



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΠΑΤΡΩΝ**
UNIVERSITY OF PATRAS

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής – Μεσολόγγι)

**ΑΝΑΛΥΣΗ COST-VOLUME-PROFIT ANALYSIS:
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ-
ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ
ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ:
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΣΕ ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΓΙΑ
ΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΜΕΤΑΠΟΙΗΤΙΚΟΥ ΚΛΑΔΟΥ**

ΗΛΙΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΖΑΧΟΥΡΗΣ ΠΑΡΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2020

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Ως τελειόφοιτος, θέλω να ευχαριστήσω το Διδακτικό Προσωπικό του Πανεπιστημίου για τις πολύτιμες γνώσεις που μου προσέφεραν κατά τη διάρκεια των σπουδών μου. Τα θερμά μου "ευχαριστώ" να μεταφέρω επίσης στον Επιβλέποντα της εργασίας μου Διδάσκοντα Καθηγητή μου Ζαχούρη Πάρι για την καθοδήγησή του και τη βοήθειά του.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περίληψη

Abstract

Εισαγωγή

Κεφάλαιο 1 Cost-Volume-Profit Analysis: Βιβλιογραφική Επισκόπηση

1.1 Cost-Volume-Profit Analysis - Ορισμός

1.2 Χρησιμότητα της Τεχνικής Cost Volume Profit Analysis

1.3 Διεξαγωγή Cost Volume Profit Analysis :Υποθέσεις – Κριτήρια

1.4 Μέθοδος Εφαρμογής cost-volume-profit analysis.

1.5 Εφαρμογή Cost Volume Profit Analysis με Αλγεβρική Προσέγγιση.

Κεφάλαιο 2

Τεχνική Cost Volume Profit Analysis και η Σχέση της με Τεχνικές Management

2.1.1 Η Είσοδος Νέων Επιχειρήσεων και Αντίστοιχη Αντιμετώπιση της Υπάρχουσας Επιχείρησης με τη Χρήση Cost Volume Profit Analysis

2.1.2 Διαπραγματευτική Δύναμη των Προμηθευτών και η Χρήση της Cost Volume Profit Analysis

2.1.3 Διαπραγματευτική Δύναμη των Αγοραστών και η Τεχνική Cost Volume Profit Analysis

2.1.4 Υποκατάστατα Προϊόντα

2.1.5 Ανταγωνισμός από ήδη Υπάρχουσες Εταιρείες και η Εφαρμογή Cost Volume Profit Analysis

2.1.6 Εφαρμογή των Τριών (3) Στρατηγικών του Porter και η Σχέση τους με την Cost Volume Profit Analysis

2.2 Λειτουργία και Εξέλιξη πριν και μετά την Έναρξη: Η εφαρμογή Benchmarking

Κεφάλαιο 3

Ο Μεταποιητικός Κλάδος: Ανάλυση Υπόστασης και Λειτουργίας του Μεταποιητικού Κλάδου της Γεωργίας και η Συνάρτησή του με την Τακτική Cost Volume Profit Analysis

3.1 Γενική έννοια-Ορισμός της Μεταποίησης

3.2 Μεταποιητικός Κλάδος και Γεωργία

3.3 Στόχοι Μεταποίησης

3.4 Λειτουργικά Μειονεκτήματα του Μεταποιητικού Κλάδου στον Τομέα της Γεωργίας

3.5 Κατηγοριοποίηση Μονάδων Μεταποίησης Αγροτικών προϊόντων

3.6 Εφαρμογή Cost Volume Profit Analysis στον Μεταποιητικό Κλάδο

3.7 Μεταβλητό Κόστος στον Κλάδο Μεταποίησης Αγροτικών Προϊόντων

3.8 Χρήση της Εφαρμογής Benchmarking ως Τρόπος Καθορισμού Χρήσης της Cost Volume Profit Analysis.

Κεφάλαιο 4

Οικονομική και Επιχειρηματική Οργάνωση Μονάδων του Κλάδου Μεταποίησης Αγροτικών Προϊόντων με βάση την Τακτική Cost Volume Profit Analysis

4.1 Οργάνωση μιας Εταιρείας Μεταποίησης Αγροτικών Προϊόντων με Βάση την Τεχνική τεχνική Cost-Volume-Profit Analysis

4.2 Προτεινόμενες Εφαρμογές-Τακτικές στον Κλάδο Μεταποίησης Αγροτικών Προϊόντων

Κεφάλαιο 5

Ουσιαστική Εφαρμογή της πολιτικής Cost-Volume-Profit Analysis σε συνδυασμό με τακτικές Benchmarking και Δυνάμεων του Porter σε μια Επιχείρηση Μεταποίησης Αγροτικών Προϊόντων.

5.1 Ορισμός Περιόδου Εφαρμογής Πρακτικών

5.2 Καθορισμός Νεκρού Σημείου (Breakeven Point)

5.3 Κοστολόγηση (Pricing) Μονάδας (Προϊόντος)

5.3.1 Κοστολόγηση με Βάση τη Συγκριτική Προτυποποίηση (Benchmarking) και Δυνάμεων του Porter

5.3.2 Benchmarkin Απολογισμού

5.3.3 Συχνότητα Εφαρμογής Benchmarking

5.3.4 Εφαρμογή των Τριών (3) Οικονομικών Στρατηγικών του Porter από την Εταιρεία Μεταποίησης Αγροτικών Προϊόντων

5.4 Διεξαγωγή Sensitivity Analysis

5.4.1 Διεξαγωγή Sensitivity Analysis βάσει Πλαισίου Πιθανών Πελατών (Potentylal Customers' Profile) - Τμηματοποίηση της Αγοράς

5.4.2 Διεξαγωγή Sensitivity Analysis βάσει Δημογραφικής και Ψυχογραφικής Τμηματοποίησης Αγοράς και Εφαρμογή της ως προς την Έρευνα Αγοράς

5.5 Εκτίμηση του Περιθώριου Συνεισφοράς Κέρδους των μονάδων προς πώληση

Συμπεράσματα

Βιβλιογραφία

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η τεχνική cost-volume-profit μελετά τον τρόπο με τον οποίο ο μάνατζερ (manager) μιας εταιρείας μπορεί να συνδυάσει τα συνολικά έσοδα, τα συνολικά έσοδα και το διαχειριζόμενο κέρδος ενώ παράλληλα προκύπτουν αλλαγές στον όγκο παραγωγής, στο μεταβλητό ή καθορισμένο κόστος παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος ή ενός προϊόντος. Οι μάνατζερ χρησιμοποιούν αυτή τη μέθοδο με στόχο να απαντήσουν σε πολλά ερωτήματα πάνω στο θέμα παραγωγή-κόστος παραγωγής-έσοδα-κέρδος όπως οι ακόλουθες: Επηρεάζονται και κατά πόσο τα έσοδα και τα έξοδα ενώ η εταιρεία εξακολουθεί να παράγει τον ίδιο όγκο προϊόντος - προϊόντων; Τι συμβαίνει εάν αυξηθούν ή μειωθούν οι τιμές πώλησης; Πώς διαμορφώνεται ο προγραμματισμός των πωλήσεων; Τι περιορισμοί τίθενται και τι εναλλακτικές μέθοδοι προτείνονται στην τιμολόγηση προϊόντων; Πώς εφαρμόζεται αυτή η μέθοδος στον μεταποιητικό κλάδο και κατά πόσο θετικά τον επηρεάζει; Η cost- volume- profit μέθοδος μπορεί να θεωρηθεί ως απαραίτητο εργαλείο όσον αφορά τον έλεγχο μιας εταιρείας από πλευράς management και την πρόβλεψη απόδοσης μιας εταιρείας αναφορικά προς τα πιθανά έσοδα, έξοδα και παραγωγικότητα.

ABSTRACT

The cost-volume-profit analysis studies the manner according to which a company's manager can evolve the total revenues, total costs and operating profit as changes occur in volume production, sale price, the unit variable cost or the fixed cost of a product. Managers use this method in order to answer different questions like the following: How are expenses (costs) and revenues affected while the company keeps manufacturing the same volume of units? What happens in case if sales prices are reduced or increase? How can sales planning be shaped? What are the imposed boundaries and what kind of alternative strategies are proposed concerning pricing? To what extent can this method be applied in manufacturing industry and to what degree can this field be positively affected? Cost-volume-profit analysis can be assumed as a necessary tool concerning a company's control on the grounds of management and the predictability of a company's performance as long as potential costs, revenues and capacity is concerned.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο όρος management, έχει οριστεί ως η διαδικασία σχεδιασμού, ελέγχου, οργάνωσης, διοίκησης και συντονισμού των δραστηριοτήτων μιας εταιρείας η οποία διαδικασία απαιτεί λήψη αποφάσεων (decision making) σε οποιοδήποτε επίπεδο λειτουργίας της. Όπου προκύπτει κάποιο πρόβλημα και οι αποφάσεις που λαμβάνονται και οι ενέργειες που εκτελούνται, λαμβάνουν χώρα όχι για την ικανοποίηση των υπεύθυνων του τομέα management, αλλά για την επίτευξη απόδοσης βέλτιστης ποιότητας αγαθών και υπηρεσιών της εταιρείας. Επομένως η επιλογή βέλτιστων αποφάσεων είναι ό,τι καλύτερο χρειάζεται η εταιρεία και τα στοιχεία που θα έχει στη διάθεσή της πρέπει να χρησιμοποιηθούν με στόχο να φτάσει σε έναν τελεσφόρο σκοπό ή απόφαση.. η επίτευξη κερδοφόρων στόχων μιας εταιρείας μπορεί να πραγματοποιηθεί με τη βοήθεια ενός πολύτιμου εργαλείου – απαραίτητο για την οργάνωση της εταιρείας και για τη λήψη αποφάσεων - το οποίο είναι η μέθοδος cost-volume-profit analysis (CVPA). Η τεχνική αυτή αποτελεί μια συστηματική μέθοδο εξέτασης και ανάλυσης της σχέσης που έγκειται μεταξύ των αλλαγών στις δραστηριότητες μιας εταιρείας και αυτών που επέρχονται στα συνολικά έσοδα πωλήσεων, συνολικά έξοδα και στο καθαρό κέρδος (Fransisca, 2013).

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται προκειμένου να εξετάσει ο τομέας του management της εταιρείας τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων (αριθμός προϊόντων) που πρέπει να πωληθούν προκειμένου να φτάσει η εταιρεία στο νεκρό σημείο (breakeven point) καθώς επίσης και τα αποτελέσματα μιας μείωσης των πάγιων δαπανών ή αλλιώς σταθερών εξόδων (fixed costs) όσον αφορά το νεκρό σημείο της εταιρείας και τα αποτελέσματα μιας αύξησης των τιμών κοστολόγησης των προϊόντων αναφορικά προς το κέρδος. Με αυτόν τον τρόπο η διοίκηση μιας εταιρείας (management sector) μπορεί να εντοπίσει και να γνωρίζει τα κρίσιμα επίπεδα ή αλλιώς τα κρίσιμα επίπεδα όγκου παραγωγής (critical output level), όπως για παράδειγμα το επίπεδο στο οποίο θα επέλθει είτε ζημία είτε κέρδος.

Η σωστή και εποικοδομητική διοίκηση μιας εταιρείας πρέπει να μπορεί να γνωρίζει τη πορεία της, το μέγεθος και τη σημασία των οικονομικών προβλημάτων που αντιμετωπίζει ένας ή περισσότεροι τομείς της και να εντοπίζει τις απαραίτητες λύσεις. Όμως, η διοίκηση δεν μπορεί να εντοπίσει τα οικονομικά προβλήματα εάν δεν γνωρίζει τη σχέση που υφίσταται μεταξύ όγκου παραγωγής και εσόδων πωλήσεων και αυτή μεταξύ βραχυπρόθεσμου κόστους και κέρδους. Η μέθοδος cost-volume-profit analysis, επισημαίνει τις επιδράσεις που επιφέρουν οι αλλαγές στον όγκο πωλήσεων όσον αφορά το επίπεδο κέρδους σε βραχυπρόθεσμο χρονικό πλαίσιο. Επιπλέον η μέθοδος αυτή μπορεί να χρησιμοποιηθεί ώστε να μπορεί η εταιρεία να καθορίσει τους εφικτούς στόχους της (targets of opportunity) ή τα ενδεχόμενα πεδία αδυναμίας της αντιστοίχως προς το νεκρό σημείο

απόδοσής της.

Οι υπεύθυνοι της διοίκησης μιας εταιρείας (manager) με τη χρήση της μεθόδου cost-volume-profit analysis, αναλαμβάνουν το ρόλο υπεύθυνου διεξαγωγής έρευνας από την οποία έρευνα θα προκύψουν στοιχεία που θα τους βοηθήσουν στη λήψη αποφάσεων ειδικά εάν η συγκεκριμένη εταιρεία ασχολείται με τον πρωτογενή ή το δευτερογενή τομέα (Hansen et al, 2006).

Επομένως, έχουμε να κάνουμε με μια διαφορετική μορφή management, που ονομάζεται management accounting. Ο τομέας αυτός αποτελεί παρακλάδι της λογιστικής (accounting) και η δραστηριότητά του αφορά την ανάλυση οικονομικών δεδομένων με στόχο την κατάρτιση ενός σχεδίου ενεργειών - στρατηγικής με σκοπό την επίτευξη των στόχων της εταιρείας. Ο management accountant είναι αυτός που θα καθοδηγήσει το Διοικητικό Συμβούλιο μιας εταιρείας ή τους μετόχους της ή τον ιδιοκτήτη να λάβει τις σοβαρές αποφάσεις σχετικά με την πορεία της και να αναγνωρίζει τους οικονομικούς κινδύνους (financial risks) που βρίσκονται πίσω από κάθε απόφαση. Βέβαια ο τομέας management accounting ή αλλιώς managerial accounting διαφέρει από την οικονομική λογιστική (financial accounting). (<http://masters.ohio.edu.com>, 2020, <http://www.myaccountingcourse.com>, 2020)

Ο οικονομικός λογιστής (financial accountant) ασχολείται περισσότερο με την κατάρτιση αναφορών που αφορούν την προηγούμενη δραστηριότητα της εταιρείας αναφορικά προς τη χρήση των οικονομικών της πόρων (δαπάνες, έσοδα, φορολογία) ενώ ο management accountant επικεντρώνεται στη συλλογή οικονομικών στοιχείων προκειμένου να συντάξουν αναφορές οι οποίες θα χρησιμεύσουν στην ενίσχυση των αποφάσεων μιας εταιρείας σε καθημερινή βάση, να ενισχύσουν τη στρατηγική της ως προς την παραγωγή, την πώληση και τις δαπάνες και να τη βοηθήσει να αντιμετωπίσει ενδεχόμενους οικονομικούς κινδύνους. (potential financial risks). Σε γενικό βαθμό οι διαφορές μεταξύ financial accounting και managerial accounting διαμορφώνονται ως εξής:

Βάση Σύγκρισης	Λειτουργίας και	Management Accounting (managerial)	Financial Accounting
Σκοπός		Εσωτερική χρήση (καλύτερη λειτουργία και απόδοση της εταιρείας)	Εξωτερική χρήση αναφορικά προς τις οικονομικές υποχρεώσεις της εταιρείας προς το κράτος και τους υπαλλήλους της, αν και η σύνταξη των οικονομικών στοιχείων μελετάται σχολαστικά αλλά δεν τροποποιείται από τον τομέα του management accounting.
Όροι και κανονισμοί		Δεν διέπεται και δε συμμορφώνεται με κανέναν κανονισμό και δεν υπάρχουν όροι και κανονισμοί που να διέπουν τη λειτουργία του management accounting.	Η οικονομική αναφορά συντάσσεται με βάση δεδομένων στοιχείων καθορισμένα από εξωτερικούς παράγοντες (κρατικό οικονομικό δίκαιο, κανόνες κρατικού συστήματος φορολογίας, επιχορήγησης και εμπορικών συναλλαγών).
Χρήστες		Οι χρήστες είναι άτομα εξειδικευμένα στον τομέα.	Μέτοχοι, επενδυτές, εξωτερικοί παράγοντες (όπως εφοριακοί, τράπεζες)
Υποχρεωτικό πεδίο οικονομικών αναφορών		Δεν είναι υποχρεωτικό	Άκρως υποχρεωτικό
Παρουσίαση επιχειρηματικών αναλύσεων ως προς τις δραστηριότητες της εταιρείας σε εσωτερικούς και εξωτερικούς παράγοντες της εταιρείας (επενδυτές, μέτοχοι. Υπουργείο οικονομικών)		Δεν είναι υποχρεωτικό	Άκρως υποχρεωτικό
Στόχος		Λειτουργεί ως παράγοντας λήψης αποφάσεων.	Λειτουργεί ως παράγοντας αναγνώρισης των οικονομικών υποχρεώσεων της εταιρείας, ως απόδειξη της οικονομικής πορείας της επιχείρησης αναφορικά προς τα κέρδη και λειτουργεί ως ρυθμιστικός παράγοντας επενδύσεων και ελέγχου σε εσωτερικό και εξωτερικό επίπεδο.
Συχνότητα χρόνου καθορισμένου		Δεν περιορίζεται χρονικά η προθεσμία υποβολής οποιασδήποτε αναφοράς και ανάλυσης.	Η υποβολή των οικονομικών στοιχείων πραγματοποιείται εντός προκαθορισμένου χρόνου.

Οικονομικό περιεχόμενο	Οι αναφορές και οι αναλύσεις δεν περιέχουν μόνο οικονομικά στοιχεία αλλά και στατιστικές (στατιστικές πωλήσεων, έρευνες).	Περιέχονται μόνο οικονομικά στοιχεία στις αναφορές που υποβάλλονται.
------------------------	---	--

(<http://www.cleartax.in.com> , 2020)

Ο τομέας του management accounting είναι ο μόνος ο οποίος μπορεί σε μία εταιρεία να κάνει χρήση της μεθόδου cost-volume-profit analysis καθότι αφού παραλάβει τα οικονομικά στοιχεία από τον τομέα του financial accounting της εταιρείας, με την κατάλληλη μελέτη και επεξεργασία τους θα λάβει σημαντικές αποφάσεις ή θα συντάξει ουσιαστικές προτάσεις τις οποίες θα παρουσιάσει στο Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας ή στο Συμβούλιο μετόχων και επενδυτών ή απλά στον ιδιοκτήτη της εταιρείας με στόχο τη βελτίωση των παρακάτω λειτουργιών της επιχείρησης:

- **Κέρδος:** Ο τομέας του management accounting, μπορεί να προβλέψει η με τη σωστή μελέτη των οικονομικών στοιχείων και τη χρήση της μεθόδου cost-volume-profit analysis το κέρδος από την παράγωγή και διάθεση στην αγορά ενός προϊόντος της εταιρείας.
- **Νεκρό Σημείο:** Ο accounting manager μπορεί να καθορίσει το νεκρό σημείο μιας εταιρείας (breakeven point) κατά το οποίο τα έσοδα των πωλήσεων μιας εταιρείας υπάγουν την εταιρεία στο σημείο μηδέν (0) δηλαδή δεν υφίσταται ούτε κέρδος ούτε ζημία.
- **Ανίχνευση των παρούσων ή ενδεχόμενων μελλοντικών δυσκολιών (bottlenecks)** μιας επιχείρησης.:
- **Λήψη αποτελεσματικών αποφάσεων:** Με την παρουσίαση κατάλληλων σχεδιαγραμμάτων που αφορούν την προηγούμενη απόδοση της εταιρείας καθώς και προτάσεων επιχειρηματικότητας που αφορούν τη μελλοντική απόδοση της εταιρείας και την πρόβλεψη κερδών, ο accounting manager μπορεί να βοηθήσει την επιχείρηση στη λήψη επικερδών αποφάσεων.
- **Εντοπισμός των πρώτων ενδείξεων μελλοντικών προβλημάτων της εταιρείας:** Εάν ένα προϊόν δεν αποδίδει το επιθυμητό κέρδος σε μία εταιρεία, ο τομέας του management accounting μπορεί να το αντιληφθεί μέσω μελέτης των οικονομικών στοιχείων που θα λάβει από τον τομέα του financial accounting.

- Αξιολόγηση του κόστους παραγωγής
- Αξιολόγηση και κατανομή του budget (προϋπολογισμού) της εταιρείας. (<http://cleartax.in.com>, 2020)

Άρα μπορούμε να υποθέσουμε ότι ο accounting manager, με τη χρήση της cost-volume-profit analysis μπορεί να συνοψίσει τη μέχρι στιγμής πορεία της εταιρείας, να την αξιολογήσει, να την παρουσιάσει στους αρμόδιους και στη συνέχεια να προχωρήσει σε πρόβλεψη και πρόταση μελλοντικών χειρισμών που όχι μόνο θα καθορίσουν τη σχέση μεταξύ κέρδους-δαπανών-πωλήσεων αλλά και θα προτείνουν λύσεις που θα επιφέρουν:

- Μεγαλύτερο κέρδος με το ίδιο όγκο πωλήσεων και χαμηλότερες δαπάνες.
- Μεγαλύτερο κέρδος με μικρότερο όγκο πωλήσεων και λιγότερες δαπάνες .
- Μεγαλύτερο κέρδος με αλλαγή στην κοστολόγηση αλλά με τις ίδιες δαπάνες και τον ίδιο όγκο πωλήσεων.

Στη σημερινή εποχή πολλές εταιρείες πρωτογενούς τομέα δεν γνωρίζουν τη αποτελεσματικότητα της μεθόδου cost-volume-profit analysis και σημαντικό ποσοστό εξ'αυτών φτάνουν στο σημείο απώλειας κεφαλαίων, πτώσης πωλήσεων και αναποτελεσματικής οργάνωσης και συντονισμού. Η μέθοδος αυτή βοηθά όχι μόνο στη λήψη αποφάσεων αλλά και στην αποκατάσταση οικονομικής απώλειας και στη μελλοντική ανάπτυξη και του κέρδους μιας εταιρείας καθότι τη βοηθά να καθορίσει τον όγκο παραγωγής που θα καλύψει τις πάγιες και τις μεταβλητές δαπάνες της ώστε να φτάσει χωρίς δυσκολία στο νεκρό σημείο και να προχωρήσει περαιτέρω στο επίπεδο κέρδους. Η εφαρμογή αυτής της μεθόδου που θα επιτελεστεί σε συνεργασία μεταξύ του τομέα management και του λογιστικού τμήματος (accounting department) καθότι τα στοιχεία που θα παραλάβει ο τομέας διοίκησης θα τον βοηθήσουν στη λήψη αποφάσεων όσον αφορά τον όγκο παραγωγής, την τιμολόγηση προϊόντων της και την απόδοση κέρδους στην εταιρεία.

Στην Ελλάδα, ο τομέας μεταποίησης ο οποίος ανήκει στο δευτερογενή τομέα παραγωγής, μπορεί να συνεισφέρει τα μέγιστα στη βελτίωση της Ελληνικής οικονομίας. Πρόκειται για τον τομέα που παράγει εμπορεύσιμα αγαθά κατόπιν επεξεργασίας των πρώτων υλών που παραλαμβάνει από τον πρωτογενή τομέα. Στο επίπεδο λειτουργίας και απόδοσης μπορεί με τις ανάλογες μεθόδους να παρουσιάσει ιδιαίτερα αυξημένη παραγωγικότητα και υψηλές επενδύσει σε σύγκριση με την παρούσα κατάσταση η οποία μέχρι το 2008 παρουσίαζε συμμετοχή 8% στην Ακαθάριστη Προστιθέμενη Αξία. Η οικονομική κρίση που επήλθε το 2009 και διαρκεί μέχρι σήμερα σίγουρα έχει μειώσει ακόμη περισσότερο την απόδοσή της. Σε ευνοϊκές συνθήκες ο τομέας της μεταποίησης

στην Ελλάδα καλύπτει το 31% του Α.Ε.Π και μπορεί να αποτελέσει το βασικό κορμό της ελληνικής οικονομίας. Εάν λάβουμε υπόψιν το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς και καθεστώς ασφαλιστικών εισφορών και τη γραφειοκρατία (Ο Τομέας Μεταποίησης στην Ελλάδα: Τάσεις και Προοπτικές, 2017).

Στόχος αυτής της εργασίας είναι να αναλύσει την έννοια cost-volume-profit analysis , να εξηγήσει τη χρησιμότητα και τους περιορισμούς της ως προς την τιμολόγηση των προϊόντων και το συντονισμό των πωλήσεων όσον αφορά εταιρείες μεταποιητικού κλάδου.

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια θεωρητική ανάλυση της εφαρμογής Cost-Volume-Profit Analysis. Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύεται η σχέση της τεχνικής αυτής με Τεχνικές Management και επεξηγείται η ανάγκη χρήση της βάσει των Τεχνικών Benchmarking και Δυνάμεων του Porter. Στο τρίτο κεφάλαιο ακολουθεί περιγραφή του Μεταποιητικού Κλάδου και της Λειτουργίας του Μεταποιητικού Κλάδου της Γεωργίας και η Συνάρτησή του με την Τακτική Cost Volume Profit Analysis. Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύεται η οικονομική και επιχειρηματική οργάνωση του Κλάδου Μεταποίησης Αγροτικών Προϊόντων με βάση την τακτική Cost Volume Profit Analysis. Τέλος στο πέμπτο κεφάλαιο αναφέρεται η Εφαρμογή της πολιτικής Cost-Volume-Profit Analysis σε συνδυασμό με τακτικές Benchmarking και Δυνάμεων του Porter σε μια Επιχείρηση Μεταποίησης Αγροτικών Προϊόντων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Cost-Volume-Profit Analysis: Βιβλιογραφική Επισκόπηση

1.1 Cost-Volume-Profit Analysis - Ορισμός

Η μέθοδος cost-volume-profit analysis είναι η συστηματική μελέτη της σχέσης που συνδέει τις τιμές πωλήσεων των προϊόντων μιας εταιρείας με τις πωλήσεις και τον όγκο παραγωγής καθώς και εκείνης που υφίσταται μεταξύ εξόδων και κέρδους. Αυτό σημαίνει ότι η συγκεκριμένη μέθοδος αποτελεί σημαντική πηγή πληροφοριών προς τον τομέα του management και πιο συγκεκριμένα του management accounting της εταιρείας και πολύτιμο εργαλείο για την αναζήτηση και εύρεση χρήσιμων πληροφοριών που θα συντελέσουν στη λήψη σωστών αποφάσεων για την ορθή και κερδοφόρα πορεία της εταιρείας. Η μέθοδος αυτή μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί για τη λήψη αποφάσεων ζωτικής σημασίας για την οικονομική επιβίωση, σταθεροποίηση και ανάπτυξη της εταιρείας όταν η ίδια ήδη αντιμετωπίζει προβλήματα στο τομέα των εξόδων, του όγκου παραγωγής και του κέρδους που αποδίδεται στην εταιρεία. Τέτοια προβλήματα μπορούν να εντοπιστούν στον τομέα αγοράς και πώλησης, στον τομέα οργάνωσης παραγωγής, σε αυτόν που αφορά την επέκταση ή τη συρρίκνωση των μονάδων παραγωγής και σε εκείνον που έχει να κάνει με την ικανότητα χρήσης της παραγωγικής ικανότητας ή του υπάρχοντος παραγωγικού δυναμικού σε περίοδο εθνικής οικονομικής ανάπτυξης ή ύφεσης (Ihemeje et al., 2015).

Πιο συγκεκριμένα η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται από τους accounting manager ώστε οι ίδιοι να μπορούν να εντοπίσουν τη σχέση που υφίσταται μεταξύ εσόδων, εξόδων, αλλαγών στον όγκο που παράγει η εταιρεία, φορολογικών υποχρεώσεων και επιβαρύνσεων και κέρδους. Η μέθοδος cost-volume-profit analysis μπορεί επίσης να οριστεί ως 'καθορισμός και ανάλυση του νεκρού σημείου' μιας εταιρείας (breakeven analysis). Το σημαντικό είναι ότι ο καθορισμός αυτής της σχέσης θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί σωστά ως προς τη λήψη αποφάσεων.

Στην περίπτωση της συγκεκριμένης μεθόδου, προκύπτουν βέβαια πολλά ερωτήματα όπως:

- Σε τι βαθμό σχετίζεται η συγκεκριμένη μέθοδος καθώς και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτή, με τη λήψη αποφάσεων στις επιχειρήσεις που ανήκουν στον πρωτογενή και κυρίως στο δευτερογενή τομέα – με λίγα λόγια κατά πόσο επηρεάζει η μέθοδος αυτή τη λήψη αποφάσεων;
- Σε τι βαθμό η εφαρμογή της συγκεκριμένης μεθόδου στη λήψη αποφάσεων μπορεί να επηρεάσει θετικά την απόδοση και αποτελεσματικότητα των ενεργειών της διοίκησης-διεύθυνσης μιας επιχείρησης -βιομηχανίας πρωτογενούς ή δευτερογενούς τομέα;
- Σε ποιο επίπεδο οι προσεγγίσεις (αναλύσεις, επεξεργασία οικονομικών δεδομένων, αποτελέσματα) της μεθόδου cost-volume-profit analysis υιοθετούνται ως θεωρία και εφαρμόζονται με τη μορφή επιχειρηματικής στρατηγικής (η οποία πιθανόν να διαφέρει σε κάθε εταιρεία-βιομηχανία) σε κάθε εταιρεία πρωτογενούς ή δευτερογενούς τομέα; δηλαδή, η εταιρεία σεβόμενη τις προσεγγίσεις που θα προκύψουν από τη συγκεκριμένη μέθοδο ανάλυσης θα υιοθετήσουν μια στρατηγική ενεργειών που θα αφορούν τη διαχείριση εξόδων, την τιμολόγηση των προϊόντων, τη διαχείριση του κέρδους, μόνο τους δύο από τους τρεις τομείς ή και τους τρεις;

Σύμφωνα με την Fransisca (2013) και τους Ihemeje et al. (2015), η μέθοδος αυτή – μέσω των αποτελεσμάτων που προκύπτουν κατόπιν μελέτης συγκεκριμένων στοιχείων – απεικονίζει το προκαθορισμένο κόστος ή το κόστος το οποίο έχει προσχεδιάσει μια επιχείρηση να θέσει ώστε να καταφέρει να φτάσει στο μέγιστο βαθμό παραγωγικότητας που επιθυμεί η ίδια. Για παράδειγμα, μια εταιρεία παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιήσει τη συγκεκριμένη μέθοδο ώστε να μπορέσει ορίσει εκείνη την οικονομική στρατηγική που θα ακολουθήσει ώστε να μπορέσει με καθορισμένος κόστος παραγωγής να παράγει 100 μονάδες προϊόντος είτε οι περιρρέουσες συνθήκες (οικονομική κατάσταση της εταιρείας και της χώρας γενικά, αριθμός υπαλλήλων, κόστος πρώτων υλών, φορολογία αγοράς πρώτων υλών και τιμολόγηση προϊόντων) την ευνοούν είτε όχι.

Επιπλέον, οι ίδιοι υποστηρίζουν ότι η μέθοδος cost-volume-profit analysis είναι η διαδικασία σχεδιασμού και καθορισμού κόστους αναφορικά προς κάθε μονάδα που θα παράγει η εταιρεία-βιομηχανία. Επειδή όμως η μέθοδος αυτή καθορίζει το κόστος, οποιαδήποτε παρέκκλιση από αυτή τη σταθερή τιμή, αποτελεί μέτρηση της παρούσας απόδοσης της εταιρείας και ένδειξη ανάγκης λήψης αποφάσεων προκειμένου να έρθει η εταιρεία-βιομηχανία και να παραμείνει στο προκαθορισμένο κόστος. Επομένως η διαφορά που προκύπτει μεταξύ προκαθορισμένου κόστους (όπως αυτό ορίζεται από cost-volume-profit analysis method) και του πραγματικού τρέχοντος κόστους, λειτουργεί ως μεταβλητή. Το καθορισμένο κόστος που προβάλλει η cost-volume-profit analysis method προκύπτει από έγκριτες μελέτες που αφορούν το τεχνικό και τεχνολογικό επίπεδο

μιας εταιρείας, τις μεθόδους παραγωγής, τις προδιαγραφές εξοπλισμού και πρώτων υλών, τους μισθούς του εργατικού δυναμικού, το ρυθμό λειτουργίας του και άλλους παράγοντες. Δεν αποτελεί βέβαια στο μέσο όρο των προαναφερθέντων εξόδων αλλά εμπεριέχει ή αντικατοπτρίζει τα λάθη και τις αναποτελεσματικές μεθόδους πζου εφαρμόστηκαν τα προηγούμενα χρόνια στην εταιρεία – βιομηχανία.

1.2 Χρησιμότητα της Τεχνικής Cost Volume Profit Analysis

Σύμφωνα με τους Lulaj & Iseni (2018, European Journal of Economics and Business Studies), η τεχνική Cost Volume Profit Analysis σε γενικό πλαίσιο εξετάζει τις αλλαγές (μεταβολές) στα κέρδη, στον όγκο πωλήσεων, στο κόστος παραγωγής και στις τιμές (τιμολόγηση) των προϊόντων μιας επιχείρησης. Αποτελεί δε πολύτιμο εργαλείο για την αναγνώριση του όγκου των προβλημάτων που αντιμετωπίζει η επιχείρηση αναφορικά προς τους τομείς λειτουργίας της και τον αριθμό των προβλημάτων που προκύπτουν σε καθέναν από αυτούς.

Η τεχνική αυτή, χρησιμοποιείται επίσης για να αποδώσει πληροφορίες στην εταιρεία ως προς τη λήψη αποφάσεων και το σχεδιασμό στρατηγικών σε θέματα όπως:

- ✦ Επέκταση ή μείωση της γραμμής παραγωγής.
- ✦ Εκμετάλλευση των δυνατοτήτων παραγωγής κατά την περίοδο οικονομικής ύφεσης μιας χώρας.
- ✦ Σχεδιασμό νέων προϊόντων προς πώληση.

Ως εκ τούτου οι management accountants της εταιρείας θα επιλέξουν τη συγκεκριμένη στρατηγική προκειμένου να λάβουν κερδοφόρες αποφάσεις για την εταιρεία, οι οποίες αποφάσεις θα επιλύσουν τρέχοντα θέματα σχετικά με το κόστος, την παραγωγή και το κέρδος της εταιρείας όπως:

- Όγκος πωλήσεων που αγγίζει το target profit.
 - Τα απαραίτητα έσοδα που πρέπει να αποκομίσει η εταιρεία από την πώληση των προϊόντων της ώστε να αποφύγει οικονομική ζημία ή τυχόν απώλειες.
 - Το επίπεδο στο οποίο το περιθώριο κέρδους (contribution margin) θα πρέπει να καλύπτει τα πάγια έξοδα (fixed costs) ώστε να αποφευχθεί ο κίνδυνος ζημίας.
-
- Το αν η εταιρεία πρέπει να επενδύσει σε εξοπλισμό υψηλών τεχνικών προδιαγραφών και

υπερσύγχρονης τεχνολογίας (αυτοματοποιημένη παραγωγή) και να μειώσει το εργατικό προσωπικό της (έμψυχο δυναμικό).

- Το αν θα πρέπει η εταιρεία να επενδύσει περισσότερα κεφάλαια στην προώθηση (διαφήμιση) του προϊόντος της ώστε να αυξήσει τις πωλήσεις της.

1.3 Διεξαγωγή Cost Volume Profit Analysis :Υποθέσεις - Κριτήρια

Για να ενισχύσει την ορθή λήψη αποφάσεων σε μια εταιρεία-βιομηχανία, η μέθοδος cost-volume-profit analysis, πρέπει να υποδείξει τι είναι εφικτό μέσω μιας αποδοτικής λειτουργίας της εταιρείας και στη συνέχεια να επισημάνει εκείνον τον τομέα της επιχείρησης που δεν επιτυγχάνεται η καθορισμένα εφικτή απόδοση-λειτουργικότητα.

Οι Horngren et al (2006) για να διευκολύνουν περισσότερο την κατανόηση της μεθόδου cost-volume-profit analysis, την ορίζουν επίσημα ως

'Προκαθορισμένο υπολογισμό του κόστους παραγωγής και διοχέτευσης στην αγορά μιας μονάδας προϊόντος που πρέπει να υφίσταται υπό συγκεκριμένες συνθήκες εργασίας σε μια εταιρεία-βιομηχανία, ο οποίος υπολογισμός διαμορφώνεται μέσα από την αξιολόγηση της αξίας του κόστους παραγωγής μιας μονάδας πάντα αναφορικά προς τη σχέση μεταξύ των τεχνικών προδιαγραφών της εταιρεία-βιομηχανία, την ποσότητα της πρώτης ύλης που απαιτείται, του εργατικού δυναμικού, του χρόνου εργασίας, των μισθών των υπαλλήλων και του καθορισμένου χρόνου που θέτει η μέθοδος αυτή για την παραγωγή της μονάδας αυτής'. Συμπληρώνουν επίσης ότι 'παράλληλα αποτελεί μία μαθηματική οικονομική αναπαράσταση παραγωγής ενός προϊόντος και ότι η σχέση που προκύπτει μεταξύ των εσόδων από την πώληση του προϊόντος και του κόστους λειτουργίας της εταιρείας-βιομηχανίας για την παραγωγή του, χρησιμοποιείται ως κριτήριο αξιολόγησης των οικονομικών επιπτώσεων που επιφέρει η στρατηγική της επιχείρησης καθώς και οι αποφάσεις χειρισμού της'.

Οι Horngren et al (2006) , υποστηρίζουν ότι η μέθοδος cost-volume-profit analysis βασίζεται στα

παρακάτω επιχειρήματα – κριτήρια:

- Η τιμή πώλησης είναι σταθερή υπό την προϋπόθεση ότι δεν μεταβάλλεται το Νεκρό Σημείο
- Το συνολικό κόστος (έξοδα - costs) μιας εταιρείας χωρίζεται στο καθορισμένο (fixed costs) και στο μεταβλητό.(variable costs)..
- Στις εταιρείες που παράγουν πάνω από ένα προϊόν, το sales mix είναι σταθερό.
- Η σχέση μεταξύ της συμπεριφοράς της επιχείρησης και των εσόδων αναπαρίσταται σε γραμμική μορφή.



Παράδειγμα 1: Γραμμική μορφή αναπαράσταση

- Οι πάγιες δαπάνες μιας επιχείρησης δεν παραμένουν σταθερές.
- Το συνολικό μεταβλητό κόστος είναι ανάλογο προς τον όγκο παραγωγής.
- Ο όγκος παραγωγής αποτελεί παράγοντα που επηρεάζει το κόστος.
- Οι τιμές των βάσεων παραγωγής (πρώτες ύλες για παράδειγμα) είναι σταθερές).
- Στις εταιρείες παρασκευής – μεταποίησης τα αποθέματα (σε ποσότητα ως προς τις ανάγκες πώλησης) παραμένουν σταθερά.

1.4 Μέθοδος Εφαρμογής cost-volume-profit analysis.

Η μέθοδος cost-volume-profit analysis έχει τις εξής μορφές εφαρμογής:

A) Τη μορφή ανάλυσης σχέσεων παραγόντων (κόστος-τιμή πώλησης, χρόνος παραγωγής-όγκος παραγωγής) η οποία εκφράζεται με:

- **Γραφική αναπαράσταση.**
- **Αλγεβρική αναπαράσταση.**
- **Εξίσωση καθαρού εισοδήματος (Net Income Equation)** η οποία εκφέρεται ως:

Καθαρό εισόδημα = Σύνολο εσόδων – Σύνολο εξόδων.

Το καθαρό εισόδημα υπολογίζεται ώστε η επιχείρηση να μπορεί να υπολογίσει το ποσό το οποίο υπερβαίνει τα συνολικά έξοδα της εταιρείας-βιομηχανίας. Το σύνολο εσόδων περιλαμβάνει τα έσοδα πωλήσεων και υπηρεσιών και αυτό που προκύπτει από άλλη πηγή εισοδήματος. Το σύνολο εξόδων περιλαμβάνει το κόστος παραγωγής του προϊόντος, το κόστος πρώτων υλών, τα λειτουργικά έξοδα (μισθοί, μεροκάματα, έξοδα συντήρησης της επιχείρησης, απόσβεση, καταβολή φόρων, απόδοση δανειοληπτικών υποχρεώσεων).

- **Εξίσωση συνεισφοράς στα κέρδη (Contribution Margin):** Η συνεισφορά στα κέρδη είναι το ποσό που προκύπτει από την πώληση ενός προϊόντος για την κάλυψη των πάγιων εξόδων και την από εκεί και έπειτα επίτευξη του καθαρού κέρδους μιας επιχείρησης. Η εξίσωση αυτή εκφέρεται ως :

Συνεισφορά στα κέρδη = Έσοδα Πωλήσεων – Μεταβλητό Κόστος.

- **Εξίσωση περιθωρίου ασφάλειας (Margin of Safety Equation):** Το περιθώριο ασφάλειας είναι το οικονομικό εκείνο επίπεδο κατά το οποίο οι πραγματικές ή προκαθορισμένες πωλήσεις (υποθετικές πωλήσεις ή αλλιώς projected sales) υπερβαίνουν το ποσό που προκύπτει από το νεκρό σημείο πωλήσεων, κατά το οποίο τα έσοδα των πωλήσεων εξισώνονται με τα έξοδα παραγωγής και δεν προκύπτει κέρδος στην εταιρεία-βιομηχανία. Η συγκεκριμένη εξίσωση εκπροσωπεί εκείνο το ποσοστό πωλήσεων που λειτουργεί ως δικλείδα ασφαλείας για την επιχείρηση το οποίο εάν το επιτύχει, προστατεύεται από ζημία. Όσο μεγαλύτερο είναι το περιθώριο ασφάλειας, τόσο περισσότερο η εταιρεία μπορεί να αντέξει τις οικονομικές επιπτώσεις πιθανών διακυμάνσεων των πωλήσεων λόγω εξωτερικών παραγόντων. Η εξίσωση αυτή εκφέρεται με δύο τρόπους ως:

Α' τρόπος:

-Περιθώριο Ασφάλειας (Margin of Safety) = Όγκος Προϋπολογισμένων Παραγόμενων Μονάδων Προϊόντος (Budgeted units) - Όγκος Παραγόμενων Μονάδων Προϊόντος Νεκρού σημείου (Break-even point Units).

Παράδειγμα 1

	Εταιρεία Α	Εταιρεία Β
Τιμή Πώλησης ανά μονάδα προϊόντος	30€	50€
Μεταβλητό Κόστος ανά μονάδα προϊόντος	22€	30€
Συνολικό Καθορισμένο Κόστος	5000€	7500€
Καθορισμένες Προϋπολογιζόμενες Πωλήσεις (Budgeted sales)	30000€	50000€

Με βάση τον παραπάνω πίνακα μπορούμε να υποθέσουμε ποια από τις δύο εταιρείες παρουσιάζει μεγαλύτερο περιθώριο ασφάλειας.

Β' τρόπος

- Περιθώριο ασφάλειας (σε νόμισμα €) = Περιθώριο Ασφάλειας (σε μονάδες προϊόντος) * Τιμή μονάδας προϊόντος

Παράδειγμα 2

Τα παρακάτω (υποθετικά) στοιχεία παρουσιάζουν τον υπολογισμό του περιθωρίου ασφάλειας σε μονάδες προϊόντος και νόμισμα καθώς και το ποσοστό ασφάλειας:

Αντικείμενο μελέτης	Υπολογισμός ως	Εταιρεία Α	Εταιρεία Β
Τιμή πώλησης ανά μονάδα (Sales Price per unit)	P	40€	90€
Μεταβλητό κόστος ανά μονάδα (Variable fixed Cost per unit)	V	32€	60€
Συνολικό καθορισμένο κόστος (Total Fixed Cost)	FC	70000€	25000€
Προυπολογισμένες πωλήσεις (Budgeted sales)	S	40000€	90000€
Προυπολογισμένες πωλήσεις σε μονάδες προϊόντος (Budgeted sales in untits)	$U = S / P$	1000€	1000€
Νεκρό σημείο πώλησης μονάδων προϊόντος (Break-even point in untits)	$BU = FC / (P - V)$	875€	833€
Νεκρό σημείο σε νομισματική αποτίμηση (Break-even point in euros)	$BD = BU * P$	35000€	75000€
Περιθώριο Ασφάλειας σε μονάδες προϊόντος (Margin of Safety in Units)	$MOSU = U - BU$	125€	167€
Περιθώριο Ασφάλειας σε νομισματική αποτίμηση (Margin of Satey in euros)	$MOSD = S - BD$	5000€	15000€
Ποσοστό Περιθωρίου Ασφάλειας (Margin of Safety Ratio)	$MOSU/U = MOSD / S$	12,50%	16,67%

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία, η εταιρεία-βιομηχανία Β παρουσιάζει μεγαλύτερο περιθώριο ασφάλειας (Margin of Safety).

- **Το Ποσοστό Συνεισφοράς Κερδών (Contribution Margin Ratio)** το οποίο είναι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ των πωλήσεων μιας επιχείρησης και των μεταβλητών εξόδων και εκφράζεται με τη μορφή ποσοστού. Η διαφορά που προκύπτει αντιπροσωπεύει τα συνολικά κέρδη τα οποία μπορούν να διατεθούν για την κάλυψη των πάγιων εξόδων μιας εταιρείας-βιομηχανίας και παράλληλα να καλύψουν το κέρδος της. Επιπλέον η συγκεκριμένη διαφορά καθορίζει το αν η τιμή πώλησης μιας μονάδας προϊόντος μπορεί να μειωθεί, να αυξηθεί ή να παραμείνει σταθερή. Καθορίζει λοιπόν τις επιπτώσεις μιας πιθανής αλλαγής τιμών (τιμολόγηση) στα κέρδη της εταιρείας-βιομηχανίας. Η συγκεκριμένη εξίσωση εκφέρεται ως εξής:

Έσοδα Πωλήσεων-Μεταβλητά Έξοδα

Για παράδειγμα:

Πίνακας 3

Έσοδα Επιχείρησης	2000000€
Μεταβλητά Έξοδα	500000€
Ποσοστό συνεισφορά κερδών	1500000€
Πάγια Έξοδα	1520000€
Καθαρή Απώλεια	20000€

Στην περίπτωση αυτή η εταιρεία-βιομηχανία καταγράφει ποσοστό συνεισφοράς κερδών (Contribution Margin Ratio) 1,01% (1520000/1500000) που σημαίνει ότι εάν επιθυμεί να φτάσει στο νεκρό σημείο (break-even point), θα πρέπει είτε να μειώσει τις πάγιες δαπάνες της κατά 20000€ ή να αυξήσει τις πωλήσεις της κατά 20000€ (Ihemeje et al., 2015)

1.5 Εφαρμογή Cost Volume Profit Analysis με Αλγεβρική Προσέγγιση.

Στο υποκεφάλαιο αυτό, θα εξετάσουμε την εφαρμογή της τεχνικής Cost Volume Profit Analysis με Αλγεβρική προσέγγιση καθότι αυτή η μορφή θα εφαρμοστεί στον τομέα μεταποίησης και θα δείξει κατά πόσο επηρεάζει την απόδοσή του στον τομέα παραγωγής, εξόδων, κέρδους, όπως αυτός θα αναλυθεί στα παρακάτω κεφάλαια.

Η Αλγεβρική προσέγγιση συνίσταται στον υπολογισμό μιας σειράς παραγόντων βάση των οποίων εφαρμόζεται η Cost Volume Profit Analysis. Εάν υπολογιστούν οι παράγοντες αυτοί, τότε έχουμε τα κριτήρια προϋποθέσεις για τη διεξαγωγή της τεχνικής αυτής.

Σύμφωνα με τους Lulaj & Iseni (2018, European Journal of Economics and Business Studies), η μέθοδος Cost Volume Profit Analysis, διεξάγεται με βάση τους παρακάτω υπολογισμούς:

- Χρηματοοικονομική Συνεισφορά (Contribution) = Πωλήσεις (Sales) – Μεταβλητό Κόστος (Variable Cost). Στην περίπτωση αυτή, το περιθώριο συνεισφοράς στα κέρδη πρέπει να καλύπτει τα πάγια – καθορισμένα έξοδα, που σημαίνει ότι τα έσοδα πρέπει να υπερβαίνουν τα Πάγια – καθορισμένα έξοδα (fixed costs). Το περιθώριο κέρδους ανά μονάδα είναι η αναλογία μεταξύ μεταξύ της τιμής πώλησης και του μεταβλητού κόστους ανά μονάδα.
- Κέρδος (Profit) = Χρηματοοικονομική Συνεισφορά (Contribution) – Καθορισμένο Κόστος (Fixed Cost)

Πωλήσεις (Sales) – Μεταβλητό Κόστος (Variable Cost) = Καθορισμένο Κόστος (Fixed Cost) + Κέρδος (Profit): Η διαφορά που προκύπτει από αυτόν τον υπολογισμό, βοηθά την εταιρεία να γνωρίζει εάν βρίσκεται στο κατώτερο όριο απόδοσης κέρδους (risk threshold), δηλαδή το επίπεδο πωλήσεων κατά το οποίο υποδεικνύεται ότι τα λειτουργικά έσοδα (operating income) είναι μηδενικά (0) ή ότι οι πωλήσεις βρίσκονται πάνω από το όριο απόδοσης κέρδους (above the risk threshold) άρα καταλήγουν σε κέρδος ενώ οι πωλήσεις κάτω από το όριο κέρδους (below the risk threshold) καταλήγουν σε απώλεια.

- Ποσότητα Προϊόντων προς Πώληση (Quantity of products to be sold) = Fixed Costs + Targetd Orperating Income / Contribution Margin per Unit: Στόχος αυτής της εξίσωσης είναι ο καθορισμός του Target Operating Income.

Εξισώσεις διατυπωμένες σε νομισματικές μονάδες:

- Συνεισφορά στα κέρδη (CMR) (ανά μονάδα) = Τιμή πώλησης (Selling Price) - Μεταβλητό Κόστος ανά Μονάδα (Variable Cost per Unit) / Τιμή Πώλησης (Selling price) : Έτσι προκύπτει το Περιθώριο Ασφάλειας (Security Margin Report) το οποίο υποδεικνύει τη μείωση τιμών πώλησης (discoubts) που μπορεί να συμβούν σε ορισμένες πωλήσεις πριν αντιμετωπίσει η εταιρεία λειτουργικές απώλειες λόγω ανθρώπινου λάθους (operational loss)..
- Συνεισφορά στα κέρδη (CMR) (ολική) = Σύνολο Πωλήσεων (Total Sales) – Σύνολο Μεταβλητού Κόστους (Total Variable Cost) / Σύνολο Πωλήσεων (Total Sales)

1.6 Πότε και γιατί εφαρμόζουμε Cost Volume Profit Analysis

Οι managerial accountants χρησιμοποιούν την τακτική Cost Volume Profit Analysis προκειμένου να αποκομίσουν τις απαραίτητες πληροφορίες που χρειάζεται η εταιρεία όσον αφορά :

- ✦ Τις πωλήσεις
- ✦ Το σχεδιασμό στρατηγικών
- ✦ Τον έλεγχο της εταιρείας (παραγωγή, έξοδα, πωλήσεις)
- ✦ Τη λήψη αποφάσεων ως προς τον καθορισμό της τιμής πώλησης,
- ✦ Την αντικατάσταση των προϊόντων
- ✦ Την επιλογή διαύλων διανομής των προϊόντων της
- ✦ Τις απαιτήσεις των πελατών. (Abdullahi et al, 2017)

Πέραν των παραπάνω προθέσεων η χρήση της Cost Volume Profit Analysis είναι ωφέλιμη γιατί μπορεί να ανταποκριθεί στις παρακάτω ανάγκες μιας εταιρείας:

- Πρόβλεψη κέρδους: Με την Cost Volume Profit Analysis, και των αποτελεσμάτων που θα προκύψουν από τη χρήση συγκεκριμένων Αλγεβρικών υπολογισμών, η εταιρεία έχει τη δυνατότητα να πρώτα να λάβει αποφάσεις ως προς τις πωλήσεις της, το κόστος παραγωγής και διάθεσης των προϊόντων πριν τον υπολογισμό του κέρδους της και μετά να αποφασίσει πάνω στον όγκο και τον τρόπο παραγωγής.
- Λήψη αποφάσεων για mixed products: Η στρατηγική αυτή, η επιχείρηση μπορεί να αποφασίσει πάνω σε ποια είδη προϊόντων θα προχωρήσει σε παραγωγή αυτών και ποιων προϊόντων θα διακόψει την παραγωγή, γεγονός που θα τη βοηθήσει να βελτιώσει τα κέρδη της. Η επιχείρηση θα λάβει υπόψιν της την παραγωγή και τις πωλήσεις όλων των προϊόντων της μελετώντας τα στοιχεία προηγούμενων ετών και με βάση αυτήν τη διεργασία, θα κατανοήσει ποια προϊόντα είχαν ζήτηση και ποια όχι, επομένως θα περιοριστεί στην παραγωγή αυτών που ανταποκρίνονται στις προτιμήσεις των πελατών. (Abdullahi et al, 2017)
- Έλεγχος Προϋπολογισμού (Budget Control): Ο έλεγχος προϋπολογισμού έχει να κάνει με τη χρήση του προϋπολογισμού της εταιρείας με στόχο τον έλεγχο των operational activities, τη διασφάλιση των individual actions και τη συγκρότηση μιας βάσης for its re-scrutiny. Η Cost Volume Profit Analysis μπορεί γενικώς να χρησιμοποιηθεί στον τομέα ελέγχου του προϋπολογισμού για να συγκρίνει το sales budget με το volume, το κόστος και το κέρδος. (Horngren et al, 2003).
- Λήψη Αποφάσεων ως προς τον Καθορισμό Τιμών (Decision Making on Prices): Η λήψη αποφάσεων όσον αφορά την τιμή, επηρεάζει την ποιότητα παραγωγής και τις πωλήσεις, τα έσοδα και το κόστος παραγωγής. Οι manager και συγκεκριμένα οι managerial/management accountants έχουν την ευκαιρία να κατανοήσουν τον product cycle chain, την επιρροή των πελατών όσον αφορά τον καθορισμό της τιμής των προϊόντων σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους, την ποιότητα και τη ζήτησή τους στην αγορά και την επιρροή του κόστους το οποίο επηρεάζει την τιμή πώλησης (όσο χαμηλότερο είναι το κόστος, τόσο πιο εύκολη είναι η παραγωγή του και η προώθησή του στην αγορά). Η τεχνική Cost Volume Profit Analysis συμβάλλει στην ανάλυση του κόστους παραγωγής του προϊόντος και του προγραμματισμένου κέρδους από την πώλησή του όπως αυτό θα έχει υπολογιστεί πριν τον καθορισμό της τιμής του (Horngren et al, 2003)

- Καθορισμό breakeven point
- λήψη αποφάσεων σχετικά με το αν η εταιρεία πρέπει να κατασκευάσει ή να αγοράσει ένα προϊόν ή μια υπηρεσία.
- Καθορισμό του καλύτερου product mix.
- Εφαρμογή αποδοτικής What-if Analysis..

(Horngren et al, 2003)

Κεφάλαιο 2

Τεχνική Cost Volume Profit Analysis και η Σχέση της με Τεχνικές Management

2.1 Τεχνική Cost Volume Profit Analysis και η Σχέση της με τις 5 -Δυνάμεις του Porter

Η σταθεροποίηση μιας εταιρείας στην αγορά, η επιβίωσή της και η διεύρυνση των εσόδων της καθορίζεται σε σημαντικό βαθμό από τις οριζόμενες ως 5 δυνάμεις του Porter:

1. Την πιθανότητα εισόδου νέων επιχειρήσεων
2. Τη διαπραγματευτική δύναμη των προμηθευτών της επιχείρησης.
3. Τη διαπραγματευτική δύναμη των αγοραστών.
4. Την απειλή από υποκατάστατα προϊόντα.
5. Την ένταση του ανταγωνισμού ανάμεσα στις ήδη υπάρχουσες επιχειρήσεις του κλάδου.(Porter, 1980):

2.1.1 Η Είσοδος Νέων Επιχειρήσεων και Αντίστοιχη Αντιμετώπιση της Υπάρχουσας Επιχείρησης με τη Χρήση Cost Volume Profit Analysis

Η πιθανότητα εισόδου νέων επιχειρήσεων με αποτέλεσμα την αύξηση του ανταγωνισμού μεταξύ των υπάρχουσών και νέων επιχειρήσεων, είναι ένα γεγονός το οποίο αναγκάζει μια εταιρεία να θέσει κάποιους φραγμούς με τη μορφή εμποδίων για την αντιμετώπιση της επέκτασης της νέας ανταγωνίστριας εταιρείας. Οι φραγμοί αυτοί μπορεί να είναι:

α) Οικονομικής φύσεως και να αφορούν τα επενδυτικά κεφάλαια. Στην περίπτωση αυτή η υπάρχουσα εταιρεία αναγνωρίζει το ότι βρίσκεται σε καλύτερη προοπτική εξέλιξης γιατί έχει ξεπεράσει τη διαδικασία, έναρξης, διάθεσης κεφαλαίων και απόσβεσης ενώ η καινούργια εταιρεία τώρα βρίσκεται στο στάδιο αυτό. Επομένως στον τομέα αυτό η ήδη υπάρχουσα εταιρεία δεν χρειάζεται να εφαρμόσει την τεχνική Cost Volume Profit Analysis.

β) Γνώση τεχνογνωσίας (know how) και εμπειρία ως προς την προσέγγιση πελατών, απαιτήσεις του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται εδώ και καιρό. Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση θα χρειαστεί την τεχνική Cost Volume Profit Analysis θα βοηθήσει καθότι θα αναδείξει τα προϊόντα εκείνα τα οποία είναι στην προτίμηση των πελατών και εκείνα τα οποία δεν προτιμώνται σε ιδιαίτερα αξιολογικό ποσοστό, επομένως η εταιρεία ή θα πρέπει να ελαττώσει την παραγωγή τους ή να τη διακόψει, να επανεξετάσει το θέμα αναβάθμισης του εξοπλισμού παραγωγής της προκειμένου να αυξήσει το ρυθμό παραγωγής και πώλησης και επομένως τα έσοδά της. Επιπλέον η εφαρμογή αυτής της τεχνικής θα δώσει στην εταιρεία μια γενική εικόνα σε σχέση με τον τομέα στον οποίο πρέπει να επενδύσει περισσότερα κεφάλαια (τομέας παραγωγής, τομέας marketing).

γ) Διαθεσιμότητα αποκλειστικού product mix ως προς τη συνέπεια, το οποίο δεν μπορεί να το διαθέσει ακόμα η νέα εταιρεία και εάν επιχειρήσει να το πράξει, η ήδη υπάρχουσα εκμεταλλεζόμενη την εμπειρία της στο χώρο, μπορεί να προβεί σε διαμόρφωση νέου product mix και προσαρμογή του στο ήδη υπάρχον η ταυτόχρονη διάθεση αυτών. Στην περίπτωση αυτή η τακτική Cost Volume Profit Analysis θα βοηθήσει την υπάρχουσα επιχείρηση να επανεξετάσει το ενδεχόμενο παραγωγής νέων προϊόντων ή την αγορά νέων καινοτόμων πρώτων υλών για την κατασκευή των ήδη υπαρχόντων προϊόντων ή των καινούργιων. Επομένως η τακτική αυτή όπως θα διενεργηθεί με τους απαραίτητους αλγεβρικούς υπολογισμούς, θα αναδείξει τη δυνατότητα ή μη της επιχείρησης για επέκταση ή ανανέωση του μίγματος προϊόντος (product mix) της.

δ) Αποκλεισμού της νέας εταιρείας από τους δέκτες προϊόντων και υπηρεσιών (πελάτες), το οποίο πραγματοποιείται μέσω καλύτερων διαπραγματεύσεων συνεργασίας με τους ήδη υπάρχοντες πελάτες (εταιρείες και ιδιώτες) ή μέσω αποκλειστικών συμβολαίων παροχής πρώτων υλών ή άλλης μορφής υπηρεσιών με τους υπάρχοντες προμηθευτές. Μια τέτοια τακτική βέβαια είναι ριψοκίνδυνη και χρειάζεται πολύ μεγάλη προσοχή ως προς τη στρατηγική που θα εφαρμόσει η υπάρχουσα εταιρεία..Μπορεί μεν να εντάσσεται στα πλαίσια του αθέμιτου ανταγωνισμού, υπάρχει όμως νομοθετικό πλαίσιο το οποίο μπορεί να λειτουργήσει εις βάρος της υπάρχουσας εταιρείας. Η τεχνική Cost Volume Profit Analysis, εάν επιλέξει η επιχείρηση να την εφαρμόσει, θα εφαρμοστεί ως υποθετική προσέγγιση της απόδοσης της αντίπαλης εταιρείας, η οποία προσέγγιση διενεργείται με στοιχεία προηγούμενων ετών της τα οποία να μην υπερβαίνουν την πενταετία. Τα στοιχεία που θα προκύψουν πιθανόν να της δώσουν μια γενική εικόνα μελλοντικής απόδοσης της αντίπαλης εταιρείας-βιομηχανίας. Η επιχείρηση, λαμβάνοντας υπόψιν της τα στοιχεία αυτά, θα προβεί σε αντίστοιχες πρακτικές διατήρησης των πελατών της όπως αναδιαμόρφωση τιμών προϊόντων της με βάση την ποσότητα (αριθμός μονάδων πωλούμενων σε εταιρεία διάθεσης των προϊόντων της

επιχείρησης), δεδομένου ότι η νέα κοστολόγηση δεν επηρεάζει αρνητικά το καθαρό εισόδημα ή σε αποκλεισμό της αντίπαλης εταιρεία-βιομηχανίας από σημεία πωλήσεων με την εξασφάλιση συμβολαίων αποκλειστικής διάθεσης των προϊόντων της στα σημεία αυτά (σούπερ μάρκετ, πολυκαταστήματα).

ε) Επιθετική αντιμετώπιση των νεο - εισερχόμενων εταιρειών. Με τη στρατηγική αυτή , η υπάρχουσα εταιρεία, η οποία αν λειτουργεί σωστά και κερδοφόρα και έχει αποκτήσει την εμπιστοσύνη των πελατών εδώ και καιρό, μπορούν να προχωρήσουν σε αναδιαμόρφωση τιμών προς όφελος του πελάτη, εφαρμογή νέας πολιτικής marketing. (Porter, 1980). Στην περίπτωση αυτή, η τεχνική Cost Volume Profit Analysis, με τους ανάλογους Αλγεβρικούς υπολογισμούς μας έχει δώσει μια καθοδήγηση ως προς την αντιμετώπιση των εταιρειών αυτών η οποία αναφέρεται παραπάνω (περίπτωση δ).

2.1.2 Διαπραγματευτική Δύναμη των Προμηθευτών και η Χρήση της Cost Volume Profit Analysis

Η διαπραγματευτική δύναμη των προμηθευτών της επιχείρησης αποτελεί σημαντικό παράγοντα του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης. Ο αριθμός των προμηθευτών επηρεάζει άμεσα την παραγωγή των προϊόντων ή των υπηρεσιών που παρέχει η εταιρεία. Όσο λιγότεροι είναι οι προμηθευτές τόσο μεγαλύτερη είναι η εξάρτηση των πελατών από αυτούς, εκτός και αν ο αγοραστής είναι καλά εδραιωμένος στην αγορά (πολυεθνική εταιρεία για παράδειγμα, ή εταιρεία με μονοπώλιο προϊόντων και υπηρεσιών στην περιοχή) οπότε η διαπραγματευτική δύναμη του προμηθευτή μειώνεται. Μειώνεται επίσης εάν υπάρχουν προμηθευτές με υποκατάστατα του προϊόντος που διαθέτει ο συγκεκριμένος προμηθευτής στην αγορά σε καλύτερη τιμή (ανταλλακτικά αυτοκινήτων για παράδειγμα τα οποία δεν προέρχονται από την αντιπροσωπεία αλλά από κάποιο εργοστάσιο παραγωγής ανταλλακτικών) Να ληφθεί επίσης υπόψη ότι εάν ο προμηθευτής έχει μονοπώλιο πρώτων υλών ή ποικιλία που δε διαθέτει άλλος προμηθευτής τότε αυξάνεται η δική του διαπραγματευτική δύναμη. (Porter, 1980).

Η τεχνική της Cost Volume Profit Analysis, μπορεί να βοηθήσει το τμήμα managerial accounting της επιχείρησης να υπολογίσει το κόστος αγοράς πρώτων υλών, στη συνέχεια να υπολογίσει το νεκρό σημείο (breakeven point) με βάση τις παρούσες συνθήκες τα έξοδα αγοράς πρώτων υλών, τα λειτουργικά έξοδα και το ύψος των πωλήσεων που απαιτείται (σε μονάδες προϊόντων) ώστε να

καλυφθούν τα έξοδα της επιχείρησης. Έπειτα, εάν παρατηρήσει οι μονάδες προϊόντων που πρέπει να πωληθούν είναι αρκετές ώστε να καλυφθεί το κόστος των πρώτων υλών, τότε οι προμηθευτές κοστολογούν τις πρώτες ύλες σε τιμή ασύμφορη για την επιχείρηση όσον αφορά την απόσβεση. Επομένως η επιχείρηση θα πρέπει να απευθυνθεί σε προμηθευτές υποκατάστατων ανάλογης ποιότητας αλλά χαμηλότερου κόστους, να προβούν σε νέα έρευνα αγοράς προκειμένου να εντοπίσουν νέους προμηθευτές ή να αναστείλουν την παραγωγή προϊόντων που θεωρούνται ασύμφορα ως προς την κατασκευή τους και να επινοήσουν νέα προϊόντα ισάξιας ποιότητας αλλά χαμηλότερου κόστους κατασκευής.

2.1.3 Διαπραγματευτική Δύναμη των Αγοραστών και η Τεχνική Cost Volume Profit Analysis

Η διαπραγματευτική δύναμη των αγοραστών είναι επίσης μία δύναμη η οποία δεν πρέπει ποτέ να εξισωθεί με τη διαπραγματευτική δύναμη του επιχειρηματία. Ο αγοραστής μπορεί να ανεβάσει το τζίρο μιας επιχείρησης, μπορεί όμως και να της επιφέρει μεγάλη ζημία. Αυτό συμβαίνει διότι ο αγοραστής – πελάτης γνωρίζει το κόστος της εταιρείας. Αυτό σημαίνει ότι αν ο πελάτης γνωρίζει τα έξοδα λειτουργίας της επιχείρησης, τα έσοδά της, το κύρος της στην αγορά και τη δυνατότητα επιβίωσής της σε περίπτωση οικονομικής ύφεσης, μπορεί να διαπραγματευτεί μείωση τιμής του προϊόντος. Είναι σα να κανονίζει ο πελάτης την επιχείρηση και όχι ο ιδιοκτήτης της. Ένα πολύ απλό παράδειγμα, είναι η περίπτωση της σημερινής αγοράς υποδημάτων. Λόγω της οικονομικής ύφεσης στην Ελλάδα πολλοί αγοραστές – πελάτες ζητούν μείωση των τιμών σε αυτό το προϊόν, γνωρίζοντας ότι ο επιχειρηματίας θα δεχθεί επειδή έχει ανάγκη να πουλήσει και να καλύψει τα έξοδά του. Εάν όμως ο ιδιοκτήτης της εταιρείας έχει το μονοπώλιο στην περιοχή η διαπραγματευτική δύναμη του αγοραστή μειώνεται σε μεγάλο βαθμό. (Porter, 1980).

Στην περίπτωση της εταιρείας-βιομηχανίας, διαπραγματευτική δύναμη δεν αποτελεί ο πελάτης λιανικής γιατί αυτός απλά θα βρει και θα αγοράσει το προϊόν σε καταστήματα σούπερ μάρκετ, πολυκαταστήματα ή μικρά καταστήματα λιανικής. Διαπραγματευτική δύναμη αποτελεί ο έμπορος που αγοράζει χονδρική από την εταιρεία-βιομηχανία και στη συνέχεια λειτουργεί ως προμηθευτής σε καταστήματα λιανικής.

Ο πελάτης αυτής της μορφής, πράγματι γνωρίζει τις περισσότερες φορές τη διαδικασία και το κόστος των προϊόντων που αγοράζει όπως και την ανάγκη της εταιρείας-βιομηχανίας που τα κατασκευάζει να τα διοχετεύσει στην αγορά σε όσο το δυνατόν περισσότερες μονάδες προκειμένου να καλύψει άμεσα το νεκρό σημείο της (το οποίο στην ουσία είναι και η απόσβεση όλων των σταθερών και μεταβλητών εξόδων της ανά μήνα) και να προχωρήσει σε κέρδος το οποίο κέρδος

είναι και στόχος επιβίωσης, εξέλιξης και διατήρησης της προτίμησης των πελατών της στην αγορά. Οι managerial accountants της επιχείρησης με τη χρήση της τεχνικής αυτής μπορούν να κάνουν ένα έλεγχο προϋπολογισμού (budget control) και να διαχωρίσουν το κόστος παραγωγής για κάθε προϊόν. Κοινώς μπορούν να διαχωρίσουν το product mix σε κατηγορίες προϊόντων ανάλογα με την τιμή κόστους.

Έπειτα, αφού έχουν μια σταθερή εικόνα ως προς το κόστος παραγωγής του κάθε προϊόντος και την κοστολόγηση εκείνη που καλύπτει έξοδα και έσοδα, διαμορφώνει κατηγορίες προϊόντων ανάλογα με την τιμή πώλησης. Στη συνέχεια, επανεξετάζει τους διαύλους διανομής των προϊόντων της, επανεξετάζοντας πρώτα όλους τους παράγοντες που παρεμβαίνουν μέχρι να φτάσει το κάθε προϊόν στον πελάτη όπως:

- ✦ Προμηθευτές
- ✦ Μέσο μεταφοράς προς τον προμηθευτή που θα το διοχετεύσει στην αγορά λιανικής
- ✦ Μέσα συντήρησης των προϊόντων μέχρι να φτάσουν στα χέρια των προμηθευτών.
- ✦ Χρόνος που μεσολαβεί μέχρι οι πελάτες χονδρικής επιστρέψουν μέρος των προϊόντων το οποίο δεν έχει πωληθεί στο χρόνο που έπρεπε και έχει παρέλθει η ημερομηνία λήξης του, επομένως οι προμηθευτές το επιστρέφουν στην εταιρεία-βιομηχανία με τιμολόγιο που αναγράφει "κατεστραμμένο προϊόν".

Κατόπιν το τμήμα management accounting της εταιρείας-βιομηχανίας, προχωρά σε κατηγοριοποίηση των πελατών – προμηθευτών που έχει και προχωρά ως εξής:

- Σε προμηθευτές χαμηλής δυνατότητας διαθεσιμότητας των προϊόντων στα καταστήματα λιανικής, προτείνει τη διάθεση προϊόντων που ανήκουν στην κατηγορία χαμηλού κόστους παραγωγής.
- Σε προμηθευτές οι οποίοι ενδιαφέρονται μεν για τα προϊόντα αλλά η έδρα της επιχείρησής τους βρίσκεται μακριά (εκτός νομού ή περιφέρειας) από την εταιρεία-βιομηχανία η οποία είναι και η μονάδα παραγωγής, διαμορφώνει μια οικονομική πολιτική η οποία να μη ζημιώνει ούτε την ίδια αλλά ούτε και τους ίδιους, όπως για παράδειγμα:

α) Κάλυψη των εξόδων μεταφοράς από την εταιρεία-βιομηχανία.

β) Πώληση προϊόντων με μεγαλύτερη ημερομηνία λήξης.

γ) Οικονομική διευκόλυνση σε προϊόντα με μικρή ημερομηνία λήξης , όπως για παράδειγμα συγκεκριμένη έκπτωση κατά την αποπληρωμή της επόμενης παραγγελίας με την προϋπόθεση ότι ο προμηθευτής θα αγοράσει συγκεκριμένη ποσότητα μονάδων από συγκεκριμένα προϊόντα.

- Θα προβεί στη διεύρυνση των πελατών της, επομένως θα επενδύσει για κάποιο διάστημα κεφάλαια στην επανα - προώθηση των προϊόντων της εταιρείας-βιομηχανίας.
- Θα προχωρήσει σε κατηγοριοποίηση των πελατών ανάλογα με τη διαπραγματευτική τους δύναμη, τη δυνατότητα προώθησης των προϊόντων τους στην αγορά λιανικής ως προς το χρόνο και την ποσότητα των μονάδων και το είδος των προϊόντων που αγοράζουν από την επιχείρηση, το αν αποτελούν μονοπώλιο των προϊόντων της επιχείρησης στην περιοχή όπου βρίσκεται η έδρα τους. Έπειτα, θα επανεξετάσουν τα προϊόντα που προμηθεύονται οι πελάτες αυτοί από την επιχείρηση και θα τους προτείνουν ένα νέο σχέδιο πώλησης το οποίο μπορεί να περιλαμβάνει:

α) Αναδιαμόρφωση τιμών πώλησης ανάλογα με την ποσότητα των μονάδων που θα αγοράσουν.

β) Οικονομική διευκόλυνση ως προς την αγορά των προϊόντων με τη μορφή δώρων από την εταιρεία-βιομηχανία.

γ) Οικονομική διευκόλυνση ως προς την αποπληρωμή των μονάδων με πληρωμή ποσοστού των μονάδων η οποία καλύπτει το νεκρό σημείο και τμήμα των καθαρών εσόδων της εταιρείας-βιομηχανίας (ποσοστό άνω του 50% των μονάδων ώστε να καλυφθεί το breakeven point και ένα ποσοστό της τάξης 20 – 30% των καθαρών εσόδων της εταιρείας). Η αποπληρωμή του υπόλοιπου ποσού των μονάδων θα καθορισθεί σε συναίνεση μεταξύ πελατών και επιχείρησης.

2.1.4 Υποκατάστατα Προϊόντα

Η απειλή από υποκατάστατα προϊόντα, δηλαδή από δύο ή περισσότερα προϊόντα που μπορούν να αντικαταστήσουν το ένα το άλλο σε μια ίδια χρήση (για παράδειγμα όσον αφορά το τηγάνισμα τροφών, το ηλιέλαιο μπορεί να αντικαταστήσει το λάδι από σόγια ή το καλαμποκέλαιο), πρέπει να λαμβάνεται κι αυτή σοβαρά υπόψη από μια επιχείρηση καθότι φέρει κάποια ιδιαίτερα χαρακτηριστικά τα οποία επηρεάζουν άμεσα τους πελάτες:

α) Τα κοντινά υποκατάστατα τα οποία έχουν την ίδια ποιότητα απόδοσης με το γνήσιο προϊόν, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των USB stick που αντικατέστησαν τα CD για την αποθήκευση πληροφοριών.

β) Την τιμή καθότι εάν η τιμή που φέρουν τα υποκατάστατα είναι πολύ χαμηλότερη από την τιμή του προϊόντος της εταιρείας, τότε υπάρχει πιθανότητα να επιλέξουν οι πελάτες τα υποκατάστατα.

γ) Τάση των καταναλωτών να επιλέγουν τα υποκατάστατα. Αρκετοί πελάτες, μόνο και μόνο από περιέργεια επιλέγουν να δοκιμάσουν τα υποκατάστατα έστω και για μία φορά. Εάν όμως η περιέργειά τους συνδυαστεί με τα δύο προαναφερθέντα χαρακτηριστικά, τότε θα καταστεί συνήθεια και απειλή του τζίρου της επιχείρησης του προϊόντος.

2.1.5 Ανταγωνισμός από ήδη Υπάρχουσες Εταιρείες και η Εφαρμογή Cost Volume Profit Analysis

Η ένταση του ανταγωνισμού ανάμεσα στις ήδη υπάρχουσες επιχειρήσεις του κλάδου προκύπτει από τις προσπάθειες που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου ώστε να αυξήσουν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες τους (product mix) και τον αριθμό των πελατών τους. Οποιαδήποτε λοιπόν προσπάθεια μιας εταιρείας προκαλεί αυτόματα άμεση αντίδραση των υπόλοιπων επιχειρήσεων. Βέβαια το επίπεδο του ανταγωνισμού δεν είναι πάντα σταθερό, ρυθμίζεται από ορισμένους παράγοντες:

α) Αγορά και ανάπτυξή της. Εάν μία αγορά δεν πλήττεται από οικονομική ύφεση και από παράγοντες όπως ανεργία, ο χαμηλός ρυθμός τεχνολογικής και βιομηχανικής ανάπτυξης ακόμη και υπογεννητικότητα αντίθετα χαρακτηρίζεται από αύξηση καταναλωτών, η κάθε επιχείρηση προσπαθεί να προσελκύσει όσο το δυνατόν περισσότερους καταναλωτές αναδιαμορφώνοντας τη στρατηγική της και το product mix της. Στην περίπτωση αυτή όμως, δεδομένου ότι ο αριθμός των καταναλωτών είναι ευρύς και αυξανόμενος, υπάρχει περιθώριο αύξησης τζίρου από όλες τις επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου καθότι πιθανολογείται η προσφορά να μην μπορεί να καλύψει τη ζήτηση. Εάν όμως η ζήτηση ενός προϊόντος δεν είναι έντονη, η αγορά χαρακτηρίζεται από οικονομική ύφεση ή εάν η προσφορά είναι παραπάνω από τη ζήτηση, τότε ο ρυθμός ανταγωνιστικότητας εντείνεται και καταλήγει σε πόλεμο τιμών.

β) Υψηλό κόστος: Εάν οι επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου αντιμετωπίζουν μόνιμο υψηλό κόστος λειτουργίας και πρώτων υλών, τότε καταβάλλουν μεγάλες προσπάθειες ώστε να καταφέρουν να προσελκύσουν όσο το δυνατόν περισσότερους πελάτες, επομένως ο ανταγωνισμός παραμένει πάντα έντονος μεταξύ τους αλλά όχι με τη μορφή πόλεμου τιμών. Αντιθέτως, ο ανταγωνισμός παίρνει τη μορφή αναδιαμόρφωσης marketing ή εξαγοράς ανταγωνιστικών εταιρειών ή δημιουργία ομίλου εταιρειών.

γ) Δυσκολία να βγει μια νέα επιχείρηση του ίδιου κλάδου στην αγορά. Όταν σε μία αγορά υπάρχει μεγάλος ανταγωνισμός, αυξάνεται και το κόστος μιας νέας εταιρείας του ίδιου κλάδου να εισέλθει στην αγορά διότι το ποσό που πρέπει να δαπανήσει για την προώθηση του προϊόντος της παρά για τη σύσταση και τον εξοπλισμό της.

δ) Την οικονομική κατάσταση και τις οικονομικές δυνατότητες των ανταγωνιστών, στοιχεία τα οποία είναι δύσκολο να τα γνωρίζει μια επιχείρηση, παίζουν όμως σημαντικό ρόλο γιατί έτσι γνωρίζει το οικονομικό επίπεδο του αντιπάλου της (ετήσιο τζίρο, ρευστότητα και μερίδιο στα κέρδη που αφορούν τις εταιρείες του ίδιου κλάδου). Με αυτόν τον τρόπο διαμορφώνει ένα πλαίσιο στο οποίο μπορεί να καθορίσει τη δύναμη των ανταγωνιστών της και να αποφασίσει το αν μπορεί να προχωρήσει σε πόλεμο τιμών ή σε αναδιαμόρφωση στρατηγικής της.

Στην περίπτωση αυτή μια επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιήσει την τακτική Cost Volume Profit Analysis προκειμένου να κρατήσει τους πελάτες της εξασφαλίζοντας ένα budget control ως προς τον όγκο των πωλήσεων (Volume) και το κόστος παραγωγής συγκεκριμένων μονάδων προϊόντων (Cost). Μόλις εξασφαλίσει το συγκεκριμένο budget control μπορεί να προχωρήσει στις εξείς ενέργειες:

1. Εάν υφίσταται οικονομική ύφεση στην αγορά θα προσπαθήσει με το ίδιο budget να προχωρήσει στην διατήρηση της ίδιας γραμμής παραγωγής για το ίδιο ποσοστό πελατών.
2. Με το ίδιο budget, να προχωρήσει σε επιπλέον σχεδιασμό νέων προϊόντων, διατιθέμενων σε τιμή που να μην αποκλίνει από την τιμή των ήδη διατιθέμενων προς πώληση προϊόντων. Τα νέα αυτά προϊόντα θα είναι ίδιας ποιότητας και ίδιου κόστους παραγωγής με τα ήδη υπάρχοντα αλλά θα απευθύνονται σε πελάτες διαφορετικών προτιμήσεων. Αυτό που θα χρειαστεί είναι να προχωρήσει η εταιρεία σε ένα cost split (καταμερισμό κόστους), δηλαδή αναπροσαρμογή εξόδων παραγωγής, ώστε με το ίδιο ποσό να παράγει ευρύτερη ποικιλία προϊόντων που θα την ανεβάσει σε ανταγωνιστικότητα.

3. Να υπολογίσει την παρούσα συνεισφορά στα κέρδη (Contribution Margin), και να εξετάσει κατά πόσο μπορεί να αυξηθεί με μείωση των μεταβλητών εξόδων. Εάν αυτό είναι εφικτό, θα επενδύσουν μέρος από το Contribution Margin σε επέκταση συγκεκριμένου τμήματος του μεταβλητού κόστους το οποίο στην περίπτωση αντιμετώπισης της ανταγωνιστικότητας θα είναι η επένδυση επιπλέον κεφαλαίων στη διαφήμιση – προώθηση. Για να είμαστε πιο σαφείς, μέρος από το Contribution Margin, θα προστεθεί στο budget της εταιρείας-βιομηχανίας για να χρησιμοποιηθεί στην διαφήμιση, ένα τμήμα του μεταβλητού κόστους της επιχείρησης το οποίο θα χρειαστεί μια προσωρινή αλλά άμεση επένδυση ώστε να πετύχει η επιχείρηση να κρατηθεί ψηλά στον τομέα του ανταγωνισμού.

2.1.7 Εφαρμογή των Τριών (3) Στρατηγικών του Porter και η Σχέση τους με την Cost Volume Profit Analysis

Σύμφωνα με τον Porter, (1980), κάθε επιχείρηση πρέπει να έχει στη διάθεσή της κάποιες στρατηγικές να εφαρμόσει οι οποίες θα τη βοηθήσουν σε επίπεδο ανταγωνιστικότητας και επιβίωσης. Οι στρατηγικές αυτές είναι οι ακόλουθες:

- **Στρατηγική κόστους:** Σύμφωνα με τη στρατηγική αυτή, η εταιρεία προσπαθεί να μειώσει τα έξοδά της ώστε να μπορεί να έχει μεγαλύτερο περιθώριο κέρδους.
- **Στρατηγική διαφοροποίησης:** Η στρατηγική αυτή επιβάλλει στην εταιρεία να διαφοροποιηθεί σε σχέση με τους ανταγωνιστές της ως προς το προϊόν.
- **Στρατηγική εστίασης:** Σύμφωνα με αυτήν τη στρατηγική, η εταιρεία πρέπει να εστιάσει το ενδιαφέρον και τις πρακτικές της σε ένα συγκεκριμένο τμήμα της αγοράς στο οποίο τμήμα θα εφαρμόσει στρατηγική κόστους ή στρατηγική διαφοροποίησης ή και τα δύο.

2.2 Λειτουργία και Εξέλιξη πριν και μετά την Έναρξη: Η εφαρμογή Benchmarking

Το Benchmarking ή αλλιώς συγκριτική προτυποποίηση ή συγκριτική διερεύνηση, είναι:

" η διαδικασία της συνεχούς και συστηματικής σύγκρισης μιας ή περισσότερων επιχειρησιακών στρατηγικών, λειτουργιών, διαδικασιών ή πρακτικών με αυτές των καλύτερων ανταγωνιστών ή αυτών των επιχειρήσεων που θεωρούνται άριστες στο συγκεκριμένο αντικείμενο"

(Παπαδάκης, 2016)

Η σημασία της στρατηγικής Benchmarking, είναι μεγάλη καθότι βοηθά την επιχείρηση να εντοπίσει και να καθορίσει το μέγεθος των διαφορών απόδοσης σε σχέση με τις ανταγωνίστριες επιχειρήσεις.

Στόχος της είναι η βελτίωση μιας επιχείρησης, δίνοντάς της τη δυνατότητα:

- Να αυξήσει ή να μειώσει τις υπάρχουσες διαφορές απόδοσης.
- Να εντοπίσει τους λόγους ύπαρξης των διαφορών αυτών.
- Να εντοπίσει τις πρακτικές που πρέπει να διενεργηθούν ώστε να εξισωθεί η απόδοσή της με αυτή των ανταγωνιστριών εταιρειών.
- Να προλάβει την εξέλιξη των ανταγωνιστριών εταιρειών και την κυριαρχία τους στην αγορά.
- Να κατανοήσει τις διαδικασίες – πρακτικές που πρέπει να υιοθετήσει έτσι ώστε να κατορθώσει να ξεπεράσει τους καλύτερους από τους ανταγωνιστές της.
- Να προσδιορίσει τη θέση της ως προς τους ανταγωνιστές της.

(Λάμπρος, 2014)

Το Benchmarking μπορεί να εφαρμοστεί σε όλες τις λειτουργίες μιας επιχείρησης όπως για παράδειγμα στην παραγωγή του προϊόντος, στην παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών, στο τεχνολογικό επίπεδο παραγωγής, στους διαύλους προώθησης, στο μάρκετιν, στη διαχείριση εργατικού δυναμικού και στη διαχείριση εσόδων. Η διαδικασία αυτή αναλύει λεπτομερώς τέτοιες λειτουργίες καθώς και τις πρακτικές που εφαρμόζονται προκειμένου μια εταιρεία να σχεδιάζει και να προωθεί στην αγορά ένα προϊόν που να την κάνει να ξεπερνά τους ανταγωνιστές της σε προτίμηση. Πιο συγκεκριμένα, ένα σωστό benchmarking προϋποθέτει ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης να γνωρίζει και να παραδέχεται ότι η εταιρεία του δεν είναι άριστη, έχει αδυναμίες που της κοστίζουν σε εύρος πελατών, τζίρο, έξοδα λειτουργίας και σε παραγωγικότητα και να προσπαθεί να κατανοήσει τι είναι αυτό που εφαρμόζεται από τις ανταγωνιστικές εταιρείες και τις μετατρέπει σε πιο κερδοφόρες από τη δική του. Είναι η τακτική αναγνώρισης του αντιπάλου ως προς τον τρόπο σκέψης και εφαρμοζόμενων πρακτικών με στόχο την καλύτερη απόδοση της εταιρείας του.

Υπάρχουν τρεις μορφές Benchmarking:

- Το στρατηγικό Benchmarking το οποίο εφαρμόζεται ως εξής: Γίνεται σύγκριση των στρατηγικών της επιχείρησης με αυτές των ανταγωνιστών ως προς:
 1. Τα τμήματα της αγοράς.
 2. Τις εφαρμοζόμενες στρατηγικές σε κάθε τμήμα.
 3. Τις επενδυτικές πρακτικές σε κάθε τμήμα της αγοράς.
 4. Τα αδύνατα και ισχυρά σημεία των ανταγωνιστών ως προς τις πρακτικές που εφαρμόζουν προς τα τμήματα αγοράς.
- Το Benchmarking ως προς τις βασικές λειτουργίες των ανταγωνιστών, τη σύγκριση δηλαδή των λειτουργιών της επιχείρησης που αφορούν την παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών, την προώθησή τους (marketing), ώστε συγκριτικά με τους ανταγωνιστές της , να μειώσει η εταιρεία το κόστος και να προωθήσει στους πελάτες καινοτόμα προϊόντα και υπηρεσίες.
- Το Benchmarking υποστηρικτικών λειτουργιών που αφορά τη σύγκριση της εταιρείας με τους ανταγωνιστές της ως προς τις επιπλέον λειτουργίες που αφορούν τη διαχείριση ανθρώπινων πόρων και των συστημάτων πληροφόρησης (Παπαδάκης, 2016).

Στην περίπτωση χρήσης της στρατηγικής Cost Volume Profit analysis διενεργούμενη με στόχο το benchmarking μιας εταιρείας, η στρατηγική αυτή θα διενεργηθεί προκειμένου να γίνει μια προσέγγιση των παραγόντων που επηρεάζουν το κόστος της ανταγωνίστριας εταιρείας-βιομηχανίας όσον αφορά:

- Πρώτες ύλες
- Όγκο παραγωγής
- Τομείς λειτουργίας της παραγωγής.

Η διαδικασία αυτή, έχει ως στόχο να καθοριστεί το κόστος της ανταγωνίστριας εταιρείας και να εντοπιστούν εκείνοι οι παράγοντες που την κάνουν να:

- Ξοδεύει λιγότερα και να παράγει την ίδια ποσότητα προϊόντων τα οποία διαθέτει στην αγορά σε χαμηλότερη τιμή, επομένως προσεγγίζει περισσότερους πελάτες.
- Ξοδεύει το ίδιο ποσόν με την εταιρεία και να παράγει μεγαλύτερο όγκο προϊόντων τα οποία να διαθέτει στην αγορά στην ίδια ή χαμηλότερη τιμή.

Κεφάλαιο 3

Ο Μεταποιητικός Κλάδος: Ανάλυση Υπόστασης και Λειτουργίας του Μεταποιητικού Κλάδου της Γεωργίας και η Συνάρτησή του με την Τακτική Cost Volume Profit Analysis

3.1 Γενική έννοια-Ορισμός της Μεταποίησης

Ο κλάδος της μεταποίησης, περιλαμβάνει επιχειρήσεις-βιομηχανίες οι οποίες επεξεργάζονται προϊόντα του πρωτογενή τομέα (πρώτες ύλες) ή ήμι-επεξεργασμένα προϊόντα του με στόχο την παραγωγή πάρα-προϊόντων ή νέων αγαθών. Η μεταποίηση ταξινομείται σε δύο κατηγορίες:

- Ουσιαστικό μετασχηματισμό κατά τον οποίο δημιουργούνται νέα προϊόντα από την επεξεργασία του αρχικού (κερήθρα -> κεραλοιφή).
- Τυπικό μετασχηματισμό κατά τον οποίο δεν παράγονται νέα προϊόντα αλλά γίνεται κατά κάποιο τρόπο συντήρηση των ήδη υπάρχοντων (κατάψυξη πουλερικών, ψαριών).

(Κοντογεώργος, Αγροτική Οικονομία)

3.2 Μεταποιητικός Κλάδος και Γεωργία

Ο κλάδος της μεταποίησης αγροτικών προϊόντων, αφορά την επεξεργασία και μετατροπή τους σε άλλο προϊόν το οποίο προορίζεται για κατανάλωση ή για χρήση ως συστατικό παραγωγής άλλων προϊόντων.

Η δημιουργία του κλάδου μεταποίησης αγροτικών προϊόντων προέκυψε από τα παρακάτω δεδομένα:

- Πολλά αγροτικά προϊόντα είναι ευπαθή και δε δύναται να καταναλωθεί άμεσα όλη η ποσότητα αυτών που παράγεται. Αντιθέτως η μεταποίηση μέρους αυτών προσδίδει στην αγορά ποικιλία καταναλωτικών αγαθών και εμποδίζει την αλλοίωσή τους η οποία θα οδηγήσει σε σημαντική καταστροφή αυτών στη χωματερή, όπως ορίζει ο νόμος με μικρή αποζημίωση των παραγωγών.

- Με τη μεταποίηση αγροτικών προϊόντων διευρύνεται το λιανικό εμπόριο και ο τομέας των εξαγωγών.
- Υπάρχουν αγροτικά προϊόντα τα οποία δεν καταναλώνονται ως έχουν. Η δημιουργία μεταποιητικού κλάδου, επιτρέπει την εγχώρια επεξεργασία τους και μετατροπή τους σε βρώσιμο προϊόν. Στην περίπτωση αυτή το κράτος δεν αναγκάζεται να εξάγει σε χαμηλή τιμή το προϊόν της ως πρώτη ύλη σε κράτος που διαθέτει μεταποιητικές μονάδες του συγκεκριμένου προϊόντος και στη συνέχεια να αγοράσει από την ίδια χώρα τα παράγωγά του σε τιμή υψηλότερη από όσο θα της κόστιζε αν τομ παράγαγε η ίδια (π.χ. Ύπαρξη και λειτουργία μονάδας μεταποίησης λαδιού σε σαπούνι και φαρμακευτικές-καλλωπιστικές κρέμες).
- Οι απαιτήσεις των καταναλωτών για νέα προϊόντα ολοένα και αυξάνονται με αποτέλεσμα να επιβάλλεται η λειτουργία μονάδων μεταποίησης κάθε αγροτικού προϊόντος πρωτογενούς τομέα που παράγει μία χώρα. Σε αυτό συμβάλλει επίσης η άνοδος του βιοτικού επιπέδου των πολιτών που προκαλεί την ανάγκη παραγωγής και διάθεσης προϊόντων όλο το έτος.
- Η εξέλιξη της επιστήμης και της τεχνολογίας η οποία εισάγει νέες μεθόδους επεξεργασίας των αγροτικών προϊόντων.

Η μεταποίηση των αγροτικών προϊόντων και γενικώς οποιουδήποτε προϊόντος του πρωτογενούς τομέα, διεξάγεται με τις παρακάτω μεθόδους:

- × Χημική
- × Θερμική
- × Ζύμωση
- × Κατάψυξη
- × Μηχανική
- × Κονσερβοποίηση

3.3 Στόχοι Μεταποίησης

Ο κλάδος μεταποίησης αγροτικών προϊόντων είναι πολυδιάστατος. Εστιάζεται δηλαδή στην επίτευξη πολλών στόχων οι οποίοι λειτουργούν ως αλυσιδωτή ωφέλεια τομέων των οποίων η συνύπαρξη αποτελεί το θεμέλιο της οικονομίας μίας χώρας. Συγκεκριμένα η μεταποίηση αγροτικών προϊόντων:

- Αποβαίνει στην παραγωγή-δημιουργία νέων προϊόντων τα οποία εμπλουτίζουν τη διατροφή των πολιτών ή λύνουν το θέμα σίτισης σε δύσκολες συνθήκες ή σε περίοδο που το ακατέργαστο προϊόν του πρωτογενή τομέα δεν κυκλοφορεί στην αγορά.
- Προβαίνει στην αξιοποίηση προϊόντων πρωτογενούς τομέα η οποία με τη σειρά της επιφέρει επένδυση νέων κεφαλαίων στην εγχώρια παραγωγή με μακροπρόθεσμο ή βραχυπρόθεσμο κερδοφόρο αποτέλεσμα. Επιπλέον, αναβαθμίζεται το εγχώριο προϊόν, η οικονομική ανάπτυξη του κράτους, πολλαπλασιάζεται η παραγωγή και η διάθεση.
- Οδηγεί σε αύξηση της ζήτησης παραγωγής συγκεκριμένων προϊόντων, γεγονός που οδηγεί σε:
 - Άνοδο της τιμής του προϊόντος του πρωτογενούς τομέα (ως πρώτη ύλη) όχι όμως εις βάρος του μεταποιητικού κλάδου αλλά ως αποτέλεσμα ζήτησης.
 - Επέκταση παραγωγής, γεγονός το οποίο επηρεάζει θετικά τη ζήτηση αγροτεμαχίων, κτιριακών εγκαταστάσεων και μηχανολογικού εξοπλισμού.
 - Αύξηση του εισοδήματος παραγωγών, οι οποίοι διευρύνουν την παραγωγή των πρώτων υλών τους.
 - Ανάγκη για περισσότερο εργατικό δυναμικό.
 - Αύξηση της προστιθέμενης αξίας των γεωργικών προϊόντων (Προστιθέμενη Αξία-Π.Α.= Αξία Προϊόντος – Αξία Πρώτων υλών Παραγωγής).
 - Δημιουργία εμπορικών συναλλαγών εκτός συνόρων όσον αφορά το εμπόριο των παραγόμενων προϊόντων είτε από φορείς του μεταποιητικού κλάδου (συνεταιρισμοί παραγωγών κοινών προϊόντων) είτε από αντιπροσώπους λιανικού εμπορίου.

(Κοντογεώργος, Αγροτική Οικονομία)

Σύμφωνα με τα παραπάνω δεδομένα, αποδεικνύεται ότι ο μεταποιητικός κλάδος των αγροτικών προϊόντων μπορεί να κινήσει τα νήματα μεγάλου μέρους της οικονομίας ενός κράτους και να ενισχύσει την αγροτική παραγωγή ειδικά σε χώρες όπως η Ελλάδα οι οποίες διαθέτουν τις γεωμορφολογικές και κλιματικές προδιαγραφές για διεύρυνση της αγροτικής ανάπτυξης.

3.4 Λειτουργικά Μειονεκτήματα του Μεταποιητικού Κλάδου στον Τομέα της Γεωργίας

Όπως κάθε επαγγελματικός κλάδος, έτσι και ο κλάδος μεταποίησης αγροτικών προϊόντων παρουσιάζει κάποια μειονεκτήματα τα οποία είναι τα ακόλουθα:

- Πολλές μεταποιητικές μονάδες λειτουργούν εποχικά στον τομέα επεξεργασίας πρώτων υλών και το υπόλοιπο έτος, η λειτουργία τους βασίζεται στη διάθεση του προϊόντος, έως εξαντλήσεώς του. Βέβαια, το μεγαλύτερο μέρος του παραγόμενου προϊόντος διατίθεται την εποχή παραγωγής. Επομένως οι δαπάνες λειτουργίας και το κόστος παραγωγής επηρεάζονται στο βαθμό όπου η εταιρεία φτάνει μεν στο νεκρό σημείο, το υπερβαίνει, αλλά τα κέρδη δεν είναι τα επιθυμητά.
- Οι πρώτες ύλες δεν είναι πάντα κοντά στην μονάδα μεταποίησης γεγονός που μπορεί να αυξήσει τα λειτουργικά έξοδα της εταιρείας (πρόσθετα μεταφορικά έξοδα) και να υπάρχει το ενδεχόμενο αλλοίωσης ποσοστού του προϊόντος που προμηθεύεται η εταιρεία-βιομηχανία
- Η αγροτική παραγωγή δεν είναι πάντα σταθερή. Επηρεάζεται από τις καιρικές συνθήκες και άλλους παράγοντες όπως τα έξοδα άρδευσης και τις τιμές των λιπασμάτων με αποτέλεσμα να επηρεάζεται η τιμή αγοράς πρώτης ύλης από τους παραγωγούς.
- Πέραν από τις συνθήκες που επηρεάζουν οικονομικά τον πρωτογενή τομέα, η οποιαδήποτε μονάδα μεταποίησης επιβαρύνεται με έξοδα όπως συσκευασία-κονσερβοποίηση, μάρκετιν, αποθήκευση, διαφήμιση.

3.5 Κατηγοριοποίηση Μονάδων Μεταποίησης Αγροτικών προϊόντων

Τρία είναι τα βασικά κριτήρια βάση των οποίων κατηγοριοποιούνται οι μονάδες-βιομηχανίες μεταποίησης αγροτικών προϊόντων:

Κριτήρια	Είδος-Κατηγορία
Μέγεθος	<ul style="list-style-type: none">• Παραδοσιακές: Επενδύουν λίγα κεφάλαια, αποτελούν οικογενειακές επιχειρήσεις, δεν παράγουν μεγάλο όγκο προϊόντων και έχουν περιορισμένο πεδίο διάθεσής τους.• Μικρές: Διαθέτουν περιορισμένο εργατικό δυναμικό μεταξύ 10 και 49 ατόμων), η παραγωγή τους είναι μικρή και διατίθεται εγχώρια ενώ για διάθεση των προϊόντων τους στο εξωτερικό απευθύνονται σε μεσάζοντες. Επίσης η εταιρεία-βιομηχανία τους διαθέτει εξοπλισμό περιορισμένου όγκου και εύρους.• Μεσαίες και μεγάλες: Επενδύουν πολλά κεφάλαια, ανανεώνουν τον εξοπλισμό τους, διαθέτουν σεβαστό αριθμό εργαζομένων (πάνω από 50 άτομα), χρειάζονται μεγάλες ποσότητες πρώτων υλών και καθορίζουν την τιμή διάθεσης των παράγωγων προϊόντων τους τόσο εγχώρια όσο και στο εξωτερικό (π.χ ελαιοπαραγωγοί)
Πρώτες ύλες	<ul style="list-style-type: none">• Επεξεργασία φρούτων• Επεξεργασία λαχανικών• Επεξεργασία γάλακτος• Επεξεργασία κρέατος• Παραγωγή ζωοτροφών• Επεξεργασία ελαιοκάρπου• Επεξεργασία δημητριακών• Επεξεργασία βαμβακιού
Φορέας	<ul style="list-style-type: none">• Ιδιωτικές επιχειρήσεις με τη μορφή ΕΠΕ, ΟΕ, ΑΕ κερδοσκοπικού χαρακτήρα• Συνεταιριστικές επιχειρήσεις με τη μορφή

	<p>ΕΠΕ,κοινοπραξίας</p> <ul style="list-style-type: none"> • Κρατικές γεωργικές επιχειρήσεις-βιομηχανίες • Γεωργικές επιχειρήσεις με μετόχους κρατικούς, ιδιωτικούς (μικτές γεωργικές επιχειρήσεις)
--	---

Επιπλέον, αναφορικά προς τη μορφή-είδος του προϊόντος που παράγεται, το χώρο στον οποίο διατίθεται, το αγοραστικό δυναμικό, την τιμή διάθεσης του παραγόμενου προϊόντος και τον τρόπο παραγωγής (πρώτες ύλες) διαμορφώνονται οι παρακάτω κατηγορίες-τρόποι δραστηριοποίησης μιας εταιρείας-βιομηχανίας μεταποιητικού κλάδου

Είδος Ανταγωνισμού	Εύρος εταιρειών-βιομηχανιών που δραστηριοποιούνται	Εύρος καταναλωτών	Ομοιογένεια Παράγωγων
Απόλυτος ανταγωνισμός	Πολλές	Πολλοί	Απόλυτη
Μονοπώλιο	Μία	Πολλοί	Κανένα υποκατάστατο
Μονοπωλιακός ανταγωνισμός	Πολλές	Πολλοί	Διαφοροποίηση παράγωγων προϊόντων
Ολιγοπώλιο	Περιορισμένος αριθμός	Πολλοί	Ίδιο προϊόν ή διαφοροποιημένο

3.6 Εφαρμογή Cost Volume Profit Analysis στον Μεταποιητικό Κλάδο

Στον Κλάδο μεταποίησης αγροτικών προϊόντων, ο τομέας ο οποίος απασχολεί πάντα το τμήμα Managerial Accounting είναι αυτό του κόστους. Μια εταιρεία-βιομηχανία δεν μπορεί να εξελιχθεί και αποκτήσει σημαντικά αναγνωρισμένη θέση στην αγορά εάν δεν μπορεί να αναγνωρίσει το κόστος λειτουργίας της και να καθορίσει εκείνες τις στρατηγικές οι οποίες θα τη βοηθήσουν να το μειώσει και να αυξήσει τα κέρδη της.

Για αυτό το λόγο, το κόστος μιας εταιρείας-βιομηχανίας, αναφορικά προς τον όγκο παραγωγής της

και το κέρδος το οποίο αποκομίζει από τις πωλήσεις, κατηγοριοποιείται και υπολογίζεται με βάση τους παρακάτω τομείς:

- **Κόστος Παραγωγής:** Πρόκειται για το κόστος πρώτων υλών, εργατικού δυναμικού και τα πάγια έξοδα (λογαριασμοί ρεύματος, τηλεφώνου, νερού).
- **Μορφή-Συμπεριφορά κόστους:** Πρόκειται για το είδος του κόστους, δηλαδή εάν είναι σταθερό ή μεταβλητό. Στην περίπτωση του κλάδου μεταποίησης αγροτικών, εποχικών, πρόκειται για μεταβλητό κόστος καθότι οι εταιρείες αυτές δεν εμφανίζουν σταθερή λειτουργία-παραγωγή όλο το χρόνο.
- **Κόστος ανά τομέα:** Στην περίπτωση αυτή το κόστος καθορίζεται και αναλύεται ανά τομέα. Καθορίζεται δηλαδή ξεχωριστά το κόστος του τομέα επεξεργασίας-μετατροπής-παραγωγής και του τομέα διοίκησης.
- **Κόστος Τομέα Διαχείρισης:** Πρόκειται για το κόστος λειτουργίας του τμήματος marketing, του τμήματος διανομής, του τμήματος υπαλλήλων γραφείου, του τομέα management και finance.
- **Περιστασιακό κόστος:** Πρόκειται για μια μορφή μεταβλητού κόστους το οποίο άλλοτε υφίσταται και άλλοτε όχι στην εταιρεία-βιομηχανία. Το συγκεκριμένο κόστος, αφορά δαπάνες που οδήγησαν σε κέρδος εφόσον δόθηκαν κάποιες οικονομικές ευκαιρίες μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο.(Fransiska, 2013)

3.7 Μεταβλητό Κόστος στον Κλάδο Μεταποίησης Αγροτικών Προϊόντων

Στον κλάδο μεταποίησης των αγροτικών προϊόντων, το μεταβλητό κόστος αποτελεί το 50%, πολλές φορές και παραπάνω του συνολικού κόστους μιας εταιρείας-βιομηχανίας. Το μεταβλητό κόστος καθορίζεται ως το κόστος εκείνο το οποίο μεταβάλλεται αναλογικά προς τις αλλαγές που υφίστανται οι διαδικασίες επεξεργασίας-μετατροπής-παραγωγής και ορισμένοι τομείς αυτών (τιμές πρώτων υλών, τιμές καυσίμων λειτουργίας του εξοπλισμού, ασφάλεια εργατικού δυναμικού, ζήτηση του παραγόμενου προϊόντος). Επιπλέον εάν η δραστηριότητα της εταιρείας-βιομηχανίας είναι έντονη και σε ανοδική πορεία αυξάνεται το μεταβλητό κόστος. Αύξηση του μεταβλητού κόστους παρατηρείται επίσης και σε περίπτωση έντονης ζήτησης του παραγόμενου προϊόντος η οποία τυγχάνει να συμπίπτει με αρνητικούς παράγοντες παραγωγής (αντίξοες καιρικές συνθήκες που επηρεάζουν αρνητικά την παραγωγή πρώτων υλών και οδηγούν σε εισαγωγή τους προκειμένου να καλυφθεί η ποσότητα που απαιτείται).

(Fransiska, 2013)

3.8 Χρήση της Εφαρμογής Benchmarking ως Τρόπος Καθορισμού Χρήσης της Cost Volume Profit Analysis.

Μια εταιρεία που ανήκει στον μεταποιητικό κλάδο, πρέπει να έχει πάντα στο νου της τη δραστηριότητα των ανταγωνιστριών εταιρειών. Πρέπει δηλαδή να λειτουργεί ως "κατάσκοπος", προκειμένου να γνωρίζει ή να μπορεί τουλάχιστον να προσεγγίσει την οικονομική της κατάσταση ως προς τα έξοδα και τα κέρδη της, προκειμένου να μπορεί να καθορίσει τον αν μπορεί να εξισώσει την απόδοσή της και στη συνέχεια να διευρύνει την εμπορική της δραστηριότητα πέρα από το πλαίσιο δραστηριοποίησης των ανταγωνιστών της. Σε αυτήν την περίπτωση η στρατηγική Benchmarking,, διεξάγεται ως εξής:

- Καθορίζεται ο όγκος των παραγωγής της ως προς το χώρο και το χρόνο.
- Προσδιορίζεται (κατά προσέγγιση) το καθορισμένο και το μεταβλητό κόστος παραγωγής της εταιρείας-βιομηχανίας και αυτό των ανταγωνιστών της.
- Γίνεται έρευνα τιμών πώλησης των προϊόντων τόσο της εταιρείας-βιομηχανίας όσο και των ανταγωνιστών της.
- Προσδιορίζεται το κέρδος της εταιρείας και στη συνέχεια αυτό των ανταγωνιστών της.
- Προσδιορίζεται το νεκρό σημείο (breakeven point) των ανταγωνιστών και η διαφορά του από το τελικό κέρδος. Η ίδια διαδικασία εφαρμόζεται και για την ανταγωνίστρια εταιρεία.
- Γίνεται σύγκριση των παραπάνω δεδομένων και εντοπίζονται οι διαφορές μεταξύ των εταιρειών.
- Καθορίζονται τα σημεία υπεροχής μεταξύ των ανταγωνιστών και της εταιρείας βιομηχανίας.
- Γίνεται χρήση της τακτικής Cost Volume Profit Analysis, προκειμένου να εντοπιστούν οι αλλαγές που πρέπει να επέλθουν στο κόστος παραγωγής αναφορικά προς τον όγκο των προϊόντων που παράγονται, προκειμένου η εταιρεία-βιομηχανία να καταφέρει να επιφέρει μια σεβαστή έως μεγάλη διαφορά μεταξύ του breakeven point και του κέρδους.

Προηγείται βέβαια η διαδικασία του benchmarking η οποία, όσον αφορά τον κλάδο μεταποίησης αγροτικών προϊόντων χωρίζεται στα εξής στάδια:

- ✓ Καθορίζονται οι στόχοι της συγκριτικής προτυποποίησης (benchmarking), δηλαδή ποιοι τομείς των εταιρειών-βιομηχανιών θα συγκριθούν ως προς την απόδοσή τους και τις δαπάνες τους.
- ✓ Ακολουθεί κατηγοριοποίηση βάση της οποίας ο κάθε τομέας εξετάζεται ξεχωριστά. Εάν χρειάζεται, καταρτίζονται πίνακες δεδομένων (οικονομικά στοιχεία).
- ✓ Τα καταγεγραμμένα στοιχεία εξετάζονται προσεκτικά ως προς τη γνησιότητά τους.
- ✓ Καταρτίζεται πίνακας σύγκρισης δεδομένων μεταξύ των εταιρειών και καταγράφονται τα σημαντικότερα σημεία υπεροχής της ανταγωνίστριας εταιρείας ή των ανταγωνιστριών εταιρειών και καταγράφεται η διαφορά δεδομένων (με αφαίρεση).

(Vickerstaff,2019, <https://www.gov.uk/government/publications>).

Να σημειωθεί ότι η τακτική Cost Volume Profit analysis θα εφαρμοστεί βασιζόμενη στη διαφορά που προκύπτει μεταξύ των δεδομένων με στόχο να τροποποιήσει το breakeven point και να πετύχει λιγότερο δαπανηρή παραγωγή, καλύτερη διαχείριση ανθρώπινων πόρων και αύξηση κέρδους είτε με αύξηση παραγωγής, είτε με βελτίωση των διαύλων διανομής των προϊόντων της, είτε με αύξηση τιμής πώλησης.. Η διαφορά λοιπόν αυτή θα χρησιμεύσει ως κριτήριο των αλλαγών που πρέπει να επέλθουν στη διαχείριση της εταιρείας-βιομηχανίας μέσω Cost Volume Profit analysis μέχρι να εξαλειφθεί και να εξισωθεί η απόδοση της εταιρείας με αυτή των ανταγωνιστών της.

Για καλύτερη απόδοση της τακτικής benchmarking, καλό θα είναι να τηρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- Οι προς σύγκριση εταιρείες πρέπει να παράγουν το ίδιο ακριβώς προϊόν (όχι υποκατάστατο) ή το ίδιο product mix.
- Οι εταιρείες αυτές να δραστηριοποιούνται στον ίδιο χώρο (ίδιες πόλεις, χωριά, περιφέρειες, νησιά).

Κεφάλαιο 4

Οικονομική και Επιχειρηματική Οργάνωση Μονάδων του Κλάδου Μεταποίησης Αγροτικών Προϊόντων Οικονομική με βάση την Τακτική Cost Volume Profit Analysis

4.1 Οργάνωση μιας Εταιρείας Μεταποίησης Αγροτικών Προϊόντων με Βάση την Τεχνική τεχνική Cost-Volume-Profit Analysis

Η τεχνική Cost-Volume-Profit Analysis αποτελεί, στον κλάδο μεταποίησης αγροτικών προϊόντων, μια αποτελεσματική μέθοδο η οποία μπορεί να προσφέρει στον τομέα του managerial accounting της επιχείρησης ουσιαστικές λύσεις διότι η τεχνική αυτή, μπορεί να υποδείξει ότι το κόστος της εταιρεία-βιομηχανίας όσον αφορά τα λειτουργικά έξοδα, τα έξοδα προώθησης των προϊόντων της και τα πάγια έξοδα (κόστος) μπορούν να επηρεάσουν τόσο τον όγκο παραγωγής (Volume) όσο και τα κέρδη από τις πωλήσεις (Profit). Επιπλέον η επιχείρηση μπορεί να συμπεράνει ποια προϊόντα που παράγει είναι επικερδή και ποια όχι καθώς και ποιες ενέργειες διαχείρισης είναι κατάλληλες και ποιες όχι.

Εξυπακούεται ότι η πρακτική αυτή λειτουργεί σε μεγάλο βαθμό με υποθετικά νούμερα ώστε η εταιρεία να λάβει μια οικονομολογική κατά προσέγγιση πολιτική ώστε με ένα ορισμένο κόστος να παράγει τον επιθυμητό όγκο προϊόντων και να πετυχαίνει κέρδος ανάλογο των προσδοκιών της. Επιπλέον πρόκειται για μία τεχνική που βασίζεται στους εξείς τομείς που αφορούν τον κλάδο μεταποίησης αγροτικών προϊόντων:

- Τιμή Πώλησης (Price/Sales Price)
- Ποσότητα/Όγκος Προϊόντων προς Πώληση (Quantity/Volume)
- Πάγιο/Καθορισμένο Κόστος (Fixed Cost)
- Μεταβλητό Κόστος (Variable Cost)
- Νεκρό Σημείο (Breakeven Point)

4.2 Προτεινόμενες Εφαρμογές-Τακτικές στον Κλάδο Μεταποίησης Αγροτικών Προϊόντων

Να τονιστεί ότι στον κλάδο μεταποίησης αγροτικών προϊόντων, λαμβάνονται υπόψιν και εφαρμόζονται τα παρακάτω ως διαδικασίες εφαρμογής της : Cost-Volume-Profit Analysis

- Καθορίζεται πρώτα το Μεταβλητό Κόστος (Variable Cost). Το Μεταβλητό Κόστος (Variable Cost) εξαρτάται από την ποσότητα παραγωγής και από τις ενέργειες που ακολουθούνται ως προς τη διοίκηση της επιχείρησης και τη διαχείριση παραγωγής. Εάν υφίστανται αυξημένες πωλήσεις, τότε αυξάνεται και το μεταβλητό κόστος και το αντίστροφο. Σε περίπτωση που για μια χρονική περίοδο η επιχείρηση-βιομηχανία δεν πουλάει και δεν παράγει τότε το Μεταβλητό Κόστος (Variable Cost) είναι μηδέν (0).
- Καθορίζεται το Πάγιο/Καθορισμένο Κόστος (Fixed Cost), το οποίο δεν εξαρτάται από τον όγκο παραγωγής ούτε από τις πωλήσεις. Είναι το κόστος το οποίο υφίσταται είτε η εταιρεία παράγει είτε όχι. Ένα αντιπροσωπευτικό παράδειγμα Πάγιου/Καθορισμένου Κόστους (Fixed Cost) είναι το ενοίκιο που πληρώνει η εταιρεία για την στέγαση των εργοστασιακών εγκαταστάσεων ή για τις αποθήκες.
- Καθορίζεται το Νεκρό Σημείο (Breakeven Point), το οποίο βοηθά την εταιρεία μεταποίησης αγροτικών προϊόντων να γνωρίζει με ακρίβεια τον όγκο πωλήσεων που πρέπει να διεξαχθεί σε πρώτο στάδιο ώστε να καλυφθεί το Μεταβλητό και το Πάγιο κόστος. Παράλληλα θα καθοριστεί και η κοστολόγηση του προϊόντος ώστε το προϊόν να είναι οικονομικά προσιτό στον καταναλωτή αλλά και να υπερβεί η εταιρεία γρήγορα το Νεκρό Σημείο (Breakeven Point).
- Εάν η εταιρεία έχει product mix, δηλαδή παράγει πάνω από μία σειρά προϊόντων ή παράγει ένα μόνο είδος προϊόντος. Στην πρώτη περίπτωση, κατόπιν καθορισμού ξεχωριστού Νεκρού Σημείου (Breakeven Point) για κάθε σειρά παραγωγής, και Μεταβλητού Κόστους (Variable Cost), η εταιρεία μεταποίησης μπορεί να συμπεράνει ότι:

α) Μπορεί να υφίσταται ελαττωματική-ζημιογόνα παραγωγή μιας κατηγορίας προϊόντος αλλά σε γενική εκτίμηση εσόδων-εξόδων η παραγωγή να είναι γενικά επικερδής (overall effective)

β) Μπορεί να υφίσταται ελαττωματική-ζημιογόνα παραγωγή μιας κατηγορίας προϊόντος η οποία να επηρεάζει το γενικό κέρδος της επιχείρησης (overall deffectiveness), επομένως να πρέπει να σταματήσει η παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Στη δεύτερη περίπτωση (monoproduct), θα παρατηρηθεί το εξής:

- * Η παραγωγή του προϊόντος είναι πολυδάπανη επομένως αναποτελεσματική (deffective) οπότε πρέπει να εξεταστεί το ενδεχόμενο αλλαγής πολιτικής ως προς τη διαδικασία

παραγωγής και των επενδύσεων στους παράγοντες παραγωγής (πρώτες ύλες, μεταφορικά, συσκευασία, όγκος ανά μονάδα)

- ✘ Το κόστος παραγωγής να είναι στο επιτρεπτό όριο (effective) ώστε ο όγκος των μονάδων προς πώληση και η τιμή πώλησης να αποφέρουν κέρδη τα οποία να απέχουν πολύ από το Νεκρό Σημείο (Breakeven Point).

- Κοστολόγηση προϊόντος (Pricing): Η κοστολόγηση του προϊόντος, εξαρτάται από τις τιμές παρόμοιων προϊόντων στην αγορά. Το να πουλά η εταιρεία-βιομηχανία ακριβότερα συνεπάγεται μηδέν κέρδος ή χαμηλές πωλήσεις. Η κατώτατη τιμή πώλησης πρέπει να είναι ίση με το κόστος παραγωγής της μονάδας για να καλυφθεί το Νεκρό σημείο και από εκεί και πέρα να διαμορφώνεται ανάλογα με το κέρδος που θέλει να αποκομίσει η επιχείρηση (περιθώριο κέρδους). Επομένως η κοστολόγηση πρέπει να υφίσταται κατόπιν εκτίμησης του κόστους παραγωγής και την οικονομική δυνατότητα των αγοραστών. Να σημειωθεί ότι το Νεκρό Σημείο παραγωγής αφορά το σύνολο των παραγόμενων μονάδων και πρέπει να καλυφθεί από μία ποσότητα μονάδων που θα πωληθούν, συνήθως το πρώτο σύνολο (παρτίδα) προϊόντων που θα βγουν στην αγορά , ώστε οι υπόλοιπες μονάδες να αποτελέσουν κέρδος για την εταιρεία-βιομηχανία. (Kallio, 2018).

- Περιθώριο Κέρδους (Contribution Margin): Το Περιθώριο Κέρδους αντικατοπτρίζει τα ενδεχόμενα κέρδη της εταιρείας μεταποίησης αγροτικών προϊόντων από τη συνολική πώληση των προϊόντων της. Η εκτίμησή του έχει μεγάλη σημασία για την εταιρεία-βιομηχανία διότι καθορίζει την οικονομική της βιωσιμότητα. Να τονιστεί ότι το Περιθώριο Κέρδους πρέπει να υπερβαίνει το κόστος παραγωγής της κάθε μονάδας για να μιλάμε για κερδοφόρα επιχείρηση. Η εκτίμησή του προκύπτει από: Πωλήσεις (Sales) – Μεταβλητό Κόστος (Variable Costs). Από την εξίσωση αυτή, προκύπτει το Περιθώριο κέρδους, από το οποίο θα εκφέρει η εταιρεία το καθαρό της εισόδημα ως εξής: Καθαρό Εισόδημα (Net Income) = Περιθώριο Κέρδους (Contribution Margin) – Πάγιο/Καθορισμένο Κόστος (Fixed Costs).

(Walther et al, 2009)

Κεφάλαιο 5

Ουσιαστική Εφαρμογή της πολιτικής Cost-Volume-Profit Analysis σε συνδυασμό με τακτικές Benchmarking και Δυνάμεων του Porter σε μια Επιχείρηση Μεταποίησης Αγροτικών Προϊόντων.

Στα παρακάτω υποκεφάλαια αναλύεται πλέον ο τρόπος εφαρμογής της πολιτικής Cost-Volume-Profit Analysis σύμφωνα με τα προαναφερθέντα στο προηγούμενο υπο-κεφάλαιο και σύμφωνα με τις προτεινόμενες εφαρμογές Benchmarking και αυτές των 5 Δυνάμεων του Porter

5.1 Ορισμός Περιόδου-Συχνότητας Εφαρμογής

Κατά πρώτο λόγο ορίζεται από το τμήμα management της εταιρείας-βιομηχανίας η συχνότητα διεξαγωγής των εφαρμογών καθώς και η συγκριτική τους προτυποποίηση. Προτεινόμενη χρονική περίοδος, είναι κάθε χρόνο πριν την έναρξη παραγωγής και διοχέτευσης των προϊόντων στην αγορά.

5.2 Καθορισμός Νεκρού Σημείου (Breakeven Point)

Ο καθορισμός του Νεκρού Σημείου της εταιρείας-βιομηχανίας, θα ορίσει τη λειτουργικότητά της. Παράλληλα, βοηθά το τμήμα Management και Managerial Accounting να αναγνωρίσει το αποκαλούμενο Margin of Safety (Περιθώριο Ασφάλειας), οικονομικό στοιχείο που εκπροσωπεί την οικονομική κατάσταση της εταιρείας, κατόπιν πωλήσεων, κατά το οποίο τα έσοδα των πωλήσεων υπερβαίνουν το Νεκρό Σημείο και εξασφαλίζουν στην εταιρεία-βιομηχανία τη δυνατότητα να θέσει Εισόδημα-Στόχο (Target Income).

Η ανάλυση των Δεδομένων Εξόδων πρέπει να διεξάγεται με λεπτομέρεια διότι καθορίζει με ακρίβεια το Νεκρό Σημείο, βάση του οποίου η εταιρεία λαμβάνει μια εικόνα όσον αφορά την αντοχή την αντοχή και την μελλοντική ανάπτυξη της εταιρείας (Sustainability and Growth) και κατόπιν κοστολόγησης και καθορισμού Στοχευμένου Κέρδους (Target Profit) και σε συνάρτηση με το Benchmarking να εκτιμηθεί η δυνατότητα επέκτασης της εταιρείας σε άλλο νομό ή χώρα (εάν η εταιρεία το επιθυμεί). Η ανάλυση των Στοιχείων Εξόδων (Data Cost) μπορεί να γίνει

..

- Περιληπτικά "Ομάδα στοιχείων -Ανάλυση Στοιχείων

- Αναλυτικά: Ομάδα Στοιχείων-Στοιχεία-Υποομάδα στοιχείων-Συστατικά Μέρη Στοιχεία.

(Atkins et al, 2013)

Η εφαρμογή Καθορισμού του Νεκρού Σημείου, αποτελείται από τα παρακάτω στάδια:

- I. Καθορίζεται το Κόστος Διαχείρισης της Επιχείρησης (Operating Cost) το οποίο προκύπτει από την εξίσωση: $\text{Κόστος Διαχείρισης (Operating Cost)} = \text{Συνολικό Εισόδημα (Income)} - \text{Συνολικό Κόστος (Total Cost)}$. Να σημειωθεί ότι το Συνολικό Κόστος περιλαμβάνει το Σταθερό και Μεταβλητό Κόστος. Το Κόστος Διαχείρισης εκπροσωπεί τα συνολικά έξοδα της εταιρείας-βιομηχανίας.
- II. Καθορίζεται το Νεκρό Σημείο των μονάδων, των οποίων η πώληση θα καλύψει το Νεκρό Σημείο Παραγωγής τους αλλά και λειτουργικών εξόδων της εταιρείας.. Ο υπολογισμός του συγκεκριμένου Νεκρού Σημείου θα καθορίσει και τη γενική τιμή πώλησης όλων των μονάδων. Η εξίσωση που ορίζει το συγκεκριμένο Νεκρό Σημείο είναι: $\text{Νεκρό Σημείο Ορισμένων Μονάδων} = \frac{\text{Καθορισμένο Κόστος (Fixed Costs)}}{\text{Τιμή ανά μονάδα (Price per Unit)}} * \text{Μεταβλητό Κόστος ανά μονάδα (Price per Unit)}$
- III. Υπολογίζεται το Κόστος ανά μονάδα το οποίο προκύπτει από την εξής εξίσωση: $\text{Κόστος ανά Μονάδα (Cost per Unit)} = \frac{\text{σταθερό/πάγιο Κόστος (Fixed Cost)} + \text{Μεταβλητό Κόστος (Variable Cost)}}{\text{Αριθμός Παραγόμενων Μονάδων (Number of Units)}}$.

(Kallio, 2018)

Σε περίπτωση Μονο-παραγωγικής (monoproductive) εταιρείας-βιομηχανίας, η διερεύνηση του Νεκρού Σημείου γίνεται αποκλειστικά και μόνο για το προϊόν αυτό. Εάν πρόκειται για Πολυ-παραγωγική (multiproductive) εταιρεία μεταποίησης αγροτικών προϊόντων, τότε διεξάγονται τόσες διαδικασίες υπολογισμού, όσες και οι κατηγορίες παραγόμενων προϊόντων.

Έχοντας υπολογίσει το Νεκρό Σημείο, γνωρίζω πλέον το κόστος παραγωγής το οποίο είναι πάντα μικτό (Mixed Cost) καθότι περιλαμβάνει πολλά Δεδομένα Εξόδων (Cost Data) τα οποία αποτυπώνονται σε τρεις μορφές :

(Η αποτύπωση των Δεδομένων Εξόδων στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνεται περιληπτικά)

..

Πρώτη Ύλη (Raw Material)	Αγορά Πρώτης ύλης Μεταφορά (Συντήρηση οχημάτων και καύσιμα) Έξοδα Εργατικού Δυναμικού Συντήρηση-Αποθήκευση
Επεξεργασία-Κατεργασία (Work-in Process)	Έξοδα λειτουργίας Μηχανημάτων Έξοδα Συντήρησης Μηχανολογικού Εξοπλισμού Ενέργεια λειτουργίας Μηχανολογικού Εξοπλισμού Έξοδα Εργατικού Δυναμικού Απόδοση Φορολογίας και ΦΠΑ Ενοίκιο Εγκαταστάσεων Έξοδα Συσκευασίας-Τυποποίησης
Ολοκλήρωση Επεξεργασίας-Κατεργασίας (Finished Goods)	Έξοδα Συντήρησης Αποθήκευσης Έξοδα Μεταφοράς-Διανομής στην Αγορά Έξοδα Εργατικού Δυναμικού Έξοδα Προώθησης (Promotion)

Ο συγκεκριμένος Πίνακας αντικατοπτρίζει και τα έξοδα μιας Πολυ-Παραγωγικής εταιρείας με τη διαφορά ότι για κάθε σειρά προϊόντος πρέπει να διαμορφώνεται ξεχωριστή ανάρτηση.

(Walther et al, 2009)

Να σημειωθεί ότι εφόσον το Μικτό Κόστος Παραγωγής μιας μονάδας προκύπτει τόσο από το Σταθερό όσο και από το Μεταβλητό Κόστος δεν παραμένει ποτέ σταθερό αντιθέτως μεταβάλλεται ανάλογα με τη μεταβολή που υφίστανται τα Δεδομένα Εξόδων τα οποία Δεδομένα Εξόδων υφίστανται συχνά μεταβολή λόγω εξωτερικών παραγόντων όπως :

- Διακυμάνσεις στην τιμή καυσίμων
- Περιβαλλοντικοί παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν αρνητικά την παραγωγή αγροτικών προϊόντων που χρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες (χαλάζι, έντονη βροχόπτωση σε ακατάλληλη χρονική περίοδο, ανομβρία, πάγος). Συνεπώς η τιμή αγοράς μπορεί να αυξηθεί εάν υπάρχει έλλειψη πρώτης ύλης τόσο σε εγχώριο όσο και σε εξωχώριο επίπεδο.
- Υπερπαραγωγή πρώτων υλών με αποτέλεσμα να μειωθεί η τιμή αγοράς.
- Αύξηση ή μείωση των εξόδων ασφαλιστικής κάλυψης των εργαζομένων.

- Ανάγκη έκτακτης ανατροφοδότησης της εταιρείας με πρώτες ύλες, μεταφορικά μέσα ή μηχανολογικό εξοπλισμό λόγω αύξησης της ζήτησης του παραγόμενου προϊόντος.
- Έκτακτη δανειοληψία επιχείρησης

Σε γενικό επίπεδο όμως, εφόσον ο καθορισμός του Νεκρού Σημείου διεξάγεται συχνά – όπως προαναφέραμε στο υπο-κεφάλαιο 4.3.1 – η εταιρεία μεταποίησης αγροτικών προϊόντων μπορεί να έχει μια εμπειριστατωμένη εικόνα του γενικού κόστους παραγωγής και υπολογίζοντας το κόστος παραγωγής μιας μονάδας είναι σε θέση να υπολογίσει τα έξοδα παραγωγής συγκεκριμένου αριθμού μονάδων.

(Walther et al, 2009)

5.3 Κοστολόγηση (Pricing) Μονάδας (Προϊόντος)

Πριν αναλύσουμε τη διαδικασία κοστολόγησης, πρέπει να αναφέρουμε τα ερωτήματα εκείνα τα οποία θα απασχολήσουν την εταιρεία μεταποίησης αγροτικών προϊόντων, κυρίως το τμήμα managerial accounting:

- Πώς επιδρά η αύξηση της τιμής πώλησης στο Νεκρό Σημείο (Breakeven Point) παραγωγικότητας της εταιρείας και στο στοχευμένο κέρδος (target income); Στην περίπτωση αυτή, μιλάμε για μια αντιστρόφως ανάλογη σχέση μεταξύ Τιμής-Νεκρού Σημείου καθότι εάν αυξηθεί η τιμή πώλησης, μειώνεται αυτομάτως η δυσκολία απόσβεσης του Νεκρού Σημείου. Στην περίπτωση του Στοχευμένου Εισοδήματος παρουσιάζεται σχέση αναλογικότητας καθότι όσο αυξάνει η τιμή πώλησης της κάθε μονάδας, αυξάνονται και οι πιθανότητες κάλυψης του στοχευμένου κέρδους.
- Πώς επιδρά η μείωση της τιμής πώλησης στο Νεκρό Σημείο (Breakeven Point) παραγωγικότητας της εταιρείας και στο στοχευμένο κέρδος (target income); όσο μειώνεται η τιμή πώλησης της κάθε μονάδας, μειώνεται ταυτόχρονα και το Στοχευμένο Κέρδος διότι προέχει η κάλυψη του Νεκρού Σημείου και το καθαρό εισόδημα που απομένει είναι χαμηλό.

- Πώς επιδρά η αύξηση του ποσοστού Μεταβλητού Κόστους (Variable Cost Ratio) στο Νεκρό Σημείο (Breakeven Point) παραγωγικότητας της εταιρείας και στο στοχευμένο κέρδος (target income); Εάν αυξηθεί το ποσοστό του Μεταβλητού Κόστους όσον αφορά το Μικτό Κόστος από το οποίο αποτελείται το Νεκρό Σημείο της επιχείρησης, τότε αυτομάτως αυξάνεται το Νεκρό Σημείο άρα και η δυσκολία απόσβεσης. Επιπλέον, μειώνεται η δυνατότητα κάλυψης του δείκτη που εκπροσωπεί το Στοχευμένο Κέρδος.
- Πώς επιδρά η μείωση του ποσοστού Μεταβλητού Κόστους (Variable Cost Ratio) στο Νεκρό Σημείο (Breakeven Point) παραγωγικότητας της εταιρείας και στο στοχευμένο κέρδος (target income); Εδώ, πρόκειται για μια σχέση Ποσοστού Μεταβλητού Κόστους- - Νεκρού Σημείου που είναι αντιστρόφως ανάλογη διότι όσο μειώνεται το ποσοστό Μεταβλητού Κόστους, μειώνεται η συνεισφορά του το Μικτό Κόστος, άρα μειώνεται το Νεκρό Σημείο. Ταυτόχρονα λοιπόν αυξάνεται η δυσκολία κάλυψης του Στοχευμένου Κέρδους.
- Πώς επιδρά η αύξηση του Σταθερού Κόστους (Fixed Cost) στο Νεκρό Σημείο (Breakeven Point) παραγωγικότητας της εταιρείας και στο στοχευμένο κέρδος (target income); Όπως στην περίπτωση του Μεταβλητού Κόστους, εάν αυξηθεί το ποσοστό του Σταθερού Κόστους όσον αφορά το Μικτό Κόστος από το οποίο αποτελείται το Νεκρό Σημείο της επιχείρησης, τότε αυτομάτως αυξάνεται το Νεκρό Σημείο άρα και η δυσκολία απόσβεσης. Επιπλέον, μειώνεται η δυνατότητα κάλυψης του δείκτη που εκπροσωπεί το Στοχευμένο Κέρδος.
- Πώς επιδρά η μείωση του Σταθερού Κόστους (Fixed Cost) στο Νεκρό Σημείο (Breakeven Point) παραγωγικότητας της εταιρείας και στο στοχευμένο κέρδος (target income); όπως στην περίπτωση του Μεταβλητού Κόστους, έτσι και εδώ, πρόκειται για μια σχέση Σταθερού Κόστους- - Νεκρού Σημείου που είναι αντιστρόφως ανάλογη διότι όσο μειώνεται το ποσοστό Μεταβλητού Κόστους, μειώνεται η συνεισφορά του το Μικτό Κόστος, άρα μειώνεται το Νεκρό Σημείο. Ταυτόχρονα λοιπόν μειώνεται η δυσκολία κάλυψης του Στοχευμένου Κέρδους. (Σχέση Σταθερού Κόστους – Στοχευμένου Κέρδους ανάλογη).

(Atkins et al, 2013)

Επομένως η κοστολόγηση της κάθε μονάδας του παραγόμενου προϊόντος, πρέπει να αναδεικνύει μια τέτοια τιμή που να μην επηρεάζεται το Στοχευμένο Κέρδος (Target Profit) από:

- ◆ Διακυμάνσεις Σταθερού Κόστους
- ◆ Διακυμάνσεις Μεταβλητού Κόστους

Επιπλέον δεν πρέπει να αυξομειώνεται συχνά η τιμή πώλησης (κοστολόγηση) διότι επηρεάζεται αρνητικά το αγοραστικό δυναμικό.

Σε πρακτικό πλαίσιο, η εκτίμηση της κοστολόγησης της μονάδας με στόχο την απόσβεση του κόστους παραγωγής και την απόδοση κέρδους στην εταιρεία, θα διεξαχθεί με βάση τους παρακάτω παράγοντες:

- Συγκριτική Προτυποποίηση (Benchmarking)
- 5 Δυνάμεις του Porter
- Τρεις (3) Οικονομικές Στρατηγικές του Porter
- Διεξαγωγή Sensitivity Analysis
- Εκτίμηση του Περιθώριου Συνεισφοράς Κέρδους των μονάδων προς πώληση
- Εκτίμηση του Κέρδους – Στόχου (Target Profit)
- Εκτίμηση του Όγκου Μονάδων (Volume)

5.3.1 Συγκριτική Προτυποποίηση (Benchmarking) και 5 Δυνάμεις του Porter

Η εταιρεία μεταποίησης αγροτικών προϊόντων, θα διεξάγει στρατηγικό Benchmarking και Benchmarking βασικών λειτουργιών. Θα συγκρίνει τις προδιαγραφές της ως προς το επίπεδο μηχανολογικών προδιαγραφών μεταποίησης των αγροτικών προϊόντων καθώς και τις προδιαγραφές λειτουργίας του τμήματος marketing που διαθέτει σε σχέση με τις ανταγωνίστριες εταιρείες. . Πιο συγκεκριμένα:

- Θα συγκρίνει τα τμήματα αγοράς στα οποία απευθύνονται ήδη οι ανταγωνιστές της σε σχέση με αυτά στα οποία απευθύνεται η ίδια. Για να είμαστε πιο σαφείς και με βάση τα στοιχεία που έχει το τμήμα management και managerial accounting θα εξετάσει τις πρώτες

ύλες, το μηχανολογικό εξοπλισμό και το εργατικό δυναμικό στο οποίο έχει επενδύσει προκειμένου να ελέγξει εάν απευθύνεται σε μεμονωμένους πελάτες – ζευγάρια, οικογένειες,- ή εάν μπορεί παράλληλα να προσφέρει το προϊόν ή τα προϊόντα που παράγει παράλληλα προσφέρει προϊόντα σε μεγάλες εταιρείες, ιδιωτικές και μη όπως ξενοδοχεία, εστιατόρια. Μάλιστα αν λάβουμε υπόψιν το ρητό "Ό,τι πληρώνεις, παίρνεις", μπορεί να κοστολογήσει ακριβότερα το προϊόν της και να παραμείνει ανταγωνιστική λόγω ποιότητας, διότι θα επενδύσει σε ποιότητα πρώτων υλών προκειμένου ότι παράγει να είναι λιγότερο ευπαθές από παρόμοια προϊόντα ανταγωνιστριών εταιρειών.

➤ Ως προς τις εφαρμοζόμενες στρατηγικές, τις επενδυτικές πρακτικές και τις βασικές λειτουργίες σε κάθε τμήμα τις αγοράς, η εταιρεία θα συγκρίνει το προϊόν ή τα προϊόντα των οποίων την παραγωγή έχουν επενδύσει οι ανταγωνιστές της βάσει επεξεργασίας των ίδιων πρώτων υλών, τον τρόπο προώθησής του και τις εξασφαλιστικές παροχές που παρέχουν στους πελάτες. Θα ερευνήσει δηλαδή:

- Τι είδους προϊόντα διατίθενται στους πελάτες με την επεξεργασία ίδιων πρώτων υλών και μηχανολογικού εξοπλισμού
- Τι είδους επιπλέον προϊόντα διατίθενται στους πελάτες με την επεξεργασία ίδιων πρώτων υλών μηχανολογικού εξοπλισμού.
- Τον αριθμό αυτών.- Όγκο Παραγωγής (Volume)
- Τη στρατηγική προώθησής τους: Η εταιρεία-βιομηχανία εξετάζει το πως η διαδικασία product promotion διενεργείται (Διαδικασία που αφορά το Κόστος Ολοκληρωμένων Παραγωγικά Προϊόντα/Finished Products ή αλλιώς Κόστος Πρεοώθησης) σε εμπορικές μονάδες των περιοχών που εδρεύουν οι ανταγωνιστές της εταιρείας ή εκτός νομού ή περιφέρειας. Επιπλέον ερευνά την ποιότητα της συγκεκριμένης προώθησης (παρέχεται φωτογραφία οχήματος στον ιστότοπο της επιχείρησης, αναφέρεται ο κυβισμός των οχημάτων, η τιμή ενοικίασής τους και το μοντέλο;).
- Το πώς πληρώνονται οι ανταγωνίστριες εταιρείες (παρέχεται πίστωση, προκαταβολή κατά την παραγγελία και αποπληρωμή με την παράδοση, μετρητά, έκπτωση με την αγορά συγκεκριμένου αριθμού μονάδων και πέρα)

Από τη συγκριτική αυτή έρευνα θα προκύψουν στοιχεία που αφορούν τα ισχυρά και τα αδύναμα

σημεία των ανταγωνιστών και εφόσον η εταιρεία έχει ιδρυθεί, εξοπλιστεί και βρίσκεται στο ίδιο επίπεδο λειτουργίας, διαθέτει χρόνο να μελετήσει τα ισχυρά σημεία των ανταγωνιστών και να τα υιοθετήσει και να έχει μια γενική εικόνα των αδύνατων σημείων των ανταγωνιστών της που ταυτόχρονα την καθιστούν σε κάποιο επίπεδο ανταγωνιστική.

5.3.2 Benchmarking Απολογισμού

Στο Benchmarking απολογισμού, το οποίο θα διενεργηθεί στο τέλος του έτους λειτουργίας της επιχείρησης, θα εφαρμοστούν και οι τρεις μορφές Benchmarking (στρατηγικό, λειτουργικό υποστηρικτικό). Εδώ θα δοθεί κυρίως έμφαση στις πρακτικές marketing και στο ανθρώπινο δυναμικό, διότι, εφόσον η εταιρεία επιλέξει να υπερτερεί σε προϊόν/προσόντα ως προς το μήκος (κατηγορίες προϊόντων παρασκευασμένων από τις ίδιες πρώτες ύλες) και τη συνέπεια (στόχοι εξυπηρέτησης καταναλωτών), προέχει πλέον να γνωρίζει η εταιρεία εάν οι ανταγωνιστές έχουν επενδύσει σε επιπλέον δυναμικό αναφορικά προς τη διαχείριση και την προώθηση των προϊόντων τους.

Πιο συγκεκριμένα, η εταιρεία του πρέπει να έχει μια γενική εικόνα αναφορικά προς την αντίδραση των ανταγωνιστών ως προς την ύπαρξη του προϊόντος ή των προϊόντων της και τη διοχέτευσή τους στην αγορά..

Επίσης, το Benchmarking που θα διεξάγει, θα εστιάζεται σε τυχόν νέες πρακτικές που υιοθέτησαν οι ανταγωνιστές όπως οι ακόλουθες:

- Συνεργασία με νέα διαφημιστική εταιρεία,
- Απασχόληση νέων ή περισσότερων manager
- Εποχική απασχόληση σύμβουλου επιχειρήσεων
- Επέκταση των παρεχόμενων παροχών των ανταγωνιστών με τη μορφή παρασκευής νέων προϊόντων ή όμοιων τα οποία διατίθενται σε χαμηλότερη τιμή προκειμένου να διευρυνθούν τα πεδία καταναλωτών.

Πριν ξεκινήσει λοιπόν η επόμενη περίοδος παραγωγής, η επιχείρηση τέχει το χρόνο να

αναθεωρήσει κάποιες πρακτικές της, να τροποποιήσει τις επενδύσεις της, δηλαδή το κόστος παραγωγής – τόσο το Μεταβλητό όσο και το Σταθερό - να εξετάσει τα νέα δεδομένα των ανταγωνιστών (αν και εφόσον προκύπτουν) και να υιοθετήσει τις πρακτικές εκείνες που κρίνει ότι θα την ωφελήσουν λειτουργικά και οικονομικά στο μέλλον.

Η εταιρεία-βιομηχανία, πρέπει κατόπιν εφαρμογής διαδικασίας Benchmarking να είναι έτοιμη να αντιμετωπίσει οποιαδήποτε μεταβολή κόστους η οποία θα την οδηγήσει σε ανάλογη κοστολόγηση , επαναπροσδιορισμό Στοχευμένου Εισοδήματος (Target Income) και Νεκρού Σημείου και επαναπροσδιορισμό όγκου Πωλήσεων και Περιθωρίου Ασφάλειας.

5.3.3 Συχνότητα Εφαρμογής Benchmarking

Έκτοτε, η εταιρεία μεταποίησης αγροτικών προϊόντων δεν θα προχωρήσει σε επιπλέον Benchmarking, εάν δεν παρέλθει ένας χρόνος. Ο λόγος είναι οι συχνότερα επαναλαμβανόμενες διαδικασίες σύγκρισης λειτουργιών και πρακτικών της εταιρείας με αυτές των ανταγωνιστών, είναι χρονοβόρες, καθυστερούν την εξέλιξη της εταιρείας και τη θέτουν συνεχώς στη διαδικασία αντιγραφής των ανταγωνιστών της, πράγμα το οποίο δεν την καθιστά ανταγωνιστική αλλά ίδια σε παροχές με τις υπόλοιπες. Επιπλέον, είναι κατά κάποιο τρόπο αναχρονιστική διαδικασία διότι μέχρι να υιοθετήσει και να εξελίξει η εταιρεία τις πρακτικές των ανταγωνιστών της , οι ίδιοι της οι ανταγωνιστές, έχουν υιοθετήσει και εφαρμόσει άλλες.

Το Benchmarking λοιπόν, πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο αρχικά ως μέτρο σύγκρισης προκειμένου να εξακριβώσει η εταιρεία ότι πληρεί τις προϋποθέσεις ανταγωνισμού, εξέλιξης και εδραίωσης στην αγορά και ότι απλά παρέχει στον πελάτη αυτό που παρέχουν και οι ανταγωνιστές της. Από εκεί και πέρα, το να θεωρηθεί η εταιρεία ανταγωνιστική, είναι θέμα διαχείρισης, αποστολής και οράματος του ιδιοκτήτη της . Με λίγα λόγια η καινοτομία της και η άριστη ανταπόκρισή της στις ανάγκες του πελάτη, εξαρτάται από τον ίδιο τον ιδιοκτήτη και τις πρωτοβουλίες του και όχι από το πλαίσιο των ανταγωνιστών της.

Η μόνη περίπτωση στην οποία συνίσταται επιπλέον εφαρμογή διαδικασίας Benchmarking ενδιάμεσα του έτους, είναι σε τμηματικό επίπεδο – μνα αφορά δηλαδή έναν συγκεκριμένο τομέα - προκειμένου να βεβαιωθεί η εταιρεία ότι δεν υστερεί σε τίποτα, όσον αφορά το μηχανολογικό εξοπλισμό της - σε σχέση με τους ανταγωνιστές της. Επιπλέον να διερευνηθεί τι ποσοστό καταλαμβάνει, κατόπιν πωλήσεων, στο μερίδιο κερδών τον νομού αλλά και της περιφέρειας . Στην περίπτωση που κάνουν την εμφάνισή τους νέες εταιρείες, τότε καλό είναι η εταιρεία να προχωρήσει σε Benchmarking με την έννοια της συγκριτικής διερεύνησης και εξακρίβωσης των μελλοντικών ανταγωνιστικών δυνατοτήτων των νέων εταιρειών.

5.3.4 Εφαρμογή των Τριών (3) Οικονομικών Στρατηγικών του Porter από την Εταιρεία Μεταποίησης Αγροτικών Προϊόντων

Σύμφωνα με τον Porter, (1980), κάθε επιχείρηση πρέπει να έχει στη διάθεσή της κάποιες στρατηγικές να εφαρμόσει οι οποίες θα τη βοηθήσουν σε επίπεδο ανταγωνιστικότητας να διατηρήσει όσο μπορεί περισσότερο το ίδιο Νεκρό Σημείο ή να το μειώσει. Οι στρατηγικές αυτές είναι οι ακόλουθες:

- **Στρατηγική κόστους:** Σύμφωνα με τη στρατηγική αυτή, η εταιρεία προσπαθεί να μειώσει τα έξοδά της ώστε να μπορεί να έχει μεγαλύτερο περιθώριο κέρδους. Η επιχείρηση θα προσπαθήσει να υιοθετήσει μια τέτοια στρατηγική που να της δίνει τη δυνατότητα να κατανοήσει σε ποιους τομείς παρατηρούνται τα περισσότερα έξοδα τα οποία επιβαρύνουν το Περιθώριο Ασφάλειας (Margin of Safety) και τον Όγκο Πωλήσεων..
- **Στρατηγική διαφοροποίησης:** Η στρατηγική αυτή επιβάλλει στην εταιρεία να διαφοροποιηθεί σε σχέση με τους ανταγωνιστές της ως προς το προϊόν. Αυτό δε σημαίνει ότι αλλάζει το προϊόν ως προς τη μορφή του αλλά ως προς ποιότητα, την ποικιλομορφία του και τον τρόπο διάθεσής του.
- **Στρατηγική εστίασης:** Σύμφωνα με αυτήν τη στρατηγική, η εταιρεία πρέπει να εστιάσει το ενδιαφέρον και τις πρακτικές της σε ένα συγκεκριμένο τμήμα της αγοράς στο οποίο τμήμα θα εφαρμόσει στρατηγική κόστους ή στρατηγική διαφοροποίησης ή και τα δύο. Στην περίπτωση της εταιρείας μεταποίησης αγροτικών προϊόντων, θα γίνει χρήση αυτής της στρατηγικής, όχι όμως άμεσα; , αλλά μετά από δύο χρόνια τουλάχιστον, μια μεσολαβητική περίοδος που θα της επιτρέψει, με τις ανάλογες στρατηγικές και πρακτικές να έχει εξασφαλίσει σταθερότητα εσόδων που να αφήνουν μεγάλο περιθώριο κέρδους. Επιπλέον η στρατηγική αυτή θα εφαρμοστεί, όχι όμως εξολοκλήρου διότι η επιχείρηση καλό θα είναι να διατηρεί μια επιφύλαξη για το αν αυτή η πρακτική της εξασφαλίσει κέρδη με λιγότερο κόστος και χρονική δαπάνη. Αυτό που θα επιχειρήσει είναι να διατηρήσει την υπάρχουσα γραμμή παραγωγής (ή τις υπάρχουσες κατηγορίες προϊόντων στην περίπτωση που είναι πολυπαραγωγική). Θα εστιάσει όμως τις επενδύσεις της στην αγορά επιπλέον πρώτων υλών να διευρύνει την παραγωγή της σε κλίμακα μήκους αλλά και τη διεύρυνση πελατών.

5.4 Δ ιεξαγωγή Sensitivity Analysis

Αυτό που πρέπει να γνωρίζει η εταιρεία μεταποίησης αγροτικών προϊόντων, είτε είναι μονοπαραγωγική είτε πολυπαραγωγική, είναι το ότι ποτέ δεν πρέπει να είναι σίγουρη για τα προκαθορισμένα έσοδα, κέρδη ή έξοδα. Κυρίως πρέπει να είναι πάντα σε επιφυλακή για τυχόν μεταβολή των εξόδων της τα οποία αυτομάτως επηρεάζουν έσοδα και κέρδη. Για αυτό το λόγο εφαρμόζει Sensitivity Analysis, δηλαδή Τακτική Αντιμετώπισης Απρόβλεπτων Οικονομικών Παρεμβάσεων. Στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόση μαθηματικούς τύπους προβλεψιμότητας οικονομικών μεταβολών αλλά αναλύει και καθορίζει τις μορφές αλλαγής εξόδων και ανάλογα επαναπροσδιορίζει το Νεκρό Σημείο και την Κοστολόγηση του προϊόντος ή των προϊόντων που παράγει. Πρόκειται για μια τακτική επιφυλακής η οποία απαιτεί να γνωρίζει το τμήμα management και managerial accounting τις πιθανές μορφές απροσδόκητων μεταβολών εξόδων οι οποίες είναι οι παρακάτω:

- **Μεταβολή σε Πάγια/Καθορισμένα Έξοδα (Change in Fixed Cost)** Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα, είναι η έκτακτη ανάγκη που μπορεί να προκύψει στην εταιρεία-βιομηχανία για πρόσληψη ενός επιπλέον λογιστή, ενέργεια η οποία μεταβάλλει το Καθορισμένο Κόστος σε πλαίσιο μισθοδοσίας και ασφαλιστικής κάλυψης εργατικού δυναμικού.
- **Ενδεχόμενη μεταβολή στο Μεταβλητό Κόστος (Change in Variable Cost):** Τέτοιας μορφής μεταβολή να θεωρείται δεδομένη λόγω των πολλών κατηγοριών εξόδων που διαμορφώνουν το Μεταβλητό Κόστος, όπως αλλαγή στην τιμή αγοράς πρώτων υλών ή άνοδος της τιμής καυσίμων.
- **Οικονομική Μεταβολή Λόγω Μεταβολής Βάρους των Δεδομένων Εξόδων (Blended Cost Shifts) :** Ένα αντιπροσωπευτικό παράδειγμα μπορεί να αποτελέσει η μείωση τιμής καυσίμων και η ταυτόχρονη άνοδος ενοικίου των εγκαταστάσεων. Αυτομάτως υφίσταται μετατόπιση εξόδων κατά την οποία μειώνεται το Μεταβλητό Κόστος (Variable Cost) και αυξάνεται το Σταθερό.(Fixed Cost).

Τέτοιες μορφή αλλαγές επηρεάζουν τις αποφάσεις της εταιρείας ως προς την κοστολόγηση των προσόντων η οποία ταυτόχρονα θα επηρεάσει τον όγκο πωλήσεων και τον καθορισμό Στοχευμένου Εισοδήματος (Target Income). Επιπλέον, στην περίπτωση που η εταιρεία-βιομηχανία θεωρείται πολυ-παραγωγική, η διεξαγωγή της διαδικασίας Sensitivity Analysis μπορεί να την βοηθήσει να επανεξετάσει την περίπτωση απόσυρσης/κατάργησης μιας ή περισσότερων κατηγοριών προϊόντων των οποίων η παραγωγή θεωρείται πολυδάπανη και επηρεάζει αρνητικά το μέσο εσόδων της. (Walther et al, 2008)

5.4.1 Διεξαγωγή Sensitivity Analysis βάσει Πλαισίου Πιθανών Πελατών (potential customers' profile). - Τμηματοποίηση Αγοράς

Ο κάθε συνειδητοποιημένος επιχειρηματίας, πρέπει να γνωρίζει το προφίλ των πελατών του το οποίο θα του καθορίσει το τι θα παράγει, σε τι εύρος όγκου και σε τι τιμή θα διαμορφωθούν οι πωλήσεις.

Το προφίλ πελατών θα βοηθήσει την εταιρεία-βιομηχανία να καθορίσει τι θα πουλήσει και σε ποιον ειδικά εάν η εταιρεία είναι πολυ-παραγωγική, γεγονός το οποίο παίζει ουσιαστικό ρόλο και στην πολιτική προώθησης την οποία θα εφαρμόσει. Θα προχωρήσει δηλαδή σε product mix και marketing mix policy ή θα περιοριστεί στην προώθηση ενός ορισμένου είδους προϊόντος; Πρέπει λοιπόν, σύμφωνα με τους Kotler και Armstrong (2009), ο επιχειρηματίας να προχωρήσει σε τμηματοποίηση της αγοράς (market segmentation), μέθοδος σύμφωνα με την οποία:

'...υφίσταται διαίρεση μιας αγοράς σε διακριτές ομάδες αγοραστών οι οποίοι έχουν διακριτές ανάγκες, χαρακτηριστικά ή συμπεριφορά και οι οποίοι ενδεχομένως να απαιτούν ιδιαίτερες στρατηγικές ή μίγματα μάρκετιν (marketing mix). ..'

(Kotler και Armstrong, pp 268-269, 2009)

Το προϊόν που προωθείται, μπορεί μεν να είναι ίδιο, οι αγοραστές όμως μπορεί να διαφέρουν ως προς τις επιθυμίες τους, τα εισοδηματικά τους κριτήρια, το σκοπό αγοράς. Επομένως η εταιρεία πρέπει να κάνει μια κατανομή των εξατομικευμένων αναγκών των πιθανών πελατών. Η τμηματοποίηση των πελατών, μπορεί να έχει γεωγραφική, δημογραφική, ψυχογραφική ή συμπεριφορική υπόσταση. (Kotler & Armstrong, pp 269 – 275, 2009).

5.4.2 Διεξαγωγή Sensitivity Analysis βάσει Δημογραφικής και Ψυχογραφικής Τμηματοποίησης Αγοράς και Εφαρμογή της ως προς την Έρευνα Αγοράς

Η Δημογραφική Τμηματοποίηση της αγοράς, δημιουργεί ομάδες πελατών ανάλογα με το φύλλο, την ηλικία, τα εισοδηματικά κριτήρια, το επίπεδο μόρφωσης, την εθνικότητα, στοιχεία τα οποία διαμορφώνουν τις προϋποθέσεις-παράγοντες που επηρεάζουν τη μορφή του προϊόντος και των συνοδευόμενων υπηρεσιών που θα προωθηθούν στο ενδεχόμενο αγοραστικό δυναμικό (potential customers). Με αυτόν τον τρόπο η εταιρεία μπορεί να εκτιμήσει το μέγεθος της αγοράς και να την προμηθεύει αποτελεσματικά.

Η Ψυχογραφική Τμηματοποίηση αγοράς, κατηγοριοποιεί τους ενδεχόμενους πελάτες με κριτήρια την κοινωνική τάξη, την προσωπικότητά τους και τον τρόπο ζωής τους. Υπάρχει περίπτωση άτομα που ανήκουν στην ίδια δημογραφική ομάδα να έχουν εντελώς διαφορετική προσωπικότητα, ψυχοσύνθεση και φιλοδοξίες.

(Kotler και Armstrong, pp 268-269, 2009)

5.5 Εκτίμηση του Περιθώριου Συνεισφοράς Κέρδους των μονάδων προς πώληση

Στο σημείο αυτό, η εταιρεία εξετάζει το περιθώριο κέρδους που θα αποκομίσει από μια υποτιθέμενη κοστολόγηση της κάθε μονάδας. Αυτό βέβαια εξαρτάται και από το είδος του προϊόντος το οποίο παράγει – δηλαδή εάν το παραγόμενο προϊόν της βρίσκεται σε υψηλή ή χαμηλή κλίμακα ανταγωνιστικότητας, ή εάν έχει το μονοπώλιο - το οποίο καθορίζει κατά σεβαστό ποσοστό το περιθώριο κέρδους. Εάν για παράδειγμα η εταιρεία παράγει προϊόν που της αποφέρει υψηλό περιθώριο συνεισφοράς κέρδους (Contribution Margin), τότε η κοστολόγησή του συμβάλλει σε υψηλή κάλυψη του Mixed Cost. Επιπλέον, ένα υψηλό Περιθώριο Συνεισφοράς Κέρδους υποδεικνύει ταχεία κάλυψη του Νεκρού Σημείου της εταιρείας.

Εκτίμηση Περιθώριου Συνεισφορά Κέρδους των μονάδων προς οπώληση.

→ Περιθώριο Συνεισφορά Κέρδους των μονάδων (Contribution Margin) = Έσοδα Πωλήσεων (Sales) – Μεταβλητό Κόστος.(Variable Cost)

Επομένως η εταιρεία πρέπει να υπολογίσει το ποσοστό συνεισφοράς στην κάλυψη εξόδων της μίας μονάδας αρχικά ως εξής:

→ Ποσοστό Κάλυψης Εξόδων της Μιας Μονάδας (Contribution Margin Ratio) = Γενικό Περιθώριο Κέρδους (Contribution Margin) / Αριθμός Πωλήσεων (Sales).

Επίσης προτείνεται στην εταιρεία να γνωρίζει και το Περιθώριο Ασφάλειας (Margin of Safety), δηλαδή τον αριθμό των μονάδων που πρέπει να πωληθούν στην υποτιθέμενη τιμή προκειμένου να καλυφθεί ταχύτατα το Νεκρό Σημείο και να μπορεί η εταιρεία να προχωρήσει σε κέρδος:

→ Περιθώριο Ασφάλειας (Margin of Safety – in units) = Εκτιμώμενος ή Πραγματικός Αριθμός Μονάδων προς Πώληση (Actual or Estimated Units) / Εκτιμώμενη Τιμή Εσόδων προς Απόσβεση του Νεκρού Σημείου (Revenue at Breakeven Point)

(Kallio, 2018)

Συμπεράσματα

Η τεχνική Cost-Volume-Profit Analysis, αποτελεί κάτι πολύ παραπάνω από ένα μαθηματικό εργαλείο υπολογισμού. Είναι μια μέθοδος η οποία συνίσταται στη διερεύνηση του Νεκρού Σημείου (Breakeven Point) της εταιρείας-βιομηχανίας, ώστε να εξασφαλιστεί η βιωσιμότητά της και η δυνατότητα να παραμένει η τιμή πώλησης προσιτή στους καταναλωτές. Η τακτική αυτή βοηθά επίσης το τμήμα management και managerial accounting της εταιρείας να γνωρίζει το Περιθώριο Ασφάλειας της και να καθορίζει τον Όγκο Παραγωγής – Πωλήσεων, στοιχεία τα οποία συνίστανται στην κάλυψη των εξόδων παραγωγής και την επίτευξη κέρδους.

Η τεχνική αυτή αποτελεί έναν ουσιαστικό τρόπο εξέτασης και ανάλυσης της σχέσης που υφίσταται μεταξύ των ενδεχόμενων αλλαγών στις οικονομικές δραστηριότητες μιας εταιρείας οι οποίες σχετίζονται με τις μεταβολές κόστους, παραγωγής και κοστολόγησης και αυτών που επέρχονται στα συνολικά έσοδα πωλήσεων και στο καθαρό κέρδος .

Παράλληλα, ο τομέας του management και managerial accounting της εταιρείας, μπορεί να ελέγχει ή να προκαθορίζει τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων που πρέπει να πωληθούν προκειμένου να φτάσει η εταιρεία ταχύτατα στο νεκρό σημείο (breakeven point) και να είναι ενήμερος για τα αποτελέσματα μιας μείωσης των πάγιων δαπανών ή αλλιώς σταθερών εξόδων (fixed costs) όσον αφορά το νεκρό σημείο της εταιρείας και τα αποτελέσματα μιας αύξησης των τιμών κοστολόγησης των προϊόντων αναφορικά προς το κέρδος.

Η τεχνική Cost-Volume-Profit Analysis, δεν μπορεί να εξυπηρετήσει τις προσδοκίες μιας επιχείρησης - αναφορικά προς τον υπολογισμό Μικτού Κόστους το οποίο εκπροσωπεί το Νεκρό Σημείο της – εάν πέρα από την εφαρμογή κάποιων μαθηματικών τύπων δεν χρησιμοποιηθεί με τις θεωρείες που διέπουν τον τομέα management και marketing, διότι το κέρδος μιας εταιρείας – βιομηχανίας δεν έγκειται μόνο σε υπολογισμούς αλλά και σε θεωρητική διερεύνηση του πλαισίου δραστηριοποίησης των πωλήσεων προκειμένου να γνωρίζει η επιχείρηση τις απειλές του ανταγωνισμού.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Βασιλειάδης Μ., Θωμαΐδου Φ., Κόρρα Ε., Μουστάκας Α., Ντέμιαν Η. & Σταυράκη Σ., 2017 *Ο Τομέας Μεταποίησης στην Ελλάδα: Τάσεις και Προοπτικές*. Μελέτη : Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Επιστημών ISBN 978-960-7536-71-6
- Κοντογεώργος Α., 2015 *Αγροτική Οικονομία*. Copyright Πανεπιστήμιο Πατρών, έκδοση 4.0, Πάτρα 2015, pp 48-50. Available at: <https://eclass.upatras.gr/modules/document.php?course=DEAPT146>
- Λάμπρος Φ., 2014. *Benchmarking*. Ανώτατο Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Ηπείρου:2 Τμήμα Μηχανικών Πληροφορικής Τ.Ε., pp.11-14.
- Παπαδάκης Β.Μ., 2016 *Στρατηγική των Επιχειρήσεων: Ελληνική και Διεθνής Εμπειρία*, pp 71-183, τόμος Α', 7η έκδοση, Αθήνα, 2016, εκδόσεις Μπένου

Ξένη Βιβλιογραφία

- Abdullahi S.R., Sulaimon B.A., Mukhtar I.S. & Musa I, 2017 *Journal of Business and Management (IOSR-JBM): Cost-Volume-Profit Analysis as a Management Tool for Decision Making in Small Business Enterprises* – within University Kano, e-ISSN: 2278-487X, p-ISSN:2319-7668. Volume 19, Issue2. Ver 1, Feb. 2017, pp 40-45. Available at <https://doi.109790/487x-1902014045>
- Atkins J. & Davidson S., 2013 *Cost Analysis and Benchmarking*, pp13-16, 23-29. Under the auspice of Royal Institution of Chartered Conveyors: Project Management Professional Group of the Royal Institution of Chartered Conveyors, 1st ed., ISBN 978 1 84219 921 3
- *Discrepancies Between Financial Accounting and Managerial Accounting*, 2020 . Available at: <http://www.cleartax.in.com>
- *Financial accounting*, 2020. Available at: <http://masters.ohio.edu.com>, 2020, (<http://www.myaccountingcourse.com>, 2020)
- Fransisca J., 2013 *The Analysis of the Evaluation of Cost Volume Profit Analysis to Measure*

- Profits at PT. Japfa Comfeed Indonesia TBK.* A Thesis: Faculty of Economics: President University , Cikarang Baru-Bekasi, Indonesia.
- Hansen D.R. & Mowen M.M, 2006 *Cost Management: Accounting and Control*, 5th edition. United States of America: Thomson South-Western
 - Horngren C.J., Datar S.M. & Foster G., 2003 *Cost Accountin: A Managerial Emphasis*, 11th ed., Person Education New Jersey
 - Ihemeje J.C., Okereafor G., Bashir O.M., 2015 *Journal of International Business research and Marketing: Cost-Volume-Profit Anaslysis and Decision Making in the Manufacturing Industries of Nigeria*, Volume I, Issue I. Available at <https://dx.doi.org/10.18775/jibrm.1849-8558.2015.11.3001>
 - Kallio A., 2018 *Using of Cost-Volume-Profit Analysis in a Manufacturing Company.* Bachelor's Thesis Programme: International Business Administration - Specialization: Finance and Accounting, University of Talin, pp 19-21
 - Kotler , Ph. & Armstrong G., 2009 *Marketing, an Introduction*, 9th ed. Pp 268 – 275, 271 – 273, 2009, Pearson Education, 2009
 - Lulaj E. & Iseni E., 2018 *European Journal of Economics and Business Studies: Role of Analysis CVP (Cost-Volume-Profit) as Important Indicator for Planning and Making Decisions in the Business Environment*, August 2018, Vol 4, No 2, ISSN 2411-9571 (Print), ISSN 2411-4078 (Online) . Available at: <https://doi.10.2478/ejes-2018-0043> , pp101-103
 - *Management Accounting Decision Making Tools: Chapter 7: Cost-Volume-Profit Analysis*
 - Masoodi H.A., 2018 *Cost-Volume-Profit Analysis.* Available at: <https://www.researchgate.net/publication/329758697>
 - Vickerstaff J., 2019 *Benchmarking.* Available at <https://www.gov.uk/government/publications>).
 - Walther I. & Skouse C.J., 2009 *Management and Cost Accounting.*, CH. 8, MPP 50-54 ISBN 978-87-70681-491-S. Available at: <https://www.bookboon.com>

