

# **Οι Προϋπολογιστικές Καταστάσεις και η εφαρμογή τους στις Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις**

Ανάλυση των παραδοσιακών τακτικών κατάρτισης προϋπολογιστικών καταστάσεων, εκτίμηση της σημασίας τους για την αποδοτική λειτουργία των οργανισμών, μελέτη της εφαρμογής τους στο ξενοδοχειακό τομέα και παρατήρηση των σύγχρονων τάσεων στην προϋπολογιστική διαδικασία.

Ευαγγελία Π. Βουλτσίδου  
Πτυχίο Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής  
Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών

Υποβληθείσα για το Μεταπτυχιακό Δίπλωμα  
στη Διοίκηση Επιχειρήσεων – Μάνατζμεντ Τουρισμού

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Πανεπιστήμιο Πειραιώς

2006

ΟΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ  
ΣΤΙΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Ευαγγελία Π. Βουλτσίδου

Σημαντικοί όροι: προϋπολογισμός, διοικητική λογιστική, κέντρα ευθύνης, σχεδιασμός, έλεγχος, λειτουργικοί προϋπολογισμοί, στατικοί και ελαστικοί προϋπολογισμοί, αποκλίσεις προϋπολογισμών, προϋπολογισμός μηδενικής βάσης.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία παρουσιάζει τις πλέον διαδεδομένες και παραδοσιακές τακτικές κατάρτισης προϋπολογισμών και τη σχέση τους με τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Στα διάφορα θέματα που αναλύονται περιλαμβάνονται οι παράγοντες που επηρεάζουν την προϋπολογιστική διαδικασία, ενώ παράλληλα θίγονται και οι σύγχρονοι προβληματισμοί και οι ανησυχίες που προσδίδουν νέα διάσταση στην ανάγκη για την προετοιμασία προϋπολογισμών στους οργανισμούς.

# Οι Προϋπολογιστικές Καταστάσεις και η εφαρμογή τους στις Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

## Πίνακας Περιεχομένων

### Κεφάλαιο 1

#### Εισαγωγή

1.1 Αντικειμενικός Σκοπός της Διπλωματικής Εργασίας .....	1
1.2 Στόχοι της Διπλωματικής Εργασίας .....	1
1.3 Μεθοδολογία εκπόνησης της Διπλωματικής Εργασίας .....	2
1.4 Τεκμηρίωση της επιλογής του θέματος της διπλωματικής εργασίας..	2
1.5 Διάρθρωση της Διπλωματικής Εργασίας .....	3

### Κεφάλαιο 2

#### Τα εργαλεία της διοικητικής λογιστικής

2.1 Η έννοια της Διοικητικής Λογιστικής .....	5
2.2 Οι ρίζες της Διοικητικής Λογιστικής .....	7
2.3 Ο ρόλος της διοικητικής λογιστικής.....	9
2.4 Προσανατολισμός της προσοχής.....	9
Στρατηγική διοικητική λογιστική .....	11
2.5 Η παρακολούθηση των μετρήσεων .....	11
2.6 Οι προσεγγίσεις της διοικητικής λογιστικής με βάση την εσωτερική και εξωτερική διάσταση του management .....	12
2.7 Επίλυση προβλημάτων .....	12
2.8 Σχεδιασμός και Έλεγχος για την κερδοφορία .....	14
2.9 Το «επάγγελμα» της κατάρτισης του προϋπολογισμού .....	17
<b>Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία .....</b>	<b>19</b>

### Κεφάλαιο 3

#### Προϋπολογισμός και Σχεδιασμός

3.1 Η έννοια του προϋπολογισμού .....	20
3.2 Ο ρόλος των προϋπολογισμών .....	23
3.3 Προϋπολογισμός και Στόχοι .....	26
3.4 Η συμμετοχή στην προετοιμασία των προϋπολογισμών .....	28
3.5 Επίσημοι και Ανεπίσημοι Προϋπολογισμοί .....	29
3.6 Προϋπολογισμοί και η επιλογή των εισαγομένων και εξαγομένων δεδομένων και στρατηγικές .....	30
3.7 Οι προϋπολογισμοί και τα μοντέλα πρόβλεψης .....	31
3.8 Ο Προϋπολογισμός και ο Διοικητικός Κύκλος .....	32

<b>Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία .....</b>	<b>36</b>
---	-----------

## **Κεφάλαιο 4**

### **Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού**

4.1 Η κατάρτιση του Προϋπολογισμού .....	37
4.2 Τα βήματα της διαδικασίας κατάρτισης του προϋπολογισμού .....	37
4.3 Προσωπικές προσδοκίες – επιδιώξεις και διαπραγμάτευση	45
4.4 Τα όργανα του προϋπολογισμού .....	46
4.5 Οι χρονικές περίοδοι που καλύπτονται από τους προϋπολογισμούς.	48
4.6 Κατευθυντήριες γραμμές για τη σύνταξη προϋπολογισμών .....	52
4.7 Master Budget .....	53
4.8 Λειτουργικοί προϋπολογισμοί .....	55
4.8.1 Ο προϋπολογισμός των πωλήσεων .....	55
4.8.2 Ο προϋπολογισμός της παραγωγής .....	58
4.8.3 Προϋπολογισμός ανάλωσης πρώτων υλών .....	61
4.8.4 Προϋπολογισμός αγοράς πρώτων υλών .....	62
4.8.5 Προϋπολογισμός άμεσης εργασίας .....	63
4.8.6 Προϋπολογισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων .....	64
4.8.7 Προϋπολογισμός των εξόδων πωλήσεων και διοίκησης .....	65
4.8.8 Ταμειακός προϋπολογισμός .....	68
4.8.8.1 Η χρονική διάσταση των ρευστών διαθεσίμων για σκοπούς σχεδιασμού και ελέγχου .....	70
4.8.8.2 Ανάπτυξη ταμειακού προϋπολογισμού .....	71
4.9 Προϋπολογιστική κατάσταση αποτελεσμάτων .....	73
4.10 Προϋπολογιστικός Ισολογισμός .....	73
<b>Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία .....</b>	<b>75</b>

## **Κεφάλαιο 5**

### **Στατικοί και Ελαστικοί προϋπολογισμοί**

5.1 Στατικοί προϋπολογισμοί .....	76
5.2 Ελαστικοί προϋπολογισμοί .....	76
5.2.1 Η συμμετοχή της διοίκησης στην ανάπτυξη ελαστικών προϋπολογισμών .....	77
5.3 Η χρησιμότητα των ελαστικών προϋπολογισμών .....	78
<b>Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία .....</b>	<b>82</b>

## Κεφάλαιο 6

### Προϋπολογισμός και Έλεγχος

6.1 Έλεγχος .....	83
6.2 Η λογιστική της υπευθυνότητας .....	83
6.3 Διοίκηση βάσει στόχων .....	90
6.4 Αποκεντρωτικές Δομές Διοίκησης.....	91
6.5 Τιμές Μεταφοράς.....	93
6.6 Τιμές αγοράς .....	95
6.7 Μέτρηση της επίδοσης .....	96
6.8 Ανάλυση των αποκλίσεων στους προϋπολογισμούς .....	97
6.9 Σκοπός τοποθέτησης πρότυπου κόστους .....	101
6.10 Το επίπεδο εκροής που χρησιμοποιείται στη δημιουργία προτύπων	102
6.11 Απόκλιση των άμεσων υλικών .....	103
6.11.1 Ολική απόκλιση .....	104
6.11.2 Απόκλιση τιμής .....	104
6.11.3 απόκλιση ποσότητας ή απόκλιση απόδοσης .....	105
6.12 Απόκλιση άμεσης εργασίας .....	105
6.12.1 Απόκλιση απόδοσης .....	106
6.12.2 Απόκλιση τιμής .....	106
6.13 Απόκλιση Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων .....	106
6.13.1 Μέθοδος των δυο Αποκλίσεων .....	107
6.13.2 Μέθοδος των τριών αποκλίσεων .....	108
6.14 Συνολική απόκλιση προϋπολογισμού .....	109
6.15 Απόκλιση εσόδων .....	111
6.16 Απόκλιση όγκου πωλήσεων .....	113
6.17 Απόκλιση μείγματος .....	113
<b>Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία .....</b>	<b>115</b>

## Κεφάλαιο 7

### Προϋπολογισμός των επενδύσεων

7.1 Προϋπολογισμός των επενδύσεων γενικά .....	116
7.2 Η σπουδαιότητα των πληροφοριών που σχετίζονται με την επένδυση .....	118
7.3 Εναλλακτικές επενδυτικές προτάσεις και επιλογή .....	119
7.4 Στόχος του προϋπολογισμού των επενδύσεων .....	119
7.5 Οι κατευθύνσεις του προϋπολογισμού των επενδύσεων .....	120
7.6 Τα οφέλη κατάρτισης προϋπολογισμού των επενδύσεων .....	121
7.7 Οι ευθύνες ανάπτυξης προϋπολογισμού των επενδύσεων .....	122
7.8 Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού των επενδύσεων ...	123
7.9 Μέθοδοι μέτρησης της οικονομικής αξίας των επενδύσεων .....	124
7.10 Υλοποίηση, τελική αξιολόγηση και έλεγχος του έργου.....	128
<b>Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία .....</b>	<b>130</b>

## Κεφάλαιο 8

### Ανθρώπινη Συμπεριφορά και Προϋπολογιστικά Συστήματα

8.1	Η συνεργασία στην προϋπολογιστική διαδικασία .....	131
8.2	Προϋπολογισμός, δημιουργικότητα και κουλτούρα .....	135
	Ορθολογικό μοντέλο .....	135
8.3	Οργανισμοί, περιβάλλον και αβεβαιότητα .....	136
8.4	Οι οργανισμοί ως συνδυασμός διαφόρων στοιχείων .....	137
8.5	Maslow, Herzberg, McClelland και Υποκίνηση .....	139
8.6	Προϋπολογισμοί, οργανισμοί, πληροφόρηση και έλεγχος .....	141
	8.6.1 Η ακραία κατάσταση .....	141
	8.6.2 Η εξομάλυνση της κατάστασης .....	144
	8.6.3 Εξάλειψη της κατάστασης .....	147
8.7	Το Κοινωνικό Μοντέλο (The Social Constructionist Model) .....	149
8.8	Ο οργανισμός ως κουλτούρα .....	151
8.9	Παραγραφή του προϋπολογισμού .....	154
8.10	Το νόημα στους προϋπολογισμούς .....	155
8.11	Η δύναμη των προϋπολογισμών .....	156
8.12	Προϋπολογισμοί και Δημιουργικότητα .....	157
	8.12.1 Προϋπολογίζοντας για Δημιουργικότητα και η Δημιουργικότητα στον Προϋπολογισμό .....	160
	<b>Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία .....</b>	<b>165</b>

## Κεφάλαιο 9

### Προϋπολογισμοί και Σύγχρονη πραγματικότητα

9.1	Περιορισμοί των προϋπολογιστικών διαδικασιών .....	166
9.2	Πλεονεκτήματα του Προϋπολογισμού Μηδενικής Βάσης .....	168
9.3	Η εφαρμογή των σύγχρονων πρακτικών στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις .....	169
9.4	Απαραίτητα βήματα για την κατάρτιση αποτελεσματικών προϋπολογισμών .....	171
9.5	Η ακρίβεια των προϋπολογισμών των ξενοδοχείων .....	173
	<b>Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία .....</b>	<b>177</b>

	<b>Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία .....</b>	<b>178</b>
--	---	------------

	<b>Παράρτημα .....</b>	<b>180</b>
--	------------------------	------------

	<b>Παράδειγμα κατάρτισης συνολικού προϋπολογισμού .....</b>	<b>181</b>
--	---	------------

# Κεφάλαιο 1

---

## Εισαγωγή

### 1.1 Αντικειμενικός Σκοπός της Διπλωματικής Εργασίας

Αντικειμενικός σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η προσέγγιση του θέματος της προετοιμασίας των προϋπολογισμών στους οργανισμούς και ειδικότερα στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, η ανάλυση των παραγόντων που επιβάλλουν την αναγκαιότητα της, αλλά και των συνισταμένων που εμπλέκονται στη διαδικασία και την επηρεάζουν.

### 1.2 Στόχοι της Διπλωματικής Εργασίας

Οι στόχοι της διπλωματικής εργασίας συνοψίζονται στους παρακάτω:

- § Κατανόηση των βασικότερων εννοιών που συμμετέχουν στην προϋπολογιστική διαδικασία,
- § Ανάλυση της διαδικασίας που ακολουθείται προκειμένου να καταρτιστούν οι προϋπολογισμοί,
- § Η καταγραφή των σημαντικότερων τεχνικών που χρησιμοποιούνται στην προϋπολογιστική διαδικασία, η αναφορά των ατόμων που εμπλέκονται σε αυτήν και των αναζητήσεων των παραγόντων που την επηρεάζουν.

### **1.3 Μεθοδολογία εκπόνησης της Διπλωματικής Εργασίας**

Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε προκειμένου να εκπονηθεί η παρούσα διπλωματική εργασία αφορά στην μελέτη πολλών συγγραμμάτων της σύγχρονης βιβλιογραφίας, όπου αναλύεται το θέμα των προϋπολογισμών και η καταγραφή των σημείων εκείνων που συνδέονται με το συγκεκριμένο επιλεγμένο θέμα της εργασίας και που εξυπηρετούν τους προαναφερόμενους στόχους της. Παράλληλα, χρησιμοποιήθηκαν εναλλακτικές πηγές, όπως ηλεκτρονικά άρθρα, από όπου αντλήθηκαν σημαντικές πληροφορίες σχετικά με τη σύγχρονη έννοια των προϋπολογισμών και την ανάγκη εφαρμογής τους στις επιχειρήσεις, ειδικότερα αυτές ξενοδοχειακού χαρακτήρα. Η αναζήτηση και η παρουσίαση υποδειγμάτων προϋπολογιστικών καταστάσεων, η παράθεση πινάκων και σχημάτων ήταν στο σημείο αυτό αναγκαία, προκειμένου να γίνουν απόλυτα κατανοητά και σαφή τα θέματα που τίγονται στο σύνολο της εργασίας.

### **1.4 Τεκμηρίωση της επιλογής του θέματος της διπλωματικής εργασίας**

Το συγκεκριμένο θέμα επιλέχθηκε σε συνεργασία με τον επιβλέποντα καθηγητή, που με παρότρυνε να ασχοληθώ με την προϋπολογιστική διαδικασία, ως αναγκαία πρακτική των άρτια οργανωμένων επιχειρήσεων. Η πρόταση με βρήκε απόλυτα σύμφωνη, δεδομένου του οικονομικού μου υπόβαθρου από το πρώτο μου κίολας πτυχίο στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική. Οι σπουδές μου στον οικονομικό τομέα οπωσδήποτε συνέβαλαν στην ευκολότερη και ταχύτερη κατανόηση και μεταφορά των εννοιών που πραγματεύεται η εργασία. Η συσχέτιση των προϋπολογιστικών



διαδικασιών με τη λειτουργία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων συνδέεται με την ουσία και το περιεχόμενο του μεταπτυχιακού προγράμματος, αλλά και διευκολύνεται καθ' όλη τη διάρκεια της εργασίας μου σε οικονομική θέση σε μεγάλη ξενοδοχειακή μονάδα με ισχυρή ανταγωνιστική θέση στην τουριστική αγορά της Αθήνας.

### **1.5 Διάρθρωση της Διπλωματικής εργασίας**

Η διπλωματική εργασία αποτελείται από 9 κεφάλαια, συμπεριλαμβανομένου και του πρώτου κεφαλαίου που αποτελεί την εισαγωγή.

Τα κύρια κεφάλαια έχουν διαχωριστεί με τέτοιο τρόπο ώστε να αποτελούν ξεχωριστές θεματικές ενότητες:

Κεφάλαιο 2: το κεφάλαιο αυτό αναφέρεται συνοπτικά στο πεδίο από το οποίο πηγάζει η προϋπολογιστική πρακτική, τη διοικητική λογιστική, που αποτελεί σημαντικότερο τομέα της λογιστικής.

Κεφάλαιο 3: στο τρίτο κεφάλαιο θίγεται η έννοια του προϋπολογισμού, η σημασία του στο εσωτερικό των οργανισμών και η σχέση του με τη λειτουργία της διοίκησης.

Κεφάλαιο 4: αφού έχουν οι αναλυθεί οι βασικές έννοιες του προϋπολογισμού στο προηγούμενο κεφάλαιο, στο σημείο αυτό περιγράφεται η διαδικασία σύνταξης των προϋπολογισμών, ενώ αναφέρονται και τα όργανα του προϋπολογισμού.. Τα είδη στα οποία διακρίνεται ο προϋπολογισμός και ο χρονικός ορίζοντας που τα χαρακτηρίζει είναι δυο ακόμα θέματα που αναλύονται στο κεφάλαιο αυτό.

Κεφάλαιο 5: το κεφάλαιο αυτό δικαιολογεί τη διάκριση των προϋπολογισμών σε ελαστικούς και στατικούς, ώστε να καθίσταται ευκολότερη η κατανόηση των αιτιών των αποκλίσεων και δίκαιότερη η απόδοση των ευθυνών.

Κεφάλαιο 6: το κεφάλαιο τούτο αναλύεται η σχέση μεταξύ προϋπολογισμού και ελέγχου, τα διάφορα είδη των αποκλίσεων, η ανάλυση τους και η ερμηνεία τους.

Κεφάλαιο 7: στο κεφάλαιο αναλύονται ξεχωριστά οι προϋπολογισμοί των επενδύσεων και η αναγκαιότητα αυτού του είδους προγραμματισμού στους οργανισμούς. Οι διάφορες μέθοδοι αξιολόγησης των επενδύσεων, τα στάδια σύνταξης του επενδυτικού προϋπολογισμού και η πορεία του έργου είναι θέματα που θίγονται στην ενότητα αυτή.

Κεφάλαιο 8: η ενότητα αυτή θίγει την κοινωνική διάσταση των προϋπολογισμών. Αντικείμενο μελέτης του κεφαλαίου αυτού είναι η επιρροή του ανθρώπινου παράγοντα στον προϋπολογισμό και αντίστροφα, αλλά και η σημασία της δομής των οργανισμών στη προϋπολογιστική διαδικασία.

Κεφάλαιο 9: το κεφάλαιο αυτό συνδέει την θεωρία που αναλύθηκε στις προηγούμενες ενότητες με τις σύγχρονες πρακτικές των επιχειρήσεων και περιέχει προτάσεις για αποτελεσματικότερη εφαρμογή των προϋπολογιστικών διαδικασιών στους οργανισμούς.

Τέλος, ακολουθεί το παράρτημα, όπου αναλύεται ένα ολοκληρωμένο παράδειγμα με τα βασικότερα προϋπολογιστικά θέματα και την εφαρμογή τους σε μια εικονική ξενοδοχειακή επιχείρηση.

## Κεφάλαιο 2

---

### Τα εργαλεία της διοικητικής λογιστικής

#### 2.1 Η έννοια της Διοικητικής Λογιστικής

**Ορισμός:** Η διοικητική λογιστική περιλαμβάνει μεθόδους και διαδικασίες που στοχεύουν στην παροχή οικονομικών και μη πληροφοριών στα άτομα εντός της επιχείρησης για να τους διευκολύνει στη λήψη καλύτερων αποφάσεων και στον έλεγχο της λειτουργίας του οργανισμού ώστε να αυξηθεί η αποδοτικότητα.

Ο ορισμός αυτός μπορεί να κατηγορηθεί ως κανονιστικός, διότι περιγράφει τι οφείλει το σύστημα της διοικητικής λογιστικής να επιδιώκει και πώς η επιδίωξη αυτή μεταφέρεται στην πράξη. Στόχος της διοικητικής λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών σε όλες τις ομάδες ενδιαφέροντος της επιχείρησης για τη λήψη καλύτερων αποφάσεων και τη διεξαγωγή ελέγχου για την εξασφάλιση της βελτιωμένης αποδοτικότητας.

Ο στόχος αυτός μπορεί να μην επιτευχθεί, διότι υπάρχει διαφορά μεταξύ της πρόθεσης του management και την πραγματικότητα. Στην πράξη, η διοικητική λογιστική μπορεί να θέτει στόχους που διαφέρουν από την επίσημη πρόθεση της επιχείρησης. Το σύνολο των πληροφοριών μπορεί να γίνει αντικείμενο εκμετάλλευσης και το περιεχόμενό της να αλλοιωθεί προς την εξυπηρέτηση πολιτικών σκοπιμοτήτων, ή προς τη μεγιστοποίηση του πλούτου συγκεκριμένων ατόμων ή ομάδας αντιτιθέμενη στο όφελος του οργανισμού.

Παρά τις ελλείψεις του, ο ορισμός της διοικητικής λογιστικής αν και κανονιστικός παραμένει χρήσιμος στην περιγραφή της λειτουργίας της.

Τα σώματα των επαγγελματιών λογιστών στο Ηνωμένο Βασίλειο και τις Ηνωμένες Πολιτείες έχουν επιχειρήσει να ορίσουν τη διοικητική λογιστική. Το 1958, το AAA (American Accounting Association) διατύπωσε τον παρακάτω ορισμό:

Η διοικητική λογιστική είναι η εφαρμογή των κατάλληλων μεθόδων στην επεξεργασία ιστορικών και σχεδιασμένων δεδομένων μιας μονάδας για την υποστήριξη του management στην καθιέρωση πλάνων για λογικούς οικονομικούς στόχους και στη λήψη ορθολογικών αποφάσεων για την επίτευξη των στόχων αυτών.

Ο παραπάνω ορισμός μπορεί να συγκριθεί με την πιο πρόσφατη διατύπωση (1981) του NAA (National Association of Accountants) γνωστού ως IMA (Institute of Management Accountants):

Η διοικητική λογιστική είναι η διαδικασία καθορισμού, μέτρησης, συγκέντρωσης, ανάλυσης, προετοιμασίας, ερμηνείας και επικοινωνίας των οικονομικών πληροφοριών που χρησιμοποιούνται από το management για το σχεδιασμό, την αξιολόγηση και τον έλεγχο μέσα στον οργανισμό.

Μπορούμε να συγκρίνουμε τους δυο ορισμούς. Ο πρώτος υποστηρίζει ότι:

- § Η διοικητική λογιστική διαχειρίζεται ιστορικές και μελλοντικά προσανατολισμένες πληροφορίες
- § Μόνο οικονομικά δεδομένα γίνονται αντικείμενα επεξεργασίας
- § Η διοικητική λογιστική σκοπεύει να βοηθήσει το management στη λήψη ορθολογικών αποφάσεων

§ Οι ορθολογικές αποφάσεις συνδέονται με τους οικονομικούς σκοπούς της επιχείρησης.

Ο δεύτερος ορισμός υποστηρίζει ότι:

§ Η διοικητική λογιστική καθορίζει, μετράει, ερμηνεύει και επικοινωνεί οικονομικές πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από το management

§ Οι οικονομικές πληροφορίες χρησιμοποιούνται για την άσκηση ελέγχου στον οργανισμό

Και οι δυο ορισμοί τονίζουν ότι η διοικητική λογιστική είναι χρήσιμη για

§ Τη διοίκηση

§ Το σύστημα λήψης αποφάσεων

## 2.2 Οι ρίζες της Διοικητικής Λογιστικής

Μια άλλη ιστορική προσέγγιση του ορισμού της διοικητικής λογιστικής εστιάζεται στην κατηγοριοποίηση των πηγών από τις οποίες αυτή προέρχεται. Διαφορετικές τεχνολογικές λογιστικές μέθοδοι εξυπηρετούσαν διαφορετικές ανάγκες με την πάροδο του χρόνου. Η διοικητική λογιστική, ως ανθρώπινο έργο, υπόκειται σε αλλαγές, εξελίσσεται σε πιο σύνθετο σύστημα, προσαρμόζεται στις απαιτήσεις του περιβάλλοντος. Καθώς το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί ο οργανισμός μεταβάλλεται, ο οργανισμός δημιουργεί και αναπτύσσει νέες δομές προκειμένου να επιβιώσει. Την ίδια πορεία ακολουθεί και η διοικητική λογιστική. Καθώς οι τύποι των οργανισμών γίνονται πιο σύνθετοι με την παραγωγή ολοένα και περισσότερων προϊόντων, οι νέες

τεχνολογίες της διοικητικής λογιστικής καλούνται να αντιμετωπίσουν την νέα πραγματικότητα.

Μια αδυναμία της προσέγγισης αυτής της εξέλιξης της διοικητικής λογιστικής, είναι ο ντετερμινιστικός της χαρακτήρας. Η θεωρία παρουσιάζει τη διοικητική λογιστική ως ένα παθητικό αντικείμενο, που μόνο να προσαρμοστεί μπορεί στην επερχόμενη αλλαγή. Το ανθρώπινο στοιχείο απουσιάζει από την προσέγγιση αυτή. Οι άνθρωποι, είτε ως μονάδες είτε ως ομάδες σχηματίζουν με τις επιδιώξεις και τα κίνητρά τους το μηχανισμό της λογιστικής και την έρευνα και τη συνεχή κατάρτιση. Οι επιδιώξεις και τα συχνά αντικρουόμενα συμφέροντα που συνδέονται με ακραίες μεταβολές, εξομαλύνονται και ισορροπούν μέσα στο διοικητικό λογιστικό σύστημα όπου πλέον αντικατοπτρίζονται ως εξέλιξη.

Πιο πρόσφατες έρευνες στη διοικητική λογιστική έχουν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η επικράτηση συγκεκριμένων τεχνολογικών μεθόδων δεν ερμηνεύεται με την προσέγγιση της εξέλιξης που αναφέρθηκε παραπάνω, αλλά μάλλον οφείλεται στις ανάγκες και τους χειρισμούς της κυβέρνησης του Ηνωμένου Βασιλείου κατά τη διάρκεια του Α' Παγκόσμιου Πολέμου. Επιπλέον, σημαντικό ρόλο έπαιξαν οι στρατηγικές που υιοθετήθηκαν από το από οργανισμούς όπως το Chartered Institute of Management Accountants και το Chartered Accountants στην Αγγλία και την Ουαλία προκειμένου να ασκήσουν έλεγχο στις δικές τους ομάδες ενδιαφέροντος.

Οι Neimark και Tinker (1986) υποστηρίζουν ότι οι μεταβολές στο σύστημα διοικητικού ελέγχου, μέρος του οποίου είναι και η διοικητική λογιστική, μπορούν να ερμηνευθούν με βάση τη ανάγκη των ιδιοκτητών κεφαλαίου να ελέγχουν και να εκμεταλλεύονται συνεχώς την εργατική τάξη στα

καπιταλιστικά κράτη. Οι Miller και O'Leary (1987) αναφέρουν ότι η εξέλιξη του συστήματος της διοικητικής λογιστικής δεν επηρεάστηκε από εσωτερικές δυνάμεις που πίεζαν για αποτελεσματική και αποδοτική προσαρμογή στο περιβάλλον, αλλά από εξωτερικές πιέσεις και διαδικασίες. Υποστηρίζουν επίσης ότι πολλές είναι οι ρίζες της διοικητικής λογιστικής και ότι αυτή συνδέεται με τις αλληλεπιδράσεις των ανθρώπων που υποκινούνται από διαφορετικές επιδιώξεις.

### **2.3 Ο ρόλος της διοικητικής λογιστικής**

Ο ρόλος της διοικητικής λογιστικής εντοπίζεται σε τρεις παραμέτρους στη διαδικασία λήψης αποφάσεων:

1. Προσανατολισμός της προσοχής
2. διατήρηση του επιπέδου απόδοσης
3. επίλυση προβλημάτων

### **2.4 Προσανατολισμός της προσοχής**

Η διάσταση αυτή της διοικητικής λογιστικής αναφέρεται σε θέματα κατανομής των αρμοδιοτήτων και απόδοσης ευθυνών για τα διάφορα αποτελέσματα. «Ποιος πρέπει να αναλάβει δράση;», «Ποιόν πρέπει να συγχαρούμε για την επιτυχία αυτή;» είναι ερωτήματα που η διοικητική λογιστική καλείται να απαντήσει στο ρόλο της αυτό. Οι managers είναι πολυάσχολα άτομα, δεν τους περισσεύει πάντα χρόνος για να αναλογιστούν κάθε λεπτομέρεια στο κόστος πληροφοριών για τις διαδικασίες και τις λειτουργίες για τις οποίες είναι

υπεύθυνοι. Απευθύνονται στο λογιστή για να τους επισημάνει τα σημεία που πρέπει να επιδείξει ιδιαίτερη προσοχή. Ένας τρόπος είναι η έμφαση στο κόστος που έχει ξεπεράσει τα αναμενόμενα όρια. Στη διαδικασία αυτή σημαντική είναι η τιμιότητα και η έγκαιρη πληροφόρηση.

Οι managers είναι επίσης άτομα με ευαισθησία. Δεν τους είναι καθόλου ευχάριστο να κατηγορούνται αδικαιολόγητα για λειτουργίες και πράξεις πέραν της δικαιοδοσίας τους. Η πληροφορία που προέρχεται από τη διοικητική λογιστική πρέπει να συνδέεται με το επίπεδο ευθύνης και το βαθμό εξουσίας του manager που αφορά. Από την άλλη, οι managers κολακεύονται όταν αναγνωρίζονται και τιμώνται για τα επιτεύγματά τους. Καλωσορίζουν τις πληροφορίες που τους παρέχει η διοικητική λογιστική και που τους βοηθούν να επιδείξουν την επιτυχή διαχείριση των πόρων που τους έχει ανατεθεί.

Η διοικητική λογιστική οφείλει να παρέχει στους managers πληροφορίες σχετικά με τους ανταγωνιστές, να υποστηρίζει δηλαδή το στρατηγικό σχεδιασμό. Οι δυνάμεις του ανταγωνισμού περιλαμβάνουν την απειλή εισόδου νέων επιχειρήσεων στον κλάδο, την απειλή από τα υποκατάστατα προϊόντα ή υπηρεσίες, τη διαπραγματευτική δύναμη των προμηθευτών της επιχείρησης, τη διαπραγματευτική δύναμη των αγοραστών της επιχείρησης και την ένταση του ανταγωνισμού ανάμεσα στις ήδη υπάρχουσες επιχειρήσεις. Οι πληροφορίες αυτές συνήθως είναι στην επιχείρηση γνωστές σε ανεπίσημη μορφή. Καθήκον του λογιστή είναι η συγκέντρωση και η παρουσίαση της πληροφορίας με χρήσιμο για την επιχείρηση τρόπο.

Ο ρόλος της διοικητικής λογιστικής στο να εφιστά την προσοχή βασίζεται στον τρόπο με τον οποίο οι managers αντιμετωπίζουν την πληροφόρηση και το νόημά της για τον οργανισμό. Σε μια επιχείρηση που προσεγγίζει το



management εσωτερικά αναμένουμε η διοικητική λογιστική να προσανατολίζεται στην εσωτερική διάσταση των πληροφοριών. Μια επιχείρηση όμως που έχει στρατηγική παρουσία στην αγορά όπου δραστηριοποιείται θέλει η διοικητική λογιστική να προσανατολίζεται προς τα έξω.

### **Στρατηγική διοικητική λογιστική**

Ορισμός: είναι η παροχή και η ανάλυση οικονομικών πληροφοριών για την αγορά του προϊόντος της επιχείρησης, τα κόστη των ανταγωνιστών και η καταγραφή της στρατηγικής του οργανισμού και των ανταγωνιστών της για μια σειρά ετών.

### **2.5 Η παρακολούθηση των μετρήσεων**

Η επιχείρηση θα πρέπει συνεχώς να καταγράφει και να παρακολουθεί τις λογιστικές καταμετρήσεις των φυσικών ποσοτήτων και τα αποτελέσματα των κινήσεών της. Θέματα που αντιμετωπίζονται στη φάση αυτή είναι η κατανομή και ο επιμερισμός του κόστους. Η λογιστική σχετίζεται με την κατανομή του κόστους και τη συσχέτισή του με τη χρονική περίοδο, με το προϊόν ή με τα έσοδα της περιόδου. Για να είναι η διαδικασία αυτή αποδοτική, θα πρέπει η πληροφορία να είναι ολοκληρωμένη και η βάση επιμερισμού του κόστους δίκαιη.

## 2.6 Οι προσεγγίσεις της διοικητικής λογιστικής με βάση την εσωτερική και εξωτερική διάσταση του management

<i>Εσωτερικός προσανατολισμός της διοίκησης</i>	<i>Εξωτερικός προσανατολισμός της διοίκησης</i>
Η διοικητική λογιστική βασίζεται σε ιστορικά δεδομένα, καταγράφει τα αποτελέσματα παρελθοντικών συναλλαγών	Η διοικητική λογιστική αξιολογεί τα αποτελέσματα πολλών εναλλακτικών στρατηγικών
Η διοικητική λογιστική επικεντρώνεται αποκλειστικά στην επιχειρηματική μονάδα	Η διοικητική λογιστική συνδέει την πληροφόρηση για την επιχειρηματική μονάδα με τη δραστηριότητα άλλων επιχειρήσεων του κλάδου
Η διοικητική λογιστική επικεντρώνεται σε μια μεμονωμένη περίοδο αναφοράς	Η διοικητική λογιστική θέτει τα αποτελέσματα μιας περιόδου σε μακροχρόνια βάση ανάλυσης
Οι αναφορές και οι εκθέσεις της διοικητικής λογιστικής κατευθύνονται αποκλειστικά σε ένα θέμα της λήψης αποφάσεων	Η διοικητική λογιστική δίνει έμφαση στις συνέπειες και τους παράγοντες λήψης αποφάσεων
Η διοικητική λογιστική δίνει έμφαση στην εκροή της παραγωγής ή στην λειτουργία της υπηρεσίας του συγκεκριμένου οργανισμού	Η διοικητική λογιστική λαμβάνει υπόψη της τον ανταγωνισμό για το προϊόν ή την υπηρεσία
Αντικείμενο της διοικητικής λογιστικής είναι η υπάρχουσα δραστηριότητα	Η διοικητική λογιστική προσανατολίζεται και σε μελλοντικές δραστηριότητες
Η διοικητική λογιστική μπορεί να μην εντοπίζει συνέργιες μέσα στον οργανισμό ή μελλοντικές αποδοτικές συνέργιες	Η διοικητική λογιστική λαμβάνει υπόψη της τις αποδοτικές συνέργιες που θα αποφέρουν ενίσχυση της ανταγωνιστικής θέσης.

## 2.7 Επίλυση προβλημάτων

Στη φάση αυτή το management πρέπει να έχει την ικανότητα να συνδέει το αποτέλεσμα με την αιτία που το προκάλεσε. Τα άτομα όταν λαμβάνουν

αποφάσεις δυσκολεύονται να παραδεχτούν ότι το αποτέλεσμα τους μπορεί να μην ήταν το επιθυμητό. Στην περίπτωση αυτή συνεχίζουν να ενεργούν λανθασμένα εκτός αν κάποιος τους επισημάνει ότι γεγονότα στο παρελθόν σχετίζονται ελάχιστα με την επιθυμητή έκβασή τους κατά τη λήψη αποφάσεων. Τα άτομα έχουν στη διάθεσή τους ένα εύρος εναλλακτικών από το οποίο καλούνται να επιλέξουν την κατάλληλη κατά την άποψή τους απόφαση. Στην επιλογή τους τα άτομα υποκινούνται από διάφορα κίνητρα, έχουν διαφορετικές και πολλές φορές αντικρουόμενες επιδιώξεις. Στόχος της διοικητικής λογιστικής πληροφόρησης είναι η παροχή μιας αντικειμενικής βάσης για την επίλυση του προβλήματος ακόμα κι όταν στη λήψη απόφασης υπεισέρχονται και μη οικονομικοί παράγοντες.

Μερικά προβλήματα θυμίζουν παζλ, με την εύρεση εκείνου του κομματιού που λείπει για να συμπληρωθεί το παιχνίδι, άλλα μοιάζουν με σταυρόλεξα, όπου οι λέξεις (λύσεις) πρέπει μεταξύ τους να δένουν, ενώ κάποιες σωστές πιθανές απαντήσεις αποκλείονται. Στην επίλυση οποιουδήποτε προβλήματος πάντως, απαραίτητη είναι η λογική τεκμηρίωση των προτεινόμενων λύσεων. Δεν ταιριάζουν όλες οι λύσεις σε όλα τα προβλήματα. Η διοικητική λογιστική ελέγχει τη δύναμη της λογικής τεκμηρίωσης και έρχεται να υπενθυμίσει ότι τα προβλήματα ποτέ δεν μοιάζουν απόλυτα μεταξύ τους γι' αυτό και χρειάζονται ιδιαίτερη και εξειδικευμένη αντιμετώπιση.

## 2.8 Σχεδιασμός και Έλεγχος για την κερδοφορία (Profit Planning and Control) PPC

Προκειμένου ο σχεδιασμός και ο έλεγχος να μεγιστοποιούν το όφελος – κέρδος του οργανισμού απαιτείται:

- § διοικητική διαδικασία που να περιλαμβάνει τον σχεδιασμό, οργάνωση, στελέχωση, ηγεσία και έλεγχο
- § δέσμευση για αποτελεσματική συμμετοχή σε όλα τα επίπεδα του management
- § οργανωτική δομή που καθορίζει τις αρμοδιότητες του management, τα όρια εξουσίας και ευθύνης σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού
- § διαρκής συντονισμός των δραστηριοτήτων του management
- § συνεχής τροφοδότηση, παρακολούθηση, επανατροφοδότηση και επανασχεδιασμός μέσω καναλιών επικοινωνίας
- § στρατηγικός σχεδιασμός
- § βραχυχρόνιος σχεδιασμός
- § σύστημα λογιστικής υπευθυνότητας
- § πρόγραμμα συμπεριφορικού management

Το σύστημα του σχεδιασμού και ελέγχου που προσανατολίζεται στο κέρδος, πρέπει να στηρίζεται σε υγιή οργανωτική δομή με σαφείς γραμμές εξουσίας και ευθύνης προκειμένου να είναι αποδοτικό. Σκοπός της οργανωτικής δομής και της ανάθεσης εξουσίας είναι η δημιουργία πλαισίου που περιλαμβάνει την αποδοτική επίτευξη στόχων σε συνεχή βάση.

Για την αύξηση της διοικητικής και λειτουργικής αποτελεσματικότητας οι οργανισμοί θα πρέπει να υποδιαιρούνται σε μικρότερες οργανωτικές μονάδες. Ο manager της κάθε μονάδας διοικεί και έχει την ευθύνη του δικού του τμήματος. Οι μονάδες αυτές συχνά αναφέρονται ως κέντρα αποφάσεων ή **κέντρα ευθύνης**.

Ορισμός: ως **κέντρο ευθύνης** ορίζεται η οργανωτική μονάδα που διοικείται από έναν manager με εξειδικευμένη εξουσία και ευθύνη.

Ο οργανισμός, επομένως, είναι ένα κέντρο ευθύνης, που αποτελείται από μικρότερα κέντρα. Τα κέντρα ευθύνης διακρίνονται στις εξής κατηγορίες ανάλογα με το είδος της ευθύνης τους.

1. **Κέντρα κόστους:** είναι ανεξάρτητες οργανωτικές μονάδες των οποίων η επίδοση μετράται σε συνάρτηση συγκρίνοντας το πραγματικό με το προϋπολογιστικό κόστος λειτουργίας στη διάρκεια μιας δεδομένης περιόδου. Ο manager είναι υπεύθυνος για την παρακολούθηση και τον έλεγχο του κόστους της μονάδας του, αλλά όχι για το κέρδος και τις επενδύσεις. Τα μικρότερα κέντρα ευθύνης τείνουν να αποτελούν κέντρα κόστους. Όταν ένα τμήμα παρέχει υπηρεσίες μόνο εσωτερικά, μπορεί να θεωρηθεί ως κέντρο κόστους.
2. **κέντρα εσόδων:** είναι τα κέντρα ευθύνης στα οποία ο manager είναι υπεύθυνος για τα έσοδα. Το τμήμα των πωλήσεων είναι συχνά κέντρο εσόδων
3. **κέντρα κέρδους:** είναι ανεξάρτητες οργανωτικές μονάδες των οποίων η επίδοση μετράται σε συνάρτηση με το ύψος του ελεγχόμενου

αποτελέσματος (κέρδος ή ζημία) μιας περιόδου. Ο manager είναι υπεύθυνος για τα έσοδα, τα κόστη και τα κέρδη. Ο σχεδιασμός και ο έλεγχος εστιάζουν στα κέντρα κέρδους.

4. **κέντρα επενδύσεων:** είναι ανεξάρτητες οργανωτικές μονάδες οι οποίες αξιολογούνται με βάση την αποδοτικότητα του επενδεδυμένου κεφαλαίου τους. Ο manager είναι υπεύθυνος για τα έσοδα, το κόστος, το κέρδος αλλά και για το μέγεθος των πόρων που επενδύεται στα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από το κέντρο ευθύνης.

Οι υποστηρικτικές μονάδες του οργανισμού, ανεξαρτήτως τι είδος κέντρο ευθύνης αποτελούν, έχουν διάφορες ονομασίες: επικουρικά τμήματα, επιχειρηματικές μονάδες, συγκροτήματα, κλπ. Το σύστημα σχεδιασμού και ελέγχου πρέπει να προσαρμόζεται και να ανταποκρίνεται στις ανάγκες των μονάδων του οργανισμού και στα χαρακτηριστικά της επιχείρησης. Στις σωστά οργανωμένες επιχειρήσεις ο στρατηγικός σχεδιασμός και τα τακτικά βραχυχρόνια πλάνα καταρτίζονται πρώτα από τα κέντρα ευθύνης και ύστερα από τη γραμμή παραγωγής. Τα σχέδια και οι στόχοι των κέντρων ευθύνης ενσωματώνονται στα σχέδια και στους στόχους ολόκληρης της επιχείρησης.

Τα σχέδια αναπτύσσονται μέσα στους οργανισμούς στα εξής στάδια:

- § Η ανώτατη διοίκηση καθορίζει και θέτει τους αντικειμενικούς στόχους, τους στόχους, τις στρατηγικές, τις υποθέσεις σχεδιασμού και τις κατευθυντήριες γραμμές. Έπειτα τις μεταφέρει μέσω των επικοινωνιακών καναλιών στους managers των υποστηρικτικών μονάδων του οργανισμού.
- § Ο manager του κάθε υποστηρικτικού τμήματος συμμορφώνεται στις κατευθυντήριες γραμμές, αναπτύσσει τα πλάνα του δικού του τμήματος.

Το πρώτο μέρος του στρατηγικού σχεδιασμού που πρέπει να ολοκληρωθεί είναι το πλάνο των πωλήσεων, διότι η δραστηριότητα των περισσότερων οργανισμών βασίζεται στον όγκο των πωλήσεων.

- § Ο manager του κάθε τμήματος παρουσιάζει στην ανώτατη διοίκηση το πλάνο του τμήματός του για εξέταση, αξιολόγηση και διόρθωση εάν κριθεί απαραίτητο.
- § Τα σχέδια του κάθε τμήματος, αφού έχει εγκριθεί από την ανώτατη διοίκηση, ενσωματώνεται στο σχέδιο ολόκληρου του οργανισμού.

## **2.9 Το «επάγγελμα» της κατάρτισης του προϋπολογισμού**

Τα άτομα που είναι υπεύθυνα για την σύνταξη των προϋπολογισμών συναντούν δυσκολία στον καθορισμό κοινής ακαδημαϊκής προέλευσης που να τους εξασφαλίζει τον χαρακτηρισμό τους ως «επαγγελματίες».

Το ερώτημα που γεννάται είναι αν η προετοιμασία των προϋπολογισμών μπορεί να θεωρηθεί επάγγελμα. Πολλά είναι τα επιχειρήματα που αποδεικνύουν το αντίθετο.

Δεν υπάρχει καμία «σχολή» από την οποία να αποφοιτούν οι συντάκτες των προϋπολογισμών! Δεν υπάρχει κανένας ακαδημαϊκός τίτλος που να πιστοποιεί την ολοκλήρωση ενός αναλυτικού προϋπολογισμού. Οι δικηγόροι και οι λογιστές, μεταξύ άλλων, είναι επαγγελματίες, οι συντάκτες των προϋπολογισμών όμως όχι.

Οι συντάκτες των προϋπολογισμών, που είναι απόφοιτοι πανεπιστημιακών σχολών, είναι πολύ πιθανόν να προέρχονται από σχεδόν οποιοδήποτε τομέα. Πιθανότατα τα άτομα αυτά μπορεί να είναι οικονομολόγοι, λογοτέχνες,

ιστορικοί, κλπ. Τα απαραίτητα προσόντα για τα άτομα που καταρτίζουν προϋπολογισμούς είναι η ικανότητα της τεκμηρίωσης και η αναλυτική σκέψη, στοιχεία που υπερτερούν σε βάρος οποιασδήποτε ακαδημαϊκής κατάρτισης.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑΣ



## Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία

### Ξένη Βιβλιογραφία

- § Richard M.S. Wilson, Wai Fong Chua, Managerial Accounting Method and Meaning, 2<sup>nd</sup> edition, International Thomson Business Press, 1993
- § Glenn A. Welsch, Ronald W. Hilton, Paul N. Gordon, Budgeting Profit Planning and Control, fifth edition, Prentice Hall International Edition, 1988
- § Pauline Weetman, Management Accounting an Introduction, second edition, Financial Times, 1999
- § Herbert G. Persil, Viewpoints, Professional budgeting, The Profession of Budgeting, Public Budgeting & Finance / Summer 1990

## Κεφάλαιο 3

---

### Προϋπολογισμός και Σχεδιασμός

#### 3.1 Η έννοια του προϋπολογισμού

**Ορισμός:** Ο προϋπολογισμός είναι ένα σχέδιο για τις μελλοντικές κινήσεις του οργανισμού, εκφρασμένο σε οικονομικούς κυρίως όρους. Συνήθως, ωστόσο, ενσωματώνει πολλά μη οικονομικά ποσοτικά στοιχεία.

Ανεξαρτήτως μεγέθους, όλοι οι οργανισμοί χρησιμοποιούν τους προϋπολογισμούς καθημερινά στη λήψη αποφάσεων. Σε πολλές περιπτώσεις οι πτωχεύσεις και η μη εξασφαλισμένη έναρξη των επιχειρήσεων οφείλεται στη μη έγκαιρη ποσοτικοποίηση των κρίσιμων παραγόντων που επηρεάζουν την επιχειρηματικότητα. Στην πραγματικότητα, πολλοί είναι οι επιχειρηματίες που χρησιμοποιούν τους προϋπολογισμούς χωρίς να αντιλαμβάνονται την ύπαρξη τους. Αμφίβολο όμως είναι το αποτέλεσμα μιας τέτοιας τακτικής. Η επιτυχημένη λειτουργία των οργανισμών βασίζεται στην συνειδητή χρήση του σημαντικότερου αυτού εργαλείου και προαπαιτεί επομένως το σχεδιασμό.

Ο σχεδιασμός είναι μια σημαντικότερη διαδικασία των οργανισμών στην οποία συμβάλλει η ανασκόπηση των οικονομικών, επενδυτικών και λειτουργικών ενεργειών. Η κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι η διαδικασία καθορισμού, συλλογής, περίληψης και επικοινωνίας των οικονομικών και μη πληροφοριών σχετικά με τις μελλοντικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Η διοικητική ομάδα συγκεντρώνει τις λειτουργικές αποφάσεις σε ένα σχέδιο, δηλαδή όλες

εκείνες τις αποφάσεις που αφορούν στην αποδοτική χρήση των πόρων που βρίσκονται στη διάθεση της επιχείρησης για κάποια χρονική περίοδο. Με την διαδικασία αυτή οι managers διαθέτουν την ευκαιρία να συνδέσουν τους στόχους του οργανισμού με τους πόρους που είναι απαραίτητοι για την επίτευξη των στόχων αυτών, αλλά και να προσανατολίζουν τις ενέργειές τους προς το μέλλον.

Οι διάφορες επιχειρήσεις υιοθετούν ποικίλους τρόπους σχεδιασμού. Τα επιχειρηματικά σχέδια μπορούν να διακριθούν στις εξής κατηγορίες:

- § **Λειτουργικά σχέδια.** Είναι βραχυχρόνια σχέδια που συνδέονται απευθείας με την επίτευξη των στόχων. Παραδείγματα λειτουργικών σχεδίων αποτελούν τα σχέδια ετήσιας παραγωγής και πωλήσεων, καθώς και τα σχέδια χρηματοδότησής τους. Οι περισσότερες προϋπολογιστικές ενέργειες βασίζονται σε αυτά τα βραχυχρόνια σχέδια.
- § **Διοικητικά σχέδια.** Είναι σχέδια τακτικής που συνδέονται με την δημιουργία οργανωτικής δομής, κάτω από την οποία καθορίζονται τα επίπεδα επίδοσης στις διάφορες λειτουργίες και επομένως τίθενται τα standards για τις διάφορες λειτουργίες.
- § **Μακροχρόνια στρατηγικά σχέδια.** Τα σχέδια αυτά συνδέονται με την ανάπτυξη της μακροχρόνιας στρατηγικής του οργανισμού και είναι εκφρασμένα σε γενικούς όρους.

Οι προϋπολογισμοί είναι συνώνυμοι με την διοίκηση του οργανισμού. Όλοι οι οργανισμοί, ανεξαρτήτως είδους, (κυβερνητικοί οργανισμοί, μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί, επιχειρήσεις) βασίζονται σε σχέδια για την υλοποίηση των σκοπών τους, έχουν managers, των οποίων τα καθήκοντα ορίζονται από την

ανώτερη βαθμίδα της διοίκησης ή το διοικητικό συμβούλιο. , αξιολογούνται με βάση τις μετρήσεις της απόδοσης, μέσω της σύγκρισης των απολογιστικών και προϋπολογιστικών στοιχείων.

Στην πράξη, οι διοικητικές αποφάσεις αγγίζουν μεγάλο αριθμό λειτουργιών στον οργανισμό: marketing, παραγωγή, αγορές, χρηματοδότηση. Οι λειτουργίες αυτές είναι μεταξύ τους αλληλένδετες και οι αποφάσεις που τις αφορούν είναι επομένως αλληλοεξαρτώμενες. Καθήκον μεγάλης βαρύτητας για την διοίκηση είναι ο συντονισμός της σειράς των αποφάσεων. Ο συντονισμός εξασφαλίζει εκτός από την αλληλουχία τελικού αποτελέσματος και στόχων, την συνεργασία των managers προς τον κοινό επιδιωκόμενο στόχο. Δεδομένου ότι οι managers ενεργούν και θέτουν στόχους που πρώτα εξυπηρετούν τους ίδιους και τα τμήματά τους, η συνεργασία τους και ο κοινός προσανατολισμός προς το καλό της επιχείρησης είναι εξαιρετικά δύσκολος και χρονοβόρος.

Όλοι οι οργανισμοί χρειάζονται ρευστό για την απόκτηση των πόρων εκείνων που θα τους εξασφαλίσουν την επίτευξη των στόχων τους. Οι προϋπολογισμοί καθίστανται απαραίτητοι όταν η κατανομή και η διαχείριση των πόρων πρέπει να τεκμηριωθεί. Θέτουν το κατώτατο επίπεδο της χρηματικής εισροής και οριοθετούν τη χρήση της. Επίσης, είναι το μέσο μετάδοσης της πληροφορίας, συντονισμού των δραστηριοτήτων, της αξιοποίησης των πόρων και της υποκίνησης των εργαζομένων και το κριτήριο αξιολόγησης της επίδοσης.

Ο βαθμός ανάλυσης των στοιχείων στους προϋπολογισμών βασίζεται στο μέγεθος του οργανισμού και στις ανάγκες των χρηστών του στο εσωτερικό του. Διαφορετικοί τύποι οργανισμών απαιτούν διαφορετικούς τύπους

προϋπολογισμών που να ταιριάζουν στην κατάσταση στην οποία ο οργανισμός λειτουργεί. Παράγοντες όπως η τεχνολογία, το περιβάλλον και η δομή του οργανισμού επηρεάζουν το είδος του προϋπολογισμού που θα υιοθετηθεί.

### 3.2 Ο ρόλος των προϋπολογισμών

Ο γενικός ρόλος των προϋπολογισμών είναι η παροχή επίσημης, ποσοτικής και εγκεκριμένης δήλωσης των σχεδίων του οργανισμού, εκφρασμένης σε χρηματικούς όρους. Πιο συγκεκριμένα, οι προϋπολογισμοί:

§ ***Πιέζουν τους managers για σχεδιασμό.*** Η ύπαρξη επίσημου προϋπολογισμού αναγκάζει τους managers να συσχετίσουν μεθοδικά τη θέση τους στο παρόν με τη μελλοντική συμβολή της στην επιχείρηση. Με τον τρόπο αυτό η διοίκηση αποκτά μελλοντικό προσανατολισμό, επεξεργάζεται τους στόχους του οργανισμού και παράγει τρόπους υλοποίησής τους. Η επαρκής γνώση των ευρύτερων στόχων της επιχείρησης και η εκτίμηση του περιβάλλοντος συμβάλλουν στο σχηματισμό προοπτικής των managers για τις λειτουργικές δραστηριότητες.

§ ***Αποκαλύπτουν νέες πληροφορίες για το μέλλον της επιχείρησης και περιορίζουν τους κινδύνους που ενυπάρχουν στις λειτουργίες.*** Η διαχείριση των πόρων από τους managers αποκεντρωμένων δραστηριοτήτων δεν είναι εμφανής μέχρι τη συγκεντρωμένη παρουσίασή τους στον προϋπολογισμό. Τότε διαφαίνεται η έλλειψη ή η το πλεόνασμα

πόρων στις λειτουργίες και αναλόγως προτείνεται η επανακατανομή τους προς το συμφέρον του οργανισμού.

§ **Δημιουργούν άξονες επικοινωνίας.** Η διαδικασία προετοιμασίας των προϋπολογισμών επιτρέπει τη ροή πληροφοριών μεταξύ διαφορετικών managers σε διαφορετικές λειτουργίες. Ειδικά στις επιχειρήσεις όπου οι λειτουργίες μπορεί να είναι γεωγραφικά ανεξάρτητες οι επίσημοι στόχοι και στρατηγικές επικοινωνούνται μέσω της ενοποίησης των στοιχείων στους προϋπολογισμούς. Την επικοινωνία επιταχύνουν οι μηχανισμοί ελέγχου που εξετάζουν την πραγματική επίδοση και την συγκρίνουν με την προϋπολογισμένη.

§ **Συντονίζουν τη δράση.** Τα διαφορετικά τμήματα και οι μονάδες μέσα στον οργανισμό συντονίζουν το έργο τους όταν τα σχέδια τους ενσωματώνονται στις προϋπολογιστικές καταστάσεις. Οι managers αναπτύσσουν και αξιοποιούν τις σχέσεις τους μεταξύ των διάφορων τμημάτων. Στην περίπτωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων το επισιτιστικό τμήμα θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη του την πληρότητα των δωματίων στον προσδιορισμό των δικών του πωλήσεων.

§ **Θέτουν τις βάσεις λογιστικής ευθύνης.** Οι διαφορετικοί managers ταυτίζονται με τα κέντρα ευθύνης που διαχειρίζονται και είναι υπεύθυνοι για την επιδίωξη των στόχων που υπαγορεύουν οι προϋπολογισμοί. Η λογιστική ευθύνης αντικατοπτρίζει την απόδοση ευθυνών στα άτομα μέσα στην επιχείρηση. Όταν οι managers έχουν εξουσιοδοτηθεί να ενεργούν, αναλαμβάνουν παράλληλα την ευθύνη να εκτελούν ή να αναθέτουν καθήκοντα. Οι διάφορες αναφορές και εκθέσεις στα άτομα που είναι υπεύθυνα για την παρακολούθηση του κόστους, των εσόδων, των

περιουσιακών στοιχείων. Γενικά, το σύστημα συμμετοχής του προσωπικού στη διαδικασία τείνει να εμπλέκει τις κατώτερες βαθμίδες σε μη οικονομική πληροφόρηση. Στα ανώτερα επίπεδα της διοικητικής ιεραρχίας, οι managers καθίστανται υπεύθυνοι για τα κέντρα κόστους και τα κέντρα κέρδους. Στη βαθμίδα αυτή, η λογιστική πρέπει να είναι οικονομικά οριοθετημένη, ώστε να επιτρέπονται και να διευκολύνονται οι συγκρίσεις και οι αξιολογήσεις αποδόσεων. Η κάθετη ιεραρχία συνδυάζεται με την οριζόντια παραγωγή και η τμηματοποίηση των λειτουργιών συναντά δυσκολίες.

§ **Παρέχουν οδηγό δράσης.** Η διαδικασία προετοιμασίας των προϋπολογισμών από μόνη της πληροφορεί την διοίκηση για την εφικτότητα και την καταλληλότητα συγκεκριμένων ενεργειών. Επίσης, βοηθά στον καθορισμό των παραγόντων εκείνων που συμβάλλουν στην υλοποίηση των στόχων. Όταν οι ενέργειες είναι ανέφικτες και ακατάλληλες, λαμβάνονται διορθωτικά μέτρα και εφόσον ο προϋπολογισμός έχει εγκριθεί, οι managers έχουν σαφείς οδηγίες για την εκτέλεση των καθηκόντων τους.

§ **Είναι η βάση λειτουργίας ελεγκτικών μηχανισμών.** Ο προϋπολογισμός χρησιμοποιείται ως μέτρο σύγκρισης των πραγματικών αποτελεσμάτων και των προϋπολογισμένων στόχων. Ο προσδιορισμός των μεταξύ τους αποκλίσεων βοηθά τη διοίκηση να αναλάβει διορθωτική δράση ώστε οι αποκλίσεις να μην επαναληφθούν στο μέλλον.

§ **Χρησιμοποιούν για την έγκριση κονδυλίων.** Οι προϋπολογισμοί συχνά χρησιμοποιούνται για την έγκριση κονδυλίων από την ανώτατη διοίκηση

και την κατανομή τους στα διάφορα τμήματα που είναι υπεύθυνα για την χρήση τους.

- § **Υποστηρίζουν την αλληλουχία των στόχων.** Ο σχεδιασμός και ο έλεγχος είναι μια επαναλαμβανόμενη διαδικασία που εξασφαλίζει τη συνέχεια και τη συμφωνία των στόχων του οργανισμού ως σύνολο με τους επιμέρους στόχους των τμημάτων που τον απαρτίζουν.
- § **Θέτουν τη βάση μέτρησης και αξιολόγησης της απόδοσης.** Οι προϋπολογισμοί θέτουν πρότυπα κατά τα οποία η επίδοση του οργανισμού και όλων των μονάδων μέσα σε αυτόν μπορούν να μετρηθούν. Η σύγκριση των προϋπολογιστικών μεγεθών και των πραγματικών αποτελεσμάτων, επανατροφοδοτούν τον οργανισμό με χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με την ποιότητα σχεδιασμού, τις μεταβολές στο περιβάλλον και την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών.
- § **Αποτελούν μέσο υποκίνησης των εργαζομένων για τη συνεχή βελτίωση της επίδοσής τους.** Μέσω των προϋπολογισμών οι εργαζόμενοι καλούνται να επιτύχουν τους συγκεκριμένους στόχους που υποδεικνύει ο προϋπολογισμός. Συνήθως περιοδικά οι στόχοι αυτοί αυξάνονται υποκινώντας τα άτομα να εντείνουν την προσπάθειά τους και να βελτιώσουν τις επιδόσεις τους.

### 3.3 Προϋπολογισμός και Στόχοι

**Μακροχρόνιοι Στόχοι:** οι μακροχρόνιοι στόχοι της επιχείρησης που καλύπτουν στόχους πενταετούς έως και δεκαετούς περιόδου, τίθενται από την ανώτατη διοίκηση. Οι στόχοι πρέπει να συνεκτιμούν οικονομικές και



βιομηχανικές προβλέψεις, σχέσεις εργαζομένων και διοίκησης, καθώς και τη δομή και το ρόλο της διοίκησης στην ηγεσία του οργανισμού. Θα πρέπει να περιέχουν στοιχεία για την προσδοκώμενη ποιότητα των προϊόντων και των υπηρεσιών, τους ρυθμούς ανάπτυξης και το επιθυμητό μερίδιο της αγοράς.

Οι μακροχρόνιοι στόχοι οφείλουν να είναι σαφείς και συγκεκριμένοι, χρονικά οριοθετημένοι και ποσοτικά εκφρασμένοι και να ορίζουν τα άτομα που καθίστανται υπεύθυνα για την υλοποίησή τους.

Εφόσον οι μακροχρόνιοι στόχοι έχουν τεθεί πρέπει να ενσωματωθούν στον μακροχρόνιο στρατηγικό σχεδιασμό του οργανισμού. Ο σχεδιασμός θα πρέπει να περιλαμβάνει ένα ευρύ φάσμα στόχων και αντικειμενικών σκοπών και να παρέχει τις κατευθυντήριες γραμμές προς την επίτευξή τους. Οφείλει επίσης να θίγει τις εκτιμήσεις για μελλοντική κερδοφορία και να περιγράφει γενικά τα νέα γεγονότα και τις υπηρεσίες.

**Βραχυχρόνιοι στόχοι:** οι μακροχρόνιοι στόχοι πρέπει να τεθούν με προσοχή, διότι αποτελούν βάση ετοιμασίας των ετήσιων λειτουργικών σχεδιασμών και στόχων. Οι μακροχρόνιοι στόχοι πρέπει να επαναδιατυπωθούν σε πιο περιορισμένο χρονικό ορίζοντα, ώστε να προκύψει ο βραχυχρόνιος σχεδιασμός. Ο βραχυχρόνιος σχεδιασμός περικλείει όλα τα τμήματα της επιχείρησης και είναι πολύ πιο λεπτομερειακός από τον μακροχρόνιο. Αποφάσεις πρέπει να ληφθούν για την πορεία των πωλήσεων και των κερδών, την εξυπηρέτηση των αναγκών των ανθρωπίνων πόρων, την εισαγωγή ή μη νέων προϊόντων. Όλα τα παραπάνω διαμορφώνουν τη βάση για τον προϋπολογισμό της επιχείρησης τον επόμενο χρόνο.

Αφού τεθούν και οι βραχυχρόνιοι στόχοι, αρχίζει η διαδικασία του προϋπολογισμού. Το άτομο που επιβαρύνεται με την ευθύνη της προετοιμασίας του καταρτίζει έναν πλήρη κατάλογο των προϋπολογιστικών σχεδίων και ένα χρονοδιάγραμμα με όλες τις προθεσμίες που αφορούν το λειτουργικό σχεδιασμό. Στο σημείο αυτό ανακοινώνονται τα άτομα που θα αναλάβουν τον προϋπολογισμό των τμημάτων τους, περιγράφεται το είδος των ευθυνών τους και η προθεσμία μέσα στην οποία οφείλουν να ολοκληρώσουν το έργο τους.

### **3.4 Η συμμετοχή στην προετοιμασία των προϋπολογισμών**

Η επιτυχία των προϋπολογισμών στηρίζεται στον κατάλληλο χειρισμό της ανθρώπινης διάστασης. Άτομα που προέρχονται από την ανώτατη διοίκηση αλλά και από την πρώτη γραμμή πρέπει να συμμετέχουν με ειλικρίνεια και ενεργητικότητα στην διαδικασία. Τα άτομα που συμμετέχουν πρέπει να νιώθουν ότι εκτελούν σημαντικό μέρος του έργου, ώστε να αποκτούν υπευθυνότητα και να συνεργάζονται προς έναν κοινό σκοπό.

Το άτομο που διευθύνει την ομάδα του προϋπολογισμού πρέπει να διαθέτει επικοινωνιακή δεξιότητα, καθώς βρίσκεται στο κέντρο της διαδικασίας και στον κόμβο των πληροφοριών. Η κορυφή της διοίκησης εκφράζει τον στόχους των προϋπολογισμών και ο budget director μεταφέρει τις επιδιώξεις στους αρμόδιους managers και επομένως σε ολόκληρο τον οργανισμό.

### 3.5 Επίσημοι και Ανεπίσημοι Προϋπολογισμοί

Κάποιες συγκεκριμένες φάσεις της διαδικασίας σχεδιασμού και ελέγχου στις επιχειρήσεις οφείλουν να είναι επίσημες και τυποποιημένες. Οι λόγοι για την τυποποίηση αυτή είναι οι ακόλουθοι:

- § Η διοίκηση δεν μπορεί να λειτουργήσει αποτελεσματικά με τυχαίους και ενστικτώδεις χειρισμούς. Ο σχεδιασμός και ο έλεγχος πρέπει να συμβαδίζουν, να αλληλεπιδρούν και είναι συστηματικοί.
- § Ο αριθμός των ατόμων που εμπλέκονται στη λειτουργία του οργανισμού είναι μεγάλος κι επομένως το περιβάλλον θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από κάποιο βαθμό σταθερότητας στην οποία τα άτομα θα μπορούν να βασίζονται.
- § Όταν στους στόχους και στην πολιτική των οργανισμών υπάρχει ασάφεια και ανακρίβεια ο σχεδιασμός και ο έλεγχος είναι ελλιπείς διαδικασίες.
- § Για αποτελεσματική επικοινωνία και αμοιβαία κατανόηση, η τυποποίηση συγκεκριμένων στόχων, πολιτικών και διαδικασιών είναι απαραίτητη.
- § Η τυποποίηση απαιτεί την τήρηση χρονικών προθεσμιών στη λήψη αποφάσεων, στο σχεδιασμό και την ελεγκτική διαδικασία.
- § Η τυποποίηση προσφέρει μια λογική βάση για ορθολογική και συνεχή ευελιξία στην υλοποίηση του σχεδιασμού και του ελέγχου.

Από την άλλη μεριά η αυστηρή τυποποίηση και η μη ευέλικτη διοίκηση ενέχουν σημαντικούς και ίσως περισσότερους κινδύνους από την παντελή έλλειψη τυποποίησης στις διαδικασίες. Η αρνητική αυτή εκδοχή συνδέεται με την προσέγγιση ότι οι γραπτοί κανόνες και οι ποσοτικοποιημένες έννοιες επιφέρουν την ακαμψία στους οργανισμούς. Η διοίκηση δεν μπορεί να

λειτουργήσει αποκλειστικά βασιζόμενη σε κανόνες. Πολλές από τις διαδικασίες στη λειτουργία των επιχειρήσεων δεν μπορούν να διεξαχθούν με τυποποιημένο τρόπο. Οι άτυπες διαδικασίες και μηχανισμοί ενυπάρχουν με τις αντίστοιχες τυποποιημένες μέσα στον οργανισμό και η διοίκηση οφείλει να εξασφαλίσει τη μεταξύ τους ισορροπία. Η σειρά των σχεδίων και οι εκφρασμένοι στόχοι από μόνοι τους δεν μπορούν να διοικήσουν τον οργανισμό, παρά μόνο να παρέχουν γενικές κατευθυντήριες γραμμές στη λήψη των αποφάσεων. Όσο λαμβάνονται αποφάσεις, τα σχέδια πρέπει να μεταβάλλονται.

### **3.6 Προϋπολογισμοί και η επιλογή των εισαγομένων και εξαγομένων δεδομένων και στρατηγικές**

Οι προϋπολογισμοί παρέχουν εναλλακτικές μορφές δράσης στη διοίκηση μέσω της μέτρησης σε οικονομικούς όρους των εισαγομένων και εξαγομένων δεδομένων της επιλεγμένης στρατηγικής. Όλες οι δράσεις και οι ενέργειες ξεκινούν ως ιδέες. Οι ιδέες όμως δε μπορούν να υλοποιηθούν παρά μόνο με τη σαφή και ακριβή μέτρηση των πληροφοριών που χρειάζονται για την πραγματοποίηση της ιδέας και των συμπερασμάτων που αναμένονται.

Για παράδειγμα, ο Γενικός Διευθυντής μιας εταιρείας μπορεί να αποφασίσει την αύξηση των επενδύσεων. Η ιδέα αυτή πρέπει να μεταφραστεί σε μια συγκεκριμένη απόφαση για την αγορά ενός συγκεκριμένου χαρτοφυλακίου μετοχών και εντόκων γραμματίων του δημοσίου, την ίδρυση τμήματος επενδύσεων, τη συγχώνευση ή την εξαγορά μικρών ξενοδοχειακών μονάδων.

Οι παραπάνω στρατηγικές επιλογές ανταγωνίζονται η μια την άλλη για την

αξιοποίηση των περιορισμένων πόρων. Μια στρατηγική οφείλει να είναι κάτι παραπάνω από μια καλή ιδέα, πρέπει να ικανοποιεί τα κριτήρια των ταμειακών ροών, συντελεστή απόδοσης κλπ. Η στρατηγική επιλογή δε μπορεί να πραγματοποιηθεί μέχρι καθεμία από τις εναλλακτικές να αξιολογηθεί με βάση τις συνέπειές της στον οργανισμό και να συγκριθεί με τις υπόλοιπες. Για να λυθεί το δίλημμα μεταξύ της δημιουργίας τμήματος επενδύσεων ή εξαγορά άλλης επιχείρησης, ο οργανισμός χρειάζεται να γνωρίζει τα σχετικά κόστη και τα οφέλη κάθε στρατηγικής. Ο προϋπολογισμός είναι το μέσο με το οποίο οι πληροφορίες και η μελλοντική διάσταση των ενεργειών εκφράζονται σε οικονομικούς όρους.

### **3.7 Οι προϋπολογισμοί και τα μοντέλα πρόβλεψης**

Ο προϋπολογισμός βοηθά την επιχείρηση να εκφράσει τις εκτιμώμενες σχέσεις μεταξύ εισαγομένων και εξαγομένων δεδομένων. Ο προϋπολογισμός πωλήσεων μπορεί να καταρτιστεί χρησιμοποιώντας τρεις εκτιμήσεις πωλήσεων: €2 εκατ., €2,5 εκατ., και €3 εκατ. Καθεμία από τις εκτιμήσεις αυτές θα επηρεάσει το επίπεδο προϋπολογισμού των πωλήσεων, τον ταμειακό προϋπολογισμό και τον προϋπολογισμό των εσόδων. Καθεμία από τις τρεις σειρές των προϋπολογισμών αντιπροσωπεύουν τρία διαφορετικά υποθετικά σενάρια και είναι στη δικαιοδοσία των managers να καθορίσουν ποιο σενάριο είναι εφικτό και αποδεκτό. Η ακρίβεια των εκτιμήσεων των προϋπολογισμών εξαρτάται από την κατανόηση της σχέσης των πληροφοριών. Αν το μοντέλο πρόβλεψης της σχέσης αυτής έχει ελλείψεις οι προϋπολογισμοί που θα προκύψουν θα έχουν περιορισμένη αξία.

Μέσω της ανάλυσης της σχέσης μεταξύ των διαφορετικών επιπέδων εισαγομένων και εξαγομένων δεδομένων, οι ιθύνοντες της διοικητικής λογιστικής μπορούν να καθορίσουν τους κρίσιμους παράγοντες επιτυχίας του οργανισμού.

Οι προϋπολογισμοί βοηθά τους οργανισμούς να μελετήσουν την ευαισθησία των λειτουργιών τους σε ορισμένες μεταβολές του περιβάλλοντος. Αν τα έσοδα από πωλήσεις αυξηθούν από €2 εκατ. σε €3 εκατ. ποια θα είναι η επερχόμενη μεταβολή στο αναμενόμενο καθαρό εισόδημα; Με την κατασκευή σειράς προϋπολογισμών με διαφορετικές αρχικές υποθέσεις, τα άτομα που λαμβάνουν τις αποφάσεις μπορούν να προβλέψουν τον τρόπο με τον οποίο οι οργανισμοί λειτουργούν και προσαρμόζονται στις μεταβαλλόμενες συνθήκες.

### 3.8 Ο Προϋπολογισμός και ο Διοικητικός Κύκλος

Για την επίτευξη των στόχων κερδοφορίας και ρευστότητας οι managers πολλών οργανισμών εντάσσουν την διαδικασία του προϋπολογισμού στον διοικητικό κύκλο, ώστε να καθοδηγούνται στα βήματά της. Το σχήμα 1, απεικονίζει τη σχέση προϋπολογισμού και διοικητικού κύκλου.

**Σχεδιασμός:** περιλαμβάνει την ανάπτυξη μακροχρόνιων στόχων και βραχυχρόνιας δράσης, για την επίτευξη σημαντικών παραγόντων, όπως παροχή προϊόντων και υπηρεσιών υψηλής ποιότητας, λογικά κόστη κλπ. Οι managers όλων των επιπέδων εμπλέκονται στην διαδικασία της κατάρτισης του προϋπολογισμού. Η ομάδα προετοιμασίας χρησιμοποιεί τους

προϋπολογισμούς για να επικοινωνήσει τις αρμοδιότητες και τις ευθύνες στα άτομα. Η επιλογή και η εισαγωγή μέτρων εκτίμησης της απόδοσης είναι δυνατό να υποκινήσει τα άτομα ή τις ομάδες για την επίτευξη των στόχων και τελικά θα τους ανταμείψει για την καταβαλλόμενη προσπάθεια.

**Εκτέλεση:** στο στάδιο αυτό οι managers χρησιμοποιούν τις πληροφορίες ου προκύπτουν από τους προϋπολογισμούς για λόγους επικοινωνίας, προτυποποίησης και αναγνώρισης προβληματικών καταστάσεων. Το πληροφοριακό αυτό υλικό μπορεί να χρησιμοποιείται σε καθημερινή, εβδομαδιαία, και μηνιαία βάση, προκειμένου οι managers να μεταδώσουν τις προσδοκίες τους σχετικά με την απόδοση των ενεργειών και την διαθεσιμότητα των πόρων στα τμήματα του οργανισμού.

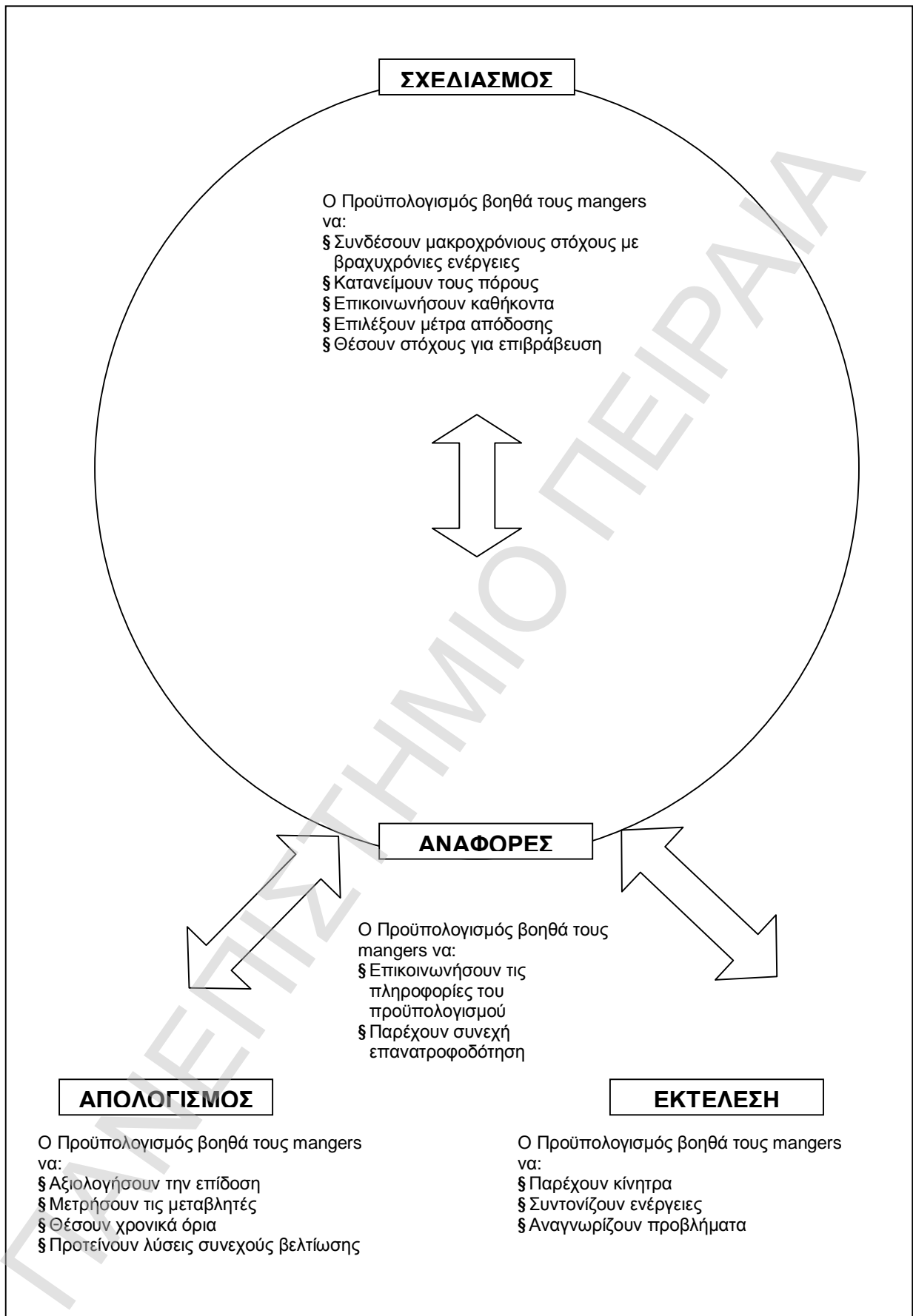
**Επανεξέταση:** είναι το στάδιο εκείνο στο οποίο οι managers υπολογίζουν τις μεταβλητές που επηρεάζουν τον οργανισμό και το περιβάλλον, εξετάζουν την έγκαιρη διενέργεια των απαραίτητων κινήσεων και προτείνουν λύσεις για συνεχή βελτίωση. Με τη σύγκριση του προϋπολογισμού με τα απολογιστικά στοιχεία αναλύονται οι αποκλίσεις και προσδιορίζονται τα προβλήματα. Οι managers συνεργάζονται για την εύρεση λύσεων που θα οδηγήσουν στην συνεχή βελτίωση των προϊόντων / υπηρεσιών και των διαδικασιών.

**Απολογισμός:** το στάδιο αυτό δεν ταυτίζεται με μια δεδομένη στιγμή, αλλά είναι επαναλαμβανόμενο, διότι οι managers οφείλουν να εκθέτουν συνεχώς τα πορίσματά τους και να επανατροφοδοτούν το σύστημα με πληροφορίες. Ως

έκθεση που παρουσιάζει τα μελλοντικά σχέδια του οργανισμού, ο προϋπολογισμός γίνεται σημείο αναφοράς για πολλές άλλες εκθέσεις και πορίσματα.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ





Σχήμα 1. Προϋπολογισμός και Διοικητικός Κύκλος (Needle, Crosson

## Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία

### Ξένη Βιβλιογραφία

- § H. Atkinson, A. Benry, R. Jarvis, Business Accounting for Hospitality and Tourism, Chapman and Hall, 1995
- § Belverd E. Needle, Susan V. Crosson, Managerial Accounting, 2002
- § J. Arnold, S. Turley, Accounting for Management Decisions, Prentice Hall, 1996
- § D.Carbutt, Making Budgets Work, the Control and Use of the Budgetary Control Process, Chartered Instituted of Management Accountants, 1995
- § Richard M.S. Wilson, Wai Fong Chua, Managerial Accounting Method and Meaning, 2<sup>nd</sup> edition, International Thomson Business Press, 1993
- § Glenn A. Welsch, Ronald W. Hilton, Paul N. Gordon, Budgeting Profit Planning and Control, fifth edition, Prentice Hall International Edition, 1988

### Ελληνική Βιβλιογραφία

- § Άγγελος Τσακλάγκανος, Προϋπολογισμοί - Budgeting για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, Εκδοτικός οίκος αδελφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη 1993

## Κεφάλαιο 4

---

### Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού

#### 4.1 Η κατάρτιση του Προϋπολογισμού

**Ορισμός:** Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού αναφέρεται στη συνέχεια και αλληλουχία των ενεργειών που είναι απαραίτητες για την δημιουργία προϋπολογισμού στα πλαίσια που θέτει ο οργανισμός. Η αλληλουχία θα βασιστεί στο είδος του οργανισμού και τις απαιτήσεις του για σχεδιασμό και έλεγχο.

Η σύνταξη του προϋπολογισμού είναι μια διαδικασία πολιτικής φύσης στην οποία συμμετέχουν managers που μπορεί να έχουν διαφορετικές στόχους και προσδοκίες. Τα σχέδια δράσης και η κατανομή των πόρων είναι αποτέλεσμα της διαδικασίας αυτής.

#### 4.2 Τα βήματα της διαδικασίας κατάρτισης του προϋπολογισμού

##### 1. Καθορισμός των στόχων του οργανισμού

Το πρώτο στάδιο της διαδικασίας περιλαμβάνει τον καθορισμό κάποιων ξεκάθαρων στόχων ολόκληρου του οργανισμού. Όταν ο προϋπολογισμός είναι ένα λειτουργικό σχέδιο, η ανώτατη διοίκηση θα προσδιορίσει το αντικείμενο των επιδιώξεων του οργανισμού. Για παράδειγμα, ένα ξενοδοχείο πολυτελείας μπορεί να στοχεύει στην παροχή υψηλής ποιότητας υπηρεσίες

σε υψηλή τιμή σε μικρό τμήμα πελατών, που να του εξασφαλίζει μεγάλο περιθώριο κέρδους. Ξενοδοχεία τέτοιου τύπου απαιτούν επενδύσεις σε πάγιο εξοπλισμό, υψηλά επίπεδα εξυπηρέτησης στα εστιατόρια και τα bars, υψηλό κόστος για την αμοιβή του προσωπικού. Από την άλλη μεριά, ένα χαμηλού budget ξενοδοχείο μπορεί να στοχεύει στην αύξηση των πωλήσεων και στην διατήρηση του κόστους σε πολύ χαμηλά επίπεδα με στενότερα περιθώρια κέρδους. Το επίπεδο προσφερόμενων υπηρεσιών είναι χαμηλό και τα δωμάτια δεν παρέχουν μεγάλο αριθμό facilities. Το απαιτούμενο κόστος επένδυσης σε πάγια στοιχεία είναι σαφώς χαμηλότερο και οι μισθοί και τα ημερομίσθια διατηρούνται σε πολύ χαμηλότερα επίπεδα συγκρινόμενα με τα αντίστοιχα μεγέθη της πολυτελούς ξενοδοχειακής μονάδας.

Ο προσδιορισμός των στόχων είναι πολύ σημαντικός παράγοντας κατανομής των πόρων, και οι στόχοι με τη σειρά τους είναι εκείνοι που θα θέσουν το πλαίσιο στο οποίο θα κινηθεί το management για την προετοιμασία του προϋπολογισμού. Η χαρτογράφηση του περιβάλλοντος, οι πολιτικές του οργανισμού στον τρόπο εξυπηρέτησης του πελάτη παρέχουν στη διοίκηση την πληροφόρηση που χρειάζεται για την καθορισμό των απειλών και των ευκαιριών, των δυνατών και αδυνάτων σημείων, την θέση της επιχείρησης στην αγορά και το μερίδιό της σε αυτήν. Οι στόχοι πρέπει να είναι σαφείς, εκφρασμένοι σε κατανοητούς από όλους οικονομικούς όρους και να παράγουν τους επιμέρους στόχους που καλούνται τα τμήματα να υλοποιήσουν.

Στο στάδιο αυτό πρέπει να εξασφαλιστεί ότι ακόμα και οι πιο φιλόδοξοι στόχοι βασίζονται σε ρεαλιστικά δεδομένα. Για παράδειγμα, η μέγιστη πληρότητα δωματίων που ένα ξενοδοχείο μπορεί να επιτύχει είναι 100%. Σε βραχυχρόνια

βάση, με τη μέγιστη πληρότητα δεδομένη, τα έσοδα από διανυκτερεύσεις μπορούν να αυξηθούν μόνο μέσω της αύξησης των room rates. Αφού η μέγιστη πληρότητα δεν επιτυγχάνεται πάντα, θα ήταν ανόητο να χρησιμοποιηθεί ως προϋπολογιστική πληρότητα σε ετήσια βάση.

Με την ίδια λογική περιορισμός στα έσοδα ενός εστιατορίου τίθεται από τις θέσεις και τα τραπέζια του. Στη μέγιστη χωρητικότητα αύξηση των εσόδων μπορεί να επιτευχθεί μόνο μέσω της αύξησης των τιμών ή του turnover των καθισμάτων. Το αυξημένο turnover καθισμάτων όμως ισοδυναμεί με ταχύτερη και ίσως χαμηλότερης ποιότητας εξυπηρέτηση. Τελικά, η αύξηση αυτή μπορεί να οδηγήσει στη μείωση των εσόδων, να προκαλέσει το αντίθετο από το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα.

Άλλος περιοριστικός παράγοντας είναι η συχνή έλλειψη εξειδικευμένου εργατικού δυναμικού ή εξειδικευμένου εποπτικού προσωπικού, που βοηθά στην αύξηση της παραγωγικότητας – εξυπηρέτησης ολοένα και περισσότερων πελατών, αλλά και η έλλειψη κεφαλαίων που θα χρηματοδοτούσαν έργα επέκτασης ή ανακαίνισης της ξενοδοχειακής μονάδας. Τέλος, η ζήτηση και ο ανταγωνισμός είναι θέματα που πάντοτε πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την σύνταξη των προϋπολογιστικών καταστάσεων. Η δημιουργία νέων δωματίων σε ένα ήδη υπάρχον συγκρότημα δεν αυξάνει αυτόματα τη ζήτηση δωματίων στην περιοχή. Καινούρια ξενοδοχεία ή καινούριες πτέρυγες δωματίων στα ξενοδοχεία λειτουργούν σε χαμηλότερη από την κανονική πληρότητα, μέχρι να παρατηρηθεί αύξηση της ζήτησης.

**(Επιχειρηματικοί στόχοι:** είναι εν μέρει ποσοτικοποιημένοι και αναφέρονται σε θέματα αγοράς, οικονομικών και επιχειρηματικών συνθηκών, κουλτούρας του οργανισμού, και πολιτικών για τη διοίκηση ανθρωπίνου δυναμικού.

**Χρηματοοικονομικοί στόχοι:** καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα οικονομικών κριτηρίων και χρησιμεύουν για την αξιολόγηση της πραγματικής απόδοσης των οργανισμών. Είναι εκφρασμένοι σε απόλυτους όρους, πολλές φορές ως δείκτες και αναφέρονται στην κερδοφορία, τη ρευστότητα, τη χρήση περιουσιακών στοιχείων. Οι χρηματοοικονομικοί στόχοι πρέπει να αντανakλώνται στους λεπτομερείς στόχους των επιμέρους τμημάτων του οργανισμού, των λειτουργιών και των προϊόντων.

**Λειτουργικοί στόχοι:** συνδέονται άμεσα με τη μέτρηση και την αξιολόγηση των λειτουργιών. Τα κριτήρια αξιολόγησης θα πρέπει να είναι ρεαλιστικά.

**Ξεκάθαροι και Μετρήσιμοι στόχοι**

Οι στόχοι που τίθενται στον προϋπολογισμό οφείλουν να είναι και ξεκάθαροι και μετρήσιμοι. Τα άτομα πρέπει να γνωρίζουν το αντικείμενο για το οποίο καθίστανται υπεύθυνα, αλλά και τις συνέπειες των πράξεών σχετικά με το αντικείμενο αυτό. Για παράδειγμα, ο διευθυντής πωλήσεων μπορεί να είναι υπεύθυνος για την πορεία των πωλήσεων, αλλά όχι για το κόστος παραγωγής.)

## **2. Επίτευξη των στόχων**

Από τη στιγμή που έχουν καθοριστεί οι στόχοι και έχουν μεταφραστεί σε επιμέρους στόχους για τα τμήματα, οι managers των τμημάτων μπορούν να καταρτίσουν τους προϋπολογισμούς. Προσδιορίζουν και τεκμηριώνουν το

είδος και το ποσό των πόρων που απαιτούνται για την επίτευξη των στόχων και δημιουργούν σχέδια από pro forma καταστάσεις και προγράμματα. Στο στάδιο αυτό οι managers υποβάλλουν τις εκθέσεις τους στους ανώτερούς τους, καλούνται να τις υποστηρίξουν και να πείσουν ότι οι πόροι που ζητούν μέσω των προϋπολογιστικών καταστάσεων είναι απαραίτητοι για τα τμήματα τους. Οι managers επομένως διαπραγματεύονται τις επιδιώξεις τους και σημείο αυτό ο προϋπολογισμός λαμβάνει πολιτικές διαστάσεις. Τα ικανότερα άτομα των τμημάτων εμπλέκονται στην διαδικασία και βοηθούν ώστε ο προϋπολογισμένος όγκος εργασίας να πραγματοποιηθεί.

### **3. Επικοινωνία των διαδικασιών**

Για την επικοινωνία των διαδικασιών μέσα στον οργανισμό απαραίτητη είναι η ύπαρξη του εγχειριδίου του προϋπολογισμού. Η χρήση του θέτει το χρονοδιάγραμμα για την προετοιμασία του προϋπολογισμού, είναι μέσο μετάδοσης των προσχεδίων του προϋπολογισμού και λειτουργεί ως διαμεσολαβητής στις συγκρούσεις που προκύπτουν.

### **4. Προσδιορισμός των περιοριστικών και ανασταλτικών παραγόντων**

Για πολλούς οργανισμούς οι πωλήσεις λειτουργούν ως περιοριστικός παράγοντας της κατάρτισης των προϋπολογισμών. Δεν υπάρχει λόγος παραγωγής προϊόντων ή υπηρεσιών που δε δημιουργούν πωλήσεις. Πολλές φορές δεν ευθύνεται η ζήτηση για το πρόβλημα, αλλά οι παράγοντες που μειώνουν την προσφορά όπως οι περιορισμένοι πόροι και οι περιορισμένοι

παραγωγικοί συντελεστές. Οι περιορισμοί στην παραγωγή είναι παροδικοί στις ανταγωνιστικές αγορές δεδομένου ότι τα υλικά και το εργατικό δυναμικό μπορούν αν αποκτηθούν σε υψηλότερες τιμές. Επίσης, μπορεί να παρατηρηθούν γεωγραφικές μετακινήσεις του εργατικού δυναμικού ή συνεχής κατάρτιση και εκπαίδευση του εργατικού δυναμικού για προσαρμογή στις νέες συνθήκες. Οποιοσδήποτε και να είναι ο περιοριστικός παράγοντας, θα πρέπει να έχει προσδιοριστεί στην αρχή της διαδικασίας.

#### **5. Προετοιμασία μιας αρχικής σειράς προϋπολογισμών**

Ο προϋπολογισμός των πωλήσεων αποτελεί την έκφραση του όγκου των εκτιμώμενων πωλήσεων για την προϋπολογιστική περίοδο, πολλαπλασιασμένο με την αναμενόμενη τιμή πώλησης. Για τις περισσότερες επιχειρήσεις ο όγκος των πωλήσεων είναι το βασικό άγνωστο που εξαρτάται από τους καταναλωτές – πελάτες, των οποίων οι προτιμήσεις είναι δύσκολο να προβλεφθούν. Στην πράξη, οι οργανισμοί διεξάγουν έρευνες αγοράς προκειμένου να εκτιμήσουν τις μελλοντικές προτιμήσεις τους. Οι αντιπρόσωποι των πωλήσεων εκτιμούν τη ζήτηση στην γεωγραφική περιοχή της αρμοδιότητας. Η ανάλυση των πωλήσεων του παρελθόντος είναι μια πολύ καλή βάση για την εκτίμηση της τάσης των πωλήσεων.

Από το πλάνο των πωλήσεων προκύπτουν οι λειτουργικοί προϋπολογισμοί. Στο πλάνο της παραγωγής καθορίζονται οι ποσότητες των πόρων που απαιτούνται και τα στοιχεία που προκύπτουν περιλαμβάνονται στους λειτουργικούς προϋπολογισμούς για την άμεση εργασία, των άμεσων υλικών και των γενικών βιομηχανικών εξόδων όπου συνδυάζονται οι ποσότητες των



πόρων με τις αναμενόμενες τιμές ανά μονάδα. Οι προϋπολογισμοί της διοίκησης και του marketing προετοιμάζονται με βάση τις ποσότητες και τις τιμές των πόρων που απαιτούνται για την παραγωγή και τις πωλήσεις.

Όλες οι παραπάνω πληροφορίες συμβάλλουν στη δημιουργία της προϋπολογιστικής κατάστασης αποτελεσμάτων. Μια εκτίμηση των χρηματικών ροών είναι εξίσου απαραίτητη για τη διαχείριση του κεφαλαίου και των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού. Το κεφάλαιο κίνησης εξαρτάται από το μίγμα χρεωστών και πιστωτών. Οι ανάγκες για περιουσιακά στοιχεία προσδιορίζονται κατά τα επενδυτικά πλάνα που βασίζονται στους αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

Οι προϋπολογισμοί που αναφέρθηκαν πιο πάνω τροφοδοτούν το χρηματοοικονομικό πλάνο και τελικά καταρτίζεται ο συνολικός προϋπολογισμός με την προϋπολογιστική κατάσταση αποτελεσμάτων, την προϋπολογιστική κατάσταση ταμειακών ροών και τον προϋπολογιστικό ισολογισμό.

## **6. Συντονισμός και επανεξέταση των προϋπολογισμών**

Όλα τα άτομα που συμμετέχουν στη διαπραγματευτική διαδικασία, φτάνουν τελικά σε ένα σημείο συμφωνίας ή κατανόησης του λόγου και των στοιχείων αντιπαράθεσης. Η επιτροπή του προϋπολογισμού έχει καθήκον να προωθήσει και να εξυπηρετήσει τα συμφέροντα και τους σκοπούς του οργανισμού. Οι ξεχωριστοί προϋπολογισμοί που προκύπτουν από τη διαπραγμάτευση συνδυάζονται και ενοποιοούνται στη σύσκεψη της επιτροπής. Στη σύσκεψη αυτή οι προϋπολογισμοί συντονίζονται. Αν ο υπεύθυνος

παραγωγής έχει προϋπολογίσει μεταβολή στο βαθμό απασχόλησης του εργατικού δυναμικού που θα οδηγήσει σε αύξηση του κόστους απασχόλησης ενώ η χρηματοοικονομική διεύθυνση σχεδιάζει το «πάγωμα» των μισθών ο συντονισμός των δύο επιλογών θα καταλήξει στην υιοθέτηση ενός από τους δύο προϋπολογισμούς.

Κατά τη διαδικασία του συντονισμού θα εξεταστούν οι μεμονωμένοι προϋπολογισμοί και θα προσδιοριστεί ο βαθμός στον οποίο αυτοί εξυπηρετούν τους στόχους και συμβαδίζουν με την τιθέμενη στρατηγική. Η επανεξέταση μπορεί να πάρει διάφορες μορφές. Η επιτροπή προϋπολογισμού μπορεί να εξετάσει τους προϋπολογισμούς για την ρεαλιστικότητά τους και τη λογική τους συνέχεια, θα τους συγκρίνει με τους αντίστοιχους του προηγούμενου έτους. Η εξέταση μπορεί να δώσει βάρος στην αποτελεσματική χρήση των μετρητών. Ο συντονισμός και η επανεξέταση μπορεί να οδηγήσει σε περαιτέρω διαπραγματεύσεις, προκειμένου να επιτευχθεί το βέλτιστο επίπεδο λειτουργίας για ολόκληρο τον οργανισμό.

## **7. Αποδοχή των προϋπολογισμών στην τελική τους μορφή**

Στη λήξη των διαπραγματεύσεων η επιτροπή του προϋπολογισμού εγκρίνει και αποδέχεται μια συγκεκριμένη σειρά προϋπολογισμών που θα αποτελέσει το σχέδιο του οργανισμού για την ερχόμενη οικονομική χρήση. Στο στάδιο αυτό κάποιοι managers είναι περισσότερο ικανοποιημένοι από κάποιους άλλους. Σε ένα δίκαιο και σωστό προϋπολογιστικό σύστημα εξασφαλίζεται ότι όλοι οι managers, δυσαρεστημένοι και μη, κατανοούν τις επιλογές και τις αποφάσεις της επιτροπής και αποδέχονται τις ευθύνες τους.

### 4.3 Προσωπικές προσδοκίες – επιδιώξεις και διαπραγμάτευση

Το ερώτημα που γεννάται εδώ, είναι το κατά πόσο οι managers που είναι υπεύθυνοι για τη λειτουργία των τμημάτων τους πρέπει να αναμειγνύονται στην προετοιμασία των προϋπολογισμών των δικών τους τμημάτων. Η ανάμειξή τους αυτή είναι δυνατό να επηρεάσει – αλλοιώσει το περιεχόμενο των προϋπολογισμών. Ο βαθμός επιρροής στα προϋπολογιστικά στοιχεία εξαρτάται από τη δομή της ιεραρχίας και τις υποδείξεις της ανώτατης διοίκησης.

Όταν managers των τμημάτων καθίστανται μοναδικοί υπεύθυνοι της κατάρτισης των προϋπολογισμών, συνήθως μεροληπτούν υπέρ τους, θέτοντας εύκολα πραγματοποιήσιμους στόχους που σίγουρα θα επιτευχθούν. Οι managers εισπράττουν την εύνοια των ανωτέρων τους, αφού οι τιθέμενοι στόχοι υλοποιήθηκαν. Η μεροληψία όμως υπέρ των τμημάτων μπορεί να αποβεί σε βάρος του οργανισμού αφού οι στόχοι των δύο πρέπει να συμφωνούν και να αλληλοεξυπηρετούνται.

Οι managers των διάφορων κέντρων ευθύνης γνωρίζουν και κατανοούν τις λειτουργίες των τμημάτων τους καλύτερα από οποιονδήποτε άλλον μέσα στον οργανισμό. Η τεχνογνωσία τους και το σύνολο των πληροφοριών που μπορούν αυτοί να προσφέρουν είναι υψίστης σημασίας για την προϋπολογιστική διαδικασία. Έστω και σε μικρό βαθμό, οι managers δεν μπορούν να απουσιάζουν από την διαδικασία, αφού προσφέρουν πολύτιμη βοήθεια.

Οι επιμέρους προϋπολογισμοί των τμημάτων είναι το αντικείμενο διαπραγμάτευσης μεταξύ των managers και των ανωτέρων τους. Οι λογιστές

μπορούν να θεωρηθούν ως μεσολαβητές. Τα στάδια της διαπραγματευτικής διαδικασίας περιπλέκονται και αυξάνονται σε αριθμό όσο η ιεραρχική δομή γίνεται πιο κατακόρυφη.

Η τελική αξιολόγηση των προϋπολογισμών πραγματοποιείται από το διοικητικό συμβούλιο. Στην διαδικασία εξασφαλίζεται η αλληλουχία στόχων τμημάτων και οργανισμού. Όταν όλοι οι προϋπολογισμοί έχουν ολοκληρωθεί και εγκριθεί, ενσωματώνονται στον κύριο προϋπολογισμό (master budget), όπου οι στόχοι περιγράφονται με σαφήνεια με κατανοητούς σε όλους όρους. Ο συνολικός προϋπολογισμός με τη μορφή ισοζυγίου και κατάστασης αποτελεσμάτων αποτελεί το γενικό σχέδιο του οργανισμού, που θα συγκριθεί με το πραγματικό ισοζύγιο και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

#### **4.4 Τα όργανα του προϋπολογισμού**

##### **Η Επιτροπή του Προϋπολογισμού**

Η προετοιμασία του προϋπολογισμού δεν αποτελεί καθήκον ενός τμήματος. Την κατάρτιση του πρέπει να αναλαμβάνουν τα τμήματα στα οποία αυτός κάθε φορά αναφέρεται. Επομένως το τμήμα παραγωγής προετοιμάζει τον προϋπολογισμό των παραγωγικών εξόδων και το τμήμα πωλήσεων τον προϋπολογισμό των εξόδων πωλήσεων αντίστοιχα. Η κατάρτιση του προϋπολογισμού απαιτεί την κεντρική καθοδήγηση η οποία παρέχεται από την επιτροπή του προϋπολογισμού.

Η επιτροπή του προϋπολογισμού είναι συμβουλευτικό σώμα που αποτελείται από τα ανώτερα διοικητικά στελέχη ή τους managers των διαφόρων τμημάτων. Είναι απαραίτητη για τις επιχειρήσεις μεγάλου μεγέθους και έχει τις

ίδιες αρμοδιότητες με τον διευθυντή προϋπολογισμού. Κύριο καθήκον της αποτελεί η εξασφάλιση ότι ο προϋπολογισμός βασίζεται σε ρεαλιστικά δεδομένα και ότι το περιεχόμενό του είναι αρμονικά συντονισμένο. Αν ένα τμήμα υποβάλλει προϋπολογισμό που δεν αντικατοπτρίζει το επίπεδο της αναμενόμενης επίδοσης του τμήματος, ο προϋπολογισμός αυτός πρέπει να σταλεί πίσω στο τμήμα από το οποίο προετοιμάστηκε. Το αρμόδιο τμήμα αναλαμβάνει τότε την υποχρέωση είτε να αναπροσαρμόσει τα μεγέθη του προϋπολογισμού είτε να τα τεκμηριώσει. Αν οι αναπροσαρμογές αυτές προσανατολίζονται στενά στην ικανοποίηση της επιτροπής, είναι αβέβαιο ότι θα προκύψουν δυσμενείς αποκλίσεις μέσα στο οικονομικό έτος, οι οποίες θα πρέπει να δικαιολογηθούν. Είναι σημαντικό ότι τα άτομα των οποίων μετράται η επίδοση συμφωνούν ότι τα προϋπολογιστικά κόστη αποτελούν εφικτό στόχο. Για το λόγο αυτό το λογιστήριο δεν είναι το μόνο αρμόδιο τμήμα για τη σύνταξη προϋπολογισμό, αλλά στη διαδικασία εμπλέκονται όλα τα τμήμα.

Οι συγκρούσεις είναι ένα σύνηθες φαινόμενο κατά τη κατάρτιση του προϋπολογισμού και η επιτροπή προϋπολογισμού είναι το όργανο που αναλαμβάνει την εξομάλυνση της κατάστασης.

### **Ο Διευθυντής προϋπολογισμού**

Εκτός από την επιτροπή του προϋπολογισμού συντονιστικό όργανο αποτελεί και ο διευθυντής προϋπολογισμού. Οι αρμοδιότητες του διευθυντή περιλαμβάνουν τη διανομή των γενικών κατευθυντήριων γραμμών και οδηγιών, παροχή πληροφοριών σχετικών με την επιχείρηση και στατικών στοιχείων, επεξεργασία των υποβαλλόμενων σχεδίων προϋπολογισμών. ο

διευθυντής προϋπολογισμού υποδεικνύει επίσης τις αναγκαίες τροποποιήσεις, μελετά τις αποκλίσεις, εκδίδει τον κανονικό προϋπολογισμό και αναλαμβάνει την υποβολή του για έγκριση.

### **Το Εγχειρίδιο του προϋπολογισμού**

Το εγχειρίδιο του προϋπολογισμού περιγράφει γραπτώς τους αντικειμενικούς στόχους και τις διαδικασίες του προϋπολογιστικού προγράμματος. Παρέχει τις πηγές, όπου οι αρμόδιοι για την κατάρτιση του προϋπολογισμού μπορούν να ανατρέξουν και να διευκρινίσουν και να λύσουν τις απορίες τους. Ο κίνδυνος που ενέχει η χρήση του εγχειριδίου είναι ότι οι ακολουθούμενες διαδικασίες μπορεί να είναι διαφορετικές από τις γραμμένες οδηγίες. Κάτι τέτοιο είναι δυνατό να επιφέρει σύγχυση στα άτομα που ήδη χειρίζονται μια σύνθετη διαδικασία. Το εγχειρίδιο για να είναι αποδοτικό στη χρήση του, οφείλει να είναι σύγχρονο και να ενημερώνεται με τις τελευταίες αλλαγές στις διάφορες διαδικασίες.

#### **4.5 Οι χρονικές περίοδοι που καλύπτονται από τους προϋπολογισμούς**

Ο ορίζοντας σχεδιασμού κυρίως εξαρτάται από το βαθμό αβεβαιότητας στο επιχειρηματικό περιβάλλον και στην ανάγκη του οργανισμού για επαρκή πληροφόρηση.. Οι βραχυχρόνιοι και οι μακροχρόνιοι προϋπολογισμοί είναι οι δύο κύριες κατηγορίες στις οποίες διακρίνονται οι προϋπολογισμοί ανάλογα με την χρονική περίοδο που καλύπτουν. Εξυπηρετούν διαφορετικούς σκοπούς και περιέχουν διαφορετικού είδους πληροφορίες.

#### **Βραχυχρόνιοι προϋπολογισμοί**

Οι βραχυχρόνιοι προϋπολογισμοί αναφέρονται στις υπάρχουσες συνθήκες και καλύπτουν συνήθως ένα έτος. Ο χρονικός αυτός περιορισμός συνδέεται με την έκθεση περιοδικών δημοσιοποιημένων καταστάσεων που απαιτεί ο νόμος. Για την διευκόλυνση της ελεγκτικής διαδικασίας ο ετήσιος προϋπολογισμός μπορεί να διασπαστεί σε μικρότερες περιόδους, σε τριμηνιαία, μηνιαία ακόμα και εβδομαδιαία βάση, ανάλογα με το βάθος και την λεπτομέρεια των πληροφοριών που ο οργανισμός θέλει να επεξεργαστεί. Το ανταγωνιστικό περιβάλλον επιβάλλει στις επιχειρήσεις τον τακτικό έλεγχο της επίδοσης των λειτουργιών για την διατήρηση της ανταγωνιστικής θέσης στην αγορά. Στις συνθήκες αυτές οι επιχειρήσεις χρειάζονται την έγκαιρη λήψη διορθωτικών μέτρων και όχι την αναμονή έως το τέλος του έτους, οπότε και δημοσιοποιούνται επισήμως οι οικονομικές καταστάσεις. Η διοίκηση χρειάζεται συνεχώς πληροφορίες κατά τη διάρκεια του έτους, προκειμένου να τις αξιοποιήσει και να προσαρμόσει τους προϋπολογισμούς στο υπόλοιπο της οικονομικής χρήσης.

Οι παράγοντες που επηρεάζουν τη χρονική περίοδο που καλύπτουν οι οργανισμοί συνοψίζονται στους παρακάτω:

§ Στη χρήση των προϋπολογισμών τα άτομα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους τις ημερομηνίες που έναρξης και λήξης των προϋπολογιστικών καταστάσεων. Οι περισσότερες επιχειρήσεις έχουν ένα συγκεκριμένο κύκλο εργασιών που καλύπτει ένα έτος, μέσα στο οποίο υπάρχουν μια ή περισσότερες περιόδους όπου οι πωλήσεις είναι στο μέγιστο επίπεδό τους. Η παραγωγή των προϊόντων ή υπηρεσιών δεν συμπίπτει πάντα χρονικά με τις πωλήσεις. Η χρονική αυτή ταύτιση πρέπει να αντικατοπτρίζεται

στους προϋπολογισμούς, διαφορετικά οι υποδείξεις που γίνονται μέσω των προϋπολογιστικών καταστάσεων είναι χωρίς ουσία.

- § Ο κύκλος ζωής των προϊόντων της επιχείρησης. Όσο μικρότερος είναι ο κύκλος αυτός, τόσο πιο έντονη η ανάγκη για τακτικούς προϋπολογισμούς και λήψη αποφάσεων.
- § Ο τύπος του πελάτη. Σε κλάδους όπου οι σχέσεις αγοραπωλησίας είναι ιδιαίτερα στενές, τα συνεργαζόμενα μέρη συνάπτουν μακροχρόνια δεσμευτικά συμβόλαια για την εξασφάλιση μακροχρόνιας σταθερότητας κι επομένως οι τακτικότεροι του ενός έτους προϋπολογισμοί δεν είναι εύχρηστοι.
- § Η σταθερότητα της ζήτησης για το προϊόν της επιχείρησης. Οι περισσότεροι οργανισμοί χαρακτηρίζονται από κάποιο βαθμό εποχικότητας των πωλήσεών τους, γι' αυτό η εποχή μπορεί να επηρεάσει την προϋπολογιστική περίοδο όσο και το οικονομικό έτος.
- § Η ύπαρξη περιορισμών στη λειτουργία των επιχειρήσεων. Η έλλειψη εργατικού δυναμικού ή πόρων χρηματοδότησης των επενδύσεων αναγκάζουν τις επιχειρήσεις σε συχνότερες αναφορές ή αν οι συνθήκες το επιβάλλουν σε επανασχεδιασμό της λειτουργίας.
- § Τα χαρακτηριστικά του κλάδου. Η παραγωγική διαδικασία σε μερικούς κλάδους απαιτεί το συνεχή εκσυγχρονισμό της τεχνολογίας καθιστώντας την κατάρτιση βραχυχρόνιων προϋπολογισμών απαραίτητη.
- § Για την εξυπηρέτηση ελεγκτικών σκοπών οι χρονικές περίοδοι που καλύπτονται από τους προϋπολογισμούς μπορεί να χωρίζονται σε



μικρότερες, ώστε να εξασφαλίζεται η εγκυρότητα των διορθωτικών μέτρων.

Εξαιτίας των παραπάνω παραγόντων, οι προϋπολογισμοί πρέπει να επανεξετάζονται για να «προλαβαίνουν» τις εξελίξεις που αρχικά δεν είχαν συμπεριλάβει. Το είδος της επανατροφοδότησής τους θα βασιστεί στην σταθερότητα ή μη του περιβάλλοντος, αλλά σίγουρα η μη έγκαιρη αναπροσαρμογή τους εμποδίζει την διοίκηση να λάβει τις σωστές αποφάσεις.

Ειδικά οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ένα διαρκές ελεγκτικό σύστημα προϋπολογισμών, ετοιμάζουν 12μηνους προϋπολογισμούς και με επανατροφοδότηση προσαρμόζουν συνεχώς τα προϋπολογιστικά τρίμηνα για το υπόλοιπο του έτους. Οι προϋπολογισμοί αυτοί αναφέρονται ως rolling budgets και διευκολύνουν τη διαδικασία των προβλέψεων, γιατί αντικατοπτρίζουν τις μεταβολές των συνθηκών. Το χρονοδιάγραμμα των rolling budgets εξαρτάται από το περιβάλλον στο οποίο η λειτουργεί ο οργανισμός. Σε δυναμικές αγορές, όπου η καταναλωτική ζήτηση μεταβάλλεται συχνά και ο ανταγωνισμός είναι αυξανόμενος, η γρήγορη επανατροφοδότηση της λειτουργίας είναι σημαντική για τη διατήρηση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Στις ξενοδοχειακές και τουριστικές επιχειρήσεις οι προϋπολογισμοί εξετάζονται πολύ συχνά σχετικά με το ύψος των πωλήσεων και το μικτό περιθώριο κέρδους.

Οι εβδομαδιαίοι προϋπολογισμοί προετοιμάζονται κυρίως από τους υπευθύνους των εκάστοτε τμημάτων εσωτερικά.

## **Μακροχρόνιοι προϋπολογισμοί**

Οι μακροχρόνιοι προϋπολογισμοί αφορούν συνήθως ένα χρονικό ορίζοντα έως πέντε ετών και προετοιμάζονται από την ανώτατη διοίκηση, χωρίς την συμμετοχή των managers επιμέρους τμημάτων. Δεν μεταβάλλονται συχνά, διότι αφορούν τη την ανάπτυξη της επιχείρησης μακροπρόθεσμα. Απεικονίζουν την μακροπρόθεσμη εκτίμηση των στόχων της επιχείρησης, που δύσκολα μεταβάλλονται διαχρονικά. Οι μακροχρόνιοι προϋπολογισμοί είναι εκφρασμένοι σε γενικού όρους, αναφέρονται σε στη φύση των εργασιών της επιχείρησης, τη θέση της στον κλάδο, τις απαιτήσεις για πάγιο εξοπλισμό, το συνδυασμό δανείων και ιδίων κεφαλαίων για τη χρηματοδότηση των επενδύσεων, το αναμενόμενο επίπεδο πληθωρισμού και την επίδρασή του στις λειτουργίες της, Κάθε χρόνο οι προϋπολογισμοί αυτοί επανεξετάζονται στο περιεχόμενό τους για την κάλυψη της επόμενης πενταετίας.

### **4.6 Κατευθυντήριες γραμμές για τη σύνταξη προϋπολογισμών**

- § Γνώση του σκοπού που εξυπηρετεί ο προϋπολογισμός
- § Προσδιορισμός της ομάδας χρηστών και του είδους πληροφοριών που χρειάζονται
- § Σαφώς διατυπωμένος τίτλος του προϋπολογισμού
- § Καθορισμός του ύφους παρουσίασης
- § Χρήση των κατάλληλων μαθηματικών τύπων για την απόκτηση ποσοτικοποιημένης πληροφορίας
- § Γνώση των πηγών προέλευσης των πληροφοριών

§ Επανεξέταση του προϋπολογισμού έως όλες οι αποφάσεις να έχουν περιληφθεί

Οι παραπάνω υποδείξεις στόχο έχουν να βοηθήσουν τη διοίκηση στη βελτίωση της ποιότητας των προϋπολογισμών. Οι managers πρέπει να γνωρίζουν το λόγο προετοιμασίας των προϋπολογισμών, ποιος θα διαβάξει τι, πως πρέπει να παρουσιάζονται οι πληροφορίες, και από πού μπορεί κανείς να τις αντλήσει. Οι ουσιώδεις και ακριβείς πληροφορίες μπορούν να συλλεχθούν από κατάλληλα έγγραφα και μέσω προσωπικών συζητήσεων με τους εργαζόμενους, τους προμηθευτές και τους managers. Ο τίτλος του προϋπολογισμού θα πρέπει να αναφέρει την επωνυμία του οργανισμού, τον τύπο του προϋπολογισμού, την χρονική περίοδο που θίγεται.

#### **4.7 Master Budget**

Ο συνολικός προϋπολογισμός συνήθως αποτελείται από την προϋπολογιστική κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και τον προϋπολογιστικό ισολογισμό, τις προβλέψεις των ταμειακών ροών. Είναι μια σειρά προϋπολογισμών στην οποία ενσωματώνονται οι οικονομικές πληροφορίες και απεικονίζονται περιληπτικά οι μεμονωμένοι λειτουργικοί προϋπολογισμοί του συνόλου του οργανισμού. Οι λειτουργικοί προϋπολογισμοί αποτελούν για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ένα μέτρο συγκριτικής προτυποποίησης βοηθώντας στην άμεση σύγκριση της παρελθούσας προσπάθειας με τη σημερινή απόδοση. Ο συνολικός προϋπολογισμός οδηγεί στην προϋπολογιστική περίληψη των επίσημων – δημοσιοποιημένων καταστάσεων και επομένως είναι χρήσιμο εργαλείο για τη

διοίκηση στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Εφόσον ο κύριος προϋπολογισμός στοχεύει στην πρόβλεψη των περιεχομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να καταρτίζεται στην ίδια βάση στην οποία καταρτίζονται οι επίσημες οικονομικές καταστάσεις.

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών επενδύουν στους ανθρώπινους πόρους που θα προσφέρουν τις υπηρεσίες. Η διοίκηση τέτοιου τύπου οργανισμών θα πρέπει να γνωρίζει όλα τα είδη των υπηρεσιών που προσφέρονται από την επιχείρηση, τις ώρες που απαιτούνται για την παραγωγή τους, τον απαιτούμενο βαθμό εξειδίκευσης του προσωπικού.

Στις μεγάλες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις οι λειτουργικοί (functional) προϋπολογισμοί, που συνθέτουν τον κύριο προϋπολογισμό, αποτελούνται από τους επιμέρους προϋπολογισμούς των τμημάτων. Ορισμένα τμήματα είναι αποκλειστικά κέντρα κόστους και προετοιμάζουν προϋπολογισμούς μόνο για δαπάνες και έξοδα, ενώ άλλα τμήματα είναι κέντρα κέρδους με σχεδιασμό και για έσοδα και για έξοδα.

Η προετοιμασία του συνολικού προϋπολογισμού δεν είναι εύκολο έργο. Η ταχύτητα με την οποία τα επιμέρους στοιχεία θα ενσωματωθούν στον κύριο προϋπολογισμό με την τελική τους μορφή εξαρτάται από το μέγεθος του οργανισμού, τον αριθμό των διαφορετικών κέντρων ευθύνης, το επίπεδο τμηματοποίησης των δραστηριοτήτων και από πολλές άλλες παραμέτρους. Ακόμα και στις μικρές επιχειρήσεις, είναι απαραίτητες οι λεπτομερείς συζητήσεις και οι τεκμηριωμένες καταθέσεις απόψεων σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού πριν τη στιγμή της τελικής σύνταξης του συνολικού προϋπολογισμού. Η προετοιμασία του απαιτεί τη σύνθεση πολλών διαφορετικών κομματιών στο ελάχιστο κόστος και στη μέγιστη συμφωνία.

Η όλη διαδικασία μοιάζει με jigsaw : η εύρεση του σημείου από το οποίο θα ξεκινήσει η σύνθεση είναι το πιο χρονοβόρο κομμάτι του παιχνιδιού. Όσο μεγαλύτερος ο αριθμός των κομματιών, τόσο πιο περίπλοκη και χρονοβόρα η διαδικασία. Έτσι και στον κύριο προϋπολογισμό, η μεγαλύτερη δυσκολία έγκειται στον καθορισμό εκείνου του λειτουργικού προϋπολογισμού που θα χρησιμοποιηθεί ως σημείο εκκίνησης του πλάνου.

Η διοίκηση δεν θα πρέπει ποτέ να αγνοεί την ύπαρξη κάποιων ουσιαστικών παραγόντων που παρακωλύουν τη εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης. Κύριο μέλημα της είναι ο προσδιορισμός των παραγόντων αυτών. Ύστερα θα πρέπει να αποφασίσει εάν συμφέρει ο περιορισμός τους, δεδομένων των πόρων που έχει στη διάθεσή της. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να μεταφράζονται σε μειωμένη παραγωγική δυναμικότητα, έλλειψη προσωπικού δυναμικού, μειωμένη ρευστότητα, ιδιαίτερα ανταγωνιστικό περιβάλλον. Οι προβλέψεις των πωλήσεων είναι πολλές φορές το σημείο εκκίνησης και αναφοράς στους προϋπολογισμούς, διότι αποτελεί εκτίμηση του επιπέδου λειτουργίας, από την οποία πηγάζουν παράγοντες όπως, παραγωγή, προμήθειες και λειτουργικά έξοδα. Η ύπαρξη πολλών ανασταλτικών παραγόντων επιβάλλει στη διοίκηση τη χρήση πιο περίπλοκων τεχνικών μεθόδων, όπως το μαθηματικό προγραμματισμό.

## **4.8 Λειτουργικοί προϋπολογισμοί**

### **4.8.1 Ο προϋπολογισμός των πωλήσεων**

Ορισμός: ο προϋπολογισμός των πωλήσεων είναι ένα λεπτομερές σχέδιο, εκφρασμένο σε μονάδες και χρηματικούς όρους που

προσδιορίζει τις αναμενόμενες πωλήσεις του προϊόντος ή της υπηρεσίας του οργανισμού.

Ο προϋπολογισμός των πωλήσεων αποτελεί το σημείο εκκίνησης στην κατάρτιση του συνολικού προϋπολογισμού. Τα στοιχεία που περιλαμβάνει προέρχονται από εκτιμήσεις της ζήτησης και της προσφοράς του προϊόντος σε συγκεκριμένες τιμές. Οι managers των πωλήσεων χρησιμοποιούν τις διάφορες πληροφορίες για να σχεδιάσουν τις πωλήσεις και να καθορίσουν τις ανάγκες σε ανθρώπινους, φυσικούς και τεχνολογικούς πόρους. Οι λογιστές με τη σειρά τους λαμβάνουν τις παραπάνω πληροφορίες για να καθορίσουν το εκτιμώμενες χρηματικές ροές για τον ταμειακό προϋπολογισμό. Για την προετοιμασία του προϋπολογισμού των πωλήσεων η διοίκηση χρειάζεται να γνωρίζει την εκτιμώμενη τιμή κάθε μονάδας και την εκτιμώμενη ζήτηση των μονάδων.

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Συνολικές} & & \text{εκτιμώμενη} & & \text{εκτιμώμενες} \\
 \text{Προϋπολογιστικές} & = & \text{τιμή} & \times & \text{πωλήσεις} \\
 \text{Πωλήσεις} & & \text{πώλησης} & & \text{σε μονάδες}
 \end{array}$$

Η παραπάνω εξίσωση αρχικά φαίνεται απλή στην εφαρμογή της. Ο προσδιορισμός της τιμής και της ποσότητας που θα χρησιμοποιηθούν για την προϋπολογιστική βάση είναι ιδιαίτερα σύνθετος. Ο εκτιμώμενη τιμή πώλησης μπορεί να ταυτίζεται με την τιμή που σύγχρονα χρησιμοποιεί ο οργανισμός στις συναλλαγές του. Μπορεί όμως, η τιμή να υπόκειται σε διαφορές μεταβολές που προκαλούνται από παράγοντες όπως ο ανταγωνισμός, η τεχνολογική εξέλιξη, και τα βελτιωμένα υλικά. Σε περιόδους έντονου ανταγωνισμού, οι επιχειρήσεις εκτιμούν τιμές κατώτερες από τις σύγχρονες

προκειμένου να αυξήσουν το μερίδιο αγοράς. Αντίθετα, αν η ποιότητα του προϊόντος έχει βελτιωθεί, η προϋπολογιστική τιμή θα είναι υψηλότερη της σύγχρονης.

Ο εκτιμώμενος όγκος πωλήσεων είναι εξίσου σημαντικός, διότι επηρεάζει το επίπεδο της λειτουργίας του οργανισμού και το μέγεθος των πόρων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή. Οι κύριες και υποστηρικτικές λειτουργίες της αλυσίδας αξίας απαιτούν πόρους, των οποίων το μέγεθος μεταβάλλεται σε διάφορα επίπεδα ανάλογα με τη μεταβολή στον εκτιμώμενο όγκο παραγωγής, που είναι δυνατό να προσδιοριστεί μέσω των προβλέψεων των πωλήσεων. Οι προβλέψεις των πωλήσεων είναι μια μελέτη της ζήτησης των πωλήσεων και βασίζεται στην ανάλυση εξωτερικών και εσωτερικών παραγόντων. Οι εξωτερικοί παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν την πρόβλεψη των πωλήσεων περιλαμβάνουν τα παρακάτω:

1. το επίπεδο της τοπική και εθνική οικονομίας
2. την κατάσταση της οικονομίας του κλάδου
3. τη φύση του ανταγωνισμού, τον όγκο των πωλήσεων και την τιμή πώλησης

οι εσωτερικοί παράγοντες περιλαμβάνουν τα παρακάτω:

1. τον αριθμό των μονάδων που πωλήθηκαν σε προηγούμενες περιόδους
2. την πιστωτική πολιτική του οργανισμού
3. την τιμολογιακή πολιτική του οργανισμού
4. τα νέα προϊόντα που σκοπεύει ο οργανισμός να εισάγει στην αγορά

#### 4.8.2 Ο προϋπολογισμός της παραγωγής

Ο προϋπολογισμός της παραγωγής είναι ένα λεπτομερές πρόγραμμα που καθορίζει την σχεδιασμένη ποσότητα των προϊόντων ή υπηρεσιών που πρέπει να παραχθούν προκειμένου να επιτευχθούν οι προϋπολογισμένες πωλήσεις και να εξυπηρετηθούν οι ανάγκες σε αποθέματα. Οι διευθυντές παραγωγής χρησιμοποιούν την πληροφόρηση αυτή για να σχεδιάσουν τους ανθρώπινους και υλικούς πόρους για να οργανώσουν και να ολοκληρώσουν τις δραστηριότητες της παραγωγής. Για την προετοιμασία του προϋπολογισμού είναι απαραίτητη η γνώση των στόχων πωλήσεων σε μονάδες και το επιθυμητό επίπεδο του τελικού αποθέματος των τελικών προϊόντων, που συνήθως εκφράζεται ως ποσοστό των προϋπολογισμένων πωλούμενων μονάδων της επόμενης περιόδου.

Το πρώτο βήμα ανάπτυξης προϋπολογισμού παραγωγής είναι ο καθορισμός πολιτικής για τα επίπεδα αποθεμάτων. Στη συνέχεια, σχεδιάζεται η συνολική ποσότητα του κάθε προϊόντος που πρόκειται να παραχθεί κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου. Τέλος, προγραμματίζεται η παραγωγή για τα ενδιάμεσα χρονικά διαστήματα. Στη σύνταξη του προϋπολογισμού παραγωγής λαμβάνεται υπόψη και η δυναμικότητα της παραγωγής. Το οριστικό πλάνο παραγωγής θα πρέπει να παρουσιάζει τις πληροφορίες του προϋπολογισμού χωρισμένες σε προϊόντα που πρέπει να παραχθούν, ενδιάμεσες χρονικές περιόδους και δραστηριότητες του κάθε κέντρου ευθύνης στην παραγωγική διαδικασία.

$$\text{Προϋπολογισμός} = \frac{\text{Προϋπολογισμός}}{\text{πωλήσεων}} + \frac{\text{Επιθυμητό}}{\text{τελικό}} - \frac{\text{Επιθυμητό}}{\text{αρχικό}}$$



Παραγωγής	(σε μονάδες)	απόθεμα	απόθεμα
(σε μονάδες)			

Ο προϋπολογισμός παραγωγής είναι το αρχικό βήμα στις λειτουργίες της προϋπολογιστικής παραγωγής. Άλλοι προϋπολογισμοί που συνδέονται με την παραγωγή εκτός από τον προϋπολογισμό παραγωγής είναι ο προϋπολογισμός των άμεσων υλικών, ο προϋπολογισμός εργασίας που εκφράζει το μέγεθος και το κόστος της άμεσης εργασίας και ο προϋπολογισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων που περιλαμβάνει όλα τα βιομηχανικά κόστη εκτός της άμεσης εργασίας και των άμεσων υλικών.

Για τον αποτελεσματικό σχεδιασμό της παραγωγής, ο διευθυντής παραγωγής οφείλει να έχει στην κατοχή του πληροφορίες για τις παραγωγικές λειτουργίες για κάθε προϊόν ξεχωριστά. Άλλο του καθήκον αποτελεί η παροχή ιστορικών πληροφοριών για την ποσότητα παραγωγής, τα διάφορα κόστη και την επάρκεια των πόρων.

Μετά την ολοκλήρωση του προϋπολογισμού παραγωγής, ο διευθυντής παραγωγής οφείλει να τον παραδώσει στην επιτροπή για αξιολόγηση και έπειτα στον πρόεδρο για έγκριση προτού αποτελέσει τη βάση σχεδιασμού των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Ο προϋπολογισμός της παραγωγής συμβάλλει στο σχεδιασμό, το συντονισμό και τον έλεγχο των λειτουργιών του οργανισμού. Το γεγονός ότι ένα λεπτομερές πλάνο παραγωγής αναπτύσσεται και στηρίζεται σε ρεαλιστικά σχέδια πωλήσεων σημαίνει ότι η διοίκηση έχει αναλύσει και

συγκεκριμενοποιήσει τα πλάνα της για τη λειτουργία της παραγωγής και τα σχετικά με αυτή προβλήματα. Η σύνταξη λεπτομερούς προϋπολογισμού παραγωγής προωθεί τη λήψη αποφάσεων για το σχεδιασμό της παραγωγής, τις απαιτήσεις σε υλικά και εργατικό δυναμικό, τη δυναμικότητα του εξοπλισμού, την πολιτική για την τήρηση αποθεμάτων.

Το πλάνο παραγωγής οφείλει να συμβαδίζει με τα σχέδια για χρηματοδότηση, επενδύσεις και πωλήσεις. Ο οργανισμός πρέπει να μεριμνεί για τον αποτελεσματικό συντονισμό των λειτουργιών των πωλήσεων και της παραγωγής. ο υπεύθυνος πωλήσεων οφείλει να είναι ενήμερος για τα προβλήματα της παραγωγής, ενώ παράλληλα ο υπεύθυνος παραγωγής οφείλει να παρακολουθεί τις εξελίξεις και την πορεία των πωλήσεων. Πολλές φορές είναι θεμιτό να επανεξετάζεται το πλάνο των πωλήσεων ώστε να τονιστούν τα προϊόντα εκείνα που ο οργανισμός είναι σε θέση να παράγει και να προσφέρει αποτελεσματικά και έγκαιρα. Η ζήτηση των προϊόντων πρέπει να μεταφράζεται σε παραγωγική προσπάθεια. Η διαδικασία αυτή είναι ιδιαίτερα σύνθετη και όταν δε στηρίζεται σε υγιή βάση είναι δυνατό να οδηγήσει στη μη αποτελεσματική λειτουργία του οργανισμού. Οι αναποτελεσματικές διαδικασίες μπορούν να αποδοθούν στην έλλειψη έγκαιρου σχεδιασμού και στην ασαφή ανάθεση καθηκόντων.

Το πλάνο παραγωγής, εφόσον εγκριθεί πρέπει να χρησιμοποιηθεί και να εφαρμοστεί από το τμήμα παραγωγής ως το συνολικό σχέδιο παραγωγής. τα άτομα πρέπει να το χειρίζονται με ευελιξία, σαν οδηγό για το λεπτομερή σχεδιασμό της πραγματική παραγωγής σε καθημερινή ή εβδομαδιαία βάση. Το πλάνο παραγωγής πρέπει να αντιμετωπίζεται ως το πλαίσιο μέσα στο οποίο υλοποιούνται οι εντολές παραγωγής. Μεταβολές στην πραγματικές

πωλήσεις και σε άλλες συνθήκες μπορεί να απαιτήσουν υποχωρήσεις πάνω στο πλάνο παραγωγής.

Ο προϋπολογισμός παραγωγής αποτελεί τη βάση σχεδιασμού των άμεσων υλικών, των αναγκών για εργατικό δυναμικό, των επενδυτικών προγραμμάτων, των απαιτήσεων σε ρευστό, του κόστους παραγωγής. Επομένως, το πλάνο παραγωγής ως αρχή και βάση του σχεδιασμού του οργανισμού, παρέχει στη διοίκηση τις απαραίτητες πληροφορίες όπου στηρίζονται οι επιχειρηματικές αποφάσεις.

#### **4.8.3 Προϋπολογισμός ανάλωσης πρώτων υλών**

Ο προϋπολογισμός της ανάλωσης πρώτων υλών αναφέρεται στην ποσότητα και στο κόστος των πρώτων υλών που είναι απαραίτητες για την παραγωγή των απαιτούμενων μονάδων σύμφωνα με τον προϋπολογισμό της παραγωγής.

Για κάθε προϊόν υπάρχουν οι αντίστοιχες προδιαγραφές στις οποίες αναφέρεται αναλυτικά οι ποσότητες των άμεσων υλικών που απαιτούνται για την ολοκλήρωσή του με βάση τη μονάδα μέτρησης κάθε άμεσου υλικού.

Οι πληροφορίες που απαιτούνται για τη σύνταξη του προϋπολογισμού ανάλωσης άμεσων υλικών είναι οι παρακάτω:

- § προϋπολογισμός της παραγωγής σε μονάδες
- § τιμή αγοράς άμεσων υλικών ανά μονάδα μέτρησης

$$\begin{array}{l} \text{Προϋπολογισμός} \\ \text{ανάλωσης} \\ \text{πρώτων υλών} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Απαιτούμενες} \\ \text{πρώτες ύλες (σε} \\ \text{μονάδες)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Κόστος πρώτων υλών} \\ \text{ανά μονάδα} \end{array}$$

#### 4.8.4 Προϋπολογισμός αγοράς πρώτων υλών

Ο προϋπολογισμός αγοράς πρώτων υλών αποτελεί ένα λεπτομερές πρόγραμμα που προσδιορίζει τις απαιτούμενες αγορές για την προϋπολογισμένη παραγωγή, τις ανάγκες σε αποθέματα αλλά και τα κόστη που συνδέονται με τις αγορές. Το τμήμα προμηθειών χρησιμοποιεί την πληροφορία αυτή για να προγραμματίσει τις αγορές των άμεσων υλικών, ενώ παράλληλα το λογιστήριο αξιοποιεί την ίδια πληροφορία για να εκτιμήσει τις πληρωμές προς τους προμηθευτές.

Εφόσον είναι γνωστά τα πρότυπα των άμεσων υλικών, η ποσότητα των προϊόντων που χρειάζεται να παραχθεί σε κάθε χρονική περίοδο, τα απαιτούμενα αποθέματα των άμεσων υλικών, ο διευθυντής προμηθειών μπορεί να συντάξει τον προϋπολογισμό αγοράς των άμεσων υλικών. Το πρώτο βήμα είναι να υπολογιστεί η ποσότητα παραγωγής, ενώ ακολουθεί η χρησιμοποίηση του παρακάτω τύπου προκειμένου να καθοριστεί το ύψος των αγορών σε μονάδες για τη λογιστική περίοδο που προϋπολογίζεται.

$$\begin{array}{l} \text{Αγορές} \\ \text{αποθεμάτων} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Επιθυμητή μεταβολή} \\ \text{αποθεμάτων} \end{array} + \text{ανάλωση}$$

Προκειμένου να καταρτιστεί ο προϋπολογισμός αγοράς των άμεσων υλικών συνεκτιμάται το κόστος αγοράς των άμεσων υλικών ανά μονάδα μέτρησης του

άμεσου υλικού λαμβάνοντας υπόψη όλα τα έξοδα που σχετίζονται με τη μεταφορά αυτών των άμεσων υλικών στην παραγωγική διαδικασία.

#### **4.8.5 Προϋπολογισμός άμεσης εργασίας**

Ο προϋπολογισμός άμεσης εργασίας είναι ένα λεπτομερές πρόγραμμα που καθορίζει την ανάγκες σε άμεση εργασία για την μελλοντική περίοδο και τα κόστη εργασίας που συνδέονται με τις ανάγκες αυτές.

Το τμήμα παραγωγής χρησιμοποιεί τις ώρες άμεσης εργασίας για να προγραμματίσει τον αριθμό των εργαζομένων και τις ώρες που ο καθένας τους θα εργαστεί, ενώ ο λογιστής χρησιμοποιεί τα κόστη της άμεσης εργασίας για να εκτιμήσει τις πληρωμές της άμεσης εργασίας στους εργαζόμενους. Οι πληροφορίες του προϋπολογισμού της άμεσης εργασίας είναι χρήσιμες και για το τμήμα του ανθρωπίνου δυναμικού στον σχεδιασμό των νέων προσλήψεων, της εκπαίδευσης των ήδη εργαζομένων, υπαρχόντων και νέων, ή της μείωσης του αριθμού των εργαζομένων.

Ο προϋπολογισμός της άμεσης εργασίας πρέπει να είναι σε αρμονία με τη δομή του σχεδίου του ετήσιου κέρδους του οργανισμού. Τα κόστη και οι ώρες άμεσης εργασίας οφείλουν να παρουσιάζονται με σαφήνεια και υπευθυνότητα κατά χρονική περίοδο και κατά προϊόν. Όταν οι πρότυπες ώρες εργασίας και τα ημερομίσθια σχεδιάζονται πάνω σε λογική και ρεαλιστική βάση, η ανάπτυξη του προϋπολογισμού παύει να συνδέεται με σημαντικά προβλήματα. Πολλές φορές είναι ιδιαίτερα εύχρηστη η ανάπτυξη δύο ξεχωριστών προϋπολογισμών για το κάθε τμήμα, έναν ο οποίος θα καθορίζει μόνο τις ώρες κι ένας άλλος που θα ορίζει τα κόστη της άμεσης εργασίας.

Το πρώτο βήμα προετοιμασίας του προϋπολογισμού της άμεσης εργασίας είναι ο υπολογισμός των συνολικών άμεσων ωρών εργασίας πολλαπλασιάζοντας τις εκτιμώμενες ώρες εργασίας ανά μονάδα με τις εκτιμώμενες μονάδες παραγωγής. Το δεύτερο βήμα είναι ο παρακάτω υπολογισμός:

$$\text{Προϋπολογισμός άμεσης εργασίας} = \frac{\text{Απαιτούμενες μονάδες παραγωγής}}{\text{Ωρες άμεσης εργασίας ανά μονάδα}} \times \text{Ωρομίσθιο}$$

Ο αποτελεσματικός σχεδιασμός της άμεσης εργασίας σε ώρες και ωρομίσθια έχει θετικές συνέπειες για τον οργανισμό. Η χρηματοοικονομική διεύθυνση λειτουργεί πιο αποδοτικά με την ύπαρξη του σωστά σχεδιασμένου προϋπολογισμού, διότι η εργασία απαιτεί μεγάλο μέρος των χρηματικών διαθεσίμων κατά τη διάρκεια του έτους. Η εκτίμηση του κόστους της άμεσης εργασίας διευκολύνει τον Οικονομικό Διευθυντή να σχεδιάσει και να προγραμματίσει τις απαιτήσεις σε ρευστό για τις ενδιάμεσες περιόδους. Επίσης, τα προϋπολογισθέντα κόστη άμεσης εργασίας για την παραγωγή των προϊόντων παίζουν σημαντικό ρόλο στη λήψη των αποφάσεων, όπως στη διαμόρφωση τιμολογιακής πολιτικής και στις διαπραγματεύσεις με τα σωματεία των εργαζομένων.

#### 4.8.6 Προϋπολογισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων

Ο προϋπολογισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων είναι ένα λεπτομερές σχέδιο που αφορά τόσο τα κύρια όσο και τα υποστηρικτικά τμήματα της=-

Ο παραγωγής και περιλαμβάνει τα προβλεπόμενα κόστη παραγωγής εκτός των κοστών άμεσων υλικών και άμεσης εργασίας. Η κατάρτιση του συγκεκριμένου προϋπολογισμού εξυπηρετεί δύο στόχους: τη συγκέντρωση και σύνδεση των προϋπολογισμών κοστών των Γ.Β.Ε. που αναπτύσσονται από τους managers της παραγωγής και των σχετικών με αυτή υπηρεσιών, καθώς και την τμηματοποίηση των πληροφοριών για τον υπολογισμό του επιπέδου των Γ.Β.Ε. για την ερχόμενη λογιστική περίοδο. Ο υπολογισμός των Γ.Β.Ε. μπορεί να πραγματοποιηθεί άμεσα από τους υπευθύνους του κάθε τμήματος ή από τους διευθυντές που δε σχετίζονται με την παραγωγή. Στην τελευταία περίπτωση, οι δαπάνες αφού υπολογιστούν συγκεντρωτικά επιμερίζονται στα διάφορα κέντρα κόστους. Τα Γ.Β.Ε αποτελούν το μέρος εκείνων των εξόδων που έχει επιμεριστεί, με τη χρήση συγκεκριμένων από τη διοίκηση κλειδών επιμερισμού στην παραγωγή. Οι διευθυντές των τμημάτων καθίστανται υπόλογοι για τα έξοδα που προκύπτουν στο τμήμα τους. Τα υπόλοιπα έξοδα που επιμερίζονται και καταλογίζονται στα αντίστοιχα τμήματα, εμφανίζονται χωριστά.

#### **4.8.7 Προϋπολογισμός των εξόδων πωλήσεων και διοίκησης**

Ο προϋπολογισμός των εξόδων πωλήσεων και διοίκησης είναι ένα λεπτομερές πρόγραμμα λειτουργικών εξόδων, εκτός των εξόδων που αφορούν την παραγωγική λειτουργία, τα οποία στηρίζουν τις πωλήσεις και γενικά όλες τις λειτουργίες του οργανισμού για τις μελλοντικές περιόδους. Οι λογιστές χρησιμοποιούν τους προϋπολογισμούς των εξόδων πωλήσεων και διοίκησης για να εκτιμήσουν τις χρηματικές πληρωμές για τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται στις μη παραγωγικές δραστηριότητες.

Τα έξοδα διοίκησης προϋπολογίζονται συγκεντρωτικά από το διευθυντή που έχει την αρμοδιότητα να τα προϋπολογίσει και στη συνέχεια επιμερίζονται στα διάφορα κέντρα κόστους.

Το τμήμα πωλήσεων καταρτίζει τον προϋπολογισμό εξόδων πωλήσεων που αφορούν αποκλειστικά στη λειτουργία αυτή. Τέτοια έξοδα ενδεικτικά αναφέρονται ως τα ακόλουθα:

- § έξοδα κίνησης των πωλητών
- § έξοδα εκθέσεων
- § έντυπο υλικό προώθησης των πωλήσεων

Τα έξοδα πωλήσεων μιας εταιρείας μπορούν να είναι τόσο σταθερά όσο και μεταβλητά. Τα σταθερά έξοδα συνήθως περιλαμβάνουν τους μισθούς, τις αποσβέσεις και άλλα έξοδα. Τα μεταβλητά έξοδα μπορεί να περιλαμβάνουν τις προμήθειες και τα έξοδα διαφήμισης που μεταβάλλονται με τη μεταβολή του ύψους των πωλήσεων.

$$\text{Προϋπολογισμός εξόδων πωλήσεων} = \left( \begin{array}{l} \text{Συνολικά} \\ \text{σταθερά έξοδα} \\ \text{ανά είδος} \\ \text{δαπάνης} \end{array} + \text{Πωλήσεις} \right) * \begin{array}{l} \text{Ποσοστό} \\ \text{μεταβλητών} \\ \text{εξόδων ανά} \\ \text{είδος δαπάνης} \end{array}$$

Ο διευθυντής του τμήματος ανθρωπίνων πόρων μπορεί να προϋπολογίσει δαπάνες που αφορούν:

- § αμοιβές εργαζόμενων



- § Έξοδα εκπαίδευσης προσωπικού
- § Στολές εργασίας
- § Τηλεφωνικά και ταχυδρομικά έξοδα
- § Έξοδα ταξιδίων διοικητικού προσωπικού
- § Έξοδα μεταφοράς εργαζομένων
- § Έξοδα καθαριότητας
- § Έξοδα επιβατηγών αυτοκινήτων της επιχείρησης ( καύσιμα, συντήρηση, επισκευές, φόρους κλπ)

Ο οικονομικός διευθυντής από τη μεριά του μπορεί να προϋπολογίσει δαπάνες που αφορούν:

- § Αμοιβές ελεγκτών
- § Δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων
- § Ενοίκια
- § Ασφάλιστρα
- § Αποσβέσεις
- § Δαπάνες αύξησης μετοχικού κεφαλαίου

Τα διάφορα άτομα που είναι αρμόδια για τη σύνταξη των προϋπολογισμών, αναλαμβάνουν την ευθύνη τεκμηρίωσης του τρόπου με τον οποίο υπολογίζεται το ύψος της κάθε δαπάνης. Το τμήμα ανθρωπίνων πόρων προκειμένου να αιτιολογήσει την προβλεπόμενη δαπάνη για επιπλέον παροχές στους εργαζόμενους θα πρέπει να καθορίσει το είδος των παροχών,

τη συχνότητα παροχής, αλλά και να λάβει υπόψη κοινωνικούς παράγοντες, νομικές διατάξεις, ασφάλιση, έξοδα σίτισης κλπ. Σχετικά με τα έξοδα σίτισης ο διευθυντής προσωπικού θα πρέπει να αναφέρει στις σημειώσεις του προϋπολογισμού τον αριθμό των εργαζομένων επί τον αριθμό των ημερών σίτισης επί το μέσο κόστος ανά γεύμα μείον τη συμμετοχή των εργαζομένων στο κόστος των γευμάτων.

#### **4.8.8 Ταμειακός προϋπολογισμός**

Αφού έχουν καταρτιστεί οι λεπτομερείς προϋπολογισμοί για κάθε μια από τις λειτουργίες του οργανισμού, επόμενο βήμα αποτελεί η σύνταξη ενός από τους πιο σημαντικούς προϋπολογισμούς, του ταμειακού προϋπολογισμού. Η ικανότητα της επιχείρησης να παράγει χρηματικές ροές αντανακλά την ικανότητά της να πληρώνει μερίσματα και γενικά να εκπληρώνει τις οποιεσδήποτε ταμειακές της υποχρεώσεις. Ο ταμειακός προϋπολογισμός στηρίζει τη διοίκηση στο σχεδιασμό της μείωσης ανεπιθύμητων και μη παραγωγικών ταμειακών ισοζυγίων, ενώ παράλληλα εξασφαλίζει όποτε αυτό καθίσταται δυνατό, ότι η επιχείρηση δεν θα βρεθεί στην ανάγκη ακριβού δανεισμού προκειμένου να αντιμετωπίσει μια ενδεχόμενη βραχυπρόθεσμη στενότητα χρηματικών πόρων. Με τον τρόπο αυτό αποφεύγονται οι επικίνδυνες μεταβολές στο ύψος των διαθεσίμων που διακυβεύουν την πιστοληπτική ικανότητα του οργανισμού. Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στις περιπτώσεις υψηλών ταμειακών εκροών, όπως εξόφληση τραπεζικών δανείων, εξαγορά άλλης επιχείρησης, εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, τμηματικές καταβολές φόρου, κλπ.

Οι ταμειακές εκροές συνήθως αντανακλούν την ανάγκη χρηματοδότησης πιθανού ελλείμματος ρευστών ή και την ανάγκη επενδυτικού σχεδιασμού για την τοποθέτηση επιπλέον ρευστών σε κερδοφόρα επενδυτικά έργα. Ο ταμειακός προϋπολογισμός συνδέεται άμεσα με άλλα σχέδια και προγράμματα, όπως το πλάνο των πωλήσεων, τους λογαριασμούς εισπρακτέους, τους προϋπολογισμούς των εξόδων και τον προϋπολογισμό των επενδύσεων. Δεδομένης της αλληλεξάρτησης αυτής, ο αρμόδιος της σύνταξης του ταμειακού προϋπολογισμού οφείλει να συνεργάζεται στενά με τους managers των τμημάτων που επηρεάζουν τις ταμειακές ροές. Ο ταμειακός προϋπολογισμός επικεντρώνεται αποκλειστικά στα ποσά και τη χρονική στιγμή πραγματοποίησης των ταμειακών εισροών και εκροών σε αντίθεση με τα υπόλοιπα είδη προϋπολογισμών που εστιάζουν στη χρονική στιγμή πραγματοποίησης όλων των συναλλαγών, τόσο χρηματικών όσο και μη.

Οι βασικοί στόχοι των ταμειακών προϋπολογισμών είναι οι ακόλουθοι:

- § Η παρουσίαση της πιθανής θέσης του οργανισμού σε ρευστά στο τέλος κάθε περιόδου ως αποτέλεσμα των προγραμματισμένων διαδικασιών και λειτουργιών της επιχείρησης.
- § Ο καθορισμός του ταμειακού πλεονάσματος ή ελλείμματος ανά περιόδους
- § Ο συντονισμός των χρηματικών διαθεσίμων με το συνολικό απασχολούμενο κεφάλαιο, τα έξοδα, τις επενδύσεις και τις υποχρεώσεις.
- § Η δημιουργία μιας υγιούς βάσης για συνεχή παρακολούθηση της ταμειακής θέσης.

§ Η δυνατότητα της αξιοποίησης του αδρανούς ταμειακού πλεονάσματος σε επενδυτικούς σκοπούς.

#### **4.8.8.1 Η χρονική διάσταση των ρευστών διαθεσίμων για σκοπούς σχεδιασμού και ελέγχου**

Τα χαρακτηριστικά και η σπουδαιότητα των συνεχών ταμειακών ροών και σε έναν οργανισμό υποδεικνύουν τρεις διαφορετικούς χρονικούς ορίζοντες των ρευστών για σκοπούς σχεδιασμού και ελέγχου: μακροπρόθεσμοι, βραχυπρόθεσμοι και άμεσοι.

Ο μακροπρόθεσμος ταμειακός ορίζοντας θα πρέπει να είναι σύμφωνος με τις χρονικές διαστάσεις του στρατηγικού σχεδιασμού και τα επενδυτικά προγράμματα. Βασική προϋπόθεση για αποτελεσματικές χρηματοοικονομικές αποφάσεις, για άριστη αξιοποίηση των μετρητών και για εξασφάλιση μακροχρόνιας πιστοληπτικής ικανότητας αποτελεί ο μακροχρόνιος σχεδιασμός των ταμειακών ροών.

Ο βραχυπρόθεσμος ορίζοντας πρέπει να είναι σύμφωνος με τον σχεδιασμό για την πραγματοποίηση κέρδους. Στον χρονικό αυτό ορίζοντα απαιτούνται λεπτομερή πλάνα για τις για τις ταμειακές εισροές και εκροές που συνδέονται άμεσα με το ετήσιο σχέδιο κέρδους. Ο βραχυχρόνιος ταμειακός προϋπολογισμός αναπτύσσεται από τα διάφορα προϋπολογιστικά προγράμματα που περικλείονται στο ετήσιο πλάνο κέρδους.

Ο άμεσος χρονικός ορίζοντας χρησιμοποιείται σε πολλές επιχειρήσεις κυρίως για την εκτίμηση, τον έλεγχο και τη διαχείριση των ταμειακών ροών σε καθημερινή βάση. Κύριος στόχος είναι η εξασφάλιση ότι δεν

πραγματοποιούνται ταμειακά ελλείμματα και υπερβολικά πλεονάσματα. Περιορίζει το κόστος ευκαιρίας των πλεονασματικών ταμειακών ισοζυγίων επιτρέποντας την άμεση επένδυση των μετρητών όταν αυτά συσσωρεύονται.

#### 4.8.8.2 Ανάπτυξη ταμειακού προϋπολογισμού

Δύο είναι οι κύριες προσεγγίσεις ανάπτυξης του ταμειακού προϋπολογισμού. Η μία είναι οι εισπράξεις σε ρευστό και οι δαπάνες. Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην λεπτομερή ανάλυση των αυξήσεων και μειώσεων των προϋπολογισθέντων ρευστών διαθεσίμων, που αντανakλούν όλες τις ταμειακές εισροές και εκροές από προϋπολογισμούς που αφορούν πωλήσεις, έξοδα και κεφαλαιουχικές δαπάνες. Η προσέγγιση αυτή είναι ιδιαίτερα εύχρηστη και συνίσταται για τον βραχυχρόνιο προγραμματισμό των ρευστών διαθεσίμων ως μέρος του ετήσιου σχεδίου κέρδους.

Η δεύτερη μέθοδος είναι γνωστή ως χρηματοοικονομική – λογιστική προσέγγιση. Το σημείο από όπου ξεκινά η μέθοδος είναι το καθαρό εισόδημα που παρουσιάζεται στην προϋπολογισμένη κατάσταση αποτελεσμάτων.

Μια ιδιαίτερα εύχρηστη δομή κατάρτισης του ταμειακού προϋπολογισμού είναι η ακόλουθη:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{εκτιμώμενο} & & \text{Συνολικές} & & \text{Συνολικές} & & \text{Εκτιμώμενο} \\ \text{ταμειακό} & = & \text{εκτιμώμενες} & - & \text{εκτιμώμενες} & + & \text{ταμειακό} \\ \text{υπόλοιπο τέλους} & & \text{ταμειακές} & & \text{ταμειακές} & & \text{υπόλοιπο αρχής} \\ & & \text{εισροές} & & \text{εκροές} & & \end{array}$$

Οι ταμειακές εισροές προκύπτουν από συναλλαγές όπως πωλήσεις, συγκέντρωση λογαριασμών εισπρακτέων, εισπραχθέντες τόκους επενδύσεων, πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων καθώς και άλλες πηγές εσόδων.

Στην περίπτωση των πωλήσεων επί πιστώσει, η δημιουργία μετρητών δεν είναι άμεση. Η πιο διαδεδομένη προσέγγιση του προβλήματος αυτού βασίζεται στην συσσωρευμένη εμπειρία που υποδεικνύει τη μέση περίοδο μεταξύ ημερομηνίας πώλησης και ημερομηνίας είσπραξης. Ο manager που καθίσταται υπεύθυνος για τις εισπράξεις οφείλει να καθορίζει τακτικά την αποδοτικότητα των εισπράξεων. Πληροφορίες όπως τα ποσοστά των πωλήσεων επί πιστώσει που εισπράττονται σε τριάντα μέρες ή σε εξήντα μέρες κλπ είναι χρήσιμες για τον προγραμματισμό των ταμειακών εισροών από τους λογαριασμούς εισπρακτέους.

Οι ταμειακές εκροές πραγματοποιούνται κυρίως για υλικά, άμεση εργασία, δαπάνες και αυξήσεις κεφαλαίου, εξόφληση δανείων, μερίσματα που πληρώνονται σε μετόχους. Η πολιτική του οργανισμού στη χορήγηση εκπτώσεων σε πελάτες πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στην εκτίμηση του χρόνου που μεσολαβεί στην πραγματοποίηση των λογαριασμών πληρωτέων και την πληρωμή των λογαριασμών αυτών. Οι προπληρωμές πρέπει να συνεκτιμώνται κατά τον καθορισμό της χρονικής στιγμής των πληρωμών. Οι πληρωμές των τόκων δανείων και οι φόροι πρέπει επίσης να υπολογισθούν. Οι επιχειρήσεις συνήθως ακολουθούν μια συνεπή πολιτική μερισμάτων, η οποία απλοποιεί το ζήτημα των απαιτήσεων σε μετρητά για τη χορήγηση μερισμάτων.

#### **4.9 Προϋπολογιστική κατάσταση αποτελεσμάτων**

Η προϋπολογιστική κατάσταση αποτελεσμάτων παρουσιάζει συνοπτικά το τελικό αποτέλεσμα όλων των λειτουργιών του οργανισμού, που απεικονίζονται στους επιμέρους προϋπολογισμούς των πωλήσεων, του κόστους πωληθέντων, των διοικητικών εξόδων κλπ.

#### **4.10 Προϋπολογιστικός Ισολογισμός**

Το τελικό βήμα σύνταξης του κύριου προϋπολογισμού είναι η προετοιμασία του προϋπολογιστικού προϋπολογισμού. Ο προϋπολογιστικός Ισολογισμός παρουσιάζει την οικονομική θέση του οργανισμού για την μελλοντική περίοδο. Όλες οι πληροφορίες που εμφανίζονται στους προϋπολογισμούς χρησιμοποιούνται στη διαδικασία αυτή.

Η διοίκηση της επιχείρησης πρέπει στο σημείο αυτό να εντείνει την προσοχή της στον τρόπο με τον οποίο τα αναμενόμενα αποτελέσματα του ερχόμενου οικονομικού έτους θα εμφανιστούν στις λογιστικές καταστάσεις της επιχείρησης. Τόσο η προϋπολογιστική κατάσταση αποτελεσμάτων όσο και ο προϋπολογιστικός Ισολογισμός οφείλουν να έχουν μορφή κατάλληλη για δημοσίευση.

Η ανώτατη διοίκηση λαμβάνει ορισμένες αποφάσεις σε ζητήματα που αφορούν τις εκτιμήσεις και τα προϋπολογιστικά μεγέθη. Ο υπολογισμός συγκεκριμένων δεικτών – κλειδιά είναι μια από τις εργασίες της διοίκησης στο σημείο αυτό προκειμένου να καθοριστεί αν η οικονομική θέση που περιγράφεται στις προϋπολογιστικές καταστάσεις είναι ικανοποιητική. Οι

δείκτες κερδοφορίας εξετάζουν τη σχέση καθαρών εσόδων και απόδοσης, και καθαρών εσόδων και κεφαλαίου που απασχολείται.

Οι δυο προϋπολογιστικές καταστάσεις είναι στατικοί προϋπολογισμοί, καθώς απεικονίζουν τα αποτελέσματα σε ένα μόνο αναμενόμενο επίπεδο λειτουργίας. Οι στατικοί προϋπολογισμοί πρέπει να ερμηνεύονται με προσοχή, καθώς είναι απίθανο ο οργανισμός να λειτουργήσει ακριβώς στο ίδιο επίπεδο που έχει εκτιμηθεί κατά τους προϋπολογισμούς. Για ελεγκτικούς σκοπούς η διοίκηση υποστηρίζει τον κύριο προϋπολογισμό με μια σειρά ελαστικών προϋπολογισμών που εμφανίζουν τα αναμενόμενα αποτελέσματα του οργανισμού σε διαφορετικά επίπεδα λειτουργίας.



## Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία

### Ξένη Βιβλιογραφία

- § H. Atkinson, A. Berry, R. Jarvis, Business Accounting for Hospitality and Tourism, Chapman and Hall, 1995
- § Needles, E. Belverd, V. Susan, Crosson, Managerial Accounting, Houghton Mifflin Company, Boston, New York 2002
- § M. Coltman, Hospitality Management Accounting, Publishing Company Inc, 1978
- § J. Arnold, S. Turley, Accounting for Management Decisions, Prentice Hall, 1996
- § D.Carbutt, Making Budgets Work, the Control and Use of the Budgetary Control Process, Chartered Instituted of Management Accountants, 1995
- § Glenn A. Welsch, Ronald W. Hilton, Paul N. Gordon, Budgeting Profit Planning and Control, fifth edition, Prentice Hall International Edition, 1988
- § Pauline Weetman, Management Accounting an Introduction, second edition, Financial Times, 1999

### Ελληνική Βιβλιογραφία

- § Άγγελος Τσακλάγκανος, Προϋπολογισμοί - Budgeting για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, Εκδοτικός οίκος αδελφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη 1993
- § Σάνδρα Ι. Κοέν, Διοικητική Λογιστική, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, πρώτη έκδοση, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα 2003

## Κεφάλαιο 5

### Στατικοί και Ελαστικοί προϋπολογισμοί

#### 5.1 Στατικοί προϋπολογισμοί

Οι στατικοί προϋπολογισμοί αφορούν ένα συγκεκριμένο επίπεδο δραστηριοποίησης της επιχείρησης, χρησιμοποιούν ως σημείο αναφοράς ένα συγκεκριμένο ύψος πωλήσεων, έναν ορισμένο όγκο παραγωγής, ένα προκαθορισμένο επίπεδο ωρών εργασίας κλπ.

Στην πραγματικότητα, απαιτείται από τους προϋπολογισμούς να αντανakλούν στα μεγέθη τους τις μεταβολές του περιβάλλοντος. Όταν απολογιστικά διαπιστώνονται αποκλίσεις μεταξύ των προϋπολογισθέντων ποσών του στατικού προϋπολογισμού και των πραγματοποιηθέντων ποσών που αφορούν διαφορετικό επίπεδο δραστηριότητας, η ερμηνεία τους δεν είναι χρήσιμη για τα στελέχη και τη διοίκηση. Ο ρόλος του ελέγχου στην περίπτωση των στατικών προϋπολογισμών περιορίζεται σε αποτελεσματικότητα, αφού πολλές από τις δαπάνες εξαρτώνται από το επίπεδο δραστηριότητας και μεταβάλλονται άλλοτε γραμμικά ή μη σε σχέση με αυτό.

#### 5.2 Ελαστικοί προϋπολογισμοί

Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί είναι προϋπολογισμοί που καταρτίζονται για διάφορα επίπεδα πωλήσεων και παραγωγικής δραστηριότητας, βασίζονται με άλλα λόγια σε υποθετικά – πιθανά σενάρια. Οι μεγάλες ξενοδοχειακές

επιχειρήσεις διενεργούν πολύ συχνά ελαστικούς προϋπολογισμούς, σε αντίθεση με τις μικρές, εξαιτίας της σημαντικής συμμετοχής όλων των τμημάτων στη λειτουργία τους και της ύπαρξης των ποικίλων μεταβλητών που την επηρεάζουν.

### **5.2.1 Η συμμετοχή της διοίκησης στην ανάπτυξη ελαστικών προϋπολογισμών**

Είναι σχεδόν αδύνατο οι managers των κέντρων ευθύνης να συμμετέχουν αποτελεσματικά στην ανάπτυξη του τεχνικού μέρους των προϋπολογισμών. Οι άμεσοι υπολογισμοί και οι εκτιμήσεις πρέπει να γίνονται αντικείμενο συζήτησης και να εγκρίνονται από τους managers των κέντρων ευθύνης που θα τους χρησιμοποιήσουν ως εργαλεία. Η ανάπτυξη τύπων υπολογισμού των ελαστικών προϋπολογισμών, ακόμα και στην περίπτωση που διενεργείται στο επίπεδο των εργαζομένων, οφείλει να παρέχει τη βάση συμμετοχής των managers των επηρεαζόμενων κέντρων ευθύνης. Οι στατιστικές προσεγγίσεις χρησιμοποιούν ιστορικά δεδομένα και απαιτούν τεχνική κατάρτιση. Οι προσπάθειες ανάλυσης παραμένουν στο επίπεδο των εργαζομένων και η συμμετοχή επιτυγχάνεται είτε με την υποβολή των προτεινόμενων φόρμουλων των ελαστικών προϋπολογισμών στους managers των αρμόδιων κέντρων ευθύνης για αξιολόγηση και προτάσεις βελτίωσης, είτε με υποβολή των προγραμμάτων δαπανών για το ετήσιο σχέδιο κέρδους στους managers των κέντρων ευθύνης για αξιολόγηση και έγκριση.

### 5.3 Η χρησιμότητα των ελαστικών προϋπολογισμών

Ο βασικός στόχος των ελαστικών προϋπολογισμών είναι η διευκόλυνση του ελέγχου των δαπανών. Τρεις είναι οι χρήσεις των ελαστικών προϋπολογισμών:

1. η διευκόλυνση της προετοιμασίας των προϋπολογισμών εξόδων για τα κέντρα ευθύνης για να συμπεριληφθούν στο τακτικό πλάνο κέρδους. Όταν οι αλγόριθμοι των ελαστικών προϋπολογισμών ολοκληρώνονται σύντομα στον κύκλο σχεδιασμού, μπορούν να χρησιμοποιηθούν άμεσα στην προετοιμασία των προϋπολογισμών εξόδων που θα συμπεριληφθούν στο ετήσιο πλάνο κέρδους.
2. η παροχή στόχων δαπανών στους managers των κέντρων ευθύνης κατά τη χρονική διάρκεια που καλύπτει το πλάνο κέρδους. Μέσω της χρήσης των αλγορίθμων των ελαστικών προϋπολογισμών μπορούν τα κέντρα ευθύνης να παράγουν νέα έξοδα – στόχους που πρέπει να ακολουθούν τα διάφορα κέντρα ευθύνης.
3. η παροχή προϋπολογιστικών ποσών εξόδων που ανταποκρίνονται στην πραγματική δραστηριότητα ώστε αυτά να συγκριθούν με τα πραγματικά έξοδα στις μηνιαίες αναφορές απόδοσης. Η μέτρηση της απόδοσης πραγματοποιείται χρονικά αφού έχουν πραγματοποιηθεί τα έξοδα. Οι περιοδικές αναφορές απόδοσης για κάθε κέντρο ευθύνης οφείλουν να είναι κατανοητές από όλους, να περικλείουν όλα τα ελέγξιμα είδη και να συγκρίνουν την πραγματική απόδοση με την εκτιμώμενη. Βάσει των εξόδων που περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό ένα από τα παρακάτω μέτρα σύγκρισης μπορεί να πραγματοποιηθεί:

§ σταθερές ή στατικές συγκρίσεις. Η προσέγγιση αυτή χρησιμοποιείται όταν δεν υιοθετείται η πρακτική των ελαστικών προϋπολογισμών. Στην περίπτωση αυτή, τα πραγματικά έξοδα συγκρίνονται με τα αρχικά ποσά του προϋπολογισμού, όπως αυτά παρουσιάζονται στο ετήσιο πλάνο κέρδους. Αυτή η προσέγγιση είναι κατάλληλη όταν η εκροή που πραγματοποιείται συμπίπτει με αυτή που αρχικά παρουσιάστηκε στο πλάνο κέρδους. Ωστόσο, όταν η εκροή αποκλίνει σημαντικά από το αρχικό πλάνο, οι συγκρίσεις είναι ανέφικτες. Οι σταθερές ή στατικές προϋπολογιστικές συγκρίσεις για τον έλεγχο των εξόδων σπάνια είναι το κατάλληλο εργαλείο για τα κέντρα ευθύνης, διότι η πραγματική εκροή συνήθως διαφέρει σημαντικά από την αντίστοιχη που παρουσιάζεται στο αρχικό πλάνο κέρδους. Επιπλέον, στα κέντρα ευθύνης μεγάλο μέρος των εξόδων είναι μεταβλητό ή ημιμεταβλητό. Αν στα κέντρα ευθύνης πραγματοποιούνταν μόνο σταθερά έξοδα, η ανάγκη για διαδικασία ελαστικών προϋπολογισμών θα ήταν ανύπαρκτη.

§ Ελαστικές προϋπολογιστικές συγκρίσεις. Η προσέγγιση αυτή χρησιμοποιείται όταν τα κέντρα ευθύνης εφαρμόζουν ελαστικούς προϋπολογισμούς. Στην περίπτωση αυτή, τα πραγματικά έξοδα συγκρίνονται με ποσά του ελαστικού προϋπολογισμού προσαρμοσμένα στην πραγματική εκροή.

Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί βρίσκουν εφαρμογή σε όλες τις λειτουργίες ενός οργανισμού: παραγωγή, πωλήσεις, διοίκηση, παρόλο που πιο συχνά χρησιμοποιούνται από τα κέντρα ευθύνης στην παραγωγική λειτουργία. Είναι ιδιαίτερα κατάλληλοι στα κέντρα ευθύνης όπου οι λειτουργίες τείνουν να

επαναλαμβάνονται, τα έξοδα είναι πολλά και ποικίλης μορφής και οι εκροές ή η δραστηριότητα μετατρέπονται σε ρεαλιστικά μετρήσιμα μεγέθη.

Η ανάπτυξη της φόρμουλας του ελαστικού προϋπολογισμού πραγματοποιείται στα αρχικά στάδια του κύκλου σχεδιασμού. Μια ρεαλιστική πολιτική θα ήταν να τοποθετηθεί η προθεσμία υποβολής του ελαστικού προϋπολογισμού πριν την ολοκλήρωση του πλάνου κέρδους. Οι αλγόριθμοι των ελαστικών προϋπολογισμών δε συνδέονται με ένα συγκεκριμένο επίπεδο εκροής, αλλά με πολλά, η ανάπτυξή τους μπορεί να συνεχιστεί ανεξάρτητα από τις υπόλοιπες φάσεις του τακτικού κύκλου σχεδιασμού.

Όσο πιο σύνθετες είναι οι λειτουργίες του οργανισμού τόσο πιο δυσχερής γίνεται ο έλεγχος των εξόδων. Σε περίπλοκες συνθήκες, τα έξοδα μπορούν να ελεγχθούν αποτελεσματικά μόνο μέσω ολοκληρωμένου σχεδιασμού, συνεχούς προσπάθειας και ορθά σχεδιασμένου συστήματος. Ο έλεγχος των εξόδων αποτελεί ευθύνη και δεν συμπεριλαμβάνεται στις αρμοδιότητες μόνο του προσωπικού. Το ελεγκτικό σύστημα δεν μπορεί να ελέγξει τα έξοδα, αλλά παρέχει στους managers των κέντρων ευθύνης τα εργαλεία του ελέγχου, εργαλεία των οποίων η χρήση μπορεί να γίνει αποτελεσματική από τις ενέργειες των managers αυτών. Οι managers των κέντρων ευθύνης μπορούν να αντιμετωπίσουν με σοβαρότητα τον έλεγχο δαπανών, μόνο όταν η ανώτατη διοίκηση εκφράζει ενεργό ενδιαφέρον για αυτόν. Η οργανωμένη και συνεχής προσπάθεια είναι ζωτικής σημασίας για την εκτέλεση της αποδοτικής διοικητικής λειτουργίας.

Τα στοιχεία ενός αποδοτικού συστήματος ελέγχου των δαπανών είναι τα ακόλουθα:

- § Η ανώτατη διοίκηση οφείλει να παρέχει συνεχή υποστήριξη στο σύστημα ελέγχου.
- § Ο έλεγχος δαπανών είναι είδος ευθύνης.
- § Το ελεγκτικό σύστημα πρέπει να είναι σχεδιασμένο με τέτοιο τρόπο ώστε να ανταποκρίνεται στις ανάγκες που ορίζουν οι καταστάσεις.
- § Προκειμένου για τη μέτρηση της απόδοσης, οι πρότυπες δαπάνες πρέπει να βασίζονται σε ρεαλιστικά δεδομένα.
- § Η αναφορά της απόδοσης πρέπει να διενεργείται σε τακτά χρονικά διαστήματα.
- § Οι πρότυπες δαπάνες πρέπει να συνδέονται με την πραγματική εκροή.
- § Το ελεγκτικό σύστημα και οι αναφορές απόδοσης οφείλουν να είναι απλές και κατανοητές σε όλες τις βαθμίδες της διοίκησης.
- § Ο έλεγχος δαπανών είναι αποτελεσματικός πριν την πραγματοποίηση του κόστους, για το λόγο αυτό τα πρότυπα κόστη πρέπει να χρησιμοποιούνται για ελεγκτικούς σκοπούς με δυο τρόπους:
  - Για τον έλεγχο των δαπανών πριν την πραγματοποίησή τους.
  - Για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας με την οποία οι δαπάνες έχουν ελεγχθεί.
- § Οι διαδικασίες της παρακολούθησης των δαπανών πρέπει να προσανατολίζονται στη διόρθωση των αναποτελεσματικών ενεργειών.

## Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία

### Ξένη Βιβλιογραφία

- § Glenn A. Welsch, Ronald W. Hilton, Paul N. Gordon, Budgeting Profit Planning and Control, fifth edition, Prentice Hall International Edition, 1988
- § Pauline Weetman, Management Accounting an Introduction, second edition, Financial Times, 1999

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑΣ



## Κεφάλαιο 6

---

### Προϋπολογισμός και Έλεγχος

#### 6.1 Έλεγχος

Οι προϋπολογισμοί που καταρτίζονται στο στάδιο του σχεδιασμού, τείνουν να χαρακτηριστούν στατικοί, διότι ο σχεδιασμός αποτελεί διαδικασία που βασίζεται σε συγκεκριμένες υποθέσεις και γεγονότα που θα συμβούν στην ερχόμενη προϋπολογισμένη περίοδο. Δεδομένης της δυναμικότητας του περιβάλλοντος των οργανισμών, η έκβαση των γεγονότων δεν συμφωνεί πάντα με τις προϋπολογιστικές εκτιμήσεις. Συχνά μάλιστα, οι αποκλίσεις από τα μεγέθη του προϋπολογισμού επιφέρουν αρνητικά αποτελέσματα στον οργανισμό. Για παράδειγμα, το κόστος παροχής υπηρεσιών μπορεί να είναι τελικά υψηλότερο από το προϋπολογισθέν, με αποτέλεσμα τη δημιουργία ζημιών. Τα πραγματικά γεγονότα που διαδραματίζονται στην προϋπολογισμένη περίοδο πρέπει να παρακολουθούνται και να μετρώνται σε σχέση με το προϋπολογιστικό σχέδιο, ώστε να ληφθούν τα απαραίτητα μέτρα για την εξάλειψη των ανεπιθύμητων καταστάσεων.

Οι αποκλίσεις από τον προϋπολογισμό, μπορεί να οφείλονται σε γεγονότα εντός ή εκτός ελέγχου της επιχείρησης. Η έκβαση ενός γεγονότος είναι στον έλεγχο του οργανισμού, όταν η διοίκηση αναλαμβάνει δράση για να εξασφαλίσει ότι το ανεπιθύμητο γεγονός δεν θα πραγματοποιηθεί στο μέλλον. Αντίθετα, τα γεγονότα που παραμένουν εκτός ελέγχου του οργανισμού είναι ανεπηρέαστα από τις ενέργειες της διοίκησης. Σε πολλές περιπτώσεις, η

διοίκηση επανεκτιμά τη στρατηγική του οργανισμού προκειμένου να προλάβει ακραίες καταστάσεις. Η οικονομική ύφεση επιβάλλει στους οργανισμούς τον επαναπροσδιορισμό των στρατηγικών τους θέσεων στο μέλλον. Συνήθως, ανάλογα γεγονότα αναγκάζουν τις επιχειρήσεις σε περικοπές των λειτουργιών ή σε προσανατολισμό σε άλλες αγορές. Η μακροχρόνια επίπτωση των ανεπιθύμητων καταστάσεων μπορεί να αποτραπεί μόνο αν στον οργανισμό υπάρχει αποτελεσματικό σύστημα παρακολούθησης, μέτρησης και ελέγχου που να εντοπίζει τις αποκλίσεις και να βοηθά τους managers να εκτιμούν τις επιπτώσεις και να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα.

Η διαδικασία της παρακολούθησης, μέτρησης και της διορθωτικής ενέργειας είναι ο πυρήνας της ελεγκτικής δράσης σε όλους τους οργανισμούς. Η μέτρηση της πραγματικής λειτουργίας ενάντια στην προϋπολογισθείσα θα οδηγήσει αναπόφευκτα στις λεγόμενες αποκλίσεις. Είναι σπάνια η ταύτιση των πραγματικών με τα προϋπολογισθέντα γεγονότα σε όλα τα μεγέθη, διότι οι αποφάσεις που αφορούν στη λειτουργία του οργανισμού και περικλείονται στον προϋπολογισμό, σχεδιάζονται χρονικά πολύ νωρίτερα από την εκδήλωση των γεγονότων. Άλλωστε, η διαδικασία πρόβλεψης των εσόδων και των εξόδων σε ένα δυναμικό περιβάλλεται από αβεβαιότητα.

Ο έλεγχος στο στάδιο αυτό είναι επανατροφοδοτικός, επηρεάζεται από τη σύγκριση μεταξύ της πραγματικής και της προϋπολογισθείσας επίδοσης. Ο επανατροφοδοτικός έλεγχος ασκείται αφού έχουν πραγματοποιηθεί τα αποτελέσματα. Είναι επίσης και αντιδραστικός, με την έννοια ότι ασκείται όταν εντοπιστούν δυσλειτουργίες και είναι απαραίτητη η λήψη διορθωτικών μέτρων.

Στη βιβλιογραφία ο επανατροφοδοτικός έλεγχος αναφέρεται ως regulation by error (Ashby, 1956), δηλαδή ασκείται όταν ο οργανισμός δεν μπορεί να αναστείλει αποτελεσματικά δυσάρεστα γεγονότα που επηρεάζουν τη λειτουργία της επιχείρησης. Ο οργανισμός μπορεί μόνο να αντιδράσει και ανταποκριθεί στο γεγονός, το οποίο έχει ήδη εκδηλωθεί και έχει επηρεάσει τις λειτουργίες του.

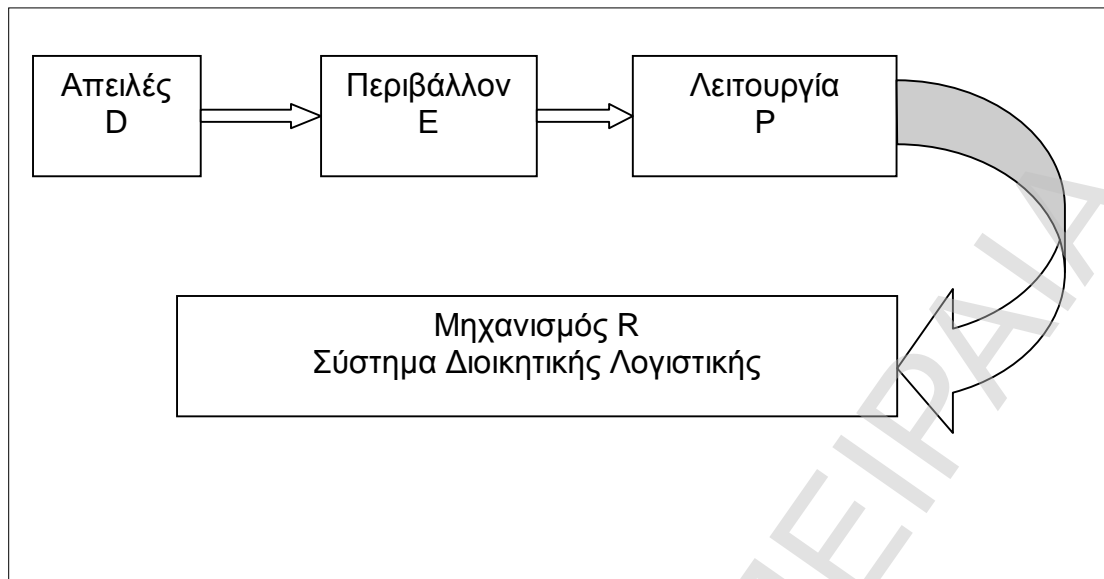
Οι σχέσεις ελέγχου πρέπει να έχουν την παρακάτω μορφή προκειμένου ο επανατροφοδοτικός έλεγχος να είναι αποτελεσματικός. Οι μεταβλητές D απειλούν τη λειτουργία του οργανισμού προτού ο μηχανισμός R αναλάβει προληπτική δράση. Το R επηρεάζεται μόνο όταν οι καθοριστικοί παράγοντες P επιδρούν στην επιχείρηση. Ο επανατροφοδοτικός έλεγχος ασκείται όταν οι μεταβλητές D απειλούν τη λειτουργία του οργανισμού.

D = ενοχλητικοί παράγοντες που απειλούν τη λειτουργία της επιχείρησης, όπως περιοριστική νομοθεσία της κυβέρνησης, απόσυρση των επιδοτήσεων και των επιχορηγήσεων, η είσοδος νέων επιχειρήσεων στον κλάδο, η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού

E = περιβάλλον της επιχείρησης

P = η σειρά των παρόντων μεταβλητών που ορίζουν τη λειτουργία του οργανισμού, όπως κερδοφορία, βαθμός ανάπτυξης, υποστήριξη της κοινωνίας, αφοσίωση και ικανοποίηση των εργαζομένων

R = μηχανισμός που εξασφαλίζει ότι επιτυγχάνονται τα επιθυμητά επίπεδα



Καθημερινά, οι μηχανισμοί που κανονίζουν τη λειτουργία του οργανισμού είναι πολύ συνηθισμένοι. Το σύστημα διοικητικού ελέγχου πολλές φορές παρομοιάζεται με τις ενέργειες του μηχανικού στο κεντρικό σύστημα θέρμανσης.

Στο σύστημα κεντρικής θέρμανσης η επιθυμητή θερμοκρασία προγραμματίζεται ο θερμοστάτης συγκρίνει τη συγκρίνει με την πραγματική θερμοκρασία του δωματίου. Αν υπάρχει απόκλιση από την προγραμματισμένη θερμοκρασία δίνεται αυτόματη εντολή στο σύστημα να τροφοδοτήσει με καύσιμα τον καυστήρα για να λειτουργήσει σε οποιαδήποτε απόκλιση. Επομένως, στο σύστημα μετράται η πραγματική εκροή και συγκρίνεται με την επιθυμητή κι όταν παρατηρούνται αποκλίσεις λαμβάνονται αυτόματα διορθωτικά μέτρα.

Η διαδικασία ελέγχου στις επιχειρήσεις ακολουθεί παρόμοια βήματα με το σύστημα κεντρικής θέρμανσης, ωστόσο κάποια στοιχεία διαφέρουν και είναι

ενδεικτικά των περιορισμών που χαρακτηρίζουν την ελεγκτική διαδικασία και τη διαδικασία ελέγχου.

Μια πρώτη και σημαντική διαφορά μεταξύ των δυο συστημάτων είναι ότι η κεντρική θέρμανση είναι ένα φυσικό σύστημα, όπου οι αντιδράσεις στις εκροές πραγματοποιούνται αυτόματα. Η ενέργεια αυτή είναι διορθωτική και στόχο έχει την αυτόματη δημιουργία της επιθυμητής θερμοκρασίας. Αντίθετα, το σύστημα του ελέγχου στους οργανισμούς υπόκειται σε ανθρώπινους χειρισμούς και οι διορθωτικές ενέργειες για την αντιμετώπιση των αποκλίσεων δεν είναι αυτοματοποιημένες. Σε όλα τα λογιστικά συστήματα ανάμεσα στις διαδικασίες μεσολαβεί χρόνος και τα άτομα πρέπει να διαθέτουν κίνητρο προκειμένου να αντιδράσουν στις αποκλίσεις και να λάβουν διορθωτικά μέτρα, όταν αυτό κρίνεται απαραίτητο.

Η διάρκεια του χρονικού διαστήματος που μεσολαβεί μεταξύ της διαδικασίας και των εκθέσεων – αναφορών εξαρτάται από την πολυπλοκότητα των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων. Σε μεγάλους οργανισμούς η μέτρηση των επιδόσεων γίνεται σε εβδομαδιαία βάση με τη μηχανογράφηση να επιταχύνει και να διευκολύνει τις διαδικασίες και τη δυνατότητα της λήψης διορθωτικών μέτρων να βελτιώνεται. Στην πλειονότητα πάντως των οργανισμών οι εκθέσεις ελέγχου συντάσσονται σε μηνιαία βάση. Το μεγάλο κόστος εγκατάστασης και λειτουργίας, περιορίζει την υιοθέτηση συστημάτων που να παρακολουθούν τις μετρήσεις σε πιο τακτική βάση. Η εισαγωγή τέτοιων συστημάτων στους οργανισμούς προϋποθέτει την ανάλυση κόστους – ωφέλειας. Τελικά ένα πληροφοριακό λογιστικό σύστημα μπορεί να εγκατασταθεί μόνο εφόσον τα πλεονεκτήματα που θα προκύψουν από τη χρήση του θα υπερτερούν σε σχέση με το κόστος εγκατάστασης.

Ένα σημαντικό χαρακτηριστικό της όλων των ελεγκτικών συστημάτων είναι όλες οι αποκλίσεις που καταγράφονται μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την αντιμετώπιση ανάλογων μελλοντικών περιστάσεων και όχι για την διόρθωση λαθών του παρελθόντος.

## 6.2 Η λογιστική της υπευθυνότητας

Στη λογιστική ευθύνης καθορίζονται τα οικονομικά στοιχεία μιας συγκεκριμένης δραστηριότητας και παίρνουν ελέγξιμη μορφή καθιστώντας κάποιο άτομο υπεύθυνο για τη διαχείριση των στοιχείων αυτών.

*Παράδειγμα:* Έπειτα από μελέτες των δραστηριοτήτων των λειτουργικών τμημάτων, οι managers κλειδιά μπορούν να αποφασίσουν ότι τα κόστη του λογιστηρίου είναι ελέγξιμα και ότι ο υπεύθυνος της διοικητικής λογιστικής θα έχει ως καθήκον την παρακολούθηση, τη διαχείριση και τον έλεγχό τους.

Συναφή με τη λογιστική ευθύνης είναι και η έννοια της ελεγχιμότητας. Ένας παραδοσιακός κανόνας της διοικητικής λογιστικής αναφέρει ότι οι άνθρωποι πρέπει να καθίστανται υπεύθυνοι για οικονομικά στοιχεία μόνο όταν είναι ικανοί να τα ελέγξουν. (δηλαδή, έχουν κάποια επιρροή πάνω τους). Σε άτομα που δεν είναι σε θέση να ελέγξουν το κόστος των στοιχείων, δεν πρέπει να παρέχεται η αρμοδιότητα του ελέγχου.

Η ελεγχιμότητα και η ευθύνη πολύ συχνά αντανακλά την ιεραρχία της εξουσίας στον οργανισμό. Οι λήπτες των αποφάσεων, που κατέχουν σημαντικές και υψηλές θέσεις στην διοικητική πυραμίδα, συχνά έχουν την ευθύνη μεγαλύτερου εύρους οικονομικών στοιχείων. Σε μακροχρόνια πάντως βάση, όλα τα κόστη γίνονται ελέγξιμα από κάποιο άτομα στον οργανισμό.

Όταν ο εξωτερικός ανταγωνισμός είναι ιδιαίτερα έντονος είναι δύσκολο να ελεγχθεί βραχυχρόνια από οποιονδήποτε μέσα στον οργανισμό. Σε μακροχρόνιο όμως ορίζοντα το στοιχείο του ανταγωνισμού μπορεί να ελεγχθεί σε κάποιο βαθμό από τα όργανα της ανώτατης διοίκησης.

Το πεδίο αναφοράς της διοικητικής λογιστικής είναι τα κέντρα ευθύνης, των οποίων τα στελέχη είναι αρμόδια για τα οικονομικά ή μη αποτελέσματα των δραστηριοτήτων τους.

Η λογιστική ευθύνης παρέχει τη βάση υλοποίηση του επανατροφοδοτικού ελέγχου. Προκειμένου να ληφθούν διορθωτικά μέτρα, κάποιο άτομο πρέπει να είναι υπεύθυνο για την πράξη που δεν έγινε σωστά. Η διοικητική λογιστική όμως παρέχει μεθόδους και για τροφοδοτικό έλεγχο. Ο manager του κέντρου ευθύνης θα μπορεί να προβλέψει τις συνθήκες προκειμένου να αξιοποιήσει τις ευκαιρίες για περαιτέρω ανάπτυξη του οργανισμού.

Η λογιστική ευθύνης στόχο έχει να υποκινήσει τα στελέχη για την επίτευξη των στόχων. Με την παροχή ευκαιριών για αυτονομία και δημιουργικότητα στη λήψη αποφάσεων, τα άτομα τείνουν να ικανοποιήσουν τις ανώτερες ανάγκες τους.

Ο σχεδιασμός συστήματος λογιστικής ευθύνης προϋποθέτει τα παρακάτω στάδια:

1. καθορισμός των περιοχών ευθύνης. Συνήθως οι περιοχές ευθύνης συνδέονται με το βαθμό εξουσίας στα ιεραρχικά επίπεδα του οργανισμού. Οι περιοχές ευθύνης μπορούν επίσης να ευθύνονται με το είδος των προϊόντων που παράγονται, την τμηματοποίηση της αγοράς, αλλά και τη λειτουργική εξειδίκευση στα τμήματα του οργανισμού.

2. σχεδιασμός κατάλληλων αναφορών της επίδοσης που συμβαδίζουν μεταξύ τους στο περιεχόμενο, τη συχνότητα αναφοράς και το επίπεδο της λεπτομέρειας στην ανάλυση.

### 6.3 Διοίκηση βάσει στόχων

Το σύστημα λογιστικής ευθύνης μπορεί να εφαρμόζεται ως μέρος του προγράμματος διοίκησης βάσει στόχων. Ο Drucker (1954) αναφέρει τις παρακάτω κατευθυντήριες γραμμές για την υλοποίηση της διοίκησης βάσει στόχων. (Management by Objectives):

- § οι προϊστάμενοι και οι υφιστάμενοί τους πρέπει να συναντώνται και να συζητούν τους στόχους, οι οποίοι όταν επιτυγχάνονται συμβάλλουν στην υλοποίηση του συνόλου των στόχων του οργανισμού.
- § οι προϊστάμενοι και οι υφιστάμενοί τους συνεργάζονται και θέτουν στόχους που να είναι εφικτοί για τους υφιστάμενους. Οι στόχοι αυτοί θα πρέπει συγχρόνως να είναι προκλητικοί, ξεκάθαροι και κατανοητοί
- § τα κριτήρια μέτρησης και αξιολόγησης της επίδοσης συμφωνούνται εξ αρχής
- § οι προϊστάμενοι και οι υφιστάμενοί τους θέτουν ημερομηνίες ενδιάμεσων εξετάσεων των στόχων και της πορείας της υλοποίησής τους.
- § οι προϊστάμενοι και οι υφιστάμενοί τους συναντώνται στις προκαθορισμένες ημερομηνίες και αξιολογούν την πρόοδο των υφισταμένων τους απέναντι στους τιθέμενους στόχους. Οι προϊστάμενοι είναι προτιμότερο να αναλαμβάνουν ρόλο συντονιστικό, συμβουλευτικό και υποστηρικτικό, παρά επικριτικό. Η όλη διαδικασία αξιολόγησης



εστιάζεται στα επιδιωκόμενα αποτελέσματα, στην υποστήριξη και στην παροχή συμβουλών στους υφιστάμενους και όχι στην υπενθύμιση των λαθών τους, και στις απαιτήσεις του οργανισμού.

Η διοίκηση βάσει στόχων στη διοικητική λογιστική συμφωνεί στο περιεχόμενό της με το συμμετοχικό μοντέλο του προϋπολογισμού σε συνεργασία με το σύστημα της λογιστικής ευθύνης. Το πρόγραμμα της διοίκησης βάσει στόχων στόχο έχει να υποκινήσει και να ικανοποιήσει τους εργαζόμενους.

#### **6.4 Αποκεντρωτικές Δομές Διοίκησης**

Η εφαρμογή της λογιστικής ευθύνης προϋποθέτει τη διαίρεση του οργανισμού σε κέντρα ευθύνης, δηλαδή την αποκέντρωση της δομής του. Με την έννοια αυτή, οι ευθύνες επιμερίζονται και οι αποφάσεις δεν λαμβάνονται πλέον μόνο από την ανώτερη διοίκηση, αλλά από τα τμήματα και το προσωπικό που βρίσκεται χαμηλότερα στην διοικητική ιεραρχία.

Η δομή αυτή διευκολύνει τη ροή των πληροφοριών στον οργανισμό και επομένως την επανατροφοδότηση του συστήματος κατά τη διαδικασία ελέγχου.

Καθώς οι οργανισμοί αυξάνουν σε μέγεθος και πολυπλοκότητα είναι αδύνατο για ένα στέλεχος – λήπτη αποφάσεων να έχει στην κατοχή του σύνολο των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για τη διοίκηση του οργανισμού. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση με πολλές δραστηριότητες και διεθνή παρουσία είναι αδύνατο να διοικείται μόνο από μια κεντρική ομάδα χωρίς να έχει ανατεθεί μέρος εξουσίας στους επιμέρους τοπικούς managers. Οι τελευταίοι άλλωστε έχουν στη διάθεσή τους μεγαλύτερο εύρος πληροφοριών για τις

συνθήκες που επηρεάζουν την παραγωγή και το marketing των προϊόντων και των υπηρεσιών που προσφέρουν.

Ο περιορισμένος ορθολογισμός συνδέεται με την παραπάνω ανάλυση, καθώς η έννοια του αναφέρεται στις περιορισμένες γνωστικές ικανότητες του ανθρώπινου είδους. Ο περιορισμός στην επεξεργασία πληροφοριακών δεδομένων είναι στους ανθρώπους έμφυτος. Για το λόγο αυτό είναι απαραίτητος ο επιμερισμός της εξουσίας και της λήψης αποφάσεων. Οι δραστηριότητες του οργανισμού μετά από έναν ορισμένο βαθμό καθίστανται ιδιαίτερα δύσκολες και σύνθετες, ξεπερνούν τις διοικητικές δυνατότητες χειρισμού ενός ατόμου ή μιας μικρής ομάδας και απαιτούν αποκεντρωμένες από την κεντρική διοικητική δομή ενέργειες.

Μέσω της αποκέντρωσης της εξουσίας, η ανώτερη διοίκηση διαθέτει περισσότερο χρόνο για να εστιάσει το ενδιαφέρον της στα στρατηγικά ζητήματα του οργανισμού και στη λήψη μακροχρόνιων αποφάσεων. Οι επιμέρους managers χειρίζονται τα λειτουργικά θέματα, καθίστανται υπεύθυνοι για τη λήψη αποφάσεων που τα αφορούν.

Η αποκέντρωση της εξουσίας εξασφαλίζει ότι οι αποφάσεις που λαμβάνονται σε τοπικό επίπεδο είναι έργο των τοπικών managers, οι οποίοι έχουν αποκομίσει ολοκληρωμένη και σύγχρονη γνώση για τις τοπικές συνθήκες και τους παράγοντες που επιδρούν στις μονάδες τους. Διαθέτουν επίσης μεγαλύτερα περιθώρια ανάληψης πρωτοβουλιών και ελευθερία λήψης αποφάσεων. Οι αποκεντρωμένοι managers αποδεσμεύονται από την ανώτατη διοίκηση, αποκτούν αυτονομία κινήσεων, είναι πιο δημιουργικοί, πιο φιλόδοξοι να επιτύχουν νέους και προκλητικούς στόχους που θα τους οδηγήσουν σε υψηλότερα επίπεδα ικανοποίησης των αναγκών τους για

ολοκλήρωση. Εκτελούν οδηγίες και εντολές που προέρχονται από τους ίδιους και όχι από άλλους, με συνέπεια να παρατηρούν οι ίδιοι την πρόοδό τους και να αναλαμβάνουν προσωπικά την ευθύνη για τυχόν παραλείψεις και λάθη. Καταρτίζονται συνεχώς στο αντικείμενό τους και εκπαιδεύονται μέσω των προσωπικών εμπειριών τους. Με άλλα λόγια οι αποκεντρωτικές δομές οδηγούν σε αυξημένη υποκίνηση και ενθαρρύνουν τα άτομα να καινοτομήσουν και να καλλιεργήσουν τις επιχειρηματικές τους ικανότητες.

### **6.5 Τιμές Μεταφοράς**

Η μεγαλύτερη αδυναμία των αποκεντρωτικών δομών διοίκησης είναι η δυσκολία υπολογισμού των τιμών μεταφοράς.

Στους οργανισμούς όπου η εξουσία και η αρμοδιότητα της λήψης των αποφάσεων είναι αποκλειστικό έργο της ανώτατης διοίκησης η προμήθεια των εισροών για την παραγωγική διαδικασία συνήθως πραγματοποιείται σε μια εξωτερική αγορά που είναι ανταγωνιστική. Με την ίδια λογική, η εκροή που παράγεται πωλείται σε εξωτερικούς αγοραστές, που δεν ανήκουν στην επιχείρηση. Σε έναν όμως οργανισμό με αποκεντρωτική οργανωτική δομή, η αγοραπωλησία των αγαθών και των υπηρεσιών μεταξύ των τμημάτων είναι πολύ συνηθισμένη. Αν τα τμήματα είναι οργανωμένα ως κέντρα κέρδους πρέπει να γίνει μια χρέωση για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που διακινούνται μεταξύ των τμημάτων προκειμένου το κέρδος του κάθε τμήματος να μπορεί να εκτιμηθεί με ακρίβεια.

Ορισμός: Η τιμή μεταφοράς είναι η τιμή στην οποία τα αγαθά και οι υπηρεσίες διακινούνται μεταξύ των τμημάτων σε έναν αποκεντρωμένο οργανισμό.

Τα προϊόντα και οι υπηρεσίες είναι γνωστά και ως ενδιάμεσα προϊόντα και κινούνται από το τμήμα εσωτερικών πωλήσεων προς το τμήμα προμηθειών.

Τα προϊόντα που επεξεργάζεται το τμήμα προμηθειών και πωλούνται στους εξωτερικούς πελάτες είναι γνωστά ως τελικά προϊόντα.

Η τιμή που πρέπει να οριστεί ως τιμή μεταφοράς αφορά και το τμήμα εσωτερικών πωλήσεων και το τμήμα αγορών, διότι η τιμή αυτή συνιστά έσοδο για το τμήμα πωλήσεων και κόστος για το τμήμα προμηθειών. Η τιμή που θα επιβληθεί επηρεάζει το κέρδος και των δυο τμημάτων, το όφελος του ενός τμήματος θα πραγματοποιηθεί σε βάρος του άλλου. Το τμήμα εσωτερικών πωλήσεων θα επωφεληθεί από την επιβολή υψηλών τιμών, κάτι τέτοιο όμως θα επηρεάσει το κόστος του τμήματος προμηθειών προς τα πάνω. Δεδομένης της επιρροής της, η επιβαλλόμενη τιμή αποτελεί πολλές φορές πηγή συγκρούσεων και καλλιεργεί κλίμα δυσαρέσκειας στα τμήματα.

Οι Anthony και Dearden (1980) προτείνουν τους παρακάτω κανόνες για τον καθορισμό της κατάλληλης τιμής μεταφοράς:

- § οι τιμές μεταφοράς πρέπει να παρέχει στους managers κίνητρο για τη λήψη αποφάσεων που είναι αποτελεσματικές για τον οργανισμό.
- § Οι τιμές μεταφοράς πρέπει να παρέχουν αξιόπιστη και ακριβή βάση για τη μέτρηση των τμημάτων του οργανισμού
- § Οι τιμές μεταφοράς πρέπει να εξασφαλίζουν ότι η αυτονομία και η εξουσία των τμημάτων παραμένει ακεραία. Άλλωστε, ένας από τους στόχους της

αποκεντρωτική δομής της οργάνωσης είναι διευκόλυνση των τοπικών managers στην άσκηση της εξουσίας τους με μεγαλύτερη αυτονομία.

Οι κανόνες αυτοί από μόνοι τους αποτελούν εν δυνάμει πηγή συγκρούσεων. Από την άλλη, οι τιμές μεταφορές διευκολύνουν τους managers να ασκήσουν τα καθήκοντά τους με τη μεγαλύτερη δυνατή αυτονομία.

## 6.6 Τιμές αγοράς

Όταν για τα ενδιάμεσα προϊόντα υπάρχουν ανταγωνιστικές αγορές, η παρούσα τιμή αγοράς ορίζεται ως η καταλληλότερη τιμή μεταφοράς. Η ανταγωνιστική αγορά είναι αυτή όπου το τμήμα πωλήσεων μπορεί να πωλήσει στους εξωτερικούς πελάτες όση ποσότητα προϊόντων επιθυμεί και το τμήμα προμηθειών να αγοράσει από τους εξωτερικούς προμηθευτές όση ποσότητα επιθυμεί χωρίς να επηρεάζεται η τιμή του ενδιάμεσου προϊόντος. Όταν επικρατούν οι συνθήκες αυτές, οι διακινήσεις προϊόντων σε τιμές αγοράς καταλήγουν σε κέρδη πιο αντιπροσωπευτικά της οικονομικής συμβολής του τμήματος στην επίδοση του οργανισμού. Σε συνθήκες ανταγωνισμού, η τιμή αγοράς ισούται με το κόστος ευκαιρίας των αγαθών. Η χρήση των τιμών αγοράς ως τιμών μεταφοράς είναι μέσο αξιολόγησης των τμημάτων προμηθειών και πωλήσεων σα να ήταν ανεξάρτητοι και αυτόνομοι οργανισμοί. Ένα τμήμα που δεν μπορεί να πραγματοποιήσει κέρδη μακροπρόθεσμα πωλώντας τα ενδιάμεσα προϊόντα σε τιμές αγοράς σε άλλα τμήματα, δεν μπορεί να επιτύχει σαν ανεξάρτητος οργανισμός και θα πρέπει να διακόψει την παραγωγή του ενδιάμεσου προϊόντος. Παρόμοια, ένα που δεν μπορεί να πραγματοποιήσει κέρδη μακροπρόθεσμα αγοράζοντας τα

ενδιάμεσα προϊόντα σε τιμές αγοράς από άλλα τμήματα δεν μπορεί να επιτύχει σαν ανεξάρτητος οργανισμός.

Μια βασική αδυναμία της χρήσης τιμών αγοράς είναι ότι οι τιμές αυτές δεν είναι τελείως ανταγωνιστικές. Εξάλλου, μπορεί να μην υφίσταται αγορά για το διακινούμενο προϊόν και η απουσία αυτή καθιστά ιδιαίτερα δύσκολη την επιβολή αξιόπιστης τιμής.

### **6.7 Μέτρηση της επίδοσης**

Ένα σημαντικό στοιχείο του ελέγχου είναι η μέτρηση της επίδοσης είτε κατά τη διάρκεια του τροφοδοτικού ελέγχου είτε κατά τη διάρκεια του επανατροφοδοτικού ελέγχου. Κριτήρια αξιολόγησης της επίδοσης μπορούν να αναζητηθούν στο κοινωνικό επίπεδο, στο επίπεδο του οργανισμού, αλλά και στο επίπεδο των λειτουργιών ή των ατόμων που απαρτίζουν την επιχείρηση.

Η μέτρηση της επίδοσης χρειάζεται προσεκτικό σχεδιασμό προτού ληφθούν αποφάσεις. Η απουσία σχεδιασμού ταυτίζεται με την έλλειψη προτύπων για την αξιολόγηση της επίδοσης του οργανισμού σε όλα του τα επίπεδα και για τη βελτίωσή της. Η ύπαρξη standards περιορίζει την πιθανότητα και δικαιολόγηση φτωχής επίδοσης και παρέχει σημείο αναφοράς.

Η μέτρηση της επίδοσης των διαφόρων κέντρων ευθύνης κυρίως εστιάζεται σε οικονομικά δεδομένα που αφορούν τη δραστηριότητα του οργανισμού. Μια τέτοια όμως προσέγγιση δεν είναι πάντα κατάλληλη, παρόλο που οι managers καθίστανται υπόλογοι για την ποσοτικοποιημένη επίδοση, παρά για την ποιοτική της διάσταση.

## 6.8 Ανάλυση των αποκλίσεων στους προϋπολογισμούς

Οι αποκλίσεις που προκύπτουν από τη σύγκριση των προϋπολογισθέντων και των απολογιστικών μεγεθών περιλαμβάνονται στις αναφορές των επιδόσεων του οργανισμού. Αν οι αποκλίσεις είναι σημαντικές η διοίκηση οφείλει να συντάσσει μελέτη όπου να καθορίζει τις αιτίες τους. Οι αιτίες και όχι τα πραγματικά αποτελέσματα πρέπει να οδηγήσουν σε κατάλληλες διορθωτικές ενέργειες της διοίκησης.

Ορισμός: οι αποκλίσεις είναι διαφορές από τα προϋπολογισθέντα κόστη και / ή έσοδα. Οι αποκλίσεις πραγματοποιούνται όταν η πραγματική λειτουργία είναι διαφορετική από την σχεδιασμένη / προϋπολογισμένη.

Παραδοσιακά, η βιβλιογραφία δίνει έμφαση στις αποκλίσεις που έχουν προκληθεί από λειτουργικά προβλήματα, όπως η τιμή του φαγητού να είναι υψηλότερη από την προϋπολογισθείσα εξαιτίας αναποτελεσματικής πολιτικής των αγοραστών.

Υπάρχουν γενικά οι παρακάτω αιτίες αποκλίσεων:

- § Λειτουργικές αποκλίσεις: αναφέρονται σε αποκλίσεις που συνδέονται με τον ανθρώπινο ή μηχανικό παράγοντα που οδήγησε στην μη υλοποίηση του τιθέμενου στόχου.
- § Αποκλίσεις σχεδιασμού: οι αποκλίσεις αυτές πραγματοποιούνται όταν τα σχέδια δεν είναι ρεαλιστικά τη στιγμή της πραγματικής λειτουργίας, ακόμα και αν οι διαδικασίες εκτελέστηκαν αποτελεσματικά, με άλλα λόγια όταν ο

σχεδιασμός είναι απαρχαιωμένος. Για παράδειγμα, στη φάση σχεδιασμού το κόστος φαγητού σε ένα εστιατόριο μπορεί να είχε καθοριστεί επιμελώς, ωστόσο, λόγω ραγδαίου πληθωρισμού, τα κόστη αυτά παύουν να εκφράζουν τους ρεαλιστικούς προϋπολογισθέντες στόχους.

§ Τυχαίες αποκλίσεις: οι αποκλίσεις προκαλούνται από διαφορές μεταξύ πραγματικών και σχεδιασμένων κοστών που προέκυψαν τυχαία. Δηλαδή, προκύπτουν συμπτωματικά και δεν υπάρχει τρόπος για να ελεγχθούν. Στον κλάδο των αερομεταφορών, οι απαιτήσεις σε καύσιμα εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τις καιρικές συνθήκες. Παρατεταμένα ακραία καιρικά φαινόμενα, όπως δυνατοί άνεμοι σε συγκεκριμένα δρομολόγια, μπορεί να οδηγήσουν στην κατανάλωση καυσίμων διαφορετικής ποσότητας από την προϋπολογισμένη.

§ Οι αποκλίσεις οφείλονται σε χειρισμούς και αποφάσεις της διοίκησης. Για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας των οργανισμών συχνά οι managers λαμβάνουν αποφάσεις που δημιουργούν αποκλίσεις. Για παράδειγμα, μπορεί να αποφασιστεί η αύξηση ενός μισθού, ώστε να παραμείνει ένα σημαντικό στέλεχος στην επιχείρηση και να μην εργαστεί σε μια άλλη ανταγωνιστική, ή να διεξαχθεί μια διαφημιστική εκστρατεία που δεν είχε προηγουμένα σχεδιαστεί. Όταν λαμβάνονται οι αποφάσεις πρέπει να αναγνωρίζονται οι αποκλίσεις από τα σχέδια στις οποίες οδηγούν οι διοικητικές κινήσεις.

§ Αποκλίσεις των οποίων οι αιτίες είναι απροσδιόριστες. Στις αποκλίσεις αυτές η διοίκηση πρέπει να δείχνει ιδιαίτερο ενδιαφέρον και να προσπαθεί να τις ερευνά. Οι managers οφείλουν να μεριμνούν για τέτοιες



περιπτώσεις, που χρήζουν ερμηνείας και ιδιαίτερων διορθωτικών χειρισμών.

Υπάρχουν διάφοροι τρόποι διερεύνησης των αποκλίσεων προκειμένου να προσδιοριστούν οι αιτίες που το προκάλεσαν. Μερικοί τρόποι είναι οι εξής:

1. επικοινωνία των managers των κέντρων ευθύνης με τους επόπτες και άλλους εργαζόμενους στο κέντρο ευθύνης που αφορούν οι αποκλίσεις.
2. ανάλυση της ροής των εργασιών, του επιπέδου συντονισμού των δραστηριοτήτων, την αποδοτικότητα της εποπτείας και άλλων σημαντικών παραγόντων της λειτουργίας του οργανισμού
3. άμεση παρατήρηση
4. ακριβείς έρευνες των line managers
5. έρευνες από τις ομάδες των εργαζομένων
6. εσωτερικοί έλεγχοι
7. ειδικές μελέτες και έρευνες σχετικές με το θέμα
8. ανάλυση των αποκλίσεων

Η ανάλυση περιλαμβάνει τη μαθηματική ανάλυση δυο ειδών δεδομένων προκειμένου να εντοπιστούν και να ερμηνευθούν τα αίτια των αποκλίσεων. Το ένα δεδομένο αποτελεί τη βάση, το σημείο αναφοράς. Η ανάλυση των αποκλίσεων έχει μεγάλη εφαρμογή στις οικονομικές εκθέσεις και αναφορές στις παρακάτω περιπτώσεις:

§ μελέτη και ανάλυση των αποκλίσεων μεταξύ των πραγματικών αποτελεσμάτων του τρέχοντος έτους και των πραγματικών αποτελεσμάτων μιας προηγούμενης περιόδου

§ μελέτη και ανάλυση των αποκλίσεων μεταξύ πραγματικών αποτελεσμάτων και τιθέμενων στόχων που αντικατοπτρίζονται στα σχέδια κέρδους

§ μελέτη και ανάλυση των αποκλίσεων μεταξύ πραγματικών αποτελεσμάτων και standard κοστών.

Ορισμός: πρότυπο κόστος είναι το κόστος στόχος που πρέπει να επιτευχθεί κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες λειτουργίας.

Εφόσον το standard κόστος έχει αποφασιστεί, το πραγματικό κόστος μπορεί να συγκριθεί με αυτό. Αν τα δυο κόστη ισούνται, το αποτέλεσμα του προϋπολογισμού είναι και το αναμενόμενο. Αν το πραγματικό κόστος διαφέρει, είτε προς τα πάνω είτε προς τα κάτω, έχει προκύψει απόκλιση που πρέπει να μελετηθεί.

Μια δυσμενής απόκλιση προκύπτει όταν το πραγματικό κόστος είναι υψηλότερο από το πρότυπο

Μια απόκλιση είναι ευνοϊκή όταν το πραγματικό κόστος είναι μικρότερο από το πρότυπο.

## 6.9 Σκοπός τοποθέτησης πρότυπου κόστους

Είναι γνωστό πως το κόστος είναι το αποτέλεσμα:

$$\begin{array}{ccc} \text{Μονάδα μέτρησης} & & \\ \text{Φυσικής ποσότητας} & \times & \text{Μονάδα τιμής} \end{array}$$

Το πραγματικό κόστος μετράται στη μονάδα μέτρησης της ποσότητας που χρησιμοποιείται και στην τιμή του αφού έχει πραγματοποιηθεί το γεγονός το οποίο αφορά.

Το standard κόστος μετράται πριν τη χρονική περίοδο που αφορά. Κάτι τέτοιο απαιτεί την εκτίμηση φυσικών εισροών και εκροών καθώς και τη χρηματική αποτίμηση των ροών αυτών. Οι σκοποί που εξυπηρετεί η δημιουργία standard κόστους είναι οι παρακάτω:

- § παροχή πληροφορίας για το κόστος παραγωγής για την εκτίμηση των αποθεμάτων
- § αύξηση της αποτελεσματικότητας του ελέγχου στο προϋπολογιστικό σύστημα
- § εκτίμηση της επιχειρηματικής αποτελεσματικότητας μια επιχειρηματικής μονάδας με τη χρήση της μελέτης αποκλίσεων
- § μείωση του κόστους των συναλλαγών όταν αυτές πραγματοποιούνται σε διαφορετικές τιμές

## 6.10 Το επίπεδο εκροής που χρησιμοποιείται στη δημιουργία προτύπων

Ο υπολογισμός του πρότυπου κόστους απαιτεί τον προσδιορισμό του πιο κατάλληλου φυσικού μέτρου που θα συμπεριληφθεί στην εκτίμηση του κόστους.

Το βασικό πρότυπο είναι αυτό που ποτέ δε μεταβάλλεται και παραμένει ως μόνιμο μέτρο σύγκρισης παρέχοντας μια βάση για μακροχρόνιες συγκρίσεις. Αρνητικό γνώρισμα της προσέγγισης είναι ότι αυτή τείνει να γίνει μη ρεαλιστική όταν τα δεδομένα μεταβάλλονται.

Το ιδανικό πρότυπο είναι αυτό που έχει εφαρμογή σε ιδανικές συνθήκες όπου όλα παραμένουν σταθερά και τίποτα δε μεταβάλλεται. Αντιπροσωπεύει το κόστος που επιτυγχάνεται στις πιο αποδοτικές συνθήκες λειτουργίας. Είναι ένας σχεδόν ανέφικτος στόχος. Για την επίτευξη του ο οργανισμός μπορεί συνεχώς να καταβάλλει προσπάθειες με αντίτιμο πιθανή πτώση του ηθικού των εργαζομένων που δεν καταφέρνουν να τον επιτύχουν.

Standards που μπορούν στο παρόν να επιτευχθούν. Η προσέγγιση αυτή βρίσκεται μεταξύ των δυο προηγούμενων και αφορά κόστη που σε κανονικές συνθήκες που μπορούν να επιτευχθούν. είναι δυνατό να αντιπροσωπεύουν δύσκολους προς υλοποίηση στόχους, όχι όμως και ανέφικτους. Η χρήση της κατηγορίας αυτής standard κόστους είναι η πιο συνηθισμένη, διότι παρέχει μια δίκαιη βάση σύγκρισης, ένα επίπεδο κόστος στο οποίο οφείλει ο οργανισμός να ανταποκριθεί. Όταν το κόστος – στόχος επιτευχθεί το προσωπικό έχει την αίσθηση ικανοποίησης, δικαίωσης και αναγνώρισης των

προσπαθειών του, ενώ παράλληλα συμβάλλει στις λειτουργίες ολόκληρης της διοίκησης για σχεδιασμό και έλεγχο.

### **6.11 Απόκλιση των άμεσων υλικών**

Η απόκλιση των άμεσων υλικών παρουσιάζεται σε δυο είδη αναφορών

1. αναφορά της επίδοσης του διευθυντή προμηθειών
2. αναφορά της επίδοσης των τμημάτων που χρησιμοποιούν τα υλικά

Ο διευθυντής προμηθειών είναι αρμόδιος για τον έλεγχο των τιμών αγοράς των υλικών και τη χρονική στιγμή και ποσότητα των αγοραζόμενων υλικών. Το ίδιο άτομο είναι υπεύθυνο και για την κατάρτιση του προϋπολογισμού των αγορών που περιλαμβάνεται στο ετήσιο σχέδιο κέρδους.

Η αναφορά της επίδοσης της λειτουργίας των αγορών δείχνει τη σύγκριση μεταξύ των πραγματικών αγορών με τις σχεδιασμένες αγορές. Τα άμεσα υλικά είναι ένα από τα στοιχεία του κύριου κόστους των οργανισμών. Αν το πραγματικό κόστος είναι μεγαλύτερο από το standard, η αιτία μπορεί να αναζητηθεί στη χρήση των υλικών ή στην τιμή των υλικών ή στο συνδυασμό και των δυο. Μια δυσμενής απόκλιση μπορεί να οφείλεται στην υψηλότερη από την αναμενόμενη τιμή ή στη χρήση μεγαλύτερης ποσότητας υλικών από την αντίστοιχη αναμενόμενη.

Ο διευθυντής παραγωγής είναι αρμόδιος για την ποσότητα των άμεσων υλικών που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή της πραγματικής ποσότητας της εκροής του τμήματος. Ο διευθυντής παραγωγής δεν φέρει ευθύνη για το κόστος αγοράς των χρησιμοποιούμενων υλικών. Η πολιτική της διοίκησης καθορίζει την ποιότητα κι επομένως το εκτιμώμενο κόστος της μονάδας των

υλικών που χρησιμοποιούνται. Το τμήμα που χρησιμοποιεί τις μονάδες χρεώνεται τον πραγματικό αριθμό των μονάδων που χρησιμοποιήθηκαν τιμολογημένα στην προϋπολογισμένη τιμή ανά μονάδα.

Υπολογισμός και φόρμουλα για την απόκλιση άμεσων υλικών

### 6.11.1 Ολική απόκλιση

$$\text{Ολική απόκλιση} = \left( \begin{array}{l} \text{πρότυπη ποσότητα για} \\ \text{την πραγματική παραγωγή} \\ \times \text{ Πρότυπη τιμή} \end{array} \right) - \left( \begin{array}{l} \text{πραγματική} \\ \text{ποσότητα} \times \\ \text{πραγματική τιμή} \end{array} \right)$$

ή ολική απόκλιση = απόκλιση ποσότητας + απόκλιση τιμής

### 6.11.2 απόκλιση τιμής

§ κατά το χρόνο της αγοράς

$$\text{απόκλιση τιμής} = \begin{array}{l} \text{αγορασθείσα} \\ \text{ποσότητα} \end{array} \times \left( \begin{array}{l} \text{Πρότυπη} \\ \text{τιμή} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Πραγματική} \\ \text{τιμή} \end{array} \right)$$

§ κατά το χρόνο βιομηχανοποίησης

$$\text{απόκλιση τιμής} = \begin{array}{l} \text{βιομηχανοποιηθείσα} \\ \text{ποσότητα} \end{array} \times \left( \begin{array}{l} \text{Πρότυπη} \\ \text{τιμή} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Πραγματική} \\ \text{τιμή} \end{array} \right)$$

### 6.11.3 απόκλιση ποσότητας ή απόκλιση απόδοσης

$$\text{απόκλιση ποσότητας} = \text{Πρότυπη τιμή} \times \left( \begin{array}{c} \text{Πρότυπη} \\ \text{ανάλωση} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Πραγματική} \\ \text{ανάλωση} \end{array} \right)$$

Η απόκλιση της τιμής των άμεσων υλικών καθορίζεται κατά το χρόνο της αγοράς και βασίζεται στην ποσότητα που αγοράζεται κατά τη διάρκεια της περιόδου. Η απόκλιση ποσότητας καθορίζεται το χρόνο της ανάλωσης και βασίζεται στη προϋπολογισμένη τιμή μονάδας του υλικού.

Πολλές επιχειρήσεις κάνουν το σφάλμα να χρεώσουν το τμήμα που αναλώνει τα υλικά με τις πραγματικές ποσότητες των άμεσων υλικών που χρησιμοποιούνται επί την πραγματική τιμή μονάδας. Η διαδικασία αυτή έχει συνέπειες, οι οποίες δε συμβαδίζουν με τον αποτελεσματικό έλεγχο, διότι η απόκλιση τιμής αντανakλάται στην έκθεση επίδοσης του τμήματος που αναλώνει τα υλικά.

### 6.12 Απόκλιση άμεσης εργασίας

Στην αναφορά επίδοσης των επιμέρους τμημάτων του οργανισμού που χρησιμοποιούν άμεση εργασία συνήθως θα εμφανιστούν αποκλίσεις. Όπως στις πωλήσεις και τα άμεσα υλικά, έτσι και στην άμεση εργασία οι αποκλίσεις αντανakλούν την επίδραση δυο μεταβλητών: την ποσότητα (ώρες παραγωγής) και την τιμή (ημερομίσθιο). Συνεπώς, η απόκλιση άμεσης εργασίας μπορεί να αναλυθεί μαθηματικά.

Στο σημείο αυτό γεννιέται η έννοια της πρότυπης ώρας παραγωγής. Ως πρότυπη ώρα παραγωγής ορίζεται η ποσότητα του παραγόμενου έργου σε δεδομένα επίπεδα αποδοτικότητας σε μία ώρα.

$$\text{Ολική απόκλιση} = \left( \begin{array}{c} \text{Πρότυπες ώρες παραγωγής} \\ \text{για την πραγματική} \\ \text{παραγωγή} \\ \text{X πρότυπη τιμή} \end{array} \right) - \text{Πραγματικό κόστος} \\ \text{άμεσης εργασίας}$$

### 6.12.1 Απόκλιση απόδοσης

$$\text{απόκλιση} \\ \text{απόδοσης} = \text{Πρότυπο} \\ \text{ωρομίσθιο} \times \left( \begin{array}{c} \text{Πρότυπες} \\ \text{Ώρες παραγωγής} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Πραγματικές} \\ \text{Ώρες παραγωγής} \end{array} \right)$$

### 6.12.2 Απόκλιση τιμής

$$\text{απόκλιση} \\ \text{τιμής} = \text{πραγματικές ώρες} \\ \text{παραγωγής} \times \left( \begin{array}{c} \text{Πρότυπο} \\ \text{ωρομίσθιο} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Πραγματικό} \\ \text{ωρομίσθιο} \end{array} \right)$$

## 6.13 Απόκλιση Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων

Η ανάλυση των αποκλίσεων των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων είναι πιο σύνθετη από την ανάλυση των αποκλίσεων των πωλήσεων, των άμεσων υλικών και τη άμεσης εργασίας. Ένας παράγοντας που ευθύνεται για την πολυπλοκότητα αυτή είναι το μεγάλο πλήθος των πληροφοριακών δεδομένων που υπόκεινται σε ανάλυση.

Όταν οι αναλυτές έχουν στη διάθεσή τους πληροφορίες για ευέλικτους προϋπολογισμούς, οι μεταβλητές των γενικών βιομηχανικών εξόδων είναι γνωστές και επομένως η ανάλυση των αποκλίσεών τους διευκολύνεται. Στην περίπτωση όμως που οι μόνες διαθέσιμες πληροφορίες αφορούν στατικούς προϋπολογισμούς η ανάλυση των αποκλίσεων είναι σχεδόν ανέφικτη.



Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα δεν μεταβάλλονται με τη μεταβολή του όγκου. Για την άσκηση ελέγχου πιο σημαντικό είναι να γνωρίζουμε εάν το συνολικό ποσό των πραγματικών εξόδων υπερέβη το αντίστοιχο προϋπολογισμένο.

### 6.13.1 Μέθοδος των δυο Αποκλίσεων

#### § Μέθοδος των ελέγξιμων δαπανών

Η απόκλιση αντιμετωπίζεται ως ένα μέτρο αποδοτικού ελέγχου κόστους, διότι τα πραγματικά κόστη συγκρίνονται με τα κόστη του ευέλικτου προϋπολογισμού που ανήκουν στις εκροές του αρμόδιου κέντρου ευθύνης. Οι αποκλίσεις μπορούν να διασταυρωθούν και να διευθετηθούν μαζί με τις αποκλίσεις των άλλων τμημάτων.

Πρότυπα προϋπολογιστικά ΓΒΕ για την πραγματική παραγωγή - Πραγματικά ΓΒΕ

#### § Απόκλιση όγκου

Η απόκλιση αυτή μετρά το κόστος του όγκου των αδρανών εγκαταστάσεων του οργανισμού.

Πρότυπα προϋπολογιστικά ΓΒΕ για την πραγματική παραγωγή - πρότυπα ΓΒΕ

$$\begin{aligned} \text{Όπου πρότυπα προϋπολογιστικά ΓΒΕ για την παραγωγή} &= \left( \begin{array}{c} \text{Πρότυπες προϋπολογισθείσες} \\ \text{ώρες X πρότυπος σταθερός} \\ \text{συντελεστή ΓΒΕ} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{c} \text{Πρότυπος μεταβλητός} \\ \text{συντελεστής ΓΒΕ X} \\ \text{πρότυπες ώρες για} \\ \text{την παραγωγή} \end{array} \right) \end{aligned}$$

### 6.13.2 Μέθοδος των τριών αποκλίσεων

#### § Απόκλιση του όγκου

$$\text{Πρότυπος σταθερός συντελεστής ΓΒΕ} \times \left( \begin{array}{c} \text{Πρότυπες ώρες} \\ \text{παραγωγής} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Πρότυπες} \\ \text{προϋπολογισθείσες ώρες} \end{array} \right)$$

#### § απόκλιση αποτελεσματικότητας

η απόκλιση αυτή μετρά τα επιπλέον κόστη που πραγματοποιήθηκαν, διότι χρησιμοποιήθηκαν περισσότερες πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας συγκριτικά με το προϋπολογιστικό σχέδιο για τις πραγματικές παραγόμενες μονάδες. τα μεταβλητά κόστη αυξάνονται και μειώνονται καθώς αυξάνονται και μειώνονται οι ώρες άμεσης εργασίας, γι ' αυτό και η απόκλιση αποτελεσματικότητας πρέπει να μετράται μόνο σε όρους μεταβλητού κόστους.

$$\text{Πρότυπος μεταβλητός συντελεστής ΓΒΕ} \times \left( \begin{array}{c} \text{Πρότυπες ώρες} \\ \text{παραγωγής} \end{array} - \begin{array}{c} \text{πραγματικές ώρες} \\ \text{παραγωγής} \end{array} \right)$$

#### § απόκλιση προϋπολογισμού

η απόκλιση αυτή αποτελεί ένα μέτρο ελέγχου του κόστους. Το πραγματικό κόστος συγκρίνεται με το κόστος του ευέλικτου προϋπολογισμού.

$$\text{Πρότυπα σταθερά ΓΒΕ} + \left( \begin{array}{l} \text{Πρότυπος} \\ \text{μεταβλητός} \\ \text{συντελεστής} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Πραγματικές ώρες} \\ \text{παραγωγής} \end{array} \right) - \text{Πραγματικά ΓΒΕ}$$

#### 6.14 Συνολική απόκλιση προϋπολογισμού

Η απόκλιση του συνολικού προϋπολογισμού υπολογίζεται μεταξύ των ποσών που έχουν προϋπολογισθεί για ένα συγκεκριμένο επίπεδο δραστηριότητας και των ποσών που πραγματικά επιτεύχθηκαν.

$$\begin{array}{l} \text{Συνολική απόκλιση} \\ \text{προϋπολογισμού} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Πραγματοποιημένα} \\ \text{ποσά} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Στατικός} \\ \text{προϋπολογισμός} \end{array}$$

Η συνολική απόκλιση του προϋπολογισμού μπορεί να επιμερισθεί σε δυο αποκλίσεις:

##### 1. απόκλιση δαπάνης

η απόκλιση δαπάνης είναι η διαφορά μεταξύ των ποσών που πραγματοποιήθηκαν και των ποσών που θα έπρεπε να πραγματοποιηθούν στο πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας (ελαστικός προϋπολογισμός) βάσει των προϋπολογιστικών στόχων του οργανισμού.

$$\begin{array}{l} \text{απόκλιση} \\ \text{δαπάνης} \\ \text{προϋπολογισμού} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Πραγματοποιημένα} \\ \text{ποσά} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Ποσά ελαστικού προϋπολογισμού} \\ \text{με βάση το πραγματικό επίπεδο} \\ \text{δραστηριότητας} \end{array}$$

Η ανάλυση της απόκλισης αυτής μας βοηθά να κατανοήσουμε εάν ο πραγματικός ρυθμός πραγματοποίησης μιας δαπάνης ή ενός εσόδου είναι ο αυτός που όφειλε για το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη τις εκτιμήσεις του προϋπολογισμού.

Η απόκλιση δαπάνης μπορεί να οφείλεται είτε σε απόκλιση τιμής των άμεσων υλικών είτε σε απόκλιση τιμής της άμεσης εργασίας είτε στο γεγονός ότι τα μεταβλητά γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ήταν διαφορετικά από τα προϋπολογισμένα. Στην απόκλιση δαπάνης αντανακλάται η διαφορά μεταξύ προϋπολογισμένης τιμής πώλησης των προϊόντων ή υπηρεσιών και της πραγματικής τιμής πώλησής τους.

## 2. απόκλιση όγκου προϋπολογισμού

Η απόκλιση όγκου εκφράζει τη διαφορά μεταξύ των ποσών που αντιστοιχούν στο πραγματοποιημένο επίπεδο δραστηριότητας (ελαστικός προϋπολογισμός), λαμβάνοντας υπόψη τον αλγόριθμο προϋπολογισμού και των ποσών που έχει προϋπολογίσει η επιχείρηση για ένα συγκεκριμένο επίπεδο δραστηριότητας (στατικός προϋπολογισμός). Οι προκύπτουσες διαφορές οφείλονται στις μονάδες όγκου (μονάδες παραγόμενων ή πωλούμενων προϊόντων, ώρες άμεση εργασία)

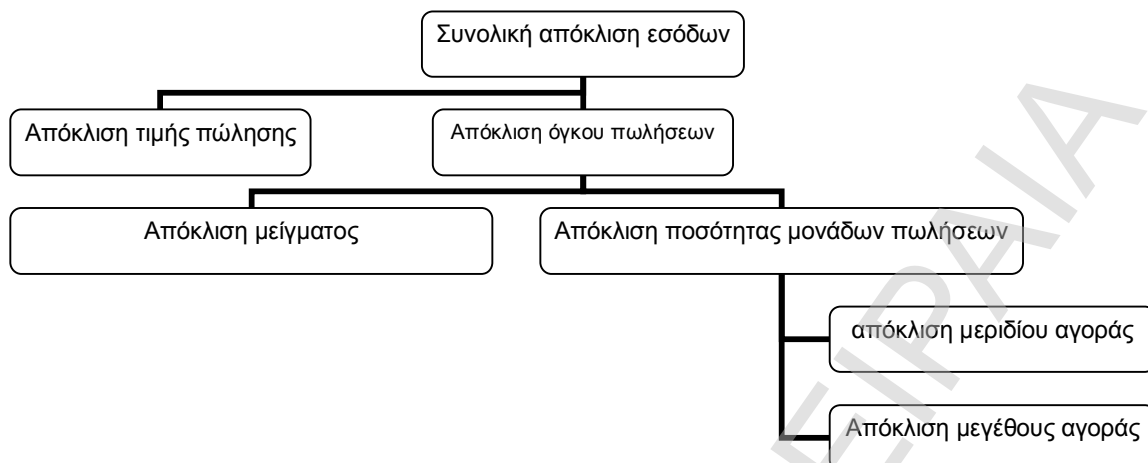
$$\text{απόκλιση όγκου προϋπολογισμού} = \frac{\text{Ποσά ελαστικού προϋπολογισμού με βάση το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας}}{\text{Στατικός προϋπολογισμός}}$$

Η ανάλυση της απόκλισης αυτής ερμηνεύει το μέρος της συνολικής απόκλισης που προκύπτει από τη μη επίτευξη του επιπέδου δραστηριότητας που είχε τεθεί αρχικά στον προϋπολογισμό. Η απόκλιση του όγκου ερμηνεύει τη διαφορά στα έσοδα της επιχείρησης που οφείλεται στην πώληση μεγαλύτερης ή μικρότερης ποσότητας προϊόντων από την αντίστοιχη προϋπολογισμένη.

### 6.15 Απόκλιση εσόδων

Η ανάλυση της απόκλισης εσόδων είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τους οργανισμούς που πωλούν περισσότερα του ενός προϊόντα.

Στις ξενοδοχειακές ειδικά επιχειρήσεις όπου ο αριθμός των προσφερόμενων προϊόντων και των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι μεγάλος, η ανάλυση της απόκλισης εσόδων είναι ένα σημαντικό εργαλείο στη λήψη αποφάσεων για τους managers των διαφόρων τμημάτων.



Ανάλυση συνολικής απόκλισης εσόδων

Σάνδρα Ι. Κοέν, Διοικητική Λογιστική, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις

Απόκλιση τιμής πώλησης

$$\text{Απόκλιση τιμής πώλησης} = \left( \begin{array}{l} \text{Πραγματική} \\ \text{τιμή} \\ \text{προϊόντος} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Προϋπολογισμένη} \\ \text{τιμή προϊόντος} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{Πραγματικός όγκος} \\ \text{πωλήσεων} \\ \text{προϊόντος σε} \\ \text{μονάδες} \end{array}$$

Η απόκλιση τιμής πώλησης εκφράζει την απόκλιση μεταξύ πραγματικής αξίας πωλήσεων και της αξίας πωλήσεων που αντιστοιχούν στον πραγματικό όγκο πωλήσεων (σε μονάδες) λαμβάνοντας υπόψη την προϋπολογισμένη τιμή πώλησης.

### 6.16 Απόκλιση όγκου πωλήσεων

Η απόκλιση όγκου υπολογίζεται για κάθε προϊόν ξεχωριστά.

$$\text{Απόκλιση όγκου πώλησης} = \left( \begin{array}{l} \text{Πραγματικές} \\ \text{πωλούμενες} \\ \text{μονάδες} \\ \text{προϊόντος} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Προϋπολογισμένες} \\ \text{πωλούμενες} \\ \text{μονάδες προϊόντος} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{Προϋπολογιστική} \\ \text{τιμή πώλησης} \\ \text{προϊόντος} \end{array}$$

Η απόκλιση όγκου πωλήσεων εκφράζει την απόκλιση μεταξύ των προϋπολογισμένων εσόδων και των προϋπολογισμένων εσόδων για τον πραγματοποιηθέντα όγκο πωλήσεων σε μονάδες λαμβάνοντας υπόψη ο προϋπολογισμένο μείγμα προϊόντων και την προϋπολογισμένη τιμή ανά μονάδα προϊόντος.

Όπως παρουσιάσθηκε και σχηματικά παραπάνω, η απόκλιση όγκου πωλήσεων αναλύεται περαιτέρω σε:

### 6.17 Απόκλιση μείγματος:

Όπως και η απόκλιση όγκου έτσι και η απόκλιση μείγματος υπολογίζεται για κάθε προϊόν ξεχωριστά.

$$\text{Απόκλιση μείγματος} = \begin{array}{l} \text{Προϋπολογισμένη} \\ \text{τιμή πώλησης} \\ \text{προϊόντος} \end{array} \times \left( \begin{array}{l} \text{Πραγματική} \\ \text{ποσοστιαία} \\ \text{συμμετοχή των} \\ \text{μονάδων} \\ \text{προϊόντων στο} \\ \text{μείγμα} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Προϋπολογιστική} \\ \text{ποσοστιαία} \\ \text{συμμετοχή των} \\ \text{μονάδων του} \\ \text{προϊόντος στο} \\ \text{μείγμα} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{Πραγματικές} \\ \text{συνολικές} \\ \text{πωλήσεις} \\ \text{προϊόντων σε} \\ \text{μονάδες} \end{array}$$

Η απόκλιση μείγματος εκφράζει την απόκλιση των εσόδων που οφείλεται στην αλλαγή του μείγματος προϊόντος (διαφορά μεταξύ του πραγματοποιημένου και προϋπολογισμένου μείγματος) διατηρώντας σταθερή την προϋπολογισμένη τιμή ανά μονάδα προϊόντος. Υπολογίζεται συγκρίνοντας τα έσοδα που θα υπήρχαν εάν το προϋπολογισμένο μείγμα προϊόντος ίσχυε στις πραγματικά πωληθείσες μονάδες με τα έσοδα που υπάρχουν λόγω του νέου μείγματος προϊόντος στις πωληθείσες μονάδες διατηρώντας σταθερή την τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος.



## Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία

### Ξένη Βιβλιογραφία

- § H. Atkinson, A. Berry, R. Jarvis, Business Accounting for Hospitality and Tourism, Chapman and Hall, 1995
- § Needles, E. Belverd, V. Susan, Crosson, Managerial Accounting, Houghton Mifflin Company, Boston, New York 2002
- § Glenn A. Welsch, Ronald W. Hilton, Paul N. Gordon, Budgeting Profit Planning and Control, fifth edition, Prentice Hall International Edition, 1988
- § Pauline Weetman, Management Accounting an Introduction, second edition, Financial Times, 1999

### Ελληνική Βιβλιογραφία

- § Σάνδρα Ι. Κοέν, Διοικητική Λογιστική, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, πρώτη έκδοση, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα 2003

## Κεφάλαιο 7

### Προϋπολογισμός των επενδύσεων

#### 7.1 Προϋπολογισμός των επενδύσεων γενικά

Ο προϋπολογισμός των επενδύσεων είναι ένα σημαντικό μέρος του πλάνου κέρδους. Προετοιμάζεται για μια χρονική περίοδο μεγαλύτερη της αντίστοιχης των άλλων προϋπολογισμών, από τρία έως πέντε έτη και χρησιμοποιείται για να περιγράψει τη δαπάνη που απαιτείται για την κάλυψη εκείνων των έργων που ήδη υπάρχουν και εκείνων που θα αναληφθούν μελλοντικά, για την κάλυψη των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και το κεφάλαιο κίνησης για την υποστήριξη των λειτουργικών σχεδίων της επιχείρησης. Συνδέεται άμεσα με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του οργανισμού, συγκεκριμένα τη γη, τον εξοπλισμό καθώς και άλλα περιουσιακά στοιχεία και μετρητά. Τα στοιχεία που περικλείει ο προϋπολογισμός των επενδύσεων εισέρχονται στο κύριο προϋπολογισμό αλλά και στο χρηματοοικονομικό πλάνο του οργανισμού. Οι προϋπολογιστικές κεφαλαιουχικές δαπάνες διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

§ κύριες εργασίες αύξησης κεφαλαίου. Οι εργασίες αυτές συνήθως απαιτούν μεγάλες δεσμεύσεις κεφαλαίων για περιουσιακά στοιχεία των οποίων η ωφέλιμη ζωή εκτείνεται σε μια σημαντική χρονική περίοδο. Οι εργασίες αυτές αντιπροσωπεύουν νέες στρατηγικές κατευθύνσεις και τεχνολογικές βελτιώσεις. Απόκτηση γης, νέων κτιρίων, επεκτατικές ανακαινίσεις, βελτιώσεις και συντηρήσεις είναι παραδείγματα της παραπάνω κατηγορίας.

§ Περιορισμένες κεφαλαιουχικές δαπάνες, που είναι κυρίως μικρές, τακτικές δαπάνες. Παραδείγματα είναι οι αντικαταστάσεις, οι συντηρήσεις λειτουργικών περιουσιακών στοιχείων, η αγορά εργαλείων που μελλοντικά θα συνεισφέρουν στη δημιουργία εσόδων ή στην εξοικονόμηση κόστους. Οι μικρές κεφαλαιουχικές δαπάνες δεν πρέπει να περικλείουν τις συνήθεις επισκευές και συντηρήσεις. Αυτές κανονικά θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις προϋπολογιστικές δαπάνες.

Η παραπάνω κατηγοριοποίηση αποκαλύπτει πόσο αυστηρά οριοθετημένος είναι ο προϋπολογισμός επενδύσεων, διότι τα περισσότερα έργα επενδύσεων δημιουργούν την ανάγκη άντλησης μεγάλων κεφαλαίων και είναι ιδιαίτερα χρονοβόρα. Για το λόγο αυτό τα κύρια επενδυτικά προγράμματα συνήθως προϋπολογίζονται ως ξεχωριστά και ανεξάρτητα έργα. Κάθε έργο είναι μοναδικό για το είδος ή την ομάδα του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αναφέρεται, για το ύψος της αξίας και τις πηγές της χρηματοδότησής του και τη χρονική διάρκεια ολοκλήρωσής του. Τα επενδυτικά έργα συνήθως προσδιορίζονται ονομαστικά, αριθμούνται, αναλύονται ξεχωριστά, προγραμματίζονται, γίνονται δεκτά ή απορρίπτονται, ολοκληρώνονται εφόσον έχουν εγκριθεί και γίνονται αντικείμενο ελέγχου. Ο προϋπολογισμός των επενδύσεων καταρτίζεται από μια σειρά προκαθορισμένων έργων που συνδέονται με συγκεκριμένο χρονικό προσανατολισμό.

Ορισμός: ο προϋπολογισμός των επενδύσεων είναι μια διαδικασία της διοικητικής λογιστικής που υποστηρίζει τη λήψη αποφάσεων παρέχοντας σημαντική πληροφόρηση σχετικά με την επένδυση και τα οφέλη που αναμένονται από αυτήν και παρακολουθώντας την απόδοση της επένδυσης που πρόκειται να υλοποιηθεί.

## 7.2 Η σπουδαιότητα των πληροφοριών που σχετίζονται με την επένδυση

Οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται στην ανάλυση και αξιολόγηση των εναλλακτικών έργων είναι ιδιαίτερα σημαντικές. Τα δεδομένα πρέπει να είναι αξιόπιστα και ακριβή, διότι η διοίκηση χρησιμοποιεί τα δεδομένα αυτά προκειμένου να καταλήξει στην επιλογή μιας επένδυσης και να τη συμπεριλάβει στον προϋπολογισμό των επενδύσεων. Τα πληροφοριακά στοιχεία που είναι απαραίτητα παρουσιάζονται στην παρακάτω μήτρα:

	Εξωτερικά	Εσωτερικά
Οικονομικά	§ Τάσεις της αγοράς και της οικονομίας	§ Ταμειακές εκροές § Ταμειακές εισροές
Μη οικονομικά	§ Νομοθεσία § Τεχνολογική πρόοδος	§ Όγκος λειτουργίας § Παραγωγικότητα

Οι ταμειακές εκροές περιλαμβάνουν το κόστος του έργου σε όρους χρηματικών αποπληρωμών σε διάφορες περιόδους κατά τη διάρκεια ολοκλήρωσης του έργου. Οι νομοθετικοί περιορισμοί, οι πρόσφατες τεχνολογικές εξελίξεις, η υπολειμματική αξία του απαρχαιωμένου εξοπλισμού, και το ύψος της φορολογίας πρέπει να ληφθούν υπόψη. Επίσης, το κόστος δανεισμού είναι ένας σημαντικός παράγοντας που επηρεάζει την επενδυτική απόφαση.

Οι ταμειακές εισροές αντιπροσωπεύουν τα αναμενόμενα έσοδα σε ρευστό και η διοίκηση οφείλει να τις προγραμματίζει με μεγάλη προσοχή, διότι συνήθως είναι είτε πολύ αισιόδοξες είτε πολύ απαισιόδοξες.

### **7.3 Εναλλακτικές επενδυτικές προτάσεις και επιλογή**

Αφού έχουν καταρτισθεί οι ταμιακές ροές, τα διάφορα επενδυτικά έργα αξιολογούνται με βάση τη χρήση μεθόδων. Στη αξιολόγηση των επενδύσεων εκτός από τα πολύτιμα οικονομικά στοιχεία, σπουδαίο ρόλο παίζουν και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά. Η επιλογή των έργων που τελικά θα πραγματοποιηθούν γίνεται εφόσον έχει καθορισθεί η οικονομική αποδοτικότητα των έργων. Δημιουργείται στη συνέχεια το χαρτοφυλάκιο των επενδύσεων από το οποίο θα ιεραρχηθούν οι πιθανές επενδύσεις βάσει των κριτηρίων που θέτει η διοίκηση. Η πραγματοποίηση των έργων ξεκινά για εκείνες τις επενδύσεις, για τις οποίες υπάρχουν διαθέσιμα κεφάλαια, και η διαδικασία συνεχίζεται μέχρι να εξαντληθεί ο προϋπολογισμός.

### **7.4 Στόχος του προϋπολογισμού των επενδύσεων**

Όταν η διοίκηση διενεργεί το μακροπρόθεσμο σχεδιασμό, πρέπει να αποφασίσει συλλογικά εάν και πόσο θα επενδύσει στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της και στο κεφάλαιο κίνησης προκειμένου να διατηρήσει ή να αυξήσει τη δυναμικότητά της. Συνήθως οι managers αντιμετωπίζουν μια σειρά επιλογών πιθανών έργων, καθένα από τα οποία απαιτεί διαφορετικό είδος επένδυσης και μόνο ένα συγκεκριμένο και περιορισμένο ποσό

χρηματοδότησης είναι διαθέσιμο για το σκοπό αυτό. Μερικά από τα ερωτήματα που πρέπει να απαντηθούν στο σημείο αυτό είναι τα παρακάτω:

1. πόσα από τα προτεινόμενα έργα είναι άξια ανάληψης;
2. τι ύψος κεφαλαίου πρέπει να δεσμευτεί για την επένδυση στα νέα έργα;
3. από ποια πηγή θα αντληθεί το κεφάλαιο αυτό;
4. ήταν επιτυχής η επιλογή της συγκεκριμένης επένδυσης;

### **7.5 Οι κατευθύνσεις του προϋπολογισμού των επενδύσεων**

Εξαιτίας του στρατηγικού και του χρονικού προσανατολισμού του σχεδίου κέρδους και της σπουδαιότητας των επενδυτικών δαπανών, ο προϋπολογισμός των επενδύσεων περιλαμβάνει τρεις χρονικά οριοθετημένες κατευθύνσεις: α) μια χρονική κατεύθυνση που απαιτείται από ένα συγκεκριμένο έργο που εκτείνεται και ολοκληρώνεται σε βάθος χρόνου, β) μια χρονική κατεύθυνση που συμβαδίζει με το στρατηγικό ορίζοντα του πλάνου κέρδους, γ) μια χρονική κατεύθυνση που σχετίζεται με το βραχυχρόνιο ορίζοντα του πλάνου κέρδους. Συνήθως, οι προϋπολογισμοί των επενδυτικών δαπανών εκτείνονται πέραν του μακροπρόθεσμου πλάνου κέρδους, εξαιτίας της μακροπρόθεσμης φύσης των κεφαλαίων. Το στρατηγικό πλάνο κέρδους έχει χρονικό ορίζοντα πέντε ετών, το τακτικό πλάνο κέρδους αφορά ένα έτος, ενώ τα επενδυτικά έργα μπορεί εκτείνονται μέσα στο χρόνο σε ορίζοντα πχ δεκαπέντε ετών.

## 7.6 Τα οφέλη κατάρτισης προϋπολογισμού των επενδύσεων

Ο προϋπολογισμός των επενδύσεων παρέχει σημαντικά οφέλη στο σχεδιασμό και τον έλεγχο που διενεργεί η διοίκηση. Ο προϋπολογισμός των επενδύσεων δίνουν στους managers τη δυνατότητα να προγραμματίσουν το ύψος των πόρων που θα επενδυθούν ώστε να ικανοποιηθεί η ζήτηση των καταναλωτών, να αντιμετωπισθούν οι ανταγωνιστικές προκλήσεις και να εξασφαλισθεί η ανάπτυξη του οργανισμού. Η προϋπολογιστική διαδικασία βοηθά τη διοίκηση να αποφύγει την αδρανή λειτουργική δυναμικότητα, την πλεονάζουσα δυναμικότητα και τις επενδύσεις σε δυναμικότητα που θα έχει απόδοση χαμηλότερη του κόστους υλοποίησής της.

Η ανάπτυξη στρατηγικών και τακτικών προϋπολογισμών των επενδύσεων έχει επιπλέον οφέλη για τη διοίκηση, διότι προϋποθέτει υγιή συνεργασία και ορθές αποφάσεις. Μέσω της διαδικασίας αυτής η διοίκηση είναι σε θέση να αναπτύξει και να αξιολογήσει με προσοχή τις εναλλακτικές επενδυτικές προτάσεις. Συχνά η διοίκηση πρέπει να ορθολογικοποιήσει τις απαιτήσεις σε κεφάλαια μεταξύ των διαφόρων αποδεκτών εναλλακτικών επενδυτικών έργων. Το ύψος του κεφαλαίου που πρέπει να αντλήσει ο οργανισμός για να υλοποιήσει την επένδυση δεν είναι το μοναδικό θέμα που απασχολεί τη διοίκηση. Οι απαιτήσεις σε προσωπικό, η καταβολή επιπλέον προσπάθειας και η ανάγκη επίβλεψης του έργου είναι ζητήματα που η διοίκηση καλείται να εκτιμήσει και να κρίνει την αναγκαιότητά τους σε σχέση με τις υπάρχουσες λειτουργίες. Με τον προϋπολογισμό των επενδύσεων η προσοχή των managers επικεντρώνεται στις ταμειακές ροές. Ο προϋπολογισμός των επενδύσεων εντείνει την συνεργασία μεταξύ των κέντρων ευθύνης, συντονίζονται οι ενέργειες και οι αποφάσεις όλων των τμημάτων, αφού τα

περισσότερα επενδυτικά έργα αφορούν και επηρεάζουν ολόκληρο τον οργανισμό. Πολλές φορές οι επενδυτικές προτάσεις είναι αμοιβαία αποκλειόμενες, με συνέπεια η διοίκηση να πρέπει να επιλέξει ανάμεσά τους, ενώ άλλες φορές οι προτάσεις είναι αμοιβαία εξαρτώμενες.

### **7.7 Οι ευθύνες ανάπτυξης προϋπολογισμού των επενδύσεων**

Η ανώτατη διοίκηση, σε συνεργασία με τα υπόλοιπα διοικητικά στελέχη, έχει την κύρια ευθύνη για τον προϋπολογισμό των επενδύσεων, η οποία ωστόσο θα πρέπει να μοιράζεται ανάμεσα στους επιμέρους managers. Οι πολιτικές και οι διαδικασίες θα πρέπει να ενθαρρύνουν τις ιδέες και τις προτάσεις για επενδυτικά ανοίγματα με άντληση κεφαλαίων είτε από εσωτερικές πηγές είτε από πηγές εκτός του οργανισμού.

Για τα μεγάλα επενδυτικά έργα οι διαδικασίες προσανατολίζονται στην εξασφάλιση της κατάλληλης ανάλυσης και αξιολόγησης. Οι διαδικασίες αυτές απαιτούν από το άτομο που προτείνει την επένδυση να καταθέτει γραπτώς την πρότασή του περικλείοντας σε αυτήν μια περιγραφή της πρότασης, τους λόγους που την υποστηρίζουν, τις πηγές άντλησης των σχετικών πληροφοριών, πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της πρότασης και τέλος προτάσεις για ημερομηνίες εκκίνησης και ολοκλήρωσης του επενδυτικού έργου. Αφού η ανώτατη διοίκηση έχει μελετήσει και αναλύσει την πρόταση μπορεί είτε να αποφασίσει την απόρριψη της, είτε να προχωρήσει σε περαιτέρω ανάλυση και σχεδιασμό του επενδυτικού έργου.



Η ευθύνη προετοιμασίας προϋπολογισμού για τα μικρότερα επενδυτικά έργα (χαμηλού κόστους και επαναλαμβανόμενα) βαρύνει αποκλειστικά τους ιθύνοντες των κέντρων ευθύνης που τα επενδυτικά έργα αφορούν.

Τα υψηλόβαθμα στελέχη της διοίκησης στα μικρότερα αυτά έργα καλούνται να συντονίσουν την ανάπτυξη των προϋπολογισμών.

### **7.8 Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού των επενδύσεων**

Τα επενδυτικά προγράμματα προϋποθέτουν τη δέσμευση υψηλών κεφαλαίων από διάφορους πόρους, με αποτέλεσμα οι αποφάσεις που τις αφορούν να έχουν σημαντική επιρροή στην οικονομική πορεία του οργανισμού. Για το λόγο αυτό η ανώτατη διοίκηση οφείλει να είναι ιδιαίτερα προσεκτική κατά την ανάλυση και το σχεδιασμό των επενδυτικών προτάσεων. Ελλιπής προσοχή και εκτίμηση των επενδυτικών προτάσεων από την ανώτατη διοίκηση μπορεί να οδηγήσει σε υπερεπένδυση ή το αντίθετο και στη συνέχεια να βλάψει ανεπανόρθωτα την ανταγωνιστική θέση της επιχείρησης στον κλάδο. Μια συνετή διοίκηση δεν πρέπει να αναλαμβάνει ένα επενδυτικό έργο εκτός αν αυτό είναι απαραίτητο για τη συνέχιση των λειτουργιών ή αν η αναμενόμενη απόδοση από την ανάληψη του είναι τουλάχιστον ίση το κόστος του.

Οι επενδύσεις αφορούν δυο είδη περιουσιακών στοιχείων: περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε απόσβεση, όπως κτίρια και μηχανολογικός εξοπλισμός και στοιχεία που δεν υπόκεινται σε απόσβεση, όπως γη. Οι επενδύσεις που αφορούν κτίρια και μηχανολογικό εξοπλισμό είναι πιο συνηθισμένες.

1. τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε απόσβεση έχουν μικρή ή καθόλου υπολειμματική αξία στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους. Οι συνολικές αναμενόμενες επανεισπράξεις των μετρητών πρέπει να περιλαμβάνουν την απόδοση από το κόστος της επένδυσης και τους τόκους επάνω στην επένδυση.
2. τα περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε απόσβεση αφήνουν την επένδυση ακέραιη στο τέλος της επενδυτικής περιόδου.

### **7.9 Μέθοδοι μέτρησης της οικονομικής αξίας των επενδύσεων**

Οι πιο διαδεδομένες μέθοδοι μέτρησης της οικονομικής αξίας των επενδύσεων είναι οι εξής:

- § μέθοδος της καθαρής παρούσας αξίας
- § μέθοδος του εσωτερικού βαθμού απόδοσης
- § μέθοδος της επανάκτησης του κεφαλαίου
- § μέθοδος της λογιστικής απόδοσης

Οι δύο πρώτες μέθοδοι ονομάζονται μέθοδοι προεξοφλητικών ταμιακών ροών, διότι αναγνωρίζουν την αξία του χρήματος μέσα στο χρόνο.

Η επιλογή της μεθόδου αξιολόγησης των επενδύσεων που θα χρησιμοποιήσει η διοίκηση είναι πολύ σημαντική απόφαση. Κριτήριο για την ωφέλεια της απόφασης αυτής είναι η βελτιστοποίηση του πλούτου των μετόχων.

Η αξία μιας επένδυσης πρέπει να μετρηθεί ως ο βαθμός απόδοσης που θα κερδηθεί από την επένδυση. Ο βαθμός αυτός απόδοσης πρέπει να βασίζεται στις ταμιακές ροές με τις ταμειακές εκροές να συνδέονται με τις ταμειακές

εισροές που θα προκύψουν από την επένδυση αυτή. Κανονικά οι ταμειακές εισροές από μια επένδυση οφείλουν να είναι υψηλότερες των εκροών, ώστε να δημιουργηθεί ο βαθμός απόδοσης. Η μέτρηση της αξίας μιας επένδυσης πρέπει να περιέχει κάποιον τόκο, που αντανακλά την αξία του χρήματος μέσα στο χρόνο, διότι ένας ορθολογικός επενδυτής θα προτιμούσε να έχει ένα δολάριο σήμερα παρά στο μέλλον.

Το κόστος της επένδυσης είναι μια εκροή μετρητών σε παρούσα αξία και οι ταμιακές εισροές είναι οι μελλοντικές αξίες. Οι μελλοντικές ταμιακές εισροές πρέπει να αναχθούν σε παρούσες αξίες ώστε να συγκριθούν με την αγορά της επένδυσης. Το πραγματικό επιτόκιο οποιασδήποτε επένδυσης είναι εκείνο με το οποίο θα προεξοφληθεί η μελλοντική καθαρή ταμιακή εισροή σε ένα άθροισμα που θα ισούται με το κόστος της επένδυσης.

### § Μέθοδος της Καθαρής Παρούσας Αξίας

Ως καθαρή παρούσα αξία ορίζεται η διαφορά μεταξύ της παρούσας αξίας των καθαρών ταμιακών ροών της επένδυσης και του κεφαλαίου που απαιτείται για την απόκτησή του.

Το επιτόκιο προεξόφλησης εκφράζει το κόστος του κεφαλαίου της επιχείρησης και επηρεάζεται από τον κίνδυνο που έχει το συγκεκριμένο επενδυτικό έργο.

Απόφαση για την επένδυση

Όταν  $KPA > 0$  η επένδυση γίνεται αποδεκτή, διότι η παρούσα αξία των καθαρών ταμιακών ροών είναι μεγαλύτερη από το κεφάλαιο που απαιτείται για την αγορά της επένδυσης.

Όταν  $KPA = 0$  ο επενδυτής παραμένει αδιάφορος, διότι η επένδυση είναι οριακή. Η παρούσα αξία των καθαρών ταμιακών ροών είναι ίση με το κεφάλαιο που απαιτείται για την αγορά της επένδυσης.

Όταν  $KPA < 0$  η επένδυση απορρίπτεται, διότι η παρούσα αξία των καθαρών ταμιακών ροών είναι μικρότερη από το κεφάλαιο που απαιτείται για την αγορά της επένδυσης.

Στην περίπτωση των αμοιβαίως αποκλειόμενων επενδύσεων, η επένδυση που επιλέγεται είναι εκείνη που έχει τη μεγαλύτερη καθαρή παρούσα αξία.

### § Μέθοδος του εσωτερικού βαθμού απόδοσης

Η μέθοδος αυτή υπολογίζει το βαθμό απόδοσης που αναμένεται από ένα επενδυτικό έργο, το εσωτερικό επιτόκιο του. Η εσωτερική απόδοση της επένδυσης αποτελεί το συντελεστή προεξόφλησης που εξισώνει το κόστος της επένδυσης με την παρούσα αξία των μελλοντικών καθαρών ταμιακών ροών.

Αν ο εσωτερικός βαθμός απόδοσης είναι ίσος ή μεγαλύτερος από το μέσο σταθμικό κόστος κεφαλαίου η επένδυση γίνεται αποδεκτή. Η μέθοδος του εσωτερικού βαθμού απόδοσης μπορεί να δώσει παραπάνω από μια τιμή και αυτό αποτελεί βασικό μειονέκτημα της χρήσης της μεθόδου αυτής. Επιπλέον, η μέθοδος δεν δίνει την απόλυτη οικονομική συνεισφορά των επενδυτικών έργων, αλλά μόνο τη σχετική συνεισφορά.

### § Η μέθοδος της επανάκτησης του κεφαλαίου

Η μέθοδος αυτή δίνει τον αριθμό των ετών που απαιτούνται για την κάλυψη της αρχικής ταμιακής εκροής, δηλαδή το χρόνο επανείσπραξης του κόστους της επένδυσης.

περίοδος επανάκτησης κεφαλαίου = κόστος επένδυσης / ετήσια καθαρή ταμιακή ροή

Όταν η περίοδος επανάκτησης του κεφαλαίου είναι ίση με ή μικρότερη από τη μέγιστη αποδεκτή περίοδο επανάκτησης η επένδυση γίνεται αποδεκτή

Η μέθοδος είναι ιδιαίτερα εύχρηστη σε σύγκριση με τις άλλες μεθόδους, διότι δεν απαιτεί πολλά δεδομένα και είναι εύκολη στον υπολογισμό. Ωστόσο, δεν εφαρμόζεται ευρέως, αφού δεν μετρά το κέρδος μιας επένδυσης, δεν συνεκτιμά τη διαχρονική αξία του χρήματος και δεν μπορεί να προσφέρει χρήσιμα συμπεράσματα στην περίπτωση εναλλακτικών επενδύσεων με διαφορετικής διάρκειας ωφέλιμες ζωές.

Η μέθοδος της επανάκτησης κεφαλαίου χρησιμοποιείται όταν μια πρόχειρη εκτίμηση και ταχύτατη πληροφορία είναι επιθυμητή για τη διοίκηση, η οποία δεν επιδιώκει στη φάση αυτή απόλυτη ακρίβεια στους υπολογισμούς.

### § Μέθοδος της Λογιστικής Απόδοσης

Η μέθοδος της λογιστικής απόδοσης υπολογίζει την απόδοση της επένδυσης με το δείκτη του μέσου ετήσιου κέρδους, μετά την αφαίρεση των φόρων, διαιρούμενη με το μέσο κόστος της επένδυσης.

Λογιστική απόδοση = μέσο ετήσιο κέρδος / μέσο κόστος επένδυσης

Η επένδυση γίνεται αποδεκτή από τη διοίκηση όταν η λογιστική απόδοση είναι τουλάχιστον ίση ή μεγαλύτερη από την ελάχιστη αποδεκτή απόδοση.

Τα έσοδα και έξοδα που προκύπτουν από την επένδυση είναι τα στοιχεία εκείνα που συνθέτουν το ετήσιο κέρδος. Αφού όλα τα ετήσια κέρδη σε όλη τη διάρκεια της ζωής του επενδυτικού έργου έχουν αθροιστεί, διαιρούνται με το συνολικό αριθμό των ετών της ζωής προκειμένου να υπολογισθεί το μέσο ετήσιο κέρδος. Το μέσο ετήσιο κόστος επηρεάζεται από τη μέθοδο υπολογισμού των αποσβέσεων.

Οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται στη μέθοδο αυτή είναι έτοιμα λογιστικά δεδομένα, καθιστώντας τη χρήση της μεθόδου ιδιαίτερα εύκολη. Κύριο μειονέκτημα ωστόσο της μεθόδου αποτελεί αυτή βασίζεται αποκλειστικά στο λογιστικό κέρδος και όχι στις ταμειακές ροές και δε λαμβάνει επομένως υπόψη το χρόνο πραγματοποίησης των ταμιακών αυτών ροών και κατ' επέκταση τη διαχρονική αξία του χρήματος.

#### **7.10 Υλοποίηση, τελική αξιολόγηση και έλεγχος του έργου.**

Καθώς το έργο προχωρά, η διοίκηση το παρακολουθεί, ελέγχει κατά πόσο το κόστος κινείται εντός των ορίων του προϋπολογισμού. Τα στελέχη που είναι υπεύθυνα για την εξέλιξη και την ολοκλήρωση του έργου οφείλουν να ενημερώνουν τη διοίκηση για την πορεία του, να παρακολουθούν τις συνθήκες που την επηρεάζουν και να υποδεικνύουν την επανεκτίμηση και αξιολόγηση του έργου αν αυτό κρίνεται απαραίτητο.

Τελευταίο στάδιο αποτελεί ο έλεγχος και η αξιολόγηση του έργου αφού αυτό έχει ολοκληρωθεί. Στόχος του ελέγχου είναι να εκτιμηθεί το κατά πόσο το

αρχικά εγκεκριμένο έργο είναι σε αρμονία την τελική ολοκλήρωσή του. Τα πορίσματα του ελέγχου τροφοδοτούν τη διοίκηση με πληροφορίες σχετικά με το πόσο ρεαλιστικός και αντικειμενικός ήταν ο σχεδιασμός. Στη φάση αυτή συγκρίνονται η προϋπολογισμένη και η πραγματοποιημένη απόδοση της επένδυσης, ώστε είτε να επαληθευθούν οι προβλέψεις είτε να διαφευσθούν και να ερμηνευθούν οι αποκλίσεις.

Έλεγχοι μετά την ολοκλήρωση των έργων πρέπει να πραγματοποιούνται αρκετά έτη μετά την περάτωση των επενδυτικών έργων. Οι οικονομικές αναλύσεις συγκεκριμένων έργων πρέπει να διενεργούνται σε διάφορες περιόδους αναλόγως το χρόνο πραγματοποίησής τους, προκειμένου να καθορισθεί αν το έργο απέδωσε τα αναμενόμενα, όπως αυτά περιγράφησαν στην ανάλυση που υποστήριξε την ανάληψη του επενδυτικού έργου.

Η προσφορά των στελεχών στην ολοκλήρωση του έργου και η τήρηση των ορίων του προϋπολογισμού πρέπει να αναγνωρίζεται και να επιβραβεύεται, προκειμένου η στάση τους να αποτελεί παράδειγμα προς μίμηση για τα υπόλοιπα στελέχη του οργανισμού που αναλαμβάνουν την περαίωση ανάλογων έργων.

## Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία

### Ξένη Βιβλιογραφία

- § J. Arnold, S. Turley, Accounting for Management Decisions, Prentice Hall, 1996
- § Glenn A. Welsch, Ronald W. Hilton, Paul N. Gordon, Budgeting Profit Planning and Control, fifth edition, Prentice Hall International Edition, 1988
- § Pauline Weetman, Management Accounting an Introduction, second edition, Financial Times, 1999

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΡΑΙΑ



## Κεφάλαιο 8

### Ανθρώπινη Συμπεριφορά και Προϋπολογιστικά Συστήματα

#### 8.1 Η συνεργασία στην προϋπολογιστική διαδικασία

Για την ολοκληρωμένη σύνταξη προϋπολογισμών είναι απαραίτητη η συνεργασία μεταξύ των διαφόρων τμημάτων σε μια επιχείρηση. Η διατμηματική ωστόσο συνεργασία δεν είναι πάντα επιθυμητή από τους επικεφαλής των τμημάτων. Η διατμηματική συνεργασία υφίσταται όταν οι ιθύνοντες των διαφόρων τμημάτων αποζημιώνουν ο ένας τον άλλον με χρηματικούς όρους, με σιωπηρές διευκολύνσεις με σκοπό την απόκρυψη πληροφοριών από την ανωτάτη διοίκηση.

Οι συμπεριφορές μυστικών συνεννοήσεων με απώτερο σκοπό την εξαπάτηση, ενυπάρχουν στις κοινωνικές νόρμες μεταξύ των ομάδων που αλληλεπιδρούν τακτικά μεταξύ τους. Η κατάρτιση προϋπολογισμών ως μια ευρεία πολυτμηματική ενέργεια μέσα στην επιχείρηση, καθιστά αναγκαία την αλληλεπίδραση των επικεφαλής των τμημάτων, οπότε η επιρροή του προϋπολογιστικού μηχανισμού από τις συγκρουόμενες συμπεριφορές είναι αναπόφευκτη. Το ερώτημα που γεννάται είναι αν η ανώτατη διοίκηση επιθυμεί την διατμηματική συνεργασία.

Κατά το μοντέλο του Q. Chen, ο εργαζόμενος καταβάλλει προσπάθεια για την δημιουργία εκρών και ο manager έχει πρόσβαση στην επένδυση που δημιουργείται. Η τεχνολογία της παραγωγής αποδεικνύει τις στρατηγικές

κινήσεις και το επενδυτικό πρόγραμμα αυξάνει την οριακή παραγωγικότητα του εργαζομένου. Ο μηχανισμός του προϋπολογισμού καθορίζει αν θα πρέπει να πραγματοποιηθεί η επένδυση και αν ναι το τίμημα που θα πρέπει να καταβάλει ο manager για την υλοποίηση του επενδυτικού προγράμματος. Το σύστημα του προϋπολογισμού επίσης υποδεικνύει ένα πρόγραμμα παραγωγής και αποζημίωσης για τον εργαζόμενο.

Η δολοπλοκία είναι μάλλον επιθυμητή, διότι χωρίς αυτή, εργαζόμενος και manager στερούνται κινήτρων για να μεταδώσουν τις ιδιωτικές πληροφορίες ο ένας στον άλλον. Δύο είναι οι απαραίτητες συνθήκες για να πραγματοποιηθεί το παραπάνω αποτέλεσμα:

1. στρατηγικός σχεδιασμός συνδέει την παραγωγή και την επένδυση.
2. η επενδυτική απόφαση λαμβάνεται πριν τη συμφωνία – δέσμευση του εργαζομένου.

Οι στρατηγική συμπληρωματικότητα έγκειται στο ότι η επενδυτική απόφαση στηρίζεται στις αναφορές και των εργαζομένων και των managers, όταν αυτοί έχουν στην κατοχή τους πληροφορίες για την επένδυση και την παραγωγή. Όταν η ανώτατη διοίκηση αναλαμβάνει να υλοποιήσει την επενδυτική της επιλογή προτού έρθει σε συνεννόηση με τον εργαζόμενο, η επένδυση θα είναι αναποτελεσματική σε σχέση με το αν είχαν ληφθεί υπόψη οι αναφορές και των δύο συμβαλλομένων. Η έκταση της αναποτελεσματικότητας εξαρτάται από το αν ο manager παρατηρεί την ροή των πληροφοριών των εργαζομένων και από την ύπαρξη δολοπλοκίας μεταξύ των συνεργαζόμενων τμημάτων.

Όταν ο manager δεν παρατηρεί τις ιδιωτικές πληροφορίες των εργαζομένων που υπάγονται σε αυτόν, οι μυστικές συνεννοήσεις είναι αναγκαία συνθήκη

ώστε ο εργαζόμενος να μοιραστεί με τον manager τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή του. Συμπερασματικά, τα τμήματα έχουν μεγαλύτερη προσδοκώμενη απόδοση όταν συνεργάζονται μεταξύ τους. Η ανώτατη διοίκηση επιπλέον μπορεί να βελτιώσει την απόδοση της επένδυσης και την παραγωγικότητα της επιχείρησης αξιοποιώντας τις πληροφορίες.

Προηγούμενες μελέτες αναλύουν τις συνέπειες της στρατηγικής συμπληρωματικότητας και των διαδοχικών συμβάσεων και δεσμεύσεων στις οργανωτικές δομές. Παραδείγματος χάρη, οι Milgrom και Roberts [1990, 1995] ισχυρίζονται ότι σε πολλά σύγχρονα παραγωγικά περιβάλλοντα εκδηλώνονται στρατηγικές συμπληρωματικότητες. Οι Marschark και Radner [1972] αναλύουν ότι τα επικοινωνιακά κόστη εισβάλλουν στις επιχειρήσεις και επηρεάζουν τις οργανωτικές δομές. Οι διαδοχικές συμβάσεις και δεσμεύσεις συνιστούν ένα συγκεκριμένο είδος επικοινωνιακού κόστους. Το κόστος αυτό προκύπτει σε συνθήκες όπως όταν ο τελικός χρήστης μιας επένδυσης, (ο εργαζόμενος στο μοντέλο του Radner) δεν μπορεί να δεσμευτεί να παραμείνει στην επιχείρηση, ή όπως όταν οι πληροφορίες που αφορούν την μεταεπενδυτική περίοδο δεν είναι δυνατόν να αποσαφηνιστούν, ενδεχόμενο το οποίο είναι ιδιαίτερα πιθανό όταν οι επενδύσεις είναι μη αναστρέψιμες και έχουν αβέβαιες συνέπειες και εκροές. [Dixit και Pindyck [1991]).

Έχει παρατηρηθεί ότι μερικές προϋπολογιστικές πρακτικές επηρεάζονται από τη στρατηγική συμπληρωματικότητα και τη διαδοχική δέσμευση. Αξίζει η αναφορά δυο παραδειγμάτων προϋπολογισμών στο σημείο αυτό:

1. bundling budgeting
2. bottom – up budgeting

Στο bundling budgeting ο προϋπολογισμός καταρτίζεται για μια ομάδα δραστηριοτήτων παρά για ξεχωριστές δραστηριότητες. Οι συνδυασμένες – συγκεντρωμένες δραστηριότητες είναι συμπληρωματικές μεταξύ τους.

Στο bottom – up budgeting οι managers κατώτερων βαθμίδων αναλαμβάνουν την διαδικασία του προϋπολογισμού μεταφέροντας τις πληροφορίες που έχουν στην κατοχή τους στα μεσαία στρώματα της διοίκησης. Οι τελευταίοι παραδίδουν τις επίσημες αναφορές στην ανώτερη διοικητική αρχή. Αυτή η πρακτική είναι συνυφασμένη με τα επικοινωνιακά κόστη μεταξύ της ανώτερης αρχής και των κατώτερων ιεραρχικά managers. Σχετικά με το bundling budgeting, οι δεσμοί που δημιουργούνται μεταξύ των δραστηριοτήτων βοηθούν στην δημιουργία κερδών από την παραγωγή και την συμπληρωματικότητα. Οι πολιτικές που παρεμποδίζουν τις αμοιβές των εμπλεκομένων μερών είναι δυνατό να μειώσουν την αποτελεσματικότητα των bottom – up συστημάτων όταν η επικοινωνία από τα κατώτερα ιεραρχικά στελέχη αποτελεί ζωτικής σημασίας παράγοντα αξιοποίησης των παραγωγικών συνεργιών.

Οι έρευνες σχετικά με του βέλτιστους μηχανισμούς των προϋπολογισμών κάτω από συνθήκες ασύμμετρης πληροφορίας εστιάζουν είτε στο ρόλο του προϋπολογισμού ως κανάλι επικοινωνίας μεταξύ διοικούσας αρχής και managers είτε στον αντίκτυπο της ασύμμετρης πληροφορίας στην αποτελεσματικότητα της εσωτερικής κεφαλαιακής κατανομής μέσα στον οργανισμό. Το πλήθος των υποτομημάτων μέσα σε έναν οργανισμό θα πρέπει να ενθαρρύνει την επικοινωνία μεταξύ των managers των υποτομημάτων. Οι προϋπολογισμοί, η σύνταξη των οποίων στηρίζεται στις αναφορές του

συνόλου των τμημάτων μέσα στην επιχείρηση, συμβάλλουν στον συντονισμό των δραστηριοτήτων ανάμεσα στα διάφορα τμήματα.

## 8.2 Προϋπολογισμός, δημιουργικότητα και κουλτούρα

### Ορθολογικό μοντέλο

Το ορθολογικό μοντέλο είναι μέρος της γενικής θεωρίας με την οποία ερμηνεύεται η φυσική τάξη και αρμονία. Η φυσική τάξη είναι αποτέλεσμα της του ισχυρού συστήματος των υποκειμενικών στοιχείων που ορίζονται και τακτοποιούνται στον κόσμο σύμφωνα με λογικούς κανόνες. Αυτή η φυσική τάξη είναι δυνατόν να ερμηνευθεί πλήρως, δεδομένου ότι όλες οι σχετικές μεταβλητές στο σύστημα είναι προσδιορισμένες και οι κανόνες που διέπουν τη μεταξύ τους σχέση κατανοητοί. Σύμφωνα με τη θεωρία αυτή τα γεγονότα είναι αναπόφευκτη εκροή μιας καθορισμένης αρχής, επομένως με την απαραίτητη και σωστή γνώση, μπορούν να προβλεφθούν. Η ουσία της δημιουργικότητας αμφισβητείται στο σημείο αυτό, διότι απλά όλοι οι προσδιοριστικοί παράγοντες δεν έχουν πλήρως αποσαφηνιστεί και η αλληλεπίδραση μεταξύ των στοιχείων δεν έχει ερμηνευθεί επαρκώς. Οι έρευνες σχετικά με την δημιουργικότητα στην φυσική τάξη αφορούν στην αποκάλυψη των μεταβλητών και των κανόνων που εμείς αγνοούμε.

Τα συμπεράσματα στα οποία μας οδηγεί η θεωρία της φυσικής τάξης έχουν εφαρμογή στην διοίκηση των επιχειρήσεων και τις λογιστικές πρακτικές που αυτές ακολουθούν προκειμένου να κατανοηθούν οι συνθήκες αβεβαιότητας, το επαγγελματικό περιβάλλον των οργανισμών, και οι ποικίλες διαδικασίες, μεταξύ των οποίων είναι και οι προϋπολογισμοί.

### 8.3 Οργανισμοί, περιβάλλον και αβεβαιότητα

Στη βιβλιογραφία της διοικητικής λογιστικής, το περιβάλλον ορίζεται ως ένα σύνθετο σύστημα αλληλοεπιδρώντων οικονομικών, τεχνολογικών, κοινωνικών και πολιτικών παραγόντων. Οι παραπάνω μεταβλητές χαρακτηρίζονται από κάποιο βαθμό αβεβαιότητας. Μελλοντικά γεγονότα που είναι δυνατόν να προβλεφθούν με ακρίβεια από ανάλογες παρελθοντικές καταστάσεις, χαρακτηρίζονται από χαμηλό βαθμό αβεβαιότητας. Στην περίπτωση αυτή, οι κανόνες και οι μεταβλητές που συνθέτουν το περιβάλλον είναι επαρκώς κατανοητοί και οι εκροές μιας ενέργειας μπορούν να προβλεφθούν με μεγάλη ακρίβεια. Αντίθετα, υψηλή αβεβαιότητα χαρακτηρίζει δυναμικά περιβάλλοντα στα οποία συντελούνται απρόβλεπτες αλλαγές. Στην περίπτωση αυτή, οι προσδιοριστικοί παράγοντες του περιβάλλοντος και οι κανόνες που το διέπουν, είτε παρερμηνεύονται είτε δεν είναι πλήρως κατανοητοί.

Στην λογιστική έχουν γίνει μεγάλες προσπάθειες για την βελτίωση των ποσοτικών μεθόδων προκειμένου να αντιμετωπισθεί η αβεβαιότητα. Οι μέθοδοι αυτές που βασίζονται σε θεωρίες πιθανοτήτων, είναι σύμφωνες με το ορθολογικό μοντέλο στο ότι κατευθύνονται στον προσδιορισμό των παραγόντων και κανόνων, με την προϋπόθεση ότι τα περιβάλλοντα λειτουργούν ακολουθώντας έναν προκαθορισμένο τρόπο. Η μείωση της βεβαιότητας επιτυγχάνεται με τη συγκέντρωση και επεξεργασία πληροφοριών που οδηγεί στη γνώση του περιβάλλοντος. Η ολοκληρωμένη πληροφόρηση επιτρέπει την δημιουργία ενός μοντέλου πρόβλεψης και επομένως τον καθορισμό των εκροών των επιχειρηματικών ενεργειών.

Ωστόσο, ακόμα και το ορθολογικό μοντέλο παραδέχεται ότι η άριστη πληροφόρηση είναι δύσκολο να αποκτηθεί και τα μοντέλα προσδιορισμού περιβάλλοντος σε συνθήκες αβεβαιότητας δύσκολα εφαρμόζονται. Οι στρατηγική που ακολουθείται από τους οργανισμούς και τις επιχειρήσεις δεν συμφωνεί πάντα με υιοθέτηση ποσοτικών ή στατιστικών μεθόδων. Η ικανότητα μιας επιχείρησης να επιβιώσει σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον βασίζεται στην έγκαιρη, σχεδιασμένη και δημιουργική αντίδρασή της στις απειλές και ευκαιρίες που τις παρουσιάζονται. Η δημιουργικότητα, που εκφράζεται ως προσαρμοστικότητα και ευελιξία, καλλιεργείται όταν τίθεται σε εφαρμογή ο σωστός συνδυασμός των εξωτερικών μεταβλητών ή των χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων που αφορούν στην οργανωτική δομή, συλλήγησης, πληροφοριακό σύστημα, σχεδιασμός και διαδικασία ελέγχου. Καθένα από τα χαρακτηριστικά αυτά είναι μέρος της αλληλεπίδρασης με την διαδικασία του προϋπολογισμού. Διαφορετικοί συνδυασμοί των παραπάνω χαρακτηριστικών είναι κατάλληλοι για διαφορετικές συνθήκες περιβάλλοντος. Η γραφειοκρατία και η άκαμπτη συμπεριφορά είναι αποτελέσματα συνδυασμών χαρακτηριστικών διαφορετικών από τη δημιουργικότητα, την προσαρμοστικότητα και την ευελιξία.

Επομένως, οι οργανωτικές δομές και οι διάφορες διαδικασίες μπορεί να είναι σχεδιασμένες με τέτοιο τρόπο ώστε να ενθαρρύνουν την δημιουργικότητα.

#### **8.4 Οι οργανισμοί ως συνδυασμός διαφόρων στοιχείων**

Οι οργανισμοί είναι η απεικόνιση στενά συνδεδεμένων υποστηρικτικών συστημάτων που αντιπροσωπεύουν στοιχεία εξουσίας και ελέγχου,

επικοινωνίας και πληροφόρησης. Η σύνθεση και η οργάνωση των υποστηρικτικών συστημάτων, ο τρόπος διακίνησης εντολών και πληροφοριών μέσα στον οργανισμό στοιχειοθετούν τις διαφορές μεταξύ των επιχειρήσεων. Σε συνθήκες υψηλής αβεβαιότητας, όπου η δημιουργικότητα είναι σημαντικότερη, ο ιδανικός συνδυασμός δομής, πληροφορίας και συστήματος ελέγχου συμμορφώνεται και υποτάσσεται στον οργανικό τύπο του οργανισμού παρά στο μηχανιστικό μοντέλο.

Οι οργανικές δομές είναι αποκεντρωμένες με μικρό σχετικά βαθμό ιεραρχικής εξουσίας και μικρό αριθμό ρυθμιστικών κανόνων. Τα ιδανικά υποστηρικτικά συστήματα χαρακτηρίζονται από υψηλό βαθμό αυτονομίας στη λήψη αποφάσεων, στο σχεδιασμό και στην διαδικασία ελέγχου, ενώ το περιεχόμενο των πληροφοριών που συγκεντρώνονται διαχέονται σε ολόκληρο τον οργανισμό. Για την αντιμετώπιση καταστάσεων αβεβαιότητας, ο οργανισμός έχει ανάγκη να συγκεντρώσει μεγάλο όγκο πληροφοριών τόσο για το παρελθόν όσο και το μέλλον τόσο για τον οργανισμό όσο και τους εξωγενείς παράγοντες, προκειμένου να σχεδιάσει τις κινήσεις του και να αντιδράσει στις μεταβολές του περιβάλλοντος. Οι πληροφορίες δεν είναι μόνο οικονομικής φύσης, αλλά μπορεί να έχουν ποιοτικό περιεχόμενο, να προέρχονται από εσωτερικές πηγές της επιχείρησης και να βοηθούν στην προσαρμογή στις νέες συνθήκες. Ιδανικά, οι πληροφορίες και οι κινητοποιήσεις που επιβάλλουν θα πρέπει να συντελέσουν στην επιβολή λιγότερων κανονισμών, στην καλλιέργεια ευέλικτης, προσαρμοστικής καινοτομικής συμπεριφοράς.



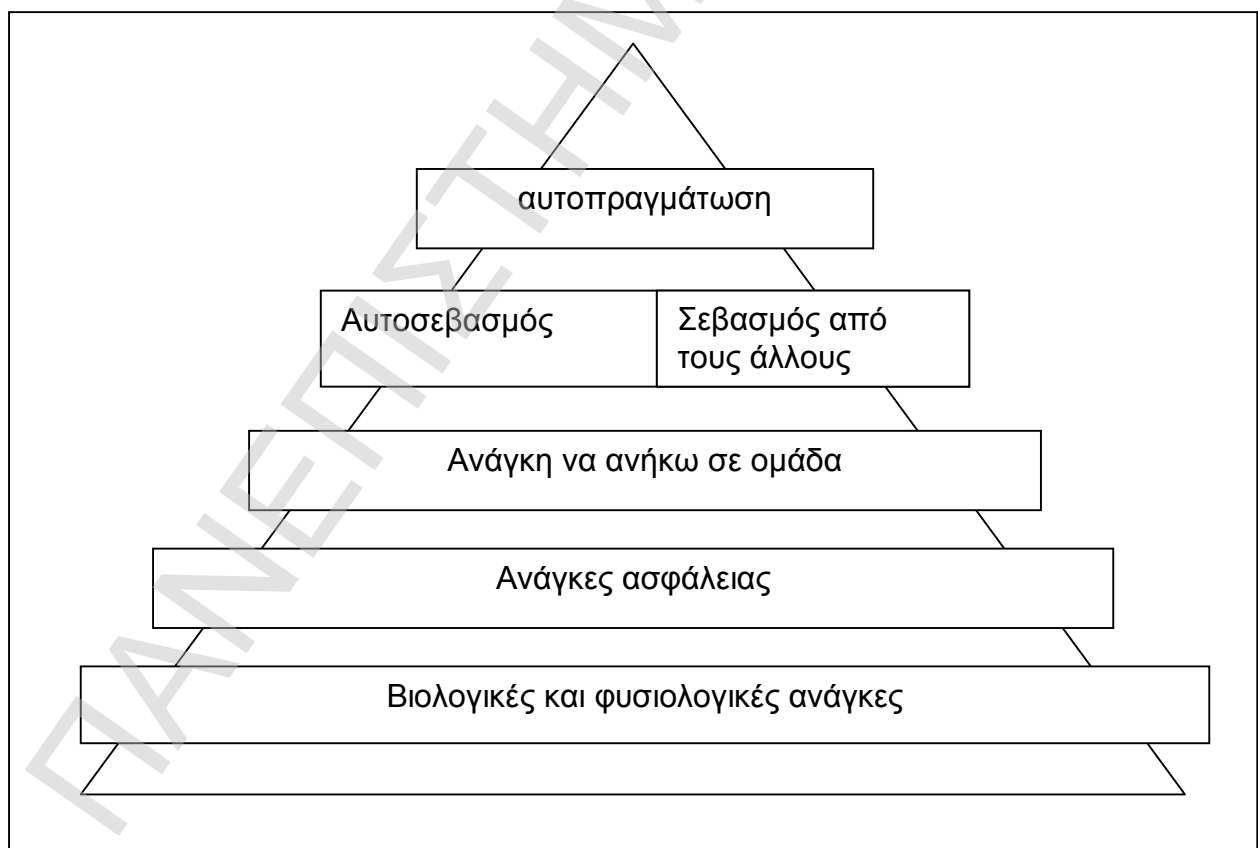
Ο μηχανιστικός οργανισμός είναι κατά βάση το αντίθετο της οργανικού με αυστηρές ιεραρχικές δομές, τυποποιημένη πληροφόρηση και ελεγκτική διαδικασία και άκαμπτους κανονισμούς.

§ Ο προϋπολογισμός συμβαδίζει με την οργανική του οργανισμού;

§ Το ορθολογικό μοντέλο των οργανισμών αντιπροσωπεύει την πραγματική τους λειτουργία;

### 8.5 Maslow, Herzberg, McClland και Υποκίνηση

Κατά τον Maslow το άτομο είναι ένα ον που καταβάλλει προσπάθεια, ώστε να ικανοποιήσει μια ιεραρχία των βασικών του αναγκών, όπως αυτές παρουσιάζονται στην παρακάτω πυραμίδα.



Σχήμα 8.5 Η ιεραρχία των βασικών αναγκών κατά τον Maslow, © 2002 alan chapman Based on Maslow's Hierarchy of Needs, [www.businessballs.com](http://www.businessballs.com)

Στη βάση της πυραμίδας απεικονίζονται οι πιο βασικές ανάγκες. Το άτομο επιδιώκει να μεταφερθεί ανοδικά στην ιεραρχία των αναγκών, ικανοποιώντας την ύψιστη ανάγκη για αυτοπραγμάτωση. Κατά τον Maslow, ο άνθρωπος σπάνια φτάνει σε επίπεδο απόλυτης ικανοποίησης της ανάγκης του. Μόνο όταν οι κατώτερες ανάγκες ικανοποιούνται, δημιουργούνται νέες, ανώτερες.

Τις θέσεις του Maslow αποδέχτηκαν και οι McClelland και Herzberg. Πιο συγκεκριμένα, ο τελευταίος υποστήριξε ότι οι άνθρωποι κινούνται και ενεργούν προς οτιδήποτε τους κάνει να αισθάνονται όμορφα αποστρεφόμενοι οτιδήποτε τους κάνει να αισθάνονται άσχημα. Παράγοντες που κατά τον Herzberg γεννούν όμορφα συναισθήματα στους ανθρώπους είναι η υλοποίηση, η αναγνώριση, η εργασία, η υπευθυνότητα και η πρόοδος. Αντίθετα συναισθήματα προκαλούν οι παράγοντες του εργασιακού περιβάλλοντος, όπως η πολιτική και η διοίκηση του οργανισμού, η επιτήρηση, ο μισθός, οι διαπροσωπικές σχέσεις, οι συνθήκες εργασίας. Ο Herzberg ονομάζει τους αρνητικούς παράγοντες παράγοντες υγιεινής, που μπορούν μόνο να προλάβουν την πάθηση, αλλά όχι να προκαλέσουν «καλή» υγεία. Έλλειψη επαρκούς εργασιακής υγιεινής θα επιφέρει αρνητική ικανοποίηση, η ύπαρξή της ωστόσο δεν θα προκαλέσει ικανοποίηση. Η υποκίνηση στην εργασία είναι μια διαδικασία πρόκλησης κατά την οποία αποκτάται η υπευθυνότητα. Κατά την προσέγγιση του McClelland, ο manager των προϋπολογισμών θα επιδιώξει την πρόκληση από την τοποθέτηση προϋπολογιστικών προτύπων.

Όπως ο Hofstede ερμηνεύει το θεωρία του Maslow για την υποκίνηση στην προϋπολογιστική διαδικασία, για τα στελέχη της διοίκησης που καταρτίζουν

τους προϋπολογισμούς, αναμένεται ότι η ανάγκη για υλοποίηση τοποθετείται σε υψηλή θέση στην πυραμίδα των αναγκών. Η θετική υποκίνηση στους προϋπολογισμούς είναι πιθανή όταν επιδιώκεται η υλοποίηση των ανώτερων αναγκών, όπως ο σεβασμός από τους άλλους, ο αυτοσεβασμός και ίσως ένα είδος αυτοπραγμάτωσης.

Οι προσεγγίσεις του Maslow και του Herzberg υπονοούν ότι η ανταμοιβή συχνά συνδέεται με την απόδοση που επιτυγχάνεται στους προϋπολογισμούς. Κατά τον Herzberg, ο μισθός είναι είτε ουδέτερος είτε αρνητικός παράγοντας ικανοποίησης. Ο Maslow και ο McClelland θεωρούν το μισθό επιθυμία υλοποίησης της ανάγκη για αυτοσεβασμό

## **8.6 Προϋπολογισμοί, οργανισμοί, πληροφόρηση και έλεγχος**

### **8.6.1 Η ακραία κατάσταση**

Οι προϋπολογισμοί και η οργανωτική δομή είναι στενά συνδεδεμένοι. Η έννοια της ευθύνης στη λογιστική είναι η βάση στην οποία στηρίζεται η προετοιμασία και η κατάρτιση του προϋπολογισμού, με έμφαση στην ιεραρχική δομή και τους κανονισμούς που απορρέουν από αυτήν. Τα οργανωτικά υποστηρικτικά υποσυστήματα ορίζονται ως κέντρα ευθύνης τα οποία διευθύνουν managers που είναι υπεύθυνοι για την απόδοση των τμημάτων τους. Η απόδοση μετράται με βάση τον στόχο που τίθεται από τα ανώτερα στελέχη της διοίκησης και στη συνέχεια επικοινωνούνται στα κατώτερα στρώματα μέσω της διαδικασίας του προϋπολογισμού. Μέσω της διαδικασίας αυτής συντονίζονται οι ενέργειες των υποστηρικτικών τμημάτων προς την από κοινού υλοποίηση των στόχων της επιχείρησης. Η

προετοιμασία του προϋπολογισμού δεσμεύοντας με υπευθυνότητα τα τμήματα αναπτύσσει ιεραρχικές δομές και σταθερές – ισχυρές σχέσεις μεταξύ των τμημάτων. Η μηχανιστική δομή των επιχειρήσεων προωθεί άκαμπτες αντιδράσεις που δεν αφήνουν περιθώρια δημιουργικότητας και υπονομεύει την έγκαιρη και επαρκή αντίδραση του οργανισμού στις ραγδαίες εξελίξεις.

Οι οργανισμοί που χαρακτηρίζονται από οργανική δομή βασίζουν την εύρυθμη λειτουργία τους στην μεγάλη ποικιλία πληροφοριών, ακόμα και σε ανεπίσημα στοιχεία. Τα προϋπολογιστικά συστήματα τροφοδοτούν τον οργανισμό κυρίως με ποσοτικά – οικονομικά στοιχεία που συνήθως βασίζονται στα πληροφοριακά τους συστήματα. Αυτός είναι ο λόγος που η επίσημη πληροφόρηση αδυνατεί να παράσχει στην επιχείρηση τα απαραίτητα στοιχεία για την αντιμετώπιση συνθηκών αβεβαιότητας. Τα μειονεκτήματα της επίσημης με ποσοτικά στοιχεία πληροφόρησης και επομένως αδύνατα σημεία του προϋπολογισμού είναι τα εξής:

Το κόστος σε χρόνο και χρήμα προετοιμασίας των προϋπολογισμών είναι σημαντικό. Όσο μεγαλύτερος ο οργανισμός, τόσο αυξημένο και το κόστος.

§ Η σύνταξη προϋπολογισμών επικεντρώνεται σε ευκόλως μετρήσιμα γεγονότα.

§ Οι πληροφορίες που προκύπτουν από τις προϋπολογιστικές καταστάσεις βασίζονται σε παρελθοντικά στοιχεία με αποτέλεσμα να καθίστανται παρωχημένες χωρίς μελλοντικό προσανατολισμό. Η καθυστερημένη άφιξη της πληροφορίας εμποδίζει τη λήψη σωστών αποφάσεων από τους managers που πρέπει να ενεργούν πριν τα γεγονότα. Τελικά ο οργανισμός παραμένει άκαμπτος μπροστά στις εξελίξεις.

§ Οι οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και των προϋπολογισμών, στερούνται τη δυνατότητα πλούσιας πληροφόρησης και ολοκληρωμένης περιγραφής και ερμηνείας πολύπλοκων και άγνωστων καταστάσεων.

§ Τα επίσημα συστήματα τείνουν να επικεντρώνονται σε γεγονότα εντός του οργανισμού παρά σε εξωγενείς παράγοντες.

Οι προϋπολογιστικές καταστάσεις παρέχουν μια ικανοποιητική και ολοκληρωμένη εικόνα στους χρήστες τους, στα επιμέρους όμως στοιχεία τους παρουσιάζουν πολλές φορές ελλείψεις οδηγώντας σε γενικόλογες εκτιμήσεις. Επειδή ακριβώς αναφέρουν ποσοτικά στοιχεία, δύσκολα μπορούν να οδηγήσουν στην βελτίωση των προβληματικών καταστάσεων. Εμπεριέχουν, επίσης, συχνά πολλές ανακρίβειες και ασάφειες, ώστε η παρερμηνεία των στοιχείων τους να επιφέρει ανεπιθύμητα λάθη

Οι αδυναμίες αυτές δεν οφείλουν την ύπαρξή τους στον φτωχό σχεδιασμό των συστημάτων, αλλά είναι έμφυτες σε όλα τα διοικητικά πληροφοριακά συστήματα. Η συμβολή των προϋπολογισμών στην δημιουργικότητα, την ευελιξία και την προσαρμοστικότητα είναι αμφίβολη, δεδομένης της φύσης των πληροφοριών που παρέχονται από αυτούς.

Το μοντέλο ελέγχου που έχει καθιερωθεί στην διοικητική λογιστική και στους προϋπολογισμούς είναι αυτό της κυριαρχίας. Οι managers θέτουν και επικοινωνούν τους στόχους, μετρούν και αξιολογούν την απόδοση και αναλαμβάνουν διορθωτική δράση όταν τα απολογιστικά στοιχεία παρεκκλίνουν από τα αντίστοιχα προϋπολογισμένα. Παραδοσιακά ο έλεγχος ασκείται από τα ανώτερα ιεραρχικά επίπεδα, η ανάθεση καθηκόντων, ο

καθορισμός στόχων, η αξιολόγηση της απόδοσης και η προετοιμασία του προϋπολογισμού ακολουθεί την πορεία από την κορυφή προς τα κάτω (top – down). Η υποκίνηση βασίζεται σε ένα σύστημα κινήτρων που προσφέρει οικονομική επιβράβευση για την καλή απόδοση. Ο τύπος αυτός ελέγχου είναι γνωστός ως θεωρία X, όπου τα άτομα παρουσιάζονται ως ορθολογικά, με έμφυτη ραθυμία όντα, που χρειάζονται συνεχή επίβλεψη και υποκίνηση μέσω του οικονομικού κέρδους. Το μοντέλο αυτό συμβαδίζει με τη μηχανιστική θεώρηση των οργανισμών. Η συγκέντρωση της εξουσίας στην ανώτερη διοίκηση προσδίδει στον οργανισμό μονολιθικό χαρακτήρα. Οι πρακτικές που εφαρμόζονται είναι δοκιμασμένες και αναστέλλουν τη δημιουργία νέων, καινοτομικών και στρατηγικών, με αποτέλεσμα η επιχείρηση να παραμένει παθητική στις νέες μεταβολές.

### **8.6.2 Η εξομάλυνση της κατάστασης**

Πολλοί υποστηρικτές του ορθολογικού μοντέλου διαφωνούν με την ακραία θέση που περιγράφηκε παραπάνω και ακόμα υπάρχει ως εφαρμοζόμενη πρακτική στην βιβλιογραφία. Σύμφωνα με την πιο ήπια θέση, ο προϋπολογιστικός έλεγχος δεν αναπτύσσει μηχανιστικές δομές, ούτε βασίζεται στο μονολιθικό μοντέλο. Αντίθετα, μπορεί να αποτελέσει αποκεντρωμένο σύστημα που σχεδιάζεται για την ανταπόκριση της επιχείρησης στις νέες μεταβολές και την προώθηση αποκεντρωμένης διοικητικής δομής. Μεγαλύτερη αυτονομία αποκτάται όταν ο σχεδιασμός, η στοχοθέτηση, η αξιολόγηση και η διορθωτικές ενέργειες, εμπλέκει όλα τα ιεραρχικά επίπεδα και όχι μόνο την ανώτερη διοίκηση. Ο προϋπολογιστικός σχεδιασμός θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη του όλες τις συνθήκες του

περιβάλλοντος με τις οποίες έρχεται αντιμέτωπος ο οργανισμός. Οι συνθήκες αβεβαιότητας επιβάλλουν τον σχεδιασμό ευέλικτων προϋπολογισμών. Τα γραφειοκρατικά μοντέλα έχουν ιδανική εφαρμογή σε οργανισμούς που λειτουργούν σε σταθερά περιβάλλοντα. Για την ολοκληρωμένη εικόνα των προϋπολογισμών απαραίτητος είναι ο εμπλουτισμός των ποσοτικών οικονομικών στοιχείων με τις ανεπίσημες, ποσοτικές εκτιμήσεις.

Η θεωρία Υ προτείνει τον από κοινού έλεγχο, με έμφαση στην συμμετοχή όλων των βαθμίδων στην στοχοθέτηση και την ανάληψη πρωτοβουλιών. Σε αντίθεση με το μηχανιστικό μοντέλο, η Θεωρία Υ τονίζει την «ανθρώπινη» πλευρά των οργανισμών. Τα κίνητρα δεν περιορίζονται μόνο στην οικονομική επιβράβευση, αλλά περιλαμβάνουν την αυτονομία των κινήσεων, τον ίδιο έλεγχο των καθηκόντων, την ομαδική εργασία. Η συμμετοχή των ιεραρχικών επιπέδων στη διαδικασία του προϋπολογισμού εισάγει νέες πληροφορίες, που άλλοτε θα παρέμεναν στην αφάνεια, και καλλιεργεί την καινοτομία. Η διάχυση των πληροφοριών σε ολόκληρο τον οργανισμό και η συμμετοχή στην προϋπολογιστική διαδικασία βοηθά τον οργανισμό να καθορίζει και να αντιμετωπίζει τις μεταβαλλόμενες συνθήκες του περιβάλλοντος όπου δραστηριοποιείται. Οι managers στην κορυφή της ιεραρχικής πυραμίδας εγκρίνουν τους στόχους που έχουν τεθεί από πιο χαμηλά, τα άτομα μέσω της συμμετοχής και της αυτοαξιολόγησης καταβάλλουν εντονότερη προσπάθεια για την επίτευξη των στόχων που οι ίδιοι έχουν θέσει. Με άλλα λόγια, η διοικητική λειτουργία ακολουθεί την από τη βάση στην κορυφή πορεία (bottom – up).

Τρίτη θεωρία για την διοικητική δομή του οργανισμού αποτελεί η «Θεωρία Ζ» (Ouchi, 1979). Ο οργανισμός σύμφωνα με την θεωρία απεικονίζεται ως μια

ομάδα – οικογένεια, όπου τα άτομα αναπτύσσουν μια πολύ οικεία σχέση μεταξύ τους. Μέσα στην ομάδα τα άτομα κοινωνικοποιούνται πλήρως, αποκτώντας κοινές και ενιαίες αντιλήψεις και πεποιθήσεις. Η ομογένεια αυτή, που βρίσκεται στον αντίποδα του συγκεντρωτισμού της Θεωρίας X, βοηθά τα άτομα να συνδέουν τους προσωπικούς τους στόχους με αυτούς της επιχείρησης, που τελικά είναι κοινοί. Τα μηχανιστικά συστήματα που εξασφαλίζουν τη αλληλουχία των στόχων επιχείρησης και ατόμων, καθίστανται περιττά. Η λειτουργία και οι σχέσεις διαπνέονται από το εξής motto: «Ό,τι είναι ωφέλιμο για τον οργανισμό είναι ωφέλιμο και για την επιχείρηση και αντίστροφα».

Το σύστημα αυτό λειτουργεί με βάση την ομόφωνη αλληλεξάρτηση μεταξύ των ατόμων και του οργανισμού. Οι χαοτικές καταστάσεις είναι ελάχιστες και αντιμετωπίσιμες χάρη στη ισχυρή αυτή σχέση. Η πληροφόρηση συγχρονίζεται με την καινούρια κατάσταση. Τα άτομα προσαρμόζονται στις ραγδαίες εξελίξεις, αναλαμβάνουν έγκαιρη δράση προλαβαίνοντας τα γεγονότα. Η Θεωρία Z αναπτύχθηκε μέσω της παρατήρησης των πρακτικών που ακολουθούν οι Ιαπωνικές επιχειρήσεις και χρησιμεύει ως κατάλληλο μοντέλο για την αντιμετώπιση και τον έλεγχο γρήγορα μεταβαλλόμενων παραγόντων.

Συμπερασματικά, η οργανική δομή θέλει την προϋπολογιστική διαδικασία να προσφέρει έγκαιρη πληροφόρηση και τον έλεγχο να ελαχιστοποιεί τους περιοριστικούς κανονισμούς μέσω της συμμετοχής και της κοινωνικοποίησης των ατόμων. Το κατάλληλα σχεδιασμένο σύστημα προϋπολογισμών είναι δυνατό να διευκολύνει την ευελιξία και την προσαρμοστικότητα που είναι απαραίτητοι παράγοντες για την καλλιέργεια της δημιουργικότητας και της



καινοτομίας απέναντι στις μεταβολές του περιβάλλοντος. Οι παραπάνω συστάσεις έχουν τη βάση τους στο ορθολογικό μοντέλο που υποστηρίζει τη μηχανιστική δομή και τον απόλυτο έλεγχο. Η ανάλυση όλων των μοντέλων καταλήγει στο ότι η δημιουργική και προσαρμοστική συμπεριφορά προκύπτει από τον σωστό συνδυασμό οργανωτικής δομής, πληροφόρησης και ελεγκτικού συστήματος.

### 8.6.3 Εξάλειψη της κατάστασης

Οι οργανισμοί δεν αντιδρούν μόνο στο περιβάλλον τους, αλλά και το διαμορφώνουν, γιατί μεταξύ τους υπάρχει σχέση αμοιβαιότητας. Το περιβάλλον επιβάλλει σχέση εξάρτησης στον οργανισμό. Εκεί που αρχίζει το περιβάλλον και τελειώνει ο οργανισμός η σχέση αυτή περιπλέκεται. Ακόμα και οι εσωτερικές διαδικασίες του οργανισμού, ο προϋπολογισμός, τα σχέδια δράσης μπορούν να επιδράσουν και να μεταβάλλουν το περιβάλλον. Το περιβάλλον δεν λειτουργεί σύμφωνα με σταθερούς κανόνες, αλλά μάλλον διαμορφώνεται και επαναπροσδιορίζεται από τις ενέργειες των ατόμων και των οργανισμών. Η χαρτογράφηση του περιβάλλοντος και η σύνδεσή του με τις μεταβλητές των οργανισμών και τα συστήματα των προϋπολογισμών είναι σφάλμα, αφού οι εξωτερικοί και οι εσωτερικοί παράγοντες δεν μπορούν να θεωρηθούν ξεχωριστές προσδιορίσιμες, μετρήσιμες και προβλεπόμενες οντότητες. Αντίθετα, η δράση και η αλληλεπίδραση μεταξύ των ανταγωνιζόμενων επιχειρήσεων, των κυβερνήσεων και των καταναλωτών είναι αυτά που καθορίζουν και δημιουργούν το περιβάλλον.

Το Συναινετικό μοντέλο, ομαδικό – οικογενειακό μοντέλο και ο απόλυτος έλεγχος βασίζονται στον εξαναγκασμό των ατόμων να συμπεριφέρονται και να ενεργούν προς την επίτευξη των στόχων του οργανισμού, που αντικατοπτρίζονται στην ιδεολογία της διοικητικής κορυφής. Ο συναινετικός έλεγχος ενθαρρύνει τη συμμετοχή των ατόμων στην προϋπολογιστική διαδικασία και καλλιεργεί την δημιουργικότητα. Ο ομαδικός – οικογενειακός έλεγχος (clan control) στηρίζεται στην σιωπηρή ομαδικότητα που συμμορφώνεται σε άρρητους κανονισμούς και αξίες και υπονομεύει την δημιουργικότητα. Το αποτέλεσμα είναι η επικράτηση της ομάδας, που πλειοψηφεί και οικειοποιείται και υπακούει στις αρχές που η ανώτερη ηγεσία έχει εισάγει. Στον απόλυτο έλεγχο, τα περιθώρια της δημιουργικότητας είναι ελάχιστα, η πρωτοβουλία και η συμμετοχή στις διαδικασίες αγνοούνται και οι κανονισμοί που τίθενται από την κορυφή είναι εντελώς περιοριστικοί.

Η μεγαλύτερη αδυναμία των παραδοσιακών μοντέλων στην ανάλυση της διαδικασίας του προϋπολογισμού είναι απουσία της δημιουργικής ανθρώπινης οντότητας. Το ορθολογικό μοντέλο πάσχει στο ότι παραγκωνίζει την ιδιότητα του ατόμου να ορίζει τον εαυτό του και ως θεωρία έχει τις ρίζες της στην φυσική τάξη και αρμονία, όπου η ανθρώπινη συμπεριφορά ερμηνεύεται ως απόλυτα προβλεπόμενη ενστικτώδης αντίδραση και όχι ως αποτέλεσμα συνειδητής διεργασίας. Η ανθρώπινη οντότητα στο ορθολογικό μοντέλο υποβαθμίζεται και καταλήγει έρμαιο των συγκυριών. Σύμφωνα με την ορθολογική θεώρηση της οργάνωσης και διοίκησης των οργανισμών, η συμπεριφορά των ατόμων καθορίζεται από την κατάσταση, δηλαδή τον συνδυασμό της δομής και της διαδικασίας, συμπεριλαμβανομένου του προϋπολογισμού.

## 8.7 Το Κοινωνικό Μοντέλο (The Social Constructionist Model)

Στο κοινωνικό μοντέλο η συμπεριφορά και η δημιουργικότητα δεν είναι προϊόν της φυσικής προκαθορισμένης τάξης, αλλά αποτέλεσμα της δημιουργικής ανθρώπινης οντότητας. Η σχολή της συμβολικής αλληλεπίδρασης υποστηρίζει:

- § Τα άτομα ενεργούν και αντιδρούν προς στα αντικείμενα και τις καταστάσεις με βάση το νόημα που έχουν τα πράγματα για αυτά και ύστερα από μια κριτική διαδικασία ερμηνείας. Η ερμηνεία συνίσταται στην απόδοση νοήματος ή στην δημιουργία ορισμού στα αντικείμενα. Βάση της ερμηνείας των καταστάσεων τα άτομα καθορίζουν τις ενέργειές τους. Επομένως το νόημα δεν είναι εγγενές στα αντικείμενα, αλλά προέρχεται από τα άτομα.
- § Τα νοήματα και η σημασία των καταστάσεων πηγάζουν από την κοινωνική αλληλεπίδραση, τον τρόπο με τον οποίο οι άνθρωποι έρχονται σε επαφή, μιλούν και ανταλλάσσουν απόψεις.
- § Οι λέξεις, οι μαθηματικοί τύποι, η πληροφορία, οι οικονομικοί λογαριασμοί, οι προϋπολογισμοί αποτελούν συμβολική έκφραση της πραγματικότητας και περιέχουν νόημα που μπορεί να μεταδοθεί στους άλλους.
- § Τα νοήματα δεν είναι αμετάβλητα, αλλά επαναπροσδιορίζονται από τα άτομα ή μέσω περαιτέρω κοινωνικής αλληλεπίδρασης.

Η κοινωνική αλληλεπίδραση είναι έκδηλη και στον οικονομικό – επιχειρηματικό κόσμο, όπου οι οργανισμοί καλούνται συνεχώς να αυτοπροσδιοριστούν και να προσδιορίσουν τις καταστάσεις, το περιβάλλον τις άλλες επιχειρήσεις, τους καταναλωτές. Ο επαναπροσδιορισμός της

εργασίας παράγει διαρκώς νόημα για την κατάσταση και τελικά προκύπτει δημιουργική λύση των προβλημάτων. Η πηγή της δημιουργικότητας και της προσαρμοστικής συμπεριφοράς βρίσκεται στην ικανότητα της κατασκευής και του επαναπροσδιορισμού νοημάτων.

Στη σχολή της κοινωνικής δόμησης της τεχνολογίας (The School of the Social Construction of Technology) του Bruno Latour η εισαγωγή της νέας τεχνολογίας και των επιστημονικών ανακαλύψεων στην επιστημονική κοινότητα αποκτά ιδιαίτερο νόημα. Ο τρόπος σκέψης που αναπτύχθηκε στους κόλπους της σχολής επηρέασε την αποδοχή των δημιουργικών διαδικασιών, μεταξύ των οποίων και ο προϋπολογισμός και τα ελεγκτικά συστήματα, στις επιχειρήσεις. Ο Latour δείχνει ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την αλληλεπίδραση μεταξύ ατόμων και τη σημασία που αυτή έχει στην μετατροπή των ιδεών σε γεγονότα, με έμφαση στην πολιτική διάσταση των σχέσεων. Η επιτυχής εισαγωγή νέων ιδεών, συστημάτων είναι η διαδικασία μετατροπής και μετάφρασης μικρών πιθανοτήτων σε ισχυρά επιχειρήματα. Η δυναμική αυτή συνδέεται με την πεποίθηση του Latour ότι η καινοτομία επιτυγχάνεται μέσω της πειθούς ότι μια νέα ιδέα είναι ιδανική.

Η αυθόρμητη διάσταση της δημιουργικής διαδικασίας δε συμμορφώνεται με το ορθολογικό μοντέλο. Η δημιουργικότητα προϋποθέτει το άτομο να αναθεωρεί και να ερμηνεύει την πραγματικότητα γύρω του. Η συμβολική αλληλεπίδραση βοηθά στην κατανόηση της διαδικασίας αυτής. Το άτομο πρέπει να πείσει και να εμπλέξει κι άλλα άτομα στην εισαγωγή νέων ιδεών και να έχει πρώτα χαρτογραφήσει και ερμηνεύσει το πολιτικό και κοινωνικό περιβάλλον του οργανισμού του.

## 8.8 Ο οργανισμός ως κουλτούρα

Αυτό που κάνει έναν οργανισμό να διαφέρει από μια ομάδα ή ένα συγκεντρωμένο πλήθος είναι ο τρόπος με τον οποίο η ομάδα συγκεντρώνεται και τα άτομα αλληλεπιδρούν μεταξύ τους. Η ανθρώπινη συμπεριφορά εφόσον υποκινείται από τα νοήματα και τις αξίες ευθύνεται για την διαμόρφωση και τη λειτουργία των οργανισμών. Επομένως, οι ενέργειες των οργανισμών πρέπει να αναζητηθούν και να ερμηνευθούν στις ενέργειες των ατόμων εκείνων που τους συνθέτουν.

Οι κοινές αξίες, πεποιθήσεις και νοήματα αποτελούν την λεγόμενη κουλτούρα των οργανισμών. Στην σύγχρονη αντίληψη η κουλτούρα παρουσιάζεται να έχει δυο έννοιες.

1. η κουλτούρα αποτελεί μια ακόμα ξεχωριστή μεταβλητή που συνδυάζεται με την δομή του οργανισμού προκειμένου να επιτευχθούν τα επιθυμητά αποτελέσματα. Η διοίκηση μπορεί να παρέμβει στις αξίες του οργανισμού, να επηρεάσει και να δημιουργήσει νέες μορφές συμπεριφοράς. Η άποψη αυτή συμβαδίζει με το ομαδικό – οικογενειακό μοντέλο (Clan Model) όπου η κουλτούρα μπορεί να γίνει υποχείριο ως ένα ανεξάρτητο στοιχείο στα χέρια της ομάδας.
2. η κουλτούρα δεν αποτελεί ανεξάρτητο και υποκείμενο σε τεχνάσματα της διοίκησης στοιχείο. Αντίθετα, ο οργανισμός προσδιορίζεται και χαρακτηρίζεται από την κουλτούρα του. Οι οργανισμοί είναι οι κοινές αξίες, πεποιθήσεις, η ίδια η κουλτούρα διαχρονικά, που διαμορφώνεται από τα μέλη του οργανισμού.

Το κοινωνικό μοντέλο δεν αποδέχεται την ύπαρξη δομής και διαδικασιών στους οργανισμούς, αλλά τα θεωρεί προϊόντα συμβολικής έκφρασης της πραγματικότητας του οργανισμού. Τα άτομα δίνουν τη δική τους ερμηνεία και νόημα στη δομή και αυτή με τη σειρά της οριοθετεί τις αξίες και τις πεποιθήσεις του οργανισμού σχηματίζοντας τελικά την κουλτούρα.

Η κουλτούρα καθορίζει τα όρια αποδοχής και απόρριψης συγκεκριμένων συμπεριφορών και πρακτικών, εγκαθιδρύει σιωπηρά κανόνες. Οι κανόνες αυτοί δεν θυμίζουν τους προκαθορισμένους κανόνες του ορθολογικού μοντέλου, ορίζονται, ανανεώνονται και μεταβάλλονται συνεχώς μέσα από τις αλληλεπιδράσεις των μελών του οργανισμού. Προκειμένου να προωθηθεί η δημιουργικότητα θα πρέπει να ενθαρρύνονται οι καινοτόμες συμπεριφορές που μαζί με την κουλτούρα παρέχουν εναλλακτικούς τρόπους ερμηνείας των προϋπολογισμών σε συνθήκες υψηλής αβεβαιότητας.

Η προϋπολογιστική διαδικασία είναι υποκείμενη στην ερμηνεία και την αξιολόγηση των ατόμων. Τα συμπεράσματα της ερμηνείας μπορεί να είναι κοινά για όλους, πολύ πιθανή είναι ωστόσο η απουσία ενιαίας γνώμης. Οι προϋπολογισμοί μπορεί να έχουν διαφορετική σημασία και νόημα σε διαφορετικούς ανθρώπους. Το αποτέλεσμα της προϋπολογιστικής διαδικασίας καθορίζεται από το νόημα που του προσδίδουν οι άνθρωποι και από την κουλτούρα στην οποία λαμβάνει χώρα. Λογικό είναι πολύπλοκη κουλτούρα να οδηγεί σε ποικίλες ερμηνείες των ίδιων καταστάσεων, ακόμα και σε αντικρουόμενες απόψεις.

Η ύπαρξη προϋπολογιστικού προγράμματος στους οργανισμούς δίνει την εντύπωση της ορθολογικής και εύρυθμης λειτουργίας του με οργανωμένη δράση για το μέλλον και την αβεβαιότητα που επιφυλάσσει. Η ύπαρξη

άλλωστε προϋπολογισμών είναι απαραίτητη για την έγκριση και λήψη δανείων από τράπεζες ή για την χρηματοδότηση από οποιοδήποτε πιστωτικό ίδρυμα.

Με την έννοια αυτή οι προϋπολογισμοί είναι η απεικόνιση της ορθολογικής οικονομικής συμπεριφοράς. Χρησιμεύουν όμως και ως εργαλεία αξιολόγησης των managers και των μελών του οργανισμού, επομένως αποτελούν και παράγοντα υποκίνησης και κριτήριο ανταμοιβής. Στους προϋπολογισμούς παρατίθενται πολλές αριθμητικές υποθέσεις για προβλεπόμενα μελλοντικά γεγονότα. Την αποτυχία υλοποίησης των στόχων που τίθενται από τον προϋπολογισμό συχνά δικαιολογούν οι managers προφασισζόμενοι την ανικανότητα ελέγχου αστάθμητων παραγόντων. Στην ουσία, ισχυρίζονται ότι ο προϋπολογισμός αποδείχθηκε εκ των υστέρων χωρίς νόημα λόγω ανεξέλεγκτων και απρόβλεπτων γεγονότων.

Ως διαδικασία, που υπόκειται σε ποικίλες ερμηνείες, ο προϋπολογισμός μπορεί είτε να καλλιεργήσει είτε να υπονομεύσει το πνεύμα δημιουργίας. Οι στόχοι που τίθενται προς υλοποίηση από τον προϋπολογισμό μπορούν να επηρεάσουν τις αξίες μέσα στον οργανισμό δημιουργώντας μια κουλτούρα όπου τα ευεργετικά αποτελέσματα της δημιουργικής σκέψης και δράσης μένουν στο περιθώριο. Για την εξασφάλιση της δημιουργικότητας μέσα στον οργανισμό πολλοί είναι εκείνοι που τελικά αγνοούν τις κατευθυντήριες γραμμές που υποδεικνύει ο προϋπολογισμός.

## 8.9 Παραγραφή του προϋπολογισμού

Στις περιπτώσεις εκείνες που οι προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση της απόδοσης, οι managers που καταρτίζουν τους προϋπολογισμούς ωθούνται στην εξάντληση όλων των ποσών των προϋπολογισμών, διότι φοβούνται ότι ενώ τα ποσά που έχουν απαιτήσει, αν και εγκεκριμένα, αν δε χρησιμοποιηθούν, δε θα μεταφερθούν στην επόμενη χρήση. Η παραγραφή του προϋπολογισμού μπορεί να συνδέεται με την υπερτίμηση της χρονικής διάρκειας που απαιτείται για την ολοκλήρωση μιας λειτουργίας στον οργανισμό, ή με τη χρήση της υψηλότερης δυνατής τιμής στις εισροές ή στην απαίτηση για περισσότερο από τον απαραίτητο εξοπλισμό. Τα στελέχη της διοίκησης διενεργούν το παράπτωμα αυτό κυρίως για να εξυπηρετήσουν τις προσωπικές τους προσδοκίες. Εκτός όμως από τη συνειδητή παραγραφή, ακούσια σφάλματα μπορεί να οδηγήσουν στο φαινόμενο αυτό.

Τα κατώτερα επίπεδα της διοίκησης που είναι αρμόδια για την προετοιμασία του προϋπολογισμού συχνά υποστηρίζονται στην τακτική τους αυτή από την ανώτερη διοίκηση που τείνει να ανταμείβει την παραγραφή. Η τάση αυτή αδικεί τους εκείνα τα κατώτερα μέλη της διοίκησης που δε σχεδιάζουν την παραγραφή, ωστόσο «δέχονται τα πυρά» από τους ανώτερους.

Η παραγραφή αποτελεί πραγματικότητα ακόμα και για τους πιο αποδοτικούς οργανισμούς. Υπάρχει γιατί η ίδια η ανθρώπινη φύση το επιβάλλει. Έχει αποδειχθεί ότι όταν άτομα δεν έχουν περιθώριο να ελίσσονται μέσα στους περιορισμούς που θέτει η προϋπολογιστική διαδικασία, προκύπτει αναπόφευκτα σύγκρουση μεταξύ των προσωπικών επιδιώξεων και των



στόχων του οργανισμού. Η δομή του οργανισμού επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την ανθρώπινη συμπεριφορά.

Η ανώτατη διοίκηση μπορεί να αναπτύξει μηχανισμούς περιορισμού του φαινομένου της παραγραφής. Η απάντηση στο πρόβλημα αυτό είναι ότι η διαδικασία της προετοιμασίας του προϋπολογισμού πρέπει να είναι σαφώς ορισμένη ως προς την πληροφορία που εισρέει στον οργανισμό, ώστε η παραγραφή να εντοπίζεται και να προλαμβάνεται στα στο πρώιμο στάδιό της. Στη φάση αυτή είναι απαραίτητη η επιμόρφωση που να στοχεύει προς την ανάπτυξη θετικής συμπεριφορά απέναντι στο σχεδιασμό και τον έλεγχο. Η διοίκηση οφείλει να τονίσει ότι όλες οι αποκλίσεις που οφείλονται στην παραγραφή, τόσο ευνοϊκές όσο και δυσμενείς, θα προσδιορίζονται και θα γίνονται αντικείμενο μελέτης και συζήτησης με τα αρμόδια άτομα. Σημαντικός παράγοντας εξάλειψης του φαινομένου είναι η ευελιξία των προϋπολογισμών, ώστε να εξασφαλιστεί ότι όπου αποδεικνύεται παραγραφή, αυτή θα αντιμετωπίζεται με επανεξέταση του προϋπολογισμού.

### **8.10 Το νόημα στους προϋπολογισμούς**

Η προετοιμασία και η κατάρτιση των προϋπολογισμών παρουσιάζεται ως μια ουδέτερη διαδικασία ή ως μια παθητική τακτική που αντικατοπτρίζει αλλά δε δημιουργεί μια πλήρως αντικειμενική πραγματικότητα. Άλλωστε οι προϋπολογισμοί είναι μια συμβολική και ταυτόχρονα επιλεκτική έκφραση της πραγματικότητας που σκιαγραφούν. Επομένως, μέσω των προϋπολογισμών προγραμματίζεται η μελλοντική δράση, προσδιορίζεται τι είναι ουσιώδες για τον οργανισμό και τι χρειάζεται ανάλυση. Στον προϋπολογισμό έμφαση

δίνεται στα οικονομικά στοιχεία, στα έσοδα, έξοδα και τις χρηματικές ροές μελλοντικών προβλεπόμενων γεγονότων. Οι δύσκολα μετρήσιμες μεταβλητές και τα ποιοτικά στοιχεία αγνοούνται με αποτέλεσμα οι managers να έχουν στενό προσανατολισμό. Το αντικείμενο και ο τρόπος που αυτό μετράται στον προϋπολογισμό προσδιορίζουν την διαδικασία ερμηνείας που ακολουθούν τα άτομα και το νόημα που τα στοιχεία του προϋπολογισμού αποκτούν. Ο προϋπολογισμός είναι μέρος της λειτουργίας της διοίκησης που είναι προσανατολισμένη στην ποσοτική και οικονομική ανάλυση και στην ορθολογική κουλτούρα. Οι οικονομικές μετρήσεις έχουν τόσο μεγάλη σημασία για τις εμπορικές σχέσεις, ώστε ο προϋπολογισμός και οι υπόλοιπες ποσοτικές τεχνικές να καθορίζουν τους μηχανισμούς ερμηνείας των ατόμων, να δημιουργούν νόημα για το περιεχόμενό τους και γενικά να επηρεάζουν την κουλτούρα του οργανισμού. Με τη χρήση της λογιστικής η διοίκηση μπορεί να αντιμετωπίζει πιο ρεαλιστικά το περιβάλλον, αλλά και να υιοθετεί καταλληλότερες στρατηγικές.

### **8.11 Η δύναμη των προϋπολογισμών**

Στο εσωτερικό του οργανισμού ομάδα ατόμων μπορεί να επηρεάζει την διαδικασία του προϋπολογισμού κι επομένως την κατανομή των πόρων. Η κατανομή των πόρων στα τμήματα είναι ο παράγοντας που καθορίζει ποια επενδυτικά έργα θα χρηματοδοτηθούν στην επιχείρηση. Ο τρόπος της κατανομής των πόρων και η επιλογή της επένδυσης δεν ανάγεται απαραίτητα στο ορθολογικό μοντέλο, αλλά στην ικανότητα κάποιων ατόμων να εμπλέκονται στην διαδικασία και τελικά να επηρεάζουν την κατανομή προς όποιο όφελος. Τα ίδια άτομα έχοντας πρόσβαση στο πληροφοριακό υλικό

πολλές φορές καθορίζουν ποια στοιχεία θα συμπεριληφθούν στον προϋπολογισμό. Το είδος της επιλεγμένης πληροφορίας διαμορφώνει 'το τελικό συμπέρασμα του προϋπολογισμού και επηρεάζει την μελλοντική πορεία του οργανισμού. Επομένως, ο προϋπολογισμός μπορεί να μετατραπεί σε διαδικασία πολιτικής διαπραγμάτευσης που αντικατοπτρίζει τα συστήματα δύναμης και επιρροής. Επιπλέον, μέσω του χειρισμού και της επεξεργασίας των πληροφοριών, ο επενδυτικός προϋπολογισμός μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την δικαιολόγηση των αποφάσεων που έχουν ήδη παρθεί και όχι την υποστήριξη του μηχανισμού της λήψης τους.

### **8.12 Προϋπολογισμοί και Δημιουργικότητα**

Η διαδικασία του προϋπολογισμού και ο προϋπολογισμός από μόνοι τους ούτε καλλιεργούν ούτε υπονομεύουν την δημιουργικότητα. Το νόημα που οι προϋπολογισμοί έχουν για τα μέλη και τα τμήματα του οργανισμού και ο τρόπος που αυτό χρησιμοποιείται για το σχηματισμό δύναμης και επιρροής είναι που αποτελούν παράγοντες δημιουργικότητας. Σε μερικές περιπτώσεις ο επηρεασμός των μεγεθών του προϋπολογισμού στόχο δεν έχει την αύξηση της εξουσίας, αλλά υποκινείται από πιο ρεαλιστικά κίνητρα, όπως την αύξηση της αποδοτικότητας της λειτουργίας των τμημάτων και την ισχυρή παρουσία της επιχείρησης στον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται. Με τις παραπάνω κινήσεις η αύξηση της δημιουργικότητας έχει ωφέλιμα αποτελέσματα.

Αν όμως η κατανομή των πόρων αποφασιστεί από άτομα που καθορίζουν το status quo του οργανισμού, υπάρχει ο κίνδυνος τα νέα καινοτομικά έργα να μην χρηματοδοτούνται ή τα τμήματα που βοηθούν τον οργανισμό να

επιβιώσει σε συνθήκες αβεβαιότητας να στερούνται πόρους. Για παράδειγμα, επιχειρήσεις, που βιώνουν μείωση των εσόδων τους ύστερα από περίοδο μεγάλης κερδοφορίας, αναπτύσσουν αυστηρά προϋπολογιστικά συστήματα ελέγχου και περιορίζουν τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης, ακόμα και αν το προϊόν βασίζει την επιτυχία του στην καινοτομία του. Οι επιχειρήσεις αυτές παύουν να αναζητούν νέα προϊόντα και αγορές και αδυνατούν να αντιμετωπίσουν τις προκλήσεις του περιβάλλοντος.

Η επικρατούσα κουλτούρα μπορεί να αποδειχθεί πιο ισχυρή από τα ισχυρότερα άτομα που ασχολούνται με την δημιουργικότητα, την έρευνα και την ανάπτυξη στις επιχειρήσεις. Η ακαμψία της κουλτούρας μπορεί να είναι χαρακτηριστικό της κοινωνίας στην οποία ο οργανισμός λειτουργεί, με αποτέλεσμα οποιαδήποτε μεταβολή να είναι εξ αρχής καταδικασμένη. Η καινοτομία και οι πρωτοποριακές ιδέες και κινήσεις πιθανότατα είναι κοινωνικά απορριπτέες και περιοριστικοί μηχανισμοί λειτουργούν για την καταστολή τους. Σύμφωνα με τον March (1976), στους οργανισμούς με άκαμπτη και συντηρητική κουλτούρα τα κέντρα λήψης αποφάσεων είναι αυστηρά προσανατολισμένα προς την επίτευξη των συγκεκριμένων στόχων που έχουν οριστεί. Σε ασαφείς καταστάσεις οι managers πρέπει να ενεργήσουν με τέτοιο τρόπο ώστε να ανακαλύψουν προς τα πού πορεύονται. Ακόμα και στην περίπτωση που πρέπει να λειτουργήσουν σε trial – and – error βάση, η δράση τους πρέπει να οριοθετείται αυστηρά από τους στόχους και να ορθολογικοποιείται. Οι managers πρέπει πάντα να δίνουν την εντύπωση ότι έχουν επίγνωση των πράξεών τους και οι περισσότεροι οργανισμοί επιβραβεύουν με κάποιο premium τις ορθολογικές ενέργειες και να αποδοκιμάζουν τις μη ορθολογικές. Οι αποφάσεις που είναι

συναισθηματικά φορτισμένες αποθαρρύνονται και σχεδόν ποτέ δεν υλοποιούνται.

Στους περισσότερους οργανισμούς οι πράξεις αξιολογούνται με βάση το πόσο συμβαδίζουν με τις αντίστοιχες πράξεις άλλων managers, αλλά και με των managers του παρελθόντος, τις λειτουργίες των υποτομημάτων και τους στόχους. Το κριτήριο αυτό αξιολόγησης είναι δεσμευτικό για τους managers που τείνουν να εφαρμόζουν επαναλαμβανόμενες τακτικές ρουτίνας. Ο προσανατολισμός στους στόχους, ο ορθολογισμός και συνοχή αποτελούν για τους οργανισμούς στοιχεία σημαντικά και επιβραβεύσιμα, προωθούν όμως παράλληλα και συντηρητική συμπεριφορά απέναντι στον κίνδυνο. Οι διαδικασίες γίνονται τυποποιημένες και υπαγορεύουν στρατηγικές μίμησης. Οι ραγδαίες ωστόσο εξελίξεις και οι συνθήκες αβεβαιότητας που αυτές επιφέρουν απαιτούν πιο ευέλικτες τακτικές από την πλευρά των επιχειρήσεων.

Επομένως, οι αρχές και οι τρόποι κατάρτισης των προϋπολογισμών μπορεί να εμπλέκονται στην επιβολή κουλτούρας ορθολογισμού, συνοχής και σκοπιμότητας. Οι προϋπολογισμοί, μέσω της μετατροπής των γεγονότων σε μετρήσιμα – οικονομικά στοιχεία απεικονίζουν το ορθολογικό πρότυπο. Η διοικητική απόδοση αξιολογείται με βάση τις μετρήσεις αυτές και επομένως η αξιολόγηση με τη σειρά της καλλιεργεί το έδαφος για ορθολογική συμπεριφορά. Ο συντονισμός των δραστηριοτήτων όλων των υποτομημάτων του οργανισμού μέσω του ελέγχου προωθεί τη συνοχή και την συμφωνία των στόχων. Η επιμονή στην συνοχή όμως μπορεί να περιορίσει την δημιουργικότητα και την έκφραση και αντιθέτως να οδηγήσει στον μιμητισμό και την απώλεια της αυθεντικότητας. Η αδυναμία υλοποίησης των στόχων

που εκφράζονται μέσα από τον προϋπολογισμό καθιστά αυτόν ανεπιτυχή. Τα άτομα που καλούνται να επαληθεύσουν με τις πράξεις τους τα αριθμητικό περιεχόμενο των προϋπολογισμών θα πρέπει να είναι πολύ προσεκτικά ώστε να μην αναπτύσσουν προσκολλημένες στις διαδικασίες συμπεριφορές και να μην καταπιέζουν το δημιουργικό τους πνεύμα.

### **8.12.1 Προϋπολογίζοντας για Δημιουργικότητα και η Δημιουργικότητα στον Προϋπολογισμό**

Για την αποφυγή προσκόλλησης των ατόμων στους προϋπολογισμού και την προώθηση του δημιουργικού τους πνεύματος, οι οργανισμοί είναι ανάγκη να αναζητήσουν εναλλακτικές μεθόδους προγραμματισμού που να αντικαθιστούν την παραδοσιακή προϋπολογιστική διαδικασία. Για τον σκοπό αυτό θα πρέπει να αγνοηθούν οι άκαμπτες υπαγορεύσεις για κατάλληλα προϋπολογιστικά συστήματα. Όταν κάποιος συνειδητοποιεί ότι η κουλτούρα επιδέχεται μεταβολή, ότι το περιβάλλον χαρακτηρίζεται από αβεβαιότητα και ότι το νόημα του προϋπολογισμού διαφέρει από άνθρωπο σε άνθρωπο, τότε η τυποποιημένη φόρμουλα των προϋπολογισμών αποδεικνύεται ακατάλληλη και η χρήση ενός ευέλικτου και προσαρμοστικού μοντέλου απαραίτητη.

Σύμφωνα με το ορθολογικό μοντέλο, η δομή και οι διοικητικές διαδικασίες μπορούν να τυποποιηθούν ώστε ο οργανισμός να αντιμετωπίσει τις συνθήκες του περιβάλλοντος. Παρόμοιες συνθήκες περιβάλλοντος υποδεικνύουν την εφαρμογή συγκεκριμένων μοντέλων. Οι managers δικαιολογούν τις αποφάσεις τους σύμφωνα με τις οικονομικές μετρήσεις και δεσμεύονται έτσι στην χρήση όλο και πιο ορθολογικών, ποσοτικά εκφρασμένων πρακτικών.

Στο κοινωνικό μοντέλο, το δυναμικό περιβάλλον και οι ευέλικτες κουλτούρες, αξίες και πεποιθήσεις προσδιορίζουν το πλαίσιο λειτουργίας, παρά επιβάλλουν προκαθορισμένους και αμετάβλητους κανόνες. Οι διοικητικές λειτουργίες, ανάμεσά τους και ο προϋπολογισμός, αντικατοπτρίζουν την ανθρώπινη ερμηνεία και αντίληψη της κουλτούρας και ο σχηματισμός των πληροφοριακών και ελεγκτικών συστημάτων βασίζεται στην δράση και όχι σε άκαμπτα μοντέλα. Τα άτομα στην περίπτωση αυτή καλούνται να αναλάβουν πρωτοβουλίες, να δημιουργήσουν ιδέες αλλά και να έχουν την ελεύθερη επιλογή να απορρίψουν τους περιορισμούς – στόχους που τίθενται από την προϋπολογιστική διαδικασία. Έμφαση δίνεται στις παραμέτρους της ανθρώπινης συμπεριφοράς, για την οποία όμως δεν υπάρχουν σαφή κριτήρια αξιολόγησης.

Συγγραφείς, όπως ο Cohen, ο March και ο Olsen (1972), στην αντιμετώπιση συνθηκών αβεβαιότητας προτείνουν το μοντέλο της οργανωμένης αναρχίας, “garbage – can – model”, όπου υπάρχει μερική αποσύζευξη προβλημάτων και λύσεων. Οι αποφάσεις και το σύνολο των πράξεων είναι μια συμπτωματική ανάμειξη των παραγόντων των προβλημάτων, των λύσεων, των συμμετεχόντων και των ευκαιριών, που καταλήγουν σαν μια ροή σε ένα κάδο σκουπιδιών. Το αποτέλεσμα είναι απρόβλεπτο και προκύπτει από δημιουργικό συνδυασμό προβλημάτων και λύσεων. Το μοντέλο παρουσιάζει αλληγορικά τους οργανισμούς, που εδώ εφαρμόζουν λιγότερο αυστηρά συστήματα και ακολουθούν λιγότερο τυποποιημένες διαδικασίες. Ο March αναλύει περαιτέρω τα παραπάνω χρησιμοποιώντας τη μάλλον άστοχη μεταφορά: “technology of foolishness” που επιδιώκει την ανάπτυξη

πειραματικής και δημιουργικής συμπεριφοράς χρησιμοποιώντας τους παρακάτω αποφθέγματα:

1. αντιμετώπιση των στόχων ως υπόθεση. Σε συνθήκες υψηλής αβεβαιότητας ο οργανισμός θα πρέπει να περιορίζει την προσήλωσή του στους στόχους. Οι στόχοι θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ιδέες, που τελικά μπορεί να έχουν ελάχιστες πιθανότητες πραγματοποίησης, να επαναπροσδιορίζονται συνεχώς και να επιδέχονται κριτική και μεταβολή. Τα σχέδια που υπαγορεύουν οι προϋπολογισμοί είναι σειρά υποθέσεων για το μέλλον και δεν αποτελούν αντικειμενικά στοιχεία.
2. αντιμετώπιση του προαισθήματος ως πραγματικό. Είναι αναγκαία η προώθηση νέων ιδεών, που δεν πρέπει να ορθολογικοποιούνται αλλά μόνο να τοποθετούνται σε ένα συμβατικό πλαίσιο. Η τεκμηριωμένες νέες ιδέες καλλιεργούν το έδαφος για ανάλυση και ανταλλαγή απόψεων. Οι προϋπολογισμοί θα είναι εν μέρει ποσοτικοποιημένοι και θα περιέχουν και αναλογίες και παραβολές που επιτρέπουν την έκφραση αυθόρμητων ιδεών.
3. αντιμετώπιση της υποκρισίας ως παροδικό φαινόμενο. Η υποκρισία μπορεί να οριστεί ως ασυμφωνία μεταξύ δράσης και στόχων ή σχεδίων. Η απουσία συνοχής μεταξύ στόχων και πράξεων αναφέρεται σε αποκλίνουσα των στόχων συμπεριφορά και ως τέτοια δεν εγκρίνεται από τους οργανισμούς. Η ασυμφωνία όμως μπορεί να αποδειχθεί για τη λειτουργία ωφέλιμη, εφόσον τα άτομα τη χειρίζονται σωστά και την προσανατολίζουν προς την δημιουργία νέας δημιουργικής συμπεριφοράς. Μια εναλλακτική στρατηγική θα περιελάμβανε την αποσύνδεση



σχεδιασμού και του ελέγχου. Όταν τα άτομα δεν είναι υπεύθυνα και υπόλογα για τον σχεδιασμό, αυτός έχει ελπίδα να αναπτυχθεί εκ νέου.

4. αντιμετώπιση της μνήμης ως εχθρό. Η θέση αυτή σκοπεύει στην αποδέσμευση του μέλλοντος από το παρελθόν και επομένως ενθαρρύνει την καινοτομία. Οι οργανισμοί θα πρέπει να είναι επιφυλακτικοί απέναντι στους δεδομένες και τυποποιημένες διαδικασίες, να μην παραμένουν προσκολλημένοι στο κατεστημένο status – quo, να εμπιστεύονται το καινούριο, το άγνωστο και το αμφίβολο. Ωστόσο, στη βιβλιογραφία υποστηρίζεται η ανάγκη συμφωνίας με το παρελθόν. Οι πληροφορίες που προέρχονται από τη γνώση του παρελθόντος ίσως αποτελούν το καλύτερο όργανο σφυγμομέτρησης του μέλλοντος.
5. η εμπειρία πρέπει να αντιμετωπίζεται ως θεωρία. Η εμπειρία πρέπει να επανεξετάζεται, να εκφράζεται με ποικίλους τρόπους, να διδάσκει, να προωθεί καινούριο τρόπο σκέψης και να μην αντιμετωπίζεται ως ένα δεδομένο και αδιαμφισβήτητο γεγονός. Στον προϋπολογισμό η διαδικασία αξιολόγησης δεν πρέπει να βασίζεται αποκλειστικά στην ανάλυση μεταβλητών, αλλά θα πρέπει να θεωρείται εμπειρία μάθησης.

Συμπερασματικά, οι περισσότερες θεωρίες που αναλύουν τη διοίκηση των οργανισμών είναι πρότυπες και κανονιστικές, υποδεικνύουν δηλαδή τρόπους με τους οποίους η επιχείρηση οφείλει να λειτουργεί και να διενεργεί τις διάφορες διαδικασίες σύμφωνα με ένα ορθολογικό οικονομικό μοντέλο. Η έλλειψη μελετών σχετικά με τους εναλλακτικούς τρόπους προϋπολογισμών οφείλεται στην απροθυμία των ερευνητών να μελετήσουν τη συγκεκριμένη

διαδικασία στην πράξη και μέσα στους οργανισμούς. Πολλές όμως είναι οι επιχειρήσεις, οι οποίες εκτιμώντας τη μεταβλητότητα και την αστάθεια του περιβάλλοντος τείνουν να υιοθετήσουν πιο δημιουργικά και ευέλικτα μοντέλα.

Ο ανεπίσημος σχεδιασμός και τα ανεπίσημα συστήματα ελέγχου σε συνεργασία με το πληροφοριακό σύστημα συναντώνται σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού. Στο ορθολογικό μοντέλο οι ανεπίσημες διαδικασίες αναφέρονται ως φήμες και κουτσομπολιά και κρίνονται δυσμενώς για την έλλειψη συνοχής και ρεαλιστικότητας. Οι διαδόσεις σύμφωνα με το συναινετικό μοντέλο είναι ανάγκη να εκκαθαριστούν και να αντικατασταθούν από επίσημο, αποδοτικό και ορθολογικό σχεδιασμό και σύστημα ελέγχου. Ο νέος αυτός σχεδιασμός προσφέρει πλούσιες εναλλακτικές ερμηνείες, αφήνει περιθώρια για καινοτομία και αποτελεί μηχανισμό εκσυγχρονισμό της κουλτούρας.

## Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία

### Ξένη Βιβλιογραφία

- § D. Ashton, T. Hopper, R.W. Scapens, Issues in Management Accounting, 2<sup>nd</sup> edition, Financial Times, Prentice Hall, 1995
- § Glenn A. Welsch, Ronald W. Hilton, Paul N. Gordon, Budgeting Profit Planning and Control, fifth edition, Prentice Hall International Edition, 1988
- § Clive Emmanuel, David Otley, Kenneth Merchant, Readings in Accounting for Management Control, First edition, Chapman and Hall, 1992
- § Qi Chen, “Cooperation in the Budgeting Process”, Journal of Accounting, Vol. 41 No. 5 December 2003, pages 775 – 77

## Κεφάλαιο 9

### Προϋπολογισμοί και Σύγχρονη πραγματικότητα

Οι προϋπολογισμοί θεωρούνται από πολλούς «αναγκαίο κακό», διότι αποτελούν χρονοβόρα διαδικασία, αλλά συγχρόνως απαιτούν την καταβολή έντονης προσπάθειας, ώστε να είναι εύχρηστοι αλλά και χρήσιμοι. Τα ευφυή ωστόσο διοικητικά στελέχη και οι ελεγκτές γνωρίζουν ότι οι προϋπολογισμοί βοηθούν τους οργανισμούς να οδηγηθούν στην κερδοφορία. Κατά κάποιο τρόπο οι προϋπολογισμοί έχουν κοινή έννοια με τις προβλέψεις. Οι πιο σημαντικές διαφορές έγκεινται στο ότι η διαδικασία των προβλέψεων στοχεύει στον προσδιορισμό του επιπέδου των πωλήσεων και καλύπτει σύντομο χρονικό διάστημα, ενώ οι προϋπολογισμοί αποτελούν επίσημα πλάνα και εκφράζουν τόσο τις πωλήσεις όσο και τα έξοδα και δαπάνες των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για μια περίοδο που μπορεί να υπερβαίνει το ένα έτος. Στην πραγματικότητα, η προϋπολογιστική διαδικασία έχει κοινά σημεία με το στρατηγικό σχεδιασμό και είναι μια μέθοδος ελέγχου και σύγκρισης της πραγματικών αποτελεσμάτων με τις εκτιμήσεις, προκειμένου να ληφθούν διορθωτικά μέτρα για τη βελτίωση ορισμένων καταστάσεων.

#### 9.1 Περιορισμοί των προϋπολογιστικών διαδικασιών

Οι παραδοσιακές προσεγγίσεις της κατάρτισης των προϋπολογισμών δίνουν έμφαση στα μεμονωμένα είδη που απαρτίζουν το συνολικό προϋπολογισμό.

Για κάθε είδος υπάρχει μια αντίστοιχη γραμμική σχέση, όπως τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία, διάφορες κατηγορίες κόστους που αφορούν τη διοίκηση και τις πωλήσεις.

Εξίσου έγκυρη είναι μια διαφορετική προσέγγιση της προϋπολογιστικής διαδικασίας, η οποία δίνει έμφαση στις εκροές και μπορεί να έχει εφαρμογή σε όλα τα είδη των επιχειρήσεων.

Η προσέγγιση αυτή προϋποθέτει η προετοιμασία του προϋπολογισμού να έχει ως σημείο εκκίνησης μια εκτίμηση της ποσότητας και της ποιότητας της υπηρεσίας που θα προσφερθεί. Μια μέθοδος που αναφέρεται στην προσέγγιση αυτή είναι γνωστή ως προϋπολογισμός μηδενικής βάσης. Η τεχνική αυτή σχεδιάστηκε και εφαρμόστηκε για πρώτη φορά από τον Peter Pyhrr το 1970, όταν η εταιρεία Texas Instruments βίωσε μια δραματική μεταβολή της αγοράς των προϊόντων της με την επερχόμενη ανάγκη για μεταβολή των δεξιοτήτων των εργατικού δυναμικού και των διοικητικών στελεχών. Η εταιρεία προκειμένου να ανταποκριθεί στη νέα πραγματικότητα έπρεπε να απαλλαγεί από την παραδοσιακή επαυξητική προϋπολογιστική μέθοδο και να ξεκινήσει από το μηδέν.

Σε αντίθεση με την παραδοσιακή προσέγγιση, ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης δεν βασίζεται στους προϋπολογισμούς δαπανών του προηγούμενου έτους αυξάνοντας τα μεγέθη με κάποιο ποσοστό για την κάλυψη του πληθωρισμού και δεν προβαίνει σε καμία αναπροσαρμογή ή επαυξητική μεταβολή. Ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης ξεκινά με την υπόθεση ότι τα επίπεδα των δαπανών του προηγούμενου έτους δεν δικαιολογούν τη συνέχιση των ίδιων εξόδων για τις επόμενες περιόδους και πρέπει να υπολογισθούν από την αρχή κάθε χρονιά. Η τεχνική αυτή είναι ιδιαίτερα

χρήσιμη για έμμεσες και γενικές δραστηριότητες και ακολουθεί τα παρακάτω βήματα:

- § καθορίζονται οι βασικές λειτουργίες που θα αναλυθούν από κάθε προϋπολογιστικό κέντρο και οι αναμενόμενες εκροές που δημιουργούνται από αυτές. Είναι απαραίτητη η καταγραφή της αιτίας εκτέλεσης της κάθε λειτουργίας, διαφορετικά η τεχνική αυτή υποθέτει ότι οι μη παραγωγικές δραστηριότητες θα απορριφθούν ή θα τους δοθεί χαμηλή προτεραιότητα.
- § Ετοιμάζεται πρόταση για κάθε δραστηριότητα και διακρίνεται σε εναλλακτικές αποφάσεις με τα αντίστοιχα ποσά που θα πρέπει να δαπανηθούν όταν τα διάφορα επίπεδα προτεραιότητας ακολουθηθούν για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα.
- § Οι managers επανεξετάζουν τις εναλλακτικές προτάσεις – αποφάσεις και θέτουν επίπεδα προτεραιότητας για τα οποία οι προϋπολογισμοί θα εγκριθούν.
- § Η κατανομή των πόρων για τους προϋπολογισμούς συμβαδίζει με τα επίπεδα προτεραιότητας που καθορίστηκαν στο προηγούμενο στάδιο.
- § Η επίδοση και η τήρηση του προϋπολογισμού παρακολουθείται με βάση τα κριτήρια επίδοσης που συνδέονται με τα επίπεδα του προϋπολογισμού που έχουν εγκριθεί.

## 9.2 Πλεονεκτήματα του Προϋπολογισμού Μηδενικής Βάσης

Το βασικό πλεονέκτημα του προϋπολογισμού μηδενικής βάσης είναι ότι δίνει τη δυνατότητα στους διευθύνοντες και στα ηγετικά στελέχη των οργανισμών να προβαίνουν στην αναθεώρηση και την επανεξέταση των διαφόρων

προγραμμάτων με μοναδικό κριτήριο την αντικειμενική αποδοτικότητά τους. Συνεπώς τα προγράμματα των οποίων η χρηματοδότηση δεν δικαιολογείται περαιτέρω λόγω της χαμηλής τους αποδοτικότητας περιορίζονται. Επιπλέον, η μέθοδος είναι λογική και προωθεί την επανεξέταση όλων των υπηρεσιών και των υποστηρικτικών υπηρεσιών σε συνδυασμό και συμφωνία με τους επιχειρηματικούς στόχους και στρατηγικές. Είναι αποτελεσματική στην ιεράρχηση όλων των δραστηριοτήτων και εξασφαλίζει την βέλτιστη κατανομή των περιορισμένων πόρων.

### **9.3 Η εφαρμογή των σύγχρονων πρακτικών στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις**

Το lodging HFTP membership υποστήριξε με τη συλλογή στοιχείων έρευνα σχετικά με το εύρος εφαρμογής των σύγχρονων πρακτικών στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Οι 13 ερωτήσεις που περιείχε το ερωτηματολόγιο έθιγαν θέματα όπως αν οι επιχειρήσεις κατάρτιζαν λειτουργικούς προϋπολογισμούς για το έτος και για ποιο λόγο, τι μέρος του προσωπικού αναμείχθηκε στη διαδικασία της προϋπολογιστικής προετοιμασίας. Οι ερωτηθέντες κλήθηκαν επίσης να απαντήσουν αν οι προϋπολογισμοί βασίζονταν στην εξυπηρέτηση ενός κύριου οικονομικού στόχου και πώς ο στόχος αυτός καθοριζόταν. Ερωτήματα που αφορούσαν τους μακροχρόνιους λειτουργικούς προϋπολογισμούς και την επανεξέταση των ετήσιων προϋπολογισμών, καθώς και θέματα ελέγχου, όπως ο εντοπισμός αποκλίσεων και η αντιμετώπισή τους αποτέλεσαν αντικείμενο συζήτησης στην έρευνα.

Ποσοστό ύψους 98,2% των ερωτηθέντων απάντησε ότι στις επιχειρήσεις τους καταρτίζονταν ετήσιοι λειτουργικοί προϋπολογισμοί. Οι απαντήσεις σχετικά με το ποια άτομα αναμειγνύονταν στην προϋπολογιστική διαδικασία ήταν ποικίλες, ωστόσο ήταν γεγονός ότι στον έλεγχο πολλά διοικητικά στελέχη συμμετείχαν στη συλλογή των πιο ακριβών πληροφοριών και στοιχείων που θα διευκόλυναν την προϋπολογιστική διαδικασία.

Από το δείγμα των ερωτηθέντων το 45% υποστήριξαν ότι οι λειτουργικοί προϋπολογισμοί αποτέλεσαν πρότυπο διαχείρισης της ξενοδοχειακής λειτουργίας, ενώ 28,4% θεωρούσαν τον προϋπολογισμό χρήσιμο εργαλείο σχεδιασμού. Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων ανέφερε ότι η ξενοδοχειακή τους επιχείρηση έθετε οικονομικό στόχο πριν την ανάπτυξη του λειτουργικού προϋπολογισμού. Η σύγχρονη πραγματικότητα δείχνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν ποικίλους στόχους, όπως είναι η ευημερία των εργαζομένων τους, η κοινωνική ευθύνη, η ανάπτυξη. Ο πιο ισχυρός όμως στόχος είναι η μεγιστοποίηση του πλούτου των μετόχων και επομένως η αύξηση των εσόδων των επιχειρήσεων. Ο καθορισμός οικονομικού και στη συνέχεια η προετοιμασία προϋπολογισμού που συμβαδίζει με το στόχο αυτό και βοηθά στην υλοποίησή του είναι μια πολύ λογική διαδικασία. 98,2% των ερωτηθέντων προετοίμαζαν ετήσιο προϋπολογισμό, ωστόσο λιγότεροι από τους μισούς ανέφεραν την κατάρτιση μακροχρόνιου λειτουργικού προϋπολογισμού με εύρος από τρία έως τέσσερα έτη για την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών. Δυστυχώς, μόνο το 24,6% διεξάγει επανεξέταση του προϋπολογισμού κατά τη διάρκεια του τρέχοντος έτους.

Από τις επιχειρήσεις που εξετάστηκαν, το μέρος εκείνο των επιχειρήσεων που καταρτίζουν τους λειτουργικούς προϋπολογισμούς και τους



χρησιμοποιούν ως ελεγκτικό εργαλείο αποδείχθηκε ότι ακολουθεί αποδοτικές επιχειρηματικές πρακτικές. Αυτό σημαίνει ότι ο έλεγχος, η διοίκηση και η ιδιοκτησία εκτιμούν την αξία των προϋπολογισμών και τη χρησιμοποιούν συνετά για την παρακολούθηση της λειτουργίας των ξενοδοχειακών τους επιχειρήσεων.

#### **9.4 Απαραίτητα βήματα για την κατάρτιση αποτελεσματικών προϋπολογισμών**

1. καταγραφή των κέντρων εσόδων και των λογαριασμών εσόδων που χρησιμοποιούνται από την ξενοδοχειακή επιχείρηση. Ερμηνεία των ξενοδοχειακών λογιστικών πρακτικών.
2. περιγραφή των βασικών τύπων και διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου για τις πωλήσεις στα επισιτιστικά τμήματα.
3. καταγραφή των ειδών εξόδων και δαπανών που δημιουργούνται και των λογαριασμών εσόδων που χρησιμοποιούνται στο ξενοδοχείο.
4. τεκμηρίωση της διαδικασίας υπολογισμού του κόστους των πωλήσεων.
5. τεκμηρίωση της αναγκαιότητας για ομοιομορφία στο λογιστικό σύστημα.
6. περίληψη των σκοπών και της δομής των ξενοδοχειακών τμηματικών οικονομικών καταστάσεων.
7. περιγραφή των διαδικασιών για τη λογιστική παρακολούθηση της μισθοδοσίας, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων των εργαζομένων που λαμβάνουν φιλοδωρήματα, εξήγηση των κρατήσεων και των φόρων.

8. περιγραφή των λογιστικών διαδικασιών που αφορούν στην κτήση, υποτίμηση και διάθεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
9. περιγραφή των λογιστικών διαδικασιών που αφορούν στην κτήση και απόσβεση των ασώματων ακινητοποιήσεων, αναγνώριση των ασώματων ακινητοποιήσεων που δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
10. επεξήγηση του σκοπού, της προετοιμασίας, του περιεχομένου και της μορφής της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης .
11. περιγραφή της ερμηνείας και της ανάλυσης της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης καθώς και της χρήσης δεικτών.
12. επεξήγηση του σκοπού, της προετοιμασίας, του περιεχομένου και της μορφής των ισοζυγίων.
13. περιγραφή της ερμηνείας και της ανάλυσης των ισοζυγίων καθώς και της χρήσης δεικτών, καταγραφή των πιο συνηθισμένων δεικτών που χρησιμοποιούνται στην ανάλυση των ισοζυγίων.
14. επεξήγηση του σκοπού, της προετοιμασίας, του περιεχομένου και της μορφής της κατάστασης των ταμειακών ροών.
15. περιγραφή του σκοπού και της προετοιμασίας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
16. επεξήγηση του σκοπού και του περιεχομένου μιας ετήσιας αναφοράς και περιγραφή του τρόπου με τον οποίο ένας αναγνώστης μπορεί να αντλήσει και να ερμηνεύσει πληροφορίες στην αναφορά αυτή.
17. καθορισμός των διαφόρων κατηγοριών εξόδων και εφαρμογή μεθόδων για τον αποτελεσματικό προϋπολογισμό των εξόδων αυτών.

18. χρήση ποικίλων μεθόδων για την πρόβλεψη των πωλήσεων.
19. περιγραφή και χρήση προϋπολογιστικών αναφορών και μεθόδων ανάλυσης.
20. καταγραφή των πιο κρίσιμων παραγόντων που επηρεάζουν τη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

### **9.5 Η ακρίβεια των προϋπολογισμών των ξενοδοχείων**

Το τρίτο τρίμηνο του 2004 πραγματοποιήθηκε ανάκαμψη της τουριστικής ανάπτυξης, γεγονός που γέννησε στις διοικήσεις των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων την ελπίδα ότι το φαινόμενο της ανάπτυξης θα συνεχιστεί.

Ύστερα από μια συνεχή πτώση των εσόδων και των κερδών που διήρκεσε τρία έτη, οι τουριστικοί πράκτορες εμφανίστηκαν ιδιαίτερα αισιόδοξοι για την τουριστική πορεία προβλέποντας παράλληλα ισχυρές αυξήσεις εσόδων που θα οδηγούσαν σε ακόμα πιο μεγάλες αυξήσεις κερδών για το 2004.

Από ένα δείγμα 5.000 οικονομικών καταστάσεων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Αμερική για το οικονομικό έτος 2004, 1.000 οικονομικές καταστάσεις περιείχαν στοιχεία προϋπολογισμού για το 2004. Οι διοικήσεις των ξενοδοχείων ήλπιζαν για το 2004 αυξήσεις για τα ποσοστά πληρότητας κατά 4,3%. Για το ίδιο δείγμα, τα δωμάτια απέφεραν τελικά στα ξενοδοχεία αύξηση εσόδων κατά 8,9%, 10% μεγαλύτερη αύξηση απ' ό, τι προϋπολογιστικά είχαν εκτιμήσει τα αρμόδια στελέχη της διοίκησης. Κύριος παράγοντας της αύξησης αυτής των εσόδων από διανυκτερεύσεις ήταν η άνοδος του επαγγελματικού και συνεδριακού τουρισμού. Η πληρότητα των

δωματίων τελικά σημείωσε αύξηση 5,1%, ποσοστό που ξεπέρασε το αντίστοιχο του προϋπολογισμού.

Τα απολογιστικά συνολικά έσοδα ξεπέρασαν τα αντίστοιχα προϋπολογισθέντα, εξαιτίας της μεγάλης συμμετοχής σε αυτά των εσόδων από διανυκτερεύσεις.

Η έρευνα απέδειξε ότι η διοίκηση των resort ξενοδοχείων ήταν η πιο επιθετική στην κατάρτιση των προϋπολογισμών, αλλά και η πιο ακριβής στις εκτιμήσεις της σε αντίθεση με τη διοίκηση των συνεδριακών ξενοδοχείων, που αποδείχθηκαν ανακριβείς, διαψεύδοντας τα προγνωστικά τους.

Η σχετική ανάλυση που πραγματοποιήθηκε από την PKF Consulting έδειξε οι προϋπολογισμοί για το 2004 που καταρτίστηκαν από το 2003 βρέθηκαν πιο ακριβείς σε σχέση με τους προϋπολογισμούς που προετοιμάστηκαν τις προηγούμενες τρεις χρονιές.

Όπως είναι φυσικό κανείς δε θα μπορούσε να προβλέψει τα δραματικά γεγονότα της 11<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2001. Οι εξελίξεις ανάγκασαν τις περισσότερες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να επανεξετάσουν τους προϋπολογισμούς τους, να τους προσαρμόσουν στα καινούρια δεδομένα και να εκτιμήσουν την προοπτική δραστηριοποίησης σε διαφορετικές αγορές των Ηνωμένων Πολιτειών. Ωστόσο, οι διοικήσεις ίσως ήταν παραπάνω απαισιόδοξοι εκτιμώντας με ανακρίβεια τις ζημίες που σημειώθηκαν το 2002 και 2003.

Μια ενδεδειγμένη προϋπολογιστική διαδικασία για την επίτευξη ακρίβειας στις προβλέψεις και τις εκτιμήσεις είναι η παρακάτω:

1. η ομάδα των πωλήσεων πρέπει να είναι ικανή να διατηρεί αλλά και να αναπτύσσει την εργασία. Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό τα άτομα της ομάδας να μη νιώθουν πιεσμένα και απογοητευμένα. Η διοίκηση οφείλει να διευκρινίζει το πλάνο κέρδους και να καλλιεργεί τις συνθήκες εκείνες που θα εξασφαλίσουν το ακμαίο ηθικό των ανθρώπων. Οι στόχοι πρέπει να είναι εφικτοί και ταυτόχρονα προκλητικοί. Ένας προϋπολογισμός είναι τόσο προκλητικός όσο το τμήμα των πωλήσεων μπορεί τον αξιοποιήσει.
2. η διοίκηση θα πρέπει να απαιτεί τις πιο ακριβείς διαθέσιμες πληροφορίες προκειμένου να σφυγμομετρήσει τις τάσεις της άμεσης αγοράς. Οι στατιστικές έρευνες είναι απαραίτητες στην προϋπολογιστική διαδικασία.
3. η διοίκηση οφείλει να είναι ενημερωμένη για τις στρατηγικές κινήσεις των ανταγωνιστικών της επιχειρήσεων.
4. πρέπει να μελετάται η σχέση προσφοράς και ζήτησης,. Σε πολλά ξενοδοχεία ο όγκος των κρατήσεων μειώνεται σημαντικά. Η πρόβλεψη ανατροπής της πραγματικότητας αυτής δεν είναι καθόλου εύκολη. Για να αντιμετωπίσουν την τάση αυτή, πολλά ξενοδοχεία προβαίνουν σε κρατήσεις χαμηλού rate για να εξασφαλίσουν την πληρότητα της επόμενης χρονιάς. Η λογική του σχεδίου αυτού είναι να δημιουργηθεί η βάση πάνω στην οποία θα δεσμεύσουν υψηλότερου rate δουλειές. Η πρόκληση στο σημείο αυτό εντοπίζεται στον παράγοντα της ζήτησης. Αν η τακτική αυτή δεν αποφέρει αύξηση της ζήτησης, το αποτέλεσμα θα είναι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις να εξαντλήσουν τα αποθέματά τους για έναν ανέφικτο προϋπολογισμό.

Στην τουριστική ανάπτυξη μεγάλο πλήγμα αποτέλεσε εκτός από το τρομοκρατικό χτύπημα της 11<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2001, η πιο πρόσφατη φυσική καταστροφή στην Ταϊλάνδη τον Δεκέμβριο του 2004. Οι κρατήσεις σε ξενοδοχεία, αλλά και σε αεροπορικές εταιρείες για τις περιοχές που επλήγησαν, μειώθηκαν κατά 70% ακόμα και μετά την εισαγωγή καινούριας τεχνολογίας προειδοποίησης για κύματα τσουνάμι και την παροχή κονδυλίων ύψους 750\$ από την κυβέρνηση. Από τις παραλίες που καταστράφηκαν από το τσουνάμι, μόνο ένας μικρός αριθμός έχει αποκατασταθεί πλήρως. Την περασμένη χρονιά η Ταϊλάνδη προσέλκυσε 11,7 εκατομμύρια τουρίστες, χάνοντας το στόχο των 12 εκατομμυρίων. Ο υπουργός τουριστικής ανάπτυξης στην Ταϊλάνδη Pracha Maleenont είναι αισιόδοξος ότι η περιοχή θα πετύχει τον αριθμό τουριστών – στόχο παρά τις συνέπειες της αύξησης της τιμής των καυσίμων.

## Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία

### Ξένη Αρθρογραφία

- § [http:// www.hotel-online.com/Neo/news/0324.html](http://www.hotel-online.com/Neo/news/0324.html)
- § [http:// www.mecompany.com.au/tips.pdf](http://www.mecompany.com.au/tips.pdf)
- § <http://www.iht.com/articles/2005/08/21/bloomberg/sxtour.php>, Thailand again increases budget for resort tourism – Business Asia by Bloomberg – International Herald Tribune
- § <http://www.hftp.org/memebers/bottomline/backissues/1999/oct-nov/budgets.htm>, Operating Budgets in the Lodging Industry
- § [http://www.hospitalitynet.org/news/4024634.search?query=hotel + budgeting](http://www.hospitalitynet.org/news/4024634.search?query=hotel+budgeting), Robert Mandelbaum And David Murff, The Accuracy Of Hotel Budgets

## Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία

### Ξένη Βιβλιογραφία

- § D. Ashton, T. Hopper, R.W. Scapens, Issues in Management Accounting, 2<sup>nd</sup> edition, Financial Times, Prentice Hall, 1995
- § H. Atkinson, A. Benry, R. Jarvis, Business Accounting for Hospitality and Tourism, Chapman and Hall, 1995
- § Needles, E. Belverd, V. Susan, Crosson, Managerial Accounting, Houghton Mifflin Company, Boston, New York 2002
- § M. Coltman, Hospitality Management Accounting, Publishing Company Inc, 1978
- § J. Arnold, S. Turley, Accounting for Management Decisions, Prentice Hall, 1996
- § D.Carbutt, Making Budgets Work, the Control and Use of the Budgetary Control Process, Chartered Instituted of Management Accountants, 1995
- § Richard M.S. Wilson, Wai Fong Chua, Managerial Accounting Method and Meaning, 2<sup>nd</sup> edition, International Thomson Business Press, 1993
- § Glenn A. Welsch, Ronald W. Hilton, Paul N. Gordon, Budgeting Profit Planning and Control, fifth edition, Prentice Hall International Edition, 1988
- § Pauline Weetman, Management Accounting an Introduction, second edition, Financial Times, 1999
- § Clive Emmanuel, David Otley, Kenneth Merchant, Readings in Accounting for Management Control, First edition, Chapman and Hall, 1992
- § Allan R. Drebin, Harold Jr. Bierman, Managerial Accounting an Introduction, third edition, W.B. Saunders Company, 1978
- § Qi Chen, “Cooperation in the Budgeting Process”, Journal of Accounting, Vol. 41 No. 5 December 2003, pages 775 – 77
- § Herbert G. Persil, Viewpoints, Professional budgeting, The Profession of Budgeting, Public Budgeting & Finance / Summer 1990



- § [http:// www.hotel-online.com/Neo/news/0324.html](http://www.hotel-online.com/Neo/news/0324.html)
- § [http:// www.mecompany.com.au/tips.pdf](http://www.mecompany.com.au/tips.pdf)
- § <http://www.iht.com/articles/2005/08/21/bloomberg/sxtour.php>, Thailand again increases budget for resort tourism – Business Asia by Bloomberg – International Herald Tribune
- § <http://www.hftp.org/memebers/bottomline/backissues/1999/oct - nov/budgets.htm>, Operating Budgets in the Lodging Industry
- § <http://www.hospitalitynet.org/news/4024634.search?query=hotel + budgeting>, Robert Mandelbaum And David Murff, The Accuracy Of Hotel Budgets

#### Ελληνική Βιβλιογραφία

- § Άγγελος Τσακλάγκανος, Προϋπολογισμοί - Budgeting για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, Εκδοτικός οίκος αδελφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη 1993
- § Γεώργιος Η. Παϊκόπουλος, Ανάπτυξη συστήματος Προϋπολογισμού απολογισμού & τεχνική των αποκλίσεων, πρώτη έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλης, 2001
- § Σάνδρα Ι. Κοέν, Διοικητική Λογιστική, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, πρώτη έκδοση, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα 2003

# Παράρτημα

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

### Παράδειγμα κατάρτισης συνολικού προϋπολογισμού

Το “Mediterranean Hotel” είναι μια μικρή ξενοδοχειακή επιχείρηση σε έναν δημοφιλή τουριστικό προορισμό της Ελλάδας, στο νησί Σαντορίνη που ετοιμάζεται να λειτουργήσει για δεύτερη χρονιά. Την περίοδο αυτή καταρτίζεται ο προϋπολογισμός για το επόμενο εξάμηνο.

Οι μέθοδοι απόσβεσης για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης είναι οι ακόλουθες:

§ 20% σταθερή ετήσια απόσβεση για έπιπλα και σκεύη

§ 20% μειούμενη ετήσια απόσβεση για τα οχήματα

Η επιχείρηση σκοπεύει να προβεί στην αγορά ενός οχήματος τον ερχόμενο Απρίλιο και εκτιμά να ξοδέψει για την αγορά αυτή €17.300.

Οι συνολικές πωλήσεις για το πρώτο εξάμηνο αναμένονται να είναι οι εξής:

Ιανουάριος	€18.000
Φεβρουάριος	€19.000
Μάρτιος	€22.300
Απρίλιος	€22.000
Μάιος	€25.000
Ιούνιος	€26.500

Η πιστωτική πολιτική της εταιρείας είναι να χορηγεί πίστωση ενός μήνα μόνο σε business πελάτες. Οι πωλήσεις επί πιστώσει για τους έξι μήνες αναμένονται να είναι οι εξής:

Ιανουάριος	€5.000
Φεβρουάριος	€4.000
Μάρτιος	€3.000
Απρίλιος	€5.000
Μάιος	€5.000
Ιούνιος	€5.000

**“Mediterranean Hotel”**  
**Ισολογισμός 31ης Δεκεμβρίου 20Χ6**

**Ενεργητικό****Πάγιο Ενεργητικό**

Κτίρια	108.000	0	108.000
Έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός	22.500	4.500	18.000
	<u>130.500</u>	<u>4.500</u>	<u>126.000</u>

**Κυκλοφορούν Ενεργητικό**

Απαιτήσεις			8.000
Αποθέματα			6.000
			<u>14.000</u>

**Σύνολο Ενεργητικού****140.000****Παθητικό****Ίδια Κεφάλαια**

Μετοχικό Κεφάλαιο	90.000
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	30.200
	<u>120.200</u>

**Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις**

Προμηθευτές	5.300
Τράπεζες	14.500
	<u>19.800</u>

**Σύνολο Παθητικού****140.000**

Τα στοιχεία αυτά βοηθούν στον καθορισμό του ποσού και της χρονικής στιγμής όπου πραγματοποιούνται οι εισπράξεις των μετρητών. Κάθε μήνα οι εισπράξεις αφορούν τις πωλήσεις σε μετρητά για το συγκεκριμένο μήνα συν τις πωλήσεις επί πιστώσει από τον προηγούμενο μήνα. Τα χρήματα που εκκρεμούν από τους πελάτες στο τέλος του μήνα παρουσιάζονται ως απαιτήσεις. Το ποσό των απαιτήσεων όπως φαίνεται και στον Ισολογισμό είναι €6000 και μαζί με την πίστωση του ενός μήνα θα εισπραχθεί τον Ιανουάριο.

Οι πωλήσεις σε μετρητά για το μήνα Ιανουάριο θα είναι €13.000, δηλαδή €18.000 - €5.000. Η ίδια διαδικασία επαναλαμβάνεται και μας δίνει τις πωλήσεις σε μετρητά και επί πιστώσει σε μηνιαία κλίμακα.

Μήνας	Ιαν.	Φεβρ.	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος	Εξάμηνο
<b>πωλήσεις</b>							
μετρητά	13.000	15.000	18.300	17.500	20.000	21.500	105.300
με πίστωση	5.000	4.000	4.000	5.000	5.000	5.000	28.000
Σύνολα	18.000	19.000	22.300	22.500	25.000	26.500	133.300
<b>εισπράξεις</b>							
πωλήσεις σε μετρητά	13.000	15.000	18.300	17.500	20.000	21.500	
πωλήσεις με πίστωση	6.000	5.000	4.000	4.000	5.000	5.000	
Σύνολα	19.000	20.000	22.300	21.500	25.000	26.500	

Τα έξοδα στον ταμειακό προϋπολογισμό αντιμετωπίζονται ως ταμειακές εκροές. Οι ταμειακές εκροές στη συγκεκριμένη μικρή ξενοδοχειακή επιχείρηση συνδέονται με τις πληρωμές σε προμηθευτές για την αγορά τροφίμων και γενικά αναλώσιμων, πληρωμές μισθών και γενικών εξόδων όπως καύσιμα και ηλεκτρικό ρεύμα.

Η αγορά προμηθειών για τους επόμενους έξι μήνες αναμένεται να είναι ως εξής:

Ιανουάριος	€6.100
Φεβρουάριος	€6.550
Μάρτιος	€7.930
Απρίλιος	€8.100
Μάιος	€9.250
Ιούνιος	€9.640

Τα αγαθά αγοράζονται με πίστωση και ο χρόνος πίστωσης είναι ένας μήνας. Οι μισθοί εκτιμώνται στο επίπεδο των €4.400 ανά μήνα και τα γενικά έξοδα σε €2.500 ανά μήνα. Οι μισθοί και τα γενικά έξοδα πληρώνονται στο μήνα στον οποίο πραγματοποιούνται. Το υπόλοιπο του λογαριασμού Τράπεζες

λογαριασμός βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων στο τέλος Δεκεμβρίου €14.500 είναι το ποσό που παρουσιάζεται τον Ιανουάριο.

Στον ταμειακό προϋπολογισμό οι ταμειακές εισροές και εκροές καταγράφονται στην κατάσταση του προϋπολογισμού στον πραγματικό χρόνο που τα μετρητά εισπράττονται ή πληρώνονται.

### “Mediterranean Hotel”

#### Ταμειακός Προϋπολογισμός 1/1 – 30/6/20Χ7

	Ιαν.	Φεβρ.	Μάρτιος	Απρίλιος	Μάιος	Ιούνιος
έλλειμμα – πλεόνασμα	-14.500	↑-7.700	↑-700	↑ 8.150	↑-2.480	↑ 7.520
<b>Εισπράξεις</b>	19.000	20.000	22.300	21.500	25.000	26.500
	4.500	12.300	21.600	29.650	22.520	34.020
<b>Πληρωμές</b>						
προμηθευτές	5.300	6.100	6.550	7.930	8.100	9.250
μισθοί	4.400	4.400	4.400	4.400	4.400	4.400
γενικά έξοδα	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500
κεφαλαιουχικά έξοδα				17.300		
σύνολα	12.200	13.000	13.450	32.130	15.000	16.150
έλλειμμα - Πλεόνασμα	-7.700	-700	8.150	-2.480	7.520	17.870

Ο ταμειακός προϋπολογισμός δεν εμφανίζει προβλέψεις, αφού αυτές δεν επηρεάζουν τις ταμειακές ροές. Η υποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων δε λαμβάνεται υπόψη στον ταμειακό προϋπολογισμό. Η ταμειακή ροή που πραγματοποιείται είναι αυτή που αφορά την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων και πραγματοποιείται όταν η επιχείρηση καλείται να καταβάλει το ποσό της αγοράς (στην περίπτωση του οχήματος τον Απρίλιο).

Το ποσό των αποσβέσεων αγνοείται κατά την κατάρτιση του ταμειακού προϋπολογισμού.

Οι ροές κεφαλαίου, όπως η καταβολή φόρων, η πληρωμή μερισμάτων πρέπει να εμφανίζονται στον ταμειακό προϋπολογισμό. Στην περίπτωση της ξενοδοχειακής επιχείρησης δεν υπάρχουν τέτοιες συναλλαγές.

Το κόστος των αγαθών που πωλούνται είναι το κόστος αγορών που συνδέεται με τις πωλήσεις.

### “Mediterranean Hotel”

#### Προϋπολογιστική Κατάσταση Αποτελεσμάτων 30/6/20X7

Πωλήσεις		133.300
<b>Μείον:</b> Κόστος πωληθέντων		47.570
<b>Μικτά Αποτελέσματα</b>		<b>85.730</b>
<b>Μείον</b>		
Μισθοί	26.400	
Γενικά έξοδα	15.000	
Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων	3.980	45.380
<b>Καθαρά Αποτελέσματα (κέρδη)</b>		<b>40.350</b>
Υπόλοιπο κερδών εις νέο 31/12/X4		30.200
Υπόλοιπο κερδών εις νέο		<b>70.550</b>

Το ποσό των αποσβέσεων ακολουθώντας την μέθοδο της σταθερής απόσβεσης για τα έπιπλα και τον εξοπλισμό είναι:  $€22.500 * 20\% = €4.500$ . για το εξάμηνο το ποσό αυτό διαμορφώνεται στα €2.250.

Το όχημα αποσβένεται στη χρονιά κτήσης του και λόγους ευκολίας δε λαμβάνουμε υπόψη ότι αγοράσθηκε στα μέσα της χρονιάς. Η μέθοδος

απόσβεσης του οχήματος είναι αυτή της μειούμενης ετήσιας απόσβεσης και υπολογίζεται ως εξής: €17.300 \* 20% = €3.460, που για το εξάμηνο είναι €1730.

**“Mediterranean Hotel”**  
**Προϋπολογισμός Ισολογισμού της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 20Χ7**

**Ενεργητικό**

**Πάγιο Ενεργητικό**

Κτίρια	108.000	0	108.000
Έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός	22.500	6.750	15.750
Όχημα	17.300	1.730	15.570
	<u>147.800</u>	<u>8.480</u>	<u>139.320</u>

**Κυκλοφορούν Ενεργητικό**

Αποθέματα			8.000
Απαιτήσεις			5.000
Ταμείο			17.870
			<u>30.870</u>

**Σύνολο Ενεργητικού**

**170.190**

**Παθητικό**

**Ίδια Κεφάλαια**

Μετοχικό Κεφάλαιο	90.000
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	70.550
	<u>160.550</u>

**Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις**

Προμηθευτές	9.640
	<u>9.640</u>

**Σύνολο Παθητικού**

**170.190**

Το υπόλοιπο των αποθεμάτων (€8.000) στον προϋπολογισμό Ισολογισμού εκφράζει μια εκτίμηση της διοίκησης σχετικά με τη μελλοντική ζήτηση.

Το υπόλοιπο των απαιτήσεων (€5.000) αντιπροσωπεύει το υπόλοιπο των πωλήσεων με πίστωση τον Ιούνιο, ποσό το οποίο αναμένεται να εισπραχθεί τον Ιούλιο.

Το ποσό των €9.640 εκφράζει την εκκρεμότητα της επιχείρησης με τους προμηθευτές της και συνδέεται με τις αγορές της τον Ιούνιο.



## Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία

### Ξένη Βιβλιογραφία

- § D. Ashton, T. Hopper, R.W. Scapens, Issues in Management Accounting, 2<sup>nd</sup> edition, Financial Times, Prentice Hall, 1995
- § H. Atkinson, A. Benry, R. Jarvis, Business Accounting for Hospitality and Tourism, Chapman and Hall, 1995
- § Needles, E. Belverd, V. Susan, Crosson, Managerial Accounting, Houghton Mifflin Company, Boston, New York 2002
- § M. Coltman, Hospitality Management Accounting, Publishing Company Inc, 1978
- § J. Arnold, S. Turley, Accounting for Management Decisions, Prentice Hall, 1996
- § D.Carbutt, Making Budgets Work, the Control and Use of the Budgetary Control Process, Chartered Instituted of Management Accountants, 1995
- § Richard M.S. Wilson, Wai Fong Chua, Managerial Accounting Method and Meaning, 2<sup>nd</sup> edition, International Thomson Business Press, 1993
- § Glenn A. Welsch, Ronald W. Hilton, Paul N. Gordon, Budgeting Profit Planning and Control, fifth edition, Prentice Hall International Edition, 1988
- § Pauline Weetman, Management Accounting an Introduction, second edition, Financial Times, 1999
- § Clive Emmanuel, David Otley, Kenneth Merchant, Readings in Accounting for Management Control, First edition, Chapman and Hall, 1992
- § Allan R. Drebin, Harold Jr. Bierman, Managerial Accounting an Introduction, third edition, W.B. Saunders Company, 1978
- § Qi Chen, “Cooperation in the Budgeting Process”, Journal of Accounting, Vol. 41 No. 5 December 2003, pages 775 – 77
- § Herbert G. Persil, Viewpoints, Professional budgeting, The Profession of Budgeting, Public Budgeting & Finance / Summer 1990

- § [http:// www.hotel-online.com/Neo/news/0324.html](http://www.hotel-online.com/Neo/news/0324.html)
- § [http:// www.mecompany.com.au/tips.pdf](http://www.mecompany.com.au/tips.pdf)
- § <http://www.iht.com/articles/2005/08/21/bloomberg/sxtour.php>, Thailand again increases budget for resort tourism – Business Asia by Bloomberg – International Herald Tribune
- § <http://www.hftp.org/memebers/bottomline/backissues/1999/oct-nov/budgets.htm>, Operating Budgets in the Lodging Industry
- § [http://www.hospitalitynet.org/news/4024634.search?query=hotel + budgeting](http://www.hospitalitynet.org/news/4024634.search?query=hotel+budgeting), Robert Mandelbaum And David Murff, The Accuracy Of Hotel Budgets

#### Ελληνική Βιβλιογραφία

- § Άγγελος Τσακλάγκανος, Προϋπολογισμοί - Budgeting για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, Εκδοτικός οίκος αδελφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη 1993
- § Γεώργιος Η. Παϊκόπουλος, Ανάπτυξη συστήματος Προϋπολογισμού απολογισμού & τεχνική των αποκλίσεων, πρώτη έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλης, 2001
- § Σάνδρα Ι. Κοέν, Διοικητική Λογιστική, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, πρώτη έκδοση, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα 2003

§