατεύθυνση, η οποία μπορεί να είναι η επίτευξη μιας συγκεκριμένης απόδοσης, η μεγιστοποίηση των κερδών, η αύξηση μεριδίου αγοράς, η σταθεροποίηση των τιμών και η αντιμετώπιση του ανταγωνισμού (Singh, 2013). Η μέθοδος τιμολόγησης που ακολουθεί μια επιχείρηση αφορά στη διαδρομή που επιλέγει για να καθορίσει τις τιμές των προϊόντων της. Σαφώς, η μέθοδος αυτή πρέπει να ταιριάζει και να συμβαδίζει με τους στόχους που θέτει η επιχείρηση.

Η τιμή αποτελεί το ποσό που πρέπει να ανταλλάξει ο καταναλωτής προκειμένου να λάβει ένα προϊόν (Bonoma, 1995). Καθώς η τιμή αυτού του προϊόντος εξαρτάται από πολλούς και διαφορετικούς παράγοντες και υφίσταται αλλαγές εξαιτίας εξωτερικών και εσωτερικών παραγόντων, πρέπει να είναι δυναμική και όχι σταθερή, προκειμένου να μπορεί να ανταποκρίνεται στις εξωτερικές αλλαγές. Ο πιο σημαντικός παράγοντας στην τιμολόγηση είναι ο καθορισμός του κόστους του προϊόντος, αλλά πάντα σε συνδυασμό με τη στρατηγική μάρκετινγκ και προώθησης που επιλέγει η επιχείρηση, αλλά και τα έξοδα που σχετίζονται με τη διανομή, τη διαφήμιση και κάθε είδους ενέργεια που απαιτείται προκειμένου οι πελάτες να αναγνωρίζουν το προϊόν και να έχουν πρόσβαση σε αυτό.

Όμως, αν υπάρχει αλλαγή σε πολλές μεταβλητές που καθορίζουν την τιμή του προϊόντος, τότε η τιμολόγηση μπορεί να διαφέρει από χρονική περίοδο σε χρονική περίοδο και ανάλογα με την κατάσταση που υφίσταται (Singh, 2013). Η τιμολόγηση στα υπάρχοντα επίπεδα της αγοράς έχει νόημα για επιχειρήσεις που πωλούν τυποποιημένα προϊόντα ή και επιχειρήσεις που λειτουργούν σε ένα ολιγοπώλιο, οπότε είτε πωλούν σε υψηλότερη, είτε σε χαμηλότερη τιμή από τον ηγέτη της αγοράς ή από τους κύριους ανταγωνιστές τους.

Οι τεχνικές τιμολόγησης αφορούν τα στάδια και τις διαδικασίες που ακολουθούνται από τις επιχειρήσεις, ώστε να ορίσουν τις τιμές για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες τους.

Η τιμή αποτελεί ρυθμιστή της οικονομίας, καθώς ρυθμίζει την κατανομή των παραγόντων παραγωγής. Οι μέθοδοι τιμολόγησης αποτελούν το συνδυασμό διαφορετικών μεταβλητών αποφάσεων που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για την πώληση προϊόντων και υπηρεσιών. Ένα σημείο αναφοράς, είναι η ποσότητα της παραγωγής στην οποία τα συνολικά έσοδα ισούνται με το συνολικό κόστος υποθέτοντας μια συγκεκριμένη τιμή πώλησης. Μία άλλη μέθοδος τιμολόγησης είναι η οριακή ανάλυση η οποία υπολογίζει τη ζήτηση, αλλά και το κόστος για τον προσδιορισμό της κατάλληλης τιμής του προϊόντος. Μετά τον εντοπισμό της αγοράς και τη συλλογή βασικών πληροφοριών, το επόμενο βήμα είναι η κατεύθυνση του προγραμματισμού της αγοράς, η απόφαση των εργαλείων και της στρατηγικής που καλύπτει τις ανάγκες των πελατών και την πρόκληση αντιμετώπισης του ανταγωνισμού (Singh, 2013).

Η κοστολόγηση με βάση το στόχο και η τιμολόγηση με βάση την αξία αποτελούν δημοφιλείς τεχνικές τιμολόγησης, οι οποίες εφαρμόζονται από πολλές επιχειρήσεις που επιθυμούν να χτίσουν μακροχρόνιες σχέσεις και σχέσεις αφοσίωσης με τους πελάτες τους. Τα κοινά χαρακτηριστικά μεταξύ της κοστολόγησης με βάση το στόχο και της τιμολόγησης με βάση την αξία, είναι η μακροχρόνια προοπτική, ο ανταγωνισμός, η μακροχρόνια κερδοφορία και η εστίαση στον πελάτη (Sarokolaee et al., 2012). Στην περίπτωση της τιμολόγησης με βάση



την αξία (value-based pricing), η γνώση του πελάτη χρησιμοποιείται ως το κύριο κριτήριο στην τιμολόγηση και η αξία για τον καταναλωτή δεν σημαίνει χαμηλότερη τιμή για το προϊόν ή την υπηρεσία (Sarokolaee et al., 2012).

Οι μέθοδοι τιμολόγησης αφορούν στη διαμόρφωση των τιμών των προϊόντων και είναι μια διοικητική απόφαση. Οι μέθοδοι τιμολόγησης μπορούν να λειτουργήσουν ως στρατηγική για την επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος σε μια επιχείρηση (Singh, 2013). Απαιτείται όμως να εφαρμόζεται η βέλτιστη μέθοδος τιμολόγησης, η οποία είναι εκείνη που θα προσελκύσει τους καταναλωτές και θα μεγιστοποιήσει την αξία της επιχείρησης για τους μετόχους. Για αυτό, είναι απαραίτητο κατά τη λήψη της απόφασης τιμολόγησης, η διοίκηση της επιχείρησης να λαμβάνει υπόψη της και το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα της επιχείρησης. Οι πιο συνηθισμένες μέθοδοι τιμολόγησης στη βιβλιογραφία παρουσιάζονται στην επόμενη υποενότητα.

## **2.2.2. Τεχνικές και Τρόποι Τιμολόγησης**

### **2.2.2.1. Τιμολόγηση με Βάση το Κόστος**

Η τιμολόγηση με βάση το κόστος είναι μια απλή και εύκολη μέθοδος, που προκύπτει από το συνολικό κόστος παραγωγής ενός προϊόντος συν το περιθώριο κέρδους που έχει επιλέξει η επιχείρηση για τους μετόχους της. Ωστόσο, με τη μέθοδο αυτή, δε λαμβάνονται υπόψη οι εκάστοτε συνθήκες που επικρατούν μια δεδομένη χρονική στιγμή στην αγορά.

Κάθε βιομηχανία παραγωγής διαθέτει ένα σύστημα τιμολόγησης των προϊόντων και υπηρεσιών της. Η τιμολόγηση βάσει κόστους αποτελεί μια από τις μεθόδους τιμολόγησης που χρησιμοποιούνται ευρέως για τον προσδιορισμό της τιμής πώλησης ενός προϊόντος, σύμφωνα με την οποία η τιμή του προϊόντος καθορίζεται με την προσθήκη ενός ποσοστού κέρδους επιπλέον του κόστους παραγωγής του προϊόντος. Οι μέθοδοι που βασίζονται στο κόστος είναι η μέθοδος της προσαύξησης, η μέθοδος του στόχου απόδοσης, η ανάλυση νεκρού σημείου, η ανάλυση συνεισφοράς και η τιμολόγηση οριακού κόστους.

Στην μέθοδο της προσαύξησης προστίθεται ένα περιθώριο κέρδους στο μέσο κόστος της υπηρεσίας. Στη μέθοδο του στόχου απόδοσης, η απόδοση καθορίζει το σημείο στο οποίο η επιχείρηση στοχεύει. Η ανάλυση νεκρού σημείου εστιάζει στο σημείο όπου τα συνολικά έσοδα

ισούνται με το συνολικό κόστος. Η ανάλυση συνεισφοράς αποτελεί διαφορετική ανάλυση, καθώς λαμβάνει υπόψη μόνο το άμεσο κόστος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Τέλος, η τιμολόγηση οριακού κόστους τοποθετείται κάτω από το συνολικό και το μεταβλητό κόστος. Η μέθοδος τιμολόγησης βάσει κόστους αποτελεί δημοφιλή μέθοδο που έχει υιοθετηθεί από πολλές παραγωγικές και κατασκευαστικές επιχειρήσεις (Pokharel & Pokharel, 2018).

Οι πιο βασικές παραλλαγές της μεθόδου τιμολόγησης με βάση το κόστος παρουσιάζονται παρακάτω (Singh, 2013):

- a. Τιμή προσαύξησης (κόστος συν τιμή): Σε αυτή τη μορφή τιμολόγησης βάσει κόστους, η τιμή πώλησης του προϊόντος καθορίζεται με την προσθήκη ενός συγκεκριμένου περιθωρίου ή προσαύξησης στο κόστος του προϊόντος. Επιχειρήσεις που δεν έχουν στη διαδικασία λειτουργίας τους κατασκευαστικό ή παραγωγικό ρόλο, προτιμούν αυτού του είδους την τιμολόγηση. Όσο πιο αργή είναι η ανακύκλωση του προϊόντος, τόσο μεγαλύτερη είναι η προσαύξηση και το αντίστροφο.
- b. Τιμολόγηση πλήρους κόστους (απορρόφηση κόστους): Η μέθοδος αυτή υιοθετείται από κατασκευαστικές και παραγωγικές επιχειρήσεις, καθώς βασίζεται στο εκτιμώμενο μοναδιαίο κόστος προϊόντος με βάση το κανονικό επίπεδο παραγωγής και πωλήσεων. Σε αυτό το μοναδιαίο κόστος προστίθεται ένα περιθώριο κέρδους. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιεί τυπικές τεχνικές κοστολόγησης, επεξεργάζεται το μεταβλητό και το σταθερό κόστος που συνεπάγεται η κατασκευή, πώληση και διαχείριση του προϊόντος. Η τιμή πώλησης αποφασίζεται με την προσθήκη του απαιτούμενου περιθωρίου κέρδους στο συνολικό αυτό κόστος. Η μέθοδος αυτή διακρίνεται από ορισμένα πλεονεκτήματα, αλλά και από ορισμένα μειονεκτήματα. Το κύριο πλεονέκτημά της είναι ότι η επιχείρηση έχει διασφαλισμένα κέρδη, όσο η αγορά απορροφά την παραγωγή στην τιμή που θέτει η επιχείρηση (Culliton, 1948). Το μειονέκτημα είναι ότι δεν λαμβάνει υπόψη της καθόλου τους παράγοντες ζήτησης, αλλά, αντίθετα, υποθέτει ότι η τιμή είναι συνάρτηση μόνο του κόστους. Σε μια ανταγωνιστική, όμως, αγορά, αυτή η μέθοδος μπορεί να καταστεί αναποτελεσματική, αφού η τιμή δεν εξαρτάται μόνο από το κόστος. Ακόμη, η μέθοδος αυτή τείνει να βασίζεται πολύ στο τυπικό κόστος και το κανονικό επίπεδο παραγωγής, όμως δεν υπάρχει μηχανισμός ασφαλείας σε περίπτωση που αυτό δε συμβαίνει. Ένα ακόμη μειονέκτημα είναι ότι δεν αποτελεί μια δυναμική μέθοδο.
- c. Τιμολόγηση οριακού κόστους: Στοχεύει στη μεγιστοποίηση της συμβολής στο σταθερό κόστος. Περιλαμβάνει όλα τα άμεσα μεταβλητά κόστη παραγωγής του προϊόντος και με αυτή τη μέθοδο όλα τα κόστη πραγματοποιούνται πλήρως, ενώ ταυτόχρονα πραγματοποιούνται και μέρος του σταθερού κόστους. Η κύρια διαφορά στην τιμολόγηση

πλήρους και οριακού κόστους είναι ότι η τελευταία προσφέρει την ευελιξία να μην ανακτηθεί μέρος του σταθερού κόστους ανάλογα με την κατάσταση της αγοράς. Ακόμη, υπάρχει ευελιξία στην ανάκτηση μεγαλύτερου μεριδίου σταθερών δαπανών από ορισμένους πελάτες ή από συγκεκριμένο τμήμα της επιχείρησης. Η μέθοδος αυτή έχει το θετικό χαρακτηριστικό ότι λαμβάνει υπόψη της την ζήτηση, εκτός από το κόστος. Κάθε φορά που η επιχείρηση διαθέτει έναν αριθμό προϊόντων, η οριακή τιμή αποτελεί μια χρήσιμη μέθοδο τιμολόγησης που δίνει την ευελιξία συνυπολογισμού του σταθερού κόστους μέσω διαφορετικών προϊόντων σε διαφορετικούς συντελεστές, ανάλογα με τις συνθήκες της αγοράς, ενώ ταυτόχρονα ανακτά όλα τα οριακά κόστη (άμεσα και μεταβλητά) σε υποθέσεις που αφορούν το κάθε προϊόν. Από την άλλη, έχει το μειονέκτημα ότι εφαρμόζει παραδοχές που αφορούν στη συμπεριφορά του κόστους και των εσόδων της επιχείρησης, οι οποίες μπορεί να είναι εσφαλμένες. Ακόμη, αγνοεί το ημιμεταβλητό κόστος ενώ σε βιομηχανίες υψηλής έντασης κεφαλαίων, μπορεί να δημιουργήσει πρόβλημα όταν η διαφορά μεταξύ της τιμής οριακού κόστους και της τιμής πλήρους κόστους είναι πολύ μεγάλη.

Υπάρχουν πολλές και διαφορετικές μέθοδοι τιμολόγησης, οι οποίες πολύ συχνά χρησιμοποιούνται ταυτόχρονα από επιχειρήσεις (Noble & Gruca, 1999) και όλες στοχεύουν στην μεγιστοποίηση του κέρδους της επιχείρησης. Άλλωστε, όπως ήδη αναφέρθηκε, η τιμολόγηση ενός προϊόντος αποτελεί σημαντική στρατηγική και διοικητική απόφαση (Piercy et al., 2010), ικανή να καθορίσει τη θέση της επιχείρησης στον κλάδο.

Οι Noble & Gruca (1999) εφαρμόζουν 10 διαφορετικές στρατηγικές τιμολόγησης, τις οποίες κατηγοριοποιούν σε 4 ομάδες:

- 1) κατάσταση τιμολόγησης νέου προϊόντος,
- 2) κατάσταση ανταγωνιστικής τιμολόγησης,
- 3) κατάσταση τιμολόγησης γραμμής προϊόντος,
- 4) κατάσταση τιμολόγησης βάσει κόστους.

Συγκεκριμένα, οι Noble & Gruca (1999) βρίσκουν στην έρευνά τους ότι το 50% των επιχειρήσεων του δείγματός τους χρησιμοποιεί περισσότερες από μια στρατηγικές τιμολόγησης και ότι η τιμολόγηση βάσει κόστους παραμένει κυρίαρχη, επειδή είναι η μόνη μέθοδος που χρησιμοποιείται και συνδέεται με την εσωτερική στρατηγική της επιχείρησης, χωρίς να έχει κάποιον εξωτερικό προσανατολισμό. Επιπλέον, η στρατηγική αυτή αποφεύγει τον κίνδυνο. Σύμφωνα με τους Piercy et al. (2010) οι επιχειρήσεις σήμερα τείνουν να

χρησιμοποιούν την τιμολόγηση ως βραχυπρόθεσμη τακτική αντί για μακροπρόθεσμη στρατηγική.

Σε άλλη έρευνα, οι Liozu & Hinterhuber (2012) πραγματοποίησαν έρευνα με τη διεξαγωγή συνεντεύξεων με 44 διευθυντές 15 μεγάλων επιχειρήσεων στις Η.Π.Α., σχετικά με τρεις προσεγγίσεις τιμολόγησης και, συγκεκριμένα, την τιμολόγηση βάσει κόστους, την τιμολόγηση ανταγωνισμού και την τιμολόγηση με βάση την αξία. Όλες οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούσαν την τιμολόγηση βάσει κόστους και αυτό το εύρημα επιβεβαιώνει την υπόθεση ότι πρόκειται για την πιο διαδεδομένη μέθοδο τιμολόγησης. Στην έρευνά τους, βρίσκουν ότι οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την τιμολόγηση βάσει κόστους τείνουν να μην έχουν συγκεκριμένες λειτουργίες τιμολόγησης, με αποτέλεσμα να χρησιμοποιούν άτυπες διαδικασίες αναθεώρησης της τιμολόγησης, που εστιάζουν μόνο σε περιθώρια έναντι τιμών. Για αυτό, συστήνουν την τιμολόγηση βάσει της αξίας ως πιο επιτυχημένη προσέγγιση και ισχυρίζονται ότι οι επιχειρήσεις που την χρησιμοποιούν τείνουν να έχουν καλύτερη ενοποίηση σε επιχειρησιακές διαδικασίες (Liozu & Hinterhuber, 2012). Παρόλ' αυτά, η έρευνά τους επιβεβαιώνει την τιμολόγηση βάσει κόστους ως την πιο συχνά χρησιμοποιούμενη μέθοδο τιμολόγησης.

#### **2.2.2.2. Τιμολόγηση με Βάση τον Ανταγωνισμό**

Η τιμολόγηση αυτή είναι ιδιαίτερα δημοφιλής και βασίζεται στις τιμές της αγοράς ή στην ηγεσία τιμής (Noble & Gruca, 1999). Οι επιχειρήσεις μπορεί να επιλέξουν αυτή την απλή μέθοδο τιμολόγησης, λαμβάνοντας υπόψη τον ανταγωνισμό και το μερίδιο αγοράς που επιθυμούν να κατέχουν. Για να πραγματοποιηθεί αυτό, απαιτείται καλή γνώση των ανταγωνιστών και των χαρακτηριστικών τους. Το επίπεδο ανταγωνιστικής τιμολόγησης επιτρέπει στην επιχείρηση να τιμολογεί πάνω, κάτω ή στο ίδιο επίπεδο με τους ανταγωνιστές. Η υψηλότερη αρχική τιμολόγηση είναι εφικτή σε μικρότερο μερίδιο αγοράς, αλλά, αν η επιχείρηση επιθυμεί να στοχεύσει σε μεγαλύτερο μερίδιο αγοράς, τότε θα ακολουθήσει μια χαμηλότερη τιμολόγηση.

Η σωστή στρατηγική τιμολόγησης εξελίσσεται προκειμένου να αποκτηθεί το επιθυμητό μερίδιο αγοράς, είτε μέσω διείσδυσης, είτε μέσω περιορισμού της τιμής ή μέσω δίκαιων συναλλαγών, δηλαδή με συμβιβασμό για την επίτευξη ενός ικανοποιητικού περιθωρίου κέρδους. Οι παραλλαγές ή υποκατηγορίες αυτής της μεθόδου είναι οι εξής (Singh, 2013):

- a. Εκπτώτικη τιμολόγηση: Οι εκπτώσεις και τα κουπόνια αποτελούν παραχώρηση τιμής, που προσφέρεται με τη μορφή παρακράτησης από την επίσημη τιμή του καταλόγου. Οι πιο συνηθισμένες μορφές εκπτώσεων είναι οι εξής:
- i. Εμπορική έκπτωση: Δίνεται στους αγοραστές προϊόντων που λειτουργούν ως χονδρέμποροι.
  - ii. Έκπτωση τοις μετρητοίς: Παραχωρείται στον αγοραστή για να του δώσει κίνητρο να πληρώσει με μετρητά σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.
  - iii. Έκπτωση ποσότητας: Προκειμένου να ενθαρρυνθούν οι αγοραστές να προχωρήσουν σε μαζικές αγορές, προσφέρεται έκπτωση όσο αυξάνεται η ποσότητα των προϊόντων.
  - iv. Εποχιακή έκπτωση: Προσφέρεται κατά τη διάρκεια περιόδων με χαμηλές συνήθως πωλήσεις.
- b. Τιμή premium: Χρησιμοποιείται όταν η ζήτηση των προϊόντων της επιχείρησης είναι ετερογενής και υπάρχουν υποκατάστατα προϊόντα που διαθέτουν κοινές οικονομίες κλίμακος. Συνήθως, υπάρχουν διαφορετικά μοντέλα προϊόντων, με διαφορετικά χαρακτηριστικά, τα οποία λειτουργούν ως υποκατάστατα. Η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει μια τιμή premium του αρχικού μοντέλου προϊόντος, που έχει περισσότερα χαρακτηριστικά που ικανοποιούν τους πελάτες σε σχέση με το αρχικό προϊόν και μπορεί να απευθύνεται σε πελάτες με υψηλότερο εισόδημα. Η υψηλή τιμή τοποθετεί το προϊόν υψηλότερα στην αντιλαμβανόμενη ποιότητά του.
- c. Τιμολόγηση με βάση τον κύριο ανταγωνιστή (parity pricing): Η επιχείρηση τιμολογεί τα προϊόντα της στο ίδιο επίπεδο με εκείνο του ανταγωνισμού και χρησιμοποιείται συνήθως σε ολιγοπωλιακούς κλάδους. Έχει, όμως, το μειονέκτημα ότι η ηγετική επιχείρηση δεν είναι απαραίτητο ότι έχει τιμολογήσει ορθά το προϊόν.

Σύμφωνα με τους Fisher et al. (2017), μια επιχείρηση που ακολουθεί δυναμική στρατηγική τιμολόγησης με βάση τον ανταγωνισμό, παρακολουθεί τις αλλαγές στις τιμές των ανταγωνιστών και εξετάζει αν πρέπει να απαντήσει με παρόμοιο ή διαφορετικό τρόπο, στο σύνολο ή σε κάποια προϊόντα της και σε ποιο βαθμό. Για να καταφέρει τελικά να απαντήσει η επιχείρηση σε αυτά τα ερωτήματα, απαιτείται ορθολογική, αμερόληπτη και αντικειμενική μέτρηση της ελαστικότητας των τιμών και γνώση της θέσης των ανταγωνιστών μέσα στον

κλάδο. Ακόμη, η επιχείρηση οφείλει να γνωρίζει το βαθμό στον οποίο οι καταναλωτές έχουν πληροφορίες σύγκρισης τιμών στον κλάδο, αλλά και αν ακολουθούν στρατηγική εντοπισμού της φθηνότερης τιμής.

Οι Liozu et al. (2012) διεξήγαγαν συνεντεύξεις με στελέχη επιχειρήσεων από διάφορους βιομηχανικούς κλάδους στις Η.Π.Α. και βρήκαν ότι οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τιμολόγηση με βάση την αξία, ερμηνεύουν την αξία των πελατών με τρόπους συμβατούς με αυτούς που συναντά κανείς στην βιβλιογραφία. Όσοι ασκούν τιμολόγηση με βάση το κόστος ή με βάση τον ανταγωνισμό, ωστόσο, δείχνουν κακή κατανόηση της έννοιας της τιμολόγησης με βάση την αξία, γεγονός που εξηγεί γιατί η τιμολόγηση με βάση τον ανταγωνισμό είναι τελικά δημοφιλής. Η τιμολόγηση με βάση τον ανταγωνισμό κατευθύνεται από την ίδια τη λογική και απλούς αριθμητικούς υπολογισμούς, ενώ, ταυτόχρονα, λαμβάνει υπόψη της την εκτίμηση της διοίκησης.

Οι περισσότερες έρευνες εντοπίζουν πως παρά το γεγονός ότι οι τιμές των προϊόντων και των υπηρεσιών είναι καλύτερο να προσδιορίζονται με βάση την αξία για τους πελάτες τους, εντούτοις στην πραγματικότητα καθορίζονται είτε με βάση το κόστος, είτε με βάση τον ανταγωνισμό (Amaral & Guerreiro, 2018). Οι επιχειρήσεις, τελικά, τιμολογούν με βάση τις τιμές των ανταγωνιστών, παρά το γεγονός ότι αυτές θα έπρεπε να προσδιορίζονται διαφορετικά (Calabrese & Francesco, 2014).

### **2.2.2.3. Τιμολόγηση με Βάση τη Ζήτηση**

Για την εφαρμογή της συγκεκριμένης μεθόδου απαιτείται καλή γνώση της αγοράς και συγκεκριμένα της καμπύλης ζήτησης των προϊόντων και υπηρεσιών της επιχείρησης, ώστε να είναι σε θέση να βρίσκει τον κατάλληλο συνδυασμό τιμής και ποσότητας που μεγιστοποιεί τα έσοδά της. Η αντιλαμβανόμενη αξία του προϊόντος ή της υπηρεσίας αποτελεί βασική προϋπόθεση για την ορθή τιμολόγηση (Nagle & Holden, 1995). Υπάρχουν διάφορες προσεγγίσεις σε αυτό το είδος τιμολόγησης (Singh, 2013):

- a. Τιμολόγηση απομόνωσης (skimming): Η μέθοδος αυτή, αφορά στην επιθυμία της επιχείρησης να απομακρύνει τους ανταγωνιστές με την πώληση των προϊόντων σε μια προνομιακή τιμή. Ουσιαστικά, η μέθοδος αυτή παρακάμπτει την αγορά, αρχικά, μέσω υψηλών τιμών και, στη συνέχεια, καταλήγει σε χαμηλότερη από τους ανταγωνιστές τιμή. Σε υψηλές τιμές, κατά το αρχικό στάδιο εισαγωγής του προϊόντος στην αγορά,

υπάρχει υψηλή κερδοφορία, για αυτό και προτιμάται ως μέθοδος τιμολόγησης σε προϊόντα πολυτελείας. Βοηθά, ακόμη, την επιχείρηση να αντιληφθεί τη ζήτηση του προϊόντος και στη συνέχεια να προχωρήσει στις απαραίτητες προσαρμογές στη στρατηγική τιμολόγησης. Η τιμολόγηση αυτή έχει ένα νόημα όταν υπάρχει μεγάλος και, κυρίως, επαρκής αριθμός αγοραστών, που να διαμορφώνουν αρχικά μια μεγάλη ζήτηση, το μοναδιαίο κόστος παραγωγής να μην είναι πολύ υψηλό για την επιχείρηση και η αρχική υψηλή τιμή να μην αποτελεί έναυσμα εισόδου νέων ανταγωνιστών στον κλάδο (Kotler, 2006).

- b. Τιμολόγηση διείσδυσης: Η μέθοδος αυτή στοχεύει στην είσοδο της επιχείρησης σε μια αγορά που χαρακτηρίζεται από έντονο ανταγωνισμό. Ο κύριος στόχος είναι, όπως λέει και η ονομασία της, να καταφέρει η επιχείρηση να εισέλθει στην αγορά και να κερδίσει μερίδιο της «πίτας». Όταν ένα προϊόν μπορεί να προσφέρει μεγάλο όγκο πωλήσεων, δηλαδή αν είναι μαζικό και όχι πολυτελές, η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει τη συγκεκριμένη μέθοδο, προκειμένου να εισέλθει στην αγορά και να πραγματοποιήσει μεγάλο όγκο πωλήσεων σε μια λογική τιμή πριν τους ανταγωνιστές. Με αυτό τον τρόπο, θα καταφέρει να κερδίσει μερίδιο της αγοράς και να διατηρήσει την ανταγωνιστική της θέση για κάποιο χρονικό διάστημα. Ωστόσο, η μέθοδος αυτή οδηγεί συνήθως σε έναν πόλεμο τιμών, που μπορεί να αποβεί μοιραίος για την κερδοφορία του κλάδου και όχι μόνο της συγκεκριμένης επιχείρησης.
- c. Δελογισμένη τιμολόγηση: Η μέθοδος αυτή καθορίζει την τιμή με βάση αυτό που θεωρεί η επιχείρηση ότι ζητάει ο κόσμος να πληρώσει για ένα συγκεκριμένο προϊόν. Συνήθως γιατροί, δικηγόροι και λογιστές εφαρμόζουν αυτή τη διαδικασία τιμολόγησης και χρεώνουν με βάση την ικανότητα πληρωμής των πελατών τους, ενώ ο παράγοντας του κόστους είναι δευτερεύων στην τιμή που ορίζεται. Συνήθως, η μέθοδος αυτή υιοθετείται από μονοπωλητές (Keegan, 1995).

Οι Kotler et al. (2013) περιγράφουν τη μέθοδο τιμολόγησης βάσει κόστους και την τιμολόγηση βάσει ζήτησης με δύο αντίθετους τρόπους. Η πρώτη μέθοδος ξεκινά με το σχεδιασμό ενός προϊόντος και στη συνέχεια καθορίζεται το κόστος του προϊόντος. Ακολουθεί ο καθορισμός της τιμής με βάση το κόστος του προϊόντος και στο τέλος ο ρόλος της διαχείρισης αφορά στην πειθώ των αγοραστών σχετικά με την αξία του προϊόντος. Από την άλλη, η τιμολόγηση βάσει αξίας υποδηλώνει ότι οι ανάγκες και αντιλήψεις για των πελατών για την αξία ενός προϊόντος πρέπει πρώτα να αξιολογούνται. Στη συνέχεια, πρέπει να οριστεί η τιμή – στόχος, που αντιστοιχεί στην αντιλαμβανόμενη αξία των πελατών. Ακολουθεί ο καθορισμός

των εξόδων και το τελευταίο βήμα αφορά στο σχεδιασμό του προϊόντος που θα προσφερθεί στην επιθυμητή τιμή – στόχο (Vujicic et al., 2019).

Οι Avlonitis & Indounas (2005) πιστεύουν ότι μια συνέπεια των ατόμων που λαμβάνουν τις αποφάσεις σχετικά με την τιμολόγηση των προϊόντων, είναι η απομάκρυνση από τους απλοϊκούς τύπους κόστους, συν ένα περιθώριο και η αντιμετώπιση των τιμών από την πλευρά του πελάτη. Το κόστος και η αξία, όμως, πρέπει να προσαρμοστούν στις ανάγκες και επιθυμίες των πελατών. Επομένως, ο παράγοντας της ζήτησης διαδραματίζει σημαντικό ρόλο και απαιτεί παρακολούθηση, καθώς πρόκειται για μία προσαρμοζόμενη μεταβλητή και μάλιστα μία μεταβλητή, που επηρεάζεται άμεσα και συχνά πολύ από τις εκάστοτε οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες.

#### **2.2.2.4. Τιμολόγηση με Βάση το Νεκρό Σημείο**

Κατά την παραγωγή και πώληση ενός συγκεκριμένου όγκου οποιουδήποτε προϊόντος, υπάρχουν συγκεκριμένα σταθερά κόστη και μεταβλητά κόστη. Με την αύξηση ή μείωση του όγκου παραγωγής, το μεταβλητό κόστος μειώνεται ή αυξάνεται, αλλά το σταθερό παραμένει το ίδιο (τουλάχιστον μέχρι ένα συγκεκριμένο σημείο, οπότε μετά η επιχείρηση καλείται να λάβει επενδυτικές αποφάσεις). Η επιχείρηση απασχολείται με το σύνολο του μεταβλητού και του πάγιου κόστους για έναν δεδομένο όγκο παραγωγής προϊόντων.

Το νεκρό σημείο στοχεύει στο επίπεδο παραγωγής, στο οποίο το συνολικό κόστος ισούται με τα συνολικά έσοδα, οπότε και προκύπτει μηδενικό κέρδος, αλλά ούτε και ζημία. Όταν παράγονται και πωλούνται περισσότερες μονάδες από αυτό το οριακό επίπεδο σε δεδομένη τιμή, τα κέρδη αυξάνονται. Το νεκρό σημείο εκφράζει το επίπεδο πωλήσεων που απαιτείται, ώστε η επιχείρηση να ισοσταθμίσει δαπάνες και έσοδα.

Πρόκειται για μια μέθοδο, η οποία χρησιμοποιούνταν κυρίως στο παρελθόν από επιχειρήσεις, όπως για παράδειγμα η General Motors, προκειμένου να επιτυγχάνει συγκεκριμένο ύψος στους δείκτες αποδοτικότητας, όπως ο ROI, και σε διάφορες επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, προκειμένου να υπάρχει μια δίκαιη απόδοση της επένδυσης του κράτους (Kotler, 2004).

Σύμφωνα με τους Nagle & Holden (1995), υπάρχουν πέντε είδη κόστους: α) οι πρώτες ύλες, β) το κόστος εργασίας, γ) οι αποσβέσεις, δ) οι εξωτερικές υπηρεσίες και ε) τα χρηματοοικονομικά έξοδα. Σύμφωνα με τον Drury (2005) τα άμεσα κόστη μπορούν να



κατανεμηθούν αποκλειστικά και εξειδικευμένα σε ένα συγκεκριμένο κόστος, ενώ από την άλλη, αυτό δεν μπορεί να συμβεί για τα γενικά έξοδα. Ο καθορισμός όλων των κέντρων κόστους που επηρεάζουν και επηρεάζονται κατά τη λειτουργία μιας επιχείρησης είναι επί της ουσίας πολύ δύσκολος (Wagner, 2012). Ως εκ τούτου, στο σύγχρονο κόσμο με την παγκοσμιοποίηση, την πολλαπλή παραγωγική διαδικασία σε διάφορα μέρη του κόσμου και με τον έντονο ανταγωνισμό δεν είναι εφικτή η χρήση αυτής της μεθόδου.

Παραλλαγή αυτής της μεθόδου είναι η τιμολόγηση με βάση τον στόχο ή την απόδοση. Και στην περίπτωση της πλήρους τιμολόγησης και στην περίπτωση της τιμολόγησης με βάση τον στόχο ή την απόδοση, καθορίζεται αρχικά το κόστος παραγωγής και σε αυτό προστίθεται κάποιο επιπλέον ποσό. Η πλήρης μέθοδος υπολογίζεται με την προσθήκη του επιθυμητού κέρδους στο κόστος παραγωγής του προϊόντος, ενώ στην τιμολόγηση με βάση την τιμή απόδοσης, η τιμή ορίζεται όχι προκειμένου να επιτευχθεί ένα συγκεκριμένο ποσοστό κέρδους πάνω από το κόστος, αλλά για να κερδίσει η επιχείρηση την επιθυμητή απόδοση των χρημάτων που επενδύθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος (Open Oregon, 2016).

Εφόσον η επιχείρηση πρόκειται να συνεχίσει να υπάρχει μελλοντικά, η προσαύξηση που προστίθεται και στις δύο περιπτώσεις τιμολόγησης, καθώς και οι διαδικασίες που καθορίζουν το κόστος παραγωγής, θα αντικατοπτρίζουν τις ανάγκες της επιχείρησης, να συνεχίσει να δραστηριοποιείται στο άμεσο μέλλον. Οι περισσότερες επιχειρήσεις άλλωστε, διαθέτουν σχέδια ανάπτυξης. Αυτό σημαίνει ότι οι τιμές δεν καθορίζονται με βάση τις συναλλαγές ή τις τιμές εκκαθάρισης της αγοράς. Πρόκειται απλά για τιμές που επιτρέπουν στην επιχείρηση να συνεχίσει να υπάρχει και ταυτόχρονα διασφαλίζουν ότι τα κέρδη επαρκούν για την επέκτασή της.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΣΧΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

#### 3.1. Σύγχρονες Έρευνες

Η κοστολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών αποτελεί ένα θέμα το οποίο μελετάται εδώ και αρκετές δεκαετίες στην βιβλιογραφία. Μέσα στο πλαίσιο αυτό, έχουν αποτυπωθεί διάφορες θεωρίες κοστολόγησης και τιμολόγησης, οι οποίες παρουσιάστηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια, όπως επίσης, έχουν δεχτεί κριτική και έχουν δοκιμαστεί θεωρητικά και εμπειρικά στο πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με τον Φίλιο (2000), οι αρχές που ακολουθούνται για την αξιολόγηση ενός συστήματος κοστολόγησης είναι οι εξής:

- Η αρχή κόστους – ωφέλειας: Τα οφέλη που προκύπτουν από τις πληροφορίες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να είναι ίσα ή μεγαλύτερα από τα κόστη.
- Η αρχή του ελέγχου: Πρέπει να υπάρχει η δυνατότητα εξέτασης της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, για να προστατευτούν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και να διασφαλίζεται και η αξιοπιστία των συστημάτων λογιστικής πληροφόρησης.
- Η αρχή της συμβατότητας: Αφορά στη φύση των επιχειρηματικών στόχων και δραστηριοτήτων και τους ρόλους κάθε μονάδας στην επίτευξη τους.
- Η αρχή της ελαστικότητας: Η εξαγωγή της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης πρέπει να προκύπτει με ανεξάρτητο τρόπο και να μην αφορά την αύξηση των συναλλαγών της επιχείρησης ή την είσοδο νέων προϊόντων και υπηρεσιών.

Μερικοί παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν τα χαρακτηριστικά του συστήματος κοστολόγησης είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το είδος της παραγωγικής διαδικασίας, ο αριθμός προϊόντων που παράγει η επιχείρηση, η διάθεση της διοίκησης έναντι του κόστους της πληροφόρησης που απαιτείται για την ορθή τιμολόγηση και εξωτερικές μεταβλητές, όπως το νομικό περιβάλλον. Οι συχνές προσαρμογές των τιμών προϊόντων και υπηρεσιών σε τιμές αγοράς, δεν είναι χαρακτηριστικές των περισσότερων πραγματικών αγορών, στις οποίες οι

τιμές καθορίζονται από τους παραγωγούς με σαφήνεια και διατηρούνται στα ίδια επίπεδα για μεγάλα σχετικά χρονικά διαστήματα (Open Oregon, 2016). Όλα αυτά υποδηλώνουν ότι απαιτείται καλύτερη και βαθύτερη εξέταση του πραγματικού τρόπου με τον οποίο καθορίζονται οι τιμές.

Κάποιοι ερευνητές εξετάζουν ακόμη και σήμερα την εφαρμογή θεωριών σε σχέση με την κοστολόγηση ή την τιμολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών, για να οδηγήσουν σε κυριαρχία ή και διαφοροποίηση τις επιχειρήσεις, σε σχέση με τον ανταγωνισμό τους. Για παράδειγμα, οι Dutta et al. (2003) χρησιμοποίησαν ως βάση την θεωρία πόρων (RBV) και τη συμπεριφορική θεωρία, για να υποστηρίξουν ότι η λήψη αποτελεσματικών αποφάσεων τιμολόγησης μπορεί να θεωρηθεί ως η ικανότητα που προσφέρει στις επιχειρήσεις την ειδοποιό διαφορά. Έτσι, οι επιχειρήσεις μπορούν να επενδύσουν σε πόρους τιμολόγησης, που μπορούν να προσφέρουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Μια επιχείρηση δεν μπορεί να αποκτήσει άμεσα δεινότητα στη διαδικασία τιμολόγησης, αλλά καλείται να αναγνωρίσει τις καθημερινές διαδικασίες, τις ικανότητες και τους μηχανισμούς συντονισμού που επηρεάζουν την ικανότητα της επιχείρησης να καθορίζει τις τιμές.

Οι Shipley & Jobber (2001) υποστηρίζουν ότι δύο σημαντικά μέτρα κόστους σχετίζονται με την τιμολόγηση και συγκεκριμένα, το άμεσο, δηλαδή το μεταβλητό, και το έμμεσο, δηλαδή το μεταβλητό συν την αναλογία του σταθερού κόστους. Την άποψη αυτή συμμερίζονται και άλλοι ερευνητές, αλλά σπάνια υποστηρίζεται μέσω του είδους των μηχανισμών που αυτές οι πληροφορίες πραγματικά εξυπηρετούν τις διοικήσεις να λάβουν καλύτερες αποφάσεις τιμολόγησης. Παρόμοια, έρευνες που μελετούν την ABC, φαίνεται να υποθέτουν ότι τα πιο ακριβή στοιχεία κόστους προϊόντος οδηγούν αυτόματα σε καλύτερες αποφάσεις τιμολόγησης.

Οι Gillen & Morrison (2015) πραγματοποιούν μια επισκόπηση των οικονομικών θεμάτων που σχετίζονται με την κοστολόγηση, την τιμολόγηση, τη χρηματοδότηση και την απόδοση της αεροπορικής ασφάλειας. Καλύπτουν θέματα όπως η ανάλυση κόστους – οφέλους, οι παραγωγικές σχέσεις και η μέτρηση της απόδοσης, αλλά και ο ρόλος της τεχνολογίας και η ασφάλεια με βάση τον κίνδυνο. Παρατηρούν ότι υπάρχει πρόβλημα κατανομής των πόρων, αλλά και μέτρησης των απαραίτητων μεταβλητών για τη διασφάλιση της ασφάλειας των αερομεταφορών. Προσπάθησαν να αναλύσουν τον τρόπο με τον οποίο αλλάζει το κόστος με αλλαγές στο συνολικό αριθμό επιβατών που εξυπηρετούνται. Για το σκοπό αυτό, μελέτησαν δύο κόστη: (α) το συνολικό κόστος λειτουργίας και κεφαλαίων και (β) το κόστος ελέγχου των επιβατών και των αποσκευών σε χώρες όπως ο Καναδάς, οι Η.Π.Α. και η Αυστραλία αλλά και στην Ευρώπη.

Το πρόσθετο κόστος εξυπηρέτησης ενός επιβάτη βρήκαν ότι εκτός Ευρώπης είναι \$11,79 (δολάρια Καναδά) και το κόστος αυξάνεται με την πάροδο του χρόνου, καθώς βρέθηκε θετικός και στατιστικά σημαντικός συντελεστής στη μεταβλητή του χρόνου για την πρώτη κατηγορία κόστους (α) και \$9,56 για τη δεύτερη κατηγορία κόστους (β) με ελαστικότητα 0,536 (Gillen & Morrison, 2015). Αυτό σημαίνει ότι μία ποσοστιαία αύξηση των επιβατών κατά 1%, αυξάνει το κόστος επιβίβασης και ελέγχου κατά 0,536%. Αυτή η τιμή δηλώνει σημαντικές οικονομίες κόστους και αυτό θεωρείται λογικό, καθώς μια σταθερή ομάδα ελεγκτών μπορεί να επεξεργαστεί έναν αυξανόμενο αριθμό επιβατών, προτού χρειαστεί να προστεθεί μια άλλη ομάδα ελέγχου. Για την Ευρώπη βρέθηκε οριακό κόστος ανά επιβάτη \$2,59, αλλά η ελαστικότητα του κόστους υπολογίστηκε σε 0,94 (Gillen & Morrison, 2015).

Η σύνδεση της κοστολόγησης και τιμολόγησης εξετάζεται και για τον κλάδο της τηλεπικοινωνίας. Οι Franklin & Pizzolato (2013) περιέγραψαν δύο μεθοδολογίες κοστολόγησης που υιοθετήθηκαν από εταιρείες τηλεπικοινωνιών στην Βραζιλία και διατύπωσαν εναλλακτικές προσεγγίσεις για την αντιμετώπιση των σχετικών κανονιστικών προκλήσεων που σχετίζονται με το μηχανισμό τιμολόγησης και κοστολόγησης που χρησιμοποιείται, την ισορροπία στόχου ανταγωνισμού μεταξύ υπηρεσιών και εγκαταστάσεων και το αντίκτυπο των πραγματικών επιλογών στις τιμές με βάση το κόστος ρυθμιζόμενων τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών.

Οι μελέτες κόστους στις τηλεπικοινωνίες συνίστανται συνήθως σε μια σειρά από δραστηριότητες, όπως ο καθορισμός της μεθοδολογίας και της προσέγγισης του κόστους, η συλλογή βασικών δεδομένων εισόδου, η εξαγωγή των απαραίτητων δεδομένων μελέτης κόστους, η εξαγωγή του κόστους των στοιχείων του δικτύου και του κόστους υπηρεσίας και η επικύρωση αυτών των δαπανών. Σε πολλές αγορές τηλεπικοινωνιών, οι φορείς εκμετάλλευσης αναπτύσσουν τις μελέτες κόστους και η ρυθμιστική υπηρεσία αξιολογεί και επικυρώνει τη μελέτη (Franklin & Pizzolato, 2013).

Για παράδειγμα, στη Βραζιλία εφαρμόζονται δύο είδη κοστολόγησης στις τηλεπικοινωνίες: (α) η μέθοδος του μακροπρόθεσμου αυξητικού κόστους και (β) το πλήρως κατανεμημένο κόστος. Το πλήρως κατανεμημένο κόστος αποτελεί μια λογιστική προσέγγιση, που κατανέμει το συνολικό κόστος στις υπηρεσίες. Συνήθως, βασίζεται στο ελεγχόμενο κόστος των υπάρχοντων δικτύων και λαμβάνει υπόψη την πραγματική εγκατεστημένη χωρητικότητα και το πραγματικό κόστος λειτουργίας. Η έννοια του πλήρως κατανεμημένου κόστους συνεπάγεται ένα σύστημα κοστολόγησης από πάνω προς τα κάτω (top-down), όπου όλα τα κόστη που προκύπτουν αποδίδονται σε υπηρεσίες που βασίζονται σε κανόνες καθαρού κόστους βάσει δραστηριοτήτων (Franklin & Pizzolato, 2013).

Από την άλλη, η μέθοδος του μακροπρόθεσμου αυξητικού κόστους αποτελεί μια οικονομική προσέγγιση που βασίζεται στο μελλοντικό κόστος ενός δικτύου που θεωρείται αποδοτικό. Έχει αναγνωριστεί ως η μεθοδολογία κοστολόγησης που αντικατοπτρίζει καλύτερα την επίδραση του αποτελεσματικού ανταγωνισμού στην αγορά, αν και μπορεί να αντισταθμίσει τους κατεστημένους φορείς λόγω της χρήσης του μελλοντικού κόστους (Crandall, 2005).

Η μέθοδος αυτή μπορεί να υπολογιστεί με βάση δύο προσεγγίσεις: α) από πάνω προς τα κάτω και β) από κάτω προς τα πάνω (Franklin & Pizzolato, 2013). Η ανάλυση από πάνω προς τα κάτω, βασίζεται σε πραγματικά κόστη που βαρύνουν έναν τηλεπικοινωνιακό φορέα και τα δεδομένα που εμφανίζονται στο λογιστικό του σύστημα. Η προσέγγιση από κάτω προς τα πάνω, καθορίζει μια σειρά παραδοχών σχετικά με τον τρόπο που θα μπορούσε να δομηθεί ένας αποτελεσματικός χειριστής, ώστε να ανταποκρίνεται σε ένα δεδομένο επίπεδο ζήτησης και τα είδη κόστους που θα υπάρξουν. Και τα δύο είδη κοστολόγησης απαιτούν τη μελέτη δεδομένων εισαγωγής και τρόπων κατανομής, προκειμένου το συνολικό λειτουργικό και κεφαλαιουχικό κόστος να επιμεριστεί μεταξύ των προϊόντων/ υπηρεσιών που παρέχονται από τον φορέα.

Στον κλάδο των τηλεπικοινωνιών, η μέθοδος του πλήρως κατανεμημένου κόστους (FAC) απαιτεί όλα τα κόστη που προκύπτουν να αποδοθούν σε προϊόντα και υπηρεσίες που βασίζονται σε εργαλεία και τεχνικές καθαρού κόστους (ABC) (Cooper & Kaplan, 1991). Το κόστος μπορεί να ανατίθεται απευθείας σε προϊόντα/ υπηρεσίες ή στοιχεία του δικτύου ή μπορεί να κατανέμεται μέσω δραστηριοτήτων (συντήρηση, εξυπηρέτηση πελατών κλπ.). Το σύστημα κόστους πρέπει να κατανέμει τα κόστη, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις σε δραστηριότητες, στοιχεία δικτύου και προϊόντα / υπηρεσίες με βάση μία διαφανή μέθοδο ανάθεσης ή αλλιώς διανομής, με βάση την αρχή της αιτιότητας. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιεί ως βάση την αιτία κόστους ή αλλιώς τους παράγοντες κόστους, επιτρέποντας τον εντοπισμό και την κατανομή του κόστους μέσω των δραστηριοτήτων που εκτελούνται (Franklin & Pizzolato, 2013).

Τα κόστη στις τηλεπικοινωνίες μπορούν να ταξινομηθούν στις εξής κατηγορίες (ITU, 2009):

- Το άμεσα καταλογιστέο κόστος μπορεί να σχετίζεται με μια υπηρεσία/ προϊόν ή στοιχείο δικτύου. Για παράδειγμα, τα καλώδια πρόσβασης χαλκού αποδίδονται άμεσα στο στοιχείο τοπικού βρόχου. Τα άμεσα καταλογιστέα κόστη μπορούν να καθοριστούν ή να διαφέρουν ανάλογα με τον όγκο των υπηρεσιών.

- Τα έμμεσα κατανεμημένα κόστη κατανέμονται σε περισσότερες από μία υπηρεσίες, αλλά μπορεί να κατανεμηθούν σε όλες τις υπηρεσίες, σε μη αυθαίρετη βάση. Μια κατάλληλη μέθοδος κατανομής, όπως το ABC, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κατανομή έμμεσου κατανεμημένου κόστους σε προϊόντα και υπηρεσίες. Για παράδειγμα, το κόστος μιας ομάδας επισκευής καλωδίων μπορεί να αποδοθεί στα καλώδια χαλκού και τα καλώδια ινών, με βάση το χρόνο που αφιερώνεται σε κάθε δραστηριότητα επισκευής και, έπειτα, κατανέμεται στην πρόσβαση και τις βασικές υπηρεσίες που χρησιμοποιούν αυτά τα καλώδια.
- Πάγια κόστη που δεν διαφοροποιούνται ανάλογα με τον όγκο μιας υπηρεσίας. Για παράδειγμα, οι υπολογιστές και το λογισμικό τους μπορεί να θεωρηθεί σταθερό ή αλλιώς πάγιο κόστος.
- Το μεταβλητό κόστος ποικίλλει ανάλογα με τον όγκο μιας υπηρεσίας. Για παράδειγμα, τα περισσότερα έξοδα των συγκεντρωτών IP που υποστηρίζουν την υπηρεσία φωνής και την ευρυζωνική σύνδεση, ποικίλλουν ανάλογα με τον αριθμό γραμμών πρόσβασης.
- Κοινές δαπάνες είναι εκείνες για τις οποίες δεν μπορεί να προσδιοριστεί καμία άμεση ή έμμεση μέθοδος κατανομής. Για αυτό και δεν μπορούν να κατανεμηθούν αυτά τα κόστη σε προϊόντα και υπηρεσίες με άμεσο τρόπο. Μόλις το άμεσο και έμμεσο κόστος κατανεμηθεί σε μεμονωμένες υπηρεσίες, πρέπει να κατανέμεται σε μια λογική βάση. Τα κοινά κόστη περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, τα έξοδα ελέγχου και το συνολικό κόστος του γραφείου του προέδρου μιας επιχείρησης.

Το μοντέλο μακροπρόθεσμου αυξητικού κόστους εφαρμόζει τις ακόλουθες αρχές (Franklin & Pizzolato, 2013):

- Μακροπρόθεσμος ορίζοντας: Μακροπρόθεσμα όλες οι εισροές κεφαλαίου ποικίλλουν, λόγω αλλαγής στον όγκο ή στη δομή της παραγωγής, ως απόκριση στις αλλαγές στη ζήτηση. Επομένως, όλες οι επενδύσεις θεωρούνται μεταβλητό κόστος μακροπρόθεσμα, καθώς κάποια στιγμή απαιτείται αντικατάσταση.
- Αύξηση: Το αυξητικό κόστος είναι η αύξηση του συνολικού κόστους μετά την εισαγωγή ενός πρόσθετου προϊόντος ή υπηρεσίας. Η αύξηση αυτή μπορεί να οριστεί ως μια πρόσθετη μονάδα υπηρεσίας, το σύνολο παραγωγής μιας δεδομένης υπηρεσίας κ.ά.
- Προσεχές κόστος: Αντανακλά το κόστος που θα επιβαρύνει έναν πάροχο αν έπρεπε να χτίσει ένα ολόκληρο δίκτυο άμεσα χρησιμοποιώντας σύγχρονα ισοδύναμα περιουσιακά

στοιχεία. Τα κόστη αυτά βασίζονται στην πρόβλεψη του αναμενόμενου επιπέδου ζήτησης για χωρητικότητα δικτύου και ορίζοντας προγραμματισμού εγκατάστασης εξοπλισμού που απαιτούνται για τη λειτουργία ενός αποτελεσματικού δικτύου.

- Αποτελεσματικά πραγματοποιηθέντα κόστη: Το αναποτελεσματικό κόστος πρέπει να αποκλειστεί, καθώς σε μια απόλυτα ανταγωνιστική αγορά, ένας φορέας εκμετάλλευσης δε θα ήταν σε θέση να ανακτήσει τα αναποτελεσματικά έξοδα.

Μια άλλη τεχνική που έχει αρχίσει να εξετάζεται στη σύγχρονη βιβλιογραφία κινείται γύρω από την έννοια της λειτουργικοποίησης. Η λειτουργικοποίηση είναι η διαδικασία διαίρεσης της συνολικής απαίτησης εσόδων σε λειτουργικά στοιχεία που σχετίζονται με τις λειτουργίες του βοηθητικού προγράμματος (λειτουργικές διαδικασίες) (Faruqi, 2016) και, συγκεκριμένα, με την παραγωγή, τη μετάδοση, τη διανομή, τα μέτρα και τις υπηρεσίες και, τέλος, τα γενικά έξοδα που κατανέμονται στις μη γενικές λειτουργίες. Στη συνέχεια, ακολουθεί η κατανομή, που αποτελεί τη διαδικασία διαχωρισμού του λειτουργικού κόστους από τον βασικό παράγοντα που προκαλεί αυτό το κόστος. Πρόκειται για τη διαδικασία διαχωρισμού του λειτουργικού κόστους σε τάξεις με βάση τους παράγοντες στους οποίους το κόστος είναι ευαίσθητο. Η κατανομή αποτελεί διαδικασία κατανομής των λειτουργικών και ταξινομημένων απαιτήσεων εσόδων σε διαφορετικά κέντρα και διαφορετικές κατηγορίες πελατών (Faruqi, 2016).

Η διαδικασία κατανομής πρέπει να αντικατοπτρίζει τα πραγματικά χαρακτηριστικά σχεδιασμού και λειτουργίας του συστήματος, την αιτία του κόστους δηλαδή, πρέπει να βασίζεται στην πραγματική δραστηριότητα που οδηγεί σε ένα συγκεκριμένο κόστος και στο μερίδιο των κατηγοριών τιμής αυτής της δραστηριότητας. Ακόμη, πρέπει να αναγνωρίζει χαρακτηριστικά κατηγορίας πελατών και να παράγει σταθερά αποτελέσματα σε ετήσια βάση (Faruqi, 2016).

Δεδομένης της σημασίας των πληροφοριών κόστους στην τιμολόγηση, σε σχέση με άλλες πηγές πληροφοριών και του περιεχομένου και της φύσης των κατάλληλων πληροφοριών κόστους, η χρήση πληροφοριών κοστολόγησης στη διαδικασία τιμολόγησης, έχει προσελκύσει το ενδιαφέρον πολλών ερευνητών, καθώς είναι πολύ σημαντική για τις επιχειρήσεις. Η επίδραση της διάρθρωσης της αγοράς στην τιμολόγηση έχει επίσης μελετηθεί από πολλούς ερευνητές στο παρελθόν σε σχέση με τη βέλτιστη διαδικασία τιμολόγησης νέων προϊόντων υπό διαφορετικές συνθήκες διάρθρωσης της αγοράς (Kalish, 1983; Dockner & Jorcensen, 1988). Παρόλα αυτά, ακόμη και σήμερα τα βασικά οικονομικά αντιμετωπίζουν τις τιμές σε μεγάλο βαθμό ως άσκηση μεγιστοποίησης της χρησιμότητας υπό συγκεκριμένους περιορισμούς.

Οι οικονομικές θεωρίες τιμολόγησης βασίζονται σε μεγάλο βαθμό στην υπόθεση του τέλειου ανταγωνισμού, των ορθολογικών προτιμήσεων των καταναλωτών και της μεγιστοποίησης της χρησιμότητας. Υπό αυτές τις υποθέσεις, οι καμπύλες προσφοράς και ζήτησης καθορίζονται από το οριακό κόστος και την οριακή χρησιμότητα και, αντίστοιχα, η μεγιστοποίηση του κέρδους λαμβάνει χώρα όταν το οριακό κόστος παραγωγής ισούται με τα οριακά έσοδα (Lucas, 2003). Ωστόσο, υπάρχουν πολλοί περιορισμοί στις υποθέσεις αυτές, συμπεριλαμβανομένης της ασύμμετρης πληροφόρησης, της μη ύπαρξης του τέλειου ανταγωνισμού στην πραγματική αγορά και της γνωστικής προκατάληψης (Skouras et al., 2005).

Παρόλο που οι τιμές αποτελούν το επίκεντρο κάθε θεμελιώδους οικονομικής θεωρίας, τα οικονομικά έχουν παράσχει ελάχιστη καθοδήγηση στις καθημερινές πρακτικές τιμολόγησης (Nagle, 1984). Αυτό συμβαίνει γιατί στόχος τους είναι η περιγραφή των γενικών αρχών πάνω στις οποίες μπορούν να βασιστούν οι επιτυχημένες αποφάσεις τιμολόγησης. Αν και τα μακροπρόθεσμα στοιχεία του μέσου κόστους καθορίζουν τη μακροπρόθεσμη ισορροπία σε μια μακροχρόνια χρονική περίοδο χωρίς σταθερούς παράγοντες παραγωγής, η θεμελιώδης έννοια του κόστους στα οικονομικά είναι το οριακό κόστος που σχετίζεται με βραχυπρόθεσμες αποφάσεις, με τουλάχιστον έναν παράγοντα παραγωγής να είναι σταθερός (Bromwich, 2007).

Το επίπεδο των σταθερών δαπανών θεωρείται συνήθως ενδογενής μεταβλητή απόφαση και μόλις αποφασιστεί το μείγμα αυτών των σταθερών δαπανών, η βελτιστοποίηση λαμβάνει χώρα με τη χρήση της βραχυχρόνιας συνάρτησης κόστους. Η μεγιστοποίηση της κερδοφορίας τότε λαμβάνει χώρα στο επίπεδο πωλήσεων κατά το οποίο τα οριακά έσοδα ισούνται με το οριακό κόστος, καθώς οι πρόσθετες ταμειακές ροές παραγωγής περισσότερων ή λιγότερων μονάδων προϊόντων είναι αρνητικές σε αυτό το σημείο παραγωγής (Kee, 2008).

Σε όρους τιμολόγησης αυτό σημαίνει ότι η κατανομή σταθερού κόστους δεν έχει σημασία για τη λήψη αποφάσεων, δεδομένου ότι στην πραγματικότητα το σταθερό κόστος δεν αλλάζει με βάση τις βραχυπρόθεσμες αποφάσεις τιμολόγησης. Ενώ η οικονομική θεωρία και η λογιστική απασχολούνται με την εύρεση μιας ενιαίας ισορροπημένης τιμής προϊόντος, το μάρκετινγκ καθοδηγείται από την ιδέα ότι δεν υπάρχει πραγματικά μια μοναδική σωστή και ορθολογική τιμή. Αντίθετα, η προθυμία των πελατών να πληρώσουν, απορρέει από την ατομική τους αντίληψη για την αξία και οι τιμές των προϊόντων πρέπει να αντανακλούν αυτές τις διαφορές αντιλήψεων (Forbis & Mehta, 1981).

Ως εκ τούτου, η τιμολόγηση δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως διαδικασία που λαμβάνει χώρα μια φορά. Αντίθετα, πρόκειται για μια συνεχή διαδικασία κατά την οποία οι τιμές αναλύονται και ενημερώνονται συνεχώς. Οι Shipley & Jobber (2001) τονίζουν αυτή τη φύση



της διαδικασίας τιμολόγησης, διατυπώνοντας διαφορετικές δραστηριότητες τιμολόγησης σε ένα σχήμα τροχού. Σε αυτό το σχήμα που χρησιμοποιούν, υπάρχει η πραγματική φάση καθορισμού των τιμών, αλλά και άλλες φάσεις, που στοχεύουν στο σχεδιασμό, την εφαρμογή και την παρακολούθηση διαφορετικών πτυχών των αποφάσεων τιμολόγησης. Και ο Lanicioni (2005) ισχυρίζεται ότι οι επιχειρήσεις πρέπει να αναπτύξουν ένα ολοκληρωμένο σχέδιο τιμολόγησης, που να ασχολείται με τους βασικούς τομείς του χρονοδιαγράμματος των τιμών, της εκτέλεσης των τιμών, του ελέγχου τους, του καθορισμού και της εφαρμογής τους.

Ο Tellis (1986) ταξινομήσε διαφορετικές στρατηγικές τιμολόγησης σε ένα ενιαίο πλαίσιο και ανέπτυξε μια ενοποιητική ταξινόμηση. Στο Γράφημα 4.1. φαίνεται η κύρια στρατηγική τιμολόγησης σε κάθε κατηγορία.

Characteristics of consumers	Objective of firm		
	Vary prices among consumer segments	Exploit competitive position	Balance pricing over product line
Some have high search costs	Random discounting	Price signaling	Image pricing
Some have low reservation price	Periodic discounting	Penetration pricing/ Experience curve pricing	Price bundling/ Premium pricing
All have special transaction costs	Second market discounting	Geographic pricing	Complementary pricing

Γράφημα 3 1 Ταξινόμηση στρατηγικών τιμολόγησης

Πηγή: Tellis, 196

Συγκεκριμένα, με βάση το Γράφημα 4.1. οι στρατηγικές τιμολόγησης ταξινομούνται σε τρεις διαφορετικές ομάδες, με κριτήριο την πηγή οικονομικών κλίμακας που προτείνεται ως κοινός παρονομαστής διαφορετικών στρατηγικών τιμολόγησης. Η πρώτη κατηγορία περιλαμβάνει στρατηγικές με τις οποίες επιδιώκονται κοινές οικονομίες μεταξύ διαφορετικών κατηγοριών πελατών με την πώληση των ίδιων προϊόντων σε διαφορετικές τιμές και διαφορετικούς καταναλωτές (διαφοροποίηση τιμής). Η δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνει στρατηγικές σύμφωνα με τις οποίες οι τιμές καθορίζονται, ώστε να αξιοποιήσουν μια ανταγωνιστική θέση. Αυτό σημαίνει ότι οι κοινές οικονομίες επιδιώκονται με την πώληση προϊόντων σε διαφορετικά τμήματα της αγοράς στην ίδια ανταγωνιστική τιμή (οικονομίες κλίμακας). Στην τρίτη κατηγορία, όλες οι στρατηγικές επικεντρώνονται στην παροχή κοινών οικονομιών, με την πώληση σχετικών προϊόντων σε τιμές που εκμεταλλεύονται τις αμοιβαίες εξαρτήσεις.

Οι πραγματικές στρατηγικές τιμολόγησης κάτω από κάθε κατηγορία ταξινομούνται περαιτέρω με κριτήριο τα βασικά χαρακτηριστικά των καταναλωτών. Για παράδειγμα, αν

κάποιοι καταναλωτές χαρακτηρίζονται από υψηλό κόστος αναζήτησης, μπορεί να χρησιμοποιηθεί μια τυχαία έκπτωση για την πώληση προϊόντων σε αυτούς, συνήθως σε μια υψηλή τιμή, ενώ, ταυτόχρονα, δίνεται η δυνατότητα σε πιο ενημερωμένους πελάτες να αγοράσουν το προϊόν σε έκπτωση.

Όπως, όμως, παρουσιάστηκε στα προηγούμενα κεφάλαια, η τιμολόγηση συνδέεται με την κοστολόγηση και, μάλιστα, η τιμολόγηση βάσει κόστους φαίνεται να προτιμάται από θεωρητικούς και εμπειρικούς, παρά το γεγονός ότι η τιμολόγηση βάσει αξίας είναι αυτή που η πλειοψηφία των ερευνητών παραδέχεται ότι θα έπρεπε να ακολουθείται από τις επιχειρήσεις.

Η τιμολόγηση βάσει κόστους φαίνεται ότι διαδραματίζει σημαντικό ρόλο πρακτικά στις επιχειρήσεις, ταυτόχρονα, όμως, έχει δεχθεί και την μεγαλύτερη κριτική σε σχέση με άλλες μεθόδους τιμολόγησης. Η κριτική που γίνεται συνήθως αφορά στην υποτιθέμενη άγνοια των αγορών και του ανταγωνισμού και στη λογική ότι τα κόστη μπορούν να καθορίσουν τις τιμές, αλλά δεν μπορεί να συμβεί το αντίθετο (Shipley & Jobber, 2001; Hinterhuber, 2008). Για αυτό και προτείνεται από ερευνητές οι επιχειρήσεις να εφαρμόζουν μεθόδους τιμολόγησης που προσανατολίζονται περισσότερο στην αγορά, αλλά αυτές οι μέθοδοι επίσης έχουν δεχθεί κριτική, καθώς είναι δύσκολο να εφαρμοστούν στην πράξη (Shipley & Jobber, 2001; Hinterhuber, 2008).

Ιδιαίτερα δημοφιλής είναι η εφαρμογή της ABC στην τιμολόγηση των προϊόντων σε διάφορους κλάδους, ακόμη και σε υπηρεσίες. Για παράδειγμα, οι Al – Bawab & Al – Rawashdeh (2016) εξέτασαν το αντίκτυπο της εφαρμογής της ABC στην τιμολόγηση των τραπεζικών υπηρεσιών στις εμπορικές τράπεζες της Ιορδανίας και κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η μέθοδος αυτή βοηθά πολύ στην τιμολόγηση και στον υπολογισμό του κόστους τραπεζικών υπηρεσιών. Συστήνουν μάλιστα οι επιχειρήσεις να μουν στη διαδικασία να ενημερώσουν τα πληροφοριακά τους συστήματα, ώστε να ταιριάζουν με την ABC και αναγνωρίζουν την ανάγκη εκπαίδευσης των εργαζομένων, ειδικά σε θέσεις ευθύνης στις τράπεζες για την εφαρμογή της ABC με στόχο την εξυπηρέτηση της κοστολόγησης και τιμολόγησης των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών που προσφέρουν οι τράπεζες.

Από την άλλη, όμως, η ABC μπορεί να μην ανταποκρίνεται στις ανάγκες των μικρών και μικρομεσαίων επιχειρήσεων, που ειδικά στην Ευρώπη αποτελούν τον κύριο κορμό της οικονομίας. Συνήθως, οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις που περιλαμβάνουν διαχείριση αποθεμάτων θεωρούνται αυτόνομες εγκαταστάσεις και η κοστολόγηση πραγματοποιείται για ολόκληρο το έργο. Ακόμη, συνήθως στην αλυσίδα εφοδιασμού των τελικών αγαθών ή εφοδιασμού πρώτων υλών, θα χρειαζόταν μια τελική διαδρομή εγκατάστασης αποθήκης προς το εργοστάσιο ή τις αγορές. Αυτές οι αποθήκες μπορούν να είναι κέντρα ενοποίησης ή συγχώνευσης σε περίπτωση

τελικών αγαθών, όπου διαφορετικά συστατικά της παραγγελίας ή τελικά προϊόντα, εισέρχονται από διάφορες τοποθεσίες, συγχωνεύονται και αποστέλλονται στο επόμενο σκέλος του δικτύου. Σε περίπτωση προμήθειας πρώτων υλών, μπορεί να υπάρχει κέντρο ενοποίησης σε επίπεδο χώρας, όπου όλες οι αποστολές από αρκετούς αγοραστές ενοποιούνται και αποστέλλονται ως φορτίο εμπορευματοκιβωτίων (Addo, 2020).

### 3.2. Κριτική Αξιολόγηση Κοστολόγησης και Τιμολόγησης

Φαινομενικά, η τιμολόγηση και η κοστολόγηση είναι στενά συνδεδεμένες, ωστόσο πρακτικά και ουσιαστικά εξετάζονται ξεχωριστά. Η τιμολόγηση των προϊόντων είναι, συνήθως, ένα μείγμα εκτίμησης των κινδύνων καθορισμού των λειτουργικών δαπανών και της χρηματοδότησης, σε συνδυασμό με την σωστή αντίληψη για τον ανταγωνισμό (Miller & Mungai, 2015). Η κοστολόγηση αποτελεί έναν τεχνικό τομέα, που αναθέτει το κόστος σε ένα προϊόν ή μια δραστηριότητα. Όσο πιο ακριβής μπορεί να γίνει, τόσο περισσότερες δαπάνες μπορούν να διαχειριστούν και οι αποφάσεις σχετικά με την κατανομή των πόρων μπορούν να είναι πιο ενημερωμένες. Η κοστολόγηση εξαρτάται από την πρόσβαση σε καλές οικονομικές πληροφορίες και καλή κατανόηση του κόστους παροχής μίας υπηρεσίας. Το σημείο εκκίνησης για την κοστολόγηση προϊόντων είναι η κατανόηση του κόστους που πρέπει να καλυφθεί. Ένας τρόπος να γίνει αυτό είναι η κατηγοριοποίηση του κόστους ως εξής (Miller & Mungai, 2015):

- Κόστος χρηματοδότησης
- Κόστος υπηρεσίας, δηλαδή άμεσες δαπάνες παροχής προϊόντος
- Κόστος κεφαλαίου, δηλαδή έμμεσες δαπάνες, γενικό κόστος, κόστος ευκαιρίας.

Η σχέση μεταξύ κόστους και τιμής, έχει απασχολήσει τους ερευνητές στη βιβλιογραφία, για αυτό και υπάρχει ένας μεγάλος αριθμός πολύπλοκων μοντέλων που συνδέουν τις τιμές σε επίπεδο βιομηχανίας με παράγοντες προσφοράς, ζήτησης, χρησιμότητας και κόστους (Wihinen, 2012). Ωστόσο, αυτά τα μοντέλα δεν παρέχουν πολλές πρακτικές οδηγίες για τον τρόπο τιμολόγησης μεμονωμένων προϊόντων υπό συγκεκριμένες συνθήκες. Στην πραγματικότητα, αν κανείς ακολουθήσει αυστηρά τις βασικές παραδοχές των γενικών νεοκλασικών οικονομικών (δηλαδή τις τέλει αγορές και τους ορθολογικούς οικονομικούς

παράγοντες, που μεγιστοποιούν την χρησιμότητα), η διαδικασία τιμολόγησης μπορεί να θεωρηθεί άκαρπη, καθώς οι αγορές είναι αυτές που τελικά καθορίζουν τις τιμές των αγαθών.

Οι επιχειρήσεις καθημερινά βρίσκονται αντιμέτωπες με διάφορα προβλήματα τιμολόγησης και αυτά σπάνια μπορούν να επιλυθούν με τυποποιημένες μαθηματικές εξισώσεις. Αν, όμως, αφαιρέσει κανείς την υπόθεση της τέλει αγοράς και των ορθολογικών παραγόντων, η πολυπλοκότητα και η φύση των αποφάσεων τιμολόγησης, καθιστούν τη διαδικασία λήψης αποφάσεων ιδιαίτερα δύσκολη (Wihinen, 2012). Οι πολύ χαμηλές τιμές μπορούν να σημαίνουν ότι η επιχείρηση χάνει πρόσθετα κέρδη που θα μπορούσε να έχει, εφόσον οι πελάτες ήταν πρόθυμοι να ξοδέψουν περισσότερα για την απόκτηση ενός προϊόντος.

Αντίθετα, οι πολύ υψηλές τιμές ενδέχεται να μειώσουν τα κέρδη, αν εμποδίζουν τελικά τους ενδιαφερόμενους πελάτες να αγοράσουν το προϊόν. Επιπλέον, αν οι αρχικά χαμηλές τιμές αυξηθούν στο φαινομενικά ορθό επίπεδο, οι πελάτες ενδέχεται να αντισταθούν, επειδή έχουν συνηθίσει σε πιο χαμηλές τιμές. Η διαδικασία αυτή μπορεί να έχει επιπτώσεις στην εικόνα της επιχείρησης, η οποία επηρεάζει περαιτέρω τις δυνατότητες τιμολόγησης άλλων προϊόντων στο μέλλον (Wihinen, 2012).

Οι παραπάνω συνέπειες, αλλά και πολλές άλλες που προκύπτουν από τις αποφάσεις τιμολόγησης, δεν είναι εφικτό να προβλεφθούν και κάθε απόφαση ενδεχομένως αλλάζει το τελικό αποτέλεσμα. Ακόμη και οι μικρές αυξήσεις των μέσων τιμών πώλησης μπορούν να αυξήσουν την κερδοφορία των επιχειρήσεων (Hinterhuber, 2004). Ανεξάρτητα από αυτό, η τιμολόγηση αποτελεί έναν τομέα της διαχείρισης μάρκετινγκ και της κερδοφορίας των επιχειρήσεων (Lucas, 2003) που παρουσιάζει ενδιαφέρον, ακριβώς επειδή δεν υπάρχει σύγκλιση απόψεων, αλλά ούτε και κοινός κανόνας επιτυχίας. Το αυξημένο ενδιαφέρον ακαδημαϊκών ερευνητών αποδεικνύεται από τον αριθμό των άρθρων που αφορούν στην τιμολόγηση προϊόντων και δημοσιεύονται σε περιοδικά μάρκετινγκ και επιχειρήσεων, τα οποία παρουσιάζουν συνεχή αύξηση (Leone et al., 2012).

Από την άλλη όμως, παρατηρείται ότι η τιμολόγηση δεν λαμβάνει την απαραίτητη προσοχή μεταξύ των επαγγελματιών. Οι Monroe & Cox (2001) βρίσκουν ότι λιγότερο από το 10% των επιχειρήσεων ασκούν κάποια σοβαρή έρευνα τιμολόγησης. Αυτό οφείλεται είτε στην έλλειψη μέσων για την αντιμετώπιση των προβλημάτων τιμολόγησης, είτε στην προκατάληψη ότι οι τιμές είναι κάπως δεδομένες και σταθερές (Baker, 2006).

Πολλές έρευνες που ασχολούνται με την τιμολόγηση προϊόντων εξετάζουν τις πηγές πληροφοριών στις οποίες πρέπει να βασίζονται οι αποφάσεις τιμολόγησης (Wihinen, 2012). Πιο παλιά, εμπειρικές έρευνες παρείχαν στοιχείο ότι η τιμολόγηση βάσει κόστους κυριαρχεί στις πρακτικές τιμολόγησης των επιχειρήσεων (Shim & Sudit, 1995). Τελικά, η κερδοφορία

φαίνεται να διασφαλίζεται αν τα προϊόντα πωλούνται σε τιμές υψηλότερες από το κόστος παραγωγής τους. Αυτή η παραδοχή οδηγεί σε δύο προσεγγίσεις όσον αφορά στη χρήση πληροφοριών του κόστους προϊόντος στην τιμολόγηση.

Η πρώτη αφορά το αν οι πληροφορίες κόστους του προϊόντος πρέπει να χρησιμοποιηθούν στη ρύθμιση της τιμής. Κάποιοι υποστηρίζουν ότι η προθυμία του πελάτη να πληρώσει δε συνδέεται με το κόστος παραγωγής, αλλά αντλείται από την αξία του προϊόντος (Hinterhuber, 2004). Για αυτό, η τιμολόγηση θα έπρεπε, επίσης, να βασίζεται στην ανάλυση της αξίας του πελάτη και όχι στο κόστος παραγωγής του προϊόντος (Forbis & Mehta, 1981). Ωστόσο, η εμπειρική έρευνα έχει δείξει ότι οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ως πρακτική τις πληροφορίες για το κόστος κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων που αφορούν στην τιμολόγηση. Οι Schoute (2009) και Innes & Mitchell (1995) δείχνουν ότι η τιμολόγηση αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς σκοπούς χρήσης των συστημάτων κοστολόγησης.

Η δεύτερη προσέγγιση αφορά στο περιεχόμενο των πληροφοριών κόστους και το βαθμό στον οποίο οι αποφάσεις τιμολόγησης πρέπει να βασίζονται σε οριακές ή πλήρεις πληροφορίες. Σύμφωνα με την οικονομική θεωρία, υποστηρίζεται η χρήση πληροφοριών οριακού κόστους στις αποφάσεις τιμολόγησης. Ωστόσο, τα εμπειρικά δεδομένα δείχνουν ότι οι επιχειρήσεις βασίζονται τις τιμές των προϊόντων τους σε πληροφορίες πλήρους κόστους (Wihinen, 2012). Αυτό σημαίνει ότι τα στοιχεία κόστους που χρησιμοποιούνται στην τιμολόγηση περιλαμβάνουν κατανομή σταθερού κόστους.

Οι Drury & Tayles (2006) εντόπισαν σε συστηματική ανασκόπηση που διεξήγαγαν γύρω από το θέμα ότι υπάρχει ερευνητικό κενό όσον αφορά στην ανάλυση κόστους -τιμής και κερδοφορίας. Η μελέτη του θέματος μπορεί να αναδείξει τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιούνται οι πληροφορίες κόστους προϊόντος για την υποστήριξη της διαδικασίας τιμολόγησης και τις απαιτήσεις που υπάρχουν για τον κατάλληλο σχεδιασμό του συστήματος κόστους.

Η μελέτη του θέματος είναι σημαντική, καθώς κάποια στοιχεία δείχνουν ότι οι μάνατζερς που είναι υπεύθυνοι για την τιμολόγηση, δεν είναι πλήρως ικανοποιημένοι από τις πληροφορίες που παρέχονται από τα τρέχοντα συστήματα κοστολόγησης (Foster & Gupta, 1994; Wihinen, 2012). Φαίνεται ότι υπάρχει ένα κενό πληροφόρησης μεταξύ της δυνητικής και πραγματικής αξίας των λογιστικών πληροφοριών κατά τη λήψη αποφάσεων κοστολόγησης. Η μη διαθεσιμότητα και η έλλειψη αξιοπιστίας της πληροφόρησης οδηγούν στη μη ικανοποίηση των μάνατζερς.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι πληροφορίες κοστολόγησης έχουν μεγάλες δυνατότητες βελτίωσης, ώστε να οδηγούν στη λήψη καλύτερων αποφάσεων τιμολόγησης και απαιτείται αλλαγή ή επικαιροποίηση των τρεχόντων συστημάτων κοστολόγησης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ, ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η παρούσα εργασία είχε ως στόχο την εξέταση του ρόλου της κοστολόγησης στη διαδικασία της τιμολόγησης. Οι επιχειρήσεις σήμερα έχουν αλλάξει σημαντικά τη δομή και τον τρόπο λειτουργίας τους σε σχέση με την εποχή που πρωτοεμφανίστηκαν οι θεωρίες κοστολόγησης και τιμολόγησης. Και η επιστήμη της λογιστικής έχει προχωρήσει και έχει προσαρμοστεί στις αλλαγές που έχει προκαλέσει η παγκοσμιοποίηση, η επέκταση των επιχειρήσεων σε διεθνείς αγορές και η διαφορετική δομή και ανάγκες των επιχειρήσεων.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η αποτύπωση θεωρητικών και εμπειρικών πρακτικών κοστολόγησης και τιμολόγησης, προκειμένου να καταγραφεί ο ρόλος που μπορεί να διαδραματίσει η κοστολόγηση στην ορθή για την επιχείρηση τιμολόγηση. Το κόστος λειτουργεί συχνά για τις επιχειρήσεις ως οδηγός λήψης αποφάσεων, ειδικά αν αυτές έχουν ως αντικείμενό τους την παραγωγή στον πρωτογενή και δευτερογενή τομέα. Εκεί, τα κέντρα κόστους μπορούν να υποδείξουν τυχόν σημεία που χρήζουν μεγαλύτερης προσοχής από τη διοίκηση, γιατί οδηγούν σε μεγαλύτερη κερδοφορία. Η τιμολόγηση με βάση την κοστολόγηση μπορεί μάλιστα να λειτουργήσει τελικά και σαν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για την επιχείρηση.

Η εστίαση στην ορθή τιμολόγηση μπορεί να οδηγήσει σε μεγαλύτερη κερδοφορία με την κατάλληλη αποτύπωση του πραγματικού κόστους παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών, οδηγώντας κατ' επέκταση σε μεγαλύτερη ικανοποίηση τους μετόχους της επιχείρησης. Για αυτό, η διοίκηση οφείλει να αναγνωρίζει το ρόλο που διαδραματίζει το κόστος, να κρίνει με κριτήρια που εξυπηρετούν τους σκοπούς της επιχείρησης, αν η κοστολόγηση συνδέεται αποτελεσματικά με την τιμολόγηση και να καθοδηγείται στη λήψη αποφάσεων με οδηγό την επίδιωξη του κέρδους και μέσα από την ορθή τιμολόγηση.

Η μελέτη της βιβλιογραφίας ανέδειξε ως πιο συχνά χρησιμοποιούμενα τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, όπως την πλήρη κοστολόγηση και την κοστολόγηση με βάση το στόχο, αλλά και μια πιο σύγχρονη μέθοδο, την ABC. Η ABC διαφοροποίησε τον τρόπο με τον οποίο το κόστος γενικών δραστηριοτήτων αντιστοιχίζεται στα τελικά προϊόντα, αλλάζοντας το σύστημα λειτουργίας πολλών επιχειρήσεων. Ωστόσο, αυτό το σύστημα κοστολόγησης δεν ανταποκρίνεται σε μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις, λόγω κόστους εφαρμογής τους. Με

βάση την ABC, έχουν δημιουργηθεί νέες μέθοδοι κοστολόγησης που βασίζονται περισσότερο στη δραστηριότητα της επιχείρησης και προσπαθούν να διορθώσουν τα προβλήματα που δεν καταφέρνει να διορθώσει η ABC.

Από την άλλη, η τιμολόγηση επιδιώκει τη μεγιστοποίηση των κερδών ή την αντιμετώπιση του ανταγωνισμού ή και την επίτευξη συγκεκριμένης απόδοσης για τους μετόχους. Η τιμολόγηση μπορεί να συνδεθεί με την κοστολόγηση και σίγουρα η κοστολόγηση διαδραματίζει πολύ σημαντικό ρόλο στην επιλογή της τιμολόγησης, ωστόσο αποδεικνύεται ότι εξαρτάται από πολλούς άλλους παράγοντες εκτός του κόστους. Επίσης, συνδέεται περισσότερο με τη στρατηγική και το μάρκετινγκ που επιλέγει να ακολουθήσει η επιχείρηση. Παρά το γεγονός ότι θεωρείται δυναμικό μέγεθος, εντούτοις η πραγματικότητα δείχνει ότι οι επιχειρήσεις δεν την αντιμετωπίζουν έτσι εξαιτίας των πολλαπλών επιρροών που λαμβάνει.

Η τιμολόγηση καθορίζεται από τη διοίκηση και μπορεί να λειτουργήσει ως ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για την επιχείρηση. Απαιτείται να εφαρμόζεται, όμως, η βέλτιστη δυνατή τιμολόγηση για κάθε επιχείρηση με βάση τις δικές της ανάγκες και επιθυμίες και όχι τις ανάγκες και επιθυμίες των πελατών ή του ανταγωνισμού προκειμένου να έχει αποτελεσματικότητα και διάρκεια.

Παρά το γεγονός ότι η τιμολόγηση με βάση το κόστος αποτελεί μια δημοφιλή μέθοδο τόσο στη βιβλιογραφία όσο και στην πραγματικότητα, εντούτοις δεν λαμβάνει υπόψη της τις συνθήκες που επικρατούν τη δεδομένη χρονική στιγμή στην αγορά, με αποτέλεσμα να μην αντανακλά τις πραγματικές ανάγκες και επιθυμίες των επιχειρήσεων. Δημοφιλής, επίσης, μέθοδος τιμολόγησης αποδεικνύεται η τιμολόγηση με βάση τον ανταγωνισμό η οποία όμως είναι πολύ δύσκολο να υλοποιηθεί αποτελεσματικά εξαιτίας των γνώσεων που απαιτεί για τους ανταγωνιστές και του χρόνου και κόστους που συνεπάγεται αυτή η απαίτηση.

Μέσα από τη μελέτη της βιβλιογραφίας γίνεται κατανοητή η δυσκολία της ορθής αποτύπωσης του κόστους σε μια επιχείρηση, ειδικά αν αυτή παράγει πολλαπλά προϊόντα και υπηρεσίες με κοινές μονάδες παραγωγής. Αυτό που επίσης παρατηρείται στη βιβλιογραφία, είναι ότι σε θεωρητικό επίπεδο καλύπτονται πολύ περισσότερα ζητήματα και προβλήματα σε σχέση με την πραγματικότητα. Λείπουν οι πρακτικές εφαρμογές της σύνδεσης του κόστους με την τιμολόγηση, καθώς σε πρακτικό επίπεδο δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές νεοκλασικές οικονομίες. Επιπλέον, τα προβλήματα και οι δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις δεν μπορούν να προβλεφθούν πλήρως, αλλά και η πολυπλοκότητα των αποφάσεων τιμολόγησης δεν στηρίζεται μόνο στα χαρακτηριστικά της κοστολόγησης.

Οι σημερινοί πελάτες έχουν πληθώρα προϊόντων και υπηρεσιών σε παγκόσμιο επίπεδο στην ευχέρειά τους και γίνονται πιο δύσκολα αφοσιωμένοι και πιστοί σε μια επιχείρηση.



Παράλληλα, ο παράγοντας της τιμής δεν είναι ο μόνος που καθοδηγεί τις καταναλωτικές τους αποφάσεις. Ως εκ τούτου, οι διοικήσεις βασίζονται στις αποφάσεις τιμολόγησης όχι μόνο στο κόστος, αλλά κυρίως στο μάρκετινγκ και τη στρατηγική που θέτει η επιχείρηση με βάση τους στόχους που θέλει να επιτύχει. Για αυτό και δεν υπάρχει σύγκλιση απόψεων σχετικά με τις μεθόδους κοστολόγησης και τιμολόγησης που ακολουθούνται ανάλογα με το είδος, το μέγεθος και τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

Ταυτόχρονα, όμως, θα έπρεπε να δίνεται μεγαλύτερη έμφαση και προσοχή στην τιμολόγηση, καθώς η ορθή πληροφόρηση και γνώση είναι η μόνη που μπορεί να οδηγήσει στην βέλτιστη δυνατή λήψη αποφάσεων. Η έλλειψη των απαραίτητων γνώσεων, μπορεί να οδηγήσει σε εσφαλμένη τιμολόγηση προϊόντων, μειώνοντας την κερδοφορία και επηρεάζοντας ακόμη και τη βιωσιμότητα της επιχείρησης.

Η παρούσα έρευνα χαρακτηρίζεται από ορισμένους περιορισμούς. Το βασικό της μειονέκτημα έγκειται στη θεωρητική προσέγγιση και την απουσία εμπειρικής εφαρμογής στο πλαίσιο λειτουργίας μιας πραγματικής επιχείρησης. Ωστόσο, οι συνθήκες που επικρατούν στην χώρα την περίοδο συγγραφής της παρούσας εργασίας, δεν έχουν επιτρέψει την προσέγγιση επιχειρήσεων για την αποτύπωση των μεθόδων κοστολόγησης και τιμολόγησης που εφαρμόζουν, καθώς το θέμα της βιωσιμότητάς τους έχει καταστεί πιο επείγον εξαιτίας της πανδημίας του Covid -19.

Μια πρόταση για μελλοντική έρευνα είναι η αποτύπωση των επιπτώσεων της πανδημίας του Covid – 19 στις συνθήκες κοστολόγησης και τιμολόγησης των προϊόντων και υπηρεσιών των ελληνικών επιχειρήσεων στη Θεσσαλονίκη. Μια ακόμη πρόταση αφορά στο κενό που φαίνεται να υπάρχει στην ανάλυση κόστους -τιμής και κερδοφορίας των επιχειρήσεων. Η μετατροπή του παραγωγικού μοντέλου των επιχειρήσεων έχει αλλάξει τον τρόπο κατανομής του κόστους σε διάφορα κέντρα. Μια πρόταση θα ήταν η αποτύπωση της μεθοδολογίας που ακολουθούν οι επιχειρήσεις, προκειμένου να συλλέξουν τις πληροφορίες κόστους παραγωγής των προϊόντων τους και το σχεδιασμό των διαδικασιών που ακολουθούν για αυτή τη διαδικασία.

## Βιβλιογραφία

Abrams, R. (2000), “Successful Business Plan: Secrets and Methods”, Running R Media, Palo Alto, pp. 47 – 288.

Addo, S.K. (2020), “Contract Logistics & Warehousing – Pricing & Costing Mechanisms”, *African Journal of Procurement, Logistics & Supply Chain Management*, Vol. 4, No.4, pp. 19 – 31.

Al – Bawab, A.A. and Al – Rawashdeh, H. (2016), “The Impact of the Activity Based Costing System (ABC) in the Pricing of Services Banks in the Jordanian Commercial Banks: A Field Study”, *International Business Research*, Vol. 9, No.4.

Al – Beshtawi, S. (2007), “Implementing New Knowledge: Activity – Based Management (ABCM) System: An Empirical Study in Jordanian Industrial Sector”, *Dirasat Journal*, Vol.34, No. 1, pp. 84 – 109.

Al – Nahoud, I. and Bani – Khalid, T. (2019), “The Effect of Activity based Costing (ABC) System on the Corporate Pricing Decisions in the Jordanian Industrial Sector”, *Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing*, Vol.19, No. 2.

Al – Omiri, M. and Drury, C. (2007), “A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations”, *Management Accounting Research*, Vol. 18, No.4, pp. 399 – 424.

Amaral, J.V. and Guerreiro, R (2018), “Reflections on cost-based pricing and competition-based pricing: the gap may not be so deep”, *Journal of Accounting and Organizations*, Vol.,12, pp. 1-18.

Baker, R.J. (2006), “Pricing on purpose: Creating and capturing value”, Wiley.

Brierley, A., Cowton, J. and Drury, C. (2001), “Research into product costing practice: A European perspective”, *European Accounting Review*, Vol.10, No. 2, pp. 215 – 256.

Bonoma, T.V. (1985), “The Marketing Edge: Making Strategies Work”, Free Press, New York.

Bromwich, M. (2007), “Economics in management accounting, In *Handbook of management accounting research*, (eds.) C.S. Chapman, A.G. Hopwood & M.D. Shields, Elsevier, Amsterdam, pp. 137 – 162.

Bromwich, M. and Hong, C. (1999), “Activity Based Costing Systems and Incremental Costs”, *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 1, pp. 39 – 60.

- Buggert, W. and Wielputz, A. (1995), "Target Costing – Grundlagen und Umsetzung des Zielkosten managements, Hanser, Wien.
- Calabrese, A. and Francesco, F. (2014), "A pricing approach for service companies: Service blueprint as a tool of demand – based pricing", *Business Process Management Journal*, Vol.20, No.6, pp. 906 – 921.
- Church, A.H. (1916). "The proper distribution of expense burden", The Engineering Magazine Co, New York.
- Cooper, R. (1995), "When Lean Enterprises Collide, Competing through Competition", Harvard Business School Press, Boston.
- Cooper, R., and Kaplan, R.S. (1988), "Measure costs right: make the right decision", *Harvard Business Review*, Vol. 66, No. 5, pp. 96-103.
- Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1991), "Profit priorities from activity – based costing", *Harvard Business Review*, vol. 69, No. 3, pp. 130 – 135.
- Cooper, R. and Slagmulder, R. (1999), "*Supply chain development for the lean enterprise*", USA, Portland.
- Crandall, R.W. (2005), "Competition and Chaos: US Telecommunications Since the 1996 Telecom Act", The Brookings Institution Press, Washington.
- Culliton, J.W. (1948), "The Management of Marketing Costs", Division of Research Harvard University, Boston.
- Decker, H. and Smidt, S. (2003), "A Survey of the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firm", *International Journal of Production Economics*, Vol. 84, pp. 243 – 305.
- Dibb, S., Simkin, L., Pride, W.M. and Ferrell, O.C. (2001), "Marketing Concepts and Strategies", 4<sup>th</sup> European edition, Houghton Mifflin, New York.
- Dockner, E. and Jorcensen, S. (1988), "Optimal pricing strategies for new products in dynamic oligopolies", *Marketing Science*, Vol. 7, No. 4, pp. 315 – 334.
- Drury, C. (2005), "Management accounting for business decision", 3<sup>rd</sup> Edition, Thomson Learning, New Hampshire.
- Drury, C. and Tayles. M. (2005), "Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations", *The British Accounting Review*, Vol. 37, No. 1, pp. 47 – 84.
- Drury, C. and Tayles, M. (2006), "Profitability analysis in UK organizations: An exploratory study", *The British Accounting Review*, Vol. 38, No. 4, pp. 405 – 425.
- Dutta, S., Zbaracki, M.J. and Bergen, M. (2003), "Pricing process as a capability: a resource – based perspective", *Strategic Management Journal*, Vol. 24, No. 7, pp. 615 – 630.

- Ellis – Newman, J. (2003), “Activity – based costing in user services of an academic library”, *Library Trends*, Vol. 51, No. 3, pp. 333 – 348.
- Ellram, L.M. (2000), “Purchasing and supply management’ s participation in the target costing process”, *Journal of Supply Chain Management*, Vol. 36, No. 2, pp. 39 – 51.
- Evert, R. and Ernst, C. (1999), “Target Costing, Coordination and Strategic Cost Management”, *European Accounting Review*, Vol. 8, pp. 23 – 49.
- Faruqui, A. (2016), “Retail Costing and Pricing for Electricity. IPU Annual Regulatory Studies Program: The Fundamentals Course. The Brattle Group”, Διαθέσιμο από: [http://files.brattle.com/files/5761\\_retail\\_costing\\_and\\_pricing\\_of\\_electricity.pdf](http://files.brattle.com/files/5761_retail_costing_and_pricing_of_electricity.pdf).
- Fisher, M., Gallino, S. and Ki, J. (2017), “Competition – Based Dynamic Pricing in Online Retailing: A Methodology Validated with Field Experiments”, *Management Science*, Vol. 64, No. 6, pp. 2473 – 2972.
- Fito, A., Llobet, J. and Cuguerro, N. (2018), “The activity – based costing model trajectory: A path of lights and shadows”, *Intangible capital*, Vol. 14, No. 1, pp. 146 – 161.
- Forbis, J.L. and Mehta, N.T. (1981), “Value – based strategies for industrial products”, *Business Horizons*, Vol. 24, No. 3, p. 32.
- Foster, G., and Gupta, M. (1994), “Marketing, cost management and management accounting”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 6, pp. 43 – 77.
- Franklin, S.L. and Pizzolato, N.D. (2013), “Pricing and Costing Practices in Telecommunications: the Brazilian Experience and Challenges”, *Brazilian Journal and Operations & Production Management*, Vol. 10, No. 1, pp. 7-24.
- Gillen, D. and Morrison, W.G. (2015), “Aviation security: Costing, pricing, finance, and performance”, *Journal of Air Transport Management*, Vol. 48, pp. 1 – 12.
- Hubbell, W.W. (1996), “Combining economic value added and activity- based management”, *Journal of Cost Management* (Spring), pp. 18 – 29.
- Hunterhuber, A. (2004), “Towards value – based pricing – An integrative framework for decision making”, *Industrial Marketing Management*, Vol. 33, pp.765 – 778.
- Hunterhuber, A. (2008), “Customer value – based pricing strategies: why companies resist”, *Journal of Business Strategy*, Vol. 29, No. 4, pp. 41 – 50.
- Innes, M. and Mitchell, F. (1995), “A survey of activity – based costing in the U.K.’s largest companies”, *Management Accounting Research*, Vol. 6, No. 2, pp. 137 – 153.
- Innes, M., Mitchell, F. and Sinclair, D. (2000), “Activity – based costing in the U.K.’s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results”, *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 3, pp. 349 – 362.

ITU (International Telecommunications Union) (2009), “Regulatory accounting guide. Telecommunications Development Bureau”, Διαθέσιμο από: [https://www.itu.int/ITU-D/finance/Studies/Regulatory\\_accounting\\_guidefinal1.1.pdf](https://www.itu.int/ITU-D/finance/Studies/Regulatory_accounting_guidefinal1.1.pdf).

Johnson, H.T. (1972), “Early cost accounting for internal management control: Lyman Mills in the 1850’s”, *Business History Review*, Vol. 46, No.4, p.466.

Johnson, H.T. and Kaplan, R.S. (1987), “Relevance lost: The rise and fall of management accounting”, Harvard Business School Press, Boston.

Kalish, S. (1983), “Monopolist pricing with dynamic demand and production cost”, *Marketing Science*, Vol. 2, No. 2, pp. 135 – 159.

Kaplan, R.S. (1984), “The evolution of management accounting”, *The Accounting Review*, Vol. 59, No. 3, pp. 390 – 418.

Kaplan, R. and Anderson, S. (2004), “Time – Driven Activity – Based Costing”, *Harvard Business Review*, Vol. 82, No. 11, pp. 131 – 138.

Kaplan, R.S. and Cooper, R. (1998), “Cost and effect – using integrated cost systems to drive profitability and performance”, Harvard Business Press, Boston.

Karu, S. (2008), “Cost management and accounting in performance – oriented organization”, Rafiko, Tartu.

Kee, R. (2008), “The sufficiency of product and variable costs for production – related decisions when economies of scope present”, *International Journal of Production Economics*, Vol. 114, No. 2, pp. 682 – 696.

Keegan, W.J. (1995), “Global Marketing Management”, 5<sup>th</sup> Edition, Prentice – Hall, New Jersey.

Kotler, K. (2006), “Marketing Management”, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα.

Kotler, P. and Armstrong, G. (2012), “Principles of Marketing”, 14<sup>th</sup> Edition, Pearson Education Limited, Essex.

Kumar, N. and Mahto, D. (2013), “A Comparative Analysis and Implementation of Activity Based Costing (ABC) and Traditional Cost Accounting (TCA) Methods in an Automobile Parts Manufacturing Company: A Case Study”. *Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing*, Vol. 13, No. 4, pp. 29 – 37.

Lancioni, R. (2005), “Pricing issues in industrial marketing”, *Industrial Marketing Management*, Vol. 34, No. 2, pp. 111 – 114.

Leahy, T. (1998), “The target costing bull’s eye – Part One of a Series”, Διαθέσιμο από: [www.controllermag.com/issues/1998/January/targetbulleye.html](http://www.controllermag.com/issues/1998/January/targetbulleye.html).

- Leone, R.P., Robinson, L.M., Bragge, J. and Somervuori, O. (2012), “A citation and profiling analysis of pricing research from 1980 to 2010”, *Journal of Business Research*, Vol. 65, No. 7, pp. 1010 – 1024.
- Liozu, S.M. and Hinterhuber, A. (2012), “Industrial product pricing: A value -based approach”, *Journal of Business Strategy*, Vol. 33, No. 4, pp.28 – 39.
- Liozu, S.M., Hinterhuber, A., Boland, R. and Perelli, S. (2012), “The conceptualization of value – based pricing in industrial firms”, *Journal of Revenue and Pricing Management*, Vol. 11, No. 1, pp. 12 -34.
- Lucas, M.R. (2003), “Pricing decisions and the neoclassical theory of the firm”, *Management Accounting Research*, Vol. 14, No. 3, pp. 201 – 217.
- Maelah, R. and Ibrahim, D. (2007), “Factors Influencing Activity Based Costing (ABC): Adoption in Manufacturing Industry”, *Investment Management and Financial Innovations*, Vol. 4, No. 2, pp. 113 – 124.
- Miller, B. and Mungai, G. (2015), “Pricing and costing SME products and services”, Building SME -focused capacity. FSD Kenya, Growth Cap.
- Monden, Y. (1995), “Cost Reduction Systems: Target Costing and Kaizen Costing”, Productivity Press, Oregon.
- Monroe, K.B. and Cox, J.L. (2001), “Pricing practices that endanger profits”, *Marketing Management*, Vol. 10, No. 3, pp. 42 – 46.
- Nagle, T. (1984), “Economic foundations for pricing”, *The Journal of Business*, Vol. 57, No. 1, pp. 3 – 26.
- Nagle, T. and Holden, R.K. (1995), “The Strategy and Tactics of Pricing”, Prentice – Hall, New Jersey.
- Namazi, M. (2009), “Performance focused activity-based costing”, *Cost Management*, Vol. 5, No. 23, pp. 1 – 34.
- Noble, P.M. and Gruca, T.S. (1999), “Industrial Pricing: Theory and Managerial Practice”, *Marketing Science*, Vol. 18, No. 3, pp. 435 – 454.
- Nitin, K. and Delgobind, M. (2013), “Current Trends of Application of Activity based costing (ABC): A Review”, *Global Journal of Management and Business Research Accounting & Auditing*, Vol. 13, No. 3, pp. 10 – 24.
- Open Oregon (2016), “Costing and Pricing: A heterodox alternative. Principles of Economics: Scarcity and Social Provisioning”, 2<sup>nd</sup> Edition, Διαθέσιμο από: <https://openoregon.pressbooks.pub/socialprovisioning2/chapter/x-2-costing-and-pricing-a-heterodox-alternative/>

Quinn, M., Elafi, O. and Mulgrew, M. (2017), “Reasons for not changing to activity – based costing: A survey of Irish firms”, *PSU Research Review*, Vol. 1, No. 1, pp. 63 – 70.

Pernot, E., Roodhooft, F. and Van den Abbeele, A. (2007), “Time – driven activity – based costing for interlibrary services: A case study in a university”, *The Journal of Academic Librarianship*, Vol. 33, No. 5, pp. 551 – 560.

Piercy, N.F., Cravens, D.W. and Lane, N. (2010), “Thinking strategically about pricing decisions”, *Journal of Business Strategy*, Vol. 31, No. 5, pp. 38 – 48.

Pokharel, L. and Pokharel, B.B. (2018), “Cost Based Pricing Methods of Small-Scale Industries of Mid – Western Region, Nepal”, *WWJMRD*, Vol. 4, No. 11, pp. 8 – 11.

Rosler, F. (1996), “Target Costing fur die Automobilindustrie”, Springer, Wiesbaden.

Roya, D., Reza, A.Z., Hossain, A. and Maghsoud, E.Z. (2015), “An Overview of the Theoretical Activity – Based Costing”, *Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences*, Vol. 5, No. 1.

Sarokolaee, M.A., Taghizadeh, V. and Ebrati, M. (2012), “The relationship between target costing and value – based pricing and presenting an aggregate model based on customers’ expectations”, *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, Vol. 41, pp. 74 – 83.

Schoute, M. (2009), “The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness”, *The British Accounting Review*, Vol. 41, No. 4, pp. 208 – 226.

Shaban, S. and Shabana, M. (2014), “The Benefits of the Application of Activity Based Cost System – Field Study on Manufacturing Companies Operating in Allahabad City – India”, *Journal of Business and Management*, Vol. 16, No. 11, pp. 39 – 45.

Sharma, G.L. and Gupta, P.K. (2010), “Activity Based Costing: Strategic Implications for Indian Companies”, *LBS Journal of Management & Research*, Vol. 7, No. 1, pp. 57 – 64.

Shim, E. and Sudit, E.F. (1995), “How manufacturers price products”, *Strategic Finance*, Vol. 76, No. 8, p. 37.

Shil, N.C. and Das, B. (2012), “Right product pricing: Application of activity – based costing (ABC) – and- economic value added (EVA) as an integrated tool”, *African Journal of Business Management*, Vol. 6, No. 44, pp. 10826 – 10833.

Shipley, D. and Jobber, D. (2001), “Integrative pricing via the pricing wheel”, *Industrial Marketing Management*, Vol. 30, No. 3, pp. 301 – 314.

Singh, M. (2013), “Important Pricing Methods in 4P’s”, *IJMBS*, Vol. 3, No. 2, pp. 147 – 150.

Tani, T., Horvath, P. and Wangenheim, S. (1996), “GenkaKikaku und marktorientiertes Zielkosten management – Deutsch – japanischer Systemvergleich zu Entwicklungsstand und Verbreitung”, *Controlling*, Vol. 8, pp. 80- 89.

- Tellis, G.J. (1986), “Beyond the many faces of price: An integration of pricing strategies”, *Journal of Marketing*, Vol. 50, No. 4, pp. 146 – 160.
- Tobi, B., Osasrere, A. and Adeniran, A. (2015), “Costing Techniques and Pricing Decisions of Manufacturing Companies in Ogun State”, *International Journal of Humanities and Social Science*, Vol. 5, No. 12, pp. 162 – 170.
- Volkan, I.R. (2007), “ABC & ABM – The couple which prevails cost calculation and modern administration for performance”, *Accounting and Management Information Systems*, pp. 284 – 282.
- Vujicic, M., Vujicic – Tomic, B. and Klaric, M. (2019), “Meeting halfway -comparison between cost – based and demand – based pricing methods”, *UTMS Journal of Economics*, Vol. 10, No.2, pp. 215 – 225.
- Wanger, J. (2012), “Recognition and behavior of variable and fixed costs”, *Politicka ekonomie*, Vol. 60, No.5, pp. 668 – 678.
- Wegmann, G. (2009), “The activity- based costing method: Development and applications”, *The ICAI Journal of Accounting Research*, Vol. 8, No. 1, pp. 7 – 22.
- Wihinen, K. (2012), “Exploring Cost System Design Principles: The Analysis of Costing System Sophistication in a Pricing Context”, Tampere University of Technology, Publication 1100.
- Zengin, Y. and Ada, E. (2010), “Cost Management through Product Design: Target Costing Approach”, *International Journal of Production Research*, Vol. 47, No.19, pp. 5593 – 5611.
- Βενιέρης, Γ., Κοέν, Σ. και Κωλέτση, Μ. (2003), «Λογιστική Κόστους: Αρχές και Εφαρμογές», PIPublishing, Αθήνα.
- Φίλιος, Β. (2000), «Ο λογιστικός σχεδιασμός, η λογιστική οργάνωση επιχειρήσεων και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)», Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.