

ΓΕΩΠΟΝΙΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΤΡΟΦΙΜΩΝ & ΓΕΩΡΓΙΑΣ
ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟ ΤΜΗΜΑ: ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ & ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ
ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Κόλλια Θεονία

ΕΞΕΤΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ:

Χρήστος Καζαντζής, Καθηγητής Παν. Πειραιώς (επιβλέπων)

Σ Τσουκαλάς, Αν. Καθηγητής ΓΠΑ

Π. Σολδάτος, Καθηγητής ΓΠΑ

Π. Σπαθής, Καθηγητής ΓΠΑ

Α. Κωσταρόπουλος, Καθηγητής ΓΠΑ

Αθήνα, Μάρτιος 2005

Περιεχόμενα

Περιεχόμενα.....	2
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή.....	5
1.1 Εισαγωγή.....	5
1.2 Στόχοι της Ερευνητικής εργασίας.....	6
1.3 Μεθοδολογία.....	7

Κεφάλαιο 2: ΣΗΜΑΣΙΑ, ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΙΟΘΕΤΗΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....8

2.1. Ο Προϋπολογισμός.....	8
2.1.1. Η Ανάγκη Για Σχεδιασμό.....	8
2.1.2. Ορισμός Προϋπολογισμού.....	9
2.1.3. Είδη Προϋπολογισμών.....	10
2.1.3.i. Εκτός επιχειρήσεων.....	10
2.1.3.ii. Στις Επιχειρήσεις.....	10
2.2. Ο Λειτουργικός Προϋπολογισμός.....	11
2.2.1. Τι Αφορά.....	11
2.2.2. Στόχοι.....	12
2.2.3. Ανάλυση.....	13

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΟΜΗ, ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

3.1. Ανάλυση Των Επιμέρους Ειδών Του Λειτουργικού Προϋπολογισμού....	15
3.1.1 Προϋπολογισμός Πωλήσεων.....	15
3.1.2. Πρόγραμμα Παραγωγής.....	18
3.1.2.i. Εισαγωγικά.....	18
3.1.2.ii. Προϋπολογισμός Παραγωγής – Αποθεμάτων.....	19
3.1.2.iii. Πρώτες Ύλεις	19
3.1.2.iv. Άμεση Εργασία.....	21
3.1.2.v. Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	22
3.1.2.vi. Γενικά Έξοδα Διοίκησης και Διάθεσης.....	23

3.1.3. Αποτελέσματα.....	24
3.1.3.i. Ταμειακός Προϋπολογισμός.....	24
3.1.3.ii. Προϋπολογισμός Κόστους Προϊόντων.....	25
3.1.3.iii. Προϋπολογιζόμενες Λογιστικές Καταστάσεις.....	25
3.1.4. Ελαστικοί Προϋπολογισμοί.....	26
3.1.4.i. Εισαγωγικά.....	26
3.1.4.ii. Υπολογισμός.....	27
3.1.5. Σύνταξη Προϋπολογισμών.....	27
3.1.5.i Προσαυξητικός Προϋπολογισμός	27
3.1.5.ii Προϋπολογισμός Μηδενικής Βάσης.....	28
3.1.5.iii Κυλιόμενος Προϋπολογισμός.....	29
3.1.5.iv Προϋπολογισμός Βάσει Δραστηριοτήτων.....	31

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....34

4.1. Σύνταξη Και Στόχοι Προϋπολογισμού.....	34
4.1.1. Όργανα Του Προϋπολογισμού.....	34
4.1.2. Εγχειρίδιο Προϋπολογισμού.....	34
4.1.3. Προϋπολογισμός Και Ανθρώπινη Συμπεριφορά.....	36
4.1.4. Προσεγγίσεις.....	38
4.2. Στοχοθέτηση Και Ανθρώπινη Συμπεριφορά.....	40
4.3. Έλεγχος.....	42
4.3.1. Γενικά.....	42
4.3.2. Ο Προϋπολογισμός Ως Εργαλείο Ελέγχου.....	42
4.3.2. Αυστηρότητα Ελέγχου.....	44
4.4. Απόδοση Και Αμοιβές.....	45
4.4.1. Αξιολόγηση Της Απόδοσης.....	45
4.4.2. Αμοιβές Και Προϋπολογισμός.....	46
4.5. Προβλήματα προϋπολογισμού.....	47
4.5.1. Περιθώριο Ασφαλείας Προϋπολογισμού.....	47
4.5.2. Γραφειοκρατία.....	48
4.5.3. Μείωση Κόστους.....	49
4.5.4. Σύγκρουση Στόχων.....	49

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

5.1. Κρατικές Και Μη Κερδοσκοπικές Οντότητες : Εισαγωγή.....	51
5.1.1. Χαρακτηριστικά Των Κρατικών Και Μη Κερδοσκοπικών Οντοτήτων....	51
5.1.2. Εισαγωγή στη Λογιστική Για "μη κερδοσκοπικές" Οντότητες.....	52
5.1.2.i Λογιστική Κεφαλαίων	52
5.1.2.ii Η Βάση Της Λογιστικής.....	55
5.1.3. Αρχές Της Λογιστικής Για Το Κράτος Και Τις Κυβερνητικές Μονάδες...	56
5.2. Οι Κυβερνητικοί Προϋπολογισμοί	60
5.2.1. Οι Κυβερνητικοί Προϋπολογισμοί Ως Νομικά Έγγραφα.....	60
5.2.2. Προϋπολογισμοί Και Συμμόρφωση Με Λογιστικό Έλεγχο	61
5.2.3. Προϋπολογισμοί Διοίκησης Των Πόρων.....	61
5.2.4. Παράδειγμα Προγράμματος Προϋπολογισμού.....	65
5.2.5. Οι Βάσεις Για Την Σύνταξη Προϋπολογισμών	71
5.2.6. Προϋπολογισμός Δημοτικών Δαπανών.....	72
5.2.7. Προϋπολογισμός Κύριων Δαπανών.....	74
5.2.8. Προϋπολογισμός Δημοτικών Εισοδημάτων.....	75
5.2.9. Φόροι Ιδιοκτησίας Ως Πηγή Εισοδήματος.....	79
5.2.10. Εκτίμηση Της Ιδιοκτησίας.....	80
5.2.11. Προϋπολογισμός Των Εσόδων Από Την Φορολογία Ιδιοκτησίας.....	81
5.2.12. Διακυβερνητικά Εισοδήματα.....	83
5.2.13. Το Ημερολόγιο Των Προϋπολογισμών.....	84
5.2.14. Διαχείριση Του Προϋπολογισμού.....	85
5.2.15. Καταγραφή Του Προϋπολογισμού.....	86
5.2.16. Έλεγχος του Προϋπολογισμού και Αναθεώρηση Του.....	89
5.2.17. Λογαριασμοί Για Τις Παροχές.....	91
5.2.18. Προϋπολογισμοί Για Τους Άλλους Τύπους Κεφαλαίων.....	92
Παράδειγμα Προϋπολογισμού Του Υπουργείου Γεωργίας Για Το	
Οικονομικό Έτος 2004.....	94

Επίλογος.....	106
----------------------	------------

Παράρτημα Ι (Παράδειγμα Κατάρτισης Γενικού Προϋπολογισμού).....	107
--	------------

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	113
Α. Βιβλιογραφία.....	113
Β. Αρθρογραφία.....	113
Γ. Ηλεκτρονικές Πηγές Και Άλλες Πηγές.....	114

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Πρόλογος

Η διπλωματική αυτή εργασία διεξάγεται στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος ‘‘Οργάνωση Και Διοίκηση Επιχειρήσεων Τροφίμων Και Γεωργίας’’ του Γεωπονικού Πανεπιστημίου Αθηνών. Ο τίτλος της είναι «Συστήματα Προϋπολογισμού Και Προϋπολογιστικού Ελέγχου». Εξετάζονται τόσο οι προϋπολογισμοί στις επιχειρήσεις όσο και οι προϋπολογισμοί στο δημόσιο τομέα και στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Πριν την επιλογή του συγκεκριμένου θέματος υπήρχε η επιθυμία για την ενασχόληση με το αντικείμενο της διοίκησης και ο προβληματισμός του κατά πόσο ο προϋπολογισμός σχετίζεται με αυτήν.

Ο προϋπολογισμός αποδεικνύεται πολύ ενδιαφέρον θέμα για ενασχόληση. Δεν παρέχει μόνο πρακτικές γνώσεις που μπορούν να αξιοποιηθούν αργότερα στην επαγγελματική σταδιοδρομία αλλά, αφορά και μια πληθώρα άλλων εννοιών. Η ανθρώπινη συμπεριφορά τόσο από τη σκοπιά της διοίκησης όσο και των υφισταμένων είναι βασικός παράγοντας για την επιτυχή ολοκλήρωση του. Παράλληλα, αποτελεί ουσιαστικό κομμάτι της λογιστικής καθώς και των διαδικασιών προγραμματισμού κάθε οργανισμού. Με τον ίδιο τρόπο, μπορεί να συμβάλει και στη διοίκηση του ανθρώπινου δυναμικού της επιχείρησης.

Ένα στοιχείο που ενέτεινε το ενδιαφέρον για τη μελέτη του αντικειμένου, είναι το γεγονός ότι τα τελευταία χρόνια βρίσκεται υπό ένα καθεστώς έντονης μεταβολής και αμφισβήτησης. Το συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον επιτάσσει νέες και αποτελεσματικότερες μεθόδους. Αυτές εκφράζονται τόσο με εξελίξεις στις διαδικασίες σύνταξης και παρακολούθησης του προϋπολογισμού, όσο και με τάσεις για την πλήρη εγκατάλειψη του.

Κλείνοντας αυτόν το σύντομο πρόλογο να σημειωθεί ότι η εργασία αυτή δεν θα μπορούσε να παρουσιασθεί ολοκληρωμένη χωρίς την πολύ σημαντική συμβολή στην επίβλεψη, την καθοδήγηση και τις συμβουλές που είχε ο καθηγητής του Πανεπιστημίου Πειραιά, κύριος Χρήστος Καζαντζής, προς τον οποίο εκφράζω τις θερμές μου ευχαριστίες.

1.2 Στόχοι Της Ερευνητικής Εργασίας

Η ερευνητική εργασία στοχεύει να καλύψει το ευρύ πεδίο του προϋπολογισμού στις επιχειρήσεις, στον δημόσιο τομέα και στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς που εκτείνεται από τους στόχους του προϋπολογισμού μέχρι τις συνέπειες που μπορεί να έχει αυτός στους εργαζόμενους. Παράλληλα, δεν υπάρχει μόνο ένας τύπος προϋπολογισμού ή μια μέθοδος σύνταξης άλλα παρατηρούνται πολλές διαφοροποιήσεις. Επίσης, η εργασία αυτή προσπαθεί να καλύψει τα στάδια της διαδικασίας κατάρτισης του προϋπολογισμού.

Για την καλύτερη παρουσίαση του θέματος και την επίτευξη των στόχων, η ανάλυση χωρίστηκε σε πέντε κεφάλαια, εκ των οποίων το πρώτο αποτελεί την εισαγωγή, το δεύτερο μελετά την σημασία και τις βασικές έννοιες του προϋπολογισμού, το τρίτο παρουσιάζει την δομή και το περιεχόμενο του προϋπολογισμού, το τέταρτο μελετά την διαδικασία κατάρτισης, τις προσεγγίσεις και τα προβλήματα του προϋπολογισμού και το τέταρτο και μεγαλύτερο κεφάλαιο, μελετά τους προϋπολογισμούς του δημόσιου τομέα και των μη κερδοσκοπικών οργανισμών.

Το δεύτερο κεφάλαιο αποτελεί κατά κάποιο τρόπο γνωριμία με το θέμα του προϋπολογισμού. Προσπαθεί να δείξει τον εννοιολογικό ορισμό του προϋπολογισμού, τα είδη των προϋπολογισμών και τις εξελίξεις των συστημάτων κυρίως στον ιδιωτικό τομέα. Επίσης γίνεται προσπάθεια παρουσίασης των αιτιών που οδηγούν στην ανάγκη για την ύπαρξη του.

Το τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζει τη δομή, το περιεχόμενο και τα βασικά στάδια κατάρτισης του προϋπολογισμού. Εμφανίζεται ο προϋπολογισμός των πωλήσεων και ακολουθούν αντίστοιχες ενότητες για το πρόγραμμα παραγωγής, για τα γενικά έξοδα, τον ταμειακό προϋπολογισμό και τις προϋπολογιζόμενες λογιστικές καταστάσεις. Το κεφάλαιο συνεχίζει με την παρουσίαση των πολιτικών του προϋπολογισμού, μελετά τους ελαστικούς προϋπολογισμούς και την χρησιμότητα τους και κλείνει με την παρουσίαση μεθόδων σύνταξης όπως του προσανζητικού ή του κυλιόμενου προϋπολογισμού.

Το τέταρτο κεφάλαιο μελετά τον προϋπολογισμό ως εργαλείο σχεδιασμού της επιχειρηματικής δράσης αλλά και ως μηχανισμό ελέγχου και αξιολόγησης των επιδόσεων. Μελετάται ο ρόλος του ανθρώπινου παράγοντα στη σύνταξη του, οι φιλοσοφικές προσεγγίσεις, η διαδικασία του ελέγχου αλλά και η αυστηρότητα του στα πλαίσια του προϋπολογισμού και ακόμη, η χρησιμοποίηση του ως μέσο αξιολόγησης της απόδοσης. Επειδή όμως ο προϋπολογισμός δεν είναι μια διαδικασία χωρίς λάθη ή προβλήματα, εξετάζονται οι μορφές που μπορούν να πάρουν και τα αίτια πίσω από αυτά.

Το πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο αναζητά τις σύγχρονες εξελίξεις στους προϋπολογισμούς των μη κερδοσκοπικών οργανισμών και προσπαθεί και με την βοήθεια παραδειγμάτων να δείξει την σύνταξη ενός τέτοιου προϋπολογισμού. Στο τέλος του κεφαλαίου, για να παρουσιαστεί και ένας πραγματικός προϋπολογισμός από το ελληνικό δημόσιο τομέα, εμφανίζεται ο προϋπολογισμός του Υπουργείου Γεωργίας για το έτος 2004 και κάποια σχόλια για την μέθοδο σύνταξης του.

Κατά την συγγραφή της εργασίας καταβλήθηκε προσπάθεια να ακολουθηθεί η λογική σειρά στη παρουσίαση των εννοιών κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μπορεί να γίνει κατανοητή με σχετική άνεση και από κάποιον όχι εξοικειωμένο με το θέμα.

1.3 Μεθοδολογία

Για την εκπόνηση της μελέτης αυτής, πραγματοποιήθηκε βιβλιογραφική ανασκόπηση σχετικά με τους προϋπολογισμούς τόσο στον χώρο των επιχειρήσεων αλλά εκτενέστερα στον δημόσιο τομέα και τους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Η σχετικά βιβλιογραφία παρουσιάζεται αναλυτικά στο τέλος της μελέτης. Επίσης, σημαντικό ρόλο στην συλλογή στοιχείων έπαιξε και η αρθρογραφία σχετικά με το θέμα που βρέθηκε από το διαδίκτυο. Τέλος, η εύρεση του προϋπολογισμού για το Υπουργείο Γεωργίας, που παρουσιάζεται στο πέμπτο κεφάλαιο, ως μια πραγματική απεικόνιση προϋπολογισμού στον ελληνικό δημόσιο τομέα, έγινε από το Γενικό Λογιστήριο Του Κράτους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΣΗΜΑΣΙΑ, ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΙΟΘΕΤΗΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

2.1. Ο Προϋπολογισμός

2.1.1. Η Ανάγκη Για Σχεδιασμό

Οι βασικές λειτουργίες που αναγνωρίζουν οι διάφοροι συγγραφείς για τη διοίκηση μιας επιχείρησης χωρίζονται σε τέσσερις κύριους άξονες με μικρότερες ή μεγαλύτερες διαφοροποιήσεις. Οι λειτουργίες αυτές συνίστανται στον *σχεδιασμό*, την *οργάνωση*, την *διεύθυνση* και τον *έλεγχο* των διαδικασιών, των πόρων και του ανθρώπινου δυναμικού της επιχείρησης. Οι έννοιες αυτές δεν έχουν ένα αφηρημένο περιεχόμενο, αλλά είναι στην ουσία ανάγκες που πρέπει να καλυφθούν άμεσα και αποτελεσματικά, άσχετα με το αν ο φέρων την ευθύνη για την εκτέλεση τους ενεργεί, ασυναίσθητα ίσως, προς αυτό το σκοπό.

Η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να εκμεταλλεύεται σε μέγιστο βαθμό όλων των ειδών τους πόρους της και να γνωρίζει τις ανάγκες, τις υποχρεώσεις αλλά και τα προσδοκώμενα οφέλη κατά το δυνατόν νωρίτερα. Ένας απλός ιδιώτης είναι σε θέση, αν μπορεί να προγραμματίσει εγκαίρως τις ανάγκες του, να εξοικονομήσει μεγάλα ποσά κλείνοντας αεροπορικά εισιτήρια.¹ Σε ακόμη μεγαλύτερο βαθμό μια επιχείρηση με αποτελεσματικότερη οργάνωση μπορεί να αποκομίσει μεγαλύτερα οφέλη με ανάλογες εκπτώσεις, προγραμματισμένες αγορές κοκ.. Η διοίκηση είναι απαραίτητο να ξέρει γιατί, τι, πώς και πότε γίνεται το κάθε τι σε αυτήν. Ουσιαστικά, μια επιχείρηση έχει ή πρέπει να έχει ορισμένες διαδικασίες που να την προσομοιάζουν με την λειτουργία των κάθε φύσης ζωντανών οργανισμών.

Η ανάλυση του τι πρέπει να γνωρίζει ή πράττει η διεύθυνση μιας επιχείρησης είναι ένα πολύ σημαντικό και μεγάλο θέμα. Αυτό που έχει όμως σημασία είναι να γίνει σαφής η ανάγκη που υπάρχει για εργαλεία που θα τη βοηθούν στην εκτέλεση των καθηκόντων της. Μερικά από αυτά είναι η λογιστική παρακολούθηση της οικονομικής της πορείας, η διοίκηση του ανθρώπινου δυναμικού, το marketing κοκ.. Κάθε ένα από αυτά εξυπηρετεί διαφορετικές ανάγκες και χρησιμοποιείται σε διαφορετικό βαθμό σε κάθε επιχείρηση.

Ένα επιπλέον εργαλείο που χρησιμοποιείται σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό από τις επιχειρήσεις είναι και ο προϋπολογισμός. Όπως θα φανεί και στη συνέχεια μπορεί να

συμβάλει σε ένα πολύ μεγάλο βαθμό στην κάλυψη των αναγκών της διοίκησης στις τέσσερις βασικές λειτουργίες της. Φυσικά ο προϋπολογισμός δεν αποτελεί πανάκεια αλλά στην ουσία του είναι ένα πολύ χρήσιμο μέσο. Στις παραγράφους που ακολουθούν γίνεται μια συνοπτική παρουσίαση της ορολογίας σχετικά με τον προϋπολογισμό και τα διάφορα είδη του.

2.1.2. Ορισμός Προϋπολογισμού

Ο προϋπολογισμός, δεν αποτελεί μια βαθιά φιλοσοφική έννοια. Στη σύλληψη του είναι απλός και αυτό είναι που τελικά τον κάνει εξαιρετικά εύχρηστο. Σύμφωνα με το λεξικό παίρνει μεταξύ άλλων τις ακόλουθες σημασίες, είναι: η πράξη του προϋπολογίζω, ο από πριν υπολογισμός και ο πίνακας πρόβλεψης των ετήσιων εσόδων και εξόδων δημοσίου ή νομικού προσώπου. («Υπερλεξικό της Νεοελληνικής Γλώσσας», τόμος 5^{ος}, Αθηνά).

Παρόμοια, αλλά σε μια μεγαλύτερη ανάλυση, το Λεξικό Κοινωνικών Επιστημών της Unesco αναφέρει τον προϋπολογισμό ως το σχέδιο για την κατανομή σε μια χρονική περίοδο των πόρων που είναι διαθέσιμοι σε στενότητα και που μπορεί να διαφέρει στην μορφή του ανάλογα με το αν χρησιμοποιείται για επιχείρηση, πρόσωπο, οικογένεια ή το δημόσιο (Unesco, «Λεξικό Κοινωνικών Επιστημών», τόμος 3^{ος}, 1972). Μέσα, σε αυτά τα πλαίσια γίνεται σαφής τόσο η ευρύτητα των εφαρμογών όσο και η συμβολή του ως εργαλείο διοίκησης. Εξάλλου, καθώς η χρήση του προϋπολογισμού αφορά την κατανομή των περιορισμένων πόρων, την πεμπτουσία δηλαδή του οικονομικού προβλήματος, οι αποφάσεις που σχετίζονται με αυτόν, καθορίζουν σε μεγάλο βαθμό την επιτυχία του προϋπολογιζόμενου στόχου.

Οι Welsch, Hilton και Gordon ορίζουν τον προϋπολογισμό ως μια συστηματική και τυποποιημένη προσέγγιση για την εκτέλεση σημαντικών σταδίων της διοίκησης, του σχεδιασμού και του ελέγχου. Υπό αυτή τη σκοπιά ο προϋπολογισμός περιλαμβάνει την ανάπτυξη του μακροχρόνιου σχεδιασμού της επιχείρησης, τους στόχους της, ένα μακροχρόνιο και ένα βραχυχρόνιο σχέδιο κερδοφορίας και ένα σύστημα από περιοδικές αναφορές και πληροφορίες ανατροφοδότησης. Όπως γίνεται αντιληπτό, αυτές οι δύο απόψεις λίγο διαφέρουν μεταξύ τους και εκφράζουν σε μεγάλο βαθμό τη συσχέτιση μακροχρόνιου και βραχυχρόνιου προγραμματισμού και ελέγχου. Εξάλλου, οι σημαντικές αποφάσεις, όπως παραδείγματος χάρη για την αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού με μεγάλη διάρκεια χρήσης, είναι κατανοητό ότι θα επηρεάζουν κάθε ένα από τους επόμενους προϋπολογισμούς.

¹ Βλ. www.easyjet.com κτλ.

2.1.3. Είδη Προϋπολογισμών

2.1.3.i. Εκτός επιχειρήσεων

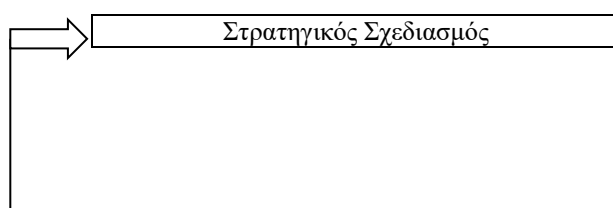
Η χρήση των προϋπολογισμών δεν περιορίζεται μόνο στον επιχειρηματικό χώρο. Αντίθετα, όπως φάνηκε και στην προηγούμενη παράγραφο, μπορεί να χρησιμοποιηθεί και από τα νοικοκυριά, τους δημόσιους οργανισμούς αλλά και το ίδιο το κράτος. Ειδικά για το τελευταίο, έχει εξαιρετικά μεγάλη σημασία γιατί εκφράζει τις ληφθείσες αποφάσεις για τις πολιτικές και τους στόχους του κράτους. Ειδικότερα για την Ελλάδα, τους τελευταίους μήνες κάθε έτους κατατίθεται από την κυβέρνηση ο προϋπολογισμός για το επόμενο έτος στη Βουλή, η έγκριση της οποίας απαιτείται για την εφαρμογή του. Στο πέμπτο κεφάλαιο θα αναφερθούμε εκτενέστερα για τους προϋπολογισμούς εκτός των επιχειρήσεων, δηλαδή για τους κρατικούς προϋπολογισμούς και τους προϋπολογισμούς μη κερδοσκοπικών οργανισμών.

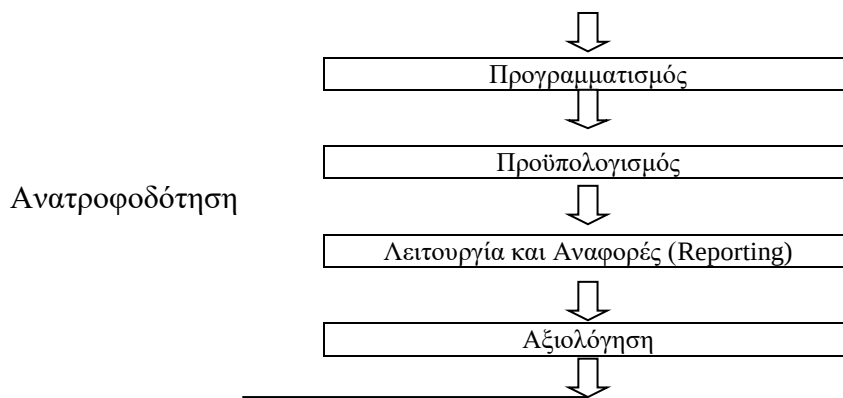
2.1.3.ii. Στις Επιχειρήσεις

Στα πλαίσια των επιχειρήσεων μπορούμε να διακρίνουμε τους ακόλουθους τύπους προϋπολογισμών: *τους λειτουργικούς, τους χρηματοοικονομικούς προϋπολογισμούς και τους προϋπολογισμούς επενδύσεων* οι οποίοι εντάσσονται σε ένα πιο μακροχρόνιο σχεδιασμό και αφορούν τις αποφάσεις για επένδυση σε εξοπλισμό. Όπως είναι λογικό αυτά τα είδη προϋπολογισμού σχετίζονται άμεσα μεταξύ τους ακόμη και αν αυτή η σχέση δεν εμφανίζεται πάντα με επίσημη μορφή.

Στην πραγματικότητα, οι λειτουργικοί προϋπολογισμοί μπορούν να ενταχθούν στο μακροχρόνιο πλάνο μιας επιχείρησης σαν έκφραση του για το τρέχον κάθε φορά έτος. Όπως φαίνεται και στο σχήμα που ακολουθεί, ο προϋπολογισμός είναι μια συνέχεια του στρατηγικού και μεσοπρόθεσμου σχεδιασμού της επιχείρησης και αποτελεί βάση για την λειτουργία της και την αξιολόγηση της.

Σχέση Προϋπολογισμού με Στρατηγική





2.2. Ο Λειτουργικός Προϋπολογισμός

2.2.1. Τι Αφορά

Οι λειτουργικοί προϋπολογισμοί αποτελούν σχέδια που προσδιορίζουν όλες τις προβλεπόμενες λειτουργίες και αποτελέσματα μιας επιχείρησης για μια συγκεκριμένη μελλοντική περίοδο. Υπό αυτή την έννοια, καλύπτουν ολόκληρη την οργανωτική δομή μιας επιχείρησης και περιγράφουν τις αποφάσεις που έχουν ληφθεί σχετικά με την κτήση και χρήση των πόρων και το αναμενόμενο οικονομικό αποτέλεσμα του οργανισμού. Έτσι είναι δυνατόν, μεταξύ άλλων, να εντοπιστούν εκ των προτέρων και να αντιμετωπιστούν στο μέτρο του δυνατού, μελλοντικά προβλήματα. Για να γίνουν όμως αυτά, είναι απαραίτητο να προσδιοριστούν εκ των προτέρων σε ένα μεγάλο βαθμό και οι φυσικές μονάδες που ορίζουν τα οικονομικά αποτελέσματα κοκ..

Πολύ απλά, ο προϋπολογισμός είναι ένα σχέδιο των μελλοντικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης που εκφράζεται κυρίως σε χρηματικούς όρους αν και περιλαμβάνει και πολλά ποσοτικά στοιχεία. Ασφαλώς όμως ο βαθμός στον οποίο θα γίνει αυτή η ανάλυση εξαρτάται από παράγοντες όπως, το μέγεθος της επιχείρησης, οι ανάγκες της, οι απόψεις των διοικούντων της. Να σημειωθεί σε αυτό το σημείο ότι η ανάπτυξη της πληροφορικής κάνει διαρκώς ευκολότερη την εις βάθος ανάλυση και δεν είναι τυχαίο το γεγονός ότι έχει επιτρέψει και τους πιο πολύπλοκους προϋπολογισμούς βάσει δραστηριοτήτων.

2.2.2 Στόχοι

Ήδη έχει γίνει αναφορά στην ανάγκη των επιχειρήσεων για σχεδιασμό. Ο λειτουργικός προϋπολογισμός αποσκοπεί στο να καλύψει άλλους τέσσερις στόχους πέρα από αυτόν, όπως αναγνωρίζουν οι Hilton, Maher και Selto: α) στο να διευκολύνει την επικοινωνία και τον συντονισμό μέσα στον οργανισμό β) στην καλύτερη κατανομή πόρων γ) στη διεύθυνση της απόδοσης του και τέλος δ) στην αξιολόγηση της απόδοσης και την παροχή κινήτρων στο προσωπικό. Πιο συγκεκριμένα, οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα αναγνωρίζουν σαν σημαντικούς στόχους παράγοντες όπως ο έλεγχος του κόστους, η υλοποίηση στρατηγικής, ο προγραμματισμός αλλά και η αύξηση της κερδοφορίας και οι ακριβείς προβλέψεις.

Μέσω των προϋπολογισμών οι επιχειρήσεις προσπαθούν πρώτα και κύρια να προσδιορίσουν τι πρόκειται να χρειαστεί ο οργανισμός από άποψη πόρων, πρώτων υλών, κόστους, χρηματικών ροών κτλ. Βασικό χαρακτηριστικό του προϋπολογισμού είναι το γεγονός ότι αποτελεί εργαλείο της διοίκησης. Πολύ συχνά μια από τις χρήσεις που έχει προς αυτό το σκοπό είναι να φανερώνει τις προθέσεις της : αυξημένη χρηματοδότηση προς ένα project ή ένα τμήμα μπορεί να σημαίνει αναβάθμιση του και το αντίστροφο. Παράλληλα μπορεί να ενεργεί ως δείκτης για τους στόχους της επιχείρησης καθώς η διοίκηση φανερώνει στους υφισταμένους τι θα πρέπει να επιδιώξουν για την προσεχή χρονική περίοδο. Αυτό, σε συνδυασμό με τη συσχέτιση που μπορεί να υπάρχει με την επίτευξη των στόχων του κάθε προσώπου ή τμήματος -όπου αυτή υπάρχει- με την αξιολόγηση ή πρόσθετες αμοιβές, μπορεί να ενεργεί ως υποκινητικός παράγοντας για τους εργαζόμενους.

Φυσικά, το γεγονός ότι γίνεται προσπάθεια να εξυπηρετηθούν κάποιοι στόχοι μέσω του προϋπολογισμού, δεν σημαίνει ότι γίνονται πάντα εφικτοί. Η αλήθεια είναι ότι είναι δυνατόν να οδηγήσουν και σε αντίθετα αποτελέσματα από τα επιδιωκόμενα. Σημασία δεν έχει η τυπική ύπαρξη ενός προϋπολογισμού αλλά η ουσιαστική χρησιμοποίησή του. Δεν είναι τυχαίο το γεγονός πως αποτυχημένη χρήση του προϋπολογισμού έχει οδηγήσει στην εγκατάλειψή του αλλά και σε αντιδράσεις ως προς τη χρήση του.

2.2.3 Ανάλυση

Ο λειτουργικός προϋπολογισμός αναλύεται σε πολλά επιμέρους συστατικά και προϋπολογισμούς ανάλογα με την οργανωτική δομή και τις ανάγκες της επιχείρησης. Άλλες οι ανάγκες για μια πολυεθνική επιχείρηση με πολλές θυγατρικές και άλλες για ένα πολυκατάστημα. Οι βασικότερες διαφορές οφείλονται στους διαφορετικούς κλάδους λειτουργίας. Το αν μια επιχείρηση παράγει προϊόντα, προσφέρει υπηρεσίες ή απλά

εμπορεύεται προϊόντα, δημιουργεί ξεχωριστές ανάγκες στον προϋπολογισμό. Παρά τις όποιες διαφορές, όμως, σε κάθε περίπτωση υπάρχουν κοινά, πολύ σημαντικά στοιχεία : Η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να παρακολουθεί τους βασικούς παράγοντες της παραγωγικής διαδικασίας, όπως πρώτες ύλες, εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα, για να παράγει ένα προϊόν ή να παράσχει μια υπηρεσία.

Είδη προϋπολογισμών που αποτελούν συστατικά στοιχεία του λειτουργικού προϋπολογισμού είναι *οι προϋπολογισμοί πωλήσεων, πρώτων υλών, άμεσης εργασίας, γενικών βιομηχανικών εξόδων, εξόδων διοίκησης, έρευνας και ανάπτυξης* κτλ.. Όλοι αυτοί, που όπως είναι κατανοητό είναι αλληλοεξαρτώμενοι, συνιστούν τον λειτουργικό προϋπολογισμό, ή αλλιώς γενικό πλάνο ή budget. Ως προς τον τρόπο κατάρτισης των προϋπολογισμών, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν ανάμεσα σε προϋπολογισμούς μηδενικής βάσης, προσαυξητικούς ή βάσει δραστηριοτήτων. Και αυτοί όμως από τη μεριά τους μπορούν να χωρισθούν σε στατικούς, ελαστικούς ή κυλιόμενους. Κάθε ένα από τα είδη που αναφέρθηκαν θα αναλυθούν στη συνέχεια της εργασίας.

Σχηματικά ένας λειτουργικός προϋπολογισμός με τους επιμέρους προϋπολογισμούς για μια βιομηχανική επιχείρηση παρουσιάζεται στο σχήμα που ακολουθεί στην επόμενη σελίδα. Θα ήταν δυνατόν να γίνει η ανάλυση του προϋπολογισμού και σε άλλα μικρότερα κομμάτια, όπως π.χ. μονάδες παραγωγής, τμήματα κτλ.. Όπως είναι κατανοητό, για μια επιχείρηση παροχής υπηρεσιών δεν θα υπήρχε προϋπολογισμός παραγωγής και τα συμπαρομαρτούντα.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΟΜΗ, ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

3.1. Ανάλυση Των Επιμέρους Ειδών Του Λειτουργικού Προϋπολογισμού

3.1.1. Προϋπολογισμός Πωλήσεων

α. Πρόβλεψη Πωλήσεων

Η αφετηρία για την κατάρτιση του προϋπολογισμού πωλήσεων μιας περιόδου είναι η πρόβλεψη των πωλήσεων των προϊόντων ή των υπηρεσιών της επιχείρησης. Η πρόβλεψη των πωλήσεων από τη φύση της είναι υποκειμενική. Για την ελαχιστοποίηση της υποκειμενικότητας των προβλέψεων πολλές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τις προβλέψεις πωλήσεων περισσότερων ανεξάρτητων μεταξύ τους οργανωτικών μονάδων της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα τις προβλέψεις του τμήματος έρευνας αγοράς ή του τμήματος πωλήσεων. Στον προϋπολογισμό πωλήσεων χρησιμοποιείται ο όγκος εκείνος των πωλήσεων που τυγχάνει της αποδοχής από όλα τα καθ' ύλη αρμόδια τμήματα της επιχείρησης και της εκτίμησης ότι αποτελεί την πλέον πιθανή πρόβλεψη πωλήσεων. Οι σημαντικότεροι από τους παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη για την πρόβλεψη των πωλήσεων είναι:

- ♦ **Οι γενικές συνθήκες του κλάδου και της οικονομίας**
 - ♦ Τα τρέχοντα επίπεδα πωλήσεων καθώς και οι τάσεις των πωλήσεων των τελευταίων ετών
 - ♦ Οι πολιτικές τιμών
- ♦ Οι πολιτικές πιστώσεων
- ♦ Οι ενέργειες και τα σχέδια των ανταγωνιστών
- ♦ Τα διαφημιστικά προγράμματα και οι προωθητικές ενέργειες
- ♦ Οι ανεκτέλεστες παραγγελίες πελατών
- ♦ Οι εκτιμήσεις των πωλητών της επιχείρησης
- ♦ Μελέτες έρευνας αγοράς
- ♦ Μεταβολές στη σύνθεση προϊόντος.

Η ανάλυση τάσης και τα οικονομετρικά μοντέλα είναι τα πιο δημοφιλή διαθέσιμα εργαλεία πρόβλεψης των πωλήσεων. Μια ανάλυση τάσεως μπορεί να κυμανθεί από μια απλή οπτική παράθεση σε ένα γράφημα στοιχείων πωλήσεων του παρελθόντος έως ένα εξελιγμένο μοντέλο χρονολογικών σειρών. Επειδή τα ιστορικά απολογιστικά στοιχεία από μόνα τους δεν μπορούν να προβλέψουν τις μελλοντικές πωλήσεις για αυτό είναι απαραίτητες οι προσαρμογές των προβλέψεων από μελλοντικά γεγονότα, τα οποία θα μπορούσαν να προκαλέσουν αποκλίσεις από την τάση των ιστορικών δεδομένων.

Τα οικονομετρικά μοντέλα όπως η παλινδρόμηση και η ανάλυση χρονολογικών σειρών χρησιμοποιούν απολογιστικές πωλήσεις και άλλους προσδιοριστικούς παράγοντες των πωλήσεων, όπως για παράδειγμα δείκτες ακαθάριστου προϊόντος και ανεργίας, δείκτες εμπιστοσύνης των καταναλωτών, εισοδηματική πολιτική κ.α. Τα πλεονεκτήματα των οικονομετρικών μοντέλων πρόβλεψης των πωλήσεων είναι η αντικειμενικότητα, η

επαληθευσιμότητα και η αξιοπιστία τους. Ο συνδυασμός έμπειρης κρίσης και τεχνικών αναλύσεων οδηγεί συχνά σε ακριβέστερη πρόβλεψη πωλήσεων.

β. Προϋπολογισμός πωλήσεων

Όπως φάνηκε και από το προηγούμενο σχεδιάγραμμα, ο *προϋπολογισμός πωλήσεων* αποτελεί και το σημείο εκκίνησης για τον σχεδιασμό του υπόλοιπου λειτουργικού προϋπολογισμού. Όμως οι πωλήσεις δεν είναι κάτι σταθερό στο χρόνο που μπορεί να υπολογισθεί με ακρίβεια. Υπόκεινται στην επιρροή πολλών παραγόντων, τόσο ενδογενών όσο και εξωγενών. Για ένα μονοπωλιακό προϊόν ίσως είναι σχετικά εύκολο να υπολογισθεί η ζήτηση (όχι πάντοτε όμως). Σε ότι αφορά τα άλλα προϊόντα ή τις υπηρεσίες είναι πολύ δύσκολο έως αδύνατο να υπολογισθεί με ακρίβεια.

Τα στοιχεία που πρέπει να λάβει υπόψιν της η επιχείρηση για το σχεδιασμό του προϋπολογισμού πωλήσεων τόσο από το περιβάλλον όσο και από το εσωτερικό της είναι τα εξής :

❖ Περιβάλλον

- Γενικότερες επιχειρηματικές συνθήκες που πιθανώς θα επηρεάσουν την επιχείρηση
- Νέα δεδομένα που πιθανώς θα προκύψουν
- Οι τάσεις του πληθυσμού των πελατών μας στις υπό εξέταση περιοχές
- Αλλαγές στις οικονομικές και τεχνολογικές συνθήκες
- Κινήσεις του ανταγωνισμού

❖ Εσωτερικό επιχείρησης

- Αλλαγές στις προωθητικές ενέργειες προϊόντων και υπηρεσιών
- Μεταβολές στην τοποθεσία
- Μεταβολές στην πολιτική προσωπικού
- Μεταβολές στα σημεία διάθεσης ή εξυπηρέτησης
- Διαφοροποιήσεις στην πολιτική τιμών
- Αλλαγές στην πιστωτική πολιτική της επιχείρησης

Φυσικά, υπάρχουν και άλλοι παράγοντες που μπορεί να επιδρούν στις μελλοντικές πωλήσεις και μερικοί από αυτούς που αναφέρθηκαν ενδέχεται να διαφέρουν ανάλογα με το αντικείμενο της εταιρίας ή τη φύση του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Σίγουρα όμως, τα στοιχεία που αναφέρθηκαν πρέπει να εξεταστούν σε βάθος. Αφού η επιχείρηση τα λάβει υπόψη της και κάνει τις προβλέψεις της πρέπει να προσδιορίσει τι και πόσο αναμένει να διαθέσει και σε ποιο χρονικό διάστημα.

γ. Διαφορές Προϋπολογισμού Και Πρόβλεψης

Ένας προϋπολογισμός διαφέρει σε πολλές πτυχές από μία πρόβλεψη. Ο προϋπολογισμός είναι ένα πρόγραμμα της διοίκησης με την παραδοχή ότι θα αναληφθούν από τον έχοντα την ευθύνη της εκτέλεσης του όλα τα αναγκαία θετικά μέτρα, έτσι ώστε τα απολογιστικά γεγονότα αν ανταποκρίνονται στο πρόγραμμα. Αντίθετα, μια πρόβλεψη αποτελεί μόνο μια πρόγνωση για το τι θα συμβεί, χωρίς να συνεπάγεται καμία προσπάθεια από την πλευρά εκείνου που πραγματοποιεί την πρόβλεψη με δικές του παρεμβάσεις να συμβάλει στην επαλήθευση της πρόβλεψης. Από την πλευρά του μάνατζμεντ, μια χρηματοοικονομική πρόβλεψη είναι αποκλειστικά ένα μέσο σχεδιασμού, ενώ ένας προϋπολογισμός είναι ένα μέσο προγραμματισμού και ελέγχου. Είναι σημαντικό να διευκρινιστεί ότι αν ο επικεφαλής ενός τμήματος μίας επιχείρησης μπορεί να μεταβάλλει τον καθ' ευφημισμό ονομαζόμενο προϋπολογισμό κάθε τρίμηνο χωρίς την προβλεπόμενη τυπική έγκριση, ένας τέτοιος προϋπολογισμός είναι στην ουσία μια χρηματοοικονομική πρόβλεψη παρά ένας πραγματικός προϋπολογισμός.

Βασικά χαρακτηριστικά προϋπολογισμού

1. Είναι διατυπωμένος σε νομισματικούς όρους αν και κάποια από τα ποσά αυτά υποστηρίζονται από μη νομισματικά ποσά
2. Καλύπτει συνήθως μια περίοδο ενός έτους
3. Περιέχει μια δέσμευση των επικεφαλής των κέντρων ευθύνης για επίτευξη των στόχων του προϋπολογισμού
4. Οι προτάσεις του προϋπολογισμού αξιολογούνται και εγκρίνονται από ένα όργανο ή φορέα ανώτερου ιεραρχικού επιπέδου
5. Ο προϋπολογισμός μετά την έγκριση του μπορεί να αναθεωρηθεί μόνο κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες
6. Οι πραγματικές, απολογιστικές επιδόσεις συγκρίνονται με τις προϋπολογισθείσες και οι προκύπτουσες αποκλίσεις αναλύονται και εξηγούνται.

Βασικά Χαρακτηριστικά Πρόβλεψης

1. Μπορεί μα μην εκφράζεται σε νομισματικούς όρους
2. Μπορεί να γίνει μια οποιαδήποτε χρονική περίοδο
3. Οι προβλέψεις συνήθως δεν εγκρίνονται από ανώτερο ιεραρχικά φορέα
4. Αυτός που κάνει την πρόβλεψη δεν αναλαμβάνει την ευθύνη για την επίτευξη των αποτελεσμάτων της πρόβλεψης
5. Μία πρόβλεψη αναθεωρείται οποτεδήποτε ανακύψουν νέες πληροφορίες ενδεικτικές τυχόν αλλαγών στις συνθήκες στις οποίες βασίσθηκε η πρόβλεψη

6. Οι αποκλίσεις από τις προβλέψεις δεν αναλύονται τυπικά ή περιοδικά.

3.1.2. Πρόγραμμα Παραγωγής

3.1.2.i. Εισαγωγικά

Αφού προσδιοριστούν οι πωλήσεις που υπολογίζει η επιχείρηση ότι θα πραγματοποιήσει, είναι σε θέση να προχωρήσει και στην κατάρτιση των λοιπών προϋπολογισμών. Όπως φαίνονταν και στη σχηματική παράσταση του λειτουργικού προϋπολογισμού, αυτό που ακολουθούσε ήταν ο προϋπολογισμός παραγωγής¹. Συνήθως καταρτίζεται σε μηνιαία βάση αφού ληφθούν υπόψη και τα αποθέματα της προηγούμενης περιόδου αλλά και αυτά που χρειάζονται για την επόμενη. Και πάλι, σημασία έχει το αντικείμενο της επιχείρησης καθώς ένα εργοστάσιο παραγωγής χυμών θα πρέπει να συντονισθεί με την διαθεσιμότητα της πρώτης ύλης κοκ.. Για μια επιχείρηση που παράγει άλλου είδους προϊόντα π.χ. μια τουριστική επιχείρηση περισσότερο ρόλο δεν παίζει η εποχικότητα των πρώτων υλών αλλά μάλλον αυτή της ζήτησης.

3.1.2.ii. Προϋπολογισμός Παραγωγής – Αποθεμάτων

Για την κατάρτιση του προϋπολογισμού παραγωγής ακολουθούνται τα παρακάτω τρία βήματα:

1. Καθορισμός πολιτικών για τα επίπεδα των αποθεμάτων: εξαρτάται από τις δυνατότητες και το κόστος αποθήκευσης, την ταχύτητα κίνησης των προϊόντων, την ίδια την φύση των αγαθών που διακινούνται, τις ικανότητες του λιανεμπορίου κτλ..
2. Καθορισμός των συνολικών ποσοτήτων που πρέπει να παραχθούν στην περίοδο ισχύος του προϋπολογισμού.
3. Σχηματισμός πλήρους προγράμματος παραγωγής για κάθε χρονική υποδιαίρεση του προϋπολογισμού.

¹ Να σημειωθεί ότι υπάρχουν διαφοροποιήσεις ανάμεσα σε διαφορετικούς τύπους επιχειρήσεων : π.χ. στις υπηρεσίες δεν είναι δυνατόν να υπάρχουν αποθέματα κτλ.

Όπως είναι αντιληπτό, οι μονάδες παραγωγής ενός προϊόντος για μια χρονική περίοδο υπολογίζονται ως εξής:

Προϋπολογιζόμενες Πωλήσεις
+ Επιθυμητό Απόθεμα Τέλους
- Αρχικό Απόθεμα

ΕΠΙΘΥΜΗΤΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Αφού η επιχείρηση καταφέρει να προσδιορίσει την αναμενόμενη παραγωγή της, είναι σε θέση να προβεί στην κατάρτιση των προϋπολογισμών α' υλών, γενικών βιομηχανικών εξόδων και άμεσης εργασίας.

3.1.2.iii. Πρώτες Ύλες

Οδηγούμενη από τον προϋπολογισμό παραγωγής, η επιχείρηση μπορεί να καταρτίσει τον προϋπολογισμό α' υλών που πρέπει να χρησιμοποιήσει. Κάθε προϊόν έχει τις δικές του προδιαγραφές και τις δικές του απαιτήσεις σε πρώτες ύλες. Αφού η επιχείρηση γνωρίζει πότε θα παράγει, ξέρει τις ποσότητες πρώτων υλών και τα χρονικά διαστήματα στα οποία αυτά πρέπει να είναι διαθέσιμα. Ο υπολογισμός αυτών των ποσοτήτων γίνεται με τρόπο αντίστοιχο του προϋπολογισμού παραγωγής, λαμβάνοντας υπόψη τα επιθυμητά διαθέσιμα ποσά α' υλών στο τέλος της χρονικής περιόδου καθώς και τα αρχικά αποθέματα.

Ένα από τα πολύ σημαντικά πλεονεκτήματα του προϋπολογισμού είναι ότι μπορεί να βοηθήσει την επιχείρηση να παραγγείλει από τους προμηθευτές της τις ύλες που χρειάζεται εκ των προτέρων και σε μεγαλύτερες ποσότητες, επιτυγχάνοντας έτσι καλύτερες διευκολύνσεις. Να σημειωθεί επίσης και η ανάγκη να μην έχει ποτέ η επιχείρηση ελλείψεις σε πρώτες ύλες καθώς, έτσι, δεν μπορεί να παράγει, αλλά και τις δυσλειτουργίες που προκύπτουν από τα μεγάλα, ακριβά και δυσκίνητα αποθέματα. Δεν είναι τυχαίο άλλωστε, το γεγονός της ανάπτυξης συστημάτων just-in-time, για την αποφυγή τέτοιων προβλημάτων τόσο σε ότι αφορά τις προμήθειες της επιχείρησης, όσο και για τα προϊόντα της.

Για το προγραμματισμό των πρώτων υλών απαιτούνται οι τέσσερις ακόλουθοι επιμέρους προϋπολογισμοί (που βεβαίως μπορούν να εμφανισθούν και ως ένας) :

1. Ο προϋπολογισμός α' υλών για κάθε χρονική περίοδο σε ποσότητες, για κάθε προϊόν,

2. Ο προϋπολογισμός αγορών που να προσδιορίζει το χρόνο, ποσότητες, είδη και κόστος αγοράς των πρώτων υλών καθώς επίσης και τον χρόνο παράδοσης τους,
3. Ο προϋπολογισμός αποθεμάτων α' υλών που βρίσκεται με τον τρόπο που προαναφέρθηκε,
4. Ο προϋπολογισμός κόστους πρώτων υλών που προσδιορίζει το σχεδιασμένο κόστος των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή.

Η επιχείρηση για την σωστότερη λήψη των παραγγελιών της πρέπει να λάβει υπόψιν της τα ακόλουθα :

- ✓ Τις πραγματικές της ανάγκες για την παραγωγική της διαδικασία (σε ποσότητες και χρόνο)
- ✓ Τα οφέλη από συγκεντρωτικές αγορές (αναφέρθηκαν παραπάνω)
- ✓ Τη διαθεσιμότητα α' υλών αλλά και τη διάρκεια ζωής τους
- ✓ Τις ανάγκες σε αποθήκευση, το κόστος της και τη χρηματοδότηση της αγοράς πρώτων υλών
- ✓ Τις πιθανές μεταβολές στο κόστος α' υλών (γιατί να γίνει η αγορά τώρα αν φθηνύνουν στο μέλλον και το αντίστροφο)
- ✓ Το κόστος ευκαιρίας.

Για την κατάρτιση του προϋπολογισμού προμήθειας πρώτων υλών χρησιμοποιείται το ακόλουθο υπόδειγμα υπολογισμών:

	Συνολική ποσότητα πρώτων υλών αναγκαία για παραγωγή	XXXX
Πλέον	Επιθυμητό απόθεμα τέλους των πρώτων υλών _____	XXXX
	Συνολική ποσότητα αναγκών σε πρώτες ύλες	XXXX
Μείον	Απόθεμα έναρξης πρώτων υλών _____	XXXX
	Αναγκαία προμήθεια πρώτων υλών	XXXX

3.1.2.iv. Άμεση Εργασία

Κύριο χαρακτηριστικό της εργασίας είναι η άυλη φύση της και ως τέτοια, δεν μπορεί να αποθηκευτεί. Αυτό σημαίνει ότι απαραίτητως πρέπει κάποιος άνθρωπος να βρίσκεται στο σημείο και στον τόπο

όπου απαιτεί η παραγωγική διαδικασία. Καταλαβαίνει, βέβαια, κανείς πόσο σημαντική είναι η εργασία για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Χωρίς άνθρωπο, δεν είναι δυνατόν να υπάρχει υπηρεσία, εν συγκρίσει με τις αυτοματοποιημένες παραγωγικές διαδικασίες.

Για να αγοράσει μια επιχείρηση πρώτες ύλες μπορεί εύκολα να βρει έναν προμηθευτή και κατόπιν να συνεχίζει να αγοράζει από τον ίδιο. Προβλήματα πάντα θα υπάρχουν, συνήθως, όμως λύνονται με σχετική ευκολία. Από την άλλη μεριά, δεν είναι εύκολο να βρει κάποιος κατάλληλο προσωπικό και οι διαδικασίες που απαιτούνται είναι χρονοβόρες και πολύπλοκες. Εξάλλου, η ευέλικτη εργασία μπορεί να βρει εφαρμογή κυρίως σε χαμηλότερες βαθμίδες της ιεραρχίας, και ακόμη και τότε, δεν μπορεί να εφαρμοστεί αν και απαιτείται κάποια εξειδίκευση. Αυτά τα λίγα μόνο στοιχεία είναι αρκετά για να δείξουν τη σημασία που πρέπει να δίνει η επιχείρηση στον προϋπολογισμό άμεσης εργασίας.

Οι υπεύθυνοι παραγωγής μπορούν να μάθουν πόσος χρόνος απαιτείται για την παραγωγή του προϊόντος σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Αντίστοιχα, στις υπηρεσίες μπορεί να υπολογιστεί ο χρόνος που θα απαιτηθεί για την εξυπηρέτηση ενός πελάτη, ή ο φόρτος εργασίας που μπορεί να χειρισθεί ένας εργαζόμενος. Βεβαίως, δεν μπορεί να ζητείται από τους ανθρώπους η ακρίβεια που απαιτείται από τα μηχανήματα.

Για την εύρεση του ακριβούς χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση μιας εργασίας υπάρχουν τέσσερις κύριοι μέθοδοι :

1. Μελέτη χρόνου και κίνησης : Συνήθως ένας μηχανικός παραγωγής αναλύει και χρονομετρεί τις λειτουργίες που απαιτούνται για ένα προϊόν και με παρατήρηση και χρονομέτρηση καθορίζεται ένας πρότυπος χρόνος για κάθε εργασία. Ο καθορισμός αυτός απαιτεί να αποφασισθεί αν θα χρησιμοποιηθεί ο ταχύτερος, ο αργότερος ή ο μέσος χρόνος. Αν εφαρμοσθεί σωστά η μέθοδος παρέχει την καλύτερη λύση για τον σχεδιασμό της πρότυπης εργατοώρας.
2. Πρότυπο κόστος : Η πρότυπη κοστολόγηση προσδιορίζει το χρόνο που θα αναλωθεί για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Για να γίνει αυτό απαιτείται μια ανάλυση σαν την προηγούμενη.
3. Εκτίμηση από τους προϊσταμένους : Μερικές επιχειρήσεις ζητούν από τους προϊσταμένους να υπολογίσουν το χρόνο που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Για καλά αποτελέσματα αυτοί πρέπει να βασίζονται στη κρίση τους, σε παλαιότερα στοιχεία απόδοσης και στη βοήθεια του τεχνικού προσωπικού.
4. Στατιστικά στοιχεία : Είναι δυνατόν η επιχείρηση να παράγει πολλά προϊόντα ή να έχει πολύπλοκη παραγωγική διαδικασία και να απαιτούνται πολλές διαφορετικές προσεγγίσεις για την εργατοώρα. Σε αυτές τις περιπτώσεις μπορούν με τη χρήση

ιστορικών στοιχείων να εξάγουν ένα μέσο όρο των ωρών που απαιτούνται για την παραγωγή. Φυσικά αυτή η μέθοδος δεν είναι τόσο ακριβής όσο οι προηγούμενες και μπορεί για παράδειγμα να παρατείνει τη παρουσία παλαιότερων δυσλειτουργιών.

3.1.2.v. Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Για να παραχθούν τα προϊόντα ή να προσφερθούν οι υπηρεσίες, δεν αρκούν η άμεση εργασία και οι πρώτες ύλες. Απαιτούνται και άλλα έξοδα, τα *γενικά βιομηχανικά έξοδα (GBE)*, τα οποία όμως είναι δύσκολο να προσδιοριστεί για την εξυπηρέτηση της παραγωγής ή πώλησης ποιας μονάδας προϊόντος γίνονται. Αυτό είναι ένα ζήτημα που μπορεί να βρει λύση με τον προϋπολογισμό βάσει δραστηριοτήτων και παραδοσιακά γίνεται με τον καταλογισμό αυτών των εξόδων. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αποτελούνται από την έμμεση εργασία, τις βοηθητικές ύλες και τα λοιπά έξοδα που σχετίζονται με την παραγωγική διαδικασία όπως αποσβέσεις, ηλεκτρικό ρεύμα κτλ..

Η επιχείρηση για να μπορέσει να συντάξει τον προϋπολογισμό της αλλά και για να εξυπηρετήσει το σύστημα κοστολόγησης της, είναι υποχρεωμένη να αναπτύξει ένα σύστημα για να υπολογίζει πόσο θα επιβαρύνεται κάθε προϊόν από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα – εφόσον δεν χρησιμοποιεί προϋπολογισμό βάσει δραστηριοτήτων. Ο καταλογισμός δεν είναι πάντα απόλυτα ακριβής, αλλά αν οι βάσεις καταλογισμού έχουν υπολογισθεί με προσοχή, μπορεί να εξυπηρετήσει πολύ καλά τη διοίκηση. Εξάλλου, ο καταλογισμός του κόστους είναι πολύ πιο οικονομικός στο σχεδιασμό του από τα συστήματα εντοπισμού των αιτιών του κόστους σε χρόνο και προσπάθεια.

Να σημειωθεί ότι ανάλογα με την επιχείρηση, άλλα από τα GBE είναι *σταθερά*, ανεξαρτήτως από το ύψος της παραγωγικής διαδικασίας π.χ. ενοίκιο, και άλλα *μεταβάλλονται* μαζί της. Συνεπώς, σε μερικές περιπτώσεις είναι σχετικά εύκολο να προϋπολογισθούν τα έξοδα που θα χρειαστεί να κάνει η επιχείρηση για ένα στοιχείο. Σε άλλες περιπτώσεις θα πρέπει να είναι σε θέση να υπολογίσει - με βάση τον προϋπολογισμό παραγωγής- τι έξοδα θα έχει. Παράλληλα, υπάρχουν στοιχεία, όπως για παράδειγμα ο μισθός επόπτη παραγωγής που να έχουν ένα σταθερό και ένα μεταβλητό μέρος.

Ένα άλλο σημείο που αξίζει προσοχής είναι ότι οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν σε ένα μεγάλο βαθμό τα ιστορικά στοιχεία για να προϋπολογίσουν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα τους. Αυτό όμως μπορεί να συντελέσει στη διαιώνιση της αναποτελεσματικότητας ή των

δυσλειτουργιών της επιχείρησης. Από την άλλη μεριά, έχει βρεθεί ότι ένας από τους βασικότερους λόγους χρήσης των προϋπολογισμών είναι ο έλεγχος του κόστους. Πρέπει να γίνει κατανοητό ότι δεν έχει τόση μεγάλη σημασία ο έλεγχος του ύψους των εξόδων, αλλά κυρίως της απόδοσης τους. Ένα φαινόμενο που έχει παρατηρηθεί σε επιχειρήσεις είναι το ότι ορισμένα τμήματα προς το τέλος της χρήσης να αυξάνουν τις δαπάνες τους ώστε να φτάσουν το ποσό που τους αναλογούσε από τον προϋπολογισμό εξασφαλίζοντας για την επόμενη περίοδο απαίτηση για ίσους ή μεγαλύτερους πόρους.

3.1.2.vi. Γενικά Έξοδα Διοίκησης και Διάθεσης

Η επιχείρηση μεταξύ άλλων καταρτίζει και τον *προϋπολογισμό γενικών διοικητικών εξόδων και εξόδων διάθεσης*. Όπως τα γενικά βιομηχανικά έξοδα έτσι και αυτά δεν επιβαρύνουν απευθείας το κόστος κάθε μονάδας προϊόντος. Περιλαμβάνουν δε στοιχεία όπως έξοδα πωλήσεων, δικαιώματα δικαιοχρησίας, μισθοί διοικητικού προσωπικού, διαφήμιση, τηλεπικοινωνίες κτλ.. Η επιχείρηση έχει ακόμη την δυνατότητα ανάλογα με το αντικείμενο και τις ανάγκες της να παρακολουθεί κάθε ένα από αυτά τα στοιχεία ξεχωριστά. Εξάλλου, στις περισσότερες επιχειρήσεις οι υπεύθυνοι των τμημάτων έχουν ξεχωριστό προϋπολογισμό για τα τμήματα τους κάτι που πολύ συχνά συμβαίνει στις πωλήσεις και το μάρκετινγκ. Αυτό το γεγονός βέβαια δεν επηρεάζει το περιεχόμενο του προϋπολογισμού.

Σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού του ύψους των δαπανών ισχύουν σε γενικές γραμμές όσα ειπώθηκαν για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη, εννοείται, τους παράγοντες που επηρεάζουν τα στοιχεία αυτών των γενικών εξόδων. Για παράδειγμα, ο προϋπολογισμός για το μάρκετινγκ σχετίζεται με τα νέα προϊόντα που θα εισάγει η επιχείρηση και τις κινήσεις του ανταγωνισμού.

3.1.3. Αποτελέσματα

3.1.3.i. Ταμειακός Προϋπολογισμός

Μια επιχείρηση είναι δυνατόν να πραγματοποιεί κέρδη και ταυτόχρονα να αντιμετωπίζει κίνδυνο πτώχευσης. Για να μπορέσει να λειτουργεί αποτελεσματικά πρέπει πάντα να έχει αρκετά ρευστά διαθέσιμα για να

καλύπτει τις υποχρεώσεις της και να εκμεταλλεύεται ευκαιρίες. Παράλληλα είναι αναγκαίο να προϋπολογίζει τις ταμειακές ροές της ώστε να αποφεύγει δύσκολες καταστάσεις. Εξάλλου, λόγω του ετεροχρονισμού των εισπράξεων και πληρωμών, τα χρήματα δεν μπαίνουν στο ταμείο τη στιγμή της αγοράς ή της πώλησης. Κάθε επιχείρηση μπορεί να ελέγχει ως κάποιο βαθμό τους χρόνους εισπράξεων και πληρωμών. Η πολιτική αγοράς με πίστωση, πωλήσεων τοις μετρητοίς, χρήση factoring, κεφάλαιο κίνησης από τράπεζες, είναι μερικά μόνο από τα μέσα που μπορεί να χρησιμοποιήσει προς αυτό το σκοπό.

Οι ταμειακοί προϋπολογισμοί είναι απαραίτητοι για τη σωστή λειτουργία μιας επιχείρησης. Για αυτό το λόγο άλλωστε οι τράπεζες συχνά τους ζητούν πριν τη χορήγηση ενός δανείου. Συστατικά του στοιχεία είναι οι προϋπολογισμοί πληρωμών και εισπράξεων που δείχνουν αντίστοιχα τις εκροές και εισροές μετρητών. Όπως είναι σαφές, ο ταμειακός προϋπολογισμός, συνδέεται άμεσα με τους αντίστοιχους των πωλήσεων και των εξόδων (άμεσης εργασίας, γενικών βιομηχανικών εξόδων κτλ.) .

Παράλληλα, η επιχείρηση πρέπει να βασιστεί σε στοιχεία του παρελθόντος και να υπολογίσει αν για παράδειγμα οι συνθήκες στην αγορά είναι ίδιες ώστε να είναι βέβαιη για τους όρους των προμηθευτών ή των αγοραστών. Αυτό εντάσσεται και στην ανάλυση των πέντε δυνάμεων του Porter : η διαπραγματευτική δύναμη των αγοραστών και των προμηθευτών (σε συνδυασμό με την ύπαρξη υποκατάστατων προϊόντων και τους υπάρχοντες ή μελλοντικούς ανταγωνιστές) είναι παράγοντες που πρέπει να εξεταστούν από την επιχείρηση για τον σχεδιασμό της στρατηγικής της. Βασικές επιδιώξεις ενός ταμειακού προϋπολογισμού είναι :

- Ο προϋπολογισμός του πλεονάσματος ή ελλείμματος διαθέσιμων ρευστών
- Ο καθορισμός των πολιτικών για την παροχή και λήψη πιστώσεων
- Ο συντονισμός μετρητών με κεφάλαιο κίνησης, πωλήσεις, δανεισμό, επενδύσεις
- Ο προσδιορισμός της αναγκαιότητας για δανεισμό ή δυνατοτήτων για επένδυση

Ο ταμειακός προϋπολογισμός μπορεί να βοηθήσει την επιχείρηση να εντοπίσει τη μέγιστη πίστωση που μπορεί να δώσει σε ένα πελάτη, ή να προσδιορίσει το πότε η ίδια θα χρειαστεί δανεισμό. Από την άλλη μεριά σοβαρές επιχειρήσεις διατηρούν πάντοτε ένα ελάχιστο ποσό μετρητών για να αποφεύγουν το δανεισμό. Επιπλέον, γεγονότα αδύνατα να

προβλεφθούν, πάντα συμβαίνουν. Με τον προϋπολογισμό οι επιχειρήσεις μπορούν να συντονίζονται και να ενεργούν αποτελεσματικά.

3.1.3.ii. Προϋπολογισμός Κόστους Προϊόντων

Ο προϋπολογισμός είναι ένα εργαλείο που αποσκοπεί στο να καλύψει σφαιρικά όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, πέραν του χρηματοοικονομικού προϋπολογισμού είναι απαραίτητο η επιχείρηση να υπολογίσει και το προβλεπόμενο κόστος των προϊόντων ή υπηρεσιών που θα παράγει και θα προσφέρει. Αυτά τα στοιχεία από τη μεριά τους θα χρειαστούν για την σύνταξη της προϋπολογιζόμενης λογιστικής κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης και των υπολοίπων λογιστικών καταστάσεων της επιχείρησης. Παράλληλα η επιχείρηση μπορεί να ελέγχει με αυτό τον τρόπο σε τι βαθμό βελτιώνεται η διαχείριση του κόστους των προϊόντων της.

Ο προϋπολογισμός του κόστους των παραχθέντων και πωληθέντων προϊόντων δείχνει το κόστος πρώτων και βοηθητικών υλών, άμεσης και έμμεσης εργασίας καθώς και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που προβλέπεται να συμβούν σε μια χρονική περίοδο.

3.1.3.iii. Προϋπολογιζόμενες Λογιστικές Καταστάσεις

Από την στιγμή που η επιχείρηση συντάζει τον λειτουργικό της προϋπολογισμό από τα επιμέρους στοιχεία του, έχει την δυνατότητα να συντάξει προϋπολογιστικά τις λογιστικές της καταστάσεις. Αυτού του είδους οι προϋπολογιστικές λογιστικές καταστάσεις, ή *pro forma* όπως ονομάζονται, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να δείξουν στους μετόχους την πορεία που αναμένεται να έχει η επιχείρηση αλλά και για να χρησιμοποιηθούν για τις εσωτερικές ανάγκες του οργανισμού. Όπως φαινόταν και στην διαγραμματική απεικόνιση του λειτουργικού προϋπολογισμού, οι *pro forma* λογιστικές καταστάσεις, αφορούν την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, τον ισολογισμό και τις καταστάσεις ταμειακών ροών της επιχείρησης καθώς και τους δείκτες. Αυτές οι λογιστικές καταστάσεις δεν διαφέρουν από τις πραγματοποιημένες καταστάσεις στο τρόπο σύνταξης ή παρουσίασης. Αυτό που είναι διαφορετικό είναι ότι χρησιμοποιούν τα προϋπολογισμένα στοιχεία για την τροφοδοσία δεδομένων. Ένα παράδειγμα κατάρτισης γενικού προϋπολογισμού παρατίθεται στο Παράρτημα Ι.

3.1.4. Ελαστικοί Προϋπολογισμοί

3.1.4.i. Εισαγωγικά

Στις προηγούμενες ενότητες περιγράφηκε ο τρόπος λειτουργίας ενός γενικού προϋπολογισμού για ένα επίπεδο δραστηριότητας. Αυτού του είδους ο προϋπολογισμός είναι ένας *στατικός προϋπολογισμός* σε αντιδιαστολή με τον ελαστικό προϋπολογισμό, το περιεχόμενο του οποίου αναλύεται στη συνέχεια. Ειπώθηκε επίσης η δυσκολία που υπάρχει στο να υπολογιστούν με ακρίβεια οι πωλήσεις μιας επιχείρησης. Παρά τις προσπάθειες που γίνονται, σχεδόν πάντα υπάρχουν αποκλίσεις ανάμεσα στα πραγματοποιούμενα και στα προϋπολογισμένα μεγέθη στη διάρκεια ενός έτους. Οι συνέπειες αυτού του γεγονότος θα ήταν πολύ μικρές, σε ότι αφορά τον προϋπολογισμό αν όλα τα έξοδα του οργανισμού συνδέονταν με μια ευθεία σχέση με τον όγκο παραγωγής.

Αυτή η αναλογικότητα υπάρχει για στοιχεία όπως η άμεση εργασία και τα άμεσα υλικά της παραγωγής. Δεν συμβαίνει όμως το ίδιο για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, τα έξοδα διοίκησης, τα σταθερά έξοδα κοκ.. Το αποτέλεσμα αυτής της κατάστασης είναι, καθώς αυτά τα έξοδα επιμερίζονται στα προϊόντα ή τίθενται προϋπολογιστικοί στόχοι, να μη μπορεί η επιχείρηση να εντοπίσει τα πραγματικά αίτια των όποιων αποκλίσεων. Αν για παράδειγμα ο στόχος για την κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος ήταν έστω 10.000€ και τελικά ανάλωσε 8.000€, θεωρητικά θα σήμαινε ότι είχε καταφέρει να μειώσει σημαντικά το κόστος της. Αυτό, όμως, δεν θα αλήθευε τελείως αν ο προϋπολογισθείς στόχος παραγωγής ήταν 3.000 μονάδες και τελικά παρήγαγε 2.500. Σε αυτή τη περίπτωση θα έπρεπε να εξετασθεί πόσο θα έπρεπε να πληρώσει σε ρεύμα αν ο στόχος ήταν 2.500 μονάδες.

3.1.4.ii. Υπολογισμός

Για να αντιμετωπισθούν αυτού του είδους τα προβλήματα μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι ελαστικοί προϋπολογισμοί που έχουν ισχύ για ένα εύρος δραστηριότητας. Οι επιχειρήσεις κατά αυτόν τον τρόπο μπορούν να προετοιμάσουν ένα λειτουργικό προϋπολογισμό για περισσότερα του ενός επίπεδα δραστηριότητας. Σε αυτή τη περίπτωση, ορισμένα στοιχεία του στατικού προϋπολογισμού μεταβάλλονται και άλλα, όπως τα σταθερά στοιχεία κόστους, μένουν ως έχουν. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που «δημιουργούν» το πρόβλημα που αναφέρθηκε μπορούν να εμφανιστούν στον ελαστικό

προϋπολογισμό με δύο τρόπους : Ο πρώτος είναι να παρουσιαστούν σε αντίστοιχες στήλες κάτω από τα διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας και ο δεύτερος να φαίνεται ο τρόπος υπολογισμού τους με βάση τον τύπο:

$$\text{Προϋπολογισθέντα ΓΒΕ} = (\text{Μεταβλητά ΓΒΕ ανά μονάδα} \times \text{Μονάδες}) + \text{Σταθερά ΓΒΕ}$$

Όποιον τρόπο από τους δύο και εάν χρησιμοποιήσει η επιχείρηση, γίνεται κατανοητό ότι με τον ελαστικό προϋπολογισμό μπορεί να εντοπίσει τα πραγματικά αίτια της μη επίτευξης των στόχων της, ή και της λανθασμένης επιλογής στόχων και αντίστοιχα να γίνουν διορθωτικές κινήσεις.

3.1.5. Σύνταξη Προϋπολογισμών

3.1.5.i Προσαναζητικός Προϋπολογισμός (μικρών ποσοστιαίων μεταβολών)

Ο προϋπολογισμός είναι μια διαδικασία που μπορεί να αποδειχθεί αρκετά χρονοβόρα για έναν οργανισμό. Απαιτεί συνεργασία, ενημέρωση, συναντήσεις, που συχνά είναι δύσκολο να γίνουν σωστά. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις, στη προσπάθεια τους να μειώσουν το κόστος και το χρόνο που καταναλίσκεται για τη σύνταξη του, να καταφεύγουν στον *προσαναζητικό προϋπολογισμό*. Στην ουσία με αυτόν οι οργανισμοί *μεταβάλλουν όλα τα ποσά του τελευταίου πραγματοποιούμενου προϋπολογισμού με ένα ποσοστό ή ποσό*. Η λογική πίσω από αυτή την κίνηση έχει δύο πλευρές. Η πρώτη σκοπεύει να συμπεριλάβει τον πληθωρισμό στην αύξηση και η δεύτερη αντιπροσωπεύει την άποψη ότι η επιχείρηση έχει μια φυσιολογική ανάπτυξη που πρέπει να συμπεριληφθεί στο προϋπολογισμό.

Ο προσαναζητικός προϋπολογισμός συναντιέται συχνά στο δημόσιο τομέα αλλά και στις ιδιωτικές επιχειρήσεις ιδίως για έμμεσες λειτουργίες όπως ο σχεδιασμός και η έρευνα και ανάπτυξη. Δεν είναι απαραίτητο ολόκληρος ο προϋπολογισμός να συνταχθεί με αυτή τη μέθοδο, αν και αυτό δεν είναι κάτι που αποκλείεται. Αυτή η προσέγγιση έχει δεχθεί κριτικές για τη μη επιστημονική μεθοδολογία της καθώς δεν συνδυάζει την σχέση αιτίας και αιτιατού: δεν αποδίδεται δηλαδή η αύξηση σε κάποια ρεαλιστική αιτία. Επιπλέον δεν εξετάζει αν ορισμένα έξοδα θα μπορούσαν να αποφευχθούν για την επόμενη περίοδο επειδή δεν χρειάζονται πλέον.

Όπως και να έχει, μια επιχείρηση μπορεί να κάνει πάντα τις επιλογές της για τα εργαλεία που θέλει να χρησιμοποιεί. Η μικρή κατανάλωση σε χρόνο και το μικρό κόστος σύνταξης, αποτελούν συχνά βασικά κίνητρα για την υιοθέτηση του. Εξάλλου, ίσως ο

προσαναζητικός προϋπολογισμός να είναι αποτελεσματικός για κλάδους χωρίς έντονη κινητικότητα και ανταγωνισμό. Ομοίως, αν στόχος της επιχείρησης από την χρήση του είναι, απλά, να έχει έναν οδηγό για τα έξοδα και τα έσοδα της, χωρίς να απαιτεί μεγάλη ακρίβεια, σίγουρα μπορεί να βοηθήσει. Είναι σαφές, βέβαια, πως υπό αυτές τις συνθήκες δεν μπορεί να προσφέρει πολύ μεγάλες υπηρεσίες στους χρήστες του.

3.1.5.ii Προϋπολογισμός Μηδενικής Βάσης

Στο αντίθετο άκρο από τον προσαναζητικό προϋπολογισμό βρίσκεται ο *προϋπολογισμός μηδενικής βάσης* (zero-base budgeting, ZBB). Υπό αυτόν, κάθε ένα από τα επιμέρους στοιχεία του τίθεται αρχικά στο μηδέν, μέχρι να αποφασιστεί το τελικό ύψος του. Ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης είναι δημιούργημα του Peter Pyhrr της Texas Instruments. Ήρθε σαν λύση σε μια περίοδο που η επιχείρηση αντιμετώπιζε μεγάλες αλλαγές στην αγορά της, τις ικανότητες που απαιτούνταν από το προσωπικό και τη διοίκηση της. Ήταν απαραίτητο να κοπούν οι πολυτέλειες του προσαναζητικού προϋπολογισμού και να εξεταστεί η χρησιμότητα κάθε ενός στοιχείου και εξόδου για τις επόμενες περιόδους.

Μια *παραλλαγή* του προϋπολογισμού μηδενικής βάσης θεωρεί μη ρεαλιστική την επιλογή να μηδενίζονται οι πόροι για μια δραστηριότητα ή τμήμα, παρα τις σκοπιμότητες που μπορεί να εξυπηρετεί μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Αντί αυτού προτείνεται να θεωρείται δεδομένο μόνο ένα ποσοστό (έστω 70%) της προηγούμενης περιόδου και ο υπεύθυνος να προσπαθεί να πείσει για την αναγκαιότητα του υπόλοιπου (30%) ή ακόμη περισσότερων πόρων. Αφού εξεταστούν ερωτήματα σχετικά με τις πραγματικές ανάγκες και φανεί η αποδοτικότητα αυτών των πόρων, η επιχείρηση φτάνει στην απόφαση σχετικά με την χορήγηση τους ή μη.

Επανερχόμενοι στον προϋπολογισμό μηδενικής βάσης πρέπει να ειπωθεί ότι προσφέρεται κυρίως για μια περιοδική δικαιολόγηση της ύπαρξης όλων των στοιχείων του κόστους ώστε να συμβάλει στον αποτελεσματικό έλεγχο και την κερδοφορία της επιχείρησης. Μερικά άλλα από τα οφέλη που αναγνωρίζονται σε αυτόν είναι η μεγαλύτερη κατανόηση της διοίκησης για τις λειτουργίες της επιχείρησης καθώς επίσης η αντιμετώπιση ορισμένων δυσλειτουργιών παλαιότερων μορφών προϋπολογισμού. Το βασικό πλεονέκτημα του, κυρίως έναντι του προσαναζητικού προϋπολογισμού, είναι το γεγονός ότι δίνει την δυνατότητα στη διοίκηση να επανεξετάζει τα προγράμματα της και να προβαίνει σε ριζικές λύσεις με κριτήριο την αποδοτικότητα τους.

Και ο μηδενικός προϋπολογισμός, όμως, παρουσιάζει προβλήματα που κάνουν πιο δύσκολη την εφαρμογή του. Αν ο προσαυξητικός προϋπολογισμός έχει σαν χαρακτηριστικά την ευκολία και το μικρό κόστος σχεδιασμού, ο μηδενικής βάσης προϋπολογισμός έχει τα αντίθετα. Πρώτο και κύριο το γεγονός ότι είναι εξαιρετικά χρονοβόρος- πρέπει όλα τα στοιχεία του να εξετάζονται κάθε φορά από την αρχή. Κατόπιν, συμβάλει πάρα πολύ στη γραφειοκρατία, δεδομένου ότι και το μικρότερο κομμάτι του απαιτεί έγκριση από ανώτερα τμήματα. Επιπλέον, τα στελέχη που προτείνουν τους διάφορους στόχους, τονίζουν αυτούς τους οποίους οι ίδιοι προτιμούν, ελέγχοντας τη ροή πληροφοριών και αποτρέποντας τον οργανισμό να επιλέξει καλύτερες ίσως λύσεις. Αυτές οι καταστάσεις έχουν σαν συνέπεια να μειώνεται η αποτελεσματικότητα του μηδενικού προϋπολογισμού και να μην φέρνει πάντα τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα.

3.1.5.iii Κυλιόμενος Προϋπολογισμός

Μια διαφορετική προσέγγιση στον προϋπολογισμό είναι ο κυλιόμενος ή συνεχής προϋπολογισμός (rolling ή continuous) που κύριο στόχο έχει τον συγχρονισμό με τις εξωτερικές αλλαγές. Αυτό που ουσιαστικά συμβαίνει είναι να υπολογίζεται ο προϋπολογισμός εκ νέου μετά από ένα σύντομο διάστημα –συνήθως ανά μήνα ή τρίμηνο– για ολόκληρη την διάρκεια του, που συνήθως είναι 12 μήνες, μετατοπίζοντας τον. Για παράδειγμα, ένας κυλιόμενος προϋπολογισμός με εκκίνηση τον Ιανουάριο του έτους 2003, θα συντάσσονταν εκ νέου τον Μάρτιο για δώδεκα μήνες, δηλαδή μέχρι τον Μάρτιο του 2004 κοκ.. Η κύρια αιτία που αναγκάζει τις επιχειρήσεις στο να προβούν σε τέτοιες λύσεις, είναι το γεγονός ότι ο ρυθμός των εξελίξεων είναι τέτοιος που δεν μπορεί ένας συνήθως δωδεκάμηνος, στατικός προϋπολογισμός να προλάβει. Ένα θετικό στοιχείο της εφαρμογής των κυλιόμενων προϋπολογισμών, είναι το γεγονός ότι ουσιαστικά δεν απαιτεί καμία αλλαγή στην μέθοδο που ακολουθούσε η επιχείρηση για τη σύνταξη του προϋπολογισμού της. Η βασική διαφοροποίηση είναι ότι, απλά, δεν συμβαίνει πια μόνο μια φορά το χρόνο. Παρόλα αυτά, οι επιχειρήσεις που αποφασίζουν να τους υιοθετήσουν, εκμεταλλεύονται την ευκαιρία και προσπαθούν να βελτιώσουν και άλλα στοιχεία της διαδικασίας. Να σημειωθεί επίσης ότι η ύπαρξη εξειδικευμένων υπολογιστικών πακέτων για την ολοκλήρωση του προϋπολογισμού, βοηθά τις επιχειρήσεις να μπορούν να τον εξελίσσουν χωρίς να χάνουν πολύ χρόνο δίνοντας τη δυνατότητα να εξετάσουν παράλληλα, διαφορετικά επίπεδα κόστους, σενάρια κτλ..

Η σύνταξη ενός στατικού προϋπολογισμού πολλές φορές ξεκινά μήνες πριν την ημερομηνία έναρξης του. Παράλληλα, είναι δυνατόν από τον πρώτο κιόλας μήνα εφαρμογής να αποδειχθεί λανθασμένος. Είναι παράλογο να ακολουθεί η επιχείρηση εν γνώσει της, για ένα μεγάλο χρονικό διάστημα κάτι που ξέρει ότι δεν αποδίδει. Η «αντίδραση» και η λύση που εμφανίζεται είναι ο κυλιόμενος προϋπολογισμός. Εξάλλου, ο κυλιόμενος προϋπολογισμός συνδέεται και με την συμπεριφορά των εργαζομένων: Αν κάποιος πωλητής καταφέρει να πετύχει τους στόχους του σε μεγαλύτερο βαθμό από ότι αναμενόταν αρχικά, οι νέοι που θα του τεθούν θα είναι πιο φιλόδοξοι. Από την άλλη μεριά, εάν η πορεία του κόστους είναι αυξητική, η επιχείρηση μπορεί να λάβει άμεσα μέτρα και όχι αφού περάσει ολόκληρη η προϋπολογιστική περίοδος, όπως συνέβαινε με τον στατικό προϋπολογισμό.

Το βασικότερο όφελος έγκειται στο γεγονός, ότι οι επιχειρήσεις μπορούν να ενεργούν πιο άμεσα και πιο λογικά, χωρίς να ενεργούν βάσει προηγούμενων, ανεπαρκών πια προβλέψεων. Αν ο προηγούμενος μήνας δείξει ότι οι πωλήσεις για ένα προϊόν πέφτουν, οι αποφάσεις για αυτό θα ληφθούν αφού μελετηθούν οι νέες συνθήκες.

3.1.5.iv Προϋπολογισμός Βάσει Δραστηριοτήτων

Α. Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων

Στην ενότητα του προϋπολογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων έγινε μια αναφορά στη κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων. Παραδοσιακά το κόστος των προϊόντων επιβαρυνόταν με τα γενικά έξοδα, αφού αυτά καταλογίζονταν στο κάθε προϊόν. Αυτό γινόταν με βάση τους συντελεστές καταλογισμού των γενικών εξόδων όπως οι ώρες εργασίας του προσωπικού, τα τετραγωνικά μέτρα του εργοστασίου κ.ο.κ.. Αυτού του είδους η μεθοδολογία εξυπηρετούσε τις ανάγκες της λογιστικής, δεν παρείχε, όμως, όλες τις απαραίτητες πληροφορίες στη διοίκηση της επιχείρησης.

Επιχειρήσεις αρκετά χρόνια τώρα εφαρμόζουν μια πρακτική για να διευρύνουν τη γνώση τους πέρα από την λογική λειτουργία και να κατανοήσουν καλύτερα τις πολυπλοκότητες του τρόπου λειτουργίας των εργοστασίων και της αγοράς. Αυτή η πρακτική αφορά ένα -θεωρητικά τουλάχιστον- ιδανικό κοστολογικό σύστημα που αντικατοπτρίζει συνολικά την επιχείρηση, από την παραγωγή μέχρι και το εργοστάσιο,

εντοπίζοντας τον χρόνο, την προσπάθεια και τις ικανότητες που χρειάζονται για την παραγωγή και την διάθεση κάθε προϊόντος.

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (activity-base costing, ABC) πρεσβεύει ότι κάθε γενικό έξοδο πρέπει να αποδοθεί στην γενεσιουργή αιτία του, την παραγωγή, τη διοίκηση κτλ., και τελικά να φθάσει να επιβαρύνει το κόστος του προϊόντος. Όλοι οι πόροι της επιχείρησης αποδίδονται στις δραστηριότητες στις οποίες χρησιμοποιούνται και αυτές τελικά επιβαρύνουν τα κοστολογικά αντικείμενα που αφορούν. Τα κυριότερα οφέλη ενός τέτοιου συστήματος κοστολόγησης είναι ότι προϊόντα που υπό τη παραδοσιακή κοστολόγηση θεωρούνταν ιδιαιτέρως κερδοφόρα επειδή επιβαρύνονταν με λιγότερα γενικά έξοδα, παρουσιάζονται στο πραγματικό κόστος τους, και το αντίστροφο. Παράλληλα συμβάλλει τα μέγιστα στην κατανόηση των εσωτερικών διαδικασιών της επιχείρησης και του τρόπου λειτουργίας της. Στα μειονεκτήματα της μεθόδου συγκαταλέγονται τόσο το υψηλό κόστος εκκίνησης του συστήματος, όσο και οι χρονοβόρες διαδικασίες που απαιτεί.

B. Προϋπολογισμός Βάσει Δραστηριοτήτων

Στα πλαίσια της λειτουργίας ενός συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες, η επιχείρηση μπορεί να συντάσσει και τον αντίστοιχο *προϋπολογισμό βάσει δραστηριοτήτων* (activity-base budgeting, ABB). Με παρόμοιες σκοπιμότητες και μέσα, αντιμετωπίζονται με μεγαλύτερη ακρίβεια τα προβλήματα του προσδιορισμού των γενικών εξόδων, κατόπιν μελέτης των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Είναι κατανοητό πως είναι πολύ δύσκολο έως αδύνατο να υφίσταται ο προϋπολογισμός βάσει δραστηριοτήτων σε ένα διαφορετικό σύστημα κοστολόγησης. Ο λόγος είναι ότι θα απαιτούταν μια μεγάλη επένδυση, για να γίνει εκμετάλλευση σε ένα πολύ μικρό ποσοστό της.

Η κύρια διαφοροποίηση στη σύνταξη μεταξύ του προϋπολογισμού βάσει δραστηριοτήτων και στατικού προϋπολογισμού έγκειται στην αντιμετώπιση των γενικών εξόδων. Για τη σύνταξη του προϋπολογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων με βάση τις δραστηριότητες απαιτείται μια διαδικασία με επτά βήματα (που μοιάζει με αντίστοιχο σύστημα κοστολόγησης), η οποία θα παρουσιασθεί εν συντομία στη συνέχεια:

1. Καταγραφή όλων των δραστηριοτήτων που υποστηρίζουν τη παραγωγή.
2. Εντοπισμός των οδηγών δραστηριοτήτων, των παραγόντων δηλαδή που συντελούν στη μεταβολή του όγκου των δραστηριοτήτων (π.χ. ο αριθμός επιθεωρήσεων για το κόστος επιθεώρησης κτλ.).

3. Υπολογισμός του ύψους κάθε οδηγού δραστηριότητας που απαιτείται για την παραγωγή του επόμενου έτους. Με μια δειγματοληψία μπορεί να βρει ότι απαιτούνται έστω, 7 λεπτά για κάθε επιθεώρηση, και ότι κάθε επιθεώρηση εξετάζει το 10% των προϊόντων.
4. Αναγνώριση των πόρων που απαιτούνται για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων. Και πάλι για τις επιθεωρήσεις ένα παράδειγμα: Προβλέπεται ότι θα απαιτηθούν 7800 επιθεωρήσεις x 7 λεπτά / 60 λεπτά = 910 ώρες το μήνα. Κάθε επιθεωρητής ασχολείται 160 ώρες το μήνα από τις οποίες καθαρός χρόνος εργασίας είναι το 67% x 160 = 107 ώρες ανά μήνα. Τελικά απαιτούνται 910 / 107 = 8,48 = 9 επιθεωρήσεις το μήνα.
5. Υπολογισμός του κόστους παροχής αυτών των πόρων
6. Ανάπτυξη αιτήσεων δαπάνης, ώστε να εγκριθούν τα ποσά που προϋπολογίζονται (σε αυτό το σημείο ισχύει όσα ειπώθηκαν για τους μηδενικούς και προσαυξητικούς προϋπολογισμούς).
7. Ενσωμάτωση δραστηριοτήτων σε ένα μοναδικό προϋπολογισμό γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Με τα πιο πάνω βήματα και την εφαρμογή τους και στα λοιπά είδη γενικών εξόδων γίνεται σαφές ότι η επιχείρηση μπορεί να υπολογίσει με μεγαλύτερη ακρίβεια και να προσδιορίσει με σαφήνεια το ύψος των γενικών εξόδων στα οποία θα πρέπει να προβεί. Είναι μια διαδικασία σίγουρα πιο πολύπλοκη από αυτή του στατικού προϋπολογισμού, έχει όμως τα πλεονεκτήματά της, που μοιάζουν πάρα πολύ με αυτά της αντίστοιχης κοστολόγησης. Υπάρχουν όμως και μειονεκτήματα στη μέθοδο. Σε αυτά συγκαταλέγονται το υψηλό κόστος σχεδιασμού και εκκίνησης του συστήματος σε χρόνο, προσπάθεια και χρήμα, οι υψηλές απαιτήσεις σε πληροφοριακά συστήματα και αντίστοιχο λογισμικό, οι αυξημένες ανάγκες παρακολούθησης του, οι δυσκολίες καταγραφής των δραστηριοτήτων, η ανάγκη για γενικά σταθερές διαδικασίες κοκ.. Κάθε επιχείρηση φυσικά, αξιολογώντας τα υπέρ και τα κατά μπορεί να καταλήξει στην εφαρμογή ή μη της μεθόδου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

4.1. Σύνταξη Και Στόχοι Προϋπολογισμού

4.1.1. Όργανα Του Προϋπολογισμού

Η δημιουργία του προϋπολογισμού αποτελεί ευθύνη αντίστοιχη της σημασίας που της δίνει ο οργανισμός. Παράλληλα, είναι μια αρκετά χρονοβόρα διαδικασία που πολλές φορές απαιτεί και την απασχόληση αρκετών ατόμων (ανάλογα βέβαια και με τις ανάγκες του οργανισμού και τη χρήση των πληροφοριακών συστημάτων που, όμως αποτελούν πλέον το κανόνα). Μικρές επιχειρήσεις μπορούν πιο εύκολα να συντάξουν ένα προϋπολογισμό ενώ μεγαλύτερες απαιτούν συχνά προσωπικό πλήρους απασχόλησης. Οι μεγάλοι οργανισμοί συνήθως δημιουργούν τη θέση του *διευθυντή ή υπεύθυνου προϋπολογισμού*.

Στις αρμοδιότητες του διευθυντή προϋπολογισμού εντάσσονται η συλλογή των απαιτούμενων στοιχείων, η σύνταξη του προϋπολογισμού, η απαιτούμενη επικοινωνία με τα υπόλοιπα στελέχη, ο έλεγχος των αποκλίσεων κοκ.. Σε μεγάλες επιχειρήσεις συχνά ορίζεται μια επιτροπή από ανώτερα στελέχη με στόχο να συμβουλευεί τον υπεύθυνο προϋπολογισμού και να δίνει την οριστική έγκριση στο σχέδιο. Κάθε επιχείρηση χρησιμοποιεί τις δικές της παραλλαγές σύμφωνα με τις συνήθειες της. Λόγο στη σύνταξη

του προϋπολογισμού έχουν και οι διευθυντές των επιμέρους τμημάτων για θέματα των αρμοδιοτήτων τους.

4.1.2. Εγχειρίδιο Προϋπολογισμού

Στις μικρές σε μέγεθος και όχι σημαντικά διαφοροποιημένες επιχειρήσεις, τα στελέχη είναι σε θέση να διαχέουν τις επιδιώξεις του οργανισμού άτυπα, μέσω των διαπροσωπικών επαφών. Αυτό δεν είναι τόσο εύκολο σε μεγάλους οργανισμούς. Σε αυτούς, η ροή των πληροφοριών είναι πιο πολύπλοκη και χρειάζεται τυποποιημένες και πολύπλοκες διαδικασίες για να επιτευχθεί. Κάτι τέτοιο συνεπάγεται αυξημένη χρήση πληροφοριακών συστημάτων διοίκησης και ειδικευμένου προσωπικού. Η ύπαρξη τους επιτρέπει και διευκολύνει την εφαρμογή πιο εξειδικευμένου σχεδιασμού αλλά και προϋπολογισμού για πιο σύνθετα προβλήματα.

Η σύνταξη του προϋπολογισμού μπορεί να ειπωθεί και αυτή υπό το ίδιο πρίσμα: πρέπει να βελτιστοποιηθεί και να πραγματοποιείται με όσο το δυνατόν μικρότερες θυσίες και μεγαλύτερα αποτελέσματα. Ένα πολύ καλό μέσο προς αυτό το σκοπό είναι η ύπαρξη ενός εγχειριδίου (manual) προϋπολογισμού που να περιγράφει με σαφήνεια τις ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβεί κάθε μέλος του οργανισμού που συμμετέχει στη σύνταξη του. Από μόνη της η ύπαρξη ενός τέτοιου εγχειριδίου φανερώνει τόσο τη σοβαρότητα με την οποία αντιμετωπίζει η επιχείρηση τη προϋπολογιστική διαδικασία, όσο και τη τυποποίηση της. Υπάρχει όμως και η πιθανότητα να κρύβεται πίσω από αυτή μια λανθάνουσα ανελαστικότητα. Σε αυτή τη περίπτωση τα σφάλμα δεν είναι του εγχειριδίου, αλλά των αντιλήψεων της διοίκησης.

Σύμφωνα με τον Garbutt ένα αποτελεσματικό εγχειρίδιο πρέπει να περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

- Μια εισαγωγή στη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού στο συγκεκριμένο οργανισμό και μια συνοπτική αναφορά στους στόχους του
- Τη σημασία του προϋπολογισμού για την επιχείρηση
- Χρονοδιάγραμμα για την ολοκλήρωση της σύνταξης του
- Την αντιστοιχία του προϋπολογισμού με την οργανωτική δομή της επιχείρησης
- Τη σύσταση της επιτροπής προϋπολογισμού (εάν υφίσταται)
- Τις υποχρεώσεις της επιτροπής, του υπεύθυνου προϋπολογισμού, των διευθυντών τμημάτων και των λοιπών υπευθύνων
- Το πώς και γιατί καθορίζονται οι προθεσμίες

- Τις κατευθυντήριες οδηγίες κατάρτισης του το τρέχον έτος
- Τον τρόπο προετοιμασίας του προϋπολογισμού από κάθε οργανωτικό τμήμα με βάση τις κατευθυντήριες οδηγίες
- Μια έτοιμη λίστα από τυποποιημένα έντυπα με τους λόγους για την ύπαρξη τους και τον τρόπο συμπλήρωσης τους
- Επεξηγήσεις της διαδικασίας ελέγχου για τις αποκλίσεις και του τρόπου ενημέρωσης
- Βοήθεια στο τρόπο λειτουργίας του κάθε στοιχείου και της συμπλήρωσης του
- Λίστα ατόμων που μπορούν να βοηθήσουν και να λύσουν απορίες κατά τη διαδικασία κατάρτισης, αξιολόγησης και αναθεώρησης του.

Εννοείται πως όλα τα παραπάνω μπορούν να υπάρχουν σε ηλεκτρονική μορφή. Πιο σημαντικά , όμως, είναι όσα υπονοούνται για τον προϋπολογισμό από αυτή τη λίστα: Πρώτο και κύριο είναι το γεγονός ότι καθετί που ζητείται σχετικά με αυτόν πρέπει να είναι δικαιολογημένο. Κατόπιν, είναι ανάγκη για αποτελεσματική επικοινωνία ώστε να μην υπάρχουν στεγανά και να αποφεύγονται λάθη. Ακολουθεί η συσχέτιση με τη διαδικασία του ελέγχου και η επεξήγηση του πώς αυτή συνδέεται με την προϋπολογιστική διαδικασία.

Κάτι πολύ σημαντικό που, όμως, δεν μπορεί να συμπεριληφθεί σε κανένα manual, είναι η συμπεριφορά της διοίκησης προς τον προϋπολογισμό και τους εργαζόμενους. Είναι συστατικό στοιχείο της κάθε λειτουργίας και αποτελεί βασικό παράγοντα επιτυχίας. Η ύπαρξη του εγχειριδίου προϋπολογισμού, σίγουρα μπορεί να βοηθήσει πολύ, όμως πολλές επιχειρήσεις δεν το χρησιμοποιούν. Να σημειωθεί ότι σημαντικό ρόλο για την απόφαση για την δημιουργία manual παίζει η πολυπλοκότητα του προϋπολογισμού αλλά και οι ανάγκες και το μέγεθος της επιχείρησης. Εξάλλου, αυτή η τυποποίηση του προϋπολογισμού που εκφράζεται και μέσω της ύπαρξης του εγχειριδίου, συσχετίζεται σημαντικά και με το κλίμα στον οργανισμό (ίσες ευκαιρίες, ίσα κριτήρια) καθώς και τη σημασία που δίνεται στην επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων.

4.1.3. Προϋπολογισμός Και Ανθρώπινη Συμπεριφορά

Η επιτυχία ενός προϋπολογισμού ή εν γένει ενός οποιουδήποτε σχεδίου εξαρτάται σε ένα πολύ μεγάλο βαθμό από το πώς το αντιμετωπίζουν αυτοί που προβλέπεται να το εκτελέσουν. Οι εργαζόμενοι στην περίπτωση του προϋπολογισμού είναι ένας δυναμικός παράγοντας που μπορεί να επηρεασθεί από πολλά στοιχεία. Το προφίλ της

διοίκησης, τα κίνητρα που δίνονται για την ολοκλήρωση του ή οι ποινές για την αποτυχία του, η συμμετοχή στη διαδικασία, προηγούμενες επιτυχίες και αποτυχίες, είναι μερικές από τις μεταβλητές που μπορούν να συντελέσουν στην επιτυχία του.

Η σχετική με τον προϋπολογισμό βιβλιογραφία έχει δώσει πολύ μεγάλη προσοχή στο θέμα της συμμετοχής των μεσαίων και κατώτερων βαθμίδων της ιεραρχίας στη σύνταξη του. Πιο συγκεκριμένα ένα παρακλάδι η παραλλαγή του είναι ο λεγόμενος *συμμετοχικός προϋπολογισμός* (participative budgeting) ο οποίος ορίζεται σαν η διαδικασία κατά την οποία ένα στέλεχος εμπλέκεται και επηρεάζει τον προϋπολογισμό. Οι λόγοι ύπαρξης του συμμετοχικού προϋπολογισμού έχουν μελετηθεί και από την οικονομική αλλά και από την ψυχολογική σκοπιά.

Και οι δύο προσεγγίσεις πρεσβεύουν ότι στόχος ύπαρξης του είναι η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ υφισταμένων και προϊσταμένων. Η ψυχολογία υποστηρίζει ότι αυτό συμβαίνει για να γίνεται η εργασία καλύτερα ενώ, η οικονομία ότι οφείλεται στον προϊστάμενο που προσπαθεί να αντλήσει πληροφορίες από τον εργαζόμενο για να σχεδιάσει καλύτερο σύστημα προϋπολογισμού. Και στις δυο περιπτώσεις, κίνητρα είναι τόσο η αβεβαιότητα του περιβάλλοντος και η ασύμμετρη πληροφόρηση, χωρίς να παραγνωρίζονται βέβαια και οι ανάγκες συντονισμού. Οι έρευνες με ψυχολογικό υπόβαθρο υποστηρίζουν επίσης ότι ο προϋπολογισμός υπάρχει για να αυξάνει την υποκίνηση και την ικανοποίηση από την εργασία μειώνοντας, παράλληλα, την αντίδραση στο προϋπολογισμό και το άγχος εργασίας.

Να σημειωθεί όμως ότι καθώς -όπως θα φανεί και στην συνέχεια- ο προϋπολογισμός χρησιμοποιείται και για την αξιολόγηση των υφισταμένων, είτε αυτοί είναι απλοί εργαζόμενοι, είτε διευθύνοντες, δημιουργούνται και προβλήματα. Έχει παρατηρηθεί το φαινόμενο, να γίνονται προσπάθειες να μειθούν ή να συγκρατηθούν οι στόχοι του προϋπολογισμού, ώστε να είναι πιο εύκολα επιτεύξιμος (βλ. γελοιογραφία (Adams S.2000)). Παρόλα αυτά, υπάρχει πάντα η δυνατότητα στη διοίκηση να παίρνει μέτρα που να μειώνουν αυτό το φαινόμενο. Ένα από αυτά είναι να τίθεται σαν κατώτερη προϋπόθεση η επίτευξη της απόδοσης της προηγούμενης περιόδου ή και μεγαλύτερη, όπως έκανε και η Heinz όταν αντιμετώπιζε παρόμοια προβλήματα.

Η συμμετοχή στον προϋπολογισμό σημαίνει κυρίως επικοινωνία μεταξύ διοίκησης και υφισταμένων. Οι τελευταίοι μπορούν να ζητήσουν πληροφορίες για τον προϋπολογισμό συμβάλλοντας στη καλύτερη κατανόηση της διαδικασίας και των ζητημάτων της επιχείρησης. Η επικοινωνία σημαίνει ακόμη ότι οι εργαζόμενοι μπορούν να κοινοποιήσουν τους προβληματισμούς τους αλλά και να συμβάλλουν στο να τεθούν πιο ρεαλιστικοί και ακριβείς στόχοι. Εξάλλου είναι πιο πιθανό οι εργαζόμενοι να αποδεχθούν στόχους στο καθορισμό των οποίων έχουν συμβάλει και οι ίδιοι. Ομοίως, αυτή η συμμετοχή μπορεί να οδηγήσει και σε μεγαλύτερη αφοσίωση και υπευθυνότητα για την εκπλήρωση του προϋπολογισμού, οδηγώντας σε μεγαλύτερη απόδοση.

Όμως, τα πράγματα δεν είναι πάντοτε απλά. Δεν αρκεί η διοίκηση μιας επιχείρησης να ισχυρίζεται ότι συντάσσει τον προϋπολογισμό της με τη συμμετοχή των εργαζόμενων, πρέπει και να συμβαίνει. Η πραγματικότητα δεν είναι πάντα έτσι, ή τουλάχιστον, δεν τη βλέπουν έτσι οι υφιστάμενοι. Σε αυτή τη περίπτωση μιλάμε για συστήματα *ψευδοσυμμετοχής* όπου οι εργαζόμενοι αρχικά πιστεύουν ότι η γνώμη τους θα παίζει ρόλο στο σχηματισμό του προϋπολογισμού, χωρίς αυτό να συμβαίνει τελικά. Η ψευδοσυμμετοχή θα πρέπει να αποφεύγεται γιατί εκτός του ότι αποτελεί σπατάλη χρόνου για τους εργαζόμενους, είναι και παράγοντας αρνητικής υποκίνησης για αυτούς.

Το αίσθημα της ψευδοσυμμετοχής μπορεί να υφίσταται ακόμη και εάν η συμμετοχή είναι πράγματι ο στόχος της διοίκησης. Οι αποφάσεις για την κατανομή των περιορισμένων πόρων της επιχείρησης είναι ένα θέμα που μπορεί να οδηγήσει στο να επικρατήσουν οι απόψεις ενός τμήματος και να μην συνυπολογιστούν ενός άλλου.

Ένα ακόμη ζήτημα που παρουσιάζει ενδιαφέρον έχει να κάνει με τησχάση της συμμετοχής στην δημιουργία του προϋπολογισμού και της έμφασης που δίνεται σε αυτόν. Η έρευνα των Lau και Tan στο χρηματοοικονομικό τομέα¹ δείχνει ότι η μεγάλη έμφαση στην επίτευξη του προϋπολογισμού, ανεξαρτήτως της συμμετοχής των εργαζομένων στη σύνταξη του, συντελεί στην αυξημένη απόδοση σε χαμηλής δυσκολίας στόχους. Το ίδιο ισχύει για στόχους με υψηλότερο επίπεδο δυσκολίας. Παράλληλα και η συμμετοχή των εργαζόμενων στη σύνταξη του προϋπολογισμού, ανεξαρτήτως της έμφασης που δίνεται σε

¹ Που σχετίζεται πάρα πολύ με τη λογιστική και τη γνώση για το προϋπολογισμό και ως εκ τούτου οι εργαζόμενοι σε αυτόν είναι εξοικειωμένοι με τις εφαρμογές του.

αυτόν, σχετίζεται με υψηλή απόδοση των στελεχών σε αντικείμενα με υψηλό δείκτη δυσκολίας. Σίγουρα αυτά τα δύο στοιχεία μπορούν να χρησιμεύσουν στη διοίκηση μιας επιχείρησης ως εργαλεία για την επίτευξη των στόχων του προϋπολογισμού.

4.1.5. Προσεγγίσεις

Στην προηγούμενη ενότητα έγινε μια εκτεταμένη αναφορά στο θέμα της συμμετοχής των εργαζομένων –κυρίως μεσαίων και υψηλών βαθμίδων της ιεραρχίας- στη σύνταξη του προϋπολογισμού. Σε μεγάλο βαθμό, το ύψος αυτής της συμμετοχής είναι συνάρτηση της κουλτούρας της επιχείρησης και των απόψεων της διοίκησης. Το σημαντικό σημείο στην προηγούμενη ανάλυση είναι η μεγάλη συσχέτιση που υπάρχει ανάμεσα σε ένα εργαλείο μέχρι πρότινος της λογιστικής με παράγοντες όπως ικανοποίηση και υποκίνηση. Αυτοί είναι παράγοντες που σε μεγάλο βαθμό ερμηνεύουν τόσο τις εξελίξεις στην ίδια την μορφή του προϋπολογισμού² όσο και τους αυξημένους ρόλους που καλείται να παίξει στα πλαίσια της διοικητικής των επιχειρήσεων.

Η συμμετοχή στη διαδικασία σύνταξης του προϋπολογισμού, έχει και πρακτικές προεκτάσεις που πρέπει να αναφερθούν. Πριν γίνει αυτό, να ειπωθεί ότι μπορούν να αναγνωρισθούν τριών ειδών πρακτικές σε ότι αφορά τη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού σε σχέση με τη συμμετοχή των εργαζομένων. Στη πρώτη ο προϋπολογισμός επιβάλλεται στο μεγαλύτερο ποσοστό του από τη διοίκηση (*top-down*), στη δεύτερη οι εργαζόμενοι παίζουν ενεργό ρόλο στη διαμόρφωση (*bottom-up*) και στη τρίτη γίνεται ένας συνδιασμός των προηγούμενων δύο.

Ξεκινώντας από την *top-down* προσέγγιση στο μεγαλύτερο ποσοστό της εκφράζει τις απόψεις της ανώτερης διοίκησης, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις απόψεις άλλων βαθμίδων της ιεραρχίας. Χαρακτηριστικά, για το καθορισμό του προϋπολογισμού παραγωγής λιγότερο ρόλο θα είχαν οι υπεύθυνοι των επιμέρους διαδικασιών και πολύ περισσότερο ο διευθυντής του εργοστασίου. Υπό αυτήν την αντιμετώπιση, η επιχείρηση χάνει τα πλεονεκτήματα της αφοσίωσης των εργαζομένων στην επίτευξη των στόχων που αναφέρθηκαν προηγουμένως αλλά και τους παρέχει δικαιολογίες προς αυτή την κατεύθυνση. Ένα πολύ σημαντικό πλεονέκτημα της είναι η ευκολία και η ταχύτητα που μπορεί να συνταχθεί ο προϋπολογισμός αλλά και το χαμηλό κόστος της προετοιμασίας σε εργατοώρες. Η *top-down* πρακτική είναι αρκετά συνηθισμένη, τουλάχιστον στα ελληνικά

² Βλ. προϋπολογισμός βάσει δραστηριοτήτων, κυλιόμενος προϋπολογισμός

δεδομένα όπου σύμφωνα με μια έρευνα το 32% των επιχειρήσεων φαίνεται να την χρησιμοποιεί.

Ένα μεγάλο κομμάτι της *bottom-up* διαδικασίας σχετίζεται με τη συμμετοχή των εργαζομένων στη σύνταξη του προϋπολογισμού. Η διοίκηση της επιχείρησης, με βάση τις αναλύσεις της, δίνει τις γενικές οδηγίες για τους στόχους του προϋπολογισμού και κάθε υπεύθυνος για τα επιμέρους τμήματα του αντιπροτείνει ή παρουσιάζει τον προϋπολογισμό που πιστεύει ότι πρέπει να ακολουθηθεί –για το κομμάτι που του αναλογεί. Ο υπεύθυνος για την σύνταξη του master budget μπορεί να αποδεχθεί ή να αντιπροτείνει. Ο κύκλος συνεχίζεται σύμφωνα με την πολιτική της επιχείρησης.

Η *bottom-up* διαδικασία έχει τα οφέλη του συμμετοχικού προϋπολογισμού, είναι αρκετά χρονοβόρα και απαιτεί αντίστοιχη κουλτούρα και φιλοσοφία από το σύνολο του οργανισμού. Τέλος, ο συνδυασμός των δύο πρακτικών είναι πιο διαδεδομένος καθώς μπορεί να συνδυάσει τα οφέλη και των δύο εξισορροπώντας τους ρόλους. Εννοείται, πως δεν είναι εύκολο να μετρηθεί ο βαθμός στον οποίο ακολουθείται η μία ή η άλλη «μέθοδος». Άλλωστε, είναι δυνατόν ακόμη και στην ίδια την επιχείρηση να εφαρμόζονται σε διαφορετικό βαθμό ανάμεσα στα τμήματα.

4.2. Στοχοθέτηση Και Ανθρώπινη Συμπεριφορά

Στη πρώτη ενότητα έγινε μια μικρή αναφορά στη συσχέτιση μεταξύ μακροχρόνιου προγραμματισμού της επιχείρησης και προϋπολογισμού. Οι επιχειρήσεις αλλά και γενικότερα, κάθε οργανισμός προσπαθεί να δει και να καθορίσει την πορεία του μέσα στο χρόνο και στο περιβάλλον που ζει. Ένα business plan είναι αυτό που ακριβώς επιδιώκει και ο προϋπολογισμός είναι ένα μέσο για την επίτευξη του.

Το επίπεδο και η ποιότητα των επιδιώξεων της διοίκησης μέσω του προϋπολογισμού, αλλά και ο τρόπος καθορισμού τους, επηρεάζουν σε έναν πολύ σημαντικό βαθμό την τελική επιτυχία του. Βέβαια, κάτι τέτοιο δε σημαίνει πως το μάνατζμεντ πρέπει να αρκестεί σε αυτό. Οι στόχοι του προϋπολογισμού είναι χρήσιμοι, αλλά, σίγουρα, απαιτείται μεγαλύτερη προσπάθεια.

Μια επιχείρηση είναι πολύ εύκολο να αυξήσει τις πωλήσεις της σημαντικά κάνοντας το εις βάρος των κερδών της. Αντίστοιχα, δεν είναι δύσκολο να μειωθεί το κόστος εις βάρος της ποιότητας και το αντίστροφο. Και πάλι, η παραγωγή μπορεί να αυξηθεί άμεσα, με

συνέπεια την καταπόνηση ανθρώπων και μηχανημάτων. Η επιχείρηση είναι ένας οργανισμός όπου η παραμικρή μεταβολή δεν αφήνει τίποτα ανεπηρέαστο. Αυτό το γεγονός δείχνει το πόσο αναγκαίο είναι η διοίκηση να καθορίζει εκ των προτέρων και κατά το δυνατόν τους στόχους της προσπαθώντας να φέρει το καλύτερο αποτέλεσμα στην επιχείρηση. Δεν είναι καθόλου εύκολο ή απλό.

Στη ενότητα 4.1.3 αναφέρθηκε εκτενώς η σημασία που έχει η συμμετοχή των εργαζόμενων στη σύνταξη του προϋπολογισμού και στον καθορισμό των στόχων του, καθώς και ο ρόλος της έμφασης που δίνεται στην επίτευξη αυτών. Εξάλλου, η συμμετοχή στη στοχοθέτηση είναι κάτι που επιθυμούν οι ίδιοι οι εργαζόμενοι, καθώς έτσι αντιλαμβάνονται ως μεγαλύτερη τη χρησιμότητα του και είναι πιο ευνοϊκά διακείμενοι σε αυτόν. Ακόμη, οι στόχοι συνδέονται άμεσα και με την απόδοση του οργανισμού αλλά και κάθε ατόμου μέσα σε αυτόν καθώς και με διαδικασίες αξιολόγησης και ελέγχου της επιχείρησης.

Μερικοί στόχοι που μπορεί να θέσει ο οργανισμός αφορούν το ύψος των πωλήσεων, τα ποσοστά κερδών, τη μείωση των επιμέρους στοιχείων του κόστους κοκ. Ιδίως ο έλεγχος του κόστους φαίνεται να είναι μια από τις βασικότερες επιδιώξεις μιας επιχείρησης παρά το γεγονός ότι δεν είναι το ίδιο αποτελεσματικός για όλες τις λειτουργίες της. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι το μάρκετινγκ, η αποδοτικότητα του οποίου είναι δύσκολα μετρήσιμη. Σε κάθε περίπτωση όμως η επιτυχία των στόχων μελετάται με βάση τις αποκλίσεις από τα προϋπολογιζόμενα ποσά. Κάτι τέτοιο, δεν πρέπει να είναι απόλυτο κριτήριο, αλλά πρέπει να υπάρχει σύγκριση και με την επιτυχία άλλων οργανισμών σε αντίστοιχους τομείς, ώστε να φανεί η πραγματική πρόοδος της επιχείρησης. Δεν έχει νόημα να πετυχαίνεις απλά τους στόχους σου, όταν ο ανταγωνιστής γίνεται καλύτερος σου.

Να σημειωθεί ότι η έμφαση που δίνεται στην επίτευξη των στόχων του προϋπολογισμού σχετίζεται και με την φιλοσοφία έντονου ελέγχου από τη μεριά της διοίκησης. Σε αυτή τη περίπτωση, ο βαθμός επιτυχίας ή αποτυχίας στην εκπλήρωση των μεγεθών του προϋπολογισμού αποτελεί παράγοντα αξιολόγησης για τον εκάστοτε υπεύθυνο. Η επιβράβευση μπορεί να κυμαίνεται από ένα bonus μέχρι προαγωγή και η «ποινή» από στασιμότητα μέχρι απόλυση, πάντα σε σχέση με τα αίτια των αποκλίσεων.

Πριν κλείσουμε αυτή την ενότητα σκόπιμο είναι να παρατεθεί μια λίστα με τους πιο συνηθισμένους χρηματοοικονομικούς στόχους που τίθενται από επιχειρήσεις (σύμφωνα με έρευνα στη Μεγάλη Βρετανία) και που επηρεάζουν άμεσα τον προϋπολογισμό τους. Φυσικά, υπάρχουν διακυμάνσεις στο βαθμό χρησιμοποίησης τους που κυμαίνεται από

μηδενική χρήση τους μέχρι υιοθέτηση όλων, κάτι που συμβαίνει ανεξαρτήτως του κλάδου λειτουργίας της επιχείρησης. Αυτοί οι στόχοι είναι:

- ♦ Πωλήσεις
- ♦ Πωλήσεις προς επενδυμένο κεφάλαιο
- ♦ Κέρδη προς πωλήσεις
- ♦ Απόδοση επί της επένδυσης (ROI)
- ♦ Εργατικό κόστος
- ♦ Διοικητικά έξοδα προς πωλήσεις
- ♦ Άμεσα εργατικά προς πωλήσεις
- ♦ Έξοδα εργασίας προς πωλήσεις
- ♦ Κόστος παραγωγής προς πωλήσεις

4.3 Έλεγχος

4.3.1. Γενικά

Σε παρα πολλά σημεία η μέχρι τώρα ανάλυση έφτασε στη χρήση της έννοιας του ελέγχου. Είναι πράγματι ένα αναπόσπαστο κομμάτι των ευθυνών της διοίκησης και ταυτόχρονα ένα από τα πιο δύσκολα. Για να γίνει όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικός είναι απαραίτητο να ξεπερασθούν προβλήματα τόσο τεχνικής όσο και ανθρώπινης φύσης. Απαιτούνται τα κατάλληλα εργαλεία αλλά και προσωπικό που να μπορεί να τα χρησιμοποιήσει σωστά. Εξάλλου, ο έλεγχος δεν είναι παρά ένα από τα τελευταία στάδια στην αλυσίδα των ενεργειών της επιχείρησης και η συμβολή του εξαρτάται στο μεγαλύτερο βαθμό από την επιτυχία των προηγούμενων σταδίων: της πρόβλεψης, του προγραμματισμού και της εκτέλεσης. Όπως θα φανεί και στην συνέχεια δυσκολίες και παγίδες συναντούνται σε καθένα από αυτά.

Ένας από τους πιο πρόσφατους ορισμούς για το θέμα του διοικητικού ελέγχου, τον χαρακτηρίζει σαν «τη διαδικασία με την οποία η διοίκηση επηρεάζει άλλα μέλη του οργανισμού ώστε να εφαρμόσουν τις στρατηγικές του οργανισμού». Υπό αυτή την άποψη, ο έλεγχος τοποθετείται ανάμεσα στο στρατηγικό σχεδιασμό, που περιλαμβάνει αποφάσεις σχετικά με τις επιδιώξεις και τις πολιτικές για την επίτευξη τους και τον καθημερινό έλεγχο, μέσω του οποίου γίνονται προσπάθειες για να διασφαλιστεί ότι οι εργασίες θα εκτελεστούν αποτελεσματικά και σωστά.

4.3.2. Ο Προϋπολογισμός Ως Εργαλείο Ελέγχου

Το πρώτο και ένα από τα μεγάλα οφέλη της διαδικασίας του προϋπολογισμού είναι ότι ελέγχει εκ των προτέρων ολόκληρη τη δραστηριότητα της επιχείρησης. Κάθε μια διαδικασία ή ενέργεια εμπεριέχεται σε ένα μοναδικό σύνολο από χρηματοοικονομικές καταστάσεις, με τις οποίες μπορούν να συγκριθούν τα πραγματικά αποτελέσματα. Αυτό βέβαια έχει και το μειονέκτημα του γεγονότος ότι ο προϋπολογισμός σχετίζεται με το παρελθόν και ως εκ τούτου μοιάζει «με το να οδηγάς ένα αυτοκίνητο κοιτώντας μέσα από τον καθρέπτη». Αυτό αληθεύει ως κάποιο βαθμό. Αλλά, αν η επιχείρηση γνωρίζει τις ατέλειες του προϋπολογισμού ως μέσο, σίγουρα μπορεί να το χρησιμοποιήσει ως το βαθμό που είναι αποτελεσματικό.

Ένα άλλο απλό σημείο με το οποίο η επιχείρηση ελέγχει μέσω του προϋπολογισμού είναι απλά η παρακολούθηση της πορείας του. Μπορεί να γίνεται όσο τακτικά επιθυμεί η επιχείρηση, συνήθως πραγματοποιείται σε μηνιαία βάση αλλά και σε ορισμένες περιπτώσεις απολογιστικά. Ακόμη και έτσι όμως, παίζει το ρόλο του. Η πιο απλή μορφή ελέγχου είναι η μελέτη των αποκλίσεων, όπως ακριβώς παρουσιάστηκε στο κεφάλαιο για τους ελαστικούς προϋπολογισμούς. Και μόνο το αν οι διαφορές οφείλονται σε αποκλίσεις όγκου ή δαπάνης δίνει σημαντικότερες πληροφορίες στη διοίκηση. Με βάση αυτές, μπορεί η επιχείρηση να εντοπίσει και να διορθώσει προβλήματα στη λειτουργία της προάγοντας με αυτό τον τρόπο και την γνώση στον οργανισμό.

Αν θέλαμε να συνοψίσουμε τις επιδιώξεις του ελέγχου μέσω του προϋπολογισμού θα καταλήγαμε στα ακόλουθα σημεία. Η επιχείρηση επιδιώκει:

1. *Την ολοκλήρωση της στρατηγικής του οργανισμού:* ο έλεγχος δείχνει αν η επιχείρηση είναι σε θέση να επιτύχει τους μακροχρόνιους στόχους της και βοηθάει στον ανασχεδιασμό τους όποτε κρίνεται απαραίτητο.
2. *Την καθιέρωση σημείων ελέγχου:* μέσω του προϋπολογισμού μπορούν να προσδιορισθούν τα πιο σημαντικά σημεία στην επιχείρηση, τα οποία και αποτελούν τη βάση για οποιαδήποτε σύγκριση.
3. *Τον έλεγχο των εξόδων:* Αυτός επιτυγχάνεται μέσω των εκάστοτε εγκρίσεων και τη συσσωμάτωση τους σε ένα ολοκληρωμένο σχέδιο. Παράλληλα, η παρακολούθηση τους και ο έλεγχος των αποκλίσεων τους συμβάλει στον ίδιο σκοπό.
4. *Τον έλεγχο της κερδοφορίας και την πορεία των χρηματικών ροών:* Καθώς όλα τα στοιχεία του προϋπολογισμού σχετίζονται εν τέλει με την κερδοφορία της επιχείρησης και το ταμείο της, ο προϋπολογισμός είναι σε θέση να προειδοποιήσει για πιθανά προβλήματα και να συμβάλει στην καλύτερη λειτουργία τους.

Σύμφωνα με τις απόψεις που παρουσιάζονται στο άρθρο των Abernethy και Brownell οι επιχειρήσεις μπορούν να συγκεκριμενοποιήσουν τους στρατηγικούς τους στόχους εκφράζοντας και μεταφέροντας τους στα κατώτερα σκαλοπάτια της ιεραρχίας με τη μορφή χρηματοοικονομικών στόχων. Σε αυτά τα πλαίσια, οι προϋπολογισμοί είναι αποτελεσματικοί για την παρακολούθηση και τον έλεγχο της συμπεριφοράς των συμμετεχόντων. Η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να χρησιμοποιήσει τις αναφορές του προϋπολογισμού σαν διαγνωστικό εργαλείο για την εκτίμηση των αποτελεσμάτων σε σχέση με τον σχεδιασμό. Σύμφωνα με τους συγγραφείς ιδιαίτερος δυνατό σημείο του προϋπολογισμού είναι το γεγονός ότι μπορεί να παρακολουθήσει με αξιοπιστία τις πιο σταθερές διαδικασίες του οργανισμού. Σίγουρα όμως, με τις νέες τάσεις στη σύνταξη του, όπως τους ελαστικούς προϋπολογισμούς και τους προϋπολογισμούς βάσει

δραστηριοτήτων, μπορεί να ξεπεράσει πιο εύκολα τα μειονεκτήματα της παραδοσιακής σύνταξης του προϋπολογισμού.

4.3.3. Αυστηρότητα Ελέγχου

Ένα άλλο θέμα που σχετίζεται με την διαδικασία του ελέγχου στην επιχείρηση είναι ο τρόπος και η βαρύτητα με την οποία αυτός εφαρμόζεται. Ανάλογα με την χρήση του προϋπολογισμού στην επιχείρηση, ο έλεγχος του παίρνει και την αντίστοιχη σημασία. Είναι δυνατόν να αποσκοπεί μόνο στον εντοπισμό μεγάλων αποκλίσεων ή, σε άλλες περιπτώσεις, στο να αποτρέπει οποιαδήποτε διαφορά από τους στόχους. Σύμφωνα με τον Van der Stede ο αυστηρός έλεγχος του προϋπολογισμού από την διοίκηση περιλαμβάνει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

1. Μεγάλη έμφαση στην επίτευξη των στόχων του προϋπολογισμού
2. Δέχεται με μεγάλη δυσκολία αναθεωρήσεις του προϋπολογισμού στη διάρκεια της περιόδου
3. Δίνει μεγάλη σημασία στους επιμέρους στόχους
4. Δεν ανέχεται εύκολα αποκλίσεις από τους επιμέρους στόχους κατά την διάρκεια της περιόδου
5. Γίνονται προσπάθειες για όσο το δυνατόν μεγαλύτερη επικοινωνία μεταξύ των στόχων του προϋπολογισμού

Ο συγγραφέας στην έρευνα του κατάληξε ότι ο αυστηρός έλεγχος του προϋπολογισμού συσχετίζεται σε ένα αρκετά μεγάλο βαθμό με τον βαθμό δυσκολίας των στόχων του προϋπολογισμού. Κάτι τέτοιο, δεν σημαίνει όμως ότι και προϋπολογισμοί με φιλόδοξους και δύσκολους στόχους αντιμετωπίζονται από το προσωπικό ως υπό αυστηρό έλεγχο. Αυτό σχετίζεται περισσότερο με το στυλ της διοίκησης. Σχετικά με την αυστηρότητα των στόχων και τον έλεγχο του κόστους στα πλαίσια του προϋπολογισμού βρέθηκε ότι οι υψηλοί στόχοι πρέπει να συνδέονται από αυστηρό έλεγχο, διότι διαφορετικά γίνονται προσπάθειες από τα στελέχη να συγκρατηθούν οι στόχοι.

Κλείνοντας την ενότητα για τον έλεγχο του προϋπολογισμού πρέπει να τονισθεί και πάλι ότι ο προϋπολογισμός υπάρχει για να διευκολύνει την λειτουργία της επιχείρησης. Οι προβλέψεις συχνά πέφτουν έξω, οι στόχοι μπορεί να μην είναι πάντα οι κατάλληλοι και οι συνθήκες του περιβάλλοντος να αλλάξουν κατά τρόπο τέτοιο που να μην είναι δυνατή η άμεση προσαρμογή σε αυτές. Η επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να αξιολογεί τη βαρύτητα αυτών των παραγόντων και να είναι σε θέση να προσαρμόζεται σε αυτούς χωρίς να χάνει τον προσανατολισμό της. Σε τελική ανάλυση και ο έλεγχος μέσω του

προϋπολογισμού αποσκοπεί στην καλύτερη διοικητική λειτουργία και ως τέτοια πρέπει να αντιμετωπίζεται.

4.4. Απόδοση Και Αμοιβές

4.4.1. Αξιολόγηση Της Απόδοσης

Ένα από τα οφέλη του προϋπολογισμού είναι ότι καταφέρνει και μεταφράζει σε νούμερα τις δραστηριότητες της επιχείρησης. Όπως είδαμε, αυτό συμβάλλει στο να μπορούν να εκφραστούν πιο εύκολα οι στόχοι της επιχείρησης και στο να μπορεί να ελεγχθεί αποτελεσματικότερα η επιτυχία της ή μη. Ένα επόμενο ή αλληλοσυμπληρούμενο στάδιο στον έλεγχο είναι η διαδικασία αξιολόγησης. Ο έλεγχος του προϋπολογισμού παρέχει πάρα πολλές πληροφορίες στη διοίκηση οι οποίες όμως πρέπει να χρησιμοποιηθούν κατάλληλα. Αυτή η χρήση μπορεί να κυμαίνεται από την αξιολόγηση της επιχείρησης ως το σύνολο ή έναντι του ανταγωνισμού, έως την αξιολόγηση της επιχείρησης κάθε μέλους του οργανισμού.

Οι διοικήσεις των επιχειρήσεων συχνά χρησιμοποιούν το προϋπολογισμό ως βάση αξιολόγησης διότι αποτελεί μια σχετικά αντικειμενική βάση για δίκαια αποτελέσματα. Πράγματι, η δικαιοσύνη είναι ένα από τα προαπαιτούμενα σε ένα σύστημα αξιολόγησης που, σε συνδιασμό με την αντικειμενικότητα, κάνει πιο εύκολη την αποδοχή της αξιολόγησης από τους εργαζόμενους. Μάλιστα, η δικαιοσύνη στις διαδικασίες αξιολόγησης συντελεί στο να αυξάνεται η απόδοση των στελεχών –και εν γένει των εργαζομένων. Αυτό το γεγονός πρέπει να υπάρχει πάντα υπόψιν στις επιχειρήσεις κατά το σχεδιασμό τέτοιου είδους συστημάτων και της εφαρμογής τους.

Είναι σαφές ότι αυτή η διαδικασία δεν μπορεί να ειπωθεί ανεξάρτητα από τις άλλες αλλά πρέπει όλες να εντάσσονται σε ένα καλοσχεδιασμένο πλαίσιο. Συμμετοχή στο σχεδιασμό του προϋπολογισμού, έλεγχος, αξιολόγηση αλλά και ανταμοιβή, δεν είναι παρά κομμάτια του ίδιου νομίσματος που δεν μπορούν να υπάρχουν αυτόνομα. Ομοίως, ζητούμενο τους εξακολουθεί να είναι η ευμάρεια και η επιτυχία της επιχείρησης και όχι η «τελετουργική» ύπαρξη τους για την οποία συχνά έχουν κατηγορηθεί.

Τα συστήματα αξιολόγησης της απόδοσης εξακολουθούν να είναι οι βάσεις πάνω στις οποίες βασίζεται ο έλεγχος. Ως εκ τούτου πρέπει να συνδυάζεται με χρηματοοικονομικές και μη πληροφορίες και ο έλεγχος πρέπει να μετατοπιστεί σταδιακά προς τον ίδιο τον εργαζόμενο (μέσω ομάδων, επιτροπών κτλ.). Ταυτόχρονα, κρίνεται απαραίτητη η σύνδεση

του με το σύστημα αμοιβών καθιστώντας παράλληλα τον εργαζόμενο υπεύθυνο για το αποτέλεσμα.

Παρενθετικά στο θέμα να αναφερθεί ότι μια από τις πιο ενδιαφέρουσες διακρίσεις που αναγνωρίζει η βιβλιογραφία στον έλεγχο, αφορά τον τρόπο με τον οποίο ασκείται. Κατ' αυτόν τον τρόπο μπορεί να διακριθεί σε *interactive* που μπορούμε να τον αποδώσουμε στα ελληνικά ως *συνεχή* και σε *διαγνωστικό*. Στην πρώτη περίπτωση η διοίκηση επεμβαίνει στις καθημερινές εργασίες των υφισταμένων ασκώντας έλεγχο. Στη δεύτερη περίπτωση αυτό συμβαίνει μόνο όταν εντοπίζεται ένα πρόβλημα. Σε ότι αφορά την απόδοση σε σχέση με τον προϋπολογισμό, υπό τον συνεχή έλεγχο, οι μάνατζερ διαρκώς συζητούν με τους υφισταμένους την απόδοση τους. Στο διαγνωστικό έλεγχο αυτό συμβαίνει μόνο όταν εντοπίζονται δυσμενείς αποκλίσεις.

4.4.2. Αμοιβές Και Προϋπολογισμός

Αφού παρουσιάστηκαν τα ζητήματα του ελέγχου και της αξιολόγησης, σειρά έχουν τα συστήματα ανταμοιβών. Στις ενότητες που προηγήθηκαν είχε γίνει σαφής η ανάγκη για σύνδεση αυτών των παραγόντων για μια πιο ολοκληρωμένη χρήση του προϋπολογισμού. Στην Αγγλία, η συσχέτιση των αμοιβών με το βαθμό της απόδοσης των εργαζομένων φθάνει στο ποσοστό του 85%.

Όταν γίνεται λόγος για αμοιβές αυτές μπορεί να αφορούν οικονομικά και μη οφέλη. Από τα πιο συνηθισμένα οικονομικά είναι οι αυξήσεις στους μισθούς ή τα bonus. Η βιβλιογραφία αυτά τα χαρακτηρίζει βραχυχρόνια, λόγω της άμεσης εφαρμογής τους. Από την άλλη μεριά, πιο μακροχρόνιες και μη άμεσα οικονομικές αμοιβές μπορούν να θεωρηθούν η άνοδος στην ιεραρχία, η παροχή stock options, η αναγνώριση από την επιχείρηση κ.κ.. Είναι σαφές από τα προηγούμενα ότι είναι πιο εύκολη η διαχείριση των χρηματικών αμοιβών σε σχέση με τους υπόλοιπους παράγοντες. Όπως και να έχει, η επιχείρηση, σε κάθε μια από αυτές τις περιπτώσεις, δεν μπορεί να βασίζεται αποκλειστικά στην επιτυχία του προϋπολογισμού και τη σχέση του εργαζόμενου με αυτή, αλλά σε μια πιο σφαιρική αξιολόγηση. Αναπόσπαστο κομμάτι της τελευταίας θα είναι και ο προϋπολογισμός.

4.5. Προβλήματα προϋπολογισμού

Ο προϋπολογισμός, παρά τα πολλά οφέλη που δίνει στις επιχειρήσεις, δεν βρίσκει πάντα εφαρμογή με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Πολλά αρνητικά σημεία είναι συνδεδεμένα με αυτόν όπως η γραφειοκρατία και η τυπολατρία αλλά και η χαμηλή αποδοτικότητα. Αυτά τα στοιχεία σε συνδυασμό με αρκετά άλλα, αλλά και τις μεταβαλλόμενες συνθήκες του περιβάλλοντος, συντείνουν στη δημιουργία ενός κινήματος κατά της χρήσης του προϋπολογισμού. Πριν ξεκινήσει η ανάλυση περί των μειονεκτημάτων του, καλό θα ήταν να διευκρινισθεί πως ο προϋπολογισμός δεν είναι κατ' ανάγκη καλός ή κακός αλλά πως η χρήση του είναι αυτή που φέρνει τα αντίστοιχα αποτελέσματα. Στη συνέχεια θα παρατεθούν τα κυριότερα προβλήματα που παρουσιάζονται.

4.5.1. Περιθώριο Ασφαλείας Προϋπολογισμού

Για το περιθώριο ασφαλείας του προϋπολογισμού -όπως μπορούμε να μεταφράσουμε ελεύθερα από τα αγγλικά το budgetary slack- έχει γίνει αναφορά και σε προηγούμενα σημεία στην εργασία. Στην ουσία είναι η *διαφορά μεταξύ της πρόβλεψης για την πορεία των εσόδων ή των εξόδων που παρέχει ένα στέλεχος και μιας ρεαλιστικής εκτίμησης τους*. Το πρόβλημα έγκειται στο ότι ο εργαζόμενος γνωρίζει ότι υπάρχει διαφορά μεταξύ των δύο (η «διαδικασία» του padding the budget) και παρόλα αυτά προτιμά να υπερεκτιμά το κόστος ή να υποεκτιμά τα οφέλη. Ο λόγος είναι προφανής: κατ' αυτό τον τρόπο θα του είναι πιο εύκολο να επιτύχει τους στόχους που του προσδιορίζει ο προϋπολογισμός με μεγαλύτερη ευκολία και θα χρειαστεί να καταβάλλει λιγότερο κόπο. Αν μάλιστα καταφέρει να επιτύχει θετικές αποκλίσεις από τους τελικούς στόχους, θα βρίσκεται σε θέση να λάβει περισσότερες αμοιβές.

Το θέμα είναι πως το περιθώριο ασφαλείας είναι μια συνηθισμένη, σχετικά, πρακτική στη διαδικασία του προϋπολογισμού και ειδικά όπου αφορά το συμμετοχικό προϋπολογισμό. Το σκεπτικό για τα έξοδα είναι «ζητάω περισσότερα για να μπορώ να κόψω αργότερα» - και αντίστροφα για τα έσοδα - είναι αρκετά γνωστό στις διοικήσεις. Όπως αναφέρουν οι Fernandez, Perez και Robson στη περίπτωση μιας Ευρωπαϊκής αυτοκινητοβιομηχανίας με θυγατρική στη Λατινική Αμερική, η μητρική συνυπολόγιζε

πάντα το χάσμα μέχρι να δώσει την τελική έγκριση για τον προϋπολογισμό της θυγατρικής της.

Ο Alan Webb, στην ανάλυση του σχετικά με τις συνέπειες της φήμης και της έρευνας των αποκλίσεων στο θέμα της δημιουργίας περιθωρίου ασφαλείας στον προϋπολογισμό, κατέληξε σε χρήσιμα συμπεράσματα για τη μείωση του φαινομένου.

Σύμφωνα με την έρευνα του, όταν ο εργαζόμενος πιστεύει ότι μπορεί να εντοπιστεί ευθύνη επάνω του ή ότι διακυβεύεται η φήμη του έστω και σε μικρό βαθμό, τότε μειώνεται η προθυμία του να δημιουργήσει προϋπολογιστικό περιθώριο ασφαλείας. Ομοίως, αν ο εργαζόμενος πρέπει να ερμηνεύσει διαφορές μεταξύ προϋπολογισμού και απόδοσης, και πάλι μειώνεται η προθυμία του να προσπαθήσει να *χειραγωγήσει* τις προβλέψεις. Αυτά τα δύο στοιχεία έχουν σαφή πλεονεκτήματα για την επιχείρηση καθώς, ασκώντας αντίστοιχο έλεγχο, μπορεί να βοηθήσει στη αποτελεσματικότερη λειτουργία του προϋπολογισμού, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από άλλες έρευνες.

4.5.2. Γραφειοκρατία

Ένα άλλο ζήτημα με εξίσου σοβαρές συνέπειες μπορεί να είναι η *γραφειοκρατία* από τη χρήση των προϋπολογισμών. Η γραφειοκρατία έχει σίγουρα οφέλη δεδομένου ότι εξασφαλίζει αντικειμενικότητα και συνέχεια σε έναν οργανισμό και με τη σύγχρονη προσέγγιση της παρέχει μέσα επιτήρησης στον οργανισμό, παρόλα αυτά έχει κάποια όρια. Μπορεί ο τύπος να είναι ο αδελφός της ουσίας όπως αναφέρεται συχνά στο Δίκαιο όμως δεν είναι δυνατόν να κυριαρχεί επί της ουσίας. Αυτό είναι κάτι που συναντιέται στις επιχειρήσεις. Στο ίδιο άρθρο για την ευρωπαϊκή αυτοκινητοβιομηχανία, οι αρχές της επιχείρησης προσπαθούσαν να επιβάλουν τον προϋπολογισμό μέσω των συνεχών αναθεωρήσεων των αρχικών στόχων. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εμμονή στη διαδικασία του προϋπολογισμού προσπαθούσε να νομιμοποιήσει έναν εξωτερικά - για την θυγατρική - επιβληθέντα προϋπολογισμό. Το θέμα προφανώς συνδέεται και με την ψευδοσυμμετοχή που αναλύθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο.

Η διαδικασία σύνταξης του προϋπολογισμού κρατά πολύ χρόνο. Σε ορισμένες μάλιστα περιπτώσεις ολοκληρώνεται, αφού η περίοδος στην οποία αναφέρεται έχει ήδη ξεκινήσει. Απαιτεί συμμετοχή και χρόνο από τα στελέχη, συνήθως γίνονται και αναθεωρήσεις ενώ και η παρακολούθηση του απαιτεί προσπάθεια. Το πρόβλημα δεν έγκειται τόσο στο επιπλέον φόρτο εργασίας, αλλά στο ότι ο χρόνος που αναλύσκεται δεν χρησιμοποιείται για τα βασικά καθήκοντα του εργαζομένου. Είναι κατανοητή, συνεπώς, η

ανάγκη να προσπαθεί η διοίκηση να κάνει πιο αποτελεσματική τη διαδικασία του προϋπολογισμού στην επιχείρηση και λιγότερο χρονοβόρα.

4.5.3 Μείωση Κόστους

Ένα θέμα που μπορεί να δημιουργεί πρόβλημα στη χρήση των προϋπολογισμών είναι η ταύτιση τους με τη προσπάθεια της επιχείρησης να μειώσει τα έξοδα της και το κόστος των προϊόντων της. Σε πολλές περιπτώσεις η εμμονή στο κόστος συντελεί στο να χάνει ο προϋπολογισμός σιγά-σιγά όλες τις άλλες λειτουργίες του και να απομονώνεται αυτή η σκοπιμότητα του στη συνείδηση των εργαζομένων. Είναι λογικό να χρησιμοποιείται ο προϋπολογισμός σαν εργαλείο για τη συγκράτηση κόστους και εξόδων όμως η επιχείρηση πρέπει να τον χρησιμοποιεί για όλα του τα οφέλη.

4.5.4. Σύγκρουση Στόχων

Ένα από τα μεγάλα ζητήματα που συναντιόνται στις επιχειρήσεις αφορά τη σύγκρουση των στόχων των μελών τους με το σύνολο του οργανισμού. Ένα πολύ απλό παράδειγμα είναι το ακόλουθο: ένας πωλητής πουλά σε ένα επισφαλές πελάτη επί πιστώσει μια μεγάλη ποσότητα προϊόντος γνωρίζοντας τις τεράστιες δυσκολίες για την είσπραξη. Σε αυτή τη περίπτωση, ο πωλητής θα πάρει το ποσοστό επί των πωλήσεων που του αναλογεί όμως η επιχείρηση κατά πάσα πιθανότητα δεν θα εισπράξει. Αντίστοιχα, υπάρχουν πάρα πολλές περιπτώσεις που ο εργαζόμενος ή κυρίως το στέλεχος μπορεί να ενεργήσει με γνώμονα το προσωπικό συμφέρον και όχι το όφελος για την επιχείρηση. Μερικές από αυτές παρατίθενται στη συνέχεια :

- ✓ Σπατάλη του υπολοίπου του προϋπολογισμού στο τέλος της περιόδου ώστε να δικαιούται το στέλεχος τουλάχιστον το ίδιο ποσό την επόμενη περίοδο

- ✓ Μείωση εξόδων με μακροπρόθεσμα αποτελέσματα όπως η διαφήμιση ή η έρευνα και ανάπτυξη κτλ., ώστε να επιτευχθεί ο προϋπολογισμός
- ✓ Ηθελημένη μείωση κερδών ώστε να τεθούν ευκολότεροι στόχοι την επόμενη περίοδο (βλ. γελοιογραφία, Dilbert, 2002)

Για να αντιμετωπισθούν τέτοιου είδους ζητήματα, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη λεγόμενη *λογιστική ευθύνης* (responsibility accounting) με στόχο να μετρούν την απόδοση των εργαζομένων και των τμημάτων, ώστε να υιοθετούν τους στόχους του οργανισμού. Πιο πρακτικά, σε αποκεντρωμένους οργανισμούς, κάθε στέλεχος είναι υπεύθυνο μόνο για το κόστος (ή τα έσοδα) πάνω στα οποία έχει έλεγχο. Προφανώς η λογιστική ευθύνης σχετίζεται άμεσα με τη διαδικασία του ελέγχου και αμοιβών, αποσκοπώντας σε μια καλύτερη λειτουργία της επιχείρησης. Κομμάτι της λογιστικής ευθύνης είναι και ο *προϋπολογισμός ευθύνης* που είναι το πιο κοινό σύστημα ελέγχου για μεγάλες ιδιωτικές επιχειρήσεις. Σύμφωνα με αυτόν:

- ✓ Τα τμήματα και οι μάνατζερ αξιολογούνται σε σχέση με τους στόχους που έχουν αποδεχθεί
- ✓ Χρησιμοποιούνται οικονομικά κριτήρια για την μέτρηση και την ανταμοιβή της επίτευξης των στόχων
- ✓ Η επιτυχία ή αποτυχία αποδίδεται ολόκληρη στις αποφάσεις των στελεχών και την απόδοση της διοίκησης.

Παρενθετικά να αναφερθεί, ότι στις περιπτώσεις προϋπολογισμού κεφαλαίου οι κίνδυνοι είναι μεγαλύτεροι για την επιχείρηση. Αν υπάρχει σύνδεση της απόδοσης με το επενδυμένο κεφάλαιο υπάρχει ο κίνδυνος της να μειωθούν οι επενδύσεις. Για παράδειγμα, ο μάνατζερ μιας θυγατρικής μπορεί να αποφασίσει να μην προβεί σε μια επένδυση γιατί, κατ' αυτό τον τρόπο, για τις πρώτες περιόδους, θα υπάρχει μειωμένη απόδοση. Κάτι τέτοιο, βέβαια, υποσκάπτει το μέλλον της επιχείρησης. Αντίστοιχα

αυξάνεται και το κόστος για οποιαδήποτε νέα προσπάθεια λόγω της απροθυμίας για επένδυση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

5.1. Κρατικές Και Μη Κερδοσκοπικές Οντότητες : Εισαγωγή

5.1.1. Χαρακτηριστικά Των Κρατικών Και Μη Κερδοσκοπικών Οντοτήτων

Ο συλλογικός όρος που χρησιμοποιείται από τον πίνακα προτύπων οικονομικής λογιστικής για να αναφερθεί στις κυβερνητικές μονάδες καθώς επίσης και σε όλες τις άλλες μη κερδοσκοπικές οργανώσεις, αναφέρεται για τουλάχιστον 40 τοις εκατό του Ακαθάριστου Εθνικού Προϊόντος. (Εάν οι "φορολογικές δαπάνες," ποσά που αφήνονται από τους φορολογικούς νόμους στα χέρια των φορολογούμενων για να εξυπηρετήσουν

έναν δημόσιο σκοπό, όπως π.χ. η απαλλαγή από την ομοσπονδιακή εισοδηματική φορολογία ενδιαφέροντος στους κρατικούς και τοπικής κυβέρνησης δεσμούς, εγγυήσεις δανείου και άλλα στοιχεία που δεν συμπεριλαμβάνονται στους προϋπολογισμούς πιστώσεων, προστίθενται στις πιστώσεις, το σύνολο κυβερνητικό και άλλες μη επιχειρηματικές δαπάνες προσεγγίζουν το 50 τοις εκατό του ΑΕΠ).

Ο όρος "μη κερδοσκοπικές", ο ίδιος φανερώνει ότι οι οντότητες σε αυτήν την κατηγορία υπάρχουν για λόγους εκτός από την προσπάθεια να κερδίσουν το καθαρό εισόδημα για τους ιδιοκτήτες ή τους επενδυτές. Πράγματι, μια οντότητα "μη κερδοσκοπική", δεν έχει κανέναν "ιδιοκτήτη" υπό την έννοια των επιχειρήσεων. Τα πρόσωπα και οι οργανώσεις που εισφέρουν τους πόρους για να ιδρύσουν μια οντότητα ή για να επεκτείνουν την κλίμακα των λειτουργιών, το κάνουν χωρίς την προσδοκία της λήψης μιας "επιστροφής στην επένδυση," ή ακόμα και, μιας επιστροφής της επένδυσης. Ο χαρακτηριστικός λόγος για την οργάνωση μιας μη κερδοσκοπικής οντότητας είναι να παράσχει τις υπηρεσίες σε μια κοινωνική συνήθως ομάδα. Στη συνηθισμένη περίπτωση, οι διοικητές μιας τέτοιας οργάνωσης προσπαθούν να καθορίσουν εκ των προτέρων τις εκροές των πόρων που απαιτούνται για να παρέχουν τις υπηρεσίες κατά τη διάρκεια ενός δεδομένου χρονικού διαστήματος, κατόπιν γίνεται προσπάθεια για να εξασφαλιστεί μια εισροή των πόρων περίπου ίσων με την επιθυμητή εκροή. Μερικές οντότητες στην κατηγορία αυτή μπορούν να λειτουργήσουν κάτω από τους πολύ λεπτομερείς και συγκεκριμένους νομικούς περιορισμούς ως προς τις πηγές οικονομικών πόρων που μπορούν να χρησιμοποιήσουν, τα ποσά που μπορούν να αυξήσουν κάθε πηγή και μπορούν να κάνουν χρήση των εισπράξεων από κάθε πηγή - αυτό ισχύει ιδιαίτερα για τις τοπικές κυβερνητικές μονάδες. Άλλες οντότητες στον τομέα των "μη κερδοσκοπικών" είναι περίπου τόσο ελεύθερες όσο και οι επιχειρήσεις από το νομικό περιορισμό ως προς τις πηγές και τις χρήσεις των οικονομικών πόρων.

Η αρχική εστίαση της οικονομικής αναφοράς από τις επιχειρήσεις είναι πληροφορίες για τα κέρδη και τα συστατικά του. Σαφώς, η αρχική εστίαση της οικονομικής αναφοράς από τις "μη κερδοσκοπικές" οντότητες διαφέρει από αυτήν των επιχειρήσεων. Οι στόχοι της οικονομικής αναφοράς από τις "μη κερδοσκοπικές" οργανώσεις είναι κάτω από τη μελέτη της Επιτροπής Προτύπων Οικονομικής Λογιστικής. Είναι η εξαγγελμένη πρόθεση της επιτροπής να εκδώσει μια σειρά εκθέσεων των εννοιών οικονομικής λογιστικής για να εκθέσει την άποψη της επιτροπής για κάθε στοιχείο του εννοιολογικού πλαισίου για τις "μη κερδοσκοπικές" οργανώσεις καθώς επίσης και για τις επιχειρήσεις.

5.1.2. Εισαγωγή στη Λογιστική Για "μη κερδοσκοπικές" Οντότητες

5.1.2.i Λογιστική Κεφαλαίων

Οι τοπικές κυβερνητικές μονάδες έχουν στη διάθεση τους μόνο τους πόρους που έχουν οριστεί από το ρυθμιστικό νομοθετικό πλαίσιο. Μια τοπική κυβερνητική μονάδα μπορεί να επιλέξει να μην χρησιμοποιήσει έναν πόρο που εγκρίνεται από τον κρατικό νόμο, αλλά δεν μπορεί να επιλέξει και να χρησιμοποιήσει έναν αναρμόδιο πόρο. Οι τοπικές κυβερνητικές μονάδες μπορούν να πραγματοποιήσουν τις δαπάνες μόνο για λόγους, και στα ποσά, που εγκρίνονται από το νομοθετικό πλαίσιο σύμφωνα με τις διαδικασίες που εκτίθενται λεπτομερώς στους κρατικούς νόμους. Εάν οι ανώτεροι υπάλληλοι μιας δεδομένης τοπικής κυβερνητικής μονάδας θεωρούν ότι οι περιορισμοί που καθορίζονται από τα υπερκείμενα κλιμάκια δεν προωθούν την ορθολογική διαχείριση των πόρων, ή θεωρούν ότι η ορθολογική διαχείριση εμποδίζεται, τότε είναι πολύ δύσκολο να αντιδράσουν και να επιβάλουν την γνώμη τους. Οι περιορισμοί είναι δεσμευτικοί, ο κυβερνητικός ανώτερος υπάλληλος δεν έχει καμία επιλογή αλλά πρέπει να λειτουργήσει μέσα σε αυτούς. Το σύστημα λογιστικής πρέπει να επιτρέψει στους ανώτερους υπαλλήλους να συμμορφωθούν με τους νομικούς περιορισμούς. Η ανάγκη να αποδειχθεί η υποταγή στις νομικές απαιτήσεις οδήγησε στην ανάπτυξη της έννοιας της "λογιστικής κεφαλαίων", η οποία είναι τόσο βασική που ο όρος "λογιστική κεφαλαίων" χρησιμοποιείται συχνά για να δείξει το είδος λογιστικής που συστήνεται για το κράτος, τις τοπικές κρατικές μονάδες και τις μη κερδοσκοπικές οντότητες.

Η λέξη *κεφάλαιο* έχει είναι ένας ειδικός τεχνικός όρος στον τομέα των κρατικών οντοτήτων. Το Εθνικό Συμβούλιο Κυβερνητικής Λογιστικής των ΗΠΑ ορίζει τον όρο αυτό ως εξής:

Ένα κεφάλαιο ορίζεται ως μια δημοσιονομική και λογιστική οντότητα με ένα αυτό-ισοσκελισμένο σύνολο απολογισμών που καταγράφουν τα μετρητά και τους άλλους οικονομικούς πόρους, μαζί με όλα τα σχετικά στοιχεία του παθητικού και της καθαρής θέσης και τις μεταβολές, να είναι διαχωρισμένες έτσι ώστε να είναι δυνατή η αξιολόγηση του κατά πόσο οι επιμέρους δραστηριότητες συμβάλουν στην επίτευξη ορισμένων στόχων σύμφωνα με τους ειδικούς κανονισμούς και τους περιορισμούς.

Πρέπει να σημειωθεί η διπλή έννοια "του κεφαλαίου". Ένα κεφάλαιο είναι μια λογιστική οντότητα αλλά είναι επίσης και μια χρηματοοικονομική οντότητα που δημιουργείται, στις περισσότερες περιπτώσεις, από τη λειτουργία του νόμου. Ο όρος "νόμος" χρησιμοποιείται υπό τη γενικότερη έννοιά του. Ο όρος χρηματοοικονομική

οντότητα αναφέρεται στην ξεχωριστή φύση και αποστολή του κεφαλαίου όπως αυτές είναι δυνατόν να ορίζονται από νομοθετήματα (με την πολύ ευρεία έννοια του όρου) ενώ ο όρος λογιστική οντότητα αναφέρεται στην ξεχωριστή οικονομική μονάδα η οποία τυγχάνει μεταχείρισης μιας οικονομικής οντότητας για την εξυπηρέτηση των στόχων της λογιστικής. Για την χρηματοοικονομική λογιστική ένα μεγάλο βιομηχανικό εργοστάσιο ή ένα μικρό εμπορικό κατάστημα αποτελούν μια οικονομική οντότητα. Σε αντιδιαστολή, ένας μικρός δήμος μπορεί να αποτελείται από αρκετά κεφάλαια.

Οι τύποι κεφαλαίων που συστήνονται προς χρήση από το κράτος και τις τοπικές κυβερνήσεις από το Εθνικό Συμβούλιο Κυβερνητικής Λογιστικής των ΗΠΑ είναι ταξινομημένοι σε τρεις κατηγορίες: δημόσια (κυβερνητικά) κεφάλαια, ιδιοκτησιακά κεφάλαια και διαχειριστικά κεφάλαια. Στην πρώτη ομάδα, τα *κυβερνητικά κεφάλαια*, είναι:

1.Γενικά Κεφάλαια: Τα γενικά κεφάλαια είναι κεφάλαια που δημιουργούνται για την παρακολούθηση των πόρων που προορίζονται για την χρηματοδότηση των γενικών υπηρεσιών που η κρατική μονάδα εκτελεί για τους πολίτες της. Αυτοί περιλαμβάνουν τη γενική διοίκηση, την προστασία της ζωής και της ιδιοκτησίας, την υγιεινή και παρόμοιες ευρείες υπηρεσίες. Το γενικό κεφάλαιο περιγράφεται μερικές φορές ως αυτό που χρησιμοποιείται για να πραγματοποιήσει όλες τις οικονομικές συναλλαγές που δημιουργούνται. Μερικές δραστηριότητες, όπως οι κυβερνητικά υποστηριγμένες βιβλιοθήκες, είναι συχνά ικανοποιητικής σπουδαιότητας και μεγέθους για να υπάρξει ένα ειδικό κονδύλιο. Όταν αυτό δεν ισχύει αποτελούν μια λειτουργία και μια ευθύνη του γενικού κεφαλαίου.

2.Ειδικά Κεφάλαια Εσόδων: Είναι τα κεφάλαια που δημιουργούνται οποτεδήποτε ένας φόρος ή ένα άλλο έσοδο εκχωρείται από το νόμο στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς για να χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά και μόνο για συγκεκριμένο σκοπό. Για το συγκεκριμένο σκοπό ή τη λειτουργία στην οποία αφιερώνεται, ένα ειδικό κεφάλαιο εισοδήματος είναι πολύ όμοιο με τη φύση ενός γενικού κεφαλαίου. Μερικές από τις κυβερνητικές υπηρεσίες για τις οποίες τα ειδικά κεφάλαια καθιερώνονται συχνά είναι η εκπαίδευση, οι βιβλιοθήκες, οι οδοί και οι γέφυρες, η ευημερία, κτλ.

3. Κύρια Κεφάλαια ή Κεφάλαια Έργων: Η εισροή και η εκροή όλων των οικονομικών πόρων που χρησιμοποιούνται για την απόκτηση των κύριων εγκαταστάσεων, εκτός από εκείνους που χρηματοδοτούνται από τα ειδικά κεφάλαια αξιολόγησης, τα ιδιόκτητα κεφάλαια και τα κεφάλαια εμπιστοσύνης, παρακολουθούνται από τα κύρια κεφάλαια.

4. Κεφάλαια Αποπληρωμής Χρεών: Ένα κεφάλαιο αποπληρωμής χρεών δημιουργείται για να παρακολουθήσει τους πόρους που προορίζονται για την πληρωμή των τόκων και

των χρεολυσίων του μακροπρόθεσμου γενικού χρέους εκτός από αυτό που είναι πληρωτέο από ειδικές επενδύσεις και από αυτό που συντηρείται από τις κυβερνητικές επιχειρήσεις.

5. Ειδικά Κεφάλαια Επενδύσεων: Τα ειδικά κεφάλαια επενδύσεων σχεδιάζονται για να παρακολουθήσουν την κατασκευή, ή την αγορά μέσω της σύμβασης, των δημόσιων βελτιώσεων, (π.χ. οδοί, πεζοδρόμια, συστήματα υπονόμων)

Οι ακόλουθοι δύο τύποι κεφαλαίων, που ανήκουν στην δεύτερη κατηγορία, αναφέρονται ως *ιδιοκτησιακά κεφάλαια*:

6. Κεφάλαια Εσωτερικών Υπηρεσιών : Τα κεφάλαια εσωτερικών υπηρεσιών δημιουργούνται από τις κυβερνητικές μονάδες ως μέσο παροχής των υπηρεσιών σε άλλα κεφάλαια ή των τμημάτων της ίδιας μονάδας, ή σε άλλες κυβερνητικές μονάδες, σε μια βάση κόστος-αποζημιώσεων. Κύριος λόγος δημιουργίας τους είναι η συνεχής βελτίωση της αποδοτικότητας.

7. Επιχειρησιακά Κεφάλαια : Ενώ τα κεφάλαια εσωτερικών υπηρεσιών δημιουργούνται για να παρέχουν τις υπηρεσίες για τους κυβερνητικούς πελάτες, τα επιχειρησιακά κεφάλαια χρησιμοποιούνται για να παρέχουν υπηρεσίες κυρίως κοινής ωφέλειας όπως το ηλεκτρικό, το ύδωρ, το αέριο ή άλλες υπηρεσίες στο ευρύ κοινό. Τα επιχειρησιακά κεφάλαια χρησιμοποιούνται επίσης για να παρακολουθήσουν τις δραστηριότητες για τις οποίες το κυβερνητικό σώμα επιθυμεί τον περιοδικό υπολογισμό των εισοδημάτων που έχουν κερδιστεί, των δαπανών που επιφέρονται ή του καθαρού εισοδήματος.

Η τρίτη κατηγορία κεφαλαίων που συστήνονται προς χρήση από το κράτος και τις τοπικές κυβερνητικές μονάδες είναι τα *διαχειριστικά κεφάλαια*.

8. Κεφάλαια Κληροδοτημάτων : Χρησιμοποιούνται για να παρακολουθήσουν τις συναλλαγές σχετικές με περιουσιακά στοιχεία, δωρεές και κληροδοτήματα τα οποία κατέχει μια κυβερνητική μονάδα ως επιτροπή ή αντιπρόσωπος.

Τα πιο πάνω κεφάλαια συμπληρώνονται από μια ομάδα λογαριασμών πάγιου ενεργητικού και μια ομάδα γενικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων.

5.1.2.ii Η Βάση Της Λογιστικής

Η χρήση της λογιστικής βάσης του δεδουλευμένου θεωρείται κατάλληλη για τα ιδιόκτητα κεφάλαια, τα μη αναλώσιμα κεφάλαια εμπιστοσύνης και τα κεφάλαια συνταξιοδοτικής εμπιστοσύνης των κυβερνητικών μονάδων. Η λογιστική του δεδουλευμένου σημαίνει (1) ότι τα εισοδήματα πρέπει να καταγραφούν στην περίοδο στην οποία η υπηρεσία δίνεται, αν και η πληρωμή πραγματοποιείται σε μια προγενέστερη ή

επόμενη περίοδο και (2) ότι οι δαπάνες πρέπει να καταγραφούν στην περίοδο στην οποία το όφελος παραλαμβάνεται, αν και η πληρωμή γίνεται σε μια προγενέστερη ή επόμενη περίοδο. Στη λογιστική των επιχειρήσεων, η βάση του δεδουλευμένου υιοθετείται για να συγκρίνει τις δαπάνες με το εισόδημα που προέρχεται από εκείνες τις δαπάνες και με αυτόν τον τρόπο παράγεται μια πιο χρήσιμη εισοδηματική έκθεση. Στις κυβερνητικές οντότητες, εντούτοις, ακόμη και για εκείνα τα κεφάλαια που προσπαθούν να καθορίσουν το καθαρό εισόδημα, μόνο ορισμένα κεφάλαια εμπιστοσύνης έχουν σημαντικό ενδιαφέρον για το μεγαλύτερο πιθανό ποσό κέρδους. Τα εσωτερικά κεφάλαια χρησιμοποιούνται πρώτιστα για λόγους εξυπηρέτησης. Για αυτούς τους λόγους, οι λειτουργικές εκθέσεις των ιδιόκτητων κεφαλαίων, των μη αναλώσιμων κεφαλαίων εμπιστοσύνης και των κεφαλαίων συνταξιοδοτικής εμπιστοσύνης καλούνται εκθέσεις του εισοδήματος και των δαπανών, και όχι εισοδηματικές εκθέσεις.

Τα κεφάλαια άλλων τύπων (γενικά κεφάλαια, ειδικά κεφάλαια εισοδήματος, κύρια κεφάλαια, κεφάλαια αποπληρωμής χρέους, και αναλώσιμα κεφάλαια εμπιστοσύνης) δεν ενδιαφέρονται για τον εισοδηματικό προσδιορισμό. Όπως εξηγείται στην ενότητα 5.2, αυτά τα κεφάλαια ενδιαφέρονται για τη σύγκριση των δαπανών των νομικών πιστώσεων ή των νομικών εγκρίσεων, με τα διαθέσιμα εισοδήματα στις δαπάνες χρηματοδότησης. Συνεπώς, το Εθνικό Συμβούλιο Κυβερνητικής Λογιστικής των ΗΠΑ συστήνει ότι τα "κυβερνητικά" κεφάλαια και τα αναλώσιμα κεφάλαια εμπιστοσύνης, χρησιμοποιούν την τροποποιημένη βάση του δεδουλευμένου. Η τροποποιημένη βάση του δεδουλευμένου ορίζεται ως εξής:

Τα έσοδα πρέπει να αναγνωριστούν στη λογιστική περίοδο στην οποία γίνονται διαθέσιμα και μετρήσιμα, όταν δηλαδή εισπράττονται ή όταν η είσπραξη τους μπορεί να εκτιμηθεί ότι θα γίνει στο εγγύς μέλλον. Οι δαπάνες πρέπει να αναγνωριστούν στη λογιστική περίοδο στην οποία λαμβάνονται τα υλικά ή οι υπηρεσίες ή πραγματοποιείται ή δημιουργείται αντίστοιχη υποχρέωση. Η τροποποιημένη βάση του δεδουλευμένου αναγνωρίζει ότι δεν είναι εφαρμόσιμο να λογαριαστούν σε μια βάση δεδουλευμένου τα εισοδήματα που παράγονται σε αυτό-εκτιμώμενη βάση, όπως οι φόροι εισοδήματος, οι φόροι ακαθάριστων παραλαβών και οι φόροι επί των πωλήσεων. Για τέτοιους φόρους, και για άλλες κατηγορίες εισοδήματος που συζητούνται λεπτομερώς στις ακόλουθες ενότητες, ο προσδιορισμός του ποσού εισοδήματος που εισπράττεται γίνεται συνήθως κατά την διάρκεια της είσπραξης, τοποθετώντας κατά συνέπεια το κεφάλαιο μερικώς στη βάση μετρητών. Αν και το βάρος της εξουσίας είναι βεβαίως επάνω στην αναγνώριση της βάσης του δεδουλευμένου των πραγματοποιούμενων ή διαθέσιμων εισοδημάτων, οι νόμοι

διάφορων αρμοδιοτήτων απαίτησαν ακόμα την αναγνώριση μιας βάσης μετρητών για όλα τα εισοδήματα.

5.1.3. Αρχές Της Λογιστικής Για Το Κράτος Και Τις Κυβερνητικές Μονάδες

Στο προηγούμενο τμήμα αυτού του κεφαλαίου αναπτύχθηκαν κυρίως αναφορές για την λογιστική και τις οικονομικές αρχές που δημοσιεύθηκαν από το Εθνικό Συμβούλιο Κυβερνητικής Λογιστικής των ΗΠΑ. Εμφανίζεται χρήσιμο σε αυτό το σημείο να παρασχεθεί μια συνοπτική αναφορά των αρχών που εκτίθενται από το Εθνικό Συμβούλιο Κυβερνητικής Λογιστικής.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΦΟΡΑ ΤΩΝ ΙΚΑΝΟΤΗΤΩΝ

1. Ένα κυβερνητικό σύστημα λογιστικής πρέπει να καταστήσει πιθανά τα δύο παρακάτω σημεία : (α) να παρουσιάσει αρκετά και με την πλήρη κοινοποίηση την χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα των οικονομικών λειτουργιών των κεφαλαίων της κυβερνητικής μονάδας σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές αρχές της λογιστικής και (β) να καθορίσει και να αποδείξει την συμμόρφωση με τις χρηματοδοτικές, νομικές και συμβατικές διατάξεις.

ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

2. Τα κυβερνητικά συστήματα λογιστικής πρέπει να οργανωθούν και να χρησιμοποιηθούν σε μια βάση κεφαλαίων. Ένα κεφάλαιο ορίζεται ως μια δημοσιονομική και λογιστική οντότητα με ένα αυτό-ισοσκελισμένο σύνολο απολογισμών που καταγράφουν τα μετρητά και τους άλλους οικονομικούς πόρους, μαζί με όλα τα σχετικά στοιχεία του παθητικού και της καθαρής θέσης και τις μεταβολές, να είναι διαχωρισμένες έτσι ώστε να είναι δυνατή η αξιολόγηση του κατά πόσο οι επιμέρους δραστηριότητες συμβάλουν στην επίτευξη ορισμένων στόχων σύμφωνα με τους ειδικούς κανονισμούς και τους περιορισμούς.

ΤΥΠΟΙ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

3. Οι τύποι των κεφαλαίων που πρέπει να χρησιμοποιηθούν από το κράτος και τις κρατικές μονάδες αναφέρθηκαν αναλυτικά στην παράγραφο 5.1.2.i Λογιστική Κεφαλαίων.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

4. Οι κυβερνητικές μονάδες πρέπει να δημιουργήσουν και να διατηρήσουν εκείνα τα κεφάλαια που απαιτούνται από το νόμο και την ορθή οικονομική διαχείριση. Πρέπει να δημιουργηθεί μόνο ο ελάχιστος αριθμός κεφαλαίων που να είναι σύμφωνα με τις νομικές και λειτουργικές απαιτήσεις, δεδομένου ότι τα περιττά κεφάλαια οδηγούν στην ακαμψία, την αδικαιολόγητη περιπλοκότητα και την ανεπαρκή οικονομική διοίκηση.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΓΙΑ ΤΟ ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ, ΤΙΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

5. Πρέπει να γίνει μια σαφής διάκριση μεταξύ (α) των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού και των πάγιων στοιχείων ενεργητικού υπό χρήση και (β) της καθαρής θέσης και του γενικού μακροπρόθεσμου χρέους.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

6. Η αποτίμηση των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού πρέπει να γίνει στο κόστος ή εάν το κόστος δεν είναι πρακτικά προσδιορίσιμο, στο εκτιμώμενο κόστος. Τα δωρισμένα πάγια ενεργητικά πρέπει να καταγραφούν στην κατ' εκτίμηση δίκαιη αξία τους στο χρόνο της δωρεάς.

Η ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΒΑΣΗ ΤΟΥ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΟΥ ΣΤΗΝ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

7. Η τροποποιημένη βάση του δεδουλευμένου, ανάλογα με την περίπτωση, πρέπει να χρησιμοποιηθεί για τη μέτρηση της οικονομικής θέσης και των λειτουργικών αποτελεσμάτων.
 - α. Τα κυβερνητικά έσοδα και οι δαπάνες των κεφαλαίων πρέπει να καταλογίζονται με την τροποποιημένη βάση του δεδουλευμένου. Τα έσοδα πρέπει να καταλογίζονται στη λογιστική περίοδο την οποία αφορούν και μπορούν να μετρηθούν. Οι δαπάνες πρέπει να καταλογιστούν στη λογιστική περίοδο στην οποία πραγματοποιούνται, εάν αυτές είναι μετρήσιμες, εκτός από το μη ληξιπρόθεσμο τόκο ο οποίος πρέπει να καταλογιστεί όταν πληρωθεί.
 - β. Τα ιδιόκτητα έσοδα και οι δαπάνες κεφαλαίων πρέπει να καταλογιστούν με τη βάση του δεδουλευμένου. Τα έσοδα πρέπει να καταλογιστούν στη λογιστική

περίοδο στην οποία κερδίζονται και γίνονται μετρήσιμα και οι δαπάνες πρέπει να καταλογιστούν στην περίοδο που υφίσταται, εάν είναι μετρήσιμες.

ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ, ΚΑΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

8. α. Ένας ετήσιος προϋπολογισμός πρέπει να κατατεθεί από κάθε κυβερνητική οντότητα.
- β. Το σύστημα λογιστικής πρέπει να παρέχει τη βάση για τον κατάλληλο προϋπολογιστικό έλεγχο.
- γ. Οι προϋπολογιστικές συγκρίσεις πρέπει να περιληφθούν στην κατάλληλη οικονομική κατάσταση και στο πρόγραμμα για τα κυβερνητικά κεφάλαια για τα οποία έχει εγκριθεί ένας ετήσιος προϋπολογισμός.

ΜΕΤΑΦΟΡΑ, ΕΙΣΟΔΗΜΑ, ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

9. α. Τα έξοδα μεταφοράς και οι εισπράξεις των γενικών μακροπρόθεσμων χρεών πρέπει να ταξινομηθούν ξεχωριστά από τα εισοδήματα των κεφαλαίων και τις δαπάνες.
- β. Τα εισοδήματα των κυβερνητικών κεφαλαίων πρέπει να ταξινομηθούν με βάση την πηγή του κεφαλαίου. Οι δαπάνες πρέπει να ταξινομηθούν με βάση το κεφάλαιο, τη δραστηριότητα (ή το πρόγραμμα), τη μονάδα οργάνωσης, τη λειτουργία και τον κύριο σκοπό δημιουργίας.
- γ. Τα ιδιόκτητα εισοδήματα και οι δαπάνες κεφαλαίων πρέπει να ταξινομηθούν κατά βάση με τον ίδιο τρόπο με εκείνους των παρόμοιων επιχειρησιακών οργανισμών, των λειτουργιών ή των δραστηριοτήτων.

ΚΟΙΝΗ ΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ

10. Πρέπει να χρησιμοποιηθεί μια κοινή ορολογία και ταξινόμηση που να είναι συνεπής με τους προϋπολογισμούς, τους λογαριασμούς και τις οικονομικές αναφορές κάθε κεφαλαίου.

ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΚΑΙ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

11. α. Οι προσωρινές οικονομικές εκθέσεις της χρηματοοικονομικής θέσης, των λειτουργικών αποτελεσμάτων και των άλλων σχετικών πληροφοριών πρέπει να προετοιμαστούν για να διευκολύνουν το διοικητικό έλεγχο των οικονομικών διαδικασιών, την νομοθετική επίβλεψη και όπου είναι απαραίτητο ή επιθυμητό, για λόγους εξωτερικών αναφορών.

- β. Μια περιεκτική ετήσια οικονομική έκθεση που θα καλύπτει όλα τα κεφάλαια και τις ομάδες λογαριασμών της κυβερνητικής μονάδας (συμπεριλαμβανομένου και με κατάλληλο συνδυασμό των ατομικών αναφορών των κεφαλαίων, σημειώσεις των οικονομικών δηλώσεων, προγράμματα, αφηγηματικές εξηγήσεις και στατιστικούς πίνακες) θα πρέπει να προετοιμαστεί και να δημοσιευθεί.
- γ. Οι οικονομικές εκθέσεις γενικού σκοπού μπορούν να εκδοθούν ξεχωριστά από την περιεκτική ετήσια οικονομική έκθεση. Τέτοιες εκθέσεις πρέπει να περιλαμβάνουν τις βασικές οικονομικές εκθέσεις και τις σημειώσεις στις οικονομικές δηλώσεις που είναι απαραίτητες για μια σωστή παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης και των λειτουργικών αποτελεσμάτων.

5.2. Οι Κυβερνητικοί Προϋπολογισμοί

5.2.1. Οι Κυβερνητικοί Προϋπολογισμοί Ως Νομικά Έγγραφα

Οι προϋπολογισμοί για τα γενικά κεφάλαια, τα ειδικά κεφάλαια εισοδήματος και τα κεφάλαια αποπληρωμής χρέους είναι στις περισσότερες αρμοδιότητες, νομικά έγγραφα. Επιπλέον, σε μερικές αρμοδιότητες, οι προϋπολογισμοί για άλλα κεφάλαια θεωρούνται επίσης νομικά έγγραφα. Δηλαδή, κάθε προϋπολογισμός πρέπει να εγκριθεί σύμφωνα με τις διαδικασίες που καθορίζονται από τους κρατικούς νόμους. Όταν ακολουθηθούν εκείνες οι διαδικασίες ο προϋπολογισμός είναι δεσμευτικός επάνω στους διοικητές της κρατικής μονάδας για τη χρονική περίοδο για την οποία ο προϋπολογισμός είναι σε ισχύ, που συνήθως είναι ένα έτος.

Οι νομικοί προϋπολογισμοί *εισοδήματος* για ένα κεφάλαιο απεικονίζουν τα ποσά που αναμένονται να αυξηθούν από κάθε πηγή εισοδήματος που είναι διαθέσιμη βάσει των νόμων της αρμοδιότητας σύνταξης προϋπολογισμού και των υψηλότερων αρμοδιοτήτων για να παρέχει τους πόρους για τους λόγους για τους οποίους το κεφάλαιο υπάρχει. Συχνά, η νομοθεσία που εγκρίνει μια κυβερνητική μονάδα για να χρησιμοποιήσει μια δεδομένη πηγή εισοδήματος που θα χρηματοδοτήσει τις δραστηριότητές της, καθιερώνει επίσης το μέγιστο ποσοστό που μπορεί να εφαρμοστεί σε μια διευκρινισμένη βάση στη

χρησιμοποίηση της πηγής ή προσδιορίζει το μέγιστο ποσό που μπορεί να αυξηθεί από εκείνη την πηγή κατά τη διάρκεια μιας περιόδου προϋπολογισμών.

Οι νομικοί προϋπολογισμοί *πιστώσεων* για ένα κεφάλαιο είναι, στην ουσία, εγκρίσεις για τους διοικητές που αναλαμβάνουν εξ ονόματος των κυβερνητικών αρχών υποχρεώσεις για τα αγαθά, υπηρεσίες ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για λόγους που διευκρινίζονται στη διάταξη της πίστωσης ή το καταστατικό, στα ποσά όχι παραπάνω από εκείνα που διευκρινίζονται για κάθε σκοπό. Τα κρατικά καταστατικά γενικά ορίζουν ότι στοιχεία του παθητικού στο τέλος του έτους και στοιχεία του παθητικού για τα αγαθά, τις υπηρεσίες ή τις εγκαταστάσεις που παραγγέλλονται πριν από το τέλος μιας περιόδου προϋπολογισμών αλλά δεν λαμβάνονται μέχρι την επόμενη περίοδο, μπορεί νόμιμα να πληρωθεί την επόμενη περίοδο κάτω από την αρχική αρχή της πίστωσης. (Σε μερικούς προϋπολογισμούς τα ποσά πρέπει να περιληφθούν στον εγκεκριμένο προϋπολογισμό πίστωσης του επόμενου έτους.) Όταν τα στοιχεία του παθητικού που εγκρίνονται από μια πίστωση έχουν συνάψει, η πίστωση λέγεται ότι έχει δαπανηθεί. Κατά συνέπεια, ο προϋπολογισμός πιστώσεων καλείται συχνά προϋπολογισμός δαπανών.

5.2.2. Προϋπολογισμοί Και Συμμόρφωση Με Λογιστικό Έλεγχο

Ο οδηγός λογιστικού ελέγχου, Λογιστικοί Έλεγχοι του Κράτους και των Τοπικών Κυβερνητικών Μονάδων, αναφέρει:

Για οικονομικούς λόγους αναφοράς, η δήλωση των εισοδημάτων και των δαπανών του γενικού κεφαλαίου και ορισμένων ειδικών κεφαλαίων εισοδήματος, πρέπει να συμπεριλάβει μια σύγκριση με τον επίσημο προϋπολογισμό προκειμένου να είναι σύμφωνη με τις γενικά αποδεκτές αρχές της λογιστικής.

Τα ειδικά κεφάλαια εισοδήματος που απαιτούν τις συγκρίσεις προϋπολογισμών θα συμπεριλαμβάνουν εκείνα τα κεφάλαια που χρησιμοποιούνται για να αποτελέσουν τα ποσά που περιλαμβάνουν μια ουσιαστική μερίδα των δαπανών της συνολικής κυβερνητικής μονάδας και αυτή είναι μια σημαντική κυβερνητική λειτουργία.

Αν και το ινστιτούτο ορκωτών δημόσιων λογιστών, ταξινομεί τα κεφάλαια χρέους μαζί με τα γενικά κεφάλαια και τα ειδικά κεφάλαια εισοδήματος, ως "κονδύλια του προϋπολογισμού," ο οδηγός λογιστικού ελέγχου δείχνει ότι οι οικονομικές δηλώσεις των κεφαλαίων χρέους δεν πρέπει να περιλάβουν τις δημοσιονομικές συγκρίσεις προκειμένου να κριθούν σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής των κυβερνητικών μονάδων.

Οι δηλώσεις των εισοδημάτων και των δαπανών ενός κυβερνητικού κεφαλαίου θεωρούνται μια από τις βασικές οικονομικές δηλώσεις. Έτσι, το Εθνικό Συμβούλιο

Κυβερνητικής Λογιστικής των ΗΠΑ ορίζει μια από τις βασικές αρχές της κυβερνητικής λογιστικής:

9. α. Ένας ετήσιος προϋπολογισμός πρέπει να καταγραφεί από κάθε κρατική μονάδα.
- β. Το σύστημα λογιστικής πρέπει να παρέχει τη βάση για τον κατάλληλο δημοσιονομικό έλεγχο.
- γ. Οι δημοσιονομικές συγκρίσεις πρέπει να περιληφθούν στις κατάλληλες οικονομικές δηλώσεις και τα προγράμματα για τα κυβερνητικά κεφάλαια για τα οποία ένας ετήσιος προϋπολογισμός ήταν αποδεκτός.

5.2.3. Προϋπολογισμοί Διοίκησης Των Πόρων

Οι προϋπολογισμοί υπό τη νομική έννοια έχουν περιγραφεί ως *ένα σχέδιο της οικονομικής λειτουργίας που ενσωματώνει μια εκτίμηση των προτεινόμενων δαπανών για την δεδομένη χρονική περίοδο και τα προτεινόμενα μέσα χρηματοδότησης τους*. Υπό μια γενικότερη έννοια οι προϋπολογισμοί μπορούν να θεωρηθούν ως συσκευή για να βοηθήσουν τη διαχείριση για να λειτουργήσει μια οργάνωση αποτελεσματικότερα. Έτσι οι προϋπολογισμοί είναι η οικονομική έκφραση των σχεδίων που προετοιμάζονται από τους διευθυντές για τη λειτουργία μιας οργάνωσης κατά τη διάρκεια ενός χρονικού διαστήματος και για την αλλαγή των φυσικών εγκαταστάσεων του και της κεφαλαιακής δομής του.

Η εξέλιξη της έννοιας ενός προϋπολογισμού από "μια εκτίμηση των προτεινόμενων δαπανών και τα προτεινόμενα μέσα χρηματοδότησης τους" σε ένα "λειτουργικό σχέδιο" ήταν ένα φυσικό συμπλήρωμα στην ανάπτυξη της έννοιας της επαγγελματικής διοίκησης. Στη δημόσια διοίκηση, όπως και στην επιχειρησιακή διοίκηση, η έννοια του επαγγελματισμού απαίτησε να προσπαθήσουν οι διοικητές, ή οι διευθυντές, να βάλουν όσο το δυνατόν πιο λίγους πόρους κατάλληλου προσωπικού και χρημάτων στις καλύτερες δυνατές χρήσεις. Η νομική απαίτηση ότι οι διοικητές των κυβερνητικών μονάδων και των αντιπροσωπειών υποβάλλουν τα αιτήματα πίστωσης στους νομοθετικούς οργανισμούς με το σχήμα προϋπολογισμών παρείχε μια βάση για τις απαραίτητες δημοσιονομικές εκτιμήσεις των προτεινόμενων δαπανών στην ευρύτερη διοικητική χρήση. Μια λογική αιτιολόγηση των προτεινόμενων δαπανών είναι να συνδέονται οι προτεινόμενες δαπάνες κάθε κρατικής μονάδας με τα προγράμματα και τις δραστηριότητες που ολοκληρώνονται από εκείνη την μονάδα κατά τη διάρκεια της περιόδου προϋπολογισμών. *Ο τύπος σύνταξης προϋπολογισμού στον οποίο η εισαγωγή των πόρων συσχετίζεται με την απόδοση*

των υπηρεσιών είναι μερικές φορές γνωστός ως σύνταξη προϋπολογισμού απόδοσης (*performance budgeting*).

Ο προϋπολογισμός προγράμματος (*program budgeting*) είναι ένας άλλος όρος που χρησιμοποιείται μερικές φορές, ταυτόσημος με τον προϋπολογισμό απόδοσης, αν και έχει προταθεί από τη Ένωση Ανώτερων Οικονομικών Υπαλλήλων να εφαρμοστεί ο όρος προϋπολογισμός προγράμματος σε ένα σχήμα προϋπολογισμών που να αποκαλύπτει το πλήρες κόστος μιας λειτουργίας αδιαφορώντας για τον αριθμό οργανωτικών μονάδων που θα περιληφθούν στην εκτέλεση των διάφορων πτυχών της λειτουργίας, ενώ ένα σχήμα προϋπολογισμών απόδοσης θα αφορούσε την εισαγωγή και την απόδοση κάθε οργανωτικής μονάδας χωριστά.

Η χρήση του προϋπολογισμού απόδοσης στις κυβερνητικές μονάδες έλαβε σημαντική ώθηση από την εργασία της πρώτης Επιτροπής για την ομοσπονδιακή κυβέρνηση. Η έκθεση αυτής της επιτροπής, που παρουσιάστηκε στο συνέδριο το 1949, οδήγησε στην υιοθέτηση στην ομοσπονδιακή κυβέρνηση των προϋπολογισμών γνωστών έπειτα ως "προϋπολογισμοί βασισμένοι στο κόστος " ή ως "προϋπολογισμοί δαπανών." Η χρήση αυτών των προσδιορισμών προτείνει ότι μια κυβερνητική μονάδα που επιθυμεί να χρησιμοποιήσει τη σύνταξη προϋπολογισμού απόδοσης πρέπει να έχει ένα σύστημα λογιστικής αύξησης, παρά ένα σύστημα λογιστικής μετρητών, προκειμένου να εξακριβωθούν οι δαπάνες των προγραμμάτων και των δραστηριοτήτων. Οι συστάσεις της δεύτερης Επιτροπής οδήγησαν στη νομική απαίτηση και της λογιστικής αύξησης και στον προϋπολογισμό με βάση το κόστος για τους οργανισμούς του εκτελεστικού κλάδου της ομοσπονδιακής κυβέρνησης. Τα ομοσπονδιακά καταστατικά απαιτούν επίσης το συγχρονισμό προϋπολογισμού και λογιστικής ταξινόμησης και τον συντονισμό αυτών με την οργανωτική δομή των οργανισμών. Στη συνέχεια συνειδητοποιήθηκε ότι οι λειτουργίες προγραμματισμού και σχεδιασμού των ομοσπονδιακών οργανισμών δεν εκτελέστηκαν από τα ίδια οργανωτικά τμήματα που εκτέλεσαν τις προϋπολογιζόμενες και λογιστικές λειτουργίες και αυτά τα σχέδια και προγράμματα αρκετά συχνά δεν αφορούσαν τα κατάλληλα αιτήματα των κονδυλίων.

Η ολοκλήρωση του σχεδιασμού, του προγραμματισμού, του προϋπολογισμού και του λογαριασμού απευθύνεται κυρίως στα ενδιαφερόμενα πρόσωπα για τη δημόσια διοίκηση επειδή πρέπει ένα ενσωματωμένο σύστημα, λογικά, να παρέχει στους νομοθέτες και τους διοικητές τις καλύτερες πληροφορίες για τη διαχείριση των κυβερνητικών πόρων που έχει παρασχεθεί από τα ξεχωριστά συστήματα. Υπήρξε μια συγκεντρωμένη προσπάθεια στα τέλη της δεκαετίας του '60 να εισαχθεί ένα σύστημα προγραμματισμού – σχεδιασμού - προϋπολογισμού, αποκαλούμενο PPBS, σε όλο τον εκτελεστικό κλάδο της ομοσπονδιακής

κυβέρνησης για να προσαρμοστεί η έννοια στο κράτος και τις τοπικές κυβερνητικές μονάδες και σε άλλες σύνθετες οργανώσεις. Το σύστημα αυτό βασίζεται περισσότερο στα αποτελέσματα και την απόδοση του προϋπολογισμού. Η διαδικασία σύνταξης του στρέφεται περισσότερο στα αποτελέσματα που επιτυγχάνονται από τον προϋπολογισμό, κάτι που δεν συμβαίνει με τα άλλα συστήματα σύνταξης προϋπολογισμού. Το PPBS επιφέρει τα αποτελέσματα αυτά στα οποία προσανατολίζεται ως εξής:

- ◆ Απαιτεί από τους διευθυντές σύνταξης του προϋπολογισμού να δικαιολογούν τις προτάσεις τους βασιζόμενοι στο τι αναμένουν από τα αγαθά και τις υπηρεσίες και ποιος ο σκοπός αυτών
- ◆ Επιμερίζει τους πόρους έτσι ώστε να διατείνονται για την κατάλληλη δαπάνη στο κατάλληλο επίπεδο για να επιτευχθούν τα προγραμματισμένα αποτελέσματα, εναλλακτικά,
- ◆ Καθορίζει ένα ανώτατο όριο προϋπολογισμών και απαιτεί από τους διευθυντές να προτείνουν το κατάλληλο επίπεδο παροχής υπηρεσιών και τους καθιστά υπεύθυνους για τις υπηρεσίες αυτές.

Στη δεκαετία του '70 το κύμα ενδιαφέροντος για το PPBS υποχώρησε και αντικαταστάθηκε από τη διαδεδομένη συζήτηση μιας άλλης προσέγγισης στο «γάμο» της νόμιμα-απαιτούμενης διαδικασίας προϋπολογισμών σε μια ορθολογική διαδικασία των διαθέσιμων λιγοστών πόρων μεταξύ των εναλλακτικών χρήσεων: η προσέγγιση της δεκαετίας του '70 ονομάστηκε "προϋπολογισμός μηδενικής βάσης" ή ZBB. Όπως δείχνει, το όνομα, η βασική έννοια του ZBB είναι ότι η ίδια η ύπαρξη κάθε δραστηριότητας δικαιολογείται κάθε έτος, καθώς επίσης και τα ποσά πόρων που απαιτούνται να διατεθούν σε κάθε δραστηριότητα.

Ένας αριθμός κυβερνητικών μονάδων, διάφορων μεγεθών, έχουν πειραματιστεί με τη σύνταξη προϋπολογισμού απόδοσης, το πρόγραμμα προϋπολογισμού, το PPBS, το ZBB και τις μικτές προσεγγίσεις στη λογική σύνταξη προϋπολογισμού. Μια απλοϊκή, και συχνά χρησιμοποιημένη, προσέγγιση προϋπολογισμού καλείται "προσαυξητικός προϋπολογισμός." Στην ουσία, ένας προσαυξητικός προϋπολογισμός προέρχεται από τον προϋπολογισμό του τρέχοντος έτους με την προσθήκη των ποσών που αναμένονται να απαιτηθούν από τις αυξήσεις των μισθών και των αμοιβών, τις αυξήσεις στο κόστος των προμηθειών και του εξοπλισμού που αγοράζεται (μειώσεις θα προέκυπταν από την συρρίκνωση στην κλίμακα των λειτουργιών που αναγκάζονται από πιέσεις, όπως τα έξοδα των περιορισμών που εξουσιοδοτούνται από το εκλογικό σώμα, τις περικοπές στις αγορές κύριου εξοπλισμού κ.τ.λ.). Ο προσαυξητικός προϋπολογισμός εστιάζεται κατά ένα μεγάλο μέρος επάνω στις εισαγωγές. Οι λογικές προσεγγίσεις σύνταξης προϋπολογισμού

τονίζουν τη σχέση των εισαγωγών με τα αποτελέσματα και τείνουν να εντείνουν τις προσπάθειες για να προσδιοριστούν οι θεμελιώδεις στόχοι της κυβερνητικής μονάδας, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών δαπανών και των κερδών του έτους και η συστηματική ανάλυση των εναλλακτικών τρόπων επίτευξης των στόχων της κυβερνητικής μονάδας. Η αξιολόγηση των εναλλακτικών λύσεων κατά συστηματικό τρόπο συσχετίζεται πολύ με τεχνικές που συχνά αποκαλούνται "συστήματα ανάλυσης", "ανάλυση κόστους /κέρδους" και "ανάλυση οικονομικής αποτελεσματικότητας". Οι τεχνικές για τη "μέτρηση της παραγωγικότητας" ή την "αξιολόγηση της παραγωγικότητας" συχνά χρησιμοποιούνται από τους διοικητές που χρησιμοποιούν τη διαδικασία του προϋπολογισμού ως ενίσχυση στην κατανομή των λιγοστών πόρων μεταξύ των ανταγωνιστικών απαιτήσεων για τις υπηρεσίες.

Εντούτοις όσο απλές ή περίπλοκες και αν είναι οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για να αναπτύξουν τις πληροφορίες στη διαδικασία κατανομής των πόρων, οποιαδήποτε μέθοδος μπορεί να δώσει χρήσιμη παραγωγή μόνο εάν η εισαγωγή στοιχείων είναι αρκετά αξιόπιστη.

5.2.4. Παράδειγμα Προγράμματος Προϋπολογισμού

Η απεικόνιση 5.1 που ακολουθεί στην επόμενη σελίδα παρουσιάζει μια περίληψη των προϋπολογιζόμενων αιτημάτων των δαπανών για τις οκτώ κατηγορίες προγραμμάτων των κυβερνητικών υπηρεσιών που προσφέρονται από μια μέσου μεγέθους πόλη. Εκτός από το ζητούμενο συνολικό ποσό, η περίληψη παρέχει μια συνοπτική περιγραφή κάθε προγράμματος. Η λεπτομερής ανάλυση που υποστηρίζει το κάθε πρόγραμμα παρουσιάζεται στο έγγραφο προϋπολογισμών της πόλης. Η απεικόνιση 5.2 παρουσιάζει το λεπτομερές υποστηρικτικό πρόγραμμα V για την υγεία, την ασφάλεια και τη γενική ευημερία. Δείχνει ότι αν και η υγεία, η ασφάλεια και η γενική ευημερία είναι μια κατηγορία προγράμματος, δεν είναι ένα ενιαίο πρόγραμμα αλλά μια ομπρέλα για τα προγράμματα, τις δραστηριότητες και τις λειτουργίες διάφορων τμημάτων του δήμου. Το ίδιο πράγμα ισχύει για κάθε μια από τις άλλες κατηγορίες προγράμματος που παρουσιάζονται στην απεικόνιση 5.1.

Οποιαδήποτε θεωρία διαχείρισης και αν ακολουθείται, η ευθύνη για την απόδοση των δραστηριοτήτων πρέπει να καθοριστεί σαφώς. Προκειμένου να ολοκληρωθεί αυτό, το προσωπικό, ο εξοπλισμός, και οι εγκαταστάσεις αναθέτονται στα τμήματα του οργανισμού. Για διοικητικούς λόγους, επομένως, ένας προϋπολογισμός πρέπει να προετοιμαστεί για κάθε οργανωτικό τμήμα και να αφορά τον προϋπολογισμό

προγράμματος. Ο τετραψήφιος αριθμός στο αριστερό περιθώριο της απεικόνισης 5.2 είναι ένας αριθμός των στοιχείων του προγράμματος που παραπέμπει στον λεπτομερή προϋπολογισμό της κατηγορίας του προγράμματος στους προϋπολογισμούς για τα οργανωτικά τμήματα. Η απεικόνιση 5.3 παρουσιάζει τον προϋπολογισμό για τη δημοτική πυροσβεστική υπηρεσία. Το αριστερό τμήμα της απεικόνισης 5.3 παρουσιάζει τον προτεινόμενο προϋπολογισμό για το προσεχές έτος για τις προσωπικές υπηρεσίες, τις μη προσωπικές δαπάνες και την κύρια δαπάνη, κάθε μια έναντι με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό για το υπό εξέλιξη έτος στο χρόνο που ο προτεινόμενος προϋπολογισμός προετοιμάζεται, και με τις πραγματικές δαπάνες για το πιο πρόσφατο έτος που ολοκληρώνεται.

ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ 5.1

Προϋπολογισμός των προγραμμάτων

I. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΟΥ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ.....	\$ 317,281
Παρέχει τα υλικά και τα προγράμματα για να επιτραπεί η εκπαιδευτική ανάπτυξη και βελτίωση όλων των πολιτών και προσπαθεί να παρακινήσει την μέγιστη χρησιμοποίηση των ευκαιριών τους.	
II. ΜΕΤΑΦΟΡΑ.....	\$ 2706,519
Επιτρέπει την κυκλοφορία των προσώπων και των εμπορευμάτων μέσα στην πόλη κατά τρόπο αποδοτικό, ασφαλή, και περιβαλλοντικά αποδεκτό	
III. ΦΥΣΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΑΣΗ.....	\$ 1329,831
Για να επιτευχθεί το καλύτερο πιθανό φυσικό περιβάλλον σε όλη την κοινότητα, να σταθεροποιηθεί και να προστατευτούν οι τιμές ιδιοκτησίας και να καθιερωθεί και να διατηρηθεί μια υγιή οικονομική βάση.	
IV. ΣΤΕΓΑΣΗ.....	\$ 15,657
Για να βεβαιώσει ότι εκείνοι που επιθυμούν να ζήσουν σε αυτήν την πόλη, ανεξάρτητα από τη φυλή, τη θρησκεία ή την κοινωνικοοικονομική στάση, θα βρουν τη διαθέσιμη κατοικία που ανταποκρίνεται στα κατώτατα επίπεδα ασφάλειας και υγείας και θα έχουν κάποια επιλογή των τύπων και της θέσης κατοικίας εντός της κοινότητας.	
V. ΥΓΕΙΑ, ΑΣΦΑΛΕΙΑ ΚΑΙ ΓΕΝΙΚΗ ΕΥΗΜΕΡΙΑ.....	\$ 630,024
Για να συντηρήσει την πνευματική και φυσική υγεία και για να εξασφαλίσει την ασφάλεια όλων των πολιτών, για να εξαλείψει την άδικη διάκριση όλων των ειδών και για να υποκινήσει και να διευκολύνει τη μέγιστη συμμετοχή των πολιτών στην κυβέρνηση.	
VI. ΚΟΥΛΤΟΥΡΑ ΚΑΙ ΨΥΧΑΓΩΓΙΑ.....	\$ 1174,937
Για να παρέχει τις ευκαιρίες για τους πολίτες να χαλαρώνουν και να απολαμβάνουν τη φύση, να ασκούνται, να κοινωνικοποιούνται, να μαθαίνουν διάφορες τέχνες και αν συμμετέχουν σε πολιτιστικές εκδηλώσεις.	
VII. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΕΣ.....	\$ 5691,504
Για να παρέχει τις ουσιαστικές υπηρεσίες για τη λειτουργία και τη χρήση της ακίνητης περιουσίας και να αποτρέψει τη ζημία ή την καταστροφή ή την απώλεια της ακίνητης περιουσίας .	

VIII. ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΚΑΙ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ.....\$ 1055,093

Για να παρέχουν όλη τη διαχείριση και να υποστηρίζουν τις απαραίτητες δραστηριότητες
ώστε να επιτύχουν στους στόχους της πόλης.

Σύνολο των προγραμμάτων.....\$ 12920,846

Μείον : τα κεφάλαια που περιλαμβάνονται στη δομή του προγράμματος.....\$ (183,413)

Συνολικός προϋπολογισμός από τα προγράμματα.....\$ 12737,433

Η δεξιά στήλη της απεικόνισης 5.3 δείχνει τα ποσά του προϋπολογισμού της πυροσβεστικής υπηρεσίας που αφορούν κάθε στοιχείο προγράμματος στο οποίο εμπλέκεται το τμήμα. Για παράδειγμα, οι πρώτες τέσσερις γραμμές, 5141, 5142, 5143 και 5144 είναι η λίστα προγραμμάτων που συμπεριλαμβάνονται στο τμήμα Α4 της απεικόνισης 5.2. Μόνο στην περίπτωση της "δημόσιας ασφάλειας" το πρόγραμμα 5143, κάνει την πυροσβεστική υπηρεσία να έχει την μόνη ευθύνη. Ο προϋπολογισμός του τμήματος της αστυνομίας, που δεν αναφέρεται εδώ, περιλαμβάνει το ποσό των \$4.567 για το πρόγραμμα 5142, δημόσια ασφάλεια ονομάζεται, και το ποσό των \$390 για το πρόγραμμα 5144, δημόσια ασφάλεια – εκπαίδευση. Αυτά τα ποσά, όταν προστίθενται στα ποσά που παρουσιάζονται για εκείνα τα προγράμματα στην απεικόνιση 5.3, ελέγχουν ότι η αστυνομία και οι πυροσβεστικές υπηρεσίες είναι τα μόνα δημοτικά τμήματα που συμμετέχουν σε αυτά τα προγράμματα. Ο προϋπολογισμός του συμβουλίου των πόλεων, που δεν αναφέρεται εδώ, δείχνει ότι το συμβούλιο υποστηρίζει το εθελοντικό πρόγραμμα ομάδων, 5141, στην έκταση των \$1.050, κατά συνέπεια το συμβούλιο και η πυροσβεστική υπηρεσία μοιράζονται την ευθύνη για εκείνο το πρόγραμμα.

Οι προϋπολογισμοί για κάθε οργανωτικό τμήμα συνοψίζονται όπως παρουσιάζεται από την απεικόνιση 5.4. Ο συνολικός προϋπολογισμός της πυροσβεστικής υπηρεσίας, \$690.174 στην απεικόνιση 5.3, παρουσιάζεται στη δεύτερη γραμμή κάτω από τον τίτλο "δημόσια ασφάλεια" επάνω στην απεικόνιση 5.4. Τα τμήματα και οι δραστηριότητες που απαριθμούνται στην απεικόνιση 5.4 υπό τον τίτλο "γενικά λειτουργικά κεφάλαια" είναι κατά ένα μεγάλο μέρος εκείνα που χρηματοδοτούνται συνήθως από τα γενικά κεφάλαια, όπως καθορίζονται στην ενότητα 5.1.2. Τα κεφάλαια των Ανοιχτών Χώρων και των Μεγάλων Οδών, το Κεφάλαιο των Βιβλιοθηκών και τα Κεφάλαια των Μόνιμων Πάρκων και Αναψυχής είναι ειδικά κεφάλαια εισοδήματος. Το Κεφάλαιο Δημόσιας Βελτίωσης είναι ένα κύριο κεφάλαιο προγραμμάτων και το Γενικό Κεφάλαιο Αποπληρωμής Χρέους είναι ένα κεφάλαιο αποπληρωμής χρέους που εξηγείται στην ενότητα 5.1.2. Οι συνολικές προτεινόμενες δαπάνες από όλα τα κεφάλαια που παρουσιάζονται στην απεικόνιση 5.4 αποτελούν περίπου τα δύο τρίτα των συνολικών προτεινόμενων δαπανών για όλα τα προγράμματα που παρουσιάζονται στην απεικόνιση 5.1. Το υπόλοιπο των προτεινόμενων

δαπανών για τα προγράμματα βρίσκεται στους προϋπολογισμούς δαπανών για το Κεφάλαιο Χρησιμότητας Ύδατος και το Κεφάλαιο Χρησιμότητας Υπονόμων, που δεν αναπαράγεται εδώ.

5.2.5. Οι Βάσεις Για Την Σύνταξη Προϋπολογισμών

Το *εγχειρίδιο λειτουργούντων προϋπολογισμών* της Ένωσης Ανώτερων Οικονομικών Υπαλλήλων των ΗΠΑ υπογραμμίζει ότι για να είναι ένας προϋπολογισμός ρεαλιστικό πλάνο των λειτουργιών πρέπει να βασιστεί στους ακόλουθους παράγοντες:

1. Ο νόμος κατευθύνει το σχηματισμό, το συγχρονισμό και τη διαδικασία των προϋπολογισμών.
2. Οι δυνάμεις της δημόσιας ζωής χρησιμοποιούν τον προϋπολογισμό ως όργανο της δημόσιας πολιτικής.
3. Η διοικητική καθιέρωση μέσα στον εκτελεστικό κλάδο αρχίζει, διατυπώνει, επιδιώκει την έγκριση και εποπτεύει την εκτέλεση του προϋπολογισμού.
4. Ο νόμος ο οποίος καθορίζει τους κανόνες μέσα στους οποίους πρόκειται να πραγματοποιηθούν οι διοικητικές φιλοδοξίες και η απόδοση.
5. Οι σχέσεις που υπάρχουν μεταξύ δύο ή περισσότερων τοπικών κυβερνήσεων που ασκούν επικαλυπτόμενο, ταυτόχρονο ή σχετικό ενδιαφέρον για τους πόρους και τις δραστηριότητες. Επίσης, παροτρύνσεις και περιορισμοί επιβάλλονται από τα πιο υψηλά επίπεδα κυβέρνησης για να επιδράσουν στο πεδίο δράσης και το επίπεδο απόδοσης των λειτουργιών των τοπικών κυβερνήσεων.
6. Η παραγωγική ικανότητα της κοινότητας όπως προσδιορίζεται από το βαθμό στον οποίο αυτή η ικανότητα μπορεί λογικά να αναμένεται να εκτραπεί στο δημόσιο τομέα.
7. Η ευρεία κοινωνική διάρθρωση της κοινότητας που είναι και μια βάση επάνω στην οποία η κυβέρνηση στηρίζεται αλλά και που εξυπηρετεί και τροποποιεί κατά διαστήματα.
8. Το ιστορικό αρχείο των αδρανών και δυναμικών δυνάμεων που έχουν φέρει την κοινότητα, τα δημόσια προγράμματα και τα προβλήματά της στη σύγχρονη θέση τους.
9. Η προχωρημένη έκταση προετοιμασίας των λειτουργικών σχεδίων για το εγγύς μέλλον και προγραμματισμού των επιπέδων των εισοδημάτων και δαπανών που απαιτούνται για να κάνουν πραγματικότητα τον προγραμματισμό των λειτουργιών.

Οι ανωτέρω παράγοντες είναι βασικοί. Διευκρινίζουν ότι ο προϋπολογισμός των κυβερνητικών μονάδων είναι το προϊόν των εξωτερικών οικονομικών, πολιτικών, νομικών και κοινωνικών παραγόντων της μονάδας, καθώς επίσης και των εσωτερικών διευθυντικών και πολιτικών παραγόντων της και των οικονομικών πόρων του πληθυσμού και της περιοχής όπου βρίσκεται η μονάδα. Συγκρίσιμες εκτιμήσεις υπάρχουν για τις επιχειρήσεις. Κάθε επιχείρηση με επιδίωξη το κέρδος θα πετύχει μακροπρόθεσμα μόνο εάν εξυπηρετήσει τις ανάγκες των πελατών της και της κοινωνίας γενικά: οι οικονομικοί διευθυντές μιας επιχείρησης πρέπει να προϋπολογίσουν μέσα σε αυτό το πλαίσιο. Στους προϋπολογισμούς των επιχειρήσεων, τα εισοδήματα και οι δαπάνες οποιουδήποτε έτους είναι αλληλένδετες. Οι δαπάνες υφίστανται στην προσπάθεια να παραχθεί το εισόδημα και η παραγωγή του εισοδήματος δίνει την δυνατότητα για περαιτέρω δαπάνες και περαιτέρω παραγωγή εισοδήματος. Εισόδημα και δαπάνες είναι αλληλοεξαρτώμενες μεταβλητές στην σύνταξη προϋπολογισμού κάθε επιχείρησης.

Οι έννοιες του προϋπολογισμού των επιχειρήσεων είναι κατάλληλες για τις κυβερνητικές δραστηριότητες που οργανώνονται σε μια επιχειρησιακή βάση. Μια παρόμοια αλληλεξάρτηση μπορούμε να πούμε ότι υπάρχει στο επίπεδο ομοσπονδιακής κυβέρνησης στις περιπτώσεις ορισμένων Γενικών Κεφαλαίων δαπανών που γίνονται προκειμένου να υποκινηθούν τα τμήματα της οικονομίας. Οι δαπάνες της αυξανόμενης οικονομικής δραστηριότητας τείνουν να αποζημιωθούν από τα αυξανόμενα φορολογικά έσοδα. Σε δημοτικό επίπεδο, όμως, εκτός από τις χρειώδεις ή άλλες επιχειρήσεις, το εισόδημα και οι δαπάνες δεν είναι αλληλοεξαρτώμενες μεταβλητές. Οι δαπάνες γίνονται προκειμένου να παρέχεται μια υπηρεσία στους πολίτες και όχι προκειμένου να παραχθεί το εισόδημα. Ομοίως, αν και τα δημοτικά εισοδήματα μπορούν να ποικίλουν από μήνα σε μήνα, η απόκλιση του εισοδήματος έχει λίγη άμεση επίδραση επάνω στην πραγματοποίηση των προϋπολογιζόμενων δαπανών.

5.2.6. Προϋπολογισμός Δημοτικών Δαπανών

Ο προϋπολογισμός δαπανών είναι το αίτημα της διοίκησης για τα κονδύλια. Στην πράξη, η προετοιμασία των δημοτικών προϋπολογισμών για τις δαπάνες για κάθε έτος εξαρτάται από τον προϋπολογισμό των εισοδημάτων, δεδομένου ότι ο προϋπολογισμός εισοδήματος είναι το σχέδιο της χρηματοδότησης των σχεδιαζόμενων δαπανών. Οι προϋπολογισμοί δαπανών προετοιμάζονται για κάθε υπάρχον και συνεχές πρόγραμμα εργασίας ή δραστηριότητας κάθε κυβερνητικής μονάδας. Επίσης προετοιμάζονται και για

κάθε πρόγραμμα που εγκρίνεται ή που απαιτείται από τη δράση των νομοθετικών οργανισμών του παρελθόντος, αλλά που δεν έχει γίνει ακόμα ενεργό, καθώς και για κάθε νέο πρόγραμμα που η διοίκηση σκοπεύει να υποβάλει στο νομοθετικό σώμα για έγκριση.

Στις επιχειρήσεις ο προϋπολογισμός κάθε τρέχοντος προγράμματος πρέπει να υποβληθεί ύστερα από αυστηρή διοικητική διερεύνηση και στο χρόνο προετοιμασίας των προϋπολογισμών και να είναι σίγουρο ότι υπάρχει ισχυρός λόγος συνέχισης του προγράμματος: αυτό αποτελεί τη θεμελιώδη ιδέα του προϋπολογισμού μηδενικής βάσης. Εάν συνεχιστεί το πρόγραμμα, τότε η διοίκηση πρέπει να αποφασίσει εάν η προηγούμενη κατανομή των πόρων στο πρόγραμμα ήταν η καλύτερη δυνατή ή εάν πρέπει να γίνουν αλλαγές στην ανάθεση του προσωπικού, τον εξοπλισμό, το χρονικό διάστημα και τα χρήματα. Σε μια καλά-ρυθμισμένη κυβερνητική μονάδα δίνεται το ίδιο είδος αναθεώρησης σε κάθε συνεχιζόμενο πρόγραμμα. Το γεγονός ότι το πρόγραμμα εγκρίθηκε από ένα προηγούμενο νομοθετικό σώμα δεν σημαίνει ότι η διοίκηση μπορεί να αποφύγει το καθήκον της, να συστήσει τη διακοπή ενός προγράμματος που έχει πάψει να εξυπηρετεί μια πραγματική ανάγκη. Εάν συνεχιστεί το πρόγραμμα, σύμφωνα με την κρίση της διοίκησης, πρέπει να καθοριστούν το κατάλληλο επίπεδο δραστηριότητας και η κατάλληλη κατανομή των πόρων. Αυτή η αποφασιστικότητα απαιτεί πολύ περισσότερη πολιτική ικανότητα θάρρους και διαχείρισης από την κοινή πρακτική που απλά παρατείνει την τάση της ιστορικής δραστηριότητας και του ιστορικού κόστους.

Εάν η διοίκηση είναι πεπεισμένη ότι ένα πρόγραμμα πρέπει να συνεχιστεί και ότι η προηγούμενη κατανομή των πόρων είναι σχετικά κατάλληλη, η προετοιμασία του προϋπολογισμού δαπανών μεταβιβάζεται στα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για το πρόγραμμα. Στην περίπτωση ενός νέου προγράμματος η διοίκηση δηλώνει τους στόχους του προγράμματος και θέτει τις γενικές οδηγίες για τη λειτουργία του. Κατόπιν μεταβιβάζεται η προετοιμασία του προϋπολογισμού στα άτομα που αναμένεται να είναι υπεύθυνα για το πρόγραμμα όταν έχει εξασφαλιστεί η νομοθετική έγκριση και τα κονδύλια. Προκειμένου να εξασφαλιστεί ένα μέσο εγγύησης ότι οι διοικητικές πολιτικές χρησιμοποιούνται πραγματικά κατά την προετοιμασία των προϋπολογισμών και ότι το ημερολόγιο προϋπολογισμών και άλλες νομικές απαιτήσεις καλύπτονται, είναι σύνηθες να διοριστεί κάποιος στο κεντρικό διοικητικό γραφείο, συχνά ο δημοτικός ανώτερος οικονομικός υπάλληλος, ως αρχηγός των προϋπολογισμών. Εκτός από τις ευθύνες που του απορροφούνται, ο αρχηγός των προϋπολογισμών είναι αρμόδιος για την παροχή της τεχνικής βοήθειας στο λειτουργό προσωπικό που προετοιμάζει τους προϋπολογισμούς. Η παρεχόμενη τεχνική βοήθεια μπορεί να περιλαμβάνει τη βοήθεια του γραφείου με υπολογισμούς των προϋπολογισμών καθώς επίσης και τη συντήρηση των αρχείων για

κάθε πρόγραμμα, που περιέχει: (1) έγγραφα που αναφέρουν τις νομικές εγκρίσεις και τις οδηγίες (2) σχετικές διοικητικές πολιτικές (3) ιστορικά στοιχεία δαπανών και εργασίας (4) ειδικοί παράγοντες που έχουν επιπτώσεις στις δαπάνες του προγράμματος και της εργασίας και (5) πηγές πληροφοριών που μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Οι προϋπολογισμοί που προετοιμάζονται από τους διοικητές των τμημάτων πρέπει να αναθεωρηθούν από την κεντρική διοίκηση πριν από την υποβολή στο δημοτικό νομοθετικό κλάδο, επειδή το σύνολο των αιτημάτων κάθε τμήματος συχνά υπερβαίνει το σύνολο των κατ' εκτίμηση εισοδημάτων και είναι απαραίτητο να τακτοποιηθούν τα αιτήματα με κάποιο τρόπο. Η κεντρική αναθεώρηση μπορεί επίσης να είναι απαραίτητη για να σιγουρευτεί ότι ξοδεύονται αρκετά σε ορισμένα προγράμματα. Η καλή οικονομική διαχείριση των φορολογούμενων είναι μια διαδικασία που προσπαθεί να προσδιορίσει τη βέλτιστη εισαγωγή χρημάτων για να επιτύχει την επιθυμητή απόδοση, όχι μια διαδικασία που προσπαθεί να μειώσει την εισαγωγή. Ακόμα κι αν ο προϋπολογισμός δαπανών είναι ένα νόμιμο ορισμένο έγγραφο, η δημοτική διοίκηση δεν πρέπει να χάσει από τα μάτια της τη διευθυντική χρησιμότητά της.

5.2.7. Προϋπολογισμός Κύριων Δαπανών

Ένα χαρακτηριστικό γνώρισμα της απεικόνισης 5.3 το οποίο δεν αναλύσαμε εσκεμμένα προηγουμένως είναι η γραμμή της "κύριας δαπάνης". Οι αρχές της λογιστικής για τις επιχειρήσεις απαιτούν ότι το κόστος του ενεργητικού που αναμένεται να ωφελήσει περισσότερες από μια περιόδους αντιμετωπίζεται ως στοιχείο του ισολογισμού παρά ως δαπάνη ενάντια στα εισοδήματα της περιόδου. Καμία τέτοια διάκριση δεν υπάρχει στις δηλώσεις του Εθνικού Συμβουλίου Κυβερνητικής Λογιστικής των ΗΠΑ, εκτός από τις επιχειρησιακές διαδικασίες μιας κυβερνητικής μονάδας. Όπως δείχνει η απεικόνιση 5.3, οι δαπάνες για το μακρόβιο ενεργητικό που χρησιμοποιούνται στις γενικές διαδικασίες ενός δήμου αντιμετωπίζονται στη διαδικασία πιστώσεων με τον ίδιο τρόπο όπως είναι οι δαπάνες για τους μισθούς, τις αμοιβές, τα οφέλη, τα υλικά, τις προμήθειες και τις υπηρεσίες που καταναλώνονται κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου. Στην απεικόνιση 5.3 το στοιχείο της "κύριας δαπάνης" αποτελείται από τον εξοπλισμό.

Η αποτελεσματική οικονομική διαχείριση απαιτεί τα σχέδια για οποιοδήποτε έτος να είναι σύμφωνα με τα ενδιαμέσα και τα μεγάλης ακτίνας σχέδια. Δημοτικά προγράμματα όπως η κατασκευή ή η βελτίωση των οδών, η οικοδόμηση των γεφυρών και κτηρίων, η απόκτηση εδάφους για ψυχαγωγική χρήση, τα μέρη των χώρων στάθμευσης, οι

μελλοντικές περιοχές κτηρίων και η αστική ανανέωση, όλες μπορεί να απαιτήσουν μια συνεχή προσπάθεια αρκετών ετών. Συνεπώς, οι δημοτικοί διοικητές πρέπει να παρουσιάσουν στο νομοθετικό κλάδο και στο κοινό ένα πολυετές κύριο πρόγραμμα βελτιώσεων, όπως ακριβώς τον προϋπολογισμό των εισοδημάτων, των δαπανών λειτουργίας και τις κύριες δαπάνες που ζητούνται για το προσεχές έτος. Η απεικόνιση 5.5 που ακολουθεί στην επόμενη σελίδα, παρουσιάζει μια τέτοια παρουσίαση που συνδυάζει την προβολή των συνιστώμενων βελτιώσεων για πέντε έτη πέρα από το προσεχές έτος προϋπολογισμών με τα προτεινόμενα μέσα τους.

5.2.8. Προϋπολογισμός Δημοτικών Εισοδημάτων

Αν και τα δημοτικά εισοδήματα και οι δαπάνες δεν είναι αλληλοεξαρτώμενες μεταβλητές όπως είναι τα εισοδήματα και οι δαπάνες των επιχειρήσεων, η διαθεσιμότητα του εισοδήματος είναι μια απαραίτητη προϋπόθεση στην σύναψη των δαπανών. Σε μερικές αρμοδιότητες οι δήμοι μπορούν να αναπτύξουν προσωρινά δραστηριότητες σε ένα έλλειμμα, αλλά είναι γενικά παραδεχτό ότι δεν μπορούν να το κάνουν αυτό αόριστα. Κατά συνέπεια, η σοφή οικονομική διαχείριση απαιτεί την προετοιμασία των προϋπολογισμών εισοδήματος, τουλάχιστον σε πρόχειρη μορφή, πριν από την προετοιμασία των λεπτομερών σχεδίων των λειτουργιών και των προϋπολογισμών δαπανών.

"Το εισόδημα" είναι ένας όρος που έχει μια ακριβή έννοια στην κυβερνητική λογιστική. Το Εθνικό Συμβούλιο Κυβερνητικής Λογιστικής των ΗΠΑ αναφέρει ότι ο όρος εισοδήματα σημαίνει *αυξήσεις των οικονομικών πόρων (κεφαλαίων) εκτός από τα κεφάλαια από τις μεταφορές και τις εισπράξεις των χρεών.*

Οι πηγές εισοδήματος και άλλες διαθέσιμες οικονομικές εισροές σε έναν δεδομένο δήμο ελέγχονται προσεκτικά από τον κρατικό νόμο. Οι κρατικοί νόμοι καθιερώνουν επίσης τις διαδικασίες για τη χρησιμοποίηση των διαθέσιμων πηγών και μπορούν να επιβάλουν τα ανώτατα όρια στο ποσό εισοδήματος που ένας δήμος μπορεί να εισπράξει από ορισμένες πηγές. Οι συνήθεις διαθέσιμες πηγές για τη χρηματοδότηση των συνηθισμένων διαδικασιών μιας δημοτικής κυβέρνησης περιλαμβάνουν: φόρους ιδιοκτησίας, φόροι επί των πωλήσεων, φόροι εισοδήματος, τέλη αδειών, πρόστιμα, ποσά για τις υπηρεσίες και επιχορηγήσεις ή διαθέσεις από άλλες κυβερνητικές μονάδες.

Μέσα στο πλαίσιο που τίθεται από τις νομικές απαιτήσεις, και υποκείμενο στην έγκριση του νομοθετικού σώματος, ο προσδιορισμός της πολιτικής του εισοδήματος είναι

ένα δικαίωμα της διοίκησης. Προκειμένου να διευκολυνθεί η προετοιμασία των προϋπολογισμών, οι έμπειροι οικονομικοί υπάλληλοι κρατούν γενικά για κάθε πηγή εισοδήματος ένα αρχείο που περιέχει: (1) ένα αντίγραφο της νομοθεσίας που εγκρίνει την πηγή και οποιαδήποτε επόμενη νομοθεσία σχετικά με την πηγή (2) την ιστορική εμπειρία του δήμου σχετικά με τις εισπράξεις από την πηγή (3) σχετικές διοικητικές πολιτικές και (4) ειδικοί παράγοντες που έχουν επιπτώσεις στην παραγωγή από την πηγή, συμπεριλαμβανομένης, για κάθε παράγοντα, της ιστορικής σχέσης του παράγοντα στις διαδικασίες εισοδήματος, η οποία χρησιμοποιείται στο να προβάλει την τάση επίπτωσης των παραγόντων στην παραγωγή, καθώς και των παραγόντων που έχουν επιπτώσεις στις εισπράξεις. Οι γραφικές παρουσιάσεις αυτών των παραγόντων συμπεριλαμβάνονται συχνά στο φάκελο του αρχείου.

Η απεικόνιση 5.6 παρουσιάζει έναν συνοπτικό γενικό προϋπολογισμό κεφαλαίων εισοδήματος για το δήμο του οποίου οι προϋπολογισμοί πιστώσεων παρουσιάζονται στις απεικονίσεις 5.1 μέχρι 5.4. Οι πηγές εισοδήματος που παρουσιάζονται στην απεικόνιση είναι χαρακτηριστικές πολλών δήμων. Η παρουσίαση των στοιχείων που συγκρίνουν τις εκτιμήσεις για το έτος προϋπολογισμών με τον προϋπολογισμό για το τρέχον έτος, και τα πραγματικά εισοδήματα του αμέσως προγενέστερου έτους, είναι επίσης χαρακτηριστικές. Εάν οι εκτιμήσεις διαφέρουν εμφανώς από την τρέχουσα και πρόσφατη εμπειρία, αυτό πιθανώς οφείλεται στο ότι οι εξηγήσεις δίνονται μερικές φορές από τα συμπληρωματικά προγράμματα ενώ υπάρχουν και περιπτώσεις που πολλές εξηγήσεις παραλείπονται από την επίσημη παρουσίαση με τη σκέψη ότι μπορούν να δοθούν προφορικά, εάν απαιτείται.

Αν και διάφορα επιχειρήματα έχουν προβληθεί τα τελευταία χρόνια ενάντια στην εμπιστοσύνη των τοπικών κυβερνήσεων σχετικά με τους φόρους ιδιοκτησίας, πολύ λίγοι δήμοι τους έχουν αποβάλει εξ ολοκλήρου και πολλοί στηρίζονται ακόμα στους φόρους ιδιοκτησίας ως μια σημαντική πηγή εισοδήματος. Το κράτος τοποθετεί συνήθως ένα ανώτατο όριο δημοτικού φόρου στο οποίο ένας δήμος μπορεί να φορολογήσει την ιδιοκτησία, διευκρινίζονται τα είδη ιδιοκτησίας που μπορούν να φορολογηθούν και ορίζει τη μέθοδο για την αξιολόγηση της φορολογήσιμης ιδιοκτησίας.

Για τους φορολογικούς λόγους, η ιδιοκτησία μπορεί να διαιρεθεί σε τέσσερις διαφορετικές κατηγορίες, ως εξής:

1. Ακίνητη περιουσία, συμπεριλαμβανομένου του εδάφους και των κτηρίων.
2. Ενσώματη προσωπική ιδιοκτησία, που συμπεριλαμβάνει τα οικιακά αγαθά, τα αυτοκίνητα, τα μηχανήματα, τον εξοπλισμό, το ζωικό κεφάλαιο κ.λ.π.
3. Άυλη ιδιοκτησία όπως οι τίτλοι, γραμμάτια και λογαριασμοί εισπρακτέοι, καταθέσεις τραπεζών, κ.λ.π.
4. Ιδιοκτησίες κεφαλαίου σε μετρητά

Από την σκοπιά της λογιστικής, η ταξινόμηση της φορολογήσιμης ιδιοκτησίας είναι σημαντική για τρεις λόγους:

1. Οι τεχνικές της απογραφής και της αξιολόγησης, δηλαδή η εκτίμηση, της ιδιοκτησίας μπορούν να ποικίλουν σύμφωνα με την ταξινόμησή τους.
2. Το ποσοστό φορολογίας μπορεί να ποικίλει σύμφωνα με την αντιπροσωπευτική κατηγορία ιδιοκτησίας, παραδείγματος χάριν, ενσώματη ή άυλη.
3. Οι μέθοδοι είσπραξης και συλλογής των φόρων είναι πιθανό να ποικίλουν με την κατάταξη της ιδιοκτησίας σε μια από τις παραπάνω κατηγορίες.

Αν και η ταξινόμηση, η αξιολόγηση, ο καθορισμός των ποσοστών, η καταγραφή των εισπράξεων και η συλλογή των φόρων φαίνονται να είναι έξω από τον τομέα της λογιστικής, οι διευθυντές των δήμων και οι λογιστές πρέπει να κατέχουν μια σαφή εικόνα για την κατανόηση των βασικών διαδικασιών που κρύβονται κάτω από τη σύνταξη του προϋπολογισμού, τη συλλογή και τις δαπάνες των φόρων για τις οποίες πρέπει να κάνουν τη λογιστική.

5.2.10. Εκτίμηση Της Ιδιοκτησίας

Οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται στην αξιολόγηση της φορολογήσιμης ιδιοκτησίας ποικίλουν ανάλογα με την κατηγορία ιδιοκτησίας. Παραδείγματος χάριν, σε ένα κράτος χρησιμοποιούνται οι ακόλουθες πρακτικές:

1. Το έδαφος και τα κτήρια, είναι υπαγόμενα σε μια γενική επαναξιολόγηση κάθε τέσσερα έτη ή επάνω στη διαταγή του κρατικού πίνακα των φορολογικών επιτρόπων ή της κρατικής γενικής συνέλευσης. Η επαναξιολόγηση διεξάγεται λίγο πολύ από το πρόγραμμα και τη φόρμουλα, βασισμένα ενδεχομένως στην πραγματική αξία μετρητών. Βελτιώσεις που προστίθενται ή που αφαιρούνται μεταξύ των γενεών, αξιολογούνται, αναφέρονται και καταγράφονται από τους τοπικούς αξιολογητές. Οι τιμές αξιολόγησης του εδάφους και των οικοδομημάτων αρχειοθετούνται στο γραφείο του ελεγκτή των διαφόρων νομών.
2. Η ενσώματη προσωπική ιδιοκτησία των καθορισμένων ειδών αξιολογείται ετησίως. Τα οικιακά αγαθά απαλλάσσονται της φορολογίας και τα κινητά σπίτια αξιολογούνται σύμφωνα με ένα ειδικό σχέδιο. Οι μεμονωμένοι φορολογούμενοι εκθέτουν τη φορολογήσιμη ενσώματη ιδιοκτησία τους στις μορφές που ορίζονται από μια κρατική αντιπροσωπεία. Τα φύλλα αξιολόγησης που δημιουργούνται από τους ιδιοκτήτες ιδιοκτησίας τακτοποιούνται συστηματικά και αρχειοθετούνται στο γραφείο του αξιολογητή των νομών, όπου είναι ανοικτοί στη δημόσια επιθεώρηση. Η αξιολόγηση της ενσώματης προσωπικής ιδιοκτησίας για τη φορολογία θεωρείται νόμιμη να είναι το ένα τρίτο της πραγματικής αξίας μετρητών.
3. Η φορολογία της άυλης προσωπικής ιδιοκτησίας βασίζεται στην αυτοαξιολόγηση από τον ιδιοκτήτη της ιδιοκτησίας. Κάθε ιδιοκτήτης άυλης ιδιοκτησίας απαριθμεί τα φορολογήσιμα άυλα αγαθά του στην επιστροφή του φόρου κρατικού εισοδήματός και παρουσιάζει την αξία τους στο τέλος του έτους για το οποίο οι φόροι είναι πληρωτέοι. Η συνολική αξία έφθασε να υποβάλει φορολογία σε ποσοστό 0.25 % της αξίας.
4. Η ιδιοκτησία των μετρητών αξιολογείται από την κρατική επιτροπή των φορολογικών επιτρόπων.

Η φορολογία της ακίνητης περιουσίας και της ενσώματης προσωπικής ιδιοκτησίας γίνεται μια ορισμένη ημερομηνία κάθε έτος. Οποιοσδήποτε κάτοχος εκείνων των κατηγοριών ιδιοκτησίας εκείνη την ημέρα καταγράφεται σαν ιδιοκτήτης στο μητρώο για λόγους φορολογίας. (Η επίπτωση των φόρων στα άυλα αγαθά και τουλάχιστον σε ένα είδος ενσώματης ιδιοκτησίας -κινητά σπίτια- είναι βασισμένη στις λεπτομερείς διατάξεις των ειδικών νόμων που ισχύουν για αυτά.)

5.2.11. Προϋπολογισμός Των Εσόδων Από Την Φορολογία Ιδιοκτησίας

Δύο ευρέως διαφορετικές διαδικασίες για τα έσοδα από την φορολογία ιδιοκτησίας αντιμετωπίζονται συνήθως στην πράξη: (1) ο δήμος απλά πολλαπλασιάζει την εκτιμώμενη αξιολόγηση της ιδιοκτησίας, που είναι στην δικαιοδοσία του, με ένα επίπεδο ποσοστού (είτε το μέγιστο ποσοστό από τον επιτρεπόμενο κρατικό νόμο, είτε ένα ποσοστό που καθορίζεται από την τοπική πολιτική) ή (2) ο φόρος ιδιοκτησίας αντιμετωπίζεται ως υπόλοιπη πηγή εισοδήματος όπως φαίνεται στην απεικόνιση 5.7.

ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ 5.7

ΑΥΞΗΣΗ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΗΣ ΠΟΛΗΣ DANVILLE ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΓΙΑ ΤΟ 1981

Απαιτήσεις:

Κατ'εκτίμηση δαπάνες, 1 ^η Αυγούστου – 31 ^η Δεκεμβρίου.....	\$ 4,200,000
Προτεινόμενα Κονδύλια για το 1981	8,460,000
Κατ'εκτίμηση εργασία που απαιτείται για την αρχή του 1982.....	510,000

Κατ'εκτίμηση συνολικές απαιτήσεις.....**\$13,170,000**

Πόροι εκτός από τη φορολογική επιβολή για το 1981:

Πραγματική ισορροπία 31 Ιουλίου, 1980	\$ 654,000
Ποσό για να παραληφθεί από τη δεύτερη δόση των φόρων του 1980.....	2,430,000
Διάφορες παραλαβές που αναμένονται κατά τη διάρκεια του ισοζυγίου του 1980.....	1,960,000
Έσοδα που αναμένεται από τις πηγές εκτός από τους φόρους ιδιοκτησίας κατά τη διάρκεια του 1981.....	4,544,000

Κατ' εκτίμηση συνολικοί πόροι εκτός από το ποσό φορολογικής επιβολής..... **\$ 9,588,000**

Ποσό που απαιτείται από τους φόρους ιδιοκτησίας για το 1981..... **\$ 3,582,000**

Για να αυξησει ο δήμος ένα δεδομένο ποσό από τους φόρους ιδιοκτησίας (\$3.582.000 στην απεικόνιση 5.7), πρέπει να καθορίσει το φορολογικό ποσοστό που, όταν εφαρμόζεται στην εκτιμώμενη αξιολόγηση της ιδιοκτησίας μέσα στην αρμοδιότητά του, θα παραγάγει το επιθυμητό ποσό. Αν και αυτή η διαδικασία φαίνεται απλή, υπάρχουν τουλάχιστον δύο περίπλοκοι παράγοντες που αφορούν τον υπεύθυνο υπάλληλο: το γεγονός ότι δεν θα συλλεχθούν πραγματικά όλοι οι φόροι που επιβάλλονται για ένα ορισμένο έτος κατά τη διάρκεια εκείνου του έτους και το γεγονός ότι διάφορες κατηγορίες ιδιοκτησίας μπορούν να απαλλαχτούν συνολικά του τοπικού φόρου ιδιοκτησίας και άλλες κατηγορίες μπορούν να είναι μερικώς απαλλάξιμες. Για παράδειγμα, η ιδιοκτησία που αποκτιέται από τις κυβερνητικές μονάδες πριν από την ημερομηνία αξιολόγησης αποκλείεται από τη συνολική αξιολόγηση της ιδιοκτησίας αλλά η ιδιοκτησία της κυβέρνησης που αποκτιέται

από την ημερομηνία εκτίμησης και οι ιδιοκτησίες που κατέχουν οι θρησκευτικές, φιλανθρωπικές και αδελφικές οργανώσεις και που χρησιμοποιούνται για μη επιχειρηματικούς λόγους μπορούν να συμπεριληφθούν στην εκτίμηση αλλά να απαλλαγούν από τη φορολογία. Μερικές περιπτώσεις απαλλαγών που συναντάμε συχνά περιλαμβάνουν:

1. *Απαλλαγές αγροτικών σπιτιών.* Κάτω από αυτή τη μορφή βοήθειας σε έναν εγχώριο ιδιοκτήτη χορηγείται μια απαλλαγή ενός δεδομένου ποσού που εφαρμόζεται ενάντια στην εκτιμώμενη αξιολόγηση του σπιτιού του και έτσι βγαίνει ένα καθαρό ποσό το οποίο φορολογείται.
2. *Απαλλαγές υποθηκών.* Αυτή η μορφή απαλλαγής προορίζεται να δώσει κάποια φορολογική ανακούφιση στους ιδιοκτήτες που πληρώνουν τόκο στην υποχρέωση τους ενάντια στην ιδιοκτησία που φορολογείται. Σε ένα κράτος με έναν νόμο απαλλαγής υποθηκών, ένας δεδομένος ιδιοκτήτης ακίνητης περιουσίας έχει δικαίωμα σε μια απαλλαγή υποθηκών \$1.000 ή το μισό της αξιολογήσιμης ιδιοκτησίας, οποιοσδήποτε είναι λιγότερος. Αν και είναι εφαρμόσιμη σε όλα τα είδη ακίνητης περιουσίας, η απαλλαγή προορίστηκε στο να παρέχει ένα περιορισμένο μέτρο στην ανακούφιση αγροτικών σπιτιών.
3. *Απαλλαγές προσώπων.* Η φύση αυτής της μορφής απαλλαγής είναι προφανής από τον τίτλο, αλλά η νομική επιλεξιμότητα ενός δεδομένου προσώπου μπορεί να εξαρτηθεί από τη φύση της κυριότητας της ιδιοκτησίας και τη γενική οικονομική θέση του ατόμου.
4. *Απαλλαγή βασισμένη στην ηλικία και την οικονομική θέση.* Αυτή η μορφή απαλλαγής είναι βασισμένη στη σχέση τριών μεταβλητών: την ηλικία, την εκτιμώμενη αξία της φορολογήσιμης ιδιοκτησίας και το ετήσιο εισόδημα, όπως καθορίζεται από τον εφαρμόσιμο νόμο.

Για να εξηγήσουμε τα αποτελέσματα των απαλλαγών από την φορολογία ιδιοκτησίας των δήμων, υποθέτουμε ότι τα ακόλουθα είναι αληθή για την πόλη Danville:

Συνολική υποβολή φόρων ιδιοκτησίας	\$ 240,460,200
Απαλλαγές:	
Υποθήκες	\$14,793,400
Ηλικιωμένοι	\$2,121,815

Ορησκευτικοί, φιλανθρωπικοί και παρόμοιοι οργανισμοί.....	\$7,652,500
Συνολικές Απαλλαγές.....	\$ 24,567,715
Καθαρή Εκτιμώμενη Αξία.....	\$ 215,892,485

Υποθέτουμε περαιτέρω ότι τα ιστορικά στοιχεία και οι οικονομικές προβλέψεις για την πόλη δείχνουν ότι μόνο 96% της επιβολής του 1981 θα συλλεχθούν το 1981. Κατά συνέπεια, εάν η καθαρή επιβολή πρόκειται να είναι \$3.582.000 (απεικόνιση 5.7), η ακαθάριστη επιβολή πρέπει να είναι \$3.582.000/96% ή \$3.731.250. Το φορολογικό ποσοστό πρέπει να είναι, επομένως, η ακαθάριστη επιβολή \$3.731.250 που διαιρείται με την καθαρή εκτιμώμενη αξία \$215,892,485 ή 0,1728. Σε μερικές περιοχές το ποσοστό αυτό μπορεί να εκφραστεί ως χιλιοστό ενός δολαρίου, σε άλλες περιπτώσεις εκφράζεται σε δολάρια και σεντ ανά εκατό δολάρια της αξιολόγησης και ακόμα, σε άλλες περιπτώσεις σε δολάρια και σεντ ανά χίλια δολάρια της αξιολόγησης. Κατά συνέπεια το ποσοστό για τους πληρωτέους φόρους ιδιοκτησίας το 1981 για την πόλη Danville μπορεί να ειπωθεί ότι είναι \$1,73 ανά \$100 ή \$17,3 ανά \$1.000 (στρογγυλεύοντας επάνω σε κάθε περίπτωση σε δύο θέσεις δεξιά του δεκαδικού).

5.2.12. Διακυβερνητικά Εισοδήματα

Τα διακυβερνητικά εισοδήματα περιλαμβάνουν τις επιχορηγήσεις, τις εξουσιοδοτήσεις, και συνεισφερόμενα εισοδήματα (shared revenues). Όπως καθορίζεται από το Εθνικό Συμβούλιο Κυβερνητικής Λογιστικής των ΗΠΑ, η *επιχορήγηση* είναι μια συνεισφορά ή ένα δώρο μετρητών ή άλλων κεφαλαίων από μια άλλη κυβερνητική μονάδα για να χρησιμοποιηθεί ή να ξοδευτεί για έναν συγκεκριμένο σκοπό ή δραστηριότητα. Η *εξουσιοδότηση* είναι το ποσό πληρωμής στο οποίο έχει δικαίωμα ένα κράτος ή μια τοπική κυβέρνηση, όπως καθορίζεται από την ομοσπονδιακή κυβέρνηση σύμφωνα με τον τύπο κατανομής που περιλαμβάνεται στα εφαρμόσιμα καταστατικά. Το *συνεισφερόμενο εισόδημα* (shared revenue) είναι ένα εισόδημα που εισπράττεται από μια κυβέρνηση αλλά μοιράζεται σε προκαθορισμένη βάση, συχνά σε ένα αναλογικό ποσό που εισπράττεται σε τοπικό επίπεδο, με μια άλλη κυβέρνηση ή κλάση της κυβέρνησης.

Οι επιχορηγήσεις, οι εξουσιοδοτήσεις ή τα συνεισφερόμενα εισοδήματα που είναι διαθέσιμα για λόγους κανονικής χρηματοδότησης μέσω του γενικού κεφαλαίου πρέπει να προϋπολογιστούν και να λογαριαστούν σε εκείνο το κεφάλαιο, εκτός αν η χρήση ενός ειδικού κεφαλαίου εισοδήματος εξουσιοδοτείται νόμιμα. Τα δώρα, οι επιχορηγήσεις και τα συνεισφερόμενα εισοδήματα που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για την πληρωμή του

τοκοφόρου κεφαλαίου ή του τόκου στο γενικό μακροπρόθεσμο χρέος πρέπει να προϋπολογιστούν και να λογαριαστούν από ένα κεφάλαιο χρέους. Τα διακυβερνητικά εισοδήματα που είναι διαθέσιμα μόνο για χρήση απόκτησης ή σύνταξης των πάγιων ενεργητικών πρέπει να λογαριαστούν σε ένα πρόγραμμα κυρίων κεφαλαίων. Τα διακυβερνητικά εισοδήματα που θα χρησιμοποιηθούν από ένα επιχειρηματικό κεφάλαιο ή ένα εσωτερικό κεφάλαιο πρέπει να λογαριαστούν στο κατάλληλο κεφάλαιο στη κατάλληλη κατηγορία.

Κάθε δήμος αναμένει να λάβει από κάθε πηγή διακυβερνητικού εισοδήματος αλλά υπάρχουν προβλήματα στην πρόβλεψη της ακριβής μέτρησης του ποσού που πρέπει να περιληφθεί στον ετήσιο προϋπολογισμό εισοδήματος, επειδή ο δήμος δεν μπορεί να ελέγξει ούτε τη βάση της διανομής ούτε τον χρόνο της διανομής από το κράτος ή την ομοσπονδιακή αντιπροσωπεία. Γενικά, όμως, οι αντιπροσωπείες διανομής των εισοδημάτων παρέχουν τις πληροφορίες στους δήμους ως προς τα πιθανά ποσά διάθεσης από τις πηγές κατά τη διάρκεια μιας περιόδου προϋπολογισμών. Ομοίως, ένας δήμος μπορεί συνήθως να καθορίσει από το αρμόδιο κράτος ή την ομοσπονδιακή αντιπροσωπεία εάν οι επιχορηγήσεις για τις οποίες ο δήμος έχει υποβάλει αίτηση είναι πιθανό να εγκριθούν (και ο βαθμός στον οποίο οι πληρωμές είναι πιθανό να γίνουν στις εγκεκριμένες επιχορηγήσεις).

5.2.13. Το Ημερολόγιο Των Προϋπολογισμών

Η ημερομηνία κατά την οποία ο προϋπολογισμός πρέπει να υποβληθεί από τη δημοτική διοίκηση στο νομοθετικό σώμα τίθεται σε πολλά κράτη από το νόμο. Συνήθως, τα κρατικά καταστατικά καθιερώνουν επίσης το οικονομικό έτος για τους δήμους, απαιτούν τη δημοσίευση του προτεινόμενου προϋπολογισμού ορισμένου χρόνου κατά ορισμένες ημερομηνίες και να τεθεί μια ημερομηνία για την έγκριση του προϋπολογισμού από το νομοθετικό σώμα. Επίσης, συνήθως παρέχεται από το καταστατικό μια διαδικασία για τα μεταβαλλόμενα στοιχεία του προϋπολογισμού αφότου έχει υιοθετηθεί νόμιμα

Προκειμένου να παρασχεθεί μια τακτική διαδικασία μέσα στα διοικητικά γραφεία για την προετοιμασία και την αναθεώρηση του προϋπολογισμού, πριν από την υποβολή στο νομοθετικό σώμα, πρέπει να καθιερωθεί ένα πληρέστερο χρονοδιάγραμμα ή το ημερολόγιο, πριν θεσπιστεί ο προϋπολογισμός. Ένας οδηγός, εγχειρίδιο που δημοσιεύεται από τη Δημοτική Ένωση Ανώτερων Οικονομικών Υπαλλήλων, προτείνει τα ακόλουθα

χρονικά περιθώρια για τις σημαντικές φάσεις στη διαδικασία προϋπολογισμών, για τις πόλεις μέσου και μεγάλου μεγέθους:

Για την προετοιμασία των προϋπολογισμών των τμημάτων	30 μέρες
Για την κεντρική αντιπροσωπεία προϋ/σμών και την εκτελεστική αναθεώρηση και δράση.....	45 μέρες
Για την προετοιμασία του εγγράφου προϋπολογισμού.....	20 μέρες
Για τη νομοθετική και δημόσια εκτίμηση.....	60 μέρες
Για την εκτελεστική έγκριση, βέτο και τη προετοιμασία για την εκτέλεση προϋπολογισμών.....	<u>30 μέρες</u>

Συνολικός χρόνος που περνάει από την κατασκευή των ζητούμενων εντύπων του προϋπολογισμού μέχρι την αρχή του οικονομικού έτους.....**185 μέρες**

Για τους μικρότερους δήμους, το εγχειρίδιο προτείνει, ότι τα χρονικά περιθώρια μπορούν να τακτοποιηθούν μέχρι 20 έως 25 ημέρες, αλλά η αναφερόμενη εμπειρία δείχνει ότι οποιαδήποτε συνολική κατανομή λιγότερο από 160 ημέρες είναι πιθανό να αποδειχθεί ανεπαρκής.

5.2.14. Διαχείριση Του Προϋπολογισμού

Η αποδοχή και η έγκριση του προϋπολογισμού αποδεικνύονται με την υπογραφή του επικυρωμένου πιστοποιητικού από τα μέλη ή τους αντιπροσώπους του νομοθετικού σώματος και από τους προϊστάμενους ανώτερους υπάλληλους ή έναν αντιπρόσωπο του εκτελεστικού τμήματος. Εντούτοις, ο προϋπολογισμός μπορεί να μην έχει ακόμα τη δύναμη του νόμου. Παραδείγματος χάριν, σε ένα κράτος, οι προϋπολογισμοί κάθε τοπικής μονάδας πρέπει να εξηγηθούν και να δικαιολογηθούν από τον αντιπρόσωπο της μονάδας πριν από την έγκριση ενός πίνακα φορολογικής ρύθμισης σε μια κατάλληλα δημόσια ακρόαση κατά τη διάρκεια της οποίας οι ενδιαφερόμενοι φορολογούμενοι μπορούν να δηλώσουν τις αντιρρήσεις ή την υποστήριξη για κάθε λεπτομέρεια του προϋπολογισμού. Η επιτροπή της φορολογικής ρύθμισης εξουσιοδοτείται για να μειώσει αλλά όχι για να αυξήσει τα κονδύλια. Μετά από τη δράση του πίνακα φορολογικής ρύθμισης, οι προϋπολογισμοί πρέπει να υποβληθούν στον πίνακα κρατικού φόρου που, μετά από μια ακρόαση, μπορεί να αυξήσει, να μειώσει ή να εγκρίνει τον προϋπολογισμό χωρίς αλλαγή. Κατά συνέπεια, ο προϋπολογισμός γίνεται δεσμευτικός νομικά κατά τη διάρκεια του έτους που έρχεται.

Μετά από την τελική πιστοποίηση ενός προϋπολογισμού, πρέπει να πραγματοποιηθεί η εξαγγελία των φορολογικών επιβολών για το ερχόμενο έτος και προετοιμάζονται οι φορολογικές χρεώσεις για κάθε πακέτο πραγματικής ιδιοκτησίας και για κάθε ιδιοκτήτη για την φορολογήσιμη προσωπική ιδιοκτησία. Οι πληρωμές γίνονται αποδεκτές χωρίς καθυστέρηση. Εάν η συγκέντρωση των εισοδημάτων καθυστερεί σε κάθε έτος, είναι απαραίτητες οι ρυθμίσεις για τη βραχυπρόθεσμη χρηματοδότηση και όπως απαιτείται από το νόμο οι ρυθμίσεις αυτές πρέπει να γίνουν εκ των προτέρων.

Από την πλευρά των δαπανών του προϋπολογισμού, μπορεί να επιδιωχτεί να ρυθμιστεί η χρήση των κονδυλίων έτσι ώστε μόνο τα προκαθορισμένα ποσά να μπορούν να χρησιμοποιηθούν από μήνα σε μήνα ή από τέταρτο σε τέταρτο. Ο σκοπός αυτού του ελέγχου είναι να αποτραπούν οι δαπάνες όλου ή του μεγαλύτερου μέρους του εξουσιοδοτημένου ποσού νωρίς στο έτος, χωρίς την παροχή απροσδόκητων απαιτήσεων που ενδεχομένως να προκύψουν αργότερα στο έτος. Μια συχνή επινόηση για την ρύθμιση των δαπανών είναι η χρήση των μεριδίων. Ένα μερίδιο μπορεί να περιγραφεί ως η εσωτερική κατανομή των κεφαλαίων σε περιοδική βάση που συνήθως συμφωνείται από το τμήμα και τον προϊστάμενο ή τον αντιπρόσωπό του. Ενώ η μορφή των μεριδίων είναι μεταβλητή, τα προγράμματα των μεριδίων είναι ουσιαστικά κατανομές του ποσού που διατίθεται για συγκεκριμένους λόγους, σε περιόδους.

5.2.15. Καταγραφή Του Προϋπολογισμού

Όπως αναφέρθηκε στο πρώτο τμήμα του κεφαλαίου, οι κρατικοί νόμοι συνήθως απαιτούν οι προϋπολογισμοί για ορισμένα κεφάλαια να εγκρίνονται σύμφωνα με διευκρινισμένες διαδικασίες. Όταν υιοθετηθούν είναι νομικά δεσμευτικοί επάνω στους διοικητές. Όπως συζητείται στο δεύτερο τμήμα αυτού του κεφαλαίου, δηλώσεις των εισοδημάτων και των δαπανών πρέπει να περιλαμβάνουν μια σύγκριση με έναν επίσημο προϋπολογισμό προκειμένου να είναι σύμφωνες με τις γενικά αποδεκτές αρχές της λογιστικής. Επομένως, προκειμένου να διευκολυνθεί η νομική συμμόρφωση και να διευκολυνθεί η προετοιμασία των δηλώσεων των εισοδημάτων και των δαπανών σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής, τα συστήματα λογιστικής των γενικών κεφαλαίων και των ειδικών κεφαλαίων εισοδήματος πρέπει να ενσωματωθούν στους λογαριασμούς του προϋπολογισμού. Απαιτούνται μόνο τρεις γενικοί λογαριασμοί ελέγχου καθολικού - κατ' εκτίμηση εισοδήματα, πιστώσεις και επιβαρύνσεις - για να παρέχουν τον κατάλληλο προϋπολογιστικό έλεγχο.

Στην αρχή της περιόδου των προϋπολογισμών, ο λογαριασμός ελέγχου του "κατ' εκτίμηση εισοδήματα" χρεώνεται για το συνολικό ποσό εισοδημάτων που παρέχονται στο νόμιμα-εγκεκριμένο προϋπολογισμό εισοδημάτων. Το ποσό εισοδήματος που αναμένεται από κάθε πηγή που διευκρινίζεται στον προϋπολογισμό εισοδήματος καταγράφεται σε έναν καθολικό λογαριασμό, έτσι ώστε το σύνολο των καθολικών λογαριασμών να συμφωνεί με τη χρέωση στον λογαριασμό ελέγχου και οι δύο να συμφωνούν με τον εγκριμένο προϋπολογισμό. Η γενική χρέωση καθολικών στον κατ' εκτίμηση λογαριασμό ελέγχου εισοδημάτων αντισταθμίζεται από μια πίστωση του κεφαλαίου ισορροπίας (Fund Balance), ένας λογαριασμός που εξυπηρετεί τη λειτουργία των ιδίων κεφαλαίων των οντοτήτων επιδίωξης κέρδους. Ο λογαριασμός κεφαλαίου ισορροπίας, προτού να καταγραφεί ο προϋπολογισμός, θα είχε κανονικά πιστωτικό ισοζύγιο που αντιπροσωπεύει την περίσσεια των στοιχείων του ενεργητικού έναντι των στοιχείων του παθητικού που πληρώνονται από τα κεφάλαια του ενεργητικού. (Εάν τα στοιχεία του παθητικού υπερβαίνουν τα στοιχεία του ενεργητικού, ο λογαριασμός κεφαλαίου ισορροπίας θα είχε χρωστικό ισοζύγιο.) Αφότου καταγραφεί ο προϋπολογισμός εισοδημάτων, ο λογαριασμός κεφαλαίου ισορροπίας αντιπροσωπεύει την περίσσεια των στοιχείων του ενεργητικού *συν* τα κατ' εκτίμηση εισοδήματα για την περίοδο προϋπολογισμών έναντι των στοιχείων του παθητικού που θα πληρωθούν από τα κεφάλαια του ενεργητικού. Το πιστωτικό ισοζύγιο του λογαριασμού κεφαλαίου ισορροπίας, επομένως, είναι το συνολικό διαθέσιμο ποσό στις πιστωτικές χρηματοδοτήσεις.

Συνεπώς, κατά τη λογιστική εγγραφή, για να καταγραφεί ένας προϋπολογισμός πιστώσεων είναι μια χρέωση του λογαριασμού ισορροπίας και μια πίστωση στις πιστώσεις για το συνολικό ποσό που διατίθεται για τις εμπόλπουσες δραστηριότητες του κεφαλαίου. Ο λογαριασμός ελέγχου πιστώσεων υποστηρίζεται από ένα καθολικό που τηρεί τον ίδιο ορισμό, όπως προβλέπεται στη διάταξη πιστώσεων, έτσι ώστε το σύνολο των καθολικών να συμφωνεί με την πίστωση στον λογαριασμό ελέγχου πιστώσεων, και οι δύο να συμφωνούν με τον εγκριμένο προϋπολογισμό.

Οι γενικές ημερολογιακές καταχωρήσεις που απαιτούνται για να καταγράψουν την έγκριση του προϋπολογισμού παρουσιάζονται παρακάτω. Υποθέτουμε ότι ο νομικά αποδεκτός προϋπολογισμός εσόδων για την πόλη Danville ανέρχεται σε \$ 31.786.980.

Κατ'εκτίμηση εισοδήματα.....	31.786.980
Κεφάλαιο Ισορροπίας.....	31.786.980

Έσοδα Καθολικού:	Χρέωση
Φόροι Ιδιοκτησίας.....	20.955.690

Χορηγούμενες άδειες.....	438.720
Πρόστιμα.....	228.505
Διακυβερνητικά έσοδα	6.322.485
Έσοδα από υπηρεσίες.....	3.259.860
Διάφορα έσοδα.....	541.720

Θεωρούμε επίσης, ότι ο νομικά αποδεκτός προϋπολογισμός πιστώσεων για την πόλη Danville ανέρχεται σε \$31.390.000 και οι καταχωρήσεις είναι οι παρακάτω:

Κεφάλαιο Ισορροπίας.....	31.390.000
Πιστώσεις.....	31.390.000

Πιστωτικές Δαπάνες Καθολικού:	<i>Πίστωση</i>
Γενικές κυβερνητικές.....	4.753.000
Ασφάλεια πολιτών.....	5.142.000
Εργασίες πολιτών.....	6.032.000
Υγεία και κοινωνική πρόνοια.....	4.723.000
Ψυχαγωγία και πάρκα.....	4.755.000
Συνεισφορές.....	5.205.000
Διάφορες.....	780.000

Βέβαια στην πράξη οι προϋπολογισμοί για τα έσοδα και τις δαπάνες είναι πιο αναλυτικοί, κάτι που δείχνουν και οι απεικονίσεις που έχουν προηγηθεί.

5.2.16. Έλεγχος του Προϋπολογισμού και Αναθεώρηση Του

Κατά την διάρκεια του οικονομικού έτους τα πραγματικά έσοδα που αναγνωρίζονται από την προσδιοριστική βάση της λογιστικής, χρειάζεται να συγκριθούν περιοδικά με τα κατ'εκτίμηση έσοδα για να υπολογιστούν και η πραγματική επίδοση και οι τεχνικές προϋπολογισμού. Παρομοίως, οι πραγματικές δαπάνες πρέπει να συγκριθούν με τα κονδύλια για να διευκολυνθεί η οικονομική διαχείριση και ο έλεγχος των λειτουργιών. Η απεικόνιση 5.9 στην επόμενη σελίδα δείχνει μια χρήσιμη φόρμα για τον περιοδικό έλεγχο του προϋπολογισμού.

Η διαδικασία ελέγχου των προϋπολογισμών μπορεί να αποκαλύψει τις περιστάσεις που καθιστούν επιθυμητή την τροποποίηση ενός προϋπολογισμού κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτει. Η μείωση των ποσών που είχαν προβλεφτεί αρχικά μπορεί να

είναι απαραίτητη λόγω της περικοπής εισοδήματος. Γενικά, η διαδικασία για την τροποποίηση προϋπολογισμών διευκρινίζεται από το νόμο. Υποθέτοντας ότι έχουν ακολουθηθεί οι νόμιμες απαραίτητες διαδικασίες, η εγγραφή απεικόνισης μιας αλλαγής και στα κατ' εκτίμηση εισοδήματα και στις πιστώσεις θα ήταν η ακόλουθη, χρησιμοποιώντας ένα υποτιθέμενο ποσό:

Πιστώσεις.....	24.000
Κατ'εκτίμηση εισοδήματα	24.000

Οι χρεώσεις καθολικών και οι πιστώσεις θα πρέπει να πραγματοποιηθούν προκειμένου να υποστηριχθεί κάθε ένας από τους ανωτέρω ελεγχόμενους λογαριασμούς. Οποιαδήποτε διαφορά μείωσης ανάμεσα στα δύο είδη θα απαιτούσε μια χρέωση ή μια πίστωση για το κεφάλαιο ισορροπίας.

Οι πιστώσεις μπορεί να πρέπει να αυξηθούν για να καλύψουν τις απαιτήσεις, που δεν είχαν προβλεφτεί όταν θεσπίστηκε ο προϋπολογισμός ή να εγκρίνουν τις πρόσθετες δαπάνες, που δημιουργήθηκαν για λόγους που δεν είχαν προβλεφτεί επαρκώς στον αρχικό προϋπολογισμό. Η αύξηση μπορεί να χρηματοδοτηθεί από την ισορροπία κεφαλαίων ή από τα προσδοκώμενα εισοδήματα, όταν είναι πολύ μεγαλύτερη από το ποσό που υπολογίζεται αρχικά. Για να καταγράψει μια αύξηση των πιστώσεων από την ισορροπία κεφαλαίων πρέπει να γίνει η ακόλουθη εγγραφή, χρησιμοποιώντας ένα υποτιθέμενο ποσό:

Κεφάλαιο Ισορροπίας.....	50.000
Πιστώσεις.....	50.000

Η πίστωση των κονδυλίων υποστηρίζεται από τις πιστώσεις των λογαριασμών. Εάν η πρόσθετη πίστωση βασίστηκε στη προσδοκία περισσότερου εισοδήματος από το αρχικά αναμενόμενο, τα κατ' εκτίμηση εισοδήματα θα αναπληρώσουν το κεφάλαιο ισορροπίας στην προηγούμενη εγγραφή.

Ένας τρίτος τύπος προσωρινής αλλαγής σε έναν προϋπολογισμό αποτελείται από τη μεταφορά ενός εγκεκριμένου ποσού από έναν σκοπό σε έναν άλλο. Κατά συνέπεια, εάν ανακαλύπτεται ότι ένα ποσό που είχε προβλεφτεί για έναν σκοπό είναι προφανώς παραπάνω από τις απαιτήσεις του σκοπού αυτού για το τρέχον έτος, ενώ αυτό που είχε προβλεφτεί για άλλο σκοπό είναι ανεπαρκές, το νομοθετικό σώμα μπορεί να ενεργήσει για να μεταφέρει ένα ποσό από το πρώτο σκοπό στο τελευταίο. Μια εγγραφή όπου φαίνεται η μεταφορά που έχει εγκριθεί σύμφωνα με το νόμο, είναι η εξής:

Πιστώσεις.....	4.000
----------------	-------

Πιστώσεις δαπανών καθολικού:	Χρέωση	Πίστωση
Τμήμα αστυνομίας – έλεγχος κυκλοφορίας.....	4.000	
Πυροσβεστικό τμήμα – πρόληψη πυρκαγιάς.....		4.000

Προφανώς, η καθαρή επίδραση της ανωτέρω εγγραφής απεικονίζεται στις αλλαγές των λογαριασμών. Προκειμένου να παρασχεθεί ο έλεγχος των καταχωρήσεων που γίνονται στα καθολικά και να παρέχουν μια κατάλληλη διαδρομή του ελέγχου, τα συστήματα πρέπει να απαιτήσουν την επίσημη εισαγωγή στοιχείων όπως διευκρινίζονται και δεν πρέπει να επιτρέψουν την άτυπη ρύθμιση των καθολικών λογαριασμών.

5.2.17. Λογαριασμοί Για Τις Παροχές

Στην περίπτωση που μια κυβερνητική μονάδα σχεδιάζει στενό έλεγχο των δαπανών κατά περιόδους, οι παροχές μπορεί να καταγραφούν τυπικά στους λογαριασμούς καθολικών. Αυτή η διαδικασία θα μπορούσε να αρχίσει με την εγγραφή του προϋπολογισμού, στην οποία οι μη παραχωρημένες πιστώσεις θα αντικαταστήσουν τις πιστώσεις, ως εξής:

Κατ'εκτίμηση εισοδήματα	1.000.000
Μη παραχωρημένες πιστώσεις.....	990.000
Κεφάλαιο Ισορροπίας.....	10.000

Εάν υποθέσουμε ότι \$300.000 είναι το ποσό που παρέχεται τυπικά στα τμήματα για την πρώτη περίοδο, η ακόλουθη εγγραφές θα μπορούσαν να γίνουν:

Μη παραχωρημένες πιστώσεις.....	300.000
Παροχές.....	300.000

Οι δαπάνες μπορούν να καταγραφούν περιοδικά όπως παραλαμβάνονται οι αναφορές από τη χρησιμοποίηση των τμημάτων. Κάτω από αυτήν την διαδικασία, οι δαπάνες, οι παροχές και οι μη παραχωρημένες πιστώσεις είναι όλες κλεισμένες στο κεφάλαιο ισορροπίας στο τέλος έτους.

5.2.18. Προϋπολογισμοί Για Τους Άλλους Τύπους Κεφαλαίων

Η προηγούμενη συζήτηση των προϋπολογισμών ισχύει κυρίως για τα γενικά κεφαλαία. Υπάρχουν όμως και άλλοι τύποι κεφαλαίων που λειτουργούν κάτω από προϋπολογισμούς ποικίλων μορφών, μερικοί παρόμοιοι, μερικοί ευρέως διαφορετικοί από τους προϋπολογισμούς γενικών κεφαλαίων.

Πιο παρόμοιοι προϋπολογισμοί με αυτούς των γενικών κεφαλαίων είναι εκείνοι των ειδικών κεφαλαίων εισοδήματος, οι οποίοι είναι ανάλογοι με τα γενικά κεφάλαια για τις δραστηριότητες που αντιπροσωπεύουν. Οι κανονισμοί που σχετίζονται με τον έλεγχο των προϋπολογισμών ειδικών κεφαλαίων εισοδήματος διαφέρουν συχνά από εκείνους που ισχύουν για τους προϋπολογισμούς γενικών κεφαλαίων, δεδομένου ότι τα ειδικά κεφάλαια εισοδήματος ρυθμίζονται συχνά από τους ειδικούς πίνακες ή τις επιτροπές και η σχέση τους στη δημόσια διοίκηση είναι πιθανό να έχει επιπτώσεις στη διαδικασία σύνταξης του προϋπολογισμού. Εντούτοις, αυτή η επιρροή συναντάται κυρίως στους μηχανισμούς της προετοιμασίας των προϋπολογισμών και στους επακόλουθους χειρισμούς. Έτσι, από τη σκοπιά της λογιστικής, οι προϋπολογισμοί των γενικών κεφαλαίων και των ειδικών κεφαλαίων εισοδήματος είναι πολύ όμοιοι, διαφέρουν συνήθως στο μέγεθος και την πολυπλοκότητα.

Οι γνώμες και οι πρακτικές ποικίλλουν ευρέως όσον αφορά τη σύνταξη του προϋπολογισμού για τους άλλους έξι τύπους κεφαλαίων. Οι προϋπολογισμοί δεν μπορούν να απαιτηθούν από το νόμο για τα επιχειρηματικά κεφάλαια ή τα εσωτερικά κεφάλαια υπηρεσιών. Δεδομένου ότι αυτά τα είδη κεφαλαίων χρησιμοποιούνται συνήθως σε μια επιχειρησιακή βάση ο διαχειριστής κεφαλαίων πρέπει να προετοιμάσει τα σχέδια των λειτουργιών και τα οικονομικά σχέδια, αλλά δεν χρειάζεται ο προϋπολογισμός των λογαριασμών κεφαλαίων σαν αρχείο, εκτός από εκείνες τις λίγες αρμοδιότητες που εξουσιοδοτούν προϋπολογισμούς για όλα τα κεφάλαια. Τα κεφάλαια αποπληρωμής χρέους απαιτούν γενικά τους επίσημους ετήσιους προϋπολογισμούς επειδή αυτά τα κεφάλαια πρέπει να χειριστούν την πληρωμή τόκου στο χρέος που έχει δημιουργηθεί εκτός από το πληρωτέο από τα ειδικά κεφάλαια και τα επιχειρηματικά κεφάλαια, καθώς επίσης και την εξαγορά του χρέους που ωριμάζει κατά τη διάρκεια του έτους.

Τα κύρια κεφάλαια και τα ειδικά κεφάλαια αξιολόγησης είναι δύο τύποι κεφαλαίων που χρησιμοποιούνται για να αποτελέσουν τους πόρους που αφιερώνονται στην κατασκευή ή σε άλλα μέσα των πάγιων ενεργητικών. Οι επίσημες εγκρίσεις για αυτά τα δύο είδη κεφαλαίων είναι ισοδύναμες με τους προγραμματισμένους προϋπολογισμούς

δεδομένου ότι εγκρίνουν τις δαπάνες μέχρι ένα δεδομένο ποσό. Οι προγραμματισμένοι προϋπολογισμοί μπορούν να συμπληρωθούν από τους ετήσιους προϋπολογισμούς που αντέχουν οικονομικά τον πιο στενό έλεγχο από το νομοθετικό σώμα, με τη διαίρεση της συνολικής έγκρισης σε τμήματα κάθε ένα από τα οποία λαμβάνει την τελική έγκριση λαμβάνοντας υπόψη την πρόοδο και τις εξελίξεις μέχρι σήμερα. Οι ετήσιοι ή άλλοι βραχυπρόθεσμοι προϋπολογισμοί είναι απαραίτητοι για ένα κύριο κεφάλαιο που δημιουργείται για να χρηματοδοτήσει διάφορα σχετικά προγράμματα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΓΕΩΡΓΙΑΣ ΓΙΑ

ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2004

Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού του Υπουργείου Γεωργίας (σημερινή ονομασία Αγροτικής Ανάπτυξης Και Τροφίμων) είναι η ίδια διαδικασία που ακολουθείται για την κατάρτιση του προϋπολογισμού του Κράτους, αναπόσπαστο τμήμα του οποίου αποτελεί ο συνημμένος προϋπολογισμός.

Το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους ως η καθ' όλη αρμόδια υπηρεσιακή λειτουργία κατάρτισης του προϋπολογισμού, αναθεώρησης του (όποτε αυτό κριθεί σκόπιμο) και παρακολούθησης της εκτέλεσής του, αποτελεί τον κεντρικό φορέα υποστήριξης και διαρκούς βελτίωσης του.

Το συνολικό ύψος του προϋπολογισμού το οποίο για το 2004 ανέρχεται σε 848.548.000€ απεικονίζεται με τις ακόλουθες αναλύσεις:

A. Πιστώσεις Δαπανών Κατά Ειδικό Φορέα

2003

2004

Κεντρική Υπηρεσία	757.980.816	848.548.000
Προετοιμασία Ολυμπιακών Αγώνων	655.861	-
Δαπάνες για ανάληψη προεδρίας Ε.Ε.	<u>1.855.000</u>	-
Σύνολο		760.491.677
848.548.000		

Β. Πιστώσεις Δαπανών Κατά Κατηγορία

	2004
Πληρωμές Για Υπηρεσίες	82.088.900
Προμήθειες Αγαθών Και Κεφαλαιουχικού Εξοπλισμού	4.680.000
Πληρωμές Μεταβιβαστικές (επιχορηγήσεις)	281.623.400
Πληρωμές Από Πραγματοποιούμενα Έσοδα	84.275.700
Δαπάνες Που Δεν Εντάσσονται Σε Άλλες Κατηγορίες	395.740.000
Πληρωμές για Εξυπηρέτηση Δημόσιας Πίστης	50.000
Απαλλοτριώσεις, Αγορές, Ανεγέρσεις	<u>90.000</u>
Σύνολο	848.548.000

Η απεικόνιση των δαπανών στην ανάλυση αυτή γίνεται για κάθε κωδικό δαπάνης αναλυτικά και για τους τρεις ως άνω αναφερόμενους φορείς (Κεντρική Υπηρεσία, Δαπάνες Ολυμπιακών Αγώνων και Ε.Ε). Παρακάτω απεικονίζεται η ανάλυση των δαπανών για κάθε κωδικό δαπάνης για τον φορέα της Κεντρικής Υπηρεσίας.

	<u>2004</u>
Γ. Κεντρική Υπηρεσία	848.548.000
<u>Πληρωμές Για Υπηρεσίες</u>	<u>82.088.900</u>
Αμοιβές Πολιτικών Υπαλλήλων	58.770.000
Αμοιβές Υπαλλήλων με σχέση εργασίας Ι.Δ.	14.120.000
Πρόσθετες και Παρεπόμενες Παροχές	798.000
Πληρωμές για Μετακινήσεις	470.000
Πληρωμές για Λοιπές Υπηρεσίες	7.930.900
<u>Προμήθειες Αγαθών Και Κεφαλαιουχικού Εξοπλισμού</u>	<u>4.680.000</u>
Προμήθεια Ειδών Εξοπλισμού Υπηρεσιών, Εργαστηρίων	203.200
Προμήθεια Υγειονομικού, Φαρμακευτικού υλικού κ.α.	107.400
Προμήθεια Ειδών Συντήρησης και Εγκαταστάσεων Εξοπλισμού	81.300
Προμήθεια Καυσίμων Και Λιπαντικών	78.100

Διάφορες Προμήθειες	4.120.000
Προμήθεια Κεφαλαιακού Εξοπλισμού	90.000
<u>Πληρωμές Μεταβιβαστικές</u>	<u>281.623.400</u>
Επιδότησεις, Οικονομικές Ενισχύσεις	204.320.000
Επιχορηγήσεις σε νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου	48.923.400
Επιχορηγήσεις σε νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου	2.350.000
Επιχορηγήσεις σε νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου	9.150.000
Επιχορηγήσεις, Εισφορές σε διεθνείς οργανισμούς	2.600.000
Επιχορηγήσεις για αποδοχές προσωπικού γενικά	14.280.000
<u>Πληρωμές Από Πραγματοποιούμενα Έσοδα</u>	<u>84.275.700</u>
Αποδόσεις Εσόδων που Εισπράχτηκαν για Τρίτους	84.275.700
<u>Δαπάνες Που Δεν Εντάσσονται Σε Άλλες Κατηγορίες</u>	<u>395.740.000</u>
Διάφορες Σύνθετες Δαπάνες	2.470.000
Διάφορες Σύνθετες Δαπάνες	43.170.000
Προγράμματα Χρηματοδοτούμενα από Ε.Ε.	339.500.000
Εθνική Συμμετοχή για προγράμματα συγχρη/να από Ε.Ε.	10.600.000
<u>Πληρωμές για Εξυπηρέτηση Δημόσιας Πίστης</u>	<u>50.000</u>
Δαπάνες Δημόσιου Χρέους	50.000
Πληρωμές Υποχρεώσεων Του Δημοσίου για εγγυήσεις υπέρ τρίτων	-
<u>Απαλλοτριώσεις, Αγορές, Ανεγέρσεις</u>	<u>90.000</u>

Μια αναλυτικότερη μελέτη του Υπουργείου Γεωργίας αποκαλύπτει ότι πολλές δαπάνες έχουν χαρακτηριστικά του προσαυξητικού προϋπολογισμού, όπου τα ποσά του προϋπολογισμού του προηγούμενου έτους έχουν μεταβληθεί για το οικονομικό έτος 2004 με ένα μικρό σχετικά ποσοστό. Υπάρχουν βέβαια και κατηγορίες δαπανών (όπως για παράδειγμα η δαπάνη για διάφορες προμήθειες της Κεντρικής Υπηρεσίας) των οποίων το ύψος μεταβάλλεται σε πολύ μεγάλη αναλογία από 485.000 το οικονομικό έτος 2003 σε 4.120.000 το οικονομικό έτος 2004. Αυτή η μεταβολή οφείλεται κυρίως λόγω της προβλεπόμενης προμήθειας φυτοπαθολογικού υλικού που ανέρχεται στο ύψος των 4.060.000 €. Η αναλυτική συζήτηση του προϋπολογισμού στη Βουλή προϋποθέτει σε αυτές τις περιπτώσεις την παράθεση, τεκμηρίωση και αιτιολόγηση όλων των μεγάλων αποκλίσεων.

Μια εμφανής και πολύ σοβαρή αδυναμία του προϋπολογισμού είναι η έλλειψη προγραμμάτων δράσης και κυρίως η έλλειψη συγκεκριμένων στόχων παραγωγικότητας, ποιότητας και αποτελεσματικότητας των επιμέρους πολιτικών μέτρων και παρεμβάσεων

του Υπουργείου Γεωργίας. Η υιοθέτηση των αρχών, της δομής και του περιεχομένου του προϋπολογισμού PPBS θα μπορούσε να καλύψει την αδυναμία αυτή.

Η απόρροια της έλλειψης στόχων είναι ο υφιστάμενος προϋπολογισμός να προσανατολίζει το ανθρώπινο δυναμικό στα μέσα – πόρους – δαπάνες και όχι στο αποτέλεσμα. Έτσι ο προϋπολογισμός στο Υπουργείο Γεωργίας δεν μπορεί να λειτουργήσει ως μηχανισμός παρακίνησης των στελεχών του για διαρκή βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών τους και για την αριστοποίηση του κόστους τους.

Επίλογος

Στα πέντε κεφάλαια που προηγήθηκαν μελετήθηκε ο τρόπος λειτουργίας του προϋπολογισμού στις επιχειρήσεις αλλά και η χρήση του στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς και στο κράτος. Στα τέσσερα πρώτα μέρη της εργασίας παρουσιάστηκε μια βιβλιογραφική ανασκόπηση του θέματος που έδινε και αρκετή σημασία στο πώς μπορεί να συνταχθεί ο προϋπολογισμός στην πράξη. Στο Πέμπτο και μεγαλύτερο κεφάλαιο της εργασίας μελετήθηκε ο προϋπολογισμός για τις μη κερδοσκοπικές οντότητες.

Το σημαντικό σημείο στον προϋπολογισμό είναι το γεγονός ότι παρά τις όποιες δυσλειτουργίες που μπορεί να παρουσιάζει, η λογική που κρύβεται πίσω του είναι πολύ απλή και αυτό τον καθιστά άμεσα χρήσιμο με πολύ σημαντικά οφέλη για κάθε οργανισμό. Ο σωστός προγραμματισμός και η καλή οργάνωση αρκούν για να τα δείξουν. Το να συνταχθεί ένας προϋπολογισμός είναι, σε ένα πρώτο τουλάχιστον στάδιο εύκολο, ενώ με την τεχνολογία και οι πιο σύνθετες μορφές του δεν είναι δυσπρόσιτες. Σε ένα δεύτερο επίπεδο είναι σε θέση να εξυπηρετήσει ένα ευρύτερο και πολυδιάστατο σύστημα στόχων που όμως απαιτεί περισσότερους πόρους και κυρίως προσοχή από την διεύθυνση. Ο

προϋπολογισμός έχει επίσης άμεση σχέση και με ένα μεγάλο αριθμό διοικητικών θεμάτων όπως την στοχοθέτηση και τον έλεγχο αλλά και παράγοντες όπως η πρόβλεψη πωλήσεων.

Σε ότι αφορά τους προϋπολογισμούς των μη κερδοσκοπικών οργανισμών τα σημαντικά σημεία που δόθηκαν από την μελέτη αφορούν τις βάσεις της λογιστικής για την σύνταξη του προϋπολογισμού, τους τύπους των κεφαλαίων που συστήνονται προς χρήση από το κράτος και τις πηγές των εισοδημάτων. Επίσης, μέσα από τα διάφορα παραδείγματα και από το παράδειγμα του Υπουργείου Γεωργίας φαίνεται και πρακτικά η σύνταξη του προϋπολογισμού για κάθε πρόγραμμα, έτσι ώστε ο αναγνώστης να μπορεί να κατανοήσει και να εξετάσει και πρακτικά όσα παρουσιάζονται στην θεωρία. Επίσης η μελέτη του προϋπολογισμού του Υπουργείου Γεωργίας φανερώνει τις αδυναμίες που έχει ο προϋπολογισμός του Υπουργείου αλλά και γενικότερα του ελληνικού κράτους.

Η εξέταση των προϋπολογισμών αποδείχθηκε ιδιαίτερα ενδιαφέρον θέμα για μελέτη. Δεν είναι απλά οι τεχνικές γνώσεις που αποκτήθηκαν και η αποσαφήνιση ορισμένων εννοιών. Φάνηκε η βαθιά σχέση τους με τη διοικητική λειτουργία και παράλληλα με την ανθρώπινη συμπεριφορά. Το πόσο καλά η εργασία εξυπηρέτησε τους στόχους της βρίσκεται πρωτίστως στη κρίση του αναγνώστη, η συγγραφή της όμως αποτέλεσε μια δραστηριότητα και σε χρόνο και σε προσπάθεια πολύ καλά επενδεδυμένη

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

A. Βιβλιογραφία

- Doyle D., “Cost Control, a Strategic Guide”. CIMA, Kogan Page, London, 1994.
- Garbutt D., “Making Budgets Work: The control and use of the budgetary control process”. 1995.
- Hellrigger D., Jackson S., Slocum J., “Management: A Competency-Based Approach”. South-Western, Ohio, USA, 2002.
- Hilton R., Maher M., Selto F., “Cost Management: Strategies For Business Decisions”. Irwin McGraw-Hill, Boston, 2000.
- Garrison / Norren, “Managerial Accounting”, Irwin McGraw-Hill, Boston 2001.

- Kast F., Rosenzweig J., “Organization And Management, A Systems And Contingency Approach”. McGraw-Hill, Boston, 1979.
- Klammer T., Ansari S., Bell J., “Module, Activity based Budgeting”, Version 1.0”. McGraw-Hill, USA, 1977.
- Leon E. Hay, “Accounting for governmental and nonprofit entities”. Richard D. Irwin, Homewood, 6^η έκδοση 1980.
- Welsch G., Hilton R., Gordon P., “Budgeting, Profit Planning and Control”. Prentice-Hall International, USA, 1988.
- Unesco, «Λεξικό Κοινωνικών Επιστημών», τόμος 3^{ος}. Εκδόσεις Ελληνική Παιδεία. Αθήνα, 1972.
- Τσακλάγκανος Α., «Προϋπολογισμοί Για Την Λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων». Αδελφοί Κυριακίδη. Θεσσαλονίκη, 2003.
- «Υπερλεξικό της Νεοελληνικής Γλώσσας», τόμος 5^{ος}. Εκδόσεις Παγουλάτου, Αθήνα.
- Σημειώσεις ‘Διοικητικής Λογιστικής’, Καζαντζής Χρήστος, Δεκέμβριος 2003

B. Αρθρογραφία

- Abernethy M., Brownell P., “The Role Of Budgets In Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study”. Accounting, Organizations And Society, 24, 1999.
- Adams S., “Dibert”. United Feature Syndicate, 2000.
- Chenhall R., “Management Control Systems Design Within Its Organizational Context: Findings From Contingency-Based Research And Directions For The Future”. Accounting, Organizations And Society, 28, 2003.
- Fernandez L., Perez R., Robson K., “Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process: managing organizational hypocrisies in a multinational company”. Management Accounting Research, 1999,10.
- Lau C., Tan J., “The impact of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study of the financial services sector”. Management Accounting Research, 1998, 9.
- Libby T., “The Influence Of Voice and Explanation On Performance In A Participative Budgeting Setting”. Accounting, Organizations And Society, 24, 1999.
- Shieids J., Shieids M., “Antecedents of Participative Budgeting”. Accounting, Organizations And Society, 23 Great Britain, 1998.
- Van Der Stede W., “Measuring Tight Budgetary Control”. Management Accounting Research, 2001,12.

- Webb Alan., “The Impact Of Reputation And Variance Investigations On The Creation Of Budget Slack”. Accounting, Organizations And Society, 27, 2002.
- Werner J., “Zero-Base Budgeting For Production Oriented Industries”. Industrial Management, Σεπτέμβριος 1978.

Γ. Ηλεκτρονικές Πηγές Και Άλλες Πηγές

- Beyond Budgeting Roundtable, <http://www.cam-i.org/bb.html>.
- <http://www.easyjet.com>
- <http://www.google.com>
- Γενικό Λογιστήριο Του Κράτους
-

