



<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1</b> .....	<b>- 11 -</b>
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	<b>- 11 -</b>
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	- 11 -
1.2 ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΔΙΑΤΡΙΒΗΣ.....	- 12 -
1.3 ΔΟΜΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗΣ .....	- 13 -
1.4 ΣΥΝΟΨΗ .....	- 15 -
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2</b> .....	<b>- 16 -</b>
<b>ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΜΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΗΣ (ΑΠΟΚΕΝΤΡΩΣΗ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΗΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΤΗΤΑΣ)</b> .....	<b>- 16 -</b>
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	- 16 -
2.2 ΑΠΟΚΕΝΤΡΩΣΗ (DECENTRALISATION).....	- 17 -
2.2.1 Έννοια - Ορισμός .....	- 17 -
2.2.2 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗ ΣΥΝΟΧΗ ΤΩΝ ΤΜΗΜΑΤΩΝ .....	- 20 -
2.2.3 ΑΙΤΙΕΣ ΑΠΟΚΕΝΤΡΩΣΗΣ.....	- 22 -
2.2.3.1 Το Περιβάλλον της Επιχείρησης (Business Environment) .....	- 22 -
2.2.3.2 Διαχείριση Πληροφορίας (Information Management).....	- 23 -
2.2.3.3 Άμεση Ανταπόκριση (Quick Correspondence).....	- 25 -
2.2.3.4 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ - ΕΞΟΙΚΟΝΟΜΗΣΗ ΧΡΟΝΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ.....	- 25 -
2.2.3.5 Πολυπλοκότητα των υπολογισμών.....	- 26 -
2.2.3.6 Εκπαίδευση των Στελεχών Γραμμής.....	- 27 -
(Training of the line managers).....	- 27 -
2.2.3.7 Υποκίνηση της Γραμμικής Διοίκησης.....	- 28 -
(Motivation of the line managers).....	- 28 -
2.2.4 Πλεονεκτήματα της Αποκέντρωσης.....	- 29 -
2.2.5 Μειονεκτήματα της Αποκέντρωσης .....	- 33 -
2.2.6 Σύγκριση των πλεονεκτημάτων και των μειονεκτημάτων.....	- 36 -
2.2.7 Η Αποκέντρωση στις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις .....	- 38 -
2.2.8 Συμπεράσματα .....	- 39 -
2.2.9 Εμπειρικές Προσεγγίσεις.....	- 41 -



2.2.9.1	Μελέτη Περίπτωσης (Case Study) .....	- 41 -
2.3	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΤΗΤΑΣ (RESPONSIBILITY ACCOUNTING).....	- 46 -
2.3.1	Εισαγωγή.....	- 46 -
2.3.2	Ορισμός - Έννοια .....	- 47 -
2.4	ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΕΥΘΥΝΗΣ.....	- 50 -
	(RESPONSIBILITY CENTERS) .....	- 50 -
2.4.1	Κέντρο Κόστους – Ορισμός (Cost Centre) .....	- 52 -
2.4.2	Προαιρετικά Κέντρα Κόστους – Ορισμός (Discretionary Cost Centers) .....	- 53 -
2.4.3	Κέντρα εσόδων – Ορισμός (Revenue Centers).....	- 54 -
2.4.4	Κέντρα Κέρδους – Ορισμός ( Profit Centers) .....	- 55 -
2.4.5	Κέντρα Επένδυσης – Ορισμός (Investment Centers).....	- 56 -
<b>2.5</b>	<b>ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΗΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΤΗΤΑΣ.....</b>	<b>- 58 -</b>
2.6	ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΗΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΤΗΤΑΣ ΣΤΗ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ ΤΩΝ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΤΕΛΕΧΩΝ .....	- 59 -
2.6.1	Η Λογιστική της Υπευθυνότητας ως μέσο πληροφόρησης και ως μέσο καταλογισμού ευθυνών.....	- 60 -
2.7	ΕΜΠΕΙΡΙΚΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ .....	- 63 -
2.7.1	Μελέτη Περίπτωσης (Case Study) .....	- 63 -
2.7.2	Εμπειρική Έρευνα .....	- 67 -
2.8	ΣΥΝΟΨΗ .....	- 69 -
	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....</b>	<b>- 71 -</b>
	<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ .....</b>	<b>- 73 -</b>
	<b>ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ (PERFORMANCE MEASUREMENT) .....</b>	<b>- 73 -</b>
3.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	- 73 -
3.2	ΟΡΙΣΜΟΣ - ΈΝΝΟΙΑ.....	- 76 -
3.3	ΤΟ ΕΥΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΤΟΥ ΕΥΡΥΤΕΡΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΚΑΙ Η ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΤΗ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΝΕΩΝ ΜΕΤΡΩΝ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ.....	- 78 -
3.4	ΠΟΤΕ ΥΦΙΣΤΑΤΑΙ ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΠΑΡΞΗ ΝΕΩΝ ΜΕΤΡΩΝ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ .....	- 79 -



3.5	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΚΑΙ ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ - ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	81 -
	(FINANCIAL AND NON FINANCIAL PERFORMANCE MEASURES).....	81 -
3.6	ΕΜΠΕΙΡΙΚΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ .....	84 -
3.6.1	Μελέτη Περίπτωσης (Case Study) .....	84 -
3.7	ΣΥΝΟΨΗ .....	86 -
	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....</b>	<b>87 -</b>
	<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ.....</b>	<b>90 -</b>
	<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΤΜΗΜΑΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ.....</b>	<b>90 -</b>
	<b>(FINANCIAL PERFORMANCE MEASURES).....</b>	<b>90 -</b>
4.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	90 -
4.2	ΒΗΜΑΤΑ ΓΙΑ ΤΟ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ-ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΤΡΩΝ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ.....	90 -
4.3	ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΥΠΟΨΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ.....	93 -
4.3.1	Μέθοδος επανάκτησης του κεφαλαίου .....	98 -
4.3.2	Μέθοδος της καθαρής παρούσας αξίας (Net Present Value).....	100 -
4.3.3	Δείκτης αποδοτικότητας (Profitability Index).....	101 -
4.3.4	Μέθοδος του εσωτερικού βαθμού απόδοσης (Internal Rate of Return) .....	102 -
4.4	ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ.....	105 -
4.5	ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΕΛΕΧΟΥΣ .....	106 -
4.6	ΕΠΙΛΕΓΟΝΤΑΣ ΑΝΑΜΕΣΑ ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ .....	107 -
4.7	ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ (RETURN ON INVESTMENT - ROI).....	108 -
4.7.1	Ανάλυση του δείκτη αποδοτικότητας της επένδυσης .....	111 -
4.7.2	Η ROI σε επίπεδο αξιολόγησης της απόδοσης του τμήματος.....	113 -
4.7.3	Επηρεασμός του δείκτη της αποδοτικότητας της επένδυσης.....	113 -
4.7.4	Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του δείκτη της αποδοτικότητας της επένδυσης.....	116 -



4.7.5	Υπολογισμός του ύψους επένδυσης και των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων. - 118 -
4.8	ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ..... - 120 - (RESIDUAL INCOME) ..... - 120 -
4.9	ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ..... - 122 - (ECONOMIC VALUE ADDED – EVA) ..... - 122 -
4.10	ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ Η ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ..... - 125 - (RETURN ON SALES)..... - 125 -
4.11	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΥΨΟΥΣ ΤΗΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ..... - 128 -
4.12	ΕΜΠΕΙΡΙΚΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ ..... - 134 -
4.12.1	Μελέτη Περίπτωσης (Case Study) ..... - 134 -
4.12.2	Έρευνα για την εφαρμογή των Μεθόδων Αξιολόγησης σε διάφορες επιχειρήσεις στον κόσμο..... - 138 -
4.13	ΣΥΝΟΨΗ ..... - 139 -
	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ..... - 140 -</b>
	<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ ..... - 142 -</b>
	<b>ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΤΜΗΜΑΤΙΚΗΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ (NON FINANCIAL PERFORMANCE MEASURES) ..... - 142 -</b>
5.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ..... - 142 -
5.2	ΟΡΙΣΜΟΣ - ΈΝΝΟΙΑ..... - 142 -
5.3	ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ..... - 144 -
5.3.1	Ισορροπημένη Κάρτα Βαθμολόγησης (Balanced Scorecard)..... - 145 -
5.3.1.1	Έννοια - Ορισμός ..... - 146 -
5.3.1.2	Αποτελεσματική εφαρμογή της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης..... - 150 -
5.4	Άλλα Μη Χρηματοοικονομικά Μέτρα Αξιολόγησης της Απόδοσης ..... - 154 -
5.4.1	Κατηγορίες Μη Χρηματοοικονομικών Μέτρων Αξιολόγησης της Απόδοσης ..... - 154 -
5.4.1.1	Μέτρα αξιολόγησης της Ποιότητας (Quality Measures)..... - 158 -
5.4.1.2	Μέτρα αξιολόγησης της διανομής (Delivery Measures)..... - 163 -
5.4.1.3	Μέτρα Αξιολόγησης της Καινοτομίας, της Ευελιξίας και της Μείωσης των Αποθεμάτων (Flexibility, Innovation and Inventory Reduction Measures) ..... - 166 -



5.5	Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ .....	- 169 -
5.6	Η ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΣΕ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ.....	- 170 -
5.7	ΕΜΠΕΙΡΙΚΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΕΙΣ .....	- 172 -
5.7.1	ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ (CASE STUDY) .....	- 172 -
5.7.2	<i>Εμπειρική Έρευνα</i> .....	- 176 -
5.8	ΣΥΝΟΨΗ .....	- 183 -
	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ .....</b>	<b>- 184 -</b>
	<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ .....</b>	<b>- 186 -</b>
	<b>ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ – ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ .....</b>	<b>- 186 -</b>
	<b>(BUDGET – BUDGETARY CONTROL).....</b>	<b>- 186 -</b>
6.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	- 186 -
6.2	ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (BUDGET) .....	- 188 -
6.2.1	Ορισμός.....	- 188 -
6.2.1.1	<i>Έννοια - Στόχοι του προϋπολογισμού</i> .....	- 189 -
6.2.2	<i>Διακρίσεις Προϋπολογισμών</i> .....	- 196 -
6.3	ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ – ΈΛΕΓΧΟΣ (BUDGETARY CONTROL).....	- 198 -
6.3.1	Ορισμός – Έννοια.....	- 198 -
6.3.2	<i>Τμηματικές Εκθέσεις Αξιολόγησης της Απόδοσης (Divisional Performance Measurement – Segment Reporting).....</i>	<i>- 201 -</i>
6.3.2.1	<i>Εκθέσεις απόδοσης (Performance Reports) .....</i>	<i>- 201 -</i>
6.3.2.2	<i>Οδηγίες για τη Σύνταξη Τμηματικών Εκθέσεων .....</i>	<i>- 202 -</i>
6.3.3.3	<i>Πληροφορίες που απορρέουν από τις εκθέσεις απόδοσης και η συχνότητα σύνταξης αυτών.....</i>	<i>- 203 -</i>
6.3.2.4	<i>Φόρμα Έκθεσης Απόδοσης.....</i>	<i>- 205 -</i>
6.3.2.5	<i>Χαρακτηριστικά μιας έκθεσης απόδοσης .....</i>	<i>- 207 -</i>
6.4	ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ, ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΤΗΤΑΣ .....	- 210 -
	(RESPONSIBILITY ACCOUNTING, BUDGETS, VARIANCE ANALYSIS) .....	- 210 -
6.4.1	<i>Ελαστικοί Προϋπολογισμοί (Flexible Budgets).....</i>	<i>- 211 -</i>
6.4.1.1	<i>Ορισμός - Έννοια .....</i>	<i>- 211 -</i>
6.4.1.2	<i>Αλγόριθμος του Προϋπολογισμού (Budget Formula).....</i>	<i>- 213 -</i>



6.4.1.3	Αξιοποίηση των πληροφοριών που προέρχονται από το σύστημα της λογιστικής της υπευθυνότητας.....	- 214 -
6.4.1.4	Σχεδιασμός ενός Συστήματος Λογιστικής της Υπευθυνότητας.....	- 215 -
6.4.2	ΕΛΕΓΞΙΜΟΤΗΤΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ.....	- 216 -
	(COST AND REVENUE CONTROLLABILITY).....	- 216 -
6.4.2.1	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΚΑΙ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΚΟΣΤΗ.....	- 218 -
	(CONTROLLABLE AND UNCONTROLLABLE COSTS).....	- 218 -
6.4.2.1.1	Ελεγχόμενα Κόστη – Ορισμός.....	- 218 -
6.4.2.1.2	Μη ελεγχόμενα Κόστη – Ορισμός (Uncontrollable Costs).....	- 219 -
<b>6.5</b>	<b>ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ.....</b>	<b>- 220 -</b>
	<b>(VARIANCE ANALYSIS FOR EVALUATING PERFORMANCE).....</b>	<b>- 220 -</b>
6.5.1	Συνολική απόκλιση προϋπολογισμού (Total Budget Variance).....	- 221 -
6.5.1.1	Απόκλιση δαπάνης προϋπολογισμού.....	- 222 -
6.5.1.2	Απόκλιση όγκου προϋπολογισμού.....	- 223 -
6.5.2.1	Απόκλιση τιμής πώλησης.....	- 226 -
6.5.2.2	Απόκλιση όγκου πωλήσεων.....	- 226 -
6.5.2.2.1	Απόκλιση μείγματος.....	- 227 -
6.5.2.2.2	Απόκλιση ποσότητας (μονάδων) πωλήσεων.....	- 228 -
6.5.2.2.3	Απόκλιση μεγέθους αγοράς.....	- 229 -
6.5.2.2.4	Απόκλιση μεριδίου αγοράς.....	- 230 -
6.6	ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ.....	- 232 -
6.7	ΛΟΓΟΙ ΓΙΑ ΤΗ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ (VARIANCES) ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΕΡΓΑΣΙΑ (LABOR), ΤΙΣ ΠΡΩΤΕΣ ΎΛΕΣ (MATERIALS) ΚΑΙ ΤΑ ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΈΞΟΔΑ (MANUFACTURING OVERHEAD).....	- 234 -
6.7.1	Λόγοι για τη παρουσία αποκλίσεων πρώτων υλών.....	- 235 -
	(Materials Variances).....	- 235 -
6.7.2	Λόγοι για τη παρουσία αποκλίσεων εργασίας.....	- 236 -
	(Labor Variances).....	- 236 -
6.7.3	Λόγοι για τη παρουσία αποκλίσεων γενικών βιομηχανικών εξόδων (Manufacturing Overhead Variances).....	- 237 -



6.7.4	Λόγοι για τη παρουσία Αποκλίσεων Σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (Fixed Manufacturing Cost Variances).....	- 238 -
6.7.5	Οι Αποκλίσεις στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών .....	- 240 -
6.7.6	Οι Αποκλίσεις στις επιχειρήσεις στις επιχειρήσεις υψηλής τεχνολογίας.....	- 241 -
6.8	ΣΥΝΟΨΗ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ.....	- 242 -
6.9	ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΡΟΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ (BENCHMARKING) .....	- 245 -
6.10	ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΡΟΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ (BENCHMARKING AND PERFORMANCE EVALUATION) .....	- 246 -
6.10.1	Ορισμός – Έννοια.....	- 246 -
6.10.2	Στάδια διεξαγωγής της συγκριτικής προτυποποίησης .....	- 247 -
6.11	ΣΥΝΕΧΗΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ .....	- 254 -
6.12	ΘΕΜΑΤΑ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑΣ ΠΟΥ ΑΠΤΟΝΤΑΙ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΗΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΤΗΤΑΣ.....	- 257 -
6.12.1	Έλεγχος (Control) .....	- 260 -
6.12.2	Αξιολόγηση (Evaluation) .....	- 262 -
6.12.3	Επικοινωνία και συντονισμός (Communication and Coordination) .....	- 265 -
6.12.4	Υποκίνηση (Motivation).....	- 267 -
6.13	ΕΜΠΕΙΡΙΚΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ.....	- 270 -
6.13.1	Μελέτη Περίπτωσης (Case Study) .....	- 270 -
6.14	ΣΥΝΟΨΗ.....	- 276 -
	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....</b>	<b>- 278 -</b>
	<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ.....</b>	<b>- 280 -</b>
	<b>ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ .....</b>	<b>- 280 -</b>
	<b>(MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS).....</b>	<b>- 280 -</b>
7.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	- 280 -
7.2	ΟΡΙΣΜΟΣ - ΈΝΝΟΙΑ.....	- 281 -
7.3	ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ .....	- 283 -
	(CORPORATE MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS).....	- 283 -
7.3.1	Άτυπα Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης.....	- 283 -
	(Informal Management Control Systems).....	- 283 -



7.3.1.1	Ορισμός - Έννοια .....	- 283 -
7.3.1.2	Τυπικά Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης.....	- 285 -
	(Formal Management Control Systems) .....	- 285 -
7.3.1.2.1	ΟΡΙΣΜΟΣ - ΈΝΝΟΙΑ.....	- 285 -
7.3.2	Συμπεράσματα.....	- 288 -
7.4	ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ .....	- 289 -
	(INDIVIDUAL MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS).....	- 289 -
7.4.1	Ατυπα Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης.....	- 289 -
	(Informal Management Control Systems).....	- 289 -
7.4.1.1	Ορισμός - Έννοια .....	- 289 -
7.4.2	Τυπικά Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης.....	- 290 -
	(Formal Management Control Systems) .....	- 290 -
7.4.2.1	Ορισμός - Έννοια .....	- 290 -
7.4.3	Αξιολόγηση των Συστημάτων Ελέγχου της Διοίκησης .....	- 292 -
7.4.4	Σχεδιασμός των Συστημάτων Ελέγχου της Διοίκησης για την Αξιολόγηση της Απόδοσης .....	- 296 -
7.4.5	Η αλληλεξάρτηση μεταξύ των τμημάτων και ο σχεδιασμός των Συστημάτων Ελέγχου της Διοίκησης (Departmental Interdependence and MCS design) .....	- 304 -
7.4.6	ΤΑ ΤΕΧΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.....	- 306 -
7.5	ΕΜΠΕΙΡΙΚΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ.....	- 310 -
7.5.1	Μελέτη Περίπτωσης .....	- 310 -
7.6	ΣΥΝΟΨΗ.....	- 314 -
	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....</b>	<b>- 315 -</b>
	<b>ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....</b>	<b>- 316 -</b>
	<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΟΟ.....</b>	<b>- 320 -</b>
	<b>ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΥΠΟΚΙΝΗΣΗΣ &amp; ΑΝΤΑΜΟΙΒΩΝ .....</b>	<b>- 320 -</b>
	<b>(INCENTIVE &amp; COMPENSATION SYSTEMS).....</b>	<b>- 320 -</b>
8.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	- 320 -
8.2	ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΥΠΟΚΙΝΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΝΤΑΜΟΙΒΩΝ.....	- 320 -





(INCENTIVE AND COMPENSATION SYSTEMS).....	- 320 -
8.2.1 Ορισμός - Έννοια .....	- 320 -
8.2.2 Τμηματικά Συστήματα Υποκίνησης και Ανταμοιβών .....	- 322 -
(Divisional Incentive and Compensation Systems).....	- 322 -
8.3 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΥΠΟΚΙΝΗΣΗΣ .....	- 324 -
8.4 ΟΙ ΕΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΩΓΕΝΕΙΣ ΑΝΤΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΥΠΟΚΙΝΗΣΗΣ .....	- 325 -
8.5 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΥΠΟΚΙΝΗΣΗΣ ΠΟΥ ΒΑΣΙΖΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΠΙΔΟΣΗ .....	- 326 -
(PERFORMANCE – BASED INCENTIVE SYSTEMS) .....	- 326 -
8.6 ΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΙΝΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟ ΤΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΥΠΟΚΙΝΗΣΗΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΑ ΣΤΕΛΕΧΗ ΚΑΙ ΤΟΥΣ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΟΥΣ ΤΟΥΣ .....	- 328 -
8.6.1 ΑΠΟΛΥΤΗ Η ΣΧΕΤΙΚΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ .....	- 328 -
(ABSOLUTE OR RELATIVE PERFORMANCE) .....	- 328 -
8.6.2 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΑΝΤΑΜΟΙΒΩΝ (COMPENSATION SYSTEMS).....	- 330 -
8.7 ΕΜΠΕΙΡΙΚΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ .....	- 337 -
8.7.1 Μελέτη Περίπτωσης .....	- 337 -
8.8 Σύνοψη .....	- 340 -
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....</b>	<b>- 341 -</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ .....</b>	<b>- 344 -</b>
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....</b>	<b>- 344 -</b>
9.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	- 344 -
9.2 ΚΥΡΙΟΤΕΡΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	- 346 -
Αποκέντρωση και Λογιστικής της Υπευθυνότητας (Decentralization and Responsibility Accounting).....	- 346 -
9.2.2 Χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης (Financial performance measures).....	- 347 -
9.2.3 Μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης (Non financial performance measures).....	- 351 -
9.2.5 Τα Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης (Management Control Systems).....	- 359 -
9.2.6 Συστήματα Υποκίνησης και Ανταμοιβών (Motivation and Compensation Systems) .....	- 363 -



University of Piraeus  
Faculty of Economics  
Msc Economic & Business Strategy  
Dissertation

Theme: Corporate & Divisional Performance Measurement  
Supervisor: Dr. Pollalis Yiannis

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ** ..... - 367 -

**ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ** ..... - 369 -

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### ΕΙΣΑΓΩΓΗ

#### 1.1 Εισαγωγή

Στις σύγχρονες επιχειρήσεις και κυρίως στις πολυεθνικές οι τομείς της αξιολόγησης και του ελέγχου γίνονται ολοένα και σημαντικότεροι. Η ραγδαία ανάπτυξη των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στις ανεπτυγμένες και αναπτυσσόμενες αγορές γενούν την ανάγκη για θέσπιση και επίτευξη ακόμα υψηλότερων στόχων. Αυτή η τάση, η οποία είναι διεθνής, κάνει αναγκαία την αναζήτηση και τη δημιουργία μεθόδων, συστημάτων και εργαλείων για την καθημερινή αξιολόγηση των δραστηριοτήτων που διεξάγονται σε έναν οργανισμό. Για το λόγο αυτό τα χρηματοοικονομικά και μη χρηματοοικονομικά εργαλεία της διοικητικής λογιστικής και της κοστολόγησης γίνονται πιο απαραίτητα από ποτέ. Είναι σημαντικό λοιπόν να δούμε τον τρόπο με τον οποίο τα εργαλεία αξιολόγησης και ελέγχου υποστηρίζουν την επίτευξη των στόχων των επιχειρήσεων και των οργανισμών. Επιπλέον, μεγάλο ενδιαφέρον παρουσιάζουν και οι συνέπειες στη συμπεριφορά τόσο των στελεχών όσο και των εργαζομένων στη διοικητική ιεραρχία των επιχειρήσεων. Σημειώνεται ότι για την καλύτερη επεξήγηση της εφαρμογής των χρηματοοικονομικών μέτρων για την αξιολόγηση των κέντρων επένδυσης εξετάστηκαν τα θέματα που εμπíπτουν στους τομείς της αξιολόγησης των επενδύσεων και του κόστους κεφαλαίου καθώς και τα εργαλεία για την πραγματοποίηση αυτών.

## 1.2 Στόχοι της Διατριβής

Βασικός στόχος της παρούσας διατριβής είναι η ενδελεχής επισκόπηση της ελληνικής και διεθνούς βιβλιογραφίας καθώς επίσης και εξειδικευμένης αρθρογραφίας για την αξιολόγηση της τμηματικής και της επιχειρηματικής απόδοσης με τη χρήση χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών μέτρων. Στα πλαίσια της έρευνας διαπραγματεύονται και αναλύονται οι έννοιες της αποκέντρωσης και της λογιστικής της υπευθυνότητας οι οποίες αποτελούν απαραίτητους παράγοντες για την διεξαγωγή της αξιολόγησης. Εδώ, κρίνεται σημαντικό να αναφερθούν και να αναλυθούν οι όροι των κέντρων ευθύνης και του ρόλου που διαδραματίζουν κατά την αξιολόγηση της απόδοσης αλλά και κατά τη διοικητική λειτουργία γενικότερα. Επιπλέον, γίνεται ειδική ανάλυση του προϋπολογιστικού ελέγχου και των συστημάτων ελέγχου της διοίκησης και της συμβολής αυτών στη διαδικασία της αξιολόγησης τόσο σε εταιρικό όσο και σε τμηματικό επίπεδο. Τέλος, επιχειρείται η αναλυτική απεικόνιση της συμπεριφορικής διάστασης των όσων αναλύθηκαν.

Οι επιμέρους στόχοι της διατριβής είναι οι εξής:

1. Η αναλυτική παρουσίαση της αποκέντρωσης και της λογιστικής της υπευθυνότητας καθώς και η ανάλυση της συμβολής τους στη διαδικασία αξιολόγησης της επιχειρηματικής και της τμηματικής απόδοσης.
2. Η ανάλυση της διαδικασίας του προϋπολογιστικού ελέγχου μέσα από την παρουσίαση και την επεξήγηση των εργαλείων ελέγχου (προϋπολογισμοί, πλάνα, αναφορές απόδοσης) και την εφαρμογή του τόσο σε τμηματικό όσο και σε εταιρικό επίπεδο.

3. Ο ορισμός, η διάκριση και η ανάλυση των συστημάτων ελέγχου της διοίκησης και του ρόλου που διαδραματίζουν κατά το σχεδιασμό και την υλοποίηση του συστήματος διοικητικής λογιστικής σε επιχειρηματικό και τμηματικό επίπεδο καθώς επίσης και η συμβολή τους στη διαδικασία του ελέγχου και της αξιολόγησης.
4. Η αναλυτική παρουσίαση των συμπεριφορικών επιπτώσεων της αξιολόγησης της απόδοσης, του προϋπολογιστικού ελέγχου και των συστημάτων ελέγχου της διοίκησης στο σύνολο της επιχείρησης και κατά τμήμα.
5. Τέλος, με την παράθεση ικανού αριθμού πραγματικών περιπτώσεων αλλά και εμπειρικών ερευνών επιχειρείται η μελέτη και η απεικόνιση της χρησιμότητας και των πραγματικών συνεπειών που προκύπτουν από την εφαρμογή των όσων διαπραγματεύτηκαν στην παρούσα διατριβή.

### 1.3 Δομή Διατριβής

Η διάρθρωση της διατριβής έχει ως εξής:

Στο πρώτο κεφάλαιο της διατριβής πραγματοποιείται η εισαγωγή του αναγνώστη στις βασικές έννοιες της αξιολόγησης και του ελέγχου που θα διαπραγματεύονται και αναλύονται. Επιπλέον, παρατίθεται οι στόχοι, η δομή και η σύνοψη της διατριβής για τη διευκόλυνση του αναγνώστη.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται αναλυτική παρουσίαση των ευρημάτων που προέκυψαν ύστερα από τη μελέτη και τη σύνθεση της ελληνικής και διεθνούς βιβλιογραφίας αναφορικά με τις έννοιες της αποκέντρωσης και της λογιστικής της υπευθυνότητας.



Στο τρίτο πραγματοποιείται η ανάλυση και η παρουσίαση της αξιολόγησης της τμηματικής και της επιχειρηματικής απόδοσης για την επιχείρηση και το τμήμα.

Στο τέταρτο κεφάλαιο απαριθμίζονται και εξηγούνται αναλυτικά τα χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης και παρουσιάζονται όλες οι παράμετροι και οι μεταβλητές που λαμβάνονται υπόψη κατά το σχεδιασμό και την εφαρμογή τους κατά την αξιολόγηση του τμήματος και της επιχείρησης.

Στο πέμπτο κεφάλαιο πραγματοποιείται η παρουσίαση των μη χρηματοοικονομικών μέτρων αξιολόγησης της απόδοσης τόσο σε τμηματικό όσο και σε εταιρικό επίπεδο. Αναλύονται βασικές έννοιες που συνυπολογίζονται τόσο κατά τον σχεδιασμό και την εφαρμογή τους όσο και κατά τον έλεγχο και τη αξιολόγηση των αποτελεσμάτων.

Στο έκτο κεφάλαιο της διατριβής γίνεται εκτενής αναφορά και ανάλυση των εννοιών και των ορισμών του προϋπολογισμού, του ελέγχου και του προϋπολογιστικού ελέγχου στα πλαίσια της επιχειρηματικής και της τμηματικής δραστηριότητας. Διαπραγματεύονται όλα τα εργαλεία και οι μέθοδοι διοικητικού ελέγχου και επιχειρείται η σύνδεσή του με τη διαδικασία της αξιολόγησης της απόδοσης.

Στο έβδομο κεφάλαιο συντελείται ο ορισμός, η ανάλυση και η παρουσίαση των συστημάτων ελέγχου της διοίκησης σύμφωνα με τα ευρήματα της ελληνικής και διεθνούς βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας και της συμβολής αυτών στην επίτευξη των εταιρικών και των τμηματικών στόχων.

Στο όγδοο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι συνέπειες από την εφαρμογή της αξιολόγησης της επιχειρηματικής και τμηματικής απόδοσης τόσο με τη χρήση χρηματοοικονομικών όσο και με τη χρήση μη



χρηματοοικονομικών μέτρων στη συμπεριφορά των εργαζομένων και των στελεχών. Βλέπουμε την επιρροή που ασκεί η διαδικασία του προϋπολογιστικού ελέγχου στη διαδικασία λήψης των αποφάσεων και στη συνοχή των εργασιακών σχέσεων και τη διαμόρφωση των συστημάτων υποκίνησης και ανταμοιβών των ανθρώπινων πόρων της επιχείρησης.

Στο ένατο κεφάλαιο συντελείται η εξαγωγή των τελικών συμπερασμάτων από τη μελέτη της ελληνικής και της εγχώριας βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας αναφορικά με τη χρησιμότητα και την εφαρμογή της αξιολόγησης της απόδοσης και του προϋπολογιστικού ελέγχου.

#### **1.4 Σύνοψη**

Στο πρώτο κεφάλαιο της διατριβής πραγματοποιείται η εισαγωγή του αναγνώστη στις βασικές έννοιες της αξιολόγησης και του ελέγχου που θα διαπραγματεύονται και αναλύονται. Επιπλέον, παρατίθεται οι στόχοι, η δομή και η σύνοψη της διατριβής για τη διευκόλυνση του αναγνώστη.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### **Αξιολόγηση της Επιχειρηματικής και Τμηματικής Απόδοσης και οι προϋποθέσεις για την αποτελεσματικότητα της (Αποκέντρωση – Λογιστικής της Υπευθυνότητας)**

#### **2.1 Εισαγωγή**

Οι περισσότερες σύγχρονες και μεγάλες σε μέγεθος και αξία επιχειρήσεις συνηθίζουν την πρακτική να χωρίζονται σε μικρότερες διοικητικές υποδιαιρέσεις στις οποίες τοποθετούνται άνθρωποι (στελέχη και εργαζόμενοι) με συγκεκριμένα καθήκοντα και αρμοδιότητες, στόχους και ευθύνες. Η ανώτερη διοίκηση της επιχείρησης αναλαμβάνει να εξασφαλίσει ότι οι ενέργειες όλων των στελεχών και των εργαζομένων προσανατολίζονται προς την επίτευξη των στόχων. Σε αυτό το κεφάλαιο θα ασχοληθούμε με τον προσδιορισμό των αποκεντρωμένων διοικητικών δομών, τα μειονεκτήματα και τα πλεονεκτήματά τους. Επίσης, θα πραγματευτούν οι έννοιες του κέρδους, του κόστους και θα μελετηθούν διάφορα προβλήματα που εμφανίζονται κατά τη διαδικασία της διοικητικής λειτουργίας και της αξιολόγησης των **αποκεντρωμένων διοικητικών τμημάτων (decentralized organizational units)**. Επιπλέον, στη δεύτερη ενότητα του κεφαλαίου θα γίνει εκτενής αναφορά στην έννοια των **κέντρων ευθύνης (responsibility centers)**, στο διαχωρισμό τους σε **κέντρα κόστους (cost centers)**, **κέντρα εσόδων (revenue centers)**, **κέντρα κέρδους (profit centers)** και **κέντρα επένδυσης (investment centers)** καθώς και τη συμβολή αυτών των διοικητικών υποδιαιρέσεων στην πραγματοποίηση και την ενότητα τόσο των **τμηματικών (divisional)** όσο και των **εταιρικών (corporate)** στόχων.





## 2.2 Αποκέντρωση (Decentralisation)

### 2.2.1 Έννοια - Ορισμός

Σύμφωνα με τους, Atkinson; Banker, Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil; (2001), Horngren; Foster; Datar,(2000) Kaplan; Atkinson (1994), Horngren; Harrison; Robinson(1998), Garrison; Noreen (2000) και Drury (2000) ως **αποκέντρωση (decentralization)** νοείται η διαδικασία κατά την οποία τα διάφορα τμήματα – διοικητικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης αποκτούν **αυτονομία (autonomy)** κατά την **διαδικασία λήψης των αποφάσεων (decision making procedure)**. Αποκέντρωση είναι η διαδικασία κατά την οποία συντελείται ο **επιμερισμός (allocation)** της διοικητικής λειτουργίας στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης. **Το τμήμα (division)** αποκτά την έννοια και την ουσία του **κέντρου ευθύνης (responsibility centre)**. Στόχος της αποκέντρωσης είναι η αποτελεσματική **τμηματική διοίκηση (divisional management)** για την αποτελεσματικότερη **εταιρική διακυβέρνηση (corporate governance)**.

<p><b>Αποκέντρωση (decentralization)</b> νοείται η διαδικασία κατά την οποία τα διάφορα τμήματα – διοικητικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης αποκτούν <b>αυτονομία (autonomy)</b> κατά την <b>διαδικασία λήψης των αποφάσεων (decision making procedure)</b>. Αποκέντρωση είναι η διαδικασία κατά την οποία συντελείται ο <b>επιμερισμός (allocation)</b> της διοικητικής λειτουργίας στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης. <b>Το τμήμα (division)</b> αποκτά την έννοια και την ουσία του <b>κέντρου ευθύνης (responsibility centre)</b>. Στόχος της</p>	<p>Atkinson; Banker, Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil; (2001), Horngren; Foster; Datar,(2000), Garrison; Noreen (2000) Kaplan; Atkinson (1994), Horngren; Harrison; Robinson(1998) και Drury (2000)</p>
---	--



αποκέντρωσης είναι η αποτελεσματική τμηματική διοίκηση (divisional management) για την αποτελεσματικότερη εταιρική διακυβέρνηση (corporate governance).	
---	--

### Πίνακας 2.1: Αποκέντρωση – Ορισμός

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil; (2001), Kaplan; Atkinson (1994), Garrison; Noreen (2000), Horngren; Foster; Datar (2000), Blocher και Lin (2002), η **αποκέντρωση (decentralization)** αποτελεί διαδικασία στρατηγικής σημασίας (**process of strategic significance**) για την επιτυχή διεξαγωγή των δραστηριοτήτων των διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης και κατά συνέπεια την επίτευξη των εταιρικών στόχων. Κατά τους **Blocher; Chen; Lin (2002)**, με την **αποκέντρωση (decentralization)** τα **τμήματα (divisions)** ή **στρατηγικές επιχειρηματικές μονάδες (strategic business units)** της επιχείρησης αποκτούν το ρόλο των **κέντρων ευθύνης (responsibility centers)**. Οι εργαζόμενοι στα **κέντρα ευθύνης (responsibility centres)** αποκτούν συγκεκριμένες αρμοδιότητες και καθήκοντα για τα οποία είναι αποκλειστικά υπεύθυνοι. Οι διευθυντές – υπεύθυνοι των τμημάτων – κέντρων ευθύνης καθίστανται αποκλειστικά υπεύθυνοι για την αποτελεσματική διεξαγωγή των δραστηριοτήτων και παράλληλα για το συντονισμό των εργαζομένων και των ρόλων που αυτοί διαδραματίζουν στις θέσεις στις οποίες τοποθετούνται. Ο διευθυντής του κέντρου ευθύνης, σύμφωνα με τους Horngren (2000) και Hilton (2000), αποτελεί τον **“πατέρα” του τμήματος (father of the responsibility centre)**. Με τον τρόπο αυτό η **ανώτερη – στρατηγική διοίκηση (strategic management)** της επιχείρησης αποκτά την ελευθερία να πραγματοποιεί άλλες ενέργειες που έχουν να



κάνουν με την **εταιρική διακυβέρνηση (corporate governance)** και όχι την **τμηματική (divisional)**. Η ανώτερη διοίκηση, απαλλαγμένη από την παρακολούθηση των καθημερινών προβλημάτων που εκπορεύονται από τις διάφορες διεργασίες που πραγματοποιούν τα διάφορα κέντρα της επιχείρησης, βρίσκεται στη θέση να χαράσσει αποτελεσματικότερες κατευθύνσεις για την γενικότερη πορεία της εταιρίας, να θέτει νέους και υψηλότερους στόχους, να αναζητεί νέους τρόπους για την επίτευξη αυτών και να ασκεί ταχύτερο και αποτελεσματικότερο **έλεγχο (control)** και **αξιολόγηση (evaluation)** στους υπεύθυνους των κέντρων ευθύνης προκειμένου να συντονίσει τις προσπάθειες όλων των **εσωτερικών φορέων ευθύνης (internal responsibility persons)** για την προσήλωση στην πραγματοποίηση τόσο των τμηματικών όσο και των εταιρικών στόχων (**goal congruence**).

Με την αποκέντρωση τα <b>τμήματα (divisions)</b> της επιχείρησης ή κατά τους Blocher; Chen; Lin (2002) οι <b>στρατηγικές επιχειρηματικές μονάδες (strategic business units)</b> αποκτούν το ρόλο των <b>κέντρων ευθύνης (responsibility centers)</b> . Οι εργαζόμενοι στα <b>κέντρα ευθύνης (responsibility centres)</b> αποκτούν συγκεκριμένες αρμοδιότητες και καθήκοντα για τα οποία είναι αποκλειστικά υπεύθυνοι	Atkinson; Banker, Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil; (2001), Horngren; Foster; Datar,(2000) Kaplan; Atkinson (1994), Garrison; Noreen (2000)Blocher; Chen; Lin (2002)
Ο διευθυντής του κέντρου ευθύνης, αποτελεί τον <b>“πατέρα” του τμήματος (father of the responsibility centre)</b>	Horngren; Foster; Datar (2000) και Hilton (2000)

**Πίνακας 2.2: Χαρακτηριστικά Αποκέντρωσης**



## 2.2.2 Ο ρόλος της αποκέντρωσης στη διοίκηση και τη συνοχή των τμημάτων

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία (Horngren; Harrison; Robinson (1996), Drury, (2000), Blocher; Chen; Lin; (2002), Hilton; Maher; Selto; (1999), Garrison; Noreen (2000), Needles, Grosson, (2002) και Garrison, Noreen (2000)) οι μεγάλες **αποκεντρωμένες διοικητικές δομές (decentralised business structures)** απαρτίζονται από πολλαπλά και διαφορετικά τμήματα ή **αλλιώς μονάδες (units)**. Στα τμήματα αυτά διεξάγονται πολλές και διαφορετικές λειτουργίες όπως ο **σχεδιασμός (planning)**, η **παραγωγή (production)** και **ανάπτυξη (development)** του προϊόντος, **το marketing** και **οι πωλήσεις (sales)**, **τα συστήματα εφοδιασμού και διανομής (logistics)**, **τα συστήματα πληροφοριών της διοίκησης (management information systems)**, **το τμήμα χρηματοοικονομικών υποθέσεων και οι επενδύσεις (investment and finance)**, **η έρευνα και η ανάπτυξη (research & development)**. Όλα τα τμήματα της επιχείρησης συνεργάζονται μεταξύ τους αλλά λειτουργούν ξεχωριστά. Για τις λειτουργίες που σχετίζονται με την παραγωγή, οι εκροές της μίας λειτουργίας μπορούν να είναι εισροές για την επομένη. Εδώ, σύμφωνα με τους Kaplan; Atkinson (1994), Hilton (2002), Horngren(2000), Drury (2000) και Maher(2000), είναι σημαντικός ο **βαθμός (degree)** της αποκέντρωσης που υφίσταται στο εσωτερικό κάθε επιχείρησης καθώς αυτός είναι που επηρεάζει την ισορροπία ανάμεσα στις δραστηριότητες των κέντρων ευθύνης. Π.χ., η ισορροπία που πρέπει να υπάρχει μεταξύ του όγκου των λειτουργιών π.χ. της παραγωγικής λειτουργίας και της λειτουργίας της διάθεσης. Ο συντονισμός είναι απαραίτητος όχι μόνο σε μία συγκεκριμένη χρονική στιγμή αλλά συνεχώς

και αδιαλείπτως – οι διάφορες δραστηριότητες πρέπει να προσαρμόζονται στις αλλαγές της επιχειρηματικής αγοράς.

<p>Είναι σημαντικός ο βαθμός (degree) της αποκέντρωσης που υφίσταται στο εσωτερικό κάθε επιχείρησης καθώς αυτός είναι που επηρεάζει την ισορροπία ανάμεσα στις δραστηριότητες των κέντρων ευθύνης</p>	<p>Horngren; Harrison; Robinson (1996), Drury, (2000), Blocher; Chen; Lin; (2002), Hilton; Maher; Selto; (1999), Garrison; Noreen (2000), Needles, Grosson, (2002) και Garrison, Noreen (2000)</p>
---	--

**Πίνακας 2.3: Βαθμός Αποκέντρωσης**

Πέρα από τις κύριες λειτουργίες, σημαντικός είναι ο συντονισμός των βοηθητικών ή υποστηρικτικών λειτουργιών. Λειτουργίες όπως η **Διοίκηση Ανθρώπινων Πόρων (HRM)**, τα πληροφοριακά συστήματα, η χρηματοοικονομική λειτουργία, η έρευνα και η ανάπτυξη (R&D), η νομική υποστήριξη, η συντήρηση του εξοπλισμού, τα συστήματα εφοδιασμού και διανομής πρέπει να αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της διαδικασίας του **επιχειρηματικού σχεδιασμού και ελέγχου (planning and control process)**.

Οι παραπάνω λειτουργίες συντονίζονται μέσα από σχέδια που διαμορφώνονται από τα ανώτερα κλιμάκια της ιεραρχίας. Τα **λογιστικά συστήματα και οι εκθέσεις περιόδου (accounting systems and periodic reports)** παρέχουν στην κεντρική διοίκηση όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για τη διαμόρφωση των σχεδίων και τον εντοπισμό των **αποκλίσεων (variances)** από τους στόχους που κάθε φορά θέτει η κεντρική διοίκηση.

Στην πραγματικότητα, καμία κεντρική διοίκηση δεν μπορεί να γνωρίζει το καθετί για κάθε δραστηριότητα της επιχείρησης. Γι' αυτό, δεν

είναι σε θέση να λαμβάνει αποφάσεις που αφορούν τα χαμηλότερα κλιμάκια της ιεραρχίας. Οι αποφάσεις που παίρνονται στα χαμηλά κλιμάκια είναι πολλές και μεγάλης σημασίας. Η πρόκληση για τον επιχειρηματικό σχεδιασμό είναι να εξισορροπήσει το κόστος και το όφελος της **αποκεντρωμένης διαδικασίας λήψης αποφάσεων (decentralised decision making)**.

<p>Τα λογιστικά συστήματα και οι εκθέσεις περιόδου (<b>accounting systems and periodic reports</b>) παρέχουν στην κεντρική διοίκηση όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για τη διαμόρφωση των σχεδίων και τον εντοπισμό των <b>αποκλίσεων (variances)</b> από τους στόχους που κάθε φορά θέτει η κεντρική διοίκηση.</p>	<p>Kaplan; Atkinson (1994), Hilton (2002), Horngren(2000), Drury (2000) και Maher(2000; Horngren (2000), και Hilton (2000)</p>
--	--

**Πίνακας 2.4: Λογιστικά συστήματα και εκθέσεις περιόδου**

## 2.2.3 Αιτίες Αποκέντρωσης

### 2.2.3.1 Το Περιβάλλον της Επιχείρησης (Business Environment)

Σύμφωνα με τους Kaplan; Atkinson (1994), η αναζήτηση των πόρων και των μέσων στο εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης για τη διαμόρφωση θεμελιωδών ικανοτήτων από τα στελέχη πρέπει να είναι συνεχής και αποτελεσματική προκειμένου η επιχείρηση να αποκτήσει και να διατηρήσει **ανταγωνιστικό πλεονέκτημα (competitive advantage)**. Η ανάγκη αυτής της συνεχούς αναζήτησης έχει σημαντικό αντίκτυπο στην εσωτερική οργάνωση της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τη **Θεωρία της Αβεβαιότητας (Theory of Uncertainty)**, των Paul R. Lawrence και Jay W. Lorsch, επιτυχημένες είναι οι επιχειρήσεις



των οποίων οι εσωτερικές διεργασίες είναι αλληλένδετες με την εξερεύνηση του εξωτερικού περιβάλλοντος. Πλεονέκτημα έχουν δηλαδή οι επιχειρήσεις των οποίων οι δραστηριότητες είναι εξωστρεφείς και δυναμικές και όχι εσωστρεφείς και στατικές. Ένα σύνθετο και αβέβαιο περιβάλλον απαιτεί η λήψη των αποφάσεων να είναι αποκεντρωμένη, στα χέρια ειδικών (**specialists**) που διαθέτουν ικανότητες αξιοποίησης της πληροφορίας για την αντιμετώπιση των εξελίξεων και των αλλαγών που πραγματοποιούνται ή που θα πραγματοποιηθούν στο εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης. Έτσι, επιτυγχάνεται άμεση και αποτελεσματική ανταπόκριση στις προκλήσεις και τις μεταστροφές που συντελούνται.

### 2.2.3.2 Διαχείριση Πληροφορίας (Information Management)

Σύμφωνα με τους Kaplan; Atkinson (1994), ο πιο σημαντικός παράγοντας που οδηγεί στην αποκέντρωση είναι η δυσκολία, αν όχι η ανικανότητα, για τη μετάδοση της πληροφορίας από την **κεντρική (central)** στη **γραμμική διοίκηση (line management)** και τα κατώτερα κλιμάκια της ιεραρχίας. Τα στελέχη της γραμμικής διοίκησης, μέσα από τη γνώση και την εμπειρία που αποκτούν, αναπτύσσουν συγκεκριμένη εξειδίκευση σε θέματα που αφορούν τον εντοπισμό και την εκμετάλλευση των ευκαιριών που παρουσιάζονται στην αγορά, τα περιθώρια αύξησης του όγκου παραγωγής, την ηθική και τις ικανότητες του εργατικού δυναμικού, την ποιότητα και τη διαθεσιμότητα των πρώτων υλών και των προμηθειών. Θα ήταν εξαιρετικά δαπανηρή, τόσο σε χρηματικούς πόρους όσο και σε χρόνο, η επικοινωνία ολόκληρου του όγκου πληροφοριών που διαθέτουν τα στελέχη γραμμής με την κεντρική διοίκηση. Κι αυτό γιατί, κατά την



επικοινωνία της πληροφορίας παρουσιάζονται εμπόδια όπως η γλώσσα, το διαφορετικό γνωστικό επίπεδο, η αντίληψη του κάθε εργαζόμενου κ.ο.κ. Συνεπώς, η διαμόρφωση αποκεντρωμένων διοικητικών δομών είναι καθοριστική ούτως ώστε η λήψη αποφάσεων να ανατίθεται εκεί όπου παράγεται, αποθηκεύεται, αναπτύσσεται η πληροφορία και υπάρχει πρόσβαση σε αυτήν.



### 2.2.3.3 Άμεση Ανταπόκριση (Quick Correspondence)

Σύμφωνα με τους Kaplan, Atkinson (1994), η **αποκεντρώση (decentralization)** επιτρέπει στα στελέχη της γραμμικής διοίκησης να ανταποκρίνονται γρήγορα όταν λαμβάνουν και θέτουν σε εφαρμογή αποφάσεις. Έχοντας το περιθώριο της λήψης αποφάσεων που έχουν να κάνουν με ζητήματα που αφορούν το τμήμα και μόνο αυτό, οι **αποκεντρωμένες δομές (decentralized structures)** έχουν τη δυνατότητα ταχύτερης αντίδρασης σε απρόσμενες συνθήκες σε σύγκριση με τις **συγκεντρωτικές δομές (centralized structures)**. Η συγκεντρωτική λήψη αποφάσεων οδηγεί σε καθυστερήσεις που οφείλονται στο χρόνο που απαιτείται για τη μετάδοση της πληροφορίας από τη γραμμική στην κεντρική διοίκηση στο χρόνο που χρειάζεται για τη σύγκλιση συμβουλίου από τα στελέχη της κεντρικής διοίκησης καθώς και το χρονικό διάστημα που απαιτείται για την αποσαφήνιση της πληροφορίας προκειμένου να ληφθούν οι αποφάσεις στο χρόνο που απαιτείται για τη μετάδοση της απόφασης από την κεντρική διοίκηση στα στελέχη γραμμής τα οποία θα την εφαρμόσουν.

### 2.2.3.4 Διαχείριση - Εξοικονόμηση χρόνου για την Κεντρική Διοίκηση

Σύμφωνα με τους Kaplan, Atkinson (1994), πιθανότατα, ο χρόνος της κεντρικής διοίκησης αποτελεί μία από τις πιο περιορισμένες πηγές της επιχείρησης. Ο μεγάλος αριθμός των απαιτούμενων αποφάσεων που πρέπει να παίρνουν τα στελέχη γραμμής θα κατέπνιγαν ακόμα και τα πιο ταλαντούχα, εργατικά και προικισμένα στελέχη γραμμής. Ο νόμος του



**συγκριτικού πλεονεκτήματος (competitive advantage)** εφαρμόζεται τόσο ανάμεσα στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης όσο και ανάμεσα στις επιχειρήσεις. Παρόλο που για κάθε μεμονωμένη τμηματική απόφαση που πρέπει να παρθεί, ένα ανώτερο στέλεχος θα έπαιρνε πιθανότατα καλύτερες αποφάσεις από ένα λιγότερο έμπειρο και λιγότερο ταλαντούχο στέλεχος, αυτό δεν αποτελεί εχέγγυο για την επιτυχή λήψη τμηματικών αποφάσεων. Αν τα στελέχη της κεντρικής διοίκησης δαπανούν το χρόνο τους για λήψη αποφάσεων που έχουν να κάνουν με τις διάφορες λειτουργίες της επιχείρησης, θα αναγκάζονταν να θυσιάσουν χρόνο και ενέργεια από τα στρατηγικά τους καθήκοντα τα οποία μακροπρόθεσμα είναι σημαντικότερα για το σύνολο της επιχειρηματικής δραστηριότητας συγκριτικά με τα καθήκοντα της γραμμικής της διοίκησης. Γι' αυτό, ο ρόλος της κεντρικής πρέπει να περιορίζεται στη χάραξη πολιτικών και κατευθύνσεων, στην ανάθεση ευθυνών και καθηκόντων στη γραμμική διοίκηση για τη λήψη των αποφάσεων που αφορούν στις διάφορες λειτουργίες, και στη **στοχοθεσία (goal setting)** τόσο για κάθε τμήμα (**division**) όσο και για το σύνολο της επιχειρηματικής μονάδας (**business unit**).

### 2.2.3.5 Πολυπλοκότητα των υπολογισμών

Σύμφωνα με τους Kaplan; Atkinson (1994), ακόμα και αν διαμορφωνόταν μία ολοκληρωτικά συγκεντρωτική διαδικασία λήψης αποφάσεων (**ultimately centralized decision making**), θα ήταν αδύνατος ο ορθός υπολογισμός όλων των μεταβλητών. Η ύπαρξη πολυσύνθετων λειτουργιών που χαρακτηρίζονται από εκτεταμένες αλληλεπιδράσεις και ασυνέχεια στη ροή της ιεραρχίας, καθιστά αδύνατη την επίλυση μεγάλου



αριθμού **πολυμεταβλητών (multivariant)** προβλημάτων για την κεντρική διοίκηση. Επιπλέον, όταν το περιβάλλον χαρακτηρίζεται από αβεβαιότητα, η απλοποιητική τάση και η εμπειρία της κεντρικής διοίκησης που απαιτούνται για την κεντρική λήψη αποφάσεων θα μπορούσε εύκολα να οδηγήσει σε λιγότερο αποτελεσματικές αποφάσεις από αυτές που θα λαμβάνονταν σε μία αποκεντρωμένη διοικητική δομή.

### 2.2.3.6 Εκπαίδευση των Στελεχών Γραμμής (Training of the line managers)

Σύμφωνα με τους Kaplan; Atkinson (1994), αν κάθε σημαντική απόφαση λαμβανόταν από την κεντρική διοίκηση, τα στελέχη της γραμμικής διοίκησης απλά θα ασχολούνταν με την ενεργοποίηση και την εφαρμογή των διαμορφωμένων από την κεντρική διοίκηση σχεδίων. Οι μάνατζερ θα αποκτούσαν εμπειρία στην **υποκίνηση (motivation)** των εργαζομένων και στην υλοποίηση των πλάνων (παραγωγής, διανομής) αλλά δε θα εκπαιδεύονταν να λαμβάνουν αποφάσεις. Συνεπώς, πως η επερχόμενη κεντρική διοίκηση θα είχε τις ικανότητες που χρειάζονται για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων και την κατανομή των πόρων στα διάφορα τμήματα της επιχειρηματικής μονάδας; Ποιο θα ήταν το κριτήριο για την αξιολόγηση των στελεχών γραμμής για την προαγωγή τους στα ανώτερα κλιμάκια της ιεραρχίας? Γίνεται λοιπόν σαφές ότι η γραμμική διοίκηση πρέπει να έχει τη δυνατότητα λήψης αποφάσεων, όσον αφορά τα θέματα του στενού τμηματικού περιβάλλοντος, προκειμένου να αποκτά την προαπαιτούμενη εμπειρία για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων.



### 2.2.3.7 Υποκίνηση της Γραμμικής Διοίκησης (Motivation of the line managers)

Σύμφωνα με τους Kaplan; Atkinson (1994), τα αποτελεσματικά στελέχη διακρίνονται για τη φιλοδοξία τους και δύναμη που αντλούν από το αντικείμενο και τη θέση που κατέχουν στο οργανόγραμμα. Αν τα καθήκοντά τους περιορίζονται στην υλοποίηση και εφαρμογή οδηγιών που εκπορεύονται από την κεντρική διοίκηση, το «ενδιαφέρον και η όρεξη για δουλειά» θα ελαττωθούν, με αποτέλεσμα να είναι αναποτελεσματικοί. Επιπλέον η εταιρία είναι δύσκολο να προσελκύσει δημιουργικούς και ενεργητικούς ανθρώπους για να τους αναθέσει αυστηρά και μόνο εκτελεστικά καθήκοντα. Η υποκίνηση και το ενδιαφέρον των στελεχών γραμμής αυξάνεται όταν τους παραχωρείται η διακριτική ευχέρεια για την διεξαγωγή των καθηκόντων τους. **Η αποκέντρωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων προς τα κάτω (downward decentralised decision making)** ενθαρρύνει τα στελέχη να είναι περισσότερο αποτελεσματικά στην αξιοποίηση των πληροφοριών και να διαμορφώνουν επιχειρηματική στρατηγική αντίληψη. Όπως διαφαίνεται, η πρόκληση έγκειται στη διαμόρφωση κατάλληλων **συστημάτων υποκίνησης (motivation systems)** ούτως ώστε κάθε στρατηγική κίνηση σε τμηματικό επίπεδο να συμβαδίζει με τους εταιρικούς στρατηγικούς στόχους της επιχειρηματικής μονάδας.

Στον παρακάτω πίνακα (**Πίνακας 2.5**) παρουσιάζονται συνοπτικά οι αιτίες για την αποκέντρωση της διοικητικής λειτουργίας.

ΑΙΤΙΕΣ ΑΠΟΚΕΝΤΡΩΣΗΣ	
Το Περιβάλλον της Επιχείρησης	Kaplan; Atkinson (1994)
Διαχείριση της Πληροφορίας	Kaplan; Atkinson (1994)
Άμεση Ανταπόκριση	Kaplan; Atkinson (1994)
Διαχείριση - Εξοικονόμηση χρόνου για την Κεντρική Διοίκηση	Kaplan; Atkinson (1994)
Πολυπλοκότητα των υπολογισμών	Kaplan; Atkinson (1994)
Εκπαίδευση των Στελεχών Γραμμής	Kaplan; Atkinson (1994)
Υποκίνηση της Γραμμικής Διοίκησης	Kaplan; Atkinson (1994)

Πίνακας 2.5: Αιτίες Αποκέντρωσης

## 2.2.4 Πλεονεκτήματα της Αποκέντρωσης

Σύμφωνα με τους υποστηρικτές των αποκεντρωμένων διοικητικών δομών, (Kaplan; Atkinson (1994), Needles; Grosson, (2000), Drury, (2000); Hilton (1999,2002) Blocher; Chen; Lin (2002); Maher; Selto (2002) και Urpchurch (1998) τα πλεονεκτήματα της αποκεντρωμένης διαδικασίας λήψης αποφάσεων και της ανάθεσης ευθυνών στα στελέχη γραμμής είναι τα εξής:

1. **Μεγαλύτερη αίσθηση ευθύνης για τα θέματα του τμήματος (division based responsibility).** Η αξιοποίηση της πληροφορίας αποτελεί το σημαντικό στοιχείο για την αποτελεσματική λήψη αποφάσεων. Συγκρινόμενα με τα στελέχη της ανώτερης διοίκησης, τα στελέχη γραμμής είναι περισσότερο ενημερωμένα για τους πελάτες, τους ανταγωνιστές, τους προμηθευτές και τους εργαζόμενους του τμήματος όπως επίσης και για τους παράγοντες που επηρεάζουν την απόδοση των εργασιών τους όπως η μείωση του κόστους και η βελτίωση της ποιότητας. Σύμφωνα με στελέχη της Eastman-Kodak, το πλεονέκτημα της αποκεντρωμένης διοικητικής δομής είναι η καλύτερη επίγνωση της θέσης



της επιχείρησης στην αγορά και η βελτίωση της εξυπηρέτησης των πελατών.

**2. Οδηγεί στην ταχύτερη λήψη αποφάσεων (quick decision making).**

Η επιχείρηση που δίνει τη δυνατότητα σε στελέχη κατώτερων βαθμίδων να παίρνουν αποφάσεις, λαμβάνουν τις τελευταίες γρήγορα και αποτελεσματικά, δημιουργώντας ανταγωνιστικό πλεονέκτημα απέναντι στις επιχειρήσεις που είναι πιο αργές εξαιτίας των συγκεντρωτικών διοικητικών δομών. Όπως δηλώνουν τα στελέχη της Interlake, κατασκευάστρια εταιρία εξειδικευμένου εξοπλισμού, το πλεονέκτημα της εκτεταμένης αποκεντρωμένης δομής είναι η έμφαση που δίνεται στη βελτίωση του προϊόντος και η αξιοποίηση των ευκαιριών που παρουσιάζονται στην αγορά. Συχνά τα η γραμμές παραγωγής της Interlake αναγκάζεται να προσαρμόσει το προϊόν της στις απαιτήσεις του πελάτη καθώς δέχεται και παραγγελίες. Η εκχώρηση αρμοδιοτήτων και δυνατοτήτων λήψης αποφάσεων στους εργαζόμενους του τμήματος πωλήσεων επιτρέπει στην Interlake να ανταποκρίνεται ταχύτερα στις αλλαγές των απαιτήσεων των πελατών της.

**3. Αύξηση της υποκίνησης (increasing motivation).** Τα στελέχη της γραμμικής διοίκησης συχνά υποκινούνται περισσότερο όταν μπορούν να πάρουν και να εφαρμόσουν πρωτοβουλίες. Η Johnson&Johnson, μία εκτεταμένα αποκεντρωμένη επιχείρηση, υποστηρίζει ότι η Αποκέντρωση είναι συνώνυμη της Δημιουργικότητας και της Παραγωγικότητας.

**4. Υποστηρίζει την εκπαίδευση και εξέλιξη των στελεχών γραμμής (supporting the training and the development of the line management).**

Εκχωρώντας ευθύνες στα στελέχη γραμμής, προωθείται η ανάπτυξη μίας έμπειρης ομάδας ταλαντούχων στελεχών, από την οποία η επιχείρηση



μπορεί να αντλήσει ανθρώπους για να τους τοποθετήσει στα ανώτερα κλιμάκια. Επιπλέον, δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να αξιολογεί τη διοικητική ικανότητα των στελεχών γραμμής και να σχηματίζει εικόνα για το ποιος μπορεί να ασκήσει διοικητικά καθήκοντα και ποιος όχι. Η Tektronix, μία εταιρία παραγωγής ηλεκτρονικών ειδών, αντιλαμβάνεται αυτό το πλεονέκτημα ως εξής: “ Η αποκεντρωμένη διοικητική δομή παρέχει τη βάση πάνω στην οποία θα εκπαιδευτούν τα στελέχη γραμμής για να προαχθούν σε γενικούς διευθυντές και το πεδίο για την αναμέτρηση των ιδεών για την ανάπτυξη των προϊόντων.

5. **Αυξάνει τη συγκέντρωση στο τμήμα (divisional concentration).** Σε μία αποκεντρωμένη δομή, ο μάνατζερ ενός συγκεκριμένου τμήματος έχει συγκεκριμένους στόχους και επικεντρώνεται στην επίτευξη τους. Το **μικρότερο τμήμα (subunit)** της επιχείρησης έχει την ικανότητα πραγματοποίησης ευέλικτων και αποτελεσματικών κινήσεων προκειμένου να προσαρμοστεί στις ανάγκες και τις εξελίξεις ενός ταχέως μεταβαλλόμενου επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Επιπρόσθετα, η ανώτερη διοίκηση απαλλαγμένη από τις ευθύνες της γραμμικής διοίκησης, μπορεί να αφιερώσει περισσότερο χρόνο και ενέργεια στο στρατηγικό σχεδιασμό της συνολικής επιχειρηματικής μονάδας.

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Μεγαλύτερη αίσθηση ευθύνης για τα θέματα του τμήματος</li> </ul>	<p>Kaplan; Atkinson (1994), Needles; Grosson (2000), Drury, (2000); Hilton (1999,2002) Blocher; Chen; Lin (2002), Maher; Selto, (2002) και Upchurch (1998)</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οδηγεί στην ταχύτερη λήψη αποφάσεων</li> </ul>	<p>Kaplan; Atkinson (1994), Needles; Grosson (2000), Drury, (2000); Hilton (2000) Blocher; Chen; Lin (2002), Maher; Selto, (2002) και Upchurch (1998)</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Αύξηση της υποκίνησης</li> </ul>	<p>Kaplan; Atkinson (1994), Needles; Grosson (2000), Drury, (2000); Hilton (2000) Blocher; Chen; Lin (2002), Maher; Selto, (2002) και Upchurch (1998)</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υποστηρίζει την εκπαίδευση και εξέλιξη των στελεχών γραμμής</li> </ul>	<p>Kaplan; Atkinson (1994), Needles; Grosson (2000), Drury, (2000); Hilton (2000) Blocher; Chen; Lin (2002), Maher; Selto, (2002) και Upchurch (1998)</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Αυξάνει τη συγκέντρωση στο τμήμα</li> </ul>	<p>Kaplan; Atkinson (1994), Needles; Grosson (2000), Drury, (2000); Hilton (2000) Blocher; Chen; Lin (2002), Maher; Selto, (2002) και Upchurch (1998)</p>

**Πίνακας 2.6: Πλεονεκτήματα Αποκέντρωσης**





## 2.2.5 Μειονεκτήματα της Αποκεντρώσης

Σύμφωνα με τους υποστηρικτές των αποκεντρωμένων διοικητικών δομών, Kaplan; Atkinson (1994), Needles; Grosson (2000), Drury, (2000); Hilton (1999,2002) Blocher; Chen; Lin (2002); Maher; Selto (2002), Garrison; Noreen (2000) και Urchurch (1998) τα πλεονεκτήματα της αποκεντρωμένης διαδικασίας λήψης αποφάσεων και της ανάθεσης ευθυνών στα στελέχη γραμμής είναι τα εξής:

1. **Οδηγεί στη λήψη δυσλειτουργικών ή ασυνεχών αποφάσεων.** Δυσλειτουργικές είναι οι αποφάσεις των οποίων το κόστος είναι μεγαλύτερο από το κέρδος για το σύνολο της επιχειρηματικής δραστηριότητας.. Αυτό το μειονέκτημα παρουσιάζεται επειδή η ανώτερη διοίκηση παράλληλα με την λήψη αποφάσεων έχει εκχωρήσει και έλεγχο στα στελέχη της γραμμικής διοίκησης. Η **ασυνεχής λήψη αποφάσεων (non – continued decision making)** οφείλεται στην έλλειψη αρμονικής συνύπαρξης των στόχων κάθε τμήματος και των στόχων που αφορούν στη συνολική επιχειρηματική δραστηριότητα ή όταν δεν παρέχεται ορθή καθοδήγηση στα στελέχη γραμμής από την κεντρική διοίκηση ούτως ώστε να αποφεύγεται η επιβάρυνση ενός τμήματος από τη λήψη μιας απόφασης σε ένα άλλο τμήμα της επιχείρησης. Η ασυνεχής λήψη αποφάσεων είναι πιθανότερο να παρουσιαστεί όταν τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης είναι σε μεγάλο εξαρτημένα μεταξύ τους, λόγω χάρη τα τμήματα στα οποία το τελικό προϊόν του ενός είναι πρώτη ύλη για το επόμενο.
2. **Καταλήγει στην επανάληψη των δραστηριοτήτων.** Διάφορα ανεξάρτητα τμήματα της επιχείρησης μπορεί να αναλαμβάνουν την

εκτέλεση της ίδιας δραστηριότητας ξεχωριστά. Π.χ., μπορεί να υπάρξει επανάληψη δραστηριοτήτων που έχουν να κάνουν με θέματα που αφορούν το προσωπικό όπως λογιστήριο, εργασιακές σχέσεις, νομικές υποθέσεις, στην περίπτωση μίας αποκεντρωμένης επιχειρηματικής δομής. Η συγκέντρωση αυτών των λειτουργιών διευκολύνει την ενοποίηση, τον περιορισμό και τη σμίκρυνση αυτών των δραστηριοτήτων. Ας σκεφτούμε για παράδειγμα τα σχόλια του Πρόεδρου και Γενικού Εκτελεστικού Διευθυντή της BP:

*“ Η παρατεταμένη αποκέντρωση των διοικητικών δομών αποτελούσε ένα από τα σημαντικότερα λάθη του παρελθόντος. Εμείς τώρα διοικούμε την BP Europe από τα γραφεία μας στις Βρυξέλες. Πρέπει να σας πω ότι ούτε στο Παρίσι, ούτε στο Αμβούργο, ούτε στη Βιέννη αλλά ούτε και στο Λονδίνο άρεσε αυτή η εξέλιξη. Από την άλλη πλευρά όμως ο περιορισμός του κόστους είναι τεράστιος. Αντί να έχεις δώδεκα κεντρικά γραφεία, έχεις ένα. Αντί να έχει δώδεκα τμήματα Έρευνας & Ανάπτυξης έχεις ένα....”*

3. **Συγκεντρώνει την προσοχή των στελεχών περισσότερο στην επίτευξη των στόχων του τμήματος και λιγότερο της εταιρίας.** Οι διευθυντές των διαφόρων τμημάτων μπορεί να αντιμετωπίσουν τους διευθυντές άλλων τμημάτων της γραμμικής διοίκησης ως ξένα σώματα, που ανήκουν στο εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης. Συνεπώς, υπάρχει πιθανότητα εμφάνισης εμποδίων στην επικοινωνία της πληροφορίας καθώς κάποια στελέχη μπορεί να αρνηθούν να συνεργαστούν με στελέχη άλλων τμημάτων. Επιπλέον υπάρχει πιθανότητα να χρησιμοποιούν τις πληροφορίες που έχουν για την

ικανοποίηση των στόχων του στενού προσωπικού τους ενδιαφέροντος και όχι για την υλοποίηση των εταιρικών στόχων. Για παράδειγμα, μπορεί να απαιτήσουν περισσότερους πόρους από αυτούς που πραγματικά χρειάζονται προκειμένου να μειώσουν την προσπάθεια που απαιτείται να καταβάλουν για την επίτευξη των στόχων του τμήματος.

4. **Αυξάνει το κόστος συγκέντρωσης της πληροφορίας.** Οι μάνατζερ μπορεί να αφιερώνουν περισσότερο χρόνο για τη διαπραγμάτευση των τιμών των εσωτερικών προϊόντων και υπηρεσιών που μεταφέρονται ανάμεσα στα τμήματα.

<b>ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟΚΕΝΤΡΩΣΗΣ</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οδηγεί στη λήψη δυσλειτουργικών ή ασυνεχών αποφάσεων</li> </ul>	Kaplan; Atkinson (1994), Needles; Grosson (2000), Drury, (2000); Hilton (2002) Blocher; Chen; Lin (2002), Garrison; Noreen (2000) Maher; Selto, (2002) και Upchurch (1998)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Καταλήγει στην επανάληψη των δραστηριοτήτων</li> </ul>	Kaplan; Atkinson (1994), Needles; Grosson (2000), Drury, (2000); Hilton (2000) Blocher; Chen; Lin (2002), Garrison; Noreen (2000) Maher; Selto, (2002) και Upchurch (1998)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Συγκεντρώνει την προσοχή των στελεχών περισσότερο στην επίτευξη των στόχων του τμήματος και λιγότερο της εταιρίας</li> </ul>	Kaplan; Atkinson (1994), Needles; Grosson (2000), Drury, (2000); Hilton (2000) Blocher; Chen; Lin (2002), Garrison; Noreen (2000) Maher; Selto, (2002) και Upchurch (1998)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Αυξάνει το κόστος συγκέντρωσης της πληροφορίας</li> </ul>	Kaplan; Atkinson (1994), Needles; Grosson (2000), Drury, (2000); Hilton (2000) Blocher; Chen; Lin (2002), Garrison; Noreen (2000) Maher; Selto,



(2002) και Upchurch (1998)

## Πίνακας 2.7: Μειονεκτήματα Αποκέντρωσης

### 2.2.6 Σύγκριση των πλεονεκτημάτων και των μειονεκτημάτων

Για την επιλογή της κατάλληλης επιχειρηματικής δομής, τα στελέχη της ανώτερης διοίκησης πρέπει να ζυγίσουν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της αποκεντρωμένης διοικητικής δομής, συνήθως εξετάζοντάς τα για κάθε λειτουργία (**function – by – function**) ξεχωριστά. Ανάλογα με την **οργανωτική δομή (organizational structure)** που θα υιοθετήσει μία επιχείρηση καθορίζεται και η μορφή των **εκθέσεων απόδοσης (performance reports)** που θα καταρτίζονται σε κάθε **οργανωτικό επίπεδο (organizational level)**. Η αποκέντρωση των **προϋπολογιστικών και κόστολογικών εκθέσεων (budgetary and cost reports)** διευκολύνει τον διευθυντή του τμήματος μάγκετινγκ, π.χ., να τροποποιήσει το σχεδιασμό των εκθέσεων κερδοφορίας της γραμμής προϊόντων. Η προσαρμογή των εκθέσεων στις συγκεκριμένες πληροφορίες που χρειάζεται κάθε στέλεχος βοηθάει τους διευθυντές να λαμβάνουν καλύτερες αποφάσεις από τη στιγμή που το εισόδημα αυξάνεται. Από την άλλη πλευρά, η συγκέντρωση των στρατηγικών φορολογίας εισοδήματος, επιτρέπει στην επιχείρηση να εξισορροπήσει τις εισροές ενός τμήματος με τις εκροές άλλου τμήματος ούτως ώστε να αξιολογηθεί ο αντίκτυπος της τμηματικής λειτουργίας στο σύνολο της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Σύμφωνα με τους Horngren(2000), Hilton(2000), Maher και Selto(2002), έρευνες Αμερικανικών και Ευρωπαϊκών επιχειρήσεων αναφέρουν ότι οι αποφάσεις που σχετίζονται με θέματα όπως οι **πρώτες ύλες (raw materials)**, οι προμήθειες και η **αλυσίδα προμηθειών (supply chain)**, η



παραγωγή προϊόντων (**production**), η διανομή (**distribution**) και η προώθηση (**promotion**) των προϊόντων, λαμβάνονται με μεγαλύτερη συχνότητα σε **τμηματικό επίπεδο (divisional level)** και λιγότερο σε **εταιρικό επίπεδο (corporate level)**. Με αυτόν τον τρόπο, αξιοποιείται αποτελεσματικότερα η πληροφορία που διαθέτουν τα στελέχη για τα θέματα του τμήματος και έτσι επιταχύνεται η λήψη των αποφάσεων. Από την άλλη πλευρά, οι αποφάσεις που συνδέονται με την μακροπρόθεσμη χρηματοδότηση, λαμβάνονται με μεγαλύτερη συχνότητα σε εταιρικό επίπεδο και λιγότερο σε επίπεδο τμημάτων. Σε τέτοιες περιπτώσεις, τα στελέχη της ανώτερης διοίκησης, διαθέτουν καλύτερη πληροφόρηση για θέματα χρηματοδοτήσεων στις διάφορες αγορές και μπορούν να διαμορφώσουν πληρέστερα πλάνα. Τα πλεονεκτήματα της αποκέντρωσης είναι περισσότερα για μεγάλες επιχειρήσεις των οποίων τα όρια είναι διευρυμένα και ο έλεγχος του συνόλου της επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι μία δύσκολη υπόθεση. Κι αυτό γιατί η αβεβαιότητα του εξωτερικού περιβάλλοντος είναι μεγάλη, απαιτείται λεπτομερής ενημέρωση για τα δεδομένα κάθε περιοχής στην οποία δραστηριοποιείται η επιχείρηση και η αλληλεξάρτηση μεταξύ των τμημάτων είναι μικρή.



## 2.2.7 Η Αποκέντρωση στις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις

Σύμφωνα με τους Horngren(2000), Hilton(2000), Maher(2002), Garrison; Noreen (2000) και Selto(2002), οι πολυεθνικές επιχειρήσεις (**multinationals**) είναι συνήθως διοικητικά αποκεντρωμένες καθώς ο έλεγχος μίας επιχείρησης που τα διάφορα τμήματά της τοποθετούνται σε τρεις ή τέσσερις ηπείρους είναι αδύνατος. Επιπλέον, τα ήθη, τα έθιμα, οι παραδόσεις, η γλώσσα η νομοθεσία, οι επιχειρηματικές πρακτικές, και οι κανόνες της αγοράς ποικίλουν από χώρα σε χώρα. Η αποκεντρωμένη διοίκηση επιτρέπει στα στελέχη που εργάζονται σε διαφορετικές χώρες, να λαμβάνουν αποφάσεις εκμεταλλευόμενοι τη γνώση που έχουν για την οικονομική, επιχειρηματική και πολιτική κατάσταση που επικρατεί σε κάθε κράτος. Η Philips, μία από τις μεγαλύτερες εταιρίες παραγωγής ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών ειδών στον κόσμο, με έδρα την Ολλανδία, αναθέτει τις αποφάσεις που αφορούν το μάρκετινγκ και την τιμολόγηση των τηλεοράσεων που διακινούνται στις αγορές της Ινδίας και της Σιγκαπούρης, στα στελέχη που εργάζονται σε αυτές τις χώρες. Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις, συνήθως μετακινούν τα στελέχη τους σε υποκαταστήματα διαφόρων χωρών. Η μετακίνηση των στελεχών σε συνδυασμό με την αποκεντρωμένη διοίκηση βοηθά στην ανάπτυξη στελεχών που διαθέτουν ικανότητες για να εργαστούν σε ένα παγκόσμιο επιχειρηματικό περιβάλλον.

Βέβαια, υπάρχουν και αρκετά εμπόδια που οφείλονται στην αποκέντρωση των πολυεθνικών εταιριών. Ένα από τα σπουδαιότερα είναι η έλλειψη ελέγχου. Η Barings PLC, ένας χρηματοοικονομικός – επενδυτικός όμιλος βρετανικών συμφερόντων, οδηγήθηκε στην πτώχευση και αναγκάστηκε να πουληθεί όταν ένας από τους εμπορικούς της αντιπροσώπους στη Σιγκαπούρη προκάλεσε ζημιά ύψους 1 δις£, που

οφείλονται σε μη εξουσιοδοτημένες εμπορικές συναλλαγές. Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την αποκέντρωση στη διαδικασία λήψης αποφάσεων συχνά διαμορφώνουν και κατάλληλα **συστήματα ελέγχου της διοίκησης (management control systems)** προκειμένου να αξιολογούν την απόδοση κάθε τμήματος. Τα σύγχρονα πληροφοριακά και επικοινωνιακά συστήματα διευκολύνουν τη ροή των πληροφοριών που απαιτούνται για τη σύνταξη εκθέσεων και τον έλεγχο.

### 2.2.8 Συμπεράσματα

Η αποκέντρωση δεν είναι τίποτε άλλο από την ελεύθερη λήψη αποφάσεων. Εξαρτάται όμως από το **βαθμό (degree)** της έκτασής της. Μέγιστη αποκέντρωση συνεπάγεται μέγιστη ελευθερία για κάθε διευθυντή ενός **κέντρου ευθύνης (responsibility center)**. Την έννοια του κέντρου ευθύνης θα την αναλύσουμε σε επόμενο κεφάλαιο, και θα την ορίσουμε ως το τμήμα της επιχείρησης για του οποίου τις λειτουργίες και δραστηριότητες είναι υπεύθυνος ένας μάνατζερ. Ένα κέντρο ευθύνης μπορεί να αποτελεί μία ολόκληρη θυγατρική εταιρία ενός ομίλου εταιριών. Ανάλογα με την οργανωτική δομή που θα υιοθετήσει μία επιχείρηση καθορίζεται και η μορφή των **εκθέσεων απόδοσης (performance reports)** που θα καταρτίζονται σε κάθε **οργανωτικό επίπεδο (organizational level)**. Επιπλέον, το περιεχόμενο των εκθέσεων απόδοσης επηρεάζεται από τη μορφή του κέντρου ευθύνης, εάν δηλαδή η έκθεση θα περιλαμβάνει μόνο κόστος (**κέντρο κόστους (cost centre)**), κόστη και έσοδα (**κέντρο κέρδους (profit centre)**), κόστος έσοδα και επενδύσεις (**κέντρο επένδυσης (investment centre)**).



Μέγιστη συγκέντρωση συνεπάγεται μεγάλα εμπόδια στα στελέχη της γραμμικής διοίκησης. Γενικότερα, όσο μεγαλύτερος είναι ο βαθμός της συγκέντρωσης των αρμοδιοτήτων τόσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των επιπέδων και των ανθρώπων που πρέπει να εγκρίνουν ή να ευθυγραμμιστούν με μία απόφαση.

Στην επόμενη ενότητα θα ασχοληθούμε αναλυτικά με την έννοια του κέντρου ευθύνης, τις διακρίσεις και τη συμβολή αυτών των διοικητικών υποδιαίρεσεων στην αποτελεσματική τμηματική και συνολική επιχειρηματική δραστηριότητα.





## 2.2.9 Εμπειρικές Προσεγγίσεις

### 2.2.9.1 Μελέτη Περίπτωσης (Case Study)

#### **Η περίπτωση της Wattie Frozen Foods Ltd: Ακραία Αποκέντρωση**

Οι σύγχρονες επιχειρήσεις είναι αδύνατο να βελτιώσουν σημαντικά τις δραστηριότητές τους και να γίνουν ανταγωνιστικότερες αλλάζοντας απλά τα συστήματα διοικητικής λογιστικής που εφαρμόζουν. Αυτό που χρειάζονται είναι ένας καινούριος τρόπος επιχειρηματικής σκέψης και όχι βελτιωμένες λογιστικές πληροφορίες. Οι επιχειρήσεις χρρίζουν της ανταγωνιστικότητας που προσδίδουν οι πληροφορίες που συμβάλλουν στη διαμόρφωση στενών και κερδοφόρων σχέσεων με τους πελάτες τους. Χρειάζονται πληροφορίες που θα μειώσουν τις αποκλίσεις στα αποτελέσματα, τις καθυστερήσεις στις δραστηριότητες, την αναποτελεσματικότητα στην εξυπηρέτηση, τη χαμηλή ποιότητα στα υλικά και τις πρώτες ύλες. Για την επίτευξη της ανταγωνιστικότητας σε όλο το φάσμα της αλυσίδας αξίας, η πληροφορία που απορρέει από τα συστήματα της διοικητικής λογιστικής πρέπει να ακολουθεί μία πορεία που θα ξεκινάει από τη βάση, θα περνάει από κάθε στάδιο, κάθε μεμονωμένη λειτουργία, ακόμα και από την πιο απλή και καθημερινή και θα καταλήγει στα ανώτερα επίπεδα της διοικητικής ιεραρχίας (bottom – up empowerment cycle). Το κλειδί σε αυτήν την πορεία είναι η πληροφορία. Πληροφορία για τις επιχειρήσεις σημαίνει γνώση. Η συνεχής απόκτηση νέας γνώσης από ισχυρούς εργαζόμενους αποτελεί το κλειδί για την αλλαγή.



Η Wattie Frozen Foods Ltd. (WFF) παράγει κατεψυγμένα και αφυδατωμένα προϊόντα τα οποία λανσάρει στην αγορά της Νέας Ζηλανδίας, της Αυστραλίας και του Ειρηνικού συμπεριλαμβανομένης και της Ιαπωνίας. Η εταιρία ανέκαθεν αποτελούσε θυγατρική της J. Wattie Canneries Ltd., μία εταιρία επεξεργασίας τροφίμων με έδρα τη Νέα Ζηλανδία από το 1930. Η επιχείρηση πέρασε μέσα από πολλές και σημαντικές για την πορεία της φάσεις ώσπου το 1992, ο ιδιοκτήτης της, Goodman Fielder Wattie, αποφάσισε να την αποδέσμευση και να την καταστήσει αυτόνομη και ανεξάρτητη επιχειρηματική οντότητα. Υπό το τρέχον νέο καθεστώς δραστηριότητας, η εταιρία διαθέτοντας 5 νέες βιομηχανικές παραγωγικές μονάδες εξαγοράστηκε από την Αμερικανική H.J. Heinz στα τέλη του 1992. Η WFF αποτελείται από τα κεντρικά της γραφεία και το τμήμα Μάρκετινγκ που είναι τοποθετημένα στα νησιά Auckland και από τέσσερα εργοστάσια με αντίστοιχες έδρες το Gisborne, τα Hastings, το Fielding και το Christchurch.

Στον παρόν θα μελετηθεί το εργοστάσιο του Christchurch. Οι διαδικασίες οι οποίες αναλύονται είναι η αξιολόγηση της απόδοσης και ο έλεγχος. Σε αυτό το εργοστάσιο παράγονται κατεψυγμένα και αφυδατωμένα λαχανικά με κυριότερα τα φασόλια και τις προτηγανισμένες πατάτες. Η διαδικασία παραγωγής είναι ολοκληρωμένη όσον αφορά τις προμήθειες των πρώτων υλών, την επεξεργασία και τη διανομή. Οι δραστηριότητες του εργοστασίου είναι εποχιακές.

Οι διοικήσεις των εργοστασίων αλλά και η κεντρική διοίκηση είχε εντοπίσει αρκετά προβλήματα που υπήρχαν τόσο στην παραγωγή και τη διάθεση των προϊόντων όσο και στην απόδοση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων σε όλο το φάσμα των λειτουργιών. Αποφασίστηκε



λοιπόν, η υιοθέτηση ενός νέου προγράμματος ανασχεδιασμού της εταιρίας με την επωνυμία “Πρόγραμμα Διοίκησης Έργων” (**Work Centre Management**). Σύμφωνα με τις αρχές αυτού του νέου προγράμματος, η επιχείρηση διαιρείται σε ημιαυτόνομα **τμήματα (work centres)** και η ενδυνάμωση των στελεχών και των εργαζομένων που εργάζονται σε κάθε ένα από αυτά για τη λήψη αποφάσεων που συνδέονται με την παραγωγή ποιοτικών, ανταγωνιστικών προϊόντων αποτελεί κυρίως μία υπόθεση χρόνου. Από το 1986, οι άνθρωποι της εταιρίας εργάζονται σκληρά και καθημερινά για τη βελτίωση του προγράμματος μέσα από την διοχέτευση μίας νέας, ριζικά ανανεωμένης κουλτούρας σε κάθε επίπεδο της εταιρίας. Από τον τελευταίο εργαζόμενο στη γραμμή παραγωγής των εργοστασίων μέχρι και το υψηλότερο στέλεχος της κεντρικής διοίκησης. Επιπλέον, η διοίκηση της εταιρίας πασχίζει για να εξοπλίσει τα στελέχη και τους εργατές με τα απαραίτητα εργαλεία και συστήματα διοίκησης και ελέγχου. Τα προβλήματα που καλούνταν να αντιμετωπίσει το νέο αυτό πρόγραμμα παρουσιάζονται συνοπτικά παρακάτω.

Για την αποτελεσματική ενεργοποίηση του προγράμματος απαιτούνταν να συντελεστούν ορισμένες αλλαγές σε κάποιες θεμελιώδεις αρχές και αξίες που διακατείχαν έως τότε την εταιρία. Οι κυριότερες αλλαγές αφορούσαν:

- **Reporting for Management and not Reporting for Reporting.** Αυτό σημαίνει ότι οι μηνιαίες εκθέσεις των τμημάτων έπρεπε να συντάσσονται με στόχο τη στενή και τακτική παρακολούθηση του κόστους και των δαπανών για τη βελτίωση των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων και όχι απλά για την πληροφόρηση των υπευθύνων των τμημάτων.



- Η ανάγκη για την αύξηση της συμμετοχής των εργαζομένων στη διοικητική διαδικασία και για βελτίωση των δραστηριοτήτων σε όλο το μήκος της αλυσίδας αξίας.

Για την επίλυση αυτών των προβλημάτων οι άνθρωποι της ανώτερης διοίκησης του οργανισμού έπρεπε να λάβουν ριζοσπαστικές αποφάσεις.

Η βάση της υιοθέτησης και της εκτέλεσης του WCM ήταν και είναι η **διοίκηση κατά κέντρο έργου (management by work centre)**. Ήταν αναμφισβήτητο το γεγονός ότι η αποτελεσματική εφαρμογή του εγχειρήματος δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί σε μία απαρχαιωμένη εταιρία. Έτσι, πριν την ενεργοποίηση του προγράμματος, η εταιρία διοργάνωσε εκπαιδευτικά σεμινάρια για όλους τους εργαζόμενους του οργανισμού με έναν και μοναδικό στόχο: την αλλαγή στη φιλοσοφία των εργαζομένων. Συνοπτικά, για την επιτυχή ενεργοποίηση του WCM απαιτούνταν:

- Έναν ιδιαίτερο και καινοτομικό τρόπο συντονισμού και διεκπεραίωσης των δραστηριοτήτων.
- Την πλήρη αφοσίωση όλων στο νέο τρόπο λειτουργίας που επέβαλε το WCM.
- Την ύπαρξη ενός συντονιστή – επιτηρητή του προγράμματος.
- Ο στόχος του προγράμματος και των ανθρώπων που συμμετέχουν είναι η συνεχής βελτίωση.

### **Το σύστημα WCM**

Το σύστημα WCM σχεδιάστηκε από τους ανθρώπους της WFF με τέτοιο τρόπο ώστε να ταιριάζει στη νέα φιλοσοφία που επιδίωκε να εμφυσήσει στους εργαζομένους η κεντρική διοίκηση αλλά και στις νέες προδιαγραφές όλων των λειτουργιών του οργανισμού. Στόχος του



συστήματος ήταν η απεικόνιση της λογικής ροής των δραστηριοτήτων που εκτελούνται σε κάθε τμήμα της επιχείρησης και η συγκέντρωσή τους σε ένα πλατύ επίπεδο όπου θα απεικονίζονται όλα τα αποτελέσματα. Έτσι, κάθε χρήστης της εφαρμογής θα έχει τη δυνατότητα άντλησης πληροφοριών που θα αφορούν τα καθήκοντά του ενώ η κεντρική διοίκηση θα έχει τη δυνατότητα άσκησης ενιαίου ελέγχου και αξιολόγησης της απόδοσης όλου του φάσματος των διεργασιών.

#### Χαρακτηριστικά του WCM

Το λογιστικό σύστημα το οποίο αποτελεί το θεμέλιο της λειτουργίας του προγράμματος είναι το **σύστημα της Λογιστικής της Ευθύνης (Responsibility Accounting System)** το οποίο είναι ξεχωριστό για κάθε εργοστάσιο και αλληλένδετα μεταξύ τους στην τελική φάση του προγράμματος. Η μέθοδος κοστολόγησης που τηρείται είναι ενιαία και κοινή για όλες τις βιομηχανικές μονάδες του οργανισμού και δεν είναι άλλη από τη κοστολόγηση ανά δραστηριότητα (activity – based costing). Τα αίτια υιοθέτησης των παραπάνω είναι ότι ο συνδυασμός τους παρέχει στους διευθυντές των τμημάτων, τους υπευθύνους των εργοστασίων και την κεντρική διοίκηση την ποιοτική και ποσοτική αξιολόγηση των δραστηριοτήτων ανά τακτά χρονικά διαστήματα (μήνας). Επιπλέον, επειδή το WCM δεν παρέχει μόνο πληροφορίες που έχουν να κάνουν με την αξιολόγηση και την παρακολούθηση των χρηματοοικονομικών μεγεθών της εταιρίας αλλά και την ικανότητα σύνταξης μηνιαίων εκθέσεων μειώνονται οι νεκροί χρόνοι και αυξάνεται σημαντικά η αποτελεσματικότητα καθώς επιταχύνεται η επίλυση των προβλημάτων



που παρουσιάζονται ανά περίοδο και τίθενται νέοι και υψηλότεροι στόχοι κάθε φορά.

Πηγή: Kaplan S. Robert; Atkinson A. Anthony: Advanced Management Accounting, 1994, Prentice Hall, International Edition, Third Edition.

## 2.3 Λογιστική της Υπευθυνότητας (Responsibility Accounting)

### 2.3.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με τους Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Kaplan, Atkinson (1994), Harrison, Robinson(1998), Garrison; Noreen (2000) και Drury (2000) οι περισσότερες επιχειρήσεις πρέπει να **διαιρούν** σε τμήματα την **ευθύνη (responsibility)** της διοίκησης. Ορισμένες επιχειρήσεις, είναι τόσο εξαπλωμένες γεωγραφικά, που ένας άνθρωπος είναι αδύνατον να παρακολουθεί τη συνολική δραστηριότητα. Άλλες επιχειρήσεις διεξάγουν ένα τεράστιο αριθμό λειτουργιών ή απασχολούν τόσους πολλούς εργαζόμενους, γεγονός που καθιστά αδύνατο το χειρισμό όλων των εκτελεστικών καθηκόντων από ένα πρόσωπο. Για να επιτευχθούν οι στόχοι τόσο του συνόλου της επιχείρησης όσο και του τμήματος, οι εκτελεστικοί διευθυντές πρέπει να εκχωρούν αρμοδιότητες σε στελέχη της γραμμικής διοίκησης. Ανάλογα με τη σύνθεση και το μέγεθος κάθε επιχείρησης, τα στελέχη γραμμής πρέπει με τη σειρά τους να εκχωρούν αρμοδιότητες σε άλλους εργαζόμενους ούτως ώστε να χειρίζονται θέματα και υποθέσεις συγκεκριμένων λειτουργιών οι οποίες εντάσσονται στο πεδίο ευθύνης τους. Με αυτό τον τρόπο διευρύνεται η **αλυσίδα ευθύνης (responsibility chain)**.



### 2.3.2 Ορισμός - Έννοια

Σύμφωνα με τους Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Kaplan, Atkinson (1994), Harrison, Robinson(1998), Garrison; Noreen (2000) και Drury (2000), **στόχος της Λογιστικής της Υπευθυνότητας (Responsibility Accounting) ή (Departmental Accounting) αλλιώς είναι να συγκεντρώνει το κόστος και τα έσοδα για κάθε κέντρο ευθύνης (responsibility centre) με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορούν να μετρηθούν οι αποκλίσεις από τους προϋπολογισμούς και να αποδίδονται οι ευθύνες για την ύπαρξή τους στους υπεύθυνους των τμημάτων. Η Λογιστική της Υπευθυνότητας (Responsibility Accounting) μπαίνει σε εφαρμογή με την κατάρτιση των εκθέσεων απόδοσης (performance reports) ανά τακτά χρονικά διαστήματα, οι οποίες πληροφορούν τους διευθυντές των τμημάτων για τις αποκλίσεις (variances) των απολογιστικών αποτελεσμάτων σε σύγκριση με τους στόχους που κάθε φορά θέτουν οι προϋπολογισμοί (budget).**

Με τις εκθέσεις αποδόσεις θα ασχοληθούμε διεξοδικά σε επόμενο κεφάλαιο.

Στον παρακάτω πίνακα **(Πίνακας 2.8)** παρουσιάζονται συνοπτικά οι έννοιες και ο ορισμός της Λογιστικής της Υπευθυνότητας όπως παρατίθενται στη βιβλιογραφία.

<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΤΗΤΑΣ (RESPONSIBILITY ACCOUNTING)</b>
--

<p>Στόχος της <b>Λογιστικής της Υπευθυνότητας (Responsibility Accounting - Departmental Accounting)</b> είναι να συγκεντρώνει το <b>κόστος</b> και τα <b>έσοδα</b> για κάθε <b>κέντρο ευθύνης (responsibility center)</b> με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορούν να μετρηθούν οι <b>αποκλίσεις (variances)</b> από τους <b>προϋπολογισμούς (budgets)</b> και να <b>αποδίδονται</b> οι ευθύνες για την <b>ύπαρξή τους</b> στους <b>υπεύθυνους των τμημάτων (departments)</b></p>	<p>Maher; Stickney; Weil; (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren; Foster; Datar(2000), Kaplan; Atkinson (1994), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Garrison, Noreen (2000) και Drury (2000)</p>
<p>Η <b>Λογιστική της Υπευθυνότητας (Responsibility Accounting - Departmental Accounting)</b> μπαίνει σε εφαρμογή με την κατάρτιση των <b>εκθέσεων απόδοσης (performance reports)</b> ανά τακτά χρονικά διαστήματα, οι οποίες πληροφορούν τους διευθυντές των τμημάτων για τις <b>αποκλίσεις (variances)</b> των <b>απολογιστικών αποτελεσμάτων</b> σε σύγκριση με τους <b>στόχους (goals)</b> που κάθε φορά θέτουν οι <b>προϋπολογισμοί (budget)</b></p>	<p>Maher; Stickney; Weil; (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren; Foster; Datar(2000), Kaplan; Atkinson (1994), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Garrison, Noreen (2000) και Drury (2000)</p>

**Πίνακας 2.8: Λογιστικής της Υπευθυνότητας (Έννοιες-Ορισμός-Στόχος-Εργαλεία)**





Πως όμως η επιχείρηση μετράει ή **αξιολογεί (evaluate)** την **απόδοση (performance)** κάθε στελέχους? Σύμφωνα με τους Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Kaplan, Atkinson (1994), Harrison, Robinson(1998), Garrison; Noreen (2000) και Drury (2000), η **Λογιστική της Υπευθυνότητας (Responsibility Accounting)** αποτελεί ένα σύστημα με το οποίο η χρηματοοικονομική πληροφορία (**financial information**) ταξινομείται στην επιχείρηση ανά τμήμα ή συγκεκριμένη περιοχή δραστηριότητας προκειμένου να αξιολογείται η απόδοση των στελεχών οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για τις λειτουργίες που τους ανατίθενται κάθε φορά από την κεντρική διοίκηση. Η Λογιστική της Υπευθυνότητας αποτελεί ένα πολύ χρήσιμο εργαλείο για το **συντονισμό (coordination)** όλων των δραστηριοτήτων που πραγματοποιεί κάθε εργαζόμενος στην επιχείρηση. Η βάση του συστήματος της Λογιστικής της Υπευθυνότητας είναι ο προσδιορισμός της θέσης και του ρόλου που έχει κάθε τμήμα στην επιχείρηση ως ένα **διακριτό κέντρο ευθύνης (responsibility center)**.

Στον παρακάτω πίνακα (**Πίνακας 2.9**), παρουσιάζεται συνοπτικά ο ρόλος του συστήματος της Λογιστικής της Υπευθυνότητας στη διαδικασία αξιολόγησης της απόδοσης σύμφωνα με τη βιβλιογραφία.

## ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΤΗΤΑΣ (RESPONSIBILITY ACCOUNTING)

Η Λογιστική της Υπευθυνότητας (Responsibility Accounting) αποτελεί ένα σύστημα με το οποίο η χρηματοοικονομική πληροφορία (financial information) ταξινομείται στην επιχείρηση ανά τμήμα ή συγκεκριμένη περιοχή δραστηριότητας προκειμένου να αξιολογείται η απόδοση των στελεχών οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για τις λειτουργίες που τους ανατίθενται κάθε φορά από την κεντρική διοίκηση

Maher; Stickney; Weil; (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren; Foster; Datar(2000), Kaplan; Atkinson (1994), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Garrison, Noreen (2000) και Drury (2000)

### Πίνακας 2.9: Λογιστική της Υπευθυνότητας και Αξιολόγηση της Απόδοσης

#### 2.4 Διαχωρισμός και ανάλυση των κέντρων ευθύνης (Responsibility Centers)

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker, Kaplan; Young (2001), Upchurch (2002), Horngren, Foster, Datar(2000), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000), Kaplan, Atkinson (1994), Harrison, Robinson(1998) Drury (2000), Garrison Noreen (2000) Needles, Grosson, (2002), και Maher, Selto(2002), Hilton (2000)], το κέντρο ευθύνης αποτελεί το βασικό συντελεστή του συστήματος της Λογιστικής της Υπευθυνότητας. Το κέντρο ευθύνης είναι ένα **τμήμα (segment)** του οργανισμού του οποίου οι διευθυντές είναι υπεύθυνοι για συγκεκριμένες δραστηριότητες. Ένα κέντρο ευθύνης μπορεί να είναι κάθε τμήμα της επιχείρησης που χρειάζεται έλεγχο. Κάθε κέντρο ευθύνης λειτουργεί με βάση των **προϋπολογισμό των**

τμηματικών δραστηριοτήτων (**divisional budgetary control**). Πέντε είναι οι κύριοι τύποι κέντρων ευθύνης, τα **κέντρα κόστους (cost centers)**, τα **προαιρετικά κέντρα κόστους (discretionary cost centers)**, τα **κέντρα εσόδων (revenue centers)**, τα **κέντρα κέρδους (profit centers)**, και τα **κέντρα επένδυσης (investment centers)**.

Στον παρακάτω πίνακα (**Πίνακας 2.10**) δίνεται ο ορισμός των κέντρων ευθύνης όπως παρουσιάζεται στη βιβλιογραφία.

<b>ΚΕΝΤΡΑ ΕΥΘΥΝΗΣ (RESPONSIBILITY CENTRES)</b>	
Το κέντρο ευθύνης ( <b>responsibility centre</b> ) είναι ένα <b>τμήμα (segment)</b> του οργανισμού του οποίου οι διευθυντές είναι υπεύθυνοι για συγκεκριμένες δραστηριότητες	Atkinson; Banker Kaplan; Young (2001), Upchurch (2002), Horngren; Foster; Datar(2000) Kaplan; Atkinson (1994), Harrison; Robinson(1998) Drury (2000) Needles; Grosson, (2002), Maher; Selto(2002), Garrison; Noreen (2000), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) και Hilton (2000)

**Πίνακας 2.10: Κέντρα Ευθύνης**



#### 2.4.1 Κέντρο Κόστους – Ορισμός (Cost Centre)

**Κέντρα κόστους (Cost centers).** Σύμφωνα με τους Maher, Stickney; Weil (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Hilton(2000); Horngren, Harrison, Robinson(1998) Needles, Grosson, (2002), Garrison Noreen (2000) και Maher, Selto(2002) είναι τα κέντρα ευθύνης (**responsibility centers**) στα οποία ο διευθυντής είναι υπεύθυνος μόνο για το κόστος μίας δραστηριότητας για το οποίο υπάρχει μία καλά προσδιορισμένη και σαφής αναλογία εισροών και εκροών (**inputs – outputs**). Τα κέντρα κόστους παρουσιάζονται σε βιομηχανικές επιχειρήσεις όπου εισροές όπως, **πρώτες ύλες (direct materials)** και **άμεση εργασία (direct labor)**, μπορούν να κατανεμηθούν σε κάθε εκροή. Παραδείγματα κέντρων κόστους αποτελούν τα τμήματα Παραγωγής, Διαχείρισης Ανθρώπινων Πόρων και Εφοδιασμού και Διανομής. Επιπλέον, κέντρα κόστους εντοπίζονται και σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών όπως τράπεζες, χρηματιστηριακές εταιρίες, ασφαλιστικές εταιρίες. Σε αυτή την κατηγορία των επιχειρήσεων, κέντρο κόστους θα μπορούσε να αποτελεί το τμήμα που είναι υπεύθυνο για τον έλεγχο της ροής της εκάστοτε διαδικασίας. Σημαντικός για αυτά τα τμήματα είναι ο **έλεγχος του κόστους (cost control)**. Δεν είναι υπεύθυνα για τη δημιουργία κέρδους. Συνεπώς, μόνο έξοδα συμπεριλαμβάνονται στις δραστηριότητες τους και μόνο κόστος αναφέρεται στις εκθέσεις που συντάσσονται για αυτά. **Ο διευθυντής του τμήματος Εφοδιασμού και Διανομής, για παράδειγμα, κρίνεται, για το κόστος της μεταφοράς ενός συγκεκριμένου όγκου προϊόντων.**

Στον παρακάτω πίνακα (**Πίνακας 2.11**) δίνεται ο ορισμός του κέντρου κόστους όπως προκύπτει από τη βιβλιογραφία.

ΚΕΝΤΡΟ ΚΟΣΤΟΥΣ (COST CENTRE)	
<p><b>Κέντρα Κόστους (cost centre) είναι τα κέντρα ευθύνης (responsibility centers) στα οποία ο διευθυντής είναι υπεύθυνος μόνο για το κόστος μίας δραστηριότητας για το οποίο υπάρχει μία καλά προσδιορισμένη και σαφής αναλογία εισροών και εκροών (inputs – outputs)</b></p>	<p>Maher; Stickney; Weil; (2001), Horngren, Foster, Datar(2000); Hilton(2000); Horngren, Harrison, Robinson(1998), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Needles, Grosson, (2002), Garrison (2000) και Maher, Selto(2002)</p>

**Πίνακας 2.11: Κέντρα Κόστους**

#### 2.4.2 Προαιρετικά Κέντρα Κόστους – Ορισμός (Discretionary Cost Centers)

**Προαιρετικά Κέντρα Κόστους (Discretionary Cost Centers).** Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Harrison, Robinson(1998), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) και Maher, Selto(2002) τα κέντρα κόστους που μόλις περιγράψαμε απαιτούν μία σαφή και καλά προσδιορισμένη αναλογία εισροών – εκροών για την αξιολόγηση της απόδοσης (performance measurement). Το προαιρετικό κέντρο κόστους αποτελεί ένα τμήμα της επιχείρησης του οποίου ο διευθυντής είναι υπεύθυνος για το κόστος, αλλά η αναλογία εισροών – εκροών δεν είναι καλά προσδιορισμένη και σαφής. Παραδείγματα προαιρετικών κέντρων κόστους αποτελούν τα τμήματα νομικών υποθέσεων, τα λογιστήρια, τα τμήματα έρευνας & ανάπτυξης, διαφήμισης, μάρκετινγκ, και ένας μεγάλος αριθμός άλλων διοικητικών τμημάτων. Τα προαιρετικά κέντρα κόστους παρουσιάζονται συχνά και σε κυβερνητικούς οργανισμούς των οποίων οι

**προϋπολογισμοί (budgets)** χρησιμοποιούνται ως το όριο για τις δαπάνες. Σε αυτές τις περιπτώσεις οι μάνατζερ αξιολογούνται περισσότερο κατά βάση για τις δαπάνες και λιγότερο για το κόστος. Ωστόσο, υφίστανται ποινές αν υπερβούν το όριο του προϋπολογισμού.

Στον παρακάτω πίνακα (**Πίνακας 2.12**) δίνεται ο ορισμός του προαιρετικού κέντρου κόστους όπως προκύπτει από τη βιβλιογραφία.

<b>ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΚΟΣΤΟΥΣ (DISCRETIONARY COST CENTRE)</b>	
<p>Το προαιρετικό κέντρο κόστους (<b>discretionary cost centre</b>) αποτελεί ένα τμήμα της επιχείρησης του οποίου ο διευθυντής είναι υπεύθυνος για το κόστος, αλλά η αναλογία εισροών – εκροών δεν είναι καλά προσδιορισμένη και σαφής</p>	<p>Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren; Harrison; Robinson(1998) Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) και Maher; Selto(2002)</p>

**Πίνακας 2.12: Προαιρετικό Κέντρο Κόστους**

### 2.4.3 Κέντρα εσόδων – Ορισμός (Revenue Centers)

**Κέντρα εσόδων (Revenue Centers).** Σύμφωνα με τους Atkinson ; Banekr ; Kaplan ; Young (2001), Maher ; Stickney ; Weil (2001), Horngren, Foster, Datar (2000); Hilton(2000); Horngren, Harrison, Robinson(1998), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Needles, Grosson, (2002); Maher, Selto(2002) ; Garrison, Noreen, (2000) και Drury (2000) ο διευθυντής του κέντρου εσόδων είναι υπεύθυνος για τα έσοδα που αποδίδονται στο τμήμα. Για παράδειγμα, το τμήμα κρατήσεων μιας αεροπορικής εταιρίας και των τμήμα πωλήσεων μιας κατασκευαστικής εταιρίας είναι αποτελούν κέντρα εσόδων. Η απόδοση ενός κέντρου εσόδων συνήθως αξιολογείται με τη σύγκριση των μεγεθών των **πραγματικών (actual)**

χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τα μεγέθη των συνολικών ή ευέλικτων προϋπολογισμών (**flexible budgets**).

Στον παρακάτω πίνακα (**Πίνακας 2.13**) δίνεται ο ορισμός του κέντρου εσόδων όπως προκύπτει από τη βιβλιογραφία.

<b>KENTPO ESOΔΩN (REVENUE CENTRE)</b>	
<b>Κέντρο εσόδων (revenue centre)</b> είναι το κέντρο για το οποίο ο διευθυντής είναι υπεύθυνος για τα έσοδά του.	Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Horngren; Foster; Datar (2000), Hilton(2000), Horngren; Harrison; Robinson(1998), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Needles; Grosson (2002), Maher; Selto(2002), Garrison (2000), Blocher; Chen; Lin (1998), και Drury (2000)

**Πίνακας 2.13: Κέντρο Εσόδων**

#### **2.4.4 Κέντρα Κέρδους – Ορισμός ( Profit Centers)**

**Κέντρα Κέρδους ( Profit Centers).** Σύμφωνα με τους Atkinson ; Banker ; Kaplan ; Young (2001), Maher ; Stickney ; Weil (2001), Horngren, Foster, Datar (2000); Hilton(2000); Horngren, Harrison, Robinson(1998), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000), Needles, Grosson, (2002); Maher, Selto(2002) ; Garrison, Noreen, (2000), Blocher; Chen Lin (1998), και Drury (2000), τα κέντρα κέρδους είναι το τμήμα της επιχείρησης του οποίου ο διευθυντής είναι υπεύθυνος για το κέρδος. Από τη στιγμή που το κέρδος προκύπτει αν από τα έσοδα αφαιρέσουμε το κόστος, οι διευθυντές των κέντρων κέρδους είναι υπεύθυνοι τόσο για τα έσοδα όσο και για τις δαπάνες του τμήματος το οποίο διευθύνουν.

Παράδειγμα ενός κέντρου κέρδους είναι ένα κατάστημα αλυσίδας εστιατορίων. Αλλά παραδείγματα κέντρων κέρδους είναι τα τμήματα ενεργειακής υποστήριξης.

Στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 2.14) δίνεται ο ορισμός του κέντρου κέρδους όπως προκύπτει από τη βιβλιογραφία.

<b>ΚΕΝΤΡΟ ΚΕΡΔΟΥΣ (PROFIT CENTRE)</b>	
<p>Τα κέντρα κέρδους (profit centre) είναι το τμήμα της επιχείρησης του οποίου ο διευθυντής είναι υπεύθυνος για το κέρδος. Από τη στιγμή που το κέρδος προκύπτει αν από τα έσοδα αφαιρέσουμε το κόστος, οι διευθυντές των κέντρων κέρδους είναι υπεύθυνοι τόσο για τα έσοδα όσο και για τις δαπάνες του τμήματος το οποίο διευθύνουν</p>	<p>Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Horngren; Foster; Datar (2000), Hilton(2000), Horngren; Harrison; Robinson(1998), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Needles; Grosson (2002), Maher; Selto(2002), Garrison (2000) και Drury (2000)</p>

**Πίνακας 2.14: Κέντρο Κέρδους**

#### **2.4.5 Κέντρα Επένδυσης – Ορισμός (Investment Centers)**

**Κέντρα Επένδυσης (Investment Centers).** Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Horngren; Foster; Datar(2000); Hilton(2000); Horngren, Harrison, Robinson(1998), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Needles; Grosson, (2002), Maher; Selto(2002), Drury (2000); Upchurch (2002); Garrison; Noreen, (2000) και Blocher; Chen; Lin (2002), ο διευθυντής του κέντρου επένδυσης είναι υπεύθυνος τόσο για το κόστος και τα έσοδα του τμήματος όσο και για το επενδεδυμένο κεφάλαιο (invested capital) που απαιτείται προκειμένου να δημιουργηθεί το κέρδος του



**τμήματος.** Ένα εργοστάσιο ενός μεγάλου βιομηχανικού ομίλου είναι τυπικά σχεδιασμένο ως ένα κέντρο επένδυσης. Ένα από τα υποκαταστήματα της διεθνούς αλυσίδας ξενοδοχείων Hilton, το τμήμα εξερευνήσεων του παγκόσμιου πετρελαϊκού κολοσσού Exxon Mobile, αποτελούν παραδείγματα κέντρων επένδυσης. Οι επενδύσεις στις επιχειρήσεις συμπεριλαμβάνονται κατά τη διαδικασία κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να μπορεί να υπολογιστεί η **απόδοση της επένδυσης (return on investment)**. Οι top managers όπως και οι επενδυτές, αξιολογούν τις επενδυτικές και επιχειρηματικές δραστηριότητες συγκρίνοντας τις αποδόσεις των επενδύσεών τους.

Στον παρακάτω πίνακα (**Πίνακας 2.15**) δίνεται ο ορισμός του κέντρου επένδυσης όπως προκύπτει από τη βιβλιογραφία.

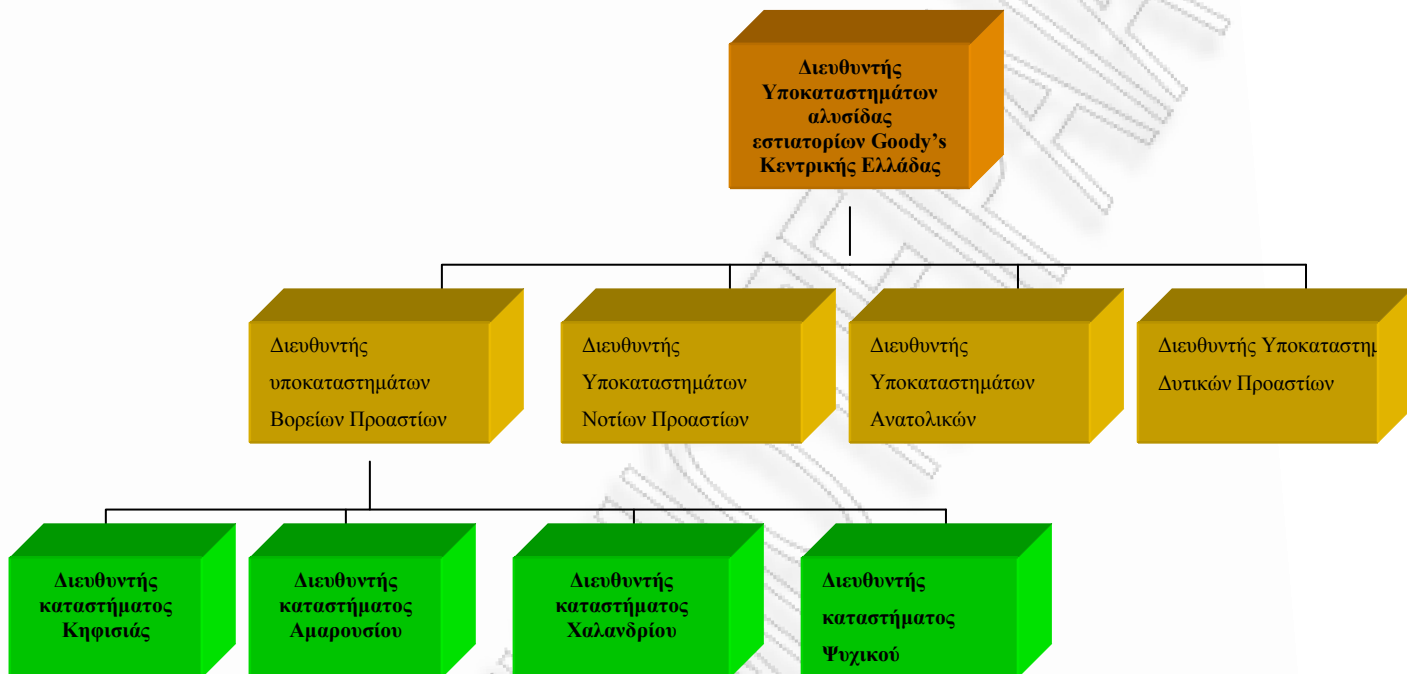
<b>KENTRO EPIENΔΥΣΗΣ (INVESTMENT CENTRE)</b>	
Ο διευθυντής του κέντρου επένδυσης ( <b>investment centre</b> ) είναι υπεύθυνος τόσο για το κόστος και τα έσοδα του τμήματος όσο και για το επενδεδυμένο κεφάλαιο ( <b>invested capital</b> ) που απαιτείται προκειμένου να δημιουργηθεί το κέρδος του τμήματος	Atkinson; Banker; Stickney; Weil (2001), Horngren; Foster; Datar(2000), Hilton(2000), Horngren; Harrison; Robinson(1998), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Needles; Grosson (2002), Maher; Selto(2002), Drury (2000), Upchurch (2002), Garrison, Noreen (2000) και Blocher; Chen; Lin (2002)

**Πίνακας 2.15: Κέντρο Επένδυσης**



## 2.5 Παρουσίαση της Λογιστικής της Υπευθυνότητας

Σύμφωνα με τους Horngren, Foster, Datar (2000) το απλοποιημένο οργανόγραμμα του **Διαγράμματος 2.3.1**, απεικονίζει τον τρόπο με τον οποίο οι αλυσίδες εστιατορίων χρησιμοποιούν τη λογιστική της υπευθυνότητας. Στο κορυφαίο επίπεδο της ιεραρχίας, ο **περιφερειακός διευθυντής (district manager)** επιβλέπει τους διευθυντές των διαφόρων υποκαταστημάτων, οι οποίοι με τη σειρά τους επιβλέπουν τους διευθυντές των εστιατορίων. Οι διευθυντές των εστιατορίων έχουν περιορισμένες αρμοδιότητες και συμμετέχουν ελάχιστα στη λήψη των αποφάσεων. Μπορεί να αποφασίζουν για θέματα που έχουν να κάνουν με τη τοπική διαφήμιση του εστιατορίου, τον αριθμό των εργαζόμενων και τα προγράμματα τους καθώς και για τις ώρες λειτουργίας του καταστήματος. Οι διευθυντές των κεντρικών υποκαταστημάτων επιβλέπουν έναν αριθμό εστιατορίων, αξιολογούν την απόδοση των διευθυντών των εστιατορίων και καθορίζουν τα επίπεδα των μισθών τους. Με τη σειρά τους, οι περιφερειακοί διευθυντές επιβλέπουν τους διευθυντές των κεντρικών υποκαταστημάτων, αξιολογούν την απόδοσή τους, καθορίζουν τα επίπεδα των αμοιβών τους και αποφασίζουν για την τιμολογιακή πολιτική και την προώθηση των πωλήσεων. Οι περιφερειακοί διευθυντές αναφέρουν στους διευθυντές των γεωγραφικών περιοχών, οι οποίοι με τη σειρά τους αναφέρουν στα κεντρικά γραφεία και τον αντιπρόεδρο της εταιρίας.



### Διάγραμμα 2.3.1: Απλοποιημένο Οργανόγραμμα Λογιστικής της Ευθύνης

#### 2.6 Επιπτώσεις της Λογιστικής της Υπευθυνότητας στη συμπεριφορά των εργαζομένων και των στελεχών

Είναι αναμφισβήτητο το γεγονός ότι τα **συστήματα Λογιστικής της Υπευθυνότητας (responsibility accounting systems)** επηρεάζουν άμεσα και σε μεγάλο βαθμό τη συμπεριφορά των εργαζομένων. Η θετική ή η αρνητική έκβαση της εφαρμογής τους έγκειται στον τρόπο με τον οποίο μία επιχείρηση υιοθετεί αυτού του είδους τα συστήματα.

## 2.6.1 Η Λογιστική της Υπευθυνότητας ως μέσο πληροφόρησης και ως μέσο καταλογισμού ευθυνών

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Horngren; Foster; Datar(2000); Hilton(2000); Horngren, Harrison, Robinson(1998), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Needles; Grosson, (2002), Maher; Selto(2002), Drury (2000); Upchurch (2002); Garrison; Noreen, (2000) και Blocher; Chen; Lin (2002), ο πρωταρχικός στόχος των **συστημάτων λογιστικής της ευθύνης (responsibility accounting systems)** ή λογιστικής της υπευθυνότητας είναι η πληροφόρηση. Το σύστημα θα πρέπει να είναι ικανό να διακρίνει τον κατάλληλο άνθρωπο για κάθε **τμήμα (subunit)** στην επιχείρηση ο οποίος θα πρέπει να είναι σε θέση να εξηγήσει κάθε δραστηριότητα ή **χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα (financial result)**. Η έμφαση θα πρέπει να δίνεται στη δυνατότητα του συστήματος να παρέχει σε αυτόν τον άνθρωπο αλλά και στα στελέχη της ανώτερης διοίκησης τις κατάλληλες πληροφορίες που απαιτούνται για την **αξιολόγηση της απόδοσης (performance measurement)** τόσο του **τμήματος (divisional)** όσο και της **εταιρίας (corporate)** συνολικά. Όταν το σύστημα εφαρμόζεται ιδανικά, τότε αυτό λειτουργεί ως ένα αμιγώς σύστημα πληροφόρησης και όχι σαν ένα μέσο καταλογισμού ευθυνών. Όπως φαίνεται και στο **Διάγραμμα 2.3.2**, από την αρνητική εφαρμογή του συστήματος προκύπτουν συχνά δυσάρεστα αποτελέσματα, καθώς όταν στελέχη και εργαζόμενοι επιβαρύνονται από το συνεχή καταλογισμό ευθυνών από τη δημιουργία δυσμενών αποκλίσεων, τότε σε καμία



περίπτωση δεν πρόκειται να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις των θέσεων τους. Επιπλέον, θα επιδιώξουν να υποβαθμίσουν το σύστημα και να το αποφύγουν. Συνεπώς, είναι ευνόητο ότι το σύστημα αυτομάτως καταρρέει και οι συνέπειες για τους εταιρικούς στόχους είναι δυσβάσταχτες. Στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή το σύστημα λογιστικής της ευθύνης εξυπηρετεί σκοπούς πληροφόρησης, συντονισμού και εκτελείται με σκοπό την αποκομιδή γνώσης για την καθημερινή βελτίωση των αποτελεσμάτων τότε οι εργαζόμενοι υποκινούνται να αυξήσουν την απόδοσή τους και να υπερπηδήσουν τα εμπόδια που συναντούν για να επιτύχουν τους στόχους που κάθε φορά τίθενται.

## ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΗΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΤΗΤΑΣ

### ΘΕΤΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ

<p>Όταν δηλαδή το σύστημα λογιστικής της ευθύνης εξυπηρετεί σκοπούς πληροφόρησης, συντονισμού και εκτελείται με σκοπό την αποκομιδή γνώσης για την καθημερινή βελτίωση των αποτελεσμάτων τότε οι εργαζόμενοι υποκινούνται να αυξήσουν την απόδοσή τους και να υπερπηδήσουν τα εμπόδια που συναντούν για να επιτύχουν τους στόχους που κάθε φορά τίθενται.</p>	<p>Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Horngren; Foster; Datar(2000); Hilton(2000); Horngren, Harrison, Robinson(1998), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Needles; Grosson, (2002), Maher; Selto(2002), Drury (2000); Upchurch (2002); Garrison; Noreen, (2000) και Blocher; Chen; Lin (2002)</p>
---	---

### ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ

Η αρνητική εφαρμογή του συστήματος οδηγεί σε δυσάρεστα αποτελέσματα, καθώς όταν στελέχη και εργαζόμενοι επιβαρύνονται από το συνεχή καταλογισμό ευθυνών λόγω εμφάνισης δυσμενών αποκλίσεων, τότε σε καμία περίπτωση δεν πρόκειται να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις των θέσεων τους. Θα επιδιώξουν να υποβαθμίσουν το σύστημα και να το αποφύγουν. Συνεπώς, είναι ευνόητο ότι το σύστημα αυτομάτως καταρρέει και οι συνέπειες για τους εταιρικούς στόχους είναι δυσβάσταχτες.

Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Horngren; Foster; Datar(2000); Hilton(2000); Horngren, Harrison, Robinson(1998), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (2000) Needles; Grosson, (2002), Maher; Selto(2002), Drury (2000); Upchurch (2002); Garrison; Noreen, (2000) και Blocher; Chen; Lin (2002)

**Πίνακας 2.16: Συμπεριφορικές επιπτώσεις του συστήματος λογιστικής της υπευθυνότητας**

Σύστημα Λογιστικής της Υπευθυνότητας	Μέσο Πληροφόρησης	Συντονισμός Υποκίνηση Αποκομιδή γνώσης	Επίτευξη στόχων
	Μέσο καταλογισμού ευθυνών	Υποβάθμιση του συστήματος Αποφυγή ευθυνών Μικρή ανταπόκριση στα καθήκοντα	Κατάρρευση συστήματος - μη εκπλήρωση στόχων

**Διάγραμμα 2.3.2: Το σύστημα Λογιστικής της Υπευθυνότητας**



## 2.7 Εμπειρικές Προσεγγίσεις

### 2.7.1 Μελέτη Περίπτωσης (Case Study)

#### *Μελέτη Περίπτωσης: Προϋπολογισμοί και Λογιστική της Υπευθυνότητας*

#### *Case Study: Budgets and Responsibility Accounting*

#### *RITZ – CARLTON HOTEL COMPANY*

“Κυρίες και κύριου εξυπηρετούν κυρίες και κυρίους”. Αυτό είναι το σύνθημα των ανθρώπων της Ritz – Carlton, της οποίας η έδρα είναι στην Ατλάντα των Ηνωμένων Πολιτειών, στην περιοχή της Georgia γνωστή για τη φιλοξενία της και την παλαιομοδίτικη καλαισθησία της. Παρά το γεγονός ότι οι έννοιες του κόστους και του προϋπολογισμού αποτελούν θέματα που περισσότερο θα ταίριαζαν σε κάθε άλλη επιχείρηση παρά στο Carlton, αποτελούν το κυριότερο συστατικό της επιτυχημένης, μακρόχρονης πορείας αυτής της αλυσίδας πολυτελών ξενοδοχειακών μονάδων.

Η απόδοση κάθε ξενοδοχειακής μονάδας της εταιρίας αποτελεί ευθύνη του γενικού διευθυντή και ελεγκτή κάθε μονάδας οι οποίες βρίσκονται διασκορπισμένες σε 31 πόλεις σε όλον τον κόσμο. Οι προϋπολογισμοί και τα σχέδια κάθε μονάδας καταστρώνονται σε ετήσια βάση και αποτελούν τις βάσεις για την επερχόμενη αξιολόγηση της απόδοσής τους. Η προετοιμασία του ετήσιου προϋπολογισμού ξεκινάει με τον προϋπολογισμό των πωλήσεων για κάθε μονάδα από τον διευθυντή πωλήσεων που τοποθετείται από την κεντρική διοίκηση της αλυσίδας. Οι πηγές εσόδων που λαμβάνονται υπόψη κατά τη διαδικασία διαμόρφωσης του προϋπολογισμού είναι τα δωμάτια – χώροι διαμονής των ξενοδοχείων, τα συνέδρια, οι γαμήλιες δεξιώσεις, οι διοργανώσεις διεθνών και εθνικών



ή τοπικών συναντήσεων, το merchandising, τα γεύματα και τα ποτά. Στη συνέχεια μελετώνται τα έξοδα και οι δαπάνες που έχουν να κάνουν με την εργασία λ.χ. αυξήσεις στους μισθούς και τις παροχές των εργαζομένων που εργάζονται σε κάθε πόστο και θέση στη μονάδα, από το προσωπικό καθαρισμού μέχρι τους διευθυντές των τμημάτων οι οποίες μπορούν να επηρεάσουν το **συνολικό κόστος δραστηριότητας (overall operational cost)**.

Τα **σταθερά κόστη (standard costs)**, κόστη τα οποία επιμερίζονται με κριτήριο κάθε εξοπλισμένο και προς διάθεση δωμάτιο χρησιμοποιούνται για τη διαμόρφωση του προϋπολογισμού των επισκεπτών. Άλλα είναι τα σταθερά κόστη που λαμβάνονται υπόψη για τη διαμόρφωση του προϋπολογισμού των συναντήσεων, του φαγητού και των ποτών. Όταν ο **προϋπολογισμός των πωλήσεων (sales budget)** ολοκληρωθεί αποστέλλεται για έγκριση στα κεντρικά γραφεία του ομίλου. Από εκεί παρακολουθείται η μηνιαία πραγματική η απόδοση κάθε μονάδας συνολικά και κάθε τμήματος αυτής. Σε κάθε μονάδα δίνεται 5% περιθώριο απόκλισης κερδοφορίας σε μηνιαία βάση. Ο διευθυντής κάθε υποκαταστήματος θα πρέπει να δίνει τις απαραίτητες εξηγήσεις για την παρουσίαση μη επιθυμητών αποκλίσεων από τους προϋπολογισμένους στόχους.

Στις 25 κάθε μήνα, ο προϋπολογισμός για τους επόμενους τρεις μήνες επανεξετάζεται προκειμένου να διασφαλίζεται η ακρίβεια των στόχων που έχουν τεθεί αρχικά. Η ακρίβεια των στόχων στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αποτελεί υποκειμενικό ζήτημα καθώς η μεταβλητότητα των εσόδων είναι καθημερινό θέμα. Ο ρόλος του αστάθμητου παράγοντα σε αυτές τις επιχειρήσεις είναι αυξημένος καθώς η κερδοφορία τους εξαρτάται από τις επιλογές των πελατών και των





ταξιδιωτικών γραφείων, αν δηλαδή επιλέξουν οι πελάτες για τη διαμονή τους το Carlton και, αν διευρύνουμε τους παράγοντες που επηρεάζουν την απόδοση των τοπικών μονάδων, αν οι πελάτες επιλέξουν να ταξιδέψουν σε προορισμούς όπου είναι εγκατεστημένα τα υποκαταστήματα της αλυσίδας. Ακόμα, αναπάντεχα γεγονότα όπως τρομοκρατικές ενέργειες, απρόσμενες καιρικές συνθήκες, δυσμενή φυσικά φαινόμενα τα οποία μπορούν να περιορίσουν σε πολύ μεγάλο βαθμό τα έσοδα και τα κέρδη μίας μονάδας δημιουργώντας σημαντικές αποκλίσεις. Επιπλέον, σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν και οι αλλαγές στην επιχειρηματική τουριστική σκηνή κάθε περιοχής. Γι' αυτούς τους λόγους ο έλεγχος το προϋπολογισμού κατά τη διαδικασία πραγματοποίησής του (**rolling budget**) είναι συνεχής και αδιάλειπτος. Οι διευθυντές των τμημάτων κάθε αλυσίδας συναντώνται καθημερινά προκειμένου να συζητήσουν και να επικοινωνήσουν τα προβλήματα της μονάδας. Η συνεργασία και η αλληλοσυνεννόηση είναι η μέγιστη δυνατή. Άλλωστε αυτός είναι και ο στρατηγικός στόχος της κεντρικής διοίκησης. Κι αυτό γιατί ανά πάσα στιγμή μπορεί να χρειαστεί μία αναπροσαρμογή στις τιμές των προσφερόμενων πακέτων που παρέχει στους εξωτερικούς συνεργάτες και στους πελάτες το ξενοδοχείο γεγονός που προκαλεί αναπροσαρμογή του προϋπολογισμού και των στόχων.

Η επικοινωνία μεταξύ των στελεχών αποτελεί ευθύνη του γενικού διευθυντή ο οποίος στο τέλος κάθε περιόδου συγκρίνει τα πραγματικά αποτελέσματα κάθε τμήματος της μονάδας με τα προϋπολογισμένα και στη συνέχεια στα κεντρικά γραφεία της εταιρίας γίνεται η σύγκριση των συνολικών προϋπολογισμών κάθε μονάδας με τα πραγματικά αποτελέσματα. Τέλος, διατυπώνονται ιδέες από τα στελέχη για την αύξηση των πωλήσεων και των κερδών καθώς και για τη μείωση των



University of Piraeus  
Faculty of Economics  
Msc Economic & Business Strategy  
Dissertation

Theme: Corporate & Divisional Performance Measurement  
Supervisor: Dr. Pollalis Yiannis

λειτουργικών εξόδων. Έτσι, επικοινωνώντας τις απόψεις σε όλες τις βαθμίδες της ιεραρχίας, τα στελέχη υποκινούνται καθώς νιώθουν ότι η συμβολή τους είναι για την προώθηση των εταιρικών συμφερόντων και όχι των προσωπικών.

Πηγή: **Horngren; Foster; Datar (2000)**, "Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 10<sup>th</sup> Edition, Prentice Hall, 2000.



## 2.7.2 Εμπειρική Έρευνα

### Διεθνής Έρευνα για την εφαρμογή της Λογιστικής της Υπευθυνότητας (Global use of Responsibility Accounting)

Οι αρχές της Λογιστικής της Υπευθυνότητας χρησιμοποιούνται και εφαρμόζονται ευρέως στα συστήματα κοστολόγησης διεθνώς. Για παράδειγμα στην Ιαπωνία, δίνουν έμφαση στη σύσταση κέντρων κέρδους κι αυτό γιατί ο συντονισμός και η διαχείριση των ανθρώπων ως παράγοντες δημιουργίας και αύξησης της κερδοφορίας αυξάνει την υποκίνηση στην εργασία σε αντίθεση με το χειρισμό αυτών ως παράγοντες δημιουργίας και συντήρησης του κόστους. Πιο συγκεκριμένα, η οργάνωση των εργαζομένων και των στελεχών σε κέντρα κέρδους προσδίδει κίνητρα για αύξηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Από τη στιγμή που ο υπεύθυνος του κέντρου κέρδους είναι αρμόδιος τόσο για την αύξηση της κερδοφορίας όσο και για τη συρρίκνωση του κόστους και των δαπανών τότε όλες οι αποφάσεις που λαμβάνονται εντός του κέντρου βρίσκονται σε αυτήν την κατεύθυνση. Αυτός ο τρόπος σχεδιασμού και υλοποίησης των δραστηριοτήτων με σκοπό την βελτίωση της κερδοφορίας, υποκινεί τους εργαζόμενους να ανακαλύπτουν νέους τρόπους για τη μείωση των κερδών. Τέτοιες ενέργειες είναι αυτές που αναζωογονούν και αριστοποιούν τα συστήματα κοστολόγησης στις επιχειρήσεις. Ανάμεσα στις Ιαπωνικές επιχειρήσεις που διέπονται από αυτή τη φιλοσοφία είναι η Kirin Breweries, η Olympus Optical (κατασκευάστρια εταιρία φωτογραφικών μηχανών και οπτικοηλεκτρονικού υλικού) και η Highasimaru Shoyu (παραγωγός εταιρία προϊόντων σόγιας).



Στη Γερμανία, τα κέντρα ευθύνης αποτελούν τα θεμέλια του κοστολογικού σχεδιασμού, του κοστολογικού ελέγχου και της κοστολόγησης προϊόντων. Οι γερμανικές επιχειρήσεις, σε αναλογία με τις Αμερικανικές, χρησιμοποιούν περισσότερα κέντρα κόστους. Για παράδειγμα, η Marquardt GmbH, αποτελεί μία επιχείρηση με κύκλο εργασιών 150 εκατ. δολαρίων η οποία κατασκευάζει οικιακές συσκευές. Παρά το γεγονός ότι η Marquardt έχει μόνο τρία στάδια παραγωγής, χρησιμοποιεί περίπου 100 κέντρα κόστους. Εργοστάσια άλλων μεγαλύτερων εταιριών διαθέτουν 1,000 ή 2,000 κέντρα κόστους.

Τα τελευταία χρόνια, πολλές εταιρίες στη Γερμανία, την Αυστρία και την Ελβετία έχουν υιοθετήσει την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα (activity – based costing) με αποτέλεσμα να υπάρχει και μία μετακίνηση προς την εφαρμογή συστημάτων λογιστικής της υπευθυνότητας ανά δραστηριότητα (activity – based responsibility accounting).

Πηγή: Hilton; Maher; Selto, Cost Management: Strategies for Business Decisions, 2000, International Edition, 2<sup>nd</sup> Edition.



## 2.8 Σύνοψη

Σε αυτό το κεφάλαιο πραγματοποιήθηκε σύνθεση και εκτενής παρουσίαση των ευρημάτων από τη μελέτη της βιβλιογραφίας για το σύστημα της Λογιστικής της Υπευθυνότητας και του ρόλου που διαδραματίζει στη διαδικασία της αξιολόγησης της απόδοσης τόσο των τμημάτων όσο και της επιχείρησης συνολικά. Ορίστηκαν και εξετάστηκαν αναλυτικά όλοι οι τύποι των κέντρων ευθύνης και ο ρόλος αυτών στη επίτευξη των τμηματικών και των εταιρικών στόχων. Επίσης, σε αυτό το κεφάλαιο ασχοληθήκαμε με τον προσδιορισμό των αποκεντρωμένων διοικητικών δομών, τα μειονεκτήματα και τα πλεονεκτήματα τους. Επίσης, πραγματεύτηκαν οι έννοιες του κέρδους, του κόστους και θα μελετήθηκαν διάφορα προβλήματα που εμφανίζονται κατά η διαδικασία της διοικητικής λειτουργίας και της αξιολόγησης των **αποκεντρωμένων διοικητικών τμημάτων (decentralized organizational units)**.

Τέλος, με την παρουσίαση μίας πραγματικής περίπτωσης, επιχειρείται η πρακτική μελέτη των όσων διαπραγματεύτηκαν σε αυτό το κεφάλαιο.

**Οροι κλειδιά κεφαλαίου (Key Words):** ευθύνη (responsibility), αλυσίδα ευθύνης (responsibility chain), λογιστικής της υπευθυνότητας (responsibility accounting), κέντρο ευθύνης (responsibility centre), εκθέσεων απόδοσης (performance reports), κέντρα κόστους (cost centers), προαιρετικά κέντρα κόστους (discretionary cost centers), κέντρα εσόδων (revenue centers), κέντρα κέρδους (profit centers), κέντρα επένδυσης (investment centers), εκθέσεις απόδοσης (performance reports) αποκεντρωση (decentralization), αποκεντρωμένων διοικητικών



τμημάτων (decentralized organizational units), (κέντρο επένδυσης)(investment centre), (κέντρο κέρδους)(profit centre), (κέντρο κόστους) (cost centre), εκθέσεις απόδοσης (performance reports), κέντρου ευθύνης (responsibility center), συστήματα ελέγχου της διοίκησης (management control systems), προϋπολογιστικών και κοστολογικών εκθέσεων (budgetary and cost reports), οργανωτική δομή (organizational structure), αποκέντρωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων προς τα κάτω (downward decentralised decision making), έλεγχο (control), αξιολόγηση (evaluation), (goal congruence)



## BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

1. **Atkinson A., Banker R., Kaplan R., and Young M., (2001),** “Management Accounting”, Prentice Hall, Third Edition, New Jersey.
2. **Blocher J.E., Chen H.K., Lin W.T.,(1999),** “Cost Management 2e, a strategic emphasis”, Mc Grow-Hill Irwin, International edition , second edition, New York.
3. **Drury C., (2000),** “Management Accounting for Business Decisions”, Thomson Business Press, First Edition, London.
4. **Garrison, Noreen, (2000)** “Management Accounting”, Mc–Graw Hill Higher Education, International Edition, 10<sup>th</sup> Edition
5. **Hilton R., (2000),** “Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment”, Mc–Graw Hill Higher Education, Fifth Edition, Chicago.
6. **Hilton, R.; Maher M., Selto K., (2000),** “Cost Management: Strategies for Business Decisions”, Mc–Graw Hill Higher Education, Second Edition, Chicago.
7. **Horngren T.C.; Harrison R., Robinson M., (1998),** “Principles of Management Accounting”, Prentice Hall, 9<sup>th</sup> Edition, Boston.
8. **Horngren T.C., Foster G.; Datar M.S., (2000),** “Cost Accounting: A Managerial Emphasis”, Prentice Hall, Tenth Edition, Boston.
9. **Horngren T.C., Bhimani A., Datar M.S.,Foster G.,(1999) ,** “Management and Cost Accounting”, second edition, Prentice Hall, Boston.
10. **Maher M., Selto K., (2002),** “Cost Accounting and Management”, Mc–Graw Hill Higher Education, 4<sup>th</sup> Edition, London.
11. **Maher M., Stickney C., Weil R., (2001),** “Managerial Accounting: An introduction to concepts, methods and uses”, Harcourt College Publishers, 7<sup>th</sup> Edition, London.



12. **Needles E.B., Powers M., Crosson V.S.,(2002), “Financial and Management Accounting”, Houghton Mifflin Company, Boston, New York.**
13. **Upchurch A., (2002), “Management Accounting: Principles & Practice”, Financial Times, Pitman Publishing, London**





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

### Αξιολόγηση της Απόδοσης (Performance Measurement)

#### 3.1 Εισαγωγή

Στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον, πολλές επιχειρήσεις επικεντρώνονται στην **αξιολόγηση των δραστηριοτήτων** προκειμένου να γίνουν ανταγωνιστικότερες. Επιπλέον, η **αξιολόγηση (evaluation)** υποστηρίζει τον **έλεγχο (control)** και τη διαχείριση του **κόστους δραστηριότητας (cost of activity)** της επιχείρησης. Για την απεικόνιση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των δραστηριοτήτων είναι απαραίτητα τα μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης. Τα μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης διακρίνονται σε:

- Στα **χρονικά μέτρα (time measures)**, δηλαδή στα μέτρα που αξιολογούν το χρόνο διεξαγωγής των λειτουργιών, δηλαδή το χρονικό διάστημα που απαιτείται για την εκτέλεση μιας λειτουργίας,
- Στα **ποιοτικά μέτρα (quality measures)**, δηλαδή στα μέτρα που αξιολογούν την ποιότητα των δραστηριοτήτων που διεξάγει η επιχείρηση, δηλαδή την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα του συνόλου των λειτουργιών,
- Στα **κοστολογικά μέτρα (cost measures)**, δηλαδή στα μέτρα που αξιολογούν το κόστος των πραγματοποιούμενων λειτουργιών.

Σύμφωνα με τον Drury, (2000), τα **χρονικά μέτρα (time measures)**, γίνονται σήμερα περισσότερο απαραίτητα από ποτέ καθώς η χρήση τους αποτελεί παράγοντα που προσδίδει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Οι επιχειρήσεις αναζητούν τρόπους για τη μείωση του χρόνου ανταπόκρισης



στις απαιτήσεις των πελατών τους προκειμένου να αυξήσουν το βαθμό ικανοποίησής τους. Επιπλέον, η ταχύτητα παραγωγής και διάθεσης νέων προϊόντων στην αγορά αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα ζητήματα που απασχολούν τις επιχειρήσεις διεθνώς. Συνεπώς, οι επιχειρήσεις πρέπει να επικεντρώνονται στο χρονικό διάστημα που απαιτείται η διεκπεραίωση μίας λειτουργίας ή μιας αλληλουχίας λειτουργιών. Για παράδειγμα, ο χρόνος που απαιτείται για τη συλλογή των παραγγελιών, την παραγωγή των προϊόντων, την αποθήκευσή τους και τη διεκπεραίωση του ελέγχου έχει αντίκτυπο στην ικανότητα ταχύτερης εξυπηρέτησης των απαιτήσεων των πελατών. Επιπρόσθετα, η μείωση του χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση μίας λειτουργίας επηρεάζει τη μείωση του κόστους μακροπρόθεσμα.

Σύμφωνα με τον Παπαδάκη (2003), αυξανόμενη προσοχή δίδεται στην ανάλυση της **αλυσίδας αξίας (value chain analysis)** ως ένα εργαλείο για την βελτίωση της **ικανοποίησης των πελατών (consumer satisfaction)**. Η αλυσίδα αξίας μελετά το **βαθμό συνέργειας (contribution rate)** που ενδεχομένως αναπτύσσεται μεταξύ των εσωτερικών λειτουργιών ενός οργανισμού. Δηλαδή, αναλύει την επιχείρηση στις στρατηγικά κύριες δραστηριότητές της, ούτως ώστε να εξετάζει την πορεία του κόστους που επιβαρύνει την επιχείρηση, καθώς και τις υπάρχουσες ή δυνητικές πηγές διαφοροποίησής της. Μελετώντας κάθε μία από τις λειτουργίες μέσα από το πρίσμα της αλυσίδας αξίας ως σχέσεις μεταξύ πελάτη – προμηθευτή, οι απόψεις των πελατών μπορούν να αποτελέσουν χρήσιμη πληροφορία για την **αξιολόγηση της ποιότητας (quality measurement)** των παρεχόμενων υπηρεσιών και τις εξυπηρέτησης - διαχείρισης του πελατολογίου (**portfolio management**)



από τους προμηθευτές. Με αυτόν τον τρόπο μπορούν, οι ευκαιρίες για βελτίωση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών, άρα και της ικανοποίησης των πελατών, στο εσωτερικό ολόκληρης της αλυσίδας αξίας αυξάνονται σημαντικά. Για παράδειγμα, η ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχεται από το τμήμα των πωλήσεων μπορεί να αξιολογηθεί από το προσωπικό που εργάζεται στο τμήμα αυτό με κριτήριο την ταχύτητα του διακανονισμού της πώλησης – παραγγελίας και την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχονται από το τμήμα των προμηθειών. Αυτή η ποιοτική αξιολόγηση μπορεί να συμπληρωθεί με τη χρήση **ποσοτικών μέτρων (quantitative measures)** όπου κρίνεται αναγκαίο, όπως το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη διεκπεραίωση της πώλησης – παραγγελίας του προϊόντος μέχρι τη διανομή του προϊόντος στον πελάτη.

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Urchurch (2003), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2003), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2003), είναι αναμφισβήτητο το γεγονός ότι τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη γνώση και την παρακολούθηση του κόστους των λειτουργιών είναι πολλαπλά. Η αξιοποίηση των **πληροφοριών της κοστολόγησης (cost accounting information)** λειτουργεί ως το μέσο για την ιεράρχηση των λειτουργιών με γνώμονα το περιθώριο μείωσης του κόστους. Για να βελτιώσουμε τις λειτουργίες πρέπει πρώτα να κατανοήσουμε την **συμπεριφορά του κόστους (cost behaviour)** προκειμένου να εντοπίσουμε την πηγή που προκαλεί το αυξημένο κόστος. Το κόστος<sup>1</sup> ανά λειτουργία παρέχει

---

<sup>1</sup> Το κόστος ανά λειτουργία δίδεται από τον λόγο: κόστος δραστηριότητας  
οδηγός κόστους



χρήσιμες πληροφορίες για την αποτελεσματικότητα μιας λειτουργίας. Οι Innes και Mitchell (1990), ύστερα από μελέτη τριών επιχειρήσεων που εφαρμόζουν **συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα (Activity – based Costing Systems)** παρατήρησαν ότι οι **δείκτες των οδηγών κόστους (cost drivers rates)**, όπως λ.χ. ο αριθμός των αποδείξεων που έχουν εκδοθεί, χρησιμοποιούνταν ως ένα μέτρο για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της απόδοσης της αυτής λειτουργίας. Το εντυπωσιακό στη χρήση αυτών των δεικτών ήταν ότι χρησιμοποιούνταν επειδή γίνονταν εύκολα κατανοητοί και εύχρηστοι από το σύνολο των εργαζομένων. Επίσης, έδιναν μία βάση για τη διαχείριση του κόστους. Από τη άλλη πλευρά παρατηρήθηκε ότι οι **δείκτες κόστους (cost rates)** οδηγούν τους υπεύθυνους των τμημάτων να μειώνουν συνεχώς το κόστος των δραστηριοτήτων του τμήματος με στόχο την αυξανόμενη αποδοτικότητα των δραστηριοτήτων. Η χρήση δηλαδή των δεικτών λειτουργούσε, κατά ένα τρόπο, ως κίνητρο για τη μείωση του κόστους με κάθε τρόπο. Αυτή η παράμετρος αποτελεί σημαντικό κίνδυνο για τη συνοχή των εργασιακών σχέσεων στο εσωτερικό τόσο του τμήματος όσο και της επιχείρησης συνολικά. Θα πρέπει λοιπόν η χρήση των **συστημάτων κοστολόγησης (cost accounting systems)** να είναι προσεκτική προκειμένου να αποφεύγονται φαινόμενα δυσλειτουργικής συμπεριφοράς μεταξύ του προσωπικού.

### 3.2 Ορισμός - Έννοια

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Upchurch (2003), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2003), Κοέν, (3005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison;



Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2003), *αξιολόγηση της απόδοσης (performance measurement)* είναι η διαδικασία κατά την οποία οι διευθυντές σε όλα τα επίπεδα της διοικητικής ιεραρχίας (*management hierarchy*) αποκτούν πληροφορίες αναφορικά με την πορεία των δραστηριοτήτων της εταιρίας προκειμένου να μετρήσουν την απόδοση συγκριτικά με τους προκαθορισμένους στόχους που έχουν τεθεί από τους προϋπολογισμούς (*budgets*) και τα πλάνα (*plans*).

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Urchurch (2003), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2003), Κοέν, (3005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2003), η *αξιολόγηση της απόδοσης (performance measurement)* αναφέρεται και ενεργοποιείται και στις τρεις διοικητικές λειτουργίες, *στρατηγική διοίκηση (operations)*, *μάρκετινγκ (marketing)* και *χρηματοοικονομικές υποθέσεις (finance)*. Στις δραστηριότητες που περιλαμβάνονται στις αρμοδιότητες του στρατηγικού σχεδιασμού, η αξιολόγηση ασχολείται με τις δραστηριότητες των διευθυντών και των προϊσταμένων παραγωγής οι οποίοι αναφέρουν στα στελέχη της ανώτατης στρατηγικής διοίκησης. Όσον αφορά το μάρκετινγκ, η αξιολόγηση περιλαμβάνει τις δραστηριότητες των *εκτελεστικών διευθυντών πωλήσεων (sales executives)*, των *διευθυντών πωλήσεων (sales managers)* και των πωλητών. Στις δραστηριότητες του κέντρου χρηματοοικονομικών υποθέσεων, η αξιολόγηση της απόδοσης *απεικονίζει (monitor)* τις κινήσεις για τη χρηματοδότηση της εταιρίας και τη *χρηματοοικονομική μόχλευση (financial leverage)* των κεφαλαίων καθώς και τα αποτελέσματα αυτών των ενεργειών. Με άλλα λόγια μετρά την επάρκεια *ρευστότητας (liquidity)*, τις *ταμειακές ροές (cash flow)*, το



**κόστος κτήσης των κεφαλαίων (cost of capital)** και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Επιπλέον, η απόδοση αξιολογείται και στα διαφορετικά επίπεδα της διοικητικής ιεραρχίας της επιχείρησης, δηλαδή σε επίπεδο **ανώτατης διοίκησης (top management)**, σε επίπεδο **γραμμικής διοίκησης (mid management)** και στο κατώτερο επίπεδο κυρίως των τμημάτων παραγωγής και πωλήσεων. Όσον αφορά τα τμήματα παραγωγής και πωλήσεων, η αξιολόγηση διεξάγεται σε επίπεδο διευθυντή εργοστασίου, οι οποίοι με τη σειρά τους αξιολογούνται από στελέχη της διοίκησης. Ομοίως, οι πωλητές αξιολογούνται από τους διευθυντές πωλήσεων οι οποίοι με τη σειρά τους αξιολογούνται από τους εκτελεστικούς διευθυντές πωλήσεων. Η αξιολόγηση του κέντρου χρηματοοικονομικών υποθέσεων πραγματοποιείται απευθείας από την ανώτατη διοίκηση.

### **3.3 Το ευμετάβλητο του ευρύτερου επιχειρηματικού περιβάλλοντος και η ανάγκη για τη δημιουργία νέων μέτρων αξιολόγησης της απόδοσης**

Σύμφωνα με τους Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Kaplan, Atkinson (1994), Harrison, Robinson(1998), Garrison; Noreen (2000), Needles, Grosson, (2003), και Maher, Selto(2003), Hilton (2000), και Drury (2000), το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον βιώνει μία ραγδαία μεταβολή γεγονός που αναμφισβήτητα δυσχεραίνει την άμεση προσαρμογή των επιχειρήσεων στις ταχύρυθμες αυτές αλλαγές. Η υπερηχητική ανάπτυξη του παγκόσμιου ανταγωνισμού, η ταχύτητα της τεχνολογικής εξέλιξης, οι άνευ προηγουμένου δημογραφικές αλλαγές που παρατηρούνται τόσο σε εθνικό όσο και σε υπερεθνικό επίπεδο και ο τρομακτικά γρήγορος ρυθμός



ανάπτυξης των πληροφοριακών συστημάτων έχουν συντελέσει στη δημιουργία ενός επιχειρηματικού περιβάλλοντος που αλλάζει από μέρα σε μέρα και από ώρα σε ώρα. Για να παραμείνουν ανταγωνιστικές σε ένα τέτοιο δυναμικό περιβάλλον, οι επιχειρήσεις οφείλουν να βελτιώνουν συνεχώς τα **συστήματα πληροφοριών διοίκησης (management information systems)** γενικά και κυρίως τα **συστήματα κοστολόγησης (cost – management systems)**. Οι μάνατζερς πρέπει να αναζητούν συνεχώς νέους τρόπους για τη βελτίωση όλων των πτυχών των κοστολογικών συστημάτων συμπεριλαμβανομένων και των συστημάτων αξιολόγησης της απόδοσης που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των διαφόρων τμημάτων (**κέντρων ευθύνης (responsibility centres)**) της οργάνωσης και να παρέχουν στα στελέχη τα απαραίτητα κίνητρα σε όλα τα επίπεδα της οργανωτικής δομής προκειμένου να επιτυγχάνονται ταχύτερα και αποτελεσματικότερα τόσο οι **εταιρικοί (corporate)** όσο και οι **τμηματικοί (divisional)** στόχοι που κάθε φορά τίθενται από την ανώτερη διοίκηση.

Θα πρέπει να διασαφηνίσουμε ότι η **αξιολόγηση της απόδοσης (performance measurement)** διακρίνεται σε δύο μεγάλες κατηγορίες. Η αξιολόγηση της απόδοσης πραγματοποιείται σε **επίπεδο επιχείρησης (corporate performance measurement)** και αφορά τα συνολικά αποτελέσματα. Σε **επίπεδο τμήματος (divisional performance measurement)**, η αξιολόγηση της απόδοσης αναφέρεται στα **κέντρα ευθύνης (responsibility centres)** και στους υπεύθυνους αυτών.

### 3.4 Πότε υφίσταται ανάγκη για την ύπαρξη Νέων Μέτρων Αξιολόγησης της Απόδοσης



Από έρευνες προκύπτει ότι οι παράγοντες που συντελούν στη δημιουργία νέων μέτρων αξιολόγησης είναι οι εξής:

- Μεταβολή στην εταιρική στρατηγική.
- Όταν δεν εφαρμόζονται μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης.
- Όταν παρατηρείται ότι η εφαρμογή ορισμένων μέτρων αξιολόγησης δεν συμβάλλει στην πραγματοποίηση των στόχων του τμήματος και κατ' επέκταση της επιχείρησης.
- Όταν έχει υιοθετηθεί μία νέα τεχνολογική εφαρμογή, μία καινούρια διαδικασία ή μία νεοσύστατη οργανωτική δομή.
- Όταν το μερίδιο αγοράς της επιχείρησης μειώνεται.
- Όταν ξεσπάει οικονομική κρίση.
- Όταν τα στελέχη αγνοούν τα αποτελέσματα των εκθέσεων απόδοσης.
- Όταν τα στελέχη υποκινούνται να διεκπεραιώνουν δραστηριότητες που προσδίδουν προστιθέμενη αξία.
- Όταν τα μέτρα αξιολόγησης απεικονίζουν μόνο το κόστος των τμηματικών δραστηριοτήτων.
- Όταν το παραγόμενο προϊόν ή η προσφερόμενη υπηρεσία περνάει σε νέο στάδιο του κύκλου ζωής.
- Όταν τα μέτρα δίνουν έμφαση μόνο στο αποτέλεσμα και δεν υποδεικνύουν τρόπους για την αριστοποίηση των δραστηριοτήτων.
- Όταν οι διάφορες ομάδες που δραστηριοποιούνται στο εσωτερικό της οργάνωσης δεν συνεργάζονται αποτελεσματικά.
- Όταν τα μέτρα είναι υπερβολικά ακριβή.



- Όταν τα μέτρα δίνουν αποκλειστική έμφαση στις εσωτερικές διεργασίες και δεν αξιολογούν και τα εξωτερικά ερεθίσματα.
- Όταν τα στελέχη και οι εργαζόμενοι είναι ανίκανοι να συνδέσουν κρίσιμους παράγοντες για την επιτυχία της επιχείρησης.

(Πηγή: Hilton; Maher; Selto; 2003, P. McMann, "You may need New Performance Measures When...")

### 3.5 Χρηματοοικονομικά και μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης - Εισαγωγή (Financial and non financial performance measures)

Σύμφωνα με τους Blocher, Chen, Lin (2003), Horngren; Foster; Datar (2000), Drury (2000), Needles, Grosson (2000), Hilton, Maher, Selto (1998), Κοέν (2005), Horngren, Harrison, Robinson (1998), Upchurch (1998) Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren; Bhimani; Datar; Foster (1998), πολλά από τα **μέτρα (measures)** που χρησιμοποιούνται ευρέως από τις επιχειρήσεις όπως το **λειτουργικό εισόδημα (operating income)** στηρίζονται σε **εσωτερικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες (internal financial information)**. Επιπλέον, παρατηρείται αυξανόμενη η τάση οι επιχειρήσεις να υποστηρίζουν τη χρήση των εσωτερικών χρηματοοικονομικών μέτρων με μέτρα που βασίζονται:

- α) στην αξιοποίηση της πληροφορίας που προέρχεται από το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης (λ.χ. τιμές μετοχών),
- β) σε μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες του εσωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης (λ.χ. **συχνότητα δυσλειτουργίας εξοπλισμού (defect rates)**, **περιθώριο χρόνου μεταξύ παραγγελίας και παράδοσης**



**εμπορεύματος (manufacturing lead time), αριθμός νέων πατέντων (number of new patents),**

γ) σε μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες του εξωτερικού περιβάλλοντος (λ.χ. δείκτες ικανοποίησης πελατών, μερίδιο αγοράς).

Συχνά η χρήση των τέτοιων μέτρων συγκρίνεται είτε με τη χρήση τους από άλλα τμήματα της επιχείρησης είτε με τη χρήση τους από άλλες ανταγωνίστριες επιχειρήσεις.

Ορισμένες επιχειρήσεις παρουσιάζονται να χρησιμοποιούν χρηματοοικονομικά και μη χρηματοοικονομικά μέτρα για την αξιολόγηση της τμηματικής απόδοσης με τη χρήση της **ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης (balanced scorecard)**. Πολλές επιχειρήσεις εντάσσουν διαφορετικά στοιχεία στις κάρτες βαθμολόγησής τους, αλλά οι περισσότερες από αυτές τις κάρτες περιλαμβάνουν :

- (1) Μέτρα μέτρησης κερδοφορίας (profitability measures)
- (2) Μέτρα μέτρησης της ικανοποίησης των πελατών (customer-satisfaction measures)
- (3) Μέτρα μέτρησης της αποτελεσματικότητας, της ποιότητας και του χρόνου διεξαγωγής των εσωτερικών δραστηριοτήτων (internal measures of efficiency, quality and time)
- (4) Μέτρα μέτρησης της καινοτομίας (innovation measures).

Για παράδειγμα, επιχειρήσεις όπως η Mobil Oil και η Ford Motor Company, χρησιμοποιούν την **ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης (balanced scorecard)** προκειμένου να αξιολογήσουν την επίδοση τόσο των υπευθύνων των τμημάτων όσο και των αποτελεσμάτων των τμημάτων αυτών.



Κάποια μέτρα μέτρησης της επίδοσης, όπως ο **αριθμός νέων πατέντων (new patents number)**, έχουν ένα μακροπρόθεσμο ορίζοντα. Άλλα μέτρα, όπως η **απόκλιση χρήσεως πρώτων υλών (direct material efficiency variances)** και η γενική **τιμαριθμική απόκλιση (overhead spending variances)**, έχουν βραχυπρόθεσμο ορίζοντα. Εμείς θα επικεντρωθούμε στα μέτρα που χρησιμοποιούνται συχνότερα από τις επιχειρήσεις και η χρήση των οποίων έχει μεσοπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο ορίζοντα. Αυτά είναι **εσωτερικά χρηματοοικονομικά μέτρα (internal financial measures)** που βασίζονται σε **λογιστικά μεγέθη (accounting amounts)** και ανακοινώνονται ανά **τακτά βραχεία χρονικά διαστήματα** στις επιχειρήσεις.

Στο επόμενο κεφάλαιο παρουσιάζονται αναλυτικά τα χρηματοοικονομικά και τα μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της τμηματικής και της επιχειρηματικής απόδοσης όπως αυτά διατυπώνονται στη βιβλιογραφία και την αρθρογραφία. Επιπλέον, επιχειρείται η αναλυτική παρουσίαση και επεξήγηση της αξιοποίησής τους και του ρόλου που αυτά διαδραματίζουν στην **τμηματική (divisional)** και την **επιχειρηματική (corporate)** δραστηριότητα με βάση τη βιβλιογραφία και την αρθρογραφία καθώς επίσης και από τη μελέτη της εφαρμογής τους σε **πραγματικές περιπτώσεις (case studies)**.



## 3.6 Εμπειρικές Προσεγγίσεις

### 3.6.1 Μελέτη Περίπτωσης (Case Study)

#### Μελέτη Περίπτωσης (Case Study)

*Η διεσδυτικότητα της Διοικητικής Λογιστικής και της Αξιολόγησης της Απόδοσης: Η περίπτωση των αποτυχημένων μη επανδρωμένων διαστημικών αποστολών στον Άρη.*

Από το 1992, η φιλοσοφία των στελεχών της NASA βασίζεται στο γεγονός ότι πλέον είναι γρηγορότερη, φθηνότερη, και ευκολότερη μία διαστημική αποστολή από ότι ήταν στο παρελθόν. Η φιλοσοφία των στελεχών του διεθνούς διαστημικού οργανισμού βρίσκεται σε πλήρη εναρμόνιση της φιλοσοφίας που διέπει και άλλους μεγάλους επιχειρηματικούς οργανισμούς σε όλο τον κόσμο. Ωστόσο, αυτή μπορεί να είναι επιτυχής μόνο όταν η απόδοση (performance) είναι υψηλή και αυξανόμενη. Αυτό βέβαια δε συνάδει με την πορεία της NASA καθώς 7 από τις 16 μη επανδρωμένες, εξερευνητικές αποστολές (αποστολές εξερεύνησης με τη χρήση ρομπότ), είτε είχαν αποτύχει ολοκληρωτικά είτε παρουσίασαν σοβαρά τεχνικά προβλήματα που ανάγκασαν τους ανθρώπους της NASA να ματαιώσουν τις αποστολές.

Οι κριτικοί που ασχολούνται με το θέμα αποδίδουν το υψηλό ποσοστό αποτυχιών στην περικοπή των κονδυλίων που δαπανώνται για διαστημικά προγράμματα. Η πιο πρόσφατη πανωλεθρία ήταν η εξαφάνιση ενός μη επανδρωμένου διαστημικού αεροσκάφους αξίας 165 εκατ. δολαρίων που είχε προορισμό τον Άρη λίγο πριν την προσγείωση το Δεκέμβριο του 1999.



Εξαιτίας των πρόσφατων αποτυχιών, η NASA συνέστησε μια επιτροπή διερεύνησης και διοίκησης των διάφορων προγραμμάτων του οργανισμού προκειμένου να εξακριβώσει τις ακριβείς αιτίες των καταστροφών. Ο έλεγχος εστίασε περισσότερο στην εταιρία Jet Propulsion Laboratory (JPL) η έδρα της οποίας είναι στην Pasadena και η οποία είναι υπεύθυνη για το συντονισμό των διαστημικών προγραμμάτων του πλανήτη Άρη συνολικού προϋπολογισμού 356,8 εκατ. δολαρίων. Επιπλέον στο στόχαστρο της επιτροπής μπήκε και η Lockheed Martin, εταιρία κατασκευής διαστημικών οχημάτων η οποία αποτελεί και το μοναδικό συνεργάτη – κατασκευαστή της NASA.

Κατά τη διαδικασία του ελέγχου από την επιτροπή, τα στελέχη της Lockheed Martin δήλωσαν ότι στην προσπάθειά τους να ευθυγραμμιστούν με τις περιορισμένα κονδύλια που τους παρείχε η NASA αναγκάστηκαν να μην ελέγξουν ενδελεχώς τον Μαγνητικό Εξομοιωτή Προσγείωσης στην επιφάνεια του Άρη (Mars Polar Lander) καθώς επίσης και τις τουρμπίνες ελέγχου καθόδου του αεροσκάφους κατά την προσγείωση στην επιφάνεια του Κόκκινου Πλανήτη. Επιπλέον, οι άνθρωποι της Lockheed Martin δήλωσαν ευθαρσώς ότι λόγω των περιορισμένων πόρων αναγκάστηκαν να προβούν σε επιλογές και ενέργειες που σε διαφορετική περίπτωση δεν δε είχαν προβεί λ.χ. στην παράβλεψη της εγκατάστασης ενός τηλεμετρικού πομπού οποίος θα έδινε τη δυνατότητα στους μηχανικούς της αποστολής να διατηρούν επαφή και να ελέγχουν Μαγνητικό Εξομοιωτή Προσγείωσης.

Μία άλλη παράμετρος που έφερε στο φως η εξεταστική επιτροπή ήταν ότι η Lockheed Martin κατέφυγε σε περιορισμό των εργαζομένων και των μηχανικών γεγονός που δημιούργησε εξοντωτικές συνθήκες



εργασίας για τους εναπομείναντες εργαζόμενους στο πρόγραμμα. Οι μηχανικοί όπως αποκαλύφθηκε εργάζονταν για ένα project από 80 μέχρι 100 ώρες την εβδομάδα.

Το δίδαγμα που προκύπτει είναι ότι παρά το γεγονός ότι τα στελέχη των διαφόρων επιχειρήσεων εργάζονται σε περιβάλλοντα όπου ο περιορισμός των εξόδων και των δαπανών αποτελεί τον πρωταρχικό στόχο θα πρέπει οι σημαντικές και κρίσιμες αποφάσεις για το μέλλον των δραστηριοτήτων των εταιριών να λαμβάνονται αφού προηγηθεί ενδελεχής μελέτη των στόχων, των πόρων και όλων των στρατηγικών παραμέτρων που απαρτίζουν και συνθέτουν την επιτυχή πορεία των επιχειρήσεων. Σε διαφορετική περίπτωση, οι καταστροφές όπως αυτή του διαστημικού προγράμματος της NASA για τον Άρη θα συνεχίζονται και θα μεγεθύνονται. Οι προϋπολογισμοί θα πρέπει να διαμορφώνονται με τέτοιο τρόπο ώστε να εξυπηρετούνται οι ανάγκες του τμήματος παραγωγής και των στόχων για τις πωλήσεις που θέτει η ανώτερη διοίκηση. Ο συνολικός προϋπολογισμός θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από μία μακροχρόνια βάση οριοθέτησης των τμηματικών και των εταιρικών στόχων. Με αυτόν τον τρόπο η διοίκηση της εταιρίας μπορεί να αυξήσει σημαντικά τις πιθανότητες μακροπρόθεσμης επιτυχίας των δραστηριοτήτων της τελευταίας.

Πηγή: Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), " Management Accounting, 3<sup>rd</sup> Edition", , Prentice Hall, 2001

### 3.7 Σύνοψη

Σε αυτό το κεφάλαιο πραγματοποιήθηκε η παρουσίαση των ευρημάτων από την έρευνα της ελληνικής και διεθνούς βιβλιογραφίας



αναφορικά με τη διαδικασία της αξιολόγησης της επιχειρηματικής και της τμηματικής απόδοσης καθώς και για τις επιδράσεις στη συμπεριφορά των εργαζομένων.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

1. **Atkinson A., Banker R., Kaplan R., and Young M., (2001), “Management Accounting”, Prentice Hall, Third Edition, New Jersey.**



2. **Blocher J.E., Chen H.K., Lin W.T.,(1999),** “Cost Management 2e, a strategic emphasis”, Mc Grow-Hill Irwin, International edition , second edition, New York.
3. **Drury C.,** “Management Accounting for Business Decisions”, (2000), Thomson Business Press, First Edition, London.
4. **Garrison, Noreen, (2000)** “Management Accounting”, Mc–Graw Hill Higher Education, International Edition, 10<sup>th</sup> Edition
5. **Hilton R., (2000),** “Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment”, Mc–Graw Hill Higher Education, Fifth Edition, Chicago.
6. **Hilton, R.; Maher M., Selto K., (2000),** “Cost Management: Strategies for Business Decisions”, Mc–Graw Hill Higher Education, Second Edition, Chicago.
7. **Horngren T.C.; Harrison R., Robinson M., (1998),** “Principles of Management Accounting”, Prentice Hall, 9<sup>th</sup> Edition, Boston.
8. **Horngren T.C., Foster G.; Datar M.S., (2000),** “Cost Accounting: A Managerial Emphasis”, Prentice Hall, Tenth Edition, Boston.
9. **Horngren T.C., Bhimani A., Datar M.S.,Foster G.,(1999)** ,“Management and Cost Accounting”, second edition, Prentice Hall, Boston.
10. **Maher M., Selto K., (2002),** “Cost Accounting and Management”, Mc–Graw Hill Higher Education, 4<sup>th</sup> Edition, London.
11. **Maher M., Stickney C., Weil R., (2001),** “Managerial Accounting: An introduction to concepts, methods and uses”, Harcourt College Publishers, 7<sup>th</sup> Edition, London.





12. **Needles E.B., Powers M., Crosson V.S.,(2002), “Financial and Management Accounting”, Houghton Mifflin Company, Boston, New York.**
13. **Upchurch A., (2002), “Management Accounting: Principles & Practice”, Financial Times, Pitman Publishing, London.**

### **ΕΛΛΗΝΙΚΗ**

1. **Παπαδάκης Γ., (2003), “Στρατηγική & Πολιτική των επιχειρήσεων, Εκδόσεις Μπένου, Α' Έκδοση, Αθήνα.**



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

### Χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της τμηματικής και επιχειρηματικής επίδοσης (Financial Performance Measures)

#### 4.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το κεφάλαιο συντελείται η αναλυτική παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέτρων αξιολόγησης της απόδοσης τόσο σε επιχειρηματικό όσο και σε εταιρικό επίπεδο. Αναλύονται όλες οι βασικές έννοιες και παράμετροι που λαμβάνονται υπόψη για την αξιολόγηση των κέντρων επένδυσης και για το σχεδιασμό των μέτρων αξιολόγησης.

#### 4.2 Βήματα για το σχεδιασμό λογιστικών- χρηματοοικονομικών μέτρων αξιολόγησης της απόδοσης

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Urchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), για το σχεδιασμό ενός λογιστικού μέτρου αξιολόγησης της απόδοσης απαιτείται η πραγματοποίηση έξι βημάτων:

**Βήμα 1<sup>ο</sup>: Επιλογή Μέτρου Αξιολόγησης της Απόδοσης που να ευθυγραμμίζεται με τους Χρηματοοικονομικούς Στόχους της Ανώτερης Διοίκησης.** Για παράδειγμα, μέτρα όπως το λειτουργικό εισόδημα (operating income), το καθαρό εισόδημα (net income), η απόδοση των στοιχείων του ενεργητικού (return on assets), η απόδοση των εσόδων



(return on revenues), αποτελούν τα ιδανικά χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της τμηματικής απόδοσης?

**Βήμα 2<sup>ο</sup>:** Επιλογή του Χρονικού Ορίζοντα για κάθε Μέτρο Αξιολόγησης της Απόδοσης που επιλέχτηκε στο Βήμα 1<sup>ο</sup>. Για παράδειγμα, θα έπρεπε το χρονικό διάστημα υπολογισμού μέτρων όπως η απόδοση των στοιχείων του ενεργητικού, να είναι βραχυπρόθεσμο (1 χρόνος) ή μακροπρόθεσμο (2 ή περισσότερα χρόνια)?

**Βήμα 3<sup>ο</sup>:** Επιλογή Κατάλληλης Ερμηνείας για κάθε στοιχείο που συμπεριλαμβάνεται σε κάθε Μέτρο Αξιολόγησης της Απόδοσης που επιλέχτηκε στο Βήμα 1<sup>ο</sup>. Για παράδειγμα, θα έπρεπε το ενεργητικό (assets) να ερμηνεύεται ως συνολικό ενεργητικό (total assets) ή ως καθαρό ενεργητικό (net assets)<sup>2</sup>

**Βήμα 4<sup>ο</sup>:** Επιλογή ενός Εναλλακτικού Μέτρου για κάθε Μέτρο Αξιολόγησης της Απόδοσης που επιλέχτηκε στο Βήμα 1<sup>ο</sup>. Για παράδειγμα, θα έπρεπε τα στοιχεία του ενεργητικού να αποτιμούνται στο Ιστορικό Κόστος (historical cost) ή στο Τρέχον Κόστος (current cost) ?

**Βήμα 5<sup>ο</sup>:** Επιλογή του Προκαθορισμένου Στόχου ως κριτήριο για την Αξιολόγηση της Απόδοσης. Για παράδειγμα, θα έπρεπε όλα τα τμήματα της επιχείρησης να έχουν τους ίδιους στόχους, όπως απαιτείται για την αξιολόγηση με τη χρήση του δείκτη της απόδοσης του συνόλου του ενεργητικού?

**Βήμα 6<sup>ο</sup>:** Επιλογή του Χρόνου Αναφοράς προς την Ανώτερη Διοίκηση. Για παράδειγμα, θα έπρεπε οι τμηματικές καταστάσεις αξιολόγησης της απόδοσης (divisional performance reports) να αποστέλλονται προς

---

<sup>2</sup> Καθαρά Πάγια= Συνολικά Πάγια – Συνολικές Υποχρεώσεις

την ανώτερη διοίκηση σε ημερήσια βάση, σε εβδομαδιαία βάση ή σε μηνιαία βάση?

Σύμφωνα με τους Horngren; Foster; Datar, (2000), τα έξι βήματα που περιγράψαμε, δεν είναι απαραίτητο να πραγματοποιούνται συνεχόμενα. Οι παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη σε κάθε βήμα είναι εξαρτημένοι μεταξύ τους, και ο λήπτης της απόφασης για το ποιο μέτρο θα επιλεγεί συχνά αναγκάζεται να εξετάσει τα βήματα αυτά αρκετές φορές προτού προβεί στην επιλογή ενός ή περισσότερων χρηματοοικονομικών μέτρων για την αξιολόγηση της επίδοσης. Οι απαντήσεις στα ερωτήματα που τίθενται σε κάθε βήμα εξαρτώνται από τις πεποιθήσεις και τις στάσεις της ανώτερης διοίκησης αναφορικά με την συμπεριφορική διάσταση που αυτά έχουν. Δηλαδή, αφενός κατά πόσο συνάδουν με την επιχειρηματική κουλτούρα της οργάνωσης και αφετέρου αν είναι κατάλληλα και μπορούν να συμβάλλουν στην προσπάθεια της διοίκησης, στην αξιολόγηση της τμηματικής απόδοσης, στην αυτονομία των τμημάτων για την επίτευξη τόσο του τμηματικού όσο και του εταιρικού στόχου .

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται συνοπτικά τα βήματα σχεδιασμού των χρηματοοικονομικών μέτρων αξιολόγησης της απόδοσης.

<b>ΒΗΜΑΤΑ ΓΙΑ ΤΟ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ - ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΤΡΩ Ν ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ</b>	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>
<b>Βήμα 1<sup>ο</sup>:</b> Επιλογή Μέτρου Αξιολόγησης της Απόδοσης που να ευθυγραμμίζεται με τους Χρηματοοικονομικούς Στόχους της Ανώτερης Διοίκησης.	Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Urpchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001),
<b>Βήμα 2<sup>ο</sup>:</b> Επιλογή του Χρονικού Ορίζοντα για κάθε Μέτρο Αξιολόγησης της Απόδοσης που επιλέχτηκε	Banker; Kaplan; Young (2001),

στο Βήμα 1 <sup>ο</sup> .	Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002)
<b>Βήμα 3<sup>ο</sup>:</b> Επιλογή Κατάλληλης Ερμηνείας για κάθε στοιχείο που συμπεριλαμβάνεται σε κάθε Μέτρο Αξιολόγησης της Απόδοσης που επιλέχτηκε στο Βήμα 1 <sup>ο</sup> .	
<b>Βήμα 4<sup>ο</sup>:</b> Επιλογή ενός Εναλλακτικού Μέτρου για κάθε Μέτρο Αξιολόγησης της Απόδοσης που επιλέχτηκε στο Βήμα 1 <sup>ο</sup>	
<b>Βήμα 5<sup>ο</sup>:</b> Επιλογή του Προκαθορισμένου Στόχου ως κριτήριο για την Αξιολόγηση της Απόδοσης.	
<b>Βήμα 6<sup>ο</sup>:</b> Επιλογή του Χρόνου Αναφοράς προς την Ανώτερη Διοίκηση	

**Πίνακας 4.1: Βήματα για το σχεδιασμό των χρηματοοικονομικών μέτρων αξιολόγησης της απόδοσης**

#### **4.3 Βασικές έννοιες που λαμβάνονται υπόψη κατά την αξιολόγηση των επενδύσεων**

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Upchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), στο πλαίσιο της αξιολόγησης των επενδυτικών προτάσεων, ανεξάρτητα από τις εναλλακτικές μεθόδους που μπορούν να χρησιμοποιηθούν υπάρχουν ορισμένα βασικά στοιχεία που θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη. Τα στοιχεία αυτά αφορούν:

1. Την αξιολόγηση των επενδύσεων με βάση (προεξοφλημένες ή μη) καθαρές ταμειακές ροές και όχι λογιστικά κέρδη.
2. Την παράβλεψη οποιουδήποτε χρηματοοικονομικού κόστους.
3. Την συνεκτίμηση τυχόν απαιτήσεων σε κεφάλαιο κίνησης.
4. Την συνεκτίμηση του κόστους ευκαιρίας που υπομένει η επιχείρηση επειδή επιλέγεται μία επένδυση και όχι άλλες εναλλακτικές της.

Σημειώνεται ότι η επιχείρηση στο πλαίσιο αξιολόγησης των επενδυτικών αποφάσεων **δεν λαμβάνει υπόψη το πύπτων ή παρελθόν κόστος (sunk cost).**

Οι παραπάνω έννοιες παρουσιάζονται αναλυτικά στη συνέχεια:

Κατά την αξιολόγηση των επενδύσεων, όπως θα παρουσιαστεί στη συνέχεια, λαμβάνονται υπόψη οι καθαρές ταμειακές ροές των έργων και όχι τα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν από την ανάλυσή τους. Οι ταμειακές εισροές εκφράζουν τα ρευστά τα οποία εισέπραξε μία επιχείρηση κατά τη διάρκεια μίας χρονικής περιόδου ενώ οι ταμειακές εκροές δηλώνουν τα ποσά που πλήρωσε η επιχείρηση. Άρα οι καθαρές ταμειακές ροές δηλώνουν τη διαφορά μεταξύ των ταμειακών εισροών και ταμειακών εκροών και εκφράζουν τα ποσά που η επιχείρηση μπορεί πραγματικά να επενδύσει, σε οποιαδήποτε επένδυση, ανεξάρτητα βαθμού κινδύνου, και να έχει απόδοση.

#### Υπολογισμός Ταμειακών Ροών:

**(Καθαρές Ταμειακές Ροές = Ταμειακές Εισροές – Ταμειακές Εκροές)**



Αντίθετα, τα **λογιστικά κέρδη** επειδή υπολογίζονται με βάση την έννοια του **δεδουλευμένου (accrual basis)** δεν **ταυτίζονται με τις καθαρές ταμειακές ροές**. Σε περίπτωση που τύχει να ταυτιστούν πρόκειται για απλή σύμπτωση. Για παράδειγμα οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων ενώ επηρεάζουν τα λογιστικά κέρδη δεν επηρεάζουν τις **ταμειακές ροές (cash flow)**, εφόσον πρόκειται για μη ταμειακό έξοδο. Επομένως τα λογιστικά κέρδη δεν αντιστοιχούν σε χρηματικό ποσό το οποίο η επιχείρηση θα μπορούσε να επενδύσει, εφόσον δεν αντανακλούν ταμειακά διαθέσιμα.

Εκτός από τις αποσβέσεις, για τον υπολογισμό των ταμειακών ροών **δεν λαμβάνονται υπόψη οι τόκοι ή άλλα χρηματοοικονομικά έξοδα** τα οποία μπορεί να καταβάλλονται σε φορείς, οι οποίοι έχουν χρηματοδοτήσει ή συγχρηματοδοτήσει το επενδυτικό έργο. Η περίπτωση των τόκων είναι διαφορετική από εκείνη των αποσβέσεων αφού η πληρωμή των τόκων συνεπάγεται ταμειακή εκροή. Ο λόγος για τον οποίο οι τόκοι δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των ταμειακών ροών είναι γιατί εκφράζουν την αμοιβή του δανειακού κεφαλαίου όπως τα κέρδη εκφράζουν την αμοιβή του ιδίου κεφαλαίου. Από το επιτόκιο προεξόφλησης των ταμειακών ροών έχει υπολογιστεί με βάση το συνολικό κόστος του κεφαλαίου της επιχείρησης για δεδομένο επίπεδο κινδύνου, το επιτόκιο αυτό λαμβάνει υπόψη την αμοιβή του ξένου κεφαλαίου, δηλαδή τον τόκο. Επομένως, ο συνυπολογισμός των τόκων κατά τον προσδιορισμό των ταμειακών ροών θα αποτελούσε **διπλό υπολογισμό (double counting)** και για το λόγο αυτό δεν γίνεται.

Το θέμα των αποσβέσεων και των τόκων είναι σημαντικά και για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου, εφόσον τόσο οι τόκοι όπως και οι αποσβέσεις εκπίπτουν φορολογικά. Λόγω αυτής



της φορολογικής αντιμετώπισης, η χρηματοδότηση των επενδύσεων με ξένα κεφάλαια επιτρέπει τη φορολογική εξοικονόμηση των τόκων και άρα η επιχείρηση πληρώνει μικρότερο φόρο από ότι θα πλήρωνε εάν χρηματοδοτούσε την επένδυση με ίδια κεφάλαια, η αμοιβή των οποίων, δηλαδή το κέρδος, δεν εκπίπτει φορολογικά αλλά προκύπτει εκ των υστέρων. Στις επόμενες παραγράφους η έμφαση δίνεται στις μεθόδους και τις διαδικασίες αξιολόγησης επενδύσεων χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι φόροι<sup>3</sup>.

Επίσης σε ορισμένες περιπτώσεις αξιολόγησης επενδύσεων θα πρέπει να γίνεται πρόβλεψη για κεφάλαιο κίνησης σε περίπτωση που απαιτείται δέσμευση κεφαλαίων σε κυκλοφοριακά στοιχεία όπως πρώτες ύλες, εμπορεύματα, ανοικτούς λογαριασμούς προς πελάτες κτλ. Τέτοια δεν χρειάζεται όταν η χρηματοδότηση αυτών των κυκλοφοριακών στοιχείων γίνεται από πιστώσεις που λαμβάνει η επιχείρηση από τους προμηθευτές της και τυχόν άλλους πιστωτές.

Τέλος, όλα τα κόστη τα οποία έχουν γίνει πριν τη λήψη της απόφασης ανάληψης της συγκεκριμένης επένδυσης δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση η οποία θέλει να κτίσει σε ένα οικοπέδο ιδιοκτησίας της ένα ξενοδοχείο ή ένα συγκρότημα γραφείων δεν θα πρέπει να λάβει υπόψη το κόστος αγοράς του οικοπέδου, εφόσον παραμένει αμετάβλητο μεταξύ των μεθόδων. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που ένας απόφοιτος ενός πανεπιστημίου θέλει να αξιολογήσει την προοπτική να παρακολουθήσει ένα μεταπτυχιακό πρόγραμμα. Εάν χρησιμοποιηθούν μόνο οικονομικά κριτήρια ο απόφοιτος θα αξιολογήσει λόγω χάρη τις αμοιβές που θα χάνει κατά τη διάρκεια

---

<sup>3</sup> Η περίπτωση αξιολόγησης επενδύσεων υπό καθεστώς φορολόγησης αποτελεί εξειδικευμένο χρηματοοικονομικό θέμα και για το λόγο αυτό βρίσκεται εκτός του σκοπού του παρόντος πονήματος.





του μεταπτυχιακού του, το κόστος του μεταπτυχιακού προγράμματος, όπως δίδακτρα, βιβλία κτλ. και τις αυξημένες αμοιβές που θα παίρνει μετά τις σπουδές του. Όμως δεν θα πρέπει να συμπεριλάβει το ποσό που στοίχισε το πρώτο πτυχίο του διότι το κόστος αυτό είναι ανεξάρτητο και άσχετο με τη λήψη της απόφασης να εγγραφεί σε ένα μεταπτυχιακό πρόγραμμα.

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Urchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), οι τέσσερις μέθοδοι για την αξιολόγηση των επενδύσεων είναι:

1. Η μέθοδος της επανάκτησης κεφαλαίου (**pay back period**)
2. Η μέθοδος της καθαρής παρούσας αξίας (**net present value**)
3. Ο δείκτης αποδοτικότητας (**profitability index**)
4. Η μέθοδος του εσωτερικού βαθμού απόδοσης (**internal rate of return**)

Οι τρεις τελευταίοι μέθοδοι επειδή λαμβάνουν υπόψη τη χρονική αξία του χρήματος ονομάζονται μέθοδοι **προεξοφλητικών ταμειακών ροών (discounted cash flows)**.

Όλες οι παραπάνω μέθοδοι έχουν εφαρμογή σε περιπτώσεις που οι ταμειακές ροές που έχουν υπολογιστεί σε κάθε έργο είναι σίγουρο ότι θα πραγματοποιηθούν (**καθεστώς βεβαιότητας – certainty**) ή είναι γνωστές εκ των προτέρων οι πιθανότητες έκβασης όλων των δυνατών οικονομικών αποτελεσμάτων (**καθεστώς κινδύνου – risk**).

Η επιλογή της μεθόδου αξιολόγησης των επενδύσεων που θα χρησιμοποιηθεί από τη διοίκηση αποτελεί και αυτή μία σημαντική



απόφαση. Προκειμένου η απόφαση να είναι η πλέον επωφελής θα πρέπει να γίνεται με γνώμονα τη βελτιστοποίηση του πλούτου των μετόχων. Το γεγονός αυτό με τη σειρά του, εξασφαλίζεται από τη στιγμή που η μέθοδος αξιολόγησης ενσωματώνει τα εξής τέσσερα χαρακτηριστικά γνωρίσματα:

1. Λαμβάνει υπόψη όλες τις ταμειακές ροές που συνεπάγεται το έργο.
2. Λαμβάνει υπόψη το χρόνο πραγματοποίησης των ταμειακών ροών.
3. Επιτρέπει να επιλεγθεί το έργο εκείνο που οδηγεί σε μεγιστοποίηση του πλούτου των μετόχων σε περιπτώσεις επιλογής μεταξύ έργων που είναι **αμοιβαία αποκλειόμενα (mutually exclusive)**. Αμοιβαία αποκλειόμενες είναι οι επενδύσεις όπου η αποδοχή της μίας συνεπάγεται απόκλιση της άλλης. Για παράδειγμα μία κατασκευαστική εταιρία που διαθέτει ένα οικόπεδο θέλει να εκτιμήσει εάν τη συμφέρει να κατασκευάσει στο οικόπεδο αυτό ένα συγκρότημα γραφείων ή ένα συγκρότημα κατοικιών.
4. Επιτρέπει την εξατομικευμένη αξιολόγηση κάθε έργου ξεχωριστά από τυχόν άλλα δυνητικά έργα.

#### **4.3.1 Μέθοδος επανάκτησης του κεφαλαίου**

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Upchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), η μέθοδος της επανάκτησης του κεφαλαίου υπολογίζει το χρόνο που απαιτείται για την κάλυψη της αρχικής ταμειακής εκροής που συνεπάγεται η επένδυση.



Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η υλοποίηση ενός επενδυτικού έργου προκρίνεται σε περίπτωση που ο χρόνος επανάκτησης του κεφαλαίου είναι συντομότερος από τη χρονική περίοδο που έχει θέσει η διοίκηση, περισσότερο ή λιγότερο αυθαίρετα, ως ικανοποιητική.

Η μέθοδος επανάκτησης του κεφαλαίου είναι ιδιαίτερα διαδεδομένη λόγω της ευκολίας στον υπολογισμό της. Ωστόσο έχει αρκετά εγγενή προβλήματα που δεν δικαιολογούν το εύρος της εφαρμογής της. Πιο συγκεκριμένα, η μέθοδος αυτή δεν ικανοποιεί τις δύο βασικές προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο, δηλαδή δεν λαμβάνει υπόψη όλες τις ταμειακές ροές των επενδυτικών έργων και δεν διαφοροποιεί το αποτέλεσμα που εξάγει σύμφωνα με τη χρονική κατανομή των ταμειακών τους ροών. Για παράδειγμα μία επένδυση αρχικής εκροής € 3.000 με ετήσιες ταμειακές ροές € 1.000, € 2.000 και € 2.500 έχει τον ίδιο χρόνο επανάκτησης του κεφαλαίου (2 χρόνια) και επομένως την ίδια αξιολόγηση με μια άλλη επένδυση ίδιας αρχικής εκροής και ετήσιων ταμειακών ροών € 2.000 και € 1.000.

Σύμφωνα με την Κοέν (2005), προκειμένου να αντιμετωπιστεί το δεύτερο αυτό πρόβλημα χρησιμοποιείται σε ορισμένες περιπτώσεις μία παραλλαγή της μεθόδου που ονομάζεται **προεξοφλητική μέθοδος επανάκτησης του κεφαλαίου (discounted payback technique)**. Η διαφορά μεταξύ των δύο μεθόδων είναι ότι η τελευταία υπολογίζει το χρόνο που απαιτείται για την επανάκτηση του κεφαλαίου σε όρους **παρούσας αξίας (present value)**. Για το λόγο αυτό το πρώτο βήμα είναι ο υπολογισμός της παρούσας αξίας των ταμειακών ροών μέσω της χρήσης του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου το οποίο αντανακλά την **απαιτούμενη απόδοση των μετόχων (required rate of return)** και στη συνέχεια, ο υπολογισμός του χρόνου επανάκτησης του κεφαλαίου.



#### 4.3.2 Μέθοδος της καθαρής παρούσας αξίας (Net Present Value)

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Urchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), η **μέθοδος της καθαρής παρούσας αξίας (net present value)** για την αξιολόγηση επενδύσεων χρησιμοποιεί προεξοφλημένες ταμειακές ροές και επομένως λαμβάνει υπόψη τη χρονική αξία του χρήματος. Έτσι, υπολογίζει το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που συνεπάγεται η ανάληψη μίας επένδυσης σε όρους παρούσας αξίας.

Η διαδικασία που ακολουθείται για τον υπολογισμό της καθαρής παρούσας αξίας (Κ.Π.Α) μιας επένδυσης είναι ο υπολογισμός της παρούσας αξίας των καθαρών ταμειακών ροών του έργου μέσω της χρησιμοποίησης του κατάλληλου **επιτοκίου προεξόφλησης (discount rate)** και στη συνέχεια γίνεται αφαίρεση της αρχικής ταμειακής ροής από το άθροισμα των προεξοφλημένων ταμειακών ροών.

Το επιτόκιο προεξόφλησης, ή **ποσοστό απαιτούμενης απόδοσης (required rate of return)** όπως συναντάται συχνά στη διεθνή βιβλιογραφία, αντανακλά το κόστος του κεφαλαίου της επιχείρησης. Το κόστος του κεφαλαίου της επιχείρησης μπορεί να υπολογιστεί με διάφορες μεθόδους, όπως η **μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους κεφαλαίου (weighed average cost of capital – W.A.C.C)**. Το επιτόκιο αυτό επηρεάζεται από τον κίνδυνο που έχει το συγκεκριμένο επενδυτικό έργο.

Προκειμένου η διοίκηση να προκρίνει το έργο θα πρέπει η Κ.Π.Α. του να είναι θετική. Θετική παρούσα αξία σημαίνει ότι η ανάληψη του



επενδυτικού έργου θα αυξήσει την αξία της επιχείρησης εφόσον οι προεξοφλημένες ταμειακές ροές του έργου είναι μεγαλύτερες από τις μελλοντικές προεξοφλημένες ταμειακές εκροές του. Σε περίπτωση που η Κ.Π.Α. της επένδυσης είναι μηδενική τότε η διοίκηση είναι αδιάφορη για το εάν θα αναλάβει ή όχι την επένδυση εφόσον η ανάληψή της δεν θα επηρεάσει την αξία της επιχείρησης.

Όταν χρησιμοποιείται το κριτήριο της Κ.Π.Α. σε περιπτώσεις αμοιβαία αποκλειόμενων έργων επιλέγεται εκείνο που έχει τη μεγαλύτερη Κ.Π.Α. ενώ σε περιπτώσεις αξιολόγησης ανεξάρτητων έργων, η κατά προτεραιότητα κατάταξή τους γίνεται με βάση την απόλυτη τιμή της Κ.Π.Α. τους σε φθίνουσα κλίμακα. (Κοέν, 2005)

#### 4.3.3 Δείκτης αποδοτικότητας (Profitability Index)

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Urchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), η μέθοδος του δείκτη της αποδοτικότητας (profitability index – PI) αποτελεί μία παραλλαγή της Κ.Π.Α. Ο δείκτης αυτός υπολογίζεται διαιρώντας την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών του έργου με την αρχική ταμειακή ροή που συνεπάγεται η ανάληψη της επένδυσης.

Ο δείκτης αποδοτικότητας υπολογίζει την ανά νομισματική μονάδα απόδοση της επένδυσης. Ο κανόνας αξιολόγησης που ακολουθείται προκειμένου να αξιολογηθεί εάν μια επένδυση είναι ελκυστική για τη διοίκηση είναι η τιμή του δείκτη αποδοτικότητας να είναι μεγαλύτερης της



μονάδας. Η ύπαρξη τιμής το δείκτη αποδοτικότητας μεγαλύτερης της μονάδας ισοδυναμεί με την ύπαρξη θετικής Κ.Π.Α.

Σύμφωνα με την Κοέν (2005), σε περιπτώσεις αμοιβαία αποκλειόμενων έργων επιλέγεται εκείνο που έχει το μεγαλύτερο δείκτη. Σε περιπτώσεις αξιολόγησης ανεξάρτητων έργων, η κατάταξή τους γίνεται σε φθίνουσα σειρά ως εξής: Οι επενδύσεις ανάλογα με την τιμή του δείκτη αποδοτικότητας χαρακτηρίζονται περισσότερο ελκυστικές.

Ωστόσο, το κριτήριο του δείκτη αποδοτικότητας επηρεάζεται από την αξία (το ύψος) της επένδυσης και δεν είναι ιδιαίτερος κατάλληλο για την συγκριτική αξιολόγηση αμοιβαία αποκλειόμενων έργων.

#### **4.3.4 Μέθοδος του εσωτερικού βαθμού απόδοσης (Internal Rate of Return)**

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Upchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), η μέθοδος του εσωτερικού βαθμού απόδοσης (**internal rate of return – IRR**) προσδιορίζει το επιτόκιο που η εφαρμογή του δίνει μηδενική Κ.Π.Α. Ο υπολογισμός του εσωτερικού βαθμού απόδοσης (E.B.A.) είναι γενικά δυσκολότερος από τον υπολογισμό της Κ.Π.Α. Για τον υπολογισμό του E.B.A. χρησιμοποιείται η μέθοδος «δοκιμή και σφάλμα» (**trial and error**) ή άλλες αριθμητικές μέθοδοι. Σημειώνεται ωστόσο ότι τα σύγχρονα προγράμματα λογισμικού, για παράδειγμα το excel, μπορούν να



υπολογίσουν άμεσα τα αποτελέσματα με κάθε μια από τις μεθόδους που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο.

Η αποδοχή ή απόρριψη ενός επενδυτικού έργου από τη διοίκηση γίνεται μέσω της σύγκρισης του E.B.A. του έργου με το επιτόκιο εκείνο που κρίνεται ικανοποιητικό από τη διοίκηση. Το **επιτόκιο σύγκρισης** της διοίκησης ονομάζεται και επιτόκιο – εμπόδιο (**hurdle rate**) διότι δηλώνει το ελάχιστο ύψος που θα πρέπει να έχει ο E.B.A. της επένδυσης προκειμένου να προκριθεί το έργο. Άρα, μόνο όταν ο E.B.A. είναι μεγαλύτερος από το επιτόκιο – εμπόδιο, η επενδυτική πρόταση προκρίνεται. Στην περίπτωση που ο E.B.A. ισούται με το επιτόκιο – εμπόδιο η διοίκηση είναι αδιάφορη με την ανάληψη ή μη της πρότασης.

Όταν χρησιμοποιείται το κριτήριο E.B.A. σε περιπτώσεις αμοιβαία αποκλειόμενων έργων επιλέγεται εκείνο που έχει το μεγαλύτερο E.B.A. ενώ σε περιπτώσεις αξιολόγησης ανεξάρτητων έργων, η κατά προτεραιότητα κατάταξή τους γίνεται με βάση τον E.B.A. από το μεγαλύτερο στο μικρότερο.

Το κριτήριο του E.B.A. είναι κατανοητό από τη διοίκηση, ίσως περισσότερο κατανοητό από την Κ.Π.Α., διότι συνήθως η διοίκηση λαμβάνει αποφάσεις σκεπτόμενη σε όρους ποσοστών απόδοσης. Όμως η μέθοδος του E.B.A. παρουσιάζει ορισμένα προβλήματα τα οποία θα μπορούσαν συνοψισθούν στα εξής:

1. Η μέθοδος του E.B.A. επηρεάζεται από το απόλυτο ύψος της επένδυσης, όπως και η μέθοδος του δείκτη της αποδοτικότητας. Για παράδειγμα, αν χρησιμοποιηθεί ως κριτήριο ο E.B.A. μία επένδυση αξίας € 100.000 που έχει απόδοση 100% είναι προτιμότερη από μία άλλη αξίας € 100.000.000 με απόδοση 18% λαμβανομένου υπόψη του

- γεγονότος ότι το επιτόκιο – εμπόδιο είναι 10%. Όμως σε απόλυτα ποσά η απόδοση της δεύτερης επένδυσης είναι πολύ μεγαλύτερη.
2. Η μέθοδος του E.B.A. στηρίζεται στη βασική υπόθεση ότι οι καθαρές ταμειακές ροές του έργου επανεπενδύονται με απόδοση ίση με τον E.B.A. Για παράδειγμα, εάν ο E.B.A. ενός έργου υπολογιστεί σε 25% αυτό σημαίνει ότι κάθε φορά που δημιουργούνται καθαρές ταμειακές ροές η επιχείρηση θα έχει τη δυνατότητα να τις επενδύσει και να λάβει από αυτές 25% απόδοση μέχρι το τέλος του έργου. Επομένως, η υπόθεση αυτή της επανεπένδυσης των καθαρών ταμειακών ροών που προκύπτουν από το έργο συνδέει άρρηκτα την πραγματοποίηση του υπολογιζόμενου E.B.A. από άλλες επενδυτικές ευκαιρίες που θα αναλαμβάνονται κατά τη διάρκεια εκτέλεσής του. Αντίστοιχα, η μέθοδος της Κ.Π.Α. υποθέτει ότι η επανεπένδυση των καθαρών ταμειακών ροών κατά τη διάρκεια της ζωής της επένδυσης θα γίνεται με βάση το κόστος του κεφαλαίου της επιχείρησης και άρα είναι ανεξάρτητη από την αποδοτικότητα των έργων αυτών.
  3. Η μέθοδος του E.B.A. μπορεί να δώσει περισσότερες από μία τιμές, μία τιμή ή καμία αναφορικά με την απόδοση της επένδυσης σε περιπτώσεις **μη συμβατικών επενδύσεων (non conventional investments)**. Μη συμβατικές ονομάζονται οι επενδύσεις των οποίων η αρχική εκροή ακολουθείται τόσο από αρνητικές όσο και θετικές καθαρές ταμειακές ροές. Σε περιπτώσεις **συμβατικών επενδύσεων (conventional investments)** η μέθοδος του E.B.A. δίνει μόνο μία τιμή. Συμβατικές ονομάζονται οι επενδύσεις των οποίων η αρχική εκροή ακολουθείται μόνο από θετικές καθαρές ταμειακές ροές. Ο μέγιστος αριθμός E.B.A. που μπορεί να προκύψει για μη συμβατικές επενδύσεις καθορίζεται από τον αριθμό των εναλλαγών μεταξύ των



θετικών και των αρνητικών πρόσημων των καθαρών ταμειακών ροών.

#### 4.4 Αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των μεθόδων

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Upchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), με βάση αυτά που αναφέρθηκαν παραπάνω η επιχείρηση είναι αδιάφορη όσον αφορά την ανάληψη μιας επένδυσης όταν η Κ.Π.Α. της επένδυσης είναι μηδέν ή όταν ο Ε.Β.Α. είναι ίσος με το κόστος του κεφαλαίου. Ωστόσο, κάτω από πραγματικές συνθήκες οι επιχειρήσεις δεν αναλαμβάνουν επενδύσεις όταν αυτές αναμένεται να έχουν μηδενική απόδοση ή όταν εκτιμούν ότι υπάρχουν σημαντικές πιθανότητες να μην είναι αποδοτικές βάσει των κριτηρίων που θέτουν κάθε φορά.

Προκειμένου οι επιχειρήσεις να αξιολογήσουν πολύπλευρα την αποδοτικότητα των επενδύσεων διενεργούν τόσο **αναλύσεις ευαισθησίας (sensitivity analysis)** όσο και **αναλύσεις βάσει σεναρίων (scenario planning)**.

Κατά τη διάρκεια **αναλύσεων ευαισθησίας (sensitivity analysis)** γίνεται αλλαγή μιας ή περισσότερων παραμέτρων που συμμετέχουν στον υπολογισμό των ταμειακών ροών και με τον τρόπο αυτό προσδιορίζονται τα κρίσιμα στοιχεία, τα οποία στην περίπτωση που δεν επαληθευτούν επηρεάζουν σημαντικά την απόδοση των επενδύσεων. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που η επιχείρηση σκέπτεται την επένδυση σε ένα νέο



μηχάνημα μπορεί να ελέγξει την επίπτωση που θα έχει στην Κ.Π.Α. της επένδυσης εάν οι τιμές των πρώτων υλών μεταβληθούν κατά 10% περισσότερο από το αναμενόμενο και το κόστος συντήρησης κατά 5% περισσότερο από τις εκτιμήσεις.

Κατά τη διενέργεια **αναλύσεων βάσει σεναρίων (scenario analysis)** σχεδιάζονται συνδυασμοί πιθανής έκβασης ενός συνόλου παραμέτρων. Συνήθως προσδιορίζονται το απαισιόδοξο, το αναμενόμενο και το αισιόδοξο σενάριο και εκτιμώνται τα αποτελέσματά τους σε σχέση με τις χρηματοοικονομικές και τις μη χρηματοοικονομικές παραμέτρους της επένδυσης. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που επαληθευτεί το απαισιόδοξο σενάριο ελέγχονται ποιες θα είναι οι αναμενόμενες τιμές (αρνητικές ή θετικές) των καθαρών ταμειακών ροών καθώς και οι επιπτώσεις της αποτυχίας της επένδυσης στη φήμη και το κύρος της επιχείρησης

#### **4.5 Αξιολόγηση επενδύσεων και αξιολόγηση στελέχους**

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Urchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), Όπως έχει αναφερθεί αναλυτικά παραπάνω, η αξιολόγηση ενός επενδυτικού έργου γίνεται βάσει των ταμειακών ροών που συνεπάγεται για όλη τη διάρκεια ζωής του. Ωστόσο, η αξιολόγηση των στελεχών γίνεται συνήθως σε ετήσια βάση όπως θα αναλύσουμε διεξοδικά στα επόμενα κεφάλαια.

Κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης, το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα ενός κέντρου ευθύνης στο οποίο προΐσταται ένα στέλεχος επηρεάζεται από την πορεία μιας σειράς από έργα τα οποία βρίσκονται σε



διαφορετικό στάδιο ωρίμανσης. Ορισμένα από αυτά τα έργα μπορεί για μία ή δύο λογιστικές χρήσεις να έχουν αρνητική επίπτωση στα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα του τμήματος ενώ στη συνέχεια να αποφέρουν σημαντικές αποδόσεις.

Ωστόσο, στην περίπτωση που το στέλεχος θέλει κάθε χρόνο να παρουσιάζει βελτιωμένη εικόνα αναφορικά με την απόδοσή του μπορεί να απορρίψει ένα έργο με θετική Κ.Π.Α. λόγω της βραχυχρόνιας αυτής αρνητικής επίπτωσης στο αποτέλεσμα του τμήματός του. Τα θέματα αυτά θα αναλυθούν λεπτομερώς στα επόμενα κεφάλαια.

#### **4.6 Επιλέγοντας ανάμεσα σε διαφορετικά χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης**

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Urchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), εδώ θα αναφερθούμε στους παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη στο Βήμα1ο που αφορά στο σχεδιασμό ενός λογιστικού μέτρου αξιολόγησης της απόδοσης, περιγράφοντας τέσσερα μέτρα που χρησιμοποιούνται συχνά για την αξιολόγηση των οικονομικών αποτελεσμάτων των τμημάτων της επιχείρησης

Η αξιολόγηση της αποδοτικότητας ενός κέντρου κόστους βασίζεται στη σύγκριση μεταξύ του προϋπολογιζόμενου και του πραγματικού ελεγχόμενου κόστους του. Ειδικότερα γίνεται η σύγκριση μεταξύ του πραγματικού ελεγχόμενου κόστους που αφορά το πραγματικό επίπεδο



δραστηριότητας και του ελεγχόμενου κόστους που αντιστοιχεί σε έναν ελαστικό προϋπολογισμό που αναφέρεται στο ίδιο επίπεδο δραστηριότητας. Η αξιολόγηση της αποδοτικότητας ενός κέντρου εσόδων γίνεται με τον ίδιο τρόπο.

Η αξιολόγηση της αποδοτικότητας ενός κέντρου κέρδους βασίζεται στη σύγκριση της προϋπολογισμένης και της απολογιστικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων της Χρήσης, η οποία, και στις δύο περιπτώσεις, αναπτύσσεται βάσει των ελέγξιμων εσόδων και κόστους του.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι τεχνικές αξιολόγησης των κέντρων επένδυσης. Η αξιολόγηση της αποδοτικότητας ενός κέντρου επένδυσης γίνεται συνήθως με τέσσερις τρόπους:

1. Τη μέθοδο της αποδοτικότητας της επένδυσης (return on investment)
2. Τη μέθοδο του υπολειμματικού εισοδήματος (residual income)
3. Τη μέθοδο της Οικονομικής Προστιθέμενης Αξίας (Economic Value Added – EVA)
4. Τη μέθοδο της απόδοσης των πωλήσεων (return on sales – ROS)

#### 4.7 Αποδοτικότητα της Επένδυσης (Return on Investment - ROI)<sup>4</sup>

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Urchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), όπως έχει ήδη αναφερθεί,

---

<sup>4</sup> Ο δείκτης της Αποδοτικότητας της Επένδυσης, στη βιβλιογραφία παρουσιάζεται σύντομα ως ROI (Return on Investment).



ο διευθυντής ενός κέντρου επένδυσης είναι υπεύθυνος τόσο για τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα όσο και για τις επενδυτικές αποφάσεις του τμήματός του. Για παράδειγμα, ο διευθυντής μιας αλυσίδας λιανικής πώλησης καταναλωτικών προϊόντων στο πλαίσιο μιας αποκεντρωμένης επιχείρησης έχει την αρμοδιότητα να αποφασίζει για το είδος των εμπορευμάτων που αγοράζονται, για την τιμολογιακή πολιτική που ακολουθείται, για την παρακολούθηση του κόστους λειτουργίας των καταστημάτων, κτλ. αποφάσεις που επηρεάζουν τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα του κέντρου ευθύνης. Ταυτόχρονα ο ίδιος διευθυντής παίρνει αποφάσεις αναφορικά με τα νέα καταστήματα που θα πρέπει να ανοίξουν ή να σταματήσουν τη λειτουργία τους, αποφάσεις που επηρεάζουν το ύψος των επενδύσεων και αναφέρονται στο συγκεκριμένο κέντρο επένδυσης.

Ο βασικός στόχος μιας επιχείρησης που επιδιώκει το κέρδος είναι να μεγιστοποιήσει την απόδοση επί του επενδεδυμένου κεφαλαίου της και γενικότερα να επιτύχει τη βέλτιστη δυνατή αξιοποίησή του.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της **αποδοτικότητας της επένδυσης (return on investment – ROI)** η αξιολόγηση ενός κέντρου ευθύνης γίνεται με βάση τον ακόλουθο τύπο:

#### Σχέση 4.1: Υπολογισμός αποδοτικότητας της επένδυσης

$$\text{Αποδοτικότητα Επένδυσης} = \frac{\text{Χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα τμήματος}}{\text{Επενδεδυμένο κεφάλαιο τμήματος}}$$

#### Υπολογισμός αποδοτικότητας της επένδυσης



Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; 1998, Drury, 2000, Hilton; Maher; Selto 2000, Blocher; Chen; Lin, 2002, Κοέν, 2005, τόσο ο αριθμητής όσο και ο παρανομαστής του παραπάνω κλάσματος περιλαμβάνουν τα στοιχεία που αφορούν αποκλειστικά το κέντρο επένδυσης για το οποίο γίνεται η αξιολόγηση της απόδοσης. Συνήθως, το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα του τμήματος είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας των πωλήσεων και οποιουδήποτε κόστους επιβαρύνει το κέντρο επένδυσης ενώ επενδεδυμένο κεφάλαιο τμήματος είναι η αξία των επενδύσεων που είναι δεσμευμένες στο τμήμα (για παράδειγμα αξία άμεσων παγίων και κυκλοφοριακών στοιχείων). Ωστόσο, βρίσκεται στη διακριτική ευχέρεια κάθε επιχείρησης να ορίσει το περιεχόμενο των μεγεθών που συμμετέχουν στον τύπο

Το αποτέλεσμα της διαίρεσης είναι ένα ποσοστό που δηλώνει το ποσοστό του χρηματοοικονομικού αποτελέσματος που έχει το τμήμα για κάθε μονάδα αξίας επένδυσης. Για παράδειγμα, αν το αποτέλεσμα είναι 20%, τότε προκύπτει ότι το τμήμα επιτυγχάνει κέρδη € 20 για κάθε € 100 αξίας επένδυσης ή από την άλλη πλευρά ότι τα κέρδη του αντιστοιχούν στο 20% της αξίας του επενδεδυμένου κεφαλαίου του τμήματος.

Ο παραπάνω δείκτης είναι περισσότερο κατάλληλος για τη συγκριτική εκτίμηση τμημάτων εντός μιας επιχείρησης διότι συσχετίζει το μέγεθος του τμήματος, το οποίο αντανακλάται στο ύψος των κεφαλαίων που χρησιμοποιεί, με τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματά του. Για παράδειγμα, είναι αναμενόμενο ένα μεγάλο τμήμα να έχει περισσότερα κέρδη από ένα μικρότερο μέγεθος αλλά δεν είναι σίγουρο ότι αποδοτικότητα του πρώτου τμήματος θα είναι μεγαλύτερη από εκείνη του δεύτερου. Η απάντηση σε αυτό το ερώτημα σχετίζεται με το βαθμό αποτελεσματικότητας στη διαχείριση των επενδύσεών του.

#### 4.7.1 Ανάλυση του δείκτη αποδοτικότητας της επένδυσης

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Urchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), ο λόγος που παρουσιάστηκε στη **Σχέση 4.1** μπορεί να αναλυθεί ακόμα περισσότερο προκειμένου να προσδιοριστούν οι επιμέρους παράγοντες που επηρεάζουν την τιμή του. Αναλυτικότερα, η αποδοτικότητα της επένδυσης αναλύεται σε: **α) την αποδοτικότητα των πωλήσεων (sales margin)** και **β) κυκλοφοριακή ταχύτητα του κεφαλαίου (investment turnover)**, ως εξής:

#### Σχέση 4.2: Ανάλυση του δείκτη αποδοτικότητας της επένδυσης

$$\begin{aligned} \text{Αποδοτικότητα} & \quad \text{της} & \frac{\text{Χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα τμήματος}}{\text{Επενδεδυμένο κεφάλαιο τμήματος}} \\ \text{επένδυσης} & = & \\ & = & \frac{\text{Χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα τμήματος}}{\text{Επενδεδυμένο κεφάλαιο τμήματος}} \quad \times \quad \frac{\text{Πωλήσεις τμήματος}}{\text{Επενδεδυμένο κεφάλαιο τμήματος}} \end{aligned}$$

Η αποδοτικότητα των πωλήσεων δηλώνει το ποσοστό του κέρδους που απομένει στη επιχείρηση από κάθε μονάδα αξίας πώλησης μετά την



κάλυψη όλων των εξόδων. Για παράδειγμα, εάν η τιμή αυτού του δείκτη είναι 15% διαφαίνεται ότι το τμήμα έχει € 15 κέρδος για κάθε € 100 αξίας πωλήσεων. Όσο μεγαλύτερη είναι η τιμή αυτού του δείκτη τόσο περισσότερο ευνοϊκή είναι η οικονομική κατάσταση του τμήματος. Ο δείκτης της αποδοτικότητας των πωλήσεων μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη σύγκριση ενός τμήματος με ομοειδή του τμήματα σε μια αποκεντρωμένη επιχείρηση κατά τη διάρκεια της ίδιας χρονικής περιόδου αλλά και με τον εαυτό του διαχρονικά για την αξιολόγηση της διαχρονικής του πορείας.

Σύμφωνα με τους Horngren, Bhimani, Foster (1998), Drury, (2000), Hilton, Maher, Selto, (2000), Κοέν, (2005), από την άλλη πλευρά, ο δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας των επενδύσεων αντανακλά το βαθμό στον οποίο το τμήμα κάνει αποτελεσματική χρήση των κεφαλαίων εφόσον αντικατοπτρίζει τη σχέση που υπάρχει μεταξύ της αξίας των πωλήσεων του τμήματος και του δεσμευμένου σε αυτό κεφαλαίου. Ο δείκτης αυτός εκφράζεται ως ποσό και όχι ως ποσοστό. Για παράδειγμα, εάν η τιμή του δείκτη είναι 1,5 διαφαίνεται ότι οι πωλήσεις του τμήματος είναι κατά 50% μεγαλύτερες από τις επενδύσεις του ή με άλλα λόγια ότι κάθε € 100 αξίας επενδύσεων δημιουργούν πωλήσεις αξίας € 150. όπως και σε αυτή την περίπτωση του δείκτη της αποδοτικότητας των πωλήσεων έτσι και αυτή, όσο μεγαλύτερη είναι η τιμή του δείκτη κυκλοφοριακής ταχύτητας των επενδύσεων τόσο θετικότερο είναι το μήνυμα που στέλνεται στην ανώτερη διοίκηση. Ωστόσο, ο δείκτης αυτός δεν παρέχει καμία ένδειξη αναφορικά με την κερδοφορία του τμήματος, γεγονός που δηλώνει ότι η ύπαρξη χαμηλών ή υψηλών τιμών δεν προσφέρει πληροφορίες για την αποδοτικότητα του τμήματος. Ο δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας των επενδύσεων όπως και ο δείκτης αποδοτικότητας των πωλήσεων, μπορεί





να χρησιμοποιηθεί για τη σύγκριση ενός τμήματος με ομοειδή του τμήματα σε μια αποκεντρωμένη διοικητικά επιχειρηματική δομή κατά τη διάρκεια της ίδιας χρονικής περιόδου αλλά και με τον εαυτό του διαχρονικά για την αξιολόγηση της πορείας του.

#### 4.7.2 Η ROI σε επίπεδο αξιολόγησης της απόδοσης του τμήματος

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1999), Drury, (2000), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin, (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Kaplan; Atkinson (1995), Maher; Stickney; Weil (2001), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Garisson; Noreen (2000), Needles; Powers; Crosson (2002), Urchurch (2002), η **ROI** ή **ROCE (Return on Capital Employed)** μπορεί να χρησιμοποιηθεί τόσο σε **εταιρικό (corporate)** όσο και σε τμηματικό (**divisional**) επίπεδο. Η απόδοση της επένδυσης, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αξιολόγηση ενός κέντρου επένδυσης το οποίο μπορεί να είναι είτε ένα τμήμα της εταιρίας είτε μία θυγατρική της. Η ευελιξία της εφαρμογής αυτού του χρηματοοικονομικού μέτρου επιτρέπει την αξιολόγηση των επενδύσεων κυρίως στις μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις οι οποίες διατηρούν υποκαταστήματα σε πολλές χώρες.

#### 4.7.3 Επηρεασμός του δείκτη της αποδοτικότητας της επένδυσης

Τα στελέχη των κέντρων επένδυσης έχουν κίνητρο να αυξήσουν την τιμή του δείκτη της αποδοτικότητας των επενδύσεων του τμήματος τους γιατί με αυτόν τον τρόπο βελτιώνουν την εικόνα τους στην ανώτερη διοίκηση. Ο επηρεασμός του δείκτη της αποδοτικότητας μπορεί να γίνει



μέσω των επιμέρους στοιχείων που τον συνθέτουν, δηλαδή μέσω των επιμέρους δεικτών. Ειδικότερα:

Ο δείκτης αποδοτικότητας των επενδύσεων επηρεάζεται μέσω:

- Της αύξησης των τιμών πώλησης και επομένως μείωσης της πωλούμενης ποσότητας.
- Της συγκράτησης των δαπανών.

Ωστόσο, καμία από τις παραπάνω κινήσεις δεν είναι εύκολο να επιτευχθεί στην πράξη. Ειδικά, όσον αφορά τον επηρεασμό της τιμής πώλησης θα πρέπει να εξασφαλιστεί ότι η ελαστικότητα της ζήτησης για τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες είναι τέτοια ώστε η αύξηση της τιμής δεν θα οδηγήσει τελικά σε μικρότερη αξία πωλήσεων λόγω της μείωσης του όγκου των πωλούμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών. Από την άλλη πλευρά η περικοπή των δαπανών θα πρέπει να γίνει με γνώμονα να μην επηρεαστεί η ποιότητα των προϊόντων ή των υπηρεσιών, το επίπεδο εξυπηρέτησης των πελατών, κτλ. διότι σε αυτή την περίπτωση η μείωση του κόστους αναμένεται να οδηγήσει ταυτόχρονα σε μείωση πωλήσεων. Η χρησιμοποίηση των νέων τεχνολογιών όπως το **Διαδίκτυο (Internet)** και το **ηλεκτρονικό εμπόριο (e-commerce)** αποτελούν τρόπους για μείωση ή διακράτηση σε αρκετές περιπτώσεις του κόστους που σχετίζεται με τις πωλήσεις ενώ ταυτόχρονα επιτρέπουν αύξηση των πωλήσεων.

Ο δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας των επενδύσεων μπορεί να επηρεάζεται μέσω:



- Της αύξησης της αξίας των πωλήσεων.
- Της μείωσης του επενδεδυμένου κεφαλαίου.

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; 1998, Drury, 2000, Hilton; Maher; Selto 2000, Blocher; Chen; Lynn, 2002, Κοέν, 2005, η αύξηση της αξίας των πωλήσεων και σε αυτή την περίπτωση μπορεί να γίνει μέσω της προσέγγισης που περιγράφηκε ανωτέρω. Η μείωση του επενδεδυμένου κεφαλαίου μπορεί να γίνει στην περίπτωση που ο διευθυντής αποφασίσει να μειώσει τις νέες επενδύσεις σε πάγια ή σε αποθέματα. Ωστόσο, σε περίπτωση που γίνουν τέτοιες κινήσεις, πέρα από κάποιο όριο, υπάρχει κίνδυνος να δημιουργηθούν ελλείψεις προϊόντων στην αγορά, προβλήματα στην παραγωγή, κτλ. που θα οδηγήσουν τελικά σε μείωση των πωλήσεων και απώλεια πελατών και άρα σε μεταβολή της τιμής του δείκτη κυκλοφοριακής ταχύτητας των επενδύσεων προς την επιθυμητή κατεύθυνση.

Σε γενικές γραμμές η βελτίωση του δείκτη της αποδοτικότητας των επενδύσεων αποτελεί ένα δύσκολο και πρέπει να γίνεται με προσοχή ώστε να μην οδηγήσει σε αντίθετη πορεία τη μακροχρόνια αποδοτικότητα του τμήματος. Επίσης, η ανώτερη διοίκηση της επιχείρησης θα πρέπει να έχει εξασφαλίσει ότι τα στελέχη των κέντρων επένδυσης δε θα προβαίνουν σε κινήσεις που ενώ έχουν ως αποτέλεσμα τη διατήρηση ή την αύξηση της τιμής του δείκτη της αποδοτικότητας της επένδυσης των τμημάτων τους, βραχυπρόθεσμα ή μακροπρόθεσμα θα επιφέρουν αρνητικές επιπτώσεις στο σύνολο της επιχείρησης.

#### 4.7.4 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του δείκτη της αποδοτικότητας της επένδυσης

Τα βασικά πλεονεκτήματα του δείκτη της αποδοτικότητας της επένδυσης είναι τα ακόλουθα:

- Αντανακλά τη συνολική χρηματοοικονομική εικόνα του τμήματος και ειδικότερα τη σχέση που υπάρχει μεταξύ των κεφαλαίων που χρησιμοποιεί το τμήμα και των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων του.
- Παρέχει στα στελέχη ένα μέτρο αξιολόγησης το οποίο είναι κατανοητό και επομένως προσανατολίζει τις προσπάθειές τους προς την επίτευξη των επιθυμητών από την πλευρά της διοίκησης τιμών. Με αυτόν τον τρόπο γίνεται μια προσπάθεια σύγκλισης των στόχων.
- Αποτελεί σε ένα μεγάλο βαθμό «αντικειμενικό» κριτήριο για τη συγκριτική αξιολόγηση ομοειδών κέντρων επένδυσης στο πλαίσιο μιας αποκεντρωμένης επιχείρησης.

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; 1998, Drury, 2000, Hilton; Maher; Selto 2000, Blocher; Chen; Lynn, 2002, Κοέν, 2005, από την άλλη πλευρά η μέθοδος αυτή δεν στερείται προβλημάτων, τα οποία συνοπτικά είναι τα ακόλουθα:

- Η μέθοδος της αποδοτικότητας της επένδυσης δίνει έμφαση στην τιμή του δείκτη και όχι στο απόλυτο ποσό. Είναι λογικό όσο μεγαλύτερο είναι ένα κέντρο επένδυσης να μην μπορεί να πετύχει τόσο υψηλές αποδόσεις όσο ένα μικρότερο και περισσότερο ευέλικτο. Ωστόσο, η κερδοφορία του πρώτου σε απόλυτα ποσά μπορεί να είναι

πολύ μεγαλύτερη και σαφώς σημαντικότερη για τη συνολική κερδοφορία της επιχείρησης.

- Όταν η τιμή του δείκτη αποδοτικότητας της επένδυσης ανέλθει σε σχετικά υψηλό επίπεδο μπορεί να αποτελέσει αντικίνητρο για τη διενέργεια νέων επενδύσεων, οι οποίες ενώ έχουν θετική **καθαρή παρούσα αξία<sup>5</sup> (net present value – NPV)** και επομένως είναι επωφελείς για το σύνολο της επιχείρησης, θα οδηγήσουν σε μείωση της τιμής του δείκτη για το συγκεκριμένο κέντρο επένδυσης.
- Τα στελέχη στην προσπάθειά τους να αυξήσουν την τιμή του δείκτη, ειδικά όταν η ανώτερη διοίκηση έχει θέσει στόχους-τιμές που σχετίζονται με προαγωγές και αμοιβές, μπορεί να ενεργήσουν με τρόπο που δε συνάδει με τους στόχους της επιχείρησης. Για παράδειγμα, μπορεί να διακόψουν ή να περιορίσουν την εκπαίδευση του προσωπικού τους, την προληπτική συντήρηση των μηχανημάτων, την τεχνολογική ανανέωση του εξοπλισμού της παραγωγής, κτλ. ενέργειες που θα βελτιώσουν την τιμή του δείκτη της αποδοτικότητας της επένδυσης για το τμήμα τους, τουλάχιστον βραχυχρόνια, αλλά μακροχρόνια μπορεί να δημιουργήσουν σημαντικά προβλήματα στη λειτουργία και την κερδοφορία της επιχείρησης συνολικά.

---

<sup>5</sup> Για περισσότερες πληροφορίες για τη μέθοδο της Καθαρής Παρούσας Αξίας ως κριτήριο αποδοχής ή απόρριψης εναλλακτικών επενδύσεων και αξιολόγησης ανεξάρτητων επενδύσεων βλ. «Κιόχος Α. Πέτρος, Οικονομική της Διοίκησης, 1999»

#### 4.7.5 Υπολογισμός του ύψους επένδυσης και των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Urchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), ανεξαρτήτως από τη μέθοδο που θα εφαρμοστεί για την αξιολόγηση των κέντρων επένδυσης θα πρέπει να είναι προσδιορισμένα με ακρίβεια και εκ των προτέρων τόσο ο τρόπος υπολογισμού όσο και τα στοιχεία που συμμετέχουν στον υπολογισμό του ύψους της επένδυσης και των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων τους.

Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά τα στοιχεία των επενδύσεων θα πρέπει να έχουν δοθεί σαφείς απαντήσεις αναφορικά με:

##### *Το χρονικό ορίζοντα που υπολογίζεται η αξία της επένδυσης*

Σύμφωνα με την Κοέν (2005), για τον υπολογισμό της αξίας της επένδυσης θα πρέπει η ανώτερη διοίκηση να έχει ορίσει με σαφήνεια το χρονικό ορίζοντα υπολογισμού της αξίας των επιμέρους στοιχείων που συνιστούν την επένδυση. Επίσης, μπορεί να εφαρμόζεται διαφορετικός ορίζοντας ανάλογα με το στοιχείο της επένδυσης. Για παράδειγμα, για τον υπολογισμό του επενδεδυμένου κεφαλαίου μπορεί να παρακολουθούνται τα μηνιαία υπόλοιπα των επιμέρους στοιχείων των παγίων, των κυκλοφοριακών στοιχείων ή να υπολογίζεται μια μέση τιμή λαμβάνοντας υπόψη τις αξίες τους στην αρχή και το τέλος της χρήσης.



Όσο συχνότερη είναι η μέτρηση τόσο δυσκολότερο είναι να την επηρεάσει ο υπεύθυνος του τμήματος επένδυσης αλλά και τόσο μεγαλύτερο το κόστος της μέτρησης.

### *Τα στοιχεία που συμμετέχουν στον υπολογισμό της επένδυσης*

Σύμφωνα με την Κοέν (2005), κάθε **κέντρο επένδυσης (responsibility centre)** απασχολεί άμεσα ορισμένα στοιχεία κεφαλαίου, όπως μηχανήματα, κτίρια, αποθέματα κτλ. Τα στοιχεία αυτά μπορούν να συσχετισθούν απευθείας με τα εκάστοτε κέντρα επένδυσης. Ωστόσο, υπάρχει και μια σειρά άλλων στοιχείων όπως οι λογαριασμοί εισπρακτέοι, τα ταμειακά διαθέσιμα, τα μη παραγωγικά πάγια, κτλ. τα οποία αφορούν το σύνολο της επιχείρησης και όχι κάθε κέντρο επένδυσης ξεχωριστά και για τα οποία η ανώτερη διοίκηση θα πρέπει να αποφασίσει εάν θα τα επιμερίσει με κάποιο κατάλληλο κριτήριο ή όχι στα επιμέρους κέντρα επένδυσης. Ωστόσο, είναι σκόπιμο τα επιμέρους τμήματα να αξιολογούνται με βάση μόνο τα στοιχεία που μπορούν να ελέγχουν και να επηρεάζουν.

### *Τη μέθοδο αποτίμησης των παγίων και κυκλοφοριακών στοιχείων*

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Upchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), Η ανώτερη διοίκηση θα πρέπει να αποφασίσει εάν η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων θα



γίνεται στην ιστορική αξία κτήσης, στην αναπόσβεστη αξία τους, στην τρέχουσα αξία αντικατάστασής τους, κτλ. Η ιστορική αξία τις περισσότερες φορές είναι μη σχετική για την αξιολόγηση εφόσον αναφέρεται σε αποφάσεις του παρελθόντος. Επίσης, η αποτίμηση των παγίων βάσει της αναπόσβεστης αξίας τους, η οποία εκτιμάται εάν από την ιστορική αξία κτήσης τους αφαιρεθούν αποσβέσεις που υπολογίζονται βάσει συντελεστών που ορίζονται από τη νομοθεσία και όχι της πραγματικής φθοράς και απαξίωσης των παγίων, δεν είναι τις περισσότερες φορές η κατάλληλη βάση αποτίμησης για τους σκοπούς της αξιολόγησης της απόδοσης. Ωστόσο είναι ιδιαίτερα εύκολη και αντικειμενική στην υλοποίηση.

Όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα, η ανώτερη διοίκηση μπορεί να αξιολογήσει τα κέντρα επένδυσης με βάση τα κέρδη της χρήσης, προ ή μετά φόρων, το περιθώριο συμμετοχής τους, τη διαφορά μεταξύ των ελέξιμων εσόδων και εξόδων τους, κτλ.

#### **4.8 Μέθοδος του υπολειμματικού εισοδήματος (Residual Income)**

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Upchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), Παρόλο που η μέθοδος της αποδοτικότητας της επένδυσης είναι το πιο ευρέως χρησιμοποιούμενο κριτήριο αξιολόγησης των κέντρων επένδυσης μπορεί να οδηγήσει σε αποφάσεις που δεν είναι συμβατές με το όφελος του συνόλου της





επιχείρησης. Ο λόγος είναι ότι δεν λαμβάνει υπόψη το **κόστος του κεφαλαίου (cost of capital)** της επιχείρησης. Είναι επωφελές για μια επιχείρηση να υλοποιούνται όλες οι επενδύσεις που έχουν θετική καθαρή παρούσα αξία ή από την άλλη πλευρά έχουν εσωτερικό βαθμό απόδοσης μεγαλύτερο από το κόστος του κεφαλαίου της. Αντίθετα, ο διευθυντής ενός κέντρου επένδυσης έχει συμφέρον να αναλαμβάνει επενδύσεις με απόδοση μεγαλύτερη ή ίση του δείκτη της αποδοτικότητας της επένδυσης του τμήματός του. Στην περίπτωση που η τιμή του ROI είναι μεγαλύτερη από το κόστος του κεφαλαίου δημιουργούνται προβλήματα στην περίπτωση που η ανώτερη διοίκηση αξιολογεί τα στελέχη, δίνει προαγωγές, επιπλέον αμοιβές, κτλ. βάσει της πορείας της τιμής του δείκτη της αποδοτικότητας της επένδυσης. Ο λόγος είναι ότι τα στελέχη σε πολλές περιπτώσεις αποφεύγουν να αναλαμβάνουν επενδύσεις με απόδοση μικρότερη από το ROI ακόμα και όταν αυτές έχουν εσωτερικό βαθμό απόδοσης μεγαλύτερο (E.B.A) από το κόστος του κεφαλαίου.

Για την αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος η επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιήσει για την αξιολόγηση του κέντρου επένδυσης τη μέθοδο του **υπολειμματικού εισοδήματος (residual income)**.

Ο υπολογισμός του υπολειμματικού εισοδήματος γίνεται ως εξής:

$$\begin{array}{l} \text{Υπολειμματικό} \\ \text{Εισόδημα} \\ \text{Τμήματος} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Χρηματοοικονομικό} \\ \text{αποτέλεσμα} \\ \text{τμήματος} \end{array} - \left( \begin{array}{l} \text{Επενδύσεις} \\ \text{Κόστος} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \\ \text{Κεφαλαίου} \end{array}$$

**Σχέση 4.3: Υπολογισμός Υπολειμματικού Εισοδήματος**

Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος του υπολειμματικού εισοδήματος ο στόχος είναι να αξιολογηθεί εάν οι επενδύσεις των κέντρων επένδυσης έχουν μεγαλύτερη επένδυση από το κόστος του κεφαλαίου της επιχείρησης. Για παράδειγμα, εάν το υπολειμματικό εισόδημα υπολογιστεί σε €15.000 μεγαλύτερο από το κόστος του κεφαλαίου που σχετίζεται με το ύψος των επενδύσεων που απασχολεί.

Η μέθοδος του υπολειμματικού εισοδήματος για την αξιολόγηση της απόδοσης των επιχειρήσεων χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά τη δεκαετία του 1920 από την εταιρία General Motors ενώ ο όρος residual income δόθηκε σε αυτή τη μέθοδο τη δεκαετία του 1950 από την εταιρία General Electric.

Σύμφωνα με τους Κοέν, 2005; Horngren, Bhimani, Datar, Foster 2000; Drury, 2000, η έμφαση που δίνεται όταν χρησιμοποιείται το υπολειμματικό εισόδημα είναι στο απόλυτο ποσό και όχι στο ποσοστό, όπως συμβαίνει με τη μέθοδο της αποδοτικότητας της επένδυσης. Αυτό το χαρακτηριστικό της μεθόδου αποτελεί και το βασικό μειονέκτημά της. Ο λόγος είναι ότι δεν επιτρέπει τη συγκριτική αξιολόγηση κέντρων επένδυσης διαφορετικού μεγέθους εφόσον οδηγεί σε μεροληπτικά αποτελέσματα υπέρ των κέντρων επένδυσης που είναι μεγαλύτερα σε μέγεθος.

#### 4.9 Μέθοδος της Οικονομικής Προστιθέμενης Αξίας (Economic Value Added – EVA)

Η μέθοδος της Οικονομικής Προστιθέμενης Αξίας (Economic Value Added – EVA) αποτελεί την πιο σύγχρονη μέθοδο αξιολόγησης κέντρων επένδυσης. Η Οικονομική Προστιθέμενη Αξία υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Οικονομική Προστιθέμενη Αξία} = \text{Χρηματοοικονομικό Αποτέλεσμα τμήματος μετά φόρων} - \left[ \begin{array}{l} \text{Σύνολο ενεργητικό} \\ \text{ύ} \\ \text{τμήματος} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Βραχυπρόθεσμες} \\ \text{υποχρεώσεις} \\ \text{τμήματος} \end{array} \right] \times \text{Σταθμικό μέσο κόστος κεφαλαίου}$$

#### Σχέση 4.4: Υπολογισμός Οικονομικής Προστιθέμενης Αξίας

Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της **Οικονομικής Προστιθέμενης Αξίας** στόχος είναι να υπολογιστεί η χρηματιστηριακή αξία που δημιουργούν τα επιμέρους κέντρα επένδυσης της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα υπολογίζονται τα κέρδη που δημιουργεί το κάθε **κέντρο επένδυσης (investment centre)** επιπλέον του κόστους κεφαλαίου που απαιτείται για τη δημιουργία των κερδών αυτών.

Από τα στοιχεία της σχέσης το μόνο που παρουσιάζει κάποια ιδιαιτερότητα στον υπολογισμό είναι το **σταθμικό μέσο κόστος κεφαλαίου (weighed average cost of capital)**. Το σταθμικό μέσο κόστος κεφαλαίου υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Σταθμικό μέσο κόστος κεφαλαίου} = \frac{\text{Κόστος δανεισμού μετά φόρων}}{\text{Αξία δανεισμού}} \times \text{Αξία δανεισμού} + \frac{\text{Κόστος Ιδίων κεφαλαίων}}{\text{Χρηματιστηριακή αξία ιδίων κεφαλαίων}} \times \text{Χρηματιστηριακή αξία ιδίων κεφαλαίων}$$

#### Σχέση 4.5: Υπολογισμός σταθμικού μέσου κόστους κεφαλαίου



Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster, 1998; Drury, 2000; Hilton; Maher; Selto 2000; Blocher; Chen; Lynn, 2002; Κοέν, 2005), η μέθοδος του EVA παρουσιάζει σημαντικές ομοιότητες με τη μέθοδο του υπολειμματικού εισοδήματος που παρουσιάστηκε στην προηγούμενη παράγραφο. Στην πράξη, οι εταιρίες συμβούλων που αναλαμβάνουν τον υπολογισμό της **Οικονομικής Προστιθέμενης Αξίας (Economic Value Added)** προβαίνουν συνήθως σε δύο ειδών προσαρμογές.

Το πρώτο είδος προσαρμογών αφορά τη μεταβολή ορισμένων στοιχείων των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης ή του κέντρου απόδοσης προκειμένου αυτά να είναι συμβατά με τους στόχους της διοίκησης για τους σκοπούς της αξιολόγησης. Για παράδειγμα, προσαρμόζονται τα λογιστικά στοιχεία να αντανακλούν το κόστος των αποθεμάτων σε τρέχουσες τιμές, διενεργείται αποτίμηση των παγίων σε τρέχουσες τιμές, κεφαλαιοποιούνται έξοδα διαφήμισεων, προώθησης πωλήσεων κτλ. Με άλλα λόγια γίνονται αλλαγές που δεν είναι σύμφωνες από τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές χωρίς αυτό να προκαλεί κανένα πρόβλημα εφόσον η αξιολόγηση των τμημάτων στο πλαίσιο της διοικητικής λογιστικής γίνει εσωτερικά και επομένως δεν υπάρχει καμία υποχρέωση να γίνεται βάσει λογιστικά άρτιων στοιχείων. Το δεύτερο είδος προσαρμογών αφορά την εκτίμηση του σταθμικού μέσου κόστους του κεφαλαίου για κάθε κέντρο επένδυσης. Πιο συγκεκριμένα, υπολογίζεται το κατάλληλο κόστος κεφαλαίου για κάθε κέντρο επένδυσης το οποίο μπορεί να διαφέρει από τους μέσους όρους του κλάδου αλλά και από το κόστος του κεφαλαίου του συνόλου της επιχείρησης.

#### 4.10 Μέθοδος της Απόδοσης ή Επιστροφής των Πωλήσεων (Return on Sales)

Σύμφωνα με τους Horngren; Foster; Datar, (2000), Κοέν (2005), Horngren, Bhimani, Datar, Foster (1998), Maher, Stickney, Weil (2001), Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), ο δείκτης της αποδοτικότητας ή επιστροφής των πωλήσεων (**return on sales – ROS<sup>6</sup>**) αποτελεί μία από τις πιο κοινές μεθόδους αξιολόγησης της απόδοσης. Ο δείκτης **ROS** αποτελεί τμήμα της μεθόδου της **αποδοτικότητας της επένδυσης (ROI)** και χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της κερδοφορίας των τμημάτων της επιχείρησης. Ο υπολογισμός του δείκτη **ROS** προκύπτει από το λόγο του λειτουργικού εισοδήματος (**operating income**) προς το έσοδο (**revenue**).

$$\begin{array}{l} \text{Απόδοση ή} \\ \text{επιστροφή} \\ \text{των} \\ \text{Πωλήσεων} \end{array} = \frac{\text{Λειτουργικό Εισόδημα}}{\text{Έσοδο}}$$

Σχέση 4.6: Υπολογισμός δείκτη αποδοτικότητας ή επιστροφής των πωλήσεων

<sup>6</sup> Για λόγους οικονομίας, διευκρινίζεται ότι από τούδε και στο εξής όταν γίνεται αναφορά στο δείκτη της αποδοτικότητας των πωλήσεων θα χρησιμοποιείται η συντομογραφία **ROS (Return on Investment)**.



<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΜΕΤΡΟ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ</b>	<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΜΕΤΡΟΥ</b>	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>
<b>Αποδοτικότητα της Επένδυσης (Return on Investment - ROI)</b>	Αποτελεί μέτρο αξιολόγησης της επιχειρησιακής και της τμηματικής απόδοσης. είναι εξαιρετικά ευέλικτο στη χρήση και δίνεται από το λόγο του χρηματοοικονομικού αποτελέσματος του τμήματος προς το επενδυμένο κεφάλαιο τμήματος	Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Upchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002)
<b>Μέθοδος του υπολειμματικού εισοδήματος (Residual Income)</b>	Χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις για να συμπληρώσει το κενό της ROI, καθώς συνυπολογίζει <b>το κόστος κεφαλαίου (cost of capital)</b> της επιχείρησης. (Χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα τμήματος – Επενδύσεις τμήματος * Κόστος κεφαλαίου)	Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Upchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002)
<b>Μέθοδος της Οικονομικής Προστιθέμενης Αξίας (Economic Value Added)</b>	Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της <b>Οικονομικής Προστιθέμενης Αξίας</b> στόχος είναι να υπολογιστεί η χρηματιστηριακή αξία που δημιουργούν τα επιμέρους κέντρα επένδυσης της επιχείρησης. (Χρηματοοικονομικό Αποτέλεσμα τμήματος μετά φόρων – Ενεργητικό τμήματος – Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις * σταθμικό μέσο κόστος κεφαλαίου)	Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Upchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002)



<b>Μέθοδος της Απόδοσης ή Επιστροφής των Πωλήσεων (Return on Sales)</b>	<b>Ο δείκτης ROS</b> αποτελεί τμήμα της μεθόδου της <b>αποδοτικότητας της επένδυσης (ROI)</b> και χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της κερδοφορίας των τμημάτων της επιχείρησης. (Λειτουργικό εισόδημα / Έσοδο)	Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Upchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002)
---	--	---

#### **Συγκεντρωτικός Πίνακας 4.2: Χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης**

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Datar; Foster, (1999), Hilton; Maher; Selto, (2000), Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Maher, Stickney, Weil (2001), όπως προκύπτει από τη σύγκριση Αμερικανικών και Ιαπωνικών επιχειρήσεων, οι Αμερικανικές επιχειρήσεις προτιμούν να εφαρμόζουν περισσότερο τη **μέθοδο της αποδοτικότητας της επένδυσης (ROI)** και λιγότερο τη **μέθοδο της αποδοτικότητας των πωλήσεων (ROS)** ενώ το αντίθετο παρατηρείται για τις Ιαπωνικές επιχειρήσεις. Αυτές οι διαφορές συνδέονται και με τις διαφορετικές πολιτικές τιμολόγησης που ακολουθούνται στις δύο χώρες. Οι Ιαπωνικές επιχειρήσεις δίνουν έμφαση στο περιθώριο των πωλήσεων ενώ οι Αμερικανικές δίνουν έμφαση στην ROI. Κάποιοι ερευνητές εκτιμούν ότι οι Γιαπωνέζοι μάνατζερ προτιμούν την ROS επειδή είναι αφενός ευκολότερη στον υπολογισμό και αφετέρου επειδή επιτυγχάνοντας ένα ικανοποιητικό περιθώριο πωλήσεων είναι θέμα χρόνου να επωφεληθούν και οι αποδόσεις των επενδύσεων (ROI). Αγνοώντας την ROI, προκύπτει και μια σειρά από άλλα πλεονεκτήματα. Για παράδειγμα, τα στελέχη δεν παρακινούνται να καθυστερούν τις επενδύσεις σε εξοπλισμό ή σε πάγια εξαιτίας των αρνητικών αποτελεσμάτων που είχαν στο δείκτη ROI βραχυπρόθεσμα.



#### 4.11 Υπολογισμός του ύψους της επένδυσης και των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Urchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), ανεξαρτήτως από τη μέθοδο που θα εφαρμοστεί για την αξιολόγηση των κέντρων επένδυσης θα πρέπει να είναι προσδιορισμένα με ακρίβεια και εκ των προτέρων τόσο ο τρόπος υπολογισμού όσο και τα στοιχεία που συμμετέχουν στον υπολογισμό του ύψους της επένδυσης και των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων τους.

Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά τα στοιχεία των επενδύσεων θα πρέπει να έχουν δοθεί σαφείς απαντήσεις αναφορικά με:

##### Τον χρονικό ορίζοντα που υπολογίζεται η αξία της επένδυσης

Για τον υπολογισμό της αξίας της επένδυσης θα πρέπει η ανώτερη διοίκηση να έχει ορίσει με σαφήνεια το χρονικό ορίζοντα υπολογισμού της αξίας των επιμέρους στοιχείων που συνιστούν την επένδυση. Επίσης, μπορεί να εφαρμόζεται διαφορετικός ορίζοντας ανάλογα με το στοιχείο της επένδυσης. Για παράδειγμα, για τον υπολογισμό του επενδεδυμένου κεφαλαίου μπορεί να παρακολουθούνται τα μηνιαία υπόλοιπα των επιμέρους στοιχείων των παγίων, των κυκλοφοριακών στοιχείων ή να υπολογίζεται μία μέση τιμή λαμβάνοντας υπόψη τις αξίες στους στην αρχή και το τέλος της χρήσης. Όσο συχνότερη είναι η μέτρηση τόσο





δυσκολότερο είναι να την επηρεάσει ο υπεύθυνος του τμήματος επένδυσης αλλά και τόσο μεγαλύτερο το κόστος της μέτρησης.

### Τα στοιχεία που συμμετέχουν στον υπολογισμό της επένδυσης

Κάθε κέντρο επένδυσης απασχολεί άμεσα ορισμένα στοιχεία κεφαλαίου, όπως μηχανήματα, κτίρια, αποθέματα, κτλ. Τα στοιχεία αυτά μπορούν να συσχετισθούν απευθείας με τα εκάστοτε κέντρα επένδυσης. Ωστόσο, υπάρχει και μια σειρά άλλων στοιχείων όπως οι λογαριασμοί εισπρακτέοι, τα ταμειακά διαθέσιμα, τα μη παραγωγικά πάγια, κτλ. τα οποία αφορούν το σύνολο της επιχείρησης και όχι κάθε κέντρο επένδυσης ξεχωριστά και για τα οποία η ανώτερη διοίκηση θα πρέπει να αποφασίσει εάν θα τα επιμερίσει με βάση κάποιο κατάλληλο κριτήριο ή όχι στα επιμέρους κέντρα επένδυσης. Ωστόσο, είναι σκόπιμο τα επιμέρους τμήματα να αξιολογούνται με βάση μόνο τα στοιχεία που μπορούν να ελέγχουν και να επηρεάζουν (Κοέν, 2005). Τα στοιχεία των οποίων η διαχείριση διεξάγεται από την κεντρική διοίκηση δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό της επένδυσης. Για παράδειγμα, αν οι υποχρεώσεις και τα ταμειακά διαθέσιμα ελέγχονται και διαχειρίζονται από την ανώτερη διοίκηση, δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία υπολογισμού της επένδυσης εκτός και αν ο διευθυντής του τμήματος μπορεί να επηρεάσει τα μεγέθη αυτών των στοιχείων, οπότε θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται. Αν δεν λαμβάνονταν υπόψη, τότε οι υπεύθυνοι των τμημάτων θα μπορούσαν να βελτιώσουν τα κέρδη τους εκχωρώντας εξαιρετικά γενναιόδωρα πιστωτικά όρια συναλλαγών στους πελάτες τους χωρίς να επιβαρύνονται



το επιπρόσθετο κόστος κεφαλαίου το οποίο θα συνδεόταν με τις υποχρεώσεις του τμήματος.

Όλες οι υποχρεώσεις που υπάγονται στον έλεγχο του τμήματος θα πρέπει να μην λαμβάνονται υπόψη στα στοιχεία που συνυπολογίζονται για τον υπολογισμό της επένδυσης. Για παράδειγμα, ένα τμήμα μπορεί να χρηματοδοτήσει μία επένδυση για αγορά μετοχών με τη χρήση της επαγγελματικής πίστωσης (**trade credit**), δηλαδή με πίστωση από την επιχείρηση που ανήκει το τμήμα προς άλλη επιχείρηση για αγορά προϊόντων από την πρώτη. Ο όρος **ελεγχόμενη επένδυση (controllable investment)** χρησιμοποιείται για να αναφερθούμε στο **καθαρό ενεργητικό<sup>7</sup> (net assets)** τα στοιχεία του οποίου είναι ελέγξιμα από τους διευθυντές των τμημάτων. Ο απώτερος σκοπός του διαχωρισμού των επενδύσεων σε ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες και της ανάλυσης αυτών είναι η δημιουργία μεθόδων αξιολόγησης τέτοιων που να προάγουν τη διαμόρφωση της ιδανικής οργανωτικής κουλτούρας η οποία θα ενθαρρύνει τους διευθυντές των τμημάτων να εργάζονται τόσο για την εκπλήρωση των τμηματικών όσο και των εταιρικών στόχων αγγίζοντας υψηλά επίπεδα απόδοσης. Γι' αυτό το λόγο είναι κατάλληλο κατά τη διαδικασία υπολογισμού της επένδυσης, να λαμβάνονται υπόψη μόνο τα στοιχεία εκείνα που μπορεί να επηρεάσει και να ελέγξει ο υπεύθυνος του τμήματος και κάθε άλλο υποκειμενικό στοιχείο του οποίου η ευθύνη για τη διαχείριση είναι διαμοιρασμένη σε περισσότερα του ενός τμήματα να μένει εκτός της διαδικασίας.

Αν ο σκοπός είναι η αξιολόγηση της οικονομικής απόδοσης του τμήματος, τότε η κερδοφορία του τμήματος θα υπερεκτιμηθεί στην

<sup>7</sup> Καθαρό Ενεργητικό = Σύνολο Ενεργητικού – Υποχρεώσεις (βλ. ΛΕΞΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ, Κάντζος, 2001)



περίπτωση που για την αξιολόγηση χρησιμοποιηθεί η ελεγχόμενη επένδυση. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ένα τμήμα δεν θα μπορούσε να λειτουργήσει χωρίς να εκμεταλλεύεται τα περιουσιακά στοιχεία ολόκληρης της επιχείρησης όπως λ.χ. τα κτίρια, τα ταμειακά διαθέσιμα και τις υποχρεώσεις (δάνεια κ.ά.) των οποίων η διαχείριση γίνεται σε επίπεδο ανώτερης διοίκησης. Αυτά τα περιουσιακά στοιχεία θα λαμβάνονταν υπόψη στον υπολογισμό της επένδυσης αν τα τμήματα ήταν ανεξάρτητες, μεμονωμένες, αυτοτελείς επιχειρήσεις. Γι' αυτό το λόγο, πολλές αποκεντρωμένες επιχειρήσεις επιμερίζουν τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία στα τμήματα όταν συγκρίνουν την κερδοφορία των τμημάτων τους με αυτήν άλλων επιχειρήσεων του ίδιου τομέα δραστηριότητας.

Συνοψίζοντας, οι προσεγγίσεις οι οποίες θα μπορούσαν να υιοθετηθούν για την αξιολόγηση της κερδοφορίας των τμημάτων έχουν ως εξής:

- 1) Το υπολειμματικό εισόδημα θα ήταν κατάλληλο να χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της απόδοσης της διοίκησης των κέντρων επένδυσης. Η μέθοδος αυτή θα μπορούσε να οριστεί ως την ελεγχόμενη συνεισφορά στην οποία έχει περισσότερη σημασία η ελεγχόμενη επένδυση παρά το κόστος του κεφαλαίου για την πραγματοποίηση της επένδυσης αυτής.
- 2) Η μέθοδος της αποδοτικότητας της επένδυσης είναι κατάλληλη για την αξιολόγηση της απόδοσης των κέντρων κέρδους. Κι αυτό γιατί οι υπεύθυνοι αυτών των τμημάτων δεν είναι αρμόδιοι για να πάρουν αποφάσεις που αφορούν επενδύσεις, και συνεπώς αν το μέγεθος του δείκτη της αποδοτικότητας της επένδυσης (ROI) μεγιστοποιηθεί για μία σταθερή ποσότητα κεφαλαίου, η απόλυτη απόδοση θα είναι η



μέγιστη. Ο δείκτης αποδοτικότητας της επένδυσης (ROI) θα μπορούσε να ορισθεί ως η ελεγχόμενη συνεισφορά εκφραζόμενη ως ποσοστό επί της συνολικής επένδυσης. Για τους σκοπούς της αξιολόγησης της οικονομικής επίδοσης του τμήματος μπορούν να χρησιμοποιηθούν και οι δύο μέθοδοι. Ωστόσο, τα στελέχη των επιχειρήσεων προτιμούν να χρησιμοποιούν το δείκτη της αποδοτικότητας της επένδυσης καθώς προσφέρεται για τη σύγκριση των επενδύσεων ανάμεσα στις επιχειρήσεις.

### Τη μέθοδο της αποτίμησης των πάγιων και κυκλοφοριακών στοιχείων

Η ανώτερη διοίκηση θα πρέπει να αποφασίσει εάν η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων θα γίνεται στην ιστορική αξία κτήσης, στην αναπόσβεστη αξία τους, στην τρέχουσα αξία αντικατάστασής τους, κτλ. Η ιστορική αξία τις περισσότερες φορές είναι μη σχετική για την αξιολόγηση εφόσον αναφέρεται σε αποφάσεις του παρελθόντος. Επίσης, η αποτίμηση των παγίων βάσει της αναπόσβεστης αξίας τους, η οποία εκτιμάται εάν από την ιστορική αξία κτήσης τους αφαιρεθούν αποσβέσεις που υπολογίζονται βάσει συντελεστών που ορίζονται από τη νομοθεσία και όχι της πραγματικής φθοράς και απαξίωσης των παγίων, δεν είναι τις περισσότερες φορές η κατάλληλη βάση αποτίμησης για τους σκοπούς της αξιολόγησης της απόδοσης. Ωστόσο, είναι ιδιαίτερα εύκολη και αντικειμενική στην υλοποίηση.

Όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα, η ανώτερη διοίκηση μπορεί να αξιολογήσει τα κέντρα επένδυσης με βάση τα κέρδη



University of Piraeus  
Faculty of Economics  
Msc Economic & Business Strategy  
Dissertation

Theme: Corporate & Divisional Performance Measurement  
Supervisor: Dr. Pollalis Yiannis

της χρήσης, προ ή μετά φόρων, το περιθώριο συμμετοχής τους, τη διαφορά μεταξύ των ελέγξιμων εσόδων και εξόδων τους (Κοέν, 2005; Kaplan, 1998).

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

## 4.12 Εμπειρικές Προσεγγίσεις

### 4.12.1 Μελέτη Περίπτωσης (Case Study)

#### Μελέτη Περίπτωσης (Case Study)

##### *Equifax, AT&T και EVA®*

Σε πρόσφατο που δημοσιεύθηκε στο περιοδικό *Fortune* η EVA® παρουσιάζεται ως “την πιο καυτή, σύγχρονη χρηματοοικονομική ιδέα η οποία γίνεται όλο και πιο σημαντική”. Σαφέστατα με τη φράση αυτή, καταδεικνύεται η αυξανόμενη σημασία που αποκτά για τις σύγχρονες επιχειρήσεις αυτή η μέθοδος αξιολόγησης της επιχειρηματικής επίδοσης. Η Equifax, που αποτελεί τον παγκόσμιο ηγέτη στους τομείς των τεχνολογιών και υπηρεσιών πληροφορικής (IT<sup>8</sup> services), της διεκπεραίωσης συναλλαγών (transaction processing) και των επιχειρήσεων διαχείρισης γνώσης (knowledge – based businesses), συμφωνεί.

Τα στελέχη της Equifax πιστεύουν ότι η EVA® αποτελεί παράγοντα εκσυγχρονισμού της διαδικασίας λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, αυξάνει το αίσθημα της υπευθυνότητας στα στελέχη και ενθαρρύνει τα κίνητρα. Γι’ αυτό το λόγο, η EVA® αποτελεί την κεντρική μέθοδο βάσει της οποίας λαμβάνονται οι επενδυτικές αποφάσεις. Μέχρι σήμερα, η εφαρμογή της EVA® έχει βοηθήσει την Equifax

- Να αυξήσει το λειτουργικό της εισόδημα χωρίς να αυξηθεί το κόστος του κεφαλαίου
- Να μειώσει τις κεφαλαιουχικές επενδύσεις που απαιτούνται για την αύξηση του λειτουργικού εισοδήματος

---

<sup>8</sup> IT: Information Technology



- Να διατηρεί και να επενδύει σε αυτές τις δραστηριότητες και σε εκείνα τα προγράμματα που το λειτουργικό τους εισόδημα υπερβαίνει το κόστος του κεφαλαίου τους.

Για την περαιτέρω αύξηση του λειτουργικού εισοδήματος, οι άνθρωποι της Equifax έλαβαν μέτρα στρατηγικής σημασίας προκειμένου να μειώσουν το λειτουργικό κόστος. Τα μέτρα αυτά αφορούν τη συγκέντρωση των πληρωμών και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και των υποκαταστημάτων διοίκησης ταξιδιών. Με την κίνηση αυτή μειώθηκε το κόστος του εξοπλισμού και το κόστος που προερχόταν από την καθυστέρηση διεξαγωγής των διαφόρων διεργασιών εξαιτίας των αποστάσεων που έπρεπε να διανύονται. Συνέπεια αυτής της κατάστασης ήταν να δοθεί η ευκαιρία στην Equifax να μειώσει το κόστος των προμηθειών και των δαπανών που προοριζόνταν για τις μετακινήσεις και τη διαμονή των ανθρώπων της εταιρίας. Επιπλέον η εταιρία αποκόμισε μεγάλα έσοδα από την επέκταση της σε νέους τομείς, όπως οι τηλεπικοινωνίες και η παροχή υπηρεσιών υγείας, με τα οποία κατάφερε να αναπτύξει τα υπάρχοντα προϊόντα της. Για τη μείωση των επενδύσεων κεφαλαίου στις δραστηριότητές της, η Equifax εξωτερίκησε κάθε δραστηριότητα που συνδεόταν με τη χρήση Η/Υ και κατήργησε τα συστήματα πληροφορικής δημιουργώντας με αυτόν τον τρόπο χώρο για την πραγματοποίηση άλλων σημαντικότερων λειτουργιών. Επιπρόσθετα, η εφαρμογή της μεθόδου EVA® οδήγησε στην πώληση της National Decisions Systems το 1997.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει ο τρόπος με τον οποίο η ανώτερη διοίκηση της Equifax εκπαιδεύει τα στελέχη της γραμμικής διοίκησης να σκέφτονται με



βάση τη μέθοδο EVA®. Εν πρώτοις, τα στελέχη γραμμής ενημερώνονται για το θεωρητικό υπόβαθρο και τις βασικές έννοιες της μεθόδου της Οικονομικής Προστιθέμενης Αξίας. Κατόπιν, διαμορφώνεται προϋπολογισμός των κονδυλίων που θα δαπανηθούν για την εφαρμογή της μεθόδου και για την αποζημίωση όσων καταφέρουν να επιτύχουν τους στόχους που τίθενται βάσει της συγκεκριμένης ανάλυσης. Η Διοίκηση της Εταιρίας υποστηρίζει ότι η μέθοδος EVA® οφείλεται για την αύξηση της κεφαλαιοποίησης από 1,6 δις δολ. το 1992, όταν για πρώτη φορά εφαρμόστηκε η μέθοδος, σε 4,6 δις δολ. το 1998.

Ωστόσο, η μέθοδος EVA® δεν έχει αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο για όλες τις επιχειρήσεις. Ο γιγαντιαίος τηλεπικοινωνιακός όμιλος αμερικανικών συμφερόντων AT&T ξεκίνησε να χρησιμοποιεί την EVA® το 1992, αλλά διαπίστωσε ότι το συγκεκριμένο αξιολόγησης των επενδύσεων ήταν ανεπαρκές. Μέσα σε δύο χρόνια, η AT&T συμπλήρωσε την εφαρμογή της μεθόδου με τη χρήση δύο άλλων μη χρηματοοικονομικών μέτρων, την Πελατειακή Προστιθέμενη Αξία (Customer Value Added) και την Καθολική Προστιθέμενη Αξία (People Value Added). Επιπλέον, τα στελέχη της AT&T διαπίστωσαν ότι παρά το γεγονός ότι τα εσωτερικά αποτελέσματα από τη χρήση της μεθόδου είχαν παρουσιάσει αυξητική τάση από το 1992 μέχρι το 1996, η συνολική μερισματική απόδοση ήταν κατά 6,46% μικρότερη σε σχέση με τις ανταγωνίστριες επιχειρήσεις. Το 1997, ύστερα από τη διαδοχή του Γενικού Εκτελεστικού Διευθυντή (CEO) Robert Allen από τον Mike Armstrong, η εταιρία κατήργησε τη χρήση της μεθόδου για χάρη των παραδοσιακών λογιστικών μεθόδων αξιολόγησης. Η νέα διοίκηση του Ομίλου θεωρούσε ότι η EVA® ήταν πολύ πολύπλοκη, σημειώνοντας ότι παρά την εκτεταμένη εκπαίδευση που είχε προηγηθεί,





University of Piraeus  
Faculty of Economics  
Msc Economic & Business Strategy  
Dissertation

Theme: Corporate & Divisional Performance Measurement

Supervisor: Dr. Pollalis Yiannis

οι εργαζόμενοι και οι συνεργάτες που βρίσκονταν εκτός των κεντρικών γραφείων της Εταιρίας δυσκολεύονταν να κατανοήσουν τις συνέπειες των ενεργειών τους στον δείκτη EVA®.

Πηγή: Horngren; Foster; Datar, "Cost Accounting, A Managerial Emphasis", 10<sup>th</sup> Edition, 2000.



#### 4.12.2 Έρευνα για την εφαρμογή των Μεθόδων Αξιολόγησης σε διάφορες επιχειρήσεις στον κόσμο

Η έρευνα καταδεικνύει την εκτεταμένη χρησιμοποίηση του καθαρού εισοδήματος ως μέτρο για την αξιολόγηση της απόδοσης και την αυξανόμενη εμπιστοσύνη που παρατηρείται για την εφαρμογή των υπόλοιπων μεθόδων.

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ	ΤΟΜΕΑΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ
<b>Dow</b>			
Chemical	Η.Π.Α.	Χημικά	Εισόδημα
<b>Xerox</b>	Η.Π.Α.	Φωτοτυπικά	ROS και ROI
<b>Ford Motor</b>	Η.Π.Α.	Αυτοκινητοβιομηχανίες	ROS και ROI
<b>Quaker Oats</b>	Η.Π.Α.	Προϊόντα φαγητού	RI και EVA
		Ανταλλακτικά	
<b>Varity</b>	Η.Π.Α.	αυτοκινήτων	RI και EVA
<b>Guinness</b>	Ηνωμ. Βασίλειο	Λιανικό Εμπόριο	Εισόδημα και ROS
<b>Krones</b>	Γερμανία	Εξοπλισμός	Πωλήσεις και εισόδημα
<b>Mayne</b>		Συστήματα ασφάλειας /	
<b>Nickless</b>	Αυστραλία	Μεταφορές	ROI και ROS
<b>Mitsui</b>	Ιαπωνία	Εμπόριο	Πωλήσεις και εισόδημα
<b>Pirelli</b>	Ιταλία	Ελαστικά / Κατασκευές	Εισόδημα και ταμειακές ροές
<b>Swedish</b>			
<b>March</b>	Σουηδία	Λιανικό Εμπόριο	ROI



#### 4.13 Σύνοψη

Σε αυτό το κεφάλαιο πραγματοποιήθηκε η αναλυτική παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέτρων αξιολόγησης της απόδοσης τόσο σε επιχειρηματικό όσο και σε εταιρικό επίπεδο. Αναλύθηκαν όλες οι βασικές έννοιες και παράμετροι που λαμβάνονται υπόψη για την αξιολόγηση των κέντρων επένδυσης και για το σχεδιασμό των μέτρων αξιολόγησης.

**Όροι κλειδιά κεφαλαίου (key words):** απόδοση της επένδυσης (return on investment), υπολειμματικό εισόδημα (residual income), οικονομική προστιθέμενη αξία (economic value added), απόδοση των πωλήσεων (return on sales), τμηματική αξιολόγηση της απόδοσης (divisional performance measurement), επιχειρησιακή αξιολόγηση της απόδοσης (corporate performance measurement).



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

### ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

1. **Atkinson A., Banker R., Kaplan R., and Young M., (2001),** “Management Accounting”, Third Edition, Prentice Hall, New Jersey.
2. **Blocher J.E., Chen H.K., Lin W.T.,(2002),** “Cost Management 2e”, A Strategic Emphasis, International Edition, Second edition, Mc Graw-Hill Irwin, New York.
3. **Drury C., (2000),** “Management Accounting for Business Decisions”, Thomson Business Press, First Edition.
4. **Garrison, Noreen, (2000),** “Management Accounting”, Mc-Graw Hill Higher Education, International Edition, 10<sup>th</sup> Edition
5. **Hilton R., (2000),** “Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment”, Mc-Graw Hill Higher Education, Fifth Edition.
6. **Hilton, R.; Maher M., Selto K., (2000),** “Cost Management: Strategies for Business Decisions”, Mc-Graw Hill Higher Education, Second Edition.
7. **Horngren T.C.; Harrison R., Robinson M., (1998),** “Principles of Management Accounting”, Prentice Hall, 9<sup>th</sup> Edition
8. **Horngren T.C., Foster G.; Datar M.S., (2000),** “Cost Accounting: A Managerial Emphasis”, Prentice Hall, Tenth Edition.
9. **Horngren T.C., Bhimani A., Datar M.S., Foster G.,(1999)** , “Management and Cost Accounting”, second edition, Prentice Hall, Boston.
10. **Maher M., Selto K.,** “Cost Accounting and Management”, (2002), Mc-Graw Hill Higher Education, 4<sup>th</sup> Edition.



11. **Maier M., Stickney C., Weil R., (2001), “Managerial Accounting: An introduction to concepts, methods and uses”, 7<sup>th</sup> Edition, Harcourt College Publishers.**
12. **Needles E.B., Powers M., Crosson V.S.,(2002), “Financial and Management Accounting”, Houghton Mifflin Company, Boston, New York.**
13. **Upchurch A., (2002),“Management Accounting: Principles & Practice”, Financial Times, Pitman Publishing.**

#### ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. **Κόεν Σ., (2005), «Διοικητική Λογιστική», Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα.**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

### Μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της τμηματικής επίδοσης (Non financial performance measures)

#### 5.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το κεφάλαιο συντελείται η παρουσίαση των μη χρηματοοικονομικών μέτρων αξιολόγησης της τμηματικής απόδοσης και του ρόλου που διαδραματίζουν στην χάραξη της τμηματικής και της εταιρικής στρατηγικής. Εξετάζονται αναλυτικά όλες οι παράμετροι που λαμβάνονται υπόψη για κάθε μέτρο αξιολόγησης καθώς και οι επιπτώσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή τους στην εργασιακή συμπεριφορά και την εταιρική κουλτούρα. Τέλος, παρατίθενται πληροφορίες από πραγματικές περιπτώσεις εφαρμογής των μη χρηματοοικονομικών μέτρων καθώς επίσης και διεθνείς έρευνες για την αξιολόγηση της χρησιμότητάς τους σε διάφορους κλάδους της παγκόσμιας οικονομίας.

#### 5.2 Ορισμός - Έννοια

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Upchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), **μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης (non financial performance measures)**



είναι εκείνα τα μέτρα τα οποία δεν λαμβάνουν υπόψη τους το **κόστος (cost)** και το έσοδο (**revenue**). Συνυπολογίζουν και αξιολογούν άλλες παραμέτρους της **τμηματικής (divisional)** και της **εταιρικής (corporate)** δραστηριότητας προκειμένου να αποδώσουν μία **εικόνα (report)** για την πορεία αυτών των δραστηριοτήτων. Δεν αξιολογούν το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα αλλά τις μεθόδους με τις οποίες επιτυγχάνεται το αποτέλεσμα. Τα μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης διακρίνονται σε αυτά για την αξιολόγηση της **τμηματικής (divisional performance measurement)** και σε αυτά για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής απόδοσης (**corporate performance measurement**). Ο ορισμός και η έννοια των μη χρηματοοικονομικών μέτρων αξιολόγησης της απόδοσης παρατίθεται στον **Πίνακα 5.1**.

<b>ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ</b>	
<b>ΟΡΙΣΜΟΣ - ΕΝΝΟΙΑ</b>	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>
Μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης ( <b>non financial performance measures</b> ) είναι εκείνα τα μέτρα τα οποία δεν λαμβάνουν υπόψη τους το <b>κόστος (cost)</b> και το έσοδο ( <b>revenue</b> ). Συνυπολογίζουν και αξιολογούν άλλες παραμέτρους της <b>τμηματικής (divisional)</b> και της <b>εταιρικής (corporate)</b> δραστηριότητας προκειμένου να αποδώσουν μία <b>εικόνα (report)</b> για την πορεία αυτών των δραστηριοτήτων. Δεν αξιολογούν το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα αλλά τις μεθόδους με τις οποίες επιτυγχάνεται το αποτέλεσμα.	Hornngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury, (2000), Κοέν (2005), Upchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Hornngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002)

## Πίνακας 5.1: Μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης

### 5.3 Εναλλακτικές μέθοδοι αξιολόγησης

Στην περίπτωση που μία επιχείρηση δεν θέλει να εφαρμόσει καμία από τις τρεις μεθόδους αξιολόγησης της απόδοσης των κέντρων επένδυσης που αναφέρθηκαν στο προηγούμενο κεφάλαιο μπορεί να παρακολουθήσει ξεχωριστά την πορεία των χρηματοοικονομικών στοιχείων και αποτελεσμάτων των τμημάτων και ξεχωριστά την εξέλιξη των επενδύσεών τους.

Πιο συγκεκριμένα, η παρακολούθηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της παρακολούθησης του **προϋπολογισμού του τμήματος (functional budget)** ενώ η εξέλιξη της πορείας των επενδύσεων που υλοποιούνται από ένα τμήμα μέσω της συνεχούς παρακολούθησης του τρόπου που εξελίσσονται τα έργα σε σχέση με τον αρχικό σχεδιασμό, τους στόχους, τα χρονοδιαγράμματα και τις αποδόσεις.

Τέλος, σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1999), Drury, (2000), Upchurch (2002), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Garisson; Noreen (2000), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Needles; Powers; Crosson (2002), οι επιχειρήσεις παράλληλα με τις μεθόδους αξιολόγησης που βασίζονται σε **ποσοτικά δεδομένα (quantitative performance measures)** μπορούν να χρησιμοποιήσουν και **ποιοτικά κριτήρια αξιολόγησης (qualitative performance measures)**. Η εφαρμογή αυτών των κριτηρίων είναι περισσότερο δύσκολη στην πράξη





αλλά ολοκληρώνει την εικόνα αναφορικά με την αποδοτικότητα ενός κέντρου επένδυσης (**investment centre**), εφόσον επιτρέπει την πολύπλευρη αξιολόγησή του.

### 5.3.1 Ισορροπημένη Κάρτα Βαθμολόγησης (**Balanced Scorecard**)

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1999), Drury, (2000), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin, (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Kaplan; Atkinson (1995), Maher; Stickney; Weil (2001), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Garisson; Noreen (2000), Needles; Powers; Crosson (2002), Upchurch (2002), η αξιολόγηση των κέντρων επένδυσης αλλά και της επιχείρησης συνολικά μέσω **ποιοτικών κριτηρίων (qualitative measures)** μπορεί να γίνει μέσω διαφόρων μεθόδων, η σημαντικότερη από τις οποίες τα τελευταία χρόνια είναι η θεώρηση της **ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης (balanced scorecard)**, η οποία παρουσιάστηκε από τους Norton και Kaplan στα μέσα της δεκαετίας του 1990. Σύμφωνα με αυτό το εργαλείο οι επιχειρήσεις πρέπει να δίνουν έμφαση σε ένα σύνολο παραγόντων και όχι μόνο στα χρηματοοικονομικά στοιχεία προκειμένου να βελτιώσουν την αποδοτικότητά τους.



### 5.3.1.1 Έννοια - Ορισμός

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1999), Drury, (2000), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin, (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Kaplan; Atkinson (1995), Maher; Stickney; Weil (2001), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Garisson; Noreen (2000), Needles; Powers; Crosson (2002), Urchurch (2002), πιο συγκεκριμένα, η θεώρηση της **ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης (balanced scorecard)** μεταφράζει την **αποστολή (mission)** και τη **στρατηγική (strategy)** μιας επιχείρησης σε **δείκτες αξιολόγησης της απόδοσης (performance rates)** ως προς τέσσερις μεταβλητές που προσθέτουν αξία. Για κάθε ένα δείκτη αξιολόγησης τίθενται στόχοι τους οποίους θα πρέπει να ελέγχουν ως προς το βαθμό επίτευξής τους τόσο η επιχείρηση συνολικά όσο και τα επιμέρους κέντρα ευθύνης σε τακτά χρονικά διαστήματα.

Σύμφωνα με τον Pineno (2005), η **ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης** χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις διεθνώς ως μία μέθοδος για το **σχεδιασμό και τη βελτίωση του χαρτοφυλακίου πελατών (customer-based planning and process-improvement system)**. Εφαρμόζεται με ξεχωριστό τρόπο από κάθε επιχείρηση για τη βελτίωση των συστημάτων – πληροφοριακών και παραγωγικών με κριτήριο τους στρατηγικούς στόχους που τίθενται. Αποτελεί ένα μέτρο αξιολόγησης και συντονισμού που καταφέρνει να συνδυάζει τη χρηματοοικονομική πληροφορία με τις ποιοτικές μεταβλητές προκειμένου να επικοινωνήσει την στρατηγική ανάμεσα σε εργαζόμενους και στελέχη. Επομένως, η **ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης** μπορεί να χρησιμοποιηθεί και για την αξιολόγηση των κέντρων επένδυσης σε συνδυασμό με άλλα διοικητικά εργαλεία, όπως είναι ο **προϋπολογισμός (budget)** και η

παρακολούθηση των αποκλίσεων (variance analysis). Στην περίπτωση που μια επιχείρηση έχει υιοθετήσει αυτό το διοικητικό εργαλείο μπορεί να ελέγξει κατά πόσο τα επιμέρους κέντρα επένδυσης ικανοποιούν όλους τους στόχους, χρηματοοικονομικούς και μη που έχουν τεθεί από την ανώτερη διοίκηση. Έτσι, η ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης αφενός επιτρέπει την παρουσίαση της στρατηγικής στις διοικητικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης και αφετέρου αποτελεί ένα κατάλληλο εργαλείο ελέγχου της εφαρμογής της.

Οι τέσσερις προσεγγίσεις της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης παρουσιάζονται στο **Διάγραμμα 5.2:**



**Διάγραμμα 5.1: Ισορροπημένη Κάρτα Βαθμολόγησης**



Πηγή: Drury, Colin: (2000), “Management Accounting for Business Decisions”,

Η ανάλυση των επιμέρους προσεγγίσεων έχει ως εξής:

α) **Χρηματοοικονομική προσέγγιση (financial perspective).**

Σύμφωνα με τους Κοέν (2005), Kaplan; Atkinson, (1995), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), για την αξιολόγηση της επιτυχίας της επιχείρησης σε αυτόν τον τομέα μπορεί να χρησιμοποιηθούν δείκτες όπως η αποδοτικότητα των κεφαλαίων, η αποδοτικότητα του συνόλου του ενεργητικού κτλ. Σε επίπεδο κέντρου επένδυσης μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι μέθοδοι της **αποδοτικότητας της επένδυσης (return on investment)**, του **υπολειμματικού εισοδήματος (residual income)** ή της **Οικονομικής Προστιθέμενης Αξίας (economic value added)**.

β) **Πελατειακή προσέγγιση (customer perspective).** Σύμφωνα με τους Κοέν (2005), Kaplan; Atkinson, (1995), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), για την αξιολόγηση της επιτυχίας της επιχείρησης συνολικά ή των διοικητικών υποδιαϊρέσεων της αναλυτικά σε αυτόν τον τομέα μπορεί να χρησιμοποιηθούν δείκτες όπως το **ποσοστό των πελατών που είναι ικανοποιημένοι από την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών<sup>9</sup>(customer satisfaction rate)**, οι επαναληπτικές παραγγελίες, η **αύξηση μεριδίου αγοράς (market share)**, οι **επιστροφές των πωλήσεων (returns on sales)**, ο χρόνος διατήρησης των πελατών και η **πίστη τους (loyalty)**, η **κερδοφορία των πελατών (customer profitability)**, κτλ.

---

<sup>9</sup> Οι δείκτες που απεικονίζουν τις στάσεις και την αγοραστική συμπεριφορά των καταναλωτικών προτιμήσεων απέναντι στα προϊόντα και τις υπηρεσίες προκύπτουν από τις **μεθόδους και τα εργαλεία διεξαγωγής έρευνας αγοράς (marketing research tools and methods)**.



γ) **Προσέγγιση επιχειρησιακών και παραγωγικών διαδικασιών (business and production process perspective).** Σύμφωνα με τους Κοέν (2005), Kaplan; Atkinson, (1995), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), για την αξιολόγηση της επιχείρησης σε αυτόν τον τομέα είτε συνολικά είτε αναλυτικά ανά κέντρο ευθύνης μπορούν να χρησιμοποιηθούν δείκτες όπως το ποσοστό του χρόνου των εργαζομένων για την επισκευή ελαττωματικών προϊόντων, το ποσοστό των ελαττωματικών προϊόντων που παράγονται, η χρήση της διαθέσιμης δυναμικότητας της επιχείρησης, ο χρόνος παράδοσης των εμπορευμάτων ή των προϊόντων, ο χρόνος επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς και παρακολούθησης των αποθεμάτων, κτλ.

δ) **Προσέγγιση της μάθησης και της ανάπτυξης (learning and growth perspective).** Σύμφωνα με τους Κοέν (2005), Kaplan; Atkinson, (1995) Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), για την αξιολόγηση της επιτυχίας τόσο συνολικά όσο και αναλυτικά σε αυτόν τον τομέα μπορούν να χρησιμοποιηθούν δείκτες όπως το ποσοστό των εργαζομένων που αποχωρούν, το ποσοστό του χρόνου που οι εργαζόμενοι αφιερώνουν σε εκπαίδευση, ο αριθμός των αδικαιολόγητων απουσιών από την εργασία, η ικανοποίηση των εργαζομένων, η παραγωγικότητά τους, κτλ.

Σύμφωνα με τους Kaplan; Atkinson, (1995), Κοέν, (2005), η βασική προϋπόθεση στην οποία στηρίζεται η ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης είναι ότι οι παραπάνω τέσσερις προσεγγίσεις αλληλεπιδρούν μεταξύ τους για την εξασφάλιση της αποδοτικότητας της επιχείρησης και του κέντρου επένδυσης. Για παράδειγμα, καλά εκπαιδευμένοι εργαζόμενοι είναι σε θέση να βελτιώσουν τις παραγωγικές διαδικασίες και να παρέχουν καλύτερες υπηρεσίες στους πελάτες, οι



οποίοι με τη σειρά τους εφόσον θα μείνουν ικανοποιημένοι από την επιχείρηση θα εξακολουθήσουν να αγοράζουν τα προϊόντα της (τις υπηρεσίες της) εξασφαλίζοντας αύξηση της χρηματοοικονομικής απόδοσης.

### 5.3.1.2 Αποτελεσματική εφαρμογή της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης

Σύμφωνα με τους Kaplan; Atkinson, (1995), Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury (2000), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Garrison; Noreen (2000), προκειμένου η αξιολόγηση ενός κέντρου επένδυσης μέσω της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης να εφαρμοστεί αποτελεσματικά θα πρέπει να εξασφαλίζονται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Θα πρέπει να υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της στρατηγικής και των επιμέρους δεικτών που υπολογίζονται στο πλαίσιο κάθε προσέγγισης. Επίσης, για κάθε δείκτη θα πρέπει να έχουν συμφωνηθεί συγκεκριμένοι στόχοι. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που μια επιχείρηση θέλει να τοποθετηθεί στην αγορά ως η έχουσα την καλύτερη εξυπηρέτηση μετά την πώληση, θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι ο χρόνος απόκρισης στις κλήσεις των πελατών για επισκευές και service είναι πολύ σύντομος και να μετράει συστηματικά αυτόν τον δείκτη προκειμένου να ελέγχει εάν εφαρμόζεται αποτελεσματικά η στρατηγική της.
- Ο αριθμός των δεικτών ανά προσέγγιση που θα παρακολουθείται θα πρέπει να είναι μικρός και η έμφαση να δίνεται μόνο σε εκείνους τους δείκτες που κρίνεται ότι αποτελούν κρίσιμους παράγοντες για την



αποδοτικότητα της επιχείρησης συνολικά και του κέντρου ευθύνης ειδικότερα. Επειδή για κάθε προσέγγιση μπορούν να υπολογιστούν πάρα πολλοί δείκτες θα πρέπει να συμφωνηθεί μεταξύ των στελεχών και της ανώτερης διοίκησης ποιοι θεωρούνται κατάλληλοι και πληροφοριακοί για την παρακολούθηση της υλοποίησης της στρατηγικής της επιχείρησης. Με αυτόν τον τρόπο θα αποφευχθεί η σπατάλη πόρων και χρόνου για τη συλλογή στοιχείων και τη μέτρηση των παραμέτρων που δεν έχουν μεγάλη σημασία.

Η ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης θα πρέπει να αποτελεί μία παράμετρο του συστήματος αξιολόγησης και του ελέγχου της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό τα χαρακτηριστικά της θα πρέπει να είναι αποδεκτά και κατανοητά από τα στελέχη και η επίτευξη των στόχων που έχουν συμφωνηθεί να συνοδεύεται από το σύστημα αμοιβών και αξιολόγησης τους. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει συσχέτιση με το σύστημα αμοιβών και ελέγχου, τα στελέχη δε δεσμεύονται στην επίτευξη των στόχων που περιλαμβάνονται στην ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης και επομένως το εργαλείο αυτό χάνει ούτως ή άλλως τη σημασία του για τους σκοπούς της διοίκησης.

## **Δυσκολίες εφαρμογής της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης**

Σύμφωνα με τους Kaplan; Atkinson, (1995), Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury (2000), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin (2002), Κοέν, (2005), Garrison; Noreen (2000), η εφαρμογή του συστήματος της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης παρουσιάζει στην πράξη, όπως



και όλα τα εργαλεία της διοικητικής λογιστικής, ορισμένες δυσκολίες. Οι δυσκολίες αυτές αφορούν κυρίως τα ακόλουθα:

1. Μεταξύ των χρηματοοικονομικών και μη δεικτών σε πολλές περιπτώσεις δεν υπάρχει άμεση συσχέτιση. Με άλλα λόγια μπορεί μια επιχείρηση να θέσει ως στρατηγικό στόχο την αύξηση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών χωρίς ωστόσο αυτό να μεταφραστεί σε αύξηση των πωλήσεων ή σε αύξηση της κερδοφορίας. Η έλλειψη αυτή συσχέτισης στην πράξη έχει αποτελέσει και το κυριότερο σημείο κριτικής σε αυτό το διοικητικό εργαλείο.
2. Σε πολλές περιπτώσεις παρουσιάζεται επίτευξη ορισμένων μόνο και όχι όλων των στόχων που έχουν τεθεί στο πλαίσιο της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης, για παράδειγμα επιτυγχάνεται η επιδιωκόμενη μείωση των ελαττωματικών προϊόντων αλλά δε βελτιώνεται η κερδοφορία της επιχείρησης. Το γεγονός αυτό δημιουργεί προβλήματα αναφορικά με τη συνολικά αξιολόγηση της επίτευξης της στρατηγικής της επιχείρησης.
3. Όσο περισσότεροι είναι οι δείκτες που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση και την αξιολόγηση της επίτευξης των επιμέρους προσεγγίσεων της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης, τόσο πιο δύσκολο είναι να επιτευχθούν όλοι ταυτόχρονα. Επομένως, είναι αναμενόμενο να υπάρξουν συγκρούσεις μεταξύ των αποτελεσμάτων τους που δημιουργούν δυσκολίες στην ερμηνεία της αποτελεσματικότητας των επιμέρους κέντρων επένδυσης. Για το λόγο αυτό ο αριθμός των δεικτών ανά προσέγγιση θα πρέπει να είναι περιορισμένος και η έμφαση να δίνεται μόνο στους κρίσιμους παράγοντες επιτυχίας.



4. Τέλος, η μεγαλύτερη πίεση που δέχεται η επιχείρηση από τους τρίτους και ειδικότερα τους μετόχους είναι για την επίτευξη βελτιωμένων κάθε φορά χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων. Στην περίπτωση που η έμφαση δίνεται μόνο σε μια προσέγγιση της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης, δηλαδή τη χρηματοοικονομική, τότε μειώνεται η σημαντικότητα του συνολικού οικοδομήματος και η επιχείρηση μπορεί να προσανατολιστεί μόνο σε ποσοτικές μεθόδους αξιολόγησης.

Σύμφωνα με τους Kaplan; Atkinson, (1995), Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1998), Drury (2000), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin, (2002), Κοέν, (2005), για την αντιμετώπιση των τελευταίων προβλημάτων οι επιχειρήσεις θα πρέπει να θέσουν σε κάθε δείκτη ένα συντελεστή σημαντικότητας – βαρύτητας. Με αυτόν τον τρόπο θα είναι σε θέση να σταθμίζουν τα αποτελέσματα από την επίτευξη τόσο των ποιοτικών όσο και των ποσοτικών στόχων και να καταλήγουν σε ένα συμπέρασμα αναφορικά με την επίτευξη του συνόλου των στόχων από τα κέντρα ευθύνης.

## 5.4 Άλλα μη Χρηματοοικονομικά Μέτρα Αξιολόγησης της Απόδοσης

### 5.4.1 Κατηγορίες Μη Χρηματοοικονομικών Μέτρων Αξιολόγησης της Απόδοσης

Σύμφωνα με τον Drury (2000), τα μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης διακρίνονται σε τρεις μεγάλες κατηγορίες. Η διάκρισή τους δεν γίνεται τυχαία αλλά με κριτήριο τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων. Έτσι λοιπόν τα μη χρηματοοικονομικά μέτρα διακρίνονται στα:

- Ποιοτικά μέτρα (quality measures)
- Μέτρα αξιολόγησης της διανομής (delivery measures)
- Μέτρα αξιολόγησης της ευελιξίας, της καινοτομίας και της μείωσης των αποθεμάτων (flexibility, innovation and inventory reduction measures).

Κατηγορίες Μη Χρηματοοικονομικών Μέτρων Αξιολόγησης της Απόδοσης	
* Ποιοτικά μέτρα (quality measures)	Drury (2000)
* Μέτρα αξιολόγησης της διανομής (delivery measures)	
• Μέτρα αξιολόγησης της ευελιξίας, της καινοτομίας και της μείωσης των αποθεμάτων (flexibility, innovation and inventory reduction measures).	

Πίνακας 5.2: Κατηγορίες μη χρηματοοικονομικών μέτρων αξιολόγησης της απόδοσης



Ο Drury υποστηρίζει ότι οι **χρηματοοικονομικές καταστάσεις αξιολόγησης της τμηματικής απόδοσης (performance reports)** και ο **λογιστικός έλεγχος (accounting control)** δεν θα πρέπει να έχουν μόνο ελεγκτικό χαρακτήρα. Η χρήση τους δεν θα πρέπει να εξαντλείται για τον έλεγχο του κόστους. Στην περίπτωση που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν μόνο εκείνα τα στοιχεία τα οποία μπορούν να εκφραστούν σε οικονομικούς όρους, υπάρχει ο κίνδυνος οι υπεύθυνοι των κέντρων ευθύνης να συγκεντρώνουν την προσοχή τους μόνο σε αυτές τις μεταβλητές (ποσοτικές) και να αγνοούν άλλες εξίσου σημαντικές μεταβλητές (ποιοτικές) οι οποίες δεν μπορούν να εκφραστούν εύκολα σε οικονομικούς όρους. Οι Horngren και Hilton τάσσονται με την άποψη ότι ο έλεγχος του κόστους και η συνεχής προσπάθεια για τον περιορισμό του από τη μία πλευρά μπορεί να προσδίδουν βραχυπρόθεσμη βελτίωση στα οικονομικά στοιχεία τόσο του τμήματος όσο και της επιχείρησης συνολικά. Από την άλλη πλευρά αυτή η πίεση για περιορισμό του κόστους και αύξηση της παραγωγικότητας που ασκείται στα στελέχη συνήθως καταλήγει να λειτουργεί ανατρεπτικά στο σύνολο της επιχειρηματικής προσπάθειας καθώς μετατρέπεται σε αντικίνητρο, οδηγεί στην αύξηση της δυσαρέσκειας στο εσωτερικό του τμήματος και ρίχνει τα επίπεδα ποιότητας των προϊόντων ή υπηρεσιών. Το πρόβλημα αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η μείωση στα κόστη είναι μετρήσιμη και απεικονίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αξιολόγησης ενώ η ψυχολογία των εργαζομένων δεν μπορεί να υπολογιστεί.

Συνεπώς, **οι εκθέσεις απόδοσης θα πρέπει να είναι ικανές να εμπλουτίζονται και να περιλαμβάνουν και άλλα στοιχεία πέρα από το κόστος και τα έσοδα.** Δυστυχώς, οι εκθέσεις απόδοσης που βασίζονται στον υπολογισμό και την απεικόνιση του κόστους και των εσόδων δεν



παρέχουν σωστές ενδείξεις για τα μελλοντικά αποτελέσματα των ενεργειών και των δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται στο παρόν.

Τα χρηματοοικονομικά μέτρα είναι ικανά να διαμορφώνουν μία περιορισμένη εικόνα για την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των διενεργούμενων λειτουργιών. Αναλογιστείτε την περίπτωση όπου ένα τμήμα πωλήσεων – εσόδων, καταφέρνει συνεχώς να πραγματοποιεί τους στόχους που θέτει ο προϋπολογισμός του τμήματος όσον αφορά τα έξοδα του τμήματος. Σε αυτήν την περίπτωση από το **σύστημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αξιολόγησης της υπευθυνότητας των στελεχών (responsibility performance reporting system)** προκύπτει ότι η διοίκηση του τμήματος ήταν άρτια. Ωστόσο, το τμήμα παρείχε ελλιπείς υπηρεσίες προς το τμήμα παραγωγής. Κι αυτό γιατί επιλέχθηκαν **φθηνοί (low – cost)** προμηθευτές οι οποίοι παρείχαν αφενός χαμηλής ποιότητας προμήθειες και πρώτες ύλες και αφετέρου η διανομή αυτών γινόταν εκτός των προσυμφωνημένων ορίων και με καθυστέρηση. Η κατάσταση αυτή είχε άμεσο αρνητικό αντίκτυπο στα έσοδα της επιχείρησης διότι προσπάθεια για αύξηση των παραγγελιών κατέληγε να είναι άκαρπη και η φήμη της εταιρίας στο πελατειακό της κοινό θιγόταν από την ανικανότητα έγκαιρης παράδοσης των παραγγελιών. Τα παραδοσιακά συστήματα λογιστικής της υπευθυνότητας αναφέρουν μόνο τις λεπτομέρειες για τους λόγους στους οποίους οφείλεται το κόστος μιας λειτουργίας. Δεν μπορούν να παρέχουν πληροφορίες για τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και τη σημασία που αυτά έχουν για τη λειτουργία παραγωγής προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών.

Τα τελευταία χρόνια υπάρχει μία μεταστροφή στην αντίληψη ότι τα χρηματοοικονομικά μεγέθη αποτελούν τα θεμέλια για την επίτευξη ορθού και αποτελεσματικού ελέγχου και αξιολόγησης της απόδοσης.



Σήμερα χρησιμοποιούνται ως ένα από μία πλειάδα κριτηρίων που εφαρμόζονται για τους σκοπούς και του ελέγχου και της αξιολόγησης. Στο σύγχρονο, παγκόσμιο και έντονα ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον οι επιχειρήσεις ανταγωνίζονται για βελτίωση της ποιότητας των παρεχόμενων προϊόντων και υπηρεσιών, βελτίωση των χρόνων παράδοσης των παραγγελιών, αύξηση της ευελιξίας των δραστηριοτήτων, αριστοποίηση των μετά την πώληση παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους πελάτες και αύξηση της ικανοποίησης των πελατών. Καμία από αυτές τις μεταβλητές δεν μπορεί να μετρηθεί από ένα παραδοσιακό σύστημα λογιστικής της υπευθυνότητας, παρά το ότι αποτελούν πρωταρχικού στόχους για πολλές από τις μεγαλύτερες πολυεθνικές εταιρίες του κόσμου. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις υιοθετούν νέες μεθόδους παραγωγής και νέες τεχνολογίες οι οποίες επικεντρώνονται στην ελαχιστοποίηση των χρόνων διεξαγωγής των δραστηριοτήτων, αποθήκευσης των αποθεμάτων και διάθεσής τους στην αγορά και των χρόνων που απαιτούνται για την έναρξη νέας επιχειρηματικής δραστηριότητας. Είναι πιθανόν οι μάνατζερ να κατορθώσουν να μειώσουν το κόστος αυτών των λειτουργιών για τα οποία είναι υπεύθυνοι μεγιστοποιώντας τις εκροές και συνεπώς αυξάνοντας τα επίπεδα των διαθέσιμων αποθεμάτων. Επικεντρώνοντας μόνο στην παρακολούθηση και τον έλεγχο του κόστους, υπάρχει ο κίνδυνος το σύστημα λογιστικής της υπευθυνότητας να υποκινεί τα στελέχη να αφοσιώνονται στη μείωση του κόστους και να αγνοούν άλλους στρατηγικής σημασίας στόχους.

Τα γεγονότα λοιπόν που συνετέλεσαν στην αλλαγή της αντίληψης που κυριαρχούσε, κατέληξαν να πείσουν τα στελέχη των ανώτερων διοικήσεων των επιχειρήσεων να αυξήσουν την εφαρμογή μη χρηματοοικονομικών μέτρων αξιολόγησης καθώς αυτά είναι που



μπορούν να παρέχουν feedback για την πρόοδο των προσπαθειών για την επίτευξη των στόχων που αναφέρθηκαν παραπάνω και τους οποίους θα εξετάσουμε αναλυτικά παρακάτω. Η κατάλληλη χρήση αυτών των μέτρων αποτελεί στοιχείο που μπορεί να προσδώσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στην επιχειρηματική δραστηριότητα κάθε οργανισμού. Αυτά τα μη χρηματοοικονομικά μέτρα επικεντρώνονται στην ποιότητα, την ευελιξία, τη διανομή και την αξιοπιστία των λειτουργιών και των προϊόντων ή υπηρεσιών. Αυτοί είναι οι παράγοντες που θεωρούνται αυξανόμενης και στρατηγικής σημασίας για τις σύγχρονες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε ένα έντονα ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Η προσέγγιση που επιχειρείται από το Drury και η ομαδοποίηση των μη χρηματοοικονομικών μέτρων για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής επίδοσης παρουσιάζει ξεχωριστό ενδιαφέρον γι' αυτό και θα ασχοληθούμε διεξοδικά με αυτή.

#### 5.4.1.1 Μέτρα αξιολόγησης της Ποιότητας (Quality Measures)

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1999), Drury, (2000), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin, (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Kaplan; Atkinson (1995), Maher; Stickney; Weil (2001), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Garisson; Noreen (2000), Needles; Powers; Crosson (2002), Upchurch (2002), οι σύγχρονες επιχειρήσεις δίνουν όλο και περισσότερη έμφαση στην βελτίωση της ποιότητας των δραστηριοτήτων τους. Καταρχήν, επιδιώκουν τη μέγιστη ποιότητα στα προϊόντα που παράγουν και τις υπηρεσίες που παρέχουν κατά το στάδια του **σχεδιασμού (design)**, του **ελέγχου (inspection)** και της **παραγωγής (production)**. Στη συνέχεια, με τη σύσταση **τμημάτων**

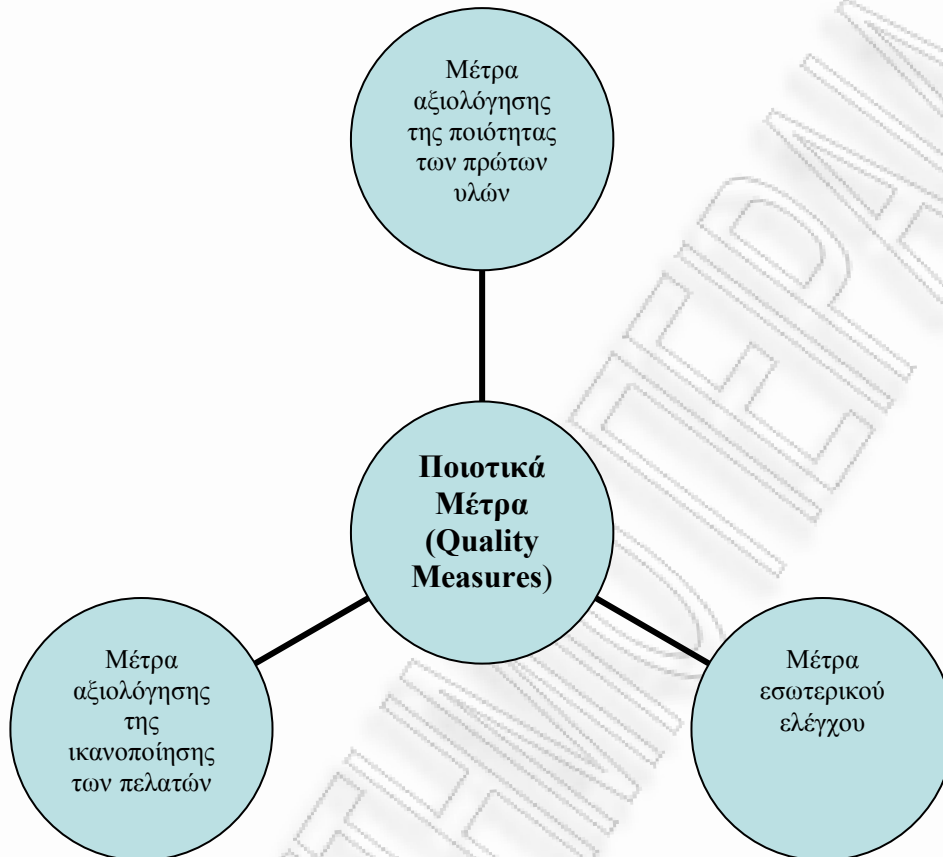


**προμηθειών (supply chain department)**, επιδιώκουν τη στενότερη συνεργασία με τους προμηθευτές των πρώτων υλών για τη διασφάλιση της ποιότητας αυτών. Τέλος, περισσότερη σημασία αποδίδεται στον εσωτερικό έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας. Αυτός επιτυγχάνεται με τη σύσταση ειδικών ομάδων οι οποίες αναλαμβάνουν να απομονώσουν και να επιλύσουν τυχόντα προβλήματα που παρουσιάζονται.

Τα ποιοτικά μέτρα διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- Τα μέτρα αξιολόγησης της ποιότητας των πρώτων υλών (**incoming materials measures**)
- Τα μέτρα εσωτερικού ελέγχου (**in – process controls**)
- Τα μέτρα αξιολόγησης της ικανοποίησης των πελατών (**customer satisfaction measures**)

Οι διακρίσεις των ποιοτικών μέτρων παρουσιάζονται συνοπτικά στο παρακάτω διάγραμμα (**Διάγραμμα 5.1**).



Διάγραμμα 5.2: Διακρίσεις ποιοτικών μέτρων

Τα μέτρα αξιολόγησης της ποιότητας των πρώτων υλών (**incoming materials measures**) ενεργοποιούνται κατά τη φάση των προμηθειών και μετρούν την ποιότητα αυτών. Το αποτέλεσμα της αξιολόγησης επηρεάζει σε κάθε περίπτωση τη συμφωνία με τον προμηθευτή. Κάποιες επιχειρήσεις συνάπτουν συμβάσεις με τους προμηθευτές τους στις οποίες διασαφηνίζεται ρητώς ότι σε περίπτωση που οι προμήθειες δεν είναι σύμφωνες με τα προσυμφωνημένα ποιοτικά κριτήρια που ορίζονται από τη σύμβαση, η τελευταία θα διακόπτεται.





Κατά συνέπεια, η πρωταρχική ευθύνη βαρύνει τον προμηθευτή ο οποίος είναι υποχρεωμένος να υποβάλλει τα προϊόντα του σε συνεχείς ποιοτικούς ελέγχους προκειμένου να εξασφαλίσει ότι αυτά υπακούουν στις ποιοτικές προϋποθέσεις που τίθενται κάθε φορά από τις συμβάσεις. Άλλες επιχειρήσεις έχουν δημιουργήσει φόρμες εκθέσεων στις οποίες ιεραρχούν τους προμηθευτές τους ανάλογα με την ποιότητα των πρώτων υλών που τους παρέχουν και την ταχύτητα διανομής των τελευταίων στις μονάδες παραγωγής. Για παράδειγμα, η έκθεση αξιολόγησης των εισροών (incoming materials inspection report) εξάγει το ποσοστό των ελαττωματικών προϊόντων ανά προϊόν και προμηθευτή.

Τα μέτρα εσωτερικού ελέγχου (**in - process controls**) ενεργοποιούνται με την εγκατάσταση σημείων ελέγχου σε όλη τη ροή της παραγωγής. Τέτοια μπορεί να είναι είτε στατιστικά εργαλεία για τη μέτρηση της παραγόμενης ποσότητας αλλά και εργαλεία ελέγχου της ποιότητας (**quality audits**) ή **quality checkpoints**. Σκοπός του στατιστικού ελέγχου είναι η απεικόνιση της απόκλισης από το σχεδιασμό της παραγωγής σε έναν πίνακα γραφημάτων. Οι μη στατιστικοί ποιοτικοί έλεγχοι (**non statistical quality controls**) αποσκοπούν στον τακτικό ποιοτικό έλεγχο σε συγκεκριμένα και προκαθορισμένα σημεία τα οποία τοποθετούνται σε συγκεκριμένα στάδια της παραγωγικής δραστηριότητας προκειμένου να διασφαλίζεται η τήρηση των προγραμματισμένων ποιοτικών κριτηρίων. Στην ουσία οι μη στατιστικοί ποιοτικοί έλεγχοι αποτελούν τη δικλείδα διασφάλισης ποιότητας σε όλα τα στάδια της παραγωγής. Τα μέτρα εσωτερικού ποιοτικού ελέγχου τα οποία χρησιμοποιούνται ευρέως, συμπεριλαμβάνουν λεπτομερείς εκθέσεις οι οποίες ποσοτικοποιούν τα ανεπιθύμητα αποτελέσματα όπως αναστολή της παραγωγής των συγκεκριμένων ελαττωματικών



προϊόντων, αλλαγές στο σχεδιασμό των προϊόντων και άλλα με τη μορφή ποσοστού επί των ποιοτικών και επιτυχημένων προϊόντων και τα κατηγοριοποιούν ανά κατηγορία προϊόντος και λειτουργίας. Ο στόχος είναι να εντοπίζεται ο χρόνος, το σημείο και ο τρόπος με τον οποίο εκδηλώθηκε το σφάλμα στη ροή της παραγωγής προκειμένου να αντιμετωπιστεί. Πέρα από τα μη χρηματοοικονομικά μέτρα, οι κοστολογικές εκθέσεις θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες όσον αφορά το κόστος των ελαττωματικών προϊόντων, του ανασχεδιασμού ή της αναστολής της παραγωγικής λειτουργίας τόσο ανά προϊόν όσο και ανά λειτουργία. Αυτά τα χρηματοοικονομικά ποιοτικά μέτρα θα πρέπει να συγκρίνονται με όμοια προηγούμενων ετών.

Τέλος, τα μέτρα **αξιολόγησης της ικανοποίησης των πελατών (customer satisfaction measures)** αποτελούν σημαντικότερο εργαλείο αξιολόγησης της ποιότητας των δραστηριοτήτων μίας επιχείρησης. Η αξιολόγηση της ικανοποίησης των πελατών πραγματοποιείται είτε με καταμέτρηση και τη μελέτη των επιστολών διαμαρτυρίας που αποστέλλουν οι πελάτες στα τμήματα εξυπηρέτησης πελατών είτε με τη διενέργεια ερευνών αγοράς με τη χρήση ερωτηματολογίων. Ο στόχος σε κάθε περίπτωση είναι η απόκτηση πληροφοριών που θα υποστηρίξουν την προσπάθεια των στελεχών και των εργαζομένων να αντιμετωπίζουν τα όποια προβλήματα παρουσιάζονται και δυσαρεστούν τους πελάτες. Εδώ θα πρέπει να αναφέρουμε ότι είναι σημαντικό να εντοπιστούν και να αντιμετωπιστούν τα όποια προβλήματα στην παραγωγική διαδικασία πριν αυτά δημιουργήσουν δυσάρεστες συνέπειες στα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης. Άλλα μέτρα ποιοτικού ελέγχου αποτελούν οι **καταβολές εγγυήσεων (warranty claims)**, οι επιστροφές και ο χρόνος που μεσολαβεί



ανάμεσα στην πραγματοποίηση της παραγγελίας και της παράδοσης αυτής.

#### 5.4.1.2 Μέτρα αξιολόγησης της διανομής (Delivery Measures)

Σύμφωνα με τους Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1999), Drury, (2000), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin, (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Kaplan; Atkinson (1995), Maher; Stickney; Weil (2001), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Garisson; Noreen (2000), Needles; Powers; Crosson (2002), Upchurch (2002), στις σύγχρονες πολυεθνικές επιχειρήσεις πολύ σημαντικός είναι ο χρόνος της παράδοσης είτε των προϊόντων ή των υπηρεσιών στους πελάτες είτε των προμηθειών. Τα **μέτρα αξιολόγησης της διανομής (delivery performance measures)** επικεντρώνονται στα **κυκλικά χρονικά διαστήματα (cycle times)** και στην αποδοτικότητα και την **ταχύτητα διανομής της αλυσίδας των προμηθευτών (supplier delivery performance)**. Τα κυκλικά χρονικά διαστήματα μπορούν να μετρηθούν με πολλούς και διαφορετικούς τρόπους. Το **συνολικό κυκλικό χρονικό διάστημα (total cycle time)** μετρά το χρόνο που μεσολάβησε από τη χρονική στιγμή που ο πελάτης έκανε την παραγγελία μέχρι τη στιγμή που η παραγγελία διανεμήθηκε και έφτασε στα χέρια του. Το **κυκλικό διάστημα παραγωγής (manufacturing cycle time)** μετρά το χρόνο που μεσολαβεί μεταξύ της αρχής και του τέλους της παραγωγικής διαδικασίας. Ο **παραγωγικός κυκλικός χρόνος (manufacturing cycle time)** μετρά το χρόνο που απαιτείται για την παραγωγή ενός προϊόντος για την παροχή μιας υπηρεσίας.

<b>Μέτρα Αξιολόγησης της Διανομής (Delivery Measures)</b>	
Ταχύτητα διανομής των προμηθευτών (supplier delivery performance)	Drury (2000)
Συνολικός κυκλικός χρόνος (total cycle time)	
Ο παραγωγικός κυκλικός χρόνος (manufacturing cycle time)	

**Πίνακας 5.3: Μέτρα αξιολόγησης της διανομής**

Η ταχύτητα στη διανομή των παραγγελιών αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους παράγοντες που κάνει μία εταιρική επωνυμία να ξεχωρίζει από τις υπόλοιπες ανταγωνίστριες του κλάδου. Γι' αυτό η ταχύς και ασφαλής μεταφορά και διανομή των προϊόντων είναι πρωταρχικός στόχος των μεγαλύτερων εταιριών στον κόσμο. Τα χρονικά κυκλικά διαστήματα παρέχουν τη δυνατότητα στον παρατηρητή – αξιολογητή να τα μετρά και να τα απεικονίζει υπό τη μορφή γραφημάτων και στη συνέχεια να συνάγει συμπεράσματα είτε για την αυξητική είτε για τη μειωτική τάση που αυτά παρουσιάζουν.

Το συνολικό κυκλικό χρονικό διάστημα αποτελείται από το άθροισμα του χρόνου παραγωγής, του χρόνου ελέγχου και του χρόνου μετακίνησης και αναμονής (wait time and move time). Μόνο ο χρόνος παραγωγής προσδίδει προστιθέμενη αξία στα προϊόντα. Ο στόχος εδώ είναι να μειωθούν, όσο είναι αυτό εφικτό, τα χρονικά διαστήματα που δεν προσδίδουν προστιθέμενη αξία στα προϊόντα και έτσι να ελαχιστοποιηθεί το συνολικό κυκλικό διάστημα. Το μέτρο που έχει υιοθετηθεί για την μέτρηση του κυκλικού διαστήματος είναι η αποτελεσματικότητα του κύκλου παραγωγής (manufacturing cycle efficiency - MCE). Η αποτελεσματικότητα του κύκλου παραγωγής δίνεται από τη σχέση:



$$MCE = \frac{\text{Χρόνος παραγωγής}}{\text{Χρόνος παραγωγής} + \text{Χρόνος ελέγχου} + \text{Χρόνος μετακίνησης} + \text{Χρόνος αναμονής}}$$

Ο δείκτης MCE είναι εξαιρετικά χρήσιμος για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν μεθόδους παραγωγής κατά παραγγελία. Η χρήση ενός αυτοματοποιημένου μοντέλου παραγωγικής διαδικασίας, πιθανότατα θα διευκόλυνε σε πολύ μεγάλο βαθμό την μέτρηση και αναφορά του χρόνου που απαιτείται για την πραγματοποίηση κάθε μίας από τις λειτουργίες που δεν προσδίδουν προστιθέμενη αξία στα προϊόντα. Με αυτό τον τρόπο θα εντοπίζονταν τα σημεία όπου διαπιστώνονται καθυστερήσεις καθώς και τα αίτια της αύξησης του συνολικού κυκλικού χρονικού διαστήματος. Τα κυκλικά χρονικά διαστήματα θα πρέπει να μετρώνται ανά προϊόν ή ανά γραμμή προϊόντος. Η έμφαση θα πρέπει να δίνεται στη συνεχή και αδιάκοπη βελτίωση και ελαχιστοποίηση των κυκλικών χρόνων.

Επίσης, είναι σημαντικό οι προμηθευτές να διανέμουν τις προμήθειες εντός των χρονικών ορίων που προβλέπονται από τις συμβάσεις. Τα μέτρα αξιολόγησης της διανομής των προμηθειών από τους προμηθευτές συνήθως αναφέρονται στην αξιολόγηση κάθε προμηθευτή ξεχωριστά με τον εξής τρόπο:

Το σύστημα θα καταγράφει τον αριθμό των έγκαιρων και των καθυστερημένων διανομών του κάθε προμηθευτή και στη συνέχεια τον αριθμό των ημερών που συνέβησαν οι έγκαιρες και οι καθυστερημένες παραγγελίες. Τέλος, θα εξάγεται το ποσοστό των καθυστερημένων διανομών σε σχέση με το σύνολο των διανομών που έκανε ο προμηθευτής. Η αξιολόγηση της ποιότητας των προμηθειών θα πρέπει να γίνεται και αυτή ανά προμηθευτή και όχι συνολικά.

#### 5.4.1.3 Μέτρα Αξιολόγησης της Καινοτομίας, της Ευελιξίας και της Μείωσης των Αποθεμάτων (Flexibility, Innovation and Inventory Reduction Measures)

Σύμφωνα με τον Horngren; Bhimani; Foster; Datar (1999), Drury, (2000), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin, (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Kaplan; Atkinson (1995), Maher; Stickney; Weil (2001), Horngren; Harrison; Robinson (1998), Garisson; Noreen (2000), Needles; Powers; Crosson (2002), Urchurch (2002), οι επιχειρήσεις αναπτύσσουν μέτρα τα οποία αξιολογούν την ευελιξία, την καινοτομία και την ποσότητα των αποθεμάτων. Η ευελιξία έχει να κάνει με την ανταπόκριση των παραγόμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών στις ανάγκες των πελατών. Τα μέτρα αξιολόγησης της ευελιξίας περιλαμβάνουν το **συνολικό χρόνο τοποθέτησης των νέων προϊόντων στην αγορά (total launch time)**, τους χρόνους διανομής (**delivery times**), το **ποσοστό των έγκαιρων παραδόσεων των παραγγελιών (percentage of on – time deliveries)** και τέλος την ικανότητα μεταβολής του μείγματος παραγωγής και το χρόνο που απαιτείται για την πραγματοποίηση αυτής.

<b>Μέτρα Αξιολόγησης της Καινοτομίας, της Ευελιξίας και της Μείωσης των Αποθεμάτων (Flexibility, Innovation and Inventory Reduction Measures)</b>	
Συνολικό χρόνο τοποθέτησης των νέων προϊόντων στην αγορά (total launch time)	Drury (2000)
Χρόνος διανομής (delivery times)	
Ποσοστό των έγκαιρων παραδόσεων των παραγγελιών (percentage of on – time deliveries)	
Ταχύτητα διανομής των προμηθευτών (supplier delivery performance)	



<b>Βλάβες στον εξοπλισμό (equipment breakdown)</b>	
<b>Ποιότητα (quality)</b>	

#### Πίνακας 5.4: Μέτρα Αξιολόγησης της Καινοτομίας, της Ευελιξίας και της Μείωσης των Αποθεμάτων

Η **καινοτομία (innovation)** σε μία επιχείρηση αναφέρεται στην ικανότητα της τελευταίας να παράγει και να εισάγει νέα και διαφοροποιημένα προϊόντα στην αγορά γρήγορα. Η εφαρμογή και η λειτουργία των μέτρων αξιολόγησης της καινοτομίας έγκειται στη σύγκριση των χαρακτηριστικών εκείνων που διαφοροποιούν τα προϊόντα μιας επιχείρησης από τα προϊόντα άλλης επιχείρησης που δραστηριοποιείται στον κλάδο. Αυτά είναι χαρακτηριστικά που συνδέονται με τα συστατικά και το είδος και του προϊόντος, με το βαθμό ικανοποίησης των πελατών από τα ιδιαίτερα αυτά χαρακτηριστικά του νέου προϊόντος και με τον αριθμό των νέων προϊόντων που λανσάρονται στην αγορά όπως επίσης και με τη χρονική διάρκεια του λανσαρίσματος.

Σύμφωνα με τον Drury, (2000), η **μείωση των αποθεμάτων (inventory reduction)** αποτελεί ένα από σημαντικότερα θέματα στις σύγχρονες πολυεθνικές επιχειρήσεις. Τα προβλήματα που απαντώνται και χρήζουν επιλύσεως και αφορούν τη μείωση των αποθεμάτων είναι η **ταχύτητα διανομής των προμηθευτών (supplier delivery performance)**, οι **βλάβες στον εξοπλισμό (equipment breakdown)** και η **ποιότητα (quality)**. Συνεπώς, η μέτρηση της ποιότητας και της διανομής επηρεάζει άμεσα και τη μείωση των αποθεμάτων. Συνεπώς, η εφαρμογή των μέτρων αξιολόγησης της ποιότητας και διανομής και η έκθεση των αποτελεσμάτων τους είναι απαραίτητη για τον έλεγχο του επιπέδου των αποθεμάτων. Επιπλέον, η υιοθέτηση της εφαρμογής μέτρων όπως ο μέσος όρος των ημερών παραγωγής αποθεμάτων και η απόλυτη **φυσική**

(physical) και νομισματική (monetary) απογραφή των υπολοίπων των λογαριασμών ανά κατηγορία προϊόντος και ανά περιοχή κρίνεται απαραίτητη.

ΜΕΤΡΟ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ	ΣΚΟΠΟΣ	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ
<i>Ισορροπημένη Κάρτα Βαθμολόγησης (Balanced Scorecard)</i>	Να αξιολογεί το <b>όραμα</b> και τη <b>στρατηγική</b> της επιχείρησης από <b>χρηματοοικονομικής</b> προσέγγισης, <b>πελατειακής</b> προσέγγισης, προσέγγισης της <b>μάθησης</b> και της <b>ανάπτυξης</b> , προσέγγισης <b>επιχειρησιακών</b> και <b>παραγωγικών</b> διαδικασιών.	Horn gren; Bhimani; Foster; Datar (1999), Drury, (2000), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin, (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Kaplan; Atkinson (1995), Maher; Stickney; Weil (2001), Horn gren; Harrison; Robinson (1998), Garisson; Noreen (2000), Needles; Powers; Crosson (2002), Upchurch (2002), Pineno (2005).
<i>Ποιοτικά μέτρα (Quality measures)</i>	Να αξιολογούν την <b>ποιότητα</b> των <b>πρώτων υλών</b> και των <b>υλικών</b> που χρησιμοποιούνται κατά την <b>παραγωγική διαδικασία</b> με στόχο την <b>αριστοποίηση</b> της <b>ποιότητας</b> των <b>τελικών προϊόντων</b> για την <b>ικανοποίηση</b> των <b>απαιτήσεων των πελατών</b> .	Horn gren; Bhimani; Foster; Datar (1999), Drury, (2000), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin, (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Kaplan; Atkinson (1995), Maher; Stickney; Weil (2001), Horn gren; Harrison; Robinson (1998), Garisson; Noreen (2000), Needles; Powers; Crosson (2002), Upchurch (2002).
<i>Μέτρα αξιολόγησης της διανομής (Delivery measures)</i>	Να αξιολογούν τα <b>κυκλικά χρονικά διαστήματα (cycle times)</b> και την <b>ταχύτητα διανομής της αλυσίδας των προμηθειών</b> .	Horn gren; Bhimani; Foster; Datar (1999), Drury, (2000), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin, (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Kaplan; Atkinson (1995), Maher; Stickney; Weil (2001), Horn gren; Harrison; Robinson (1998), Garisson; Noreen (2000), Needles; Powers; Crosson (2002), Upchurch (2002).
<i>Μέτρα αξιολόγησης της ευελιξίας, της καινοτομίας και της μείωσης των αποθεμάτων (Flexibility, innovation and inventory reduction measures)</i>	Να αξιολογούν το <b>συνολικό χρόνο τοποθέτησης των νέων προϊόντων στην αγορά (total launch time)</b> , τους <b>χρόνους διανομής (delivery times)</b> , το <b>ποσοστό των έγκαιρων παραδόσεων των παραγγελιών (percentage of on - time deliveries)</b> και τέλος την <b>ικανότητα μεταβολής του μείγματος παραγωγής και το χρόνο που απαιτείται για την</b>	Horn gren; Bhimani; Foster; Datar (1999), Drury, (2000), Hilton; Maher; Selto (2000), Blocher; Chen; Lin, (2002), Κοέν, (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Kaplan; Atkinson (1995), Maher; Stickney; Weil (2001), Horn gren; Harrison; Robinson (1998), Garisson; Noreen (2000), Needles; Powers; Crosson (2002), Upchurch (2002).



## Συγκεντρωτικός Πίνακας 5.5: Μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης

### 5.5 Η σημασία της Μη Χρηματοοικονομικής Πληροφορίας

Σύμφωνα με τους Hilton; Maher; Selto (2002), παρόλο που τα χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης όπως το τμηματικό κέρδος (*segment profit*), η Απόδοση της Επένδυσης (ROI), το Υπολειμματικό Εισόδημα (RI), και η Οικονομική Προστιθέμενη Αξία (EVA) χρησιμοποιούνται ευρέως για την αξιολόγησης, τα μη χρηματοοικονομικά μέτρα είναι εξίσου σημαντικά. Τα στελέχη των βιομηχανικών επιχειρήσεων συλλέγουν πληροφορίες που σχετίζονται με τους δείκτες ελαττωματικών προϊόντων, τα στελέχη των αεροπορικών επιχειρήσεων καταγράφουν τις πληροφορίες για το ποσοστό των χαμένων αποσκευών και των καθυστερημένων πτήσεων και τα στελέχη των ξενοδοχειακών εταιριών παρακολουθούν τους δείκτες πληρότητας. Η κατάλληλη αξιολόγηση ενός οργανισμού και των διαφόρων τμημάτων του απαιτεί τον προσδιορισμό και τη χρήση πολλαπλών μέτρων αξιολόγησης. Η ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης που περιγράψαμε παραπάνω αποτελεί το ιδανικότερο μέτρο για την κατάλληλη και αποτελεσματική αξιολόγηση τόσο της συνολικής όσο και της τμηματικής απόδοσης.

## 5.6 Η Αξιολόγηση της Απόδοσης σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς

Σύμφωνα με τους Hilton; Maher; Selto (2002), ο έλεγχος της διοίκησης σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς αποτελεί μία ξεχωριστού ενδιαφέροντος πρόκληση. Τέτοιου είδους οργανισμοί συνήθως διοικούνται από επαγγελματίες, όπως οι φυσιοθεραπευτές σε ένα νοσοκομείο. Επιπλέον, σε ένα μη κερδοσκοπικό οργανισμό δραστηριοποιούνται πολλοί άνθρωποι, η κοινωφελής δράση των οποίων χαρακτηρίζεται από ένα ισχυρό στοιχείο αυτοθυσίας καθώς υποκινούνται από ανθρωπιστικές αξίες. Το στοιχείο του ανθρωπισμού και της αφιλοκερδούς εξυπηρέτησης του κοινού είναι τα κυρίαρχα στοιχεία σε αυτού του είδους τους οργανισμούς. Συνήθως, οι εργαζόμενοι σε αυτούς τους οργανισμούς δεν κάνουν αποδεκτές τις διάφορες ελεγκτικές διαδικασίες σε αντίθεση με αυτούς που εργάζονται σε κερδοσκοπικούς οργανισμούς.

Οι στόχοι των μη κερδοσκοπικών οργανισμών συχνά είναι λιγότερο ξεκάθαροι και ασαφείς σε σχέση με αυτούς των επιχειρήσεων. Οι αντικειμενικοί στόχοι των κοινωφελών οργανισμών είναι δύσκολο να προσδιοριστούν με σαφήνεια και ακόμη περισσότερο να αξιολογηθούν με κριτήριο την επίτευξή τους. Για παράδειγμα, ένα κοινωφελές κέντρο υγείας ιδρύθηκε σε μία οικονομικά ασθενή περιοχή με τρεις στόχους:

- 1) Να μειώσει το κόστος νοσηλείας στα κοντινά τοπικά νοσοκομεία παρέχοντας στους ασθενείς, εκτός από τα δωμάτια για τα περιστατικά έκτακτης ανάγκης μία κλινική.
- 2) Να παρέχει προληπτική και θεραπευτική φροντίδα με την εγκαθίδρυση κοινωφελών προγραμμάτων για την προληπτική ενημέρωση και τη θεραπεία των κατοίκων.



### 3) Να γίνουν οικονομικά αυτόρχεις.

Αυτοί οι στόχοι αλληλοσυγκρούονται έως ένα βαθμό καθώς ο δεύτερος στόχος δεν προσφέρει κέρδη στο κέντρο υγείας ενώ ο πρώτος και ο τρίτος αποσκοπούν σε οικονομική αυτόρχεια. Επιπρόσθετα, το κέντρο υγείας ήταν στελεχωμένο με φυσιοθεραπευτές οι οποίοι θα μπορούσαν να αποκομίσουν πολύ μεγαλύτερα οικονομικά οφέλη αν ιδιώτευαν ή εργάζονταν σε ένα ιδιωτικό νοσοκομείο. Τα εργαλεία διοικητικού ελέγχου και αξιολόγησης της απόδοσης που περιγράψαμε στις προηγούμενες παραγράφους μπορούν κάλλιστα να χρησιμοποιηθούν σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Ωστόσο, οι κίνδυνοι για την αποτελεσματικότητα της εφαρμογής τους είναι συχνά μεγάλοι.



## 5.7 Εμπειρικές Προσεγγίσεις

### 5.7.1 Μελέτη Περίπτωσης (Case Study)

*Μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης –  
Ισορροπημένη Κάρτα Βαθμολόγησης*

*Μελέτη Περίπτωσης: Mc DONALD'S CORPORATION*

*(Non financial performance measures – Balanced Scorecard)*

*Case Study: Mc DONALD'S CORPORATION*

Το όραμα της Mc Donald's Corporation είναι πράγματι ένα και παγκόσμιο: να αποτελεί την καλύτερη εμπειρία γρήγορου φαγητού για κάθε πελάτη της στον κόσμο. Αυτό το όραμα υλοποιείται με την χάραξη πέντε στρατηγικών με παγκόσμια διάσταση για την εταιρία:

1. Ανάπτυξη των ανθρώπων της εταιρίας με αφετηρία τους υπαλλήλους των υποκαταστημάτων.
2. Προσφορά καινοτομικών γευμάτων και γεύσεων στον πελάτη, διαμόρφωση ευχάριστου περιβάλλοντος, εμπλουτισμός των προσφερόμενων υπηρεσιών, αυξανόμενη χρήση των εργαλείων του marketing για την αριστοποίηση των λειτουργιών, χρήση τεχνολογία αιχμής.
3. Επικοινωνία των αποτελεσματικότερων πρακτικών και μεθόδων διεξαγωγής των δραστηριοτήτων σε κάθε κατάσταση ανά τον κόσμο.
4. Συνέχιση των αλλαγών στο εσωτερικό της εταιρίας και,
5. Ανασχεδιασμός των καταστημάτων γρήγορου φαγητού και ανάπτυξη νέων δραστηριοτήτων για την εκμετάλλευση των νέων αναπτυσσόμενων αγορών.

Πριν μερικές δεκαετίες, η Mc Donald's ανέτρεψε τις συνθήκες στην αγορά του φαγητού, παρέχοντας γρήγορο φαγητό με έμφαση στην



ποιότητα, την γρήγορη εξυπηρέτηση και την καθαριότητα. Ο ιδρυτής της εταιρίας Ray Kroc, είχε το προαίσθημα ότι αυτό το νέο επιχειρηματικό ξεκίνημα θα είχε τρομερό αντίκτυπο στο πολίτες των Ηνωμένων Πολιτειών. Και είχε δίκιο. Με περισσότερα από 25.000 καταστήματα σε 115 χώρες, το μοντέλο της Mc Donald's εξαπλώθηκε σε όλον τον κόσμο και έθεσε εκείνους τους όρους στην παγκόσμια αγορά γρήγορου φαγητού.

Η διοίκηση της εταιρίας, γνωρίζοντας ότι η Mc Donald's βρισκόταν υπό συνεχή και καθημερινή πρόκληση από τους ανταγωνιστές, τοποθέτησε τα καταστήματά της σε εξέχουσες θέσεις και τοποθεσίες. Στόχος της διοίκησης με αυτήν την κίνηση ήταν όταν κάποιος να νιώσει ότι πεινάει να γνωρίζει ότι δίπλα του θα υπάρχει πάντα ένα κατάστημα Mc Donald's. Από τη στιγμή που ο πελάτης εισέρχεται σε ένα κατάστημα, από κει και πέρα οι υπάλληλοι αναλαμβάνουν να του παρέχουν μία αξέχαστη εμπειρία εξυπηρέτησης, ποιότητας και καθαριότητας.

Είναι πολλοί οι παράγοντες που επηρεάζουν τη θέση που κατέχει η εταιρία στον κλάδο της και τους τρόπους με τους οποίους υλοποιεί το όραμά της. Αυτοί οι παράγοντες δεν είναι άλλοι από τη **χρηματοοικονομική απόδοση (financial performance)**, τους **πελάτες (customers)**, τους **εργαζόμενους (employees)** και την **διεξαγωγή των λειτουργιών σε επίπεδο καταστήματος (store operational execution)**. Η επιτυχία σε όλους τους τομείς που μόλις αναφέρθηκαν είναι υποκειμενική καθώς όλοι συνδέονται μεταξύ τους. Αν η απόδοση είναι μειωμένη σε έναν από αυτούς, όπως για παράδειγμα η ικανοποίηση των πελατών, τότε μειωμένη θα είναι και η απόδοση σε έναν άλλο τομέα αυτόν των εσόδων. Ομοίως, αν οι εργαζόμενοι είναι δυσαρεστημένοι τότε η δυσαρέσκειά τους θα έχει αντίκτυπο στην ικανοποίηση των πελατών.



Τα αποτελέσματα της απόδοσης απεικονίζονται σε μηνιαία βάση για κάθε κατάσταση της αλυσίδας και αποστέλλονται στο διευθυντή του κάθε καταστήματος. Η έκθεση ονομάζεται **“Κάρτα Βαθμολόγησης Καταστήματος” (Store Manager Scorecard)**. Αυτή η μονοσέλιδη έκθεση δίνει έμφαση στους τέσσερις παράγοντες που περιγράψαμε προηγουμένως: **τα χρηματοοικονομικά μεγεθη (finance), τους πελάτες (customers), τους εργαζόμενους (employees) και τη διεξαγωγή των λειτουργιών (store operations)**. Όλοι αυτοί οι παράγοντες συνδέονται άρρηκτα με το όραμα και τις στρατηγικές της εταιρίας και περιλαμβάνουν μόνο εκείνα τα μεγέθη και τις παραμέτρους που μπορούν να ελέγξουν οι διευθυντές των καταστημάτων. Για παράδειγμα, οι δείκτες ικανοποίησης των πελατών συνδέονται άμεσα με την ανάπτυξη των ανθρώπων της εταιρίας. Κι αυτό γιατί ορθά εκπαιδευμένοι και ευγενικοί απέναντι στους πελάτες εργαζόμενοι είναι αυτοί που συνεχίσουν να εργάζονται. Αυτοί είναι που θα παρακολουθούν στενά την διαδικασία παραγωγής των γευμάτων και έτσι θα είναι σε θέση να ελέγξουν τις ποσότητες που χρησιμοποιούνται με αποτέλεσμα να ελέγχονται καλύτερα τα κόστη παραγωγής. Άμεση συνέπεια είναι ο περιορισμός του συνολικού λειτουργικού κόστους. Επιπλέον, οι σωστά εκπαιδευμένοι υπάλληλοι, όταν παίρνουν παραγγελία θα είναι σε θέση να λανσάρουν και επιδώρπιο με αποτέλεσμα οι πωλήσεις να αυξάνονται. Κάθε κίνηση στο εσωτερικό κάθε καταστήματος επηρεάζει άμεσα την απόδοσή του.

Από την πλευρά της διοίκησης της Mc Donald's, οι παράγοντες κλειδιά για την αποτελεσματική ανάπτυξη και εφαρμογή της κάρτας βαθμολόγησης λαμβάνονται υπόψη οι εξής παράμετροι. Πρώτον, σύνδεση των μέτρων αξιολόγησης της απόδοσης με τη στρατηγική και το όραμα



της εταιρίας. Δεύτερον, δημιουργία αντικειμενικών μέτρων τα οποία θα είναι αδιάβλητα σε επίπεδο καταστήματος ούτως ώστε να μην μπορούν να παραποιηθούν τα πραγματικά αποτελέσματα και δημιουργείται μία ψευδής εικόνα για την απόδοση του καταστήματος. Τρίτον, η διασφάλιση ότι κάθε μέτρο αξιολογεί το διευθυντή κάθε καταστήματος για τους παράγοντες και τις παραμέτρους που είναι ικανός να ελέγχει και πως οι στόχοι που τίθενται είναι επιτεύξιμοι.

Άλλες παράμετροι λαμβάνονται σοβαρά υπόψη από τη διοίκηση της εταιρίας κατά την εφαρμογή του συστήματος βαθμολόγησης είναι η ακρίβεια της λογιστικής πληροφορίας που συλλέγεται σε επίπεδο καταστήματος. Κι αυτό γιατί έτσι διευκολύνεται σημαντικά η διαδικασία λήψης των αποφάσεων που θα ακολουθήσει και βάσει αυτών θα προκύψουν οι διορθωτικές κινήσεις εκεί όπου παρουσιάζεται πρόβλημα. Επιπλέον, σημαντικός είναι και ο αριθμός των παραμέτρων που αξιολογούνται ούτως ώστε η αξιολόγηση να είναι αποτελεσματική και να μην δημιουργεί σύγχυση στα στελέχη. Τέλος, η διοίκηση της Mc Donald's γνωρίζει καλά ότι από τη στιγμή που οι διευθυντές των καταστημάτων λάβουν τις εκθέσεις απόδοσης θα πρέπει να έχουν το χρόνο τους για να διορθώσουν τα προβλήματά τους.

Τα στελέχη της Mc Donald's είναι πεπεισμένοι ότι η τρέχουσα προσέγγιση και εφαρμογή της **ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης (balanced scorecard)** υποστηρίζει το όραμα και τη στρατηγική της εταιρίας. Είναι όμως και ανήσυχoi, κι αυτό γιατί το επιχειρηματικό περιβάλλον του κλάδου δραστηριοποίησης της εταιρίας είναι ευμετάβλητο και άκρως ανταγωνιστικό. Γι' αυτό και το εφαρμοζόμενο σύστημα βαθμολόγησης θα πρέπει να είναι **ευέλικτο (flexible)** και **προσαρμοστικό (adaptive)**. Από



τη στιγμή που το όραμα και οι στρατηγικές της εταιρίας ανανεώνονται θα πρέπει να ανανεώνονται και τα μέτρα αξιολόγησης.

Πηγή: **Horngren**; Foster; Datar (2000), "Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 10<sup>th</sup> Edition, Prentice Hall, 2000.

### 5.7.2 Εμπειρική Έρευνα

*Διεθνής έρευνα για τη χρήση και την εφαρμογή της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης: διερεύνηση και σύγκριση των κλάδων κατασκευής προκατασκευασμένων κατοικιών και κατασκευής τροχόσπιτων. Ανάλυση των πρακτικών αξιολόγησης της απόδοσης και πως η ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης συμβάλλει στη βελτίωση της αξιολόγησης, του ελέγχου και στην αύξηση της παραγωγικότητας και της αποτελεσματικότητας.*

Στην παρούσα εμπειρική έρευνα εξετάζονται οι σύγχρονες πρακτικές αξιολόγησης στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους τομείς των προκατασκευασμένων σπιτιών (**manufactured homes industry**) και των επιχειρήσεων κατασκευής τροχόσπιτων (**motor homes industry**) και αξιολογείται η χρησιμότητα των **ισορροπημένων καρτών βαθμολόγησης (balanced scorecards)**. Αρχικά γίνεται σύντομη περιγραφή των δραστηριοτήτων των δύο κλάδων και ιστορική αναδρομή της πορείας των εσόδων και της κερδοφορίας τους. Στη συνέχεια, συντελείται η ανάλυση των ευρημάτων της έρευνας από την οποία καταδεικνύεται ο βαθμός κατανόησης της προσέγγισης της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης από τις επιχειρήσεις των δύο κλάδων. Επιπλέον, στόχος της ανάλυσης είναι και η αποτύπωση των ομοιοτήτων και των διαφορών





μεταξύ του κύκλου εργασιών, του αριθμού των εργαζομένων, του επιπέδου μόρφωσης και της εμπειρίας των εργαζομένων και των στελεχών που εργάζονται στις επιχειρήσεις κάθε κλάδου. Τέλος συντελείται η ενοποίηση των ευρημάτων και για τους κλάδους δραστηριότητας για την εξαγωγή των τελικών συμπερασμάτων από την εφαρμογή των ισορροπημένων καρτών βαθμολόγησης.

Σύμφωνα με τον Tim Fielden, πολλές επιχειρήσεις σε όλον τον κόσμο έχουν αρχίσει να εκμεταλλεύονται τα οφέλη που απορρέουν από τη χρήση της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης για την πρόβλεψη μελλοντικών αποτελεσμάτων, χάραξη νέων στρατηγικών με μετρήσιμους στόχους και μεγιστοποίηση των εσόδων και της κερδοφορίας τους. Η ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης δημιουργήθηκε το 1991 από τους Kaplan και Norton με έναν σκοπό, να βοηθά τα στελέχη να αναπτύξουν τέτοια μέτρα ώστε να μπορούν να προβλέπουν την σταθερότητα και την οικονομική ανάπτυξη των επιχειρήσεων στις οποίες εργάζονται. Το 1998, η Gartner Group υπολόγισε ότι περίπου το 50% των επιχειρήσεων που συμπεριλαμβάνονται ανάμεσα στις 1.000 πιο κερδοφόρες του κόσμου, σύμφωνα με τη λίστα του Fortune, θα υιοθετούσαν την ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης μέχρι το 2000. Μία έρευνα που διεξήχθη το 1998 από το Business Intelligence σε συνεργασία με τον διεθνή αναπτυξιακό οργανισμό Renaissance Worldwide κατέληξε ότι το 55% του δείγματος των επιχειρήσεων που εξετάστηκαν χρησιμοποιούν την ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης για τη διαχείριση και την αξιολόγηση της απόδοσης. Τα στελέχη των τελευταίων απάντησαν ότι η ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης παρέχει μοναδική δυνατότητα πρακτικής ερμηνείας της στρατηγικής, τάχιστης ενεργοποίησης της και σύνδεσης της με τη δομή



της οργάνωσης. Με αυτόν τον τρόπο, έρχονται στην επιφάνεια δυνάμεις και ικανότητες που πριν την εφαρμογή της προσέγγισης ήταν άγνωστες.

Ανάμεσα στις επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει και εφαρμόζουν την ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης είναι η AT&T, η Brown and Root, η Intel, η 3COM, η Elf Atochem, η θυγατρική της Mobil Oil AM&R, η KPMG Peat Marwick και η Ernst & Young. Τα στελέχη των παραπάνω εταιριών δήλωσαν ότι υιοθέτησαν την ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης για τους εξής λόγους:

1. Προωθούν την πρακτική διαμόρφωση και την ενεργοποίηση των εταιρικών στρατηγικών και πολιτικών.
2. Αναζωογονούν και ανανεώνουν τις εταιρικές στρατηγικές με την προσθήκη γνώσης εμπλουτίζοντας έτσι το όραμα και την αποστολή της εταιρίας.
3. Βελτιώνουν την επικοινωνία στο εσωτερικό του οργανισμού.
4. Υποστηρίζουν την εναρμόνιση των προσωπικών και των τμηματικών στόχων με τους εταιρικούς.
5. Ευθυγραμμίζουν τα βραχυπρόθεσμα επιχειρηματικά πλάνα με τις μακροπρόθεσμες εταιρικές στρατηγικές.
6. Εναρμονίζουν την αξιολόγηση της απόδοσης με τις μακρόπνοες στρατηγικές επιλογές του οργανισμού.

### **ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΤΡΟΧΟΣΠΙΤΩΝ**

Σύμφωνα με τα ευρήματα της έρευνας, οι επιχειρήσεις του κλάδου με μεγάλους κύκλους εργασιών θεωρούν ότι η υιοθέτηση της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης ως μέθοδος αξιολόγησης της αποδοτικότητας των δραστηριοτήτων τους είναι πολύ πιο πιθανή σε σχέση με επιχειρήσεις με



μικρότερο κύκλο εργασιών. Επίσης, στις επιχειρήσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης υπάρχει έντονο το στοιχείο του αυτοματισμού. Μικρές επιχειρήσεις στις οποίες η χρήση αυτοματοποιημένων συστημάτων είναι κοντά στο μέσο όρο και οι οποίες παράλληλα εφαρμόζουν την ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης παράγουν περισσότερες μονάδες προϊόντος (ΠΡΟΚΑΤ) σε σχέση με επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν ίδιο ποσοστό αυτοματοποιημένων συστημάτων αλλά δεν έχουν υιοθετήσει την κάρτα. Αυτό το γεγονός αποτελεί και την απόδειξη ότι υπό τις ίδιες συνθήκες η ισορροπημένη κάρτα βελτιώνει την αξιολόγηση της απόδοσης και αυξάνει την παραγωγικότητα.

Ενώ η πλειοψηφία του δείγματος που απάντησε εμφανίζεται ικανοποιημένο από τις υπάρχουσες εφαρμοζόμενες πρακτικές και εργαλεία αξιολόγησης η ικανοποίηση τους αναφορικά με την ανάπτυξη των λειτουργιών τους φαίνεται να διασπάται. Μόνο ένας από τους απαντήσαντες είχε γνώση της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης. Οι τομείς στους οποίους η κάρτα θα μπορούσε να συμβάλλει στη βελτίωσή τους είναι το κόστος των λειτουργιών, η αποτελεσματικότητα, η ικανοποίηση των εργαζομένων, οι κυκλικοί χρόνοι παραγωγής και διανομής, η ικανοποίηση των πελατών και άλλοι. Διχασμένοι παρουσιάζονται οι απαντήσαντες αναφορικά με το αν η ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης ταιριάζει με τις τρέχουσες πρακτικές αξιολόγησης που εφαρμόζουν και λιγότεροι από τους μισούς πιστεύουν ότι θα υιοθετούσαν την προσέγγιση.

Η πλειοψηφία του δείγματος είναι άνδρες και έχουν πτυχίο πανεπιστημίου. Οι μισοί έχουν περισσότερα από 20 χρόνια προϋπηρεσία στον κλάδο και περισσότεροι από τους μισούς έχουν περισσότερα από 16



χρόνια προϋπηρεσίας στην εταιρία στην οποία εργάζονται. Μόνο δύο από τους απαντήσαντες έχουν τη θέση του Διευθύνοντος Συμβούλου / Προέδρου ή του Αντιπροέδρου και η συνολική επιρροή των απαντήσαντων στη διαδικασία λήψης των αποφάσεων ήταν μεσαίου επιπέδου.

### **ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΠΡΟΚΑΤ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ**

Στον κλάδο των προκατασκευασμένων κατοικιών, επιχειρήσεις με μεγάλους κύκλους εργασιών εφαρμόζουν την ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης. Ακόμα και εκείνες με λιγότερα χρόνια λειτουργίας και μεγάλο αριθμό εργαζομένων. Ο βαθμός αυτοματισμού δεν φαίνεται να αποτελεί παράγοντα επιρροής για την υιοθέτηση της κάρτας βαθμολόγησης στις επιχειρήσεις του κλάδου.

Οι απαντήσαντες την έρευνα δείχνουν ικανοποιημένοι από τις τρέχουσες πρακτικές αξιολόγησης καθώς και από την αναπτυξιακή τους πορεία. Παρουσιάζονται διχασμένου ως προς τη γνώση που διαθέτουν για την κάρτα βαθμολόγησης. Σύμφωνα με τις απαντήσεις του δείγματος, η ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης θα ήταν χρήσιμη κατά τη διαδικασία ανάλυσης των αποκλίσεων κόστους, για την βελτίωση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών, την ικανοποίηση των εργαζομένων, τους κυκλικούς χρόνους παραγωγής και διανομής, την μέτρηση της ικανοποίησης των πελατών και σε άλλους. Η πλειοψηφία του δείγματος διάκειται θετικά απέναντι στην πιθανή υιοθέτηση της προσέγγισης.

Τα μέλη του δείγματος είναι κυρίως άνδρες οι οποίοι έχουν πτυχίο πανεπιστημίου με εργασιακή εμπειρία στο χώρο ή την εταιρία που υπερβαίνει τα 10 χρόνια. Περισσότεροι από τους μισούς απάντησαντες



κατέχει τη θέση του Διευθύνοντος Συμβούλου / Προέδρου ή του Αντιπροέδρου και η επιρροή τους στη λήψη των αποφάσεων είναι ισχυρή.  
Στον Πίνακα 5.5 παρουσιάζονται οι απαντήσεις ανά κλάδο.

	ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ	ΤΡΟΧΟΣΠΙΤΑ	ΠΡΟΚΑΤΑΤΑΣΚΕΥΑΣΜΕΝΑ ΣΠΙΤΙΑ
1	<b>Χρόνια δραστηριότητας</b>	33	22
2	<b>Κύκλος εργασιών</b>		
	0-25 εκατ.	3	7
	26 – 50	1	5
	51 – 75	0	0
	76 – 100	0	1
	πάνω από 100	6	0
3	<b>Εβδομαδιαία παραγωγή σε μονάδες</b>		
	0 – 5	7	2
	6 – 10	1	6
	11 – 15	1	0
	16 – 20	0	2
	πάνω από 20	5	2
5	<b>Αριθμός εργαζομένων</b>		
	0 – 50	3	1
	51 – 100	1	3
	101 – 150	0	1
	151 – 200	1	1
	πάνω από 200	8	6
5	<b>Ποσοστό αυτοματισμού</b>		
	0 – 20	9	12
	21 – 50	2	0
	51 – 60	0	0
	61 – 80	0	0
	81 – 100	1	0
6	<b>Ικανοποίηση με την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων</b>		
	ΝΑΙ	7	10
	ΌΧΙ	5	2

<b>7 Ικανοποίηση με το τρέχον σύστημα αξιολόγησης</b>		
πολύ ικανοποιημένοι	1	0
Ικανοποιημένοι	7	6
Ουδέτεροι	0	1
Απογοητευμένοι	3	5
πολύ απογοητευμένοι	0	0
<b>8 Περίοδοι αξιολόγησης της απόδοσης</b>		
Μέρα	7	1
Εβδομάδα	2	6
Μήνας	5	5
Έτος	0	2
Άλλο	0	3
<b>9 Γνώση για την ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης</b>		
ΝΑΙ	1	6
ΟΧΙ	10	7
<b>10 Τομείς όπου μπορεί να υιοθετηθεί και να βελτιώσει η κάρτα βαθμολόγησης</b>		
Αποκλίσεις κόστους	5	7
Αποτελεσματικότητα	5	8
Ικανοποίηση εργαζομένων	5	9
Κυκλικοί χρόνοι παραγωγής και διανομής	3	5
Άλλο	5	6

### Πίνακας 5.6: Περιγραφικά στοιχεία της έρευνας

Πηγή: Pineno J. Charles, Fall 2005, "Balanced scorecard applications and model building: a survey and comparison of the manufactured homes and motor homes industries: an analysis of the performance measurement practices in the manufactured and motor homes industries focuses on the development of the balanced scorecard methodology that would enhance measurement accuracy and increase productivity and efficiency", *Management Accounting Quarterly*, 23, 321-345..



## 5.8 Σύνοψη

Σε αυτό το κεφάλαιο πραγματοποιήθηκε η παρουσίαση των μη χρηματοοικονομικών μέτρων αξιολόγησης της τμηματικής απόδοσης και του ρόλου που διαδραματίζουν στην χάραξη της τμηματικής και της εταιρικής στρατηγικής. Εξετάστηκαν αναλυτικά όλες οι παράμετροι που λαμβάνονται υπόψη για κάθε μέτρο αξιολόγησης καθώς και οι συνέπειες που προκύπτουν από την εφαρμογή τους στην εργασιακή συμπεριφορά και το ενδοεταιρικό κλίμα. Τέλος, με την παράθεση πληροφοριών από πραγματικές περιπτώσεις εφαρμογής των μη χρηματοοικονομικών μέτρων καθώς επίσης και από διεθνείς έρευνες επιχειρείται η αξιολόγηση της χρησιμότητάς τους σε διάφορους κλάδους της παγκόσμιας οικονομίας.

**Όροι κλειδιά κεφαλαίου (key words):** μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης (non financial performance measures), ποσοτικά δεδομένα (quantitative performance measures), ποιοτικά κριτήρια αξιολόγησης (qualitative performance measures), ισορροπημένης κάρτα βαθμολόγησης (balanced scorecard), χρηματοοικονομική προσέγγιση (financial perspective), πελατειακή προσέγγιση (customer perspective), προσέγγιση επιχειρησιακών και παραγωγικών διαδικασιών (business and production process perspective), προσέγγιση της μάθησης και της ανάπτυξης (learning and growth perspective)



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

### ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

1. **Atkinson A., Banker R., Kaplan R., and Young M., (2001),** “Management Accounting”, Third Edition, Prentice Hall, New Jersey.
2. **Blocher J.E., Chen H.K., Lin W.T.,(1999),**«Cost Management 2e», a strategic emphasis, international edition , second edition,Mc Grow-Hill Irwin,New York.
3. **Drury C.,** “Management Accounting for Business Decisions”, 2000, Thomson Business Press, First Edition.
4. **Garrison, Noreen,** “Management Accounting”, (2000),\_Mc–Graw Hill Higher Education, International Edition, 10<sup>th</sup> Edition
5. **Hilton R., (2000),** “Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment”, Mc–Graw Hill Higher Education, Fifth Edition.
6. **Hilton, R.; Maher M., Selto K., (2000),** “Cost Management: Strategies for Business Decisions”, Secong Edition, Mc–Graw Hill Higher Education,.
7. **Horngren T.C.; Harrison R., Robinson M., (1998),** “Principles of Management Accounting”, Prentice Hall, 9<sup>th</sup> Edition
8. **Horngren T.C., Foster G.; Datar M.S., (2000),** “Cost Accounting: A Managerial Emphasis”, Prentice Hall, Tenth Edition.
9. **Horngren T.C., Bhimani A., Datar M.S.,Foster G.,(1999)** ,“Management and Cost Accounting”, second edition, Prentice Hall, Boston.
10. **Maher M., Selto K.,** “Cost Accounting and Management”, (2002), Mc–Graw Hill Higher Education, 5<sup>th</sup> Edition.
11. **Maher M., Stickney C., Weil R., (2001),** “Managerial Accounting: An introduction to concepts, methods and uses”, 7<sup>th</sup> Edition, Harcourt College Publishers .





12. **Needles E.B., Powers M., Crosson V.S.,(2002),** “Financial and Management Accounting”, Houghton Mifflin Company, Boston, New York.
13. **Upchurch A., (2002),** “Management Accounting: Principles & Practice”, Financial Times, Pitman Publishing

### ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. **Κόεν Σ., (2005),** «Διοικητική Λογιστική», Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα.

### **ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

1. **Pineno J. Charles, Fall (2005).** “Balanced scorecard applications and model building: a survey and comparison of the manufactured homes and motor homes industries: an analysis of the performance measurement practices in the manufactured and motor homes industries focuses on the development of the balanced scorecard methodology that would enhance measurement accuracy and increase productivity and efficiency”, *Management Accounting Quarterly*, 23, 321-345...
2. **Schneider C.,** “A sophisticated crop of measurement tools could take the guesswork out of human resources management”, CFO EUROPE, vol. 8, NO. 9 March 2006, Issued by HSBC Bank plc., authorised and regulated by Financial and Services Authority.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

### Προϋπολογισμός – Προϋπολογιστικός Έλεγχος (Budget – Budgetary Control)

#### 6.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με τους Urchurch, (1998) και Horngren, Foster, Datar (2000), ο **προϋπολογισμός (budget)** αποτελεί μία αναπόσπαστη διαδικασία της καθημερινής μας ζωής και μας επηρεάζει όλους, είτε άμεσα είτε έμμεσα, τόσο στην προσωπική ή την οικογενειακή όσο και στην επαγγελματική μας ζωή. Ο προϋπολογισμός αποτελεί το πιο χρήσιμο **λογιστικό εργαλείο (accounting tool)** για το **σχεδιασμό (planning)** και τον **έλεγχο (control)** των δραστηριοτήτων σε μία επιχείρηση. Τα **προϋπολογιστικά συστήματα (budgeting systems)** είναι αυτά που καθορίζουν στους διευθυντές των τμημάτων τους στόχους που πρέπει να επιτευχθούν. Σχεδιάζοντας από σήμερα το μέλλον, τα στελέχη μίας επιχείρησης μπορούν να προβλέψουν ένα πρόβλημα και να αναζητούν τρόπους επίλυσης πριν αυτό εμφανιστεί. Γι'αυτό το λόγο, τόσο οι μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις όσο και οι κυβερνήσεις των κρατών σε ολόκληρο τον κόσμο είναι υποχρεωμένες να αναπτύξουν και να εφαρμόσουν αποτελεσματικούς και άρτια σχεδιασμένους προϋπολογισμούς. Οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις αλλά και οι ιδιώτες, παρά το γεγονός ότι ενδεχομένως να εφαρμόζουν λιγότερο **συστηματοποιημένα προϋπολογιστικά μοντέλα (budgetary systems)**, θα πρέπει να εφαρμόζουν κάποιο μηχανισμό προκειμένου να προγραμματίζουν τις δαπάνες τους.



Σε αυτό το κεφάλαιο θα μελετηθεί ο προϋπολογισμός ως εργαλείο για το **σχεδιασμό (planning)** και τον **προγραμματισμό (programming)** των **συνολικών (corporate)** και των **τμηματικών (divisional)** δραστηριοτήτων μίας επιχειρηματικής μονάδας. Δεδομένου ότι ο προϋπολογισμός αποτελεί ένα από τα βασικά εργαλεία **στρατηγικού σχεδιασμού (strategic planning)**, κρίνεται απαραίτητη η μελέτη του ρόλου που διαδραματίζει τόσο για τα στελέχη της ανώτερης διοίκησης που είναι υπεύθυνα για την **κατάρτιση (formation)**, την **ενεργοποίηση (implementation)** και την **επίτευξη (achievement)** των στόχων που θέτει ο προϋπολογισμός όσο και για εκείνους των οποίων οι ενέργειες καθοδηγούνται και επηρεάζονται από τις αποφάσεις της διοίκησης λ.χ. οι εργαζόμενοι, οι πελάτες, οι μέτοχοι, οι προμηθευτές και όλες οι **συμβαλλόμενες ομάδες συμφερόντων (stakeholders)**.

Επιπλέον, ιδιαίτερη έμφαση θα δοθεί στη διαδικασία του ελέγχου και του ρόλου των προϋπολογιστικών συστημάτων στη διεξαγωγή αυτής. Στα πλαίσια της ανάλυσης της διοικητικής λειτουργίας των προϋπολογισμών θα μελετηθούν θέματα που άπτονται της **διαδικασίας της αξιολόγησης της επιχειρηματικής και της τμηματικής απόδοσης (process of evaluating corporate and divisional performance)** αλλά και της **συμπεριφορικής διάστασης (behavioral impact)** της χρήσης των προϋπολογισμών.

## 6.2 Προϋπολογισμός (Budget)

### 6.2.1 Ορισμός

Σύμφωνα με τους Urchurch, (1998) και Drury (2000), ο προϋπολογισμός (**budget**) αποτελεί ένα ποσοτικοποιημένο σχέδιο (**quantified plan**) το οποίο στοχεύει στην επίτευξη ενός ή περισσότερων στόχων. Όπως παρατηρείται, αυτός ο ορισμός εμπεριέχει και τις τρεις βασικές έννοιες του προϋπολογισμού:

1. Ότι δηλαδή αναφέρεται σε **μελλοντικές δραστηριότητες (future – oriented)** και χρησιμοποιεί τις πληροφορίες του παρελθόντος προκειμένου να διαμορφώσει το μελλοντικό πλάνο.
2. Αποτελεί ένα από τα βασικά εργαλεία που θα χρησιμοποιηθούν για την επίτευξη ενός ή περισσότερων στόχων. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να διασαφηνιστεί ότι ο προϋπολογισμός δεν καθιστά ένα αυτοτελές και αυτόνομο μέσο για την επίτευξη ενός σκοπού. Η αποτελεσματικότητά του είναι εξαρτημένη και από άλλους παράγοντες του εσωτερικού και του εξωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης.
3. Επιπλέον, ο προϋπολογισμός ενέχει και την έννοια του ελέγχου κι αυτό γιατί οι προϋπολογισμοί καταρτίζονται προκειμένου να επιτευχθούν κάποιοι στόχοι αλλά και για να αξιολογηθεί ο βαθμός στον οποίο η **απόδοση (performance)**, οι **προϋπολογισμοί (budgets)** και οι **στόχοι (objectives)** συγκοινωνούν και συμπορεύονται.

ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ
<p>Ο προϋπολογισμός (<b>budget</b>) αποτελεί ένα ποσοτικοποιημένο σχέδιο (<b>quantified plan</b>) το οποίο στοχεύει στην επίτευξη ενός ή περισσότερων στόχων</p>	<p>Urchurch, (1998) και Drury (2000)</p>

**Πίνακας 6.1: Προϋπολογισμός - Ορισμός**

### 6.2.1.1 Έννοια - Στόχοι του προϋπολογισμού

Σύμφωνα με τους Urchurch, (1998) και Drury (2000), ο ορισμός που μόλις δόθηκε υποδεικνύει τους βασικούς στόχους που τίθενται από ένα **προϋπολογιστικό σύστημα (budgetary system)**. Ωστόσο, ο βαθμός στον οποίο οι στόχοι αυτοί πραγματοποιούνται είναι συζητήσιμος. Οι στόχοι που τίθενται κατά την σχεδίαση ενός προϋπολογιστικού συστήματος μπορούν να είναι οι εξής:

- **Να εξαναγκάζει τα στελέχη και τους υπεύθυνους των κέντρων ευθύνης να πραγματοποιούν τους στόχους που τίθενται.**

Η ύπαρξη του προϋπολογισμού εξαναγκάζει τα διοικητικά στελέχη να βρίσκονται σε επαγρύπνηση και να αναζητούν νέους τρόπους προκειμένου να προβλέψουν ένα μελλοντικό πρόβλημα και να προετοιμάσουν από σήμερα μία αποτελεσματική λύση. Παρά το γεγονός ότι οι προϋπολογισμοί δεν μπορούν να αποτρέψουν την πραγματοποίηση ενός απρόβλεπτου συμβάντος, ωστόσο η δομή τους επιτρέπει και διευκολύνει τα στελέχη του οργανισμού να προετοιμαστούν. Για παράδειγμα, η πρόβλεψη ενός δυνητικού μελλοντικού προβλήματος που θα είχε να κάνει με τους προμηθευτές

θα επέτρεπε τη σύναψη μελλοντικών συμβάσεων με άλλους προμηθευτές εκ των προτέρων. Τα παραπάνω προϋποθέτουν ότι οι προϋπολογισμοί αποτελούν ένα εργαλείο εκτίμησης μελλοντικών καταστάσεων· αλλά η πραγματοποίηση ακριβών εκτιμήσεων, κυρίως όταν αυτές πραγματοποιούνται σε ραγδαία εξελισσόμενα περιβάλλοντα, μπορεί να γίνει πραγματικά δύσκολη. Συνεπώς, η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού βασίζεται στις ικανότητες διοίκησης, συντονισμού και αξιολόγησης που κατέχουν τα στελέχη. Από τη μία πλευρά, θα μπορούσε κάποιος να υποστηρίξει ότι η εφαρμογή τέτοιων γνώσεων και ικανοτήτων μέσα στο πλαίσιο ενός προϋπολογιστικού συστήματος θα ελάττωνε την υποκειμενική παράμετρο. Από την άλλη πλευρά, ένα προϋπολογιστικό σύστημα ενδεχομένως να έθετε εμπόδια στη διεξαγωγή ελεύθερης διοίκησης δημιουργώντας εσωτερικές ανεπιθύμητες αντιδράσεις. Μία άλλη δυσκολία που ανακύπτει είναι ότι τα προϋπολογιστικά συστήματα υποδεικνύουν τι πρέπει να γίνει και όχι το πώς αυτό θα γίνει.

- Να αποτελεί σημείο αναφοράς και μηχανισμό χρηματοοικονομικού ελέγχου

Ένα τυπικό προϋπολογιστικό σύστημα (**typical budgetary system**) έχει την ικανότητα να αναγνωρίζει και να αναθέτει συγκεκριμένες ευθύνες στους υπεύθυνους των **κέντρων ευθύνης - λογιστικής της υπευθυνότητας (responsibility centers – responsibility accounting)**. Αυτό οφείλεται στη δομή του προϋπολογισμού κατά την οποία συντελείται ο **διαχωρισμός των κέντρων ευθύνης (segregation of the responsibility centers)**. Επιπλέον, παρέχεται η δυνατότητα στα στελέχη της ανώτερης - στρατηγικής διοίκησης να πραγματοποιούν



**χρηματοοικονομικό εσωτερικό έλεγχο (financial internal audit) και αξιολόγηση των τμημάτων (divisional performance measurement) μέσα από τη σύγκριση των προϋπολογιστικών στόχων και των απολογιστικών αποτελεσμάτων.**

- **Να αποτελεί παράγοντα υποκίνησης**

Ο καθορισμός στόχων συνήθως υποκινεί τα στελέχη και τους εργαζόμενους να αυξήσουν την απόδοσή τους. Αν οι στόχοι που τίθενται κάθε φορά είναι σαφείς και ποσοτικοί, είναι πιθανότερο ότι η προσπάθεια για την επίτευξή τους θα είναι εντονότερη από αυτήν που θα ήταν στην περίπτωση που οι στόχοι ήταν μη μετρήσιμοι. Η κατάρτιση του προϋπολογισμού και η συμμετοχή σε αυτή τη διαδικασία θα μπορούσε να είναι προς όφελος των συμμετεχόντων και της εταιρίας συνολικά ενώ θα μπορούσε να έχει και εντελώς αντίθετα αποτελέσματα στην περίπτωση που ο προϋπολογισμός αποτελούσε ένα μέσο για την απόδοση ευθυνών και την καταβολή κυρώσεων στους εργαζόμενους και τους υπεύθυνους των κέντρων ευθύνης.

- **Να αποτελεί ένα μέσο επικοινωνίας**

Η ύπαρξη στόχων, σημείων αναφοράς και μηχανισμών ελέγχου θα ήταν άνευ σημασίας αν δεν γνωστοποιούνταν σε όλα τα συμβαλλόμενα μέρη του οργανισμού. Οι εργαζόμενοι και τα στελέχη γραμμής και γενικότερα κάθε ένας που συνεργάζεται με μία επιχείρηση πρέπει να γνωρίζει "τι περιμένει η επιχείρηση από εκείνον". Οι προϋπολογισμοί αποτελούν ένα μέσο διάδοσης αυτών των στοιχείων (στόχοι, σημεία αναφοράς, μηχανισμοί ελέγχου) στο σύνολο της επιχείρησης. Επιπρόσθετα, η επικοινωνία μεταξύ των προσώπων

που συνεργάζονται για την κατάρτιση του προϋπολογισμού θα πρέπει να βελτιώνεται τόσο κάθετα, δηλαδή μεταξύ προϋσταμένου – υφισταμένου, όσο και οριζόντια, δηλαδή μεταξύ εργαζόμενων στο ίδιο επίπεδο της ιεραρχίας. Γι' αυτούς τους λόγους, οι προϋπολογισμοί συνιστούν αποτελέσματα συνεργασίας, συμβολής και συμμετοχής πολλών προσώπων που μπορούν να εργάζονται από την ανώτερη διοίκηση μέχρι τη βάση της διοικητικής ιεραρχίας. Άλλωστε, η επιτυχία των προϋπολογισμών ως εργαλεία που προάγουν την επικοινωνία εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το βαθμό στον οποίο οι αρχές και οι πληροφορίες που εμπεριέχονται σε αυτούς γίνονται κατανοητές από όλους. Επίσης, η επικοινωνία των πληροφοριών που απορρέουν από τους προϋπολογισμούς επηρεάζεται άμεσα από την διαύγεια και την προσβασιμότητα των **καναλιών επικοινωνίας (communication channels)** μεταξύ των τμημάτων της επιχείρησης.

- **Να βελτιώνει την συνεργασία**

Στους μεγάλους επιχειρηματικούς ομίλους, η συνεργασία μεταξύ των παραγωγικών μονάδων, των τμημάτων και των διευθυντών τους αποτελεί ένα ζήτημα ζωτικής σημασίας για την αποτελεσματικότητα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που συντελούνται συνολικά στην επιχείρηση, κυρίως όταν αυτές είναι σχετικά ανεξάρτητες από τον έλεγχο της κεντρικής διοίκησης. Για παράδειγμα, είναι εξαιρετικά σημαντική η συνεργασία μεταξύ του τμήματος πωλήσεων και του τμήματος παραγωγής. Αν δεν υπήρχε σχέση συνεργασίας και διάυλος επικοινωνίας μεταξύ αυτών των δύο τμημάτων, η πιθανότερη συνέπεια θα ήταν το χάος. Πιο συγκεκριμένα, το τμήμα πωλήσεων ενδεχομένως να υποσχόταν ότι η παράδοση της παραγγελίας στους πελάτες να γινόταν σε χρονικά όρια τα οποία το τμήμα παραγωγής να





μην ήταν ικανό να προλάβει, ή η ποσότητα της παραγγελίας να ήταν τέτοια που να μην μπορούσε να πωληθεί δημιουργώντας έτσι ανεπιθύμητη αύξηση στο stock εμπόρευμα της επιχείρησης. Η συστηματική προετοιμασία προϋπολογισμών, συνοδευόμενη από λεπτομερή μελέτη για τη διαπίστωση των σχέσεων μεταξύ των διαφόρων τμημάτων του οργανισμού θα απέτρεπε τη δημιουργία τέτοιων ανεπιθύμητων καταστάσεων. Ένας από τους στόχους του προϋπολογισμού είναι να συμβάλλει και να προωθεί την ενότητα των στόχων. Η ενότητα των στόχων επιτυγχάνεται ενθαρρύνοντας τους εργαζόμενους, τους διευθυντές, τους τομείς, τα τμήματα και τις μονάδες να πραγματοποιούν ενέργειες οι οποίες να συνάδουν και να είναι στενά συνδεδεμένες με την πραγματοποίηση των εταιρικών στόχων. Όταν αυτό δεν κατορθώνεται, οι συνέπειες είναι αντίθετες προς τις αναμενόμενες. Για παράδειγμα, οι υποσχέσεις για παράδοση των παραγγελιών στους πελάτες εντός χρονικών ορίων που το τμήμα παραγωγής δεν είναι εφικτό να προλάβει θα μπορούσε να αποτελέσει αιτία για απώλειες της πελατείας, δυσφήμιση της εταιρείας και κατά συνέπεια μείωση των εσόδων και του περιθωρίου κέρδους.

Η ενότητα στην πραγματοποίηση των εταιρικών στόχων αποτελεί υπόθεση υψίστης σημασίας για την επιχείρηση, αλλά απαιτεί και προϋποθέτει τη σαφή και ξεκάθαρη διατύπωσή τους..

- Να θωρακίζει τη γνώση των χρηματοοικονομικών μεγεθών του τμήματος

Χωρίς την ύπαρξη των προϋπολογισμών, οι διευθυντές δε θα είχαν γνώση των συνεπειών των ενεργειών τους στα χρηματοοικονομικά μεγέθη του τμήματος και κατά συνέπεια στα μεγέθη της εταιρίας, ή δε θα αναζητούσαν εναλλακτικές λύσεις για τη βελτίωση αυτών των μεγεθών. Αυτή η έλλειψη γνώσης θα αποτελούσε τροχοπέδη για την πρόοδο των συνολικών εταιρικών δραστηριοτήτων καθώς υπάρχει μεγάλος κίνδυνος να αξιοποιηθούν λανθασμένες πηγές με απρόσεχτο και επιπόλαιο τρόπο. Ωστόσο, υπάρχει και η πιθανότητα η γνώση των χρηματοοικονομικών μεγεθών να υφίσταται ανεξάρτητα από την ύπαρξη ενός προϋπολογιστικού συστήματος. Η διαμόρφωση ενός προϋπολογιστικού συστήματος με σκοπό την υποστήριξη της διοικητικής διαδικασίας ενδεχομένως να κατέληγε σε σύγκρουση μεταξύ των **προσδοκούμενων - προϋπολογιστικών** στόχων που τίθενται από τον προϋπολογισμό και των **πραγματικών** στόχων

Οι προϋπολογισμοί παρέχουν τη δυνατότητα παρακολούθησης και ελέγχου του κόστους μίας λειτουργίας, αλλά αν εφαρμοσθούν όπως το “ραβδί και το καρότο” ίσως να υποβοηθήσουν τη δημιουργία συναισθημάτων φόβου και ιντριγκών ανάμεσα στους υπεύθυνους των τμημάτων. Η συμπεριφορική διάσταση των προϋπολογισμών θα μελετηθεί σε επόμενη παράγραφο. (Urchurch, 1998).

<b>ΣΤΟΧΟΙ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ</b>	
Να εξαναγκάζει τα στελέχη και τους υπεύθυνους των κέντρων ευθύνης να πραγματοποιούν τους στόχους που τίθενται	Urchurch, (1998) και Drury (2000)
Να αποτελεί σημείο αναφοράς και μηχανισμό χρηματοοικονομικού ελέγχου	Urchurch, (1998) και Drury (2000)
Να αποτελεί παράγοντα υποκίνησης	Urchurch, (1998) και Drury (2000)
Να αποτελεί ένα μέσο επικοινωνίας	Urchurch, (1998) και Drury (2000)
Να βελτιώνει την συνεργασία	Urchurch, (1998) και Drury (2000)
Να θωρακίζει τη γνώση των χρηματοοικονομικών μεγεθών του τμήματος	Urchurch, (1998) και Drury (2000)

**Πίνακας 6.2: Έννοια – Στόχοι του Προϋπολογισμού**

## 6.2.2 Διακρίσεις Προϋπολογισμών

Σύμφωνα με τους Κοέν (2005), Urchurch, (1998), Horngren, Foster; Datar; (2000), οι προϋπολογισμοί διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με:

1. Το **χρονικό διάστημα** που καλύπτουν, εάν δηλαδή άπτονται του έτους ή αναφέρονται σε μεγαλύτερες χρονικές περιόδους.
2. Τη διαδικασία που ακολουθείται κατά την κατάρτισή τους, εάν δηλαδή **συντάσσονται από τα στελέχη και εγκρίνονται από τη διοίκηση (bottom – up προσέγγιση)** ή **επιβάλλονται από τη διοίκηση στα στελέχη (top – down προσέγγιση)**.
3. Τη φιλοσοφία προσδιορισμού των **προϋπολογιστικών ποσών (budgeted amounts)**, εάν δηλαδή ο υπολογισμός των εκάστοτε κονδυλίων γίνεται λαμβάνοντας υπόψη ένα ποσοστό μεταβολής επί των πραγματοποιηθέντων – **απολογιστικών ποσών (actual)** ή γίνεται από **μηδενική βάση (zero – based budgeting)**.
4. Το **είδος τους**, εάν δηλαδή αφορούν συγκεκριμένο επίπεδο δραστηριοποίησης και επομένως είναι **στατικοί προϋπολογισμοί (static budgets)** ή αναφέρονται σε εναλλακτικά επίπεδα δραστηριότητας (**ελαστικοί προϋπολογισμοί (flexible budgets)**)

ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ	
ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΔΙΑΚΡΙΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ	
Το <b>χρονικό διάστημα</b> που καλύπτουν	Κοέν (2005), Urchurch, (1998), Horngren, Foster, Datar (1998)
Τη διαδικασία που ακολουθείται κατά την κατάρτισή τους, εάν δηλαδή <b>συντάσσονται από τα στελέχη και εγκρίνονται από τη διοίκηση (bottom – up προσέγγιση)</b> ή <b>επιβάλλονται από τη</b>	Κοέν (2005), Urchurch, (1998), Horngren, Foster, Datar (1998)

διοίκηση στα στελέχη (top - down προσέγγιση)	
Τη φιλοσοφία προσδιορισμού των προϋπολογιστικών ποσών (budgeted amounts)	Κοέν (2005), Upchurch, (1998), Horngren, Foster, Datar (1998)
Το είδος τους (στατικοί ή ευέλικτοι)	Κοέν (2005), Upchurch, (1998), Horngren, Foster, Datar (1998)

Πίνακας 6.3: Κριτήρια Διακρίσης των Προϋπολογισμών

### Χρονική διάρκεια των προϋπολογισμών

Σύμφωνα με τους Κοέν (2005) ); Upchurch, (1998); Horngren, Foster, Datar, (2000), η χρονική διάρκεια που καλύπτουν οι προϋπολογισμοί ποικίλει ανάλογα με τους στόχους και την εξάρτηση που έχει η επιχείρηση από τα προϋπολογιστικά στοιχεία. Οι βραχυχρόνιοι προϋπολογισμοί συνήθως αναφέρονται σε χρονικό ορίζοντα ενός έτους. Οι ετήσιοι προϋπολογισμοί συνήθως αναλύονται με τη σειρά τους σε μηνιαίους και τριμηνιαίους. Οι τριμηνιαίοι προϋπολογισμοί συχνά αναθεωρούνται σύμφωνα με τα απολογιστικά στοιχεία των προηγούμενων τριμήνων. Σύμφωνα με τους Upchurch, (1998); Horngren, Foster, Datar, (2000), οι **ετήσιοι προϋπολογισμοί (annual budgets)** αναφέρονται συχνά και ως **λειτουργικοί προϋπολογισμοί (operational budgets)**.

Στη συνέχεια αυτού του κεφαλαίου γίνεται εκτενής αναφορά στη διαδικασία του **προϋπολογιστικού ελέγχου (budgetary control)** και στη χρήση του προϋπολογισμού ως εργαλείο για την **αξιολόγηση των τμηματικών δραστηριοτήτων (divisional performance measurement)**. Επομένως, η ανάλυση θα βασιστεί στη χρήση και την εφαρμογή των



ελαστικών προϋπολογισμών (**flexible budgets**) για την αξιολόγηση των κέντρων ευθύνης της επιχείρησης. Επιπλέον, πραγματοποιείται ανάλυση των ευρημάτων από την επισκόπηση της βιβλιογραφίας αναφορικά με τις επιπτώσεις του προϋπολογιστικού ελέγχου στη συμπεριφορά των στελεχών και των εργαζομένων στο εσωτερικό της επιχείρησης.

### 6.3 Προϋπολογιστικός Έλεγχος – Έλεγχος (**Budgetary Control**)

#### 6.3.1 Ορισμός – Έννοια

Πριν ξεκινήσουμε την ανάλυση των μηχανισμών και των διαδικασιών χρηματοοικονομικού ελέγχου (**financial control mechanisms**) θα πρέπει να γίνει μία σύντομη αναφορά στην έννοια και τους διαφορετικούς τύπους ελέγχου που υπάρχουν. Σύμφωνα με τον Urchurch, (1998); Hopwood (1974), οι τύποι ελέγχου είναι οι εξής:

- **Κοινωνικός έλεγχος (social control)**
- **Αυτοέλεγχος (self control)**
- **Διοικητικός έλεγχος (administrative control)**

Σύμφωνα με τους Urchurch, (1998); Hopwood (1974), ο χρηματοοικονομικός έλεγχος μπορεί να θεωρηθεί υποκατηγορία που υπάγεται στον διοικητικό έλεγχο. Οι διαδικασίες και οι μηχανισμοί που τον διέπουν είναι σχεδιασμένοι με σκοπό την επιρροή της συμπεριφοράς των ανθρώπων που εργάζονται στο εσωτερικό της οργάνωσης. Ωστόσο, όπως θα δούμε και παρακάτω, ο κοινωνικός έλεγχος και ο αυτοέλεγχος δεν θα πρέπει να παραβλέπονται καθώς εκφράζουν τις συμπεριφορικές επιπτώσεις του χρηματοοικονομικού ελέγχου. Σε γενικές γραμμές, οι διοικητικοί έλεγχοι μπορούν να διακριθούν σε:

1. **κανόνες και κανονισμούς (rules and regulations)** που αφορούν όλους όσους δραστηριοποιούνται στο εσωτερικό μίας επιχείρησης π.χ. κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας (code of business conduct),
2. και στον **έλεγχο των αποτελεσμάτων (output control)**, δηλαδή έλεγχοι που επικεντρώνονται στα αποτελέσματα των διαδικασιών και δίνουν τη διακριτική ευχέρεια στους εργαζόμενους να αποφασίσουν πως θα τις υλοποιήσουν.

Ο χρηματοοικονομικός έλεγχος επικεντρώνεται στα αποτελέσματα των λειτουργιών. Εξετάζει το κόστος και τα έσοδα που προκύπτουν από τις διάφορες διεργασίες που συντελούνται σε μία επιχείρηση. Οι Otley & Berry (1980), προτείνουν τέσσερις προϋποθέσεις οι οποίες είναι απαραίτητες για την πραγματοποίηση του ελέγχου των αποτελεσμάτων. Αυτές είναι:

1. Κάθε ελεγχόμενη δραστηριότητα πρέπει να έχει να επιτύχει ένα **στόχο (objective)**.
2. Κάθε ελεγχόμενη δραστηριότητα πρέπει να έχει μετρήσιμα αποτελέσματα προκειμένου να μπορεί να αξιολογηθεί το αποτέλεσμα, αν δηλαδή η έκβαση ήταν επιτυχής ή ανεπιτυχής.
3. Για κάθε ελεγχόμενη δραστηριότητα, θα πρέπει να υπάρχει ένας **μηχανισμός πρόβλεψης (predictive mechanism)** ούτως ώστε στην περίπτωση αποτυχίας και μη επίτευξης των τιθέμενων στόχων, να υπάρχει εκ των προτέρων η δυνατότητα διόρθωσης του αποτελέσματος.
4. Θα πρέπει να υπάρχει η δυνατότητα πραγματοποίησης δραστηριοτήτων προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι.



Σύμφωνα με τους Urchurch, (1998) και Drury (2000), **προϋπολογιστικός έλεγχος (budgetary control)** είναι η διαδικασία ελέγχου κατά την οποία πραγματοποιείται σύγκριση των **προϋπολογιστικών στόχων (budgeted amounts)** με τα **πραγματικά (actual)** απολογιστικά αποτελέσματα. Ο προϋπολογιστικός έλεγχος διακρίνεται, όπως και οι προϋπολογισμοί, στον **επιχειρηματικό (corporate)** και τον **τμηματικό (divisional)**

Σύμφωνα με τους Drury (2000), Urchurch (1998) και Horngren, Foster, Datar (2000), ο **προϋπολογιστικός έλεγχος (budgetary control)** διεξάγεται με τη χρήση ορισμένων εργαλείων. Αυτά δεν είναι άλλα από τους **προϋπολογισμούς (budgets)** και τις **εκθέσεις αξιολόγησης της απόδοσης (performance reports)**. Εδώ θα πρέπει να σημειώσουμε ότι οι προϋπολογισμοί αποτελούν εργαλείο τόσο **επιχειρηματικού (corporate)** όσο και **τμηματικού (divisional)** προϋπολογιστικού ελέγχου σε αντίθεση με τις εκθέσεις απόδοσης οι οποίες καταρτίζονται αμιγώς ανά τμήμα με στόχο τη διαμόρφωση μίας **ενοποιημένης εταιρικής έκθεσης απόδοσης των συνολικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων (consolidated corporate performance report)**.

<p>Προϋπολογιστικός έλεγχος (<b>budgetary control</b>) είναι η διαδικασία ελέγχου κατά την οποία πραγματοποιείται σύγκριση των <b>προϋπολογιστικών στόχων (budgeted amounts)</b> με τα <b>πραγματικά (actual)</b> απολογιστικά αποτελέσματα. Ο προϋπολογιστικός έλεγχος διακρίνεται, όπως και οι προϋπολογισμοί, στον <b>επιχειρηματικό (corporate)</b> και τον <b>τμηματικό (divisional)</b></p>	<p>Urchurch, (1998) και Drury (2000)</p>
---	--



<p>ο προϋπολογιστικός έλεγχος (<b>budgetary control</b>) διεξάγεται με τη χρήση ορισμένων εργαλείων. Αυτά δεν είναι άλλα από τους προϋπολογισμούς (<b>budgets</b>) και τις εκθέσεις αξιολόγησης της απόδοσης (<b>performance reports</b>)</p>	<p>Urchurch, (1998) Horngren, Foster, Datar (2000), και Drury (2000)</p>
---	--

Πίνακας 6.4: Προϋπολογιστικός Έλεγχος

### 6.3.2 Τμηματικές Εκθέσεις Αξιολόγησης της Απόδοσης (Divisional Performance Measurement – Segment Reporting)

#### 6.3.2.1 Εκθέσεις απόδοσης (Performance Reports)

Σύμφωνα με τους Drury (2000), Urchurch (1998) και Horngren, Foster, Datar (2000) και Κοέν (2005), η απόδοση ενός κέντρου ευθύνης παρουσιάζεται συνοπτικά σε τακτά χρονικά διαστήματα μέσω των εκθέσεων απόδοσης (**performance reports**). Μια έκθεση απόδοσης περιγράφει τα προϋπολογισμένα (**budgeted**) και τα απολογιστικά (**actual**) ποσά των βασικών χρηματοοικονομικών μεγεθών ενός κέντρου ευθύνης. Η πληροφόρηση που αντλείται από αυτές τις καταστάσεις επιτρέπει στα στελέχη να ελέγχουν την αποτελεσματική διοίκηση της επιχείρησης. Τα στελέχη δίνουν συνήθως έμφαση στις αποκλίσεις (**variances**) που θεωρούνται σημαντικές τόσο ως ποσοστό όσο και ως απόλυτο ποσό εφαρμόζοντας με αυτόν τον τρόπο τη διοίκηση βάσει εξαιρέσεων (**management by exception**).



Οι εκθέσεις καταρτίζονται συνήθως ιεραρχικά, δηλαδή ο υπεύθυνος μιας διοικητικής υποδιαίρεσης αναφέρεται στον υπεύθυνο της ανώτερης βαθμίδας και τα χρηματοοικονομικά στοιχεία της υποδιαίρεσης ενσωματώνονται στην έκθεση που υποβάλλει ο υπεύθυνος της ανώτερης βαθμίδας. Επίσης, το κάθε στέλεχος είναι υπεύθυνο για τις υποκείμενες σε αυτό διοικητικές υποδιαίρεσεις. Τέλος, οι αναφορές γίνονται περισσότερο συνοπτικές και περιεκτικές στα ανώτερα διοικητικά κλιμάκια ενώ είναι αναλυτικότερες στα χαμηλότερα.

#### ΤΜΗΜΑΤΙΚΕΣ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ (DIVISIONAL PERFORMANCE MEASUREMENT - SEGMENT REPORTING)

Η απόδοση ενός κέντρου ευθύνης παρουσιάζεται συνοπτικά σε τακτά χρονικά διαστήματα μέσω των **εκθέσεων απόδοσης (performance reports)**. Μια έκθεση απόδοσης περιγράφει τα **προϋπολογισμένα (budgeted)** και τα **απολογιστικά (actual)** ποσά των βασικών χρηματοοικονομικών μεγεθών ενός κέντρου ευθύνης

Drury (2000); Upchurch (1998); Horngren, Foster, Datar (2000) και Κοέν (2005)

#### Πίνακας 6.5: Τμηματικές Εκθέσεις Αξιολόγησης της Απόδοσης

##### 6.3.2.2 Οδηγίες για τη Σύνταξη Τμηματικών Εκθέσεων

Σύμφωνα με τους Drury (2000), Upchurch (1998) και Horngren, Foster, Datar (2000) και Κοέν (2005) είναι αδύνατο να καθορίσουμε επακριβώς ποια κόστη θα αποδοθούν στον διευθυντή ενός κέντρου ευθύνης. Ωστόσο, οι παρακάτω οδηγίες που δημοσιεύτηκαν στην Έκθεση της Επιτροπής των Αρχών και των Κανόνων του Κόστους των Η.Π.Α το 1956, αποδεικνύονται χρήσιμες ακόμα και σήμερα:



1. Αν ο διευθυντής ενός κέντρου ευθύνης μπορεί να **ελέγξει την ποσότητα και την αξία μιας υπηρεσίας**, τότε είναι υπεύθυνος για το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιούνται για την υπηρεσία.
2. Αν ο διευθυντής ενός κέντρου ευθύνης μπορεί να **ελέγξει την ποσότητα αλλά όχι και την αξία μιας υπηρεσίας**, τότε μόνο το ύψος της απόκλισης μεταξύ της πραγματικής και της προϋπολογιζόμενης δαπάνης η οποία οφείλεται στις αναλώσεις της υπηρεσίας μπορεί να αποδοθεί στον διευθυντή του κέντρου.
3. **Αν ο διευθυντής του κέντρου ευθύνης δεν μπορεί να ελέγξει τόσο την ποσότητα όσο και την αξία της υπηρεσίας**, τότε η δαπάνη είναι ανεξέλεγκτη και δεν θα πρέπει να αποδίδεται στο διευθυντή του κέντρου.

Η τελευταία περίπτωση παρουσιάζεται όταν, λόγω χάρη, τα κόστη του τμήματος δημοσίων σχέσεων καταμερίζονται σε ένα τμήμα αυθαίρετα. Τέτοιοι καταμερισμοί του κόστους δεν μπορούν να ελεγχθούν από τους διευθυντές των κέντρων ευθύνης.

### **6.3.3.3 Πληροφορίες που απορρέουν από τις εκθέσεις απόδοσης και η συχνότητα σύνταξης αυτών**

Σύμφωνα με τους Drury (2000), Urchurch (1998) και Horngren, Foster, Datar (2000) και Κοέν (2005), η συχνότητα των εκθέσεων απόδοσης καθώς και οι λεπτομέρειες που συμπεριλαμβάνονται κατά τη σύνταξή τους ποικίλει από τμήμα σε τμήμα και από επίπεδο σε επίπεδο της ιεραρχίας της επιχείρησης. Στα επιτυχημένα τμήματα της ανώτερης διοίκησης, ο χρόνος που αφιερώνεται είναι λιγότερος για τον έλεγχο και



περισσότερο για το σχεδιασμό των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Συνεπώς οι επικεφαλές των τμημάτων χρειάζονται αρκετές πληροφορίες και μεγάλη συχνότητα εκθέσεων, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνουν στοιχεία που αφορούν την καθημερινή δραστηριότητα της επιχείρησης. Π.χ. οι εργατοώρες, οι αναλώσεις των πρώτων υλών και η παραγωγικότητα των εγκαταστάσεων θα πρέπει να αναφέρονται. Από την άλλη πλευρά, οι εκθέσεις προς την ανώτερη διοίκηση δεν θα πρέπει να είναι τόσο συχνές, και θα πρέπει να έχουν τη μορφή μιας συμπυκνωμένης φόρμας που θα κάνει μια περίληψη των αποτελεσμάτων των τμημάτων της κατώτερης διοίκησης. Αυτή η διαδικασία παρουσιάζεται στην έκθεση απόδοσης της **Παρουσίασης 6.1**.

Μεγάλη προσοχή χρειάζεται για τον καθορισμό της συχνότητας της σύνταξης των εκθέσεων απόδοσης. Οι εκθέσεις που συντάσσονται ανά μικρά χρονικά διαστήματα, μικρότερα του μήνα, κάνουν δύσκολη την αξιολόγηση των διοικητικών στελεχών, ενώ οι εκθέσεις που συντάσσονται ανά μεγάλα χρονικά διαστήματα (μεγαλύτερα του μήνα), προκαλούν καθυστερήσεις στην αναφορά των αποκλίσεων από τους στόχους που τίθενται προς τα στελέχη της διοίκησης. Καθοριστική είναι λοιπόν, η επίτευξη μιας ισορροπημένης συχνότητας σύνταξης τμηματικών εκθέσεων απόδοσης.

Παραδοσιακά, οι διευθυντές των κέντρων ευθύνης, παραλάμβαναν μηνιαίες εκθέσεις απόδοσης με τις οποίες γινόταν περιληπτική αξιολόγηση των δραστηριοτήτων του προηγούμενου μήνα. Ωστόσο, για τον λειτουργικό έλεγχο, η σύνταξη των εκθέσεων απαιτείται να γίνεται σε μία συχνότερη βάση.

Με τα σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα, είναι εύκολη η σύνταξη αναφορών για κρίσιμα ζητήματα και υποθέσεις που αφορούν τις



τρέχουσες δραστηριότητες του τμήματος, σε καθημερινή βάση ή ακόμα και σε ωριαία βάση. Αυτές οι εκθέσεις δεν είναι απαραίτητο να είναι εκτυπωμένες, αλλά μπορούν να παρουσιάζονται με τη χρήση video, και με μία περιληπτική και συμπυκνωμένη μορφή ούτως ώστε τα αποτελέσματα κάθε περιόδου (ώρα, ημέρα, μήνας) να είναι επεξεργάσιμα από την ανώτερη διοίκηση. Θα ασχοληθούμε όμως με τις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις ημερήσιες εκθέσεις σε επόμενη παράγραφο αυτού του κεφαλαίου.

#### **6.3.2.4 Φόρμα Έκθεσης Απόδοσης**

Προκειμένου να γίνουν περισσότερο κατανοητά τα ανωτέρω, παρουσιάζεται στο **Διάγραμμα 6.1**, η πιθανή μορφή των αναφορών από τα κατώτερα ιεραρχικά κλιμάκια προς τα ανώτερα μιας επιχείρησης οργανωμένης κατά λειτουργία.

	Έκθεση απόδοσης προς το Γενικό Διευθυντή			
	Προϋπολογισμός		Απόκλιση Δ Α / Ε Α <sup>10</sup>	
	Τρέχον Μήνας (\$)	Από την αρχή του χρόνου μέχρι σήμερα (\$)	Αυτό το Μήνα (\$)	Από την αρχή του χρόνου μέχρι σήμερα (\$)
Εργοστάσιο Α	453.900	6.386.640	-80.000	-98.000
Εργοστάσιο Β	X	X	X	X
Εργοστάσιο Γ	X	X	X	X
Εξοδα Διοικητικής λειτουργίας	X	X	X	X
Κόστος Πωληθέντων	X	X	X	X
Εξοδα λειτουργίας Διάθεσης	X	X	X	X
	2.500.000	30.000.000	-400.000	-600.000
	<b>Έκθεση απόδοσης προς το Διευθυντή Παραγωγής του Εργοστασίου Α</b>			
Γραφείο Διευθυντή	X	X	X	X
Τμήμα Επεξεργασίας 1	165.600	717.600	-32.760	-89.180
Τμήμα Επεξεργασίας 2	X	X	X	X
Τμήμα Μερικής Συν/γησης	X	X	X	X
Συναρμολόγηση	X	X	X	X
	453.900	6.386.640	-80.000	-98.000
	<b>Έκθεση απόδοσης προς τον επικεφαλής του τμήματος επεξεργασίας</b>			
Πρώτες Υλεις	X	X	X	X
Άμεση Εργασία	X	X	X	X
Έμμεση Εργασία	X	X	X	X
Έμμεσα Υλικά	X	X	X	X
Ενέργεια	X	X	X	X
Συντήρηση	X	X	X	X
Χρόνος αδράνειας	X	X	X	X
Άλλο	X	X	X	X
	165.600	717.600	-32.760	-89.180

Διάγραμμα 6.1: Έκθεση απόδοσης

<sup>10</sup> Δ Α σημαίνει ότι παρουσιάζεται δυσμενής απόκλιση (το πραγματικό κόστος είναι μεγαλύτερο από το προϋπολογισμένο) και Ε Α σημαίνει ευμενής απόκλιση (το πραγματικό κόστος είναι μικρότερο από το προϋπολογισμένο). Σημειώνεται ότι, στο χαμηλότερο επίπεδο της αναφοράς, η έκθεση απόδοσης του επικεφαλής του τμήματος επεξεργασίας περιλαμβάνει λεπτομερή καταγραφή του λειτουργικού κόστους. Π.χ., οι πληροφορίες που έχει ο Γενικός Διευθυντής για τον έλεγχο των δραστηριοτήτων βασίζονται στην επεξεργασία των αποκλίσεων από τον προϋπολογισμό κάθε εργοστασίου και κάθε τμήματος της επιχείρησης. Έτσι ο Γενικός Διευθυντής απαιτεί εξηγήσεις από τους Διευθυντές και Επικεφαλείς των τμημάτων.

### 6.3.2.5 Χαρακτηριστικά μιας έκθεσης απόδοσης

Σύμφωνα με τους Drury (2000), Urchurch (1998) και Horngren, Foster, Datar (2000) και Κοέν (2005), οι εκθέσεις απόδοσης ποικίλουν σε μεγάλο βαθμό ανάλογα με τις ανάγκες που εξυπηρετούν κάθε φορά. Προκειμένου οι εκθέσεις απόδοσης να είναι χρήσιμες για την άσκηση της διοίκησης σκόπιμο είναι να διέπονται από τους ακόλουθους βασικούς κανόνες:

1. **Οι εκθέσεις απόδοσης θα πρέπει να ανταποκρίνονται στις ανάγκες του παραλήπτη τους.** Για το σκοπό αυτό απαιτείται προ της κατάρτισής τους να προσδιοριστούν με ακρίβεια οι πληροφοριακές ανάγκες και οι επιθυμίες των στελεχών που θα τις παραλάβουν. Συνήθως, παρέχεται περισσότερο λεπτομερής πληροφόρηση στα κατώτερα επίπεδα και πιο περιληπτική στα ανώτερα. Επίσης, μπορεί να υπάρχει και διαβάθμιση των πληροφοριών που παρουσιάζονται έτσι ώστε τα στελέχη να λαμβάνουν ή να έχουν πρόσβαση μόνο στα στοιχεία που τα αφορούν άμεσα ή αφορούν τους υφισταμένους τους και όχι πληροφορίες που σχετίζονται με την απόδοση στελεχών που βρίσκονται στο ίδιο ή ανώτερο διοικητικό επίπεδο με αυτά.
2. **Οι εκθέσεις απόδοσης θα πρέπει να βρίσκονται σε συμφωνία με το οργανόγραμμα της επιχείρησης και επομένως να καταρτίζονται για κάθε ιεραρχικό επίπεδο όπως για παράδειγμα η έκθεση της Παρουσίασης 2.**
3. **Ο αριθμός των εκθέσεων θα πρέπει να είναι ο μικρότερος δυνατός.** Πιο συγκεκριμένα, κάθε έκθεση θα πρέπει να είναι χρήσιμη και να εξυπηρετεί ένα συγκεκριμένο σκοπό. Η ύπαρξη μεγάλου αριθμού

εκθέσεων με επικαλυπτόμενες πληροφορίες αφενός μπορεί να προκαλέσει σύγχυση στα στελέχη αφετέρου απαιτεί περισσότερους πόρους για την ανάπτυξη και τη διάχυση όσο και για την επεξεργασία από τα στελέχη χωρίς το αντίστοιχο όφελος. Παράλληλα, οι εκθέσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν μόνο τις χρήσιμες πληροφορίες που δίνουν έμφαση σε ουσιώδη στοιχεία.

4. Το πληροφοριακό περιεχόμενο των εκθέσεων απόδοσης θα πρέπει να είναι έγκαιρο. Ανάλογα με το είδος των δεδομένων που περιέχουν οι εκθέσεις, θα πρέπει να αποφασιστεί η συχνότητα κατάρτισής τους, δηλαδή αν θα καταρτίζονται σε ημερησία, εβδομαδιαία, μηνιαία, τριμηνιαία βάση.
5. Εκτός από το ότι θα πρέπει να περιλαμβάνουν έγκαιρες πληροφορίες θα πρέπει η διανομή των εκθέσεων να γίνεται μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα από την κατάρτισή τους προκειμένου οι περιεχόμενες πληροφορίες όταν φτάσουν στους παραλήπτες τους να είναι ακόμα σχετικές και κατάλληλες για τη λήψη αποφάσεων. Για το σκοπό αυτό η επιχείρηση θα πρέπει να οργανώσει ένα κατάλληλο πληροφοριακό σύστημα (**management information system**) διάχυσης των εκθέσεων. Το σύστημα αυτό θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι οι αποδέκτες των σχετικών εκθέσεων είναι τα κατάλληλα άτομα. Για να επιτευχθεί κάτι τέτοιο θα πρέπει η λίστα των αποδεκτών να ανανεώνεται τακτικά.
6. Προκειμένου να είναι περισσότερο εύκολη η ανάγνωση και η ανάλυση των εκθέσεων απόδοσης καλό θα είναι η επιχείρηση να έχει τυποποιήσει τη δομή και τον τρόπο παρουσίασής τους, να υπάρχει ταξινόμηση των δεδομένων με λογική σειρά, οι εκθέσεις να περιλαμβάνουν συγκρίσεις μεταξύ τρεχόντων απολογιστικών



δεδομένων και των αθροιστικών απολογιστικών δεδομένων μέχρι εκείνη τη στιγμή και των αντίστοιχων προϋπολογιστικών στοιχείων, υπό τη μορφή ποσών, ποσοστών κτλ, και να εμπεριέχουν χαρακτηρισμούς των αποκλίσεων ως δυσμενείς και ευμενείς, όπως η έκθεση της Παρουσίασης 2, να περιλαμβάνουν ερμηνείες των σημαντικών δεδομένων, και τέλος να περιέχουν διαγράμματα και άλλα οπτικά μέσα που καθιστούν ξεκάθαρη την παρουσίαση των σχέσεων και των τάσεων σε αντίθεση με τη στατιστική παρουσίαση.

<b>ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΜΙΑΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ</b>	
Οι εκθέσεις απόδοσης θα πρέπει να ανταποκρίνονται στις ανάγκες του παραλήπτη τους	Drury (2000), Upchurch (1998) και Horngren, Foster, Datar (2000) και Κοέν (2005)
Οι εκθέσεις απόδοσης θα πρέπει να βρίσκονται σε συμφωνία με το οργανόγραμμα της επιχείρησης και επομένως να καταρτίζονται για κάθε ιεραρχικό επίπεδο	Drury (2000), Upchurch (1998) και Horngren, Foster, Datar (2000) και Κοέν (2005)
Ο αριθμός των εκθέσεων θα πρέπει να είναι ο μικρότερος δυνατός	Drury (2000), Upchurch (1998) και Horngren, Foster, Datar (2000) και Κοέν (2005)
Το πληροφοριακό περιεχόμενο των εκθέσεων απόδοσης θα πρέπει να είναι έγκαιρο	Drury (2000), Upchurch (1998) και Horngren, Foster, Datar (2000) και Κοέν (2005)
Η διανομή των εκθέσεων να γίνεται μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα από την κατάρτισή τους προκειμένου οι περιεχόμενες πληροφορίες όταν φτάσουν στους παραλήπτες τους να είναι ακόμα σχετικές και κατάλληλες για τη λήψη αποφάσεων	Drury (2000), Upchurch (1998) και Horngren, Foster, Datar (2000) και Κοέν (2005)

Προκειμένου να είναι περισσότερο εύκολη η ανάγνωση και η ανάλυση των εκθέσεων απόδοσης καλό θα είναι η επιχείρηση να έχει τυποποιήσει τη δομή και τον τρόπο παρουσίασής τους, να υπάρχει ταξινόμηση των δεδομένων με λογική σειρά, οι εκθέσεις να περιλαμβάνουν συγκρίσεις μεταξύ τρεχόντων απολογιστικών δεδομένων και των αθροιστικών απολογιστικών δεδομένων μέχρι εκείνη τη στιγμή και των αντίστοιχων προϋπολογιστικών στοιχείων, υπό τη μορφή ποσών, ποσοστών κτλ, και να εμπεριέχουν χαρακτηρισμούς των αποκλίσεων ως δυσμενείς και ευμενείς

Drury (2000), Urchurch (1998) και Horngren, Foster, Datar (2000) και Κοέν (2005)

#### Πίνακας 6.6: Χαρακτηριστικά Εκθέσεων Απόδοσης

#### 6.4 Προϋπολογισμοί, Ανάλυση των Αποκλίσεων και η Λογιστική της Υπευθυνότητας (Responsibility Accounting, Budgets, Variance Analysis)

Σύμφωνα με τον Hilton (2000); Maher; Stickney; Weil (2001), Κοέν (2005), η **Λογιστική της Υπευθυνότητας (Responsibility Accounting)**, οι **προϋπολογισμοί (budgets)** και η **ανάλυση των αποκλίσεων (variance analysis)** αποτελούν εργαλεία και βοηθήματα για την άσκηση διοίκησης. Βοηθούν τα στελέχη της ανώτερης διοίκησης να **εκχωρούν αρμοδιότητες στα κατώτερα διοικητικά επίπεδα (delegation)**, έτσι ώστε τα στελέχη των επιπέδων αυτών να συμμετέχουν στη **διαδικασία λήψης των αποφάσεων (decision making)** και έτσι να **αξιολογείται η απόδοσή τους (performance measurement)**. Ένα τέτοιο σύστημα απελευθερώνει τα



στελέχη της ανώτερης διοίκησης και τους επιτρέπει να εργαστούν πάνω σε θέματα που επηρεάζουν το σύνολο της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επιπλέον τα συστήματα της λογιστικής της υπευθυνότητας (**responsibility accounting systems**) μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως ένα μέσο εντοπισμού των λαθών και απόδοσης ευθυνών.

#### 6.4.1 Ελαστικοί Προϋπολογισμοί (Flexible Budgets)

##### 6.4.1.1 Ορισμός - Έννοια

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Drury (2000), Urchurch (1998) και Horngren; Foster; Datar (2000), Maher; Stickney; Weil (2001) και Κοέν (2005), **ελαστικός είναι ο προϋπολογισμός που αναφέρεται σε διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας.**

Σύμφωνα με την Κοέν (2005), οι ελαστικοί προϋπολογισμοί αναπτύσσονται λαμβάνοντας υπόψη δύο βασικές παραμέτρους: α) τα **μεταβλητά κόστη (variable costs)** τα οποία μεταβάλλονται ανάλογα με κάποιο μέγεθος που θεωρείται η αιτία της μεταβολής τους, για παράδειγμα το ύψος των πωλήσεων, οι ώρες άμεσης εργασίας, οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων κτλ και β) τα **σταθερά κόστη (fixed costs)** τα οποία παραμένουν αμετάβλητα στο πλαίσιο ενός προκαθορισμένου εύρους δραστηριότητας.

<p><b>Ελαστικός</b> είναι ο προϋπολογισμός που αναφέρεται σε διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας</p>	<p>Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000), Upchurch (1998) και Horngren, Foster, Datar (2000), Maher, Stickney, Weil (2001) και Κοέν (2005)</p>
<p>Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί αναπτύσσονται λαμβάνοντας υπόψη δύο βασικές παραμέτρους: α) <b>τα μεταβλητά κόστη (variable costs)</b> τα οποία μεταβάλλονται ανάλογα με κάποιο μέγεθος που θεωρείται η αιτία της μεταβολής τους, για παράδειγμα το ύψος των πωλήσεων, οι ώρες άμεσης εργασίας, οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων κτλ και β) <b>τα σταθερά κόστη (fixed costs)</b> τα οποία παραμένουν αμετάβλητα στο πλαίσιο ενός προκαθορισμένου εύρους δραστηριότητας.</p>	<p>Κοέν (2005)</p>
<p>Επιτρέπουν την ανάπτυξη εναλλακτικών σεναρίων για τη διενέργεια ανάλυσης ευαισθησίας προκειμένου να διαγνωστεί το εύρος στο οποίο θα κυμανθεί το αποτέλεσμα μιας μελλοντικής δραστηριότητας.</p>	<p>Drury (2000); Upchurch (1998), Maher, Stickney, Weil (2001) και Κοέν (2005)</p>
<p>Επιτρέπουν την αποτελεσματική σύγκριση με τα πραγματικά ποσά (απολογισμός) προκειμένου να υπολογισθούν οι αποκλίσεις. Ειδικότερα, επιτρέπουν να διαγνωσθεί πόσο διαφέρει ο απολογισμός σε σχέση με το τι θα έπρεπε να επιτευχθεί (αποτέλεσμα, κόστος, έσοδα) με βάση το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας λαμβάνοντας</p>	<p>Drury (2000); Upchurch (1998), Maher, Stickney, Weil (2001) και Κοέν (2005)</p>

υπόψη τους προϋπολογιστικούς στόχους

## Πίνακας 6.7: Ελαστικός Προϋπολογισμός

### 6.4.1.2 Αλγόριθμος του Προϋπολογισμού (Budget Formula)

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Drury (2000), Urchurch (1998) και Horngren; Foster; Datar (2000), Maher; Stickney; Weil (2001) και Κοέν (2005), για τα μεταβλητά κόστη αναπτύσσεται ο **αλγόριθμος του προϋπολογισμού (budget formula)** για κάθε κατηγορία δαπανών, ο οποίος περιγράφει τη σχέση μεταξύ της δαπάνης και του επιπέδου δραστηριότητας. Για τα σταθερά κόστη δεν αναπτύσσεται αλγόριθμος εφόσον τα σταθερά κόστη εξ' ορισμού δεν μεταβάλλονται σε σχέση με το επίπεδο δραστηριότητας.

Συνοπτικά οι **ελαστικοί προϋπολογισμοί (flexible budgets)** χρησιμοποιούνται για δύο βασικούς σκοπούς:

- ✓ Επιτρέπουν την ανάπτυξη εναλλακτικών σεναρίων για τη διενέργεια ανάλυσης ευαισθησίας προκειμένου να διαγνωστεί το εύρος στο οποίο θα κυμανθεί το αποτέλεσμα μιας μελλοντικής δραστηριότητας.
- ✓ Επιτρέπουν την αποτελεσματική σύγκριση με τα πραγματικά ποσά (απολογισμός) προκειμένου να υπολογισθούν οι αποκλίσεις. Ειδικότερα, επιτρέπουν να διαγνωσθεί πόσο διαφέρει ο απολογισμός σε σχέση με το τι θα έπρεπε να επιτευχθεί (αποτέλεσμα, κόστος, έσοδα) με βάση το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας λαμβάνοντας υπόψη τους προϋπολογιστικούς στόχους.



#### 6.4.1.3 Αξιοποίηση των πληροφοριών που προέρχονται από το σύστημα της λογιστικής της υπευθυνότητας

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Drury (2000), Urchurch (1998) και Horngren; Foster; Datar (2000), Maher; Stickney; Weil (2001) και Κοέν (2005), τα συστήματα της λογιστικής της υπευθυνότητας (**responsibility accounting systems**) θα πρέπει να επικεντρώνονται κυρίως στον πληροφοριακό τους ρόλο. Το σύστημα θα πρέπει να είναι σε θέση να προσδιορίσει το άτομο ή το στέλεχος εντός της διοικητικής οργάνωσης που είναι περισσότερο κατάλληλο να αιτιολογήσει το εκάστοτε γεγονός ή το εκάστοτε χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα. Επομένως, η έμφαση θα πρέπει να δίνεται στην παροχή της κατάλληλης πληροφόρησης προκειμένου να γίνουν κατανοητές από το στέλεχος και την ανώτερη διοίκηση οι αιτίες που οδήγησαν στη συγκεκριμένη απόδοση της επιχείρησης.

Άρα, ο στόχος ενός κατάλληλα οργανωμένου τέτοιου συστήματος δεν είναι η απόδοση ευθυνών. Στην περίπτωση που τα στελέχη εκτιμούν ότι η ύπαρξη δυσμενών αποκλίσεων αποτελεί για αυτά αποκλειστικά μια πηγή κριτικής και επιπλήξεων είναι πολύ πιθανό να μην αποδέχονται το σύστημα και να προσπαθούν να υποβαθμίσουν τη σημασία του με κάθε τρόπο. Αντίθετα, όταν χρησιμοποιείται κυρίως για πληροφοριακούς σκοπούς είναι πολύ πιθανό τα στελέχη να το αντιλαμβάνονται ως σημαντικό διοικητικό εργαλείο και να μεταχειρίζονται τα στοιχεία που παρέχει με εποικοδομητικό τρόπο και κυρίως προσανατολίζουν τις ενέργειες τους προς βελτίωση της απόδοσής τους.



#### 6.4.1.4 Σχεδιασμός ενός Συστήματος Λογιστικής της Υπευθυνότητας

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Drury (2000); Urchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lin, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2001), ένα **σύστημα λογιστικής της υπευθυνότητας (responsibility accounting system)** μπορεί να συνδυάζεται με οποιοδήποτε **σύστημα κοστολόγησης (costing system)** εφαρμόζει η επιχείρηση, όπως η **πρότυπη κοστολόγηση (standard costing)** το οποίο δίνει έμφαση στις **αποκλίσεις (variances)**. Το **σύστημα κοστολόγησης κατά φάση (process costing)** λειτουργεί καλύτερα για προϊόντα που παράγονται μαζικά, όμοια μεταξύ τους όπως ποτά, αναψυκτικά, γαλακτοκομικά, ρολά χαρτιού τα οποία έχουν συνεχή ροή παραγωγής. Το κλειδί για τη διαμόρφωση ενός αποτελεσματικού συστήματος κοστολόγησης είναι η συγκέντρωση και η επικοινωνία της πληροφορίας έτσι ώστε να επιτυγχάνονται οι στόχοι της επιχείρησης. Δύο είναι οι σημαντικοί παράγοντες: **διοικητικός έλεγχος (management control)** των διαφόρων λειτουργιών και η πρόσβαση των στελεχών στις πληροφορίες.

Σκεφτείτε έναν κατασκευαστή επίπλων ο οποίος χρησιμοποιεί το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης για την αποτελεσματική μέτρηση των αποκλίσεων της ποσότητας και της τιμής για το κόστος της ξυλείας. Ο επικεφαλής του τμήματος παραγωγής είναι υπεύθυνος για την ποσότητα της ξυλείας που αναλώνεται για την κατασκευή καρεκλών. Η αποτελεσματική εργασία στο εργοστάσιο συνεπάγεται λιγότερη φύρα στην ξυλεία και κρατάει το κόστος σε χαμηλά επίπεδα. Ο επικεφαλής πρέπει να ελέγχει τις λειτουργίες. Η απόκλιση της αποδοτικότητας της απόδοσης



παρακολουθείται από τον επικεφαλής, συνήθως με προσωπική παρατήρηση.

Η ευθύνη για την απόκλιση της τιμής ανατίθεται στο διευθυντή του τμήματος προμηθειών ο οποίος αγοράζει την ξυλεία. Η τιμή αγοράς της ξυλείας μπορεί να διαφέρει από αυτή που προϋπολογίστηκε με την πρότυπη κοστολόγηση, εξαιτίας διαφόρων παραγόντων όπως, πλημμύρες, αλλοίωση του ξύλου λόγω ασθενειών, πυρκαγιές, οι οποίοι δεν μπορούν να ελεγχθούν από το διευθυντή προμηθειών. Παρόλα αυτά, η τιμή και οι αποκλίσεις αυτής, συνεχίζουν να αποτελούν ευθύνη του διευθυντή προμηθειών, επειδή αυτός είναι που διαθέτει περισσότερες πληροφορίες από κάθε άλλον στην επιχείρηση. Ευθύνη κάθε διευθυντή είναι να εξηγεί το αποτέλεσμα κάθε ενέργειας ανεξάρτητα από την προσωπική επιρροή που ασκεί αυτός στο αποτέλεσμα.

#### **6.4.2 Ελεγχιμότητα κόστους και εσόδων (Cost and Revenue Controllability)**

Σύμφωνα με τον Drury, (2000), όπως αναφέρθηκε και σε προηγούμενη παράγραφο το ποιο κόστος είναι ελέγξιμο από κάθε στέλεχος δεν είναι εύκολο να προσδιοριστεί στην πράξη και επιπλέον επηρεάζεται από τον χρονικό ορίζοντα αναφοράς. Ωστόσο, στο πλαίσιο ενός συστήματος λογιστικής της υπευθυνότητας, οι αποκλίσεις στις εκθέσεις απόδοσης στις οποίες θα πρέπει να δίνει απαντήσεις ένα στέλεχος θα πρέπει να αφορούν αποκλειστικά και μόνο κόστη και έσοδα που μπορούν να επηρεαστούν από τις ενέργειές του.

Έστω για παράδειγμα ότι μια επιχείρηση για μια σύντομη χρονική περίοδο (λόγου χάρη 1 μήνα) έχει αποφασίσει αντί να απολύσει να





μεταφέρει υψηλόμισθους εξειδικευμένους εργατές (έστω εργατές με αμοιβή € 30 / ΩΑΕ) από ένα τμήμα το οποίο αποφασίζεται βραχυπρόθεσμη μείωση του όγκου παραγωγής, λόγω μείωσης της ζήτησης, σε κάποιο τμήμα που η εργασία μπορεί να εκτελεστεί και με εργαζόμενους χαμηλότερης μισθολογικής κλάσης (έστω εργατές με αμοιβή €18 / ΩΑΕ). Αυτή η μεταφορά θα έχει ως αποτέλεσμα το κόστος του δεύτερου τμήματος να είναι υψηλότερο από το αναμενόμενο για την εν λόγω περίοδο λόγω της μισθολογικής διαφοράς μεταξύ των εργατών. Ωστόσο, η δυσμενής αυτή απόκλιση όσον αφορά τις αμοιβές των εργατών στο εν λόγω τμήμα δεν ελέγξιμη από το υπεύθυνο στέλεχος εφόσον η μεταφορά των εργατών αποτελεί απόφαση της ανώτερης διοίκησης. Ένας τρόπος αντιμετώπισης της εν λόγω κατάστασης από την πλευρά του συστήματος της λογιστικής της υπευθυνότητας θα ήταν:

1. Το κόστος του τμήματος στο οποίο έγινε η μεταφορά των εργατών να υπολογιστεί όσον αφορά τις αμοιβές με βάση τα συνήθη ημερομίσθια για το είδος της εργασίας που εκτελείται σε αυτό (δηλαδή με βάση τα €18 / ΩΑΕ) και
2. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ωρομισθίου και του ωρομισθίου των υψηλόμισθων εργατών (δηλαδή η διαφορά των €12 / ΩΑΕ) να αποτελέσει στοιχείο κόστους της ανώτερης διοίκησης εφόσον η απόκλιση είναι αποτέλεσμα της δικής απόφασης. (Σάνδρα Κοέν, 2005)

#### **6.4.2.1 Ελεγχόμενα και μη ελεγχόμενα κόστη (Controllable and Uncontrollable Costs)**

Σύμφωνα με τους Drury (2000), Maher; Stickney; Weil (2001) στις εκθέσεις απόδοσης (performance reports) σκόπιμο είναι να περιλαμβάνονται μόνο τα ελεγχόμενα έξοδα κάθε κέντρου ευθύνης.

##### **6.4.2.1.1 Ελεγχόμενα Κόστη – Ορισμός**

Σύμφωνα με τον Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Drury (2000) ελεγχόμενο είναι το κόστος που μπορεί να επηρεαστεί άμεσα από τα στελέχη μιας συγκεκριμένης μονάδας για μια ορισμένη χρονική περίοδο. Αυτή η προσέγγιση βασίζεται στο συλλογισμό ότι τα στελέχη δε θα πρέπει να επιβαρύνονται με κόστος επί του οποίου δεν μπορούν να ασκήσουν έλεγχο. Παρόλα αυτά, πολλές επιχειρήσεις ακολουθούν την πολιτική να εμφανίζουν ξεχωριστά στις εκθέσεις απόδοσης των επιμέρους τμημάτων το επιμεριζόμενο κόστος άλλων τμημάτων που τα επιβαρύνει. Η αιτιολόγηση πάνω στην οποία στηρίζεται μια τέτοια προσέγγιση είναι ότι παρόλο που τα στελέχη δεν είναι επιφορτισμένα με τον έλεγχο αυτού του επιμεριζόμενου κόστους, εν τούτοις θα πρέπει να γνωρίζουν το συνολικό κόστος της μονάδας που έχουν στην εποπτεία τους και επομένως να διαθέτουν μια πλήρη εικόνα για τους πόρους της επιχείρησης που αναλώνουν.

#### 6.4.2.1.2 Μη ελεγχόμενα Κόστη – Ορισμός (Uncontrollable Costs)

Σύμφωνα με τον Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Drury (2000), μη ελεγχόμενο είναι το κόστος του οποίου ο έλεγχος φτάνει έως ένα βαθμό. Δηλαδή, όταν ο έλεγχος μίας δαπάνης η οποία πραγματοποιείται για λογαριασμό ενός συγκεκριμένου τμήματος εμπίπτει στη δικαιοδοσία υπευθύνων άλλου ή άλλων τμημάτων. Πιο συγκεκριμένα, όταν τα στελέχη έχουν τη δικαιοδοσία να αγοράσουν ή να χρησιμοποιήσουν ένα στοιχείο (για παράδειγμα πρώτες ύλες, εργατικό δυναμικό, πάγια κτλ) το κόστος του συγκεκριμένου στοιχείου θεωρείται ελεγχόμενο από αυτά. Συνήθως όμως ο έλεγχος δεν είναι αρμοδιότητα ενός μόνο ατόμου. Από την άλλη πλευρά, όλα τα είδη του κόστους είναι ελεγχόμενα μέχρι ενός ορισμένου σημείου σε μια δεδομένη στιγμή.

Για παράδειγμα ο Διευθυντής του τμήματος Παραγωγής δεν έχει τον απόλυτο έλεγχο του κόστους των πρώτων υλών εφόσον η τιμή στην οποία αγοράζονται οι πρώτες ύλες ελέγχεται από το τμήμα προμηθειών. Έτσι, ενώ δεν είναι υπεύθυνος για τυχόν αποκλίσεις μεταξύ της **προϋπολογισμένης τιμής (budgeted price)** και της **πραγματικής τιμής (actual price)** αγοράς των υλικών, είναι υπεύθυνος για τον τρόπο με τον οποίο θα χρησιμοποιηθούν οι πρώτες ύλες. Ωστόσο, μπορεί να γίνει υπερβολική χρήση ή σπατάλη υλικών σε μια δεδομένη χρονική περίοδο η οποία παρόλα αυτά να βρίσκεται εκτός του ελέγχου του Διευθυντή του τμήματος Παραγωγής.

<b>ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΚΑΙ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΚΟΣΤΗ (CONTROLLABLE AND UN CONTROLLABLE COSTS)</b>	
<p><b>Ελεγχόμενο (controllable)</b> είναι το κόστος που μπορεί να επηρεαστεί άμεσα από τα στελέχη μιας συγκεκριμένης μονάδας για μια ορισμένη χρονική περίοδο</p>	<p>Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Drury (2000)</p>
<p><b>Μη ελεγχόμενο (uncontrollable)</b> είναι το κόστος του οποίου ο έλεγχος φτάνει έως ένα βαθμό. Δηλαδή, όταν ο έλεγχος μίας δαπάνης η οποία πραγματοποιείται για λογαριασμό ενός συγκεκριμένου τμήματος εμπίπτει στη δικαιοδοσία υπευθύνων άλλου ή άλλων τμημάτων</p>	<p>Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney; Weil (2001), Drury (2000)</p>

**Πίνακας 6.8: Ελεγχόμενα και μη ελεγχόμενα κόστη**

## 6.5 Ανάλυση αποκλίσεων για την αξιολόγηση της απόδοσης (Variance Analysis for Evaluating Performance)

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Drury (2000); Urchurch (1998) Κοέν (2005) Maher; Stickney; Weil (2001) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998), στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται οι **βασικές αποκλίσεις (variances)** που μπορούν να υπολογιστούν όσον αφορά τους προϋπολογισμούς. Οι αποκλίσεις αυτές μπορούν να προσδιορισθούν ανεξαρτήτως του αντικειμένου του προϋπολογισμού. Για παράδειγμα, μπορούν να υπολογιστούν για το κόστος παραγωγής, το κόστος ενός τμήματος της επιχείρησης (κέντρο κόστους), το περιθώριο συμμετοχής ή το μικτό κέρδος ενός κέντρου κέρδους, το μικτό κέρδος της επιχείρησης ή ακόμα και το καθαρό κέρδος. Για τον υπολογισμό αυτών των αποκλίσεων

γίνεται η υπόθεση ότι η επιχείρηση δεν χρησιμοποιεί την τεχνική του πρότυπου κόστους<sup>11</sup>.

Οι βασικές αποκλίσεις που μπορούν να υπολογιστούν μεταξύ προϋπολογιστικών και πραγματοποιημένων ποσών είναι τρεις, εκ των οποίων η πρώτη αποτελεί τη βάση και οι επόμενες δύο αποτελούν την ανάλυσή της.

### 6.5.1 Συνολική απόκλιση προϋπολογισμού (Total Budget Variance)

Η πρώτη απόκλιση υπολογίζεται μεταξύ των ποσών που έχουν προϋπολογισθεί για ένα συγκεκριμένο επίπεδο δραστηριότητας (static budget) και των ποσών που πραγματικά επιτεύχθηκαν (actual). Η απόκλιση αυτή ονομάζεται **Συνολική Απόκλιση** (Total Variance). Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Συνολική απόκλιση προϋπολογισμού} = \left[ \begin{array}{cc} \text{Πραγματοποιημένα} & \text{Στατικός} \\ \text{ποσά} & \text{Προϋπολογισμός} \end{array} \right]$$

#### Σχέση 6.1: Υπολογισμός συνολικής απόκλισης προϋπολογισμού

Η συνολική απόκλιση μπορεί να χωρισθεί σε δύο επιμέρους αποκλίσεις:

- α) την απόκλιση δαπάνης (spending variance), και
- β) την απόκλιση όγκου (volume variance).

<sup>11</sup> Στην περίπτωση που η επιχείρηση χρησιμοποιεί την τεχνική του πρότυπου κόστους μπορούν να υπολογιστούν περισσότερες αποκλίσεις από αυτές που παρουσιάζονται στο παρόν κεφάλαιο.

### 6.5.1.1 Απόκλιση δαπάνης προϋπολογισμού

Η απόκλιση δαπάνης υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ των ποσών που πραγματικά επιτεύχθηκαν (actual) και εκείνων που θα έπρεπε να είχαν επιτευχθεί στο πραγματοποιηθέν επίπεδο δραστηριότητας (flexible budget) βάσει των προϋπολογιστικών στόχων της επιχείρησης. Η απόκλιση αυτή «απομονώνει» οποιεσδήποτε διαφοροποιήσεις υπάρχουν μεταξύ των προϋπολογιστικών εκτιμήσεων που αντιστοιχούν στο πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας και του απολογισμού και οι οποίες οφείλονται αποκλειστικά στις τιμές (κόστους και πώλησης). Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Απόκλιση δαπάνης προϋπολογισμού} = \left[ \text{Πραγματοποιημένα ποσά} - \text{Ποσά ελαστικού προϋπολογισμού με βάση το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας} \right]$$

#### Σχέση 6.2: Υπολογισμός απόκλισης δαπάνης προϋπολογισμού

Η απόκλιση αυτή δείχνει εάν διατηρήθηκε ο ρυθμός πραγματοποίησης μιας δαπάνης ή ενός εσόδου. Εάν, δηλαδή, ο πραγματικός ρυθμός είναι αυτός που θα έπρεπε να ήταν για το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας λαμβάνοντας υπόψη τις εκτιμήσεις του προϋπολογισμού.

Πιο συγκεκριμένα, η απόκλιση δαπάνης μπορεί να οφείλεται στο γεγονός ότι οι πρώτες ύλες που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή ήταν



φθηνότερες ή ακριβότερες από ότι είχαν προϋπολογισθεί, το ωρομίσθιο των εργατών ήταν χαμηλότερο ή υψηλότερο από το προϋπολογισμένο, τα μεταβλητά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ήταν περισσότερα ή λιγότερα από τα προϋπολογισμένα ανά μονάδα προϊόντος, τα έξοδα διοίκησης και πωλήσεων ήταν περισσότερα ή λιγότερα από την αρχική εκτίμηση, κτλ. επίσης, η απόκλιση δαπάνης καταγράφει τη διαφορά που υπάρχει μεταξύ της προϋπολογισμένης τιμής πώλησης των προϊόντων και της πραγματικής τιμής πώλησής τους.

#### 6.5.1.2 Απόκλιση όγκου προϋπολογισμού

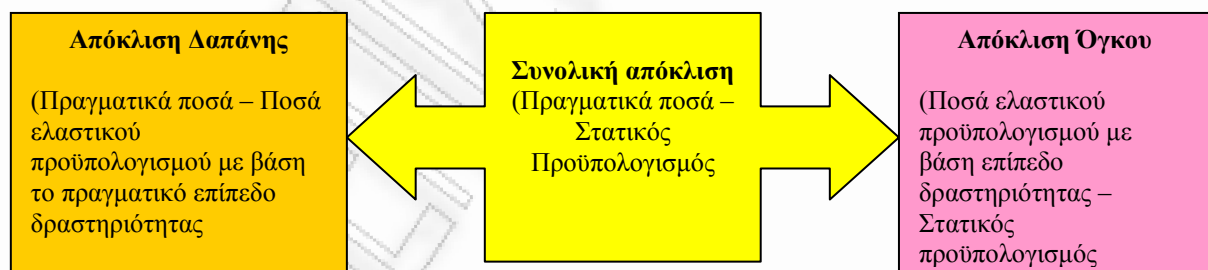
Η απόκλιση όγκου υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ των ποσών που αντιστοιχούν στο πραγματοποιημένο επίπεδο δραστηριότητας (flexible budget), λαμβάνοντας υπόψη τον αλγόριθμο προϋπολογισμού και των ποσών που είχε προϋπολογίσει η επιχείρηση για ένα συγκεκριμένο επίπεδο δραστηριότητας (static budget). Η απόκλιση αυτή «απομονώνει» οποιεσδήποτε διαφοροποιήσεις υπάρχουν μεταξύ των αρχικά προϋπολογισμένων ποσών και εκείνων που, βάσει των στόχων του προϋπολογισμού, θα έπρεπε να αντιστοιχούν στο πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας. Οι παρατηρούμενες διαφορές οφείλονται αποκλειστικά σε **μονάδες όγκου** (μονάδες παραγόμενων ή πωλούμενων προϊόντων, ώρες άμεσης εργασίας, κτλ.). Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Απόκλιση Όγκου προϋπολογισμού} = \left[ \begin{array}{l} \text{Ποσά ελαστικού} \\ \text{προϋπολογισμού} \\ \text{με βάση το} \\ \text{πραγματικό} \\ \text{επίπεδο} \\ \text{δραστηριότητας} \end{array} \right] - \left[ \begin{array}{l} \text{Στατικός} \\ \text{Προϋπολογισμός} \end{array} \right]$$

### Σχέση 6.3: Υπολογισμός απόκλισης όγκου προϋπολογισμού

Η απόκλιση αυτή αναφέρεται και επεξηγεί το τμήμα της συνολικής απόκλισης που οφείλεται στη μη επίτευξη του επιπέδου δραστηριότητας που είχε τεθεί αρχικά στον προϋπολογισμό.

Πιο συγκεκριμένα, η απόκλιση όγκου περιγράφει τη διαφορά στο κόστος της επιχείρησης λόγω του ότι παράχθηκαν (πουλήθηκαν) περισσότερα ή λιγότερα προϊόντα σε σχέση με τον αρχικό προϋπολογισμό ή εργαζόμενοι εργάστηκαν περισσότερες ή λιγότερες ώρες σε σχέση με τις αρχικές εκτιμήσεις, κτλ. Επίσης, η απόκλιση όγκου καταγράφει τη διαφορά στα έσοδα της επιχείρησης που οφείλονται στο γεγονός ότι η επιχείρηση πούλησε περισσότερα ή λιγότερα προϊόντα από αυτά που είχε αρχικά προϋπολογίσει αναλυτικά ανά προϊόν (σύμφωνα με το προϋπολογισμένο μείγμα προϊόντων της).

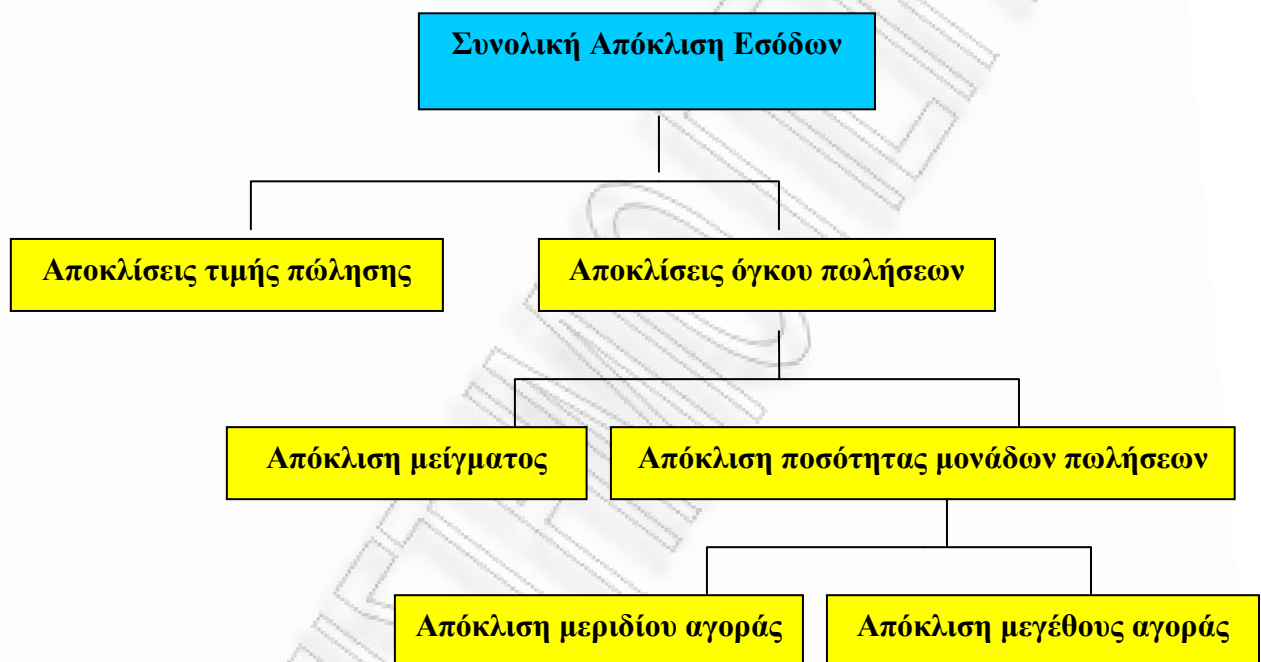


Διάγραμμα 6.2: Ανάλυση συνολικής απόκλισης προϋπολογισμού



### 6.5.2 Αποκλίσεις εσόδων

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι αποκλίσεις εσόδων όταν η επιχείρηση πουλάει περισσότερα από ένα προϊόντα. Σε αυτήν την περίπτωση οι αποκλίσεις που μπορούν να υπολογιστούν παρουσιάζονται στο ακόλουθο σχήμα:



Διάγραμμα 6.3: Ανάλυση συνολικής απόκλισης εσόδων

Η συνολική απόκλιση εσόδων μπορεί να αναλυθεί:

- α) σε απόκλιση δαπάνης τιμής πώλησης (sales – price variance), και
- β) σε όγκου πωλήσεων (revenue sales – volume variance).

### 6.5.2.1 Απόκλιση τιμής πώλησης

Η απόκλιση τιμής πώλησης (Sales – price variance) υπολογίζεται ως εξής:

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

#### Σχέση 6.4: Απόκλιση τιμής πώλησης

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

### 6.5.2.2 Απόκλιση όγκου πωλήσεων

Η απόκλιση όγκου πωλήσεων (revenue sales – volume variance) υπολογίζεται ως εξής:

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



Η απόκλιση υπολογίζεται για κάθε προϊόν ξεχωριστά.

### Σχέση 6.5: Απόκλιση όγκου πωλήσεων

Η απόκλιση όγκου πωλήσεων δείχνει την απόκλιση μεταξύ των πραγματικών εσόδων και των προϋπολογισμένων εσόδων για τον πραγματοποιηθέντα όγκο πωλήσεων (σε μονάδες) λαμβάνοντας υπόψη το προϋπολογισμένο μείγμα προϊόντων και την προϋπολογισμένη τιμή ανά μονάδα προϊόντος.

Στη συνέχεια, η απόκλιση όγκου πωλήσεων μπορεί να αναλυθεί:

- σε απόκλιση μείγματος (revenue sales – mix variance), και
- σε απόκλιση ποσότητας (μονάδων) πωλήσεων (revenue sales – quantity variance)

#### 6.5.2.1 Απόκλιση μείγματος

Η απόκλιση μείγματος (revenue sales – mix variance) υπολογίζεται ως εξής:

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

Η απόκλιση υπολογίζεται για κάθε προϊόν ξεχωριστά.

### Σχέση 6.6: Απόκλιση μείγματος

Η απόκλιση μείγματος δείχνει την απόκλιση στα έσοδα που οφείλεται στην αλλαγή του μείγματος προϊόντος (διαφορά μεταξύ 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 στις πωληθείσες μονάδες διατηρώντας την τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος σταθερή.

#### 6.5.2.2 Απόκλιση ποσότητας (μονάδων) πωλήσεων

Η απόκλιση ποσότητας (μονάδων) πωλήσεων (revenue sales – quantity variance) υπολογίζεται ως εξής:

$$\begin{array}{l} \text{Απόκλιση} \\ \text{ποσότητας} \\ \text{(μονάδων)} \\ \text{πωλήσεων} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Προϋπολογισμένη} \\ \text{τιμή πώλησης} \\ \text{προϊόντος} \end{array} \times \left( \begin{array}{l} \text{Προϋπολογισμένη} \\ \text{συνολικές} \\ \text{πωλήσεις σε} \\ \text{μονάδες} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Προϋπολογισμένες} \\ \text{συνολικές} \\ \text{πωλήσεις σε} \\ \text{μονάδες} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{Προϋπολογισμένη} \\ \text{ποσοστιαία} \\ \text{συμμετοχή κάθε} \\ \text{προϊόντος} \end{array}$$

Η απόκλιση υπολογίζεται ξεχωριστά για κάθε προϊόν.

#### Σχέση 6.7: Απόκλιση ποσότητας (μονάδων) πωλήσεων

Η απόκλιση ποσότητας μονάδων πωλήσεων δείχνει την απόκλιση στα έσοδα που οφείλεται στην αλλαγή του συνολικού όγκου των πωλήσεων (σε μονάδες) διατηρώντας το προϋπολογισμένο μείγμα προϊόντος και την τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος σταθερά.

Υπολογίζεται συγκρίνοντας τα συνολικά προϋπολογισμένα έσοδα με τα έσοδα που θα έπρεπε να επιτευχθούν για τον πραγματοποιημένο όγκο πωλήσεων σε μονάδες εάν είχαν διατηρηθεί σταθερά το μείγμα προϊόντος και η τιμή πώλησης ανά μονάδα.

Στη συνέχεια η ποσότητα (μονάδων) πωλήσεων μπορεί να αναλυθεί:

- α) σε απόκλιση μεγέθους αγοράς (revenue market – size variance), και
- β) σε απόκλιση μεριδίου αγοράς (revenue market – share variance)

### 6.5.2.2.3 Απόκλιση μεγέθους αγοράς

Η απόκλιση μεγέθους αγοράς (revenue market – size variance) υπολογίζεται ως εξής:

$$\begin{array}{l}
 \text{Απόκλιση} \\
 \text{μεγέθους} \\
 \text{αγοράς}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Προϋπολογισμένη} \\
 \text{μέση τιμή} \\
 \text{πώλησης} \\
 \text{προϊόντων}
 \end{array}
 \times
 \left[
 \begin{array}{l}
 \text{Πραγματική} \\
 \text{συνολική} \\
 \text{αγορά σε} \\
 \text{μονάδες}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Προϋπολογισμένη} \\
 \text{συνολική} \\
 \text{αγορά σε} \\
 \text{μονάδες}
 \end{array}
 \right]
 \times
 \begin{array}{l}
 \text{Προϋπολογισμένο} \\
 \text{μερίδιο αγοράς} \\
 \text{βάσει μονάδων}
 \end{array}$$

Η απόκλιση υπολογίζεται συνολικά.

### Σχέση 6.8: Απόκλιση μεγέθους αγοράς

Η απόκλιση μεγέθους αγοράς δείχνει την απόκλιση στα έσοδα που οφείλεται στο ότι η συνολική αγορά (σε μονάδες) μεταβλήθηκε σε σχέση με την προϋπολογισμένη. Υπολογίζεται συγκρίνοντας τα συνολικά προϋπολογισμένα έσοδα της επιχείρησης με εκείνα που θα έπρεπε να επιτύχει διατηρώντας σταθερή τη μέση προϋπολογισμένη τιμή πώλησης των προϊόντων της και το μερίδιο αγοράς της στην πραγματική αγορά.

#### 6.5.2.2.4 Απόκλιση μεριδίου αγοράς

Η απόκλιση μεριδίου αγοράς (revenue market – share variance) υπολογίζεται ως εξής:

$$\begin{array}{r} \text{Απόκλιση} \\ \text{μεριδίου} \\ \text{αγοράς} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Προϋπολογισμένη} \\ \text{μέση τιμή} \\ \text{πώλησης} \\ \text{προϊόντων} \end{array} \times \begin{array}{r} \text{Πραγματικό} \\ \text{μερίδιο} \\ \text{αγορά} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Προϋπολογιστικό} \\ \text{μερίδιο αγοράς} \end{array} \times \begin{array}{r} \text{Πραγματικός} \\ \text{συνολικός} \\ \text{όγκος} \\ \text{πωλήσεων} \\ \text{αγοράς σε} \\ \text{μονάδες} \end{array}$$

Η απόκλιση υπολογίζεται συνολικά.

#### Σχέση 6.9: Απόκλιση μεριδίου αγοράς

Η απόκλιση μεριδίου αγοράς δείχνει την απόκλιση στα έσοδα που οφείλεται στο ότι το μερίδιο αγοράς της επιχείρησης (σε μονάδες) μεταβλήθηκε σε σχέση με το προϋπολογισμένο. Υπολογίζεται συγκρίνοντας τα έσοδα με τα οποία θα έπρεπε να πετύχει η επιχείρηση, δεδομένου του πραγματικού όγκου πωλήσεων της αγοράς σε μονάδες, εάν διατηρούσε σταθερό το προϋπολογισμένο μερίδιο αγοράς της και τη μέση τιμή πώλησης των προϊόντων της με τα έσοδα που αντιστοιχούν στις συνολικά πραγματικά πωλούμενες μονάδες της επί την προϋπολογισμένη τιμή πώλησης των προϊόντων της.

1. Συνολική απόκλιση προϋπολογισμού	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2001)
2. Απόκλιση δαπάνης προϋπολογισμού	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil



	(2002
3. Απόκλιση όγκου προϋπολογισμού	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2003
4. Αποκλίσεις εσόδων	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2004
5. Απόκλιση όγκου πωλήσεων	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2005
6. Απόκλιση μείγματος	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2006
7. Απόκλιση ποσότητας (μονάδων) πωλήσεων	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2007
8. Απόκλιση μεγέθους αγοράς	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil

	(2008
9. Απόκλιση μεριδίου αγοράς	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2009

**Πίνακας 6.9: Αποκλίσεις για την Αξιολόγηση της Απόδοσης**

### 6.6 Χαρακτηρισμός αποκλίσεων

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) Maher; Stickney; Weil (2001) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998), μια **απόκλιση (variance)** χαρακτηρίζεται ως **ευμενής (favorable)** όταν θετική επίδραση στην οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, έχει ως συνέπεια αύξηση των εσόδων ή μείωση του κόστους. Στην αντίθετη περίπτωση η απόκλιση χαρακτηρίζεται ως **δυσμενής (unfavorable)**. Μια δυσμενής απόκλιση μπορεί να δηλώνει μείωση των εσόδων ή αύξηση του κόστους. Η ευμενής απόκλιση για λόγους συντομίας αναγράφεται και ως Ε ενώ η δυσμενής απόκλιση ως Δ. Τα ανωτέρω ισχύουν όταν τόσο ο στατικός προϋπολογισμός όσο και το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας αναφέρονται στο ίδιο σχετικό εύρος δραστηριότητας.

Η απόκλιση όγκου είναι:

- **Ευμενής (favorable)** για τα έξοδα και **δυσμενής (unfavorable)** για τα έσοδα εάν το επίπεδο του στατικού προϋπολογισμού είναι υψηλότερο από το πραγματικό επίπεδο για το οποίο καταρτίζεται ο ελαστικός προϋπολογισμός.





University of Piraeus  
Faculty of Economics  
Msc Economic & Business Strategy  
Dissertation

Theme: Corporate & Divisional Performance Measurement  
Supervisor: Dr. Pollalis Yiannis

Δυσμενής για τα έξοδα και ευμενής για τα έσοδα εάν το επίπεδο του στατικού προϋπολογισμού είναι χαμηλότερο από το πραγματικό επίπεδο για το οποίο καταρτίζεται ο ελαστικός προϋπολογισμός

## 6.7 Λόγοι για τη δημιουργία αποκλίσεων (variances) που σχετίζονται με την Εργασία (Labor), τις Πρώτες Ύλες (Materials) και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Manufacturing Overhead)

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker, Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney, Weil (2001), οι εκθέσεις των αποκλίσεων (variance reports), περιλαμβάνουν επεξηγήσεις για τις αποκλίσεις που παρουσιάζονται. Αυτές οι επεξηγήσεις και τα σχόλια που συνοδεύουν τέτοιου είδους εκθέσεις, βοηθούν τα στελέχη να ερευνήσουν τα προβληματικά σημεία των δραστηριοτήτων των τμημάτων τους στα οποία παρουσιάζονται οι αποκλίσεις και να λάβουν τις απαραίτητες αποφάσεις προκειμένου να επιλύσουν τα προβλήματα. Αυτές οι αποφάσεις έχουν να κάνουν είτε με την απόδοση ευθυνών στους ανθρώπους ευθύνονται για τις αποκλίσεις είτε με άλλα διοικητικά θέματα.

Η παρουσία αποκλίσεων μπορεί να οφείλεται σε πολλούς λόγους με τους οποίους θα ασχοληθούμε διεξοδικά παρακάτω.

1. Ως **απόκλιση (variance)** ορίζεται η **διαφορά (difference)** που υφίσταται μεταξύ ενός **προαποφασισμένου (predetermined)** ή **προϋπολογισμένου (budgeted)** ποσού και του **τελικού αποτελέσματος (actual result)**. Μια διαφορά θα μπορούσε να αναμένεται εφόσον το **προϋπολογισμένο μέγεθος ή ποσό είναι προσδοκούμενο (expected)** ενώ το τελικό αποτέλεσμα είναι **πραγματικό (actual)**.
2. Τα **επιθυμητά επίπεδα απόδοσης και οι στόχοι (standards)** που τίθενται ενδέχεται να είναι **υπερβολικά και τοποθετημένα με καταπιεστικό** για τους υπαλλήλους τρόπο (**biased**). Ορισμένες



φορές τα στελέχη θέτουν ασφυκτικούς και δύσκολους να επιτευχθούν στόχους.

3. Οι αποκλίσεις των οποίων η παρουσία οφείλεται σε συστηματικούς λόγους αναλύονται παρακάτω.

### 6.7.1 Λόγοι για τη παρουσία αποκλίσεων πρώτων υλών (Materials Variances)

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker, Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney, Weil (2001), πολλές επιχειρήσεις ερευνούν τις αποκλίσεις που παρουσιάζονται μεταξύ του **ελαστικού προϋπολογισμού (flexible budget)** και του **απολογισμού (actual results)** και προσπαθούν να εντοπίσουν τους λόγους για τους οποίους εμφανίζονται οι **αποκλίσεις (variances)**. Οι πιθανοί λόγοι για την παρουσία συστηματικών (**systematic**) αποκλίσεων που σχετίζονται με τις **πρώτες ύλες (materials)**, την **εργασία (labor)** και τα **γενικά βιομηχανικά έξοδα (manufacturing overhead)** αναλύονται στη συνέχεια.

Οι **αποκλίσεις πρώτων υλών (materials variances)** συμβαίνουν για πολλούς λόγους. Γενικά, η δημιουργία τους μπορεί να οφείλεται σε δύο λόγους – τη χρήση των πρώτων υλών και την τιμή αγοράς τους. Το **Λογιστήριο (Accounting Department)** ενδέχεται να αποτύχει να εξασφαλίσει **εκπτώσεις αγοράς (purchasing discounts)** των πρώτων υλών οδηγώντας με αυτόν τον τρόπο στη δημιουργία **δυσμενούς απόκλισης τιμής (unfavorable price variance)**. Το τμήμα **Προμηθειών (Supply Chain department)** ενδέχεται να αγοράσει υψηλής ποιότητας πρώτες ύλες στην ίδια τιμή με αυτή που αγόρασε κατώτερης ποιότητας



στο παρελθόν οδηγώντας στη δημιουργία **ευμενούς απόκλισης χρησιμότητας (favorable usage variance)**. Σε άλλη περίπτωση, οι εργαζόμενοι ενδέχεται να έχουν ελλιπή εκπαίδευση ή να είναι λιγότερο έμπειροι από το αναμενόμενο και να οδηγούν στη δημιουργία αυξημένης φύρας και συνεπώς στη δημιουργία **δυσμενούς απόκλισης χρησιμότητας (unfavorable usage variance)**. Το τμήμα Προμηθειών ενδεχομένως να αγοράσει κατώτερης ποιότητας πρώτες ύλες σε μειωμένη τιμή δημιουργώντας αυξημένη φύρα άρα και δυσμενή απόκλιση χρησιμότητας αλλά ευμενή απόκλιση τιμής.

#### 6.7.2 Λόγοι για τη παρουσία αποκλίσεων εργασίας (Labor Variances)

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker, Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney, Weil (2001), οι **αποκλίσεις άμεσης εργασίας (direct labor variances)** παρουσιάζονται για πολλούς λόγους. Όπως και με τις αποκλίσεις πρώτων υλών έτσι και με τις αποκλίσεις άμεσης εργασίας, η δημιουργία τους οφείλεται κυρίως σε δύο λόγους – την κατανάλωση του χρόνου εργασίας και το κόστος της άμεσης εργασίας, την τιμή δηλαδή της κάθε ανθρωπόωρας. Για παράδειγμα, τα στελέχη μπορούν, λανθασμένα, να μην αναμένουν μεταβολές στο καθεστώς των αμοιβών των εργαζομένων. Τα επίπεδα των αμοιβών που έχουν συμφωνηθεί κατόπιν υπογραφής συλλογικής σύμβασης εργασίας ενδέχεται να είναι υψηλότερα από τα αναμενόμενα οδηγώντας με αυτόν τον τρόπο στη δημιουργία **δυσμενούς απόκλισης τιμής (unfavorable price variance)**. Επιπλέον υπάρχει η πιθανότητα οι **προϊστάμενοι παραγωγής**

**(production supervisors)** να έχουν τη δυνατότητα να προσλάβουν νέους εργαζόμενους με χαμηλότερες αποδοχές από αυτές που αναμένονταν γεγονός που οδηγεί στη δημιουργία ευμενούς απόκλισης τιμής (**favorable price variance**). Οι **προϊστάμενοι παραγωγής (production supervisors)** έχουν τη δυνατότητα να προσλάβουν άπειρους εργαζόμενους με χαμηλότερες απολαβές από αυτές που αναμένονταν γεγονός που οδηγεί στη δημιουργία **δυσμενούς απόκλισης κατανάλωσης εργατοωρών (unfavorable variance related to labor hours)**.

### 6.7.3 Λόγοι για τη παρουσία αποκλίσεων γενικών βιομηχανικών εξόδων (**Manufacturing Overhead Variances**)

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker, Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney, Weil (2001), οι αποκλίσεις Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (**manufacturing overhead variances**) συμβαίνουν για πολλούς λόγους. Όπως με τις αποκλίσεις άμεσης εργασίας και τις αποκλίσεις άμεσης πρώτων υλών, οι αποκλίσεις γενικών βιομηχανικών εξόδων οφείλονται σε δύο λόγους – τη χρήση της βάσης κατανομής ή επιμερισμού (**usage of allocation base**) όπως π.χ. τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων και την τιμή - κόστος των γενικών βιομηχανικών εξόδων όπως λ.χ. τα έμμεσα υλικά και η ηλεκτρική ενέργεια. Για παράδειγμα, ένα τμήμα παραγωγής παράγει ξύλινες καρέκλες. Το τμήμα ολοκληρώνει τη διαδικασία κατασκευής μίας 20άδας και ταυτόχρονα διαπιστώνει ότι όλο το σετ είναι ελαττωματικό και πρέπει να καταστραφούν αμέσως και να αντικατασταθούν. Έτσι δημιουργείται **δυσμενής απόκλιση που σχετίζεται με τη βάση επιμερισμού (unfavorable variance related to**



**usage of the allocation base)** επειδή το τμήμα παραγωγής κατανάλωσε περισσότερες ώρες για να παράγει μία 20άδα ξύλινες καρέκλες από ότι αναμενόταν να καταναλώσει. Ας υποθέσουμε τώρα ότι η εταιρία παροχής ηλεκτρικής ενέργειας αποφασίζει μία απρόσμενη μείωση του πάγιου κόστους παροχής ηλεκτρικού. Αυτό δημιουργεί μία απρόσμενη ευμενή απόκλιση τιμής. Σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή η πιθανότητα να υπάρξει μία απρόσμενη αύξηση στην τιμή της ξυλόκολλας θα οδηγούσε στη δημιουργία δυσμενούς απόκλισης τιμής.

#### 6.7.4 Λόγοι για τη παρουσία Αποκλίσεων Σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (Fixed Manufacturing Cost Variances)

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker, Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney, Weil (2001), η απόκλιση των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων (**fixed manufacturing cost variance**) είναι η διαφορά (**difference**) μεταξύ των προϋπολογισμένων σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων (**budgeted fixed manufacturing cost**) και των πραγματικών σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων (**actual fixed manufacturing cost**). Επειδή τα σταθερά έξοδα δεν αλλάζουν ανάλογα με το μέγεθος των δραστηριοτήτων (ποσότητα παραγωγής), τα στελέχη απλά εντοπίζουν την απόκλιση και αναζητούν τις αιτίες εμφάνισής της. Για παράδειγμα, η ενοικίαση εξοπλισμού για την παραγωγή των προϊόντων ενδέχεται να έχει αυξηθεί απρόσμενα μέσα σε μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο γεγονός που οδηγεί στην εμφάνιση μίας δυσμενούς απόκλισης.

Για λόγους που άπτονται του αντικειμένου της **διοικητικής λογιστικής (management accounting)**, τα σταθερά γενικά βιομηχανικά

έξοδα (**fixed manufacturing costs**) αντιμετωπίζονται ως έξοδα περιόδου (**period costs**). Ωστόσο, για λόγους εξωτερικής πληροφόρησης, τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα (**fixed manufacturing costs**) αντιμετωπίζονται ως έξοδα παραγωγής (**product costs**) και συνυπολογίζονται στην αξία των αποθεμάτων (**value of inventory**).

<p>1. Ως απόκλιση (<b>variance</b>) ορίζεται η διαφορά (<b>difference</b>) που υφίσταται μεταξύ ενός προαποφασισμένου (<b>predetermined</b>) ή προϋπολογισμένου (<b>budgeted</b>) ποσού και του τελικού αποτελέσματος (<b>actual result</b>). Μια διαφορά θα μπορούσε να αναμένεται εφόσον το προϋπολογισμένο μέγεθος ή ποσό είναι προσδοκώμενο (<b>expected</b>) ενώ το τελικό αποτέλεσμα είναι πραγματικό (<b>actual</b>).</p>	<p>Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney, Weil (2001)</p>
<p>2. Τα επιθυμητά επίπεδα απόδοσης και οι στόχοι (<b>standards</b>) που τίθενται ενδέχεται να είναι υπερβολικά και τοποθετημένα με καταπιεστικό για τους υπαλλήλους τρόπο (<b>biased</b>). Ορισμένες φορές τα στελέχη θέτουν ασφυκτικούς και δύσκολους να επιτευχθούν στόχους.</p>	<p>Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney, Weil (2001)</p>
<p>3. Οι αποκλίσεις των οποίων η παρουσία οφείλεται σε συστηματικούς λόγους</p>	<p>Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney, Weil (2001)</p>

## Πίνακας 6.10: Λόγοι για την παρουσία αποκλίσεων

### 6.7.5 Οι Αποκλίσεις στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker, Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney, Weil (2001), η ανάλυση των αποκλίσεων και κυρίως αυτών που συνδέονται με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, συνηθίζεται στις βιομηχανικές επιχειρήσεις (**industry firms**), στους κυβερνητικούς οργανισμούς (**governmental organizations**) και σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς (**nonprofit organizations**). Αυτά τα είδη επιχειρήσεων και οργανισμών θέτουν στόχους και χρησιμοποιούν τις αποκλίσεις (**variances**) προκειμένου να αξιολογήσουν την απόδοση των κέντρων ευθύνης (**responsibility centres**). Η ανάλυση των αποκλίσεων σε στις επιχειρήσεις αυτών των κλάδων χρησιμοποιείται ως εργαλείο σχεδιασμού (**planning**) και αξιολόγησης της απόδοσης (**performance evaluation**). Για παράδειγμα, διάφοροι χρηματοοικονομικοί οργανισμοί θέτουν κάποια όρια για τη διεκπεραίωση μιας αίτησης χορήγησης δανείου. Η UPS (*United Parcel Service*) θέτει στόχους για διάφορες μεταφορές. Γενικότερα, οι επιχειρήσεις θέτουν στόχους μέσα από τη διαμόρφωση ελαστικών προϋπολογισμών (**flexible budget**) ο οποίος αποτελεί το καταλληλότερο εργαλείο αξιολόγησης και ελέγχου της επιχειρηματικής και της τμηματικής απόδοσης καθώς επιτρέπει την άμεση σύγκριση των πραγματικών αποτελεσμάτων με τα προϋπολογισμένα και την ανάλυση των αποκλίσεων που παρουσιάζονται.





### 6.7.6 Οι Αποκλίσεις στις επιχειρήσεις στις επιχειρήσεις υψηλής τεχνολογίας

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker, Kaplan; Young (2001), Maher; Stickney, Weil (2001), το μοντέλο ανάλυσης των αποκλίσεων που παρουσιάζεται σε αυτό το κεφάλαιο ταιριάζει σε όλους τους τύπους των επιχειρήσεων και των οργανισμών. Ωστόσο, οι επιχειρήσεις **υψηλής τεχνολογίας (high technology firms)** αντιλαμβάνονται και εφαρμόζουν το μοντέλο κάπως διαφορετικά. Οι περισσότερες διαφορές έγκεινται στο γεγονός ότι αυτές οι επιχειρήσεις αντικαθιστούν την τους εργαζόμενους με αυτοματοποιημένα συστήματα παραγωγής όπως ηλεκτρονικούς υπολογιστές, ρομπότς στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, αυτόματα μηχανήματα πληρωμών στις τράπεζες και επεξεργαστές κειμένου σε διάφορους οργανισμούς. Το αποτέλεσμα είναι λιγότερη άμεση εργασία και περισσότερα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Η αντικατάσταση της άμεσης εργασίας με τον αυτοματισμό συνεπάγεται την αντιμετώπιση, από κοστολογικής σκοπιάς, της εργασίας περισσότερο ως σταθερό κόστος και λιγότερο ως μεταβλητό. Στις επιχειρήσεις υψηλής τεχνολογίας, οι εργαζόμενοι είναι συμμετέχουν περισσότερο στο χειρισμό και τη συντήρηση του εξοπλισμού και λιγότερο στην παραγωγική διαδικασία. Σε αυτές τις επιχειρήσεις, οι αποκλίσεις άμεσης εργασίας ενδέχεται να είναι μικρής σημασίας επειδή η άμεση εργασία αποτελεί κόστος ικανότητας χειρισμού και συντήρησης και όχι κόστος που συνδέεται με το αποτέλεσμα της διαδικασίας παραγωγής. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αλληλεπιδρούν σε μεγαλύτερο βαθμό με τη χρήση των μηχανημάτων και λιγότερο με τις εργατοώρες. Ορισμένες επιχειρήσεις υψηλής τεχνολογίας έχουν εντοπίσει ότι τα δύο



σπουδαιότερα μεταβλητά έξοδα αφορούν τις πρώτες ύλες και την ενέργεια που απαιτείται για την δραστηριοποίηση του εξοπλισμού. Σε αυτές τις επιχειρήσεις, κατά την ανάλυση των αποκλίσεων η έμφαση δίνεται στις πρώτες ύλες και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

## 6.8 Σύνοψη απολογισμού και ανάλυσης αποκλίσεων για την αξιολόγηση της απόδοσης

Σύμφωνα με τους Κοέν (2005) και Συκιανάκη (2003), στόχος της διαδικασίας του απολογισμού είναι να εξετάσουμε αν επιτεύχθηκαν οι στόχοι της επιχείρησης. Παρατίθενται τα απολογιστικά δεδομένα πλησίον αυτών του προϋπολογισμού και στη συνέχεια γίνεται σύγκριση. Σε περίπτωση σημαντικών αποκλίσεων γίνεται ανάλυση αυτών των αποκλίσεων στο σύνολό τους και επιμέρους, ενώ στη συνέχεια ερμηνεύονται οι αποκλίσεις. Αποκλίσεις εντοπίζονται στα παρακάτω μεγέθη:

- **Απόκλιση Κερδών:** Εντοπίζεται στο σύνολο της επιχείρησης αλλά και μεταξύ των τμημάτων.
- **Ανάλυση Αποκλίσεων στις Πωλήσεις:** Εντοπίζονται συνολικά αλλά και ανά όγκο και τιμή πώλησης (π.χ. μπορεί να υπήρχε αύξηση στις πωλήσεις αλλά ο πραγματικός όγκος να μειώθηκε και η αύξηση να οφειλόταν σε αύξηση των τιμών). Ανά προϊόν ή τμήμα. Αν διατίθεται μεγάλη γκάμα προϊόντων τότε εξετάζουμε τις αποκλίσεις των πωλήσεων ανά προϊόν ή υποκατηγορία προϊόντων. Ανάλυση μπορεί να γίνει και ανά γεωγραφική περιοχή ή πωλητή η οποία χρησιμοποιείται στην αξιολόγηση των πωλητών ή για να εξετάσουμε την ζήτηση ανά περιοχή ώστε να δοθεί η κατάλληλη έμφαση. Για τα



προϊόντα με εποχιακή ζήτηση γίνεται ανάλυση ανά χρονική περίοδο και οι συγκρίσεις γίνεται με αντίστοιχες περιόδους κατά το παρελθόν. Τελευταίο βήμα είναι η αναζήτηση των αιτιών των αποκλίσεων.

- **Ανάλυση Αποκλίσεων Κόστους:** Εξετάζεται συνολικά η απόκλιση στο κόστος λειτουργίας της επιχείρησης αλλά και ιδιαίτερα το κόστος παραγωγής και οι τιμές των συντελεστών παραγωγής. Αναλύονται τα λοιπά κόστη λειτουργίας (διοίκησης, πωλήσεων, διανομής κτλ.) Ανάλυση γίνεται και ανάμεσα σε σταθερά και μεταβλητά κόστη. Σημαντικό βήμα είναι και η ανάλυση του κόστους για κάθε κέντρο κόστους.
- **Άλλες Αποκλίσεις:** Αποκλίσεις στα άλλα έσοδα εκμετάλλευσης, εξέταση στόχου μεριδίου αγοράς, εξέταση εκτέλεσης εργασιών εκ μέρους των επιτελικών υποστηρικτικών τμημάτων (κατά πόσο το επίπεδο των υπηρεσιών τους ήταν ικανοποιητικό).

Η συχνότητα και ο χρόνος διενέργειας απολογισμού εξαρτάται από το πρόγραμμα κάθε εταιρίας. Η διαδικασία αυτή εξυπηρετεί στο να γίνουν διορθωτικές κινήσεις / αναμορφώσεις (τακτικές και έκτακτες) των προβλέψεων και των στόχων του προϋπολογισμού. Απολογισμός μπορεί να γίνει κάθε μήνα, τρίμηνο, εξάμηνο ετήσια. Μπορεί να γίνει για μια ενδιάμεση χρονική περίοδο αλλά και για όλο το έτος. Για παράδειγμα η ανάλυση της απόδοσης του πρώτου εξαμήνου του έτους εκτός από την αξιολόγηση της μέχρι τώρα απόδοσης, χρησιμεύει και για την αναπροσαρμογή του στόχου για το δεύτερο εξάμηνο, καθώς γίνεται μία πρόβλεψη πιο κοντά στην πραγματικότητα με την ύπαρξη περισσότερων ρεαλιστικών στοιχείων. Συγκρίνουμε τα πραγματικά στοιχεία εξαμήνου



με τα προϋπολογιστικά και μετά κάνουμε πιο ρεαλιστικές υποθέσεις για το δεύτερο εξάμηνο, προτείνοντας παράλληλα διορθωτική δράση.

Η αξιολόγηση και η ανάλυση των αποκλίσεων γίνεται με βάση κάποια πρότυπα. Τα πρότυπα αυτά συνήθως υπάρχουν προκαθορισμένα εντός των προϋπολογισμών. Δηλαδή, διατυπώνονται ως λεπτομερείς στόχοι. Επίσης, υπάρχουν και τα ιστορικά πρότυπα (παλαιές αποδόσεις) που είναι μια ασφαλής βάση σύγκρισης με την παλαιότερη εμπειρία που διαθέτει η επιχείρηση. Τα μειονεκτήματα των ιστορικών προτύπων είναι η αλλαγή των συνθηκών εντός και εκτός της επιχείρησης πράγμα που κάνει τα αποτελέσματα της σύγκρισης άκαιρα. Επίσης τα ιστορικά πρότυπα μπορεί να υπάρχουν αλλά να είναι αδύνατο να διαπιστωθεί κατά πόσο πρέπει να θεωρούνται ως ικανοποιητικά σε απόλυτο μέγεθος. Δηλαδή μία παλαιά απόδοση μπορεί να μην θεωρούνταν ικανοποιητική και γι' αυτό να μην είναι και ασφαλής βάση σύγκρισης. Θα πρέπει όταν γίνεται ανάλυση των αποκλίσεων να εξετάζεται αν τα πρότυπα συνεχίζουν να ισχύουν, αν είναι βάσιμα για σύγκριση. Τέλος, υπάρχουν τα εξωτερικά πρότυπα. Ως εξωτερικό πρότυπο, ως βάση σύγκρισης για την αξιολόγηση των αποκλίσεων αποτελούν άλλα ομοειδή τμήματα ή επιχειρήσεις. Συναφή μέθοδος είναι και η σύγκριση με τον καλύτερο του κλάδου δραστηριότητας της επιχείρησης (**benchmarking**).

Η ενότητα αυτή κλείνει εξετάζοντας τυχόν περιορισμούς στην ανάλυση των αποκλίσεων. Η ποσοτική παράθεση των αποκλίσεων δεν εξηγεί το γιατί υπάρχουν αποκλίσεις ή δεν προτείνει λύσεις. Δεν ορίζει αν μια απόκλιση είναι ή όχι σημαντική. Οι συγκεντρωτικές αναλύσεις μπορεί να παραπλανήσουν αν δεν υπάρχουν και οι πιο αναλυτικές. Τέλος, η ανάλυση έχει βραχυπρόθεσμο χαρακτήρα ως προς τις συνέπειες που εξετάζει. Δηλαδή, εστιάζει στις βραχυπρόθεσμες συνέπειες μιας



ενέργειας αλλά αγνοεί τις μακροπρόθεσμες οι οποίες μπορεί να κινούνται προς την αντίθετη κατεύθυνση με αποτελέσματα διαφορετικά από τα αναμενόμενα. (Συκιανάκης, 2003)

## 6.9 Συγκριτική Προτυποποίηση (Benchmarking)

Σύμφωνα με τους Drury, (2000) και Παπαδάκη, (2002), προκειμένου να εντοπίσουν τον καλύτερο τρόπο για να διεξάγουν τις δραστηριότητές τους, οι επιχειρήσεις στρέφουν την προσοχή τους στην **συγκριτική προτυποποίηση (benchmarking)** η οποία δεν κάνει τίποτα άλλο από το να συγκρίνει τον τρόπο με τον οποίο διεξάγονται κύριες λειτουργίες της επιχείρησης με αυτές των βασικών ανταγωνιστών και να αναγνωρίζει τις βασικές αλλαγές που πρέπει να υιοθετηθούν από την επιχείρηση έτσι ώστε να προκύψει μια επιτυχημένη στρατηγική. Το **benchmarking** προσπαθεί να εντοπίζει μία λειτουργία όπως για παράδειγμα τη λειτουργία των πωλήσεων, η οποία χρειάζεται βελτίωση και να αναζητήσει μία επιχείρηση που έχει υπερκεράσει τον **ανταγωνισμό (competition)** η οποία να ακολουθεί μία απόλυτα επιτυχημένη στρατηγική πωλήσεων και να μελετήσει τον τρόπο με τον οποίο την διεξάγει προκειμένου να την υιοθετήσει και να προσαρμόσει στις ανάγκες και τους στόχους της.

Το βάθος της ανάλυσης καθορίζεται από το μέγεθος της επιχείρησης και την οργανωτική δομή της. Όσο μεγαλύτερη είναι η επιχείρηση και πιο αποκεντρωμένη είναι η οργανωτική δομή της, τόσο μεγαλύτερη είναι η ανάγκη ελέγχου και η σε βάθος αξιολόγηση των τμημάτων. Το βάθος της ανάλυσης επηρεάζεται και από το είδος του λογιστικού πληροφοριακού συστήματος και τις δυνατότητες που έχουν οι



ηλεκτρονικοί υπολογιστές της εταιρίας. Τα σύγχρονα λογιστικά προγράμματα και οι δυνατότητες της πληροφορικής επιτρέπουν πολλές και διαφορετικές αναλύσεις των λογιστικών δεδομένων. Τέλος, το βάθος της ανάλυσης έχει να κάνει και με το κόστος κτήσης και ανάλυσης πληροφοριών.

## **6.10 Συγκριτική Προτυποποίηση και Αξιολόγηση της Απόδοσης (Benchmarking and Performance Evaluation)**

### **6.10.1 Ορισμός – Έννοια**

Σύμφωνα με τους Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Drury (2000) και Παπαδάκη (2002), η συγκριτική προτυποποίηση (**benchmarking**) αποτελεί τη διαδικασία κατά την οποία μία επιχείρηση συλλέγει πληροφορίες που αφορούν τις καλύτερες πρακτικές που εφαρμόζουν άλλες. Συχνά, οι επιχειρήσεις αποφεύγουν υπέρογκες δαπάνες και χάσιμο χρόνου γνωρίζοντας από πριν ποιες πρακτικές, διαδικασίες ή μεθόδους να μην αναπτύξουν στο εσωτερικό τους η αποτελεσματικότητα των οποίων έχει δοκιμαστεί από άλλες επιχειρήσεις. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να τονίσουμε ότι μεγάλη σημασία διαδραματίζει η επιλογή της επιχείρησης με την οποία θα πραγματοποιηθεί η διαδικασία της συγκριτικής προτυποποίησης. Η διαδικασία της συγκριτικής προτυποποίησης περνάει από πέντε στάδια τα οποία παρουσιάζονται παρακάτω.

<p>Η <b>συγκριτική προτυποποίηση (benchmarking)</b> αποτελεί τη διαδικασία κατά την οποία μία επιχείρηση συλλέγει πληροφορίες που αφορούν τις καλύτερες πρακτικές που εφαρμόζουν άλλες</p>	<p>Maher; Stickney; Young (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Drury (2000) και Παπαδάκη (2002)</p>
<p>Το benchmarking προσπαθεί να εντοπίζει μία λειτουργία όπως για παράδειγμα τη λειτουργία των πωλήσεων, η οποία χρειάζεται βελτίωση και να αναζητήσει μία επιχείρηση που έχει υπερκεράσει τον <b>ανταγωνισμό (competition)</b> η οποία να ακολουθεί μία απόλυτα επιτυχημένη στρατηγική πωλήσεων και να μελετήσει τον τρόπο με τον οποίο την διεξάγει προκειμένου να την υιοθετήσει και να προσαρμόσει στις ανάγκες και τους στόχους της.</p>	<p>Drury, (2000) και Παπαδάκη, (2002)</p>

**Πίνακας 6.11: Συγκριτική Προτυποποίηση**

### 6.10.2 Στάδια διεξαγωγής της συγκριτικής προτυποποίησης

#### Στάδιο 1: Εσωτερική μελέτη και προκαταρκτική εσωτερική ανάλυση των λειτουργιών. (Internal Study and Preliminary Competitive Analyses)

Σε αυτό το στάδιο, η επιχείρηση αποφασίζει ποιους από τους τομείς κλειδιά θα συγκρίνει (benchmark) προκειμένου να τους μελετήσει. Για παράδειγμα, τις **λειτουργίες** της επιχείρησης (**activities**), τα **προϊόντα** της (**products**), τις **μεθόδους διοικητικής λογιστικής** (**management accounting methods**). Στη συνέχεια τα στελέχη της επιχείρησης μελετούν



πως πραγματοποιούνται οι επιλεγμένοι προς σύγκριση τομείς δραστηριότητας συλλέγοντας πληροφορίες τόσο από την εσωτερική ανάλυση τους όσο και από τη σύγκριση των αποτελεσμάτων της με δημοσιευμένα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα άλλων επιχειρήσεων σε επιχειρηματικά έντυπα. Εδώ θα πρέπει να αναφερθεί το γεγονός ότι μία επιχείρηση που κάνει benchmarking δεν είναι απαραίτητο να χρησιμοποιεί ως μέτρο σύγκρισης μία επιχείρηση του ίδιου κλάδου.

***Στάδιο 2: Ανάπτυξη μακροπρόθεσμου προγράμματος συγκριτικής προτυποποίησης και συγκερασμός των πληροφοριών που συλλέγει η ομάδα που θα εκτελέσει το πρόγραμμα (Developing long – term commitment to the benchmarking project and coalescing the benchmarking team)***

Σε αυτό το στάδιο, η επιχείρηση πρέπει να αναπτύξει ένα μακροπρόθεσμο πρόγραμμα συγκριτικής προτυποποίησης και να διαμορφώσει τις κατάλληλες συνθήκες που θα επιτρέψουν την επικοινωνία και τον συγκερασμό των πληροφοριών και των απόψεων που θα εκθέσει η ομάδα εκτέλεσης του προγράμματος. Επειδή οι σημαντικές οργανωτικές αλλαγές, όπως η υιοθέτηση ενός διαφορετικού κύκλου ζωής (life cycle) για την κοστολόγηση των προϊόντων μπορεί να χρειαστεί για να ολοκληρωθεί αρκετά χρόνια, ο βαθμός αφοσίωσης στο πρόγραμμα συγκριτικής προτυποποίησης πρέπει να είναι μακρόπνοος και βραχύπνοος. Η μακρόχρονη αφοσίωση προϋποθέτει (1) την υποστήριξη της ανώτερης διοίκησης η οποία είναι αυτή που θα δώσει την εξουσιοδότηση στην ομάδα benchmarking την ικανότητα να αποτελεί στην αιχμή του δόρατος στις αλλαγές που θα επέλθουν, (2) την ανάπτυξη ενός αριθμού ξεκάθαρων στόχων προκειμένου να





υποκινείται η ομάδα **benchmarking**, (3) την ενθάρρυνση των εργαζομένων να αποδεχθούν και να προσαρμοστούν στις αλλαγές.

Η ομάδα **benchmarking** θα πρέπει να αποτελείται από άτομα που θα προέρχονται από κάθε τμήμα και επίπεδο της επιχείρησης. Συνήθως απαιτείται ένας έμπειρος **συντονιστής (coordinator)** ο οποίος θα είναι υπεύθυνος για την οργάνωση των ενεργειών της ομάδας και την ανάπτυξη και εκπαίδευση των μελών τις ομάδας στις πρακτικές και τις μεθόδους συγκριτικής προτυποποίησης. Η έλλειψη εκπαίδευσης και συντονισμού συνήθως οδηγεί σε αποτυχία ολόκληρου του προγράμματος συγκριτικής προτυποποίησης.

### ***Στάδιο 3: Εντοπισμός των προτύπων – συνεργατών (Identifying Benchmarking Partners)***

Το τρίτο στάδιο της διαδικασίας συγκριτικής προτυποποίησης περιλαμβάνει την αναγνώριση και τον εντοπισμό των επιχειρήσεων και των οργανισμών που λειτουργήσουν ως πρότυπα για το benchmarking. Πρόκειται δηλαδή για επιχειρήσεις που έχουν την θέληση για συνεργασία και γνωρίζουν τη διαδικασία. Κάποιοι από τους σημαντικότερους παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή των επιχειρήσεων είναι οι εξής:

1. Το μέγεθος της επιχείρησης
2. Ο αριθμός των επιχειρήσεων
3. Η σχέση της επιχείρησης με τον κλάδο δραστηριότητας
4. Το βαθμό εμπιστοσύνης μεταξύ των επιχειρήσεων

Τα στάδια της διαδικασίας συγκριτικής προτυποποίησης απεικονίζονται συνοπτικά στον **Πίνακα 6.12**

ΣΤΑΔΙΑ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗΣ ΠΡΟΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ	ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ	ΣΥΓΓΡΑΦΕΙΣ
<p>Στάδιο 1: Εσωτερική μελέτη και προκαταρκτική εσωτερική ανάλυση των λειτουργιών. (<i>Internal Study and Preliminary Competitive Analyses</i>)</p>	<p>Προκαταρκτική εσωτερική και εξωτερική ανταγωνιστική ανάλυση Προσδιορισμός των προς μελέτη περιοχών της επιχείρησης Προσδιορισμός του πλαισίου και του επιπέδου μελέτης</p>	<p>Maher; Stickney; Young (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Drury (2000) και Παπαδάκη (2002)</p>
<p>Στάδιο 2: Ανάπτυξη μακροπρόθεσμου προγράμματος συγκριτικής προτυποποίησης και συγκερασμός των πληροφοριών που συλλέγει η ομάδα που θα εκτελέσει το πρόγραμμα (<i>Developing long - term commitment to the benchmarking project and coalescing the benchmarking team</i>)</p>	<p>Υποστήριξη της ανώτερης διοίκησης η οποία είναι αυτή που θα δώσει την εξουσιοδότηση στην ομάδα benchmarking την ικανότητα να αποτελεί στην αιχμή του δόρατος στις αλλαγές που θα επέλθουν. Ανάπτυξη ενός αριθμού ξεκάθαρων στόχων προκειμένου να υποκινείται η ομάδα benchmarking. Ενθάρρυνση των εργαζομένων να αποδεχθούν και να προσαρμοστούν στις αλλαγές. Η ομάδα συγκριτικής προτυποποίησης να αποτελείται από εργαζόμενους όλων των τμημάτων.</p>	
<p>Στάδιο 3: Εντοπισμός των προτύπων – συνεργατών (<i>Identifying Benchmarking Partners</i>)</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Το μέγεθος της επιχείρησης</li> <li>2. Ο αριθμός των επιχειρήσεων</li> <li>3. Η σχέση της επιχείρησης με τον κλάδο δραστηριότητας</li> <li>4. Το βαθμό εμπιστοσύνης μεταξύ των επιχειρήσεων</li> </ol>	
<p>Στάδιο 4 : Συγκέντρωση πληροφοριών και επικοινωνία των μεθόδων – πρακτικών (<i>Information gathering and sharing methods</i>)</p>	<p><i>Είδη πληροφοριών</i>  <b>Προϊόν (Product)</b>  <b>Λειτουργία (Function)</b>  <b>Στρατηγική (Strategy)</b>  <i>Μέθοδος συλλογής των πληροφοριών:</i>  <b>Μονομερής συγκριτική προτυποποίηση (unilateral benchmarking)</b>  <b>Συνεργασία:</b>  <b>Βάσης δεδομένων</b>  <b>Εμμεση</b>  <b>Ομαδική</b></p>	
<p>Στάδιο 5: Ενεργοποίηση των μηχανισμών για την προσέγγιση ή την προσπέραση του προτύπου (<i>Taking action to meet or exceed the benchmark</i>)</p>	<p>Πραγματοποίηση συγκρίσεων των μέτρων αξιολόγησης της απόδοσης</p>	

Πίνακας 6.12: Στάδια συγκριτικής προτυποποίησης και οι προϋποθέσεις για την επιτυχή διεξαγωγή της.



#### **Στάδιο 4 : Συγκέντρωση πληροφοριών και επικοινωνία των μεθόδων – πρακτικών**

##### ***(Information gathering and sharing methods)***

Δύο είναι οι παράμετροι που συνδέονται με την συγκέντρωση των πληροφοριών και την επικοινωνία των συμπερασμάτων (1) το είδος της πληροφορίας που συλλέγει η ομάδα benchmarking και (2) οι μέθοδοι και οι πρακτικές συλλογής των πληροφοριών.

**Είδη πληροφοριών (kind of informatio).** Υπάρχουν τρία επίπεδα για τα οποία οι επιχειρήσεις ενδιαφέρονται να κάνουν συγκριτική προτυποποίηση και αυτά είναι σε επίπεδο προϊόντος (**product benchmarking**), σε επίπεδο λειτουργιών (**functional benchmarking**) και σε επίπεδο στρατηγικής (**strategic benchmarking**).

**Μέθοδοι συλλογής πληροφοριών (methods of collecting information).** Οι διοικητικοί λογιστές (**management accountants**) διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη συγκέντρωση και τη σύνδεση των πληροφοριών που χρησιμεύουν για τη συγκριτική προτυποποίηση. Υπάρχουν δύο μέθοδοι συλλογής πληροφοριών που εφαρμόζονται κατά τη διαδικασία πραγματοποίησης της συγκριτικής προτυποποίησης. Η πιο κοινή και ευρέως εφαρμοζόμενη ονομάζεται **μονομερής συγκριτική προτυποποίηση (unilateral benchmarking)**, κατά την οποία οι επιχειρήσεις συλλέγουν ανεξάρτητα πληροφορίες που αφορούν επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον κλάδο που δραστηριοποιείται η ενδιαφερόμενη επιχείρηση. Η **μονομερής συγκριτική προτυποποίηση (unilateral benchmarking)** βασίζεται στην ικανότητα που έχει κάθε επιχείρηση να συλλέγει στοιχεία για την οικονομική κατάσταση και την επιχειρηματική δραστηριότητα άλλων επιχειρήσεων μέσα από τα εμπορικά και τα βιομηχανικά επιμελητήρια, τις επιχειρηματικές



οργανώσεις και τα επιχειρηματικά έντυπα και περιοδικά. Μία δεύτερη μέθοδος αποτελεί η **συγκριτική προτυποποίηση συνεργασίας (cooperative benchmarking)**, με την οποία οι επιχειρήσεις οικειοθελώς επιλέγουν να μοιραστούν πληροφορίες με άλλες μέσω υπογραφής κοινών συμφωνιών συνεργασίας. Το κύριο πλεονέκτημα της **συγκριτικής προτυποποίησης συνεργασίας (cooperative benchmarking)** αποτελεί το γεγονός ότι οι πληροφορίες μπορούν να αποκτηθούν τόσο από επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου όσο και από διαφορετικούς κλάδους δραστηριότητας. Η συγκριτική προτυποποίηση συνεργασίας περιλαμβάνει τρεις υποκατηγορίες: τη συγκριτική προτυποποίηση **βάσεων δεδομένων (database)**, την έμμεση ή μέσω τρίτου (**indirect / third party**) συγκριτική προτυποποίηση και την **ομαδική (group)**.

Οι επιχειρήσεις που διεξάγουν **συγκριτική προτυποποίηση βάσεων δεδομένων (database benchmarking)** τυπικά πληρώνουν ένα αντίτιμο προκειμένου να έχουν πρόσβαση σε μία βάση δεδομένων. Το πρόγραμμα συλλέγει και επεξεργάζεται τις πληροφορίες πριν τις διαθέσει στους χρήστες. Στις περισσότερες των περιπτώσεων, δεν υπάρχει άμεση επικοινωνία με άλλες επιχειρήσεις και η ταυτότητα της πηγής πληροφόρησης συνήθως δεν αποκαλύπτεται. Η μέθοδος αυτή παρουσιάζει το πλεονέκτημα τη συλλογής μεγάλου όγκου πληροφοριών, ωστόσο κατευθυντήριες γραμμές για την αξιοποίηση των πληροφοριών συνήθως δεν παρέχονται στους χρήστες.

Η έμμεση ή μέσω τρίτου (**indirect / third party**) συγκριτική προτυποποίηση χρησιμοποιεί ένα **εξωτερικό σύμβουλο (consultant)** ο οποίος θα ενεργήσει ως το συνδετικό κρίκο μεταξύ των συνεργαζόμενων επιχειρήσεων. Ο σύμβουλος μεταφέρει πληροφορίες από τη μία επιχείρηση στην άλλη και διαχειρίζεται τα κανάλια επικοινωνίας. Συχνά,

ο σύμβουλος λαμβάνει μέρος και στη διαδικασία επιλογής της επιχείρησης προς μελέτη. Από τη στιγμή που οι επιχειρήσεις που παίρνουν μέρος στη διαδικασία μπορεί να είναι ανταγωνιστές, διανείμουν την πληροφορία μέσω του συμβούλου προκειμένου η πηγή να παραμένει ανώνυμη. Αυτή η μέθοδος προϋποθέτει την εμπιστοσύνη των συμβαλλόμενων μερών προς το πρόσωπο του διαμεσολαβητή – συμβούλου.

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την **ομαδική συγκριτική προτυποποίηση (group benchmarking)**, συναντώνται ανοικτά για να συζητήσουν τις μεθόδους τους. Συντονίζουν τις προσπάθειές τους, διαμορφώνουν κοινή ορολογία και γλώσσα επικοινωνίας, αλληλοεπισκέπτονται τους δικτυακούς τόπους τους και γενικότερα διαπνέονται από μία μακρόπνοη και διαφανή συνεργασία.

Μέθοδοι συλλογής πληροφοριών	
ΜΕΘΟΔΟΣ	ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Συγκριτική προτυποποίηση βάσεων δεδομένων (<i>database benchmarking</i>)</li> </ul>	<p>Πλεονέκτημα η συλλογή μεγάλου όγκου πληροφοριών, ωστόσο κατευθυντήριες γραμμές για την αξιοποίηση των πληροφοριών συνήθως δεν παρέχονται στους χρήστες.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Έμμεση ή μέσω τρίτου (<i>indirect / third party</i>) συγκριτική προτυποποίηση</li> </ul>	<p>Χρήση εξωτερικού συμβούλου ως το συνδετικό κρίκο μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Προϋποθέτει απόλυτη εμπιστοσύνη των μερών προς τον σύμβουλο διαμεσολαβητή.</p>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ομαδική συγκριτική προτυποποίηση (group benchmarking)</li> </ul>	<p>Ανοικτή συνάντηση, αμφίδρομη επικοινωνία, συντονισμός των ενεργειών, μακρόπνοη και διαφανής συνεργασία.</p>
---	--

Πίνακας 6.13: Μέθοδοι συλλογής πληροφοριών

**Στάδιο 5: Ενεργοποίηση των μηχανισμών για την προσέγγιση ή την προσπέραση του προτύπου (Taking action to meet or exceed the benchmark)**

Στο τελευταίο στάδιο, η επιχείρηση λαμβάνει τα απαραίτητα μέτρα και ξεκινάει τη διαδικασία αναδιαμόρφωσης των λειτουργιών της με κριτήριο τα αποτελέσματα της διαδικασίας συγκριτικής προτυποποίησης. Μετά την ενεργοποίηση των αλλαγών, η επιχείρηση πραγματοποιεί συγκρίσεις με τη χρήση συγκεκριμένων μέτρων αξιολόγησης της απόδοσης (performance measures). Σε πολλές περιπτώσεις, η απόφαση είναι η επιχείρηση να ξεπεράσει σε απόδοση την επιχείρηση πρότυπο προκειμένου να γίνει ανταγωνιστικότερη. Το στάδιο της ενεργοποίησης, και συγκεκριμένα στη φάση της αλλαγής, αποτελεί πιθανότατα την δυσκολότερη φάση της διαδικασίας συγκριτικής προτυποποίησης, καθώς από αυτήν εξαρτάται η επιτυχής εφαρμογή των ευρημάτων της διαδικασίας.

**6.11 Συνεχής βελτίωση της απόδοσης των εργαζομένων**

Σύμφωνα με τους Maher; Stickney; Weil (2001), **συνεχής βελτίωση (continuous improvement)** σημαίνει **συνεχής επαναξιολόγηση (reevaluation)** και **βελτίωση (improvement)** της **αποτελεσματικότητας (efficiency)** των λειτουργιών. Αυτή η διαδικασία αποτελεί τη συνεχή αναζήτηση νέων τρόπων, εργαλείων και ανθρώπων που θα συντελέσουν στην αριστοποίηση των λειτουργιών που πραγματοποιούνται στο



εσωτερικό μίας επιχειρηματικής μονάδας. Η διαδικασία πραγματοποιείται σε τρία στάδια, σε τρεις διαφορετικές και αλληλένδετες φάσεις. Πρώτη είναι η φάση κατά την οποία επιχειρείται βελτίωση των λειτουργιών μέσω της εκπαίδευσης και της κατανόησης τους από όλο το προσωπικό της επιχείρησης. Σε δεύτερη φάση, περιορίζονται όλες εκείνες οι λειτουργίες οι οποίες δεν αποφέρουν ή δεν προσθέτουν αξία στην επιχείρηση και σε τρίτη φάση βελτιώνεται η αποτελεσματικότητα εκείνων των λειτουργιών που προσθέτουν αξία στην επιχείρηση.

Η ανταγωνιστική συγκριτική προτυποποίηση (**competitive benchmarking**) περιλαμβάνει την αναζήτηση και την ενεργοποίηση των καλύτερων μεθόδων και πρακτικών που εφαρμόζονται σε άλλες ανταγωνιστικές επιχειρήσεις και έχουν εντυπωσιακά αποτελέσματα. Η συγκριτική προτυποποίηση ανιχνεύει και αναλύει μία δραστηριότητα η οποία χρειάζεται βελτίωση, εντοπίζει έναν οργανισμό στον οποίο η συγκεκριμένη λειτουργία εφαρμόζεται με τον καλύτερο τρόπο, μελετά τη διαδικασία με την οποία τη εφαρμόζει και στη συνέχεια μεταφέρει την εφαρμογή της στην επιχείρηση. Σε άλλες περιπτώσεις, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη συγκριτική προτυποποίηση για να πραγματοποιήσουν ραγδαίες αλλαγές. Για παράδειγμα, η Xerox μελέτησε ενδελεχώς τη διαχείριση των αποθεμάτων και τη διαδικασία προμηθειών της L.L. Bean, μία εταιρία ταχυδρομικών υπηρεσιών και μεταφορών προκειμένου να πραγματοποιήσει ραγδαίες και άμεσες αλλαγές στις δικές τις πρακτικές.

Στον Πίνακα 6.14 παρουσιάζονται οι κατευθυντήριες γραμμές για τη πραγματοποίηση αποτελεσματικής συγκριτικής προτυποποίησης:

BENCHMARKING	
Επίπεδο Στρατηγικής (Strategic Level)	Συγκριτική προτυποποίηση (benchmarking) μόνο εκείνων των μεθόδων και πρακτικών που είναι στρατηγικής σημασίας για την εταιρία.
Επίπεδο Λειτουργίας (Operational Level)	Συγκριτική προτυποποίηση στο εσωτερικό της επιχειρηματικής μονάδας

Πίνακας 6.14: Κατευθυντήριες γραμμές για τη πραγματοποίηση αποτελεσματικής συγκριτικής προτυποποίησης.



## 6.12 Θέματα συμπεριφοράς που άπτονται του προϋπολογιστικών συστημάτων ελέγχου και του συστήματος της Λογιστικής της Υπευθυνότητας

Σύμφωνα με τους Horngren, Foster, Datar (2000); Blocher, Chen Lin (1999); Urchurch (1998), Hilton (2000), Κοέν (2005), Maher, Selto (2000) και Συκιανάκη (2003), τα **συστήματα της λογιστικής της υπευθυνότητας (responsibility accounting systems)** μπορούν να επηρεάσουν σε σημαντικό βαθμό τον τρόπο με τον οποίο συμπεριφέρονται τα στελέχη. Εάν η επίπτωση του εν λόγω συστήματος είναι θετική ή αρνητική είναι συνάρτηση κυρίως τριών παραγόντων:

1. Του τρόπου με τον οποίο χρησιμοποιούνται οι πληροφορίες που αντλούνται από το σύστημα της λογιστικής της υπευθυνότητας από την ανώτερη διοίκηση και ειδικότερα εάν προορίζονται κυρίως για πληροφόρηση ή για απόδοση ευθυνών.
2. Του βαθμού που είναι σαφώς προσδιορισμένα τα κόστη και τα έσοδα που ελέγχονται από κάθε στέλεχος.
3. Του τρόπου που το σύστημα υποκινεί την εκδήλωση της επιθυμητής συμπεριφοράς των στελεχών.

Οι προϋπολογισμοί πέρα από το να ποσοτικοποιούν του επιχειρηματικούς στόχους αποτελούν εργαλεία με πολύ σημαντικές επιπτώσεις στην επιχειρησιακή συμπεριφορά.

Η σημασία που προσδίδει η ανώτερη διοίκηση στους προϋπολογισμούς είναι καθοριστική για τη δέσμευση που έχουν τα στελέχη απέναντί τους. Η διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών όπως αναφέρθηκε προηγουμένως είναι αφενός χρονοβόρα και αφετέρου απαιτητική σε πόρους. Έτσι, στην περίπτωση που η διοίκηση δε φαίνεται να υποστηρίζει και να δεσμεύεται από τον προϋπολογισμό είναι σχεδόν



βέβαιο ότι τα χαμηλότερης βαθμίδας στελέχη θα τηρούν παρόμοια στάση απέναντί τους.

Ο τρόπος με τον οποίο η διοίκηση χειρίζεται τον προϋπολογισμό αποτελεί ένα θέμα που επηρεάζει σημαντικά την συμπεριφορά των στελεχών. Στην περίπτωση που ο προϋπολογισμός αποτελεί απλά ένα μέσο πίεσης και απόδοσης ευθυνών στα στελέχη είναι βέβαιο ότι θα αντιμετωπίζεται αρνητικά και θα προκαλεί ένταση και δυσπιστία. Για το λόγο αυτό θα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στον τρόπο που χρησιμοποιείται ο προϋπολογισμός ώστε να είναι μέσο υποκίνησης των στελεχών και συντονισμού των προσπαθειών τους για την επίτευξη τόσο των ατομικών όσο και εκείνων της επιχείρησης. Η στείρα εμμονή στην επίτευξη των ποσών του προϋπολογισμού και η έλλειψη ευελιξίας στη διαχείρισή του είναι δύο βασικοί ανασταλτικοί παράγοντες στην επιτυχημένη χρησιμοποίηση του προϋπολογισμού ως διοικητικού εργαλείου.

Οι προϋπολογισμοί έχουν και άλλες επιπτώσεις εκτός από εκείνες που αναφέρθηκαν προηγούμενα, επί της συμπεριφοράς των στελεχών. Σε ορισμένες περιπτώσεις οι προϋπολογισμοί των επιμέρους τμημάτων συμφωνούνται μεταξύ της διοίκησης και των στελεχών όχι σε συνολικό επίπεδο αλλά **ανά κατηγορία δαπανών (line item budget)** προκειμένου να αποφευχθούν συμπεριφορές στελεχών που θα μπορούσαν να προχωρήσουν σε αναδιανομή κονδυλίων μεταξύ διαφορετικών κατηγοριών δαπανών προς όφελός τους. Για παράδειγμα, ένα στέλεχος θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει ποσά που είχαν προϋπολογιστεί για αναλώσιμα έξοδα φιλοξενίας και διασκέδασης του ιδίου και των συνεργατών του.



Με τον τρόπο αυτό, δηλαδή με τον καθορισμό συγκεκριμένων προϋπολογιστικών ποσών ανά κατηγορία δαπάνης από τη μία πλευρά περιορίζεται η ευελιξία των στελεχών να ενεργήσουν με σκοπό τη βελτίωση της δικής τους οικονομικής κατάστασης αλλά και από την άλλη πλευρά με αυτήν την πρακτική στερούνται οποιουδήποτε κινήτρου να εξοικονομήσουν πόρους αφού δεν μπορούν να τους διοχετεύσουν σε άλλη κατεύθυνση. Περιορισμοί αυτής της μορφής εφαρμόζονται πολύ συχνά στο δημόσιο τομέα.

Παρόμοιο με το παραπάνω θέμα είναι εκείνο της **παραγραφής του προϋπολογισμού (budget lapsing)**. Το γεγονός ότι στις περισσότερες των περιπτώσεων τα ποσά των προϋπολογισμών που ενώ έχουν εγκριθεί δεν έχουν χρησιμοποιηθεί δεν μεταφέρονται σε επόμενες χρήσεις ωθεί τα στελέχη να εξαντλούν όλο τον προϋπολογισμό τους και να μην προσπαθούν να εξοικονομήσουν πόρους. Ο λόγος για τον οποίο πολλά στελέχη οδηγούνται σε ενέργειες πλήρους εξάντλησης του προϋπολογισμού τους είναι ο φόβος μήπως στην επόμενη χρήση τους εγκριθούν προϋπολογισμοί ίσοι με το ύψος των ποσών που πραγματικά απορρόφησαν και τα οποία υπολείπονται από τα προϋπολογισθέντα.

Στη συνέχεια παρατίθενται αναλυτικά οι επιπτώσεις των προϋπολογισμών επί των στελεχών όσον αφορά: **α) τον έλεγχο (control)**, **β) την αξιολόγηση (evaluation)**, **γ) την επικοινωνία (communication)** και **το συντονισμό (ccordination)**, και **δ) την υποκίνηση (motivation)**.



### 6.12.1 Έλεγχος (Control)

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar (2000); Blocher, Chen Lynn (2002); Urchurch (1998), Hilton (2000), Κοέν (2005), Maher, Selto (2000) και Συκιανάκη (2003), το **σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης (internal control system)** αποτελεί μέρος ενός γενικότερου συστήματος αρμοδιοτήτων και ευθυνών το οποίο έχει σχεδιασθεί από τη διοίκηση για να βοηθήσει στην επίτευξη των σκοπών της επιχείρησης. Όπως είναι γνωστό, ο **προϋπολογισμός (budget)** αποτελεί μέρος του συστήματος ελέγχου μιας επιχείρησης και ως τέτοιο επηρεάζει σημαντικά την συμπεριφορά των ατόμων που δραστηριοποιούνται στα πλαίσια της επιχείρησης.

Όταν ο προϋπολογισμός χρησιμοποιείται από τη διοίκηση ως εργαλείο άσκησης ελέγχου των διαφόρων δραστηριοτήτων της επιχείρησης προκαλεί συχνά ψυχολογική αντίδραση από τη μεριά των εργαζόμενων, επηρεάζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο δυσμενώς τη συμπεριφορά τους.

Συνήθως οι εργαζόμενοι θεωρούν την άσκηση ελέγχου από τους προϊστάμενους καταπιεστική ενέργεια που προσβάλλει την προσωπικότητά τους και περιορίζει την ελευθερία τους. Αποδίδεται με άλλα λόγια στον προϋπολογισμό η εικόνα ενός καταπιεστικού οργάνου. Η αντίληψη αυτή μπορεί να οδηγήσει στη μείωση της αποδοτικότητας των εργαζομένων, στην αύξηση της επιθετικότητας και της καχυποψίας προς κάθε κίνηση της διοίκησης και γενικότερα στη δημιουργία τεταμένων καταστάσεων μέσα στην επιχείρηση.

Η σωστή κατάρτιση και χρήση του προϋπολογισμού ως εργαλείο ελέγχου μπορεί να συμβάλλει στην εξάλειψη των προαναφερθέντων



προβλημάτων και στην πλήρη εκμετάλλευση των θετικών επιδράσεων στη συμπεριφορά των στελεχών.

Σύμφωνα με τους Horngren, Foster, Datar (2000); και Κοέν (2005), Maher, Selto (2000), η πιο σημαντική θετική επίδραση που μπορεί να έχει ο προϋπολογισμός ως εργαλείο ελέγχου στη συμπεριφορά των στελεχών είναι αναμφίβολα η ταύτιση των στόχων του ατόμου – στελέχους με τους στόχους της επιχείρησης στο σύνολό της (**goal congruence**). Δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις στις οποίες το διευθυντικό στέλεχος ενός τμήματος επιδιώκοντας τους **βραχυχρόνιους (short term)** στόχους του μειώνει ταυτόχρονα τις πιθανότητες επίτευξης των **ευρύτερων, μακροπρόθεσμων (long term)** στόχων της επιχείρησης. Μέσω της διαδικασίας κατάρτισης του προϋπολογισμού η διοίκηση έχει τη δυνατότητα να ελέγξει κατά πόσο οι στόχοι των στελεχών, όπως αυτοί αποτυπώνονται στους επιμέρους προϋπολογισμούς είναι τέτοιοι που να συμβάλλουν ενεργά στην πραγματοποίηση των εταιρικών στόχων. Αλλά και τα στελέχη από την πλευρά τους είναι σε θέση να προσαρμόσουν τη συμπεριφορά τους κατά τέτοιο τρόπο ώστε να συμβάλλουν στην προαγωγή των στόχων της επιχείρησης.

Μια άλλη επίσης σημαντική επίδραση του προϋπολογισμού στη συμπεριφορά των στελεχών είναι ότι τους επιτρέπει να ελέγξουν τις δραστηριότητες για τις οποίες πραγματικά φέρουν ευθύνη. Κάθε διευθυντικό στέλεχος έχει τη δυνατότητα να συγκρίνει τα **κόστη και τα έσοδα που περιέχονται στον προϋπολογισμό (budgeted expenses and revenues)** με αυτά που εμφανίζονται στην πράξη (**actual expenses and revenues**), να εντοπίσει τις **αποκλίσεις (variances)** και να επικεντρώσει την προσοχή του στα σημεία εκείνα που παρουσιάζουν τις αποκλίσεις.



Η χρήση δηλαδή του προϋπολογισμού ως εργαλείου ελέγχου επιτρέπει στα στελέχη να ασκούν **διοίκηση βάσει εξαιρέσεων (management by exception)**. Σύμφωνα με την τεχνική αυτή, κάθε στέλεχος επικεντρώνει την προσοχή του στα σημεία εκείνα που παρουσιάζουν σημαντικές αποκλίσεις. Η σημαντικότητα των αποκλίσεων είναι συνάρτηση του ποσοστού ή του απόλυτου ποσού που έχει θέσει η διοίκηση. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση μπορεί να έχει θέσει ως όριο προκειμένου να διερευνηθεί μία απόκλιση είτε να αντιστοιχεί στο 5% πλέον ή λιγότερο της αρχικής πρόβλεψης (ποσοστό) είτε να μην ξεπερνά σε απόλυτα νούμερα το ποσό των €10.000. με αυτόν τον τρόπο τα στελέχη επικεντρώνονται μόνο στις αποκλίσεις που ικανοποιούν τα παραπάνω όρια και όχι σε μικρής σημασίας αποκλίσεις.

Διερευνώντας τα αίτια δημιουργίας των αποκλίσεων τα στελέχη μπορούν να εντοπίσουν κρυμμένα προβλήματα, όπως η χρήση υλικών κατώτερης ποιότητας, ή κακή οργάνωση παραγωγής, ή διενέργεια υπερωριών, κτλ. και να προβούν στις κατάλληλες ενέργειες επίλυσης των προβλημάτων αυτών. Με αυτόν τον τρόπο βελτιώνεται η αποτελεσματικότητα των στελεχών και εξοικονομείται και χρόνος που μπορεί να αφιερωθεί σε άλλες δραστηριότητες.

### 6.12.2 Αξιολόγηση (Evaluation)

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (200), Horngren, Foster, Datar (2000); Blocher, Chen Lynn (2002); Upchurch (1998), Hilton (2000), Κοέν (2005), Maher, Selto (2000) και Συκιανάκη (2003); Horngren, Harrison, Robinson (1998), συχνά η έννοια του ελέγχου που διεξάγεται με τη βοήθεια του προϋπολογισμού περιλαμβάνει και την **αξιολόγηση της απόδοσης των στελεχών (performance measurement)**. Η χρήση του



προϋπολογισμού ως μέσο μέτρησης του κάθε μεμονωμένου ατόμου αλλά και της εταιρίας στο σύνολό της θεωρείται από πολλούς ως η πιο σημαντική λειτουργία που έχει τη μεγαλύτερη επίδραση σε θέματα συμπεριφοράς του ανθρώπινου παράγοντα. Είναι λογικό να συμπεράνει κανείς ότι ο προϋπολογισμός αποκτά αυξημένη σημασία για τα διευθυντικά στελέχη όταν χρησιμοποιείται ως μέσο αξιολόγησης της απόδοσής τους, επηρεάζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τον μισθό τους, τις πρόσθετες παροχές τους και τις προοπτικές εξέλιξής τους.

Ο προϋπολογισμός κα' αρχήν κατευθύνει τη συμπεριφορά των στελεχών προς τη εκπλήρωση των στόχων που έχουν τεθεί, ώστε να αποκομίσουν οφέλη που θα προκύψουν κατά την αξιολόγησή τους. Η συμπεριφορά αυτή είναι επιθυμητή και ωφέλιμη για τον οργανισμό, αρκεί βέβαια να πληρείται το κριτήριο της συμβατότητας των επιμέρους στόχων με αυτούς της εταιρίας.

Πρόβλημα μπορεί να προκύψει όταν τα στελέχη προσαρμόζουν τη συμπεριφορά τους ώστε να μην αντιμετωπίσουν πρόβλημα κατά την αξιολόγησή τους αλλά στην ουσία επιδιώκουν στόχους αντίθετους από τα συμφέροντα της εταιρίας. Υπάρχει δηλαδή ο κίνδυνος τα στελέχη να δίνουν υπερβολική σημασία στον προϋπολογισμό υιοθετώντας μία συμπεριφορά με μοναδικό στόχο την επίτευξη των ποσοτικών σκοπών του προϋπολογισμού αγνοώντας ποιοτικές μεταβλητές όπως η ικανοποίηση των πελατών, των συνεργατών, των εργαζόμενων, κτλ. Πρόβλημα επίσης μπορεί να δημιουργηθεί όταν η πλήρης προσήλωση στην επίτευξη των ποσοτικών στόχων του προϋπολογισμού οδηγεί τα στελέχη στην απόφαση να αγνοήσουν ηθελημένα δραστηριότητες που δεν συμβάλλουν στην αύξηση του αποτελέσματος άμεσα, όπως η συντήρηση του εξοπλισμού, η εκπαίδευση του προσωπικού του τμήματός τους, κτλ. αλλά



έχουν μακροχρόνιες επιπτώσεις στην αποδοτικότητα της επιχείρησης. Η αποφυγή τέτοιου είδους δαπανών μειώνει τις πραγματοποιούμενες δαπάνες, βελτιώνει τα παρουσιασθέντα από το στέλεχος αποτελέσματα αυξάνοντας ταυτόχρονα τις πιθανότητες μεγαλύτερης ανταμοιβής. Ωστόσο, θέτει σε κίνδυνο την τρέχουσα και μελλοντική εύρυθμη λειτουργία της εταιρίας

Η χρησιμοποίηση του προϋπολογισμού ως μέσο μέτρησης και αξιολόγησης της απόδοσης αλλά και ως μέσο ανταμοιβής των στελεχών μπορεί να δημιουργήσει και άλλα είδη προβληματικής συμπεριφοράς. Σύμφωνα με τον Urchurh, (1998), οι μορφές αυτές συμπεριφοράς είναι γνωστές ως «πολιτική συμπεριφορά» **“political behaviour”** ή «παιχνίδια προϋπολογισμού» **“budget games”**.

Ο όρος «πολιτική συμπεριφορά» αναφέρεται στις συγκρούσεις που δημιουργούνται μέσα στα πλαίσια ενός οργανισμού ανάμεσα σε διαφορετικές ομάδες συμφερόντων. Η προσπάθεια εξασφάλισης ενός προϋπολογισμού που θα δημιουργεί τις περισσότερες δυνατές πιθανότητες ευμενούς αξιολόγησης και ανταμοιβής καθιστά τη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού ένα επιπλέον πεδίο σύγκρουσης ενδιαφερόντων και εξουσιών. Δεν είναι επίσης σπάνιες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα στέλεχος, προκειμένου να αποφύγει μία δυσμενή αξιολόγηση, προσπαθεί να επιβαρύνει κάποιον άλλο με την ευθύνη εμφάνισης δυσμενών αποκλίσεων. Και σε αυτή την περίπτωση πρόκειται για ένα παιχνίδι εξουσίας που πηγάζει από τη χρησιμοποίηση του προϋπολογισμού ως μέσον αξιολόγησης και ανταμοιβής και δικαιολογεί τον όρο «πολιτική συμπεριφορά».





### 6.12.3 Επικοινωνία και συντονισμός (Communication and Coordination)

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar (2000); Blocher, Chen Lin (2002); Upchurch (1998), Hilton (2000), Κοέν (2005), Maher, Selto (2000) και Συκιανάκη (2003), Horngren, Harrison, Robinson (1998), η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού σε μία εταιρία αποτελεί αφενός ένα μηχανισμό επικοινωνίας που αφορά τόσο κάθετη όσο και οριζόντια μεταφορά πληροφοριών και αφετέρου ένα μηχανισμό εσωτερικής διαπραγμάτευσης και συντονισμού.

Προκειμένου η επιχείρηση να λειτουργήσει σωστά και αποτελεσματικά πρέπει να υπάρχουν σαφώς προσδιορισμένες γραμμές και **κανάλια επικοινωνίας (communication channels)** ούτως ώστε οι διάφορες εντολές, γνώσεις και πληροφορίες να διοχετεύονται έγκυρα και έγκαιρα μέσα στον οργανισμό. Έτσι λοιπόν κατά τη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού μεταφέρεται από το ένα επίπεδο ιεραρχίας στο άλλο η γνώση και η πληροφόρηση σχετικά με τις συνθήκες της αγοράς και του κλάδου, καθώς και τα προβλήματα που παρουσιάζονται τόσο από τη δράση της επιχείρησης όσο και από την οικονομία ως σύνολο. Η παραπάνω διαδικασία αποτελεί κάθετη επικοινωνία μέσα στα πλαίσια του οργανισμού. Ο προϋπολογισμός όμως συμβάλλει και στη διεξαγωγή οριζόντιας επικοινωνίας, επικοινωνίας δηλαδή μεταξύ των στελεχών που βρίσκονται στο ίδιο ιεραρχικό επίπεδο.

Ο προϋπολογισμός, μέσα από την κάθετη επικοινωνία μεταξύ υφιστάμενων και προϊσταμένων αλλά και με την οριζόντια επικοινωνία μεταξύ εργαζομένων στην ίδια βαθμίδα, αυξάνει τα κίνητρα απόκτησης πολύτιμης γνώσης και πληροφόρησης. Μέσα και από αυτή του τη λειτουργία ο προϋπολογισμός ασκεί επίσης σημαντική επίδραση στη



διαμόρφωση της συμπεριφοράς των στελεχών. Η πρώτη επίδραση της επικοινωνιακής διαδικασίας είναι η αύξηση της αποτελεσματικότητας των στελεχών, λόγω της απόκτησης πληροφοριών που είναι απαραίτητες για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους.

Μία επίσης θετική επίδραση που έχει ο προϋπολογισμός στη συμπεριφορά των στελεχών σε ότι αφορά θέματα επικοινωνίας είναι η βελτίωση των επαγγελματικών και διαπροσωπικών σχέσεων μέσα στα πλαίσια του οργανισμού. Η παρουσίαση του προϋπολογισμού ενός τμήματος βοηθά τα στελέχη από άλλα τμήματα να συνειδητοποιήσουν τα προβλήματα που αντιμετωπίζει το συγκεκριμένο στέλεχος και να ενδιαφερθούν για την εξεύρεση λύσης.

Η επίδραση όμως του προϋπολογισμού στη συμπεριφορά των στελεχών μπορεί να είναι και αρνητική. Σύνηθες αρνητικό φαινόμενο αποτελεί η ανάπτυξη συναισθημάτων καχυποψίας. Συχνά τα στελέχη αμφισβητούν της εγκυρότητα των πληροφοριών που λαμβάνουν από συναδέλφους τους κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού. Τα στελέχη είναι επίσης συχνά ιδιαίτερα απρόθυμα και διστακτικά να παρουσιάσουν με ειλικρίνεια πληροφορίες και στοιχεία που αφορούν το τμήμα τους.

Στο πλαίσιο των επιχειρήσεων είναι ιδιαίτερα σημαντικό οι δραστηριότητες των διαφόρων τμημάτων να συνδέονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι δραστηριότητες του ενός να είναι συμπληρωματικές των υπολοίπων. Έλλειψη συντονισμού για παράδειγμα μεταξύ του τμήματος προμηθειών και αυτού της παραγωγής μπορεί να οδηγήσει σε διακοπή της εύρυθμης λειτουργία της επιχείρησης και στη δημιουργία πολλών σοβαρών προβλημάτων. Ο προϋπολογισμός λοιπόν αποτελεί το μέσο με το οποίο οι δραστηριότητες από τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης συντονίζονται και συνδυάζονται σε ένα κοινό σχέδιο. Χωρίς αυτό το μέσο



καθοδήγησης το κάθε στέλεχος θα έπαιρνε αυτόνομα τις αποφάσεις του, πιστεύοντας ότι με αυτόν τον τρόπο συμβάλλει στην προαγωγή των συμφερόντων της εταιρίας.

#### 6.12.4 Υποκίνηση (Motivation)

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar (2000); Blocher, Chen Lynn (2002); Upchurch (1998), Hilton (2000), Κοέν (2005), Maher, Selto (2000) και Συκιανάκη (2003); Horngren, Harrison, Robinson (1998), το κατά πόσο ο προϋπολογισμός μπορεί να υποκινήσει τα στελέχη και ο βαθμός στον οποίο αυτή η λειτουργία επιτυγχάνεται, εξαρτάται από τη διαδικασία από τη διαδικασία που ακολουθείται κατά την κατάρτισή του αλλά και από το είδος των στόχων που ο προϋπολογισμός θέτει. Οι δύο αυτοί παράγοντες καθορίζουν κατά πόσο ο προϋπολογισμός θα επιδράσει τελικά θετικά ή αρνητικά στη συμπεριφορά των στελεχών όσον αφορά το θέμα της υποκίνησης.

Ως προς το πρώτο θέμα, αυτό του τρόπου κατάρτισης του προϋπολογισμού, η συμμετοχή στη διαδικασία του προϋπολογισμού στελεχών από όλες τις βαθμίδες ευνοεί τη δημιουργικότητα και αποδίδει έμφαση στην επίτευξη ευρύτερων επιχειρηματικών στόχων. Η συμμετοχή του στελέχους στη διαμόρφωση των στόχων των προϋπολογισμών δημιουργεί τις προϋποθέσεις ώστε οι στόχοι αυτοί να θεωρηθούν και ως προσωπικοί του στόχοι, κινητοποιώντας ακόμη περισσότερο. Το στέλεχος δηλαδή, ασχολούμενο με την ετοιμασία του προϋπολογισμού έχει συνεχώς μπροστά του τους στόχους και τα προγράμματα του δικού του τμήματος. Έτσι αποφασίζει για οποιοδήποτε στοιχείο του προϋπολογισμού με γνώμονα την επιτυχία και την πρόοδο αυτών των



στόχων. Το στέλεχος με το να ασχολείται αποκλειστικά με την ετοιμασία του προϋπολογισμού κατά κάποιο τρόπο δεσμεύεται για την επιτυχή εφαρμογή του. Ο προϋπολογισμός είναι δικό του δημιούργημα, προκύπτει από δικές του προτάσεις και όχι ιδέες που επιβάλλονται υποχρεωτικά από ανώτερα κλιμάκια της διοίκησης.

Ένα πρόβλημα που μπορεί να δημιουργηθεί σχετικά με τη συμμετοχή των στελεχών στην κατάρτιση των στόχων είναι αυτό της λεγόμενης **ψευδοσυμμετοχής (pseudoparticipation)**. Ο όρος αυτός χρησιμοποιείται για να περιγράψει την απόπειρα της ανώτατης διοίκησης να ελέγξει τη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού και ταυτόχρονα να δημιουργήσει στα στελέχη την ψευδαίσθηση της συμμετοχής. Όταν τα στελέχη συνειδητοποιήσουν τι ακριβώς συμβαίνει είναι απολύτως λογικό να προσαρμόσουν ανάλογα τη συμπεριφορά τους. Το αποτέλεσμα δεν είναι άλλο από την εμφάνιση συναισθημάτων καχυποψίας και την αύξηση των εντάσεων.

Ο δεύτερος παράγοντας που καθορίζει το είδος και το μέγεθος της επίδρασης του προϋπολογισμού στην συμπεριφορά των στελεχών είναι το είδος των στόχων που ο προϋπολογισμός θέτει. Οι στόχοι αυτοί πρέπει να βασίζονται σε ρεαλιστικές συνθήκες και προσδοκίες, λαμβάνοντας υπόψη διάφορες εποχικές διακυμάνσεις, της εταιρίας. Στόχοι που κρίνονται υπερβολικά υψηλοί απογοητεύουν και αποθαρρύνουν τα στελέχη, ενώ αντίθετα στόχοι που θεωρούνται εξαιρετικά χαμηλοί αδρανοποιούν τα στελέχη και τα αφήνουν αδιάφορα. Οι στόχοι δηλαδή πρέπει να είναι τόσο υψηλοί ώστε να προκαλούν το ενδιαφέρον και να προκαλούν τα στελέχη.

Από την παραπάνω ανάλυση μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η επίδραση του προϋπολογισμού στη συμπεριφορά των στελεχών είναι ιδιαίτερα σημαντική και αφορά όλους τους επιμέρους τομείς που



University of Piraeus  
Faculty of Economics  
Msc Economic & Business Strategy  
Dissertation

Theme: Corporate & Divisional Performance Measurement  
Supervisor: Dr. Pollalis Yiannis

αναλύθηκαν. Ωστόσο, η επίδραση του προϋπολογισμού στη συμπεριφορά των στελεχών μόνο ως θετική ή μόνο ως αρνητική. Αντίθετα, το είδος της επίδρασης εξαρτάται από μία πληθώρα παραμέτρων.

## 6.13 Εμπειρικές Προσεγγίσεις

### 6.13.1 Μελέτη Περίπτωσης (Case Study)

#### *Μελέτη Περίπτωσης 1 (Case Study)*

*Η Ανάλυση των Αποκλίσεων και οι επιπτώσεις στη συμπεριφορά των εργαζομένων.*

*(Variance Analysis and the effect on the organizational behavior.*

*Το αντίδοτο απέναντι στα επιβαλλόμενα επίπεδα απόδοσης: Πως οι εργαζόμενοι αναπτύσσουν τα δικά τους επίπεδα απόδοσης στη NUMMI.*

Η συμμαχία μεταξύ της Toyota Motors και της General Motors στο Φρέμοντ των Ηνωμένων Πολιτειών, γνωστή και ως New United Motor Manufacturing, Inc (NUMMI), πέτυχε επιτρέποντας στους εργαζόμενούς της να θέτουν οι ίδιοι τα δικά τους standards απόδοσης. Ενώ παλαιότερα το εργοστάσιο παραγωγής της General Motors αποτελούσε δυσφήμιση για την εταιρία εξαιτίας της χαμηλής ποιότητας των παραγόμενων αυτοκινήτων, των χαμηλών ρυθμών παραγωγικότητας και των προβληματικών εργασιακών σχέσεων πλέον η κατάσταση έχει αντιστραφεί. Τώρα, οι εργαζόμενοι στη NUMMI θέτουν εκείνου τα δικά τους standards απόδοσης. Η συνεργασία μεταξύ των εργαζομένων είναι πιο στενή και αποτελεσματική από ποτέ. Κι αυτό γιατί ο ένας χρονομετρεί τον άλλο προκειμένου να ανακαλύψουν νέους τρόπους προκειμένου να είναι αποδοτικότεροι και αποτελεσματικότεροι. Ο συντονισμός είναι ο ιδανικός αφού δεν τους επιβάλλει κανείς τρίτος τι θα κάνουν και πως θα το κάνουν αλλά καταφέρνουν να επικοινωνούν τους στόχους στο εσωτερικό της ομάδας τους. Επίσης, κάθε εργαζόμενος



διαμορφώνει γραπτώς, υπό τη μορφή έκθεσης τα προβλήματα που παρουσιάζονται κατά τη διεκπεραίωση της διαδικασίας με την οποία ασχολείται και στη συνέχεια μαζί με όλη την ομάδα τη συζητούν, την αναλύουν και προτείνουν άμεσες και επιτεύξιμες λύσεις. Εδώ, θα πρέπει να σημειώσουμε ότι η επίλυση των προβλημάτων είναι ταχύτατη εξαιτίας του γεγονότος ότι οι εργαζόμενοι στο εργοστάσιο είναι έμπειροι, γνωρίζουν καλύτερα από κάθε στέλεχος τα προβλήματα της εργασίας και μπορούν να προτείνουν και να ενεργοποιήσουν τις βέλτιστες λύσεις για τα προβλήματα που παρουσιάζονται. Επιπλέον, είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι κάθε εργαζόμενος ξέρει από πριν τι θα κάνει, πως θα το κάνει και σε πόσο χρόνο θα πρέπει να το ολοκληρώσει.

Έτσι, η παρουσία αποκλίσεων περιορίζεται σε πολύ μεγάλο βαθμό. Ο ποιοτικός έλεγχος είναι αποτελεσματικότερος, η ασφάλεια στην εργασία είναι πιο υπαρκτή από ποτέ και ο ρυθμός πραγματοποίησης (rotation) των δραστηριοτήτων στο εργοστάσιο είναι ο υψηλότερος από κάθε άλλη φορά. Η ευελιξία των δραστηριοτήτων επιτρέπει το σχεδιασμό και την παραγωγή νέων καινοτομικών αυτοκινήτων που θα ανταποκρίνονται καλύτερα στις ανάγκες των πελατών και θα αυξάνουν τις πωλήσεις και τα περιθώρια κέρδους της εταιρίας.

Πηγή: Maher; Stickney; Weil (2001), " Managerial Accounting, An Introduction to concepts, methods and uses", 7<sup>th</sup> Edition, Harcourt College Publishers, 2001.



## 6.13.2 Μελέτη Περίπτωσης (Case Study)

### Μελέτη Περίπτωσης 2

*(Case Study)*

### *Προϋπολογιστικός Έλεγχος και Ανάλυση των Αποκλίσεων (Budgetary Control and Variance Analysis)*

#### Mc DONALD'S CORPORATION

Ο διευθυντής του νέου υποκαταστήματος Mc Donald's στο Φοίνιξ, Αριζόνα, δεν αφιερώνει πολύ από το χρόνο του για να ασχοληθεί με την κοστολόγηση και τη διαχείριση του κόστους. Αυτό όμως δε σημαίνει ότι δεν έχει γνώση των εννοιών. Αντιθέτως, τις συναντάει καθημερινά στις συναλλαγές του με τους πελάτες του μαγαζιού του και κατά την πραγματοποίηση όλων των δραστηριοτήτων της επιχείρησής του.

Στον πυρήνα της εκπαίδευσης κάθε νέου διευθυντή ενός νέου υποκαταστήματος υπάρχει το αντικείμενο της κοστολόγησης και της διοικητικής λογιστικής. Η διοίκηση των υποκαταστημάτων της γνωστής παγκόσμιας αλυσίδας fast food βασίζεται σε αυτούς τους δύο κλάδους. Για να κατανοήσουμε τη σημασία που δίνουν οι άνθρωποι της εταιρίας σε αυτούς τους δύο τομείς αρκεί να σκεφτεί κανείς ότι κάθε Big Mac που σερβίρεται σε όλα τα καταστήματα με την επωνυμία της εταιρίας είναι το ίδιο. Ο λόγος για την ύπαρξη αυτού του φαινομένου είναι η ύπαρξη **σταθερών (standards)**. Οι πελάτες έχουν φτάσει στο σημείο να περιμένουν **σταθερή ποιότητα (quality)**, **εξυπηρέτηση (service)**, **καθαριότητα (cleanliness)** και **αξία (value)** σε κάθε κατάστημα Mc Donald's κάθε φορά που τα επισκέπτεται. Οι άνθρωποι της εταιρίας





αποκαλούν αυτήν πολιτική QSCV. Ο συντονισμός όλων των υποκαταστημάτων ανά τον κόσμο που διαθέτει η εταιρία επιτυγχάνεται με τη θεσμοθέτηση των **σταθερών απόδοσης (standards of performance)** που τίθενται από την εταιρία για κάθε κατάσταση. Αυτές οι σταθερές εκπορεύονται από το αντικείμενο της λογιστικής του κόστους και της διοικητικής λογιστικής.

Ο Jerry Calabrese, αντιπρόεδρος του τομέα Λογιστικής του ομίλου Mc Donald's, τονίζει ότι τα Mc Donald's πρέπει να διαφοροποιούνται στην αγορά του γρήγορου φαγητού μέσα από την **τελειότητα στις δραστηριότητες (great execution)**. Για την επίτευξη αυτής της στρατηγικής, κάθε ένα από τα 24.800 εξουσιοδοτημένα καταστήματα που λειτουργούν υπό την επωνυμία της Mc Donald's Corporation είναι αναγκασμένο να διαμορφώνει προϋπολογισμό ούτως ώστε να πραγματοποιείται ο έλεγχος των εσόδων, της κερδοφορίας και της γενικότερης αποδοτικότητάς του. Η διαδικασία του ελέγχου συντελείται με τη σύγκριση των προϋπολογισμένων μεγεθών με τα πραγματικά αποτελέσματα. Κάθε διαφορά μεταξύ των αναμενόμενων και των πραγματικών αποτελεσμάτων καλείται απόκλιση. Και οι αποκλίσεις συνδέονται άμεσα με την λογιστική του κόστους και τη διοικητική λογιστική.

Ας κοιτάξουμε δύο παραδείγματα. Οι πρώτες ύλες και η εργασία συνιστούν τα δύο μεγαλύτερα κόστη για την Mc Donald's. Οι προϋπολογισμοί, οι σταθερές και οι αποκλίσεις χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο του κόστους των δύο αυτών παραμέτρων σε επίπεδο καταστήματος. Υπάρχουν σταθερά κόστη και σταθερές ποσότητες για κάθε γεύμα που περιλαμβάνεται στο μενού. Τα κόστη των ποσοτήτων των καρυκευμάτων, της τηγανιτής πατάτας, του ψωμιού που



χρησιμοποιείται για την παρασκευή του χάμπουργκερ και των βουτημάτων παρακολουθούνται και απεικονίζονται. Κάθε διευθυντής καταστήματος παραλαμβάνει μία αναφορά που ονομάζεται **“Αναφορά Κόστους Ποιότητας” (Quality Cost Report)** η οποία περιλαμβάνει την πραγματική κατανάλωση προϊόντων σε σύγκριση με την προϋπολογισμένη. Η **Αναφορά Κόστους Ποιότητας** στοχεύει στους τομείς δραστηριότητας όπου το κατάστημα μπορεί να τους εκμεταλλευτεί και να αποκομίσει μεγαλύτερα έσοδα μέσα από τη σύγκριση του κόστους των προϊόντων που πωλούνται και του κόστους των πρώτων υλών.

Ένα παράδειγμα αυτής της εφαρμογής της αναφοράς είναι ο εντοπισμός υψηλού κόστους ψωμιού για χάμπουργκερ. Αν το κόστος είναι πολύ πιο πέρα από αυτό που ορίζει ο προϋπολογισμός, τότε ο διευθυντής του καταστήματος θα πρέπει να αναζητήσει νέους οικονομικότερους προμηθευτές οι οποίοι ταυτόχρονα να μπορούν να παρέχουν ίδιας ποιότητας ψωμάκια.

Επιπρόσθετα, παρακολουθείται και το κόστος της άμεσης εργασίας. Για κάθε επίπεδο πωλήσεων που τίθενται ως στόχο για κάθε υποκατάστημα αντιστοιχεί και ένας συγκεκριμένος αριθμός εργατωρών που τίθενται από τον προϋπολογισμό και οι οποίες κατανέμονται με βάση την κρίση του υπεύθυνου του καταστήματος. Και εδώ μπορούν να παρουσιαστούν αποκλίσεις όταν υπάρχουν διαφορές ανάμεσα στη σταθερή αμοιβή ανά ώρα των εργαζομένων που προβλέπει ο προϋπολογισμός και στην πραγματική. Συνεπώς, σε περίπτωση που τα πραγματικά επίπεδα των πωλήσεων αποκλίνουν σημαντικά από τα αναμενόμενα τότε θα πρέπει να συντελεστούν και οι ανάλογες προσαρμογές στις μισθολογικές αποδοχές του προσωπικού προκειμένου να επιτευχθεί η αναμενόμενη κερδοφορία του καταστήματος.



Όσον αφορά τα μη χρηματοοικονομικά μέτρα μέτρησης της απόδοσης, και αυτά παρακολουθούνται από τον υπεύθυνο του καταστήματος. Ένα από τα πιο σημαντικά μέτρα είναι η καθαριότητα. Για παράδειγμα, στρατηγικής σημασίας για την επιτυχία ενός καταστήματος είναι η καθαριότητα στους κοινόχρηστους χώρους. Όπως μας επισημαίνει και ο κ. Calabrese, αν το εστιατόριο δεν είναι καθαρό τη στιγμή που θα μπει ένας πελάτης τότε, στη συνείδησή του ο πελάτης καταστρέφει την εικόνα του για ολόκληρο το μαγαζί ακόμα και αν αυτό διαθέτει την καλύτερη εξυπηρέτηση και το νοστιμότερο φαγητό. Η μέτρηση της ικανοποίησης των πελατών αναφορικά με την καθαριότητα των καταστημάτων συντελείται μέσα από έρευνες αγοράς (**marketing research**) για την αγοραστική συμπεριφορά (**consumer's behaviour**) των πελατών.

Η συστηματική θεσμοθέτηση σταθερών απόδοσης, ο συστηματικός έλεγχος και η τακτική μέτρηση της απόδοσης και των αποκλίσεων αποτελούν τους καταλυτικότερους παράγοντες για τη μακρόχρονη επιτυχή δραστηριοποίηση των Mc Donald's στην παγκόσμια αγορά του έτοιμου – γρήγορου φαγητού. Παρόλο που οι άνθρωποι της εταιρίας δεν την αποκαλούν «λογιστική του κόστους ή διοικητική λογιστική» ωστόσο η στρατηγική QSCV (Ποιότητα – Εξυπηρέτηση – Καθαριότητα – Αξία) και η καθημερινή επιδίωξή της έχει τις ρίζες σε στρατηγικές και πολιτικές που και άλλες μεγάλες επιτυχημένες επιχειρήσεις ανά τον κόσμο εφαρμόζαν, εφαρμόζουν και θα συνεχίσουν να εφαρμόζουν.

Πηγή: **Horngren; Foster; Datar (2000), "Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 10<sup>th</sup> Edition, Prentice Hall, 2000.**



#### 6.14 Σύνοψη

Σε αυτό το κεφάλαιο μελετήθηκε ο προϋπολογισμός ως εργαλείο για το **σχεδιασμό (planning)** και τον **προγραμματισμό (programming)** των **συνολικών (corporate)** και των **τμηματικών (divisional)** δραστηριοτήτων μίας επιχειρηματικής μονάδας. Δεδομένου ότι ο προϋπολογισμός αποτελεί ένα από τα βασικά εργαλεία **στρατηγικού σχεδιασμού (strategic planning)**, κρίθηκε απαραίτητη η μελέτη του ρόλου που διαδραματίζει τόσο για τα στελέχη της ανώτερης διοίκησης που είναι υπεύθυνα για την **κατάρτιση (formation)**, την **ενεργοποίηση (implementation)** και την **επίτευξη (achievement)** των στόχων που θέτει ο προϋπολογισμός όσο και για εκείνους των οποίων οι ενέργειες καθοδηγούνται και επηρεάζονται από τις αποφάσεις της διοίκησης λ.χ. οι εργαζόμενοι, οι πελάτες, οι μέτοχοι, οι προμηθευτές και όλες οι **συμβαλλόμενες ομάδες συμφερόντων (stakeholders)**.

**Όροι κλειδιά κεφαλαίου (key words):** προϋπολογισμός (budget), προϋπολογιστικός έλεγχος (budgetary control), αποκλίσεις (variances), ληψη αποφάσεων (decision making), κέντρα ευθύνης (responsibility centres), εκθέσεις απόδοσης (performance reports), αξιολόγηση της απόδοσης (performance evaluation), ενότητα στόχων (goal congruence), συγκριτική προτυποποίηση (benchmarking), τμήμα (division), υποκίνηση (motivation), έλεγχος (control), επικοινωνία (communication), συντονισμός (coordination), στρατηγικός σχεδιασμός (strategic planning).



University of Piraeus  
Faculty of Economics  
Msc Economic & Business Strategy  
Dissertation

Theme: Corporate & Divisional Performance Measurement

Supervisor: Dr. Pollalis Yiannis

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

### ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

1. **Atkinson A., Banker R., Kaplan R., and Young M., (2001),** “Management Accounting”, Prentice Hall, Third Edition, New Jersey.
2. **Blocher J.E., Chen H.K., Lin W.T.,(2002),** “Cost Management 2e”, A Strategic Emphasis, International Edition , Mc Graw-Hill Irwin, Second edition, New York.
3. **Drury C., (2000),** “Management Accounting for Business Decisions”, Thomson Business Press, First Edition, London.
4. **Garrison, Noreen,** “Management Accounting”, (2000),\_Mc-Graw Hill Higher Education, International Edition, 10<sup>th</sup> Edition, Chicago.
5. **Hilton R., (2000),** “Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment”, Mc-Graw Hill Higher Education, Fifth Edition, London.
6. **Hilton, R.; Maher M., Selto K., (2000),** “Cost Management: Strategies for Business Decisions”, Mc-Graw Hill Higher Education, Second Edition, London.
7. **Horngren T.C.; Harrison R., Robinson M., (1998),** “Principles of Management Accounting”, Prentice Hall, 9<sup>th</sup> Edition, Boston
8. **Horngren T.C., Foster G.; Datar M.S., (2000),** “Cost Accounting: A Managerial Emphasis”, Prentice Hall, Tenth Edition, Boston.
9. **Horngren T.C., Bhimani A., Datar M.S.,Foster G.,(1999) ,** “Management and Cost Accounting”, Prentice Hall, second edition, Boston.
10. **Maher M., Selto K., (2002),** “Cost Accounting and Management”, Mc-Graw Hill Higher Education, 4<sup>th</sup> Edition, New York.



11. **Maier M., Stickney C., Weil R., (2001), “Managerial Accounting: An introduction to concepts, methods and uses”, Harcourt College Publishers, 7<sup>th</sup> Edition.**
12. **Needles E.B., Powers M., Crosson V.S.,(2002), “Financial and Management Accounting”, Houghton Mifflin Company, Boston, New York.**
13. **Upchurch A., (2002), “Management Accounting: Principles & Practice”, Financial Times, Pitman Publishing, London.**

#### ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Κόεν Σ., (2005), «Διοικητική Λογιστική», Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα.
2. Συκιανάκης Κ.,(2003), «Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης», Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

### Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης (Management Control Systems)

#### 7.1 Εισαγωγή

Ποια επιχείρηση διεξάγει αποτελεσματικότερο διοικητικό έλεγχο? Η Ford Motor Company ή η Toyota Motor Company? Η Michelin ή η Pirelli? Η απάντηση βρίσκεται στο πόσο ορθά και αποτελεσματικά το σύστημα κάθε εταιρίας κατορθώνει να επιτυγχάνει τους στόχους του όσον αφορά τη καθοδήγηση και τη βελτίωση των αποφάσεων που λαμβάνονται προς όφελος της εταιρίας με τέτοιο τρόπο ώστε να συρρικνώνεται το συνολικό λειτουργικό κόστος χωρίς το σύστημα να αποκλίνει από τον αρχικό του σχεδιασμό. Πέρα από τις τεχνικές εκφάνσεις του θέματος, είναι απαραίτητο να αναλογιστεί κανείς τους τρόπους με τους οποίους το σύστημα θα επηρεάσει τη συμπεριφορά των ανθρώπων που θα το χρησιμοποιήσουν. Ποιο ρόλο διαδραματίζει η λογιστική πληροφορία στη διαδικασία του διοικητικού ελέγχου και τα συστήματα ελέγχου της διοίκησης? Για παράδειγμα, με ποιο τρόπο πληροφορίες που αφορούν το **κόστος (cost)**, τον **προϋπολογισμό (budget)** και την **τιμολόγηση (pricing)** θα μπορούσαν να βοηθήσουν στο σχεδιασμό και το συντονισμό των δραστηριοτήτων των διαφόρων τμημάτων στο εσωτερικό των επιχειρήσεων?

Σε αυτό το κεφάλαιο αυτό πραγματοποιείται ανάλυση του ρόλου που διαδραματίζουν τα συστήματα ελέγχου της διοίκησης κατά τη





διαδικασία λήψης αποφάσεων και πως αυτά επηρεάζουν την χάραξη αλλά και την υλοποίηση της εταιρικής στρατηγικής.

## 7.2 Ορισμός - Έννοια

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar (2000), Συκιανάκη (2004), Anthony και Govindarjain (1994), Maher; Stickney; Weil (2002) και Blocher, Chen, Lin (2002), ένα **λογιστικό σύστημα ελέγχου της διοίκησης ή σύστημα ελέγχου της διοίκησης (management accounting control system (MACS) or management control system (MCS))** αποτελεί το μέσο για τη **συγκέντρωση (gathering)** και τη **χρησιμοποίηση της λογιστικής πληροφορίας (accounting information)** για την **υποστήριξη (aid)** και το **συντονισμό (coordination)** των αποφάσεων που λαμβάνονται αναφορικά με τον **έλεγχο (control)** και την **αξιολόγηση (evaluation)** των **τμηματικών (divisional)** και των **επιχειρηματικών (corporate)** δραστηριοτήτων καθώς επίσης και για καθοδήγηση της συμπεριφοράς των στελεχών και των εργαζομένων.

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar (2000), Συκιανάκη (2004), Anthony και Govindarjain (1994), Maher; Stickney; Weil (2002) και Blocher, Chen, Lin (2002), τα **συστήματα ελέγχου της διοίκησης (management control systems – mcs)** εξετάζουν τρόπους με τους οποίους χρησιμοποιείται η **λογιστική πληροφορία (accounting information)** για σκοπούς διοίκησης και ειδικότερα για τη **λήψη αποφάσεων (decision making)** αναφορικά με τη διαδικασία του **ελέγχου**.

Σύμφωνα με τους Horngren, Foster, Datar (2000), Συκιανάκη (2004), Anthony και Govindarjain (1994), διοικητικός έλεγχος είναι η διαδικασία εκείνη με την οποία τα στελέχη εξασφαλίζουν ότι οι

υφιστάμενοι τους προβαίνουν στις απαραίτητες ενέργειες για να επιτευχθούν οι στόχοι του τμήματος ή της επιχείρησης.

Στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 7.1) παρουσιάζονται οι ορισμοί και οι έννοιες για τα συστήματα ελέγχου της διοίκησης όπως αυτά παρατίθενται στη βιβλιογραφία.

<b>ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS)</b>	
Ένα λογιστικό σύστημα ελέγχου της διοίκησης ή σύστημα ελέγχου της διοίκησης ( <b>management accounting control system (MACS) or management control system (MCS)</b> ) αποτελεί το μέσο για τη συγκέντρωση ( <b>gathering</b> ) και τη χρησιμοποίηση της λογιστικής πληροφορίας ( <b>accounting information</b> ) για την υποστήριξη ( <b>aid</b> ) και το συντονισμό ( <b>coordination</b> ) των αποφάσεων που λαμβάνονται αναφορικά με τον έλεγχο ( <b>control</b> ) και την αξιολόγηση ( <b>evaluation</b> ) των τμηματικών ( <b>divisional</b> ) και των επιχειρηματικών ( <b>corporate</b> ) δραστηριοτήτων καθώς επίσης και για καθοδήγηση της συμπεριφοράς των στελεχών και των εργαζομένων.	Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar (2000), Maher; Stickney; Weil (2001), Συκιανάκη (2004), Anthony και Govindarjain (1994), και Blocher, Chen, Lin (2002)
Τα συστήματα ελέγχου της διοίκησης ( <b>management control systems – mcs</b> ) εξετάζουν τρόπους με τους οποίους χρησιμοποιείται η λογιστική πληροφορία για σκοπούς διοίκησης και ειδικότερα για τη λήψη αποφάσεων ( <b>decision making</b> ) αναφορικά με τη διαδικασία του ελέγχου.	Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar (2000), Maher; Stickney; Weil (2001), Συκιανάκη (2004), Anthony και Govindarjain (1994), και Blocher, Chen, Lin (2002)

**Πίνακας 7.1: Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης**



### 7.3 Συστήματα Ελέγχου της Επιχειρηματικής Δραστηριότητας (Corporate Management Control Systems)

#### 7.3.1 Άτυπα Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης (Informal Management Control Systems)

##### 7.3.1.1 Ορισμός - Έννοια

Σύμφωνα με τους Συκιανάκη (2003) και Blocher, Chen, Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000), **άτυπο σύστημα ελέγχου της διοίκησης** καλείται το σύστημα εκείνο το οποίο λαμβάνει υπόψη του, για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής απόδοσης, κανόνες – νόρμες οι οποίες είναι κοινές για όλους τους εσωτερικούς συμβαλλόμενους της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τους Blocher, Chen Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000), η ύπαρξη **άτυπων συστημάτων ελέγχου (informal management control systems)** σε μία επιχείρηση επιβάλλει την ύπαρξη κάποιων κοινών, εσωτερικών **κανόνων (norms)** τους οποίους είναι αναγκασμένοι να τους υπακούν όλοι όσοι εργάζονται και συνεργάζονται με την επιχείρηση προκειμένου να επιτύχουν τους στόχους που τίθενται είτε αυτοί έχουν να κάνουν με τη βελτίωση των πωλήσεων άρα και των εσόδων είτε με τη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων και των υπηρεσιών. Με αυτόν τον τρόπο επηρεάζεται άμεσα η **συνολική - ομαδική (team) απόδοση (performance)** της εταιρίας. Σε αυτά συγκαταλέγονται η άτυπη επικοινωνία, το στυλ της διοίκησης, η επιχειρησιακή κουλτούρα και ευρύτερα η ηθική της εργασίας. Κοιτάζοντας το ζήτημα της επιρροής των τυπικών συστημάτων ελέγχου από ένα πιο πλατύ πρίσμα διαπιστώνει κανείς ότι οι εταιρικές νόρμες που

υφίστανται στο εσωτερικό μίας επιχειρηματικής οργάνωσης έχουν αντίκτυπο στην ατομική συμπεριφορά των εργαζομένων και των στελεχών. Για παράδειγμα, κάποιες επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται από **αφοσίωση τους στην εξυπηρέτηση του πελάτη (commitment to customer service)**, όπως η IBM και η Wal-Mart. Άλλες, επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται από την αφοσίωσή τους στην παραγωγή και την ανάπτυξη **ποιοτικών προϊόντων και υπηρεσιών (quality oriented)** (Ford, FedEx) και άλλες από την **καινοτομία (innovation oriented)** όπως η Rubbermaid και η Hewlett Packard.

Οι **διοικητικοί λογιστές (management accountants)** πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους τα άτυπα συστήματα ελέγχου της επιχείρησης προκειμένου να σχεδιάσουν και να αναπτύξουν συστήματα ελέγχου που να έχουν θετική επίδραση στη συμπεριφορά και την απόδοση των εργαζομένων.

Στον παρακάτω πίνακα (**Πίνακας 7.2**) παρουσιάζονται οι ορισμοί και οι έννοιες για τα άτυπα συστήματα ελέγχου της επιχειρηματικής δραστηριότητας όπως αυτά παρατίθενται στη βιβλιογραφία.

<p>Άτυπο σύστημα ελέγχου της διοίκησης (<b>informal management control system</b>) καλείται το σύστημα εκείνο το οποίο λαμβάνει υπόψη του, για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής απόδοσης, κανόνες – νόρμες οι οποίες είναι κοινές για όλους τους εσωτερικούς συμβαλλόμενους της επιχείρησης.</p>	<p>Συκιανάκη (2003), Blocher, Chen, Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000)</p>
--	--

Η ύπαρξη **άτυπων συστημάτων ελέγχου (informal management control systems)** σε μία επιχείρηση επιβάλλει την ύπαρξη κάποιων κοινών, εσωτερικών **κανόνων (norms)** τους οποίους είναι αναγκασμένοι να τους υπακούν όλοι όσοι εργάζονται και συνεργάζονται με την επιχείρηση προκειμένου να επιτύχουν τους στόχους που τίθενται είτε αυτοί έχουν να κάνουν με τη βελτίωση των πωλήσεων άρα και των εσόδων είτε με τη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων και των υπηρεσιών. Με αυτόν τον τρόπο επηρεάζεται άμεσα η **συνολική - ομαδική (team) απόδοση (performance)** της εταιρίας.

Blocher, Chen Lin (2002),  
Horngren, Foster, Datar (2000)

**Πίνακας 7.2: Συστήματα Ελέγχου της Επιχειρηματικής Δραστηριότητας(Corporate Management Control Systems) - Άτυπα Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης (Informal Management Control Systems)**

### 7.3.1.2 Τυπικά Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης (Formal Management Control Systems)

#### 7.3.1.2.1 Ορισμός - Έννοια

Σύμφωνα με τον Συκιανάκη (2003), **τυπικό σύστημα ελέγχου είναι τα επιχειρησιακά πλάνα (business plans), οι προϋπολογισμοί (budgets) και οι απολογιστικές εκθέσεις (actual performance reports).**

**Το τυπικό (formal) λογιστικό σύστημα είναι εκ φύσεως περιορισμένο**

Σύμφωνα με τον Συκιανάκη (2003), το **τυπικό (formal) λογιστικό σύστημα** δε μας δίνει πληροφόρηση και βασίζεται κυρίως σε ιστορικά δεδομένα ενώ αγνοεί τα μελλοντικά δεδομένα. Επίσης αγνοεί ποιοτικούς παράγοντες που δεν εκφράζονται με οικονομικά δεδομένα (π.χ.



προσωπικό, δομή κτλ.). Στην πράξη πολλές πληροφορίες λαμβάνονται προφορικά γι' αυτό και δεν απεικονίζονται σε λογιστικά δεδομένα. Το επίσημο λογιστικό σύστημα δεν περικλείει πληροφορίες για το εξωτερικό περιβάλλον. Συχνά δίνει συγκεντρωτική πληροφόρηση η οποία είναι πολύ γενική και λίγο χρήσιμη στο στέλεχος κατά την ώρα της λήψης της απόφασης. Συχνά «η επίσημη λογιστική πληροφόρηση» έρχεται καθυστερημένα ενώ χρειάζεται άμεσα. Έτσι το στέλεχος καταφεύγει σε ανεπίσημη πληροφόρηση που μπορεί να μην είναι ακριβής, είναι όμως χρήσιμη και έγκαιρη. Τέλος, η παραγόμενη λογιστική πληροφόρηση ενδέχεται να είναι αναξιόπιστη.

### Η οργανωτική δομή και πως διαθλάται η χρησιμοποιούμενη λογιστική πληροφόρηση.

Σύμφωνα με τον Συκιανάκη (2003), όταν οι στόχοι είναι δυσλειτουργικοί τότε τα στελέχη ενθαρρύνονται να χρησιμοποιούν λάθος πληροφόρηση. Συμβαίνει ορισμένες φορές οι διατυπωμένοι στόχοι ενός τμήματος να μην συμβαδίζουν με τους στόχους όλης της επιχείρησης. Έτσι η δυσλειτουργικότητα έγκειται στο γεγονός ότι τα στελέχη του τμήματος βλέπουν το δέντρο αλλά χάνουν το δάσος. Η χρησιμοποιούμενη λογιστική πληροφόρηση παραφράζεται επίσης όταν υπάρχουν προσωπικοί στόχοι και πολιτική συμπεριφορά στην οργάνωση, οπότε ένα μέρος της λογιστικής πληροφόρησης θα αγνοείται σκόπιμα ή θα παραλλάσσεται προκειμένου να εξυπηρετηθούν κάποια υποκειμενικά συμφέροντα. Τέλος, η φύση της δουλειάς του μάνατζερ τον κάνει συχνά να προτιμά την προσωπική επικοινωνία και πληροφόρηση. Τότε όμως μπορεί να αγνοηθούν σημαντικές πληροφορίες.



## Περιορισμός της ανθρώπινης φύσεως

Σύμφωνα με τον Συκιανάκη (2003), τα τελευταία είδη εμποδίων στη χρήση λογιστικών πληροφοριών διαμέσου των τυπικών συστημάτων ελέγχου της διοίκησης προέρχονται από την ανθρώπινη νόηση. Υπάρχει περιορισμός στον όγκο των πληροφοριών που ένας άνθρωπος μπορεί να επεξεργαστεί κατά τη διάρκεια μίας σύνθετης διαδικασίας για τη λήψη μίας απόφασης. Το ανθρώπινο μυαλό αξιολογεί πληροφορίες με συγκεκριμένο τρόπο για κάθε άνθρωπο, βασιζόμενο στις εμπειρίες του. Τέλος, η ύπαρξη ψυχολογικών αιτιών, φοβιών και αισθανόμενης απειλής που περιορίζουν το ανθρώπινο μυαλό να επεξεργαστεί κατάλληλα κάποιες πληροφορίες.

Παρά λοιπόν τους όποιους περιορισμούς η λογιστική πληροφόρηση χρησιμοποιείται για σκοπούς λήψης αποφάσεων αρκεί να γνωρίζει κανείς τις όποιες αδυναμίες του συστήματος. Η λογιστική πληροφόρηση βοηθά σημαντικά στον έλεγχο της διοίκησης. Επίσης βοηθά στην επίλυση πρακτικών προβλημάτων που η επίλυσή τους γίνεται με συστηματοποιημένο τρόπο (π.χ διαδικασία προμηθειών). Η λογιστική πληροφόρηση χρησιμεύει στη μάθηση εντός των οργανώσεων και τη συσσώρευση και καταγραφή εμπειριών (π.χ. διαδικασία κοστολόγησης). Χρησιμοποιείται ως μέσο επικοινωνίας, ανταλλαγής απόψεων και πληροφοριών. Επίσης, αναφέρεται ως ένα εργαλείο ελέγχου της συμπεριφοράς των μελών και των επιθυμιών ορισμένων ισχυρών μελών της οργάνωσης.

Στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 7.3) παρουσιάζονται οι ορισμοί και οι έννοιες για τα τυπικά συστήματα ελέγχου της επιχειρηματικής δραστηριότητας όπως αυτά παρατίθενται στη βιβλιογραφία.

Τυπικό σύστημα ελέγχου είναι τα επιχειρησιακά πλάνα (business plans), οι προϋπολογισμοί (budgets) και οι απολογιστικές εκθέσεις (actual performance reports).	Συκιανάκης (2003)
Το τυπικό (formal) λογιστικό σύστημα είναι εκ φύσεως περιορισμένο	Συκιανάκης (2003)
Η οργανωτική δομή (organizational structure) και πως διαθλάται η χρησιμοποιούμενη λογιστική πληροφόρηση αποτελεί καίριους παράγοντες για την επίτευξη των εταιρικών στόχων (corporate goals).	Συκιανάκης (2003)
Περιορισμός της ανθρώπινης φύσεως	Συκιανάκης (2003)

Πίνακας 7.3: Συστήματα Ελέγχου της Επιχειρηματικής Δραστηριότητας(Corporate Management Control Systems) - Τυπικά Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης(Formal Management Control Systems)

### 7.3.2 Συμπεράσματα

Άρα, τα συστήματα ελέγχου της διοίκησης αποτελούν σημαντικό παράγοντα ισχύος στα χέρια όποιων έχουν τον έλεγχο τους καθώς η γνώση είναι δύναμη. Συγκρούσεις και πολιτική συμπεριφορά για το σχεδιασμό και τον έλεγχο των συστημάτων ελέγχου της διοίκησης είναι αναμενόμενη και έχει παρατηρηθεί από διάφορους ερευνητές (Marcus & Pfeffere 1983; Birnberg 1983)



## 7.4 Συστήματα Ελέγχου της Ατομικής Δραστηριότητας (Individual Management Control Systems)

### 7.4.1 Άτυπα Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης (Informal Management Control Systems)

#### 7.4.1.1 Ορισμός - Έννοια

Σύμφωνα με τους Blocher, Chen Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000), τα άτυπα συστήματα ελέγχου της ατομικής απόδοσης (individual management control systems) των εργαζομένων συνυπολογίζουν τους ατομικούς στόχους και τις φιλοδοξίες που φέρνουν στην εργασία οι εργαζόμενοι.

Αυτά δεν συνδέονται με τα κίνητρα και τις κατευθύνσεις που τίθενται από την ανώτερη διοίκηση. Οι διαφορές στην επίδοση του κάθε εργαζόμενου οφείλονται στην ποικιλία που παρουσιάζουν τα κίνητρα και οι φιλοδοξίες του καθενός που δραστηριοποιείται σε μία οργάνωση.

Στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 7.4) παρουσιάζονται οι ορισμοί και οι έννοιες για τα άτυπα συστήματα ελέγχου της ατομικής δραστηριότητας όπως αυτά παρατίθενται στη βιβλιογραφία.

<b>ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (INDIVIDUAL MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS) - ΑΤΥΠΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (INFORMAL MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS)</b>	
Τα άτυπα συστήματα ελέγχου της ατομικής απόδοσης (individual management control systems) των εργαζομένων συνυπολογίζουν τους	Blocher, Chen Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000)

ατομικούς στόχους και τις φιλοδοξίες που φέρνουν στην εργασία οι εργαζόμενοι.	
Οι διαφορές στην επίδοση του κάθε εργαζόμενου οφείλονται στην ποικιλία που παρουσιάζουν τα κίνητρα και οι φιλοδοξίες του καθενός που δραστηριοποιείται σε μία οργάνωση.	Blocher, Chen Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000)

Πίνακας 7.4: Ατυπα συστήματα ελέγχου της ατομικής δραστηριότητας

## 7.4.2 Τυπικά Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης (Formal Management Control Systems)

### 7.4.2.1 Ορισμός - Έννοια

Σύμφωνα με τους Blocher, Chen Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000), τα τυπικά συστήματα ελέγχου της διοίκησης είναι αυτά τα οποία σχεδιάζονται και ενεργοποιούνται με κριτήριο τις προσδοκίες της ανώτερης διοίκησης σε ατομικό επίπεδο.

Σύμφωνα με τους Blocher, Chen Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000), τα τρία σημαντικότερα τυπικά συστήματα ελέγχου της διοίκησης που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις είναι τα εξής:

1. Οι πρακτικές προσλήψεων (**hiring practices**)
2. Οι πολιτικές προαγωγών (**promotion policies**) και
3. Τα στρατηγικά συστήματα αξιολόγησης της απόδοσης (**strategic performance measurement systems**)

Οι **πρακτικές προσλήψεων (hiring practices)** και οι **πολιτικές προαγωγών (promotion policies)** αποτελούν κρίσιμα ζητήματα για όλες τις επιχειρήσεις καθώς με βάση αυτές τις πολιτικές και πρακτικές θα αποκτηθούν οι άνθρωποι στους οποίους θα ενεργοποιηθούν τα **στρατηγικά συστήματα αξιολόγησης της απόδοσης (strategic performance measurement systems)**. Τα **στρατηγικά συστήματα αξιολόγησης της απόδοσης** αποτελούν τα πιο δεδομένα εργαλεία αξιολόγησης της επίδοσης των στελεχών.

Στον παρακάτω πίνακα (**Πίνακας 7.5**) παρουσιάζονται οι ορισμοί και οι έννοιες για τα τυπικά συστήματα ελέγχου της ατομικής δραστηριότητας όπως αυτά παρατίθενται στη βιβλιογραφία.

<b>ΤΥΠΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (FORMAL MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS)</b>	
Τα τυπικά συστήματα ελέγχου της διοίκησης ( <b>formal management control systems</b> ) είναι αυτά τα οποία σχεδιάζονται και ενεργοποιούνται με κριτήριο τις προσδοκίες της ανώτερης σε ατομικό επίπεδο.	Blocher, Chen Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000)
1. Οι <b>πρακτικές προσλήψεων (hiring practices)</b>	Blocher, Chen Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000)
2. Οι <b>πολιτικές προαγωγών (promotion policies)</b> και	Blocher, Chen Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000)
3. Τα <b>στρατηγικά συστήματα αξιολόγησης της απόδοσης (strategic performance measurement systems)</b>	Blocher, Chen Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000)

## Πίνακας 7.5: Τυπικά συστήματα ελέγχου της ατομικής δραστηριότητας

Στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 7.5.1) παρουσιάζονται συγκεντρωτικά τα συστήματα ελέγχου της επιχειρηματικής και της ατομικής απόδοσης

	ΑΤΥΠΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	ΤΥΠΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ
ΑΤΟΜΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ	Φιλοδοξίες (aspiration), Προσωπικά κίνητρα (personal incentives)	Πρακτικές προσλήψεων (hiring policies), πολιτικές προαγωγών (promotion policies), στρατηγικά συστήματα αξιολόγησης της απόδοσης (strategic performance measurement systems)
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ	Κοινοί κανόνες, οργανωσιακή κουλτούρα	Διαμοιραζόμενη ευθύνη (shared responsibility)

Πίνακας 7.5.1: Συστήματα ελέγχου της επιχειρηματικής και της ατομικής απόδοσης

### 7.4.3 Αξιολόγηση των Συστημάτων Ελέγχου της Διοίκησης

Σύμφωνα με τους Horngren, Foster, Datar (2000), για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας των συστημάτων ελέγχου της διοίκησης, θα πρέπει τα τελευταία να είναι πλήρως εναρμονισμένα με τις στρατηγικές και τους στόχους της επιχείρησης. Παραδείγματα εταιρικών στρατηγικών αποτελούν η ανάπτυξη καινοτομικών προϊόντων για την αύξηση του μεριδίου αγοράς (market share) σε αγορές κλειδιά (key markets) ή μεγιστοποίηση των βραχυπρόθεσμων εσόδων (short run



**income)** αποφεύγοντας **μακροπρόθεσμες επενδύσεις (long run investments)** στο τμήμα της Έρευνας & Ανάπτυξης. Ας υποθέσουμε ότι στρατηγική για τη διοίκηση της επιχείρησης αποτελεί η έμφαση στη μεγιστοποίηση των βραχυπρόθεσμων εσόδων. Τότε το σύστημα ελέγχου της διοίκησης θα πρέπει να ενισχύσει αυτή τη στρατηγική. Θα πρέπει να παρέχει στα στελέχη πληροφορίες – όπως τα **περιθώρια συνεισφοράς (contribution margins)** μεμονωμένων προϊόντων – οι οποίες θα τους βοηθήσουν να πάρουν βραχυπρόθεσμες αποφάσεις. Θα πρέπει, με άλλα λόγια να συνδέσει τις ανταμοιβές των στελεχών με τα βραχυπρόθεσμα έσοδα.

Μία δεύτερη εξίσου σημαντική παράμετρος ενός συστήματος ελέγχου της διοίκησης είναι ότι θα πρέπει να σχεδιάζονται με τέτοιο τρόπο ώστε να ταιριάζουν με τη δομή της οργάνωσης και τις βαθμίδες ευθύνης των στελεχών κατά τη διαδικασία λήψης των αποφάσεων. Ας σκεφτούμε, για παράδειγμα, τον διευθυντή του τμήματος E&A της Glaxo Welcome, η οποία είναι μία φαρμακευτική εταιρία. Το σύστημα ελέγχου της διοίκησης για αυτόν τον μάνατζερ θα πρέπει να επικεντρώνεται στις δραστηριότητες του τμήματος E&A απαιτούνται για διαφορετικά φαρμακευτικά προγράμματα, τον αριθμό των επιστημόνων που απαιτούνται, τις ημερομηνίες ολοκλήρωσης διαφορετικών projects και την προετοιμασία που απαιτείται για τη διαμόρφωση των reports προκειμένου να πραγματοποιηθεί η σύγκριση των προϋπολογιστικών στόχων και των απολογιστικών αποτελεσμάτων.

Τώρα ας αναλογιστούμε μία διαφορετική περίπτωση – ενός διευθυντή της γραμμής προϊόντων Ketchup της εταιρίας Heinz, η οποία αποτελεί μία εταιρία παραγωγής τροφίμων, ο οποίος είναι υπεύθυνος για την **παραγωγή (production)**, την **πώληση (sale)** και τη **διανομή**



**(distribution)** του προϊόντος. Το σύστημα ελέγχου της διοίκησης για αυτόν τον διευθυντή θα πρέπει να επικεντρώνει στη συγκέντρωση των πληροφοριών αναφορικά με την **ικανοποίηση των πελατών (customer satisfaction)**, το **μερίδιο αγοράς (market share)**, το **κόστος παραγωγής (manufacturing cost)** και την **κερδοφορία της γραμμής προϊόντος (profitability of the product line)**, οι οποίες θα υποστηρίξουν το μάνατζερ στη διαδικασία του συντονισμού των όλων προσπαθειών του. Το σύστημα ελέγχου της διοίκησης λειτουργεί εντελώς διαφορετικά για διευθυντή της Heinz Ketchup σε σχέση με το διευθυντή E&A της Glaxo Welcome έχοντας όμως έναν κοινό παρανομαστή: να υποστηρίζει τις δραστηριότητες που πραγματοποιεί κάθε υπεύθυνος ενός κέντρου ευθύνης.

Τέλος, τα αποτελεσματικά συστήματα ελέγχου της διοίκησης θα πρέπει να υποκινούν τους μάνατζερ και τους εργαζόμενους. **Υποκίνηση (motivation)** είναι η διαδικασία κατά την οποία ενεργοποιείται η θέληση για την επίτευξη ενός επιλεγμένου στόχου σε συνδυασμό με τον επιλεγμένο τρόπο για την επίτευξη αυτού.

Η ενότητα για την επίτευξη των στόχων υφίσταται όταν όλοι, άτομα και ομάδες εργάζονται και συνεργάζονται για την ολοκλήρωση των εταιρικών στόχων. Αυτό σημαίνει ότι οι μάνατζερ, όταν εργάζονται και λαμβάνουν πρωτοβουλίες και αποφάσεις ατομικά αυτές να ευθυγραμμίζονται με τις κατευθύνσεις και τους στόχους της ανώτερης διοίκησης.

Εν κατακλείδι, τα συστήματα ελέγχου της διοίκησης υποκινούν τα στελέχη και τους εργαζόμενους για την επιτυχή ολοκλήρωση των στόχων της επιχείρησης με την παροχή διαφόρων αμοιβών και κινήτρων. Αυτά μπορεί να είναι είτε χρηματικής φύσεως (μετρητά, μετοχές, παροχή αυτοκινήτου ή συμμετοχή σε ένα σύλλογο) είτε μη χρηματικής φύσεως

(ισχύς, αυτοσεβασμός, την αίσθηση της τιμής που εργάζονται σε μία κερδοφόρα επιχείρηση).

Στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 7.6) παρουσιάζονται συνοπτικά τα κριτήρια αξιολόγησης των συστημάτων έλεγχου της διοίκησης όπως αυτά παρατίθενται στη βιβλιογραφία.

ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ
<p>Τα συστήματα ελέγχου της διοίκησης (<b>management control systems</b>) αξιολογούνται με βάση: το βαθμό προσαρμογής τους (<b>rate of adaptability</b>) με τις επιταγές, τους στόχους και τις πολιτικές της στρατηγικής διοίκησης, με το <b>βαθμό συνεισφοράς (rate of contribution)</b> τους στην επίτευξη των εταιρικών και των τμηματικών στόχων, με την ευθυγράμμιση (<b>alignment</b>) τους με το σύστημα της λογιστικής της υπευθυνότητας (<b>responsibility accounting system</b>) που εφαρμόζει η επιχείρηση και τέλος με βάση την <b>υποκίνηση (motivation)</b>.</p>	<p>Horngren, Foster, Datar (2000)</p>

Πίνακας 7.6: Κριτήρια αξιολόγησης των συστημάτων ελέγχου της διοίκησης

#### 7.4.4 Σχεδιασμός των Συστημάτων Ελέγχου της Διοίκησης για την Αξιολόγηση της Απόδοσης

Σύμφωνα με τους Gerdin (2004), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Blocher, Chen, Lin (2002), Maher; Stickney; Weil (2002), η διαδικασία του σχεδιασμού (**planning**) και της ανάπτυξης (**development**) ενός συστήματος ελέγχου της διοίκησης (**management control system**) περιλαμβάνει τέσσερις πτυχές. Αυτές αφορούν την αναγνώριση και τον εντοπισμό των προσώπων που θα πραγματοποιούν την **αξιολόγηση (evaluation)**, τον τρόπο με τον οποίο θα πραγματοποιείται η αξιολόγηση και το χρόνο και τη συχνότητα της αξιολόγησης.

Σύμφωνα με τους Horngren, Bhimani, Datar & Foster, 2002, το **σύστημα διοικητικής λογιστικής (management accounting system)** και οι πληροφορίες που απορρέουν από αυτό χρησιμοποιούνται από τις ανώτερες διοικήσεις των επιχειρήσεων και των οργανισμών για την υποκίνηση, την αξιολόγηση και τον έλεγχο της συμπεριφοράς των εργαζομένων με άμεσο στόχο την επίτευξη των στόχων του τμήματος ή της οργάνωσης. Σύμφωνα με τους Bowens & Abernethy, 2000; Chenhall & Morris, 1986; Davilla, 2000; Macintosh, 1994; Macintosh and Daft, 1987; Merchant, 1981, ο σχεδιασμός του συστήματος διοικητικής λογιστικής βασίζεται σε δύο αλληλεξαρτώμενους παράγοντες: την ακρίβεια της πληροφορίας και της συχνότητα της απόρροιας της πληροφορίας. Πολλά στελέχη σε διάφορες επιχειρήσεις επωφελούνται από την ακρίβεια και την συχνότητα της λογιστικής πληροφορίας που απορρέει από το σύστημα ενώ άλλα επωφελούνται όταν η πληροφορία είναι περισσότερο γενική και η εξαγωγή της γίνεται λιγότερο συχνά.





Σύμφωνα με τους Ask & Ax, 1997; Brierley, Cowton, & Drury, 2001; Chenhall & Langfield – Smith, 1998b; Lukka & Granlund, 1996, τα βασικότερα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για την εξαγωγή συχνής και ακριβής λογιστικής πληροφορίας είναι:

1. Ο **τμηματικός προϋπολογισμός (operational budget)**
2. Το **σύστημα πρότυπης κοστολόγησης (standard costing system)**
3. και η **διαθεσιμότητα της λογιστικής πληροφορίας (reliance on operational information).**

Σύμφωνα με τους Ask & Ax, 1997, ο **τμηματικός προϋπολογισμός (operating budget)** καταρτίζεται και χρησιμοποιείται για τον προγραμματισμό και την καταγραφή των τμηματικών εσόδων και εξόδων συμπεριλαμβανομένων των αναλώσιμων υλικών και των μισθών του προσωπικού. Συχνά, ο προϋπολογισμός καταρτίζεται για την επόμενη περίοδο (μήνας, τρίμηνο, εξάμηνο, έτος) και οι περιοδικές εκθέσεις καταρτίζονται για την παροχή πληροφοριών στους διευθυντές γραμμικής διοίκησης αναφορικά με την πορεία των αποτελεσμάτων έναντι των προϋπολογισμένων στόχων. Σε αντίθεση με τον τμηματικό προϋπολογισμό με τον οποίο τα έξοδα υπολογίζονται σε επίπεδο τμήματος, το **σύστημα πρότυπης κοστολόγησης (standard costing system)** παρέχει πληροφορίες σε επίπεδο προϊόντος. Τυπικά, τα **πρότυπα κόστη (standard costs)** βοηθούν τα στελέχη της διοίκησης κατά τη διαδικασία λήψης διοικητικών αποφάσεων (**managerial decision – making process**) παρέχοντας πληροφορίες που αφορούν **προβλεπόμενα έξοδα παραγωγής (projected product costs)**. Ωστόσο, τα **πρότυπα κόστη (standard costs)** επιτρέπουν στα στελέχη την περιοδική σύγκριση των αποτελεσμάτων. Με αυτόν τον τρόπο διευκολύνεται η ο έλεγχος και η



αξιολόγηση των δραστηριοτήτων σε σχέση με προηγούμενες περιόδους και η λήψη αποφάσεων για τη βελτίωση των αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα με τον Kaplan (1983), πέρα από τις δύο παραπάνω χρηματοοικονομικές τεχνικές διοικητικού ελέγχου και αξιολόγησης, τα **τμήματα παραγωγής (manufacturing departments)** βασίζονται και σε **λειτουργικές πληροφορίες (operational information)** οι οποίες αφορούν τις **τμηματικές δραστηριότητες (departmental operations)** και χρησιμοποιούνται για την **τμηματική αξιολόγηση της απόδοσης (divisional performance measurement)**. Σύμφωνα με τους Chenhall, 1997; Perera, Harrison & Poole, 1997). Πρόσφατες εμπειρικές έρευνες αποδεικνύουν την αυξανόμενη χρησιμότητα που αποκτούν τα **μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης (non financial performance measures)** στα τμήματα παραγωγής.

Σημαντικό ρόλο στο σχεδιασμό και την μετέπειτα αποτελεσματικότητα ενός συστήματος ελέγχου αποτελούν τα παρακάτω στάδια:

- 1. Σχεδιασμός (Planning).** Η διαδικασία του σχεδιασμού περιλαμβάνει τον προσδιορισμό των στόχων που θέλει να επιτύχει η επιχείρηση, την επιλογή των μεθόδων και των εργαλείων με τα οποία θα εργαστεί προκειμένου να τους επιτύχει και την επιλογή των κατάλληλων μέτρων για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων της προσπάθειάς της, αν δηλαδή τελικά κατάφερε να τους υλοποιήσει ή όχι.
- 2. Εκτέλεση (Execution).** Εδώ πραγματοποιείται η ενεργοποίηση του σχεδίου υλοποίησης των στόχων.

3. **Έλεγχος (Monitoring).** Σε αυτή τη φάση ελέγχεται η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των τρεχουσών δραστηριοτήτων στην πορεία επίτευξης των στόχων.
4. **Αξιολόγηση (Evaluation).** Η αξιολόγηση συντελείται όταν υπάρχουν τα πρώτα αποτελέσματα της προσπάθειας τα οποία συγκρίνονται με τους στόχους του σχεδίου προκειμένου να διαπιστωθούν πιθανόν αποκλίσεις από και να ληφθούν οι απαραίτητες για την πραγματοποίηση των απαραίτητων διορθωτικών κινήσεων.
5. **Διόρθωση (Correcting).** Σε αυτή τη διαδικασία πραγματοποιούνται οι απαραίτητες ενέργειες για τροποποίηση των συστήματος ελέγχου και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητάς του.

Παραπάνω, έγινε αναφορά στα πρόσωπα που θα πραγματοποιήσουν την **αξιολόγηση (evaluation)**. Αναφερόμενοι στα **πρόσωπα** που ενδιαφέρονται για την αξιολόγηση, αυτά διακρίνονται σε τέσσερις κατηγορίες ενδιαφερομένων (**stakeholders**). Αυτές είναι:

1. **Οι ιδιοκτήτες, τα στελέχη και οι μέτοχοι της εταιρίας,**
2. **Οι πιστωτές της εταιρίας,**
3. **Οι κοινωνικοί και κυβερνητικοί φορείς που επηρεάζονται από την πορεία των έργων της εταιρίας και**
4. **Οι εργαζόμενοι**

Κάθε μία από τις παραπάνω ομάδες διακατέχεται από μία διαφορετική αντίληψη και προσέγγιση για την αξιολόγηση.

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Blocher, Chen, Lin (2002), Maher; Stickney; Weil (2002), η δεύτερη πτυχή του διοικητικού ελέγχου αναφέρεται στο **τι** θα αξιολογείται κάθε φορά. Συνηθίζεται η αξιολόγηση να αφορά την ατομική επίδοση του στελέχους



- υπεύθυνου ενός κέντρου ευθύνης, προκειμένου να εκτιμήσει την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των ενεργειών που πραγματοποιούνται στο κέντρο ευθύνης υπό τις κατευθύνσεις και την ευθύνη του στελέχους. Σε διαφορετική περίπτωση, η αξιολόγηση θα μπορούσε να αναφέρεται στην αποτελεσματικότητα των διεργασιών που διεξάγονται στο εσωτερικό μίας **στρατηγικής επιχειρηματικής μονάδας (strategic business unit – SBU)**. Με αυτόν τον τρόπο, η αξιολόγηση παύει να επικεντρώνεται σε ένα μόνο πρόσωπο και διευρύνεται προκειμένου να αξιολογήσει τις προσπάθειες μίας ομάδας ανθρώπων – στελεχών. Η **απόδοση (performance)** ενός στελέχους μπορεί να συγκριθεί είτε με αυτήν άλλου στελέχους είτε με αυτήν που είχε το ίδιο στέλεχος στο παρελθόν.

Η σύγκριση με γνώμονα την απόδοση άλλων στελεχών είναι και η πιο ευρέως εφαρμοζόμενη. Ωστόσο, η σύγκριση της επίδοσης ενός στελέχους με αυτήν που είχε επιδείξει το ίδιο στέλεχος σε προηγούμενη αξιολόγηση κρίνεται καταλληλότερη και προτιμάται από τους αξιολογητές όταν η σύγκριση με άλλα στελέχη είναι ακατάλληλη και κατά κάποιο τρόπο άδικη.

Η τρίτη πτυχή του **διοικητικού ελέγχου (management control)** αφορά το χρόνο και τη συχνότητα που η μέτρηση της απόδοσης θα συντελείται. Δύο είναι οι απόψεις που συναντώνται στη βιβλιογραφία. Σύμφωνα με την πρώτη άποψη, η **αξιολόγηση (evaluation)** συντελείται με βάση τις **εισροές (inputs)** που χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των ενεργειών του διευθυντή ενός κέντρου ευθύνης ενώ με τη δεύτερη αξιολογούνται οι **εκροές (outputs)** των ενεργειών του διευθυντή του **κέντρου ευθύνης (responsibility centre)**. Η πρώτη προσέγγιση



χρησιμοποιεί τον **συνολικό προϋπολογισμό<sup>12</sup> (master budget)** ενώ η δεύτερη τον **ελαστικό προϋπολογισμό<sup>13</sup> (flexible budget)**. Ο αξιολογητής επικεντρώνει στην **αξιολόγηση των εισροών (input evaluation)** όταν αυτή των εκροών είναι δύσκολη ή όταν η μορφή ή η φύση των εκροών των ενεργειών του διευθυντή ενός **κέντρου ευθύνης (responsibility centre)** δεν είναι σαφής και ξεκάθαρη. Τότε, η αξιολόγηση του διευθυντή γίνεται εκ των προτέρων, πριν εκείνος αρχίσει να λαμβάνει αποφάσεις και να τις πραγματοποιεί. Στην πραγματικότητα, ο μάνατζερ διαπραγματεύεται με την **ανώτατη διοίκηση (top management)** την **ποσότητα των εισροών που θα χρησιμοποιήσει για τις δραστηριότητες του τμήματος του**.

Στον παρακάτω πίνακα (**Πίνακας 7.7**), παρουσιάζονται συνοπτικά οι τέσσερις πτυχές σχεδιασμού ενός συστήματος ελέγχου της διοίκησης για την αξιολόγηση της απόδοσης

---

<sup>12</sup> Ο **συνολικός προϋπολογισμός (master budget)** αποτελεί ουσιαστικά την οργανική σύνθεση των επιμέρους προϋπολογισμών που αναφέρονται στα διάφορα τμήματα ή στις τις λειτουργίες της επιχείρησης. Η σύνταξη του συνολικού προϋπολογισμού γίνεται σε βήματα κάθε ένα από τα οποία απαιτεί πολύ προσεκτικές εκτιμήσεις προκειμένου να ληφθούν πολύ ουσιαστικής σημασίας αποφάσεις αναφορικά με θέματα τιμολόγησης και τιμολογιακής πολιτικής, γραμμών προϊόντων, προγραμματισμού παραγωγής, δαπανών επενδύσεων, εξόδων έρευνας και ανάπτυξης, κτλ. (Κοέν, 2005)

<sup>13</sup> **Ελαστικός ή ευέλικτος** είναι ο προϋπολογισμός που αναφέρεται σε διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας. Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί λαμβάνοντας υπόψη δύο βασικές παραμέτρους: α) τα μεταβλητά κόστη τα οποία μεταβάλλονται ανάλογα με κάποιο μέγεθος που θεωρείται η αιτία μεταβολής τους, για παράδειγμα το ύψος των πωλήσεων, οι ώρες άμεσης εργασίας, οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων, κτλ., β) τα σταθερά κόστη τα οποία παραμένουν αμετάβλητα στο πλαίσιο ενός προκαθορισμένου εύρους δραστηριότητας. (Κοέν, 2005)

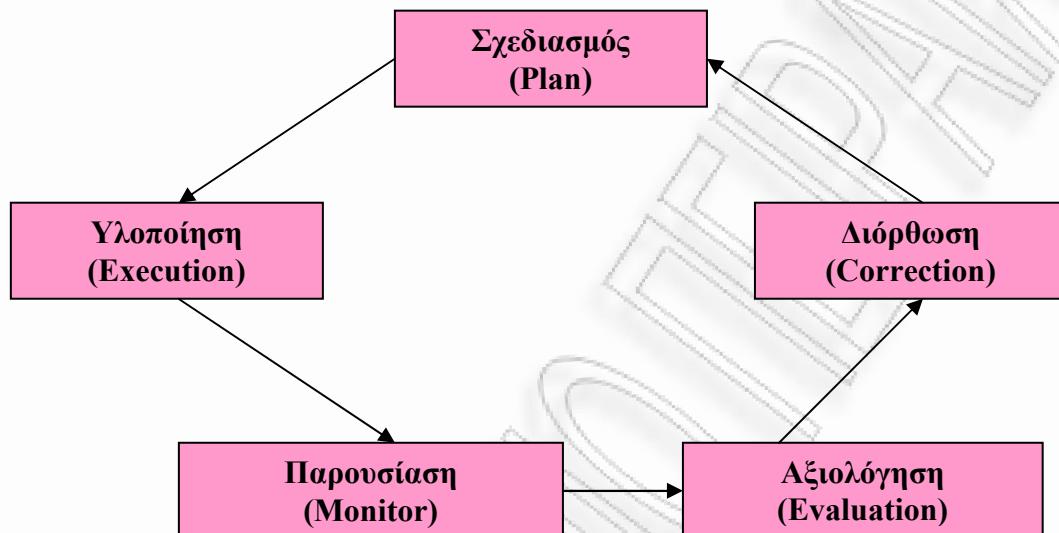
### ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ

<p>Η διαδικασία του <b>σχεδιασμού (planning)</b> και της <b>ανάπτυξης (development)</b> ενός <b>συστήματος ελέγχου της διοίκησης (management control system)</b> περιλαμβάνει τέσσερις πτυχές. Αυτές αφορούν την αναγνώριση και τον εντοπισμό των προσώπων που θα πραγματοποιούν την <b>αξιολόγηση (evaluation)</b>, τον τρόπο με τον οποίο θα πραγματοποιείται η αξιολόγηση και το χρόνο και τη συχνότητα της αξιολόγησης.</p>	<p>Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Blocher, Chen, Lin (2002), Maher; Stickney; Weil (2002)</p>
---	--

**Πίνακας 7.7: Σχεδιασμός συστημάτων ελέγχου της διοίκησης για την αξιολόγηση της απόδοσης**

Αυτή η πολιτική είναι κοινή σε **μη κερδοσκοπικές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών (not for profit service companies)** στις οποίες οι εκροές είναι δύσκολο να μετρηθούν. Αντίθετα, στις **βιομηχανικές επιχειρήσεις (manufacturing companies)**, όπου οι εισροές και οι εκροές είναι συνήθως εύκολο να μετρηθούν, συνηθίζεται η πολιτική της αξιολόγησης μετά το πέρας των ενεργειών και των δραστηριοτήτων του διευθυντή ενός κέντρου ευθύνης.

Στο παρακάτω διάγραμμα (Διάγραμμα 7.1) παρουσιάζεται αναλυτικά ο κύκλος του διοικητικού ελέγχου.



**Διάγραμμα 7.1: Ο Κύκλος του Διοικητικού Ελέγχου**

Πηγή: Atkinson; Banker; Kaplan; Young: Management Accounting, 3<sup>rd</sup> Edition, Prentice Hall, 2001.



#### 7.4.5 Η αλληλεξάρτηση μεταξύ των τμημάτων και ο σχεδιασμός των Συστημάτων Ελέγχου της Διοίκησης (Departmental Interdependence and MCS design)

Σύμφωνα με τους Macintosh, 1994; Thompson, 1967, η συνεχής και έντονη αλληλεξάρτηση μεταξύ των τμημάτων (**departmental interdependence**) δημιουργεί αυξημένες απαιτήσεις για το σύνολο του οργανισμού αναφορικά με το **συντονισμό (coordination)** και τον έλεγχο (**control**). Από τη στιγμή που η σχέση εισροών / εκροών (**input / output relations**) είναι κατανοητή και δεδομένη σε τέτοιες περιπτώσεις, η πληροφορία που απορρέει από το **σύστημα ελέγχου της διοίκησης (management control system)** έχει τη δυνατότητα να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο σε αυτές τις καταστάσεις. Σύμφωνα με τους Van de Ven, Delbecq, & Koenig, 1976, τα **πλάνα (plans)** και τα **προγράμματα (schedules)** είναι μεγάλης σημασίας καθώς διασφαλίζουν ότι όλες οι δραστηριότητες όλων των τμημάτων είναι αποτελεσματικές και ότι η συνεργασία μεταξύ των τμημάτων είναι έντονη, έγκαιρη και αποδοτική. Σύμφωνα με τους Macintosh & Daft, 1987, οι **λεπτομερείς (detailed)** και **συχνές (frequent) μετρήσεις (measurement)** των αποτελεσμάτων εξασφαλίζουν ότι οι διοικήσεις των τμημάτων μπορούν να παρακολουθήσουν τις διάφορες δραστηριότητες, να εξετάσουν τυχούσες **αποκλίσεις (deviations)** από τους **στόχους (goals)** και να λάβουν τις κατάλληλες αποφάσεις προκειμένου να διορθώσουν την κατάσταση.

Σύμφωνα με τον Gerdin, 2002; Abernethy & Lillis, 1995; Kaplan, 1983; Waterhouse & Tiessen, 1978, αυτά τα ευρήματα παρέχουν ελλιπή καθοδήγηση για το αν τα **χρηματοοικονομικά συστήματα ελέγχου (financial control systems)** θα πρέπει να προτιμούνται στις περιπτώσεις





έντονης αλληλεξάρτησης μεταξύ των τμημάτων. Ωστόσο, έχουν υπάρξει διαφωνίες σχετικά με την **εκχώρηση αρμοδιοτήτων (segregation of authorities)** και την **αποτελεσματικότητα (efficiency)** των **συστημάτων πρότυπης κοστολόγησης (standard costing systems)**. Σύμφωνα με τον Chenhall, 2003, γι' αυτό άλλωστε επικρατεί και η άποψη ότι τα παραδοσιακά συστήματα είναι στενά συνδεδεμένα με την **συνεχή τμηματική αλληλεξάρτηση (sequential interdependence)**. Ωστόσο, εμπειρικές έρευνες καταδεικνύουν ότι η **μη χρηματοοικονομική πληροφορία (non financial information)** θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί στα τμήματα που βιώνουν την έντονη αλληλεξάρτηση. Για παράδειγμα, οι Macintosh και Daft (1987), βρήκαν ότι πολλά στατιστικά στοιχεία που αφορούν το reporting καθώς επίσης και στοιχεία τμηματικών προϋπολογισμών είχαν θετική επίδραση στις σχέσεις μεταξύ των τμημάτων.

Σύμφωνα με τον Macintosh, 1994, σε αντίθεση, τα **συστήματα ελέγχου της διοίκησης (management control systems)** και γενικότερα τα **συστήματα διοικητικής λογιστικής (management accounting systems)** μπορούν να συμβάλλουν λιγότερο κατά στο **συντονισμό (coordination)** και τον έλεγχο μεταξύ των μη αλληλεξαρτώμενων τμημάτων εξαιτίας της **απουσίας της ευγραμμισής των δραστηριοτήτων (absence of standardization)** η οποία δημιουργεί ασάφειες σχετικά με την απόδοση. Απεναντίας, σύμφωνα με τους Thompson, 1967; Van de Ven, 1976, ο **συντονισμός (coordination)** επιτυγχάνεται με την άμεση κοινή **ευθυγράμμιση (adjustment)** και **συνεργασία (cooperation)** των προσώπων καθώς επίσης και με την **προσωπική συνεννόηση (personal interaction)**. Σύμφωνα με τους Hayes, 1977; Macintosh & Daft, 1987; Van de Ven, 1976; Williams, 1990, Κατά συνέπεια, η εκπαίδευση και η εξωστρέφεια



των εργαζομένων γίνεται πιο σημαντική από τα **τυπικά συστήματα ελέγχου της διοίκησης (formal management control systems)** όπως οι **τμηματικοί προϋπολογισμοί (operational budgets)** και οι **στατιστικές αναφορές (statistical reports)**.

Συνοψίζοντας, τα εντόνως αλληλεξαρτώμενα τμήματα απαιτούν από την ανώτερη διοίκηση την εφαρμογή κατάλληλων τεχνικών και μεθόδων για την επίτευξη απόλυτου συντονισμού και στενού ελέγχου. Αυτό επιτυγχάνεται μέσα από **άτεγκτο (rigorous)** προγραμματισμό και την απαρέγκλητη εφαρμογή χρηματοοικονομικών μέτρων αξιολόγησης της απόδοσης. Σε αντίθεση, τα μη αλληλεξαρτώμενα τμήματα απαιτούν

#### **7.4.6 Τα Τεχνικά στοιχεία ενός Αποτελεσματικού Συστήματος Ελέγχου της Διοίκησης**

Σύμφωνα με τους Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Blocher, Chen, Lin (2002), Maher; Stickney; Weil (2002), τα τεχνικά στοιχεία ενός συστήματος ελέγχου διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

- (1) στη χρησιμότητα της πληροφορίας που απορρέει από ένα σύστημα ελέγχου (relevance of information generated)**
- (2) και στη συνολική διαμόρφωση του συστήματος, δηλαδή τον τρόπο με τον οποίο είναι σχεδιασμένο να συνυπολογίζει και να αξιολογεί τις παραμέτρους (scope of the system).**

Η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της πληροφορίας που απορρέει από ένα σύστημα ελέγχου της διοίκησης πραγματοποιείται με βάση τα εξής κριτήρια:

- 1. Ακρίβεια (accuracy).** Όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, μη ακριβείς πληροφορίες οι οποίες δε συνδέονται με τις ανάγκες και τα προβλήματα και τους στόχους της επιχείρησης ή του τμήματος δεν εξυπηρετούν τη διαδικασία λήψης των αποφάσεων και οδηγούν

αρκετές φορές σε λανθασμένες αποφάσεις. Οι σχεδιαστές συστημάτων ελέγχου θα πρέπει να σχεδιάζουν και να αναπτύσσουν τέτοια συστήματα από τα οποία να απορρέουν όσο το δυνατότερο ακριβείς πληροφορίες. Για παράδειγμα, το κόστος παραγωγής των προϊόντων μπορεί να παρακολουθείται καλύτερα όταν έχουμε συστήματα τα οποία υπολογίζουν και παρακολουθούν το κόστος άμεσα και καθόλη τη διαδικασία παραγωγής.

- 2. Χρόνος (Time).** Ακριβής πληροφορία η οποία όμως παράγεται, διαχέεται και αξιοποιείται με αργούς ρυθμούς από το σύστημα είναι άχρηστη για τη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Τα ΣΕΔ πρέπει να σχεδιάζονται με τέτοιο τρόπο ώστε τα αποτελέσματα της **αξιολόγησης της απόδοσης (performance measurement)** να γνωστοποιούνται άμεσα στα άμεσα ενδιαφερόμενα κέντρα ευθύνης και λήψης αποφάσεων και με τον πιο αποτελεσματικό τρόπο. Η ραγδαία ανάπτυξη στην ταχύτητα των υπολογιστών και των βάσεων δεδομένων, στη βάση των τοπικών δικτύων καθώς και άλλες σύγχρονες και ταχέως εξελισσόμενες τεχνολογικές εφαρμογές κάνουν τη διαδικασία της ανάδρασης μία περισσότερο εύκολη υπόθεση για τα συστήματα ελέγχου στις επιχειρήσεις.
- 3. Συνέχεια (consistency).** Οι σχεδιαστές συστημάτων ελέγχου της διοίκησης οφείλουν να αναπτύσσουν συστήματα με ένα συνεχές και ευέλικτο πλαίσιο λειτουργίας που να μπορεί να προσαρμόζεται στις δραστηριότητες της επιχείρησης. **Συνέχεια (consistency)** σημαίνει ότι η χρησιμοποιούμενη γλώσσα για την ερμηνεία της πληροφορίας που απορρέει καθώς και τα τεχνικά χαρακτηριστικά του συστήματος είναι κοινά για όλους όσους εργάζονται σε μία επιχειρηματική οργάνωση. Με αυτόν τον τρόπο αποφεύγονται οι συγκρούσεις και

διασφαλίζεται η αρμονία στις εργασιακές σχέσεις. Για παράδειγμα, αν δύο εργοστάσια χρησιμοποιούν διαφορετικά συστήματα κοστολόγησης τότε είναι δυσκολότερη η σύγκριση των αποτελεσμάτων τους. Αν ένα εργοστάσιο μίας εταιρίας εφαρμόζει τις αρχές της **κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (activity – based costing)** και ένα άλλο εργοστάσιο, το οποίο έχει παρόμοιους στόχους και συγκλίνουσα δραστηριότητα με το πρώτο, εφαρμόζει **πρότυπη κοστολόγηση (standard costing)** τότε είναι λογικό να μην υπάρχει συνέχεια στο σύστημα ελέγχου.

- 4. Ευελιξία (Flexibility).** Οι σχεδιαστές των συστημάτων ελέγχου της διοίκησης πρέπει να επιτρέπουν στους εργαζόμενους να χρησιμοποιούν τις διαθέσιμες πληροφορίες του συστήματος με ευελιξία προκειμένου να έχουν την ικανότητα να διαμορφώνουν τις διάφορες διεργασίες ανάλογα με τον τρόπο που τους εξυπηρετεί. Έτσι υπάρχει ευελιξία και στη λήψη των αποφάσεων σε επίπεδο εργαζομένων. Αν δεν προβλέπεται ευελιξία κινήσεων από το σύστημα, τότε ο εργαζόμενος παύει να υποκινείται για να λαμβάνει αποφάσεις, κυρίως όταν εργαζόμενοι άλλων τμημάτων επηρεάζουν τις δικές του αποφάσεις. Ένα ορθά σχεδιασμένο σύστημα ελέγχου της διοίκησης θα πρέπει να είναι ικανό να συμπεριλαμβάνει όλες τις ανάγκες κάθε τμήματος μιας επιχείρησης. Σε διαφορετική περίπτωση, ενισχύεται η πιθανότητα ανάπτυξης εξειδικευμένων τοπικών συστημάτων τα οποία οδηγούν σε λανθασμένες αποφάσεις και σε σύγχυση ανάμεσα στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης και της ανώτερης διοίκησης.

**Σκοπιά του συστήματος (Scope of the system).** Το πρίσμα ενός συστήματος ελέγχου της διοίκησης πρέπει να είναι περιεκτικό και να περιλαμβάνει όλες τις λειτουργίες που εκτυλίσσονται σε όλο το φάσμα της αλυσίδας αξίας<sup>14</sup> (value chain) της επιχείρησης. Για παράδειγμα, στο παρελθόν, τα συστήματα ελέγχου της διοίκησης αξιολογούσαν την απόδοση μόνο σε ένα τμήμα της αλυσίδας αξίας – το τελικό αποτέλεσμα της παραγωγής. Σε αυτήν την περίπτωση, η αποδοτικότητα των προμηθευτών, ο σχεδιασμός των δραστηριοτήτων, και οι μετά την παραγωγή δραστηριότητες που συνδέονται με τα προϊόντα και τις υπηρεσίες αγνοούνται από το σύστημα. Χωρίς την ύπαρξη ενός ενιαίου συνόλου πληροφοριών, τα στελέχη μπορούν να λαμβάνουν περιορισμένες και βραχύχρονες αποφάσεις.

Στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 7.8), παρουσιάζονται συνοπτικά τα τεχνικά στοιχεία που πρέπει να διαθέτει ένα αποτελεσματικό και άρτια σχεδιασμένο σύστημα ελέγχου όπως αυτά παρατίθενται στη βιβλιογραφία.

ΤΕΧΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	
1. Ακρίβεια (accuracy)	Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Blocher, Chen, Lin (2002), Maher; Stickney; Weil (2002)
2. Χρόνος (Time)	
3. Συνέχεια (consistency)	
4. Ευελιξία (Flexibility)	

Πίνακας 7.8: Τεχνικά Στοιχεία της αποτελεσματικότητας ενός συστήματος ελέγχου της διοίκησης.

<sup>14</sup> Σύμφωνα με τον Παπαδάκη (2002), αλυσίδα αξίας (value chain) είναι η προσέγγιση κατά την οποία η επιχείρηση εξετάζεται υπό το πρίσμα των δραστηριοτήτων που εκτελεί για να παρέχει στους πελάτες της το προϊόν ή την υπηρεσία της. Η αλυσίδα αξίας, δηλαδή, αναλύει την επιχείρηση στις στρατηγικά κύριες δραστηριότητες της, ούτως ώστε να εξετάζει την πορεία του κόστους που αντιμετωπίζει η επιχείρηση, καθώς και τις υπάρχουσες ή δυνητικές πηγές διαφοροποίησης της.



## 7.5 Εμπειρικές Προσεγγίσεις

### 7.5.1 Μελέτη Περίπτωσης

*Μελέτη Περίπτωσης: Τα συστήματα ελέγχου της διοίκησης σε δύο πολυεθνικές επιχειρήσεις*

*Case Study: Management Control Systems in two multinational organizations*

Η σημασία των συστημάτων ελέγχου της διοίκησης στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον γίνεται ολοένα και αυξανόμενη. Η ραγδαία ανάπτυξη του κλάδου της πληροφορικής έχει οδηγήσει στην ανάπτυξη νέων, καινοτομικών και μεγάλων ταχυτήτων βάσεων δεδομένων. Οι σύγχρονες μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις, παρασυρόμενες από την αυξανόμενη τάση της σύνδεσης όλου του εύρους των δραστηριοτήτων με ολοκληρωμένα πληροφοριακά συστήματα, σχεδιάζουν και αναπτύσσουν συστήματα ελέγχου προκειμένου να αυξήσουν την αποδοτικότητα των δραστηριοτήτων τους. Αυτά είναι τα λεγόμενα Προγράμματα Επιχειρησιακών Πόρων – Enterprise Resource Systems (ERP).

Στην παρούσα μελέτη, παρουσιάζονται οι συνέπειες στο διοικητικό έλεγχο από τη εφαρμογή ενός προγράμματος επιχειρησιακών πόρων σε δύο πολυεθνικές επιχειρήσεις. Επιπλέον, ερευνείται ο τρόπος με τον οποίο εναρμονίστηκε το πρόγραμμα σε κάθε μία επιχείρηση και πως αυτό δημιούργησε διαφορετικούς συνδέσμους και κανάλια επικοινωνίας μεταξύ της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών.

Το σύστημα στο οποίο η παρούσα μελέτη αναφέρεται είναι το SAP (System Applications and Product in data processing). Το SAP διακρίνεται



για την ικανότητά του να συγκεντρώνει τις λειτουργίες που διεξάγονται σε μία πολυεθνική επιχείρηση η οποία διατηρεί μονάδες σε πολλές χώρες ανά τον κόσμο. Ωστόσο, αυτό το πακέτο δεν λειτουργεί όπως θα ανέμενε ένας κοινός χρήστης. Το SAP σχεδιάστηκε έχοντας ως βάση μία ιδανική εταιρία. Παρά το γεγονός ότι τροποποιημένες εκδόσεις του προγράμματος διατίθενται στην αγορά, το SAP χρειάζεται επεξεργασία και διαμόρφωση από την ενδιαφερόμενη επιχείρηση για την προσαρμογή του στις λειτουργίες, τις ανάγκες και τους στόχους της πριν αυτό ενεργοποιηθεί. Αυτή είναι η και η πιο σημαντική παράμετρος καθώς η λειτουργικότητα του προγράμματος, οι πληροφορίες τις οποίες παρέχει και η μορφή με την οποία τις παρουσιάζει επηρεάζει καθοριστικά όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων.

Στην πρώτη περίπτωση, οι άνθρωποι μιας Ιαπωνικών συμφερόντων κατασκευαστικής εταιρίας με το ψευδώνυμο "Sister Act", χρησιμοποίησε το SAP προκειμένου να βελτιώσει την αποδοτικότητα των δραστηριοτήτων της διατηρώντας τις υπάρχουσες αποστάσεις μεταξύ των μονάδων του κέντρου και της περιφέρειας. Η συστημική αναπαραγωγή των συνόρων και των αποστάσεων μεταξύ των διαφόρων μονάδων της επέτρεψε την ύπαρξη καθυστερήσεων μεταξύ των μονάδων και των θυγατρικών και διατήρησε τις εφαρμοζόμενες μεθόδους ελέγχου. Επαναπροσδιορίζοντας τις σχέσεις μεταξύ των εργαζομένων στα διάφορα κλιμάκια της διοικητικής ιεραρχίας, τα λειτουργικά επίπεδα και τις δραστηριότητες ενίσχυσε και το status quo του ομίλου. Η εναρμόνισή του με την πραγματικότητα της εταιρίας δημιούργησε πρωτοφανείς συνθήκες ενότητας, χώρου και χρόνου οι οποίες επέτρεψαν την ραγδαία βελτίωση των αποτελεσμάτων χωρίς την πραγματοποίηση ραγδαίων ανακατατάξεων.



Στη δεύτερη περίπτωση, σε μία Αμερικανικών συμφερόντων κατασκευαστική εταιρία, με το ψευδώνυμο "Think Pink", η υιοθέτηση του ίδιου προγράμματος δημιούργησε ένα διαφορετικό πλαίσιο αποστάσεων και εργασιακών σχέσεων. Οι άνθρωποι της Think Pink εκμηδένισαν τις αποστάσεις μεταξύ των διαφόρων τμημάτων του κέντρου και της περιφέρειας βαδίζοντας στη φιλοσοφία του ολοκληρωμένου ελέγχου σε πραγματικό χρόνο (integrated real - time control). Δηλαδή, πίστευαν ότι για να έχουν τον απόλυτο έλεγχο σε όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων έπρεπε να ελαχιστοποιηθούν οι αποστάσεις. Ωστόσο, αυτό δεν επετεύχθη. Ο ανασχεδιασμός όλου το φάσματος των διαδικασιών και των διεργασιών απέτυχε να συνδέσει τις δραστηριότητες με τα λογιστικά συστήματα αλλά και με την ευθύνη των ανθρώπων που τις εκτελούσαν. Η κατάργηση των γραμμικών αποστάσεων μεταξύ των στελεχών δημιούργησε αμφισβήτηση στη συνείδηση τους για τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να διεξάγεται ο έλεγχος από τούδε και στο εξής και έτσι, τραγική απόρροια ήταν η δημιουργία του αισθήματος της ανικανότητας διεξαγωγής ελέγχου. Κι αυτό γιατί, η ευελιξία του SAP από τη μία πλευρά και ο ριζοσπαστικός τρόπος με τον οποίο εισήχθηκε και εφαρμόστηκε στην Think Pink έπεισε τα στελέχη της ότι τα μέχρι πρότινος συστήματα ελέγχου ήταν αναποτελεσματικά.

Συμπερασματικά λοιπόν καταλήγουμε ότι, τα νέα Προγράμματα Επιχειρησιακών Πόρων αποτελούν τον καταλυτικό παράγοντα για την επιτυχή διεξαγωγή των δραστηριοτήτων των πολυεθνικών εταιριών. Εξαιτίας της ευελιξίας τους και των ταχυτήτων της λειτουργίας τους επιτρέπουν την ενοποίηση όλου του φάσματος των διαδικασιών που εκτελούνται σε μία πολυεθνική εταιρία κάτω από μία ενιαία ομπρέλα.





University of Piraeus  
Faculty of Economics  
Msc Economic & Business Strategy  
Dissertation

Theme: Corporate & Divisional Performance Measurement

Supervisor: Dr. Pollalis Yiannis

Ωστόσο, η υιοθέτηση και η ενεργοποίηση τους θα πρέπει να πραγματοποιείται ήπια και πάντοτε σύμφωνα με τις ιδιαιτερότητες, τις ανάγκες και τους στόχους κάθε επιχείρησης. Με αυτόν τον τρόπο διασφαλίζεται η αποτελεσματικότητα, η συνοχή και η συνέχεια μιας πολυεθνικής επιχειρηματικής οντότητας.

Πηγή: Quattrone Paolo, Hopper Trevor: "A time - space odyssey: management control systems in two multinational organizations", Accounting, Operations and Society 30 (2005) 735 - 764.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ



## 7.6 Σύνοψη

Σε αυτό το κεφάλαιο αυτό πραγματοποιήθηκε εκτενής ανάλυση του ρόλου που διαδραματίζουν τα συστήματα ελέγχου της διοίκησης κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων και πως αυτά επηρεάζουν την χάραξη αλλά και την υλοποίηση της εταιρικής και τμηματικής στρατηγικής. Επιπλέον παρουσιάστηκαν λεπτομερή στοιχεία, όπως αυτά προέκυψαν από τη μελέτη της διεθνούς βιβλιογραφίας, αναφορικά με το σχεδιασμό, την ανάπτυξη και τη βελτίωση των συστημάτων ελέγχου για την αξιολόγηση της τμηματικής και της εταιρικής απόδοσης.

Τέλος με την παρουσίαση της μελέτης περίπτωσης επιχειρείται και η παρουσίαση της πρακτικής εφαρμογής των όσων διαπραγματεύτηκαν στο κεφάλαιο αυτό.

**Όροι κλειδιά κεφαλαίου (Key Words):** συστήματα ελέγχου της διοίκησης (management control systems), έλεγχος (control), αξιολόγηση της απόδοσης (performance measurement), κέντρο ευθύνης (responsibility centre).



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

### **ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ**

1. **Anthony A.** and Govindarjian F., (1994), "Management Accounting and Control Systems: Concepts, Contexts and Cases", Prentice Hall, First Edition.
2. **Atkinson A.**, Banker R., Kaplan R., and Young M., (2001), "Management Accounting", Third Edition, Prentice Hall, New Jersey.
3. **Blocher J.E.**, Chen H.K., Lin W.T.,(1999), "Cost Management 2e", A Strategic Emphasis, International Edition , Second edition, Mc Graw-Hill Irwin, New York.
4. **Horngren T.C.**, Foster G.; Datar M.S., (2000), "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", Prentice Hall, Tenth Edition.
5. **Maher M.**, Stickney C., Weil R., (2001), "Managerial Accounting: An introduction to concepts, methods and uses", 7<sup>th</sup> Edition, Harcourt College Publishers.
6. **Macintosh, N. B.** (1985). The social software of accounting and information systems. John Wiley and Sons.
7. **Macintosh, N. B.** (1994). Management accounting and control systems: an organizational and behavioural approach. John Wiley and Sons Ltd.
8. **Thompson, J. D.** (1967). Organizations in action. Mc Graw Hill.
9. **Van de Ven, A. H.**, & Ferry, D. L. (1980). Measuring and assessing organizations. John Wiley and Sons.



## ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. **Κοέν Σ.**, (2005) «Διοικητική Λογιστική: Πανεπιστημιακές Σημειώσεις», Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα.
2. **Συκιανάκης**, (2003), Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης: Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα.

## ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

1. **Quattrone P.**, Hopper T., (2005): “A time – space odyssey: management control systems in two multinational organizations”, *Accounting, Operations and Society*, 30, 735 – 764.
2. **Gerdin J.**, (2004), “Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach”, *Accounting, Operations and Society*, 21, 66-87 .
3. **Abernethy, M. A.**, & Lillis, A. M., (1995). “The impact of manufacturing flexibility on management control system design”, *Accounting, Organizations and Society*, 20, 241 – 258.
4. **Ask, U.**, Ax, C. (1997). *Product costing in theory and practice: a descriptive and explanatory study of the Swedish engineering industry*. PhD thesis. School of Economics and Commercial Law, University of Gotemborg.
5. **Brierley, J. A.**, Cowton, C. J., & Drury, C., (2001). Research into product costing practice: a European perspective. *The European Accounting Review*, 10, 215 – 256.
6. **Bruns, W. J.**, Jr., & Waterhouse, J. H. (1975). Budgetary control and organizational structure. *Journal of Accounting Research* (Autumn), 177 – 203.



7. **Chenhall, R. H.** (1997). Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance. *Management Accounting Research*, 8, 187 – 206.
8. **Chenhall, R. H.** (2003). Management control systems design within it's organizational context: findings from contingency based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127 – 168.
9. **Chenhall, R. H. & Langfield - Smith, K.** (1998a). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 243 – 264.
10. **Davila, T.** (2000). An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 383 – 409.
11. **Hayes, D. C.** (1977). The contingency theory of managerial accounting. *The Accounting Review*, LII, 22 – 39.
12. **Hopwood, A. G.** (1980). The organizational and behavioural aspects of budgeting and control. In J. Arnold, B. Carsberg, & R. Scapens (Eds), *Topics in management accounting*,. Oxford: Philip Allen.
13. **Ito, J. K., & Peterson, R. B.** (1986). Effects of task difficulty and interunit interdependence on information processing systems. *Academy of Management Journal*, 29, 139 – 149.
14. **Innes, J., & Mitchel, F.,** (1995). A survey about activity based costing in the UK's largest companies. *Management Accounting Research*, 6, 137 – 154.



15. **Kaplan R. S.** (1983). Measuring manufacturing performance: a challenge for managerial accounting research. *The Accounting Review*, LVIII, 686 – 705.
16. **Kaplan S. E., & Mackey, J. T.** (1992). An examination of the accosiation between organizational design factors and the use of accounting information for manageerial performance evaluation. *Journal of Management Accounting Research*, 4, 116 – 130.
17. **Macintosh, N. B., & Daft, R. L.** (1987). Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 12, 49 – 61.
18. **Merchant, K. A.** (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behaviour and performance. *The Accounting Review*, LVII (4), 813 – 829.
19. **Merchant, K. A.** (1984). Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society*, 9, 291 – 307.
20. **Tayles, M., & Drury C.,** (1994). New manufacturing technologies and management accounting systems: some some evidence of the perceptions of UK management accounting practitioners. *International Journal of Production Economics*, 36, 1 – 17.
21. **Van de Ven, A. H., Delbecq, A. L. & Koeing, R., Jr.** (1976). Determinants of coordination modes within organziations. *American Sociological Review*, 41, 322 – 338.
22. **Waterhouse, J. H., & Tiessen, P.** (1978). A contingency framework of management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 3, 65 – 76.



University of Piraeus  
Faculty of Economics  
Msc Economic & Business Strategy  
Dissertation

Theme: Corporate & Divisional Performance Measurement  
Supervisor: Dr. Pollalis Yiannis

23. **Williams, J. J., Macintosh, N. B. & Moore, J. C. (1990).** Budget related behaviour in public sector's organizations: some empirical evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 221 – 246.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΩΟ

### Συστήματα Υποκίνησης & Ανταμοιβών (Incentive & Compensation Systems)

#### 8.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το κεφάλαιο διαπραγματεύονται θέματα που ανακύπτουν κατά τη διαδικασία σχεδιασμού και υλοποίησης συστημάτων αξιολόγησης της απόδοσης. Εξετάζονται αναλυτικά οι επιπτώσεις στη συμπεριφορά των εργαζομένων και των στελεχών αναφορικά με την υποκίνηση και τα συστήματα ανταμοιβών. Επιπλέον θα δούμε το βαθμό στον οποίο τα συστήματα υποκίνησης και ανταμοιβών επιτυγχάνουν να ευθυγραμμίσουν τους προσωπικούς στόχους των στελεχών με τους τμηματικούς και τους εταιρικούς στόχους στο εσωτερικό της οργάνωσης. Τέλος, διαγράφονται οι επιπτώσεις του σχεδιασμού και της εκτέλεσης διαφόρων προγραμμάτων υποκίνησης και ανταμοιβών στη συμπεριφορά των εργαζομένων και των στελεχών.

#### 8.2 Συστήματα Υποκίνησης και Ανταμοιβών (Incentive and Compensation Systems)

##### 8.2.1 Ορισμός - Έννοια

Σύμφωνα με τους Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Kaplan, Atkinson (1994), Harrison, Robinson(1998), Garrison; Noreen (2000), Needles, Grosson, (2002), και Maher, Selto(2002), Hilton (2000), και Drury (2000), **σύστημα υποκίνησης και ανταμοιβών (incentive compensation system)** είναι το σύστημα εκείνο που περιλαμβάνει όλα εκείνα τα μέσα (οικονομικά και μη



οικονομικά) που απαιτούνται τόσο για την υποκίνηση της αύξησης της απόδοσης των εργαζομένων και των στελεχών όσο και για την ανταμοιβή τους. Το σύστημα υποκίνησης και ανταμοιβών είναι διαφορετικό σε κάθε επιχείρηση. Σχεδιάζεται και υλοποιείται ανάλογα το μέγεθος και τους στόχους της επιχείρησης. Σημαντικός παράγοντας είναι και ο ανταγωνισμός που επικρατεί τόσο στον κλάδο δραστηριότητας της επιχείρησης όσο και στην ευρύτερη αγορά<sup>15</sup>. Οι ορισμοί και οι έννοιες που αφορούν τα συστήματα υποκίνησης και ανταμοιβών παρουσιάζονται συνοπτικά στον Πίνακα 8.1.

<b>Συστήματα υποκίνησης και ανταμοιβών (Incentive Compensation Systems)</b>	
<b>ΟΡΙΣΜΟΣ - ΕΝΝΟΙΕΣ</b>	
<p><b>Σύστημα υποκίνησης και ανταμοιβών (incentive compensation system)</b> είναι το σύστημα εκείνο που περιλαμβάνει όλα εκείνα τα μέσα (οικονομικά και μη οικονομικά) που απαιτούνται τόσο για την υποκίνηση της αύξησης της απόδοσης των εργαζομένων και των στελεχών όσο και για την ανταμοιβή τους.</p>	<p>Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Kaplan, Atkinson (1994), Harrison, Robinson(1998), Garrison; Noreen (2000), Needles, Grosson, (2002), και Maher, Selto(2002), Hilton (2000), και Drury (2000)</p>

**Πίνακας 8.1: Συστήματα Υποκίνησης και Ανταμοιβών - Ορισμός**

<sup>15</sup> Οι παράγοντες που εμπίπτουν σε θέματα μακροοικονομικής δε θα μας απασχολήσουν στην παρούσα μελέτη.



## 8.2.2 Τμηματικά Συστήματα Υποκίνησης και Ανταμοιβών (Divisional Incentive and Compensation Systems)

Σύμφωνα με τους Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Kaplan, Atkinson (1994), Harrison, Robinson(1998), Garrison; Noreen (2000), Needles, Grosson, (2002), και Maher, Selto(2002), Hilton (2000), και Drury (2000), τα **τμηματικά συστήματα υποκίνησης και ανταμοιβών (divisional incentive and compensation systems)** παρουσιάζονται στις **αποκεντρωμένες διοικητικές δομές (decentralised organizational structures)** οι οποίες εφαρμόζουν **συστήματα λογιστικής της υπευθυνότητας (responsibility accounting systems)**.

Στις σύγχρονες μεγάλες επιχειρήσεις, οι διευθυντές των **αποκεντρωμένων κέντρων κέρδους (decentralised profit centres)** παρουσιάζονται δεκτικοί στην προοπτική πρόσθετων μη μισθολογικών παροχών – κινήτρων τα οποία ως ποσοστό επί του μισθού τους αντιπροσωπεύουν από το 25% έως το 50%. Ο σχεδιασμός των προγραμμάτων **επιπρόσθετων παροχών (bonus)** διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση. Οι παροχές πραγματοποιούνται με διάφορα μέσα όπως υπό τη μορφή μετρητών, με την χορήγηση μετοχών της εταιρίας, με μερίδια από τα διανεμηθέντα κέρδη, με τη χορήγηση δικαιωμάτων για μελλοντική αγορά ή πώληση μετοχών. Τα bonus μπορούν να συνδέονται με τα εταιρικά ή τα τμηματικά αποτελέσματα, οπότε μιλάμε για bonus παραγωγικότητας. Μπορούν να χορηγούνται με βάση την ετήσια ή την πολυετή απόδοση της εταιρίας ή των τμημάτων



της. Τέλος η χορήγηση μπορεί να πραγματοποιείται είτε άμεσα είτε μεταχρονολογημένα είτε με δόσεις.

Η διοίκηση της εταιρίας μπορεί να αξιολογήσει την απόδοση της εταιρίας με τη χρήση λογιστικών μεγεθών και την απόδοση επί των μετόχων της εταιρίας. Η μέτρηση της αξίας των μετοχών αντικατοπτρίζει και τη συνολική εικόνα της εταιρίας στην αγορά. Τα τμήματα των εταιριών δεν διαθέτουν δικές τους μετοχές για να τις διαθέτουν στις αγορές κεφαλαίου οπότε η **τμηματική απόδοση (divisional performance)** έχει συνήθως μικρό αντίκτυπο στην αξία των μετοχών της εταιρίας. Συνεπώς, η αξιολόγηση της συνολικής απόδοσης της εταιρίας με κριτήριο την αξία των μετοχών της στις αγορές κεφαλαίου είναι λιγότερο χρήσιμη για την αξιολόγηση της τμηματικής απόδοσης και περισσότερο για την εταιρική.

Μελέτες για τα τμηματικά συστήματα υποκίνησης και ανταμοιβών βρήκαν ότι τα περισσότερα από αυτά διαθέτουν τα εξής χαρακτηριστικά:

1. Οι παροχές που χορηγούνται με τη μορφή μετρητών ή με ποσοστό επί των κερδών ανταμείβουν τα στελέχη για βραχύχρονη απόδοσή τους.
2. Οι μεταχρονολογημένες παροχές, όπως η χορήγηση μετοχών της εταιρίας ή η χορήγηση δικαιωμάτων για μελλοντική αγορά ή πώληση μετοχών διατίθενται στα στελέχη χρόνια μετά την περίοδο που επέτυχαν το αποτέλεσμα. Αυτή η πολιτική έχει στόχο την υποκίνηση των στελεχών για το σχεδιασμό και την επίτευξη μακροπρόθεσμων στόχων.
3. Άλλες επιχειρήσεις δίνουν ειδικές αμοιβές σε στελέχη και εργαζόμενους σε ιδιαίτερες περιπτώσεις. Για παράδειγμα, η Johnson & Johnson χορηγεί βραβείο υπό τη μορφή μετοχών στους υπαλλήλους που θα αναπτύξουν νέα προϊόντα. Η ανώτατη διοίκηση της εταιρίας

και το Board of Directors πιστεύουν ότι ανάπτυξη νέων και καινοτομικών προϊόντων αποτελεί το εχέγγυο για την μακροπρόθεσμη επιτυχία της εταιρίας.

### **8.3 Σχεδιασμός και χαρακτηριστικά των Συστημάτων Υποκίνησης**

Σύμφωνα με τους Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Kaplan, Atkinson (1994), Horngren; Harrison, Robinson(1998), Garrison; Noreen (2000), Needles, Grosson, (2002), και Maher, Selto(2002), Hilton (2000), και Drury (2000), όπως παρουσιάζεται και στον Πίνακα 7.2, κατά το σχεδιασμό των συστημάτων υποκίνησης η διοίκηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τα εξής:

1. Τη συμπεριφορά που θα υποκινήσει το σύστημα
2. Την επιθυμητή από τη διοίκηση συμπεριφορά.

Παρά το γεγονός ότι κάθε σχεδιαζόμενο σύστημα υποκίνησης έχει στόχο την αύξηση της αποδοτικότητας των εργαζομένων και των στελεχών κάθε επιχείρηση αντιμετωπίζει τα δικά της ιδιαίτερα προβλήματα που πηγάζουν από το σχεδιασμό του συστήματος. Κάθε σύστημα υποκίνησης που σχεδιάζεται και αναπτύσσεται από την ανώτερη διοίκηση και τη το Board of Directors πρέπει να επιλύει τα προβλήματα, να ικανοποιεί τις ανάγκες τόσο των τμημάτων όσο και της εταιρίας και να εναρμονίζεται με τους τμηματικούς και τους εταιρικούς στόχους.

Χαρακτηριστικά Συστημάτων Υποκίνησης	
1. Η συμπεριφορά που θα υποκινήσει το σύστημα	Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Kaplan, Atkinson (1994), Horngren; Harrison, Robinson(1998), Garrison; Noreen (2000), Needles, Grosson, (2002), και Maher, Selto(2002), Hilton (2000), και Drury (2000)
2. Η επιθυμητή από τη διοίκηση συμπεριφορά.	Noreen (2000), Needles, Grosson, (2002), και Maher, Selto(2002), Hilton (2000), και Drury (2000)

Πίνακας 8.2: Χαρακτηριστικά Συστημάτων Υποκίνησης

#### 8.4 Οι Εγγενείς και Εξωγενείς ανταμοιβές και τα συστήματα υποκίνησης

Σύμφωνα με τους Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), οι εξωγενείς ανταμοιβές (**extrinsic rewards**) είναι οι ανταμοιβές που προέρχονται από το περιβάλλον του ατόμου – εργαζομένου. Τέτοιες αμοιβές είναι η επιβράβευση από το δάσκαλο, τους γονείς, την επιχείρηση ή το σύζυγο. Οι εξωγενείς ανταμοιβές περιλαμβάνουν τη βαθμολογία, την επιβράβευση, τα χρήματα και τα βραβεία. Οι εγγενείς ανταμοιβές (**intrinsic rewards**) προέρχονται από το ίδιο το άτομο - εργαζόμενο. Τέτοιες είναι η ικανοποίηση από τη σκληρή μελέτη, η ικανοποίηση από την παροχή βοήθειας σε ένα τρίτο άτομο που τη χρειάστηκε, ή η ικανοποίηση που απορρέει από την δραστηριοποίηση σε ένα μία καλή θέση εργασίας σε ένα μεγάλο οργανισμό. Οι πρόσθετες παροχές αποτελούν εξωγενείς ανταμοιβές. Οι ικανοποίηση από την υψηλή απόδοση στο πόστο εργασίας είναι εγγενής ανταμοιβή.

Τα έμπειρα και σοφά διοικητικά στελέχη, κατά το σχεδιασμό των συστημάτων υποκίνησης και ανταμοιβών επιδιώκουν την υποκίνηση

εγγενών ανταμοιβών προκειμένου να διαμορφώσουν την επιθυμητή συμπεριφορά.

Στον Πίνακα 8.3 παρουσιάζονται συνοπτικά όλες οι απόψεις που εντοπίζονται στη βιβλιογραφία αναφορικά με τις ανταμοιβές των εργαζομένων και των στελεχών με βάση την ομαδοποίηση σε εγγενείς και εξωγενείς.

<b>Εγγενείς Ανταμοιβές (Intrinsic Rewards)</b>	
Προέρχονται από το άτομο - εργαζόμενο και καταλήγουν σε αυτό	Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001)
Δεν παρέχονται από την επιχείρηση με άμεσο και χειροπιαστό τρόπο	Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001)
Η επιχείρηση δημιουργεί τις συνθήκες για την εξωτερίκευση συναισθημάτων ικανοποίησης από την εργασιακή κουλτούρα.	Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001)
<b>Εξωγενείς Ανταμοιβές (Extrinsic Rewards)</b>	
Προέρχονται από το περιβάλλον του ατόμου - εργαζομένου	Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001)
Παρέχονται από την επιχείρηση	Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001)
Έχουν οικονομική υπόσταση και περιεχόμενο	Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001)

**Πίνακας 8.3: Εγγενείς και Εξωγενείς ανταμοιβές**

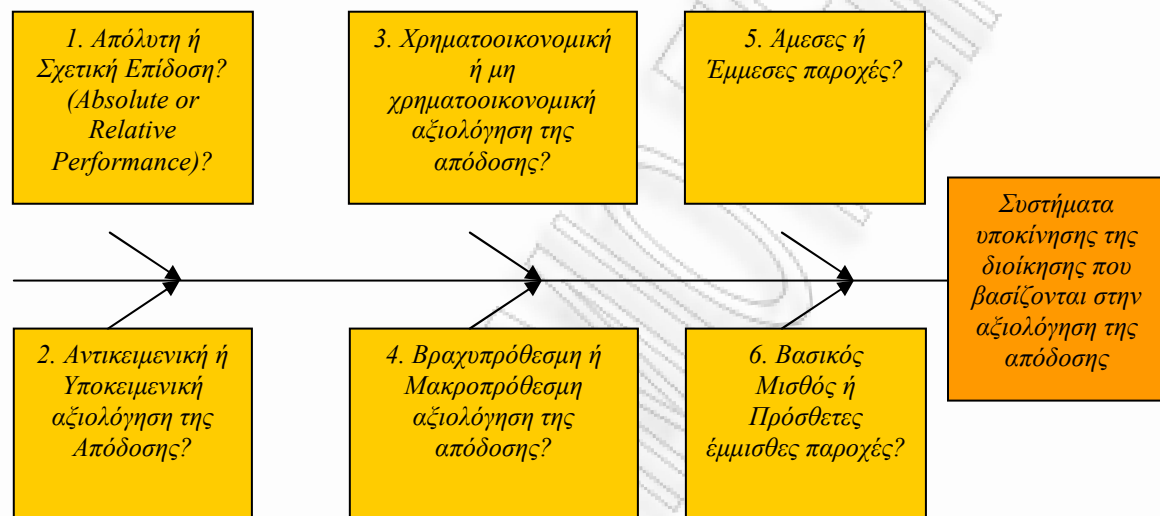
### 8.5 Συστήματα Υποκίνησης που βασίζονται στην Επίδοση (Performance – based Incentive Systems)

Σύμφωνα με τους Κοέν (2005), Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002), οι αναφορές που προηγήθηκαν καταδεικνύουν αποδεικνύουν ότι ο σχεδιασμός ενός αποτελεσματικού συστήματος υποκίνησης αποτελεί ένα ριψοκίνδυνο και ευμετάβλητο εγχείρημα. Ο



εντοπισμός και η αναγνώριση των ισορροπιών (trade – offs) μεταξύ των παραγωγικών αμοιβών (effective rewards), της ευθυγράμμισης των αμοιβών με τους στόχους της επιχείρησης (goal congruence), την αξιολόγηση (appraisal) και το κόστος (cost) κάνει απαραίτητη τόσο την επιλογή στοιχείων από έναν αριθμό διαφορετικών συστημάτων υποκίνησης προκειμένου όσο και τη συνεχή μελέτη των διαφόρων συστημάτων που εφαρμόζονται προκειμένου να διασφαλίζεται η αποτελεσματικότητα του επιλεγμένου από την επιχείρηση συστήματος. Στο **Διάγραμμα 7.1** παρουσιάζονται οι διάφοροι παράγοντες που θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά το σχεδιασμό και την ανάπτυξη ενός συστήματος υποκίνησης με κριτήριο την επίδοση. Οι σχεδιαστές τέτοιων συστημάτων πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους όλες αυτές τις μεταβλητές διότι σε διαφορετική περίπτωση μπορεί να οδηγηθούν σε αναποτελεσματικές επιλογές. Όλες οι αποφάσεις που τίθενται για λήψη από τις ερωτήσεις του παρακάτω διαγράμματος στηρίζονται στο εξής ερώτημα: **“Λαμβάνοντας υπόψη ως δεδομένους τους στόχους και τις επιδιώξεις της επιχείρησης, ποια επιλογή κρίνεται καταλληλότερη για την υποκίνηση της επιθυμητής και αποτελεσματικής συμπεριφοράς?”** Η απάντηση θα δίνεται κάθε φορά με γνώμονα τις ανάγκες και τους στόχους της κάθε επιχείρησης. Δεν υπάρχουν συστήματα υποκίνησης που είναι de facto αποτελεσματικά για κάθε κλάδο δραστηριότητας ή επιχείρηση. Η εφαρμογή ενός **συστήματος υποκίνησης που βασίζεται στην αξιολόγηση της απόδοσης (performance – based incentive system)** και το οποίο εφαρμόζεται σε μία επιχείρηση ενδέχεται να έχει διαφορετικά αποτελέσματα από αυτά που θα είχε αν εφαρμοζόταν σε άλλη επιχείρηση. Συνεπώς, ο σχεδιασμός και η ανάπτυξη ενός πραγματικά υποκινητικού συστήματος αποτελεί ένα

σύνθετο και επίπονο εγχείρημα. Στην παράγραφο αυτή, στόχος μου είναι να περιγράψω τις εναλλακτικές επιλογές αυτών των συστημάτων και όχι να προτείνω ποια είναι κατάλληλη για να εφαρμοσθεί. Παρακάτω θα συζητηθεί το περιεχόμενο κάθε ερωτήματος όπως αυτά παρουσιάζονται στο Διάγραμμα 8.1.



Διάγραμμα 8.1: Παράγοντες που επηρεάζουν το σχεδιασμό των συστημάτων υποκίνησης

## 8.6 Θέματα υποκίνησης κατά το σχεδιασμό των συστημάτων υποκίνησης που επηρεάζουν τα στελέχη και τους υφιστάμενους τους

### 8.6.1 Απόλυτη η Σχετική αξιολόγηση της απόδοσης (Absolute or Relative Performance)

Σύμφωνα με τους Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002), Κοέν (2005), κάποιος θα μπορούσε να αξιολογήσει την επίδοση ενός τμήματος είτε βάσει κάποιων στόχων που έχουν τεθεί εκ των προτέρων είτε χρησιμοποιώντας ως σημείο αναφοράς την επίδοση ενός άλλου τμήματος. Αναμφισβήτητα, εκείνος που θα πραγματοποιήσει την αξιολόγηση θα πρέπει να έχει θέσει τις **τάξεις των μεγεθών (classes)** που





θα λαμβάνει υπόψη του και οι οποίες θα αποτελούν το μέτρο για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων. Με τη μέθοδο της απόλυτης αξιολόγησης της απόδοσης (*absolute performance evaluation*) αξιολογείται κάθε περίπτωση ξεχωριστά και αυτοτελώς. Τα κριτήρια δεν είναι συγκριτικά αλλά ατομικά και αφορούν την αξιολόγηση του τμήματος βάσει των διακριτών και μεμονωμένων στόχων που τίθενται από την ανώτερη διοίκηση, η πραγματοποίηση των οποίων αποτελεί αποκλειστική ευθύνη του τμήματος. Στις τάξεις μεγεθών που χρησιμοποιούνται στη μέθοδο αυτή, ο αξιολογητής βαθμολογεί την απόδοση του τμήματος βάσει μιας απόλυτης κλίμακας μεγεθών. Με τον όρο απόλυτη νοείται η κλίμακα βάσει της οποίας αξιολογείται το τμήμα χωρίς αυτό να επηρεάζεται από την απόδοση άλλου ή άλλων τμημάτων. Η κλίμακα δηλαδή προβλέπει αντικειμενικά κριτήρια αξιολόγησης.

Σύμφωνα με τους Κοέν (2005), Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002) Από την άλλη πλευρά, με τη μέθοδο της σχετικής αξιολόγησης της απόδοσης συγκρίνεται η επίδοση ενός τμήματος με αυτήν άλλων τμημάτων. Στις τάξεις μεγεθών αυτής της μεθόδου, ο αξιολογητής βαθμολογεί με τη χρήση καμπυλών, της λεγόμενης καμπύλης απόδοσης, τοποθετώντας το βαθμό που αντιστοιχεί στην επίδοση ενός τμήματος πάνω στην καμπύλη απόδοσης που διαμορφώνεται από τις επιδόσεις όλων των τμημάτων. Αυτό σημαίνει ότι η απόδοση διαμορφώνεται συγκριτικά και διαγραμματικά και ότι επηρεάζεται από την απόδοση άλλων τμημάτων. Για την αποσαφήνιση της χρήσης αυτών των μεθόδων παρατίθεται το παρακάτω πρακτικό παράδειγμα:



Στην περίπτωση που οι εξετάσεις είναι υψηλού βαθμού δυσκολίας, η βαθμολόγηση με τη χρήση της απόλυτης κλίμακας μεγεθών υποβαθμίζει τις προσδοκίες ότι η μελέτη μπορεί να οδηγήσει στην επίτευξη υψηλής βαθμολογίας. Συνεπώς, σε αυτή την περίπτωση, η προετοιμασία και η μελέτη για τις εξετάσεις μπορεί να θεωρηθεί υποδεέστερη σε σχέση με αυτή που θα πραγματοποιείτο στην περίπτωση που ο βαθμολογητής αξιολογούσε με τη χρήση της καμπύλης απόδοσης στην οποία θα απεικονίζονταν ξεκάθαρα οι βαθμοί σε μία δύσκολη εξέταση.

### **8.6.2 Συστήματα Ανταμοιβών (Compensation Systems)**

Σύμφωνα με τους Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Κοέν (2005), Horngren, Foster, Datar(2000),Hilton; Maher; Selto; (2002) τα στελέχη αμείβονται συνήθως με κάποιο συμφωνημένο μηνιαίο μισθό. Εκτός όμως από αυτές τις σταθερές αμοιβές έχουν τη δυνατότητα να λάβουν και κάποιες πρόσθετες παροχές υπό τη μορφή των bonus στην περίπτωση που επιτύχουν συγκεκριμένους στόχους, τα λεγόμενα bonus αποδοτικότητας. Τόσο οι σταθερές όσο και οι επιπλέον αμοιβές οι οποίες δίνονται στα στελέχη θα πρέπει να εξασφαλίζουν τη σύγκλιση στόχων μεταξύ της επιχείρησης και των στελεχών της και επομένως να είναι τέτοιες ώστε να επιβραβεύουν τις επιθυμητές συμπεριφορές. Για το σκοπό αυτό η ανώτερη διοίκηση θα πρέπει να έχει θέσει το κατάλληλο πλαίσιο για τη μέτρηση της απόδοσης των στελεχών και ταυτόχρονα να έχει ορίσει ένα προδιαγεγραμμένο, αποδεκτό και συμφωνημένο τρόπο υπολογισμού των αμοιβών των στελεχών.



Μεγάλη προσοχή θα πρέπει να δοθεί κατά την ανάπτυξη του συστήματος των ανταμοιβών ώστε αυτά να μη δημιουργούν λάθος κίνητρα στα στελέχη. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που οι πωλητές αμείβονται με ποσοστά επί των πωλήσεων δεν έχουν κίνητρο να ελέγχουν την πιστοληπτική ικανότητα των πελατών τους και επομένως ενδέχεται να συναλλάσσονται με επισφαλείς πελάτες. Μια τέτοια αντιμετώπιση όμως δεν είναι προς όφελος της επιχείρησης. Αντίθετα, εάν αμείβονται με ποσοστά επί των εισπράξεων από τους πελάτες, θα είναι πολύ πιο προσεκτικοί στις επιλογές τους και επομένως θα ενεργούν όχι μόνο σύμφωνα με το δικό τους συμφέρον αλλά και σύμφωνα με εκείνο της επιχείρησης. Επομένως, το σημείο έναρξης της οργάνωσης κάθε συστήματος των ανταμοιβών είναι το είδος της συμπεριφοράς που θέλει να επιβραβεύσει μια επιχείρηση.

Σύμφωνα με τους Maher; Stickney; Weil (2001), Κοέν (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002) υπάρχουν διάφορα συστήματα ανταμοιβών κάθε ένα από τα οποία έχει διαφορετικές επιπτώσεις στην υποκίνηση και τη συμπεριφορά των στελεχών. Πιο συγκεκριμένα:

- *Το σύστημα των αμοιβών μπορεί να δίνει έμφαση στην τρέχουσα ή τη μελλοντική απόδοση τους στελέχους.* Για παράδειγμα, η αμοιβή μπορεί να σχετίζεται με την επίτευξη ενός ετήσιου στόχου κέρδους ή να αφορά την επίτευξη μιας μέσης αύξησης πωλήσεων της τάξης του 7% μέσα στην επόμενη πενταετία. Στη δεύτερη περίπτωση, το στέλεχος παίρνει αποφάσεις με γνώμονα το μακροπρόθεσμο ορίζοντα, γεγονός που είναι προς όφελος της επιχείρησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις όμως είναι «αναγκασμένο» να παραμένει στην

εταιρία για το χρονικό διάστημα στο οποίο υπολογίζεται η αμοιβή και ίσως υποκινείται επαρκώς όταν γνωρίζει ότι τα αποτελέσματα των ενεργειών του θα φανούν υπό τη μορφή ανταμοιβής στο μεσοπρόθεσμο μέλλον.

- **Οι αμοιβές που λαμβάνουν τα στελέχη μπορεί να συνδέονται με την απόδοση του κέντρου ευθύνης τους ή τη συνολική απόδοση της επιχείρησης.** Στη δεύτερη περίπτωση τα στελέχη αναγκάζονται να σκέπτονται περισσότερο τις επιπτώσεις των ενεργειών τους στο σύνολο της επιχείρησης. Ωστόσο, σε πολύ μεγάλες αποκεντρωμένες επιχειρήσεις δεν υπάρχει άμεση αλληλεξάρτηση μεταξύ της απόδοσης ενός τμήματος και της επιχείρησης συνολικά. Κάτω από τέτοιες συνθήκες η ανταμοιβή του στελέχους σχετίζεται κυρίως με την απόδοση που επιδεικνύει. Στην πράξη, η ανταμοιβή ενός στελέχους μπορεί να είναι συνδυασμός αμοιβών που αφορούν τόσο την ατομική του όσο και την εταιρική απόδοση.
- **Η μέθοδος υπολογισμού της αμοιβής να είναι δεδομένη, δηλαδή να υπολογίζεται μέσω ενός αλγόριθμου ή να είναι υποκειμενική και να αποφασίζεται από την ανώτερη διοίκηση όταν έρχεται η στιγμή της πληρωμής της.** Για παράδειγμα, σε μία επιχείρηση μπορεί να έχει αποφασιστεί ότι κάθε ποσοστιαία υπέρβαση του στόχου του δείκτη της αποδοτικότητας της επένδυσης θα συνεπάγεται μία επιπλέον αμοιβή της τάξης του 5% του συνολικού ετήσιου μισθού του στελέχους. Έτσι, ένα στέλεχος που ξεπέρασε το στόχο του κατά 3 ποσοστιαίες μονάδες θα λάβει bonus ίσο με 15% (3 x 5%) του ετήσιου μισθού του. Το πλεονέκτημα αυτής της προσέγγισης είναι ότι το στέλεχος γνωρίζει με ακρίβεια και εκ των προτέρων το ποσό της επιπλέον αμοιβής που θα λάβει. Στην περίπτωση που η επιπλέον

αμοιβή υπολογίζεται υποκειμενικά και ανάλογα με την περίπτωση, υπάρχει πιθανότητα ορισμένα στελέχη τα οποία βρίσκονται περισσότερα χρόνια στην εταιρία, έχουν περισσότερες γνωριμίες και είναι ευνοούμενα από τη διοίκηση να επιτύχουν συγκριτικά καλύτερες απολαβές από συναδέλφους τους. Ωστόσο, κάποιος βαθμός υποκειμενικότητας είναι επιθυμητός επειδή ένας μαθηματικός τύπος είναι πολύ δύσκολο να συμπεριλάβει όλες τις παραμέτρους της αξιολόγησης. Στην πράξη, τα ανώτερα διοικητικά στελέχη αμείβονται με περισσότερο υποκειμενικά κριτήρια ενώ τα χαμηλότερης βαθμίδας και σχετικά συντηρητικά στελέχη προτιμούν την αντικειμενική αξιολόγηση, χωρίς ωστόσο αυτό να είναι κανόνας χωρίς εξαιρέσεις.

- *Η αξιολόγηση της απόδοσης των στελεχών μπορεί να γίνει με βάση τα λογιστικά στοιχεία του κάθε κέντρου ευθύνης ή με βάση τη χρηματοπιστωτική πορεία της επιχείρησης. Τα προβλήματα που παρουσιάζονται όταν η αμοιβή συνδέεται με την τιμή της μετοχής είναι ότι αφενός αυτή μπορεί να επηρεαστεί από εξωγενείς παράγοντες που δεν έχουν σχέση με την αποδοτικότητα της επιχείρησης και δεν είναι ελεγχόμενα από τα στελέχη και αφετέρου η τιμή της μετοχής αντανακλά τις προοπτικές ολοκλήρωσης της επιχείρησης και όχι κάθε κέντρου ευθύνης ξεχωριστά. Ωστόσο, σε περιπτώσεις όπου η πορεία των μετοχών είναι αρνητική αυτό δεν έχει αντίστοιχες επιπτώσεις στις αμοιβές των στελεχών. Η χρησιμοποίηση λογιστικών στοιχείων κατάλληλα προσαρμοσμένων και ειδικότερα όταν αυτά συνδυάζονται με την εφαρμογή της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης ή την Οικονομική*

Προστιθέμενη Αξία μπορεί να αποτελέσουν μία κοινά αποδεκτή βάση υπολογισμού των ανταμοιβών των στελεχών.

- *Η αξιολόγηση του στελέχους που θα πάρει την επιπλέον αμοιβή μπορεί να γίνεται βάση της επίτευξης συγκεκριμένων στόχων που του έχουν τεθεί (απόλυτη αξιολόγηση) ή σε σχέση με όλους τους υπόλοιπους συναδέλφους του (σχετική αξιολόγηση) ή αντίστοιχες επιχειρήσεις στον κλάδο. Στη δεύτερη περίπτωση εάν κάποιος στέλεχος έχει επιτύχει ετήσιο ROI της τάξης του 15% και ο μέσος όρος στον κλάδο είναι 20% μπορεί να μην επιτύχει τόσο υψηλές απολαβές όσο κάποιος άλλος που ενώ πέτυχε χαμηλότερο ROI, έστω 12%, το κέντρο επένδυσης του δραστηριοποιείται σε έναν κλάδο με μέσο όρο 8%.*
- *Η επιπλέον αμοιβή που θα δοθεί στο στέλεχος μπορεί να είναι σε χρήμα, σε δικαιώματα μετοχών ή σε δώρα – βραβεία. Οι αμοιβές σε μετρητά έχουν το πλεονέκτημα ότι είναι άμεσα ρευστοποιήσιμες και αρκετά δελεαστικές. Στην περίπτωση που δίνονται ανταμοιβές υπό τη μορφή μετοχών ή δικαιωμάτων επί των μετοχών η επιχείρηση προσπαθεί να επιτύχει σύγκλιση των στόχων των στελεχών με εκείνους των μετόχων. Ωστόσο, η πώληση των μετοχών δεν μπορεί να γίνει άμεσα αλλά σε ορισμένο χρονικό διάστημα που θέτει η επιχείρηση. Στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της καταβολής της επιπλέον αμοιβής και της «εξαργύρωσής της» το στέλεχος υπομένει τον κίνδυνο να μειωθεί η τιμή των μετοχών και επομένως και η αξία του bonus του. Τέλος, τα δώρα που δίνονται μπορεί να είναι εξωτικά ταξίδια, συνδρομές σε κάποια λέσχη, κτλ. Τέτοιες προσφορές είναι προτιμότερες από μετρητά, ειδικά όταν το ύψος των χρημάτων δεν είναι ιδιαίτερα υψηλό.*

Στον παρακάτω πίνακα (**Πίνακας 8.4**) παρουσιάζονται συνοπτικά τα κυριότερα χαρακτηριστικά των συστημάτων ανταμοιβών όπως αυτά παρατίθενται στη βιβλιογραφία.

<b>Σύστημα Ανταμοιβών (Compensation Systems)</b>	
Το σύστημα των αμοιβών μπορεί να δίνει έμφαση στην τρέχουσα ή τη μελλοντική απόδοση τους στελέχους.	Maher; Stickney; Weil (2001), Κοέν (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002)
Οι αμοιβές που λαμβάνουν τα στελέχη μπορεί να συνδέονται με την απόδοση του κέντρου ευθύνης τους ή τη συνολική απόδοση της επιχείρησης.	Maher; Stickney; Weil (2001), Κοέν (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002)
Η μέθοδος υπολογισμού της αμοιβής να είναι δεδομένη, δηλαδή να υπολογίζεται μέσω ενός αλγόριθμου ή να είναι υποκειμενική και να αποφασίζεται από την ανώτερη διοίκηση όταν έρχεται η στιγμή της πληρωμής της.	Maher; Stickney; Weil (2001), Κοέν (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002)
Η αξιολόγηση της απόδοσης των στελεχών μπορεί να γίνει με βάση τα λογιστικά στοιχεία του κάθε κέντρου ευθύνης ή με βάση τη χρηματιστηριακή πορεία της επιχείρησης.	Maher; Stickney; Weil (2001), Κοέν (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002)
Η αξιολόγηση του στελέχους που θα πάρει την επιπλέον αμοιβή μπορεί να γίνεται βάση της επίτευξης συγκεκριμένων στόχων που του έχουν τεθεί (απόλυτη αξιολόγηση) ή σε σχέση με όλους τους υπόλοιπους συναδέλφους του (σχετική αξιολόγηση) ή αντίστοιχες επιχειρήσεις στον κλάδο.	Maher; Stickney; Weil (2001), Κοέν (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002)

<p>Η επιπλέον αμοιβή που θα δοθεί στο στέλεχος μπορεί να είναι σε χρήμα, σε δικαιώματα μετοχών ή σε δώρα – βραβεία.</p>	<p>Maher; Stickney; Weil (2001), Κοέν (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002)</p>
---	---

#### Πίνακας 8.4: Συστήματα Ανταμοιβών

Σύμφωνα με τους Κοέν (2005), Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002) οι παραπάνω αμοιβές αναφέρονται σε **εξωτερικές ανταμοιβές (extrinsic rewards)** και όχι σε **εσωτερικές ανταμοιβές (intrinsic rewards)**. Άλλωστε μόνο αυτές μπορεί να δώσει η επιχείρηση στο στέλεχος. Εσωτερικές ανταμοιβές είναι αυτές που ξεκινούν και καταλήγουν στο ίδιο άτομο. Για παράδειγμα είναι το αίσθημα ικανοποίησης που νιώθει κάποιος που έχει πετύχει ένα σκοπό, έχει βοηθήσει ένα πελάτη να λύσει ένα πρόβλημά του, έχει βρει τη λύση σε μία δύσκολη περίπτωση, κτλ. Ο τρόπος που βιώνει ο κάθε άνθρωπος και επομένως το κάθε στέλεχος την ικανοποίηση από την εργασία του επηρεάζεται από ένα σύνολο παραγόντων όπως οι αρχές, οι αξίες, οι προτεραιότητές του, η προσωπικότητά του, και άλλα στοιχεία που μπορούν να επηρεαστούν, ανάλογα με την περίπτωση, είτε σε πολύ μικρό βαθμό είτε σε μεγαλύτερο από το περιβάλλον της επιχείρησης και την επιχειρησιακή κουλτούρα. Το κλίμα της εκάστοτε επιχειρηματικής μονάδας και η βάση στην οποία στηρίζεται η διαμόρφωση των εργασιακών σχέσεων αποτελεί καταλυτικό παράγοντα για την επίτευξη υψηλών δεικτών αποδοτικότητας (Brewster, 2002). Για το λόγο αυτό η επιβράβευση των στελεχών από την επιχείρηση γίνεται μόνο μέσω εξωτερικών αμοιβών.





## 8.7 Εμπειρικές Προσεγγίσεις

### 8.7.1 Μελέτη Περίπτωσης

*Η Αξιολόγηση της Απόδοσης και οι επιπτώσεις στα συστήματα αμοιβών των εργαζομένων.*

*Μελέτη Περίπτωσης: Mc DONALDS CORPORATION*

*(Performance Measurement and Compensation Issues.*

*Case Study: Mc DONALD'S CORPORATION)*

Όχι πολλά χρόνια πριν, η Mc Donald's ήρθε αντιμέτωπη με μία μεγάλη πρόκληση. Η ανώτερη διοίκηση της εταιρίας θέλησε να αναθεώρηση την πολιτική για τα προγράμματα αμοιβών και συνταξιοδότησης των εργαζομένων των 1.800 ιδιόκτητων καταστημάτων της στις Ηνωμένες Πολιτείες. Η αναθεώρηση σχεδιάστηκε προκειμένου η εταιρία να συνεχίσει να παρέχει ανταγωνιστικά πακέτα ανταμοιβών στα στελέχη της. Επιπλέον, η ανώτερη διοίκηση της εταιρίας θεώρησε μία τέτοια αναπροσαρμογή θα ευθυγράμμιζε ακόμα περισσότερο το στρατηγικό εταιρικό της όραμα με τα οράματα των στελεχών της. Το πρόβλημα που αντιμετώπιζε η ανώτερη διοίκηση ήταν πως θα σχεδιαστεί αυτό το νέο εγχείρημα.

Η Mc Donald's ιδρύθηκε το 1955 από τον Ray Kroc, έναν πλανόδιο πωλητή milkshakes με μεγάλη επιχειρηματική ανησυχία και αστείρευτη προσωπική φιλοδοξία. Σε μία επίσκεψή του σε ένα εστιατόριο στη Νοτιοδυτική Καλιφόρνια παρατήρησε τη μεγάλη ουρά που σχημάτιζαν οι πελάτες περιμένοντας για να αγοράσουν τα milkshakes του μαγαζιού στο οποίο εργαζόταν. Εκείνος τότε σκέφτηκε πως αν τόσος κόσμος περίμενε σε ένα μόνο εστιατόριο γιατί να μην περίμενε και σε περισσότερα. Το εστιατόριο ήταν στην ιδιοκτησία των αδερφών Mc Donald. Τότε, ο Ray



Κροκ πλησίασε τα δύο αδέρφια, τους εξέφρασε την ιδέα του και τα υπόλοιπα είναι γνωστά.

Ο Ray Κροκ έστησε την επιχείρηση Mc Donald's με θεμέλια ένα ολόκληρο ενιαίο σύστημα παραγωγής το αποτελούνταν από ακριβείς, συστηματοποιημένες διαδικασίες οι οποίες όχι μόνο υποστήριζαν την δημιουργία αποτελεσματικών διαδικασιών εξυπηρέτησης των πελατών αλλά διαμόρφωναν και ένα φιλικό, ευχάριστο περιβάλλον για τον πελάτη που ήθελε να απολαύσει το γεύμα του. Για πρώτη φορά δημιουργήθηκε ένα μενού με γεύματα τα οποία αποτελούνταν από σταθερές ποσότητες συστατικών. Για πρώτη έχουμε την εισαγωγή εξοπλισμού γρήγορης παρασκευής γευμάτων. Οι λέξεις, ποιότητα, εξυπηρέτηση, καθαριότητα και αξία στέκονταν πίσω από κάθε γεύμα των Mc Donald's. Ο Ray Κροκ είχε ένα στόχο: κάθε πελάτης που θα μπαίνει σε κατάσταση της αλυσίδας να βιώνει την ομορφότερη εμπειρία ποιότητας, εξυπηρέτησης, καθαριότητας και αξίας.

Το όραμα της αριστοποίησης των δραστηριοτήτων διατηρείται ακόμα στην Mc Donald's Corporation. Τα στελέχη της εταιρίας και οι διευθυντές των καταστημάτων εκπαιδεύονται στις αξίες και το όραμα της εταιρίας στα Κέντρο Εκπαίδευσης του εταιρίας στο Oak Brook, Illinois. Το επονομαζόμενο Πανεπιστήμιο του Χάμπουργκερ (Hamburger University), παρέχει εντατικά μαθήματα εκπαίδευσης των στελεχών βοηθώντας τους να κατανοήσουν τη διαδικασία επικοινωνίας της στρατηγικής QSCV (Quality – Service – Cleanliness – Value). Τα στελέχη είναι αρκετά πιστά στη Mc Donald's, αλλά η αγορά εργασίας είναι ανταγωνιστική. Οι άνθρωποι της Mc Donald's γνωρίζουν ότι η πολιτική ανταμοιβών των στελεχών θα ήταν αποτελεσματική και υποκινητική απέναντι στα στελέχη ή θα έθετε τον κίνδυνο φυγής τους. Συνεπώς η στρατηγική



διοίκηση της εταιρίας καλείται να διαμορφώσει τα κατάλληλα κίνητρα για τα στελέχη της, τους διευθυντές των τμημάτων και τους εργαζομένους της.

Για τους διευθυντές των ιδιόκτητων καταστημάτων, η εταιρία έθεσε κίνητρα που εμπίπτουν σε τέσσερις τομείς απόδοσης: **Λειτουργική Τελειότητα (Operational Excellence)**, **Ικανοποίηση των Πελατών (Consumer Satisfaction)**, **Άνθρωποι (People)** και **Κερδοφορία (Profitability)**. Όλες αυτοί οι τομείς ευθυγραμμίζονται με το εταιρικό όραμα για την δημιουργία της καλύτερης εμπειρίας για τους πελάτες και συντονίζονται με τη διαμόρφωση μίας μηνιαίας έκθεσης σε επίπεδο καταστήματος η οποία καλείται **“κάρτα βαθμολόγησης” (scorecard)**. Τα στελέχη αξιολογούνται για αυτούς τους τέσσερις τομείς δραστηριότητας οι οποίοι βρίσκονται υπό τον έλεγχο του διευθυντή του καταστήματος. Για παράδειγμα, η Mc Donald's πιστεύει ότι η φροντίδα των εργαζομένων της αποτελεί το κλειδί για την επιτυχία. Έτσι, οι διευθυντές παρέχουν κίνητρα για τη μείωση της κωλυσιεργίας και την αύξηση της αποδοτικότητας των εργαζομένων. Για την κερδοφορία, σημαντικές είναι οι πωλήσεις αλλά όπως είναι λογικό δεν μπορούν σε κάθε περίπτωση να ελέγχονται από το διευθυντή του καταστήματος. Για παράδειγμα, ένα κατάστημα που βρίσκεται δίπλα από την κατασκευή ενός σιδηροδρομικού σταθμού είναι φυσικό να αντιμετωπίζει μείωση στις πωλήσεις του εξαιτίας της μειωμένης επισκεψιμότητας. Επιπλέον, οι καιρικές συνθήκες αποτελούν άλλο ένα παράγοντα που επηρεάζει την κερδοφορία της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Σε φυσιολογικές συνθήκες, οι διευθυντές των καταστημάτων θα πρέπει να ανταμείβονται με κριτήριο τον έλεγχο του κόστους λειτουργίας, την τελειότητα των λειτουργιών, την καθαριότητα και την εξυπηρέτηση των πελατών. Το κλειδί αποτελεί η σύνδεση των



κινήτρων με τα πραγματικά αποτελέσματα. Αν οι στόχοι δεν επιτυγχάνονται τότε τα κίνητρα δεν παρέχονται. Το ύψος των παροχών – κινήτρων είναι ανάλογο του βαθμού δυσκολίας των στόχων που τίθενται κάθε φορά και συνεπώς τις προσπάθειες που απαιτείται να καταβληθεί για την πραγματοποίησή τους. Έτσι, οι διευθυντές θα νιώθουν ότι αξίζει τον κόπο να αγωνιστούν. Αν οι ανταμοιβές παρουσιάζονται συχνά και συστηματικά, ανά τακτά χρονικά διαστήματα, τότε οι ενέργειες που οδήγησαν την πρώτη φορά σε βελτιωμένα πραγματικά αποτελέσματα ενδυναμώνονται και εμπεδώνονται από τους εργαζόμενους. Έτσι αυξάνεται η πιθανότητα αυτές και τα αποτελέσματά τους να επαναληφθούν. Αυτή είναι η πρόκληση που θα ήθελε η Mc Donald's να δεχθούν και να αντιμετωπίσουν οι εργαζόμενοι και οι διευθυντές των καταστημάτων της.

Πηγή: Horngren; Foster; Datar (2000), "Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 10<sup>th</sup> Edition, Prentice Hall, 2000.

## 8.8 Σύνοψη

Σε αυτό το κεφάλαιο διαπραγματεύτηκαν θέματα που ανακύπτουν κατά τη διαδικασία σχεδιασμού και υλοποίησης συστημάτων υποκίνησης και ανταμοιβής της απόδοσης. Εξετάστηκαν αναλυτικά οι επιπτώσεις από



την εφαρμογή τους στη συμπεριφορά των εργαζομένων και των στελεχών αναφορικά με την υποκίνηση και τα συστήματα ανταμοιβών. Επιπλέον είδαμε το βαθμό στον οποίο τα συστήματα υποκίνησης και ανταμοιβών επιτυγχάνουν να ευθυγραμμίσουν τους προσωπικούς στόχους των στελεχών με τους τμηματικούς και τους εταιρικούς στόχους στο εσωτερικό της οργάνωσης. Τέλος, σκιαγραφήθηκαν οι επιπτώσεις του σχεδιασμού και της εκτέλεσης διαφόρων προγραμμάτων υποκίνησης και ανταμοιβών στη συμπεριφορά των εργαζομένων και των στελεχών.

**Όροι κλειδιά κεφαλαίου (key words):** σύστημα υποκίνησης και ανταμοιβών (incentive compensation system), υποκίνηση (motivation), απόδοση (performance), ενότητα στόχων (goal congruence), ανταμοιβές (rewards), εγγενής (intrinsic), εξωγενής (extrinsic)

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

### **ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ**

1. **Atkinson A., Banker R., Kaplan R., and Young M., (2001), “Management Accounting”, Prentice Hall, Third Edition, New Jersey.**



2. **Garrison, Noreen**, (2000), "Management Accounting", Mc-Graw Hill Higher Education, International Edition, 10<sup>th</sup> Edition, London.
3. **Hilton, R.; Maher M., Selto K.**, (2000), "Cost Management: Strategies for Business Decisions", Mc-Graw Hill Higher Education, Second Edition, Chicago.
4. **Horngren T.C., Foster G.; Datar M.S.**, (2000), "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", Prentice Hall, Tenth Edition, Boston.
5. **Maher M., Stickney C., Weil R.**, (2001), "Managerial Accounting: An introduction to concepts, methods and uses", Harcourt College Publishers, 7<sup>th</sup> Edition, Boston.
6. **Maher M., Selto K.**, (2002), "Cost Accounting and Management", Mc-Graw Hill Higher Education, 4<sup>th</sup> Edition, London.
7. **Horngren T.C.; Harrison R., Robinson M.**, (1998), "Principles of Management Accounting", Prentice Hall, 9<sup>th</sup> Edition, Boston.
8. **Needles E.B., Powers M., Crosson V.S.**,(2002), "Financial and Management Accounting" ,Houghton Mifflin Company, Boston, New York.

#### ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. **Κοέν Σ.**, (2005), «Διοικητική Λογιστική: Πανεπιστημιακές Σημειώσεις», Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα.



University of Piraeus  
Faculty of Economics  
Msc Economic & Business Strategy  
Dissertation

Theme: Corporate & Divisional Performance Measurement

Supervisor: Dr. Pollalis Yiannis

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ

### Συμπεράσματα

#### 9.1 Εισαγωγή

Ύστερα από την ενδελεχή μελέτη των ευρημάτων που προέκυψαν από τη διεθνή και ελληνική βιβλιογραφία και αρθρογραφία, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι ο πρωταρχικός στόχος της διατριβής που ήταν η αναλυτική παρουσίαση των εννοιών, των ορισμών, των εργαλείων, των διαδικασιών, των μεθόδων αξιολόγησης καθώς επίσης και των συνεπειών στη συμπεριφορά των εργαζομένων και των στελεχών επετεύχθει. Καλύφθηκε όλη η θεματολογία που εμπίπτει στον κλάδο της διοικητικής λογιστικής και αφορά την αξιολόγηση της επιχειρηματικής και της τμηματικής απόδοσης τόσο με τη χρήση χρηματοοικονομικών όσο και με τη χρήση μη χρηματοοικονομικών μέτρων. Στο κεφάλαιο της αξιολόγησης ορίσαμε την έννοια της τμηματικής και της επιχειρησιακής απόδοσης και της επιπτώσης αυτής στη συμπεριφορά των εργαζομένων και των στελεχών.

Για την άρτια ανάλυση του θέματος της διατριβής κρίθηκε αναγκαία και η παρουσίαση των ευρημάτων που προέκυψαν από τη μελέτη ελληνικής και διεθνούς βιβλιογραφίας αναφορικά με τα θέματα του προϋπολογιστικού ελέγχου, των συστημάτων ελέγχου και των συστημάτων υποκίνησης και ανταμοιβών. Κατά την ανάλυση του προϋπολογιστικού ελέγχου εξετάστηκαν αναλυτικά οι έννοιες και οι εφαρμογές του προϋπολογισμού ως εργαλείου ελέγχου και αξιολόγησης των εταιρικών και των τμηματικών στόχων. Αναπτύχθηκαν επιτυχώς όλοι οι τύποι προϋπολογισμού καθώς επίσης και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά τους. Επιπλέον, έγινε εκτενής αναφορά στη ανάλυση των αποκλίσεων και την χρησιμότητα της διαδικασίας αυτής για την





αξιολόγηση της τμηματικής και εταιρικής απόδοσης. Συζητήθηκε επιτυχώς η συμβολή της στη διαδικασία λήψης αποφάσεων καθώς επίσης και οι επιπτώσεις της στη συμπεριφορά των εργαζομένων και των στελεχών. Στα πλαίσια αυτού του κεφαλαίου, πραγματοποιήθηκαν ειδικές αναφορές σε βασικές έννοιες όπως τα ελεγχόμενα και μη ελεγχόμενα κόστη αλλά και σε άλλες οι οποίες κρίθηκαν απαραίτητες για την αρτιότητα της μελέτης.

Αναφορικά με τα συστήματα διοικητικής λογιστικής και ειδικότερα με τα συστήματα ελέγχου παρουσιάζονται αναλυτικά όλες οι πληροφορίες που αφορούσαν τη συγκεκριμένη ενότητα και ύστερα από τη λεπτομερή καταγραφή και μελέτη τους συμπερασματικά καταλήγουμε ότι το θέμα καλύφθηκε επαρκώς.

Όσον αφορά τα συστήματα υποκίνησης και ανταμοιβών, εδώ περιγράφονται ειδικά θέματα οργανωσιακής συμπεριφοράς και συμπεριφορικών επιπτώσεων των όσων διαπραγματεύτηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια.

Τέλος, χρήζει ιδιαίτερης αναφοράς το γεγονός ότι δόθηκε έμφαση και στην πρακτική εφαρμογή των όσων μελετήθηκαν μέσα από την παράθεση ικανού αριθμού μελετών περιπτώσεων για την μελέτη και καταγραφή των συνεπειών, θετικών ή αρνητικών, από τη χρήση των εργαλείων αξιολόγησης και ελέγχου στο εσωτερικό των επιχειρήσεων. Κλείνοντας, με την παράθεση εμπειρικών ερευνών, επιχειρήθηκε η αντικειμενική μελέτη και καταγραφή των πιο πρόσφατων μελετών που έχουν διεξαχθεί διεθνώς με βάση τη θεματολογία της διατριβής. Εδώ, αξίζει να αναφερθούν τα μεγάλα περιθώρια περαιτέρω μελέτης της διεθνούς αρθρογραφίας για την ενημέρωση και την επέκταση της θεματολογίας με σύγχρονο ερευνητικό υλικό. Η συνεχής μελέτη και



επεξεργασία των προβληματισμών, τόσο σε ακαδημαϊκό επίπεδο όσο και σε επιχειρηματικό γύρω από τον κλάδο της διοικητικής λογιστικής και κυρίως της αξιολόγησης της απόδοσης και του ελέγχου αποτελεί πολύ ενδιαφέρον εγχείρημα για μελλοντική δραστηριότητα.

## 9.2 Κυριότερα Συμπεράσματα

### Αποκέντρωση και Λογιστικής της Υπευθυνότητας (Decentralization and Responsibility Accounting)

Οι βασικές προϋποθέσεις για την διεξαγωγή της αξιολόγησης της τμηματικής και της επιχειρησιακής απόδοσης είναι η ύπαρξη αποκεντρωμένων διοικητικών δομών. Ως **αποκέντρωση (decentralization)** νοείται η διαδικασία κατά την οποία τα διάφορα τμήματα – διοικητικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης αποκτούν **αυτονομία (autonomy)** κατά την διαδικασία λήψης των αποφάσεων (**decision making procedure**). Αποκέντρωση είναι η διαδικασία κατά την οποία συντελείται ο **επιμερισμός (allocation)** της διοικητικής λειτουργίας στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης. Το **τμήμα (division)** αποκτά την έννοια και την ουσία του **κέντρου ευθύνης (responsibility centre)**. Τα κέντρα ευθύνης διακρίνονται σύμφωνα με το ρόλο που διαδραματίζουν στην επιχείρηση. Έτσι, έχουμε τα **κέντρα κόστους (cost centres)** τα οποία είναι υπεύθυνα μόνο για το κόστος των δραστηριοτήτων τους, τα **κέντρα εσόδων (revenue centres)** τα οποία είναι υπεύθυνα για το έσοδο των δραστηριοτήτων τους, τα **κέντρα κέρδους (profit centres)** τα οποία είναι υπεύθυνα, και τα **κέντρα επένδυσης (investment centres)**. Κάθε τμήμα ή κέντρο ευθύνης χαρακτηρίζεται από την ευθύνη για το **σχεδιασμό (planning)**, την **υλοποίηση (execution)**, τον **έλεγχο (control)** και την



**αξιολόγηση (evaluation)** των δραστηριοτήτων που διενεργούνται στο εσωτερικό του. Με κριτήριο την ευθύνη που συνοδεύει τον υπεύθυνο κάθε κέντρου ευθύνης καταρτίζονται τα εργαλεία ελέγχου και αξιολόγησης τα οποία είναι οι **τμηματικοί προϋπολογισμοί (divisional budgets)**, βάσει των οποίων γίνεται η **ανάλυση των αποκλίσεων (variance analysis)**, τα **πλάνα (plans)**, στα οποία καταγράφονται όλες οι μελλοντικές ενέργειες των τμημάτων και οι **τμηματικές εκθέσεις απόδοσης (divisional performance reports)** με τις οποίες πραγματοποιείται η **αξιολόγηση της απόδοσης (performance measurement)**. Γίνεται λοιπόν κατανοητό ότι η αποκέντρωση και η λογιστική της ευθύνης αποτελεί ικανή και αναγκαία συνθήκη για την αποτελεσματική αξιολόγηση της απόδοσης. Μάλιστα, πρόσφατες εμπειρικές έρευνες και προσεγγίσεις που διεξάγονται για λογαριασμό επιχειρήσεων και πανεπιστημίων καταδεικνύουν τη υψηλή συχνότητα της εφαρμογής των αποκεντρωμένων διοικητικών δομών.

### 9.2.2 Χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης (Financial performance measures)

Η αξιολόγηση της απόδοσης διακρίνεται στην **τμηματική (divisional)** και την **επιχειρησιακή (corporate)**. Η ίδια διάκριση ισχύει και για τα **χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης (financial performance measures)**. Τα χρηματοοικονομικά μέτρα της τμηματικής απόδοσης είναι: α) η **απόδοση της απόδοσης (return on investment – ROI)**, β) το **Υπολειμματικό Εισόδημα (Residual Income – RI)**, γ) η **Οικονομική Προστιθέμενη Αξία (Economic Value Added – EVA)**, δ) η **απόδοση των πωλήσεων (Return on Sales – ROS)**.



### Απόδοση της Επένδυσης (Return on Investment – ROI)

Η απόδοση της επένδυσης δίνεται από το λόγο του χρηματοοικονομικού αποτελέσματος προς το επενδυμένο κεφάλαιο τμήματος. Ο παραπάνω δείκτης είναι περισσότερο κατάλληλος για τη συγκριτική εκτίμηση τμημάτων εντός μιας επιχείρησης διότι συσχετίζει το μέγεθος του τμήματος, το οποίο αντανακλάται στο ύψος των κεφαλαίων που χρησιμοποιεί, με τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματά του. Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία (Urchurch, 1998), η μέθοδος της απόδοσης της επένδυσης αποτελεί το μοναδικό χρηματοοικονομικό μέτρο αξιολόγησης της επιχειρηματικής επίδοσης εξαιτίας της ευελιξίας που το χαρακτηρίζει.

### Το Υπολειμματικό Εισόδημα (Residual Income)

Το υπολειμματικό εισόδημα υπολογίζεται αν από το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα του τμήματος αφαιρέσουμε το γινόμενο των επενδύσεων του τμήματος επί με το κόστος κεφαλαίου το υπολειμματικό εισόδημα είναι στο απόλυτο ποσό και όχι στο ποσοστό, όπως συμβαίνει με τη μέθοδο της αποδοτικότητας της επένδυσης. Αυτό το χαρακτηριστικό της μεθόδου αποτελεί και το βασικό μειονέκτημά της. Ο λόγος είναι ότι δεν επιτρέπει τη συγκριτική αξιολόγηση κέντρων επένδυσης διαφορετικού μεγέθους εφόσον οδηγεί σε μεροληπτικά αποτελέσματα υπέρ των κέντρων επένδυσης που είναι μεγαλύτερα σε μέγεθος.



### Η Οικονομική Προστιθέμενη Αξία (Economic Value Added - EVA)

Η μέθοδος της **Οικονομικής Προστιθέμενης Αξίας (Economic Value Added – EVA)** αποτελεί την πιο σύγχρονη μέθοδο αξιολόγησης κέντρων επένδυσης. Η Οικονομική Προστιθέμενη Αξία υπολογίζεται αν χρηματοοικονομικό Αποτέλεσμα τμήματος μετά φόρων αφαιρέσουμε το γινόμενο της διαφοράς του συνόλου του ενεργητικού του τμήματος και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων του με το σταθμικό μέσο κόστος κεφαλαίου. Στην πράξη, οι εταιρίες συμβούλων που αναλαμβάνουν τον υπολογισμό της **Οικονομικής Προστιθέμενης Αξίας (Economic Value Added)** προβαίνουν συνήθως σε δύο ειδών προσαρμογές.

Το πρώτο είδος προσαρμογών αφορά τη μεταβολή ορισμένων στοιχείων των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης ή του κέντρου απόδοσης προκειμένου αυτά να είναι συμβατά με τους στόχους της διοίκησης για τους σκοπούς της αξιολόγησης. Το δεύτερο είδος προσαρμογών αφορά την εκτίμηση του σταθμικού μέσου κόστους του κεφαλαίου για κάθε κέντρο επένδυσης. Πιο συγκεκριμένα, υπολογίζεται το κατάλληλο κόστος κεφαλαίου για κάθε κέντρο επένδυσης το οποίο μπορεί να διαφέρει από τους μέσους όρους του κλάδου αλλά και από το κόστος του κεφαλαίου του συνόλου της επιχείρησης.



## Η Απόδοση των Πωλήσεων (Return on Sales – ROS)

Η απόδοση των πωλήσεων (**Return on Sales – ROS**) υπολογίζεται από το λόγο του λειτουργικό εισοδήματος προς το έσοδο. ο δείκτης της **αποδοτικότητας ή επιστροφής των πωλήσεων (return on sales – ROS<sup>16</sup>)** αποτελεί μία από τις πιο κοινές μεθόδους αξιολόγησης της απόδοσης. Ο δείκτης **ROS** αποτελεί τμήμα της μεθόδου της **αποδοτικότητας της επένδυσης (ROI)** και χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της κερδοφορίας των τμημάτων της επιχείρησης.

Όπως συμπεραίνουμε από τη μελέτη της διεθνούς βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας, τα χρηματοοικονομικά μέτρα αποτελούν τα εργαλεία για την **ποσοτική (quantitative)** προσέγγιση των επιχειρηματικών και των τμηματικών στόχων. Χαρακτηρίζονται από την έντονη δόση αντικειμενικότητας καθώς απεικονίζουν τη χρηματοοικονομική εικόνα των ενεργειών της επιχείρησης και του τμήματος. Αναφέρονται κυρίως σε κέντρα επένδυσης και γι' αυτό αποτελούν κυρίως μέτρα τμηματικής αξιολόγησης. Το μέτρο που έχει δυτό ρόλο είναι τη απόδοση της επένδυσης (ROI) καθώς μπορεί να εφαρμοστεί για την αξιολόγηση των επενδύσεων της επιχείρησης. Εδώ, εντοπίζεται και η αδυναμία τους καθώς μπορούν να αξιολογούν μόνο ποσοτικά δεδομένα και δεν λαμβάνουν καθόλου υπόψη τους ποιοτικούς παράγοντες που διαδραματίζουν καθοριστικό ρόλο στη διαμόρφωση του αποτελέσματος του τμήματος και της επιχείρησης συνολικά.

---

<sup>16</sup> Για λόγους οικονομίας, διευκρινίζεται ότι από τούδε και στο εξής όταν γίνεται αναφορά στο δείκτη της αποδοτικότητας των πωλήσεων θα χρησιμοποιείται η συντομογραφία **ROS (Return on Investment)**.



### 9.2.3 Μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης (Non financial performance measures)

Για την πλήρη και αποτελεσματική αξιολόγηση τόσο της **τμηματικής (divisional)** όσο και της **εταιρικής (corporate)** δραστηριότητας οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν και κάποια μέτρα τα οποία αξιολογούν και άλλους παράγοντες που συμβάλλουν στην αξιολόγηση των διαδικασιών με **ποιοτικά κριτήρια (qualitative)**. Τα μέτρα επιτρέπουν στα στελέχη της γραμμικής και της ανώτερης διοίκησης να αξιολογούν και να ελέγχουν τις τμηματικές δραστηριότητες κατά τη ροή τους. Έτσι, αποκτούν τη δυνατότητα να διορθώσουν τυχούσες αποκλίσεις από τους στόχους και να επιτυγχάνουν υψηλότερους στόχους. Τα μη χρηματοοικονομικά μέτρα αξιολόγησης της απόδοσης είναι α) η **ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης (balanced scorecard)**, β) **Ποιοτικά μέτρα (quality measures)**, γ) τα **μέτρα αξιολόγησης της διανομής (delivery measures)**, δ) τα **μέτρα αξιολόγησης της ευελιξίας, της καινοτομίας και της μείωσης των αποθεμάτων (flexibility, innovation and inventory reduction measures)**. Τα μη χρηματοοικονομικά μέτρα χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της τμηματικής δραστηριότητας.

#### Ισορροπημένη Κάρτα Βαθμολόγησης (Balanced Scorecard)

Η **ισορροπημένη κάρτα βαθμολόγησης (balanced scorecard)** μεταφράζει την **αποστολή (mission)** και τη **στρατηγική (strategy)** μιας επιχείρησης σε **δείκτες αξιολόγησης της απόδοσης (performance rates)** ως προς τέσσερις προσεγγίσεις που προσθέτουν αξία. Οι τέσσερις προσεγγίσεις είναι:

1. **Χρηματοοικονομική προσέγγιση (financial perspective)**
2. **Πελατειακή προσέγγιση (customer perspective)**
3. **Προσέγγιση επιχειρησιακών και παραγωγικών διαδικασιών (business and production process perspective)**
4. **Προσέγγιση της μάθησης και της ανάπτυξης (learning and growth perspective)**

Για την αποτελεσματική εφαρμογή της ισορροπημένης κάρτας βαθμολόγησης θα πρέπει ο αριθμός των δεικτών ανά προσέγγιση που θα παρακολουθείται θα πρέπει να είναι μικρός και η έμφαση να δίνεται μόνο σε εκείνους τους δείκτες που κρίνεται ότι αποτελούν κρίσιμους παράγοντες για την αποδοτικότητα της επιχείρησης συνολικά και του κέντρου ευθύνης ειδικότερα. Επιπλέον, θα πρέπει να υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της στρατηγικής και των επιμέρους δεικτών που υπολογίζονται στο πλαίσιο κάθε προσέγγισης. Επίσης, για κάθε δείκτη θα πρέπει να έχουν συμφωνηθεί συγκεκριμένοι στόχοι.

### Μέτρα Αξιολόγησης της Ποιότητας

Τα **ποιοτικά μέτρα (quality measures)** αξιολογούν την ποιότητα όλης της ροής των διαδικασιών που πραγματοποιούνται σε κάθε τμήμα της επιχείρησης. Στόχος της εφαρμογής τους είναι η επίτευξη ολικής ποιότητας τμηματικών διεργασιών για την επίτευξη επιχειρησιακής ολικής ποιότητας.

Τα ποιοτικά μέτρα διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- Τα **μέτρα αξιολόγησης της ποιότητας των πρώτων υλών (incoming materials measures)**





- Τα μέτρα εσωτερικού ελέγχου (**in – process controls**)
- Τα μέτρα αξιολόγησης της ικανοποίησης των πελατών (**customer satisfaction measures**)

Τα μέτρα αξιολόγησης της ποιότητας των πρώτων υλών (**incoming materials measures**) ενεργοποιούνται κατά τη φάση των προμηθειών και μετρούν την ποιότητα αυτών.

Τα μέτρα εσωτερικού ελέγχου (**in – process controls**) ενεργοποιούνται με την εγκατάσταση σημείων ελέγχου σε όλη τη ροή της παραγωγής. Τέτοια μπορεί να είναι είτε στατιστικά εργαλεία για τη μέτρηση της παραγόμενης ποσότητας αλλά και εργαλεία ελέγχου της ποιότητας (**quality audits**) ή **quality checkpoints**.

Τέλος, τα μέτρα αξιολόγησης της ικανοποίησης των πελατών (**customer satisfaction measures**) αποτελούν σημαντικότερο εργαλείο αξιολόγησης της ποιότητας των δραστηριοτήτων μίας επιχείρησης. Η αξιολόγηση της ικανοποίησης των πελατών πραγματοποιείται είτε με καταμέτρηση και τη μελέτη των επιστολών διαμαρτυρίας που αποστέλλουν οι πελάτες στα τμήματα εξυπηρέτησης πελατών είτε με τη διενέργεια ερευνών αγοράς με τη χρήση ερωτηματολογίων. Ο στόχος σε κάθε περίπτωση είναι η απόκτηση πληροφοριών που θα υποστηρίξουν την προσπάθεια των στελεχών και των εργαζομένων να αντιμετωπίζουν τα όποια προβλήματα παρουσιάζονται και δυσαρεστούν τους πελάτες.

### Μέτρα Αξιολόγησης της Διανομής (Delivery Measures)

Τα μέτρα αξιολόγησης της διανομής (**delivery performance measures**) επικεντρώνονται στα κυκλικά χρονικά διαστήματα (**cycle times**) και

στην αποδοτικότητα και την ταχύτητα διανομής της αλυσίδας των προμηθευτών (supplier delivery performance).

Το κυκλικό διάστημα παραγωγής (manufacturing cycle time) μετρά το χρόνο που μεσολαβεί μεταξύ της αρχής και του τέλους της παραγωγικής διαδικασίας. Ο παραγωγικός κυκλικός χρόνος (manufacturing cycle time) μετρά το χρόνο που απαιτείται για την παραγωγή ενός προϊόντος για την παροχή μιας υπηρεσίας.

Τα Μέτρα Αξιολόγησης της Ευελιξίας, της Καινοτομίας και της Μείωσης των Αποθεμάτων (Innovation, Flexibility and Inventory Reduction Measures)

Τα μέτρα αξιολόγησης της καινοτομίας, της ευελιξίας και της μείωσης των αποθεμάτων παρουσιάζονται συνολικά στον παρακάτω πίνακα:

<b>Μέτρα Αξιολόγησης της Καινοτομίας, της Ευελιξίας και της Μείωσης των Αποθεμάτων (Flexibility, Innovation and Inventory Reduction Measures)</b>	
Συνολικό χρόνο τοποθέτησης των νέων προϊόντων στην αγορά (total launch time)	Drury (2000)
Χρόνος διανομής (delivery times)	
Ποσοστό των έγκαιρων παραδόσεων των παραγγελιών (percentage of on – time deliveries)	
Ταχύτητα διανομής των προμηθευτών (supplier delivery performance)	
Βλάβες στον εξοπλισμό (equipment breakdown)	
Ποιότητα (quality)	

Πίνακας 9.1: Μέτρα Αξιολόγησης της Καινοτομίας, της Ευελιξίας και της Μείωσης των Αποθεμάτων (Flexibility, Innovation and Inventory Reduction Measures)



Τα μέτρα αξιολόγησης της ευελιξίας περιλαμβάνουν το **συνολικό χρόνο τοποθέτησης των νέων προϊόντων στην αγορά (total launch time)**, τους χρόνους διανομής (**delivery times**), το ποσοστό των έγκαιρων παραδόσεων των παραγγελιών (**percentage of on – time deliveries**) και τέλος την ικανότητα μεταβολής του μείγματος παραγωγής και το χρόνο που απαιτείται για την πραγματοποίηση αυτής.

Η **καινοτομία (innovation)** σε μία επιχείρηση αναφέρεται στην ικανότητα της τελευταίας να παράγει και να εισάγει νέα και διαφοροποιημένα προϊόντα στην αγορά γρήγορα. Η εφαρμογή και η λειτουργία των μέτρων αξιολόγησης της καινοτομίας έγκειται στη σύγκριση των χαρακτηριστικών εκείνων που διαφοροποιούν τα προϊόντα μιας επιχείρησης από τα προϊόντα άλλης επιχείρησης που δραστηριοποιείται στον κλάδο.

Η **μείωση των αποθεμάτων (inventory reduction)** αποτελεί ένα από σημαντικότερα θέματα στις σύγχρονες πολυεθνικές επιχειρήσεις. Τα προβλήματα που απαντώνται και χρήζουν επιλύσεως και αφορούν τη μείωση των αποθεμάτων είναι η **ταχύτητα διανομής των προμηθευτών (supplier delivery performance)**, οι **βλάβες στον εξοπλισμό (equipment breakdown)** και η **ποιότητα (quality)**. Συνεπώς, η μέτρηση της ποιότητας και της διανομής επηρεάζει άμεσα και τη μείωση των αποθεμάτων. Συνεπώς, η εφαρμογή των μέτρων αξιολόγησης της ποιότητας και διανομής και η έκθεση των αποτελεσμάτων τους είναι απαραίτητη για τον έλεγχο του επιπέδου των αποθεμάτων.

## Προϋπολογισμός - Προϋπολογιστικός Έλεγχος (Budgetary Control)

Ο προϋπολογισμός (**budget**) αποτελεί το σπουδαιότερο διοικητικό εργαλείο ελέγχου (**control**) και αξιολόγησης (**appraisal**) των τμηματικών δραστηριοτήτων (**divisional activities**) και των εταιρικών δραστηριοτήτων (**corporate activities**). Εδώ θα πρέπει να σημειώσουμε ότι ο προϋπολογισμός, σύμφωνα με τα ευρήματα από τη μελέτη της ελληνικής και της διεθνούς βιβλιογραφίας αλλά και από εμπειρικές προσεγγίσεις που μελετήθηκαν αποτελεί εργαλείο τμηματικής αξιολόγησης. Καταρτίζεται από τα στελέχη της ανώτερης διοίκησης με τη συμμετοχή των στελεχών γραμμικής διοίκησης και εξειδικευμένων επαγγελματιών. Αποτελεί το θεμελιώδες εργαλείο προγραμματισμού (**planning**) και συντονισμού (**coordination**) των τμηματικών δραστηριοτήτων προς την κατεύθυνση της επίτευξης των στόχων που θέτει. Με τον προϋπολογισμό επιτυγχάνεται η στενή και έντονη παρακολούθηση των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων των τμημάτων. Η συμβολή του στην επίτευξη των εταιρικών στόχων (**goal congruence**) είναι καθοριστική. Οι στόχοι του προϋπολογισμού παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα.

ΣΤΟΧΟΙ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	
Να εξαναγκάζει τα στελέχη και τους υπεύθυνους των κέντρων ευθύνης να πραγματοποιούν τους στόχους που τίθενται	Upchurch, (1998) και Drury (2000)
Να αποτελεί σημείο αναφοράς και μηχανισμό χρηματοοικονομικού ελέγχου	Upchurch, (1998) και Drury (2000)
Να αποτελεί παράγοντα υποκίνησης	Upchurch, (1998) και Drury (2000)

Να αποτελεί ένα μέσο επικοινωνίας	Urchurch, (1998) και Drury (2000)
Να βελτιώνει την συνεργασία	Urchurch, (1998) και Drury (2000)
Να θωρακίζει τη γνώση των χρηματοοικονομικών μεγεθών του τμήματος	Urchurch, (1998) και Drury (2000)

**Πίνακας 9.2: Στόχοι του Προϋπολογισμού**

Ο προϋπολογιστικός έλεγχος (**budgetary control**) είναι η διαδικασία ελέγχου κατά την οποία πραγματοποιείται σύγκριση των προϋπολογιστικών στόχων (**budgeted amounts**) με τα πραγματικά (**actual**) απολογιστικά αποτελέσματα. Ο προϋπολογιστικός έλεγχος διακρίνεται, όπως και οι προϋπολογισμοί, στον επιχειρηματικό (**corporate**) και τον τμηματικό (**divisional**). Βάσει των προϋπολογισμών καταρτίζονται και οι τμηματικές εκθέσεις αξιολόγησης της απόδοσης (**divisional performance reports**). Αυτές σχεδιάζονται μετά από ειδική κατεύθυνση του υπεύθυνου του κέντρου ευθύνης και είναι ξεχωριστές για κάθε κέντρο. Η περίοδος κατάρτισης ορίζεται από την ανώτερη διοίκηση και επιδιώκεται να είναι κοινή για όλα τα τμήματα. Σε αυτές απεικονίζονται συνοπτικά τα τρέχοντα αποτελέσματα, οι αρχικοί στόχοι και οι αποκλίσεις (**variances**). Ξεχωριστό κομμάτι της διαδικασίας του προϋπολογιστικού ελέγχου είναι η ανάλυση των αποκλίσεων. Κατά τη διαδικασία αυτή, τα στελέχη της γραμμικής διοίκησης διαπιστώνουν την ύπαρξη των αποκλίσεων, ευμενών (**favourable**) ή δυσμενών (**unfavourable**) και αναζητούν τους λόγους εμφάνισής τους. Επιπλέον, προβαίνουν σε όλες τις απαραίτητες κινήσεις και αποφάσεις για τη διόρθωση τους και τη μελλοντική αποφυγή τους. Οι τύποι των αποκλίσεων παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:



10. Συνολική απόκλιση προϋπολογισμού	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2001)
11. Απόκλιση δαπάνης προϋπολογισμού	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2002)
12. Απόκλιση όγκου προϋπολογισμού	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2003)
13. Αποκλίσεις εσόδων	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2004)
14. Απόκλιση όγκου πωλήσεων	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2005)
15. Απόκλιση μείγματος	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2006)

16. Απόκλιση ποσότητας (μονάδων) πωλήσεων	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2007)
17. Απόκλιση μεγέθους αγοράς	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2008)
18. Απόκλιση μεριδίου αγοράς	Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), Drury (2000); Upchurch (1998) Κοέν (2005) και Horngren; Harrison; Robinson, (1992), Blocher, Chen, Lynn, (1998) και Maher, Stickney, Weil (2009)

Πίνακας 9.3: Οι Αποκλίσεις

### 9.2.5 Τα Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης (Management Control Systems)

Ένα λογιστικό σύστημα ελέγχου της διοίκησης ή σύστημα ελέγχου της διοίκησης (**management accounting control system (MACS) or management control system (MCS)**) αποτελεί το μέσο για τη συγκέντρωση (**gathering**) και τη χρησιμοποίηση της λογιστικής πληροφορίας (**accounting information**) για την υποστήριξη (**aid**) και το συντονισμό (**coordination**) των αποφάσεων που λαμβάνονται αναφορικά με τον έλεγχο (**control**) και την αξιολόγηση (**evaluation**) των τμηματικών (**divisional**) και των επιχειρηματικών (**corporate**) δραστηριοτήτων καθώς επίσης και για καθοδήγηση της συμπεριφοράς των στελεχών και των εργαζομένων.

Τα συστήματα ελέγχου της διοίκησης (**management control systems**) διακρίνονται σε συστήματα ελέγχου της επιχειρηματικής δραστηριότητας (**corporate management control systems**) και σε συστήματα ελέγχου της ατομικής δραστηριότητας (**individual management control systems**). Και οι δύο κατηγορίες συστημάτων ελέγχου χωρίζονται σε δύο επιμέρους υποκατηγορίες αυτές των τυπικών και των άτυπων συστημάτων ελέγχου. Αναλυτικά η διάκριση ανά βασική κατηγορία παρουσιάζεται συνοπτικά στους παρακάτω πίνακες.

<p>Άτυπο σύστημα ελέγχου της διοίκησης (<b>informal management control system</b>) καλείται το σύστημα εκείνο το οποίο λαμβάνει υπόψη του, για την αξιολόγηση της επιχειρηματικής απόδοσης, κανόνες - νόρμες οι οποίες είναι κοινές για όλους τους εσωτερικούς συμβαλλόμενους της επιχείρησης.</p>	<p>Συκιανάκη (2003), Blocher, Chen, Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000)</p>
<p>Η ύπαρξη άτυπων συστημάτων ελέγχου (<b>informal management control systems</b>) σε μία επιχείρηση επιβάλλει την ύπαρξη κάποιων κοινών, εσωτερικών κανόνων (<b>norms</b>) τους οποίους είναι αναγκασμένοι να τους υπακούν όλοι όσοι εργάζονται και συνεργάζονται με την επιχείρηση προκειμένου να επιτύχουν τους στόχους που τίθενται είτε αυτοί έχουν να κάνουν με τη βελτίωση των πωλήσεων άρα και των εσόδων είτε με τη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων και των υπηρεσιών. Με αυτόν τον τρόπο επηρεάζεται άμεσα η <b>συνολική - ομαδική (team) απόδοση (performance)</b> της εταιρίας.</p>	<p>Blocher, Chen Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000)</p>



**Πίνακας 9.4: Συστήματα Ελέγχου της Επιχειρηματικής Δραστηριότητας(Corporate Management Control Systems) - Άτυπα Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης (Informal Management Control Systems)**

Τυπικό σύστημα ελέγχου είναι τα επιχειρησιακά πλάνα (business plans), οι προϋπολογισμοί (budgets) και οι απολογιστικές εκθέσεις (actual performance reports).	Συκιανάκης (2003)
Το τυπικό (formal) λογιστικό σύστημα είναι εκ φύσεως περιορισμένο	Συκιανάκης (2003)
Η οργανωτική δομή (organizational structure) και πως διαθλάται η χρησιμοποιούμενη λογιστική πληροφόρηση αποτελεί καίριους παράγοντες για την επίτευξη των εταιρικών στόχων (corporate goals).	Συκιανάκης (2003)
Περιορισμός της ανθρώπινης φύσεως	Συκιανάκης (2003)

**Πίνακας 9.5: Συστήματα Ελέγχου της Επιχειρηματικής Δραστηριότητας(Corporate Management Control Systems) - Τυπικά Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης(Formal Management Control Systems)**

<b>ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (INDIVIDUAL MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS) - ΑΤΥΠΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (INFORMAL MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS)</b>	
Τα άτυπα συστήματα ελέγχου της ατομικής απόδοσης ( <b>individual management control systems</b> ) των εργαζομένων συνυπολογίζουν τους ατομικούς στόχους και τις φιλοδοξίες που φέρνουν στην εργασία οι εργαζόμενοι.	Blocher, Chen Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000)
Οι διαφορές στην επίδοση του κάθε εργαζόμενου οφείλονται στην ποικιλία που παρουσιάζουν τα κίνητρα και οι φιλοδοξίες του καθενός που δραστηριοποιείται σε μία οργάνωση.	Blocher, Chen Lin (2002), Horngren, Foster, Datar (2000)

**Πίνακας 9.6: Άτυπα συστήματα ελέγχου της ατομικής δραστηριότητας**

Η αποτελεσματικότητα των συστημάτων ελέγχου της διοίκησης εξαρτάται από τα εξής τεχνικά στοιχεία:

<b>ΤΕΧΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ</b>	
<b>5. Ακρίβεια (accuracy)</b>	Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Blocher, Chen, Lin (2002), Maher; Stickney; Weil (2002)
<b>6. Χρόνος (Time)</b>	
<b>7. Συνέχεια (consistency)</b>	
<b>8. Ευελιξία (Flexibility)</b>	

**Πίνακας 9.7: Τεχνικά στοιχεία ενός αποτελεσματικού συστήματος ελέγχου της διοίκησης**



## 9.2.6 Συστήματα Υποκίνησης και Ανταμοιβών (Motivation and Compensation Systems)

**Σύστημα υποκίνησης και ανταμοιβών (incentive compensation system)** είναι το σύστημα εκείνο που περιλαμβάνει όλα εκείνα τα μέσα (οικονομικά και μη οικονομικά) που απαιτούνται τόσο για την υποκίνηση της αύξησης της απόδοσης των εργαζομένων και των στελεχών όσο και για την ανταμοιβή τους. Το σύστημα υποκίνησης και ανταμοιβών είναι διαφορετικό σε κάθε επιχείρηση. Σχεδιάζεται και υλοποιείται ανάλογα το μέγεθος και τους στόχους της επιχείρησης. Σημαντικός παράγοντας είναι και ο ανταγωνισμός που επικρατεί τόσο στον κλάδο δραστηριότητας της επιχείρησης όσο και στην ευρύτερη αγορά.

Σύμφωνα με τα ευρήματα που προέκυψαν από τη μελέτη της βιβλιογραφίας τα συστήματα υποκίνησης και ανταμοιβών καταρτίζονται και εφαρμόζονται στη βάση του τμήματος. Στη διατριβή αναλύονται διεξοδικά μόνο αυτά καθώς δεν ήταν δυνατή η συγκέντρωση πληροφοριών για τα επιχειρηματικά. Τα **τμηματικά συστήματα υποκίνησης και ανταμοιβών (divisional incentive and compensation systems)** παρουσιάζονται στις **αποκεντρωμένες διοικητικές δομές (decentralised organizational structures)** οι οποίες εφαρμόζουν **συστήματα λογιστικής της υπευθυνότητας (responsibility accounting systems)**.

Τα χαρακτηριστικά των συστημάτων υποκίνησης είναι αυτά που παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα.

### Χαρακτηριστικά Συστημάτων Υποκίνησης

1. Η συμπεριφορά που θα υποκινήσει το σύστημα	Maher; Stickney; Weil (2001), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Kaplan, Atkinson (1994), Horngren;
2. Η επιθυμητή από τη διοίκηση συμπεριφορά.	Harrison, Robinson(1998), Garrison; Noreen (2000), Needles, Grosson, (2002), και Maher, Selto(2002), Hilton (2000), και Drury (2000)

**Πίνακας 9.8: Χαρακτηριστικά συστημάτων υποκίνησης**

#### Σύστημα Ανταμοιβών

Σύστημα ανταμοιβών είναι το πλαίσιο στο οποίο περικλείονται όλες οι αμοιβές, άμεσες και έμμεσες, χρηματικές ή άλλες καθώς και οι λοιπές παροχές προς τα στελέχη και το προσωπικό για την υποκίνηση της επιθυμητής συμπεριφοράς.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται συνοπτικά τα κυριότερα χαρακτηριστικά των συστημάτων ανταμοιβών όπως αυτά παρατίθενται στη βιβλιογραφία.

#### Σύστηματα Ανταμοιβών (Compensation Systems)

Το σύστημα των αμοιβών μπορεί να δίνει έμφαση στην τρέχουσα ή τη μελλοντική απόδοση τους στελέχους.	Maher; Stickney; Weil (2001), Κοέν (2005),Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000),Hilton; Maher; Selto; (2002)
Οι αμοιβές που λαμβάνουν τα στελέχη μπορεί να συνδέονται με την απόδοση του κέντρου ευθύνης τους ή τη συνολική απόδοση της επιχείρησης.	Maher; Stickney; Weil (2001), Κοέν (2005),Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000),Hilton; Maher; Selto; (2002)

<p>Η μέθοδος υπολογισμού της αμοιβής να είναι δεδομένη, δηλαδή να υπολογίζεται μέσω ενός αλγόριθμου ή να είναι υποκειμενική και να αποφασίζεται από την ανώτερη διοίκηση όταν έρχεται η στιγμή της πληρωμής της.</p>	<p>Maher; Stickney; Weil (2001), Κοέν (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002)</p>
<p>Η αξιολόγηση της απόδοσης των στελεχών μπορεί να γίνει με βάση τα λογιστικά στοιχεία του κάθε κέντρου ευθύνης ή με βάση τη χρηματιστηριακή πορεία της επιχείρησης.</p>	<p>Maher; Stickney; Weil (2001), Κοέν (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002)</p>
<p>Η αξιολόγηση του στελέχους που θα πάρει την επιπλέον αμοιβή μπορεί να γίνεται βάση της επίτευξης συγκεκριμένων στόχων που του έχουν τεθεί (απόλυτη αξιολόγηση) ή σε σχέση με όλους τους υπόλοιπους συναδέλφους του (σχετική αξιολόγηση) ή αντίστοιχες επιχειρήσεις στον κλάδο.</p>	<p>Maher; Stickney; Weil (2001), Κοέν (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002)</p>
<p>Η επιπλέον αμοιβή που θα δοθεί στο στέλεχος μπορεί να είναι σε χρήμα, σε δικαιώματα μετοχών ή σε δώρα – βραβεία.</p>	<p>Maher; Stickney; Weil (2001), Κοέν (2005), Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2001), Horngren, Foster, Datar(2000), Hilton; Maher; Selto; (2002)</p>

### Πίνακας 9.9: Συστήματα Ανταμοιβών

Εν κατακλείδι, γίνεται περισσότερο από σαφές ότι ο κλάδος της διοικητικής λογιστικής εξελίσσεται με ραγδαίους ρυθμούς τόσο σε ακαδημαϊκό όσο και σε επιχειρηματικό επίπεδο. Οι έννοιες της αποκτούν ολοένα και μεγαλύτερη πρακτική εφαρμογή στις σύγχρονες επιχειρήσεις. Τα εργαλεία και οι μέθοδοί της αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της διοικητικής λειτουργίας. Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος και η αξιολόγηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, τόσο σε συνολικό όσο και σε τμηματικό επίπεδο γίνονται ολοένα και πιο επιτακτικοί προκειμένου οι



University of Piraeus  
Faculty of Economics  
Msc Economic & Business Strategy  
Dissertation

Theme: Corporate & Divisional Performance Measurement  
Supervisor: Dr. Pollalis Yiannis

επιχειρήσεις να αποκτήσουν τη δυνατότητα επίτευξης υψηλών στόχων. Έρευνες οι οποίες διεξάγονται κατά καιρούς τόσο για λογαριασμό επιχειρήσεων όσο και από διεθνείς ακαδημαϊκούς οίκους αποδεικνύουν την παγκόσμια τάση προς την υιοθέτηση μεθόδων και τεχνικών για την εντατικοποίηση του ελέγχου και της αξιολόγησης της απόδοσης με στόχο την αριστοποίηση των διαδικασιών και την αύξηση των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων.



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ**

1. **Atkinson A., Banker R., Kaplan R., and Young M., (2001),** “Management Accounting”, Prentice Hall, Third Edition, New Jersey.
2. **Blocher J.E., Chen H.K., Lin W.T.,(2002),** “Cost Management 2e”, A Strategic Emphasis, International Edition, Mc Graw-Hill Irwin, Second edition, New York.
3. **Drury C., (2000),** “Management Accounting for Business Decisions”, Thomson Business Press, First Edition, London.
4. **Garrison, Noreen,** “Management Accounting”, (2000),\_Mc-Graw Hill Higher Education, International Edition, 10<sup>th</sup> Edition, Chicago.
5. **Hilton R., (2000),** “Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment”, Mc-Graw Hill Higher Education, Fifth Edition, London.
6. **Hilton, R.; Maher M., Selto K., (2000),** “Cost Management: Strategies for Business Decisions”, Mc-Graw Hill Higher Education, Second Edition, London.
7. **Horngren T.C.; Harrison R., Robinson M., (1998),** “Principles of Management Accounting”, Prentice Hall, 9<sup>th</sup> Edition, Boston
8. **Horngren T.C., Foster G.; Datar M.S., (2000),** “Cost Accounting: A Managerial Emphasis”, Prentice Hall, Tenth Edition, Boston.
9. **Horngren T.C., Bhimani A., Datar M.S.,Foster G.,(1999) ,** “Management and Cost Accounting”, Prentice Hall, second edition, Boston.
10. **Macintosh, N. B. (1985).** The social software of accounting and information systems. John Wiley and Sons.
11. **Macintosh, N. B. (1994).** Management accounting and control systems: an organizational and behavioural approach. John Wiley and Sons Ltd.



12. **Maher M., Selto K., (2002), “Cost Accounting and Management”, Mc-Graw Hill Higher Education, 4<sup>th</sup> Edition, New York.**
13. **Maher M., Stickney C., Weil R., (2001), “Managerial Accounting: An introduction to concepts, methods and uses”, Harcourt College Publishers, 7<sup>th</sup> Edition.**
14. **Needles E.B., Powers M., Crosson V.S.,(2002), “Financial and Management Accounting”, Houghton Mifflin Company, Boston, New York.**
15. **Thompson, J. D. (1967). Organizations in action. Mc Graw Hill.**
16. **Upchurch A., (2002), “Management Accounting: Principles & Practice”, Financial Times, Pitman Publishing, London.**
17. **Van de Ven, A. H., & Ferry, D. L. (1980). Measuring and assessing organizations. John Wiley and Sons.**

#### **ΕΛΛΗΝΙΚΗ**

1. **Κοέν Σ., (2005) «Διοικητική Λογιστική: Πανεπιστημιακές Σημειώσεις», Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα.**
2. **Συκιανάκης, (2003), Συστήματα Ελέγχου της Διοίκησης: Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα.**





## ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

1. **Quattrone P., Hopper T., (2005).** “A time – space odyssey: management control systems in two multinational organizations”, *Accounting, Operations and Society*, 30, 735 – 764.
2. **Gerdin J., (2004).** “Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach”, *Accounting, Operations and Society*, 7, 112 – 134.
3. **Abernethy, M. A., & Lillis, A. M., (1995).** “The impact of manufacturing flexibility on management control system design”, *Accounting, Organizations and Society*, 20, 241 – 258.
4. **Ask, U., Ax, C. (1997).** *Product costing in theory and practice: a descriptive and explanatory study of the Swedish engineering industry.* PhD thesis. School of Economics and Commercial Law, University of Gotemborg.
5. **Brierley, J. A., Cowton, C. J., & Drury, C., (2001).** Research into product costing practice: a European perspective. *The European Accounting Review*, 10, 215 – 256.
6. **Bruns, W. J., Jr., & Waterhouse, J. H. (1975).** Budgetary control and organizational structure. *Journal of Accounting Research* (Autumn), 177 – 203.
7. **Chenhall, R. H. (1997).** Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance. *Management Accounting Research*, 8, 187 – 206.
8. **Chenhall, R. H. (2003).** Management control systems design within it’s organizational context: findings from contingency based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127 – 168.



9. **Chenhall, R. H. & Langfield - Smith, K. (1998a).** The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 243 – 264.
10. **Davila, T. (2000).** An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 383 – 409.
11. **Hayes, D. C. (1977).** The contingency theory of managerial accounting. *The Accounting Review*, LII, 22 – 39.
12. **Hopwood, A. G. (1980).** The organizational and behavioural aspects of budgeting and control. In J. Arnold, B. Carsberg, & R. Scapens (Eds), *Topics in management accounting*,. Oxford: Philip Allen.
13. **Ito, J. K., & Peterson, R. B. (1986).** Effects of task difficulty and interunit interdependence on information processing systems. *Academy of Management Journal*, 29, 139 – 149.
14. **Innes, J., & Mitchel, F., (1995).** A survey about activity based costing in the UK's largest companies. *Management Accounting Research*, 6, 137 – 154.
15. **Kaplan R. S. (1983).** Measuring manufacturing performance: a challenge for managerial accounting research. *The Accounting Review*, LVIII, 686 – 705.
16. **Kaplan S. E., & Mackey, J. T. (1992).** An examination of the accosiation between organizational design factors and the use of accounting information for managerial performance evaluation. *Journal of Management Accounting Research*, 4, 116 – 130.



17. **Macintosh, N. B., & Daft, R. L. (1987).** Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 12, 49 – 61.
18. **Merchant, K. A. (1981).** The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behaviour and performance. *The Accounting Review*, LVII (4), 813 – 829.
19. **Merchant, K. A. (1984).** Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society*, 9, 291 – 307.
20. **Tayles, M., & Drury C., (1994).** New manufacturing technologies and management accounting systems: some evidence of the perceptions of UK management accounting practitioners. *International Journal of Production Economics*, 36, 1 – 17.
21. **Van de Ven, A. H., Delbecq, A. L. & Koeing, R., Jr. (1976).** Determinants of coordination modes within organizations. *American Sociological Review*, 41, 322 – 338.
22. **Waterhouse, J. H., & Tiessen, P. (1978).** A contingency framework of management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 3, 65 – 76.
23. **Williams, J. J., Macintosh, N. B. & Moore, J. C. (1990).** Budget related behaviour in public sector's organizations: some empirical evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 221 – 246.