



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Κοστολόγηση και τιμολόγηση παροχής υπηρεσιών

της

Φυρογένη Δήμητρας

Επιβλέπων Καθηγητής: Λαδάς Ανέστης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην  
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Οκτώβριος 2022

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Μία εταιρεία παροχής υπηρεσιών ανεξαρτήτως του είδους αυτών που προσφέρει στους λήπτες-πελάτες της, οφείλει να παρακολουθεί με μεγάλη ακρίβεια το σύνολο των διεργασιών που εκτελέστηκαν και των υλικών που αναλώθηκαν με στόχο να κατανοήσει πλήρως ποιοι παράγοντες συμμετέχουν και ποιες εργασίες απαιτούνται για να παραχθούν οι υπηρεσίες της. Κατόπιν χρειάζεται να υπολογίσει σε κάθε στάδιο, από την έναρξη έως την λήξη της διαδικασίας της παροχής, το κόστος των πόρων που χρησιμοποιήθηκαν σε κάθε ένα από αυτά με σκοπό την εύρεση του συνολικού κόστους της παρεχόμενης υπηρεσίας της. Με αυτόν τον τρόπο η ιθύνουσα αρχή θα είναι σε θέση να λάβει αποφάσεις σχετικά με τη τιμή, την ποιότητα και το είδος των υπηρεσιών της, το πλήθος των εκτελεστικών ενεργειών, τη διενέργεια των επενδύσεων, τον προγραμματισμό των εργασιών και τη δυνατότητα εισαγωγής ή μη νέων υπηρεσιών στην αγορά. Η κοστολόγηση ως διαδικασία η οποία προηγείται της τιμολόγησης αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο στα χέρια της εκάστοτε διοίκησης της εταιρείας παροχής υπηρεσιών τόσο για την βιωσιμότητά της όσο και για την περαιτέρω ανάπτυξή της.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

|   |     |
|---|-----|
| <u>ΠΕΡΙΛΗΨΗ</u>   | ii  |
| <u>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</u>  | iii |
| <u>ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ</u>  | iv  |
| <u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1</u>   | 1   |
| <u>1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ -ΕΝΝΟΙΕΣ</u>                          | 1   |
| <u>1.1.2 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ -ΕΞΟΔΟΥ-ΔΑΠΑΝΗΣ</u>                       | 1   |
| <u>1.1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ</u>                                   | 2   |
| <u>1.1.3 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</u>   | 10  |
| <u>1.1.4 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ</u>                                     | 14  |
| <u>1.2. ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΑΠΑΝΤΗΣΗ</u>                        | 15  |
| <u>1.3. ΔΟΜΗ</u>  | 16  |
| <u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2</u>   | 17  |
| <u>2.1 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ</u>                                   | 17  |
| <u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3</u>   | 20  |
| <u>3.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ</u>  | 20  |
| <u>3.1.1 ΠΑΡΑΘΕΣΗ ΟΡΙΣΜΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</u>                            | 20  |
| <u>3.1.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</u>                               | 21  |
| <u>3.1.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</u>                                     | 22  |
| <u>3.1.4 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</u>                                   | 25  |
| <u>3.1.5 ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ</u>                | 31  |
| <u>3.2 ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΩΦΕΛΕΙΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</u>                  | 32  |
| <u>3.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΥΛΙΚΑ ΑΓΑΘΑ</u>               | 33  |
| <u>3.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ</u>                                      | 35  |
| <u>3.5 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ</u>                                   | 36  |
| <u>3.5.1 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ</u> | 37  |
| <u>3.5.2 ΜΕΘΟΔΟΙ – ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΕΣ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ</u>             | 40  |
| <u>3.6 ΝΕΚΡΟ ΣΗΜΕΙΟ (BREAK EVEN POINT)</u>                            | 44  |
| <u>3.6.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΑΘΗΜΑΤΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ</u>                             | 45  |
| <u>3.6.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΙΚΤΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ Η ΚΕΡΔΟΥΣ</u>                      | 46  |
| <u>3.6.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΓΡΑΦΙΚΗΣ ΑΝΑΠΑΡΑΣΤΑΣΗΣ</u>                           | 46  |

|  |    |
|--|----|
| <u>3.7 ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΗΝ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΑΥΤΗΝ ΤΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ</u> | 49 |
| <u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ</u>  | 51 |
| <u>4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ</u>  | 51 |
| <u>4.2 ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ</u>   | 52 |
| <u>4.3.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ</u>                                  | 65 |
| <u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5</u>  | 66 |
| <u>5.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ</u>                 | 66 |
| <u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</u>  | 68 |

## **ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ**

|  |    |
|--|----|
| <u>Πίνακας 1</u>   | 14 |
| <u>Πίνακας 2 : Τιμοκατάλογος πρόσθετων υπηρεσιών</u>                   | 52 |
| <u>Πίνακας 3: Κόστος καυσίμων</u>                                      | 52 |
| <u>Πίνακας 4:Τιμοκατάλογος υπηρεσιών</u>                               | 53 |
| <u>Πίνακας 5: Κόστος άμεσης εργασίας</u>                               | 54 |
| <u>Πίνακας 6: Λοιπό άμεσο κόστος</u>                                   | 54 |
| <u>Πίνακας 7: Κόστος έμμεσης εργασίας</u>                              | 55 |
| <u>Πίνακας 8: Ποσοστά καταμερισμού των δαπανών</u>                     | 55 |
| <u>Πίνακας 9: Φύλλο μερισμού</u>                                       | 56 |
| <u>Πίνακας 10: Άμεσο κόστος παροχής υπηρεσιών μηνός Σεπτεμβρίου</u>    | 57 |
| <u>Πίνακας 11: Έμμεσο κόστος παροχής υπηρεσιών μηνός Σεπτεμβρίου</u>   | 59 |
| <u>Πίνακας 12: Συνολικό κόστος παροχής υπηρεσιών μηνός Σεπτεμβρίου</u> | 60 |
| <u>Πίνακας 13: Μικτό περιθώριο κέρδους</u>                             | 63 |

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## 1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ -ΕΝΝΟΙΕΣ

Προτού αναπτυχθεί το κυρίως θέμα της παρούσης εργασίας χρειάζεται να παρουσιαστούν και να αναλυθούν ορισμένες εισαγωγικές έννοιες και ορισμοί οι οποίοι θα συνδράμουν στην κατανόηση και την αφομοίωση της από τους αναγνώστες

### 1.1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ -ΕΞΟΔΟΥ-ΔΑΠΑΝΗΣ

Ως κόστος νοείται «η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών» (*Taxheaven, Αρχές Λογισμικού Κόστους, 5.1.200 Ορισμοί*). Παραδείγματος χάριν το κόστος απόκτησης ενός νέου μηχανήματος για την επιχειρηματική οντότητα είναι το σύνολο των χρημάτων που αυτή διέθεσε για να φθάσει στις εγκαταστάσεις της στην θέση, κατάσταση και λειτουργία που η ίδια επιθυμεί. Συνεπώς γίνεται αντιληπτό πως το κόστος εκφράζεται πάντα σε χρηματική μορφή (αξία) και αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού το οποίο μετατρέπεται συνεχώς. Όπως περιγράφουν και οι *Νεγκάκης, Κουσενίδης,(2020)* «το κόστος μέχρι τη στιγμή που θα εκπνεύσει ,μπορεί να αλλάζει μορφή από πάγιο (στοιχείο του πάγιου ενεργητικού) σε τρέχον (στοιχείο του κυκλοφοριακού ενεργητικού)». Πιο απλά το κόστος δεν είναι τίποτα άλλο από τον πολλαπλασιασμό των ποσοτήτων των παραγωγικών συντελεστών που χρησιμοποιήθηκαν (για να δημιουργηθεί το προϊόν ή η υπηρεσία) με την αντίστοιχη τιμή αυτών. Πρόκειται για ανταλλαγή χρηματικών πόρων με σκοπό την απόκτηση υλικών και άυλων αγαθών. Προς κατανόηση του παραπάνω ορισμού κρίνεται σκόπιμο να αναπτυχθούν και αυτοί του εξόδου και της δαπάνης μαζί με τις διαφορές τους καθώς διαφαίνεται πως συχνά μπλέκονται αυτές οι τρεις έννοιες μεταξύ τους προκαλώντας σύγχυση.

Πιο αναλυτικά, τη στιγμή που πωληθεί ή αναλωθεί ένα προϊόν ή μία υπηρεσία δημιουργείται το **έξοδο** ή αλλιώς το **εκπνευσάν κόστος** το οποίο χρεώνεται έναντι της δημιουργίας εσόδων και εμφανίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης ως διαμορφωτικό στοιχείο του αποτελέσματος (μετά την αφαίρεση του από τα έσοδα) Επίσης το

έξοδο (αυτοτελές μέγεθος) προϋπάρχει ως κόστος αφού δημιουργείται από αυτό, συμβάλλει στην μείωση του φορολογητέου εισοδήματος και δύναται να συγκεντρωθεί, να καταγραφεί, να πληρωθεί και να προπληρωθεί. Επομένως στο παραπάνω παράδειγμα ενώ κόστος θεωρείται η αξία απόκτησης του μηχανήματος, έξοδο για τη επιχείρηση θεωρείται η ολική ή τμηματική ανάλωση αυτής της αξίας δηλαδή η απόσβεσή του. Από την άλλη υπάρχει και αξίζει να αναφερθεί η έννοια της **δαπάνης** ως μιας συγκεκριμένης διεργασίας και ενέργειας που οφείλει να επιτελέσει η εκάστοτε οντότητα για να πραγματοποιήσει το έξοδο ή το κόστος. Πρακτικά «η δαπάνη ταυτίζεται τόσο με το κόστος όσο και με το έξοδο» (Βενιέρης, Κοέν,Κωλέτση, Λογιστική Κόστους, 2005).

Ακόμα δύο έννοιες που χρήζουν ερμηνείας είναι αυτή των κέντρων κόστους και των φορέων κόστους. Από τη μία τα **κέντρα κόστους** είναι «η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας ή περιοχή ευθύνης για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους, με σκοπό τη μέτρηση της αποτελεσματικότητάς της» (Ι. Κεχράς, 2010, η κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων). Σε πολλές επιχειρήσεις τα κέντρα κόστους είναι δυνατόν να ταυτίζονται με τα τμήματα, τις λειτουργίες, τις φάσεις παραγωγής ακόμα και με τις γραμμές της παραγωγικής διαδικασίας ως πραγματικές ή νοητές υποδιαιρέσεις αυτής. Το τμήμα λογιστηρίου, ανθρωπίνου δυναμικού, διοίκησης και marketing μπορούν να λογίζονται ως κέντρα κόστους. Από την άλλη ως **φορείς του κόστους** με βάση τον Garisson και Noreen θεωρούνται τα προϊόντα, τα εμπορεύματα, τα ημιέτοιμα, οι υπηρεσίες και γενικά οτιδήποτε απαιτεί μία ξεχωριστή μέτρηση του κόστους.

### 1.1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

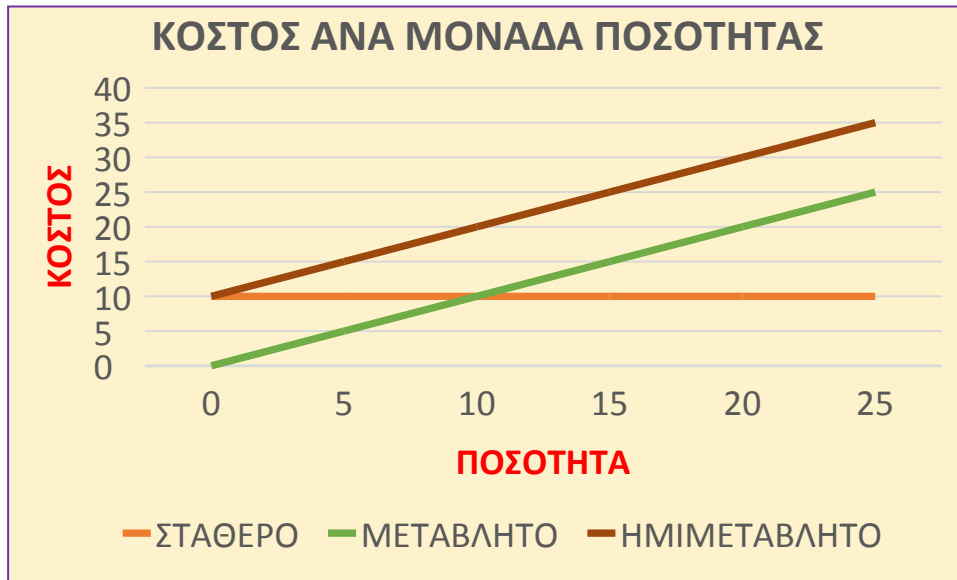
Το κόστος είναι δυνατό να διακριθεί σε ποικίλες κατηγορίες ανάλογα των κριτηρίων που επιλέγονται κάθε φορά. Πιο συγκεκριμένα :

- Με κριτήριο το **χρονικό διάστημα** που αφορά διακρίνεται σε ιστορικό και προϋπολογιστικό. Το «**προϋπολογιστικό κόστος** είναι αυτό που καταρτίζεται πριν πραγματοποιηθεί μία δραστηριότητα, υλοποιηθεί ένα έργο, εκτελεστεί η παραγωγή ή λειτουργήσει μία υπηρεσία. » (Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Taxheaven, Αρχές Λογισμού

Κόστους, 5.1.301). Δε θεωρείται τόσο αξιόπιστο καθώς υπολογίζεται εκ των προτέρων με στόχο την όσο το δυνατόν καλύτερη προσέγγισή του μελλοντικού (ιστορικού) κόστους και με σημαντικά επίπεδα ανοχής -αποκλίσεων. Χρησιμοποιείται δε ευρέως στις υποβολές προσφορών και στον καθορισμό των τιμών πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών. Ωστόσο κρίνεται απαραίτητος ο διαχωρισμός των εννοιών του προϋπολογιστικού κόστους με το πρότυπο κόστος, Το **πρότυπο κόστος** υπολογίζεται εκ των προτέρων (προκαθορισμένο) όπως και το προϋπολογιστικό όμως με μία σημαντική διαφοροποίηση όσον αφορά την ακολουθούμενη διαδικασία προσδιορισμού. Η εν λόγω διαδικασία λαμβάνει υπόψη στοιχεία του παρελθόντος όπως τις τιμές των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας, του χρόνου εργασίας, των λοιπών συστατικών, των ποσοτήτων και του ύψους των εξόδων ανά δραστηριότητα. Όλοι οι υπολογισμοί και οι μετρήσεις είναι ακριβείς και εξειδικευμένες, καθιστώντας το πρότυπο κόστος πληρέστερο και πιο αξιόπιστο από το προϋπολογιστικό. Αντίθετα το **ιστορικό (πραγματικό) κόστος** είναι αυτό που υπολογίζεται εκ των υστέρων, μετά τη δημιουργία του, με σκοπό την ένταξη του στις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης) και στην αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων (απογραφή).

- Με κριτήριο τον βαθμό συσχετισμού με τις **μεταβολές του όγκου παραγωγής** σε σταθερό, μεταβλητό, βαθμιδωτό και ημιμεταβλητό. Αφενός το **σταθερό κόστος FC** είναι αυτό που δεν σχετίζεται με τον όγκο παραγωγής και την συναλλακτική δραστηριότητα ενός οργανισμού αλλά παραμένει πάγιο βραχυπρόθεσμα ανεξαρτήτως του επιπέδου παραγωγής των αγαθών, της παροχής υπηρεσιών και του κύκλου εργασιών όπως πχ. τα ενοίκια, ασφάλιστρα, μισθοί υπαλλήλων, συνδρομές, έξοδα συντήρησης κτλ.. Αφετέρου το **μεταβλητό κόστος VC** επηρεάζεται τόσο από το επίπεδο της παραγωγικής όσο και της συναλλακτικής δραστηριότητας άμεσα και αναλογικά. Κάθε φορά δηλαδή που παράγεται μία μονάδα ενός προϊόντος (αύξηση της παραγωγής) θα αυξάνεται με τον ίδιο ρυθμό και προς την ίδια κατεύθυνση το μεταβλητό κόστος. Παραδείγματα μεταβλητού κόστους αποτελούν οι πρώτες ύλες, τα έξοδα πώλησης και διάθεσης των ετοιμών προϊόντων, οι αποδοχές των εργατών παραγωγής, τα υλικά συσκευασίας, κτλ. .Επίσης θα ήταν σημαντικό να τονιστεί πως αυτές οι δύο μορφές κόστους κατά μία βάση εμπεριέχονται στις έννοιες του βαθμιδωτού και του ημιμεταβλητού. Ως **ημιμεταβλητό κόστος** νοείται αυτό που αποτελείται κατά ένα μέρος από το σταθερό (πάγιο)κόστος με το άλλο μέρος να τροποποιείται αναλογικά της εμπορικής δραστηριότητας της επιχείρησης όπως το έξοδο ηλεκτρικού ρεύματος ενώ το **βαθμιδωτό κόστος** φαίνεται να είναι αμετάβλητο μόνο υπό συγκεκριμένα όρια και

προϋποθέσεις που θέτει η εκάστοτε οντότητα και να αλλάζει με ακανόνιστο ρυθμό μόλις υπερβεί αυτών. Ακολουθεί διαγραμματική απεικόνιση αυτών :



- Με κριτήριο την βαρύτητα και την συσχέτιση του με **την διαδικασία λήψης απόφασης** σε σχετικό και μη σχετικό (αναπόφευκτο). Σύμφωνα με τον *Garrison et al, 2018* «η λήψη αποφάσεων συνιστά μία διαδικασία τόσο με βραχυπρόθεσμο όσο και με μακροπρόθεσμο ορίζοντα η οποία βρίσκει εφαρμογή σε όλα τα επίπεδα και δραστηριότητες ενός οργανισμού». Με λίγα λόγια καθίσταται ουσιώδης η λήψη απόφασης από τα ανώτερα διοικητικά στελέχη καθώς είναι σε θέση να επηρεάσει τις λειτουργίες και δραστηριότητες του οργανισμού για ένα εύλογο χρονικό διάστημα. Επομένως τα κόστη που συνοδεύουν την οποιαδήποτε από τις εκάστοτε εναλλακτικές λύσεις/πράξεις/ενέργειες που θα κληθούν να επιλέξουν αυτά ,ονομάζονται **σχετικά** και εκείνα που δεν συνδέονται με τις επιλογές και τις αποφάσεις **μη σχετικά κόστη ή αλλιώς αναπόφευκτα**. Για την απόφαση αγοράς ενός μηχανήματος συσκευασίας σχετικό κόστος θεωρείται η μεταφορά του και η εγκατάσταση του στο τμήμα παραγωγής του εργοστασίου ενώ τα τέλη τήρησης της μερίδας στο ΓΕ.ΜΗ. μη σχετικά με την συγκεκριμένη απόφαση αλλά αναπόφευκτα γενικότερα.
- Με κριτήριο τις **λειτουργίες της επιχειρηματικής οντότητας** σε κόστη παραγωγής, διοίκησης, διάθεσης, έρευνας και ανάπτυξης και χρηματοοικονομικά. Αρχικά οι δραστηριότητες της επιχειρηματικής οντότητας κατακερματίζονται σε τμήματα (logistics, καταχωρήσεων, οικονομικό, παραγωγής, χρηματοοικονομικού σχεδιασμού κ.α.) προκειμένου να εκτελεστούν με τον πιο ενδεδειγμένο και απρόσκοπτο τρόπο με στόχο την ομαλή λειτουργία και ευημερία της. Για να υποστηριχθούν όλα τα παραπάνω απαραίτητη κρίνεται η παρουσία, η συμβολή και η υπόδειξη ειδικών τεχνικών και ενεργειών από τρίτους όπως τον



πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβολο, τον νομικό, τον τεχνικό ασφαλείας, τον λογιστή, τον μεσίτη, τον ελεγκτή (**κόστος διοίκησης**). Στο **κόστος έρευνας και ανάπτυξης** συγκαταλέγονται αυτά που αφορούν την διεξαγωγή δοκιμών και πειραμάτων, τον σχεδιασμό προγραμμάτων ανάπτυξης νέων προϊόντων ή εφαρμογής νέων υπηρεσιών και τον τρόπο ελέγχου της αποδοτικότητας των υφιστάμενων αγαθών. Ακολούθως στο **κόστος παραγωγής** (αναλυτική έκθεση της ερμηνείας στο 1.1.3) περιλαμβάνονται όλα αυτά τα κόστη που επωμίζεται η επιχειρηματική οντότητα προκειμένου να παραχθούν τα προϊόντα της όπως οι βοηθητικές ύλες, το ενοίκιο του εξοπλισμού που χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία, οι αποσβέσεις αυτού, η αγορά πρώτων υλών, ο ποιοτικός έλεγχος κτλ. Μετά την ολοκλήρωση της παραγωγικής διαδικασίας η οντότητα θα συσκευάσει το έτοιμο προϊόν ,θα κάνει μία έρευνα αγοράς για να ορίσει το καταναλωτικό κοινό-στόχο της, θα επιχειρήσει να το γνωστοποιήσει μέσω διαφημίσεων και θα το διαθέσει σε προκαθορισμένα σημεία πώλησης. Όλα τα παραπάνω συγκροτούν το λεγόμενο **κόστος διάθεσης**. Επιπρόσθετα «το **κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας** είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της» (*Taxheaven* ,ζ 5.1.300 ,*Λογιστικό Σχέδιο*) ενσωματώνοντας τους τόκους και τα έξοδα δανείων, γραμματίων, προμηθειών εγγυητικών επιστολών και παροχών σε ομολογιούχους. Τέλος υπογραμμίζεται πως τα κόστη διοίκησης, διάθεσης, έρευνας και ανάπτυξης καθώς και αυτά της χρηματοοικονομικής λειτουργίας συνθέτουν το **κόστος περιόδου** που είναι ορατό στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

- Με κριτήριο τη **δυνατότητα ελέγχου** σε ελεγχόμενο και μη. Στο **ελεγχόμενο κόστος** τα διοικητικά στελέχη έχουν τη δυνατότητα να επιδράσουν στο ύψος του κόστους και να το καθορίσουν κατά τα αποδεκτά όρια που έχουν διαμορφώσει για την ρευστότητα της οντότητας. Τέτοια θεωρούνται, η διαπραγμάτευση του τρόπου υπολογισμού των τόκων μιας δανειακής σύμβασης και η συμφωνία της μισθώτριας επιχείρησης με τον εκμισθωτή για το ύψος του μηνιαίου μισθώματος που αφορά την εκμετάλλευση του εξοπλισμού. Αντίθετα το **μη ελεγχόμενο κόστος** δεν επιτρέπει καμία άσκηση επίδρασης από οποιονδήποτε στέλεχος ή εργαζόμενο της όπως είναι η πάγια χρέωση σε λογαριασμούς ηλεκτρικού ρεύματος.
- Με κριτήριο την **λογιστικοποίηση** του κόστους σε κόστος ευκαιρίας και σε λογιστικό κόστος (εμφανές). Το **κόστος ευκαιρίας** είναι αυτό που «που προέρχεται από μία επένδυση ή συναλλαγή εν αντιθέσει με το κέρδος που θα εξασφαλιζόταν σε περίπτωση πραγματοποίησης μίας άλλης, πιο συμφέρουσας επένδυσης ή συναλλαγής» (*Δ. Βλάμης ,άρθρο Business Review Greece ,2019*) .Πιο συγκεκριμένα αφορά τη θυσία παραγωγής κάποιων μονάδων προϊόντος ή λήψης μίας απόφασης, με σκοπό την παραγωγή περισσότερων μονάδων ενός άλλου

προϊόντος ή την επιλογή μίας άλλης, διαφορετικής απόφασης αντίστοιχα. Προς κατανόηση, μία επιχειρηματική οντότητα με δεδομένους τους παραγωγικούς συντελεστές βρίσκεται σε θέση να κατασκευάσει είτε 5 κινητά τηλέφωνα και 1 τάμπλετ είτε 3 κινητά τηλέφωνα και 2 τάμπλετ. Σε περίπτωση που αποφασίσει να παράγει τα 5 κινητά τηλέφωνα και το 1 τάμπλετ, τότε ως κόστος ευκαιρίας νοείται η αξία κατασκευής των 3 κινητών τηλεφώνων και των 2 τάμπλετ, αυτών δηλαδή που δεν θα κατασκευάσει. Αντίθετα το **λογιστικό κόστος** διαφαίνεται στο γενικό καθολικό και μετέπειτα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης ως αυτό το οποίο έχει πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση για την ανάπτυξη και παροχή υπηρεσιών ή την παραγωγή και διάθεση των προϊόντων. Ουσιαστικά σε αυτό εμπεριέχονται όλα τα γενικά και ειδικά έξοδα που αναλώνονται για την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης, αυτή της παροχής ή της παραγωγής πχ. οι δαπάνες αγοράς υλικών συσκευασίας και οι αμοιβές εργατών.

- Με κριτήριο το είδος του κόστους, γίνεται διάκριση σε εννέα κατηγορίες.

**1<sup>η</sup>) Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (λογ. 60)** . Εμπεριέχονται οι παντός είδους αμοιβές και αποδοχές που δίνονται τόσο στους εργαζομένους της επιχειρηματικής οντότητας (μισθωτούς και ημερομισθίους) όσο και στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου όπως οι τακτικές, οι αποδοχές αδειάς, οι αποζημιώσεις, οι έκτακτες αμοιβές, οι αποδοχές ασθενείας, τα δώρα, οι υπερωρίες, οι εργοδοτικές εισφορές και τα έξοδα ψυχαγωγίας, επιμόρφωσης και περίθαλψης τους.

**2<sup>η</sup>) Αμοιβές και έξοδα τρίτων (λογ.61).** Σε αυτόν τον λογαριασμό καταχωρούνται σύμφωνα με *Λογιστικό Σχέδιο* « οι αμοιβές που λογίζονται από την οικονομική μονάδα για εργασίες τρίτων, οι οποίοι δε συνδέονται με αυτή με σχέση εξαρτημένης εργασίας» πχ. οι εργασίες των λογιστών, των ελεγκτών, των δικηγόρων, των ιατρών, των τεχνικών – συντηρητών, των ερευνητών, των μηχανογράφων, οι προμήθειες αγοράς και πώλησης και οι μεσιτείες.

**3<sup>η</sup>) Παροχές τρίτων (λογ.62).** Ηλεκτρικό ρεύμα, ασφάλιστρα, αποθήκευτρα, ενοίκια (εκτάσεων, εξοπλισμού, επίπλων, μηχανημάτων, κτιρίων), φωτισμός, ύδρευση, επισκευές, συντηρήσεις (μεταφορικών μέσων, τεχνικών έργων, λοιπού εξοπλισμού) και οι μυοκτονίες - απεντομώσεις δεσπόζουν στον λογαριασμό 62.

**4<sup>η</sup>) Φόροι και τέλη (λογ.63).** Εδώ καταγράφονται όλοι οι φόροι και τα τέλη (εκτός από τον φόρο εισοδήματος που παρακολουθείται σε διαφορετικό λογαριασμό) που επιβάλλονται στην επιχειρηματική οντότητα κατά τη διάρκεια της χρήσης. Τέτοιοι είναι τα τέλη ακίνητης περιουσίας, κυκλοφορίας, συναλλαγματικών, καθαριότητας, ύδρευσης, τα χαρτόσημα, οι δασμοί, οι κρατήσεις υπέρ Ν.Π.Δ.Δ. και ο Φ.Π.Α. ο εκπιπτόμενος και ο μη της φορολογίας.

**5<sup>α</sup>) Διάφορα έξοδα (λογ.64).** Είναι γνωστό πως ο εν λόγω κωδικός περιλαμβάνει οτιδήποτε δεν μπορεί να αποτυπωθεί στις υπόλοιπες κατηγορίες- κωδικούς όπως η γραφική ύλη, οι συνδρομές στα επιμελητήρια, τα έξοδα ταξιδιών εσωτερικού και εξωτερικού, τα μεταφορικά έξοδα, τα υλικά φαρμακείου και άμεσης ανάλωσης, οι δωρεές, οι εισφορές σε περιοδικά και καταλόγους, τα έξοδα μετακίνησης κτλ.

**6<sup>α</sup>) Τόκοι και συναφή έξοδα (λογ.65).** Στην συγκεκριμένη κατηγορία παρουσιάζονται οι τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα που σχετίζονται με την χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης. Παραδείγματος χάριν τόκοι και έξοδα δανείων, βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, χρηματοδοτήσεων, είσπραξης απαιτήσεων, ασφαλειών και οι ειδικοί φόροι τραπεζικών εργασιών

**7<sup>α</sup>) Αποσβέσεις παγίων (λογ.66).** Μείωση της αξίας του πάγιου ενεργητικού (υλικού και άυλου) και συνεπακόλουθη δημιουργία κόστους λόγω χρήσης, απαξίωσης και φθοράς αυτών. Επομένως αποσβέσεις διενεργούνται στα μηχανήματα, στα έπιπλα, στα σκεύη, στα εργαλεία, στα μεταφορικά μέσα, στα κτίρια, στις εγκαταστάσεις, στα προγράμματα μηχανογράφησης, στα όργανα μέτρησης, στα έξοδα ίδρυσης, στις απαιτήσεις τρίτων κτλ. Ωστόσο είναι υποχρεωτικό η απόσβεση των παραπάνω στοιχείων να πραγματοποιείται βάσει συγκεκριμένων ποσοστών που ορίζει το Π.Δ. 299/2003.

**8<sup>α</sup>) Προβλέψεις εκμετάλλευσης (λογ.68)** «Κατά τη διάρκεια κλεισίματος του ισολογισμού μίας επιχειρηματικής οντότητας κρατείται συνήθως ένα προκαθορισμένο ποσό (πρόβλεψη) εις βάρος του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης ή του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, το οποίο αποσκοπεί στην κάλυψη πιθανών ζημιών ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού, χωρίς να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δύο» (Ορισμός στο *taxhorizon.club*). Έτσι λοιπόν η οικονομική μονάδα δημιουργεί πρόβλεψη (εκτίμηση κατά προσέγγιση) πχ, για υποτιμήσεις χρεογράφων ή για αποζημιώσεις προσωπικού επιβαρύνοντας την γενική της εκμετάλλευση με τα ποσά που η ίδια θεωρεί πιθανή την πραγματοποίησή τους.

**9<sup>α</sup>) Αποθέματα (ομάδα 2)** Σύμφωνα με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποθέματα είναι «τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα τα οποία (1)προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της (2)βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή ετοιμών προϊόντων. (3)προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή ετοιμών αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, (4)προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή την επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων (5) προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία» (Ορισμός 2.2.200, *taxheaven.gr*)

Υφίστανται αποθέματα εμπορευμάτων (λογ.20), ετοιμών προϊόντων και ημιτελών (λογ.21), ειδών συσκευασίας (λογ.28), πρώτων και βοηθητικών υλικών (λογ.24), υποπροϊόντων και υπολειμμάτων (λογ.22), αναλώσιμων (λογ.25) και ανταλλακτικών παγίων (λογ.26) τα οποία κατανέμονται σε δύο κατηγορίες, έναρξης και λήξης. Ως γνωστόν τα αποθέματα έναρξης της εκάστοτε χρήσης είναι τα αποθέματα λήξης της προηγούμενης (μεταφορά αποθεμάτων). Ειδικότερα, σε κάθε χρήση τα αποθέματα έναρξης χρεώνονται και πιστώνεται ο λογαριασμός ισολογισμού ανοίγματος χρήσης. Κατά τη διάρκεια της χρήσης τα εν λόγω αποθέματα αυξομειώνονται εξαιτίας των αγορών, επιστροφών, αναλώσεων μέχρις ότου διαμορφωθεί το τελικό απόθεμα. Στο κλείσιμο της χρήσης όλοι οι λογαριασμοί αποθεμάτων έναρξης, αγορών και εκπτώσεων κλείνουν με ανάποδη εγγραφή στην γενική εκμετάλλευση και χρεώνονται μόνο τα αποθέματα λήξης, αυτά δηλαδή που βρίσκονται στην κατοχή της επιχειρηματικής οντότητας κατά την ημέρα κλεισίματος, εφόσον έχουν καταμετρηθεί και η αξία αυτών έχει αποτιμηθεί καταλλήλως (FIFO, LIFO, Μέσο Σταθμικό Όρο).

ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ = ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ + ΑΓΟΡΕΣ – ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ

- Με κριτήριο την αιτία ύπαρξης ή την σχέση με **το κέντρο κόστους** σε άμεσο και έμμεσο κόστος. Τα κόστη που αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της εμπορικής δραστηριότητας ενός οργανισμού, δεν δύναται να διαχωρισθούν από το κύριο προϊόν ή την υπηρεσία και δεν αποδίδονται στις άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητές του είναι τα λεγόμενα **άμεσα κόστη**. Είναι διακριτά, μετρήσιμα και αναφέρονται στο εκάστοτε εξεταζόμενο κέντρο κόστους. «Το άμεσο κόστος μίας επιχείρησης είναι οι δαπάνες που μπορούν να προσαρτηθούν ρητά σε ένα συγκεκριμένο είδος ή υπηρεσία» (*Fischer Krumviede, 2012*). Άμεσο κόστος ορίζεται ως το άθροισμα της άμεσης εργασίας και των άμεσων υλικών. Παραδείγματος χάριν σε μία βιομηχανία παραγωγής σοκολάτας, το κακάο (πρώτη ύλη) εντοπίζεται στο έτοιμο προϊόν (σοκολάτα) και είναι άμεσο υλικό που δεν μπορεί να διακριθεί από το έτοιμο προϊόν και να υπάρξει εκτός αυτού. Επίσης σε αυτή τη κατηγορία βρίσκεται και η άμεση εργασία (οι απολαβές του εργάτη που χειρίζεται τη μηχανή μίξης -ανάδευσης των υλικών) καθώς είναι απαραίτητη ενέργεια για τη δημιουργία του τελικού αγαθού (οι συγκεκριμένοι όροι θα αποσαφηνιστούν στην 1.1.3). Απεναντίας τα **έμμεσα κόστη** δεν συνδέονται με ένα συγκεκριμένο παραγόμενο προϊόν ή μία παρεχόμενη υπηρεσία, ούτε αποτελούν μέρος τους αλλά επιβαρύνουν ολόκληρη την λειτουργία της οντότητας όπως τα έξοδα διοίκησης, οι φόροι και οι λογαριασμοί κοινής ωφέλειας. Έτσι για την βιομηχανία σοκολάτας το ενοίκιο

εκμετάλλευσης του χώρου για την τοποθέτηση των μηχανημάτων της λογίζεται ως έμμεσο κόστος ως προς τα ποικίλα και διαφορετικά είδη σοκολάτας που παράγονται. Τέλος αξίζει να τονιστεί πως η κύρια διαφορά του έμμεσου από το άμεσο κόστος έγκειται στην ανάγκη επιμερισμού του έμμεσου στα διάφορα τμήματα, μονάδες και δραστηριότητες της βιομηχανίας.

Επιπλέον στην επιστήμη της Μικροοικονομίας κανείς συναντά και το **συνολικό κόστος (TC)** το οποίο είναι αποτέλεσμα του αθροίσματος του σταθερού με το μεταβλητό κόστος. Από το πηλίκο του συνολικού κόστους με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων προκύπτει το **μέσο συνολικό κόστος ATC** κάθε μονάδας το οποίο προέρχεται από το μέσο σταθερό κόστος και το μέσο μεταβλητό κόστος. Το **μέσο μεταβλητό κόστος AVC** μεταβάλλεται ανάλογα του όγκου παραγωγής σε αντίθεση με το **μέσο σταθερό κόστος AFC** που μεταβάλλεται αντιστρόφως ανάλογα. Ακόμη παρατηρείται συχνά και ο όρος **οριακό κόστος MC** το οποίο λαμβάνει τη μεταβολή του συνολικού κόστους διαιρούμενη με την μεταβολή της ποσότητας. Ουσιαστικά είναι «η διακύμανση του συνολικού κόστους όταν παράγεται μία επιπλέον μονάδα προϊόντος» (Ορισμός στο *el.economy-pedia.com*). Οπότε ιδιαίτερο ενδιαφέρον σημειώνεται για τον ρυθμό μεταβολής της παραγωγικής διαδικασίας και για τις αλλαγές στις συνθήκες αυτής που επιφέρει η πρόσθετη μονάδα. Προς διευκρίνιση των παραπάνω παρατίθεται ένας πίνακας με όλους τους τύπους υπολογισμού «(Καραμαρίνος Γ. σημειώσεις περί Νόμου Φθίνουσας Απόδοσης) :

|                             |                                |
|-----------------------------|--------------------------------|
| $TC = FC + VC$              | $TC = ATC * Q$                 |
| $FC = TC - VC$              | $FC = AFC * Q$                 |
| $VC = TC - FC$              | $VC = AVC * Q$                 |
| $ATC = AFC + AVC$           | $ATC = TC / Q$                 |
| $AFC = ATC - AVC$           | $AFC = FC / Q$                 |
| $AVC = ATC - AFC$           | $AVC = VC / Q$                 |
| $MC = \Delta TC / \Delta Q$ | $MC = (TC2 - TC1) / (Q2 - Q1)$ |
| $MC = \Delta VC / \Delta Q$ | $MC = (VC2 - VC1) / (Q2 - Q1)$ |

Όπου  $Q$ = ποσότητα ή το συνολικό προϊόν,  $\Delta Q$ = μεταβολή της ποσότητας,  $Q2$ = η ποσότητα 2,  $Q1$ = η ποσότητα 1,  $TC2$ = συνολικό κόστος 2,  $TC1$ = συνολικό κόστος 1,  $VC2$ = μεταβλητό

κόστος 1,  $VCI$  = μεταβλητό κόστος 2,  $\Delta TC$  = μεταβολή συνολικού κόστους,  $\Delta VC$  = η μεταβολή μεταβλητού κόστους» .

### 1.1.2 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Σε αυτήν την ενότητα θα γίνει μία λεπτομερειακή περιγραφή ενός εκ των πέντε λειτουργικών ειδών κόστους ,του **κόστους παραγωγής**. Προτού όμως αναλυθεί η παραπάνω έννοια θα ήταν χρήσιμο να εκτεθούν κάποιοι όροι ,της παραγωγής- παραγωγικής διαδικασίας και αυτός των παραγωγικών συντελεστών.

Με τον όρο Παραγωγή ή Παραγωγική Διαδικασία, περιγράφονται «τα στάδια μετατροπής των πρώτων και βοηθητικών υλών σε τελικά προϊόντα. Η εν λόγω διαδικασία ξεκινά με το σχεδιασμό της μορφής του προϊόντος και ακολουθεί ο καθορισμός των τεχνικών προδιαγραφών αυτού που αφορά τις αναλώσεις των υλικών. Οι οδηγίες παραγωγής περιλαμβάνουν όλα τα απαιτούμενα ενδιάμεσα βήματα της επεξεργασίας ή της συναρμολόγησης με στόχο την ολοκλήρωση του προϊόντος» (*Ορισμός στην Βικιπαίδεια, el.m.wikipedia.org*). Ουσιαστικά υπονοείται η εισροή των παραγωγικών συντελεστών και ο μετασχηματισμός αυτών σε αγαθά ή υπηρεσίες με στόχο την ικανοποίηση του καταναλωτικού κοινού (αγοραστές τελικών αγαθών).

Ως Παραγωγικοί Συντελεστές αντιμετωπίζονται οι πόροι ή οι πηγές ή τα μέσα που έχει στη διάθεσή της η επιχειρηματική οντότητα και που σκοπεύει να απασχολήσει παράλληλα στην παραγωγική διαδικασία. Οι βασικότεροι εξ αυτών είναι η γη (φυσικοί πόροι, ανανεώσιμοι ή μη, ορυκτός πλούτος κτλ.) και το κεφάλαιο ,αυτά που έχουν ήδη παραχθεί και η οντότητα προτίθεται να χρησιμοποιήσει περισσότερες από μία φορές (κτίρια, εγκαταστάσεις, μηχανήματα, εξοπλισμός, έπιπλα, σκεύη) .Ακόμα η εργασία, θεωρείται ένας βασικός, ευέλικτος και πρωτογενής συντελεστής καθώς χωρίς αυτήν δεν δύναται να προχωρήσει η όλη διαδικασία. Η εργασία ορίζεται ως η κάθε μορφής (πνευματικής ή σωματικής, ή συνδυασμός αυτών) ανθρώπινη προσπάθεια και ενέργεια που καταβάλλεται από όλους τους εργαζομένους σε όλα τα τμήματα λειτουργίας της επιχείρησης και που δεν ποσοτικοποιείται εύκολα. Τέλος σημειώνεται πως στην οικονομική επιστήμη έχει εισχωρήσει και η έννοια της επιχειρηματικότητας ως τέταρτος παραγωγικός συντελεστής ο οποίος αποτελεί

συνονθήλευμα των παραπάνω τριών συντελεστών που προσπαθούν να συνδυάσουν με τον πιο κατάλληλο και αποδοτικότερο τρόπο τα ανώτερα διοικητικά στελέχη με απώτερο σκοπό το κέρδος.

Άρα το Κόστος παραγωγής (λογ.93 -αναλυτική λογιστική) ορίζεται ως «το συνολικό κόστος που βαρύνει μία επιχείρηση για να παράγει μία συγκεκριμένη ποσότητα ενός προϊόντος ή να προσφέρει μία υπηρεσία. Επίσης στον ορισμό του κόστους παραγωγής νοούνται οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την απόκτηση των απαιτούμενων συντελεστών παραγωγής» (ΟμάδαCFI,corporate-financeinstitute.com 2022). Το ίδιο υποστηρίζει η κ. Βαρβάκη 2005 πως «το κόστος παραγωγής είναι το κόστος για την παραγωγή ενός προϊόντος ή την παροχή μίας υπηρεσίας» και ο Πάγγειος Ιωάννης,1993 αναφέρει πως το εν λόγω κόστος αποτελεί «τροποποίηση των συντελεστών παραγωγής σε αγαθά και υπηρεσίες». Επιπλέον σύμφωνα με την Pragma Sony στην *analyticsteps.com* το κόστος παραγωγής είναι το «το αρχικό κόστος του προϊόντος χωρίς να προστεθούν κέρδη εμπόρων, μεσαζόντων κτλ.». Επομένως παρουσιάζεται ιδιαίτερος σημαντικός ο ορθός υπολογισμός του και ο διαχωρισμός του από τα υπόλοιπα κόστη καθώς είναι καθοριστικός για την θέσπιση των κατώτατων τιμών πώλησης για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες με σκοπό ένα αποδοτικό μικτό περιθώριο κέρδους για την οντότητα. Το κόστος παραγωγής των προϊόντων που δεν κατάφεραν να πουληθούν αποτελεί απόθεμα (τελικό ή λήξης) το οποίο εμφανίζεται στον Ισολογισμό την ημέρα κλεισίματος. Αντίθετα στις υπηρεσίες δεν δημιουργούνται ποτέ αποθέματα και το αντίστοιχο κόστος παροχής των υπηρεσιών εμφανίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ= ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΤΩΝ  
ΗΜΙΕΤΟΙΜΩΝ +ΑΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ +ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ +ΓΒΕ – ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ  
ΗΜΙΕΤΟΙΜΩΝ

Μία ακόμη έννοια που πρέπει να αποσαφηνιστεί καθώς συγχέεται κάποιες φορές με το κόστος παραγωγής είναι το κόστος πωληθέντων. Κόστος πωλήσεων ή πωληθέντων είναι το συνολικό κόστος που επωμίζεται κάθε οντότητα προκειμένου να πουλήσει τα παραγόμενα προϊόντα της ή να παράσχει τις υπηρεσίες της. Όταν γίνεται λόγος για κόστος πωληθέντων

των ετοιμών προϊόντων εμπεριέχεται και το κόστος παραγωγής αυτών ενώ στα εμπορεύματα δεν συμβαίνει κάτι ανάλογο. Ωστόσο από εταιρεία σε εταιρεία και από δραστηριότητα σε δραστηριότητα διαφέρει αρκετά ο τρόπος υπολογισμού του κόστους πωληθέντων πχ. σε μία κατασκευαστική εταιρεία όπου παρέχονται μόνο υπηρεσίες και όχι προϊόντα, στο κόστος παροχής των κατασκευαστικών υπηρεσιών λαμβάνεται σοβαρά υπόψη το κόστος της μισθοδοσίας των υπαλλήλων και ο χρόνος διεκπεραίωσης των εργασιών τους. (Διεξοδικότερη ανάλυση του τομέα παροχής υπηρεσιών προσφέρεται στο 3.4).

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ = ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ+ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ – ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ – ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ -ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΩΣ ΠΑΓΙΑ

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ= ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ +ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ – ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ

Συνεχίζοντας όσον αφορά το κόστος παραγωγής είναι γνωστό πως αυτό αποτελείται από τέσσερα βασικά μεγέθη :

- a) Άμεση εργασία
  - b) Άμεσα υλικά
  - c) Άμεσα βιομηχανικά έξοδα ή ειδικό βιομηχανικό κόστος
  - d) Έμμεσα βιομηχανικά έξοδα ή γενικό βιομηχανικό κόστος
- 
- a) **Άμεση εργασία.** Πρόκειται για την δραστηριότητα και την ενέργεια που καταβάλλουν οι εργάτες της παραγωγής και συγκεκριμένα αυτοί που επεξεργάζονται τις πρώτες ύλες (τα άμεσα υλικά) με σκοπό την κατασκευή ετοιμών προϊόντων προς διάθεση. Η εν λόγω εργασία προσauξάνει το κόστος παραγωγής του προϊόντος με την αξία των μισθών ,ημερομισθίων, αμοιβών, ασφαλιστικών εισφορών καθώς και με κάθε άλλη δυνατή προσφορά/ χορηγία που παρέχεται σε αυτούς από την εκάστοτε επιχειρηματική οντότητα.
  - b) **Άμεσα υλικά.** Είναι τα ενσώματα υλικά που κυριαρχούν στην παραγωγή των προϊόντων. Εντοπίζονται με ευκολία, είναι ξεκάθαρα, καταλαμβάνουν το μεγαλύτερο μερίδιο της αξίας αυτών (από άποψη συμμετοχής τους στην τελική αξία του προϊόντος) και θεωρούνται πρώτες ύλες για τη δημιουργία τους. Επιβαρύνουν άμεσα τα παραγόμενα προϊόντα καθώς



αποτελούν το μεγαλύτερο και αναπόσπαστο μέρος τους. Δεν υφίσταται προϊόν χωρίς τα άμεσα υλικά.

- c) Άμεσα βιομηχανικά έξοδα ή ειδικό βιομηχανικό κόστος.** Θα μπορούσε να αναφερθούν ως τέτοια κάποια άλλα έξοδα τα οποία να μην εντοπίζονται εύκολα στο παραγόμενο προϊόν αλλά απευθύνονται σε αυτό (και μόνο) με έμμεσο τρόπο πχ. το ενοίκιο που καταβάλλει μία εταιρεία παραγωγής αλουμινίου για την μίσθωση μίας ειδικής μηχανής συρραφής που χρησιμοποιείται στην παραγωγή του θερμομονωτικού κουφώματος θεωρείται άμεσο βιομηχανικό έξοδο ή ειδικό το οποίο δεν είναι ανιχνεύσιμο πάνω στο προϊόν.
- d) Έμμεσα βιομηχανικά έξοδα ή γενικό βιομηχανικό κόστος. (ΓΒΕ)** Ουσιαστικά εδώ εμπεριέχονται όλα τα υπόλοιπα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχειρηματική οντότητα στο πλαίσιο του παραγωγικού κύκλου της από την στιγμή της αγοράς της πρώτης ύλης μέχρι την διάθεση των ετοιμών προϊόντων. Αυτά τα έξοδα είναι κοινά για όλα τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που παρέχει όπως τα ασφάλιστρα, οι αποσβέσεις, η αμοιβή του προέδρου και διευθύνοντα συμβούλου, οι φόροι, οι λογαριασμοί ηλεκτρικού ρεύματος, κτλ. Όλα εκείνα τα οποία δεν αφορούν το καθαυτό προϊόν της οντότητας αλλά γενικότερα την παραγωγική διαδικασία (επιμερίζονται σε όλα τα προϊόντα), δεν επηρεάζονται από τον όγκο και το είδος των εκκρεμών παραγγελιών, ούτε από τον κύκλο εργασιών και ενδέχεται να είναι ακανόνιστα στη διάρκεια της χρήσης. Για τη καλύτερη δυνατή καταμέτρησή τους καθορίζονται από την επιχείρηση διάφοροι σταθεροί συντελεστές καταλογισμού «(απορρόφηση ενός τμήματος γενικών βιομηχανικών εξόδων από κάθε μονάδα παραγόμενου προϊόντος και ο συνυπολογισμός τους στο κόστος παραγωγής)» (*Κοστολόγηση, ενότητα 9, Δρ, Αναστάσιος Ε. Πολίτης, ΤΕΙ Αθήνας, Ανοικτά Εκπαιδευτικά Μαθήματα*). Γίνεται λόγος για λογικά προϋπολογισμένα ΓΒΕ με βάση καταλογισμού είτε το πλήθος των μονάδων είτε τις ώρες χρησιμοποίησης του μηχανολογικού εξοπλισμού κτλ. «Τα ΓΒΕ είναι μεν έμμεσο κόστος ως προς τα παραγόμενα προϊόντα (φορείς κόστους) αλλά μπορεί (κάποια απ' αυτά) να είναι άμεσο κόστος ως προς τα κέντρα κόστους (τμήματα)» (*Σημειώσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Μερισμός Κόστους*)

Άμεσο κόστος = άμεσα υλικά + άμεση εργασία + άμεσα βιομηχανικά έξοδα

Κόστος μετατροπής = άμεση εργασία + άμεσα βιομηχανικά έξοδα + ΓΒΕ

Ακολουθούν δύο παραδείγματα υπολογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων και του κόστους παραγωγής και του μικτού κέρδους

### Πίνακας 1

|  |                                   |                  |
|--|-----------------------------------|------------------|
| Εταιρεία παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών διαθέτει τα στοιχεία που παρατίθενται παρακάτω |                                   |                  |
| Το 75% του συνόλου της μισθοδοσίας αφορά την άμεση εργασία                               |                                   |                  |
| <b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</b>   | <b>ΠΟΣΟ</b>                       |                  |
| <b>ΕΡΓΑΣΙΑ- ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ</b>   | 120.000,00 €                      |                  |
| <b>ΛΟΙΠΑ ΓΒΕ</b>   | 350.000,00 €                      |                  |
| Επομένως το 25% της μισθοδοσίας αποτελεί την έμμεση εργασία. Έτσι υπολογίζονται :        |                                   |                  |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΓΒΕ</b>  | $120.000 \times 25\% + 350.000 =$ | <b>380.000 €</b> |
| <b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ</b>  | $120.000 \times 75\% + 380.000 =$ | <b>470.000 €</b> |

### 1.1.3 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ

«Η έννοια της υπηρεσίας ορίζεται ως μία συναλλαγή στην οποία δεν μεταβιβάζονται αγαθά από τον πωλητή στον αγοραστή ή ,όταν γίνεται μεταβίβαση αγαθών η αξία τους είναι αμελητέα σε σχέση με την συνολική αξία της συναλλαγής. Γενικότερα στην υπηρεσία αποδίδονται δύο βασικά χαρακτηριστικά

Α)είναι άυλη, δεν κατασκευάζεται, δεν μεταφέρεται η ιδιοκτησία της, δεν αποθηκεύεται και αναλώνεται καθώς παρέχεται

Β)κάθε υπηρεσία είναι μοναδική, με την έννοια ότι συνήθως δεν μπορεί να επαναληφθεί με απόλυτα ομοιόμορφο τρόπο και η παρατηρούμενη μεταβλητότητα μπορεί να οφείλεται στον πάροχο της υπηρεσίας, στον πελάτη ή στο εξωτερικό περιβάλλον» ([www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr), η έννοια της υπηρεσίας και τα προβλήματα με τον διαχωρισμό των δραστηριοτήτων στο έντυπο Ε3).

Αναλυτικότερα ως υπηρεσία θα μπορούσε να εννοηθεί το αποτέλεσμα μίας δράσης, η προσπάθεια, ένα πλεονέκτημα που προσφέρεται από μία επιχειρηματική οντότητα, μία δραστηριότητα που δεν συνιστά κάτι από και χειροπιαστό αλλά κάτι άυλο. Ένα άυλο αγαθό που παρέχεται από εταιρείες τριτογενούς παραγωγής και που δεν δύναται ούτε ο αποδέκτης της να αγγίξει ή να αποσαφηνίσει τη χρησιμότητα/ σκοπό της ανεξαρτήτως της συμμετοχής του κατά τη διάρκεια της παροχής. Μαζί με τα υλικά αγαθά, οι υπηρεσίες αποτελούν τα βασικότερα οικονομικά αγαθά στον επιχειρηματικό κόσμο. Παραδείγματα υπηρεσιών είναι οι μεταφορικές, οι τραπεζικές, οι διαφημιστικές, οι λογιστικές, οι συμβουλευτικές και οι ταχυδρομικές.

## 1.2. ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία διενεργήθηκε με βασικό σκοπό την αποσαφήνιση και τον διαχωρισμό της έννοιας της υπηρεσίας από τα υλικά αγαθά, την εύρεση του καταλληλότερου συστήματος κοστολόγησης και των ορθότερων τεχνικών τιμολόγησης για τον τριτογενή τομέα της οικονομίας, αυτόν της παροχής υπηρεσιών καθώς και την ανάδειξη της κοστολογικής διαδικασίας ως μίας απαραίτητης και σπουδαίας διαδικασίας για την ανάπτυξη και τη βιωσιμότητά των επιχειρήσεων -παρόχων. Ουσιαστικά η συγκεκριμένη εργασία θα κληθεί να δώσει απαντήσεις στα ακόλουθα ερωτήματα :

- Πόσα και ποια είναι τα κόστη που καλείται να ελαχιστοποιήσει μία οντότητα ;
- Πόσα ενδεδειγμένα είδη και συστήματα κοστολόγησης υπάρχουν και ποια ακολουθούνται κατά κόρον ;
- Σε ποιο βαθμό συντελεί η κοστολόγηση στην ορθή λήψη αποφάσεων και κατ' επέκταση στην ευημερία των επιχειρήσεων ;

- Πως κοστολογείται η υπηρεσία ;
- Ποιες είναι οι διαφορές στον τρόπο κοστολόγησης των υπηρεσιών με τα αγαθά;
- Είναι σημαντική η εκάστοτε τιμολογιακή πολιτική που ακολουθεί η οντότητα ;
- Πόσοι τρόποι τιμολόγησης των υπηρεσιών υπάρχουν ;
- Μπορεί να δημιουργηθεί ένα πρότυπο που θα συμβάλλει στην κοστολόγηση των υπηρεσιών από τις επιχειρήσεις ;

### 1.3. ΔΟΜΗ

Από τα παραπάνω διαπιστώθηκε πως έχει παρουσιαστεί ο ορισμός του κόστους και η διευκρίνιση της έννοιάς του σε σύγκριση με αυτήν του εξόδου και της δαπάνης, έχει πραγματοποιηθεί διάκριση του κόστους μεταξύ συγκεκριμένων κατηγοριών και πως αναλύθηκε διεξοδικά τόσο το κόστος παραγωγής και το κόστος πωληθέντων με συνοδεία αρκετών παραδειγμάτων όσο και η έννοια της υπηρεσίας. Στη συνέχεια στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας παρατίθεται η βιβλιογραφική ανασκόπηση με αναφορές σε επιστημονικά άρθρα που σχετίζεται με το θέμα διαπραγμάτευσης της συγκεκριμένης διπλωματικής. Στο τρίτο κεφάλαιο περιγράφεται η σημασία της κοστολόγησης ενώ παρατίθενται χρήσιμες πληροφορίες για τις βασικές αρχές της κοστολογικής διαδικασίας, την εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση. Συμπληρωματικά γίνεται λόγος για τα παραδοσιακά και σύγχρονα κοστολογικά συστήματα που μπορεί να εφαρμόσει μία οντότητα ενώ τονίζονται οι διαφορές των υπηρεσιών από τα υλικά αγαθά. Επιπλέον ιδιαίτερη μνεία γίνεται για τη σημαντικότητα και τη ωφελιμότητα της κοστολόγησης καθώς και για τον τρόπο κοστολόγησης που ακολουθείται στην περίπτωση των υπηρεσιών. Ακόμη η ανάλυση προχωρά και εισέρχεται στον τομέα της τιμολόγησης. Περιγράφονται διεξοδικά η έννοια αυτής, τα στοιχεία που επιδρούν στη διαδικασία και οι υπάρχουσες στρατηγικές μέθοδοι που μπορούν να ακολουθήσουν οι οντότητες. Ακολουθώς μελετάται το νεκρό σημείο (ορισμός, συνιστώσες, παραδοχές, τρόποι υπολογισμού και χρησιμότητα) και δίνεται έμφαση στην διαφορετικότητα της τιμολόγησης των υπηρεσιών σε σχέση με τα προϊόντα. Παράλληλα στο τέταρτο κεφάλαιο δίνεται μία μικρή περιγραφή του κλάδου υπηρεσιών ταχυμεταφοράς και έπεται μία πρακτική εφαρμογή της μεθόδου κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων σε εταιρεία παροχής τέτοιων υπηρεσιών. Σκοπός της πρακτικής εφαρμογής είναι να αποδείξει τη καταλληλότητα της μεθόδου για τον προαναφερόμενο τομέα και τη σπουδαιότητα διενέργειας της διαδικασίας της κοστολόγησης. Εν τέλει στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται η

εξαγωγή καθολικών συμπερασμάτων που αφορούν την παρούσα εργασία περιλαμβάνοντας τους όποιους περιορισμούς και τις ενδεχόμενες προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### 2.1 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Η κοστολόγηση και κατ' επέκταση η τιμολόγηση στον τομέα παροχής υπηρεσιών αποτελούν διαδικασίες ιδιαίτερης σημασίας και αξίας για την πορεία της επιχειρηματικής οντότητας που θα τις εφαρμόσει. Έχουν πραγματοποιηθεί διάφορες μελέτες και αρκετοί οικονομολόγοι έστρεψαν το βλέμμα τους σε αυτόν τον τομέα.

Ένα από τα οφέλη της κοστολόγησης είναι η συμβολή της στη διαδικασία λήψης των αποφάσεων των διοικητικών στελεχών ενός οργανισμού τα οποία καθημερινά καλούνται σύμφωνα με τον Finkelstein (2009) να λάβουν αποφάσεις για πληθώρα θεμάτων. Οι Greenberg και Baron (2002) καταδεικνύουν την σπουδαιότητα της επίγνωσης όλων των παραγόντων που επηρεάζουν τη λήψη μίας απόφασης για την πορεία και την ανάπτυξη του οργανισμού και οι Rahman και Feis (2009) τονίζουν πως η εν λόγω διαδικασία αποτελεί υποχρέωση των ατόμων της διοίκησης. Ακόμη ο ορθός προσδιορισμός του κόστους και η διάθεση έγκυρων, έγκαιρων και ποιοτικών πληροφοριών εσωτερικά του οργανισμού συντελεί στην κερδοφορία και κατ' επέκταση στην μεγιστοποίηση του πλούτου των μετόχων (Cardos et al., 2012).

Επομένως λόγω των ωφελειών της κοστολογικής διαδικασίας και της ανάγκης για ορθότερη εκτίμηση του αρκετοί ερευνητές και ακαδημαϊκοί επιχείρησαν να μελετήσουν και να εξεύρουν νέες μεθόδους κοστολόγησης (Jarvenpaa, 2007) καθώς οι παραδοσιακές μέθοδοι ενδέχεται να επιφέρουν αντίθετα αποτελέσματα λόγω έλλειψης πληροφόρησης (Johnson και Kaplan, 1987). Ολοένα και περισσότερο άρχισαν να ενδιαφέρονται για τη στρατηγική λογιστική και διαχείριση κόστους, για νέες τεχνικές διαχείρισης κτλ.

Η ενδεδειγμένη μέθοδος υπολογισμού του κόστους μίας υπηρεσίας θεωρείται αυτή της κοστολόγησης των δραστηριοτήτων (ABC) η οποία έχει προσελκύσει το ενδιαφέρον όλης της επιστημονικής κοινότητας και του οικονομικού κύκλου (Bjorneauak και Mitchell, 2002). Σύμφωνα με τους Cooper και Kaplan (1991) η παραπάνω μέθοδος είναι ικανή να δώσει λύσεις εκεί που αποτυγχάνουν τα παραδοσιακά μοντέλα κοστολόγησης ακόμα και να παρέχει πληροφορίες αναφορικά με το κόστος των χρηματοοικονομικών προϊόντων (Sephton και Ward, 1990). Οι Innes και Mitchell (1993) ισχυρίστηκαν πως αυτή μπορεί να συνδέσει τόσο το προϊόν και την υπηρεσία με το κόστος όσο και τον πελάτη και ο Turk (1992) συμπέρανε πως μέσω της μεθόδου κατανέμονται ορθά τα γενικά βιομηχανικά έξοδα μεταξύ των τμημάτων. Η μέθοδος δεν προσμετρά μόνο τα επίπεδα κόστους αλλά προσφέρει και ποιότητα στις δραστηριότητες της οντότητας (Jadranka Karic, 2014). Επιπλέον ο Drury (2004) υποστήριξε την χρησιμότητά της σε περιπτώσεις υψηλής ανάλυσης κοστολογικών δεδομένων. Η καταλληλότητά της για τον τομέα παροχής υπηρεσιών είναι έκδηλη. Σύμφωνα με την έρευνα του King (1994) στα νοσοκομειακά ιδρύματα της Αγγλίας, η μέθοδος φάνηκε να είναι ευέλικτη και προσαρμόσιμη στις ανάγκες του συστήματος υγείας. Οι Brimson και Antos (1994) περιγράφουν την επιτυχία εφαρμογής της μεθόδου στις δημόσιες υπηρεσίες της Αμερικής ενώ οι Storper και Cook (2000) ανέφεραν ότι η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων μπορεί να συμβάλλει στη διαχείριση του κόστους σε περιόδους χαμηλής ρευστότητας για τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα. Παρόλα αυτά είναι πρόδηλο πως δεν έχει ακόμα εδραιωθεί στον επιχειρηματικό κόσμο (Chenhall Langfield- Smith, 1998, Cohen et al., 2005) σε αντίθεση με τις παραδοσιακές μεθόδους.

Η παροχή υπηρεσιών αποτελεί τον μεταβιομηχανικό–τρίτογενή τομέα δραστηριοποίησης. Κατά Δημητριάδη (2006) ο σκοπός του παραπάνω τομέα είναι η παροχή επιπρόσθετης αξίας στον πελάτη και ικανοποίησης των αναγκών του μέσω των ποικίλων υπηρεσιών που είναι ικανός να λάβει (μεσιτικές, νομικές, φροντίδας, συντήρησης, μεταφοράς, επικοινωνίας, θεραπείας, καλλωπισμού κτλ.). Σύμφωνα με την νέα λίστα της Fortune (2022) οι πιο διαδεδομένες και πολύ λαμβανόμενες υπηρεσίες στον ελλαδικό χώρο εντάσσονται στους κλάδους υγείας, αναψυχής, εμπορίας, χρηματοοικονομικών, ασφάλειας και εκπαίδευσης. Από την άλλη με βάση τον Urbanski (2007) οι πιο κοινές υπηρεσίες φαίνεται να προέρχονται από τους κλάδους της σίτισης, επικοινωνίας, διανομών, μεταφορών, ξενοδοχείων και κτηματομεσιτικών ενώ οι στατιστικοί πίνακες της Eurostat (2006) υποδεικνύουν πως η πλειοψηφία των επιχειρήσεων της ΕΕ δραστηριοποιείται στον τομέα παροχής υπηρεσιών με κύκλο εργασιών άνω των 10 δις. Από τους προαναφερόμενους πίνακες εξάγει κανείς το

συμπέρασμα πως ο τριτογενής τομέας αναπτύσσεται ραγδαία στην ευρωζώνη εν αντιθέσει με τον παραγωγικό τομέα που φθίνει λόγω των πολλαπλών μετεγκαταστάσεων των εταιριών σε περιοχές χαμηλότερης φορολογίας και φθηνότερων εργατικών δαπανών. Σύμφωνα με τον Γούναρη (2003) στο μοντέλο *servuction* η παροχή υπηρεσιών παρομοιάζεται με ένα εργοστάσιο το οποίο αντί για προϊόντα παράγει υπηρεσίες που αναλώνονται από τους τελικούς χρήστες. Επίσης ο ίδιος διατείνεται πως η επιχειρηματική οντότητα που προσφέρει υπηρεσίες διακρίνεται σε δύο μέρη, το ορατό και το μη. Το ορατό μέρος απαρτίζεται από τους εργαζόμενους που έρχονται σε άμεση επαφή με τον πελάτη ενώ το μη ορατό από τους εργαζόμενους που υποστηρίζουν το ορατό μέρος, δηλαδή τους συναδέλφους τους. Ακόμη κατά Δημητριάδη (2006) γίνεται διάκριση των υπηρεσιών σε τρεις κατηγορίες, εντάσεως κεφαλαίου, εντάσεως επαφής και εντάσεως τεχνολογίας. Οι εντάσεως κεφαλαίου υπηρεσίες προϋποθέτουν την πραγματοποίηση χρηματοοικονομικών επενδύσεων για την παροχή τους, οι εντάσεως επαφής βασίζονται στο επικοινωνιακό κόμματι και τις δημόσιες σχέσεις (επαφές με πελάτες) και οι εντάσεως τεχνολογίας έχουν ως προαπαιτούμενο τη χρήση της τεχνολογίας. Τέλος ο Δανιάς (2006) παρέθεσε πως σε εταιρίες παροχής υπηρεσιών καθίσταται δυσκολότερη η κοστολογική πληροφόρηση καθώς ο υπάλληλος μπορεί να αναλάβει αρκετές αρμοδιότητες και να ασχοληθεί με πολλές δραστηριότητες ταυτοχρόνως ενώ για την παροχή της ίδιας υπηρεσίας ενδέχεται να απαιτείται διαφορετικός χρόνος εκπλήρωσης από μέρα σε μέρα.

Σύμφωνα με τους Kotler και Keller (2006) πολλές φορές οι λήπτες των υπηρεσιών δεν είναι σε θέση να ξεχωρίσουν την ποιότητα, το πλήθος των υπηρεσιών που προσφέρονται ως δευτερεύουσες και το τεχνικό κομμάτι της διαδικασίας. Δεν είναι άγνωστο πως οι πάροχοι υπηρεσιών έχουν τη δυνατότητα να συνδυάσουν πολλές υπηρεσίες για την υποστήριξη της κύριας με σκοπό τη δημιουργία μίας καλής εικόνας (απόκτηση φήμης). Εντούτοις όπως μία παραγωγική εταιρεία έτσι και η εταιρεία- πάροχος χρειάζεται να ενστερνιστεί μία ορθή τιμολογιακή πολιτική. Κατά τους Nagle και Hogan (1987) είναι σημαντικό η τιμή των προσφερόμενων υπηρεσιών να είναι τέτοια που όχι μόνο θα αποφέρει το επιθυμητό κέρδος αλλά θα αποτελεί και πόλο έλξης για τους πελάτες. Οι Lewis και Shoemaker (1997) περιέγραψαν πως η τιμή συνδέεται άμεσα και διαμορφώνει την άποψη των τελικών χρηστών για την υπηρεσία καθώς δεν υπάρχουν απτά και μετρήσιμα χαρακτηριστικά για να εκτιμήσουν. Αποτέλεσμα των παραπάνω είναι η υποκειμενικότητα στις εκτιμήσεις για την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών. Ακόμη για τις εταιρείες που προσφέρουν ποικιλία υπηρεσιών οφείλουν να τιμολογήσουν υψηλότερα τις πιο εξειδικευμένες (προσαρμοσμένες

σε ειδικές ανάγκες) υπηρεσίες τους (Mitchell, 1997). Δε θα μπορούσε να παραληφθεί το γεγονός πως οι υπηρεσίες σε σχέση με τα προϊόντα μπορούν εύκολα να υπερτιμολογηθούν και αντίστοιχα δύσκολα να υποτιμολογηθούν. Όπως κι αν έχει, η εταιρεία έχει τη δυνατότητα να υιοθετήσει εκείνη ή εκείνες (συνδυασμός) τιμολογιακές πολιτικές που ανταποκρίνονται καλύτερα στους στόχους που έχει θέσει (Noble και Gruca, 1999) και να λάβει υπόψιν και τα υπόλοιπα στοιχεία του μείγματος marketing (Μπενετάτος, Παπαγεωργίου, Στεργίου, 2004) ενσωματώνοντας την τιμολογιακή πολιτική στη στρατηγική marketing συμβαδίζοντας με τις υπόλοιπες δραστηριότητες (Looy, Gemmel και Dierdonck, 2003).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### 3.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Είναι γνωστό στην οικονομική επιστήμη πως ο αντικειμενικός σκοπός κάθε εταιρείας είναι η αύξηση του κέρδους, η ελαχιστοποίηση των εξόδων και των όποιων απωλειών και κατ' επέκταση η μεγιστοποίηση του πλούτου των μετόχων. Τα ανώτερα διοικητικά στελέχη της καλούνται καθ' όλη τη διάρκεια ζωής της οντότητας να λάβουν κρίσιμες αποφάσεις επιδρώντας αφενός στις δραστηριότητες και αφετέρου στα μεγέθη της, χαράζοντας με αυτόν τον τρόπο την πορεία της. Για την επίτευξη του αντικειμενικού σκοπού τα στελέχη και εν γένει οι άνθρωποι της διοίκησης οφείλουν σύμφωνα με τον Δ. Αβραμόπουλο, *(το πρόβλημα του Κόστους, 1965)* να αποκτούν πρόσβαση σε πληροφορίες που σχετίζονται με την αγορά, τις συνθήκες παραγωγής, το περιβάλλον, την ανταγωνιστικότητα και το **κόστος**. Η ενημέρωση για το επίπεδο κόστους (τόσο γι' αυτό που είναι αποδεκτό και συνετό με τις απαιτήσεις της οντότητας όσο και γι' αυτό που αναμένεται να πραγματοποιηθεί) επέρχεται από το σύστημα κοστολόγησης του αντίστοιχου τμήματος. Έτσι η πληροφόρηση για το συνολικό κόστος επένδυσης (κόστος απόκτησης, μεταφοράς, συναρμολόγησης και εγκατάστασης) ενός νέου τεχνολογικά μηχανήματος κατασκευής χυτών μετάλλων από μία βιομηχανία αργυροχρυσοχοΐας, γίνεται από το σύστημα κοστολόγησης του τμήματος επενδύσεών της. Επομένως κρίνεται αναγκαία η ύπαρξη συστημάτων κοστολόγησης σε κάθε τμήμα, λειτουργία και δραστηριότητα μιας εταιρείας για την λήψη της πιο ενδεδειγμένης



επιλογής την εκάστοτε απαιτούμενη χρονική στιγμή. Σε αυτό το σημείο θα ήταν χρήσιμο να μνημονευθούν οι έννοιες της κοστολόγησης, των βασικών αρχών της και των ποικίλων συστημάτων αυτής.

### 3.1.1 ΠΑΡΑΘΕΣΗ ΟΡΙΣΜΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Τον πρώτο ορισμό της κοστολόγησης επιχείρησε να αποδώσει ο John Walker όπου διατύπωσε πως το κόστος αποτελείται από την άμεση εργασία και τα άμεσα υλικά.

Σύμφωνα με τους Νεγκάκη -Κουσενίδη η κοστολόγηση ορίζεται ως «το σύνολο των τεχνικών και διαδικασιών που χρησιμοποιούνται για την ταξινόμηση, καταγραφή και κατανομή των δαπανών συμβάλλοντας α) στον ακριβή προσδιορισμό του κόστους ενός προϊόντος, μίας υπηρεσίας ή μίας δραστηριότητας και β)στην παρουσίαση μιας αξιόπιστης, επίκαιρης και επαληθεύσιμης οικονομικής πληροφόρησης που μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την πλευρά της διοίκησης στην λήψη αποφάσεων και στον έλεγχο».

Σύμφωνα με τον Ιγνατιάδη Αρ. «η κοστολόγηση ή η λογιστική κόστους θα μπορούσε να αποτελεί ξεχωριστό κλάδο της λογιστικής όπου θα προσδιόριζε το κόστος με σκοπό την ενημέρωση της διοίκησης ενός οικονομικού οργανισμού».

Αντίστοιχα και κατά τους Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση , 2005 η κοστολόγηση νοείται ως «το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των προϊόντων, των υπηρεσιών και των διαδικασιών μιας επιχείρησης ».

Επιπλέον για τους Καραγιώργο και Πετρίδη, 2005 «η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους αναφέρεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται, στα αγαθά και τις υπηρεσίες που παράγονται, στις δραστηριότητες που αναπτύσσονται από την οικονομική μονάδα και γενικά σε οποιαδήποτε οργανωτική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας ».

### 3.1.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

- α) Μία δαπάνη θα καταγράφεται και θα προσμετράται μόνο όταν θα έχει πραγματοποιηθεί
- β) Όλα τα πραγματοποιήσιμα κόστη ανεξαρτήτως μεγέθους και ουσίας/βαρύτητας θα υπολογίζονται στο κόστος του προϊόντος καθώς η παράλειψη μερικών (ακόμα και με μικρή αξία) είναι ικανή να διαστρεβλώσει το ύψος του συνολικού κόστους αυτού και να κατευθύνει την διοίκηση σε λανθασμένες επιλογές
- γ) «Στη διαδικασία της κοστολόγησης δεν λαμβάνεται υπόψη το έκτακτο ή ανώμαλο κόστος» (Τσακλάγκανος, 2017). Στην προσπάθεια εύρεσης του πραγματικού κόστους προϊόντος δεν καταλογίζονται π.χ. τα έξοδα αποκατάστασης της ζημίας στις πρώτες ύλες λόγω πλημμύρας στην αποθήκη μίας βιομηχανίας καθώς πρόκειται για μία έκτακτη ζημία που δε συνάδει με την ομαλή και κανονική λειτουργία της.
- δ) Κόστη και δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις (επειδή δεν υπολογίστηκαν) δεν δύναται να χρεώνονται μεταγενέστερα σε επόμενες χρήσεις αφού έχουν καταστεί παρελθοντικά. Πιο συγκεκριμένα παρελθοντικά καθίστανται τα κόστη που έχουν διενεργηθεί σε παλαιότερη από την τρέχουσα περίοδο και δεν υπάρχει καμία πιθανότητα να εισρεύσουν από αυτά οικονομικά οφέλη στην οντότητα τόσο στην παλαιότερη όσο και στην τρέχουσα περίοδο.
- ε) Θα πρέπει να εντοπιστούν και να συνδεθούν οι αιτίες δημιουργίας του εκάστοτε κόστους με αυτό και να προσδιοριστούν οι σχετιζόμενοι φορείς του κόστους

### 3.1.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

#### ❖ ΠΛΗΡΗΣ Ή ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ

Εκτιμάται πως η μέθοδος της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης χρησιμοποιείται τόσο στη διαδικασία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων όσο και σε αυτή της λήψης αποφάσεων από πλευράς της διοίκησης. Με τη μέθοδο της πλήρους κοστολόγησης τόσο τα σταθερά όσο και τα μεταβλητά έξοδα συμμετέχουν στο κόστος παραγωγής. Συνεπώς το συνολικό κόστος ενός παραγόμενου προϊόντος αποτελείται από την άμεση εργασία, τα άμεσα υλικά και όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (σταθερά και μεταβλητά, χωρίς να γίνεται διαχωρισμός αυτών) που αφορούν την παραγωγή. Αυτό έχει ως απότοκο τη συγκέντρωση του κόστους στα τμήματα και στις λειτουργίες της επιχειρηματικής οντότητας και την

επιβάρυνση των παραγόμενων προϊόντων με όλα τα κόστη παραγωγής ανεξαρτήτως εάν έχουν πραγματοποιηθεί από αυτά ή όχι, εάν δηλαδή αφορούν το συγκεκριμένο φορέα κόστους (προϊόν ή υπηρεσία) ή όλη την παραγωγική διαδικασία. Επομένως με την συγκεκριμένη μέθοδο μέσω της ολικής απορρόφησης όλων των εξόδων επιτυγχάνεται αφενός αποθεματοποίηση των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων, η οποία επιδρά στα αποτελέσματα χρήσης και στην οικονομική θέση της οντότητας και αφετέρου συσχέτιση των εσόδων -εξόδων με τις απαιτήσεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Γι' αυτό το λόγο όλες οι επιχειρηματικές οντότητες οφείλουν να εφαρμόζουν την πλήρη κοστολόγηση στην αποτίμηση των αποθεμάτων τους παρόλο που αυτή είναι δυσκολότερη και απαιτητικότερη της οριακής.

#### ❖ ΟΡΙΑΚΗ Ή ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ

Η οριακή ή μεταβλητή μέθοδο κοστολόγησης λαμβάνει υπόψη μόνο το μεταβλητό στοιχείο ενώ απουσιάζει οτιδήποτε δεν σχετίζεται άμεσα με την παραγωγική διαδικασία, δηλαδή στο κόστος παραγωγής ενός προϊόντος συναντά κανείς την άμεση εργασία, τα άμεσα υλικά και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Σε αυτήν τη μέθοδο πραγματοποιείται διάκριση μεταξύ σταθερών και μεταβλητών εξόδων ήδη από την καταχώρηση αυτών στα βιβλία της επιχείρησης και η εν λόγω διάκριση συνεχίζει να διαφαίνεται και στις οικονομικές καταστάσεις συντελώντας στην έγκαιρη και ορθή λήψη αποφάσεων των ατόμων της διοίκησης. Εδώ τα σταθερά κόστη δεν αποθεματοποιούνται αλλά αποτελούν κόστη περιόδου, χρεώνονται στα κέρδη και τις ζημιές της χρήσης επηρεάζοντας το αποτέλεσμα και δεν επιμερίζονται στον κύκλο εργασιών. Αυτό δικαιολογείται από την άποψη πως τα πάγια έξοδα μένουν αναλλοίωτα στις μεταβολές του όγκου παραγωγής ακόμη κι όταν αυτός είναι μηδενικός. Αδιαμφισβήτητα όπως σε κάθε μέθοδο έτσι και σε αυτήν υπάρχουν θετικά και αρνητικά στοιχεία. Στα θετικά συγκαταλέγονται ο καλύτερος έλεγχος του κόστους, η διευκόλυνση στη λήψη αποφάσεων και ο ορθός υπολογισμός του περιθωρίου κέρδους ανά προϊόν. Στα αρνητικά η δυσκολία κατηγοριοποίησης μερικών δαπανών, ο μη συνυπολογισμός κάποιων στοιχείων του κόστους και η παραβίαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων με μεταφορά ενός τμήματος του αποτελέσματος σε άλλη χρήση. Τέλος μπορεί να σημειωθεί πως η εν λόγω μέθοδος είναι κατανοητότερη και πιο διαχειρίσιμη από την πλήρη και πως μία επιχείρηση είναι σε θέση να εφαρμόσει και τις δύο.

Ακολουθεί συμπληρωματικό παράδειγμα εφαρμογής των δύο μεθόδων :

Η επιχείρηση SIGMA ΑΕ δραστηριοποιείται στην παραγωγή φαρμακευτικών προϊόντων με παρουσία σε ελλαδικό και διεθνή χώρο. Όσον αφορά την παραγωγή ενός συγκεκριμένου νευρολογικού φαρμάκου, στην κλειόμενη χρήση παρατηρήθηκε πως για άμεση εργασία δαπανήθηκαν 22€/ μονάδα, για άμεσα υλικά 55€ /μονάδα και για μεταβλητά ΓΒΕ 3€/μονάδα. Επίσης τα σταθερά ΓΒΕ ανέρχονταν σε 100.000 €, οι μεταβλητές δαπάνες πωλήσεων σε 5 €/μονάδα ενώ οι σταθερές δαπάνες πωλήσεων σε 75.000 €. Η τιμή πώλησης του φαρμάκου αγγίζει τα 180 € με όγκο πωλήσεων τις 8.000 μονάδες και όγκο παραγωγής τις 10.000 μονάδες.

⇒ **ΜΕ ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Το ανά μονάδα κόστος παραγωγής υπολογίζεται:

Άμεση εργασία +άμεσα υλικά + μεταβλητά ΓΒΕ +σταθερά ΓΒΕ =

$$22+ 55+ 3+ (100.000/10.000) = 90 \text{ €}$$

Το αποτέλεσμα προ φόρων θα διαμορφωθεί ως εξής :

|  |                  |
|--|------------------|
| Πωλήσεις (8.000 X180)                  | 1.440.000 €      |
| Κόστος πωληθέντων (8.000 X 90)         | 720.000 €        |
| Μικτό αποτέλεσμα                       | 720.000 €        |
| Μεταβλητές δαπάνες πωλήσεων (8.000 X5) | 40.000 €         |
| Σταθερές δαπάνες πωλήσεων              | 75.000 €         |
| <b>Αποτέλεσμα προ φόρων</b>            | <b>605.000 €</b> |

⇒ **ΜΕ ΟΡΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Το ανά μονάδα κόστος παραγωγής υπολογίζεται:

$$\text{Άμεση εργασία} + \text{άμεσα υλικά} + \text{μεταβλητά ΓΒΕ} = 22+ 55+ 3= 80 \text{ €}$$

Το αποτέλεσμα προ φόρων θα διαμορφωθεί ως εξής :

|  |                  |
|--|------------------|
| Πωλήσεις (8.000 X180)                    | 1.440.000 €      |
| Μεταβλητό κόστος πωληθέντων (8.000 X 80) | 640.000 €        |
| Μεταβλητές δαπάνες πωλήσεων (8.000 X5)   | 40.000 €         |
| Περιθώριο συνεισφοράς                    | 760.000 €        |
| Σταθερά ΓΒΕ                              | 100.000 €        |
| Σταθερές δαπάνες πωλήσεων                | 75.000 €         |
| <b>Αποτέλεσμα προ φόρων</b>              | <b>585.000 €</b> |

**Συμπέρασμα:** Από τα παραπάνω καθίσταται εναργές πως με την πλήρη κοστολόγηση επιτυγχάνεται μεγαλύτερο αποτέλεσμα (605.000 €) σε σχέση με την οριακή (585.000 €) καθώς παρακρατείται ένα μέρος από τα σταθερά ΓΒΕ σαν απόθεμα. Επιπλέον με την οριακή κοστολόγηση δημιουργείται υψηλότερο συνολικό κόστος και μικρότερο περιθώριο κέρδους γιατί επιβαρύνεται με τα συνολικά σταθερά έξοδα που αφορούν τις παραγόμενες μονάδες (10.000) και όχι τις πωληθείσες (8.000). Επομένως σε περίπτωση που οι παραγόμενες μονάδες συμπίπτουν με τις πωληθείσες, τότε δεν υπάρχει καμία διαφορά στο τελικό αποτέλεσμα. (585.000 €). Επιπροσθέτως στην δεύτερη μέθοδο εμφανίζεται η διαφορά των συνολικών μεταβλητών εξόδων από τον κύκλο εργασιών ως συνολικό περιθώριο συνεισφοράς (θετική διαφορά). Από την άλλη ως περιθώριο συνεισφοράς ανά μονάδα προϊόντος λαμβάνεται η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και του μεταβλητού κόστους ανά μονάδα προϊόντος. Το λεγόμενο περιθώριο συνεισφοράς (760.000 €) αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο για τις αποφάσεις που καλείται να λάβει η διοίκηση επειδή σε αυτό αποτυπώνεται το υπολειπόμενο ποσό που έχει στη διάθεσή της η οντότητα για την κάλυψη των σταθερών εξόδων της. Τέλος είναι προφανές πως κάθε μία από τις μεθόδους έχει τόσο πλεονεκτήματα όσο και μειονεκτήματα και η επιλογή της καταλληλότερης εδράζεται στο επιδιωκόμενο οικονομικό αποτέλεσμα (αφού διαφέρει από μέθοδο σε μέθοδο) και στις ενδεχόμενες ανάγκες της εκάστοτε επιχείρησης.

### 3.1.4 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Προτού αναφερθούν και αναλυθούν εκτενώς τα διάφορα συστήματα κοστολόγησης κρίνεται σκόπιμο να διατυπωθούν τα κριτήρια που πρέπει να πληρούν αυτά τα συστήματα ώστε να θεωρηθούν αποτελεσματικά. Αρχικά κατά τη φάση σχεδιασμού ενός αποτελεσματικού συστήματος κοστολόγησης είναι απαραίτητο να διασφαλιστεί η συμβατότητά του με την παραγωγική διαδικασία της επιχειρηματικής οντότητας, των φορέων και των κέντρων του κόστους της καθώς και με την χρησιμοποιούμενη τεχνολογία. Οτιδήποτε αφορά τις δραστηριότητες και τις ενέργειες της οντότητας από τις παραγγελίες και την παραγωγή των προϊόντων μέχρι την αποθήκευση και τη διανομή αυτών, ακόμα και με το marketing και την παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης καταναλωτή, για όλα αυτά θα πρέπει να υπάρχει πληροφόρηση μέσω των συστημάτων. Επομένως αυτό οφείλει να είναι όσο το δυνατόν πιο λεπτομερειακό και αναλυτικό καθώς πρόκειται για ένα διοικητικό εργαλείο που θα συμβάλλει στην ορθή κατανομή των πόρων και στην τελέσφορη αξιολόγηση της απόδοσης όλων των λειτουργιών της επιχείρησης. Επιπλέον είναι χρήσιμο η πληροφόρηση που διαχέεται να είναι ακριβής και κατανοητή από όλους τους εργαζόμενους της που συμμετέχουν στο σύστημα και ο κάθε συμμετέχοντας να δέχεται μόνο το απαραίτητο πλήθος πληροφοριών που αναλογεί στον ρόλο και στη θέση του μέσα στην οντότητα ώστε να διευκολύνεται το έργο του και να λαμβάνει σωστές αποφάσεις χωρίς εξωτερικές επιρροές. Ακόμη ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από προσαρμοστικότητα και ευελιξία όσον αφορά την εναλλαγή στις ανταλλασσόμενες πληροφορίες και ως προς το μέγεθος και ως προς το είδος, διότι τα αναφερόμενα στοιχεία (κέντρα και φορείς κόστους) μεταβάλλονται συνεχώς προκαλώντας δυσκολίες. Επιπρόσθετα σύμφωνα με τους Νεγκάκη και Κουσενίδη «για να είναι αποτελεσματικό ένα σύστημα κοστολόγησης θα πρέπει να είναι ολοκληρωμένο, δηλαδή να παρέχει πλήρη πληροφόρηση σχετικά με την τιμολόγηση και την επιμέτρηση του κόστους των διαφόρων φορέων κόστους, τη μέτρηση της αποδοτικότητας όλων των λειτουργιών και δραστηριοτήτων της, την εκτίμηση της κερδοφορίας, τον έλεγχο και τη διοίκηση του κόστους παραγωγής». Τέλος επισημαίνεται πως σύμφωνα με τους *Hongren, Datar και Foster (2003)* «τα συστήματα κοστολόγησης είναι αποτελεσματικά εφόσον κριθούν χρήσιμα για την διαχείριση του

κόστους, την αξιολόγηση της απόδοσης, τον υπολογισμό των αποθεμάτων και του κόστους των πωληθέντων και τον καθορισμό του κόστους προϊόντων ή υπηρεσιών».

- **ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ (JOB ORDER COSTING)**

Στο εν λόγω σύστημα πρωταρχικό ρόλο φαίνεται να διαδραματίζει η παραγγελία- εντολή που δίνεται από τον πελάτη-εντολέα προς την επιχείρηση με σκοπό την υλοποίησή της από την τελευταία σεβόμενη τους όρους, τις προδιαγραφές και τα τεχνικά χαρακτηριστικά που έχει αυτός επιλέξει και υποδειξεί. Έτσι η επιχειρηματική οντότητα λαμβάνει την παραγγελία και αναλαμβάνει την υποχρέωση της εκτέλεσής της μέσα σε προκαθορισμένα χρονικά όρια ακολουθώντας πιστά τις απαιτήσεις του πελάτη. Πολλές σύγχρονες επιχειρήσεις λειτουργούν με το συγκεκριμένο σύστημα της εξατομικευμένης παραγωγής όπως η βιομηχανία παραγωγής αλουμινίου, αεροπλάνων, οι κατασκευαστικές και διαφημιστικές εταιρίες, οι εταιρίες παροχής επενδυτικών συμβουλών κτλ. Ο προσδιορισμός του κόστους για την κάθε παραγγελία-εντολή γίνεται ξεχωριστά λόγω της μοναδικότητάς της επειδή ακριβώς αυτή έχει σχεδιαστεί και αποφασιστεί από κάποιον τρίτο (εντολέα). Κάθε παραγγελία διαφέρει από τις υπόλοιπες είτε στα άμεσα υλικά είτε στην άμεση εργασία είτε στα γενικά έξοδα είτε πρόκειται για συνδυασμό αυτών. Στο κόστος επομένως επιμετρούνται μόνο τα άμεσα υλικά που αναλώθηκαν και η άμεση εργασία που επιτελέστηκε για την πραγματοποίηση της συγκεκριμένης παραγγελίας και καταλογίζονται τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (όχι τα πραγματικά) με ένα συγκεκριμένο ποσοστό, μία βάση καταλογισμού. Επομένως σε πρώτο επίπεδο υπολογίζεται το κόστος ολόκληρης της παραγγελίας εξωλογιστικά και σε δεύτερο το ανά μονάδα κόστος. Όλα αυτά που απαρτίζουν το κόστος της εκάστοτε παραγγελίας παρακολουθούνται στον λογαριασμό <Παραγωγή σε Εξέλιξη>. Τέλος η επιχειρηματική οντότητα για την εύρεση του συνολικού κόστους παραγωγής χρειάζεται μόνο να προσθέσει τα κόστη παραγωγής της κάθε παραγγελίας που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης (δεν περιλαμβάνονται ληφθείσες παραγγελίες που δεν έχουν διεκπεραιωθεί).

- **ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ**

Θα μπορούσε κανείς να υποθέσει πως όσες εταιρίες/βιομηχανίες δεν έχουν τη δυνατότητα εφαρμογής του συστήματος της εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιούν το

σύστημα της συνεχούς παραγωγής ή κατά φάση, γεγονός που αποδεικνύεται στους κλάδους δραστηριοποίησης και στα επιχειρηματικά κυκλώματα. Επιχειρήσεις παραγωγής τροφίμων, ετοιμών ενδυμάτων, διύλισης πετρελαίου και παροχής ταχυδρομικών υπηρεσιών είναι μερικές εξ αυτών που εφαρμόζουν το συγκεκριμένο παραδοσιακό κοστολογικό σύστημα εξαιτίας της μαζικής παραγωγής ή παροχής ομοειδών προϊόντων ή υπηρεσιών αντίστοιχα για την ικανοποίηση του ευρέος καταναλωτικού κοινού. Αυτό προϋποθέτει σύμφωνα με τους *Braun και Tietz* την εστίαση της επιχείρησης στο κόστος που προκύπτει από όλα τα τμήματα και τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας και όχι στο κόστος του κάθε προϊόντος ξεχωριστά εφόσον το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος είναι το ίδιο με το κόστος του άλλου. Γίνεται αντιληπτό πως αυτό το σύστημα χρησιμοποιείται από εταιρείες και βιομηχανίες με τυποποιημένα προϊόντα και υπηρεσίες που έχουν όμοια χαρακτηριστικά, ίδιες τεχνικές προδιαγραφές και με τους ίδιους συντελεστές παραγωγής να συμμετέχουν σε αυτά, ακολουθώντας την ίδια ροή μέσα στην οντότητα και εκπληρώνοντας όλα με παρόμοιο τρόπο τις ανάγκες των αγοραστών. Για τον προσδιορισμό του ανά μονάδα κόστους σε ένα στάδιο ή μία φάση παραγωγής λαμβάνεται το συνολικό κόστος σε αυτό το στάδιο ή φάση (το οποίο έχει αποτυπωθεί στην έκθεση παραγωγής του τμήματος) διαιρούμενο με το σύνολο των παραχθέντων μονάδων. Τέλος η επιχειρηματική οντότητα για την εύρεση του συνολικού κόστους παραγωγής χρειάζεται μόνο να προσθέσει τα κόστη που συναντά σε κάθε στάδιο ή φάση παραγωγής. Ωστόσο μελανό σημείο του συστήματος φαίνεται να είναι η ανεπαρκής πληροφόρηση για το κόστος τόσο των ετοιμών όσο και των ημικατεργασμένων προϊόντων. Γι' αυτό το λόγο γίνεται χρήση της μεθόδου των ισοδύναμων μονάδων με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσής τους σε συνδυασμό είτε με τον μέσο σταθμικό όρο είτε με την F.I.F.O. Η διαδικασία που οφείλει κάποιος να ακολουθήσει για την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής περιλαμβάνεται σε αυτά τα πέντε στάδια:

1. Κατανόηση της φυσικής ροής των προϊόντων
2. Καθορισμός των ισοδύναμων μονάδων
3. Προσδιορισμός του συνολικού κόστους παραγωγής
4. Υπολογισμός του κόστους ανά ισοδύναμη μονάδα
5. Υπολογισμός του κόστους των παραχθέντων και του τελικού αποθέματος της παραγωγής σε εξέλιξη (των ημικατεργασμένων προϊόντων)

- ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ



Προς καλύτερη δυνατή κατανόηση, κρίνεται ορθό να αναφερθούν οι έννοιες ορισμένων όρων προτού αναλυθεί το σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.

Δραστηριότητες: μετρήσιμες ενέργειες με καθορισμένα χαρακτηριστικά που αποσκοπούν στην επίτευξη συγκεκριμένων σκοπών/στόχων και συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της επιχείρησης. Τέτοιες θεωρούνται οι πληρωμές των προμηθευτών, η τιμολόγηση, η συντήρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού, η λήψη παραγγελιών, η διαδικασία συσκευασίας των ετοιμών προϊόντων, η μεταφορά των πρώτων υλών στις αποθήκες κτλ.. Όλες αυτές οι δραστηριότητες είναι απαραίτητες για την οντότητα, αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της συνολικής εμπορικής δραστηριοποίησης της και απαιτούν πόρους (ανθρώπινους, τεχνολογικούς, φυσικούς κ.α.) για την εκπλήρωσή τους. Ως δραστηριότητα σύμφωνα με το *CAM 7I* ορίζεται «η εργασία που πραγματοποιείται μέσα σε ένα οργανισμό και αθροίσεις ενεργειών που πραγματοποιούνται σε έναν οργανισμό και είναι χρήσιμες για τους σκοπούς της ανάλυσης ABC (κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων)». Ακόμη αξίζει να σημειωθεί πως κάθε επιχείρηση/εταιρεία διακρίνει τις δραστηριότητές της σε διάφορες ομάδες ανάλογα τις ανάγκες της, το μέγεθός της, τη φύση της δραστηριοποίησής της και την ιεράρχηση των καθηκόντων της.

Πόροι: οικονομικά στοιχεία και μέσα που έχει στη διάθεσή της η οντότητα για την υποστήριξη και εκτέλεση των δραστηριοτήτων της. Τέτοιοι θεωρούνται ο μηχανολογικός εξοπλισμός, οι μισθοί, τα χρηματικά διαθέσιμα, τα όργανα μέτρησης, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, οι εργαζόμενοι, τα μεταφορικά μέσα κ.α.. Κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα αυτών είναι πως μεταβάλλονται συνεχώς μέσα στη χρήση αυξομειώνοντας το μέγεθος και την ποσότητά τους με συνέπεια να καθίσταται αναγκαία η αποτελεσματική διαχείριση και η κατανομή τους στο πλήθος των δραστηριοτήτων από την επιχειρηματική οντότητα.

Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων ή αλλιώς Activity based costing (ABC) αποτελεί ένα σύγχρονο, εναλλακτικό και εξωλογιστικό σύστημα κοστολόγησης όπου το κόστος δεν επικεντρώνεται σε κέντρα και φορείς αλλά στις δραστηριότητες της οντότητας. Σύμφωνα με τους *Datar, Hongren και Foster* πρόκειται για «μία κοστολογική προσέγγιση που

επικεντρώνεται στις μεμονωμένες δραστηριότητες ως τους θεμελιώδεις φορείς του κόστους» και σύμφωνα με τους *Καραγιώργο και Πετρίδη* «η κοστολόγηση κατά δραστηριότητες είναι η μέθοδος η οποία κατηγοριοποιεί όλα τα άμεσα κόστη κατά δραστηριότητα, μερίζει τα έμμεσα σε αυτές τις δραστηριότητες και καθορίζει τα κόστη δραστηριότητας σε προϊόντα, χρησιμοποιώντας έναν οδηγό κόστους που σχετίζεται με την έννοια του κόστους». Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων *απαρτίζεται από δύο στάδια/επίπεδα*. Στο πρώτο στάδιο υπάρχει συγκεντρώση όλων των κοστολογικών δαπανών γύρω από τις δραστηριότητες που αφορούν και στο δεύτερο στάδιο συσχέτιση των εξόδων εκτέλεσης των δραστηριοτήτων με τα προϊόντα ανάλογα του πλήθους των δραστηριοτήτων που διενεργούνται για τη παραγωγή μίας μονάδας προϊόντος. Αυτό αποτελεί και το βασικότερο πλεονέκτημα αυτού του συστήματος. Ουσιαστικά κάθε δραστηριότητα /πράξη του εργατικού δυναμικού του οργανισμού, των εξωτερικών συνεργατών του και γενικά της διοίκησης διενεργείται στα πλαίσια επίτευξης ενός συγκεκριμένου σκοπού όπως πχ. η δραστηριότητα του χειριστή μηχανής συσκευασίας μακαρονιών που αποσκοπεί στην συσκευασία του ετοιμού προϊόντος (μακαρόνια) για παράδοση ή η δραστηριότητα κατάρτισης ενός business plan από μία συμβουλευτική εταιρεία (εξωτερικός συνεργάτης) που αποσκοπεί στην απόκτηση κεφαλαιακής χρηματοδότησης. Επομένως είναι πρόδηλο πως οι δραστηριότητες είναι αυτές που ευθύνονται για την ανάλωση των πόρων και των παραγωγικών συντελεστών και πως η οντότητα οφείλει να επιλέξει τον κατάλληλο οδηγό κόστους για κάθε δραστηριότητα (παραδείγματος χάριν στην δραστηριότητα συντήρησης του μηχανήματος ανάδευσης υλικών ο οδηγός κόστους είναι το σύνολο των ωρών συντήρησης). Οι ενέργειες που απαιτούνται να εκτελέσουν τα διοικητικά στελέχη μίας εταιρείας για την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων αποτυπώνονται σε πέντε βήματα :

1. Κατανόηση του πλήθους των δραστηριοτήτων και κατηγοριοποίηση αυτών σε ομάδες
2. Υπολογισμός κατά προσέγγιση του κόστους των πόρων
3. Τοποθέτηση για κάθε δραστηριότητα ξεχωριστά ενός οδηγού κόστους
4. Καθιέρωση ενός συντελεστή κόστους για όλες ανεξαιρέτως τις δραστηριότητες
5. Διαχωρισμός του κόστους με βάση την δραστηριότητα σε φορείς

Ολοκληρώνοντας χρειάζεται να αναφερθεί πως το παραπάνω σύστημα κοστολόγησης (αν και δαπανηρό) παρέχει καλύτερη πληροφόρηση για το έμμεσο κόστος και τους

βοηθητικούς πόρους που αναλώνονται στα προϊόντα ή στις υπηρεσίες με ακανόνιστο, μη όμοιο τρόπο και επιμερίζει το κόστος μόνο στις δραστηριότητες που επιβαρύνονται με αυτό. Συνεπώς η επιχείρηση είναι σε θέση να γνωρίζει το πραγματικό κόστος των παραγόμενων προϊόντων και των παρεχόμενων υπηρεσιών της με αποτέλεσμα να οδηγείται σε ορθές αποφάσεις, να αυξάνει την αποδοτικότητά της και με την άσκηση της κατάλληλης τιμολογιακής πολιτικής να βελτιώνει ολοένα και περισσότερο την ανταγωνιστικότητάς της. Αποκτά τη δυνατότητα να παύει τις μη συμφέρουσες δραστηριότητες και να προωθεί τις πιο οικονομικές και να κατανοεί τις μεταβολές του όγκου των πόρων. Στον αντίποδα είναι δυνατόν να κλονιστεί η λειτουργία της επιχείρησης εξαιτίας των ποικίλων κέντρων δραστηριότητας και οδηγών κόστους. Εν τέλει έχει επικρατήσει η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων να συνδυάζεται και να λειτουργεί ταυτόχρονα με ένα από τα άλλα δύο παραδοσιακά συστήματα που θα προτιμήσει η επιχείρηση σεβόμενη τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.

### 3.1.5 ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Συνεχίζοντας δεν θα μπορούσε να παραληφθεί και η διαφορά μεταξύ εσωλογιστικής και εξωλογιστικής κοστολόγησης. Η εσωλογιστική κοστολόγηση ή η ολοκληρωμένη μορφή σύμφωνα με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο πραγματοποιείται όταν «το κόστος των τελικών φορέων προκύπτει από τις καταχωρημένες λογιστικές εγγραφές (λογιστικοποίηση των κοστολογικών στοιχείων). Σκοπός της είναι η εύρεση του λειτουργικού κόστους και των ενδιάμεσων και τελικών φορέων. Με την πλήρη αυτή της μορφή η κοστολόγηση οδηγεί στον σχηματισμό του κόστους και των βασικών λειτουργιών της μονάδας ώστε από τους λογαριασμούς του Σχεδίου να εξάγεται τουλάχιστον το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν ή κατά υπηρεσία ή κατά ομάδα προϊόντων». Ουσιαστικά αυτή τη μορφή κοστολόγησης ακολουθούν οι επιχειρήσεις που υποχρεώνονται βάσει νόμου να τηρούν αναλυτική λογιστική κάνοντας χρήση των λογαριασμών της ομάδας 9. Ενάντια η εξωλογιστική κοστολόγηση ή αλλιώς ατελής μορφή δεν καταγράφεται στο σύστημα ενδοεπιχειρησιακού σχεδιασμού (ERP) που τηρεί η επιχείρηση. Ειδικότερα στην συγκεκριμένη μορφή αποτυπώνονται λογιστικά η εισαγωγή των υλικών στην αποθήκη (χρέωση λογαριασμών αποθεμάτων), και η εισαγωγή υπηρεσιών στην επιχείρηση (χρέωση αντίστοιχων λογαριασμών εξόδων). Η εξαγωγή σε

περίπτωση ανάλωσης των υλικών (όχι πώλησης), των υπηρεσιών, το κόστος των ημιετοίμων και των ετοίμων προϊόντων καθώς και η διαδικασία μέτρησης του κόστους κάθε θέσης/δραστηριότητας δεν παρακολουθούνται πουθενά. Επομένως δεν εντυπώνονται οι αλλαγές στην περιουσιακή κατάσταση της οντότητας. Ωστόσο η απουσία των λογιστικών εγγραφών δε συνάδει σε καμία περίπτωση με την εγκυρότητα που διέπει τη συγκεκριμένη κοστολογική μορφή. Οι επιχειρηματικές οντότητες που δε φέρουν την υποχρέωση τήρησης της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) συγκεντρώνουν το πλήθος των εξόδων/δαπανών και προβαίνουν σε κατηγοριοποίησή τους με κριτήριο τη λειτουργία τους (διοίκηση, διάθεση, χρηματοοικονομικά, έρευνα και ανάπτυξη και παραγωγή). Κατόπιν του παραπάνω μερισμού των εξόδων, υπολογίζεται το ποσοστό των δαπανών που αφορά το κάθε πεδίο-κατηγορία και οι κοστολογικές δαπάνες (όλες εκτός αυτών της παραγωγής) επαναυπολογίζονται και κατανέμονται στα αποθέματα λήξης προκειμένου να αποτιμηθεί η αξία τους στη λήξη της διαχειριστικής χρήσης (φυσική καταμέτρηση - Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης).

### 3.2 ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΩΦΕΛΕΙΕΣ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η κοστολόγηση (costing) ή αλλιώς η λογιστική κόστους αποτελεί ευρύ τομέα της διοικητικής λογιστικής. Σύμφωνα με το *Ινστιτούτο Διοικητικών Λογιστών* «η διοικητική λογιστική ορίζεται ως μία επαγγελματική διαδικασία ανάπτυξης συστημάτων σχεδιασμού, ελέγχου και διαχείρισης της απόδοσης για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων στο πλαίσιο της εφαρμογής της στρατηγικής ενός οργανισμού». Επίσης σύμφωνα με τους *Mancini, Vaassen και Dameri*, η διοικητική λογιστική παρουσιάζεται ως «μία διαδικασία ταυτοποίησης, μέτρησης, ανάλυσης, προετοιμασίας και ερμηνείας των πληροφοριών που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση για το σχεδιασμό, την αξιολόγηση και τον έλεγχο μέσα σε μία οντότητα ενώ παράλληλα εξασφαλίζεται η κατάλληλη χρήση των πόρων της» (*Accounting information systems for decision making, 2013*). Πιο συγκεκριμένα τα ανώτερα διοικητικά στελέχη που είναι υπεύθυνα για τη λήψη αποφάσεων και τη καθοδήγηση ενός οργανισμού ή μίας επιχείρησης χρησιμοποιούν όλες τις οικονομικές πληροφορίες που βρίσκονται καταχωρημένες στο μηχανογραφικό πρόγραμμα εμπορικής και λογιστικής διαχείρισης που τηρεί η ίδια προκειμένου να λάβουν απαντήσεις σχετικά με την επίδοση, τη θέση της, τις προοπτικές ανάπτυξης της, τη δυνατότητα επενδύσεων, τα όποια προβλήματα, τις

ενδεχόμενες απειλές και ευκαιρίες κτλ.. Η κοστολόγηση θεωρείται κατά πολλούς ένα από τα πιο βασικά ίσως και το βασικότερο πεδίο της διοικητικής λογιστικής καθώς η σπουδαιότητα και η ωφελιμότητά της για την επιχειρηματική οντότητα είναι κάτι παραπάνω από βεβαία. Μέσω της κοστολόγησης ανακαλύπτεται το πραγματικό κόστος που επωμίζεται η επιχείρηση και καθορίζεται και το επιθυμητό επίπεδο κόστους (δηλαδή αυτό που είναι σε θέση να επωμιστεί χωρίς να επηρεαστεί η λειτουργία της και η χρηματοοικονομική της θέση). Παραβάλλονται ένα προς ένα για λόγους ευκολίας τα οφέλη που προσφέρει στην οντότητα μία ορθή κοστολογική διαδικασία

- ✓ Υπολογισμός περιθωρίων κέρδους με συνεισφορά στην σωστή τιμολογιακή πολιτική
- ✓ Ορθή διοικητική πολιτική μέσω των κατάλληλων αποφάσεων που έχουν ληφθεί από τα στελέχη
- ✓ Δυνατότητα πρόβλεψης κόστους στο μέλλον και χάραξη νέας κατεύθυνσης
- ✓ Βελτίωση της ανταγωνιστικής θέσης της επιχείρησης καθώς επιτυγχάνεται εστίαση στην προώθηση προϊόντων και δραστηριοτήτων με μεγάλο περιθώριο κέρδους
- ✓ Δυνατότητα ελαχιστοποίησης του κόστους και κατ' επέκταση αύξησης των κερδών
- ✓ Διευκόλυνση στον έλεγχο αποτελεσματικότητας της οντότητας και στο έργο της αποτίμησης της αξίας των αποθεμάτων της
- ✓ Μεγαλύτερη αποδοτικότητα και καλύτερος προγραμματισμός τόσο της παραγωγής όσο και των υπόλοιπων τμημάτων/ δραστηριοτήτων της
- ✓ Αρωγή στην κατάρτιση προϋπολογιστικών πλάνων και επιχειρηματικών σχεδίων καθοριστικής σημασίας
- ✓ Συμβολή στην επαναδιαπραγμάτευση όρων συμβολαίων αγοράς και συμφωνητικών με προμηθευτές και πιστωτές
- ✓ Εν γένει επίτευξη ομαλής και εύρυθμης λειτουργίας ως απόρροια των παραπάνω

### 3.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΥΛΙΚΑ ΑΓΑΘΑ

Ως προς την αποθήκευση. Τα υλικά αγαθά (έτοιμα προϊόντα, υλικά συσκευασίας, ημιέτοιμα, πρώτες ύλες, εμπορεύματα) μπορούν να αποθηκευτούν σε ειδικά διαμορφωμένους χώρους της οντότητας (αποθήκες) που έχουν δημιουργηθεί γι' αυτό με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους μελλοντικά, χρήση ανάλογη του είδους του υλικού αγαθού. Έτσι τα έτοιμα προϊόντα και τα

εμπορεύματα αποθηκεύονται με στόχο τη διάθεσή τους στους τελικούς χρήστες ενώ οι πρώτες ύλες και τα υλικά συσκευασίας αποθηκεύονται για να συμμετάσχουν στην παραγωγή άλλων αγαθών. Οι υπηρεσίες δεν μπορούν να τοποθετηθούν σε κανέναν χώρο όπως τα υλικά αγαθά λόγω της φύσης τους με αποτέλεσμα να χάνονται εάν δεν χρησιμοποιηθούν την κατάλληλη χρονική στιγμή.

Ως προς την κατανάλωση. Τα προϊόντα μίας βιομηχανίας παράγονται με δεδομένο την πώληση τους σε ένα εύλογο χρονικό διάστημα (μεταγενέστερη κατανάλωση). Το ίδιο επικρατεί και με τις πρώτες ύλες καθώς αυτές αποκτώνται για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία, όταν δηλαδή αποφασιστεί η παραγωγή του προϊόντος (μεταγενέστερη κατανάλωση αλλά βραχύτερη από την πρώτη). Ωστόσο όσον αφορά τις υπηρεσίες, η στιγμή παραγωγής τους συμπίπτει με την στιγμή της παροχής αυτών και την ανάλωσή τους (ταυτόχρονη κατανάλωση και παραγωγή).

Ως προς τη φύση. Τα υλικά αγαθά όπως ακριβώς υποδηλώνει και η ονομασία αυτών έχουν υπόσταση, σώμα και αποτελούν αντικείμενα τα οποία είναι σε θέση να αναγνωρίσει ο αγοραστής χρησιμοποιώντας τις αισθήσεις του ενώ οι υπηρεσίες δεν έχουν υπόσταση, είναι ασώματες και μη ορατές από τον τελευταίο.

Ως προς την ευελιξία τιμολόγησης. Γενικότερα η παροχή υπηρεσιών ως διαδικασία περιλαμβάνει τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά στοιχεία σε αντίθεση με τα υλικά αγαθά στα οποία κυριαρχούν μόνο ποσοτικά (μετρήσιμα) στοιχεία. Η εκτίμηση της πραγματικής αξίας των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι εμφανώς δυσκολότερη από αυτή των παραγόμενων προϊόντων και των υλικών αγαθών με συνέπεια να δίνεται η δυνατότητα στους παρόχους να διαφοροποιηθούν από τον υπόλοιπο κλάδο (από τον ανταγωνισμό) καθώς θα μπορούν να καθορίσουν υψηλότερα όρια τιμών στην αγορά για τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους.

Ως προς τη μοναδικότητα. Είναι πρόδηλο πως πολλές βιομηχανίες και εργοστάσια (που όπως αναφέρθηκε παραπάνω χρησιμοποιούν το σύστημα κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής) παράγουν μαζικά και πανομοιότυπα προϊόντα με τα ίδια ακριβώς χαρακτηριστικά στοιχεία και την ίδια ωφελιμότητα όπως τα αυτοκίνητα της σειράς TT από την γερμανική εταιρεία κατασκευής αυτοκινήτων, την AUDI. Οι υπηρεσίες διαφαίνονται διαφοροποιημένες μεταξύ τους ακόμη κι αν αποβλέπουν στον ίδιο στόχο. Κάθε πάροχος θέλει να παρέχει εκείνες τις υπηρεσίες που ικανοποιούν με τον αποτελεσματικότερο τρόπο τις επιθυμίες του καταναλωτή/λήπτη. Παραδείγματος χάριν για μία συγκεκριμένη υπηρεσία μεταφοράς ενός δέματος από την Αθήνα στη Θεσσαλονίκη εντοπίζει κανείς πολλούς

παρόχους στην αγορά που την προσφέρουν (speedex, acs courier, γενική ταχυδρομική, ελληνικά ταχυδρομεία, tnt). Η επιλογή ενός εξ αυτών επαφίεται στη βούληση του λήπτη εξετάζοντας το κόστος, χρονικό διάστημα της μεταφοράς και το σεβασμό στον χειρισμό του δέματος. Έτσι παρατηρείται για τον ίδιο σκοπό υπηρεσίες μεταφοράς να διαφέρουν όχι μόνο από πάροχο σε πάροχο (αναμενόμενο καθώς κάτι ανάλογο συμβαίνει και με τις βιομηχανίες παραγωγής προϊόντων) αλλά ακόμα και μέσα στον ίδιο οργανισμό/πάροχο. Αυτό μπορεί να οφείλεται στην εκτέλεση της υπηρεσίας από διαφορετικούς εργαζομένους και σε εξωτερικούς παράγοντες.

Ως προς την κυριότητα. Τη χρονική στιγμή της καταβολής της αγοραίας αξίας του υλικού αγαθού από τον αγοραστή στον πωλητή αυτομάτως μεταβιβάζεται η κυριότητά αυτού από τον δεύτερο στον πρώτο. Αυτό δεν ισχύει για τις υπηρεσίες, δεν γίνεται λόγος για μεταβίβαση κυριότητας καθώς δεν κανείς δεν καθίσταται κύριος αυτών εξ αρχής.

Ως προς τη δυνατότητα διάκρισης. Τα υλικά αγαθά είναι δυνατόν να υπόκεινται σε διάκριση και διαχωρισμό από τον ίδιο τον πωλητή ενώ οι υπηρεσίες είναι αδιάσπαστες και αδιαχώριστες εκ φύσεως.

Ως προς τη δυνατότητα αντιστροφής της πράξης (πώλησης). Σε περίπτωση που τα αγοραζόμενα αγαθά δεν πληρούν τις προϋποθέσεις και τα κριτήρια που έχει θέσει ο αγοραστής, υπάρχει η δυνατότητα επιστροφής ή ανταλλαγής αυτών με νέα. Αντίθετα οι υπηρεσίες δεν μπορούν να επιστραφούν ούτε να γίνουν αντικείμενο ανταλλαγής επειδή είναι άυλες και εξαφανίζονται την ίδια χρονική στιγμή που παρέχονται. Εάν ο λήπτης των υπηρεσιών εντοπίσει κάποια αδυναμία υπάρχει το ενδεχόμενο αποζημίωσης αυτού ή παροχής εκ νέου άλλων διαφορετικών υπηρεσιών που θα ανταποκρίνονται καλύτερα στις ανάγκες του.

Ως προς την εκτίμηση. Για την καλύτερη δυνατή μέτρηση/εκτίμηση της αξίας των ετοιμών αγαθών είναι αναγκαία η κατάτμησή τους στα αποτελούμενα μέρη και στα συναφή έξοδα. Άμεσα υλικά, άμεση εργασία και γενικά και βιομηχανικά έξοδα (άμεσα και έμμεσα σχετιζόμενα) είναι αυτά που αναλώθηκαν και δαπανήθηκαν προκειμένου να φθάσει το προϊόν στην απαιτούμενη μορφή του. Η εν λόγω διαδικασία της κοστολόγησης των ετοιμών προϊόντων είναι ορατά πιο εύκολη και πιο απλή διαδικασία από την κοστολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών καθώς αυτές όπως έχει λεχθεί δεν υπόκεινται σε διάσπαση και ως πυρήνα της δημιουργίας τους έχουν πρώτον την ανθρώπινη προσπάθεια και δεύτερον τον

χρόνο. Με γνώμονα τον συγκεκριμένο πυρήνα γίνεται αντιληπτός ο βαθμός δυσκολίας οποιασδήποτε απόπειρας εκτίμησης.

### 3.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Σύμφωνα με όσα αναλύθηκαν παραπάνω είναι σαφές πως το κόστος των παραγόμενων μονάδων ενός προϊόντος προκύπτει από το άθροισμα της άμεσης εργασίας με τα άμεσα υλικά και με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (άμεσα και έμμεσα). Αύτη η διαδικασία κοστολόγησης των υλικών αγαθών διαφέρει μερικώς από αυτήν που ακολουθείται στην παροχή υπηρεσιών. Αρχικά είναι ευδιάκριτο πως στην κοστολογική διαδικασία των υπηρεσιών παρουσιάζονται δυσκολίες εφαρμογής των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης λόγω της ιδιόμορφης φύσης τους με αποτέλεσμα την δημιουργία πιο σύγχρονων μεθόδων (κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων). Ως ενδιάμεσος φορέας του κόστους για τις υπηρεσίες παρουσιάζονται οι διαθέσιμες ανθρωπόωρες, ως τελικός φορέας οι εν λόγω παρεχόμενες υπηρεσίες και ως κέντρα κόστους οι εκάστοτε δραστηριότητες και τα τμήματα λειτουργίας της οντότητας. Επιπλέον αξιοσημείωτο είναι πως ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους για τις υπηρεσίες είναι δαιδαλώδης και ορισμένες φορές αδύνατος καθώς αφενός τα ίδια κόστη μπορεί να μοιράζονται μεταξύ των υπηρεσιών και αφετέρου μαζί με τις υπηρεσίες προσφέρονται και συμμετέχουν μία σειρά από ποιοτικά χαρακτηριστικά ως επί το πλείστον μη μετρήσιμα (πχ. η εταιρική κουλτούρα, η τεχνογνωσία, η νοοτροπία του οργανισμού, το εργατικό δυναμικό, ο χρόνος, η μισθοδοσία και γενικότερα ό,τι αφορά την ανθρώπινη προσπάθεια). Τα βασικότερα βήματα κοστολόγησης για τον τομέα παροχής υπηρεσιών θεωρούνται τα ακόλουθα

- 1) Άρση δεδομένων από το γενικό καθολικό
- 2) Κατηγοριοποίηση των δαπανών σε εργασία, τεχνολογία, ταξίδια, ασφάλεια, προμήθειες κτλ.
- 3) Καταμερισμός του κόστους μισθοδοσίας σε όλες εκείνες τις δραστηριότητες της οντότητας στις οποίες συμμετέχουν οι εργαζόμενοι και προσμέτρηση του χρόνου εκτέλεσης των αρμοδιοτήτων τους
- 4) Καταμερισμός των υπολοίπων ειδών κόστους στις δραστηριότητες ανάλογα με την εμφάνισή τους στα τμήματα /λειτουργίες (άντληση πληροφοριών από τις αναφορές των τμημάτων)
- 5) Θέσπιση μέτρου δραστηριότητας
- 6) Μέτρηση κόστους



### 3.5 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Σύμφωνα με τη βικιπαίδεια με τον όρο τιμολόγηση «χαρακτηρίζεται οποιαδήποτε επιχειρηματική διαδικασία καθορισμού της τιμής πώλησης ενός αγαθού ή της παροχής υπηρεσίας σε αντιδιαστολή με τη διατίμηση που επιβάλει ο κρατικός φορέας». Κατά τη Καταραχιά Ανδρονίκη η τιμολόγηση είναι «η διαδικασία κατά την οποία προσδιορίζεται η τιμή ενός αγαθού -προϊόντος». Ουσιαστικά η διαδικασία της τιμολόγησης που ακολουθεί η επιχειρηματική οντότητα αφορά την απόδοση τιμής σε παραγόμενα αγαθά και παρεχόμενες υπηρεσίες της με τέτοιο τρόπο ώστε η τελική τιμή διάθεσης των παραπάνω να καλύπτει τουλάχιστον το κόστος δημιουργίας τους (από φορολογικής άποψης δεν αναγνωρίζεται ζημία σε περίπτωση πώλησης αγαθών σε τιμές μικρότερες του κόστους εκτός κι αν συντρέχουν ιδιαίτεροι λόγοι πχ. εκκαθάριση). Η τιμολόγηση λοιπόν είναι ο τρόπος με τον οποίο μετατρέπονται τα πλεονεκτήματα που απολαμβάνουν οι αγοραστές σε χρηματικό όφελος για την οντότητα. Στις *Αποτελεσματικές Μεθόδους Τιμολόγησης του Κρεμαντζή Μάριου(2016)* « η τιμολόγηση παρουσιάζεται ως ένα από τα τέσσερα στοιχεία του μίγματος μάρκετινγκ μαζί με το προϊόν (product), τη διανομή (place) και την προβολή/προώθηση (promotion). Η τιμολογιακή πολιτική είναι αυταπόδεικτα σημαντική για το σύνολο των επιχειρήσεων που επιθυμούν να εντοπίσουν το κατάλληλο σημείο πώλησης των προϊόντων/υπηρεσιών τους, να μεγιστοποιήσουν τις πωλήσεις και κατ' επέκταση το συνολικό περιθώριο κέρδους τους. Η τιμολογιακή πολιτική ορίζεται ως ένα ευρύτερο πλαίσιο καθορισμού της δράσης και της κατεύθυνσης της οικονομικής μονάδας, βάσει του οποίου αποφασίζονται οι τιμές».

#### 3.5.1 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών μίας οντότητας δεν είναι σε καμία περίπτωση μία εύκολη και γρήγορη διαδικασία. Υπάρχουν πολλοί και διαφορετικοί παράγοντες που διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο σε αυτή και θα πρέπει να ληφθούν υπόψιν και να διερευνηθούν διεξοδικά από τον διευθυντή μάρκετινγκ της οντότητας προτού προβεί σε οποιαδήποτε ενέργεια απόδοσης τιμής. Οι σημαντικότεροι εξ αυτών είναι :

- A. Το αγοραστικό κοινό Θεωρείται από πολλούς ο πιο καθοριστικός παράγοντας επίδρασης στην εν λόγω διαδικασία. Οι αγοραστές είναι οι τελικοί αποδέκτες των προϊόντων και λήπτες των υπηρεσιών, αυτοί που θα πληρώσουν (θα καταβάλουν το αντίτιμο) για να τα αποκτήσουν/λάβουν, αυτοί για τους οποίους έχουν αυτά δημιουργηθεί και διατεθεί στην αγορά και των οποίων τις ανάγκες στοχεύουν να ικανοποιήσουν με τον αποτελεσματικότερο τρόπο. Επομένως ο διευθυντής μάρκετινγκ ή κάποιο άλλο αρμόδιο ανώτερο στέλεχος του οργανισμού οφείλει να διεξάγει μία έρευνα αγοράς παρατηρώντας την γενική τάση και τις προσδοκίες των καταναλωτών (καμπύλη ζήτησης), να έχει πλήρη επίγνωση του προφίλ των αγοραστών/πελατών του και του μεριδίου της αγοράς που προτίθεται να καλύψει. Η καμπύλη ζήτησης ενός προϊόντος ή μίας υπηρεσίας αποτυπώνει τη ποσότητα που είναι διατεθειμένοι να αγοράσουν ή να λάβουν αντίστοιχα οι αγοραστές για διαφορετικά επίπεδα τιμών σε ένα καθορισμένο χρονικό διάστημα. Η ζήτηση ενδέχεται να είναι είτε ελαστική είτε ανελαστική ανάλογα με την ευαισθησία των καταναλωτών στις μεταβολές των τιμών πώλησης. Εμβαθύνοντας από τη μία η ελαστική ζήτηση είναι αυτή που επηρεάζεται αντιστρόφως ανάλογα με την πορεία των τιμών. Έτσι για κάποια προϊόντα η πτώση των τιμών προκαλεί αύξηση της ζήτησης και η άνοδος των τιμών, μείωσή της. Από την άλλη η ανελαστική ζήτηση μένει σχεδόν ανεπηρέαστη στις αλλαγές των επιπέδων της τιμής. Οπότε κύριο μέλημα του στελέχους είναι να κατανοήσει την μορφή της ελαστικότητας ζήτησης του παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας και την ελαχιστοποίηση της εξάρτησής του από τις αγοραίες τιμές. Όσο περισσότερο παραμένει ανεπηρέαστη στις διάφορες τιμές τόσο το καλύτερο για την κερδοφορία του οργανισμού.
- B. Οι ανταγωνιστές Οι ανταγωνιστές σχετίζονται με την έννοια της προσφοράς. Δηλαδή η καμπύλη προσφοράς των προϊόντων/υπηρεσιών απεικονίζει την ποσότητα των προϊόντων και των υπηρεσιών που είναι διατεθειμένοι να προσφέρουν στην αγορά οι παραγωγοί ή οι εταιρείες ή οι πάροχοι για τα διαφορετικά επίπεδα τιμών. Η προσφερόμενη ποσότητα είναι ανάλογη της πορείας των τιμών. Όσο αυξάνονται οι τιμές τόσο αυξάνεται και η ποσότητα που επιθυμούν αυτοί να προσφέρουν και το αντίστροφο. Ο διευθυντής μάρκετινγκ οφείλει να εξετάσει τη λειτουργία του κλάδου δραστηριοτήτων του, το πλήθος και το προφίλ των ανταγωνιστών του (ακόμα και αυτών με τα υποκατάστατα προϊόντα -έμμεσος ανταγωνισμός), τις υπηρεσίες που παρέχουν, τα χαρακτηριστικά των προϊόντων που προωθούν καθώς και των αγοραίων τιμών. Με αυτόν τον τρόπο θα αντιληφθεί τα αποδεκτά όρια μέσα στα οποία θα κυμανθεί η τιμή πώλησης που θα θέσει, η οποία θα είναι αναλογική του επιπέδου διαφοροποίησής του από τον υπόλοιπο κλάδο.

- C. Η ίδια η επιχειρηματική οντότητα. Θα ήταν χρήσιμο να επισημανθεί πως γίνεται λόγος για το μικροοικονομικό περιβάλλον της οντότητας. Το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης είναι ικανό να επιδράσει στην τιμολογιακή πολιτική που πρόκειται να ακολουθήσει. Για παράδειγμα εάν ένας οργανισμός προάγει στην κουλτούρα του την προστασία του περιβάλλοντος και εν γένει την οικολογική συνείδηση είναι επόμενο οι δραστηριότητές του να έχουν ως πυρήνα αυτό με αποτέλεσμα να εντάξει στην παραγωγική διαδικασία υλικά φιλικά προς το περιβάλλον τα οποία έχουν μεγαλύτερη τιμή από τα μη φιλικά αυξάνοντας το κόστος παραγωγής και οδηγώντας σε υψηλότερα επίπεδα τη τελική τιμή διάθεσης. Επίσης όσο πιο μεγάλη και οικονομικά εύρωστη είναι μία εταιρεία τόσο επωφελείται από τις οικονομίες κλίμακας και παράγει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες με χαμηλότερο κόστος από άλλες μικρότερες του ίδιου κλάδου με συνέπεια να καθορίζει τιμές άκρως ανταγωνιστικές.
- D. Μεσάζοντες. Όλα τα προϊόντα ακολουθούν μία πορεία, έναν κύκλο για να βρεθούν από τις εγκαταστάσεις της βιομηχανίας στον τελικό αποδέκτη. Όσο μεγαλύτερος αυτός ο κύκλος τόσοι περισσότεροι μεσάζοντες (λιανικοί πωλητές, χονδρέμποροι, διανομείς κτλ) εμπλέκονται με αποτέλεσμα την αύξηση της αξίας του προϊόντος. Κάθε ένας από τους παραπάνω συμμετέχει στον συγκεκριμένο κύκλο και λαμβάνει ένα μέρος κέρδους αυξάνοντας την τιμή του λόγω των υπηρεσιών που παρέχει στην διανομή του προϊόντος με απότοκο ο καταναλωτής να επωμίζεται όλο αυτό το βάρος.
- E. Οι φορείς του κόστους. Τα προϊόντα αυτά κάθε αυτά και οι υπηρεσίες συμβάλλουν εν μέρει στην διαμόρφωση της τιμολογιακής πολιτικής. Η φύση των προϊόντων/υπηρεσιών καθορίζει και την τιμή αυτών. Όσο περισσότερες διαδικασίες ακολουθούνται, όσο περισσότερες πρώτες και βοηθητικές ύλες χρησιμοποιούνται, όσοι περισσότερες εργατοώρες απαιτούνται και όσο περισσότεροι εργαζόμενοι εμπλέκονται τόσο περισσότερο θα ανεβαίνει και η τιμή εξαιτίας αυτού του συνεχώς επιβαρυνόμενου κόστους. Ένα τετράδιο πχ. δεν μπορεί να έχει την ίδια τιμή διάθεσης με ένα αυτοκίνητο. Επίσης σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να τονιστεί πως οποιοσδήποτε μέγεθος του κόστους παραγωγής (άμεσα υλικά, άμεση εργασία και γενικά και βιομηχανικά έξοδα) μεταβληθεί είναι ικανό να συμπαρασύρει την τελική τιμή όταν δεν μπορεί να αφομοιωθεί από την ίδια την επιχειρηματική οντότητα. Τρανταχτό παράδειγμα της σημερινής εποχής, η ιλιγγιώδης αύξηση των καυσίμων και της ενέργειας (ενεργειακή κρίση) που αποτελούν γενικά και βιομηχανικά έξοδα σε όλες σχεδόν τις οντότητες οδήγησαν σε τεράστια ράλι τιμών (πληθωρισμός).
- F. Διαφήμιση και προβολή. Ένας ακόμη παράγοντας φαίνεται να είναι και η διαφήμιση. Λόγω του ανταγωνισμού και της πληθώρας των αγαθών που προσφέρονται στο ευρύ κοινό οι επιχειρήσεις θέλουν να κάνουν γνωστά τα προϊόντα τους σε όλο το μερίδιο αγοράς που

στοχεύουν και η διαφήμιση συντελεί με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Ωστόσο τις περισσότερες φορές τα διαφημιστικά κόστη είναι υπέρογκα με απότοκο την μετακύλιση αυτών στην τιμή πώλησης.

- G. Νομοθεσία Είναι γνωστό πως το κράτος ορισμένες φορές παρεμβαίνει και θέτει συγκεκριμένες τιμές πώλησης για συγκεκριμένα αγαθά προκειμένου να προστατέψει άλλοτε τους καταναλωτές (θέσπιση ανώτερης τιμής) και άλλοτε τους παραγωγούς/βιομηχανίες (θέσπιση κατώτατης τιμής). Πρόκειται δηλαδή για κρατική παρέμβαση. Παραδείγματος χάριν το κράτος έχει θέσει ως ανώτατη τιμή πώλησης του εμφιαλωμένου νερού στα σχολικά κυλκεία τα 0,35€ / 500 ml προστατεύοντας έτσι τους καταναλωτές-παιδιά.
- H. Οικονομία Τελευταίο παράγοντα επίδρασης στην τιμολόγηση είναι δυνατόν να αποτελέσει η οικονομική κατάσταση της χώρας γενικότερα. Σε ένα κράτος με έντονη ύφεση και πενιχρά εισοδήματα θα είναι δύσκολο για τις επιχειρήσεις όχι μόνο να αυξήσουν τις τιμές τους αλλά και να διατηρήσουν τις ήδη υπάρχουσες εφόσον η αγοραστική δύναμη των καταναλωτών θα βαίνει συνεχώς μειούμενη. Δεν θα είναι σε θέση να αγοράσουν την ίδια ποσότητα αγαθών στις ίδιες τιμές με μικρότερα εισοδήματα.

### 3.5.2 ΜΕΘΟΔΟΙ – ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΕΣ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Σύμφωνα με τους *Clancy και Shulman(1991)* μία επιχείρηση ή ένας οργανισμός για να συγκροτήσει επιτυχημένες στρατηγικές τιμολόγησης θα ήταν ωφέλιμο να ακολουθήσει τις εξής ενέργειες :

1. Παρατήρηση και μελέτη του εξωτερικού περιβάλλοντος
2. Καθορισμός της τιμής σε συνάρτηση του μεριδίου αγοράς και του υπάρχοντος ανταγωνισμού
3. Ανάλυση των διαφόρων εναλλακτικών στρατηγικών
4. Υπολογισμός του ύψους του συνολικού κόστους παραγωγής και του κόστους διάθεσης
5. Δημιουργία καμπύλης ζήτησης κατόπιν έρευνας με σκοπό την εύρεση της ελαστικότητας/βαθμού ευαισθησίας
6. Βάσει κόστους παραγωγής και βαθμού ευαισθησίας επιλογή της βέλτιστης στρατηγικής με την ιδανικότερη τιμή

Συνεχίζοντας παρατίθενται ορισμένες τεχνικές/πολιτικές τιμολόγησης που παρατηρούνται στον σύγχρονο επιχειρηματικό κόσμο

- **Τιμολόγηση γοήτρου/κύρους (prestige pricing)** αποτελεί μία τεχνική που δίνει εξέχουσα σημασία όχι μόνο στα ποσοτικά αλλά και στα ποιοτικά-άυλα χαρακτηριστικά ενός προϊόντος. Ωστόσο υπάρχουν και υπηρεσίες που τιμολογούνται με την παραπάνω τεχνική. Πρόκειται για την πολιτική εφαρμογής πολύ υψηλών τιμών διάθεσης συγκριτικά με το κόστος δημιουργίας ή παροχής δεδομένου ότι τα προϊόντα και οι υπηρεσίες έχουν αποκτήσει φήμη και αναγνωρισιμότητα σε όλο το αγοραστικό κοινό και εγγυώνται τη μέγιστη αποτελεσματικότητα και την ανώτατη ποιότητα από αντίστοιχα του ίδιου κλάδου. (πχ. iPhone, Gucci, Rolex)
- **Τιμολόγηση εξαφρίσματος (skimming pricing).** Αυτή η στρατηγική ακολουθείται συνήθως κατά την είσοδο νέων υποσχόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών στην αγορά. Η εταιρεία για τα παραγόμενα προϊόντα της ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες της ορίζει μία τιμή εξαφρίσματος (ιδιαίτερος υψηλή) προσπαθώντας να προσελκύσει το ενδιαφέρον των αγοραστών δημιουργώντας την εντύπωση πως πρόκειται για ένα αγαθό ή μία υπηρεσία υψηλής ποιότητας. Οι εν λόγω αγοραστές αποτελούν ένα μικρό μερίδιο από το σύνολο των καταναλωτών, είναι αυτοί που αποζητούν τα νεοεισερχόμενα προϊόντα και έχουν τη δυνατότητα καταβολής αυτής της τιμής (ανελαστικοί αγοραστές). Βασικό μειονέκτημα της συγκεκριμένης τεχνικής φαίνεται να είναι η είσοδος άλλων όμοιων αγαθών και υπηρεσιών στην αγορά που καλύπτουν τις ίδιες ανάγκες (ανταγωνισμός) με ενδεχομένως χαμηλότερες τιμές.
- **Τιμολόγηση διείσδυσης (penetration pricing)** Στρατηγική θέσπισης εξαρχής χαμηλής τιμής με σκοπό την επέκταση του μεριδίου αγοράς (συγκέντρωση νέων και όσο το δυνατόν περισσότερων αγοραστών). Αυτό θα συμβάλλει στην αύξηση των πελατών, των πωλήσεων και κατ' επέκταση του όγκου παραγωγής. Μέσω της μαζικής παραγωγής θα δημιουργηθούν οικονομίες κλίμακας για την επιχείρηση με αποτέλεσμα της μείωσης του επιπέδου κόστους και της αύξησης του περιθωρίου κέρδους. Στην πορεία μπορεί να προβεί σε αναδιαμόρφωση της τιμής σε ανώτερα επίπεδα.
- **Ψυχολογική τιμολόγηση (psychological pricing)** Έρευνες έχουν καταλήξει στο συμπέρασμα πως τα άτομα αντιλαμβάνονται τους μεγάλους αριθμούς πιο άμεσα ως πολλαπλάσια του δέκα. Έτσι τιμές όπως 9,99 € και 89,99€ φαίνονται ελκυστικότερες στα μάτια των καταναλωτών από τις 10 € και 90€ αντίστοιχα. Η απόδοση της τιμής ακριβώς κάτω

από ένα ακέραιο νούμερο επιδρά στην ψυχολογία των τελευταίων οι οποίοι δεν αντιλαμβάνονται την πραγματική αξία των αγαθών και σπεύδουν να τα αγοράσουν. Ακόμη μία άλλη μορφή της ψυχολογικής τιμολόγησης είναι η τοποθέτηση περισσότερων του ενός προϊόντων μαζί (ως πακέτο) με ελαφρώς μειωμένη τιμή προσελκύοντας το αγοραστικό ενδιαφέρον που αντιλαμβάνεται το πακέτο ως "προσφορά".

- **Οικονομική τιμολόγηση (economy pricing)** ή αλλιώς τιμολόγηση αποθάρρυνσης του ανταγωνισμού. Στη συγκεκριμένη πολιτική δεσπόζουν οι πολύ χαμηλές τιμές με στόχο πρώτον την προσέλκυση του ελαστικότερου μεριδίου αγοράς (ευαίσθητο σε οποιαδήποτε μεταβολή των τιμών διάθεσης) και δεύτερον την αποτροπή των ανταγωνιστών του κλάδου από τη παραγωγή-διάθεση των προϊόντων τους ή την παροχή υπηρεσιών τους στις ήδη υπάρχουσες υψηλές τιμές (πιέσεις για πτώση των τιμών). Οι επιχειρηματικές οντότητες που ακολουθούν αυτή τη τεχνική τιμολόγησης προσπαθούν να μειώσουν τα κόστη παραγωγής μέσω της αγοράς φθηνών υλικών (άμεσων και έμμεσων), μέσω της πρόσληψης φθηνού εργατικού δυναμικού και της διατήρησης του όγκου παραγωγής σε σταθερά επίπεδα. Επομένως προσφέρουν στην αγορά αγαθά και υπηρεσίες κατώτερης ποιότητας με ελάχιστη χρηματική αξία αποσκοπώντας στην μαζική κατανάλωση. Παράδειγμα οικονομικής τιμολόγησης αποτελεί η αλυσίδα καταστημάτων σούπερ μάρκετ Lidl.
- **Τιμολόγηση γραμμής προϊόντος (product -line pricing)** Όπως ακριβώς υποδηλώνει και το όνομά της, αυτή η τεχνική δίνει βάση στις γραμμές προϊόντων και προβαίνει σε τιμολόγηση αυτών ξεχωριστά, γραμμή προς γραμμή. Η οντότητα όπου παράγει παρόμοια προϊόντα από διαφορετικές γραμμές παραγωγής με διαφοροποιημένα χαρακτηριστικά μεταξύ τους και κλιμακούμενης ποιότητας (από γραμμή σε γραμμή) ενδείκνυται να χρησιμοποιεί τη τιμολόγηση γραμμής προϊόντος. Με αυτόν τον τρόπο τιμολόγησης συγκεκριμενοποιεί κάθε γραμμή αποδίδοντας τιμές ανάλογες της ποιότητας και των χαρακτηριστικών της διαμορφώνοντας προϊόντα όλων των επιπέδων (ανώτερα, μεσαία, κατώτερα, ακριβά, φθηνά)
- **Τιμολόγηση δέσμης (product bundle pricing)** Τιμολόγηση μίας δέσμης προϊόντων (2 ή και περισσότερων μαζί) με τη μορφή πακέτου. Οι οντότητες εφαρμόζουν αυτή την στρατηγική, την πώληση δηλαδή πολλών όμοιων προϊόντων μαζί καθώς πωλούν περισσότερα προϊόντα με λιγότερα έξοδα προώθησης -marketing αυξάνοντας την κερδοφορία τους. Ωστόσο και οι αγοραστές επωφελούνται από την αγορά του πακέτου καθώς θα έδιναν περισσότερα χρήματα για το κάθε προϊόν μεμονωμένα.
- **Τιμολόγηση ηγετών (price leaders)** Τεχνική που βρίσκει χρήση κατά κόρον σε καταστήματα λιανικής. Προκειμένου ο καταναλωτής να εισέλθει στο κατάστημα και να αγοράσει τα προϊόντα των άσημων και φθηνών εφοδιαστικών αλυσίδων, το λιανικό

κατάστημα προωθεί δημοφιλή προϊόντα ανώτερης ποιότητας σε τιμές χαμηλότερες από αυτές που κυριαρχούν στην αγορά για τα συγκεκριμένα είδη ως «δέλεαρ». Συνεπώς ο καταναλωτής φαίνεται να εισέρχεται στο κατάστημα με σκοπό την αγορά των αναγνωρίσιμων προϊόντων (δόλωμα) αλλά παράλληλα να αγοράζει και τα λιγότερο δημοφιλή.

- **Τιμολόγηση ειδικών γεγονότων (special event pricing)** Ανεξαρτήτως της ακολουθούμενης πολιτικής/στρατηγικής της επιχείρησης είναι δυνατόν σε ιδιαίζουσες περιπτώσεις ή κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες να παρεκκλίνει είτε ανοδικά είτε καθοδικά ο τρόπος τιμολόγησης των αγαθών και υπηρεσιών από τα καθιερωμένα. Τέτοια γεγονότα ή συνθήκες θα μπορούσαν να θεωρηθούν η πανδημία, η εποχικότητα, η περίοδος που προηγείται του κλεισίματος της επιχείρησης, ένας πόλεμος κτλ.
- **Τιμολόγηση παράδοσης (delivery pricing)** Η τιμολόγηση παράδοσης συνήθως συναντάται ως στρατηγική εταιριών χονδρικής όπου στη τιμή πώλησης εμπεριέχονται και τα κόστη μεταφοράς των αγαθών από τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης μέχρι το προβλεπόμενο σημείο διανομής.
- **Τιμολόγηση ακολουθίας του ηγέτη (follow the leader pricing)** Μεγάλα εργοστάσια και βιομηχανίες τιμολογούν είτε τα παραγόμενα αγαθά τους είτε τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους με τιμές ίδιες με αυτές του ηγέτη του κλάδου τους, της εταιρείας δηλαδή που βρίσκεται στην κορυφή στον τομέα δραστηριοποίησής τους. Ωστόσο η παραπάνω τακτική δεν συνίσταται για μικρές και πολύ μικρές οντότητες καθώς αυτές δεν θα είναι σε θέση να επωμιστούν όλα τα κόστη και να ανταπεξέλθουν χωρίς τις οικονομίες κλίμακας.
- **«Καρφωτή» τιμολόγηση (pegged pricing)** Μία πολιτική που εφαρμόζεται σε συγκεκριμένους κλάδους πχ. αλουμινίου. Οι περισσότερες οντότητες που απαρτίζουν τον κλάδο κυμαίνονται στα ίδια επίπεδα τιμών με ελάχιστες διαφοροποιήσεις μεταξύ τους. Έχουν μία βάση, ένα σημείο αναφοράς και καθορίζουν την τελική τιμή πώλησης γύρω από αυτή τη βάση (συνηθέστερα 5-7% ανοδική ή καθοδική απόκλιση από τη βάση). Εάν η τιμή θα υπερβαίνει ή θα υπολείπεται του σημείου αναφοράς αυτό θα το καθορίσει η οντότητα, η ποιότητα του προϊόντος και η ύπαρξη κάποιας επιπλέον αξίας.
- **Τιμολόγηση FOB προέλευση (free on board origin pricing)** Αυτή η τεχνική είναι αντίθετη της τιμολόγησης παράδοσης. Καθορίζεται η τιμή πώλησης των παραγόμενων προϊόντων χωρίς τα μεταφορικά κόστη και ο αγοραστής παραλαμβάνει το προϊόν από τις εγκαταστάσεις/αποθήκες του πωλητή. Επομένως για το ίδιο προϊόν εάν η οντότητα ακολουθήσει τη τιμολόγηση παράδοσης θα θέσει μεγαλύτερη τιμή από αυτή της τιμολόγησης προέλευσης.

- **Τιμολόγηση κόστους- συν (cost plus pricing)** Η τιμολόγηση κόστους -συν ως μία τεχνική βασιζόμενη στο κόστος κρίνεται απλοϊκή στον υπολογισμό της, με ελάχιστο ρίσκο όμως δεν λαμβάνει υπόψιν τον ανταγωνισμό και τις μεταβολές στα κόστη. Έχει επικρατήσει να χρησιμοποιείται για την τιμολόγηση των υπηρεσιών με σταθερή ζήτηση (μέσω αυτής παρέχεται κατά προσέγγιση γνώση των πωλήσεων). Ο τύπος υπολογισμού είναι ο ακόλουθος :

$$\text{ΤΙΜΗ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΣΥΝ} = \text{ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ} + \text{ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ} + \text{ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ}$$

- **Τιμολόγηση περιθωρίου κέρδους (mark up pricing)** Η εν λόγω πολιτική διαφέρει ελάχιστα από τη τιμολόγηση κόστους-συν. Η χρήση της μεθόδου είναι ευρεία μεταξύ των μεσαζόντων κυρίως για τα προϊόντα. Το περιθώριο κέρδους διαφέρει από εταιρεία σε εταιρεία και από μεσάζων σε μεσάζων. Παρόλα αυτά είναι δεδομένο πως ο εκάστοτε μεσάζων επιθυμεί να αποκομίσει ένα ποσοστό κέρδους (περιθώριο) που καθορίζει ο ίδιος για τη συμμετοχή του στο κανάλι διανομής του προϊόντος. Όλα αυτά τα περιθώρια (mark ups) θα κληθεί να καταβάλει ο καταναλωτής ως τελικός αποδέκτης. Σε περίπτωση όμως ύπαρξης πολλών μεσαζόντων (άρα και πολλών περιθωρίων) και ήδη υπάρχουσας μεγάλης αρχικής τιμής από τις εγκαταστάσεις κιάλας της βιομηχανίας είναι δυνατόν να εκτροχιάσει την τελική τιμή διάθεσης σε νέα υψηλά (μειονέκτημα).

$$\text{ΤΙΜΗ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ} = \{ \text{ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ} / (1 - \text{ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ}) \}$$

- **Τιμολόγηση καθορισμένου μεγέθους αποδοτικότητας (target -return pricing)** Πολιτική τιμολόγησης που βασίζεται στο κόστος όπου το προϊόν ή η υπηρεσία τιμολογείται με τρόπο που θα πρέπει να καλύψει το κόστος παραγωγής, τα διάφορα έξοδα επένδυσης (τα κεφάλαια που αναλώθηκαν για την παροχή ή την παραγωγή) και να επιφέρει το ποσοστό απόδοσης που επιθυμεί η οντότητα (επίπεδο κέρδους) για κάθε πωλούμενη μονάδα. Επομένως οι συνολικές πωλούμενες μονάδες αντιστοιχούν στο καθορισμένο βαθμό αποδοτικότητας.



ΤΙΜΗ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ = ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ + {ΕΠΙΘΥΜΗΤΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ / ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΕΣ Ή ΠΩΛΟΥΜΕΝΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ}

- **Τιμολόγηση ευέλικτου νεκρού σημείου ή διαφορετικά τιμολόγηση πάνω στο νεκρό σημείο.** Το νεκρό σημείο (βλέπε αναλυτικά παρακάτω- ενότητα 3.6) είναι εκείνο το σημείο όπου το αποτέλεσμα είναι αδιάφορο για την επιχείρηση, εκεί όπου τα έσοδα ισοδυναμούν με τα έξοδα. Σε περίπτωση πώλησης πάνω από το νεκρό σημείο η τελευταία θα έχει κέρδος και σε περίπτωση πώλησης κάτω, θα έχει ζημία. Θεωρείται ιδιαίτερος σημαντική η εύρεση του νεκρού σημείου καθώς ο υπολογισμός του αποδεικνύει το επίπεδο του κύκλου εργασιών που καλύπτει το σύνολο του σταθερού κόστους και του ανά μονάδα μεταβλητού .

### 3.6 ΝΕΚΡΟ ΣΗΜΕΙΟ (BREAK EVEN POINT)

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω το νεκρό σημείο ή διαφορετικά το σημείο εξίσωσης των εσόδων και εξόδων ή αδρανές σημείο ή ουδέτερο εντοπίζεται στο σημείο όπου το σύνολο των προβλεπόμενων πωλήσεων (κύκλος εργασιών) ισούται με τις προβλεπόμενες δαπάνες, μεταβλητές και σταθερές και το αποτέλεσμα είναι αδιάφορο (μηδέν). Κατά τον *Καφούση Γ.* «νεκρό σημείο είναι το ελάχιστο όριο συναλλαγών, το οποίο πρέπει να πραγματοποιήσει η επιχείρηση, ώστε αφού καλύψει τα σταθερά και μεταβλητά έξοδα, να προχωρήσει σε κερδοφόρες συναλλαγές». Η παραπάνω αρχή βρίσκει έρεισμα στην συμπεριφορά του κόστους και τις συνιστώσες του αποτελούν τα έσοδα, οι πωλήσεις, τα σταθερά και τα μεταβλητά έξοδα. Το νεκρό σημείο είναι δυνατόν να εκφραστεί με αρκετούς τρόπους πχ. ως ποσοστό των πωλήσεων, ως ποσότητα πωλήσεων, ως χρονικό διάστημα κ.α.. Κάθε επιχειρηματική οντότητα διαθέτει το δικό της νεκρό σημείο και είναι ωφέλιμο να γνωρίζει το ακριβές ύψος αυτού καθώς με γνώμονα το νεκρό σημείο θα είναι σε θέση να αυξήσει τη κερδοφορία της μέσω της ελαχιστοποίησής του, να σχεδιάσει τις μετέπειτα επιχειρηματικές της διεργασίες, να ενστερνιστεί την κατάλληλη πολιτική, να λάβει ορθολογικές αποφάσεις, να κατανοήσει τη συμπεριφορά του κέρδους και να προχωρά σε αποδοτικότερες επενδύσεις. Για τον υπολογισμό του νεκρού σημείου, μία επιχείρηση στηρίζεται στις εξής παραδοχές :

- i. Η τιμή διάθεσης του προϊόντος ή της υπηρεσίας δεν μεταβάλλεται (σταθερή)
- ii. Υπάρχει μόνο ένα παραγόμενο προϊόν ή μία μόνο παρεχόμενη υπηρεσία από την οντότητα
- iii. Οι μεταβλητές δαπάνες είναι αναλογικές του κύκλου εργασιών
- iv. Οι σταθερές δαπάνες μένουν αναλλοίωτες
- v. Εφικτή η διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό

### 3.6.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΑΘΗΜΑΤΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ

Η πρώτη μέθοδος υπολογισμού του νεκρού σημείου είναι αυτή της μαθηματικής ισότητας και περιγράφει με απλό τρόπο τις σχέσεις μεταξύ του κύκλου εργασιών, των κερδών και των εξόδων της επιχειρηματικής οντότητας. Για να οδηγηθεί σε αποτέλεσμα μία οντότητα αφαιρεί από το σύνολο των εσόδων της το άθροισμα των μεταβλητών και σταθερών δαπανών της. Από τον ορισμό του νεκρού σημείου προκύπτει πως το αποτέλεσμα θα είναι αδιάφορο επομένως θα μπορούσε να λεχθεί πως το σύνολο των εσόδων ισούται με το σύνολο των εξόδων. Βασική παραδοχή για την διατύπωση της μαθηματικής ισότητας είναι πως το μεταβλητό κόστος εξαρτάται πλήρως και αναλογικά από την ποσότητα πώλησης. Εν συνεχεία παρατίθενται οι μαθηματικές ισότητες

ΠΩΛΗΣΕΙΣ = ΣΤΑΘΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ + ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ πιο αναλυτικά

ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ\*ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΩΛΗΣΗΣ = ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ + ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ\*ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΩΛΗΣΗΣ

ΝΕΚΡΟ ΣΗΜΕΙΟ (ΠΟΣΟΤΗΤΑ) = ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ / (ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ - ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ)

ΝΕΚΡΟ ΣΗΜΕΙΟ (ΑΞΙΑ) = ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ / (1- ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ/ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ)

### 3.6.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΙΚΤΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ Ή ΚΕΡΔΟΥΣ

Είναι γνωστό πως η μέθοδος του μικτού περιθωρίου ως επέκταση της παραπάνω μεθόδου (μέθοδος της μαθηματικής ισότητας) συγκεκριμενοποιεί και καταδεικνύει καλύτερα τις σχέσεις μεταξύ του κύκλου εργασιών, των κερδών και των εξόδων της οντότητας. Όπου αναφέρεται η έννοια του **μικτού περιθωρίου** γίνεται λόγος για το ποσό που προκύπτει από τη διαφορά των μεταβλητών και σταθερών δαπανών από τη τιμή διάθεσης με πρώτο μέλημα τη κάλυψη των σταθερών δαπανών. Το υπόλοιπο ποσό που απομένει θεωρείται κέρδος. Στο ουδέτερο σημείο (νεκρό) δεν υπάρχει κέρδος ούτε φυσικά και ζημία. Επίσης υπάρχει και ο τύπος του συντελεστή περιθωρίου ή μικτού κέρδους για την εύρεση της αξίας των πωλήσεων στο νεκρό σημείο.

ΖΗΤΟΥΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΝΕΚΡΟΥ ΣΗΜΕΙΟΥ ΓΙΑ ΕΝΑ ΠΡΟΙΟΝ = ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ / (ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ – ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ)

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ = (ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ – ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ) / ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ

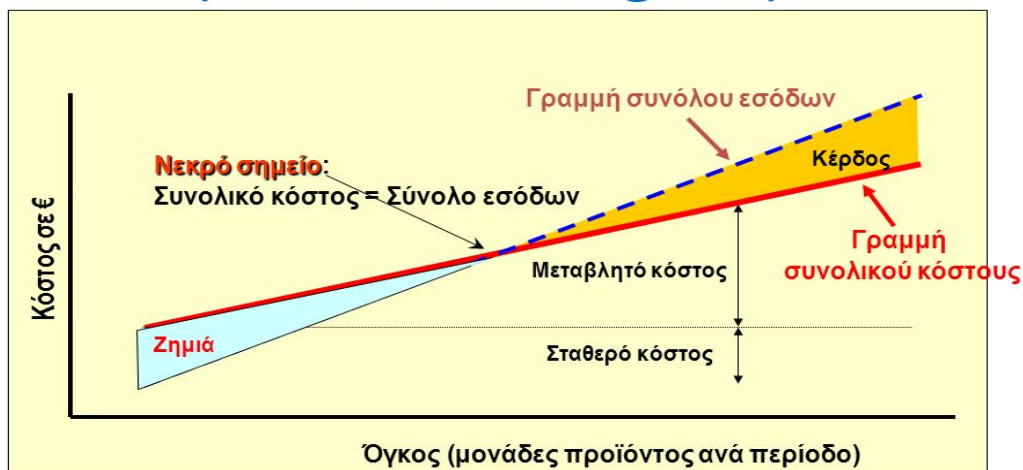
ΖΗΤΟΥΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΝΕΚΡΟΥ ΣΗΜΕΙΟΥ ΓΙΑ ΠΟΛΛΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ = ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ / ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ

### 3.6.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΓΡΑΦΙΚΗΣ ΑΝΑΠΑΡΑΣΤΑΣΗΣ

Η μέθοδος της γραφικής παρουσίασης είναι απλή και διενεργείται με τη σχεδίαση του διαγράμματος για το νεκρό σημείο. Στο διάγραμμα αποτυπώνεται το νεκρό σημείο, τα σταθερά και μεταβλητά έξοδα, οι συνολικές πωλήσεις και οι περιοχές κέρδους και ζημίας. Συνήθως στον κάθετο άξονα βρίσκονται τα κόστη και στον οριζόντιο είτε οι μονάδες του προϊόντος είτε οι πωλήσεις (σε χρηματική αξία). Πιο συγκεκριμένα η γραμμή του σταθερού κόστους είναι παράλληλη ευθεία με τον οριζόντιο άξονα των μονάδων πώλησης επειδή οι πάγιες δαπάνες δεν επηρεάζονται από τις μεταβολές του κύκλου εργασιών ενώ η γραμμή του συνολικού κόστους ξεκινά από το σημείο του σταθερού κόστους (σε περίπτωση που δεν πραγματοποιηθούν πωλήσεις τα μόνα κόστη της οντότητας θα είναι τα σταθερά) και αυξάνεται αναλογικά των πωλήσεων. Από την άλλη η γραμμή που απεικονίζει τον συνολικό κύκλο εργασιών είναι μία ευθεία με αφετηρία την αρχή των αξόνων. Στο σημείο που τέμνονται οι δύο ευθείες, του συνολικού κόστους και των συνολικών εσόδων, εμφανίζεται το

λεγόμενο νεκρό σημείο. Στα δεξιά του διαγράμματος όπου η γραμμή των συνολικών εσόδων υπερβαίνει αυτή του συνολικού κόστους είναι η περιοχή κέρδους και στα αριστερά όπου η γραμμή των συνολικών εσόδων βρίσκεται κάτω από το κόστος αποτελεί τη περιοχή ζημίας. Προς καλύτερη επεξήγηση των παραπάνω έπεται ένα ενδεικτικό διάγραμμα απεικόνισης του νεκρού σημείου.

## Διάγραμμα νεκρού σημείου (break-even diagram)



Πηγή: Principles of Operations Management, J. Heizer and B. Render, 9th edition, Pearson, 2008, Διάγραμμα 5.

Θα ήταν σκόπιμο να επισημανθεί και η έννοια του **περιθωρίου ασφαλείας**. Με τον όρο περιθώριο ασφαλείας νοείται η διαφορά των πωλήσεων στο νεκρό σημείο από το αναμενόμενο ή πραγματικό ύψος των συνολικών πωλήσεων. Από τον τύπο διαφαίνεται η δυνατότητα της επιχειρηματικής οντότητας να μειώσει τις πωλήσεις της (μονάδες ή αξίες) προτού πραγματοποιηθούν ζημιές.

ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ = ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΕΣ Ή ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ - ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΤΟ ΝΕΚΡΟ ΣΗΜΕΙΟ

ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ = (ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ / ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΕΣ Ή ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ) \* 100

Παρατηρώντας τον παραπάνω αριθμοδείκτη γίνεται αντιληπτό πως όσο μεγαλύτερος είναι τόσο μεγαλύτερο περιθώριο ασφαλείας έχει η επιχείρηση, τόσο περισσότερο απόσταση έχει από τις πωλήσεις του αδιάφορου σημείου (ασφάλεια). Επομένως η οντότητα που κατέχει

ένα υψηλό περιθώριο ασφαλείας δεν κινδυνεύει με ζημιές σε ενδεχόμενη πτώση του τζίρου καθώς θα συνεχίσει να πραγματοποιεί κέρδη αφού το νεκρό της σημείο θα βρίσκεται αρκετά χαμηλά. Αντίθετα ένα χαμηλό περιθώριο ασφαλείας σε συνδυασμό με ένα χαμηλό σταθερό κόστος υποδεικνύει την ανάγκη ανατίμησης της τιμής διάθεσης των αγαθών ή τη μείωση των μεταβλητών δαπανών καθώς μία πτώση του κύκλου εργασιών είναι δυνατόν να επιφέρει ζημιές. Εντούτοις ένα χαμηλό περιθώριο ασφαλείας συνοδευόμενο από υψηλό σταθερό κόστος κάνει επιτακτική είτε την αύξηση του ύψους των πωλήσεων είτε τη μείωση του σταθερού κόστους. Συνοψίζοντας για την επίτευξη ενός καλύτερου δηλαδή υψηλότερου περιθωρίου ασφαλείας θα μπορούσε η επιχείρηση να προβεί σε μία σειρά ενεργειών όπως τη μείωση του συνολικού κόστους (σταθερού και μεταβλητού), την αύξηση του κύκλου εργασιών, την αύξηση της τιμής πώλησης και αλλαγή στη τεχνική προδιαγραφή των παραγομένων προϊόντων.

### Η ανάλυση του νεκρού σημείου στην πράξη

Στην σύγχρονη εποχή με την ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας, την συνεχή αύξηση του ανταγωνισμού και την ανάγκη δημιουργίας πολλών και καινοτόμων προϊόντων η ανάλυση του νεκρού σημείου φαίνεται να περιορίζεται αρκετά. Αρχικά η παραδοχή της πάγιας τιμής και κατ' επέκταση της σταθερής ζήτησης (πρώτη παραδοχή) δεν ευσταθεί σε αυτό το μεταβαλλόμενο οικονομικό-κοινωνικό-πολιτικό περιβάλλον με αποτέλεσμα την αδυναμία εύρεσης του νεκρού σημείου. Το ίδιο αδύνατη καθίσταται και στη περίπτωση της παραγωγής πολλών και διαφορετικών προϊόντων, ως μέσο απόκτησης ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, από την οντότητα (άρση της δεύτερης παραδοχής). Χαρακτηριστικό αποτελεί πως σε ορισμένες των περιπτώσεων το νεκρό σημείο αναδεικνύει κάποια προϊόντα ως ζημιογόνα τα οποία όμως ενδέχεται να συμβάλλουν στη συνολική δραστηριότητα και εικόνα της επιχείρησης. Ακόμη εν μέσω της τέταρτης βιομηχανικής επανάστασης (ταχύτατα εξελισσόμενοι οι τομείς της πληροφορικής, της βιοτεχνολογίας και της επικοινωνίας) είναι σχεδόν αδύνατο να παραμείνουν αναλλοίωτοι οι παραγωγικοί συντελεστές. Όσο περισσότερο μεταβάλλονται οι τελευταίοι τόσο πιο απρόσφορη θα γίνεται η κοστολόγησή τους (αδυναμία εκπλήρωσης της πέμπτης παραδοχής). Επιπλέον η ανάλυση του νεκρού σημείου είναι εκ φύσεως στατική χωρίς να ενδιαφέρεται για τη δυναμική των εξόδων και εσόδων (τρίτη και τέταρτη παραδοχή). Ωστόσο τόσο τα έσοδα όσο και τα έξοδα είναι μη γραμμικά-ακανόνιστα και δεν λαμβάνονται με ορθό τρόπο στη διαδικασία υπολογισμού.

Είναι πιθανό κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης να μεταβληθούν κάποιες από τις σταθερές δαπάνες επηρεαζόμενες από εξωτερικούς παράγοντες (όπως μία αύξηση του κατώτερου μισθού από το κράτος θα επιφέρει αλλαγές στο μισθολογικό κόστος όσων εργαζομένων αμείβονται με αυτόν) και οι αποκαλούμενες μεταβλητές δαπάνες να μην είναι απολύτως αναλογικές του κύκλου εργασιών.

### 3.7 ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΗΝ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΑΥΤΗΝ ΤΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ

Όπως υπάρχουν διαφορές στην κοστολόγηση των υπηρεσιών από τα υλικά αγαθά έτσι φαίνεται να διαφέρει και ο τρόπος τιμολόγησης των υπηρεσιών από αυτά. Η τιμολόγηση των υπηρεσιών είναι δυνατόν να πραγματοποιείται με πολλούς και διαφόρους τρόπους επηρεαζόμενη από την νοοτροπία του παρόχου, την ίδια την υπηρεσία, την εποχικότητα, τον χρόνο κτλ. Έτσι έχει παρατηρηθεί πως υπάρχουν εταιρείες που τιμολογούν τις υπηρεσίες τους με βάση τον χρόνο πληρωμής της υπηρεσίας και όχι της παροχής (αεροπορικά εισιτήρια), με βάση την ύπαρξη κάποιου συμφωνητικού ή μίας μορφής δέσμευσης (μέλος του Skrutz plus έχει δωρεάν μεταφορικά αγορών από το ίδιο κατάστημα) με βάση την ύπαρξη ή όχι της δυνατότητας συμμετοχής στην διαδικασία παροχής της υπηρεσίας από τον λήπτη (self-service). Η τιμολόγηση επίσης μπορεί να διενεργηθεί με βάση την ώρα παροχής της υπηρεσίας (λήψη φθηνότερου πακέτου συνδρομής σε γυμναστήριο για πρωινές ώρες απ' ότι τις απογευματινές), με βάση το ύψος της κατανάλωσης των υπηρεσιών (πάγια συνδρομή τηλεφωνίας στην Cosmote για έναν προκαθορισμένο πακέτο λεπτών ομιλίας με έξτρα χρέωση για κάθε επιπλέον λεπτό) και με βάση κάποιο καθορισμένο όριο από τον ίδιο τον πάροχο (πληρωμή σε χώρο στάθμευσης οχημάτων ενός συγκεκριμένου ποσού ανεξαρτήτως εάν το όχημα παραμένει 40 λεπτά ή μία ώρα στο χώρο). Επιπρόσθετα είναι έκδηλο πως στις υπηρεσίες λόγω της φύσης τους και της ποικιλομορφίας (ετερογένεια) τους είναι πολυπλοκότερη η εφαρμογή οικονομικών κλίμακας σε σχέση με τα προϊόντα και η δυνατότητα της μεταξύ τους συγκρισιμότητας σε ανταγωνιστικές υπηρεσίες. Ακόμη ο βαθμός ικανοποίησης των αναγκών και τα οφέλη που αποκομίζει ο λήπτης της υπηρεσιών είναι λιγότερο διακριτά από αυτά στον τομέα των υλικών αγαθών και λόγω της αδυναμίας αποθήκευσης των υπηρεσιών φαίνεται να εφαρμόζονται πολιτικές περισσότερο βεβιασμένες

από αυτές των υλικών όπως η συνεχής ακολουθία της ζήτησης. Τέλος λογίζεται χρήσιμη η εστίαση της προσοχής στον ίδιο τον αγοραστή είτε πρόκειται για προϊόντα είτε για υπηρεσίες. Και στις δύο περιπτώσεις απαιτείται η συμμετοχή του για την εκτέλεση της πράξης της αγοράς. Όμως ο τομέας των υπηρεσιών είναι κατά βάση ανθρωποκεντρικός με έντονη τη συμμετοχή του λήπτη μερικές φορές καθόλη τη διάρκεια παροχής της υπηρεσίας (όπως οι υπηρεσίες μασάζ και ευεξίας ή οι υπηρεσίες περιποίησης του τριχωτού της κεφαλής) θυσιάζοντας περισσότερο χρόνο, ενέργεια ακόμη και χρήματα για τη λήψη της υπηρεσίας σε σχέση με την αγορά ενός προϊόντος.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ**

### **4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Σε αυτή την ενότητα θα μελετηθεί η περίπτωση του κλάδου ταχυμεταφορών, ως ενός ταχέως αναπτυσσόμενου κλάδου παροχής υπηρεσιών με παρουσία στον ελλαδικό χώρο από το 1980, που αντίκειται στην ύφεση όπως υποστηρίχθηκε και στο τέταρτο συνέδριο υποδομών και μεταφορών το 2021. Αξιομνημόνευτο είναι πως εν μέσω της έξαρσης της οξείας αναπνευστικής νόσου 2019- nCoV (πανδημία COVID-19) ο όγκος των παραγγελιών γιγαντώθηκε (συνεχής ζήτηση), το ηλεκτρονικό εμπόριο άνθισε και η φυσική μετακίνηση περιορίστηκε αισθητά καλώντας τις επιχειρήσεις δραστηριοποίησης στον κλάδο να λάβουν κρίσιμες αποφάσεις προκειμένου να ανταπεξέλθουν σε αυτές τις πρωτόγνωρες συνθήκες.

Οι υπηρεσίες ταχυμεταφοράς (courier services) έγκεινται στην ικανοποίηση τόσο των αποστολέων όσο και των παραληπτών με τον πιο πρόσφορο και εξειδικευμένο τρόπο διαφοροποιώντας τις υπηρεσίες τους από αυτές των μεταφορικών εταιρειών και των ταχυδρομείων. Πιο συγκεκριμένα οι υπηρεσίες ταχυμεταφοράς αφορούν την παράδοση αντικειμένων απευθείας στα χέρια του παραλήπτη μέσα σε ελάχιστο χρόνο (ακόμη κι αν πρόκειται για επείγουσα διαβίβαση ή για διαβίβαση σε μη εργάσιμες ημέρες) με δυνατότητα παρακολούθησης της διαδρομής του μεταφερόμενου αντικειμένου έως τον τελικό προορισμό του εξασφαλίζοντας την ασφαλή μεταφορά του. Επιπλέον είναι γνωστό πως οι εταιρείες ταχυμεταφορών σε σχέση με τα ταχυδρομεία διακρίνονται για την καλή εξυπηρέτησή τους λόγω των μικρών καναλιών επικοινωνίας που διαθέτουν, της διαθεσιμότητά τους (ο πελάτης έρχεται άμεσα σε επαφή με την εταιρεία για οποιαδήποτε απορία) και την έγκαιρη ενημέρωση που προσφέρουν (ειδοποίηση για αποστολή της παραγγελίας, ειδοποίηση για τα σημεία διαμετακόμισης και για την παραλαβή).

Τέλος οι εταιρείες παροχής ταχυ-μεταφορικών υπηρεσιών επιτρέπουν αφενός στον χρήστη (αποστολέα ή παραλήπτη) των υπηρεσιών τους να επιλέξει την επιθυμητή ημέρα, ώρα και τόπο παράδοσης και αφετέρου την μεταφορά μεγαλύτερων αντικειμένων συγκριτικά με τα ταχυδρομεία ακόμη και στα πιο απομακρυσμένα μέρη. (διεθνείς μεταφορές -χρήση ποικίλων μεταφορικών μέσων).

## 4.2 ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Έστω η ταχυμεταφορική εταιρεία <<Speed Hellas Courier>> που εδρεύει στο Κιλκίς έχει ως αντικείμενο εργασιών της την παράδοση, μεταφορά και τη παραλαβή διαφόρων ειδών και μεγεθών αντικειμένων και δεμάτων τόσο για λογαριασμό ιδιωτών όσο και επιχειρηματιών



στον ελλαδικό χώρο και συγκεκριμένα στη βόρεια Ελλάδα. Στην εταιρεία απασχολούνται 9 εργαζόμενοι (6 οδηγοί, 2 υπάλληλοι γραφείου και 1 υπεύθυνος διεύθυνσης). Παρακάτω παρατίθεται η αξία χρήσης της κάθε προσφερόμενης υπηρεσίας (τιμοκατάλογος), η κοστολόγηση ανά παρεχόμενη υπηρεσία, το συνολικό κόστος και το περιθώριο κέρδους.

*Πίνακας 2 : Τιμοκατάλογος πρόσθετων υπηρεσιών*

| <b>ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ</b>                 | <b>ΤΙΜΕΣ</b> |
|--|--------------|
| ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΒΑΡΟΣ (ΓΙΑ ΚΑΘΕ ΚΙΛΟ)             | 4,00 €       |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΤΟ ΣΑΒΒΑΤΟ                        | 4,90 €       |
| ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΗ                               | 4,54 €       |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΜΕ ΧΡΟΝΙΚΗ ΔΕΣΜΕΥΣΗ ΩΡΑΣ ΜΙΣΑΩΡΟΥ | 7,00 €       |
| ΠΡΩΙΝΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ                            | 5,20 €       |
| ΑΝΑΜΟΝΗ ΜΕΤΑΦΟΡΕΑ ΑΝΑ ΩΡΑ                  | 18,15 €      |
| ΑΓΟΡΑ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΠΕΛΑΤΗ                | 6,80 €       |
| ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ ΣΤΟΝ ΑΠΟΣΤΟΛΕΑ       | 5,75 €       |

*Πίνακας 3: Κόστος καυσίμων*

| <b>ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΥΣΙΜΩΝ</b>        |           |
|-------------------------------|-----------|
| ΚΑΥΣΙΜΟ                       | ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ |
| 1 ΧΛΜ                         | 0,11 €    |
| Μ.Ο ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ ΑΝΑ ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ | 10        |

*Πίνακας 4: Τιμοκατάλογος υπηρεσιών*

| <b>ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ</b>                      | <b>ΤΙΜΕΣ</b> |
|---------------------------------------|--------------|
| ΑΠΟ ΠΟΡΤΑ ΣΕ ΠΟΡΤΑ ΕΝΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ | 9,00 €       |

|   |         |
|---|---------|
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ) | 11,00 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΣΕΡΡΕΣ)      | 11,50 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΧΑΛΚΙΔΙΚΗ)   | 15,00 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΔΡΑΜΑ)       | 16,00 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΚΑΒΑΛΑ)      | 16,00 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΞΑΝΘΗ)       | 20,00 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΚΟΜΟΤΗΝΗ)    | 22,00 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΕΒΡΟΣ)       | 25,00 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΠΕΛΛΑΣ)      | 15,00 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΠΙΕΡΙΑΣ)     | 14,40 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΗΜΑΘΙΑΣ)     | 15,00 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΦΛΩΡΙΝΑΣ)    | 16,00 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΚΟΖΑΝΗΣ)     | 16,00 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ)   | 21,00 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΓΡΕΒΕΝΩΝ)    | 21,00 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ)   | 25,00 € |

*Πίνακας 5: Κόστος άμεσης εργασίας*

| <b>ΚΟΣΤΟΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΟΔΗΓΟΥ ΚΑΙ ΥΠΑΛΛΗΛΟΥ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗΣ</b> |        |
|--|--------|
| 6 ΟΔΗΓΟΙ   | 7488,6 |

|                                    |       |
|------------------------------------|-------|
| 2 ΥΠΑΛΛΗΛΟΙ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗΣ          | 1780  |
| ΜΙΚΤΑ ΟΔΗΓΩΝ                       | 1000  |
| ΜΙΚΤΑ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ                    | 713   |
| ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΩΡΑ 6 ΟΔΗΓΩΝ            | 44,93 |
| ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΩΡΑ 2 ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ         | 10,68 |
| ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΩΡΑ ΟΔΗΓΟΥ              | 7,49  |
| ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΩΡΑ ΥΠΑΛΛΗΛΟΥ           | 5,34  |
| Μ.Ο ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΝΑ ΥΠΑΛΛΗΛΟ ΚΑΙ ΩΡΑ | 5     |
| Μ.Ο ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΝΑ ΟΔΗΓΟ ΚΑΙ ΩΡΑ    | 0,518 |

*Πίνακας 6: Λοιπό άμεσο κόστος*

| <b>ΛΟΙΠΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ</b>             |            |
|---------------------------------------|------------|
| ΠΛΗΘΟΣ ΟΧΗΜΑΤΩΝ                       | 6          |
| ΑΣΦΑΛΕΙΑ ΟΧΗΜΑΤΩΝ                     | 2.700,00 € |
| ΚΟΣΤΟΣ ΧΡΗΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ | 300,00 €   |
| ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΟΧΗΜΑΤΩΝ                    | 500,00 €   |
| ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΤΗΣΙΩΣ               | 3.500,00 € |
| ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΜΗΝΙΑΙΩΣ              | 291,67 €   |
| ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΩΡΙΑΙΟ                | 1,74 €     |

*Πίνακας 7: Κόστος έμμεσης εργασίας*

**ΚΟΣΤΟΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

|  |                       |                |
|--|-----------------------|----------------|
| <b>ΜΕΣΟΣ ΧΡΟΝΟΣ<br/>ΠΑΡΟΧΗΣ<br/>ΥΠΗΡΕΣΙΑ</b> | <b>ΧΡΟΝΟΣ<br/>ΑΝΑ</b> | <b>7 ΛΕΠΤΑ</b> |
| <b>ΜΙΣΘΟΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥ</b>                      |                       | <b>1872,15</b> |
| <b>ΑΜΟΙΒΗ ΛΟΓΙΣΤΗ</b>                        |                       | <b>750</b>     |
| <b>ΑΜΟΙΒΗ ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ</b>                      |                       | <b>120</b>     |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                |                       | <b>2742,15</b> |

*Πίνακας 8: Ποσοστά καταμερισμού των δαπανών*

|                            |                |
|----------------------------|----------------|
| <b>ΔΙΟΙΚΗΣΗ</b>            | <b>24,72%</b>  |
| <b>ΔΙΑΘΕΣΗ</b>             | <b>3,34%</b>   |
| <b>ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ</b> | <b>0,00%</b>   |
| <b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ</b>   | <b>1,12%</b>   |
| <b>ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ</b>    | <b>70,83%</b>  |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>              | <b>100,00%</b> |

*Πίνακας 9: Φύλλο μερισμού*

| <b>ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ ΜΗΝΟΣ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΥ</b> |                  |             |                 |                |                                |                               |                            |
|---|------------------|-------------|-----------------|----------------|--------------------------------|-------------------------------|----------------------------|
| <b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ</b>                              | <b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</b> | <b>ΠΟΣΟ</b> | <b>ΔΙΟΙΚΗΣΗ</b> | <b>ΔΙΑΘΕΣΗ</b> | <b>ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ<br/>ΑΝΑΠΤΥΞΗ</b> | <b>ΧΡΗΜΑΤΟ-<br/>ΟΙΚΟΝΟΜΙΚ</b> | <b>ΠΑΡΟΧΗ<br/>ΥΠΗΡΕΣΙΩ</b> |

|               |  |           |          |        |      | A      | N         |
|---------------|--|-----------|----------|--------|------|--------|-----------|
| 60.00.00.0000 | Τακτικές αποδοχές                                  | 8.926,00  | 1.500,00 | 0,00   | 0,00 | 0,00   | 7.426,00  |
| 60.03.00.0000 | Εργοδοτικές Εισφορές Ι.Κ.Α                         | 2.214,75  | 372,15   | 0,00   | 0,00 | 0,00   | 1.842,60  |
| 61.00.00.0024 | Αμοιβές και έξοδα Δικηγόρων με Φ.Π.Α. 24%          | 120,00    | 120,00   | 0,00   | 0,00 | 0,00   | 0,00      |
| 61.00.06.0024 | Αμοιβές και έξοδα Λογιστών με Φ.Π.Α. 24%           | 750,00    | 525,00   | 225,00 | 0,00 | 0,00   | 0,00      |
| 62.01.00.0006 | Ηλεκτρικό ρεύμα διοίκησης με Φ.Π.Α. 6%             | 660,00    | 660,00   | 0,00   | 0,00 | 0,00   | 0,00      |
| 62.03.00.0024 | Τηλεφωνικά-τηλεγραφικά με Φ.Π.Α. 24%               | 105,00    | 73,50    | 31,50  | 0,00 | 0,00   | 0,00      |
| 62.04.06.0024 | Ενοίκιο χρήσης ηλεκτρονικών συστημάτων καταχώρησης | 300,00    | 0,00     | 0,00   | 0,00 | 0,00   | 300,00    |
| 62.05.01.0000 | Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων                       | 3.000,00  | 0,00     | 300,00 | 0,00 | 0,00   | 2.700,00  |
| 62.05.08.0000 | Ασφάλιστρα Κτιρίων                                 | 1.400,00  | 1.400,00 | 0,00   | 0,00 | 0,00   | 0,00      |
| 62.07.03.0024 | Συντήρηση μεταφορικών μέσων                        | 500,00    | 0,00     | 0,00   | 0,00 | 0,00   | 500,00    |
| 62.07.04.0024 | Επιπλων και λοιπού εξοπλισμού με φπα 24%           | 150,00    | 150,00   | 0,00   | 0,00 | 0,00   | 0,00      |
| 62.98.02.0013 | Υδρευση με Φ.Π.Α. 13%                              | 3,60      | 3,60     | 0,00   | 0,00 | 0,00   | 0,00      |
| 62.98.02.0024 | Υδρευση με Φ.Π.Α. 24%                              | 21,40     | 21,40    | 0,00   | 0,00 | 0,00   | 0,00      |
| 62.98.03.0024 | Υπηρεσίες Φύλαξης με Φ.Π.Α. 24%                    | 45,00     | 45,00    | 0,00   | 0,00 | 0,00   | 0,00      |
| 63.04.99.0000 | Λοιποί δημοτικοί φόροι-τέλη                        | 25,00     | 25,00    | 0,00   | 0,00 | 0,00   | 0,00      |
| 64.02.07.0024 | Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων 24 % Φ.Π.Α.      | 65,00     | 0,00     | 65,00  | 0,00 | 0,00   | 0,00      |
| 64.00.00.0024 | Έξοδα κινήσεως ΦΙΧ με Φ.Π.Α. 24%                   | 1.483,95  | 0,00     | 0,00   | 0,00 | 0,00   | 1.483,95  |
| 64.07.03.0024 | Γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείων με Φ.Π.Α. 24% | 82,60     | 41,30    | 41,30  | 0,00 | 0,00   | 0,00      |
| 64.08.99.0024 | Λοιπά υλικά άμεσης ανάλωσης με Φ.Π.Α. 24%          | 45,89     | 36,71    | 9,18   | 0,00 | 0,00   | 0,00      |
| 65.98.01.0000 | Λοιπές προμήθειες και έξοδα τραπεζών               | 225,00    | 0,00     | 0,00   | 0,00 | 225,00 | 0,00      |
|               | ΣΥΝΟΛΟ   | 20.123,19 | 4.973,66 | 671,98 | 0,00 | 225,00 | 14.252,55 |

Πίνακας 10: Άμεσο κόστος παροχής υπηρεσιών μηνός Σεπτεμβρίου

| ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΜΗΝΟΣ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΥ |  |                          |  |   |                       |   |                    |                       |                          |
|--|--|--------------------------|--|---|-----------------------|---|--------------------|-----------------------|--------------------------|
| A/A  | ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΑΣ             | ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΗΝΑ | ΜΕΣΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΣΕ ΩΡΕΣ | ΜΗΝΙΑΙΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΣΕ ΩΡΕΣ | ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΥΣΙΜΩΝ | ΚΟΣΤΟΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΟΔΗΓΟΥ ΚΑΙ ΥΠΑΛΛΗΛΟΥ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗΣ | ΛΟΙΠΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ | ΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ |
| 1  | ΑΠΟ ΠΟΡΤΑ ΣΕ ΠΟΡΤΑ ΕΝΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ      | 40                       | 0,65                                   | 26  | 15,68                 | 65,26   | 1,74               | 82,68                 | 2,07                     |
| 2  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ)  | 156                      | 1                                      | 156                                       | 188,76                | 391,56  | 1,74               | 582,06                | 3,73                     |
| 3  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΣΕΡΡΕΣ)       | 29                       | 1,28                                   | 37,12                                     | 46,57                 | 93,17   | 1,74               | 141,48                | 4,88                     |
| 4  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΧΑΛΚΙΔΙΚΗ)    | 25                       | 2,15                                   | 53,75                                     | 64,35                 | 134,91  | 1,74               | 201,00                | 8,04                     |
| 5  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΔΡΑΜΑ)        | 15                       | 2,03                                   | 30,45                                     | 56,43                 | 76,43   | 1,74               | 134,60                | 8,97                     |
| 6  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΚΑΒΑΛΑ)       | 19                       | 2,2                                    | 41,8                                      | 75,24                 | 104,92  | 1,74               | 181,90                | 9,57                     |
| 7  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΕΑΝΘΗ)        | 8                        | 2,75                                   | 22  | 40,48                 | 55,22   | 1,74               | 97,44                 | 12,18                    |
| 8  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΚΟΜΟΤΗΝΗ)     | 17                       | 3,1                                    | 52,7                                      | 96,86                 | 132,28  | 1,74               | 230,88                | 13,58                    |
| 9  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΕΒΡΟΣ)        | 60                       | 3,616                                  | 216,96                                    | 413,16                | 544,57  | 1,74               | 959,47                | 15,99                    |
| 10   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΠΕΛΛΑΣ)       | 0                        | 1,86                                   | 0   | 0                     | 0,00  | 1,74               | 1,74                  | 0,00                     |
| 11   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΠΙΕΡΙΑΣ)      | 33                       | 1,65                                   | 54,45                                     | 74,77                 | 136,67  | 1,74               | 213,18                | 6,46                     |
| 12   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΗΜΑΘΙΑΣ)      | 16                       | 1,533                                  | 24,528                                    | 36,608                | 61,57   | 1,74               | 99,91                 | 6,24                     |
| 13   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΦΛΩΡΙΝΑΣ)     | 0                        | 2,78                                   | 0   | 0                     | 0,00  | 1,74               | 1,74                  | 0,00                     |
| 14   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΚΟΖΑΝΗΣ)      | 11                       | 2,48                                   | 27,28                                     | 38,23                 | 68,47   | 1,74               | 108,44                | 9,86                     |
| 15   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ)    | 7                        | 3,38                                   | 23,66                                     | 32,03                 | 59,39   | 1,74               | 93,16                 | 13,31                    |
| 16   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΓΡΕΒΕΝΩΝ)     | 3                        | 2,816                                  | 8,448                                     | 13,725                | 21,20   | 1,74               | 36,67                 | 12,22                    |
| 17   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ)    | 45                       | 3,53                                   | 158,85                                    | 291,06                | 398,71  | 1,74               | 691,51                | 15,37                    |
| <b>ΕΠΙΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ</b>                                  |  |                          |  |   |                       |   |                    |                       |                          |
| 18   | ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΒΑΡΟΣ                             | 40                       | 0,08                                   | 3,2                                       | 0                     | 8,03  | 1                  | 9,03                  | 0,23                     |
| 19   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΤΟ ΣΑΒΒΑΤΟ                        | 33                       | 0,08                                   | 2,64                                      | 0                     | 6,63  | 0                  | 6,63                  | 0,20                     |
| 20   | ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΗ                               | 85                       | 0,08                                   | 6,8                                       | 0                     | 17,07   | 2,3                | 19,37                 | 0,23                     |
| 21   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΜΕ ΧΡΟΝΙΚΗ ΔΕΣΜΕΥΣΗ ΩΡΑΣ ΜΙΣΘΩΡΟΥ | 4                        | 0,66                                   | 2,64                                      | 0                     | 6,63  | 3,7                | 10,33                 | 2,58                     |
| 22   | ΠΡΩΙΝΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ                            | 60                       | 0,16                                   | 9,6                                       | 0                     | 24,10   | 0                  | 24,10                 | 0,40                     |
| 23   | ΑΝΑΜΟΝΗ ΜΕΤΑΦΟΡΕΑ ΑΝΑ ΩΡΑ                  | 0                        | 1,16                                   | 0   | 0                     | 0,00  | 4,2                | 4,20                  | 0,00                     |
| 24   | ΑΓΟΡΑ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΠΕΛΑΤΗ                | 15                       | 0,25                                   | 3,75                                      | 0                     | 9,41  | 5,6                | 15,01                 | 1,00                     |
| 25   | ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ ΣΤΟΝ ΑΠΟΣΤΟΛΕΑ       | 0                        | 0,25                                   | 0   | 0                     | 0,00  | 3,5                | 3,50                  | 0,00                     |

\*Όσον αφορά το λοιπό άμεσο κόστος των επιπρόσθετων υπηρεσιών λαμβάνεται υπόψιν ο βαθμός έκθεσης της εταιρείας σε κίνδυνο, η χρονική δέσμευση του οδηγού (κάθε τριάντα λεπτά αναμονής χάνονται 0,24 δρομολόγια), το επιπλέον βάρος που δυσχεραίνει έως έναν βαθμό το όχημα, το κόστος έξτρα επικοινωνίας κτλ. .

Στον παραπάνω πίνακα αποτυπώνεται διεξοδικώς ο τρόπος υπολογισμού του άμεσου κόστους παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς της εταιρείας για τον μήνα Σεπτέμβριο. Αρχικά για κάθε δραστηριότητα, για κάθε διαφορετική παρεχόμενη υπηρεσία η οντότητα υπολόγισε το πλήθος των υπηρεσιών που προσέφερε στους πελάτες της και το συνολικό χρόνο που

χρειάστηκε για την παροχή όλων των υπηρεσιών. Κατόπιν έχοντας ως δεδομένα τα προαναφερόμενα, εξήγαγε τον απαιτούμενο μέσο χρόνο παροχής των υπηρεσιών της διαιρώντας το συνολικό χρόνο παροχής με τη συχνότητα πραγματοποίησης των υπηρεσιών. Για τον υπολογισμό της άμεσης εργασίας (κόστος μισθοδοσίας) των εργαζομένων που εμπλέκονται άμεσα με τη δραστηριότητα έλαβε τα ποσά από το φύλλο μερισμού, τόσο τις τακτικές αποδοχές όσο και τις εργοδοτικές εισφορές αυτών. Οι άμεσα εμπλεκόμενοι θεωρούνται οι έξι οδηγοί των φορτηγών και οι δύο υπάλληλοι διεκπεραίωσης καθώς χωρίς αυτούς δεν δύναται να παρασχεθεί καμία υπηρεσία. Με γνώμονα το γεγονός πως κάθε παράδοση χρειάζεται έναν οδηγό και έναν υπάλληλο γραφείου, το συνολικό ωριαίο κόστος αυτών ανέρχεται στα 12,38 € (Πίνακας 6),

ο μέσος όρος διεκπεραίωσης παραδόσεων του υπαλλήλου σε 5 και ο μέσος όρος παραδόσεων του οδηγού σε 10 γίνεται απόπειρα υπολογισμού του κόστους άμεσης εργασίας ανά προσφερόμενη υπηρεσία. Συνολικά τον μήνα Σεπτέμβριο πραγματοποιήθηκαν 484 δρομολόγια σε 933 ώρες, με 155 ώρες οδήγησης να αντιστοιχούν σε κάθε οδηγό που μεταφράζονται σε 80 δρομολόγια (3,33 την ημέρα). Από τη μία το ωριαίο κόστος μισθοδοσίας ενός υπαλλήλου είναι 5,34 € (επομένως τα 12 λεπτά που είναι και ο χρόνος εκτέλεσης της μίας παράδοσης κοστίζει 1,068 €). Από την άλλη το ωριαίο κόστος μισθοδοσίας ενός οδηγού είναι 7,49 € (επομένως στα 115 λεπτά που απαιτούνται για το ένα δρομολόγιο με 10 παραδόσεις είναι 1,43€). Το άθροισμα των παραπάνω 2,51€ (1,43 + 1,068) χρησιμοποιήθηκε ως συντελεστής πολλαπλασιασμού για τη στήλη της μισθοδοσίας. Όσον αφορά το κόστος καυσίμων στον Πίνακα 5 φαίνεται να υπολογίζεται στα 0,11 € ανά χιλιόμετρο και σε συνδυασμό με την διανυόμενη χιλιομετρική απόσταση και τον μέσο όρο παραδόσεων προκύπτει η στήλη με το άμεσο κόστος καυσίμων. Ακόμη για τη στήλη του λοιπού άμεσου κόστους τοποθετείται ο αριθμός 1,74 € ως το συνολικό ωριαίο κόστος αυτών (Πίνακας 7 με μεταφορά των ποσών από το φύλλο μερισμού). Αυτά τα λοιπά άμεσα κόστη σχετίζονται άμεσα με την παροχή των ταχυμεταφορών καθώς αφορούν τα μεταφορικά μέσα και τα ψηφιακά εργαλεία που έχουν μαζί τους οι οδηγοί και τα χρησιμοποιούν τη στιγμή της παράδοσης. Τέλος για το μέσο κόστος ανά υπηρεσία δεν χρειάζεται παρά να διαιρεθεί το συνολικό άμεσο κόστος με το πλήθος των προσφερόμενων υπηρεσιών.

*Πίνακας 11: Έμμεσο κόστος παροχής υπηρεσιών μηνός Σεπτεμβρίου*

| ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΜΗΝΟΣ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΥ |   |                          |                                  |                          |                                      |                                  |                                    |                         |                        |                           |                        |  |
|---|---|--------------------------|----------------------------------|--------------------------|--------------------------------------|----------------------------------|------------------------------------|-------------------------|------------------------|---------------------------|------------------------|--|
| Α/Α   | ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΑΣ            | ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΗΝΑ | ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΕ ΩΡΕΣ | ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ | ΚΟΣΤΟΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ | ΕΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ | ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ | ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ | ΧΡΗΜΑΤΟ-ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ |  |
| 1   | ΑΠΟ ΠΟΡΤΑ ΣΕ ΠΟΡΤΑ ΕΝΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ     | 40                       | 0,65                             | 26                       | 2,46                                 | 98,4                             | 0,00                               | 100                     | 37,20                  | 12,40                     | 248,00                 |  |
| 2   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ) | 156                      | 0,65                             | 101,4                    | 2,46                                 | 383,76                           | 0,00                               | 390                     | 145,08                 | 48,36                     | 967,20                 |  |
| 3   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΣΕΡΡΕΣ)      | 29                       | 0,65                             | 18,85                    | 2,46                                 | 71,34                            | 0,00                               | 72,5                    | 26,97                  | 8,99                      | 179,80                 |  |
| 4   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΧΑΛΚΙΔΙΚΗ)   | 25                       | 0,65                             | 16,25                    | 2,46                                 | 61,5                             | 0,00                               | 62,5                    | 23,25                  | 7,75                      | 155,00                 |  |
| 5   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΔΡΑΜΑ)       | 15                       | 0,65                             | 9,75                     | 2,46                                 | 36,9                             | 0,00                               | 37,5                    | 13,95                  | 4,65                      | 93,00                  |  |
| 6   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΚΑΒΑΛΑ)      | 19                       | 0,65                             | 12,35                    | 2,46                                 | 46,74                            | 0,00                               | 47,5                    | 17,67                  | 5,89                      | 117,80                 |  |
| 7   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΞΑΝΘΗ)       | 8                        | 0,65                             | 5,2                      | 2,46                                 | 19,68                            | 0,00                               | 20                      | 7,44                   | 2,48                      | 49,60                  |  |
| 8   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΚΟΜΟΤΗΝΗ)    | 17                       | 0,65                             | 11,05                    | 2,46                                 | 41,82                            | 0,00                               | 42,5                    | 15,81                  | 5,27                      | 105,40                 |  |
| 9   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΕΒΡΟΣ)       | 60                       | 0,65                             | 39                       | 2,46                                 | 147,6                            | 0,00                               | 150                     | 55,80                  | 18,60                     | 372,00                 |  |
| 10  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΠΕΛΛΑΣ)      | 0                        | 0,65                             | 0                        | 2,46                                 | 0                                | 0,00                               | 0                       | 0,00                   | 0,00                      | 0,00                   |  |
| 11  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΠΙΕΡΙΑΣ)     | 33                       | 0,65                             | 21,45                    | 2,46                                 | 81,18                            | 0,00                               | 82,5                    | 30,69                  | 10,23                     | 204,60                 |  |
| 12  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΗΜΑΘΙΑΣ)     | 16                       | 0,65                             | 10,4                     | 2,46                                 | 39,36                            | 0,00                               | 40                      | 14,88                  | 4,96                      | 99,20                  |  |
| 13  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΦΛΩΡΙΝΑΣ)    | 0                        | 0,65                             | 0                        | 2,46                                 | 0                                | 0,00                               | 0                       | 0,00                   | 0,00                      | 0,00                   |  |
| 14  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΚΟΖΑΝΗΣ)     | 11                       | 0,65                             | 7,15                     | 2,46                                 | 27,06                            | 0,00                               | 27,5                    | 10,23                  | 3,41                      | 68,20                  |  |
| 15  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ)   | 7                        | 0,65                             | 4,55                     | 2,46                                 | 17,22                            | 0,00                               | 17,5                    | 6,51                   | 2,17                      | 43,40                  |  |
| 16  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΓΡΕΒΕΝΩΝ)    | 3                        | 0,65                             | 1,95                     | 2,46                                 | 7,38                             | 0,00                               | 7,5                     | 2,79                   | 0,93                      | 18,60                  |  |
| 17  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ)   | 45                       | 0,65                             | 29,25                    | 2,46                                 | 110,7                            | 0,00                               | 112,5                   | 41,85                  | 13,95                     | 279,00                 |  |
| <b>ΕΠΙΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ</b>                                   |   |                          |                                  |                          |                                      |                                  |                                    |                         |                        |                           |                        |  |
| 18  | ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΒΑΡΟΣ                            | 40                       | 0,65                             | 26                       | 1,1                                  | 44                               | 0,00                               | 50                      | 37,20                  | 12,40                     | 143,60                 |  |
| 19  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΤΟ ΣΑΒΒΑΤΟ                       | 33                       | 0,65                             | 21,45                    | 1,46                                 | 48,18                            | 0,00                               | 41,25                   | 30,69                  | 10,23                     | 130,35                 |  |
| 20  | ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΗ                              | 85                       | 0,65                             | 55,25                    | 1,46                                 | 124,1                            | 0,00                               | 106,25                  | 79,05                  | 26,35                     | 335,75                 |  |
| 21  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΜΕ ΧΡΟΝΙΚΗ ΔΕΣΜΕΥΣΗ ΩΡΑΣ         | 4                        | 0,65                             | 2,6                      | 1,46                                 | 5,84                             | 0,00                               | 5                       | 3,72                   | 1,24                      | 15,80                  |  |
| 22  | ΠΡΩΙΝΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ                           | 60                       | 0,65                             | 39                       | 1,46                                 | 87,6                             | 0,00                               | 75                      | 55,80                  | 18,60                     | 237,00                 |  |
| 23  | ΑΝΑΜΟΝΗ ΜΕΤΑΦΟΡΕΑ ΑΝΑ ΩΡΑ                 | 0                        | 0,65                             | 0                        | 1,46                                 | 0                                | 0,00                               | 0                       | 0,00                   | 0,00                      | 0,00                   |  |
| 24  | ΑΓΟΡΑ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΠΕΛΑΤΗ               | 15                       | 0,75                             | 11,25                    | 1,66                                 | 24,9                             | 0,00                               | 18,75                   | 13,95                  | 4,65                      | 62,25                  |  |
| 25  | ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ ΣΤΟΝ ΑΠΟΣΤΟΛΕΑ      | 0                        | 0,75                             | 0                        | 1,66                                 | 0                                | 0,00                               | 0                       | 0,00                   | 0,00                      | 0,00                   |  |



Στον παραπάνω πίνακα (έμμεσο κόστος παροχής υπηρεσιών μηνός Σεπτεμβρίου) διαφαίνεται το έμμεσο κόστος για τις ταχυμεταφορικές υπηρεσίες. Αυτό το κόστος δεν σχετίζεται άμεσα με τις υπηρεσίες και μπορεί έν μέρει να υπάρξει ακόμη κι όταν η εταιρεία δε θα είναι σε θέση να παράξει καμία υπηρεσία. Στην πρώτη στήλη αποτυπώνεται η συχνότητα εμφάνισης της κάθε υπηρεσίας για τον συγκεκριμένο μήνα και στην άμεσως επόμενη στήλη ο συνολικός χρόνος παροχής των έμμεσων εργασιών που αφορά τα 484 δρομολόγια (0,65 της ώρας ήτοι 39 λεπτά από τα οποία τα 12 αφορούν την εργασία του λογιστή, τα 12 του δικηγόρου και τα 15 του υπευθύνου). Στην επόμενη στήλη υπολογίζεται ο συνολικός απαιτούμενος χρόνος παροχής του πλήθους των υπηρεσιών πολλαπλασιάζοντας το σύνολο των υπηρεσιών με τον μέσο χρόνο της έμμεσης εργασίας. Επιπλέον είναι προφανές πως για το κόστος έμμεσης εργασίας ανά υπηρεσία υπάρχει ένας συντελεστής 2,46 € ο οποίος υπολογίστηκε με βάση το συνολικό κόστος ανά ώρα έμμεσης εργασίας 21,13€ {11,23 (υπεύθυνος), 7,5 (λογιστής) και 2,4 (δικηγόρος) } σε συνδυασμό με τον μέσο χρόνο παροχής αυτής καθέ αυτής της εργασίας (Πίνακας 8). Για το συνολικό κόστος έμμεσης εργασίας πολλαπλασιάστηκε το έμμεσο κόστος ανά υπηρεσία με το πλήθος των προσφερόμενων υπηρεσιών. Τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης παρουσιάζονται μηδενικά (όπως προκύπτει και από το φύλλο μερισμού) και για τα έμμεσα κόστη διοίκησης, διάθεσης και χρηματοοικονομικά χρησιμοποιήθηκαν οι συντελεστές 2,5, 0,93 και 0,31 αντίστοιχα. Σύμφωνα με το φύλλο μερισμού (Πίνακας 10) οι έμμεσες δαπάνες αποτελούν το 29,17 % του συνόλου των δαπανών ενώ αυτές που δεν αφορούν την έμμεση εργασία το 15,54% (3.128,49 €). Τέλος η τελευταία στήλη αποτελεί το συνολικό έμμεσο κόστος και προκύπτει από το άθροισμα των 5 προηγούμενων στηλών (έμμεσης εργασίας, έρευνας και ανάπτυξης, διοίκησης, διάθεσης και χρηματοοικονομικά).

*Πίνακας 12: Συνολικό κόστος παροχής υπηρεσιών μηνός Σεπτεμβρίου*

**ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΜΗΝΟΣ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΥ**

| Α/Α | ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΑΣ             | ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ (€) | ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ | ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ | ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ | ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ | ΜΕΣΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ |
|-----|--|----------------------------|---------------------|----------------|--------------|---------------|-----------------|-----------------------------------|
| 1   | ΑΠΟ ΠΟΡΤΑ ΣΕ ΠΟΡΤΑ ΕΝΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ      | 9,00 €                     | 40                  | 360            | 82,68        | 248           | 330,68          | 8,27                              |
| 2   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ ) | 11,00 €                    | 156                 | 1716           | 582,06       | 967,2         | 1.549,26        | 9,93                              |
| 3   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΣΕΡΡΕΣ)       | 11,50 €                    | 29                  | 333,5          | 141,48       | 179,8         | 321,28          | 11,08                             |
| 4   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΧΑΛΚΙΔΙΚΗ)    | 15,00 €                    | 25                  | 375            | 201,00       | 155           | 356,00          | 14,24                             |
| 5   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΔΡΑΜΑ)        | 16,00 €                    | 15                  | 240            | 134,60       | 93            | 227,60          | 15,17                             |
| 6   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΚΑΒΑΛΑ)       | 16,00 €                    | 19                  | 304            | 181,90       | 117,8         | 299,70          | 15,77                             |
| 7   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΞΑΝΘΗ)        | 20,00 €                    | 8                   | 160            | 97,44        | 49,6          | 147,04          | 18,38                             |
| 8   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΚΟΜΟΤΗΝΗ)     | 22,00 €                    | 17                  | 374            | 230,88       | 105,4         | 336,28          | 19,78                             |
| 9   | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΕΒΡΟΣ)        | 25,00 €                    | 60                  | 1500           | 959,47       | 372           | 1.331,47        | 22,19                             |
| 10  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΠΕΛΛΑΣ)       | 15,00 €                    | 0                   | 0              | 1,74         | 0             | 1,74            | 0,00                              |
| 11  | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΠΙΕΡΙΑΣ)      | 14,40 €                    | 33                  | 475,2          | 213,18       | 204,6         | 417,78          | 12,66                             |

|                               |  |         |    |       |        |        |        |       |
|-------------------------------|--|---------|----|-------|--------|--------|--------|-------|
| 12                            | ΠΑΡΑΔΟΣΗ<br>ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ<br>ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΗΜΑΘΙΑΣ)   | 15,00 € | 16 | 240   | 99,91  | 99,2   | 199,11 | 12,44 |
| 13                            | ΠΑΡΑΔΟΣΗ<br>ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ<br>ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΦΛΩΡΙΝΑΣ)  | 16,00 € | 0  | 0     | 1,74   | 0      | 1,74   | 0,00  |
| 14                            | ΠΑΡΑΔΟΣΗ<br>ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ<br>ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΚΟΖΑΝΗΣ)   | 16,00 € | 11 | 176   | 108,44 | 68,2   | 176,64 | 16,06 |
| 15                            | ΠΑΡΑΔΟΣΗ<br>ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ<br>ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ) | 21,00 € | 7  | 147   | 93,16  | 43,4   | 136,56 | 19,51 |
| 16                            | ΠΑΡΑΔΟΣΗ<br>ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ<br>ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΓΡΕΒΕΝΩΝ)  | 21,00 € | 3  | 63    | 36,67  | 18,6   | 55,27  | 18,42 |
| 17                            | ΠΑΡΑΔΟΣΗ<br>ΕΚΤΟΣ ΝΟΜΟΥ<br>ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ) | 25,00 € | 45 | 1125  | 691,51 | 279    | 970,51 | 21,57 |
| <b>ΕΠΙΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ</b> |  |         |    |       |        |        |        |       |
| 18                            | ΕΠΙΠΛΕΟΝ<br>ΒΑΡΟΣ                                | 5,00 €  | 40 | 160   | 9,03   | 143,6  | 152,63 | 3,82  |
| 19                            | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΤΟ<br>ΣΑΒΒΑΤΟ                           | 5,90 €  | 33 | 161,7 | 6,63   | 130,35 | 136,98 | 4,15  |
| 21                            | ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛ<br>Η                                 | 5,54 €  | 85 | 385,9 | 19,37  | 335,75 | 355,12 | 4,18  |
| 22                            | ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΜΕ<br>ΧΡΟΝΙΚΗ<br>ΔΕΣΜΕΥΣΗ<br>ΩΡΑΣ       | 8,00 €  | 4  | 28    | 10,33  | 15,8   | 26,13  | 6,53  |
| 23                            | ΠΡΩΙΝΗ<br>ΠΑΡΑΔΟΣΗ                               | 6,20 €  | 60 | 312   | 24,10  | 237    | 261,10 | 4,35  |
| 24                            | ΑΝΑΜΟΝΗ<br>ΜΕΤΑΦΟΡΕΑ<br>ΑΝΑ ΩΡΑ                  | 18,15 € | 0  | 0     | 4,20   | 0      | 4,20   | 0,00  |
| 25                            | ΑΓΟΡΑ ΓΙΑ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ<br>ΠΕΛΑΤΗ                | 6,80 €  | 15 | 102   | 15,01  | 62,25  | 77,26  | 5,15  |
| 26                            | ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ<br>ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟ<br>Υ                     | 5,75 €  | 0  | 0     | 3,50   | 0      | 3,50   | 0,00  |

Ο παραπάνω πίνακας (συνολικό κόστος παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς μηνός Σεπτεμβρίου) είναι αποτέλεσμα των προηγούμενων δύο πινάκων, αυτού του άμεσου και του έμμεσου κόστους αντίστοιχα. Στην προτελευταία στήλη του συνολικού κόστους αθροίζεται το άμεσο με το έμμεσο κόστος. Τα δεδομένα συμπληρώθηκαν αυτόματα από τους προαναφερόμενους πίνακες. Η τελευταία στήλη παρουσιάζει το μέσο συνολικό κόστος ανά υπηρεσία διαιρώντας το συνολικό κόστος με το πλήθος των υπηρεσιών που προσφέρθηκαν στο εξεταζόμενο χρονικό διάστημα.

Πίνακας 13: Μικτό περιθώριο κέρδους

| ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ                         |              |        |                   |
|---|--------------|--------|-------------------|
| ΥΠΗΡΕΣΙΑ  | ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ | ΚΟΣΤΟΣ | ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ |
| ΑΠΟ ΠΟΡΤΑ ΣΕ ΠΟΡΤΑ<br>ΕΝΤΟΣ ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ        | 9,00 €       | 8,27   | 0,73 €            |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ) | 11,00 €      | 9,93   | 1,07 €            |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΣΕΡΡΕΣ)         | 11,50 €      | 11,08  | 0,42 €            |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΧΑΛΚΙΔΙΚΗ)   | 15,00 €      | 14,24  | 0,76 €            |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΔΡΑΜΑ)       | 16,00 €      | 15,17  | 0,83 €            |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΚΑΒΑΛΑ)      | 16,00 €      | 15,77  | 0,23 €            |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΞΑΝΘΗ)          | 20,00 €      | 18,38  | 1,62 €            |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ                                  | 22,00 €      | 19,78  | 2,22 €            |

|   |         |       |         |
|---|---------|-------|---------|
| ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΚΟΜΟΤΗΝΗ)                    |         |       |         |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ (ΕΒΡΟΣ)        | 25,00 € | 22,19 | 2,81 €  |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΠΕΛΛΑΣ)    | 15,00 € | 0,00  | 0,00 €  |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΠΙΕΡΙΑΣ)   | 14,40 € | 12,66 | 1,74 €  |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΗΜΑΘΙΑΣ)   | 15,00 € | 12,44 | 2,56 €  |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΦΛΩΡΙΝΑΣ)  | 16,00 € | 0,00  | 0,00 €  |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΚΟΖΑΝΗΣ)   | 16,00 € | 16,06 | -0,06 € |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ) | 21,00 € | 19,51 | 1,49 €  |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΓΡΕΒΕΝΩΝ)  | 21,00 € | 18,42 | 2,58 €  |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΕΚΤΟΣ<br>ΝΟΜΟΥ ΚΙΛΚΙΣ<br>(ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ) | 25,00 € | 21,57 | 3,43 €  |
| ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΒΑΡΟΣ                                | 5,00 €  | 3,82  | 1,18 €  |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΤΟ<br>ΣΑΒΒΑΤΟ                        | 5,90 €  | 4,15  | 1,75 €  |
| ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΗ                                  | 5,54 €  | 4,18  | 1,36 €  |
| ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΜΕ<br>ΧΡΟΝΙΚΗ ΔΕΣΜΕΥΣΗ<br>ΩΡΑΣ       | 8,00 €  | 6,53  | 1,47 €  |
| ΠΡΩΙΝΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ                               | 6,20 €  | 4,35  | 1,85 €  |
| ΑΝΑΜΟΝΗ<br>ΜΕΤΑΦΟΡΕΑ ΑΝΑ ΩΡΑ                  | 18,15 € | 0,00  | 0,00 €  |
| ΑΓΟΡΑ ΓΙΑ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΠΕΛΑΤΗ                | 6,80 €  | 5,15  | 1,65 €  |
| ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ<br>ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ ΣΤΟΝ<br>ΑΠΟΣΤΟΛΕΑ    | 5,75 €  | 0,00  | 0,00 €  |

Για την εύρεση του μικτού περιθωρίου κέρδους χρειάστηκε μία αφαίρεση του συνολικού κόστους της μία υπηρεσίας από την αντίστοιχη τιμή προσφοράς αυτής.

#### 4.3.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Η παραπάνω μελέτη της εταιρείας <<Speed Hellas Courier>> αποτελεί ένα εγχείρημα υπολογισμού του κόστους εξωλογιστικά με τη μέθοδο πλήρους κοστολόγησης ανά υπηρεσία-δραστηριότητα (κοστολόγηση βάση δραστηριότητας ) το οποίο αποδεικνύει τη σημαντικότητα και την αξία της κοστολόγησης καθώς μέσω αυτού αποκαλύπτονται σημαντικές πληροφορίες για αυτήν. Αρχικά σύμφωνα με το μικτό περιθώριο κέρδους δεν έχουν όλες οι υπηρεσίες το ίδιο θετικό περιθώριο με μη συμφέρουσα την παράδοση στον νομό Κοζάνης. Η οντότητα θα πρέπει να επανεξετάσει την τιμολογιακή πολιτική αυτής της υπηρεσίας (και όχι μόνο) με σκοπό την δημιουργία ενός περιθωρίου με κέρδος. Ειδικότερα χρήζουν περαιτέρω επανεξέτασης οι υπηρεσίες παροχής με χαμηλό περιθώριο διαφοράς όπως αυτές του νομού Καβάλας, Σερρών και της περιοχής δραστηριότητάς της. Επιπλέον από τον ίδιο πίνακα διαφαίνεται πως η υπηρεσία παράδοσης στον νομό Ιωαννίνων είναι η πιο συμφέρουσα για την επιχείρηση και οφείλει να εντείνει την παροχή υπηρεσιών σε αυτό το νομό μέσω προβολών και διαφημίσεων προκειμένου να αποκομίσει περισσότερα κέρδη. Προς τον ίδιο δρόμο θα πρέπει να βαδίσουν και οι υπηρεσίες παράδοσης στους νομούς Έβρου, Κομοτηνής, Γρεβενών και Ημαθίας. Ακόμη μέσω του υπολογισμού του κόστους των υπηρεσιών ταχυμεταφοράς γίνεται αντιληπτή η βαρύτητα του κόστους των καυσίμων καθώς επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό το άμεσο και κατ' επέκταση το συνολικό κόστος. Όσο περισσότερο εκτείνονται οι δραστηριότητες της επιχείρησης στη Βόρεια Ελλάδα τόσο το κόστος καυσίμων αυξάνεται (λόγω χιλιομετρικών αποστάσεων) συμπαρασύροντας σε υψηλά επίπεδα το άμεσο κόστος το οποίο σε αρκετές των περιπτώσεων καλύπτει το έμμεσο. Ωστόσο το έμμεσο κόστος προέρχεται από το 29,17% του συνόλου των δαπανών της εταιρείας η οποία θα ήταν δυνατόν να προβεί σε μείωση του μέσω αναδιαρθρώσεων των αμοιβών των συμβολαίων με τον δικηγόρο, τον λογιστή, την ασφαλιστική και την εταιρεία φύλαξης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### 5.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Είναι σαφές πως ο βασικός στόχος της παρούσας εργασίας ήταν να δώσει απαντήσεις στα ερωτήματα που αναπτύχθηκαν στην αρχή και αποτέλεσαν το έναυσμα για τη πραγματοποίησή της.

Αρχικά αναγνωρίστηκαν, κατηγοριοποιήθηκαν και αναλύθηκαν όλα τα κόστη που ενδεχομένως μπορούν να επιβαρύνουν μία επιχειρηματική οντότητα κατά τη διάρκεια του οικονομικού της βίου. Έτσι υπάρχουν κόστη ανάλογα τη λειτουργία, το χρόνο, τη διαδικασία λήψης απόφασης, τον έλεγχο, το είδος, τη λογιστικοποίηση και τη σχέση με τα κέντρα κόστους. Απ' όλα αυτά, τα σημαντικότερα για μία εταιρεία που παρέχει υπηρεσίες είναι το **κόστος παροχής** (παραγωγής) που αποτελείται από την άμεση εργασία και το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Επομένως είναι εξίσου σημαντικό να έχουν διαχωρισθεί τα άμεσα με τα έμμεσα και τα σταθερά με τα μεταβλητά κόστη προκειμένου τα διοικητικά στελέχη να κατανοήσουν ποια αφορούν απευθείας την παροχή και πραγματοποιούνται εξαιτίας της και ποια όχι. Οι **αμοιβές προσωπικού** (που συνιστούν εν μέρει ή εν όλω την άμεση εργασία) χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής από τα στελέχη καθώς η άμεση εργασία καταλαμβάνει το μεγαλύτερο μέρος του κόστους παροχής και ο **χρόνος εκπλήρωσής** της αποτελεί τις περισσότερες φορές οδηγό κόστους. Εάν η οντότητα επιθυμεί να ελαχιστοποιήσει το κόστος παροχής είναι σε θέση να προβεί σε μείωση είτε του κόστους μισθοδοσίας και άλλων παροχών που δίνει σε εργαζόμενους είτε των έμμεσων εξόδων που δεν εξαρτώνται από την παροχή (μείωση αμοιβών λογιστών και νομικών συμβούλων, επαναπροσδιορισμός του ύψους των δανειακών συμβάσεων, των ασφαλιστήριων συμβολαίων).

Από τα κοστολογικά συστήματα που αναλύθηκαν στην 3.1.4 και από την εξέταση της βιβλιογραφίας προκύπτει πως το **σύστημα της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων** είναι το πιο ενδεδειγμένο για την κοστολόγηση των υπηρεσιών σε σχέση με τα υπάρχοντα (παραδοσιακά) αφού αποτυπώνεται ευκρινώς ο αριθμός και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, οι ενέργειες που απαιτούνται για τη παροχή κάθε υπηρεσίας και το κόστος που

αφορά τη κάθε ενέργεια ξεχωριστά. Ακόμη γίνεται ορθός καταλογισμός των ΓΒΕ, οι υπηρεσίες δεν επιβαρύνονται με κόστη που δεν τις αφορούν και η υψηλή ανάλυση της μεθόδου μετριάζει την έμφυτη δυσκολία κοστολόγησης των υπηρεσιών. Με αυτόν τον τρόπο η οντότητα γνωρίζει επακριβώς το ύψος του κόστους που φέρουν οι υπηρεσίες της μεμονωμένα και συνολικά και είναι σε θέση είτε να λάβει αποφάσεις, είτε να αναθεωρήσει τη τιμολογιακή πολιτική της είτε να κάνει νέες συνεργασίες κτλ.. Εξάλλου είναι βεβαία η χρησιμότητα της κοστολογικής διαδικασίας για την πορεία και την οικονομική ανάπτυξη της καθιστώντας την σε ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Όσο περισσότερο αξιόπιστη είναι τόσο περισσότερα και τα οφέλη της.

Από τις υπάρχουσες τεχνικές τιμολόγησης για τον τριτογενή τομέα των υπηρεσιών χρησιμοποιείται αυτή του γοήτρου, του εξαφρίσματος, του κόστους συν, της καρφωτής τιμολόγησης, της οικονομικής, του καθορισμένου μεγέθους αποδοτικότητας και του νεκρού σημείου. Η επιχειρηματική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει είτε μία είτε συνδυασμό κάποιων είτε να επιλέξει αρχικά μία τεχνική και μετέπειτα να αναθεωρήσει. Ωστόσο βάσει διεξοδικών ερευνών και μελετών που έχουν διενεργηθεί προτείνεται μία τεχνική τιμολόγησης η οποία θα λαμβάνει υπόψη πως η τιμή αποτελεί ένα σημαντικό παράγοντα επιλογής λήψης της υπηρεσίας καθώς λόγω της φύσης και της ετερογένειας της υπηρεσίας καθίσταται δυσχερής η μέτρηση των ωφελειών της. Τέτοιες είναι **η οικονομική τιμολόγηση** που εστιάζει στην προσέγκυση μεγάλου μεριδίου αγοράς, αυτή του **γοήτρου** που δίνει σημασία στην άυλη φύση της υπηρεσίας και στην αποκτώμενη φήμη και του **καθορισμένου μεγέθους αποδοτικότητας** όπου η οντότητα καθορίζει τον επιθυμητό βαθμό απόδοσης.

Εν κατακλείδι και από τα παραπάνω και από την απόπειρα υπολογισμού του κόστους παροχής ταχυμεταφορικών υπηρεσιών (μελέτη περίπτωσης) εξάγεται το συμπέρασμα πως η κοστολογική διαδικασία εν γένει, η οποία προηγείται της τιμολόγησης, παραμένει εξαιρετικά δύσκολη για τις περισσότερες εταιρείες παροχής υπηρεσιών και θα ήταν σκόπιμο στο άμεσο μέλλον να διενεργηθούν περισσότερες έρευνες-δοκιμές σε οντότητες προκειμένου να εξευρεθούν κι άλλα κοστολογικά συστήματα. Επίσης ιδανικά θα μπορούσαν να δημιουργηθούν τόσα κοστολογικά συστήματα όσο το πλήθος των υπηρεσιών που υπάρχουν και προσφέρονται στην αγορά (εξειδικευμένα για το κάθε είδος). Ωστόσο η συγκεκριμένη μελέτη περίπτωσης με τους πίνακες των εξόδων θα ήταν δυνατόν να αποτελέσει έναν μικρό οδηγό υπολογισμού του κόστους που επωμίζονται οι ταχυμεταφορικές μικρομεσαίες ελληνικές επιχειρήσεις.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική

Α.Γ. Κοντάκου (1988), Γενική Λογιστική

ΑΠΕ (2020), Η κατάσταση στον κλάδο των ταχυμεταφορών την περίοδο της πανδημίας

Βανάκας Απ. (1994), Θεωρητική και εφαρμοσμένη λογιστική κόστους

Βαρβάκης Κ. (2003), Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση

Βαρλάμης Δ. (2019), άρθρο Business Review Greece

Βενιέρης Γ. , Κοέν Σ., Κωλέτση Μ. (2005), Λογιστική Κόστους, Αρχές και Εφαρμογές

Γκίκας Δ. (2002) ,Η ανάλυση και οι χρήσεις των λογιστικών καταστάσεων

Γκίνογλου Δ. (2001) , Μελέτη του κόστους με βάση τις δραστηριότητες ΚΒΔ

Δ. Καραγιάννης, Ι. Καραγιάννης, Αικ. Καραγιάννη (2007) ,Κοστολόγηση με την ομάδα 9, μηνιαία κοστολόγηση

Δημοπούλου -Δημάκη Ι. (2006) , Διοικητική Κοστολόγηση

Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη (1992), Κοστολόγηση, εσωλογιστική και εξωλογιστική εναρμονισμένη με το ΕΓΛΣ

Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη (1999), Ο Πανδέκτης του Λογιστή , τόμος Α, Γ και Δ

Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο

Θωμά Ι. (1988), Το κόστος και η τεχνική της κοστολόγησης,

Ιγνατιάδης Αριστ. Ι, (1979), Λογιστική κόστους Τόμος 1, έκδοση 2<sup>η</sup>

Καζαντζής Χ., Σώρρος Ι. (2009), Αρχές κόστους, έννοιες, μεθοδολογίες και εφαρμογές για λήψη αποφάσεων

- Καραγιάννης Δ. (2016), Λογιστικά, Κοστολόγηση, Φοροτεχνικά, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στην πράξη
- Καρδακάρη Κ. (1996), Αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης, βιομηχανική λογιστική και λογιστική κόστους
- Κεχράς Ι. (2009), Σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα ABC
- Κεχράς Δ. Ιωάννης, (2010), Κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων
- Κιλίντζης Π. (2022), Σημειώσεις του τμήματος Μηχανολόγων Μηχανικών, Προσδιορισμός νεκρού σημείου
- Κρεμαντζής Μ. (2016) , άρθρο για τις αποτελεσματικές μεθόδους τιμολόγησης
- Λεοντάρης Κ. Μιλτιάδης (1989), Αποθήκη-κοστολόγηση με βάση το γενικό λογιστικό σχέδιο και τον κώδικα φορολογικών στοιχείων
- Μπέης Ι. (2002) ,Διοικητική Κοστολόγηση
- Μυριτζής Σ., (2022) ,Τιμολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών
- Νεγκάκης Χ., Κουσενίδης Δ. (2020), Κοστολόγηση και Διοικητική Λογιστική
- Πάγγειος Ι. (1993) , Θεωρία Κόστους , Τεύχη Ι ,ΙΙ
- Παπαδέας Π. (2015), Διοικητική Λογιστική
- Παυλάτος Ο. (2005) ,Λογιστική κόστους, κόστος- κοστολόγηση -αναλυτική λογιστική
- Πολίτης Α. (2015), Κοστολόγηση, Ανοικτό Εκπαιδευτικό Μάθημα
- Πομόνης Ν. (2001) , Κόστος, Κοστολόγηση, Λογιστική της Κοστολόγησης
- Πομόνης Ν.Σ. (2009) ,Κοστολόγηση θεωρία και πρακτική, 6<sup>η</sup> έκδοση
- Τζωρτζάκη Κ. (1996) ,Αρχές marketing – η ελληνική προσέγγιση
- Τσιμάρας Μ. (1964) , Κόστος Κοστολόγηση
- Φάκος Δ. (2007) , Κοστολόγηση : Βιομηχανική και Διοικητική Λογιστική

## Ιστότοποι

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

[www.enikonomia.gr](http://www.enikonomia.gr)

[www.taxhorizon.club](http://www.taxhorizon.club)

el.wikipedia.org

el.economy-pedia.com

el.gadget-info.com

www.economics.edu.gr

## Ξενόγλωσση

ACCA (2011), Management accounting, F2

Batty j. (2007), Standard costing

Blocher E. , Chen K., Lin T. (2003), costing management

Brimson J. (1997), Activity Accounting, John Wiley & Sons

Clancy K., Shulman R. (1991), The marketing revolution

Cooper R, Kaplan R.S. (1991), The design of cost management system, prentice-hall

Drury C. (2004), management and cost accounting

Edwards S. (2008), Activity based costing, The chartered institute of managements accountants

Harris E. (1995), Marginal Costing

Helberg C., J.E. ,Bicheno J.R (1994), Simulating Activity -based costing

Hongren, Datar and Foster (2003), Cost Accounting, a managerial emphasis

Joseph G.Fischer , Kip Krumwiede , (2012) Product Costing Systems

Lucey T. (2008), Costing

Lugman, (2010), Production process CBS

Lysons K., Farrington B. (2005), Purchasing and supply chain management

Marx C. (2009), Activity based costing (abc) and traditional costing systems

Monroe K. (2000), The pricing strategy Audit, A company self- assessment

Nicholson J. (2009), Cost accounting

Pillai R. (2010), Cost accounting

Walther L. (2009), Skousen C., managerial and cost accounting

Weetman P. (2006), Management accounting, an introduction prentice hall

Wilson R., Gilligan C., Pearson D. (1995), Strategic Marketing Management

Rainborn C.A., Barfield J.T., Kinney M.R. (1999), Managerial accounting

Mancini D., Vaasen EH.J., Dameri R.P. (2013), Accounting information systems for decision making