**3.5.1 Ασκηση Προυπολογισμού**

Για να υπολογίσουμε τον προϋπολογισμό αρχικών πωλήσεων χρειαζόμαστε τις προβλέψεις πωλήσεων και την τιμή πώλησής τους. Άρα, έστω ότι έχουμε τρία προϊόντα το Κ, Μ, Ν και η πρόβλεψη πωλήσεων για το κάθε προϊόν είναι: Κ= 500 μονάδες, Μ= 400 μονάδες και το Ν=700 μονάδες και η τιμή πώλησής τους είναι: Κ= 200 €, Μ= 100 €, Ν= 500 €. Να υπολογιστεί ο προϋπολογισμός αρχικών πωλήσεων.

**Λύση**

Σύμφωνα με τα δεδομένα, ο προϋπολογισμός αρχικών πωλήσεων έχει ως εξής:

|  |
| --- |
| Προϋπολογισμός αρχικών πωλήσεων |
| Προϊόν | Πρόβλεψη πωλήσεων | \* Τιμή πώλησης | Συνολικά έσοδα |
| Κ | 500 μονάδες | 200 € | 100.000 € |
| Μ | 400 μονάδες | 100 € | 40.000 € |
| Ν | 700 μονάδες | 500 € | 350.000 € |
| Σύνολο | − | − | **490.000 €** |

# Α) Προϋπολογισμός παραγωγής[[1]](#footnote-1)

Μετά από την ετοιμασία του προϋπολογισμού αρχικών πωλήσεων σειρά έχει η προετοιμασία του προϋπολογισμού παραγωγής ο οποίος εξαρτάται από τον προϋπολογισμό αρχικών πωλήσεων. Ο προϋπολογισμός παραγωγής είναι μια πρόβλεψη των ποσοτήτων των προϊόντων που πρέπει να παραχθούν κατά τη διάρκεια της περιόδου του προϋπολογισμού. Πριν την ετοιμασία του προϋπολογισμού παραγωγής πρέπει να αποφασιστεί η πολιτική που αφορά το επίπεδο των αποθεμάτων. Αφού αποφασιστεί η πολιτική των αποθεμάτων θα προσδιοριστεί ο συνολικός αριθμός κάθε προϊόντος που πρέπει να παραχθεί.

Υπεύθυνοι για την ετοιμασία του προϋπολογισμού παραγωγής είναι οι διευθυντές παραγωγής οι οποίοι γνωρίζουν τις συνθήκες του τμήματος παραγωγής, έχουν τις απαραίτητες γνώσης που απατούνται στην παραγωγή, γνωρίζουν τις παραγωγικές ικανότητες του ειδικευμένου και ανειδίκευτου ανθρώπινου δυναμικού. Άρα, ο προϋπολογισμός παραγωγής πρέπει να ικανοποιεί τις απαιτήσεις των προβλεπόμενων πωλήσεων και της πολιτικής των αποθεμάτων και να εναρμονίζεται με τους στόχους και τις πολιτικές της επιχείρησης.

# Β) Προαπαιτούμενα προϋπολογισμού παραγωγής[[2]](#footnote-2)

Ο προϋπολογισμός παραγωγής περιλαμβάνει:

1. Τη χρονική κατανομή της παραγωγής κατά μήνα, εβδομάδα, μέρα, κλπ. Η χρονική κατανομή της παραγωγής εξαρτάται από τις προβλέψεις των πωλήσεων, από τον αριθμό και τον τύπο των διαφόρων προϊόντων, από τα αποθέματα και τον χρόνο προμήθειας των α΄ υλών, από το εργατικό δυναμικό που υπάρχει και τη δυνατότητα πρόσληψης και εκπαίδευσης νέου προσωπικού, από τα υπάρχοντα αποθέματα έτοιμων προϊόντων και τις απαιτήσεις της επιχείρησης να διατηρηθεί ένα συγκεκριμένο επίπεδο τελικών αποθεμάτων, από τις γενικές συνθήκες του κλάδου στον οποίο ανήκει η επιχείρηση και από τις συνθήκες της αγοράς και της οικονομίας της χώρας.
2. Το επίπεδο παραγωγής από άποψη ποσότητας και κόστους το οποίο επηρεάζεται σχεδόν από τους ίδιους παράγοντες όπως και η χρονική κατανομή της παραγωγής.
3. Τους διαθέσιμους παραγωγικούς συντελεστές: εγκαταστάσεις, μηχανήματα, νέες επενδύσεις για συντήρηση και επέκταση, κλπ, τη χρησιμοποιούμενη παραγωγική διαδικασία και μεθόδους παραγωγής και τον απαιτούμενο χρόνο παραγωγής.
4. Τον καθορισμό των διάφορων παραγωγικών δαπανών.
5. Τον καθορισμό μεθόδων ελέγχου ποιότητας των παραγόμενων προϊόντων και γενικότερα της αποδοτικότητας του προϋπολογισμού παραγωγής.

# Γ) Βραχυχρόνια και μακροχρόνια προγράμματα παραγωγής[[3]](#footnote-3)

Τα προγράμματα παραγωγής είναι σημαντικά τόσο από μακροχρόνια όσο και από βραχυχρόνια άποψη. Τα μακροχρόνια προγράμματα προσφέρουν στην επιχείρηση τη δυνατότητα να εκτιμήσει το επίπεδο παραγωγής, έτσι ώστε να προβλεφθούν οι ανάγκες σε παραγωγική δυναμικότητα, σε νέες επενδύσεις και επεκτάσεις, ανάγκες για ανθρώπινο δυναμικό και τη σύνθεση και δομή των στοιχείων κόστους, κλπ. Στον μακροχρόνιο προγραμματισμό της παραγωγής λαμβάνονται υπόψη μόνο γενικές αυξομειώσεις των αποθεμάτων. Ενώ στα βραχυχρόνια προγράμματα απαιτείται διαφορετική προσέγγιση λόγω της ανάγκης για μεγαλύτερη ακρίβεια και λεπτομέρειες. Τα προγράμματα πρέπει να είναι εναρμονισμένα με το γενικό πρόγραμμα και στόχους της επιχείρησης και να ετοιμάζονται σε μονάδες και αξία κατά προϊόν.

# Δ). Σταθερή παραγωγή – Εποχιακές πωλήσεις[[4]](#footnote-4)

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

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

Οι στόχοι αυτοί είναι δυνατόν να μη βρίσκονται σε αρμονία, ιδιαίτερα όταν η ζήτηση πωλήσεων είναι εποχιακή. Στην περίπτωση αυτή, η παραγωγή μπορεί να διατηρηθεί σε σταθερά επίπεδα μόνο αν επιτρέψουμε τη διακύμανση των αποθεμάτων κατά τρόπο αντίστροφο με τις πωλήσεις. Διαφορετικά ένα σταθερό επίπεδο αποθεμάτων είναι δυνατό μόνο αν επιτρέψουμε στην παραγωγή να μεταβάλλεται ταυτόχρονα και προς την ίδια κατεύθυνση με τις πωλήσεις. Για να πετύχει μια επιχείρηση χαμηλότερο κόστος πρέπει να διατηρήσει και τα αποθέματα και την παραγωγή σταθερά, κάτι το οποίο είναι αδύνατο να συμβεί όταν οι πωλήσεις είναι εποχιακές.

Οι επιχειρήσεις επιδιώκουν σταθερότητα στην παραγωγή, γιατί συμβάλλει στη μείωση του κόστους και στην ομαλή λειτουργία των διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης. Με τη σταθερή παραγωγή επιτυγχάνεται:

1. Η διατήρηση σταθερής απασχόλησης του προσωπικού που έχει σαν αποτέλεσμα:
	* Μικρό ποσοστό προσλήψεων – απολύσεων του προσωπικού.
	* Τη διατήρηση των ικανότερων υπαλλήλων για εργασία.
	* Υψηλό ηθικό και αίσθημα ασφάλειας που συντελούν στην αύξηση της παραγωγικότητας.
	* Μείωση των δαπανών για εκπαίδευση των νεοπροσληφθέντων.
	* Μείωση των διοικητικών εξόδων του τμήματος προσωπικού.
2. Οικονομία στην προμήθεια πρώτων και βοηθητικών υλών, γιατί:
	* Δίδονται σταθερές παραγγελίες και επιτυγχάνονται πολλές φορές σημαντικές εκπτώσεις.
	* Αποφεύγονται προβλήματα αποθήκευσης και συντήρησης.
	* Διατηρούνται σταθερές πηγές προμήθειας πρώτων υλών και άριστες σχέσεις με τους προμηθευτές αυτών.
	* Δεσμεύονται λιγότερα κεφάλαια και εγκαταστάσεις.
	* Ελαττώνεται το κόστος και ο κίνδυνος διατηρήσεως υψηλών αποθεμάτων, φθορών, οικονομικής απαξίωσης, κλπ.
3. Αξιοποιούνται κατά τον καλύτερο τρόπο οι διαθέσιμες εγκαταστάσεις και εξοπλισμός, γιατί:
	* Αποφεύγονται οι οξύτητες και δυσκολίες εξυπηρέτησης σε ώρα αιχμής που δημιουργούν δυσαρέσκειες και απώλειες πελατών.
	* Αποφεύγονται τα επιπλέον έξοδα σε περιόδους αιχμής όπως υπερωρίες, υπεραστικές συνδιαλέξεις, κλπ.
	* Αποφεύγεται η μη-απασχόληση εγκαταστάσεων, μηχανών και άλλων μέσων παραγωγής.

Ακολουθεί ένα μικρό παράδειγμα για την κατανόηση του προϋπολογισμού αρχικών πωλήσεων.

**Παράδειγμα**

Για να υπολογίσουμε τον προϋπολογισμό παραγωγής χρειαζόμαστε τα εξής στοιχεία: την πρόβλεψη πωλήσεων, το τελικό απόθεμα και το αρχικό απόθεμα.

Έστω ότι έχουμε τα εξής στοιχεία για κάθε προϊόν. Πρόβλεψη πωλήσεων: Κ= 500 μονάδες, Μ= 400 μονάδες, Ν= 700 μονάδες, Τελικό απόθεμα: Κ= 300 μονάδες, Μ= 200 μονάδες, Ν= 200 μονάδες. Αρχικό απόθεμα: Κ= 70 μονάδες, Μ= 60 μονάδες, Ν= 80 μονάδες.

**Λύση**

Σύμφωνα με τα παραπάνω δεδομένα, ο προϋπολογισμός παραγωγής έχει ως εξής:

|  |
| --- |
| Προϋπολογισμός παραγωγής |
|   | **Τμήμα 1** | **Τμήμα 2** | **Τμήμα 3** |
| Πρόβλεψη πωλήσεων | 500 μονάδες | 400 μονάδες | 700 μονάδες |
| + Τελικό απόθεμα  | 300 μονάδες | 200 μονάδες | 200 μονάδες |
| Σύνολο πωλήσεων και αποθεμάτων  | 800 μονάδες | 600 μονάδες | 900 μονάδες |
| - Αρχικό απόθεμα | 70 μονάδες | 60 μονάδες | 80 μονάδες |
| Ποσότητες που θα παραχθούν | **730 μονάδες** | **540 μονάδες** | **820 μονάδες** |

# Ε) Προϋπολογισμός υλικών παραγωγής[[5]](#footnote-5)

Ο προϋπολογισμός αυτός καθορίζει τις προβλέψεις των υλικών που απαιτούνται για την ικανοποίηση της παραγωγής των προϊόντων. Ο προϋπολογισμός αυτός ετοιμάζεται από τους προϊσταμένους του κάθε τμήματος παραγωγής προϊόντων. Για να ετοιμαστεί ο προϋπολογισμός αυτός χρειαζόμαστε τα εξής στοιχεία: το κόστος ανά υλικό, δηλαδή την τιμή αγοράς του υλικού, τις ποσότητες κάθε υλικού που χρειάζεται το κάθε τμήμα για την παραγωγή των προϊόντων και το αποτέλεσμα που προέκυψε από τον υπολογισμό του προϋπολογισμού παραγωγής.

Για να γίνει πιο κατανοητός ο προϋπολογισμός υλικών παραγωγής, παρακάτω ακολουθεί ένα παράδειγμα.

**Παράδειγμα**

Έστω ότι ο προϋπολογισμός παραγωγής για κάθε υλικό είναι: Τμήμα 1= 800 μονάδες, Τμήμα 2= 700 μονάδες, Τμήμα 3= 400 μονάδες. Το Τμήμα 1 αντιστοιχεί στο υλικό Κ, το Τμήμα 2 στο υλικό Μ και το Τμήμα 3 στο υλικό Ν και δίνονται και οι παρακάτω πίνακες με τα εξής στοιχεία:

|  |
| --- |
| Κόστος ανά υλικό - Τιμή αγοράς |
| Υλικό Κ | 10 € / μονάδα |
| Υλικό Μ | 7 € / μονάδα |
| Υλικό Ν | 15 € / μονάδα |
| Πίνακας ποσοτήτων |
| Προϊόν | Τμήμα 1 | Τμήμα 2 | Τμήμα 3 |
| Κ | 8 μονάδες | 6 μονάδες | 5 μονάδες |
| Μ | 6 μονάδες | 7 μονάδες | 4 μονάδες |
| Ν | 10 μονάδες | 12 μονάδες | 9 μονάδες |

**Λύση**

Πρώτα από όλα θα βρούμε ποια είναι η πρόβλεψη των ποσοτήτων των υλικών που χρειάζεται για το κάθε τμήμα ξεχωριστά. Άρα, έχουμε:

Τμήμα 1: Υλικό Κ = Προϋπολογισμό παραγωγής \* ποσότητα / μονάδα

 = 800 μονάδες \* 8 μονάδες = **6400 μονάδες**

 Υλικό Μ = Προϋπολογισμό παραγωγής \* ποσότητα / μονάδα

 = 800 μονάδες \* 6 μονάδες = **4800 μονάδες**

Υλικό Ν = Προϋπολογισμό παραγωγής \* ποσότητα / μονάδα

 = 800 μονάδες \* 10 μονάδες = **8000 μονάδες**

 Τμήμα 2: Υλικό Κ = 700 μονάδες \* 6 μονάδες = **4200 μονάδες**

 Υλικό Μ = 700 μονάδες \* 7 μονάδες = **4900 μονάδες**

 Υλικό Ν = 700 μονάδες \* 12 μονάδες = **8400 μονάδες**

Τμήμα 3: Υλικό Κ = 400 μονάδες \* 5 μονάδες = **2000 μονάδες**

 Υλικό Μ = 400 μονάδες \* 4 μονάδες = **1600 μονάδες**

 Υλικό Ν = 400 μονάδες \* 9 μονάδες = **3600 μονάδες**

Άρα ο προϋπολογισμός υλικών παραγωγής έχει ως εξής:

|  |
| --- |
| Προϋπολογισμός υλικών παραγωγής |
|   |  Τμήμα 1(ποσότητα \* τιμ. αγοράς) |  Τμήμα 2(ποσότητα \* τιμ. αγοράς) |  Τμήμα 3(ποσότητα \* τιμ. αγοράς) |
| Υλικό Κ | 6400 μονάδες \* 10 €= 64.000 € | 4200 μονάδες \* 10 €= 42.000 € | 2000 μονάδες \* 10 €= 20.000 € |
| Υλικό Μ | 4800 μονάδες \* 7 €= 33.600 € | 4900 μονάδες \* 7 €= 34.300 € | 1600 μονάδες \* 7 €= 11.200 € |
| Υλικό Ν | 8000 μονάδες \* 15 €= 120.000 € | 8400 μονάδες \* 15 €= 126.000 € | 3600 μονάδες \* 15 €= 54.000 € |
| Σύνολο | **217.600 €** | **202.300 €** | **85.200 €** |

# ΣΤ) Προϋπολογισμός αγοράς υλικών παραγωγής[[6]](#footnote-6)

Ο προϋπολογισμός αγοράς υλικών παραγωγής προετοιμάζεται από τον διευθυντή προμηθειών ο οποίος είναι υπεύθυνος για τις ακριβείς ποσότητες που πρέπει να αγοραστούν, έτσι ώστε οι ποσότητες αυτές να ικανοποιήσουν την παραγωγή των προϊόντων. Σκοπός είναι να αγοραστούν τα υλικά που είναι απαραίτητα στην παραγωγή των προϊόντων όσο γίνεται σε χαμηλότερο κόστος, δηλαδή με μικρή τιμή αγοράς. Για τη δημιουργία του προϋπολογισμού αυτού χρειαζόμαστε το αρχικό απόθεμα αγοράς των υλικών, το τελικό απόθεμα αγοράς, την τιμή αγοράς ανά υλικό και τα αποτελέσματα του προϋπολογισμού υλικών παραγωγής.

Για την κατανόηση του προϋπολογισμού, παρακάτω ακολουθεί ένα παράδειγμα.

**Παράδειγμα**

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που προέκυψαν στον προϋπολογισμό υλικών παραγωγής δίνονται και τα εξής στοιχεία για τον υπολογισμό του προϋπολογισμού αγοράς υλικών παραγωγής. Αρχικό απόθεμα αγοράς: Κ= 8000 μονάδες, Μ= 5000 μονάδες, Ν= 7000 μονάδες. Τελικό απόθεμα αγοράς: Κ= 10.000 μονάδες, Μ= 4000 μονάδες, Ν= 5000 μονάδες.

**Λύση**

Πριν υπολογίσουμε τον προϋπολογισμό αγοράς υλικών θα πρέπει να βρούμε τις ποσότητες που είναι ικανές να πραγματοποιήσουν την παραγωγή. Τις ποσότητες αυτές θα τις βρούμε από τον προϋπολογισμό υλικών παραγωγής, αν προσθέσουμε τις μονάδες του κάθε υλικού από κάθε τμήμα παραγωγής, δηλαδή: Υλικό Κ= 6400 + 4200 + 2000 =12600 μονάδες, Υλικό Μ= 4800 + 4900 + 1600 = 11.300 μονάδες, Υλικό Ν= 8000 + 8400 + 3600 = 20.000 μονάδες.

Άρα, ο προϋπολογισμός αγοράς υλικών παραγωγής έχει ως εξής:

|  |
| --- |
| Προϋπολογισμός αγοράς υλικών παραγωγής |
|   |  Κ |  Μ |  Ν |
| Ποσότητες ικανές να πραγματοποιήσουν την παραγωγή | 12.600 μονάδες | 11.300 μονάδες | 20.000 μονάδες |
| + Τελικό απόθεμα | 10.000 μονάδες | 4000 μονάδες | 5000 μονάδες |
| Σύνολο | 22.600 μονάδες | 15.300 μονάδες | 25.000 μονάδες |
| - Αρχικό απόθεμα | 8000 μονάδες | 5000 μονάδες | 7000 μονάδες |
| Συνολικές ποσότητες που πρέπει να αγοραστούν | 14.600 μονάδες | 10.300 μονάδες | 18.000 μονάδες |
| \* Τιμή αγοράς | 10 € | 7 € | 15 € |
| Συνολικές αγορές | **146.000 €** | **72.100 €** | **270.000 €** |

# Ζ). Προϋπολογισμός άμεσων εργατικών[[7]](#footnote-7)

Ο προϋπολογισμός άμεσων εργατικών ετοιμάζεται από τον διευθυντή προσωπικού και από τους προϊσταμένους των τμημάτων της επιχείρησης. Ο προγραμματισμός και ο έλεγχος του κόστους της άμεσης εργασίας περιλαμβάνει:

* Τον καθορισμό των αναγκών σε ανθρώπινο δυναμικό.
* Την πρόσληψη του προσωπικού.
* Την επιμόρφωση και εκπαίδευση του προσωπικού.
* Τον καθορισμό αρμοδιοτήτων και περιγραφή του έργου.
* Την εκτίμηση της απόδοσης.
* Τις διαπραγματεύσεις με συνδικαλιστικά όργανα.
* Τον καθορισμό μεθόδων και ημερομισθίων.
* Την προαγωγή, την αύξηση μισθών και την πολιτική απολύσεων.
* Την παροχή κινήτρων για αύξηση της παραγωγικότητας.
* Τη συμμετοχή στην λήψη αποφάσεων.
* Τη συμμετοχή των εργαζομένων στα κέρδη, κλπ.

Για τον υπολογισμό του προϋπολογισμού άμεσων εργατικών χρειαζόμαστε τα αποτελέσματα που προέκυψαν από τον προϋπολογισμό παραγωγής, τα στοιχεία της εργασίας (σε ώρες/μονάδα) των εργαζομένων και τις δαπάνες ωρομισθίου.

Για να γίνει πιο κατανοητός ο προϋπολογισμός αυτός, παρακάτω ακολουθεί ένα μικρό παράδειγμα.

**Παράδειγμα**

Έστω ότι ο προϋπολογισμός παραγωγής κάθε τμήμα έχει τα εξής αποτελέσματα: Τμήμα 1= 900 μονάδες, Τμήμα 2= 800 μονάδες και Τμήμα 3= 600 μονάδες και η εργασία για κάθε τμήμα είναι: Τμήμα 1= 10 ώρες, Τμήμα 2= 10 ώρες, Τμήμα 3= 8 ώρες και δαπάνες ωρομισθίου για όλα τα τμήματα είναι 15 €. Να σχηματιστεί ο προϋπολογισμός άμεσης εργασίας.

**Λύση**

Σύμφωνα με τα παραπάνω δεδομένα, ο προϋπολογισμός άμεσης εργασίας έχει ως εξής:

|  |
| --- |
| Προϋπολογισμός άμεσων εργατικών |
|  | Τμήμα 1 | Τμήμα 2 | Τμήμα 3 |
| Προϋπολογισμός παραγωγής | 900 μονάδες | 800 μονάδες | 600 μονάδες |
| \* Εργασία ( ώρες / μονάδα ) | 12 ώρες / μονάδα | 10 ώρες / μονάδα | 8 ώρες / μονάδα |
| Συνολικές προϋπολογιζόμενες ώρες | 10.800 ώρες | 8000 ώρες | 4800 ώρες |
| \* Δαπάνες ωρομισθίου | 15 € | 15 € | 15 € |
| Σύνολο δαπανών | **162.000 €** | **120.000 €** | **72.000 €** |

# Η). Προϋπολογισμός γενικών εξόδων[[8]](#footnote-8)

Ο προϋπολογισμός γενικών εξόδων είναι υπευθυνότητα των προϊσταμένων των τμημάτων. Για να υπολογίσουμε τον προϋπολογισμό γενικών εξόδων χρειαζόμαστε τις συνολικές προϋπολογιζόμενες ώρες τις οποίες τις βρίσκουμε από τον προϋπολογισμό άμεσων εργατικών. Τα γενικά έξοδα θα πρέπει να προϋπολογίζονται και να αναλύονται με βάση των έλεγχο τους ή μη για τον σκοπό του κόστους, δηλαδή τα γενικά έξοδα χωρίζονται σε δύο κατηγορίες: **στα ελεγχόμενα γενικά έξοδα:** που είναι τα έξοδα τα οποία εξυπηρετούν άμεσα την παραγωγή και ευθύνη για τα έξοδα αυτά έχει το κάθε τμήμα. Τέτοια έξοδα είναι τα έμμεσα υλικά ή η έμμεση εργασία, οι δαπάνες συντήρησης, κ.ά., και **στα μη ελεγχόμενα γενικά έξοδα:** που είναι οι δαπάνες για τις οποίες ευθύνη φέρει η διοίκηση. Τέτοια έξοδα είναι: οι αποσβέσεις, οι δαπάνες σχεδιασμού παραγωγής, κ.ά. Παρακάτω ακολουθεί ένα παράδειγμα για την κατανόηση του υπολογισμού του προϋπολογισμού αυτού.

**Παράδειγμα**

Έστω ότι έχουμε τα παρακάτω στοιχεία:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Τμήμα 1 | Τμήμα 2 | Τμήμα 3 |
| ***Ελεγχόμενα γενικά έξοδα*** |  |  |   |
| Έμμεσα υλικά | 2 € | 4 € | 3 € |
| Έμμεση εργασία | 3 € | 1 € | 1,50 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 2 € | 2 € | 4 € |
| Συντήρησης | 1,30 € | 1,60 € | 1,80 € |
| ***Μη ελεγχόμενα γενικά έξοδα*** |   |   |   |
| Αποσβέσεις | 400.000 € | 300.000 € | 90.000 € |
| Επιτηρήσεις | 60.000 € | 80.000 € | 50.000 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 50.000 € | 20.000 € | 10.000 € |
| Συντήρησης | 30.000 € | 10.000 € | 8.000 € |
| Προϋπολογισμένες ώρες | 10.800 ώρες | 8.000 ώρες | 4.800 ώρες |

**Λύση**

Ο προϋπολογισμός γενικών εξόδων έχει ως εξής:

|  |
| --- |
| Προϋπολογισμός γενικών εξόδων |
|   |  Τμήμα 1 |  Τμήμα 2 |  Τμήμα 3 |
| Ελεγχόμενα γενικά έξοδα |   |   |   |
| Έμμεσα υλικά | 10.800 ώρες \* 2 €= 21.600 € | 8.000 ώρες \* 4 €= 32.000 € | 4.800 ώρες \* 3 €= 14.400 € |
| Έμμεση εργασία | 10.800 ώρες \* 3 €= 32.400 € | 8.000 ώρες \* 1 €= 8.000 € | 4.800 ώρες \* 1,5 €= 7.200 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 10.800 ώρες \* 2 €= 21.600 € | 8.000 ώρες \* 2 €= 16.000 € | 4.800 ώρες \* 4 €= 19.200 € |
| Συντήρηση | 10.800 ώρες \* 1,3 €= 14.040 € | 8.000 ώρες \* 1,6 €= 12.800 € | 4.800 \* 1,8 €= 8.640 € |
| Σύνολο ελεγχόμενων γενικών εξόδων | 89.640 € | 68.800 € | 49.440 € |
| Μη ελεγχόμενα γενικά έξοδα |  |  |  |
| Αποσβέσεις | 400.000 € | 300.000 € | 90.000 € |
| Επιτηρήσεις | 60.000 € | 80.000 € | 50.000 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 50.000 € | 20.000 € | 10.000 € |
| Συντήρηση | 30.000 € | 10.000 € | 8.000 € |
| Σύνολο μη ελεγχόμενων γενικών εξόδων | 540.000 € | 410.000 € | 158.000 € |
| Σύνολο γενικών εξόδων | **629.640 €** | **478.800 €** | **207.440 €** |

# Θ) Προϋπολογισμός εξόδων πωλήσεων[[9]](#footnote-9)

Ο προϋπολογισμός εξόδων πωλήσεων ετοιμάζεται από τον υπεύθυνο πωλήσεων της επιχείρησης. Ο προϋπολογισμός εξόδων πωλήσεων αφορά κυρίως τα έξοδα κίνησης πωλητών, τα έξοδα εκθέσεων, τις αμοιβές των πωλητών και τις προμήθειες.

Ακολουθεί ένα μικρό παράδειγμα για την κατανόηση του προϋπολογισμού εξόδων πωλήσεων.

**Παράδειγμα**

Για τον σχεδιασμό του προϋπολογισμού εξόδων πωλήσεων δύνονται τα εξής στοιχεία:

Προβλεπόμενα διοικητικά έξοδα: μισθοί πωλητών= 40.000 €, έξοδα πωλήσεων= 50.000 €, προμήθειες= 20.000 €, διαφήμιση= 60.000 €, μισθοί διοικητικών=30.000 €, άλλα έξοδα= 10.000 €, αναλώσιμα= 8.000 €.

**Λύση**

Για τον υπολογισμό του προϋπολογισμού εξόδων πωλήσεων χρειαζόμαστε τα εξής στοιχεία: τους μισθούς πωλητών, τα έξοδα πωλήσεων, τις προμήθειες και τα έξοδα διαφήμισης.

Άρα, ο προϋπολογισμός εξόδων πωλήσεων έχει ως εξής:

|  |
| --- |
| Προϋπολογισμός εξόδων πωλήσεων |
| Έξοδα πωλήσεων | Ποσά |
| Μισθοί πωλητών | 40.000 € |
| Έξοδα πωλήσεων | 50.000 € |
| Προμήθειες | 20.000 € |
| Διαφήμιση | 60.000 € |
| Σύνολο | **170.000 €** |

# Ι) . Προϋπολογισμός εξόδων διοίκησης[[10]](#footnote-10)

Ο προϋπολογισμός εξόδων διοίκησης ετοιμάζεται από τον διευθυντή της επιχείρησης. ο προϋπολογισμός εξόδων διοίκησης αφορά κυρίως σταθερές δαπάνες όπως: αποσβέσεις, ενοίκια, τα έξοδα καθαριότητας, αμοιβές διοικητικού συμβουλίου, αμοιβές ελεγκτών, κλπ. Για την κατανόηση του υπολογισμού του προϋπολογισμού διοικητικών εξόδων παρακάτω ακολουθεί ένα μικρό παράδειγμα.

**Παράδειγμα**

Έστω ότι έχουμε τα εξής στοιχεία: Προβλεπόμενα διοικητικά έξοδα: μισθοί πωλητών= 40.000 €, έξοδα πωλήσεων= 50.000 €, προμήθειες= 20.000 €, διαφήμιση= 60.000 €, μισθοί διοικητικών= 30.000 €, άλλα έξοδα= 10.000 €, αναλώσιμα= 8.000 €. Ζητείται να ετοιμαστεί ο προϋπολογισμός διοικητικών εξόδων.

**Λύση**

Για την ετοιμασία του προϋπολογισμού διοικητικών εξόδων χρειαζόμαστε τα εξής στοιχεία: μισθοί διοικητικών= 30.000 €, άλλα έξοδα= 10.000 € και τα αναλώσιμα= 8.000 €. Άρα, ο προϋπολογισμός διοικητικών εξόδων έχει ως εξής:

|  |
| --- |
| Προϋπολογισμός εξόδων διοίκησης |
| Έξοδα διοίκησης | Ποσά |
| Μισθοί διοικητικών | 30.000 € |
| Αναλώσιμα | 8.000 € |
| Άλλα έξοδα | 10.000 € |
| Σύνολο | **48.000 €** |

# Κ). Προϋπολογισμός τμημάτων[[11]](#footnote-11)

Οι προϋπολογισμοί τμημάτων χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο του κόστους της άμεσης εργασίας, τον έλεγχο του κόστους των γενικών εξόδων και τον έλεγχο του κόστους των υλικών του κάθε τμήματος χωριστά. Δηλαδή για την κατάρτιση του προϋπολογισμού χρειαζόμαστε τα αποτελέσματα του προϋπολογισμού υλικών, του προϋπολογισμού άμεσης εργασίας και του προϋπολογισμού γενικών εξόδων του κάθε τμήματος. Οι προϋπολογισμοί συγκρίνονται από τους διευθυντές για την εξέταση των ποσών που δαπανήθηκαν και για να ελέγξουν εάν ικανοποιούν τους στόχους του γενικού προϋπολογισμού.

**Παράδειγμα**

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που έχουν προκύψει από τον υπολογισμό των παραπάνω προϋπολογισμών, παρακάτω ακολουθεί η κατάρτιση του προϋπολογισμού τμημάτων για το πρώτο τμήμα και με τον ίδιο τρόπο γίνεται και η κατάρτιση των υπόλοιπων τμημάτων.

**Λύση**

|  |
| --- |
| Ετήσιος Προϋπολογισμός Τμήματος 1 |
|   | Στήλη υπολογισμών | Σύνολο | ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΌΣ |
| Άμεση εργασία | 10.800 ώρες \* 15 €  | 162.000 € | **1.009.240 €** |
| Άμεσα υλικά |   |   |
| Κ | 6400 μονάδες \* 10 €=64.000 € | 217.600 € |
| Μ | 4.800 μονάδες \* 7 €=33.600 € |
| Ν | 8.000μονάδες \*15€=120.000 € |
| **Ελεγχόμενα γενικά****έξοδα** |   |   |
| Έμμεσα υλικά | 21.600 € | 89.640 € |
| Έμμεση εργασία | 32.400 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 21.600 € |
| Συντηρήσεις | 14.040 € |
| **Μη ελεγχόμενα γενικά έξοδα** |   |   |
| Αποσβέσεις | 400.000 € | 540.000 € |
| Επιτηρήσεις | 60.000 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 50.000 € |
| Συντηρήσεις | 30.000 € |

# 3.5.2 Παράδειγμα –Ασκηση

Έστω ότι η Επιχείρηση Ωμέγα παράγει 3 προϊόντα το Α, το Β και το Γ. Το προϊόν Α παράγεται στο τμήμα 1, το Β στο τμήμα 2 και το Γ στο τμήμα 3. Επίσης δίνονται και τα παρακάτω στοιχεία:

|  |
| --- |
|  Στοιχεία που αφορούν τα προϊόντα |
|  | Προϊόν Α | Προϊόν Β | Προϊόν Γ |
| Πρόβλεψη πωλήσεων | 900 μονάδες | 700 μονάδες | 800 μονάδες |
| Τιμή πώλησης | 300 € | 600 € | 200 € |
| Τελικό απόθεμα | 400 μονάδες | 700 μονάδες | 300 μονάδες |
| Αρχικό απόθεμα | 500 μονάδες | 900 μονάδες | 600 μονάδες |

|  |
| --- |
| Στοιχεία που αφορούν την αγορά των υλικών παραγωγής |
| Υλικά | Α | Β | Γ |
| Αρχικό απόθεμα | 4.000 μονάδες | 6.000 μονάδες | 3.000 μονάδες |
| Τελικό απόθεμα | 8.000 μονάδες | 9.000 μονάδες | 5.000 μονάδες |

|  |
| --- |
| Τιμή αγοράς υλικών / μονάδα |
| Υλικό Α | 4 € / μονάδα |
| Υλικό Β | 8 € / μονάδα |
| Υλικό Γ | 12 € / μονάδα |
| Δαπάνες ωρομισθίου | 10 € / μονάδα |
| Πίνακας ποσοτήτων |
| Υλικά | Τμήμα 1 | Τμήμα 2 | Τμήμα 3 |
| Α | 4 μονάδες | 8 μονάδες | 7 μονάδες |
| Β | 12 μονάδες | 15 μονάδες | 10 μονάδες |
| Γ | 18 μονάδες | 20 μονάδες | 16 μονάδες |
| Εργασία (ώρες / μονάδα) | 12 ώρες / μονάδα | 14 ώρες / μονάδα | 15 ώρες / μονάδα |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Τμήμα 1 | Τμήμα 2 | Τμήμα 3 |
| ***Ελεγχόμενα γενικά έξοδα*** |  |  |   |
| Έμμεσα υλικά | 5 € | 7 € | 4 € |
| Έμμεση εργασία | 2 € | 4 € | 8 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 3 € | 7 € | 10 € |
| Συντηρήσεις | 4 € | 2 € | 3 € |
| ***Μη ελεγχόμενα γενικά έξοδα*** |   |   |   |
| Αποσβέσεις | 300.000 € | 600.000 € | 400.000 € |
| Επιτηρήσεις | 80.000 € | 60.000 € | 50.000 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 100.000 € | 300.000 € | 200.000 € |
| Συντηρήσεις | 60.000 € | 40.000 € | 20.000 € |

|  |
| --- |
| Προβλεπόμενα Διοικητικά Έξοδα |
| Αναλώσιμα | 6.000 € |
| Μισθοί πωλητών | 20.000 € |
| Μισθοί διοικητικών | 40.000 € |
| Άλλα έξοδα | 7.000 € |
| Διαφήμιση | 60.000 € |
| ΣΥΝΟΛΟ | **133.000 €** |

Σύμφωνα με τα δεδομένα αυτά να δημιουργηθούν :1) ο προϋπολογισμός αρχικών πωλήσεων, 2) ο προϋπολογισμός παραγωγής, 3) ο προϋπολογισμός υλικών, 4) ο προϋπολογισμός αγοράς υλικών παραγωγής, 5) ο προϋπολογισμός άμεσων εργατικών, 6) ο προϋπολογισμός γενικών εξόδων, 7) ο προϋπολογισμός εξόδων πωλήσεων, 8) ο προϋπολογισμός εξόδων διοίκησης, και 9) ο προϋπολογισμός τμημάτων.

**Λύση**

Σύμφωνα με τα δεδομένα οι προϋπολογισμοί έχουν ως εξής:

1)

|  |
| --- |
| Προϋπολογισμός αρχικών πωλήσεων |
| Προϊόν | Πρόβλεψη πωλήσεων | \* Τιμή πώλησης | Συνολικά έσοδα |
| Α | 900 μονάδες | 300 € | 270.000 € |
| Β | 700 μονάδες | 600 € | 420.000 € |
| Γ | 800 μονάδες | 200 € | 160.000 € |
| Σύνολο | − | − | **850.000 €** |

2)

|  |
| --- |
| Προϋπολογισμός παραγωγής |
|   | **Τμήμα 1** | **Τμήμα 2** | **Τμήμα 3** |
| Πρόβλεψη πωλήσεων | 900 μονάδες | 700 μονάδες | 800 μονάδες |
| + Τελικό απόθεμα  | 400 μονάδες | 700 μονάδες | 300 μονάδες |
| Σύνολο πωλήσεων και αποθεμάτων  | 1.300 μονάδες | 1.400 μονάδες | 1.100 μονάδες |
| - Αρχικό απόθεμα | 500 μονάδες | 900 μονάδες | 600 μονάδες |
| Ποσότητες που θα παραχθούν | **800 μονάδες** | **500 μονάδες** | **500 μονάδες** |

3) Πριν δημιουργήσουμε τον προϋπολογισμό υλικών παραγωγής πρέπει πρώτα να βρούμε ποια είναι η πρόβλεψη των ποσοτήτων των υλικών που χρειαζόμαστε για το κάθε τμήμα. Άρα έχουμε:

Τμήμα 1: Υλικό Α = Προϋπολογισμό παραγωγής \* ποσότητα / μονάδα

 = 800 μονάδες \* 4 μονάδες = **3.200 μονάδες**

 Υλικό Β = Προϋπολογισμό παραγωγής \* ποσότητα / μονάδα

 = 800 μονάδες \* 12 μονάδες = **9.600 μονάδες**

Υλικό Γ = Προϋπολογισμό παραγωγής \* ποσότητα / μονάδα

 = 800 μονάδες \* 18 μονάδες = **14.400 μονάδες**

Τμήμα 2: Υλικό Α = 500 μονάδες \* 8 μονάδες = **4.000 μονάδες**

 Υλικό Β = 500 μονάδες \* 15 μονάδες = **7.500 μονάδες**

 Υλικό Γ = 500 μονάδες \* 20 μονάδες = **10.000 μονάδες**

 Τμήμα 3: Υλικό Α = 500 μονάδες \* 7 μονάδες = **3.500 μονάδες**

 Υλικό Β = 500 μονάδες \* 10 μονάδες = **5.000 μονάδες**

 Υλικό Γ = 500 μονάδες \* 16 μονάδες = **8.000 μονάδες**

 Άρα, ο προϋπολογισμός υλικών παραγωγής έχει ως εξής:

4) Για να δημιουργήσουμε τον προϋπολογισμό αγοράς υλικών παραγωγής πρέπει πρώτα από όλα να προσθέσουμε της μονάδες του κάθε υλικού από κάθε τμήμα παραγωγής. Άρα έχουμε:

Υλικό: Α = 3.200 μονάδες + 4.000 μονάδες + 3.500 μονάδες = 10.700 μονάδες

 Β = 9.600 μονάδες + 7.500 μονάδες + 5.000 μονάδες = 22.100 μονάδες

 Γ = 14.400 μονάδες + 10.000 μονάδες + 8.000 μονάδες = 32.400 μονάδες

Άρα, ο προϋπολογισμός έχει ως εξής:

|  |
| --- |
|  |
|   | Α | Β | Γ |
| Ποσότητες ικανές να πραγματοποιήσουν την παραγωγή | 10.700 μονάδες | 22.100 μονάδες | 32.400 μονάδες |
| + Τελικό απόθεμα | 8.000 μονάδες | 9.000 μονάδες | 5.000 μονάδες |
| Σύνολο | 18.700 μονάδες | 31.100 μονάδες | 37.400 μονάδες |
| - Αρχικό απόθεμα | 4.000 μονάδες | 6.000 μονάδες | 3.000 μονάδες |
| Συνολικές ποσότητες που πρέπει να αγοραστούν | 14.700 μονάδες | 25.100 μονάδες | 34.400 μονάδες |
| \* Τιμή αγοράς | 4 € | 8 € | 12 € |
| Συνολικές αγορές | **58.800 €** | **200.800 €** | **412.800 €** |

|  |
| --- |
| Προϋπολογισμός άμεσων εργατικών |
|  | Τμήμα 1 | Τμήμα 2 | Τμήμα 3 |
| Προϋπολογισμός παραγωγής | 800 μονάδες | 500 μονάδες | 500 μονάδες |
| \* Εργασία ( ώρες / μονάδα ) | 12 ώρες / μονάδα | 14 ώρες / μονάδα | 15 ώρες / μονάδα |
| Συνολικές προϋπολογιζόμενες ώρες | 9.600 ώρες | 7.000 ώρες | 7.500 ώρες |
| \* Δαπάνες ωρομισθίου | 10 € | 10 € | 10 € |
| Σύνολο δαπανών | **96.000 €** | **70.000 €** | **75.000 €** |

|  |
| --- |
| Προϋπολογισμός γενικών εξόδων |
|   | Τμήμα 1 | Τμήμα 2 | Τμήμα 3 |
| Ελεγχόμενα γενικά έξοδα |   |   |   |
| Έμμεσα υλικά | 9.600 ώρες \* 5 €= 48.000 € | 7.000 ώρες \* 7 €= 49.000 € | 7.500 ώρες \* 4 €= 30.000 € |
| Έμμεση εργασία | 9.600 ώρες \* 2 €= 19.200 € | 7.000 ώρες \* 4 €= 28.000 € | 7.500 ώρες \* 8 €= 60.000 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 9.600 ώρες \* 3 €= 28.800 € | 7.000 ώρες \* 7 €= 49.000 € | 7.500 ώρες \* 10 €= 75.000 € |
| Συντήρηση | 9.600 ώρες \* 4 €=38.400 € | 7.000 ώρες \* 2 €= 14.000 € | 7.500 ώρες \* 3 €= 22.500 € |
| Σύνολο ελεγχόμενων γενικών εξόδων | 134.400 € | 140.000 € | 187.500 € |
| Μη ελεγχόμενα γενικά έξοδα |  |  |  |
| Αποσβέσεις | 300.000 € | 600.000 € | 400.000 € |
| Επιτηρήσεις | 80.000 € | 60.000 € | 50.000 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 100.000 € | 300.000 € | 200.000 € |
| Συντήρηση | 60.000 € | 40.000 € | 20.000 € |
| Σύνολο μη ελεγχόμενων γενικών εξόδων | 540.000 € | 1.000.000 € | 670.000 € |
| Σύνολο γενικών εξόδων | **674.400 €** | **1.140.000 €** | **857.500 €** |

7)

|  |
| --- |
| Προϋπολογισμός εξόδων πωλήσεων |
| Έξοδα πωλήσεων | Ποσά |
| Μισθοί πωλητών | 20.000 € |
| Διαφήμιση | 60.000 € |
| Σύνολο | **80.000 €** |

8)

|  |
| --- |
| Προϋπολογισμός εξόδων διοίκησης |
| Έξοδα διοίκησης | Ποσά |
| Μισθοί διοικητικών | 40.000 € |
| Αναλώσιμα | 6.000 € |
| Άλλα έξοδα | 7.000 € |
| Σύνολο | **53.000 €** |

|  |
| --- |
| **Ετήσιος Προϋπολογισμός Τμήματος 1** |
|   | Στήλη υπολογισμών | Σύνολο | ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΌΣ |
| Άμεση εργασία | 9.600 ώρες \* 10 €  | 96.000 € | **1.032.800 €** |
| Άμεσα υλικά |   |   |
| Α | 3.200 μονάδες \* 4 €= 12.800 € | 262.400 € |
| Β | 9.600 μονάδες \* 8 €=76.800 € |
| Γ | 14.400 μονάδες\*12 € =172.800 € |
| **Ελεγχόμενα γενικά έξοδα** |   |   |
| Έμμεσα υλικά | 48.000 € | 134.400 € |
| Έμμεση εργασία | 19.200 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 288.000 € |
| Συντηρήσεις | 38.400 € |
| **Μη ελεγχόμενα γενικά έξοδα** |   |   |
| Αποσβέσεις | 300.000 € | 540.000 € |
| Επιτηρήσεις | 80.000 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 100.000 € |
| Συντηρήσεις | 60.000 € |

|  |
| --- |
| **Ετήσιος Προϋπολογισμός Τμήματος 2** |
|   | Στήλη υπολογισμών | Σύνολο | ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΌΣ |
| Άμεση εργασία | 7.000 ώρες \* 10 €  | 70.000 € | **1.546.000 €** |
| Άμεσα υλικά |   |   |
| Α | 4.000 μονάδες \* 4 € = 16.000 € | 196.000 € |
| Β | 7.500 μονάδες \* 8 € = 60.000 € |
| Γ | 10.000 μονάδες\*12 € = 120.000 € |
| **Ελεγχόμενα γενικά έξοδα** |   |   |
| Έμμεσα υλικά | 49.000 € | 140.000 € |
| Έμμεση εργασία | 28.000 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 49.000 € |
| Συντηρήσεις | 14.000 € |
| **Μη ελεγχόμενα γενικά έξοδα** |   |   |
| Αποσβέσεις | 600.000 € | 1.140.000€ |
| Επιτηρήσεις | 60.000 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 300.000 € |
| Συντηρήσεις | 40.000 € |

|  |
| --- |
| **Ετήσιος Προϋπολογισμός Τμήματος 3** |
|   | Στήλη υπολογισμών | Σύνολο | ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΌΣ |
| Άμεση εργασία | 7.500 ώρες \* 10 €  | 75.000€ | **1.082.500 €** |
| Άμεσα υλικά |   |   |
| Α | 3.500 μονάδες \* 4 € =14.000 € | 150.000€ |
| Β | 5.000 μονάδες \* 8 € = 40.000 € |
| Γ | 8000 μονάδες\*12 € = 96.000 € |
| **Ελεγχόμενα γενικά έξοδα** |   |   |
| Έμμεσα υλικά | 30.000 € | 187.500€ |
| Έμμεση εργασία | 60.000 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 75.000 € |
| Συντηρήσεις | 22.500 € |
| **Μη ελεγχόμενα γενικά έξοδα** |   |   |
| Αποσβέσεις | 400.000 € | 670.000€ |
| Επιτηρήσεις | 50.000 € |
| Ηλεκτρικό ρεύμα | 200.000 € |
| Συντηρήσεις | 20.000 € |

1. Τσακλάγκανος, Άγγελος Α. (1985). Προϋπολογισμοί: budgeting για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Θεσσαλονίκη: Εκδοτικός Οίκος Αφών Κυριακίδη. (σελ. 62-63).

 Καρτάλης, Νικόλαος Δ. (2009). Εισαγωγή στην διοικητική λογιστική. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις IuS. (σελ. 43). [↑](#footnote-ref-1)
2. Τσακλάγκανος, Άγγελος Α. (1985). Προϋπολογισμοί: budgeting για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Θεσσαλονίκη: Εκδοτικός Οίκος Αφών Κυριακίδη. (σελ. 63-64 ). [↑](#footnote-ref-2)
3. Τσακλάγκανος, Άγγελος Α. (1985). Προϋπολογισμοί: budgeting για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Θεσσαλονίκη: Εκδοτικός Οίκος Αφών Κυριακίδη. (σελ. 64). [↑](#footnote-ref-3)
4. Βλέπε 18η υποσημείωση. (σελ. 65-66). [↑](#footnote-ref-4)
5. Καρτάλης, Νικόλαος Δ. (2009). Εισαγωγή στην διοικητική λογιστική. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις IuS. (σελ. 44). [↑](#footnote-ref-5)
6. Καρτάλης, Νικόλαος Δ. (2009). Εισαγωγή στην διοικητική λογιστική. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις IuS. (σελ. 44). [↑](#footnote-ref-6)
7. Καρτάλης, Νικόλαος Δ. (2009). Εισαγωγή στην διοικητική λογιστική. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις IuS. (σελ. 45).

 Τσακλάγκανος, Άγγελος Α. (1985). Προϋπολογισμοί: budgeting για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Θεσσαλονίκη: Εκδοτικός Οίκος Αφών Κυριακίδη. (σελ. 79). [↑](#footnote-ref-7)
8. Καρτάλης, Νικόλαος Δ. (2009). Εισαγωγή στην διοικητική λογιστική. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις IuS. (σελ. 45). [↑](#footnote-ref-8)
9. Καρτάλης, Νικόλαος Δ. (2009). Εισαγωγή στην διοικητική λογιστική. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις IuS. (σελ. 46). [↑](#footnote-ref-9)
10. Καρτάλης, Νικόλαος Δ. (2009). Εισαγωγή στην διοικητική λογιστική. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις IuS. (σελ.46). [↑](#footnote-ref-10)
11. Καρτάλης, Νικόλαος Δ. (2009). Εισαγωγή στην διοικητική λογιστική. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις IuS. (σελ. 47). [↑](#footnote-ref-11)