

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΕΥΡΩΠΑΙΚΟ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΤΗ
ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ – ΟΛΙΚΗ ΠΟΙΟΤΗΤΑ

**ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ
ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ
ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Συμιακός Μ. Αριστοτέλης

Πειραιάς, Ιούνιος 2007

Επιβλέπων: Καθηγητής Χρ. Καζαντζής

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	σελ.
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	iv
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	iv
<u>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</u>	1
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΓΕΝΙΚΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ</u>.....	3
1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	3
1.2. ΕΤΥΜΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΤΟΥ ΟΡΟΥ.....	4
1.3. Η ΟΠΤΙΚΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ.....	5
1.4. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ.....	8
1.4.1. ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΣΧΕΔΙΩΝ.....	9
1.4.2. ΥΠΟΚΙΝΗΣΗ ΤΩΝ ΜΑΝΑΤΖΕΡ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ.....	10
1.4.3. ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ.....	11
1.5. ΧΡΟΝΙΚΗ ΕΜΒΕΛΕΙΑ ΤΩΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ.....	12
1.6. ΓΕΝΙΚΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (MASTER BUDGET).....	14
1.7. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΠΙΤΥΧΗΜΕΝΩΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ.....	19
1.8. ΑΠΟΥΣΙΑ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Ή ΥΠΑΡΞΗ ΑΝΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΩΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ.....	. 20
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....	24
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΒΗΜΑΤΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΕΝΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (OPERATIVE BUDGET)</u>.....	. 25
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....	38
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΙ ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ</u>.....	. 39
3.1. ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΖΕΙΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ (ACTIVITY BASED BUDGETING).....	. 39
3.2. ΚΑΙΖΕΝ BUDGETING.....	45
3.3. ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ RESPONSIBILITY ACCOUNTING.....	48
3.4. ΣΤΑΤΙΚΟΙ ΚΑΙ ΕΛΑΣΤΙΚΟΙ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΣΤΑ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ.....	. 52
3.4.1. Η ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ.....	52
3.4.2. ΣΤΑΤΙΚΟΙ ΚΑΙ ΕΛΑΣΤΙΚΟΙ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ.....	53
3.4.3. ΒΗΜΑΤΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΕΝΟΣ ΕΛΑΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....	57
3.4.3.1. ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΟΓΚΟΥ ΠΩΛΗΣΕΩΝ (SALES-VOLUME VARIANCES).....	60
3.4.3.2. ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΛΑΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (FLEXIBLE – BUDGET VARIANCES) 62
3.4.3.3. ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΘΕΝΤΩΝ ΠΟΣΩΝ.....	63
3.5. ΧΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ.....	65
3.5.1. ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΩΝΤΑΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ.....	65
3.5.2. ΠΟΛΛΑΠΛΕΣ ΑΙΤΙΕΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΚΑΙ ORGANIZATION LEARNING.....	67
3.5.3. ΣΥΝΕΧΗΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗ (CONTINUOUS IMPROVEMENT).....	69
3.5.4. ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ.....	71

3.6. ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΜΙΚΡΩΝ ΠΟΣΟΣΤΙΑΙΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ (INCREMENTAL BUDGETING)	71
3.7. Η ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΜΗΔΕΝΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ (ZERO BASED BUDGETING)	75
3.7.1. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΖΒΒ.....	76
3.7.2. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΜΗΔΕΝΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ.....	79
3.7.3. ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΑΠΟΦΑΣΗΣ (DECISION UNITS).....	80
3.7.4. ΤΟ ΠΑΚΕΤΟ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ (DECISION PACKAGE)	81
3.7.5. Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑΤΑΞΗΣ (THE RANKING PROCESS).....	85
3.7.6. ΜΕΤΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	86
3.8. ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΠΙΠΕΔΩΝ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗΣ (SERVICE LEVEL BUDGETING)	88
3.9. ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (CAPITAL BUDGETING)...	90
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	97
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ (BUDGETARY CONTROL)	99
4.1. Η ΦΥΣΗ ΤΗΣ ΕΞΟΥΣΙΑΣ ΚΑΙ Ο ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....	102
4.2. Ο ΒΑΘΜΟΣ ΤΑΥΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΜΕ ΤΟΥΣ ΣΤΟΧΟΥΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....	103
4.3. Ο ΒΑΘΜΟΣ ΕΠΙΤΕΥΞΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....	106
4.4. Ο ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....	110
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	113
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Ο ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ ΚΑΙ Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΖΕΙΝ	114
5.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	114
5.2. ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΖΕΙΝ ΜΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ (PARTICIPATORY BUDGETING)....	115
5.3.1. Η ΑΝΑΓΚΗ ΥΠΑΡΞΗΣ ΤΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΗΝ ΟΡΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....	117
5.3. ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΚΑΙ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΧΑΛΑΡΟΤΗΤΑ (BUDGETARY SLACK).....	120
5.4. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΖΕΙΝ.....	122
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	124
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	126
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	127
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	131
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ	138

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

	σελ.
1. Προϋπολογισμός Κόστους για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου.....	29
2. Προϋπολογισμός Παραγωγής (σε μονάδες) για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου.....	31
3. Προϋπολογισμός Χρήσης Πρώτων Υλών για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου.....	31
4. Προϋπολογισμός Προμήθειας Πρώτων Υλών για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου.....	32
5. Προϋπολογισμός Άμεσης Εργασίας Παραγωγής για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου.....	32
6. Προϋπολογισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου.....	33
7. Υπολογισμός Μοναδιαίου Κόστους του Τελικού Αποθέματος των Τελικών Προϊόντων.....	34
8. Προϋπολογισμός Τελικού Αποθέματος για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου.....	35
9. Προϋπολογισμός Κόστους Πωληθέντων για τις 31 Δεκεμβρίου 2006.....	35
10. Προϋπολογισμός για το Μη Παραγωγικό Κόστος για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου.....	36
11. Προϋπολογισθείσα Κατάσταση Εισοδήματος.....	37
12. Στατικός Προϋπολογισμός Απριλίου 2006.....	56
13. Πραγματικά Αποτελέσματα Απριλίου 2006.....	56
14. Αποκλίσεις Ανάμεσα στα Πραγματικά Αποτελέσματα και τον Ελαστικό Προϋπολογισμό.....	59
15. Αποκλίσεις Ανάμεσα στον Ελαστικό και το Στατικό Προϋπολογισμό.....	59

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

1. Ελεγκτική Διαδικασία Μέσω Προϋπολογισμού.....	99
2. Δυσκολία Επίτευξης Στόχων Προϋπολογισμού και Προσπάθεια Εργαζομένων.....	109

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στα πλαίσια της εργασίας πάνω στις «Σύγχρονες Εξελίξεις Προϋπολογισμού και Προϋπολογιστικού Ελέγχου» θα ασχοληθούμε με την έννοια του προϋπολογισμού, τη σημασία του, τη μεθοδολογία κατάρτισης ενός πλήρους προϋπολογισμού, τις διαφορές πρακτικές και μεθόδους σύνταξης προϋπολογισμού καθώς και την επίδραση που έχει στο ανθρώπινο δυναμικό της επιχείρησης μέσω της ελεγκτικής λειτουργίας όσο και την επιρροή που ασκεί στον προϋπολογισμό ο ανθρώπινος παράγοντας.

Στο πρώτο κεφάλαιο, δίδεται ο ορισμός του προϋπολογισμού σύμφωνα με την ξένη βιβλιογραφία καθώς και η ετυμολογία και προέλευση της οικονομικής σημασίας του όρου budget που χρησιμοποιείται διεθνώς σήμερα. Αναπτύσσεται η αιτιολογία της ανάγκης για σχεδιασμό για κάθε επιχείρηση καθώς και τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την προϋπολογιστική διαδικασία. Επίσης, παρουσιάζεται η συνήθης χρονική εμβέλεια των προϋπολογισμών και ποιες περιπτώσεις χρήζουν προϋπολογισμών μικρότερης ή μεγαλύτερης διάρκειας. Στη συνέχεια, αναλύουμε τον γενικό προϋπολογισμό (master budget) στους επιμέρους προϋπολογισμούς που τον απαρτίζουν. Στο τέλος του κεφαλαίου αναφέρονται περιπτώσεις επιχειρήσεων που είτε δεν χρησιμοποιούν καθόλου το προϋπολογιστικό διοικητικό εργαλείο για τον σχεδιασμό των δράσεών τους είτε χρησιμοποιούν την προϋπολογιστική διαδικασία αλλά με αναποτελεσματικό τρόπο.

Στο δεύτερο κεφάλαιο επιχειρούμε την ανάπτυξη ενός λειτουργικού προϋπολογισμού (operating budget) με σκοπό την παρουσίαση της μεθόδου κατάρτισης ενός προϋπολογισμού.

Στο τρίτο κεφάλαιο της εργασίας κατονομάζονται και αναλύονται οι διάφοροι τρόποι, μέθοδοι και πρακτικές σύνταξης του προϋπολογισμού που συναντώνται στη διεθνή βιβλιογραφία. Επιχειρείται η ανάλυση και αξιολόγηση όρων όπως ο Προϋπολογισμός Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity Based Budgeting), το Kaizen Budgeting, οι Στατικοί και Ελαστικοί Προϋπολογισμοί, ο Προϋπολογισμός των Μικρών Ποσοστιαίων Μεταβολών (Incremental Budgeting), ο Προϋπολογισμός Μηδενικής Βάσης (Zero Based Budgeting), ο

Προϋπολογισμός Επιπέδων Εξυπηρέτησης (Service level Budgeting) καθώς και ο Προϋπολογισμός Δαπανών Κεφαλαίου (Capital Budgeting).

Στο τέταρτο κεφάλαιο, διερευνούμε την έννοια και την σημασία του προϋπολογιστικού ελέγχου (budgetary control). Με ποιόν τρόπο αποκτά ο προϋπολογισμός ελεγκτική ιδιότητα και ποια στοιχεία απαιτούνται για την εφαρμογή ενός αποτελεσματικού συστήματος προϋπολογιστικού ελέγχου. Επιπροσθέτως, αναφέρονται και μη απτές διαστάσεις του ελέγχου, όπως η φύση της εξουσίας, ο βαθμός ταυτοποίησης των εργαζομένων με τους στόχους του προϋπολογισμού και ο βαθμός επιτευξιμότητας του προϋπολογισμού.

Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται εκτενής παρουσίαση των επιδράσεων μεταξύ προϋπολογιστικής διαδικασίας και ανθρώπου και αντίστροφα. Η συμπεριφορά του ανθρώπινου δυναμικού μιας επιχείρησης αποτελεί ένα κυρίαρχο στοιχείο του προϋπολογισμού. Τα επί μέρους δομικά στοιχεία του προϋπολογισμού συνθέτουν το οικοδόμημα του συστήματος. Η ψυχή και ο νους του συστήματος είναι ο άνθρωπος. Ερευνάται η συμμετοχή του ανθρώπινου παράγοντα στην προϋπολογιστική διαδικασία και τα στοιχεία που διέπουν τη σχέση των ατόμων με τον προϋπολογισμό. Επίσης, επιχειρούμε να αναλύσουμε και να εξηγήσουμε το φαινόμενο της προϋπολογιστικής χαλαρότητας (budgetary slack), τα αίτια δημιουργίας του καθώς και τις συνέπειες που απορρέουν από αυτό.

Τέλος, καταλήγουμε σε ορισμένα συμπεράσματα σχετικά με τον προϋπολογισμό ως διοικητικό εργαλείο έχοντας επιχειρήσει να αναλύσουμε όλες του τις εκφάνσεις, σύμφωνα με τη διεθνή βιβλιογραφία. Ακολουθεί ένα παράρτημα στο οποίο παρατίθενται οι ορισμοί διάφορων βασικών εννοιών που χρησιμοποιούνται στην εργασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.

ΓΕΝΙΚΑ ΕΠΙ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο προϋπολογισμός είναι μια έννοια τόσο ευρεία που απαντάται σε πολλούς τομείς της ανθρώπινης δραστηριότητας, από την καθημερινότητα ενός νοικοκυριού μέχρι τη λειτουργία μεγάλων πολυεθνικών κολοσσών και κρατών. Στην περίπτωση του νοικοκυριού, τα μέλη του επιχειρούν να υπολογίσουν τα έσοδά τους καθώς και τα έξοδα που πρόκειται να πραγματοποιήσουν για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Ακολουθώντας έναν ορθολογικό υπολογισμό των ταμιακών εισροών και εκροών, τα μέλη του νοικοκυριού αναπτύσσουν ένα σχέδιο κατανομής των διαθέσιμων πόρων τους ανάλογα με τις ανάγκες που θέλουν να ικανοποιήσουν αλλά και τις προτεραιότητες που έχουν θέσει.

Με πιο πολυσύνθετο και επιστημονικό τρόπο, η επιχείρηση ως οντότητα καταρτίζει παρόμοια σχέδια. Συγκεκριμένα, η διοίκηση του κάθε οργανισμού, όντας υπεύθυνη για την επιτυχία αλλά και τη συνέχιση της λειτουργίας της επιχείρησης, καταstrώνει τη στρατηγική της επιχείρησης σύμφωνα με την οποία θέτει συγκεκριμένους στόχους σχετικά με την επιθυμητή θέση της επιχείρησης στην αγορά μετά από το πέρας μιας εύλογης χρονικής περιόδου. Ενδεχομένως, η επίτευξη όλων των στόχων οι οποίοι έχουν τεθεί με τον προγραμματισμό να μην είναι εφικτή. Παρ' όλα αυτά η ύπαρξη ενός προγράμματος - σχεδίου, ήτοι ο προϋπολογισμός, διευκολύνει τη διαδικασία λήψης ορθών αποφάσεων και την κατάρτιση βραχυπρόθεσμων

σχεδίων, τα οποία όμως δεν θα «συγκρούονται» με τις μακροπρόθεσμες επιδιώξεις της επιχείρησης.

Τέλος, σε όλα τα οργανωμένα κράτη του κόσμου, η κατάθεση και η έγκριση του Προϋπολογισμού της Κεντρικής Διοίκησης για την επόμενη οικονομική περίοδο, αποτελεί συχνά πολύ σημαντικό γεγονός με σοβαρές οικονομικές, κοινωνικές και πολιτικές διαστάσεις. Και τούτο γιατί ο Προϋπολογισμός αποκαλύπτει συνοπτικά και περιεκτικά τις πολιτικές επιλογές και τις προτεραιότητες κατανομής των πόρων στους διάφορους τομείς της δημόσιας ζωής, καθώς και τις πηγές άντλησης αυτών των πόρων.

1.2 ΕΤΥΜΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΤΟΥ ΟΡΟΥ

Ο όρος budget προέρχεται από την αρχαία γαλλική λέξη bougette, υποκοριστικό του bouge που σήμαινε δερμάτινη τσάντα ή πορτοφόλι. Η σημερινή οικονομική έννοια του όρου budget προέρχεται από την συνήθεια του τότε υπεύθυνου του θησαυροφυλακίου να κρατά τα δημοσιονομικά και οικονομικά του σχέδια και στοιχεία μέσα σε ένα δερμάτινο πορτοφόλι.

Ο προϋπολογισμός, ταυτιζόμενος με την διαδικασία ελέγχου των δημοσίων ή κρατικών δαπανών, αρχικά εφαρμόστηκε από το κράτος της Αγγλίας κοντά στο τέλος του 18^{ου} αιώνα, στην συνέχεια κατά την δεκαετία του 1820 στην Γαλλία και αργότερα σε πολλές Ευρωπαϊκές χώρες. Έναν περίπου αιώνα αργότερα, το 1921, εισήχθη η έννοια του προϋπολογισμού τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής ως μέσου ελέγχου των δαπανών του δημοσίου.

Μετά τον Α' παγκόσμιο πόλεμο οι επιχειρήσεις συνειδητοποίησαν ότι είναι σημαντική η χρήση του προϋπολογισμού στον έλεγχο του κόστους λειτουργίας τους. Παρά το γεγονός ότι στην αρχή η χρήση του γινόταν από την μειοψηφία των επιχειρήσεων, η ραγδαία εξέλιξη της βιομηχανίας συνετέλεσε στην αποδοχή της λειτουργίας του προϋπολογισμού και του προϋπολογιστικού ελέγχου από την συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων και των οργανισμών τόσο κερδοσκοπικού όσο και κοινωφελούς χαρακτήρα.

1.3 Η ΟΠΤΙΚΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ

Κάθε επιχείρηση επιδιώκει την επίτευξη συγκεκριμένων σκοπών – στόχων. Για να πραγματοποιήσουν τους σκοπούς – στόχους αυτούς οι δραστηριότητες κάθε επιχείρησης, θα πρέπει να υπάρχει μια πρότερη καθοδήγηση ή κατεύθυνση. Κάτι τέτοιο μπορεί να συμβεί αν δοθούν απαντήσεις στις ακόλουθες ερωτήσεις:

1. Τι προϊόντα προτείνονται να παράγει και να εμπορευθεί η εταιρία;
2. Τι μηχανικός και εργοστασιακός εξοπλισμός είναι αναγκαίος;
3. Τι είδους πρώτες ύλες θα χρειασθεί η παραγωγή και από που μπορεί να τις προμηθευθεί ή εταιρία;
4. Ποιος είναι ο επιθυμητός ρυθμός ανάπτυξης της εταιρίας;
5. Ποιο είναι το επίπεδο του προσωπικού και της στελέχωσης που θα χρειαστεί για την αγορά, το εργοστάσιο, τα εργαστήρια, τα γραφεία;
6. Ποιο θα είναι το ύψος των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων;

Η εύρεση κατάλληλων απαντήσεων σε αυτές, καθώς και άλλες, ερωτήσεις είναι μία από τις λειτουργίες του προϋπολογιστικού σχεδιασμού (budgetary planning). Ο προϋπολογισμός είναι ένα εργαλείο της διοίκησης που συνήθως χρησιμοποιείται για βραχυπρόθεσμο σχεδιασμό και έλεγχο. Συνήθως αποτελεί: α) την ποσοτική έκφραση ενός προτεινόμενου σχεδίου δράσης από την διοίκηση και β) μια αρωγή στον καθορισμό του τι δέον γενέσθαι για την υλοποίηση του συγκεκριμένου σχεδίου. Ένας προϋπολογισμός μπορεί να καλύπτει τόσο χρηματοοικονομικά όσο και μη χρηματοοικονομικά στοιχεία του σχεδίου και χρησιμεύει ως «συνταγή» την οποία θα ακολουθήσει ο οργανισμός σε μια επερχόμενη περίοδο.

Προϋπολογισμοί που καλύπτουν χρηματοοικονομικά στοιχεία ποσοτικοποιούν τις προσδοκίες της διοίκησης σχετικά με το εισόδημα, τις ταμιακές ροές και τη γενικότερη χρηματοοικονομική θέση. Όπως ακριβώς καταρτίζονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις για παρελθούσες περιόδους, έτσι μπορούν να καταρτισθούν και για μελλοντικές, ήτοι προϋπολογισμός κατάστασης εισοδήματος, προϋπολογισμός κατάστασης ταμιακών ροών και προϋπολογισμός ισολογισμού. Μη χρηματοοικονομικοί προϋπολογισμοί, όπως για τεμάχια προς παραγωγή ή πώληση, για τον αριθμό των εργαζομένων ή για τον αριθμό νέων προϊόντων για εισαγωγή στην αγορά, ενδέχεται να αποτελούν τη βάση κατάρτισης των ανωτέρω χρηματοοικονομικών προϋπολογισμών.

Επιχειρήσεις που επιδεικνύουν καλή διαχείριση συνήθως κινούνται ανάμεσα στα ακόλουθα βήματα κατάρτισης και διαμόρφωσης προϋπολογισμού:

1. Σχεδιασμός της απόδοσης της επιχείρησης ως σύνολο, καθώς και σχεδιασμός της απόδοσης των υπομονάδων της επιχείρησης (όπως τμήματα ή περιφέρειες). Η διοίκηση όλων των επιπέδων συμφωνεί στο τι προσδοκείται.
2. Παροχή ενός πλαισίου αναφοράς, ενός συνόλου συγκεκριμένων προσδοκιών σε σχέση με τις οποίες τα πραγματικά αποτελέσματα μπορούν να συγκριθούν.
3. Διερεύνηση αποκλίσεων από τα σχέδια. Διορθωτικές πράξεις ακολουθούν τη διερεύνηση, αν κάτι τέτοιο θεωρείται αναγκαίο.
4. Επανασχεδιασμός, σύμφωνα με την επανατροφοδότηση (feedback) και τυχόν αλλαγές στις επικρατούσες συνθήκες.

Παραδοσιακά, οι προϋπολογισμοί αποτελούσαν μηχανισμούς για τον περιορισμό των εξόδων. Παρ' όλα αυτά, ένας περισσότερο χρήσιμος και παραγωγικός τρόπος θέασης του προϋπολογισμού είναι να χρησιμοποιούμε την προϋπολογιστική διαδικασία ως μέσο για την αποτελεσματικότερη και πιο επικερδή χρήση των πόρων της εταιρίας μέσω του σχεδιασμού και του ελέγχου.

Εν συντομία, η προϋπολογιστική διαδικασία περιλαμβάνει τη στοχοθεσία για όλο τον οργανισμό, τη δημιουργία σχεδίων και προτύπων απόδοσης για κάθε είδους δραστηριότητα, τη σύγκριση πραγματικών και

προγραμματισμένων αποτελεσμάτων καθώς και τις ανάλογες διορθωτικές δράσεις στην περίπτωση μεγάλης απόκλισης από τα προγραμματισμένα αποτελέσματα.

Κατά την δημιουργία ενός κατανοητού και περιεκτικού προϋπολογιστικού σχεδίου, είναι πολύ σημαντικό να ληφθούν υπόψη όλες οι διαστάσεις των λειτουργιών της επιχείρησης. Κάθε δραστηριότητα έχει αντίκτυπο σε άλλες δραστηριότητες. Συνεπώς, η διαδικασία του προϋπολογισμού μπορεί να καταστήσει ικανό τον κάθε υπεύθυνο να δει με ποιον τρόπο ο τομέας του επιδρά και συνεισφέρει στο σύνολο. Για παράδειγμα, η απόφαση του υπεύθυνου παραγωγής να αυξήσει το επίπεδο των αποθεμάτων ή η απόφαση του υπεύθυνου του τμήματος marketing της επιχείρησης να μεταβάλλει τους όρους σύμφωνα με τους οποίους πωλείται ένα συγκεκριμένο προϊόν, μπορούν να ανιχνευθούν μέσω του προϋπολογιστικού συστήματος ούτως ώστε να φανούν οι επιρροές των αποφάσεων αυτών στις εργασίες άλλων τομέων καθώς και στα συνολικά αποτελέσματα της επιχείρησης.

1.4 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Οι προϋπολογισμοί παίζουν ένα σημαντικό ρόλο στα περισσότερα διαχειριστικά συστήματα ελέγχου. Όταν χρησιμοποιείται ορθά στη διοίκηση, ο προϋπολογισμός:

- α) συνεπικουρεί στο στρατηγικό σχεδιασμό και στην υλοποίηση των σχεδίων
- β) υποκινεί τόσο τους μάνατζερ όσο και τους εργαζόμενους
- γ) προωθεί το συντονισμό και την επικοινωνία ανάμεσα στους διάφορους τομείς στην επιχείρηση.

1.4.1. Στρατηγικός Σχεδιασμός και Υλοποίηση Σχεδίων

Ο προϋπολογισμός είναι περισσότερο χρήσιμος όταν αποτελεί ένα σημαντικό (integral) μέρος της ανάλυσης στρατηγικής (strategy analysis) της επιχείρησης. Η στρατηγική συγκεκριμενοποιεί πώς ένας οργανισμός ταιριάζει τις δυνατότητές του με τις ευκαιρίες που παρουσιάζονται στην αγορά ούτως ώστε να επιτύχει τους σκοπούς του. Η έννοια της στρατηγικής περιλαμβάνει την σπουδή και θεώρηση ερωτήσεων όπως:

1. Ποιοί είναι οι στόχοι της επιχείρησης;
2. Οι αγορές στις οποίες απευθύνεται το προϊόν της επιχείρησης είναι τοπικές, περιφερειακές, εθνικές ή παγκόσμιες; Τι τάσεις επικρατούν στις αγορές αυτές; Πως επηρεάζεται η επιχείρηση από την οικονομία, τον παραγωγικό τομέα στον οποίο ανήκει και από τους ανταγωνιστές;
3. Ποια μορφή οργανισμού και χρηματοοικονομική υποδομή εξυπηρετεί καλύτερα τα συμφέροντα της επιχείρησης;
4. Ποιοί είναι οι κίνδυνοι εναλλακτικών στρατηγικών και ποιά είναι τα σχέδια αντιμετώπισης ενδεχομένων (contingency plans) της επιχείρησης αν το επιλεγμένο σχέδιο δράσης αποτύχει;

Η στρατηγική μιας επιχείρησης επηρεάζει τόσο τον βραχυπρόθεσμο όσο και τον μακροπρόθεσμο σχεδιασμό. Και ο σχεδιασμός αυτός εκφράζεται από βραχυπρόθεσμους και μακροπρόθεσμους προϋπολογισμούς. Παρόλα αυτά, η σχέση μεταξύ του σχεδιασμού και της κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι αμφίδρομη. Οι προϋπολογισμοί μπορούν να οδηγήσουν σε αλλαγές σχετικά με τα σχέδια και τις στρατηγικές. Με τη χρήση

των πληροφοριών από τα προϋπολογισθέντα ποσά, παρέχεται ένα είδος ανατροφοδότησης (feedback) στους μάνατζερ σχετικά με τα πιθανά αποτελέσματα των στρατηγικών και των σχεδίων που έχουν προετοιμάσει. Και, μερικές φορές, η ανατροφοδότηση αυτή σηματοδοτεί στους μάνατζερ την αναγκαιότητα του επαναπροσδιορισμού των σχεδίων και πιθανότατα και της στρατηγικής.

1.4.2. Υποκίνηση των Μάνατζερ και των Εργαζομένων

Η έρευνα έχει δείξει ότι προϋπολογισμοί που αποτελούν προκλήσεις, βελτιώνουν την απόδοση. Συνήθως, η αδυναμία επίτευξης των προϋπολογισθέντων ποσών θεωρείται ως αποτυχία. Τα περισσότερα άτομα υποκινούνται να εργάζονται πιο έντονα, περισσότερο για να αποφύγουν την αποτυχία παρά για την επίτευξη της επιτυχίας. Όσο τα άτομα πλησιάζουν περισσότερο ένα στόχο, τόσο πιο σκληρά εργάζονται για να τον επιτύχουν. Για τους λόγους αυτούς, πολλά διοικητικά στελέχη αρέσκονται να θέτουν προκλητικούς μα συνάμα επιτεύξιμους στόχους για τους υφισταμένους τους. Η δημιουργία ενός μικρού ποσοστού άγχους βελτιώνει την απόδοση. Παρ' όλα αυτά, υπέρμετρα φιλόδοξοι ή και μη επιτεύξιμοι προϋπολογισμοί αυξάνουν το άγχος χωρίς να υποκινούν τους εργαζόμενους για αύξηση της απόδοσης. Το γεγονός οφείλεται στο ότι τα άτομα αντιλαμβάνονται ότι έχουν μηδαμινή πιθανότητα στο να ικανοποιήσουν και να επιτύχουν τα όρια που θέτουν τέτοιου είδους προϋπολογισμοί.

1.4.3. Συντονισμός και Επικοινωνία

Συντονισμός είναι να πραγματεύεσαι και να ισορροπείς όλους τους παράγοντες της υπηρεσίας ή της παραγωγής και όλα τα τμήματα καθώς και τις λειτουργίες της επιχείρησης με τον καλύτερο δυνατό τρόπο ούτως ώστε η επιχείρηση να επιτύχει τους σκοπούς της. Επικοινωνία είναι ο τρόπος με τον οποίο οι στόχοι αυτοί θα γίνουν αντιληπτοί, κατανοητοί και αποδεκτοί από όλους τους εργαζόμενους. Ο συντονισμός ωθεί τα στελέχη να υπολογίσουν τις σχέσεις που καθορίζουν και διέπουν λειτουργίες ή μηχανισμούς, τμήματα, την επιχείρηση ως σύνολο καθώς και άλλες επιχειρήσεις. Ας υποθέσουμε ότι θέλουμε να προετοιμάσουμε τον προϋπολογισμό στην Pace, έναν κατασκευαστή ηλεκτρονικών προϊόντων με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ένα βασικό της προϊόν είναι οι αποκωδικοποιητές για καλωδιακή τηλεόραση. Ο υπεύθυνος παραγωγής μπορεί να επιτύχει περισσότερο έγκαιρη παραγωγή, μέσω του συντονισμού και της επικοινωνίας με το προσωπικό του τμήματος μάρκετινγκ της επιχείρησης, ούτως ώστε να κατανοήσει πότε θα ζητηθούν οι αποκωδικοποιητές. Αντίστοιχα, το τμήμα μάρκετινγκ θα είναι σε θέση να εκτιμήσει και να προβλέψει καλύτερα τη μέλλουσα ζήτηση αν συντονιστεί και επικοινωνήσει με τους πελάτες της Pace. Έστω ότι η BSKYB, ένας από τους μεγαλύτερους πελάτες της Pace, σχεδιάζει να προσφέρει μια νέα δορυφορική υπηρεσία σε 9 μήνες από σήμερα. Αν το τμήμα μάρκετινγκ της Pace έχει τη δυνατότητα να λάβει συγκεκριμένες πληροφορίες σχετικά με την ημερομηνία έναρξης της δορυφορικής υπηρεσίας, μπορεί να τις μοιραστεί με το τμήμα παραγωγής. Στη συνέχεια, το τμήμα παραγωγής οφείλει να συντονιστεί και να επικοινωνήσει με το τμήμα προμηθειών της Pace, κ.ο.κ. Συνεπώς, είναι

περισσότερο πιθανό η Pace να έχει ικανοποιημένους πελάτες (ήτοι με αποκωδικοποιητές στις ζητούμενες ποσότητες στον ζητούμενο χρόνο) αν η Pace συντονίζει και επικοινωνεί τόσο μέσα στις δικές της λειτουργίες καθώς και με τους προμηθευτές και τους πελάτες της τόσο κατά τη διάρκεια κατάρτισης του προϋπολογισμού όσο και κατά την παραγωγική διαδικασία.

1.5 ΧΡΟΝΙΚΗ ΕΜΒΕΛΕΙΑ ΤΩΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Οι προϋπολογισμοί αναφέρονται συνήθως σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, όπως ένας μήνας, τρίμηνο, έτος, κτλ. Η περίοδος αυτή μπορεί να διασπασθεί σε υποπεριόδους. Για παράδειγμα, ένας 12μηνος χρηματικός προϋπολογισμός μπορεί να διασπασθεί σε 12 μηνιαίες περιόδους ούτως ώστε να υπάρχει η δυνατότητα τακτού συντονισμού των χρηματικών εισροών και εκροών.

Οι στόχοι της προϋπολογιστικής διαδικασίας οφείλουν να καθοδηγούν την επιλογή της χρονικής περιόδου στην οποία θα αναφέρεται ο προϋπολογισμός. Ας εξετάσουμε την περίπτωση προϋπολογισμού για έναν νέο τύπο μοτοσυκλέτας. Αν ο στόχος είναι ο προϋπολογισμός της συνολικής κερδοφορίας του νέου μοντέλου, μια πενταετία (ίσως και παραπάνω) ενδέχεται να είναι κατάλληλη για να καλύψει το προϊόν από το σχεδιασμό ως την παραγωγή, τις πωλήσεις και την υποστήριξη μετά την πώληση (after-sales support). Αντίθετα, στην περίπτωση που θέλουμε να προϋπολογίσουμε την καλοκαιρινή περιοδεία ενός καλλιτέχνη που παραχωρεί συναυλίες και ο στόχος είναι η εκτίμηση όλων των χρηματικών εισροών και εκροών, μια 6μηνη περίοδος από το σχεδιασμό έως το τέλος της περιοδείας θεωρείται αρκετή.

Η πιο συνηθισμένη χρονική εμβέλεια των προϋπολογισμών είναι ένα έτος. Ο ετήσιος προϋπολογισμός συχνά διαιρείται σε μήνες για το πρώτο τρίμηνο και σε τρίμηνα για το υπόλοιπο έτος. Παρατηρείται, τα προϋπολογισθέντα δεδομένα για ένα έτος να επαναπροσδιορίζονται όσο ο χρόνος κυλάει. Για παράδειγμα, στο τέλος του πρώτου τριμήνου, ο προϋπολογισμός για τα επόμενα τρία τρίμηνα αλλάζει σύμφωνα με νέες πληροφορίες καθώς και την όποια αλλαγή των συνθηκών που παρατηρήθηκαν κατά τη διάρκεια του πρώτου τριμήνου.

Οι μηνιαίοι ή τριμηνιαίοι προϋπολογισμοί είναι ιδιαίτερα χρήσιμοι σε επιχειρήσεις με έντονη εποχικότητα. Στην πράξη όλο και λιγότερες επιχειρήσεις καταρτίζουν προϋπολογισμούς ενός μόνο έτους. Οι προϋπολογισμοί όμως για χρήσεις μετά την επόμενη περιέχουν μόνο βασικά οικονομικά μεγέθη τα οποία βέβαια επικαιροποιούνται με την πάροδο του χρόνου. Κάθε χρόνο ο προϋπολογισμός του δεύτερου χρόνου αναθεωρείται και μέσα από την πάγια διαδικασία κατάρτισης καθίσταται ο γενικός προϋπολογισμός της επόμενης περιόδου.

Ολοένα και περισσότερες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τους λεγόμενους κυλιόμενους προϋπολογισμούς (rolling budgets). Ο κυλιόμενος προϋπολογισμός, ονομαζόμενος και συνεχής προϋπολογισμός (continuous budget), είναι ένας προϋπολογισμός ή σχέδιο που είναι συνεχώς διαθέσιμος για μια συγκεκριμένη μελλοντική περίοδο, προσθέτοντας μια περίοδο (μήνα, τρίμηνο ή έτος) στο μέλλον καθώς τελειώνει η παρούσα περίοδος. Έστω μια επιχείρηση η οποία διαθέτει ένα στρατηγικό πλάνο 3 έως 5 ετών με έναν κυλιόμενο προϋπολογισμό διάρκειας 4-τριμήνων. Ο κυλιόμενος προϋπολογισμός 4-τριμήνων που αναφέρεται στην περίοδο Φεβρουάριος 2006 έως Ιανουάριο 2007 ακολουθείται το επόμενο τρίμηνο, από έναν κυλιόμενο προϋπολογισμό 4-τριμήνων για την περίοδο Απρίλιος 2006 έως Μάρτιο 2007 και ούτω καθεξής. Με άλλα λόγια, υπάρχει πάντοτε ένας δωδεκάμηνος προϋπολογισμός (για το επόμενο έτος). Οι κυλιόμενοι προϋπολογισμοί συνεχώς ωθούν την διοίκηση της συγκεκριμένης επιχείρησης να αναλογισθεί τους επόμενους 12 μήνες, ανεξαρτήτως του παρόντος τριμήνου.

1.6 Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (MASTER BUDGET)

Λόγω του μεγέθους των περισσότερων οργανισμών, δεν είναι εφικτό ένας λεπτομερής σχεδιασμός όλων των δραστηριοτήτων του οργανισμού να περιέχεται μέσα σε έναν μόνο προϋπολογισμό. Συνεπώς, είναι αναγκαία η χρήση μιας συνοπτικής προσέγγισης η οποία εμπεριέχεται σε έναν γενικό προϋπολογισμό. Ουσιαστικά, ο γενικός προϋπολογισμός είναι μια ενοποιημένη περίληψη όλων των λεπτομερών προϋπολογισμών που αναδεικνύει τα πορίσματα των προϋπολογισμών αυτών σε όρους της συνεισφοράς τους στα συνολικά αποτελέσματα.

Ο Γενικός Προϋπολογισμός περιλαμβάνει δύο μεγάλες ενότητες επί μέρους προϋπολογισμών:

- α. Λειτουργικούς Προϋπολογισμούς
- β. Χρηματοοικονομικούς Προϋπολογισμούς

Λειτουργικοί είναι οι προϋπολογισμοί οι οποίοι απεικονίζουν το επίπεδο δράσης λειτουργιών όπως οι πωλήσεις, η παραγωγή και οι προμήθειες.

Χρηματοοικονομικοί είναι οι προϋπολογισμοί οι οποίοι δείχνουν τις χρηματοοικονομικές συνέπειες των δραστηριοτήτων που απεικονίζονται στους λειτουργικούς προϋπολογισμούς

Η πρόβλεψη των πωλήσεων αποτελεί συνήθως το εναρκτήριο σημείο της προετοιμασίας ενός προϋπολογισμού. Έσοδα από πωλήσεις, επίπεδο αποθεμάτων, ανάγκες της παραγωγής και συνεπώς το κόστος καθώς και το κέρδος, εξαρτώνται από ένα δεδομένο επίπεδο της δραστηριότητας των πωλήσεων. Αν η πρόβλεψη των πωλήσεων είναι πλέον ανακριβής τότε

ολόκληρο το προϋπολογιστικό σχέδιο θα είναι λανθασμένα ισοσκελισμένο. Μία λογική προσέγγιση είναι να αναγνωρίσουμε ότι περισσότερο από ένα επίπεδα πωλήσεων είναι πιθανά, οπότε θα πρέπει να εξετάσουμε και εναλλακτικά σχέδια.

Το σύνολο των αναγκών των πωλήσεων συν τις μεταβολές στα αποθέματα των τελικών αγαθών συγκροτούν τις ανάγκες της παραγωγής για την περίοδο η οποία προϋπολογίζεται. Εφόσον έχουν προσδιοριστεί, τότε το επίπεδο της παραγωγικής δραστηριότητας γίνεται το εναρκτήριο σημείο για τους προϋπολογισμούς πρώτων υλών, άμεσης εργασίας και Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Ο προϋπολογισμός του κόστους των πωλήσεων μπορεί να σχεδιαστεί με βάση το παραγωγικό κόστος των αναμενόμενων πωλήσεων. Οι δραστηριότητες του τμήματος marketing οι οποίες είναι αναγκαίες για την επίτευξη του αναμενόμενου επιπέδου πωλήσεων, θα προϋπολογισθούν σύμφωνα με τις δράσεις και τους πόρους που είναι απαραίτητες για τη διασφάλιση ότι η πρόβλεψη των πωλήσεων (σε όρους όγκου, αξίας και μείγμα προϊόντων) θα επιτευχθεί. Αυτό απαιτεί προϋπολογισμό τόσο του κόστους των ενεργειών που αποσκοπούν στην δημιουργία παραγγελιών (όπως διαφήμιση και πώληση) αλλά και ενεργειών που σχετίζονται με την εξυπηρέτηση των παραγγελιών (όπως μεταφορά-διάθεση και αποθήκευση).

Ίσως είναι χρήσιμο να συγκεκριμενοποιήσουμε τα συστατικά στοιχεία που απαρτίζουν τον γενικό προϋπολογισμό. Τα στοιχεία αυτά είναι:

Προϋπολογισμός Πωλήσεων (Sales Budget): Οφείλει να δείχνει τον όγκο των πωλήσεων ανά προϊόν, περιοχή, κανάλι διανομής, καθώς και (κατ' αναλογία) ανά πωλητή. Οι ποσότητες μπορούν να επεκταθούν σύμφωνα με

την προτεινόμενη τιμή ώστε να δείχνουν κέρδος ανά γραμμή παραγωγής, ανά περιοχή, κ.ο.κ.

Προϋπολογισμός Εξόδων Πώλησης (Selling Expense Budget): Εδώ εμπεριέχονται οι μισθοί των πωλητών, οι προμήθειές τους καθώς και σχετικά διοικητικά κόστη.

Προϋπολογισμός Διάθεσης-Διανομής (Distribution Budget): Μεταφορά, ναύλα, έλεγχος αποθεμάτων, αποθήκευση, διάφορα έξοδα και σχετικά διοικητικά κόστη.

Προϋπολογισμός Marketing (Marketing Budget): Εκτός από λεπτομέρειες για τη διαφήμιση, τις δραστηριότητες προώθησης, τις δημόσιες σχέσεις, την έρευνα αγοράς, την εξυπηρέτηση πελατών, κτλ, ο προϋπολογισμός marketing μπορεί να περιλαμβάνει μια περίληψη των προϋπολογισμών πωλήσεων, εξόδων πώλησης και διάθεσης-διανομής.

Προϋπολογισμός Έρευνας και Ανάπτυξης (R&D Budget): Αυτός θα καλύπτει υλικά, εξοπλισμό και προμήθειες, μισθούς, έξοδα και γενικότερα κάθε κόστος που σχετίζεται με το σχεδιασμό, την ανάπτυξη, και την εκπόνηση ερευνών.

Προϋπολογισμός Παραγωγής (Production Budget): Ο σκοπός της παραγωγικής διαδικασίας είναι η παραγωγή και προσφορά τελικών αγαθών μιας συγκεκριμένης ποιότητας ούτως ώστε να καλύψει την ζήτηση της αγοράς. Ο προϋπολογισμός αυτός θα περιέχει στοιχεία που αφορούν τις πρώτες ύλες, την άμεση και έμμεση εργασία που σχετίζεται με την παραγωγή (όπως συντήρηση, ποιοτικός έλεγχος, κτλ) καθώς και τα ΓΒΕ.

Στο σύνολό τους, οι παραπάνω διαφορετικοί προϋπολογισμοί αποτελούν τον γενικό προϋπολογισμό. Σαφώς, οι προϋπολογισμοί αυτοί

αλληλοεξαρτώνται και σχετίζονται μεταξύ τους. Κατά το τέλος της προϋπολογιστικής διαδικασίας, κάθε φορέας κόστους ή εσόδου (καθώς και οι λειτουργίες που καταλήγουν στη δημιουργία του συγκεκριμένου κόστους ή εσόδου) θα πρέπει να έχουν προγραμματισθεί και σχεδιασθεί από όποιον είναι υπεύθυνος για την δημιουργία/πραγμάτωσή τους. Με άλλα λόγια, οι προϋπολογισμοί δεν πρέπει να σχεδιάζονται μόνο από το λογιστικό τμήμα της επιχείρησης, αλλά με συνεργασία των υπευθύνων όλων των τμημάτων.

Καθώς οι προϋπολογισμοί υλοποιούνται και συνοψίζονται, θα πρέπει να υπάρχει συμφωνία ανάμεσα σε κάθε προϊστάμενο και υφιστάμενο για τα ποσά αλλά και τους στόχους τους οποίους θέτουν. Κάθε στοιχειώδες λάθος που εντοπίζεται (για παράδειγμα η αναμενόμενη ζήτηση να υπερβαίνει την παραγωγική δυνατότητα) θα αναδεικνύεται όσο οι ξεχωριστοί προϋπολογισμοί αποτελούν αντικείμενο συζήτησης, αναλύονται και ενοποιούνται. Μπορεί να αποβεί χρήσιμο, αν εδραιωθεί μια συγκεκριμένη διαδικασία για τον προγραμματισμό και τον σχεδιασμό των προϋπολογισμών. Για να διασφαλιστεί ότι η προϋπολογιστική διαδικασία, η οποία απολήγει στη δημιουργία του γενικού προϋπολογισμού, χαίρει της πρέπουσας προτεραιότητας και σημασίας από τον οργανισμό, θα πρέπει να διαθέτει την υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης της επιχείρησης. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με τον διορισμό ενός ανώτατου στελέχους ως υπεύθυνο προϋπολογισμού. Το άτομο αυτό μπορεί να προσφέρει οδηγίες, προγράμματα δράσης, χρονοδιαγράμματα, κτλ καθώς και να απαντά σε απορίες εκείνων που οφείλουν να καταρτίσουν τον δικό τους προϋπολογισμό και να δίνει εξηγήσεις σχετικά με το τι απαιτείται. Το στέλεχος αυτό μπορεί και να αποτελεί μέλος μιας επιτροπής προϋπολογισμού η οποία θα συντελείται

από υψηλά ιστάμενα στελέχη τόσο της παραγωγής όσο και της διοίκησης. Ο σκοπός ύπαρξης της επιτροπής προϋπολογισμού είναι: α) να ελέγχει ότι οι προϋπολογισμοί είναι εφικτοί και μπορούν να ενταχθούν στον γενικό προϋπολογισμό ικανοποιητικώς, β) να διασφαλίσει ότι όλες οι λειτουργίες του οργανισμού έχουν προβλεφθεί και προγραμματισθεί και καμία δεν έχει παραβλεφθεί, γ) να επανεξετάζει τα επίπεδα της αναμενόμενης απόδοσης και δ) να εκτιμά τον τρόπο της διαχείρισης και κατανομής των πόρων. Οποιοδήποτε σφάλμα, ανακρίβεια ή εσφαλμένη εκτίμηση που εντοπίζεται οφείλει να αναφέρεται πίσω στην πηγή του για διόρθωση ή αναδιατύπωση. Οι εργασίες μιας αποτελεσματικής επιτροπής προϋπολογισμού θα έχουν ως απόληξη την κατάθεση ενός αποδεκτού γενικού προϋπολογισμού στο διοικητικό συμβούλιο, έχοντας υπόψη ότι ο προϋπολογισμός συντάσσεται με τους αντικειμενικούς στόχους του οργανισμού και απαιτεί όχι μόνο αριθμητική αλλά και τεχνική και οικονομική συνέπεια.

Μέσω της προϋπολογιστικής διαδικασίας, μια εταιρία επιχειρεί να φτάσει μια επιθυμητή θέση στο μέλλον και ο προϋπολογισμός αποτελεί μια κατηγορηματική δέσμευση σε αυτήν την επιδίωξη. Αν και το μέλλον καλύπτεται φυσικά από αβεβαιότητα, είναι κοινή λογική ότι κάποιο είδος μελέτης πρέπει να λάβει χώρα σχετικά με το πως θα εξελιχθεί η επιχείρηση. Αν χαρτογραφηθεί όσο το δυνατόν λεπτομερέστερα το είδος της επιθυμητής εξέλιξης και αν οι απαραίτητες ενέργειες (όσο το δυνατόν μπορούν να προσδιορισθούν εκ των προτέρων) γίνουν πράξη, τότε θα υπάρχει μια σαφώς μεγαλύτερη πιθανότητα η επιχείρηση να έχει την ανέλιξη που επιθυμεί από όταν η εταιρία αγνοεί την ανάγκη του προγραμματισμού και του σχεδιασμού.

1.7 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΠΙΤΥΧΗΜΕΝΩΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Δεν υπάρχει ένα μοναδικό χαρακτηριστικό ή ιδιότητα που θα μπορούσε να διασφαλίσει την επιτυχία ενός προϋπολογισμού. Αντίθετα, επιτυχημένοι προϋπολογισμοί διαθέτουν αρκετά κοινά χαρακτηριστικά στοιχεία τα σημαντικότερα από τα οποία παρουσιάζονται συνοπτικά πιο κάτω:

1. Ένας προϋπολογισμός είναι επιτυχημένος όταν υιοθετείται και υποστηρίζεται από το στελεχιακό δυναμικό που έχει την ευθύνη της υλοποίησής του. Τα στελέχη αυτά προσωποποιούν τον προϋπολογισμό. Αισθάνονται ότι είναι ο δικός τους προϋπολογισμός και ότι είναι αυτοί που θα συμβάλουν στην επίτευξη των προϋπολογιστικών στόχων. Ο προϋπολογισμός δεν είναι για αυτούς ένας απρόσωπος αποσπασματικός μηχανισμός επιβολής των επιδιώξεων των ανωτέρω. Ένα σύστημα προϋπολογισμού από μόνο του δεν περιέχει συναισθήματα. Η ψυχή του προϋπολογισμού είναι ο άνθρωπος και η επιτυχής διαδικασία κατάρτισής του προϋποθέτει εκπαίδευση, δημιουργικότητα, πειθώ και αξιοποίηση πληροφοριών.

2. Ένας προϋπολογισμός έχει πάρα πολλές πιθανότητες να επιτύχει όταν το ανθρώπινο δυναμικό τον εμπιστεύεται και τον θεωρεί ως ένα όργανο συντονισμού και σχεδιασμού που θα βοηθήσει τους εργαζόμενους να κάνουν καλύτερα τη δουλειά τους και όχι σαν ένα μηχανισμό πίεσης και καταλογισμού ευθυνών από τους ανωτέρους.

3. Ένας επιτυχημένος προϋπολογισμός είναι ένα μέσο υποκίνησης για την επίτευξη των στόχων και τη διαρκή βελτίωση των επιδόσεων και όχι ένα άλλοθι για τη δικαιολόγηση αρνητικών αποκλίσεων, παραλήψεων ή αστοχιών.

4. Ένας προϋπολογισμός για να είναι επιτυχημένος πρέπει να είναι τεχνικά άρτιος και οι πληροφορίες του να είναι αξιόπιστες. Ένας προϋπολογισμός με αναξιόπιστα μεγέθη δύσκολα θα κερδίσει την εκτίμηση των ανθρώπων και ως εκ τούτου δε θα καταβάλουν την απαραίτητη προσπάθεια για την επίτευξη των στόχων του.

1.8 ΑΠΟΥΣΙΑ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Η΄ ΥΠΑΡΞΗ ΑΝΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΩΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Κλείνοντας το κεφάλαιο αυτό, οφείλουμε να αναφερθούμε και στις περιπτώσεις των επιχειρήσεων που είτε δεν χρησιμοποιούν καθόλου τον προϋπολογισμό είτε ο προϋπολογισμός τους είναι αναποτελεσματικός. Όσον αφορά στις επιχειρήσεις όπου η προϋπολογιστική διαδικασία απουσιάζει, συνήθως πρόκειται για μικρές επιχειρήσεις. Μερικές μάλιστα από αυτές είναι αρκετά κερδοφόρες και επιτυχημένες. Αλλά ανεξαρτήτως της κερδοφορίας, οι επιχειρήσεις αυτές διαθέτουν άριστες προοπτικές για βελτίωση, κυρίως από άποψη κόστους. Διότι, χωρίς την ύπαρξη προϋπολογισμού δεν έχουν καθιερώσει ακόμη προδιαγραφές ή πρότυπα σε πολλές περιοχές του κόστους. Και, ελλείψει προτύπων, ο έλεγχος δεν μπορεί να είναι αποτελεσματικός.

Ωστόσο, δεν είναι μόνο μικρές επιχειρήσεις που μπορεί να λειτουργούν χωρίς προϋπολογισμό. Ορισμένες μεγάλες εταιρείες, οι οποίες θεωρούν ότι ο προϋπολογισμός επιβάλλει έναν ασφυκτικό έλεγχο, προσπαθούν να αποδεσμευθούν από αυτόν. Οι Jeremy Hope, Peter Bunce και Robin Fraser, δημιουργοί του προγράμματος BBRT (Beyond Budgeting Round Table)

προτείνουν ως εναλλακτική λύση ένα μοντέλο δώδεκα βημάτων για επιχειρήσεις που δεν επιθυμούν προϋπολογισμό ή, για να είμαστε περισσότερο ακριβείς, δεν επιθυμούν τις παραδοσιακές μορφές του προϋπολογίζουν.

Τα δώδεκα αυτά βήματα είναι τα εξής:

1. Στοιχεύετε στην αποκέντρωση ευθυνών. Μην ασκείτε έλεγχο από μια κεντρική τοποθεσία.
2. Ενθαρρύνετε τους διευθυντές σας να λειτουργούν χωρίς περιορισμούς.
3. Να είναι υπόλογοι οι διευθυντές σας για στόχους απόδοσης κι όχι για νούμερα προϋπολογισμού.
4. Οργανώστε την επιχείρηση σε τμήματα προσανατολισμένα στον πελάτη, όχι ιεραρχημένα τμήματα.
5. Αφήστε τις δυνάμεις της αγοράς να υπαγορεύσουν το πού θα κατανείμετε τους πόρους που διαθέτετε, όχι τον προϋπολογισμό.
6. Μη διατάζετε και ελέγχετε τους εργαζόμενους. Υποκινήστε και εμπυχώστε τους.
7. Χτυπήστε τον ανταγωνισμό θέτοντας στόχους απόδοσης κι όχι προϋπολογισμού.
8. Εφαρμόστε στρατηγική για μια διαδικασία που βρίσκεται σε εξέλιξη, όχι για ένα ετήσιο γεγονός.
9. Μη διστάζετε να χρησιμοποιείτε την τεχνολογία σε συνδυασμό με την στρατηγική και αλλάξτε στρατηγική όταν οι συνθήκες το απαιτούν.
10. Να κατανείμετε πόρους όπου χρειάζονται, όχι σύμφωνα με τον ετήσιο προϋπολογισμό.

11. Αποφύγετε την βραχυπρόθεσμη διοίκηση και να έχετε γρήγορη πρόσβαση σε ανανεώσιμες πληροφορίες για την επιχείρηση.

12. Τέλος, μην ξεχνάτε να ανταμείβετε, όταν επιτυγχάνονται οι στόχοι απόδοσης.

Οι επιχειρήσεις που προσπαθούν να αποφύγουν τον προϋπολογισμό, είναι κυρίως εκείνες που προέρχονται από συγχωνεύσεις ξένων εταιρειών. Παράδειγμα αποτελεί η Borealis Group, μια εταιρεία που δημιουργήθηκε από την συγχώνευση της Statoil, μιας νορβηγικής πετροχημικής εταιρείας και της Neste Chemicals, μιας φινλανδικής ενεργειακής χημικής εταιρείας. Η Borealis group, η οποία έχει μονάδες παραγωγής στην Αυστρία, το Βέλγιο, την Φινλανδία, την Γαλλία, την Γερμανία, την Νορβηγία, την Πορτογαλία και τη Σουηδία, διαπίστωσε πως της ήταν εξαιρετικά χρονοβόρο να καταρτίζει προϋπολογισμό, αλλά και ανώφελο, αφού όταν αυτός καταρτιζόταν γινόταν σύντομα παρωχημένος. Παρά όμως τις περιπτώσεις εταιρειών χωρίς προϋπολογισμό που υπάρχουν, οφείλουμε να τονίσουμε ότι αποτελούν μια πολύ μικρή μειονότητα, λιγότερο από το 5%. Όλες οι υπόλοιπες λειτουργούν με προϋπολογισμό, έστω και υποτυπώδους μορφής.

Οι επιχειρήσεις οι οποίες λειτουργούν με αναποτελεσματικούς προϋπολογισμούς, οφείλουν να ανανεώσουν τον προϋπολογισμό τους. Στην κατηγορία αυτή των επιχειρήσεων, που αποτελούν και την πλειοψηφία, έχουν παρατηρηθεί αδυναμίες στον προϋπολογισμό. Συνήθως, δεν εντοπίζονται μεμονωμένες. Οι κυριότερες από αυτές είναι:

1. Διευθυντές και εργοδηγοί, οι οποίοι αγνοούν τον προϋπολογισμό τους. Πρόκειται για περιπτώσεις, όπου οι διευθυντές τμημάτων ή οι εργοδηγοί σπανίως καλούνται από τον προϊστάμενό τους για μια ανασκόπηση και

αξιολόγηση της απόδοσής τους. Αυτό ενδεχομένως να συμβαίνει διότι τόσο το αφεντικό όσο και ο διευθυντής είναι πεπεισμένοι, ότι τα προϋπολογισθέντα πρότυπα κόστους είναι τόσο χαμηλά που στην ουσία είναι άχρηστα. Για αυτό δίνουν λίγη ή καθόλου σημασία στον προϋπολογισμό. Αυτό, όμως, σημαίνει πως πολλή δουλειά γίνεται, πολλά χρήματα δαπανώνται, όλα μάταια, καθώς το αποτέλεσμα (ο προϋπολογισμός) δε χρησιμοποιείται.

2. Μη συμμετοχή όλων των διοικητικών τμημάτων στην ανάπτυξη του προϋπολογισμού. Η αιτία αυτή μπορεί να συνοψισθεί στη φράση «προϋπολογισμός ήδη ορισμένος από την ανώτερη διοίκηση». Ο άνθρωπος που βρίσκεται στην πρώτη γραμμή της επιχείρησης ή ο εργοδηγός ή ο διευθυντής δεν έχουν δει τον προϋπολογισμό ο οποίος τους επιβλήθηκε. Συμμετείχαν στη δημιουργία του πολύ λίγο ή καθόλου και δε συζήτησαν για τους στόχους τους οποίους θα κληθούν να επιτύχουν. Συχνά, τέτοιου είδους προϋπολογισμοί περιέχουν σοβαρά λάθη, καθώς αγνοούν την εμπειρία και τις δυνατότητες των εργαζομένων. Επιπλέον, η έλλειψη συμμετοχής των εργαζομένων στη σύνταξη του προϋπολογισμού επιδρά αρνητικά στην ψυχολογία τους, καθώς νοιώθουν απλά εκτελεστικά όργανα και δεν γνωρίζουν τους στόχους της επιχείρησης. Με άλλα λόγια, στερούνται του οράματος για το μέλλον του οργανισμού στον οποίο ανήκουν.

3. Συνεχείς μεγάλες αποκλίσεις, θετικές ή αρνητικές, οι οποίες παραμένουν αδιόρθωτες. Με τις αποκλίσεις θα ασχοληθούμε περισσότερο στο 3^ο κεφάλαιο της εργασίας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

- Atkinson, R.S. Kaplan, F.M. Young (2003), “Management Accounting”, Prentice Hall.
- Hope J., Fraser R., (2003), “Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap”, Harvard Business School Press.
- Horngren, Datar, Foster (2003), “Cost Accounting: A Managerial Emphasis”, 11th Edition, Prentice Hall.
- Lalli R. William, (2003), “Handbook of Budgeting”, 5th Edition, John Wiley & Sons Inc.
- Sammer Joanne (September 1997), “Seven Ways to Build Better Budgets”, Controller Magazine
- Wilson R.M.S. (1983), “Cost Control Handbook”, Gower Publishing
- Β. Ν. Σαρσέντης, «Διοικητική Λογιστική: Σχεδιασμός, Έλεγχος, Λήψη Αποφάσεων», Σταμούλης.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ

- <http://www.etymonline.com/index.php?term=budget>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. **ΒΗΜΑΤΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΕΝΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΥ** **ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (OPERATING BUDGET)**

Ο καλύτερος τρόπος εξήγησης της προετοιμασίας ενός προϋπολογισμού είναι δίδοντας ένα παράδειγμα. Έστω η επιχείρηση, «Επιπλοποιός», η οποία κατασκευάζει ξύλινα τραπέζια. Όσον αφορά το παραγωγικό κόστος της επιχείρησης υπάρχουν δύο κατηγορίες άμεσου κόστους, δηλαδή οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία παραγωγής και μια κατηγορία έμμεσου κόστους, που είναι τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ). Τα ΓΒΕ, τόσο τα μεταβλητά όσο και τα σταθερά, επιμερίζονται σε κάθε τραπέζι χρησιμοποιώντας της ώρες άμεσης εργασίας παραγωγής ως τη βάση επιμερισμού. Υποθέτουμε επίσης τα εξής:

1. Η μοναδική πηγή εσόδων είναι η πώληση των τραπέζιων. Έσοδα που δεν σχετίζονται με πωλήσεις, όπως έσοδα από τόκους, θεωρούνται μηδενικά. Τα έσοδα καθορίζονται από τον αριθμό των πωληθέντων επειδή οι τιμές προβλέπονται να μείνουν αμετάβλητες κατά τη διάρκεια του 2007.
2. Το απόθεμα ημιέτοιμων προϊόντων είναι αμελητέο και δεν λαμβάνεται υπόψη.
3. Τα αποθέματα άμεσων υλικών και έτοιμων προϊόντων κοστολογούνται βάσει της μεθόδου FIFO (First-In, First-Out). Το κόστος των προμηθευθέντων πρώτων υλών καθώς και το κόστος των πωληθέντων τελικών προϊόντων παραμένει αμετάβλητο καθ' όλη τη διάρκεια ενός προϋπολογισθέντος έτους όμως ενδέχεται να αλλάξει από έτος σε έτος.
4. Υπάρχουν δύο είδη πρώτων υλών: Νοβοπάν (N) και Βελανιδιά (B). Το κόστος πρώτων υλών μεταβάλλεται σε σχέση με τις μονάδες παραγωγής – τα τραπέζια.

5. Υπάρχουν δύο είδη άμεσης εργασίας: εργασία ελασματοποίησης και εργασία χειρισμού μηχανών. Το κόστος της άμεσης εργασίας μεταβάλλεται σε σχέση με τις ώρες της άμεσης εργασίας παραγωγής. Τα ωρομίσθια για την άμεση εργασία παραμένουν αμετάβλητα καθ' όλη τη διάρκεια ενός προϋπολογισθέντος έτους όμως ενδέχεται να αλλάξουν από έτος σε έτος. Οι εργάτες της παραγωγής προσλαμβάνονται με βάση την ώρα. Δεν δουλεύονται υπερωρίες.

6. Τα ΓΒΕ έχουν ένα μεταβλητό και ένα σταθερό παράγοντα. Ο μεταβλητός παράγοντας μεταβάλλεται σε σχέση με τις ώρες της άμεσης εργασίας παραγωγής. Για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής η επιχείρηση επιμερίζει όλα τα ΓΒΕ, σταθερά και μεταβλητά, χρησιμοποιώντας τις ώρες άμεσης εργασίας ως τη βάση επιμερισμού.

7. Τα μη παραγωγικά κόστη έχουν ένα σταθερό κι ένα μεταβλητό παράγοντα. Ο μεταβλητός παράγοντας, που αναφέρεται περισσότερο στις προμήθειες για το προσωπικό των πωλήσεων, μεταβάλλεται σε σχέση με το ποσό των εσόδων.

Τα ακόλουθα δεδομένα χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη του προϋπολογισμού του «Επιπλοποιού» για το 2006:

A. Κάθε τραπέζι έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά προϊόντος:

Πρώτες Ύλες	
Νοβοπάν (N)	9.00 board feet (b.f.) ανά τραπέζι
Βελανιδιά (B)	10.00 board feet (b.f.) ανά τραπέζι
Άμεση Εργασία	
Εργασία Ελασματοποίησης	0.25 ώρες ανά τραπέζι
Εργασία Χειρισμού Μηχανών	3.75 ώρες ανά τραπέζι

Β. Πληροφορίες αποθεμάτων για το 2006:

	Αρχικό Απόθεμα	Επιθυμητό Τελικό Απόθεμα
Πρώτες Ύλες		
Νοβοπάν	20.000 b.f.	18.000 b.f.
Βελανιδιά	25.000 b.f.	22.000 b.f.
Έτοιμα Προϊόντα		
Τραπέζια	5.000 μονάδες	3.000 μονάδες

Σημειώνουμε ότι το τελικό απόθεμα δεν είναι απλά ένα «υπόλοιπο»· αποτελεί ένα προϋπολογισθέν ποσό.

Γ. Τα αναμενόμενα έσοδα από τραπέζια για το 2006 είναι:

Τιμή Πώλησης	€ 400 ανά τραπέζι
Πωληθέντες Μονάδες	52000 τραπέζια

Δ. Τα αναμενόμενα έξοδα για το 2006 περιλαμβάνουν:

	<u>2005</u>	<u>2006</u>
Νοβοπάν (ανά b.f.)	€ 4,30	€ 4,50
Βελανιδιά (ανά b.f.)	€ 6,80	€ 7,00
Εργασία Ελασματοποίησης (ανά ώρα)	€24,00	€25,00
Εργασία Χειρισμού Μηχανών (ανά ώρα)	€29,00	€30,00

Ε. Άλλα προϋπολογισθέντα ποσά και ποσοστά κόστους για το 2006 είναι:

- Μεταβλητά ΓΒΕ – €9,50 ανά ώρα εργασίας παραγωγής
- Μεταβλητά μη παραγωγικά κόστη – 13,5% των εσόδων
- Σταθερά ΓΒΕ – €1.600.000
- Σταθερά μη παραγωγικά κόστη – €1.400.000

ΣΤ. Το παραγωγικό κόστος ανέρχεται σε € 290,00 ανά τραπέζι για το 2006.

Το προϋπολογισθέν κόστος των €290,00 ανά τραπέζι βασίζεται στο κόστος που αναμένει ο «Επιπλοποιός» να αναλογεί στη νέα γραμμή παραγωγής. Η επιχείρηση θα μπορούσε να θέσει το προϋπολογισθέν κόστος βάσει του κόστους ανά τραπέζι που παράγεται στο πιο αποδοτικό εργοστάσιο του «Επιπλοποιού» ή βάσει του κόστους ανά τραπέζι που παράγεται στο πιο αποδοτικό εργοστάσιο οποιασδήποτε εταιρίας στη βιομηχανία. Ο τρόπος με τον οποίο υπολογίζονται τα προϋπολογισθέντα ποσά διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση. Ορισμένες επιχειρήσεις βασίζονται σε παρελθόντα αποτελέσματα ενώ άλλες στηρίζονται σε λεπτομερείς έρευνες για την ανάπτυξη των προϋπολογισθέντων ποσών. Οι περισσότερες επιχειρήσεις διαθέτουν ένα εγχειρίδιο προϋπολογισμών, το οποίο περιλαμβάνει συγκεκριμένες οδηγίες καθώς και σχετικές πληροφορίες για την προετοιμασία των προϋπολογισμών της επιχείρησης. Αν και οι λεπτομέρειες συχνά διαφέρουν, τα ακόλουθα βασικά βήματα είναι κοινά για την ανάπτυξη του operating budget για μια παραγωγική επιχείρηση. Ξεκινώντας με τον προϋπολογισμό εσόδων, κάθε άλλος προϋπολογισμός ακολουθεί βήμα προς βήμα με λογικό τρόπο.

ΒΗΜΑ 1^ο: Προετοιμασία του Προϋπολογισμού Εσόδων. Ο προϋπολογισμός εσόδων είναι η συνήθης αφετηρία για το προϋπολογίζεин. Διότι, το επίπεδο παραγωγής όπως και το επίπεδο των αποθεμάτων – και κατά συνέπεια και το παραγωγικό κόστος – καθώς και το κόστος που δεν σχετίζεται με την παραγωγή άμεσα, συνήθως εξαρτώνται από το προβλεπόμενο επίπεδο των πωλήσεων ή των εσόδων. Υπάρχουν πολλοί παράγοντες που επηρεάζουν τις προβλέψεις των πωλήσεων όπως ο όγκος

των πωλήσεων σε πρόσφατες περιόδους, οι συνθήκες που επικρατούν στη βιομηχανία καθώς και γενικότερες οικονομικές συνθήκες, έρευνες αγοράς, τιμολογιακές πολιτικές, προώθηση των προϊόντων και διαφήμιση, ο ανταγωνισμός καθώς και το νομικό πλαίσιο μέσα στο οποίο κινείται η επιχείρηση.

Πίνακας 1.
Προϋπολογισμός Κόστους
για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου

	Τιμή Πώλησης	Πωληθέντες Μονάδες	Συνολικά Έσοδα
Τραπέζια	€ 400,00	52.000	€ 20.800.000,00

Τα €20.800.000,00 είναι το ποσό των εσόδων στην προϋπολογισθείσα κατάσταση εισοδήματος. Ο προϋπολογισμός εσόδων είναι συχνά το αποτέλεσμα εκτενούς συγκέντρωσης πληροφοριών καθώς και συζητήσεων με τους υπεύθυνους και τους εκπροσώπους πωλήσεων οι οποίοι έχουν λεπτομερή γνώση σχετικά με τις ανάγκες των πελατών, τις δυνατότητες της αγοράς καθώς και με τα προϊόντα του ανταγωνισμού. Στατιστικές προσεγγίσεις όπως η παλινδρόμηση (regression) και η ανάλυση των τάσεων μπορούν να βοηθήσουν στην πρόβλεψη των πωλήσεων. Οι τεχνικές αυτές χρησιμοποιούν δεδομένα πωλήσεων από πρόσφατες περιόδους για να δημιουργήσουν μια γραμμή η οποία αντιπροσωπεύει καλύτερα τις αλλαγές στις πωλήσεις σ' αυτές τις περιόδους. Εκτείνοντας γραμμή αυτή στο μέλλον βοηθά στην πρόβλεψη μελλοντικών πωλήσεων. Παρόλα αυτά, οι μάνατζερ θα πρέπει να χρησιμοποιούν τη στατιστική ανάλυση μόνο ως έναν από τους παράγοντες για την πρόβλεψη των πωλήσεων. Σε τελική ανάλυση, η

πρόβλεψη των πωλήσεων οφείλει να αντιπροσωπεύει την συγκεντρωτική εμπειρία και κρίση των μανάτζερ.

Η συνήθης αφετηρία για το 1^ο βήμα είναι να βασίζονται τα έσοδα στην αναμενόμενη ζήτηση. Περιστασιακά, κάποιος άλλος παράγοντας εκτός από τη ζήτηση μπορεί να περιορίσει τα προϋπολογισθέντα έσοδα. Για παράδειγμα, όταν η ζήτηση είναι μεγαλύτερη από τη διαθέσιμη παραγωγική δυνατότητα ή κάποιος πόρος ή πρώτη ύλη βρίσκεται σε στενότητα, ο προϋπολογισμός των εσόδων βασίζεται στο μέγιστο πλήθος μονάδων που μπορούν να παραχθούν. Το γεγονός αυτό οφείλεται στο ότι οι πωλήσεις θα περιορισθούν από το μέγεθος της παραγωγής.

ΒΗΜΑ 2^ο: Προετοιμασία του Προϋπολογισμού Παραγωγής (σε μονάδες).

Αφού προϋπολογισθούν τα έσοδα μπορεί να ετοιμασθεί ο προϋπολογισμός παραγωγής. Τα συνολικά έτοιμα προϊόντα προς παραγωγή εξαρτώνται από τις προϋπολογισθείσες πωλήσεις και τις αναμενόμενες μεταβολές στο επίπεδο των αποθεμάτων.

Δηλαδή:

$$\begin{array}{rclcl} \text{Προϋπολογισθείσα} & & \text{Προϋπολογισθείσες} & & \text{Επιθυμητό} & & \text{Αρχικό Απόθεμα} \\ \text{Παραγωγή} & = & \text{Πωλήσεις} & + & \text{Τελικό Απόθεμα} & - & \text{Έτοιμων Προϊόντων} \\ \text{(μονάδες)} & & \text{(μονάδες)} & & \text{Έτοιμων Προϊόντων} & & \text{(μονάδες)} \\ & & & & \text{(μονάδες)} & & \end{array}$$

Με τον τρόπο αυτό υπολογίζουμε τον προϋπολογισμό παραγωγής του «Επιπλοποιού» για το 2006.

Πίνακας 2.
Προϋπολογισμός Παραγωγής (σε μονάδες)
για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου

Προϋπολογισθείσες Πωλήσεις	52.000
Συν επιθυμητό τελικό απόθεμα ετοιμών	3.000
Συνολικές απαιτήσεις	55.000
Μείον αρχικό απόθεμα ετοιμών	5.000
Μονάδες προς παραγωγή	50.000

ΒΗΜΑ 3^ο: Προετοιμασία του Προϋπολογισμού Χρήσης Πρώτων Υλών και του Προϋπολογισμού Προμήθειας Πρώτων Υλών. Ο αριθμός των μονάδων προς παραγωγή που υπολογίσαμε στον ανωτέρω προϋπολογισμό αποτελεί το κλειδί για τον υπολογισμό της χρήσης των πρώτων υλών σε ποσότητες και ευρώ.

Πίνακας 3.
Προϋπολογισμός Χρήσης Πρώτων Υλών
Για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου

	Νοβοπάν (N)	Βελανιδιά (B)	Σύνολο
Προϋπολογισμός Φυσικών Μονάδων			
N: 50.000 μονάδες x 9.00 b.f. ανά μονάδα	450.000		
B: 50.000 μονάδες x 10.00 b.f. ανά μονάδα		500.000	
Για χρήση στην παραγωγή, b.f.	450.000	500.000	
Προϋπολογισμός Κόστους (διαθέσιμα από αρχικό απόθεμα)			
N: € 4,30 ανά b.f. x 20.000 b.f.	€ 86.000		
B: € 6,80 ανά b.f. x 25.000 b.f.		€ 170.000	
Για απόκτηση από προμήθειες αυτής της περιόδου:			
N: € 4,50 ανά b.f. x (450.000 b.f. – 20.000 b.f.)	1.935.000		
B: € 7,00 ανά b.f. x (500.000 b.f. – 25.000 b.f.)		3.325.000	
Πρώτες ύλες προς χρήση	€ 2.021.000	€ 3.495.000	€ 5.516.000

Τα επόμενα δεδομένα απεικονίζουν τον προϋπολογισμό για τις προμήθειες πρώτων υλών, οι οποίες εξαρτώνται από τις πρώτες ύλες προς

χρήση, το αρχικό απόθεμα πρώτων υλών και το επιθυμητό τελικό απόθεμα πρώτων υλών. Δηλαδή:

$$\begin{array}{l} \text{Προμήθειες} \\ \text{Πρώτων Υλών} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Πρώτες Ύλες} \\ \text{Χρησιμοποιούμενες} \\ \text{Στην Παραγωγή} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Επιθυμητό Τελικό} \\ \text{Απόθεμα Πρώτων Υλών} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Αρχικό Απόθεμα} \\ \text{Πρώτων Υλών} \end{array}$$

Πίνακας 4.
Προϋπολογισμός Προμήθειας Πρώτων Υλών
για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου

	Νοβοπάν (N)	Βελανιδιά (B)	Σύνολο
Προϋπολογισμός Φυσικών Μονάδων			
Χρήση παραγωγής	450.000 b.f.	500.000 b.f.	
Συν επιθυμητό τελικό απόθεμα	<u>18.000 b.f.</u>	<u>22.000 b.f.</u>	
Συνολικές απαιτήσεις	468.000 b.f.	522.000 b.f.	
Μείον αρχικό απόθεμα	<u>20.000 b.f.</u>	<u>25.000 b.f.</u>	
Προμήθειες	448.000 b.f.	497.000 b.f.	
Προϋπολογισμός Κόστους			
N: 448.000 b.f. x Ε 4,50 ανά b.f.	€ 2.016.000		
B: 497.000 b.f. x Ε 7,00 ανά b.f.		€ 3.479.000	
	<u>€ 2.016.000</u>	<u>€ 3.479.000</u>	€5.495.000

ΒΗΜΑ 4^ο: Προετοιμασία του Προϋπολογισμού Άμεσης Εργασίας Παραγωγής. Το κόστος αυτό εξαρτάται από το ύψος των μισθών, τις μεθόδους παραγωγής καθώς και τα σχέδια πρόσληψης της εταιρίας.

Πίνακας 5.
Προϋπολογισμός Άμεσης Εργασίας Παραγωγής
Για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου

Σύνολο	Εργασία Ελασμ/σης	Εργασία Χειρισμού Μηχανών	
	(EE)	(EXM)	
Προϋπολογισμός Ωρών Εργασίας			
EE: 50.000 μονάδες x 0,25 ώρες/μονάδα	12.500 ώρες		
EXM: 50.000 μονάδες x 3,75 ώρες/μονάδα		187.500 ώρες	
	<u>12.500 ώρες</u>	<u>187.500 ώρες</u>	200.000 ώρες
Προϋπολογισμός Κόστους			
EE: Ε 25,00 ανά ώρα x 12.500 ώρες	€ 312.500		
EXM: Ε 30,00 ανά ώρα x 187.500 ώρες		€ 5.625.000	
	<u>€ 312.500</u>	<u>€ 5.625.000</u>	€ 5.937.500

ΒΗΜΑ 5^ο: Προετοιμασία του Προϋπολογισμού των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (ΓΒΕ). Το σύνολο των ΓΒΕ εξαρτάται από το πως μεταβάλλονται οι κατηγορίες εξόδων που απαρτίζουν τα ΓΒΕ σε σχέση με τον φορέα κόστους – ή τη βάση επιμερισμού του κόστους -, στην περίπτωση μας τις ώρες άμεσης εργασίας παραγωγής. Τα ξεχωριστά ποσά που αναφέρονται στα μεταβλητά ΓΒΕ και τα σταθερά ΓΒΕ αποτελούν εισροή του λειτουργικού προσωπικού του «Επιπλοποιού». Το αρχικό σημείο για τα ποσά αυτά είναι το κόστος του «Επιπλοποιού» κατά το παρόν καθώς και τα προηγούμενα έτη. Η διοίκηση διενεργεί τροποποιήσεις για τις αναμενόμενες μεταβολές του κόστους στο μέλλον.

Πίνακας 6.
Προϋπολογισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων
για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου

	Στο προϋπολογισθέν επίπεδο Των 200.000 ωρών άμεσης εργασίας	
Μεταβλητά ΓΒΕ		
Αναλώσιμα Υλικά	€ 240.000	
Έμμεση εργασία παραγωγής	620.000	
Ενέργεια	460.000	
Συντήρηση	300.000	
Διάφορα	280.000	€ 1.900.000
Σταθερά ΓΒΕ		
Αποσβέσεις	500.000	
Φόροι ιδιοκτησίας	350.000	
Ασφάλειες	260.000	
Επίβλεψη εργοστασίων	210.000	
Διάφορα	280.000	€ 1.600.000
Συνολικά ΓΒΕ		€ 3.500.000

Η εταιρία αντιμετωπίζει και τα μεταβλητά και τα σταθερά ΓΒΕ ως παραγωγικό κόστος. Κοστολογεί τα ΓΒΕ με το ποσό των €17,50 ανά ώρα άμεσης εργασίας (συνολικά προϋπολογισθέντα ΓΒΕ €3.500.000 / 200.000 προϋπολογισθείσες ώρες άμεσης εργασίας). Ο «Επιπλοποιός» δε χρησιμοποιεί διαφορετική τιμή για τα μεταβλητά ΓΒΕ και για τα σταθερά ΓΒΕ. Το προϋπολογισθέν παραγωγικό κόστος των ΓΒΕ ανά τραπέζι είναι €70,00

(€3.500.000 / 50.000 τραπέζια τα οποία προϋπολογίζονται να παραχθούν μέσα στο 2006). Το προϋπολογισθέν κόστος των ΓΒΕ στο ύψος των €70,00 ανά τραπέζι μπορεί επίσης να υπολογισθεί και ως €17,50 προϋπολογισθέν κόστος των ΓΒΕ ανά ώρα άμεσης εργασίας x 4 προϋπολογισθείσες ώρες άμεσης εργασίας ανά τραπέζι = €70,00

ΒΗΜΑ 6^ο: Προετοιμασία του Προϋπολογισμού Τελικού Αποθέματος. Στο σκαρίφημα που ακολουθεί αναλύεται ο υπολογισμός του μοναδιαίου κόστους των τραπέζιων τα οποία πρόκειται να ξεκινήσουν στην παραγωγή και να παραχθούν πλήρως μέσα στο 2006.

Πίνακας 7.
Υπολογισμός Μοναδιαίου Κόστους του Τελικού Αποθέματος των Τελικών Προϊόντων

	Κόστος ανά μονάδα εισροής	Εισροή	Σύνολο
Πρώτες Ύλες			
Νοβοπάν	€4,50 ανά b.f.	9,00 b.f.	€ 40,50
Βελανιδιά	7,00 ανά b.f.	10,00 b.f.	70,00
			€110,50
Άμεση Εργασία			
Εργασία Ελασμ/σης	25,00 ανά ώρα	0,25 ώρες	6,25
Εργασία Χειρισμού Μηχανών	30,00 ανά ώρα	3,75 ώρες	112,50
			118,75
Παραγωγικά ΓΒΕ	17,50 ανά ώρα	4,00 ώρες	<u>70,00</u>
Σύνολο			€299,25

Το μοναδιαίο κόστος των €299,25 για το 2006 μπορεί να συγκριθεί με το αντίστοιχο μοναδιαίο κόστος του 2005 ύψους €290,00. Βάσει της μεθόδου FIFO, το μοναδιαίο κόστος των €299,25 θα χρησιμοποιηθεί για να υπολογίσουμε το κόστος του επιθυμητού τελικού αποθέματος

Πίνακας 8.
Προϋπολογισμός Τελικού Αποθέματος
για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου

	Κόστος ανά μονάδα	Μονάδες		Σύνολο
Πρώτες Ύλες				
Νοβοπάν	€ 4,50 ανά b.f.	18.000 b.f.	€ 81.000	
Βελανιδιά	7,00 ανά b.f.	22.000 b.f.	154.000	€ 235.000
Έτοιμα Προϊόντα				
Τραπέζια	299,25 ανά μονάδα	3.000 μονάδες	897.750	<u>897.750</u>
Σύνολο Τελικού Αποθέματος				€1.132.750

ΒΗΜΑ 7^ο: Προετοιμασία του Προϋπολογισμού του Κόστους Πωληθέντων. Οι πληροφορίες που έχουμε συλλέξει από τα προηγούμενα βήματα χρησιμεύουν στην κατάρτιση του προϋπολογισμού αυτού.

Πίνακας 9.
Προϋπολογισμός Κόστους Πωληθέντων
για τις 31 Δεκεμβρίου 2006

	Πηγή	Ποσό	Σύνολο
Αρχικό Απόθεμα Τελικών Προϊόντων 1 ^η Ιανουαρίου 2006, €290,00 x 5.000	Δεδομένο		€ 1.450.000
Χρησιμοποιηθείσες Πρώτες Ύλες	Βήμα 3 ^ο	€5.516.000	
Άμεση Εργασία	Βήμα 4 ^ο	5.937.500	
ΓΒΕ	Βήμα 5 ^ο	3.500.000	
Κόστος Ποιηθέντων <u>14.953.500</u>			
Κόστος Ετοιμών Προϊόντων προς Πώληση 16.403.500			
Μείον Τελικό Απόθεμα Τελικών Προϊόντων 31 Δεκεμβρίου 2006	Βήμα 6 ^ο		<u>897.750</u>
Κόστος Πωληθέντων			€15.505.750

ΒΗΜΑ 8^ο: Προετοιμασία του Προϋπολογισμού για το Μη Παραγωγικό Κόστος. Τα βήματα 2 έως 7 καλύπτουν προϋπολογισμούς που αφορούν στην παραγωγική διαδικασία του «Επιπλοποιού». Τώρα θα προϋπολογίσουμε το κόστος λειτουργιών που ενώ δεν εμπλέκονται άμεσα με την παραγωγική διαδικασία αποτελούν κομμάτι της γενικότερης αλυσίδας της αξίας (value chain). Το μεταβλητό μη παραγωγικό κόστος μεταβάλλεται σε

σχέση με το ποσό των εσόδων κατά 13,5% των συνολικών εσόδων. Από το 1^ο Βήμα έχουμε ότι τα συνολικά έσοδα είναι € 20.800.000, συνεπώς:

€ 20.800.000 x 13,5% = € 2.808.000. Το μεταβλητό κόστος που σχετίζεται με το σχεδιασμό του προϊόντος ουσιαστικά αποτελεί την πληρωμή των δικαιωμάτων (royalties) της εταιρίας η οποία σχεδίασε το τραπέζι και ανέρχεται στο ποσό του 1,5% των εσόδων. Το 8% των εσόδων αποτελεί προμήθεια των πωλητών και αντιπροσωπεύει το μεταβλητό κόστος του marketing. Το μεταβλητό κόστος της λειτουργίας της διανομής είναι 2,5% των εσόδων και πληρώνεται για ασφάλιση και ναύλους. Το μεταβλητό κόστος που σχετίζεται με την εξυπηρέτηση των πελατών ισούται με το 1,3% των εσόδων και πληρώνεται σε τρίτο ο οποίος αναλαμβάνει να εξυπηρετήσει οποιαδήποτε αξίωση εγγύησης. Τα διάφορα σταθερά κόστη που παρατίθενται, βασίζονται σε πληροφορίες και δεδομένα τα οποία προέρχονται από τους υπευθύνους του «Επιπλοποιού» στα διάφορα τμήματα που αποτελούν την αλυσίδα της αξίας της επιχείρησης.

Πίνακας 10. Προϋπολογισμός για το Μη Παραγωγικό Κόστος για το έτος 2006 έως και 31 Δεκεμβρίου

Λειτουργία της Αλυσίδας της Αξίας	Μεταβλητό Κόστος	Σταθερό Κόστος	Συνολικό Κόστος
E&A (R&D)/			
Σχεδιασμός Προϊόντος	€ 312.000	€ 250.000	€ 562.000
Marketing	1.664.000	290.000	1.954.000
Διανομή - Διάθεση	520.000	220.000	740.000
Εξυπηρέτηση Πελατών	270.400	240.000	510.400
Διοικητικά	41.600	400.000	441.600
	<u>€2.808.000</u>	<u>€1.400.000</u>	<u>€4.208.000</u>

ΒΗΜΑ 9^ο: Προετοιμασία της Προϋπολογισθείσας Κατάστασης Εισοδήματος. Βάσει των πληροφοριών που προκύπτουν από τις προηγούμενους προϋπολογισμούς που συνετάχθησαν και, συγκεκριμένα, από τον προϋπολογισμό εσόδων, τον προϋπολογισμό του κόστους πωληθέντων και τον προϋπολογισμό για το μη παραγωγικό κόστος, μπορούμε να ετοιμάσουμε την προϋπολογισθείσα κατάσταση εισοδήματος:

Πίνακας 11.
Προϋπολογισθείσα Κατάσταση Εισοδήματος

Έσοδα		€ 20.800.000
μείον Κόστος Πωληθέντων		<u>€ 15.505.750</u>
Μικτό Όριο		€ 5.294.250
μείον Λειτουργικά Κόστη		
Ε & Α/ Σχεδιασμός Προϊόντος	€ 562.000	
Κόστος Μάρκετινγκ	€ 1.954.000	
Κόστος Διάθεσης – Διανομής	€ 740.000	
Κόστος για την		
Εξυπηρέτηση Πελατών	€ 510.400	
Διοικητικά Έξοδα	<u>€ 441.600</u>	<u>€ 4.208.000</u>
Operating Income		€ 986.250

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

- Atkinson, R.S. Kaplan, F.M. Young (2003), "Management Accounting", Prentice Hall.
- Horngren, Datar, Foster (2003), "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", 11th Edition, Prentice Hall.
- Wilson R.M.S. (1983), "Cost Control Handbook", Gower Publishing.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΙ ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

3.1 ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΖΕΙΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ (ACTIVITY BASED BUDGETING)

Τα περισσότερα μοντέλα προϋπολογισμών σήμερα χρησιμοποιούν έναν μικρό αριθμό οδηγών κόστους οι οποίοι βασίζονται κυρίως στην εκροή (παραγόμενες μονάδες, πωληθείσες μονάδες ή συνολικά έσοδα). Με την έλευση όμως του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Costing – ABC) και την ολοένα αυξανόμενη χρήση του, οι εταιρείες ενσωματώνουν οδηγούς κόστους που βασίζονται στις δραστηριότητες στους προϋπολογισμούς τους.

Το ABC είναι μια κοστολογική προσέγγιση η οποία κατανέμει το κόστος στα προϊόντα, στις υπηρεσίες ή τους καταναλωτές βάση της κατανάλωσης των πόρων που διενεργείται από τις **δραστηριότητες** (activities) της επιχείρησης. Η υπόθεση της προσέγγισης αυτής είναι ότι τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες μιας επιχείρησης είναι τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων που διενεργεί η επιχείρηση. Επίσης, ότι οι απαραίτητες αυτές διεργασίες χρησιμοποιούν και καταναλώνουν πόρους δημιουργώντας έτσι κόστος. Οι πόροι κατανέμονται στις δραστηριότητες και οι δραστηριότητες κατανέμονται στους **φορείς κόστους** (cost objects) βάση της χρησιμότητας της δραστηριότητας. Φορέας κόστους μπορεί να είναι οποιοδήποτε προϊόν, υπηρεσία, πελάτης, σχέδιο ή οποιαδήποτε άλλη μονάδα εργασίας για την οποία θεωρείται αναγκαία μια ξεχωριστή μέτρηση του κόστους της. Το Activity Based Costing αναγνωρίζει την αιτιώδη σχέση ανάμεσα στους **οδηγούς**

κόστους (cost drivers) και τις δραστηριότητες. Οι οδηγοί κόστους εμπίπτουν σε δύο κατηγορίες:

α) **Οδηγός κόστους πόρων** (resource cost driver). Είναι ένα μέτρο του ποσού των πόρων που καταναλώνονται από μια δραστηριότητα. Για παράδειγμα, το ποσοστό σε συνολικά τετραγωνικά μέτρα που είναι αναγκαία για τη διεκπεραίωση μιας δραστηριότητας, είναι ένας οδηγός κόστους πόρων.

β) **Οδηγός κόστους δραστηριότητας** (activity cost driver). Είναι ένα μέτρο του πόσο χρησιμοποιεί μια συγκεκριμένη δραστηριότητα ένας φορέας κόστους. Παράδειγμα οδηγού κόστους δραστηριότητας αποτελούν οι απαιτούμενες ώρες λειτουργίας των μηχανών για την παραγωγή του προϊόντος Χ.

Το ABC κατανέμει τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα στους φορείς κόστους, όπως είναι τα προϊόντα και οι υπηρεσίες, αναγνωρίζοντας τις απαιτούμενες δραστηριότητες για την παραγωγή της εκροής, καθώς και το ποσό και το κόστος των πόρων που αυτές καταναλώνουν για τη συγκεκριμένη εκροή. Το ABC είναι ένα σύστημα κοστολόγησης που συντηρεί και διαχειρίζεται δεδομένα της διαδικασίας παραγωγής καθώς και χρηματοοικονομικά δεδομένα για τους πόρους μιας εταιρίας, τα οποία βασίζονται σε δραστηριότητες, φορείς κόστους και οδηγούς κόστους.

Το ABC επικεντρώνεται στην αναφορά και την ανάλυση του παρελθόντος και του τρεχούμενου κόστους. Μια φυσική επέκταση της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι η χρήση μιας προσέγγισης που βασίζεται στις δραστηριότητες για τον προϋπολογισμό του μελλοντικού κόστους. Ο προϋπολογισμός βάσει δραστηριοτήτων (ABB) επικεντρώνεται

στο προϋπολογισθέν κόστος των δραστηριοτήτων οι οποίες είναι αναγκαίες για την παραγωγή και πώληση προϊόντων και υπηρεσιών.

Η υιοθέτηση μιας ABB προσέγγισης για την ανάπτυξη του λειτουργικού προϋπολογισμού του «Επιπλοποιού» συνεπάγεται τη διαμόρφωση προϋπολογισμών για κάθε δραστηριότητα που περιλαμβάνεται στο σύστημα διαχείρισης δραστηριοτήτων (Activity Management System) που ισχύει για την εταιρία. Ας εξετάσουμε τη διαδικασία της προετοιμασίας (setup activity) για τον «Επιπλοποιό». Στον λειτουργικό προϋπολογισμό του «Επιπλοποιού» που ήδη αναπτύξαμε, το κόστος για τη δραστηριότητα της προετοιμασίας περιλαμβάνεται στο 5^ο βήμα (Προϋπολογισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων). Με το ABB, το κόστος της δραστηριότητας της προετοιμασίας (όπως και όλων των υπόλοιπων δραστηριοτήτων) θα πρέπει να υπολογισθεί ξεχωριστά. Οι ακόλουθες πληροφορίες θα μας βοηθήσουν στον υπολογισμό του προϋπολογισθέντος κόστους της διαδικασίας της προετοιμασίας για το 2006:

α. Το εργοστάσιο λειτουργεί με δύο βάρδιες την ημέρα για 250 εργάσιμες ημέρες τον χρόνο. Υπάρχουν 4 εργάτες που ασχολούνται με δραστηριότητες ελασματοποίησης ανά βάρδια και 50 εργάτες που ασχολούνται με δραστηριότητες χειρισμού μηχανών ανά βάρδια.

β. Ο χρόνος προετοιμασίας τόσο για τις δραστηριότητες ελασματοποίησης όσο και για τις δραστηριότητες χειρισμού μηχανών είναι μισή ώρα όταν κατασκευάζεται μια νέα παρτίδα από τραπέζια. Στο χώρο ελασματοποίησης 25 τραπέζια ανά εργάτη ξεκινούν και ολοκληρώνονται ανά παρτίδα. Στο χώρο

των μηχανών ο κάθε εργάτης εργάζεται σε 2 τραπέζια τα οποία ξεκινούν και ολοκληρώνονται ανά παρτίδα.

γ. Ο ίδιος ωριαίος μισθός πληρώνεται στους εργάτες τόσο για το χρόνο προετοιμασίας όσο και για το χρόνο που καταναλώνεται στην ελασματοποίηση ή στην λειτουργία των μηχανών. Ήτοι €25 ανά ώρα για εργασία ελασματοποίησης και €30 ανά ώρα για εργασία χειρισμού μηχανής.

δ. Η εργασία επίβλεψης, ένα έμμεσο κόστος της δραστηριότητας, πληρώνεται €40 την ώρα. Η διοίκηση του «Επιπλοποιού» πιστεύει ότι υπάρχει μια σχέση αιτίου και αιτιατού η οποία υποδηλώνει ότι 10 εργατοώρες στην προετοιμασία απαιτούν μια ώρα εργασίας επίβλεψης.

Οι ανωτέρω πληροφορίες επιτρέπουν στον «Επιπλοποιό» να καταρτίσει έναν προϋπολογισμό βασισμένο στις δραστηριότητες για την δραστηριότητα της προετοιμασίας στο εργοστάσιό της. Δεδομένου ότι η επιχείρηση προϋπολογίζει να παράγει 50.000 τραπέζια μέσα στο 2006, μπορούμε να προσδιορίσουμε τις συνολικές προϋπολογισθείσες ώρες προετοιμασίας αν χρησιμοποιήσουμε τα στοιχεία του α και β:

	Προετοιμασία <u>Ελασματοποίησης</u>	Προετοιμασία <u>Χειρισμού Μηχανών</u>
1. Ποσότητα τραπεζιών προς παραγωγή	50.000 τραπέζια	50.000 τραπέζια
2. Αριθμός τραπεζιών προς παραγωγή ανά παρτίδα	25 τραπέζια/παρτίδα	2 τραπέζια/παρτίδα
3. Αριθμός παρτίδων [(1) / (2)]	2.000 παρτίδες	25.000 παρτίδες
4. Χρόνος προετοιμασίας ανά παρτίδα	0,5 ώρες/παρτίδα	0,5 ώρες/παρτίδα
5. Σύνολο ωρών προετοιμασίας [(3) x (4)]	1.000 ώρες	12.500 ώρες

Συνδυάζοντας τις πληροφορίες αυτές με τα ωρομίσθια ανά εργάτη που αναφέρονται στο γ, φτάνουμε στο προϋπολογισθέν κόστος για την δραστηριότητα της προετοιμασίας για το 2006.

Κόστος για την προετοιμασία της εργασίας ελασματοποίησης:

€25 ανά ώρα x 1.000 ώρες = €25.000

Κόστος για την προετοιμασία της εργασίας χειρισμού μηχανών

€30 ανά ώρα x 12.500 ώρες = €375.000

Σύνολο: €25.000 + €375.000 = €400.000

Το ποσό των €400.000 περιλαμβάνεται ήδη στην Έμμεση Εργασία Παραγωγής στον Προϋπολογισμό των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων υπό την κατηγορία των Μεταβλητών ΓΒΕ (Βήμα 5^ο). Το συνολικό κόστος της δραστηριότητας της προετοιμασίας για τον «Επιπλοποιό» περικλείει επίσης και το κόστος για το χρόνο επίβλεψης. Η επιχείρηση προϋπολογίζει ότι θα χρειαστούν 13.500 ώρες προετοιμασίας (1.000 ώρες για την ελασματοποίηση και 12.500 ώρες για τις μηχανές) για την παραγωγή 50.000 τραπεζιών, για το 2006. Ο χρόνος επίβλεψης στη δραστηριότητα της προετοιμασίας υπολογίζεται να είναι 1.350 ώρες (13.500 x 0,10) αφού, σύμφωνα με το δ, χρειάζεται 1 ώρα επίβλεψης για κάθε 10 ώρες προετοιμασίας. Με €40 την ώρα, το προϋπολογισθέν κόστος της επίβλεψης για την δραστηριότητα της προετοιμασίας για το 2006 είναι:

1.350 ώρες x €40 ανά ώρα = €54.000

Το ποσό των €54.000 περιλαμβάνεται ήδη στην Επιτήρηση Εργοστασίων στον Προϋπολογισμό των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων υπό την κατηγορία των Σταθερών ΓΒΕ (Βήμα 5^ο).

Το συνολικό προϋπολογισθέν κόστος για τη δραστηριότητα προετοιμασίας του «Επιπλοποιού» ανέρχεται στα €454.000 και αποτελείται από €400.000 για τις ώρες εργασίας και €54.000 για την επίβλεψη. Η ανάλυση που βασίζεται στην κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων δεν διαχωρίζει το βραχυπρόθεσμο μεταβλητό κόστος από το βραχυπρόθεσμο σταθερό κόστος. Ένα σύστημα ABC υιοθετεί μια μακροπρόθεσμη οπτική σύμφωνα με την οποία οποιοδήποτε κόστος που σχετίζεται με μια δραστηριότητα θεωρείται ως μεταβλητό κόστος της συγκεκριμένης δραστηριότητας. Η γνώση της δομής της σχέσης δραστηριότητας – κόστους διευκολύνει τον «Επιπλοποιό» να ελαττώσει προϋπολογισθέν κόστος προετοιμασίας για το 2006. Τρόποι μείωσης του προϋπολογισθέντος κόστους μπορεί να είναι:

1. Αύξηση της διάρκειας παραγωγής ανά παρτίδα ούτως ώστε λιγότερες παρτίδες αλλά και λιγότερες ώρες προετοιμασίας να απαιτούνται για την προϋπολογισθείσα παραγωγή των 50.000 τραπεζιών.
2. Μείωση του χρόνου προετοιμασίας ανά παρτίδα. Μικρότεροι χρόνοι προετοιμασίας αναλογούν σε μικρότερο συνολικό χρόνο σε ώρες προετοιμασίας για την προϋπολογισθείσα παραγωγή των 50.000 τραπεζιών.
3. Ελάττωση του απαιτούμενου χρόνου επίβλεψης ανά εργατώρα στην διαδικασία της προετοιμασίας. Επενδύσεις που έχουν στόχο την αύξηση της ικανότητας και της επιδεξιότητας των εργατών που απασχολούνται στις δραστηριότητες χειρισμού μηχανών και ελασματοποίησης μπορούν να έχουν ως συνέπεια την μείωση του απαιτούμενου χρόνου επίβλεψης ανά εργατώρα.

Με το παράδειγμα αυτό επιχειρήσαμε να δείξουμε πως το ABB μπορεί να παράσχει περισσότερο λεπτομερείς πληροφορίες οι οποίες ενδέχεται να βελτιώσουν την διαδικασία λήψης αποφάσεων σε σύγκριση με μια προϋπολογιστική διαδικασία η οποία βασίζεται μόνο σε οδηγούς κόστους εκρών. Παρ' όλα αυτά, παρατηρήσαμε ότι για την παροχή των περισσότερο λεπτομερών πληροφοριών που απορρέουν από το ABB απαιτείται μεγαλύτερη γνώση και πληροφόρηση σχετικά με κάθε δραστηριότητα που ανήκει στο σύστημα διαχείρισης δραστηριοτήτων της εταιρίας. Εν ολίγοις, είναι συμφέρουσα η πρόταση της ανάπτυξης και υλοποίησης συστημάτων ABC και ABB για κάθε εταιρία; Η απάντηση δεν μπορεί να είναι καθολική καθώς, όπως πάντα σε τέτοιες περιπτώσεις, τα κριτήρια που θα καταστήσουν την απάντηση θετική ή αρνητική εξαρτώνται από μια αξιολόγηση και εκτίμηση από τη διοίκηση σχετικά με το αν τα προσδοκώμενα οφέλη (για κάθε τμήμα που επηρεάζεται από τη μεταβολή) ξεπερνούν το προσδοκώμενο κόστος που επιφέρει η εγκατάσταση και λειτουργία τέτοιου είδους συστημάτων.

3.2 KAIZEN BUDGETING

Μία από τις αρχές της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας είναι η διαρκής βελτίωση (continuous improvement). Ο όρος διαρκής βελτίωση, γνωστός στους Ιάπωνες ως Kaizen, επινοήθηκε σε πρώτη φάση για την ποιότητα από τον Masaaki Imai (1986) και χρησιμοποιείται για να αποδώσει οργανωμένες παρεμβάσεις για την επίτευξη «σταθερής βελτίωσης» μέσω των προσπαθειών όλων των εργαζόμενων. Σύμφωνα με τον Imai: «Η φιλοσοφία

του Kaizen υποθέτει ότι ο τρόπος ζωής μας, είτε ο εργασιακός είτε ο κοινωνικός, αξίζει να βελτιώνεται διαρκώς».

Ένας οργανισμός, μια επιχείρηση όπως και κάθε οικονομική μονάδα αποτελέσματος θα πρέπει να προσεγγίζονται με δύο τρόπους: (α) σαν ένας οργανισμός ανθρώπων. Όλοι οι εργαζόμενοι και αυτοί που κατέχουν ηγετικές θέσεις στον οργανισμό, είναι αυτοί των οποίων η ευρηματικότητα δημιουργεί τη διαφορά στην αποτελεσματικότητά τους και (β) σαν ένας οργανισμός που περιλαμβάνει έναν πολύ μεγάλο αριθμό δραστηριοτήτων και ενεργειών κάθε μία από τις οποίες μπορεί να βελτιωθεί.

Η διαδικασία κατάρτισης ενός προϋπολογισμού διαρκούς βελτίωσης, βασίζει τους προϋπολογισμούς στις λειτουργικές διαδικασίες που είναι επιθυμητό να πραγματοποιηθούν τον επόμενο χρόνο, παρά στη συνέχιση των υφιστάμενων πρακτικών. Η διαδικασία κατάρτισης αρχίζει με την ανάλυση των υφιστάμενων πρακτικών προκειμένου να εντοπισθούν περιοχές βελτιώσεων και συνεχίζει με τον προσδιορισμό των αναγκαίων παρεμβάσεων για την επίτευξη των επιθυμητών βελτιώσεων. Οι προϋπολογισμοί, τέλος, καταρτίζονται με βάση αυτές τις βελτιωμένες πρακτικές διαδικασίες. Το τελικό αποτέλεσμα της όλης διαδικασίας είναι συχνά, για παράδειγμα, η μείωση του κόστους παραγωγής κατά 8% σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού διαρκούς βελτίωσης δεν περιορίζεται μόνο σε εσωτερικές βελτιώσεις. Πολλές επιχειρήσεις και οργανισμοί ζητούν διαρκείς βελτιώσεις από τους προμηθευτές τους στην ποιότητα, στις τιμές, στα ποσοστά των ελαττωματικών και στα προγράμματα παράδοσης. Οι επιπτώσεις των βελτιώσεων αυτών ενσωματώνονται στον προϋπολογισμό παραγωγής τους. Η διεθνής ωρολογοποιία Citizen, σύμφωνα

με τον R. Cooper, ζητάει από τους προμηθευτές της ετήσια μείωση του κόστους τους κατά 3% κατ' ελάχιστο, απεικονίζοντας αυτή τη μείωση στον προϋπολογισμό της. Οι προμηθευτές προσπορίζονται κάθε εξοικονόμηση κόστους μεγαλύτερη του 3%.

Η μείωση του κόστους σε ένα προϋπολογισμό διαρκούς βελτίωσης δεν είναι ίδια με τη μείωση του κόστους των παραδοσιακών προϋπολογισμών του δημόσιου κυρίως τομέα, που προκαλούνται από τις περικοπές των δαπανών του προϋπολογισμού. Μια μείωση κόστους ενός προϋπολογισμού διαρκούς βελτίωσης είναι αποτέλεσμα εκτέλεσης της ίδιας δραστηριότητας με μεγαλύτερη αποδοτικότητα και υψηλότερη ποιότητα.

Κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού του «Επιπλοποιού», υποθέσαμε ότι απαιτούνται 3.75 ώρες εργασίας χειρισμού μηχανών για την κατασκευή ενός τραπέζιου. Μια προσέγγιση kaizen budgeting θα επιχειρούσε να ενσωματώσει τη συνεχή βελτίωση, και σε αυτήν την περίπτωση, τη μείωση των απαιτήσεων σε εργατοώρες της εργασίας χειρισμού μηχανημάτων κατά τη διάρκεια του 2006. Για παράδειγμα θα επεδίωκε να καταστήσει σε ισχύ τον παρακάτω πίνακα:

	Προϋπολογισθείσες Εργατοώρες Σε Εργασία Χειρισμού Μηχανών ανά τραπέζι
Ιανουάριος – Μάρτιος 2006	3.75
Απρίλιος – Ιούνιος 2006	3.70
Ιούλιος – Σεπτέμβριος 2006	3.65
Οκτώβριος – Δεκέμβριος 2006	3.60

Στην περίπτωση που ο «Επιπλοποιός» αποτύχει να ανταποκριθεί σε αυτές τις απαιτήσεις ωρών εργασίας χειρισμού μηχανών, οι πραγματικές ώρες χρήσης θα υπερβαίνουν στο σύνολο τους τις προϋπολογισθείσες στα τελευταία τρίμηνα έτους. Είναι επίσης σημαντικό να τονίσουμε πως οι επιπτώσεις της μείωσης των εργατοωρών της άμεσης εργασίας που μπορεί

να επέλθει, θα έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση των μεταβλητών Γ.Β.Ε., εφόσον ο οδηγός κόστους με τον οποίο σχετίζονται είναι οι ώρες άμεσης εργασίας παραγωγής.

3.3 ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ RESPONSIBILITY ACCOUNTING

Για να επιτευχθούν οι στόχοι που περιγράφονται στον προϋπολογισμό η επιχείρηση οφείλει να συντονίσει τις προσπάθειες όλων των εργαζομένων σε αυτή. Από το υψηλότερο διευθυντικό στέλεχος, σε όλα τα επίπεδα του μάνατζμεντ, μέχρι κάθε εργάτη, ο συντονισμός πρέπει να είναι υπαρκτός. Η έννοια του συντονισμού των προσπαθειών της επιχείρησης περιλαμβάνει την ανάθεση ευθυνών στους μάνατζερ που είναι υπόλογοι και υπεύθυνοι για το σχεδιασμό και τον έλεγχο των ανθρωπίνων αλλά και των φυσικών πόρων. Ο τρόπος με τον οποίο κάθε επιχείρηση δομεί τον οργανισμό της διαμορφώνει σημαντικά πώς θα συντονισθούν οι προσπάθειες της εταιρείας.

Ένα φάσμα κατευθύνσεων των ευθυνών και των καθηκόντων μέσα στην επιχείρηση αποτελεί τη δομή του οργανισμού. Μια εταιρία μπορεί να έχει οργανωθεί σύμφωνα με επιχειρησιακές λειτουργίες: παραγωγή, εφοδιασμό, πωλήσεις, κτλ. Μια άλλη επιχείρηση μπορεί να έχει την οργάνωσή της διαρρυθμισμένη σύμφωνα με μια συγκεκριμένη γραμμή παραγωγής ή προϊόν. Οι μάνατζερ των επί μέρους τομέων της επιχείρησης έχουν εξουσία λήψης αποφάσεων σχετικά με όλες τις επιχειρησιακές λειτουργίες που αφορούν τον συγκεκριμένο τομέα.

Κάθε μάνατζερ, ανεξαρτήτως επιπέδου, είναι υπεύθυνος ενός κέντρου ευθύνης (responsibility center). Κέντρο ευθύνης είναι ένα μέρος, ένα τμήμα ή

μια υπομονάδα του οργανισμού του οποίου ο υπεύθυνος μάνατζερ είναι υπόλογος για ένα συγκεκριμένο σύνολο δραστηριοτήτων. Όσο υψηλότερο το επίπεδο στο οποίο ανήκει ο μάνατζερ, τόσο ευρύτερο θα είναι το κέντρο ευθύνης του και γενικά τόσο μεγαλύτερος ο αριθμός των υφισταμένων του.

Το responsibility accounting (λογιστική ευθυνών) είναι ένα σύστημα το οποίο μετρά τα σχέδια (μέσω των προϋπολογισμών) και τις πράξεις (μέσω των πραγματικών αποτελεσμάτων) κάθε κέντρου ευθύνης.

Τα κέντρα ευθύνης μπορεί να είναι: (α) κέντρο κόστους, όπου ο μάνατζερ είναι υπόλογος για το κόστος μόνο, (β) κέντρο εσόδων, όπου ο μάνατζερ είναι υπόλογος για τα έσοδα μόνο, (γ) κέντρο κέρδους, όπου ο μάνατζερ είναι υπόλογος και για τα έσοδα και για το κόστος και (δ) κέντρο επένδυσης όπου ο μάνατζερ είναι υπόλογος για τις επενδύσεις, τα έσοδα και το κόστος.

Το τμήμα συντήρησης ενός καταστήματος, που αποτελεί ένα μέρος της αλυσίδας καταστημάτων μιας εταιρίας που εμπορεύεται είδη και προϊόντα πληροφορικής, είναι ένα κέντρο κόστους. Ο μάνατζερ του τμήματος έχει την ευθύνη του κόστους που σχετίζεται με τη συντήρηση και συνεπώς ο συγκεκριμένος προϋπολογισμός δίνει έμφαση στο κόστος. Το τμήμα πωλήσεων του ίδιου καταστήματος είναι ένα κέντρο εσόδων αφού ο υπεύθυνος πωλήσεων έχει την ευθύνη των εσόδων, οπότε αυτός ο προϋπολογισμός δίνει έμφαση στα έσοδα. Ο διευθυντής του καταστήματος είναι υπόλογος τόσο για τα έσοδα όσο και για το κόστος, άρα ο προϋπολογισμός αυτός δίνει έμφαση στα έσοδα και το κόστος. Ο μάνατζερ της εταιρίας που είναι υπεύθυνος για την περιοχή στην οποία δρα το συγκεκριμένο κατάστημα έχει υπό την ευθύνη του τόσο τα διάφορα σχέδια

επενδύσεων για την περιοχή όσο και τα έσοδα και το κόστος. Κατά συνέπεια, είναι υπεύθυνος ενός κέντρου επένδυσης και ο αντίστοιχος προϋπολογισμός δίνει έμφαση στα έσοδα, το κόστος και την βάση των επενδύσεων.

Ένα κέντρο ευθύνης μπορεί να δομηθεί κατάλληλα ούτως ώστε να προωθήσει την καλύτερη ευθυγράμμιση των στόχων των ατόμων με αυτούς της επιχείρησης. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε μια επιχείρηση που εμπορεύεται γραφικές ύλες και προϊόντα γραφείου. Η επιχείρηση λειτουργούσε το τμήμα πωλήσεων της ως κέντρο εσόδων. Ο κάθε πωλητής απολάμβανε ένα κίνητρο της τάξεως του 3% των εσόδων ανά παραγγελία, ανεξαρτήτως μεγέθους, κόστους επεξεργασίας ή κόστους αποστολής της παραγγελίας των προϊόντων γραφείου. Διεξάγοντας μια ανάλυση που αφορούσε το κατά πόσο οι πελάτες της επιχείρησης ήταν επικερδείς για αυτήν, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι κάποιοι πελάτες ήταν ασύμφοροι ή μη επωφελείς. Ο λόγος ήταν το υψηλό κόστος παραγγελίας και διανομής των μικρών παραγγελιών. Η επιχείρηση αποφάσισε να αλλάξει το τμήμα πωλήσεων από κέντρο εσόδων σε κέντρο κέρδους, μεταβάλλοντας παράλληλα το σύστημα κινήτρων για τους πωλητές σε 15% του μηνιαίου κέρδους που απολαμβάνει η επιχείρηση από κάθε πελάτη. Επίσης στο κόστος που χρεωνόταν ο κάθε πελάτης συμπεριλήφθηκαν και το κόστος παραγγελίας και διανομής. Τα αποτελέσματα της μεταβολής αυτής ήταν άμεσα. Οι πωλητές ενθάρρυναν τους πελάτες να κάνουν λιγότερες σε αριθμό παραγγελίες (μεγαλύτερες όμως σε μέγεθος). Το ποσοστό κέρδους ανά πελάτη αυξήθηκε λόγω της μείωσης του κόστους παραγγελίας και διανομής.

Οι προϋπολογισμοί σε συνδυασμό με το responsibility accounting παρέχουν ανατροφοδότηση στο υψηλό μανάτζμεντ σχετικά με την απόδοση

που σχετίζεται με τον προϋπολογισμό των manager διαφορετικών κέντρων ευθύνης.

Αν οι διαφορές, ήτοι οι αποκλίσεις, μεταξύ των πραγματικών αποτελεσμάτων και των προϋπολογισθέντων ποσών χρησιμοποιηθούν σωστά, μπορούν να αποδειχθούν χρήσιμες με 3 τρόπους:

1. Έγκαιρη προειδοποίηση. Οι αποκλίσεις ειδοποιούν εγκαίρως τους μάνατζερ για στοιχεία και γεγονότα που δεν γίνονται εύκολα ή άμεσα αντιληπτά. Στη συνέχεια οι managers έχουν τη δυνατότητα είτε να προχωρήσουν σε μια διορθωτική ενέργεια είτε να εκμεταλλευτούν τις διαθέσιμες ευκαιρίες που παρουσιάζονται με τις νέες συνθήκες. Παράδειγμα μπορεί να αποτελέσει η παρουσία μιας μείωσης των πωλήσεων σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και το κατά πόσο αυτή η μείωση αποτελεί ένδειξη για ακόμα μεγαλύτερη επικείμενη μείωση αργότερα.

2. Αξιολόγηση απόδοσης. Οι αποκλίσεις ενημερώνουν τους managers σχετικά με το βαθμό όπου η επιχείρηση έθεσε σε εφαρμογή τη στρατηγική και κατά πόσο απέδωσε. Χρησιμοποιήθηκαν αποδοτικά οι πόροι; Μειώθηκε το κόστος εγγύησης προϊόντος όπως είχε προγραμματισθεί;

3. Εκτίμηση στρατηγικής. Αρκετές φορές οι αποκλίσεις παρέχουν ενδείξεις στους μάνατζερ ότι η στρατηγική που ακολουθείται είναι αναποτελεσματική. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση η οποία θέλει να είναι ανταγωνιστική με έμφαση στη μείωση του κόστους και στη βελτίωση της ποιότητας, ενδέχεται να ανακαλύψει ότι ενώ κατορθώνει τους στόχους αυτούς, η επίδραση στις πωλήσεις και τα κέρδη είναι ελάχιστη. Ίσως σε αυτήν την περίπτωση το μάνατζμεντ να επιθυμήσει μια επανεκτίμηση της στρατηγικής.

3.4. ΣΤΑΤΙΚΟΙ ΚΑΙ ΕΛΑΣΤΙΚΟΙ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΣΤΑ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ.

3.4.1 Η Χρήση των Αποκλίσεων

Ως απόκλιση εννοούμε την διαφορά ανάμεσα σε ένα ποσό που βασίζεται σε ένα πραγματικό αποτέλεσμα και το αντίστοιχο προϋπολογισθέν ποσό, ήτοι το πραγματικό ποσό ενός μεγέθους και το ποσό που θα έπρεπε να ήταν σύμφωνα με τον προϋπολογισμό. Οι αποκλίσεις συνδράμουν στις λειτουργίες του σχεδιασμού και του ελέγχου που καλούνται οι μάντζερ να ολοκληρώσουν. Η διαχείριση βάσει της εξαίρεσης (management by exception) είναι η πρακτική να συγκεντρώνει κανείς την προσοχή του σε περιοχές οι οποίες δεν λειτουργούν σύμφωνα με το προσδοκώμενο (όπως μια μείωση στις πωλήσεις ενός προϊόντος), ενώ παράλληλα περιοχές που λειτουργούν εύρυθμα τυγχάνουν λιγότερης προσοχής.

Οι αποκλίσεις μπορούν να είναι είτε ευνοϊκές (favorable) είτε δυσμενείς (unfavorable). Η ευνοϊκή απόκλιση υποδηλώνει ουσιαστικά αύξηση του λειτουργικού εισοδήματος συγκριτικά με το προϋπολογισθέν ποσό. Αναφορικά με τα έσοδα, μια ευνοϊκή απόκλιση σημαίνει ότι το πραγματικό αποτέλεσμα υπερβαίνει το προϋπολογισθέν ποσό. Σε θέματα κόστους, η ευνοϊκή απόκλιση υποδηλώνει ότι το πραγματικό κόστος είναι μικρότερο από το προϋπολογισθέν. Μια δυσμενής απόκλιση συνεπάγεται μείωση του λειτουργικού εισοδήματος σε σχέση με το προϋπολογισθέν. Οι δυσμενείς αποκλίσεις ονομάζονται και ενάντιες αποκλίσεις (adverse variances) σε ορισμένες χώρες, όπως το Ηνωμένο Βασίλειο.

Οι μάνατζερ χρησιμοποιούν τις αποκλίσεις και τις πληροφορίες που λαμβάνουν από αυτές για να διανείμουν ορθώς την ενέργειά τους ανάμεσα στα διάφορα έργα που έχουν να επιτελέσουν. Συνηθίζεται να εξετάζουν περισσότερο προσεκτικά τις περιοχές οι οποίες παρουσιάζουν μεγάλες αποκλίσεις. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι το πραγματικό κόστος που σχετίζεται με την φύρα σε ένα εργοστάσιο παραγωγής ελατηρίων είναι πολύ μεγαλύτερο από το αντίστοιχο προϋπολογισθέν κόστος. Η παρουσία της μεγάλης αυτής απόκλισης θα κινητοποιήσει τους υπεύθυνους managers να αναζητήσουν την αιτία της παρουσίας της καθώς και να προχωρήσουν εγκαίρως σε διορθωτικές ενέργειες, ούτως ώστε να διασφαλίσουν τη μελλοντική μείωση του μεγέθους της φύρας. Ορισμένες φορές, η παρουσία αποκλίσεων μπορεί να οδηγήσει και σε αλλαγή στρατηγικής. Μια πληθώρα ελαττωματικών στη γραμμή παραγωγής ενός νέου προϊόντος μπορεί να υποδηλώνει την ανάγκη αναθεώρησης και αναπροσαρμογής του σχεδιασμού του προϊόντος. Ως αποτέλεσμα, οι μάνατζερ μπορεί να επιθυμήσουν να επανεκτιμήσουν τις στρατηγικές τους σχετικά με το νέο προϊόν.

3.4.2. Στατικοί και Ελαστικοί Προϋπολογισμοί

Ο γενικός προϋπολογισμός βασίζεται σε έναν σχεδιασμό και υπολογισμό του επιπέδου της παραγωγής, ο οποίος γίνεται κατά την αρχή της προϋπολογισθείσας περιόδου. Ο γενικός προϋπολογισμός για τον «Επιπλοποϊό» αποτελεί ένα στατικό προϋπολογισμό. Είναι στατικός με την έννοια ότι έχει αναπτυχθεί για ένα και μοναδικό προγραμματισμένο επίπεδο παραγωγής. Όταν υπολογίζονται οι αποκλίσεις από έναν στατικό

προϋπολογισμό στο τέλος της περιόδου, δεν γίνονται ρυθμίσεις στα προϋπολογισθέντα ποσά για το πραγματικό επίπεδο παραγωγής στην περίοδο που αναφέρεται ο προϋπολογισμός.

Ένας σταθερός προϋπολογισμός είναι αυτός που καταρτίζεται με βάση τεκμαρτές συνθήκες λειτουργίες και για ένα σαφώς ορισμένο αλλά εκτιμώμενο επίπεδο δραστηριότητας. Στο στοιχείο του σταθερού διαφαίνεται στο ότι η διοίκηση θα εμμένει στον αρχικό προϋπολογισμό και θα τον αφήσει αμετάβλητο για την περίοδο στην οποία αναφέρεται, ανεξάρτητα από το αν θα επέλθουν αλλαγές στο πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας ή στις συνθήκες τις οποίες θα αντιμετωπίσει η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής.

Ένας ελαστικός προϋπολογισμός υπολογίζει τα προϋπολογισθέντα έσοδα και το προϋπολογισθέν κόστος με βάση το πραγματικό επίπεδο της παραγωγής στην προϋπολογισθείσα περίοδο. Ο ελαστικός προϋπολογισμός διαμορφώνεται στο τέλος της περιόδου όταν η πραγματική παραγωγή είναι γνωστή. Ο στατικός προϋπολογισμός αναπτύσσεται στην αρχή της προϋπολογισθείσας περιόδου και βασίζεται σε ένα προσχεδιασμένο επίπεδο παραγωγής για την εν λόγω περίοδο. Θα γίνει εμφανές ότι, ένας ευέλικτος προϋπολογισμός επιτρέπει στους μανάτζερ να υπολογίζουν αποκλίσεις οι οποίες παρέχουν περισσότερη πληροφόρηση από ότι οι αποκλίσεις σε έναν στατικό προϋπολογισμό.

Οι προϋπολογισμοί, τόσο οι στατικοί όσο και οι ελαστικοί, μπορούν να διαφέρουν στο βαθμό της λεπτομέρειας που αναδεικνύουν. Οι εταιρίες παρουσιάζουν προϋπολογισμούς οι οποίοι διαθέτουν περιληπτικά μεγέθη που μπορούν να αναλυθούν περισσότερο και να εμφανίσουν περισσότερο

λεπτομερή μεγέθη, ιδίως με την χρήση ειδικευμένων λογισμικών προγραμμάτων.

Για να γίνει πιο κατανοητή η έννοια του ελαστικού προϋπολογισμού θα χρησιμοποιήσουμε την εταιρία «Στυλ». Η «Στυλ» κατασκευάζει και πουλά ανδρικά σακάκια τα οποία απαιτούν φυσικά τη ραφή και ορισμένες άλλες χειρωνακτικές εργασίες. Οι πωλήσεις απευθύνονται σε διανομείς οι οποίοι μεταπωλούν στη συνέχεια τα σακάκια σε ανεξάρτητα καταστήματα ρουχισμού και σε αλυσίδες που πραγματεύονται εμπόριο ρούχων. Το κόστος για την «Στυλ» περιορίζεται στην παραγωγή. Δεν υπάρχει κόστος σε άλλα μέρη της αλυσίδας της αξίας (value chain) του προϊόντος όπως η διανομή και το marketing. Υποθέτουμε ότι, όλες οι μονάδες που παράγονται τον Απρίλιο του 2006 πωλούνται τον Απρίλιο του 2006. Το αρχικό και το τελικό απόθεμα είναι μηδενικό.

Η «Στυλ» έχει τρεις κατηγορίες μεταβλητού κόστους. Το προϋπολογισθέν μεταβλητό κόστος για κάθε κατηγορία ανά σακάκι είναι:

<u>Κατηγορία Κόστους</u>	<u>Μεταβλητό Κόστος ανά Σακάκι</u>
Κόστος πρώτων υλών	€ 25
Κόστος εργασίας παραγωγής	€ 7
Κόστος μεταβλητών Γ.Β.Ε.	€ 5
Σύνολο μεταβλητού κόστους	<u>€ 37</u>

Ο οδηγός κόστους για τις πρώτες ύλες, την εργασία παραγωγής και τα μεταβλητά Γ.Β.Ε. είναι ο αριθμός των παραγόμενων μονάδων. Τα σχετικά όρια του οδηγού κόστους κυμαίνονται από 0 έως 12.000 σακάκια. Το προϋπολογισθέν σταθερό κόστος παραγωγής είναι € 116.000 για την παραγωγή 0 έως 12.000 σακακιών. Η προϋπολογισθείσα τιμή πώλησης ανά σακάκι είναι € 50. Αυτή η τιμή πώλησης είναι ίδια για όλους τους πελάτες –

διανομείς. Ο στατικός προϋπολογισμός για τον Απρίλιο του 2006 βασίζεται στην πώληση συνολικά 12.000 κομματιών:

Πίνακας 12.
Στατικός Προϋπολογισμός Απριλίου 2006.

Πωληθείσες Μονάδες	€ 12.000
Έσοδα	600.000
Μεταβλητό Κόστος	
Πρώτες Ύλες	300.000
Εργασία Παραγωγής	84.000
Μεταβλητά Γ.Β.Ε.	60.000
Σύνολο Μεταβλητού Κόστους	444.000
Σταθερό Κόστος	<u>116.000</u>
Λειτουργικό Εισόδημα (Operating Income)	€ 40.000

Τα πραγματικά δεδομένα όμως για τον μήνα Απρίλιο δεν συμφωνούν με τα προϋπολογισθέντα. Οι πραγματικές πωλήσεις ήταν 10.000 σακάκια ενώ το σταθερό κόστος παραγωγής ανήλθε στα € 120.000. Τα πραγματικά αποτελέσματα της επιχείρησης για τον Απρίλιο του 2006 απεικονίζονται ως κάτωθι:

Πίνακας 13.
Πραγματικά Αποτελέσματα Απριλίου 2006.

Πωληθείσες Μονάδες	€ 10.000
Έσοδα	510.000
Μεταβλητό Κόστος	
Πρώτες Ύλες	255.000
Εργασία Παραγωγής	75.000
Μεταβλητά Γ.Β.Ε.	50.000
Σύνολο Μεταβλητού Κόστους	380.000
Σταθερό Κόστος	<u>120.000</u>
Λειτουργικό Εισόδημα	€ 10.000

Με μια απλή σύγκριση των πραγματικών αποτελεσμάτων με τα ποσά του στατικού προϋπολογισμού παρατηρούμε ότι υπάρχουν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισθέντα ποσά και τα πραγματικά. Οι managers

ενδέχεται να αποζητήσουν περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με τα αίτια των αποκλίσεων αυτών. Στο ζήτημα αυτό μπορεί να βοηθήσει ο ευέλικτος προϋπολογισμός.

3.4.3. Βήματα Ανάπτυξης Ενός Ελαστικού Προϋπολογισμού

Ο ελαστικός προϋπολογισμός καταρτίζεται στο τέλος της περιόδου (Απρίλιος 2006) αφού το πραγματικό επίπεδο παραγωγής για τα 10.000 σακάκια είναι γνωστό. Ο ελαστικός προϋπολογισμός αποτελεί τον προϋπολογισμό που θα είχε προετοιμάσει η «Στυλ» στην αρχή της προϋπολογισθείσας περιόδου αν είχε προβλέψει σωστά την πραγματική παραγωγή για 10.000 σακάκια. Κατά την προετοιμασία του ελαστικού προϋπολογισμού χρησιμοποιούμε τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Η προϋπολογισθείσα τιμή πώλησης είναι η ίδια που χρησιμοποιήθηκε κατά την κατάρτιση του στατικού προϋπολογισμού, ήτοι €50 ανά σακάκι.
2. Το προϋπολογισθέν μεταβλητό κόστος είναι το ίδιο που χρησιμοποιήθηκε κατά την κατάρτιση του στατικού προϋπολογισμού, ήτοι €37 ανά σακάκι.
3. Το προϋπολογισθέν σταθερό κόστος ανέρχεται στο ύψος των €116.000, ίδιο με το ποσό του στατικού προϋπολογισμού διότι τα 10.000 σακάκια που παρήχθησαν εμπίπτουν στο σχετικό εύρος από 0 έως 12.000 σακάκια για τα οποία το σταθερό κόστος είναι €116.000.

Η μοναδική διαφορά ανάμεσα στον στατικό και τον ελαστικό προϋπολογισμό είναι ότι ο στατικός προϋπολογισμός έχει προετοιμαστεί σύμφωνα με την προγραμματισμένη παραγωγή των 12.000 κομματιών, ενώ ο ελαστικός προϋπολογισμός βασίζεται στην πραγματική παραγωγή των 10.000 κομματιών. Ο στατικός προϋπολογισμός, δηλαδή, «κάμπτεται» ή προσαρμόζεται από 12.000 σακάκια σε 10.000 σακάκια.

Η «Στυλ» αναπτύσσει τον ελαστικό προϋπολογισμό της σε τρία βήματα.

Βήμα 1^ο: Αναγνώριση της πραγματικής ποσότητας παραγωγής.

Τον Απρίλιο του 2006, η επιχείρηση «Στυλ» παρήγαγε και πούλησε 10.000 σακάκια.

Βήμα 2^ο: Υπολογισμός του ελαστικού προϋπολογισμού για τα έσοδα που βασίζονται στην προϋπολογισθείσα τιμή πώλησης και την πραγματική ποσότητα παραγωγής.

Έσοδα ελαστικού προϋπολογισμού = €50 ανά σακάκι x 10.000 σακάκια
= €500.000

Βήμα 3^ο: Υπολογισμός του ελαστικού προϋπολογισμού για το κόστος που βασίζεται στο προϋπολογισθέν μεταβλητό κόστος ανά μονάδα παραγωγής, πραγματική ποσότητα παραγωγής και προϋπολογισθέν σταθερό κόστος.

Μεταβλητό κόστος ελαστικού προϋπολογισμού	
Πρώτες Ύλες, €25 ανά σακάκι x 10.000 σακάκια	€ 250.000
Εργασία Παραγωγής, €7 ανά σακάκι x 10.000 σακάκια	70.000
Μεταβλητά Γ.Β.Ε., €5 ανά σακάκι x 10.000 σακάκια	<u>50.000</u>
Σύνολο μεταβλητού κόστους ευέλικτου προϋπολογισμού	370.000
Σταθερό κόστος ελαστικού προϋπολογισμού	<u>116.000</u>
Συνολικό κόστος ελαστικού προϋπολογισμού	€ 486.000

Με τα τρία αυτά βήματα, η «Στυλ» μπορεί να αναπτύξει έναν ελαστικό προϋπολογισμό, τον οποίο μπορεί να χρησιμοποιήσει για να αποκομίσει περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τις αποκλίσεις. Στην ανάλυση θα χρησιμοποιήσουμε τα σύμβολα (Ε) για τις ευνοϊκές αποκλίσεις και (Δ) για τις δυσμενείς. Μας ενδιαφέρουν οι αποκλίσεις ανάμεσα στον ελαστικό προϋπολογισμό και τα πραγματικά αποτελέσματα (αποκλίσεις ελαστικού προϋπολογισμού flexible-budget variances) καθώς και ανάμεσα στον στατικό και τον ελαστικό προϋπολογισμό (αποκλίσεις όγκου πωλήσεων sales-volume variances):

Πίνακας 14.
Αποκλίσεις Ανάμεσα στα Πραγματικά Αποτελέσματα και τον Ελαστικό Προϋπολογισμό

	Πραγματικά Αποτελέσματα	Ελαστικός Προϋπολογισμός	Αποκλίσεις Ελαστικού Προϋπολογισμού
Πωληθέντες μονάδες	10.000	10.000	0
Έσοδα	€ 510.000	€ 500.000	€ 10.000 (Ε)
Μεταβλητό κόστος			
Πρώτες Ύλες	255.000	250.000	5.000 (Δ)
Εργασία Παραγωγής	75.000	70.000	5.000 (Δ)
Μεταβλητά Γ.Β.Ε	50.000	50.000	0
Σύνολο μεταβλητού κόστους	380.000	370.000	10.000 (Δ)
Σταθερό κόστος	120.000	116.000	4.000 (Δ)
Λειτουργικό Εισόδημα	€ 10.000	€ 14.000	€ 4.000 (Δ)

Πίνακας 15.
Αποκλίσεις Ανάμεσα στον Ελαστικό και τον Στατικό Προϋπολογισμό

	Ελαστικός Προϋπολογισμός	Στατικός Προϋπολογισμός	Αποκλίσεις Όγκου Πωλήσεων
Πωληθέντες μονάδες	10.000	12.000	2.000 (Δ)
Έσοδα	€ 500.000	€ 600.000	€ 100.000 (Δ)
Μεταβλητό κόστος			
Πρώτες Ύλες	250.000	300.000	50.000 (Ε)
Εργασία Παραγωγής	70.000	84.000	14.000 (Ε)
Μεταβλητά Γ.Β.Ε	50.000	60.000	10.000 (Ε)
Σύνολο μεταβλητού κόστους	370.000	444.000	66.000 (Δ)
Σταθερό κόστος	116.000	116.000	0
Λειτουργικό Εισόδημα	€ 14.000	€ 40.000	€ 26.000 (Δ)

Χρήσιμες πληροφορίες μπορούν να ληφθούν από τον επιμερισμό της απόκλισης του στατικού προϋπολογισμού με τα πραγματικά αποτελέσματα της επιχείρησης. Παρόλο που σύμφωνα με τον στατικό προϋπολογισμό της, η «Στυλ» ανέμενε την παραγωγή και πώληση 12.000 κομματιών μέσα στον Απρίλιο του 2006, η πραγματική παραγωγή ανήλθε στα 10.000 σακάκια.

Δεδομένης της διαφοράς στην παραγωγή, είναι σημαντικό για την διοίκηση να γνωρίζει τι μέρος της απόκλισης μεταξύ στατικού προϋπολογισμού και πραγματικών αποτελεσμάτων αναλογεί στην ανακριβή πρόβλεψη της παραγωγής και πόσο επηρέασε την απόκλιση η απόδοση της επιχείρησης τον Απρίλιο του 2006.

3.4.3.1. ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΟΓΚΟΥ ΠΩΛΗΣΕΩΝ (SALES-VOLUME VARIANCES)

Η διαφορά ανάμεσα στην κατάρτιση του στατικού και του ελαστικού προϋπολογισμού είναι ότι στατικός προϋπολογισμός υπολογίζει ως μέγεθος παραγωγής τα 12.000 σακάκια που έχουν προβλεφθεί για τον Απρίλιο του 2006 ενώ ο ελαστικός προϋπολογισμός καταρτίζεται βάσει της πραγματικής παραγωγής του Απριλίου που αντιστοιχεί σε 10.000 σακάκια. Η απόκλιση όγκου πωλήσεων για το λειτουργικό εισόδημα είναι μια δυσμενής απόκλιση της τάξεως των €26.000. Γενικά, οι αποκλίσεις όγκου πωλήσεων προκύπτουν αποκλειστικά και μόνο από τις διαφορές ανάμεσα στο προϋπολογισθέν επίπεδο παραγωγής και το πραγματικό ποσό. Στην περίπτωση της «Στυλ», αυτή η δυσμενής απόκλιση όγκου πωλήσεων στο λειτουργικό εισόδημα έχει ως αιτία την ανακριβή πρόβλεψη όσον αφορά στο μέγεθος της παραγωγής και της πώλησης για τον Απρίλιο του 2006.

Η ανακριβής αυτή πρόβλεψη της παραγωγής, και κατά συνέπεια η δυσμενής απόκλιση όγκου πωλήσεων, μπορεί να οφείλεται στο ότι: α) Η

ζήτηση για σακάκια δεν αναπτύσσεται με τους αναμενόμενους ρυθμούς, β) Η «Στυλ» δεν προσαρμόστηκε γρήγορα σε ενδεχόμενες μεταβολές στις προτιμήσεις και τις αντιλήψεις των πελατών, γ) Αναπτύχθηκαν προβλήματα ποιότητας που οδήγησαν στη μείωση ικανοποίησης των πελατών από τα σακάκια της «Στυλ», δ) Οι στόχοι των προϋπολογισθεισών πωλήσεων τέθηκαν χωρίς προσεκτική ανάλυση των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά.

Ο τρόπος με τον οποίο η «Στυλ» θα αντιμετωπίσει αυτήν τη δυσμενή απόκλιση όγκου πωλήσεων θα εξαρτηθεί από το ποια από τις ανωτέρω αναφερθείσες πιθανές αιτίες φαίνεται ως η περισσότερο ικανή για την πρόκληση της απόκλισης.

Αν, για παράδειγμα, η εταιρία πιστεύει ότι για την απόκλιση ευθύνονται αιτίες που σχετίζονται με την αγορά (α και β), ο υπεύθυνος πωλήσεων είναι το κατάλληλο άτομο για να δώσει εξήγηση για τη διαφορά ανάμεσα στις προϋπολογισθείσες και τις πραγματικές πωλήσεις καθώς και να προτείνει διορθωτικές ενέργειες, όπως προώθηση πωλήσεων, που ίσως να είναι αναγκαίες. Αν όμως ως επικρατούσα αιτία για την απόκλιση καταστούν τα προβλήματα ποιότητας, τότε ο υπεύθυνος ποιότητας, ή ελλείψει αυτού ο υπεύθυνος παραγωγής, είναι ο κατάλληλος για να αναλύσει τα αίτια και να προτείνει στρατηγικές για βελτίωση, όπως αλλαγές στην παραγωγική διαδικασία ή επενδύσεις σε νέο μηχανολογικό εξοπλισμό.

Εκτός όμως από τις συνέπειες της ανακριβούς πρόβλεψης για το μέγεθος της παραγωγής, οι αποκλίσεις όγκου πωλήσεων εξυπηρετούν και άλλον ένα σκοπό. Εξετάζοντάς τες, η «Στυλ» μπορεί να συγκρίνει τα πραγματικά έσοδα και το πραγματικό κόστος σε σχέση με τα

προϋπολογισθέντα έσοδα και το κόστος που θα είχε προγραμματίσει αν είχε προβλέψει ορθώς την παραγωγή των 10.000 κομματιών.

3.4.3.2. ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΛΑΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (FLEXIBLE - BUDGET VARIANCES).

Η απόκλιση ελαστικού προϋπολογισμού για το λειτουργικό εισόδημα αποτελεί δυσμενή απόκλιση και ανέρχεται στα €4.000. Η εμφάνιση της δυσμενούς αυτής απόκλισης οφείλεται στο γεγονός ότι η πραγματική τιμή πώλησης, το μεταβλητό κόστος ανά μονάδα και το σταθερό κόστος για τον Απρίλιο διαφέρουν από τα αντίστοιχα προϋπολογισθέντα ποσά. Τα πραγματικά και τα προϋπολογισθέντα ποσά για την τιμή πώλησης και το μεταβλητό κόστος ανά μονάδα είναι:

	<u>Πραγματικό Ποσό</u>	<u>Προϋπολογισθέν Ποσό</u>
Τιμή Πώλησης	€51,00 (510.000/ 10.000)	€50,00 (500.000/ 10.000)
Μεταβλητό Κόστος ανά Μονάδα	€38,00 (380.000/ 10.000)	€37,00 (370.000/ 10.000)

Η απόκλιση ελαστικού προϋπολογισμού για τα έσοδα ονομάζεται και απόκλιση της τιμής πώλησης επειδή δημιουργείται αποκλειστικά λόγω των διαφορών ανάμεσα στην πραγματική τιμή πώλησης και την προϋπολογισθείσα.

Η «Στυλ» έχει μια ευνοϊκή απόκλιση τιμής πώλησης διότι η πραγματική τιμή πώλησης των 51€ υπερβαίνει το προϋπολογισθέν ποσό των €50. Γενικά, οι υπεύθυνοι του τμήματος μάρκετινγκ της επιχείρησης είναι στην κατάλληλη θέση για να κατανοήσουν αλλά και να εξηγήσουν αυτήν την διαφορά στην τιμή

πώλησης, όπως για παράδειγμα λόγω μιας γενικής αύξησης των τιμών της αγοράς.

Η απόκλιση ελαστικού προϋπολογισμού σχετικά με το μεταβλητό κόστος είναι δυσμενής για την πραγματική παραγωγή των 10.000 μονάδων. Η δυσμενής αυτή απόκλιση οφείλεται στο ότι: α) η εταιρία χρησιμοποίησε μεγαλύτερη ποσότητα εισροών (π.χ. πρώτες ύλες) σε σχέση με τις προϋπολογισθείσες ποσότητες εισροών, ή β) υπήρξαν αυξημένες τιμές ανά μονάδα των εισροών (όπως η τιμή για την πρώτη ύλη του υφάσματος) σε σχέση με τις προϋπολογισθείσες τιμές ανά μονάδα των εισροών, ή γ) ένας συνδυασμός των ανωτέρω αιτιών α) και β).

Το πραγματικό σταθερό κόστος ανέρχεται στα €120.000, δηλαδή €4000 περισσότερο από το προϋπολογισθέν ποσό των €116.000. Το αυξημένο αυτό σταθερό κόστος μειώνει το λειτουργικό εισόδημα και δημιουργεί αυτήν την δυσμενή απόκλιση.

3.4.3.3 ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΘΕΝΤΩΝ ΠΟΣΩΝ

Σημαντικό ρόλο στην ανάλυση των αποκλίσεων παίζουν τα ποσά που έχουν ήδη εισαχθεί στον προϋπολογισμό για κάθε κατηγορία κόστους ή εισόδου. Οι πηγές από τις οποίες μπορεί να αντλήσει πληροφορίες η εκάστοτε επιχείρηση για να υπολογίσει τα προϋπολογισθέντα ποσά είναι συνήθως τρεις:

1. Πραγματικά στοιχεία από παρελθούσες περιόδους. Οι περισσότεροι οργανισμοί διατηρούν στοιχεία του παρελθόντος σχετικά με πραγματικές τιμές και πραγματικές ποσότητες. Αυτές οι τιμές και ποσότητες μπορούν να

χρησιμοποιηθούν ως προϋπολογισθείσες τιμές και ποσότητες σε έναν ευέλικτο προϋπολογισμό. Τυπικά, τα παρελθόντα στοιχεία είναι διαθέσιμα με σχετικά μικρό κόστος για την επιχείρηση. Ωστόσο, υπάρχουν κάποιοι περιορισμοί στη χρήση αυτής της πηγής πληροφοριών διότι τα παρελθόντα στοιχεία ενδεχομένως να περιλαμβάνουν και αναποτελεσματικότητα κι επίσης τα στοιχεία αυτά δεν ενσωματώνουν αναμενόμενες μεταβολές για την προϋπολογισθείσα περίοδο.

2. Δεδομένα από άλλες επιχειρήσεις που διαθέτουν παρόμοιες διαδικασίες.

Ο βασικός περιορισμός της πηγής αυτής είναι ότι συχνά τα στοιχεία τιμών και ποσοτήτων των άλλων επιχειρήσεων δεν είναι διαθέσιμα.

3, Πρότυπα τα οποία έχει σχηματίσει και αναπτύξει η ίδια η επιχείρηση.

Πρότυπο είναι μια προσεκτικά καθορισμένη τιμή, ποσότητα ή κόστος. Το πρότυπο συνήθως εκφράζεται με όρους ανά μονάδα. Ας εξετάσουμε τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζει τα πρότυπά της η «Στυλ». Με τη χρήση μελετών παραγωγής και σχεδιασμού, η εταιρεία επιχειρεί μια λεπτομερή κατάτμηση των βημάτων που απαιτούνται για την παραγωγή ενός τελικού προϊόντος (δηλαδή, για ένα σακάκι). Για κάθε βήμα ορίζεται ένας πρότυπος χρόνος, ο οποίος βασίζεται στην εργασία ενός εξειδικευμένου χρήστη ο οποίος χειρίζεται εξοπλισμός που λειτουργεί με αποτελεσματικό τρόπο. Υπάρχουν δύο πλεονεκτήματα που απορρέουν από την χρήση πρότυπων χρόνων: i) στοχεύουν να αποκλείουν τις παρελθούσες αναποτελεσματικότητες και ii) στοχεύουν να λαμβάνουν υπόψη αναμενόμενες μεταβολές που θα συμβούν κατά την προϋπολογισθείσα περίοδο. Ένα παράδειγμα του δεύτερου πλεονεκτήματος είναι η μίσθωση νέων ραπτομηχανών οι οποίες λειτουργούν σε γρηγορότερους ρυθμούς και διασφαλίζουν παραγωγή με

μικρότερο ποσοστό ελαττωματικών. Το πρότυπο κόστος εργασίας παραγωγής για κάθε σακάκι υπολογίζεται με τον πολλαπλασιασμό του πρότυπο χρόνου παραγωγής ενός κομματιού επί τον πρότυπο μισθό με τον οποίο η «Στυλ» πρόκειται να αμείψει τους εργαζόμενούς της. Ομοίως, η «Στυλ» υπολογίζει την πρότυπη ποσότητα υφάσματος σε τετραγωνικά μέτρα που απαιτείται από έναν εξειδικευμένο εργάτη για την παραγωγή ενός σακακιού, την πρότυπο τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο υφάσματος και με τον πολλαπλασιασμό των δύο αυτών μεγεθών προκύπτει το πρότυπο κόστος πρώτων υλών ανά μονάδα τελικού προϊόντος.

3.5. ΧΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

3.5.1. Μέτρηση Απόδοσης Χρησιμοποιώντας Αποκλίσεις.

Η ανάλυση των αποκλίσεων χρησιμοποιείται συχνά στην αξιολόγηση της απόδοσης (performance evaluation). Συνήθως δύο χαρακτηριστικά της απόδοσης εκτιμώνται. Η αποτελεσματικότητα (effectiveness), ήτοι κατά πόσο ένας προκαθορισμένος σκοπός ή στόχος επιτυγχάνεται και η αποδοτικότητα (efficiency), ήτοι το αναλογούν ποσό εισροών που χρησιμοποιούνται για ένα δεδομένο επίπεδο εκροών. Όσο μικρότερο το ποσό των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν για ένα δεδομένο επίπεδο εκροών, ή όσο μεγαλύτερη η εκροή για ένα δεδομένο επίπεδο εισροών, τόσο μεγαλύτερη η αποδοτικότητα.

Για την ορθή χρήση των αποκλίσεων στην αξιολόγηση της απόδοσης είναι σημαντική η πρότερη ανάλυση και εύρεση των αιτιών που προκαλούν την εκάστοτε απόκλιση. Ας υποθέσουμε ότι ο υπεύθυνος προμηθειών της

εταιρείας «Στυλ» μόλις διαπραγματεύθηκε μια συμφωνία η οποία έχει ως αποτέλεσμα μια ευνοϊκή απόκλιση σχετικά με την τιμή των πρώτων υλών. Η πράξη αυτή ενδέχεται να πέτυχε την ευνοϊκή απόκλιση λόγω ενός ή όλων των ακόλουθων λόγων: α) Ο υπεύθυνος προμηθειών «παζάρεψε» αποτελεσματικά με τους προμηθευτές, β) Ο υπεύθυνος προμηθειών διασφάλισε μια έκπτωση λόγω αγοράς μεγάλης ποσότητας με λιγότερες εντολές αγοράς. Όμως, αγοράζοντας περισσότερες πρώτες ύλες από ότι είναι αναγκαίο βραχυπρόθεσμα έχει ως επακόλουθο το υπερβάλλον απόθεμα (excessive inventory), γ) Ο υπεύθυνος προμηθειών αποδέχτηκε μια προσφορά από τον προμηθευτή με τη χαμηλότερη τιμή χωρίς όμως να καταβάλλει την αρμόζουσα προσπάθεια για να ελέγξει αν ο προμηθευτής παρακολουθεί την ποιότητα των εμπορευμάτων πριν την αποστολή.

Αν η απόδοση του υπεύθυνου προμηθειών αξιολογηθεί με βάση μόνο την απόκλιση στις τιμές, τότε η αξιολόγηση θα είναι θετική. Ο λόγος α) επιβεβαιώνει την ευνοϊκή κατάληξη της αξιολόγησης. Οι λόγοι β) και γ) έχουν οφέλη τα οποία όμως είναι βραχυπρόθεσμα. Αυτά τα βραχυπρόθεσμα οφέλη μπορεί όμως να αντισταθμιστούν από υψηλότερο κόστος αποθήκευσης αποθεμάτων ή αυξημένο κόστος επιθεώρησης και βαθμούς ελαττωματικών στην γραμμή παραγωγής, με συνέπεια δυσμενείς αποκλίσεις στην εργασία παραγωγής και την αποδοτικότητα των πρώτων υλών.

Όλο και περισσότερες επιχειρήσεις αξιολογούν την απόδοση βάσει του αποτελέσματος που έχουν οι πράξεις του αξιολογούμενου στο συνολικό κόστος της επιχείρησης. Στην περίπτωση του υπεύθυνου προμηθειών της «Στυλ», η εταιρία ίσως τελικά χάσει μακροπρόθεσμα περισσότερα χρήματα εξαιτίας των λόγων β) και γ) από ότι θα κερδίσει από την ευνοϊκή απόκλιση

της τιμής των πρώτων υλών. Από το δοθέν παράδειγμα μπορούμε να κατανοήσουμε πως η εμφάνιση μιας ευνοϊκής απόκλισης δεν μεταφράζεται αυτομάτως και σε μια «καλή είδηση» για την επιχείρηση.

3.5.2. Πολλαπλές Αιτίες Αποκλίσεων και Organization Learning.

Οι αποκλίσεις συχνά επηρεάζουν η μία την άλλη. Για παράδειγμα, μια δυσμενής απόκλιση αποδοτικότητας πρώτων υλών μπορεί να σχετίζεται με μια ευνοϊκή απόκλιση στην τιμή των πρώτων υλών, εξαιτίας της αγοράς πρώτων υλών χαμηλής τιμής και ποιότητας από τον υπεύθυνο προμηθειών.

Οι αποκλίσεις δεν πρέπει να ερμηνεύονται απομονωμένες. Τα αίτια πρόκλησης μιας απόκλισης σε ένα μέρος της αλυσίδας της αξίας μπορεί να είναι το αποτέλεσμα αποφάσεων που ελήφθησαν σε ένα άλλο μέρος της αλυσίδας ή ακόμη και σε μια άλλη επιχείρηση. Ας εξετάσουμε μια δυσμενή απόκλιση αποδοτικότητας πρώτων υλών στη γραμμή παραγωγής της «Στυλ».

Οι πιθανές λειτουργικές αιτίες για την δημιουργία της απόκλισης κατά μήκος της αλυσίδας αξίας της εταιρίας είναι:

1. Ανεπαρκής σχεδιασμός προϊόντος ή διαδικασιών
2. Ανεπαρκής εργασία στη γραμμή παραγωγής
3. Ανεϊδίκευτο εργατικό δυναμικό
4. Ακατάλληλη ανάθεση εργασίας ή μηχανημάτων για συγκεκριμένες δουλειές
5. Συμφόρηση λόγω προγραμματισμού ενός μεγάλου αριθμού επείγουσών παραγγελιών από τους αντιπροσώπους πωλήσεων της «Στυλ»
6. Οι προμηθευτές της «Στυλ» δεν κατασκευάζουν πρώτες ύλες υφάσματος ομοιόμορφης και υψηλής ποιότητας.

Η λίστα αυτή με τις έξι πιθανές αιτίες της δυσμενούς απόκλισης θα μπορούσε να ήταν πολύ εκτενέστερη. Αναδεικνύει όμως το γεγονός ότι η αιτία δημιουργίας μιας απόκλισης σε ένα μέρος της αλυσίδας αξίας (γραμμή παραγωγής) μπορεί να είναι αποτέλεσμα ενεργειών σε άλλο σημείο της αλυσίδας αξίας (όπως τον σχεδιασμό του προϊόντος ή το marketing) ή και στην αλυσίδα προμήθειας (supply chain). Η αλυσίδα προμήθειας περιγράφει την ροή των αγαθών, των υπηρεσιών και των πληροφοριών από την αγορά των πρώτων υλών έως την παράδοση των προϊόντων στους πελάτες, ανεξάρτητα από το αν αυτές οι δραστηριότητες συμβαίνουν στον ίδιο οργανισμό ή σε άλλους οργανισμούς. Βελτιώσεις στα πρώιμα στάδια της αλυσίδας προμήθειας μπορούν να έχουν μεγάλες επιπτώσεις στη μείωση του μεγέθους των αποκλίσεων στα μετέπειτα στάδια.

Η ανάλυση των αποκλίσεων εστιάζει στην κατανόηση του γιατί δημιουργούνται οι αποκλίσεις και πώς μπορεί να χρησιμοποιήσει αυτήν την γνώση για να βελτιώσει την απόδοση. Για τη μείωση της δυσμενούς απόκλισης αποδοτικότητας των πρώτων υλών, η «Στυλ» ενδεχομένως να αναζητήσει βελτιώσεις στο σχεδιασμό του προϊόντος, στην ποιότητα των προμηθευόμενων πρώτων υλών καθώς και στην δέσμευση του εργατικού δυναμικού της παραγωγής ότι η εργασία θα ολοκληρώνεται σωστά με την πρώτη φορά. Πολλές φορές μια δυσμενής απόκλιση αποδοτικότητας των πρώτων υλών μπορεί να σηματοδοτεί την ανάγκη αλλαγής της στρατηγικής του προϊόντος, διότι ίσως το προϊόν δεν γίνεται να παραχθεί με αρκετά χαμηλό κόστος. Ο σκοπός της ανάλυσης των αποκλίσεων δεν είναι να αποτελεί εργαλείο που διευκολύνει τον καταλογισμό ευθυνών (ήτοι, ποιος ευθύνεται για την δημιουργία κάθε δυσμενούς απόκλισης). Αντίθετα

εξυπηρετεί το σκοπό να βοηθά την επιχείρηση να μαθαίνει τι ακριβώς συμβαίνει και πως μπορεί να αποδώσει καλύτερα.

Ανάμεσα στην αξιολόγηση της απόδοσης και την εκμάθηση του οργανισμού (organization learning), τις δύο χρήσεις των αποκλίσεων που έχουμε εξετάσει έως τώρα, πρέπει να διατηρείται μια λεπτή ισορροπία. Η ανάλυση των αποκλίσεων μπορεί να ενισχύσει την καλύτερη αξιολόγηση της απόδοσης, όμως υπερβολική έμφαση στην αξιολόγηση της απόδοσης ίσως φθείρει τη δυνατότητα συνεχούς βελτίωσης και εκμάθησης του οργανισμού. Διότι, με αυτόν τον τρόπο, η επίτευξη των προτύπων που τίθενται γίνεται αυτοσκοπός. Συνεπεία τούτου, οι μάνατζερ θα επιδιώκουν στόχους οι οποίοι αποδεικνύονται εύκολοι στην επίτευξή τους αντί για στόχους οι οποίοι αποτελούν πρόκληση και απαιτούν δημιουργικότητα και επινοητικότητα. Για παράδειγμα, αν έχει δοθεί υπερβολική έμφαση στην αξιολόγηση της απόδοσης, ο υπεύθυνος παραγωγής της «Στυλ» θα προτιμήσει ένα πρότυπο το οποίο θα παρέχει επαρκή χρόνο στους εργατές για την παραγωγή ενός σακακιού. Σ' αυτήν την περίπτωση, ο υπεύθυνος δεν έχει σχεδόν καθόλου κίνητρο να βελτιώσει τις διαδικασίες και τις μεθόδους για να μειώσει τον χρόνο και το κόστος παραγωγής.

3.5.3. Συνεχής Βελτίωση (Continuous Improvement)

Οι αποκλίσεις και οι ευέλικτοι προϋπολογισμοί μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη μέτρηση συγκεκριμένων στόχων απόδοσης, όπως η συνεχής βελτίωση και το Kaizen Budgeting. Για παράδειγμα, η συνεχής βελτίωση μπορεί να ενσωματωθεί στους προϋπολογισμούς, και κατά

συνέπεια και στις αποκλίσεις, χρησιμοποιώντας ένα προϋπολογισθέν κόστος συνεχούς βελτίωσης (continuous improvement budgeted cost). Το προϋπολογισθέν κόστος συνεχούς βελτίωσης μειώνεται προοδευτικά σε συνεχόμενες περιόδους. Στην περίπτωση της «Στυλ» για τον Απρίλιο του 2006, το προϋπολογισθέν κόστος των πρώτων υλών ανά σακάκι ανέρχεται στα €25,00. Το προϋπολογισθέν κόστος συνεχούς βελτίωσης για τις πρώτες ύλες που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί και στην ανάλυση των αποκλίσεων, θα μπορούσε να βασισθεί σε μια επιθυμητή μείωση του 1% για κάθε περίοδο:

Μήνας	Προϋπολογισθέν Ποσό Προηγούμενου Μήνα	Μείωση του Προϋπολογισθέντος Ποσού	Αναθεωρημένο Ποσό
Απρίλιος 06	-	-	€ 25,00
Μάιος 06	€ 25,00	€ 0,250 (.01 x 25,00)	24,75
Ιούνιος 06	24,75	0,247 (.01 x 24,75)	24,51
Ιούλιος 06	24,51	0,245 (.01 x 24,51)	24,27

Η αιτία αυτής της 1% μείωσης στο προϋπολογισθέν κόστος μπορεί να είναι μειώσεις στις τιμές των εισροών ή βελτιώσεις αποδοτικότητας, όπως η μείωση της φύρας στις πρώτες ύλες. Με τη χρήση προϋπολογισθέντος κόστους συνεχούς βελτίωσης, η επιχείρηση σηματοδοτεί ότι αναζητά διαρκώς τρόπους να μειώσει το συνολικό της κόστος.

Πάντως, ένα προϊόν στους αρχικούς μήνες της παραγωγής του, ενδέχεται να εμφανίζει μεγαλύτερους ρυθμούς βελτίωσης από ότι προϊόντα που παράγονται για περισσότερο καιρό. Οι ευκαιρίες βελτίωσης συνήθως αναγνωρίζονται πιο εύκολα κατά την αρχική παραγωγή των προϊόντων. Δοθέντος ότι οι εύκολες ευκαιρίες έχουν ήδη αναγνωρισθεί, θα χρειαστεί μεγαλύτερη εφευρετικότητα για τον εντοπισμό διαδοχικών ευκαιριών βελτίωσης

3.5.4 Διερεύνηση των Αποκλίσεων

Συνήθως, οι μάνατζερ διερευνούν τις αποκλίσεις βασιζόμενοι είτε σε υποκειμενικές κρίσεις είτε σε γενικούς και εμπειρικούς κανόνες. Για σημαντικά θέματα, όπως ελαττώματα προϊόντων, ακόμα και μια μικρή απόκλιση ενδέχεται να προκαλέσει διερεύνηση και ενέργεια. Για άλλα θέματα, όπως κόστος πρώτων υλών, κόστος εργασίας και κόστος επισκευής, η ανάγκη για διερεύνηση μπορεί να προκληθεί από μια ελάχιστη απόκλιση σε ευρώ ή ένα προκαθορισμένο ποσοστό απόκλισης από τον προϋπολογισμό. Για παράδειγμα, μια απόκλιση της τάξεως του 4% στο κόστος πρώτων υλών που ανέρχεται σε €500.000 – δηλαδή απόκλιση €20.000 – απαιτεί μεγαλύτερη προσοχή από ότι μια απόκλιση της τάξεως του 20% στο κόστος επισκευής που ανέρχεται σε €5.000 – απόκλιση €1.000. Για το λόγο αυτό οι επιχειρήσεις συχνά χρησιμοποιούν κανόνες του τύπου «διερεύνηση όλων των αποκλίσεων που υπερβαίνουν τα €3.000 ή το 25% του προϋπολογισθέντος κόστους, οποιοδήποτε είναι χαμηλότερο». Άλλωστε και η ανάλυση των αποκλίσεων αποτελεί αντικείμενο της ίδιας εξέτασης κόστους – ωφέλειας όπως όλες οι άλλες όψεις ενός διοικητικού συστήματος ελέγχου.

3.6. ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΜΙΚΡΩΝ ΠΟΣΟΣΤΙΑΙΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ (INCREMENTAL BUDGETING)

Το υπόδειγμα των μικρών ποσοστιαίων μεταβολών, ή αλλιώς της αυξητικής εξέλιξης του προϋπολογισμού, (incremental model of budgeting) εκφράζει την άποψη ότι η τρέχουσα διαδικασία προϋπολογισμού είναι

συνάρτηση των προηγούμενων διαδικασιών προϋπολογισμού. Όπως επισημαίνει ο Wildavsky, ένας από τους κυριότερους υποστηρικτές της θέσης αυτής, «ο σημαντικότερος προσδιοριστικός παράγων του μεγέθους και του περιεχομένου του προϋπολογισμού ενός έτους είναι ο προϋπολογισμός του προηγούμενου έτους».

Το υπόδειγμα αναπτύχθηκε με βάση την παραδοχή ότι τα άτομα, γενικά, έχουν περιορισμένη ικανότητα κατανόησης των περίπλοκων ζητημάτων που αντιμετωπίζουν, κυρίως εξαιτίας της έλλειψης σχετικών στοιχείων και πληροφόρησης, της αβεβαιότητας ως προς το μέλλον και των προβλημάτων εκτίμησης που αντιμετωπίζουν. Η πολυπλοκότητα των καταστάσεων σε συνδυασμό με την περιορισμένη ικανότητα των ατόμων να τις κατανοούν, καθώς και οι μεταβολές στις οποίες υπόκεινται συνήθως αυτές οι καταστάσεις διαχρονικά, αναγκάζουν τους φορείς λήψης αποφάσεων να περιορίζουν τον ορθολογισμό τους, να απλοποιούν και να χρειάζονται τη βοήθεια συμβούλων. Άλλη βασική παραδοχή του υποδείγματος είναι ότι, εξαιτίας των πιέσεων που ασκεί η ζήτηση στο διαθέσιμο χρόνο και τους άλλους πόρους, οι φορείς λήψης αποφάσεων δεν προσπαθούν να βελτιστοποιούν τα αποτελέσματα των επιλογών τους, όπως συχνά γίνεται αποδεκτό, αλλά απλώς θέτουν ορισμένα πρότυπα και επιλέγουν για εφαρμογή, στην πρώτη εναλλακτική λύση που ικανοποιεί αυτό το κριτήριο επιλογής τους. Έτσι, δεν απαιτείται η ανάλυση και η αξιολόγηση όλων των σε κάθε περίπτωση υφισταμένων εναλλακτικών επιλογών τους.

Συνήθως, λοιπόν, ο προϋπολογισμός ενός έτους δεν καταρτίζεται από την αρχή, ήτοι σε μηδενική βάση, αλλά με κύριο γνώμονα τις αποφάσεις που λήφθηκαν στο παρελθόν και οι μεταβολές που επέρχονται είναι οριακές.

Αναλυτικότερα, η διαδικασία του προϋπολογισμού είναι μια σειρά ή ακολουθία συναλλαγών μεταξύ των διαφόρων γραφείων, ήτοι υπηρεσιών ή οργανισμών, και των κεντρικών αρχών που τα χρηματοδοτούν, κατά την οποία κάθε γραφείο υποβάλλει την εισήγηση ή τις προτάσεις του για ένα ορισμένο ύψος προϋπολογισμού του, η κεντρική πολιτική αρχή εξετάζει τις προτάσεις στην έκταση που η πληροφόρησή της και οι διαθέσιμοι χρονικοί περιορισμοί της επιτρέπουν και αποφασίζει ως προς εκείνες τις εισηγήσεις που αναφέρονται σε νέες δαπάνες, ενώ εκείνες που αναφέρονται σε υφιστάμενες δαπάνες θεωρούνται δεδομένες.

Η παραδοσιακή προσέγγιση της αυξητικής εξέλιξης συχνά παρουσιάζει κάποια προβλήματα για την διοίκηση του οργανισμού:

1. Οι απαιτήσεις των διάφορων υπευθύνων από τον προϋπολογισμό συνήθως υπερβαίνουν τη δυνατότητα διάθεσης πόρων, με συνέπεια η διοίκηση να αναγκάζεται να ανακυκλώνει την διαδικασία. Η αυξητική προσέγγιση συχνά επιβαρύνει αυτήν την κατάσταση. Εφόσον οι υπεύθυνοι γνωρίζουν ότι η αρχική τους απαίτηση από τον προϋπολογισμό θα περικοπεί, καταλήγουν να ζητούν διογκωμένα ποσά για να επιτύχουν το ποσό που θέλουν τελικά.
2. Υπάρχει δυσκολία στην μετάφραση των μακροπρόθεσμων στόχων σε σχέδια δράσης (και κατά συνέπεια σε προϋπολογισμούς). Οι μακροπρόθεσμες προβολές συχνά αποτελούν οικονομικές προβλέψεις ή μελλοντικές επιθυμίες, αλλά για την επίτευξη της ανάπτυξης πρέπει να χρηματοδοτηθούν συγκεκριμένα έργα. Τα νέα έργα όμως, είναι συνήθως τα πρώτα αντικείμενα που περικόπτονται από τον προϋπολογισμό στην

περίπτωση που οι αιτήσεις χρηματοδότησης υπερβαίνουν τη δυνατότητα διάθεσης των πόρων.

3. Δεν τονίζονται τα προβλήματα – κλειδιά και οι περιοχές οι οποίες χρήζουν λήψης αποφάσεων.

4. Δεν αναγνωρίζονται εναλλακτικές. Υποβάλλεται μια συλλογή αριθμών χωρίς την αναγνώριση εναλλακτικών τρόπων διεκπεραίωσης της εκάστοτε λειτουργίας ή εναλλακτικά επίπεδα χρηματοδότησης (ειδικά χαμηλότερα επίπεδα).

5. Η σύγκριση και η εξισορρόπηση των θετικών και αρνητικών σημείων ανάμεσα σε μακροπρόθεσμους στόχους, ανάγκες λειτουργίας και κέρδη δεν είναι εύκολη και σαφής. Οι προτεραιότητες δεν αναγνωρίζονται ευκρινώς και οι πόροι για έργα ανάπτυξης συνήθως «κόβονται» πρώτοι.

Η προσέγγιση αυτή έχει δεχθεί σφοδρή κριτική στη διεθνή βιβλιογραφία και πρακτική, επειδή σε μεγάλο βαθμό αναπαράγει το παρελθόν και πιθανόν συντηρεί δραστηριότητες και πρακτικές με χαμηλή παραγωγικότητα και αποτελεσματικότητα. Η προσέγγιση αυτή δεν αναλύει, δεν αξιολογεί και δε βελτιώνει τον βασικό πυρήνα των εκτελούμενων εργασιών αλλά απλώς εκτιμά τις αναγκαίες μεταβολές για τον προϋπολογισμό της νέας χρήσης.

3.7. Η ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΜΗΔΕΝΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ (ZERO-BASED BUDGETING)

Ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης (zero-based budgeting ή ZBB) είναι ένα top-down σύστημα προϋπολογισμού όπου οι αποφάσεις κατανομής των πόρων λαμβάνονται μέσω μιας διαδικασίας αποτίμησης της κάθε λειτουργίας του οργανισμού (function-by-function assessment). Καμία λειτουργία δεν υποτίθεται ότι είναι αναγκαία., αντίθετα όλες οι δραστηριότητες της επιχείρησης αποτιμώνται και κρίνονται. Το ZBB είναι μια λογική διαδικασία που συνδυάζει διάφορα στοιχεία καλής διοίκησης και διαχείρισης.

Τα βασικά στοιχεία του ZBB, περιλαμβάνουν α) την αναγνώριση των στόχων, β) την εκτίμηση εναλλακτικών μεθόδων διεκπεραίωσης κάθε δραστηριότητας, γ) εκτίμηση εναλλακτικών επιπέδων χρηματοδότησης (εκμηδενισμός, χαμηλότερα επίπεδα, τρέχον επίπεδο και ανώτερα επίπεδα), δ) εκτίμηση φόρτου εργασίας και κριτηρίων απόδοσης και ε) καθορισμός προτεραιοτήτων.

Παρ' ότι η διαδικασία δεν προσφέρει κάτι θεμελιώδες νέο, διαφέρει ριζοσπαστικά από την παραδοσιακή διαδικασία σχεδιασμού και προϋπολογισμού που εφαρμόζεται γενικά. Η διαφοροποίηση του ZBB είναι ότι αναγνωρίζει πως η προϋπολογιστική διαδικασία είναι ουσιαστικά μια διοικητική διαδικασία (management process). Επίσης, αναγνωρίζει την προϋπολογιστική διαδικασία ως μια βασική διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Συνεπώς, το ZBB είναι πρωτίστως μια διοικητική διαδικασία, ύστερα μια διαδικασία σχεδιασμού και, τέλος, μια προϋπολογιστική διαδικασία. Ο όρος «μηδενική βάση» δεν σημαίνει ότι η κατάσταση και η θέση όλων

«μηδενίζεται» ή ότι πρέπει να ξαναεφεύρουμε τον τροχό. Κάτι τέτοιο θα ήταν μη ρεαλιστικό στον πραγματικό κόσμο. Η έννοια της μηδενικής βάσης είναι ότι οφείλουμε να επανεκτιμήσουμε όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης ούτως ώστε να κατανοήσουμε αν αυτές πρέπει να εκμηδενισθούν, να χρηματοδοτηθούν σε χαμηλότερο, σε όμοιο ή ακόμα και σε υψηλότερο επίπεδο. Το ποιο επίπεδο χρηματοδότησης – από το μηδενικό έως και μια αξιοπρόσεκτη αύξηση – θα επιλεγεί τελικά, θα καθορισθεί από τις προτεραιότητες που έχουν τεθεί από την ανώτερη διοίκηση καθώς και από την διαθεσιμότητα των πόρων και της συνολικής χρηματοδότησης.

3.7.1. Εφαρμογή του ZBB

Η μέθοδος του προϋπολογισμού μηδενικής βάσης μπορεί να εφαρμοσθεί σε όλες τις πρακτές και τις προαιρετικές δραστηριότητες, προγράμματα και κόστη για τα οποία μπορούμε να εξακριβώσουμε μια σχέση κόστους – ωφέλειας, ακόμα κι αν αυτή η σχέση είναι αρκετά υποκειμενική. Ουσιαστικά, μπορεί να εφαρμοσθεί σε όλα τα είδη του κόστους εκτός από την άμεση εργασία, τις πρώτες ύλες και τα σταθερά Γ.Β.Ε., καθώς οι επιχειρήσεις διαχειρίζονται συνήθως τα κόστη αυτά βάσει προτύπων κόστους. Η μηδενική βάση, λοιπόν, αφορά σε όλες τις διοικητικές λειτουργίες και τις λειτουργίες του προσωπικού (διαχείριση πληροφοριών, επιθεώρηση, θέματα νομικής φύσεως, οικονομική διαχείριση), σε έμμεσο κόστος που σχετίζεται με την παραγωγή και την τεχνολογία – τεχνογνωσία (Έρευνα και Ανάπτυξη, συντήρηση, έλεγχος ποιότητα, σχεδιασμός προϊόντος) καθώς και διαφημιστικές λειτουργίες (πωλήσεις, marketing, προμήθειες, διανομή).

Τα είδη του κόστους στα οποία μπορεί να εφαρμοσθεί το ZBB ίσως να αποτελούν ένα ποσοστό μόνο από τον συνολικό προϋπολογισμό μιας λειτουργίας βαριάς βιομηχανίας, όμως αντιπροσωπεύουν δραστηριότητες οι οποίες είναι συνήθως δύσκολες να προγραμματισθούν και να ελεγχθούν. Επίσης, αυτές οι διαδικασίες παρέχουν στη διοίκηση έναν μοχλό επιρροής των κερδών. Σχετικά με τις περιοχές δραστηριότητας που υπόκεινται στην ανάλυση του ZBB και πως μπορούν να επηρεάσουν όλο τον οργανισμό:

1. Τα προγράμματα του marketing και της E&A καθορίζουν σε έναν αρκετά μεγάλο βαθμό την μελλοντική πορεία του οργανισμού. Αν οι πόροι που προορίζονται για την ανάπτυξη δεν είναι ικανοποιητικοί, ή αν η υποστήριξη του marketing δεν είναι επαρκής για να ανταπεξέλθει στον αναμενόμενο όγκο πωλήσεων, τα μακροπρόθεσμα σχέδια για την ανάπτυξη του οργανισμού ίσως να μην επιτευχθούν.
2. Η χρηματοδότηση για E&A, δαπάνες κεφαλαίου, βιομηχανικό σχεδιασμό, σχεδιασμό προϊόντος και συναφείς δραστηριότητες μπορεί να επηρεάσει άμεσα την τεχνολογία παραγωγής και κατά συνέπεια το άμεσο κόστος παραγωγής.
3. Αυθαίρετες μειώσεις του κόστους στις λειτουργίες της υποστήριξης χωρίς την πλήρη κατανόηση των επιπτώσεων ενδέχεται να προκαλέσει σοβαρά προβλήματα, με την εξοικονόμηση του κόστους να αποδεικνύεται ελάχιστη συγκρινόμενη με τα επακόλουθα προβλήματα στην παραγωγή και το αυξημένο άμεσο κόστος στην διαδικασία παραγωγής.

Η μηδενική βάση απευθύνεται στις περιοχές εκείνες όπου η διοίκηση δυσκολεύεται να εκτιμήσει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα,

διότι οι αποκλίσεις του προϋπολογισμού δεν αποτελούν πάντα καλούς δείκτες απόδοσης. Σε ένα καθαρά παραγωγικό περιβάλλον, είναι λογικό να αξιολογείς έναν μάνατζερ με βάση το πραγματικό έναντι του προϋπολογισθέντος κόστους. Για παράδειγμα, αν ο προϋπολογισμός για την κατασκευή 1000 τραπεζιών είναι €300.000 και ο μάνατζερ κατάφερε να τα παράγει με κόστος €290.000, τότε συνήθως θεωρείται ότι ο μάνατζερ έκανε πολύ καλή δουλειά, αρκεί τα παραχθέντα τραπέζια να συμφωνούν με τις προδιαγραφές τους. Αν όμως ένας μάνατζερ έπρεπε να διαθέσει €300.000 για έρευνα και ανάπτυξη και ένα χρόνο αργότερα γνωστοποιούσε ότι διέθεσε μόνο €290.000, δεν είναι έκδηλο το αν ο συγκεκριμένος μάνατζερ έκανε καλή δουλειά ή όχι. Η διάκριση αυτή οφείλεται στο γεγονός ότι ο πρώτος μάνατζερ παρήγαγε κάτι το απτό. Δεν μπορεί να υπάρξει αμφισβήτηση σχετικά με το αν 1000 τραπέζια παρήχθησαν πραγματικά. Ωστόσο, δεδομένης της ισχνής σύνδεσης που υπάρχει ανάμεσα στα ευρώ που εισέρχονται στη δραστηριότητα της έρευνας και ανάπτυξης και στην αξία που προκύπτει, είναι εξαιρετικά δύσκολο να εκτιμηθεί αν ο δεύτερος μάνατζερ «παρήγαγε» την σωστή ποσότητα E&A. Προφανώς, αν κάποιος δεν γνωρίζει τον τρόπο με τον οποίο το κόστος επηρεάζει την εκροή, δεν μπορεί να μετρήσει τις εκροές μέσω μέτρησης του κόστους. Το πρόβλημα αυτό ανακύπτει με δραστηριότητες όπως E&A, διαφήμιση, επεξεργασία πληροφοριών, συντήρηση και νομικά θέματα που απασχολούν τον οργανισμό.

3.7.2. Διαδικασίες του Προϋπολογισμού Μηδενικής Βάσης

Η προσέγγιση της μηδενικής βάσης απαιτεί από κάθε οργανισμό να εκτιμά και να επιθεωρεί όλα τα προγράμματα και τις δραστηριότητες (τόσο τρέχουσες όσο και νέες) συστηματικά, να κάνει απολογισμό για τις δραστηριότητές του με βάση είτε την εκροή είτε την απόδοση μαζί με το κόστος, να δίνει έμφαση στις διαδικασίες λήψης αποφάσεων από τους μάνατζερ και να αυξάνει τα επίπεδα ανάλυσης. Στο σημείο αυτό πρέπει να καταστεί σαφές ότι το ZBB είναι μια προσέγγιση κι όχι μια σταθερή διαδικασία ή σύνολο από φόρμες που μπορούν να εφαρμοσθούν ομοιόμορφα σε κάθε οργανισμό. Ο μηχανισμός και η διοικητική προσέγγιση διαφέρουν σημαντικά ανάμεσα στους οργανισμούς που υιοθέτησαν τη μηδενική βάση και η διαδικασία οφείλει να προσαρμοσθεί στις ιδιαίτερες και συγκεκριμένες ανάγκες κάθε χρήστη.

Αν και οι λεπτομέρειες διαφέρουν ανάμεσα στους οργανισμούς, υπάρχουν τέσσερα βασικά βήματα στην προσέγγιση μηδενικής βάσης:

1. Αναγνώριση «μονάδων απόφασης» (decision units).
2. Ανάλυση κάθε μονάδας απόφασης μέσα στο «πακέτο αποφάσεων» (decision package).
3. Εκτίμηση και διαβάθμιση όλων των πακέτων αποφάσεων για την ανάπτυξη της αίτησης προϋπολογισμού και της Κατάστασης Κέρδους και Ζημίας (Profit and Loss Statement).

4. Προετοιμασία των λεπτομερών λειτουργικών προϋπολογισμών που αντικατοπτρίζουν τα πακέτα αποφάσεων εκείνα που εγκρίθηκαν για τον προϋπολογισμό.

3.7.3. Ορισμός των Μονάδων Απόφασης (Decision Units)

Η μέθοδος του προϋπολογισμού μηδενικής βάσης επιχειρεί να εστιάσει την προσοχή της διοίκησης στην εκτίμηση των δραστηριοτήτων και τη λήψη αποφάσεων. Συνεπώς, τα πιο σημαντικά και ενδιαφέροντα στοιχεία κάθε οργανισμού πρέπει να καθορισθούν ούτως ώστε να απομονωθούν με στόχο την ανάλυση και την λήψη αποφάσεων. Αυτά λοιπόν τα σημαντικά και ενδιαφέροντα στοιχεία ορίζονται ως μονάδες απόφασης.

Για οργανισμούς στους οποίους υπάρχει μια λεπτομερής δομή των κέντρων κόστους, η μονάδα απόφασης μπορεί να αντιστοιχεί με το κέντρο κόστους. Σε ορισμένες περιπτώσεις ο υπεύθυνος του κέντρου κόστους ενδεχομένως να θέλει να προσδιορίσει ξεχωριστά διαφορετικές λειτουργίες μέσα στο κέντρο κόστους αν το μέγεθός τους απαιτεί ξεχωριστή ανάλυση. Για παράδειγμα, το κέντρο κόστους που αντιστοιχεί στο γραφείο ελέγχου μπορεί να επιμερισθεί σε γενική λογιστική, κοστολόγηση και χρηματοοικονομική ανάλυση. Οι μονάδες απόφασης μπορεί να είναι και έργα [E&A, management information systems (MIS)], παρεχόμενες ή ληφθείσες υπηρεσίες (επεξεργασία πληροφοριών), αντικείμενα εξόδων (διαφήμιση, αμοιβές νομικών και συμβούλων), ή έργα δαπανών κεφαλαίου.

3.7.4. Το Πακέτο Αποφάσεων (Decision Package)

Το πακέτο αποφάσεων αποτελεί τον θεμέλιο λίθο του ZBB. Παρέχει μια περιγραφή και εκτίμηση κάθε μονάδας απόφασης με στόχο την επισκόπηση και τη λήψη απόφασης από τη διοίκηση. Η φόρμα του πακέτου αποφάσεων είναι σχεδιασμένη να δημιουργεί μια εκτίμηση και αξιολόγηση κάθε μονάδας απόφασης η οποία την περιγράφει: α) Σκοπό ή επιδίωξη, β) Περιγραφή των ενεργειών και δράσεων, γ) Κόστος και ωφέλεια, δ) Αναγκαία εργασία και κριτήρια απόδοσης, ε) Εναλλακτικοί τρόποι επίτευξης των στόχων, στ) Διάφορα επίπεδα προσπάθειας (τι οφέλη αποκτούμε για διάφορα επίπεδα χρηματοδότησης).

Το κλειδί για την δημιουργία πακέτων αποφάσεων είναι η διαμόρφωση ικανοποιητικών εναλλακτικών. Τα είδη των εναλλακτικών που πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την δημιουργία των πακέτων αποφάσεων είναι:

1. Εναλλακτικές μέθοδοι επίτευξης του στόχου ή εκτέλεσης της λειτουργίας. Οι μάνατζερ οφείλουν να αναγνωρίζουν και να αξιολογούν όλες τις σημαίνουσες εναλλακτικές και να επιλέγουν εκείνη την οποία θεωρούν πληρέστερη. Αν μια εναλλακτική μέθοδος επιλεγεί, διαφορετική από αυτή που χρησιμοποιείται ήδη, ο προτεινόμενος τρόπος πρέπει να φαίνεται στο πακέτο αποφάσεων και η μέθοδος που χρησιμοποιείται στην παρούσα φάση από την επιχείρηση να φαίνεται ως μη προτεινόμενη εναλλακτική.

2. Διαφορετικά επίπεδα προσπάθειας για την εκτέλεση της λειτουργίας. Εφόσον η καλύτερη δυνατή μέθοδος διεκπεραίωσης της λειτουργίας έχει επιλεγεί από τις διάφορες εναλλακτικές μεθόδους, ο μάνατζερ οφείλει να αναγνωρίσει εναλλακτικά επίπεδα προσπάθειας και χρηματοδότησης για τη

διεκπεραίωση της λειτουργίας με την εν λόγω μέθοδο. Η διοίκηση οφείλει να καθορίσει ένα ελάχιστο επίπεδο προσπάθειας, το οποίο είναι χαμηλότερο από το τρέχον επίπεδο, και ύστερα να προσδιορίσει επιπρόσθετα επίπεδα ή προσαυξήσεις ξεχωριστών πακέτων αποφάσεων. Αυτά τα αυξητικά επίπεδα άνω του ελάχιστου ενδεχομένως να φέρουν την λειτουργία στο τρέχον επίπεδο ή και σε διάφορα πολλαπλάσια του τρέχοντος επιπέδου προσπάθειας.

Για μια συγκεκριμένη λειτουργία μπορεί να υπάρχουν τρία πακέτα αποφάσεων, το α) να αντιστοιχεί στο 80% του τρέχοντος επιπέδου προσπάθειας, το β) να αντιστοιχεί στο 100% του τρέχοντος επιπέδου προσπάθειας και το γ) να αντιστοιχεί στο 115% του τρέχοντος επιπέδου προσπάθειας. Στην αξιολόγηση κάθε επιπέδου, οι μάνατζερ αξιολογούν την ωφέλεια που λαμβάνουν από κάθε προσαύξηση σε σχέση με το αναλογούν έξοδο. Για παράδειγμα, για την περίπτωση του πακέτου β) οι μάνατζερ θα αξιολογήσουν το επιπρόσθετο όφελος που θα αποκτήσουν δαπανώντας 20% παραπάνω (κι όχι το συνολικό 100%). Τα αυξητικά αυτά επίπεδα βαθμολογούνται. Με τον τρόπο αυτό κάθε μάνατζερ μπορεί να παρουσιάσει διάφορες εναλλακτικές για να ληφθούν αποφάσεις από την ανώτατη διοίκηση:

1. **Εκμηδενισμός (Elimination).** Διακοπή της λειτουργίας αν κανένα πακέτο αποφάσεων δεν έχει εγκριθεί.
2. **Μειωμένο Επίπεδο.** Μείωση του επιπέδου χρηματοδότησης αν μόνο το πακέτο αποφάσεων ελάχιστου επιπέδου έχει εγκριθεί.

3. **Τρέχον Επίπεδο.** Διατήρηση του ίδιου επιπέδου προσπάθειας αν το ελάχιστο επίπεδο συν ένα ή δύο αυξητικά επίπεδα (φέροντας τη λειτουργία από το ελάχιστο επίπεδο στο τρέχον επίπεδο προσπάθειας) έχουν εγκριθεί.

4. **Μεγαλύτερα Επίπεδα.** Αύξηση των επιπέδων χρηματοδότησης και απόδοσης αν ένα ή περισσότερα αυξητικά επίπεδα άνω του τρέχοντος επιπέδου έχουν εγκριθεί.

Η αναγνώριση και αξιολόγηση του ελάχιστου επιπέδου προσπάθειας είναι το πιο δύσκολο στοιχείο στην προσέγγιση της μηδενικής βάσης. Υπάρχουν δύο θεμελιώδεις λόγοι για τον καθορισμό ενός ελάχιστου επιπέδου. Πρώτον, το ελάχιστο επίπεδο αναγκάζει τους μάνατζερ να διεξάγουν μια αξιολόγηση εις βάθος σχετικά με τις λειτουργίες τους. Η ανάγκη αναγνώρισης ενός επιπέδου χαμηλότερου από το τρέχον ωθεί τους μάνατζερ να μελετούν εναλλακτικές, να δίνουν προτεραιότητα σε ό,τι είναι πιο σημαντικό και να ποσοτικοποιούν το φόρτο εργασίας και τα κριτήρια απόδοσης ούτως ώστε να δικαιώσουν τα συμπεράσματά τους. Αν απαιτείτο μονάχα ένα επίπεδο, που να αντικατοπτρίζει την επιθυμητή συνολική χρηματοδότηση, οι υπεύθυνοι επιβεβλημένων λειτουργιών, όπως η συντήρηση, θα μπορούσαν να αποφύγουν μια εις βάθος ανάλυση και θα συνιστούσαν την εξακολούθηση παλαιών πρακτικών.

Δεύτερον, η ανώτατη διοίκηση χρειάζεται την επιλογή του εκμηδενισμού και της μείωσης αν οι πόροι πρέπει να αναδιανεμηθούν. Ο εκμηδενισμός είναι βιώσιμος για την επιχείρηση μόνο σε έναν περιορισμένο αριθμό προγραμμάτων. Αν μόνο ένα επίπεδο προσπάθειας αναλυθεί (αντικατοπτρίζοντας λογικά το επιθυμητό επίπεδο χρηματοδότησης για τον

κάθε υπεύθυνο), η ανώτατη διοίκηση θα εξαναγκαζόταν να λάβει είτε μια θετική είτε μια αρνητική απόφαση σχετικά με την αίτηση χρηματοδότησης. Δηλαδή, ή θα χρηματοδοτούσε στο αιτούμενο επίπεδο, ή θα εκμηδένιζε το πρόγραμμα, ή θα έκανε αυθαίρετες μειώσεις ή θα ανακύκλωνε την προϋπολογιστική διαδικασία αν οι αιτήσεις υπερβαίνουν την δυνατότητα διάθεσης πόρων.

Το ελάχιστο επίπεδο προσπάθειας είναι το δυσκολότερο στην αναγνώριση, διότι δεν υφίσταται κάποιος μαγικός αριθμός (π.χ. το 75% του τρέχοντος επιπέδου) ο οποίος θα είχε νόημα σε όλες τις λειτουργίες. Το ελάχιστο επίπεδο πρέπει να αναγνωρισθεί και να αξιολογηθεί από κάθε μάνατζερ ξεχωριστά για τις λειτουργίες για τις οποίες είναι υπεύθυνος. Το ελάχιστο επίπεδο πρέπει να είναι χαμηλότερο του τρέχοντος επιπέδου και οφείλει να επιχειρεί να προσδιορίσει το κρίσιμο επίπεδο προσπάθειας, κάτω από το οποίο η λειτουργία θα διακοπτόταν λόγω του ότι θα απολέσει την αποτελεσματικότητα ή την αποδοτικότητά της. Υπάρχουν κάποιοι παράγοντες που μπορούν να βοηθήσουν τους μάνατζερ να προσδιορίσουν το ελάχιστο επίπεδο προσπάθειας, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό :

1. Το ελάχιστο επίπεδο ενδεχομένως να μην εκπληρώνει ολοκληρωτικά το συνολικό στόχο της λειτουργίας.
2. Το ελάχιστο επίπεδο πρέπει να απευθύνεται στο πιο κρίσιμο πληθυσμό που εξυπηρετείται ή να αντιμετωπίζει τις πιο κρίσιμες προβληματικές περιοχές.
3. Το ελάχιστο επίπεδο μπορεί να μειώνει μερικώς το ποσό ή τον αριθμό των υπηρεσιών που παρέχονται.

4. Το ελάχιστο επίπεδο μπορεί να απεικονίζει λειτουργικές βελτιώσεις, μεταβολές στον οργανισμό ή βελτιώσεις στην αποδοτικότητα που μπορεί να έχουν ως αποτέλεσμα μείωση στο κόστος.

Αναγνωρίζοντας το ελάχιστο επίπεδο δε σημαίνει αναγκαία ότι ο κάθε μάνατζερ προτείνει οι λειτουργίες, για τις οποίες είναι υπεύθυνος, να χρηματοδοτηθούν στο ελάχιστο επίπεδο. Απλά παρέχει την αναγνώριση μιας εναλλακτικής για την ανώτατη διοίκηση. Αν ένας μάνατζερ αναγνωρίζει και αξιολογεί διάφορα επίπεδα προσπάθειας, σημαίνει ότι προτείνει όλα αυτά τα επίπεδα για χρηματοδότηση.

Ο υπεύθυνος μάνατζερ για τη μονάδα απόφασης είναι συνήθως αυτός που θα κάνει και την ανάλυση της μονάδας, αφού αυτός κατέχει την περισσότερη γνώση για τη λειτουργία της και θα είναι υπεύθυνος για την διεκπεραίωσή της.

3.7.5. Η Διαδικασία της Κατάταξης (The Ranking Process)

Η διαδικασία της κατάταξης επιχειρεί να παράσχει μια τεχνική στη διοίκηση για να διανείμει τους περιορισμένους της πόρους λαμβάνοντας υπόψη α) ποιους στόχους επιχειρούμε να επιτύχουμε και β) πόσο είμαστε διατεθειμένοι να δαπανήσουμε σε αυτήν την προσπάθεια. Η διοίκηση μπορεί να επιχειρήσει να δώσει απαντήσεις στα ζητήματα αυτά, οργανώνοντας τα ήδη αναγνωρισμένα πακέτα και κατατάσσοντάς τα σε μια σειρά φθίνοντος οφέλους για τον οργανισμό. Ύστερα επέρχεται η αναγνώριση των οφελών που απολαμβάνει η επιχείρηση για κάθε επίπεδο δαπάνης καθώς και των

συνεπειών για την μη έγκριση επιπλέον πακέτων που έχουν καταταχθεί κάτω από το επίπεδο δαπάνης. Η συνολική αίτηση, ήτοι ο παραδοσιακός προϋπολογισμός, θα είναι το άθροισμα όλων των προτεινόμενων πακέτων. Η διαφοροποίηση έγκειται στο γεγονός ότι πλέον η διοίκηση έχει τη δυνατότητα να επιλέξει ανάμεσα στη χρηματοδότηση όλων των πακέτων αποφάσεων, οποιονδήποτε αριθμό πακέτων, ή κανενός πακέτου. Ανεξαρτήτως του αριθμού των πακέτων που θα χρηματοδοτηθούν, η ανώτατη διοίκηση έχει την διασφάλιση ότι χρηματοδοτεί τα πιο σημαντικά πακέτα, είτε από τα ήδη υπάρχοντα στις λειτουργίες της επιχείρησης είτε νέα.

3.7.6. Μεταβαλλόμενες Καταστάσεις

Το επιχειρησιακό περιβάλλον τείνει να γίνεται ολοένα και πιο απρόβλεπτο και οι πωλήσεις καθώς και άλλες προβολές που γίνονται από την διοίκηση στην αρχή του προγραμματισμού και του προϋπολογιστικού κύκλου πολλές φορές διαφέρουν αρκετά με την πραγματική κατάσταση που επικρατεί όταν ολοκληρώνεται ο προϋπολογιστικός κύκλος. Ορισμένες εταιρείες επιχειρούν να αντιμετωπίσουν το πρόβλημα αυτό δημιουργώντας σχέδια αντιμετώπισης ενδεχομένων (contingency plans).

Η προσέγγιση μηδενικής βάσης διαθέτει ενσωματωμένο σχέδιο αντιμετώπισης ενδεχομένου, το οποίο βασίζεται στα πακέτα αποφάσεων και τις προτεραιότητες. Αν οι πωλήσεις ή άλλες υποθέσεις μεταβληθούν, ή αν τα πραγματικά αποτελέσματα διαφέρουν από τον προϋπολογισμό, μπορούν να ακολουθηθούν γρήγορα τα ακόλουθα βήματα:

1. Αναγνώριση, με εξαίρεση, εκείνων των πακέτων αποφάσεων που επηρεάζονται άμεσα από την αλλαγή, συνήθως ένα μικρό ποσοστό του συνόλου των πακέτων (π.χ. αν μεταβληθούν οι πωλήσεις, το πακέτο που σχετίζεται με τον έλεγχο ποιότητας θα τροποποιηθούν, αλλά το πακέτο που σχετίζεται με την έρευνα θα παραμείνει ανεπηρέαστο).
2. Τροποποίηση της κατάταξης, αν αυτό είναι απαραίτητο, για τυχόν μεταβολές στις προτεραιότητες ή κατάταξη νέων προγραμμάτων.
3. Πρόσθεση ή αφαίρεση πακέτων αποφάσεων με σειρά προτεραιότητας.

Η διαδικασία αυτή μπορεί να γίνει γρήγορα ακόμα και σε μεγάλους οργανισμούς αφού τα πακέτα αποφάσεων και η κατάταξη μπορεί να τροποποιηθεί με εξαίρεση· δεν χρειάζεται να ανακυκλωθεί ολόκληρη η διαδικασία.

Συνοψίζοντας, η προσέγγιση της μηδενικής βάσης δεν αποτελεί πανάκεια και δεν είναι μια μέθοδος δίχως προβλήματα. Το κυριότερο πρόβλημα είναι ότι αρκετοί μάνατζερ αισθάνονται απειλούμενοι από μια διαδικασία η οποία αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών και των προγραμμάτων για τα οποία είναι υπεύθυνοι. Επίσης, το ZBB απαιτεί αποτελεσματική διαχείριση, επικοινωνία και εκπαίδευση των μάνατζερ που πρόκειται να αναμειχθούν στην ανάλυση. Επιπροσθέτως, οι μάνατζερ ίσως συναντούν προβλήματα κατά την αναγνώριση των κατάλληλων μονάδων απόφασης, την προσκόμιση και αιτιολόγηση επαρκών δεδομένων για την παρουσίαση μιας αποτελεσματικής ανάλυσης, τον καθορισμό ελάχιστων επιπέδων προσπάθειας, την κατάταξη ανόμοιων προγραμμάτων και την διαχείριση πακέτων μεγάλου όγκου. Για διάφορα προγράμματα μπορεί να

απουσιάζουν τα κριτήρια απόδοσης ή ο φόρτος εργασίας ή το αντίκτυπο του προγράμματος ενδέχεται να μην μπορεί να καθορισθεί με ευκρίνεια, με συνέπεια η ανάλυση να μην είναι τέλεια. Συνοψίζοντας τα παραπάνω, το ZBB πρέπει να αντιμετωπισθεί ως μια μακροπρόθεσμη διαδικασία ανάπτυξης παρά ένας τρόπος βραχυπρόθεσμης λύσης των προβλημάτων.

3.8. ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΠΙΠΕΔΩΝ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗΣ (SERVICE-LEVEL BUDGETING)

Ο προϋπολογισμός επιπέδων εξυπηρέτησης (SLB) αποτελεί μια παραλλαγή του προϋπολογισμού μηδενικής βάσης. Η έννοια του SLB επικεντρώνεται στο να συνδέσει τα επίπεδα επιχορήγησης και δαπανών με τις υπηρεσίες που πρόκειται να πραγματοποιηθούν. Αντίθετα από το ZBB, το SLB δεν απαιτεί η οποιαδήποτε εργασία να συμφωνεί με συγκεκριμένα κριτήρια που έχουν προκαθορισθεί. Ο προϋπολογισμός επιπέδων εξυπηρέτησης βασίζεται στην υπόθεση ότι όλες οι λειτουργίες υπηρεσιών έχουν ήδη «δικαιώσει» τον λόγο ύπαρξής τους στον οργανισμό στο παρελθόν. Η ερώτηση που σχετίζεται με τον προϋπολογισμό πλέον γίνεται: «Σε ποιο επίπεδο εξυπηρέτησης θα πρέπει να επιχορηγηθεί η συγκεκριμένη λειτουργία;». Με τη μέθοδο αυτή κάθε γραφείο, τμήμα ή τομέας αναλύει όλες του τις δραστηριότητες που δεν συνδέονται άμεσα με τη δημιουργία εσόδων σε μεγάλες λειτουργίες. Ύστερα, η απόδοση της κάθε λειτουργίας περιγράφεται σε όχι περισσότερα από πέντε επίπεδα εξυπηρέτησης. Στη συνέχεια, εκτιμώνται οι απαιτήσεις σε πόρους για την διεκπεραίωση κάθε λειτουργίας σε κάθε επίπεδο εξυπηρέτησης και προσδιορίζεται ο αντίστοιχος

απαιτούμενος προϋπολογισμός. Υψηλότερα επίπεδα εξυπηρέτησης απαιτούν και υψηλότερους προϋπολογισμούς.

Ας εξετάσουμε την περίπτωση ενός γραφείου παροχών και υποδομής (facilities office) ενός πανεπιστημίου. Το γραφείο θα μπορούσε να προσδιορίσει τις λειτουργίες του ως καθαρισμό των κτιρίων, επισκευή και αναβάθμιση των παροχών, παροχή περιβαλλοντικής άνεσης και συντήρηση της υποδομής. Η εξυπηρέτηση του πρώτου επιπέδου αποτελεί την χαμηλότερη και με αυτήν την έννοια θα αποτελεί το ελάχιστο πρότυπο του οργανισμού για την διεκπεραίωση των ανωτέρω λειτουργιών του γραφείου. Σε αυτό το πλαίσιο, το πρώτο επίπεδο θα μπορούσε να αντιστοιχεί μόνο στη διατήρηση ασφαλών και υγιεινών κτιριακών συνθηκών και στην επισκευή οποιουδήποτε προβλήματος που θα μπορούσε να οδηγήσει σε περαιτέρω ζημία. Στο δεύτερο επίπεδο θα μπορούσε να προστεθεί η συντήρηση διαχειριστικής και οργανικής λειτουργικότητας στους ήδη υπάρχοντες χώρους. Το τρίτο επίπεδο ενδεχομένως να προσέθετε καινοτόμους χώρους ούτως ώστε να βελτιωθεί η λειτουργικότητα εν γένει. Το τέταρτο επίπεδο ίσως να αντιστοιχούσε στην βελτίωση της αισθητικής των χώρων. Το πέμπτο επίπεδο θα ήταν η προσφορά παροχών και υποδομών σε ένα επίπεδο παρόμοιο με εκείνο πανεπιστημίων που διακρίνονται για την υποδομή και τις παροχές τους.

Όπως και στο ZBB, το SLB απαιτεί έναν αριθμό διαπραγματεύσεων και ανταλλαγών. Οι διαπραγματεύσεις γίνονται στα υψηλά κλιμάκια του οργανισμού. Οι ανταλλαγές γίνονται ανάμεσα στην επιθυμία αύξησης του επιπέδου εξυπηρέτησης μιας λειτουργίας και τις απαιτήσεις επιχορήγησης των άλλων δραστηριοτήτων.

Ενώ ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης απαιτεί όλες οι λειτουργίες να συμφωνούν με κάποια συγκεκριμένα και προκαθορισμένα κριτήρια, στον προϋπολογισμό επιπέδων εξυπηρέτησης χρειάζεται οι λειτουργίες να προϋπολογίζονται σε επίπεδα τα οποία εξισορροπούν τόσο την ανάγκη για καλύτερη εξυπηρέτηση των στόχων της λειτουργίας όσο και την ανάγκη διατήρησης επιπέδων εξυπηρέτησης και σε άλλους τομείς καθώς και την παροχή επιχορηγήσεων σε περιοχές που παράγουν έσοδα.

Εφόσον ο στόχος της ανάλυσης των δραστηριοτήτων σε λειτουργίες είναι μόνο ο προσδιορισμός επιπέδων εξυπηρέτησης, λειτουργίες των οποίων τα επίπεδα εξυπηρέτησης συνδέονται θα πρέπει να ομαδοποιούνται και οι προϋπολογισμοί τους να εκτιμώνται από κοινού. Συνεπώς, σε αντίθεση με το ZBB όπου οι λειτουργίες αναλύονται λεπτομερώς ούτως ώστε να διαπιστωθεί αν η συντήρησή τους είναι συμφέρουσα ή όχι, η εφαρμογή του SLB χρειάζεται μικρότερο αριθμό αναλύσεων. Με τον προϋπολογισμό επιπέδων εξυπηρέτησης η προσοχή εστιάζεται στον προσδιορισμό του κόστους παροχής διάφορων επιπέδων εξυπηρέτησης κι όχι στον εκμηδενισμό και τη διαγραφή λεπτομερών καθηκόντων.

3.9. ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (CAPITAL BUDGETING).

Βασικός τομέας αποφάσεων είναι και ο επενδυτικός. Οι επενδυτικές αποφάσεις ξεκινούν με τον κεντρικό στόχο της επιχείρησης και τις αντίστοιχες μακροχρόνιες πωλήσεις και αναφέρονται σε μια σειρά ουσιωδών επιλογών όπως:

- Σε ποιο τομέα πρέπει να γίνουν οι επενδύσεις ώστε να εξυπηρετηθεί ο γενικός στόχος.
- Σε ποιο συνολικό ύψος δαπάνης αναφέρονται αυτές οι επενδύσεις.
- Σε ποια χρονικά διαστήματα θα πρέπει να ολοκληρωθούν οι σχετικές επενδύσεις.
- Οι επενδυτικές δαπάνες πρόκειται να αντικαταστήσουν υφιστάμενες επενδύσεις, ή είναι (αποτελούν) νέο πρόγραμμα πρόσθετων επενδύσεων.
- Υπάρχουν άλλες διαζευκτικές λύσεις έναντι της δαπάνης κεφαλαίου για τις επενδύσεις (π.χ. μακροχρόνια μίσθωση).
- Ποια είναι η αναμενόμενη διαχρονική απόδοση αυτών των επενδύσεων
- Ποιο είναι το αποτέλεσμα της αξιολόγησης των μελετώμενων επενδύσεων με τα παράλληλα ερωτήματα:
 - Συμφέρει η επένδυση ή η μίσθωση;
 - Συμφέρει η επένδυση τώρα ή είναι σκόπιμη η αναβολή;
 - Συμφέρει συγκριτικά η επένδυση στη συγκεκριμένη περιοχή;

Ο προϋπολογισμός δαπανών κεφαλαίου είναι η λήψη μακροπρόθεσμων αποφάσεων προγραμματισμού για επενδύσεις σε διάφορα έργα. Ο προϋπολογισμός δαπανών κεφαλαίου είναι ένα εργαλείο ελέγχου και λήψης αποφάσεων που έχει διάρκεια πολλών ετών. Υπάρχουν έξι στάδια για τον προϋπολογισμό κεφαλαίου:

1. Στάδιο αναγνώρισης και προσδιορισμού (Identification stage):

Επιλογή του είδους των έργων κεφαλαιακής δαπάνης είναι αναγκαία για την επίτευξη των στόχων και των στρατηγικών του οργανισμού. Για παράδειγμα, μια στρατηγική διαφοροποίησης του προϊόντος για την αύξηση της δυνατότητας κερδοφορίας θα μπορούσε να προωθηθεί από έργα τα οποία αναπτύσσουν νέα προϊόντα, νέους πελάτες ή νέες αγορές.

2. Στάδιο έρευνας (Search stage):

Εξερεύνηση εναλλακτικών επενδύσεων κεφαλαίου που συμβάλλουν στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Διατμηματικές ομάδες από όλα τα μέρη της αλυσίδας της αξίας (value chain) εκτιμούν εναλλακτικές τεχνολογίες, μηχανήματα και έργα. Ορισμένες εκ των εναλλακτικών απορρίπτονται νωρίς. Οι υπόλοιπες επεξεργάζονται ενδελεχώς στο επόμενο στάδιο της συλλογής και αποκομιδής των πληροφοριών.

3. Στάδιο συλλογής κι αποκομιδής πληροφοριών (Information-Acquisition stage):

Εξέταση και υπολογισμός του αναμενόμενου κόστους και των ωφελειών από εναλλακτικές επενδύσεις κεφαλαίου. Οι ωφέλειες και το κόστος αυτό μπορεί να εκφράζονται σε ποσοτικούς ή ποιοτικούς όρους. Ο προϋπολογισμός κεφαλαίου δίνει έμφαση σε ποσοτικούς οικονομικούς παράγοντες, αλλά οι επιπτώσεις των μη οικονομικών και των ποιοτικών παραγόντων οφείλουν επίσης να εξετασθούν.

4. Στάδιο επιλογής (Selection stage):

Επιλογή των έργων προς εκτέλεση ή εφαρμογή. Οι οργανισμοί επιλέγουν τα έργα εκείνα των οποίων τα αναμενόμενα οφέλη υπερβαίνουν του αναμενόμενου κόστους κατά το μεγαλύτερο ποσό. Η τυπική ποσοτική ανάλυση χρησιμοποιεί μοντέλα λήψης αποφάσεων που βασίζονται στο αναμενόμενο οικονομικό κόστος και τα αντίστοιχα οφέλη. Οι μάντζερ επανεκτιμούν τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγει η τυπική ανάλυση χρησιμοποιώντας την δική τους κρίση ούτως ώστε να συμπεριλάβουν και τους μη οικονομικούς παράγοντες υπόψη.

5. Στάδιο χρηματοδότησης (Financing stage): Προσκόμιση χρηματοδότησης των έργων. Πηγές χρηματοδότησης μπορούν να προέρχονται είτε εσωτερικά από τον οργανισμό από τα ίδια κεφάλαια είτε από εξωτερικό δανεισμό. Η χρηματοδότηση και η εύρεση των πιθανών πηγών της είναι αρμοδιότητα του χρηματοοικονομικού τμήματος της επιχείρησης.

6. Στάδιο εφαρμογής και ελέγχου (Implementation and Control stage):

Έναρξη των απαραίτητων ενεργειών για την υλοποίηση του σχεδίου ή του έργου και παρακολούθηση της απόδοσής του. Όταν ένα έργο υλοποιείται, η επιχείρηση αξιολογεί αν οι επενδύσεις κεφαλαίου είναι μέσα στο χρονοδιάγραμμα αλλά και τον προϋπολογισμό. Όσο το έργο αρχίζει να δημιουργεί ταμιακές εισροές, η παρακολούθηση και ο έλεγχος περιλαμβάνουν μια επιθεώρηση της επένδυσης με την σύγκριση των προβολών που είχαν γίνει όταν επιλέχθηκε το έργο με τα πραγματικά αποτελέσματα.

Η αξιολόγηση των δαπανών κεφαλαίου στηρίζεται συνήθως στη σύγκριση μεταξύ των αναμενόμενων να πραγματοποιηθούν πρόσθετων καθαρών εισροών (δηλ. Εισοδηματικές εισροές μείον τις συνυφασμένες εκροές εισοδήματος και τις πρόσθετες αποσβέσεις) και της συνολικής πρόσθετης δέσμευσης κεφαλαίου που απαιτείται, ώστε να πραγματοποιηθούν οι αναμενόμενες πρόσθετες εισροές. Είναι προφανές ότι η αξιολόγηση ακολουθεί την αρχή του διαφορικού εισοδήματος και δαπάνης, συγκρίνονται δε αναλυτικότερα:

- α) Οι μελετώμενες κύριες δαπάνες (δεσμεύσεις) κεφαλαίου
- β) Οι συνεπαγόμενες (λόγω της κυρίας δαπάνης) πρόσθετες δεσμεύσεις κεφαλαίου για την εκμετάλλευση της επένδυσης (π.χ. πρόσθετα αποθέματα, πρόσθετες πιστώσεις κ.ο.κ.)
- γ) Οι αναγκαίες ανανεώσεις εξοπλισμού στη μελετώμενη μακροχρόνια περίοδο

Με:

- α) Τις πρόσθετες εισοδηματικές εισροές, που αναμένεται να δημιουργήσει η επένδυση και
- β) Την εισροή από τη διάθεση, ή γενικά, τη ρευστοποίηση (στο τέλος του χρόνου της αξιολόγησης) όλου του μακροπρόθεσμα δεσμευμένου κεφαλαίου (κύριου και συνεπαγόμενου).

Στη σύγκριση αυτή λαμβάνονται επίσης υπόψη:

- 1) Η σημασία του χρόνου αναφορικά με την αξία των εισροών και εκροών, που σημαίνει, ότι τα συγκεκριμένα μεγέθη πρέπει να ανάγονται στην ίδια χρονική βάση και

2) Το γεγονός ότι από το σύνολο των εισροών (μετά την αναγωγή τους στην ίδια χρονική βάση με τις εκροές) δεν θεωρούνται σαν καθαρή εισροή οι απαραίτητες αποσβέσεις. Απόσβεση όμως στη συγκεκριμένη περίπτωση αποτελεί το ύψος των εσόδων που πρέπει να συγκεντρωθεί ώστε να καλυφθεί το σύνολο της κύριας και συνεπαγόμενης επένδυσης.

Είναι προφανές ότι στις περιπτώσεις δαπανών κεφαλαίου για επενδύσεις έχει ιδιαίτερη σημασία η ανάπτυξη συστήματος ελέγχου για την έγκριση αποταμίευσης και την ορθή (ποιοτικά, ποσοτικά και χρονικά) πραγματοποίηση της δαπάνης. Πολλές φορές, οι σχετικοί έλεγχοι (από στελέχη του οικονομικού και του τεχνικού τομέα) είναι ιδιαίτερα αυστηροί και σχολαστικοί, ώστε να γίνονται ανασταλτικοί, ή είναι πολύ ελαστικοί, οπότε συντελούν, ώστε η επένδυση να είναι μειονεκτική (με τα συνεπακόλουθα στην απόδοση) και η πραγματική δαπάνη να υπερβαίνει τα επιτρεπτά όρια.

Οι σχετικοί προϋπολογισμοί (ή μάλλον προγράμματα) αναφέρουν συνήθως (αν και αυτό εξαρτάται από τα επίπεδα ιεραρχίας για τα οποία προορίζονται οι προϋπολογισμοί):

- Το αντικείμενο κάθε δαπάνης κεφαλαίου (κύριας και συνεπαγόμενης).
- Τη χρονική κατανομή της δαπάνης κεφαλαίου (κύριας, συνεπαγόμενης και λόγω ανανέωσης).
- Τις αναμενόμενες πρόσθετες εισροές.
- Τις αναμενόμενες εισροές λόγω ρευστοποίησης.
- Τις αναμενόμενες πρόσθετες εισοδηματικές εκροές.
- Τη βάση αξιολόγησης και
- Το αποτέλεσμα της αξιολόγησης.

Είναι προφανές ότι οι ετήσιοι προϋπολογισμοί δαπανών και εσόδων θα πρέπει να συνδέονται απόλυτα με τη χρονική περίοδο του μακροπρόθεσμου επενδυτικού προγράμματος, που αντιστοιχεί στην περίοδο των ετήσιων προϋπολογισμών. Σε διαφορετική περίπτωση, θα υπάρχει αντίφαση μεταξύ του προγράμματος και προϋπολογισμού συγκεκριμένου έτους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

- Atkinson, R.S. Kaplan, F.M. Young (2003), “Management Accounting”, Prentice Hall.
- Brimson J., (1991), “Activity Accounting: An Activity Based Costing Approach”, John Wiley & Sons Inc.
- Dickmeyer Consulting (March 2004), “Budgeting System Analysis and Proposed New Budgeting System”, for Michigan Technological University.
- Duffy F. Michael, (Mar – Apr 1989), “ZBB, MBO, PBB, and Their Effectiveness Within the Planning/ Marketing Process”, Strategic Management Journal, Vol. 10, No. 2., pp. 163 – 173.
- Garrison H. Ray, Noreen W. Eric, Brewer C. Peter, “Managerial Accounting”, 11th Edition, McGraw Hill International Edition.
- Harris Milton, Raviv Arthur, (Sep 1996), “The Capital Budgeting Process: Incentives and Information”, The Journal of Finance, Vol. 51, No. 4., pp. 1139 – 1174.
- Horngren, Datar, Foster (2003), “Cost Accounting: A Managerial Emphasis”, 11th Edition, Prentice Hall
- Imai Massaki, (1986), “Kaizen: The Key to Japan’s Competitive Success”, McGraw Hill.
- Kaplan R., Cooper R., (1997), “Cost and Effects: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance”, Harvard Business School press, pp. 100 – 101.

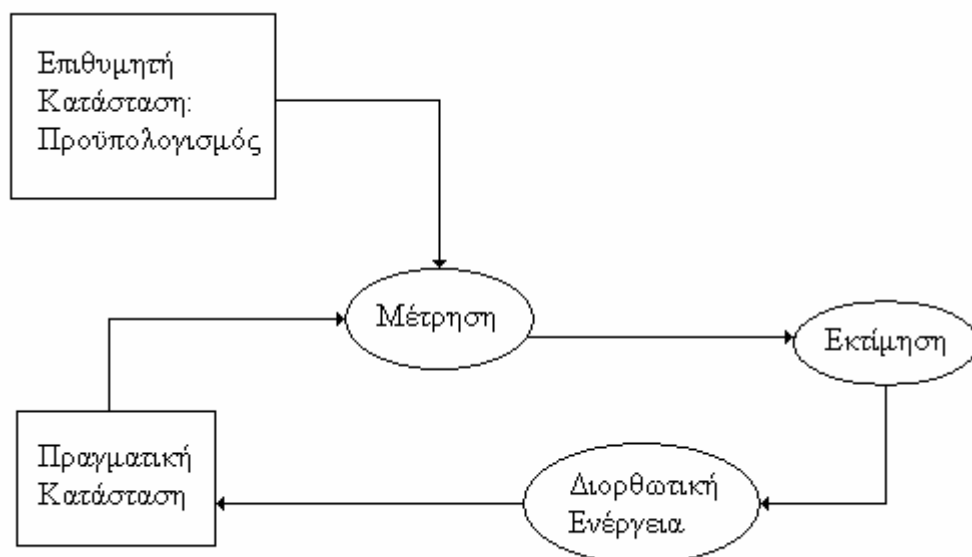
- Lalli R. William, (2003), “Handbook of Budgeting”, 5th Edition, John Wiley & Sons Inc.
- Pyhrr A. Peter, (1977), “Zero-Base Budgeting: A Practical Management Toll for Evaluating Expenses”, John Wiley & Sons Inc.
- Wildavsky A., (1964), “The Politics of the Budgetary Process”, Little Brown, Boston.
- Wildavsky A., (1975), “Budgeting: A Comparative Theory of Budgeting”, Little Brown, Boston.
- Wilson R.M.S. (1983), “Cost Control Handbook”, Gower Publishing.
- Β. Ν. Σαρσέντης, «Διοικητική Λογιστική: Σχεδιασμός, Έλεγχος, Λήψη Αποφάσεων», Σταμούλης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ (BUDGETARY CONTROL).

Ο προϋπολογισμός αποτελεί την επίσημη δήλωση των σχεδίων της διοίκησης για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα και θα χρησιμοποιείται ως οδηγός για τις όποιες ενέργειες για το διάστημα αυτό. Η οπτική του προϋπολογισμού ως ένα λεπτομερές σχέδιο δράσης αποτελεί την αφορμή για τον ρόλο που του αποδίδεται τυπικά στην ελεγκτική λειτουργία. Εμφανίζεται ως ένα είδος κριτηρίου, σύμφωνα με το οποίο μετριέται η απόδοση. Στη συνέχεια, η εκτίμηση της μέτρησης αυτής καθορίζει τις αναγκαίες διορθωτικές ενέργειες. Αν η διοίκηση δεν προσδιορίσει τις ιδιότητες του προϋπολογισμού ως κριτηρίου δια μέσου της μέτρησης, ο προϋπολογισμός δεν μπορεί να θεωρηθεί χρήσιμος ως μηχανισμός ελέγχου.

Η διαδικασία του ελέγχου αρχίζει, αφού έχει υιοθετηθεί ο προϋπολογισμός. Μία διαγραμματική απεικόνιση αυτής της ελεγκτικής λειτουργίας φαίνεται στον Πίνακα 1.

Διάγραμμα 1.
Ελεγκτική Διαδικασία Μέσω Προϋπολογισμού



Η απεικόνιση του προϋπολογισμού ως μια επιθυμητή κατάσταση απορρέει από το γεγονός ότι πρόκειται για ένα σχέδιο της διοίκησης το οποίο έχει σκοπό να κατευθύνει την οντότητα στην οποία αναφέρεται. Η ολοκλήρωση με επιτυχία των στόχων της επιχείρησης που διακρίνονται μέσα από τον προϋπολογισμό συμβάλλει στην επίτευξη των τελικών στόχων του οργανισμού.

Παρ' όλα αυτά, η συμβατική αντίληψη του ελέγχου δεν είναι πλήρης. Είναι ανεπαρκής διότι καθορίζει τον έλεγχο μέσω του προϋπολογισμού ως μια δράση μηχανιστική, μια δράση που ανταποκρίνεται σε γεγονότα χωρίς να αναγνωρίζει ότι αποτελεί, μέχρι ενός σημείου, μια αυτοκαθοδηγούμενη λειτουργία. Αν οι διορθωτικές ενέργειες ανταποκρίνονται σε μετρημένες αποκλίσεις ανάμεσα σε προϋπολογισθείσες και πραγματικές αποδόσεις, οι διορθωτικές ενέργειες θα εφαρμόζονται πάντα αφού έχουν ήδη συμβεί οι επιδόσεις και οι συμπεριφορές που δημιουργούν τις συγκεκριμένες διαφορές. Ουσιαστικά, οι διορθωτικές ενέργειες δεν δύνανται με κανένα τρόπο να ελέγξουν αυτές τις παρελθούσες δραστηριότητες.

Η τυπική αντίληψη για τον έλεγχο σκιαγραφεί τον αντικειμενικό στόχο της ελεγκτικής διαδικασίας, ήτοι την ολοκλήρωση των σχεδίων με την ελάχιστη δυνατή απόκλιση ανάμεσα στις προϋπολογισθείσες και τις πραγματικές δραστηριότητες. Εκτός από τις διορθωτικές ενέργειες, υπάρχουν και συγκεκριμένες ιδιότητες της διαδικασίας του ελέγχου οι οποίες λειτουργούν συνεχώς με στόχο την ταύτιση ανάμεσα στην προσχεδιασμένη και την πραγματική απόδοση. Η διατύπωση μιας περισσότερο κατανοητής

αντίληψης απαιτεί την σαφή αναγνώριση αυτών των αυτοκαθοδηγούμενων χαρακτηριστικών.

Η διευρυμένη αντίληψη λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι η λειτουργία του ελέγχου περιλαμβάνει απαραίτητως και την εποπτεία των ατόμων. Συνεπώς, είναι κατάλληλο να δούμε την επιχείρηση, όπου λαμβάνει χώρα η προϋπολογιστική διαδικασία, ως ένα μικροσκοπικό πανομοιότυπο (μινιατούρα) της κοινωνίας στο οποίο εμφανίζονται οι παραδοσιακές κοινωνικές επιρροές που διέπουν το κάθε άτομο. Ο οργανισμός επιχειρεί να επωφεληθεί από τη συσσωρευμένη γνώση και εμπειρία του ατόμου, η οποία συνεπάγεται και ορισμένες κοινωνικά ενσταλαγμένες συμπεριφορές, ούτως ώστε να ενθαρρύνει μια ικανοποιητική προσαρμογή και αφομοίωση του ατόμου στις βασικές αξίες και προσδοκίες του οργανισμού. Τα πρόσθετα πεδία ελέγχου που σχετίζονται με αυτήν την οπτική ενός οργανισμού μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως ακολούθως:

1. Η φύση της εξουσίας και ο προϋπολογισμός.
2. Ο βαθμός της ταυτοποίησης των εργαζομένων με τους στόχους του προϋπολογισμού.
3. Ο βαθμός επιτευξιμότητας του προϋπολογισμού.

Αυτές οι μη απτές διαστάσεις του ελέγχου προηγούνται των δραστηριοτήτων μέτρησης και εκτίμησης του συμβατικού μοντέλου ελέγχου. Αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία των αντανακλαστικών και διορθωτικών ενεργειών που παρουσιάζονται στην τυπική έννοια του ελέγχου. Οι ιδιότητες αυτές λειτουργούν συνεχώς για να μειώσουν τις αποκλίσεις ανάμεσα στην πραγματική και την επιθυμητή απόδοση.

4.1 Η ΦΥΣΗ ΤΗΣ ΕΞΟΥΣΙΑΣ ΚΑΙ Ο ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.

Εξουσία είναι η δυνατότητα, ως δικαίωμα ή ως ισχύς, να επιβάλλει κανείς τη θέλησή του σε άλλους. Επίσης, η δυνατότητα να λαμβάνει αποφάσεις οι οποίες καθοδηγούν τις πράξεις των άλλων. Η εξουσία καθορίζει τις σχέσεις προϊσταμένου – υφισταμένου. Ένας επιχειρηματικός οργανισμός, ήτοι ένα σύστημα δομημένων διαπροσωπικών σχέσεων, περιέχει αρκετές τέτοιες σχέσεις προϊσταμένου – υφισταμένου. Το έθιμο και η συνήθεια ίσως είναι η πιο σημαντική βάση για την αποδοχή των ρόλων προϊσταμένου – υφισταμένου από τα άτομα. Οι διάφορες εξουσιαστικές καταστάσεις που αντιμετωπίζει, και στις οποίες προσαρμόζεται, ένα άτομο πριν από την είσοδό του στον επιχειρηματικό οργανισμό εξηγούν πιθανώς το λόγο πως το θέμα της συνήθειας και του εθίμου βοηθά να γίνονται αποδεκτές τέτοιου είδους σχέσεις μες στον οργανισμό. Πάντως σε κάθε περίπτωση, ο σεβασμός στην εξουσία είναι μία από τις «κοινωνικά ενσταλαγμένες συμπεριφορές» που διέπουν ένα άτομο και το επηρεάζουν στη δράση και συμπεριφορά του μέσα στην επιχείρηση.

Σημαντική προϋπόθεση για τη δημιουργία μιας εξουσιαστικής σχέσης αποτελεί η επικοινωνία των αποφάσεων του προϊσταμένου στους υφισταμένους. Χωρίς επικοινωνία δεν υπάρχει αποτελεσματική εξουσία. Εφόσον ο προϋπολογισμός αποτελεί μία επίσημη δήλωση των σχεδίων της διοίκησης, ο ρόλος του στην ελεγκτική λειτουργία είναι προφανής. Είναι το όχημα που χρησιμοποιείται για να διαβιβάσει τις προσδοκίες και επιθυμίες της διοίκησης. Ο προϋπολογισμός αποκτά εξουσιαστική ιδιότητα όταν επικοινωνείται σε αυτούς στους οποίους αναφέρεται. Η συνήθης τάση του

σεβασμού προς την εξουσία υποδηλώνει ότι τα άτομα στα οποία επικοινωνείται ο προϋπολογισμός θα καταβάλλουν προσπάθειες και θα προβούν στις απαραίτητες ενέργειες ούτως ώστε να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις του προϋπολογισμού. Κατά συνέπεια, η εξουσία αποτελεί έναν σημαντικό μηχανισμό ελέγχου σε μια επιχείρηση και ως απόρροια αυτού και ο προϋπολογισμός επίσης εξυπηρετεί ως μηχανισμός ελέγχου, όταν έχει αποκτήσει εξουσιαστικά χαρακτηριστικά.

Ο προϋπολογισμός απεικονίζεται συχνά ως ένας μηχανισμός που ασκεί πίεση. Παρ' όλα αυτά, η λογική που αναπτύχθηκε έως τώρα οδηγεί σε ένα διαφορετικό συμπέρασμα. Ο προϋπολογισμός δρα ως μηχανισμός ελάττωσης της πίεσης, αφού παρέχει στα άτομα την γνώση σχετικά με το ποιες είναι οι αναγκαίες ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβούν ούτως ώστε να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις των ανωτέρων τους.

4.2. Ο ΒΑΘΜΟΣ ΤΑΥΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΜΕ ΤΟΥΣ ΣΤΟΧΟΥΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.

Η επικοινωνία του προϋπολογισμού και των στόχων του σε ένα άτομο δεν διασφαλίζει ότι οι αντιδράσεις του ατόμου σε αυτές θα είναι απόλυτα σύμφωνες με τις επιθυμητές παρά τη δεδομένη τάση για σεβασμό προς την εξουσία. Στην έννοια της εξουσίας ενυπάρχει μια αντίστροφη ιδιότητα όπου ο υφιστάμενος ενδέχεται να επιλέξει να μην τηρήσει τα πρότυπα ή τις οδηγίες που θέτει ο προϋπολογισμός, ακόμα κι αν έχει προϋπάρξει η απαραίτητη επικοινωνία. Υπάρχει ένα συνεχές πιθανών αντιδράσεων, κάποιες εκ των οποίων είναι σαφώς περισσότερο κατάλληλες

από άλλες για την υλοποίηση των στόχων που θέτει ο προϋπολογισμός. Όσο περισσότερο ταυτοποιείται το άτομο με τους στόχους και τις επιδιώξεις του προϋπολογισμού, τόσο περισσότερο κατάλληλες θα είναι και οι αντιδράσεις του σε αυτόν. Φτάνουμε λοιπόν στο συμπέρασμα ότι ένα άλλο σημαντικό στοιχείο της ελεγκτικής λειτουργίας επικεντρώνεται στο βαθμό ταυτοποίησης με τους στόχους του προϋπολογισμού.

Υπάρχουν πολλαπλές διαθέσιμες διαδικασίες που εξυπηρετούν την αύξηση της ταυτοποίησης των εργαζομένων με τις επιδιώξεις του προϋπολογισμού. Μια διαδικασία που σχετίζεται απευθείας με το προϋπολογισμό είναι η χρήση της συμμετοχής στον προϋπολογισμό. Η ουσιαστική συνεργασία και των χαμηλότερων λειτουργικών επιπέδων στην προϋπολογιστική διαδικασία συνιστά μια χρήσιμη αρχή που μπορεί να εφαρμοσθεί στη λειτουργία σχεδιασμού ενός προϋπολογιστικού συστήματος. Όσοι πρόκειται να είναι υπεύθυνοι για την απόδοση συγκεκριμένων κέντρων κόστους και κέρδους οφείλουν να συμμετάσχουν ολοκληρωτικά στο σχεδιασμό των προσδοκώμενων αποδόσεων.

Τα στοιχεία ελέγχου του συμμετοχικού προϋπολογισμού είναι εξίσου σημαντικά με τα σχεδιαστικά του πλεονεκτήματα. Συμμετέχοντας στη δημιουργία του προϋπολογισμού, τα μέλη του οργανισμού συσχετίζονται περισσότερο και αποκτούν μεγαλύτερη γνώση σχετικά με τους στόχους του προϋπολογισμού. Τοιούτοτρόπως, η συμμετοχική διαδικασία, η οποία προηγείται της εκτέλεσης των σχεδίων, λειτουργεί ως μηχανισμός ελέγχου όταν τίθεται σε εφαρμογή ο προϋπολογισμός αφού ενθαρρύνει την ταυτοποίηση με τους στόχους του προϋπολογισμού.

Η ύπαρξη ενός συστήματος αξιολόγησης αποτελεί μια περαιτέρω επίδραση που επηρεάζει την ταυτοποίηση των ατόμων με τους αντικειμενικούς στόχους του προϋπολογισμού. Σύμφωνα με την συμβατική έννοια του ελέγχου, η μέτρηση και αξιολόγηση της απόδοσης προσδιορίζουν τη βάση για τη δημιουργία και τον σχηματισμό διορθωτικών ενεργειών.

Έμφυτο στη διαδικασία αυτή όμως ενυπάρχει ένα στοιχείο ελέγχου που επηρεάζει τη δράση των υπαλλήλων κατά τη διάρκεια της εργασίας τους. Υπάρχει ένας δυσδιάκριτος παράγοντας που σχετίζεται με τις αναφορές κόστους και που επηρεάζει την απόδοση και μάλιστα επηρεάζει την απόδοση η οποία πρόκειται να αναφερθεί. Πρώιμη γνώση του γεγονότος ότι μια αναφορά σχετική με την απόδοση πρέπει να προετοιμασθεί, ενδέχεται να αποτελέσει ένα εξαιρετικό ερέθισμα για καλή απόδοση από το άτομο που πρόκειται να αξιολογηθεί.

Αρκετές από τις διαδικασίες αυτές αναπτύσσονται στα άτομα ταυτοποίηση όχι μόνο με τους στόχους του προϋπολογισμού αλλά και με τις γενικότερες επιδιώξεις του οργανισμού. Η διαδικασία επιλεκτικής προσέλκυσης και πρόσληψης νέων ατόμων μιας επιχείρησης οφείλει να περιέχει και το στοιχείο της κρίσης του κατά πόσο τα κίνητρα και τα ενδιαφέροντα του δυνητικού εργαζόμενου ή στελέχους εναρμονίζονται με τις ανάγκες και τις επιδιώξεις του οργανισμού. Τα εκπαιδευτικά προγράμματα, είτε με την συνήθη επίσημη δομή είτε ως συνεχή μάθηση στον τόπο εργασίας (on-the-job learning), επισπεύδουν τον ενστερνισμό των αξιών του οργανισμού από τα άτομα.

Επίσης, ένα σύστημα με οφέλη και κυρώσεις ενός οργανισμού συμπληρώνει τη λειτουργία της ταυτοποίησης του ατόμου με τους στόχους

της επιχείρησης και ίσως βελτιώνει το βαθμό της ταυτοποίησης με περισσότερο άμεσο τρόπο από τις διαδικασίες που ήδη αναπτύχθηκαν. Παραδείγματα διαθέσιμων οφελών σε μια επιχειρησιακή μονάδα μπορεί να αποτελούν η περιοδική αύξηση των μισθών, προμήθειες, σύνταξη, δυνατότητα πρόσθετης αμοιβής με μετοχές της επιχείρησης, προαγωγή και διάφορα bonus. Οι κυρώσεις περιλαμβάνουν περικοπές μισθού ή έλλειψη αυξήσεων, υποβιβασμός βαθμού ή μη ανέλιξη και, φυσικά, η πιθανότητα της απόλυσης.

4.3. Ο ΒΑΘΜΟΣ ΕΠΙΤΕΥΞΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.

Αν τα πρότυπα που θέτει ο προϋπολογισμός δεν είναι ευλόγως επιτεύξιμα, υπάρχει η πιθανότητα εμφάνισης μη αποτελεσματικής απόδοσης από τους εργαζομένους αλλά και μιας ψυχολογίας απογοήτευσης. Αντιθέτως, προϋπολογιστικά πρότυπα τα οποία επιτυγχάνονται με χαρακτηριστική άνεση ουσιαστικά έχουν έλλειψη πρακτικής χρησιμότητας. Για την επίτευξη της επιθυμητής παραγωγικής απόδοσης, τα πρότυπα του προϋπολογισμού οφείλουν να είναι εφικτά αλλά να αποτελούν συγχρόνως και πρόκληση για τις ικανότητες των ατόμων. Εφόσον η επιτευξιμότητα των στόχων του προϋπολογισμού είναι αρκετά σημαντική, ένα έγκυρο και ορθό σύστημα ελέγχου οφείλει να περιλαμβάνει μηχανισμούς που να αποτρέπουν την εμφάνιση ανεπιθύμητου χάσματος ανάμεσα στο εφικτό μεν αλλά δύσκολο και το αδύνατο. Ένας τέτοιος μηχανισμός είναι και το συμμετοχικό προϋπολογίζεϊν.

Δύο άλλες τεχνικές που αυξάνουν την επιτευξιμότητα είναι ο ευέλικτος προϋπολογισμός (flexible budget) και η εδραίωση ενός εύρους επιπέδων απόδοσης για κάθε στόχο.

Η δημιουργία ενός εύρους προσδοκώμενων αποδόσεων σχετικά με τις απαιτήσεις του προϋπολογισμού αποτελεί μια ακόμη προϋπολογιστική προσέγγιση. Είναι δυνατό να υπάρχει μια διαβάθμιση του τύπου άριστα, πολύ καλά, ικανοποιητικά και μέτρια που να συσχετίζεται με τα προσδοκώμενα επίπεδα απόδοσης. Όπως είναι φυσικό, κάποιες από τις αποδόσεις αυτές είναι περισσότερο επιθυμητές από κάποιες άλλες, όμως η προσέγγιση αυτή που θέτει πολλαπλά επίπεδα απόδοσης για τον κάθε στόχο διευκολύνει ενθαρρυντικά για τα άτομα σε αντίθεση με καταστάσεις όπου το άτομο καλείται να αντιμετωπίσει και να ανταποκριθεί σε έναν μοναδικό και ανέφικτο στόχο.

Συνδεδεμένη στενά με τη σημασία των επιτεύξιμων προϋπολογιστικών στόχων είναι η έννοια του responsibility accounting. Δεν είναι δυνατόν η διοίκηση να έχει την προσδοκία ότι κάποιος θα επιτύχει συγκεκριμένους προϋπολογιστικούς στόχους, αν πρώτα το άτομο αυτό δεν έχει την ευθύνη για οποιεσδήποτε αποδόσεις, εργασίες και λειτουργίες κρίνονται αναγκαίες για την υλοποίηση των στόχων αυτών. Η απουσία τέτοιων ευθυνών ενδέχεται να καταστήσει τις επιδιώξεις του προϋπολογισμού ανέφικτες.

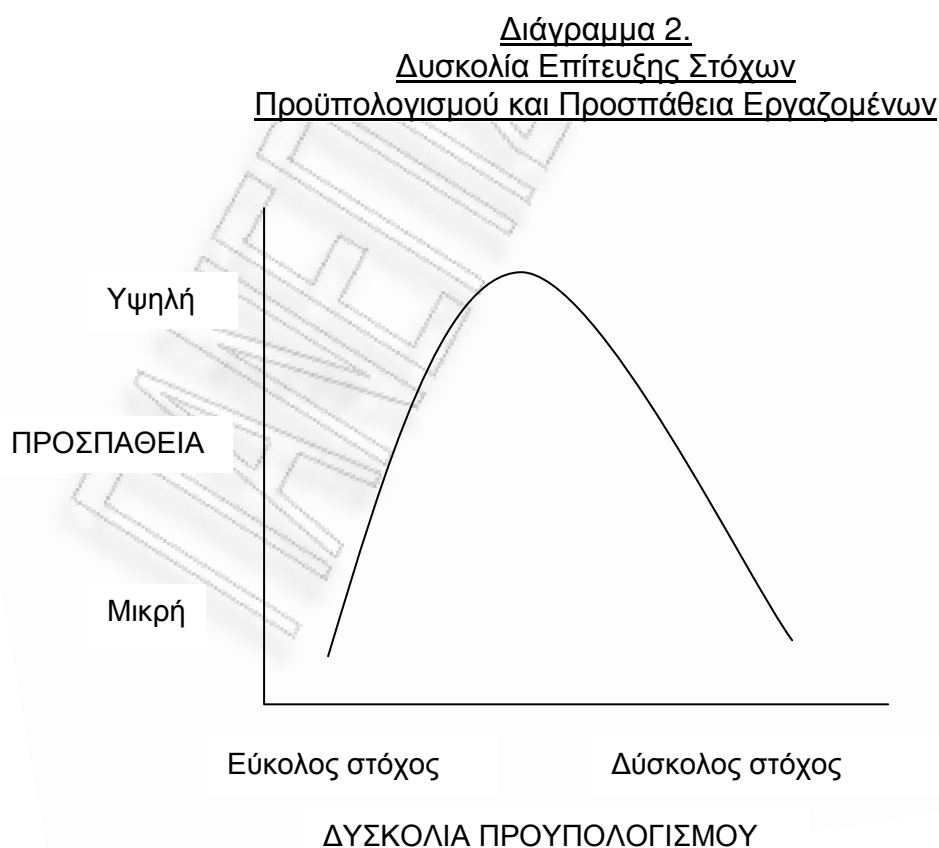
Ο αντικειμενικός σκοπός κάθε συστήματος ελέγχου είναι να μειώσει στο ελάχιστο την απόσταση ανάμεσα στην πραγματική και την επιθυμητή κατάσταση. Η συμβατική αντίληψη για το προϋπολογιστικό σύστημα ελέγχου δίνει έμφαση σε μια διαδικασία όπου η προσοχή της διοίκησης επικεντρώνεται

κυρίως σε αποκλίσεις οι οποίες έχουν ήδη αναπτυχθεί. Η αντίληψη αυτή όμως δεν αναγνωρίζει τα αυτοκαθοδηγούμενα , μη απτά στοιχεία τα οποία έχουν τη δυνατότητα να επηρεάσουν τόσο των αριθμό αλλά και το μέγεθος των αποκλίσεων.

Ένα από τα βασικά στοιχεία του προβληματισμού πάνω στον προϋπολογιστικό έλεγχο είναι ότι υπάρχει ένας βαθμός αβεβαιότητας σχετικά με το πως καθορίζεται ένα κατάλληλο πρότυπο απόδοσης για μια επιχειρησιακή μονάδα. Αυτή η αβεβαιότητα όμως εμφανίζεται περισσότερο στον προϊστάμενο από ότι στον υφιστάμενο, ο οποίος διαθέτει περισσότερη γνώση επί του θέματος. Καθώς η αξιολόγηση τη λειτουργικής απόδοσης δεν μπορεί να διαχωρισθεί ικανοποιητικά από το προϋπολογιστικό πρότυπο, ο τρόπος λειτουργίας του προϋπολογιστικού συστήματος ανακτά πρωτεύουσα σημασία. Επίσης, ο τρόπος με τον οποίο χρησιμοποιούν οι υπεύθυνοι μάνατζερ τον προϋπολογισμό είναι το ίδιο σημαντικός με τον τεχνικό σχεδιασμό του συστήματος. Το λεγόμενο παιχνίδι του προϋπολογιστικού ελέγχου παίζεται στην περιοχή της αβεβαιότητας που βρίσκεται ανάμεσα στην γνώση του προϊσταμένου για μια συγκεκριμένη κατάσταση και αυτήν που κατέχει ο υφιστάμενός του. Καθώς ο προϋπολογισμός πολλές φορές παρουσιάζεται ως ένα όργανο επιβολής της λογικής του οργανισμού πάνω σε ένα άτομο, δεν θα αποτελούσε έκπληξη η ακριβώς αντίθετη χρήση του με τον υφιστάμενο να επιχειρεί να επηρεάσει την συμπεριφορά του ανωτέρου του παρέχοντας την κατάλληλη πληροφόρηση σχετικά με τον προϋπολογισμό. Το αν μια τέτοιου είδους σύγκρουση λάβει μεγάλες προεκτάσεις με τις ευνότητες συνέπειες για τον οργανισμό και τα αποτελέσματά του, εξαρτάται από την αίσθηση δικαιοσύνης που διαθέτουν τα άτομα και συνδέεται στενά με τις

επικρατούσες αξίες και νόρμες, τόσο αυτές που απαντώνται εσωτερικά του οργανισμού και αποτελούν την κουλτούρα του όσο και αυτές που ισχύουν εν γένει στην κοινωνία μέσα στην οποία λειτουργεί. Ένας αντικειμενικός σκοπός της διαδικασίας του προϋπολογισμού είναι η επίλυση και εξομάλυνση των συγκρούσεων, που ενδέχεται να παρουσιαστούν, και η διαμόρφωση των προσδοκιών. Ένα άκριτα επιβεβλημένο προϋπολογιστικό σύστημα μπορεί να επιφέρει ένα πλήθος ανεπιθύμητων επιπτώσεων τόσο στον οργανισμό όσο και στα ίδια τα άτομα με συνέπεια την δημιουργία συγκρούσεων ή την αύξηση της έντασής των. Για το λόγο αυτό, κατά την ανάπτυξη ενός προϋπολογιστικού συστήματος είναι αναγκαία η ανάλυση των αξιών που στηρίζουν τη λειτουργία των συστημάτων ελέγχου.

Το ακόλουθο διάγραμμα συσχετίζει τα διάφορα επίπεδα προσπάθειας των εργαζομένων με τα διαφορετικά επίπεδα δυσκολίας των προϋπολογιστικών στόχων.



4.4. Ο ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο προϋπολογισμός ασκεί έλεγχο μόλις αποκτήσει τα εξουσιαστικά χαρακτηριστικά του μέσω της έγκρισης από την ανώτατη διοίκηση αλλά και με την επικοινωνία στους υφισταμένους. Επίσης, όλοι οι παράγοντες που αυξάνουν την ταυτοποίηση των υπαλλήλων με τους στόχους του προϋπολογισμού, αποτελούν στοιχεία ελέγχου. Οι παράγοντες αυτοί μπορεί να είναι το συμμετοχικό προϋπολογίζεϊν, προηγμένη γνώση εκτίμησης αποδοτικότητας, προγράμματα προσλήψεων και εκπαίδευσης και ένα σύστημα με οφέλη και κυρώσεις. Η επιτευξιμότητα είναι μια τρίτη ιδιότητα ενός καλού ελέγχου με προϋπολογιστικά μέσα. Αξιόλογες μέθοδοι εφαρμογής αποτελούν οι ευέλικτοι προϋπολογισμοί, τα πολλαπλά επίπεδα απόδοσης για κάθε στόχο και το responsibility accounting. Στο σημείο όπου η εξουσία, η ταυτοποίηση και η επιτευξιμότητα έχουν τεθεί ορθώς σε ισχύ, η αποτελεσματικότητα του ελέγχου βάσει του προϋπολογισμού είναι δυνατόν να αυξηθεί. Συνεπώς, η διαμόρφωση του προϋπολογισμού με όρους κέντρων ευθύνης (responsibility centers) βοηθά στην αύξηση της αποτελεσματικότητας της ελεγκτικής λειτουργίας του προϋπολογισμού. Αυτό όμως απαιτεί ότι το προϋπολογιστικό σύστημα είναι ειδικά προσαρμοσμένο σε κάθε οργανισμό βάσει των ιδιαιτεροτήτων του.

Ο επιτυχημένος σχεδιασμός ενός συστήματος προϋπολογιστικού ελέγχου εξαρτάται κατά ένα μεγάλο μέρος από τη μεθοδολογία που θα ακολουθηθεί κατά τη διαδικασία του σχεδιασμού. Μια σωστή μεθοδολογία θα πρέπει να πληροί ορισμένες βασικές προϋποθέσεις όπως:

α. Θα πρέπει αρχικά να συγκεντρώσει την προσοχή του υπεύθυνου στελέχους επί του σχεδιασμού στην πλήρη κατανόηση του ρόλου που πρέπει να διαδραματίσει το υπό σχεδιασμό σύστημα για την επίτευξη των άμεσων και μελλοντικών στόχων της οικονομικής μονάδας.

β. Θα πρέπει να δίνει στον υπεύθυνο τη δυνατότητα για μια συστηματική ανάλυση της συγκεκριμένης καταστάσεως και την ευχέρεια να εισχωρήσει βαθιά στο πρόβλημα ώστε να είναι σε θέση να βρει την καταλληλότερη λύση.

γ. Θα πρέπει συνέχεια να κατευθύνει τον ή τους υπεύθυνους προς τη σωστή κατεύθυνση.

Η μεθοδολογία γενικότερα θα πρέπει να βοηθάει τον υπεύθυνο επί του σχεδιασμού να καθορίσει τι πρέπει να γίνει, ποιος είναι ο καλύτερος τρόπος να το κάνει και τέλος αν το έκανε σωστά.

Τα εννέα βήματα της συστηματικής μεθοδολογίας του J.D. Dermer για το σχεδιασμό συστήματος προϋπολογιστικού ελέγχου για μια οικονομική μονάδα ή ένα κέντρο ευθύνης της είναι τα εξής:

α. Κατανόησε τη μακροχρόνια στρατηγική της οικονομικής μονάδας μέσα στην οποία λειτουργεί η μονάδα ή κέντρο ευθύνης.

β. Αποτύπωσε τι προσδοκά η οικονομική μονάδα από το συγκεκριμένο κέντρο ευθύνης. Προσδιόρισε τις μονάδες έργου του κέντρου ή τους αναλυτικούς τομείς – κλειδιά επιτυχίας.

γ. Ανακάλυψε τους συντελεστές εκείνους που επηρεάζουν άμεσα ή έμμεσα την επιτυχία του κέντρου (συντελεστές – κλειδιά).

δ. Επίλεξε τους σπουδαιότερους συντελεστές – κλειδιά για το συγκεκριμένο κέντρο ευθύνης.

- ε. Σχεδίασε ένα πρότυπο σύστημα προϋπολογιστικού ελέγχου για τον σχεδιασμό και έλεγχο των παραπάνω συντελεστών – κλειδιών.
- στ. Προσδιόρισε το άνοιγμα των συστημάτων.
- ζ. Προσάρμοσε το πρότυπο σύστημα λαμβάνοντας υπόψη τους διάφορους περιορισμούς που επιβάλλει η υφιστάμενη οργανωτική δομή και οι διατιθέμενοι πόροι.
- η. Θέσε σε λειτουργία (εφάρμοσε) το σύστημα.
- θ. Αξιολόγησε το σχεδιασμό και την εφαρμογή του συστήματος και κάνε τις απαραίτητες προσαρμογές.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

- Dermer J.D., (1977), “Management Planning and Control Systems”, Irwin, Homewood.
- Hanson I. Ernest, (April 1996), “The Budgetary Control Function”, The Accounting Review, Vol. 41, No. 2., pp. 239 – 243.
- Hopstede G.H., (1968), “The Game of Budget Control”, Tavistock, London.
- Otley T. David, (Spring 1978), “Budget Use and Managerial Performance”, Journal of Accounting Research, Vol. 16, No. 1, pp. 122 – 149.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΖΕΙΝ ΚΑΙ Η ΑΝΘΡΩΠΙΝΗ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ.

5.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οφείλουμε να τονίσουμε πως ο ανθρώπινος παράγοντας αποτελεί ένα κρίσιμο σημείο για τη διαδικασία της κατάρτισης των προϋπολογισμών. Το προϋπολογίζεин, οι διαδικασίες, η σκέψη, τα συμπεράσματα και η φιλοσοφία που το συνοδεύουν δεν είναι μόνο ένα μηχανικό εργαλείο. Σίγουρα, οι προϋπολογιστικές τεχνικές αυτές καθ' αυτές δεν περιέχουν συναίσθημα. Η διαχείριση όμως του συστήματος των προϋπολογισμών απαιτεί γνώση, παιδεία, πειθώ καθώς και ευφυή ερμηνεία των ενδείξεων και των αποτελεσμάτων.

Για να είναι αποτελεσματική, η προϋπολογιστική διαδικασία απαιτεί ειλικρινή επικοινωνία σχετικά με τα θέματα της επιχείρησης από τους υφισταμένους και τους χαμηλότερου επιπέδου managers μες στον οργανισμό προς τους ανώτερούς τους. Αρκετές φορές όμως οι υφιστάμενοι επιχειρούν να δημιουργήσουν την προϋπολογιστική χαλαρότητα (budgetary slack). Ο όρος της προϋπολογιστικής χαλαρότητας περιγράφει την πρακτική της υποτίμησης των προϋπολογισθέντων εσόδων, ή την υπερτίμηση του προϋπολογισθέντος κόστους, ούτως ώστε να καταστούν, με μεγαλύτερη άνεση και ευκολία, εφικτοί οι στόχοι και οι επιδιώξεις του προϋπολογισμού.

Μάλιστα, η εμφάνιση της προϋπολογιστικής σκηνηρίας γίνεται περισσότερο συχνή όταν οι αποκλίσεις του προϋπολογισμού (οι διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισθέντα ποσά και τα πραγματικά αποτελέσματα) χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της απόδοσης. Ουσιαστικά, η ύπαρξη

της προϋπολογιστικής χαλαρότητας χρησιμεύει ως ένα μια ασπίδα για τους managers για την αντιμετώπιση μη προσδοκώμενων και προβλεπόμενων δυσμενών καταστάσεων. Συγχρόνως όμως, η παρουσία της προϋπολογιστικής χαλαρότητας συμβάλλει στον αποπροσανατολισμό του top management σχετικά με την αληθινή δυνατότητα κέρδους του οργανισμού.

5.2. ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΖΕΙΝ ΜΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ (PARTICIPATORY BUDGETING)

Η συμμετοχή στην προετοιμασία του προϋπολογισμού σχετίζεται με το γεγονός ότι οι υφιστάμενοι μπορούν να επηρεάσουν σε κάποια έκταση τα μεγέθη που είναι ενσωματωμένα στους προϋπολογισμούς τους. Αυτού του είδους ο προϋπολογισμός ονομάζεται επίσης και bottom-up προϋπολογισμός. Υπέρ της συμμετοχής έχουν ταχθεί αρκετοί συγγραφείς θεωρώντας την ως το μέσο ώστε η ανατιθέμενη εργασία να περιέχει προκλήσεις καθώς και να δίδεται μία αίσθηση υπευθυνότητας στα άτομα. Έχει συζητηθεί για αρκετά χρόνια ότι η συμμετοχή στην προϋπολογιστική διαδικασία θα αποτελούσε «πανάκεια» για περισσότερη και καλύτερη δέσμευση του management και αποτελεσματική προσπάθεια του οργανισμού. Παρόλα αυτά, η συγκεκριμένη σκέψη αμφισβητήθηκε. Οι Shield και Shield (1998) έχουν καταγράψει περίπου 47 εκδοθείσες εργασίες σχετικά με τις επιδράσεις του συμμετοχικού προϋπολογισμού και τα ευρήματα της έρευνας των έργων αυτών συγκρούονται και αντιφάσκουν μεταξύ τους. Μία γραμμή έρευνας υποστηρίζει τη θετική συσχέτιση μεταξύ συμμετοχής και προϋπολογισμού, ενώ αντίθετα άλλες ομάδες διαπιστώνουν αρνητική ή μηδαμινή συσχέτιση.

Κοινώς, το προϋπολογίζειν με συμμετοχή παίρνει τη μορφή μιας διαδικασίας διαπραγμάτευσης όπου οι επιβλέποντες έχουν μέγιστη επιρροή, αν όχι ολοκληρωτικό έλεγχο, σχετικά με τον τελικό προϋπολογισμό. Είναι αποκλειστικό προνόμιο αλλά και καθήκον των υψηλά ιστάμενων και των επιβλεπόντων να δημιουργούν και να καθιερώνουν τους στόχους και τις μακροπρόθεσμες στρατηγικές της εταιρίας καθώς και να εγκρίνουν το τελικό σχέδιο και τον master budget, ακόμη κι αν δεν αναμειγνύονται στη λεπτομερή του προετοιμασία. Σε πολλούς επιχειρησιακούς οργανισμούς οι υφιστάμενοι κάνουν την αρχική πρόταση προϋπολογισμού προς διαπραγμάτευση και οι προϊστάμενοι έχουν την εξουσία να οριοθετήσουν τον προϋπολογισμό στην περίπτωση όπου η διαπραγμάτευση καταλήξει σε αδιέξοδο. Εντούτοις, οι περισσότεροι οργανισμοί υιοθετούν μια μικτή προσέγγιση, όπου οι managers διαφόρων επιπέδων διαπραγματεύονται τους προϋπολογισμούς για να συμμετέχουν στην προϋπολογιστική διαδικασία και έχουν συγκεκριμένο ρόλο στο προϋπολογιστικό πλάνο. Είναι σύνηθες, οι υφιστάμενοι να διαθέτουν μια ιδιωτική πληροφόρηση σχετικά με τους οργανισμούς στους οποίους ανήκουν. Αν ο οργανισμός μπορεί να χρησιμοποιήσει αυτήν την ιδιωτική πληροφόρηση (κι αν αυτή έχει αναφερθεί ειλικρινώς), έχει τη δυνατότητα να βελτιώσει τις ικανότητες των προϊσταμένων σχετικά με τον συντονισμό και την εκτίμηση των λειτουργιών του οργανισμού. Οι ερευνητές μαρτυρούν, ωστόσο, ότι αν η συμμετοχή δεν είναι αυθεντική (ψευδοσυμμετοχή), τα άτομα δεν θα αποδεχθούν τους προϋπολογισμούς, (ακόμα κι αν λένε ότι θα τους αποδεχθούν), με αρνητικά αποτελέσματα υποκίνησης. Επίσης, είναι σημαντικό να τονίσουμε ότι αν οι υφιστάμενοι εκτιμώνται με βάση την απόδοσή τους σε σχέση με τον προϋπολογισμό, τότε έχουν κίνητρα να

παραποιήσουν την ιδιωτική τους πληροφόρηση, με αποτέλεσμα την προϋπολογιστική χαλαρότητα (budgetary slack).

5.2.1. Η Ανάγκη Ύπαρξης της Συμμετοχής στην Οριοθέτηση του Προϋπολογισμού.

Η έρευνα προτείνει πως δίνοντας σε μάνατζερ όλων των επιπέδων το δικαίωμα συμμετοχής στην προϋπολογιστική διαδικασία και ειδικότερα στο τμήμα του προϋπολογισμού που αναφέρεται στο πεδίο των δικών τους ευθυνών, παράγονται σημαντικά πλεονεκτήματα για τον οργανισμό:

α) Ενθάρρυνση για την επίτευξη ενός στόχου. Είναι πιο εύκολο για τα άτομα να αποδεχθούν κάποιους στόχους και να δεσμευθούν για να τους επιτύχουν, αν έχουν προηγουμένως αναμειχθεί με την διαδικασία της στοχοθεσίας. Αντίθετα, επιβεβλημένα πρότυπα και στόχοι μπορεί να οδηγήσουν σε αρνητικές συμπεριφορές και αποξένωση από το όραμα αλλά και τις φιλοδοξίες της εταιρίας. Αυτό μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα την απόρριψη των στόχων και την άγωνα και μικρή απόδοση. Για έναν μάνατζερ ο οποίος έχει ασκήσει επιρροή στην στοχοθεσία ενός προτύπου είναι πιο πιθανό να εκλάβει το συγκεκριμένο πρόσωπο πιο σχετικό από κάποιο το οποίο του έχει επιβληθεί. Επιτρέποντας σε έναν μάνατζερ να συμμετάσχει στην προϋπολογιστική διαδικασία βελτιώνει την άποψη του σχετικά με το σύστημα προϋπολογισμού κι αυτό μπορεί να οδηγήσει σε μείωση μερικών από τις δυσλειτουργικές συνέπειες που σχετίζονται με την συμπεριφορά. Σύμφωνα μάλιστα με τον Argyris (1952) το κλειδί για την αποτελεσματική απόδοση είναι η απόκτηση αποδοχής των στόχων του προϋπολογισμού και η

συμμετοχή παίζει ένα πολύ σημαντικό ρόλο για την επιτυχία της αποδοχής αυτής.

β) Ελάττωση της ασυμμετρίας της πληροφόρησης. Η συμμετοχή μπορεί να μειώσει το κενό της πληροφόρησης το οποίο συχνά ισχύει όταν τα πρότυπα επιβάλλονται εκ των άνω. Οι υφιστάμενοι έχουν συνήθως περισσότερη πληροφόρηση από τους προϊστάμενους τους όσον αφορά στις σχέσεις ανάμεσα στις εισροές και τις εκροές καθώς και για τους περιορισμούς που ισχύουν στο λειτουργικό και πρακτικό επίπεδο ενώ οι υψηλότερα ιστάμενοι έχουν μια ευρεία εικόνα του οργανισμού σαν σύνολο και τους περιορισμούς των πόρων. Συνεπώς, μία διαδικασία όπου και οι προϊστάμενοι και οι υφιστάμενοι μοιράζονται τις πληροφορίες που διαθέτουν, καθιστά εφικτή μια πληρέστερη και ακριβέστερη στοχοθεσία η οποία επιχειρεί να αντιμετωπίσει τόσο τους λειτουργικούς περιορισμούς όσο και τους γενικότερους περιορισμούς που συναντά ο οργανισμός.

γ) Βελτίωση της επικοινωνίας και του ελέγχου. Η απόδοση σχετίζεται με την βελτιωμένη επικοινωνία και τον έλεγχο που απορρέουν από τη χρήση συμμετοχικών μεθόδων. Αυτό έχει ως συνέπεια τη δημιουργία καλύτερων και πιο ουσιαστικών προτύπων, πράγμα που βελτιώνει τη δυνατότητα τόσο του προγραμματισμού αλλά και του ελέγχου. Σύμφωνα με τα πρώτα έργα του Hofstede (1967) η συμμετοχή αυξάνει την «εσωτερίκευση» των προϋπολογισθέντων στόχων ενισχύοντας δια αυτού την υποκίνηση, ενώ υπάρχουν επιχειρήματα για το γεγονός ότι η συμμετοχή σχετίζεται θετικά με το ηθικό. Στην έννοια της συμμετοχής περιλαμβάνεται η έκφραση των απόψεων σχετικά με το ποιο θα πρέπει να είναι το αποτέλεσμα της απόφασης. Είναι αρκετά δύσκολο για τον λήπτη των αποφάσεων να

αποδώσει μια απόφαση, όταν αυτή έρχεται σε αντίθεση με αυτές τις εκφρασμένες απόψεις, Εξαιτίας αυτής της ανασταλτικής κατάστασης, τα άτομα ενδέχεται να θεωρήσουν ότι ο λήπτης των αποφάσεων που εναντιώνεται στις απόψεις τους, δρα με έναν αυστηρό και απολυταρχικό τρόπο. Οι Greenberg & Folger (1983, p. 246) διατύπωσαν ότι «η απουσία μια συμμετοχικής διαδικασίας εύκολα οδηγεί στην αντίληψη ότι η λήψη της απόφασης από τον ιθύνοντα έγινε χωρίς πολύ σκέψη, ενώ αντίθετα η συμμετοχή μπορεί να συνεισφέρει στην αντίληψη ότι η απόφαση ελήφθη μετά από στοχαστική κρίση».

δ) Ελάττωση δυσλειτουργικής συμπεριφοράς. Η συμμετοχή στην προϋπολογιστική διαδικασία δίνει στα άτομα την νομιμότητα να συζητούν θέματα του οργανισμού με τους προϊσταμένους και παρέχει ένα περιβάλλον στο οποίο τα άτομα μπορούν να ανταλλάξουν πληροφορίες και ιδέες για την επίλυση προβλημάτων και να συμφωνήσουν σχετικά με τις μελλοντικές πράξεις. Μπορεί η συμμετοχή στο προϋπολογίζεϊν να είναι δυνητικά χρήσιμη, η αποτελεσματικότητά της όμως απαιτεί επικοινωνιακή συνεργασία ανάμεσα στα μέλη του οργανισμού. Επίσης, ο Milani (1975) αναδεικνύει ότι η συμμετοχή σχετίζεται θετικά με τη στάση των ατόμων τόσο προς την εργασία όσο και προς την επιχείρηση. Τέλος, στο πεδίο της ικανοποίησης από την εργασία (job satisfaction), έχουν αναφερθεί αποτελέσματα που δείχνουν την θετική της συσχέτιση με τη συμμετοχή.

5.3. ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΚΑΙ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΧΑΛΑΡΟΤΗΤΑ (BUDGETARY SLACK)

Η χαλαρότητα μπορεί να ορισθεί γενικά ως πόροι και προσπάθεια που διοχετεύονται σε δραστηριότητες οι οποίες δεν μπορούν να δικαιολογηθούν εύκολα σε όρους συνεισφοράς στους στόχους του οργανισμού. Ένας προϋπολογισμός περιέχει χαλαρότητα όταν οι μάνατζερ των διαφόρων μονάδων της επιχείρησης έχουν θέσει σκοπίμως τους προϋπολογιστικούς στόχους σε χαμηλότερο επίπεδο από ότι προτείνει η καλύτερη πρόβλεψη για το μέλλον, με σκοπό να γίνει πιο εύκολη η επίτευξη του προϋπολογισμού. Αντίθετα, μικρό ποσοστό χαλαρότητας έχει ένας προϋπολογισμός αν η πιθανότητα να εκπληρωθεί είναι σχετικά χαμηλή ή αν απαιτείται σοβαρή προσπάθεια και ένας υψηλός βαθμός αποδοτικότητας για την ολοκλήρωσή του.

Εγείρεται το ερώτημα, ποιός ο λόγος για την ύπαρξη χαλαρότητας. Τι πλεονεκτήματα αποκτούν οι μάνατζερ δημιουργώντας χαλαρότητα στους προϋπολογισμούς τους; Οι μάνατζερ ωφελούνται με διάφορους τρόπους από την ύπαρξη χαλαρότητας. Η χαλαρότητα τους προστατεύει στην περίπτωση απρόβλεπτων ενδεχόμενων και βελτιώνει την πιθανότητα εκπλήρωσης των στόχων του προϋπολογισμού. Με τον τρόπο αυτό, αυξάνεται η πιθανότητα αποδοχής μιας ευμενούς εκτίμησης και ευνοϊκής αμοιβής. Η δημιουργία χαλαρότητας, ως ένα μέσο προστασίας από τη δυνητική «καθίζηση» ενός ασαφούς μέλλοντος, είναι ιδιαίτερα πολύτιμη σε επιχειρήσεις που αντιμετωπίζουν τον προϋπολογισμό ως μια ισχυρή δέσμευση του μάνατζερ προς τον οργανισμό και χρησιμοποιούν τον προϋπολογισμό ως το

πρωταρχικό εργαλείο για την εκτίμηση της απόδοσης της διοίκησης. Η ύπαρξη χαλαρότητας αυξάνει της πιθανότητες εκπλήρωσης των στόχων του προϋπολογισμού με συνέπεια την αποφυγή παρεμβάσεων από την υψηλή διοίκηση και, με την ίδια λογική, μειώνει τον κίνδυνο της απόλυσης.

Η προϋπολογιστική χαλαρότητα δημιουργείται λόγω ατελειών στην διαδικασία κατανομής των πόρων του οργανισμού. Τέτοιες ατέλειες αποτελούν ένα εγγενές αποτέλεσμα ενός συνδυασμού παραγόντων, όπως η διαπραγμάτευση κατά τη διαδικασία κατάρτισης και μορφοποίησης του προϋπολογισμού. Το μέγεθος της χαλαρότητας με την πάροδο του χρόνου εξαρτάται από την κερδοφορία της επιχείρησης, την ανάπτυξη των πωλήσεών της, καθώς και διάφορους άλλους παράγοντες που σχετίζονται με την συμπεριφορά. Υποτίθεται ότι το κόστος μιας επιχείρησης, η οποία είναι επιτυχημένη στον τομέα της, θα τείνει να αυξηθεί εξαιτίας της χαλαρότητας, *ceteris paribus* (αν όλοι οι υπόλοιποι παράγοντες που επηρεάζουν το κόστος παραμείνουν σταθεροί). Παρόλα αυτά, σε δύσκολους καιρούς, η εταιρία μπορεί να βρει εναλλακτικούς τρόπους μείωσης του κόστους (χρήση της χαλαρότητας) και το ποσό της μείωσης αποτελεί συνάρτηση του ποσού της χαλαρότητας η οποία ήδη βρίσκεται στο όλο σύστημα. Η ύπαρξη της προϋπολογιστικής χαλαρότητας έχει ως επίπτωση τα κέρδη της επιχείρησης να μην είναι τα βέλτιστα δυνατά, αφού η υπολογιζόμενη συνάρτηση κόστους δεν είναι η μικρότερη δυνατή.

Η χαλαρότητα αυτή καθεαυτή όμως δεν είναι απαραίτητα ανεπιθύμητη. Η αξία της χαλαρότητας εξαρτάται από τον τρόπο χρήσης της. Η αξιοποίηση της χαλαρότητας, ούτως ώστε να αποφέρει απτά ή μη απτά οφέλη για τον οργανισμό, εξαρτάται από τον κάθε μάνατζερ ατομικά. Αν ο οργανισμός

περιμένει από έναν μάνατζερ να μην κάνει κάτι περισσότερο από ότι το επίσημο σύστημα ελέγχου του οργανισμού τον υποχρεώνει, είναι εξαιρετικά πιθανό ο μάνατζερ να αποδεχθεί αυτό το μοντέλο και να χρησιμοποιήσει την προϋπολογιστική χαλαρότητα για να εκπληρώσει τους προσωπικούς του στόχους οι οποίοι δεν συνάδουν απαραίτητα με αυτούς της επιχείρησης. Αν το σύστημα ελέγχου δίνει μεγάλη βαρύτητα στη συμπεριφορά, υπάρχει υψηλή πιθανότητα ο μάνατζερ να ικανοποιήσει τους προσωπικούς του στόχους εντός του συστήματος χωρίς την ανάγκη δημιουργίας χαλαρότητας. Η προϋπολογιστική χαλαρότητα λειτουργεί επίσης ως ένας μηχανισμός σταθεροποίησης της δυνατότητας απόκρισης του συστήματος του οργανισμού στη μεγάλη εύρους μεταβλητότητα που ενυπάρχει στο περιβάλλον της επιχείρησης.

5.4. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΖΕΙΝ

Γίνεται αντιληπτό ότι η επίδραση της συμμετοχής στην προϋπολογιστική διαδικασία στα αποτελέσματα της επιχείρησης μπορεί να είναι θετική υπό κάποιες συνθήκες και αρνητική υπό άλλες. Ο εσφαλμένος υπολογισμός των συνθηκών υπό τις οποίες η συμμετοχή βελτιώνει τα αποτελέσματα, έναντι αυτών όπου αδυνατεί να λειτουργήσει θετικά, μπορεί να δικαιολογήσει τα αντικρουόμενα ευρήματα των ερευνητών. Τα στοιχεία υποδεικνύουν ότι για την έλευση των θετικών επιπτώσεων της συμμετοχής, αυτή πρέπει να είναι ουσιαστική και πραγματική καθώς και ότι οι συμμετέχοντες να έχουν την ικανότητα (και το πράττουν) να επηρεάζουν τα τελικώς συμφωνηθέντα σχέδια και προϋπολογισμούς. Αν πρόκειται να

υιοθετηθεί το σύστημα της συμμετοχής και της διαπραγμάτευσης του προϋπολογισμού, είναι αδήριτη ανάγκη η διαδικασία του σχεδιασμού να αρχίσει αρκετά νωρίς, ούτως ώστε να υπάρχει περιθώριο για την ολοκλήρωση της διαπραγμάτευσης πριν από την έναρξη της περιόδου στην οποία αναφέρεται ο προϋπολογισμός. Η χειρότερη περίπτωση είναι η επιβολή του προϋπολογισμού εξαιτίας ανολοκλήρωτων διαπραγματεύσεων σε συνδυασμό με την αρχή της νέας οικονομικής περιόδου. Διότι στην κατάσταση αυτή, όχι μόνο έχουμε ύπαρξη καθαρής ψευδοσυμμετοχής αλλά και τα άτομα ενδέχεται να αποθαρρυνθούν ακόμα περισσότερο από το αν δεν είχαν λάβει καθόλου μέρος στην προϋπολογιστική διαδικασία.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

- Argyris C., (1952), "The Impact of Budgets on People", The Controllershship Foundation, Ithaca, NY.
- Brownell P., (Oct 1981), "Participation in Budgeting, Locus of Control and Organisational Effectiveness", The Accounting Review, Vol. 56, No.4, pp. 844 – 860.
- Brownell P., (1982), "Participation in the Budgeting Process. When It Works and When It Doesn't", Journal of Accounting Literature, Vol. 1, pp. 124 – 153.
- Emmanuel C. and Otley C., (1985), "Accounting for Management Control", Van Nostrand Reinhold Co. Ltd., UK.
- Fischer J., Fredrickson J.R. and Peffer S.A., (2002), "The Effect of Information Asymmetry on Negotiated Budgets: An Empirical Investigation", Accounting, Organizations and Society, Vol. 27, pp. 27 – 43.
- Hopstede G.H., (1968), "The Game of Budget Control", Tavistock, London.
- Milani K., (1975), "The Relationship of Participation in Budget Setting, to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study", The Accounting Review, pp. 274 – 284.
- Onsi Mohamed, ((June 1973), "Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack", The Accounting Review, Vol. 48, No. 3., pp. 535 – 548.

- Preston A., (1995), "Budgeting, Creativity and Culture" in Aston, D.T. Hopper and R.W. Scapens (eds), Issues in Management Accounting, Prentice Hall.
- Schiff Michael, Lewin Y. Arie, (April 1970), "The Impact of People on Budgets", The Accounting Review, Vol. 45, No. 2., pp. 259-268.
- Shields J.F. and Shields M.D. (1998), "Antecedents of Participative Budgeting", Accounting, Organizations and Society, Vol. 23, No. 1., pp. 49 – 76.
- Zahir Uddin Ahmed, (July – Aug 2005), "Implementing Participatory Budgeting Approach in Least Developed Countries", The Cost and Management, Vol. 33, No. 4, pp.75-84.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η προϋπολογιστική διαδικασία είναι μία από τις σημαντικότερες δραστηριότητες μιας επιχείρησης και συνεπώς απαιτεί προσήλωση και προσοχή από τη διοίκηση. Σε αυτήν τη βάση, είναι χρήσιμο για τις επιχειρήσεις να αντιμετωπίζουν την λειτουργία του προϋπολογίζουν ως ένα εργαλείο διοίκησης που βοηθά στις λειτουργίες του σχεδιασμού, της λήψης αποφάσεων, στον έλεγχο αλλά και στην υποκίνηση και την αφοσίωση των εργαζομένων και όχι ως έναν μηχανισμό περιορισμό των δαπανών και των εξόδων .

Παρά το γεγονός ότι συναντώνται διάφοροι τρόποι και μέθοδοι κατάρτισης προϋπολογισμών καθώς και αρκετές επιτυχημένες πρακτικές σχετικά με την πραγμάτωση της προϋπολογιστικής διαδικασίας στη διεθνή βιβλιογραφία και επιχειρηματική πρακτική, δεν υπάρχουν «συνταγές» ή «καλούπια» για αποτελεσματικούς προϋπολογισμούς που να μπορούν να τοποθετηθούν αυτούσια σε οποιαδήποτε επιχείρηση. Το σημαντικότερο σκέλος της προϋπολογιστικής διαδικασίας είναι να ταυτισθεί με τους επιδιωκόμενους στόχους του οργανισμού και να ενσωματωθεί αρμονικά στη στρατηγική και τις πολιτικές της επιχείρησης. Για να επιτευχθεί αυτό όμως απαιτείται δέσμευση από την διοίκηση, επικοινωνία και συντονισμός ανάμεσα στα διάφορα τμήματα του οργανισμού και ολική συμμετοχή του ανθρώπινου δυναμικού της επιχείρησης στα διάφορα στάδια της προϋπολογιστικής διαδικασίας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

ΣΥΓΓΡΑΜΜΑΤΑ

- Argyris C., (1952), “The Impact of Budgets on People”, The Controllershship Foundation, Ithaca, NY.
- Atkinson, R.S. Kaplan, F.M. Young (2003), “Management Accounting”, Prentice Hall.
- Brimson J., (1991), “Activity Accounting: An Activity Based Costing Approach”, John Wiley & Sons Inc.
- Dermer J.D., (1977), “Management Planning and Control Systems”, Irwin, Homewood.
- Emmanuel C. and Otley C., (1985), “Accounting for Management Control”, Van Nostrand Reinhold Co. Ltd., UK.
- Garrison H. Ray, Noreen W. Eric, Brewer C. Peter, “Managerial Accounting”, 11th Edition, McGraw Hill International Edition.
- Hopstede G.H., (1968), “The Game of Budget Control”, Tavistock, London.
- Horngren, Datar, Foster (2003), “Cost Accounting: A Managerial Emphasis”, 11th Edition, Prentice Hall.
- Imai Massaki, (1986), “Kaizen: The Key to Japan’s Competitive Success”, McGraw Hill.
- Lalli R. William, (2003), “Handbook of Budgeting”, 5th Edition, John Wiley & Sons Inc.

- Pyhrr A. Peter, (1977), “Zero-Base Budgeting: A Practical Management Toll for Evaluating Expenses”, John Wiley & Sons Inc.
- Wildavsky A., (1964), “The Politics of the Budgetary Process”, Little Brown, Boston.
- Wildavsky A., (1975), “Budgeting: A Comparative Theory of Budgeting”, Little Brown, Boston.
- Wilson R.M.S. (1983), “Cost Control Handbook”, Gower Publishing.
- Β. Ν. Σαρσέντης, «Διοικητική Λογιστική: Σχεδιασμός, Έλεγχος, Λήψη Αποφάσεων», Σταμούλης.

ΑΡΘΡΑ

- Brownell P., (Oct 1981), “Participation in Budgeting, Locus of Control and Organisational Effectiveness”, The Accounting Review, Vol. 56, No.4, pp. 844 – 860.
- Brownell P., (1982), “Participation in the Budgeting Process. When It Works and When It Doesn’t”, Journal of Accounting Literature, Vol. 1, pp. 124 – 153.
- Duffy F. Michael, (Mar – Apr 1989), “ZBB, MBO, PBB, and Their Effectiveness Within the Planning/ Marketing Process”, Strategic Management Journal, Vol. 10, No. 2., pp. 163 – 173.
- Fischer J., Fredrickson J.R. and Peffer S.A., (2002), “The Effect of Information Asymmetry on Negotiated Budgets: An Empirical Investigation”, Accounting, Organizations and Society, Vol. 27, pp. 27 – 43.

- Hanson I. Ernest, (April 1996), "The Budgetary Control Function", The Accounting Review, Vol. 41, No. 2., pp. 239 – 243.
- Harris Milton, Raviv Arthur, (Sep 1996), "The Capital Budgeting Process: Incentives and Information", The Journal of Finance, Vol. 51, No. 4., pp. 1139 – 1174.
- Hope J., Fraser R., (2003), "Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap", Harvard Business School Press.
- Kaplan R., Cooper R., (1997), "Cost and Effects: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance", Harvard Business School press, pp. 100 – 101.
- Milani K., (1975), "The Relationship of Participation in Budget Setting, to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study", The Accounting Review, pp. 274 – 284.
- Onsi Mohamed, ((June 1973), "Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack", The Accounting Review, Vol. 48, No. 3., pp. 535 – 548.
- Otley T. David, (Spring 1978), "Budget Use and Managerial Performance", Journal of Accounting Research, Vol. 16, No. 1, pp. 122 – 149.
- Preston A., (1995), "Budgeting, Creativity and Culture" in Aston, D.T. Hopper and R.W. Scapens (eds), Issues in Management Accounting, Prentice Hall.
- Sammer Joanne (September 1997), "Seven Ways to Build Better Budgets", Controller Magazine.

- Schiff Michael, Lewin Y. Arie, (April 1970), “The Impact of People on Budgets”, The Accounting Review, Vol. 45, No. 2., pp. 259-268.
- Shields J.F. and Shields M.D. (1998), “Antecedents of Participative Budgeting”, Accounting, Organizations and Society, Vol. 23, No. 1., pp. 49 – 76.
- Zahir Uddin Ahmed, (July – Aug 2005), “Implementing Participatory Budgeting Approach in Least Developed Countries”, The Cost and Management, Vol. 33, No. 4, pp.75-84.

ΜΕΛΕΤΕΣ

- Dickmeyer Consulting (March 2004), “Budgeting System Analysis and Proposed New Budgeting System”, for Michigan Technological University.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ

- <http://www.etymonline.com/index.php?term=budget>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1. Κόστος, Δαπάνη, Έξοδο.

Κόστος είναι «το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία – κάτω από δεδομένες κάθε φορά τεχνικοοικονομικές συνθήκες – και να πάρει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες καθώς και θέση στο χώρο και στο χρόνο». (Μ. Τσιμάρας: Κόστος, Κοστολόγησις).

Απλούστερα, κόστος μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να παραχθεί το κοστολογούμενο προϊόν. Όταν χρησιμοποιείται η λέξη «αξία» πρέπει να είναι κανείς προσεκτικός. Εάν γίνει αποδεκτή η αρχή του ιστορικού κόστους τότε η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται δεν είναι τίποτε άλλο από το σύνολο των χρημάτων που έχουν ξοδευθεί για να αποκτηθούν ή να παραχθούν τα μέσα αυτά. Εάν όμως δεν γίνει δεκτή η αρχή του ιστορικού κόστους και γίνει δεκτή η αρχή της τρέχουσας τιμής ή της τιμής αντικατάστασης, τότε η αξία των οικονομικών μέσων ίσως να μην ισούται με το σύνολο των χρημάτων που έχουν ξοδευθεί για την απόκτησή τους. Για παράδειγμα, αν η τιμή μιας μονάδος πρώτης ύλης ήταν €5,00 όταν αγοράσθηκε αλλά έχει γίνει €7,00 όταν χρησιμοποιείται πράγματι στην παραγωγική διαδικασία, τότε το κόστος της είναι €7,00 διότι αυτή είναι η «αξία» της για την επιχείρηση. Η αξία των οικονομικών μέσων αποτελείται από δύο συντελεστές: ο ένας είναι η χρησιμοποιούμενη ποσότητα και ο άλλος είναι η τιμή μονάδας. Δηλαδή,

$$\text{Κόστος} = \text{Χρησιμοποιούμενη Ποσότητα} \times \text{Τιμή Μονάδας}$$

Πολλές φορές, στον γραπτό ή τον προφορικό λόγο, επικρατεί σύγχυση μεταξύ των εννοιών του κόστους, του εξόδου και της δαπάνης. Για τη διαφύτιση του σημείου αυτού, αναφέρεται στη συνέχεια ένας ακόμα ορισμός του κόστους σύμφωνα με τον οποίο «κόστος είναι η διάθεση ή η επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών». (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο). Στην ίδια πηγή αναφέρεται ότι «έξοδο είναι το κόστος που βαραίνει τα έσοδα της χρήσεως».

Από το συνδυασμό των δύο αυτών ορισμών συμπεραίνεται ότι:

1. Η διάθεση της αγοραστικής δύναμης μπορεί να γίνει είτε για να αποκτηθούν υλικά ή άυλα αγαθά είτε για να αποκτηθούν υπηρεσίες
2. Το κόστος δημιουργείται για να πραγματοποιηθούν στη συνέχεια έσοδα
3. Τα υλικά ή άυλα αγαθά που αποκτούνται με τη διάθεση αγοραστικής δύναμης, μέχρι να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση εσόδων, αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Δηλαδή, η απόκτηση π.χ. ενός μηχανήματος ή ενός δικαιώματος χρησιμοποίησης μιας παραγωγικής μεθόδου (άυλο περιουσιακό στοιχείο) θα εμφανισθεί στο ενεργητικό του ισολογισμού της επιχείρησης. Θα πρέπει να αρχίσει η χρησιμοποίηση του μηχανήματος ή του δικαιώματος με σκοπό την παραγωγή προϊόντων, που τελικά θα δημιουργήσουν έσοδα, ώστε το κόστος της απόκτησής τους να μετατραπεί σε έξοδο. Φυσικά, επειδή το μηχάνημα ή το δικαίωμα θα χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μια χρήσεις, η μετατροπή του κόστους σε έξοδο θα γίνει τμηματικά μέσω των ετήσιων αποσβέσεων.

4. Η διάθεση της αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υπηρεσιών (όπως εργασία, φωτισμός, καθαριότητα, κτλ) συνεπάγεται την αυτόματη μετατροπή του κόστους σε έξοδο. Αυτό συμβαίνει διότι οι υπηρεσίες δεν αποθεματοποιούνται αλλά χρησιμοποιούνται αμέσως για την πραγματοποίηση εσόδων.

5. Το έξοδο προέρχεται από κόστος που εκπνέει ή που εξαφανίζεται.

6. Το έξοδο από τη στιγμή που δημιουργείται αποτελεί στοιχείο που διαμορφώνει τα αποτελέσματα της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται.

7. Το έξοδο, έστω και για μια στιγμή, έχει προϋπάρξει σαν κόστος, ενώ δεν συμβαίνει το αντίθετο.

Η έννοια της δαπάνης έχει σχέση με τις διαδικασίες ή τις ενέργειες πραγματοποίησης του κόστους ή του εξόδου. Όταν γίνεται μια δαπάνη μπορεί να καταλήξει είτε στη δημιουργία κόστους είτε στη δημιουργία εξόδου.

Χάριν πληρότητας αναφέρεται και ο ορισμός του εσόδου που δίδεται στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: «έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων.

2. Φορείς Κόστους

Δεν είναι δυνατόν να γίνεται λόγος περί κόστους αν δεν υπάρχουν προϊόντα τα οποία πρέπει να κοστολογηθούν. Τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες τα οποία κοστολογούνται λέγονται φορείς κόστους.

3. Κέντρα Κόστους

Το κόστος δεν μετράται μόνο σε σχέση με τους φορείς του. Μπορεί να συσχετισθεί και με τμήματα ή λειτουργίες της επιχείρησης. Τέτοια τμήματα μπορεί να είναι είτε ένα ολόκληρο εργοστάσιο (στην περίπτωση μιας μεγάλης εταιρείας που διαθέτει περισσότερα από ένα εργοστάσια) είτε μια μεμονωμένη μηχανή ή ένας μεμονωμένος εργάτης. Ειδικότερα, οποιοδήποτε τμήμα της επιχείρησης επιβαρύνεται ή είναι η αιτία δημιουργίας κόστους, μπορεί να θεωρηθεί ως κέντρο κόστους.

Η επιβάρυνση ενός κέντρου κόστους οφείλει να γίνεται με τις δαπάνες εκείνες που είναι σχετικές με αυτό. Αν θεωρήσουμε έναν τόρνο σε ένα εργοστάσιο ξυλουργικών εργασιών ως κέντρο κόστους, τότε θα πρέπει να επιβαρυνθεί με την απόσβεσή του, τη συντήρησή του, κτλ αλλά μόνο με ένα τμήμα από το ενοίκιο ή την ενεργειακή κατανάλωση του κτιρίου στο οποίο είναι εγκατεστημένος. Ο λόγος έγκειται ότι στο κτίριο αυτό υπάρχουν κι άλλοι φορείς κόστους πέραν του συγκεκριμένου τόρνου.

4. Συνολικό Κόστος Λειτουργίας της Επιχείρησης

Το συνολικό κόστος της λειτουργίας της επιχείρησης μπορεί να αναλυθεί στους ακόλουθους παράγοντες:

1. Πρώτες Ύλες
2. Άμεση Εργασία

3. Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα
4. Έξοδα Διοίκησης
5. Έξοδα Πωλήσεων και Διάθεσης
6. Έξοδα Χρηματοδότησης

Πρώτες Ύλες είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν. Αποτελούν τμήμα του άμεσου κόστους διότι επιβαρύνουν απευθείας το παραγόμενο προϊόν. Στο παραγόμενο προϊόν ενσωματώνονται συνήθως και άλλα υλικά τα οποία λόγω της μικρής τους αξίας σε σχέση με τα κύρια υλικά ονομάζονται «βοηθητικά υλικά». Αναλυτικότερα, σαν πρώτες ύλες θεωρούνται:

- 1) Τα υλικά που αγοράζονται ειδικά για την παραγωγή των προϊόντων της επιχείρησης και τα οποία αποθηκεύονται στην αποθήκη πρώτων υλών για να εξαχθούν από αυτήν όταν πρόκειται να χρησιμοποιηθούν.
- 2) Τα προϊόντα που έχουν ήδη παραχθεί αλλά ξαναχρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων προϊόντων και τα οποία παραλαμβάνονται από την αποθήκη ετοιμών προϊόντων.
- 3) Τα ημικατεργασμένα ή ημιέτοιμα προϊόντα που, σύμφωνα με την παραγωγική διαδικασία, προχωρούν από μια επεξεργασία σε άλλη ή από ένα τμήμα του εργοστασίου σε άλλο.

Άμεση εργασία είναι η εργασία την οποία προσφέρουν οι εργάτες οι οποίοι ασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών. Η επεξεργασία αυτή περιλαμβάνει όλο το φάσμα των εργασιών από την αρχική μορφοποίηση μέχρι την τελειοποίηση του προϊόντος, ανεξαρτήτως από το αν γίνεται χειρωνακτικώς ή μέσω του χειρισμού μηχανημάτων.

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ) είναι όλα τα έξοδα που δημιουργούνται από την έναρξη της παραγωγής μέχρι του σημείου όπου τα προϊόντα είναι έτοιμα να εισαχθούν στην αποθήκη ετοιμών προϊόντων ή να σταλούν στον πελάτη. Τα έξοδα αυτά βαρύνουν τα παραγόμενα προϊόντα, χωρίς όμως να μπορούν να αντιστοιχισθούν άμεσα με αυτά. Παραδείγματα τέτοιων εξόδων είναι: α) Τα ενοίκια και τα ασφάλιστρα που πληρώνονται για το εργοστάσιο, β) Η έμμεση εργασία, δηλαδή η εργασία που προσφέρεται όχι για να γίνει η επεξεργασία του προϊόντος αλλά για να υποβοηθηθεί η επεξεργασία αυτή. Π.χ. η εργασία του αποθηκάρου, των επιθεωρητών, των συντηρητών μηχανημάτων, του συνεργείου καθαρισμού, κλπ, είναι έμμεση εργασία. γ) Η ενέργεια που καταναλώνεται από τη χρήση του εργοστασίου, δ) οι υπηρεσίες που προσφέρουν στην παραγωγή τα βοηθητικά τμήματα του εργοστασίου όπως π.χ. Γραφείο Κίνησης, Αναψυκτήριο, κτλ, ε) τα διάφορα αναλώσιμα υλικά όπως, εργαλεία, ανταλλακτικά, κλπ, τα οποία ονομάζονται πολλές φορές και έμμεσα υλικά, στ) οι αποσβέσεις, η συντήρηση και οι επισκευές του εργοστασίου, των μηχανημάτων, των εργαλείων, κλπ, ζ) ο μισθός του διευθυντή του εργοστασίου.

Έξοδα Διοίκησης είναι τα έξοδα που δημιουργούνται στα πλαίσια της διοίκησης της επιχείρησης. Για παράδειγμα το ενοίκιο, ο φωτισμός και η θέρμανση των κεντρικών γραφείων, οι μισθοί των γραμματέων, των λογιστών, του γενικού διευθυντή, οι αμοιβές των νομικών συμβούλων, κλπ.

Έξοδα Πωλήσεων και Διάθεσης είναι τα έξοδα που δημιουργούνται για να προωθηθούν οι πωλήσεις και να φτάσουν τα προϊόντα στον πελάτη ή τον τελικό καταναλωτή. Σε αυτά συμπεριλαμβάνονται η διαφήμιση, ο μισθός του διευθυντή πωλήσεων, οι προμήθειες των πωλητών, η προετοιμασία

προσφορών, τα έξοδα αποθήκης ετοιμών προϊόντων, τα μεταφορικά, τα υλικά συσκευασίας, κλπ.

Έξοδα Χρηματοδότησης είναι τα έξοδα που έχουν σχέση με τη χρηματοδότηση της επιχείρησης, δηλαδή αυτά που καταβάλλονται για τη δανειοδότησή της.

ΓΑΝΕΠΙΣΤΗΜΟ ΠΕΡΑΙΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ

- Βενιέρης Ι. Γεώργιος, (1999), «Λογιστική Κόστους», Εκδοτικές Επιχειρήσεις «Το Οικονομικό», Αθήνα.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΑΙΑ