

Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΤΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΓΑΛΑΖΟΥΛΑ ΜΕΡΟΠΗ
ΜΑΝΙΑΤΕΛΛΗ ΑΘΗΝΑ ΕΛΕΝΗ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΦΙΛΙΠΟΠΟΥΛΟΥ Ε.
ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ
ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: κ. ΛΑΛΙΩΤΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2005

ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

	<i>Σελίδα</i>
<u>-ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</u>	2
<u>-ΠΡΟΛΟΓΟΣ</u>	5
<u>-1^η ΕΝΟΤΗΤΑ «ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»</u>	6
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο</u>	
Εισαγωγικά στοιχεία	7
1.1 Ορισμός και σημασία του προϋπολογισμού.	7
1.2 Η ευρεία χρησιμοποίηση των προϋπολογισμών.	7
1.3 Γενικές αρχές του προϋπολογισμού.	8
1.4 Τα πλεονεκτήματα των προϋπολογισμών.	9
1.5 Τα συστατικά στοιχεία ενός πλήρους (ολοκληρωμένου) προγράμματος προϋπολογισμού.	10
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο</u>	
Προϋπολογισμοί ιδιωτικών κερδοσκοπικών επιχειρήσεων	
2.1 Οι κατηγορίες και οι διακρίσεις προϋπολογισμών.	12
2.2 Περιγραφή και ανάλυση των σημαντικότερων μορφών προϋπολογισμού.	12
2.2.1 Ταμειακός προϋπολογισμός.	13
2.2.2 Προϋπολογισμός Πωλήσεων.	15
2.2.2.1 Βραχυχρόνια και μακροχρόνια προγράμματα πωλήσεων.	16
2.2.2.2 Παράγοντες που επιδρούν στον καταρτισμό του προγράμματος των πωλήσεων.	18
2.2.2.3 Το πρόγραμμα ή προϋπολογισμός των πωλήσεων.	18
2.2.3 Προϋπολογισμός Παραγωγής.	20
2.2.3.1 Μακροχρόνιος και βραχυχρόνιος προγραμματισμός της παραγωγής.	21
2.2.3.2 Σταθερή παραγωγή – Εποχιακές πωλήσεις.	22
2.2.3.3 Πολιτική των αποθεμάτων.	23
2.2.4 Προϋπολογισμός Αγοράς Πρώτων Υλών.	24
2.2.5 Προϋπολογισμός Άμεσης εργασίας.	26
2.2.6 Προϋπολογιζόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.	27
2.2.7 Ελαστικοί προϋπολογισμοί.	27
2.2.7.1 Κατάρτιση των ελαστικών προϋπολογισμών.	28
2.2.7.2 Τεχνικά προβλήματα ελαστικών προϋπολογισμών.	29
2.2.8 Προϋπολογισμός μηδενικής βάσης.	31
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο</u>	
Η διαδικασία του προϋπολογισμού.	
3.1 Προϋποθέσεις κατάρτισης του προϋπολογισμού.	33
3.2 Ο τρόπος και η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού.	35
3.3 Η διαδικασία της προετοιμασίας του προϋπολογισμού.	36
3.4 Όργανα του προϋπολογισμού.	37
3.5 Οργάνωση της κατάρτισης του προϋπολογισμού.	37

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Ο έλεγχος του προϋπολογισμού.

4.1 Έλεγχος.	39
4.2 Σύστημα ενημέρωσης.	40
4.3 Αναφορές-εκθέσεις προγραμματισμού.	40
4.4 Αναφορές-εκθέσεις ελέγχου.	40
4.5 Συγκρίσεις και αποκλίσεις από τον προϋπολογισμό.	41

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

Προϋπολογισμοί μη κερδοσκοπικών οργανισμών.

5.1 Γενικά στοιχεία.	43
5.2 Παρουσίαση ταμειακού προϋπολογισμού νοσοκομείου.	44

-2^η ΕΝΟΤΗΤΑ «ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Εισαγωγικά στοιχεία.

1.1 Ορισμός και σημασία του δημόσιου προϋπολογισμού.	47
1.2 Ο δημόσιος προϋπολογισμός από νομική άποψη.	47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

Διακρίσεις δημόσιων προϋπολογισμών.

2.1 Ο γενικός προϋπολογισμός του κράτους.	49
2.2 Διπλοί προϋπολογισμοί.	50
2.2.1 Τακτικός και έκτακτος προϋπολογισμός.	50
2.2.2 Τρέχων και κεφαλαίου προϋπολογισμός.	50
2.2.3 Τακτικός (ή τρέχων) και επενδύσεων προϋπολογισμός.	51
2.3 Προσαρτημένοι προϋπολογισμοί.	51
2.4 Ακαθάριστος και καθαρός προϋπολογισμός.	52
2.5 Ταμειακός και διοικητικός προϋπολογισμός.	53
2.6 Προϋπολογισμός κονδυλίων και προγραμμάτων.	53
2.7 Προϋπολογισμός οριακής μεταβολής και μηδενικής βάσης.	55

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Ταξινόμηση των εξόδων και εσόδων του προϋπολογισμού.

3.1 Η σημασία της ταξινόμησης.	57
3.2 Ταξινόμηση των εξόδων.	57
3.2.1 Ταξινόμηση κατά αντικείμενο ή είδος.	58
3.2.2 Διοικητική ταξινόμηση.	58
3.2.3 Λειτουργική ταξινόμηση.	58
3.2.4 Ταξινόμηση κατά πρόγραμμα κρατικής δραστηριότητας.	59
3.2.5 Οικονομική ταξινόμηση.	59
3.3 Ταξινόμηση των εσόδων.	60

3.4 Ταξινόμηση του των εσόδων και εξόδων του Ελληνικού Κρατικού Προϋπολογισμού.	60
---	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Οι φάσεις της διαδικασίας του προϋπολογισμού.

4.1 Η διαδικασία του προϋπολογισμού.	65
4.2 Η κατάρτιση του προϋπολογισμού.	66
4.2.1 Διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού.	66
4.2.2 Τι αποφασίζεται και από ποιους κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού.	68
4.2.3 Η εκτίμηση των εξόδων και των εσόδων του προϋπολογισμού.	69
4.3 Η ψήφιση του προϋπολογισμού.	71
4.4 Η εκτέλεση του προϋπολογισμού.	73
4.4.1 Όργανα αρμόδια για την εκτέλεση του προϋπολογισμού.	73
4.5 Η εκτέλεση του προϋπολογισμού εσόδων.	74
4.6 Η εκτέλεση του προϋπολογισμού εξόδων.	76

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

Ο έλεγχος του προϋπολογισμού.

5.1 Αντικείμενο ελέγχου.	79
5.2 Τρόποι ελέγχου.	79
5.3 Τα όργανα ελέγχου.	80
5.4 Ο έλεγχος των προϋπολογισμών στην Ελλάδα.	80

-ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

82

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία παρουσιάζονται οι μέθοδοι κατάρτισης προϋπολογισμών της επιχείρησης. Αποτελείται από δυο ενότητες, όπου στην πρώτη αναλύεται ο Προϋπολογισμός Ιδιωτικών Επιχείρησης. Περιγράφονται αναλυτικά οι σημαντικότερες μορφές προϋπολογισμών των ιδιωτικών επιχειρήσεων, ο έλεγχος του προϋπολογισμού, καθώς και η διαδικασία του προϋπολογισμού. Η δεύτερη ενότητα περιλαμβάνει τον Δημόσιο Προϋπολογισμό.

Η αντίληψη του προϋπολογισμού ως προγράμματος εσόδων και δαπανών απορρέει από τη διαπίστωση ότι κάθε οικονομική μονάδα, κρατική ή ιδιωτική, χρειάζεται να προγραμματίσει τα έσοδα και τις δαπάνες της προκειμένου να εξασφαλίζει ορθολογική διαχείριση των οικονομικών της.

Το νοικοκυριό θα πρέπει να προγραμματίζει τις δαπάνες που θα κάνει για διάφορα είδη (τρόφιμα, ενοίκια, ένδυση, διασκέδαση,), κατά τον επόμενο μήνα ή χρόνο με βάση τα έσοδα (εισόδημα) που υπολογίζει ότι θα έχει αυτήν την περίοδο. Το ίδιο και η επιχείρηση.

Η ορθολογική συμπεριφορά της απαιτεί την κατάσχεση προγραμμάτων δαπανών με βάση τα προϋπολογιζόμενα έσοδα της. Για λόγους ορθολογικής διαχείρισης, και το κράτος, ως οικονομική μονάδα, χρειάζεται να προγραμματίζει τα έσοδα και τις δαπάνες του. Μάλιστα, η ανάγκη για έναν τέτοιο προγραμματισμό είναι μεγαλύτερη για το κράτος και λόγω της εκτεταμένης δραστηριότητας του και γιατί πρόκειται για διαχείριση «δημόσιου χρήματος», δηλαδή πόρων που προέρχονται από το κοινωνικό σύνολο.

Κάθε οικονομική μονάδα λοιπόν, ιδιωτική ή κρατική, χρειάζεται να καταρτίζει προϋπολογισμό εσόδων και δαπανών για την καλύτερη διαχείριση των οικονομικών της.

1^η ΕΝΟΤΗΤΑ
«ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1.1 Ορισμός και σημασία του προϋπολογισμού

Ο προϋπολογισμός είναι μια ποσοτική έκφραση ενός προγράμματος δράσης και ένα εργαλείο στο συντονισμό και εφαρμογή του προγράμματος. Ο προϋπολογισμός φανερώνει το τι έχει αποφασίσει να κάνει το μάνατζμεντ μιας επιχείρησης και τι περιμένει να πετύχει κάνοντας αυτό. Με άλλα είναι λόγια η διαδικασία με την οποία το μάνατζμεντ αποφασίζει πως θα χρησιμοποιηθούν οι πόροι της επιχείρησης μέσα σε μια ορισμένη περίοδο, και προβλέπει τα αποτελέσματα των αποφάσεων αυτών. Η περίοδος για την οποία ετοιμάζονται οι προϋπολογισμοί είναι συνήθως βραχεία και δεν υπερβαίνει τον ένα χρόνο. Οι προϋπολογισμοί αποτελούν συνήθως τον πρώτο χρόνο ενός μακροχρόνιου προγραμματισμού. Είναι ένα βραχυχρόνιο εργαλείο της διοίκησης.

Οι προϋπολογισμοί σαν ένα συγκροτημένο σύνολο αποφάσεων για τις διάφορες δραστηριότητες και προγράμματα καλύπτουν την επιχείρηση σαν σύνολο αλλά και κάθε ένα από τα πολλά μέρη της χωριστά για μια καθορισμένη περίοδο χρόνου. Και ενώ η λειτουργία της επιχείρησης συνεχίζεται, ο προϋπολογισμός χρησιμοποιείται σαν βάση σύγκρισης και διευκολύνει τη διαδικασία του έλεγχου. Η χρησιμοποίηση των προϋπολογισμών σαν μέσα έλεγχου των διάφορων δραστηριοτήτων είναι γνωστή σαν προϋπολογιστικός έλεγχος (budgeting or budgetary control). Επίσης, οι πληροφορίες που συγκεντρώνονται από τη λειτουργία της επιχείρησης χρησιμοποιούνται για το σχηματισμό καλύτερων προϋπολογισμών στο μέλλον.

Στο παρακάτω διάγραμμα παρουσιάζεται ο προϋπολογιστικός έλεγχος σε βασική προϋπόθεση ενός γενικού συστήματος του μάνατζμεντ. Αν αποδειχθεί από τη σχετική ερευνά ότι ο προγραμματισμός είναι ικανοποιητικός, αλλά τα αποτελέσματα μπορούν να βελτιωθούν, τότε παίρνονται διορθωτικά μέτρα για να φέρουν τα μελλοντικά αποτελέσματα σύμφωνα με το πρόγραμμα. Αν οι έρευνες αποδείξουν ότι το πρόγραμμα δεν είναι ικανοποιητικό, τότε το πρόγραμμα διορθώνεται. Οι διορθωτικές ενέργειες παρουσιάζονται στο διάγραμμα στο στάδιο της επαναπληροφόρησης (feedback) η επαναδράσης.

1.2 Η ευρεία χρησιμοποίηση των προϋπολογισμών

Οι προϋπολογισμοί όπως συνήθως και άλλες τεχνικές του μάνατζμεντ χρησιμοποιούνται κυρίως από μεγάλες επιχειρήσεις οι οποίες τις χρησιμοποιούν καθημερινά σαν εργαλεία στη λήψη αποφάσεων. Οι προϋπολογισμοί όμως είναι πολύ χρήσιμοι και για τις μεσαίες και για τις μικρές επιχειρήσεις. Πάρα πολλές πτωχεύσεις αλλά και μη εξασφαλισμένες δημιουργίες (ενάρξεις) πολλών μικρών επιχειρήσεων θα μπορούσαν να αποφευχθούν αν γινόταν μια έγκαιρη προσπάθεια να ποσοτικοποιηθούν τα όνειρα πολλών φιλόδοξων αλλά ανοργάνωτων στη σκέψη και χωρίς συστήματα επιχειρηματιών οι οποίοι ποτέ δεν αντιμετώπισαν κατευθείαν την αβεβαιότητα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Σαν παράδειγμα αναφέρεται η

περίπτωση μιας μικρής επιχείρησης η οποία μπήκε σε μια ανθούσα αγορά, με μια καινούρια και μοντέρνα σειρά προϊόντων με πολύ υψηλές προοπτικές για ανάπτυξη και κέρδη. Κατασκεύαζε και διένειμε ειδικό εξοπλισμό για τα ανάπηρα και καθυστερημένα παιδιά, τόσο στα ειδικά σχολεία και ιδρύματα όσο και κατευθείαν στους γονείς των παιδιών αυτών. Ο κακός όμως προγραμματισμός η η' αποτυχία στο να προβλέψουν τις δυσκολίες και τις καθυστερήσεις στην είσπραξη μετρητών, στην πρόβλεψη του ύψους πιθανών πωλήσεων, ώστε να περιορίσουν και να ελέγξουν τα έξοδα από την αρχή, είχε σαν αποτέλεσμα την αποτυχία και την καταστροφή στο δεύτερο χρόνο λειτουργίας της.

Οι προϋπολογισμοί για τις μικρές επιχειρήσεις δε χρειάζονται να είναι τόσο σημαντικοί και εξειδικευμένοι όπως περιγράφονται στα διάφορα βιβλία, αλλά κάποιοι προϋπολογισμοί οποιασδήποτε φύσης και έκφρασης είναι χρήσιμοι τόσο για τις επιχειρήσεις όλων των μεγεθών όσο για τους διάφορους οργανισμούς οι οποίοι δεν έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα. Στην πραγματικότητα πολλοί επιχειρηματίες χρησιμοποιούν τους προϋπολογισμούς χωρίς να αντιλαμβάνονται την ύπαρξη τους και αυτό συμβαίνει όταν ο επιχειρηματίας λαμβάνει υπόψη του το μέλλον όταν παίρνει τις αποφάσεις. Πολλοί μάλιστα ισχυρίζονται ότι οι αβεβαιότητες και οι ειδικές συνθήκες του κλάδου τους κάνουν τους προϋπολογισμούς μη πρακτικούς. Κι όμως μπορεί κανείς πάντα να βρει έστω και μια επιχείρηση στον ίδιο κλάδο η οποία να χρησιμοποιεί τους προϋπολογισμούς. Οι επιχειρήσεις αυτές είναι συνήθως οι καλύτερες στον κλάδο, οι πιο προοδευτικές και οι καλύτερα οργανωμένες, οι οποίες θεωρούν τους προϋπολογισμούς σαν απαραίτητο εργαλείο και αναγκαία βοήθεια στην εργασία τους. Είναι εξάλλου γεγονός ότι οι μάντζερ αντιμετωπίζουν πολλούς κινδύνους και πρέπει να παλέψουν με την αβεβαιότητα είτε με προϋπολογισμούς είτε χωρίς προϋπολογισμούς. Οι υποστηρικτές των προϋπολογισμών ισχυρίζονται ότι τα οφέλη από τους προϋπολογισμούς σχεδόν πάντα ξεπερνούν το κόστος της ετοιμασίας τους. Τουλάχιστον μερικοί προϋπολογισμοί θα είναι χρήσιμοι σχεδόν σε κάθε οργανισμό. Όταν οι προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται κατάλληλα διευκολύνουν τον προγραμματισμό, παρέχουν συγκεκριμένους στόχους, οι οποίοι αποτελούν τη βάση για συγκρίσεις και εκτιμήσεις της αποτελεσματικότητας, προάγουν την επικοινωνία και το συντονισμό μεταξύ των διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης και διευκολύνουν τον απολογιστικό έλεγχο αυτής.

1.3 Γενικές αρχές του προϋπολογισμού

Οι κυριότερες γενικές αρχές που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι:

- Ø Ο προϋπολογισμός πρέπει να αναφέρεται σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο.
- Ø Τα μεγέθη (ποσοτικά, ποιοτικά) να καθορίζονται με ακρίβεια. Να είναι κατανοητός, σαφής και απλός, έτσι ώστε να δίνει πλήρεις απαντήσεις στα ερωτήματα που γεννιούνται.
- Ø Είναι αναγκαία η υποδιαίρεση του σε επί μέρους προϋπολογισμούς που θα αναφέρονται σε κάθε τομέα ευθύνης χωριστά. Αυτό υπαγορεύεται από την εφαρμογή της αρχής της αποκέντρωσης σαν συστήματος ευθύνης-εξουσίας της επιχείρησης.
- Ø Η εναρμόνιση των επί μέρους αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης. Δηλαδή δεν πρέπει ο υιοθετημένος στόχος κάποιου τομέα να αντιστρατεύεται

το στόχο άλλου τομέα. Η εναρμόνιση των στόχων του με το ολοκληρωμένο (μακροχρόνιο) πρόγραμμα δράσης της επιχείρησης.

- Ø Οι στόχοι που θέτει ένας προϋπολογισμός να είναι πραγματοποιήσιμοι κάτω από τις υπάρχουσες συνθήκες. Πρέπει να μην είναι ούτε πολλοί συντηρητικοί ούτε ιδιαίτερα αισιόδοξοι, έτσι ώστε να μην αποθαρρύνει αλλά να ενισχύει τη διάθεση των υπεύθυνων για την επιτυχία των στόχων του.
- Ø Ο προϋπολογισμός να είναι εύκαμπτος και ελαστικός, δηλαδή να μπορεί να προσαρμόζεται στις μεταβολές των συνθηκών λειτουργίας και τις μεταβολές του περιβάλλοντος.
- Ø Στην κατάρτιση του προϋπολογισμού πρέπει να συμμετέχουν όλοι οι φορείς της διοίκησης (άνωτερα και κατώτερα επίπεδα διοίκησης).
- Ø Ο προϋπολογισμός πρέπει να χρησιμοποιείται για την άσκηση έλεγχου και να γίνεται δεκτός σε όλα τα επίπεδα άσκησης της διοίκησης. Δε θα πρέπει να είναι καταπιεστικός και να περιορίζει την πρωτοβουλία και την ελευθερία των εργαζομένων.

1.4 Τα πλεονεκτήματα των προϋπολογισμών

Οι προϋπολογισμοί είναι εργαλεία, τα οποία ετοιμάζονται και χρησιμοποιούνται από το μάνατζμεντ. Είναι εκείνες οι διαδικασίες και οι προσπάθειες που καταβάλλονται για τον καταρτισμό προγραμμάτων (συνήθως με τη μορφή πινάκων), σύμφωνα με τα οποία προσδιορίζεται από πριν κάποιο αναμενόμενο αποτέλεσμα, στα πλαίσια των επιδιωκόμενων σκοπών και στόχων της επιχείρησης για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Ο προϋπολογισμός είναι μια ποσοτική έκφραση της αναμενόμενης λειτουργίας της επιχείρησης. Βοηθά το μάνατζμεντ στη συγκεκριμενοποίηση των στόχων και επιβεβαιώνει ότι η πραγματική λειτουργία της επιχείρησης συμμορφώνεται προς τα εγκεκριμένα προγράμματα.

Ο καταρτισμός των προϋπολογισμών προϋποθέτει σημαντική προσπάθεια σε κόπο, χρόνο και δαπάνες. Οι προϋπολογισμοί υποβάλλονται έγκαιρα και η ετοιμασία τους πολλές φορές απαιτεί αρκετούς μήνες. Ακολουθεί η διαδικασία έγκρισης του προϋπολογισμού, τροποποίησης, προσαρμογής ορισμένων στοιχείων και τελικά η οριστικοποίηση τους και η ενσωμάτωση στους γενικούς προϋπολογισμούς και προγράμματα της επιχείρησης. Η διαδικασία απαιτεί και αυτή χρόνο και δαπάνες. Για το λόγο αυτό οι προϋπολογισμοί πρέπει να παρουσιάζουν αρκετά πλεονεκτήματα. Μερικά από τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα των προϋπολογισμών είναι τα εξής:

- 1) Υποχρεώνει το μάνατζμεντ να αναλύει τις δραστηριότητες της επιχείρησης λεπτομερειακά και δημιουργικά.
- 2) Στρέφει ορισμένη προσοχή του μάνατζμεντ από το παρόν στο μέλλον.
- 3) Καθιστά ικανό το μάνατζμεντ να προβλέψει αναμείνει προβλήματα και ευκαιρίες έγκαιρα και να τα αντιμετωπίσει αποτελεσματικά.
- 4) Υποβοηθά κατά κάποιο τρόπο και ενθαρρύνει τα κίνητρα για εργασία και υψηλή απόδοση από το μάνατζμεντ ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι και οι επιδιώξεις της επιχείρησης.
- 5) Αποτελεί μια συνεχή υπενθύμιση για το μάνατζμεντ των ενεργειών και δραστηριοτήτων που έχουν αποφασίσει να ακολουθήσουν.

- 6) Αποτελεί τη βάση για συγκρίσεις και έλεγχο με τα επιτευχθέντα αποτελέσματα. Χωρίς προϋπολογισμό δεν μπορεί να διεξαχθεί απολογιστικός έλεγχος.
- 7) Αποτελεί ένα μέσο συντονισμού των δραστηριοτήτων μέσω της συνεργασίας όλων εκείνων που επιδιώκουν να πετύχουν ένα κοινό σκοπό.
- 8) Οι προϋπολογισμοί βοηθούν να κατανοήσουν τα διάφορα μέλη του μανάτζμεντ τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι άλλοι και τους παράγοντες που αλληλοεπηρεάζουν στη λειτουργία της επιχείρησης.
- 9) Ο προϋπολογισμός είναι ένα πολύ καλά μελετημένο και προσαρμοσμένο σχέδιο, το οποίο μπορεί να επιτευχθεί και να ακολουθηθεί με κάθε λεπτομέρεια.
- 10) Ο προϋπολογισμός χρησιμοποιείται σαν οδηγός βάσης.
- 11) Ο προϋπολογισμός επιβάλλει μια υποχρέωση στην επιχείρηση να διατηρεί επαρκή στοιχεία και λεπτομερή αρχεία, τα οποία έχουν σχέση με τα στάδια επίτευξης των στόχων που καθορίζει ο προϋπολογισμός.
- 12) Με τον προϋπολογισμό όλοι μέσα στην επιχείρηση είναι ενήμεροι και προσπαθούν με κάθε τρόπο να εξοικονομήσουν ή να μη σπαταλήσουν άσκοπα τους διάφορους παραγωγικούς συντελεστές και πόρους της επιχείρησης.
- 13) Η αποτελεσματική ή μη παραγωγική χρησιμοποίηση των παραγωγικών συντελεστών αποκαλύπτεται με τους προϋπολογισμούς, οι οποίοι έχουν ενταχθεί για το σκοπό αυτό.
- 14) Ο προϋπολογισμός δίνει στη διοίκηση, το μανάτζμεντ, τα μέσα για αυτοεκτίμηση και μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να μετρήσει την επιτελούμενη πρόοδο.

1.5 Τα συστατικά στοιχεία ενός πλήρους (ολοκληρωμένου) προγράμματος προϋπολογισμού

Ένα σημερινό ολοκληρωμένο πρόγραμμα προϋπολογισμού και ελέγχου περιλαμβάνει πολλά περισσότερα από την παραδοσιακή ιδέα του περιοδικού προϋπολογισμού. Περισσότερο ενέχει ένα μεγάλο αριθμό από ιδέες και έννοιες γύρω από την επιχειρησιακή διοίκηση μέσα από το πρίσμα πολλών θεωριών, τεχνικών και μεθόδων.

Ο όρος "ολοκληρωμένο" σημαίνει:

1. Εφαρμογή της ευρείας έννοιας του προγράμματος προϋπολογισμού και ελέγχου σε όλες τις φάσεις της λειτουργίας σε μια επιχείρηση.
2. Εφαρμογή μιας προσέγγισης των συνολικών συστημάτων.

Τα βασικά στάδια για την κατάρτιση ενός προγράμματος προϋπολογισμού και ελέγχου είναι:

- § Αξιολόγηση της επίδρασης όλων των σχετικών μεταβλητών στην επιχείρηση.
- § Συγκεκριμενοποίηση των αντικειμενικών στόχων και του ίδιου του αντικειμένου της επιχείρησης.
- § Αξιολόγηση των στρατηγικών της επιχείρησης.
- § Προετοιμασία γύρω από τις προϋποθέσεις σχεδιασμού.

- § Προετοιμασία και αξιολόγηση των σχεδίων της επιχείρησης.
- § Ανάπτυξη και έγκριση-αποδοχή του στρατηγικού μακρόπνοου σχεδίου (long-term range profit plan).
- § Ανάπτυξη και αποδοχή του τακτικού βραχυχρόνιου σχεδίου (tactic-call short-range profit plan).
- § Ανάπτυξη και θεώρηση συμπληρωματικών αναλύσεων.
- § Εκτέλεση και εφαρμογή των σχεδίων.
- § Ανάπτυξη, συμπλήρωση και διανομή των αναφορών σχετικά με τη λειτουργία και την εκτέλεση του προγράμματος
- § Εκτέλεση και εφαρμογή των τυχόν ενεργειών που ακολουθούν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

2.1 Οι κατηγορίες και οι διακρίσεις των προϋπολογισμών

Οι προϋπολογισμοί ταξινομούνται συνήθως σε δυο κατηγορίες:

- 1) Σε λειτουργικούς προϋπολογισμούς (operating budgets) η' λειτουργικά προγράμματα και
- 2) Σε χρηματοοικονομικούς προϋπολογισμούς (financial budgets).

Οι λειτουργικοί προϋπολογισμοί περιλαμβάνουν προϋπολογισμούς εσόδων και εξόδων και παρουσιάζουν τα ποσά των αγαθών και των υπηρεσιών, τα οποία η επιχείρηση τα χρησιμοποιεί κατά τη διάρκεια της περιόδου λειτουργίας της. Στις περισσότερες επιχειρήσεις η χρησιμοποίηση των παραγωγικών συντελεστών παρουσιάζεται στο κόστος τους ή ακόμη και σε φυσικές ποσότητες. Τα οφέλη των επιχειρήσεων παρουσιάζονται στα έσοδα της από την πώληση των αγαθών και των υπηρεσιών της.

Οι χρηματοοικονομικοί προϋπολογισμοί παρουσιάζουν τα ποσά των χρημάτων, τα οποία η επιχείρηση τα ξοδεύει κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου και τις πηγές που τα προμηθεύει.

Ένας γενικός προϋπολογισμός μπορεί να διακριθεί στους:

1. Προϋπολογισμός του ισολογισμού (budgeted balance sheet) και περιλαμβάνει:
 - i. τους ταμειακούς προϋπολογισμούς (cash budget) ,
 - ii. τους προϋπολογισμούς κεφαλαιουχικών δαπανών (capital expenditure budget),
 - iii. τους προϋπολογισμούς επενδύσεων (σε μετοχές και ομολογίες άλλων εταιριών, σε θυγατρικές εταιρίες, σε ακίνητα, γήπεδα που δε χρειάζεται τώρα η επιχείρηση),
 - iv. τους προϋπολογισμούς κεφαλαίων κίνησης,
 - v. τους προϋπολογισμούς αποθεμάτων, εμπορευμάτων, πρώτων υλών,
 - vi. τους προϋπολογισμούς χρεωστών, πιστωτών,
 - vii. τους προβλεπόμενους ισολογισμούς (Proforma balance Sheets) και
2. Προϋπολογισμούς των αποτελεσμάτων χρήσης (budgeted income statement), οι οποίοι περιλαμβάνουν τους εξής επί μέρους προϋπολογισμούς:
 - I. προϋπολογισμοί πωλήσεων,
 - II. προϋπολογισμοί κόστους πωληθέντων εμπορευμάτων:
 - a. προϋπολογισμοί παραγωγής,
 - b. προϋπολογισμοί αγοράς υλικών,
 - c. προϋπολογισμοί άμεσης εργασίας,
 - d. προϋπολογισμοί γενικών βιομηχανικών εξόδων,
 - III. προϋπολογισμοί εξόδων λειτουργίας:
 - a) προϋπολογισμοί εξόδων πωλήσεων:
 - Ø προϋπολογισμοί εξόδων διαφήμισης,
 - Ø προϋπολογισμοί προμηθειών πωλήσεων,

- b) προϋπολογισμοί γενικών διοικητικών εξόδων:
 - ✓ προϋπολογισμοί μισθών διοίκησης,
 - ✓ προϋπολογισμοί ενοικίων διοίκησης,
 - ✓ προϋπολογισμοί αποσβέσεων γραφείων διοίκησης ,
- IV. προβλεπόμενα αποτελέσματα χρήσης (Proforma income statement)

Ανάλογα με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και την οργανωτική της διάρθρωση, οι προϋπολογισμοί μπορούν να διακριθούν στις εξής κατηγορίες:

- 1) προϋπολογισμοί εφοδιασμού,
- 2) προϋπολογισμοί παραγωγής,
- 3) προϋπολογισμοί διάθεσης,
- 4) προϋπολογισμοί επενδύσεων,
- 5) προϋπολογισμοί χρηματοδότησης.

2.2 Περιγραφή και ανάλυση των σημαντικότερων μορφών προϋπολογισμού.

2.2.1 Ταμειακός προϋπολογισμός

Ο ταμειακός προϋπολογισμός περιλαμβάνει προβλέψεις εισροών μετρητών, εκροών μετρητών και χρηματοοικονομικών αναγκών (δανεισμού) όπως επίσης και τον έλεγχο των μετρητών. Ο ταμειακός προϋπολογισμός συνδέεται άμεσα με τον ετεροχρονισμό των διαφόρων συναλλαγών και της εισροής και της εκροής μετρητών, με τις ανάγκες για μετρητά καθώς επίσης και με το πλεόνασμα μετρητών. Το πλεονέκτημα των μετρητών συνεπάγεται για την επιχείρηση ορισμένο κόστος, δηλαδή τον τόκο που θα μπορούσε να κερδίσει από το πλεόνασμα (opportunity cost).

Η χρονική κατανομή των εισροών και εκροών μετρητών μπορεί να επηρεαστεί και να ελεγχθεί από την επιχείρηση, μέχρι κάποιο σημείο και σε ορισμένη έκταση χρησιμοποιώντας διαφόρους τρόπους και πολιτικές. Ως παράδειγμα αναφέρεται η πολιτική αγοράς πάντα η όπου είναι δυνατόν με πίστωση η με γραμμάτια. Πώληση με εκπτώσεις για πληρωμή "τοις μετρητοίς". Ειδικές περιόδους εκπτώσεων τοις μετρητοίς, χρησιμοποίηση του factoring, πληρωμή την τελευταία ημέρα πριν τη λήξη η την τελευταία ημέρα των εκπτώσεων κλπ. Έτσι, το μανάτζμεντ των μετρητών είναι πολύ δομικό για τις επιχειρήσεις είτε αυτές είναι μικρές η μεγάλες. Πολλές τράπεζες και αλλά πιστωτικά ιδρύματα απαιτούν προϋπολογισμούς εκροών μετρητών (ταμειακά προγράμματα) πριν προχωρήσουν στη χορήγηση δανείων.

Τα ταμειακά προγράμματα (ταμειακοί προϋπολογισμοί) είναι απαραίτητα για κάθε επιχείρηση γιατί έτσι μπορεί να εξασφαλιστεί η ισορροπία μεταξύ του υπολοίπου των μετρητών και την αναγωγή για μετρητά για την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης, την πραγματοποίηση επενδύσεων κλπ. Τα ταμειακά προγράμματα αναφέρονται στο χρονικό προγραμματισμό των μετρητών (κατά μήνα, εβδομάδα, ημέρα κλπ) και για ορισμένη χρονική περίοδο. Είναι βραχυχρόνια (ένα χρόνο η 18 μήνες), αλλά πολλές επιχειρήσεις κάνουν και μακροχρόνιες προβλέψεις μετρητών.

Ένας ταμειακός προϋπολογισμός περιλαμβάνει δυο βασικά μέρη:

- α) τις προβλεπόμενες εισπράξεις μετρητών (εισροές μετρητών) και
- β) τις προβλεπόμενες πληρωμές μετρητών (εκροές μετρητών).

Ο καθορισμός των πιθανών εισροών και εκροών μετρητών επιτρέπει την πιθανή εκτίμηση της ταμειακής θέσης της επιχείρησης για την περίοδο του προϋπολογισμού. Η εκτίμηση της ταμειακής θέσης θα καθορίσει :

α. τις ανάγκες για χρηματοδότηση για να καλυφθούν τα προβλεπόμενα ελλείμματα μετρητών ή

β. τον προγραμματισμό βραχυχρόνιων επενδύσεων ώστε να επενδύσει παραγωγικά το προβλεπόμενο πλεόνασμα των μετρητών.

Όπως φαίνεται, ο ταμειακός προϋπολογισμός σχετίζεται άμεσα με τις προβλέψεις (προϋπολογισμό) των πωλήσεων, με τους προϋπολογισμούς των διαφόρων εξόδων και με τον προϋπολογισμό του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού. Αυτό όμως δε σημαίνει ότι ο προγραμματισμός και ο έλεγχος των παραγόντων αυτών δημιουργεί αυτόματα την άριστη ταμειακή θέση της επιχείρησης. Και αυτό γιατί ο ταμειακός προϋπολογισμός αφορά τη χρονική κατανομή των διαφόρων βασικών συναλλαγών (δεδουλευμένη βάση).

Συνοπτικά οι κύριοι σκοποί του ταμειακού προγράμματος είναι οι παρακάτω:

- ✓ Να προσδιορίσει την ταμειακή θέση της επιχείρησης.
- ✓ Να προσδιορίσει το πλεόνασμα ή το έλλειμμα των μετρητών.
- ✓ Να καθορίσει την ανάγκη για δανεισμό ή την διαθεσιμότητα αχρησιμοποίητων μετρητών για επένδυση.
- ✓ Να συνεχίσει και να συντονίσει τα μετρητά με το κεφάλαιο κίνησης, τις πωλήσεις, τις επενδύσεις και τα δάνεια.
- ✓ Να καθορίσει την πολιτική και τα όρια της παροχής και λήψης πιστώσεων.
- ✓ Να καθορίσει την πολιτική για συνεχή έλεγχο της ταμειακής θέσης.

Η προετοιμασία του ταμειακού προγράμματος ανήκει στην αρμοδιότητα του διευθυντή των οικονομικών υπηρεσιών. Επειδή όμως η ετοιμασία του ταμειακού προγράμματος βασίζεται σε πολλούς άλλους προϋπολογισμούς και προγράμματα, ο διευθυντής των οικονομικών υπηρεσιών πρέπει να συνεργαστεί στενά με τους διευθυντές των άλλων τμημάτων, με την επιτροπή και τον διευθυντή προγραμματισμού. Μόνο με τη συνεργασία αυτή ο προϋπολογισμός θα είναι περισσότερο ρεαλιστικός και δε θα απέχει από την πραγματικότητα, δημιουργώντας μόνο μικρές αποκλίσεις.

Ένας λεπτομερής ταμειακός προϋπολογισμός θα δείξει πότε η επιχείρηση αναμένεται να έχει πλεόνασμα μετρητών και πότε πρέπει να δανειστεί. Αυτό θα επιτρέψει στην επιχείρηση να κερδίσει όσο το δυνατόν περισσότερα από τα πλεονάζοντα κεφάλαια (κυρίως σε τόκους) και να αποφύγει τον περιττό δανεισμό. Έτσι θα μεγιστοποιήσει την απόδοση των διαθεσίμων κεφαλαίων της επιχείρησης. Ο ταμειακός προϋπολογισμός είναι ίσως ο πιο σπουδαίος προϋπολογισμός που ετοιμάζει μια επιχείρηση γιατί εκτός από τις εισπράξεις και τις πληρωμές παρουσιάζει και το έλλειμμα και πλεόνασμα μετρητών κι επομένως την αναγκαία χρηματοδότηση όταν αυτή χρειάζεται. Η επιχείρηση βάσει του ταμειακού προϋπολογισμού θα πρέπει εκ των προτέρων να εξασφαλίσει το ελάχιστο ποσό πίστωσης που θα χρειαστεί και το οποίο είναι το μέγιστο ποσό του δανείου που προβλέπεται να χρησιμοποιήσει.

Ο ταμειακός προϋπολογισμός συνήθως ετοιμάζεται αφού έχουν ετοιμαστεί όλοι οι άλλοι προϋπολογισμοί περιόδου. Οι λειτουργικοί αλλά και οι χρηματοοικονομικοί προϋπολογισμοί περιλαμβάνουν τον προβλεπόμενο λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσεως και του προβλεπόμενου ισολογισμού. Ο ταμειακός προϋπολογισμός περιλαμβάνει και συνδυάζει στοιχεία από όλους τους άλλους προϋπολογισμούς.

Οι μέθοδοι κατάρτισης του ταμειακού προγράμματος είναι πολλές, χωρίς να υπάρχει περιορισμός στον τρόπο παρουσίασης των στοιχείων. Συνήθως

παρουσιάζονται πρώτα οι εισπράξεις μετρητών απαριθμώντας όλες τις πιθανές πηγές μετρητών. Κατόπιν παρουσιάζονται λεπτομερώς όλες οι πιθανές περιπτώσεις που απαιτούν την πληρωμή μετρητών για την περίοδο προϋπολογισμού. Στη συνέχεια υπολογίζεται η διαφορά μεταξύ εισπράξεων (εισροών) και πληρωμών (εκροών), η οποία μπορεί να είναι θετική η αρνητική και με βάση το υπόλοιπο μετρητών της προηγούμενης περιόδου και το απαιτούμενο ελάχιστο υπόλοιπο ελάχιστο μετρητών υπολογίζεται το διαθέσιμο υπόλοιπο μετρητών η το ποσό που πρέπει να δανειστεί η επιχείρηση.

2.2.2 Προϋπολογισμός πωλήσεων

Το πρόγραμμα και οι προϋπολογισμοί των πωλήσεων ετοιμάζονται πριν από τους άλλους προϋπολογισμούς γιατί αποτελούν τη βάση και προϋπόθεση της κατάρτισης των προϋπολογισμών όλων των άλλων δραστηριοτήτων των διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης. Η ποσότητα των προϊόντων που πρόκειται να παραχθεί εξαρτάται από τον προϋπολογισμό των πωλήσεων. Ο προϋπολογισμός παραγωγής με όλες τις λεπτομέρειες, για απαιτούμενες πρώτες ύλες, εργατικά και γενικά έξοδα εξαρτάται από τις προβλέψεις των πωλήσεων. Επίσης ο προϋπολογισμός των εξόδων πωλήσεων και των διοικητικών εξόδων σχετίζονται άμεσα με τον προϋπολογισμό των πωλήσεων. Οι ταμειακοί προϋπολογισμοί βασίζονται στα έσοδα των πωλήσεων και τις πληρωμές των αγορών. Ακόμη ο προβλεπόμενος προϋπολογισμός των αποτελεσμάτων χρήσεως και των μικτών και καθαρών κερδών εξαρτάται από τον προϋπολογισμό των πωλήσεων. Άρα η διαδικασία του προϋπολογισμού αρχίζει με τον καθορισμό των αναμενόμενων ή δυνατών πωλήσεων. Αν ο προϋπολογισμός αυτός δεν είναι ρεαλιστικός και δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, τότε όλοι οι άλλοι προϋπολογισμοί θα είναι και αυτοί ξένοι προς την πραγματικότητα και τελείως άχρηστοι.

Ο προϋπολογισμός των πωλήσεων μπορεί να καθορίζει:

- Τα είδη των προϊόντων που αναμένεται να πουληθούν.
- Την ποσότητα κάθε είδους προϊόντων που θα πουληθεί.
- Την τιμή στην οποία θα πουληθεί κάθε είδος προϊόντος ή το μικτό κέρδος με συντελεστή πάνω στο κόστος αγοράς η' παραγωγής.
- Τη γεωγραφική κατανομή των πωλήσεων κατά περιοχή.
- Τη διαχρονική κατανομή των πωλήσεων κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου (δηλαδή κατά εβδομάδα, μήνα, τρίμηνο, έτος κλπ).
- Την κατανομή των πωλήσεων κατά πελάτη.
- Την κατανομή των πωλήσεων κατά πωλητή ή επιθεωρητή πωλήσεων.
- Τον τρόπο και είδος πωλήσεων, δηλαδή χονδρικές και λιανικές πωλήσεις, πωλήσεις "τοις μετρητοίς" και "επί πιστώσει", πωλήσεις στο δημόσιο (π.χ. στρατιωτικές μονάδες) και οργανισμούς δημοσίου δικαίου και πωλήσεις σε ιδιώτες κλπ.
- Οποιοσδήποτε άλλες κατηγορίες ή και συνδυασμό των παραπάνω κατηγοριών.

Υπεύθυνος για την κατάρτιση του προϋπολογισμού πωλήσεων είναι συνήθως ο διευθυντής του τμήματος του μάρκετινγκ της επιχείρησης. Οι πληροφορίες από το τμήμα έρευνας της αγοράς καθώς και από τους πωλητές ή τους περιφερειακούς μάνατζερς πωλήσεων θα αποτελέσουν τη βάση για τον καταρτισμό του

προϋπολογισμού των πωλήσεων. Οι συζητήσεις μεταξύ των διαφόρων ομάδων των πωλητών στην ετοιμασία του προϋπολογισμού συχνά διευκολύνουν στο να εξομαλυνθούν τα προβλήματα που προκύπτουν στα προγράμματα πωλήσεων και διαφήμισης και να ευρύνουν τη σκέψη των συμμετεχόντων στη θέση και την πολιτική της επιχείρησης στην αγορά.

Οι πωλήσεις του παρελθόντος συνήθως αποτελούν το σημείο εκκίνησης για την εκτίμηση του προϋπολογισμού των πωλήσεων. Κατόπιν τα στοιχεία αυτά τροποποιούνται για να λάβουν υπόψη τις νέες συνθήκες της αγοράς, τις αναμενόμενες μεταβολές στις οικονομικές συνθήκες, τις μεταβολές στα προγράμματα διαφήμισης και άλλους παράγοντες οι οποίοι πιθανόν να επηρεάσουν τον προϋπολογισμό των πωλήσεων. Στο τέλος ο διευθυντής πωλήσεων, βασιζόμενος στην πείρα και τη γνώση της αγοράς και των προϊόντων της επιχείρησης, με τη συνεργασία με υπεύθυνων επιθεωρητών πωλήσεων και άλλων παραγόντων, θα αποφασίσει για τις ακριβείς ποσότητες και αξίες του προϋπολογισμού των πωλήσεων για την επόμενη περίοδο προγραμματισμού.

Ο ακριβής καθορισμός των ποσοτήτων και της αξίας των πωλήσεων υποπίπτει σε πολλές τεχνικές και πρακτικές δυσκολίες. Ωστόσο υπάρχουν επιχειρήσεις που επιτυγχάνουν μεγάλη ακρίβεια στις προϋπολογιζόμενες πωλήσεις παρά το σύνθετο και πολύπλοκο επιχειρηματικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργούν, γιατί η διοίκηση της επιχείρησης δίνει μεγάλη σημασία και διαθέτει σημαντικούς πόρους για τον καταρτισμό των προϋπολογιστικών προγραμμάτων και θεωρεί τις προβλεπόμενες πωλήσεις σαν στόχους στους οποίους πρέπει να πετύχει και βάση των οποίων αναπτύσσει τις στρατηγικές της και δεσμεύει τους απαραίτητους πόρους για να τους πετύχει.

2.2.2.1 Βραχυχρόνια και μακροχρόνια προγράμματα πωλήσεων

Οι επιχειρήσεις πρέπει να καταρτίζουν συνήθως μακροχρόνια αλλά και βραχυχρόνια προγράμματα πωλήσεων. Βλέπουμε πενταετή προγράμματα πωλήσεων των επιχειρήσεων τα οποία καθορίζουν την πολιτική και τη στρατηγική της επιχείρησης για την περίοδο αυτή και ταυτόχρονα ετήσια προγράμματα τα οποία καθορίζουν τον τρόπο δράσης για την άμεση επίτευξη αυτών. Πολλές επιχειρήσεις συχνά διαθέτουν πόρους για προγραμματισμό ακόμη περισσότερων ετών, όπως δεκαπενταετίας, εικοσιπενταετίας, κ.λ.π. Τα ετήσια προγράμματα αποτελούν λεπτομερή ανάλυση των πρώτων χρόνων των μακροχρόνιων προγραμμάτων. Τα μακροχρόνια προγράμματα καταρτίζονται σε ετήσια βάση με ετήσια ποσά μεγεθών, ενώ τα βραχυχρόνια προγράμματα καταρτίζονται σε μηνιαία, διμηνιαία ή τριμηνιαία βάση. Επίσης ενώ τα βραχυχρόνια προγράμματα είναι κατά προϊόν ή μάρκα προϊόντος, τα μακροχρόνια καταρτίζονται κατά ομάδες προϊόντος (γραμμή προϊόντος). Τα μακροχρόνια προγράμματα πωλήσεων βασίζονται συνήθως σε μελέτη και ανάλυση των μελλοντικών δυνατοτήτων της αγοράς. Οι δυνατότητες αυτές εξαρτώνται από τις μεταβολές του πληθυσμού, την τεχνολογική εξέλιξη, την αύξηση της παραγωγικότητας, την αύξηση των εισοδημάτων, κ.λ.π. Παράλληλα πρέπει να γίνονται προβλέψεις για την εξέλιξη του συγκεκριμένου κλάδου στον οποίο ανήκει η επιχείρηση για να καταλήξουν στις δυνατότητες και προβλέψεις της επιχείρησης. Για τις προβλέψεις της επιχείρησης πρέπει να ληφθούν υπόψη οι στόχοι και η μακροχρόνια πολιτική και στρατηγική της επιχείρησης, όπως η πολιτική των τιμών, η

ανάπτυξη νέων προϊόντων και ο μοντερνισμός παλιών προϊόντων, νέα στρατηγική του μάρκετινγκ, επενδύσεις σε νέους κλάδους κι επεκτάσεις παλιών, αλλαγή στα κανάλια διανομής, κ.λ.π. Ακόμη για τον μακροχρόνιο προγραμματισμό απαιτούνται προβλέψεις σε τρία διαφορετικά επίπεδα:

1. Προβλέψεις για την πορεία της οικονομίας σαν σύνολο,
2. Προβλέψεις για τις συνολικές πωλήσεις του κλάδου στον οποίο ανήκει η επιχείρηση και
3. Προβλέψεις για τις δυνατότητες πωλήσεων της επιχείρησης.

Ο συνδυασμός των προβλέψεων των τριών αυτών επιπέδων θεμελιώνει ένα επιτυχές μακροχρόνιο πρόγραμμα της επιχείρησης. Η τακτική που ακολουθείται για τις βραχυχρόνιες προβλέψεις είναι πως καταρτίζεται ο προϋπολογισμός για δώδεκα μήνες υποδιαιρούμενος σε τρίμηνα και το πρώτο τρίμηνο δίνεται αναλυτικά κάθε μήνα (ή συντάσσεται κατά μήνα και ο πρώτος μήνας δίνεται περισσότερο αναλυτικά για κάθε μια από τις τέσσερις εβδομάδες). Στο τέλος κάθε μήνα ή τρίμηνο ο προϋπολογισμός πωλήσεων εξετάζεται ξανά και τροποποιείται προσθέτοντας μια ακόμη περίοδο στο μέλλον, εγκαταλείποντας την περίοδο που μόλις πέρασε. Η μέθοδος αυτή ονομάζεται ανακύκλωση του προϋπολογισμού (ή κυλιόμενος προϋπολογισμός).

Οι βραχυχρόνιοι προϋπολογισμοί καταρτίζονται συνήθως σε αριθμό προϊόντων (φυσικές μονάδες) και σε αξίες (πωλήσεις σε ευρώ). Έτσι οι αναμενόμενες μεταβολές των τιμών πρέπει να περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό πωλήσεων. Οι βραχυχρόνιες προβλέψεις απαιτούν συνήθως τη χρησιμοποίηση στατιστικών τεχνικών και μαθηματικών αναλύσεων. Επίσης η προσωπική εκτίμηση, διαίσθηση και πείρα των υπευθύνων συντελεί στον τελικό και ακριβή καθορισμό των προβλέψεων αυτών.

Το πόσο λεπτομερείς πρέπει να είναι ένα βραχυχρόνιο πρόγραμμα πωλήσεων και ιδιαίτερα το πρόγραμμα μάρκετινγκ, εξαρτάται από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και το περιβάλλον της επιχείρησης. Τι ακριβώς χρειάζεται η επιχείρηση, τι πρόκειται να χρησιμοποιήσει η επιχείρηση κι αν οι δεδομένες λεπτομέρειες μπορούν να αξιοποιηθούν πλήρως από αυτήν. Βασικό είναι οι λεπτομέρειες να δίνονται κατά κέντρο ευθύνης για να μπορεί έτσι να διεξάγεται εύκολα ο απολογιστικός έλεγχος, ο οποίος αποτελεί και το επιστέγασμα του προγραμματισμού. Επιπλέον τα βραχυχρόνια προγράμματα πρέπει να παρέχουν όλες εκείνες τις λεπτομερείς πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τον καταρτισμό των προγραμμάτων άλλων τμημάτων. Για παράδειγμα ο υπεύθυνος παραγωγής χρειάζεται την ποσότητα των διαφόρων προϊόντων για τον προγραμματισμό της παραγωγής ετοιμών προϊόντων, ημικατεργασμένων προϊόντων, πρώτων υλών, κι εργατικών. Ο οικονομικός διευθυντής χρειάζεται πληροφορίες για την εισροή μετρητών, τα έξοδα πώλησης, το κόστος προϊόντων. Η έκταση των πληροφοριών εξαρτάται επίσης από τη φύση του κλάδου, το μέγεθος της επιχείρησης, την οργάνωση της επιχείρησης, το αναγκαίο προσωπικό, τα διαθέσιμα κονδύλια για το σκοπό αυτό και τελικά την αξιοποίηση των λεπτομερειών αυτών από τα διάφορα τμήματα και τη διοίκηση της επιχείρησης.

2.2.2.2 Παράγοντες που επιδρούν στον καταρτισμό του προγράμματος των πωλήσεων

Το μάνατζμεντ παίρνει πολλές σημαντικές αποφάσεις και κάνει επιλογές μεταξύ πολλών εναλλακτικών τρόπων δράσεως, στρατηγικής και πολιτικής για να πετύχει ένα πρόγραμμα πωλήσεων (ή προϋπολογισμό πωλήσεων), το οποίο συντελεί στην επιτυχία των στόχων της επιχείρησης.

Μερικές από τις αποφάσεις που λαμβάνονται σχετικά με το πρόγραμμα πωλήσεων είναι οι εξής:

- εισαγωγή νέων προϊόντων,
- διακοπή παραγωγής και εμπορίας παλιών προϊόντων,
- αύξηση ή μείωση τιμών και πολιτική εκπτώσεων,
- επέκταση σε νέες περιοχές,
- αυξομείωση του δυναμικού των πωλήσεων,
- κόστος διανομής και κατανομή του,
- έξοδα προώθησης,
- έξοδα διαφήμισης,
- διάφορα έξοδα πωλήσεων,
- οργάνωση και προγράμματα εκπαίδευσης πωλητών.

Αυτή η προσπάθεια αποβλέπει στη μεγιστοποίηση των πωλήσεων με το ελάχιστο δυνατό κόστος. Σε αυτό συντελεί η χρησιμοποίηση αναλυτικών μεθόδων και τεχνικών με εκτεταμένη χρησιμοποίηση των ηλεκτρονικών υπολογιστών για ανάλυση και επεξεργασία των στοιχείων. Ακόμη αξιοποιείται η σχετική εμπειρία, πείρα, εκτίμηση και διαίσθηση του προσωπικού των πωλήσεων και του μάνατζμεντ αυτών.

2.2.2.3 Το πρόγραμμα ή προϋπολογισμός των πωλήσεων

Ο προϋπολογισμός πωλήσεων θεωρείται σαν έννοια γενικότερη που περιλαμβάνει όλες εκείνες τις δραστηριότητες που αποσκοπούν στην προώθηση των πωλήσεων. Πολλές φορές αναφέρεται και σαν πρόγραμμα εισχώρησης στην αγορά. Ο προγραμματισμός των πωλήσεων δεν μπορεί αν στηρίζεται αποκλειστικά και μόνο στην πρόβλεψη των πωλήσεων. Παράγοντες όπως ο αριθμός των πωλητών, τα κονδύλια που διατίθενται για διαφήμιση, τα κονδύλια για αλλά έξοδα πωλήσεων επηρεάζουν άμεσα τον όγκο πωλήσεων που αναμένεται να πραγματοποιηθεί σε μια ορισμένη περίοδο. Επομένως ο προγραμματισμός πωλήσεων περιλαμβάνει και τα έσοδα από τις πωλήσεις (όγκο πωλήσεων) αλλά και τα διάφορα έξοδα που σχετίζονται με τις πωλήσεις αυτές.

Ο κύριος στόχος του προγράμματος είναι να δώσει τις καλύτερες εκτιμήσεις του μάνατζμεντ για τα πιθανά έσοδα των πωλήσεων, τα οποία βασίζονται:

- § στην πλήρη γνώση των δυνατοτήτων της επιχείρησης,
- § στο εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης,
- § στους στόχους της επιχείρησης και την επίδραση τους στην ανάπτυξη της και
- § στη βραχυχρόνια και μακροχρόνια στρατηγική της επιχείρησης.

Οι πωλήσεις επηρεάζονται σημαντικά αν η επιχείρηση διπλασιάζει τον αριθμό των πωλητών ή αυξάνει τις διάφορες κατηγορίες των εξόδων πωλήσεων (διαφήμισης, προώθησης, προμήθειες πωλητών). Επίσης επηρεάζονται αν ένας νέος ανταγωνιστής μπαίνει στην ίδια αγορά ή αν οι ανταγωνιστές ακολουθούν μια επιθετική πολιτική μάρκετινγκ και πωλήσεων διπλασιάζοντας όλα τα σχετικά έξοδα πωλήσεων ή και ακόμη ένας ή περισσότεροι ανταγωνιστές βγαίνουν από μια συγκεκριμένη αγορά. Επίσης με βάση αρχικά τις προβλέψεις των πωλήσεων οι οποίες βασίζονται σε αντικειμενικά γεγονότα και δυνατότητες της επιχείρησης για την επίτευξη τους, οι πωλήσεις επηρεάζονται σημαντικά από τους νέους στόχους που θέτει η επιχείρηση και τη συγκεκριμένη στρατηγική για την επίτευξη των στόχων αυτών.

Επομένως ο προγραμματισμός των πωλήσεων βασίζεται:

- ο στους στόχους της επιχείρησης
- ο στις συγκεκριμένες στρατηγικές της επιχείρησης και
- ο στις προβλέψεις των πωλήσεων της επιχείρησης.

Ο προγραμματισμός αυτός των πωλήσεων πρέπει να περιλαμβάνει και τα εξής προγράμματα:

- Ø το πρόγραμμα του μάρκετινγκ,
- Ø το πρόγραμμα προώθησης πωλήσεων,
- Ø το πρόγραμμα διαφήμισης και
- Ø το πρόγραμμα διαφόρων εξόδων πωλήσεων.

Επίσης πρέπει να σημειωθεί ότι οι στόχοι και οι στρατηγικές της επιχείρησης καθορίζονται από τα ανώτατα κλιμάκια του μάνατζμεντ. Είναι συγκεκριμένοι και αναλυτικοί κι επηρεάζουν τη διαδικασία του προγραμματισμού σε όλα τα επίπεδα. Οι προβλέψεις των πωλήσεων είναι μια τεχνική επέκταση των πωλήσεων στο μέλλον, η οποία βασίζεται σε αντικειμενικά στοιχεία, τα στοιχεία του παρελθόντος και σε μια σειρά από συγκεκριμένες υποθέσεις που αφορούν ορισμένα γεγονότα και πολιτικές. Οι προβλέψεις και το πρόγραμμα πωλήσεων μπορεί και να διαφέρουν. Οι προβλέψεις των πωλήσεων, οι οποίες γίνονται από ειδικά εκπαιδευμένο προσωπικό και βασίζονται στη χρησιμοποίηση διαφόρων τεχνικών και μεθόδων με τη βοήθεια πάντα των ηλεκτρονικών υπολογιστών, αποτελούν τη βάση για τον καταμερισμό των προγραμμάτων πωλήσεων.

Επομένως οι προβλέψεις πωλήσεων μαζί με τους διάφορους προϋπολογισμούς εξόδων πωλήσεων, προώθησης πωλήσεων και διαφήμισης, τη δέσμευση δηλαδή από την πλευρά της επιχείρησης ορισμένων πόρων και ανθρώπινου δυναμικού για την επιτυχία ορισμένων στόχων, βοηθούν να διαμορφωθεί το συγκεκριμένο πρόγραμμα πωλήσεων. Στις προβλέψεις πωλήσεων είναι δύσκολο να συμπεριληφθεί η επίδραση των διαφόρων ενεργειών και αποφάσεων του μάνατζμεντ που αφορούν το ύψος των πωλήσεων. Οι προβλέψεις συνήθως ετοιμάζονται πριν το μάνατζμεντ αποφασίσει σε θέματα όπως οι μεταβολές τιμών, προγράμματα προώθησης και διαφήμισης, επέκταση εγκαταστάσεων, προγράμματα παραγωγής, επέκταση ή μείωση των δραστηριοτήτων του μάρκετινγκ και άλλων δραστηριοτήτων που συνεπάγονται δέσμευση χρηματικών και ανθρωπίνων πόρων. Επίσης στις προβλέψεις πωλήσεων είναι δύσκολο να συμπεριληφθεί η επίδραση των διαφόρων ενεργειών και αποφάσεων των ανταγωνιστών. Πολλές φορές μπορεί να προβλεφθεί ορισμένη συμπεριφορά ανταγωνιστών αλλά όχι πάντα με ικανοποιητική ακρίβεια.

2.2.3 Προϋπολογισμός παραγωγής

Μετά την ετοιμασία το προϋπολογισμού πωλήσεων η επιχείρηση προχωρά στην ετοιμασία άλλων προϋπολογισμών, οι οποίοι θεωρούνται απαραίτητοι αλλά και προϋπόθεση του προϋπολογισμού πωλήσεων. Έτσι, με βάση τον προϋπολογισμό πωλήσεων θα καταρτιστεί ο προϋπολογισμός παραγωγής, ο οποίος θα αποτελέσει τη βάση για τον καταρτισμό των προϋπολογισμών άμεσων και έμμεσων υλικών, τον προϋπολογισμό άμεσης εργασίας καθώς και τον προϋπολογισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Ακόμη μετά τον καταρτισμό του προϋπολογισμού πωλήσεων θα μπορέσει η επιχείρηση να ετοιμάσει τον προϋπολογισμό εισροών μετρητών, τους προϋπολογισμούς αγορών και διαφόρων εξόδων, το ταμειακό πρόγραμμα κλπ.

Ο προϋπολογισμός πωλήσεων, σε μια επιχείρηση προσφοράς υπηρεσιών θα μετατραπεί σε προϋπολογισμό αναγκών για την ικανότητα προσφοράς ορισμένων υπηρεσιών, σε μια επιχείρηση χονδρικού ή λιανικού εμπορίου ο προϋπολογισμός πωλήσεων θα πρέπει να μεταφραστεί σε προϋπολογισμούς αγορών εμπορευμάτων και προϋπολογισμούς αποθεμάτων και κόστους πωληθέντων εμπορευμάτων και στην περίπτωση της βιομηχανικής επιχείρησης ο προϋπολογισμός πωλήσεων θα πρέπει να μετατραπεί σε προϋπολογισμούς αναγκών της βιομηχανικής παραγωγής. Οι προϋπολογισμοί αυτοί περιλαμβάνουν:

- Τον προϋπολογισμό παραγωγής.
- Τον προϋπολογισμό αποθεμάτων έτοιμων προϊόντων.
- Τον προϋπολογισμό αποθεμάτων ημικατεργασμένων προϊόντων.
- Τον προϋπολογισμό αναγκών άμεσων υλικών.
- Τον προϋπολογισμό αγορών άμεσων υλικών.
- Τον προϋπολογισμό αναγκών άμεσης εργασίας.
- Τον προϋπολογισμό γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Ο προϋπολογισμός μάρκετινγκ (ή το πρόγραμμα μάρκετινγκ) καθορίζει την ποσότητα κάθε συγκεκριμένου προϊόντος και τη χρονική περίοδο παραγωγής του προϊόντος αυτού. Η παραγόμενη ποσότητα κάθε προϊόντος και η χρονική κατανομή της αποτελούν τον προϋπολογισμό παραγωγής. Ο προϋπολογισμός παραγωγής συνεπάγεται την ανάπτυξη πολιτικής όσον αφορά το επιθυμητό επίπεδο παραγωγής, τη χρησιμοποίηση των παραγωγικών εγκαταστάσεων, το επιθυμητό επίπεδο αποθεμάτων έτοιμων προϊόντων καθώς και ημικατεργασμένων (ημιτελών) προϊόντων. Έτσι τα προϊόντα που πρέπει να παραχθούν κατά είδος και κατηγορία σε κάθε χρονική περίοδο εξαρτώνται από το πρόγραμμα μάρκετινγκ, το οποίο βασίζεται στις προβλέψεις πωλήσεων, προσαρμοσμένο στην πολιτική παραγωγής και αποθεμάτων και επηρεασμένο από τα αρχικά αποθέματα κάθε περιόδου, έτοιμων και ημικατεργασμένων προϊόντων.

Ο προϋπολογισμός παραγωγής είναι μια εκτίμηση, μια πρόβλεψη των ποσοτήτων των προϊόντων που πρέπει να παραχθούν κατά τη διάρκεια της περιόδου του προϋπολογισμού. Για την ετοιμασία του προϋπολογισμού παραγωγής πρέπει πρώτα να αποφασιστεί η πολιτική που αφορά το σχετικό επίπεδο των αποθεμάτων. Κατόπιν θα προσδιοριστεί ο συνολικός αριθμός κάθε προϊόντος που πρέπει να παραχθεί στην περίοδο του προϋπολογισμού. Τελικά θα πρέπει να γίνει κατανομή και αναλυτικός προγραμματισμός της παραγωγής κατά χρονική περίοδο (δηλαδή κατά τρίμηνο, μήνα, βδομάδα κλπ).

Υπεύθυνοι για του προϋπολογισμό παραγωγής είναι οι διευθυντές παραγωγής οι οποίοι γνωρίζουν τις ειδικές συνθήκες του τμήματος παραγωγής, κατέχουν τις

εξειδικευμένες τεχνικές γνώσεις που απαιτούνται, γνωρίζουν την παραγωγική δυναμικότητα κατά τμήματος καθώς επίσης και τις παραγωγικές ικανότητες του ειδικευμένου και ανειδίκευτου ανθρώπινου δυναμικού στο τμήμα παραγωγής. Επόμενο είναι ο προϋπολογισμός παραγωγής να ικανοποιεί τις απαιτήσεις των προβλεπόμενων πωλήσεων και της πολιτικής των αποθεμάτων και να εναρμονίζεται στους γενικότερους στόχους και πολιτικές της επιχείρησης.

Ο προϋπολογισμός παραγωγής γενικά περιλαμβάνει:

- 1) Τη χρονική κατανομή της παραγωγής κατά μήνα, εβδομάδα, ημέρα κ.λ.π. Η χρονική κατανομή της παραγωγής εξαρτάται από τις προβλέψεις των πωλήσεων, από τον αριθμό και τον τύπο των διαφόρων προϊόντων, από τα αποθέματα και το χρόνο προμήθειας των πρώτων υλών, από το υπάρχον εργατικό δυναμικό και τη δυνατότητα πρόσληψης κι εκπαίδευσης νέου προσωπικού, από τα υπάρχοντα αποθέματα ετοιμών προϊόντων και τις απαιτήσεις της επιχείρησης για διατήρηση συγκεκριμένου επιπέδου τελικών αποθεμάτων, από τις γενικές συνθήκες του κλάδου στον οποίο ανήκει η επιχείρηση και ακόμη από τις γενικότερες συνθήκες της αγοράς και της οικονομίας της χώρας ή και τις διεθνείς οικονομικές συνθήκες (όταν πρόκειται για εξαγωγές).
- 2) Το επίπεδο παραγωγής από άποψη ποσότητας και κόστους, το οποίο επηρεάζεται από τους ίδιους σχεδόν παράγοντες όπως και η χρονική κατανομή της παραγωγής.
- 3) Τους διαθέσιμους παραγωγικούς συντελεστές (εγκαταστάσεις, μηχανήματα, νέες επενδύσεις για συντήρηση κι επέκταση) και τη χρησιμοποιούμενη παραγωγική διαδικασία και μεθόδους παραγωγής όπως και τον απαιτούμενο χρόνο παραγωγής.
- 4) Τον καθορισμό των διαφόρων παραγωγικών δαπανών (άμεσα κι έμμεσα υλικά, άμεση κι έμμεση εργασία, βοηθητικά μέσα) και
- 5) Τον καθορισμό μεθόδων ελέγχου ποιότητας των παραγόμενων προϊόντων και γενικότερα της αποδοτικότητας του προγράμματος παραγωγής.

Ακόμη ο προϋπολογισμός παραγωγής επηρεάζεται από τον τύπο και τη φύση της παραγωγής, δηλαδή αν η παραγωγή γίνεται για:

- i. Άμεση παράδοση των προϊόντων όταν εκκρεμούν παραγγελίες,
- ii. Αποθήκευση η' αναπλήρωση αποθεμάτων ή
- iii. Άμεση μερική παράδοση και για μερική αποθήκευση.

Γενικά η ανάπτυξη ενός πετυχημένου προγράμματος παραγωγής αποσκοπεί στην εξισορρόπηση των πωλήσεων, των αποθεμάτων ετοιμών προϊόντων, των αποθεμάτων πρώτων υλών και ημικατεργασμένων προϊόντων της παραγωγής για την επιτυχία του ελαχίστου δυνατού κόστους.

2.2.3.1 Μακροχρόνιος και βραχυχρόνιος προγραμματισμός της παραγωγής

Τα προγράμματα παραγωγής είναι σημαντικά τόσο από μακροχρόνια όσο και από βραχυχρόνια άποψη. Η ανάπτυξη ενός μακροχρόνιου προγράμματος παραγωγής απαιτεί γενικές εκτιμήσεις του επιπέδου παραγωγής, για να προβλεφθούν στη συνέχεια οι ανάγκες σε παραγωγική δυνατότητα, σε νέες επενδύσεις κι επεκτάσεις, σε ανάγκες για ανθρώπινο δυναμικό και τη σύνθεση και δομή των στοιχείων κόστους.

Στον μακροχρόνιο στρατηγικό προγραμματισμό της παραγωγής λαμβάνονται υπόψη μόνο γενικές και κατά προσέγγιση αυξομειώσεις των αποθεμάτων.

Η ανάπτυξη όμως βραχυχρόνιων προγραμμάτων απαιτεί διαφορετική προσέγγιση λόγω της ανάγκης για μεγαλύτερη ακρίβεια και λεπτομέρειες. Τα προγράμματα πρέπει να είναι εναρμονισμένα με το γενικό πρόγραμμα και στόχους της επιχείρησης και να ετοιμάζονται σε μονάδες και αξία κατά προϊόν και κατά κλάδο ή γεωγραφική περιοχή.

2.2.3.2 Σταθερή παραγωγή – Εποχιακές πωλήσεις

Η παραγωγή πρέπει να προγραμματίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επιτυγχάνονται οι παρακάτω στόχοι:

- ο Να υπάρχουν αρκετά έτοιμα προϊόντα ώστε να ικανοποιείται η υπάρχουσα και η αναμενόμενη ζήτηση,
- ο Να διατηρηθούν τα αποθέματα στα επιθυμητά επίπεδα και
- ο Να παραχθούν τα προϊόντα με τον οικονομικότερο δυνατό τρόπο και το χαμηλότερο κόστος.

Η σταθερότητα της παραγωγής επιδιώκεται γιατί συμβάλλει ικανοποιητικά στη μείωση του κόστους και την ομαλή λειτουργία των διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης. Με τη σταθερή παραγωγή επιτυγχάνεται:

- I. Να διατηρείται σταθερή η απασχόληση του προσωπικού, η οποία έχει σαν αποτέλεσμα:
 - 1) Μικρό ποσοστό προσλήψεων- απολύσεων του προσωπικού,
 - 2) Διατήρηση των ικανότερων για εργασία υπαλλήλων,
 - 3) Υψηλό ηθικό κι αίσθημα ασφάλειας που συντελούν στην αύξηση της παραγωγικότητας,
 - 4) Μείωση των δαπανών για εκπαίδευση των νεοπροσληφθέντων,
 - 5) Μείωση των διοικητικών εξόδων του τμήματος προσωπικού,
 - 6) Αποφεύγονται προβλήματα χώρου εγκατάστασης, εξοπλισμού χώρων εργασίας και αχρησιμοποίητων χώρων και εξοπλισμού.
- II. Οικονομία στην προμήθεια πρώτων και βοηθητικών υλών γιατί:
 - 1) Δίνονται σταθερές παραγγελίες και επιτυγχάνονται πολλές φορές σημαντικές εκπτώσεις,
 - 2) Αποφεύγονται προβλήματα αποθήκευσης και συντήρησης,
 - 3) Διατηρούνται σταθερές πηγές προμήθειας πρώτων υλών και άριστες σχέσεις με τους προμηθευτές τους,
 - 4) Δεσμεύονται λιγότερα κεφάλαια και εγκαταστάσεις,
 - 5) Ελαττώνεται το κόστος και ο κίνδυνος διατήρησης υψηλών αποθεμάτων, φθορών, οικονομικής απαξίωσης, κ.λ.π.
- III. Αξιοποιούνται κατά τον καλύτερο τρόπο οι διαθέσιμες εγκαταστάσεις και εξοπλισμός γιατί:
 - 1) Αποφεύγονται οι οξύτερες και δυσκολίες εξυπηρέτησης αιχμής που δημιουργούν δυσαρέσκεις και απώλειες πελατών,
 - 2) Αποφεύγονται τα επί πλέον έξοδα σε περιόδους αιχμής όπως υπερωρίες, υπεραστικές συνδιαλέξεις, αεροπορικές μεταφορές αντί των κανονικών μεταφορών,

- 3) Αποφεύγεται η μη απασχόληση εγκαταστάσεων, μηχανών και άλλων μέσων παραγωγής.

2.2.3.3 Πολιτική των αποθεμάτων

Σε πολλές επιχειρήσεις τα αποθέματα εμπορευμάτων και πρώτων υλών αποτελούν μια σχετικά σημαντική επένδυση και επηρεάζουν σημαντικά την όλη λειτουργία της επιχείρησης. Συγκεκριμένα κάθε διεύθυνση ή κλάδος της επιχείρησης απαιτεί διαφορετικό επίπεδο αποθεμάτων για να πετύχει τους επί μέρους στόχους του, που συνήθως είναι ασυμβίβαστα μεταξύ τους.

Έτσι η διεύθυνση πωλήσεων απαιτεί υψηλό επίπεδο αποθεμάτων ετοιμών προϊόντων για να αντιμετωπίζει αμέσως τη ζήτηση και να ικανοποιεί όλους τους πελάτες.

Η διεύθυνση παραγωγής απαιτεί υψηλά επίπεδα πρώτων υλών για να εξασφαλίσει απρόσκοπτη συνέχιση της παραγωγικής διαδικασίας και για να πετύχει μια σταθερή παραγωγή απαιτεί μια ελαστική πολιτική όσον αφορά τα αποθέματα ετοιμών προϊόντων.

Η διεύθυνση αγορών απαιτεί κι αυτή μια ελαστική πολιτική αποθεμάτων πρώτων υλών γιατί μεγάλες αγορές (σημαντικών ποσών) ελαχιστοποιούν το κατά μονάδα κόστος αγορών καθώς και τα συνολικά έξοδα αγορών.

Η οικονομική διεύθυνση απαιτεί χαμηλά επίπεδα αποθεμάτων τόσο πρώτων υλών όσο και ετοιμών προϊόντων γιατί τα χαμηλά αποθέματα ελαχιστοποιούν τις απαιτήσεις επενδύσεων (μετρητών) σε αποθέματα, καθώς επίσης μειώνουν το κόστος αποθήκευσης και συντήρησης των αποθεμάτων.

Οι στόχοι της πολιτικής των αποθεμάτων πρέπει να είναι:

Ø Ο προγραμματισμός του άριστου επιπέδου της επένδυσης σε αποθέματα και

Ø Μέσω του ελέγχου των αποθεμάτων να διατηρηθούν όσο είναι δυνατόν τα άριστα αυτά επίπεδα.

Η πολιτική των αποθεμάτων πρέπει να είναι τέτοια ώστε να αποφεύγονται υψηλά αποθέματα τα οποία προκαλούν δυσβάσταχτο κόστος αποθήκευσης και διατήρησης, μεγάλους κινδύνους και επένδυση σημαντικών ποσών και χαμηλά (ανεπαρκή) αποθέματα τα οποία εμποδίζουν πραγματοποίηση πωλήσεων και ομαλής παραγωγικής διαδικασίας δημιουργώντας έτσι σημαντικά έξοδα από την έλλειψη αποθεμάτων.

Ο σκοπός του προγραμματισμού και ελέγχου των αποθεμάτων είναι να εξισορροπούν τις αιχμές των πωλήσεων, των αγορών πρώτων υλών και της παραγωγής των προϊόντων. Η αποτυχία του σωστού προγραμματισμού και του ελέγχου έχει σαν αποτέλεσμα είτε την υπεραποθεματοποίηση με διόγκωση των σχετικών εξόδων είτε την υποαποθεματοποίηση, η' έλλειψη των αποθεμάτων με συνέπειες στο κόστος της επιχείρησης.

Η πολιτική των αποθεμάτων θα πρέπει να περιλαμβάνει τη δημιουργία κανόνων και στανταρτς όπως τον καθορισμό του ελάχιστου και μέγιστου ποσού αποθεμάτων, τον καθορισμό της αποδεκτής κυκλοφοριακής ταχύτητας των αποθεμάτων καθώς επίσης και την εφαρμογή τεχνικών και μεθόδων που θα εξασφαλίσει τα απαιτούμενα επίπεδα των αποθεμάτων.

Για τον καθορισμό της πολιτικής των αποθεμάτων των ετοιμών προϊόντων το μάνατζμεντ πρέπει να λάβει υπόψη τους παρακάτω σημαντικούς παράγοντες:

1) Τις απαιτούμενες ποσότητες για την ικανοποίηση των πωλήσεων.

Η λύση αυτού του προβλήματος βασίζεται στον προϋπολογισμό των πωλήσεων και τη σχετική εποχικότητα της ζήτησης.

2) Το χρόνο διατήρησης των προϊόντων .

3) Τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.

4) Τη διάρκεια των κεφαλαίων για τη χρηματοδότηση των παραγόμενων αποθεμάτων πολύ νωρίτερα από την αναμενόμενη πώληση.

5) Τη διαθεσιμότητα των αποθηκευτικών χώρων και τις ευκολίες και τον εξοπλισμό αποθήκευσης.

6) Το κόστος αποθήκευσης και διατήρησης των αποθεμάτων (κόστος εργασίας, κεφαλαίων, φόρων, ασφάλειας, ενοίκια, αποσβέσεις, μεταφορές, φθορές, κλοπές, οικονομικής και τεχνολογικής απαξίωσης, διοικητικών εξόδων).

7) Πρόβλεψη για ελλείψεις πρώτων υλών.

8) Πρόβλεψη για ανεπάρκεια ειδικευμένης εργασίας.

9) Πρόβλεψη για τυχόν αύξηση τιμών.

10) Πρόβλεψη για τυχόν απεργίες, καταλήψεις, αποκλεισμό μεταφορικών μέσων, κ.λ.π.

11) Πρόβλεψη για μεταβολή εργατικών νόμων, συλλογικών συμβάσεων, εργατικών και βιομηχανικών σχέσεων και κοινωνικοποιήσεων.

12) Τους διάφορους κινδύνους που συνεπάγεται η διατήρηση αποθεμάτων όπως η μείωση ζήτησης, η αλλαγή μόδας και συνηθειών, η πτώση τιμής, κ.λ.π.

Σημασία έχει ότι μια άριστη πολιτική αποθεμάτων αντανακλά την ελαχιστοποίηση του κόστους μεταξύ όλων των παραπάνω παραγόντων.

Βασικό επίσης είναι ότι:

§ Μια συγκεκριμένη πολιτική αποθεμάτων εφαρμόζεται συνεχώς,

§ Η ευθύνη για προγραμματισμό και έλεγχο των αποθεμάτων ανατίθεται σε συγκεκριμένα άτομα,

§ Έχουν αναπτυχθεί συγκεκριμένες λογιστικές διαδικασίες και σύστημα για τα αποθέματα,

§ Έχει αναπτυχθεί ένα σύστημα επικοινωνίας που πάντα πληροφορεί τη διοίκηση σχετικά με τον έλεγχο των αποθεμάτων.

2.2.4 Προϋπολογισμός αγοράς πρώτων υλών

Ένα γενικό σύστημα προϋπολογισμού (Master Budget) περιλαμβάνει και στοιχεία για τον έλεγχο των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία. Το επίπεδο των πρώτων υλών εξαρτάται:

1. από τις ανάγκες της παραγωγής για πρώτες ύλες,

2. από το επιθυμητό επίπεδο των αποθεμάτων των πρώτων υλών και

3. από τις αγορές των πρώτων υλών.

Άμεσα μετά τον καθορισμό των ποσοτήτων κάθε προϊόντος που πρέπει να παραχθεί θα πρέπει να προσδιοριστούν οι απαιτούμενες πρώτες ύλες, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Για να εξασφαλισθούν οι πρώτες ύλες στην αναγκαία ποσότητα και στο χρόνο που χρειάζεται, απαιτείται:

- ένας αναλυτικός προϋπολογισμός πρώτων υλών που θα καθορίζει την ποσότητα και το κόστος των πρώτων υλών και
- ένας σχετικός προϋπολογισμός αγορών πρώτων υλών.

Δηλαδή για τον προγραμματισμό των πρώτων υλών απαιτούνται συνήθως τέσσερις επιμέρους προϋπολογισμοί, οι οποίοι είναι οι εξής:

1. Ο προϋπολογισμός πρώτων υλών που καθορίζει τις ποσότητες κάθε υλικού που απαιτούνται στην παραγωγή κάθε προϊόντος για ορισμένη χρονική περίοδο.
2. Ο προϋπολογισμός αγορών που καθορίζει τις ποσότητες και τον χρόνο που κάθε υλικό χρειάζεται και τις ποσότητες που πρέπει να αγοραστούν, τον χρόνο παράδοσης και το κόστος των υλικών αυτών.
3. Ο προϋπολογισμός αποθεμάτων πρώτων υλών που καθορίζει την ποσότητα και το κόστος των αποθεμάτων των πρώτων υλών. Η διαφορά μεταξύ του προϋπολογισμού των πρώτων υλών που απαιτούνται στην παραγωγή και του προϋπολογισμού αγορών αποτελεί την αύξηση ή τη μείωση του προϋπολογισμού των αποθεμάτων των πρώτων υλών.
4. Ο προϋπολογισμός κόστους χρησιμοποιηθέντων πρώτων υλών ο οποίος καθορίζει το κόστος των πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή.

Οι παραπάνω προϋπολογισμοί μπορούν να συγχωνευτούν και συνήθως είναι γνωστοί σαν προϋπολογισμοί πρώτων υλών και προϋπολογισμοί αγορών. Ο αντικειμενικός σκοπός των προϋπολογισμών αυτών είναι:

- α) Ο έλεγχος των πρώτων υλών και
- β) Η κοστολόγηση του έτοιμου προϊόντος γιατί το κόστος των πρώτων υλών αποτελεί το σπουδαιότερο στοιχείο του κόστους των παραγόμενων προϊόντων.

Επίσης πρέπει να σημειωθεί ότι ο προϋπολογισμός πρώτων υλών περιλαμβάνει τα άμεσα υλικά τα οποία αποτελούν μέρος του έτοιμου προϊόντος και το κόστος αυτών επιβαρύνει άμεσα το κόστος του παραχθέντος προϊόντος. Ένα έμμεσο κόστος υλικών, τα αναλώσιμα ή βοηθητικά υλικά, περιλαμβάνονται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Ο προϋπολογισμός αγορών καθορίζει:

1. τις ποσότητες κάθε είδους πρώτων υλών που πρέπει να αγοραστούν,
2. το χρόνο που πρέπει να γίνουν οι αγορές και
3. το αναμενόμενο κόστος των αγορών πρώτων υλών κατά μονάδα και συνολικά.

Έτσι ο προϋπολογισμός αγορών διαφέρει από τον προϋπολογισμό πρώτων υλών στο ότι αναφέρονται σε διαφορετικές ποσότητες κάθε είδους πρώτων υλών λόγω των μεταβολών στα αποθέματα πρώτων υλών και ακόμη στο ότι ο προϋπολογισμός πρώτων υλών αναφέρεται μόνο σε ποσότητες, ενώ ο προϋπολογισμός αγορών αναφέρεται σε ποσότητες και σε αξία κόστους. Ο προϋπολογισμός αγορών αναφέρεται στην αγορά και την παραλαβή των πρώτων υλών σε ορισμένο χρόνο, ενώ ο προϋπολογισμός πρώτων υλών στην πραγματική χρησιμοποίηση των πρώτων υλών στην παραγωγική διαδικασία.

Η ποσοτική διαφορά μεταξύ του προϋπολογισμού αγορών και του προϋπολογισμού πρώτων υλών οφείλεται στις μεταβολές του επιπέδου των αποθεμάτων των πρώτων υλών. Ο προϋπολογισμός των αποθεμάτων των πρώτων υλών αποτελεί την ασφάλεια μεταξύ των δυο άλλων προϋπολογισμών, ιδιαίτερα όταν

υπάρχει εποχική ζήτηση των πρώτων υλών ή όταν οι αγορές γίνονται μόνο ορισμένες εποχές του έτους. Οι κύριοι παράγοντες που αφορούν την πολιτική των αποθεμάτων είναι:

1. οι ανάγκες του εργοστασίου για ορισμένες ποσότητες πρώτων υλών και η χρονική κατανομή αυτών,
2. οι φθηνότερες αγορές λόγω ποσοτικών εκπτώσεων,
3. η διαθεσιμότητα των πρώτων υλών,
4. η διατήρηση των πρώτων υλών και η εύκολη βλάβη και καταστροφή αυτών,
5. οι διαθέσιμοι αποθηκευτικοί χώροι,
6. το κόστος αποθήκευσης των πρώτων υλών,
7. το κεφάλαιο που απαιτείται για τη χρηματοδότηση των αποθεμάτων,
8. η αναμενόμενη μεταβολή στο κόστος αγοράς των πρώτων υλών,
9. ο κίνδυνος έλλειψης αποθεμάτων και
10. ο κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης των αποθεμάτων.

2.2.5 Προϋπολογισμός άμεσης εργασίας

Βασικό παράγοντα του κόστους των παραγόμενων προϊόντων μαζί με τις πρώτες ύλες και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αποτελεί και η άμεση εργασία. Σε πολλές επιχειρήσεις το κόστος εργασίας είναι πολύ μεγαλύτερο από το συνολικό κόστος των δυο άλλων κατηγοριών κόστους. Κι αν αυτό δε συμβαίνει, απαιτείται πάντα προσωπική μελέτη και συστηματικός έλεγχος του κόστους της άμεσης εργασίας. Ο προγραμματισμός και ο έλεγχος του κόστους εργασίας περιλαμβάνει:

- Ø τον καθορισμό των αναγκών σε ανθρώπινο δυναμικό,
- Ø την πρόσληψη του προσωπικού,
- Ø την επιμόρφωση και εκπαίδευση αυτού,
- Ø τον καθορισμό αρμοδιοτήτων και περιγραφής του έργου,
- Ø την εκτίμηση της απόδοσης,
- Ø τις διαπραγματεύσεις με συνδικαλιστικά όργανα,
- Ø τον καθορισμό μεθόδων και ημερομίσθιων,
- Ø την προαγωγή, την αύξηση μισθών και την πολιτική απολύσεων,
- Ø την παροχή κίνητρων για την αύξηση της παραγωγικότητας,
- Ø τη συμμετοχή στη λήψη αποφάσεων,
- Ø τη συμμετοχή των εργαζομένων στα κέρδη.

Η άμεση εργασία αποδίδεται σε συγκεκριμένη παραγωγή ορισμένων προϊόντων. Η έμμεση εργασία (διοίκηση, επισκευές, επίβλεψη κλπ) αποτελεί τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, το κόστος της άμεσης εργασίας. Εκτός από τα βασικά ημερομίσθια περιλαμβάνει και άλλα έξοδα όπως εργοδοτικές εισφορές, πριμ, δώρα, άδειες κλπ.

Ο προϋπολογισμός άμεσης εργασίας διαφέρει από τον προϋπολογισμό πληρωμών εξόδων άμεσης εργασίας στο ότι ο πρώτος στηρίζεται στον αριθμό ατόμων που απαιτείται και τότε απαιτείται (δεδουλευμένη βάση) για να συνεχιστεί απρόσκοπτα η παραγωγική διαδικασία, ενώ ο δεύτερος στηρίζεται στο πότε και πόσα θα πληρωθούν για άμεση εργασία.

2.2.6 Προϋπολογιζόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Προβλεπόμενος ισολογισμός

Προβλεπόμενος λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης

Προβλεπόμενη κατάσταση μεταβολών περιουσιακής θέσης

Οι προϋπολογισμοί δεν καταρτίζονται μόνο για πωλήσεις, αγορές, παραγωγή, πρώτες ύλες, άμεση εργασία αλλά και για τις βασικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Οι καταστάσεις αυτές είναι:

1. ο ισολογισμός,
2. ο λογαριασμός των αποτελεσμάτων χρήσης και
3. η κατάσταση μεταβολών της περιουσιακής θέσης ή κατάσταση πηγών και διάθεσης κεφαλαίων.

Για τους προϋπολογισμούς των καταστάσεων αυτών χρησιμοποιούνται οι όροι προβλεπόμενες καταστάσεις ή προϋπολογιζόμενες καταστάσεις ή PRO-FORMA χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Για την προβλεπόμενη κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης, η οποία συντάσσεται πρώτη, απαιτούνται:

- 1) ο προϋπολογισμός του κόστους των βιομηχανοποιηθέντων προϊόντων,
- 2) ο προϋπολογισμός του κόστους των πωληθέντων εμπορευμάτων και
- 3) ο προϋπολογισμός των αποθεμάτων των ετοιμών προϊόντων (σε μονάδες και αξία).

Ο προβλεπόμενος ισολογισμός συντάσσεται με βάση άλλους προηγούμενους προϋπολογισμούς όπως και τα προβλεπόμενα αποτελέσματα χρήσης. Ο προϋπολογιζόμενος ισολογισμός προϋποθέτει τη σύνταξη του ταμειακού προϋπολογισμού, του προϋπολογισμού επενδύσεων κεφαλαιουχικού εξοπλισμού και άλλους προϋπολογισμούς των διαφόρων λογαριασμών του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής περιουσίας. Το έργο της κατάρτισης των προβλεπόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται πιο εύκολο αν οι καταστάσεις αυτές συντάσσονται μηνιαία.

Ο καταρτισμός της κατάστασης των προβλεπόμενων μεταβολών της περιουσιακής θέσης περιλαμβάνει:

- I. προβλεπόμενες μεταβολές στο κεφάλαιο κίνησης και
- II. προβλεπόμενες ροές του κεφαλαίου κίνησης.

Η κατάσταση συντάσσεται χωριστά για προβλεπόμενες πηγές του κεφαλαίου (κεφάλαιο κίνησης ή μετρητά) και χωριστά για την προβλεπόμενη διάθεση των κεφαλαίων (κεφάλαιο κίνησης ή μετρητά).

2.2.7 Ελαστικοί προϋπολογισμοί

Ο ελαστικός προϋπολογισμός αναφέρεται συνήθως στα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Ο έλεγχος των εξόδων αυτών επιτυγχάνεται κυρίως μέσω των ελαστικών προϋπολογισμών για τα διάφορα κέντρα κόστους της επιχείρησης. Ο ελαστικός προϋπολογισμός είναι στην πραγματικότητα μια σειρά από ατομικούς

προϋπολογισμούς που δείχνουν ποιο πρέπει να είναι το ύψος του κόστους για τα διάφορα επίπεδα παραγωγής των κέντρων κόστους.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί οι προϋπολογισμοί αποτελούν ποσοτικά προβλέψεις των διαφόρων οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης στις οποίες βασίζεται ο προγραμματισμός των δραστηριοτήτων και ο έλεγχος των επιτευχθέντων ή μη στόχων της επιχείρησης. Δηλαδή εξετάζονται οι αποκλίσεις από τους συγκεκριμένους στόχους και παίρνονται διορθωτικές αποφάσεις και μέτρα για την πληρέστερη επιτυχία των στόχων αυτών. Οι αποκλίσεις όμως πολλές φορές μεταξύ προγραμματισθέντων και επιτευχθέντων στόχων οφείλονται στην επίτευξη διαφορετικού επιπέδου συνολικής παραγωγής και μη πλήρης χρησιμοποίησης της παραγωγικής δυναμικότητας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή οι αποκλίσεις μεταξύ προϋπολογισθέντων και προγραμματισθέντων εξόδων δε βοηθούν στο να αποκαλυφθούν τα αίτια και οι υπεύθυνοι των πραγματικών διαφορών. Πρόκειται για πραγματοποίηση διαφορετικών επιπέδων παραγωγής, το οποίο συνεπάγεται διαφορετικό επίπεδο συνολικών εξόδων παραγωγής. Για την πλήρη κατανόηση και ερμηνεία των αποκλίσεων αυτών πρέπει να συνταχθούν εναλλακτικοί προϋπολογισμοί, προϋπολογισμοί για κάθε διαφορετικό επίπεδο παραγωγής χωριστά. Οι προϋπολογισμοί αυτοί ονομάζονται ελαστικοί, σε αντίθεση με τους σταθερούς ή στατικούς προϋπολογισμούς, οι οποίοι αναφέρονται σε ένα συγκεκριμένο μόνο επίπεδο παραγωγής.

Οι ελαστικοί προϋπολογισμοί αποτελούνται είτε από μια σταθερή σχέση (εξίσωση) κόστους – όγκου παραγωγικής δραστηριότητας ή από μια σειρά σταθερών προϋπολογισμών, ένα για κάθε διαφορετικό επίπεδο παραγωγικής δραστηριότητας.

2.2.7.1 Κατάρτιση των ελαστικών προϋπολογισμών

Το πρώτο στάδιο στην ετοιμασία των ελαστικών προϋπολογισμών είναι η ταξινόμηση των διαφόρων γενικών εξόδων κατά κέντρα κόστους σύμφωνα με το γενικότερο λογιστικό σύστημα καταλογισμού ευθυνών των διαφόρων τμημάτων και αρμοδίων προσώπων. Οποιοδήποτε λάθος σε αυτή την ταξινόμηση επηρεάζει την ακρίβεια των διαφόρων προϋπολογισμών των κέντρων κόστους κι όχι τα συνολικά γενικά έξοδα για την επιχείρηση.

Μετά την ταξινόμηση των γενικών εξόδων στα διάφορα κέντρα κόστους, τα προβλεπόμενα ποσά για κάθε γενικό έξοδο καθορίζονται σχετικά με τα επίπεδα παραγωγής. Τα διάφορα επί μέρους γενικά έξοδα τα οποία δε μεταβάλλονται με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής, υπολογίζονται στα προβλεπόμενα ποσά. Τα ποσά αυτά πρέπει να αποτελούν την καλύτερη εκτίμηση του ύψους των γενικών εξόδων για την επόμενη περίοδο λειτουργίας της επιχείρησης. Είναι όμως πολύ δυσκολότερο να καθοριστούν κριτήρια για ημισταθερά γενικά έξοδα, γιατί τα έξοδα αυτά δεν είναι συνεχή σε ορισμένα επίπεδα παραγωγής. Για κάθε σημείο ασυνέχειας πρέπει να προβλεφθεί και διαφορετικό επίπεδο γενικών εξόδων.

Πολύ περισσότερο σύνθετες διαδικασίες απαιτούνται για τον καθορισμό των μεταβλητών και ημιμεταβλητών εξόδων. Συνήθως χρησιμοποιούνται στατικές μέθοδοι και τεχνικές, όπως η μέθοδος των ελάχιστων τετραγώνων (γραμμική παλινδρόμηση) και για άλλες πρέπει να σημειωθεί ότι είναι πολύ βασικό να καθοριστεί πρώτα ο τρόπος μέτρησης της παραγωγικής δραστηριότητας, ο τρόπος

μέτρησης της συνολικής παραγωγής και ο τρόπος ή η μέθοδος του καθορισμού της συσχέτισης μεταξύ κάθε είδους κόστους και της βάσης μέτρησης του επιπέδου της παραγωγικής δραστηριότητας. Έτσι η έμμεση εργασία μπορεί να μεταβάλλεται ανάλογα με τις ώρες άμεσης εργασίας, ενώ τα έξοδα συντήρησης μπορεί να μεταβάλλονται ανάλογα με τις ώρες λειτουργίας των μηχανών. Η εκλογή της κατάλληλης βάσης μέτρησης της παραγωγικής δραστηριότητας που συσχετίζεται άμεσα με το μέγεθος και τη μεταβολή των διαφόρων κατηγοριών των γενικών εξόδων αποτελεί βασικό στοιχείο για την ακρίβεια της εκτίμησης των προϋπολογισθέντων εξόδων. Γι' αυτό πρέπει να καταβληθεί σοβαρή προσπάθεια να βρεθεί η βάση η οποία εξηγεί τη μεταβλητικότητα κάθε κατηγορίας γενικών εξόδων. Η ανάλυση της συσχέτισης των μεταβλητών αυτών και η γραμμή της παλινδρόμησης θα δώσει τα καλύτερα αποτελέσματα για το σκοπό αυτό.

2.2.7.2 Τεχνικά προβλήματα ελαστικών προϋπολογισμών

Η μελέτη και η εφαρμογή ενός συστήματος ελαστικών προϋπολογισμών για τα διάφορα τμήματα και διευθύνσεις της επιχείρησης συνεπάγεται τόσο τεχνικά προβλήματα όσο και προβλήματα ανθρώπινης συμπεριφοράς. Τα δυο σπουδαιότερα τεχνικά προβλήματα, τα οποία σχετίζονται μεταξύ τους, είναι:

1. Η γνώση και η εκτίμηση της συμπεριφοράς των διαφόρων γενικών εξόδων στα διάφορα επίπεδα παραγωγικής δραστηριότητας, η εκτίμηση δηλαδή της σχέσης δαπανών – όγκου παραγωγής (cost- volume relationship). Η συμπεριφορά των διαφόρων δαπανών των γενικών βιομηχανικών εξόδων μελετάται και προσδιορίζεται βάσει των γνωστών στατιστικών και εμπειρικών τεχνικών, όπως είναι η μέθοδος της συσχέτισης και η γραμμή της παλινδρόμησης, η κατά προσέγγιση ελεύθερη προέκταση της καμπύλης, κ.ο.κ. Βάση αυτών των μεθόδων τα διάφορα έξοδα αναλύονται και καταρτίζονται στο μεταβλητό μέρος ανάλογα με το μεταβαλλόμενο βαθμό της παραγωγικής δραστηριότητας. Στο σταθερό μέρος πολλά από αυτά αποδεικνύεται ότι είναι μόνο μεταβλητά ή μόνο σταθερά, ημισταθερά ή ημιμεταβλητά. Η ανάγκη αυτή βασίζεται πάντα σε στοιχεία του παρελθόντος (ιστορικά στοιχεία), όπου μελετάται η συμπεριφορά των εξόδων σε σχέση με τη δραστηριότητα και ανάλογα γίνονται προσαρμογές για το μέλλον αν άλλαξαν οι συνθήκες, οι τιμές, οι μισθοί και γενικά το επιχειρησιακό περιβάλλον.
2. Ο καθορισμός του τρόπου ή της μεθόδου μέτρησης της παραγωγικής δραστηριότητας (όγκου παραγωγής) της επιχείρησης. Ο καθορισμός αυτός είναι δύσκολος στην πράξη γιατί τα διάφορα τμήματα συνήθως παράγουν πολλά ανομοιογενή προϊόντα. Θα ήταν εύκολος ο καθορισμός της παραγωγικής δραστηριότητας σε φυσικές μονάδες παραγωγής αν η επιχείρηση παρήγε ένα ομοιόμορφο προϊόν. Πολλές φορές αντί για τις φυσικές μονάδες παραγωγής χρησιμοποιούνται σαν μονάδα μέτρησης οι παραγωγικοί συντελεστές, οι οποίοι απαιτούνται για την πραγματοποίηση μιας συγκεκριμένης παραγωγής.

Όταν παράγονται περισσότερα από ένα προϊόντα ή όταν απαιτείται μεγάλος αριθμός διαφορετικών κατεργασιών και λειτουργιών, τότε χρησιμοποιούνται περισσότερα από ένα μέτρα για τη μέτρηση του βαθμού της παραγωγικής

δραστηριότητας και θα πρέπει να γίνει επιλογή του πιο κατάλληλου μέσου ώστε η εκτίμηση των προβλεπόμενων εξόδων να είναι περισσότερο ακριβής.

Τα παρακάτω κριτήρια βοηθούν ώστε η επιλογή του μέτρου να είναι η πιο κατάλληλη:

1) Η αιτία που προκαλεί τις διακυμάνσεις των διαφόρων κατηγοριών δαπανών.

Κάθε δαπάνη θα πρέπει να συσχετίζεται σε μεγάλο βαθμό με κάποια δραστηριότητα, η οποία προκαλεί τη δαπάνη να μεταβάλλεται. Το μέτρο αυτό της δραστηριότητας, το οποίο συσχετίζεται πολύ στενά με τα γενικά έξοδα, πρέπει να επιλέγει για την εκτίμηση των προϋπολογισθέντων γενικών εξόδων. Αν για παράδειγμα τα γενικά έξοδα είναι περισσότερο πιθανό να μεταβάλλονται (ανοδικά ή προς τα κάτω) όταν οι ώρες άμεσης εργασίας μεταβάλλονται κι όχι όταν μεταβάλλεται η ποσότητα ή η αξία των πρώτων υλών, τότε οι ώρες άμεσης εργασίας παρέχουν μια καλύτερη βάση για την εκτίμηση της ικανότητας των διευθυντών να ελέγχουν τις δαπάνες αυτές. Εκτός από τις ώρες άμεσης εργασίας χρησιμοποιούνται επίσης οι ώρες λειτουργίας μηχανών, η ποσότητα των πρώτων υλών, ο αριθμός των επισκέψεων των πωλητών, κ.λ.π.

Παρέκκλιση από το μέτρο της δραστηριότητας που παρουσιάζει τη μεγαλύτερη συσχέτιση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, επιτρέπεται μόνο όταν η συλλογή των στοιχείων αυτών αποδειχθεί πολυδάπανη ή όταν οι υπεύθυνοι διευθυντές νομίζουν ότι το μέτρο αυτό μπερδεύει τα πράγματα και είναι δύσκολο να ερμηνεύσουν και να εξηγήσουν.

Επίσης τα γενικά έξοδα είναι πιθανόν να μεταβάλλονται περισσότερο με τις ποσότητες των παραγωγικών συντελεστών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή, παρά με την πραγματική ποσότητα των παραχθέντων προϊόντων. Για παράδειγμα, τα εργατικά για τη διακίνηση ή τη διαχείριση των πρώτων υλών εξαρτώνται περισσότερο από την ποσότητα των διακινούμενων των πρώτων υλών παρά από τα προϊόντα, τα οποία παράγονται από αυτές τις πρώτες ύλες. Αυτό χρειάζεται μεγάλη προσοχή. Αν για παράδειγμα, ο ελαστικός προϋπολογισμός βασίζεται στην πραγματική ποσότητα των πρώτων υλών και το τμήμα χρησιμοποιήσει μεγαλύτερη ποσότητα πρώτων υλών από την πρότυπη (standard) ποσότητα, τα ποσά του ελαστικού προϋπολογισμού για τη συγκεκριμένη περίοδο θα είναι μεγαλύτερα από ότι θα ήταν αν χρησιμοποιούνταν σαν βάση οι πρότυπες ποσότητες πρώτων υλών. Ο έλεγχος των γενικών αυτών εξόδων θα ήταν ευκολότερος, γιατί τα όρια που παρέχει ο ελαστικός αυτός προϋπολογισμός θα ήταν μεγαλύτερα. Στην περίπτωση αυτή ο ελαστικός προϋπολογισμός που αποσκοπεί στον πραγματικό έλεγχο των δαπανών των γενικών εξόδων ίσως να μην προσφέρει τίποτα.

Πολλές φορές μερικά τμήματα θα πρέπει να χρησιμοποιούν περισσότερα από ένα μέτρα (ή δείκτες) της παραγωγικής δραστηριότητας, γιατί διαφορετικά είδη κόστους μεταβάλλονται με διαφορετικούς συντελεστές της παραγωγικής δραστηριότητας. Αυτό αν και κάνει το σύστημα περισσότερο σύνθετο και ακριβό παρέχει μεγαλύτερη ακρίβεια στις εκτιμήσεις των προβλεπόμενων εξόδων και τα καθιστά περισσότερο αξιόπιστα.

2) Η ανεξαρτησία του μέτρου μέτρησης της παραγωγικής δραστηριότητας.

Αυτό σημαίνει ότι η μονάδα που χρησιμοποιείται για τη μέτρηση της δραστηριότητας δεν πρέπει να επηρεάζεται από άλλους παράγοντες. Γι' αυτό συνήθως χρησιμοποιούνται οι ποσότητες και όχι οι αξίες

(εργατικών, πρώτων υλών), οι οποίες επηρεάζονται από τη μεταβολή των τιμών και τη μεταβολή του τιμάριθμου.

3) Η ευκολία κατανόησης.

Οι μονάδες που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση της δραστηριότητας θα πρέπει να γίνονται εύκολα αντιληπτές και να αποκτούνται με το μικρότερο δυνατό κόστος. Επιπλέον θα πρέπει να είναι αμέσως διαθέσιμες και να μην απαιτείται πολύς χρόνος για την απόκτηση τους.

4) Η εύκολη διεξαγωγή ελέγχου.

Ο κοινός παρανομαστής, ο οποίος χρησιμοποιείται σαν μέτρο της προϋπολογιζόμενης δραστηριότητας πρέπει να είναι η ευκολία διεξαγωγής του ελέγχου.

Σύμφωνα με τα παραπάνω κριτήρια και για λόγους σταθερότητας της απόδοσης, οι μονάδες που συνήθως χρησιμοποιούνται είναι οι πρότυπες μονάδες (πρότυπες μονάδες άμεσης εργασίας, πρότυπες μονάδες ωρών μηχανών, πρότυπες ποσότητες πρώτων υλών) και όχι οι πραγματικές, γιατί οι πρότυπες μονάδες αποτελούν μια καλύτερη βάση για την εκτίμηση της απόδοσης των διαφόρων τμημάτων σε σχέση με τα προϋπολογισθέντα επίπεδα.

2.2.8 Προϋπολογισμός μηδενικής βάσης (PMB)

Ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης (PMB) αποτελεί μια νέα λειτουργική μεθοδολογία στην κατάσταση των ετησίων προϋπολογισμών οποιουδήποτε οργανισμού ανεξάρτητα από το εάν είναι δημόσιος ή ιδιωτικός. Η νέα μεθοδολογία απαιτεί από κάθε μάντζερ να αιτιολογήσει με κάθε λεπτομέρεια, αρχίζοντας πάντα από το μηδέν (σε αυτό οφείλεται η ονομασία του), ολόκληρο το προϋπολογισμό κι επίσης να δικαιολογήσει τις δαπάνες ακόμη και των μικρών ποσών.

Ένας ορισμός του PMB: Μια μέθοδος προγραμματισμού και προϋπολογισμού που με την παραμικρή λεπτομέρεια – δηλαδή με μηδενική βάση – μετατοπίζει το βάρος απόδειξης στον κάθε εισηγητή να δικαιολογήσει γιατί πρέπει να δαπανήσει χρήματα.

Υποστηρίζεται ότι ο PMB δεν είναι εννοιολογικά κάτι καινούριο. Θεωρείται ότι είναι μια λογική μέθοδος που συνδυάζει πολλά στοιχεία καλής διοίκησης όπως καθορισμός των στόχων, αξιολόγηση εναλλακτικών προτάσεων και λήψη μέτρων αποδοτικότητας, ιεράρχηση των προτεραιοτήτων κλπ.

Αν και η μέθοδος δεν είναι κάτι καινούριο, είναι όμως ριζικά διαφορετική από τον παραδοσιακό προγραμματισμό και τη μέθοδο προϋπολογισμού. Αυτό όμως που κάνει τον PMB διαφορετικό είναι η αναγνώριση της μεθόδου προϋπολογισμού ως μια μέθοδος διοίκησης.

Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς αυτούς, ο PMB είναι πρώτα μια μέθοδος διοίκησης, μετά μια μέθοδος προγραμματισμού και τέλος μια μέθοδος προϋπολογισμού.

Οι υποστηρικτές του PMB ισχυρίζονται πως αντιπαρέρχεται πολλές από τις ελλείψεις και τις ατέλειες της παραδοσιακής μεθοδολογίας, γνωστής σαν "αυξανόμενο ή προσθετό προϋπολογισμό" (ΑΠ) ή επαυξητικό προϋπολογισμό (ΕΠ). Πιο συγκεκριμένα οι υποστηρικτές του PMB αμφισβητούν την ορθότητα της ίδιας της βάσης του ΑΠ που δέχεται ένα δεδομένο επίπεδο εξόδων σαν σημείο αφετηρίας

και συγκεντρώνει την προσοχή του στις προτεινόμενες αυξήσεις πάνω από το επίπεδο αυτό. Αντίθετα μάλιστα ισχυρίζονται πως κάθε χρόνο η κατάσταση του προϋπολογισμού πρέπει να αρχίζει από το μηδέν, διότι έτσι αιτιολογείται και δικαιολογείται και η πιο μικρή δαπάνη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

3.1 Προϋποθέσεις κατάρτισης του προϋπολογισμού

Για τη σωστή και εύκολη κατάρτιση του προϋπολογισμού και για την πραγματοποίηση των σκοπών του, είναι απαραίτητες ορισμένες προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές μπορεί να σχετίζονται με την ύπαρξη της επιχείρησης σαν οικονομική μονάδα, έτσι ώστε η ίδια η επιχείρηση να τις μεταβάλλει ευνοϊκά προς αυτήν, αλλά μπορεί να σχετίζονται και με την οικονομική και πολιτική κατάσταση, οπότε είναι αδύνατο να ελεγχθούν από την επιχείρηση.

Οι απαραίτητες προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται από την ίδια την επιχείρηση είναι:

- ✚ Η καλή οργανωτική διάρθρωση και η λογιστική οργάνωση της επιχείρησης. Είναι απαραίτητο η επιχείρηση να υποδιαιρείται σε μικρά τμήματα διεύθυνσης που είναι γνωστά σαν κέντρα ευθύνης. Τα κέντρα αυτά στη συνέχεια υποδιαιρούνται σε μικρότερα τμήματα ή ομάδες που επιτρέπουν την πιο εύκολη διοίκηση τους από ένα υπεύθυνο πρόσωπο, που έχει την ευθύνη για τον έλεγχο του προϋπολογισμού στον τομέα του. Έτσι, κάθε σχέδιο ή πρόγραμμα διαχωρίζεται και αναλύεται κατά τμήματα. Η παραχώρηση εξουσίας στο κάθε υπεύθυνο πρόσωπο και η υπευθυνότητα του στην εφαρμογή του συστήματος του προϋπολογιστικού ελέγχου, απαιτεί τον ακριβή καθορισμό των ορίων κάθε κέντρου ευθύνης. Επίσης πρέπει να καθορίζονται σαφώς οι αρμοδιότητες και οι ευθύνες των διοικητικών στελεχών των παραπάνω κέντρων, όσον αφορά τις απολογιστικές εκθέσεις (σύγκριση πραγματοποιηθέντων – προγραμματισθέντων).

Έτσι και η κατάρτιση του προϋπολογισμού γίνεται απαραίτητη με τέτοιο τρόπο ώστε κάθε υποδιαίρεση του να ανταποκρίνεται στο αντίστοιχο κέντρο ελέγχου. Επίσης η κατάταξη των διαφόρων λογαριασμών, ανάλογα του περιεχομένου και του κέντρου ευθύνης, τα οποία αφορούν, βοηθάει στη συστηματικότερη παρακολούθηση της πορείας κάθε κέντρου ευθύνης. Ένα βελτιωμένο λογιστικό σύστημα βοηθάει επίσης στην εύκολη ενημέρωση κι έγκαιρη παροχή των στοιχείων, που περιλαμβάνονται στις απολογιστικές εκθέσεις, που υποβάλλονται στη διεύθυνση. Η δυσκολία όμως στη συγκέντρωση των απαραίτητων στοιχείων έχει σοβαρές επιπτώσεις στην αποτελεσματικότητα ενός προϋπολογισμού, με κίνδυνο να παρουσιάζεται εξωπραγματικός.

Τα κέντρα ευθύνης είναι να διακριθούν αυτά σε κέντρα κόστους και σε κέντρα κέρδους, ανάλογα με το αν εμφανίζουν αντίστοιχα το σύνολο των δαπανών και του κέρδους. Η διάκριση αυτή παρουσιάζεται πολύ δύσκολη διότι είναι σχεδόν αδύνατος ο ακριβής επιμερισμός του κόστους και του κέρδους σε κάθε ένα κέντρο ευθύνης.

- ✚ Η στενή συνεργασία των στελεχών της επιχείρησης και η ύπαρξη ενός αρμόδιου φορέα της διεύθυνσης προϋπολογισμού για την επεξεργασία των επί μέρους προϋπολογισμών, της κατάρτισης του γενικού προϋπολογισμού και της εισήγησης του για έγκριση στη Γενική Διεύθυνση.

Τα στελέχη της επιχείρησης θα πρέπει να χαρακτηρίζονται από τη συνειδητοποίηση της σημασίας και την κατανόηση της φύσης και των χαρακτηριστικών του προϋπολογιστικού ελέγχου και θα πρέπει να αφιερώσουν χρόνο και προσπάθειες για να επιτύχουν τους σκοπούς του προϋπολογισμού. Πρέπει όμως, ο προϋπολογισμός να εκφράζει στόχους ρεαλιστικούς, που μέσα στο δεδομένο οικονομό – θεσμικό περιβάλλον η επιχείρηση μπορεί να πραγματοποιήσει. Εξωπραγματικοί όμως στόχοι θα οδηγήσουν σε αρνητικά αποτελέσματα λόγω της πτώσης του ηθικού και των δυσάρεστων συναισθημάτων που θα αναπτυχθούν στο προσωπικό της επιχείρησης.

Ο συντονισμός των εργασιών της κατάρτισης του προϋπολογισμού, πρέπει να ανατίθεται σε έναν φορέα, ο οποίος θα συμβάλλει στην επικοινωνία μεταξύ των διοικητικών στελεχών και της Γενικής Διεύθυνσης ή της Επιτροπής του Προϋπολογισμού. Ο φορέας αυτός θα καλείται Διευθυντής του προϋπολογισμού και θα έχει στις αρμοδιότητες του την παροχή των γενικών κατευθύνσεων για τον τρόπο κατάρτισης του προϋπολογισμού. Παρέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία (λογιστικά, στατιστικά), πληροφορίες σχετικές με την επιχείρηση ή με την οικονομική κατάσταση γενικά και κάθε είδους βοήθεια για την κατάρτιση του προϋπολογισμού. Καθορίζει το χρόνο υποβολής των προϋπολογισμών και υποβάλλει εισήγηση στη Γενική Διεύθυνση για την έγκριση ή την τροποποίηση τους. Τέλος, καταρτίζει τον Γενικό προϋπολογισμό και τον υποβάλλει για έγκριση. Επίσης, προβαίνει στη μελέτη και επεξεργασία των αναφορών και εκθέσεων ελέγχου, που υποβάλλονται από τους υπεύθυνους φορείς της διοίκησης και παρακολουθεί την εκτέλεση του προϋπολογισμού, τις τυχόν αποκλίσεις που παρουσιάζονται και τη σωστή αντιμετώπιση τους.

Μάλιστα μπορεί να συσταθεί και μια επιτροπή προϋπολογισμού με αρμοδιότητες όμοιες με του Διευθυντή προϋπολογισμού.

✚ Η σωστή εκτίμηση των παραγωγικών δυνατοτήτων της επιχείρησης. Η παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης δεν πρέπει να υπερεκτιμηθεί η' να υποεκτιμηθεί, γιατί τότε όλοι οι προϋπολογισμοί θα συντάσσονται με λανθασμένη βάση και δε θα ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

Η παραγωγική δυναμικότητα αναφέρεται τόσο στον εξοπλισμό και την οργάνωση της επιχείρησης σε μηχανολογικό υλικό όσο και σε ανθρώπινο δυναμικό. Θα πρέπει να επιβλέπει την επίδοση των ατόμων, μεμονωμένων, αλλά και σε ομάδες. Η εκτίμηση πρέπει να είναι δίκαιη, αμερόληπτη και ακριβής. Ιδιαίτερα όταν πρόκειται για το προσωπικό της επιχείρησης, η εκτίμηση πρέπει να γίνεται με μεγαλύτερη προσοχή, έτσι ώστε να προστατεύεται η προσωπικότητα κάθε εργαζομένου, και σε περίπτωση αρνητικών αποκλίσεων, πρέπει να ερευνούνται οι λόγοι και οι πιέσεις που τυχόν συνέβαλαν στη χαμηλή επίδοση του. Ένα από τα σπουδαιότερα στοιχεία είναι ότι η κατάρτιση του προϋπολογισμού και η σωστή αξιολόγηση των δεδομένων και αποκλίσεων είναι σημαντική. Έτσι, ο ίδιος ο προϋπολογισμός θα πρέπει να δίνει μια σωστή εκτίμηση των επιδόσεων ή των ομάδων, πρέπει δηλαδή να αποτελεί μια φωτεινή εικόνα, όπου θα διαγράφονται οι δυνατότητες της επιχείρησης σε κάθε τομέα της.

3.2 Ο τρόπος και η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού

Όπως αναφέρθηκε, κάθε υπεύθυνος διεύθυνσης, τομέα, τμήματος της επιχείρησης συγκεντρώνει τα απαραίτητα στοιχεία και πληροφορίες και σύμφωνα με τις οδηγίες και τη γενική κατεύθυνση από το διοικητικό συμβούλιο προχωρεί στην κατάρτιση του προϋπολογισμού. Οι επί μέρους προϋπολογισμοί ελέγχονται από ανώτερα διοικητικά στελέχη και αφού τροποποιηθούν κατάλληλα ενσωματώνονται στο Γενικό προϋπολογισμό.

Η βάση πάνω στην οποία θεμελιώνονται οι υπόλοιποι προϋπολογισμοί είναι ο προϋπολογισμός πωλήσεων. Αυτό συμβαίνει, γιατί οι περισσότερες επιχειρήσεις πραγματοποιούν το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων τους από την πώληση των προϊόντων τους. Μπορεί όμως κατά τη διάρκεια της διαδικασίας της κατάρτισης του προϋπολογισμού να παρουσιασθούν περιορισμοί και δυσκολίες, που θα επιδράσουν δυσμενώς στους υπόλοιπους επί μέρους προϋπολογισμούς. Εάν για παράδειγμα διαπιστωθεί ότι υπάρχει έλλειψη των απαραίτητων πρώτων υλών για την παραγωγή των προϊόντων, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να περιορίσει τις πωλήσεις ή να αποκτήσει τους πόρους που θα της επιτρέψουν να παράγει τα προϊόντα που προβλέπονται από τον προϋπολογισμό πωλήσεων; Σε αυτή την ερώτηση απαντά ο προϋπολογισμός παραγωγής.

Προσδιορίζει την ποσότητα που μπορεί να παράγει η επιχείρηση με τις υπάρχουσες εγκαταστάσεις και τις ποσότητες των πρώτων υλών που απαιτούνται. Ο προϋπολογισμός πωλήσεων και ο προϋπολογισμός παραγωγής υποβάλλονται στο αρμόδιο όργανο (διευθυντής προϋπολογισμού ή επιτροπή προϋπολογισμού) και συμπληρώνει το πρώτο στάδιο της διαδικασίας κατάρτισης του προϋπολογισμού.

Είναι δυνατόν να περιορισθεί προσωρινά ο αριθμός των πωλήσεων που προβλέπονται από τον προϋπολογισμό, όταν οι εγκαταστάσεις της επιχείρησης είναι ανεπαρκείς, ή να αυξηθεί η παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης. Η αύξηση αυτή μπορεί να επιτευχθεί ή με τη μίσθωση των παραγωγικών εγκαταστάσεων που είναι αναγκαίες (Leasing), ή με νέες επενδύσεις ή ακόμη με την αγορά προϊόντων από τους ανταγωνιστές για να ικανοποιηθεί η πελατεία της επιχείρησης. Κάθε ανάλογη απόφαση χρειάζεται μελέτη και εξαρτάται από τις μακροχρόνιες προβλέψεις των πωλήσεων, τη μεταβολή των καταναλωτικών συνηθειών, την εξέλιξη του κλάδου και από το χρόνο που απαιτείται για να γίνουν οι αναγκαίες επενδύσεις. Όταν αποφασισθεί να γίνει κάποια επένδυση ερευνείται αν υπάρχουν χρηματικά διαθέσιμα και ποιο είναι το κόστος τους. Αν είναι δυνατόν να βρεθούν τα απαραίτητα κεφάλαια και το κέρδος από την πρόσθετη επένδυση καλύπτει το κόστος της και αφήνει ένα ικανοποιητικό υπόλοιπο, αποφασίζεται να γίνει η επένδυση. Η έλλειψη όμως εργατικού προσωπικού μπορεί να οδηγήσει στην αυτοματοποίηση ενός τμήματος της παραγωγικής διαδικασίας, ενώ η έλλειψη των πρώτων υλών μπορεί να καθυστερήσει την απόδοση της επένδυσης.

Οι αρμόδιοι φορείς με τη διαδικασία της κατάρτισης του προϋπολογισμού προσπαθούν να αυξήσουν την απόδοση των χρησιμοποιούμενων υλικών και ανθρώπινων πόρων.

Συμπερασματικά, ο γενικός προϋπολογισμός είναι ένα σύστημα από επί μέρους προϋπολογισμούς που αλληλεξαρτώνται, αλληλοεπηρεάζονται και αποσκοπούν στην επιτυχία των στόχων που θέτει η επιχείρηση. Επίσης, επιδρά πάνω στη λειτουργία του σχεδιασμού και σαν συνέπεια της συσχέτισης του προϋπολογισμού με τα άλλα προγράμματα της επιχείρησης είναι το να αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της.

3.3 Διαδικασία της προετοιμασίας του προϋπολογισμού

- 1) Το πρώτο στάδιο της προετοιμασίας του προϋπολογισμού ξεκινά μερικούς μήνες πριν αρχίσει το επόμενο οικονομικό έτος όπου διατυπώνονται σκέψεις, νέες ιδέες και καθορίζονται γενικότερα οι στόχοι και οι γενικές κατευθύνσεις πάνω στις οποίες βασίζεται η κατάρτιση του προϋπολογισμού. Σε αυτό το στάδιο οι επί μέρους διευθύνσεις πληροφορούνται τους γενικότερους στόχους της επιχείρησης και γίνεται η ανάθεση των ευθυνών για την προετοιμασία, σύνταξη, παρακολούθηση και εκτέλεση του προϋπολογισμού στα αρμόδια όργανα. Ακόμη λαμβάνονται υπόψη η δυναμικότητα της επιχείρησης και η ύπαρξη τυχόν μακροχρόνιου προγράμματος, σύμφωνα με το οποίο πρέπει να εναρμονίζεται ο προϋπολογισμός.
- 2) Ακολουθεί η πρόβλεψη των πωλήσεων για το έτος που έρχεται. Για την καλύτερη εκτίμηση των πωλήσεων εφαρμόζονται στατιστικές ή άλλες εμπειρικές μέθοδοι που βασίζονται στη διαίσθηση και εκτίμηση των πωλητών και στη γνώση των συνθηκών της αγοράς. Πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλοι οι παράγοντες που επηρεάζουν το ύψος των πωλήσεων όπως είναι, οι γενικές συνθήκες του κλάδου, μελέτες έρευνας της αγοράς, τιμολογιακή πολιτική, ανταγωνισμός, οικονομικές διακυμάνσεις, ποιότητα και οργάνωση των πωλητών.
- 3) Αφού δοθούν οι γενικές κατευθύνσεις και οδηγίες, οι προϊστάμενοι κάθε τομέα, τμήματος, διεύθυνσης πλουτίζουν τις παρεχόμενες πληροφορίες με νέα στοιχεία που αποτελούν την πρώτη ύλη με την οποία θα γίνει η κατάρτιση των επί μέρους προϋπολογισμών, από τους υπεύθυνους στα χαμηλότερα κέντρα ευθύνης. Σε αυτό το στάδιο είναι απαραίτητη η καλή επικοινωνία, η συμμετοχή και η διάθεση συνεργασίας μεταξύ των επί μέρους τμημάτων της επιχείρησης. Επίσης πρέπει να παρέχεται κάθε βοήθεια, συμπαράσταση και καθοδήγηση από τους προϊστάμενους της επιχείρησης.
- 4) Μετά την υποβολή των επί μέρους προϋπολογισμών από κάθε τμήμα ακολουθεί συζήτηση για τα μεγέθη που περιλαμβάνονται σε αυτούς. Η συζήτηση γίνεται συνήθως μεταξύ εκείνου που έχει κάνει την εκτίμηση του μεγέθους και του προϊστάμενου του. Υπάρχει πάντα μια τάση υπερεκτίμησης των αναγκών από τη μεριά των υφισταμένων και γι' αυτό οι προϊστάμενοι προχωρούν συνήθως σε μια πολιτική περιορισμού των δαπανών. Μετά την ανταλλαγή των απόψεων και επιχειρημάτων από τις δυο πλευρές γίνεται η συμφωνία για το μέγεθος που θα περιληφθεί στον προϋπολογισμό.
- 5) Ο επί μέρους προϋπολογισμός περνώντας από κάθε επίπεδο ιεραρχίας υφίσταται διάφορες τροποποιήσεις, γιατί ακολουθείται η πιο πάνω διαδικασία. Ο προϋπολογισμός μπορεί να επιστραφεί στα χαμηλότερα επίπεδα για νέους υπολογισμούς, όταν τα μεγέθη στα οποία αναφέρεται δεν εξυπηρετούν τους γενικότερους σκοπούς της επιχείρησης (αναθεώρηση). Ακόμη τα μέρη του γενικού προϋπολογισμού πρέπει να μη συγκροτούνται αλλά να συμφωνούν μεταξύ τους, έτσι ώστε να εξυπηρετούν το σκοπό της επιχείρησης. Αυτό επιτυγχάνεται με συσκέψεις για να απαλειφθούν οι αντιθέσεις και να λυθούν τα

προβλήματα συντονισμού με τις απαραίτητες αλλαγές στους επί μέρους προϋπολογισμούς.

- 6) Τελευταίο στάδιο της προετοιμασίας του προϋπολογισμού είναι η υποβολή του από τον αρμόδιο φορέα, ο οποίος μπορεί να είναι το Διοικητικό Συμβούλιο και η τελική του έγκριση.

3.4 Όργανα του προϋπολογισμού

Συνήθως τα πιο αρμόδια όργανα για την κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι ο διευθυντής προϋπολογισμού και η επιτροπή προϋπολογισμού. Οι αρμοδιότητες του διευθυντή προϋπολογισμού περιλαμβάνουν τη διανομή των γενικών κατευθύνσεων και οδηγιών, παροχή πληροφοριών σχετικών με την επιχείρηση, στατιστικών στοιχείων, επεξεργασία των υποβαλλόμενων σχεδίων προϋπολογισμών, υπόδειξη των αναγκαίων τροποποιήσεων, μελέτη των αποκλίσεων, έκδοση του κανονικού προϋπολογισμού και υποβολή του για έγκριση.

Η επιτροπή προϋπολογισμού είναι συμβουλευτικό σώμα που αποτελείται από ανώτερα διοικητικά στελέχη. Είναι απαραίτητη για τις μεγάλες επιχειρήσεις κι έχει τις ίδιες αρμοδιότητες με τον διευθυντή προϋπολογισμού. Δηλαδή, καθορίζει τις γενικές γραμμές που πρέπει να ακολουθηθούν και γενικά συντονίζει όλη τη διαδικασία της κατάρτισης του προϋπολογισμού.

Επίσης και οι διευθυντές των επί μέρους τμημάτων της επιχείρησης παίρνουν αποφάσεις σχετικές με τα μεγέθη που αφορούν το τμήμα τους, σύμφωνα με τις γενικές κατευθύνσεις που δόθηκαν από τη γενική διεύθυνση της επιχείρησης. Ακόμη σημαντική και ουσιαστική είναι η συμβολή των στελεχών κάθε τμήματος που με τη συνεργασία τους ο διευθυντής τους παίρνει σημαντικές αποφάσεις σχετικά με την κατάρτιση του επί μέρους προϋπολογισμού.

3.5 Οργάνωση της κατάρτισης του προϋπολογισμού

Η οργάνωση της κατάρτισης του προϋπολογισμού ανατίθεται σε συγκεκριμένο φορέα, τμήμα ή υπηρεσία, που μπορεί ανάλογα να αποτελεί:

- I. Ανεξάρτητο τμήμα ή διεύθυνση που υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση της επιχείρησης.
- II. Μέρος της διεύθυνσης πωλήσεων ή παραγωγής και
- III. Μπορεί να κατανέμεται στα επί μέρους τμήματα ή διευθύνσεις με τη μορφή επιτελικών υπηρεσιών, με κεντρική υπηρεσία προγραμματισμού.

Η υπηρεσία αυτή έχει σαν κύρια εργασία:

- i. Την παροχή κάθε πληροφορίας σχετικής με τις συνθήκες της αγοράς του κλάδου και τη μελέτη και ανάλυση των προβλημάτων, που παρουσιάζονται από τη δράση της επιχείρησης και από την οικονομία σαν σύνολο.
- ii. Τον καθορισμό των γενικών κατευθύνσεων που υπαγορεύονται από ένα γενικότερο πρόγραμμα της επιχείρησης.

- iii. Το συντονισμό της κατάρτισης των προϋπολογισμών των επί μέρους διευθύνσεων.
- iv. Την παρακολούθηση και τον έλεγχο της εκτέλεσης του προϋπολογισμού, την επισήμανση των επιδόσεων, τη διαπίστωση των αρνητικών αποκλίσεων καθώς και των συνθηκών που επέδρασαν για την πραγματοποίησή τους.
- v. Τη σύνοψη των παρατηρήσεων και τα συμπεράσματα της σε έκθεση, που παρουσιάζει στη γενική διεύθυνση και στις επί μέρους διευθύνσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

4.1 Έλεγχος

Η μεγάλη εξειδίκευση της εργασίας οδήγησε στη διαφοροποίηση των δραστηριοτήτων μέσα στην επιχείρηση κι έκανε αναγκαία την ανάγκη ελέγχου από τη διοίκηση και πάνω στο προσωπικό της επιχείρησης.

Ο έλεγχος μιας δραστηριότητας αφορά την ποιότητα, ποσότητα, χρόνο ή το κόστος. Επίσης είναι προληπτικός ή κατασταλτικός. Συνήθως οι εργαζόμενοι θεωρούν την άσκηση ελέγχου από τους προϊστάμενους τους καταπιεστική ενέργεια, που προσβάλλει την προσωπικότητα τους και περιορίζει την ελευθερία τους. Η διοίκηση για να αλλάξει τη λανθασμένη αυτή αντίληψη των εργαζομένων, ενθαρρύνει τη συμμετοχή τους στον καθορισμό των στόχων, διεγείροντας το ενδιαφέρον και τη δημιουργικότητά τους. Με αυτόν τον τρόπο θα εργάζονται πρόθυμα κι ευχάριστα και θα αποφεύγεται η άσκηση καταπιεστικού ελέγχου με αυταρχικό τρόπο.

Ο έλεγχος των δραστηριοτήτων διακρίνεται στα παρακάτω στάδια:

1. αποκέντρωση εξουσίας – ευθύνης,
2. καθορισμός αντικειμενικών στόχων,
3. καθιέρωση των κριτηρίων ή standards (οικονομικές, τεχνικές, σταθερές, ποιοτικές ή ποσοτικές),
4. σύγκριση και αξιολόγηση των αποτελεσμάτων βάσει των standards,
5. λήψη των διορθωτικών μέτρων.

Για να γίνει ο έλεγχος αποτελεσματικός είναι απαραίτητα ορισμένα στοιχεία και πληροφορίες που παίρνονται από το περιβάλλον της επιχείρησης. Αυτά συνοψίζονται στους αντικειμενικούς στόχους της επιχείρησης (προγραμματισμό), στα στοιχεία του περιβάλλοντος (ληφθείσες παραγγελίες, απαιτήσεις), στη μέτρηση των αποτελεσμάτων (κόστος, ποιότητα, χρήση μέσων και υλικών, επιτεύξεις), στις αποκλίσεις και στις δραστηριότητες στις οποίες πρέπει να επέμβει η διοίκηση.

Τα παραπάνω στοιχεία τις περισσότερες φορές είναι ελλιπή ή δεν είναι διαθέσιμα. Επίσης μεταβλητές όπως η πείρα, η δεξιότητα, τα κίνητρα, κ.α επηρεάζουν τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων. Το άτομο μέσα στην επιχείρηση αποτελεί έναν από τους πιο ασταθείς παράγοντες. Είναι χαρακτηριστικό των ανθρώπων να αποφεύγουν τις δυσκολίες της δουλειάς τους και να προσπαθούν να κρύψουν κάποια αποτυχία τους. Έτσι η κακή χρήση του ελέγχου μπορεί να επιφέρει αντίθετα αποτελέσματα.

Το λογιστικό σύστημα είναι η κυριότερη πηγή στοιχείων και πληροφοριών. Το λογιστήριο δίνει μια εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, χωρίς όμως να παρέχει στοιχεία που να αφορούν και να μετρούν τη δραστηριότητα και τη παραγωγικότητα των εργαζομένων ή να μετρούν την επίδραση του περιβάλλοντος. Η λογιστική βασίζεται σε ένα μεγάλο αριθμό ετερογενών στοιχείων και δίνουν μια γενική εικόνα, η οποία όμως είναι παρελθόν. Έτσι είναι ανεπαρκής η πρόσφορα των στοιχείων – πληροφοριών που παρέχει το λογιστικό σύστημα για την παρακολούθηση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης από τη διοίκηση. Αυτό που απαιτείται είναι στοιχεία μελλοντικά, προβλεπόμενα στοιχεία που μόνο οι προϋπολογισμοί μπορούν να εξασφαλίσουν. Στα στοιχεία αυτά μπορεί να βασιστεί η διοίκηση και να πάρει τις αναγκαίες αποφάσεις.

4.2 Σύστημα ενημέρωσης

Κατάλληλο μέσο για την πληροφόρηση των υπεύθυνων κάθε επιπέδου διοίκησης, γύρω από τα αίτια των αποκλίσεων (λογιστικό σφάλμα, μεταβολή τιμών) αποτελούν οι αναφορές – εκθέσεις. Έχουν τον τύπο των πληροφοριών – στοιχείων και πρέπει να συσχετίζουν αντικειμενικούς στόχους, standards, πρόοδο, επιτεύξεις, μεταβολές συνθηκών, κ.α. πρέπει επίσης να αποκαλύπτουν τις τάσεις εξέλιξης και τα προβλήματα που παρουσιάζονται.

Ανάλογα με το σκοπό που εξυπηρετούν οι αναφορές – εκθέσεις χωρίζονται σε αναφορές προγραμματισμού και αναφορές ελέγχου.

4.3 Αναφορές – εκθέσεις προγραμματισμού

1. Προβλέψεις μικρής διάρκειας (σε κανονικά χρονικά διαστήματα) όπως εκτιμήσεις εσόδων – εξόδων, δαπανών κεφαλαιουχικών αγαθών, κ.α, είναι γνωστές σαν προγραμματισμός εσόδων – εξόδων, δαπανών.
2. Έκθεση ή ειδική μελέτη μιας δραστηριότητας της επιχείρησης, όπως παραγωγή ενός προϊόντος, διανομή του προϊόντος σε ορισμένη περιοχή, χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή στο λογιστικό τμήμα της επιχείρησης.
3. Προβλέψεις μακράς διάρκειας, όπως μεταβολή των καταναλωτικών συνθηκών. Οι εκθέσεις αυτές γίνονται συνήθως από μια ομάδα ατόμων, που μπορεί να μην ανήκουν στο προσωπικό της επιχείρησης.
4. Δελτία ενημέρωσης με πλήθος πληροφοριών:
 - Αναφορές για την εξέλιξη των τάσεων στους διάφορους τομείς (μπορεί να εκφράζονται με αριθμοδείκτες και είναι αποτέλεσμα σύγκρισης διαχρονικά μιας δραστηριότητας της επιχείρησης).
 - Αναλύσεις που αφορούν τη μεταβολή στη χρηματοοικονομική σύνθεση, τις πωλήσεις, το νεκρό σημείο, κ.α.

4.4 Αναφορές – εκθέσεις ελέγχου

- 1) Συγκεντρωτική αναφορά ελέγχου όλων των τομέων της επιχείρησης όπως κατάσταση πραγματοποιηθέντων – προϋπολογισθέντων εσόδων, εξόδων, συγκεντρωτική αναφορά κόστους κατά λειτουργικό φορέα, μηνιαία κατάσταση αποθεμάτων, κ.α.
- 2) Εκθέσεις άμεσου ελέγχου όπως ημερήσια ή εβδομαδιαία αναφορά πωλήσεων κατά προϊόν σε σύγκριση με τις προβλέψεις:
 - § Ημερήσια ή εβδομαδιαία αναφορά εργασίας που πραγματοποιήθηκε σε σύγκριση με standards εργατοώρας,
 - § Εβδομαδιαία αναφορά εισπράξεων, πληρωμών σε σύγκριση με τις προϋπολογισθείσες, κ.α.

Τέλος, πρέπει οι προϊστάμενοι κάθε επιπέδου να γνωρίζουν καλά το σύστημα επικοινωνίας που έχει καθιερωθεί για την εύκολη χρησιμοποίηση του περιεχομένου αναφορών – εκθέσεων. Η σύγκριση είναι κανονική και σε κάποιο βαθμό αυτοματοποιημένη. Οι αποκλίσεις μεταξύ πραγματοποιηθέντων και προϋπολογιζόμενων, οι οποίες είναι ευνοϊκές ή δυσμενείς, ανακοινώνονται αμέσως και οδηγούν στη λήψη διορθωτικών αποφάσεων.

4.5 Συγκρίσεις και αποκλίσεις από τον προϋπολογισμό

Οι προϋπολογισμοί καταρτίζονται σε μια θεωρητική βάση. Όσο καλές κι αν είναι οι προβλέψεις, τα πραγματικά αποτελέσματα σπάνια συμπίπτουν με εκείνα του προϋπολογισμού. Κατά την εκτέλεση του προϋπολογισμού πρέπει να γίνονται συγκρίσεις και να επισημαίνονται οι αποκλίσεις. Οι συγκρίσεις λοιπόν είναι αναγκαίες και αποσκοπούν:

- Ø Στην επισήμανση των αποκλίσεων.
- Ø Υποδεικνύουν έμμεσα νέους τρόπους δράσης για την αντιμετώπιση των προβλημάτων στο μέλλον.
- Ø Στην απόκτηση πείρας και εξειδίκευση σε ορισμένους τομείς.
- Ø Στην αξιολόγηση της αποδοτικότητας των παρισταμένων και γενικότερα του προσωπικού.
- Ø Στην αξιολόγηση των αποτελεσμάτων, η οποία όμως επηρεάζεται και από άλλους παράγοντες.

Υπάρχουν ποιοτικοί συντελεστές και παράγοντες που δεν μπορούν να μετρηθούν. Όπως είναι φυσικό, οι συγκρίσεις επηρεάζονται και από ανεξέλεγκτους και υποκειμενικούς παράγοντες. Οι πολλοί βραχυχρόνιοι στόχοι δημιουργούν ένα πολύπλοκο πλέγμα σχέσεων, όταν οι εργασίες καταμερίζονται με ακρίβεια. Εξωεπιχειρησιακοί παράγοντες, σφάλματα προϋπολογισμού, μεταβολές των τιμών, αλλαγές στα σχέδια της επιχείρησης μπορούν να οδηγήσουν σε σημαντικές αποκλίσεις.

- Ø Η σύγκριση αποκαλύπτει το πραγματικό πρόβλημα, ενώ τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα αποτελούν τα συμπτώματα του προβλήματος. Με τη σύγκριση το βάρος δεν πέφτει σε απόλυτα μεγέθη που μετριούνται εύκολα, τα οποία πολλές φορές αποσπούν την προσοχή κι οδηγούν σε λάθος συμπεράσματα.
- Ø Η σύγκριση βοηθάει να βρεθούν που οφείλονται τα δυσμενή αποτελέσματα (σε κακή διοίκηση, κ.α).
- Ø Η σύγκριση επιβεβαιώνει και την ορθότητα του προγραμματισμού. Διαπιστώνεται αν οι στόχοι είναι υπερβολικοί και κατά συνέπεια μη πραγματοποιήσιμοι, αν είναι πολύ χαμηλοί κι εύκολα επιτεύξιμοι.

Όταν παρουσιάζονται αποκλίσεις, πρέπει να ζητούνται στοιχεία και σχετικές αναφορές από τους υπεύθυνους των κέντρων ευθύνης που παρουσιάστηκαν. Βάσει αυτών των στοιχείων, αναζητούνται τα αίτια που τις προξένησαν. Καλό είναι οι αποκλίσεις να ανακοινώνονται αμέσως στα ανώτερα διοικητικά κλιμάκια, αλλά ο κάθε υπεύθυνος να επισημαίνει και να εκτιμά την έκταση και τις μελλοντικές επιπτώσεις της κατάστασης αυτής στο δικό του κέντρο ευθύνης και να αναθεωρεί τις

προβλέψεις που έχει κάνει αφού τηρεί ορισμένη διαδικασία. Έτσι όλο το σύστημα διοίκησης έχει μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα και βελτιώνεται σημαντικά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο **ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ**

5.1 Γενικά στοιχεία

Η διαφορά μεταξύ κερδοσκοπικών και μη κερδοσκοπικών οργανισμών είναι οι γενικοί στόχοι των οργανισμών αυτών. Οι πρώτοι είναι επιχειρήσεις οι οποίες πρέπει να πραγματοποιούν κέρδη, αλλιώς σταματούν να υπάρχουν κι επομένως θέτουν σαν πρωταρχικό σκοπό την πραγματοποίηση του κέρδους. Οι δεύτεροι επιδιώκουν ορισμένο σκοπό κι έχουν συγκεκριμένους στόχους, αλλά αυτός ο σκοπός δεν έχει σχέση με την πραγματοποίηση κέρδους. Ο σκοπός όμως των μη κερδοσκοπικών οργανισμών μπορεί να επιτευχθεί μόνο αν ο οργανισμός ελέγχει τα κεφάλαια που είναι διαθέσιμα και τα χρησιμοποιεί κατά τον άριστο δυνατό τρόπο. Για το λόγο αυτό οι οργανισμοί αυτοί χρησιμοποιούν τους προϋπολογισμούς για να μπορούν να έχουν καλύτερη διαχείριση κι έλεγχο των διαθέσιμων κεφαλαίων και να πετυχαίνουν τους αντικειμενικούς σκοπούς. Γι' αυτό οι διάφοροι οργανισμοί Δημοσίου Δικαίου όπως και οι κάθε είδους μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί προετοιμάζουν τους ετήσιους και μηνιαίους προϋπολογισμούς τους.

Εκτός από το στοιχείο του κέρδους, οι ίδιες αρχές και η διαδικασία του προϋπολογισμού που εξετάζονται για τους κερδοσκοπικούς οργανισμούς εφαρμόζονται και ισχύουν και για τους μη κερδοσκοπικούς και δημόσιους οργανισμούς. Οι οργανισμοί αυτοί πρέπει να έχουν μακροχρόνιους στόχους καθώς και βραχυχρόνιους σκοπούς, συγκεκριμένες στρατηγικές και προγράμματα για να πετύχουν τους σκοπούς αυτούς.

Η ανθρώπινη ευθύνη και οι αρχές των κέντρων ευθύνης και αλληλεξάρτησης των διαφόρων τμημάτων αποτελούν βασικά χαρακτηριστικά της διοίκησης των μη κερδοσκοπικών οργανισμών. Η συμμετοχή στην ετοιμασία των προϋπολογισμών έχει εφαρμογή και στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Από την άποψη αυτή η μη επιδίωξη κέρδους δεν αποτελεί σπουδαίο παράγοντα διάκρισης μεταξύ κερδοσκοπικών και μη κερδοσκοπικών οργανισμών.

Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί χρειάζονται προϋπολογιστικά στοιχεία και αναμενόμενες μεταβολές στην παροχή και στη διάθεση κεφαλαίων αντί ποσών, κερδών ή ζημιών. Οι οργανισμοί αυτοί βασίζονται σοβαρά σε τεχνικές προϋπολογισμών μετρητών, γιατί οι προϋπολογισμοί τους σχετίζονται με τις αναμενόμενες μεταβολές χορήγησης κεφαλαίων. Το προϋπολογιζόμενο ποσό κάθε στοιχείου κόστους ή εξόδου είναι το μέγιστο έξοδο που έχει εγκριθεί για τη συγκεκριμένη περίοδο. Οποιαδήποτε αλλαγή στο προϋπολογιζόμενο αυτό ποσό πρέπει να έχει επίσημη έγκριση. Έτσι με τους προϋπολογισμούς αυτούς πετυχαίνεται καλύτερη διαχείριση και διοίκηση των μη κερδοσκοπικών οργανισμών και πραγματοποιούνται οι σκοποί τους με τα περιορισμένα χρηματικά και περιουσιακά μέσα που διαθέτουν.

5.2 Παρουσίαση ταμειακού προϋπολογισμού νοσοκομείου

Ταμειακός Προϋπολογισμός Νοσοκομείου

Το μανάτζμεντ του νοσοκομείου ΑΧΕΠΑ Θεσσαλονίκης χρειάζεται να ετοιμάσει τον ταμειακό προϋπολογισμό για τον Ιούλιο του 1986. Οι παρακάτω πληροφορίες είναι διαθέσιμες:

- A. Το υπόλοιπο μετρητών είναι 28.320.000 δρχ. την 1^η Ιουλίου 1986.
- B. Οι πραγματικές υπηρεσίες που προσφέρθηκαν από το νοσοκομείο κατά τη διάρκεια του Μαΐου, Ιουνίου και οι αναμενόμενες για τον Ιούλιο 1986 είναι τα εξής:

Νοσηλευτικές υπηρεσίες

	<u>Μάιος</u>	<u>Ιούνιος</u>	<u>Ιούλιος</u>
1) Υπηρεσίες με άμεση πληρωμή (η εξόφληση του λογαριασμού γίνεται μόλις φύγουν οι ασθενείς)	13.200.000	10.800.000	14.400.000
2) Υπηρεσίες με πίστωση (ο λογαριασμός εξοφλείται συνήθως από ασφαλιστικούς οργανισμούς)	108.000.000	120.000.000	105.000.000

Τα έσοδα από τις υπηρεσίες με πίστωση εισπράττονται μέσα σε δύο μήνες. Το 60% εισπράττεται το μήνα της προσφοράς των νοσηλευτικών υπηρεσιών και το 40% τον επόμενο μήνα.

- 3) Η διοίκηση του νοσοκομείου προγραμματίζει αγορά διαφόρων υλικών – εφοδίων 9.600.000 δρχ. με πίστωση. Οι πιστωτές του νοσοκομείου εξοφλούνται συνήθως κατά το ήμισυ το μήνα των αγορών και το υπόλοιπο μισό των οφειλών τον επόμενο μήνα. Το υπόλοιπο των πιστωτών την 1^η Ιουλίου 1986, είναι 4.200.000 δρχ.
- 4) Οι μισθοί και τα ημερομίσθια που θα πληρωθούν τον Ιούλιο υπολογίζονται σε 72.000.000 δρχ. (υπόθεση πως δεν υπάρχουν κρατήσεις για φόρους εισοδήματος, ΙΚΑ, κλπ.).
- 5) Οι αποσβέσεις του νοσοκομείου και του εξοπλισμού για τον Ιούλιο θα ανέλθουν σε 12.000.000 δρχ.
- 6) Τον Ιούλιο θα πληρωθεί μια δόση βραχυχρόνιου δανείου που περιλαμβάνει και τους τόκους, 9.600.000 δρχ.
- 7) Όλες οι άλλες πληρωμές του Ιουλίου θα ανέλθουν σε 6.720.000 δρχ.

Να ετοιμαστεί ο ταμειακός προϋπολογισμός του Νοσοκομείου για το μήνα Ιούλιο 1986.

ΤΑΜΕΙΑΚΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟΥ
 ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΧΕΠΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
 ΤΑΜΕΙΑΚΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΙΟΥΝΙΟΥ 1986

Αρχικό υπόλοιπο μετρητών.	28.320.000δρχ.
Εισπράξεις Μετρητών	
Νοσηλευτικές υπηρεσίες Ιουλίου "μετρητοίς	14.400.000 δρχ.
Εισπράξεις από νοσηλεία Ιουνίου	
40% χ 120.000.000 δρχ.	48.000.000 δρχ.
εισπράξεις από νοσηλεία Ιουλίου	
60% χ 105.000.000 δρχ.	63.000.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΗΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	<u>125.400.000 δρχ.</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	153.720.000 δρχ.

Μείον: Πληρωμές μετρητών

Αγορές υλικών εφοδίων Ιουνίου	4.800.000 δρχ.
Υπόλοιπο πιστωτών Μαΐου	4.200.000 δρχ.
Μισθοί και ημερομίσθια	72.000.000 δρχ.
Δόση δανείου	9.600.000 δρχ.
Αλλά έξοδα	6.720.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ ΠΛΗΡΩΜΩΝ	<u>97.320.000 δρχ.</u>
ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	56.400.000 δρχ.

Σημείωση: Οι αποσβέσεις δεν αποτελούν ταμειακό έξοδο (δεν απαιτούν εκταμίευση).

Πηγή Ε.Σ.Υ.Ε

2η ΕΝΟΤΗΤΑ

«ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1.1 Ορισμός και σημασία του δημόσιου προϋπολογισμού.

Ο κυριότερος δημοσιονομικός θεσμός που χρησιμοποιεί το κράτος για να επιτελεί τις οικονομικές του λειτουργίες είναι ο κρατικός προϋπολογισμός.

Συνήθως αντιλαμβανόμαστε τον κρατικό προϋπολογισμό σαν ένα αναλυτικό πίνακα ο οποίος περιλαμβάνει από τη μια μεριά τις δαπάνες που σκοπεύει να πραγματοποιήσει το κράτος σε μια μελλοντική χρονική περίοδο , συνήθως στο επόμενο έτος, και από την άλλη μεριά τα έσοδα που υπολογίζει να εισπράξει σ' αυτήν την περίοδο από διάφορες πηγές για να χρηματοδοτήσει τις δαπάνες του αυτές. Το κράτος, βέβαια, σχεδιάζει την πραγματοποίηση δαπανών με σκοπό να φέρει σε πέρας διάφορες δραστηριότητες.

Θα μπορούσαμε λοιπόν, να καταλάβουμε καλύτερα τον προϋπολογισμό ως πρόγραμμα ή σχέδιο των δραστηριοτήτων του κράτους το οποίο προβλέπει και τα απαραίτητα δημοσιονομικά μέσα για τη διεξαγωγή τους. Ο κρατικός προϋπολογισμός περιλαμβάνει τις δραστηριότητες που προγραμματίζει το κράτος για ορισμένη περίοδο και για τις οποίες σκοπεύει να δαπανήσει έσοδα που υπολογίζει να εισπράξει από διάφορες πηγές στην ίδια περίοδο. Με την έννοια αυτή ο κρατικός προϋπολογισμός είναι απαραίτητο μέσο για την ορθολογική διαχείριση των οικονομικών του κράτους.

1.2 Ο δημόσιος προϋπολογισμός από νομική άποψη.

Σύμφωνα με τη νομοθεσία που ισχύει στην Ελλάδα ο κρατικός προϋπολογισμός είναι πράξη διοικητική, που περιβάλλεται τον τύπο του νόμου, με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων του κράτους για ένα έτος.

Ως προς τη *νομική του φύση*, ο κρατικός προϋπολογισμός είναι διοικητική πράξη που περιβάλλεται τον τύπο του νόμου. Με απλά λόγια, ουσιαστικά μεν ο κρατικός προϋπολογισμός είναι διοικητική πράξη, τυπικά, όμως, εμφανίζεται με τη μορφή του νόμου. Αυτό σημαίνει ότι ο νόμος του προϋπολογισμού είναι απλώς τυπικός με την έννοια ότι δεν θεσπίζει κανόνες δικαίου όπως οι ουσιαστικοί νόμοι.

Ως προς το *αντικείμενο*, ο προϋπολογισμός προσδιορίζει τα έσοδα και καθορίζει τα έξοδα του κράτους για ένα έτος. Ο προσδιορισμός των εσόδων και εξόδων αφορά μελλοντική περίοδο και συγκεκριμένα το επόμενο έτος. Άρα τα αναγραφόμενα στον προϋπολογισμό έσοδα και έξοδα αποτελούν ουσιαστικά προβλέψεις. Οι προβλέψεις αυτές βασίζονται τόσο στις ισχύουσες διατάξεις ουσιαστικών νόμων που ορίζουν τις πηγές των εσόδων και τις αιτίες των δαπανών, όσο και σε εκτιμήσεις για την εξέλιξη της οικονομίας.

Η νομική φύση και το αντικείμενο του κρατικού προϋπολογισμού, όπως το ορίσαμε παραπάνω, προκύπτουν από τις εξής νομοθετικές διατάξεις:

α) Το Ν.Δ. 496/1974 που καθορίζει το νομικό πλαίσιο του δημόσιου λογιστικού των Ν.Π.Δ.Δ. Το άρθρο 3 παρ.1 του Νομοθετικού αυτού Διατάγματος ορίζει ότι «προϋπολογισμός είναι η διοικητική πράξη δι' ης προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων-πιστώσεων του Ν.Π.Δ.Δ. δι' έκαστον οικονομικόν έτος». Η διάταξη αυτή χαρακτηρίζει διοικητική πράξη τον προϋπολογισμό των Ν.Π.Δ.Δ. Επειδή το κράτος είναι Ν.Π.Δ.Δ., ο προϋπολογισμός του αποτελεί διοικητική πράξη.

β) Το Σύνταγμα του 1975 και το Ν.Δ. 321/1969 που κωδικοποιεί τις διατάξεις του Δημόσιου Λογιστικού του κράτους. Το άρθρο 72 παρ.1 εδαφ.2 του Συντάγματος του 1975 αναφέρει ότι η ολομέλεια της Βουλής ψηφίζει τον προϋπολογισμό του κράτους. Εξάλλου το άρθρο 6 του Κώδικα Δημόσιου Λογιστικού ορίζει: «Προϋπολογισμός είναι Νόμος δι' ου προσδιορίζονται τα δημόσια έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων του κράτους (πιστώσεων) δι' έκαστον οικονομικόν έτος».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο
ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Μπορούν να γίνουν αρκετές διακρίσεις του κρατικού προϋπολογισμού με βάση διάφορα κριτήρια, όπως το περιεχόμενο του προϋπολογισμού, τη μέθοδο κατάρτισης, τη χρονική περίοδο που καλύπτει και τον τρόπο ταξινόμησης των εσόδων και εξόδων. Παρακάτω παραθέτουμε τις κυριότερες διακρίσεις.

2.1 Ο γενικός προϋπολογισμός του κράτους.

Ο γενικός προϋπολογισμός του κράτους περιλαμβάνει το σύνολο των εσόδων και δαπανών του κράτους για το επόμενο έτος. Η εμφάνιση όλων των εσόδων και δαπανών σε ένα μόνο προϋπολογισμό θεωρείται σκόπιμη, γιατί επιτρέπει τη διαμόρφωση καθολικής εικόνας της κρατικής δραστηριότητας και των εσόδων και δαπανών που απαιτούνται γι' αυτήν. Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τα συνολικά ποσά του γενικού προϋπολογισμού του ελληνικού κράτους για το έτος 1981.

ΓΕΝΙΚΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (1981)

(ποσά σε εκατ.δρχ)

ΕΣΟΔΑ	ΠΟΣΟ	ΕΞΟΔΑ	ΠΟΣΟ
1. Έσοδα από άμεσους φόρους	127.500	1. Δαπάνες υπουργείων και περιφερειακών υπηρεσιών	399.045
2. Έσοδα από έμμεσους φόρους	280.700	2. Δαπάνες δημοσ. επενδύσεων Αποθεματικό	89.000
3. Λοιπά τακτικά έσοδα	31.800	α) Τακτικού προϋπολ/σμου	44.000
4. Έσοδα από διαχείριση πετρελαιοειδών	8.000	β) Προϋπολογισμού Δημ. Επενδύσεων	5.000
5. Απολήψεις από ΕΟΚ	9.770	3. Αποδόσεις στις Ευρωπαϊκές κοινότητες	14.245
6. Έσοδα υπέρ ΕΟΚ	7.020	4. Τελικό αποτέλεσμα	—
7. Έσοδα από δημόσιες επενδύσεις	1.500		
Σύνολο	466.290		
8. Πιστωτικά έσοδα (κρατικός δανεισμός)	85.000		
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	551.290	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	551.290

(Πηγή: Εισηγητική έκθεση επί του προϋπολογισμού οικονομικού έτους 1981)

Όπως δείχνει ο πίνακας, το συνολικό ύψος των εξόδων του ελληνικού κράτους για το 1981 έχει εκτιμηθεί σε 551.290 εκατ.δρχ. και το συνολικό ύψος των εσόδων από φόρους και άλλες μη δανειακές πηγές σε 466.290 εκατ.δρχ. Για την κάλυψη του ελλείμματος ύψους 85.000 εκατ.δρχ. ο προϋπολογισμός έχει προβλέψει την προσφυγή του κράτους σε δανεισμό.

2.2 Διπλοί προϋπολογισμοί.

Οι διπλοί προϋπολογισμοί διακρίνονται σε κατηγορίες ανάλογα με το είδος των εσόδων και δαπανών που περιλαμβάνει ο καθένας. Οι κυριότεροι διπλοί προϋπολογισμοί που συνήθως καταρτίζονται σε διάφορες χώρες είναι οι εξής:

2.2.1 Τακτικός και έκτακτος προϋπολογισμός.

Ο πρώτος περιλαμβάνει τα έσοδα και έξοδα, που κάτω από κανονικές κοινωνικές συνθήκες επαναλαμβάνονται από περίοδο σε περίοδο με κάποια σταθερότητα και γι' αυτό είναι σε μεγάλο βαθμό προβλέψιμα. Ο τακτικός προϋπολογισμός, π.χ., περιλαμβάνει τα συνήθη φορολογικά έσοδα από τις καθιερωμένες πηγές που προβλέπει η φορολογική νομοθεσία ή τα συνήθη έξοδα για μισθοδοσία των δημόσιων υπαλλήλων. Ο δεύτερος περιλαμβάνει έκτακτες δαπάνες και έκτακτα έσοδα του Κράτους που σχετίζονται με έκτακτες περιστάσεις όπως π.χ. ένας πόλεμος ή μια θεομηνία (σεισμοί). Έκτακτοι προϋπολογισμοί συνήθως καταρτίζονται σε πολεμικές περιόδους και περιλαμβάνουν τις πρόσθετες δαπάνες της διεξαγωγής του πολέμου και τα έκτακτα έσοδα για την κάλυψη των δαπανών αυτών (πολεμικά δάνεια, ειδικές εισφορές κ.α.).

2.2.2 Τρέχων προϋπολογισμός και προϋπολογισμός κεφαλαίου.

Ο τρέχων προϋπολογισμός περιλαμβάνει τα έξοδα και έσοδα του κράτους που δεν μεταβάλλουν την αξία της κρατικής περιουσίας. Τα έξοδα του προϋπολογισμού αυτού καλούνται τρέχοντα με την έννοια ότι καλύπτουν καταναλωτικές ανάγκες του κράτους (μισθοί δημόσιων υπαλλήλων, ενοίκια, γραφική ύλη, κ.α) ή και τρέχουσες μεταβιβάσεις εισοδήματος (συντάξεις, παροχές κοινωνικής πρόνοιας κ.α.). Τα έξοδα αυτά χρηματοδοτούνται από τρέχοντα έσοδα, όπως είναι τα έσοδα από φορολογία, από κέρδη κρατικών επιχειρήσεων και άλλες παρόμοιες πηγές. Αν τα τρέχοντα έσοδα καλύπτουν ισόποσα τα τρέχοντα έξοδα, η αξία της κρατικής περιουσίας δεν μεταβάλλεται.

Ο προϋπολογισμός κεφαλαίου περιλαμβάνει τα έσοδα και έξοδα που μεταβάλουν την αξία της κρατικής περιουσίας. Τέτοια έσοδα είναι π.χ. το προϊόν του δανείου που συνάπτει το κράτος ή τα έσοδα από ξένη βοήθεια ή τα έσοδα από ρευστοποίηση περιουσιακών στοιχείων. Στην πλευρά των εξόδων ο προϋπολογισμός κεφαλαίου περιλαμβάνει τις δαπάνες για επενδύσεις, την αγορά χρεογράφων κ.α.

Τρέχοντα προϋπολογισμό και προϋπολογισμό κεφαλαίου συντάσσουν οι σκανδιναβικές χώρες, στις οποίες οι τεχνικές κατάρτισης κρατικών προϋπολογισμών και λογαριασμών είναι πολύ αναπτυγμένες. Η σύνταξη του διπλού αυτού προϋπολογισμού και ιδίως του προϋπολογισμού κεφαλαίου είναι χρήσιμη από πολλές πλευρές: Επιτρέπει την παρακολούθηση των μεταβολών της καθαρής περιουσιακής κατάστασης του κράτους, δείχνει την τάση της συσσώρευσης «κοινωνικού» κεφαλαίου και παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για την εκτίμηση της συμμετοχής του κράτους στον «εθνικό πλούτο». Υποστηρίζεται εξάλλου ότι η στάση των πολιτών απέναντι στην επέκταση των κρατικών δαπανών είναι ευνοϊκή όταν διαπιστώνουν ότι πολλές από τις δαπάνες αυτές συντελούν σε προσθήκη στο απόθεμα πάγιου κεφαλαίου της κοινωνίας.

2.2.3 Τακτικός (ή τρέγων) προϋπολογισμός και προϋπολογισμός επενδύσεων.

Μια παραλλαγή διπλού προϋπολογισμού που προσεγγίζει τον τρέχοντα προϋπολογισμό και τον προϋπολογισμό κεφαλαίου είναι ο διαχωρισμός του γενικού προϋπολογισμού σε τακτικό και επενδύσεων. Τέτοιος διαχωρισμός γίνεται στην Ελλάδα. Ο τακτικός προϋπολογισμός στο σκέλος των εσόδων περιλαμβάνει όλα τα έσοδα του κράτους εκτός από το προϊόν των κρατικών δανείων και τα έσοδα από τις δημόσιες επενδύσεις, και στο σκέλος των εξόδων όλα τα έξοδα του κράτους, εκτός από τις δαπάνες για δημόσιες επενδύσεις.

Ο διαχωρισμός του γενικού προϋπολογισμού του ελληνικού κράτους σε «τακτικό» και «δημοσίων επενδύσεων» γίνεται γιατί θεωρήθηκε σκόπιμη η χωριστή παρακολούθηση ιδίως των δαπανών για δημόσιες επενδύσεις, στις οποίες μεταπολεμικά η πολιτική εξουσία έδωσε άμεση προτεραιότητα για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης της χώρας. Εξάλλου, ο διοικητικός διαχωρισμός των δαπανών για δημόσιες επενδύσεις από τις άλλες δαπάνες του κράτους γίνεται με σκοπό την απλοποίηση της διαδικασίας για την εκτέλεση του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων.

2.3 Προσαρτημένοι προϋπολογισμοί.

Στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα αρκετές δημόσιες υπηρεσίες καταρτίζουν δικό τους προϋπολογισμό που θεωρείται προσαρτημένος στο γενικό προϋπολογισμό του κράτους. Προσαρτημένους προϋπολογισμούς καταρτίζουν συνήθως δημόσιες υπηρεσίες που στο παρελθόν θεωρήθηκε σκόπιμη η αποκέντρωση τους για την καλύτερη εξυπηρέτηση του σκοπού τους. Πολλές μάλιστα από τις υπηρεσίες αυτές έχουν τη μορφή Ν.Π.Δ.Δ.

Όπως δείχνει ο πίνακας κατά το 1980 υπήρχαν 12 προσαρτημένοι προϋπολογισμοί και σε προγενέστερες μάλιστα περιόδους ο αριθμός τους ήταν μεγαλύτερος. Σήμερα επιδίωξη των δημοσιονομικών αρχών είναι η σταδιακή ενσωμάτωση πολλών από τους προσαρτημένους προϋπολογισμούς στο γενικό προϋπολογισμό για την εξασφάλιση ενιαίας δημοσιονομικής διαχείρισης.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΕΝΟΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 1981 (εκατ.δρχ)

<u>ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ</u>		
	<i>ΕΣΟΔΑ</i>	<i>ΕΞΟΔΑ</i>
Ταμείο Εθνικής Αμύνης	503,2	503,2
Ταμείο Εθνικού στόλου	798,3	798,3
Ταμείο Αεροπορικής Αμύνης	84,2	84,2
Εθνικά κληροδοτήματα	157,5	157,5
Υπηρεσία Κρατικών Λαχείων	16.732,4	16.732,4
Κεντρικό ταμείο ΓΚΔ	4.596,9	4.596,9
Κεντρικό ταμείο ΓΚΔ	117,4	117,4

Κεφάλαια Σποροπαραγωγής		
Κεντρικό Ταμείο ΓΚΔ Υπηρεσιών Βελτιώσεων	1.621,0	1.621,0
Ταμείο Εθνικής Οδοποιίας	7.049,3	7.049,3
Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας	1.962,0	1.962,0
Λογαριασμός Καταναλωτικών Αγαθών	144.550,0	147.946,0
ΣΥΝΟΛΟ	178.172,2	181.568,2
Λογαριασμός Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων	55.563,0	56.563,0
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	233.735,2	238.131,2

Πηγή : Εισηγητική έκθεση επί του προϋπολογισμού οικονομικού έτους 1981

Οι προσαρτημένοι προϋπολογισμοί ,είναι συνήθως ισοσκελισμένοι με εξαίρεση το λογαριασμό καταναλωτικών αγαθών, ο οποίος είναι μόνιμα ελλειμματικός. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι προσαρτημένοι προϋπολογισμοί δεν είναι εντελώς ανεξάρτητοι από το Γενικό Προϋπολογισμό του Κράτους. Μέρος ή το σύνολο των εσόδων τους προέρχεται από το γενικό προϋπολογισμό. Εξάλλου τα τυχόν πλεονάσματα των προσαρτημένων προϋπολογισμών παρουσιάζονται συνήθως ως έξοδα του Γενικού προϋπολογισμού ο οποίος καλύπτει και τα τυχόν ελλείμματα τους.

2.4 Ακαθάριστος και καθαρός προϋπολογισμός.

Ο προϋπολογισμός είναι ακαθάριστος αν στο σκέλος των εσόδων περιλαμβάνει ολόκληρο το ποσό του εσόδου από κάθε πηγή χωρίς να αφαιρείται το ποσό των εξόδων που συνεπάγεται η βεβαίωση και είσπραξη του και στο σκέλος των εξόδων περιλαμβάνει τα ολικά έξοδα για κάθε δραστηριότητα χωρίς να αφαιρούνται τυχόν έσοδα που συνδέονται οργανικά με τη δραστηριότητα αυτή.

Αντίθετα, στον καθαρό προϋπολογισμό τα έσοδα κάθε κατηγορίας εμφανίζονται μειωμένα κατά το ποσό των εξόδων που συνεπάγεται η βεβαίωση και είσπραξη τους και τα έξοδα εμφανίζονται μειωμένα κατά το ποσό των εσόδων που σχετίζονται άμεσα με τις δραστηριότητες για τις οποίες γίνονται τα έξοδα αυτά. Για να καταλάβουμε καλύτερα τη διαφορά μεταξύ ακαθάριστου και καθαρού προϋπολογισμού παραθέτουμε δυο παραδείγματα. Στην περίπτωση π.χ. του φόρου κύκλου εργασιών, ο ακαθάριστος προϋπολογισμός στο σκέλος των εσόδων του εμφανίζει ολόκληρο το ποσό που προβλέπεται να εισπραχθεί από το φόρο αυτό, ενώ το ποσό των εξόδων για τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου αυτού εμφανίζεται στο σκέλος των εξόδων. Αντίθετα ο καθαρός προϋπολογισμός εμφανίζει μόνο τη διαφορά των δυο ποσών στο σκέλος των εσόδων. Στην περίπτωση επίσης των δαπανών για κατασκευή και συντήρηση δρόμων, ο ακαθάριστος προϋπολογισμός στο σκέλος των εξόδων εμφανίζει ολόκληρη τη δαπάνη που προβλέπεται για δρόμους, ενώ τα έσοδα που εισπράττονται από τη χρήση των δρόμων, όπως τα διόδια, τα τέλη κυκλοφορίας κ.τ.λ., εμφανίζονται χωριστά στο σκέλος των δαπανών. Αντίθετα ο καθαρός προϋπολογισμός περιλαμβάνει μόνο τη διαφορά στο σκέλος των εξόδων.

Όλα τα κράτη σήμερα συντάσσουν ακαθάριστους προϋπολογισμούς και σε πολλές χώρες έχει καθιερωθεί νομοθετικά η αρχή της καθολικότητας σύμφωνα με την

οποία ο προϋπολογισμός πρέπει να περιλαμβάνει τα έσοδα και έξοδα του κράτους σ' όλη τους την έκταση.

2.5 Ταμειακός και διοικητικός προϋπολογισμός.

Επειδή ο προϋπολογισμός συντάσσεται για περιορισμένο χρόνο, συνήθως για ένα έτος, ανακύπτει πρόβλημα αν θα περιλαμβάνει τα έσοδα που βεβαιώνονται και τα έξοδα για τα οποία αναλαμβάνεται υποχρέωση μέσα στο έτος για το οποίο συντάσσεται ο προϋπολογισμός ή αν θα περιλαμβάνει τις εισπράξεις εσόδων και τις πληρωμές εξόδων που γίνονται στο έτος αυτό. Το πρόβλημα αυτό ανακύπτει γιατί συνήθως τα έσοδα δεν εισπράττονται στο σύνολο τους μέσα στο έτος που βεβαιώνονται και οι δαπάνες δεν πληρώνονται μέσα στο έτος που αναλαμβάνεται η υποχρέωση από το κράτος. Στο πρόβλημα αυτό μπορεί να δοθεί μια από τις εξής λύσεις:

- 1) Ο προϋπολογισμός να περιλαμβάνει τα έσοδα που βεβαιώνονται και τα έξοδα για τα οποία αναλαμβάνεται υποχρέωση μέσα στο έτος για το οποίο καταρτίζεται, ανεξάρτητα, σε ποιο χρόνο εισπράττονται τα έσοδα και πληρώνονται τα έξοδα. Ο προϋπολογισμός που καταρτίζεται με αυτόν τον τρόπο ονομάζεται *διοικητικός προϋπολογισμός*.
- 2) Ο προϋπολογισμός να περιλαμβάνει τα έσοδα που εισπράττονται και τα έξοδα που πληρώνονται μέσα στο έτος για το οποίο συντάσσεται, ανεξάρτητα σε ποιο χρόνο γίνεται η βεβαίωση των εσόδων ή αναλαμβάνεται η υποχρέωση για την πληρωμή των εξόδων. Ο προϋπολογισμός που συντάσσεται με αυτόν τον τρόπο ονομάζεται *ταμειακός*. Έσοδα τα οποία βεβαιώνονται αλλά δεν εισπράττονται και έξοδα για τα οποία αναλαμβάνεται υποχρέωση αλλά δεν πληρώνονται μέσα στο έτος για το οποίο συντάσσεται ο προϋπολογισμός δεν περιλαμβάνονται στον ταμειακό προϋπολογισμό.

2.6 Προϋπολογισμός κονδυλίων και προγραμμάτων.

Οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί συντάσσονται συνήθως ως εξής: Καταγράφονται λεπτομερώς τα ποσά που σκοπεύει να δαπανήσει το κράτος για την αγορά διαφόρων ειδών, τη μίσθωση υπηρεσιών ή για άλλους συγκεκριμένους λόγους (π.χ. επιδόματα ανεργίας). Τα διάφορα είδη, υπηρεσίες κτλ. Καταχωρούνται το καθένα χωριστά (και κατά ομοειδείς κατηγορίες) στον προϋπολογισμό και δίπλα τους αναγράφεται το ποσό που προβλέπεται να δαπανηθεί (αμοιβές προσωπικού, γραφική ύλη, ενοίκια, καύσιμα, συντήρηση κτλ.). Οι καταχωρήσεις αυτές ονομάζονται *κονδύλια*. Ο προϋπολογισμός που συντάσσεται μ' αυτόν τον τρόπο είναι γνωστός ως *προϋπολογισμός κονδυλίων (Line-Item Budget)*.

Κατάρτιση προϋπολογισμού κονδυλίων άρχισε να καθιερώνεται συστηματικά πρώτα στις ΗΠΑ από το 1900, πράγμα που αποτέλεσε μεγάλη βελτίωση στην τεχνική του Δημόσιου Λογιστικού. Το μεγαλύτερο πλεονέκτημα του προϋπολογισμού κονδυλίων είναι η διευκόλυνση εφαρμογής συστήματος αυστηρού κεντρικού ελέγχου των εξόδων και γενικά της δημοσιονομικής διαχείρισης των οργάνων της διοίκησης (διευθύνσεων, γενικών διευθύνσεων, υπουργείων). Ο διαχειριστικός αυτός έλεγχος καθίσταται δυνατός γιατί, όπως είπαμε, ο προϋπολογισμός κονδυλίων προσδιορίζει λεπτομερώς τα είδη, τις υπηρεσίες και γενικά τα αντικείμενα καθώς και το ποσό που θα δαπανηθεί για καθένα από αυτά. Έτσι, τα υπεύθυνα διοικητικά όργανα δεν

μπορούν να δαπανούν το 'δημόσιο χρήμα' κατά την κρίση τους παρά μόνο για τα είδη, τις υπηρεσίες και τα αντικείμενα που αναγράφονται στον προϋπολογισμό και μέχρι το προβλεπόμενο για το καθένα ποσό. Μ'αυτόν τον τρόπο περιορίζεται σημαντικά η διακριτική ευχέρεια των οργάνων της διοίκησης και καθιερώνεται ένα αυτόματο σύστημα κεντρικού ελέγχου της δημοσιονομικής διαχείρισης. Παράλληλα ο προϋπολογισμός κονδυλίων διευκολύνει σημαντικά την εφαρμογή ενός ενιαίου σχεδίου Δημόσιου Λογιστικού για όλες τις κρατικές υπηρεσίες με το οποίο είναι δυνατή η παρακολούθηση του κατά πόσο οι υπηρεσίες αυτές δαπανούν το 'δημόσιο χρήμα' σύμφωνα με τις προδιαγραφές του προϋπολογισμού.

Παρά τα πλεονεκτήματα αυτά, ο προϋπολογισμός κονδυλίων παρουσιάζει ένα σοβαρό μειονέκτημα: δεν καθιστά δυνατή τη σύγκριση του κόστους που συνεπάγεται και του αποτελέσματος που προκύπτει από τις διάφορες κρατικές δραστηριότητες και γ'αυτό δεν επιτρέπει συγκριτική αξιολόγηση των δραστηριοτήτων αυτών και ιεράρχηση τους με κριτήριο την ελαχιστοποίηση του κόστους ή τη μεγιστοποίηση του αποτελέσματος. Αυτό συμβαίνει γιατί ο προϋπολογισμός κονδυλίων με την ταξινόμηση που ακολουθεί δεν μας πληροφορεί ποιο θα είναι το αποτέλεσμα, το επιδιωκόμενο, δηλαδή, τελικό προϊόν, από τις δαπάνες που προβλέπει για αγορές διαφόρων ειδών, μισθώσεις υπηρεσιών και για άλλα αντικείμενα. Ο προϋπολογισμός κονδυλίων μας πληροφορεί βέβαια τι αγορές θα κάνει το κράτος, δηλαδή, ποιες θα είναι οι εισροές του, αλλά δεν μας πληροφορεί ποιες θα είναι οι εκροές του, ποιο δηλαδή το τελικό προϊόν που πρόκειται να παραχθεί από τις δαπάνες που θα κάνει: δεν μας λέει για ποιο σκοπό αγοράζουμε γραφική ύλη ή κτίζουμε ένα κτίριο ή απασχολούμε μια δακτυλογράφο για ένα χρόνο κτλ.

Το μειονέκτημα αυτό του προϋπολογισμού κονδυλίων μπορεί να ξεπεραστεί με τη σύνταξη προϋπολογισμού προγραμμάτων. Τέτοιοι προϋπολογισμοί εφαρμόστηκαν αρχικά στην Αμερική μετά το Β' Παγκόσμιο πόλεμο και πρόσφατα η εφαρμογή τους έχει επεκταθεί σε πολλές άλλες χώρες. Οι προϋπολογισμοί προγραμμάτων κατατάσσουν τις κάθε λογής δαπάνες με κριτήριο τον ευρύτερα επιδιωκόμενο σκοπό, λειτουργία ή δραστηριότητα του κράτους. Έτσι συντάσσονται διάφορα προγράμματα δαπανών που το καθένα έχει ένα συγκεκριμένο σκοπό, αποστολή ή λειτουργία. Τέτοια προγράμματα είναι π.χ. το αμυντικό πρόγραμμα, το αποχετευτικό πρόγραμμα, το πρόγραμμα κατασκευής και συντήρησης οδικού δικτύου, το πρόγραμμα παιδείας, δημόσιας υγείας, προστασίας του περιβάλλοντος κ.α. Για κάθε, λοιπόν, λειτουργία ή δραστηριότητα του κράτους ομαδοποιούνται χωριστά οι αγορές υλικών, η μίσθωση υπηρεσιών και οι διάφορες άλλες εισροές που απαιτούνται γι' αυτή την λειτουργία ή δραστηριότητα. Βεβαίως μπορεί να γίνει ομαδοποίηση των δαπανών και κατά μικρότερα προγράμματα (π.χ. ταχύρυθμη εκπαίδευση).

Μία τέτοια κατάταξη των κρατικών δαπανών είναι χρήσιμη από πολλές πλευρές: Πρώτα από όλα μας πληροφορεί για ποιους σκοπούς δαπανάται το δημόσιο χρήμα. Δεύτερον μας παρέχει στοιχεία να εκτιμήσουμε πόσο κοστίζει η κάθε λειτουργία ή δραστηριότητα του κράτους. Τρίτον, μας διευκολύνει να εκτιμήσουμε το αποτέλεσμα ή ακόμη και το όφελος από κάθε κρατική δραστηριότητα. Τέταρτον, τα παραπάνω επιτρέπουν να συγκρίνουμε κόστος και αποτέλεσμα ή και όφελος της κάθε κρατικής δραστηριότητας και να βγάλουμε συμπεράσματα ως προς την αποτελεσματικότητα και την σκοπιμότητα της. Τέλος, μπορούμε να ιεραρχήσουμε τα προγράμματα δαπανών από άποψη σημασίας και αποτελεσματικότητας.

Είναι αυτονόητο ότι στο κάθε πρόγραμμα ομαδοποιούνται οι δαπάνες πολλών φορέων που επιδιώκουν τον ίδιο σκοπό. Αυτονόητο είναι επίσης ότι προϋπολογισμοί

προγραμμάτων συντάσσονται για μακρά χρονικά διαστήματα ώστε να είναι δυνατή η αξιολόγηση έργων που η κατασκευή τους διαρκεί πολλά χρόνια.

Οι προϋπολογισμοί προγραμμάτων χαρακτηρίζονται από μεγαλύτερη ευελιξία στη λήψη αποφάσεων από τα όργανα διοίκησης και αυτό θεωρείται από πολλούς ως πρόσθετο πλεονέκτημα τους. Σε σύγκριση όμως με τον προϋπολογισμό κονδυλίων, περιορίζουν σημαντικά την δυνατότητα άσκησης αυστηρού ελέγχου της δημοσιονομικής διαχείρισης. Στους προϋπολογισμούς προγραμμάτων ο διαχειριστικός έλεγχος γίνεται χαλαρός.

Μία λύση που θα εξασφάλιζε τόσο τον έλεγχο της δημοσιονομικής διαχείρισης όσο και κάποια ευελιξία κατά την διενέργεια των δαπανών θα ήταν η κατάρτιση ενός προϋπολογισμού που θα συνδύαζε στοιχεία του προϋπολογισμού προγραμμάτων και του προϋπολογισμού κονδυλίων. Ο προϋπολογισμός αυτός θα περιλάμβανε προγράμματα δαπανών και κάθε πρόγραμμα κονδύλια κατά είδος δαπάνης (π.χ. αστυνομική προστασία: αμοιβές προσωπικού, καύσιμα, ενοίκια, επενδύσεις κτλ).

2.7 Προϋπολογισμός οριακής μεταβολής και μηδενικής βάσης.

Συνήθως οι αποφάσεις σχετικά με το ύψος της δαπάνης που θα προβλεφθεί στον προϋπολογισμό του επόμενου έτους για κάθε πρόγραμμα κρατικής δραστηριότητας λαμβάνονται με βάση το ύψος της δαπάνης που είχε εγκριθεί γι' αυτό το πρόγραμμα στον προϋπολογισμό του προηγούμενου έτους. Αυτό σημαίνει ότι οι κρατικές δραστηριότητες που είχαν αποφασιστεί κατά το παρελθόν θεωρούνται ότι θα συνεχιστούν, και η δαπάνη που είχε εγκριθεί για καθεμία από αυτές στο προηγούμενο έτος θα επαναλαμβάνεται στο νέο προϋπολογισμό με κάποια ίσως οριακή μεταβολή, συνήθως αύξηση κατά ένα ποσοστό λόγω πληθωρισμού. Οι προϋπολογισμοί που καταρτίζονται με αυτόν τον τρόπο ονομάζονται προϋπολογισμοί οριακής μεταβολής ή προϋπολογισμοί ιστορικής βάσης.

Οι προϋπολογισμοί οριακών μεταβολών παρουσιάζουν το εξής πλεονέκτημα: Δεν χρειάζεται 'εξυπαρχής' διεξαγωγή μελετών, κάθε φορά που συντάσσεται νέος προϋπολογισμός, για την αιτιολόγηση της σκοπιμότητας της πληθώρας των κρατικών δραστηριοτήτων, πράγμα που θα απαιτούσε τεράστιο όγκο διοικητικής εργασίας για την απόκτηση της απαραίτητης πληροφόρησης προς αξιολόγηση και λήψη αποφάσεων. Το διοικητικό κόστος θα ήταν υπερβολικά μεγάλο. Το μόνο που έχουν να αποφασίσουν τα όργανα που καταρτίζουν τον προϋπολογισμό είναι αν οι δαπάνες για τις δραστηριότητες και τα προγράμματα, που η σκοπιμότητα τους έχει ήδη κριθεί στο παρελθόν, θα αυξηθούν ή θα μειωθούν κατά ορισμένο ποσοστό. Αξιολόγηση της σκοπιμότητας γίνεται μόνο για τις νέες δραστηριότητες.

Ο προϋπολογισμός οριακών μεταβολών παρουσιάζει, όμως, πολλά μειονεκτήματα, τα σοβαρότερα από τα οποία είναι τα εξής:

- Ø Κρατικές δραστηριότητες που με τα σημερινά δεδομένα δεν θεωρούνται σκόπιμες μπορεί να συνεχίζονται, με συνέπεια, την άσκοπη διόγκωση των κρατικών δαπανών.
- Ø Δεν εξαναγκάζονται τα όργανα διοίκησης σε εισαγωγή νέων αποτελεσματικότερων τρόπων διεξαγωγής των κρατικών δραστηριοτήτων.
- Ø Δυσχεραίνεται η εφαρμογή νέων προγραμμάτων κρατικών δραστηριοτήτων, εφόσον μεγάλα ποσά του προϋπολογισμού είναι δεσμευμένα σε συνεχιζόμενες δραστηριότητες λιγότερο

σκόπιμες ή και σε άλλες που διεξάγονται με παλαιωμένες μεθόδους.

Τα μειονεκτήματα που αναφέραμε παραπάνω γίνεται, πρόσφατα, προσπάθεια να ξεπεραστούν με τον λεγόμενο προϋπολογισμό μηδενικής βάσης. Βασική αρχή εδώ είναι η εξής: Κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού διεξάγονται μελέτες σκοπιμότητας και αξιολογούνται από απόψεως κόστους και οφέλους όλες ανεξαιρέτως οι κρατικές δραστηριότητες, παλιές και νέες και ιεραρχούνται όλες εξυπαρχής κατά σειρά απόδοσης και σκοπιμότητας. Το καινούριο στοιχείο στην περίπτωση του προϋπολογισμού μηδενικής βάσης είναι ότι οι συνεχιζόμενες δραστηριότητες αξιολογούνται κάθε χρόνο από την αρχή μαζί με τις νέες. Από την αξιολόγηση αυτή μπορεί να προκύψουν στοιχεία που να ιεραρχούν νέες δραστηριότητες πιο ψηλά από τις συνεχιζόμενες. Με αυτή την πληροφόρηση το όργανο που είναι υπεύθυνο για την κατάρτιση του προϋπολογισμού μπορεί να αποφασίζει την κατάργηση ή τον περιορισμό συνεχιζόμενων δραστηριοτήτων και την έναρξη νέων. Με αυτή τη λογική είναι δυνατό κάθε χρόνο να γίνεται ριζική αναδιάρθρωση του προϋπολογισμού. Η εφαρμογή της τεχνικής του προϋπολογισμού μηδενικής βάσης αποβλέπει να επιτύχει ορθολογικότερη κατανομή των διαθέσιμων πόρων του κράτους και να αυξήσει την αποδοτικότητα του δημοσίου τομέα.

Θα πρέπει, παρ'όλα αυτά, να σημειωθεί ότι η διεξαγωγή κάθε χρόνο από την αρχή μελετών σκοπιμότητας για την πληθώρα των κρατικών δραστηριοτήτων συνεπάγεται τεράστιο διοικητικό κόστος και αυτό είναι ένα από τα μειονεκτήματα του προϋπολογισμού μηδενικής βάσης. Εξάλλου, η εισαγωγή αποτελεσματικότερων τεχνικών μεθόδων (π.χ. ηλεκτρονικοί υπολογιστές), που θα υπαγόρευε η τεχνική του προϋπολογισμού μηδενικής βάσης θα εκτόπιζε μεγάλο αριθμό υπαλλήλων που θα έμεναν άνεργοι, πράγμα το οποίο θα δημιουργούσε σοβαρό κοινωνικό πρόβλημα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

3.1 Η σημασία της ταξινόμησης.

Τα έξοδα και έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού μπορούν να ταξινομούνται κατά πολλούς τρόπους. Για παράδειγμα, μια συγκεκριμένη δαπάνη του κράτους μπορεί να ταξινομηθεί με βάση το είδος για το οποίο γίνεται (αγορά ηλεκτρονικού υπολογιστή), τον οργανωτικό φορέα που ενεργεί ‘κατά νόμο’, τη δαπάνη (υπουργείο, διεύθυνση, ίδρυμα), το πρόγραμμα κρατικής δραστηριότητας για χάρη του οποίου γίνεται η δαπάνη (ανώτατη παιδεία) κτλ. Καθεμία από τις ταξινομήσεις αυτές ή συνδυασμός τους (π.χ. ταξινόμηση κατά φορέα και είδος) είναι χρήσιμη και εξυπηρετεί κάποιο σκοπό της κρατικής διαχείρισης. Παραδείγματος χάρη, η ταξινόμηση κατά είδος διευκολύνει περισσότερο το διαχειριστικό έλεγχο του ‘δημοσίου χρήματος’, η ταξινόμηση κατά φορέα την αποτελεσματική κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού, η ταξινόμηση κατά πρόγραμμα τη συγκριτική αξιολόγηση και ιεράρχηση των κρατικών δραστηριοτήτων, κ.ο.κ.

Από τις προηγούμενες παρατηρήσεις προκύπτει ότι η ταξινόμηση των στοιχείων του προϋπολογισμού και κυρίως των κρατικών δαπανών έχει μεγάλη σημασία για την αποτελεσματική δημοσιονομική διαχείριση και την άσκηση της οικονομικής πολιτικής του κράτους. Βέβαια, θα ήταν μάταιο να αναζητήσει κανείς ένα ιδανικό τρόπο ταξινόμησης των στοιχείων του κρατικού προϋπολογισμού. Όμως, κάθε σύστημα ταξινόμησης πρέπει να εξυπηρετεί τουλάχιστον τους εξής σκοπούς:

- Τη διατύπωση προγραμμάτων κρατικών δραστηριοτήτων ή στόχων (αμυντικό, παιδείας, προστασίας περιβάλλοντος, αποχετευτικό, κ.α.) ώστε να διευκολύνεται η αξιολόγηση της σκοπιμότητας του κάθε προγράμματος δαπανών.
- Την αποτελεσματική κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού.
- Τη λογιστική παρακολούθηση των κονδυλίων ώστε να εξασφαλίζεται η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου.
- Την ανάλυση των οικονομικών επιδράσεων των κρατικών δραστηριοτήτων ώστε να διευκολύνεται η άσκηση αποτελεσματικής δημοσιονομικής πολιτικής.

3.2 Ταξινόμηση των εξόδων.

Οι ευρύτερα γνωστοί τρόποι ταξινόμησης των εξόδων του προϋπολογισμού είναι οι εξής: Η ταξινόμηση κατά αντικείμενο ή είδος, η λειτουργική ταξινόμηση, η διοικητική ταξινόμηση και η οικονομική ταξινόμηση. Εκτός από τους τρόπους αυτούς, τις τελευταίες δεκαετίες άρχισε να χρησιμοποιείται η ταξινόμηση των κρατικών δαπανών κατά προγράμματα κρατικών δραστηριοτήτων ή στόχων.

3.2.1 Ταξινόμηση κατά αντικείμενο ή είδος.

Πρόκειται για την πιο γνωστή ταξινόμηση που εφαρμόζεται ευρύτατα στην πράξη. Τα έξοδα του κράτους ταξινομούνται με βάση το είδος που αγοράζεται ή τις υπηρεσίες που μισθώνονται. Οι κοινωνικές παροχές παρουσιάζονται σε ξεχωριστές κατηγορίες. Η ταξινόμηση μπορεί να αρχίζει από γενικές κατηγορίες (π.χ. έξοδα λειτουργίας) και να φτάνει σε μεγάλο βαθμό λεπτομέρειας (π.χ. αγορά επιστολόχαρτου). Η ταξινόμηση των εξόδων κατά αντικείμενο διευκολύνει την κατάρτιση των προϋπολογισμών κονδυλίων. Κύριος σκοπός τον οποίο εξυπηρετεί η ταξινόμηση αυτή είναι η άσκηση αποτελεσματικού διαχειριστικού ελέγχου των εξόδων σε επίπεδο Υπουργείου ή άλλου κατώτερου διοικητικού οργάνου. Η κρατική υπηρεσία δεν μπορεί να δαπανά το 'δημόσιο χρήμα' παρά μόνο για τα είδη που είναι ταξινομημένα και αναγράφονται ρητά στον προϋπολογισμό και μέχρι το ποσό που προβλέπεται για το κάθε είδος. Η ταξινόμηση κατά είδος, διευκολύνει να ελέγχεται αν και κατά πόσο το διοικητικό όργανο διαχειρίζεται το δημόσιο χρήμα σύμφωνα με τις προδιαγραφές του προϋπολογισμού. Είναι φανερό ότι αν η ταξινόμηση κατά είδος φτάνει σε μεγάλο βαθμό λεπτομέρειας, ο διαχειριστικός έλεγχος, κυρίως, ο προϋπολογιστικός, μπορεί να αποτελέσει τροχοπέδη στην αποτελεσματική εκτέλεση του προϋπολογισμού και την αποδοτική λειτουργία του κρατικού μηχανισμού.

3.2.2 Διοικητική ταξινόμηση.

Η ταξινόμηση αυτή αναφέρεται στην κατάταξη των εξόδων κατά φορέα ή όργανο διοίκησης που σύμφωνα με το νόμο είναι αρμόδιο για την εκτέλεση του προϋπολογισμού εξόδων. Κάθε σύστημα ταξινόμησης των στοιχείων του προϋπολογισμού θα πρέπει να παρουσιάζει τα έξοδα κατά φορέα. Αυτό είναι απαραίτητο για τους εξής λόγους:

- § Διότι τα διοικητικά όργανα είναι εκείνα που προτείνουν και εκτελούν τα προγράμματα κρατικών δραστηριοτήτων. Άρα η κατάρτιση, η εκτέλεση και ο έλεγχος του προϋπολογισμού πρέπει να βασίζονται στη διοικητική διάρθρωση του κρατικού μηχανισμού.
- § Διότι η νομοθεσία εξουσιοδοτεί συγκεκριμένα διοικητικά όργανα να αναλαμβάνουν υποχρεώσεις που δεσμεύουν το κράτος και να δίνουν εντολές πληρωμής 'δημοσίου χρήματος' για ειδικά προσδιορισμένους σκοπούς. Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι κύριος σκοπός τον οποίο εξυπηρετεί η διοικητική ταξινόμηση είναι η αποτελεσματική κατάρτιση, εκτέλεση και έλεγχος του προϋπολογισμού των εξόδων.

3.2.3 Λειτουργική ταξινόμηση.

Είναι η ομαδοποίηση των κρατικών δαπανών σε λίγες μεγάλες ομάδες που αντιστοιχούν στους γενικούς σκοπούς του κράτους ή και σε πολλές μικρότερες ομάδες που αντιστοιχούν σε ειδικότερους σκοπούς της κρατικής δραστηριότητας. Π.χ. με βάση τους γενικούς σκοπούς του κράτους οι δαπάνες θα μπορούσαν να ταξινομηθούν στις εξής κατηγορίες:

- § Άμυνα και δημόσια ασφάλεια
- § Κοινωνικές υπηρεσίες και παροχές
- § Προστασία και ανάπτυξη των πλουτοπαραγωγικών πόρων
- § Γενική διοίκηση

Με βάση τους ειδικότερους στόχους του κράτους οι δαπάνες θα μπορούσαν να ταξινομηθούν σε πολλές μικρότερες ομάδες όπως, άμυνα, ασφάλεια, υγεία, εκπαίδευση, άρδευση, αποχέτευση, συγκοινωνία, προστασία του περιβάλλοντος κτλ.

Λειτουργική ταξινόμηση των κρατικών δαπανών σπάνια εφαρμόζεται κατά την κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού. Η λειτουργική ταξινόμηση αναφέρεται συνήθως σε πραγματοποιήσεις δαπανών ή και σε μελλοντικές εκτιμήσεις και όχι σε πιστώσεις και αναλήψεις υποχρεώσεων που περιλαμβάνει ο κρατικός προϋπολογισμός. Εντούτοις στην εισηγητική έκθεση για τον προϋπολογισμό που συντάσσεται από το αρμόδιο όργανο (Πρόεδρο Δημοκρατίας ή Υπουργό Οικονομικών) περιλαμβάνονται συνήθως πίνακες με λειτουργική ταξινόμηση των κρατικών δαπανών για περασμένα έτη και για το έτος στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός.

Η λειτουργική ταξινόμηση των κρατικών δαπανών είναι χρήσιμη γιατί εξυπηρετεί κυρίως δυο σκοπούς: α) Παρέχει στους φορολογούμενους πολίτες την απαραίτητη πληροφόρηση για να κρίνουν τις προτεραιότητες που δίνει η πολιτική εξουσία στους διάφορους στόχους και σκοπούς, και β) Διευκολύνει τη διατύπωση προγραμμάτων κρατικών δραστηριοτήτων επιδεκτικών ανάλυσης του κόστους που συνεπάγονται και του οφέλους που αποφέρουν και επιτρέπει με βάση τα αποτελέσματα της ανάλυσης αυτής την αξιολόγηση και ιεράρχηση των προγραμμάτων.

3.2.4 Ταξινόμηση κατά προγράμματα κρατικής δραστηριότητας.

Οι δαπάνες για αγορές υλικών, μίσθωση υπηρεσιών, κτλ., που αφορούν την πραγματοποίηση ενός συγκεκριμένου σκοπού, λειτουργίας ή αποτελέσματος ομαδοποιούνται σε ένα πρόγραμμα ανεξάρτητα αν γίνονται από έναν ή περισσότερους κρατικούς φορείς. Το κυριότερο πλεονέκτημα της ταξινόμησης των δαπανών κατά προγράμματα κρατικών δραστηριοτήτων είναι ότι διευκολύνεται η εφαρμογή μεθόδων συγκριτικής αξιολόγησης των διαφόρων προγραμμάτων κρατικών δαπανών που αποβλέπει στο να εκλογικεύεται η λήψη αποφάσεων για την κατανομή των διαθέσιμων κρατικών πόρων, στις διάφορες δραστηριότητες. Συγκεκριμένα η εφαρμογή των νεότερων τεχνικών μεθόδων ανάλυσης όπως είναι το Σύστημα Σχεδιασμού – Προγραμματισμού - Προϋπολογισμού (Planning-programming-budgeting system) και η ανάλυση Κόστους - Οφέλους (Cost-Benefit Analysis) προϋποθέτει την ταξινόμηση των κρατικών δαπανών κατά προγράμματα δραστηριοτήτων.

3.2.5 Οικονομική ταξινόμηση.

Η οικονομική ταξινόμηση αναφέρεται στην ομαδοποίηση των στοιχείων του προϋπολογισμού, κυρίως των δαπανών, με βάση την επίδραση που ασκούν στο επίπεδο και τη σύνθεση της οικονομικής δραστηριότητας. Η οικονομική ταξινόμηση παρέχει το απαραίτητο πληροφοριακό υλικό για να εκτιμάται η έκταση στην οποία το κράτος συμβάλλει στη διαμόρφωση του ύψους και της σύνθεσης της εθνικής δαπάνης και του εθνικού εισοδήματος και στο σχηματισμό παγίου κεφαλαίου καθώς και η επίδραση των δημοσιονομικών μεταβλητών στα βασικά μακροοικονομικά μεγέθη. Οι πληροφορίες αυτές είναι απολύτως χρήσιμες για την αποτελεσματική άσκηση, από τα υπεύθυνα όργανα, πολιτικής για τη σταθεροποίηση της οικονομίας (αντιμετώπιση της ύφεσης – καταπολέμηση του πληθωρισμού), πολιτικής οικονομικής ανάπτυξης καθώς πολιτικής αναδιανομής του εισοδήματος. Η οικονομική ταξινόμηση των κρατικών

δαπανών μπορεί βέβαια να είναι διαφορετική ως ένα βαθμό, ανάλογα με το αν μόνιμος και κύριος στόχος της κρατικής πολιτικής είναι η σταθεροποίηση της οικονομίας ή η οικονομική ανάπτυξη ή η αναδιανομή. Παραδείγματος χάρη, αν κύριος και συνεχής στόχος της κρατικής πολιτικής είναι η σταθεροποίηση της οικονομίας, όπως συμβαίνει συνήθως σε πολλές αναπτυγμένες χώρες επιρρεπείς σε συχνές βραχυχρόνιες διακυμάνσεις, περισσότερο χρήσιμη είναι η ταξινόμηση των κρατικών δαπανών σε δαπάνες που επιδρούν άμεσα στο ύψος της ενεργούς ζήτησης και του εθνικού εισοδήματος (δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες) και σε δαπάνες που επιδρούν έμμεσα στο ύψος των μακροοικονομικών αυτών μεγεθών (δαπάνες για μεταβιβαστικές πληρωμές). Η ταξινόμηση αυτή παρέχει χρήσιμο πληροφοριακό υλικό για την άσκηση σταθεροποιητικής οικονομικής πολιτικής. Αν πάλι μόνιμος στόχος της κρατικής πολιτικής είναι η οικονομική ανάπτυξη, όπως συμβαίνει σε πολλές υπανάπτυκτες χώρες, η κατάταξη των κρατικών δαπανών σε δαπάνες κατανάλωσης και δαπάνες παγίου κεφαλαίου είναι περισσότερο χρήσιμη, γιατί αποτελεί τη βάση του σχεδιασμού της κρατικής πολιτικής για το σχηματισμό παγίου κεφαλαίου που συμβάλλει στην επιτάχυνση της ανάπτυξης.

Η οικονομική ταξινόμηση δεν γίνεται συνήθως από τις κρατικές υπηρεσίες που καταρτίζουν τον προϋπολογισμό και δεν ενσωματώνεται στην ταξινόμηση κατά αντικείμενο, φορέα ή πρόγραμμα δράσης που ακολουθούν οι υπηρεσίες αυτές. Η οικονομική ταξινόμηση είναι έργο στατιστικό που διεξάγεται από ειδικές στατιστικές υπηρεσίες στα πλαίσια κατάρτισης των Εθνικών Λογαριασμών. Βεβαίως, οι ταξινομήσεις των στοιχείων του κρατικού προϋπολογισμού πρέπει να διευκολύνουν την οικονομική ταξινόμηση.

3.3 Ταξινόμηση των εσόδων.

Αναφορικά με τα κρατικά έσοδα, η ευρύτερα γνωστές ταξινομήσεις που εφαρμόζονται συνήθως στην πράξη είναι η ταξινόμηση των εσόδων κατά πηγή (φορολογία – δανεισμός – κρατική περιουσία – κρατικές επιχειρήσεις) και η ταξινόμηση κατά φορέα (κεντρική διοίκηση – τοπική αυτοδιοίκηση – άλλα Ν.Π.Δ.Δ.). Ειδικότερα για τα φορολογικά έσοδα η ταξινόμηση ανάλογα με τη φορολογική βάση στην οποία επιβάλλεται ο φόρος (φόρος εισοδήματος, κατανάλωσης, περιουσίας) είναι η περισσότερο γνωστή ταξινόμηση στη θεωρία και στη δημοσιονομική πρακτική. Εξάλλου, εξαιρετικά χρήσιμη είναι η οικονομική ταξινόμηση των εσόδων του κράτους που γίνεται με βάση τα κριτήρια για τις κρατικές δαπάνες.

3.4 Ταξινόμηση εσόδων και εξόδων του Ελληνικού Κρατικού Προϋπολογισμού.

Το σύστημα που εφαρμόζεται στην Ελλάδα για την ταξινόμηση των εξόδων και εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού είναι σε γενικές γραμμές το εξής: Τα έξοδα ταξινομούνται με δυο τρόπους : α) κατά φορέα που ενεργεί την δαπάνη (διοικητική ταξινόμηση) και β) κατά αντικείμενο ή είδος. Από την άλλη μεριά τα κρατικά έσοδα ταξινομούνται κατά πηγή και είδος εσόδου.

Οι ταξινομήσεις αυτές προβλέπονται : α) από τον Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (Ν.Δ. 321/1969) και ειδικότερα από το άρθρο 6 παρ. 1 που ορίζει ότι « τα έσοδα και έξοδα του προϋπολογισμού ταξινομούνται κατά είδος, ομάδας και κατηγορίας αναλόγως της αιτίας και της φύσεως αυτών κατά τα οριζόμενα υπό του Υπουργού των Οικονομικών, τα δε έξοδα και κατά Υπουργείον και Υπηρεσίαν (ειδικόν φορέα)» και β) από τον «Κώδικα Κατατάξεως Εσόδων και Εξόδων του

Κρατικού Προϋπολογισμού» που εκδίδει το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους και ο οποίος περιέχει αναλυτικές οδηγίες για την εφαρμογή δεκαδικού κωδικού συστήματος ταξινόμησης των εσόδων και εξόδων του προϋπολογισμού.

Βασικός σκοπός του συστήματος που εφαρμόζεται στην Ελλάδα για την ταξινόμηση των εσόδων και κυρίως των εξόδων είναι η εξασφάλιση αυστηρού ελέγχου της δημοσιονομικής διαχείρισης .

I. Η ταξινόμηση των εξόδων.

Τα κρατικά έξοδα ταξινομούνται στον ελληνικό προϋπολογισμό τόσο κατά φορείς όσο και κατά αντικείμενο ή είδος για το οποίο προβλέπεται το έξοδο. Για την ταξινόμηση κατά τους δυο αυτούς τρόπους χρησιμοποιείται το δεκαδικό κωδικό σύστημα.

Η κωδική ταξινόμηση των εξόδων κατά φορείς γίνεται ως εξής : καταρχήν οι φορείς διακρίνονται σε φορείς πρώτου, δευτέρου και τρίτου βαθμού. Κάθε μια από αυτές τις τρεις κατηγορίες χαρακτηρίζεται από έναν κωδικό αριθμό. Οι φορείς πρώτου βαθμού – που ονομάζονται και γενικοί φορείς και περιλαμβάνουν κυρίως τα Υπουργεία και ορισμένες ανεξάρτητες υπηρεσίες – χαρακτηρίζονται με διψήφιους αριθμούς που μεταβάλλονται κατά 5. Ο κωδικός αριθμός 5 παριστάνει το Υπουργείο Συντονισμού, ο 10 το Υπουργείο Εξωτερικών, ο 15 το Υπουργείο Εθνικής Αμύνης, ο 20 το Υπουργείο Δικαιοσύνης, ο 25 το Υπουργείο Εσωτερικών, ο 30 το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων κ.ο.κ. Κάθε φορέας πρώτου βαθμού διαιρείται σε φορείς δευτέρου βαθμού που περιλαμβάνουν τις γενικές διευθύνσεις ή άλλες αντίστοιχες υπηρεσίες. Οι φορείς δευτέρου βαθμού χαρακτηρίζονται με τριψήφιους κωδικούς αριθμούς που μεταβάλλονται κατά εκατοντάδα. Πριν από τους αριθμούς αυτούς μπαίνει ο κωδικός αριθμός του γενικού φορέα στον οποίο ανήκουν. Παραδείγματος χάρη, τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα του Υπουργείου Παιδείας χαρακτηρίζονται με τους κωδικούς αριθμούς 30-300 και 30-400, η Ανωτέρα Εκπαίδευση με τον κωδικό 30-500, η Μέση Παιδεία με 30-600, η κατώτερα με 30-700 κ.ο.κ. Τέλος, κάθε φορέας δευτέρου βαθμού υποδιαιρείται σε φορείς τρίτου βαθμού που ονομάζονται και ειδικοί φορείς και περιλαμβάνουν συνήθως τις διευθύνσεις ή άλλες αντίστοιχες υπηρεσίες. Οι φορείς τρίτου βαθμού χαρακτηρίζονται με τριψήφιους κωδικούς αριθμούς που μεταβάλλονται ανά δεκάδα. Λόγου χάρη, η Πάντειος Ανώτατη Σχολή Πολιτικών Επιστημών που αντιστοιχεί σε διεύθυνση του Υπουργείου Παιδείας χαρακτηρίζεται με κωδικό αριθμό 30-370. ο κωδικός αριθμός 30 χαρακτηρίζει το Υπουργείο Παιδείας (φορέα πρώτου βαθμού), ο αριθμός 300 τα Α.Ε.Ι. (φορέα δευτέρου βαθμού) και ο αριθμός 70 την Πάντειο ΑΣΠΕ (φορέα τρίτου βαθμού).

Η κωδική ταξινόμηση των εξόδων κατά φορέα συνδυάζεται με κωδική ταξινόμηση τους κατά αντικείμενο ή είδος για το οποίο προβλέπεται το έξοδο. Για την ταξινόμηση των εξόδων κατά αντικείμενο προβλέπονται τέσσερις διαδοχικές κωδικές διαιρέσεις: Κωδικές κατηγορίες, υποκατηγορίες, ομάδες και είδος εξόδου. Κάθε διαδοχική κωδική διαίρεση προχωρεί από γενικότερο σε ειδικότερο προσδιορισμό των αντικειμένων ή των ειδών για τα οποία προβλέπονται τα έξοδα.

Αρχικά τα έξοδα διαιρούνται σε 10 κωδικές κατηγορίες που χαρακτηρίζονται με τετραψήφιους κωδικούς αριθμούς κατά χιλιάδες από 0000-9000. Οι κατηγορίες αυτές δείχνουν τα πολύ γενικά αντικείμενα για τα οποία προβλέπονται οι πιστώσεις του προϋπολογισμού. Έτσι η κωδική

κατηγορία 0000 παριστάνει τις πληρωμές για υπηρεσίες, η 1000 τις πληρωμές για προμήθεια καταναλωτικών αγαθών, η 2000 τις μεταβιβαστικές πληρωμές κ.ο.κ

Κάθε κωδική κατηγορία διαιρείται σε κωδικές υποκατηγορίες που χαρακτηρίζονται από τετραψήφιους κωδικούς αριθμούς οι οποίοι μεταβάλλονται κατά εκατοντάδες. Για παράδειγμα, η κωδική κατηγορία 1000 (πληρωμές για προμήθεια καταναλωτικών αγαθών) υποδιαιρείται σε 9 κωδικές υποκατηγορίες εξόδων με κωδικούς αριθμούς που μεταβάλλονται κατά εκατοντάδα από 1100 έως 1900. Οι υποκατηγορίες αυτές εξειδικεύουν κάπως τα αντικείμενα ή τα είδη για τα οποία προβλέπονται πιστώσεις στον προϋπολογισμό. Έτσι, στο παράδειγμα μας, η κωδική υποκατηγορία 1100 παριστάνει είδη εξοπλισμού γραφείων και εργαστηρίων, η 1200 σκευή, κλινοστρωμένες και είδη κατασκηνώσεως, η 1300 είδη υγιεινής καθαριότητας και ευπρεπισμού κ.ο.κ.

Κάθε κωδική υποκατηγορία εξόδων υποδιαιρείται παραπέρα σε κωδικές ομάδες που χαρακτηρίζονται με τετραψήφιους κωδικούς αριθμούς, οι οποίοι μεταβάλλονται κατά δεκάδες. Έτσι, π.χ. η κωδική υποκατηγορία 1100 (είδη εξοπλισμού γραφείων και εργαστηρίων) υποδιαιρείται σε κωδικές ομάδες με αριθμούς που μεταβάλλονται κατά δεκάδες από 1100 έως 1190. Οι κωδικές ομάδες εξειδικεύουν ακόμη περισσότερο τα αντικείμενα ή είδη για τα οποία προβλέπονται πιστώσεις στον προϋπολογισμό. Έτσι, στο παράδειγμα μας, η κωδική ομάδα 1110 παριστάνει προμήθεια εντύπων και βιβλίων, η 1130 προμήθεια εποπτικών μέσων κ.ο.κ.

Τέλος, κάθε κωδική ομάδα εξόδων υποδιαιρείται σε είδη εξόδων που χαρακτηρίζονται με τετραψήφιους αριθμούς κατά μονάδες. Λόγου χάρη, η κωδική ομάδα 1110 (προμήθεια γραφικής ύλης) υποδιαιρείται σε είδη εξόδων με κωδικούς αριθμούς που μεταβάλλονται ανά μονάδα από 1111 έως 1119. Η τελευταία αυτή κωδική υποδιαίρεση προσδιορίζει επακριβώς τα συγκεκριμένα αντικείμενα ή είδη για τα οποία προβλέπει πίστωση ο προϋπολογισμός. Έτσι, επιστρέφοντας πάλι στο παράδειγμα μας, ο κωδικός αριθμός 1111 παριστάνει την προμήθεια χαρτιού γραφής και πολυγράφησης, ο 1112 την προμήθεια ειδών χαρτιού και χαρτονιού κ.ο.κ.

Όπως προκύπτει από την παραπάνω περιγραφή, η ταξινόμηση των εξόδων του Ελληνικού Κρατικού Προϋπολογισμού κατά φορέα και είδος φτάνει σε μεγάλο βαθμό λεπτομέρειας. Η σχολαστική αυτή ταξινόμηση δεν γίνεται τυχαία. Εξυπηρετεί την εξασφάλιση, με αυτόματο τρόπο, αυστηρού ελέγχου της δημοσιονομικής διαχείρισης. Αυτό επιτυγχάνεται ως εξής: Με δεδομένη τη λεπτομερή κωδική κατάταξη των εξόδων κατά φορέα και είδος, ο αυτόματος έλεγχος της δημοσιονομικής διαχείρισης εξασφαλίζεται με την εφαρμογή του άρθρου 15 παρ.1 του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού που ορίζει ότι: «Αι εν τω προϋπολογισμώ πιστώσεις χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς προς αντιμετώπισιν των δαπανών της υπηρεσίας (ειδικού φορέως) διά την οποίαν προεβλέφθησαν προσδιοριζομένων διά του κωδικού αριθμού υφ' ον ανεγράφησαν». Πρέπει να παρατηρηθεί ότι η υπερβολικά λεπτομερής αυτή ταξινόμηση των εξόδων κατά είδος και φορέα εξασφαλίζει βέβαια αυστηρό έλεγχο της δημοσιονομικής διαχείρισης αλλά αποβαίνει σε βάρος της ταχείας διεξαγωγής των κρατικών δραστηριοτήτων και μειώνει την αποδοτικότητα του κρατικού τομέα.

II. Η ταξινόμηση των εσόδων.

Για την ταξινόμηση εσόδων του Ελληνικού Κρατικού Προυπολογισμού γίνονται τέσσερις διαδοχικές κωδικές διαιρέσεις, οι εξής: Τα έσοδα διαιρούνται σε κωδικές κατηγορίες, κάθε κατηγορία σε κωδικές υποκατηγορίες, κάθε υποκατηγορία σε κωδικές ομάδες και κάθε ομάδα σε είδη εσόδων. Κάθε διαδοχική διαίρεση προχωρεί από γενικότερο σε ειδικότερο προσδιορισμό της πηγής και του είδους του εσόδου.

Αρχικά το σύνολο των εσόδων διαιρείται σε 10 κωδικές κατηγορίες, που η καθεμία χαρακτηρίζεται με τετραψήφιο κωδικό αριθμό ο οποίος μεταβάλλεται κατά χιλιάδα από 0000 έως 9000. Οι κατηγορίες αυτές δείχνουν τις γενικές πηγές από τις οποίες αντλούνται τα έσοδα.

Έτσι, για παράδειγμα, οι κατηγορίες 0000 και 1000 περιλαμβάνουν έσοδα από τη φορολογία (η 0000 από άμεσους φόρους και η 1000 από έμμεσους), η κατηγορία 2000 περιλαμβάνει έσοδα από την περιουσία και την επιχειρηματική δράση του κράτους, η κατηγορία 7000 έσοδα από δημόσιες επενδύσεις, η 8000 βοήθειες και λοιπές μεταβιβάσεις, η 9000 τα πιστωτικά έσοδα.

Κάθε κωδική κατηγορία εσόδου υποδιαιρείται σε κωδικές υποκατηγορίες που χαρακτηρίζονται με τετραψήφιους κωδικούς αριθμούς που μεταβάλλονται κατά εκατοντάδες. Η κωδική κατηγορία, π.χ., 1000 (έμμεσοι φόροι) υποδιαιρείται σε 9 κωδικές υποκατηγορίες εσόδων με κωδικούς αριθμούς κατά εκατοντάδες από 1100 έως 1900. Οι υποκατηγορίες αυτές εξειδικεύουν κάπως την πηγή και το είδος του εσόδου. Έτσι, η κωδική κατηγορία 1100 παριστάνει τους δασμούς, η 1200 τις ειδικές εισφορές και τέλη από τις εισαγωγές και εξαγωγές, η 1300 τους φόρους κατανάλωσης κ.ο.κ.

Κάθε κωδική υποκατηγορία εσόδου υποδιαιρείται παραπέρα σε κωδικές ομάδες που η καθεμία χαρακτηρίζεται από τετραψήφιο αριθμό ο οποίος μεταβάλλεται κατά δεκάδα. Για παράδειγμα η κωδική υποκατηγορία 1300 (φόροι κατανάλωσης) υποδιαιρείται σε 9 κωδικές ομάδες με κωδικούς αριθμούς κατά δεκάδες από 1310 έως 1390. Οι κωδικές ομάδες εξειδικεύουν ακόμη περισσότερο την πηγή και το είδος του εσόδου. Έτσι, π.χ. η κωδική ομάδα 1310 και 1320 παριστάνει το φόρο κύκλου εργασιών, 1330 το φόρο καπνού, οιοπνεύματος και οιοπνευματωδών ποτών, η 1340 τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης κ.ο.κ.

Τέλος, κάθε κωδική ομάδα εσόδων υποδιαιρείται σε είδη εσόδων που χαρακτηρίζονται από τετραψήφιους αριθμούς που μεταβάλλονται κατά μονάδα. Έτσι, η κωδική ομάδα 1140 (ειδικοί φόροι κατανάλωσης) υποδιαιρείται σε 9 είδη εσόδων με κωδικούς αριθμούς από 1141 έως 1149. Η τελευταία αυτή κωδική υποδιαίρεση προσδιορίζει επακριβώς το συγκεκριμένο είδος εσόδου. Η 1141 π.χ. Παριστάνει τον ειδικό φόρο σακχάρως, η 1142 τον ειδικό φόρο βενζίνης κ.ο.κ.

III. Άλλες ταξινομήσεις των εσόδων και δαπανών του ελληνικού δημοσίου.

Η κωδική ταξινόμηση των εξόδων κατά φορέα και αντικείμενο και των εσόδων κατά πηγή και είδος που περιγράψαμε παραπάνω, ακολουθείται κατά την κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού και αποβλέπει, όπως είπαμε, στην αποτελεσματική εκτέλεση του και στην άσκηση όσο το δυνατό αυστηρότερου ελέγχου της δημοσιονομικής διαχείρισης. Πέρα όμως από την κωδική αυτή ταξινόμηση, στην Ελλάδα γίνονται και άλλες ταξινομήσεις των

εσόδων και δαπανών του κράτους και των οργανισμών που ελέγχονται από αυτό. Οι κυριότερες είναι: α) η οικονομική ταξινόμηση που διευκολύνει την πολιτική εξουσία στην άσκηση βραχυχρόνιας πολιτικής για την σταθεροποίηση της οικονομίας και της μακροχρόνιας πολιτικής για την οικονομική ανάπτυξη της χώρας, και β) η λειτουργική ταξινόμηση που πληροφορεί τους πολίτες για τις προτεραιότητες που δίνει η πολιτική εξουσία στους κοινωνικούς στόχους και σκοπούς. Οι ταξινομήσεις αυτές αποτελούν σπουδαίο στατιστικό έργο το οποίο διεξάγεται υπεύθυνα από τη Γενική Διεύθυνση Εθνικών Λογαριασμών του Υπουργείου Συντονισμού καθώς και από την Εθνική Στατιστική Υπηρεσία. Για να διευκολύνεται μάλιστα το έργο των υπηρεσιών αυτών ο Κώδικας Δημοσίου Λογιστικού στο άρθρο 6 παρ.2 εδαφ.2 προβλέπει τα εξής για την ταξινόμηση των κρατικών εσόδων και εξόδων: « Η ταξινόμησης αυτή δέον α) να τείνει εις την ευχερή κατάρτιση των Εθνικών Λογαριασμών, β) να επιτρέπη την σύγκρισιν των μεγεθών του προϋπολογισμού διαχρονικώς ως και τούτων προς τα μεγέθη άλλων χωρών, γ) να απεικονίζη την κυβερνητικήν πολιτικήν εις όλους τους τομείς της κρατικής δραστηριότητος». (Πηγή Γενικό Λογιστήριο του Κράτους).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΟΙ ΦΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

4.1 Η διαδικασία του προϋπολογισμού.

Ο κρατικός προϋπολογισμός δεν είναι μόνο ένα μέσο για την καλή διαχείριση του δημόσιου χρήματος. Στην ουσία είναι ένας μηχανισμός, μια διαδικασία με την οποία λαμβάνονται, εκτελούνται και ελέγχονται αποφάσεις που αφορούν ζητήματα δημοσιονομικής επιλογής όπως είναι ο εφοδιασμός της κοινωνίας με δημόσια αγαθά, η ρύθμιση των εξωτερικών οικονομιών και επιβαρύνσεων, η αναδιανομή του εισοδήματος, η σταθεροποίηση της οικονομίας, οι κοινωνικά επιθυμητές προσαρμογές του ρυθμού οικονομικής ανάπτυξης κτλ. Έτσι, μπορούμε να πούμε ότι η διαδικασία του κρατικού προϋπολογισμού με την οποία παίρνονται, εκτελούνται και ελέγχονται αποφάσεις για δημοσιονομικά ζητήματα, όπως αυτά που αναφέραμε, είναι ουσιαστικά μια πολιτική διαδικασία.

Στις αστικές κοινωνίες στις οποίες λειτουργεί η πολιτική δημοκρατία, η διαδικασία του προϋπολογισμού, ακολουθεί τέσσερις διαδοχικές φάσεις:

- Την κατάρτιση.
- Την ψήφιση.
- Την εκτέλεση.
- Τον έλεγχο του προϋπολογισμού.

Θα πρέπει να σημειώσουμε, ότι στις γνωστές έμμεσες δημοκρατίες, στη διαδικασία του προϋπολογισμού εμπλέκονται φανερά ή καλυμμένα περισσότερα από ένα κέντρα εξουσίας. Η Βουλή με τους αντιπροσώπους και τα κόμματα, η κυβέρνηση, η κρατική γραφειοκρατία (δημόσια διοίκηση) που ουσιαστικά ελέγχει το μηχανισμό πληροφόρησης, οι κοινωνικές ομάδες ή τάξεις και μερίδες των τάξεων με ανταγωνιστικά, συνήθως, συμφέροντα. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε τις φάσεις της διαδικασίας του προϋπολογισμού που ακολουθείται συνήθως στις γνωστές πολιτικές δημοκρατίες καθώς και τα κέντρα κρατικής εξουσίας που παίζουν κυρίαρχο ρόλο στην κάθε φάση.

ΦΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΚΡΑΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

ΦΑΣΕΙΣ	ΑΡΜΟΔΙΟ ΚΕΝΤΡΟ ΕΞΟΥΣΙΑΣ
Κατάρτιση	Εκτελεστική εξουσία (Πρόεδρος της Δημοκρατίας ή Υπουργός Οικονομικών)
Ψήφιση	Νομοθετική εξουσία (Βουλή ή Βουλή και Γερουσία)
Εκτέλεση	Εκτελεστική εξουσία (υπουργεία)
Έλεγχος	Εκτελεστική και Νομοθετική εξουσία ή και ανεξάρτητο δικαστικό σώμα.

4.2 Η κατάρτιση του προϋπολογισμού.

Κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού είναι η φάση προετοιμασίας του Σχεδίου του προϋπολογισμού, το οποίο στη συνέχεια υποβάλλεται στη νομοθετική εξουσία για συζήτηση και ψήφιση.

Με την κατάρτιση του προϋπολογισμού σχετίζονται τα εξής θέματα: α) Ποια όργανα είναι αρμόδια και ποια διαδικασία ακολουθούν για την κατάρτιση του προϋπολογισμού, β) Τι αποφάσεις λαμβάνονται και από ποιους στη φάση αυτή, γ) Με ποιους τρόπους γίνεται η εκτίμηση των εσόδων και εξόδων του καταρτιζόμενου προϋπολογισμού κ.α.

4.2.1 Διαδικασία κατάρτισης του κρατικού προϋπολογισμού.

Παρά τις διαφορές που υπάρχουν από χώρα σε χώρα, η διαδικασία που ακολουθείται, συνήθως, για την κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού έχει σε γενικές γραμμές ως εξής: Η αρμοδιότητα για την κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού ανήκει στην εκτελεστική εξουσία. Συνήθως, ορίζεται ένα κεντρικό όργανο της εκτελεστικής εξουσίας το οποίο είναι υπεύθυνο για την κατάρτιση του προϋπολογισμού. Στις περισσότερες χώρες το όργανο αυτό είναι ο Υπουργός των Οικονομικών σε μερικές όμως άλλες είναι ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας (ΗΠΑ). Στη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού συμμετέχουν οι κρατικές υπηρεσίες ορισμένου βαθμού και πάνω στην οργανωτική πυραμίδα της εκτελεστικής εξουσίας. Συνήθως συμμετέχουν οι γενικές διευθύνσεις και διευθύνσεις των υπουργείων ή άλλες υπηρεσίες αντίστοιχου βαθμού (ΑΕΙ) καθώς και οι υπουργοί. Οι υπηρεσίες αυτές ονομάζονται φορείς.

Η εργασία για την κατάρτιση του προϋπολογισμού αρχίζει συνήθως από τους φορείς κατώτερου βαθμού που είναι οι διευθύνσεις και γενικές διευθύνσεις. Αρκετό χρόνο πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός, οι φορείς κατώτερου βαθμού συντάσσουν προσχέδιο προϋπολογισμού εξόδων για τις δραστηριότητες τους. Κατά την κατάρτιση των προσχεδίων αυτών, οι φορείς ενεργούν ανεξάρτητα ο ένας από τον άλλον. Συνήθως, όμως, το κεντρικό όργανο που είναι αρμόδιο για τη διαμόρφωση του τελικού σχεδίου του γενικού προϋπολογισμού του κράτους (Υπουργός Οικονομικών ή Πρόεδρος της Δημοκρατίας) διαβιβάζει στους φορείς οδηγίες για την κατάρτιση του προϋπολογισμού τους. Τα προσχέδια των προϋπολογισμών που συντάσσουν οι φορείς διαβιβάζονται στους διαδοχικά ανώτερους φορείς. Τελικά τα προσχέδια φτάνουν στον αρμόδιο υπουργό, που με βάση αυτά και τις πληροφορίες και παρατηρήσεις των τεχνοοικονομικών του υπηρεσιών συντάσσει το προσχέδιο προϋπολογισμού του υπουργείου του. Στη συνέχεια οι προϋπολογισμοί των υπουργείων διαβιβάζονται στο υπεύθυνο, για τη σύνταξη του γενικού προϋπολογισμού, κεντρικό όργανο (π.χ. Υπουργό Οικονομικών). Το κεντρικό αυτό όργανο με βάση τις προβλέψεις που κάνει για το ύψος των κρατικών εσόδων, τις πληροφορίες που του δίνουν οι τεχνοοικονομικές του υπηρεσίες για τη σκοπιμότητα των διάφορων κρατικών δραστηριοτήτων και τις γενικές κατευθύνσεις της οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής που έχει χαράξει η Κυβέρνηση, διαμορφώνει το τελικό σχέδιο προϋπολογισμού του κράτους. Συνήθως το όργανο αυτό συνεννοείται με τους διάφορους φορείς, κυρίως με τους υπουργούς, για την αναμόρφωση του προϋπολογισμού τους. Στις περισσότερες περιπτώσεις, στη συζήτηση για τη διαμόρφωση του τελικού σχεδίου προϋπολογισμού του κάθε υπουργείου συμμετέχουν και οι άλλοι υπουργοί. Σε πολλές χώρες το τελικό σχέδιο

προϋπολογισμού του κράτους είναι αποτέλεσμα διαπραγματεύσεων και συμβιβασμών ανάμεσα στους υπουργούς.

Στην Ελλάδα υπεύθυνο κεντρικό όργανο της εκτελεστικής εξουσίας για την κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού είναι σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.2 του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού ο υπουργός των Οικονομικών. Αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών στην οποία έχει ανατεθεί η διεξαγωγή της εργασίας που χρειάζεται για τη σύνταξη του προϋπολογισμού είναι το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους. Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού στην Ελλάδα αρχίζει το καλοκαίρι, έξι περίπου μήνες πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους. Την περίοδο αυτή το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους στέλνει στα υπουργεία και στις νομαρχίες, δηλαδή στους φορείς πρώτου βαθμού, εγκύκλιο με οδηγίες για τον τρόπο με τον οποίο θα καταρτίσουν το σχέδιο προϋπολογισμού τους και για το χρόνο που θα πρέπει να το υποβάλουν στο Γενικό Λογιστήριο. Στη συνέχεια το κάθε υπουργείο ζητάει από τις διευθύνσεις, υποδιευθύνσεις κτλ. δηλαδή από τους φορείς κατώτερου βαθμού που υπάγονται στη δικαιοδοσία του, να του στείλουν στοιχεία για τα προβλεπόμενα έξοδα τους (και τα τυχόν έσοδα τους). Τα στοιχεία αυτά επεξεργάζεται η οικονομική υπηρεσία του υπουργείου σε συνεργασία με την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών (Υπηρεσία Εντελλομένων εξόδων) που εδρεύει στο κάθε υπουργείο. Οι υπηρεσίες αυτές διατυπώνουν τις παρατηρήσεις τους για τυχόν αναδιάρθρωση ή περικοπή των εξόδων που προβλέπουν οι φορείς κατώτερου βαθμού για τις δραστηριότητες τους. Οι παρατηρήσεις αυτές τίθενται υπόψη του υπουργού ο οποίος δίνει στην οικονομική του υπηρεσία τις τελικές οδηγίες για την κατάρτιση του Σχεδίου Προϋπολογισμού του υπουργείου του. Το Σχέδιο Προϋπολογισμού του κάθε υπουργείου υπογράφεται από τον υπουργό και υποβάλλεται στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

Το Γενικό Λογιστήριο, αφού συγκεντρώσει τα Σχέδια Προϋπολογισμών των υπουργείων, προχωρεί στην τελική τους επεξεργασία, διατυπώνει παρατηρήσεις για τυχόν αναδιρθρώσεις και προσαρμογές των σχεδίων αυτών και τα εντάσσει στο Τελικό Σχέδιο Προϋπολογισμού του Κράτους. Στην τελική αυτή φάση επεξεργασίας του προϋπολογισμού, αποφασιστικό ρόλο παίζει ο Υπουργός των Οικονομικών. Με βάση το ύψος των προβλεπόμενων εσόδων, τις παρατηρήσεις και εισηγήσεις που διατυπώνουν οι τεχνοοικονομικές του υπηρεσίες για τη σκοπιμότητα των προγραμμάτων δραστηριοτήτων των διαφόρων φορέων και τους στόχους οικονομικής και δημοσιονομικής πολιτικής που έχει χαράξει η κυβέρνηση, ο Υπουργός Οικονομικών επιφέρει τις τελικές προσαρμογές στο συνολικό ύψος και τη διάρθρωση των εξόδων κατά δραστηριότητες και φορείς. Προκειμένου να προσαρμόσει τον προϋπολογισμό στους οικονομικούς και δημοσιονομικούς στόχους της κυβέρνησης, ο Υπουργός Οικονομικών έχει το δικαίωμα να προβαίνει ακόμη και σε περικοπές ορισμένων από τα προβλεπόμενα έξοδα των υπουργείων. Το δικαίωμα, βεβαίως, αυτό, δεν ορίζεται ρητά με συγκεκριμένη νομοθετική διάταξη, αλλά προκύπτει έμμεσα από την ευθύνη που αναθέτει γενικά ο Νόμος (Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού) στον υπουργό να διαχειρίζεται και να εποπτεύει τα οικονομικά του κράτους. Βεβαίως, η εξουσία αυτή του υπουργού υπόκειται σε περιορισμούς. Πρώτον, δεν μπορεί να προβαίνει σε περικοπές των ανελαστικών λεγόμενων εξόδων, δηλαδή, των εξόδων που ορίζονται ρητά με νόμο ή σύμβαση (μισθοί δημοσίων υπαλλήλων, τόκοι δημοσίου χρέους κ.α) γιατί μια τέτοια ενέργεια έρχεται σε αντίθεση με το νόμο. Δεύτερον, ο Υπουργός Οικονομικών πριν προβεί σε αναμόρφωση και κυρίως σε περικοπή των εξόδων κάποιου υπουργείου έρχεται προηγουμένως σε συνεννόηση με τον αρμόδιο υπουργό. Αν υπάρξει διαφωνία μεταξύ

αυτών, τη διαφωνία λύνει η Οικονομική Επιτροπή των Υπουργών ή ο Πρωθυπουργός.

Όσα εκθέσαμε παραπάνω αφορούν κυρίως τον προϋπολογισμό εξόδων. Ο προϋπολογισμός εσόδων καταρτίζεται από τον Υπουργό Οικονομικών σε συνεργασία με τη Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

Τέλος, για την κατάρτιση Προϋπολογισμού Δημοσίων Επενδύσεων ακολουθείται διαφορετική κάπως διαδικασία. Υπεύθυνος για την κατάρτιση του, είναι ο Υπουργός Συντονισμού και Προγραμματισμού, στην αρμοδιότητα του οποίου υπάγεται και η σύνταξη των πενταετών προγραμμάτων οικονομικής και κοινωνικής ανάπτυξης της χώρας. Το Υπουργείο Συντονισμού και Προγραμματισμού καταρτίζει το Σχέδιο προϋπολογισμού δημοσίων επενδύσεων κατά φορείς και τομείς οικονομικής δραστηριότητας. Το Σχέδιο αυτό αποστέλλεται στο Γενικό λογιστήριο και εντάσσεται στον Γενικό Προϋπολογισμό του Κράτους.

4.2.2 Τι αποφασίζεται και από ποιους κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού.

Κατά τη φάση κατάρτισης του προϋπολογισμού λαμβάνονται σημαντικές αποφάσεις, τόσο σε επίπεδο φορέων όσο και σε επίπεδο κεντρικού οργάνου που είναι υπεύθυνο για τη σύνταξη του προϋπολογισμού.

Οι απαιτήσεις των φορέων για πιστώσεις. Σε επίπεδο φορέων οι αποφάσεις που λαμβάνονται κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού αφορούν το εξής βασικό ζήτημα: Τι χρηματικό πόσο θα ζητήσει ο κάθε φορέας από την κυβέρνηση για να καλύψει τα έξοδα του στο επόμενο έτος; Με αλλά λόγια στη φάση αυτή ο κάθε φορέας αποφασίζει τις απαιτήσεις του σε πιστώσεις.

Για να αποφασίσει ο φορέας ποσά χρήματα θα ζητήσει, πρέπει προηγουμένως να πάρει άλλες σημαντικές αποφάσεις: Ποιες από τις παλιές δραστηριότητες του θα συνεχιστούν και τι καινούρια προγράμματα δραστηριοτήτων θα θέσει σε εφαρμογή κατά το νέο οικονομικό έτος; Οι αποφάσεις πάνω στα δυο αυτά ζητήματα δεν είναι εύκολη υπόθεση. Οι φορείς κυρίως του ανώτερου βαθμού (υπουργοί) πρέπει να λάβουν υπόψη και να σταθμίσουν πλήθος παραγόντων οικονομικούς, τεχνικούς, κοινωνικούς, και πολιτικούς προτού αποφασίσουν τι χρηματικό ποσό θα ζητήσουν και για ποια προγράμματα. Η διαδικασία «λήψης αποφάσεων» για τις απαιτήσεις σε πιστώσεις των φορέων είναι μια περίπλοκη διαδικασία.

Βασικός παράγοντας που βαραίνει στην απόφαση καθορισμού του ύψους των πιστώσεων που θα απαιτήσει ο φορέας είναι η μέθοδος που έχει θεσπιστεί από την κεντρική εξουσία για την κατάρτιση και ψήφιση του προϋπολογισμού. Όπως έχουμε πει, οι βασικότερες εναλλακτικές μέθοδοι είναι δυο: η μέθοδος των οριακών μεταβολών, συνήθως αυξήσεων, και η μέθοδος της μηδενικής βάσης.

Αν εφαρμόζεται η μέθοδος των οριακών αυξήσεων, οι περισσότεροι φορείς ακολουθούν την εξής εύκολη λύση: Αποφασίζουν να απαιτήσουν τουλάχιστον τις πιστώσεις που τους είχαν εγκριθεί στο προηγούμενο έτος αυξημένο κατά ένα ποσοστό λόγω μεταβολής των συνθηκών της αγοράς (άνοδος των τιμών). Οι φορείς προτιμούν τη λύση αυτή, γιατί η πιθανότητα να εγκριθούν οι πιστώσεις που ζητούν, είναι μεγάλη. Η λύση αυτή, όμως παρουσιάζει σοβαρά μειονεκτήματα, κυρίως το μειονέκτημα ότι συνεχίζονται δραστηριότητες που αποφέρουν καθαρό όφελος μικρότερο σε σύγκριση με νέα προγράμματα μη ενταγμένα στον προϋπολογισμό του φορέα.

Υπάρχουν βεβαίως οι καινοτόμοι προϊστάμενοι φορέων (γραφειοκράτες και υπουργοί) που, χωρίς να αυξάνουν το συνολικό ύψος πιστώσεων που ζητούν, εντάσσουν στον προϋπολογισμό του νέα προγράμματα δραστηριοτήτων σε

αντικατάσταση των παλαιών, μεταβάλλοντας απλώς τη διάρθρωση των δαπανών τους.

Υπάρχουν, τέλος, φορείς που διακινδυνεύουν να προσθέσουν τα νέα προγράμματα που θεωρούν σκόπιμα στα ήδη συνεχιζόμενα, διογκώνοντας έτσι το ύψος των πιστώσεων που ζητούν. Στην τελευταία αυτή περίπτωση η πιθανότητα να εγκριθούν οι αυξημένες πιστώσεις είναι μικρή, όταν μάλιστα η αύξηση των πιστώσεων είναι υπερβολικά μεγάλη και ο φορέας δεν εμπνέει εμπιστοσύνη στον Υπουργό Οικονομικών, γιατί ζητάει συνεχώς μεγαλύτερες πιστώσεις από αυτές που συνήθως παίρνει.

Αν, τώρα, εφαρμόζεται η μέθοδος της μηδενικής βάσης, οι φορείς είναι υποχρεωμένοι να αξιολογούν εξυπαρχής, κάθε φορά που καταρτίζουν τον προϋπολογισμό τους, τη σκοπιμότητα των παλαιών δραστηριοτήτων μαζί με τις νέες. Σ' αυτή την περίπτωση πώς αποφασίζουν το ύψος των πιστώσεων που θα ζητήσουν; Η ευκολότερη λύση θα ήταν η εξής: Από τα εναλλακτικά προγράμματα δραστηριοτήτων, παλαιά και νέα, οι φορείς να επιλέξουν εκείνα που θεωρούν ότι είναι επιθυμητά. Στη συνέχεια με βάση τα οικονομικά και τεχνικά δεδομένα της αγοράς να υπολογίσουν το κόστος του κάθε προγράμματος και να το κλιμακώσουν χρονικά. Κατόπιν να προσθέσουν το κόστος όλων των προγραμμάτων για το επόμενο έτος και να ζητήσουν ισόποσο ύψος πιστώσεων.

Η εισήγηση του Κεντρικού Οργάνου για το ύψος και τη διάρθρωση των πιστώσεων. Σε επίπεδο κεντρικού οργάνου, υπεύθυνου για τη σύνταξη του προϋπολογισμού, οι αποφάσεις που λαμβάνονται στη φάση της κατάρτισης αφορούν το συνολικό ύψος των πιστώσεων και τη διάρθρωση τους κατά προγράμματα δραστηριότητας και κατά φορείς τα οποία θα εισηγηθεί στο ή στα νομοθετικά σώματα. Οι αποφάσεις αυτές επηρεάζονται από πλήθος παράγοντες, οι κυριότεροι είναι οι εξής: α) Οι προτιμήσεις των ψηφοφόρων και κυρίως εκείνων που ψήφισαν το κόμμα ή τα κόμματα που βρίσκονται στην κυβέρνηση. Ο προϋπολογισμός που καταρτίζει ο Υπουργός Οικονομικών δεν μπορεί να απέχει πολύ από το δημοσιονομικό πρόγραμμα που εξήγγειλε κατά τις εκλογές το κόμμα που κυβερνά και το οποίο (πρόγραμμα) εκφράζει *grosso modo* τις προτιμήσεις των πολιτών που ψήφισαν το κόμμα αυτό. β) Η δημοσιονομική πολιτική που έχει χαράξει η κυβέρνηση για να αντιμετωπίσει τις βραχυχρόνιες διακυμάνσεις της οικονομίας. γ) Το κόστος και το όφελος των διαφόρων προγραμμάτων που προκύπτει από τις τεχνοοικονομικές μελέτες σκοπιμότητας. δ) Οι πιέσεις των διαφόρων ομάδων συμφερόντων.

Σταθμίζοντας αυτούς και πολλούς άλλους παράγοντες ο Υπουργός οικονομικών αποφασίζει τελικά για το συνολικό ύψος των εξόδων και τη διάρθρωση τους κατά προγράμματα κρατικής δραστηριότητας και κατά φορείς, που θα εισηγηθεί στο Νομοθετικό Σώμα.

4.2.3 Η εκτίμηση των εξόδων και εσόδων του προϋπολογισμού.

Μια βασική εργασία την οποία επωμίζονται οι κρατικές υπηρεσίες που ασχολούνται με την προετοιμασία του προϋπολογισμού, είναι η εκτίμηση των εξόδων και εσόδων για το οικονομικό έτος στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός. Οι κυριότεροι τρόποι εκτίμησης των εσόδων και εξόδων είναι οι εξής:

Εκτίμηση των εξόδων. Πολλές, ίσως οι περισσότερες, από τις δαπάνες του κράτους μπορούν να εκτιμούνται με αρκετή ακρίβεια. Από η στιγμή που θα αποφασιστούν τα προγράμματα κρατικών δραστηριοτήτων, παλαιά και νέα, και η χρονική τους κλιμάκωση, οι οικονομικές υπηρεσίες μπορούν να εκτιμήσουν το ύψος των δαπανών για το έτος του προϋπολογισμού ως εξής: υπολογίζουν τις εισροές σε

φυσικές μονάδες που πρόκειται να αγοραστούν μέσα στο έτος αυτό, με βάση τις τεχνικές μεθόδους που έχουν αποφασιστεί: υπηρεσίες προσωπικού, μισθώσεις ακινήτων, υλικά, καύσιμα, κτλ. Στη συνέχεια, με βάση τις τιμές των εισροών εκτιμούν τη χρηματική δαπάνη. Εδώ η εκτίμηση για κάθε εισροή δεν μπορεί να γίνει με τον ίδιο βαθμό ακρίβειας, κι αυτό γιατί δεν μπορεί να προβλεφθεί με την ίδια ακρίβεια η τιμή τους. Παραδείγματος χάρη, οι δαπάνες για υπηρεσίες προσωπικού μπορούν να προβλεφθούν με μεγάλη ακρίβεια, διότι ο αριθμός των υπηρετούντων δημοσίων υπαλλήλων είναι γνωστός. Γνωστό είναι επίσης, το μισθολόγιο των υπαλλήλων αυτών, οι αυξήσεις που πρόκειται να δοθούν και οι προσαρμογές λόγω προαγωγών. Με μικρότερη ακρίβεια, όμως, μπορούν να προβλεφθούν οι δαπάνες για προμήθεια υλικών, καυσίμων, κ.α. που οι τιμές τους παρουσιάζουν μεγάλες διακυμάνσεις στην αγορά ή που ορίζονται με διοικητικές πράξεις μονοπωλιακού χαρακτήρα (πετρέλαιο) ή ανεβαίνουν λόγω πληθωρισμού. Στην περίπτωση αυτή η ακρίβεια εκτίμησης της δαπάνης εξαρτάται από την ικανότητα πρόβλεψης της μεταβολής των τιμών.

Υπάρχουν, όμως, κατηγορίες δαπανών που η εκτίμηση του ύψους τους προσκρούει σε σοβαρές ή ακόμη και ανυπερβλήτες δυσκολίες. Πρόκειται, κυρίως, για δαπάνες που το ύψος τους εξαρτάται από απρόβλεπτα γεγονότα ή από παράγοντες που δεν μπορούν να σταθμιστούν εύκολα κατά το χρόνο που καταρτίζεται ο προϋπολογισμός. Οι δαπάνες για παροχή βοήθειας σε σεισμόπληκτους ή σε γεωργούς που καταστρέφεται η παραγωγή τους από θεομηνίες δεν είναι δυνατό να υπολογιστούν με κάποια ακρίβεια, γιατί η διενέργεια τέτοιων δαπανών εξαρτάται από την επέλευση εντελώς τυχαίων γεγονότων.

Εκτίμηση των εσόδων. Για την εκτίμηση των κρατικών εσόδων, κυρίως των φορολογικών, μπορούν να εφαρμοστούν διάφορες μέθοδοι. Μερικές μάλιστα από τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν σε παλαιότερες εποχές εξυπηρετούσαν τη σκοπιμότητα να εμφανίζουν τα έσοδα υποεκτιμημένα ώστε να περιορίζεται η τάση της εκτελεστικής εξουσίας για επέκταση των κρατικών δαπανών και ο προϋπολογισμός να κλείνει ισοσκελισμένος ή και πλεονασματικός.

Στη Γαλλία, π.χ., είχε θεσπιστεί επίσημα από το 1823 και εφαρμοζόταν πάνω από έναν αιώνα ο λεγόμενος κανόνας του προτελευταίου έτους. Σύμφωνα με τον κανόνα αυτό, τα έσοδα για το έτος στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός έπρεπε να προβλεφθούν στο ίδιο επίπεδο με τα έσοδα που είχαν πραγματοποιηθεί το προτελευταίο έτος, δηλαδή, το αμέσως προηγούμενο έτος πριν από την κατάρτιση του προϋπολογισμού. Ο κανόνας αυτός εξυπηρετούσε δυο κυρίως σκοπούς: Πρώτον, περιόριζε τη διακριτική ευχέρεια της εκτελεστικής εξουσίας να υπερεκτιμά τα έσοδα με πρόθεση να επεκτείνει τις δαπάνες και δεύτερον, δημιουργούσε πλεονάσματα στον κρατικό προϋπολογισμό – όταν η οικονομία ήταν επεκτεινόμενη – τα οποία η κυβέρνηση διέθετε για τη βαθμιαία εξόφληση του δημόσιου χρέους.

Μια άλλη μέθοδος για την εκτίμηση των εσόδων του προϋπολογισμού που έχει την προέλευση της στη δημοσιονομική πρακτική του περασμένου αιώνα είναι η μέθοδος της μέσης μεταβολής των τελευταίων ετών. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η πρόβλεψη των εσόδων για το έτος στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός γίνεται με βάση τη μέση ετήσια μεταβολή – αύξηση ή μείωση – των εσόδων που πραγματοποιήθηκαν τα τελευταία τρία ή πέντε έτη. Η μέθοδος αυτή αποτελεί απλή προβολή της τάσης (trend) των εσόδων κατά το παρελθόν. Γι' αυτό ονομάζεται και ιστορική μέθοδος εκτίμησης των εσόδων. Η μέθοδος αυτή, όπως και η προηγούμενη, αποβλέπει στον περιορισμό, σε μικρότερο ίσως βαθμό, της διακριτικής ευχέρειας της εκτελεστικής εξουσίας να υπερεκτιμά τα έσοδα με πρόθεση να επεκτείνει τις δαπάνες.

Στις σύγχρονες αστικές δημοκρατίες που οι λόγοι περιορισμού της εκτελεστικής εξουσίας δεν είναι τόσο ισχυροί όσο σε παλαιότερες εποχές, αναζητούνται και εφαρμόζονται μέθοδοι εκτίμησης των εσόδων που να εξασφαλίζουν το μεγαλύτερο δυνατό βαθμό ακρίβειας. Αυτό επιβάλλεται όχι τόσο από λόγους προσδιορισμού των ορίων επέκτασης των κρατικών δαπανών, όσο από τη διαπίστωση ότι οι αυτόματες μεταβολές των φορολογικών εσόδων, αυτές καθαυτές, επηρεάζουν ουσιωδώς την οικονομική δραστηριότητα και το επίπεδο απασχόλησης και εθνικού εισοδήματος και πρέπει να είναι από τα πριν γνωστές για την άσκηση αποτελεσματικής δημοσιονομικής πολιτικής σταθεροποίησης της οικονομίας. Σε πολλές χώρες, λοιπόν, σήμερα (ΗΠΑ, Σκανδιναβικές χώρες, κ.α.) για την ακριβέστερη δυνατή εκτίμηση των φορολογικών εσόδων, αλλά και για άλλους βεβαίως σκοπούς, έχουν καταστρωθεί αναλυτικά οικονομετρικά υποδείγματα που περιλαμβάνουν μεγάλο αριθμό συναρτήσεων και μεταβλητών.

Στην Ελλάδα από τα μέσα της δεκαετίας του '60 χρησιμοποιείται μια λιγότερο πολύπλοκη, αλλά αρκετά αποτελεσματική μέθοδος για την εκτίμηση των φορολογικών εσόδων: είναι η λεγόμενη μέθοδος της εισοδηματικής ελαστικότητας των φορολογικών εσόδων. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται για την εκτίμηση της αυτόματης μεταβολής των φορολογικών εσόδων, δηλαδή, της μεταβολής που δεν οφείλεται σε αλλαγές της φορολογικής νομοθεσίας αλλά σε μεταβολή της οικονομικής δραστηριότητας και του εθνικού εισοδήματος. Είναι γνωστό ότι το εθνικό εισόδημα και οι μεταβολές του, προσδιορίζουν σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό το ύψος και τις μεταβολές πολλών οικονομικών μεγεθών τα οποία αποτελούν τη φορολογική βάση για πολλούς φόρους. Η αύξηση π.χ. του εθνικού εισοδήματος σημαίνει αύξηση των προσωπικών εισοδημάτων (διανεμηθέντα κέρδη, μισθοί, ενοίκια, κ.α.) και είναι επόμενο να προκαλεί αυτόματη αύξηση των εσόδων από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ή για να αναφέρουμε ένα άλλο παράδειγμα, όταν αυξάνει το εθνικό εισόδημα, η κατανάλωση αυξάνει σε απόλυτο μέγεθος και προκαλείται αυτόματη αύξηση των εσόδων από τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης. Αντίθετες, βέβαια, είναι οι κινήσεις των φορολογικών εσόδων σε περίπτωση μείωσης του εθνικού εισοδήματος.

Πέρα όμως από τις αυτόματες μεταβολές των φορολογικών εσόδων που προκαλεί η μεταβολή του εθνικού εισοδήματος, θα πρέπει κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού να εκτιμηθούν χωριστά οι μεταβολές των φορολογικών εσόδων που επιφέρουν οι αλλαγές στη φορολογική νομοθεσία. Άλλες από τις μεταβολές αυτές μπορούν να υπολογιστούν ευκολότερα και άλλες δυσκολότερα. Αν π.χ. ο νομοθέτης ανεβάσει τους φορολογικούς συντελεστές του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, μπορεί εύκολα να υπολογιστεί η αύξηση των φορολογικών εσόδων, αν γνωρίζαμε τη διανομή του εισοδήματος κατά κλιμάκια και κατά πηγή. Αντίθετα δυσκολότερα θα μπορούσαν να υπολογιστούν π.χ. οι αυξήσεις των εσόδων ύστερα από νομοθετικό καθορισμό υψηλότερων φορολογικών συντελεστών στα διάφορα προϊόντα. Η μεταβολή των φορολογικών εσόδων εδώ εξαρτάται από την ελαστικότητα ζήτησης και προσφοράς των διαφόρων προϊόντων σε σχέση με την τιμή και γι' αυτό το λόγο και οι υπολογισμοί γίνονται αρκετά δύσκολοι.

4.3 Η ψήφιση του προϋπολογισμού.

Το σχέδιο του προϋπολογισμού υποβάλλεται από το υπεύθυνο για την κατάρτιση του όργανο, στο νομοθετικό ή τα νομοθετικά σώματα για συζήτηση και ψήφιση. Σ' αυτή τη φάση λαμβάνεται η πιο σημαντική απόφαση στην όλη διαδικασία του προϋπολογισμού. Αποφασίζεται τι πιστώσεις θα δοθούν στους φορείς για τα

διάφορα προγράμματα κρατικής δραστηριότητας και από ποιες πηγές θα αντληθούν τα έσοδα.

Οι καταστατικοί χάρτες όλων των πολιτικών δημοκρατιών προβλέπουν ρητά ή αναγνωρίζουν εθιμικά την αρμοδιότητα της νομοθετικής εξουσίας για τη λήψη της σοβαρής αυτής απόφασης. Παρ' όλα αυτά σε πολλές χώρες ο ρόλος της νομοθετικής εξουσίας στη διαδικασία ψήφισης του προϋπολογισμού έχει τυπικό χαρακτήρα και στην πραγματικότητα είναι περιορισμένος. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η περίπτωση της Αγγλίας. Το κοινοβούλιο, σχεδόν πάντοτε, εγκρίνει τον προϋπολογισμό και τα φορολογικά νομοσχέδια όπως τα αποφασίζει και τα εισηγείται ο Υπουργός Οικονομικών. Η συζήτηση και η ψήφιση του προϋπολογισμού στο Κοινοβούλιο δίνει απλώς την ευκαιρία στη μεν κυβέρνηση να εκθέσει τους δημοσιοοικονομικούς της στόχους, στη δε αντιπολίτευση, να ασκήσει κριτική στην οικονομική πολιτική της κυβέρνησης.

Στην Ελλάδα ο ρόλος της νομοθετικής εξουσίας κατά τη διαδικασία ψήφισης του προϋπολογισμού είναι στην πραγματικότητα περιορισμένος και έχει τυπικό μάλλον χαρακτήρα. Η Βουλή δεν προβαίνει σε εξονυχιστική εξέταση των διαφόρων προγραμμάτων και κονδυλίων του προϋπολογισμού, ούτε τροποποιεί συνήθως τα κονδύλια των εξόδων, παρόλο που κατά το Σύνταγμα έχει την εξουσία αυτή για ορισμένες τουλάχιστον κατηγορίες δαπανών. Στην πράξη η Βουλή εγκρίνει τον προϋπολογισμό όπως καταρτίζεται από τον Υπουργό Οικονομικών.

Η διαδικασία ψήφισης του προϋπολογισμού που προβλέπεται από το Σύνταγμα του 1975, τον Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού και τον Κώδικα Κανονισμού Εργασιών της Βουλής έχει ως εξής: Ο προϋπολογισμός εισάγεται στη Βουλή για συζήτηση και ψήφιση από τον Υπουργό Οικονομικών. Μαζί με τον προϋπολογισμό ο υπουργός υποβάλλει στη Βουλή και σχετική εισηγητική έκθεση. Ο προϋπολογισμός πρέπει να κατατεθεί στη Βουλή ένα μήνα πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους στο οποίο αναφέρεται. Την υποχρέωση αυτή σπάνια τηρούσαν οι ελληνικές κυβερνήσεις στο παρελθόν και η ανωμαλία ρυθμιζόταν με το λεγόμενο «σύστημα των προσωρινών δωδεκατημορίων». Κατά τα τελευταία όμως χρόνια ο προϋπολογισμός κατατίθεται στη Βουλή και ψηφίζεται μέσα στα προβλεπόμενα χρονικά όρια.

Πριν να συζητηθεί το Σχέδιο του Προϋπολογισμού στην Ολομέλεια της Βουλής παραπέμπεται σε ειδική επιτροπή η οποία υποτίθεται ότι αναλύει και εξετάζει το περιεχόμενο του. Η επιτροπή ορίζει εισηγητές από την πλειοψηφία και τη μειοψηφία που συντάσσουν δυο εκθέσεις: μια των εισηγητών της πλειοψηφίας και μια των εισηγητών της μειοψηφίας. Και οι δυο εκθέσεις συνήθως περιορίζονται σε γενικές διαπιστώσεις που αφορούν τη δημοσιονομική και γενικότερη οικονομική πολιτική της κυβέρνησης και δεν υπεισέρχονται σε λεπτομερείς αξιολογήσεις της σκοπιμότητας των διαφόρων προγραμμάτων και κονδυλίων που περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό. Η έκθεση των εισηγητών της πλειοψηφίας δικαιολογεί συνήθως την οικονομική και ειδικότερα τη δημοσιονομική πολιτική που ακολουθεί η κυβέρνηση, ενώ η έκθεση των εισηγητών της μειοψηφίας ασκεί κριτική στην πολιτική αυτή.

Στη συνέχεια το Σχέδιο του Προϋπολογισμού μαζί με τις εκθέσεις της πλειοψηφίας και της μειοψηφίας, καθώς και την εισηγητική έκθεση του Υπουργού των Οικονομικών, διαβιβάζεται στη Βουλή για συζήτηση και ψήφιση. Η συζήτηση πάνω στον προϋπολογισμό δεν μπορεί να κρατήσει πάνω από τέσσερις ημέρες.

4.4 Η εκτέλεση του προϋπολογισμού.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού αναφέρεται στην πραγματοποίηση των εσόδων και εξόδων που αναγράφονται σ' αυτόν, και αρχίζει με την έναρξη του οικονομικού έτους για το οποίο ψηφίστηκε από τη Βουλή.

Με την εκτέλεση του προϋπολογισμού σχετίζονται αρκετά ενδιαφέροντα θέματα πρακτικής αξίας όπως: Ποια όργανα είναι αρμόδια για την εκτέλεση του προϋπολογισμού, ποια τα όρια της εξουσίας τους και ποιες οι ευθύνες τους, ποια διαδικασία ακολουθείται για την εκτέλεση του προϋπολογισμού εσόδων και ποια για την εκτέλεση του προϋπολογισμού εξόδων, ποιοι έλεγχοι εξασφαλίζουν χρηστή διαχείριση του «δημόσιου χρήματος», κτλ. Πρέπει εδώ να τονιστεί ιδιαίτερα, ότι η αποτελεσματική εκτέλεση του προϋπολογισμού έχει μεγάλη σημασία: από αυτήν εξαρτάται η πραγματοποίηση των δημοσιονομικών στόχων της κυβέρνησης και σε μεγάλο βαθμό η επιτυχία της οικονομικής πολιτικής.

4.4.1 Όργανα αρμόδια για την εκτέλεση του προϋπολογισμού.

Στην εκτέλεση του προϋπολογισμού παρεμβαίνουν πολλά όργανα της δημόσιας κυρίως διοίκησης. Τα κυριότερα είναι τα εξής:

Ο Υπουργός Οικονομικών. Σύμφωνα με το νόμο (Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού, άρθρο 2) « Ο Υπουργός Οικονομικών είναι αρμόδιος δια την γενική διαχείρισιν του προϋπολογισμού και την εντός των νομίμων ορίων εκτέλεσιν αυτού». Άρα, πρωταρχικά, αρμόδιος για την εκτέλεση του προϋπολογισμού είναι ο Υπουργός Οικονομικών. Την αρμοδιότητα του αυτή ο υπουργός ασκεί με τις υπηρεσίες του υπουργείου του και κυρίως με το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους. Οι εξουσίες του Υπουργού Οικονομικών κατά την εκτέλεση κυρίως του προϋπολογισμού εξόδων είναι μεγάλες. Αναφέρουμε εδώ τις σημαντικότερες:

- Ο Υπουργός Οικονομικών μέσω των υπηρεσιών εντελλομένων εξόδων του υπουργείου του που εδρεύουν στα άλλα υπουργεία, ελέγχει αν οι υποχρεώσεις σε βάρος του Δημοσίου που ανέλαβαν οι διατάκτες είναι νόμιμες και αν βρίσκονται μέσα στα όρια που προβλέπονται στον προϋπολογισμό και ορίζονται με πράξεις του.
- Ο Υπουργός Οικονομικών είναι εξουσιοδοτημένος από το νόμο να ορίζει με πράξεις του, για ορισμένη χρονική περίοδο, το «ποσοστό διαθέσεως πιστώσεων», το οποίο δεν μπορούν να υπερβούν οι φορείς (διατάκτες).
- Ο Υπουργός Οικονομικών έχει την ευχέρεια, σε δύσκολες δημοσιονομικές συνθήκες ή για άλλους λόγους οικονομικής πολιτικής, να θέτει όρια στις πληρωμές για δαπάνες των φορέων και για ορισμένη χρονική περίοδο.

Με αυτές κυρίως τις εξουσίες ο Υπουργός Οικονομικών παρακολουθεί την εκτέλεση του προϋπολογισμού και μπορεί να παρεμβαίνει κάθε στιγμή στην πραγματοποίηση κυρίως των εξόδων, όταν αυτό επιβάλλεται από δημοσιονομικές στενότητες ή από μεταβολές των οικονομικών συνθηκών.

Οι κύριοι και δευτερεύοντες διατάκτες. Διατάκτες είναι τα όργανα τα οποία αναλαμβάνουν υποχρεώσεις για τη διενέργεια κρατικών δαπανών μέσα στα όρια των πιστώσεων που προβλέπονται από τον προϋπολογισμό τους. Οι διατάκτες είναι τα όργανα εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Διακρίνονται σε κύριους και δευτερεύοντες: Κύριοι διατάκτες είναι οι υπουργοί οι οποίοι διαθέτουν τις πιστώσεις που αναγράφονται στον προϋπολογισμό του υπουργείου τους. Οι κύριοι διατάκτες

μπορούν να μεταβιβάσουν το σύνολο ή μέρος των πιστώσεων τους σε επιτρόπους ή δευτερεύοντες διατάκτες. Οι δευτερεύοντες διατάκτες αναλαμβάνουν υποχρεώσεις μέσα στα όρια των πιστώσεων που τους έχουν μεταβιβαστεί από τους κύριους διατάκτες.

Οικονομικές εφορίες, δημόσια ταμεία και τελωνεία. Τα όργανα αυτά παίζουν σημαντικό ρόλο στην εκτέλεση του προϋπολογισμού εσόδων: Οι οικονομικές εφορίες έχουν αναλάβει το έργο της βεβαίωσης των περισσότερων πηγών κρατικών εσόδων. Η βεβαίωση των εσόδων είναι το στάδιο της εκτέλεσης του προϋπολογισμού εσόδων που συνήθως προηγείται της είσπραξης. Το έργο της είσπραξης των κρατικών εσόδων έχουν αναλάβει τα δημόσια ταμεία. Τέλος, τα τελωνεία ασχολούνται και με τη βεβαίωση και με την είσπραξη δασμών και φόρων που επιβάλλονται στα εισαγόμενα προϊόντα.

Οι δημόσιοι υπόλογοι. Είναι τα πρόσωπα που έχουν από το νόμο αρμοδιότητα να διαχειρίζονται χρήματα, αξίες, ή υλικά που ανήκουν στο κράτος ή άλλα Ν.Π.Δ.Δ. Η ευρεία έννοια του δημόσιου υπόλογου περιλαμβάνει κάθε πρόσωπο που, έστω και περιστασιακά και χωρίς να είναι από το νόμο εξουσιοδοτημένο, αναμιγνύεται στη διαχείριση του «δημόσιου πλούτου». Δημόσιοι υπόλογοι που είναι από το νόμο αρμόδιοι για δημόσια διαχείριση είναι οι διευθυντές ταμείων, οι ελεγκτές, οι διαχειριστές και οι επιμελητές εισπράξεων.

Η Τράπεζα της Ελλάδος. Στην Τράπεζα της Ελλάδος συγκεντρώνονται οι εισπράξεις των εσόδων του κράτους. Όταν κατατίθενται κρατικά έσοδα στην Τράπεζα της Ελλάδος, πιστώνεται ο λογαριασμός «Συγκεντρώσεως Εσόδων και Πληρωμών του Δημοσίου» που λειτουργεί στην τράπεζα αυτή. Από το λογαριασμό αυτό αναλαμβάνουν καθημερινά χρηματικά ποσά τα δημόσια ταμεία και ενεργούν τις πληρωμές τους. Με τα αναλαμβανόμενα ποσά χρεώνεται ο παραπάνω λογαριασμός. Όπως βλέπουμε, με τη διαχείριση αυτή η Τράπεζα της Ελλάδος παίζει σημαντικό ρόλο στην εκτέλεση του Κρατικού Προϋπολογισμού.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Κατά την εκτέλεση του προϋπολογισμού εξόδων και συγκεκριμένα πριν από την πληρωμή κάθε δαπάνης, το Ελεγκτικό Συνέδριο ενεργεί προληπτικό έλεγχο. Ο έλεγχος αυτός, αφορά τη νομιμότητα και όχι τη σκοπιμότητα της δαπάνης. Το Ελεγκτικό Συνέδριο που ασκεί αυτόν και άλλους έλεγχους αποτελεί διοικητικό δικαστήριο που υπάγεται στην αρμοδιότητα του Υπουργού Οικονομικών. Αποτελείται από τον πρόεδρο, τρεις αντιπροέδρους, δεκαεπτά συμβούλους και δεκαπέντε παρέδρους.

4.5 Η εκτέλεση του προϋπολογισμού εσόδων.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού εσόδων συντελείται σε δύο διαφορετικά στάδια: Τη βεβαίωση και την είσπραξη. Το στάδιο της βεβαίωσης προηγείται συνήθως του σταδίου της είσπραξης εσόδων. Εξάλλου τα όργανα που ενεργούν τη βεβαίωση των εσόδων είναι συνήθως διαφορετικά από τα όργανα που ενεργούν την είσπραξη κι αυτό για να αποφεύγονται καταχρήσεις που θα μπορούσαν να συμβούν αν το ίδιο πρόσωπο ήταν αρμόδιο για τη βεβαίωση και είσπραξη των εσόδων. Συνήθως η βεβαίωση του εσόδου γίνεται από τον οικονομικό έφορο ενώ η είσπραξη από τον δημόσιο ταμία.

Η βεβαίωση των εσόδων. Βεβαίωση δημόσιου εσόδου είναι εκτελεστική πράξη του αρμόδιου σε κάθε περίπτωση υπηρεσιακού οργάνου (οικονομικός έφορος, διευθυντής τελωνείου κτλ.) με την οποία διαπιστώνεται η νόμιμη απαίτηση του Δημοσίου και καθορίζονται το πρόσωπο που είναι υπόχρεο για την καταβολή του

εσόδου, το είδος και το ύψος του εσόδου και το αρμόδιο για την είσπραξη του δημόσιου ταμείου.

Αρμόδιες υπηρεσίες για τη βεβαίωση του μεγαλύτερου μέρους των κρατικών εσόδων είναι οι οικονομικές εφορίες. Οι υπηρεσίες αυτές έχουν αναλάβει τη βεβαίωση όλων των φόρων που επιβάλλονται στο εσωτερικό της χώρας (φόροι εισοδήματος, φόροι κληρονομιών, κτλ.) . Επίσης αρμόδιες υπηρεσίες για τη βεβαίωση των εσόδων που προέρχονται από δασμούς και φόρους που επιβάλλονται στα εισαγόμενα προϊόντα, είναι τα τελωνεία. Αλλά και άλλα όργανα είναι αρμόδια για τη βεβαίωση άλλων πηγών εσόδων όπως οι γραμματείς των δικαστηρίων για τη βεβαίωση των δικαστικών εξόδων και των χρηματικών ποινών, οι δημόσιες υπηρεσίες που επιβάλλουν πρόστιμα και τέλη κ.α.

Η βεβαίωση των φόρων από τις οικονομικές εφορίες γίνεται ως εξής: Πριν από την πράξη της βεβαίωσης, οι οικονομικές εφορίες προβαίνουν στις απαραίτητες ενέργειες για να διαπιστώσουν τα πρόσωπα – φυσικά ή νομικά – που είναι υπόχρεα για την πληρωμή φόρου και την έκταση της φορολογικής τους υποχρέωσης. Συνήθως συγκεντρώνουν πληροφορίες για το εισόδημα, την κληρονομιά, τον κύκλο εργασιών, κτλ. Των διαφόρων προσώπων. Τις πληροφορίες αυτές είναι υποχρεωμένα να παρέχουν τα πρόσωπα με τις δηλώσεις που υποβάλλουν στην εφορία (Δήλωση Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, Δήλωση Κληρονομιάς, κτλ.). Η οικονομική εφορία ελέγχει την ακρίβεια των στοιχείων (φορολογικός έλεγχος). Με βάση, λοιπόν, τα στοιχεία που συγκεντρώνονται με αυτόν τον τρόπο, ο οικονομικός έφορος υπολογίζει το ποσό του φόρου που υποχρεούται να καταβάλει στο Δημόσιο ο κάθε φορολογούμενος. Στη συνέχεια, ο έφορος συντάσσει τους φορολογικούς καταλόγους που ο καθένας περιλαμβάνει το όνομα του φορολογούμενου, την αιτία της φορολογικής του οφειλής και το ποσό του οφειλόμενου φόρου. Ο φορολογικός κατάλογος αποτελεί το «νόμιμο τίτλο βεβαιώσεως» του φορολογικού εσόδου είναι δηλαδή, το δημόσιο έγγραφο που αποδεικνύει το πρόσωπο του οφειλέτη, το οφειλόμενο ποσό, και την αιτία της οφειλής. Οι «νόμιμοι τίτλοι βεβαιώσεως» στέλνονται στα αρμόδια δημόσια ταμεία και με βάση αυτούς δημιουργείται το δικαίωμα του δημόσιου ταμεία να προβεί στην είσπραξη των αναγραφόμενων σ' αυτούς ποσών.

Είσπραξη του εσόδου. Δεύτερο στάδιο εκτέλεσης του προϋπολογισμού εσόδων είναι η είσπραξη από το δημόσιο ταμείο του εσόδου που βεβαιώνεται με τον τρόπο που αναφέραμε προηγουμένως.

Για να είναι νόμιμη η είσπραξη ενός δημόσιου εσόδου πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Ø Το έσοδο να προβλέπεται με νόμο.
- Ø Να υπάρχει «νόμιμος τίτλος βεβαιώσεως».
- Ø Η αρχή που εισπράττει το έσοδο να είναι αρμόδια σύμφωνα με το νόμο.
- Ø Από την αρχή που εισπράττει το έσοδο, να εκδοθεί κατάλληλη απόδειξη είσπραξης.

Χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές, η είσπραξη εσόδου είναι παράνομη και κάτω από ορισμένες συνθήκες αποτελεί ποινικό αδίκημα που τιμωρείται με φυλάκιση τριών τουλάχιστον μηνών.

Αφού ο δημόσιος ταμίας παραλάβει το «νόμιμο τίτλο βεβαιώσεως» από τη βεβαιούσα αρχή πρέπει να στείλει ατομική πρόσκληση στον οφειλέτη για την πληρωμή της οφειλής. Αν περάσει η προθεσμία που ορίζεται στην ατομική πρόσκληση και ο οφειλέτης καθυστερεί την πληρωμή ο ταμίας μπορεί να λάβει τα εξής καταναγκαστικά μέτρα: α) Κατάσχεση κινητών που βρίσκονται στα χέρια του οφειλέτη, β) Κατάσχεση ακινήτων, γ) Προσωπική κράτηση.

Παραγραφή δημόσιου εσόδου. Τα χρέη προς το Δημόσιο παραγράφονται μετά την πάροδο πέντε ετών από τη λήξη του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο έγινε η βεβαίωση τους ως δημοσίων εσόδων. Ο χρόνος αυτός παραγραφής των χρεών προς το Δημόσιο είναι πολύ πιο σύντομος σε σύγκριση με τον χρόνο παραγραφής των ιδιωτικών χρεών που έχει οριστεί από τον Αστικό Κώδικα σε είκοσι έτη.

Υπάρχουν όμως περιπτώσεις που προβλέπεται μεγαλύτερος χρόνος για την παραγραφή χρέους προς το Δημόσιο. Έτσι, χρέη από εισαγωγικούς δασμούς παραγράφονται ύστερα από την πάροδο δεκαετίας από τη λήξη του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο έγινε η βεβαίωση τους. Εξάλλου, χρέη από άπιστη διαχείριση δημοσίων υπολόγων, από τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις ή από καταλογισμούς του Ελεγκτικού Συνεδρίου παραγράφονται μετά την πάροδο εικοσαετίας, όπως τα ιδιωτικά χρέη.

4.6 Η εκτέλεση του προϋπολογισμού εξόδων.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού εξόδων ενεργείται κυρίως από τους υπουργούς. Οι υπουργοί ως κύριοι διατάκτες διαθέτουν τις πιστώσεις που αναγράφονται στον προϋπολογισμό του υπουργείου τους. Μπορούν εξάλλου να μεταβιβάζουν μέρος ή το σύνολο των πιστώσεων αυτών σε επιτρόπους ή δευτερεύοντες διατάκτες.

Η διαδικασία πραγματοποίησης των κρατικών δαπανών ακολουθεί πέντε στάδια:

- Ø Ανάλυση της υποχρέωσης.
- Ø Αναγνώριση της δαπάνης.
- Ø Εκκαθάριση της δαπάνης.
- Ø Εντολή πληρωμής.
- Ø Πληρωμή της δαπάνης.

Ανάλυση της υποχρέωσης ή διάθεση της πίστωσης. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις πριν από κάθε ενέργεια για την εκτέλεση οποιασδήποτε κρατικής δαπάνης απαιτείται η έγκριση από τον αρμόδιο κύριο ή δευτερεύοντα διατάκτη. Η έγκριση αυτή γίνεται με την έκδοση από το διατάκτη πράξης «περί αναλήψεως υποχρεώσεως» ή «διαθέσεως πιστώσεως».

Ανάλυση υποχρέωσης είναι πράξη διοικητική με την οποία ο αρμόδιος διατάκτης, ή άλλο υπηρεσιακό όργανο εξουσιοδοτημένο από το νόμο, δημιουργεί υποχρέωση του κράτους προς πληρωμή κάποιας δαπάνης. Για να αναληφθεί οποιαδήποτε υποχρέωση σε βάρος του Δημοσίου από ένα διατάκτη πρέπει να συντρέχουν τα εξής στοιχεία: α) Να υπάρχει διάταξη νόμου που να προβλέπει τη δαπάνη, β) Η δαπάνη να αναγράφεται στον προϋπολογισμό και να υπάρχουν περιθώρια της σχετικής πίστωσης, γ) Η δαπάνη να προβλέπεται στον σχετικό πίνακα ανάλυσης της πίστωσης, δ) Η δαπάνη να μην υπερβαίνει το ποσοστό διάθεσης των πιστώσεων που έχει ορίσει ο Υπουργός Οικονομικών και ε) Η πραγματοποίηση και η πληρωμή της δαπάνης να αναφέρεται στο οικονομικό έτος στο οποίο εκτελείται ο προϋπολογισμός.

Η παρακολούθηση της ανάληψης των υποχρεώσεων γίνεται από τις υπηρεσίες εντελλομένων εξόδων που εδρεύουν στα διάφορα υπουργεία. Οι υπηρεσίες αυτές βεβαιώνουν πάνω στο σχέδιο της πράξης με την οποία γίνεται η ανάληψη της υποχρέωσης, και πριν να υπογραφεί από τον κύριο ή δευτερεύοντα διατάκτη, ότι υπάρχει ανάλογη πίστωση και ότι δεν γίνεται υπέρβαση του ποσοστού διάθεσης πιστώσεων που έχει ορίσει ο υπουργός. Αν η υπηρεσία εντελλομένων εξόδων βεβαιώνει ότι δεν υπάρχουν όρια διάθεσης της σχετικής πίστωσης, ο αρμόδιος

διατάκτης δεν θα πρέπει να προχωρήσει στην έγκριση της πίστωσης αυτής. Αν παρ' όλα αυτά επιμείνει στην έγκριση και πραγματοποίηση της δαπάνης η παραπάνω υπηρεσία ενημερώνει τον Υπουργό Οικονομικών, ο οποίος εισηγείται σχετικά στον Πρόεδρο της Κυβέρνησης και αποφασίζουν μαζί πάνω στο ζήτημα.

Για ορισμένες δαπάνες, που λόγω της φύσης τους είναι υποχρεωτικές για το κράτος είτε με σύμβαση (π.χ. Δαπάνες για αποδοχές, συντάξεις, νοσήλεια, εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων, εξυπηρέτηση δημόσιου χρέους), η ανάληψη της υποχρέωσης γίνεται στην αρχή του οικονομικού έτους για ολόκληρο το ποσό που αναγράφεται στον προϋπολογισμό χωρίς να χρειάζονται συνεχείς διοικητικές πράξεις.

Αναγνώριση της δαπάνης. Αναγνώριση της δαπάνης είναι η διαπίστωση από τον κύριο ή δευτερεύοντα διατάκτη, ή άλλο όργανο εξουσιοδοτημένο από το νόμο, ότι η δαπάνη πραγματοποιήθηκε. Η αναγνώριση της δαπάνης γίνεται με απλή πράξη θεώρησης των παραπάνω οργάνων. Η πράξη αυτή δεν περιβάλλεται με ορισμένο τύπο. Αρκεί και το απλό διαβιβαστικό του δικαιολογητικού εγγράφου της δαπάνης για να εκφραστεί η δήλωση του διατάκτη για αναγνώριση της δαπάνης.

Εκκαθάριση της δαπάνης. Στο στάδιο της εκκαθάρισης της δαπάνης προσδιορίζονται τα δικαιώματα των πιστωτών του Δημοσίου. Η εκκαθάριση της δαπάνης γίνεται από τις υπηρεσίες εντελλομένων εξόδων. Οι υπηρεσίες αυτές ελέγχουν την πληρότητα και την ορθότητα των δικαιολογητικών της δαπάνης και συντάσσουν «πράξη εκκαθαρίσεως» στην οποία αναγράφεται ολογράφως και αριθμητικώς το εκκαθαριζόμενο χρηματικό ποσό που δικαιούται ο πιστωτής του Δημοσίου.

Εντολή πληρωμής. Μετά την εκκαθάριση δίνεται εντολή στο Δημόσιο Ταμείο να πληρώσει τη δαπάνη. Η εντολή αυτή πληρωμής έχει τη μορφή ειδικής διοικητικής πράξης που ονομάζεται χρηματικό ένταλμα πληρωμής.

Την εντολή προς το Δημόσιο Ταμείο εκδίδει η υπηρεσία εντελλομένων εξόδων. Ο προϊστάμενος της υπηρεσίας ελέγχει τη νομιμότητα της δαπάνης και την πληρότητα των δικαιολογητικών και ακόμη εξετάζει αν το ποσό που πρέπει να πληρωθεί βρίσκεται μέσα στα όρια πληρωμών που έχει θέσει ο Υπουργός Οικονομικών. Αφού διαπιστώσει ότι όλα αυτά είναι εντάξει, εκδίδει και υπογράφει το χρηματικό ένταλμα πληρωμής σε τρία οπωσδήποτε αντίγραφα. Καμία δαπάνη του κράτους δεν πληρώνεται χωρίς την έκδοση χρηματικού εντάλματος πληρωμής. Εξαιρέσεις μπορεί να υπάρξουν σε περιπτώσεις σταθερών και διαρκών ή περιοδικού χαρακτήρα δαπανών. Σε τέτοιες περιπτώσεις με απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών οι δαπάνες μπορεί να πληρώνονται με άλλους τίτλους πληρωμής όπως είναι οι μισθολογικές καταστάσεις.

Πληρωμή. Το χρηματικό ένταλμα πληρωμής, προορίζεται να σταλεί στο Δημόσιο Ταμείο και με βάση αυτό να γίνει η πληρωμή της δαπάνης.

Προτού όμως σταλεί στο Δημόσιο Ταμείο προς πληρωμή, το χρηματικό ένταλμα μαζί με όλα τα δικαιολογητικά της δαπάνης υποβάλλεται σε έναν ακόμη – τον τελευταίο – προληπτικό έλεγχο, πέρα από εκείνους που ασκούνται στα προηγούμενα στάδια. Αυτή τη φορά ο προληπτικός έλεγχος δεν ενεργείται από διοικητική υπηρεσία όπως στα προηγούμενα στάδια, αλλά από δικαστικό όργανο, το Ελεγκτικό Συνέδριο. Επειδή ο αριθμός των χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής που εκδίδονται καθημερινά είναι πολύ μεγάλος ο προληπτικός έλεγχος δεν μπορεί να ασκείται από την ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου και γι' αυτό ανατίθεται στους παρέδρους και επιτρόπους του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Κατά τον έλεγχο του χρηματικού εντάλματος πληρωμής ο πάρεδρος ή ο επίτροπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου εξετάζει από την αρχή τα εξής:

- Αν η δαπάνη για την οποία έχει εκδοθεί εντολή πληρωμής στηρίζεται σε διάταξη νόμου.
- Αν για τη δαπάνη αναγράφεται σχετική πίστωση στον προϋπολογισμό.
- Αν το ύψος του χρηματικού εντάλματος βρίσκεται μέσα στα όρια του ποσοστού διαθέσεως πιστώσεων που έχει ορίσει ο Υπουργός των Οικονομικών.
- Αν το ποσό που πρόκειται να πληρωθεί βρίσκεται μέσα στα όρια πληρωμών που έχει θέσει ο Υπουργός Οικονομικών.
- Αν τα δικαιολογητικά είναι πλήρη και έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Αν συντρέχουν όλες αυτές οι προϋποθέσεις που απαιτεί ο νόμος, ο πάρεδρος ή ο επίτροπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου θεωρεί με την υπογραφή του το χρηματικό ένταλμα πληρωμής, το οποίο είναι πλέον έτοιμο να αποσταλεί στον αρμόδιο ταμία για να πληρωθεί. Αν όμως ο πάρεδρος διαπιστώσει ότι δεν ικανοποιείται κάποια από τις παραπάνω προϋποθέσεις αρνείται να θεωρήσει το ένταλμα και το επιστρέφει στην υπηρεσία που το έχει εκδώσει. Στην περίπτωση αυτή ο υπουργός μπορεί ή να ματαιώσει εντελώς τη διαδικασία ή να διατάξει τη συμπλήρωση τυχόν παραλήψεων (δικαιολογητικά) ή τέλος να διαφωνήσει με τον πάρεδρο και να το ξαναστείλει για θεώρηση. Στην τελευταία περίπτωση ο πάρεδρος διαβιβάζει το ένταλμα στο αρμόδιο τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου το οποίο αποφασίζει είτε τη θεώρηση του εντάλματος ή την απόρριψη του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο **Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

5.1 Αντικείμενο ελέγχου.

Ο έλεγχος του προϋπολογισμού αναφέρεται κυρίως στην εξέταση της νομιμότητας και της αποτελεσματικότητας της δημοσιονομικής διαχείρισης.

Ο έλεγχος της νομιμότητας πιστοποιεί αν η διαχείριση των εσόδων και εξόδων του προϋπολογισμού γίνεται σύμφωνα με τους νόμους που ισχύουν στη χώρα. Κατά τον έλεγχο της νομιμότητας, μεταξύ άλλων, εξετάζεται:

- Ø Αν οι δαπάνες που ενεργούνται και τα έσοδα που εισπράττονται προβλέπονται από διάταξη νόμου.
- Ø Αν η δαπάνη γίνεται για αντικείμενο, είδος ή σκοπό που αναγράφεται ρητά στον προϋπολογισμό.
- Ø Αν η δαπάνη βρίσκεται μέσα στα όρια της πίστωσης που προβλέπει ο προϋπολογισμός ή ορίζει το Κεντρικό Όργανο Διοίκησης.
- Ø Αν η δαπάνη ενεργείται από νόμιμα εξουσιοδοτημένο φορέα.
- Ø Αν ακολουθείται η νόμιμη διαδικασία για τη διενέργεια της δαπάνης (π.χ. μειοδοτικός διαγωνισμός, έκδοση τιμολογίων, κτλ.) και για την είσπραξη του εσόδου (προηγούμενη βεβαίωση, έκδοση απόδειξης, κτλ.).

Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας πιστοποιεί αν κατά τη δημοσιονομική διαχείριση εφαρμόζεται η οικονομική αρχή της μεγιστοποίησης του αποτελέσματος (οφέλους) και της ελαχιστοποίησης του κόστους. Κατά τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας εξετάζεται κυρίως: α) Αν, εντός των περιορισμών που θέτουν τα διαθέσιμα μέσα, επιλέγονται, από τα εναλλακτικά προγράμματα, εκείνα που προσκομίζουν το μεγαλύτερο δυνατό όφελος, και β) Αν το επιδιωκόμενο κάθε φορά αποτέλεσμα (σκοπός, στόχος, πρόγραμμα) επιτυγχάνεται με το μικρότερο δυνατό κόστος.

Ο έλεγχος της νομιμότητας αναπτύχθηκε και οργανώθηκε από πολύ παλιά στη Γαλλία και στην Αγγλία και από εκεί με διάφορες παραλλαγές εξαπλώθηκε σε πολλές άλλες χώρες. Σήμερα ο έλεγχος της νομιμότητας κυριαρχεί στα δημοσιονομικά συστήματα όλων σχεδόν των πολιτικών δημοκρατιών. Από την άλλη μεριά, η ανάγκη έλεγχου της αποτελεσματικότητας άρχισε να αναγνωρίζεται μετά τον Β' Παγκόσμιο Πόλεμο. Στις ΗΠΑ αναπτύχθηκαν και άρχισαν να υιοθετούνται συστήματα και μέθοδοι ελέγχου της αποτελεσματικότητας της δημοσιονομικής διαχείρισης όπως η μέθοδος Αναλύσεως Κόστους – Οφέλους, το Σύστημα Σχεδιασμού – Προγραμματισμού – Προϋπολογισμού και άλλα. Πρόσφατα αυτές οι μέθοδοι επεκτείνονται και σε άλλες χώρες.

5.2 Τρόποι ελέγχου.

Στα περισσότερα δημοσιονομικά συστήματα έχουν διαμορφωθεί και θεσμοθετηθεί δύο τρόποι ελέγχου: α) Ο προληπτικός ή προϋπολογιστικός έλεγχος, και β) Ο κατασταλτικός ή απολογιστικός έλεγχος.

Ο **προληπτικός έλεγχος** γίνεται κυρίως πριν από ορισμένα στάδια της διαδικασίας εκτέλεσης του προϋπολογισμού εξόδων. Π.χ. , πριν από την ανάληψη υποχρέωσης για τη διενέργεια μιας δαπάνης ή πριν από την πληρωμή της δαπάνης ελέγχεται αν η δαπάνη προβλέπεται από διάταξη νόμου, αν το αντικείμενο για το

οποίο γίνεται αναγράφεται στον προϋπολογισμό, αν βρίσκεται μέσα στα όρια που ορίζονται από τον προϋπολογισμό ή το κεντρικό εκτελεστικό όργανο, αν ενεργείται από νόμιμα εξουσιοδοτημένο φορέα κτλ. Ο προληπτικός έλεγχος μπορεί να εκτείνεται ως την εξέταση τήρησης της νόμιμης διαδικασίας προμήθειας, της έκδοσης απαραίτητων δικαιολογητικών, κ.α. Ο προληπτικός έλεγχος διεξάγεται συνήθως από όργανο που βρίσκεται έξω από τη δικαιοδοσία του φορέα που ενεργεί τη δαπάνη, όπως ο Υπουργός Οικονομικών ή το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Ο κατασταλατικός έλεγχος συνίσταται στην εκ των υστέρων πιστοποίηση της νομιμότητας των δημοσιονομικών πράξεων και στην επαλήθευση της ακρίβειας των λογιστικών εγγράφων. Κατά τον κατασταλατικό έλεγχο μπορεί να εφαρμόζεται η τεχνική της λεπτομερούς εξέτασης κάθε πράξης ή μπορεί να εφαρμόζεται η τεχνική του δειγματοληπτικού ελέγχου. Εξάλλου, ο κατασταλατικός έλεγχος πέρα από την εκ των υστέρων εξέταση της νομιμότητας των πράξεων της δημοσιονομικής διαχείρισης μπορεί να επεκτείνεται και σε εξέταση της αποτελεσματικότητας, της απόδοσης και της επάρκειας του φορέα σε σχέση με το πρόγραμμα που έχει αναλάβει. Συνήθως ο κατασταλατικός έλεγχος διεξάγεται από όργανα που είναι ανεξάρτητα από τη διοίκηση. Στην Ελλάδα ο έλεγχος αυτός γίνεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Το όργανο αυτό συνήθως υποβάλλει εκθέσεις με τα πορίσματα του κατασταλατικού ελέγχου στο Νομοθετικό Σώμα.

5.3 Τα όργανα ελέγχου.

Ως προς το όργανο που πρέπει να ασκούν τον προληπτικό έλεγχο της νομιμότητας υπάρχει σοβαρή διάσταση απόψεων στη θεωρία και ακολουθείται διαφορετική πρακτική στις διάφορες χώρες.

Υποστηρίζεται, πρώτα, η άποψη ότι ο προληπτικός έλεγχος πρέπει να ασκείται από το Κοινοβούλιο. Το επιχείρημα είναι ότι το Κοινοβούλιο ψηφίζει τον προϋπολογισμό και άρα θα πρέπει το ίδιο να επιβλέπει και την εκτέλεση του. Προληπτικός έλεγχος από το Κοινοβούλιο δεν ασκείται σήμερα σε καμιά χώρα.

Μια άλλη άποψη είναι ότι ο προληπτικός έλεγχος πρέπει να ασκείται από όργανο της κρατικής διοίκησης και μάλιστα από το κεντρικό εκείνο όργανο που είναι υπεύθυνο για τα δημόσια οικονομικά, όπως ο Υπουργός Οικονομίας στη χώρα μας.

Τέλος, υποστηρίζεται από πολλούς η άποψη ότι ο προληπτικός έλεγχος της νομιμότητας πρέπει να ασκείται από δικαστικό σώμα ανεξάρτητο από τους φορείς που είναι αρμόδιοι για την εκτέλεση του προϋπολογισμού.

Ο κατασταλατικός έλεγχος ασκείται συνήθως από όργανο ανεξάρτητο από την κρατική διοίκηση.

5.4 Ο έλεγχος του προϋπολογισμού στην Ελλάδα

Στην Ελλάδα ασκείται και προληπτικός και κατασταλατικός έλεγχος του προϋπολογισμού. Ουσιαστική βέβαια σημασία έχει ο προληπτικός έλεγχος.

Προληπτικό έλεγχο των κρατικών δαπανών στην Ελλάδα ασκούν δύο όργανα: ο Υπουργός των Οικονομικών ως κεντρικό όργανο της κρατικής διοίκησης, υπεύθυνο για τα δημόσια οικονομικά της χώρας, και το Ελεγκτικό Συνέδριο ως ανεξάρτητο δικαστικό σώμα. Ο έλεγχος του Υπουργού των Οικονομικών γίνεται πριν από τον έλεγχο που ασκεί το Ελεγκτικό Συνέδριο. Στη διαδικασία εκτέλεσης του προϋπολογισμού ο έλεγχος του υπουργού ασκείται κυρίως στο στάδιο της ανάληψης της υποχρέωσης από τους διατάκτες και στο στάδιο της έκδοσης της εντολής πληρωμής, και ενεργείται μέσω των υπηρεσιών του (Υπηρεσίες Εντελλομένων

Εξόδων). Οι υπηρεσίες αυτές πριν από την ανάληψη οποιασδήποτε υποχρέωσης από τον διατάκτη, ελέγχουν αν υπάρχει ανάλογη πίστωση και αν η αναλαμβανόμενη υποχρέωση βρίσκεται μέσα στα όρια του ποσοστού διάθεσης πιστώσεων που έχει ορίσει ο Υπουργός Οικονομίας. Εξάλλου, πριν δοθεί εντολή πληρωμής της δαπάνης, ο προϊστάμενος της υπηρεσίας εντελλομένων εξόδων ελέγχει τη νομιμότητα της δαπάνης, την πληρότητα των δικαιολογητικών και εξετάζει αν το ποσό που πρόκειται να πληρωθεί βρίσκεται μέσα στα όρια που έχει θέσει ο Υπουργός Οικονομικών.

Μετά τους διοικητικούς αυτούς ελέγχους ακολουθεί δικαστικός προληπτικός έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Ο έλεγχος αυτός, ενεργείται πριν από την πληρωμή της δαπάνης και εξετάζει από την αρχή τη νομιμότητα της δαπάνης και την επάρκεια της προβλεπόμενης πίστωσης.

Ο κατασταλτικός έλεγχος στην Ελλάδα ασκείται μετά την εκτέλεση του προϋπολογισμού, από το Ελεγκτικό Συνέδριο και τη Βουλή. Η διαδικασία είναι η εξής:

Αφού λήξει το οικονομικό έτος στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός, το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους συντάσσει απολογισμό της δημοσιονομικής διαχείρισης, ο οποίος περιλαμβάνει τα αποτελέσματα της εκτέλεσης του προϋπολογισμού εξόδων και εσόδων. Στην πλευρά των εσόδων καταχωρούνται σε χωριστές στήλες τα προβλεφθέντα, βεβαιωθέντα και εισπραχθέντα έσοδα κατά κατηγορίες και είδη. Στην πλευρά των δαπανών καταχωρούνται οι πιστώσεις που χορηγήθηκαν, οι υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν, οι πληρωμές, οι αδιάθετες πιστώσεις και οι υπερβάσεις πιστώσεων κατά φορέα και είδος εξόδου. Εξάλλου, το Γενικό Λογιστήριο καταρτίζει τον Ισολογισμό του Κράτους που μεταξύ των άλλων παρουσιάζει την ταμειακή κατάσταση και την κατάσταση του δημόσιου χρέους.

Ο Απολογισμός και ο Ισολογισμός του Κράτους αποστέλλονται από τον Υπουργό των Οικονομικών στο Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο τους υποβάλλει σε έλεγχο. Στη συνέχεια ο Υπουργός των Οικονομικών υποβάλλει τον Απολογισμό και Ισολογισμό στη Βουλή, η οποία αφού τους ελέγξει προβαίνει σε κύρωση τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ø Δημόσια οικονομική «οι δημοσιονομικοί θεσμοί». Δ.Π.Καράγιωργα, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1981.
- Ø Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική. Γ.Ε. Δράκου, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 1986.
- Ø Επιχειρηματικός Προγραμματισμός. Κ.Ν. Πανουργιά, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
- Ø Προϋπολογισμοί- budgeting για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Α. Τσακλάγκανος, Εκδόσεις Αφοι Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη.
- Ø www.in.gr.
- Ø www.mof-glk.gr.
- Ø www.edel.gr.