

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

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΜΕ ΘΕΜΑ:

«Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΜΕΣΟ ΤΟΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟ»

ΠΡΟΒΛΕΨΗ - ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ - ΕΛΕΓΧΟΣ

ΤΩΝ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ:

- 1. ΑΝΑΣΤΑΣΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**
- 2. ΚΑΪΠΑΝΟΥ ΑΓΓΕΛΙΚΗ**

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ:
ΓΚΑΤΖΟΥΝΑ ΑΝΘΗ



ΠΑΤΡΑ ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2002

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

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΜΕ ΘΕΜΑ:

«Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΜΕΣΟ ΤΟΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟ»

ΠΡΟΒΛΕΨΗ - ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ - ΕΛΕΓΧΟΣ

ΤΩΝ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ:

- 1. ΑΝΑΣΤΑΣΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**
- 2. ΚΑΪΠΑΝΟΥ ΑΓΓΕΛΙΚΗ**

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ:

ΓΚΑΤΖΟΥΝΑ ΑΝΘΗ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

σελ 3

ΜΕΡΟΣ Α

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΠΡΟΒΛΕΨΗ

1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ

σελ 5

1.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΗΣ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ

σελ 7

ΜΕΡΟΣ Β

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΑ

2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ

σελ 17

2.2 ΛΟΓΟΙ ΚΑΙ ΣΤΑΔΙΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ

σελ 17

2.3 ΤΥΠΟΙ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ

σελ 21

2.4 ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΕΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ

σελ 31

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ

3.1 ΣΚΟΠΟΣ

σελ 42

3.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

σελ 45

3.3 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

σελ 50

3.4 ΜΕΘΟΔΟΣ

σελ 55

3.5 ΤΕΧΝΙΚΗ

σελ 62

3.6 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ

σελ 69

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Ο ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ

σελ 74

4.1 ΤΑ ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ

σελ 75

4.1.1 ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

σελ 76

4.1.2 ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

σελ 91

4.1.3 ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΥ

σελ 106

4.2 ΤΑ ΔΕΥΤΕΡΟΓΕΝΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ

σελ 117

4.3 Ο ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ

σελ 122

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ

4.4 Ο ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

σελ 132

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

4.5 Ο ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

σελ 141

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΕΛΕΓΧΟΣ

5.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	σελ 151
5.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	σελ 154
5.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	σελ 157
5.3 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	σελ 165

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

Ο ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

6.1 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ	σελ 168
-----------------------	----------------

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

Ο ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΑΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

7.1 ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	σελ 187
7.2 ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	σελ 193
7.3 ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΥ	σελ 198
7.4 ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	σελ 203

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΟΟ

Ο ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΑΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

8.1 ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	σελ 208
8.2 ΕΛΕΓΧΟΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	σελ 211
8.3 ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	σελ 216

ΕΠΙΛΟΓΟΣ	σελ 221
-----------------	----------------

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	σελ 222
---------------------	----------------

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Εργασία αυτή αποτελείται από τρία κύρια μέρη.

Το πρώτο μέρος αποτελείται από ένα κεφάλαιο το οποίο αναλύει την έννοια της πρόβλεψης και αναφέρει αναλυτικά τους μεθόδους αυτής, όπως την μηχανική πρόβλεψη η οποία αναλύεται σε άλλες μορφές προβλέψεως π.χ την πρόβλεψη εμμονής, την πρόβλεψη προεκτάσεων ή τροχιακή, κυκλική κ.α.

Ακολουθεί το δεύτερο μέρος το οποίο αποτελείται από τρία κεφάλαια. Σε αυτό το δεύτερο μέρος στο δεύτερο κεφάλαιο της συνολικής εργασίας αναλύεται ο προγραμματισμός στην γενική του έννοια, οι λόγοι που επιβάλλουν τον προγραμματισμό, τα είδη του προγραμματισμού γενικά. Αυτή η ανάλυση είναι απαραίτητη ώστε στο τρίτο κεφάλαιο που ακολουθεί να μπορεί να γίνει πιο κατανοητός επιχειρηματικός προγραμματισμός. Στο τρίτο αυτό κεφάλαιο αναλύουμε τον επιχειρηματικό προγραμματισμό ως προς τον σκοπό που εξυπηρετεί, το αντικείμενο, το περιεχόμενο, τις μεθόδους του, την τεχνική του και τέλος τις διακρίσεις του. Στο τέταρτο κεφάλαιο και τελευταίο του δευτέρου μέρους αναλύονται τα επιχειρηματικά προγράμματα τα οποία λαμβάνουν χώρα σε μία επιχείρηση. Ο προγραμματισμός της κυκλοφορίας είναι ένα από αυτά τα προγράμματα. Όταν μιλάμε για αυτόν τον προγραμματισμό αναφερόμαστε σε όλα εκείνα τα προγράμματα που σε αυτά αποτυπώνονται τα μεγέθη της επιχειρηματικής περιουσίας. Ακολουθούν ο προγραμματισμός της ρευστότητας ο οποίος είναι ο πιο σημαντικός διότι χωρίς αυτόν δεν μπορούν να υπάρξουν οι άλλοι προγραμματισμοί. Ο προγραμματισμός των αποτελεσμάτων ο οποίος διαμορφώνει τις τιμές που θα κινηθούν όλοι οι παράγοντες της επιχείρησης στην περίοδο που προγραμματίζεται. Τέλος ο προγραμματισμός της περιουσίας αφορά την επιχειρηματική κυκλοφορία, την δυναμική έκφραση της επιχειρηματικής περιουσίας.

Στο τρίτο και τελευταίο μέρος αναφερόμαστε στον έλεγχο ξεκινώντας από το κεφάλαιο πέντε όπου αναλύεται η γενική έννοια του ελέγχου, οι διαδικασίες του, οι μέθοδοι και τεχνικές του, και τέλος τα συστήματα του.

Ακολουθούν οι ειδικές μορφές ελέγχου όπως το έκτο κεφάλαιο που μας αναλύει των απολογιστικό έλεγχο των προγραμμάτων μέσω των αποκλίσεων. Στο έβδομο κεφάλαιο αναλύεται ο απολογιστικός έλεγχος σαν οικονομική διαδικασία μέσα από τον έλεγχο των πωλήσεων, της παραγωγής, του εφοδιασμού και των σταθερών δαπανών. Σχεδόν με την ίδια μορφή στο όγδοο και τελευταίο κεφάλαιο ο απολογιστικός έλεγχος σαν διοικητική διαδικασία αναλύεται μέσα από τον έλεγχο της κυκλοφορίας, της ρευστότητας και της περιουσίας.

ΜΕΡΟΣ Α

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΠΡΟΒΛΕΨΗ

1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ

Αντικείμενο του κεφαλαίου αυτού είναι η ορθολογική και η επί της βάσης επιστημονικών μεθόδων και τεχνικών επιτυγχανομένη υπό της σύγχρονης Διοίκησης των Επιχειρήσεων πρόβλεψη των παραγόντων, των καταστάσεων, των δυνάμεων, των οικονομικών μεγεθών, των οικονομικών μεταβλητών, του τομέα του ενδιαφέροντός μας, καθώς επίσης και των αλληλεξαρτήσεων αυτών μεταξύ τους.

Η πρόβλεψη γενικώς είναι ο προσδιορισμός εκ των προτέρων αναμενόμενων πραγμάτων – γεγονότων σε μια μελλοντική περίοδο. Γι' αυτό το λόγο, επιδιώκεται η πρόγνωση της μελλοντικής πορείας διαφόρων γεγονότων, όπου η σχέση εξάρτησης μεταξύ τους είναι αυστηρή ή χαλαρή. Θα ήταν αδύνατο να πούμε, ότι το έργο της προβλέψεως δεν είναι πάντα δύσκολο, όταν αυτή περιορίζεται σε μια σειρά οικονομικών μεγεθών των οποίων το ύψος παραμένει πάντα σταθερό. Στην περίπτωση αυτή, καμία πρόγνωση δεν είναι αναγκαία.

Παρ' όλα αυτά όμως επειδή ο επιδιωκόμενος εκάστοτε σκοπός της διοικήσεως των επιχειρήσεων δεν είναι μόνο ο προσδιορισμός των απολύτων μεγεθών, αλλά και ο μελλοντικός προσδιορισμός των σχέσεων αυτών προς ετέρους παράγοντες, μεγέθη ή καταστάσεις κ.λ.π., το θέμα κατά συνέπεια γίνεται πολυπλοκότερο και χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή και μελέτη. Συχνά ο όλος προβληματισμός της πρόβλεψης εμφανίζεται καθαρά ως τεχνική εργασία, η οποία απαιτεί σειρά μαθηματικών υπολογισμών. Αυτό όμως δεν συμβαίνει πάντα, γιατί δεν είναι όλοι οι παράγοντες, τα μεγέθη, οι καταστάσεις κ.λ.π., τεχνικού χαρακτήρα.

Περαιτέρω οι συναφείς με τα οικονομικά μεγέθη παράγοντες είναι πολυπληθείς και ετερογενείς και επιπλέον επιδεικνύουν ασταθή χαρακτήρα

στην εξέλιξή τους, έτσι ώστε μια καθαρά τεχνολογιστική προσεγγιστική μέθοδος να μην αρκεί και να απαιτείται η αναζήτηση επιστημονικών μεθόδων και τεχνικών μέσων των οποίων υφίσταται μεγαλύτερη πιθανότητα προσέγγισης της ζητούμενης μελλοντικής αλήθειας.

Οι φιλόσοφοι, οι οικονομολόγοι, οι αναλυτές, οι στατιστικοί κ.ά. τείνουν από την αρχαιότητα στην αναζήτηση μεθόδων, τη βοήθεια των οποίων θα ήταν αδύνατο να προβλεφθούν κατά σύνθετο τρόπο τα εξελισσόμενα μελλοντικά γεγονότα.

Το μέλλον αντιμετωπίζεται από τον άνθρωπο κατά ποικίλους τρόπους: πρώτον ως χώρος με αντιξοότητες και δυσάρεστους γι' αυτόν συνέπειες ο οποίος φοβίζει, δεύτερον ως χώρος εντός του οποίου καλείται να ζήσει με αρμονία, χωρίς σοβαρές διαταραχές των πραγμάτων τα οποία τον συνθέτουν και τρίτο ως πεδίο απροσμέτρητων γι' αυτόν ευκαιριών δημιουργίας, βελτιώσεως, εξελίξεως και προόδου.

Το άγνωστο του μέλλοντος φοβίζει συνήθως τους ανθρώπους, τους καθιστά διστακτικούς και δεν τους αφήνει ελεύθερους να κάνουν προβλέψεις. Αντιθέτως η αύξηση των γνώσεων περί των παραγόντων της ζωής και των νημάτων, τα οποία τους συνθέτουν, καθιστά τον άνθρωπο ψυχραιμότερο να ετοιμασθεί, να αντισταθεί, να αμυνθεί κατά των αντιξοοτήτων αυτής και να εκμεταλλευθεί τις ευνοϊκές συνθήκες επωφελώς.

Ο Goethe σχετικώς είπε, «Wer vorsieht, ist der Herr des Tags» (Όποιος κάνει πρόβλεψη είναι κύριος της ημέρας). Ο οξύς προβληματισμός για το μέλλον συνεχώς αμβλύνεται όταν οι γνώσεις αυτού ενεργητικώς ή παθητικώς αυξάνουν, όταν έχει δημιουργήσει τις προϋποθέσεις υποδοχής αυτών ή αυτές έχουν εκ του όλου συστήματος της ζωής καταστήσει αυτόν δέκτη συνεχώς και νέων πληροφοριών.

Η κίνηση προς το μέλλον, όταν δεν βαδίζει προς το άγνωστο είναι άνετος περίπατος ή τουλάχιστον ελεγχόμενος. Η αύξηση των γνώσεων και η δημιουργία προϋποθέσεων για το μέλλον αυξάνει, θα μπορούσαμε να πούμε, την έννοια του παρόντος συνεχώς και την καθιστά ευρύτερη.

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΑΡΟΝΤΟΣ

Ενώ η έννοια του παρόντος, όπως προκύπτει, είναι μαθηματικός άνευ χρονικού εύρους στιγμή, εντούτοις για τον άνθρωπο και την βιολογική και

ψυχολογική του σύνθεση καθίσταται για τις ανώτερες προϋποθέσεις νοητός ευρύτερα και «κολυμπά» μέσα σε αυτήν. Κανείς π.χ. σύγχρονος άνθρωπος προβληματίζεται αυστηρά και σκέπτεται τι θα πράξει, πώς θα κινηθεί, εντός του εγγύς μέλλοντος, αλλά απλώς κινείται λόγω των προϋποθέσεων, τις οποίες, έχει δημιουργήσει σε γνωστούς τόπους και δρομολόγια.

Η παραπάνω θέση μας διευκολύνει τα μέγιστα την δραστηριότητά μας και γενικότερα την επιστήμη στην αναζήτηση μεθόδων και τεχνικών ορθολογικής και επιτυχούς προβλέψεως. Τα τελευταία χρόνια άρχισε να ενισχύεται εσπευσμένως η δημιουργία μιας επιστήμης, της Μελλοντολογίας (Zukunftslehre, Futurologie) για την οποία επιδιώκεται ο μεθοδικός, συστηματικός και επιστημονικός τρόπος ή σπουδή του μέλλοντος.

Υπάρχουν πολλοί μέθοδοι, εκ των οποίων αρκετοί είναι κατάλληλοι μόνο για ιδιαίζουσες περιπτώσεις. Όλες όμως μπορούν να χωριστούν σε δυο κυρίως κατηγορίες: (α) σε μηχανικούς μεθόδους προγνώσεως και (β) σε μεθόδους στηριζόμενους στην υποκειμενική κρίση των ατόμων.

Η πρώτη κατηγορία μεθόδων προγνώσεως, θέτει πάντα ως προϋπόθεση ότι οι τρόποι ενεργείας και οι καταστάσεις του παρελθόντος, είναι σχετικώς ελεγχόμενες και μπορούν να μετρηθούν, προεκτείνονται με ομοιόμορφο τρόπο και στο μέλλον.

Αντιθέτως η δεύτερη κατηγορία προϋποθέτει ότι δεν είναι απαραίτητα αναγκαίο να προεκταθούν στο μέλλον οι τρόποι ενεργείας και οι καταστάσεις του παρελθόντος και ότι ως εκ τούτου λαμβάνει χώρα μια «Discretion».

Η διαφορά μεταξύ των δυο παραπάνω κατηγοριών προβλέψεως έχει μόνο σχετικό χαρακτήρα και όχι απόλυτο, γιατί όλες οι προβλέψεις προϋποθέτουν κατά ένα μέρος «Discretion».

Στις επόμενες παραγράφους θα επιδιώξουμε να αναπτύξουμε με συνοπτικό τρόπο ορισμένους από τους εφαρμοζόμενους μεθόδους και των δυο κατηγοριών.

1.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΗΣ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ

Μέθοδοι μηχανικής προβλέψεως (MECHANISCHE PROGNOSE)

α. Πρόβλεψη εμμονής (Persistence Forecasting).

Η Μέθοδος αυτή δεν προϋποθέτει μεταβολή ή αλλοίωση στην εξέλιξη των οικονομικών φαινομένων και μεγεθών. Έτσι η μοναδική εργασία του ερευνητή στην περίπτωση αυτή είναι η διαπίστωση και απομόνωση των οικονομικών εκείνων γεγονότων, ώστε να εμφανίζουν συνέχεια η επανάληψη και παραμένουν αμετάβλητα στον χρόνο. Αυτή είναι η πιο απλή μέθοδος προβλέψεως, γιατί στηρίζεται σε μια ακριβή επανάληψη αριθμών, ποσοτήτων κ.λ.π., για μια ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους.

ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΕΜΜΟΝΗΣ

Τα μεγέθη ενός φαινομένου Y παραμένουν αμετάβλητα στο ύψος a για μια ορισμένη χρονική περίοδο. Ευνόητο είναι ότι η δυνατότητα εφαρμογής της μεθόδου αυτής είναι πολύ περιορισμένη λόγω του μονομερούς χαρακτήρα της.

Στην περίπτωση της προβλέψεως εμμολής, ουσιαστικά στις περισσότερες περιπτώσεις, δεν πρόκειται για προγνώσεις γεγονότων, φαινομένων, μεγεθών κ.λπ., αλλά απλά για διαπιστώσεις της ύπαρξης των παραγόντων αυτών με αυτήν την τιμή, αξία στο μέλλον.

Εάν π.χ. διαθέτει σήμερα συγκεκριμένους αποθηκευτικούς χώρους 10.000 m^3 , έχει συμφωνήσει για πενταετή περίοδο ορισμένο ενοίκιο 20.000 δρχ . Μηνιαίως, διαθέτει μια φυσική πηγή μεταλλικού ύδατος, η οποία προσφέρει επί δεκάδες έτη 50 m^3 ύδατος ωριαίος κ.λπ. δεν έχει να κουρασθεί για τους παράγοντες αυτούς συναφώς με την εξέλιξή τους, αλλά απλά να τους τοποθετήσει στην μελλοντική περίοδο με αυτές τις τιμές.

Με αυτόν τον τρόπο είναι δυνατόν να θεωρηθούν ακόμη και σχέσεις μεταξύ φαινομένων ή μεγεθών, οι οποίες παραμένουν στο χρόνο σταθερές, έχουν πάντα αυτή την τιμή. Π.χ. για την παραγωγή ύδατος απαιτείται πάντα η σχέση H_2 και O , για την παραγωγή πλήθους χημικών παρασκευμάτων οι σχέσεις παραμένουν από φυσικές και τεχνικές αιτίες σταθερές. Συνεπώς είναι εύκολη η τοποθέτηση των τιμών των σχέσεων αυτών στο μέλλον.

β. Πρόβλεψη προεκτάσεων ή τροχιακή (Trajectory Forecasting).

Μια άλλη μέθοδος προβλέψεως η οποία μόνο εν μέρει διαφέρει της προβλέψεως εμμολής, αναφέρεται ως τροχιακή πρόγνωση. Η μέθοδος αυτή

προϋποθέτει σε αντίθεση με της εμμονής μεταβολές. Οι μεταβολές όμως αυτές έχουν σταθερό χαρακτήρα.

Η συμμετοχή του σταθερού κόστους π.χ. στην μονάδα του προϊόντος Α, αυξανόμενης της παραγωγής σε 20, 40, 60, 80, και 100 μονάδες, κατέρχεται σε 2,00, 1,90, 1,80, 1,70, και 1,60 δρχ. αντίστοιχα. Η μέθοδος αυτή λαμβάνει γι' αυτή την περίπτωση, ως δεδομένο, ότι μια αύξηση της παραγωγής κατά 20 μονάδες δημιουργεί μείωση του κόστους 0,10 δρχ. κατά μονάδα. Με αυτόν τον τρόπο προεκτείνεται η μείωση του κόστους για την περαιτέρω αύξηση της παραγωγής. Συνήθως χρησιμοποιείται η μαθηματική έκφραση trend extrapolation.

Στην παραπάνω περίπτωση δεν πρέπει να νομισθεί ότι πρόκειται για σταθερή μεταβολή του μεγέθους του σταθερού κόστους, αλλά για μεταβολή της συμμετοχής αυτού στο κατά μονάδα κόστος, όταν κατά ένα σταθερό συντελεστή μεταβάλλεται το ύψος της παραγωγής.

Τα αναλογικά κονδύλια του κόστους π.χ. ανέρχονται αναφορικώς προς την ολική παραγωγή, ενώ κατά μονάδα παραμένουν αυτά σταθερά.

ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΠΡΟΕΚΤΑΣΕΩΝ Ή ΤΡΟΧΙΑΚΗ

Η περιορισμένη δυνατότητα εφαρμογής της μεθόδου αυτής οφείλεται στο γεγονός ότι θεωρείται ως δεδομένο το στατιστικό φαινόμενο ότι μια τάση διατηρείται έως ότου συμβεί τι. Ευθύς όμως όταν διακοπεί η κατά τον προηγούμενο τρόπο εξέλιξης της παύει να έχει εφαρμογή.

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται συχνά για τις εκτιμήσεις του ανθρωπίνου πληθυσμού, για τις βραχυπρόθεσμες προβλέψεις της κεφαλαιαγοράς κ.λπ. Συνήθως αντί του όρου trajectory χρησιμοποιείται ο όρος trend (τάση).

γ. Κυκλική πρόβλεψη

Η κυκλική πρόγνωση έχει ως αφετηρία την αρχή ότι η ιστορία επαναλαμβάνεται. Αυτή προϋποθέτει ότι οι κύκλοι, ως πρότυπα της πορείας της ζωής μας είναι ρυθμικώς σταθεροί.

δ. Βραχυχρόνια εποχιακή πρόβλεψη.

Οι περισσότερες από τις οικονομικές και επιχειρηματικές δραστηριότητες έχουν εποχιακό χαρακτήρα, δηλαδή αυξάνονται ή μειώνονται καθ' ορισμένα χρονικά διαστήματα π.χ. κατά τον καλοκαίρι, το χειμώνα, τα

Χριστούγεννα κ.λπ. οι ιδιαίτερες αυτές εποχιακές διακυμάνσεις είναι δυνατόν να προσδιορισθούν εκ των προτέρων με σχετική ακρίβεια, εάν οι γενικές επιχειρηματικές ή εξωεπιχειρηματικές καταστάσεις παραμένουν σταθερές ή εξελίσσονται καθ' ορισμένη, αυξανόμενη ή ελαττωμένη αλλά ελεγχόμενη πορεία.

Η μέθοδος της εποχιακής προβλέψεως έχει ευρύτατη εφαρμογή, καθ' όσον το μέγιστο μέρος της ζήτησεως εμφανίζει εποχιακό καθαρά χαρακτήρα.

ε. Μέθοδος των σειρών οδηγών (Lead Series).

Οι δυο παράγοντες που δεν είναι δυνατόν να παραβλεφθούν, είναι οι ακόλουθοι: (α) η χρονική απόσταση, (β) ο βαθμός εντάσεως των ομογενών κινήσεων. Πολλές φορές π.χ. ορισμένα οικονομικά μεγέθη έπονται του «οδηγού» μετά 3 μήνες ή άλλες φορές μετά 2,5 ή 3,5 μήνες. Το ίδιο ισχύει και για το βαθμό εντάσεως των ομογενών κινήσεων που είναι π.χ. 100%, όπως επίσης μικρότερος ή μεγαλύτερος.

στ. Μέθοδος των χρονικών σειρών

Κατά τον C.R. Nelson στην τυπολογία των μεθόδων προβλέψεως συναντά τις :

- (α) την υποκειμενική πρόβλεψη (*subjective forecasting*),
- (β) την στηριζόμενη σε διαρθρωτικά και οικονομετρικά μοντέλα (*structural and econometric models*),
- (γ) τα καθοριστικά μοντέλα (*deterministic models*),
- (δ) τον τύπο της *ad hoc* προβλέψεως (*ad hoc forecasting formulas*) και
- (ε) την ανάλυση των χρονικών σειρών (*time series analysis*).

Η μέθοδος των χρονικών σειρών στηρίζεται στη στατιστική παρακολούθηση της συμπεριφοράς επί σειρά χρονικών περιόδων ορισμένων οικονομικών μεταβλητών και την ανάλυση αυτών με αντικειμενικό σκοπό την αναζήτηση της συμπεριφοράς αυτών για συγκεκριμένους μελλοντικούς περιόδους.

ζ. Αναλογική πρόβλεψη.

Πολλές φορές μεταξύ δυο μεγεθών ή μεταξύ ενός μεγέθους και πολλών άλλων υφίσταται ομοιόμορφος τρόπος συμπεριφοράς έναντι ορισμένων καταστάσεων. Εδώ δεν παρατηρούμε τις ομοιότητες των μεγεθών αυτών καθ' αυτών, αλλά δυο ή περισσότερες κοινές ιδιότητες ή χαρακτηριστικά σε

σχέση με τ' άλλα μεγέθη ή καταστάσεις. Το γεγονός αυτό μας αναγκάζει να μιλάμε για ανάλογη συμπεριφορά των μεγεθών.

Στην οικονομική ζωή και ιδιαίτερα στα ενδοεπιχειρηματικά φαινόμενα υπάρχουν πολλές αναλογίες μεταξύ των μεμονωμένων διαδικασιών. Η αναλογική αυτή αντιπαράθεση των οικονομικών γεγονότων είναι μεγάλης σημασίας για την επιστημονική πρόγνωση.

Μερικά από αυτά τα μεμονωμένα γεγονότα ή ομάδες γεγονότων είναι σύνθετα και μεγάλα, ενώ άλλα πολύ απλά και μικρά. Συνέπεια των αναλογικών αυτών σχέσεων μεταξύ αμφοτέρων των ομάδων γεγονότων είναι δυνατή η πρόγνωση της συνθέτου για την απλή ομάδα.

η. Οικονομετρικά μοντέλα.

Σύμφωνα με τις παραπάνω δυο μεθόδους προβλέψεως, τις «σειρές οδηγών» και την αναλογική, καταδειχθεί ότι υφίσταται σχέση μεταξύ δυο ή περισσότερων οικονομικών μεγεθών, δραστηριοτήτων, γεγονότων κ.λπ. τα οποία έχουν μέχρι ενός ορισμένου βαθμού κάποια ομοιόμορφη πορεία ή συμπεριφορά.

θ. Πρόβλεψη με τη βοήθεια στατιστικών μεθόδων.

Κατά τον τρόπο αυτό με τους υποστηρικτές των οικονομικών μοντέλων ενεργούν και οι στατιστικοί της Πολιτικής Οικονομίας και της Οικονομικής και Διοικητικής των Επιχειρήσεων, οι οποίοι επιδιώκουν να καταδείξουν τις αιτιώδεις σχέσεις μεταξύ δυο ή περισσότερων οικονομικών γεγονότων με τη βοήθεια της ανάλυσης των συσχετίσεων. Οι αιτιώδεις σχέσεις μεταξύ των οικονομικών μεγεθών, π.χ. μεταβλητών μπορούν να υφίστανται ως εξής:

- Ένα οικονομικό γεγονός εξαρτάται μόνο από μια ανεξάρτητη μεταβλητή. Ως εκ τούτου κάθε μεταβολή της ανεξάρτητης μεταβλητής αντιστοιχεί σε μια ίση εκατοστιαία μεταβολή του γεγονότος, π.χ. της εξαρτημένης μεταβλητής.
- Ένα οικονομικό γεγονός εξαρτάται μόνο από μια ανεξάρτητη μεταβλητή· οι μεταβολές όμως της ανεξάρτητης μεταβλητής δεν δημιουργούν ίση εκατοστιαία μεταβολή της εξαρτημένης.
- Ένα οικονομικό γεγονός εξαρτάται όχι μόνο από μια ανεξάρτητη μεταβλητή, αλλά από περισσότερες. Οι μεταβολές όμως των

μεμονωμένων ανεξάρτητων μεταβλητών δημιουργούν εκατοστιαίες ίσες μεταβολές των εξαρτημένων μεταβλητών.

- Ένα οικονομικό γεγονός εξαρτάται όχι μόνο από μια ανεξάρτητη μεταβλητή, αλλά από περισσότερες οι μεταβολές όμως των μεμονωμένων ανεξάρτητων μεταβλητών δεν δημιουργούν καμία εκατοστιαία μεταβολή των εξαρτημένων μεταβλητών.
- Ένα οικονομικό γεγονός εξαρτάται από διάφορες ανεξάρτητες μεταβλητές. Οι μεταβολές όμως μεμονωμένων ανεξάρτητων μεταβλητών δημιουργούν εκατοστιαία ίση μεταβολή των εξαρτημένων μεταβλητών.

1. Πιθανότητα.

Η πιθανότητα είναι ο πυρήνας της πρόβλεψης στηριζόμενη στην υποκειμενική κρίση. Η μέθοδος αυτή ανήκει επίσης και στην μαθηματική αντιμετώπιση των οικονομικών και ειδικότερα των επιχειρηματικών φαινομένων. Η μέθοδος της πιθανότητας μπορεί να θεωρηθεί τόσο ως ανεξάρτητη μέθοδος πρόγνωσης, όσο επίσης και ως βοηθητικό μέσο σε άλλες μεθόδους.

Η μέθοδος της πιθανότητας επιδιώκει με μαθηματικούς υπολογισμούς τον προσδιορισμό μιας ολόκληρης σειράς γεγονότων τα οποία ενδεχομένως θα συμβούν.

Τα περισσότερα χρησιμοποιημένα θεωρήματα στην θεωρία της πιθανότητας είναι τα εξής:

- (α) *θεώρημα της συνολικής πιθανότητας (προσθετικό θεώρημα),*
- (β) *θεώρημα της συνδεδεμένης πιθανότητας (πολλαπλασιαστικό θεώρημα) και*
- (γ) *θεώρημα του νόμου του μεγάλου αριθμού.*

Μέθοδοι πρόβλεψης στηριζόμενοι στην υποκειμενική κρίση.

Αναφέρθηκε ήδη ότι οι μέθοδοι προβλέψεως στηριζόμενοι στην υποκειμενική κρίση βασίζονται στην φιλοσοφική αντίληψη ότι οι συνθήκες του παρελθόντος, οι οικονομικές καταστάσεις κ.λπ. δεν είναι αναγκαίο να συνεχισθούν και στο μέλλον.

Στην τελευταία περίπτωση βασικό ρόλο παίζει η υποκειμενική απόφαση των ανθρώπων οι οποίοι επηρεάζουν το σύστημα υπό έρευνα. Η όλη φιλοσοφία της κατηγορίας αυτής των μεθόδων προβλέψεως έχει ως

αφειρητά την παραδοχή ότι ο ανθρώπινος παράγοντας στο σύστημα της επιχειρηματικής δράσης δεν δέχεται απλώς παθητικά τις συνέπειες των νομοτελειών της γενικότερης οικονομικής ζωής, αλλά δραστηριοποιείται σε τέτοιο βαθμό πολλές φορές, όπως αυτό αναφέρθηκε στους μηχανικούς μεθόδους προβλέψεως.

Τα πλεονεκτήματα των τελευταίων μεθόδων συνίστανται στο γεγονός ότι γι' αυτούς είναι δυνατή η παρατήρηση και η εξαγωγή συμπερασμάτων τόσο για τους ποσοτικούς όσο και τους ποιοτικούς παράγοντες. Έννοιες των μεθόδων αυτών αναφέρονται στους παρακάτω παραγράφους:

α) Μέθοδος του καταλόγου των καθοριστικών ανθρωπίνων παραγόντων.

Η μέθοδος αυτή προβλέψεως εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την ικανότητα του ερευνητή να αναζητήσει, διαπιστώσει, και κατατάξει συστηματικά τις σημαντικές ομάδες ατόμων ή μεμονωμένα άτομα, τα οποία είναι δυνατόν να επηρεάζουν την εξέλιξη των επιχειρηματικών μεγεθών.

Η μέθοδος αυτή, δεν απαιτεί ιδιαίτερους μαθηματικούς υπολογισμούς, παρά μόνο λογική και ικανότητα αντιλήψεως του πεδίου ενδιαφέροντος και έρευνας.

Όταν κατ' αυτόν τον τρόπο, ο ερευνητής γνωρίζει τις ανθρώπινες δυνάμεις, οι οποίες παίζουν καθοριστικό ρόλο στην μελλοντική διαμόρφωση των επιχειρηματικών μεγεθών, είναι σε θέση να σταθμίσει τις επιθυμίες τους, την βούλησή τους και τις επιρροές τους.

β) Μέθοδος των σχημάτων αλληλεξαρτήσεως των μεταβλητών.

Η μέθοδος των σχημάτων αλληλεξαρτήσεως αποτελεί συνέχεια της προηγούμενης. Κατ' αυτή υποδιαιρούνται τα οικονομικά μεγέθη, τα φαινόμενα, τα γεγονότα κ.λπ. σε ομάδες και αν χρειαστεί οι ομάδες αυτές υποδιαιρούνται σε μικρότερες.

Η κάθε ομάδα περιλαμβάνει μεγέθη, καταστάσεις, γεγονότα κ.λπ. των ανθρωπίνων παραγόντων και αντιδρούν ομοιόμορφα. Την μέθοδο αυτή απλουστεύει η ανάλυση των προς έρευνα μεγεθών, παραγόντων και σχέσεων αυτών μεταξύ τους και καθιστά δυνατή την πρόβλεψη της μελλοντικής τους εξέλιξης.

γ) Μέθοδος της έρευνας γνώμων.

Μια άλλη μέθοδος προβλέψεως στηριζόμενη στην υποκειμενική κρίση είναι η έρευνα της γνώμης των προσώπων εκείνων, τα οποία με οποιοδήποτε τρόπο βρίσκονται σε άμεση σχέση με τα ερευνώμενα μελλοντικά μεγέθη, καταστάσεις, δεδομένα κ.λπ.

Η έρευνα των υπεύθυνων προσώπων, π.χ. ολόκληρης της ιεραρχίας μιας επιχείρησης, μπορεί να αποφέρει πολύτιμα αποτελέσματα, γιατί ο κύκλος αυτός των προσώπων δεν γνωρίζει μόνο τη στατιστική και ποσοτική πλευρά του τομέα της ευθύνης του, αλλά επίσης κατέχει και τις δυναμικές και ποιοτικές επί μέρους λεπτομέρειες του κύκλου του ενδιαφέροντός του. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται με επιτυχία σε πολλές χώρες .

δ) Μέθοδος των Δελφών.

Η μέθοδος των Δελφών αναπτύχθηκε από ερευνητές της Rand Corporation το 1964 και έχει ως αντικειμενικό σκοπό την επιστημονική και τεχνική αναζήτηση της θέσης των ενδιαφερόμενων προσώπων για ένα ή περισσότερα θέματα σε μια μελλοντική περίοδο.

Η μέθοδος αυτή ανήκει κατά βάση στη γενική κατηγορία των μεθόδων εκείνων, οι οποίοι αναζητούν να προσδιορίσουν τη μελλοντική αλήθεια βάση της έρευνας γνώμων.

ε) Μέθοδος της Κυβερνητικής.

Άρχισε τα τελευταία χρόνια η Κυβερνητική ως μέθοδος να προσαρμόζεται και να εφαρμόζεται σε ευρύτατο κύκλο ανθρώπινων εκδηλώσεων και δραστηριοτήτων. Η εφαρμογή της στον τομέα της Διοίκησης των Επιχειρήσεων έχει γίνει ήδη πραγματικότητα και νοείται ως η επιστήμη των πληροφοριών, επικοινωνιών, οδηγήσεως και κατευθύνσεως των επιχειρήσεων.

Τα κύματα των πληροφοριών δεν σταματούν σε μια πρώτη φάση, αλλά η μια διαδέχεται την άλλη μέχρις ότου επιτευχθεί μέσω της μεθόδου αυτής το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Συγκεντρώνονται π.χ. οι ειδικές πληροφορίες με σκοπό την αναζήτηση της αλήθειας στο μέλλον, γίνεται η επεξεργασία τους, και στη συνέχεια διοχετεύονται στα κατάλληλα κανάλια και απευθύνονται στα αρμόδια πρόσωπα ή συλλογικά όργανα.

Στη συνέχεια αρχίζει ένα δεύτερο κύμα διαδικασίας για την συγκέντρωση των πληροφοριών από τα πρόσωπα δέκτες των προηγούμενων πληροφοριών, ακολουθεί νέα επεξεργασία κ.ο.κ., μέχρις ότου

καταλήξουμε σε ένα θετικό και διευκολυντικό για τις μελλοντικές μας έρευνες αποτέλεσμα.

Στο σημείο αυτό θα τονισθεί το γεγονός ότι η μεθοδευμένη πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων προσώπων, μέσω της Κυβερνητικής, δεν είναι δυνατόν παρά να επηρεάσει και αυτούς και τις απαντήσεις τους σε δεύτερη φάση αλλά και την εξέλιξη των γεγονότων στο μέλλον. Συνεπώς η μέθοδος της Κυβερνητικής δεν είναι δυνατόν απλώς να χρησιμοποιηθεί για την πρόβλεψη του μέλλοντος αλλά και για την διαμόρφωση αυτού.

στ) Διάφοροι μέθοδοι.

Εκτός των μεθόδων που προαναφέρθηκαν υφίσταται σειρά ολόκληρων μεθόδων οι οποίες χρησιμοποιούνται συμπληρωματικά μετά των άλλων ή τυγχάνουν τελευταίως ειδικής προσαρμογής με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για μελλοντικές έρευνες.

Συνδιασμοί μεθόδων προβλέψεως.

Στις προηγούμενες παραγράφους αναπτύχθηκαν τόσο οι μηχανικοί μέθοδοι προβλέψεως, όσο και οι στηριζόμενοι στην υποκειμενική κρίση του ανθρώπινου παράγοντα. Οι μέθοδοι αυτοί μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως βοηθητικά μέσα στις επιδιώξεις των ερευνητών για την σπουδή του μέλλοντος.

Τίθεται όμως το ερώτημα: οι μέθοδοι αυτοί εφαρμόζονται ανεξάρτητα, ουδεμία σχέση υφίσταται μεταξύ τους ή αποκλείει η μια την άλλη; Η απάντηση βεβαίως είναι αρνητική. Αντίθετα πολλές φορές η μια μέθοδος προϋποθέτει άλλες μεθόδους, χρησιμοποιούνται ταυτοχρόνως δυο ή και περισσότεροι μέθοδοι ή τελικώς η μια μέθοδος συμπληρώνει την άλλη.

Κέντρα και Ινστιτούτα Ερευνών και Προβλέψεων.

Η ανάγκη αναζήτησης της αλήθειας στο μέλλον έχει γίνει συνείδηση ανά τον κόσμο. Η συνεχώς αυξανόμενη φροντίδα και πρόνοια του ανθρώπου για την μελλοντική αντιμετώπιση των αναγκών του, δημιούργησε μια ενδιάμεση ανάγκη, την συστηματική και επιστημονική έρευνα και πρόβλεψη για τα Κέντρα και Ινστιτούτα Ερευνών.

Τα κέντρα αυτά, δεν παρέχουν απλώς μεθοδευμένες πληροφορίες για τις μελλοντικές εξελίξεις, αλλά και την δυνατότητα επηρεασμού και

κατευθύνσεως της επιχειρηματικής συμπεριφοράς. Η γνώση για τη μελλοντική ανάπτυξη ορισμένων μεγεθών παρασύρει και την δραστηριότητα προς αυτά, θετικά ή αρνητικά, των ενδιαφερομένων.

ΜΕΡΟΣ Β

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ

2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ

Η διεργασία του προγραμματισμού με την οποία θα ασχοληθούμε διεξοδικά στα επόμενα κεφάλαια , καταλήγει στη διατύπωση των προγραμμάτων. Το πρόγραμμα (plan) είναι σχέδιο μελλοντικής δράσης με το οποίο χαράσσεται η πορεία της επιχείρησης προς το μέλλον. Ενσωματώνει τις προθέσεις της επιχείρησης για μελλοντική δράση και δίνει απαντήσεις στα ερωτήματα: τι θα γίνει, πώς θα γίνει αυτό που αποφασίζεται να γίνει, πότε θα γίνει, ποιος θα το κάνει και ποια μέσα θα χρησιμοποιηθούν για να γίνει.

Η παρούσα κατάσταση της επιχείρησης είναι γνωστή. Τα προγράμματα απεικονίζουν την κατάσταση στην οποία αναμένεται να ευρίσκεται αυτή στο μέλλον, σύμφωνα με τους υπολογισμούς και τις προσδοκίες της υπεύθυνης διοίκησης. Με άλλα λόγια, το πρόγραμμα είναι κατά κάποιο τρόπο η γέφυρα που συνδέει το παρόν με το μέλλον.

2.2 ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΛΛΟΥΝ ΤΟΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟ

Στους σύγχρονους μεγάλους επιχειρηματικούς (και άλλους) οργανισμούς, η προχειρότητα στη λήψη των αποφάσεων είναι ανεπίτρεπτη. Κάθε απόφαση πρέπει να στηρίζεται στην προσεκτική μελέτη των πραγματικών συνθηκών κάτω από τις οποίες λειτουργεί η επιχείρηση και κάτω από τις οποίες αυτή (η απόφαση) αναμένεται να υλοποιηθεί. Η σημασία του προγραμματισμού ως διοικητικής λειτουργίας και ως παράγοντα επιτυχίας των επιχειρηματικών επιδιώξεων έχει επισημανθεί από της εποχής του Fayol, τόσο από την επιστήμη όσο και από τη διοικητική πρακτική.

Σε μια δυναμική και ταχύτατα εξελισσόμενη κοινωνία, όπως είναι η σύγχρονη κοινωνία, ο προγραμματισμός βοηθάει τα άτομα και τους οργανισμούς να αντιμετωπίσουν αποτελεσματικά τις αλλαγές.

Αναφέρουμε παρακάτω τους βασικότερους λόγους για τους οποίους επιβάλλεται ο προγραμματισμός:

α) Η ανεπάρκεια των φυσικών και οικονομικών μέσων. Η εξάντληση των φυσικών πόρων και γενικά η ανεπάρκεια της παραγωγής, θεωρείται σήμερα ένα από τα βασικά θέματα που θα επηρεάσει τη ζωή του ανθρώπου στο εγγύς μέλλον. Ακόμη και έλλειψη εργατικών χεριών αναμένεται να παρατηρηθεί, παρά τη σημαντική αύξηση του πληθυσμού του πλανήτη κατά τα τελευταία χρόνια.

Αυτό πιστεύεται ότι θα συμβεί επειδή, η έλλειψη γενικής και επαγγελματικής κατάρτισης και η εγκατάσταση μακριά από τα κέντρα οικονομικής δραστηριότητας συντελούν ώστε οι υπηρεσίες ενός σημαντικού αριθμού ατόμων, να παραμένουν έξω από την παραγωγική διαδικασία .

Αν υπήρχε αφθονία φυσικών και οικονομικών πόρων, τότε η έλλειψη προγραμματισμού και η σπατάλη δεν θα είχαν μεγάλη σημασία για τον άνθρωπο. Τα πρόσφατα δεδομένα όμως, δείχνουν ότι υπάρχει κίνδυνος να δημιουργηθούν σοβαρά προβλήματα για τον ανεφοδιασμό του ανθρώπου ακόμη και με αγαθά τα οποία εθεωρούντο ανεξάντλητα, όπως είναι ο ατμοσφαιρικός αέρας και το πόσιμο νερό.

Με βάση αυτές τις σκέψεις και αυτά τα δεδομένα, γίνεται εύκολα αντιληπτός ο ρόλος του προγραμματισμού και η χρησιμότητά του ως οργάνου για την πραγματοποίηση οικονομικών, από τους πάσης φύσεως οργανισμούς καθώς και από το ίδιο το κράτος.

β) Ο προγραμματισμός μετριάζει την αβεβαιότητα. Η αβεβαιότητα αποτελεί κυρίαρχο στοιχείο στη ζωή του ανθρώπου. Τα άτομα και οι ομάδες αναγκάζονται, κατά την επιδίωξη των σκοπών τους, να κινούνται μέσα σε κλίμα αβεβαιότητας. Οι οργανισμοί κατορθώνουν να αντιμετωπίσουν κατά ένα σημαντικό ποσοστό την αβεβαιότητα, χρησιμοποιώντας ως όργανο τον προγραμματισμό.

Η αβεβαιότητα υπάρχει και εκδηλώνεται με τρεις μορφές: την αβεβαιότητα που αφορά τις συνθήκες του περιβάλλοντος, την αβεβαιότητα ως προς την επίδραση που προκαλεί στην επιχείρηση μια περιβαλλοντική μεταβολή και την αβεβαιότητα ως προς τα αποτελέσματα της αντίδρασης της επιχείρησης σε συγκεκριμένη μεταβολή.

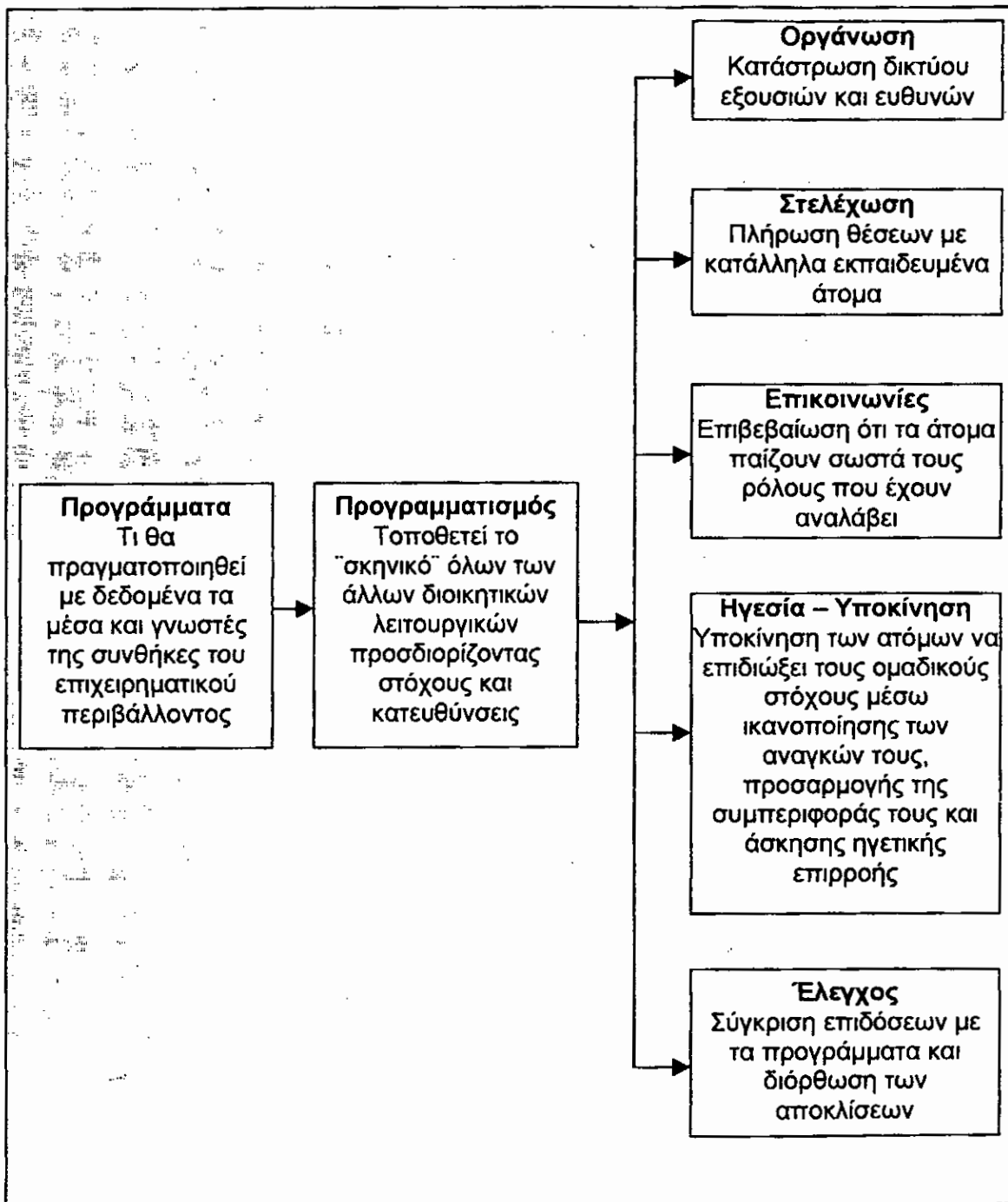
Είναι αβέβαιο π.χ. αν θα εκδηλωθεί ή όχι μια απεργία (αβεβαιότητα ως προς τη μεταβολή των συνθηκών του περιβάλλοντος), αν θα εκδηλωθεί είναι αβέβαιο το πόσο θα διαρκέσει και ποιες θα είναι οι συνέπειές της για την επιχείρηση (αβεβαιότητα ως προς την επίδραση) και τέλος είναι αβέβαιο το κατά πόσο θα αποδώσουν τα μέτρα που σχεδιάζει να λάβει η επιχείρηση για την αντιμετώπιση της κατάστασης.

γ) ο προγραμματισμός συντελεί στη μείωση του κόστους. Όπως είπαμε και παραπάνω, αποστολή του προγραμματισμού είναι η αναζήτηση, σε κάθε περίπτωση, της καλύτερης, άρα και της οικονομικότερης λύσης, γεγονός το οποίο οδηγεί στην πραγματοποίηση των στόχων με το μικρότερο δυνατό κόστος.

δ) ο προγραμματισμός διευκολύνει τον έλεγχο της επιχειρηματικής δράσης. Ο προγραμματισμός προκαθορίζει το τι θα γίνει και το πώς πρέπει να γίνει το κάθε τι. Ο έλεγχος καλείται να επιβεβαιώσει αν όλα έγιναν όπως είχε προαποφασισθεί να γίνουν. Αν συνεπώς δεν υπάρχει προγραμματισμός, αυτό σημαίνει ότι δεν υπάρχει μέτρο σύγκρισης πράγμα που κάνει τον έλεγχο δύσκολο ή ακόμη και αδύνατο.

Τέλος, πρέπει να προσθέσουμε ότι εκτός από την διευκόλυνση του ελέγχου, ο προγραμματισμός θέτει τα πλαίσια μέσα στα οποία κινούνται και οι υπόλοιπες λειτουργίες της διοίκησης.

Το παρακάτω σχήμα δίνει παραστατική εικόνα της σχέσης που συνδέει τον προγραμματισμό με τις άλλες διοικητικές λειτουργίες.



2.3 ΤΑ ΣΤΑΔΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ

2.3.1 Γενικά

Ποτέ δύο managers ειδικοί στον προγραμματισμό δεν πρόκειται να καταρτίσουν το ίδιο πρόγραμμα. Κάθε manager θα προσαρμόσει το πρόγραμμά του στις ειδικές ανάγκες που αυτό καλείται να εξυπηρετήσει και στις ειδικές συνθήκες κάτω από τις οποίες προβλέπεται να εκτελεσθεί η προγραμματιζόμενη δραστηριότητα. Εντούτοις, θα μπορούσε να λεχθεί ότι ο προγραμματισμός ακολουθεί γενικά ορισμένα βασικά στάδια τα οποία απεικονίζονται παραστατικά στο σχήμα που ακολουθεί:

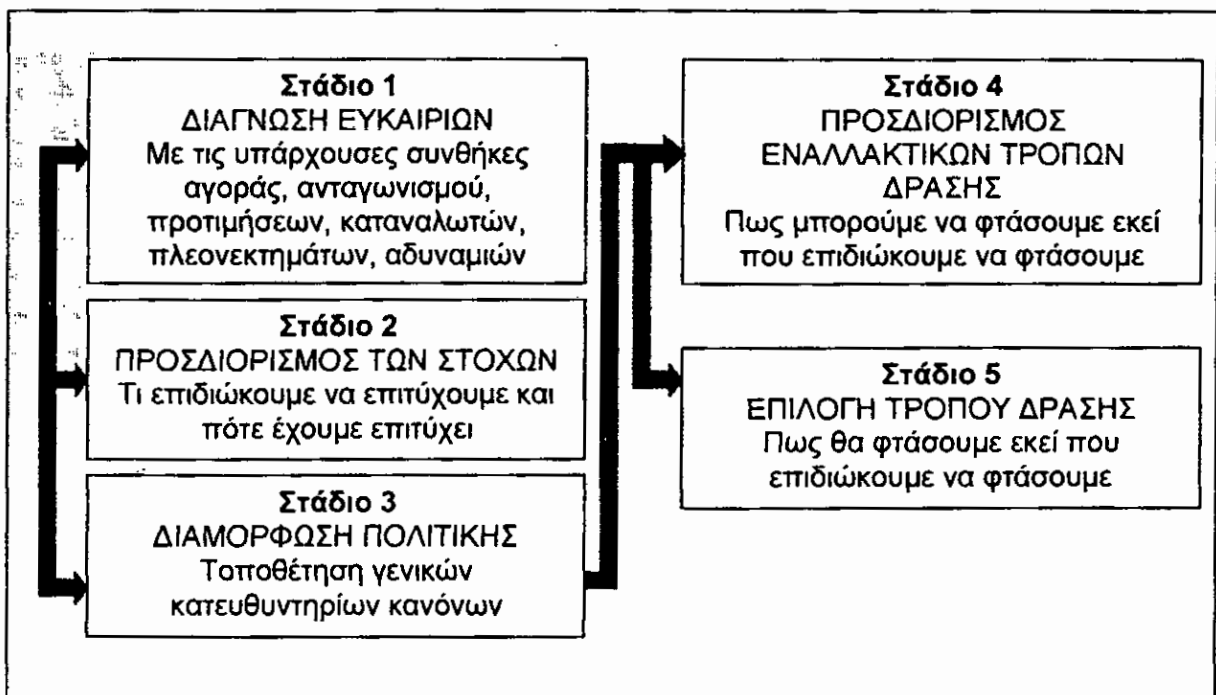
Στάδιο 1 : Διάγνωση των ευκαιριών για επιχειρηματική δράση.

Στάδιο 2: Προσδιορισμός των στόχων της επιχείρησης.

Στάδιο 3: Διαμόρφωση της πολιτικής.

Στάδιο 4: Προσδιορισμός των εναλλακτικών τρόπων δράσης.

Στάδιο 5 : Επιλογή τρόπου δράσης. Κατάρτιση λεπτομερούς προγράμματος.



Σχήμα 2.2 Βασικά στάδια προγραμματισμού

2.3.2 Διάγνωση των ευκαιριών για επιχειρηματική δράση.

Το στάδιο της διάγνωσης των ευκαιριών , προηγείται κάθε διαδικασίας σχετιζόμενης με τον προγραμματισμό και θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι ουδόλως αποτελεί μέρος αυτής της διαδικασίας. Ο manager, πριν αρχίσει να ασχολείται με την τοποθέτηση των στόχων που επιθυμεί να επιδιώξει, είναι σκόπιμο να κάμει μια προκαταρκτική ανασκόπηση των δυνατοτήτων που παρέχονται από το επιχειρηματικό περιβάλλον και των ευκαιριών που μπορούν να αξιοποιηθούν.

Η πλήρης και σαφής συνειδητοποίηση αυτών των ευκαιριών, θα αποτελέσει μια σίγουρη βάση για την επιτυχία της διαδικασίας του προγραμματισμού. Η επισκόπηση αυτή πρέπει να γίνει κάτω από το φως των πλεονεκτημάτων και των αδυναμιών που έχει η επιχείρηση κατά το χρονικό σημείο της έναρξης του προγραμματισμού.

Με άλλα λόγια, οι managers, πρέπει να αντιληφθούν ποιά προβλήματα έχουν να επιλύσουν και γιατί, και κατά τι προσδοκούν να ωφεληθεί η επιχείρηση από τις δραστηριότητες που πρόκειται να προγραμματισθούν. Η προ- καταρκτική αυτή ενημέρωση έχει μεγάλη σημασία για την τοποθέτηση σκοπών πραγματοποιήσιμων. Για να επιτύχει ο προγραμματισμός, απαιτείται ρεαλιστική διάγνωση όλων των υπαρχουσών ευκαιριών .

2.3.3 Προσδιορισμός των στόχων.

Ο προσδιορισμός των στόχων αποτελεί το δεύτερο στάδιο του προγραμματισμού. Στόχοι προσδιορίζονται για την επιχείρηση ως σύνολο, αλλά και για κάθε επί μέρους οργανωτική μονάδα (διεύθυνση, τμήμα κ.λ.π.). Οι στόχοι μπορεί να είναι είτε μακρόχρονοι (όταν η εκπλήρωσή τους απαιτεί μακρό χρονικό διάστημα), είτε βραχύχρονοι (όταν το απαιτούμενο για την εκπλήρωσή τους χρονικό διάστημα είναι σχετικά μικρό). Ο προσδιορισμός και η θέση στόχων έχει μεγάλη σπουδαιότητα από άποψη διοικητική.

Βοηθάει τα στελέχη στο να προσδιορίσουν επακριβώς τα σημεία εκείνα της επιχειρηματικής δραστηριότητας στα οποία πρέπει να δώσουν έμφαση και να κατανοήσουν τα αποτελέσματα τα οποία προσδοκούν να έχουν από την υλοποίηση των προγραμμάτων .

Οι γενικοί στόχοι, εκείνοι δηλαδή που αφορούν την επιχείρηση σαν σύνολο, αποτελούν κατευθυντήριες γραμμές για τα μείζονα προγράμματα της επιχείρησης και επηρεάζουν τους στόχους των βασικών τμημάτων τους. Αν π.χ. η επιχείρηση θέσει ως στόχο την παραγωγή μιας συγκεκριμένης ποσότητας προϊόντων, αυτό έχει άμεση επιρροή στον προσδιορισμό των στόχων του τμήματος παραγωγής και επιπλέον επηρεάζει και τους στόχους του τμήματος marketing, το οποίο επιφορτίζεται με την ευθύνη διοχέτευσης της ποσότητας αυτής στην αγορά.

Οι στόχοι των βασικών τμημάτων, με τη σειρά τους, αποτελούν πλαίσια μέσα στα οποία διαμορφώνονται οι στόχοι των υποτμημάτων στα οποία υποδιαιρούνται. Με άλλα λόγια, οι στόχοι βρίσκονται μεταξύ τους σε σχέση ιεραρχίας. Οι στόχοι τους οποίους προσδιορίζουν τα διοικητικά στελέχη που λειτουργούν ως επικεφαλής τμημάτων ευρισκομένων στα χαμηλά κλιμάκια της οργανωτικής διάρθρωσης, θα είναι περισσότερο ακριβείς και συνεπώς ευκολότερα πραγματοποιήσιμοι, αν τα στελέχη αυτά κατανοήσουν τους γενικούς στόχους της επιχείρησης.

Η κατανόηση των γενικών στόχων από τα στελέχη των χαμηλών κλιμακίων, τους δίνει τη δυνατότητα να προσδιορίσουν με επιτυχία τους δικούς τους στόχους, αλλά και να συμβάλλουν και στον προσδιορισμό των στόχων της επιχείρησης.

2.3.3.1 Κατηγορίες στόχων. Σύγκρουση συμφερόντων.

Οι στόχοι που προσδιορίζονται στα πλαίσια της διαδικασίας του επιχειρηματικού προγραμματισμού, εκφράζουν ουσιαστικά ανθρώπινες επιθυμίες και επιδιώξεις. Για τον προσδιορισμό τους, επιδρούν τρεις δυνάμεις: το κοινωνικό σύνολο, η επιχείρηση σαν αυτοτελής οντότητα και τα μέλη της επιχείρησης (Ο επιχειρηματίας και οι εργαζόμενοι στην επιχείρηση). Με βάση τη θεώρηση αυτή, οι στόχοι διακρίνονται ανάλογα με τα συμφέροντα που προορίζονται να εξυπηρετήσουν σε: στόχους κοινωνικούς, στόχους που αφορούν την επιχείρηση και στόχους των μελών.

Κοινωνικούς στόχους ονομάζουμε εκείνους που προορίζονται να εξασφαλίσουν, γενικά, την αποδοχή της επιχείρησης εκ μέρους του κοινωνικού συνόλου και την προσαρμογή της προς τις απαιτήσεις του. Στα προηγούμενα, έγινε λεπτομερής αναφορά στη σημασία που έχει για την επιχείρηση η σωστή ένταξή της στο κοινωνικό περιβάλλον και η συνεπής ανταπόκριση στις κοινωνικές της ευθύνες. Το καταναλωτικό κοινό, ως στοιχείο του περιβάλλοντος, ασκεί δια μέσου του μηχανισμού του ανταγωνισμού πίεση στην επιχείρηση, για καλύτερη ποιότητα προϊόντων και για χαμηλότερες τιμές.

Εξάλλου, οι προτιμήσεις των καταναλωτών μεταβάλλονται συνεχώς, γεγονός που επιβάλλει αντίστοιχο επαναπροσδιορισμό των επιχειρηματικών προσπαθειών. Πίεση ασκείται επίσης για κοινωνική προσφορά, όπως είναι η προστασία του περιβάλλοντος, η συμμετοχή σε κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και για ανταπόκριση στις νομοθετημένες υποχρεώσεις της επιχείρησης προς το κράτος.

Δεύτερη κατηγορία σκοπών είναι εκείνοι που αφορούν την ικανοποίηση αναγκών της επιχείρησης, ως αυτοτελούς οντότητας. Όπως οι βιολογικοί οργανισμοί έχουν ανάγκες, κατά ανάλογο τρόπο και η επιχείρηση έχει ανάγκες που σχετίζονται με την επιβίωση, με την ανάπτυξη και με τον εκσυγχρονισμό της.

Επιβάλλεται, επομένως, η τοποθέτηση στόχων προσανατολισμένων προς τις τρεις αυτές κατευθύνσεις.

Έτσι, δυνατόν να έχουμε:

α. Στόχους που αφορούν την επιβίωση της επιχείρησης.

1. Η συστηματική δημιουργία αποθεματικών κεφαλαίων για την εξασφάλιση της οικονομικής ευρωστίας και την αντιμετώπιση δυσμενών μελλοντικών συνθηκών.
2. Η ανανέωση του παγίου εξοπλισμού.
3. Η ανανέωση του προσωπικού.

β. Στόχους που αφορούν την ανάπτυξη, όπως είναι:

1. Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.
2. Η εξασφάλιση μακροπρόθεσμων δανείων .
3. Η πραγματοποίηση παγίων επενδύσεων.
4. Η πρόσληψη νέου προσωπικού.

γ. Στόχους που αφορούν τον εκσυγχρονισμό της επιχείρησης. Τέτοιοι στόχοι μπορεί να είναι:

1. Ο τεχνολογικός εκσυγχρονισμός.
2. Ο οργανωτικός εκσυγχρονισμός.

Τρίτη, τέλος, κατηγορία στόχων , είναι εκείνοι που εκφράζουν τις προσωπικές επιδιώξεις του επιχειρηματία καθώς και των εργαζομένων στην επιχείρηση ατόμων .

Όπως είναι γνωστό, ο κύριος και πρωταρχικός σκοπός του επιχειρηματία είναι το κέρδος. Το κέρδος είναι το κίνητρο για την ίδρυση και τη συμμετοχή στην επιχείρηση. Η κλασική ατομικιστική περί επιχειρήσεως αντίληψη αναγνώριζε τη μεγιστοποίηση του κέρδους ως τον αποκλειστικό σκοπό της επιχείρησης. Και στην εποχή μας όμως, το κέρδος, με την ευρεία έννοια του πλεονάσματος επιτεύξεων έναντι των πραγματοποιούμενων θυσιών, δεν έπαυσε να αποτελεί μείζονα στόχο για κάθε οικονομικό οργανισμό.

Το ύψος του κέρδους ως απόλυτο ποσό αλλά και, κυρίως, ως ποσοστό επί των απασχολούμενων κεφαλαίων, χρησιμοποιείται ως γενικό κριτήριο επιτυχίας της επιχείρησης αλλά και ως μέτρο αξιολόγησης των (ανωτάτων κυρίως) διοικητικών στελεχών.

Από λογιστική άποψη, το ποσό του κέρδους δίνεται από τον τύπο:

$\Pi - (ΚΠ + \text{Μη κοστολογήσιμα κονδύλια}) = Κ$ όπου:

Π = Τα έσοδα από πωλήσεις (υλικών) αγαθών ή υπηρεσιών.

$ΚΠ$ = Το κόστος των πωλουμένων αγαθών ή υπηρεσιών .

Μη κοστολογήσιμα κονδύλια = Διάφορα μη κοστολογήσιμα έξοδα λειτουργίας, διάφορα εξωλειτουργικά έξοδα, διάφορες επί μέρους ζημιές.

$Κ$ = Το ποσό του κέρδους που αντιστοιχεί σε ορισμένη διαχειριστική περίοδο.

Από τον παραπάνω τύπο προκύπτει ότι για να έχουμε αύξηση του $Κ$, θα πρέπει να τεθούν και να πραγματοποιηθούν στόχοι που αφορούν: α) την αύξηση του Π , όπως είναι η αύξηση της ποσότητας των πωλήσεων, η αύξηση της τιμής ή και τα δύο, β) τη μείωση του $ΚΠ$, όπως είναι η αύξηση της παραγωγικότητας, ο περιορισμός της σπατάλης υλικών κ.ο.κ. και γ) τη μείωση των μη κοστολογήσιμων κονδυλίων (οικονομίες σε διάφορα γενικά έξοδα, περιορισμός ζημιών από κλοπές, φύρες κ.λ.π.).

Πρέπει να σημειωθεί ότι το κέρδος, συνήθως δεν είναι ο μοναδικός στόχος του επιχειρηματία. Δεν είναι καθόλου σπάνιες οι περιπτώσεις ατόμων που κατέχουν αμύθητα πλούτη και όμως εξακολουθούν να αναπτύσσουν έντονη επιχειρηματική δραστηριότητα. Η αυτοπραγμάτωση (self-realization) καθώς και η κοινωνική προβολή, αποτελούν πολλές φορές στόχους περισσότερο επιθυμητούς παρά το κέρδος.

Εκτός από τον επιχειρηματία, κάθε στέλεχος, κάθε υπάλληλος και κάθε εργάτης έχει και επιδιώκει, μέσα από τη λειτουργία της επιχείρησης και ως μέλος αυτής, τους προσωπικούς του στόχους. Συνήθεις στόχους των εργαζομένων αποτελούν: η αύξηση των αποδοχών, η μείωση των ωρών εργασίας, η απόληψη πρόσθετων αμοιβών (επιδομάτων, δώρων κ.λ.π), η καλύτερευση των συνθηκών εργασίας, η μονιμότητα και η κοινωνική προβολή που επιδιώκεται με την προαγωγή σε θέσεις με αυξημένες εξουσίες. Η πίεση για τον προσδιορισμό στόχων της κατηγορίας αυτής ασκείται κυρίως μέσω των στελεχών και μέσω των συνδικαλιστικών οργανώσεων των εργαζομένων.

Οι τρεις, σύμφωνα με τα παραπάνω, κατηγορίες σκοπών, δεν συμπορεύονται πάντοτε, αλλά συγκρούονται. Έτσι, η ικανοποίηση π.χ. κοινωνικών στόχων συνεπάγεται δαπάνες, γεγονός το οποίο σημαίνει ότι στενεύουν τα περιθώρια για διανομή αυξημένου μερίσματος (στόχος του επιχειρηματία), για δημιουργία αποθεματικών (στόχος του συστήματος "επιχείρηση") και για καταβολή αυξημένων αποδοχών (στόχος του προσωπικού). Ακόμη και μέσα στον κύκλο "στόχοι του επιχειρηματία", ανακύπτουν συγκρούσεις. Στην Ανώνυμη Εταιρία π.χ. εμφανίζονται, ουσιαστικά, δύο κατηγορίες μετόχων με αλληλοσυγκρουόμενα συμφέροντα: εκείνοι που έχουν την πλειοψηφία των μετοχών και μετέχουν στη διοίκηση της Εταιρίας και εκείνοι που, ως μειοψηφία, ουδόλως αναμειγνύονται στη διοίκηση. Η πρώτη κατηγορία έχει αυξημένο ενδιαφέρον για την ανάπτυξη και επέκταση της εταιρικής επιχείρησης και συνεπώς έχει την τάση για: παρακράτηση μεγάλων ποσοστών κερδών για αποθεματικά, για κατάστρωση προγραμμάτων (π.χ. διαφημιστικών) που αποσκοπούν στη διεύρυνση του κύρους της επιχείρησης και γενικά για διάθεση αυξημένων ποσών κεφαλαίων για αναπτυξιακούς στόχους.

Αυτή η νοοτροπία όμως δεν εξυπηρετεί πλήρως τα δικαιώματα της δεύτερης κατηγορίας μετόχων, των οποίων κύριος στόχος είναι η απόληψη του μεγαλύτερου δυνατού μερίσματος.

2.3.4 Διαμόρφωση της πολιτικής

Πολιτική είναι ένα σύστημα γενικών οδηγιών και κατευθύνσεων, οι οποίες δημιουργούν το πλαίσιο μέσα στο οποίο κινούνται τα διοικητικά στελέχη για τη λήψη των αποφάσεών τους. Κανόνες πολιτικής εισάγονται και ισχύουν σε όλους τους τομείς της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Στον τομέα του marketing οι κανόνες πολιτικής μπορεί να ρυθμίζουν θέματα που αφορούν είτε την επιλογή και την ανάπτυξη των προϊόντων είτε την τιμολόγηση και την εμπορία. Πολιτική μιας επιχείρησης μπορεί να είναι η παραγωγή προϊόντων των οποίων η προώθηση στους πελάτες είναι εύκολα προσαρμόσιμη προς το υπάρχον δίκτυο διανομής της επιχείρησης. Η πώληση των προϊόντων σε τιμές όχι χαμηλότερες από τις τιμές των ανταγωνιστών μπορεί να συνιστά έναν άλλο κανόνα πολιτικής. Μια επιχείρηση μπορεί να εφαρμόζει την πολιτική της πώλησης σε σταθερές τιμές ή την πολιτική της πώλησης σε τιμές διαφοροποιούμενες ανάλογα με τις τυχόν ισχύουσες διακυμάνσεις στο κόστος παραγωγής. Σε άλλη περίπτωση είναι δυνατό να ακολουθείται διαφορετική πολιτική για κάθε προϊόν, ανάλογα με την ένταση του ανταγωνισμού και της ζήτησης.

Στον τομέα της παραγωγής, επίσης είναι, δυνατόν να ισχύουν διάφοροι καθοδηγητικοί κανόνες λειτουργούντες ως πολιτικές. Έτσι, η επιχείρηση μπορεί να έχει σαν κανόνα την κατασκευή όλων των επιμέρους εξαρτημάτων του προϊόντος της, ή να ακολουθεί την πολιτική της ανάθεσης της κατασκευής ορισμένων από αυτά σε άλλες επιχειρήσεις. Η ανάθεση ενός μέρους της παραγωγικής επεξεργασίας σε άλλες επιχειρήσεις (π.χ. ραφή των ενδυμάτων) είναι δυνατόν επίσης να αποτελεί κανόνα πολιτικής. Στον τομέα της παραγωγής, κανόνες πολιτικής μπορεί να αναφέρονται και στο μέγεθος της παραγωγής. Η παραγωγή με βάση τις παραγγελίες των πελατών αποτελεί μια πολιτική.

Η παραγωγή με βάση την παραγωγική δυναμικότητα είναι επίσης μια πολιτική (διαφορετική από την πρώτη). Η επιλογή μεταξύ των δύο θα βασισθεί κυρίως σε κριτήρια κόστους αποθεματοποίησης, κόστους και κινδύνων αποθήκευσης και κινδύνων δυσμενούς μεταβολής των συνθηκών της αγοράς.

Στον τομέα της χρηματοδότησης η καθιέρωση αποτελεσματικών πολιτικών έχει βαρύνουσα σημασία. Η πολιτική στην προκειμένη περίπτωση αφορά κυρίως την αναζήτηση πηγών χρηματικών κεφαλαίων. Η εισφορά χρηματικών κεφαλαίων από τους ιδιοκτήτες (παλαιούς ή νέους μετόχους), η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με την είσοδο νέων μετόχων στην εταιρία, η συστηματική παρακράτηση κερδών για τη δημιουργία αποθεματικών κεφαλαίων κ.λ.π είναι πολιτικές που είναι δυνατό να εφαρμοσθούν.

Στο χώρο της διοίκησης του προσωπικού, κανόνες πολιτικής θεσπίζονται κυρίως και διέπουν θέματα επιλογής, εκπαίδευσης και αμοιβών των εργατών των υπαλλήλων και των στελεχών της επιχείρησης. Μια επιχείρηση μπορεί να ακολουθεί σαν πολιτική την πρόσληψη των νέων προσώπων ύστερα από προσεκτική και λεπτομερειακή δοκιμασία και αφού βεβαιωθεί για την καταλληλότητα του κάθε υποψηφίου. Η πολιτική αυτή αποσκοπεί στο μεγαλύτερο δυνατό περιορισμό των απολύσεων λόγω ακαταλληλότητας ή ανεπάρκειας. Μια άλλη επιχείρηση μπορεί να ακολουθεί διαφορετική πολιτική, προσλαμβάνοντας το προσωπικό της χωρίς πολλές διατυπώσεις και απολύοντας τα ακατάλληλα άτομα μετά από μια σχετικά βραχύχρονη δοκιμαστική υπηρεσία.

Άλλες πολιτικές σχετιζόμενες με την επιλογή μπορεί να είναι η πλήρωση των κενουμένων θέσεων με προαγωγή από μέσα (επιλογή σε κάθε περίπτωση προαγωγής μεταξύ ατόμων που ήδη υπηρετούν στην επιχείρηση) ή με διαγωνισμούς στους οποίους συμμετέχουν και άτομα εκτός του προσωπικού της επιχείρησης. Οι αμοιβές του προσωπικού είναι ένα ζήτημα στο οποίο ακολουθούνται κατά περίπτωση από τις επιχειρήσεις διάφορες πολιτικές, όπως είναι η καταβολή ανταγωνιστικών αμοιβών ή σε τακτά χρονικά διαστήματα, ποσοστιαία αύξηση των αμοιβών όλου του προσωπικού. η συμμετοχή του προσωπικού στα κέρδη της επιχείρησης κ.λ.π.

Οι κανόνες πολιτικής πρέπει να χαρακτηρίζονται από σαφήνεια σταθερότητα και ευελιξία και ταυτόχρονα να ανακοινώνονται στα στελέχη και γενικά στα άτομα που είναι υπεύθυνα να τους εφαρμόσουν, και να γίνονται κατανοητοί από αυτά.

2.3.5 Προσδιορισμός εναλλακτικών τρόπων δράσης

Το τέταρτο στάδιο του προγραμματισμού περιλαμβάνει τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των τρόπων δράσης. Σε κάθε περίπτωση υπάρχουν περισσότεροι του ενός δρόμοι που μπορούν να οδηγήσουν τους managers στην πραγματοποίηση των στόχων της επιχείρησης. Καθήκον του προγραμματιστή είναι να επισημάνει αυτούς τους δρόμους, να σταθμίσει από το ένα μέρος τις δυσκολίες και τα εμπόδια και από το άλλο τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζει καθένας από αυτούς και να επιλέξει τον καλύτερο.

Γενικά, σε κάθε ερώτημα που θέτει ένας manager στον εαυτό του υπάρχουν συνήθως περισσότερες από μία απαντήσεις. Ο προϊστάμενος των πωλήσεων θα μπορούσε π.χ. να αυξήσει τις πωλήσεις με την επιπλέον πρόσληψη πωλητών, με τη μετάθεση πωλητών από άλλες περιοχές στις οποίες είναι λιγότερο αναγκαίοι, με την αύξηση των δαπανών και την εντατικοποίηση των δραστηριοτήτων του τμήματος διαφήμισης, με τη συστηματικοποίηση των προσωπικών επαφών του με την πελατεία, ή με τη συνδυαστική χρησιμοποίηση πλειόνων της μιας από αυτές τις μεθόδους.

Η κατάστρωση των εναλλακτικών προγραμμάτων θα πρέπει να στηρίζεται σε ρεαλιστική βάση. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα οικονομικά και άλλα μέσα που έχει στη διάθεσή της η επιχείρηση κατά τη στιγμή που συντάσσονται τα προγράμματα και εκείνα που μπορεί αυτή να αποκτήσει, χωρίς ιδιαίτερες δυσκολίες, κατά τη διάρκεια της εφαρμογής τους. Το κύριο πρόβλημα κατά την αναζήτηση των εναλλακτικών τρόπων δράσης δεν ευρίσκεται στην επισήμανσή τους, αλλά στην ελάττωση του αριθμού τους με την εξ αρχής απόρριψη των φανερά ασύμφωνων και την υποβολή σε ανάλυση των πλέον ελπιδοφόρων.

Το πρόβλημα αυτό υπάρχει για τους σύγχρονους managers, παρά το γεγονός της ευρείας χρησιμοποίησης για την αξιολόγηση αυτών των τρόπων , μαθηματικών μεθόδων και ηλεκτρονικών υπολογιστών.

Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας κατάστρωσης των εναλλακτικών προγραμμάτων, μπορεί να προκύψει θέμα αναθεώρησης ορισμένων από τα προηγούμενα στάδια του προγραμματισμού. Μπορεί π.χ. να προκύψει θέμα αναθεώρησης στόχων, ή επανεξέτασης υποθέσεων επί των οποίων στηρίχθηκε η όλη διαδικασία.

Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας προσδιορισμού των εναλλακτικών προγραμμάτων ακολουθεί η αξιολόγησή τους. Η αξιολόγηση είναι διαδικασία αρκετά δύσκολη και αρκετά πολύπλοκη λόγω του πλήθους των εμπλεκόμενων αβεβαιοτήτων, των οικονομικών περιορισμών και των αστάθμητων παραγόντων.

2.3.6 Επιλογή τρόπου δράσης. Κατάρτιση του τελικού προγράμματος

Το πέμπτο και τελευταίο στάδιο του προγραμματισμού περιλαμβάνει την επιλογή του πλέον κατάλληλου προγράμματος και τη διαδικασία της ολοκλήρωσής του. Εάν η οικονομική κατάσταση της επιχείρησης για το μελλοντικό χρονικό διάστημα το οποίο καλύπτεται από το πρόγραμμα είναι αβέβαιη, τότε είναι δυνατή η υιοθέτηση περισσότερων του ενός εναλλακτικών προγραμμάτων.

Συγχρόνως με την κατάρτιση του επιλεγόμενου προγράμματος, θα πρέπει να καταρτίζονται και τα επί μέρους βοηθητικά προγράμματα τα απαραίτητα για τη στήριξη του γενικού προγράμματος. Απαραίτητη είναι επίσης η κατάρτιση ενός συστήματος επαναπληροφόρησης, ικανού να οδηγήσει στην αξιοποίηση των εμπειριών που αποκτώνται κατά τη διάρκεια της υλοποίησης των προγραμμάτων.

2.4 ΒΑΣΙΚΟΙ ΤΥΠΟΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Οι βασικοί τύποι προγραμμάτων είναι:

- α. Οι στρατηγικές.*
- β. Οι πολιτικές.*
- γ. Τα "προγράμματα-έργα".*
- δ. Οι διαδικασίες και*
- ε. Οι κανόνες (ή κανονισμοί).*

α. Ο όρος **στρατηγική** χρησιμοποιούμενος στο στρατό, αναφέρεται στο σχεδιασμό και τη διεύθυνση θεμελιώδους σημασίας στρατιωτικών ενεργειών, ιδιαίτερα κατά τη διάρκεια πολεμικής περιόδου, που έχουν σαν προοπτική την εξασφάλιση και την κατοχύρωση θέσης υπεροχής, έναντι του αντιπάλου. Όταν χρησιμοποιείται στα πλαίσια των επιχειρηματικών οργανισμών, αναφέρεται σε ευρύτατης σημασίας αποφάσεις και ενέργειες, που σχετίζονται με την εξασφάλιση της επιβίωσης της επιχείρησης, την ανάπτυξή της, την ανταγωνιστική της υπεροχή έναντι των άλλων ομοειδών επιχειρήσεων .καθώς και με τη διαχρονική κατανομή και την επωφελέστερη δυνατή χρησιμοποίηση των μέσων (υλικά - χρήμα - άνθρωποι) που έχει στη διάθεσή της.

Το στρατηγικό πρόγραμμα προορίζεται να στηρίξει την υλοποίηση των, κατά τα παραπάνω, στρατηγικών αποφάσεων και ενεργειών. Επιπλέον, αποτελεί και κατευθυντήριο οδηγό, για τα πάσης φύσεως άλλα προγράμματα.

Η επιχειρηματική στρατηγική επηρεάζεται δραστικά από τις αλλαγές που σημειώνονται στο κοινωνικό περιβάλλον και ιδιαίτερα από τη διαρκή ταχεία εξέλιξη της τεχνολογίας. Η εμπνευσμένη επιχειρηματική στρατηγική πρέπει να λαμβάνει ως οδηγό τις μεταβαλλόμενες κοινωνικές ανάγκες και τότε μόνο θα αποτελέσει το κλειδί της επιτυχίας για την επιχείρηση. Οι κοινωνικές ανάγκες, στη σημερινή εποχή εκδηλώνονται κατά ποικίλους τρόπους, όπως εί- ναι η τάση για αύξηση του ελεύθερου χρόνου, η ανάγκη προστασίας του φυσικού περιβάλλοντος, η κοινωνικοποίηση της περίθαλψης κ.λ.π..

Η κατανόηση από τους managers του τρόπου με τον οποίο η επιχειρηματική στρατηγική σχετίζεται με τις επικρατούσες κοινωνικές τάσεις, αποτελεί αναμφισβήτητα, σημαντικό παράγοντα για την κατάστρωση των καταλλήλων μακροχρονίων (στρατηγικών) προγραμμάτων. Για την παρακολούθηση της τεχνολογικής εξέλιξης και των κοινωνικών αλλαγών και την ανάλογη προσαρμογή προς αυτές, η επιχείρηση ευρίσκεται συχνά στην ανάγκη να καταρτίζει προγράμματα που περιλαμβάνουν την ανάπτυξη νέων προϊόντων, την έρευνα για βελτίωση της τεχνολογίας που εφαρμόζει, την εισδοχή σε νέες αγορές κ.ο.κ.

β. **Οι πολιτικές** αποτελούν επίσης προγράμματα κατά το ότι, ως γενικές οδηγίες και κατευθύνσεις, καθοδηγούν τη σκέψη των διοικητικών στελεχών κατά τη λήψη των αποφάσεων. Οι πολιτικές δεν παίρνουν πάντοτε τη μορφή οδηγιών και κατευθύνσεων αλλά μπορεί και να διαμορφώνονται βαθμιαία με την , επί μακρό σχετικά χρόνο και κατά ομοιόμορφο τρόπο εκδήλωση της συμπεριφοράς των στελεχών. Αν π.χ. το διοικητικό συμβούλιο μιας εταιρίας ακολουθεί για μακρό χρονικό διάστημα την τακτική της πλήρωσης των θέσεων στελεχών με προαγωγές "από μέσα", αυτό μπορεί να ερμηνευθεί ως πολιτική.

γ. **το πρόγραμμα - έργο**, είναι ένα πολύπλοκο σύνολο σταδίων, στόχων, πολιτικών, διαθεσίμων μέσων και άλλων απαιτητών στοιχείων προοριζομένων για την εκτέλεση ενός συγκεκριμένου, αυτοτελούς και ολοκληρωμένου έργου. Ένα τέτοιο πρόγραμμα μπορεί να έχει π.χ. ως αντικείμενο την κατασκευή και τη θέση σε λειτουργία ενός νέου εργοστασίου, ή την επιμόρφωση μιας κατηγορίας στελεχών προκειμένου να καταστούν ενήμερα και ικανά για την υιοθέτηση και εφαρμογή μιας νέας τεχνολογίας, ή την αγορά και δρομολόγηση από μια επιχείρηση αστικών συγκοινωνιών ενός αριθμού ηλεκτρικών λεωφορείων νέας τεχνολογίας. Τα προγράμματα αυτά, μπορεί να είναι τόσο μεγάλης σπουδαιότητας, όσο θα ήταν π.χ. η προμήθεια από την Ολυμπιακή Αεροπορία ενός στόλου καινούργιων αεροσκαφών , ή τόσο μικρής, όσο θα ήταν το πρόγραμμα εξωραϊσμού του περιβάλλοντος το κτιριακό συγκρότημα μιας επιχείρησης, χώρου.

Για την οικονομική στήριξη της εφαρμογής αυτών των προγραμμάτων, καταρτίζεται συνήθως ξεχωριστός προϋπολογισμός δαπανών. Ένα πρόγραμμα αυτού του τύπου, για να ολοκληρωθεί, προϋποθέτει την κατάρτιση πολλών επί μέρους προγραμμάτων στήριξης. Στο παραπάνω αναφερόμενο παράδειγμα της κατασκευής ενός νέου εργοστασίου, το πρόγραμμα κατασκευής του κτιριακού συγκροτήματος, το πρόγραμμα αγοράς και εγκατάστασης του τεχνολογικού εξοπλισμού, το πρόγραμμα πρόσληψης και εκπαίδευσης του απαιτούμενου προσωπικού καθώς και διάφορα άλλα προγράμματα μικρότερης σημασίας πρέπει να ολοκληρωθούν, προτού το νέο συγκρότημα να καταστεί έτοιμο για λειτουργία.

δ. **Οι διαδικασίες** αποτελούν σχέδια κανονιστικού χαρακτήρα και έχουν σαν αποστολή να εξασφαλίσουν την αλληλουχία και την απρόσκοπτη ροή των επί μέρους ενεργειών, από τις οποίες αποτελείται μια ολοκληρωμένη ενέργεια. Ας πάρουμε για παράδειγμα τη διαδικασία που ακολουθεί μια υποθετική επιχείρηση για τη χονδρική πώληση μιας ποσότητας προϊόντων. Η διαπραγμάτευση γίνεται και η παραγγελία του πελάτη κατατίθεται στο τμήμα πωλήσεων. Ακολούθως ενημερώνονται: το οικονομικό τμήμα προκειμένου να μεριμνήσει για την έγκαιρη είσπραξη του αντιτίμου, το λογιστήριο για να προβεί στις απαραίτητες λογιστικές εγγραφές, το τμήμα διανομής για να προγραμματίσει την έγκαιρη παράδοση.

Τα προγράμματα διαδικασιών είναι απλές οδηγίες, περιγραφικές της σειράς και του χρόνου εκτέλεσης των δραστηριοτήτων, χωρίς να απαιτούν σημαντική σκέψη και διαφέρουν, ως εκ τούτου, από τους κανόνες πολιτικής. Μια επιχείρηση μπορεί π.χ. να εφαρμόζει σαν πολιτική την ταχεία εκτέλεση των παραγγελιών των πελατών της. Για την υλοποίηση αυτής της πολιτικής απαιτείται κατάστρωση συγκεκριμένης και λεπτομερειακής διαδικασίας, κατά τρόπον ώστε να αποφεύγεται οποιαδήποτε καθυστέρηση.

ε. **Οι κανόνες**, ή κανονισμοί, έχουν σαν αποστολή να προσδιορίσουν και να επισημάνουν κατά τρόπο σαφή και αναμφισβήτητο, τι επιβάλλεται να κάνει και τι να μην κάνει κάποιος. Αποτελούν τον απλούστερο τύπο προγράμματος. Πολλές φορές γίνεται σύγχυση μεταξύ πολιτικής και κανόνα και διαδικασίας και κανόνα.

Οι κανόνες προσδιορίζουν συμπεριφορά χωρίς να χρειάζεται να κάνουν οποιαδήποτε αναφορά σε χρόνο. Για παράδειγμα, η πρόταση "απαγορεύεται το κάπνισμα", είναι ένας κανόνας, ο οποίος επιβάλλει παράλειψη συγκεκριμένης ενέργειας χωρίς οποιαδήποτε χρονική αναφορά.

Ο κανόνας εξ άλλου, διαφέρει και από την πολιτική. Η πολιτική έχει σαν αποστολή να καθοδηγήσει το στέλεχος κατά τη διαδικασία λήψης των αποφάσεων, προσδιορίζοντας την περιοχή μέσα στην οποία ο manager μπορεί να χρησιμοποιήσει τη διακριτική του ευχέρεια. Οι κανόνες, παρά το ότι και αυτοί χρησιμοποιούνται σαν οδηγοί, δεν αφήνουν, κατά την εφαρμογή τους διακριτική ευχέρεια, όπως αφήνουν οι πολιτικές.

Ας υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση εφαρμόζει σαν πολιτική την ανάπτυξή της δια της εξαγοράς άλλων ομοειδών επιχειρήσεων. Με τον τρόπο αυτό δεν επιβάλλεται υποχρέωση στον αρμόδιο manager ή το αρμόδιο συλλογικό όργανο να προβεί στην αγορά της Α ή της Β επιχείρησης, αλλά παρέχεται ευχέρεια επιλογής την οποία, όπως είπαμε δεν παρέχουν οι κανόνες. Είναι αληθές ότι, σε πολλές περιπτώσεις δε γίνεται σαφής διάκριση μεταξύ πολιτικών και κανόνων, κατά τρόπον ώστε τα άτομα να μη γνωρίζουν αν δικαιούνται ή δε δικαιούνται να κάνουν χρήση της κρίσης τους.

2.5 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΑΠΟΨΗ ΧΡΟΝΟΥ

Από άποψη χρονικής διάρκειας τα προγράμματα διακρίνονται σε:

- α) Μακρόχρονα προγράμματα και
- β) Βραχύχρονα προγράμματα.

2.5.1 Μακρόχρονα προγράμματα

Η ανάγκη για την κατάρτιση μακρόχρονων προγραμμάτων είχε επισημανθεί από τον Henri Fayol από το 1916. Δεδομένου ότι οι συνθήκες διαφέρουν από επιχείρηση σε επιχείρηση τα χρονικά πλαίσια των μακρόχρονων προγραμμάτων ποικίλουν. Κάθε πρόγραμμα το οποίο εκτείνεται σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε ετών, χαρακτηρίζεται συνήθως ως μακρόχρονο πρόγραμμα. Οι μεγάλες επιχειρήσεις για την εξυπηρέτηση των μακρόχρονων στόχων τους, καταρτίζουν προγράμματα διάρκειας από δέκα έως είκοσι ετών.

Οι managers των επιχειρήσεων που λειτουργούν μέσα σε περίπλοκο και ασταθές περιβάλλον αντιμετωπίζουν ένα σοβαρό δίλημμα. Για τις επιχειρήσεις αυτές, από το ένα μέρος ο μακρόχρονος προγραμματισμός εμφανίζεται ως αναγκαίος, από το άλλο μέρος όμως αυξάνει την αβεβαιότητα.

Οι managers στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να παρακολουθούν με άγρυπνο μάτι το περιβάλλον, για να είναι σε θέση να αντιμετωπίζουν τις ενδεχόμενες αλλαγές του .

Τα μακρόχρονα προγράμματα, ονομαζόμενα και στρατηγικά προγράμματα έχουν ως προορισμό να διευκολύνουν την υλοποίηση των στρατηγικών στόχων της επιχείρησης. Οι περιοχές τις οποίες καλύπτουν τα μακρόχρονα προγράμματα είναι συνήθως: η μεγάλης κλίμακας επέκταση των εγκαταστάσεων της επιχείρησης, η προετοιμασία στελεχών προοριζομένων να καλύψουν ανώτατες θέσεις, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και η σύναψη σημαντικών μακροπροθέσμων δανείων, η διενέργεια επιστημονικών ερευνών μακράς προοπτικής για την ανάπτυξη νέων προϊόντων και τη βελτίωση των ήδη παραγομένων κ.ο.κ. .

2.5.2 Βραχύχρονα προγράμματα

Βραχύχρονα ονομάζονται τα προγράμματα που καταρτίζονται για σχετικά μικρά χρονικά διαστήματα. Στην πράξη, βραχύχρονα ονομάζονται συνήθως τα προγράμματα που καλύπτουν χρονικό διάστημα ενός έτους. Δεν αποκλείεται όμως η κατάρτιση προγραμμάτων και ακόμη μικρότερης διάρκειας .Τέτοια προγράμματα είναι τα εξαμηνιαία, τα μηνιαία ή και τα εβδομαδιαία προγράμματα. Πολλές επιχειρήσεις, για την παρακολούθηση π.χ. των εισπράξεων και των πληρωμών τους, καταρτίζουν ακόμη και ημερήσια προγράμματα. Τα βραχύχρονα προγράμματα προορίζονται να εξυπηρετήσουν βραχύχρονους στόχους .

Ο προσδιορισμός της χρονικής διάρκειας ενός προγράμματος είναι ζήτημα πολύ σημαντικό. Θα μπορούσε γενικά να λεχθεί ότι, ένα πρόγραμμα πρέπει να καταλαμβάνει τόσο χρονικό διάστημα όσο είναι απαραίτητο για την υλοποίηση του αντίστοιχου στόχου.

Τα προγράμματα μακράς διάρκειας περικλείουν μεγάλο ποσοστό αβεβαιότητας σε σχέση με τα βραχύχρονα προγράμματα. Η επαλήθευση των υποθέσεων επί των οποίων αυτά στηρίζονται, και των γεγονότων που προβλέπεται ότι θα συμβούν, καθίσταται τόσο λιγότερο πιθανή, όσο μακρότερος είναι ο χρόνος που καλύπτει το πρόγραμμα.

Μεταξύ των μακροχρόνων και των βραχύχρονων προγραμμάτων υπάρχει σχέση αλληλεξάρτησης. Τα βραχύχρονα προγράμματα εντάσσονται στα μακρόχρονα και ακολουθούν τις κατευθύνσεις που έχουν χαραχθεί με αυτά. Εξ άλλου, η υλοποίηση των μακροχρόνων προγραμμάτων δεν καθίσταται κατ' άλλον τρόπο δυνατή, παρά μόνο με την τμηματική ένταξή τους στα βραχύχρονα προγράμματα. Αν παραδείγματος χάριν, υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση αποφάσισε τη δημιουργία εντός μιας δεκαετίας, δέκα υποκαταστημάτων στις μεγαλύτερες πόλεις της χώρας, θα πρέπει λογικά να δεχθούμε ότι οι δραστηριότητες για την ίδρυση του πρώτου υποκαταστήματος θα αποτελέσουν μέρος του πρώτου μετά την σχετική απόφαση ετήσιου προγράμματος.

2.6 ΤΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΑΠΟ ΑΠΟΨΗ ΕΠΑΝΑΛΗΠΤΙΚΟΤΗΤΑΣ

Με βάση το κριτήριο της επαναληπτικότητας τα προγράμματα διακρίνονται σε μη επαναλαμβανόμενα ή μιας χρήσεως προγράμματα και σε επαναλαμβανόμενα ή σταθερά προγράμματα.

Τα μη επαναλαμβανόμενα προγράμματα είναι εξειδικευμένα προγράμματα τα οποία καταρτίζονται για την εξυπηρέτηση ενός συγκεκριμένου σκοπού.

Για παράδειγμα, το πρόγραμμα ενός νοσηλευτικού ιδρύματος για την κατασκευή μιας νέας κλινικής, είναι πρόγραμμα μη επαναλαμβανόμενο. Μη επαναλαμβανόμενο πρόγραμμα είναι επίσης το πρόγραμμα για την κατασκευή μιας γέφυρας ή για την ναυπήγηση ενός πλοίου.

Οι βασικοί τύποι προγραμμάτων μιας χρήσεως είναι:

α. Τα προγράμματα εκτέλεσης έργων, όπως είναι τα παραπάνω αναφερόμενα παραδείγματα προγραμμάτων. Τα προγράμματα αυτά περιλαμβάνουν:

αα) τα βασικά στάδια τα οποία θα ακολουθήσει ο οργανισμός για την ολοκλήρωση του έργου,

αβ) τον υπεύθυνο για την εκτέλεση κάθε σταδίου και

αγ) τη σειρά και το χρονικό διάστημα το οποίο απαιτείται για την εκτέλεση κάθε σταδίου.

Τα προγράμματα αυτά, συνήθως συνοδεύονται και από αντίστοιχους προϋπολογισμούς δαπανών. Από άποψη επιδιωκόμενου σκοπού, χρονικής διάρκειας και απαιτούμενων μέσων, όπως έχουμε ήδη σημειώσει και παραπάνω, τα προγράμματα εκτέλεσης έργων δυνατόν να είναι είτε μεγάλης κλίμακας προγράμματα όπως θα ήταν π.χ. η κατασκευή ενός σημαντικού τμήματος μιας εθνικής οδού, είτε ασήμαντης σπουδαιότητας, όπως θα ήταν το πρόγραμμα ενημέρωσης μιας ομάδας οικονομικών υπαλλήλων επί ενός νέου φορολογικού νόμου.

β. Τα επιμέρους σχέδια ή υποπρογράμματα τα οποία αποτελούν τα συστατικά των παραπάνω υπό στοιχείο (α) προγραμμάτων.

γ. Οι προϋπολογισμοί. Προϋπολογισμός είναι η κατάσταση στην οποία αναγράφονται τα χρηματικά κεφάλαια που απαιτούνται για την ολοκλήρωση μιας σύνθετης, κατά κανόνα, δραστηριότητας του οργανισμού. Οι προϋπολογισμοί λειτουργούν κυρίως ως μηχανισμοί ελέγχου της οικονομικότητας των διαφόρων δραστηριοτήτων. Ο προϋπολογισμός π.χ. ενός διαφημιστικού προγράμματος αποσκοπεί στο να περιορίσει τη σχετική δαπάνη, στα χαμηλότερα δυνατά επίπεδα. Ως μηχανισμοί οικονομικού ελέγχου οι προϋπολογισμοί αποτελούν απαραίτητα στοιχεία των προγραμμάτων και υποπρογραμμάτων.

Επαναλαμβανόμενα ή σταθερά, ονομάζονται τα προγράμματα τα οποία μπορούν να εφαρμοσθούν αποτελεσματικά σε περισσότερες περιπτώσεις. Επαναλαμβανόμενο είναι π.χ. το πρόγραμμα που εφαρμόζει μια τράπεζα για τη χορήγηση μιας κατηγορίας δανείων (π.χ. για την αγορά ηλιακού θερμοσίφωνα), υπό την έννοια ότι για κάθε ξεχωριστή αίτηση για τέτοιο δάνειο, δεν απαιτείται η κατάστρωση και νέου προγράμματος. Αντίθετα, με βάση το αρχικά καταρτισθέν (σταθερό) πρόγραμμα, είναι δυνατή η άμεση αξιολόγηση των υπαρχουσών για κάθε περίπτωση πληροφοριών (φερεγγυότητα πελάτη, όριο πίστωσης κ.λ.π.) και η αποδοχή ή η απόρριψη της σχετικής αίτησης.

Επαναλαμβανόμενα προγράμματα χρησιμοποιούνται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι managers προβαίνουν στην αντιμετώπιση θεμάτων επαναλαμβανόμενων συνεχώς και κατά τρόπο ομοιόμορφο και ως εκ τούτου καθίσταται δυνατή η λήψη πανομοιότυπων αποφάσεων. Η κατάστρωση ενός επαναλαμβανόμενου προγράμματος αποτελεί οδηγό για το manager και διευκολύνει την ταχεία διεξαγωγή των σχετικών δραστηριοτήτων καθόσον συμβάλλει στη μείωση του χρόνου του καταναλισκόμενου για προγραμματισμό και για λήψη αποφάσεων.

Η χρησιμοποίηση σταθερών προγραμμάτων, κατά σύστημα, παρά το γεγονός ότι συντελεί στην εξοικονόμηση χρόνου, παρουσιάζει μερικές φορές το μειονέκτημα ότι δημιουργεί νοοτροπία ρουτίνας από πλευράς στελεχών, τα οποία επαναπαύονται σε αποφάσεις που έχουν πάρει κατά το παρελθόν και αμελούν τη λήψη νέων πρωτοβουλιών για την αποτελεσματική και ευέλικτη αντιμετώπιση νέων καταστάσεων .

Τα σταθερά προγράμματα αφορούν κυρίως θέματα πολιτικής, σταθερών διαδικασιών και κανονισμών .

2.7 ΕΛΑΣΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Όπως είπαμε στην αρχή του παρόντος κεφαλαίου, ο προγραμματισμός χαράσσει το δρόμο που πρέπει να ακολουθήσει η επιχείρηση για να επιτύχει τους σκοπούς της. Η χάραξη αυτού του δρόμου, στηρίζεται στην ανάλυση των παρουσών συνθηκών και στις προβλέψεις που κάνουν οι managers για τις μελλοντικές συνθήκες του επιχειρηματικού περιβάλλοντος, οι οποίες όμως προβλέψεις δεν επαληθεύονται πάντοτε. Για το λόγο αυτό, επιβάλλεται τα προγράμματα να είναι κατά το δυνατόν ελαστικά, δηλ, ευέλικτα, αναπροσαρμόσιμα, διορθώσιμα, κατά τρόπον ώστε να είναι δυνατή η αντιμετώπιση τουλάχιστον των πιθανότερων και των σπουδαιότερων περιβαλλοντικών αλλαγών. Με άλλα λόγια, αν ο δρόμος που καταρχήν χαράσσεται και αναμένεται να μας οδηγήσει στο επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, από ενός σημείου και πέρα δεν μπορεί πλέον να ακολουθηθεί, να υπάρχει παράλληλα ένας άλλος δρόμος που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

Καθήκον συνεπώς των διοικητικών στελεχών εί ναι η διαρκής παρακολούθηση των αλλαγών του περιβάλλοντος και γενικότερα των συνθηκών κάτω από τις οποίες πορεύεται η επιχείρηση, ώστε να είναι σε θέση να αναπροσαρμόζουν τα προγράμματα και να τροποποιούν τους σκοπούς της επιχείρησης .

Παραδείγματος χάριν, μια μεταφορική επιχείρηση που επενδύει κεφάλαια αγοράζοντας μεταφορικά μέσα, με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει σε συγκεκριμένο είδος μεταφορών, καλύτερα θα ήταν να προβλέψει και να προγραμματίσει και την ενδεχόμενη χρησιμοποίησή τους σε άλλου είδους μεταφορές, αν υπάρξει αποτυχία στο πρώτο. Μια αγροτική εκμετάλλευση που προετοιμάζει σημαντικές εκτάσεις για την καλλιέργεια ενός προϊόντος, θα πρέπει ίσως να εξετάσει και το ενδεχόμενο να χρησιμοποιήσει τις εκτάσεις αυτές για την καλλιέργεια άλλου προϊόντος αν, παρά τις ευνοϊκές προβλέψεις, υπάρξει μελλοντική μείωση της ζήτησης του πρώτου .

Ο βαθμός στον οποίο μπορεί να εφαρμοσθεί ελαστικός προγραμματισμός διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση και σε πολλές περιπτώσεις αποτελεί τον κρίσιμο παράγοντα επιτυχίας ή αποτυχίας .

Μια τουριστική επιχείρηση, για παράδειγμα, θα μπορούσε ενδεχομένως να εκμισθώσει τα μεταφορικά της μέσα (πούλμαν) για τη διενέργεια άλλου είδους μεταφορών, σε περίπτωση απρόβλεπτης πώσης της τουριστικής κίνησης. Για μια επιχείρηση πετρελαίου όμως, οι δαπάνες για την πραγματοποίηση ενός προγράμματος γεωτρήσεων θα απολεσθούν οριστικά , αν οι μεταβολές π.χ. των πολιτικο-κοινωνικών συνθηκών στη χώρα που έγιναν οι γεωτρήσεις, αποκλείουν την εκμετάλλευση των ανευρεθέντων κοιτασμάτων .

2.8 Ο ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΤΑ ΕΠΙΠΕΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ

Κάθε διοικητικό στέλεχος ασχολείται με όλες τις λειτουργίες της διοίκησης, επομένως και με τον προγραμματισμό. Καθένας προγραμματίζει τις δραστηριότητες που εμπíπτουν στην περιοχή της ευθύνης του και αποβλέπουν στην πραγμάτωση των στόχων που έχει αναλάβει. Όπως είπαμε όμως παραπάνω, οι στόχοι της επιχείρησης βρίσκονται μεταξύ τους σε ιεραρχική σχέση.

Δεδομένου ότι τα προγράμματα προορίζονται να διευκολύνουν την πραγματοποίηση των στόχων, έπεται ότι πρέπει αυτά να ακολουθούν αντίστοιχη ιεράρχηση. Τα όργανα διοίκησης που λειτουργούν στην κορυφή της διοικητικής ιεραρχίας, όπως είναι το διοικητικό συμβούλιο, ο πρόεδρος και τα υπόλοιπα στελέχη που τυχόν προβλέπονται από την τυπική οργανωτική διάρθρωση για το επίπεδο αυτό, έχουν την αρμοδιότητα να προβαίνουν στις κρίσιμες για το μέλλον της επιχείρησης προβλέψεις και να θέτουν τους μακράς προοπτικής στρατηγικούς στόχους της. Κατά συνέπεια, στο κλιμάκιο αυτό ανήκει και η αρμοδιότητα για την κατάστρωση των στρατηγικών προγραμμάτων. Όπως το καταρτιζόμενο δίκτυο των στρατηγικών στόχων παρέχει τις κατευθυντήριες γραμμές για τον προσδιορισμό των ειδικών και των μικρότερης σημασίας στόχων, κατά αντίστοιχο τρόπο και ο στρατηγικός προγραμματισμός, θέτει τα όρια μέσα στα οποία κινούνται οι managers για την κατάρτιση των επί μέρους προγραμμάτων. Για να αποβεί, επομένως, η διαδικασία του προγραμματισμού αποτελεσματική και συνεπής, πρέπει να αρχίζει από την κορυφή της ιεραρχικής κλίμακας και να απλώνεται προς τα μεσαία και τα κατώτερα κλιμάκια.

Τα ανώτατα κλιμάκια ασχολούνται, όπως είπαμε, με το στρατηγικό προγραμματισμό. Οι managers των μεσαίων κλιμακίων έχουν ως καθήκον την κατάρτιση των μεσαίας στάθμης προγραμμάτων και οι των κατωτέρων κλιμακίων ασχολούνται με την κατάρτιση των λειτουργικών προγραμμάτων .

Ο στρατηγικός προγραμματισμός έχει ως αποστολή τον καθορισμό του τρόπου με τον οποίο θα επιδιωχθούν οι μακρόπνοοι σκοποί της επιχείρησης με βάση τα μέσα που αυτή έχει στη διάθεσή της ο προγραμματισμός που καταρτίζεται στα μεσαίας στάθμης επίπεδα της διοικητικής ιεραρχίας αποσκοπεί στο να προσδιορίσει και συγκεκριμενοποιήσει τη συμβολή των επί μέρους οργανωτικών μονάδων (τμημάτων κ.λ.π.) στην πραγματοποίηση των στρατηγικών στόχων, με δεδομένη την κατανομή των διατιθεμένων μέσων. Ο λειτουργικός προγραμματισμός που αποτελεί καθήκον των κατωτέρων στελεχών, αποσκοπεί στο λεπτομερειακό προσδιορισμό του τρόπου με τον οποίο εξασφαλίζεται η έγκαιρη και σωστή εκτέλεση των διάφορων δραστηριοτήτων.

Κάθε επίπεδο προγραμματισμού είναι ζωτικής σημασίας για την επιτυχία του οργανισμού και δεν είναι δυνατό να σταθεί και να λειτουργήσει αποτελεσματικά, χωρίς την υποστήριξη των υπολοίπων δύο επιπέδων .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ

3.1 ΣΚΟΠΟΣ

Σε Ορισμένο στάδιο ανάπτυξης της αγοράς και της επιχείρησης (“παγκόσμιος αγορά” -“μεγάλη επιχείρηση”), η επιχείρηση παύει να δρα τυχαία και να προσαρμόζεται αυτόματα στις απαιτήσεις της αγοράς. Αυτό ήταν το αποτέλεσμα από τη διαπίστωση ότι, το μέγεθός της της έδινε τη δυνατότητα να παίζει αποφασιστικό κάποτε, αλλά πάντως σημαντικό ρόλο στη λειτουργία αυτής της αγοράς, όπου μπορούσε να παρεμβαίνει και να ρυθμίζει τους όρους λειτουργίας προς όφελός της. Συνειδητοποίησε δηλαδή τις σχέσεις της με την αγορά και μετέτρεψε τη δράση της σε “ενσύνειδη”. Με τον όρο “ενσύνειδη” εννοούμε ότι με βάση την επιστημονική διερεύνηση από τη μια μεριά και την επιχειρηματική πολιτική από την άλλη, προσδιορίζεται από την οποιαδήποτε επιχείρηση ένας μέγιστος στόχος της μελλοντικής δράσης και οργανώνεται κατόπιν η δράση αυτή, κατά τρόπον ώστε να οδηγεί “αναγκαία” σ’ αυτό το μέγιστο στόχο.

Η επιχειρηματική δράση όμως, είναι ένα φαινόμενο σύνθετο. Αποτελείται από πολλές επιχειρηματικές λειτουργίες, διαφορετικού είδους η καθεμιά (εφοδιασμός -παραγωγή -πωλήσεις), που λειτουργούν κάθε μέρα σε διάφορα οργανωτικό επίπεδα (υπηρεσία -τμήμα -υποδιεύθυνση -διεύθυνση), από τις ενέργειες των προσώπων που θέτουν σε κίνηση την επιχείρηση, δηλ. του εργασιακού δυναμικού. Συνεπώς όταν λέμε να οργανώσουμε την επιχειρηματική δράση, κατά τρόπον ώστε η δράση αυτή να οδηγήσει “αναγκαία” στο μέγιστο στόχο, σημαίνει ότι θα πρέπει όλες αυτές οι ενέργειες του εργασιακού δυναμικού, που γίνονται σε κάθε είδος και επίπεδο των διαφόρων επιχειρηματικών λειτουργιών να κινηθούν μέσα σε ορισμένες “τιμές” τέτοιες που η σύνθεσή τους, να οδηγεί αναγκαία στον στόχο που έχει τεθεί. Και επειδή όπως είπαμε, οι λειτουργίες αυτές εκτελούνται από ορισμένα πρόσωπα, θα πρέπει να εξασφαλιστεί η βεβαιότητα ότι, τα πρόσωπα αυτά θα τις κινήσουν στις προκαθορισμένες “τιμές”.

Ο σκοπός επομένως του επιχειρηματικού προγραμματισμού δεν είναι άλλος από την επιδίωξη της επιτυχίας αυτών των στόχων. Γι' αυτό και γεννιούνται δύο ζητήματα: να προσδιοριστούν οι "τιμές" και να εξασφαλιστεί η πραγματοποίησή τους.

Όπως είναι γνωστό, κάθε επιχείρηση είναι μια τεχνικο-οικονομική οργάνωση που παράγει ένα προϊόν (υλικό, υπηρεσία ή έργο) που το πουλάει στην αγορά. Και με αυτόν τον τρόπο από τη μια μεριά αποδεσμεύει το κεφάλαιο που έχει επενδυμένο σ' αυτό το προϊόν (κόστος), ενώ από την άλλη πραγματοποιεί ένα πλεόνασμα (κέρδος). Το προϊόν αυτό είναι το μοναδικό πράγμα που σαν αξία χρησιμότητας παράγεται από την επιχείρηση και μπορεί να γίνει αντικείμενο συναλλαγής. Όσες άλλες αξίες παράγονται από την επιχείρηση (ημιτελή προϊόντα, ιδιοχρησιμοποιούμενες υπηρεσίες κ.λ.π.) αποτελούν απλώς συνιστώσες αυτού του προϊόντος.

Μ' άλλα λόγια, το προϊόν αυτό εκφράζει την οργανική σχέση ανάμεσα στο έργο που παράγει η καθεμιά επιμέρους επιχειρηματική λειτουργία και στο έργο που παράγουν όλες οι άλλες και συνεπώς εκφράζει για τις λειτουργίες αυτές γενικά, την μεταξύ τους οργανική σχέση.

Είναι, δηλαδή το προϊόν, ο οργανικός σύνδεσμος που συνδέει τις διάφορες κατ' είδος επιχειρηματικές λειτουργίες (διοίκηση -εφοδιασμό -παραγωγή -πώληση) και σ' όλα τους τα επίπεδα (από το κατώτερο και πιο απλό μέχρι το ανώτερο και πιο σύνθετο) και είναι σύγχρονα το προϊόν αυτό, το μόνο μέσο με το οποίο η επιχείρηση επιδιώκει το σκοπό της.

Συνεπώς, όλες αυτές οι επιχειρηματικές λειτουργίες και σ' όλα τους τα επίπεδα, παράγουν βέβαια ένα έργο, που όμως βρίσκει την αξιοποίησή του μόνο μ' ένα τρόπο: **να ενσωματωθεί στο προϊόν - εμπόρευμα, που στη συνέχεια θα πουληθεί, για να πραγματοποιηθεί έτσι ο σκοπός της επιχείρησης, δηλαδή το κέρδος.**

Από την ανάλυση αυτή προκύπτει ότι, η αποτελεσματικότητα των καθέκαστα επιμέρους επιχειρηματικών λειτουργιών στα διάφορα επίπεδά τους, μπορεί να κριθεί μόνον στη μεταξύ τους σχέση, δηλαδή: σε πιο "βαθμό απασχολήσεως" για καθεμιά, η δράση της σε συνδυασμό με τη δράση όλων των

άλλων επιχειρηματικών λειτουργιών (σε ορισμένο για καθεμιά “βαθμό απασχολήσεως) έχει σαν αποτέλεσμα να πραγματοποιεί η επιχείρηση το σκοπό της, δηλαδή το μέγιστο κέρδος. Συνεπώς, για να πετύχουμε σκόπιμα το μέγιστο κέρδος χρειάζεται να προσδιορίσουμε για μια μελλοντική επιχειρηματική δράση, τον “βαθμό απασχολήσεως της κάθε επιχειρηματικής λειτουργίας στα διάφορα επίπεδα της, μ’ άλλα λόγια να δώσουμε στην καθεμιά λειτουργία μια “τιμή”, τέτοια ώστε, ο μεταξύ τους συνδυασμός στις συνθήκες της καθορισμένης μέλλουσας επιχειρηματικής δράσης, να δίνει το μέγιστο κέρδος.

Η επιδίωξη αυτή αποτελεί τον σκοπό του επιχειρηματικού προγραμματισμού που είναι συνεπώς: **να προσδιοριστεί από τα πριν σε μονάδες έργου, ο “βαθμός απασχολήσεως” κάθε επιχειρηματικής ενέργειας κάθε είδους και κάθε επιπέδου**, και ο βαθμός προσδιορίζεται από το σημείο όπου η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει το μέγιστο κέρδος και όπου βρίσκεται, προφανώς, ο άριστος συνδυασμός όλων των οικονομικών μεγεθών της προκαθορισμένης μελλοντικής επιχειρηματικής δράσης.

Όπως είναι γνωστό η επιχείρηση έχει δύο απόψεις: μια άποψη τεχνολογική και μια άποψη διοικητική. Από τεχνολογική άποψη, η επιχείρηση είναι ένα σύνολο τεχνικό μέσα και τεχνολογική οργάνωση, τέτοια, ώστε με το σύνολο αυτό να μπορεί να παραχθεί τεχνικά, το προϊόν που είναι ο σκοπός αυτού του συνόλου. Για να λειτουργήσει όμως αυτό το σύνολο χρειάζεται ένα ορισμένο αντίστοιχο σύνολο άνθρωποι και διοικητική οργάνωση, τέτοιο, ώστε να μπορεί να βάλει σε λειτουργία το τεχνολογικό σύνολο.

Αυτό το δεύτερο σύνολο: άνθρωποι και διοικητική οργάνωση, που βάζει σε λειτουργία το τεχνολογικό σύνολο, είναι η διοικητική άποψη της επιχείρησης.

Επομένως όταν επιδιώκεται να λειτουργήσει, τόσο η επιχείρηση σε σύνολο, όσο και η κάθε επιχειρηματική ενέργεια σε ορισμένες “τιμές”, η επιδίωξη αυτή έχει από γεννησιμιού της δύο σκέλη:

α) Το πρώτο σκέλος απευθύνεται στην τεχνολογική άποψη της επιχείρησης. Στον τομέα αυτό **επιβάλλεται να προσδιοριστεί μια “τιμή” για κάθε επιμέρους επιχειρηματική ενέργεια** όπως και για το σύνολό τους, με βάση τη νομοτέλεια που προσδιορίσαμε στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο.

Θα πρέπει, δηλαδή, ειδικότερα, να προσδιοριστεί για κάθε μια επιμέρους επιχειρηματική ενέργεια πόσες μονάδες έργου θα πρέπει να παράγεται και με ποιες δαπάνες, ώστε οι μονάδες έργου αυτές μ' αυτό το κόστος, για ολόκληρη την επιχείρηση να συγκλίνουν σ' ένα συνδυασμό που δίνει το μέγιστο κέρδος.

β) Το δεύτερο σκέλος απευθύνεται στη διοικητική άποψη της επιχείρησης. Στον τομέα αυτό **επιβάλλεται να εξασφαλιστεί ότι, η κάθε μία επιμέρους επιχειρηματική ενέργεια θα λειτουργήσει στην “τιμή” που καθορίστηκε γι' αυτή.** Πράγμα που σημαίνει ότι, ο κάθε φορέας επιχειρηματικής ενέργειας θα την κινήσει στην ορισμένη “τιμή”. Για να υπάρχει όμως από τα πριν μία τέτοια βεβαιότητα, είναι ανάγκη ο κάθε φορέας μίας ιδιαίτερης επιχειρηματικής ενέργειας να δεχτεί ότι, με τις προϋποθέσεις που του παρέχονται από την υπόλοιπη, την έξω από αυτόν, σχεδιασμένη μελλοντική επιχειρηματική δράση στο σύνολό της, μπορεί να πραγματοποιήσει την επιχειρηματική ενέργειά που ο ίδιος κινεί στην προκαθορισμένη γι' αυτήν “τιμή”. Είναι ανάγκη δηλαδή, να **αναλάβει την ευθύνη** να πραγματοποιήσει αυτή την “τιμή” .

Έτσι ολοκληρώνεται ο σκοπός του επιχειρηματικού προγραμματισμού.

Ανακεφαλαιώνοντας μπορούμε να συνοψίσουμε ότι, σκοπός του επιχειρηματικού προγραμματισμού είναι:

α) να προκαθορίσει για τις διάφορες επιχειρηματικές ενέργειες, το “βαθμό απασχολήσεως” εκείνο, που όλες οι ενέργειες αυτές, στη λειτουργική τους σύνδεση μ' αυτούς τους “βαθμούς απασχολήσεως”, να παράγουν για την επιχείρηση το μέγιστο κέρδος.

β) να εξασφαλίσει από πριν ότι, κάθε φορέας μιας επιχειρηματικής ενέργειας, θα την πραγματοποιήσει στον προκαθορισμένο γι' αυτήν “βαθμό απασχολήσεως” .

3.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Προσδιορίζοντας το σκοπό του επιχειρηματικού προγραμματισμού, είπαμε ότι με την τεχνική αυτή επιδιώκεται, από τη μια μεριά να προσδιοριστούν οι “τιμές” μ' αυτές που πρέπει να πραγματοποιηθεί η μελλοντική επιχειρηματική δράση και από την άλλη να κατανεμηθεί η ευθύνη σ' εκείνους που θα

πραγματοποιήσουν αυτές τις τιμές.

Η επιχειρηματική δράση όμως, όπως είναι γνωστό, έχει δυο μορφές, δυο εκφάνσεις δηλ. τη δυναμική (κυκλοφορία) και τη στατική (περιουσία). Κατά συνέπεια ο προγραμματισμός της της δράσης αναπτύσσεται αναγκαία και προς τις δυο αυτές Κατευθύνσεις. Αντιμετωπίζουμε συνεπώς τον προγραμματισμό της επιχειρηματικής κυκλοφορίας και εκείνο της επιχειρηματικής περιουσίας.

Όμως, όπως είναι γνωστό, η επιχειρηματική κυκλοφορία, τόσο στην αφετηρία όσο και στο τέρμα της, συνδέει την επιχείρηση με το εξωτερικό οικονομικό περιβάλλον. Στην αφετηρία αποκτώντας τις προϋποθέσεις της λειτουργίας της επιχείρησης και στο τέρμα παρέχοντας τις συνέπειες της ίδιας λειτουργίας. Γι' αυτό το λόγο ο προγραμματισμός είναι ανάγκη να περιλάβει και να προκαθορίσει και αυτές τις σχέσεις.

Η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να έρχεται με το εξωτερικό οικονομικό της περιβάλλον σε μια διπλή σχέση, αναγκαία για να πετυχαίνει το σκοπό της, που είναι: το μέγιστο κέρδος και η επανάληψή του. Ειδικότερα, για να πραγματοποιηθεί ο σκοπός αυτός στα πλαίσια της εμπορευματικής οικονομίας πρέπει η επιχείρηση πρώτα να αποκτήσει από την αγορά τις πραγματικές (υλικές) προϋποθέσεις της παραγωγής της, δίνοντας την ανάλογη αγοραστική δύναμη (χρήμα) και δεύτερο να δώσει στην αγορά τις πραγματικές (υλικές) συνέπειες της παραγωγής της (προϊόντα) αποκτώντας από αυτήν, την ανάλογη αγοραστική δύναμη (χρήμα).

Με την δεύτερη αυτή σχέση και μόνο, δηλαδή με την πώληση του προϊόντος της παραγωγής της, θα μπορέσει όπως είναι γνωστό να **πραγματοποιήσει το κέρδος** (πλεόνασμα) και να αποδεσμεύσει το κεφάλαιο (κόστος) που και τα δύο βρίσκονται μέσα σ' αυτό το προϊόν.

Το κεφάλαιο αυτό το μετατρέπει ξανά σε "εμπορεύματα" -προϋποθέσεις της παραγωγής της οπότε επαναλαμβάνοντας τη δραστηριότητά της, θα **πραγματοποιήσει εκ νέου** το αναμενόμενο κέρδος.

Συνεπώς, για να πραγματοποιήσει κάθε φορά, η επιχείρηση το κέρδος και την αναπαραγωγή του, χρωστάει να έρχεται σε μια διπλή σχέση με την αγορά, μια σχέση που της προμηθεύει τις υλικές προϋποθέσεις της λειτουργίας της και

όπου εμφανίζεται σαν αγοραστής, και μια σχέση που της προμηθεύει τη γενική προϋπόθεση αυτών των προϋποθέσεων δηλαδή το χρήμα από την ρευστοποίηση των προϊόντων της, και όπου εμφανίζεται σαν πωλητής.

Σ' οποιαδήποτε όμως θέση κι αν εμφανίζεται η επιχείρηση, είτε δηλ. στη θέση του αγοραστή, είτε στη θέση του πωλητή, η σχέση αναπτύσσεται ,πάντοτε ανάμεσα σε τυπικά ισοδύναμες οικονομικές μονάδες και συνεπώς έχει το χαρακτήρα της ελεύθερης σχέσης. Πραγματοποιείται δηλ. στο σημείο όπου συμπίπτουν τα τυπικά ισοδύναμα και αντίθετα συμφέροντα του κάθε φορά αγοραστή και πωλητή.

Κάτω από τις συνθήκες αυτές ο επιχειρηματικός προγραμματισμός θα ήταν χωρίς αξία, αφού δεν θα μπορούσε να συμπεριλάβει στις ρυθμίσεις του το σημαντικότερο ίσως τομέα της επιχειρηματικής δράσης, δηλ. τον τομέα των εξωτερικών οικονομικών σχέσεων .

Όμως καθώς είδαμε στην παράγραφο που εξετάσαμε το σκοπό του επιχειρηματικού προγραμματισμού, για κάθε είδος επιχειρηματικής λειτουργίας και σε κάθε επίπεδο, υπάρχει μέσα στην επιχείρηση ένα πρόσωπο, που φέρει την ευθύνη για την πραγματοποίησή της στην ορισμένη κάθε φορά "τιμή".

Συνεπώς και για τις εξωτερικές οικονομικές σχέσεις της επιχείρησης, σαν ένα τομέα της επιχειρηματικής δράσης, υπάρχουν και γι' αυτές κάποια πρόσωπα που φέρουν την ευθύνη να τις πραγματοποιήσουν στις ορισμένες γι' αυτές "τιμές". Με τον τρόπο αυτό και οι εξωτερικές σχέσεις της επιχείρησης, μπαίνουν μέσα στη διοικητική εξάρτηση και γίνονται αντικείμενο διοικητικής ρύθμισης. Μεταλλάσσονται δηλ. και γίνονται και αυτές "εσωτερικές" σχέσεις.

Έτσι μεταλλαγμένες τις συναντά ο επιχειρηματικός προγραμματισμός ο οποίος πλέον τις αντιμετωπίζει ενιαία με τις "φύσει" εσωτερικές σχέσεις της επιχείρησης και καθορίζει και γι' αυτές τις εξωτερικές σχέσεις μια "τιμή" και αναθέτει και μια ευθύνη για την πραγματοποίησή τους σ' αυτή την "τιμή". Γίνονται μ' άλλα λόγια κι αυτές οι εξωτερικές σχέσεις της επιχείρησης, αντικείμενο του επιχειρηματικού προγραμματισμού, ίδια όπως και η εσωτερική επιχειρηματική λειτουργία.

Αλλά τόσο η δραστηριότητα της επιχείρησης σαν αγοραστή όσο και η

δραστηριότητά της σαν πωλητή, προϋποθέτουν την λειτουργία της επιχείρησης σαν παραγωγού. Έχουμε λοιπόν μπροστά μας, μια κεντρική, μια κύρια λειτουργία της επιχείρησης που είναι ανάγκη να επαναλαμβάνεται διαρκώς για να πραγματοποιείται το κέρδος που η επιχείρηση επιδιώκει: Την παραγωγική λειτουργία.

Η παραγωγική αυτή λειτουργία στη σύγχρονη επιχείρηση έχει, δύο βασικά χαρακτηριστικά:

α) είναι μια διαδικασία πολυσύνθετη που διακινεί μεγάλα , μεγέθη κεφαλαίου και εργασίας και

β) πραγματοποιείται με βάση τους κανόνες της επιστήμης και της τεχνολογίας.

Το πρώτο χαρακτηριστικό κάνει αναγκαίο τον προγραμματισμό, προκειμένου να απλοποιηθεί το φαινόμενο και να διακινηθούν οικονομικά οι σχετικές αξίες.

Το δεύτερο χαρακτηριστικό κάνει τον προγραμματισμό εφικτό, γιατί παρέχει τα μέσα και τα μέτρα να προσδιοριστεί για κάθε επιχειρηματική ενέργεια εκείνο που θεωρείται πρότυπη "τιμή".

Τέλος, η λειτουργία αυτή είναι από τη φύση της εσωτερική λειτουργία της επιχείρησης, γιατί πραγματοποιείται μέσα στον επιχειρηματικό χώρο όπου η επιχείρηση εξάλλου ασκεί αποφασιστική εξουσία διοικητική και οικονομική.

Το τελευταίο αυτό χαρακτηριστικό, κάνει δυνατό τον προγραμματισμό γιατί επιτρέπει να αναδειχθεί και να μοιραστεί σε κάθε υποκείμενο της επιχειρηματικής δράσης, σε κάθε εργαζόμενο, η ευθύνη να δράσει πάνω στις πρότυπες "τιμές".

Συγτρέχουν συνεπώς και εδώ, στην παραγωγική λειτουργία της επιχείρησης, όλοι οι όροι και οι προϋποθέσεις ώστε κάθε στοιχείο και αυτής της λειτουργίας να λάβει μια "τιμή" και σύγχρονα να μπει κάτω από την ευθύνη των προσώπων που την κινούν, για να πραγματοποιηθούν αυτές οι "τιμές".

Παρεκτός όμως από τις πιο πάνω λειτουργίες: της αγοράς, της πώλησης και της παραγωγής, η επιχείρηση ανάλογα με την οργάνωσή της έχει και κάποιες λειτουργίες διοικητικές που έργο έχουν να εξασφαλίζουν τις προϋποθέσεις για να λειτουργούν αυτές οι βασικές λειτουργίες της.

Για να πραγματοποιήσουν όμως αυτό το έργο οι διοικητικές λειτουργίες της επιχείρησης, προκαλούν δαπάνες που τους παρέχουν τις αναγκαίες προϋποθέσεις για την άσκησή τους.

Συνεπώς και στις λειτουργίες αυτές υπάρχουν επίσης οι όροι (δαπάνες - έργο) που κάνουν αναγκαία την υπαγωγή τους κάτω από τις ρυθμίσεις του επιχειρηματικού προγραμματισμού. Γίνεται δηλαδή και εδώ, ο επιχειρηματικός προγραμματισμός αναγκαίος.

Από την άλλη μεριά αυτές οι διοικητικές λειτουργίες, είναι από τη φύση τους, όπως και η παραγωγή, εσωτερικές λειτουργίες της επιχείρησης, χαρακτηριστικό που κάνει εδώ όπως και εκεί τον προγραμματισμό δυνατό.

Για τους λόγους αυτούς και οι διοικητικές επιχειρηματικές λειτουργίες, σε κάθε επίπεδό τους, γίνονται αντικείμενο του επιχειρηματικού προγραμματισμού. Καθορίζεται δηλαδή για κάθε στοιχείο αυτών των λειτουργιών μια "τιμή" και σύγχρονα κάθε τέτοιο στοιχείο μπαίνει κάτω από την ευθύνη ενός ειδικού προσώπου, για να πραγματοποιηθεί αυτή η "τιμή".

Η καθολική επιχειρηματική δράση (εσωτερική και εξωτερική) έχει μια άποψη δυναμική και μια άποψη στατική.

Ειδικότερα η επιχειρηματική δράση εμφανίζεται σαν μια συνεχής ροή αξιών, που αλλάζουν κάθε στιγμή μορφή και μέγεθος σ' όλη τη διάρκεια του "επιχειρηματικού κυκλώματος" δηλ. από τη στιγμή, που ξεκινάει το χρήμα από το ταμείο της επιχείρησης μέχρις ότου τερματίσει ξανά σ' αυτό. Συγχρόνως όμως κάθε στιγμή το σύνολο οι επιχειρηματικές αξίες έχουν μια συγκεκριμένη σύνθεση από διάφορες μορφές κι ποσότητες.

Η συνεχής κίνηση και μεταβολή των αξιών ποσοτικά και ποιοτικά, με αφετηρία το χρήμα που βγαίνει από την επιχείρηση στην αγορά και τέρμα το χρήμα που μπαίνει στην επιχείρηση από την αγορά, συνιστά τη δυναμική άποψη της επιχειρηματικής δράσης, αυτό που είναι γνωστό στην επιστήμη της μικροοικονομίας σαν "κυκλοφορία".

Από την άλλη μεριά, η συγκεκριμένη φυσιογνωμία των αξιών, δηλ. η συγκεκριμένη σύνθεση από τις διάφορες μορφές αξιών που παίρνουν κάθε στιγμή τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, συνιστά τη στατική άποψη της

επιχειρηματικής δράσης, αυτό που στην επιστήμη της μικροοικονομίας είναι γνωστό σαν "περιουσία".

Κατ' ακολουθίαν, αφού ο επιχειρηματικός προγραμματισμός είναι ο προκαθορισμός της επιχειρηματικής δράσης, μορφοποιείται αναγκαία, σε προγραμματισμό της κυκλοφορίας (δηλ. δαπανών -εσόδων -αποτελεσμάτων) και σε προγραμματισμό της περιουσίας (δηλ. ισολογισμού).

Από αυτές τις δυο μορφές του επιχειρηματικού προγραμματισμού, η πρώτη απαντάει στο κεντρικό ερώτημα: τι αποτέλεσμα θα πραγματοποιηθεί και η δεύτερη στο ερώτημα: που θα επενδυθεί αυτό το αποτέλεσμα.

Ανακεφαλαιώνοντας, μπορούμε να πούμε ότι ο επιχειρηματικός προγραμματισμός αποβλέπει να προκαθορίσει τις εξωτερικές και εσωτερικές σχέσεις της επιχείρησης, όπως οι σχέσεις αυτές εκφράζονται σαν κίνηση από αξίες ανάμεσα στην επιχείρηση και την αγορά, καθώς και μέσα στην ίδια την επιχείρηση.

Έτσι ώστε οι σχέσεις αυτές να προκαλέσουν την κίνηση σε ορισμένες αξίες, σε ορισμένη για την καθεμία ποσότητα και χρόνο. Και ακόμη έτσι ώστε, οι ίδιες αυτές αξίες στις διάφορες "τομές" της επιχειρηματικής δράσης, να έχουν μια συγκεκριμένη έκφραση, ποσοτικό και ποιοτικά.

Έχει μ' άλλα λόγια ο προγραμματισμός σαν αντικείμενο τη **μελλοντική καθολική επιχειρηματική δράση, στη δυναμική και τη στατική της έκφραση.**

3.3 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Ο επιχειρηματικός προγραμματισμός λοιπόν, έχει σκοπό να προσδιορίσει από τα πριν σε μονάδες έργου, τον "βαθμό απασχολήσεως" κάθε επιχειρηματικής ενέργειας, κάθε είδους και επιπέδου και σύγχρονα να μοιράσει στα ειδικά πρόσωπα-φορείς της επιχειρηματικής δράσης, την ευθύνη για την πραγματοποίησή αυτού του έργου.

Περιεχόμενο συνεπώς του επιχειρηματικού προγραμματισμού είναι το σύνολο οι ενέργειες που χρειάζεται να γίνουν, για να επιτύχουμε αυτές τις επιδιώξεις. Μ' άλλα λόγια το σύνολο οι ενέργειες που χρειάζονται για να προσδιοριστούν, για μια μέλλουσα επιχειρηματική δράση και για κάθε είδος

επιχειρηματική ενέργεια σε κάθε επίπεδο, οι μονάδες το έργο, δηλαδή ένας "βαθμός απασχολήσεως", όπου ο συνδυασμός απ' όλες αυτές τις επιχειρηματικές ενέργειες μαζί, να δίνει για την επιχείρηση το μέγιστο κέρδος.

Ακόμα, περιεχόμενο του επιχειρηματικού προγραμματισμού, αποτελούν το σύνολο οι ενέργειες που χρειάζεται να γίνουν για να μοιραστεί και να αναληφθεί από κάθε φορέα επιχειρηματικής ενέργειας, κάθε είδους και επιπέδου, η ευθύνη να πραγματοποιήσει τις μονάδες το έργο που καθορίστηκαν για το είδος και το επίπεδο της επιχειρηματικής ενέργειας που ο ίδιος κινεί.

Οι "τιμές" σ' αυτές που πρέπει να λειτουργήσει κάθε μία επιχειρηματική ενέργεια, είπαμε ότι, εκφράζονται σε μονάδες έργο του είδους που η ενέργεια αυτή παράγει.

Επομένως προκειμένου ο επιχειρηματικός προγραμματισμός να προσδιορίσει τις "τιμές" αυτές, είναι υποχρεωμένος να αναλύσει τεχνολογικά την επιχείρηση για να αποκαλύψει:

- α) για κάθε επιμέρους επιχειρηματική ενέργεια, **το είδος το έργο και την ποσότητα τις μονάδες**, που μπορεί να παραγάγει στη μονάδα του χρόνου και
- β) με βάση την τεχνολογική νομοτέλειά τους, την αλληλουχία των έργων και κατ' ακολουθίαν την αλληλεξάρτηση που υπάρχει ανάμεσα στις επιμέρους επιχειρηματικές ενέργειες.

Κάνει μ' άλλα λόγια ο προγραμματισμός μια αποτύπωση των τεχνολογικών δεδομένων, μ' αυτό που θα λειτουργήσει η επιχείρηση για να πραγματοποιήσει το σκοπό που έχει τεθεί.

Αφού διαπιστωθεί έτσι το διαθέσιμο τεχνικό δυναμικό και οι σχέσεις του, τότε ο προγραμματισμός πρέπει να προσαρμόσει, εξειδικεύοντας και ορίζοντας, αυτό το διαθέσιμο δυναμικό, στις ειδικές και συγκεκριμένες απαιτήσεις για τον ίδιο όπως παραπάνω λόγο.

Επομένως ο προγραμματισμός πρέπει:

- α) να εξειδικεύσει τον κάθε επιμέρους λειτουργικό παράγοντα που θα ασχοληθεί να παραγάγει το αναγκαίο για το προγραμματισμένο προϊόν, είδος έργο.

β) να προσδιορίσει από το κάθε είδος έργο τις αναγκαίες συνολικές ποσότητες που πρέπει να παραχθούν και

γ) να ορίσει τον χρόνο σ' αυτόν που πρέπει να γίνει η παραγωγή αυτών των μονάδων από το κάθε είδος έργο.

Κριτήριο για τα στοιχεία αυτό (α), (β), (γ), είναι πάντα, να εξασφαλιστούν οι αναγκαίες προϋποθέσεις για να λειτουργήσει ομαλά στις προκαθορισμένες "τιμές" η κάθε φορά επόμενη τεχνολογικά επιχειρηματική ενέργεια. Με τους όρους αυτούς, προσδιορίζεται η λειτουργία του τεχνολογικού επιχειρηματικού συνόλου, στο επίπεδο και το συνδυασμό που συντελούν στην πραγματοποίηση του μέγιστου κέρδους.

Επισημαίνεται ότι, αυτή η ανάλυση και ο καθορισμός δεν γίνεται μόνο προκειμένου για τα τεχνικά μέσα της επιχείρησης. Οι ενέργειες αυτές αφορούν την επιχειρηματική δράση στο σύνολό της, δηλ. τόσο τις εσωτερικές λειτουργίες της επιχείρησης, τεχνολογικές και διοικητικές, όσο και τις εξωτερικές συναλλακτικές της σχέσεις. Γιατί σ' όλο αυτό το εύρος των επιχειρηματικών λειτουργιών και σχέσεων, την κάθε στιγμή καταναλώνονται κάποιες προϋποθέσεις με μια συγκεκριμένη τεχνική (μέθοδο) και παράγονται ποικίλης μορφής και είδους μονάδες έργο.

Οι μονάδες το έργο όμως, είναι μια τεχνολογική κατηγορία και συνεπώς εκφράζουν την τεχνολογική άποψη της επιχείρησης. Αντίθετα η επιχείρηση είναι μεν τεχνολογικό σύνολο, υπηρετεί όμως σκοπιμότητα οικονομική. Αυτό έχει σαν συνέπειες, πρώτο η επιχειρηματική δράση να πραγματοποιείται με βάση οικονομικά μεγέθη και δεύτερο το αποτέλεσμα αυτής της δράσης, να κρίνεται και να συγκρίνεται με οικονομικά κριτήρια.

Συνεπώς είναι αναγκαίο, αυτές οι μονάδες το έργο που καθορίζονται από τον επιχειρηματικό προγραμματισμό σαν στόχος για κάθε μία επιχειρηματική ενέργεια χωριστά, να πάρουν οικονομική έκφραση, για να αποτελέσουν μια ενότητα. Και επειδή, όπως είναι γνωστό, γενικό οικονομικό ισοδύναμο είναι το χρήμα, πρέπει οι μονάδες το έργο να εκφραστούν σε χρήμα.

Συνεπώς ο επιχειρηματικός προγραμματισμός πρέπει ακόμα, να **εκφράσει σε χρήμα** τις ποσότητες που προσδιορίστηκαν να παραχθούν από

κάθε είδος έργο σε ορισμένο χρόνο. Αυτό είναι το τέταρτο από τα στοιχεία του περιεχομένου του επιχειρηματικού προγραμματισμού, που εξασφαλίζουν τις αντικειμενικές προϋποθέσεις για να πραγματοποιηθεί ο σκοπός του.

Δεν είναι, εν τούτοις, δυνατό να εξασφαλιστούν αυτές οι αντικειμενικές προϋποθέσεις αν δεν κατανεμηθεί η ευθύνη της επιχειρηματικής δράσης, στα πρόσωπα-φορείς των επιχειρηματικών λειτουργιών .

Καθώς είπαμε εξετάζοντας το σκοπό του επιχειρηματικού προγραμματισμού, στην τεχνολογική οργάνωση των μέσων που διαθέτει η επιχείρηση, αντιστοιχεί η διοικητική οργάνωση των φορέων της επιχειρηματικής δράσης. Αυτό σημαίνει, ότι η επιχειρηματική δράση πραγματοποιείται σε προσωπική βάση, στη βάση δηλαδή των καθ 'έκαστα προσώπων που η διοικητική οργάνωση όρισε να πραγματοποιούν αυτή τη δράση. Είπαμε δε ακόμη, ότι ο επιχειρηματικός προγραμματισμός έχει σκοπό να αναθέσει σε καθένα φορέα της επιχειρηματικής δράσης, την ευθύνη να πραγματοποιηθεί η δράση αυτή με τις "τιμές" που ορίστηκαν γι' αυτήν .

Επομένως ο επιχειρηματικός προγραμματισμός για να επιτύχει το σκοπό αυτό, πρέπει να αναλύσει οργανωτικά την επιχείρηση, για να αποκαλύψει, με βάση την οργανωτική νομοτέλεια, την αλληλουχία των δραστηριοτήτων.

Προβαίνει μ' άλλα λόγια ο προγραμματισμός σε μίαν αποτύπωση των οργανωτικών δεδομένων, που θα τα χρειαστεί η επιχείρηση, για να πραγματοποιήσει το σκοπό που έβαλε μπροστά της. Τα οργανωτικά όμως αυτά δεδομένα είναι αντίστοιχα με τα τεχνολογικά, αφού όπως είπαμε η διοικητική οργάνωση είναι το ανθρώπινο αντίστοιχο της τεχνολογικής οργάνωσης.

Συνεπώς αφού προσδιορίστηκαν για κάθε τομέα επιχειρηματικής δράσης: το είδος και η ποσότητα το έργο που πρέπει να παραχθεί, ο χρόνος μέσα σ' αυτόν που πρέπει να πραγματοποιηθεί η παραγωγή και τέλος η χρηματική έκφραση αυτού του έργου, και αφού σε κάθε τέτοιο τομέα επιχειρηματικής δράσης, αντιστοιχεί ένας ανθρώπινος φορέας αυτής της δράσης, έχει αυτόματα προσδιοριστεί και ο φορέας της ευθύνης για να πραγματοποιηθεί αυτό το έργο. Ο προγραμματισμός έχει τότε σαν έργο να αποσπάσει από τον φορέα της ευθύνης τη συγκατάθεσή του και την αποδοχή του, να εκτελέσει το έργο που ορίστηκε.

Η κάθε επιχειρηματική ενέργεια, όπως είναι γνωστό, είναι συνέπεια της τεχνολογικά αμέσως προηγούμενης της και σύγχρονα, προϋπόθεση της τεχνολογικά αμέσως επόμενης της. Συνεπώς, το έργο που προκύπτει απ' αυτή την ενέργεια, είναι "αιτούμενο" από την αμέσως επόμενη της, οι δε προϋποθέσεις να παραχθεί το έργο αυτό, είναι "αιτούμενο" της προγραμματιζόμενης κάθε φορά ενέργειας από την αμέσως προηγούμενη της. Το έργο επομένως που θα προκύψει από την κάθε επιχειρηματική ενέργεια, είναι κάθε φορά προσδιορισμένο από τον τελειωμένο ήδη προγραμματισμό, της αμέσως (τεχνολογικά επόμενης και) προγραμματιστικά προηγούμενης επιχειρηματικής ενέργειας.

Εκείνο κατ' ακολουθίαν που πρέπει κάθε φορά να καθοριστεί σαν περιεχόμενο της ευθύνης του φορέα της προγραμματιζόμενης επιχειρηματικής ενέργειας, είναι να πραγματοποιήσει το έργο του με τις ελάχιστες δυνατές προϋποθέσεις -αιτούμενα, από τις αμέσως (τεχνολογικά προηγούμενες και) προγραμματιστικά επόμενες, από τη δική του, επιχειρηματικές ενέργειες. Άρα περιεχόμενο του επιχειρηματικού προγραμματισμού, είναι εδώ η "διαπραγμάτευση" ανάμεσα στον υπεύθυνο του προγραμματισμού και τον υπεύθυνο της προγραμματιζόμενης επιχειρηματικής ενέργειας, με σκοπό να συμπιεστούν στο ελάχιστο οι προϋποθέσεις που ο υπεύθυνος της προγραμματιζόμενης επιχειρηματικής ενέργειας χρειάζεται για να αναλάβει την ευθύνη να παραγάγει το έργο-αιτούμενο.

Ανακεφαλαιώνοντας μπορούμε να πούμε ότι, το περιεχόμενο του επιχειρηματικού προγραμματισμού το αποτελούν οι ενέργειες που χρειάζεται να γίνουν:

α) για να καθοριστούν πρώτο, για καθεμιά επιμέρους επιχειρηματική ενέργεια: το είδος, το ποσό και ο χρόνος (σαν χρονική στιγμή και σαν περίοδο) που οι μονάδες έργου πρέπει να παραχθούν καθώς και η αξία αυτών των μονάδων και

β) για να μοιραστεί και να αναληφθεί από τον φορέα κάθε επιμέρους επιχειρηματικής ενέργειας η ευθύνη να πραγματοποιηθούν: το είδος, το ποσό, ο χρόνος και η αξία, για τις μονάδες το έργο που πρέπει να παραχθούν από την

επιχειρηματική αυτή ενέργεια.

3.4 ΜΕΘΟΔΟΣ

Είπαμε στα προηγούμενα ότι η επιχείρηση επιδιώκει το μέγιστο κέρδος και ότι το οικονομικό αποτέλεσμα αυτό μπορεί να επιδιωχθεί σκόπιμα, μόνο κάτω από ορισμένες “τιμές” για κάθε μια επιχειρηματική λειτουργία και κάτω από την ανειλημμένη ευθύνη από κάθε φορέα επιχειρηματικής λειτουργίας να πραγματοποιηθούν αυτές οι “τιμές”.

Ακόμη ότι, ο επιχειρηματικός προγραμματισμός σκοπό έχει να προσδιορίσει αυτές τις “τιμές” και να αναθέσει την ευθύνη για την πραγματοποίησή τους.

Γεννιούνται όμως τα ακόλουθα ερωτήματα. Πώς, με ποιο τρόπο δηλαδή, ο επιχειρηματικός προγραμματισμός θα προσδιορίσει τις “τιμές” σ’ αυτές που πρέπει να λειτουργήσει κάθε στοιχείο της επιχειρηματικής λειτουργίας και κάθε οργανωτικό κύτταρο και σε ποιους θα αναθέσει την ευθύνη να πραγματοποιηθούν αυτές οι “τιμές”, ώστε να επιτευχθεί το ορισμένο από τα πριν οικονομικό αποτέλεσμα. Και ακόμη, πώς θα εξασφαλιστεί, ώστε αυτός ο τρόπος να είναι νομοτελειακός και απρόσωπος για να είναι αυτόνομος.

Είναι εμπειρικό γνωστό, ότι η επιχειρηματική δράση πραγματοποιείται καθημερινά και χωρίς προγραμματισμό, σε κάποιες “τιμές” και με κάποιες ευθύνες που προκύπτουν από την αυτόματη προσαρμογή και την “αυθόρμητη” αντίδραση στα καθημερινά επιχειρηματικά δεδομένα.

Μάλιστα, η επιχείρηση λειτουργεί, τόσο τεχνολογικά παράγοντας προϊόντα, όσο και διοικητικά εξασφαλίζοντας τους όρους για την παραγωγή και αναπαραγωγή ενός οικονομικού αποτελέσματος. Αυτό συμβαίνει γιατί, όπως είναι αυτονόητο, κάποιος “προγραμματισμός” υπάρχει και μέσα στην τεχνολογία και μέσα στην διοικητική, από την ίδια τους τη φύση σαν νομοτελειακών φαινομένων.

Το μόνο ασθενές σημείο στην λειτουργία κατ’ αυτό τον τρόπο της επιχείρησης, είναι το στοιχείο του τυχαίου, καθ’ όσον αφορά τόσο στο μέγεθος

όσο και στην επανάληψη του οικονομικού αποτελέσματος.

Ο επιχειρηματικός προγραμματισμός, έρχεται απλά, να καλύψει αυτή την αδυναμία, αποκαλύπτοντας τις "τιμές" σ' αυτές που πρέπει να λειτουργήσουν οι διάφορες επιχειρηματικές λειτουργίες ώστε να παραχθεί και να αναπαραχθεί το σκοπούμενο αποτέλεσμα και εξασφαλίζοντας την λειτουργία τους σ' αυτές τις "τιμές", για να παράγεται και να αναπαράγεται "αναγκαστικά" αυτό το αποτέλεσμα. Επομένως, για να πετύχει τους σκοπούς του ο επιχειρηματικός προγραμματισμός, αρκεί να ακολουθήσει την νομοτέλεια που υπάρχει μέσα στην τεχνολογία και την διοικητική της επιχείρησης, αφού μ' αυτή την νομοτέλεια παράγεται ήδη ένα αποτέλεσμα. Αν τοποθετήσουμε σαν αιτούμενο, ένα οποιοδήποτε έργο προϊόν μιας οποιασδήποτε επιχειρηματικής ενέργειας στο τέρμα αυτής της ενέργειας που το παράγει, θα έχουμε δυο συνέπειες: πρώτο, επειδή το έργο αυτό είναι σύνθεση, θα προκύψουν οι συνιστώσες που το αποτελούν σαν προϋποθέσεις του, θα έχουμε δηλαδή μίαν ανάλυση.

Δεύτερο, επειδή το ίδιο αυτό έργο- προϊόν παράγεται από μια νομοτελειακή διαδικασία, θα αναδειχθούν οι προηγούμενες τεχνολογικά επιχειρηματικές ενέργειες που παράγουν σαν έργο-προϊόν αυτές τις συνιστώσες-προϋποθέσεις, θα έχουμε δηλαδή μίαν αναδρομή. Αν στη συνέχεια τοποθετήσουμε αυτές τις νέες συνιστώσες-προϋποθέσεις σαν "αιτούμενο" έργο-προϊόν απ' αυτές τις τεχνολογικά προηγούμενες επιχειρηματικές ενέργειες που τις παράγουν, για τους ίδιους λόγους και με την ίδια νομοτέλεια θα έχουμε πάλι για κάθε μια, μια ανάλυση στις συνιστώσες-προϋποθέσεις κάθε μιας και μίαν αναδρομή, που θα αποκαλύψει τις προηγούμενες τεχνολογικά επιχειρηματικές ενέργειες που έχουν σαν έργο να παράγουν αυτές τις προϋποθέσεις κ.ο.κ. μέχρι την αρχική, την πρώτη τεχνολογικά επιχειρηματική ενέργεια-αφετηρία που είναι η ενέργεια που συνδέει την επιχείρηση με τη γενική εξωτερική της προϋπόθεση, δηλαδή την αγορά.

Καταλήγουμε συνεπώς στο συμπέρασμα, ότι για να προγραμματίσουμε την παραγωγή ενός δεδομένου από τα πριν αποτελέσματος, χρειάζεται να βάλουμε μπροστά μας και να αναλύσουμε τη διαδικασία μ', αυτήν που παράγεται αυτό το αποτέλεσμα, ακολουθώντας αντίστροφα την πορεία που

ακολούθησε η επιχειρηματική δράση και που κατέληξε στην πραγματοποίησή του.

Με άλλα λόγια όταν **προγραμματίζουμε, ακολουθούμε την αντίστροφη ακριβώς πορεία απ αυτήν που ακολουθεί η παραγωγή ενός οποιουδήποτε αποτελέσματος, δηλ. βαδίζουμε από το σύνθετο στο απλό και από το τέρμα στην αφετηρία.**

Με αυτό τον τρόπο όταν θα βρεθούμε στο προγραμματιστικό τέρμα, (που είναι η τεχνολογική αφετηρία) της επιχειρηματικής δράσης, θα έχουμε προσδιορίσει όλες τις "τιμές" όλων των επιχειρηματικών λειτουργιών, που η δράση τους σ' αυτές τις "τιμές" παράγει εξ αντικειμένου το δοσμένο αποτέλεσμα-στόχο " .

Εφαρμόζοντας τη μέθοδο αυτή, πάνω στην οποιαδήποτε επιχείρηση που διοικητικά συγκροτείται με τη γνωστή δομή, έχουμε σαν συνέπεια, την αλληλουχία των επιμέρους κατ' είδος επιχειρηματικών προγραμμάτων "

Αφετηρία αυτής της αλληλουχίας είναι το αιτούμενο **αποτέλεσμα-στόχος** που πρέπει να παραγάγει η επιχείρηση σαν ενιαίο σύνολο και που είναι έργο του τελικού υπεύθυνου για το σύνολο της επιχείρησης, δηλαδή έργο της **Γενικής Διεύθυνσης.**

Άμεση προϋπόθεση για να προκύψει αυτό το αποτέλεσμα, είναι να πραγματοποιηθούν ορισμένα έσοδα με βάση τις πωλήσεις μιας ποσότητας έτοιμων προϊόντων , σε κάποιες συγκεκριμένες τιμές και με ένα συγκεκριμένο κόστος παραγωγής.

Συνεπώς προϋποθέσεις για να επιτύχουμε το αποτέλεσμα-στόχο που επιδιώκεται είναι:

- α) να πουληθούν ορισμένες ποσότητες έτοιμα προϊόντα,
- β) να πουληθούν αυτό τα προϊόντα σε ορισμένες τιμές και
- γ) τα ίδια προϊόντα να έχουν κοστίσει ένα συγκεκριμένο ποσό.

Οι προϋποθέσεις αυτές, που η εκπλήρωσή τους είναι απαραίτητη για το έργο της Γενικής Διεύθυνσης, εξ αιτίας της τεχνολογικής και οργανωτικής αλληλουχίας των αρμοδιοτήτων μέσα στην επιχείρηση, είναι σύγχρονα και απαιτήσεις της ίδιας της Γενικής Διεύθυνσης, για προσφορά ενός συγκεκριμένου

έργου, από τις λειτουργίες της επιχείρησης που έχουν έργο να παράγουν αυτές, τις προϋποθέσεις" Εδώ συγκεκριμένα, οι προϋποθέσεις (α) και (β) είναι αιτούμενα από τη λειτουργία "πωλήσεις", ενώ η (γ) από τη λειτουργία "Παραγωγή".

Με την ίδια νομοτελειακή αλληλουχία, για να πραγματοποιηθούν τα αιτήματα της Γενικής Διεύθυνσης από τις ιδιαίτερες αυτές Διευθύνσεις, θα πρέπει παράλληλα να εξασφαλιστούν στις διευθύνσεις που τα πραγματώνουν κάποιες άλλες προϋποθέσεις. Συγκεκριμένα η λειτουργία "Πωλήσεις" θα πρέπει να εξασφαλίσει:

- α) ότι θα της παραδοθούν ορισμένες συνολικές ποσότητες έτοιμα προϊόντα
- β) ότι θα της παραδοθούν αυτά τα προϊόντα με ορισμένο ποσοτικά ρυθμό και
- γ) ότι θα της παραδοθούν τα προϊόντα αυτά στο ορισμένο κόστος.

Οι προϋποθέσεις αυτές, που η εκπλήρωσή τους είναι απαραίτητη για να πραγματοποιηθούν ορισμένες πωλήσεις με τους όρους που παράγουν ένα ορισμένο ποσό μικτό κέρδος, για να εκπληρωθεί δηλαδή το έργο της Δ/σης Πωλήσεων, είναι αυτόματα, "αιτούμενο" που απευθύνεται σε κάποια άλλη λειτουργία της επιχείρησης που τις έχει έργο της, δηλαδή την Παραγωγή.

Αλλά και στην παραγωγή παρουσιάζονται ανάλογες αναγκαιότητες.

Για να πραγματοποιηθούν τα αιτήματα που της θέτουν, θα πρέπει να της εξασφαλιστούν ορισμένες προϋποθέσεις, που είναι οι ακόλουθες:

- α) συγκεκριμένες συνολικές ποσότητες πρώτες ύλες,
- β) ορισμένος ρυθμός κατά την παράδοση αυτών των υλών,
- γ) ορισμένες τιμές σε χρέωσή της γι' αυτές τις πρώτες ύλες και
- δ) ορισμένη ποσότητα και είδος εργατικό δυναμικό, που θα της παρέχεται μ' ένα ορισμένο ρυθμό και σε ορισμένες τιμές σε χρέωσή της.

Οι προϋποθέσεις αυτές που είναι αναγκαίες για την πραγμάτωση του έργου της Δ/σης Παραγωγής, για τους ίδιους λόγους και με την ίδια νομοτέλεια που αναφέραμε πιο πάνω, είναι και αιτούμενα, που απευθύνει στις αρμόδιες για την παραγωγή τους λειτουργίες της επιχείρησης που εδώ συγκεκριμένα αντιστοιχούν, οι μεν (α) έως (γ) στη λειτουργία "Εφοδιασμός" η δε (δ) στη

λειτουργία “Προσωπικό”.

Αλλά και αυτές οι λειτουργίες, για να ολοκληρώσουν το έργο που τους ανατέθηκε, θα ζητήσουν με τη σειρά τους να τους εξασφαλιστούν οι αναγκαίες προϋποθέσεις, από την προγραμματιστικά προηγούμενη επιχειρηματική λειτουργία.

Αποκαλύπτεται έτσι η νομοτέλεια που επιβάλλει την αναδρομική και αναλυτική πορεία στην κατασκευή των προγραμμάτων και μάλιστα την πορεία με ορισμένη σειρά.

Είναι η ίδια νομοτέλεια, μ' αυτή που πραγματοποιείται η επιχειρηματική δράση, αλλά όπως τη βλέπουμε όταν ζητάμε να εξασφαλιστούν οι προϋποθέσεις της κάθε οικονομικής λειτουργίας σε τρόπο ώστε, η κάθε συνιστώσα αυτής της δράσης να λάβει μια τιμή, τέτοια ώστε από τη συνολική δράση να προκύψει το αποτέλεσμα που προκαθορίστηκε. Η άποψη δε αυτή, είναι και η αιτία της αντιστροφής της πορείας κατά την προδιαγραφή της επιχειρηματικής δράσης, δηλαδή κατά την κατασκευή των προγραμμάτων .

Οι “τιμές” που προσδιορίζονται στα καθ' έκαστα επιχειρηματικά προγράμματα, αποτελούν, εν τούτοις, απλώς επιδιώξιμους στόχους με την έννοια ότι, η πραγματοποίησή τους δεν είναι δεδομένο ενός αυτοματισμού, αλλά προϊόν της δράσης των . προσώπων που μέσα στο οργανωτικό σχήμα της επιχείρησης έχουν αναλάβει το έργο να πραγματοποιούν αυτές τις “τιμές”. Απ' αυτή τη διαπίστωση προκύπτουν δυο συνέπειες.

Πρώτη συνέπεια είναι, ότι συστατικό στοιχείο της κατασκευής των προγραμμάτων , σε βαθμό ανατρεπτικό, είναι η ανάληψη της ευθύνης από τον διοικητικά αρμόδιο για κάθε έργο μέσα στην επιχείρηση, ότι το έργο αυτό θα πραγματοποιηθεί μέσα στη προγραμματιζόμενη περίοδο στην καθορισμένη “τιμή”. Είναι αυτονόητο, με βάση την προηγούμενη ανάλυση ότι δεν είναι δυνατό να προγραμματιστεί η κάθε φορά επόμενη προγραμματιστικά επιχειρηματική ενέργεια, αν πριν δεν έχει εξασφαλιστεί η ευθύνη του υπεύθυνου για την πραγματοποίηση της τιμής της κάθε φοράς προγραμματιζόμενης επιχειρηματικής ενέργειας.

Γιατί η ευθύνη αυτή αποτελεί τον μοναδικό παράγοντα - προϋπόθεση να

πραγματοποιήσει το έργο του σε ορισμένη “τιμή”, ο επόμενος φορέας επιχειρηματικής ευθύνης.

Συνεπώς, η παραπάνω μεθοδολογία για την κατασκευή των προγραμμάτων δεν είναι δυνατόν να νοηθεί, παρά σαν μια αναδρομική και αναλυτική διαδικασία, κατανομών της ευθύνης για να πραγματοποιηθεί σε ορισμένες “τιμές” η επιχειρηματική δράση στο σύνολό της.

Προγραμματίζουμε συνεπώς από το σύνθετο στο απλό και από το τέλος προς την αρχή, ακολουθώντας βήμα προς βήμα την επιχειρηματική δράση και με συστατικό στοιχείο σε κάθε βήμα, την ευθύνη να πραγματοποιηθεί το έργο που ορίζεται, στην “τιμή” που προσδιορίζεται.

Δεύτερη συνέπεια είναι, ότι ο επιχειρηματικός προγραμματισμός διαρθρώνεται όμοια με τη διάρθρωση της διοικητικής πυραμίδας. Αυτό συμβαίνει γιατί, όπως είπαμε, συστατικό στοιχείο της “τιμής” για κάθε έργο, είναι η ευθύνη να πραγματοποιηθεί το έργο σ’ αυτή την “τιμή”.

Συνεπώς, δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί “τιμή” για κάποιο έργο, χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη ευθύνη. Και επειδή η ευθύνη μέσα στην επιχειρηματική λειτουργία, διαρθρώνεται όπως ορίζει η διοικητική πυραμίδα, μόνο με την ίδια διάρθρωση μπορεί να κατασκευαστεί επιχειρηματικό πρόγραμμα.

Αποτυπώνουμε συνεπώς τον προγραμματισμό σε προγράμματα που είναι μοιρασμένα κατά τον ίδιο τρόπο που είναι μοιρασμένα και η ευθύνη για την πραγματοποίηση της επιχειρηματικής δράσης, δηλαδή με βάση την οργάνωση της επιχείρησης, και που καθένα από τα προγράμματα αυτά εκτείνεται μέχρι τα έσχατα όρια του κομματιού της ευθύνης του κάθε (τυπικά ή ουσιαστικά) υπεύθυνου.

Αξίζει να σημειωθεί ότι ο παράγων ευθύνη έχει βαρύνουσα σημασία μέσα στον προγραμματισμό τόσο, ώστε να γίνεται συστατικό στοιχείο του προγραμματισμού και να προσδίδει στον προγραμματισμό μια διάσταση που τον διαχωρίζει ποιοτικά από την επιχειρηματική δράση.

Ειδικότερα, η αντιστροφή που ισχύει προκειμένου να καθοριστούν τα αριθμητικά μεγέθη που προσδιορίζουν ποσοτικά τις προϋποθέσεις για την

πραγματοποίηση της προγραμματιζόμενης επιχειρηματικής δράσης, επεκτείνεται και στην έννοια της διοίκησης. Είπαμε δηλαδή πιο πάνω, ότι συστατικό στοιχείο της “τιμής” για κάθε έργο, είναι να αναλάβει την ευθύνη της πραγματοποίησής του σ’ αυτήν την “τιμή” ο αρμόδιος για την παραγωγή αυτού του έργου. Ακόμη είπαμε ότι, οι “τιμές” αυτές προσδιορίζονται αναδρομικά και αναλυτικά, πράγμα που στη διοικητική διάρθρωση σημαίνει ότι προσδιορίζονται από τον διοικητικά “υφιστάμενο” κάθε φορά, προς τον “προϊστάμενο”.

Συνεπώς, όταν κατασκευάζονται τα επιχειρηματικά προγράμματα, τον βαρύνοντα λόγο έχει ο κάθε φορά υφιστάμενος, αφού από την ανάληψη της ευθύνης του να παράγει το έργο σε ορισμένη “τιμή”, εξαρτάται η πραγματοποίηση του έργου του διοικητικά προϊστάμενου στην ορισμένη επίσης γι’ αυτό “τιμή”. Αυτό είναι ένα βαρυσήμαντο ποιοτικό στοιχείο, που εξασφαλίζει με πολλές πιθανότητες, την πραγμάτωση της επιχειρηματικής δράσης στις προκαθορισμένες “τιμές” και, συνεπώς, την πραγματοποίηση του αποτελέσματος-στόχου.

Επομένως η “στιγμιαία κατάλυση της ιεραρχίας” όπου ανατρέπεται η ιεραρχική πυραμίδα για να κατανεμηθούν οι αναγκαίες ευθύνες κατά το στάδιο της σχεδιαζόμενης επιχειρηματικής δράσης, είναι μια σοφή “παραχώρηση” της διοικητικής, που έχει σα σκοπό να ενισχύσει την ιεραρχία στο σπουδαιότερο στάδιο, δηλαδή κατά το στάδιο της πραγματοποιούμενης επιχειρηματικής δράσης. Πράγματι, ύστερα από την ανάληψη της ευθύνης από ολόκληρο το πλέγμα των διοικητικών φορέων, η πραγματοποιούμενη επιχειρηματική δράση βαδίζει με σταθερό βηματισμό, αφού σε κάθε βήμα έχει προσδιοριστεί ο βαθμός, η “τιμή” της επιχειρηματικής δράσης, σαν στόχος και σαν πειθαναγκασμός.

Καταλήγουμε συνεπώς, στο συμπέρασμα ότι, για να κατασκευάσουμε τα επιχειρηματικά προγράμματα ακολουθούμε την επιχειρηματική λειτουργία αναδρομικά και αναλυτικά και ζητάμε από κάθε φορέα της διοικητικής ευθύνης, να συγκεκριμενοποιήσει αυτή την ευθύνη του χρονικά, για μια ορισμένη μελλοντική επιχειρηματική δράση και ποσοτικά, σε ορισμένη “τιμή”, δηλαδή σε ορισμένες μονάδες έργο

3.5 ΤΕΧΝΙΚΗ

Ελέχθη παραπάνω, ότι σκοπός του επιχειρηματικού προγραμματισμού είναι, από τη μια μεριά να προκαθοριστούν για κάθε επιχειρηματική ενέργεια, οι "τιμές" σ' αυτές που θα κινηθεί αυτή η ενέργεια, μέσα σε μια συγκεκριμένη μέλλουσα χρήση και για ένα προκαθορισμένο επίσης έργο, που σημαίνει να προσδιοριστούν το έργο που θα πραγματοποιηθεί και οι προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες γι' αυτό το έργο" και από την άλλη να προσδιοριστεί ο διοικητικά υπεύθυνος που θα αναλάβει τη συγκεκριμένη ευθύνη να πραγματοποιήσει αυτό το έργο σ' αυτές τις "τιμές".

Το πρώτο σκέλος του σκοπού αυτού λοιπόν , προσδιορίζει κάποιες οικονομικές ενέργειες που πρέπει να πραγματοποιήσει ο καθένας φορέας ευθύνης και το δεύτερο αναθέτει σ' αυτό το φορέα, την ευθύνη της συγκεκριμένης οικονομικής δράσης.

Είναι ανάγκη συνεπώς, τα μεγέθη που προσδιορίστηκαν σαν στόχοι για καθεμιά επιχειρηματική ενέργεια και κατ' ακολουθίαν για τη συνολική επιχειρηματική δράση, να αποτυπωθούν, ώστε να παρακολουθούν καθόλη τη διαδρομή της μελλοντικής επιχειρηματικής δράσης που προγραμματίζεται, τον ανάλογο υπεύθυνο, πρώτο για να κατευθύνει αυτός ο ίδιος τη δράση του και δεύτερο για να "ελέγχεται" από τον απολογιστικό έλεγχο.

Ο προσδιορισμός της ευθύνης όμως, υποχρεώνει τον επιχειρηματικό προγραμματισμό να αναλυθεί στον προσδιορισμό τόσο των προϋποθέσεων του κάθε έργου όσο και αυτού του ίδιου του έργου σε ποσότητα και σε αξία, γιατί είναι δεδομένο ότι η ευθύνη μέσα στην επιχείρηση, συναντιέται συχνά διασπασμένη, χωριστά για την ανάλωση ή την παραγωγή άλλων από τις προκαθορισμένες ποσότητες και ξεχωριστά για την απομάκρυνση από τις αξίες.

Από την παραπάνω ανάλυση συμπεραίνεται, ότι μια σειρά από πίνακες ή καταστάσεις-προγράμματα που σ' αυτές θα προσδιορίζονται κατά ποσότητα και αξία το έργο που είναι να πραγματοποιηθεί καθώς και με την ίδια ανάλυση, οι προϋποθέσεις για να πραγματοποιηθεί αυτό το έργο, πρέπει να καταρτιστούν .

Οι καταστάσεις αυτές είναι φανερό ότι θα πρέπει να περιλαμβάνουν το έργο και τις προϋποθέσεις για να πραγματοποιηθεί αυτό το έργο, εντοπισμένες

και οριοθετημένες μέσα στα όρια της αντίστοιχης διοικητικής ευθύνης. Μ' αυτή τη νομοτέλεια θα συνταχθούν καταστάσεις-προγράμματα που θα περιλαμβάνουν τη συνολική επιχειρηματική δράση που προγραμματίζεται μοιρασμένη οριζόντια και κάθετα με κριτήριο την ευθύνη.

Θα καταρτιστούν δηλαδή προγράμματα, πρώτο για καθεμιά διεύθυνση μέσα στην επιχείρηση, σαν σε τομέα ξεχωριστής κατ' είδος (εφοδιασμός-παραγωγή-πώληση κ.λ.π.) διοικητικής ευθύνης και δεύτερο, μέσα στα όρια της καθεμιάς διεύθυνσης, σ' όλα τα επίπεδα όπου η διοικητική οργάνωση της επιχείρησης ανέδειξε διοικητική ευθύνη μ' άλλα λόγια στη λογική της διοικητικής πυραμίδας της κάθε ξεχωριστής διεύθυνσης .

Στο επίπεδο των διευθύνσεων τα προγράμματα αυτά είναι τα παρακάτω:

- α) για το πεδίο της κυκλοφορίας τα προγράμματα: των πωλήσεων, της παραγωγής, του εφοδιασμού, των σταθερών δαπανών.
- β) για το πεδίο της ρευστότητας το ταμειακό πρόγραμμα.
- γ) για το πεδίο της αποδοτικότητας το πρόγραμμα των αποτελεσμάτων

Τα προγράμματα αυτά είναι τα "παραστατικά" των οικονομικών πράξεων με τους όρους του επιχειρηματικού προγραμματισμού, όρους που προσδιορίζουν ότι τα "παραστατικά" αυτά, εκτείνονται χρονικά στις χρονικές μονάδες του προγραμματισμού (μήνας ή τρίμηνο ή έτος) και δεύτερο ότι περιλαμβάνουν συνολικά τα μεγέθη που προσδιορίζουν, για το χρονικό διάστημα που περιλαμβάνουν χωρίς καμιά αναλυτικότερη διάσπαση.

Η παραπάνω καταγραφή της σχεδιαζόμενης επιχειρηματικής δράσης μέσα στα διάφορα αναλυτικά προγράμματα αποτελεί την πρώτη φάση της τεχνικής του επιχειρηματικού προγραμματισμού, τη φάση δηλ. της πρωτογενούς καταγραφής, τη διαμόρφωση του λογιστικού υλικού όπως θα λέγαμε στη λογιστική πρακτική .

Όμως η καταγραφή αυτή, αρκετή για να προσδιοριστεί και να ελεγχθεί το έργο του καθενός παράγοντα διοικητής ευθύνης , χωριστά, δεν αρκεί για να καθοριστεί το συνολικό επιχειρηματικό έργο και να διοικηθεί η επιχείρηση στο σύνολό της, σα μονάδα σκόπιμης οικονομικής δράσης όπου πρέπει να προκαθοριστούν και να ελεγχθούν οι παράγοντες της οικονομικότητας, της

αποδοτικότητας και της ρευστότητας, της συνολικής επιχειρηματικής δράσης σαν οργανικού φαινομένου.

Αναζητείται συνεπώς η τεχνική που σ' ένα δεύτερο (ψηλότερο) επίπεδο, θα καλύψει αυτά τα αιτήματα.

Είναι γνωστό ότι, η τεχνική που καθιερώθηκε για να καταγράφεται και συνεπώς να παρακολουθείται η πραγματοποιούμενη επιχειρηματική δράση σε όλους τους τομείς και τις μορφές της, είναι η λογιστική. Από την άλλη μεριά, η μελλοντική επιχειρηματική δράση, προδιαγράφεται από τον επιχειρηματικό προγραμματισμό, όμοια με την πραγματοποιούμενη, από την οποία διαφέρει μόνο κατά τον παράγοντα χρόνο.

Εύλογα συνεπώς καταλήγουμε στο συμπέρασμα, ότι και αυτή η επιχειρηματική δράση, δηλαδή η προγραμματιζόμενη, πρέπει να παρακολουθηθεί με την ίδια τεχνική που παρακολουθείται και η πραγματοποιούμενη. **Συνεπώς, η τεχνική που θα εφαρμοστεί για την αποτύπωση της κίνησης και της κάθε φορά θέσης των μεγεθών του επιχειρηματικού προγραμματισμού, είναι η λογιστική.**

Όπως η κάθε τεχνική μ' αυτήν που πραγματοποιείται μια κατασκευή, είναι συστατικό αυτής της κατασκευής, έτσι και εδώ η λογιστική τεχνική είναι στοιχείο του επιχειρηματικού προγραμματισμού. Με άλλα λόγια, πρέπει να κατανοηθεί ότι, χωρίς τη λογιστική τεχνική, δεν είναι δυνατό να καταρτιστεί ένα επιχειρηματικό -πρόγραμμα.

Αυτό είναι συνέπεια από το γεγονός ότι, με τον επιχειρηματικό προγραμματισμό, καθορίζονται όπως αναπτύξαμε οι "τιμές" σ' αυτές που θα λειτουργήσουν οι διάφορες επιμέρους επιχειρηματικές ενέργειες κάθε είδους και βαθμού. Καθορίζονται δηλαδή, μόνο τα μεγέθη της κυκλοφορίας (δαπάνες - έσοδα -αποτελέσματα), αφού μόνο τα μεγέθη αυτά εκφράζουν τη δυναμική της επιχειρηματικής λειτουργίας. Από πλευράς εξάλλου καθαρά τεχνολογικής (μορφή καταστάσεων και πινάκων, η αποτύπωση αυτή, γίνεται σε μορφή που να εξυπηρετεί τον προσδιορισμό τους από τον επιχειρηματικό προγραμματισμό. Δηλαδή με κριτήριο την λειτουργία τους στην πηγή τους και όχι στον προορισμό τους.

Παραμένουν ύστερα απ' αυτό, δυο προβλήματα που πρέπει να επιλυθούν και που μόνο η λογιστική μπορεί να επιλύσει και ειδικότερα:

α) να αποτυπωθούν συστηματικά τα μεγέθη της επιχειρηματικής δυναμικής έτσι όπως διαμορφώθηκαν από τον επιχειρηματικό προγραμματισμό.

Η αποτύπωση αυτή, είναι απόλυτα αναγκαία για την λειτουργία του επιχειρηματικού προγραμματισμού, αφού στοιχείο συστατικό αυτής της λειτουργίας είναι η σύγκριση ανάμεσα στο μέγεθος που προγραμματίσθηκε και σε εκείνο που πραγματοποιήθηκε.

Επομένως προκύπτει η ανάγκη να αποτυπωθούν τα μεγέθη της επιχειρηματικής δυναμικής, όπως καθορίστηκαν από τον επιχειρηματικό προγραμματισμό, με τις ίδιες αρχές και την ίδια μέθοδο που θα αποτυπωθούν όταν θα διαμορφωθούν από την καθημερινή επιχειρηματική λειτουργία, στην περίοδο της πραγματοποίησης, για να είναι μεθοδική και συστηματική η σύγκριση μεταξύ τους και αξιόπιστα τα στοιχεία που θα προκύπτουν από τη σύγκριση.

β) να αποτυπωθούν όλα τα μεγέθη της περιουσίας, στα χρονικά σημεία που τα στοιχεία αυτά είναι αναγκαία, (μήνες- τρίμηνα- έτη) για την μελέτη της δομής της περιουσίας, δηλαδή της εξέλιξης των πηγών και των χρήσεων του κεφαλαίου.

Όπως προκύπτει από την ανάπτυξη που προηγήθηκε, ο προγραμματισμός καθορίζει μόνο τα μεγέθη της επιχειρηματικής κυκλοφορίας. Συνεπώς, τα στοιχεία για την εξέλιξη των περιουσιακών μεγεθών, πρέπει να προκύψουν. Είναι γνωστό όμως ότι, τα μεγέθη της περιουσίας είναι η συνέπεια της νομοτελειακής κίνησης και αλληλουχίας των μεγεθών της κυκλοφορίας, η οποία όμως κίνηση και αλληλουχία, μόνο με την λογιστική παρακολουθείται. Συνεπώς, μόνο με τη λογιστική μπορούν να προκύψουν οι προγραμματιστικοί ισολογισμοί, που αποτελούν τον προγραμματισμό της επιχειρηματικής στατικής.

Οι δύο αυτές επιδιώξεις (α) και (β), αποτελούν και την **ουσιαστική** άποψη της τεχνικής, σαν συστατικού στοιχείου του επιχειρηματικού προγραμματισμού. **Από τυπική** άποψη, η λογιστική αποτύπωση της προγραμματισμένης επιχειρηματικής δράσης, δεν βάζει προβλήματα.

Δηλαδή, είναι τελείως αδιάφορο αν το λογιστικό κύκλωμα που θα χρησιμοποιηθεί για την αποτύπωση του επιχειρηματικού προγραμματισμού θα είναι ένα τυπικό κύκλωμα ή όχι.

Πάντως, επαναλαμβάνουμε ότι θα πρόκειται πάντοτε για μια ολοκληρωμένη λογιστική αποτύπωση μιας "λογιστικής χρήσεως". Η τυπικότερη έκφραση που θα μπορούσε να πάρει αυτή η αποτύπωση θα ήταν να περιληφθεί στο κανονικό λογιστικό κύκλωμα της επιχείρησης.

Εντούτοις, σ' αυτή τη λύση ενυπάρχει μια δυσκολία. Πράγματι μέσα στη χρονική περίοδο που αφορά η προγραμματισμένη επιχειρηματική δράση, θα κινηθούν σύγχρονα και τα μεγέθη της πραγματοποιούμενης δράσης. Κινδυνεύουμε συνεπώς, αν κινηθούμε μέσα στο ίδιο λογιστικό κύκλωμα, να αναμείξουμε μεγέθη προγραμματιστικά με πραγματικά. Το ζήτημα δε, γίνεται ακόμα συνθετότερο, όταν πάρουμε υπόψη μας ότι, τα πραγματικά μεγέθη έχουν διπλή σημασία και χαρακτήρα.

Είναι πρώτο ουσιαστικές περιουσιακές μεταβολές και δεύτερο μεγέθη συγκριτικά προς τα προγραμματισμένα. Από τις δυσκολίες αυτές ξεκίνησε η ανάγκη να υπάρξει ένα ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα, που μέσα σ' αυτό θα κινούνται τα προγραμματιστικά μεγέθη σαν ευθύνη που δόθηκε, και τα πραγματικά σαν έργο που εκτελέστηκε.

Ένα τέτοιο κύκλωμα, που λειτουργεί με βάση όλους τους κανόνες της λογιστικής μέσα στον ίδιο χώρο και που όμως διατηρείται τελείως ξεχωριστό από εκείνο που παρακολουθεί τα πραγματικά μεγέθη, είναι οι "λογαριασμοί τάξεως". Γι' αυτό προτείνουμε, μέσα στο κύκλωμα αυτό να αναπτύσσεται η παρακολούθηση της προγραμματισμένης επιχειρηματικής δράσης.

Στα έντυπα των καθ' έκαστα προγραμμάτων εκφράζεται αριθμητικά η προγραμματιζόμενη επιχειρηματική δράση, με την , μορφή μηνιαίων μεγεθών για κάθε λογιστική κατηγορία, όπως οι κατηγορίες αυτές είναι ανεπτυγμένες μέσα στο σχέδιο λογαριασμών της επιχείρησης . Με βάση τα μεγέθη αυτά κινούνται οι λογαριασμοί της κυκλοφορίας της προγραμματισμένης επιχειρηματικής δράσης, μέσα στο κύκλωμα των "λογαριασμών τάξεως". Έτσι προκύπτει η κίνηση όλων των λογιστικών κατηγοριών σε μηνιαία βάση και σε ετήσια σύνολα,

αποτυπωμένη σε ένα σύστημα λογαριασμών τάξεως .

Αν ύστερα απ' αυτό, μεταφερθούν στους λογαριασμούς τάξεως οι οποίοι περιέχουν τη μηνιαία και τη συνολική ετήσια κίνηση που θα έχουν οι διάφορες λογιστικές κατηγορίες, τα υπόλοιπα ενάρξεως που έχουν οι ίδιες λογιστικές κατηγορίες στους λογαριασμούς ουσίας, τότε θα αποκτήσουμε τις τιμές που θα έχουν αυτές οι λογιστικές κατηγορίες στο τέλος κάθε μήνα, δηλαδή τα μηνιαία υπόλοιπα.

Από εδώ συνεπώς θα συνταχθούν οι προγραμματικοί ισολογισμοί στην επιθυμητή συχνότητα (μηνιαίοι, τριμηνιαίοι, ετήσιοι) και θα αποκτηθούν έτσι οι πληροφορίες για την θέση των περιουσιακών στοιχείων .

Παράλληλα, με τα πραγματοποιούμενα μεγέθη λειτουργεί το σύστημα των λογαριασμών ουσίας, το οποίο παρακολουθεί την πραγματοποίηση πάνω στις ίδιες λογιστικές κατηγορίες . Με τον τρόπο αυτό, αποκτώνται από τα δύο αυτά ξεχωριστά λογιστικά κυκλώματα, με την ίδια νομοτέλεια και την ίδια κατάταξη, τα οικονομικά μεγέθη των δυο κατηγοριών που μας ενδιαφέρουν.

Συγκεκριμένα, από το κύκλωμα των λογαριασμών τάξεως αποκτώνται τα μεγέθη που έχουν από το πρόγραμμα οριστεί και από το κύκλωμα των λογαριασμών ουσίας, τα μεγέθη που πραγματοποιήθηκαν. Σε κάθε τομή της επιχειρηματικής κυκλοφορίας πραγματοποιούνται δυο διαδικασίες.

Πρώτο, αναιρούνται με αντίθετες εγγραφές δηλ. χρέωση των λογαριασμών τάξεως του παθητικού και πίστωση των λογαριασμών τάξεως του ενεργητικού, τα προγράμματα του μήνα που πέρασε.

Δεύτερο, από τη σύγκριση των ποσών αυτών που είναι για αναίρεση με τις παραπάνω εγγραφές (προγράμματα μηνός) , με τα αντίστοιχα ποσά της πραγματοποίησης που καταχωρήθηκαν σαν λογιστικά μεγέθη στους λογαριασμούς ουσίας, θα προκύψουν οι (εσωλογιστικές) αποκλίσεις, που με τη διαδικασία του απολογιστικού ελέγχου θα ξεχωριστούν σε οριστικές (για απόσβεση) και σε μεταθέσεις (για εκτέλεση).

Γι' αυτές τις τελευταίες θα γίνουν συμπληρωματικές (πρόσθετες προς τις αρχικές) εγγραφές στους κατάλληλους λογαριασμούς τάξεως. Και μ' αυτή τη διαδικασία, το κάθε φορά υπόλοιπο των λογαριασμών τάξεως θα δείχνει τα

προγράμματα που μένουν για εκτέλεση παραπέρα.

Εντελώς ξεχωριστής σπουδαιότητας υπηρεσίες στην τεχνική του επιχειρηματικού προγραμματισμού, προσφέρει η σύγχρονη μηχανογράφηση τόσο σα μέθοδος οργάνωσης, του φαινομένου (soft-ware) όσο και σαν τεχνικά μέσα (hard-ware). Και επεκτείνοντας θα έλεγα ότι, επειδή η τεχνική είναι ουσιαστικό στοιχείο μιας οποιασδήποτε κατασκευής, η μηχανογραφική τεχνική παρέχει τα μέσα να επιδιωχθούν λύσεις που με άλλες τεχνικές θα αποκλείονταν .

Όπως ίσως έγινε αντιληπτό από τη μέχρι τώρα ανάπτυξη, με τον επιχειρηματικό προγραμματισμό επιδιώκεται η οικονομικότητα και στους τρεις τομείς της επιχειρηματικής οικονομικής ενέργειας, δηλ. της επίτευξης του μεγαλύτερου δυνατού οικονομικού αποτελέσματος, της μεγαλύτερης δυνατής μέσα σε πλαίσια χαμηλού κόστους ρευστότητας και της απασχόλησης των ελάχιστων δυνατών κεφαλαίων.

Οι στόχοι αυτοί όμως επιδιώκονται μέσα από τον άριστο συνδυασμό μιας πληθώρας από παράγοντες, που αλληλόκαθορίζονται εξάλλου σε κάθε τομέα, ένα συνδυασμό δηλαδή που η ανεύρεση και επίτευξή του επιβάλλει μια σειρά εναλλακτικές διερευνήσεις και διαδοχικές προσεγγίσεις, που προϋποθέτουν με τις κλασικές τεχνικές μια ποσότητα χρόνου και εργασίας ενδεχομένως απαγορευτικού.

Αλλά και σε ένα χαμηλότερο επίπεδο, εκείνο της αξιόπιστης και άμεσης ενημέρωσης και της γρήγορης παραγωγής πληροφοριών , η μηχανογραφική τεχνική αναδειχεται σε μοναδικότητα.

Τέλος, προσφέρει μια μοναδική επίσης λύση στον τομέα της λογιστικής οργάνωσης του προγραμματισμού: να κατασκευάσει και να διατηρεί η ίδια η τεχνική, ένα "λογιστικό" κύκλωμα υποκατάστατο των λογαριασμών τάξεως.

Θυμίζουμε ότι, σα λογιστικό κύκλωμα ορίζουμε ένα σύστημα καταγραφής που τροφοδοτείται με εξωτερικό στοιχεία και εξασφαλίζει την παραγωγή αξιόπιστων πληροφοριών σε επιλεγμένες και προκαθορισμένες κατηγορίες και Χρόνους. Με κλασικούς όρους αυτό το σύστημα είναι: Ημερολόγιο -Γενικό Καθολικό, Ημερολόγιο -Αναλυτικό Καθολικό, Αναλυτικό Καθολικό -Γεν. Καθολικό.

Το κύκλωμα αυτό σε πλήρη ανάπτυξη, με ασφάλειες και μεγάλες ταχύτητες το εξασφαλίζει η μηχανογραφική τεχνική, που μ' αυτό τον τρόπο παρακολουθεί τον προγραμματισμό σ' ένα σχέδιο λογαριασμών που παρέχει τις επιθυμητές κατηγορίες από πληροφορίες. Τελείως ξεχωριστά από τη λοιπή λογιστική της επιχείρησης. Τέλος, με δεδομένο ότι, με την ίδια τεχνική παρακολουθείται και η πραγματοποίηση και έτσι η ίδια η μηχανογραφική οργάνωση διαθέτει τα στοιχεία του απολογισμού, μπορεί να πραγματοποιήσει τις αναγκαίες συνδέσεις ώστε να αναπτύξει ένα σύστημα απολογιστικού ελέγχου αξιόπιστο, ταχύ και αποτελεσματικό.

Ανακεφαλαιώνοντας λοιπόν καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι:

α) η κατάλληλη τεχνική για την παρακολούθηση του επιχειρηματικού προγραμματισμού είναι η λογιστική,

β) η τεχνική αυτή αποτελεί συστατικό στοιχείο του επιχειρηματικού προγραμματισμού για την αποτύπωση των μεγεθών που ορίζονται και την παραγωγή εκείνων που πρέπει να προκύψουν και

γ) λογιστικό κύκλωμα κατάλληλο για την υποδοχή του επιχειρηματικού προγραμματισμού, είναι το κύκλωμα των "λογαριασμών τάξεως".

3.6 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ

Όπως αναπτύχθηκε στα προηγούμενα, αντικείμενο του επιχειρηματικού προγραμματισμού είναι η μελλοντική επιχειρηματική δράση γενικά. Η επιχειρηματική δράση όμως, δεν είναι φαινόμενο ενιαίο. Αντίθετα, αναπτύσσεται συνήθως σε περισσότερες κατηγορίες, κάθε μια από τις οποίες εμφανίζει ιδιαίτερη δομή και εξέλιξη, που οφείλεται στους ιδιαίτερους νόμους που τη διέπουν σαν φαινόμενο. Για τους λόγους αυτούς, οι ιδιαιτερότητες αυτές, έχουν σαν συνέπεια να εξειδικεύουν ανάλογα και την μεθοδολογία του επιχειρηματικού προγραμματισμού και να προκαλούν παραπέρα αντίστοιχες διακρίσεις του. Από αυτή την αιτία συνεπώς, έχουμε διακρίσεις του προγραμματισμού κατ' αντικείμενο.

Ένα άλλο στοιχείο της επιχειρηματικής δράσης, καθοριστικό του προγραμματισμού της, είναι η χρονική της διάσταση. Όπως είναι γνωστό, η

επιχειρηματική δράση ξετυλίγεται χρονικά αδιάκοπα, από την αρχή της (νομικής) ύπαρξης της επιχείρησης, μέχρι το τέλος αυτής της ύπαρξης.

Όμως, αυτή η συνεχής και αδιάκοπη οργανικά λειτουργία, η επιχειρηματική δράση, είναι ανάγκη να κατευθύνεται προς το σκοπό που έχει τεθεί, δηλαδή το μέγιστο κέρδος. Πρέπει συνεπώς κατά διαστήματα να ελέγχεται ώστε να γίνεται γνωστό εάν βαδίζει προς το σκοπό της ή πρέπει να επαναταχθεί προς τη σωστή κατεύθυνση. Η διαδικασία αυτή όμως, είναι απόρροια ενός ελέγχου πάνω στα επιχειρηματικά μεγέθη, ο οποίος θα μας δώσει στοιχεία για κρίση και σύγκριση. Για το λόγο αυτό, η οργανικά συνεχής και αδιάκοπη επιχειρηματική δράση, "τέμνεται" και ενδοσκοπείται σε διάφορα χρονικά διαστήματα συνήθως τακτά, (μήνες, τρίμηνα, έτη) ώστε να μπορούν να γίνουν διαχρονικές συγκρίσεις ή και ενίοτε συμβατικά ή και νομοθετικά καθορισμένα ώστε να μπορούν να γίνουν και ευρύτερες, εταιρικής ή και δημόσιας, αντίστοιχα σκοπιμότητας συγκρίσεις.

Όμως για να μπορεί να γίνει σύγκριση χρειάζονται δύο μεγέθη: η βάση και το "υπό κρίση" μέγεθος. Στη μεθοδολογία του επιχειρηματικού προγραμματισμού, το επιχειρηματικό πρόγραμμα είναι αυτό που παρέχει τα μεγέθη που αποτελούν τη βάση για σύγκριση. Από την ανάγκη αυτή προκύπτει όρος καθοριστικός για τη χρονική ανάπτυξη του επιχειρηματικού προγραμματισμού.

Η ανάγκη αυτή, να αναπτυχθεί δηλ. χρονικά ο επιχειρηματικός προγραμματισμός, προκύπτει και από ένα άλλο λόγο. Είπαμε στα προηγούμενα ότι, σκοπός του επιχειρηματικού προγραμματισμού είναι να εξασφαλίσει τους όρους λειτουργίας της επιχείρησης, κατά τρόπον ώστε να είναι από τα πριν σίγουρη η επιτυχία των στόχων της μέσα στην προγραμματισμένη χρονική περίοδο. Όμως οι επιχειρηματικοί στόχοι, αλλάζουν ποιοτικά ανάλογα με το χρόνο στον οποίο ανάγεται η προγραμματιζόμενη επιχειρηματική δράση.

Αυτός είναι ένας πρόσθετος καθοριστικός όρος για τη χρονική ανάπτυξη του επιχειρηματικού προγραμματισμού. Από τους δύο αυτούς όρους συνεπώς προκύπτουν οι διακρίσεις του προγραμματισμού κατά χρόνο.

Βασικές κατηγορίες της επιχειρηματικής δράσης είναι, όπως είναι γνωστό,

η συναλλακτική και η επενδυτική. Επομένως από πλευράς αντικειμένου ο επιχειρηματικός προγραμματισμός διακρίνεται σε:

α) προγραμματισμό των συναλλαγών και,

β) προγραμματισμό επενδύσεων .

Εδώ συνεπώς, μένει να εξεταστεί, η επενδυτική επιχειρηματική δράση σαν αντικείμενο του επιχειρηματικού προγραμματισμού.

Η δράση αυτή, είναι μια ιδιαίτερη κατηγορία με βασικές θεμελιακές διαφορές από τη συναλλακτική. Θα λέγαμε ότι το μόνο κοινό μεταξύ τους, είναι ο φορέας της δράσης, δηλαδή η επιχείρηση. Κατά τα λοιπά διαφέρουν πλήρως. Βασικά την επενδυτική δραστηριότητα, χαρακτηρίζουν οι πιο κάτω διαφορές από τη συναλλακτική:

α) η έλλειψη “κυκλοφορίας” και συνεπώς εσόδων.

Η επενδυτική δραστηριότητα είναι, όπως είναι γνωστό, μονοσήμαντη, γιατί κινείται μόνο προς την κατεύθυνση της εξόδου από την επιχείρηση χρήματος και της εισόδου πράγματος. Κινείται δηλαδή μονοσήμαντα στο χώρο των εξόδων.

β) η έλλειψη ανταγωνισμού, αφού δεν υπάρχει το σκέλος των εσόδων , δηλαδή δεν υπάρχει πώληση πράγματος στην αγορά.

γ) ο πλήρης καθορισμός των πλαισίων μέσα στα οποία κινούνται όλοι οι παράγοντες αυτής της κατηγορίας επιχειρηματικής δράσης (επιχείρηση - επιχειρηματίας -κατασκευαστές). Γιατί τα πλαίσια αυτά (τεχνικά -οικονομικά - χρονικά) είναι καθορισμένα .από τον επενδυτικό στόχο και συνήθως συμβατικά κατοχυρωμένα.

Κάτω από αυτές τις συνθήκες, ο προγραμματισμός των επενδύσεων , σκοπεύει βασικά να συνδέσει οργανικά μεταξύ τους όλες αυτές τις υποχρεώσεις που έχουν αναλάβει οι παράγοντες αυτής της επιχειρηματικής δράσης και σύγχρονα να παρακολουθήσει την τήρησή τους, από κάθε άποψη.

Από τότε που η επιχειρηματική δράση έγινε ενέργεια “ενσύνειδη”, η επιχείρηση προκαθορίζει τη δράση της τόσο για σύντομα όσο και για μακρά χρονικά διαστήματα. Αυτός ο τελευταίος μάλιστα προκαθορισμός, είναι περισσότερο σημαντικός, γιατί έχει στόχο την επιβίωση της επιχείρησης μέσα στις συνθήκες βαθύτατων μεταβολών που προκαλούνται από την καθημερινή

κοινωνική λειτουργία, μεταβολών που μπορεί να είναι μοιραίες γι' αυτή την ίδια την ύπαρξη της επιχείρησης, αν δεν προβλεφθούν έγκαιρα και δεν γίνονται βαθμιαία οι αναγκαίες προσαρμογές.

Είναι γνωστό ότι, η καθημερινή κοινωνική και οικονομική λειτουργία, συσσωρεύει τεχνολογικές, οικονομικές και κοινωνικές μικρομεταβολές οι οποίες όμως, σε ένα κάποιο επίπεδο συσσώρευσης φέρνουν κάποιες "απότομες", ποιοτικές μεταβολές (εξαντλούνται φυσικοί πόροι, υποκαθίστανται ύλες, μεταβάλλεται η τεχνολογία, αλλάζουν οι καταναλωτικές συνήθειες κ. λ π.).

Η επιχείρηση συνεπώς, είναι υποχρεωμένη να προσαρμόσει τη δράση της προς αυτές τις απώτερες προοπτικές. Διαφορετικά, κινδυνεύει ύστερα από μια "επιτυχημένη" σταδιοδρομία για μια σειρά χρόνια, να βρεθεί εντελώς έξω από τα πράγματα.

Αντίθετα, εάν συστηματικά προσαρμόζει τη βραχύχρονη δράση της προς την διέπουσα τάση, εξασφαλίζει την επιβίωσή της μέσα στις νέες συνθήκες, με τις μικρότερες δυνατές θυσίες. Από την ανάγκη να καλυφθεί αυτή ακριβώς η επιδίωξη, αναπτύχθηκε ο μακροπρόθεσμος επιχειρηματικός προγραμματισμός.

Επομένως, ο προγραμματισμός αυτής της κατηγορίας, έχει ποιοτική διαφορά από τον βραχυπρόθεσμο. Γι' αυτό και ο μακροπρόθεσμος επιχειρηματικός προγραμματισμός, δεν είναι ποτέ το άθροισμα των βραχυπρόθεσμων που περικλείει η καλυπτόμενη περίοδος. Αντίθετα, αξιολογικά προτάσσεται ο μακροπρόθεσμος προγραμματισμός και έπεται ο βραχυπρόθεσμος. Γιατί το σημαντικότερο είναι να καθοριστούν οι όροι που είναι αναγκαίοι για να επιβιώσει η επιχείρηση.

Στη συνέχεια, μέσα στα πλαίσια της λειτουργίας αυτών των όρων θα ενταχθούν οι βραχύχρονες επιχειρηματικές επιδιώξεις, σαν αυτοτελείς σκοποί αλλά και σαν "συνιστώσες" της μακροπρόθεσμης επιδίωξης. Επομένως και από την άποψη αυτή, ο βραχυπρόθεσμος επιχειρηματικός προγραμματισμός είναι σύγχρονα και η συστηματική επιδίωξη των διαρθρωτικών μεταβολών που σκοπεύει η "ενσύνειδη" επιχειρηματική ενέργεια.

Είναι βέβαια φανερό, ότι οι κατά χρόνο αυτές διακρίσεις του επιχειρηματικού προγραμματισμού, αφορούν μόνο στον προγραμματισμό των

συναλλαγών, γιατί ο προγραμματισμός των επενδύσεων, είναι προγραμματισμός μιας συγκεκριμένης επιχειρηματικής ενέργειας (μιας επένδυσης) που γίνεται μια φορά και, συνεπώς όσο χρόνο και αν πάρει αυτή η ενέργεια, ο χρόνος αυτός είναι επίσης μονάδα (ένα έτος, ένα δεκάμηνο, μια διετία κ. λ π.).

Ανακεφαλαιώνοντας και συνοψίζοντας τις διακρίσεις του επιχειρηματικού προγραμματισμού, όπως αυτές αναπτύχθηκαν πάρα πάνω, μπορούμε να τις ορίσουμε σχηματικά, όπως πιο κάτω:

ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΑΤΑ :

	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ	ΧΡΟΝΟ	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΣ	- [ΣΥΝΝΑΛΑΓΩΝ	- [ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟΣ	- [ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ
			ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ
		- [ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΟΣ	
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ	- [ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ		

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΤΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ

Ο ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ

Όταν αναφερόμαστε στον προγραμματισμό της επιχειρηματικής κυκλοφορίας, εννοούμε όλα τα προγράμματα σ'αυτά που αποτυπώνονται τα μεγέθη της κυκλοφορίας της επιχειρηματικής περιουσίας. Και η κυκλοφορία αυτή, όπως είναι γνωστό, είναι μια συνεχής ποιοτική και ποσοτική μεταβολή των αξιών, που προκαλείται από τη συνεχή ροή και κίνηση της επιχειρηματικής περιουσίας, δηλ. την επιχειρηματική δράση.

Όπως είναι γνωστό, η επιχειρηματική δράση ξεκινάει από το χρήμα που βγαίνει από το ταμείο της επιχείρησης, μ'αυτό που αγοράζονται οι πραγματικές προϋποθέσεις για να παραχθεί το προϊόν της επιχείρησης, διατρέχει αυτή την παραγωγή και στη συνέχεια την πώληση αυτού του προϊόντος και σταματάει στο χρήμα που μπαίνει στο ταμείο της επιχείρησης από τη ρευστοποίηση των πωλήσεων. Συνεπώς η επιχειρηματική δράση εκδηλώνεται σα μια συνεχής μετατροπή των αξιών, που εμφανίζεται σαν ένα κύκλωμα που αρχίζει με την έξοδο και σταματάει με την είσοδο του χρήματος από και προς την επιχείρηση. Το κύκλωμα αυτό, γνωστό σαν «επιχειρηματικό κύκλωμα» συνιστά τη δυναμική της επιχειρηματικής περιουσίας.

Αυτό το κύκλωμα παίρνει τρεις μορφές, που αντιστοιχούν στις ισάριθμες φάσεις του και συγκεκριμένα:

- 1) **τη μορφή του εξόδου**, δηλ. της μετατροπής μέσα από την αγορά με μία συναλλαγή (την πράξη της αγοράς), της αγοραστικής δύναμης (χρήμα, αξίες, απαιτήσεις), που δίνει η επιχείρηση, σε πραγματικές προϋποθέσεις της λειτουργίας της (παραγωγικά μέσα, ύλες, εργασία, ενέργεια, υπηρεσίες), που παίρνει η επιχείρηση από την αγορά.
- 2) **τη μορφή της δαπάνης**, δηλ. της μετατροπής μέσα από την παραγωγή, αυτών των πραγματικών προϋποθέσεων λειτουργίας της επιχείρησης σε πραγματικές συνέπειες αυτής παραγωγής (προϊόντα, υπηρεσίες, έργο) και τέλος

- 3) **τη μορφή του εσόδου**, δηλ. της μετατροπής μέσα από την αγορά με μια συναλλαγή (την πράξη της πώλησης), αυτών των προϊόντων, των υπηρεσιών ή του έργου που δίνει η επιχείρηση, σε αγοραστική δύναμη που παίρνει η επιχείρηση από την αγορά.

4.1 ΤΑ ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ

Η επιχειρηματική δράση πραγματοποιείται, από τη μια μεριά από τις επιχειρηματικές λειτουργίες (εφοδιασμός – παραγωγή – πωλήσεις), που έχουν σκοπό να παράγουν το έργο που είναι η σκόπιμη επιδίωξη αυτής της δράσης και από την άλλη μεριά, από τις επιχειρηματικές διευθύνσεις, που έχουν σκοπό να εξασφαλίζουν τις προϋποθέσεις που χρειάζονται για να παράγουν το έργο τους οι επιχειρηματικές λειτουργίες.

Τα προγράμματα που προσδιορίζουν τις «τιμές» σ'αυτές που θα πραγματοποιηθεί το έργο που είναι η σκόπιμη επιδίωξη της επιχειρηματικής δράσης, χαρακτηρίζονται εδώ σαν «πρωτογενή» προγράμματα. Γιατί με τον προσδιορισμό αυτό, διαμορφώνουν το επίπεδο της επιχειρηματικής δράσης. Βέβαια, αυτό το επίπεδο προσδιορίζεται από το μέγιστο στόχο που βάζει ο επιχειρηματίας. Όμως, οι επιχειρηματικές λειτουργίες σαν οντότητες, παίζουν καθοριστικό ρόλο στο επίπεδο που θα ασκηθεί η επιχειρηματική δράση, επειδή το επίπεδο αυτό εξαρτάται άμεσα από τις δυνατότητες που έχουν αυτές οι λειτουργίες.

Τα προγράμματα αυτά είναι:

1. **το πρόγραμμα πωλήσεων**, που προσδιορίζει τις «τιμές» σ'αυτές που πρέπει να κινηθούν οι διάφοροι παράγοντες που διαμορφώνουν τα έσοδα, σαν αναγκαίοι όροι για να πραγματοποιηθεί το αποτέλεσμα – στόχος.
2. **το πρόγραμμα παραγωγής**, που προσδιορίζει τις «τιμές» σ'αυτές που πρέπει να κινηθούν οι διάφοροι παράγοντες που πραγματοποιούν την παραγωγή, σαν αναγκαίοι όροι για να πραγματοποιηθεί η παραγωγή που θα καλύψει τις προγραμματισμένες πωλήσεις και
3. **το πρόγραμμα εφοδιασμού**, που προσδιορίζει τις «τιμές» σ'αυτές που πρέπει να κινηθούν οι διάφοροι παράγοντες που καθορίζουν τις

αγορές, σαν αναγκαίοι όροι για να εξασφαλιστεί ο απρόσκοπτος εφοδιασμός της προγραμματισμένης παραγωγής.

Όπως είναι φανερό, τα πρωτογενή αυτά προγράμματα:

A) είναι ειδικά, γιατί το καθένα τους καλύπτει το έργο μιας από τις επιχειρηματικές λειτουργίες, που είναι διαφορετικό σαν κατηγορία. Εξαιτίας αυτού το καθένα πρόγραμμα αυτής της ομάδας εμφανίζει έντονες διαφορές από τα άλλα,

B) αναφέρονται μόνο στις επιχειρηματικές λειτουργίες γιατί αυτές μόνο παράγουν επιδιώξιμο έργο.

Τα πρωτογενή αυτά προγράμματα προκαθαρίζουν μέσα στα πλαίσια των συγκεκριμένων και οριοθετημένων παραπάνω τομέων της επιχειρηματικής δράσης (πωλήσεις – παραγωγή – εφοδιασμός):

- **τη δυναμική εξέλιξη** της επιχειρηματικής περιουσίας, προκαθορίζοντας, έξοδα – δαπάνες – έσοδα και άρα το οικονομικό αποτέλεσμα.
- **τη ρευστότητα** της ίδιας περιουσίας, προκαθορίζοντας το ρυθμό για τη ρευστοποίηση των εσόδων και των απαιτήσεων και για την πληρωμή των εξόδων και την εξόφληση των υποχρεώσεων.
- **τη στατική διαμόρφωση** της ίδιας περιουσίας, προκαθορίζοντας το ύψος σε πολλά από τα βασικά της μεγέθη όπως π.χ. τα αποθέματα, οι απαιτήσεις (π.χ. Γραμ. Εισπρακτέα, υπολ. Πελατών), οι υποχρεώσεις (π.χ. Γραμ.πληρωτέα, υπολ. Προμηθευτών) κ.λ.π.

4.1.1 Ο προγραμματισμός των πωλήσεων

Όπως είναι γνωστό από την επιχειρηματική πρακτική, άμεση προϋπόθεση για να πραγματοποιηθεί το οικονομικό αποτέλεσμα που έχειβάλει σαν στόχο η επιχείρηση, είναι να πραγματοποιηθούν ορισμένες πωλήσεις.

Συνεπώς, καθοριστικός παράγοντας των πωλήσεων είναι το οικονομικό αποτέλεσμα που επιδιώκεται. Γι' αυτό το λόγο και **το πρόγραμμα πωλήσεων καταρτίζεται μετά από τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος – στόχου**. Για να πραγματοποιηθούν όμως ορισμένες πωλήσεις, απαραίτητη προϋπόθεση είναι να πραγματοποιηθεί η παραγωγή

των προϊόντων που θα πουληθούν και μάλιστα με τους ειδικούς καθορισμούς του προγράμματος πωλήσεων καθ' όσον αφορά στο είδος του προϊόντος, την ποσότητα και το χρόνο.

Για να καταρτιστεί συνεπώς το πρόγραμμα παραγωγής, όπου θα προσδιορισθούν οι όροι για να παραχθούν τα είδη και οι ποσότητες τα προϊόντα που απαιτεί το πρόγραμμα πωλήσεων και στο χρόνο που τα απαιτεί, εξυπακούεται ότι πρώτα έχει καταρτιστεί το πρόγραμμα πωλήσεων. Γι' αυτό το λόγο **το πρόγραμμα πωλήσεων καταρτίζεται πριν από το πρόγραμμα παραγωγής.**

Προγραμματισμός των πωλήσεων, δεν σημαίνει βέβαια προσαρμογή της προσφοράς των προϊόντων της επιχείρησης, προς τη ζήτηση που εκδηλώνεται κάθε φορά γι' αυτά τα προϊόντα. Αν αυτό συνέβαινε, τότε η επιχείρηση θα είχε το μεγαλύτερο κόστος, κατ' ακολουθίαν το μικρότερο κέρδος και ο προγραμματισμός θα ήταν περιττός.

Αντίθετα λοιπόν, ο προγραμματισμός των πωλήσεων θα πρέπει να επιδιώξει και να επιτύχει στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό, να προσαρμόσει τη ζήτηση προς την προσφορά της επιχείρησης (με τον περιορισμό βέβαια να μη χάθούν πωλήσεις) και όπου η προσαρμογή αυτή δεν είναι τελικά δυνατή, να προσαρμόσει την επιχείρηση προς τη ζήτηση. Αλλά και εδώ με τον περιορισμό, αυτή η προσαρμογή να προκαλέσει το μικρότερο κόστος.

Οι όροι αυτοί βάζουν κάποιους περιορισμούς στον προγραμματισμό των πωλήσεων, περιορισμούς που εμφανίζονται σαν ιδιότητες που πρέπει να έχει το πρόγραμμα των πωλήσεων και που είναι:

A) Να εξασφαλίζει το συνεχή και απρόσκοπτο εφοδιασμό με προϊόντα των κέντρων πώλησης στον κατάλληλο χρόνο.

Είναι γνωστό ότι, στα σημεία όπου πραγματοποιούνται οι πωλήσεις συγκεντρώνεται η ζήτηση με τη μορφή παραγγελιών για εκτέλεση. Η ζήτηση αυτή έχει ένα επικαιρικό χαρακτήρα και συνεπώς δεν μπορεί να διατηρηθεί «εν αναμονή», ή τουλάχιστον δεν μπορεί να διατηρείται για πολύ χρόνο. Αν δεν είναι διαθέσιμα τα προϊόντα όταν εκδηλώνεται η ζήτηση και στις ποσότητες που αυτή εκδηλώνεται, επακολουθεί το φαινόμενο της ακύρωσης των παραγγελιών και συνεπώς η επιχείρηση χάνει πωλήσεις, δηλ. έσοδα και κατ' ακολουθίαν αποτέλεσμα. Γι' αυτό το λόγο το πρόγραμμα πωλήσεων πρέπει να εξασφαλίζει να υπάρχουν διαθέσιμα στον κατάλληλο χρόνο τα

προϊόντα που θα πουληθούν, καθώς και τα μέσα να κατανέμονται αυτά τα προϊόντα στα κέντρα πώλησης.

Β) Να είναι ελαστικό, να μπορεί δηλ. να συμπύσσεται και να αναπτύσσεται αντίστοιχα προς τις (συνήθειες) διακυμάνσεις της αγοράς.

Είναι φανερό, ότι ένα πρόγραμμα ανελαστικό, σε περίπτωση διακυμάνσεων δεν θα μπορεί να προσαρμοστεί ανάλογα και συνεπώς σε περίπτωση μικρότερης ζήτησης, θα συνεπάγεται αύξηση των αποθεμάτων και κατ' ακολουθίαν της δαπάνης τόκων για κεφάλαιο κινήσεως, ενώ αντίθετα σε περίπτωση μεγαλύτερης ζήτησης, θα έχει σαν συνέπεια να χαθεί το μέρος εκείνο της ζήτησης που δεν έχει προβλεφθεί και κατ' ακολουθίαν να χαθεί το κέρδος που θα πραγματοποιούσαν από τις πωλήσεις που θα κάλυπταν αυτή τη ζήτηση.

Για να αντιμετωπιστεί αυτό το ζήτημα θα πέπει να προβλεφθούν, από τη μια μεριά κάποια ελαστικά αποθέματα για να καλυφθεί τυχόν ζήτηση που δεν είχε αρχικά προβλεφθεί (αλλά πιθανολογείτο σοβαρά) και από την άλλη μεριά, εναλλακτικές λύσεις για να πουληθούν (ή να μην παραχθούν) τα προϊόντα που θα άφηνε αδιάθετα μιά τυχόν μειωμένη ζήτηση κάτω από εκείνη που είχε αρχικά προβλεφθεί.

Γ) Να παρέχει στην επιχείρηση μίαν ομαλή, χωρίς μεγάλες διακυμάνσεις, απασχόληση και ένα εξ ίσου ομαλό ρυθμό εσόδων.

Είναι φανερό, ότι οι μεγάλες διακυμάνσεις στο «βαθμό απασχολήσεως», έχουν απνητικές οικονομικές επιπτώσεις στην επιχείρηση γιατί προκαλούν είτε απότομες ανάγκες σε παραγωγικές προϋποθέσεις, με συνέπεια την αντικοινωνική τους προμήθεια, είτε μερική αδράνεια αυτών των ίδιων προϋποθέσεων και συνεπώς κόστος χωρίς παραγωγή, δηλαδή ζημία.

Από την άλλη μεριά οι μεγάλες διακυμάνσεις στα έσοδα, συνεπάγονται είτε δαπάνες τόκων για να αποκτηθούν τα κεφάλαια που θα λείψουν στην περίοδο των μειωμένων εσόδων, είτε αδρανή διαθέσιμα στην επιχείρηση, στην περίοδο των αυξημένων εσόδων.

Ο προγραμματισμός των πωλήσεων, ρυθμίζει εκείνα τα μεγέθη της λειτουργίας «πωλήσεις», που επιδρούν στη διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος, τόσο άμεσα (έσοδα – δαπάνες), όσο και έμμεσα, δηλαδή μέσω του «κεφαλαίου κινήσεως» που απασχολείται για να

πραγματοποιηθούν τα έσοδα (πιστοδότηση πελατείας, αποθέματα προϊόντων). Και σύμφωνα με το σκοπό του προγραμματισμού, πρέπει αυτά τα μεγέθη να κινηθούν στις «τιμές» που θα πραγματοποιείται το μέγιστο κέρδος για την επιχείρηση.

Ειδικότερα, ο προγραμματισμός των πωλήσεων θα επιδιώξει μέσα στα πλαίσια της λειτουργίας «πωλήσεις», να ελαχιστοποιήσει τα στοιχεία που δρουν αρνητικά και να μεγιστοποιήσει εκείνα που δρουν θετικά πάνω στο αποτέλεσμα, είτε έμμεσα (κεφάλαιο κινήσεως που απασχολείται) είτε άμεσα (έσοδα – δαπάνες).

Ακόμα με τα ίδια κριτήρια θα πρέπει να διατυπώσει τις χρονικές ενδείξεις για τη ρευστοποίηση (εισροή από αξίες) ή εξόφληση (εκροή από αξίες) καθενός από τα μεγέθη είτε της κυκλοφορίας (έσοδα – δαπάνες) είτε της περιουσίας (απαιτήσεις ή αξίες εισπρακτέες), που η λειτουργία «πωλήσεις» διακινεί ή επηρεάζει.

Ο προγραμματισμός των πωλήσεων λοιπόν, έχει σαν **στόχο** να προρροδισίσει τις άριστες «τιμές», για όλους αυτούς τους παράγοντες που κινούνται στο χώρο των πωλήσεων και διαμορφώνουν το αποτέλεσμα και που οι παράγοντες αυτοί είναι:

- στο πεδίο της **κυκλοφορίας**, δηλαδή της άμεσης διαμόρφωσης του αποτελέσματος:
 - α) το είδος
 - β) η ποσότητα
 - γ) ο χρόνος
 - δ) οι τιμές – τα έσοδα
 - ε) οι δαπάνες διαθέσεως
 - στ) οι δαπάνες λειτουργίας της Δίνσης Πωλήσεων
- στο πεδίο της **περιουσίας** δηλαδή της έμμεσης επίδρασης πάνω στο αποτέλεσμα:
 - ζ) τα αποθέματα από προϊόντα
 - η) οι απαιτήσεις

Γι' αυτά τα στοιχεία παρατηρούμε ειδικότερα ότι το πρόγραμμα των πωλήσεων θα πρέπει:

A) Να προσδιορίζει το είδος τα προϊόντα που θα πουληθούν. Το είδος τα προϊόντα, οι υπηρεσίες ή το έργο, σαν κατηγορία είναι βέβαια δοσμένο από την τεχνική συγκρότηση της επιχείρησης (ποιοτική διάσταση). Εντούτοις, μια τεχνική συγκρότηση όπως είναι η επιχείρηση, όσο εξειδικευμένη κι αν είναι, είναι πάντοτε σε θέση να παράγει και παράγει μια ολόκληρη κατηγορία προϊόντα, υπηρεσίες ή έργο που μέσα απ' αυτήν, μπορεί να γίνει επιλογή κάποιου ή κάποιων συγκεκριμένων ειδών.

Συνεπώς, ο προγραμματισμός των πωλήσεων πρέπει μέσα από την κατηγορία τα προϊόντα που παράγει η επιχείρηση, να επιλέξει το είδος ή τα είδη που θα πουληθούν μέσα στην περίοδο που προγραμματίζεται, με κριτήριο τη μεγιστοποίηση του συνολικού μικτού κέρδους, επιλέγοντας τα είδη εκείνα που είτε εξασφαλίζουν την πώληση της μεγαλύτερης δυνατής ποσότητας, είτε έχουν το μεγαλύτερο ποσοστό κέρδους.

B) Να εξασφαλίζει τη διάθεση στην αγορά της μεγαλύτερης δυνατής ποσότητας προϊόντων. Όπως είναι γνωστό, το κέρδος που περιέχεται σε κάθε μονάδα προϊόντος, πραγματοποιείται με την πώληση αυτής της μονάδας. Συνεπώς το μέγιστο συνολικό κέρδος, θα πραγματοποιηθεί με την πώληση της μέγιστης δυνατής ποσότητας προϊόντων. Ο στόχος λοιπόν για την πώληση όσο το δυνατόν περισσότερων προϊόντων πρέπει να είναι βασική επιδίωξη του προγράμματος πωλήσεων.

Γ) Να προσδιορίζει διαχρονικά τις ποσότητες που θα πουληθούν μέσα στην περίοδο που προγραμματίζεται.

Όπως του προγραμματισμού γενικά, έτσι και ειδικά του προγραμματισμού των πωλήσεων συστατικό στοιχείο είναι ο χρόνος. Όταν προσδιορίζεται τι και πόσο θα πουληθεί, αμέσως μπαίνει το ερώτημα, μέσα σε πόσο και σε ποιό χρονικό διάστημα θα πουληθεί. Αυτό όπως είναι φανερό, δεν είναι μια προγραμματική επιταγή, αλλά μια λογική αναγκαιότητα. Γιατί όταν ορίζουμε μόνο ότι θα πουληθεί μια ποσότητα προϊόντα η πρόταση δεν είναι πλήρης. Όταν π.χ. ορίζουμε ότι θα πουληθούν 500 ζεύγη παπούτσια, δεν ορίζουμε τίποτε, αν δεν πούμε αμέσως πότε και πόσο χρόνο. Έτσι η πρόταση ολοκληρώνεται μόνο αν πούμε ότι τα 500 ζεύγη παπούτσια θα πουληθούν π.χ. τον Ιούλιο του 1996. Εξ άλλου, το χρονικό μοίρασμα των ποσοτήτων που θα πουληθούν, είναι αναγκαίο στο πρόγραμμα των πωλήσεων, πρώτο γιατί μοιρασμένα χρονικά

εμφανίζεται και η ζήτηση και συνεπώς αντίστοιχα μοιρασμένη πρέπει να είναι και η ποσότητα τα προϊόντα που θα καλύψουν αυτή τη ζήτηση και δεύτερο γιατί με βάση αυτό το μοίρασμα θα προκύψουν, ανάλογα μοιρασμένα, όλα τα μεγέθη που εξαρτώνται από την ποσότητα, όπως π.χ. τα έσοδα, οι δαπάνες διαθέσεως, οι ποσότητες που θα παραχθούν κ.λ.π.

Δ) Να πετυχαίνει την πώληση των προϊόντων στις υψηλότερες δυνατές τιμές. Η αξία της επιδίωξης αυτής πάνω στη διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος είναι φανερή. Γιατί είναι δεδομένο ότι, η ψηλότερη τιμή συνεπάγεται την εξασφάλιση ψηλότερου κέρδους ανά μονάδα προϊόντος που πουλιέται.

Με βάση τις τιμές αυτές και το πρόγραμμα ποσοτήτων (παραδόσεων), θα καταρτιστεί ένα πρόγραμμα που θα περιλαμβάνει τις συνολικές αξίες που θα αποκτήσει η επιχείρηση, πουλώντας τις μονάδες από κάθε είδος προϊόν που έχει προγραμματιστεί να πουληθούν, σε κάθε περίοδο που προγραμματίστηκε. Οι συνολικές αξίες αυτές, που είναι τα γινόμενα των ποσοτήτων (παραδόσεων) επί τις τιμές που έγινε δεκτό ότι θα επιτευχθούν, είναι τα έσοδα που προγραμματίζονται. **Επομένως από τον προγραμματισμό των πωλήσεων θα προκύψει το πρόγραμμα εσόδων.**

Τα έσοδα σαν επιχειρηματικό μέγεθος είναι παράγοντας που λειτουργεί προς τρεις κατευθύνσεις, δηλ.:

1. Διαμορφώνει το οικονομικό αποτέλεσμα.
2. Δημιουργεί υποχρεώσεις (έμμεσοι φόροι).
3. Αποτελεί την κύρια πηγή ρευστών της επιχείρησης.

Συνεπώς, το πρόγραμμα εσόδων πρέπει να καλύπτει τα αιτήματα που προκύπτουν και από τις τρεις πιο πάνω κατευθύνσεις.

Ειδικότερα:

Σαν στοιχείο που διαμορφώνει το οικονομικό αποτέλεσμα, παίρνονται υπόψη τα καθαρά έσοδα δηλ.: τα έσοδα που αναγράφονται στα τιμολόγια (μικτά έσοδα) μειωμένα κατά τις εκπτώσεις και τους έμμεσους φόρους. Γιατί ουσιαστικά, αυτό το ποσό περιέρχεται τελικά στην επιχείρηση, αφού οι μεν εκπτώσεις είναι κονδύλια μειωτικά της τιμολογιακής αξίας των εμπορευμάτων, οι δε έμμεσοι φόροι αποδίδονται εξ ολοκλήρου στο Δημόσιο. Συνεπώς το (μικτό) κέρδος που τελικά θα πραγματοποιήσει η

επιχείρηση, είναι η διαφορά ανάμεσα στα καθαρά έσοδα και στο κόστος των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν.

Έτσι, ένα πρώτο στοιχείο που πρέπει να προσδιορίζεται στο πρόγραμμα πωλήσεων, είναι τα **καθαρά έσοδα**.

Από μια άλλη άποψη (φορολογική), τα έσοδα είναι στοιχείο που μ' αυτό προσδιορίζονται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης από έμμεσους φόρους. Χρειάζεται συνεπώς να προσδιοριστεί, μέσα στο πρόγραμμα εσόδων, το είδος και το ποσό των έμμεσων φόρων που θα περιληφθεί στις τιμολογήσεις, ώστε από τη μια μεριά να πραγματοποιηθεί η είσοδος αυτών των ποσών στην επιχείρηση και από την άλλη να αποδοθούν στο Δημόσιο. Τέλος, επισημαίνεται ότι τα καθαρά έσοδα και οι έμμεσοι φόροι, δηλ. τα μικτά έσοδα είναι το μέγεθος που θα καλύψει τις ανάγκες της επιχείρησης σε μετρητά και συνεπώς αποτελεί το βασικό του ταμειακού προγράμματος.

Συνεπώς από το πρόγραμμα των εσόδων πρέπει να προκύπτουν: τα μικτά έσοδα και ο χρόνος ρευστοποίησης τους, οι έμμεσοι φόροι και τα καθαρά έσοδα.

Ε) Να πετυχαίνει τις χαμηλότερες δυνατές «μεταβλητές δαπάνες διαθέσεως».

Οι μεταβλητές δαπάνες διάθεσης, εκείνες δηλ. που διαμορφώνονται ανάλογα με τις μονάδες τα προϊόντα που πωλούνται, είναι βασικός παράγοντας στη διαμόρφωση του περιθωριακού κέρδους, γιατί μειώνουν το κατά μονάδα προϊόντος που πουλιέται, κέρδος. Συνεπώς βασική επιδίωξη του προγράμματος πωλήσεων, πρέπει να είναι η μείωση στο ελάχιστο αυτών των δαπανών, χωρίς βέβαια να παραβλεφθεί η σωστή (ποσοτικά – ποιοτικά και χρονικά) διακίνηση των προϊόντων και κατ' ακολουθίαν η κάλυψη της ζήτησης.

ΣΤ) Να πετυχαίνει τις χαμηλότερες δυνατές σταθερές δαπάνες της Δίνσης Πωλήσεων.

Οι δαπάνες αυτές, όπως άλλωστε όλες οι σταθερές, μειώνουν το συνολικό μικτό κέρδος άμεσα. Συνεπώς πρέπει να επιδιώκεται από το σχετικό πρόγραμμα, να συμπίεζονται αυτές οι δαπάνες χωρίς βέβαια να μειώνονται αντίστοιχα οι υπηρεσίες που παρέχονται. Αυτό επιδιώκεται

βασικά με την αναθεώρηση, σε ετήσια βάση, των υπηρεσιών που παρέχονται (επίπεδο συνολικού όγκου πωλήσεων).

Ζ) Να διατηρεί τα αποθέματα στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο.

Ένα απόθεμα έτοιμα προϊόντα είναι αναγκαίο όχι για να πραγματοποιηθούν οι προγραμματισμένες πωλήσεις, αλλά για να καλυφθεί τυχόν ζήτηση μεγαλύτερη από εκείνη που προβλέφθηκε.

Ειδικότερα η Δ/ση Πωλήσεων προσδιορίζοντας τις ποσότητες που θα πουληθούν, στηρίζεται σε μία πρόβλεψη για την εξέλιξη που θα έχει η ζήτηση για τα προϊόντα που παράγει η επιχείρηση. Αν η πρόβλεψη επαληθευτεί απόλυτα, τότε οι ποσότητες που προγραμματίστηκαν θα πουληθούν όλγες και σύγχρονα δεν θα μείνει ζήτηση ανικανοποίητη. Αν όμως η πρόβλεψη είναι συντηρητική και πιθανολογείται σε μεγάλο βαθμό μεγαλύτερη ζήτηση, τότε κατασκευάζοντας μόνο τις ποσότητες της πρόβλεψης θα χάσουμε τη μεγαλύτερη ζήτηση που τυχόν θα παρουσιαστεί. Στις περιπτώσεις αυτές, η Δ/ση Πωλήσεων, παράλληλα με τις ποσότητες που προβλέπει ότι θα πουληθούν (παραδόσεις), προγραμματίζει και τα αποθέματα εκείνα που θεωρεί ότι είναι σκόπιμο να υπάρχουν για να μη χαθεί η **πιθανολογούμενη ζήτηση**.

Ο παράγοντας απόθεμα όμως λειτουργεί προς δύο κατευθύνσεις δηλ. προς την πιο πάνω κατεύθυνση του απρόσκοπτου εφοδιασμού των πωλήσεων (θετικά ως προς το αποτέλεσμα), αλλά σύγχρονα και προς την κατεύθυνση της δέσμευσης κεφαλαίου κινήσεως και συνεπώς της αύξησης της δαπάνης τόκων (αρνητικά ως προς το αποτέλεσμα). Οι δύο αυτές κατευθύνσεις, λειτουργούν αντίθετα η μια στην άλλη. Γι' αυτό με το πρόγραμμα πωλήσεων πρέπει να διασφαλίζεται η πρώτη κατεύθυνση σαν στόχος, αλλά και σύγχρονα να επιδιώκεται η ελαχιστοποίηση του αποθέματος, για να μειώνονται οι αρνητικές συνέπειες από τη δεύτερη κατεύθυνση.

Χρήσιμος και αποτελεσματικός, κυρίως για τον απολογιστικό έλεγχο, είναι ο προσδιορισμός του αποθέματος ετοιμών προϊόντων με αριθμοδείκτη, δηλ. σαν σχέσης. Ο προσδιορισμός αυτός δίνει μια ελαστικότητα έναντι του απόλυτου μεγέθους και διευκολύνει έτσι την προσαρμογή της επιχειρηματικής δράσης στο οικονομικότερο επίπεδο, όπως αυτό εκφράζεται

συγκεκριμένα από το σχετικό αριθμοδείκτη, ο οποίος για την περίπτωση είναι ο παρακάτω:

Κύκλος Εργασιών (στο κόστος)

Αποθέματα Ετοιμών Προϊόντων

Η) Να διατηρεί στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο τις απαιτήσεις από τις πωλήσεις.

Για τον παράγοντα αυτό ισχύουν βασικά όσα γράφονται πιο πάνω για τα αποθέματα. Αξίζει όμως να σημειωθεί ότι, ενώ τα αποθέματα είναι ένας όρος, από τα πράγματα αναγκαίος για να λειτουργήσουν οι πωλήσεις και συνεπώς ένα ελάχιστο ύψος αποθέματα είναι δεδομένο, ο παράγοντας που εξετάζεται εδώ, ξεκινάει σαν μέγεθος από το μηδέν και κατά συνέπεια η ελαστικότητα του είναι μεγαλύτερη από τα αποθέματα.

Βέβαια οι συναλλακτικές και εμπορικές συνθήκες, επιβάλλουν και εδώ ένα ελάχιστο, αλλά πάντως εναπόκειται πάντοτε στη λειτουργία «πωλήσεις», να συμπιέσει αυτά τα μεγέθη στο όριο που επιτρέπει κάθε φορά ο συσχετισμός των δυνάμεων ανάμεσα στην επιχείρηση και τους πελάτες της. Για τους ίδιους λόγους που αναφέρθηκαν πιο πάνω (περ. ζ) είναι χρησιμότερος και εξαιρετικά αποτελεσματικός, ο προσδιορισμός ενός αριθμοδείκτη προκειμένου και για την πιστοδότηση των πωλήσεων. Επισημαίνουμε όμως ότι εδώ ο σχετικός αριθμοδείκτης είναι ειδικά πολύτιμος γιατί επιτρέπει να εξετάζεται μια παραγγελία (ένας υπό συζήτηση Κ.Ε), σε συνάντηση με τον τρόπο διακανονισμού της αξίας της που προτείνεται. Ο σχετικός αριθμοδείκτης είναι ο παρακάτω:

Κύκλος Εργασιών

Υπόλοιπα: Πελατών + Γραμ/τίων Εισπρ. + Επιταγών Εισπρ.

Εξυπακούεται φυσικά, ότι ο παραπάνω αριθμοδείκτης μπορεί να διασπαστεί σε τρεις, ειδικούς για κάθε μορφή πιστοδότησης.

Αυτά είναι τα στοιχεία που πρέπει να προσδιοριστούν από τον προγραμματισμό των πωλήσεων και αυτοί είναι οι καθοριστικοί τους όροι.

Τα προγράμματα και η τεχνική που μ' αυτά θα προσδιοριστούν τα παραπάνω στοιχεία, είναι τα εξής:

α) το ποσοτικό πρόγραμμα

Είναι το πρόγραμμα όπου προσδιορίζονται τρία βασικά και πολύ σημαντικά μεγέθη, Προσδιορίζονται, πρώτο, δυο μεγάθη που εντάσσονται στην επιχειρηματική κυκλοφορία δηλ. οι ποσότητες τα προϊόντα που θα πουληθούν και που η τιμολόγησή τους θα μας δώσει το βασικό όγκο των εσόδων, καθώς και οι ποσότητες τα προϊόντα που η παραγωγή πρέπει να παραδώσει για να καλυφθούν οι προγραμματισμένες πωλήσεις και που η παραγωγή τους συνεπάγεται το βασικό όγκο των δαπανών της κυκλοφορίας (κόστος). Και προσδιορίζεται, δεύτερο στο ίδιο αυτό πρόγραμμα, ένα σημαντικό επίσης μέγεθος που εντάσσεται στην επιχειρηματική περιουσία δηλ. οι ποσότητες τα έτοιμα προϊόντα που πρέπει κάθε μήνα να είναι σαν υπόλοιπο στη διάθεση των πωλήσεων.

β) το πρόγραμμα των τιμολογήσεων

Είναι το πρόγραμμα που με βάση τις παραπάνω (α) ποσότητες που θα πουληθούν, προσδιορίζει τα έσοδα από τις πωλήσεις των προϊόντων. Είναι συνεπώς το πρόγραμμα των βασικών εσόδων της επιχείρησης.

Το πρόγραμμα αυτό προσδιορίζει τα παρακάτω ειδικότερα στοιχεία:

- (από μεταφορά από το ποσοτικό πρόγραμμα) τις ποσότητες τα προϊόντα που θα πουληθούν
- την «καθαρή», δηλ. χωρίς τους έμμεσους φόρους, τιμή μονάδας για τα προϊόντα που θα πουληθούν
- τα συνολικά κατά προϊόν «καθαρά» έσοδα, σαν γινόμενο των ποσοτήτων που θα πουληθούν με την τιμή της μονάδας
- τις εκπτώσεις από τα έσοδα, σαν αφαιρετικό στοιχείο αυτών των εσόδων
- τους έμμεσους φόρους, προσθετικά στα καθαρά έσοδα και τέλος
- τα «μικτά» έσοδα, σαν άθροισμα των έμμεσων φόρων και των «καθαρών» εσόδων.

γ) το πρόγραμμα ρευστοποίησης των απαιτήσεων από πωλήσεις.

Είναι το πρόγραμμα όπου προσδιορίζονται τα ποσά, κατά κατηγορία αξίας (μετρητά – συναλλκές – επιταγές), που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση για να καλυφθούν οι σχετικές απαιτήσεις από τις πωλήσεις.

Το πρόγραμμα αυτό περιλαμβάνει:

- τα «ανοιχτά» υπόλοιπα των πελατών, έναρξης της περιόδου που προγραμματίζεται (+).
- τα έσοδα από τις τιμολογήσεις της περιόδου (+).
- τα μετρητά από τη ρευστοποίηση, του υπολοίπου έναρξης και των τιμολογήσεων (-).
- τα μετρητά από τη ρευστοποίηση των συμπληρωματικών και παρεπόμενων εσόδων (-).
- τις συναλλαγματικές εισπρακτέες (-) και τέλος
- τις επιταγές εισπρακτέες (-).

Το πρόγραμμα αυτό καταρτίζεται σε δυο φάσεις. Στην πρώτη φάση προσδιορίζονται οι εισροές αξιών (μετρητά – συν/κες – επιταγές) που θα καλύψουν το υπόλοιπο έναρξης των πελατών και τις τιμολογήσεις της περιόδου. Αφού προσδιοριστούν αυτά τα μεγέθη θα καταρτιστεί το πρόγραμμα συμπληρωματικών και παρεπόμενων εσόδων (παρακάτω (δ)), επειδή οι τόκοι από τα ανοιχτά υπόλοιπα των πελατών και από τον εκτοκισμό των συναλλαγματικών και των επιταγών, τώρα μόνο μπορούν να υπολογιστούν δηλ. μετά το πρόγραμμα ρευστοποιήσεων. Αφού λοιπόν υπολογιστούν αυτοί οι τόκοι, καταρτίζεται (ή συμπληρώνεται) το πρόγραμμα συμπληρωματικών ή παρεπόμενων εσόδων. Τότε συμπληρώνεται, σε μια δεύτερη φάση, το πρόγραμμα ρευστοποιήσεων, προσθέτοντας στις εισπράξεις μετρητών και τα συμπληρωματικά και παρεπόμενα έσοδα, στην οικεία στήλη.

Οι κατηγορίες από προθεσμιακές αξίες που αναφέρονται στο πρόγραμμα ρευστοποίησης για την εξόφληση των εσόδων και των απαιτήσεων, είναι απαραίτητο να διατυπωθούν κατά κατηγορία και μήνα, όχι μόνο σαν απόλυτα ποσά, αλλά και σαν ποσοστά πάνω, είτε στον Κ.Ε, είτε στο προς ρευστοποίηση σύνολο (απαιτήσεων και Κ.Ε).

Με το μέτρο αυτό:

1) διευκολύνεται η προσαρμογή της πιστοδότησης των πωλήσεων προς τα εκάστοτε δεδομένα του κύκλου εργασιών και των απαιτήσεων, ώστε παρά τις τυχόν διακυμάνσεις τους η πολιτική της πιστοδότησης να μείνει σταθερή και

2) διευκολύνεται ο απολογιστικός έλεγχος, να διερευνήσει τις πηγές και τις αιτίες των αποκλίσεων και να καταλογίσει ευθύνες.

Για τους ίδιους λόγους και για ένα ακόμα, να υπολογιστούν δηλαδή οι τόκοι που αντιστοιχούν στην πιστοδότηση των πωλήσεων, είναι αναγκαίο να υπολογιστεί ο σχετικός τοκάρριθμος. Και είναι ο (πρότυπος) τοκάρριθμος αυτός, κατά τα γνωστά, το γινόμενο του πολλαπλασιασμού της συνολικής ονομαστικής αξίας από κάθε κατηγορία προθεσμιακές αξίες που θα ληφθούν, επί τον αριθμό ημερών «ζωής» κατά κατηγορία που γίνεται δεκτός σαν μέγιστος.

Επισημαίνεται με ιδιαίτερη έμφαση, η μοναδική αξία αυτού του τοκάρριθμου σα δείκτη ελέγχου της διάρκειας «ζωής» των αξιών που στη χρήση που προγραμματίζεται θα γίνουν δεκτές για να εξοφληθούν τα έσοδα και οι απαιτήσεις.

δ) το πρόγραμμα συμπληρωματικών και παρεπόμενων εσόδων.
Σαν **συμπληρωματικά** έσοδα, προσδιορίζουμε οποιασδήποτε μορφής, φύσης και προέλευσης ποσά, που παίρνει η επιχείρηση και είτε μειώνουν το κόστος, είτε αυξάνουν το έσοδο των προϊόντων που πουλήθηκαν (π.χ. επιδοτήσεις, επιστροφές επιβαρύνσεων, θετικές συναλλαγματικές διαφορές από πωλήσεις στο εξωτερικό, κ.λπ). Σαν **παρεπόμενα** από την άλλη μεριά, θεωρούμε τα έσοδα τα πέρα της αξίας των προϊόντων που πουλήθηκαν, που προέρχονται όμως από όρους που εμπεριέχονται στη σύμβαση της πώλησης, όπως είναι τόκοι από τους ανοιχτούς λογαριασμούς των πελατών ή από τον εκτοκισμό των συναλλαγματικών και επιταγών που μπαίνουν στην επιχείρηση από τον διακανονισμό των απαιτήσεών της.

Ο εκτοκισμός των «ανοιχτών λογαριασμών» των πελατών, δεν έχει άλλο σκοπό από τον υπολογισμό των τόκων σαν παρεπόμενων εσόδων, προκειμένου να περιληφθούν στο σχετικό πρόγραμμα.

Ο υπολογισμός των τόκων όμως, των προθεσμιακών τίτλων, εξυπηρετεί μια διπλή σκοπιμότητα. Στοχεύει πρώτο στον υπολογισμό των τόκων αυτής της κατηγορίας, προκειμένου να περιληφθούν και αυτοί στο πρόγραμμα των παρεπόμενων εσόδων. Παράλληλα όμως, στοχεύει να δεσμεύσει τους υπεύθυνους, σε εισαγωγή στην επιχείρηση, αξιών ορισμένης διάρκειας «ζωής» για καθεμιά κατηγορία.

ε) το πρόγραμμα των μεταβλητών δαπανών διάθεσης

Σαν μεταβλητές δαπάνες διάθεσης, είναι γνωστές οι δαπάνες εκείνες που συνδέονται με κάθε μονάδα από το προϊόν που πουλιέται και που είναι αναγκαίες ώστε το προϊόν από την αποθήκη της επιχείρησης να φτάσει στον αγοραστή. Συνηθισμένες δαπάνες αυτής της κατηγορίας είναι π.χ. τα μεταφορικά, οι προμήθειες των αντιπροσώπων, τα ασφάλιστρα, τα φορτοεκφορτωτικά κ.λπ. Οι δαπάνες αυτές, όπως άλλωστε όλες οι μεταβλητές, προκαθορίζονται πάντοτε και σε σχέση με τη βάση υπολογισμού τους, σε ποσοστό δηλαδή, πρώτο για την ακρίβεια του υπολογισμού τους και δεύτερο για την αποτελεσματικότητα του απολογιστικού ελέγχου τους

στ) το πρόγραμμα των σταθερών δαπανών της Εμπορικής Διεύθυνσης.

Όπως είναι γνωστό, σαν σταθερές δαπάνες της εμπορικής διεύθυνσης θεωρούνται εκείνες οι δαπάνες που είναι αναγκαίες για να λειτουργεί ο οργανωτικός μηχανισμός της διεύθυνσης αυτής με επάρκεια και αποτελεσματικότητα. Συνεπώς οι δαπάνες αυτές δεν συνδέονται άμεσα με τα προϊόντα που πουλιούνται, αλλά συναρτώνται με το μέγεθος και την ποιότητα αυτού του μηχανισμού. Επειδή οι δαπάνες αυτές από την άποψη του προγραμματισμού τους, που εδώ μας ενδιαφέρει, έχουν κοινά χαρακτηριστικά με τις αντίστοιχες (σταθερές) δαπάνες των άλλων διεύθυνσεων, ο προγραμματισμός τους εξετάζεται παρακάτω ενιαίως.

Παραθέτουμε παρακάτω υποδείγματα των προγραμμάτων-καταστάσεων που αναπτύξαμε παραπάνω .

Τα υποδείγματα αυτά συντάχθηκαν στην πιο στοιχειώδη, βασική και αναλυτική μορφή, όπως αυτή προκύπτει από τους περιορισμούς που βάζουν και οι τρεις προρδιοριστικοί όροι του φαινομένου: ο τόπος – ο χρόνος – το είδος.

Ο προγραμματισμός των πωλήσεων

Ο προγραμματισμός αυτός των εσόδων θα κινηθεί, στους τρεις άξονες: τόπο (εδώ το κέντρο πώλησης), χρόνο (εδώ ο μήνας) και κατηγορία προϊόντος (εδώ ηλεκτρικές κουζίνες). Θα πρέπει συνεπώς, ο υπεύθυνος

κάθε κέντρου πώλησης, που «ελέγχει» ένα συγκεκριμένο κομμάτι (π.χ. διοικητικό διαμέρισμα, κατηγορία αγοραστών, χώρα του εξωτερικού κ.λπ.), από τη συνολική αγορά σ' αυτή που απευθύνεται η επιχείρηση, να προσδιορίσει το ποσό τα έσοδα που θα πραγματοποιήσει πουλώντας σ' ένα συγκεκριμένο μελλοντικό μήνα, σ' αυτό το κομμάτι της αγοράς, μια προσδιορισμένη ποσότητα, από τα προϊόντα μιας συγκεκριμένης (και προσδιορισμένης) κατηγορίας. Αλλιώς, όσο απομακρυνόμαστε από αυτήν την πραγματική έδραση στις αναλυτικά προσδιοριζόμενες προοπτικές, τόσο η σχετικότητα των εκτιμήσεων και συγχρόνως η αβεβαιότητα για την πραγματοποίηση των εσόδων μεγαλώνει. Ενώ παράλληλα, μικραίνει ή διαχέεται και πάντως αμβλύνεται η ευθύνη για να πραγματοποιηθούν αυτά τα έσοδα.

Οι τρεις αυτοί άξονες τέλος (χρόνος – τόπος – προϊόν), είναι απαραίτητοι όροι για να παρακολουθείται αποτελεσματικά η πραγματοποίηση των εσόδων και να προσδιορίζονται με ακρίβεια οι παράγοντες (πορεία του προϊόντος, δράση του υπεύθυνου), που διαμόρφωσαν αυτή την πραγματοποίηση, σε οποιαδήποτε (θετική ή αρνητική, μεγάλη ή μικρή), απόκλιση από τον προκαθορισμό.

Ειδικότερα, παρατηρούμε ότι μια οποιαδήποτε (θετική ή αρνητική) απόκλιση από την πρόβλεψη μπορεί να οφείλεται:

- είτε σε αντίστοιχη προς την εποχικότητα του είδους ή τις καταναλωτικές συνήθειες, χρονική κατανομή των πωλήσεων είτε και σε απρόοπτη μεταβολή της εποχικότητάς του (παράγων: χρόνος).
- είτε σε αντιδράσεις της συγκεκριμένης αγοράς (π.χ. διείσδυση ή επέκταση ανταγωνιστή, ύφεση της κατανάλωσης, απρόοπτο και αστάθμητο γεγονός, κ.λπ.) που γι' αυτή είναι υπεύθυνο συγκεκριμένο κέντρο πωλήσεων (παράγων: τόπος).
- είτε τέλος, σε μια γενικότερη τάση (π.χ. υποκατάσταση με άλλο προϊόν), που αφορά ένα ή περισσότερα προϊόντα, ανεξάρτητα από τον τόπο και τον χρόνο (παράγων: είδος).

Μόνο συνεπώς υπό τον όρο ότι έχουν καταρτιστεί προγράμματα πωλήσεων για κάθε μήνα, για κάθε κέντρο πωλήσεων και για κάθε προϊόν

χωριστά, μπορούμε να ξέρουμε κάθε φορά την ειδική και συγκεκριμένη αιτία απόκλισης και μπορούμε επίσης έγκαιρα να «πειθαναγκάζουμε» τις πωλήσεις να κινούνται στα προκαθορισμένα ποσά. Η παράλειψη οποιουδήποτε από τους παραπάνω τρεις όρους (χρόνος – τόπος – προϊόν) δημιουργεί σύγχυση και συνεπώς παραλύει την όποια δυνατότητα για έγκαιρη και άρα αποτελεσματική παρέμβαση.

Τα παραπάνω αναλυτικά προγράμματα ενδιαφέρουν βέβαια το σχετικό υπεύθυνο (στο παράδειγμά μας του Υποκ/τος Πατρών0 καθώς και τον άμεσο προϊστάμενο αυτού του υπεύθυνου θστο παράδειγμά μας τον υποθετικό υπεύθυνο πωλήσεων περιοχής Πελοποννήσου), ενώ δεν λειτουργούν σε οποιοδήποτε άλλο επίπεδο. Για να πάρουμε πληροφορίες αναγκαίες ή χρήσιμες σε ψηλότερα επίπεδα, θα πρέπει με αγνόηση κάποιας, κάποιων ή και όλων των μεταβλητών (τόπος – χρόνος – είδος) να γίνουν διάφορες επιλεκτικές συγκεντρώσεις. Τέτοιες συγκεντρώσεις είναι οι παρακάτω:

Συγκεντρώσεις των προγραμμάτων με αξίες:

- 1.1. Αν αγνοηθούν **οι τρεις** μεταβλητές προκύπτουν:
 - 1.1.1. Οι συνολικές πωλήσεις του έτους
- 1.2. Αν αγνοηθούν οι παρακάτω **ανά δύο** μεταβλητές, προκύπτουν τα αντίστοιχα στην κάθε περίπτωση στοιχεία:
 - 1.2.1. **είδος και τόπος:** συνολικές πωλήσεις (έτους) ανά χρονική περίοδο
 - 1.2.2. **είδος και χρόνος:** συνολικές πωλήσεις (έτους) κατά τόπο
 - 1.2.3. **χρόνος και τόπος:** συνολικές πωλήσεις (έτους) κατ' είδος
- 1.3. Αν αγνοηθεί **ανά μια** κατ' εναλλαγήν από τις μεταβλητές, όπως παρακάτω, προκύπτουν τα αντίστοιχα κατά περίπτωση στοιχεία:
 - 1.3.1. **είδος:** οι συνολικές πωλήσεις κατά τόπο την κάθε χρονική περίοδο (και για το σύνολο του έτους) και κατά χρονική περίοδο (και για το σύνολο της χώρας)
 - 1.3.2. **χρόνος:** συνολικές πωλήσεις κατά χρονική περίοδο (σε κάθε τόπο και για το σύνολο των ειδών) και κατ' είδος (και για το σύνολο της χώρας).

1.3.3. **τόπος:** συνολικές πωλήσεις κατ' είδος την κάθε χρονική περίοδο (και για το σύνολο του έτους) και κατά χρονική περίοδο (και για το σύνολο της χώρας).

Συγκεντρώσεις των προγραμμάτων με ποσότητες:

Είναι φανερό ότι οι ίδιες συγκεντρώσεις μπορεί να γίνουν και για τις ποσότητες τα διάφορα προϊόντα, αφού το βασικό ποσοτικό πρόγραμμα συντάσσεται με την ίδια διάταξη με εκείνη της αξίας (τόπος – χρόνος – είδος). Όμως επαναλαμβάνουμε και εδώ ότι θα επιλεγούν εκείνες οι συγκεντρώσεις, που με βάση τη διοικητική οργάνωση-διάρθρωση της λειτουργίας «πωλήσεις» (Διεύθυνση, Υποδιευθύνσεις, Περιοχές, Υποκαταστήματα, Πωλητές) και την ανάπτυξη της τεχνικής του απολογιστικού ελέγχου από την επιχείρηση, θα κριθούν αναγκαίες για ένα αποτελεσματικό προγραμματισμό. Πάντως, η κατάρτιση μιας συγκεντρωτικής κατά ποσότητα του τύπου με τα στοιχεία 1.3.3 παραπάνω είναι αναγκαία σαν αφετηρία του προγραμματισμού της παραγωγής.

4.1.2 Ο προγραμματισμός της παραγωγής

Στον προγραμματισμό των πωλήσεων είδαμε ότι για να πραγματοποιηθεί ένα ορισμένο αποτέλεσμα, είναι αναγκαίο να πουληθεί ορισμένη ποσότητα προϊόντα.

Όμως για να πουληθούν αυτά τα προϊόντα, αναγκαία προϋπόθεση είναι να παραχθούν. Συνεπώς η ποσότητα και το είδος τα προϊόντα που θα παραχθούν καθώς και ο χρόνος σ' αυτόν που πρέπει να παραχθούν, θα προκύψουν από το πρόγραμμα πωλήσεων. Αυτός είναι ο λόγος που **το πρόγραμμα παραγωγής καταρτίζεται μετά από το πρόγραμμα πωλήσεων.**

Στο χρονικό αυτό σημείο όμως, είναι όχι μόνο δυνατό αλλά και αναγκαίο να καταρτιστεί το πρόγραμμα παραγωγής. Αυτό συμβαίνει γιατί με βάση αυτό το πρόγραμμα θα προσδιοριστούν ποσοτικά, κατ' είδος και χρονικά, τα μέσα που είναι προϋποθέσεις για να πραγματοποιηθεί αυτή η παραγωγή (πρώτες ύλες). Όπως δε είναι γνωστό, οι όροι που μ' αυτούς θα αποκτηθούν αυτές οι προϋποθέσεις (είδος, ποσότητα, χώρα, χρόνος, τιμές, κ.λπ.), προσδιορίζονται και αποτυπώνονται στα προγράμματα της

λειτουργίας του Εφοδιασμού, που συνεπώς δεν μπορούν να καταρτιστούν τα προγράμματα αυτά, αν δεν καταρτιστεί πρώτα το πρόγραμμα παραγωγής. Αυτός είναι ο λόγος που **το πρόγραμμα παραγωγής καταρτίζεται πριν από το πρόγραμμα εφοδιασμού.**

Όπως είναι γνωστό από την επιχειρηματική πρακτική, για να πετύχουμε μια ορισμένη ποσοτικά και ποιοτικά παραγωγή δεν συναντάμε τεχνικά προβλήματα συνήθως, αφού η επιχείρηση έχει συγκεντρώσει την τεχνολογία (παραγωγικά μέσα και μεθόδους) που είναι αναγκαία για να παράγει τα προϊόντα της.

Συνεπώς, αν αντιμετωπίζαμε το πρόβλημα της παραγωγής χωρίς περιορισμούς άλλους από εκείνους που βάζει η τεχνική, η επίλυση του θα ήταν απλή. Όμως σκοπός της επιχείρησης δεν είναι να παράγει προϊόντα αλλά κέρδος και συνεπώς η παραγωγική, όπως ολόκληρη η επιχειρηματική δράση πραγματοποιείται με οικονομικά κριτήρια και γι' αυτό υπόκειται σε περιορισμούς που βάζει η οικονομική διεξαγωγή της.

Οι περιορισμοί αυτοί, που εμφανίζονται σαν ιδιότητες που πρέπει να έχει ένα πρόγραμμα παραγωγής είναι οι πιο κάτω:

A) Να εξασφαλίζει ομαλή απασχόληση του παραγωγικού μηχανισμού, που σημαίνει να αποφεύγονται οι μεγάλες διακυμάνσεις στην απασχόληση των μέσων παραγωγής και του εργασιακού δυναμικού.

Είναι γνωστό ότι, οι διακυμάνσεις της παραγωγής, τόσο οι εξάρσεις όσο και οι υφέσεις, πέρα από ορισμένα όρια είναι οικονομικά οδυνηρές. Γιατί στις περιπτώσεις των «εξάρσεων» η απότομη αύξηση του εργασιακού δυναμικού, η απόκτηση νέου μηχανολογικού εξοπλισμού, οι υπερωριακές απασχολήσεις, οι απότομες ποσοτικές μεταβολές στις ανάγκες σε πρώτες ύλες κ.λπ., που προκαλούνται, οδηγούν σε αντιοικονομική λειτουργία. Το ίδιο αποτέλεσμα, από τα αντίθετα αίτια, θα έχουμε στην περίπτωση της «υφέσεως» όπου η διατήρηση μή άμεσα αναγκαίου εξειδικευμένου προσωπικού, η αδράνεια μηχανικού εξοπλισμού, η διατήρηση ψηλών αποθεμάτων κ.λπ., οδηγούν επίσης σε αντιοικονομική λειτουργία.

Ομαλή απασχόληση του παραγωγικού μηχανισμού, μπορούμε να εξασφαλίσουμε με δύο τρόπους: είτε να σχηματίσουμε αποθέματα, είτε να εναλλάσσουμε την παραγωγή προϊόντων με διαφορετική χρονική διακύμανση.

Με τον τρόπο αυτό, διατηρούμε την παραγωγή μόνιμα στο ίδιο επίπεδο ή επιτρέπουμε τη μεταβολή της με μικρές διακυμάνσεις. Σε περίοδο συνεπώς με πωλήσεις λιγότερες από την ποσότητα που παράγεται, δημιουργείται πλεόνασμα (απόθεμα), που καλύπτει το έλλειμα σε περίοδο με πωλήσεις περισσότερες από την ποσότητα που παράγεται. Έτσι πετυχαίνουμε ομαλή απασχόληση του παραγωγικού μηχανισμού και καλύπτουμε τις ποσότητες που χρειάζονται για τις πωλήσεις. Όμως τα αποθέματα είναι και αυτά μια μορφή αντισυμβατικής λειτουργίας, εξ αιτίας του κόστους που προκαλούν (δαπάνες αποθήκευσης, τόκοι απασχολουμένων κεφαλαίων κ.λπ.).

Γι' αυτό στην περίπτωση που ακολουθείται αυτός ο τρόπος για να εξομαλυνθούν οι αιχμές της παραγωγής, πρέπει να γίνεται πρόκριση μεταξύ του κόστους που προκαλεί η διακύμανση της παραγωγής και εκείνου που προκαλεί η αποθεματοποίηση.

Αντίθετα ο δεύτερος τρόπος, ο συνδυασμός δηλ. προϊόντων με διαφορετική χρονική διακύμανση, είναι η οικονομικότερη λύση του προβλήματος γιατί δεν προκαλεί κόστος. Με τη λύση αυτή, τη μείωση της απασχόλησης του παραγωγικού μηχανισμού στην περίοδο που υποχωρούν οι πωλήσεις ενός προϊόντος, καλύπτουμε με τις πωλήσεις ενός άλλου προϊόντος που τότε αναπτύσσονται. (Π.χ. ηλεκτρικά ψυγεία – ηλεκτρικές θερμάστρες).

Β) Να εξασφαλίζει οικονομική λειτουργία του παραγωγικού μηχανισμού.

Είναι γνωστό ότι η λειτουργία των παραγωγικών μέσων μηχανημάτων, εγκαταστάσεων, κ.λπ.) υπόκειται σε μια νομοτέλεια που καθορίζει και τις άριστες οικονομικά συνθήκες λειτουργίας αυτών των μέσων, τις συνθήκες δηλ. που εξασφαλίζουν και το χαμηλότερο κόστος. Για κάθε μηχανήμα, αυτό το κόστος ανταποκρίνεται σε εκείνο που ορίζεται σαν «οικονομική παρτίδα» και που είναι η ποσότητα το έργο που σε συνδυασμό με το κόστος της αρχικής ρύθμισης, δίνει το χαμηλότερο κόστος για κάθε μονάδα προϊόν που παράγεται.

Όμως το μέγεθος αυτής της «οικονομικής παρτίδας» είναι διαφορετικό για κάθε μηχανήμα, γιατί είναι συνάρτηση του κόστους, της

κάθε φοράς αρχικής ρύθμισης του μηχανήματος προκειμένου αυτό να παράγει το συγκεκριμένο κάθε φορά αντικείμενο.

Το πρόβλημα συνεπώς, για κάθε μηχανήμα χωριστά, έγκειται στην επιλογή ανάμεσα στην εκτέλεση της «οικονομικής παρτίδας» (με συνέπεια το χαμηλότερο ανά μονάδα κόστος), με παράλληλη δημιουργία αποθέματος (με παραπέρα συνέπεια το κόστος αποθήκευσης και τους τόκους του απασχολούμενου κεφαλαίου) και στην εκτέλεση μιας παρτίδας αντιοικονομικής κοστολογικά, αποφεύγοντας όμως συγχρόνως να δημιουργηθεί ένα αντιοικονομικό απόθεμα.

Το πρόβλημα εντούτοις, δεν αφορά στο καθένα μηχανήμα χωριστά, αλλά στην οικονομικότερη λύση για το σύνολο της παραγωγής. Μ' άλλα λόγια, η επιχείρηση δεν ενδιαφέρεται για το χαμηλότερο κόστος ανά εξάρτημα που παράγεται, αλλά ανά προϊόν. Συνεπώς και σε συνδιασμό με το γεγονός μιας ανισοδύναμης ικανότητας που έχει το καθένα μηχανήμα χωριστά, το πρόβλημα παίρνει τη μορφή και την έκταση, να βρέθει η οικονομικότερη λειτουργία για το σύνολο τα μηχανήματα, όπως λειτουργούν στη συγκεκριμένη επιχείρηση και τη συγκεκριμένη παραγωγή που προγραμματίζεται.

Γ) Να εξασφαλίζεται αδιάκοπη λειτουργία του παραγωγικού μηχανισμού, που σημαίνει ν' αποφεύγονται οι διακοπές στη λειτουργία του μηχανισμού αυτού, πράγμα που εξασφαλίζεται με την ελαστικότητα του προγράμματος.

Από την επιχειρηματική πρακτική είναι γνωστό ότι, με όση ακρίβεια κι αν έχει προβλεφθεί και όσο σωστά κι αν έχει οργανωθεί η παραγωγική λειτουργία, θα υπάρξουν πάντως περιπτώσεις που κάποια εμπόδια θα προκαλέσουν ανωμαλίες σ' αυτή τη λειτουργία (απρόβλεπτες δυσκολίες στον εφοδιασμό, απρόβλεπτες βλάβες στα παραγωγικά μέσα, κ.λπ.).

Το πρόγραμμα παραγωγής θα πρέπει να έχει εξασφαλίσει εναλλακτικές λύσεις που να επιτρέπουν τη συνέχιση της παραγωγής χωρίς διακοπή. Οι οικονομικότερες λύσεις σ' αυτές τις περιπτώσεις είναι οι εναλλαγές που μπορούν να γίνουν, ανάμεσα σε προϊόντα της ίδιας ομάδας που δεν θίγονται από τις απρόβλεπτες δυσκολίες (π.χ. ηλεκτρικά πλυντήρια αντί για κουζίνες κ.λπ.).

Μέσα στα όρια των πιο πάνω περιορισμών, από το πρόγραμμα παραγωγής πρέπει να προσδιοριστούν σε ποσότητες τα προϊόντα που πρέπει να παραχθούν στα διάφορα χρονικά τμήματα της περιόδου που προγραμματίζεται (10ήμερο, μήνας, έτος), έτσι ώστε και το αίτημα της οικονομικότητας να ικανοποιείται με την οικονομικότερη απασχόληση του παραγωγικού μηχανισμού (εργασιακό δυναμικό-παραγωγικά μέσα), αλλά και να είναι διαθέσιμες οι μονάδες τα προϊόντα που απαιτούνται για να καλυφθούν οι προγραμματισμένες πωλήσεις.

Έτσι θα προκύψει το **πρόγραμμα παραγωγής τελικών προϊόντων**, που θα προσδιορίζει τις μονάδες τα τελικά προϊόντα που πρέπει να παραχθούν στα διάφορα χρονικά τμήματα της περιόδου που προγραμματίζεται.

Με βάση αυτό το πρόγραμμα πρέπει στη συνέχεια, να προσδιοριστούν από τον προγραμματισμό της παραγωγής, ποσοτικά, ποιοτικά, και χρονικά οι προϋποθέσεις για να παραχθούν αυτές οι μονάδες τα τελικά προϊόντα που προσδιορίστηκαν με το πρόγραμμα της παραγωγής. Οι προϋποθέσεις αυτές θα προσδιοριστούν μετατρέποντας τις μονάδες τα τελικά προϊόντα που προσδιορίστηκαν με το πρόγραμμα της παραγωγής, σε προϋποθέσεις, για να παραχθούν αυτές οι μονάδες. Η μετατροπή αυτή, θα γίνει με βάση από τη μια μεριά το πρόγραμμα της παραγωγής τελικών προϊόντων και από την άλλη «καρτέλλες» που περιλαμβάνουν για κάθε μία μονάδα τελικό προϊόν, τις προϋποθέσεις της παραγωγής του κατά κατηγορία τέτοιων προϋποθέσεων.

Έτσι θα προκύψουν μοιρασμένες τοπικά και χρονικά οι ποσότητες από τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για να παραχθούν τα ζητούμενα από το Πρόγραμμα Παραγωγής τελικά προϊόντα.

Οι προϋποθέσεις αυτές είναι:

- Στο πεδίο της **κυκλοφορίας**, της άμεσης δηλαδή διαμόρφωσης του αποτελέσματος:
 - α) η απασχόληση των μέσων παραγωγής
 - β) οι ύλες που θα μετατραπούν σε προϊόντα (καθώς και τα κάθε λογής υλικά που καταναλώνονται για να παραχθούν τα προϊόντα)
 - γ) η ανθρώπινη εργασία που θα χειριστεί τα παραγωγικά μέσα σαν σύνολο

δ) οι μεταβλητές δαπάνες παραγωγής (υλικά, ενέργεια και υπηρεσίες) και

ε) οι σταθερές δαπάνες της Διεύθυνσης Παραγωγής (διάφορα είδη υπηρεσίες).

- στο πεδίο της **περιουσίας**, της έμμεσης δηλ. διαμόρφωσης του οικονομικού αποτελέσματος:

στ) τα αποθέματα από έτοιμα και ημιτελή προϊόντα.

Θα πρέπει συνεπώς, μετατρέποντας το πρόγραμμα παραγωγής τελικών προϊόντων, να πεκύψουν προσδιορισμένες κατ' είδος ποσότητα και χρόνο, οι πιο πάνω προϋποθέσεις της παραγωγής.

Ο προσδιορισμός αυτός θα γίνει σε καταστάσεις-προγράμματα ξεχωριστά για καθεμιά παραγωγική προϋπόθεση και με την παρακάτω διαδικασία.

Για κάθε ένα προϊόν (με βάση την έσχατη διάκριση της αποθήκης ετοιμών ή αλλιώς για κάθε προϊόν που αναφέρεται στο πρόγραμμα παραγωγής ετοιμών), υπάρχει μια «καρτέλλα» με όλα τα στοιχεία ανάλωσης των προϋποθέσεων που χρειάζονται για να παραχθεί μια μονάδα από το συγκεκριμένο αυτό προϊόν (π.χ. Αριθμ. Μητρώου μηχανήματος – ώρες απασχόλησης, Κώδικας Υλικού – ποσότητα, Ειδικότητα Προσωπικού – ώρες εργασίας, κ.λπ.).

Στη συνέχεια πολλαπλασιάζονται αυτές οι ποσότητες κατ' είδος παραγωγικής προϋπόθεσης, με τις ποσότητες έτοιμα προϊόντα του προγράμματος παραγωγής και κατατάσσονται σε καταστάσεις-προγράμματα κατά: είδος (κατηγορία παραγωγικής προϋπόθεσης), τόπο (εργοστάσιο) και χρόνο (μήνας).

Οι καταστάσεις-προγράμματα που θα προκύψουν από την παραπάνω διαδικασία, είναι προφανώς όσες και όποιες είναι οι παραγωγικές προϋποθέσεις. Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω δεδομένα, ο προγραμματισμός της παραγωγής, θα συγκροτηθεί από τα παρακάτω προγράμματα:

α) Το πρόγραμμα Παραγωγής Τελικών Προϊόντων.

Το πρόγραμμα αυτό καταρτίζεται με βάση τις ποσότητες από καθένα προϊόν και για καθένα μήνα, που ζητούνται από τη Διεύθυνση Πωλήσεων,

να είναι διαθέσιμες προκειμένου να καλύψει τις ανάγκες της σε παραδόσεις και αποθέματα. Ποσότητες, που διατυπώνονται στα μηνιαία ποσοτικά προγράμματα, που για το σύνολο της επιχείρησης καταρτίζει η Διεύθυνση Πωλήσεων. Εντούτοις η παραγωγή τελικών προϊόντων δεν συμπίπτει με τις ποσότητες που ζητούνται από τη Διεύθυνση Πωλήσεων. Οι ποσότητες αυτές προσαυξάνονται κατά τα αποθέματα που στο τέλος του κάθε μήνα επιδιώκεται από τη Διεύθυνση Παραγωγής να είναι διαθέσιμα και μειώνονται κατά τα αποθέματα που βρίσκονται διαθέσιμα στην αρχή κάθε μήνα.

Από τις αυξομειώσεις αυτές, προκύπτει τελικά η αναγκαία παραγωγή τελικών προϊόντων του κάθε μήνα.

Το πρόγραμμα αυτό αποτελεί τη βάση για να καταρτιστούν όλα τα προγράμματα υπολογισμού των παραγωγικών προϋποθέσεων που ακολουθούν.

β) το πρόγραμμα απασχόλησης των παραγωγικών μέσων ή πρόγραμμα μηχανωρών (M/Ω).

Είναι βέβαια δεδομένο ότι η επιχείρηση διαθέτει ένα μηχανικό εξοπλισμό κατάλληλο και αρκετό για να παράγονται τα προϊόντα που σαν κατηγορία παράγει (π.χ. οικιακές συσκευές). Από την άλλη μεριά, ποια από αυτά τα παραγωγικά μέσα και για πόσο χρόνο απασχολούνται για να κατασκευαστεί κάθε μονάδα έτοιμο προϊόν από το κάθε είδος, είναι κατεγγραμμένο στην «καρτέλλα» αυτού του προϊόντος.

Απομένει συνεπώς με βάση τις ποσότητες από το κάθε είδος προϊόν, τη χρονική τους κατανομή στο πρόγραμμα παραγωγής και την αντίστοιχη του καθενός καρτέλλα, να υπολογιστεί και να προσδιοριστεί ο χρόνος (σαν σημείο και σαν διάστημα), για το κάθε παραγωγικό μέσο, που αυτό θα απασχοληθεί για να παραγάγει τη συγκεκριμένη ποσότητα προϊόντα, στο συγκεκριμένο χρόνο. Από μια άλλη σκοπιά, τη σκοπιά των παραγωγικών μέσων, αυτό σημαίνει ότι, **καθορίστηκε για το καθένα από τα παραγωγικά μέσα και για το σύνολό τους το χρονικό σημείο που θα απασχοληθούν η χρονική διάρκεια της απασχόλησής τους καθώς και το έργο που θα εκτελέσουν.**

Με τα δεδομένα αυτά, το παραπάνω πρόγραμμα παρέχει:

- τη βάση για να υπολογιστούν οι **αποσβέσεις**, που σαν στοιχείο του κόστους, θα βαρύνουν την παραγωγή των ετοιμών προϊόντων.

- Τη δυνατότητα στην αρμόδια υπηρεσία μελετών να διερευνήσει, είτε την καλύτερη αξιοποίηση των μηχανημάτων, είτε τον εμπλουτισμό τους αν και όπου παρουσιαστεί ανεπάρκεια.

Γι' αυτό τον τελευταίο λόγο το πρόγραμμα αυτό μόλις καθοριστεί, μεταβιβάζεται στην υπηρεσία μελετών (αν υπάρχει, αλλιώς στην αρμόδια υπηρεσία της Δ/σης Παραγωγής), προκειμένου να μελετηθεί η επάρκεια του μηχανικού εξοπλισμού ή η έγκαιρη συμπλήρωσή του.

γ) το πρόγραμμα αναλώσεων υλικών.

Οι ύλες που θα μετασχηματισθούν δηλ. οι πρώτες ύλες, οι βοηθητικές και τα κάθε λογής υλικά, που είναι απαραίτητα για να παραχθεί το είδος τα προϊόντα, οι υπηρεσίες ή το έργο που είναι αντικείμενο παραγωγής της επιχείρησης, είναι προσδιορισμένα τόσο σαν είδος όσο και σαν ποιότητα και σαν ποσότητα για καθεμιά μονάδα προϊόντος στην αντίστοιχη «καρτέλλα» του προϊόντος αυτού. Έργο του προγραμματισμού της παραγωγής είναι: με βάση αυτά τα δεδομένα και το πρόγραμμα παραγωγής τελικών προϊόντων, να προσδιορίσει τα αναγκαία υλικά, για το σύνολο τις μονάδες τα τελικά προϊόντα που πρόκειται να παραχθούν, κατά τόπο (εργοστάσιο) και χρόνο (μήνας).

Συνεπώς, από τον προγραμματισμό της παραγωγής θα προκύψει ένα πρόγραμμα που θα περιλαμβάνει όλα τα υλικά κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα, που χρειάζονται για να παραχθούν, σε κάθε εργοστάσιο τον κάθε μήνα, τα έτοιμα προϊόντα που προγραμματίστηκαν αλλά και το σύνολο από το κάθε υλικό που θα χρειαστεί για να εκτελεστεί το συγκεκριμένο πρόγραμμα παραγωγής.

Με τα δεδομένα αυτά το παραπάνω πρόγραμμα ανάλωσης υλικών, παρέχει:

- τη βάση για να υπολογιστούν τα υλικά, που χρειάζονται για να πραγματοποιηθεί η συνολική παραγωγή στη χρήση που προγραμματίζεται τόσο σα δαπάνη του κόστους παραγωγής των προϊόντων, όσο και σαν έξοδο της επιχείρησης με την αναγκαία χρονική κατανομή του, που προγραμματίζεται και
- τη βάση για να καταρτιστεί από τη Διεύθυνση Εφοδιασμού, το πρόγραμμα εφοδιασμού της επιχείρησης με υλικά.

Γι' αυτό τον τελευταίο λόγο, μόλις καταρτιστεί το πρόγραμμα ανάλωσης υλικών, μεταβιβάζεται στη Διεύθυνση Εφοδιασμού, η οποία καταρτίζει το «Πρόγραμμα Παραλαβής Υλικών». Με το πρόγραμμα αυτό προσδιορίζονται οι ποσότητες, οι χρόνοι και οι τόποι που θα παραληφθεί το κάθε υλικό, μέσα στη χρήση που προγραμματίζεται, αλλά και κυρίως οι τιμές (σε Ξ.Ν. και οι ισοτιμίες) μ' αυτές που θα παραληφθούν οι σχετικές καθέκαστα ποσότητες. Ακολουθεί η διαδικασία να υπολογιστούν οι τιμές μ' αυτές που θα αποτιμηθούν οι αναλώσεις των υλικών που αναφέρονται σ' αυτό το πρόγραμμα. Η διαδικασία αυτή είναι η κανονική, η ίδια μ' αυτή που αποτιμάει η επιχείρηση τις εξαγωγές από την αποθήκη κατά τη διάρκεια της επιχειρηματικής λειτουργίας και όπου, όπως είναι γνωστό, στη διαμόρφωση αυτών των τιμών παίζουν ρόλο και τα σχετικά «αποθέματα ενάρξεως» της χρήσεως.

δ) το πρόγραμμα απασχόλησης προσωπικού ή πρόγραμμα ανθρωπωρών (Α/Ω).

Η ανθρώπινη εργασία από κάθε εργασιακή ειδικότητα, που σαν ποιότητα και σαν ποσότητα είναι αναγκαία για να παραχθεί μια μονάδα από κάθε προϊόν, είναι επίσης προσδιορισμένη και καταγραμμένη στην ανάλογη «καρτέλλα» του προϊόντος.

Συνεπώς και εδώ, ο προγραμματισμός της παραγωγής έχει σαν έργο, με βάση το πρόγραμμα παραγωγής τελικών προϊόντων από τη μια μεριά και τα δεδομένα αυτά από την άλλη, να προσδιορίσει για το σύνολο αυτά τα προϊόντα, στην τοπική και χρονική κατανομή που εμφανίζουν στο πρόγραμμα παραγωγής, την ποσότητα ανθρώπινη εργασία, από την κάθε εργασιακή ειδικότητα, που απαιτείται για να παραχθούν αυτά τα προϊόντα. Και από τη σκοπιά παροχής της εργασίας, το σύνολο τις ώρες από κάθε εργασιακή ειδικότητα που χρειάζεται για να εκτελεστεί το ίδιο αυτό πρόγραμμα για το σύνολο της επιχείρησης.

Αυτό σημαίνει ότι από τον προγραμματισμό της παραγωγής θα προκύψει ένα **πρόγραμμα** που θα περιλαμβάνει **κατά εργασιακή ειδικότητα τις αναγκαίες ώρες εργασίας** για να καλυφθούν οι ανάγκες της παραγωγικής διαδικασίας για την παραγωγή των ετοιμών προϊόντων του συγκεκριμένου προγράμματος παραγωγής.

Με τα δεδομένα αυτά, το παραπάνω πρόγραμμα παρέχει:

- τη βάση για να υπολογιστούν οι κάθε φύσης και μορφής **αποδοχές και παροχές** στο προσωπικό, που χρειάζονται για να πραγματοποιηθεί η συνολική παραγωγή στη χρήση που προγραμματίζεται, τόσο σα δαπάνη του κόστους παραγωγής των προϊόντων, όσο και σαν έξοδο με την αναγκαία χρονική κατανομή του,
- τη δυνατότητα στην υπηρεσία προσωπικού, να μελετήσει την κατά τον δυνατόν καλύτερη χρονική κατανομή του προσωπικού (βάρδιες, υπερωρίες κ.λπ.), είτε την έγκαιρη πρόσληψη του αναγκαίου κατά ειδικότητα προσωπικού.

Γι' αυτό τον τελευταίο λόγο, το πρόγραμμα αυτό, μόλις καταρτιστεί, μεταβιβάζεται στην υπηρεσία προσωπικού, προκειμένου να μελετηθεί η επάρκεια του εργασιακού δυναμικού της επιχείρησης ή η έγκαιρη συμπλήρωσή του.

ε) το πρόγραμμα μεταβλητών δαπανών παραγωγής.

Οι υπηρεσίες που θα χρειαστούν για να πραγματοποιηθεί η παραγωγή των προϊόντων, είναι εκείνες που είναι απαραίτητες για να διεξαχθεί αποτελεσματικά και οικονομικά η παραγωγή σαν διαδικασία, αλλά και μόνο αυτή. Είναι δηλ. κάθετι που είναι αναγκαίο (εκτός από τα παραγωγικά μέσα, τα υλικά και την εργασία), για να παραχθεί τεχνολογικά το προϊόν. Συνηθισμένες υπηρεσίες αυτής της κατηγορίας είναι: η ηλεκτροκίνηση, ο ηλεκτροφωτισμός, η ύδρευση, η θέρμανση των παραγωγικών χώρων, οι ειδικές ενδυμασίες του προσωπικού, η τυχόν ειδική (αντιτοξική) διατροφή του προσωπικού κ.λπ. Και αυτό το στοιχείο του κόστους προσδιορίζεται επίσης στην «καρτέλλα» του κάθε προϊόντος. Και ο προσδιορισμός αυτός περιλαμβάνει όπως είναι φανερό την ποσότητα από την κάθε υπηρεσία που επιδέχεται ποσοτικό προσδιορισμό (π.χ. Ηλεκτροκίνηση – ΚWH, Ύδρευση – μ3, κ.λπ.). Για όσες δαπάνες αντίθετα δεν μπορούν να λάβουν ποσοτική έκφραση, που σημαίνει συγχρόνως και συνήθως ότι δεν ασκούν και ουσιώδη επίδραση στο κόστος, προσδιορίζεται ένα ύψος δαπάνης κατά μονάδα προϊόντος σε δραχμές, υπολογισμένη με βάση τη συνολική δαπάνη και κατάλληλες «κλείδες» κατανομής.

Ο προγραμματισμός της παραγωγής και εδώ, με βάση τα δεδομένα αυτά για κάθε δαπάνη για να παραχθεί μια μονάδα έτοιμο προϊόν και τις μονάδες προϊόντων που περιλαμβάνει το πρόγραμμα παραγωγής, θα προσδιορίσει τις ποσότητες από κάθε δαπάνη ή τις δραχμές, αναλόγως, που θα απαιτηθούν για να εκτελεστεί το συγκεκριμένο πρόγραμμα παραγωγής.

Συνεπώς από τον προγραμματισμό της παραγωγής θα προκύψει ένα **πρόγραμμα που θα περιλαμβάνει το συνολικό ποσό από κάθε δαπάνη παραγωγής**, που απαιτείται για να εκτελεστεί το συγκεκριμένο πρόγραμμα παραγωγής ετοιμών προϊόντων.

Με τα δεδομένα αυτά, το παραπάνω πρόγραμμα παρέχει:

- τη βάση για να υπολογιστούν οι **δαπάνες αυτή της κατηγορίας**, που χρειάζονται για να πραγματοποιηθεί η συνολική παραγωγή στη χρήση που προγραμματίζεται, τόσο σε στοιχείο του κόστους παραγωγής των προϊόντων, όσο και σαν έξοδο της επιχείρησης με την αναγκαία χρονική κατανομή του,
- τη δυνατότητα στις αρμόδιες υπηρεσίες να διαπραγματευτούν να αποκτήσουν αυτές τις υπηρεσίες έγκαιρα και με τους καλύτερους όρους.

Για το δεύτερο από τους λόγους αυτούς, το πρόγραμμα αυτό μόλις καταρτιστεί μεταβιβάζεται στην αρμόδια ή τις αρμόδιες υπηρεσίες, προκειμένου να μελετηθεί η έγκαιρη και οικονομική απόκτηση αυτών των υπηρεσιών.

στ) το πρόγραμμα σταθερών δαπανών.

Απόλυτα αναγκαίες υπηρεσίες για να πραγματοποιείται η παραγωγή με τους ευνοϊκότερους τεχνολογικά και οικονομικά όρους, είναι όσες σε είδος και ποσότητα, είναι απαραίτητες για να λειτουργεί αποτελεσματικά η Διεύθυνση της Παραγωγής (ή Τεχνική Διεύθυνση). Είναι οι δαπάνες που συντηρούν σε καλή και επαρκή λειτουργία τον οργανωτικό μηχανισμό αυτής της διεύθυνσης και που γι' αυτό το λόγο είναι κατά το απόλυτο μέγεθός τους σταθερές.

Το πρόγραμμα όμως γι' αυτές τις δαπάνες όπως όλα τα προγράμματα σταθερών δαπανών, επειδή έχουν κοινά χαρακτηριστικά

διαφορετικά από τα πρωτογενή προγράμματα, θα εξεταστεί σε ειδική παράγραφο πιο κάτω.

Αυτά είναι τα προγράμματα που μ' αυτά η Διεύθυνση Παραγωγής προκαθορίζει τα οικονομικά μεγέθη της δικής της ευθύνης που επηρεάζουν το αποτέλεσμα της **επιχειρηματικής κυκλοφορίας**. Υπάρχουν όμως στην ευθύνη της ίδιας Διεύθυνσης, οικονομικά μεγέθη που επηρεάζουν τη διαμόρφωση της **επιχειρηματικής περιουσίας**.

Και αυτά τα μεγέθη είναι όπως είπαμε παραπάνω, τα αποθέματα ετοίμων και ημιτελών προϊόντων που γι' αυτά παρατηρούμε τα παρακάτω:

ζ) το πρόγραμμα αποθεμάτων.

Είτε από αδυναμία του παραγωγικού μηχανισμού να καλύψει μια αιχμή στα «αιτούμενα» από τη Διεύθυνση Πωλήσεων στο σχετικό πρόγραμμα έτοιμα προϊόντα, είτε από πρόκριση της αποθεματοποίησης για μια οικονομικότερη διεξαγωγή της παραγωγής, η Διεύθυνση Παραγωγής προγραμματίζοντας την εκτέλεση του προγράμματος, προγραμματίζει συνήθως και κάποια αποθέματα σε έτοιμα προϊόντα. Όμως δεν καταρτίζεται ειδικό πρόγραμμα που να προσδιορίζει αυτά τα αποθέματα γιατί εμπεριέχονται σε στοχείο στο ποσοτικό πρόγραμμα παραγωγής ετοίμων (παραπάνω περ. «α»). Αυτό συμβαίνει γιατί τα αποθέματα αυτά αποτελούν όρο της παραγωγικής εξίσωσης, εκεί.

Από την άλλη μεριά, από λόγους που εντάσσονται στις ίδιες παραπάνω κατηγορίες, δηλ. τεχνικούς (π.χ. παραγωγική ανισοδυναμία των ξεχωριστών παραγωγικών μέσων, ανισοδυναμία των όρων κατεργασίας των διαφόρων εξαρτημάτων κ.λπ.), ή οικονομικούς (π.χ. παραγωγή με βάση την οικονομική παρτίδα σε διάφορα μηχανήματα), δημιουργούνται τριβές στην ιδεατή ροή της παραγωγικής διαδικασίας και συνακόλουθα, αποθέματα από ημιτελή προϊόντα στους διάφορους αρμούς της διαδικασίας αυτής. Αποστολή του προγραμματισμού είναι εδώ, να βρεθεί το ύψος των αποθεμάτων και από τις δύο κατηγορίες (έτοιμα και ημιτελή) που αποτελεί την οικονομικότερη λύση ανάμεσα στις δαπάνες: αποθεματοποίησης και αντικοινωνικής διεξαγωγής της παραγωγής. Δεν καταρτίζεται εντούτοις ένα πρόγραμμα ημιτελών προϊόντων επειδή εδώ δεν αντιμετωπίζεται ο αναλυτικός προγραμματισμός της παραγωγικής διαδικασίας, αλλά ο προγραμματισμός της παραγωγής των τελικών προϊόντων.

Για λόγους που είναι προφανείς, σκόπιμο ή και αναγκαίο είναι κυρίως για τη διεξαγωγή ενός αξιόπιστου και αποτελεσματικού απολογιστικού ελέγχου, το ύψος των αποθεμάτων να διατυπώνεται όχι μόνο σε απόλυτα μεγέθη, αλλά και σαν σχέση που ορίζει τα αποθέματα σε συνάρτηση με το ύψος της παραγωγής. Ο σχετικός αριθμοδείκτης είναι ο παρακάτω:

Κόστος Παραχθέντων

Αποθέματα Ετοιμών & Ημιτελών Προϊόντων

Είναι αυτονόητο ότι ο παραπάνω αριθμοδείκτης μπορεί να αναλυθεί σε δυο ξεχωριστούς με βάση τον καθένα από τους παραπάνω παρανομαστές.

η) το πρόγραμμα του κόστους των ετοιμών προϊόντων.

Το πρόγραμμα αυτό, όπως είπαμε παραπάνω, προκύπτει για κάθε μονάδα από κάθε είδος από τα έτοιμα προϊόντα, με βάση την «καρτέλλα» όπου καταγράφονται ποσοτικά και κατ' είδος οι αναλώσεις από κάθε είδος παραγωγική προϋπόθεση, που είναι αναγκαίες για να παραχθεί μια μονάδα από το προϊόν σ' αυτό που αφορά η «καρτέλλα». Με βάση λοιπόν την «καρτέλλα» αυτή, που φυσικά ενημερώνεται σε κάθε περίπτωση που επέρχεται οποιαδήποτε ποσοτική ή ποιοτική μεταβολή στις αναλώσεις αυτές, και ακόμα με βάση τις τιμές για κάθε μονάδα από κάθε είδος παραγωγική προϋπόθεση (Μ/Ω, Α/Ω, κ.λπ., κ.λπ.) που χρησιμοποιήθηκαν για να αποτιμηθούν τα ποσοτικά προγράμματα με τις συνολικές αναλώσεις από τις προϋποθέσεις αυτές, θα υπολογιστεί το κόστος παραγωγής για κάθε μονάδα και είδος έτοιμο προϊόν. Με βάση αυτό το κόστος, θα προκύψει ένα πρόγραμμα συνολικού κόστους παραγωγής, με πολλαπλασιασμό με το παραπάνω κόστος μονάδας, του συνόλου των μονάδων των προϊόντων που περιλαμβάνονται στο πρόγραμμα παραγωγής ετοιμών (για κάθε εργοστάσιο και μήνα).

Είναι βέβαια δεδομένο ότι το συνολικό αυτό κόστος των ετοιμών προϊόντων του προγράμματος, θα συμφωνεί απόλυτα με τη συνολική αξία των αναλώσεων-δαπανών για την ίδια παραγωγή κάθε μήνα και για το

σύνολο τη χρήση, όπως οι δαπάνες αυτές προσδιορίστηκαν κατ' είδος στις οικείες καταστάσεις (Μ/Ω, υλικών, Α/Ω και Μ.Δ.Π.).

Με τα δεδομένα αυτού του προγράμματος (κόστος παραγόμενων έτοιμων προϊόντων) και σε συνδιασμό με τα «αποθέματα ενάρξεως» από κάθε είδος έτοιμο προϊόν, και με βάση τη συνηθισμένη μέθοδο αποτίμησης που συστηματικά εφαρμόζει η επιχείρηση, θα αποτιμηθούν τα εξαγόμενα, από την αποθήκη ετοιμών με βάση το πρόγραμμα πωλήσεων, προϊόντα, για να προκύψει το κόστος πωλημένων που θα χρησιμοποιηθεί στο «πρόγραμμα αποτελεσμάτων», για να προκύψει το «μικτό κέρδος».

Η μέθοδος που παρουσιάζουμε παραπάνω στηρίζεται στις **αναλώσεις των παραγωγικών προϋποθέσεων κατά προϊόν** που είναι καταχωρημένες σε ένα αρχείο (π.χ. «καρτέλλα») ή αλλιώς, στις «τεχνικές προδιαγραφές» των προϊόντων. Με βάση αυτά τα αναλυτικά στοιχεία κατ' είδος προϋπόθεσης, συντάχθηκαν τα ποσοτικά και σε αξίες προγράμματα των συνολικών προϋποθέσεων που χρειάστηκαν για να παραχθούν τα (συνολικά) έτοιμα προϊόντα του προγράμματος. Είναι αυτός ένας υπολογισμός με κατεύθυνση την αφετηρία της επιχειρηματικής δράσης, προκειμένου να αποκτηθούν από την αγορά οι παραγωγικές προϋποθέσεις. Στη συνέχεια και με βάση τα ίδια αυτά στοιχεία, στη σύνθεσή τους, συντάχθηκαν τα προγράμματα σε αξία (κόστος) των ετοιμών προϊόντων. Είναι αυτός ένας υπολογισμός με κατεύθυνση το τέρμα της επιχειρηματικής δράσης προκειμένου να πουληθούν στην αγορά τα έτοιμα προϊόντα.

Αυτή η προγραμματική κοστολογική διαδικασία συνεπώς, πρώτο, κάλυψε τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης (χρηματοδότηση, προσδιορισμός του αποτελέσματος) και δεύτερο λειτούργησε σα μέσο άσκησης ενσύνειδης εμπορικής πολιτικής (και στην αφετηρία και στο τέρμα της επιχειρηματικής δράσης). Δεν κάλυψε όμως καθόλου μια βασική αποστολή του κόστους: την αποστολή του σα μέσου εποπτείας, ελέγχου και «πειθαναγκασμού» της παραγωγής να κινείται στο οικονομικότερο επίπεδο.

Η αδυναμία αυτή εμφανίζεται στην καθημερινή λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας όπου για καθεμιά φάση της και κατά προϊόν, μας είναι άγνωστο τόσο τι πρέπει να αναλωθεί από παραγωγικές προϋποθέσεις όσο και τι πρέπει να παραχθεί σε μονάδες έργο. Γιατί το μόνο που έχει προκαθοριστεί με τον προγραμματισμό είναι το συνολικό κόστος.

Έτσι λοιπόν, με δεδομένη αυτή την έλλειψη θα μάθουμε μόνο στο τέλος της κοστολογικής περιόδου αν υπήρξαν αποκλίσεις στο πεδίο του κόστους, αλλά και τότε μόνο στο συνολικό και όχι στο κατά προϊόν, ούτε και στο κατά φύση. Για να καλυφθεί η παραπάνω αδυναμία θα πρέπει να προγραμματιστούν **οι αναλώσεις παραγωγικών προϋποθέσεων κατά μονάδα έργου** στην καθεμιά φάση της παραγωγικής διαδικασίας καθώς και **πόσες απ' αυτές τις μονάδες έργου χρειάζονται για να παραχθεί μια μονάδα από το καθένα έτοιμο προϊόν**. Με βάση το τελευταίο αυτό στοιχείο και την ποσότητα τα έτοιμα προϊόντα του σχετικού προγράμματος, θα υπολογιστούν οι συνολικές μονάδες έργου που θα παραχθούν από την κάθε φάση και στη συνέχεια οι συνολικές ποσότητες και αξίες από παραγωγικές προϋποθέσεις που χρειάζονται για να παραχθούν αυτές οι μονάδες έργου.

Ενώ από την άλλη μεριά οι ίδιες αυτές (ποσοτικά και ποιοτικά) μονάδες έργου, θα κατανεμηθούν με βάση ένα σχετικό αρχείο (π.χ. «καρτέλλα») πάνω στα έτοιμα και στα ημιτελή προϊόντα που παράχτηκαν και θα συγκροτηθεί το κόστος αυτών των προϊόντων σαν το συνολικό κόστος των μονάδων έργου που περιλαμβάνουν αυτά τα προϊόντα.

Έτσι λοιπόν από την «καρτέλλα» κόστους του έτοιμου προϊόντος όπου περιέχονται **οι μονάδες έργο** από την καθεμιά φάση της παραγωγικής διαδικασίας και **οι παραγωγικές προϋποθέσεις** που χρειάζονται για να παραχθεί κάθε μονάδα έργο, ξεκινάει μια διαδικασία για να υπολογιστούν οι συνολικές παραγωγικές προϋποθέσεις με κατεύθυνση την **αφετηρία** της επιχειρηματικής δράσης (αγορές – έξοδα) και μια διαδικασία για να υπολογιστεί το κόστος με κατεύθυνση το **τέρμα** της επιχειρηματικής δράσης (πωλήσεις – έσοδα).

Όμως τώρα θα προγραμματιστεί και το κόστος κατεργασίας, δηλαδή οι αναλώσεις και το έργο που θα παραχθεί σε κάθε φάση κι έτσι μπορούμε να ελέγξουμε αποτελεσματικά το **κέντρο** (τοπογραφικά και οικονομικά) της επιχειρηματικής δράσης (δοπάνες).

Πώς πραγματοποιείται όμως αυτός ο προγραμματισμός; Ποιά είναι η τεχνική του προκαθορισμού του κόστους κατά φάση της παραγωγικής διαδικασίας και προϊόν;

Θα πρέπει πρώτα να αναλύσουμε την παραγωγική διαδικασία τεχνολογικά και ύστερα να καθορίσουμε σε ποιά σημεία αυτής της διαδικασίας είναι πρώτα τεχνολογικά δυνατό, δεύτερο διοικητικά επιθυμητό και τρίτο οργανωτικά προετοιμασμένο, να μετρηθούν με ακρίβεια από τη μια οι παραγωγικές προϋποθέσεις που καταναλώνονται και από την άλλη οι μονάδες έργου που παράγονται, ώστε με βάση αυτούς τους δύο όρους, να ελέγχεται καθημερινά σε κάθε φάση η οικονομικότητα, έτσι όπως αυτή έχει προκαθοριστεί από τον προγραμματισμό (σαν σχέση μονάδες έργο/δαπάνες), και στη συνέχεια με βάση τις μονάδες από το κάθε έργο που περιλαμβάνει το κάθε έτοιμο προϊόν του προγράμματος και το σύνολό τους, να συγκροτηθεί το κόστος των έτοιμων (και ημιτελών) προϊόντων.

4.1.3 Ο προγραμματισμός του εφοδιασμού

Στη μελέτη του προγραμματισμού της παραγωγής, είδαμε ότι κατά τον υπολογισμό των προϋποθέσεων της παραγωγής, προέκυψε και ένα πρόγραμμα που προσδιορίζει κατ' είδος και ποσότητα, χρονικά και τοπικά μοιρασμένες τις ανάγκες της παραγωγής σε υλικά δηλ. το «πρόγραμμα ανάλωσης υλικών». Είδαμε ακόμα ότι αυτό το πρόγραμμα μεταβιβάζεται στην αρμόδια Δ/ση Εφοδιασμού, γιατί αποτελεί τη βάση για να καταρτίσει το πρόγραμμα εφοδιασμού με υλικά. Γι' αυτό το λόγο, **το πρόγραμμα εφοδιασμού μπορεί να καταρτισθεί μόνο μετά από το πρόγραμμα παραγωγής.**

Για να μπορέσει όμως να πραγματοποιηθεί το πρόγραμμα εφοδιασμού, δηλ. να αγοραστούν τα υλικά που προβλέπει στο χρόνο που το προβλέπει, θα πρέπει να συντρέξουν κάποιες οικονομικές προϋποθέσεις (έξοδα, πληρωμές) που πρέπει επίσης να προγραμματιστούν. Αυτές όμως οι προϋποθέσεις μπορούν να προσδιοριστούν μόνο αφού πρώτα καταρτιστεί το πρόγραμμα εφοδιασμού που είναι προσδιοριστικός τους παράγοντας. Γι' αυτό το λόγο **το πρόγραμμα του εφοδιασμού πρέπει να καταρτιστεί πριν από τα προγράμματα εξόδων και χρηματικών μέσων.**

Ο προγραμματισμός του εφοδιασμού, δηλ. ο σχεδιασμός της οικονομικής διαδικασίας του εφοδιασμού της επιχείρησης με υλικά, έχει στόχο να εφαρμοστεί η αρχή της οικονομικότητας, στις ειδικές μορφές και

«τιμές» που μπορεί να πάρει σ' αυτή τη διαδικασία. Και αυτή η αρχή εφαρμόζεται εδώ με τη μορφή: επίτευξη της χαμηλότερης τιμής (μείωση κόστους) και δημιουργία του μικρότερου αποθέματος (μείωση δαπάνης τόκων) από τη μια και απρόσκοπτη κάλυψη των αναγκών της παραγωγής, όπως αυτές οι ανάγκες αποτυπώθηκαν συγκεκριμένα στο «πρόγραμμα ανάλωσης υλικών» της Δ/σης Παραγωγής (αποφυγή ψηλού κόστους), από την άλλη.

Με βάση αυτή την αρχή λοιπόν, πρέπει να προσδιοριστούν:

- στο πεδίο της **κυκλοφορίας** (της άμεσης δηλ. διαμόρφωσης του αποτελέσματος):
 - α) οι ποσότητες που θα αποκτηθούν από κάθε υλικό
 - β) ο χρόνος σ' αυτόν που θα αποκτηθούν, δηλ. η χρονική τους κατανομή μέσα στη χρήση που προγραμματίζεται
 - γ) οι τιμές μ' αυτές που θα αποκτηθούν και συνεπώς οι συνολικές αγορές
 - δ) οι μεταβλητές δαπάνες εφοδιασμού, δηλ. τα ειδικά έξοδα αγορών
 - ε) οι (σταθερές) δαπάνες λειτουργίας της Δ/σης Εφοδιασμού
- στο πεδίο της **περιουσίας** (της έμμεσης δηλ. επίδρασης πάνω στο αποτέλεσμα).
 - στ) τα αποθέματα υλικών και
 - ζ) οι υποχρεώσεις από αγορές και έξοδα

Για καθένα απ' αυτούς τους παράγοντες παρατηρούμε τα παρακάτω:

α) Οι **ποσότητες** από το κάθε είδος υλικό που είναι αναγκαίες για να πραγματοποιηθεί η παραγωγή των προϊόντων που προγραμματίστηκε στο σχετικό πρόγραμμα, αποτυπώνονται στο «πρόγραμμα ανάλωσης υλικών» που καταρτίστηκε από τη Δ/ση Παραγωγής και μεταβιβάστηκε στη Δ/ση Εφοδιασμού. Η τελευταία αυτή διεύθυνση πρέπει τώρα παίρνοντας υπόψη τους παράγοντες της δικής της αρμοδιότητας και ευθύνης να **προσδιορίσει τις ποσότητες που θα αγοραστούν από την επιχείρηση έτσι ώστε να καλυφθούν οικονομικά οι ανάγκες της παραγωγής**. Εδικότερα πρέπει να προσδιορίσει με βάση την απόσταση από τις πηγές ανεφοδιασμού και τους όρους που πετυχαίνει ανάλογα με τις διάφορες ποσότητες που αγοράζει,

πώς θα μοιράσει χρονικά σαν αγορές, τις συνολικές ποσότητες που απαιτεί το πρόγραμμα.

Όπως είναι φανερό η εργασία αυτή δεν υπακούει σε γενικούς κανόνες. Αντίθετα, ο προσδιορισμός είναι ειδικός για κάθε είδος υλικό, για κάθε επιχείρηση και για ορισμένη κάθε φορά τιμή και πηγή εφοδιασμού. Μα ακόμα ένας βασικός προσδιοριστικός παράγοντας είναι όχι η διαμορφωμένη τιμή, αλλά και η **πρόβλεψη** για τη διαμόρφωση των τιμών. Γιατί, προφανώς, σε περίπτωση που προβλέπονται ανατιμήσεις, οι ποσότητες που θα παραγγελθούν θα είναι μεγαλύτερες από την περίπτωση που προβλέπονται υποτιμήσεις. Με βάση αυτούς τους παράγοντες, θα προκύψει ένα **πρόγραμμα που θα προβλέπει την αγορά «παρτίδων» από το κάθε είδος υλικό, παρτίδων που το μέγεθός τους θα είναι συνάρτηση των αναγκών της παραγωγής και των όρων εφοδιασμού, όπως αυτοί οι όροι αναπτύχθηκαν εδώ.**

β) Στο «πρόγραμμα ανάλωσης υλικών» που κατάρτισε η Δ/ση Παραγωγής, προσδιορίστηκε επίσης **ο χρόνος** σ' αυτόν που θα πρέπει να είναι διαθέσιμο το κάθε είδος υλικό για να καλύψει τις ανάγκες της παραγωγής, ώστε αυτή να γίνεται χωρίς διακοπές και δυσκολίες. Το χρονικό αυτό σημείο καθώς και η «απόσταση» από τις πηγές ανεφοδιασμού, θα ληφθούν υπόψη κατά την κατάρτιση του προγράμματος εφοδιασμού, ώστε με βάση αυτούς τους δυο παράγοντες **να προσδιοριστεί το χρονικό σημείο σ' αυτό που πρέπει να τοποθετηθούν οι σχετικές παραγγελίες** (στις ποσότητες που προσδιορίστηκαν, έτσι όπως καθορίστηκε πιο πάνω (α)). Συνεπώς ο χρόνος εδώ σημαίνει τη χρονική στιγμή σ' αυτή που πρέπει να τοποθετηθεί η σχετική παραγγελία προκειμένου να εξασφαλιστεί η έγκαιρη παραλαβή, που είναι τελικά και το κρίσιμο σημείο.

γ) Οι **τιμές** στο πρόγραμμα εφοδιασμού εμφανίζονται σαν παράγοντες δεδομένος, μια και είναι γνωστό ότι διαμορφώνονται στην αγορά και συνεπώς είναι εξ' αντικειμένου προσδιορισμένες και ενιαίες. Εντούτοις, ο παράγοντας αυτός δεν είναι τόσο δεδομένος όσο φαίνεται από πρώτη προσέγγιση, έτσι που η κάθε επιχείρηση μπορεί να πετύχει ειδικά ευνοϊκές γι' αυτήν τιμές, χειριζόμενη με ευελιξία τα στοιχεία που τις διαφορίζουν.

Ειδικότερα η επιχείρηση μπορεί να αναζητήσει μέσα στο πλήθος τους προμηθευτές κάθε είδους, εκείνους που για δικούς τους λόγους προσφέρουν σε ευνοϊκότερες γι' αυτήν τιμές.

Βαρύνουσα από το άλλο μέρος σημασία μπορεί να έχει το μέγεθος της παρτίδας που θα παραγγείλει κάθε φορά η επιχείρηση. Πολύ σημαντικός παράγων για να επιτύχει η επιχείρηση ευνοϊκές τιμές, είναι πάντοτε η σωστή πρόγνωση για την εξέλιξη των τιμών στην αγορά του κάθε είδους. Και τέλος ο πιο συνηθισμένος αλλά και πάντοτε αποτελεσματικός παράγοντας είναι η διαπραγμάτευση. Από την άποψη αυτή, ο προγραμματισμός κάνοντας έγκαιρα γνωστές τις συνολικές ποσότητες από το κάθε υλικό που θα χρειαστεί η επιχείρηση για την επόμενη οικονομική χρήση, παρέχει την πολύτιμη δυνατότητα να μελετηθούν παρτίδες, όπως είπαμε παραπάνω, που θα δίνουν την ευνοϊκότερη οικονομικά λύση και από την άποψη των τιμών.

Τελικά η Δ/ση Προμηθειών θα προσδιορίσει τις τιμές μ' αυτές που θα αγοραστούν τα διάφορα υλικά που περιλαμβάνονται στο πρόγραμμα παραλαβών. Εφαρμόζοντας τις τιμές αυτές πάνω στις ποσότητες από τα διάφορα υλικά και με τη χρονική κατανομή που έχουν αυτές οι ποσότητες στο πρόγραμμα παραλαβών, θα προκύψουν τα συνολικά έξοδα για τις αγορές της περιόδου που προγραμματίζεται, μοιρασμένα χρονικά στα δεδομένα τμήματα αυτής της περιόδου.

Επισημαίνεται ότι για μεν τις αγορές από το εσωτερικό, ο προσδιορισμός των τιμών περιέχει προφανώς ένα παράγοντα: τις τιμές σε δραχμές που συμφωνήθηκαν με τον προμηθευτή. Ενώ αντίθετα, ο προσδιορισμός των τιμών για τις αγορές από το εξωτερικό, πρέπει να γίνει πρώτα σε συνάλλαγμα (μέγεθος που θα προκύψει από τη συμφωνία με τον προμηθευτή ή τη σχετική προβλεψη), και στη συνέχεια σε δραχμές, με βάση την πρόβλεψη των ισοτιμιών ανάμεσα στη δραχμή και τα ξένα νομίσματα του προγράμματος. Ο προσδιορισμός αυτός είναι αναγκαίος, πρώτο για να διερευνηθούν οι πηγές των τυχόν μελλοντικών αποκλίσεων και δεύτερο, επακόλουθο του πρώτου, για να εντοπισθούν και να καταλογισθούν οι ευθύνες.

δ) Για να φτάσουν τα υλικά από τις διάφορες πηγές τους (προμηθευτές) μέχρι τον τόπο κατανάλωσής τους, δηλ. την αποθήκη της

επιχείρησης, χρειάζεται να γίνουν **διάφορα έξοδα**, για να εξασφαλιστεί η μεταφορά τους κάτω από όρους που θα διατηρούν ασφαλώς την ποσότητα και την ποιότητα που αγοράστηκε. Τα έξοδα αυτά γνωστά σαν «ειδικά έξοδα αγορών» δεν είναι αλλά από τις **«μεταβλητές δαπάνες εφοδιασμού»** διαμορφώνονται δε σε συνάρτηση με την κάθε φορά συμφωνία για το τι καλύπτει η τιμή αγοράς και την απόσταση από τις πηγές των υλικών.

Συνηθισμένα έξοδα αυτής της κατηγορίας είναι: οι ναύλοι, τα ασφάλιστρα, οι συσκευασίες, τα αποθήκευτρα, οι φορτοεκφορτώσεις, κ.λπ. Τα έξοδα της κατηγορίας αυτής, όπως όλα τα μεταβλητά, υπολογίζονται με βάση τις μονάδες των υλικών που θα αγοραστούν και θα χρειαστεί να μεταφερθούν, ασφαλιστούν, συσκευαστούν, κ.λπ. και προσδιορίζονται για κάθε χρονική περίοδο προγραμματισμού (μήνας, 3μηνο, έτος) σε απόλυτους αριθμούς. Είναι όμως χρησιμότερο να προσδιορίζονται επίσης και σαν ποσοστό πάνω στις αγορές επειδή αυτές οι τελευταίες θα παρουσιάζουν βέβαια και διακυμάνσεις και αποκλίσεις, οπότε σ' αυτές τις περιπτώσεις η εξέλιξη των δαπανών σε απόλυτους αριθμούς δεν θα σημαίνει απολύτως τίποτε.

ε) Για να πραγματοποιείται όλη η διαδικασία του εφοδιασμού της επιχείρησης με υλικά, σ' όλο της το εύρος των υλικών που περιλαμβάνει, και σ' όλες τις ενέργειες που χρειάζονται για να φτάσουν υλικά μιας μεγάλης ποικιλίας και σε μεγάλες συνήθως ποσότητες, από τις πηγές τους μέχρι την ετοιμότητα της κατανάλωσης τους από την επιχείρηση, χρειάζεται μια οργανωμένη επιχειρηματική λειτουργία: η Διεύθυνση Εφοδιασμού. Η επιχειρηματική αυτή λειτουργία, όπως κάθε άλλη, για να λειτουργεί εύρυθμα και αποτελεσματικά, πραγματοποιεί δαπάνες. Οι δαπάνες αυτές, που προφανώς δεν συνδέονται άμεσα με την ποσότητα ή οποιαδήποτε άλλη ιδιότητα των υλικών που κάθε φορά διακινούνται, είναι όσες και όποιες απαιτούνται για να λειτουργεί εύρυθμα και αποτελεσματικά η Διεύθυνση Εφοδιασμού. Είναι συνεπώς κάποιες δαπάνες σταθερές, τόσο ως προς το είδος, όσο και ως προς το ύψος τους (σε μικρά τουλάχιστον χρονικά διαστήματα).

Συνεπώς, για να ολοκληρωθεί ο προγραμματισμός του εφοδιασμού στον τομέα των οικονομικών μεγεθών που άμεσα επηρεάζουν το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης, πρέπει να καταρτιστεί και ένα πρόγραμμα

Σταθερών Δαπανών της Δ/σης Εφοδιασμού. Εντούτοις το πρόγραμμα αυτό, όπως όλα τα προγράμματα των σταθερών δαπανών, λόγω των κοινών τους χαρακτηριστικών των διαφορετικών από τα πρωτογενή προγράμματα, θα εξεταστούν όλα μαζί σε ειδική παράγραφο παρακάτω:

Αυτά για τους παράγοντες που διαμορφώνουν άμεσα το οικονομικό αποτέλεσμα.

Για τους παράγοντες που έμμεσα επηρεάζουν το ίδιο αποτέλεσμα, παρατηρούμε τα παρακάτω:

στ) Το πρόβλημα που μπαίνει για επίλυση από τη Δ/ση Εφοδιασμού σε σχέση με τα αποθέματα υλικών είναι τούτο: το απόθεμα είναι μια αντιοικονομική κατηγορία γιατί ουσιαστικά είναι επενδυμένο κεφάλαιο χωρίς απόδοση. Συνεπώς η άριστη συνθήκη θα ήταν εκείνη που δεν θα υπήρχε απόθεμα. Όμως λόγοι τεχνικοί, όπως η απόσταση από τους τόπους παραγωγής, το μέγεθος των εμπορικών συσκευασιών, οι συνθήκες και τα δεδομένα στις μεταφορές κ.λπ., κλάνουν την ύπαρξη του αποθέματος αναγκαία. Ακόμα όμως μια ορισμένη κάθε φορά για κάθε υλικό ελάχιστη ποσότητα είναι αναγκαία για να διεξάγεται οικονομικά η παραγωγή. Θα πρέπει λοιπόν, να βρεθεί η οικονομικότερη λύση για τη διατήρηση ενός αποθέματος.

Οι οριακές συνθήκες είναι εδώ δύο. Είναι πρώτο, από την πλευρά του κεφαλαίου που απασχολείται, το μέγιστο απόθεμα που τα χρηματοπιστωτικά δεδομένα (εξεύρεση κεφαλαίου, ύψος του τόκου κ.λπ.), της επιχείρησης επιτρέπουν (maximum) και δεύτερο, το ελάχιστο δυνατό που μ' αυτό μπορεί να εξασφαλιστεί η απρόσκοπτη τροφοδοσία της παραγωγής και να επιτυγχάνεται έτσι η οικονομικότερη διεξαγωγή της (minimum).

Τέλος επισημαίνουμε ότι είναι όχι μόνο χρησιμότερο αλλά και αναγκαίο, τα αποθέματα εκτός από τον προσδιορισμό τους σε απόλυτους αριθμούς, να προσδιοριστούν και σε σχέση με τις αναλώσεις υλικών στην παραγωγή, έτσι ώστε να υπάρχει ένας δείκτης που θα εκφράζει την οικονομικότητα σε οποιοδήποτε επίπεδο.

Μ' αυτό τον τρόπο, γίνεται ο χειρισμός των αποθεμάτων περισσότερο ευέλικτος, επειδή με βάση το δείκτη ο αρμόδιος υπεύθυνος προσαρμόζει εύκολα το ύψος των αποθεμάτων στις διακυμάνσεις της παραγωγής και έτσι

τα διατηρεί στο οικονομικότερο κάθε φορά επίπεδο. Εξάλλου η χρήση του δείκτη για τον έλεγχο της οικονομικότητας αργότερα, στο στάδιο της πραγματοποίησης κατά τη διάρκεια της χρήσης που προγραμματίζεται, διευκολύνει τον απολογιστικό έλεγχο στην διερεύνηση αυτής της οικονομικότητας. Ο σχετικός δείκτης είναι ο παρακάτω:

Αναλώσεις Υλικών στην παραγωγή

Αποθέματα Πρώτων κ.λπ. Υλών

ζ) Οι υποχρεώσεις από τις αγορές (προμηθευτές – γραμμάτια πρηρωτά) είναι μια πηγή που απ' αυτήν χρηματοδοτείται η επιχείρηση και μάλιστα πολλές φορές είτε άτοκα είτε με μικρές επιβαρύνσεις. Γι' αυτό και εφόσον συντρέχουν αυτές οι προϋποθέσεις, θα πρέπει η Δ/ση Εφοδιασμού να επιδιώκει να κρατάει τις υποχρεώσεις αυτές στα ψηλότερα δυνατά επίπεδα.

Η άριστη συνθήκη για την επιχείρηση, θα ήταν (πάντα με την υπόθεση ότι η πηγή είναι φτηνότερη από την αγορά του χρήματος), οι υποχρεώσεις αυτές να είναι ίσες με τα αποθέματα υλικών που κατέχει, έτσι ώστε να μην απασχολεί για τα αποθέματα αυτά δικό της κεφάλαιο κίνησης. Η οριακή αυτή συνθήκη πρέπει να αποτελεί την επιδίωξη και πάντως να ορίζει την κατεύθυνση της Δ/σης του Εφοδιασμού στις διαπραγματεύσεις της με τους προμηθευτές των υλικών. Πρέπει εντούτοις να τονιστεί ότι, συνήθως τα στοιχεία: χρόνος που θα εξοφληθεί η αξία του υλικού που αγοράζεται και επιβαρύνσεις πάνω στην ανεξόφλητη αξία, στις «τιμές» τους που είναι ευνοϊκά γι' αυτόν που αγοράζει, είναι δυσμενή γι' αυτόν που πουλάει. Γι' αυτούς τους λόγους, τα στοιχεία αυτά επιδρούν πάνω στις τιμές των υλικών και γι' αυτό συνηθίζεται σε ορισμένη τιμή να αντιστοιχεί ορισμένος χρόνος για την εξόφληση της αξίας και ορισμένη επιβάρυνση με τόκους. Σε κάθε περίπτωση πάντως, είναι ζήτημα που πρέπει να μελετηθεί όταν καταρτίζεται το πρόγραμμα εφοδιασμού και να βρεθεί η οικονομικότερη λύση για την επιχείρηση.

Βέβαια με το πρόγραμμα διακανονισμού της αξίας των εξόδων και των υποχρεώσεων, αντιμετωπίζεται το ζήτημα αυτό και διατυπώνεται έμμεσα και ένα πρόγραμμα υποχρεώσεων σε ανοικτά υπόλοιπα των

λογαριασμών των προμηθευτών αλλά και σε άληκτες προθεσμιακές αξίες (συναλλαγματικές επιταγές).

Όμως το πρόγραμμα αυτό πρόκυψε σε απόλυτους αριθμούς και συνεπώς δεν επιτρέπει ένα αξιόπιστο απολογιστικό έλεγχο, διότι κατά τη διάρκεια του η μεταβολή των απόλυτων αριθμών δεν θα αποτελεί σαφή ένδειξη, αφού θα προκύψει ανεξάρτητα από τη σχέση της με τα ποσά στα οποία αναφέρεται. Γι' αυτούς τους λόγους στο πρόγραμμα πρέπει να περιληφθεί ένας δείκτης της σχέσης της συνολικής πιστοληψίας με το σύνολο των συσσωρευμένων αγορών και εξόδων στην κάθε «τομή» της επιχειρηματικής δράσης. Ο δείκτης αυτός, κατά τη διάρκεια της χρήσης που προγραμματίζεται θα αποτελεί ασφαλές κριτήριο για την πιστοληπτική πολιτική της Δ/σης Εφοδιασμού και είναι αυτός ο δείκτης, ο παρακάτω:

Υπολ. Προμηθ. + Γραμμ. Πληρωτ. + Υποσχετικές

Συνολική αξία αγορών και εξόδων

Είναι βέβαια αυτονόητο ότι ο δείκτης μπορεί να διαιρεθεί σε τρεις, όσοι είναι και οι αριθμητές και να προκύψουν έτσι ειδικοί επί μέρους δείκτες για κάθε είδος υποχρέωσης.

Ο προγραμματισμός του εφοδιασμού αποτυπώνεται πρακτικά στα παρακάτω προγράμματα που καταρτίζονται πάντοτε με βάση τους προσδιοριστικούς άξονες που επισημαίνουμε στα προηγούμενα δηλ. είδος (που θα αγοραστεί), τόπος (όπου θα παραληφθεί) και χρόνος (που θα παραληφθεί).

Πριν από όλα τα προγράμματα-καταστάσεις, συντάσσεται ένα «Πρόγραμμα Παραλαβών», που μ' αυτό καθορίζονται οι «παρτίδες» για διαπραγμάτευση και τοποθέτηση παραγγελίας και που περιλαμβάνει επίσης τις τμηματικές παραδόσεις αυτών των παρτίδων. Παραδόσεις που σε συνάρτηση με τις αναλώσεις της παραγωγής, αφήνουν τα επιθυμητά υπόλοιπα, δηλ. τα κυμαινόμενα μέσα στα πλαίσια των προδιαγραμμένων «ελαχίστων» και «μεγίστων» για κάθε υλικό.

Το πρόγραμμα αυτό συντάσσεται με βάση και αφετηρία τα δεδομένα: υπόλοιπο έναρξης της χρήσης και μηνιαίες αναλώσεις σύμφωνα με το «πρόγραμμα ανάλωσης υλικών». Εξ άλλου, με βάση τα δεδομένα «ελάχιστο» και «μέγιστο» κατά υλικό, προσδιορίζονται τα μηνιαία υπόλοιπα

λήξεως, οπότε προκύπτουν σαν αναγκαίο μέγεθος οι παραλαβές. Στη συνέχεια οι παραλαβές αυτές συναθροίζονται αναδρομικά σε ποσότητες τέτοιες που συνιστούν οικονομικές «παρτίδες» και τοποθετούνται διαδοχικά στους προμηθευτές σαν «παραγγελίες για εκτέλεση», με εντολή τμηματικών παραδόσεων σύμφωνα με τη στήλη «παραλαβές».

Ακολουθούν τα κανονικά προγράμματα όπως παρακάτω:

α) το πρόγραμμα αγορών

Καταρτίζεται με βάση το «πρόγραμμα ανάλωσης υλικών» της παραγωγής (που όπως είπαμε περιλαμβάνει τις ποσότητες από το κάθε υλικό και το χρόνο που αυτές πρέπει να είναι στη διάθεση της παραγωγής σε ορισμένο χώρο) και σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες που εκτέθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο (ανωτ. 2).

Στο πρόγραμμα αγορών προσδιορίζονται, ποσοτικά, χρονικά και σε αξία, οι αγορές που θα γίνουν από κάθε είδος υλικό που προγραμματίστηκε στο πρόγραμμα υλικών. Οι αγορές αυτές, στο πρόγραμμα αγορών είναι χρονικά μοιρασμένες στα κλάσματα της περιόδου που προγραμματίζεται (π.χ. μήνας), σαν ποσότητες που **θα παραληφθούν** σε κάθε χρονικό κλάσμα, ποσότητες που με βάση τις προγραμματισμένες τιμές αγοράς, δίνουν το στοιχείο της **πμολογιακής αξίας** των αγορών για το ίδιο χρονικό κλάσμα.

Εδώ πρέπει να επισημανθεί η σημασία που έχει, να εκτελείται κάθε παραγγελία στο χρονικό σημείο που έχει προβλεφθεί. Πρόκειται για ένα ζήτημα με σοβαρές (μολονότι όχι αμέσως εμφανείς) οικονομικές επιπτώσεις.

Έτσι, μια πρόωρη άφιξη, από το ένα μέρος προκαλεί απρόοπτη εκταμίευση και από το άλλο μια (πολλές φορές σημαντική) δαπάνη τόκων. Εξάλλου μια καθυστερημένη άφιξη, συνεπάγεται τριπλό κόστος. Πρώτο, το κόστος που προκαλείται από την αδράνεια, την υποαπασχόληση ή την πλημμυρή απασχόληση του προσωπικού με αιτία την έλλειψη του υλικού. Δεύτερο, το κόστος που προκαλείται από τη βιαστική διεξαγωγή της παραγωγής μετά την καθυστερημένη άφιξη του υλικού, προκειμένου να καλυφθεί η καθυστέρηση που προκλήθηκε. Τρίτο, το κόστος του χρήματος που έμεινε αδρανές από την προκαθορισμένη μέχρι την πραγματική ημέρα άφιξης.

Η τιμολογιακή αξία είναι ένα μέγεθος που αφορά το ταμειακό πρόγραμμα, γιατί βέβαια είναι η αξία που θα πληρωθεί στον πωλητή (προμηθευτή). Αντίθετα, η αξία αυτή δεν αφορά το πρόγραμμα των αποτελεσμάτων ολόκληρη. Διότι, στην τιμολογιακή αξία, όπως είναι γνωστό, περιλαμβάνονται δυο στοιχεία, δηλ. η αξία του πράγματος και ο έμμεσος φόρος που βαρύνει τη συναλλαγή (Φ.Π.Α.). Από τα δυο αυτά στοιχεία, μόνο η αξία του πράγματος αφορά το πρόγραμμα αποτελεσμάτων σαν αξία των υλικών που καταναλώνονται (δηλαδή σαν αξία που «χρεώνει» την αποθήκη). Αντίθετα, ο έμμεσος φόρος (πληρώνεται μεν στον πωλητή αλλά) δεν συνεπάγεται αποτέλεσμα για την επιχείρηση, διότι κατά τα γνωστά θα συμψηφιστεί με την αντίστοιχη υποχρέωση της επιχείρησης, που προκύπτει από το φόρο που εισέπραξε από τις πωλήσεις (γί' αυτό και «χρεώνει» τον ανάλογο λογαριασμό φόρου).

Συνεπώς η τιμολογιακή αξία στο πρόγραμμα εφοδιασμού πρέπει να εμφανίζεται διασπασμένη σε αξία του πράγματος που αγοράζεται και σε έμμεσο φόρο.

Εξάλλου, ως προς τη διάρθρωση του προγράμματος αγορών, παρατηρούμε ότι, επειδή οι πηγές των υλικών είναι ουσιαστικά δυο, δηλ. η εγχώρια αγορά και η διεθνής αγορά, με διαφορετικούς όρους και κατηγορίες δαπανών, δαπανών με διαφορετική διαμόρφωση και συμπεριφορά κατά περίπτωση, συντάσσονται συνήθως ξεχωριστά προγράμματα-καταστάσεις, για τις αγορές υλικών από το εσωτερικό και το εξωτερικό.

Τέλος, επειδή υπάρχουν διάφορες κατηγορίες υλικών που συγκροτούνται ανάλογα με την τεχνική και οικονομική σημασία τους στην παραγωγή κατά περίπτωση, συντάσσονται ενδεχομένως, περισσότερα προγράμματα αγορών κατά ομάδες υλικών με βάση αυτές τις διακρίσεις.

β) Το πρόγραμμα μεταβλητών δαπανών εφοδιασμού (ή αλλιώς «ειδικών εξόδων αγορών»).

Είναι το πρόγραμμα όλων εκείνων των εξόδων, που πληρώνονται για να φτάσει το υλικό «ελεύθερο» στην αποθήκη και που μαζί με την τιμολογιακή αξία του υλικού συνιστούν την «τιμή κτήσεως».

Άλλες από τις δαπάνες αυτές, υπολογίζονται με βάση ποσοτικά στοιχεία των υλικών (όγκος, βάρος, «κόλον» κ.λπ.) και άλλες με βάση το στοιχείο της αξίας του υλικού (AD VALOREM).

Συνεπώς, με βάση πρώτο αυτές τις μονάδες (ποσότητες ή αξίες) που προγραμματίστηκε ότι θα παραληφθούν στα διάφορα χρονικά κλάσματα της περιόδου που προγραμματίζεται και δεύτερο το κατά μονάδα έξοδα, θα υπολογιστούν το σύνολο οι μεταβλητές δαπάνες εφοδιασμού και έτσι θα καταρτιστεί το πρόγραμμά τους.

γ) Το πρόγραμμα διακανονισμού της τιμολογιακής αξίας και των εξόδων.

Όπως είναι γνωστό, οι αξίες αυτές θα εξοφληθούν είτε με μετρητά, είτε και με συναλλαγματικές είτε και θα μείνουν υπόλοιπο σε ανοικτούς λογαριασμούς των προμηθευτών. Είναι συνεπώς αναγκαίο, σαν όρος καθοριστικός του ταμειακού προγράμματος, να προσδιοριστούν: το ποσοστό της αξίας των αγορών που θα πληρωθεί «τοις μετρητοίς», το ποσοστό που θα καλυφθεί με συναλλαγματικές και εκείνο που θα μείνει «ανοικτό» υπόλοιπο στους λογαριασμούς των προμηθευτών. Αλλά και παραπέρα, ο χρόνος «ζωής» των συναλλαγματικών, καθώς και ο χρόνος εξόφλησης των λογαριασμών των προμηθευτών.

Μ' αυτό τον τρόπο θα προκύψουν οι ταμειακές υποχρεώσεις που θα δημιουργήσει ο εφοδιασμός της επιχείρησης με υλικά κατά τη χρήση που προγραμματίζεται.

Ο αποτελεσματικότερος και ασφαλέστερος τρόπος για να προσδιοριστεί και να εξακριβώνεται ελεγκτικά ο χρόνος «ζωής» των προθεσμιακών αξιών που εκχωρούνται για να εξοφληθούν τα έξοδα και οι υποχρεώσεις είναι ο ελεγκτικός τοκάριθος. Ο τοκάριθος αυτός είναι το γινόμενο της ονομαστικής αξίας του συνόλου από προθεσμιακές αξίες που προγραμματίζεται να χορηγηθούν σε μια χρονική περίοδο, επί τον αριθμό των ημερών διάρκειας «ζωής» για κάθε είδος αξία που δέχεται το πρόγραμμα. Και ο τοκάριθος αυτός αποτελεί τον πρότυπο δείκτη για τις αξίες που στη χρήση που προγραμματίζεται θα δοθούν σε εξόφληση των εξόδων και των υποχρεώσεων.

Διατυπώνονται όμως δύο γενικές παρατηρήσεις, δηλ.:

α) οι καταστάσεις-προγράμματα που περιλαμβάνουν στοιχεία για το διακανονισμό των αγορών ή των εξόδων, κοινοποιούνται στη Διεύθυνση Διαχείρισης για να περιληφθούν στον προγραμματισμό της ρευστότητας και στην Οικονομική Διεύθυνση, για να περιληφθούν στον προγραμματισμό της

κυκλοφορίας (αγορές) και της περιουσίας (αποθέματα, κ.λπ. υπόλοιπα).

β) οι καταστάσεις αυτές σε καμία περίπτωση δεν υποβάλλουν ένα τρόπο δουλειάς. Αποτυπώνουν μόνο, μ' ένα τρόπο κατά τη κρίση μας επαρκή και σκόπιμο, τη «λογική» της κάθε περίπτωσης.

4.2 ΤΑ ΔΕΥΤΕΡΟΓΕΝΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ

Στα πρωτογενή προγράμματα, είπαμε ότι η επιχειρηματική δράση πραγματοποιείται, από το ένα μέρος από τις επιχειρηματικές λειτουργίες (εφοδιασμός – παραγωγή – πωλήσεις), που παράγουν το σκοπούμενο επιχειρηματικό έργο και από το άλλο από τις επιχειρηματικές διευθύνσεις, που αποτελούν τις οργανωτικές προϋποθέσεις για να παραχθεί το έργο των επιχειρηματικών λειτουργιών.

Μ' άλλα λόγια οι επιχειρηματικές λειτουργίες μολονότι δεν καθορίζουν τον επιχειρηματικό στόχο, εντούτοις παίζουν ουσιαστικό ρόλο στον καθορισμό αυτού του στόχου. Αντίθετα, οι επιχειρηματικές διευθύνσεις δεν παίζουν καθόλου ένα τέτοιο ρόλο. Ο δίκος του ρόλος είναι βέβαια αναγκαίος, αλλά είναι επιβοηθητικός. Περιορίζεται, να εξασφαλίζουν στις επιχειρηματικές λειτουργίες τις πραγματικές προϋποθέσεις να πραγματοποιήσουν το έργο τους.

Συνεπώς, το έργο που πραγματοποιούν όλες χωρίς εξαίρεση οι επιχειρηματικές διευθύνσεις, είναι ποσοτικά και κατ' είδος ορισμένο, είτε άμεσα είτε έμμεσα, σαν παράγωγο από τις επιχειρηματικές λειτουργίες. Γι' αυτό το λόγο, τα προγράμματα που προσδιορίζουν τις «τιμές» για τη δράση των επιχειρηματικών διευθύνσεων, είναι προγράμματα που προσδιορίζουν τις (προϋποθέσεις στην επιχειρηματική λειτουργία) συνέπειες (στον επιχειρηματικό προγραμματισμό) της δράσης των επιχειρηματικών λειτουργιών. Προσδιορίζουν με άλλα λόγια τα προγράμματα αυτά, μεγέθη παράγωγα και γι' αυτό χαρακτηρίζονται εδώ σαν «δευτερογενή προγράμματα».

Εξάλλου ομαδοποιούνται εδώ και συνεξετάζονται τα προγράμματα αυτά, επειδή οι βασικές λειτουργίες των ομοειδών οργανωτικών μονάδων που είναι οι επιχειρηματικές διευθύνσεις, είναι κοινές, παρουσιάζουν κοινά προβλήματα και επιδέχονται όμοια αντιμετώπιση.

Καταρτίζονται εντούτοις τα προγράμματα αυτά χωριστά, πρώτο γιατί η κάθε διεύθυνση παρουσιάζει ένα εξειδικευμένο έργο που απαιτεί πρόσθετες ειδικές δαπάνες, πέρα από τις βασικές της κάθε διεύθυνσης.

Δαπάνες που εξειδικεύουν και διαφοροποιούν το καθένα πρόγραμμα από τα προγράμματα των άλλων διευθύνσεων και δεύτερο γιατί πρέπει να κατανεμηθεί στον κάθε υπεύθυνο διευθυντή η ευθύνη του χειριστού και της εκτέλεσης των δαπανών του σύμφωνα με το πρόγραμμα.

Όλες οι επιχειρηματικές διευθύνσεις (εφοδιασμού – παραγωγής – πωλήσεων – διοίκησης – χρηματοδότησης), για να εκπληρώσουν το σκοπό τους είναι εξοπλισμένες με μέσα, μεθόδους και εργασιακό δυναμικό και λειτουργούν προκαλώντας ανάλωση υλικών, ενέργειας, εργασίας και υπηρεσιών δηλ. δαπάνες.

Οι δαπάνες αυτές, αναγκαίες για να λειτουργεί ο μηχανισμός της κάθε επιχειρηματικής διεύθυνσης, είναι βέβαια συνάρτηση αυτού του μηχανισμού και κατά το είδος τους και κατά το μέγεθός τους. Και επειδή ο μηχανισμός αυτός είναι βασικά αμετάβλητος, οι δαπάνες αυτές κατά το απόλυτο μέγεθός τους είναι σταθερές.

Ο επιχειρηματικός προγραμματισμός που καλύπτει τη συνολική επιχειρηματική δράση και συνεπώς και τη δράση αυτών των διευθύνσεων, πρέπει να καταρτίσει προγράμματα για να ορίσει τις «τιμές» σ' αυτές που θα διαμορφωθούν οι σταθερές δαπάνες: πρέπει δηλ. να καταρτίσει προγράμματα σταθερών δαπανών.

Όμως ο μηχανισμός κάθε διεύθυνσης όσο και αν είναι σταθερός, παρουσιάζει εντούτοις, κάποιες μικρομεταβολές ανάλογα με τον όγκο του έργου που έχει κάθε φορά σε κάθε χρήση, να αντιμετωπίσει. Κάτω απ' αυτούς τους όρους παρουσιάζεται μια διακύμανση στις δαπάνες, η οποία άλλωστε αποτελεί και ένα από τους δικαιολογητικούς λόγους του προγραμματισμού τους. Για το λόγο αυτό, λογικά θα πρέπει πρώτα να προγραμματιστεί το έργο των επιχειρηματικών λειτουργιών σαν προσδιοριστικός παράγοντας του έργου των διευθύνσεων και μετά να προσδιοριστούν προγραμματιστικά και οι δαπάνες που είναι αναγκαίες για να λειτουργήσει η οργάνωση που θα πραγματοποιήσει αυτό το έργο (αρμόδια διεύθυνση).

Συνεπώς, τα προγράμματα των σταθερών δαπανών καταρτίζονται από καθεμιά επιχειρηματική διεύθυνση αφού καταρτιστεί προηγουμένα το πρόγραμμα που καλύπτει τις (μεταβλητές) δαπάνες της αντίστοιχης επιχειρηματικής λειτουργίας.

Από την άλλη μεριά όμως, οι (σταθερές) δαπάνες αυτές είναι όροι που διαμορφώνουν το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Γι' αυτό το λόγο τα προγράμματα των σταθερών δαπανών, καταρτίζονται πριν από το πρόγραμμα αποτελεσμάτων.

Όταν λέμε να καταρτίσουμε ένα πρόγραμμα σταθερών δαπανών, εννοούμε να προσδιορίσουμε τα στοιχεία των δαπανών αυτών για την επιχειρηματική διεύθυνση που αφορά το συγκεκριμένο πρόγραμμα και την περίοδο που προγραμματίζεται.

Όπως είπαμε δε τα στοιχεία αυτά είναι για κάθε δαπάνη:

- α) το είδος της
- β) το μέγεθός της σε ποσότητα (μονάδες) υπηρεσιών που θα αποκτηθούν και
- γ) το χρηματικό ποσό που θα πληρωθεί για να αποκτηθούν αυτές οι μονάδες.

Για καθένα από τα στοιχεία αυτά παρατηρούμε τα παρακάτω:

A) Το είδος της δαπάνης ,είναι συνάρτηση του έργου που έχει να πραγματοποιήσει η διεύθυνση που προγραμματίζεται .Όπως είναι γνωστό η κάθε επιχειρηματική διεύθυνση έχει ένα τομέα υπηρεσιών που πρέπει να καλύψει π.χ η Διεύθυνση Παραγωγής πρέπει να παρέχει όλες εκείνες τις υπηρεσίες που είναι αναγκαίες για να εξασφαλίζεται η ομαλή και απρόσκοπτη παραγωγή των προϊόντων της επιχείρησης ,σύμφωνα με το πρόγραμμα της παραγωγής ή ακόμα η Οικονομική Διεύθυνση πρέπει να παρέχει τις υπηρεσίες που επιτρέπουν την παρακολούθηση των οικονομικών αξιών που διακινούνται από την επιχείρηση .

Οι υπηρεσίες αυτές ,τόσο σαν κατηγορία όσο και σαν ποιότητα και ποσότητα ,επιβάλλουν μιας έκτασης και στάθμης οργάνωση στις αντίστοιχες διευθύνσεις.Ετσι προσδιορίζεται και το είδος οι υπηρεσίες που χρειάζονται .

Εξυπακούεται βέβαια ότι τόσο το είδος όσο και το επίπεδο των υπηρεσιών που παρέχουν οι επιχειρηματικές διευθύνσεις είναι ζήτημα οργανωτικό και σαν τέτοιο επιλύεται από τιν επιχειρηματία και την Γενική

Διευθύνση της επιχείρησης. Συνεπώς ο επιχειρηματικός προγραμματισμός δεν προσδιορίζει τις κατηγορίες αυτών των υπηρεσιών. Εκείνο που μπορεί να επιδιώξει είναι να διερευνήσει για να υποκαταστήσει ένα είδος δαπάνης με ένα άλλο με ίση απόδοση και μικρότερο κόστος.

Β) Το μέγεθος της δαπάνης είναι χωρίς αμφιβολία στοιχείο που πάνω του μπορεί να επιδράσει μειωτικά ο προγραμματισμός. Θα λέγαμε μάλιστα, ότι αυτό το έργο είναι από βασικότερες επιδιώξεις του προγραμματισμού στον τομέα των σταθερών δαπανών. Αυτή η επιδίωξη μπορεί να επιτευχθεί με το διαχωρισμό του ποσοτικού στοιχείου της δαπάνης από το δραχμικό. Με το διαχωρισμό αυτό, πρώτο μπορούμε να ελέγξουμε τη σχέση ανάμεσα στις μονάδες των υπηρεσιών που καταναλώνονται και του έργου που παράγεται και να βελτιώσουμε αυτή τη σχέση, δεύτερο μπορούμε επίσης να ελέγξουμε την πορεία του κάθε συντελεστή της δαπάνης χωρίς απατηλούς συμψηφισμούς ανάμεσα στα δυο μεγέθη και συνεπώς να ανιχνεύσουμε τη σχετική ευθύνη σε περίπτωση απόκλισης.

Εξάλλου όταν διρευνάται το μέγεθος της κάθε δαπάνης, πρέπει να παίρνεται υπόψη ότι με την πάροδο του χρόνου οι σταθερές δαπάνες απολιθώνονται και θεωρούνται δεδομένες. Έργο του προγραμματισμού είναι η αναψηλάφηση της κάθε δαπάνης κάθε φορά, για να αποκαλυφθεί κατά πόσο η καθεμιά δαπάνη καλύπτει μια πραγματική ανάγκη και όχι μια συνήθεια και παραπέρα μέχρι ποιο σημείο η ανάγκη αυτή είναι πραγματική.

Γ) Το χρηματικό ποσό που χρειάζεται για να αποκτηθεί κάθε υπηρεσία εξαρτάται βέβαια από την ποσότητα της υπηρεσίας αλλά και από την τιμή της στην αγορά. Έργο του προγραμματισμού είναι εδώ να επιδιώξει να συμπιέσει αυτές τις τιμές με σκοπό να μειώσει τη δαπάνη, χωρίς να υποβαθμιστούν οι υπηρεσίες που προέρχονται από αυτή.

Υπενθυμίζεται εδώ ότι στο κάθε πρόγραμμα σταθερών δαπανών, πρέπει να ορίζεται εκτός από το δραχμικό ποσό της δαπάνης και ο χρόνος που θα καταβληθεί αυτό το ποσό για να εξοφληθεί η δαπάνη. Είναι απαραίτητο δηλαδή να προσδιορίζεται η κάθε δαπάνη σαν πληρωμή. Ο προσδιορισμός αυτός μπορεί να περιλαμβάνει για κάθε ποσό, μια μερική πληρωμή «μετρητοίς» και την εξόφληση του υπολοίπου είτε με συναλλαγματική, οπότε πρέπει να προσδιορίζεται και ο χρόνος εξόφλησης

του λογαριασμού. Προσδιορισμοί που είναι αναγκαίοι για το ταμειακό πρόγραμμα.

Οι σταθερές δαπάνες σαν είδη, προκύπτουν προφανώς όπως και παραπάνω είπαμε ,από τις πραγματικές λειτουργικές ανάγκες καθεμιάς από τις διευθύνσεις της επιχείρησης. Εντούτοις πέρα από αυτό το επίπεδο υπάρχει ένα πλήθος από δαπάνες που η υιοθέτηση τους δεν εκφράζει μια πρόβλεψη είτε μια πολιτική. Υπάρχουν με άλλα λόγια δαπάνες που θα μπορούσαν και να λείψουν εντελώς, είτε άλλοτε να πραγματοποιηθούν σε ένα χαμηλότερο επίπεδο, χωρίς να διαταραχθεί η τρέχουσα επιχειρηματική λειτουργία. Παράδειγμα πρόβλεψης αποτελεί η δαπάνη για την επιμόρφωση του προσωπικού με στόχο τη συνεχή ενημέρωση του και την αποφυγή της βαθμιαίας απαξίωσης του.

Τις δαπάνες αυτές ,της πρόβλεψης ή της πολιτικής ,είτε αποφασίζει αποκλειστικά η Γενική Διεύθυνση της επιχείρησης είτε τις συναποφασίζει με την «συγγενέστερη» κάθε φορά Διεύθυνση.

Συμπερασματικά μπορούμε να διατυπώσουμε την παρατήρηση,ότι τα προγράμματα σταθερών δαπανών καταρτίζονται με σκοπό να βελτιώνεται η σχέση ανάμεσα στη δαπάνη και την υπηρεσία . Σε βαθμό πάντως που να εξασφαλίζεται η ποσοτική και ποιοτική επάρκεια των υπηρεσιών που παρέχουν οι επιχειρηματικές διευθύνσεις.

4.3 ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ

Νομίζουμε αναγκαίο να ξεκαθαριστεί εισαγωγικά, η φύση αυτού του προγράμματος .

Επισημαίνουμε ότι, το πρόγραμμα αυτό δεν είναι ένα πρόσθετο ειδικό πρόγραμμα μέσα στο πλαίσιο του προγράμματος αποτελεσμάτων , δεν σκοπεύει να παράσχει νέα στοιχεία συστατικά του αποτελέσματος. Είναι ένα πρόγραμμα έξω από το κύκλωμα του λοιπού προγραμματισμού. Ουσιαστικά είναι μια ποιοτική έκφραση του επιχειρηματικού προγράμματος. Είναι αυτό το ίδιο το επιχειρηματικό πρόγραμμα κοιταγμένο από μια άλλη σκοπιά. Από τη σκοπιά που όλα τα σχετικά μεγέθη ανάγονται στο γενικό συναλλακτικό ισοδύναμο, το χρήμα. **Από τη σκοπιά δηλαδή της γενικής και αφηρημένης ουσιαστικής προϋπόθεσης για να πραγματοποιηθεί το επιχειρηματικό πρόγραμμα, επειδή όλα τα επιχειρηματικά μεγέθη είναι συνέπεια και προϋπόθεση συγχρόνως μιας συναλλαγής.**

Είναι γι' αυτούς τους λόγους το σημαντικότερο απ' όλα τα επιμέρους επιχειρηματικά προγράμματα, γιατί είναι εκείνο που εξασφαλίζει τη γενική ουσιαστική προϋπόθεση να πραγματοποιηθούν αυτά τα προγράμματα, για να επιτευχθεί ο επιχειρηματικός στόχος. Κάτω από αυτούς τους όρους το «Ταμειακό Πρόγραμμα», αν και είναι ένα πρόγραμμα «εκτός πλαισίου», είναι εντούτοις το σοβαρότερο ίσως από τα επιχειρηματικά προγράμματα αφού έχει σκοπό να εξασφαλίσει στην επιχείρηση την αναγκαία ρευστότητα για να υπάρχει και να λειτουργεί.

Ενώ μ' άλλα λόγια τα επί μέρους επιχειρηματικά προγράμματα καλύπτουν το «μείζον» αίτημα να λειτουργήσει η επιχείρηση κατά τρόπο κερδοφόρο, το ταμειακό, καλύπτει το στοιχειώδες, το βασικό και πρωταρχικό αίτημα, να υπάρχει και να λειτουργεί η επιχείρηση.

Επειδή λοιπόν, το Ταμειακό Πρόγραμμα έχει σκοπό, εκτός από τα άλλα, να εξασφαλίσει τη χρηματοδότηση όλων των αναγκών της επιχείρησης έτσι όπως οι ανάγκες αυτές προσδιορίζονται στα διάφορα προγράμματα, καταρτίζεται αφού προσδιοριστούν όλες αυτές οι ανάγκες ,

δηλαδή καταρτίζεται τελευταίο απ' όλα τα προγράμματα των επιχειρηματιών διευθύνσεων .

Επειδή όμως, χρησιμοποιεί υπηρεσίες από πηγές χρήματος που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση, η αρμόδια διεύθυνση, χρησιμοποιώντας ξένο χρήμα δημιουργεί δαπάνες (τόκων) και συνεπώς επιδρά εξ αυτού του λόγου πάνω στο επιχειρηματικό αποτέλεσμα και έτσι γίνεται προσδιοριστικός του παράγοντας. Γι' αυτό το λόγο το Ταμειακό Πρόγραμμα καταρτίζεται πριν από το πρόγραμμα αποτελεσμάτων.

Για να λειτουργήσουν όλες οι επιχειρηματικές ,διευθύνσεις, είναι απαραίτητο να τους εξασφαλιστούν οι ανάλογες, τόσο ειδικές για την καθεμία όσο και οι κοινές για όλες, πραγματικές προϋποθέσεις (παραγωγικά μέσα -ύλες -εργασία -ενέργεια - υπηρεσίες), στην αναγκαία κάθε φορά ποσότητα και χρόνο. Οι προϋποθέσεις αυτές όμως, όπως είναι γνωστό, είναι όλες τους εμπορεύματα και γι' αυτό το λόγο μπορούν να αποκτηθούν από την αγορά με χρήμα. Συνεπώς γενική ουσιαστική προϋπόθεση για να λειτουργήσει η επιχείρηση σ' ένα ορισμένο κάθε φορά επίπεδο, είναι ένα αντίστοιχο χρηματικό ποσό που πρέπει να είναι Διαθέσιμο στον Κατάλληλο χρόνο.

Αυτή είναι η μία από τις δύο βασικές, ζωτικές θα λέγαμε ανάγκες της επιχείρησης που καλείται να καλύψει το πρόγραμμα αυτό. Από την άλλη μεριά, η εξόφληση των υποχρεώσεων της επιχείρησης στη δεδομένη χρονολογία της λήξης τους, είναι επίσης όρος επιβίωσής της. Γιατί αλλιώς κινδυνεύει, ύστερα από νομικές ενέργειες των δανειστών της, να πάψει να λειτουργεί. Συνεπώς και εδώ ένα χρηματικό ποσό, ίσο με τις κάθε φορά ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις, πρέπει να είναι σ' αυτό το χρόνο διαθέσιμο.

Αυτή είναι η δεύτερη ζωτική ανάγκη που καλείται να καλύψει το πρόγραμμα χρηματικών μέσων.

Τα χρηματικά αυτά ποσά, εισρέουν βέβαια στην επιχείρηση από την αγορά όπου πουλάει τα προϊόντα της. Φαίνεται δηλαδή ότι τις ανάγκες της σε χρήμα τις καλύπτει η επιχείρηση από την ίδια της τη δράση και συνεπώς από πρώτη προσέγγιση δεν παρουσιάζεται πρόβλημα.

Υποκρύπτονται εντούτοις στη διαδικασία αυτή δύο σοβαρά προβλήματα. Το πρώτο προέρχεται από το γεγονός ότι, το χρήμα εισρέει στην επιχείρηση από μία μόνο από τις λειτουργίες της, τις πωλήσεις, ενώ

πρέπει να τροφοδοτήσει και όλες τις άλλες. Και ακόμη, το χρήμα εισρέει με ένα ρυθμό, με μια χρονική και ποσοτική κατανομή που δεν είναι βέβαια συνάρτηση των εξόδων (που εκφράζουν σε δραχμές τις λειτουργικές ανάγκες των διευθύνσεων), αλλά του ρυθμού ρευστοποίησης των εσόδων.

Αυτή η διαφορά στους ρυθμούς των εισπράξεων και πληρωμών σημαίνει ότι θα υπάρξουν περίοδοι με χρηματική ανεπάρκεια και άλλες με χρηματικό πλεόνασμα. Ανωμαλίες που στην ταμειακή διαδικασία εμφανίζονται αντίστοιχα σαν «ταμειακά ελλείμματα» (όταν οι πληρωμές είναι μεγαλύτερες από τις εισπράξεις) και σαν «ταμειακά πλεονάσματα» (όταν οι εισπράξεις είναι μεγαλύτερες από τις πληρωμές).

Συνέπεια αυτής της φυσιολογίας της διακίνησης των χρηματικών μέσων της επιχείρησης, είναι η ανάγκη να γίνει ποσοτική και χρονική ανακατανομή του χρήματος που εισρέει στην επιχείρηση, προκειμένου να καλυφθούν με επάρκεια και έγκαιρα οι λειτουργικές της δαπάνες και οι υποχρεώσεις της.

Στην ανακατανομή αυτή, θα εμφανιστούν περιπτώσεις (εξαρτάται από τη χρονική σειρά μ' αυτήν που εμφανίζονται τα ελλείμματα και τα πλεονάσματα), που δεν θα είναι δυνατόν χρονικά, να καλυφθούν τα ταμειακά ελλείμματα με ίδια μέσα. Η επιχείρηση πρέπει να αναζητήσει τότε πηγές εξωτερικές, που απ' αυτές να αντλήσει το χρήμα στο χρόνο και το ποσό που της λείπει και να το επιστρέψει στο χρόνο και τα ποσά που θα της περισσεύει, από τα κάθε φορά ταμειακά πλεονάσματα.

Το δεύτερο πρόβλημα προέρχεται από το γεγονός ότι, μια ανεπαρκής ή ανισόρροπη συγκρότηση των κεφαλαίων, θα εμφανιστεί τελικά πάντοτε σαν ταμειακό έλλειμμα. Βέβαια το έλλειμμα αυτό έχει άλλες αιτίες, διαρθρωτικές και μόνιμες και συνεπώς δεν μπορεί να καλυφθεί από τα έσοδα από τις πωλήσεις. Ανεξάρτητα όμως απ' αυτό τον όρο, είναι και αυτό ένα γνήσιο ταμειακό έλλειμμα, που πρέπει επίσης να καλυφθεί και αυτό με χρηματικά ποσά από (μονιμότερες σ' αυτή την περίπτωση), πηγές, έξω από την επιχείρηση.

Η διαδικασία του προγραμματισμού της ρευστότητας, θα πραγματοποιηθεί σε περισσότερα στάδια, που ουσιαστικά αποτελούν μια σειρά διαδοχικές προσεγγίσεις, μια βαθμιαία και προϊούσα επιδίωξη της βέλτιστης λύσης στη χρηματοδότηση της επιχείρησης. Τα στάδια αυτά

αποτυπώνονται παραστατικά, αλλά και λειτουργικά στα υποδείγματα των καταστάσεων -προγραμμάτων που ακολουθούν και που γι' αυτά παρατηρούμε τα εξής:

Πρώτη προσέγγιση αποτελεί η διερεύνηση της αυτοδύναμης ρευστότητας της επιχείρησης.

Η διερεύνηση αυτή αρχίζει με την αναζήτηση των ελλειμμάτων και των πλεονασμάτων που προκύπτουν από την κίνηση (εισπράξεις -πληρωμές) των μετρητών αποκλειστικά. Για το σκοπό αυτό συμπληρώνεται το ΕΤΗΣΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ το τμήμα που φέρεται υπό στοιχείο Α και με τον τίτλο ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΜΕΓΕΘΗ. Εκεί καταχωρούνται οι «Εισπράξεις» που έχουν ήδη καταχωρηθεί στα μηνιαία καθολικά σαν χρέωση του λογαριασμού ΤΑΜΕΙΟ. Ακολουθεί η συμπλήρωση του στοιχείου με τίτλο: ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΕΣ στην κατάσταση - πρόγραμμα με τον τίτλο ΕΤΗΣΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ: ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ -ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟΥ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ που τα δεδομένα της (δηλαδή οι εισπράξεις από ρευστοποίηση επιταγών) μεταφέρονται στη συνέχεια στην κατάλληλη θέση (Α -ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΜΕΓΕΘΗ: Ρευστοποίηση επιταγών), όπου προκύπτει το σύνολο από τις πρωτογενείς εισπράξεις.

Ακολουθεί η καταχώρηση των πληρωμών, με μεταφορά από τα μηνιαία καθολικά, όπου έχουν καταχωρηθεί σαν πίστωση του λογαριασμού «Ταμείο».

Από δω και πέρα αρχίζει η αναζήτηση των πηγών χρηματοδότησης με μια πορεία από τις ευκολότερες και φθηνότερες, τις πηγές δηλαδή της ίδιας της επιχείρησης, προς τις δυσκολότερες και ακριβότερες, τραπεζικές συνήθως. Έτσι λοιπόν, πρώτη προσφυγή αποτελούν οι συναλλαγματικές εισπρακτέες και η «προεξόφληση» των ανειλημμένων παραγγελιών.

Η διαδικασία αυτή, που τα δεδομένα της εμφανίζονται στο «Ταμειακό» σαν συμπλήρωση στο τμήμα Β, με τον τίτλο «ΔΕΥΤΕΡΟΓΕΝΗ ΜΕΓΕΘΗ» πραγματοποιείται στην κατάσταση -πρόγραμμα με τον τίτλο: ΕΤΗΣΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ - ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟΥ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ .

Στην κατάσταση αυτή, συμπληρώνονται κάθετα όσα στοιχεία υπάρχουν καταχωρημένα ήδη στα μηνιαία καθολικά και ακολουθεί η

διαδικασία προγραμματισμού με τη σειρά της λατινικής αρίθμησης. Γίνεται συνεπώς μια πρώτη διακίνηση - διαχείριση στις συναλλαγματικές εισπρακτέες, πρώτα τι θα εισπραχθεί από την ίδια την επιχείρηση κατά τη λήξη των συναλλαγματικών. Δεύτερο τι θα δοθεί στις τράπεζες για προεξόφληση ή σε εγγύηση και οι εισπράξεις από συναλλαγματικές χωρίς τη (χρηματοδοτική) μεσολάβηση τράπεζας, εισπράξεις που θα μεταφερθούν στην πρώτη γραμμή του στοιχείου Β -ΔΕΥΤΕΡΟΓΕΝΗ ΜΕΓΕΘΗ στο «Ταμειακό» (εισπράξεις συναλλαγματικών). Ακολουθεί η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ των στοιχείων ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΣΤΙΣ ΤΡΑΠΕΖΕΣ, ΣΕ ΕΓΓΥΗΣΗ σε συνδυασμό με το στοιχείο ΤΡΑΠ. ΧΟΡΗΓ. ΜΕ ΕΝΕΧΥΡΟ, από όπου θα προκύψουν οι χορηγήσεις τις οποίες μπορεί να έχει η επιχείρηση από την τράπεζα , που θα μεταφερθούν στην αντίστοιχη γραμμή.

Στη συνέχεια, θα διερευνηθούν οι πιθανές εισπράξεις από χορηγήσεις έναντι παραγγελιών που έχει αναλάβει η επιχείρηση (κυρίως από το εξωτερικό ή από το Δημόσιο ή από Ν.Π.Δ.Δ. και τις ΔΕΚΟ). Και τέλος θα συμπληρωθεί η γραμμή (πληρωμές) «εξόφληση χρηματοδοτήσεων» από παραγγελίες, στο χρόνο που προβλέπεται η εξόφληση από τον πελάτη (του εξωτερικού ή το Δημόσιο ή τις ΔΕΚΟ).

Η διαδικασία συμπλήρωσης του στοιχείου Β -ΔΕΥΤΕΡΟΓΕΝΗ ΜΕΓΕΘΗ, θα ολοκληρωθεί με τη συνάθροιση των εισπράξεων και πληρωμών του στοιχείου αυτού, μαζί με τις εισπράξεις του στοιχείου Α - ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΜΕΓΕΘΗ ώστε να προκύψουν οι συνολικές μέχρι εδώ εισπράξεις και πληρωμές και με βάση αυτές, να «εξαχθούν» τα μηνιαία και τα ανακεφαλαιωτικά υπόλοιπα ώστε να προκύψουν τα δεδομένα από την αυτοδύναμη ρευστότητα.

Είναι πιθανό βέβαια, αλλά και όρος εύρυθμής οικονομικής λειτουργίας της επιχείρησης, να έχουν καλυφθεί μέχρι εδώ όλες οι χρηματικές της ανάγκες.

Όμως, οικονομική δυσλειτουργία της επιχείρησης (μάλλον συνηθισμένη στις επιχειρήσεις), οδηγεί στην έσχατη πηγή χρηματοδότησης, δηλαδή στον τραπεζικό δανεισμό.

Η προδιαγραφή αυτής της πηγής χρηματοδότησης θα γίνει στο στοιχείο ΤΡΑΠΕΖΕΣ, ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ όπου κατά Τράπεζα και λογαριασμό δανείου, θα

προκαθοριστούν οι χορηγήσεις που προγραμματίζονται καθώς επίσης θα προδιαγραφούν οι αναλυτικές κατά λογαριασμό χρηματικές εξοφλήσεις, για να προκύψει το κάθε φορά μηνιαίο υπόλοιπο.

Τα συγκεντρωτικά δεδομένα αυτών των εισπράξεων και των πληρωμών, θα μεταφερθούν, όπως είπαμε και θα συμπληρώσουν το στοιχείο Γ-ΔΑΝΕΙΣΜΟΣ. Στο σημείο αυτό, όπου ολοκληρώθηκε η διαδικασία χρηματοδότησης της επιχειρηματικής κυκλοφορίας, είναι απαραίτητο να υπολογιστούν τα έξοδα αυτής της διαδικασίας, τα χρηματοπιστωτικά δηλαδή έξοδα της χρήσης που προγραμματίζεται, με το ΕΤΗΣΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΒΛΗΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΣ και τα συγκεντρωτικά του δεδομένα, θα μεταφερθούν σαν «πληρωμές» στο «Ταμειακό».

Στο σημείο αυτό ολοκληρώνεται η κατάρτιση του προγραμματισμού των χρηματικών μέσων, αθροίζονται όλες οι εισπράξεις από κάθε πηγή και όλες οι πληρωμές σε κάθε κατεύθυνση και «εξάγονται» τα τελικά υπόλοιπα κατά μήνα και ανακεφαλαιωτικά που είναι όλα τους θετικά, γιατί βεβαίως τώρα πια δεν υπάρχει σε κανένα μήνα έλλειμμα.

Αυτό σημαίνει ότι επιτεύχθηκε ο σκοπός του προγραμματισμού των χρηματικών μέσων, και ολοκληρώθηκε η σχετική διαδικασία. Απομένει μόνο ο λογισμός των προγραμμάτων που καταρτίστηκαν και που θα αναπτυχθεί αμέσως παρακάτω, στη Λογιστική Παρεμβολή «Β» που ακολουθεί.

Ο ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΕΜΒΟΛΗ Β

Στην «ΠΑΡΕΜΒΟΛΗ Α» παραπάνω, είπαμε ότι ο λογισμός των προγραμμάτων της επιχειρηματικής κυκλοφορίας γίνεται σε τρεις φάσεις, όπως άλλωστε και η κατάρτιση αυτών των προγραμμάτων. Και αναπτύξαμε ακόμη εκεί, την πρώτη φάση αυτής της διαδικασίας λογισμού των προγραμμάτων.

Τώρα, μετά τη συγκρότηση του προγραμματισμού των χρηματικών μέσων, είναι ανάγκη να λογιστούν τα σχετικά προγράμματα, ώστε να συμπληρωθεί αυτός ο λογισμός κατά τούτο, και να προκύψουν τα αναγκαία δεδομένα για να συγκροτηθεί ο προγραμματισμός των αποτελεσμάτων.

Ένας λογισμός, που συνιστά τη δεύτερη φάση λογισμού των προγραμμάτων γενικά.

Ο λογισμός αυτός, σε επίπεδο ομάδων λογαριασμών προκαλεί μια κίνηση, τη μεταβίβαση δηλαδή αξιών που κατέχει η επιχείρηση, προκειμένου να διακανονίσει / εξοφλήσει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της. Όμως επειδή κάτω από αυτή την απλή κίνηση, κινείται μια ολόκληρη διαδικασία βαθμιαίας ρευστοποίησης και τελικά μεταβίβασης αξιών, μια διαδικασία που αποτυπώνεται σε περισσότερα προγράμματα, με ειδικά στοιχεία και αποστολή το καθένα, θα αναπτυχθεί εδώ ο λογισμός των προγραμμάτων αυτών σε επίπεδο δευτεροβάθμιου λογαριασμού με σκοπό την καλύτερη κατανόηση σχετικής διαδικασίας.

Ο λογισμός αυτός λοιπόν, από την άποψη της ημερολογιακής ανάπτυξης και με βάση τα σχετικά προγράμματα θα περιλάβει τις παρακάτω εγγραφές για καθένα πρόγραμμα.

ΤΟ ΕΤΗΣΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ - ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟΥ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ προκαλεί τις παρακάτω εγγραφές:

- Χρέωση του λογαριασμού 38.00 Ταμείο και πίστωση του λογαριασμού των Επιταγών Εισπρακτέων (στοιχείο ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΕΣ).
- Χρέωση του λογαριασμού 38.00 Ταμείο και πίστωση του λογαριασμού 31.00 Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο (στοιχείο ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΕΣ).
- Χρέωση του λογαριασμού 31.02 «Γραμμάτια στις Τράπεζες σε Εγγύηση» και πίστωση του λογαριασμού 31.00 «Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο»
- Χρέωση του λογαριασμού 52 «Τράπεζες Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων» και πίστωση του λογαριασμού 31.02 «Γραμμάτια στις Τράπεζες σε εγγύηση»
- Χρέωση του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο», με πίστωση του λογαριασμού 52 «Τράπεζες Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων» (χρηματοδότηση συμβάσεων πωλήσεων).

- Χρέωση του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο», με πίστωση του λογαριασμού 52 «Τράπεζες Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων» (τραραπεζικός δανεισμός)
- Πίστωση του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο», με χρέωση του λογαριασμού 52 «Τράπεζες Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων» (εξόφληση χρηματοδότησης συμβάσεων πωλήσεων)
- Πίστωση του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο», με χρέωση του λογαριασμού 52 «Τράπεζες Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων»

ΤΟ ΕΤΗΣΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ προκαλεί τις παρακάτω εγγραφές:

- Χρέωση του λογαριασμού 50 «Προμηθευτές» με πίστωση του λογαριασμού 31.00 «Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο» και του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο».
- Χρέωση των λογαριασμών 51. «Γραμμάτια πληρωτέα»
52. «Τράπεζες Λογ/σμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων» 54.
«Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη» 55. «Ασφαλιστικοί οργανισμοί».
με πίστωση του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο»

Με τις παραπάνω εγγραφές, θα συμπληρωθεί σε αυτή τη (δεύτερη) φάση η καθολική ενημέρωση των λογαριασμών, όπως παρακάτω. Οι λογαριασμοί αξιών :

31.00 «Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο»

31.01 «Γραμμάτια στις Τράπεζες για είσπραξη»

31.02 «Γραμμάτια στις Τράπεζες σε εγγύηση»

33.94 «Επιταγές Εισπρακτέες» και

38.00 «Ταμείο»

Βρίσκονται πιστωμένοι με τα ποσά που σχηματίστηκαν για τον καθένα τους, στο ΕΤΗΣΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ , με αντίστοιχη ισόποση χρέωση των λογαριασμών υποχρεώσεων που έτσι βρίσκονται χρεωμένοι.

Βέβαια, και οι λογαριασμοί των αξιών έχουν δεχθεί (σαν μόδα εξεταζόμενοι) εσωτερικές χρεοπιστώσεις προκειμένου οι διάφορες μορφές

αξιών, να μετατραπούν σε άλλες μορφές με υψηλότερο δείκτη ρευστότητας ή και σε μετρητά. Τώρα, μετά το λογισμό δηλαδή των προγραμμάτων διακίνησης των χρηματικών μέσων και όπως δείχνουν και , οι λογαριασμοί κατά ομάδες έχουν δεχθεί ανακεφαλαιωτικά τις παρακάτω κινήσεις :

- Οι λογαριασμοί των εσόδων βρίσκονται πιστωμένοι με τα προγραμματισμένα έσοδα, λείπει όμως η χρέωσή τους γιατί εξαρτάται από το πρόγραμμα αποτελεσμάτων που δεν έχει ακόμα καταρτιστεί.
- Οι λογαριασμοί απαιτήσεων βρίσκονται χρεωμένοι με τις απαιτήσεις που προκύψαν από τα προγράμματα εσόδων και πιστωμένοι με τις κατηγορίες και τα ποσά τις αξίες που περιείχε το «πρόγραμμα ρευστοποίησης εσόδων».
- Οι λογαριασμοί αξιών βρίσκονται χρεωμένοι με τις κατηγορίες και τα ποσά τις αξίες που περιείχε το «πρόγραμμα ρευστοποίησης εσόδων» και πιστωμένοι με τις κατηγορίες και τα ποσά τις αξίες που δόθηκαν για να καλυφθούν οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις με βάση το πρόγραμμα χρηματικών μέσων.
- Οι λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων βρίσκονται πιστωμένοι με τις υποχρεώσεις που προκύψαν από τα προγράμματα διακανονισμού των αγορών και των εξόδων και χρεωμένοι με τις κατηγορίες και τα ποσά τις αξίες που με βάση τα προγράμματα διαχείρισης αξιών, δόθηκαν για να καλυφθούν οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.
- Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων της πρώτης ομάδας βρίσκονται χρεωμένοι με τα ποσά που περιείχε το πρόγραμμα αγορών και πιστωμένοι με τα ποσά των αναλώσεων υλικών που περιείχε το πρόγραμμα παραγωγής. Οι λογαριασμοί της δεύτερης ομάδας βρίσκονται χρεωμένοι με το κόστος των προϊόντων που παράχθηκαν, αλλά δεν έχουν πιστωθεί, διότι η πίστωσή τους περιέχεται στο πρόγραμμα αποτελεσμάτων που δεν έχει καταρτιστεί ακόμη.
- Οι λογαριασμοί των εξόδων βρίσκονται χρεωμένοι με τα ποσά που περιείχαν τα σχετικά προγράμματα και πιστωμένοι μερικά με το

κομμάτι εκείνο των εξόδων που αναφέρεται στο πρόγραμμα παραγωγής (δαπάνες κόστους). Η υπόλοιπη πίστωσή τους, θα προκύψει από το πρόγραμμα αποτελεσμάτων, που δεν έχει ακόμη καταρτιστεί.

- Οι λογαριασμοί **κόστους παραγωγής** βρίσκονται **χρεωμένοι** με την αξία των υλικών και των δαπανών που αναλώθηκαν για να παραχθούν τα προϊόντα και **πιστωμένοι** με το κόστος των προϊόντων που παράχθηκαν.

Μετά από το λογισμό , που μ' αυτόν ολοκληρώθηκε σ' αυτή τη δεύτερη φάση λογισμού η διακίνηση των «λογαριασμών της περιουσίας» (ενεργητικού και παθητικού), υπάρχουν όλα τα δεδομένα, αλλά και η ανάγκη να καταρτιστεί ο προγραμματισμός των αποτελεσμάτων. Ο προγραμματισμός, που θα διακινήσει και θα «τακτοποιήσει» τους «λογαριασμούς της κυκλοφορίας» (έσοδα-έξοδα) και αποθεμάτων, τους μόνους που απομένουν για «τακτοποίηση». Με το λογισμό και αυτού του τελευταίου προγραμματισμού της επιχειρηματικής κυκλοφορίας στην επόμενη (τρίτη) φάση, θα ολοκληρωθεί ο προγραμματισμός αυτός και θα δημιουργηθούν τα δεδομένα για να προχωρήσουμε στον προγραμματισμό της περιουσίας.

4.4 Ο ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Αφετηρία του επιχειρηματικού προγραμματισμού και τέρμα της επιχειρηματικής δράσης, είναι το οικονομικό αποτέλεσμα. Το μέγεθος αυτό δεν παράγεται ειδικά από μια επιχειρηματική λειτουργία. Προκύπτει σαν γενική συνέπεια της καθολικής επιχειρηματικής δράσης, σαν τελικό καταστάλαγμα από τη λειτουργία όλων των επιμέρους παραγόντων αυτής της δράσης, έτσι όπως οι παράγοντες αυτοί λειτούργησαν, στην περίοδο που έληξε, σ' αυτήν δηλαδή που αφορά το αποτέλεσμα. Τέλος υπεύθυνος για την όποια διαμόρφωση αυτού του αποτελέσματος, αρνητική ή θετική, ικανοποιητική ή όχι, είναι ο υπεύθυνος για το σύνολο της επιχειρηματικής δράσης, δηλαδή η Γενική Διεύθυνση.

Προγραμματιστικά, η Γενική Διεύθυνση αναλαμβάνει απέναντι στον επιχειρηματία την ευθύνη να πραγματοποιηθεί ένα αποτέλεσμα-στόχος, που είναι όρος καθοριστικός για τη λειτουργία της επιχείρησης στο σύνολο της και μέσω του προγραμματισμού, προσδιορίζει τις «τιμές» σ' αυτές που πρέπει να κινηθούν όλοι οι παράγοντες της επιχείρησης, μέσα στην περίοδο που προγραμματίζεται. Όταν καταρτίζεται το πρόγραμμα των αποτελεσμάτων λοιπόν, οι παράγοντες αυτοί έχουν ήδη προσδιοριστεί στα καθ' έκαστα επιχειρηματικά προγράμματα, όπου καθορίστηκαν επίσης και οι «τιμές» σ' αυτές που πρέπει να λειτουργήσουν, έτσι ώστε να οδηγήσουν αναγκαία στο αποτέλεσμα-στόχο. Αυτό που μένει να διαπιστωθεί είναι αν ο συνδυασμός όλων αυτών των παραγόντων σ' αυτές τις «τιμές» οδηγεί πράγματι σ' αυτό το αποτέλεσμα.

Σαν πρόγραμμα αποτελεσμάτων λοιπόν, πρέπει να εννοούμε τον τελικό συνδυασμό όλων των κατηγοριών οικονομικών μεγεθών που υπάρχουν προσδιορισμένα μέσα στα ειδικά επιχειρηματικά προγράμματα και που μετά την «ΠΑΡΕΜΒΟΛΗ Β», εξακολουθούν να έχουν υπόλοιπα, που οδηγούν στη διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος (έσοδα - κόστος πωλημένων - μικτό κέρδος - δαπάνες), έτσι ώστε από την παράθεση αυτή να προκύπτει το αποτέλεσμα, σαν μαθηματικό μέγεθος.

Είναι φανερό ύστερα από την παραπάνω ανάλυση, ότι το πρόγραμμα αποτελεσμάτων αποτελεί ειδική κατηγορία, σαν ένα πρόγραμμα

τελικής κατάληξης του προγραμματισμού της επιχειρηματικής κυκλοφορίας και της ρευστότητάς της. Πρόγραμμα που επαληθεύει ότι η επιχειρηματική πορεία έτσι όπως αποτυπώθηκε πάνω στα επιχειρηματικά προγράμματα και που αρχικός της όρος στάθηκε το αποτέλεσμα-στόχος, στο τέρμα της οδηγεί στο στόχο αυτό.

Για το λόγο αυτό το πρόγραμμα αποτελεσμάτων, κατασκευάζεται τελευταίο από όλα τα επιχειρηματικά προγράμματα. Το πρόγραμμα αποτελεσμάτων αποτελεί την έσχατη επιστημονική κρίση, για το αν η επιχειρηματική δράση έτσι όπως προγραμματίστηκε, οδηγεί είτε στο αποτέλεσμα-στόχο (ή και σε άλλους στόχους, αν και καθόσον είχαν τεθεί) είτε στο μέγιστο αποτέλεσμα με τα υπάρχοντα μέσα. Με άλλα λόγια αν η προδιαγραφή της επιχειρηματικής δράσης ήταν με επιστημονικά κριτήρια, η οικονομικότερη από την πλευρά της περιουσιακής κυκλοφορίας.

Συνεπώς, το πρόγραμμα αποτελεσμάτων, δεν οδηγεί απλά σε μια διαπίστωση, αλλά σ' ένα κριτικό συμπέρασμα, που μπορεί να δώσει αφορμή (και συνήθως δίνει) , για ένα μερικό ή ολικό αναπρογραμματισμό, είτε για να επιδιωχθεί ένα καλύτερο αποτέλεσμα με μια σωστότερη προδιαγραφή της επιχειρηματικής λειτουργίας, είτε για να επιδιωχθεί μια επιχειρηματική πρωτοβουλία (π .χ . αναδιάρθρωση) που θα ήταν οικονομικά συμφέρουσα (με επιχειρηματικά κριτήρια).

Το πρόγραμμα αποτελεσμάτων είναι η προγραμματική αποτύπωση του λογαριασμού «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ», έτσι όπως προκύπτει από την προγραμματική προδιαγραφή της επιχειρηματικής λειτουργίας στη χρήση που προγραμματίζεται. Συνεπώς το περιεχόμενο και η διάταξη αυτού του προγράμματος, είναι ίδια με το περιεχόμενο και τη διάταξη του λογαριασμού αυτού .

Ειδικότερα στο πρόγραμμα αποτελεσμάτων περιλαμβάνονται τα πιο κάτω μεγέθη με τη σειρά που εδώ αναφέρονται:

- **Ο κύκλος εργασιών** για την περίοδο σ' αυτήν που αναφέρεται το πρόγραμμα.

Ο κύκλος εργασιών (Κ. Ε .), είναι εκείνος που αναφέρεται στο πρόγραμμα πωλήσεων σαν «καθαρός», δηλαδή η συνολική τιμολογιακή αξία, μειωμένη κατά τους έμμεσους φόρους και τις εκπτώσεις , όπως

λογιστικά εμφανίζεται σαν υπόλοιπο στους σχετικούς λογαριασμούς της ομάδας 7 (μετά την «ΠΑΡΕΜΒΟΛΗ Β»).

- **Το κόστος των πωλημένων**, το κόστος δηλαδή της ποσότητας και του είδους των προϊόντων που αντιστοιχούν στα έσοδα της περιόδου που προγραμματίστηκε.

Όπως είναι γνωστό το κόστος των πωλημένων θα προκύψει από την (προγραμματική) αποθήκη, με τους κανόνες αποτίμησης την πραγματική επιχειρηματική δράση ακολουθεί, και στον απολογισμό της χρήσης πρόκειται να ακολουθήσει, η επιχείρηση τούς λοιπόν τους κανόνες, προσδιορίζεται το κόστος της μονάδας του έτοιμου προϊόντος, ένα κόστος που πολλαπλασιάζεται με τον αριθμό των μονάδων προϊόντων που προγραμματίστηκε να πωληθούν, στην τοπική και χρονική διασπορά που προγραμματίστηκε και στους τυχόν επιθυμητούς συνδυασμούς.

- **Το μικτό κέρδος** σαν διαφορά ανάμεσα στα «καθαρά έσοδα» και το «κόστος των πωλημένων».

- **Οι μεταβλητές δαπάνες διάθεσης**, δηλαδή οι δαπάνες που είναι απαραίτητες (πραγματικά και συμβατικά: μεταφορικό, φορτοεκφορτωτικά, προμήθειες αντιπροσώπων κ.λ. π.), για να πραγματοποιηθεί η πώληση μιας μονάδας προϊόντος και για το σύνολο τις μονάδες τα προϊόντα που οι πωλήσεις τους περιλαμβάνονται στο πρόγραμμα.

Εξυπακούεται βέβαια, ότι οι δαπάνες αυτές θα ακολουθήσουν τη «διασπορά» που ακολούθησαν τα έσοδα και το κόστος πωλημένων, αφού για να πραγματοποιηθούν αυτά τα συγκεκριμένα έσοδα έγιναν αυτές οι δαπάνες και σε συνάρτηση με τις μονάδες τα προϊόντα που πουλήθηκαν, διαμορφώθηκαν.

- **Το περιθωριακό κέρδος**, σαν διαφορά ανάμεσα στο «μικτό κέρδος» και τις «μεταβλητές δαπάνες διάθεσης».
- **Οι σταθερές δαπάνες**, δηλαδή οι δαπάνες που είναι απαραίτητες για να λειτουργήσει ο διοικητικός μηχανισμός της επιχείρησης, έτσι όπως ο μηχανισμός αυτός εκφράζεται σε οργανωτικές επιχειρηματικές μονάδες. Συνεπώς οι δαπάνες αυτές είναι καταταγμένες κατά αντικείμενο που υπηρετούν και συγκεκριμένα σαν δαπάνες:

Διοίκησης: Σ' αυτή την κατηγορία περιλαμβάνονται οι Δαπάνες της Γενικής Διεύθυνσης και του λοιπού διοικητικού μηχανισμού της επιχείρησης, δηλαδή εκτός από τη Γενική Διεύθυνση, των Διευθύνσεων: Οικονομικής, Διοικητικής και Εφοδιασμού.

Διάθεσης: είναι οι δαπάνες για τη λειτουργία του μηχανισμού της Διεύθυνσης Πωλήσεων .

Χρήματος: Σ' αυτή την κατηγορία περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες για το χρηματικό εφοδιασμό της επιχείρησης (τόκοι, προμήθειες, εισπρακτικά, κατάρτιση δαν. συμβάσεων κ .λ π.). Οι δαπάνες αυτές δεν είναι βέβαια αμιγώς σταθερές .Καταγράφονται εντούτοις μαζί με τις σταθερές, επειδή στο σύνολό τους (εφ' όσον και καθ' όσον είναι «δεδουλευμένες»),θα εκπέσουν από τα αποτελέσματα της χρήσεως, και δεν θα θεωρηθούν σαν ενσωματωμένες στην αξία των παραχθέντων , για να μοιραστούν τυχόν μεταξύ πωλημένων και «μενόντων». Θα ακολουθήσουν συνεπώς τη νομοτέλεια των σταθερών δαπανών .

- **Το κέρδος προ αποσβέσεων**, σα διαφορά ανάμεσα στο περιθωριακό κέρδος και τις σταθερές δαπάνες .
- **Οι αποσβέσεις**, εκείνες που δεν μπήκαν είτε σαν κατηγορίες, είτε σαν ποσά, στο κόστος της παραγωγής ή των άλλων επιχειρηματικών λειτουργιών και τέλος,
- **Το καθαρό κέρδος**, σα διαφορά ανάμεσα στο κέρδος προ αποσβέσεων και τις αποσβέσεις.

Στο σημείο αυτό συνήθως σταματάει η ανάλυση του αποτελέσματος, παραλείπεται δηλαδή η σύνταξη προγραμματικού λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΕΩΣ». Από τη μια μεριά γιατί η πιο πέρα τύχη του κέρδους, δηλαδή η διανομή του, δεν αποτελεί έργο του μηχανισμού της επιχείρησης, αλλά είτε είναι υποχρεωτική (φόροι),είτε εξαρτάται από τις αποφάσεις του επιχειρηματία (αυτοχρηματοδότηση, διανομή). Από την άλλη μεριά, γιατί, στα βραχύχρονα αποτελέσματα, το σύνολο τα κέρδη απασχολούνται μέσα στην επιχείρηση και τροφοδοτούν την επιχειρηματική κυκλοφορία χωρίς διάκριση. Αυτό βέβαια συμβαίνει γιατί η τύχη του κέρδους καθορίζεται μια φορά το χρόνο, στο τέλος της επιχειρηματικής χρήσης.

Αυτή είναι η κάθετη διάταξη του προγράμματος των αποτελεσμάτων, που καλύπτει τις ανάγκες μιας μόνο εκμετάλλευσης.

Αν όμως υπάρχουν περισσότερες εκμεταλλεύσεις, τότε είναι φανερό ότι θα πρέπει για κάθε μια από αυτές να συνταχθεί ένα χωριστό πρόγραμμα αποτελεσμάτων, που όμως θα σταματάει αναγκαστικά στο επίπεδο του «περιθωριακού κέρδους», αφού οι σταθερές δαπάνες καλύπτουν το σύνολο την επιχείρηση και συνεπώς είναι άγνωστες για κάθε μια εκμετάλλευση χωριστά. Γι' αυτό, στις περιπτώσεις που υπάρχουν περισσότερες από μια εκμεταλλεύσεις, συνηθίζεται το πρόγραμμα αποτελεσμάτων να αναλύεται οριζόντια σε στήλες, μία για κάθε εκμετάλλευση και μία για το σύνολο την επιχείρηση.

Ο ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΕΜΒΟΛΗ Γ

Ο λογισμός του προγραμματισμού των αποτελεσμάτων, η ολοκλήρωση του λογισμού της κυκλοφορίας και η μετάβαση στον προγραμματισμό της περιουσίας.

Λογισμός του προγράμματος αποτελεσμάτων δεν σημαίνει τίποτε άλλο παρά το σχηματισμό, τη συγκρότηση των λογαριασμών που στη λογιστική θεωρία φέρονται ως «λογαριασμοί κυκλοφορίας». Τέτοιοι λογαριασμοί μπορούν να συγκροτηθούν για οποιουσδήποτε συνδυασμούς των παραγόντων αυτής της δράσης. Ειδικότερα και σύμφωνα με την ανάπτυξη που ακολουθήσαμε στα προγράμματα εσόδων και μεταβλητών δαπανών διάθεσης, τέτοιοι λογαριασμοί κυκλοφορίας θα μορφοποιηθούν επιλεκτικά, με άξονες τον τόπο πώλησης, την κατηγορία του προϊόντος και το χρόνο. Θα καταρτιστούν όμως «υποχρεωτικά» (με κριτήριο το χρόνο), κάθε μήνα, προκειμένου να «εξαχθούν» τα βραχύχρονα προγραμματικά αποτελέσματα και να καταρτιστούν οι μηνιαίοι προγραμματικοί ισολογισμοί.

Πρόκειται λοιπόν εδώ, για μια λογιστική συγκέντρωση σε ενιαίους λογαριασμούς των συνιστωσών του αποτελέσματος:

Κόστους πωλημένων -εσόδων από πωλήσεις και μεταβλητών

δαπανών διάθεσης, ώστε από τους λογαριασμούς αυτούς να προκύψει το μικτό κέρδος κατά εκμετάλλευση.

Στη συνέχεια θα πρέπει (σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του Γ.Λ.Σ.) να μεταφερθούν στον προβλεπόμενο λογαριασμό οι δαπάνες που δεν

μετέχουν στον προσδιορισμό του μικτού κέρδους και επόμενα οι δύο αυτές συνιστώτες του αποτελέσματος δηλαδή τόσο το μικτό κέρδος όσο και οι εκτός αυτού δαπάνες στον προβλεπόμενο λογαριασμό, για να προσδιοριστεί το καθαρό αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης.

Στη λύση που εδώ ακολουθούμε, στη θέση του λογαριασμού που υποδέχεται τα στοιχεία που προσδιορίζουν το μικτό κέρδος, μπήκε ο τριτοβάθμιος 80.00.01 «Μικτό Κέρδος Εκμετάλλευσης», που ανήκει στο δευτεροβάθμιο 80.00 «Γενική Εκμετάλλευση» και που επισημαίνεται ότι, θα πρέπει να αναλυθεί σύμφωνα με τη διάρθρωση που έχουν τα προγράμματα εσόδων, σε τρεις ακόμη βαθμούς, προκειμένου να καλυφθούν οι ανάγκες του προγραμματισμού και ελέγχου στους τρεις βασικούς όρους (τόπος - χρόνος - είδος) που λειτουργούν εδώ.

Με δεδομένο εντούτοις, ότι το στοιχείο χρόνος ενυπάρχει και λειτουργεί χωρίς να καταλαμβάνει ένα βαθμό λογαριασμού, έπεται ότι χρειάζονται μόνο δύο επίπεδα λογαριασμών για να καλυφθούν πλέον οι εναπομείναντες δύο μόνον παράγοντες, δηλαδή ο τόπος και το είδος. Εξυπακούεται βέβαια ότι η επιλογή του στοιχείου που θα παρακολουθείται σε κάθε βαθμό λογαριασμού, καθώς και η ανάπτυξη και διάρθρωση των λογαριασμών αυτών εναπόκειται στην επιλογή της επιχείρησης. Παραθέτουμε όμως παρακάτω ένα υπόδειγμα για γνώση. Στο υπόδειγμα αυτό, ο τρίτος βαθμός χρησιμοποιείται για να προσδιορίζεται η περιοχή (τόπος), ο τέταρτος, η κατηγορία των προϊόντων (είδος) και ο πέμπτος για το ειδικό προϊόν.

80.01.00 Μικτό Κέρδος Εκμετάλλευσης Α (Περιοχή)

80.01.00.00 Μικτό Κέρδος Εκμετάλλευσης Κατηγορίας

Προϊόντων Ψ

80.01.00.00.00 Μικτό Κέρδος Εκμετάλλευσης Προϊόντος Ψ1

80.01.00.00.01 Μικτό Κέρδος Εκμετάλλευσης Προϊόντος Ψ2

80.01.00.00.02 Μικτό Κέρδος Εκμετάλλευσης Προϊόντων Ψ3

80.01.01 Μικτό Κέρδος Εκμετάλλευσης Β (Περιοχή)

80.01.01.00 Μικτό Κέρδος Εκμετάλλευσης Κατηγορίας

Προϊόντων Ψ

80.01.01.00.00 Μικτό Κέρδος Εκμετάλλευσης Προϊόντος Ψ1

80.01.01.00.01 Μικτό Κέρδος Εκμετάλλευσης Προϊόντος Ψ2

80.01.01.00.02 Μικτό Κέρδος Εκμετάλλευσης Προϊόντων Ψ3

Με βάση αυτή τη δόμηση του λογαριασμού, μπορεί να τοποθετηθεί σ' οποιοδήποτε βαθμό λογαριασμού οποιοσδήποτε από τους δύο παραπάνω όρους (τόπος -είδος), σε μια κατάταξη όπου πάντως ισχύει ο περιορισμός: Στον ίδιο βαθμό λογαριασμού να εικονίζεται ο ίδιος πάντα όρος και βαθμός ανάλυσης.

Θυμίζουμε ότι αυτή εδώ η «ΠΑΡΕΜΒΟΛΗ Γ» στοχεύει να αποτυπώσει λογιστικά, τον προγραμματισμό των αποτελεσμάτων που σύμφωνα και με όσα είπαμε παραπάνω περιλαμβάνει τις παρακάτω κινήσεις:

- Μεταφορά των εσόδων, στους λογαριασμούς κυκλοφορίας.
- Μεταφορά στους ίδιους λογαριασμούς, του κόστους πωλημένων.
- Μεταφορά από τους λογαριασμούς κυκλοφορίας στους λογαριασμούς αποτελέσματος, του μικτού κέρδους.
- Μεταφορά από τους οικείους λογαριασμούς, των (μη προσδιοριστικών του μικτού κέρδους) δαπανών, στους λογαριασμούς αποτελέσματος.

Διατυπώνονται τώρα, οι λογιστικές εγγραφές που προκύπτουν από τον προγραμματισμό των αποτελεσμάτων, που αποτελούν το περιεχόμενο, αυτής εδώ της «ΠΑΡΕΜΒΟΛΗΣ Γ» και που είναι οι παρακάτω:

- Χρέωση των λογαριασμών εσόδων και μεταφορά τους στην πίστωση των λογαριασμών του μικτού κέρδους των εκμεταλλεύσεων.
- Πίστωση των λογαριασμών της δεύτερης ομάδας των αποθεμάτων (21 και 22) έτοιμων και ημιτελών προϊόντων, με το κόστος πωλημένων και μεταφορά στη χρέωση των λογαριασμών του μικτού κέρδους των εκμεταλλεύσεων .
- Χρέωση των λογαριασμών του μικτού κέρδους των εκμεταλλεύσεων με το μικτό κέρδος και μεταφορά στην πίστωση του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως.
- Χρέωση του λογαριασμού έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων με τις δαπάνες αυτής της κατηγορίας και πίστωση των λογαριασμών αυτών των δαπανών.

- Χρέωση των λογαριασμών του μικτού κέρδους των εκμεταλλεύσεων με τα έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων και πίστωση του λογαριασμού έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων.

Με τις εγγραφές λοιπόν αυτής εδώ της «ΠΑΡΕΜΒΟΛΗΣ Γ» ολοκληρώθηκε ο λογισμός των προγραμμάτων της επιχειρηματικής κυκλοφορίας και όλοι οι λογαριασμοί αυτής της κυκλοφορίας είναι «κλεισμένοι» με εξαίρεση το λογαριασμό 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ (που το υπόλοιπό του αποτελεί συμπληρωματικό μέγεθος της «Καθαρής θέσης»).

Ολοκληρώθηκε με την παραπάνω τρίτη φάση «ΠΑΡΕΜΒΟΛΗ Γ», ο προγραμματισμός και ο λογισμός του προγραμματισμού της επιχειρηματικής κυκλοφορίας. Πράγμα που σημαίνει πρακτικά ότι η επιχείρηση απόκτησε, από προγραμματική άποψη, ένα σύστημα από προγράμματα που ορίζουν την επιχειρηματική κυκλοφορία για τη χρήση που προγραμματίστηκε και απόκτησε ακόμη, από λογιστική άποψη, δώδεκα μηνιαία «γενικά καθολικά» με την κίνηση (χρέωση -πίστωση) και τη θέση (υπόλοιπο) όλων των λογαριασμών της περιουσίας και όπου, μετά το λογισμό και της τρίτης παραπάνω φάσης «ΠΑΡΕΜΒΟΛΗ Γ» βρίσκονται «κλεισμένοι» όλοι οι λογαριασμοί των στοιχείων της κυκλοφορίας (έσοδα - έξοδα) και εμφανίζονται με υπόλοιπα μόνο οι λογαριασμοί της περιουσίας.

Εξασφαλίστηκαν έτσι, όλα όσα επιδιώχθηκαν με το λογισμό των προγραμμάτων της κυκλοφορίας, δηλαδή:

α. Επαληθεύτηκε εσωλογιστικά, που σημαίνει με τη βεβαιότητα της μαθηματικής αλληλουχίας, η διασύνδεση των προγραμμάτων και η κατάληξή τους στο προγραμματισμένο οικονομικό αποτέλεσμα και

β. προκύψαν με την ίδια νομοτέλεια (α) και στον ίδιο βαθμό αξιοπιστίας, οι αναγκαίες προϋποθέσεις (υπόλοιπα των λογαριασμών της περιουσίας), για να πραγματοποιηθεί ο άλλος μεγάλος " στόχος του επιχειρηματικού προγραμματισμού, δηλαδή ο προγραμματισμός της επιχειρηματικής περιουσίας.

Επισημαίνεται πάντως ότι ο λογισμός της τρίτης αυτής φάσης, πως αναπτύχθηκε παραπάνω, στηρίχτηκε στο δεδομένο ότι, δεν λειτουργεί στην (υποδειγματική μας) επιχείρηση Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης και ότι συνεπώς οι λογιστικές αποτυπώσεις για να προσδιοριστεί: το κόστος

των παραγμένων , των πωλημένων και τελικά το αποτέλεσμα από τις πωλήσεις (προϊόντων και υπηρεσιών), διατυπώνονται στα πλαίσια της Γενικής Λογιστικής.

Μέσα σ' αυτά τα πλαίσια λοιπόν , ο λογαριασμός **80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης** αναλύθηκε σε δύο τριτοβάθμιους :

α. 80.00.00 Λογαριασμός Κόστους Παραγμένων που χρεώθηκε με το σύνολο των δαπανών της παραγωγής (με πίστωση των λογαριασμών των πρώτων υλών κ. λ π. της ομάδας 2 και των εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6) και πιστώθηκε με το κόστος των παραγμένων (με χρέωση των λογαριασμών των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων της ομάδας 2) .

β. 80.00.01 Λογαριασμός Μικτού Κέρδους Εκμεταλλεύσεων, που χρεώθηκε με το κόστος των πωλημένων έτοιμων και ημιτελών προϊόντων (με πίστωση των λογαριασμών αυτών των προϊόντων στην ομάδα 2) και πιστώθηκε με τα έσοδα από τις πωλήσεις των ίδιων προϊόντων (με χρέωση των ανάλογων λογαριασμών της ομάδας 7) .

Έτσι, στον τελευταίο αυτό τριτοβάθμιο λογαριασμό (80.00.01) πρόκυψε το μικτό κέρδος από τις πωλήσεις. Από δω και πέρα η λογιστική πορεία για να φτάσουμε στο τελικό αποτέλεσμα, είναι αυτή που αναφέρεται στο Ε .Γ .Λ .Σ.

Βέβαια περιοριστήκαμε στις βασικές κινήσεις που αναφέρονται στα οικονομικά μεγέθη που θεωρούνται δεδομένα (80.01 -80.02 -80.03) και φτάσαμε στο τελικό αποτέλεσμα (86) παραλείποντας τις λογιστικές κατηγορίες που δεν είναι πάντοτε δεδομένες. Αυτό έγινε για να είναι λιτότερη και συνεπώς σαφέστερη η πορεία των σχετικών εγγραφών .Για τον ίδιο άλλωστε λόγο, αλλά και κυρίως επειδή η λειτουργία Αναλυτικής Λογιστικής της Εκμετάλλευσης είναι εξειδικευμένη περίπτωση, η ανάπτυξη της λογιστικής των αποτελεσμάτων παραπάνω βασίστηκε στην απουσία της Α .Λ .Ε.

4.5 Ο ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

4.5.1 Ο προγραμματισμός της περιουσίας

Είναι γνωστό ότι, η επιχειρηματική περιουσία βρίσκεται σε μια συνεχή κίνηση, που πραγματοποιείται σε τρεις φάσεις και παίρνει τρεις διαφορετικές μορφές. Πρώτη φάση αποτελεί η συναλλαγή της αγοράς όπου η επιχείρηση δίνοντας αγοραστική δύναμη, παίρνει τις πραγματικές προϋποθέσεις της παραγωγής της (παραγωγικά μέσα, ύλες, εργασία, ενέργεια και υπηρεσίες). Μια φάση που εκφράζεται με τη μορφή του εξόδου. Τη δεύτερη αποτελεί ο , μετασχηματισμός αυτών των προϋποθέσεων σε πραγματικές παραγωγικές συνέπειες (προϊόντα, υπηρεσίες, έργο). Μια φάση , που εκφράζεται με τη μορφή της δαπάνης (ανάληψης). Την τρίτη , τέλος φάση αποτελεί η συναλλαγή της πώλησης, όπου η επιχείρηση δίνοντας στην αγορά την πραγματική της παραγωγική συνέπεια, αποχτάει από την αγορά την ανάλογη αγοραστική δύναμη, για να επαναλάβει το κύκλωμα αυτό από την αρχή και συνεπώς να επαναλάβει την παραγωγή του κέρδους της. Μια φάση που εκφράζεται με τη μορφή του εσόδου.

Αυτή είναι με λίγα λόγια η επιχειρηματική κυκλοφορία, η κίνηση δηλαδή, η δυναμική έκφραση της επιχειρηματικής περιουσίας. Μια κίνηση που κατά τη διάρκειά της, ένα κομμάτι από την , επιχειρηματική περιουσία αλλάζει συνεχώς και μορφή και μέγεθος .Αυτό όμως σημαίνει σύγχρονα ότι ένα άλλο κομμάτι της ίδιας περιουσίας, στέκει ακίνητο έξω από αυτή τη δυναμική, γιατί κάθε κομμάτι βγαίνει από την κάθε φάση αυτής της κυκλοφορίας παράλληλα την κάθε στιγμή κάτι είναι έτοιμο να μπει, σε κάθε της ίδιας κυκλοφορίας, επειδή αποτελεί διαθέσιμη προϋπόθεση .

Από μια πρώτη προσέγγιση φαίνεται ότι το οικονομικό αποτέλεσμα προέρχεται και είναι συνάρτηση και συνέπεια από την κίνηση της επιχειρηματικής περιουσίας, αυτού του κομματιού δηλαδή που πράγματι την κάθε στιγμή αλλάζει και μορφή και (συνολικό) μέγεθος. Και αυτό είναι αλήθεια. Όμως το κομμάτι της επιχειρηματικής περιουσίας που βρίσκεται στην κυκλοφορία δεν είναι, ούτε φυσικά θα μπορούσε να είναι, το μόνο που παράγει το οικονομικό αποτέλεσμα. Διότι βέβαια, και η μη κινούμενη, η «εν

στάση» επιχειρηματική περιουσία, παράγει επίσης αν και αφανώς οικονομικό αποτέλεσμα. Η διαφορά στη σχέση της περιουσίας με το οικονομικό αποτέλεσμα, ανάμεσα στην «εν κυκλοφορία» και την «εν στάσει» επιχειρηματική περιουσία, έγκειται στην αμεσότητα και το προφανές της σύνδεσης της περιουσίας με το αποτέλεσμα.

Παρατηρούμε δηλαδή ότι η κινούμενη περιουσία σε κάθε ολοκλήρωση ενός επιχειρηματικού κυκλώματος (δραχμή -παραγωγικές προϋποθέσεις - παραγωγική συνέπεια -δραχμή) , καταλείπει ένα κέρδος, που είναι συνέπεια, της (με οικονομικούς όρους) κίνησής της. Αντίθετα ή έξω από το κύκλωμα αυτό περιουσία, δεν φαίνεται να παράγει οικονομικό αποτέλεσμα. Και αυτό συμβαίνει γιατί το οικονομικό αποτέλεσμα αυτού του κομματιού της επιχειρησιακής περιουσίας, διοχετεύεται και συγχωνεύεται μέσα στο αποτέλεσμα της κινούμενης περιουσίας. Και να γιατί:

Η «εν στάσει» περιουσία, αποτελεί την κάθε στιγμή τις διαθέσιμες προϋποθέσεις για να κινηθεί οικονομικά η περιουσία που κυκλοφορεί. Είναι όμως την ίδια στιγμή αυτή η «εν στάσει» περιουσία και ένα ακίνητο ποσό κεφάλαιο. Συνεπώς η περιουσία αυτή, σαν απαραίτητη προϋπόθεση της «εν κυκλοφορία» περιουσίας, συντελεί στην παραγωγή και την αύξηση του αποτελέσματος αυτής της κυκλοφορίας. Από την άλλη μεριά όμως σαν ακίνητο κεφάλαιο προκαλεί δαπάνη τόκων που μειώνει το ίδιο αυτό αποτέλεσμα. Παράγει συνεπώς ένα αποτέλεσμα, αλγεβρικό άθροισμα δύο όρων: της μείωσης του κόστους της κυκλοφορίας (αύξηση του αποτελέσματος) που προκαλεί, αλλά και της αύξησης της δαπάνης τόκων (μείωση του αποτελέσματος) που συνεπάγεται να γιατί υποστηρίζουμε ότι και η «εν στάσει» επιχειρηματική περιουσία παράγει αποτέλεσμα, όπως και η «εν κινήσει» και ότι η διαφορά έγκειται στην αμεσότητα και το «ευδιάκριτο» του αποτελέσματος κάθε φορά.

Υπάρχει όμως και η αντίδρομη σχέση. Το αποτέλεσμα δηλαδή που (φαινομενικά) παράγεται από την κυκλοφορία «στατικοποιείται» και προστίθεται στην «εν στάσει» περιουσία, όπου και ανακαλύπτεται σαν κατηγορία κεφαλαίων (στην ΚΘ) αυξάνοντας έτσι τα διαθέσιμα (ίδια) κεφάλαια.

Από την ανάλυση αυτή προκύπτουν τα παρακάτω συμπεράσματα:

α. Η «εν στάσει» επιχειρηματική περιουσία, σαν όρος της οικονομικής δράσης της επιχείρησης και σαν απασχολούμενο κεφάλαιο, επιδρά στη διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος και

β. Το αποτέλεσμα που παράγεται (φαινομενικά) από την «εν κινήσει» επιχειρηματική περιουσία συσσωρεύεται κατά τη διάρκεια της χρήσης σαν κεφάλαιο και επαυξάνει ισόποσα την «εν στάσει» περιουσία.

Επισημαίνονται συνεπώς, σοβαρές αλληλεπιδράσεις ανάμεσα στα δύο κομμάτια της επιχειρηματικής περιουσίας, καθόσον αφορά στο αποτέλεσμα από την καθόλου επιχειρηματική δράση, αλληλεπιδράσεις που απ' αυτές συνάγεται μια σημαντική οικονομική λειτουργία της «εν στάσει» περιουσίας.

Εξ άλλου σχεδόν πάντοτε ανιχνεύεται μια αντιοικονομική δομή στην «εν στάσει» περιουσία, είτε από ανεπαρκή έλεγχο της, είτε ακόμα και από πρόθεση, εκεί όπου οι διοικητικοί παράγοντες της επιχείρησης είτε από γνώση είτε από διαίσθηση, προσπαθούν με την αντιοικονομική λειτουργία αυτής της περιουσίας στον τομέα τους, να επιτύχουν ευκολότερα το έργο τους.

Αυτό όμως δεν είναι οικονομικά ανεκτό. Χρειάζεται να προγραμματίζεται η «εν στάσει» επιχειρηματική περιουσία σαν σύνολο, προκειμένου να μελετηθεί οικονομικά και να διαμορφωθεί στο ύψος και σύνθεση. Και ακόμη, προκειμένου να μελετηθεί σαν όρος αυτής της περιουσίας που παρεμβαίνει δυναμικά στη διαμόρφωσή της, το κάθε τόσο αποτέλεσμα που πραγματοποιείται.

Ένας τέτοιος προγραμματισμός τείνει αναγκαία:

α. Να εξακριβώσει το απόλυτο μέγεθος (ποσοτική διάσταση) και τη σύνθεση (ποιοτική διάσταση) της «εν στάσει» επιχειρηματικής περιουσίας, σαν αναγκαίο όρο της μελέτης της.

β. Να προσδιορίσει το οικονομικότερο μέγεθος αυτής της περιουσίας, τόσο στο σύνολό της όσο και στις καθέκαστα ειδικές μορφές της και

γ. Να προσδιορίσει επίσης τις οικονομικότερες σχέσεις, ανάμεσα σ' αυτά τα καθέκαστα μεγέθη (παίρνοντας υπόψη στον καθορισμό του καθενός, την επίδραση που δέχεται από τα άλλα).

Οι παραπάνω σκοποί εξυπηρετούνται με δύο βασικές όσο και κλασικές διερευνήσεις δηλαδή:

α. Με την κατάρτιση και διερεύνηση των Προγραμματικών, ισολογισμών και

β. με τη μελέτη κεφαλαίων

4.5.2 Οι προγραμματικοί ισολογισμοί

Με την ΠΑΡΕΜΒΟΛΗ «Γ» παραπάνω, ολοκληρώθηκε για την περίοδο του προγραμματισμού (μήνας , τρίμηνο, έτος) ο λογισμός της επιχειρηματικής κυκλοφορίας. Ο λογισμός αυτός περιέλαβε για κάθε λογαριασμό του ενεργητικού και του παθητικού την ενημέρωσή του με τα ανάλογα ποσά από τα διάφορα επιχειρηματικά προγράμματα προς κάθε κατεύθυνση (χρέωση - πίστωση) και ότι κατάληξε να σχηματιστούν οι λογαριασμοί κυκλοφορίας και να προσδιοριστεί λογιστικά το οικονομικό αποτέλεσμα για την ίδια περίοδο.

Συνεπώς βρίσκεται ήδη λογισμένη η επιχειρηματική κυκλοφορία που προγραμματίστηκε, με κλεισμένους όλους τους «λογαριασμούς κυκλοφορίας» (έξοδα -δαπάνες -έσοδα) και ανοιχτούς μόνο τους λογαριασμούς της περιουσίας. Με βάση τα καθολικά αυτά λοιπόν , θα συνταχθούν οι προγραμματικοί ισολογισμοί που θα αποκαλύψουν τη δομή της «εν στάσει» επιχειρηματικής περιουσίας έτσι όπως πρόκυψε από την προγραμματισμένη επιχειρηματική κυκλοφορία της περιόδου που προγραμματίζεται.

Οι ισολογισμοί αυτοί, εμφανίζουν συνεπώς το «ον» της επιχειρηματικής περιουσίας. Είναι δηλαδή η περιουσία αυτή, καθόσον αφορά τόσο το συνολικό της μέγεθος όσο και τα καθέκαστα στοιχεία της μία «τυχαία» διαμόρφωση. Γιατί με το μέχρι τώρα προγραμματισμό, εκείνο που μελετήθηκε και επιδιώχθηκε, ήταν το αποτέλεσμα από την κίνηση της επιχειρηματικής περιουσίας. Συνεπώς οι προγραμματικοί ισολογισμοί μας παρέχουν την εικόνα μιας περιουσίας που δεν έχει μελετηθεί στο σύνολό της ούτε σε μέγεθος ούτε σε σύνθεση, με επιστημονικά οικονομικά κριτήρια.

Είναι εντούτοις αναγκαίο να συνταχθούν αυτοί οι ισολογισμοί προκειμένου να αποτελέσουν τη βάση, το υπόβαθρο για να μελετηθεί η οικονομικότερη περιουσιακή δομή. Για να καταρτιστούν οι ισολογισμοί αυτοί είναι ανάγκη η κίνηση των λογαριασμών, έτσι όπως διαμορφώθηκε σε κάθε περίοδο προγραμματισμού (μήνας , τρίμηνο, έτος) , να συνδυαστεί με τα υπόλοιπα που στην αρχή της κάθε τέτοιας περιόδου «υπόλοιπα έναρξης» είχε ο κάθε λογαριασμός ώστε από τη συνάθροισή τους, να προκύψει το (προοδευτικό) υπόλοιπο, που διαμορφώνεται στο τέλος της ίδιας περιόδου

για τον κάθε λογαριασμό. Υπόλοιπα που στο σύνολό τους, συνιστούν τον ισολογισμό της περιόδου. Επισημαίνεται εξάλλου, ότι τα ίδια αυτά υπόλοιπα αποτελούν, κατά τα γνωστά, τα «υπόλοιπα έναρξης» των λογαριασμών για την αμέσως επόμενη περίοδο προγραμματισμού και τον ισολογισμό της.

4.5.3 Η μελέτη κεφαλαίων

Είπαμε στην προηγούμενη παράγραφο ότι η «εν στάσει» επιχειρηματική περιουσία επιδρά πάνω στο οικονομικό αποτέλεσμα με δύο τρόπους. Πρώτο σαν κεφάλαια που απασχολούνται στην επιχείρηση, δηλαδή σαν συνολική αφηρημένη αγοραστική δύναμη και δεύτερο σαν πραγματική (υλική) προϋπόθεση για την επιχειρηματική δράση. Από εδώ λοιπόν ανακύπτει το αίτημα για την οικονομικότητα στη δομή της περιουσίας. Ένα πρόβλημα που παρουσιάζει μια άποψη γενική και δύο ειδικές.

Η γενική άποψη του προβλήματος αναφέρεται στο σύνολο της περιουσίας που θα απασχοληθεί για να καλύψει την επιχειρηματική δράση (σύνολο κεφαλαίων που θα απασχοληθούν). Και όπως είπαμε παραπάνω η δομή της επιχειρηματικής περιουσίας για μια περίοδο που προγραμματίστηκε, απεικονίζεται στους προγραμματικούς (ένα ή περισσότερους) ισολογισμούς, είναι αυτή η δομή «τυχαία» συνέπεια των «υπολοίπων ενάρξεως» και των μεταβολών που επιφέρει πάνω στην επιχειρηματική περιουσία η προγραμματισμένη επιχειρηματική δράση. Είναι δηλαδή αυτό που υπάρχει (το «ον»). Η μελέτη κεφαλαίων, εντούτοις, καλείται ν' απαντήσει στο ερώτημα αν αυτή η δομή της περιουσίας, είναι η οικονομικότερη κι αν όχι, ποια είναι η οικονομικότερη δομή.

Συνεπώς, το κεντρικό ερώτημα είναι: για τη συγκεκριμένη επιχειρηματική δράση που προγραμματίστηκε ποια είναι η οικονομικότερη δομή της περιουσίας. Γιατί έτσι μόνο θα κριθεί αν αυτή που πρόκυψε απέχει από την πρότυπη, σε ποια σημεία και κατά πόσο. Με άλλα λόγια η μελέτη κεφαλαίων καλείται να προσδιορίσει τη δομή της περιουσίας που πρέπει να υπάρξει («το δέον»).

Το πρόβλημα είπαμε ότι παρουσιάζει τρεις απόψεις:

Μια άποψη γενική που είναι να προσδιοριστεί το ελάχιστο σύνολο περιουσίας, η μικρότερη συνολική αγοραστική δύναμη που είναι αναγκαία για να πραγματοποιηθεί η επιχειρηματική δράση που

προγραμματίστηκε, έτσι ώστε να μη μείνουν αδρανή κεφάλαια, που είτε (τα ίδια) δεν αποφέρουν εισόδημα, είτε (τα ξένα) προκαλούν δαπάνη τόκων. Είναι συνεπώς η γενική αυτή άποψη του προβλήματος ποσοτική και άμεση, ως προς το αποτέλεσμα.

Μια άποψη ειδική που αναφέρεται στο Ενεργητικό και είναι να προσδιοριστεί για κάθε στοιχείο της περιουσίας χωριστά, η ελάχιστη αναγκαία ποσότητα για να πραγματοποιηθεί χωρίς εμπόδια η επιχειρηματική δράση που προγραμματίστηκε για την επόμενη περίοδο και που έχει προϋπόθεσή της αυτό το συγκεκριμένο στοιχείο. Μία ποσότητα που είναι το κάτω όριο της «τιμής» που μπορεί να λάβει το κάθε στοιχείο. Από την άλλη μεριά, το άνω στοιχείο της ίδιας «τιμής» ορίζεται από τη χρηματοδοτική δυνατότητα της επιχείρησης.

Με αυτούς τους όρους, το οικονομικό μέγεθος του καθενός στοιχείου του ενεργητικού, δεν μπορεί να είναι ούτε δεδομένο ούτε σταθερό, αλλά διαμορφώνεται κάθε φορά σε συνάρτηση με την «τιμή» της επιχειρηματικής εκείνης δραστηριότητας που το στοιχείο αυτό αποτελεί ειδική πραγματική προϋπόθεσή της. Γι' αυτό το λόγο και η οικονομικότητα καθενός από τα στοιχεία του ενεργητικού εκφράζεται (σαν σχέση) μ' ένα αριθμοδείκτη, οδηγό του υπεύθυνου χειριστή αυτού του περιουσιακού στοιχείου και βάση αναφοράς του απολογιστικού ελέγχου, του ίδιου αυτού στοιχείου.

Μ' αυτό τον τρόπο εξασφαλίζεται η οικονομικότητα κι από τις , δύο απόψεις που συναντιέται σ' αυτή την έκφραση της περιουσίας , δηλαδή το ενεργητικό. Γιατί η ελάχιστη αναγκαία ποσότητα καλύπτει το αίτημα να μην απασχολούνται αδρανή κεφάλαια, ενώ από την άλλη μεριά η επάρκεια στα στοιχεία αυτά της περιουσίας, σαν πραγματικές (υλικές) προϋποθέσεις, εξασφαλίζει, μια χωρίς εμπόδια και συνεπώς οικονομική δράση.

Είναι βέβαια αυτονόητο ότι ο προσδιορισμός αυτός των ελάχιστων και μέγιστων «τιμών» θα ισχύσει μέχρι την ανάλυση του έσχατου βαθμού σε κάθε περιουσιακό στοιχείο (π.χ. απόθεμα υλικού, πελάτης κ.λπ.). Και είναι αυτονόητο για δύο λόγους: Πρώτο γιατί είναι αναγκαίο. Μόνο έτσι μπορεί να υπολογιστεί το ελάχιστο ύψος μιας ομάδας στοιχείων , από το ελάχιστο ύψος δηλαδή του κάθε στοιχείου της ομάδας, και δεύτερο γιατί, στην καθημερινή επιχειρηματική δράση, ο κάθε αρμόδιος υπεύθυνος που χειρίζεται αυτά τα

περιουσιακά στοιχεία, δεν συναντά την ομάδα, αλλά το καθένα στοιχείο χωριστά και αυτού πρέπει να γνωρίζει τις οριακές «τιμές».

Μια άποψη ειδική που αναφέρεται στο παθητικό, που είναι να προσδιοριστούν ποσοτικά οι καθέκαστα πηγές της περιουσίας ίδια κεφάλαια, μακροπρόθεσμα δάνεια, βραχυπρόθεσμη χρηματοδότηση) έτσι που από την άποψη της ρευστότητας να ανταποκρίνονται στο δοσμένο ενεργητικό και από την άποψη της δαπάνης από τόκους, να προκαλούν τη μικρότερη. Ισχύει βέβαια και εδώ η παρατήρηση της προηγούμενης παραγράφου καθόσον αφορά στον αναλυτικό προσδιορισμό των περιουσιακών στοιχείων και για τους ίδιους λόγους που εκεί αναφέρονται .

Όπως είναι γνωστό, το σύνολο του ενεργητικού καλύπτεται με κεφάλαια που προέρχονται από δύο πηγές, δηλαδή:

α. Από τον επιχειρηματία, που όταν αρχίζει να λειτουργεί η επιχείρηση καταθέτει ένα κεφάλαιο (ΚΘ) και

β. Από τους τρίτους «παθητικό» που είτε συναλλάσσονται με την επιχείρηση και της παρέχουν πιστώσεις , δηλαδή δεν απαιτούν αμέσως το χρήμα για τα υλικά ή τις υπηρεσίες που της πούλησαν (προμηθευτές), είτε της δανείζουν κεφάλαια με τόκο (τράπεζες).

Συνεπώς, αν η επιχείρηση επαναλαμβάνει συνέχεια τη δράση της στο ίδιο επίπεδο και αν ακόμη οι τρίτοι δεν αλλάζουν τους πιστωτικούς τους όρους (ποσοστό πιστώσεων και χρόνο), η επιχείρηση μπορεί να συνεχίζει τη δράση της ανεμπόδιστα, με τα αρχικά κεφάλαια.

Στην πράξη εντούτοις, πρέπει να αποκλειστεί η πιθανότητα τόσο να συνεχίζει η επιχείρηση τη δράση της στο ίδιο επίπεδο, όσο και να διατηρούνται αμετάβλητοι οι πιστωτικοί όροι των τρίτων. Αντίθετα μάλιστα, η μεταβολή και των δύο αυτών μεταβλητών είναι η συνηθισμένη περίπτωση. Συμβαίνει δηλαδή και οι τρίτοι να αλλάζουν τους πιστωτικούς τους όρους και η επιχείρηση το επίπεδο της δράσης της. Τότε όμως, κάτω απ' αυτές τις συνθήκες, γεννιέται η ανάγκη να αναπροσαρμόζεται το συνολικό μέγεθος τα κεφάλαια που απασχολούνται στην επιχείρηση. Έτσι, ο επιχειρηματικός προγραμματισμός προκαθορίζει ένα επίπεδο σ' αυτό που θα πραγματοποιηθεί η επιχειρηματική δράση σε μελλοντική περίοδο, σημαίνει ότι, σ' αυτή την επιχειρηματική αντιστοιχεί και είναι αναγκαίο ένα ορισμένο ποσό κεφαλαίου.

Αυτός είναι λόγος γι' αυτόν που η μελέτη κεφαλαίων, συνδέεται άρρηκτα με τον επιχειρηματικό προγραμματισμό. Και επειδή όπως είπαμε, η επιχειρηματική δράση συνήθως επαναλαμβάνεται ολοένα σ' ένα ψηλότερο επίπεδο, σημαίνει ότι κάθε φορά θα χρειαστεί μια ποσότητα νέο, πρόσθετο κεφάλαιο.

Αυτό το κεφάλαιο που θα χρειαστεί, είναι φανερό ότι θα αντληθεί από τις ίδιες πηγές, δηλαδή :

- α. Είτε από τον επιχειρηματία, που μπορεί να καταβάλει νέο κεφάλαιο (αύξηση κεφαλαίου) ή να μην αποσύρει τα κέρδη του (αποθεματικά, αδιανέμητα κέρδη).
- β. Είτε από τους τρίτους, που μπορεί να παραχωρήσουν και νέες πιστώσεις στην επιχείρηση ή να μακρύνουν το χρόνο που θα εξοφληθούν οι παλιές (προμηθευτές) ή να δανείσουν στην επιχείρηση και νέα κεφάλαια με τόκο (τράπεζες).

Πρέπει συνεπώς, αφού πρώτα προσδιορίστηκαν οι ανάγκες σε κεφάλαια με βάση τις μορφές, τις ποσότητες και τις αξίες που πρέπει να απασχοληθούν στην επιχείρηση σαν πραγματικές προϋποθέσεις της επιχειρηματικής δράσης (ενεργητικό), να διερευνηθούν με κριτήρια διαρθρωτικά της περιουσίας (ρευστότητα) και οικονομικά (επιβάρυνση με τόκους) οι πηγές απ' αυτές που θα αντληθούν αυτά τα κεφάλαια.

Από την ανάλυση αυτή, προκύπτει ότι, το καθοριστικό στοιχείο για τη λύση του προβλήματος, είναι να προσδιοριστεί με βάση τις αρχές που πιο πάνω εκτέθηκαν, κάθε ένα χωριστό στοιχείο του ενεργητικού, σε σχέση με την επιχειρηματική δράση, που προγραμματίστηκε. Συνεπώς από δω πρέπει να ξεκινήσει η μελέτη κεφαλαίων. Από εδώ θα καλυφθεί το αίτημα για κάθε στοιχείο του ενεργητικού και για το σύνολό τους, να είναι τα ελάχιστα αναγκαία για να πραγματοποιηθεί ανεμπόδιστα η επιχειρηματική δράση που προγραμματίστηκε, το αίτημα, μ' άλλα λόγια, για την απασχόληση του ελαχίστου συνολικού κεφαλαίου.

Με δεδομένο ότι, η κάθε επιχειρηματική λειτουργία (εφοδιασμός - παραγωγή -πωλήσεις) προγραμματίζει τα στοιχεία του ενεργητικού που η καθεμιά χειρίζεται, σύμφωνα με τις ανάγκες του προγράμματος, έπεται ότι η συνολική μελέτη κεφαλαίων έχει εδώ σαν αποστολή να ελέγξει το κάθε στοιχείο με οικονομικά κριτήρια και κυρίως να ελέγξει τη διάρθρωση του

συνόλου αλλά και τη ικανότητα της επιχείρησης να διατηρεί (και να χρηματοδοτεί) αυτά τα μεγέθη.

Επισημαίνεται εξάλλου ότι η τελική διαμόρφωση του καθενός στοιχείου σαν οικονομική σχέση του στοιχείου αυτού με την επιχειρηματική δραστηριότητα εκείνη που αποτελεί ειδική πραγματική της προϋπόθεση, είναι αναγκαίο να διατυπώνεται με κατάλληλο κάθε φορά αριθμοδείκτη, για την ευχέρεια προσαρμογής προς τα εκάστοτε δεδομένα, αλλά και την ευχέρεια διενέργειας και την αποτελεσματικότητα του απολογιστικού ελέγχου.

Ακολουθεί η εξέταση του παθητικού με βασικά αιτήματα, πρώτο να καλυφθεί με κεφάλαια το σύνολο του ενεργητικού, δεύτερο τα κεφάλαια αυτά να καλύπτουν την αναγκαία ρευστότητα έτσι όπως προκύπτει από το δοσμένο ενεργητικό και τρίτο να προέρχονται από τις φθηνότερες πηγές. Οι δύο τελευταίοι όροι σαν σχέσεις (των στοιχείων του παθητικού σε σχέση ρευστότητας με τα αντίστοιχα στοιχεία του ενεργητικού και των στοιχείων του παθητικού σαν σχέση κόστους τόκων μεταξύ τους), είναι αναγκαίο να εκφραστούν με ανάλογους αριθμοδείκτες για να επιτυγχάνεται η κάθε φορά αναγκαία προσαρμογή τους και να διευκολύνεται η ενέργεια του απολογιστικού ελέγχου.

Έτσι συνεπώς καταλήγουμε να καλύψουμε όλα τα αιτήματα που μπαίνουν στη μελέτη κεφαλαίων, δηλαδή :

α. Να κρατηθεί στο σύνολο η απασχολημένη περιουσία στο χαμηλότερο επίπεδο.

β. Οι μορφές της περιουσίας να εξασφαλίζουν ανεμπόδιστα επιχειρηματική δράση.

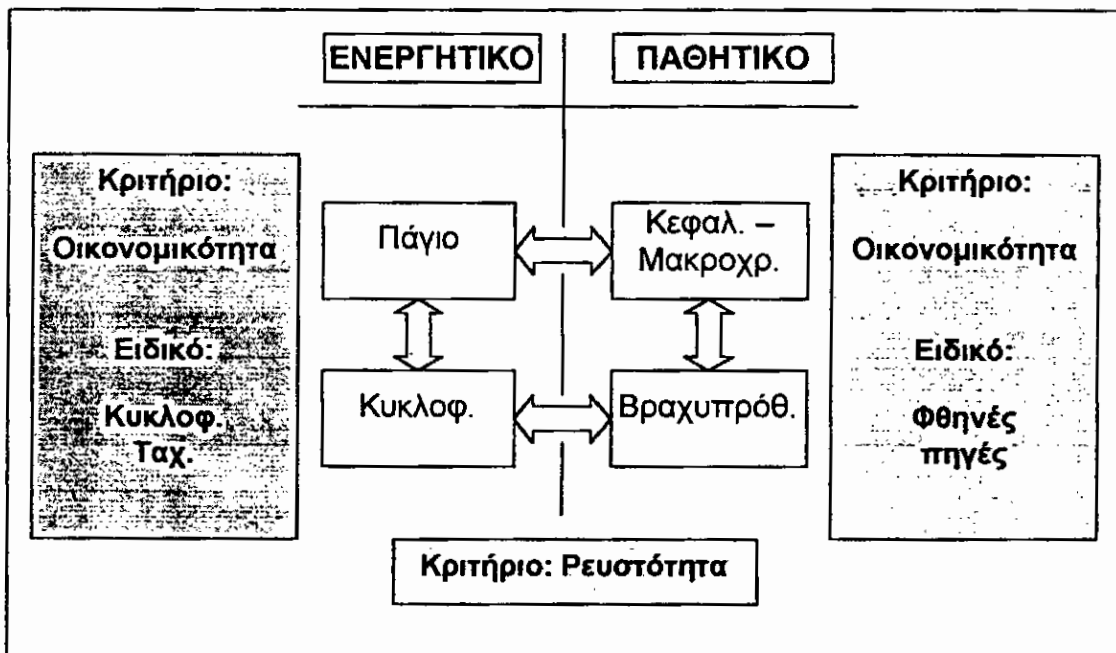
γ. Οι πηγές των κεφαλαίων να είναι με κριτήριο τη ρευστότητα διαρθρωτικά σωστές και τέλος

δ. Οι ίδιες αυτές πηγές να είναι οι φθηνότερες.

Επισημαίνεται ότι, η μελέτη κεφαλαίων αποτελεί την έσχατη επιστημονική κρίση για το αν η επιχειρηματική δράση έτσι όπως προγραμματίστηκε, οδηγεί στη σωστότερη διάρθρωση της περιουσίας, με κριτήρια διαρθρωτικά και οικονομικά. Με άλλα λόγια αν η προδιαγραφή της επιχειρηματικής δράσης ήταν η οικονομικότερη από την πλευρά της περιουσιακής δομής.

Συνεπώς, η μελέτη κεφαλαίων δεν οδηγεί απλά σε μια διαπίστωση, αλλά σ' ένα συμπέρασμα-κριτήριο, που μπορεί να δώσει αφορμή (και συνήθως δίνει), για μερικό ή ολικό αναπρογραμματισμό, με σκοπό να επιτευχθεί είτε διαρθρωτικά (οριζόντια και κάθετα) σωστότερη (με κριτήρια επιστημονικά και επιχειρηματικά) είτε οικονομικότερη (φθηνότερες πηγές), περιουσιακή δομή.

Σχηματικά, η μελέτη κεφαλαίων θα μπορούσε να παρασταθεί σαν η αποκατάσταση πρότυπων σχέσεων στην επιχειρηματική περιουσία ανάμεσα στις κατηγορίες που δείχνει το παρακάτω σχήμα και με τα αναφερόμενα για κάθε σχέση, στο ίδιο σχήμα κριτήρια.



Επαναλαμβάνουμε ότι οι πρότυπες αυτές σχέσεις, χρήσιμο θα ήταν να εκφραστούν με αριθμοδείκτες που θα επέτρεπαν πρώτα να προσαρμόζονται τα κάθε φορά δεδομένα στην πρότυπη σχέση και δεύτερο να διενεργείται εύκολα και αποτελεσματικά ο απολογιστικός έλεγχος.

ΜΕΡΟΣ Γ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο έλεγχος αποτελεί την τέταρτη λειτουργία της διοίκησης που εξετάζεται στο παρόν κεφάλαιο. Στο πρώτο μέρος του κεφαλαίου ορίζεται η έννοια του ελέγχου και δίνονται οι λόγοι που καθιστούν αναγκαία τη διαδικασία του ελέγχου. Στο δεύτερο μέρος παρουσιάζονται τα τέσσερα στάδια, απαραίτητα για τον αποτελεσματικό έλεγχο. Στο ίδιο μέρος προσδιορίζονται μερικά από τα πρακτικά προβλήματα στη λειτουργία του ελέγχου. Στο τρίτο μέρος αναλύονται τα διάφορα είδη των μεθόδων και των τεχνικών που χρησιμοποιούνται στον έλεγχο. Στο τελευταίο μέρος δίνεται η έννοια των συστημάτων ελέγχου και εξετάζονται οι σπουδαιότερες περιοχές που θα πρέπει να ελέγχονται για την αποτελεσματική τους λειτουργία μέσα σε μια σύγχρονη επιχείρηση.

5.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος είναι εκείνη η διαδικασία η οποία εξακριβώνει, μετρά και διορθώνει τις τυχόν αποκλίσεις μεταξύ των σκοπών που θέτει η επιχείρηση, των σχεδίων και της εφαρμογής τους. Ο έλεγχος στην ουσία του αποτελεί τη συνέχιση του σχεδιασμού. Ο σχεδιασμός τελειώνει εκεί που αρχίζουν να πραγματοποιούνται οι διάφορες ενέργειες για την καλύτερη επίτευξη των σκοπών που θέτει η επιχείρηση. Ένας πληρέστερος ορισμός προτάθηκε από τον Mockler (1984):

Ο διοικητικός έλεγχος είναι μια συστηματική προσπάθεια να θέσει κριτήρια απόδοσης σχετικά με τους στόχους του σχεδιασμού, το σχεδιασμό επανατροφοδοτούμενων πληροφοριακών συστημάτων, τον προσδιορισμό

τυχόν αποκλίσεων και αξιολόγηση της σπουδαιότητας αυτών και την ανάληψη των απαιτούμενων ενεργειών, που θα εξασφαλίσει ότι όλοι οι πόροι της επιχείρησης χρησιμοποιούνται με τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό δυνατό τρόπο για την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης.

Το μέγεθος των αποκλίσεων προσδιορίζει και το μέγεθος των διορθωτικών παρεμβάσεων που απαιτούνται. Η πιο απλή διορθωτική παρέμβαση είναι μια αλλαγή στον τρόπο που διευθύνεται ένα τμήμα της επιχείρησης. Για παράδειγμα, μια περιοχή διανομής του προϊόντος της επιχείρησης δεν πετυχαίνει τους προγραμματισμένους στόχους. Ο έλεγχος έδειξε ότι οφείλεται στον αριθμό των πωλητών. Η πρόσληψη ενός ακόμα πωλητή ή κάποια εσωτερική μεταφορά μπορεί να λύσει το πρόβλημα.

Μια πιο πολύπλοκη διορθωτική παρέμβαση είναι η αλλαγή των στόχων που έθεσε ο προγραμματισμός, διότι ο έλεγχος έδειξε ότι τέτοιοι στόχοι δεν μπορούν πρακτικά να επιτευχθούν. Σε μια τέτοια περίπτωση, ίσως να χρειάζεται μια συνολική αλλαγή και της οργανωτικής δομής της επιχείρησης, ακόμα και της ηγεσίας των διαφορετικών τμημάτων που μπορούν να θεωρηθούν ως υπεύθυνοι του αρχικού σχεδιασμού.

Ο έλεγχος, ως μια διοικητική πράξη, προϋποθέτει την ύπαρξη συγκεκριμένων σχεδίων και συγκεκριμένη δομή εξουσίας (οργανωτική δομή). Ο έλεγχος απαιτεί την ανάπτυξη συγκεκριμένων κριτηρίων αξιολόγησης των διαφόρων δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Για να μπορέσει να γίνει η αξιολόγηση, θα πρέπει να προϋπάρξει ο σχεδιασμός για να θέσει τους στόχους. Για παράδειγμα, για να μπορεί να ελεγχθεί η εκτέλεση του προϋπολογισμού (ο προϋπολογισμός είναι ένα είδος σχεδίου), θα πρέπει πρώτα να καταρτισθεί ο προϋπολογισμός που θέτει συγκεκριμένους αριθμούς για τα διάφορα έξοδα και έσοδα. Σ' αυτή την περίπτωση, η λειτουργία του ελέγχου είναι εύκολη κατά το σκέλος της διαπίστωσης των τυχόν αποκλίσεων. Οι διορθωτικές κινήσεις μπορεί να είναι πολύπλοκες και εξαρτώνται από το μέγεθος του προβλήματος.

Ο έλεγχος απαιτεί και οργανωτική δομή. Οργανωτική δομή σημαίνει ότι έχει γίνει ο καταμερισμός του έργου και θα μπορούν να αποδοθούν ευθύνες για

τις διαπιστωμένες αποκλίσεις από το σχεδιασμό. Επίσης, η οργανωτική δομή είναι απαραίτητη για την αποτελεσματική διορθωτική παρέμβαση και την ανώδυνη εξάλειψη των αποκλίσεων.

Η έννοια του ελέγχου, δηλαδή το περιεχόμενο του ελέγχου, μπορεί να γίνει καλύτερα κατανοητή, αν αναλυθούν οι λόγοι που καθιστούν αναγκαία την τέταρτη διοικητική λειτουργία. Ο έλεγχος είναι αναγκαίος για τους παρακάτω λόγους:

1. Αντιμετώπιση των συχνών αλλαγών στο περιβάλλον της επιχείρησης.
2. Μείωση του χρόνου που απαιτείται από το σχεδιασμό του προϊόντος μέχρι τη διανομή του.
3. Δημιουργία επιπρόσθετης αξίας με το να ελέγχεται και να αυξάνεται η ποιότητα των παραγομένων προϊόντων.
4. Αύξηση της παραγωγικότητας και της συμμετοχής του εργατικού δυναμικού της επιχείρησης.

Ίσως, η μεγαλύτερη πρόκληση να είναι οι συχνές μεταβολές που παρατηρούνται τελευταία στο εξωτερικό και στο εσωτερικό περιβάλλον της σύγχρονης επιχείρησης. Ο συνεχής έλεγχος είναι απαραίτητος για τη διαπίστωση και την ενσωμάτωση των νέων τεχνολογικών και παραγωγικών εξελίξεων.

Ο σημερινός καταναλωτής είναι πιο απαιτητικός. Ο κάθε καταναλωτής έχει και τη δική του απαίτηση (ζήτηση), όσον αφορά το σχεδιασμό, την ποιότητα και το χρόνο εκτέλεσης της παραγγελίας. Η περίοδος της μαζικής παραγωγής έχει κλείσει οριστικά για πολλά προϊόντα. Δεν έχει παρά να παρατηρήσει κανείς τη μεγάλη ποικιλία των αυτοκινήτων σήμερα και να τη συγκρίνει με την ποικιλία και την ποιότητα των αυτοκινήτων που είχαν διατεθεί στην αγορά πριν τρεις δεκαετίες. Ο διοικητικός έλεγχος σήμερα αφορά, όχι μόνο την παραγωγική διαδικασία, αλλά όλο το φάσμα της εμπορίας του προϊόντος, η τελευταία συμπεριλαμβάνει και τη μεταγοραστική συμπεριφορά και εξυπηρέτηση των πελατών.

Η λειτουργία του ελέγχου έχει λάβει σημαντικές διαστάσεις σήμερα με την ανάγκη που έχει δημιουργηθεί για έλεγχο της ποιότητας των παραγομένων προϊόντων. Ο ποιοτικός έλεγχος είναι τόσο σημαντικός, που δημιούργησε έναν

καινούριο κλάδο στη διοικητική επιστήμη, αυτόν της διοίκησης ολικής ποιότητας (total quality management).

Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται μια στροφή στον τρόπο διοίκησης των ανθρωπίνων πόρων της επιχείρησης. Στο παρελθόν, η διοίκηση έθετε τους στόχους, τα κριτήρια ελέγχου και τη διαδικασία επίτευξης αυτών των στόχων. Ο έλεγχος ήταν μια αυστηρή διαδικασία που περιόριζε σημαντικά την ατομική πρωτοβουλία. Η ιεραρχική δομή της επιχείρησης ήταν τέτοια που βοηθούσε τον αυστηρό ατομικό έλεγχο.

Ο σύγχρονος τρόπος διοίκησης δίνει έμφαση στη συμμετοχή των υφιστάμενων σ' όλες τις διαδικασίες που τους αφορούν. Οι στόχοι που θέτουν τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης συζητούνται και αποφασίζονται από την ομάδα των εργαζομένων του τμήματος και αυτή η ομάδα θέτει τα κριτήρια απόδοσης και τη διαδικασία ελέγχου. Ο τρόπος με τον οποίο θα επιτευχθούν οι στόχοι της επιχείρησης, μέσα σε κάποια όρια, αφήνεται στη διακριτική ευχέρεια των ανθρώπων που αναλαμβάνουν να φέρουν σε πέρας τις απαιτούμενες ενέργειες. Ο έλεγχος σήμερα αφορά περισσότερο συγκεκριμένες ομάδες εργασίας παρά συγκεκριμένα άτομα.

5.2 Η Διαδικασία του Ελέγχου

Η διαδικασία του ελέγχου αποτελείται από διάφορα στάδια. Τέσσερα είναι τα βασικά στάδια στη διαδικασία του ελέγχου:

- **Καθορισμός των Κριτηρίων και Μεθόδων Μέτρησης της Απόδοσης**
- **Μέτρηση της Απόδοσης**
- **Αξιολόγηση της Απόδοσης**
- **Διορθωτικές Ενέργειες**

Ο καθορισμός των κριτηρίων απόδοσης αποτελεί το πρώτο στάδιο του ελέγχου, αν και σε πολλές περιπτώσεις τα κριτήρια αυτά μπορεί να έχουν ήδη προσδιοριστεί κατά τη διαδικασία του σχεδιασμού. Αν τέτοια κριτήρια δεν έχουν προσδιοριστεί κατά τη διαδικασία του σχεδιασμού ή δεν είναι επαρκή, τότε το πρώτο στάδιο στη διαδικασία του ελέγχου είναι ένα σημαντικό στάδιο.

Υπάρχουν μερικές αρχές που θα πρέπει να ακολουθηθούν στον προσδιορισμό των κριτηρίων απόδοσης και των μεθόδων μέτρησης. Πρώτα απ' όλα, και όπου αυτό είναι δυνατό, θα πρέπει να ποσοτικοποιούνται τα κριτήρια απόδοσης. Η ποσοτικοποίηση βοηθά στον αντικειμενικό έλεγχο της απόδοσης. Για παράδειγμα, η παραγωγή ενός τμήματος ή ενός εργαζόμενου μπορεί εύκολα να ποσοτικοποιηθεί, ενώ η εξυπηρέτηση του πελάτη είναι δύσκολο να ποσοτικοποιηθεί. Στην τελευταία περίπτωση, η ποσοτικοποίηση γίνεται με δείκτες: άριστη, πολύ καλή, καλή, μέτρια και κακή.

Μια άλλη αρχή αναφέρεται στην προτίμηση κριτηρίων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για αυτοέλεγχο. Τα καλύτερα κριτήρια είναι εκείνα που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τους ίδιους τους εργαζόμενους για να ελέγξουν την επίδοσή τους. Για παράδειγμα, ένας υπάλληλος στο τμήμα εξυπηρέτησης πελατών μπορεί να μετρήσει τον αριθμό των πελατών που εξυπηρετεί κάθε μέρα, καθώς και το χρόνο που απαιτείται για την εξυπηρέτηση ενός πελάτη.

Τα κριτήρια απόδοσης θα πρέπει να μην ανταγωνίζονται το ένα το άλλο. Για παράδειγμα, αν οι στόχοι μιας τράπεζας είναι η αύξηση του αριθμού των πελατών που εξυπηρετούνται από τις θυρίδες και ταυτόχρονα η αύξηση της ποιότητας της εξυπηρέτησης, τότε ο ένας στόχος μπορεί να επιτευχθεί σε βάρος του άλλου. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να καθοριστεί ένα μεικτό κριτήριο απόδοσης, που θα λαμβάνει υπόψη του και τους δύο στόχους που θέτει η επιχείρηση.

Τα κριτήρια απόδοσης θα πρέπει να είναι ξεκάθαρα και συνήθως θα πρέπει να γράφονται και να ανακοινώνονται σε όλα τα ενδιαφερόμενα άτομα και τμήματα της επιχείρησης. Συνήθως, η αρχή αυτή αφορά περιπτώσεις όπου οι στόχοι δεν είναι μετρήσιμοι.

Το δεύτερο στάδιο της διαδικασίας του ελέγχου αφορά τη μέτρηση της απόδοσης. Σε μερικές περιπτώσεις, η μέτρηση πρέπει να είναι συνεχής. Για παράδειγμα, η επιχείρηση θέλει να ελέγχει την παραγωγικότητα του κάθε εργατή, διότι συνδέει την αμοιβή με το πόσο παράγει το κάθε τμήμα ή ο κάθε εργατής.

Συνήθως, τέτοιες μετρήσεις είναι αναγκαίες σε μονάδες παραγωγής χειροπιαστών αγαθών. Αντίθετα, οι μετρήσεις μπορεί να είναι δειγματοληπτικές, αν πρόκειται για έλεγχο ποιότητας του προϊόντος που παράγεται.

Το τρίτο στάδιο της αξιολόγησης της απόδοσης είναι σχετικά το ευκολότερο. Από τη στιγμή που έχουν προσδιοριστεί τα κριτήρια αξιολόγησης και έχει μετρηθεί η απόδοση, τότε οι παρεκκλίσεις είναι εύκολο να εντοπισθούν. Η αξιολόγηση πρέπει να καταλήγει σ' ένα από τα δύο συμπεράσματα: η απόδοση είναι σύμφωνα με τα προσχεδιασμένα ή η απόδοση αποκλίνει από τους στόχους. Στην πρώτη περίπτωση, δεν χρειάζεται να γίνει καμιά ενέργεια. Στη δεύτερη περίπτωση, οδηγούμεθα στο τέταρτο στάδιο. Μια επιπρόσθετη αξιολόγηση που μπορεί να γίνει αφορά και τη σπουδαιότητα των αποκλίσεων.

Στο τέταρτο στάδιο του ελέγχου γίνονται οι απαραίτητες διορθωτικές ενέργειες. Το μέγεθος των ενεργειών εξαρτάται από τη σπουδαιότητα των αποκλίσεων, αλλά και από το κόστος των διορθωτικών ενεργειών που θα πρέπει να γίνουν. Είναι πολύ πιθανό, οι διορθωτικές ενέργειες να δημιουργήσουν τέτοια οργανωτική αναστάτωση μέσα στην επιχείρηση, που το κόστος να ξεπερνά κατά πολύ τα οποιαδήποτε οφέλη των διορθώσεων των παρεκκλίσεων.

Η διόρθωση των παρεκκλίσεων είναι το σπουδαιότερο στάδιο, διότι αποτελεί την ουσία του ελέγχου. Ο έλεγχος γίνεται για να διορθωθούν οι αποκλίσεις από τους στόχους του σχεδιασμού. Ο έλεγχος δεν γίνεται για να αποδοθούν ευθύνες. Είναι λοιπόν σημαντικό, ο έλεγχος να γίνεται όσο πιο νωρίς, κατά την εκτέλεση του σχεδιασμού για να δίνεται η χρονική δυνατότητα διορθωτικών παρεμβάσεων. Η λειτουργία του ελέγχου στο στάδιο της διόρθωσης των παρεκκλίσεων συνδέεται με την οργανωτική δομή της επιχείρησης. Αν και μπορεί να υπάρχει ειδικό τμήμα ελέγχου, δεν μπορεί το τμήμα αυτό να εκτελέσει τις διορθώσεις. Υπάρχει ο κίνδυνος σύγκρουσης αυτού του τμήματος με τα άλλα τμήματα της επιχείρησης. Υπάρχουν όμως και οι περιπτώσεις, όπου η σύγκρουση είναι αναπόφευκτη, όταν τα τμήματα δεν αναγνωρίζουν την ανάγκη για τις διορθωτικές αλλαγές ή δεν έχουν τη δυνατότητα να κάνουν τις αλλαγές που απαιτούνται.

Για παράδειγμα, μια επιχείρηση θέλει να βελτιώσει την επίδοσή της στη μείωση της μόλυνσης του περιβάλλοντος. Ο έλεγχος που έγινε έδειξε ότι η μόλυνση ξεπερνά τα όρια που έχει θέσει ο σχεδιασμός. Το τμήμα ελέγχου θα πρέπει απλά να γνωστοποιήσει τα αποτελέσματα του ελέγχου στο τμήμα παραγωγής. Αν το τμήμα παραγωγής δεν ανταποκριθεί, αυτό μπορεί να οφείλεται είτε στην απροθυμία του τμήματος να συμβιβαστεί με τους νέους στόχους, είτε στην απειρία εφαρμογής των νέων μεθόδων που απαιτούνται για τη μείωση της μόλυνσης ή και σ' άλλους λόγους.

Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος, από την ίδια του τη φύση, καθιστά αναπόφευκτες τις συγκρούσεις. Η ελαχιστοποίηση των συγκρούσεων εξαρτάται κατά ένα μεγάλο βαθμό και από το είδος της μεθόδου και της τεχνικής που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο. Οι μέθοδοι και οι τεχνικές ελέγχου εξετάζονται στο επόμενο μέρος του κεφαλαίου.

5.3 Μέθοδοι και Τεχνικές Ελέγχου

Οι Stoner και Freeman (1992) ταξινόμησαν τις διάφορες μεθόδους και τεχνικές του διοικητικού ελέγχου σε τέσσερις ομάδες:

- 1. Έλεγχοι που προηγούνται μιας συγκεκριμένης δραστηριότητας.**
- 2. Έλεγχοι εμπροσθοπληροφόρησης.**
- 3. Έλεγχοι ΝΑΙ / ΟΧΙ.**
- 4. Έλεγχοι που έπονται μιας συγκεκριμένης δραστηριότητας.**

Οι έλεγχοι που υπάγονται στην πρώτη κατηγορία αφορούν τους διάφορους πόρους που απαιτούνται για την πραγματοποίηση μιας δραστηριότητας. Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος αφορά τη διαθεσιμότητα των ανθρωπίνων πόρων, των χρηματοοικονομικών πιστώσεων, των πρώτων υλών και των άλλων υλικών. Σκοπός αυτών των ελέγχων είναι η πρόληψη παρά η θεραπεία των τυχόν αποκλίσεων από τα σχέδια.

Οι έλεγχοι του δευτέρου είδους αφορούν ελέγχους που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια και πριν το τέλος μιας συγκεκριμένης

δραστηριότητας. Σκοπός αυτής της δραστηριότητας είναι αρχικά ο εντοπισμός τυχόν αποκλίσεων από το σχέδιο και μετά η κατάλληλη διορθωτική παρέμβαση.

Οι έλεγχοι του τύπου ΝΑΙ / ΟΧΙ αφορούν διαδικασίες που πρέπει να εκτελεσθούν εφ' όσον μια συγκεκριμένη δραστηριότητα έχει οδηγήσει σ' ένα συγκεκριμένο αποτέλεσμα. Για παράδειγμα, η έγκριση ενός δανείου είναι μια διαδικασία που απαιτεί ελέγχους του είδους ΝΑΙ / ΟΧΙ. Από τη στιγμή που ο έλεγχος καταλήξει σε ΝΑΙ ή σε ΟΧΙ δρομολογείται μια συγκεκριμένη ενέργεια. Στην περίπτωση του ΝΑΙ ανοίγεται η πίστωση για τη χρηματοδότηση της επενδυτικής δραστηριότητας. Στην περίπτωση του ΟΧΙ δεν πραγματοποιείται η πίστωση.

Οι Koontz και O'Donnell (1976) ανέπτυξαν έναν οδηγό χρησιμοποίησης των κατάλληλων τεχνικών ελέγχου. Κύρια σημεία αυτού του οδηγού είναι τα εξής:

1. Οι τεχνικές ελέγχου θα πρέπει να προσαρμόζονται στους στόχους που έχει θέσει ο σχεδιασμός.
2. Οι τεχνικές ελέγχου θα πρέπει να προσαρμόζονται στους ανθρώπους που πρόκειται να τις χρησιμοποιήσουν ή μπορεί να επηρεάζονται απ' αυτές.
3. Οι τεχνικές ελέγχου θα πρέπει να αποκαλύπτουν, όχι μόνο την έγκαιρη απόκλιση από το σχέδιο, αλλά και την πηγή (αιτία) της απόκλισης.
4. Οι τεχνικές ελέγχου θα πρέπει να ανεξαρτοποιούνται από τα άτομα που τις χρησιμοποιούν, δηλαδή να μην εξαρτάται το αποτέλεσμα του ελέγχου από το ποιος κάνει τον έλεγχο.
5. Οι τεχνικές ελέγχου θα πρέπει να είναι προσαρμόσιμες σε οποιαδήποτε απρόβλεπτη κατάσταση.
6. Οι τεχνικές ελέγχου θα πρέπει να έχουν το ελάχιστο δυνατό οικονομικό κόστος.
7. Οι τεχνικές ελέγχου θα πρέπει να δείχνουν και τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να διορθωθεί μια κατάσταση.

Ο πρώτος κανόνας απορρέει από την αρχή που θεωρεί τον έλεγχο σαν μια συνέχεια του σχεδιασμού. Το κάθε σχέδιο, όσο μικρό ή μεγάλο κι αν είναι,

θέτει τους δικούς του ιδιαίτερους στόχους, η επίτευξη των οποίων θα απαιτεί και τον ιδιαίτερο έλεγχο.

Ο έλεγχος για κάθε σχέδιο απαιτεί ιδιαίτερη τεχνική, αλλά και ειδικές πληροφορίες. Για παράδειγμα, οι τεχνικές ελέγχου για τη διαπίστωση αποκλίσεων από τους στόχους που έχει θέσει ο σχεδιασμός της παραγωγής διαφέρει σημαντικά από τις τεχνικές που χρησιμοποιούνται για τον ίδιο σκοπό στο τμήμα δημοσίων σχέσεων της επιχείρησης.

Η άριστη εκμετάλλευση των υπαρχόντων τεχνικών ελέγχου εξαρτάται από το πόσο καλά τα διοικητικά στελέχη μπορούν να τις προσαρμόσουν στις ιδιαίτερες ανάγκες των διαφόρων σχεδίων, που εκπονεί μια επιχείρηση. Μια γενική αρχή είναι η προσαρμογή των τεχνικών ελέγχου στις ανάγκες (στα σχέδια) της επιχείρησης και όχι η προσαρμογή των σχεδίων στις απαιτήσεις των τεχνικών ελέγχου.

Οι στόχοι των σχεδίων, που θέτουν τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης, διαφέρουν σημαντικά, ακόμα και αν αναφέρονται στην ίδια μεταβλητή, π.χ. ποσότητες παραγωγής. Είναι αναπόφευκτο να διαφέρουν (να προσαρμόζονται) και οι τεχνικές ελέγχου, που θα πρέπει να εφαρμοστούν για τη διαπίστωση των αποκλίσεων από τους στόχους, που έχουν θέσει στα σχέδιά τους τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης.

Πολύ συχνά, το τμήμα παραγωγής της επιχείρησης θέτει σαν στόχο τη μεγιστοποίηση της παραγόμενης ποσότητας. Στην περίπτωση αυτή, ο έλεγχος και οι πληροφορίες που απαιτούνται για τον έλεγχο είναι σχετικά εύκολη υπόθεση. Μια απλή καταγραφή της παραγωγής χρειάζεται, η οποία, έτσι και αλλιώς, γίνεται μέσα στα πλαίσια των γενικότερων αναγκών της επιχείρησης, π.χ. έκδοση τιμολογίων και δελτίων αποστολής.

Αντίθετα, το τμήμα δημοσίων σχέσεων της επιχείρησης βλέπει την παραγωγή από άλλη σκοπιά. Αν για παράδειγμα, το τμήμα δημοσίων σχέσεων της επιχείρησης ενδιαφέρεται για τις περιβαλλοντολογικές επιπτώσεις της επιχείρησης, τότε περισσότερη παραγωγή σημαίνει και περισσότερη μόλυνση, χωρίς αυτό να είναι απαραίτητο. Αν και στα σχέδια αυτού του τμήματος έχουν

ενσωματωθεί κάποιοι ποσοτικοί στόχοι μόλυνσης, τότε η τεχνική ελέγχου επίτευξης των στόχων είναι μια δύσκολη διαδικασία και δεν είναι άσχετη από τους στόχους που έχει θέσει ο σχεδιασμός για τον περιορισμό της μόλυνσης.

Ακόμα πιο δύσκολο είναι η έγκαιρη και έγκυρη διαπίστωση των τυχόν παρεκκλίσεων από τα σχέδια. Στο προηγούμενο παράδειγμα, η επιλογή της σωστής τεχνικής ελέγχου εξαρτάται και από το πόσο γρήγορα η κάθε τεχνική μπορεί να δώσει αποτελέσματα, έτσι ώστε να διαπιστωθούν έγκαιρα οι τυχόν παρεκκλίσεις και να γίνει δυνατή η λήψη των κατάλληλων μέτρων για τη διόρθωση της κατάστασης.

Επίσης, η κάθε τεχνική ελέγχου μπορεί να αξιολογηθεί και σύμφωνα με την εγκυρότητα των αποτελεσμάτων που δίνει. Συνήθως, για θέματα όπως η μόλυνση του περιβάλλοντος, χρησιμοποιούνται τεχνικές ελέγχου, που βασίζονται σε δειγματοληπτικές στατιστικές τεχνικές, με διαφορετικά επίπεδα αξιοπιστίας. Καμιά φορά, η άριστη τεχνική ελέγχου δεν μπορεί να εφαρμοστεί, επειδή τα περιθώρια λανθασμένων εκτιμήσεων είναι πολύ μεγάλα.

Ο σχεδιασμός μαζί με τον έλεγχο θα πρέπει να προσαρμόζονται στην οργάνωση της επιχείρησης. Οι αρμοδιότητες και οι ευθύνες που καθορίζονται από το σχεδιασμό θα πρέπει να συνδέονται και με τις αρμοδιότητες και τις ευθύνες που απορρέουν από τις διάφορες τεχνικές ελέγχου.

Για παράδειγμα, ο έλεγχος ποιότητας της παραγωγής δεν θα πρέπει να είναι ξεκομμένος από τον τρόπο που οργανώνεται η παραγωγική διαδικασία. Ο μηχανικός παραγωγής, που ελέγχει την παραγωγική διαδικασία, θα μπορεί να εξουσιοδοτηθεί να συλλέγει στοιχεία για τον έλεγχο της ποιότητας του παραγόμενου προϊόντος. Σε αντίθετη περίπτωση, αν ένας μηχανικός έξω από το τμήμα παραγωγής εξουσιοδοτηθεί για τον έλεγχο της ποιότητας, είναι αναπόφευκτο να δημιουργηθούν τριβές, που θα οδηγήσουν σε καθυστερήσεις και ελλιπή έλεγχο.

Ο δεύτερος κανόνας, που θα πρέπει να διέπει τη σωστή εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου, αφορά την προσαρμογή των τεχνικών στους ανθρώπους που

θα τις εφαρμόσουν ή στους ανθρώπους που άμεσα και έμμεσα επηρεάζονται απ' αυτές.

Τα διοικητικά στελέχη, που με τον ένα ή τον άλλο τρόπο έρχονται σε επαφή με τη διαδικασία του ελέγχου, θα πρέπει να κατανοούν, πέρα από την αναγκαιότητα του ελέγχου, και τις διάφορες τεχνικές που χρησιμοποιούνται.

Αναφέρθηκε προηγούμενα η στατιστική τεχνική της δειγματοληψίας ως μια τεχνική ελέγχου. Αν η τεχνική αυτή δεν γίνει κατανοητή από τα στελέχη που καλούνται να την εφαρμόσουν, είναι αναπόφευκτο να δημιουργηθούν λάθη στην εφαρμογή της.

Η ανεπάρκεια των γνώσεων των στελεχών που επιφορτίζονται με τον έλεγχο δεν είναι το μόνο εμπόδιο. Πολλές φορές, υπάρχει και η απροθυμία στην εφαρμογή συγκεκριμένων τεχνικών ελέγχου. Η απροθυμία μπορεί να είναι το αποτέλεσμα της πολυπλοκότητας και της έντασης του έργου που θα πρέπει να καταβληθεί από τα συγκεκριμένα διοικητικά στελέχη.

Η πιο σημαντική μεταβλητή που καθορίζει την προσαρμογή των τεχνικών στα διοικητικά στελέχη που την εφαρμόζουν είναι το επίπεδο της τυπικής (π.χ. πανεπιστήμιο) και άτυπης (π.χ. εμπειρία) εκπαίδευσης. Για παράδειγμα, ο έλεγχος συνήθως ταυτίζεται με τη συλλογή, παρουσίαση, επεξεργασία και ανάλυση αριθμητικών δεδομένων. Η ικανότητα ανάλυσης των αριθμητικών δεδομένων εξαρτάται από το επίπεδο εκπαίδευσης αυτών που κάνουν τον έλεγχο. Το επίπεδο της εκπαίδευσης προσδιορίζει και το ποια τεχνική θα ακολουθηθεί για τις παραπάνω ανάγκες του ελέγχου.

Εξίσου σημαντικό είναι η τεχνική ελέγχου να μπορεί να μετρά και τη σπουδαιότητα της απόκλισης. Το μέγεθος της απόκλισης από μόνο του δεν σημαίνει τίποτε, αν αυτό δεν μπορεί να μετρηθεί, ως προς την επίπτωση. Συνήθως, οι αποκλίσεις μετρούνται σε ποσοστά. Υπάρχει λοιπόν η τάση να θεωρούνται μη σημαντικές μικρές ποσοστιαίες αποκλίσεις. Το μικρό είναι σχετικό και δεν μπορεί να μετρηθεί, αν δεν μετρηθεί πρώτα η επίδραση που έχει αυτή η μικρή απόκλιση.

Για παράδειγμα, μια μικρή ποσοστιαία απόκλιση στις ατομικές πωλήσεις των στελεχών διανομής μπορεί να σημαίνει τελείως διαφορετικά πράγματα για το σύνολο των πωλήσεων. Μια αύξηση όλων των ατομικών πωλήσεων κατά 5% πλην ενός, μπορεί να σημαίνει μια μείωση των συνολικών πωλήσεων, αν ο ένας πωλητής, που αποτελεί την εξαίρεση, είχε μεγάλη ποσοστιαία πτώση και έχει και το μεγαλύτερο μερίδιο στις πωλήσεις.

Στο παραπάνω παράδειγμα, το κρίσιμο σημείο είναι η απόδοση του ενός πωλητή, διότι αποτελεί το σπουδαιότερο παράγοντα στην εκτέλεση του στόχου, που είναι η αύξηση κατά 5% των πωλήσεων της επιχείρησης. Ο έλεγχος για διαπίστωση τυχόν αποκλίσεων και διορθωτικής κίνησης θα πρέπει να επικεντρωθεί στις δραστηριότητες του συγκεκριμένου πωλητή. Αν οι λόγοι παρέκκλισης είναι υποκειμενικοί, τότε θα πρέπει να σχεδιαστεί έγκαιρα ένα μέτρο σταδιακής αντικατάστασής του. Αντίθετα, αν ο έλεγχος δείξει ότι οι αιτίες είναι αντικειμενικές, τότε θα πρέπει να ληφθούν διορθωτικά μέτρα, που θα ενθαρρύνουν και θα ενισχύουν τις δραστηριότητες του συγκεκριμένου πωλητή.

Συμπερασματικά να αναφέρουμε ότι ο κανόνας αυτός θεωρεί ως αποτελεσματικό τον έλεγχο που γίνεται για τον προσδιορισμό εκείνων των σημείων, που αποτελούν την αιτία των αποκλίσεων από τα σχέδια, αλλά ταυτόχρονα θεωρούνται και ως τα πιο σημαντικά. Τα διοικητικά στελέχη, επιφορτισμένα με τον έλεγχο, θα πρέπει να επικεντρώνουν το ενδιαφέρον τους περισσότερο σ' αυτά τα σημεία.

Ο τέταρτος κανόνας αφορά την ανεξαρτοποίηση των τεχνικών ελέγχου από τα άτομα που τις χρησιμοποιούν, δηλαδή να μην εξαρτάται το αποτέλεσμα του ελέγχου από το ποιος κάνει τον έλεγχο. Ο κανόνας αυτός έχει ίσως μεγαλύτερη εφαρμογή στον έλεγχο της απόδοσης των εργαζομένων, όπου η αντικειμενικότητα των κριτηρίων ελέγχου αποτελεί, από μόνο του, κίνητρο για τους υφιστάμενους για αποδοτικότερη εργασία. Ο έλεγχος της απόδοσης του προσωπικού δεν μπορεί να ανεξαρτοποιηθεί τελείως από υποκειμενικές κρίσεις,

αλλά υπάρχουν ορισμένες τεχνικές, που εξασφαλίζουν κάποια αντικειμενικότητα στις αξιολογήσεις.

Βασική αρχή επιλογής μιας τεχνικής ελέγχου είναι η ποσοτικοποίηση των κριτηρίων που χρησιμοποιούνται. Αν ο έλεγχος μπορεί να πάρει ποσοτική μορφή, π.χ. τεμάχια παραγωγής, τότε αποκτά μια αντικειμενικότητα. Δυστυχώς, υπάρχουν πολλές δραστηριότητες, οι οποίες δεν μπορούν να ελεγχθούν με ποσοτικά κριτήρια. Για παράδειγμα, πώς μπορεί να ελεγχθεί η απόδοση ενός ατόμου, όταν η παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνει τμηματοποίηση των διαφόρων καθηκόντων, κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να εκτελούνται από ομάδες εργαζομένων.

Ακόμα όμως και αν είναι εφικτή η ποσοτικοποίηση, τα κριτήρια ελέγχου μπορεί να μην καλύπτουν όλο το φάσμα του ελέγχου που θα πρέπει να γίνει. Ο ποιοτικός έλεγχος θα πρέπει να συμπληρώνει τον ποσοτικό έλεγχο. Πολλές φορές χρησιμοποιούνται δείκτες αξιολόγησης της απόδοσης που αποτελούν μια προσπάθεια ποσοτικοποίησης του ελέγχου.

Η τεχνική αυτή έχει πλατιά εφαρμογή στην αξιολόγηση των πωλητών μιας επιχείρησης. Ένα είδος ελέγχου, που θα μπορούσε εύκολα να ποσοτικοποιηθεί, είναι το μέγεθος των πωλήσεων που πραγματοποιεί ο κάθε πωλητής (επίπεδο ή ποσοστιαίες μεταβολές). Το μέγεθος των πωλήσεων δεν σημαίνει τίποτε για την ικανοποίηση των πελατών από την εξυπηρέτηση του συγκεκριμένου πωλητή.

Μια προσπάθεια ελέγχου της ικανοποίησης από την εξυπηρέτηση είναι η δειγματοληπτική καταγραφή, μέσω ενός ερωτηματολογίου, της γνώμης που έχουν οι αγοραστές για την εξυπηρέτηση του συγκεκριμένου πωλητή. Η γνώμη αυτή μπορεί να "μετρηθεί" με μια κλίμακα που στο άνω άκρο της θα έχει την κατηγορία "τέλεια εξυπηρέτηση" και στο κάτω άκρο της την κατηγορία "κακή εξυπηρέτηση".

Τέλος, ο έλεγχος για να μπορέσει να είναι αντικειμενικός, ανεξάρτητα από το αν μπορεί να είναι ποσοτικός ή όχι, θα πρέπει να χρησιμοποιεί, περιοδικά, διαφορετικές τεχνικές. Εκείνο που έχει σημασία, δεν είναι μόνο η ανεξαρτοποίηση

του ελέγχου από τα άτομα που κάνουν τον έλεγχο, αλλά και η ανεξαρτητοποίηση του ελέγχου από τις τεχνικές που χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο.

Ο πέμπτος κανόνας επιλογής αποτελεσματικών τεχνικών ελέγχου αφορά την προσαρμοστικότητα των τεχνικών σε οποιαδήποτε απρόβλεπτη κατάσταση. Ο κανόνας αυτός έχει ιδιαίτερη σημασία σε περιπτώσεις ελέγχων των οποίων η σημασία του προσδιορισμού τυχόν παρεκκλίσεων εξαρτάται από παρεκκλίσεις, που διαπιστώθηκαν σε άλλες δραστηριότητες της επιχείρησης.

Όπως είναι φυσικό, η επιχείρηση αποτελεί το άθροισμα μιας σειράς αλληλοεξαρτώμενων δραστηριοτήτων. Όταν λοιπόν σχεδιάζονται οι διάφορες δραστηριότητες, λαμβάνεται ως δεδομένο το μέγεθος της απόδοσης συγκεκριμένων δραστηριοτήτων.

Για παράδειγμα, ο σχεδιασμός του μεγέθους της διαφήμισης που θα κάνει η επιχείρηση, συνήθως, δεν είναι ανεξάρτητος από τον σχεδιασμό που έχει γίνει για το επίπεδο των πωλήσεων. Πολλές επιχειρήσεις διαφημίζουν ανάλογα με τις πωλήσεις τους, π.χ. 1% των εσόδων από τις πωλήσεις θα διατεθεί για διαφήμιση.

Το τμήμα διαφήμισης λαμβάνει συνήθως ένα ποσό (100 εκατομμύρια δραχμές) ως στόχο, που προσδιορίστηκε από τα ανώτατα στελέχη της επιχείρησης, κατόπιν εκτίμησης ότι οι πωλήσεις θα ανέλθουν σε ποσοστό 100 φορές μεγαλύτερο από αυτό που διατίθεται για τη διαφήμιση.

Αν για οποιοδήποτε λόγο, ο έλεγχος της πορείας των πωλήσεων δείξει ότι οι σχεδιαζόμενες πωλήσεις είναι διαφορετικές απ' αυτές που πραγματοποιήθηκαν, τότε είναι φυσικό να επηρεασθεί και η απόδοση του τμήματος διαφήμισης της επιχείρησης.

Ο έλεγχος της απόδοσης του τμήματος της διαφήμισης θα πρέπει να χρησιμοποιεί τεχνικές, που θα μπορούν να προσαρμόζονται σε τέτοιες απρόβλεπτες καταστάσεις. Το πρόβλημα αυτό είναι γενικότερο και δεν αφορά μόνο τον έλεγχο, αλλά και τη διαδικασία του σχεδιασμού. Αποτελεσματικός σχεδιασμός είναι εκείνος, που μπορεί να προσαρμόζεται στις μεταβαλλόμενες καταστάσεις.

Η οικονομικότητα της κάθε τεχνικής ελέγχου εξαρτάται από το πόσο καλά εφαρμόστηκαν οι κανόνες αποτελεσματικής τεχνικής. Ίσως, η οικονομικότερη τεχνική είναι εκείνη η οποία καταφέρνει να αξιοποιήσει κατά τον καλύτερο τρόπο την οργανωτική δομή της ίδιας της επιχείρησης και των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών γνωρισμάτων των διοικητικών στελεχών.

Η οικονομικότητα των τεχνικών ελέγχου εξαρτάται και από το μέγεθος της επιχείρησης. Οι μεγάλες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τις πιο αποδοτικές τεχνικές ελέγχου, επειδή έχουν την δυνατότητα να δαπανήσουν σημαντικά ποσά για έλεγχο (να υπενθυμίσουμε ότι η οικονομικότητα μιας τεχνικής μετράται ως ο λόγος ωφέλειας και κόστους, δηλαδή το όφελος ανά χρηματική μονάδα). Αντίθετα, οι μικρές επιχειρήσεις δεν μπορούν να δαπανήσουν μεγάλα ποσά για έλεγχο με αποτέλεσμα να επιλέγονται τεχνικές, οι οποίες, έχουν μεν μικρό συνολικό κόστος, αλλά και, αναλογικά, ακόμα μικρότερη ωφέλεια.

Τέλος, η οικονομικότητα των τεχνικών ελέγχου δεν είναι ανεξάρτητη από τον κανόνα που προτρέπει τις επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν τον έλεγχο μόνο για τη διαπίστωση σημαντικών παρεκκλίσεων από τα σχέδια. Σε πολλές επιχειρήσεις, γίνονται άσκοποι έλεγχοι με αποτέλεσμα να επιβαρύνεται το κόστος ελέγχου χωρίς λόγο.

Ο κανόνας επιλογής αποτελεσματικής τεχνικής αφορά την προτίμηση εκείνων των τεχνικών που περιλαμβάνουν και την επιλογή των κατάλληλων διορθωτικών παρεμβάσεων. Ο έλεγχος, χωρίς διορθωτικές παρεμβάσεις, είναι άσκοπος.

5.4 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το σύστημα ελέγχου μιας επιχείρησης περιλαμβάνει τα διαφορετικά είδη ελέγχου, η εφαρμογή των οποίων σχεδιάζεται κατά τρόπο που να χρησιμοποιεί άριστα τις διάφορες πληροφορίες, είναι οικονομικό και γίνεται αποδεκτό από τα μέλη της επιχείρησης.

Ο σχεδιασμός ενός συστήματος ελέγχου, περνά μέσα από διάφορα στάδια που δεν είναι ανεξάρτητα από τους κανόνες αποτελεσματικού ελέγχου, που παρουσιάστηκαν στο πρώτο μέρος. Τα στάδια αυτά είναι τα εξής:

1. Προσδιορισμός των στόχων του ελέγχου που δεν διαφέρουν από τους στόχους που καθορίστηκαν κατά τη διαδικασία του σχεδιασμού.
2. Προσδιορισμός των σημαντικών μεταβλητών, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως δείκτες επίτευξης των στόχων. Για παράδειγμα, το τμήμα πωλήσεων της επιχείρησης μπορεί να επιλέγει μια περιοχή ως αντιπροσωπευτική (δείκτης) του συνόλου. Αν οι πωλήσεις στην περιοχή αυτή αυξάνουν, τότε η επιχείρηση θα προσδοκά μια συνολική αύξηση των πωλήσεων. Πάντως, όσο περισσότερες μεταβλητές μπορούν να χρησιμοποιηθούν σαν δείκτες, τόσο πιο αξιόπιστο θα είναι το σύστημα ελέγχου που εφαρμόζει η επιχείρηση.
3. Προσδιορισμός των κριτηρίων ελέγχου για να γίνεται εύκολη η διαπίστωση των αποκλίσεων.
4. Προσδιορισμός του δικτύου πληροφοριών και επανατροφοδότησης.
5. Εφαρμογή του συστήματος ελέγχου και λήψης διορθωτικών μέτρων, εφόσον χρειάζονται.

Αποτελεσματικά συστήματα ελέγχου είναι εκείνα που προσδιορίζουν συγκεκριμένες δραστηριότητες για να μετρήσουν και να ελέγξουν την απόδοση του έργου της επιχείρησης. Οι περιοχές αυτές είναι τα σπουδαιότερα λειτουργικά τμήματα της επιχείρησης. Η αποτελεσματική λειτουργία αυτών των τμημάτων εξασφαλίζει και την ομαλή λειτουργία του συνόλου της επιχείρησης. Για μια αντιπροσωπευτική επιχείρηση, τέσσερα μπορούν να θεωρηθούν ως τα σπουδαιότερα τμήματα:

A. Το Τμήμα Παραγωγής

B. Το Τμήμα Μάρκετινγκ

Γ. Το Τμήμα Προσωπικού ή Ανθρωπίνων Πόρων

Δ. Το Χρηματοοικονομικό και το Λογιστικό Τμήμα

Οι Pickle και Abrahansom (1990) καθόρισαν διάφορες μεταβλητές που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον έλεγχο της απόδοσης του κάθε ενός από τα παραπάνω βασικά τμήματα της επιχείρησης.

Για το τμήμα παραγωγής

Ποσότητα

Ποιότητα

Μέσο Κόστος

Ατομική απόδοση εργασίας

Για το τμήμα μάρκετινγκ

Συνολική ποσότητα πωλήσεων

Συνολική δαπάνη πωλήσεων

Διαφημιστική δαπάνη

Ατομική απόδοση πωλητή

Για το τμήμα προσωπικού ή ανθρωπίνων πόρων

Εργασιακές σχέσεις

Εργασιακή κινητικότητα

Εργατικές απουσίες

Ρευστότητα

Για το χρηματοοικονομικό και το λογιστικό τμήμα

Κεφαλαιουχικές Δαπάνες

Αποθέματα

Χρηματικές ροές

Οι παραπάνω μεταβλητές ελέγχου είναι μόνο ενδεικτικές μέσα σ'ένα πολυσύνθετο σύστημα έλεγχου. Περισσότερες μεταβλητές θα μπορούσαν να συμπεριληφθούν, αλλά αυξάνεται και το κόστος ελέγχου αφού χρειάζονται περισσότερες πληροφορίες. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η κάθε μεταβλητή μπορεί να χρειάζεται περαιτέρω διάσπαση, ιδιαίτερα εκείνες που δεν μπορούν να ποσοτικοποιηθούν. Για παράδειγμα, οι εργασιακές σχέσεις είναι μια μεταβλητή που απαιτεί την ανάπτυξη δεικτών για να γίνει δυνατή η μέτρησή της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : Ο ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

6.1 ΟΙ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ

6.1.1 Η ΧΡΟΝΙΚΗ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Δεν μπορεί να ξεκινήσει οποιαδήποτε διαδικασία προσδιορισμού και ελέγχου αποκλίσεων, πριν να ξεκαθαριστεί, ότι τα μεγέθη που συγκρίνονται είναι συγκρίσιμα. Γιατί είναι βέβαια φανερό ότι αν η σύγκριση γίνει ανάμεσα σε δυο μη συγκρίσιμα μεγέθη, οι διαφορές που προκύπτουν δεν δείχνουν τίποτα.

Και συγκρίσιμα θα γίνουν τα μεγέθη του απολογισμού προς Τα προγραμματισμένα, κάτω από δυο όρους απαραίτατους: Πρώτο να αφορούν στο ίδιο αντικείμενο και δεύτερο να καλύπτουν τον ίδιο χρόνο (σαν σημείο και σαν διάστημα).

Βέβαια είναι δεδομένο, ότι όταν ξεκινάει (είτε ο ετήσιος, είτε βραχύχρονος) απολογισμός, καθένας από τους δυο αυτούς όρους δεν συντρέχει. Γιατί καθόσον αφορά το αντικείμενο, τόσο τα έξοδα όσο και τα έσοδα προκύπτουν από μια συναλλαγή (αγοράς πώλησης αντίστοιχα) και συνεπώς, βρίσκονται καταταγμένα σε κατηγορίες με άλλες σκοπιμότητες που δεν σχετίζονται με τον απολογιστικό έλεγχο.

Τα έξοδα, είναι καταταγμένα «κατ' είδος» έτσι, δηλαδή όπως τα πράγματα ή οι υπηρεσίες που αγοράζονται σαν εμπορεύματα κυκλοφορούν στην αγορά και γίνονται αντικείμενο συναλλαγής. Από την άλλη μεριά τα έσοδα, είναι καταταγμένα κυρίως με κριτήρια φορολογικά, έτσι δηλαδή όπως αφορούν τη φορολογούσα αρχή σαν αντικείμενο φορολογίας ή, σαν μέσο διασταύρωσης των συναλλαγών.

Όμως και οι δυο αυτές κατηγορίες μεγέθη, είναι συνιστώσες του αποτελέσματος (αρνητικά οι δαπάνες, θετικά τα έσοδα) Και από την άποψη αυτή, πρέπει να δεχτούν μια ανακατάταξη που θα τα προσαρμόσει στις ανάγκες προσδιορισμού του αποτελέσματος αυτού. Και επειδή οι δαπάνες σαν συνιστώσες του αποτελέσματος ενδιαφέρουν κατά επιχειρηματική λειτουργία, μ'

αυτό το κριτήριο πρέπει να ανακαταταχτούν. Ενώ από την άλλη μεριά πρέπει να γίνει ανακατάταξη και των εσόδων, που από την άποψη του προσδιορισμού του αποτελέσματος ενδιαφέρει να καταταγούν κατά «εκμετάλλευση».

Καθ' όσον αφορά λοιπόν στη χρονική προσαρμογή των εξόδων και των εσόδων, θυμίζουμε πάλι, ότι προκύπτουν και τα δυο από συναλλαγές (αγορά και πώληση αντίστοιχα) και συνεχώς βρίσκονται καταχωρημένα στην επιχειρηματική περιουσία, στο χρόνο που έγινε η συναλλαγή και για το ποσό που έγινε η συναλλαγή και όχι στο χρόνο και κατά το ποσό που αφορούν το αποτέλεσμα σαν συντελεστές της διαμόρφωσής του.

Από εδώ ξεκινάει η ανάγκη να ξεκαθαριστούν τα μεγέθη αυτά και να προσαρμοστούν σαν ποσά με το κριτήριο ότι αποτελούν συντελεστές του επιχειρηματικού αποτελέσματος της περιόδου του απολογισμού.

Θα χρειαστεί συνεπώς τα έξοδα και τα έσοδα που έχουν λογιστεί, να αναιρεθούν κατά το μέρος που δεν αφορούν την περίοδο απολογισμού και να γίνουν «Έξοδα επόμενων χρήσεων» (στους Μεταβατικούς Λογαριασμούς του Ενεργητικού) και «Έσοδα επόμενων χρήσεων» (στους Μεταβατικούς Λογαριασμούς του Παθητικού). Εξάλλου τα έξοδα και τα έσοδα που αντίστροφα αφορούν την περίοδο απολογισμού και δεν έχουν λογιστεί θα χρειαστεί να λογιστούν σαν «Έξοδα χρήσεως δουλεμένα πληρωτέα (στους Μεταβατικούς Λογαριασμούς του Παθητικού) Και «Έσοδα χρήσεως Εισπρακτέα» (στους Μεταβατικούς Λογαριασμούς του Ενεργητικού).

Η διπλή αυτή διαδικασία, εντοπισμού και εγχρονισμού των εξόδων και των εσόδων γίνεται οπωσδήποτε στο τέλος της επιχειρηματικής χρήσης, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού με αιτία την επιστημονική (μικροοικονομική) αναγκαιότητα αλλά και τη νομοθετική επιταγή και είναι γνωστή σαν αρχή της «αυτοτέλειας των χρήσεων».

Συνεπώς στην «έναρξη» κάθε χρήσης ή αφετηρία των δαπανών και των εσόδων είναι εκκαθαρισμένη από προσμίξεις της προηγούμενης χρήσης.

Δεν συμβαίνει όμως το ίδιο προκειμένου για επιχειρηματικές τομές βραχύχρονες (μηνιαίες-3μηνιαίες). Σ' αυτές τις περιπτώσεις και εφ' όσον «εξάγεται» αποτέλεσμα για την κάθε φορά συγκεκριμένη περίοδο και όχι ανακεφαλαιωτικό

από την αρχή της χρήσης, πρέπει να γίνει διπλή εκκαθάριση. Πρέπει πρώτα τα όσα στην έναρξη της (βραχύτερης) περιόδου αναιρέθηκαν να ξαναλογιστούν στο μέτρο που αφορούν το αποτέλεσμα της τρέχουσας περιόδου και βέβαια να εκκαθαριστούν τα (νέα) μεγέθη της ίδιας περιόδου, κατά το μέρος ξανά που δεν αφορούν το αποτέλεσμα της περιόδου αυτής.

Πρόκειται βέβαια για μια διπλή εκκαθάριση που όμως μπορεί να αποφευχθεί κατά το ένα της σκέλος, αν το αποτέλεσμα προσδιορίζεται ανακεφαλαιωτικά για το σύνολο του χρονικού διαστήματος από την «έναρξη της χρήσης» μέχρι την κάθε φορά λήξη της «βραχύτερης» περιόδου και τον υπολογισμό του αποτελέσματος της περιόδου αφαιρετικά (π.χ. το αποτέλεσμα του Ιουνίου θα προκύψει αν από το αποτέλεσμα 1/1-30/6 αφαιρεθεί το αποτέλεσμα 1/1-31/5).

Στις περιπτώσεις αυτές, αρκεί προφανώς να γίνεται εκκαθάριση μόνο στο τέλος της «βραχύτερης» περιόδου. Επισημαίνεται βέβαια ότι αν οι χρονικές εκκαθαρίσεις των κονδυλίων γίνονται εξωλογιστικά (δηλαδή με λογιστικές εγγραφές εκκαθάρισης), στην έναρξη κάθε περιόδου, τα κονδύλια που αναιρέθηκαν ξαναλογίζονται στους λογαριασμούς εξόδων και εσόδων .

Πρακτικά, αυτή η διπλή εκκαθαριστική εργασία εντοπισμού εγχρονισμού των δαπανών και των εσόδων, γίνεται με τη **ανάπτυξη** ενός «Φύλλου Χρονικής Τακτοποίησης και Μερισμού». Στο φύλλο αυτό και στο πρώτο δίστηλο, καταχωρούνται τα δεδομένα του ισοζυγίου των αναλυτικών καθολικών της ημερομηνίας κλεισίματος». Στο επόμενο δίστηλο με την επικεφαλίδα «Μεταβατικοί λογαριασμοί» αποτυπώνονται οι «εγγραφές» χρονικής τακτοποίησης των λογισμένων ποσών (του ισοζυγίου) και σχηματίζονται οι «Μεταβατικοί Λογαριασμοί» και στο επόμενο δίστηλο με την επικεφαλίδα «Ποσά για Καταλογισμό» προκύπτουν, ύστερα από οριζόντιες προσθέσεις ή αφαιρέσεις, τα ποσά που αφορούν το αποτέλεσμα της περιόδου. Τα ποσά αυτά κατανέμονται στα δίστηλα , από ένα για κάθε επιχειρηματική λειτουργία και διεύθυνση.

Αν το αποτέλεσμα προσδιορίζεται εσωλογιστικά, τότε είναι, αυτονόητο ότι θα πρέπει να λογιστούν τα ποσά του σχετικού δίστηλου στους «Μεταβατικούς Λογαριασμούς» με κανονικές λογιστικές εγγραφές.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει την καταχώρηση των εγγραφών της χρονικής προσαρμογής των εσόδων και των εξόδων προκειμένου να εξαχθούν βραχύχρονα αποτελέσματα, είτε στο λογαριασμό 58 της Γενικής Λογιστικής, είτε στο λογαριασμό 91 (υπολογαριασμοί 91.06, 91.07 , 91.08 και 91.09) της Αναλυτικής Λογιστικής της Εκμετάλλευσης.

6.1.2 Η ΦΥΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΚΛΙΣΗΣ

Είναι αναγκαίο να ξεκαθαριστεί ότι το κάθε προγραμματικό πρότυπο είναι ένα πρότυπο «κατά παραδοχήν». Αυτό σημαίνει ότι, δεν υπάρχει ένα «αντικειμενικό μέτρο», μια αντικειμενική βεβαιότητα, ότι οι «τιμές» που καθόρισε ο επιχειρηματικός προγραμματισμός, είναι οι «αντικειμενικά» άριστες. Στηρίζονται βέβαια πάντοτε σε μετρήσεις, αλλ' όμως και σε υπολογισμούς και σε εκτιμήσεις και σε παραδοχές, πράγμα που σημαίνει ότι μπορεί να φανεί κάποτε, ότι εκείνο που θεωρήθηκε πρότυπο δεν αποδείχθηκε και αντικειμενικά. Αυτή η απόδειξη όμως θα υπάρξει μόνο κατά την πραγματοποίηση της επιχειρηματικής δράσης που προγραμματίστηκε και μόνο από αυτή τη δράση τα προγραμματικά πρότυπα, καθορίζονται πάντοτε και ισχύουν για μια συγκεκριμένη επιχείρηση και χρονική περίοδο.

Συνεπώς, η μεταγενέστερη εξέλιξη της πραγματικής δράσης αυτής, της συγκεκριμένης επιχείρησης, θα αποδείξει πόσο σωστά ήταν τα πρότυπα. Μπορεί από δω να ξεκινήσουν κάποιες ευθύνες γι' αυτούς που καθόρισαν τα πρότυπα και οπωσδήποτε δεν αποκλείεται να αναθεωρηθούν τα δεδομένα ή η μέθοδος, αυτά που καταρτίζονται τα προγράμματα. Όμως οι παράγοντες αυτοί δεν επηρεάζουν κατ' αρχήν τον απολογιστικό έλεγχο. Οι υπεύθυνοι της επιχειρηματικής δράσης, έχουν αναλάβει την ευθύνη και είναι υποχρεωμένοι να πραγματοποιήσουν τα πρότυπα ή είναι υπόλογοι για τις αποκλίσεις. Και μόνο στην ακραία περίπτωση που θα αποδειχτεί ότι ένα πρότυπο ήταν αδύνατο να πραγματοποιηθεί, από αιτία ένα κακό προγραμματισμό, παύουν να έχουν ευθύνη οι υπεύθυνοι της επιχειρηματικής δράσης.

Επειδή λοιπόν, από τη μια μεριά αυτή είναι μια σπάνια συνθήκη και από την άλλη, η επιχειρηματική δράση ξεκινάει με την παραδοχή ότι τα πρότυπα

μπορούν να πραγματοποιηθούν, θεωρούμε κάθε προγραμματικό πρότυπο δεδομένο και με βάση αυτή την αρχή διερευνάμε παρακάτω τις αποκλίσεις.

Ένα προγραμματικό πρότυπο είναι πάντοτε η ελάχιστη τιμή που μπορεί να λάβει μια δαπάνη ή γενικότερα ο παρονομαστής οποιουδήποτε αριθμοδείκτη ή η μέγιστη τιμή που μπορεί να λάβει ένα (αντίστοιχο) έργο ή γενικότερα ο αριθμητής οποιουδήποτε αριθμοδείκτη. Και το πρότυπο αυτό, όταν καταρτίζεται ένα επιχειρηματικό πρόγραμμα, θεωρείται και γίνεται δεκτό σαν ένας στόχος που μπορεί και πρέπει να επιτευχθεί, μέσα στις συνθήκες της επιχειρηματικής δράσης που προδιαγραφή της είναι το επιχειρηματικό πρόγραμμα. Το «μπορεί» εδώ σημαίνει ότι το αντικείμενο, δηλαδή η επιχείρηση κατέχει τα τεχνολογικά μέσα και τη μέθοδο πετυχαίνουν αυτή τη δαπάνη και αυτό το έργο.

Ενώ το πρέπει σημαίνει ότι ο υποκειμενικός παράγοντας της επιχείρησης το εργασιακό δυναμικό δηλαδή, με τη διαδικασία του προγραμματισμού, αποδέχτηκε αυτή τη δυνατότητα της επιχείρησης αυτό, αναδέχτηκε την ευθύνη του να πραγματοποιήσει το προγραμματικό πρότυπο.

Ο απολογιστικός έλεγχος σα μεθοδολογία και σα μηχανισμός, που λειτουργεί καθημερινά δίπλα στην πραγματοποιούμενη επιχειρηματική δράση, κατατείνει να πειθαναγκάσει αυτή τη δράση να εξελιχθεί πάνω στα προγραμματικά πρότυπα.

Όμως και θεωρητικά πρέπει να γίνει δεκτό και εμπειρικά επαληθεύεται ότι, ένα τόσο μεγάλο πλήθος παράγοντες, όπως αυτοί που επηρεάζουν την καθημερινή επιχειρηματική δράση, είναι αδύνατο να εξελιχθούν όλοι έτσι όπως προκαθορίστηκε στο πρόγραμμα. Και αυτό οφείλεται σε αιτίες τόσο αντικειμενικές που ανάγονται δηλαδή στο αντικείμενο (επιχείρηση -αγορά), όσο και υποκειμενικές, που ανάγονται δηλαδή στο υποκείμενο, στο εργασιακό δυναμικό που κινεί την επιχείρηση. Κάτω από τις συνθήκες αυτές, αναμένεται με βεβαιότητα ότι, η δράση αυτή θα απομακρυνθεί από το προγραμματισμένο, θα παρουσιάσει κάποιες διαφορές απ' αυτό.

Οι διαφορές αυτές ανάμεσα σε εκείνο που προγραμματίστηκε και που το δεχτήκαμε σαν πρότυπο και σε εκείνο που πραγματοποιήθηκε, ονομάστηκαν

«αποκλίσεις». Και γεννιέται το ερώτημα: «Τι ακριβώς είναι οι διαφορές αυτές, πού οφείλονται και ποίος είναι ο σκοπός της εξακρίβωσής τους».

Πρέπει αρχικά να γίνει διάκριση ανάμεσα στην απόκλιση της δαπάνης και σε εκείνη του έργου. Η απόκλιση από τη δαπάνη σημαίνει συνήθως ότι, πραγματοποιήθηκε ενδεχομένως το έργο που είχε τεθεί σαν πρότυπο (κατ' είδος, ποσότητα και ποιότητα), αλλά με ανάλωση μεγαλύτερης ποσότητας ή καλύτερης ποιότητας από προϋποθέσεις, από εκείνες που είχαν προσδιοριστεί από το πρόγραμμα σαν πρότυπες. Έχουμε στην περίπτωση αυτή μια ευθεία και άμεση σπατάλη πόρων. Από την άλλη μεριά η απόκλιση από το έργο, σημαίνει ότι αναλώθηκαν μεν ενδεχομένως οι ποσότητες από τις προϋποθέσεις που είχαν προσδιοριστεί από το πρόγραμμα σαν πρότυπες, αλλά μ' αυτές παράχθηκαν λιγότερες μονάδες έργο. Είναι τέλος αυτονόητο ότι μπορεί να συντρέχουν μονάδες έργο. Είναι τέλος αυτονόητο ότι μπορεί να συντρέχουν (και συντρέχουν συνήθως) αποκλίσεις και από τους δυο όρους της σχέσης, δηλαδή και από τη μεριά των δαπανών και από τη, μεριά του έργου.

Οι αποκλίσεις αυτές, είτε από τη μεριά των δαπανών ή του έργου μόνο, είτε και από τις δυο μεριές μαζί καταλήγουν πάντοτε, όπως είναι φανερό σ' ένα ψηλότερο κατά μονάδα κόστος που με βάση τις παραδοχές του επιχειρηματικού προγράμματος, το παραπάνω κόστος αυτό συνιστά σπατάλη αξιών .

Δεν αποκλείεται βέβαια και συμβαίνει όχι σπάνια στην πράξη, να παρουσιαστεί η αντίστροφη εξέλιξη είτε από τη μεριά της δαπάνης είτε από τη μεριά του έργου, είτε και από τις δυο μεριές. Να έχουμε δηλαδή ανάλωση μικρότερη ή έργο μεγαλύτερο από τα αντίστοιχα πρότυπα. Είναι φανερό ότι σ' αυτές τις περιπτώσεις έχουμε χαμηλότερο ανά μονάδα κόστος και συνεπώς εξοικονόμηση αξιών.

Με αφετηρία την παραδοχή ότι, το σχετικό προγραμματικό πρότυπο στηρίχτηκε σε ασφαλή δεδομένα, τόσο από τη μεριά του αντικειμένου (επιχείρηση -αγορά) όσο και από τη μεριά του υποκειμένου (εργασιακό δυναμικό), πρέπει να δεχτούμε ότι, στον ένα ή και τους δυο παράγοντες, συνέβησαν κατά την επιχειρηματική λειτουργία, κάποιες δυσλειτουργίες.

Η απόκλιση συνεπώς δείχνει και αποκαλύπτει μια δυσλειτουργία σε σχέση με την προγραμματική προδιαγραφή της καθεμιάς ειδικής και συγκεκριμένης επιχειρηματικής ενέργειας εντοπίζοντας κάθε φορά αυτή τη δυσλειτουργία, είτε στο αντικείμενο είτε στο υποκείμενο της επιχειρηματικής δράσης. Αποκαλύπτει με άλλα λόγια στο πεδίο της παραγωγής για παράδειγμα ότι, είτε τα παραγωγικά μέσα δεν λειτούργησαν σωστά, είτε η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε δεν ήταν εκείνη που είχε προδιαγραφεί, είτε τα υλικά ήταν χειρότερης ποιότητας είτε τέλος ότι το εργασιακό δυναμικό δεν δούλεψε με την ένταση (ποσοτικά και ποιοτικά) που, είχε γίνει προγραμματικά αποδεκτή.

Από εδώ βγαίνει το συμπέρασμα ότι κάθε απόκλιση ανακαλύπτει και αποκαλύπτει ένα «ασθενές σημείο» της επιχειρηματικής δράσης, που είτε ήταν περιστασιακό και δημιουργεί απλά κάποιες ευθύνες, είτε ήταν συστηματικό, και απαιτεί να παρθούν μέτρα ριζικότερης αποκατάστασης.

Πρέπει πάντοτε να γίνεται διάκριση ανάμεσα σε μια απόκλιση που θεωρείται οριστική και σε μια απόκλιση που σημειώνεται επειδή δεν συντρέξαν χρονικά οι όροι για να καλυφθεί σύμφωνα με το πρόγραμμα το σχετικό οικονομικό μέγεθος που προγραμματίστηκε. Ουσιαστικά, μόνο στην πρώτη περίπτωση υπάρχει απόκλιση. Στη δεύτερη περίπτωση πρόκειται για χρονική μετάθεση. Πράγματι, μέσα σε μια περίοδο που ελέγχεται, μπορεί να εμφανιστεί μια θετική ή αρνητική απόκλιση, που να οφείλεται στο γεγονός ότι δεν πραγματοποιήθηκε έγκαιρα ή πραγματοποιήθηκε πρόωρα, το σχετικό προγραμματισμένο έργο.

Για παράδειγμα, είναι δυνατό να εμφανιστεί καθυστέρηση εσόδων, όχι γιατί πραγματοποιήθηκαν λιγότερες πωλήσεις μέσα στην περίοδο που ελέγχεται, αλλά γιατί καθυστέρησαν οι παραδόσεις «κλεισμένων» πωλήσεων, ή αντίθετα να εμφανιστεί υπέρβαση των προγραμματισμένων εσόδων γιατί στις προγραμματισμένες παραδόσεις που πραγματοποιήθηκαν κανονικά, προστέθηκαν είτε πρόωρες παραδόσεις που κανονικά ανήκουν στην επόμενη περίοδο είτε καθυστερημένες παραδόσεις από την προηγούμενη.

Επισημαίνεται πάντως, ότι η χρονική μετάθεση μιας δαπάνης ή ενός εσόδου, δεν πρέπει να θεωρείται ένα γεγονός αδιάφορο, σαν δήθεν ανώδυνο

οικονομικά. Αντίθετα, πρέπει να γίνει κατανοητό ότι και η μετάθεση αποτελεί ανωμαλία που συνεπάγεται οπωσδήποτε οικονομικές συνέπειες που δεν είχαν προβλεφθεί. Μια ζήτηση που δεν ικανοποιήθηκε έγκαιρα, δεν μπορεί να βρίσκεται «εν αναμονή» για πολύ καιρό, υπάρχει ο κίνδυνος να χαθεί οριστικά. Μια καθυστέρηση στις παραδόσεις έχει σαν επακόλουθο την καθυστέρηση στην είσπραξη της αξίας των εμπορευμάτων, που σημαίνει έλλειψη των αναγκαίων χρηματικών μέσων στο χρόνο που είχαν προγραμματιστεί και κατ' ακολουθίαν πιθανή δαπάνη τόκων, πρόσθετο δανεισμό ή αδυναμία έγκαιρης πληρωμής μιας υποχρέωσης κ.ο.κ.

Ανεξάρτητα όμως από τις οικονομικές αυτές συνέπειές του οι χρονικές αποκλίσεις (μεταθέσεις) είναι πρακτικά δεδομένες. Αυτό το λόγο σε κάθε τομή που κάνουμε στην επιχειρηματική δράση, με σκοπό να προσδιορίσουμε το αποτέλεσμα της και κατάσταση της επιχειρηματικής περιουσίας (ισολογισμός) είτε μια χρήση είτε για μικρότερα χρονικά διαστήματα (π.χ. μήνα κάνουμε «χρονική εκκαθάριση» στα διάφορα επιχειρηματικά μεγέθη.

Η χρονική αυτή εκκαθάριση που μ' αυτήν αναιρούνται οι χρονικές μεταθέσεις, έχει σαν συνέπεια να εξαφανίζονται οι αποκλίσεις αυτής της κατηγορίας καθόσον αφορά τον έλεγχο του προγραμματισμού της κυκλοφορίας και έτσι οι αποκλίσεις που επισημαίνονται σ' αυτό το πεδίο, να είναι πάντοτε ουσιαστικές. Δεν συμβαίνει όμως το ίδιο με τις ταμειακές πράξεις, τις εισπράξεις δηλαδή και τις πληρωμές. Διότι βέβαια οι (προ)εισπράξεις ή οι (προ)πληρωμές, δεν μπορούν να αναιρεθούν όπως οι συμφηφιστικές οικονομικές πράξεις. Συνεπώς, οι αποκλίσεις που επισημαίνονται στο πεδίο της ρευστότητας δεν είναι ούτε πάντοτε ούτε καθολοκληρίαν ουσιαστικές. Γι' αυτό το λόγο, προκειμένου να προσδιοριστούν οι ουσιαστικές αποκλίσεις στο χώρο της ρευστότητας, από τις συνολικές, αφαιρούνται οι χρονικές μεταθέσεις.

Ουσιαστικά πρόκειται και στα δύο πεδία για την ίδια ενέργεια. Για την αφαίρεση δηλαδή από τις συνολικές αποκλίσεις, των, χρονικών μεταθέσεων με μόνη διαφορά, ότι ενώ στο χώρο των συμφηφιστικών οικονομικών πράξεων μπορεί να διατυπωθεί λογιστικά η χρονική τακτοποίηση, στο χώρο των

ταμειακών δοσοληψιών, η τυπική αναίρεση αποκλείεται και γίνεται μόνο η ουσιαστική.

6.1.3 Ο ΧΑΡΑΚΤΗΡΑΣ ΤΗΣ ΑΠΟΚΛΙΣΗΣ (ΘΕΤΙΚΗ –ΑΡΝΗΤΙΚΗ)

1. Οικονομική διατύπωση

Δύο είναι οι κατευθύνσεις που διαζευκτικά μπορεί να πάρει ,κάθε οποιαδήποτε απόκλιση. Και ο περιορισμός αυτός προκύπτει από τα ίδια τα πράγματα.

Ειδικότερα, όπως είπαμε, η απόκλιση προκύπτει από τη ριπή εκείνου που πραγματοποιήθηκε σε σχέση με εκείνο που προγραμματίστηκε, από όπου και θα αποδειχτεί ότι εκείνο που πραγματοποιήθηκε ήταν, είτε μεγαλύτερο, είτε μικρότερο από το αντίστοιχο προγραμματικό πρότυπό του. Συνεπώς δύο είναι οι κατευθύνσεις που διαζευκτικά μπορεί να λάβει μια απόκλιση, είτε η υπέρβαση του προτύπου είτε η υστέρηση από αυτό.

Όμως οι τάσεις αυτές των αποκλίσεων δεν ξεκαθαρίζουν και το χαρακτήρα τους. Γιατί ο χαρακτήρας της κάθε απόκλισης θα προκύψει από την αναφορά της προς το αποτέλεσμα της επιχείρησης, όπου άλλωστε αναφέρονται όλα τα επιχειρηματικά μεγέθη και εκείνα δηλαδή που θεωρήθηκαν πρότυπα, συνεπώς κατ' ακολουθίαν και οι αποκλίσεις αυτών των προτύπων .Τελικά λοιπόν ο χαρακτηρισμός της απόκλισης θα γίνει σύμφωνα βέβαια με το είδος της, αν είναι δηλαδή υπέρβαση ή υστέρηση, αλλά σε συσχετισμό με την επίδραση που ασκεί το πρότυπο της απόκλισης πάνω στο οικονομικό αποτέλεσμα.

Ονομάστηκαν έτσι αρνητικές, οι αποκλίσεις που προκαλούν μείωση του αποτελέσματος και θετικές εκείνες που προκαλούν αύξησή του. Ποιες όμως είναι αυτές: οι υπερβάσεις ή οι υστερήσεις; Την απάντηση βέβαια δεν θα την πάρουμε από δω. Γιατί είναι δυνατό, η απόκλιση που είναι υπέρβαση του προτύπου να μην είναι κατ' ανάγκην και αύξηση του αποτελέσματος. Όπως επίσης είναι δυνατό η υστέρηση από το πρότυπο να μη σημαίνει μείωση του αποτελέσματος. Γιατί όπως φάνηκε από τη μέχρι τώρα ανάλυση, η υπέρβαση ή η υστέρηση αναφέρονται στο οικείο επιχειρηματικό πρότυπο και αποτελούν συνεπώς, το μέτρο της «οριζόντιας» αυτής σύγκρισης. Μιας σύγκρισης δηλαδή ανάμεσα σε

δύο καταστάσεις (πρόγραμμα -πραγματοποίηση) του ίδιου μεγέθους. Συνεπώς είναι ακόμη άγνωστη η συνέπεια που έχει πάνω στο αποτέλεσμα αυτή η εξέλιξη του μεγέθους, μια συνέπεια, που θα ξεκαθαριστεί από τη (θετική ή αρνητική) σχέση που έχει ως προς το αποτέλεσμα το ίδιο αυτό μέγεθος που παρουσιάζει την απόκλιση από μια «κάθετη» δηλαδή αναφορά.

Όπως είναι γνωστό, κάθε επιχειρηματικό μέγεθος είναι ένας παράγοντας που διαμορφώνει το οικονομικό αποτέλεσμα, συμβάλλοντας σ' αυτό είτε θετικά (έσοδο) είτε αρνητικά (δαπάνη). Συνεπώς από τη θετική ή την αρνητική συμβολή που έχει το αρχικό (το πρότυπο) επιχειρηματικό μέγεθος στη διαμόρφωση του αποτελέσματος, θα κριθεί και η (πρόσθετη) συμβολή στη διαμόρφωση αυτού του αποτελέσματος που έχει η απόκλιση από το ίδιο αυτό (πρότυπο) μέγεθος. Καταλήγουμε συνεπώς στη διαπίστωση ότι η απόκλιση, είτε πρόκειται για υπέρβαση είτε για υστέρηση, για να χαρακτηριστεί σαν θετική ή αρνητική, για να αποκαλυφθεί δηλαδή τι επίδραση ασκεί πάνω στο αποτέλεσμα, πρέπει να αναχθεί πάνω στο (πρότυπο) επιχειρηματικό μέγεθος σ' αυτό που αναφέρεται.

Παρατηρούμε έτσι ότι, μια υπέρβαση που αναφέρεται σε μια δαπάνη, είναι απόκλιση αρνητική. Γιατί η ίδια η δαπάνη είναι συντελεστής αρνητικός του αποτελέσματος. Αντίθετα μια απόκλιση της ίδιας κατεύθυνσης, υπέρβαση δηλαδή που αναφέρεται όμως σε ένα έσοδο, είναι μια απόκλιση θετική, επειδή το ίδιο το έσοδο είναι παράγοντας που επιδρά θετικά στη διαμόρφωση του αποτελέσματος.

Τις αντίθετες ακριβώς συνέπειες έχει μια υστέρηση αν αναχθεί στα αρχικά επιχειρηματικά μεγέθη απ' αυτά που προέρχεται. Πράγματι μια υστέρηση δαπάνης είναι φανερό ότι θα επιδράσει θετικά πάνω στο αποτέλεσμα, διαμορφώνει δηλαδή μια θετική, απόκλιση γιατί συνιστά μείωση ενός παράγοντα μειωτικού του, αποτελέσματος και γι ' αυτό προκαλεί αύξηση αυτού του τελευταίου. Αντίθετα, μια υστέρηση εσόδου θα επιδράσει αρνητικά πάνω στο αποτέλεσμα, αφού μειώνει τα έσοδα που είναι παράγοντας αυξητικός αυτού του αποτελέσματος.

Ύστερα από την ανάλυση αυτή, μπορούμε να ορίσουμε ότι έχουμε θετική απόκλιση, σε κάθε περίπτωση:

- Υπέρβασης εσόδου
- Υστέρησης δαπάνης
Αρνητική απόκλιση, σε κάθε περίπτωση:
- Υστέρησης εσόδου
- Υπέρβασης δαπάνης

2. Μαθηματική διατύπωση

Η απόκλιση είναι κατ' αρχήν μια οριζόντια αριθμητική σχέση, ανάμεσα σε δύο αριθμητικούς προσδιορισμούς του ίδιου επιχειρηματικού μεγέθους και συγκεκριμένα ανάμεσα σε ένα προγραμματιστικό και ένα απολογιστικό προσδιορισμό αυτού του μεγέθους (π.χ. η σχέση ανάμεσα σε μια προγραμματισμένη και πραγματοποιημένη, συγκεκριμένη δαπάνη). Είναι όμως σύγχρονα και μια κάθετη αριθμητική σχέση, ανάμεσα στις αριθμητικές εκφράσεις των παραγόντων που με το σταθερό μαθηματικό τους πρόσημο επενεργούν σαν παράγοντες προσδιοριστικοί του οικονομικού αποτελέσματος. Έτσι, η κάθε δαπάνη, έχει σταθερό αρνητικό A πρόσημο (-), επειδή επενεργεί αρνητικά πάνω στο αποτέλεσμα αυτό, ενώ κάθε έσοδο, έχει σταθερό θετικό πρόσημο (+), επειδή : επενεργεί θετικά πάνω στο αποτέλεσμα. Συνεπώς κάθε φορά που η οριζόντια σύγκριση (κατά κατηγορία), δίνει θετικό πρόσημο (+), σημαίνει ότι αυξήθηκε το οικείο μέγεθος (έσοδο ή δαπάνη) με το σταθερό του πρόσημο ως προς το αποτέλεσμα. Αυτό σημαίνει ότι, αν το μέγεθος αναφοράς (πρότυπο) έχει αρνητικό πρόσημο (-) ως προς το αποτέλεσμα, η αύξησή του (+),¹ εξ αιτίας της απόκλισης, αυξάνει ένα μέγεθος αφαιρετικό από το αποτέλεσμα $[(-) + (+) = -]$. Είναι δηλαδή η απόκλιση αρνητική, μολονότι ήταν υπέρβαση. Αν αντίθετα το μέγεθος αναφοράς (πρότυπο) έχει θετικό πρόσημο (+) ως προς το αποτέλεσμα, η αύξησή του (+) εξ αιτίας της απόκλισης, αυξάνει ένα μέγεθος, προσθετικό στο αποτέλεσμα $[(+) + (+) = +]$ και άρα έχουμε μια απόκλιση θετική. Αντίθετα μια απόκλιση με αρνητικό πρόσημο (-), μια υστέρηση έναντι του προτύπου δηλαδή, αν αφορά πρότυπο με αρνητικό πρόσημο (-) ως προς το αποτέλεσμα, θετική ως προς αυτό το τελευταίο $[(-) + (-) = +]$, ενώ αν αφορά σε πρότυπο με θετικό πρόσημο (+) ως προς το αποτέλεσμα, ενώ αρνητική ως προς αυτό $[(-) + (+) = -]$.

6.1.4 ΤΟ ΕΙΔΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΚΛΙΣΗΣ (ΠΟΣΟΤΙΚΗ -ΣΕ ΑΞΙΑ)

Όπως είναι γνωστό, κάθε πράγμα έχει δύο απόψεις, είναι δηλαδή πρώτο, μια χρησιμότητα από την άποψη ότι μπορεί ή τείνει να καλύψει κάποιες ανθρώπινες ανάγκες. Η άποψη αυτή είναι η τεχνολογική για το κάθε πράγμα, είναι δηλαδή, εκείνη που το εξατομικεύει και που γι' αυτή ισχύουν τα τεχνικά χαρακτηριστικά του πράγματος, οι τεχνικές του ιδιότητες. Και που γι' αυτό το λόγο η άποψη αυτή είναι απόλυτη. Προσδιορίζει μ' άλλα λόγια μόνο αυτό το συγκεκριμένο πράγμα και όχι άλλο κανένα. Από την άποψη αυτή το κάθε πράγμα προσδιορίζεται με τα δικά του Χαρακτηριστικά και εκφράζεται ποσοστικά με τις δικές του μονάδες (βάρος, μήκος, επιφάνεια, όγκος, KW, KVA) Είναι δεύτερο το κάθε πράγμα (συγχρόνως) ένα εμπόρευμα, αξία ανταλλακτική όπως λέμε, από την άποψη ότι για να καλύψει τις ανθρώπινες ανάγκες πουλιέται στην αγορά.

Η άποψη αυτή, είναι η οικονομική για το κάθε πράγμα χωριστά, αλλά και για όλα τα πράγματα, είναι εκείνη δηλαδή που «αφαιρεί» τις ξεχωριστές τεχνολογικές τους ιδιότητες και γι' αυτό το λόγο τα κάνει να μπορούν να συγκριθούν μεταξύ τους σαν να ήταν ίδια. Από την άποψη αυτή το κάθε πράγμα προσδιορίζεται όχι τεχνολογικά, αλλά με ένα κοινό παρονομαστή για όλα τα πράγματα (την αξία), που έτσι μπορούν όλα και εκφράζονται ποσοστικά σ' ένα κοινό για όλα μέτρο, το χρήμα, σε μονάδες δηλαδή νομισματικές.

Κάθε προγραμματικό πρότυπο συνεπώς, εκφράζεται όπως όλα τα πράγματα σε δύο μεγέθη, το ένα είναι η ποσότητα και το άλλο η αξία. Μ' αυτό τον τρόπο το κάθε πρότυπο «μοιράζει» την ευθύνη στους αρμόδιους παράγοντες της επιχείρησης. Γιατί είναι φανερό ότι εκείνος που κινεί μέσα στην επιχείρηση τη λειτουργία που καταναλώνει ένα πράγμα, είναι υπεύθυνος για την ποσότητα που προκαθορίστηκε και με βάση την τιμή μονάδας που επίσης προκαθορίστηκε. Που γι' αυτή την τελευταία είναι υπεύθυνος ο Εφοδιασμός για όλη την επιχείρηση. Συνεπώς αν αργότερα δεν τηρηθεί η προκαθορισμένη αξία από αιτία μιά διακύμανση στις τιμές, η ευθύνη αυτή είναι αποκλειστικά του Εφοδιασμού.

Από την άλλη μεριά κάθε πραγματοποίηση είναι πάντοτε μια ανάλωση από ποσότητες και αξίες και μια παραγωγή μίας ποσότητας και μίας αξίας.

Συνεπώς όταν θα συγκρίνουμε μία πραγματοποίηση με το αντίστοιχο πρότυπο, θα προκύψουν δύο αποκλίσεις: μία σε ποσότητα και μία σε αξία.

Είναι πολύ λογικό και επικίνδυνο όμως, να υποθέσει κανείς ότι και οι δύο παράγοντες της κάθε απόκλισης, δηλαδή και ο παράγοντας ποσότητα και ο παράγοντας αξία, τελικά συγχωνεύονται σε ένα, επειδή ο παράγοντας αξία είναι η νομισματική έκφραση του παράγοντα ποσότητα. Η υπόθεση θα ήταν σωστή για πρωτότυπα μεγέθη όπως εκείνα του προγραμματισμού ή της πραγματικής επιχειρηματικής δράσης. Όμως για μεγέθη παράγωγα, όπως είναι οι αποκλίσεις, ο κατά τα άλλα λογικός αυτός συλλογισμός δεν επαληθεύεται.

Είναι σε κάθε περίπτωση πιθανό, οι δύο παράγοντες να κινηθούν ανεξάρτητα ο ένας από τον άλλο και οπωσδήποτε δεν αποκλείεται να κινηθούν αντίστροφα. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι, οι παράγοντες αυτοί διαμορφώνονται σε διαφορετικό χώρο ο καθένας (ποσότητα -επιχείρηση, αξία - αγορά) και η εξέλιξή τους προσδιορίζεται από διαφορετικούς όρους (ποσότητα - επιχειρηματική λειτουργία, αξία -λειτουργία της αγοράς). Έτσι, λοιπόν η πιθανή εξέλιξη που μπορεί να έχουν αυτοί οι παράγοντες είναι:

- α. Υπέρβαση στις ποσότητες και (ανάλογη ή δυσανάλογη) υπέρβαση στις αξίες .*
- β. Υστέρηση στις ποσότητες και (ανάλογη ή δυσανάλογη) υστέρηση στις αξίες .*
- γ. Υστέρηση στις ποσότητες και υπέρβαση στις αξίες, και ,*
- δ. Υπέρβαση στις ποσότητες και υστέρηση στις αξίες.*

Όλοι αυτοί οι συνδυασμοί είναι δυνατοί γιατί η πορεία καθενός από τα στοιχεία της απόκλισης (ποσότητα -αξία), είναι αυτοτελής και υπόκειται σε διαφορετικούς καθοριστικούς παράγοντες και κάτι ακόμα, ενώ η κατανάλωση της ποσότητας είναι ένα, στοιχείο που εξαρτάται από την τεχνολογική λειτουργία της επιχείρησης και συνεπώς είναι στη δική της αποκλειστική ευχέρεια να το κρατήσει στο πρότυπο επίπεδο, αντίθετα, η αξία, να επηρεάζεται από τους χειρισμούς και τη δράση της επιχείρησης μέσα στην αγορά, όμως υπόκειται πάντοτε και σε εξωγενείς ρυθμιστικούς παράγοντες και καθοριστικούς όρους.

Όταν λοιπόν εξετάζεται μια απόκλιση, είναι αναγκαίο να ερευνώνται χωριστά τα στοιχεία της ποσότητας και της αξίας. Γιατί μπορεί να υπάρξουν συμψηφισμοί ανάμεσα σε αντίρροπες κινήσεις των δύο στοιχείων της απόκλισης

(ποσότητα -αξία), αλλά και σε ομόρροπες με διαφορετικό μέτρο, που θα έκρυβαν είτε καθ' ολοκληρίαν την απόκλιση, είτε το ακριβές μέγεθος της απόκλισης του καθενός στοιχείου χωριστό. Έτσι όμως, δεν θα προσδιορίζονταν σωστό ούτε οι αιτίες ούτε οι ευθύνες για καθεμιά απόκλιση. Ενώ συνήθως και οι αιτίες προέρχονται από διαφορετικούς χώρους και οι ευθύνες βαρύνουν διαφορετικούς διοικητικούς παράγοντες (π.χ. ποσότητες -παραγωγή, αξία εφοδιασμός). Ακριβώς δε η επιδίωξη αυτή, να φανούν, δηλαδή χωριστά για τις αποκλίσεις στις ποσότητες και τις αξίες, κι οι αιτίες και οι ευθύνες, αποτελεί ένα πρόσθετο λόγο για να ερευνηθούν χωριστά τα δύο αυτό στοιχεία της κάθε απόκλισης.

6.1.5 Η ΕΚΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (ΑΠΟΚΛΙΣΗ «ΑΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΗ» - «ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ»)

Μιλώντας στην προηγούμενη παράγραφο για τη φύση της απόκλισης, δεχτήκαμε ότι κάθε απόκλιση αποκαλύπτει ένα «ασθενές σημείο» της επιχειρηματικής λειτουργίας, που μπορεί να οφείλεται, είτε στα μέσα που χρησιμοποιεί η επιχείρηση, είτε στη μέθοδο, είτε στο εργασιακό δυναμικό. Από την άλλη μεριά είναι δεδομένο, ότι και για τους αντικειμενικούς όρους μ' αυτούς που λειτουργεί η επιχείρηση, υπάρχει πάντα ένας παράγοντας του εργασιακού δυναμικού που έχει την ευθύνη τους. Συνεπώς σε κάθε περίπτωση που επισημαίνεται μια απόκλιση, υπάρχει, «κατ' αρχήν» ένας υπεύθυνος για τη δυσλειτουργία που επισήμανε αυτή η απόκλιση.

Είναι εξαιρετικά δύσκολο βέβαια, να οριστεί «θεωρητικό» πότε υπάρχει ευθύνη και πότε όχι. Γιατί φυσικά η οποιαδήποτε: δυσλειτουργία, σε οποιαδήποτε επιχείρηση, είναι πάντα ένα πραγματικό γεγονός με τα δικά του αποκλειστικά και ανεπανάληπτα χαρακτηριστικά. Και κάτι περισσότερο. Σε κάθε επιχείρηση καθένας φορέας επιχειρηματικής ευθύνης, με ξεχωριστούς μοναδικούς και ανεπανάληπτους όρους ανάλαβε την ευθύνη να πραγματοποιήσει ένα πρότυπο. Παρά ταύτα όμως, μπορούν να τεθούν κάποιες γενικές αρχές που ισχύουν για να επισημάνουμε την ευθύνη.

Με τον προγραμματισμό, υπολογίζονται αντικειμενικά και προσδιορίζονται σαν κατηγορίες και σαν ποσότητες, οι πραγματικές προϋποθέσεις που είναι

απαραίτητες για να πραγματοποιηθεί το έργο του κάθε φορέα ευθύνης μέσα στην επιχείρηση, που κάτω από αυτές ανέλαβε την ευθύνη να πραγματοποιήσει αυτό το έργο.

Προκύπτει συνεπώς από εδώ το συμπέρασμα, ότι «κατ' αρχήν», δεν στοιχειοθετείται ευθύνη, όταν στην επιχειρηματική πράξη δεν τηρήθηκαν αυτές οι προϋποθέσεις που έγιναν δεκτές σαν αναγκαίες για να πραγματοποιηθεί το πρότυπο, που έτσι, παρουσίασε βέβαια απόκλιση, αλλά με ευθύνη άλλων. Οι αποκλίσεις σ' αυτές τις περιπτώσεις είναι εκείνες που ορίζουμε σαν «δικαιολογημένες». Βέβαια, είναι φανερό ότι δικαιολογημένες θεωρούνται οι αποκλίσεις αυτές ως προς τον φορέα της συγκεκριμένης ευθύνης. Γιατί η παραπέρα έρευνα με μέσο τον απολογιστικό έλεγχο, θα αναδείξει τον υπεύθυνο για τις αποκλίσεις των προϋποθέσεων, που έκαναν δικαιολογημένη την απόκλιση από το συγκεκριμένο πρότυπο, αλλά ήταν ενδεχομένως αυτές οι αποκλίσεις (των προϋποθέσεων) αδικαιολόγητες.

Αντιθετικά από τα παραπάνω, βγαίνει το συμπέρασμα ότι, «αδικαιολόγητη» είναι μια απόκλιση, όταν δεν πραγματοποιήθηκε ένα έργο ή υπερβήκαμε κάποιες δαπάνες, μολονότι συντρέξανε ποσοτικά, ποιοτικά και χρονικά όλες οι προϋποθέσεις που είχαν θεωρηθεί αναγκαίες και ικανές, για να πραγματοποιηθεί το πρότυπο.

Ορίζουμε συνεπώς σαν απόκλιση:

«Δικαιολογημένη» εκείνη που απαλλάσσει από την ευθύνη του, τον φορέα αυτής της ευθύνης, και

«Αδικαιολόγητη» εκείνη που επισημαίνει την ευθύνη και τον φορέα της.

6.1.6 Η (ΤΥΠΙΚΗ) ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΚΛΙΣΗΣ

Έχουμε επανειλημμένα επισημάνει, ότι τα προγράμματα περιλαμβάνουν τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, καταταγμένα στις κατηγορίες που τα ίδια αυτά μεγέθη κατατάσσονται και παρακολουθούνται στην καθημερινή λογιστική αποτύπωση της πραγματοποιούμενης επιχειρηματικής δράσης. Γιατί όπως εξηγήθηκε, τόσο ο προγραμματισμός όσο και ο απολογισμός αναφέρονται στην ίδια επιχειρηματική δράση, αλλά απλά, σε διαφορετικό χρόνο. Ο

προγραμματισμός, επειδή αποτελεί τον προκαθορισμό της, προηγείται χρονικά από αυτή τη δράση, ενώ ο απολογισμός, επειδή είναι η καταγραφή της, έπεται. Εξάλλου οι αποκλίσεις, είναι διαφορά ανάμεσα σε εκείνο που προγραμματίστηκε, που έγινε δεκτό σαν επιτεύξιμο πρότυπο και σε εκείνο που πραγματοποιήθηκε και αποτέλεσε μια παρέκκλιση από το πρότυπο αυτό.

Συνάγεται συνεπώς ότι τρία μεγέθη λειτουργούν αναγκαστικά στον απολογιστικό έλεγχο: Το προγραμματισμένο πρότυπο, εκείνο που πραγματοποιήθηκε και η μεταξύ τους διαφορά, σαν απόκλιση του δεύτερου από το πρώτο.

Κατ' ακολουθία οι καταστάσεις του απολογιστικού ελέγχου εκείνες που συνιστούν την τυπική του εμφάνιση, περιλαμβάνουν τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, καταταγμένα σε Κατηγορίες, με βάση τη διάρθρωση των προγραμμάτων και σε τρεις στήλες με τρεις εκδοχές για το καθένα μέγεθος: «πρόγραμμα» «πραγματοποίηση» και «απόκλιση».

Είναι βέβαια αυτονόητο, ότι οι καταστάσεις του απολογιστικού ελέγχου, όπου εμφανίζονται οι αποκλίσεις, δεν είναι αυτά τα ίδια τα προγράμματα σε μια τρίστηλη κατάρτιση. Βασικά γιατί ούτε οι ανάγκες, ούτε η διαδικασία του απολογιστικού ελέγχου συμπίπτουν με εκείνες του προγραμματισμού. Διάφοροι παράγοντες από το πρόγραμμα, άλλοτε απομονώνονται, άλλοτε ομαδοποιούνται διαφορετικά. Εκείνο πάντως που ισχύει οπωσδήποτε είναι ότι, στον απολογισμό συναντάμε τα ίδια επιχειρηματικά μεγέθη με εκείνα του προγραμματισμού και στις τρεις εκδοχές τους: πρόγραμμα -πραγματοποίηση -απόκλιση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

Ο ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΑΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Ο απολογιστικός έλεγχος σαν οικονομική διαδικασία διεξάγεται σύγχρονα και σύνδρομα προς την καθημερινή επιχειρηματική δράση, και αποτελεί τη σκιά της.

Δεν πρόκειται για ένα συνολικό έλεγχο απ' όπου θα συναχθούν συμπεράσματα και θα εντοπιστούν ευθύνες. Πρόκειται για μια αναλυτική βασικά διαδικασία διατήρησης της κυκλοφορίας, στα προδιαγραφμένα από τον προγραμματισμό, πρότυπα οικονομικής λειτουργίας.

Ο έλεγχος αυτός καταγράφει, συγκρίνει και επισημαίνει την κάθε στιγμή, την κάθε επιχειρηματική ενέργεια που είναι μέσα ο αντικείμενο του με σκοπό: Να επιτύχουμε τις «τιμές» που καθόρισε ο προγραμματισμός, αποφύγουμε κάθε απόκλιση και να μην υπάρξουν ευθύνες.

Είναι ο έλεγχος αυτός, μια διαδικασία που λειτουργεί καθημερινά παρακολουθώντας τα επιχειρηματικά μεγέθη σε σχέση με τα προγραμματισμένα και επισημαίνοντας στον κάθε φορά αρμόδιο ή υπεύθυνο, τα δεδομένα της σύγκρισης. Η επιχειρηματική κυκλοφορία είναι στην καθημερινή της εξέλιξη, στα χέρια των αρμόδιων υπεύθυνων παραγόντων της επιχείρησης.

Επομένως, όταν ορίζουμε ότι πρέπει να επιτύχουμε τιμές που καθόρισε το πρόγραμμα χωρίς αποκλίσεις, εννοούμε από την άποψη του υποκειμένου, ότι αυτό είναι έργο του ίδιου υπευθύνου που πραγματοποιεί κάθε στιγμή την επιχειρηματική δράση, στο χώρο της ευθύνης του. Τούτο σημαίνει, βέβαια, ότι ο έλεγχος δομείται κατά αρμόδιο υπεύθυνο της κάθε επιχειρηματικής λειτουργίας.

Σ' όλες όμως τις επιχειρηματικές λειτουργίες που θα καταλάβει ο έλεγχος, θα εκταθεί σ' όλα τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται εκεί και είχαν προγραμματιστεί. Συγκεκριμένα ο έλεγχος εδώ, εκτός από τα μεγέθη της κυκλοφορίας που ελέγχονται από αυτές τις λειτουργίες (έσοδα -έξοδα - δαπάνες -έργο) θα εκταθεί και στα μεγέθη της ρευστότητας (ρευστοποίηση εσόδων -διακανονισμός εξόδων) καθώς και της περιουσίας (αποθέματα ετοιμών, υπόλοιπα πελατών, αποθέματα ημιτελών, αποθέματα υλικών, υποχρεώσεις) που επίσης ελέγχονται από τις ίδιες λειτουργίες.

Η δικαιολογία αυτής της τοποθέτησης έγκειται στο γεγονός ότι ο αρμόδιος διοικητικά για την καθεμία από τις παραπάνω λειτουργίες (πωλήσεις -παραγωγή -εφοδιασμός) είναι διοικητικά υπεύθυνος κι ανέλαβε θετικά την ευθύνη όταν καταρτίστηκε το αντίστοιχο πρόγραμμα, να πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες «τιμές» που τέθηκαν σ' όλες τις κατηγορίες τα παραπάνω μεγέθη που κινούνται μέσα στη δική του αρμοδιότητα.

Από την άποψη του αντικειμένου ο απολογιστικός έλεγχος σαν οικονομική διαδικασία, εκτείνεται μόνο στο παραγόμενο μεταβλητό, το κατά μονάδα παραγόμενο έργο και τις αντίστοιχες (μεταβλητές) δαπάνες.

Πρώτο γιατί εδώ είναι δυνατό να ασκείται συνεχώς, παρακολουθώντας τις δαπάνες που αναλώνονται και το (ομοιόμορφο) έργο που παράγεται, την κάθε στιγμή.

Δεύτερο, συνέπεια του πρώτου, γιατί εδώ χρειάζεται η σχετική επαγρύπνηση για να αποφύγουμε τις αποκλίσεις, εδώ που η δράση επαναλαμβάνεται συνέχεια και άρα και η απόκλιση. Και τρίτο γιατί εδώ, τα μέτρα για να αποφύγουμε την απόκλιση είναι απλά και άμεσα γιατί είναι «συνήθως» λειτουργικά.

Αντίθετα, ο έλεγχος αυτός δεν μπορεί να λειτουργήσει προκειμένου για τις σταθερές δαπάνες, πρώτο γιατί αυτές οι δαπάνες, δεν επαναλαμβάνονται σε συνάρτηση με κάποιο έργο που παράγεται συνέχεια. Δεύτερο, γιατί και η τυχόν αποκάλυψη μιας, απόκλισης κατά τη διάρκεια της περιόδου απολογισμού μήνας δεν θα οδηγούσε σε οικονομικό αποτέλεσμα, επειδή τη μια μεριά η δαπάνη συνήθως δεν θα επαναληφθεί στην ίδια περίοδο και από την άλλη, η απόκλιση οφείλεται συνήθως σε αίτια οργανωτικά ή δομικά που η θεραπεία τους απαιτεί χρόνο και πάντως δεν είναι πολύ εύκολη.

Ο απολογιστικός έλεγχος σαν οικονομική διαδικασία δεν εκτείνεται επίσης στους άλλους τους εκτός από την κυκλοφορία τομείς της επιχειρηματικής δράσης, δηλαδή τη ρευστότητα και την περιουσία. Και δεν πραγματοποιείται ένας τέτοιος έλεγχος, πρώτον γιατί τα στοιχεία της ρευστότητας και της περιουσίας (σαν συνόλου), είναι γνωστά μόνο σε κάθε «τομή» της κυκλοφορίας (ισολογισμοί) και όχι και στη διάρκειά της. Δεύτερο και σπουδαιότερο, γιατί τόσο η ρευστότητα όσο και η (εκτός κυκλοφορίας) περιουσία, είναι βασικά συνέπειες της κυκλοφορίας. Αν συνεπώς όλα τα μεγέθη αυτής της τελευταίας, κινηθούν σύμφωνα με το πρόγραμμα, τότε

σύμφωνα με το πρόγραμμα θα διαμορφωθούν και τα μεγέθη και της ρευστότητας και της περιουσίας.

Το γεγονός ότι, αυτοί οι τομείς επιχειρηματικής δράσης αποτέλεσαν αντικείμενο προγραμματισμού δε σημαίνει ότι θα έπρεπε κατ' ανάγκην ν' αποτελέσουν και αντικείμενο του απολογιστικού ελέγχου. Σημαίνει μόνο, ότι με τη μεθοδολογία του προγραμματισμού θα έπρεπε να εξετάσουμε κάτω από ποιους όρους της κυκλοφορίας θα εξασφαλιζόταν η επιθυμητή ρευστότητα και η οικονομικότερη περιουσιακή συγκρότηση. Έκτοτε, είναι αρκετό να επιτύχουμε αυτούς τους όρους της κυκλοφορίας για να ακολουθούν αναγκαία πλέον η ρευστότητα και η περιουσιακή σύνθεση που προδιαγράψαμε.

Με αυτά τα δεδομένα, ο έλεγχος της ρευστότητας και της περιουσίας, περιορίζεται στη διοικητική του εκδοχή, προκειμένου να διαπιστωθούν οι αποκλίσεις και να εντοπισθούν ευθύνες.

Ο έλεγχος της κυκλοφορίας λοιπόν, αναπτύσσεται στη βάση της διοικητικής πυραμίδας, στις πιο απλές και πιο στοιχειώδεις επιχειρηματικές ενέργειες (κάθε μία πώληση, κάθε φάση κατεργασίας, κάθε μία αγορά κ. λ. π.) για να αποφεύγεται, στη γένεση της, που συναντιέται συνεπώς σ' αυτό επίπεδο επιχειρηματικής δράσης. Είναι εδώ άλλωστε, σ' αυτό επίπεδο, όπου άμεσα και πρωταρχικά, είτε παράγεται (παραγωγή), είτε πραγματοποιείται (πωλήσεις), το κέρδος. Εδώ συνεπώς πρέπει να καταγράφεται και να παρακολουθείται η κάθε νομική πράξη.

Η συστηματική μεθοδική και αξιόπιστη καταγραφή της επιχειρηματικής δράσης, των οικονομικών πράξεων, είναι όπως είναι γνωστό, αντικείμενο ειδικών υπηρεσιών της επιχείρησης, που, για άλλες ίσως σκοπιμότητες, αλλά πάντως παρακολουθούν αυτά τα κρίσιμα μεγέθη. Είναι φανερό λοιπόν, ότι από εδώ πρέπει να αντλήσει τα αναγκαία γι' αυτόν στοιχεία και ο απολογιστικός έλεγχος. Αυτή είναι προφανώς, η οικονομικότερη και αποτελεσματικότερη λύση. Από αυτό το χώρο θα προέρχονται και τα στοιχεία στα μέσα ελέγχου που θα προτείνουμε παρακάτω. Η οργανωτική αυτή λύση, μπορεί να δοθεί μόνο κάτω από τους όρους ότι η οργάνωση καταγραφής είναι ευέλικτη και ότι παρέχει στοιχεία αξιόπιστα εγκαίρως. Αν αυτές οι προϋποθέσεις δεν ισχύουν, τότε αναγκαία θα οργανωθεί ένα απλό και ευέλικτο σύστημα βασικών πληροφοριών, έξω από το σύστημα καταγραφής της επιχειρηματικής δράσης.

Σ' αυτή την περίπτωση όμως, όπου το σύστημα επιχειρηματικού λογισμού, είτε από οργανωτική είτε από λειτουργική ανεπάρκεια δεν παρέχει στοιχεία ποσοτικά, ποιοτικά ή χρονικά, επαρκή, δεν θα προτείνουμε μια λύση έξω από το σύστημα, επειδή αυτή εξαρτάται κάθε φορά από τις ειδικότερες συνθήκες οργάνωσης και λειτουργίας της κάθε επιχείρησης.

Για την άσκηση του ελέγχου αυτού σαν οικονομικής διαδικασίας, αντίθετα από ότι ισχύει στην άσκηση του ελέγχου σαν διαδικασίας διοικητικής, δεν υπάρχει ειδική υπηρεσία ελέγχου. Ο έλεγχος ασκείται από τον ίδιο τον αρμόδιο υπεύθυνο, ο οποίος, παρακολουθεί το μηχανισμό του τομέα ευθύνης του στην οικονομική του λειτουργία, γιατί δική του υποχρέωση και ευθύνη είναι να εξελιχθούν τα οικονομικά μεγέθη της αρμοδιότητάς του στο προγραμματισμένο επίπεδο, για να μην υπάρξουν αποκλίσεις που θα στοιχειοθετούσαν δική του ευθύνη. Θα εξεταστούν παρακάτω οι φόρμες και οι φόρμουλες με αυτές που θα ασκηθεί η παρακολούθηση και ο έλεγχος των σχετικών μεγεθών. Να επαναλάβουμε όμως και εδώ, ότι οι σχετικές φόρμες εκφράζουν μια λογική και όχι μια τεχνική. Τόσο η ανάλυση των στοιχείων όσο και η αποτύπωσή τους επαφίεται σε αυτόν που θα οργανώσει την κάθε ξεχωριστή περίπτωση.

7.1 Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Στον τομέα των πωλήσεων, οι αποκλίσεις που μπορεί να συμβούν, είναι οι παρακάτω:

- Αποκλίσεις από τα προγραμματισμένα έσοδα
- Αποκλίσεις από τις προγραμματισμένες εκπτώσεις
- Αποκλίσεις από τις προγραμματισμένες Μεταβλητές Δαπάνες Διάθεσης.

Στις περιπτώσεις αυτές, αρνητικές αποκλίσεις διαμορφώνονται όταν:

- Οι ποσότητες που πουλήθηκαν ήταν μικρότερες ή και οι τιμές μ' αυτές που πουλήθηκαν ήταν χαμηλότερες από τις προγραμματισμένες.
- Οι εκπτώσεις που χορηγήθηκαν ήταν (σαν ποσοστό πάνω στα έσοδα) μεγαλύτερες από τις προγραμματισμένες.
- Μεταβλητές Δαπάνες Διάθεσης, ήταν μεγαλύτερες από τις προγραμματισμένες ανά μονάδα πώλησης, είτε γιατί χρησιμοποιήθηκαν

μεγαλύτερες ποσότητες από τις υπηρεσίες που αγοράστηκαν μ' αυτές τις δαπάνες, είτε γιατί αγοράστηκαν σε μεγαλύτερες τιμές.

Εξυπακούεται βέβαια, ότι οι αντίθετες αποκλίσεις είναι θετικές είναι τα αντικείμενα του ελέγχου σ' αυτό το χώρο. Είναι πρώτα τα έσοδα (είδος - ποσότητα -τιμή -αξία), είναι δεύτερο η πραγματοποίηση των εσόδων , τρίτο είναι οι απαιτήσεις από τις πωλήσεις , είναι τέταρτο τα αποθέματα ετοιμών προϊόντων και πέμπτο οι μεταβλητές δαπάνες διάθεσης (Μ. Δ .Δ.). Για από αυτό τα αντικείμενα παρατηρούμε τα εξής:

7.1.1 ΕΣΟΔΑ

Το Ε. Γ. Λ .Σ . έχει διατάξει στη Γενική Λογιστική τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των εσόδων , κατά κατηγορία του αντικειμένου της πώλησης, δηλ. τα έσοδα: από προϊόντα, από εμπορεύματα κ .λ π. Η κατάταξη αυτή μολονότι δεν προσφέρεται για τον απολογιστικό έλεγχο, εντούτοις μπορεί να καλύψει τις ανάγκες του, με τη χρήση των λογαριασμών των χαμηλότερων βαθμίδων, δοθέντος ότι το Ε .Γ .Λ .Σ δεν βάζει κανένα περιορισμό στην ανάπτυξη των λογαριασμών αυτών των βαθμίδων .

Μπορούν συνεπώς οι λογαριασμοί αυτοί να διαταχθούν στις αναλυτικές κατηγορίες εσόδων που έχουν γίνει δεκτές και ορίστηκαν στα σχετικά προγράμματα.

Επισημαίνονται εδώ δύο στοιχεία :

- α. Ότι η διάρθρωση αυτών των λογαριασμών , θα συμπίπτει απόλυτα με τη διάρθρωση των προγραμμάτων εσόδων και
- β. Ότι στον καθένα λογαριασμό από τους παραπάνω, οποιοδήποτε βαθμού, θα παρακολουθούνται και οι ποσότητες των πωλημένων .

Γίνεται φανερό ότι με τους όρους αυτούς, προκύπτουν τα πραγματοποιούμενα έσοδα κατ' είδος και τιμή μονάδος στις προγραμματισμένες κατηγορίες κατά ποσότητα και αξία και συνεπώς καλύπτεται έτσι πλήρως ο απολογιστικός τους έλεγχος.

Εξάλλου το Ε.Γ.Λ.Σ. επιτρέπει να παρακολουθούνται οι εκπτώσεις είτε σαν μειωτικό στοιχείο των εσόδων μέσα στους ίδιους λογαριασμούς, είτε σαν ξεχωριστό μέγεθος σε ειδικούς δευτεροβάθμιους, ώστε και από εδώ να μην προέρχεται καμία δυσκολία.

Συνεπώς σ' ένα σύστημα λογισμού ενήμερο και αξιόπιστο παράγονται όλες οι πληροφορίες για τον απολογιστικό έλεγχο, ώστε με τη συνεχή διαδοχική λήψη των ανακεφαλαιωτικών στοιχείων να βγαίνουν τα αναγκαία κατευθυντήρια συμπεράσματα.

Με τις σύγχρονες συνθήκες μηχανογραφικής διεξαγωγής των εργασιών στις οικονομικές υπηρεσίες, προσφέρεται εξαιρετική απλή και αποτελεσματική μέθοδος για να ασκείται ο έλεγχος των εσόδων .

Ειδικότερα, μέσα στη διαδικασία τιμολόγησης ή επαλήθευσης της ορθότητας και της ακρίβειας της τιμολόγησης, μπορεί να προστεθεί η (πρότυπη) τιμή πώλησης των προϊόντων του προγράμματος και να γίνεται μια αποτίμηση των πωλημένων ώστε να προκύπτουν τα (πρότυπα) έσοδα του προγράμματος και τα έσοδα από τις πωλήσεις σε καθημερινή βάση. Με τη μέθοδο αυτή ο υπεύθυνος οποιασδήποτε κατηγορίας εσόδων σ' οποιαδήποτε βαθμίδα, μπορεί να γνωρίζει την κάθε μέρα όλα τα στοιχεία για την πορεία των εσόδων σε σχέση με το πρόγραμμα και συνεπώς κατέχει τα αναγκαία στοιχεία για μία αποτελεσματική παρέμβαση. Εξάλλου στο τέλος της περιόδου απολογισμού, θα έχει συσσωρευτεί η απόκλιση των εσόδων κατά κατηγορία και επίπεδο και θα προκύψουν έτσι τα στοιχεία για να εντοπιστούν οι ευθύνες.

7.1.2 Ρευστοποίηση των εσόδων και των απαιτήσεων

Η παρακολούθηση της εξέλιξης των εισροών μόνο σε απόλυτα (κατά κατηγορία αξίας) μεγέθη, έστω και σε σύγκριση με τα αντίστοιχα προγραμματισμένα, δεν οδηγεί βέβαια σε ασφαλή και συνεπώς χρήσιμα συμπεράσματα. Διότι, η εξέλιξη αυτών των μεγεθών είναι φυσικά συνάρτηση της εξέλιξης των βασικών μεγεθών που είναι για ρευστοποίηση κάθε φορά, δηλαδή των κάθε κατηγορίας εσόδων και των απαιτήσεων (υπόλοιπα πελατών).

Θα πρέπει συνεπώς η εξέλιξη των εισροών να παρακολουθείται και σε σχέση με την εξέλιξη των βασικών μεγεθών που είναι για ρευστοποίηση.

Η εξέλιξη των διαφόρων μεγεθών, αναφέρονται διαχρονικά κατά ημερολογιακό 10ήμερο (ή όποιο άλλο διάστημα), σε τρεις κατηγορίες: πρόγραμμα, πραγματοποίηση, απόκλιση. Ιδιαίτερης σημασίας στοιχείο είναι πάντως η ανακεφαλαιωτική παρακολούθηση των μεγεθών. Διότι εκείνο που

ενδιαφέρει σε κάθε χρονικό σημείο του ελέγχου, είναι η θέση που έχουν τα μεγέθη σ' αυτό το χρονικό σημείο, ώστε να μελετηθεί η υπεύθυνη συμπεριφορά των αρμόδιων οργάνων για την παραπέρα εξέλιξη των μεγεθών, που έχει τη βαρύνουσα οικονομική σημασία και όχι η διερεύνηση της μέχρι τότε πορείας τους, που μόνο ελεγκτική και διοικητική σημασία μπορεί να έχει πλέον.

Σε άλλα πεδία, παρακολουθούνται κυρίως οι σχέσεις σε ποσοστά της κάθε κατηγορίας αξίας σε εξόφληση (μετρητά, συναλλαγματικές, επιταγές), με το σύνολο τις αξίες για ρευστοποίηση του συνόλου των αξιών σε εξόφληση, προς το σύνολο των αξιών για ρευστοποίηση .

Με την πρώτη σχέση ελέγχεται η τυχόν μετάθεση των αξιών σε εξόφληση, προς κατηγορίες με δυσμενέστερο δείκτη ρευστότητας (από μετρητά σε επιταγές ή συναλλαγματικές, από επιταγές σε συναλλαγματικές).

Ενώ εξάλλου από τη δεύτερη σχέση, ελέγχεται ο ρυθμός ρευστοποίησης συνολικά.

Ο παραπάνω έλεγχος όμως δεν είναι πλήρης γιατί λείπει το στοιχείο της διάρκειας «ζωής» των προθεσμιακών αξιών που έγιναν δεκτές για τη ρευστοποίηση των απαιτήσεων και των εσόδων. Για τη διερεύνηση αυτού του όρου και την ολοκλήρωση έτσι του ελέγχου θα χρησιμοποιηθεί ο ελεγκτικός τοκάριθος.

Ο έλεγχος εδώ γίνεται ανάμεσα στον τοκάριθο των αξιών που έγιναν δεκτές και που σχηματίζεται σαν γινόμενο της ονομαστικής τους αξίας με τις ημέρες διάρκειας της «ζωής» τους, (από την ημέρα της εισόδου τους στην επιχείρηση μέχρι τη λήξη τους), από τη μια μεριά και από την άλλη στον τοκάριθο που προκύπτει σα γινόμενο της ονομαστικής αξίας των ίδιων αξιών με τις ημέρες «ζωής» που πρόβλεπε το πρόγραμμα.

Σημειώνεται ότι η σύγκριση αυτή μπορεί να γίνει με δυο τρόπους και συγκεκριμένα:

α. Η επιχείρηση εφαρμόζει τον τοκάριθο και συνεπώς ελέγχει καθεμιά αξία που εισάγεται και είτε επισημαίνει καθεμιά απόκλιση είτε και εμποδίζει την είσοδο της αξίας στην επιχείρηση. Είναι φανερό ότι η εφαρμογή του δείκτη μ' αυτό τον τρόπο οδηγεί σ' ένα γενικό δείκτη της περιόδου ψηλότερο από εκείνο του προγράμματος. Διότι βέβαια αποκλείεται το σύνολο οι αξίες να βρίσκονται στο όριο της «ζωής» που καθόρισε το πρόγραμμα και εφόσον απορρίπτονται

εκείνες που υπερβαίνουν, παραμένουν εκείνες που είναι ίσης ή βραχύτερης «ζωής».

Αυτή η εφαρμογή του δείκτη είναι προφανώς η αυστηρότερη και αποκλείει από τον αρμόδιο υπεύθυνο οποιοδήποτε «εμπορικό» ελιγμό. Η επιχείρηση αδιαφορεί για το δείκτη κατά περίπτωση και απλά απαιτεί να μην είναι χαμηλότερος, Ο συσσωρευμένος σαν άθροισμα των τοκάριθμων των αξιών που έχουν ληφθεί μέχρι το χρονικό σημείο του ελέγχου, από το συνολικό που προκύπτει σα γινόμενο του συνόλου της ονομαστικής αξίας των προθεσμιακών που έχουν ληφθεί, επί τον αριθμό ημερών «ζωής» που κατά κατηγορία όρισε το πρόγραμμα.

Αυτή η εφαρμογή του δείκτη είναι προφανώς η ελαστικότερη και ενώ καλύπτει τα όρια του προγράμματος, σύγχρονα αφήνει στον αρμόδιο υπεύθυνο κάποια περιθώρια ευελιξίας στην άσκηση μιας πολιτικής πιστοδότησης πωλήσεων είναι βέβαια φανερό ότι η επιλογή ανήκει στη διοίκηση της επιχείρησης καθώς και ότι αποτελεί πολιτική πιστοδότησης των επιχειρήσεων, αλλά έμμεσα και εμπορική.

Τέλος επισημαίνεται η πολλαπλή ελεγκτική του δείκτη, αν λάβουμε υπόψη ότι μ' αυτόν προσδιορίζονται:

- Η απόκλιση από το πρόγραμμα.
- Το κόστος της απόκλισης σε τόκους με τον εκτοκισμό του τοκάριθμου της απόκλισης.

Αν το προγραμματισμένο όριο «ζωής» είναι άτοκο για τους πελάτες, η απόκλιση αποτελεί τον τοκοφόρο τοκάριθμο για χρέωση των πελατών με τόκους.

7.1.3 Ο έλεγχος των Μεταβλητών Δαπανών Διάθεσης (Μ.Δ.Δ.)

Οι Μεταβλητές Δαπάνες Διάθεσης (Μ.Δ.Δ.) σαν ένα μέγεθος σύνθετο από διάφορα είδη δαπάνες (συσκευασίες, μεταφορικό, ασφάλιστρα, προμήθειες, κ.λ π) υπόκεινται στον καθημερινό, συνηθισμένο, ουσιαστικό έλεγχο του κάθε είδους δαπάνης.

Ελέγχονται κυρίως: Η παροχή της υπηρεσίας, η ποσότητα της και οι τιμές μονάδας, ώστε γι' αυτή την κατηγορία τις δαπάνες, δεν ασκείται ένας ειδικός απολογιστικός έλεγχος ή καταγραφή. (π.χ. στη δαπάνη των

μεταφορικών ελέγχεται εάν η μεταφορά που χρεώνεται έγινε, εάν η ποσότητα που αναφέρεται ότι μεταφέρθηκε είναι σωστή και εάν οι τιμές είναι οι συμφωνημένες).

Θυμίζουμε πάντως, ότι για τις δαπάνες αυτές προσδιορίστηκε, ένα ποσοστό πάνω στην αξία των πωλήσεων με βάση το οποίο μπορούν να ελέγχονται την κάθε στιγμή και να βγαίνουν ασφαλή συμπεράσματα για την πορεία τους.

Με δεδομένο ότι ο έλεγχος κατά την «υποδοχή» αυτών των δαπανών είναι αποτελεσματικός, η οποιαδήποτε απόκλιση θα οφείλεται, είτε σε χρήση μεγαλύτερης ποσότητας από κάποια υπηρεσία ανά μονάδα προϊόντος που πουλήθηκε, είτε σε απόδοση μεταβολής των τιμών αυτής της υπηρεσίας, που έγινε μετά τον προγραμματισμό.

7.1.4 Ο έλεγχος των απαιτήσεων από τις πωλήσεις

Οι απαιτήσεις από τις πωλήσεις είναι το ένα στοιχείο από την περιουσία της επιχείρησης που αποτελεί αντικείμενο χειροπιαστό στο χώρο των πωλήσεων. Στοιχείο που γι ' αυτό, στο σχετικό πρόγραμμα διατυπώθηκε το αίτημα να διατηρείται στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο. Το επίπεδο αυτό θα εκφραστεί στο οικείο πρόγραμμα σαν σχέση, δηλαδή με ένα αριθμοδείκτη και συγκεκριμένα με τον παρακάτω:

Κύκλος εργασιών : $\frac{\text{υπόλ. Πελατών} + \text{Γραμ. Εισπρακτέων} + \text{Επιταγών}}{\text{Εισπρακτέων}}$

Ο οποίος φυσικά μπορεί και ενδεχομένως πρέπει, να διαιρεθεί και σε τρεις μερικότερους κατά κατηγορία πίστωσης, αλλά και σε οποιαδήποτε μικρότερη ομάδα ή ακόμη και σε οποιαδήποτε συγκεκριμένη περίπτωση.

Ο απολογιστικός έλεγχος συνεπώς περιορίζεται εδώ απλά να διερευνήσει το δείκτη κατά διαστήματα και να συγκρίνει την κάθε φορά «τιμή» του, με την «τιμή» του προγράμματος.

7.1.5 Ο έλεγχος των αποθεμάτων έτοιμων προϊόντων

Τα αποθέματα αυτά είναι το άλλο στοιχείο από την περιουσία της «επιχείρησης», που αποτελεί αντικείμενο χειρισμού στο χώρο των

πωλήσεων. Και γι' αυτό το στοιχείο επίσης προσδιορίστηκε στο σχετικό πρόγραμμα ένας ειδικός αριθμοδείκτης, ο παρακάτω:

Κόστος Πωλημένων .- Αποθέματα Έτοιμων Προϊόντων

Ο απολογιστικός έλεγχος περιορίζεται και εδώ να διερευνά και να συγκρίνει το δείκτη, με εκείνο του προγράμματος διαστήματα.

Είναι αυτονόητο ότι ο δείκτης επιδέχεται οποιαδήποτε υποσύνολα των προϊόντων μέχρι καθένα προϊόν χωριστά.

Σαν αποθέματα παίρνονται εδώ, όσα και όποια είναι διαθέσιμα για τις πωλήσεις και όχι όσα τυχόν είναι απόθεμα για λογαριασμό της παραγωγής. Όμως υπάρχει εδώ μια εξαιρετική δυσκολία να ξεχωριστούν οι δυο κατηγορίες προϊόντα. Επειδή τα προϊόντα είναι προφανώς ίδια, εξ αντικειμένου δεν υπάρχει, παρεκτός από τις περιπτώσεις όπου τα προϊόντα της κάθε κατηγορίας, τυχάνει να αποθηκεύονται χωριστά.

7.2 Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Στον τομέα της παραγωγής οι αποκλίσεις που μπορεί να συμβούν , είναι οι παρακάτω:

- Απόκλιση από τις προγραμματισμένες δαπάνες κόστους: Υλικών εργασίας ή ειδικών εξόδων παραγωγής.
- Απόκλιση από τις προγραμματισμένες μονάδες έργου με δοσμένες δαπάνες.

Αντίστοιχα με τις παραπάνω κατηγορίες, διαμορφώνονται αρνητικές αποκλίσεις όταν:

- Οι ποσότητες από τα υλικά ή και την εργασία ή και τις μονάδες των υπηρεσιών που καταναλώθηκαν για να παραχθεί καθεμιά μονάδα έργο, ήταν μεγαλύτερες από τις προγραμματισμένες , είτε οι αξίες για τις τυχόν ίδιες με τις προγραμματισμένες ποσότητες που καταναλώθηκαν, ήταν μεγαλύτερες.

Με δαπάνες πραγματοποιημένες (υποθετικά) στο ίδιο ύψος με τις προγραμματισμένες, οι μονάδες το έργο που παράχθηκαν ήταν λιγότερες από τις προγραμματισμένες και πάντως, το πιο συνηθισμένο:

- Με δαπάνες μεγαλύτερες από τις προγραμματισμένες, παράχθηκαν μονάδες έργου λιγότερες.

Επαναλαμβάνεται και εδώ το αυτονόητο, ότι οι αντίθετες αποκλίσεις είναι θετικές.

Σε δύο πεδία θα εκταθεί ο απολογιστικός έλεγχος της παραγωγής (σαν οργανωτικής μονάδας), δηλαδή στο πεδίο της κυκλοφορίας και σε κείνο της περιουσίας.

Και το μεν πεδίο της κυκλοφορίας το καλύπτει η παραγωγική διαδικασία, όπου έχουμε να ελέγξουμε δύο κατηγορίες όρους:

α) Είναι πρώτο οι τρεις δαπάνες συνιστώσες του κόστους όπως αποκαλούνται στην επιστημονική ορολογία, οι «συντελεστές του κόστους».

Δηλαδή:

- Τα κάθε φύσης υλικά που είτε μετασχηματίζονται είτε καταναλώνονται κατά τη διάρκεια, εξαιτίας και σαν συνέπεια παραγωγικής διαδικασίας.
- Η ανθρώπινη εργασία, που σαν ενέργεια ενσωματώνεται στο έργο που παράγεται, και τέλος ,
- Οι ειδικές υπηρεσίες που (σαν: ενέργεια, ύδρευση, αντιτοξική διατροφή κ.λπ.), αποτελούν απαραίτητο συντελεστή της παραγωγικής διαδικασίας.

β) Είναι δεύτερο, το έργο που με τις δαπάνες αυτές παράγεται σε κάθε φάση ή στάδιο, αντίστοιχα, της παραγωγικής διαδικασίας, με τη μορφή που έχει σ' αυτή τη φάση ή το στάδιο και με τις μονάδες που μετριέται και που στην επιστημονική ορολογία καλούνται «φορείς του κόστους».

Από την άλλη μεριά, στο πεδίο της περιουσίας έχουμε να ελέγξουμε τον παράγοντα:

- Αποθέματα από έτοιμα και «ημιτελή» προϊόντα.

Στον τομέα της παραγωγής η καταγραφή της επιχειρηματικής ροής από τις αρμόδιες υπηρεσίες λογισμού της επιχείρησης έγκειται στον υπολογισμό του κόστους. Ένα υπολογισμό που συνδέεται με πολυσχιδείς και μακρές διαδικασίες και που γι' αυτό το λόγο, πραγματοποιείται μόνο στις «τομές» της επιχειρηματικής δράσης και τότε, εξαιτίας της χρονοβόρας διαδικασίας, με κάποια συνήθως σοβαρή βραδύτητα. Μ' αυτούς τους όρους η κανονική καταγραφή της επιχειρηματικής δράσης στο χώρο της παραγωγής, ατονεί σαν μέσο άσκησης του απολογιστικού ελέγχου. Γι' αυτούς τους λόγους, στον απολογιστικό έλεγχο της παραγωγής θα χρησιμοποιηθούν βασικά, στοιχεία

εξωλογιστικά και όσα από τα στοιχεία που λογίζονται μπορεί να προσφέρονται επιλεκτικά.

7.2.1 Οι δαπάνες (συντελεστές του κόστους)

α. Υλικά: Τα στοιχεία καταγραφής των υλικών είναι, κατά τα γνωστά, τα δελτία εξαγωγής από την αποθήκη, όπου καταγράφονται για καθένα υλικό χωριστά, τα στοιχεία της εξατομίκευσής του (κωδικός και ονομασία), η ποσότητα και ο προορισμός (η φάση κατεργασίας και το προϊόν γι' αυτό που προορίζεται).

Τα στοιχεία αυτά εξ άλλου, συγκεντρώνονται κατά φάση και προϊόν και συσσωρεύονται για να κοστολογηθούν και να βαρύνουν το κόστος. Τα στοιχεία από αυτές τις συγκεντρώσεις και συσσωρεύσεις αποτελούν μια πηγή για την άντληση πληροφοριών, σχετικά με την ανάλωση υλικών.

Τα υλικά που εξάγονται από την αποθήκη και χορηγούνται στην παραγωγική διαδικασία, ενσωματώνονται στα προϊόντα. Συνεπώς ο έλεγχος όσων απορρίπτονται σαν υπολείμματα ή σκάρτα υλικά, καθώς και όσων ημιτελών απορρίπτονται ως, σκάρτα, παρέχει επίσης μια πληροφορία για την απόκλιση των υλικών.

Αν και όταν βέβαια πρόκειται για υλικά που ενσωματώνονται στο προϊόν και όχι για εκείνα που καταναλώνονται για την παραγωγή του.

Ο ασφαλέστερος όμως, πιο απλός και πιο μεθοδικός τρόπος ελέγχου, είναι η άμεση με τη χορήγηση του υλικού απομόνωση της απόκλισης. Σ' αυτή την περίπτωση η αποθήκη χορηγεί στην παραγωγή, την ποσότητα από το κάθε υλικό, που προβλέπει πρόγραμμα, για ορισμένο χρόνο και ποσότητα παραγόμενου προϊόντος.

Κάθε χορήγηση παραπάνω μέσα στον ίδιο χρόνο και από την παράδοση της ποσότητας από τα προϊόντα που προβλέπει το πρόγραμμα παραγωγής επισημαίνεται χωριστά σαν απόκλιση.

β. Εργασία: Τα στοιχεία καταγραφής της εργασίας, είναι Δελτία Απασχόλησης Προσωπικού. Βασικά στοιχεία που καταγράφονται εδώ, είναι τα στοιχεία εξατομίκευσης του εργαζόμενου (αριθ. μητρώου -ονοματεπώνυμο) η ώρα έναρξης και λήξης της απασχόλησής του σε κάθε φάση που δουλεύει, η εξατομίκευση της φάσης, τα στοιχεία του έργου που παράγει και ο προγραμματισμένος χρόνος για την παραγωγή της συνολικής ποσότητας,

από τις μονάδες του έργου που προβλέπονται από το πρόγραμμα σαν παραγωγή.

Τα στοιχεία από τα Δελτία Απασχόλησης Προσωπικού συγκεντρώνονται κατά φάση και προϊόν και συσσωρεύονται γιατί αποτελούν την ποσοτική έκφραση της δαπάνης εργασίας που είναι ο ένας από τους συντελεστές του κόστους. Η συγκέντρωση και συσσώρευση αυτή συνεπώς, αποτελεί πηγή πληροφοριών για τον απολογιστικό έλεγχο.

γ. Δαπάνες: Οι Μεταβλητές Δαπάνες Παραγωγής (Μ.Δ.Π.) δεν είναι βέβαια εύκολο να ελεγχθούν για δύο βασικούς λόγους. Πρώτο γιατί δεν είναι πάντοτε δεδομένο ότι προγραμματίστηκαν η καθεμιά χωριστά και κατά ποσότητα. Το αντίθετο είναι το πιο πιθανό γιατί είναι πιο συνηθισμένο. Να προγραμματίζονται δηλαδή ομαδικά και σε δραχμές ανά μονάδα προϊόντος (με βάση κάποιες «κλειδες» κατανομής). Δεύτερο, γιατί δεν γίνεται καμιά «χορήγηση» αυτών των υπηρεσιών ώστε από κει να μπορεί να ασκηθεί έλεγχος. Οι υπηρεσίες αυτές «ρέουν» παράπλευρα με τη διεξαγόμενη παραγωγή και την «εμποτίζουν».

Ισχύουν όμως και γι' αυτές όσα είπαμε παραπάνω για τις Μεταβλητές Δαπάνες Διάθεσης. Αν δηλαδή ελέγχονται καθημερινά αποτελεσματικά από τις υπηρεσίες ελέγχου της επιχείρησης, τότε μια τυχόν απόκλιση θα οφείλεται είτε στη χρήση μεγαλύτερης ποσότητας ανά μονάδα έργου, είτε σε μια γνωστή κι αποδεκτή μεταβολή των τιμών μετά το πρόγραμμα.

7.2.2 Το έργο (Οι φορείς του κόστους)

Στις ίδιες φάσεις ή και στάδια της παραγωγικής διαδικασίας καταγραφεί το έργο που παράχθηκε αντίστοιχα με τις σχετικές δαπάνες. Συνήθως δεν καταγράφονται απλές κατεργασίες χωριστά, αλλά μια σειρά από αυτές που στη διαδοχή τους, δημιουργούν ένα εξάρτημα από το προϊόν ή ολοκληρώνουν ένα στάδιο εργασίας όπου συνήθως η παραγωγή αυτή καταγράφεται αξιόπιστα (μετρητής μηχανήματος, εισαγωγή σε «αποθήκη» ημικατεργασμένων κ.λπ.) ώστε να υπάρχει μια βάσιμη καταμέτρηση.

Το (κατά φάση ή και στάδιο) έργο αυτό, αποτελεί μοναδικό στοιχείο για να υπολογιστεί με την κοστολογική διαδικασία το κόστος της καθεμιάς φάσης ή και σταδίου της διαδικασίας αυτής που είναι και το τελικό μέσο για τον

οικονομικό της έλεγχου, αλλά επίσης και για να υπολογιστεί το κόστος των ετοιμών και ημιτελών προϊόντων.

Επισημαίνεται ότι σε μια, σε ψηλό βαθμό μηχανοποιημένη παραγωγική διαδικασία, οι αναλώσεις των συντελεστών του κόστους (υλικά - εργασία -δαπάνες), καθώς είναι στενά, άρρηκτα δεμένες με τη λειτουργία του μηχανικού εξοπλισμού, είναι δύσκολο να παρουσιάσουν αξιόλογες αποκλίσεις. Με τις συνθήκες αυτές, η ποσότητα των μονάδων του έργου που παράγονται, είναι ο κύριος μοχλός για τη μείωση του κόστους.

7.2.3 Ο έλεγχος του αποθέματος των ετοιμών και ημιτελών

Μέσα στο χώρο που ελέγχει η παραγωγή σαν οργανωτική - διοικητική μονάδα, κινούνται σημαντικής αξίας αποθέματα από ημιτελή και έτοιμα προϊόντα. Είναι γι' αυτό ιδιαίτερης σημασίας να παρακολουθείται στενά η πορεία τους. Μια παρακολούθηση που γίνεται με βάση το σχετικό αριθμοδείκτη όπως ορίστηκε από

το πρόγραμμα, δηλαδή :

Κόστος Παραχθέντων Ετοιμών και Ημιτελών Αποθέματα Ετοιμών και Ημιτελών Προϊόντων και τις τιμές που έλαβε εκεί.

Είναι βέβαια φανερό από τους όρους (αριθμητή και παρονομαστή) του δείκτη, ότι αυτός μπορεί να σχηματιστεί μόνο στις «τομές» της επιχειρηματικής κυκλοφορίας, όπου πραγματοποιείται η κοστολόγηση των ετοιμών και των ημιτελών προϊόντων, για να μπορούμε να έχουμε το συσσωρευμένο μέχρι την κάθε φορά «τομή» κόστος των παραχθέντων, αλλά και το κόστος των αποθεμάτων εκείνης της στιγμής (της «τομής»). Ως προς τα στοιχεία των όρων του δείκτη, παρατηρούμε ειδικότερα τα εξής:

- Τα έτοιμα προϊόντα είναι εκείνα και όσα είναι διαθέσιμα για την παραγωγή και όχι για πώληση (όπως προσδιορίσαμε το ζήτημα στο πρόγραμμα παραγωγής). Όμως εδώ υπάρχει μια εξαιρετική δυσχέρεια να προσδιοριστούν από τα έτοιμα προϊόντα που είναι διαθέσιμα σαν απόθεμα, ποια και πόσα ανήκουν στην παραγωγή και ποια και πόσα στις πωλήσεις. Η λύση του ζητήματος είναι θέμα παραδοχής γιατί εξ αντικειμένου λύση δεν υπάρχει, εκτός από τις περιπτώσεις όπου τα

προϊόντα της κάθε κατηγορίας τυχάνει να αποθηκεύονται σε ξεχωριστές αποθήκες.

- Τα ημιτελή προϊόντα παρουσιάζουν μια πρώτη δυσχέρεια στον ποσοτικό τους προσδιορισμό γιατί πρέπει να προκύψουν από πραγματική απογραφή, επειδή αυτά δεν καταγράφονται και συνεπώς σαν μέγεθος (ποσότης) είναι άγνωστα. Μια δεύτερη δυσχέρεια προέρχεται από την αποτίμησή τους. Για να αποτιμηθούν δηλαδή τα ημιτελή πρέπει να υπολογίζεται κόστος κατά φάση κατεργασίας (και ανά προϊόν). Διότι αν υπολογίζεται κόστος κατά (έτοιμο) προϊόν η χρησιμοποίηση του δείκτη είναι προφανώς αδύνατη .

7.3 Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΥ

Στον τομέα του εφοδιασμού οι αποκλίσεις που μπορούν να συμβούν είναι οι παρακάτω:

- Απόκλιση από τις προγραμματισμένες τιμές αγοράς.
- Απόκλιση από τους χρόνους παραλαβής.
- Απόκλιση από τις προγραμματισμένες ποσότητες της καθεμιάς παραλαβής ή και συνολικά της καθεμιάς παραγγελίας.
- Απόκλιση από τους προγραμματισμένους όρους πιστώσεων προς την επιχείρηση από τους προμηθευτές.

Αντίστοιχα στις παραπάνω κατηγορίες, διαμορφώνονται αρνητικές αποκλίσεις όταν:

- Οι τιμές της πραγματοποίησης είναι ψηλότερες από τις προγραμματισμένες.
- Οι χρόνοι της παραλαβής προηγούνται ή έπονται από τους προγραμματισμένους.
- Οι ποσότητες σε καθεμιά παραλαβή ή στο σύνολο μιας παραγγελίας, είναι μεγαλύτερες από τις προγραμματισμένες.
- Οι όροι πιστώσεων είναι δυσμενέστεροι από τους προγραμματισμένους, είτε γιατί οι χρόνοι εξόφλησης είναι συντομότεροι είτε γιατί η επιβάρυνση από τόκους είναι μεγαλύτερη.

Είναι αυτονόητο ότι οι αντίθετες αποκλίσεις είναι θετικές.

Σε τρία πεδία θα εκταθεί ο απολογιστικός έλεγχος του εφοδιασμού: στην κυκλοφορία για να ελεγχθούν οι όροι του προγράμματος αγορών (ποσότητες - τιμές - χρόνοι παραλαβής), στη ρευστότητα για να ελεγχθούν οι όροι διακανονισμού των υποχρεώσεων (ποσοστό -είδος αξίας -ληκτότητα) και στην περιουσία για να ελεγχθούν τα αποθέματα πρώτων κ. λ π. υλών και το ύψος των σχετικών υποχρεώσεων (προμηθευτές - γραμμ. πληρωτέα - υποσχετικές).

7.3.1 Ο έλεγχος του προγράμματος αγορών

Το πρόγραμμα των αγορών από την ίδια τη φύση του εμφανίζει μια αρυθμμία. Διότι όπως είναι γνωστό λειτουργεί με βάση τις; παραλαβές και έτσι σε κάθε παραλαβή υπάρχει μια απότομη αύξηση των αγορών που στα μεσοδιαστήματα ανάμεσα στις παραλαβές μπορεί να εμφανίζουν σχετική αδράνεια και πάντως πολύ χαμηλότερα επίπεδα.

Μ' αυτούς τους όρους η στενή παρακολούθηση σε πολύ σύντομη χρονική βάση και κυρίως ρυθμική π.χ. ανά 10ήμερο είναι σχεδόν βέβαιο ότι δεν παρέχει αξιόπιστα στοιχεία για ασφαλή, συμπεράσματα. Διατυπώνονται όμως εδώ, δύο ενστάσεις.

1 .πρώτη ότι ο έλεγχος θα δώσει πάντως μια ένδειξη που αν διερευνηθεί θα οδηγήσει σε κάποιες εκτιμήσεις.

2 .Η δεύτερη, ότι υπάρχουν περιπτώσεις στην πράξη, όπου εξαιτίας του χρονικού διαφορισμού, της χρονικής διασποράς στις παραλαβές ενός μεγάλου πλήθους υλικών, είναι δυνατό και σε μικρά χρονικά κλάσματα να παρατηρηθεί ένας στοιχειώδης ρυθμός αγορών.

Τέλος στον ίδιο χώρο, η παρακολούθηση των τιμών με, αυτές που εισάγονται τα αγοραζόμενα στην επιχείρηση καθώς και των χρόνων παραλαβής, θα δώσει πάντως ακριβή στοιχεία για δύο πολύ σοβαρούς παράγοντες του ζητήματος που άλλωστε σχετίζονται και οι δύο άμεσα με τη ρευστότητα.

Πάντως πρέπει να γίνει σαφές ότι αξιόπιστος και αποτελεσματικός έλεγχος μπορεί να γίνει μόνο στη βάση της καθεμιάς παραγγελίας χωριστά, στη σύγκρισή της με τις αντίστοιχές της παραλαβές. Μια τέτοια διαδικασία εξασφαλίζει προφανώς τον έλεγχο όλων των όρων της παραγγελίας, δηλ. του χρόνου παράδοσης, της ποσότητας, των τιμών κ. λ π. Με τον τρόπο αυτό, ο κάθε υπεύθυνος μπορεί να γνωρίζει είτε σε κάθε αγορά είτε την κάθε στιγμή

ανακεφαλαιωτικά, την απόκλιση σε οποιοδήποτε υλικό, και σε οποιοδήποτε από τους όρους των παραγγελιών και συνεπώς κατέχει τα στοιχεία για μια αποτελεσματική παρέμβαση.

Εξυπακούεται φυσικά ότι η παραπάνω λύση μπορεί να εφαρμοστεί μόνο όταν εκδίδονται έγγραφες παραγγελίες για τα πράγματα που αγοράζονται. Με τη σύγχρονη μηχανογραφική οργάνωση των αποθεμάτων, η παραπάνω λύση είναι και εύκολη και μπορεί να εφαρμοστεί είτε με εισαγωγή στον Η/Υ των παραγγελιών γι ' αυτό το σκοπό, είτε με τη χρησιμοποίηση των καταχωρημένων ήδη στους αναλυτικούς λογαριασμούς των αποθεμάτων (καρτέλες) παραγγελιών σαν "εν αναμονή» υλικών.

Παράλληλα, η συσσώρευση των παραπάνω αναλυτικών αποκλίσεων θα δώσει τη συγκεντρωτική απόκλιση στην "τομή» της επιχειρηματικής δράσης και έτσι θα καλύψει τις ανάγκες του απολογιστικού ελέγχου.

7.3.2 Ο έλεγχος Του προγράμματος διακανονισμού

Στο πρόγραμμα αυτό καθορίστηκαν τα ποσοστά σε μετρητά, συναλλαγματικές και επιταγές, μ' αυτά που θα καλυφθούν και οι υποχρεώσεις. Παραπέρα όμως καθορίστηκε και ο χρόνος ζωής των προθεσμιακών αξιών ή και των ανοιχτών υποχρεώσεων στους λογαριασμούς των προμηθευτών.

Συνεπώς, ο έλεγχος εδώ έχει να παρακολουθήσει στενά την επιχειρηματική δράση σ' αυτό τον τομέα ώστε να κινείται πάνω στους σχετικούς δείκτες του προγράμματος.

Ο έλεγχος αυτός θα πραγματοποιηθεί:

- α) με ένα πίνακα όπου θα ελέγχεται η σχέση του συνόλου των χορηγήσεων, αλλά και της καθεμιάς κατηγορίας, με τα έξοδα και τις υποχρεώσεις, για ένα ποσοτικό κατά κατηγορία έλεγχο και
- β) με τον ελεγκτικό τοκάριθμο για ένα ποιοτικό έλεγχο, του χρόνου «ζωής» δηλαδή, των προθεσμιακών αξιών που χορηγήθηκαν.

Για καθένα από αυτά τα μέσα ελέγχου παρατηρούμε τα παρακάτω:

1. Παρακολούθηση προόδου Εκροών.

Διαιρείται κάθετα σε τρία πεδία: δύο όπου παρακολουθούνται τα απόλυτα μεγέθη και ένα όπου παρακολουθούνται οι σχέσεις. Αλλά σε τρία

επίσης, που το καθένα τους καλύπτει ένα ημερολογιακό δεκαήμερο, διαιρείται ο πίνακας και οριζόντια.

Στα οριζόντια πεδία παρακολουθείται η εξέλιξη των διαφόρων μεγεθών που αναφέρονται κάθετα, διαχρονικά, κατά ημερολογιακό 10ήμερο (ή όποιο άλλο διάστημα), σε τρεις κατηγορίες: πρόγραμμα, πραγματοποίηση, απόκλιση. Ιδιαίτερης σημασίας στοιχείο είναι πάντως η ανακεφαλαιωτική παρακολούθηση των μεγεθών. Διότι εκείνο που ενδιαφέρει σε κάθε χρονικό σημείο του ελέγχου είναι η θέση που έχουν τα μεγέθη σ' αυτό το χρονικό σημείο ώστε να μελετηθεί η υπεύθυνη συμπεριφορά των αρμόδιων οργάνων για την παραπέρα εξέλιξη των μεγεθών, που έχει τη βαρύνουσα οικονομική σημασία και όχι η διερεύνηση της μέχρι τότε πορείας τους, που μόνο ελεγκτική και διοικητική σημασία μπορεί να έχει πλέον.

Στα κάθετα πεδία, παρακολουθούνται κυρίως οι σχέσεις σε ποσοστά: της κάθε κατηγορίας αξίας σε εξόφληση (μετρητά, συναλλαγματικές, επιταγές), με το σύνολο τις αξίες για διακανονισμού του συνόλου των αξιών σε εξόφληση, προς το σύνολο των αξιών για διακανονισμό.

Με την πρώτη σχέση ελέγχεται η τυχόν μετάθεση των αξιών σε εξόφληση, προς κατηγορίες με δυσμενέστερο δείκτη ρευστότητας (από συναλλαγματικές σε επιταγές ή μετρητά, από συναλλαγματικές σε επιταγές).

Ενώ εξάλλου από τη δεύτερη σχέση, ελέγχεται ο ρυθμός διακανονισμού συνολικά Ελεγκτικός Τοκάριθμος Εκροών. Σκοπός της χρήσης του δείκτη είναι να διερευνηθεί ποιοτικά ο διακανονισμός των εξόδων και των υποχρεώσεων με προθεσμιακές αξίες.

Ο έλεγχος εδώ έγκειται στη σύγκριση των τοκαρίθμων των αξιών που εκρέουν όπως παραπάνω, με τον αντίστοιχο τοκάριθμο του προγράμματος. Η επιχείρηση εφαρμόζει τον τοκάριθμο και συνεπώς ελέγχει καθεμιά αξία που εξάγεται. Και είτε επισημαίνει την απόκλιση, είτε ακυρώνει την εξαγωγή. Είναι φανερό ότι σ' αυτή την εκδοχή ο γενικός δείκτης της κάθε περιόδου θα είναι χαμηλότερος από εκείνον του προγράμματος, επειδή ενώ θα υπάρχουν αξίες με χαμηλότερο δείκτη, έχουν αποκλειστεί εκείνες με ψηλότερο. Το μέτρο αυτό, είναι προφανώς το αυστηρότερο και αποκλείει από τον αρμόδιο υπεύθυνο, οποιοδήποτε εμπορικό ελιγμό. Η επιχείρηση αδιαφορεί για το δείκτη κατά περίπτωση και περιορίζεται στην απαίτηση, ο γενικός της περιόδου να μην είναι ψηλότερος. Σ' αυτή την περίπτωση γίνεται δεκτό ότι κάποιες αξίες είναι

συντομότερης λήξης από το όριο. Το μέτρο αυτό είναι προφανώς το ελαστικότερο και αφήνει στον αρμόδιο υπεύθυνο περιθώρια για να ασκήσει, μέσα στα πλαίσια της γενικής, κάποια ειδική κατά περίπτωση πολιτική. Είναι φανερό ότι η επιλογή ανήκει στη Διοίκηση της επιχείρησης και ότι εμπεριέχει στοιχεία πιστοληπτικής πολιτικής κυρίως.

Τέλος παρατηρείται ότι με τη χρήση του τοκάριθμου θα προσδιοριστούν:

- Η απόκλιση από το πρόγραμμα
- Το κόστος της απόκλισης σε τόκους.

7.3.3 Ο έλεγχος των Μεταβλητών Δαπανών Εφοδιασμού (Μ.Δ.Ε.)

Εδώ ισχύουν βασικά όσα αναφέρθηκαν παραπάνω για τον έλεγχο των Μεταβλητών Δαπανών Διάθεσης, θα θυμίσουμε όμως ότι και για τις δαπάνες αυτές (Μ.Δ.Ε.) προσδιορίστηκε από το πρόγραμμα, πάνω στην αξία των αγορών ένα ποσοστό επιβάρυνσης που θεωρήθηκε πρότυπο.

Συνεπώς με τη χρήση αυτού του ποσοστού πάνω στις πραγματοποιημένες αγορές, ο έλεγχος διευκολύνεται γιατί γίνεται ευκίνητος και αποτελεσματικός.

7.3.4 Ο έλεγχος των αποθεμάτων πρώτων υλών

Το ύψος των αποθεμάτων πρώτων κ.λπ. υλών σε απόλυτους αριθμούς προσδιορίστηκε στον προγραμματισμό του Εφοδιασμού (στο ετήσιο πρόγραμμα παραλαβών, σαν διαφορά υπολ. έναρξης - ανάλωση παραγωγής + παραλαβές = υπολ. λήξης). Όμως στον ίδιο προγραμματισμό, προσδιορίστηκε επίσης και σαν σχέση προς το κάθε φορά σύνολο των υλικών που καταναλώνονται από την παραγωγή.

Συνεπώς και από τον απολογιστικό έλεγχο θα διερευνηθούν δύο μεγέθη, σε σύγκριση πάντοτε με τα αντίστοιχα του προγράμματος: και το απόλυτο ύψος των αποθεμάτων, αλλά και η σχέση αυτού του ποσού με το σύνολο τις αναλωμένες από την παραγωγή πρώτες και βοηθητικές ύλες της περιόδου που λήγει την ημερομηνία του υπολοίπου.

Θυμίζουμε ότι ο σχετικός δείκτης είναι ο παρακάτω:

Αναλώσεις υλικών στην παραγωγή

Αποθέματα πρώτων υλών

Διευκρινίζεται, το αυτονόητο άλλωστε, ότι με το δείκτη μπορεί να διερευνηθεί οποιαδήποτε ομάδα ή και μεμονωμένο υλικό.

7.3.5 Ο έλεγχος (των υπολοίπων) των υποχρεώσεων

Και τα υπόλοιπα αυτά σε απόλυτους αριθμούς προσδιορίστηκαν επίσης, στο Πρόγραμμα Διακανονισμού υποχρεώσεων. Όμως προσδιορίστηκαν επίσης, στον Προγραμματισμό του Εφοδιασμού και σαν σχέση προς το σύνολο των εξόδων και των αγορών μέχρι την ημερομηνία του υπολοίπου.

Συνεπώς και εδώ ο απολογιστικός έλεγχος έχει να διερευνήσει δύο μεγέθη : Ένα απόλυτο και ένα σχετικό .Θυμίζουμε ότι, ο σχετικός δείκτης είναι:

υπολ. Προμηθ. + Γραμ. Πληρωτέα + υποσχετικές Συνολική αξία Αγορών + Εξόδων

Ο δείκτης βέβαια μπορεί να αναλυθεί σε δύο, όσοι και οι παρονομαστές, αλλά και σε περισσότερους κατά ομάδα αγορών και αντίστοιχων υποχρεώσεων (π.χ. εξωτερικού) , αλλά και κατά μονάδα της κάθε ομάδας (π.χ. κατά προμηθευτή).

7.4 Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΣΤΑΘΕΡΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

Μέσα στο χώρο της επιχειρηματικής κυκλοφορίας διαμορφώνονται φυσικά και οι σταθερές δαπάνες λειτουργίας των διευθύνσεων. Εντούτοις ο έλεγχος της κυκλοφορίας, σαν οικονομική διαδικασία, περιορίζεται στον έλεγχο μόνο των μεταβλητών μεγεθών (δαπανών -έργου, εσόδων -εξόδων) γιατί μόνο αυτός ο έλεγχος μπορεί να ασκηθεί κατά τη διάρκεια της κυκλοφορίας μόνο στον τομέα των μεταβλητών μεγεθών μπορεί να υπάρξει ίση διερεύνηση της οικονομικότητας σαν σχέσης απόδοσης μόνης, επειδή το έργο σ' αυτό το χώρο, παράγεται σε μονάδες και αντίστοιχα με τις πραγματοποιούμενες (μεταβλητές).

Αντίθετα στο χώρο των σταθερών δαπανών, ο προγραμματισμός έχει προσδιορίσει τις δαπάνες σε συνάρτηση όχι με νέες μονάδες έργου, αλλά με μια χρονική περίοδο που παίρνεται σαν μονάδα και μ' ένα αντίστοιχα, μέσα στο ίδιο διάστημα, παραγόμενο συνολικό έργο. Συνεπώς οι σταθερές δαπάνες θα πρέπει να ελεγχθούν στο τέλος αυτού του διαστήματος, δηλαδή

στις τομές της επιχειρηματικής δράσης και να προσδιοριστούν οι σχετικές ευθύνες.

Αυτό όμως είναι έργο του ελέγχου όχι σαν οικονομικής , αλλά σαν διοικητικής διαδικασίας. Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι ο έλεγχος σαν οικονομική διαδικασία δεν εκτείνεται στις σταθερές δαπάνες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

Ο ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΑΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο απολογιστικός έλεγχος σαν διοικητική διαδικασία διεξάγεται μετά την κάθε «τομή» της επιχειρηματικής δράσης και την καταγραφή της και έχει σκοπό:

Να αποκαλυφθούν οι αποκλίσεις και παραπέρα να εντοπιστούν ποσοτικά και κατά υπεύθυνο οι σχετικές ευθύνες.

Μετά την καταγραφή λοιπόν της επιχειρηματικής δράσης μιας περιόδου ανάμεσα σε δύο διαδοχικές τομές της, συγκεντρώνονται από την αρμόδια υπηρεσία ελέγχου τα διάφορα στοιχεία αυτής της δράσης και συγκροτούνται σε οικονομικές πληροφορίες, ακριβώς αντίστοιχες με εκείνες του οικονομικού προγραμματισμού, οι οποίες και θα αποτελέσουν τη βάση αναφοράς των μεγεθών της πραγματοποίησης. Μιας αναφοράς από την οποία άλλωστε και θα προσδιοριστούν οι (θετικές ή αρνητικές) αποκλίσεις.

Το παραπάνω σύστημα πληροφοριών, συγκροτείται φυσικά για όλους τους τομείς της επιχειρηματικής λειτουργίας και για καθένα ξεχωριστά και ειδικότερα για τους τομείς: Της κυκλοφορίας, Της ρευστότητας και Της περιουσίας .

Ο έλεγχος της κυκλοφορίας θα αποκαλύψει την τυχόν αντισυμβαλλόμενη λειτουργία που είχε σαν συνέπεια να μειωθεί το οικονομικό αποτέλεσμα «άμεσα».

Ο έλεγχος της ρευστότητας θα αποκαλύψει την τυχόν αντισυμβαλλόμενη λειτουργία που είχε σαν συνέπεια να αυξηθεί η δαπάνη τόκων και να τραυματιστεί ενδεχομένως η επιχειρηματική αξιοπιστία ή πάντως να προκύψουν αρνητικά φαινόμενα, χρηματοπιστωτικής δυσλειτουργίας.

Ο έλεγχος της περιουσίας τέλος, θα αποκαλύψει την τυχόν αντισυμβαλλόμενη απασχόληση ή και διάρθρωση των κεφαλαίων.

Η ανάπτυξη του ελέγχου σ' αυτούς τους τομείς, δεν σημαίνει βέβαια και αντίστοιχη συγκρότηση των ελεγκτικών μέσων και διαδικασιών. Όπως φάνηκε και από την ανάπτυξη του ελέγχου σαν οικονομικής διαδικασίας παραπάνω, αλλά και όπως στον προγραμματισμό συγκροτήθηκαν τα σχετικά προγράμματα, σε πρώτο επίπεδο βέβαια οι ελεγκτικές διαδικασίες θα

κατευθυνθούν στη διερεύνηση και διαπίστωση των αποκλίσεων , στις καθέκαστα κατ' είδος συνιστώσες του αποτελέσματος, της ρευστότητας και της περιουσίας. Όμως επειδή εδώ ο έλεγχος έχει διοικητικό χαρακτήρα, αφού σκοπός του είναι να αναζητηθούν ευθύνες από τους αρμόδιους διοικητικούς παράγοντες της επιχείρησης, σε δεύτερο επίπεδο συγκροτείται με εντοπισμό των αποκλίσεων και των σχετικών ευθυνών κατά φορέα ευθύνης, δηλαδή κατά Διεύθυνση.

Με άλλα λόγια, ο έλεγχος της κυκλοφορίας, θα αποδείξει τις συνέπειες που είχαν πάνω στο οικονομικό αποτέλεσμα, οι διάφορες αποκλίσεις που επισημάνθηκαν στους όρους που διαμορφώνουν αυτό το αποτέλεσμα (δαπάνες-έσοδα), όπως οι όροι αυτοί λειτούργησαν μέσα στις διάφορες διευθύνσεις (Εφοδιασμού - Παραγωγής -Πωλήσεων -Διαχείρισης -Διοίκησης).

Ο έλεγχος της ρευστότητας, σαν συνολική διαδικασία, θα αποδείξει τις συνέπειες που είχαν πάνω στο φαινόμενο «ρευστότητα της επιχείρησης» οι διάφορες αποκλίσεις που συνέβησαν στους όρους της ρευστότητας που λειτούργησαν διασπασμένοι μέσα στις διάφορες διευθύνσεις (Δ/ση Πωλήσεων, Ρευστοποίηση εσόδων και απαιτήσεων -Δ/ση Εφοδιασμού , Διακανονισμός εξόδων και υποχρεώσεων).

Ο έλεγχος της περιουσίας, σαν έλεγχος της συγκρότησης και των σχέσεων των στοιχείων της, θα δείξει τις συνέπειες που είχαν πάνω σ' αυτή τη συγκρότηση και τα στοιχεία, οι όροι της περιουσίας που λειτούργησαν διασπασμένοι μέσα στις διάφορες Διευθύνσεις (Δ/ση Πωλήσεων: υπόλοιπα πελατών, Αποθέματα έτοιμων προϊόντων -Δ/ση Παραγωγής: Αποθέματα έτοιμων και ημιτελών προϊόντων -Δ/ση Εφοδιασμού: υπόλοιπα προμηθευτών, Αποθέματα υλικών).

Αυτά στο πρώτο επίπεδο διερεύνησης. Σ' ένα δεύτερο επίπεδο, θα συγκεντρωθούν οι αποκλίσεις από κάθε τομέα επιχειρηματικής δράσης (κυκλοφορία, ρευστότητα, περιουσία), που συνέβηκαν μέσα στα όρια δικαιοδοσίας και ευθύνης της καθεμιάς διεύθυνσης της επιχείρησης χωριστά, για να προκύψει έτσι η συνολική από όλους τους τομείς δράσης, ευθύνη του κάθε υπεύθυνου διοικητικού παράγοντα. Η συλλογή των στοιχείων για να ασκηθεί ο απολογιστικός έλεγχος σα διοικητική διαδικασία, γίνεται πάντοτε χωρίς καμιά παρέκκλιση από το σύστημα λογισμού της επιχείρησης. Και αν κάποτε χρησιμοποιηθούν και στοιχεία εξωλογιστικά θα αναζητηθεί η ασφαλής

σύνδεση τους με το σύστημα λογισμού. Η προσφυγή στο σύστημα λογισμού δικαιολογείται με τα, παρακάτω επιχειρήματα:

α) Είναι η οικονομικότερη πηγή άντλησης πληροφοριών

β) Είναι η μόνη πηγή που παρέχει αξιόπιστες πληροφορίες

Εξαιτίας της συγκρότησης των στοιχείων σε κατηγορίες πληροφοριών σύμφωνα με τα προγράμματα, οι πληροφορίες παρέχονται στην περισσότερο πρόσφορη μορφή. Ο έλεγχος ασκείται σ' όλη την ιεραρχία. Ξεκινάει από τη Διοίκηση της επιχείρησης (απολογισμός ενώπιον της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων) και διατρέχει όλη την πυραμίδα της ιεραρχίας από την κορυφή μέχρι τη βάση. Και ενώ ο απολογιστικός έλεγχος σαν οικονομική διαδικασία ασκούνταν κάθε φορά από τον αρμόδιο και (ουσιαστικά) υπεύθυνο της κάθε, επιχειρηματικής ενέργειας, όταν ο έλεγχος παίρνει διοικητικό χαρακτήρα ασκείται από τον προϊστάμενο (τυπικά υπεύθυνο). Διότι στην πρώτη φάση σκοπός του ελέγχου είναι ο αρμόδιος και υπεύθυνος, παίρνοντας γνώση των στοιχείων του ελέγχου να λάβει κάθε μέτρο αναγκαίο για να αποφευχθούν οι αποκλίσεις. Στη φάση όμως του διοικητικού ελέγχου αυτό ακριβώς είναι που πρέπει να αποκαλυφθεί αν δηλαδή πάρθηκαν όλα τα αναγκαία μέτρα για να μην υπάρξουν αποκλίσεις.

Μ' αυτούς τους όρους ο διοικητικός έλεγχος δομείται, από οικονομική άποψη, σαν έλεγχος του τελικού αποτελέσματος που αναλύεται ολοένα στις συνιστώσες αυτού του αποτελέσματος κάθε βαθμού. Από διοικητική άποψη δε στις αντίστοιχες με τα οικονομικά μεγέθη διοικητικές θέσεις. Έτσι το αποτέλεσμα αποτελεί όπλο στα χέρια του Γενικού Διευθυντή για να ελέγξει τους υπεύθυνους σ' αυτόν για τις συνιστώσες αυτού του αποτελέσματος, αρμόδιους Διευθυντές (πωλήσεων - παραγωγής - εφοδιασμού - διοίκησης - χρηματικού) που στη συνέχεια, με τη σειρά του ο καθένας και με όπλο τα απολογιστικά δεδομένα της διεύθυνσής του, θα ελέγξει τους υπεύθυνους σ' αυτόν για τις συνιστώσες των αποκλίσεων στη Διεύθυνσή του κ.ο.κ. μέχρι την έσχατη απόκλιση και βαθμίδα της ιεραρχίας αντίστοιχα. Τα στοιχεία του απολογιστικού ελέγχου, όπως είναι ευνόητο, αναπτύσσονται πάντοτε σε τρεις εκδοχές:

Είναι πρώτο η εκδοχή του προγράμματος που αποτελεί και την (πρότυπη) βάση αναφοράς.

Είναι δεύτερο η εκδοχή της πραγματοποίησης, που είναι το μέγεθος που αναφέρεται πάνω στο προγραμματικό (πρότυπο).

Είναι τρίτο η απόκλιση που προκύπτει από τη σύγκριση, την αναφορά του δεύτερου στο πρώτο.

Βασικά, τα διάφορα ποσά διατυπώνονται σε απόλυτους αριθμούς προκειμένου να σχηματιστεί κρίση γι' αυτά. Όμως προκειμένου να συγκριθούν με τα αντίστοιχα από άλλες περιόδους ή χώρους και να κριθούν συγκριτικά, διατυπώνονται επίσης και σαν σχέση.

8.1 Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ

Όπως είπαμε παραπάνω και στην εισαγωγή του κεφαλαίου, ο έλεγχος της κυκλοφορίας θα ξεκινήσει από τη συνισταμένη και τελική επιδίωξη όλων των επιχειρηματικών ενεργειών της κυκλοφορίας, το οικονομικό αποτέλεσμα δηλαδή και θα διαχυθεί κατ' έκταση και βάθος σ' όλους τους τομείς της επιχειρηματικής δράσης όπως είναι οργανωμένοι στις ξεχωριστές διευθύνσεις.

Η σειρά που ακολουθεί ο έλεγχος είναι η ίδια η σειρά των προγραμμάτων, με εξαίρεση το πρόγραμμα αποτελεσμάτων που ενώ στο προγραμματισμό ήταν το τελευταίο που καταρτίστηκε εδώ είναι το πρώτο που ελέγχεται. Στον προγραμματισμό, το πρόγραμμα αποτελεσμάτων καταρτίστηκε τελευταίο γιατί έπρεπε προηγούμενα να διαμορφωθούν στο οριστικό τους ύψος οι διάφορες συνιστώσες αυτού του αποτελέσματος μέσα από τα επιμέρους προγράμματα. Αυτός ο όρος όμως δεν συντρέχει στην περίπτωση του ελέγχου, όπου όλες οι συνιστώσες του αποτελέσματος έχουν ήδη διαμορφωθεί, έχουν ήδη επηρεάσει το αποτέλεσμα και απομένει να διερευνηθούν οι αιτίες και οι ευθύνες της οριστικής αυτής διαμόρφωσης.

Στην ελεγκτική διαδικασία πρώτο στάδιο είναι η αποτύπωση των αποκλίσεων και δεύτερο η διερεύνησή τους.

Στο δεύτερο στάδιο του ελέγχου γίνεται η εξακρίβωση των αιτίων των αποκλίσεων. Ένας έλεγχος που θα αποκαλύψει και τους πραγματικούς και όχι φαινομενικούς όπως μέχρι τώρα φορείς της ευθύνης. Με αφετηρία λοιπόν τον έλεγχο των αποτελεσμάτων και τη αναζήτηση των αιτίων της απόκλισης τους, θα διαπιστωθούν αποκλίσεις σε καθένα από τα μεγέθη, που στη σύνθεσή τους «παράγουν» το οικονομικό αποτέλεσμα.

Ο έλεγχος των αποκλίσεών τους, με τη σειρά που συντίθενται αυτά τα μεγέθη όπως παρακάτω:

Κύκλος Εργασιών

Οι αποκλίσεις στον κύκλο εργασιών επισημαίνουν βέβαια την ευθύνη του Δ/ντή Πωλήσεων απέναντι στη Γενική Διεύθυνση.

Είναι εξ' άλλου δεδομένο, ότι η οποιαδήποτε απόκλιση του Κ.Ε. είναι σύνθετη, από μια απόκλιση στις ποσότητες που πουλήθηκαν και μια στις τιμές που πραγματοποιήθηκαν. Είναι αυτοί και οι μοναδικοί παράγοντες που εδώ ερευνούνται, προκειμένου να ξεκαθαριστεί η συμμετοχή του καθενός στη συνολική απόκλιση.

Η απόκλιση των εσόδων από αιτία την ποσότητα θα προσδιοριστεί με τον τύπο:

Διαφ. ποσότητας (προγρ - πραγμ) χ τιμή προγράμματος = απόκλιση από αιτία την ποσότητα .

Η απόκλιση των εσόδων από αιτία την τιμή θα προσδιοριστεί με τον τύπο:

Διαφ. τιμής (προγρ.-πραγμ.) χ συνολική ποσότητα που πουλήθηκε = απόκλιση από αιτία την τιμή

Είναι βέβαια μαθηματικά δεδομένο, ότι οι δύο αυτές μερικές αποκλίσεις έχουν άθροισμα ίσο με τη συνολική απόκλιση του Κ. Εργασιών .

Κόστος πωλημένων.

Η παραπάνω παρατήρηση που διατυπώθηκε για τα έσοδα, ισχύει εξίσου και για το κόστος των πωλημένων. Συνεπώς και εδώ πρέπει να διερευνηθεί η απόκλιση στο κόστος των πωλημένων χωριστά από αιτία την ποσότητα και χωριστά από αιτία το κόστος.

Η απόκλιση στο κόστος των πωλημένων από αιτία την ποσότητα που πουλήθηκε, θα προσδιοριστεί με τον τύπο:

Διαφ. ποσότητας (προγρ.-πραγμ.) χ προγραμ. κόστος = διαφορά από αιτία την ποσότητα

Η απόκλιση στο συνολικό κόστος πωλημένων από αιτία την απόκλιση στο ανά μονάδα κόστος, θα προσδιοριστεί με τον τύπο:

Διαφ. κόστους μονάδας (προγρ.-πραγμ.) χ ποσότητα πωλημένων = διαφορά από αιτία το κόστος μονάδας

Εξυπακούεται πάντοτε, ότι το άθροισμα των δυο αυτών αποκλίσεων, θα είναι ίσο με τη συνολική απόκλιση στο κόστος.

Μικτό κέρδος

Και σ' αυτόν τον παράγοντα του αποτελέσματος η απόκλιση είναι σύνθετη, από μια απόκλιση λόγω διαφοράς στην ποσότητα, που πουλήθηκε και από μια λόγω διαφοράς στο (ανά μονάδα) μικτό κέρδος που επιτεύχθηκε. Γι' αυτό το λόγο και η συνολική απόκλιση αναλύεται και προσδιορίζεται όπως παρακάτω:

Η απόκλιση από αιτία τη διαφορά στην ποσότητα που πουλήθηκε θα προσδιοριστεί με τον τύπο:

Διαφ. Ποσότητας (προγρ –πραγμ) χ μ.κ. (πραγματ) ανά μονάδα = απόκλιση από αιτία την ποσότητα)

Η απόκλιση από αιτία τη διαφορά στο ανά μονάδα προϊόντος μ.κ. που πραγματοποιήθηκε, θα προσδιοριστεί με τον τύπο:

Διαφ. Μ.Κ. (προγρ.-πραγμ.) ανά μονάδα χ το σύνολο της ποσότητας που πουλήθηκε = διαφορά μ.κ. από αιτία την απόκλιση του ανά μονάδα μ.Κ.

Με δεδομένο ότι, το Μ.Κ. είναι η διαφορά ανάμεσα στο έσοδο και το κόστος των πωλημένων μπορεί η καθεμία από τις παραπάνω αποκλίσεις του Μ.Κ. να αναλυθεί παραπέρα σε απόκλιση εσόδου και απόκλιση κόστους.

Μεταβλητές Δαπάνες Διάθεσης

Με τον ίδιο τρόπο, που ακολουθήσαμε μέχρι τώρα, θα πρέπει επίσης να ελεγχθούν απολογιστικά και οι Μ.Δ.Δ. Γιατί βέβαια, ο τρόπος αυτός είναι κοινός και αναγκαίος, σε κάθε περίπτωση ελέγχου οικονομικών μεγεθών που συνδέονται με τη μονάδα του έργου που παράγεται (εδώ μέχρι τώρα, με την πώληση της μονάδας του προϊόντος).

Έτσι λοιπόν θα προσδιοριστεί ελεγκτικά η απόκλιση και στις Μ.Δ.Δ., χωριστά, εκείνη που προκλήθηκε από την απόκλιση στις ποσότητες που πουλήθηκαν και χωριστά εκείνη, από την απόκλιση στις ανά μονάδα Μ.Δ.Δ. όπως παρακάτω:

Η απόκλιση από αιτία την ποσότητα, με τον τύπο:

Διαφ. Ποσότητας (προγρ.-πραγματ.) χ Μ.Δ.Δ. ανά μονάδα (προγρ.) = απόκλιση Μ.Δ.Δ. λόγω ποσότητας

Η απόκλιση από αιτία τη διαφορά στις ανά μονάδα Μ.Δ.Δ. με τον τύπο:

Πωλημ. Ποσότητα (πραγμ.) χ Απόκλιση Μ.Δ.Δ. (προγρ.-πραγμ.) διαφορά λόγω απόκλισης Μ.Δ.Δ.

Με τη διαδικασία που αναπτύχθηκε παραπάνω, προσδιορίστηκε ποσοτικά σε νομισματικές μονάδες η ευθύνη του καθενός υπεύθυνου διευθυντή, απέναντι στη Γενική Διεύθυνση, μέσα στην επιχείρηση.

Συνεπώς ο έλεγχος των αποτελεσμάτων σταματάει εδώ. Από δω και πέρα ο έλεγχος διασπάται και ασκείται με την ευθύνη του καθενός υπεύθυνου διευθυντή στη διεύθυνσή του.

Η ελεγκτική διαδικασία σε καθεμιά διεύθυνση, είναι μια διαδικασία, που με πορεία από τη σύνθεση στην ανάλυση προσδιορίζει διαδοχικά το επίπεδο, την κατηγορία και το ποσό της απόκλισης και έτσι κατ' ακολουθία, τον κάθε φορά υπεύθυνο σ' όλα τα επίπεδα. Και συνεπώς, μέχρι να φτάσουμε στο στέλεχος του έσχατου βαθμού στη διοικητική πυραμίδα της επιχείρησης, συνεχίζεται αυτή η πορεία ανάλυσης και ποσοτικού προσδιορισμού της απόκλισης και παράλληλα και αντίστοιχα προσδιορισμού του υπεύθυνου αυτής της απόκλισης.

Θυμίζουμε άλλωστε ότι, στην ίδια λογική, την κοινή τόσο για τον προγραμματισμό όσο και για τον έλεγχο, τη λογική δηλαδή της διοικητικής δομής και ιεραρχίας της επιχείρησης, δομήθηκαν και οι δυο αυτές διαδικασίες. Μια διαπίστωση που δικαιολογείται από την ίδια τη φύση και των δυο αυτών διαδικασιών, που και οι δυο δεν είναι τίποτε άλλο, από μέσα αποτελεσματικής οικονομικής διοίκησης της επιχείρησης.

8.2 Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ

Η ρευστότητα, όπως είναι γνωστό, είναι μία συνθήκη που αφορά την επιχειρηματική λειτουργία στο σύνολό της. Τόσο δηλ. στη δυναμική της έκφραση, την κυκλοφορία, όσο και τη στατική της άποψη, στην περιουσιακή της δομή.

Οι όροι της ρευστότητας στο πεδίο της κυκλοφορίας είναι βασικά δύο:

- Οι εισροές αξιών στην επιχείρηση από την αγορά και
- Οι εκροές αξιών από την επιχείρηση προς την αγορά καθόσον αφορά τις εισροές αρνητικές αποκλίσεις συνιστούν, πάντοτε σε αναφορά με τα (πρότυπα) μεγέθη του προγράμματος.

Η υστέρηση του συνόλου των εισροών σε ποσοστό ή και η λήψη αξιών με χαμηλότερο δείκτη ρευστότητας. Είναι αυτονόητο ότι θετικές αποκλίσεις αποτελούν οι αντίθετες επιτεύξεις.

Καθόσον αφορά τις εκροές αρνητικές αποκλίσεις συνιστούν :

- Η υπέρβαση του συνόλου των εκροών ή και

- Η χορήγηση αξιών με ψηλότερο δείκτη ρευστότητας, απέναντι στο πρόγραμμα και εδώ.

Οι όροι της ρευστότητας στο πεδίο της περιουσίας είναι βασικά :

- οι οριζόντιες σχέσεις του ισολογισμού, οι σχέσεις δηλαδή ανάμεσα στα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, με κριτήριο τη χρονική συσχέτιση των ρευστοποιήσεων (μέσω της κυκλοφορίας) των στοιχείων του ενεργητικού και της, εκπλήρωσης των υποχρεώσεων του παθητικού (ποιοτική διάσταση) για το σύνολο της περιουσίας, η αύξησή της σε σχέση με την εξέλιξη των σχετικών αριθμοδεικτών (ποσοτική διάσταση).

Ειδικότερα:

1. Καθόσον αφορά στο ενεργητικό με αμετάβλητο το παθητικό σαν αρνητικές αποκλίσεις ορίζονται καταρχήν οι μεταθέσεις σε αξίες βραδύτερης ρευστοποίησης (π.χ. αύξηση του παγίου ενεργητικού, χωρίς αντίστοιχη αύξηση του κυκλοφοριακού του διαθέσιμου).
2. Καθόσον αφορά στο παθητικό με αμετάβλητο το ενεργητικό σαν αρνητικές αποκλίσεις πρέπει να θεωρηθούν καταρχήν οι μεταθέσεις σε υποχρεώσεις μικρότερης προθεσμίας εξόφλησης. Μια εξέλιξη που μπορεί να προκληθεί κάποτε και με ευθύνη του ενεργητικού, επειδή οι υπερβάσεις στα στοιχεία του ενεργητικού προκαλούν την ανάγκη για απρόοπτες χρηματοδοτήσεις που απ' αυτό το λόγο, μπορεί να γίνουν με τους όρους του δανειστή και όχι της επιχείρησης.
3. Καθόσον αφορά τέλος, στο σύνολο της περιουσίας αρνητική απόκλιση επισημαίνεται κατ' αρχήν, όταν υπάρχει αύξηση αυτού του συνόλου, που συνδέεται με αρνητική εξέλιξη των καθέκαστα αριθμοδεικτών των επιμέρους στοιχείων του ενεργητικού. Αλλά και με (υποθετικά) αμετάβλητο το σύνολο της περιουσίας, όταν υπάρχει δυσμενής εξέλιξης στους δείκτες της ρευστότητας.

Όλες οι παραπάνω σχέσεις, της ρευστότητας, τόσο της κυκλοφορίας όσο και της περιουσίας, εκφράζονται με τους γνωστούς αριθμοδείκτες ρευστότητας. Συνεπώς θα μπορούσαμε να ορίσουμε γενικά ότι, είτε για την κυκλοφορία, είτε για τη σύνθεση των επιχειρηματικών αξιών πρόκειται, αρνητική είναι κάθε απόκλιση που χειροτερεύει ένα οποιοδήποτε αριθμοδείκτη ρευστότητας έναντι

της «τιμής» που αυτός είχε λάβει στο πρόγραμμα, και θετική εκείνη που συνεπάγεται το αντίθετο.

Σκοπός του ελέγχου της ρευστότητας είναι να διερευνηθούν οι δευτερογενείς επιπτώσεις που είχαν στη συνολική ρευστότητα της επιχείρησης, οι αποκλίσεις που πρωτογενώς επισημάνθηκαν στις πηγές των εισροών και εκροών των χρηματικών μέσων (πωλήσεις -αγορές, αντίστοιχα). Να διερευνηθούν επίσης οι αποκλίσεις από την προγραμματισμένη διαχείριση των χρηματικών μέσων και τέλος, καθόσον αφορά στην ορθή εκμετάλλευση των λοιπών πηγών, η επάρκεια των μέσων και το κόστος της χρηματοδότησης.

Όπως είπαμε και παραπάνω στον έλεγχο της κυκλοφορίας, ο απολογιστικός έλεγχος, σαν διοικητική διαδικασία ασκείται σε δύο διαδοχικές φάσεις. Στην πρώτη φάση προσδιορίζονται και αποτυπώνονται οι αποκλίσεις και ακολουθεί, στη δεύτερη φάση, η διερεύνησή τους προκειμένου να εξειδικευτούν οι σχετικές ευθύνες. Η ίδια βέβαια πορεία θα ακολουθηθεί και εδώ, στο χώρο του απολογιστικού ελέγχου της ρευστότητας γιατί ισχύουν και εδώ οι ίδιες ελεγκτικές αρχές.

Επισημαίνεται όμως εδώ, ότι στη δεύτερη φάση της ελεγκτικής διαδικασίας παρακάτω, στη φάση δηλαδή της διερεύνησης των αιτίων των αποκλίσεων και της εξειδίκευσης της ευθύνης, δεν θα αναφερθούμε καθόλου στις εισροές από τη ρευστοποίηση των εσόδων και των απαιτήσεων από τις πωλήσεις καθώς και τις εκροές για το διακανονισμό των υποχρεώσεων και των εξόδων. Αυτές οι κατηγορίες των εισροών και εκροών εξετάστηκαν διεξοδικά παραπάνω και συνεπώς η αναφορά τους εδώ θα ήταν και περιττή και κουραστική. Δεν είναι ουσιαστικές όλες οι (θετικές και αρνητικές) αποκλίσεις από το ταμειακό πρόγραμμα γιατί παρατηρούνται και εδώ συχνότερα ίσως από άλλους τομείς της επιχειρηματικής δράσης μεταχρονισμοί, τόσο στις εισπράξεις όσο και στις πληρωμές. Για το λόγο αυτό η απόκλιση που σε πρώτη προσέγγιση διαπιστώνεται κάθε φορά στο υπόλοιπο του ταμείου, δεν πρέπει να αποτελεί τελικό στοιχείο που θα στηρίξει αποφάσεις για τυχόν διορθωτικές προσαρμογές. Γιατί το υπόλοιπο αυτό δεν είναι συγκρίσιμο με το προγραμματικό.

Στις περιπτώσεις αυτές, το ταμειακό υπόλοιπο είναι βέβαια σωστό, για τον ουσιαστικό λόγο ότι είναι πραγματικό και δεδομένο. Όμως στη δυναμική του προγραμματισμού, δηλαδή σαν «υπόλοιπο έναρξης» της επόμενης

προγραμματικής περιόδου (π.χ. μήνα) δεν είναι ακριβές και δεν πρέπει αυτούσιο να ληφθεί υπόψη. Διότι δεν περιλαμβάνει ορισμένες προγραμματισμένες εισπράξεις και πληρωμές, όχι γιατί ματαιώθηκαν, αλλά γιατί μετατέθηκαν και έτσι προφανώς, κατά τις μεταθέσεις αυτές είναι το υπόλοιπο του ταμείου, ουσιαστικά ανακριβές. Οι διαπιστώσεις αυτές έχουν την πρακτική αξία, ότι κατά τον απολογιστικό έλεγχο πρέπει είτε όλες οι εισπράξεις και πληρωμές που δεν πραγματοποιήθηκαν αλλά μετατέθηκαν χρονικά να προστεθούν στα προγραμματικά μεγέθη (εισπράξεις -πληρωμές) της αμέσως επόμενης περιόδου μέσα σ' αυτές που προβλέπεται να πραγματοποιηθούν, είτε αλλιώς να αναπροσαρμοστεί το υπόλοιπο, δηλαδή να αυξηθεί κατά τις εισπράξεις και να μειωθεί κατά πληρωμές που δεν πραγματοποιήθηκαν αλλά μετατέθηκαν .

Επισημαίνεται πάντως, ότι οι χρονικές αυτές μεταθέσεις δεν, είναι χωρίς συνέπειες. Οποιαδήποτε μετάθεση, είτε στις εισροές, στις εκροές, συνεπάγεται κόστος χρήματος οι μικρότερες εισροές θα προκαλέσουν διόγκωση του δανεισμού, ενώ οι μεγαλύτερες αδρανή κεφάλαια και στις δύο περιπτώσεις δαπάνες τόκων. Οι μικρότερες εκροές θα προκαλέσουν αύξηση των τόκων των υποχρεώσεων που δεν πληρώθηκαν, ενώ οι μεγαλύτερες διόγκωση του δανεισμού. Οποιαδήποτε, είτε χορήγηση επιταγής αντί για μετρητά, είτε ρευστοποίηση απαίτησης για την ταυτόχρονη κάλυψη υποχρέωσης χωρίς τη μεσολάβηση του Ταμείου, μεταβάλλει μια διπλή ταμειακή κίνηση (είσπραξη -πίστωση απαίτησης, χρέωση υποχρέωσης -πληρωμή), σε μια απλή συμψηφιστική πράξη (χρέωση της υποχρέωσης -πίστωση της απαίτησης).

Μια τέτοια ενέργεια συνεπάγεται:

- απόκλιση στις εισπράξεις που είχαν προγραμματιστεί από τη σχετική κατηγορία απαιτήσεων (π.χ. πελάτες)
- απόκλιση στις πληρωμές που είχαν προγραμματιστεί προς τη σχετική κατηγορία υποχρεώσεων (π.χ. βραχυπρόθεσμα τραπεζικά δάνεια),

και έτσι προκαλεί δύο ανύπαρκτες ουσιαστικά αποκλίσεις. Επισημαίνεται ότι, οι περιπτώσεις τέτοιων συγχωνεύσεων είναι συχνότερες και η ποικιλία των πράξεων πολύ μεγάλη, ώστε αν το ζήτημα αυτό δεν αντιμετωπιστεί έγκαιρα και αποτελεσματικά, να συνεπάγεται τέτοια αναρχία στον απολογισμό της

ρευστότητας, που οδηγεί κυριολεκτικά στη διάλυση, την πλήρη αχρήστευση του ταμειακού απολογιστικού ελέγχου.

Για να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά αυτό το ζήτημα, μια σειρά συμψηφιστικές πράξεις, τις ονομάσαμε «πράξεις ισοδύναμων μετρητών» και δημιουργήσαμε αυτή την κατηγορία. Μετά, στην καθημερινή λογιστική πρακτική, οι πράξεις αυτής της κατηγορίας παίρνουν ένα προκαθορισμένο χαρακτηριστικό, ώστε κατά τον απολογιστικό έλεγχο να ανακατατάσσονται στην πραγματική, την αρχική κατηγορία των ταμειακών πράξεων και να γίνονται έτσι τα ποσά των εισπράξεων και των πληρωμών συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα προγραμματισμένα και κατ' ακολουθία οι αποκλίσεις που προκύπτουν να είναι αξιόπιστες.

Ποιες συμψηφιστικές πράξεις είναι πιθανό να πρέπει να ανακαταταγούν με βάση το μηχανισμό των «ισοδύναμων μετρητών» δεν μπορεί να προκαθοριστεί, ούτε να καθοριστεί γενικά, γιατί εξαρτάται από τον τρόπο που μ' αυτόν συναλλάσσεται η επιχείρηση, την έκταση της συνεργασίας της με τις τράπεζες, την έκταση των συναλλαγών της κ.λπ.

Εμείς όμως παραθέτουμε παρακάτω τις πιο συνηθισμένες κατηγορίες, κυρίως για να γίνει κατανοητό το ζήτημα και επειδή καλύπτουν το μεγαλύτερο αριθμό των περιπτώσεων στην πράξη.

- Πελάτες εσωτερικού: Καταθέσεις ή εμβάσματα στο λογαριασμό καταθέσεων της επιχείρησης, σε εξόφληση απαιτήσεών της.
- Πελάτες εξωτερικού: Είσπραξη απαιτήσεων από την Τράπεζα και στη συνέχεια κατάθεση στο λογαριασμό καταθέσεων, είτε συμψηφισμός με υποχρέωση της επιχείρησης.
- Βραχυπρόθεσμα Τραπεζικά Δάνεια: Εξόφληση δόσεων που λήγουν, είτε με ανάληψη από το λογαριασμό των καταθέσεων, είτε με χορήγηση από ανάλογο λογαριασμό (π.χ. προεξόφληση συναλλαγματικών).
- Υποχρεώσεις: εξόφληση οποιασδήποτε υποχρέωσης, είτε με επιταγή αντί για μετρητά, είτε από το λογαριασμό καταθέσεων από την ίδια την τράπεζα (π.χ. εξόφληση συναλλαγματικής πληρωτέας σε Ξ.Ν.).

Το γεγονός ότι, όλες αυτές οι κατηγορίες οικονομικά μεγέθη που περιλαμβάνονται στις καταστάσεις αλληλοκαθορίζονται σε μια αυστηρή

αλληλουχία, έχει σαν συνέπεια να συνάγονται συμπεράσματα για τις διαδοχικές επιπτώσεις των αποκλίσεων.

συνεπώς είναι αρκετό, ο έλεγχος να περιοριστεί στην έρευνα αν τηρήθηκαν αυτές οι ημερομηνίες.

8.3 Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Πρόκειται βέβαια για την «εν στάσει» επιχειρηματική περιουσία, όπως αυτή εμφανίζεται στην «τομή» της επιχειρηματικής δράσης, με τους (μηνιαίους και ετήσιους) ισολογισμούς.

Ο έλεγχος αυτός της περιουσίας, συνίσταται και πάλι σε μια αντιπαράθεση, των ισολογισμών αυτών, προς τους αντίστοιχους προγραμματικούς. Αντιπαράθεση του τύπου, πρόγραμμα-πραγματοποίηση και στον προσδιορισμό των αποκλίσεων. Πρόκειται για μια διαδικασία συγκριτική και διερευνητική της περιουσίας στο σύνολό της και στα καθέκαστα στοιχεία της, με σκοπό να αποκαλυφθεί η τυχόν αντισυμβαλλόμενη απασχόληση κεφαλαίων, που θα αποτελούσε αντίστοιχα μια (αφανής) αιτία διόγκωσης της δαπάνης τόκων.

Στο πεδίο της περιουσίας, ο έλεγχος θα πραγματοποιηθεί όπως και στα δύο προηγούμενα πεδία, δηλαδή της κυκλοφορίας και της ρευστότητας, σε δύο φάσεις. Κατά τα συνηθισμένα λοιπόν, στην πρώτη φάση θα προσδιοριστούν οι αποκλίσεις και στη δεύτερη θα διερευνηθούν τα αίτια αυτών των αποκλίσεων και θα εξειδικευθούν οι σχετικές ευθύνες.

Πριν προχωρήσουμε όμως να αναπτύξουμε τη διαδικασία του ελέγχου, θα προτάξουμε μια διερεύνηση των αποκλίσεων της περιουσίας.

Θυμίζουμε από τον προγραμματισμό, ότι εκεί καθορίστηκαν πρότυπα μεγέθη (εκτός από τα στοιχεία της κυκλοφορίας και της ρευστότητας επίσης) και για τα στοιχεία της περιουσίας, στις διαδοχικές βραχύχρονες (μηνιαίες) ή την ετήσια αποτύπωσή της. Και θυμίζουμε ακόμη, ότι τα πρότυπα εκείνα, καθόσον αφορά στα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού, στηρίζονταν και εκφράζανε την οικονομικότητα της περιουσίας, προσδιορίζοντας ένα ύψος κάθε φορά για καθένα περιουσιακό στοιχείο, ώστε να είναι το μέγιστο επιτρεπόμενο από την πλευρά της απασχόλησης των κεφαλαίων και το ελάχιστο από την άποψη της

απρόσκοπτης διεξαγωγής της επιχειρηματικής εκείνης ενέργειας, που το οικείο περιουσιακό στοιχείο είναι πραγματική προϋπόθεση της λειτουργίας της.

Εξ άλλου, καθόσον αφορά στα περιουσιακά στοιχεία του παθητικού, τα πρότυπα στηρίζονταν και εκφράζανε την οικονομικότητα, προσδιορίζοντας τις φθηνότερες πηγές.

Συνεπώς θα διαπιστωθούν αποκλίσεις κατά περιουσιακό στοιχείο, που θα δείχνουν και εδώ μια απομάκρυνση από την οικονομικότητα, φυσικά με την ευθύνη εκείνου του διοικητικού παράγοντα της επιχείρησης, που στην αρμοδιότητα του ανήκει ο χειρισμός του οικείου κάθε φορά περιουσιακού στοιχείου.

Εδώ θα περιοριστούμε να προσδιορίσουμε, μόνο την κατεύθυνση της απόκλισης, πότε δηλαδή μια απόκλιση είναι θετική και πότε αρνητική και παραπέρα τι επιπτώσεις έχει πάνω στην οικονομικότητα.

ΟΙ αποκλίσεις του ενεργητικού.

Σε πρώτη προσέγγιση διατυπώνεται και ισχύει ο κανόνας ότι, κάθε υπέρβαση του προτύπου, μια απόκλιση δηλαδή, με θετικό πρόσημο (+) στα στοιχεία του ενεργητικού είναι αρνητική γιατί βέβαια συνεπάγεται μεγαλύτερο από το πρότυπο, ποσό απασχολημένου κεφαλαίου, που με τη σειρά του συνεπάγεται ψηλότερη από την πρότυπη δαπάνη τόκων. Αντίθετα, κάθε απόκλιση υστέρησης από το πρότυπο, δηλαδή με αρνητικό πρόσημο (-) είναι θετική, γιατί συνεπάγεται τις αντίθετες συνέπειες.

Είναι αυτή μια πρώτη προσέγγιση, γιατί βέβαια μπορεί να αποδειχθούν άλλες δευτερογενείς συνέπειες που, είτε μειώνουν είτε και αναιρούν τις παραπάνω. Για παράδειγμα αναφέρουμε ότι, μικρότερα τυχόν αποθέματα πρώτων υλών, προκάλεσαν ενδεχομένως δυσλειτουργία στην παραγωγή και άρα ψηλότερο κόστος ή η υπέρβαση των προτύπων αποθεμάτων πρώτων υλών δεν στοιχειοθετεί ευθύνη του εφοδιασμού (που εκτέλεσε κανονικά το πρόγραμμα) αλλά της παραγωγής (που τυχόν υστέρησε). Είτε σ' ένα άλλο παράδειγμα, αρνητική απόκλιση (υπέρβαση) στα υπόλοιπα των πελατών να αποδειχθεί ότι λόγω αύξησης του **Κ. Εργασιών**, σε ποσοστό πάνω σε αυτό τον κύκλο υστέρησε έναντι του προτύπου και άρα αποτελεί θετική (οικονομικά) εξέλιξη. Τέτοια ζητήματα εντούτοις εδώ δε θα μας απασχολήσουν, γιατί θα αποκαλυφθούν είτε στον απολογιστικό έλεγχο άλλων πεδίων (π.χ. στο πεδίο της κυκλοφορίας όπου θα αποκαλυφθεί το δυσμενέστερο κόστος από αιτία π.χ.

τις εφοδιαστικές ανωμαλίες) είτε στην έρευνα για την αιτιολόγηση των αποκλίσεων. Έτσι λοιπόν η διερεύνηση εδώ θα είναι ευθεία και η απόφαση για τις συνέπειες της απόκλισης και τις αντίστοιχες ευθύνες απερίφραστη.

Οι αποκλίσεις της «καθαρής θέσης».

Αντίθετα από τις αποκλίσεις των άλλων δύο πεδίων του ισολογισμού, δηλαδή του ενεργητικού όπως είδαμε και του παθητικού όπως θα δούμε παρακάτω, προκειμένου για τις αποκλίσεις της καθαρής θέσης της επιχείρησης, όσες είναι υπερβάσεις των προτύπων, έχουν δηλαδή θετικό πρόσημο (+) είναι θετικές γιατί σημαίνουν υπέρβαση στην άτοκη χρηματοδότηση της επιχειρηματικής δράσης και φυσικά και ανάλογα, όσες είναι υστερήσεις έναντι των προτύπων, φέρουν δηλαδή αρνητικό πρόσημο (-), είναι αρνητικές γιατί έχουν τις αντίθετες συνέπειες.

Για τις (θετικές ή αρνητικές) αποκλίσεις της καθαρής θέσης ή «ευθύνη» πρέπει να αναζητηθεί και αναζητείται στους διάφορους παράγοντες - συνιστώσες αυτής της εξέλιξης.

Οι αποκλίσεις του παθητικού.

Θυμίζουμε από τη μελέτη της περιουσίας, ότι το παθητικό σαν συνολικό μέγεθος είναι μέγεθος δευτερογενές, με την έννοια ότι διαμορφώνεται αναγκαία στο ίδιο ακριβώς ποσό με το ενεργητικό. Και αυτό συμβαίνει για τον απλό λόγο ότι το παθητικό αποτελεί την άλλη έκφραση αυτού του ίδιου του ενεργητικού.

Συνεπώς ενώ στο ενεργητικό η απόκλιση καθαυτή στοιχειοθετεί ανάλογη ευθύνη, εδώ στο παθητικό, η οποιαδήποτε απόκλιση, είτε για υπέρβαση πρόκειται είτε για υστέρηση, δεν στοιχειοθετεί ανάλογη ποσοτική ευθύνη, γιατί κάθε ποσό του παθητικού είναι αναγκαία συνέπεια του ενεργητικού και κατ' ακολουθία και των αποκλίσεων αυτού του τελευταίου. Με τις συνθήκες αυτές, με δοσμένο δηλαδή το απόλυτο ύψος του παθητικού (ίσο με το ενεργητικό) οποιαδήποτε απόκλιση σ' ένα από τα στοιχεία του παθητικού συνεπάγεται ίση και αντίθετη απόκλιση, άλλου ή άλλων στοιχείων του παθητικού.

Τι σημαίνουν συνεπώς οι αποκλίσεις του παθητικού; Πώς θα κριθούν; Η απάντηση είναι απλή. Θα κριθούν και αυτές οι αποκλίσεις με βάση την αρχή της οικονομικότητας, όπως όμως η αρχή αυτή τίθεται και ισχύει για το παθητικό.

Εδώ θυμίζουμε, και πάλι από τη μελέτη της περιουσίας, ότι η οικονομικότητα στο παθητικό διέπεται από δύο προσδιοριστικούς παράγοντες. Ο ένας είναι η οριζόντια σχέση του παθητικού με το ενεργητικό. Μια σχέση που

προσδιορίζει την περιουσιακή ρευστότητα. Ο άλλος όρος της οικονομικότητας του παθητικού είναι το κόστος των απασχολούμενων κεφαλαίων, που θα πρέπει να προσδιορίζεται στο χαμηλότερο δυνατό ύψος με τη χρηματοδότηση της επιχείρησης από τις περισσότερο χαμηλότοκες πηγές.

Είναι η κάθετη σχέση των στοιχείων του παθητικού μεταξύ τους. Εδώ συνεπώς, στο παθητικό, η απόκλιση δεν κρίνεται από το απόλυτο μέγεθός της, αλλά από τη μετακίνησή της προς πηγές που καθιστούν δυσμενέστερη τη ρευστότητα της επιχείρησης σε σύγκριση με την προγραμματισμένη ή και προς πηγές με ψηλότερο κόστος χρήματος π.χ. αύξηση των υπολοίπων των προμηθευτών δεν συνιστά ούτε θετική, ούτε αρνητική απόκλιση.

Ο χαρακτηρισμός θα εξαρτηθεί από τη σχέση του υπολοίπου αυτού με τις αγορές πρώτο και δεύτερο, από το αν η υποχρέωση αυτή είναι τοκοφόρα και με ποιο επιτόκιο. Και τώρα ξεκινάμε να αναπτύξουμε, τη διαδικασία του ελέγχου.

Αρχικά ο έλεγχος θα ξεκινήσει με τον προσδιορισμό των αποκλίσεων ο οποίος και εδώ, όπως σε κάθε περίπτωση είναι και απόλυτος και σχετικός. Είναι ένας έλεγχος δηλαδή που πραγματοποιείται και σε απόλυτα μεγέθη (βασικά), αλλά και σε συντελεστές (σχέσεις). Για να εξυπηρετηθούν συνεπώς αυτές οι διερευνήσεις, οι καταστάσεις που σ' αυτούς αποτυπώνονται τα δεδομένα του ελέγχου, χωρίζονται βασικά σε δύο πεδία. Ένα πεδίο όπου αποτυπώνονται σε απόλυτα μεγέθη οι όροι, πρόγραμμα -πραγματοποίηση - απόκλιση και όπου συνεπώς ο έλεγχος διεξάγεται με απόλυτους αριθμούς και σε ένα πεδίο των σχέσεων (συντελεστών) πρόγραμμα - πραγματοποίηση και πραγματοποίηση, τρέχουσα - πραγματοποίηση σε άλλο χρονικό σημείο.

Αρχικά ο έλεγχος διεξάγεται συνοπτικός, στις γενικές κατηγορίες του ισολογισμού προκειμένου να εντοπιστούν οι αποκλίσεις στο σύνολό τους σε κάθε κατηγορία αξίας. Ακολουθεί η ανάλυση αυτών των αποκλίσεων στις μερικότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων. Ανάλυση που στη συνέχεια αναμορφώνεται και ομαδοποιείται με βάση το φορέα ευθύνης για το ύψος του υπόλοιπου των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων, όπως τα στοιχεία αυτά περιλήφθηκαν στα διάφορα ειδικά προγράμματα.

Μια διαδικασία ιδιαίτερα λεπτή και ευαίσθητη, με μεγάλο τον κίνδυνο σφάλματος και καθόσον μεν αφορά τις αποκλίσεις του ενεργητικού τα πράγματα είναι σχετικά απλά διότι είναι σαφή. Όμως οι αποκλίσεις του

ενεργητικού, συνδέονται ευθέως με τις αποκλίσεις του παθητικού, που αυτές αποτελούν βέβαια τις πηγές χρηματοδότησής τους. Συνεπώς για να προκύψουν οι πραγματικές αποκλίσεις κατά υπεύθυνο, θα πρέπει από την ομάδα των αποκλίσεων των στοιχείων του ενεργητικού που αφορά το δεδομένο υπεύθυνο, να αφαιρεθούν (ή να προστεθούν) οι αποκλίσεις του παθητικού που αφορούν αυτή την ομάδα των αποκλίσεων (π.χ. της Δ/σης Εφοδιασμού).

Δεύτερο, με την παραδοχή ότι οι αποκλίσεις του ενεργητικού χρηματοδοτούνται κατά προτίμηση από το κέρδος της περιόδου και από το «ίδιο κεφάλαιο κινήσεως», θα πρέπει οι αποκλίσεις αυτές (του ενεργητικού), να μειωθούν κατά τη θετική απόκλιση αυτών των δύο όρων της περιουσίας (θετική απόκλιση του αποτελέσματος + θετική απόκλιση «ιδίου κεφαλαίου κινήσεως»).

Τρίτο, το τυχόν ακάλυπτο υπόλοιπο των αποκλίσεων του ενεργητικού απ' αυτές τις κατηγορίες, θα καλυφθεί (χρηματοδοτηθεί) από τις αποκλίσεις των βραχυπρόθεσμων δανείων .

Έτσι, οι αποκλίσεις των δανείων αυτών, μόνο κατά το ποσό που υπερβαίνουν τη χρηματοδότηση των αποκλίσεων του ενεργητικού, θα θεωρηθούν ευθύνη της Οικονομικής Διεύθυνσης (ή της Διεύθυνσης Διαχείρισης), που ευθύνεται βέβαια και για τις λοιπές αποκλίσεις των στοιχείων του παθητικού της δικής της αρμοδιότητας και ευθύνης.

Εκτός όμως από τον έλεγχο στα απόλυτα καθέκαστα μεγέθη της περιουσίας, βασικές ανάγκες της διοίκησης της επιχείρησης καλύπτει ο έλεγχος δύο θεμελιωδών σχέσεων των στοιχείων της περιουσίας.

Πρώτο το **«ιδίου κεφαλαίου κινήσεως»** από το οποίο εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό η ρευστότητα, που άλλωστε αποτελεί το υγιές της υπόβαθρο.

Και δεύτερο της σχέσης των δύο βασικών ομάδων κεφαλαίων του παθητικού, δηλαδή **«ιδίων»** και **«ξένων» κεφαλαίων**.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Συνοψίζοντας μπορούμε να συμπεραίνουμε ότι με τα κεφάλαια που προηγήθηκαν καταλαβαίνουμε τον ζωτικό ρόλο που έχουν για μια επιχείρηση και ειδικότερα για την διοίκηση αυτής, ο προγραμματισμός – η πρόβλεψη – ο έλεγχος.

Αντικείμενο της πρόβλεψης είναι η ορθολογική και η επί της βάσης επιστημονικών μεθόδων και τεχνικών επιτυγχανομένη υπό της σύγχρονης Διοίκησης των Επιχειρήσεων πρόβλεψη των παραγόντων, των καταστάσεων, των δυνάμεων, των οικονομικών μεγεθών, των οικονομικών μεταβλητών, του τομέα της επιχείρησης, καθώς επίσης και των αλληλεξαρτήσεων αυτών μεταξύ τους. Με την πρόβλεψη γενικώς μπορεί να υπάρξει ο προσδιορισμός εκ των προτέρων αναμενόμενων πραγμάτων – γεγονότων σε μια μελλοντική περίοδο που είναι σημαντικό για μια επιχείρηση.

Ο προγραμματισμός απεικονίζει την κατάσταση στην οποία αναμένεται να ευρίσκεται η επιχείρηση στο μέλλον, σύμφωνα με τους υπολογισμούς και τις προσδοκίες της υπεύθυνης διοίκησης. Με άλλα λόγια, ο προγραμματισμός είναι κατά κάποιον τρόπο η γέφυρα που συνδέει το παρόν με το μέλλον. Στους σύγχρονους μεγάλους επιχειρηματικούς (και άλλους) οργανισμούς, η προχειρότητα στη λήψη των αποφάσεων είναι ανεπίτρεπτη. Κάθε απόφαση πρέπει να στηρίζεται στην προσεκτική μελέτη των πραγματικών συνθηκών κάτω από τις οποίες λειτουργεί η επιχείρηση και κάτω από τις οποίες αυτή η απόφαση αναμένεται να υλοποιηθεί. Η σημασία του προγραμματισμού ως διοικητικής λειτουργίας και ως παράγοντα επιτυχίας των επιχειρηματικών επιδιώξεων έχει επισημανθεί, τόσο από την επιστήμη όσο και από τη διοικητική πρακτική.

Τέλος ο έλεγχος είναι εκείνη η διαδικασία η οποία εξακριβώνει, μετρά και διορθώνει τις τυχόν αποκλίσεις μεταξύ των σκοπών που θέτει η επιχείρηση, των σχεδίων και της εφαρμογής τους. Ο έλεγχος στην ουσία του αποτελεί τη συνέχιση του προγραμματισμού. Ο προγραμματισμός τελειώνει εκεί που αρχίζουν να πραγματοποιούνται οι διάφορες ενέργειες για την καλύτερη επίτευξη των σκοπών που θέτει η επιχείρηση. Το συμπέρασμα είναι ότι οι πιο βασικές λειτουργίες της διοίκησης των επιχειρήσεων είναι ο έλεγχος, ο προγραμματισμός και φυσικά πριν από όλα η πρόβλεψη.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- **ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ**
ΝΙΚΟΛΑΟΣ Σ. ΠΟΜΩΝΗΣ, Α. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ

- **ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**
ΧΡΗΣΤΟΣ Γ. ΦΛΩΡΟΣ – ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ

- **ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**
ΓΡΗΓΟΡΗΣ Θ. ΠΑΠΑΝΙΚΟΣ, ΠΑΝΝΗΣ Ε. ΠΟΖΙΟΣ
AIAS EDUCATIONAL CONSULTING

- **ΠΡΟΒΛΕΨΙΣ – ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ – ΕΛΕΓΧΟΣ**
ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ Ν. ΣΤΑΘΟΠΟΥΛΟΣ, Α. ΠΑΠΑΣΩΤΗΡΙΟΥ

