



Πανεπιστήμιο Αιγαίου
Τμήμα διοίκησης επιχειρήσεων
Διπλωματική εργασία
MBA



“Budgeting ή Beyond Budgeting?”

**Μια διερεύνηση των απόψεων στελεχών ελληνικών
εισηγμένων εταιριών”**

Μαγγλάρη Μαρία

AM 2132016027

Τριμελής Συμβουλευτική Επιτροπή

Επιβλέπων

Κα. Ζούντα Στέλλα

Μέλος

Κος. Μπεκιάρης Μιχαήλ

Μέλος

Κα. Γάκη Ελένη

Χίος, Οκτώβριος 2019

Στη Φαίη μου

Πίνακας περιεχομένων

1.	Εισαγωγή	4
2.	Περίληψη.....	5
3.	Abstract.....	6
4.	Ο κλάδος της Λογιστικής	7
5.	Προϋπολογισμοί.....	9
5.1.	Πλεονεκτήματα Προϋπολογισμών	10
5.2.	Μειονεκτήματα Προϋπολογισμών.....	12
5.3.	Τεχνικές κατάρτισης προϋπολογισμών.....	14
6.	Οι προϋπολογισμοί υπό αμφισβήτηση.....	16
6.1.	BBRT – Beyond Budgeting Roundtable.....	18
6.2.	Εφαρμογή και πλεονεκτήματα Beyond Budgeting	20
6.3.	Αποτελέσματα υιοθέτησης άποψης Beyond Budgeting.....	21
6.3.1.	Από τις comfort zones στις stretch zones	21
6.3.2.	Έγκαιρη και ενημερωμένη πληροφόρηση	24
6.3.3.	Διαφάνεια στην πληροφόρηση.....	24
6.3.4.	Δυναμική κατανομή των πόρων.....	24
6.4.	Συμπεράσματα από την χρήση του νέου συστήματος ελέγχου και διοίκησης.....	26
7.	Έρευνα.....	27
7.1.	Διαδικασία επιλογής δείγματος.....	27
7.2.	Αποτελέσματα έρευνας.....	28
7.2.1.	Τελικά οι προϋπολογισμοί θα πρέπει να καταργηθούν ή να βελτιωθούν;...	29
7.2.2.	Οι προϋπολογισμοί προσθέτουν αξία στον οργανισμό;.....	32
7.2.3.	Μειονεκτήματα των προϋπολογισμών	34
7.2.4.	Παράγοντες και αποτελέσματα που συνδέονται με τις αντιλήψεις σχετικά με την αξία των προϋπολογισμών	52
7.3.	Συμπεράσματα	57
8.	Πηγές	61
8.1.	Βιβλιογραφία.....	61
8.2.	Άρθρα	62
8.3.	Διαδίκτυο.....	63

1. Εισαγωγή

Οι σύγχρονες επιχειρήσεις αναζητούν τρόπους, με την χρήση των οποίων να μπορούν να ελέγχουν μέτρα όπως το κόστος, το κέρδος, την απόδοσή τους κλπ. Πιο συγκεκριμένα, αναζητούν τρόπους με τους οποίους θα λαμβάνουν σωστές και έγκαιρες αποφάσεις, καθώς επίσης οι manager θα διοικούν αποδοτικά και αποτελεσματικά τον οργανισμό. Η παραπάνω διαδικασία επιτυγχάνεται με την χρήση των Προϋπολογισμών, οι οποίοι αποτελούν ισχυρό εργαλείο ελέγχου. Ωστόσο, τα τελευταία χρόνια υπάρχει μια αντίληψη η οποία είναι ενάντια των Προϋπολογισμών παραθέτοντας πλήθος επιχειρημάτων.

Η παρούσα μελέτη έχει στόχο να διερευνήσει, μέσα από μια πρωτογενή έρευνα που αφορά τις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις, την άποψη τους σχετικά με την χρήση των Προϋπολογισμών ως εργαλείο ελέγχου και να συγκρίνει τα αποτελέσματα με αντίστοιχη έρευνα που πραγματοποιήθηκε το 2010 στη Βόρεια Αμερική. Τέλος, κατά τη μελέτη αναδείχθηκαν νέα σημεία στα οποία μπορεί να στραφεί μελλοντική έρευνα όπως για παράδειγμα η ίδια έρευνα να διεξαχθεί με ένα μεγαλύτερο και πιο αντιπροσωπευτικό δείγμα επιχειρήσεων.

Στο τέταρτο και πέμπτο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας αναλύεται ο κλάδος της Λογιστικής, η Χρηματοοικονομική και η Διοικητική Λογιστική καθώς και οι Προϋπολογισμοί ως μέρος της Διοικητικής Λογιστικής. Επιπλέον, αναφέρονται τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των Προϋπολογισμών καθώς και οι τεχνικές κατάρτισής τους.

Στο έκτο κεφάλαιο αναλύεται η αντίθετη άποψη σχετικά με τους Προϋπολογισμούς η οποία υποστηρίζεται από μία ένωση ονόματι BBRT καθώς και τα πλεονεκτήματα που θα έχουν οι επιχειρήσεις αν υιοθετήσουν την άποψη του BBRT και εγκαταλείψουν την χρήση των Προϋπολογισμών.

Τέλος, το έβδομο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας επικεντρώνεται στην έρευνα, στη διαδικασία επιλογής του δείγματος καθώς και στα αποτελέσματα, ενώ στο όγδοο κεφάλαιο αναφέρονται οι βιβλιογραφικές αναφορές και τα άρθρα.

2. Περίληψη

Στον κόσμο των επιχειρήσεων, ο κλάδος της Λογιστικής διαδραματίζει πολύ σημαντικό ρόλο. Πιο συγκεκριμένα, μέσω της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, οι οργανισμοί συλλέγουν και αξιολογούν τα δεδομένα ώστε το ανωτέρω να τους οδηγήσει στην αποτελεσματική λήψη των αποφάσεων. Επιπλέον, μέσω της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής δημιουργούνται οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Από την άλλη, με την χρήση της Διοικητικής Λογιστικής οι επιχειρήσεις συγκεντρώνουν και αναλύουν χρηματοοικονομικές και μη πληροφορίες ώστε να τις χρησιμοποιήσουν για τον προγραμματισμό, την οργάνωση και τον έλεγχο των μελλοντικών τους σχεδίων. Μέρος της Διοικητικής Λογιστικής αποτελούν οι Προϋπολογισμοί με τους οποίους οι επιχειρήσεις προγραμματίζουν τις μελλοντικές τους δράσεις καθώς επίσης ελέγχουν και αξιολογούν το εργατικό τους δυναμικό. Οι εταιρίες μπορούν να επιλέξουν μέσα από ένα πλήθος τεχνικών κατάρτισης Προϋπολογισμών, ανάλογα με τις ανάγκες τους. Ωστόσο, όπως είναι εύλογο οι Προϋπολογισμοί έχουν πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, με αποτέλεσμα να αμφισβητούνται από τα μέλη του BBRT – «Beyond Budgeting Round Table» όπου ισχυρίζονται πως στις περισσότερες επιχειρήσεις η κατάρτιση των προϋπολογισμών είναι η πιο αναποτελεσματική διαδικασία του management, τεκμηριώνοντας την άποψή τους από ένα πλήθος επιχειρημάτων μερικά από τα οποία είναι ότι χωρίς την χρήση των Προϋπολογισμών οι εταιρίες θα βελτιώσουν την ροή των πληροφοριών, θα υπάρξει διαφάνεια και θα αποδεσμευτεί μέρος του χρόνου των στελεχών. Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η σύγκριση της έρευνας που είχε πραγματοποιηθεί στη Βόρεια Αμερική από τους Libby, T. και Lindsay το 2010, με αντίστοιχη έρευνα για τις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις με κύρια προβληματική το κατά πόσο οι ανωτέρω επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τους Προϋπολογισμούς ως εργαλείο ελέγχου.

Λέξεις Κλειδιά: Λογιστική, Διοικητική Λογιστική, Χρηματοοικονομική Λογιστική, Προϋπολογισμοί, μελλοντικές δράσεις, έλεγχος, απόδοση, αξιολόγηση, αποφάσεις, BBRT.

3. Abstract

Accounting industry plays a crucial role in the business world. Specifically, through Financial Accounting, organizations collect and evaluate data in order to make effective decisions. What is more, Financial Accounting enables firms to create the financial statements of companies.

On the other hand, through Administrative Accounting, organizations collect and analyze financial and non-financial information so as to use for planning, organizing and controlling their future plans. Part of Administrative Accounting are Budgets, with which companies plan their future actions as well as control and evaluate their workforce. Companies can choose from a variety of Budget techniques, depending on their needs.

However, Budgets have also disadvantages. Thus, the BBRT members - Beyond Budgeting Round Table - challenge their reliability by arguing that in most businesses budgeting is the most inefficient management process. In order to support their view, they mention a number of arguments few of which are mentioned briefly below. Firstly, they contend that companies, that do not use Budgets, will improve the internal flow of information. In addition, there will be transparency through all the procedures inside the company and finally Executives will gain a significant amount of time.

The purpose of this thesis is to compare the research conducted by Libby, T. and Lindsay in North America in 2010 to a corresponding survey regarding Greek listed companies, by focusing its interest on whether these companies use Budgets as a control tool.

Keywords: Accounting, Administrative Accounting, Financial Accounting, Budgets, Future Actions, Audit, Performance, Evaluation, Decisions, BBRT.

4. Ο κλάδος της Λογιστικής

Μέσω της λογιστικής, παρέχονται διάφορες πληροφορίες στους ενδιαφερόμενους (προμηθευτές, πελάτες, μέτοχοι, τράπεζες, κράτος κλπ) ώστε να είναι σε θέση να λάβουν σωστές αποφάσεις. Βέβαια, οι πληροφορίες που παρέχονται δεν είναι εμφανείς σε όλους. Από την μία, υπάρχει η πληροφόρηση που είναι εμφανή στο ευρύ κοινό μέσω των οικονομικών καταστάσεων και των ετήσιων εκθέσεων και από την άλλη υπάρχει και η εσωτερική πληροφόρηση, η οποία αποτελεί την βάση για την δημιουργία της δημοσιευμένης πληροφόρησης καθώς και το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των επιχειρήσεων.

Ο κλάδος της Λογιστικής διακρίνεται στην χρηματοοικονομική και στην διοικητική λογιστική.

Χρηματοοικονομική Λογιστική

Η χρηματοοικονομική λογιστική είναι η συλλογή και η αξιολόγηση των δεδομένων για την λήψη των αποφάσεων. Με την χρήση της δημιουργούνται οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Η χρήση της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι υποχρεωτική από τις επιχειρήσεις, όχι μόνο για αυτές που υποχρεούνται από το νόμο, πχ Α.Ε., αλλά και από τις μικρότερες, ώστε να εμπνέουν εμπιστοσύνη προς τους ενδιαφερόμενους. Για τη δημιουργία των οικονομικών καταστάσεων χρησιμοποιούνται συγκεκριμένες λογιστικές αρχές και μέθοδοι. Επιπλέον, οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται στην χρηματοοικονομική λογιστική θα πρέπει να είναι ακριβείς δηλαδή οι οικονομικές καταστάσεις να μην είναι ψευδείς ή να παραπλανούν. Οι παραπάνω καταστάσεις αφορούν στο παρελθόν και δημιουργούνται από γενικές αποδεκτές λογιστικές αρχές για να μπορούν να είναι συγκρίσιμες και αναφέρονται στο σύνολο ης επιχείρησης (Garrison, R., Noreen, E., (2006) Σελ. 5-8).

Διοικητική Λογιστική

Η διοικητική λογιστική είναι η συγκέντρωση και η ανάλυση χρηματοοικονομικών και μη δεδομένων, εσωτερικά της επιχείρησης, ώστε να χρησιμοποιηθούν για τον προγραμματισμό, την οργάνωση και τον έλεγχο μελλοντικών σχεδίων από την διοίκηση της επιχείρησης. Η επιχείρηση προγραμματίζει τις δράσεις της με βάση πληροφορίες οι οποίες έχουν συγκεντρωθεί, εξετάζει τις εναλλακτικές λύσεις, λαμβάνει αποφάσεις και ελέγχει το προϋπολογιστικό με το απολογιστικό αποτέλεσμα. Η ανατροφοδότηση, δηλαδή η πληροφορία που παίρνει η διοίκηση από

τα χαμηλότερα στρώματα του οργανισμού, αποτελεί το κλειδί για τον αποτελεσματικό έλεγχο. Με άλλα λόγια, η πληροφορία από τους ανώτερους προς τους υφιστάμενους και το αντίστροφο να ρέει σωστά και αποτελεσματικά, ώστε να μην υπάρχουν ανακρίβειες σε αυτά που ζητά η διοίκηση με αποτέλεσμα η υλοποίηση του στόχου να γίνεται αποτελεσματικά και αποδοτικά (Garrison, R., Noreen, E., (2006) Σελ. 2-5).

5. Προϋπολογισμοί

Οι εσωτερικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, οι οποίες δημιουργούνται με την χρήση της διοικητικής λογιστικής, δεν είναι εμφανείς στο ευρύ κοινό, όπως οι οικονομικές καταστάσεις που δημιουργούνται με την χρήση της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Λόγω του υψηλού ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων, υπάρχει η ανάγκη για εσωτερική πληροφόρηση ώστε να επιτυγχάνεται το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, καθώς επίσης να μπορεί η επιχείρηση να σχεδιάζει τις μελλοντικές της δράσεις. Επίσης, στον προϋπολογισμό αναγράφονται οι πόροι που θα χρησιμοποιήσει το κάθε τμήμα, καθώς και οι υποχρεώσεις και οι δεσμεύσεις του κάθε τμήματος. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι λόγω του περιορισμού των πόρων, η δέσμευση τους θα πρέπει να γίνεται σωστά για την καλύτερη αποδοτικότητα της επιχείρησης. Επιπλέον, η χρήση των εσωτερικών καταστάσεων βοηθά στη δημιουργία των οικονομικών καταστάσεων. Επομένως, η διοικητική λογιστική διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην επίτευξη των στόχων της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Οι εσωτερικές καταστάσεις αφορούν στο μέλλον, συντάσσονται όποτε η επιχείρηση κρίνει απαραίτητο και δεν είναι απαραίτητη η χρήση συγκεκριμένων λογιστικών μεθόδων. Επειδή οι προϋπολογισμοί αναφέρονται στο μέλλον, τα στοιχεία τους δεν μπορούν να είναι ακριβή. Οι προϋπολογισμοί ουσιαστικά είναι η ποσοτική έκφραση των στόχων της επιχείρησης, καθώς με την χρήση τους, η επιχείρηση καταφέρνει να συντονίζει και να παρακολουθεί τις δράσεις των μελών της. Επομένως, δεν χρησιμοποιούνται μόνο για τον προγραμματισμό δράσεων, αλλά και για τον έλεγχο και την αξιολόγηση των υπαλλήλων της εταιρίας (Garrison, R., Noreen, E., (2006) Σελ. 5-6), (Heupel, T., Schmitz, S., (2015).

Άξιο αναφοράς αποτελεί η υπεύθυνη χρήση των προϋπολογισμών από τα στελέχη. Με άλλα λόγια όταν οι προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται υπεύθυνα και σωστά από τα στελέχη αυτό έχει ως αποτέλεσμα να παρέχουν τη βάση για την κατανόηση μεταξύ των τμημάτων και επιπέδων του οργανισμού και αυτό βοηθά τα στελέχη στον έλεγχό τους προς αυτά. Σε αντίθεση με το παραπάνω, εάν οι προϋπολογισμοί δεν χρησιμοποιηθούν με τον σωστό τρόπο, μπορεί να χειραγωγηθούν τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης το οποίο είναι αποτέλεσμα της πίεσης που δέχονται τα στελέχη από την διοίκηση καθώς επίσης και όταν δεν βοηθά η κατάσταση της οικονομίας (<http://hbr.org/2003/02/who-needs-budgets>).

5.1. Πλεονεκτήματα Προϋπολογισμών

Κάποια από τα πλεονεκτήματα των προϋπολογισμών είναι τα εξής:

- Αποτελούν ευκαιρία ώστε οι managers να ανανεώνουν την επιχείρηση
- Προγραμματισμός μελλοντικών δράσεων
- Προσανατολισμένος προγραμματισμός μακροπρόθεσμων στόχων. Ενδιαφέρον για την ανταγωνιστικότητα της εταιρίας και την οικονομική της θέση στον κλάδο
- Συντονισμός και παρακολούθηση των δραστηριοτήτων των μελών της επιχείρησης
- Μείωση κινδύνου
- Ταύτιση στόχων διοίκησης και προσωπικού
- Σχέδιο δράσης που βοηθά στην επίτευξη του στόχου και στον έλεγχο του προϋπολογιστικού αποτελέσματος με το απολογιστικό
- Μετατρέπουν τα ποιοτικά δεδομένα, τους στόχους και τις στρατηγικές της επιχείρησης σε ποσοτικά δεδομένα
- Σύνδεση βραχυπρόθεσμων με μακροπρόθεσμων σχεδίων
- Συνεργασία μεταξύ managers διαφορετικών ιεραρχικών επιπέδων και διαφορετικών τμημάτων
- Αποκεντρωμένη οργάνωση. Οι υπάλληλοι έχουν ευθύνες και δικαιώματα και μπορούν να λαμβάνουν αποφάσεις. Ελέγχονται με διάφορα εργαλεία μέσω της λογιστικής υπευθυνότητας ώστε να αξιολογηθεί η απόδοσή τους
- Παρέχει κανονικότητα στις λειτουργίες της επιχείρησης
- Επισκόπηση της κερδοφορίας. Εντοπίζει ποια μέρη και τμήματα του οργανισμού αποδίδουν κέρδος και ποια όχι και αν είναι εύλογο αυτά να καταργηθούν.
- Εικόνα της επιχείρησης στον επιχειρηματικό κόσμο. Δείχνει εάν χρειάζεται διορθωτικές αλλαγές ώστε να λειτουργεί αποτελεσματικότερα και αποδοτικότερα.
- Χρηματοοικονομικός σχεδιασμός. Ποια στοιχεία της επιχείρησης αξίζει να επενδυθούν καθώς και ποιες είναι οι χρηματοοικονομικές ανάγκες της επιχείρησης, ή αλλιώς οι ανάγκες της για επιπλέον κεφάλαιο
- Κατανομή πόρων. Εξαιτίας των περιορισμένων πόρων θα πρέπει να γίνεται σωστή κατανομή τους για να λειτουργεί αποδοτικά η επιχείρηση

(Libby, T., Lindsay, M., (2010)

(<https://www.accountingtools.com/articles/what-are-the-advantages-of-budgeting.html?rq=%20BUDGETING%20ADVANTAGES>)

5.2. Μειονεκτήματα Προϋπολογισμών

Οι προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις, οι οποίες κυρίως βρίσκονται κοντά στον πελάτη και επιθυμούν την ικανοποίησή του, δεδομένο το οποίο αποτελεί και στόχο τους, αλλά από την άλλη η χρήση των προϋπολογισμών αποδυναμώνει την πρώτη γραμμή, αποθαρρύνει την διάχυση και ροή πληροφοριών εντός της επιχείρησης και καθιστά την επιχείρηση μη ευέλικτη στην ανταπόκρισή της προς τις αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος. Επομένως, μια επιχείρηση η οποία χρησιμοποιεί ως μέσο προγραμματισμού και ελέγχου των δράσεων της τους προϋπολογισμούς δεν μπορεί να απαντήσει στις εξελίξεις της αγοράς. Από την άλλη υποστηρίζεται πως οι εταιρίες οι οποίες χρησιμοποιούν διάφορα πρότυπα ώστε να μετρούν την απόδοσή τους μπορούν να είναι περισσότερο ευέλικτες και επιπλέον εξοικονομούν χρόνο, όπως παραδείγματος χάριν θέτουν πιο μακροχρόνιους στόχους και τους μετρούν με άλλους παράγοντες όπως τα έσοδα, τις ταμιακές ροές, την ικανοποίηση των πελατών, την ποιότητα κλπ. Επίσης θέτονται σημεία αναφοράς (benchmark) και υπάρχει επιβράβευση όσο μειώνονται τα σταθερά κόστη ή όσο πλησιάζουν τα σταθερά κόστη του benchmark. Μια ακόμα θεωρία είναι πως τα μελλοντικά στοιχεία που δίνονται από τους προϋπολογισμούς δεν είναι σε θέση να τους βοηθήσουν σε παροντικές καταστάσεις τις οποίες κλίνονται να αντιμετωπίσουν.

Επιγραμματικά κάποια μειονεκτήματα:

- Μη ευέλικτες επιχειρήσεις
- Μη αποτελεσματική ροή πληροφοριών
- Ανακρίβεια δεδομένων. Τα στοιχεία των προϋπολογισμών αφορούν στο μέλλον, επομένως στηρίζονται σε υποθέσεις. Με την παραμικρή αλλαγή στο εξωτερικό περιβάλλον, τα στοιχεία του προϋπολογισμού και ο στόχος καθώς και το τελικό αποτέλεσμα μπορεί να είναι εντελώς διαφορετικά
- Δεν ορίζουν την κατανομή των πόρων με συγκεκριμένη στρατηγική
- Δεν ορίζουν πως επιβραβεύονται και πως αξιολογούνται τα μέλη του οργανισμού
- Δεν μπορεί να υπάρξει αξιολόγηση των τμημάτων
- Συγκεντρωτισμός. Δίνονται εντολές από τα ανώτερα στρώματα και εξαιτίας της μεγάλης πίεσης δημιουργούνται προβλήματα όπως: σύγκρουση μεταξύ τμημάτων για την απόκτηση πόρων, χειραγώγηση δεδομένων κλπ
- Χρονοβόρα διαδικασία. Βέβαια υπάρχουν εξοικειωμένοι υπάλληλοι και κατάλληλα προγράμματα για την δημιουργία του προϋπολογισμού αλλά

απαξιώνονται γρήγορα εξαιτίας της εξέλιξης της τεχνολογίας και του περιβάλλοντος γενικότερα στο οποίο λειτουργούν οι επιχειρήσεις

- Χειραγώγηση οικονομικών καταστάσεων. Παραδείγματος χάρις ένα στέλεχος μπορεί να εμφανίσει λιγότερα έσοδα και περισσότερα κόστη ώστε να μειωθεί η φορολογία της επιχείρησης. Αυτό μπορεί να συμβαίνει και στο κάθε τμήμα, δηλαδή τα τμήματα να χειραγωγούν και να αλλάζουν τα μεγέθη τους ώστε να εμφανίσουν το ιδανικό αποτέλεσμα για αυτά
- Μη παραγωγικές και ανήθικες συμπεριφορές. Ένα στέλεχος να κατηγορήσει ένα άλλο στέλεχος ή τμήμα για την μη επίτευξη του στόχου
- Μη αποτελεσματική και ακριβής κατανομή εξόδων στα τμήματα. Παραδείγματος χάριν μπορεί να κατανεμηθεί μεγαλύτερο ποσό εξόδων σε τμήμα το οποίο δεν έκανε έξοδα απλά για να μην επιβαρυνθεί το τμήμα που πραγματικά έκανε τα έξοδα και υπάρχει κίνδυνος κατάρτησής του
- Ενδιαφέρον περισσότερο για τα οικονομικά μεγέθη και λιγότερο για την ποιότητα προϊόντων, την ικανοποίηση πελατών κλπ τα οποία αποτελούν ποιοτικά δεδομένα και δεν μπορούν να συμπεριληφθούν στον προϋπολογισμό στον οποίο συμπεριλαμβάνονται μόνο ποσοτικά δεδομένα
- Διαμόρφωση στρατηγικής βάση προκαθορισμένου στόχου. Αυτό δεν καθιστά ευέλικτη την επιχείρηση σχετικά με την διαφοροποίηση της στρατηγικής εάν εμφανιστεί κάποια ευκαιρία ή απειλή εξαιτίας της αλλαγής του εξωτερικού περιβάλλοντος. Σε μερικές περιπτώσεις πρέπει να διαφοροποιείται και ο στόχος αλλά και η στρατηγική

(<http://hbr.org/2003/02/who-needs-budgets>)

(<https://www.accountingtools.com/articles/what-are-the-disadvantages-of-budgeting.html>)

(<https://www.accountingtools.com/articles/the-problems-caused-by-budgeting.html>)

(Heupel, T., Schmitz, S., (2015)

5.3. Τεχνικές κατάρτισης προϋπολογισμών

Παρακάτω παρουσιάζονται επιγραμματικά οι τεχνικές κατάρτισης των προϋπολογισμών.

- Στατικός προϋπολογισμός Αποτελεί το κλασσικό μοντέλο προϋπολογισμού όταν η επιχείρηση επιθυμεί να καθορίσει τα μελλοντικά της αποτελέσματα και την χρηματοοικονομική της θέση στον κλάδο τον επόμενη χρήση. Το παραπάνω μοντέλο βασίζεται σε ένα μοναδικό αποτέλεσμα το οποίο ίσως να είναι εξαιρετικά δύσκολο να επιτευχθεί. Επιπλέον, μια ακόμα δυσκολία στο παραπάνω μοντέλο είναι η μη ευέλικτη εταιρία ως προς τις αλλαγές που προκύπτουν από το εξωτερικό περιβάλλον. Η εταιρία η οποία δεν είναι ευέλικτη, δεν μπορεί να προσαρμοστεί στις αλλαγές και να αντιμετωπίσει μια ευκαιρία η μια απειλή η οποία προκύπτει.
- Προϋπολογισμός μηδενικής βάσης Το παραπάνω μοντέλο το χρησιμοποιούν επιχειρήσεις οι οποίες είναι νεοσυσταθείσες ή μπορεί να το χρησιμοποιήσει μια επιχείρηση η οποία δεν έχει δεδομένα για κάποιον τομέα. Με το παραπάνω μοντέλο προσδιορίζονται οι στόχοι που επιθυμεί η διοίκηση και τρόποι με τους οποίους θα επιτευχθεί ο κάθε στόχος. Επίσης, ευνοεί μια περισσότερο αποκεντρωμένη επιχείρηση η οποία δίνει κίνητρα στους υπαλλήλους και έτσι αυξάνεται η αποδοτικότητα τους επομένως η αποδοτικότητα του οργανισμού. Τέλος, βοηθά στην πιο αποτελεσματική κατανομή των πόρων. Ωστόσο, χρειάζεται περισσότερος χρόνος από τον στατικό προϋπολογισμό ώστε να καταρτιστεί.
- Ελαστικοί προϋπολογισμοί Το παραπάνω μοντέλο επιτρέπει στις εταιρίες να προσδιορίσουν διάφορα επίπεδα δραστηριότητας και έπειτα να αποφασίσουν το είδος της στρατηγικής που θα ακολουθήσουν ώστε να επιτύχουν το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα. Η κατάρτιση του ελαστικού προϋπολογισμού είναι δυσκολότερη από του στατικού αλλά πραγματοποιείται καλύτερη σύγκριση των απολογιστικών με τον προϋπολογιστικών αποτελεσμάτων.
- Επαυξητικός προϋπολογισμός Αποτελεί μια εύκολη μέθοδο με την οποία ο οργανισμός μπορεί να αναβαθμίσει ένα μοντέλο κατάρτισης προϋπολογισμού βασιζόμενο στην υπόθεση ότι αυτό που έχει συμβεί στο παρελθόν μπορεί να συμβεί και στο μέλλον. Επίσης, μπορούν και τα στελέχη που βρίσκονται χαμηλά στην πυραμίδα του οργανισμού να καταρτίσουν προϋπολογισμούς με τη βοήθεια του παραπάνω μοντέλου καθώς έχει

μικρότερο κόστος. Τελευταίο και πιο σημαντικό αποτελεί το γεγονός ότι η επίδραση μιας αλλαγής η οποία προκύπτει από το εξωτερικό περιβάλλον μπορεί να εντοπιστεί πολύ γρήγορα. Βέβαια αυτή η μέθοδος δεν οδηγεί σε αναλυτικά αποτελέσματα και εξηγήσεις καθώς επίσης θα δημιουργηθούν προβλήματα σε μια πολύ γρήγορη αλλαγή του εξωτερικού περιβάλλοντος.

- Κυλιόμενος προϋπολογισμός Με την παραπάνω μέθοδο χρησιμοποιούνται στοιχεία του παρελθόντος για να καταρτίσουν προϋπολογισμούς. Βέβαια η παραπάνω μέθοδος απαιτεί πολύ χρόνο και είναι η λιγότερο αποτελεσματική μέθοδος.
- Κυλιόμενες προβλέψεις Δεν αποτελούν ακριβώς τεχνικές κατάρτισης προϋπολογισμών, παρόλο αυτά οι εταιρίες τις χρησιμοποιούν γιατί απαιτούν λιγότερο χρόνο και δυσκολία. Με την παραπάνω μέθοδο οργανώνουν το ύψος των βραχυχρόνιων υποχρεώσεων τους μέχρι εκεί που τους επιτρέπουν τα έσοδά τους. Σε αντίθεση με τον στατικό προϋπολογισμό, οι κυλιόμενες προβλέψεις καθιστούν τις επιχειρήσεις περισσότερο ευέλικτες.

<https://www.accountingtools.com/articles/what-are-the-types-of-budgeting-models.html>

<http://www.accaglobal.com/lk/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f5/technical-articles/comparing-budgeting-techniques.html>

6. Οι προϋπολογισμοί υπό αμφισβήτηση

Γενικότερα οι προϋπολογισμοί διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στον έλεγχο της επιχείρησης. Ωστόσο κάποιοι υποστηρίζουν πως υπάρχουν κάποια προβλήματα τα οποία προκύπτουν από τη λάθος χρήση των προϋπολογισμών, ενώ κάποιοι άλλοι υποστηρίζουν πως γενικότερα η διαδικασία κατάρτισης ενός προϋπολογισμού είναι λανθασμένη και ελλιπής. Επιπλέον, υποστηρίζεται πως οι προϋπολογισμοί δεν επιτρέπουν στην επιχείρηση να είναι ευέλικτη ώστε να αντιμετωπίζει τυχόν απειλές ή ευκαιρίες οι οποίες προκύπτουν από τις αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος, καθώς επίσης σημαντικό πρόβλημα αποτελεί και η κατανομή των πόρων διότι δεν υπάρχει συγκεκριμένη στρατηγική. Επιπλέον, με την χρήση των προϋπολογισμών ο οργανισμός είναι πιο συγκεντρωτικός, δηλαδή η συγκέντρωση της εξουσίας βρίσκεται στα υψηλά επίπεδα του οργανισμού και αυτό προκαλεί διάφορα προβλήματα όπως μη γνώση της κατάστασης και των πληροφοριών, δεν υπάρχει συντονισμός, ευθύνες κλπ και έτσι η επιχείρηση δεν οδηγείται στο ιδανικό αποτέλεσμα. Για τους παραπάνω και για πολλούς ακόμα λόγους υποστηρίζεται ότι η απόδοση μπορεί να μετρηθεί και με άλλα εργαλεία, πιο σύγχρονα, με τα οποία θα υπάρχει ένας αποκεντρωμένος οργανισμός, με σωστή και αποτελεσματική ροή πληροφόρησης, όπου όλοι θα έχουν ευθύνες και δικαιώματα. Επιπλέον, το μη προσχεδιασμένο πλάνο, το ξαφνικό και αναπάντεχο, φέρνει την επιβράβευση στα στελέχη και τα διακρίνει. Το πώς δηλαδή θα αντιμετωπίσουν παροντικές καταστάσεις, με τους υφιστάμενους πόρους (<http://hbr.org/2003/02/who-needs-budgets>).

Για τους παραπάνω λόγους πραγματοποιήθηκε έρευνα για τις επιχειρήσεις της βόρειας Αμερικής σχετικά με τις πρακτικές κατάρτισης των προϋπολογισμών που χρησιμοποιούν, για την συλλογή στοιχείων ώστε να απαντηθούν οι παραπάνω κριτικές κατά των προϋπολογισμών και τέλος, για να εντοπιστούν νέες πρακτικές στην κατάρτιση των προϋπολογισμών για ακαδημαϊκή μελλοντική χρήση. Από την έρευνα διαπιστώνεται πως η πλειοψηφία των επιχειρήσεων εξακολουθεί να χρησιμοποιεί τους προϋπολογισμούς ως ένα εργαλείο ελέγχου καθώς επίσης με την χρήση τους προσθέτουν επιπλέον αξία στην επιχείρηση καθώς τις βοηθά να προγραμματίζουν τις δράσεις τους και να μειώνουν τον κίνδυνο. Επιπλέον, όταν προκύψουν προβλήματα, οι επιχειρήσεις προσαρμόζουν τους προϋπολογισμούς για να τα αντιμετωπίσουν.

Βέβαια υπάρχει και η αντίθετη άποψη κατά την οποία τα μέλη του BBRT ισχυρίζονται πως στις περισσότερες επιχειρήσεις η κατάρτιση των προϋπολογισμών είναι η πιο αναποτελεσματική διαδικασία του management (Libby, T., Lindsay, M., (2010).

Η άποψη Beyond Budgeting ξεκίνησε τη δεκαετία του 1990 και αποτελεί ένα εναλλακτικό σύστημα ελέγχου και διοίκησης. Υποστηρίζεται πως προσφέρει οφέλη και δικαιοσύνη εντός των επιχειρήσεων, ωστόσο δεν είναι αρκετά διαδεδομένη. Το παραπάνω σύστημα είναι αποτελεσματικό όταν τα στελέχη και οι υπάλληλοι συμμετέχουν στην διαδικασία λήψης αποφάσεων και δέχονται να ελέγχονται από την διοίκηση ως κριτήριο απόδοσης. Το παραπάνω βοηθά και στην αξιολόγηση των στελεχών ώστε να αποφευχθούν διάφορα προβλήματα. Βέβαια, για να χρησιμοποιήσει μια εταιρία το παραπάνω σύστημα θα πρέπει να διαφοροποιήσει την νοοτροπία της (Heupel, T., Schmitz, S., (2015).

6.1. BBRT – Beyond Budgeting Roundtable

Το BBRT αποτελεί μια ένωση η οποία θεωρεί τους προϋπολογισμούς υπερτιμημένους. Μέλη του BBRT είναι επιχειρηματίες και επιχειρήσεις οι οποίοι δεν χρησιμοποιούν προϋπολογισμούς για τον προγραμματισμό και έλεγχο των μελλοντικών τους σχεδίων καθώς, άποψή τους είναι πως όλη η διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμών είναι λανθασμένη και δεν θα πρέπει να υφίσταται. Είναι μια διεθνής ένωση, αλλά το μεγαλύτερο μέρος των μελών της βρίσκεται στην Ευρώπη. Αρχικά, οι Hope και Fraser ήταν εκείνοι που έθεσαν το θέμα beyond budgeting¹.

Πιο συγκεκριμένα θεωρούν ότι:

- Είναι μια διαδικασία η οποία απαιτεί χρόνο και κόπο και δεν αφήνει το αίσθημα της χαράς στους εργαζόμενους που ασχολούνται με αυτή
- Δεν αναδεικνύονται οι ευκαιρίες
- Η διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών δημιουργεί μη παραγωγικές/δυσλειτουργικές συμπεριφορές
- Οι επιχειρήσεις κερδίζουν και αυτό δεν εξαρτάται από τους προϋπολογισμούς τους
- Η επιχειρήσεις δεν μπορούν να είναι ευέλικτες, κατά συνέπεια δεν μπορούν αποτελεσματικά να αντιμετωπίσουν έναν κίνδυνο που προέρχεται παραδείγματος χάριν στο συχνά μεταβαλλόμενο εξωτερικό περιβάλλον
- Οι προϋπολογισμοί δεν είναι άμεσα συνδεδεμένοι με τις στρατηγικές που χρησιμοποιούν οι εταιρίες για την υλοποίηση του στόχου, ούτε με τις απαιτήσεις του ανταγωνισμού

(Libby, T., Lindsay, M., (2010)

Με άλλα λόγια τα μέλη του BBRT θεωρούν πως η διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών είναι ένα παραδοσιακό εργαλείο για τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και γενικότερα της διαχείρισης των σύγχρονων οργανισμών, οι οποίες δραστηριοποιούνται σε ανταγωνιστικό περιβάλλον επομένως δεν είναι κατάλληλο. Για τον παραπάνω λόγο τα εργαλεία διοίκησης θα πρέπει να εξελιχθούν και να

¹ Η άποψη ότι η διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών δεν είναι απαραίτητη για τον προγραμματισμό μελλοντικών σχεδίων μιας επιχείρησης ή ενός μεμονωμένου ατόμου και αποτελεί μια πρακτική του παρελθόντος. Υποστηρίζεται πως ο προγραμματισμός και η διαχείριση μελλοντικών πλάνων μπορεί να επιτευχθεί χωρίς την κατάρτιση προϋπολογισμών, αλλά με πιο σύγχρονα και καινοτόμα εργαλεία, τα οποία ανταποκρίνονται στον σύγχρονο ανταγωνιστικό κόσμο των επιχειρήσεων.

γίνουν καινοτόμα. Επίσης, το ανθρώπινο δυναμικό των επιχειρήσεων θα μπορέσει να απελευθερωθεί χωρίς να λειτουργεί με βάση ασφυκτικά συστήματα ελέγχου και υπό γραφειοκρατικές διαδικασίες. Με τον παραπάνω τρόπο, θα αυξηθεί η απόδοση του εργατικού δυναμικού με αποτέλεσμα να αυξηθεί και η αποδοτικότητα της επιχείρησης. Τέλος, το νέο σύστημα θα κατανέμει τους πόρους αποτελεσματικότερα χωρίς ένα αυστηρό πλάνο (<https://www.bbrt.org/>), (Heupel, T., Schmitz, S., (2015).

6.2. Εφαρμογή και πλεονεκτήματα Beyond Budgeting

Όπως προαναφέρθηκε, ο παραδοσιακός τρόπος κατάρτισης προϋπολογισμών που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις για τον έλεγχο και τον προγραμματισμό δράσεων υποστηρίζεται πως είναι λανθασμένος και ελλιπής. Υπάρχει μια νέα μέθοδος, σύμφωνα με τους υποστηρικτές της, η οποία είναι πιο σύγχρονη και πιο αποτελεσματική, η οποία για να λειτουργήσει σωστά απαιτεί την συμμετοχή του ανθρώπινου δυναμικού στη διαδικασία λήψης των αποφάσεων. Πλέον, στον επιχειρηματικό κόσμο υπάρχει περισσότερη πολυπλοκότητα, την οποία, ο κλασικός προϋπολογισμός δεν μπορεί να αντιμετωπίσει και να την λάβει υπόψη του. Επιπλέον, υποστηρίζεται πως για να κάνει μια επιχείρηση και ένα στέλεχος χρήση αυτού του νέου εργαλείου θα πρέπει να αλλάξει ολοκληρωτικά την νοοτροπία και την φιλοσοφία του. Επίσης, δίνεται έμφαση στα στελέχη και τις ικανότητές τους, δηλαδή σε ποιοτικά δεδομένα, επομένως ελέγχονται και αξιολογούνται, και όχι μόνο σε ποσοτικά δεδομένα όπως τα κέρδη και οι πωλήσεις. Τέλος, το καινούριο σύστημα διοίκησης σε συνδυασμό με την διαδικασία κατανομής των πόρων, η οποία πραγματοποιείται με γρήγορο ρυθμό, έχει οδηγήσει σε μια θετική αλλαγή στη νοοτροπία και φιλοσοφία αυτών που λαμβάνουν αποφάσεις, αλλαγές στην δομή του οργανισμού (αποκέντρωση), στον σχεδιασμό και προγραμματισμό του προσωπικού και ολόκληρης της επιχείρησης (Heupel, T., Schmitz, S., (2015).

6.3. Αποτελέσματα υιοθέτησης άποψης Beyond Budgeting

Με την χρήση του νέου συστήματος ελέγχου και διοίκησης (MCS) υπάρχουν αρκετά αξιοσημείωτα αποτελέσματα για τις επιχειρήσεις. Βέβαια, τα στελέχη θα πρέπει να γνωρίζουν τα “όρια” του νέου συστήματος, δηλαδή ανάλογα με τις αλλαγές που προκύπτουν από το εξωτερικό περιβάλλον, αυτό να τροποποιείται και να εξελίσσεται συνεχώς για να παρέχει και τα βέλτιστα αποτελέσματα στον οργανισμό. Παρακάτω παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από την υιοθέτηση του νέου συστήματος ελέγχου και διοίκησης από τις επιχειρήσεις.

6.3.1. Από τις comfort zones στις stretch zones

Το παραδοσιακό σύστημα προϋπολογισμού προσφέρει στα στελέχη της επιχείρησης ασφάλεια και άνεση τα οποία προσδιορίζονται από τις comfort zones. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο πολλά στελέχη δεν υιοθετούν την νέα μέθοδο Beyond Budgeting, η οποία θα τους μετακινήσει στις stretch zones. Οι comfort zones χαρακτηρίζονται ως ρουτίνα, καταστάσεις δηλαδή που τα στελέχη αντιμετωπίζουν και λύνουν με τον ίδιο τρόπο και τις ίδιες διαδικασίες. Επίσης, πολλές φορές τα στελέχη εξαιτίας της ασφάλειας που επιθυμούν να νοιώθουν ίσως αρνούνται επιχειρηματικές προτάσεις με ρίσκο που θα απογείωναν τα κέρδη της επιχείρησης. Με τη νέα μέθοδο του Beyond Budgeting, τα στελέχη μετακινούνται στις stretch zones, στις οποίες πρέπει να αναλαμβάνουν ρίσκα και να είναι φιλόδοξα. Θα πρέπει να έρχονται αντιμέτωποι με καταστάσεις με αβέβαιη έκβαση. Όλο το παραπάνω προκαλεί φόβο στα στελέχη καθώς τροποποιεί τα απαραίτητα προσόντα και την νοοτροπία που θα πρέπει να έχουν τα στελέχη ώστε να είναι αποτελεσματική η νέα μέθοδος, κάτι το οποίο δε μπορούν να επετύχουν όλα τα στελέχη. Επίσης, κάτι ακόμα που απαιτείται είναι η επιτήρηση των στελεχών από τους ανωτέρους τους για την αξιολόγηση και τον έλεγχό τους καθώς και η ενεργή τους καθημερινή συμμετοχή στις ανάγκες του οργανισμού. Παρόλο που η μετάβαση στην stretch zone βοηθά στον καλύτερο προσανατολισμό ώστε να τίθενται στόχοι και στρατηγικές στο μέλλον λόγω της καλύτερης παροχής δεδομένων, όλες οι παραπάνω αλλαγές που θα πρέπει να υιοθετηθούν από τα στελέχη της επιχείρησης ώστε να χρησιμοποιούν τη νέα μέθοδο, δηλαδή να κατευθυνθούν από τις comfort στις stretch zones, αποτελεί και την απάντηση στο γιατί χρησιμοποιούν τη νέα μέθοδο λίγες επιχειρήσεις. Συμπερασματικά, οι zones προσδιορίζονται από την νοοτροπία και την συμπεριφορά που έχει κάποιος που λαμβάνει αποφάσεις.

Άξιο αναφοράς αποτελεί το γεγονός ότι στην comfort zone το στέλεχος βρίσκεται σε μια νοητική κατάσταση όπου προκαλεί πρόβλημα στην κατάσταση ολόκληρου του οργανισμού, στο ανθρώπινο δυναμικό και όλο αυτό συγκεκριμένα σε επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται σε ένα περιβάλλον συχνά μεταβαλλόμενο. Επιπλέον, χρησιμοποιεί τις πληροφορίες για να λαμβάνει αποφάσεις με τις οποίες θα παραμείνει στη ζώνη σταθερότητας και βεβαιότητας. Στη stretch zone οι στόχοι είναι πιο συγκεκριμένοι και πιο καθοδηγητικοί, υπάρχει πρόβλεψη και σχεδιασμός, η διανομή πόρων γίνεται πιο δυναμική, και τέλος επιτυγχάνεται καλύτερη αξιολόγηση δραστηριοτήτων και προσωπικού. Επιπλέον, βελτιώνεται η χρήση των πληροφοριών από τα στελέχη με αποτέλεσμα να βελτιωθεί η κρίση τους και οι αποφάσεις τους εξαιτίας το ότι υπάρχει γρήγορη και έγκαιρη πρόσβαση στις πληροφορίες λόγω της διαφάνειας τους εντός του οργανισμού (Heupel, T., Schmitz, S., (2015), (Bourmistrov, A., Kaarboe, K., (2013).

Τέλος, υπάρχει ακόμα μια ζώνη συμπεριφοράς, η discomfort zone, η οποία ξεπερνά την stretch zone. Χαρακτηρίζεται από μεγάλο επίπεδο άγχους, στρες και δυσφορίας με αποτέλεσμα την μειωμένη απόδοση των στελεχών. Επίσης, χαρακτηρίζεται και από την αρνητική στάση των στελεχών απέναντι στην εργασία και στα καθήκοντά τους. Επομένως, η μετάβαση στην stretch zone θα πρέπει να γίνεται προσεκτικά ώστε να μην υπάρχει η συνέπεια να μειωθεί η απόδοση των στελεχών. Βέβαια, αν υπάρχουν στελέχη με αυτή την συμπεριφορά, τα οποία χρησιμοποιούν το κλασικό σύστημα προϋπολογισμού, είναι ευκολότερο να μεταβούν στην stretch zone γιατί κατέχουν ήδη την νοοτροπία και την συμπεριφορά που απαιτείται σε αντίθεση με τα στελέχη που κινούνται στη comfort zone και είναι δυσκολότερο να αποκτήσουν νέα συμπεριφορά και ικανότητες (Bourmistrov, A., Kaarboe, K., (2013).

Παρακάτω θα παρουσιαστούν περιληπτικά κάποιες επιπτώσεις που υπάρχουν όταν τα στελέχη κινούνται στις comfort zones.

- Μείωση ελέγχου
- Τα στελέχη δεν εκπαιδεύονται
- Συγκεντρωτισμός
- Εμπόδια στις τροποποιήσεις των συστημάτων ελέγχου και διαχείρισης
- Εμπόδια στο στυλ διαχείρισης (φιλελεύθερο, ηγετικό κλπ)
- Οι αποφάσεις γίνονται ρουτίνα ενώ στην πραγματικότητα υπάρχει το ρίσκο και η αβεβαιότητα στην έκβαση του αποτελέσματος. Στις comfort zones τα στελέχη είναι καθησυχασμένα. Τα δεδομένα χρησιμοποιούνται από τα

στελέχη για να τους παρέχουν μια γρήγορη απάντηση στα προβλήματα που προκύπτουν. Επομένως, η απόφαση γίνεται ρουτίνα.

(Bourmistrov, A., Kaarboe, K., (2013)

6.3.2. Έγκαιρη και ενημερωμένη πληροφόρηση

Στο νέο σύστημα ελέγχου και προγραμματισμού δεν επιθυμείται μόνο καλή απόδοση αλλά αυτή θα πρέπει να είναι άμεσα συνδεδεμένη με τον στόχο, δηλαδή με το που θέλει να φτάσει η επιχείρηση. Με το νέο σύστημα επίσης τίθεται benchmark και επιθυμείται μια καλύτερη θέση στην κατάταξη των εταιριών. Η εταιρία επικοινωνεί ηλεκτρονικά στους υπαλλήλους της την στοχοθεσία και έπειτα προγραμματίζονται οι κινήσεις με τις οποίες θα επιτευχθεί ο στόχος που έχει τεθεί, οι οποίες θα πρέπει να βασίζονται σε ρεαλιστικές προβλέψεις έπειτα από την μελέτη των αλλαγών που υπόκειται η αγορά. Η πρόβλεψη είναι μια διαφορετική διαδικασία από την στοχοθεσία. Με την πρόβλεψη αντικαθιστάται ο στόχος με εικασίες, οι οποίες σχετίζονται με μελλοντικές αλλαγές και τον τρόπο αντιμετώπισής τους από την εταιρία (Bourmistrov, A., Kaarboe, K., (2013).

6.3.3. Διαφάνεια στην πληροφόρηση

Με το νέο σύστημα οι περισσότερες πληροφορίες εντός του οργανισμού είναι προσβάσιμες από όλα τα μέλη του. Βέβαια, όταν πρόκειται για μια έκτακτη κατάσταση η οποία απαιτεί γρήγορη και άμεση απόφαση, το στέλεχος θα χρησιμοποιήσει την εμπειρία του αλλά θα πρέπει να ανατρέξει στις πληροφορίες εντός του οργανισμού για να τεκμηριώσει την απόφασή του. Επιπλέον, γνωστοποιείται, έπειτα από τον σχεδιασμό και την στοχοθεσία, η στρατηγική με την οποία θα υλοποιηθεί ο στόχος, και οι αρμοδιότητες και οι ευθύνες των μελών του οργανισμού. Με το παραπάνω ενισχύεται η άποψη ότι θα γίνεται αποτελεσματικότερος έλεγχος και ότι θα υπάρχει διαφάνεια μεταξύ των τμημάτων. Με αυτό τον τρόπο η εταιρία θα λειτουργεί αποτελεσματικότερα και αποδοτικότερα χωρίς να υπάρχει κάποια αμφιβολία σχετικά με την δίκαιη κατανομή των πόρων μεταξύ των τμημάτων, την αξιολόγηση τους κλπ (Bourmistrov, A., Kaarboe, K., (2013).

6.3.4. Δυναμική κατανομή των πόρων

Πλέον η κατανομή πόρων είναι μια διαδικασία η οποία γίνεται πιο δυναμικά και όχι όπως παλιότερα που πραγματοποιούνταν ετησίως. Οι κεφαλαιουχικοί πόροι πλέον

κατανέμονται εντός του οργανισμού με κριτήρια. Το νέο σύστημα είναι δυναμικό, συνεχές και μια αυτορυθμιζόμενη διαδικασία. Παρακάτω θα αναφερθούν επιγραμματικά κάποια πλεονεκτήματα της δυναμικής κατανομής των πόρων.

- Η προσοχή της διοίκησης στρέφεται στην συνεχή ανάκτηση νέων κερδοφόρων project. Πλέον, τα project, δεν απορρίπτονται σε περίπτωση που δεν επαρκεί ο προϋπολογισμός. Εάν ένα project θεωρείται “καλό” και ότι θα αποφέρει κέρδη στον οργανισμό, υλοποιείται.
- Η κατανομή των πόρων γίνεται για τα “καλύτερα” έργα σε ολόκληρο τον οργανισμό και όχι στο κάθε τμήμα χωριστά.
- Το κόστος και η κατανομή του θεωρείται και αυτό πόρος και θα πρέπει να γίνεται αποτελεσματικά. Το κόστος δεν συνδέεται με τον προϋπολογισμό αλλά με τις εσωτερικές ανάγκες του κάθε τμήματος. Δημιουργία λογιστικών εκθέσεων που αφορούν το κόστος του κάθε τμήματος και οι οποίες γνωστοποιούνται σε ολόκληρο τον οργανισμό (διαφάνεια). Με τον παραπάνω τρόπο γίνεται και η σύγκριση μεταξύ των τμημάτων, η μέτρηση της απόδοσής τους κλπ.

(Bourmistrov, A., Kaarboe, K., (2013)

6.4. Συμπεράσματα από την χρήση του νέου συστήματος ελέγχου και διοίκησης

Συμπερασματικά, με την χρήση του νέου συστήματος ελέγχου και διοίκησης, βελτιώνεται η δομή και η οργάνωση της ροής των πληροφοριών εντός του οργανισμού, καθώς επίσης υπάρχει περισσότερος χρόνος για επιπλέον συλλογή πληροφοριών. Υπάρχει διαφάνεια, δηλαδή βελτίωση στην πρόσβαση των πληροφοριών από τα μέλη του οργανισμού. Η συχνότητα συλλογής πληροφοριών έχει οδηγήσει και στην συχνότερη δημιουργία εκθέσεων με αποτέλεσμα η πραγματοποίηση διορθωτικών ενεργειών στα κόστη και στα έσοδα γίνεται πιο συχνά. Η χρήση των πληροφοριών δεν έχει αλλάξει μόνο όσον αφορά την επιλογή της στρατηγικής αλλά και σε σχέση με την καθημερινή χρήση και την αλληλεπίδρασή τους με τα στελέχη του οργανισμού. Επιπλέον, ο στόχος γίνεται πιο ορατός και λόγω της αποκέντρωσης τα μέλη γνωρίζουν τις υποχρεώσεις και τις ευθύνες τους. Τέλος, συγκεντρώνονται και αναλύονται διεξοδικά οι αποκλίσεις του πραγματικού αποτελέσματος από το επιθυμητό. Με την ανάλυσή τους, τα στελέχη, προσπαθούν να εξηγήσουν γιατί δεν επιτεύχθηκε τελικά το επιθυμητό αποτέλεσμα και να το διαχειριστούν με τις κατάλληλες ενέργειες. Το παραπάνω γίνεται και με τις συχνότερες προβλέψεις οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα να αναλύονται καλύτερα οι αλλαγές στην αγορά, οι ευκαιρίες και οι απειλές που ίσως προκύψουν και να αντιμετωπιστούν κατάλληλα από την εταιρία (Bourmistrov, A., Kaarboe, K., (2013).

7. Έρευνα

7.1. Διαδικασία επιλογής δείγματος

Η έρευνα που ακολουθεί σχετίζεται κυρίως με την χρήση των προϋπολογισμών από τις Ελληνικές εισηγμένες εταιρίες, με την άποψη των manager για την αξία που προσδίδουν στην εταιρία, με τα μειονεκτήματα των προϋπολογισμών ως προς τον χρόνο κατάρτισής τους, την προσαρμογή της επιχείρησης σε πιθανές αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος, στην ενδεχόμενη απουσία σύνδεσης του προϋπολογισμού με την στρατηγική που χρησιμοποιεί η εταιρία ώστε να υλοποιήσει τους στόχους της και τέλος, ως προς το συγκεκριμένο αποτέλεσμα/απόδοση που στοχεύει ο Προϋπολογισμός. Επιπλέον, πραγματοποιείται συσχέτιση της αξίας του Προϋπολογισμού σε σχέση με την εμπλοκή των μελών της, με την στρατηγική της επιχείρησης και τέλος, με το budget gaming το οποίο αποτελεί διάφορα τεχνάσματα στα οποία ίσως προβεί μια επιχείρηση ώστε να επιτύχει το αποτέλεσμα που επιθυμεί.

Παράλληλα θα πραγματοποιηθεί σύγκριση των αποτελεσμάτων με τα αποτελέσματα της αντίστοιχης έρευνας των Libby, T. και Lindsay, M που πραγματοποιήθηκε το 2010 στη Βόρεια Αμερική.

7.2. Αποτελέσματα έρευνας

Στο πλαίσιο της Διπλωματικής εργασίας διεξάχθηκε έρευνα για το κατά πόσο οι ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τους προϋπολογισμούς ή όχι. Συλλέχθηκαν συνολικά τριάντα ένα (31) ερωτηματολόγια. Παρακάτω θα παρουσιαστούν αναλυτικά τα αποτελέσματα της έρευνας τα οποία απαντούν στα εξής ερωτήματα:

1. Τελικά οι προϋπολογισμοί θα πρέπει να καταργηθούν ή να βελτιωθούν;
2. Οι προϋπολογισμοί προσθέτουν αξία στον οργανισμό;
3. Μειονεκτήματα των προϋπολογισμών
 - 3.1 Καταναλώνουν χρόνο και κόστος ώστε να καταρτιστούν
 - 3.2 Εμποδίζουν την προσαρμογή της επιχείρησης στις αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος
 - 3.3 Δεν συνδέονται με τις στρατηγικές που επιλέγει η επιχείρηση ώστε να επιτύχει τον στόχο της
 - 3.4 Ο στόχος προς επίτευξη είναι συγκεκριμένος
4. Παράγοντες και αποτελέσματα που συνδέονται με τις αντιλήψεις σχετικά με την αξία των προϋπολογισμών

7.2.1. Τελικά οι προϋπολογισμοί θα πρέπει να καταργηθούν ή να βελτιωθούν;

Η δυσαρέσκεια που οδήγησε η πρακτική των προϋπολογισμών δίχασε τους συμβαλλόμενους σε δύο μέρη, σε αυτούς που υποστήριζαν την εγκατάλειψη των προϋπολογισμών και σε αυτούς που επιθυμούσαν την βελτίωσή τους.

Όπως διαπιστώθηκε, το 93,5% του δείγματος απάντησε θετικά στην ερώτηση στο ότι θεωρούν τον Προϋπολογισμό ως ένα εργαλείο ελέγχου, όπου αποτελεί ένα εργαλείο παρακίνησης και ένα μέτρο αξιολόγησης. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να αναφερθεί και το μικρό ποσοστό της τάξεως του 6,5% το οποίο διαφωνεί με την παραπάνω άποψη. Η παραπάνω ανάλυση παρουσιάζεται στην πίνακα 1.1.

Πίνακας 1.1 Χρήση των Προϋπολογισμών ως εργαλείο ελέγχου.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	OXI	2	6,5	6,5	6,5
	NAI	29	93,5	93,5	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Την παραπάνω ερώτηση, έρχεται να ενισχύσει η επόμενη απάντηση των ερωτηθέντων σχετικά με τον αν σκοπεύουν να εγκαταλείψουν την χρήση των προϋπολογισμών μελλοντικά, και πιο συγκεκριμένα εντός των επόμενων δύο (2) ετών. Στον πίνακα 1.2 γίνεται εμφανές ότι η συντριπτική πλειοψηφία του 96,8% δίνει αρνητική απάντηση, δηλαδή ότι δεν σκοπεύει να εγκαταλείψει την χρήση των Προϋπολογισμών μέσα στα επόμενα δύο (2) χρόνια, ενώ μόλις το 3,2% του δείγματος δεν δίνει μια ξεκάθαρη απάντηση, απαντώντας πως είναι πολύ πιθανό να εγκαταλείψει την χρήση τους. Ωστόσο, στο σημείο αυτό αξίζει να αναφέρουμε ότι καμία εταιρία δεν έδωσε θετική απάντηση στο ερώτημα περί εγκατάλειψης της χρήσης των Προϋπολογισμών στο άμεσο μέλλον.

Πίνακας 1.2

Στα επόμενα 2 χρόνια, σκοπεύετε να εγκαταλείψετε την χρήση των προϋπολογισμών ως εργαλείο ελέγχου;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid OXI	30	96,8	96,8	96,8
ΠΙΘΑΝΟΝ	1	3,2	3,2	100,0
Total	31	100,0	100,0	

Τέλος, διαπιστώνουμε πως το 29% του δείγματος στοχεύει να βελτιώσει το ήδη υπάρχον σύστημα κατάρτισης προϋπολογισμών ενώ το 71% θα συνεχίσει να χρησιμοποιεί το ήδη σύστημα. Η παραπάνω διαπίστωση παρουσιάζεται στον πίνακα 1.3.

Πίνακας 1.3

Σκοπεύετε να προβείτε σε οποιαδήποτε αλλαγή στο παρόν σύστημα προϋπολογισμού σας στο μέλλον;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid OXI	22	71,0	71,0	71,0
NAI	9	29,0	29,0	100,0
Total	31	100,0	100,0	

Οι Libby, T. και Lindsay, M., έπειτα από την δική τους έρευνα στις επιχειρήσεις της Βόρειας Αμερικής διαπίστωσαν πως το 61% του δείγματος στόχευε να βελτιώσει το ήδη υπάρχον σύστημα κατάρτισης προϋπολογισμών, το 24% θα συνέχιζε να χρησιμοποιεί το ήδη υπάρχον και τέλος, μόλις το 15% σκόπευε να εγκαταλείψει την χρήση των προϋπολογισμών.

Κάποιους από τους λόγους για τους οποίους κάποιες εταιρίες μπορεί να απάντησαν θετικά στο να εγκαταλείψουν την χρήση των Προϋπολογισμών ή να τροποποιήσουν το σύστημα κατάρτισής τους παρουσιάζονται παρακάτω:

- Δεν συμφέρει σε ανάλυση κόστους-οφέλους (απαιτεί πολύ χρόνο και κόπο και ίσως το αποτέλεσμα δεν αξίζει)
- Ο οργανισμός δεν μπορεί να ανταποκριθεί άμεσα σε αλλαγές που ίσως προκύψουν

- Οι προϋπολογισμοί είναι υπαίτιοι για ανάρμοστες συμπεριφορές εντός του οργανισμού από άτομα του οργανισμού
- Δεν έχουν σημασία για τους υπαλλήλους της πρώτης γραμμής
- Δεν συμβαδίζει με την στρατηγική
- Δεν μπορεί να οδηγήσει σε σταθερή βελτίωση του οργανισμού.

Παρακάτω παρουσιάζονται κάποιες αλλαγές που θα μπορούσαν να κάνουν οι εταιρίες σχετικά με το σύστημα κατάρτισης των προϋπολογισμών ώστε να είναι πιο αποδοτικό και πιο αποτελεσματικό για την εταιρία:

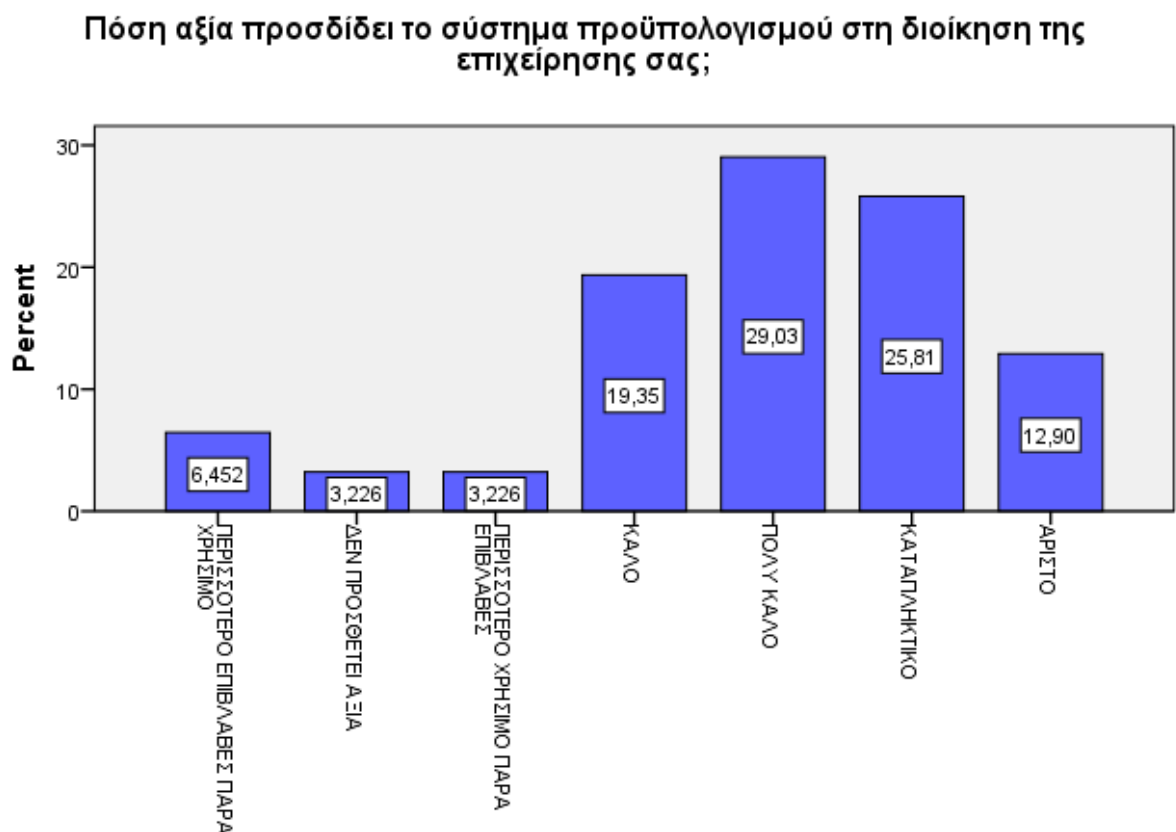
- Πρόκειται να βελτιώσουν την διαδικασία προώθησης πληροφοριών από τα χαμηλότερα στα υψηλότερα επίπεδα της επιχείρησης (feedback), ώστε να λαμβάνουν καλύτερη πληροφόρηση σχετικά με την κατανόηση της πληροφορίας που έχει δοθεί από τους ανώτερους ώστε να υλοποιηθεί μια εργασία. Αυτό σχετίζεται με την δομή του οργανισμού και κατά πόσο αποτελεσματικά ρέει η πληροφορία σε αυτόν. Επιπλέον, θα χρησιμοποιηθεί η αποκεντρωτική μέθοδος, ώστε και τα χαμηλόβαθμα μέλη του οργανισμού να κατέχουν πληροφόρηση ώστε να έχουν ευθύνη για τις εργασίες τους και ένα πιο ολοκληρωμένο πλάνο για την υλοποίηση της εργασίας που τους ανατίθεται κάθε φορά
- Χρήση κυλιόμενων προβλέψεων, δηλαδή προβλέψεις για το μέλλον με βάση στοιχεία του παρελθόντος
- Συσχέτιση των στρατηγικών με τους προϋπολογισμούς
- Αρχικά να προετοιμάζονται προϋπολογισμοί με λιγότερες λεπτομέρειες και έπειτα να ενημερώνονται ανάλογα με τις προβλέψεις

Εν κατακλείδι, συμπεραίνεται ότι οι προϋπολογισμοί που χρησιμοποιούνται με σκοπό τον έλεγχο δεν θα παύσουν να χρησιμοποιούνται στο άμεσο μέλλον από τους οργανισμούς. Οι περισσότερες επιχειρήσεις μάλιστα σκοπεύουν να τους βελτιώσουν.

7.2.2. Οι προϋπολογισμοί προσθέτουν αξία στον οργανισμό;

Παραπάνω διαπιστώθηκε πως η πλειοψηφία των επιχειρήσεων θα εξακολουθήσει να χρησιμοποιεί τους προϋπολογισμούς γιατί θεωρεί πως το όφελος χρήσης τους είναι περισσότερο από το κόστος χρήσης τους, επομένως θεωρούν πως η χρήση των προϋπολογισμών προσθέτει αξία στην επιχείρηση (value-added). Οι ερωτώμενοι κλήθηκαν να απαντήσουν σχετικά με τον χρόνο που ξοδεύουν ώστε να καταρτίσουν τους προϋπολογισμούς, ενώ παράλληλα και για την αποτελεσματικότητα στην υλοποίηση των διάφορων στόχων της επιχείρησης, καθώς επίσης και αν υπάρχει κάποια δυσλειτουργική συμπεριφορά που προκύπτει από την χρήση τους. Παρακάτω παρουσιάζονται τα αποτελέσματα.

Διάγραμμα 2.1



Παρατηρούμε ότι το 29,03% του δείγματος θεωρεί το σύστημα του Προϋπολογισμού πολύ καλό, δηλαδή ότι προσθέτει στην επιχείρηση αξία. Παράλληλα, περίπου το 9,7% του δείγματος θεωρεί πως οι προϋπολογισμοί δε προσδίδουν αξία στον οργανισμό. Σε αυτό το σημείο αξίζει να σχολιασθεί το γεγονός ότι το 12,9% του δείγματος θεωρεί το σύστημα του προϋπολογισμού άριστο.

Συμπερασματικά, η πλειοψηφία των εταιριών θεωρεί ότι οι προϋπολογισμοί έχουν θετικά αποτελέσματα για αυτές και η παραπάνω διαπίστωση ενισχύεται περισσότερο και από το ότι οι επιχειρήσεις δεν σκέφτονται να σταματήσουν την χρήση των προϋπολογισμών.

Στο ίδιο συμπέρασμα είχαν καταλήξει και οι Libby, T. και Lindsay, M., έπειτα από την δική τους έρευνα στις επιχειρήσεις της Βόρειας Αμερικής.

7.2.3. Μειονεκτήματα των προϋπολογισμών

Παραπάνω αναφέρθηκαν τα μειονεκτήματα των προϋπολογισμών σχετικά με:

1. Τον χρόνο προετοιμασίας και το κόστος
2. Το ότι εμποδίζουν την επιχείρηση να προσαρμοστεί σε τυχόν αλλαγές του περιβάλλοντος – την καθιστούν μη ευέλικτη
3. Το ότι δεν συνδέονται με τις στρατηγικές που χρησιμοποιεί η επιχείρηση ώστε να επιτύχει τον στόχο της
4. Την επικέντρωση στην επίτευξη συγκεκριμένης απόδοσης

Παρακάτω θα εξεταστεί εάν οι επιχειρήσεις του δείγματος, οι οποίες χρησιμοποιούν τους προϋπολογισμούς, λαμβάνουν υπόψη τους τις παραπάνω κριτικές καθώς επίσης και αν έχουν κάποιες δικλίδες ασφαλείας ώστε να τις περιορίζουν.

7.2.3.1. Χρόνος προετοιμασίας

Οι ερωτώμενοι ρωτήθηκαν σχετικά με τον χρόνο που χρειάζονται στο να καταρτίσουν τον προϋπολογισμό καθώς επίσης και τον χρόνο που χρειάζεται ένας manager για να προετοιμάσει οτιδήποτε χρειάζεται στο πλαίσιο της κατάρτισης των προϋπολογισμών. Στον παρακάτω πίνακα συνοψίζονται τα αποτελέσματα:

Πίνακας 1.4

	Κατά μέσο όρο πόσες εβδομάδες χρειάζονται ώστε να καταρτιστεί ο ετήσιος προϋπολογισμός από την στιγμή που ζητείται από τους manager;	Προσδιορίστε τον συνολικό χρόνο που ένας manager καταναλώνει στις διαδικασίες που απαιτούνται για να καταρτιστεί ένας προϋπολογισμός, συμπεριλαμβανομένου του επιχειρησιακού χρόνου που χρειάζεται για τον προϋπολογισμό, τις αναθεωρήσεις και διορθώσεις	Προσδιορίστε τον βαθμό της εμπλοκής και της προσπάθειας που απαιτείται από το προσωπικό της επιχείρησης στην διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών	
N	Valid	31	31	31
	Missing	0	0	0
Mean		3,39	2,61	2,65
Median		3,00	2,00	3,00
Mode		3	2	3
Std. Deviation		1,726	1,647	1,018
Variance		2,978	2,712	1,037
Sum		105	81	82

Παρατηρούμε πως οι Ελληνικές εισηγμένες εταιρίες χρειάζονται κατά μέσο όρο 3,39 εβδομάδες για να καταρτίσουν τον προϋπολογισμό. Αντίστοιχα οι managers χρειάζονται κατά μέσο όρο 2,61 εβδομάδες ώστε να διευθετήσουν τις κατάλληλες ενέργειες όπως διάφορες στατιστικές αναλύσεις, reports κλπ. Υποθέτοντας ότι οι managers εργάζονται ετησίως 48 εβδομάδες καταλήγουμε στο ότι η ενασχόληση τους με την διαδικασία της κατάρτισης των προϋπολογισμών είναι περίπου το 5,5% του συνολικού τους χρόνου.

Όλο το παραπάνω επηρεάζεται από την έκταση των απαιτούμενων ενεργειών καθώς και από το σύνολο του ανθρώπινου δυναμικού που εμπλέκεται στην

διαδικασία κατάρτισης. Για τον παραπάνω λόγο, το δείγμα ερωτήθηκε σχετικά με την έκταση των διαδικασιών καθώς και για την συμμετοχή πλήθους ανθρώπινου δυναμικού. Παρατηρούμε πως ο μέσος όρος είναι 2,65. Αυτό σημαίνει πως υπάρχουν πολλές διαδικασίες ώστε να καταρτιστεί ο προϋπολογισμός και πως ασχολούνται και πολλά άτομα της επιχείρησης.

Στην αντίστοιχη έρευνα των Libby, T. και Lindsay, M. η οποία αφορούσε τις επιχειρήσεις της Βόρειας Αμερικής διαπιστώθηκαν τα εξής: χρειάζεται κατά μέσο όρο 6 εβδομάδες για να καταρτίσει τον προϋπολογισμό, ενώ το δείγμα των ΗΠΑ χρειάζεται 10 εβδομάδες (FIRM WEEKS). Η παραπάνω διαφορά ανάμεσα στο δείγμα των ΗΠΑ και στο δείγμα του Καναδά οφείλεται στην διαφορά των μεγεθών των επιχειρήσεων καθώς και στην διαφορά που υπάρχει στα ετήσια αποτελέσματά τους, όπως έχει προαναφερθεί. Αντίστοιχα οι managers χρειάζονται κατά μέσο όρο 3 με 4 εβδομάδες ώστε να διευθετήσουν τις κατάλληλες ενέργειες όπως διάφορες στατιστικές αναλύσεις, reports κλπ (MANAGER TIME). Υποθέτοντας ότι οι managers εργάζονται ετησίως 48 εβδομάδες καταλήγουμε στο ότι η ενασχόληση τους με την διαδικασία της κατάρτισης των προϋπολογισμών είναι περίπου το 6%-8% του συνολικού τους χρόνου.

Τέλος, σχετικά με την συμμετοχή του πλήθους ανθρώπινου δυναμικού (TOUCH), ο μέσος όρος και για τα 2 δείγματα είναι 4.

Συμπερασματικά, ο αυξημένος χρόνος σχετίζεται με το μέγεθος της επιχειρησιακής μονάδας καθώς και με το επίπεδο συμμετοχής στην κατάρτιση των προϋπολογισμών. Από το παραπάνω προκύπτει το ερώτημα εάν αυτή η συλλογική κατάρτιση προσθέτει οργανωτική αξία στην επιχείρηση, το οποίο θα απαντηθεί παρακάτω. Με τον όρο οργανωτική αξία, εννοούμε τον καλύτερο συντονισμό της εργασίας, την καλύτερη και αποτελεσματικότερη πληροφόρηση των συμβαλλόμενων μερών με αποτέλεσμα την αποδοτικότερη και αποτελεσματικότερη υλοποίηση κάθε εργασίας στο πλαίσιο λειτουργίας του οργανισμού.

7.2.3.2. Εμπόδιο στην προσαρμογή των αλλαγών

Το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις είναι ανταγωνιστικό και υπόκειται σε αλλαγές. Για τον παραπάνω λόγο μια επιχείρηση πρέπει να είναι ευέλικτη ώστε να αντιδρά γρήγορα και αποτελεσματικά σε τυχόν αλλαγές. Παρακάτω θα διερευνηθεί κατά πόσο διαφοροποιούνται οι στόχοι των προϋπολογισμών εξαιτίας των αλλαγών του εξωτερικού περιβάλλοντος. Οι ερωτώμενοι ρωτήθηκαν κατά πόσο είναι εύκολο κατά την διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών, ταυτόχρονα να γίνεται πρόβλεψη για πιθανόν αλλαγές στο εξωτερικό περιβάλλον. Παρακάτω παρουσιάζονται τα αποτελέσματα:

Πίνακας 1.5

Αλλαγές στην αγορά που δραστηριοποιείται η επιχείρηση οι οποίες αφορούν κινήσεις των ανταγωνιστών όπως: τιμολόγηση, νέα προϊόντα, νέες υπηρεσίες, marketing κλπ

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ ΕΥΚΟΛΑ	1	3,2	3,2	3,2
ΣΧΕΔΟΝ ΠΡΟΒΛΕΨΙΜΟ	12	38,7	38,7	41,9
ΚΑΠΩΣ ΠΡΟΒΛΕΨΙΜΟ	15	48,4	48,4	90,3
ΥΠΑΡΧΕΙ ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΔΥΣΚΟΛΙΑ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ	1	3,2	3,2	93,5
ΔΥΣΚΟΛΟ ΣΤΟ ΝΑ ΠΡΟΒΛΕΦΘΕΙ	1	3,2	3,2	96,8
ΑΔΥΝΑΤΟ ΣΤΟ ΝΑ ΠΡΟΒΛΕΦΘΕΙ	1	3,2	3,2	100,0
Total	31	100,0	100,0	

Διαπιστώνουμε ότι στην ερώτηση κατά πόσο είναι εύκολο να προβλεφθεί μια αλλαγή στο εξωτερικό περιβάλλον το 48,4% του δείγματος θεωρεί ότι οι αλλαγές είναι κάπως προβλέψιμες δηλαδή ότι υπάρχει η δυνατότητα πρόβλεψής τους, ενώ το 38,7% του δείγματος θεωρεί ότι οι αλλαγές είναι σχεδόν προβλέψιμες.

Στην αντίστοιχη έρευνα στην Βόρεια Αμερική το δείγμα του Καναδά είχε μέσο όρο 2.8 ενώ το δείγμα των ΗΠΑ είχε μέσο όρο 3. Στην κλίμακα, οι παραπάνω μέσοι

σημαίνουν πως κατά μέσο όρο οι επιχειρήσεις και του Καναδά αλλά και των ΗΠΑ θεωρούν πως οι προβλέψεις των αλλαγών αποτελούν μια μεσαία δυσκολία (δεν είναι ούτε εύκολο αλλά ούτε και δύσκολο να προβλεφτούν οι αλλαγές).

Επιπλέον, ρωτήθηκαν κατά πόσο είναι δύσκολο να καταρτίσουν ακριβείς προϋπολογισμούς εξαιτίας των απρόβλεπτων αλλαγών του εξωτερικού περιβάλλοντος, οι οποίες επηρεάζουν την επιχείρηση. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται παρακάτω:

Πίνακας 1.6

Είναι δύσκολο να οριστούν με ακρίβεια οι προϋπολογισμοί εξαιτίας της δυσκολίας πρόβλεψης των μη ελεγχόμενων παραγόντων οι οποίοι αλλάζουν και επηρεάζουν την επιχείρηση.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΔΙΑΦΩΝΩ	10	32,3	32,3	32,3
ΔΙΑΦΩΝΩ ΚΑΠΩΣ	8	25,8	25,8	58,1
ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ	6	19,4	19,4	77,4
ΣΥΜΦΩΝΩ ΚΑΠΩΣ	5	16,1	16,1	93,5
ΣΥΜΦΩΝΩ	2	6,5	6,5	100,0
Total	31	100,0	100,0	

Το 32,3% διαφώνησε, το 25,8% διαφώνησε κάπως, ενώ μόλις το 6,5% συμφώνησε.

Στην αντίστοιχη έρευνα στην Βόρεια Αμερική το 24% συμφώνησε απόλυτα, ενώ το 54% συμφώνησε λιγότερο. Επίσης, ρωτήθηκαν εάν θεωρούν ότι οι προϋπολογισμοί απαρχαιώνονται γρήγορα ή αν αυτό γίνεται με το πέρασμα της χρήσης. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 1.7

Οι προϋπολογισμοί γρήγορα απαξιώνονται καθώς περνά ο χρόνος.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	1	3,2	3,2	3,2
ΔΙΑΦΩΝΩ	15	48,4	48,4	51,6
ΔΙΑΦΩΝΩ ΚΑΠΩΣ	7	22,6	22,6	74,2
Valid ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ	6	19,4	19,4	93,5
ΣΥΜΦΩΝΩ ΚΑΠΩΣ	2	6,5	6,5	100,0
Total	31	100,0	100,0	

Το 48,4% διαφώνησε, το 22,6% διαφώνησε κάπως, ενώ μόλις το 6,5% συμφωνεί κάπως.

Στην αντίστοιχη έρευνα στην Βόρεια Αμερική το 40% συμφώνησε εντελώς, ενώ το 65% συμφώνησε λιγότερο.

Συμπερασματικά και λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα της έρευνας διαπιστώνουμε πως η άποψη πως οι αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος είναι απρόβλεπτες με αποτέλεσμα οι προϋπολογισμοί να μην μπορούν να τις ακολουθήσουν, βρίσκει σύμφωνες μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων, όχι όμως την πλειοψηφία αυτών και στον δείγμα που εξετάζει η παρούσα διπλωματική αλλά και στο δείγμα της Βόρειας Αμερικής μέσω της έρευνας των Libby, T. και Lindsay, M.

Η επόμενη ερώτηση αφορά στο κατά πόσο βασίζονται στον προϋπολογισμό ώστε να προσαρμοστούν στις αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος σε σχέση με άλλα μέτρα. Πιθανότατα εάν ο προϋπολογισμός δεν είναι κατάλληλος δεν μπορεί μια επιχείρηση να βασιστεί σε αυτόν. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται παρακάτω:

Πίνακας 1.8

Κατά πόσο η επιχείρησή σας βασίζεται στις εξωτερικές αλλαγές ώστε να διαμορφώσει εκ νέου τους προϋπολογισμούς με την χρήση άλλων εργαλείων;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΔΕΝ ΒΑΣΙΖΕΤΑΙ	1	3,2	3,2	3,2
ΚΑΠΩΣ ΒΑΣΙΖΕΤΑΙ	6	19,4	19,4	22,6
Valid ΒΑΣΙΖΕΤΑΙ ΜΕΤΡΙΑ	12	38,7	38,7	61,3
ΒΑΣΙΖΕΤΑΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ	12	38,7	38,7	100,0
Total	31	100,0	100,0	

Το 38,7% του δείγματος βασίζεται μέτρια και σημαντικά στους προϋπολογισμούς σχετικά με την προσαρμογή της εταιρίας σε μια αλλαγή του εξωτερικού περιβάλλοντος, ενώ μόλις το 3,2% δεν βασίζεται καθόλου στους προϋπολογισμούς.

Στην αντίστοιχη έρευνα στην Βόρεια Αμερική το 81% του δείγματος βασίζεται στους προϋπολογισμούς σχετικά με την προσαρμογή της εταιρίας σε μια αλλαγή του εξωτερικού περιβάλλοντος.

Μια ακόμη ερώτηση ήταν κατά πόσο ο προϋπολογισμός ήταν αποτελεσματικός στο να προσαρμοστεί η επιχείρηση σε μια αλλαγή του περιβάλλοντος.

Πίνακας 1.9

Προσδιορίστε την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας κατάρτισης των προϋπολογισμών κατά την προσαρμογή της στις αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ΠΟΛΥ ΑΝΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗ	3	9,7	9,7	9,7
ΟΥΤΕ ΑΝΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗ	2	6,5	6,5	16,1
ΚΑΠΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗ	12	38,7	38,7	54,8
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗ	14	45,2	45,2	100,0
Total	31	100,0	100,0	

Το 45,2% του δείγματος θεωρεί αποτελεσματική την διαδικασία του προϋπολογισμού κατά την προσαρμογή της στις αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος, ενώ το 9,7% την θεωρεί πολύ αναποτελεσματική. Ωστόσο, στο δείγμα της Βόρειας Αμερικής η μέση βαθμολογία ήταν +1, η οποία σημαίνει πως ο προϋπολογισμός δεν ήταν ούτε αποτελεσματικός ούτε αναποτελεσματικός, αλλά μια ενδιάμεση κατάσταση. Το παραπάνω δεν αποδεικνύει ούτε ότι οι προϋπολογισμοί είναι εντελώς ακατάλληλοι ώστε να προσαρμόζεται η επιχείρηση στις αλλαγές του περιβάλλοντος, αλλά ούτε και κατάλληλοι ώστε να διευκολύνεται η προσαρμογή της επιχείρησης σε αυτές.

Επομένως, διαπιστώνουμε ότι η πλειοψηφία των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί τους προϋπολογισμούς διότι τους θεωρεί αποτελεσματικούς, από την άλλη όμως μέρος του δείγματός μας αναγνωρίζει ότι δεν είναι επαρκείς ώστε να προσαρμόζεται με την βοήθειά τους στις αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος, ίσως επειδή απαξιώνονται γρήγορα.

Για τον παραπάνω λόγο πραγματοποιήθηκε η εξής ερώτηση:

Κατά πόσο είναι εύκολη η υιοθέτηση νέων τακτικών ώστε να αντιμετωπίζονται οι αλλαγές καθώς και οι ευκαιρίες που ίσως προκύψουν.

Πίνακας 1.10

Εκτός της διαδικασίας κατάρτισης των προϋπολογισμών είναι δύσκολο να αποκτηθούν νέοι πόροι ώστε να αντιμετωπιστούν ευκαιρίες από τυχόν αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	1	3,2	3,2	3,2
ΔΙΑΦΩΝΩ	9	29,0	29,0	32,3
ΔΙΑΦΩΝΩ ΚΑΠΩΣ	7	22,6	22,6	54,8
ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ	9	29,0	29,0	83,9
ΣΥΜΦΩΝΩ ΚΑΠΩΣ	2	6,5	6,5	90,3
ΣΥΜΦΩΝΩ	3	9,7	9,7	100,0
Total	31	100,0	100,0	

Το 9,7% συμφώνησε με την παραπάνω άποψη. Επίσης, το 29% του δείγματος κράτησε ουδέτερη στάση καθώς ούτε συμφώνησε ούτε διαφώνησε με την παραπάνω άποψη. Επιπλέον, μόλις το 3,2% του δείγματος διαφώνησε απόλυτα.

Σχετικά με την έρευνα στην Βόρεια Αμερική Το 58% εν μέρει συμφώνησε με την παραπάνω άποψη. Επίσης, το 56% του δείγματος του Καναδά και το 48.8% του δείγματος των ΗΠΑ, χρησιμοποιούν κατά την διάρκεια του έτους κάποιο σύστημα ώστε να εξετάζεται ο προϋπολογισμός και ίσως να αναθεωρείται κιόλας. Στον Καναδά συνήθως γίνεται με την κατάρτιση του επίσημου προϋπολογισμού, το οποίο συμβαίνει είτε στο τέλος του έτους, του τριμήνου ή του μήνα, ενώ στις ΗΠΑ συμβαίνει επί τόπου.

Το γενικότερο συμπέρασμα από τα παραπάνω είναι, ότι ενώ οι επιχειρήσεις συμφωνούν ότι οι προϋπολογισμοί δεν είναι απολύτως αποτελεσματικοί ώστε να ανταπεξέλθουν με την χρήση τους σε διάφορες μεταβολές του εξωτερικού περιβάλλοντος ή και σε ευκαιρίες, παρόλα αυτά συνεχίζουν να τους χρησιμοποιούν προσαρμόζοντάς τους και υιοθετώντας και άλλες τακτικές όταν είναι απαραίτητο ώστε να μειώνουν όσο μπορούν τον παραπάνω κίνδυνο.

7.2.3.3. Δεν υπάρχει σύνδεση με τις στρατηγικές που χρησιμοποιεί η επιχείρηση ώστε να επιτύχει τον στόχο της

Παραπάνω διατυπώθηκε η άποψη ότι οι προϋπολογισμοί δεν συνάδουν με την επίτευξη στρατηγικών στόχων της επιχείρησης και γενικότερα ότι δεν ευθυγραμμίζονται με την στρατηγική.

Για να διερευνηθεί το παραπάνω, οι ερωτώμενοι ρωτήθηκαν για τον αν η διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών συνδέεται με την επίτευξη στρατηγικών στόχων.

Παρακάτω παρουσιάζονται τα αποτελέσματα:

Πίνακας 1.11

Παρακαλώ προσδιορίστε τον βαθμό με τον οποίο συμφωνείτε με την παρακάτω δήλωση σχετικά με την εφαρμογή των στρατηγικών στην επιχείρησή σας με βάση την κλίμακα 1-7. “
Η διαδικασία των προϋπολογισμών συνδέεται άμεσα με τους στρατηγικούς στόχους και σκοπούς

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΔΙΑΦΩΝΩ ΚΑΠΩΣ	1	3,2	3,2	3,2
ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ	2	6,5	6,5	9,7
Valid ΣΥΜΦΩΝΩ ΚΑΠΩΣ	4	12,9	12,9	22,6
ΣΥΜΦΩΝΩ	12	38,7	38,7	61,3
ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	12	38,7	38,7	100,0
Total	31	100,0	100,0	

Το 38,7% του δείγματος συμφωνεί απόλυτα με αυτή την δήλωση και το 38,7% συμφωνεί. Μόλις το 3,2% του δείγματος διαφωνεί κάπως.

Στην αντίστοιχη έρευνα που αφορά την Βόρεια Αμερική το 11% του δείγματος του Καναδά διαφωνεί με την παραπάνω άποψη, ενώ το 48% συμφωνεί. Το ίδιο συμβαίνει και με το δείγμα των ΗΠΑ.

Επιπλέον, ζητήθηκε από τους ερωτηθέντες να υποδείξουν τον βαθμό στον οποίο συμφωνούν με κάποιες δηλώσεις που είχαν κάνει οι Kaplan και Norton (2001) σχετικά με τον βαθμό όπου οι προϋπολογισμοί συνδέονται με την εφαρμογή της στρατηγικής όπου επιλέγει η επιχείρηση με σκοπό την επίτευξη του στόχου της. Οι απόψεις ήταν 3:

1. Έπειτα από τον καθορισμό του προϋπολογισμού, υπάρχει περίπτωση να αναθεωρήσουμε την στρατηγική.
2. Μερικές φορές η επιχείρηση διαφοροποιεί την στρατηγική λόγω του feedback που προέκυψε από τον προϋπολογισμό.
3. Στο πλαίσιο της διαδικασίας του προϋπολογισμού, προσδιορίζονται οι τακτικές με τις οποίες θα μειωθεί το χάσμα μεταξύ του επιθυμητού και του πραγματικού αποτελέσματος.

Πίνακας 1.12

Θέτονται οι προϋπολογιστικοί στόχοι και έπειτα επιλέγεται η στρατηγική

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	2	6,5	6,5	6,5
ΔΙΑΦΩΝΩ	6	19,4	19,4	25,8
ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ ΟΥΤΕ	7	22,6	22,6	48,4
Valid ΣΥΜΦΩΝΩ	8	25,8	25,8	74,2
ΣΥΜΦΩΝΩ ΚΑΠΩΣ	8	25,8	25,8	100,0
Total	31	100,0	100,0	

Το 51,6% του δείγματος συμφωνεί με την παραπάνω άποψη, ότι πρώτα θέτονται οι προϋπολογιστικοί στόχοι και έπειτα επιλέγεται η στρατηγική από τους οργανισμούς.

Πίνακας 1.13

Μερικές φορές διαφοροποιείται η στρατηγική ανάλογα με την πληροφόρηση – feedback που λαμβάνουμε κατά τη διάρκεια κατάρτισης των προϋπολογισμών.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	1	3,2	3,2	3,2
ΔΙΑΦΩΝΩ	2	6,5	6,5	9,7
ΔΙΑΦΩΝΩ ΚΑΠΩΣ	4	12,9	12,9	22,6
Valid ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ ΟΥΤΕ	6	19,4	19,4	41,9
ΣΥΜΦΩΝΩ	9	29,0	29,0	71,0
ΣΥΜΦΩΝΩ ΚΑΠΩΣ	9	29,0	29,0	100,0
Total	31	100,0	100,0	

Το 58% του δείγματος συμφωνεί με την παραπάνω άποψη, ότι η στρατηγική διαφοροποιείται ανάλογα με την πληροφόρηση που λαμβάνει η επιχείρηση κατά την διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών.

Πίνακας 1.14

Κατά τη διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών προσδοκούν να λάβουν πρωτοβουλίες ώστε να μειωθεί το κενό ανάμεσα στο προσδοκώμενο και στο παρόν αποτέλεσμα.

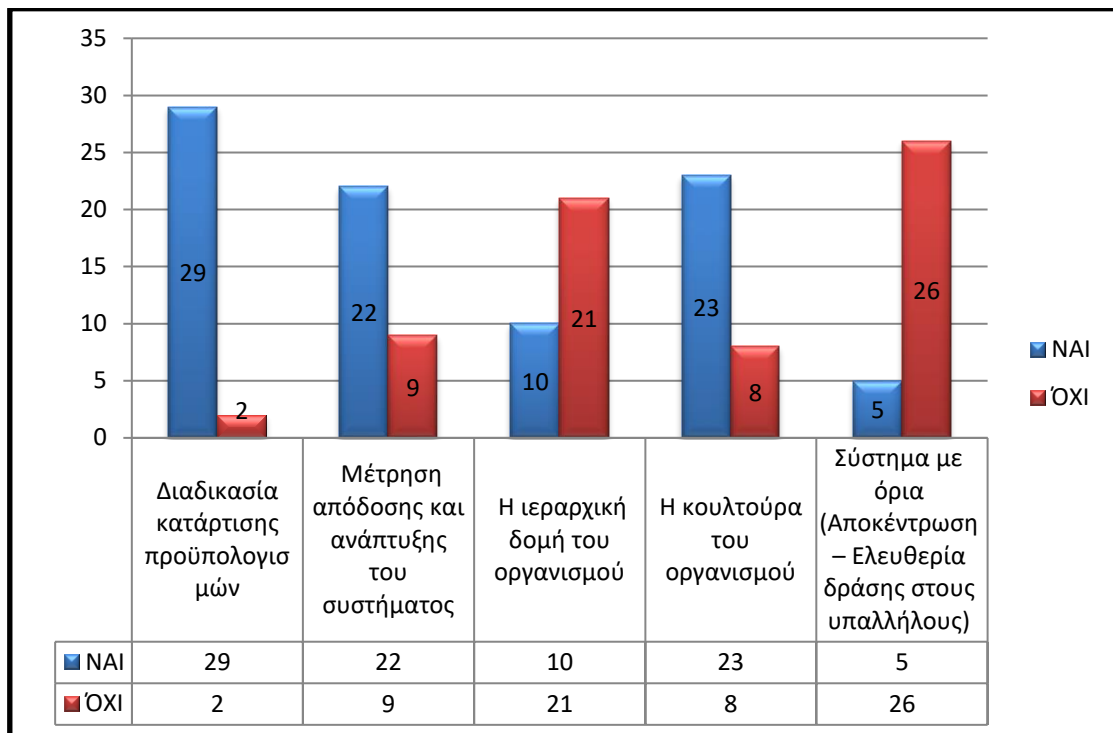
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΔΙΑΦΩΝΩ ΚΑΠΩΣ	1	3,2	3,2	3,2
ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ	6	19,4	19,4	22,6
Valid ΣΥΜΦΩΝΩ ΚΑΠΩΣ	10	32,3	32,3	54,8
ΣΥΜΦΩΝΩ	14	45,2	45,2	100,0
Total	31	100,0	100,0	

Το 77,5% του δείγματος συμφωνεί με την παραπάνω άποψη, ότι κατά την διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών προσδιορίζονται οι τακτικές με τις οποίες θα μειωθεί το χάσμα μεταξύ του επιθυμητού και του πραγματικού αποτελέσματος.

Μέσω τις 3 παραπάνω διαδικασίες οι επιχειρήσεις προσπαθούν να συνδέσουν τον προϋπολογισμό με την στρατηγική της επιχείρησης. Το ίδιο παρατηρείται και στην αντίστοιχη έρευνα στη Βόρεια Αμερική.

Επιπλέον, εξετάστηκε η άποψη των ερωτηθέντων σχετικά με την σημαντικότητα άλλων μέτρων όπως τον οργανισμό και την κουλτούρα του γενικότερα, την ιεράρχηση και την οργανωτική δομή της επιχείρησης, την απόδοση κλπ, στα οποία βασίζονται εξίσου ώστε να αποφασίσουν σχετικά με την στρατηγική που θα χρησιμοποιήσουν. Παρακάτω παρουσιάζονται τα αποτελέσματα:

Διάγραμμα 2.2



Παρατηρούμε ότι δόθηκε ιδιαίτερη βαρύτητα στη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού καθώς και στην κουλτούρα του οργανισμού και στην μέτρηση της απόδοσης και της ανάπτυξης του συστήματος.

Σχετικά με την έρευνα η οποία αφορά στη Βόρεια Αμερική, και τα 2 δείγματα (Καναδάς και ΗΠΑ) έδωσαν την περισσότερη βαρύτητα στην διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών τους καθώς και στην ιεραρχία της επιχείρησης και στην οργανωτική της δομή, καθώς αυτά είναι σημαντικά ώστε να ορίσουν την στρατηγική που θα χρησιμοποιήσουν.

Επομένως, συμπεραίνουμε πως οι προϋπολογισμοί είναι ένα πολύ σημαντικό μέρος της απόφασης των στρατηγικών. Αυτό, βέβαια, μπορεί να στηριχθεί και στα προηγούμενα συμπεράσματα, στο ότι δηλαδή το μεγαλύτερο ποσοστό των δειγμάτων θεωρεί τους προϋπολογισμούς χρήσιμους.

Συμπερασματικά, ο ισχυρισμός ότι οι προϋπολογισμοί δεν συνδέονται με την επιλογή κάποιας στρατηγικής απορρίπτεται, δεδομένου ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις του δείγματός μας δεν συμμερίζονται αυτή την άποψη. Πολλές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τους προϋπολογισμούς ως έναν μηχανισμό κατάλληλο ώστε να προωθήσουν μια στοχευμένη στρατηγική συμπεριφορά.

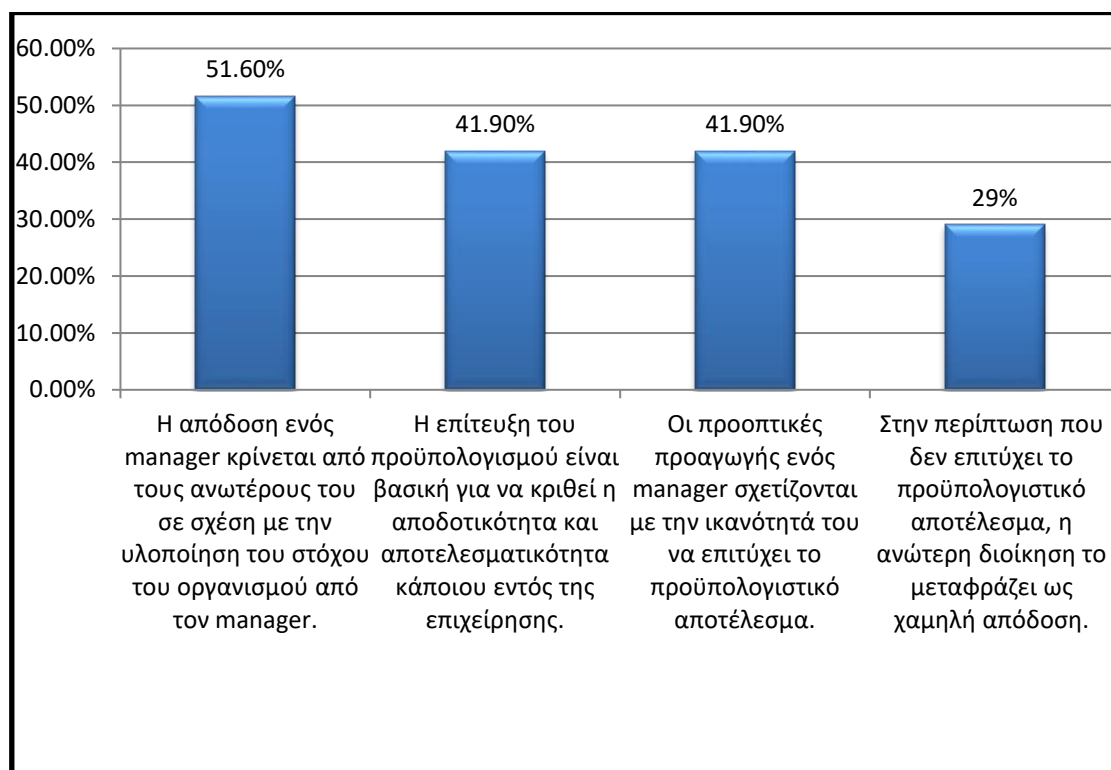
8.2.3.4. Συγκεκριμένος στόχος προς επίτευξη

Οι Horne και Fraser (2003) υποστηρίζουν πως οι προϋπολογισμοί καθορίζουν ένα σταθερό επίπεδο απόδοσης και εάν η επιχείρηση καταφέρει να το ξεπεράσει θα επέλθουν και οι κατάλληλες ανταμοιβές σε όσους συνέβαλλαν σε αυτό. Όμως, όλο το παραπάνω σχετίζεται με έναν σταθερό στόχο που αντιπροσωπεύει ο κάθε προϋπολογισμός, και είναι ένα κακό κριτήριο των επιδόσεων, μιας και το εξωτερικό περιβάλλον καθώς και οι παράγοντες στους οποίους στηρίχθηκαν οι εμπλεκόμενοι ώστε να καταστήσουν τον προϋπολογισμό, ενδέχεται να διαφοροποιηθούν. Για τον παραπάνω λόγο οι υφιστάμενοι προσπαθούν να αυξήσουν την πιθανότητα για μια καλύτερη απόδοση από αυτή που έχει τεθεί σαν στόχος του προϋπολογισμού (προϋπολογιστικό αποτέλεσμα), το οποίο εξετάζεται παρακάτω.

Αρχικά, τους ζητήθηκε να διατυπώσουν την άποψή τους σχετικά με την αξιολόγηση των manager από τους ανωτέρους τους σε σχέση με το προϋπολογιστικό και απολογιστικό αποτέλεσμα. Παρακάτω παρουσιάζονται οι σχετικές απόψεις και το ποσοστό των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων το οποίο συμφωνεί με αυτές. Το 51,6% συμφωνεί ότι η απόδοση ενός manager κρίνεται από τους ανωτέρους του σε σχέση με την υλοποίηση του στόχου του οργανισμού από τον manager. Το 41,9% συμφωνεί με την άποψη ότι η επίτευξη του προϋπολογισμού είναι βασική για να κριθεί η αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα κάποιου εντός της επιχείρησης. Το 41,9% συμφωνεί ότι οι προοπτικές προαγωγής ενός manager σχετίζονται με την ικανότητά του να επιτύχει το προϋπολογιστικό αποτέλεσμα. Τέλος, το 29% συμφωνεί ότι στην περίπτωση που δεν επιτύχει το προϋπολογιστικό αποτέλεσμα, η ανώτερη διοίκηση το μεταφράζει ως χαμηλή απόδοση.

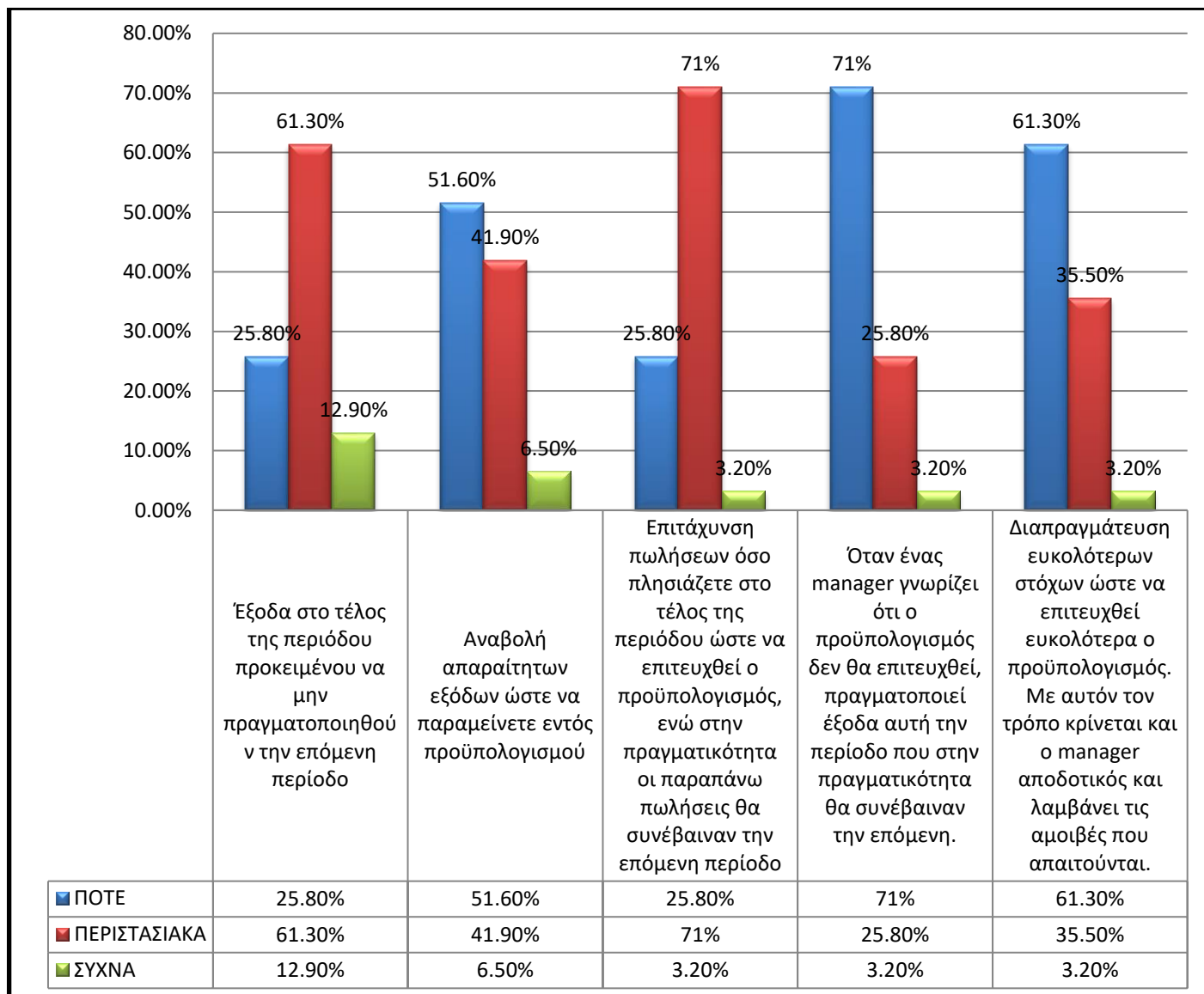
Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στο παρακάτω διάγραμμα:

Διάγραμμα 2.3



Παρακάτω, η έρευνα στρέφεται στα διάφορα τεχνάσματα που ίσως οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ώστε να επιτευχθεί ένα αποτέλεσμα. Παρακάτω παρουσιάζονται τα αποτελέσματα:

Διάγραμμα 2.4

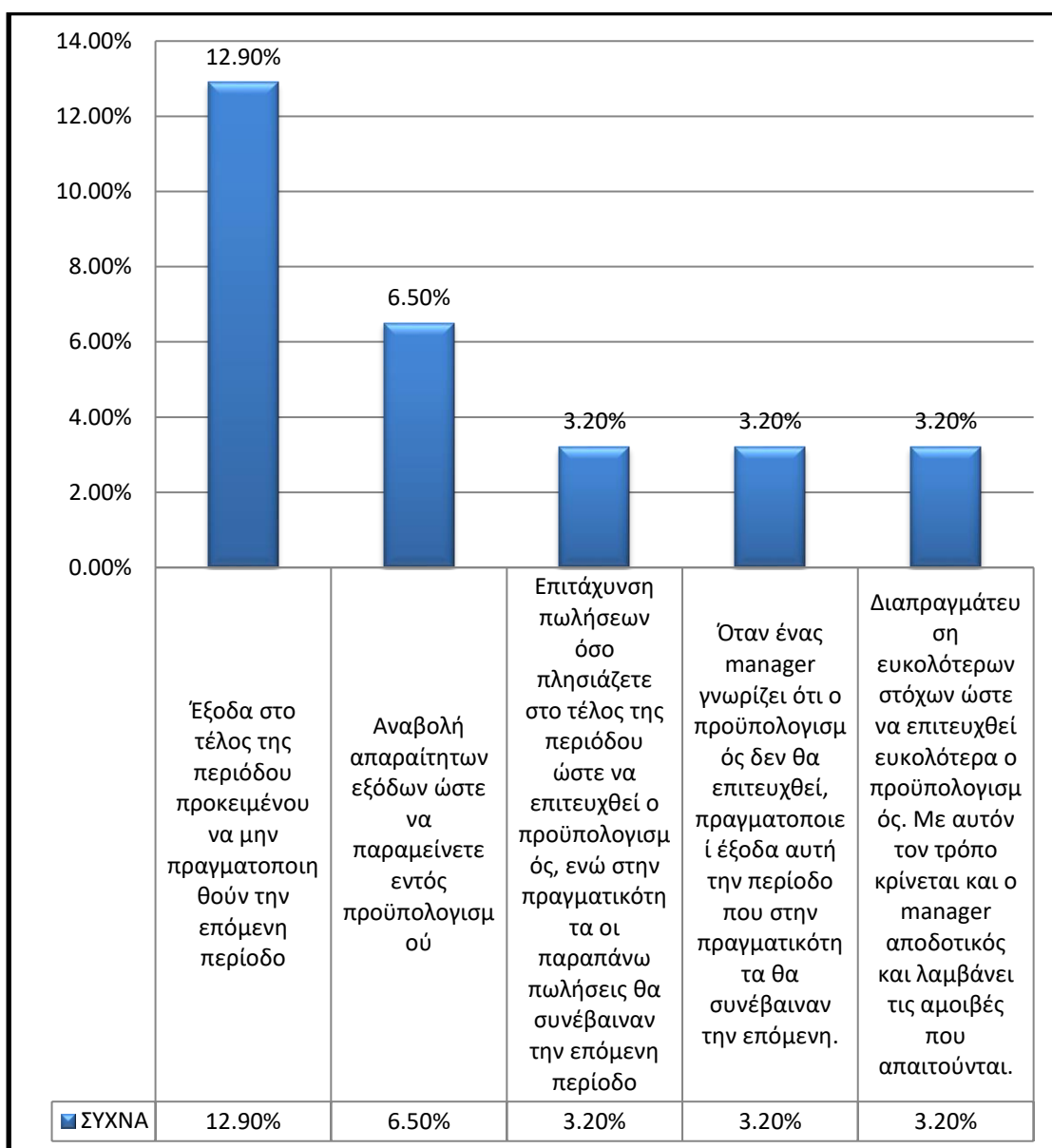


Το πιο διαδεδομένο «παιχνίδι» στις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις είναι κατά 74,20% η πραγματοποίηση των εξόδων στο τέλος της περιόδου προκειμένου να μην πραγματοποιηθούν την επόμενη χρήση καθώς επίσης και η επιτάχυνση πωλήσεων όσο πλησιάζουν στο τέλος της περιόδου ώστε να επιτευχθεί ο προϋπολογισμός, ενώ στην πραγματικότητα οι παραπάνω πωλήσεις θα συνέβαιναν την επόμενη περίοδο. Λιγότερο διαδεδομένο «παιχνίδι» κατά 29% αποτελεί η τακτική όταν ένας manager

γνωρίζει ότι ο προϋπολογισμός δεν θα επιτευχθεί, πραγματοποιεί έξοδα αυτή την περίοδο που στην πραγματικότητα θα συνέβαιναν την επόμενη.

Ωστόσο, από την παραπάνω ανάλυση διαπιστώνουμε ότι οι εταιρίες χρησιμοποιούν περιστασιακά τις παραπάνω τακτικές και όχι συχνά. Στο παρακάτω διάγραμμα αποτυπώνεται το ποσοστό της συχνής χρήσης των παραπάνω «παιχνιδιών» από τις ελληνικές εισηγμένες εταιρίες που όπως διαπιστώνεται είναι κάτω του 13%.

Διάγραμμα 2.5



Με το παραπάνω αποδεικνύεται πως το budget gaming δεν είναι διαδεδομένο.

Στην αντίστοιχη έρευνα που πραγματοποιήθηκε στην Βόρεια Αμερική διαπιστώθηκαν τα παρακάτω: Στον Καναδά το πιο διαδεδομένο “παιχνίδι” κατά 80% είναι η αναβολή κάποιων απαραίτητων εξόδων για μελλοντικές περιόδους και κατά 77% διαπραγματεύονται ευκολότερους στόχους με Sandbagging². Στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής το 91% επίσης επιλέγει να αναβάλει κάποια έξοδα για τις μελλοντικές χρήσεις, κατά 86% επιλέγει ευκολότερους στόχους. Αξιοσημείωτο είναι πως στις ΗΠΑ χρησιμοποιούν περισσότερο τέτοιου είδους τεχνικές σε σχέση με τον Καναδά.

Με το παραπάνω αποδεικνύεται πως το budget gaming είναι διαδεδομένο.

² Η επιχείρηση μειώνει τις μελλοντικές τις προσδοκίες προκειμένου να παράγει μεγαλύτερο αποτέλεσμα χρήσης. Χρησιμοποιείται περισσότερο από τους manager ώστε να εντυπωσιάζονται οι ενδιαφερόμενοι λόγω του ότι το πραγματικό αποτέλεσμα τελικά είναι μεγαλύτερο από το προσδοκώμενο (<https://www.investopedia.com/terms/s/sandbag.asp>).

7.2.4. Παράγοντες και αποτελέσματα που συνδέονται με τις αντιλήψεις σχετικά με την αξία των προϋπολογισμών

Παρακάτω θα γίνουν κάποιες επιπλέον αναλύσεις σχετικά με κάποιους επιμέρους παράγοντες και αποτελέσματα που θα μπορούσαν να σχετίζονται με την αξία που προσδίδουν οι προϋπολογισμοί.

Αρχικά θα εξετάσουμε εάν η αξία των προϋπολογισμών εξαρτάται από το σύνολο των εμπλεκόμενων μελών ως προς την υλοποίηση τους.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα:

Πίνακας 1.15

Chi-Square Tests									
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Monte Carlo Sig. (2-sided)			Monte Carlo Sig. (1-sided)		
				Sig.	99% Confidence Interval		Sig.	99% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound		Lower Bound	Upper Bound
Pearson Chi-Square	12,351 ^a	18	,829	,925 ^b	,919	,932			
Likelihood Ratio	16,599	18	,551	,770 ^b	,759	,781			
Fisher's Exact Test	14,645			,807^b	,796	,817			
Linear-by-Linear Association	1,581 ^c	1	,209	,218 ^b	,207	,229	,115 ^b	,107	,123
N of Valid Cases	31								

a. 28 cells (100,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,16.

b. Based on 10000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is -1,257.

Θα ελέγξουμε την εξής υπόθεση

Μηδενική Υπόθεση: Η αξία των προϋπολογισμών είναι ανεξάρτητη από το σύνολο των εμπλεκόμενων μελών όπου χρησιμοποιούνται για την κατάρτισή τους.

H₀: Δεν υπάρχει σχέση ανάμεσα στις δύο μεταβλητές, είναι ανεξάρτητες

H₁: Υπάρχει σχέση ανάμεσα στις 2 μεταβλητές, είναι εξαρτημένες.

Απορρίπτω αν Likelihood Ratio sig <0.05

0.807>0.05 Άρα δέχομαι την H₀ επομένως συμπεραίνουμε ότι η αξία των προϋπολογισμών είναι ανεξάρτητη από τον αριθμό των ατόμων όπου εργάζονται ώστε να τους καταρτίσουν.

Αντίθετα αποτελέσματα εξάχθηκαν από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε στην Βόρεια Αμερική, όπου διαπιστώθηκε στατιστικά σημαντική θετική συσχέτιση και για τα 2 δείγματα, το οποίο σημαίνει πως η εμπλοκή ανθρώπινου δυναμικού διάφορων βαθμίδων στην διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών και ο λεπτομερής προϋπολογισμός προσθέτουν αξία στην επιχείρηση (value-added).

Έπειτα θα εξετασθεί η συσχέτιση της αξίας των προϋπολογισμών με την εφαρμογή της στρατηγικής.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα:

Πίνακας 1.16

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Monte Carlo Sig. (2-sided)			Monte Carlo Sig. (1-sided)		
				Sig.	99% Confidence Interval		Sig.	99% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound		Lower Bound	Upper Bound
Pearson Chi-Square	39,755 ^a	24	,023	,086 ^b	,078	,093			
Likelihood Ratio	28,587	24	,236	,099 ^b	,091	,107			
Fisher's Exact Test	30,766			,110^b	,102	,118			
Linear-by-Linear Association	14,161 ^c	1	,000	,000 ^b	,000	,000	,000 ^b	,000	,000
N of Valid Cases	31								

a. 35 cells (100,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,03.

b. Based on 10000 sampled tables with starting seed 624387341.

c. The standardized statistic is 3,763.

Θα ελέγξουμε την εξής υπόθεση

Μηδενική Υπόθεση: Η αξία των προϋπολογισμών είναι ανεξάρτητη από την εφαρμογή της στρατηγικής.

H_0 : Δεν υπάρχει σχέση ανάμεσα στις δύο μεταβλητές, είναι ανεξάρτητες

H_1 : Υπάρχει σχέση ανάμεσα στις 2 μεταβλητές, είναι εξαρτημένες.

Απορρίπτω αν Likelihood Ratio sig < 0.05

$0.110 > 0.05$ Άρα δέχομαι την H_0 επομένως συμπεραίνουμε ότι η αξία των προϋπολογισμών είναι ανεξάρτητη από την εφαρμογή της στρατηγικής.

Στην αντίστοιχη έρευνα που πραγματοποιήθηκε στην Βόρεια Αμερική διαπιστώθηκε και για τα 2 δείγματα ότι η αξία των προϋπολογισμών εξαρτάται από την εφαρμογή της στρατηγικής, το οποίο σημαίνει ότι οι προϋπολογισμοί θα πρέπει να συνδέονται με την εφαρμογή της στρατηγικής ώστε να επιτευχθεί ο στόχος.

Τέλος, θα εξεταστεί εάν η αξία των προϋπολογισμών συσχετίζεται με το budget gaming.

Παρακάτω παρουσιάζονται τα αποτελέσματα:

Πίνακας 1.17

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Monte Carlo Sig. (2-sided)		Monte Carlo Sig. (1-sided)			
				Sig.	99% Confidence Interval		Sig.	99% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound		Lower Bound	Upper Bound
Pearson Chi-Square	31,095 ^a	18	,028	,085 ^b	,078	,092			
Likelihood Ratio	21,434	18	,258	,142 ^b	,133	,151			
Fisher's Exact Test	22,949			,188^b	,178	,198			
Linear-by-Linear Association	,149 ^c	1	,699	,707 ^b	,695	,718	,390 ^b	,377	,402
N of Valid Cases	31								

a. 28 cells (100,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,03.

b. Based on 10000 sampled tables with starting seed 957002199.

c. The standardized statistic is ,386.

Θα ελέγξουμε την εξής υπόθεση

Μηδενική Υπόθεση: Η αξία των προϋπολογισμών είναι ανεξάρτητη από το budget gaming.

H₀: Δεν υπάρχει σχέση ανάμεσα στις δύο μεταβλητές, είναι ανεξάρτητες

H₁: Υπάρχει σχέση ανάμεσα στις 2 μεταβλητές, είναι εξαρτημένες.

Απορρίπτω αν Likelihood Ratio sig <0.05

0.188 > 0.05 Άρα δέχομαι την H₀ επομένως συμπεραίνουμε ότι η αξία των προϋπολογισμών είναι ανεξάρτητη από το budget gaming που λαμβάνει χώρα στην επιχείρηση.

Στο παραπάνω συμπέρασμα κατέληξε και η αντίστοιχη έρευνα που πραγματοποιήθηκε στην Βόρεια Αμερική όπου η συσχέτιση ήταν στατιστικά σημαντικά αρνητική και στα 2 δείγματα, το οποίο σημαίνει πως οι επιχειρήσεις δεν θα πρέπει να κάνουν συχνά budget gaming, και αν είναι δυνατόν να το αποφύγουν

γιατί θα έχει αντίκτυπο στις μακροχρόνιες αποδόσεις τους. Χωρίς το budget gaming θα επιτευχθεί υψηλότερη αξία.

7.3. Συμπεράσματα

Για την διεξαγωγή της έρευνας των Libby, T. και Lindsay, M που πραγματοποιήθηκε το 2010 στη Βόρεια Αμερική, αιτία στάθηκαν οι απόψεις των Hope και Fraser (2003) σχετικά με τις αδυναμίες των προϋπολογισμών. Με την έρευνα τους οι Libby, T. και Lindsay, M. σκοπό είχαν να επιβεβαιώσουν ή να διαψεύσουν τις ανωτέρω απόψεις, καθώς επίσης να εντοπίσουν τρόπους με τους οποίους μπορεί να βελτιωθεί ολόκληρη η επιχείρηση.

Από την παραπάνω έρευνα προκύπτει πως για τις επιχειρήσεις στη Βόρεια Αμερική ο προϋπολογισμός διαδραματίζει σημαντικό και χρήσιμο ρόλο. Επιπλέον, πολλές επιχειρήσεις δεν σκοπεύουν να εγκαταλείψουν τους προϋπολογισμούς, αν και μερικές σκοπεύουν να βελτιώσουν την διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών. Επιπλέον, η πλειοψηφία του δείγματος υποστηρίζει πως οι προϋπολογισμοί προσθέτουν αξία στην επιχείρηση. Από την άλλη 20% και των 2 δειγμάτων δεν χρησιμοποιεί τους προϋπολογισμούς για τον έλεγχο επομένως συμμαρτίζεται τις απόψεις του BBRT. Επίσης, ο χρόνος που δαπανάται για την κατάρτιση των προϋπολογισμών φαίνεται να είναι πολύ λιγότερος σε σχέση με αυτό που υποστήριζαν στο BBRT. Υποθέτοντας ότι οι managers εργάζονται ετησίως 48 εβδομάδες κατέληξαν στο ότι η ενασχόληση των manager με την διαδικασία της κατάρτισης των προϋπολογισμών είναι περίπου το 6%-8% του συνολικού τους χρόνου. Επιπλέον, σχετικά με την πρόβλεψη των αλλαγών του εξωτερικού περιβάλλοντος, κατά μέσο όρο οι επιχειρήσεις του Καναδά και των ΗΠΑ θεωρούν πως οι προβλέψεις των αλλαγών αποτελούν μια μεσαία δυσκολία. Το παραπάνω έρχεται να ενισχύσει η άποψη ότι είναι δύσκολο να καταρτίσουν ακριβείς προϋπολογισμούς εξαιτίας των απρόβλεπτων αλλαγών του εξωτερικού περιβάλλοντος το οποίο υποστηρίζεται σε ποσοστό 78% από τις εταιρίες της Βόρειας Αμερικής. Σχετικά με την αποτελεσματικότητα των προϋπολογισμών στην προσαρμογή της εταιρίας στις αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος το δείγμα της Βόρειας Αμερικής θεωρεί πως ο προϋπολογισμός δεν είναι ούτε αποτελεσματικός ούτε αναποτελεσματικός, αλλά μια ενδιάμεση κατάσταση. Σχετικά με την στρατηγική και την άμεση σύνδεση της με τον Προϋπολογισμό το 48% του δείγματος της Βόρειας Αμερικής συμφώνησε με την ανωτέρω άποψη. Επιπλέον, το δείγμα της Βόρειας Αμερικής επιλέγει την στρατηγική του με γνώμονα και άλλα μέτρα όπως η ιεραρχία της επιχείρησης και η οργανωτική της δομή, εκτός από την κατάρτιση του Προϋπολογισμού. Σχετικά με τα διάφορα τεχνάσματα που ίσως οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ώστε να επιτευχθεί ένα αποτέλεσμα το πιο διαδεδομένο είναι η

αναβολή κάποιων απαραίτητων εξόδων για μελλοντικές περιόδους. Αξιοσημείωτο είναι πως στις ΗΠΑ χρησιμοποιούν περισσότερο τέτοιου είδους τεχνικές σε σχέση με τον Καναδά. Έπειτα πραγματοποιήθηκε μια σειρά από συσχετίσεις σχετικά με την αξία του Προϋπολογισμού και με άλλους παράγοντες. Αρχικά, συμπεραίνουμε ότι η αξία των προϋπολογισμών είναι εξαρτημένη από τον αριθμό των ατόμων όπου εργάζονται ώστε να τους καταρτίσουν, το οποίο σημαίνει πως η εμπλοκή ανθρώπινου δυναμικού διάφορων βαθμίδων στην διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών και ο λεπτομερής προϋπολογισμός προσθέτουν αξία στην επιχείρηση. Επίσης, η αξία των προϋπολογισμών εξαρτάται από την εφαρμογή της στρατηγικής, το οποίο σημαίνει ότι οι προϋπολογισμοί θα πρέπει να συνδέονται με την εφαρμογή της στρατηγικής ώστε να επιτευχθεί ο στόχος. Τέλος, η αξία των προϋπολογισμών είναι ανεξάρτητη από το budget gaming που λαμβάνει χώρα στην επιχείρηση.

Για τις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις όπου εξετάζονται στη συγκεκριμένη έρευνα διαπιστώθηκε ότι ο προϋπολογισμός διαδραματίζει σημαντικό και χρήσιμο ρόλο. Το 93,5% του δείγματος απάντησε θετικά στην ερώτηση σχετικά με το αν θεωρούν τον Προϋπολογισμό ως ένα εργαλείο ελέγχου, όπου αποτελεί ένα εργαλείο παρακίνησης και ένα μέτρο αξιολόγησης, καθώς επίσης το 96,8% του δείγματος δεν σκοπεύει να εγκαταλείψει την χρήση των Προϋπολογισμών μέσα στα επόμενα δύο (2) χρόνια. Σε αυτό το σημείο αξίζει να αναφέρουμε ότι καμία εταιρία δεν έδωσε θετική απάντηση στο ερώτημα περί εγκατάλειψης της χρήσης των Προϋπολογισμών στο άμεσο μέλλον. Την παραπάνω άποψη, του σημαντικού και χρήσιμου ρόλου των Προϋπολογισμών, έρχεται να ενισχύσει το γεγονός ότι το 71% του δείγματος των ελληνικών εισηγμένων εταιριών θα συνεχίσει να χρησιμοποιεί το ήδη υπάρχον σύστημα χωρίς να προβεί σε οποιαδήποτε αλλαγή και βελτίωσή του. Επιπλέον, η πλειοψηφία του δείγματος υποστηρίζει πως οι προϋπολογισμοί προσθέτουν αξία στην επιχείρηση με ποσοστό 87,09%. Σχετικά με τον χρόνο ενασχόλησης των manager με την κατάρτιση των Προϋπολογισμών συμπεραίνουμε ότι πρόκειται για το 5,5% του συνολικού τους χρόνου. Επίσης, το 48,8% του δείγματος θεωρεί ότι υπάρχει η δυνατότητα πρόβλεψης των αλλαγών του εξωτερικού περιβάλλοντος. Το παραπάνω έρχεται να ενισχύσει η άποψή ότι δεν είναι δύσκολο να καταρτίσουν ακριβείς προϋπολογισμούς εξαιτίας των απρόβλεπτων αλλαγών του εξωτερικού περιβάλλοντος το οποίο υποστηρίζεται σε ποσοστό 58,1% από τις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις. Επιπλέον, για τις ελληνικές επιχειρήσεις ο

προϋπολογισμός αποτελεί μια αποτελεσματική διαδικασία ώστε η επιχείρηση να προσαρμόζεται στις αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος, καθώς το 83,9% του δείγματος θεωρεί την διαδικασία αποτελεσματική. Σχετικά με τους στρατηγικούς στόχους και σκοπούς της εταιρίας και με την άμεση σύνδεσή τους με τον Προϋπολογισμό το 38,7% του δείγματος των ελληνικών εισηγμένων εταιριών συμφώνησε απολύτως, ενώ σε γενικότερο πλαίσιο η συντριπτική πλειοψηφία του 90,3% συμφωνεί με την ανωτέρω άποψη. Ωστόσο, οι επιχειρήσεις προσπαθούν σε μεγάλο βαθμό να συνδέσουν τον προϋπολογισμό με την στρατηγική της επιχείρησης, μέσω διάφορων διαδικασιών όπως στο να διαφοροποιείται η στρατηγική εάν υπάρξει κάποια αλλαγή στο εξωτερικό περιβάλλον είτε, κατά την διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών λαμβάνουν πρωτοβουλίες ώστε να μειωθεί η απόκλιση ανάμεσα στο προϋπολογιστικό και πραγματικό αποτέλεσμα, καθώς επίσης η στρατηγική να επιλέγεται μετά την κατάρτιση του προϋπολογισμού. Επιπλέον, το δείγμα των ελληνικών εισηγμένων εταιριών επιλέγει την στρατηγική του με γνώμονα και άλλα μέτρα όπως η κουλτούρα της επιχείρησης και η μέτρηση της ανάπτυξης και της απόδοσης του οργανισμού, εκτός από την κατάρτιση του Προϋπολογισμού. Σχετικά με τα διάφορα τεχνάσματα που ίσως οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ώστε να επιτευχθεί ένα αποτέλεσμα τα πιο διαδεδομένα είναι τα έξοδα στο τέλος της περιόδου προκειμένου να μην πραγματοποιηθούν την επόμενη χρήση καθώς επίσης και η επιτάχυνση πωλήσεων όσο πλησιάζουν στο τέλος της περιόδου ώστε να επιτευχθεί ο προϋπολογισμός, ενώ στην πραγματικότητα οι παραπάνω πωλήσεις θα συνέβαιναν την επόμενη περίοδο. Η συχνότητα χρήσης τέτοιου είδους τεχνασμάτων είναι μικρή με αποτέλεσμα το budget gaming να μην είναι διαδεδομένο στις ελληνικές εισηγμένες εταιρίες.

Έπειτα πραγματοποιήθηκε μια σειρά από συσχετίσεις σχετικά με την αξία του Προϋπολογισμού και με άλλους παράγοντες. Αρχικά, συμπεραίνουμε ότι η αξία των προϋπολογισμών είναι ανεξάρτητη από τον αριθμό των ατόμων όπου εργάζονται ώστε να τους καταρτίσουν. Επιπλέον, η αξία των προϋπολογισμών είναι ανεξάρτητη από την εφαρμογή της στρατηγικής. Τέλος, η αξία των προϋπολογισμών είναι ανεξάρτητη από το budget gaming που λαμβάνει χώρα στην επιχείρηση.

Παρακάτω παρουσιάζονται επιγραμματικά τα κυριότερα αποτελέσματα της έρευνας για το δείγμα των ελληνικών εισηγμένων εταιριών

- Η πλειοψηφία των εταιριών θεωρεί ότι οι προϋπολογισμοί έχουν θετικά αποτελέσματα για αυτές και η παραπάνω διαπίστωση ενισχύεται περισσότερο και από το ότι οι επιχειρήσεις δεν σκέφτονται να σταματήσουν την χρήση των προϋπολογισμών.
- Το γενικότερο συμπέρασμα από τα παραπάνω είναι, ότι ενώ οι επιχειρήσεις συμφωνούν ότι οι προϋπολογισμοί δεν είναι απολύτως αποτελεσματικοί ώστε να ανταπεξέλθουν με την χρήση τους σε διάφορες μεταβολές του εξωτερικού περιβάλλοντος ή και σε ευκαιρίες, παρόλα αυτά συνεχίζουν να τους χρησιμοποιούν προσαρμόζοντάς τους και υιοθετώντας και άλλες τακτικές όταν είναι απαραίτητο ώστε να μειώνουν όσο μπορούν τον παραπάνω κίνδυνο.
- Επιπλέον, διαπιστώνουμε ότι η άποψη πως οι αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος είναι απρόβλεπτες με αποτέλεσμα οι προϋπολογισμοί να μην μπορούν να τις ακολουθήσουν, δε βρίσκει σύμφωνη την πλειοψηφία των ελληνικών εισηγμένων εταιριών.
- Συμπεραίνουμε επίσης, πως οι προϋπολογισμοί είναι ένα πολύ σημαντικό μέρος της απόφασης των στρατηγικών. Αυτό, βέβαια, μπορεί να στηριχθεί και στα προηγούμενα συμπεράσματα, στο ότι δηλαδή το μεγαλύτερο ποσοστό των δειγμάτων θεωρεί τους προϋπολογισμούς χρήσιμους. Επομένως, ο ισχυρισμός ότι οι προϋπολογισμοί δεν συνδέονται με την επιλογή κάποιας στρατηγικής απορρίπτεται, δεδομένου ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις του δείγματός μας δεν συμερίζονται αυτή την άποψη.
- Το budget gaming, δηλαδή τα διάφορα τεχνάσματα που χρησιμοποιούν οι εταιρίες ώστε να επιτύχουν ένα αποτέλεσμα δεν είναι διαδεδομένο στις ελληνικές εισηγμένες εταιρίες. Το παραπάνω είναι θετικό καθώς οι επιχειρήσεις δεν θα πρέπει να κάνουν συχνά budget gaming, και αν είναι δυνατόν να το αποφύγουν γιατί θα έχει αντίκτυπο στις μακροχρόνιες αποδόσεις τους. Χωρίς το budget gaming θα επιτευχθεί υψηλότερη αξία.
- Τέλος, η αξία των προϋπολογισμών είναι ανεξάρτητη από τον αριθμό των ατόμων όπου εργάζονται ώστε να τους καταρτίσουν, από την εφαρμογή της στρατηγικής και από το budget gaming που λαμβάνει χώρα στην επιχείρηση.

8. Πηγές

8.1. Βιβλιογραφία

- Garrison, R., Noreen, E., (2006). “Διοικητική Λογιστική” Αθήνα, Εκδόσεις Κλειδάριθμος

8.2. Αρθρα

- Bourmistrov, A., Kaarboe, K., (2013). “*From comfort to stretch zones: Afield study of two multinational companies applying Beyond Budgeting ideas*” Management Accounting Research 24, 196-211
- Heupel, T., Schmitz, S., (2015). “*Beyond Budgeting – a high – hanging fruit. The impact of managers’ mindset on the advantages of Beyond Budgeting*” Procedia Economics and Finance 26, 729-739
- Libby, T., Lindsay, M., (2010). “*Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice*” Management accounting research, 21, 56 – 75
- Tanase, G., (2015). “*An analysis of the existence of a link between budgets and performance in economic entities*” Procedia Economics and Finance 32, 1794-1803
- Widi, H., Pupung, P., Magnaz, L. (2015). “*Pluriform motivation as antecedent and its relationships to budgeting participation and managerial performance (empirical study on manufacturing companies listed on Indonesian stock exchange)*” Procedia – Social and Behavioral Sciences 211, 836-843

8.3. Διαδίκτυο

- <https://www.bbrt.org/> (20/10/2018)
- <http://hbr.org/2003/02/who-needs-budgets> (20/11/2018)
- <https://www.accountingtools.com/articles/what-are-the-advantages-of-budgeting.html?rq=%20BUDGETING%20ADVANTAGES> (20/11/2018)
- <https://www.accountingtools.com/articles/what-are-the-disadvantages-of-budgeting.html> (20/11/2018)
- <https://www.accountingtools.com/articles/the-problems-caused-by-budgeting.html> (20/11/2018)
- <https://www.accountingtools.com/articles/what-are-the-types-of-budgeting-models.html> (29/11/2018)
- <http://www.accaglobal.com/lk/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f5/technical-articles/comparing-budgeting-techniques.html> (30/11/2018)