



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

**«BEYOND BUDGETING: ΕΝΑ ΣΥΓΧΡΟΝΟ ΕΡΓΑΛΕΙΟ
ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ»**

της

ΓΛΥΚΕΡΙΑΣ Δ. ΔΑΔΑΚΟΥ

Επιβλέπων καθηγητής: Οδυσσέας Παυλάτος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Οκτώβριος 2020

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η διπλωματική αυτή εργασία αποτελεί προαπαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού τίτλου στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική. Πέρα από την προσωπική δουλειά που απαιτήθηκε για τη συγγραφή της παρούσας διπλωματικής οφείλω να ευχαριστήσω και τους ανθρώπους που, ο καθένας με τον δικό του τρόπο, συνέβαλαν στην ολοκλήρωσή της.

Πρώτα από όλους, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου, κύριο Οδυσσέα Παυλάτο, για την καθοδήγηση και τις πολύτιμες συμβουλές του από τα πρώιμα στάδια ακόμη. Θα ήθελα να τον ευχαριστήσω για την άμεση ανταπόκρισή τους στις απορίες μου και για τις διεξόδους που προσέφερε ώστε να αντιμετωπιστούν τα προβλήματα που προέκυπταν κατά τη πορεία της συγγραφής.

Έπειτα, θα ήθελα να ευχαριστήσω τόσο την οικογένειά μου όσο και συγκεκριμένους ανθρώπους που στάθηκαν δίπλα μου ενθαρρύνοντάς με και στηρίζοντας τις αποφάσεις μου. Τους ευχαριστώ για το χρόνο τους και την υπομονή τους.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία επιχειρεί να εξετάσει την αντικατάσταση των παραδοσιακών προϋπολογισμών με την υιοθέτηση του νέου μοντέλου Beyond Budgeting. Η μελέτη κατά συνέπεια επεκτείνεται σε δύο έννοιες, αφενός στην περιγραφή των προϋπολογισμών και αφετέρου στην ανάλυση του όρου και των χαρακτηριστικών του μοντέλου Beyond Budgeting.

Αρχικά αναλύεται η έννοια των προϋπολογισμών, οι διάφορες μορφές στις οποίες μπορεί να διακριθεί ο προϋπολογισμός και στα μειονεκτήματα που παρουσιάζει η εφαρμογή του στους οργανισμούς. Ακολούθως, παρουσιάζεται εκτενώς η έννοια του Beyond Budgeting, αναλύονται οι 12 αρχές του, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα αυτού. Γίνεται μια σύντομα αναφορά στις τεχνικές με τις οποίες μπορεί να εφαρμοσθεί το μοντέλο του Beyond Budgeting από έναν οργανισμό και εν συνεχεία διεξάγεται μια συγκριτική μελέτη ανάμεσα στην εφαρμογή από έναν οργανισμό του συστήματος παραδοσιακών προϋπολογισμών και του μοντέλου Beyond Budgeting. Μελετάται το πλαίσιο αλλαγής που εμφανίζεται στα συστήματα ελέγχου διοίκησης από τη χρήση των διαφορετικών προϋπολογιστικών μοντέλων, οι παράγοντες που προκαλούν αυτές τις διαφοροποιήσεις και το γιατί οι οργανισμοί, παρά τα οφέλη που παρουσιάζει το μοντέλο Beyond Budgeting, δεν είναι ακόμη έτοιμοι να εγκαταλείψουν την εφαρμογή των παραδοσιακών προϋπολογισμών.

Στο πλαίσιο της διπλωματικής εργασίας και εφόσον το εν λόγω θέμα είναι ιδιαίτερα σύγχρονο και με περιορισμένη έρευνα, διεξήχθη μια βιβλιογραφική ανάλυση και επισκόπηση ώστε να παρουσιαστούν τα ως τώρα επιστημονικά άρθρα. Γίνεται μια προσπάθεια συσχέτισης των γεγονότων που ισχύουν μέχρι σήμερα για το μοντέλο του Beyond Budgeting ώστε να εντοπιστούν πιθανές ελλείψεις και αστοχίες. Το αποτέλεσμα της εργασίας είναι να καταστήσει γνωστό στον αναγνώστη το θεωρητικό πλαίσιο για το καινοτόμο αυτό μοντέλο και να προτείνει πτυχές που θα μπορούσαν να ερευνηθούν μελλοντικά.

Λέξεις- κλειδιά: Beyond budgeting, εγκατάλειψη προϋπολογισμών, αφαίρεση προϋπολογισμών, παραδοσιακοί προϋπολογισμοί, προϋπολογισμοί, συστήματα ελέγχου διοίκησης

ABSTRACT

The present thesis attempts to examine the replacement of traditional budgeting by adopting a new budgeting model that is called Beyond Budgeting. The study hence has two purposes, one being the analysis of budgets and the other, the analysis of the term and the characteristics of Beyond Budgeting.

At first, it is explained the meaning of budgets, the different types in which budgets can be divided in and the disadvantages that can occur in the organization by the use of traditional budgets. Moreover, it is presented the meaning of Beyond Budgeting, the 12 principles of Beyond Budgeting, the advantages and the disadvantages. A brief report is made on the techniques by which Beyond Budgeting can be applied by an organization, and then, a comparative study is carried out between the application of traditional budgeting and Beyond Budgeting. Also, it is examined the change that can occur in the management control systems of the organization that uses the traditional budget and the one that uses Beyond Budgeting, the factors that can cause those changes and the reason that despite all of the advantages that come with the use of Beyond Budgeting, the organizations are not ready yet to abandon the use of traditional budgets.

Within the framework of this study, since there is limited research regarding this topic, we conducted a literature analysis and review to present the studies that have been made. An attempt is made to correlate the facts that are known about Beyond Budgeting in order to identify possible shortcomings and inexpediciencies. The result of this work is to acknowledge the reader about the theoretical framework of this new innovative model and suggest aspects that could be studied in the future.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 Εισαγωγή	1
1.2 Διατύπωση σκοπού εργασίας.....	4
1.3 Δομή της εργασίας.....	4
1.4 Ανακεφαλαίωση.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.....	6
2.1 Εισαγωγή	6
2.2 Προϋπολογισμοί	6
2.4 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΚΑΙ ΜΟΝΤΕΛΟΥ BEYOND BUDGETING.....	22
2.5 Συστήματα ελέγχου διοίκησης και Beyond Budgeting	27
2.6 Ανακεφαλαίωση.....	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	30
3.1. Εισαγωγή	30
3.2 Συλλογή βιβλιογραφίας	31
3.3 Θεωρητικό υπόβαθρο	31
3.4 Beyond budgeting	33
3.5 Χαρακτηριστικά των σχετικών άρθρων	33
3.6 Επικρίσεις των παραδοσιακών προϋπολογισμών	39
3.7 Αλλαγές στα συστήματα ελέγχου της διοίκησης.....	43
3.8 Σύγκριση του μοντέλου Beyond Budgeting με τις εναλλακτικές μορφές προϋπολογισμών.....	51
3.9 Παράγοντες που εμποδίζουν τη χρήση του μοντέλου Beyond Budgeting	54
3.10 Ανακεφαλαίωση.....	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	58

4.1 Εισαγωγή	58
4.2 Συμπεράσματα	58
4.3 Περιορισμοί έρευνας.....	62
4.4 Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα	62
4.5 Ανακεφαλαίωση.....	65
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	66

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Περιορισμοί των παραδοσιακών προϋπολογισμών (Bunce et al. 1995)...	11
Πίνακας 2: Σχέσεις ανάμεσα στα διαφορετικά μοντέλα προϋπολογισμού (Rickards, 2006).....	12
Πίνακας 3: Αρχές του beyond budgeting (Hope and Fraser, 2001)	19
Πίνακας 4: Βασικές διαφορές ανάμεσα στα συστήματα ελέγχου της διοίκησης με ή χωρίς παραδοσιακούς προϋπολογισμούς.....	28
Πίνακας 5: Βιβλιογραφικές Πηγές των άρθρων που περιλαμβάνονται στην βιβλιογραφική επισκόπηση.....	34
Πίνακας 6: Σχεδιασμός Έρευνας των άρθρων που συμπεριλαμβάνονται στη βιβλιογραφική επισκόπηση.....	36
Πίνακας 7: Κριτική των παραδοσιακών προϋπολογισμών.....	38
Πίνακας 8: Αλλαγές στα συστήματα ελέγχου διοίκησης με τη χρήση του Beyond Budgeting.....	43
Πίνακας 9: Είναι το Beyond Budgeting πιο εύχρηστο από εναλλακτικά προϋπολογιστικά συστήματα;.....	53
Πίνακας 10: Παράγοντες που αποτρέπουν την εφαρμογή του Beyond Budgeting.....	56
Πίνακας 11: Προτάσεις για μελλοντική έρευνα	64

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγή

Ανά τα χρόνια, μεγάλης σημασίας για την εύρυθμη λειτουργία των οργανισμών αποτελούν οι προϋπολογισμοί. Αποτελούν βασικό εργαλείο για τον σχηματισμό τόσο των βραχυχρόνιων όσο και τον μακροχρόνιων στόχων. Η θέση τους είναι καθοριστική και στη λειτουργία των συστημάτων ελέγχου της διοίκησης. Έχοντας έντονη παρουσία σε όλες τις λειτουργίες του οργανισμού οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται εκτενώς.

Η εκτενής χρήση των προϋπολογισμών όμως έφερε στην επιφάνεια και πολλά προβλήματα, τα οποία δεν κατάφεραν να λυθούν ριζικά και, με την εξέλιξη της αγοράς και της οικονομίας, αυξάνονται ακόμη περισσότερο. Στην προσπάθεια επίλυσης αυτών των προβλημάτων αναπτύχθηκαν πολλά εναλλακτικά προϋπολογιστικά μοντέλα. Ανάμεσα σε αυτά ξεχωρίζει το μοντέλο του Beyond Budgeting. Η καινοτομία αυτού, που το καθιστά και ιδιαίτερα ελκυστικό, είναι ότι αποτελεί ένα προϋπολογιστικό σύστημα που στην ουσία προτείνει την πλήρη εγκατάλειψη των προϋπολογισμών.

Η πρώτη εμφάνιση του μοντέλου αυτού γίνεται το 1998 από τους Jeremy Hope και Robin Fraser. Όπως αυτοί αναφέρουν, αποτελεί μια συγκεκριμένη ιδέα που πρεσβεύει την πλήρη εγκατάλειψη των προϋπολογισμών, σκοπεύοντας την βελτίωση της λειτουργίας του οργανισμού, με μια επανεξέταση των τρόπων που θα μπορούσε να επιτευχθεί η βέλτιστη λειτουργία του οργανισμού. Τα 2 θεμελιώδη πλεονεκτήματα που μπορούμε να διακρίνουμε άμεσα είναι ότι, συγκριτικά με τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς, αποτελεί μια διαδικασία που μπορεί εύκολα να υιοθετηθεί από έναν οργανισμό, και προωθεί την αποκέντρωση που θα επιφέρει βελτίωση στον τρόπο λειτουργίας του οργανισμού.

Η δομή του μοντέλου αυτού αποτελείται από 12 αρχές, οι 6 εκ των οποίων αφορούν την ηγεσία και οι επόμενες 6 την διοίκηση. Συνοπτικά, οι αρχές του μοντέλου Beyond Budgeting είναι οι εξής:

Αρχές ηγεσίας:

1. Διοίκηση
2. Επιδόσεις
3. Ελευθερία Δράσης
4. Αποκεντρωμένη Υπευθυνότητα
5. Επικέντρωση στον πελάτη
6. Πληροφόρηση

Αρχές Διοίκησης:

7. Στόχοι
8. Ανταμοιβές
9. Σχεδιασμός
10. Πόροι
11. Συντονισμός
12. Έλεγχος

Παρά το γεγονός ότι αποτελεί ένα πολλά υποσχόμενο μοντέλο, το Beyond Budgeting είναι ένας συνδυασμός καλών πρακτικών που δεν γνωρίζουμε έως τώρα αν μπορεί να εφαρμοστεί από κάθε είδους οργανισμό. Επίσης, για την σωστή υλοποίησή του πρέπει να αλλάξει συνολικά η κουλτούρα του οργανισμού, κάτι που προϋποθέτει την αποδοχή αλλά και την κατάρτιση όλων όσων απαρτίζουν τον οργανισμό.

Η βιβλιογραφία γύρω από τον όρο και τη χρήση του Beyond Budgeting είναι εκτενής, ωστόσο υπάρχουν περιθώρια εξέλιξης και προτάσεις για περαιτέρω μελέτες που μπορούν να διεξαχθούν ώστε να παρατηρηθεί καλύτερη εφαρμογή του μοντέλου μελλοντικά.

Στον Ελλαδικό χώρο σήμερα, η χρήση του Beyond Budgeting δεν είναι ιδιαίτερα διαδεδομένη, ιδίως συγκριτικά με τον υπόλοιπο κόσμο. Ιδιαίτερα στις Σκανδιναβικές χώρες παρατηρείται σημαντική εφαρμογή του μοντέλου. Κάποια παραδείγματα Ευρωπαϊκών επιχειρήσεων που έχουν εγκαταλείψει την χρήση των παραδοσιακών προϋπολογισμών και μπορούμε να αναφέρουμε είναι τα εξής (Groot, 2007):

α. Η Σουηδική Τράπεζα Svenska Handelsbanken

β. Η Γαλλική Επιχείρηση Rhodia, η οποία ασχολείται με χημικά

γ. Η Δανέζικη Επιχείρηση Borealis, η οποία ασχολείται με πετροχημικά

δ. Η Αγγλική κατασκευαστική φορτηγών Leyland Trucks

ε. Η Σουηδική Ahlsell που ασχολείται με χονδρεμπόριο υδραυλικών και θέρμανσης

Κατόπιν, το μοντέλο Beyond Budgeting επηρεάζει και τα συστήματα ελέγχου διοίκησης του οργανισμού με το δικό του τρόπο. Πλήθος μελετών έχουν σχολιάσει τις αντιθέσεις που παρατηρούνται στα συστήματα ελέγχου της διοίκησης ενός οργανισμού και, κατ' επέκταση σε όλο τον οργανισμό, ανάλογα με το προϋπολογιστικό μοντέλο που εφαρμόζεται. Αναφορικά, η χρήση των παραδοσιακών προϋπολογισμών μειώνει την επίτευξη υψηλών αποδόσεων που μπορούν να βασιστούν στον ανταγωνισμό, δεν επιτυγχάνει να ικανοποιήσει τον πελάτη στο μέγιστο καθώς για τον οργανισμό πρωτεύοντας στόχος είναι η επίτευξη των οικονομικών στόχων και, τέλος, περιορίζονται οι πόροι που έχουν κατανεμηθεί εκ των προτέρων και δεν υπάρχει ευελιξία χρήσης τους εφόσον προκύψει ανάγκη που δεν συμπεριλαμβάνεται στους προϋπολογισμούς (Hansen et al., 2003). Το μοντέλο του Beyond Budgeting προτείνει μια διαφορετική οπτική σε ότι αφορά τα συστήματα ελέγχου της διοίκησης. Υποστηρίζει την ευελιξία στον σχεδιασμό των στόχων, οι οποίοι πρέπει να είναι δυναμικοί και όχι απλά εύκολοι στο να επιτευχθούν. Η κατανομή των πόρων είναι συνεχής και όχι στατική και τα οφέλη αυξανόμενα.

Υπάρχουν τέλος και οι υποστηρικτές των παραδοσιακών προϋπολογισμών, οι οποίοι θεωρούν την υιοθέτηση του μοντέλου Beyond Budgeting αναποτελεσματική. Προτιμότερο θα ήταν, σύμφωνα με αυτούς, να τροποποιήσουν τις προβληματικές πτυχές του παραδοσιακού προϋπολογισμού, οδηγώντας τον οργανισμό σε καλύτερα αποτελέσματα με διαδικασίες που ήδη είναι γνωστές.

Συνοψίζοντας, στη παρούσα διπλωματική εργασία γίνεται μια προσπάθεια περιγραφής των βασικών θεμάτων που απασχολούν έναν οργανισμό σχετικά με την χρήση των προϋπολογισμών και παρουσιάζεται εκτενώς το μοντέλο του Beyond Budgeting, λαμβάνοντας υπόψη τη σχετική ως τώρα βιβλιογραφία.

1.2 Διατύπωση σκοπού εργασίας

Η παρούσα διπλωματική εργασία πραγματεύεται το περιεχόμενο γύρω από το μοντέλο του Beyond Budgeting, γνωστοποιεί τις βασικές αρχές του, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματά του, το συγκρίνει τόσο με τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς όσο και με τα εναλλακτικά προϋπολογιστικά συστήματα και τέλος παρουσιάζει τις αλλαγές που επιφέρει στα συστήματα ελέγχου της διοίκησης. Επιπροσθέτως, σκοπός της διπλωματικής εργασίας είναι να παρουσιάσει την σχετική και διαθέσιμη βιβλιογραφία γύρω από το καινοτόμο αυτό μοντέλο και να πραγματοποιήσει συγκρίσεις ανάμεσα σε αυτές τις βιβλιογραφίες και τα ευρήματά τους. Σκοπός του παρόντος πονήματος είναι να προσθέσει στοιχεία που χρήζουν περαιτέρω μελέτης στα υπάρχοντα ευρήματα και θεωρητικά στοιχεία.

Για την επίτευξη των προαναφερθέντων στόχων, έγινε συλλογή 32 επιστημονικών άρθρων, κατόπιν εκτενούς αναζήτησης στις διάφορες βάσεις δεδομένων. Τα 32 αυτά επιστημονικά άρθρα μελετήθηκαν ως προς τις πληροφορίες που παρουσιάζουν, την μεθοδολογία έρευνας και τα ευρήματά τους.

Επισημαίνεται λοιπόν η επίκριση γύρω από την εφαρμογή του παραδοσιακού προϋπολογισμού, αναφέρεται η αλλαγή στα συστήματα ελέγχου της διοίκησης κάτω από το μοντέλο του Beyond Budgeting και προτείνεται επιπρόσθετη έρευνα, η οποία απαιτείται για την ορθότερη εφαρμογή του μοντέλου αυτού και την αντιμετώπιση των προκλήσεων που συνεπάγονται αυτής της εφαρμογής.

1.3 Δομή της εργασίας

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο περιλαμβάνει μια γενική επισκόπηση του θέματος και διατυπώνει τον τρόπο με τον οποίο έγινε η βιβλιογραφική επισκόπηση και που αυτή αποσκοπεί. Το δεύτερο κεφάλαιο, αναλυτικά πια, παρουσιάζει την έννοια των προϋπολογισμών ώστε, αφού γίνει κατανοητό, να εστιάσει στο μοντέλο του Beyond Budgeting. Χρησιμοποιώντας τη σχετική βιβλιογραφία παρουσιάζεται ο όρος του Beyond Budgeting, τα βασικά του χαρακτηριστικά και ο τρόπος με τον οποίο έχει ενσωματωθεί στον σημερινό οικονομικό κόσμο των επιχειρήσεων. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η ανάλυση της σχετικής βιβλιογραφίας που αφορά το μοντέλο Beyond Budgeting και τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο συμπεριλαμβάνονται τα συμπεράσματα και οι περιορισμοί της διπλωματικής εργασίας, όπως επίσης και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

1.4 Ανακεφαλαίωση

Στο παρόν κεφάλαιο εισάγαμε την έννοια του Beyond Budgeting, ενός καινοτόμου και σύγχρονου μοντέλου που έρχεται να αντικαταστήσει τη χρήση των παραδοσιακών προϋπολογισμών. Έγινε μια πρώτη επαφή με τις αρχές του μοντέλου και μια σύνοψη των όσων θα ακολουθήσουν στα επόμενα κεφάλαια της διπλωματικής εργασίας. Κατέστη γνωστός ο τρόπος συγγραφής της διπλωματικής εργασίας, η οποία αναλύει την βιβλιογραφία γύρω από το μοντέλο του Beyond Budgeting πιστεύοντας ότι θα συμβάλλει στην έρευνα σε αυτό το πεδίο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

2.1 Εισαγωγή

Σκοπός της παρούσας ενότητας είναι η παρουσίαση και η ανάλυση των βασικών όρων του ερευνητικού θέματος σύμφωνα με τη διεθνή βιβλιογραφία αλλά και με τη χρήση άλλων πηγών. Πραγματοποιείται μια επεξήγηση του θεωρητικού πλαισίου ώστε να καταστούν γνωστές οι βασικές έννοιες πριν περάσουμε στην ανάλυση της βιβλιογραφίας. Αναλυτικότερα, στην ενότητα 2.2 παρουσιάζονται η έννοια και τα ήδη των διαφορετικών προϋπολογισμών όπως αναφέρονται στη βιβλιογραφία. Η ενότητα 2.3 εστιάζει στην επεξήγηση του όρου Beyond Budgeting, αναφέροντας τις βασικές αρχές του μοντέλου, όπως επίσης και επιπρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τα πλεονεκτήματα, τα μειονεκτήματα και τις τεχνικές με τις οποίες μπορεί να εφαρμοσθεί. Ακολουθεί η ενότητα 2.4 στην οποία πραγματοποιείται μια σύγκριση ανάμεσα στους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς και το μοντέλο Beyond Budgeting και επισημαίνονται οι λόγοι που προτείνουν την υιοθέτηση αυτού. Τέλος, ακολουθεί η ενότητα 2.5 όπου συγκρίνεται η λειτουργία των συστημάτων ελέγχου της διοίκησης όταν χρησιμοποιούνται οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί και όταν χρησιμοποιείται το μοντέλο Beyond Budgeting από έναν οργανισμό.

2.2 Προϋπολογισμοί

2.2.1 Η έννοια του προϋπολογισμού

Ο προϋπολογισμός αποτελεί ένα συμφωνημένο σχέδιο, εκφρασμένο σε οικονομικούς όρους, έναντι του οποίου μετράται και συγκρίνεται η απόδοση που θα πραγματοποιηθεί στο μέλλον (de Waal et al., 2004). Ως εκ τούτου, ο προϋπολογισμός είναι μια οικονομική αντανάκλαση του ετήσιου επιχειρησιακού σχεδίου των οργανισμών ως προς τις δαπάνες, τα έσοδα και τη χρήση των πόρων .

Υποστηρίζεται ότι οι προϋπολογισμοί εμφανίστηκαν την δεκαετία του 1920 ως εργαλείο για τη διαχείριση του κόστους και των ταμειακών ροών και ασχολήθηκαν κυρίως με την εκτίμηση των μελλοντικών εσόδων και δαπανών. Αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των συστημάτων ελέγχου της διοίκησης, στοχεύοντας στη βελτίωση του συντονισμού και της επικοινωνίας μεταξύ των υπό-μονάδων ώστε να υλοποιηθεί η στρατηγική του οργανισμού (Horngren et al., 2005).

Η χρήση των προϋπολογισμών βοηθάει την πρόβλεψη καθώς και τη διόρθωση πιθανών προβλημάτων προτού προκύψουν. Ο σκοπός των προϋπολογισμών είναι ότι δίνουν μια ιδέα σχετικά με τους διαθέσιμους πόρους και στόχους του οργανισμού για την μελλοντική πορεία του. Όπως αναφέρουν και οι Horngren, Foster, Datar (2000), λίγες επιχειρήσεις σχεδιάζουν να αποτύχουν, αλλά, πολλές από αυτές που καταρρέουν απέτυχαν να σχεδιάσουν. Μέσω των προϋπολογισμών ο οργανισμός μπορεί να αυξήσει τα κέρδη, να μειώσει τα άσκοπα έξοδα και να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να ληφθούν άμεσα μέτρα για την επέκταση των αγορών (Thomsett, 1988) .

Σύμφωνα με τους Viscione (1984), οι κυριότεροι στόχοι των προϋπολογισμών είναι :

1. Ο καθορισμός εφικτών στόχων για τα έσοδα και τα έξοδα
2. Η αύξηση της πιθανότητας να επιτευχθούν οι στόχοι
3. Η παροχή χρόνου για την αξιολόγηση και αντιμετώπιση των πιθανών εμποδίων που μπορεί να προκύψουν.

2.2.2 Κατηγορίες προϋπολογισμών

Οι προϋπολογισμοί, όπως αναφέρεται και στο Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες:

α. Γενικός Προϋπολογισμός (Master Budget)

Ο γενικός προϋπολογισμός, ένα από τα σημαντικότερα είδη των προϋπολογισμών, συγκεντρώνει όλους τους επιμέρους, θυγατρικούς προϋπολογισμούς. Συνήθως σε αυτόν συμπεριλαμβάνονται η προϋπολογισθείσα κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (budget profit and loss account), ο ισολογισμός (balance sheet) και η κατάσταση ταμειακών ροών (cash flow statement). Παρατηρείται πως η απόδοση των ανώτερων διοικητικών στελεχών εξετάζεται με βάση τα αποτελέσματα που εμφανίζονται στον Ισολογισμό και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

β. Ταμειακός Προϋπολογισμός (Cash Budget)

Ο ταμειακός προϋπολογισμός είναι ένας αναλυτικός προϋπολογισμός στον οποίο καταγράφονται οι εκτιμώμενες ταμειακές εισροές και εκροές. Σε αυτές τις εισροές και εκροές συμπεριλαμβάνονται τόσο τα έσοδα όσο και τα στοιχεία του κεφαλαίου.

γ. Προϋπολογισμός Δαπανών Κεφαλαίου (Capital Budgeting)

Ο προϋπολογισμός δαπανών κεφαλαίου αποτελεί μια διαδικασία που αφορά τη λήψη αποφάσεων που σχετίζονται με συγκεκριμένες επιλογές επενδυτικών σχεδίων και με το συνολικό ποσό κεφαλαιουχικών δαπανών που διατίθεται προς ανάληψη.

δ. Λειτουργικός Προϋπολογισμός (Operating Budget)

Ο λειτουργικός προϋπολογισμός αφορά τα αναμενόμενα έσοδα και έξοδα κατά τη προβλεπόμενη οικονομική περίοδο.

Αξίζει να αναφερθεί ότι οι προϋπολογισμοί μπορούν να περιλαμβάνουν διάφορους οικονομικούς δείκτες, όπως για παράδειγμα μετρητά, κέρδη ή ζημίες, κεφάλαιο κίνησης και μη χρηματοοικονομικά στοιχεία, όπως αριθμούς προσωπικού, παραγγελίες αλλά και όγκο παραγγελιών. Η πρόοδος παρακολουθείται ανά τακτά

χρονικά διαστήματα (κατά προτίμηση σε μηνιαία βάση) και κατόπιν συγκρίνεται η πραγματική απόδοση με τον προϋπολογισμό (CIMA Official Terminology 2005).

2.2.3 Χρήσεις Προϋπολογισμών

Οι μελέτες των Bunce et al (1995) έδειξαν ότι η προσπάθεια για επίτευξη καλής ποιότητας προϊόντων και αποτελεσματικότητας των στόχων ώθησε τους διευθυντές στο να επικεντρωθούν στις ανάγκες της αγοράς με αποτέλεσμα η σημαντικότερη χρήση των προϋπολογισμών να αφορά τις οικονομικές λειτουργίες του οργανισμού. Ενδεικτικά αναφέρονται οι εξής χρήσεις των προϋπολογισμών (Bunce et al., 1995) :

1. Οικονομικές (Financial):
 - i. Οικονομικές προβλέψεις (Financial Forecast)
 - ii. Έλεγχος Κόστους (Cost Control)
 - iii. Διαχείριση Ταμειακής Ρευστότητας (Cash flow management)
 - iv. Επενδύσεις Κεφαλαίου (Capital expenditure)
2. Λειτουργικές (Operational)
 - i. Καθορισμός Στόχων (Setting objectives)
 - ii. Επικοινωνιακά Σχέδια (Communicating plans)
 - iii. Σχεδιασμός Πόρων (Resource planning)
 - iv. Εταιρικές Κατευθύνσεις (Corporate direction)
 - v. Αξιολόγηση απόδοσης (Performance appraisal)
 - vi. Διαορατικότητα (Visibility)
 - vii. Μεταβιβαστική τιμολόγηση (Transfer pricing)
 - viii. Προσωπικοί στόχοι (personal objectives)
 - ix. Σταθεροί στόχοι (standard costs)

2.2.4 Μειονεκτήματα προϋπολογισμών

Με την πάροδο του χρόνου, οι προϋπολογισμοί έχουν επικριθεί για διάφορους λόγους. Παρά το γεγονός ότι εκτελούν την ενοποιητική λειτουργία ενώνοντας τις διαφορετικές διαδικασίες του οργανισμού και θέτουν τη βάση για την αξιολόγηση των επιδόσεων, οι προϋπολογιστικοί έλεγχοι παρουσιάζουν πολλούς περιορισμούς, όπως η προτροπή για δημιουργία προϋπολογιστικών "παιχνιδιών" ή οι δυσλειτουργικές συμπεριφορές (Hofstede, 1967; Onsi, 1973; Merchant, 1985b; Lukka, 1988). Οι υποστηρικτές των διαφόρων εναλλακτικών συστημάτων ελέγχου διοίκησης υποστηρίζουν ότι η πλήρης εξάρτηση από τους προϋπολογισμούς οδηγεί σε αποτυχία δημιουργίας υψηλών επιδόσεων που βασίζονται στον ανταγωνισμό καθώς περιορίζονται στην επίτευξη ενός μόνο σταθερού στόχου. Επιπρόσθετα, παρατηρείται αδυναμία και έλλειψη προσπάθειας από το ανθρώπινο δυναμικό για ικανοποίηση των πελατών. Τέλος, αποτυγχάνουν να ενισχύσουν τις ενέργειες του ανθρώπινου δυναμικού διότι η δυνατότητα παροχής πόρων έχει εκ των προτέρων δεσμευτεί για την προϋπολογισθείσα περίοδο (Hansen et al., 2003).

Ως απότοκος των άνω, η παραπάνω κριτική κατά των προϋπολογισμών έχει ιδιαίτερη σημασία για τους οργανισμούς σε ένα γρήγορα μεταβαλλόμενο περιβάλλον (Bescos et al., 2003).

Μία πρόσφατη μελέτη από Neely et al. (2001), αναφέρει μια λίστα από τις 12 σημαντικότερες αδυναμίες των προϋπολογισμών, οι οποίες περιλαμβάνουν :

1. Οι προϋπολογισμοί αποτελούν μια διαδικασία χρονοβόρα
2. Οι προϋπολογισμοί συχνά αποτελούν εμπόδιο στην αλλαγή και την εξέλιξη
3. Οι προϋπολογισμοί σπάνια ακολουθούν την στρατηγική της εταιρίας
4. Οι προϋπολογισμοί δημιουργούν επιπλοκές στις διαδικασίες του οργανισμού, ιδίως σε σχέση με τον απαιτούμενο χρόνο προετοιμασίας τους
5. Οι προϋπολογισμοί εστιάζουν στην μείωση του κόστους και όχι στη δημιουργία ποιότητας
6. Οι προϋπολογισμοί ενισχύουν την κάθετη διαδικασία εντολών και ελέγχων
7. Οι προϋπολογισμοί δεν αντανακλούν τις αναδυόμενες δομές δικτύου που υιοθετούν οι οργανισμοί

8. Οι προϋπολογισμοί ενθαρρύνουν τα "παιχνίδια" και αποθαρρύνουν τις παραγωγικές συμπεριφορές που μπορεί να οδηγήσουν σε εξέλιξη
9. Οι προϋπολογισμοί αναπτύσσονται και αναβαθμίζονται πολύ σπάνια, συνήθως σε ετήσια βάση και όχι καθ' όλη τη διάρκεια του έτους
10. Οι προϋπολογισμοί βασίζονται σε μη υποστηριζόμενες υποθέσεις και εικασίες
11. Οι προϋπολογισμοί δεν πρεσβεύουν την ίση πληροφόρηση για τα όσα συμβαίνουν στον οργανισμό, δεν προτρέπουν την μετάδοση γνώσης
12. Οι προϋπολογισμοί κάνουν το ανθρώπινο δυναμικό να νιώθει υποεκτιμημένο.

Παρατηρείται πως ο προϋπολογισμός ενώ θεωρείται ένα θεμελιώδες εργαλείο για την επιβίωση και την εξέλιξη, χρησιμοποιεί τακτικές που είναι ζημιογόνες για την αξία της επιχείρησης (Welch, 2005).

Πίνακας 1: Περιορισμοί των παραδοσιακών προϋπολογισμών (Bunce et al. 1995).

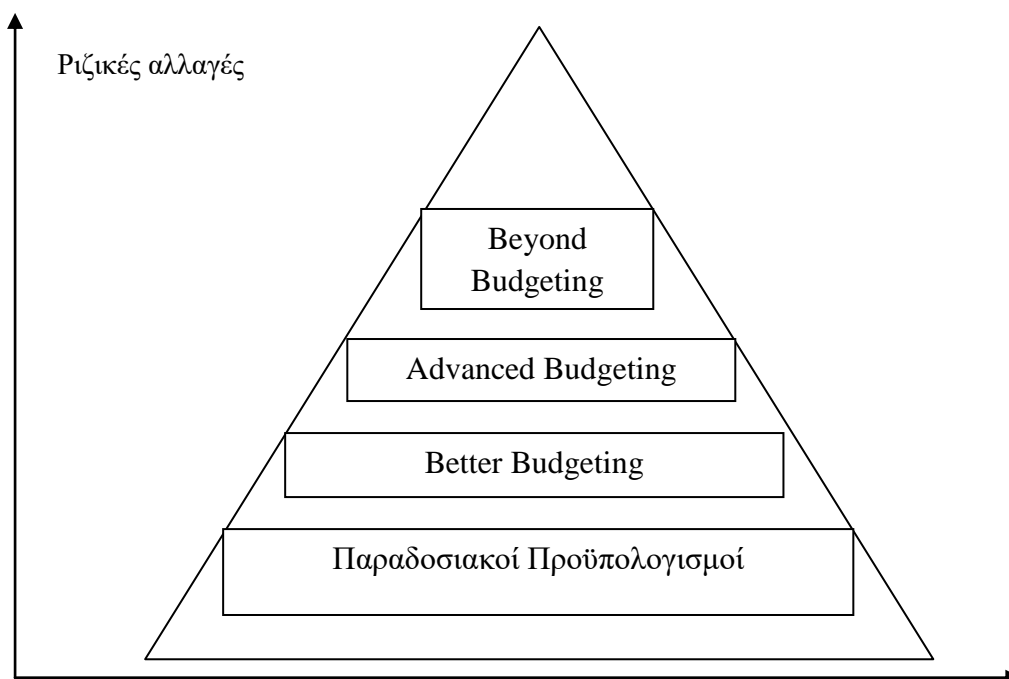
Αντικείμενο	Εφαρμογή	Πρόβλημα
Στρατηγική συνοχή	<ul style="list-style-type: none"> • Καθορισμός από προηγούμενη χρονιά • Μεγάλες περικοπές 	<ul style="list-style-type: none"> • Δεν συνδέονται με την στρατηγική • Λανθάνουσα περικοπή υπηρεσιών
Ορθή κατανομή πόρων	<ul style="list-style-type: none"> • Λειτουργική οργάνωση • Υποτίμηση επενδυτικών ωφελειών • Ετήσια διαδικασία 	<ul style="list-style-type: none"> • Υποβαθμισμένη απόδοση • Μη ορατά κέρδη • Πλεονασματικοί πόροι • Ακατάλληλοι χρόνοι οικονομικού κύκλου
Συνεχής βελτίωση	<ul style="list-style-type: none"> • Σταδιακή βελτίωση • Σταθερή και μεταβλητή 	<ul style="list-style-type: none"> • Εσωτερικά καθοδηγούμενοι στόχοι
Συμβατές συμπεριφορές	<ul style="list-style-type: none"> • Εντολή και έλεγχος • Χρηματοοικονομική έμφαση 	<ul style="list-style-type: none"> • Έλλειψη δέσμευσης • Δυσλειτουργικές συμπεριφορές
Επιπρόσθετη αξία	<ul style="list-style-type: none"> • Αναφορά μετά το γεγονός • Γραφειοκρατία 	<ul style="list-style-type: none"> • Αποτρέπονται οι αλλαγές • Χάνονται ευκαιρίες

2.2.5 Μοντέλα εξέλιξης προϋπολογισμού

Όπως αναφέρει ο Rickards (2006), από τα τέλη της δεκαετίας του 1990 έχουν αναπτυχθεί εναλλακτικές μορφές του παραδοσιακού προϋπολογισμού. Οι πιο αξιοσημείωτες, που στοχεύουν στην επίλυση των προβλημάτων που αδυνατεί να επιλύσει ο παραδοσιακός προϋπολογισμός είναι το Better Budgeting, το Advanced Budgeting και το Beyond Budgeting. Τα δύο πρώτα επικεντρώνονται στο να ενισχύσουν τα οφέλη του προϋπολογισμού και να μειώσουν την κατανάλωση των πόρων. Το Beyond Budgeting απαιτεί πολύ πιο ριζική αλλαγή, στοχεύοντας στο μετασχηματισμό ενός μοντέλου διαχείρισης στο οποίο οι προϋπολογισμοί καθίστανται περιττοί.

Παρατηρούμε ότι πολλοί είναι οι παράγοντες που επηρεάζουν την εφαρμογή των διαφόρων προϋπολογισμών, όπως για παράδειγμα η πολυπλοκότητα του περιβάλλοντος του οργανισμού. Ο πίνακας 2 παρουσιάζει μια γραφική απεικόνιση των δραστικών αλλαγών που συνεπάγονται με τα νέα μοντέλα (Rickards 2006).

Πίνακας 2: Σχέσεις ανάμεσα στα διαφορετικά μοντέλα προϋπολογισμού (Rickards, 2006).



2.3 Beyond Budgeting

2.3.1 Μοντέλο "Beyond Budgeting"

Το μοντέλο Beyond Budgeting είναι μια ιδέα που προωθεί την κατάργηση της παραδοσιακής διαδικασίας προϋπολογισμού για τη βελτίωση του ελέγχου της διοίκησης με μια επανεξέταση του τρόπου με τον οποίο θα μπορούσε να γίνει καλύτερη διαχείριση της λειτουργίας του οργανισμού. Αποτελεί μια ριζοσπαστική λύση που υποστηρίζει ότι οι αδυναμίες που συνεπάγονται από τις προϋπολογιστικές διαδικασίες μπορούν να αντιμετωπιστούν μόνο με την πλήρη εγκατάλειψη του προϋπολογισμού. Κάνει την εμφάνισή του στις αρχές του 1998, στα πλαίσια του Beyond Budgeting Round Table από τους δύο συμβούλους του BBRT, τον Jeremy Hope και τον Robin Fraser.

Σύμφωνα με τους Jeremy Hope και Robin Fraser το Beyond Budgeting προτρέπει την απελευθέρωση των ικανών στελεχών από τις περιοριστικές εντολές της ηγεσίας (top down) επιτρέποντάς τους να χρησιμοποιήσουν όλες τις γνώσεις τους με αποδοτικό τρόπο προκειμένου να ικανοποιήσουν τους καταναλωτές και να νικήσουν τον ανταγωνισμό. Επιπλέον, οι Hope και Fraser (2001) αναφέρουν ότι με το Beyond Budgeting οι εταιρίες προσελκύουν και διατηρούν ταλαντούχους υπαλλήλους, δημιουργώντας ένα ιδιαίτερα απαιτητικό εργασιακό περιβάλλον. Αποτελεί λοιπόν αναγκαίο η απόδοση των εργαζομένων να αξιολογείται στο τέλος κάθε έτους και να βασίζεται στα αποτελέσματα που θα μπορούσαν να έχουν επιτευχθεί από τους υπαλλήλους υπό τις δεδομένες συνθήκες της παρούσας περιόδου (De Waal, 2005).

Παρατηρείται πως σήμερα ένα ετήσιο συμβόλαιο σταθερής απόδοσης δεν ορίζει πλέον αυτά που τα στελέχη πρέπει να παραδώσουν στους ανωτέρους, όσον αφορά το ερχόμενο έτος. Οι προϋπολογισμοί δεν καθορίζουν πλέον το τρόπο που κατανέμονται οι πόροι ή τι πρέπει να παραχθεί και να πουληθεί από τις επιχειρήσεις, ούτε πως αξιολογούνται και επιβραβεύονται οι εργαζόμενοι. (Hope and Fraser, 2003).

Συγκρίνοντας λοιπόν τον παραδοσιακό προϋπολογισμό με το μοντέλο Beyond Budgeting, παρατηρούμε ότι το νέο αυτό μοντέλο προσπαθεί να επιλύσει τα εξής

προβλήματα που προκύπτουν από τον παραδοσιακό προϋπολογισμό (Hope and Fraser, 2001):

1. *Επιβράβευση*: Να παρέχει μια αποτελεσματική βάση για κινητοποίηση των εργαζομένων και επιβράβευση των αποδόσεών τους
2. *Στόχοι*: Να κατευθύνει τους στόχους με σκοπό την μεγιστοποίηση των ευκαιριών που προσφέρει η αγορά
3. *Πόροι*: Να διασφαλίσει ότι οι πόροι είναι άμεσα διαθέσιμοι και αρκετοί ώστε να υποστηρίξουν τις συμφωνηθέντες αποφάσεις
4. *Συντονισμός*: Να εναρμονίσει τις δράσεις ανάμεσα σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού
5. *Έλεγχος*: Να παρέχει τις απαραίτητες, σχετικές πληροφορίες για στρατηγική λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο

Τα δύο κύρια πλεονεκτήματα της χρήσης αυτού του μοντέλου είναι ότι:

- i. Αποτελεί μια περισσότερο προσαρμοστική διαδικασία συγκριτικά με τον παραδοσιακό προϋπολογισμό
- ii. Είναι μια αποκεντρωμένη διαδικασία, σε αντίθεση με τον παραδοσιακό προϋπολογισμό, όπου οι ηγέτες σχεδιάζουν και ελέγχουν κεντρικά τις λειτουργίες του οργανισμού. Όταν το BBRT χρησιμοποιεί τον όρο "Προϋπολογισμό" εννοεί ολόκληρη τη διαδικασία διαχείρισης της απόδοσης.

2.3.2 Αρχές του μοντέλου Beyond Budgeting

Το μοντέλο Beyond Budgeting αποτελείται συνολικά από 12 αρχές, οι οποίες χωρίζονται σε 2 σύνολα των 6 αρχών (BBRT, 2005).

Οι πρώτες 6 αρχές σχετίζονται με την ηγεσία (Leadership Principles) και αφορούν τον σχεδιασμό που θα οδηγήσει σε μια ευέλικτη οργανωτική δομή. Απαιτούν από τις ομάδες τις πρώτης γραμμής να αντιμετωπίζουν και να ανταποκρίνονται ταχύτατα στα πιθανά προβλήματα που μπορεί να προκύψουν.

Οι επόμενες 6 αρχές αφορούν τις διαδικασίες της διοίκησης (Management Principles) και υποστηρίζουν τη δημιουργία μιας ευέλικτης οργανωτικής δομής στην

οποία η εξουσία ανατίθεται στους υπαλλήλους. Επιτρέπει στις ομάδες που βρίσκονται στην πρώτη γραμμή να έχουν ελευθερία ώστε να αντιμετωπίζουν με το καλύτερο δυνατό τρόπο τις αλλαγές και τις ευκαιρίες του περιβάλλοντος της αγοράς, να εκμεταλλεύονται τον ανταγωνισμό και να ικανοποιούν τις ανάγκες των πελατών.

Παρακάτω περιγράφονται οι αρχές του μοντέλου Beyond Budgeting (Hope and Fraser, 2003; de Waal et al., 2004).

Αρχές που σχετίζονται με την ηγεσία:

- 1. Αποκεντρωμένη Υπευθυνότητα:** Στον οργανισμό που εφαρμόζει το μοντέλο του Beyond Budgeting η ιεραρχική οργανωτική δομή υποδιαιρείται σε μικρότερες, αυτοδιοικούμενες μονάδες. Το παραδοσιακό κεντρικό σύστημα ελέγχου, το οποίο περιλαμβάνει πολλούς κανόνες και διαδικασίες εγκαταλείπεται με αυτόν τον τρόπο. Οι διευθυντές της κάθε μονάδες έχουν την εξουσία να διοικούν την κάθε μονάδα όπως κρίνουν αυτοί κατάλληλα. Η ιεραρχική δομή χρησιμοποιείται μόνο αν πρέπει να ληφθούν αποφάσεις που επηρεάζουν συνολικά όλες τις μονάδες. Καθότι οι αυτοδιοικούμενες μονάδες είναι μικρές, η οργανωτική δομή είναι λιγότερο περίπλοκη. Παρέχεται λοιπόν εξουσία λήψης αποφάσεων από τα στελέχη που απαρτίζουν την κάθε μονάδα και ενισχύεται ο ανταγωνισμός καθότι έχουν τεθεί κοινί στόχοι. Τα κριτήρια συναγωνισμού δεν περιορίζονται αποκλειστικά στην απόδοση της κάθε μονάδας αλλά λαμβάνουν υπόψη τη συνολική απόδοση της εταιρίας. Με τον τρόπο αυτό ενισχύεται η βελτίωση, η αλληλεπίδραση των διαφόρων μονάδων, η παροχή πληροφοριών και εμπειριών και η συνεργασία.
- 2. Διοίκηση:** Τα μέλη του οργανισμού έχουν την ελευθερία και την ευκαιρία να ενεργούν κατά τη κρίση τους. Δεν υπάρχουν αυστηροί έλεγχοι που περιορίζουν το ανθρώπινο δυναμικό. Οι διαχειριστές των αυτοδιοικούμενων μονάδων ενεργούν εντός των στρατηγικών ορίων και λαμβάνοντας υπόψη τις κατευθύνσεις και τις στρατηγικές που έχουν εκ των προτέρων καθοριστεί από τα ανώτερα διευθυντικά στελέχη. Οι διευθυντές είναι υπεύθυνοι και για τους μακροπρόθεσμους και για τους βραχυπρόθεσμους στόχους και μπορούν αυτόνομα να αποφασίσουν πως να τους επιτύχουν.
- 3. Επιδόσεις:** Το Beyond Budgeting προσπαθεί να δημιουργήσει μια κουλτούρα που βασίζεται σε συγκριτικές βελτιώσεις και όχι σε απλή εφαρμογή των

αρχικών στόχων. Η επιτυχία πρέπει να ορίζεται σε σχέση με τον ανταγωνισμό και όχι σε σχέση με έναν εσωτερικά εστιασμένο προϋπολογισμό. Τα στελέχη προσανατολίζονται και δρουν λαμβάνοντας υπόψη τον ανταγωνισμό και προσπαθούν να επιφέρουν καλύτερα αποτελέσματα συγκριτικά με τα δεδομένα της αγοράς. Θέτοντας απαιτητικούς στόχους οδηγούνται σε καλύτερες επιδόσεις και κατά συνέπεια γίνονται περισσότερο ανταγωνιστικοί. Με τον τρόπο αυτό δημιουργείται μια κουλτούρα επιδόσεων που δεν περιορίζεται στα αποτελέσματα του παρελθόντος αλλά χαρακτηρίζεται από μια διαρκή εξέλιξη για ολοένα και περισσότερες επιτυχίες.

- 4. Ανεξαρτησία Δράσης:** Ενισχύεται η εμπιστοσύνη όλων των στελεχών του οργανισμού να δρουν ανεξάρτητα, αποφεύγοντας έτσι τον υπερβολικό έλεγχο. Ιδιαίτερα στα στελέχη της πρώτης γραμμής, τα οποία είναι κοντά στον πελάτη και στις εξελίξεις της αγοράς, πρέπει να εκχωρείται εξουσία και ανεξαρτησία στη λήψη των αποφάσεων. Με τον τρόπο αυτό μπορούν να επιτευχθούν τα μέγιστα δυνατά αποτελέσματα καθότι αυξάνεται το ενδιαφέρον των στελεχών αλλά και η αφοσίωσή τους. Αξίζει να σημειωθεί ότι με τη δημιουργία μιας τέτοιας κουλτούρας ο οργανισμός γίνεται όλο και πιο ελκυστικός για την προσέλκυση ιδιαίτερα ικανών και φιλόδοξων στελεχών.
- 5. Επικέντρωση στον Πελάτη:** Κάθε μονάδα μπορεί να αποφασίσει μόνη της εάν θέλει να χρησιμοποιήσει υπηρεσίες που προσφέρονται μέσα από τον οργανισμό ή αν προτιμά να προσλάβει εξωτερική υποστήριξη και βοήθεια. Με τον τρόπο αυτό, οι διαχειριστές του οργανισμού προσπαθούν να παρέχουν υψηλής ποιότητας και οικονομικά αποδοτικές υπηρεσίες των οποίων σκοπός αποτελεί η ικανοποίηση του πελάτη. Τα στελέχη της πρώτης γραμμής βρίσκονται πάντα πιο κοντά στον πελάτη, επομένως απαιτείται εμπιστοσύνη στη δράση τους και παροχή σε αυτούς της δυνατότητας να λαμβάνουν τόσο βασικές αποφάσεις αλλά και τους κινδύνους που συνεπάγονται των αποφάσεων αυτών. Με τον τρόπο αυτό, τα στελέχη παρακινούνται για καλύτερα αποτελέσματα αλλά και η επιχείρηση παραμένει κοντά στον πελάτη προσπαθώντας διαρκώς να ακολουθήσει τις ανάγκες του. Ενισχύεται έτσι ο ανταγωνισμός και η επιχείρηση εξελίσσεται.

- 6. Πληροφόρηση:** Βασική αρχή του Beyond Budgeting αποτελεί η ανοιχτή πληροφόρηση. Απαιτεί ανοικτή επικοινωνία και διαφάνεια, παρέχοντας στα στελέχη πρόσβαση σε πληροφορίες που αφορούν την στρατηγική, τον ανταγωνισμό και την αγορά. Με τον τρόπο αυτό ενισχύεται η καινοτομία, παρέχεται γνώση και βελτιώνεται ο έλεγχος. Γίνεται δυσκολότερο για τα στελέχη να παρουσιάσουν ψευδή στοιχεία καθότι όλοι έχουν την ίδια, ισόποση γνώση και καλλιεργείται η εμπιστοσύνη. Ως αποτέλεσμα, δημιουργείται μια υγιής σχέση ανάμεσα στην ανώτατη διοίκηση και τα στελέχη, γεγονός που αποτελεί θεμέλιο λίθο για τις μελλοντικές, κρίσιμες αποφάσεις.

Αρχές που σχετίζονται με τη Διοίκηση:

- 7. Στόχοι:** Τα στελέχη του οργανισμού που εφαρμόζει το μοντέλο Beyond Budgeting είναι υπεύθυνα για την επίτευξη ανταγωνιστικών αποτελεσμάτων και όχι για την επίτευξη προκαθορισμένων στόχων. Τα στελέχη αξιολογούνται βάση αυτού που έχουν επιτύχει σε σύγκριση με αυτό που θα μπορούσε να έχει επιτευχθεί, δεδομένων των περιστάσεων και των συνθηκών της αγοράς. Τα επιθυμητά αποτελέσματα ρυθμίζονται δυναμικά, μπορούν δηλαδή να ρυθμιστούν καθ' όλη τη διάρκεια του έτους, και όχι εκ των προτέρων. Η προκαθορισμένη στοχοθέτηση συχνά μπορεί να αποθαρρύνει τα άτομα του οργανισμού να πετύχουν περισσότερα.
- 8. Συντονισμός:** Ο οργανισμός πρέπει να λειτουργεί με τέτοιο τρόπο ώστε οι ενέργειες να συντονίζονται δυναμικά και να ενισχύεται η συνεργασία των διαφορετικών τμημάτων. Οι ενέργειες λοιπόν δε συντονίζονται βασιζόμενες σε ένα κεντρικό σχέδιο. Προτρέπεται η αντιμετώπιση του οργανισμού ως ένα ενιαίο σύστημα που επιδιώκει κοινή στρατηγική, ενθαρρύνει την συνεργασία με πρωτεύοντα στόχο την παροχή ολοένα και καλύτερων υπηρεσιών στον πελάτη.
- 9. Σχεδιασμός:** Ο σχεδιασμός δεν πρέπει να αποτελεί ένα ετήσιο γεγονός αλλά μια συνεχή και περιεκτική διαδικασία. Ο βραχυπρόθεσμος ορίζοντας εξετάζεται σε τριμηνιαία βάση και σε συνδυασμό με τον μεσοπρόθεσμο ορίζοντα, ο οποίος είναι ετήσιος, παρέχεται συνεχής και βελτιωμένη επίδοση τόσο σε σύγκριση με τους ανταγωνιστές όσο και με τις προηγούμενες χρονιές.

- 10. Πόροι:** Οι πόροι πρέπει να είναι άμεσα προσβάσιμοι κάθε φορά που προκύπτει η ανάγκη ζήτησής τους και όχι βασιζόμενοι σε ετήσιους προϋπολογισμούς. Εφόσον ζητηθούν από τα στελέχη, η διαδικασία έγκρισης τους είναι γρήγορη και η πρόσβαση σε αυτούς ευκολότερη. Αποφεύγεται κατανομή πόρων στην αρχή του έτους με βάση τα δεδομένα της προηγούμενης χρονιάς. Τα σχέδια των στελεχών πρέπει να αξιολογούνται γρήγορα ώστε να υπάρχει άμεση ανταπόκριση στους διαθέσιμους και απαιτούμενους πόρους.
- 11. Έλεγχος:** Ο έλεγχος δεν πρέπει να βασίζεται αποκλειστικά σε μέτρηση των αποκλίσεων από το αρχικό πλάνο ούτε να αφορά αποκλειστικά την επιβράβευση. Πρέπει να καλύπτει σφαιρικά τον οργανισμό και να ενισχύει την γνώση και την ανάπτυξη. Για την διεξαγωγή του ελέγχου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη διάφορα μετρητικά επίδοσης (Key Performance Indicators - KPIs), τάσεις και σχετικοί δείκτες. Έχουν λοιπόν περισσότερες πηγές καθοδήγησης, επικεντρώνονται στο μέλλον και όχι σε παρελθοντικές αστοχίες. Διεξάγονται συγκρίσεις με το εξωτερικό περιβάλλον, με διάφορους δείκτες και με κυλιόμενες προβλέψεις. Παρέχεται ουσιαστικότερη πληροφόρηση για τις στρατηγικές αποφάσεις αλλά και τον έλεγχο.
- 12. Αμοιβές:** Η διαδικασία με την οποία πραγματοποιούνται οι ανταμοιβές επικεντρώνεται στις επιτυχίες των διαφόρων ομάδων συγκριτικά με τον ανταγωνισμό και όχι βασιζόμενοι σε προσυμφωνημένα συμβόλαια. Λαμβάνεται υπόψη η εξέλιξη και η πρόοδος, ενισχύεται το ομαδικό πνεύμα ωθώντας τον οργανισμό σε συνεχή βελτιώσεις. Περιορίζονται τα ατομικά κίνητρα δημιουργώντας ένα κλίμα συλλογικής ευθύνης και δημιουργικότητας.

Παρατηρούμε πως με την εφαρμογή των προαναφερόμενων 12 αρχών προτείνεται ένα καινοτόμο μοντέλο που επιτρέπει σε έναν οργανισμό να κοιτάξει από μια νέα οπτική τους προϋπολογισμούς. Κάθε οργανισμός θα έπρεπε να εξερευνήσει την υιοθέτηση, αν όχι όλων, κάποιων από αυτών των αρχών. Έρευνες έχουν δείξει ότι όσο περισσότερες από τις αρχές του Beyond Budgeting εφαρμόζει ένας οργανισμός, τόσο καλύτερα αποτελέσματα έχει (Fraser and de Waal, 2001).

Πίνακας 3: Αρχές του *beyond budgeting* (Hope and Fraser, 2001)

1. Διακυβέρνηση	Χρήση διακριτών αξιών και ορίων ως βάση για τις ενέργειες και όχι απλή δήλωση στόχων και σχεδίων
2. Ευθύνη επίδοσης	Οι διαχειριστές πρέπει να είναι υπεύθυνοι για επίτευξη ανταγωνιστικών αποτελεσμάτων, όχι απλά για επίτευξη στόχων που καθορίστηκαν εκ των προτέρων
3. Εξουσιοδοτήσεις	Τα στελέχη έχουν την ελευθερία να δρουν, δεν περιορίζονται από την διοίκηση
4. Δομή	Η οργάνωση βασίζεται στην εξέλιξη, όχι στο να λειτουργούν απλά τα τμήματα
5. Συντονισμός	Συντονισμός όλου του οργανισμού μέσα από διαδικασίες αλληλεπίδρασης και συστήματα άμεσης πληροφόρησης, όχι βάση λεπτομερών δράσεων βασισμένων σε προϋπολογισμούς
6. Ηγεσία	Τα στελέχη πρέπει να εκπαιδεύονται και να αντιμετωπίζουν προκλήσεις, όχι να ακολουθούν οδηγίες και εντολές
7. Στοχοθέτηση	Υπερκέραση ανταγωνιστών, όχι προϋπολογισμών
8. Στρατηγική διαδικασία	Η στρατηγική διαδικασία αποτελεί μια συνεχή διαδικασία, όχι ένα ετήσιο γεγονός
9. Προληπτική διαχείριση	Χρήση προληπτικών συστημάτων για διαχείριση της στρατηγικής και όχι για βραχυπρόθεσμες διορθώσεις
10. Διαχείριση πόρων	Οι πόροι πρέπει να είναι διαθέσιμοι προς χρήση όταν απαιτούνται, όχι εκ των προτέρων καταναμημένοι
11. Μέτρα ελέγχου	Χρήση ορισμένων δεικτών μέτρησης επίδοσης για έλεγχο του οργανισμού, όχι πληθώρα λεπτομερών αναφορών
12. Κίνητρα και επιβραβεύσεις	Οι επιβραβεύσεις να βασιστούν στην ανταγωνιστική επίδοση των υπό-μονάδων, όχι σε προκαθορισμένους στόχους που πρέπει να επιτευχθούν

2.3.3 Πλεονεκτήματα του μοντέλου *Beyond Budgeting*

Τα κυριότερα πλεονεκτήματα της χρήσης του μοντέλου *Beyond Budgeting* αποτελούν η απλότητα και η ταχύτητα καθότι μειώνεται η πολυπλοκότητα της διαδικασίας διοίκησης. Επιτυγχάνεται, μέσω της παροχής στα στελέχη των 12 αρχών η θέσπιση στρατηγικών ορίων. Ακολουθώντας μια συνεχή, εύκολα προσαρμοζόμενη στρατηγική δίνεται η δυνατότητα στον οργανισμό να προσαρμοστεί έγκαιρα στις αλλαγές της αγοράς και να αντιμετωπίσει διάφορες προκύπτουσες απειλές. Ακόμη, το μοντέλο αυτό αυξάνει την καινοτομία. Καλλιεργώντας μια κουλτούρα εμπιστοσύνης ανάμεσα στα στελέχη και παρέχοντας ολοκληρωμένη πληροφόρηση επιτυγχάνεται η φιλόδοξη στοχοθέτηση οδηγώντας σε αποτελεσματικότερη συνεργασία. Επιπρόσθετα, παρατηρούνται χαμηλότερα κόστη. Η κατανομή πόρων είναι ευέλικτη αλλά και επιλεκτικά κατανεμημένη. Βασική ερώτηση που περιορίζει την άσκοπη χρήση πόρων αποτελεί το αν η συγκεκριμένη ενέργεια θα ικανοποιήσει τον καταναλωτή. Έτσι, λαμβάνοντας έντονα υπόψη τις ανάγκες των καταναλωτών, το μοντέλο αυτό βοηθά στο να αποκτηθούν πιστοί πελάτες. Στον πυρήνα των στρατηγικών τοποθετούνται οι επιθυμίες και η ικανοποίηση των αναγκών των πελατών. Μεγάλης σημασίας αποτελεί η γρήγορη προσαρμογή στις απαιτήσεις αυτών των αναγκών. Αξίζει να αναφερθεί ότι με την υιοθέτηση της συγκεκριμένης κουλτούρας παρατηρείται και η συνεχής εξέλιξη των στελεχών, καθώς οι στόχοι και οι στρατηγικές της εταιρίας τους επηρεάζουν και σε προσωπικό επίπεδο (Hope and Fraser, 2001).

Ακόμη, ο Banovic (2005) συνοψίζει τα πλεονεκτήματα του *Beyond Budgeting* ως εξής:

- i.** Τα οικονομικά αποτελέσματα είναι παραπάνω από τον μέσο όρο για τους πρώτους οργανισμούς που εφάρμοσαν το μοντέλο του *Beyond Budgeting*.
- ii.** Προσφέρει μια πολύ καλή υποστήριξη σε οργανισμούς που θέλουν να υιοθετήσουν την αποκέντρωση, δίνοντας εξουσία και ελευθερία για λήψη αποφάσεων στα στελέχη της πρώτης γραμμής.
- iii.** Παρέχει λύση σε διάφορες προσπάθειες οργανισμών να αντιμετωπίσουν την αυξανόμενη δυσαρέσκεια που συνεπάγεται με τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς στο σημερινό οικονομικό περιβάλλον.

2.3.4 Μειονεκτήματα του μοντέλου Beyond Budgeting

Σύμφωνα με τον Banovic (2005), τα μειονεκτήματα του μοντέλου Beyond Budgeting είναι τα παρακάτω:

- i. Δεν αποτελεί εγγυημένη συνταγή που θα δώσει λύση στα προϋπολογιστικά προβλήματα. Αποτελεί απλά έναν συνδυασμό καλών πρακτικών που υιοθετείται από ανεπτυγμένους οργανισμούς που προσπαθούν να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα των παραδοσιακών προϋπολογισμών. Αυτό σημαίνει ότι κάθε οργανισμός πρέπει να βρει τον δικό του συνδυασμό εργαλείων διοίκησης και να τα διαμορφώσει με τέτοιο τρόπο ώστε να λειτουργήσει αποτελεσματικά.
- ii. Το μοντέλο Beyond Budgeting είναι πολύ δύσκολο να εφαρμοστεί. Περιλαμβάνει την εφαρμογή διαφορετικών, πολύπλοκων μηχανισμών (όπως, για παράδειγμα, ABC και BSC) και απαιτεί την εναρμόνιση αυτών με τέτοιο τρόπο που όχι μόνο το προϋπολογιστικό σύστημα, αλλά και ο οργανισμός και η κουλτούρα πρέπει να αλλάξουν ριζικά.
- iii. Παρόλο που ο οργανισμός BBRT παροτρύνει τη χρήση του μοντέλου αυτού, στη πραγματικότητα, πολύ μικρός αριθμός οργανισμών έχει αποφασίσει να το εφαρμόσει και ακόμα λιγότεροι είναι αυτοί οι οργανισμοί που κατάφεραν να ολοκληρώσουν την πλήρη εφαρμογή του.

2.3.5 Τεχνικές του μοντέλου Beyond Budgeting

Σύμφωνα με το Corporate Finance Institute (2020), η πλήρης εγκατάλειψη των παραδοσιακών προϋπολογισμών απαιτεί την εφαρμογή νέων τεχνικών. Βάση παρελθοντικών αποτελεσμάτων, υπάρχουν κάποιες τεχνικές που έχουν αποδειχθεί ιδιαίτερα αποτελεσματικές. Ανάμεσα σε αυτές συμπεριλαμβάνονται οι παρακάτω:

- i. Οι κυλιόμενες προβλέψεις να διεξάγονται μηνιαία ή τριμηνιαία αντί για ετήσια.

- ii. Οι στόχοι του οργανισμού να βασίζονται σε διάφορα μετρητικά επίδοσης (Key Performance Indicators- KPIs).
- iii. Οι επιδόσεις των στελεχών αξιολογούνται βασιζόμενες σε εξωτερικούς παράγοντες και ανταγωνισμό, όχι σε σύγκριση με παρελθοντικές επιδόσεις.
- iv. Τα στελέχη έχουν την εξουσία να αντιδρούν σε αλλαγές του περιβάλλοντος της αγοράς και μπορούν δυναμικά να συντονίσουν τις δράσεις τους.

2.4 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΚΑΙ ΜΟΝΤΕΛΟΥ BEYOND BUDGETING

2.4.1 Λόγοι χρήσεις παραδοσιακών προϋπολογισμών

Σήμερα, παρά το γεγονός ότι έχουν εμφανιστεί διαφορετικές μέθοδοι που μπορούν να αντικαταστήσουν τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς, παρατηρείται πως δεν έχει αλλάξει η συχνότητα χρήσης τους. Η πλειοψηφία των στελεχών αναφέρουν μόνο δύο προβληματικές χρήσεις των παραδοσιακών προϋπολογισμών. Αρχικά τους θεωρούν μια διαδικασία ιδιαίτερα χρονοβόρα και κατόπιν αναφέρουν ότι οι προϋπολογισμοί μπορούν να τους περιορίσουν καθυστερώντας βασικές διαδικασίες.

Όπως αναφέρουν οι Kennedy and Dugdale (1999), 99% των Ευρωπαϊκών επιχειρήσεων έχουν ήδη δημιουργήσει τον προϋπολογισμό τους στην αρχή του έτους και δεν επιθυμούν να το εγκαταλείψουν.

Σύμφωνα με το Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), υπάρχουν κάποιιοι λόγοι που κάνουν ακόμη τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς ελκυστικούς ώστε να χρησιμοποιούνται ευρέως. Παρακάτω γίνεται αναφορά των λόγων αυτών:

1. Πλαίσιο Ελέγχου

Ο στόχος των προϋπολογισμών είναι να θέσει όρια σε έναν οργανισμό, να βοηθήσει τον συντονισμό των δραστηριοτήτων και τη δυνατότητα ελέγχου. Ο προϋπολογισμός παρέχει ένα συνολικό πλαίσιο ελέγχου χωρίς το οποίο θα ήταν δύσκολο έως και

αδύνατο να πραγματοποιείται η διοίκηση του οργανισμού. Αναμφισβήτητα παρέχουν ένα σημαντικό επίπεδο σταθερότητας.

2. Κουλτούρα του οργανισμού

Ένας ακόμα λόγος για τον οποίο οι προϋπολογισμοί παραμένουν στους περισσότερους οργανισμούς είναι το γεγονός ότι αποτελούν μια διαδικασία βαθιά ριζωμένη στην κουλτούρα ενός οργανισμού (Scapens and Roberts, 1999). Αποτελούν μια θεμελιώδη μέθοδο από την οποία οι οργανισμοί δεν μπορούν να απαγκρυστρωθούν εύκολα. Από τη φύση τους οι προϋπολογισμοί είναι μια κεντρικά συντονισμένη δραστηριότητα μέσα σε έναν οργανισμό, και συχνά αποτελούν το μοναδικό εργαλείο που συγκεντρώνει και συντονίζει όλα τα διαφορετικά τμήματα αυτού του οργανισμού (Neeley et al., 2001).

3. Η ανάγκη για αποκέντρωση

Αναγνωρίζεται ότι οι τράπεζες και τα άλλα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα είναι οι περισσότερο κατάλληλοι υποψήφιοι για αποκέντρωση συγκριτικά με τους άλλους τύπους επιχειρήσεων. Βέβαια, ο βαθμός αποκέντρωσης διαφέρει από οργανισμό σε οργανισμό καθώς ο καθένας είναι μοναδικός και μπορεί να είναι αδύνατο να αλλάξει η κουλτούρα του ώστε να παρέχεται η απαραίτητη αποκέντρωση. Η επιτυχής αποκέντρωση εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την εμπιστοσύνη που καλλιεργείται ανάμεσα στις ομάδες ολόκληρου του οργανισμού.

2.4.2 Λόγοι χρήσης του μοντέλου Beyond Budgeting

Όπως αναφέρει και ο Rickards (2006), πέρα από την πολυπλοκότητα των παραδοσιακών προϋπολογισμών και τη δυσμενή σχέση κόστους-οφέλους, υπάρχουν και άλλοι παράγοντες που έχουν οδηγήσει στην εφαρμογή ενός νέου προτύπου ελέγχου. Οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί αποτελούν ένα προϊόν της βιομηχανικής κοινωνίας και οι μεταβιομηχανικές επιχειρήσεις επιθυμούν την εύρεση ολοένα και περισσότερων οργάνων ελέγχου με μεγαλύτερη ευελιξία.

Το μοντέλο του Beyond Budgeting εστιάζει σε δύο βασικούς στόχους. Αρχικά στην παροχή μεγαλύτερης ευελιξίας στον έλεγχο μέσω μιας μετάβασης από τον παραδοσιακό προϋπολογιστικό μοντέλο της "παραγωγής και πώλησης" σε ένα καινοτόμο μοντέλο του "προεπισκόπηση της αγοράς και παραγωγή που βασίζεται στη ζήτηση των πελατών". Επιπλέον, εστιάζει στην αυτό-οργάνωση και τον αυτό-έλεγχο σκοπεύοντας στην αυτό-βελτίωση μέσα από την μετάβαση από τους οργανισμούς με ιεραρχικές δομές σε οργανισμούς δικτύου με αποκεντρωμένη ευθύνη και λήψη αποφάσεων από έμπιστους και παρακινήμενους εργαζομένους.

Σε αυτό το πλαίσιο, πολλοί παρατηρούν ότι το κεντρικό πρόβλημα των παραδοσιακών προϋπολογισμών βρίσκεται στο ότι τα στελέχη το χρησιμοποιούν ως το θεμέλιο εργαλείο που θέτει σταθερούς στόχους και κανόνες, υποβαθμίζοντας τα στελέχη και την προσωπική τους κρίση (Kraus, 2006). Για τον λόγο αυτό, η διοίκηση που βασίζεται σε παραδοσιακούς προϋπολογισμούς είναι ο λανθασμένος τρόπος για την παροχή ηγεσίας σε έναν οργανισμό για να ελεγχθεί η πρόοδος και η επίτευξη των στόχων. Στη συνέχεια αναφέρονται οι βασικές πτυχές των παραδοσιακών προϋπολογισμών που είναι περισσότερο κατακριτέες:

α. Οι προϋπολογισμοί δεν διαθέτουν επαρκή στρατηγικό προσανατολισμό. Οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί επικεντρώνονται στους λειτουργικούς τομείς όπως επίσης και στη μείωση του κόστους και στην επίτευξη βραχυπρόθεσμων κερδών και όχι σε εφαρμογή μακροπρόθεσμης, προσανατολισμένης προς την καλλιέργεια ποιότητας στρατηγικής.

β. Οι προϋπολογισμοί αγνοούν την αναταραχή των αγορών. Σε δυναμικές, περιφερειακές και παγκοσμιοποιημένες αγορές, βασικό χαρακτηριστικό των οποίων είναι η ταχύτατη μεταβολή του περιβάλλοντος, οι εξαιρετικά εξατομικευμένες απαιτήσεις των πελατών και άλλες επιρροές από την αγορά, η διαμόρφωση των προϋπολογισμών καθώς και των σταθερών συμβάσεων από 12 ως 15 μήνες πριν την πραγματική επιχειρηματική συναλλαγή έχει ελάχιστη σημασία και αξία.

γ. Οι προϋπολογισμοί οδηγούν σε ακατάλληλη για τη διοίκηση συμπεριφορά. Όταν η επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί από τους προϋπολογισμούς αποτελεί το υποχρεωτικό πρότυπο αξιολόγησης της απόδοσης, οι υφιστάμενοι διευθυντές και υπάλληλοι θα κάνουν ότι μπορούν για να επιτύχουν τους

προκαθορισμένους στόχους (Jensen, 2001). Ωστόσο, η προσπάθεια επίτευξης ενός συγκεκριμένου στόχου από ένα μεμονωμένο στέλεχος μπορεί συχνά να δημιουργήσει πρόβλημα στη μακροπρόθεσμη, προσανατολισμένη στη κερδοφορία, ανάπτυξη της εταιρίας.

Παρατηρούμε πως η αυξανόμενη αβεβαιότητα του περιβάλλοντος των οργανισμών είναι ένας από τους κύριους λόγους εγκατάλειψης των παραδοσιακών προϋπολογισμών (Ekholm and Wallin, 2000; Otley, 1999). Όπως επισήμαναν οι Libby and Lindsey (2003), τα επιχειρήματα που βασίζονται στη σχετική βιβλιογραφία γύρω από το Beyond Budgeting για την εγκατάλειψη των παραδοσιακών προϋπολογισμών επικεντρώνονται στις επικρίσεις σχετικά με τον ρόλο των προϋπολογισμών ως συμβάσεις σταθερής απόδοσης.

Αξίζει να αναφερθούν και 3 βασικά επιχειρήματα που υποστηρίζουν την εγκατάλειψη των προϋπολογισμών (Hope and Fraser, 2003a):

α. Ο προϋπολογισμός είναι μια διαδικασία ιδιαίτερα ακριβή. Οι Hope and Fraser (2003a) εστιάζουν στα κόστη που σχετίζονται με την προετοιμασία των προϋπολογισμών και στο κόστος που ακολουθεί η εφαρμογή τους. Παρομοίως, ο Bogsnes (2009) αναφέρει το κόστος των προϋπολογισμών ως βασικό επιχείρημα για την υιοθέτηση του Beyond Budgeting. Επομένως, εάν ο προϋπολογισμός χάνει την αξία του λόγω των συνεχών αλλαγών στο επιχειρηματικό περιβάλλον και εάν το κόστος λειτουργίας ενός συστήματος προϋπολογισμού έχει αυξηθεί, τότε, το μόνο που μπορεί να γίνει είναι η στροφή προς έναν πιο οικονομικά αποδοτικό τρόπο ελέγχου των οργανισμών.

β. Η έκταση της χρήσης " προϋπολογιστικών παιχνιδιών" έχει αυξηθεί σε μη αποδεκτά επίπεδα. Οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί τείνουν να γίνουν συμβάσεις σταθερών επιδόσεων όπου η επίτευξη ενός στόχου είναι το πρωτεύον κριτήριο επιτυχίας (Hope and Fraser, 2003a). Εξαιτίας αυτού τα στελέχη αγωνίζονται για να επιτύχουν τους προκαθορισμένους στόχους. Με τον τρόπο αυτό, προκύπτει ο κίνδυνος τα στελέχη να ασχολούνται με "παιχνίδια" και παρόμοιες δυσλειτουργικές συμπεριφορές για να πετύχουν τους στόχους τους ανεξάρτητα από το κόστος. Ένας προϋπολογισμός μπορεί να παρακινήσει σε δυσλειτουργικές συμπεριφορές με αποτέλεσμα να επηρεαστεί αρνητικά το σύνολο του οργανισμού (Bogsnes, 2009).

γ. Ο προϋπολογισμός δεν είναι συμβατός με το ανταγωνιστικό περιβάλλον. Ο παραδοσιακός προϋπολογισμός αναπτύχθηκε σε μια εποχή που το επιχειρησιακό περιβάλλον ήταν σταθερό και λιγότερο ανταγωνιστικό από ότι είναι σήμερα. Ως αποτέλεσμα, απαιτείται πλέον ένας πιο προσαρμοστικός τρόπος διαχείρισης (Hope and Fraser, 2003a). Ο οργανισμός πρέπει να είναι σε θέση να αντιμετωπίσει αποτελεσματικότερα τις αλλαγές στα σημερινά εργασιακά περιβάλλοντα. Ομοίως, ο Bogsnes (2009), επικρίνει τους προϋπολογισμούς χαρακτηρίζοντάς τους αναποτελεσματικούς και ανεπαρκείς αλλά τονίζει και την ανάγκη αποκέντρωσης των ευθυνών ώστε ο οργανισμός να προσαρμόζεται ευκολότερα στις γρήγορες μεταβολές. Ο παραδοσιακός προϋπολογισμός είναι δύσκολο να λειτουργήσει σε αβέβαια επιχειρηματικά περιβάλλοντα όπου είναι αδύνατο να προβλεφθεί κάθε κίνηση εκ των προτέρων.

2.4.3 Πρακτική εφαρμογή του μοντέλου Beyond Budgeting

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, οργανισμοί που λειτουργούν σε υψηλά ανταγωνιστικό περιβάλλον αποτελούν ιδανικούς υποψηφίους για την υιοθέτηση του μοντέλου Beyond Budgeting. Οι φάσεις τις οποίες πρέπει να ακολουθήσουν για να εφαρμόσουν πλήρως και με λειτουργικό τρόπο το μοντέλο αυτό είναι δύο (Hope and Fraser, 2003a). Πρώτον, πρέπει να γίνει παρουσίαση των αρχών και διαδικασιών που πρεσβεύει στον οργανισμό και, κατόπιν, να αποκεντρωθεί ριζικά η ευθύνη της απόδοσης από τα στελέχη της πρώτης γραμμής. Τα βήματα που θα ακολουθηθούν για την εφαρμογή του μοντέλου αυτού εξαρτώνται από την κουλτούρα, τη δομή και την ιστορία του οργανισμού. Σε πολλές περιπτώσεις, η εφαρμογή του Beyond Budgeting αφορά απλά τη διαχείριση της αλλαγής της κουλτούρας, χτίζοντας και πουλώντας μια συνθήκη, δημιουργώντας ένα κοινό μελλοντικό όραμα και όχι απλά την αλλαγή στο τρόπο που τα νούμερα συνδυάζονται και αναλύονται (Better Budgeting: A report, 2004).

2.5 Συστήματα ελέγχου διοίκησης και Beyond Budgeting

Οι προϋπολογισμοί έχουν χαρακτηριστεί ως το πιο κοινά χρησιμοποιούμενο εργαλείο που χρησιμοποιούν οι οργανισμοί για να εφαρμόσουν μια στρατηγική (Hornren et al., 2005). Θεωρούνται αναπόσπαστο κομμάτι των συστημάτων ελέγχου της διοίκησης που στοχεύει στην επίτευξη του συντονισμού και την επικοινωνία ανάμεσα στις υπό-μονάδες ενός οργανισμού, παρέχει ένα πλαίσιο αξιολόγησης της επίδοσης και κινητοποιεί τα στελέχη (Horngren, 2005). Ωστόσο, οι προϋπολογισμοί έχουν κατακριθεί καθότι είναι ιδιαίτερα χρονοβόροι, προωθούν ένα κάθετο σύστημα εντολών και ελέγχου, αποθαρρύνουν την αποκέντρωση της λήψης αποφάσεων, περιορίζουν την καινοτομία και επικεντρώνονται περισσότερο στη μείωση του κόστους παρά στο να προσθέσουν ποιότητα στα προϊόντα (Wallander, 1999; Hansen et al., 2003; Hope and Fraser, 2003).

Διάφοροι υποστηρικτές των εναλλακτικών συστημάτων ελέγχου διοίκησης υποστηρίζουν ότι οι επιπτώσεις του να βασίζεται αποκλειστικά ένας οργανισμός σε προϋπολογισμούς περιλαμβάνουν:

- α. Αποτυχία δημιουργίας υψηλής απόδοσης που βασίζεται στον ανταγωνισμό διότι οι σταθεροί στόχοι αποτελούν το μέτρο μέτρησης της επιτυχίας
- β. Αποτυχία ικανοποίησης του πελάτη καθώς κυριαρχούν τα μέτρα οικονομικής επίδοσης
- γ. Αποτυχία της ενίσχυσης των στελεχών να δρουν, παρέχοντάς τους επαρκής πόρους επειδή οι πόροι έχουν ήδη κατανεμηθεί για κάθε προϋπολογιστική περίοδο (Hansen et al., 2003).

Από την άλλη πλευρά, οι αρχές του μοντέλου Beyond Budgeting μπορούν να θεωρηθούν ως μια νέα μορφή ελέγχου των συστημάτων της διοίκησης ή και ένας συνδυασμός νέων διαφορετικών ελέγχων. Το Beyond Budgeting προτείνει παρόμοιες δραστηριότητες με τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς αλλά από μια διαφορετική οπτική, σύμφωνα με την οποία κανένας προϋπολογισμός δεν προκαθορίζεται και η διαδικασίες είναι μοιρασμένες στο χρόνο.

Παρακάτω παρουσιάζεται ένας πίνακας που απεικονίζει τις βασικές διαφορές ανάμεσα στα συστήματα ελέγχου της διοίκησης ανάλογα με τον αν εφαρμόζονται οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί ή το μοντέλο του Beyond budgeting.

Πίνακας 4: Βασικές διαφορές ανάμεσα στα συστήματα ελέγχου της διοίκησης με ή χωρίς παραδοσιακούς προϋπολογισμούς.

	Προϋπολογισμοί (Συνεχής διαδικασία)	Beyond Budgeting (Ξεχωριστή διαδικασία)
Στόχοι	<ul style="list-style-type: none"> • Στόχοι που επιτυγχάνονται εύκολα 	<ul style="list-style-type: none"> • Στόχοι που δημιουργούν προκλήσεις
Σχεδιασμός	<ul style="list-style-type: none"> • Αντιδραστικός • Ετήσιος • Λεπτομερής 	<ul style="list-style-type: none"> • Δυναμικός • Ευέλικτος • Αθροιστικός
Κατανομή πόρων	<ul style="list-style-type: none"> • Στατική • Ετήσια 	<ul style="list-style-type: none"> • Δυναμική • Συνεχής
Προκλήσεις	<ul style="list-style-type: none"> • Προϋπολογιστικά "παιχνίδια" • Σύγκρουση ανάμεσα σε στοχοθέτηση και προβλέψεις • Μη ευέλικτη διαδικασία κατανομής πόρων • Λανθασμένη αντίληψη ότι το μέλλον είναι προβλέψιμο • Χρονοβόρα διαδικασία • Μη συνδεδεμένη στρατηγική • Μείωση παραγωγικής σκέψης • Συχνά απαρχαιωμένα δεδομένα 	<ul style="list-style-type: none"> • Νέα "παιχνίδια" • Διαχείριση κόστους • Έλεγχος ρευστότητας • Μοντέλο που επιφέρει επιτυχίες • Εστίαση σε κοντινό μέλλον • Δικαιοδοτική ασάφεια • Αποφασιστικότητα • Περιορίζει τη σύνδεση ανάμεσα σε επίσημη ευθύνη και έλεγχο
Πλεονεκτήματα	<ul style="list-style-type: none"> • Συνολικό έλεγχο κόστους • Κίνητρα 	<ul style="list-style-type: none"> • Δυναμικό και ευέλικτο • Ολιστικό • Στενά συνδεδεμένο με την στρατηγική του οργανισμού

2.6 Ανακεφαλαίωση

Στο κεφάλαιο αυτό αρχικά αναφέραμε την έννοια του προϋπολογισμού, ορίζοντάς τον ως την επίσημη έκφραση των σχεδίων, των στόχων και των σκοπών ενός οργανισμού. Έγινε μια σύντομα αναφορά των διαφόρων μορφών που μπορεί να πάρει ο προϋπολογισμός και αφού επισημαίναμε ορισμένα μειονεκτήματα περάσαμε στο μοντέλο του Beyond Budgeting. Θα μπορούσαμε να ισχυριστούμε ότι το καινοτόμο αυτό μοντέλο αποτελεί ένα εργαλείο που θα απελευθερώσει και θα επιτρέψει στα ικανά στελέχη να χρησιμοποιήσουν τους πόρους που έχουν σε διαθεσιμότητα στοχεύοντας στην ικανοποίηση του πελάτη και στο να υπερκεράσει τον ανταγωνισμό. Κατόπιν, αναλύσαμε τις 12 βασικές αρχές που πρεσβεύει το μοντέλο, οι οποίες χωρίζονται σε 6 αρχές σχετικές με τη διοίκηση και άλλες 6 σχετικές με την ηγεσία. Αφού επισημάναμε τα πλεονεκτήματα αλλά και τα μειονεκτήματα του Beyond Budgeting, έγινε η διεξαγωγή μιας σύγκρισης ανάμεσα στους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς και αυτό το νέο μοντέλο. Τέλος, προσπαθήσαμε να διαχωρίσουμε τον τρόπο με τον οποίο τα διαφορετικά αυτά μοντέλα επηρεάζουν τα συστήματα ελέγχου διοίκησης ενός οργανισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

3.1. Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο πραγματοποιείται επισκόπηση της βιβλιογραφίας γύρω από το μοντέλο του Beyond Budgeting. Για να αξιολογήσουμε την σχετική βιβλιογραφία που καλύπτει το θεωρητικό υπόβαθρο εφαρμόσαμε την συστηματική μέθοδο αξιολόγησης που προτείνεται από Tranfield et al. (2003). Αρχικά, στην ενότητα 3.2 πραγματοποιείται μια ενημέρωση σχετικά με τη μέθοδο που ακολουθήσαμε για να συλλέξουμε την σχετική βιβλιογραφία και να πραγματοποιήσουμε στη συνέχεια την αξιολόγησή της. Στην ενότητα 3.3 παρουσιάζουμε τα κίνητρα που μας οδήγησαν στο να μελετήσουμε εκτενέστερα τη διαφορετική βιβλιογραφία που ξεχωρίζει το Beyond Budgeting και εντοπίζει τα πεδία δυσλειτουργίας των παραδοσιακών προϋπολογισμών. Ακολουθεί η ενότητα 3.4 στην οποία γίνεται αναλυτική αναφορά στη βιβλιογραφία γύρω από τον ορισμό του Beyond Budgeting και των αρχών του. Κατόπιν, στην ενότητα 3.5 πραγματοποιείται ο διαχωρισμός και η αξιολόγηση της βιβλιογραφίας αυτής. Στην ενότητα 3.6 αναφερόμαστε στα μειονεκτήματα που εμφανίζουν οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί. Εν συνεχεία, η ενότητα 3.7 περιγράφει τον τρόπο που επηρεάζονται τα συστήματα ελέγχου της διοίκησης ανάλογα με το προϋπολογιστικό μοντέλο που χρησιμοποιείται, η ενότητα 3.8 προβάλλει την σύγκριση ανάμεσα στις εναλλακτικές μορφές προϋπολογισμών και το Beyond budgeting. Τέλος, η ενότητα 3.9 αναφέρεται στους λόγους που αποθαρρύνουν τους οργανισμούς να προβούν στην αλλαγή του προϋπολογιστικού τους μοντέλου, υιοθετώντας το Beyond Budgeting.

3.2 Συλλογή βιβλιογραφίας

Ο στόχος της εργασίας αυτής είναι να εξετάσει τη βιβλιογραφία και τις έρευνες που έχουν διεξαχθεί γύρω από το μοντέλο του Beyond Budgeting. Η διαδικασία που ακολουθήσαμε ήταν να αναζητήσουμε σε διάφορες ηλεκτρονικές πλατφόρμες (όπως, για παράδειγμα, Emerald, ProQuest, Elsevier, ScienceDirect) όλες τις σχετικές βιβλιογραφίες χρησιμοποιώντας λέξεις κλειδιά, οι οποίες συμπεριλαμβάνονταν στον τίτλο ή στα περιεχόμενα.

Ο λόγος που χρησιμοποιήσαμε λέξεις κλειδιά είναι για να βεβαιώσουμε ότι τα άρθρα παρουσιάζουν διαφορετικές πτυχές του Beyond Budgeting. Οι φράσεις που αναζητήσαμε περιλαμβάνουν ενδεικτικά τις παρακάτω λέξεις κλειδιά: "Beyond Budgeting", "Εγκατάλειψη Προϋπολογισμών", "Χωρίς Προϋπολογισμούς", "Έλλειψη Προϋπολογισμών". Για την αξιολόγηση της βιβλιογραφίας έχουν συμπεριληφθεί όλα τα σχετικά άρθρα που διατίθενται ηλεκτρονικά ή έχουν δημοσιευτεί έως και το 2016,

Όπως προτείνεται από Tranfield et al. (2003), διεξάχθηκε επιπλέον έλεγχος με αποτέλεσμα από το σύνολο των 38 άρθρων που συλλέξαμε τα 6 να κριθούν ακατάλληλα. Αυτό προέκυψε διότι στα άρθρα αυτά δεν συμπεριλαμβάνονταν κάποια αναφορά σε επιστημονικές μελέτες ή ήταν δημοσιευμένα σε γλώσσα διαφορετική της Αγγλικής. Τα υπόλοιπα 32 άρθρα συμπεριλαμβάνονται στη παρούσα αξιολόγηση.

3.3 Θεωρητικό υπόβαθρο

Όπως έχει ήδη αναφερθεί και στο προηγούμενο κεφάλαιο, ο προϋπολογισμός, ενώ αποτελεί βασικό εργαλείο για την εφαρμογή των στρατηγικών ενός οργανισμού, έχει κατακριθεί ιδιαίτερα. Παρά την ευρεία χρήση του, πολλά προβλήματα μπορούν να προκληθούν από τη χρήση των προϋπολογισμών. Σε αυτά συμπεριλαμβάνονται τα εξής (Hansen et al.2003; Hope and Fraser 1997; Libby and Lindsay 2003a; Neely et al., 2003):

- i. Δημιουργεί προϋπολογιστικά "παιχνίδια"
- ii. Αποτελεί χρονοβόρα διαδικασία
- iii. Δημιουργεί αυξημένα κόστη
- iv. Δεν προσφέρει ευελιξία

Για την επίλυση των παραπάνω προβλημάτων, οι Hope and Fraser πρότειναν την καινοτόμα λύση προσφέροντας το μοντέλο Beyond Budgeting, το οποίο έγινε ελκυστικό πολύ σύντομα τόσο σε ερευνητές όσο και σε διοικητικά στελέχη. Ιδιαίτερα στη Σκανδιναβία πληθώρα πολυεθνικών ξεκίνησε να εφαρμόζει το νέο αυτό καινοτόμο μοντέλο. Η Svenska Handelsbanken με μεγάλη επιτυχία έχει εγκαταλείψει το μοντέλο των παραδοσιακών προϋπολογισμών, εφαρμόζοντας το μοντέλο του Beyond Budgeting εξ ολοκλήρου (Rickards, 2006).

Όπως αναφέρουν οι Libby and Lindsay (2010) οι οργανισμοί δεν είναι έτοιμοι ακόμη να εγκαταλείψουν τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς και βρίσκουν προτιμότερο τη χρήση νέων διαδικασιών ώστε να βελτιώσουν τους προϋπολογισμούς τους από το να τους εγκαταλείψουν ριζικά. Το μοντέλο του Beyond Budgeting παρόλο που έχει κριθεί ελκυστικό από πολλούς και θεωρείται ιδιαίτερα ανεπτυγμένο εργαλείο διοίκησης, δεν χρησιμοποιείται σε μεγάλο βαθμό (Abogun and Fagbemi, 2011; Libby and Lindsay, 2007; Lidia, 2014; Heupel and Schmitz, 2015). Η ανεπάρκεια εμπειρικών στοιχείων για τη χρήση του μοντέλου αυτού σε συνδυασμό με τον έως τώρα περιορισμένο αριθμό μελετών γύρω από το φαινόμενο αυτό το καθιστούν δύσκολο προς εφαρμογή (Hansen et al., 2003; Rickards, 2006).

Ως απότοκος των άνω, η παρούσα εργασία στοχεύει στην αξιολόγηση της βιβλιογραφίας ώστε να γνωστοποιηθούν τα μειονεκτήματα του μοντέλου Beyond Budgeting και να προταθεί η διεξαγωγή περαιτέρω έρευνας ώστε να υπάρξει επίλυση ή βελτιστοποίηση αυτών.

3.4 Beyond budgeting

Το μοντέλο Beyond Budgeting, αποτελώντας μια εναλλακτική μέθοδο διοίκησης, δίνει στους οργανισμούς τη δυνατότητα να προσαρμόζονται σε διαφοροποιημένα περιβάλλοντα (Hope and Fraser, 2003a). Αποτελείται από 12 βασικές αρχές, οι οποίες έχουν αναλυθεί εκτενέστερα στο κεφάλαιο 2, εκ των οποίων οι 6 αφορούν τη δημιουργία ευέλικτης οργανωτικής δομής και οι υπόλοιπες 6 την προσαρμογή της διοίκησης σε περισσότερο ανταγωνιστικά περιβάλλοντα (Hope and Fraser, 2001).

Στόχος αυτού του μοντέλου είναι η παροχή δυνατότητας στα στελέχη της πρώτης γραμμής να μείνουν κοντά στον πελάτη, στις αλλαγές της αγοράς και να λαμβάνουν αποφάσεις. Με τον τρόπο αυτό, ο οργανισμός θα ενημερώνεται έγκαιρα για τις αλλαγές που προκύπτουν στην αγορά, ώστε να προσαρμοστεί καταλλήλως. Ως αποτέλεσμα, τόσο οι εργαζόμενοι όσο και οι πελάτες θα παραμένουν ικανοποιημένοι και ο οργανισμός θα είναι ένα ελκυστικό περιβάλλον για νέα, ταλαντούχα στελέχη (De Waal, 2005; Hope and Fraser, 2001). Τέλος, όπως επισημαίνουν οι De Waal (2005), Hope and Fraser (2001), το παρόν μοντέλο θα επιτρέψει στους οργανισμούς να εστιάσουν στην ποιότητα των προϊόντων και όχι απλά στη μείωση του κόστους.

3.5 Χαρακτηριστικά των σχετικών άρθρων

Τα άρθρα που συλλέχθηκαν στην παρούσα εργασία έχουν δημοσιευθεί σε 21 οικονομικές πλατφόρμες και μπορούν να διακριθούν σε 4 μεγάλα πεδία:

- i. Περιοδικά διοίκησης επιχειρήσεων (11 άρθρα)
- ii. Περιοδικά λογιστικής (14 άρθρα)
- iii. Χρηματοοικονομικά Περιοδικά (4 άρθρα)
- iv. Οικονομικά περιοδικά (3 άρθρα)

**Πίνακας 5: Βιβλιογραφικές Πηγές των άρθρων που περιλαμβάνονται
στην βιβλιογραφική επισκόπηση**

Τίτλος Περιοδικού	1997	2000	2001	2003	2005	2006	2007	2008	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Σύνολο
Λογιστική	1	1		1	1			1	1	2	1	1	2		2	14
<i>European Accounting Review</i>		1								2	1		1			5
<i>Management Accounting Research Journal of Accounting & organizational change</i>	1								1			1				3
<i>Cost Management Journal of Accounting Research Quarterly</i>					1											1
<i>Journal of Accounting Research Quarterly</i>				1												1
<i>Management Accounting Research Quarterly</i>								1								1
<i>Qualitative Research in Accounting & Management</i>															2	2
Διοίκησης επιχειρήσεων				6	2	1				1	1					11
<i>CMA Management Measuring Business Excellence</i>				2												2
<i>Harvard Business Review</i>				1	1											1
<i>California Management Review</i>				1												1
<i>Investment anagement and Financial Innovations</i>						1										1

(Συνέχεια)

Τίτλος Περιοδικού	1997	2000	2001	2003	2005	2006	2007	2008	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Σύνολο
<i>Journal of Performance Management International Business Research</i>					1					1						1
<i>Baltic Journal of Management Optimize</i>											1					1
Χρηματοοικονομικά		1	1	1			1									4
<i>Strategic Finance Journal of Corporate Accounting and Finance</i>		1					1									2
<i>Financial Management</i>			1													1
Οικονομικά											1		1	1		3
<i>Procedia Economics and Finance Management Theory & Studies for Rural Business & Infrastructure Development</i>													1	1		2
											1					1
Σύνολο	1	2	1	8	3	1	1	1	1	3	3	1	3	1	2	32

Πίνακας 6: Σχεδιασμός Έρευνας των άρθρων που συμπεριλαμβάνονται στη βιβλιογραφική επισκόπηση

Συγγραφέας, Χρονιά	Ποσοτική Μελέτη	Ποιοτική Μελέτη	Εννοιολογική μελέτη	Επισκόπηση	Βάση Δεδομένων	Μελέτη Περίπτωση
Abogun and Fagbemi (2011)	X			X		
Becker (2014)		X				X
Bourmistrov and Kaarbøe (2013)		X				X
De Waal (2005)			X			
De With and Dijkman (2008)	X			X		
Ekholm and Wallin (2000)	X			X		
Hansen et al. (2003)			X			
Hansen (2011)			X			
Henttu-Aho and Järvinen (2013)		X				X
Henttu-Aho (2016)		X				X
Heupel and Schmitz (2015)			X			
Hope and Fraser (1997)			X			
Hope and Fraser (2000)			X			
Hope and Fraser (2001)			X			
Hope and Fraser (2003a)			X			
Hope and Fraser (2003b)			X			
Hope et al. (2003)			X			

(Συνέχεια)

Συγγραφέας, Χρονιά	Ποσοτική Μελέτη	Ποιοτική Μελέτη	Εννοιολογική μελέτη	Επισκόπηση	Βάση Δεδομένων	Μελέτη Περίπτωση
Libby and Lindsay (2003a)			X			
Libby and Lindsay (2003b)			X			
Libby and Lindsay (2007)	X			X		
Libby and Lindsay (2010)	X			X		
Lidia (2014)	X			X		
Max (2005)		X				X
Neely et al. (2003)			X			
O' Grady and Akroyd (2016)		X				X
Ostergren and Stensaker (2011)		X				X
Player (2003)			X			
Rickards (2006)			X			
Sandalgaard (2012)	X			X		
Sandalgaard and Buhk (2014)		X				X
Vazonienė and Stonciuvienė (2012)			X			
Weber and Linder (2005)			X			
Σύνολο	7	8	17	7	0	8

Πίνακας 7: Κριτική των παραδοσιακών προϋπολογισμών

Κατηγορία	Ευρήματα	Αριθμός	Εννοιολογική Μελέτη	Εμπειρική Μελέτη
Δαπάνη/Έξοδα	Τα έξοδα αποτελούν βασικό μειονέκτημα των παραδοσιακών προϋπολογισμών	5	Hansen et al. (2003); Hope and Fraser (2003a); Libby and Lindsay (2003a); Neely et al. (2003)	Sandalgaard and Bukh (2014)
	Τα έξοδα δεν αποτελούν βασικό μειονέκτημα των παραδοσιακών προϋπολογισμών	3		Libby and Lindsay (2007, 2010); Lidia (2014)
Προϋπολογιστικά Παιχνίδια	Τα προϋπολογιστικά "παιχνίδια" αποτελούν σοβαρό μειονέκτημα των παραδοσιακών προϋπολογισμών	6	Hansen et al. (2003); Hope and Fraser (2003a); Libby and Lindsay (2003a); Neely et al. (2003); Rickards (2006)	Libby and Lindsay (2010)
	Τα προϋπολογιστικά παιχνίδια δεν αποτελούν βασικό μειονέκτημα των παραδοσιακών προϋπολογισμών	2		Libby and Lindsay (2007); Lidia (2014)
Χαμηλή ικανότητα προσαρμογής σε δυναμικά περιβάλλοντα	Η χαμηλή ικανότητα προσαρμογής σε δυναμικά περιβάλλοντα αποτελεί βασικό μειονέκτημα των παραδοσιακών προϋπολογισμών	7	Hansen et al. (2003); Hope and Fraser (2003a); Libby and Lindsay (2003a); Neely et al. (2003); Rickards (2006)	Ekholm and Wallin (2000); Sandalgaard and Bukh (2014)
	Η χαμηλή ικανότητα προσαρμογής σε δυναμικά περιβάλλοντα δεν αποτελεί βασικό μειονέκτημα των παραδοσιακών προϋπολογισμών	3		Libby and Lindsay (2007, 2010); Lidia (2014)
Ευθυγράμμιση με την στρατηγική της εταιρίας	Η κακή ευθυγράμμιση με την στρατηγική της εταιρίας αποτελεί βασικό μειονέκτημα των παραδοσιακών προϋπολογισμών	4	Hansen et al. (2003); Libby and Lindsay (2003a); Neely et al. (2003); Rickards (2006)	

(Συνέχεια)

Κατηγορία	Ευρήματα	Αριθμός	Εννοιολογική Μελέτη	Εμπειρική Μελέτη
Ευθυγράμμιση με την στρατηγική της εταιρίας	Η ευθυγράμμιση με την στρατηγική της εταιρίας δεν αποτελεί βασικό μειονέκτημα των παραδοσιακών προϋπολογισμών	3		Libby and Lindsay (2007, 2010); Lidia (2014)
Κάθετη προσφορά και ζήτηση	Η κάθετη προσφορά και ζήτηση αποτελεί βασικό μειονέκτημα των παραδοσιακών προϋπολογισμών	5	Hansen et al. (2003); Libby and Lindsay (2003a); Neely et al. (2003);	Ekholm and Wallin (2000); Lidia (2014)
	Η κάθετη προσφορά και ζήτηση δεν αποτελεί βασικό μειονέκτημα των παραδοσιακών προϋπολογισμών	1		Libby and Lindsay (2007)

Όπως βλέπουμε και στον παραπάνω πίνακα 6, 17 άρθρα κατατάσσονται σε εννοιολογικές μελέτες, 8 άρθρα χρησιμοποιούν μετρητικά στοιχεία και εμπειρικές προσεγγίσεις και 7 είναι αυτά που παρουσιάζουν μια προσέγγιση μέσω ποιοτικής έρευνας. Ο Hansen et al (2003) και ο Rickards (2006) ήδη έχουν αναφερθεί στην έλλειψη δεδομένων για το μοντέλο του Beyond Budgeting που να προέρχονται από ποιοτική έρευνα, παρά το γεγονός ότι τελευταία αυξάνονται οι δημοσιεύσεις τέτοιων άρθρων.

3.6 Επικρίσεις των παραδοσιακών προϋπολογισμών

Παρά την ευρεία χρήση τους, οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί εμφανίζουν στην πράξη προβλήματα οδηγώντας έτσι στην εγκατάλειψη της εφαρμογής τους. Όπως έχουν ήδη διαχωρίσει τα προβλήματα των παραδοσιακών προϋπολογισμών οι Libby and Lindsay (2003a), έτσι και εμείς θα κατατάξουμε τα προβλήματα σε 5 κατηγορίες: έξοδα που σχετίζονται με τους προϋπολογισμούς, προϋπολογιστικά "παιχνίδια", δυσκολία ένταξης των προϋπολογισμών σε γρήγορα αναπτυσσόμενα περιβάλλοντα,

δύσκολη προσαρμογή με την στρατηγική της εταιρίας και, τέλος, κάθετη δομή προσφοράς- ζήτησης.

3.6.1 Έξοδα που σχετίζονται με τους προϋπολογισμούς

Όπως υποστηρίζεται από 4 άρθρα, οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί χρειάζονται πολύ χρόνο ώστε να προετοιμαστούν κάτι που μπορεί να οδηγήσει σε αύξηση του κόστους για την προετοιμασία και την διεκπαιρέωσή τους (Hansen et al., 2003; Hope and Fraser, 2003a; Libby and Lindsay, 2003a; Neely et al., 2003). Αξίζει βέβαια να σημειωθεί πως ο μέσος χρόνος που απαιτείται για τον σχεδιασμό ενός προϋπολογισμού υπολογίζεται στις 10 εβδομάδες, γεγονός που έρχεται σε αντίθεση με την υποστήριξη ότι το μοντέλο του Beyond Budgeting θα αντιμετωπίσει αυτό το πρόβλημα, καθώς σε αυτή τη περίπτωση ο μέσος χρόνος που μπορεί να απαιτείται είναι ανάμεσα στις 10 με 15 εβδομάδες (Libby and Lindsay, 2007).

3.6.2 Προϋπολογιστικά "παιχνίδια"

Το κύριο κριτήριο αξιολόγησης των στελεχών ενός οργανισμού που χρησιμοποιεί τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς σχετίζεται με τον βαθμό στον οποίο έχουν επιτευχθεί οι προκαθορισμένοι προϋπολογιστικοί στόχοι. Συχνά όμως αυτό οδηγεί σε δυσλειτουργικές συμπεριφορές, στη χρήση διαφόρων μη επιθυμητών ενεργειών ώστε αυτοί οι στόχοι να επιτευχθούν, παρά το κόστος (Hansen et al. 2003; Hope and Fraser, 2003a; Libby and Lindsay; 2003a; Neely et al., 2003; Rickards, 2006). Επιπρόσθετα, ο Rickards (2006) αναφέρει ότι η επίδοση ενός ατόμου μπορεί να έχει αντίκτυπο σε ολόκληρο τον οργανισμό. Συνοψίζοντας, τα προϋπολογιστικά παιχνίδια μπορεί να οδηγήσουν τόσο σε θετικά όσο και σε αρνητικά αποτελέσματα. (Libby and Lindsay, 2007; Lidia, 2014).

3.6.3 Δυσκολία προσαρμογής σε γρήγορα αναπτυσσόμενα περιβάλλοντα

Οι Hope and Fraser (2003a) υποστηρίζουν ότι εφόσον η ικανοποίηση του καταναλωτή είναι μεγάλης σημασίας, η εξουσία και η ελευθερία λήψης αποφάσεων πρέπει να μεταφερθεί στα στελέχη τα οποία βρίσκονται κοντά στον καταναλωτή. Παρατηρείται ότι οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί γρήγορα μπορούν να καταστούν απαρχαιωμένοι (Hansen et al., 2003; Hope and Fraser, 2003a; Libby and Lindsay, 2003a; Neely et al., 2003; Rickards, 2006). Λόγω αυτού, όταν εφαρμόζονται σε ένα γρήγορα μεταβαλλόμενο περιβάλλον, μπορεί να δημιουργήσουν προβλήματα στον συντονισμό, αναποτελεσματικότητα, να μειώσουν την ευελιξία και την δυνατότητα του οργανισμού να αντιμετωπίσει νέες ευκαιρίες και αλλαγές στο περιβάλλον της αγοράς (Libby and Lindsay, 2003a).

Από την άλλη πλευρά όμως, υπάρχουν πολλοί που υποστηρίζουν ότι δεν είναι τόσο μεγάλης σημασίας η γρήγορη προσαρμογή στα μεταβαλλόμενα περιβάλλοντα, επομένως, δεν τίθεται αναγκαίο να αντικατασταθούν οι προϋπολογισμοί (Libby and Lindsay, 2007; 2010; Lidia, 2014).

3.6.4 Προσαρμογή με την στρατηγική της εταιρίας

Όσον αφορά τη στρατηγική της εταιρίας, οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί δεν μπορούν να σχετιστούν με μια μακροπρόθεσμη στρατηγική. (Hansen et al., 2003; Libby and Lindsay, 2003a; Neely et al., 2003; Rickards, 2006). Οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί είναι ρητά συνδεδεμένοι με την εφαρμογή στρατηγικής που αφορά το κοντινό μέλλον και οι υφιστάμενοι για την εφαρμογή της στρατηγικής αυτής ενθαρρύνονται να χρησιμοποιήσουν ακόμη και προϋπολογιστικά "παιχνίδια" ώστε να πετύχουν τους στόχους που έχουν τεθεί (Libby and Lindsay, 2003a; 2007; 2010; Lidia, 2014; Hansen et al., 2003). Ως αποτέλεσμα, οι υφιστάμενοι συχνά δεν αντιλαμβάνονται την εταιρική στρατηγική και παρασύρονται σε δυσλειτουργικές

ενέργειες προσπαθώντας να εκπληρώσουν τους προκαθορισμένους στόχους που τελικώς δεν προσδίδουν οφέλη στον οργανισμό, ούτε μακροπρόθεσμα, ούτε βραχυπρόθεσμα.

3.6.5 Κάθετη προσφορά και ζήτηση

Οι απόψεις που σχετίζονται με την προσφορά και τη ζήτηση ποικίλουν. Υποστηρίζεται ότι με την χρήση προϋπολογισμών που εστιάζουν στην κάθετη προσφορά και ζήτηση, η συνολική ικανοποίηση του καταναλωτή έχει λιγότερη σημασία καθώς ο οργανισμός εστιάζει στην επίδοση των λειτουργιών των τμημάτων και στη μείωση του κόστους (Libby and Lindsay, 2003a). Από την άλλη πλευρά, η οριζόντια προσφορά και ζήτηση, παρά το γεγονός ότι εστιάζει στα ενδιαφέροντα του καταναλωτή, μπορεί να δημιουργήσει πρόβλημα αποκρύπτοντας πληροφορίες και μειώνοντας την διαφάνεια στα στελέχη του οργανισμού. (Hansen et al., 2003; Neely et al., 2003, Libby and Lindsay 2003a). Τέλος, όπως έχει αποδειχθεί, με τη χρήση του παραδοσιακού προϋπολογισμού δυσκολεύεται η συνεργασία, η επικοινωνία και ο συντονισμός που απαιτούνται ώστε να προετοιμαστούν οι προϋπολογισμοί (Lidia, 2014).

Συνοψίζοντας, παρατηρούμε ότι υπάρχουν άρθρα που υποστηρίζουν την εγκατάλειψη των παραδοσιακών προϋπολογισμών και επισημαίνουν τα 5 μειονεκτήματα που προαναφέρθηκαν. Από την άλλη, κάποια εμπειρικά άρθρα υποστηρίζουν ότι τα μειονεκτήματα αυτά μπορεί να υπάρχουν, δεν είναι όμως δεδομένο πως θα εμφανιστούν σε κάθε οργανισμό που εφαρμόζει τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς (Libby and Lindsay, 2007,2010; Lidia, 2014). Με τα ευρήματα που υπάρχουν ως τώρα, δε μπορούμε να καταλήξουμε σε έναν γενικό κανόνα για το ποιοί οργανισμοί θα αντιμετωπίσουν προβλήματα με την χρήση των παραδοσιακών προϋπολογισμών.

3.7 Αλλαγές στα συστήματα ελέγχου της διοίκησης

Η αλλαγή από τη χρήση παραδοσιακών προϋπολογισμών σε χρήση του μοντέλου Beyond Budgeting διαφοροποιεί τα συστήματα ελέγχου της διοίκησης. Ο παρακάτω πίνακας 8 συνοψίζει τις διαφορές που έχουν εντοπιστεί ως τώρα, κατατάσσοντας τις σε 8 κατηγορίες.

Πίνακας 8: Αλλαγές στα συστήματα ελέγχου διοίκησης με τη χρήση του Beyond Budgeting.

Κατηγορίες	Αλλαγές	Αριθμός	Εννοιολογικές Μελέτες	Εμπειρικές Μελέτες
<i>Στόχοι</i>	Οι σταθεροί προϋπολογισμοί αντικαθιστούνται από ευέλικτους στόχους που σχετίζονται με την βελτίωση.	9	Hansen et al(2003);Hope and Fraser(2000,2001,2003a); Hope et al. (2003); Libby and Lindsay (2003a); Player (2003)	Bourmistrov and Kaarbøe (2013); Ostergren and Stensaker (2001)
	Οι σταθεροί προϋπολογιστικοί στόχοι δεν αντικαθιστούνται	1		Sandalgaard and Bukh(2014)
	Ο καθορισμός στόχων πρέπει να διαχωρίζεται από την διαδικασία σχεδιασμού και προβλέψεων	2		Ostergren and Stensaker (2011); Henttu-Aho and Järvinen (2013)
<i>Κίνητρα και Επιβραβεύσεις</i>	Ο καθορισμός των επιβραβεύσεων σχετικά με την απόδοση να γίνεται εκ των υστέρων	9	Hansen et al.(2003); Hope and Fraser(2000, 2001, 2003a, 2003b); Hope et al.(2003); Libby and Lindsay (2003b)	Max(2005); O' Grady and Akroyd (2016)

Κατηγορίες	Αλλαγές	Αριθμός	Εννοιολογικές Μελέτες	Εμπειρικές Μελέτες
<i>Σχεδιασμός και προβλέψεις</i>	Η ανάπτυξη εταιρικών στρατηγικών στόχων θα ανατεθεί σε χαμηλότερα επίπεδα	8	Hansen et al.(2003); Hope and Fraser (2000, 2001); Hope et al.(2003); Libby and Lindsay (2003b); Player (2003)	Bourmistrov and Kaarbøe (2013); O' Grady and Akroyd (2016)
<i>Σχεδιασμός και προβλέψεις</i>	Ο σχεδιασμό εστιάζει την αύξηση της ποιότητας	2	Hope and Fraser (2003a)	Ostregren and Stensaker(2011)
	Εξέλιξη των προβλέψεων	7	Hope and Fraser (2000); Hope et al.(2003); Libby and Lindsay (2003b)	Bourmistrov and Kaarbøe (2013); Henttu-Aho and Järvinen (2013); Max (2005); Ostregren and Stensaker (2011)
<i>Μέτρα και Έλεγχος</i>	Ο έλεγχος βασίζεται σε αποτελεσματική διακυβέρνηση και σχετικούς δείκτες απόδοσης	8	Hope and Fraser (1997, 2000, 2001); Hope et al. (2003); Libby and Lindsay (2003b); Player (2003)	Max (2005); O' Grady and Akroyd (2016)
<i>Πόροι</i>	Διαθεσιμότητα πόρων ανάλογη με τη ζήτησή τους	8	Hope and Fraser (2000, 2001, 2003a); Hope et al. (2003); Libby and Lindsay (2003b); Player (2003)	Bourmistrov and Kaarbøe (2013); Ostregren and Stensaker (2011)

Κατηγορίες	Αλλαγές	Αριθμός	Εννοιολογικές Μελέτες	Εμπειρικές Μελέτες
Συντονισμός	Συντονισμός ενεργειών για το σύνολο του οργανισμού	6	Hope and Fraser(2000, 2001);Hope et al. (2003); Libby and Lindsay (2003b); Player(2003)	Ostrengren and Stensaker (2011)
Οργανισμός και κουλτούρα	Τα στελέχη έχουν ελευθερία ενεργειών, η ικανοποίηση του καταναλωτή είναι βασικός στόχος	8	Hope and Fraser (2000, 2001, 2003a); Hope et al. (2003); Libby and Lindsay (2003b); Player (2003)	Ostrengren and Stensaker (2011); Bourmistrov and Kaarbøe (2013); O' Grady and Akroyd (2016)

3.7.1 Στόχοι

Το μοντέλο του Beyond Budgeting υποστηρίζει την λειτουργία του οργανισμού χωρίς προκαθορισμένους στόχους, ενισχύοντας την ευελιξία ώστε οι στόχοι να είναι φιλόδοξοι και ανάλογοι των συνεχών μεταβολών που προκύπτουν στην αγορά (Bourmistrov and Kaarbøe, 2013). Με την αντικατάσταση των στόχων που βασίζονται σε ετήσιους προϋπολογισμούς, με την προσθήκη δηλαδή ευελιξίας, οι οργανισμοί θα καταφέρουν να γίνουν περισσότερο ανταγωνιστικοί και θα επιτευχθεί η προσαρμογή στις γρήγορες μεταβολές που μπορεί να προκύψουν στην αγορά.

Παρ' όλα αυτά, παρατηρείται δυσκολία υιοθέτησης αυτής της πρότασης η οποία αποτελεί βασική αρχή του μοντέλου του Beyond Budgeting. Ακόμα και οργανισμοί που έχουν αλλάξει τα συστήματα διοίκησης τους προς το Beyond Budgeting διατηρούν τους σταθερούς προκαθορισμένους στόχους. Αυτό συμβαίνει γιατί είναι δύσκολη η αξιολόγηση της απόδοσης χωρίς την προϋπάρχουσα σταθερή στοχοθέτηση (Sandgaard and Bukh, 2014).

3.7.2 Κίνητρα και επιβραβεύσεις

Σύμφωνα με το μοντέλο του Beyond Budgeting, ο τρόπος διεξαγωγής των επιβραβεύσεων πρέπει να προκύπτει από την κατάσταση και τα δεδομένα της περιόδου και όχι από το αν έχουν επιτευχθεί οι προκαθορισμένοι στόχοι (Hansen et al., 2003; Hope and Fraser, 2000, 2001, 2003a, 2003b, Hope et al., 2003; Libby and Lindsay, 2003b; Player 2003). Πρέπει ακόμα να σημειωθεί ότι οι επιβραβεύσεις αυτές δεν αφορούν μόνο τις ατομικές επιτυχίες αλλά λαμβάνουν υπόψη και τις ομαδικές, ενισχύοντας με αυτό το τρόπο τη συνεργασία και την προώθηση νέων ιδεών. (Hansen et al., 2003; Hope and Fraser, 2003b, Libby and Lindsay, 2003b). Παράδειγμα αποτελούν οι O'Grady and Akroyd's (2006), καθότι χρησιμοποίησαν διάφορα μετρητικά απόδοσης (Key Performance Indicators-KPIs) πετυχαίνοντας την αξιολόγηση βάση σύγκρισης τόσο με τα στελέχη του οργανισμού όσο και με την ευρύτερη κατάσταση αγοράς.

3.7.3 Σχεδιασμός και προβλέψεις

Η αποκέντρωση της διοίκησης, με την παροχή εξουσίας δράσης στα κατώτατα στελέχη του οργανισμού θα επιφέρει καλύτερα αποτελέσματα, εφόσον πάντα οι πράξεις αυτών είναι σε συμφωνία με την στρατηγική του οργανισμού (Hansen et al., 2003; Hope and Fraser, 2000, 2001; Hope et al. 2003; Libby and Lindsay, 2003b, Player, 2003). Με την χρήση των διαφόρων μετρητικών απόδοσης (KPIs) τα σχέδια θα μπορούν να ελέγχονται καθ' όλα τα στάδιά τους, να είναι ρεαλιστικά και να μην ξεπερνούν τα αποδεκτά επίπεδα κινδύνου (Hansen et al., 2003; Hope and Fraser, 2000, 2001; Hope et al. 2003; Libby and Lindsay, 2003b, Player, 2003). Σημαντικά είναι ακόμη τα οφέλη που προκύπτουν από τη χρήση κυλιόμενων προβλέψεων διότι μέσω αυτών θα επιτευχθεί σύγκριση των μεσοπρόθεσμων στόχων σε σχέση με την πραγματική κατάσταση που επικρατεί στην αγορά (Hope and Fraser, 2000; Libby and Lindsay, 2003b).

Οι εμπειρικές έρευνες των Bourmistrov and Kaarbøe (2003), Henttu-Aho and Jäärvinen (2013) και Ostergren and Stensaker (2001) υποστηρίζουν επίσης τις προτάσεις των Libby and Lindsay (2003b), επισημαίνοντας ότι βασικό εργαλείο του μοντέλου Beyond Budgeting αποτελεί η αντικατάσταση του προγραμματισμού των στόχων και των λειτουργιών με κυλιόμενες προβλέψεις, διαχωρίζοντας τες από τον καθορισμό των στόχων.

Υπάρχουν ωστόσο και διαφορετικές, αντικρουόμενες απόψεις σχετικά με τον σχεδιασμό και τις προβλέψεις. Η διαδικασία κυλιόμενων προβλέψεων μπορεί να αποδειχθεί ιδιαίτερα χρονοβόρα (Max, 2005).

3.7.4. Μέτρα και έλεγχος

Το μοντέλο του Beyond Budgeting προτείνει τη χρήση ελέγχων σε πολλά επίπεδα αντί για έναν κεντρικό έλεγχο έτσι ώστε να αποφεύγονται συμπεριφορές που έρχονται σε αντίθεση με την στρατηγική της εταιρίας και να πραγματοποιείται καλύτερη διακυβέρνηση (Hope and Fraser, 1997, 2000, 2001; Hope et al., 2003; Player, 2003). Με τον τρόπο αυτό ο κάθε διαχειριστής θα μπορεί να κατευθύνει και να ελέγχει καλύτερα τις κινήσεις των στελεχών και των τμημάτων του έχοντας γνώση για τη συνολική στρατηγική, για τον ανταγωνισμό και την κατάσταση της αγοράς (Libby and Lindsay, 2003b). Η μελέτη περίπτωσης των O'Grady and Akroyd (2016) ενισχύει την παραπάνω θεώρηση αναφέροντας πως θα ευνοήσει τον οργανισμό η εφαρμογή συγκρίσεων ανάμεσα στα στελέχη και την δουλειά τους παρέχοντας σφαιρική γνώση για τον τρόπο που λειτουργούν τα διαφορετικά τμήματα και ενισχύοντας την απόδοση.

3.7.5 Ρόλος των ελεγκτών

Εμπειρικές μελέτες που διεξήχθησαν δείχνουν ότι με τη χρήση του μοντέλου του Beyond Budgeting, οι έλεγχοι πρέπει να εστιάζουν στον τρόπο που ο οργανισμός εφαρμόζει την στρατηγική του και όχι απλά στον έλεγχο των λογαριασμών για μείωση του κόστους (Henttu-Aho, 2016; Henttu-Aho and Järvinen, 2013; Ostergren and Stensaker, 2011). Ο ρόλος των ελεγκτών πρέπει να περιλαμβάνει ικανότητα τόσο για σχεδιασμό όσο και για δημιουργία προβλέψεων (Henttu-Aho and Järvinen, 2013).

3.7.6 Πόροι

Το μοντέλο του Beyond Budgeting προτείνει την γρήγορα και ευέλικτη κατανομή διαθέσιμων πόρων στα στελέχη του οργανισμού, ανεξάρτητα από την θέση που κατέχουν στον οργανισμό (Hope and Fraser, 2000, 2001, 2003a; Hope et al., 2003; Libby and Lindsay, 2003b; Player, 2003). Με τον τρόπο αυτό θα μειωθεί ο κίνδυνος να χαθούν κερδοφόρες ενέργειες καθώς τα στελέχη θα έχουν την δυνατότητα να αποκτούν τους πόρους που χρειάζονται την στιγμή που τους χρειάζονται (Libby and Lindsay, 2003b). Ο τρόπος κατανομής πόρων στο μοντέλο του Beyond Budgeting έχει δύο διαστάσεις. (Bourmistrov and Kaarbøe, 2013; Ostergren and Stensaker, 2011). Η πρώτη διάσταση αφορά τον καθορισμό κριτηρίων ώστε να υπάρχει κάποιος έλεγχος στην γρήγορη κατανομή πόρων και η δεύτερη διάσταση σχετίζεται με την κατανομή των πόρων αυτών καθ όλη τη διάρκεια του έτους, και όχι στην αρχή κάθε χρόνου βασιζόμενη σε έναν στατικό προϋπολογισμό (Bourmistrov and Kaarbøe, 2013; Ostergren and Stensaker, 2011).

3.7.7 Συντονισμός

Ο συντονισμός, από μια διαδικασία κεντρική, πρέπει να μετατραπεί σε μια διαδικασία που προσπαθεί να επικεντρωθεί στη ζήτηση και τις επιθυμίες του καταναλωτή (Hope and Fraser, 2000, 2001; Hope et al., 2003; Libby and Lindsay, 2003b; Player, 2003). Ο συντονισμός και η επικοινωνία ανάμεσα σε όλα τα τμήματα ενός οργανισμού παρέχει τη δυνατότητα στα στελέχη της πρώτης γραμμής να αποκτήσουν περισσότερη πρόσβαση στις πληροφορίες που σχετίζονται με τη ζήτηση και την προσφορά, δημιουργώντας ένα ανεπτυγμένο δίκτυο υποστήριξης πελατών (Libby and Lindsay, 2003b).

Η εμπειρική μελέτη των Ostergren and Stensaker (2011) έρχεται να προσθέσει ότι με το μοντέλο του Beyond Budgeting δεν δίνεται έμφαση σε κάθε τμήμα ξεχωριστά, αντιθέτως, οι διαχειριστές των τμημάτων συντονίζονται και επικοινωνούν μεταξύ τους ώστε το κεφάλαιο που έχει επενδυθεί να επιφέρει τα καλύτερα δυνατά αποτελέσματα σε όλο τον οργανισμό.

3.7.8 Οργανισμός και κουλτούρα

Το μοντέλο του Beyond Budgeting προωθεί την αποκέντρωση (Hope and Fraser, 2000, 2001, 2003a; Libby and Lindsay, 2003b; Player, 2003). Υποστηρίζεται η ελευθερία στη λήψη αποφάσεων από τα στελέχη της πρώτης γραμμής, καθώς υπάρχει εμπιστοσύνη στη κρίση τους αλλά έχει προηγηθεί και η κατάλληλη κατάρτιση τους και έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν τους πόρους που χρειάζονται ώστε να επιτύχουν τους στόχους τους (Hope and Fraser, 2003a). Είναι γνωστό σε όλους ότι οι πράξεις επηρεάζουν την συνολική εικόνα του οργανισμού, επομένως ενεργούν με βάση το συλλογικό καλό και όχι απλά να εκπληρώσουν τους στόχους που έχουν αναλάβει (Hope and Fraser, 2003a).

Μεγάλης σημασίας είναι η παροχή ελευθερίας αποφάσεων στους διαχειριστές των ξεχωριστών υπό-μονάδων εντός του οργανισμού, οι οποίοι πρέπει να διαχειρίζονται

τα τμήματά τους σαν να διαχειρίζονται ολόκληρο τον οργανισμό (O'Grady and Akroyd's, 2016).

Από την οπτική των Bourmistrov and Kaarbøe (2013), το μοντέλο του Beyond Budgeting προσφέρει μια καινοτομία στην λειτουργία των οργανισμών, σύμφωνα με την οποία οι διαχειριστές των υπό-μονάδων του οργανισμού αξιολογούν την κατάσταση και τις προκλήσεις της αγοράς και χρησιμοποιούν της πληροφορίες αυτές για να διαπραγματευτούν και να έχουν κερδοφόρα αποτελέσματα ανάλογα τις αλλαγές που προκύπτουν στο περιβάλλον της αγοράς.

3.7.9 Αξιολόγηση αλλαγών στα συστήματα ελέγχου της διοίκησης

Λαμβάνοντας υπόψη όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, διακρίνουμε ότι οι προτάσεις που δεχόμαστε από τις εμπειρικές μελέτες συχνά δεν συνάδουν με αυτές των εννοιολογικών μελετών. Για παράδειγμα, όσων αφορά τον καθορισμό στόχων, οι εννοιολογικές μελέτες προτείνουν την αντικατάσταση των σταθερών προκαθορισμένων στόχων από στόχους που σχετίζονται με την απόδοση και την ικανοποίηση του πελάτη. Από την άλλη πλευρά όμως, υπάρχουν κάποιες εμπειρικές μελέτες, όπως αυτή των Sandalgaard and Buhk (2014) που υποστηρίζουν ότι η αξιολόγηση της επίδοσης μέσα στον οργανισμό θα αντιμετωπίσει δυσκολίες με την απουσία των σταθερών στόχων.

Περαιτέρω μελέτη επίσης απαιτεί το αν ένας οργανισμός θα μπορεί να εφαρμόσει το μοντέλο του Beyond Budgeting, χωρίς όμως να κάνει χρήση και των 12 βασικών αρχών του. Είναι ιδιαίτερα ενδιαφέρον να μελετήσουμε τα αποτελέσματα ενός τέτοιου οργανισμού που εφαρμόζει επιλεγμένες αρχές αλλά και τους λόγους πίσω από την απόφαση εφαρμογής αυτών των αρχών.

3.8 Σύγκριση του μοντέλου *Beyond Budgeting* με τις εναλλακτικές μορφές προϋπολογισμών

Ένα ακόμη θέμα που χρήζει συζήτησης αφορά τις διαφορές στην εφαρμογή ανάμεσα στους οργανισμούς που χρησιμοποιούν το μοντέλο του *Beyond Budgeting* και στις άλλες, εναλλακτικές μορφές προϋπολογισμών. Ο Πίνακας 9 συνοψίζει αυτές τις διαφορές όπως έχουν γνωστοποιηθεί και από τα 32 άρθρα που χρησιμοποιήσαμε για την μελέτη μας.

Όπως προαναφέρθηκε, για την επίλυση των μειονεκτημάτων που συνεπάγεται η χρήση των παραδοσιακών προϋπολογισμών, ο οργανισμός μπορεί να υιοθετήσει το μοντέλο του *Beyond Budgeting* (De Waal, 2005; Hope and Fraser, 1997, 2000, 2001, 2003a, 2003b; Hope et al., 2003; Libby and Lindsay, 2003a, 2003b; Neely et al., 2003; Player, 2003).

Μια εναλλακτική μορφή προϋπολογισμού είναι το *Better Budgeting*. Ωστόσο, 9 εννοιολογικές μελέτες υποστηρίζουν ότι δεν είναι ικανό να λύσει τα προβλήματα των παραδοσιακών προϋπολογισμών (De Waal, 2005; Hope and Fraser, 1997, 2000, 2001, 2003a, 2003b; Hope et al., 2003; Neely et al., 2003; Player, 2003). Για να γίνει κατανοητό, μπορούμε να αναφερθούμε στη μελέτη περίπτωσης Scania του Neely et al. (2003). Στη συγκεκριμένη μελέτη, χρησιμοποιούνται προϋπολογισμοί για τον καθορισμό της στρατηγικής της εταιρίας, κάτι που δεν είναι σύμφωνο με την πλήρη εγκατάλειψη των προϋπολογισμών (Neely et al., 2003). Ωστόσο, διεξάχθηκε προσπάθεια αποκέντρωσης του ελέγχου και ελευθερίας των στελεχών στη λήψη αποφάσεων, κάτι που συνάδει με τις αρχές του μοντέλου *Beyond Budgeting* (Neely et al., 2003). Το πόρισμα του παραδείγματος είναι ότι πολλοί οργανισμοί συνεχίζουν να χρησιμοποιούν πτυχές των παραδοσιακών προϋπολογισμών, συνδυαστικά όμως με κάποιες αρχές του μοντέλου *Beyond Budgeting* που κρίνονται χρήσιμες.

Από την άλλη πλευρά, υπάρχουν και οι μελέτες που υποστηρίζουν το αντίθετο, θεωρώντας μη αποτελεσματικό το μοντέλο του *Beyond Budgeting* (Hansen, 2011; Vaznonienė and Stonviuvinė, 2012). Οι Vaznonienė and Stonviuvinė (2012) αναφέρονται στη χρήση των προϋπολογισμών που βασίζονται στις δραστηριότητες (*Activity-Based Budgeting*), υποστηρίζοντας πως αυτό πρέπει να συνδεθεί με την

στρατηγική της εταιρίας και να αντανακλά την ευελιξία που μπορούν να αποκτήσουν οι προϋπολογισμοί.

Δεν πρέπει να παραλείψουμε ότι οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί συνεχίζουν να είναι ελκυστικοί για πολλούς οργανισμούς και οι διαχειριστές αυτών δεν είναι έτοιμοι να τους αντικαταστήσουν αλλά προτιμούν να τους βελτιώνουν και να τους εξελίσσουν (Abogun and Fagbemi, 2011; De With and Dijkman, 2008; Ekholm and Wallin, 2000; Libby and Lindsay, 2007, 2010; Lidia, 2014; Sandalgaard, 2012). Παραδείγματα χωρών που συνεχίζουν να χρησιμοποιούν παραδοσιακούς προϋπολογισμούς είναι η Νιγηρία (Abogun and Fagbemi, 2011), η Ολλανδία (De With and Dijkman, 2008), η Φινλανδία (Ekholm and Wallin, 2000), η Αμερική και ο Καναδάς (Libby and Lindsay, 2010), η Ρουμανία (Lidia, 2015) και η Δανία (Sandalgaard, 2012). Αυτά τα παραδείγματα επιβεβαιώνονται και από την ποιοτική μελέτη των Sandalgaard and Bukh (2014).

Δεν πρέπει να παραλείψουμε την αναφορά δύο εννοιολογικών μελετών που υποστηρίζουν ότι κανένα από τα προϋπολογιστικά συστήματα δεν είναι καλύτερο από κάποιο άλλο (Weber and Linder, 2005; Rickards, 2006). Το κάθε ένα από τα προϋπολογιστικά συστήματα μπορεί να λειτουργήσει αποτελεσματικότερα κάτω από ορισμένες συνθήκες στις οποίες δεν μπορεί να λειτουργήσει το ίδιο αποτελεσματικά κάποιο άλλο (Weber and Linder, 2005).

Συνοψίζοντας, το κάθε προϋπολογιστικό σύστημα έχει τόσο τα πλεονεκτήματα όσο και τα μειονεκτήματά του. Οι διάφορες μελέτες που έχουν γίνει καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η επιλογή του προϋπολογιστικού συστήματος εξαρτάται από την λειτουργία του οργανισμού και το βαθμό πολυπλοκότητάς του.

Πίνακας 9: Είναι το Beyond Budgeting πιο εύχρηστο από εναλλακτικά προϋπολογιστικά συστήματα;

Συμπεράσματα	Αριθμός	Εννοιολογικές Μελέτες	Εμπειρικές Μελέτες
Το Beyond Budgeting είναι πιο εύχρηστο από τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς	11	De Waal (2005); Hope and Fraser (1997, 2000, 2001, 2003a, 2003b); Hope et al., (2003); Libby and Lindsay (2003a, 2003b); Neely et al. (2003); Player (2003)	
Το Beyond Budgeting είναι πιο εύχρηστο από το Better Budgeting	9	De Waal (2005); Hope and Fraser (1997, 2000, 2001, 2003a, 2003b); Hope et al. (2003); Neely et al. (2003); Player (2003)	
Το Beyond Budgeting είναι λιγότερο χρήσιμο από τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς ή/και το Better Budgeting	10	Hansen (2011); Vaznonienė and Stonciuvienė (2012)	Abogun and Fragbemi (2011); De With and Dijkman (2008); Ekholm and Wallin (2000); Libby and Lindsay (2007); Libby and Lindsay (2010); Lidia (2014); Sandalgaard (2012); Sandalgaard and Bukh (2014)
Δεν υπάρχει κάποιο κυρίαρχο μοντέλο προϋπολογισμού	2	Rickards (2006); Weber and Linder (2005)	

3.9 Παράγοντες που εμποδίζουν τη χρήση του μοντέλου Beyond Budgeting

Από την μελέτη των άρθρων ξεχωρίσαμε 8 παράγοντες που μπορεί να εμποδίσουν την εφαρμογή του μοντέλου Beyond Budgeting σε έναν οργανισμό. Παρακάτω αναφέρονται αυτοί οι παράγοντες και στη συνέχεια απεικονίζονται συνοπτικά στον Πίνακα 10.

1. Το μοντέλο του Beyond Budgeting δεν είναι συμβατό με κάθε τύπο οργανισμού, όπως προκύπτει από 2 εννοιολογικές μελέτες (Rickards, 2006; Vaznoniené and Stonciuviené, 2012) και 2 ποιοτικές-εμπειρικές μελέτες (Libby and Lindsay, 2010; Sandalgaard and Buhk, 2014). Σε κάποιους οργανισμούς είναι εντελώς ανέφικτη η πλήρης εγκατάλειψη των παραδοσιακών προϋπολογισμών (Rickards, 2006). Επίσης, η υιοθέτηση του μοντέλου Beyond Budgeting μπορεί να απαιτεί περισσότερα κόστη από ότι μια αναβάθμιση των αρχών του παραδοσιακού προϋπολογισμού, επομένως μικροί οργανισμοί δε θα μπορούν εύκολα να το εφαρμόσουν (Vaznoniené and Stonciuviené, 2012). Η παραπάνω άποψη ωστόσο δεν είναι απόλυτη, καθώς έχει παρατηρηθεί και εφαρμογή του μοντέλου Beyond Budgeting σε οργανισμούς μεσαίου μεγέθους (Sandalgaard and Buhk, 2014).
2. Πρόβλημα μπορεί να αποτελέσει και ο φόβος της αλλαγής (Rickards, 2006; Heupel and Schmitz, 2015). Από τη μία πλευρά οι διαχειριστές δυσκολεύονται να εμπιστευτούν και να αναθέσουν περισσότερη ελευθερία αποφάσεων στα κατώτερα στελέχη, και από την άλλη, τα στελέχη αυτά δυσανασχετούν στην ανάληψη παραπάνω ευθυνών καθώς φοβούνται μην απογοητεύσουν τους υπεύθυνούς τους και κατ'επέκταση τον οργανισμό (Rickards, 2006). Η ευρεία και μακροχρόνια χρήση των παραδοσιακών προϋπολογισμών τους καθιστά ασφαλή επιλογή οδηγώντας τους διαχειριστές στο να αποφεύγουν τις αλλαγές (Heupel and Schmitz, 2015).
3. Ένας ακόμη ανασταλτικός παράγοντας για τη χρήση του μοντέλου Beyond Budgeting αποτελεί η δυσκολία που παρουσιάζεται στη διοίκηση του οργανισμού χωρίς την ύπαρξη προϋπολογισμών (Rickards, 2006). Χωρίς την ύπαρξη των προϋπολογισμών μπορεί να καταστεί δύσκολο στον οργανισμό να

αξιολογήσει τον κίνδυνο, ο οποίος μπορεί να αυξήσει τις πιθανότητες χρεοκοπίας αλλά μπορεί και να δυσκολεύει την αξιολόγηση των πωλήσεων και της παραγωγής (Rickards, 2006). Οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί προσφέρουν πληθώρα χρήσιμων εργαλείων για την διαχείριση των κεφαλαίων, η απουσία των οποίων θα προκαλέσει δυσκολίες.

4. Το μοντέλο του Beyond Budgeting μπορεί να αυξήσει σε μεγάλο βαθμό τα κόστη του οργανισμού γιατί η εφαρμογή του απαιτεί ριζικές αλλαγές (Rickards, 2006). Είναι απαραίτητος ο έλεγχος συμβατότητας του μοντέλου με τον οργανισμό ώστε να μην αυξηθούν ραγδαία τα κόστη που σχετίζονται με αυτό (Vaznonienė and Stonciuvienė, 2012).
5. Άλλος παράγοντας που αποτρέπει την εφαρμογή του μοντέλου Beyond Budgeting είναι η δυσκολία που μπορεί να προκύψει ως προς την αξιολόγηση της επίδοσης (Hansen et al. 2003). Η πρόταση αυτή στηρίζεται και από την εμπειρική μελέτη των Sandalgaard and Bukh (2014), οι οποίοι αναφέρουν ότι στην περίπτωσή τους, βασικό πρόβλημα εφαρμογής του Beyond Budgeting αποτέλεσε η έλλειψη εσωτερικών υπό-μονάδων που θα διευκόλυναν την αξιολόγηση της επίδοσης.
6. Όσον αφορά τις απαιτήσεις των μετόχων, συχνά αυτοί θεωρούν ότι η απουσία προϋπολογισμών δε θα τους επιφέρει τα ίδια έσοδα και πιστεύουν πως χωρίς τους προϋπολογισμούς οι απαιτήσεις των προμηθευτών και των παραγωγών δε θα μπορούν να συμβαδίσουν (Sandalgaard and Bukh, 2014).
7. Όπως αναφέρει ο Becker (2014), κάποια χαρακτηριστικά των παραδοσιακών προϋπολογισμών, όπως ο έλεγχος και οι σταθεροί στόχοι, θεωρούνται βασικό στοιχείο για την εύρυθμη λειτουργία ενός οργανισμού και η αλλαγή αυτών με τις προτάσεις του μοντέλου Beyond Budgeting θεωρείται ότι θα αποτύχει.
8. Τέλος, το μοντέλο του Beyond Budgeting βρίσκεται σε πολύ πρώιμα στάδια ανάπτυξης και λίγοι είναι οι πιθανοί υποψήφιοι που πληρούν τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή του (Rickards, 2006).

Πίνακας 10: Παράγοντες που αποτρέπουν την εφαρμογή του Beyond Budgeting.

Παράγοντες	Αριθμός	Εννοιολογικές Μελέτες	Εμπειρικές Μελέτες
Το Beyond Budgeting δε μπορεί να εφαρμοστεί με τον ίδιο τρόπο σε όλους τους οργανισμούς	4	Rickards (2016); Vazonienė and Stonciuvienė (2012)	Libby and Lindsay (2010); Sandalgaard and Buhk (2014)
Φόβος της αλλαγής	2	Rickards (2006); Heupel and Schmitz (2015)	
Δυσκολία διαχείρισης χωρίς προϋπολογισμούς	2	Rickards (2006)	Libby and Lindsay (2007)
Υψηλά κόστη κατά την εφαρμογή του Beyond Budgeting	2	Rickards (2006); Vazonienė and Stonciuvienė (2012)	
Έλλειψη εσωτερικών υπό-μονάδων	2	Hansen et al. (2003)	Sandalgaard and Buhk (2014)
Πιέσεις από μετόχους να ακολουθούν προβλέψιμους στόχους	1		Sandalgaard and Buhk (2014)
Μικρός αριθμός πιθανών χρηστών	1	Rickards (2006)	

3.10 Ανακεφαλαίωση

Το παρόν μέρος περιέλαβε την μεθοδολογία συλλογής των άρθρων που αναλύσαμε σχετικά με το μοντέλο του Beyond Budgeting και τα πορίσματα αυτών των μελετών σχετικά με την εφαρμογή του μοντέλου αλλά και με την σύγκρισή του με τον παραδοσιακό προϋπολογισμό και τις εναλλακτικές μορφές προϋπολογισμών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

4.1 Εισαγωγή

Τα τελευταία χρόνια, παρατηρείται ολοένα και μεγαλύτερη συζήτηση γύρω από το μοντέλο του Beyond Budgeting. Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται μια συνολική αποτίμηση της διπλωματικής εργασίας και γνωστοποιούνται οι περαιτέρω προτάσεις για έρευνα που μπορούν να διεξαχθούν μελλοντικά. Αρχικά, στην ενότητα 4.2 αποτυπώνονται τα συμπεράσματα της μελέτης. Η ενότητα 4.3 σχολιάζει τους περιορισμούς που αντιμετωπίσαμε κατά τη συγγραφή της διπλωματικής εργασίας και τέλος, η ενότητα 4.4 προτείνει θέματα τα οποία θα μπορούσαν να μελετηθούν μελλοντικά.

4.2 Συμπεράσματα

Το Beyond Budgeting αποτελεί ένα νέο, ανερχόμενο μοντέλο προϋπολογισμών που απορρίπτει τους προϋπολογισμούς. Προωθεί την κατάργηση της διαδικασίας των παραδοσιακών προϋπολογισμών και επικεντρώνεται στην αλλαγή της συνολικής κουλτούρας του οργανισμού ώστε να υιοθετηθεί μια διαφορετική στάση, η οποία θα επιφέρει θετικά αποτελέσματα τόσο σε κάθε τμήμα ξεχωριστά, όσο και στο σύνολο του οργανισμού. Αφού παρουσιάσαμε αναλυτικά την βιβλιογραφία πίσω από τον ορισμό του Beyond Budgeting, σχολιάσαμε τις διαφορές ανάμεσα στους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς και τις εναλλακτικές μορφές προϋπολογισμών. Τα τελευταία χρόνια πραγματοποιούνται αρκετές μελέτες, εμπειρικές και εννοιολογικές, προκειμένου να γνωστοποιηθούν οι δυσλειτουργίες των παραδοσιακών προϋπολογισμών. Συνοπτικά, τα βασικά προβλήματα που αναφέρονται είναι ότι αποτελούν μια διαδικασία χρονοβόρα και ακριβή, ενθαρρύνουν τα προϋπολογιστικά "παιχνίδια", δεν είναι κατάλληλα για ανταγωνιστικά περιβάλλοντα, ενισχύουν την οριζόντια κουλτούρα ζήτησης-προσφοράς και δημιουργούν προβλήματα με την

στρατηγική της εταιρίας. Από την άλλη πλευρά, το Beyond Budgeting προτείνει έναν ευέλικτο τρόπο διοίκησης, όπου οι στόχοι επαναπροσδιορίζονται βασιζόμενοι στις ανάγκες της αγοράς και των καταναλωτών. Μια ακόμα διαφορά με τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς είναι η αποκέντρωση της διοίκησης, ένα καθεστώς που επιφέρει ελευθερία και δυναμική στα στελέχη των διαφορετικών τμημάτων που απαρτίζουν τον οργανισμό.

Για να υπερκεράσει τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς και να εφαρμοσθεί όσο πιο αποτελεσματικά γίνεται από τους διάφορους οργανισμούς, το Beyond Budgeting βασίζεται σε 12 αρχές, οι οποίες χωρίζονται ως εξής:

Αρχές που σχετίζονται με την ηγεσία:

1. Αποκεντρωμένη Υπευθυνότητα
2. Διοίκηση
3. Επιδόσεις
4. Ανεξαρτησία Δράσης
5. Επικέντρωση στον πελάτη
6. Πληροφόρηση

Αρχές που σχετίζονται με την διοίκηση:

7. Στόχοι
8. Συντονισμός
9. Σχεδιασμός
10. Πόροι
11. Έλεγχος
12. Αμοιβές

Σύμφωνα με τους Hope and Fraser (2001), τα βασικά πλεονεκτήματα που έχουν παρατηρηθεί από την εφαρμογή του Beyond Budgeting είναι η αύξηση της καινοτομίας που συνεπάγεται από την άμεση διαθεσιμότητα των πόρων, η έγκαιρη προσαρμογή στις αλλαγές που υπόκειται η αγορά και κατ' επέκταση οι επιθυμίες των καταναλωτών και, τέλος, δεν πρέπει να παραλείψουμε την αυτό-βελτίωση των στελεχών καθότι οι στόχοι της εταιρίας εφάπτονται και σε προσωπικό επίπεδο.

Η ανάλυση μας ακόμη εστιάζει στις αλλαγές που επιφέρει το Beyond Budgeting στα συστήματα ελέγχου της διοίκησης ως προς τους στόχους, τα κίνητρα και τις επιβραβεύσεις, τον σχεδιασμό και την πρόβλεψη, τα μέτρα και τους ελέγχους, τον ρόλο των ελεγκτών, τους πόρους, τον συντονισμό και την κουλτούρα. Ενώ γίνονται πολλές μελέτες για την υποστήριξη και την ενίσχυση εφαρμογής του μοντέλου Beyond Budgeting, ακόμη παρατηρείται ότι πολλοί οργανισμοί με δυσλειτουργικούς παραδοσιακούς προϋπολογισμούς δεν επιλέγουν να υιοθετήσουν το Beyond Budgeting. Αντί αυτού, αναζητούν τρόπους για να βελτιώσουν τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς. Βασικοί λόγοι που προκαλούν αυτή τη συμπεριφορά είναι ο φόβος για την αλλαγή, οι δυσκολίες που θα προκύψουν στη διοίκηση με την απουσία των προϋπολογισμών, τα υψηλά κόστη, η έλλειψη εσωτερικών υπό-μονάδων, ο μικρός αριθμός πιθανών συμβατών χρηστών αλλά και τα υπολείμματα των παραδοσιακών προϋπολογισμών που δύσκολα εγκαταλείπονται.

Όσον αφορά την εφαρμογή του μοντέλου Beyond Budgeting, μέχρι και σήμερα, δεν υπάρχουν πολλές μελέτες που να σχετίζονται με την εφαρμογή του Beyond Budgeting σε διαφορετικούς τύπους οργανισμών, για παράδειγμα σε μικρό-μεσαίες επιχειρήσεις (SMEs). Επίσης, υπάρχει πληθώρα άρθρων που μελετούν την εφαρμογή του μοντέλου αυτού σε χώρες της Ευρώπης και της Αμερικής, δεν έχουν διεξαχθεί όμως μελέτες που να αναφέρονται σε Ασία και Μέση Ανατολή. Επίσης, ο Rickards (2006) έχει αναφέρει πως το μοντέλο του Beyond Budgeting δεν έχει εφαρμογή σε κατασκευαστικές και εμπορικές εταιρίες. Επιπρόσθετες μελέτες που να επιβεβαιώνουν την παραπάνω θεώρηση δεν έχουν βρεθεί ως τώρα, και συγκεκριμένα, δεν υπάρχουν εμπειρικές μελέτες που να σχολιάζουν πως το Beyond Budgeting θα λειτουργούσε σε διαφορετικούς τομείς. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα επιτυχημένης εφαρμογής του Beyond Budgeting αποτελεί η Svenska Handelsbanken. Παρόμοιοι όμως οργανισμοί του χρηματοοικονομικού τομέα που προσπάθησαν να εφαρμόσουν το μοντέλο του Beyond Budgeting αντιμετώπισαν σοβαρά προβλήματα τα οποία τους έστρεψαν στην χρήση των παραδοσιακών προϋπολογισμών (Becker, 2014). Όσον αφορά το μέγεθος των οργανισμών, υπάρχουν αυτοί που υποστηρίζουν ότι η εφαρμογή του Beyond Budgeting είναι περισσότερο επιτυχημένη σε πολύ μεγάλους οργανισμούς (Vaznonienė and Stonciuvienė, 2012), υπάρχει όμως και η άποψη ότι μπορεί να εφαρμοστεί το ίδιο επιτυχώς σε οργανισμούς μεσαίου μεγέθους

(Ostergren and Stansaker, 2011). Έως και σήμερα δεν έχουν βρεθεί μελέτες που να σχολιάζουν τις επιπτώσεις του μοντέλου σε μικρούς οργανισμούς.

Παρατηρούμε πως μέχρι σήμερα το μέγεθος του οργανισμού δε μπορεί να προσδιορίσει το αν το μοντέλο θα εφαρμοστεί επιτυχώς ή όχι. Οι εσωτερικοί ωστόσο παράγοντες του οργανισμού έχουν μεγαλύτερη σημασία για την απόφαση αυτή. Η μεταβολή από τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς στο μοντέλο του Beyond Budgeting είναι ιδιαίτερα ριζοσπαστική και χρειάζεται την πλήρη αποδοχή από όλα τα στελέχη. Οργανισμοί που αποφάσισαν να εγκαταλείψουν τους προϋπολογισμούς εκπαίδευσαν κατάλληλα όλα τα στελέχη τους (Becker 2014). Δεν πρέπει να ξεχνάμε τον παράγοντα του φόβου στην μετάβαση από τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς στη μη χρήση αυτών. Όπως αναφέρει και ο De Waal et al. (2011), οργανισμοί που επιλέγουν να αλλάξουν το προϋπολογιστικό τους σύστημα όντας δυσαρεστημένοι, θα αντιμετωπίσουν τεχνικά προβλήματα γιατί τα στελέχη νιώθουν να απειλούνται από την αλλαγή.

Συμπερασματικά, ο πρωτεύοντας στόχος μας κατά τη συγγραφή της διπλωματικής εργασίας ήταν να διεξάγουμε μια βιβλιογραφική επισκόπηση που να καλύπτει επαρκώς τα θέματα που απασχολεί το Beyond Budgeting. Μέσα από αυτή την επισκόπηση, συμπεραίνουμε ότι οι περισσότερες εμπειρικές μελέτες αναφέρουν την απροθυμία των οργανισμών να εγκαταλείψουν τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς για να δοκιμάσουν εναλλακτικές μορφές, και, σε περίπτωση που το δοκιμάσουν πολύ σύντομα θα επανέλθουν στην επαναεφαρμογή των παραδοσιακών προϋπολογισμών. Ο δεύτερος, βασικός στόχος μας ήταν να προτείνουμε πεδία στα οποία μπορεί να διεξαχθεί περαιτέρω έρευνα και ανάλυση καθώς το Beyond Budgeting είναι μια ανερχόμενη μορφή προϋπολογισμών που απορρίπτει τους προϋπολογισμούς.

4.3 Περιορισμοί έρευνας

Δεν πρέπει να παραλείψουμε τα εμπόδια και τους περιορισμούς που αντιμετωπίσαμε κατά τη συγγραφή της διπλωματικής εργασίας και την εύρεση της χρησιμοποιούμενης βιβλιογραφίας. Αρχικός περιοριστικός παράγοντας ήταν η εύρεση του σχετικού υλικού. Η παρούσα διπλωματική περιλαμβάνει κυρίως μελέτες που συλλέχθηκαν από ηλεκτρονικές βάσεις δεδομένων. Η πρόσβαση δεν ήταν το ίδιο εύκολη σε όλες τις βάσεις δεδομένων όπως και οι "λέξεις- κλειδιά" που χρησιμοποιηθήκαν οδήγησαν σε πλήθος υλικού από το οποίο έπρεπε να γίνει σωστή επιλογή των κατάλληλων άρθρων. Ένας ακόμη περιορισμός ήταν ο αποκλεισμός άρθρων που γράφτηκαν σε άλλη γλώσσα πέραν της αγγλικής, τα οποία μπορεί να πρόσθεταν αξιόλογες πληροφορίες επί του θέματος.

4.4 Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα

Το μοντέλο του Beyond Budgeting προσπαθεί να λύσει τα προβλήματα που συνεπάγονται από την χρήση των παραδοσιακών προϋπολογισμών, χωρίς όμως να υπάρχει πληθώρα μελετών και αποδεικτικών στοιχείων στα οποία μπορεί κάποιος να βασιστεί (Rickards, 2006). Υπάρχει μεγάλος αριθμός άρθρων που σχολιάζουν τα πλεονεκτήματα του μοντέλου και τους περιορισμούς εφαρμογής του (Hansen et al., 2003), δεν έχουν διεξαχθεί όμως πολλές εμπειρικές μελέτες που να αναλύουν τις προϋποθέσεις κάτω από τις οποίες το μοντέλο θα λειτουργήσει επιτυχώς (Hansen et al., 2003). Επομένως, πρόταση για μελλοντική έρευνα αποτελεί το πόσο αποτελεσματικά θα λειτουργήσει σε διαφορετικούς οργανισμούς, για παράδειγμα σε μικρομεσαίες επιχειρήσεις (SME's) ή το κατά πόσο η κουλτούρα που επικρατεί στις διάφορες χώρες και κατ' επέκταση στους οργανισμούς που εδρεύουν στις χώρες αυτές επηρεάζει την εφαρμογή του.

Ένα άλλο θέμα θα ήταν και η έρευνα που να σχετίζεται με τις αλλαγές στον τρόπο σκέψης του οργανισμού σαν σύνολο (Bourmistrov and Kaarbøe, 2013). Για παράδειγμα, κάποιοι οργανισμοί μπορεί να εφαρμόζουν το Beyond Budgeting,

συνεχίζουν όμως να διατηρούν βασικά στοιχεία των παραδοσιακών προϋπολογισμών (Sandalgaard and Buhk, 2014). Είναι αναγκαία λοιπόν η διεξαγωγή μελετών σχετικά με το αν πρέπει να εφαρμόζονται όλες οι αρχές του Beyond Budgeting για την εύρυθμη λειτουργία του οργανισμού ή αν με την επιλεκτική εφαρμογή ορισμένων αρχών μπορεί το νέο μοντέλο να εφαρμοσθεί το ίδιο αποτελεσματικά (Rickards, 2006).

Τέλος, περαιτέρω μελέτες αξίζει να διεξαχθούν σχετικά με τα πραγματικά κόστη που συνεπάγονται με την εφαρμογή του Beyond Budgeting. Μέχρι σήμερα υπάρχουν λίγες μελέτες που υποστηρίζουν ότι οι οργανισμοί διστάζουν να εγκαταλείψουν τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς γιατί θεωρούν ότι η εφαρμογή του Beyond Budgeting θα έχει αυξημένα κόστη (Rickards, 2006; Vaznoniené and Stonciuviené, 2012). Επίσης, ενώ έχουν γίνει πολλές μελέτες που σχολιάζουν και αναλύουν τους οργανισμούς που εφάρμοσαν το Beyond Budgeting αποτελεσματικά, δεν υπάρχει επαρκής βιβλιογραφία για τους οργανισμούς που απέτυχαν να το εφαρμόσουν. Μια τέτοια μελέτη θα ωφελούσε καθώς θα πρόσφερε γνώση των πτυχών στις οποίες πρέπει να δοθεί περισσότερη προσοχή και δεν θα υπήρχε ο φόβος της αβεβαιότητας καθώς και οι δύο πλευρές θα καταστούν γνωστές. Δεν πρέπει να παραλείψουμε ότι ενώ έχουν γίνει μελέτες για την αποτυχία διεξαγωγής ελέγχου της διοίκησης σε οργανισμούς που εγκατέλειψαν τους προϋπολογισμούς (Libby and Lindsay, 2007; Rickards, 2006), δεν έχουν διεξαχθεί μελέτες που να προτείνουν τρόπους για την αντιμετώπιση του παραπάνω προβλήματος.

Ο Πίνακας 11, συνοψίζει όσα αναφέρθηκαν στην παρούσα ενότητα σχετικά με τα θέματα που θα μπορούσαν να μελετηθούν εκτενέστερα στο μέλλον.

Πίνακας 11: Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ	ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ
<i>Η κλίμακα του Beyond Budgeting</i>	Υιοθέτηση του μοντέλου σε διάφορους τομείς
	Εφαρμογή του μοντέλου σε οργανισμούς διαφορετικών μεγεθών
	Εφαρμογή του μοντέλου σε ανερχόμενες χώρες
<i>Αλλαγές στον οργανισμό με την εφαρμογή του Beyond Budgeting</i>	Beyond Budgeting σε διαφορετικά στρατηγικά περιβάλλοντα
	Προϋποθέσεις κάτω από τις οποίες μπορεί γίνει αποτελεσματικότερη η απόδοση
	Εφαρμογή επιλεγμένων αρχών του μοντέλου
<i>Προκλήσεις χρήσης του Beyond Budgeting</i>	Σημασία αποδοχής του μοντέλου από τα στελέχη και κατάρτισή τους
	Αλλαγές στην επικοινωνία με μετόχους και πιστωτές χωρίς τη χρήση προϋπολογισμών
	Το αποτέλεσμα της χρήσης νέων συστημάτων ελέγχου διοίκησης για τον τρόπο σκέψης των διαχειριστών
<i>Αποτελέσματα επίδοσης με εφαρμογή του Beyond Budgeting</i>	Πιθανότητα εφαρμογής επιλεγμένων αρχών του μοντέλου
	Αποτελέσματα επίδοσης με εφαρμογή του Beyond Budgeting
	Ρίσκα και κόστη που συνεπάγονται με την εφαρμογή του
<i>Μακροχρόνια χρήση του Beyond Budgeting</i>	Πορίσματα από την αποτυχημένη εφαρμογή του μοντέλου
	Δυσκολίες διαχείρισης και ελέγχου χωρίς την ύπαρξη προϋπολογισμών
	Μακροχρόνια χρήση του Beyond Budgeting

4.5 Ανακεφαλαίωση

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται μια σύντομη αναφορά των θεμάτων με τα οποία ασχολείται η παρούσα διπλωματική εργασία και των θεμάτων που δεν έχουν αναλυθεί ακόμη σε μεγάλο βαθμό για την εφαρμογή του Beyond Budgeting. Οι 3 γενικές κατηγορίες στις οποίες κατατάξαμε τα ερωτήματα που χρήζουν μελέτη αναφέρονται συνοπτικά στον Πίνακα 11.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Abogun, S. and Fagbemi, T.O. (2011), “The global debate on budgeting: empirical evidence from Nigeria”, *International Business Research*, Vol. 4 No. 4, pp. 248-254.

Becker, S. D. (2014), “When organizations deinstitutionalise control practices: a multiple-case study of budget abandonment”, *European Accounting Review*, Vol. 23 No. 4, pp. 593-623.

Bourmistrov, A. and Kaarbøe, K. (2013), “From comfort to stretch zones: a field study of two multinational companies applying ‘beyond budgeting’ ideas”, *Management Accounting Research*, Vol. 24 No. 3, pp. 196-211.

De Waal, A.A. (2005), “Is your organisation ready for beyond budgeting?”, *Measuring Business Excellence*, Vol. 9 No. 2, pp. 56-67.

De Waal, A.A., Hermkens-Janssen, M. and Van de Ven, A. (2011), “The evolutionary adoption framework: explaining the budgeting paradox”, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 7 No. 1, pp. 316-336.

De With, E. and Dijkman, A. (2008), “Budgeting practices of listed companies in the Netherlands”, *Management Accounting Quarterly*, Vol. 10 No. 1, pp. 26-36.

Derfuss, K. (2009), “The relationship of budgetary participation and reliance on accounting performance measures with individual-level consequent variables: a meta-analysis”, *European Accounting Review*, Vol. 18 No. 2, pp. 203-239.

Derfuss, K. (2015), “Relating context variables to participative budgeting and evaluative use of performance measures: a meta-analysis”, *Abacus*, Vol. 51 No. 2, pp. 238-278.

Ekholm, B. and Wallin, J. (2000), “Is the annual budget really dead?”, *European Accounting Review*, Vol. 9 No. 4, pp. 519-539.

Hansen, S.C. (2011), “A theoretical analysis of the impact of adopting rolling budgets, activity based budgeting, and beyond budgeting”, *European Accounting Review*, Vol. 20 No. 2, pp. 289-319.

Hansen, S.C., Otley, D.T. and Van der Stede, W.A. (2003), “Practice developments in budgeting: an overview and research perspective”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 95-116.

Henttu-Aho, T. (2016), “Enabling characteristics of new budgeting practice and the role of controller”, *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 13 No. 1, pp. 31-56.

Henttu-Aho, T. and Järvinen, J. (2013), “A field study of the emerging practice of beyond budgeting in industrial companies: an institutional perspective”, *European Accounting Review*, Vol. 22 No. 4, pp. 765-785.

Heupel, T. and Schmitz, S. (2015), “Beyond budgeting – a high-hanging fruit. The impact of managers’ mindset on the advantages of beyond budgeting”, *Procedia Economics and Finance*, Vol. 26, pp. 729-736.

Hope, J. and Fraser, R. (1997), “‘Beyond budgeting’: breaking through the barrier to ‘the third wave’”, *Management Accounting*, Vol. 75 No. 11, pp. 20-23.

Hope, J. and Fraser, R. (2000), “Beyond budgeting”, *Strategic Finance*, Vol. 82 No. 4, pp. 30-35.

Hope, J. and Fraser, R. (2001), “Figures of hate”, *Financial Management*, Vol. 2 No. 2, pp. 22-25.

Hope, J. and Fraser, R. (2003a), “Who needs budgets”, *Harvard Business Review*, Vol. 81 No. 2, pp. 108-115.

Hope, J. and Fraser, R. (2003b), “New ways of setting rewards: the beyond budgeting model”, *California Management Review*, Vol. 45 No. 4, pp. 104-119.

Hope, J., Fraser, R. and Rosen, C. (2003), “Trash the budget”, *Optimize*, Vol. 2 No. 2, pp. 24- 31.

Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S. and Wickramasinghe, D. (2009), “Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 22 No. 3, pp. 469-514.

Janakiraman, S.N., Lambert, R.A. and Larcker, D.F. (1992), “An empirical investigation of the relative performance evaluation hypothesis”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 30 No. 1, pp. 53-69.

Lavia López, O. and Hiebl, M.R.W. (2015), “Management accounting in small and medium sized enterprises: current knowledge and avenues for further research”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 27 No. 1, pp. 81-119.

Libby, T. and Lindsay, R.M. (2003a), “Budgeting—an unnecessary evil”, *CMA Management*, Vol. 77 No. 1, pp. 30-33.

Libby, T. and Lindsay, R.M. (2003b), “Budgeting—an unnecessary evil (part two)”, *CMA Management*, Vol. 77 No. 2, pp. 28-31.

Libby, T. and Lindsay, R.M. (2007), “Beyond budgeting or better budgeting”, *Strategic Finance*, Vol. 89 No. 2, pp. 46-51.

Libby, T. and Lindsay, R.M. (2010), “Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice”, *Management Accounting Research*, Vol. 21 No. 1, pp. 56-75.

Lidia, T. G. (2014), “Difficulties of the budgeting process and factors leading to the decision to implement this management tool”, *Procedia Economics and Finance*, Vol. 15, pp. 466- 473.

Max, M. (2005), “Beyond budgeting: case studies in North American financial services”, *Journal of Performance Management*, Vol. 18 No. 1, pp. 3-15.

Messner, M. (2016), “Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice”, *Management Accounting Research*, Vol. 31, pp. 103-111.

Neely, A., Bourne, M. and Adams, C. (2003), “Better budgeting or beyond budgeting”, *Measuring Business Excellence*, Vol. 7 No. 3, pp. 22-28.

O’Grady, W. and Akroyd, C. (2016), “The MCS package in a non-budgeting organisation: a case study of Mainfreight”, *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 13 No. 1, pp. 2-30.

Ostergren, K. and Stensaker, I. (2011), “Management control without budgets: a field study of ‘beyond budgeting’ in practice”, *European Accounting Review*, Vol. 20 No. 1, pp. 149-181.

Player, S. (2003), “Why some organizations go ‘beyond budgeting’”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol. 14 No. 3, pp. 3-9.

Rickards, R.C. (2006), “Beyond budgeting: boon or boondoggle?”, *Investment Management and Financial Innovations*, Vol. 3 No. 2, pp. 62-76.

Sandalgaard, N. (2012), “Uncertainty and budgets: an empirical investigation”, *Baltic Journal of Management*, Vol. 7 No. 4, pp. 397-415.

Sandalgaard, N. and Bukh, P.N. (2014), “Beyond budgeting and change: a case study”, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 10 No. 3, pp. 409-423.

Tranfield, D., Denyer, D. and Smart, P. (2003), “Toward a methodology for developing evidence-informed management knowledge by means of systematic review”, *British Journal of Management*, Vol. 14 No. 3, pp. 207-222.

Van der Stede, W.A. (2001), “The effect of corporate diversification and business unit strategy on the presence of slack in business unit budgets”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14 No. 1, pp. 30-52.

Vazonienė, M. and Stončiuvienė, N. (2012), “The formation of company budgeting system: importance, problems and solution”. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*. Vol. 30 No. 1, pp. 157-170.

Weber, J. and Linder, S. (2005), “Budgeting, better budgeting, or beyond budgeting”, *Cost Management*, Vol. 19 No. 2, pp. 20-28.

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΑ

<https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/finance/beyond-budgeting>

