



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ  
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΜΒΑ)**

**ΤΙΤΛΟΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

**ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΤΩΝ  
ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ**

**Επιβλέπων Καθηγητής:  
Σώρρος Ιωάννης**

**Ντζόκας Χρήστος του Σπυρίδωνος**

**Πειραιάς, 2022**

## ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

«Δηλώνω υπεύθυνα ότι η διπλωματική εργασία για τη λήψη του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, του Πανεπιστημίου Πειραιώς, στη Διοίκηση Επιχειρήσεων : MBA» με τίτλο:

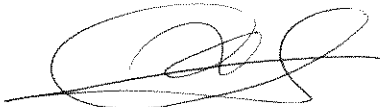
«... ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΦΙΣΜΩΝ...»

έχει συγγραφεί από εμένα αποκλειστικά και στο σύνολό της. Δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού προγράμματος ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, ούτε είναι εργασία ή τμήμα εργασίας ακαδημαϊκού ή επαγγελματικού χαρακτήρα.

Δηλώνω επίσης υπεύθυνα ότι οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας, αναφέρονται στο σύνολό τους, κάνοντας πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου»

Υπογραφή Μεταπτυχιακού Φοιτητή Ονοματεπώνυμο

..... ΧΡΗΤΟΣ ΝΙΖΟΥΑΣ.....



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο σύγχρονος επιχειρηματικός κόσμος βρίσκεται καθημερινά αντιμέτωπος με ένα ιδιαίτερα ανταγωνιστικό και ευμετάβλητο περιβάλλον. Μέσα σε αυτές τις συνθήκες προσπαθεί να εντοπίσει τα κατάλληλα εργαλεία – κλειδιά για να μπορέσει να επιβιώσει μεταξύ των ανταγωνιστών του, να παράγει ικανοποιητικά κέρδη για τους μετόχους του και παράλληλα να διαχειριστεί με τον πλέον αποδοτικότερο τρόπο τους ανθρώπινους πόρους του. Η παρούσα μελέτη επικεντρώνεται στη χρήση των προϋπολογισμών από τις επιχειρήσεις, ως εργαλείο για την επίτευξη της στρατηγικής τους. Συγκεκριμένα, εστιάζει στον τρόπο σχεδιασμού και ανάπτυξης ενός προϋπολογισμού, στις παρατηρούμενες αποκλίσεις μεταξύ του αρχικού και του τελικού του σχεδίου και στο πως εν τέλει αυτές οι αποκλίσεις αντιμετωπίζονται από τις επιχειρήσεις.

Στα αρχικά στάδια της μελέτης παρουσιάζονται τα οφέλη και οι αδυναμίες κατάρτισης των προϋπολογισμών καθώς και τα είδη των προϋπολογισμών που συναντώνται σήμερα στη βιβλιογραφία. Εν συνεχεία, παρατίθενται λεπτομέρειες για τον τρόπο που διεξάχθηκε η έρευνα, η οποία στηρίχθηκε καθαρά στη συστηματική ανασκόπηση της βιβλιογραφίας, εστιάζοντας στα στοιχεία που προήλθαν μέσα από 40 άρθρα που επιλέχθηκαν για τη σύνταξη της παρούσης. Από την ανάγνωση της επιλεγείσας βιβλιογραφίας, προκύπτουν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα τόσο της παραδοσιακής κατάρτισης των προϋπολογισμών όσο και των εναλλακτικών μεθόδων κατάρτισης τους, κάνοντας ιδιαίτερη μνεία στην σύγχρονη μέθοδο «πέρα από τον προϋπολογισμό».

Καταλήγοντας, όλες οι σύγχρονες μορφές προϋπολογισμών παρουσιάζουν αδυναμίες, οι οποίες μπορούν να αντιμετωπιστούν είτε μέσα από την ανανέωση των υφιστάμενων διαδικασιών τους είτε μέσα από την αποκέντρωση της διοικητικής δομής των οργανισμών, ώστε η υλοποίηση της στρατηγικής και των στόχων τους να μην αποτελεί αποκλειστικά ευθύνη των ανώτερων διευθυντικών στελεχών αλλά να μεταφέρεται και στα χαμηλότερα ιεραρχικά επίπεδα.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΜΕΛΕΤΗ .....</b>	<b>1</b>
1.1: Εισαγωγικό σημείωμα.....	1
1.2: Σκοπός και στόχοι της μελέτης .....	2
1.3: Αντικείμενο της μελέτης .....	2
1.4: Δομή της μελέτης .....	3
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....</b>	<b>4</b>
2.1: Εισαγωγή.....	4
2.2: Ορισμός και χρήση προϋπολογισμών.....	4
2.3: Τα οφέλη του προϋπολογισμού .....	5
2.4: Αδυναμίες του προϋπολογισμού .....	6
2.5: Προσέγγιση του καλύτερου προϋπολογισμού .....	9
2.5.1: Προϋπολογισμός βάσει δραστηριοτήτων .....	9
2.5.2: Εξισορροπημένη αξιολόγηση .....	9
2.5.3: Προϋπολογισμός μηδενικής βάσης .....	10
2.5.4: Διαχείριση προϋπολογισμού βάσει αξίας .....	11
2.5.5: Προγραμματισμός κερδών .....	11
2.5.6: Κυλιόμενοι προϋπολογισμοί.....	11
2.6: Προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» .....	12
2.7: Επιρροές της οργανωτικής κουλτούρας .....	15
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....</b>	<b>18</b>
3.1: Σχεδιασμός έρευνας - επιλογή ερευνητικής μεθόδου.....	18
3.2: Πηγές δεδομένων και επιλογή μελετών.....	21
3.3: Εξαγωγή συμπερασμάτων .....	22
3.4: Περιορισμοί έρευνας .....	30
3.5: Ηθικά ζητήματα .....	30
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΡΕΥΝΑΣ .....</b>	<b>31</b>
4.1: Διακρίσεις κατάρτισης και προσδιορισμού των προϋπολογισμών.....	31
4.2: Τα πλεονεκτήματα του παραδοσιακού προϋπολογισμού.....	37
4.3: Τα μειονεκτήματα και οι αδυναμίες κατάρτισης του προϋπολογισμού	38
4.4: Εναλλακτικές μέθοδοι κατάρτισης προϋπολογισμού .....	40
4.5: Παραδοσιακός προϋπολογισμός - σύγκριση αρχικού και τελικού σχεδίου.....	46
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....</b>	<b>50</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</b>	<b>52</b>

# Κεφάλαιο 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΜΕΛΕΤΗ

## 1.1: Εισαγωγικό σημείωμα

Οι προϋπολογισμοί εισήχθησαν τη δεκαετία του 1920, με σκοπό να διευκολύνουν τα διοικητικά στελέχη στον έλεγχο του κόστους και των ταμειακών ροών της εταιρείας. Μέχρι τη δεκαετία του 1960 είχαν μετατραπεί σε σταθερές συμβάσεις απόδοσης μεταξύ ανωτέρων και υφισταμένων στις επιχειρήσεις και ασχολούνταν κυρίως με την εκτίμηση των μελλοντικών εσόδων και δαπανών. Με την πάροδο του χρόνου οι προϋπολογισμοί έγιναν οι βασικοί παράγοντες και εκτιμητές των επιδόσεων των διευθυντικών στελεχών (Goode and Malik, 2011).

Ο προϋπολογισμός θεωρείται σήμερα βασικό στοιχείο για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της απόδοσης μιας εταιρείας και χρησιμοποιείται για την υλοποίηση των εταιρικών της στρατηγικών (Abdel-Kader and Luther, 2008). Κάθε επιχείρηση έχει σχέδια και στόχους που προκύπτουν από τη μακροπρόθεσμη στρατηγική της. Σκοπός της κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι να τεθούν οι στόχοι και οι σχεδιαζόμενες οικονομικές αξίες, ώστε η πρόοδος της εταιρείας να μετρηθεί εύκολα και να μετατραπούν οι στρατηγικές της ιδέες σε κατανοητές δράσεις (Hanninen, 2013).

Στην παρούσα εργασία μελετάται η δυναμική και η σημασία του προϋπολογισμού για τις επιχειρήσεις, εστιάζοντας στο σημαντικό θέμα της διερεύνησης των αποκλίσεων που παρατηρούνται μεταξύ του αρχικού και του τελικού προϋπολογισμού. Η ανάλυση που επιλέχθηκε να γίνει στην παρούσα μελέτη είναι καθαρά βιβλιογραφική και κατ' επέκταση η ερευνητική μεθοδολογία που ακολουθήθηκε είναι η συστηματική βιβλιογραφική ανασκόπηση. Επομένως, η ανάλυση του θέματος και η εξαγωγή τελικών συμπερασμάτων βασίζονται στην μελέτη ποικίλης αρθρογραφίας, η οποία αφορά κυρίως σε ερευνητικά ευρήματα και αποτελέσματα.

Η εργασία χωρίζεται ουσιαστικά σε δυο μέρη. Στο πρώτο σκέλος, όπου περιγράφεται η θεωρητική προσέγγιση του θέματος, μέσω της οποίας επιχειρείται

να δοθούν σημαντικές πληροφορίες αναφορικά με τη σημασία του προϋπολογισμού για μια επιχείρηση, εστιάζοντας στα οφέλη αλλά και στους περιορισμούς που έχουν οι επιχειρήσεις κατά τη κατάρτιση του, προκειμένου να εξάγουν ασφαλή συμπεράσματα. Στο δεύτερο σκέλος παρουσιάζεται η μεθοδολογία με την οποία επιλέχθηκε και εν συνεχεία αναλύθηκε η παρουσιαζόμενη αρθρογραφία, με τελικό σκοπό την εξαγωγή εμπειριστατωμένων συμπερασμάτων για τις αποκλίσεις που παρατηρούνται μεταξύ των αρχικών και εν τέλει πραγματικών προϋπολογισμών μιας επιχείρησης.

## **1.2: Σκοπός και στόχοι της μελέτης**

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι η κριτική διερεύνηση των αποκλίσεων των εταιρικών προϋπολογισμών σε σχέση με τις διαφορές που παρατηρούνται μεταξύ του αρχικού και του τελικού τους σχεδίου. Βασικοί στόχοι της μελέτης είναι οι εξής: α) Να οριστεί το περιεχόμενο των εταιρικών προϋπολογισμών, β) Να αποσαφηνιστεί ο ρόλος του αρχικού και του τελικού προϋπολογισμού, γ) Να γίνει κατανοητή η διαφορά μεταξύ των δυο ειδών προϋπολογισμού, του αρχικού και του τελικού, και να εντοπιστούν οι αποκλίσεις μεταξύ των δύο και δ) Να προσδιοριστούν οι αποκλίσεις ως προς το περιεχόμενο και τη δυναμική τους, κατά τη κατάρτιση ενός προϋπολογισμού.

## **1.3: Αντικείμενο της μελέτης**

Το αντικείμενο της παρούσας μελέτης σχετίζεται με το σχεδιασμό και την ανάπτυξη του αρχικού και του τελικού προϋπολογισμού μιας εταιρείας. Συγκεκριμένα, οι περισσότερες επιχειρήσεις εντοπίζουν αποκλίσεις κατά την υλοποίηση του προϋπολογισμού τους σε σχέση με τα αρχικώς οριζόμενα. Επομένως, μέσα από τη συγγραφή της παρούσας επιχειρείται να οριοθετηθούν οι εν λόγω αποκλίσεις, να αποσαφηνιστούν οι λόγοι που τις προκαλούν και να γίνει μια αναφορά στο πως αντιμετωπίζουν τελικά οι επιχειρήσεις τις αποκλίσεις αυτές.

## 1.4: Δομή της μελέτης

Η εργασία αναπτύσσεται μέσα από πέντε κεφάλαια. Κάθε ένα από αυτά τα κεφάλαια εστιάζει στα θέματα που αναφέρονται στις παραγράφους που ακολουθούν. Αρχικά το Κεφάλαιο 1ο αποτελεί το εισαγωγικό σημείωμα, μέσω του οποίου παρατίθεται εν συντομία το αντικείμενο με το οποίο θα ασχοληθεί η παρούσα μελέτη. Εν συνεχεία, αναφέρονται συνοπτικά ο σκοπός και οι στόχοι της εργασίας και τέλος παρουσιάζεται η δομή των κεφαλαίων που θα ακολουθήσουν, προκειμένου να είναι πιο κατανοητή και εύκολη η ανάγνωσή της από τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Με το Κεφάλαιο 2ο επιδιώκεται η θεωρητική προσέγγιση της σημασίας κατάρτισης προϋπολογισμού από τις επιχειρήσεις. Το εν λόγω κεφάλαιο αποτελείται από μια εισαγωγική ενότητα, τον ορισμό και τη χρήση των προϋπολογισμών από τις εταιρείες, ενώ ακολουθεί η ανάλυση των περιορισμών που εντοπίζονται στην κατάρτιση των προϋπολογισμών. Εν συνεχεία, παρατίθενται τα διαφορετικά είδη προϋπολογισμού που συναντώνται σήμερα στην βιβλιογραφία και τέλος γίνεται αναφορά στο πως επηρεάζεται η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού από την οργανωτική κουλτούρα της επιχείρησης.

Το Κεφάλαιο 3ο εστιάζει στο μεθοδολογικό πλαίσιο της έρευνας. Συγκεκριμένα, γίνεται αναφορά στο σχεδιασμό και στο είδος της έρευνας που διεξάχθηκε, στις πηγές δεδομένων και στον τρόπο επιλογής των άρθρων, στα κριτήρια συμμετοχής των άρθρων στην ανασκόπηση, στη παράθεση του τελικού διαγράμματος επιλογής των άρθρων, στην εξαγωγή αποτελεσμάτων και τέλος στους ευρύτερους περιορισμούς της έρευνας.

Στο Κεφάλαιο 4ο παρατίθεται η ανάλυση των άρθρων που επισκοπήθηκαν βασισμένη σε συγκεκριμένους άξονες σε σχέση με τη κατάρτιση των προϋπολογισμών. Η εργασία ολοκληρώνεται στο Κεφάλαιο 5ο που είναι και το τελευταίο, όπου ερμηνεύονται τα αποτελέσματα της έρευνας που προηγήθηκε και παρουσιάζονται τα τελικά συμπεράσματα που εξάγονται από την εν λόγω μελέτη.

## **Κεφάλαιο 2: ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ**

### **2.1: Εισαγωγή**

Ένας παραδοσιακός προϋπολογισμός μπορεί να περιγραφεί ως μία ποσοτική δήλωση και ως συμπληρωματικό εργαλείο σε ένα σχέδιο δράσης. Περιλαμβάνει συνήθως στόχους σχετικά με τις ταμειακές ροές, τις δαπάνες, τα έσοδα, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις μιας εταιρείας για μια συγκεκριμένη περίοδο (Dropkin et al., 2007; Horngren et al., 2012). Ένας παραδοσιακός προϋπολογισμός προετοιμάζεται προσθέτοντας στον τρέχοντα ετήσιο προϋπολογισμό επιπλέον ποσά, όπως ο πληθωρισμός ή οι προγραμματισμένες αυξήσεις των τιμών πώλησης και τα κόστη (ACCA, 2014).

Ο παραδοσιακός προϋπολογισμός εκτελείται ως επί το πλείστον με μία προσέγγιση από την κορυφή προς τη βάση, ως αποτέλεσμα μιας ιεραρχικής νοοτροπίας. Αυτό σημαίνει ότι η κεντρική διοίκηση προετοιμάζει έναν προϋπολογισμό σύμφωνα με τη στρατηγική της εταιρείας για όλα τα τμήματα και στη συνέχεια τα υποτμήματα καταρτίζουν προϋπολογισμούς ανάλογα με τις ανάγκες τους (Rothberg, 2011). Οι υποστηρικτές της παραδοσιακής εκτίμησης του προϋπολογισμού θεωρούν ότι ο παραδοσιακός προϋπολογισμός είναι σημαντικός για τη δημιουργία αξίας και τη βιωσιμότητα των επιχειρήσεων. Στη παρούσα ενότητα θα γίνει μια προσπάθεια να οριστεί η έννοια του προϋπολογισμού και να γίνει αναφορά στις χρήσεις του, ενώ θα αναλυθούν επιπλέον τα οφέλη του και οι περιορισμοί στη χρήση του.

### **2.2: Ορισμός και χρήση προϋπολογισμών**

Ο παραδοσιακός προϋπολογισμός εξακολουθεί να είναι δημοφιλής ως εργαλείο προγραμματισμού, διαχείρισης και ελέγχου της απόδοσης (Ahmad et al., 2003, Libby & Lindsay, 2010). Πολλοί διευθυντές πιστεύουν ότι μπορούν να διαχειριστούν, να ελέγξουν, να επικοινωνήσουν και να συντονίσουν τους



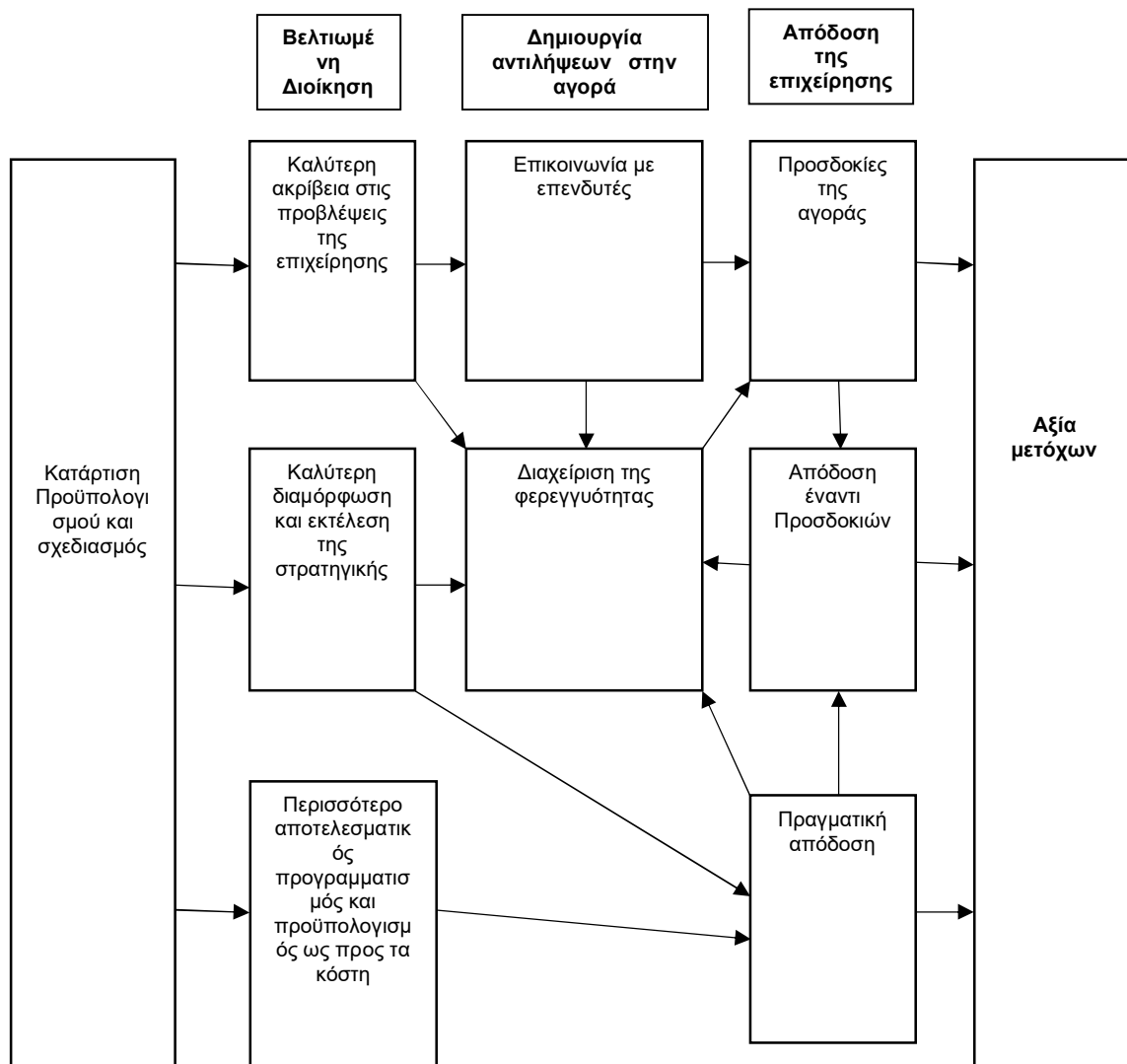
υποτομείς καλύτερα μέσω των παραδοσιακών προϋπολογισμών, χωρίς να μοιράζονται εξουσία με τους υποτομείς της εταιρείας (Dugdale and Lyne, 2006). Στην πραγματικότητα, η κουλτούρα και η νοοτροπία της διοίκησης πολλών οργανισμών ταιριάζουν πράγματι με τον παραδοσιακό προϋπολογισμό.

Η εστίαση αυτών των οργανισμών είναι στο πώς μπορούν να εξαλείψουν τις αδυναμίες του παραδοσιακού προϋπολογισμού. Οι Libby και Lindsay (2010) υποστηρίζουν ότι πολλές επιτυχημένες εταιρείες εξαλείφουν τις αδυναμίες τους, πραγματοποιώντας από κοινού διαφορετικές προσεγγίσεις προϋπολογισμού. Επιπλέον, οι γενικές προσδοκίες από τον προϋπολογισμό έχουν στραφεί προς τη δημιουργία αξίας στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον.

Ως εκ τούτου, οι εταιρείες πρέπει να βελτιώσουν τις πρακτικές κατάρτισης του προϋπολογισμού τους εξετάζοντας τη δημιουργία αξίας, το ταχέως μεταβαλλόμενο περιβάλλον, τη δική τους κουλτούρα και απαιτήσεις. Μπορούν να το πράξουν χρησιμοποιώντας τον παραδοσιακό προϋπολογισμό ως βάση, προκειμένου στη συνέχεια να ακολουθήσουν διαφορετικές προσεγγίσεις στη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού τους. Κατ' επέκταση αυτό σημαίνει ότι ο παραδοσιακός προϋπολογισμός εξακολουθεί να ισχύει για πολλές επιχειρήσεις στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον.

### **2.3: Τα οφέλη του προϋπολογισμού**

Ο παραδοσιακός προϋπολογισμός διαθέτει πλεονεκτήματα, όπως ο καλύτερος έλεγχος της εταιρείας, η πρόβλεψη και ο σχεδιασμός της μελλοντικής στρατηγικής, η βελτίωση του συντονισμού, της επικοινωνίας και των κινήτρων και η διευκόλυνση των αξιολογήσεων απόδοσης και των αποφάσεων σχετικά με τις τιμές (Joshi κ.ά., 2003; Oak και Schmidgall, 2009). Τα πλεονεκτήματα ενός καλού παραδοσιακού προϋπολογισμού και οι δεσμοί του με τη δημιουργία αξίας των μετόχων παρουσιάζονται παρακάτω:



**Διάγραμμα 2.3.1:** Πλεονεκτήματα ενός καλού παραδοσιακού προϋπολογισμού

Πηγή: Neely et al.(2001, p.19)

## 2.4: Αδυναμίες του προϋπολογισμού

Αν και τα οφέλη του παραδοσιακού προϋπολογισμού είναι γνωστά και ευρέως διαδεδομένα σε όλο τον κόσμο, ορισμένες επιχειρήσεις δεν είναι ευχαριστημένες από τις αδυναμίες των πρακτικών κατάρτισης του (Ekholm and Wallin, 2000). Μία έρευνα υποστηρίζει ότι το 80% των εταιρειών δεν είναι ευχαριστημένες με τις διαδικασίες κατάρτισης προϋπολογισμού και προγραμματισμού που χρησιμοποιούν (Neely et al.,2003). Στην βιβλιογραφία, οι επικρίσεις για τον

παραδοσιακό προϋπολογισμό αφορούν στην χρονοβόρα διαδικασία κατάρτισης και στον προϋπολογισμό χειραγώγησης. Επιπλέον, ο Neely κ.ά. (2003) προσδιορίζουν δώδεκα αδυναμίες του παραδοσιακού προϋπολογισμού, ομαδοποιημένες σε τρεις κατηγορίες από την βιβλιογραφία, ως εξής:

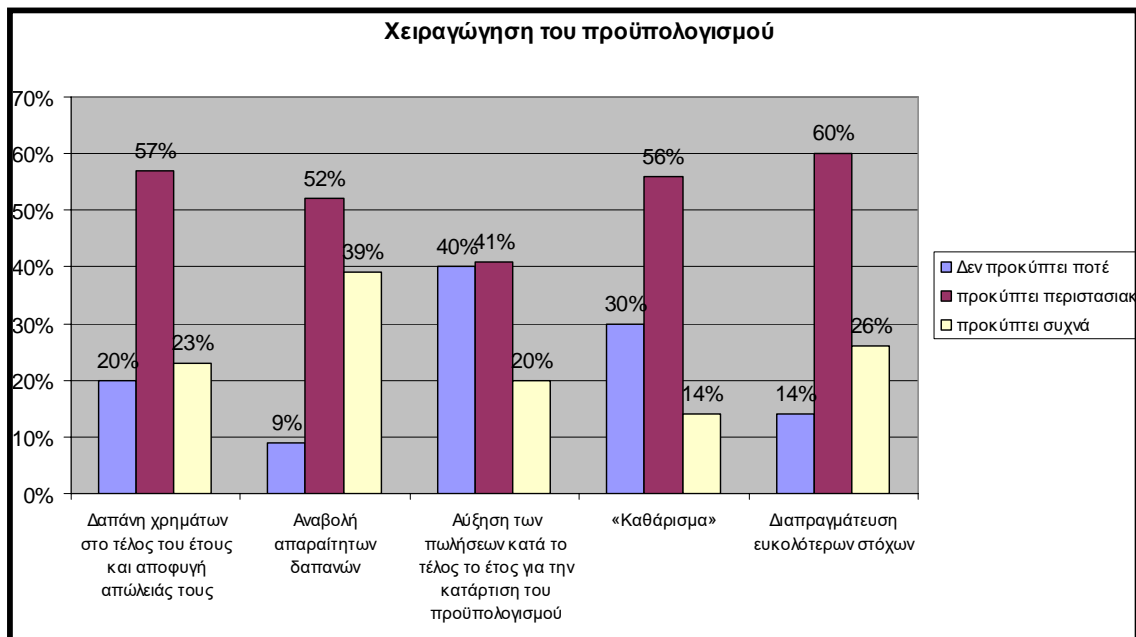
**Πίνακας 2.4.1:** Αδυναμίες του παραδοσιακού προϋπολογισμού

Πηγή: (Neely et al., 2003; p.23)

<b>Ανταγωνιστική στρατηγική</b>	<b>Επιχειρηματική διαδικασία</b>	<b>Οργανωτική δυνατότητα</b>
Οι προϋπολογισμοί σπάνια είναι στρατηγικά επικεντρωμένοι και συχνά είναι αντιφατικοί	Οι προϋπολογισμοί είναι μία χρονοβόρα διαδικασία και δαπανηρή στην κατάρτιση.	Οι προϋπολογισμοί ενισχύουν την κάθετη διοίκηση και έλεγχο
Οι προϋπολογισμοί επικεντρώνονται στη μείωση του κόστους και όχι στη δημιουργία αξίας	Οι προϋπολογισμοί αναπτύσσονται και ενημερώνονται πολύ σπάνια - συνήθως ετησίως	Οι προϋπολογισμοί δεν αντικατοπτρίζουν τις αναδυόμενες δομές δικτύου που υιοθετούν οι οργανισμοί
Οι προϋπολογισμοί περιορίζουν την ανταπόκριση και την ευελιξία και αποτελούν συχνά εμπόδιο στην αλλαγή	Οι προϋπολογισμοί βασίζονται σε μη υποστηριζόμενες υποθέσεις και εικασίες	Οι προϋπολογισμοί ενισχύουν μάλλον τα εμπόδια στα τμήματα, αντί να ενθαρρύνουν την ανταλλαγή γνώσεων
Οι προϋπολογισμοί προσθέτουν μικρή αξία, τείνουν να είναι γραφειοκρατικοί και να αποθαρρύνουν τη δημιουργική σκέψη.	Οι προϋπολογισμοί ενθαρρύνουν την χειραγώγηση και τη δυσλειτουργική συμπεριφορά.	Οι προϋπολογισμοί κάνουν τους ανθρώπους να αισθάνονται υποτιμημένοι.

Όσον αφορά την άποψη ότι η κατάρτιση προϋπολογισμού είναι χρονοβόρα, ο Neely κ.ά. (2003) ισχυρίζονται ότι η εν λόγω διαδικασία απαιτεί το 20% του χρόνου των στελεχών. Αναφορικά με την χειραγώγηση στον προϋπολογισμό, οι Libby και Lindsay (2010) αποκαλύπτουν ότι οι συνήθεις μέθοδοι χειραγώγησης του προϋπολογισμού περιλαμβάνουν την δαπάνη όλων των χρημάτων που απομένουν (αντί να τα χάσουν), τον καθορισμό ευκολότερων στόχων για τη δημιουργία χαλαρότερου προϋπολογισμού και το «καθάρισμα».

Με τον όρο «καθάρισμα» εννοείται ότι εάν οι επιχειρήσεις έχουν μεγάλες απώλειες στο τρέχον έτος, οι διαχειριστές μεταφέρουν τα έσοδα του τρέχοντος έτους στο επόμενο έτος ή το κόστος του επόμενου έτους στο τρέχον έτος. Έτσι, η επίτευξη των στόχων του επόμενου έτους γίνεται ευκολότερη. Σύμφωνα με το ακόλουθο διάγραμμα οι προαναφερθείσες αδυναμίες χειραγώγησης του προϋπολογισμού εμφανίζονται περιστασιακά (Abdel-Kader & Luther, 2008):



**Διάγραμμα 2.4.2:** Χειραγώγηση του προϋπολογισμού

Πηγή: Libby & Lindsay, 2010

Προκειμένου να εξαλειφθούν οι αδυναμίες της παραδοσιακής κατάρτισης του προϋπολογισμού, δημιουργούνται οι εξής δύο κύριες εναλλακτικές προσεγγίσεις: «καλύτερος προϋπολογισμός» και «πέρα από τον προϋπολογισμό». Ο «καλύτερος προϋπολογισμός» επικεντρώνεται στην ενίσχυση της διαδικασίας κατάρτισης του προϋπολογισμού και στην επίλυση των προβλημάτων του παραδοσιακού προϋπολογισμού. Αναφορικά με την προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό», η εν λόγω διαδικασία επιφέρει ριζικές αλλαγές στον τρόπο κατάρτισης του προϋπολογισμού και επικεντρώνεται στα προβλήματα μέτρησης της απόδοσης του παραδοσιακού προϋπολογισμού (De Baerdemaeker and Bruggeman, 2015).

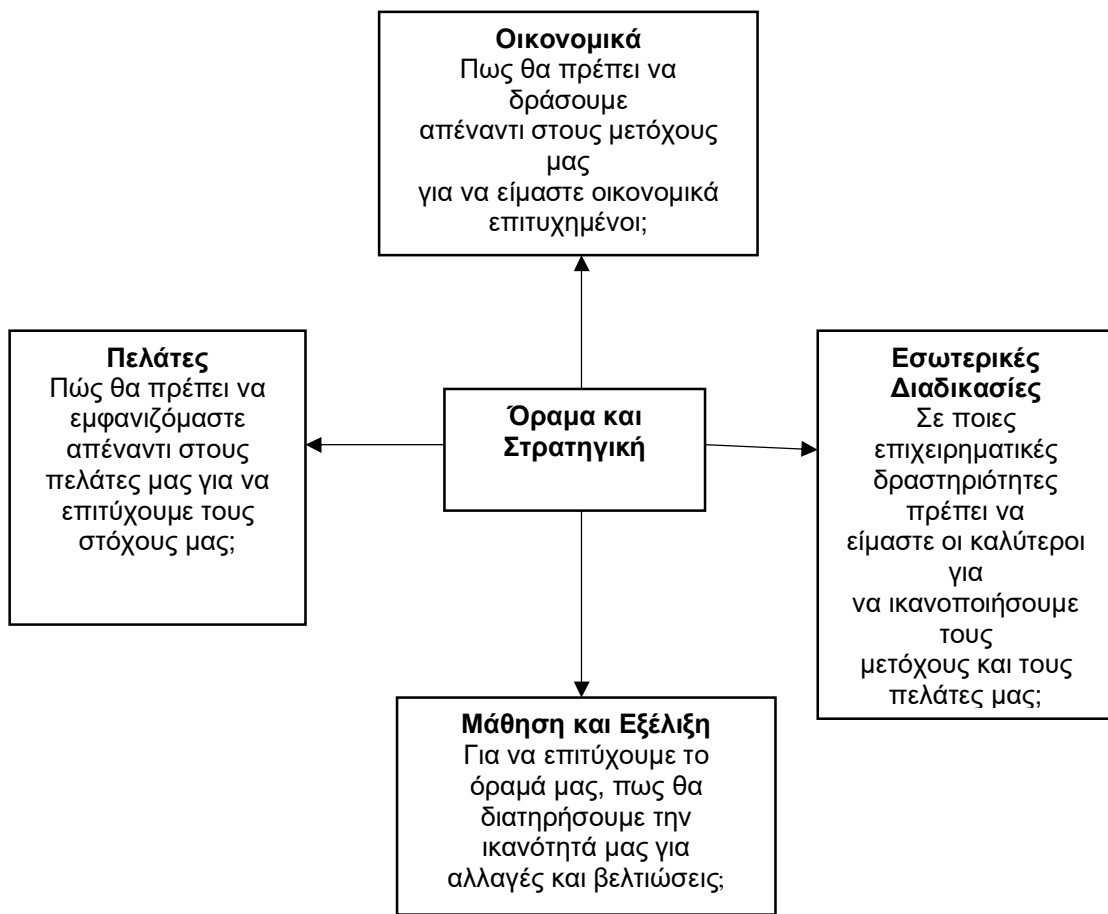
## **2.5: Προσέγγιση του καλύτερου προϋπολογισμού**

### **2.5.1: Προϋπολογισμός βάσει δραστηριοτήτων**

Η κατάρτιση προϋπολογισμού βάσει δραστηριοτήτων βασίζεται στο πλαίσιο δραστηριοτήτων, το οποίο χρησιμοποιεί οδηγούς κόστους στον προϋπολογισμό και στοχεύει στη διαρκή εξέλιξη του κόστους και της απόδοσης. Η σύνδεση του κόστους των πόρων και των αποτελεσμάτων με την εξέταση των δραστηριοτήτων καθιστά τον εν λόγω προϋπολογισμό περισσότερο πλεονεκτικό από τον παραδοσιακό προϋπολογισμό (Baiionhi & Ganuza, 2014).

### **2.5.2: Εξισορροπημένη αξιολόγηση**

Η εξισορροπημένη αξιολόγηση είναι μία προσέγγιση τεσσάρων διαστάσεων για τη μέτρηση και τη διαχείριση της απόδοσης. Σε αντίθεση με τον παραδοσιακό προϋπολογισμό, εξισορροπεί τις οικονομικές και μη οικονομικές πληροφορίες (Banovic, 2005). Η σχηματική άποψη για τη μέθοδο της εξισορροπημένης αξιολόγησης παρουσιάζεται συνοπτικά παρακάτω:



**Διάγραμμα 2.5.2.1:** Εξισορροπημένη αξιολόγηση

Πηγή: Banovic.(2005)

### 2.5.3: Προϋπολογισμός μηδενικής βάσης

Ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης σχεδιάζει έναν εντελώς νέο προϋπολογισμό σαν να μην υπάρχει ιστορικό στην επιχείρηση. Το συγκεκριμένο είδος προϋπολογισμού είναι επωφελές για την εταιρεία επειδή αναγκάζει τους ρυθμιστές του να αναλύσουν κάθε στοιχείο και τους διαχειριστές να αναζητήσουν εναλλακτικές λύσεις. Με αυτό τον τρόπο μειώνεται η ελαστικότητα και η σπατάλη του προϋπολογισμού, κατανέμοντας τους πόρους που εξοικονομούνται όπου απαιτείται αναλόγως των αποτελεσμάτων και των αναγκών που θα προκύψουν (Becker, 2014).

#### **2.5.4: Διαχείριση προϋπολογισμού βάσει αξίας**

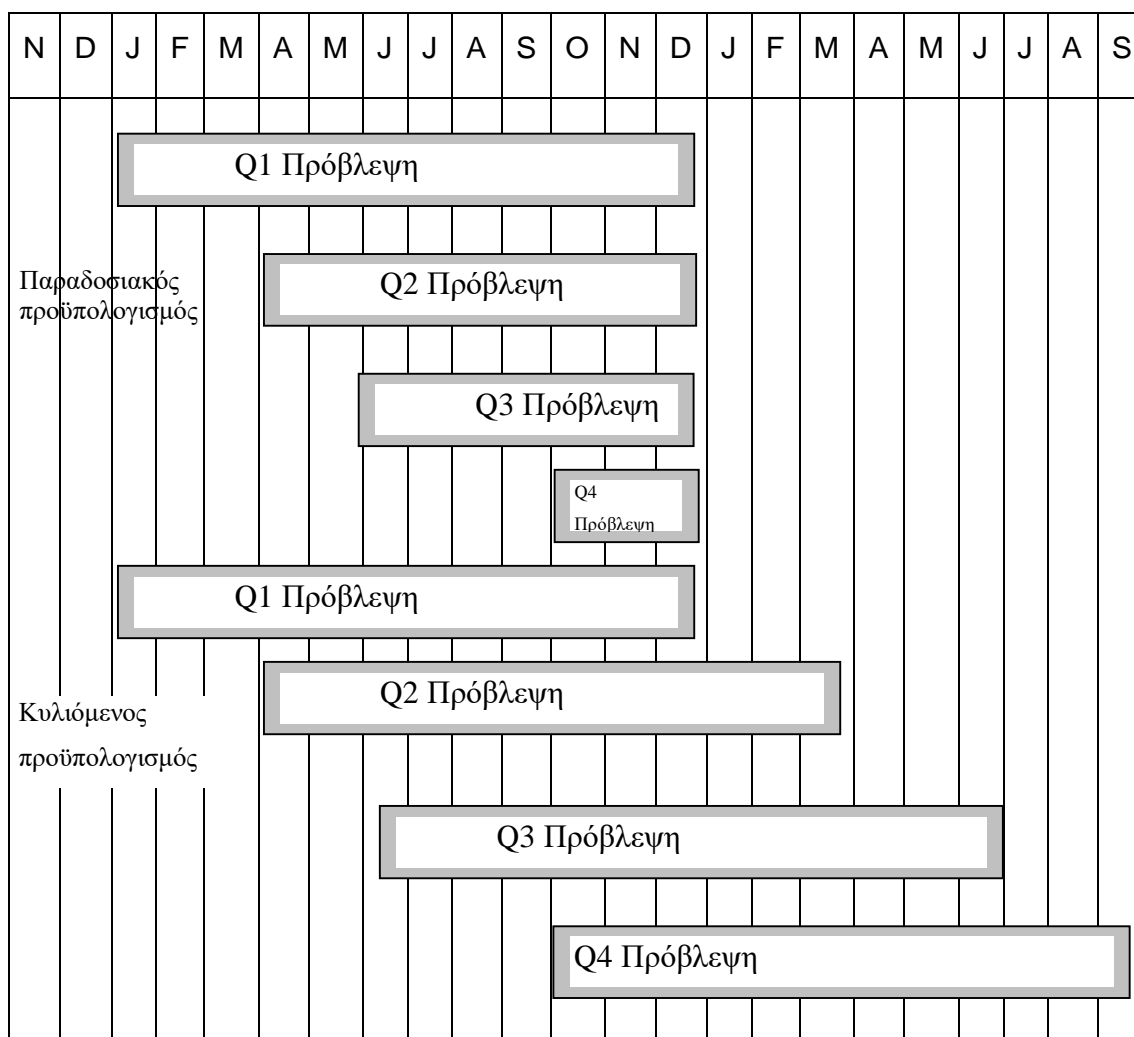
Η διαχείριση του προϋπολογισμού με βάση την αξία στηρίζεται στην ιδέα ότι όλες οι δαπάνες θα πρέπει να στοχεύουν στην αύξηση της αξίας των μετόχων. Κατ' επέκταση, επιτρέπει τη συνεκτίμηση της αξίας των μετόχων στις διαδικασίες προϋπολογισμού και προγραμματισμού (Benito and Bastida, 2009).

#### **2.5.5: Προγραμματισμός κερδών**

Ο σκοπός του προγραμματισμού των κερδών είναι να αξιολογήσει εάν οι οργανισμοί ή οι υπομονάδες αφενός δημιουργούν οικονομική αξία και αφετέρου παράγουν επαρκή ταμειακά διαθέσιμα, μέσω των οποίων θα προσελκύσουν επενδυτές για τη χρηματοδότηση του επενδυτικού τους πλάνου. Με αυτό τον τρόπο καθίσταται εφικτό να προγραμματίσουν τις χρηματοοικονομικές ταμειακές ροές των κέντρων κέρδους τους (Neely κ.ά., 2003).

#### **2.5.6: Κυλιόμενοι προϋπολογισμοί**

Ο κυλιόμενος προϋπολογισμός είναι ένα σχέδιο που ενημερώνεται διαρκώς, όπου το χρονοδιάγραμμα παραμένει σταθερό, με το πραγματικό διάστημα που καλύπτεται από τον παραδοσιακό προϋπολογισμό να ποικίλλει (Hansen, 2011; Horngren et al., 2012). Στα πλεονεκτήματα του κυλιόμενου προϋπολογισμού συγκαταλέγεται το γεγονός ότι αναγκάζει τους διαχειριστές να επανεξετάζουν τις διαδικασίες συχνά και να προβαίνουν σε προσαρμογές κάθε περίοδο ή μήνα. Η βασική διαφορά μεταξύ κυλιόμενου και παραδοσιακού προϋπολογισμού γίνεται εύκολα αντιληπτή από την κατωτέρω σχηματική απεικόνιση (Bourmistrov and Kaarboe, 2013):



**Διάγραμμα 2.5.6.1:** Παραδοσιακός προϋπολογισμός έναντι κυλιόμενου προϋπολογισμού

Πηγή: Axson.(2003)

## 2.6: Προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό»

Οι Hope και Fraser (2003a) περιγράφουν την προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» ως μία σειρά από βασικές αρχές που επιτρέπουν την αποκέντρωση των μηχανισμών λήψης αποφάσεων των εταιρειών και τη διαχείριση της απόδοσής τους χωρίς παραδοσιακούς προϋπολογισμούς. Η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» έχει τρεις κύριους στόχους: i) την εφαρμογή μιας προσαρμοστικής νοοτροπίας διαχείρισης των μεταβαλλόμενων συνθηκών, ii) την καθιέρωση ενός υψηλού επιπέδου αποκέντρωσης στους



οργανισμούς (CIMA, 2007) και iii) τη δυνατότητα μετρήσεων της απόδοσης βάσει σχετικών συμβάσεων απόδοσης και τον κατ' επέκταση εκ των υστέρων έλεγχο για την πρόληψη δυσλειτουργικών συμπεριφορών διαχείρισης (Hansen et al. 2003). Οι διαφορές μεταξύ της προσέγγισης «πέρα από τον προϋπολογισμό» και του «παραδοσιακού προϋπολογισμού» περιγράφονται συνοπτικά από τον Jeremy Hope ως εξής:

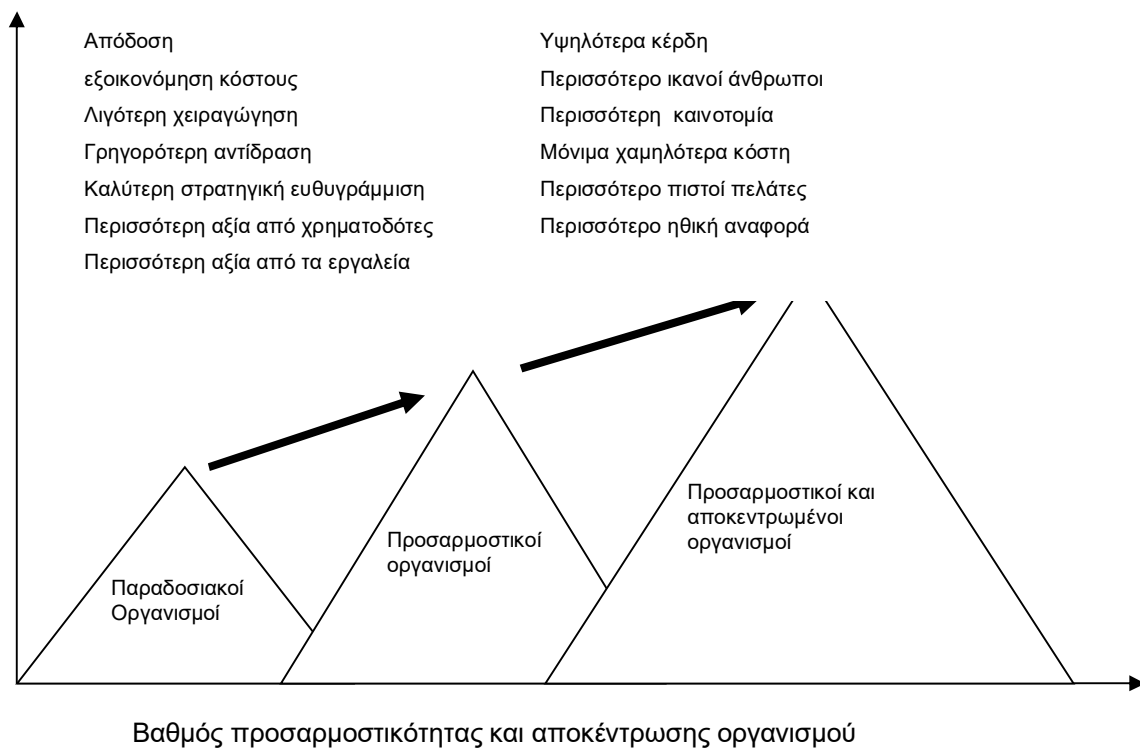
**Πίνακας 2.6.1:** Παραδοσιακός προϋπολογισμός και προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό»

Πηγή: Jeremy Hope

	<b>Μοντέλο διαχείριση παραδοσιακού προϋπολογισμού</b>	<b>Μοντέλο διαχείρισης προσέγγισης «πέρα από τον προϋπολογισμό»</b>
Στόχοι και ανταμοιβές	Πρόσθετοι στόχοι Καθορισμένα κίνητρα	Εκτεταμένοι σκοποί Σχετικοί στόχοι και ανταμοιβές
Προγραμματισμός και έλεγχοι	Σταθερά ετήσια σχέδια Έλεγχοι διακύμανσης	Συνεχής σχεδιασμός των προβλέψεων για τα KPI και κυλιόμενες προβλέψεις
Πόροι και συντονισμός	Προκατανεμημένοι πόροι Κεντρικός συντονισμός	Πόροι κατ' απαίτηση Δυναμικός συντονισμός
Οργανωτική κουλτούρα	Κεντρικός έλεγχος Εστίαση στην διαχείριση αριθμών	Τοπικός έλεγχος των στόχων/σχεδίων Εστίαση στην δημιουργία αξίας

Οι ριζοσπαστικές αρχές της προσέγγισης «πέρα από τον προϋπολογισμό» εκτελούνται σε ορισμένες επιχειρήσεις και τα αποτελέσματα της παρουσιάζονται σε διάφορες μελέτες. Για παράδειγμα, ο Mitchell (2005) αναλύει έξι χρηματοπιστωτικές εταιρείες της Βόρειας Αμερικής και ο Rickards (2006) την εταιρεία Unilever και τους Γερμανικούς Σιδηροδρόμους. Η σπουδαιότερη μελέτη στην βιβλιογραφία είναι αυτή της σουηδικής τραπεζικής εταιρείας Svenska

Handelsbanken, η οποία χρησιμοποιεί την προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» για περισσότερο από 40 χρόνια. Ο Wallander (2003) υποστηρίζει ότι η κύρια αιτία της επιτυχίας της Handelsbanken είναι η αποκεντρωμένη δομή της. Η Ahlsell (μια άλλη σουηδική εταιρεία) χρησιμοποιεί την προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» στα περισσότερα από 200 αποκεντρωμένα κέντρα της (Hope and Fraser, 2003b). Οι Hope και Fraser (2003a) ισχυρίζονται ότι εάν οι εταιρείες εφαρμόσουν αρκετά καλά τις αρχές της προσέγγισης «πέρα από τον προϋπολογισμό», τότε, σε αντίθεση με τον παραδοσιακό προϋπολογισμό, μπορούν να χαρακτηριστούν ως προσαρμοστικοί και αποκεντρωμένοι οργανισμοί, σύμφωνα και με την ακόλουθη σχηματική απεικόνιση:



**Διάγραμμα 2.6.2:** Δίδυμες κορυφές της προσέγγισης «πέρα από τον προϋπολογισμό»

Πηγή: Hope και Fraser, 2003a, p. 36

## 2.7: Επιρροές της οργανωτικής κουλτούρας

Η οργανωτική κουλτούρα είναι το άθροισμα των αξιών και των συμπεριφορών μέσα σε έναν οργανισμό (Needle, 2004). Οι βασικοί παράγοντες που καθορίζουν την κουλτούρα ενός οργανισμού είναι ο κλάδος και η κουλτούρα της χώρας που αυτός δραστηριοποιείται (Leung et. al., 2005). Επιπλέον, η ίδια η οργανωτική κουλτούρα της εταιρείας επηρεάζει άμεσα τη νοοτροπία της διοίκησης, την πρακτική κατάρτιση του προϋπολογισμού και την επιτυχία της πρακτικής κατάρτισης του προϋπολογισμού. Οι «παραδοσιακοί» και «καλύτεροι» προϋπολογισμοί και η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» παρουσιάζουν διαφορετικά χαρακτηριστικά και η κάθε μία κατηγορία μπορεί να είναι επιτυχής σε διαφορετικό τύπο οργανωτικής κουλτούρας.

Οι Faria and Gomes (2013) υποστηρίζουν τέσσερις διαστάσεις της κουλτούρας των χωρών-κοινωνιών. Οι συγκεκριμένες διαστάσεις μεταδίδουν τα χαρακτηριστικά τους στην κουλτούρα του οργανισμού και την νοοτροπία της διοίκησης, που με τη σειρά τους επηρεάζουν την επιτυχία των οργανισμών μέσω της εφαρμογής διαφορετικών πρακτικών κατάρτισης του προϋπολογισμού. Ακολουθεί η περιγραφή των τεσσάρων διαστάσεων της κουλτούρας των χωρών – κοινωνιών.

- 1) Η πρώτη διάσταση σχετίζεται με την απόσταση από την εξουσία όπως αυτή συναντάται στην ιεραρχική δομή των οργανισμών. Εάν ένας οργανισμός έχει υψηλό επίπεδο ιεραρχίας, οι διαχειριστές τείνουν να ευνοούν τον παραδοσιακό προϋπολογισμό για την νοοτροπία ελέγχου - εντολών και την νοοτροπία του ελέγχου από πάνω προς τα κάτω. Η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» δεν μπορεί να είναι επιτυχής σε αυτόν τον οργανισμό, λόγω των απαιτήσεων του για αποκέντρωση.
- 2) Ο ατομικισμός - κολεκτιβισμός αποτελεί τη δεύτερη διάσταση και δείχνει το επίπεδο επικοινωνίας και συντονισμού των οργανισμών. Οι εξαιρετικά κολεκτιβιστικοί οργανισμοί μπορούν να εφαρμόσουν την προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» καλύτερα από τον παραδοσιακό προϋπολογισμό, λόγω της ομαδικής εργασίας τους και της νοοτροπίας

ανταλλαγής πληροφοριών (De Waal, Hermkens-Janssen and van de Ven,2011).

- 3) Η τρίτη διάσταση αφορά την αποφυγή της αβεβαιότητας που συνδέει την ικανότητα να ξεπεραστούν οι αντιξοότητες από την αβεβαιότητα του μέλλοντος. Εάν οι εργαζόμενοι μπορούν να ξεπεράσουν την αβεβαιότητα χωρίς άγχος, τότε η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» μπορεί να ταιριάζει καλύτερα σε οργανισμούς με ταχέως μεταβαλλόμενα περιβάλλοντα.
- 4) Η τέταρτη και τελευταία διάσταση σχετίζεται με την αρρενωπότητα – θηλυκότητα και δείχνει εάν κυριαρχεί στην κοινωνία ο άνδρας ή η γυναίκα. Αν κάποιο φύλο κυριαρχεί σε έναν οργανισμό, τότε αυτός ο οργανισμός τείνει να χρησιμοποιεί κυρίως τον παραδοσιακό προϋπολογισμό, λόγω της αντίληψης για την ισότητα (Ezzamel, Robson and Stapleton, 2012).

Οι κλάδοι που δραστηριοποιούνται οι οργανισμοί είναι ο δεύτερος παράγοντας που καθορίζει την κουλτούρα τους, επηρεάζοντας τη νοοτροπία των διευθυντικών στελεχών και την επιτυχία των πρακτικών κατάρτισης προϋπολογισμού. Για παράδειγμα, εάν ένας οργανισμός δραστηριοποιείται σε ένα ταχέως μεταβαλλόμενο περιβάλλον, η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» μπορεί να του ταιριάζει καλύτερα λόγω της προσαρμοστικής δομής της μεθόδου αυτής. Ωστόσο, εάν ένας οργανισμός λειτουργεί σε ένα σταθερό κλάδο με σταθερές απαιτήσεις πελατών, τεχνολογία και περιβάλλον, ο παραδοσιακός προϋπολογισμός τείνει να είναι πιο επιτυχής.

Το χρηματοπιστωτικό ίδρυμα Svenska Handelsbanken και η εταιρεία χονδρικού εμπορίου Ahlsell, οι οποίες εφαρμόζουν επιτυχώς την προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό», αποτελούν τέλεια παραδείγματα των επιδράσεων του κλάδου και της χώρας στην οργανωτική τους κουλτούρα. Και οι δύο λειτουργούν μέσα σε ένα μεταβαλλόμενο περιβάλλον και δραστηριοποιούνται σε σκανδιναβικές χώρες που διακρίνονται από την κουλτούρα της λογοδοσίας, αποκέντρωσης και ανταλλαγής πληροφοριών. Ο Hammer (2010) υποστηρίζει ότι η σκανδιναβική κουλτούρα χαρακτηρίζεται από χαμηλή απόσταση από την εξουσία, αδύναμη αποφυγή αβεβαιότητας και ισχυρό κολεκτιβισμό. Γίνεται επομένως αντιληπτό ότι η σκανδιναβική κουλτούρα και οι επιρροές της στις επιχειρήσεις δημιουργούν ένα

περιβάλλον στο οποίο μπορεί να εφαρμοστεί επιτυχώς η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» (Hartmann and Maas, 2011).

Από την άλλη πλευρά, διάφορες έρευνες καταδεικνύουν ότι ο παραδοσιακός προϋπολογισμός είναι πιο επιτυχημένος στην Ευρώπη (Dugdale and Lyne, 2006). Ο κυριότερος λόγος για αυτό το αποτέλεσμα είναι ότι οι περισσότερες από τις παρατηρούμενες εταιρείες έχουν παρόμοιες οργανωτικές κουλτούρες, εξαιτίας του γεγονότος ότι βρίσκονται σε σχετικά σταθερούς επιχειρηματικούς τομείς εντός της ίδιας επικράτειας. Συμπερασματικά, από όλες τις παραπάνω μελέτες προκύπτει ότι η οργανωτική κουλτούρα έχει μεγάλη σημασία για την νοοτροπία της διοίκησης και τις πρακτικές κατάρτισης του προϋπολογισμού (Gonzalez-Eiras and Niepelt, 2012).

## Κεφάλαιο 3: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

### 3.1: Σχεδιασμός έρευνας - επιλογή ερευνητικής μεθόδου

Σε ερευνητικό επίπεδο, με την παρούσα μελέτη επιδιώκεται η κριτική διερεύνηση των αποκλίσεων που παρατηρούνται στους εταιρικούς προϋπολογισμούς μεταξύ του αρχικού και του τελικού σχεδίου. Παράλληλα, γίνεται μια προσπάθεια να αποσαφηνιστούν τα προβλήματα που δημιουργούνται στη λειτουργία των επιχειρήσεων από τις παρατηρούμενες αποκλίσεις του προϋπολογισμού. Τέλος, παρατίθενται στοιχεία αναφορικά με το σχεδιασμό και το είδος της ερευνητικής διαδικασίας που ακολουθήθηκε αλλά και τον τρόπο με τον οποίο θα παρουσιαστούν στις επόμενες ενότητες τα αποτελέσματα της έρευνας που διεξάχθηκε.

Το προϊόν της έρευνας στην παρούσα εργασία είναι αποτέλεσμα ανάλυσης άρθρων, με τη διαδικασία που ακολουθήθηκε να είναι αυτή της συστηματικής βιβλιογραφικής ανασκόπησης. Οι Onwuegbuzie, Leech και Collins (2012) θεωρούν ότι η συστηματική ανασκόπηση της βιβλιογραφίας αποτελεί το πιο σημαντικό βήμα στην ερευνητική διαδικασία σε ποιοτικές, ποσοτικές και μεικτές ερευνητικές μελέτες. Επιπλέον, υποστηρίζουν ότι μια εξελιγμένη βιβλιογραφική ανασκόπηση είναι η βάση και η έμπνευση για μία ουσιαστική και χρήσιμη έρευνα.

Η συστηματική ανασκόπηση της βιβλιογραφίας επιτρέπει τη συλλογή πληροφοριών από ένα ευρύ φάσμα πηγών, τη διερεύνηση της κατάστασης της γνώσης σε ένα συγκεκριμένο θέμα, την εξέταση του τι έχει αναληφθεί και τι πρέπει να αναληφθεί, τον εντοπισμό των σχέσεων μεταξύ θεωριών, εννοιών και πρακτικών, ενώ επιπλέον προσδιορίζει τις κύριες μεθοδολογίες έρευνας που χρησιμοποιήθηκαν και εντοπίζει τα πλεονεκτήματα και τις αδυναμίες των διάφορων ερευνητικών προσεγγίσεων που έχουν χρησιμοποιηθεί από άλλους ερευνητές (Onwuegbuzie, Leech and Collins, 2012). Στόχος είναι η σύνθεση της υπάρχουσας βιβλιογραφίας σχετικά με τον προϋπολογισμό, με ιδιαίτερη έμφαση στις παραδοσιακές και εναλλακτικές μεθόδους κατάρτισης του προϋπολογισμού, παρουσιάζοντας παράλληλα τόσο τα πλεονεκτήματα όσο και τα μειονεκτήματα

έκαστης μεθόδου. Τέλος, επιδιώκεται η ερμηνεία και η σύνδεση των ευρημάτων με την πρακτική τους χρησιμότητα μέσα από τη διαδικασία της τεκμηριωμένης θεωρίας και της συγκριτικής ανάλυσης.

Η έρευνα μπορεί να οριστεί ως «η δραστηριότητα που περιλαμβάνει την εξεύρεση, με έναν περισσότερο ή λιγότερο συστηματικό τρόπο, πραγμάτων που δεν είναι γνωστά» (Walliman and Walliman, 2011:7). «Η μεθοδολογία είναι το φιλοσοφικό πλαίσιο υπό το οποίο διενεργείται η έρευνα ή το θεμέλιο πάνω στο οποίο βασίζεται η έρευνα».

Το τρίτο κεφάλαιο της εργασίας αφορά τη Μεθοδολογία Έρευνας, στο οποίο περιγράφονται οι μέθοδοι έρευνας που ακολουθήθηκαν καθώς και οι προσεγγίσεις και τα έργα που επισημαίνουν λεπτομερώς τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν σε όλη τη μελέτη και δικαιολογούν την τελική επιλογή. Επιπλέον, περιγράφονται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα κάθε προσέγγισης και σχεδιασμού, λαμβάνοντας υπόψη την πρακτική εφαρμογή τους στην έρευνα.

Οι Allan και Randy (2005) επιμένουν ότι πρέπει να πληρούνται δύο κριτήρια κατά τη διεξαγωγή μιας μεθοδολογίας έρευνας. Η πρώτη παράμετρος αφορά στην επιλογή της πλέον ενδεδειγμένης μεθοδολογίας για την επίτευξη των ερευνητικών στόχων και η δεύτερη στη δυνατότητα επανάληψης της επιλεχθείσας μεθοδολογίας σε άλλες έρευνες του ίδιου αντικειμένου.

Οι τύποι των ερευνητικών μεθόδων μπορούν να χωριστούν σε δύο κατηγορίες: ποσοτική και ποιοτική. Η ποσοτική έρευνα περιγράφει τα ελλείμματα και λύνει τα προβλήματα με τους αριθμούς. Δίδεται έμφαση στη συλλογή αριθμητικών δεδομένων, στη σύνταξη αυτών των δεδομένων και στην εξαγωγή συμπερασμάτων από τα δεδομένα (Creswell, 2014). Από την άλλη πλευρά, η ποιοτική έρευνα βασίζεται σε λέξεις, συναισθήματα, ήχους και άλλα μη αριθμητικά και μη ποσοτικοποιήσιμα στοιχεία. Αναφέρεται στη βιβλιογραφία ότι «οι πληροφορίες έχουν ποιοτικό χαρακτήρα εάν δεν μπορούν να αναλυθούν με μαθηματικές τεχνικές». Αυτό το χαρακτηριστικό μπορεί επίσης να ερμηνευθεί ως ένα περιστατικό που δεν συμβαίνει αρκετά συχνά για να επιτρέψει τη συλλογή αξιόπιστων δεδομένων.

Ανάλογα με τη φύση της έρευνας, οι τύποι των μεθόδων έρευνας μπορούν να χωριστούν σε δύο υποομάδες: περιγραφική και αναλυτική. Η περιγραφική έρευνα περιλαμβάνει συνήθως έρευνες και μελέτες που αποσκοπούν στον προσδιορισμό των γεγονότων. Με άλλα λόγια, η περιγραφική έρευνα ασχολείται κυρίως με την «περιγραφή της κατάστασης των πραγμάτων όπως είναι σήμερα» και δεν υπάρχει έλεγχος των μεταβλητών. Αντίθετα, στην αναλυτική έρευνα ο ερευνητής χρησιμοποιεί υπάρχοντα γεγονότα ή πληροφορίες, τα οποία εν συνεχεία αναλύει με σκοπό την κριτική αξιολόγηση τους.

Σύμφωνα με το σκοπό της μελέτης, οι τύποι των ερευνητικών μεθόδων μπορούν να χωριστούν σε δύο κατηγορίες: εφαρμοσμένη και θεμελιώδης έρευνα. Η εφαρμοσμένη έρευνα αναφέρεται και ως έρευνα δράσης, ενώ η θεμελιώδης έρευνα συναντάται στη βιβλιογραφία μερικές φορές και ως βασική ή καθαρή έρευνα (Creswell, 2014). Η δευτερογενής έρευνα έχει ως στόχο την άντληση πληροφοριών αξιοποιώντας ήδη υπάρχοντα δημοσιευμένα δεδομένα όπως στατιστικά στοιχεία, διάφορες ειδικές μελέτες, βιβλία, περιοδικά, άρθρα ειδήσεων και εφημερίδων, το Διαδίκτυο και άλλες πηγές, όπως διάφορες κυβερνητικές υπηρεσίες, εξειδικευμένες υπηρεσίες, πρεσβείες, εμπορικά και βιομηχανικά επιμελητήρια, επαγγελματικές οργανώσεις και ενώσεις, ξένα εμπορικά επιμελητήρια, εξαγωγείς, εισαγωγείς, σεμινάρια, συνέδρια, διασκέψεις και παρόμοιες εκδηλώσεις που ασχολούνται με τις εξαγωγές κλπ. (James et. al., 2016).

Οι συστηματικές ανασκοπήσεις συμβάλλουν σε μια πιο αντικειμενική προσέγγιση της βιβλιογραφίας σε σύγκριση με τις συμβατικές ανασκοπήσεις. Συγκεκριμένα, συμβάλλουν στην αποσαφήνιση των ζητημάτων όπου υπάρχει αβεβαιότητα, αλλά και στην αποκάλυψη τομέων όπου η έρευνα μπορεί να είναι ασαφής (Creswell, 2014). Οι προσεκτικές συστηματικές ανασκοπήσεις γίνονται ολοένα και περισσότερο αποδεκτές ως ανώτερη μορφή αποδεικτικών στοιχείων στην ιεραρχία των αποδεικτικών στοιχείων. Δεδομένου ότι οι συστηματικές ανασκοπήσεις ορίζονται ως αναδρομικές μελέτες ήδη δημοσιευμένων ερευνητικών δοκιμών, είναι αναγκαίο να δομηθεί η διαδικασία της εργασίας κατά τέτοιο τρόπο ώστε να προστατεύεται αυτή όσο το δυνατόν περισσότερο από οποιαδήποτε προκατάληψη (Booth, Papaioannou and Sutton, 2012).



Για τον ερευνητή, η καθιέρωση στόχων του επιτρέπουν να γνωρίζει σε κάθε στάδιο τι θέλει να επιτύχει και αν τελικά επιτυγχάνει αυτό που επιδιώκει. Επιπλέον, τον βοηθούν ουσιαστικά: στην επιλογή του θέματος, στην επιλογή του τρόπου και των μέσων της έρευνας, στον ορισμό των ερευνητικών υποθέσεων κ.ο.κ. Για τον αναγνώστη, η καθιέρωση στόχων του επιτρέπουν να δει i) εάν ο ερευνητής γνωρίζει τι πραγματικά προσπαθεί να επιτύχει και αν όντως το επιτυγχάνει αυτό με την έρευνά του (Binns and Bell, 2015) και ii) εάν ο σχεδιασμός και η οργάνωση της έρευνας συμβάλλουν στην επιτυχία των στόχων και σε ποιο βαθμό. Αυτή η γνώση είναι χρήσιμη για την αξιολόγηση της εγκυρότητας, της αξιοπιστίας, της αντικειμενικότητας και της χρηστικότητας της έρευνας (Booth, Paraioannou and Sutton, 2012).

### **3.2: Πηγές δεδομένων και επιλογή μελετών**

Στην παρούσα εργασία το μεθοδολογικό πλαίσιο το οποίο επιλέχθηκε είναι αφενός η διεξαγωγή δευτερογενούς έρευνας και αφετέρου η ανάλυση εγγράφων που φέρουν τη μορφή κειμένων (James et al., 2016). Επομένως, το μεθοδολογικό πλαίσιο περιλαμβάνει την έρευνα που αποσκοπεί στην ανάλυση των διαθέσιμων κειμένων που έχουν ήδη παραχθεί είτε για επιχειρησιακούς λόγους στην καθημερινή ζωή είτε σε προηγούμενες έρευνες, αλλά ανεξάρτητα από την ειδική έρευνα που προσπαθεί να τα αναλύσει. Αυτά τα κείμενα υπάρχει περίπτωση επιπλέον να έχουν παραχθεί κατά τη μεταγραφή διαθέσιμων έργων τέχνης (καταγεγραμμένα αφηγήματα, βίντεο, ταινίες κ.λπ.) (Binns and Bell, 2015).

Το συγκεκριμένο πλαίσιο αναπτύχθηκε αρχικά για να καλύψει περιπτώσεις όπου η πρωτογενής έρευνα ήταν αδύνατη, όπως η διερεύνηση κοινωνικών γεγονότων του παρελθόντος. Οι εν λόγω έρευνες βασίζονται αναγκαστικά σε προϋπάρχουσες πηγές πληροφοριών. Η ανάπτυξη των ερευνητικών υποδομών και η αυξημένη δυνατότητα συσσώρευσης και διάδοσης των επιστημονικών στοιχείων που συνεπάγονται, υποστηρίζουν την ανάπτυξη της δευτερογενούς έρευνας. Μία μορφή δευτερογενούς έρευνας είναι η αρχειακή έρευνα. Σημειώνεται πως η δευτερογενής έρευνα μπορεί επίσης να εφαρμοστεί στο Διαδίκτυο (James et al., 2016).

Τα δεδομένα συλλέχθηκαν μέσω δευτερογενούς υλικού μετά την εύρεση της κατάλληλης βιβλιογραφίας. Έχοντας μελετηθεί προσεκτικά το περιεχόμενό τους, αυτά συμπεριελήφθησαν στην ανασκόπηση της βιβλιογραφίας με τρόπο που ανταποκρίνεται στα ερευνητικά ερωτήματα του θέματος της εργασίας. Στη συνέχεια παρατίθεται η αναλυτική προσέγγιση της διαδικασίας που ακολουθήθηκε για τη συλλογή των άρθρων. Διευκρινίζεται πως η επιλογή των άρθρων βασίστηκε στα εξεταζόμενα ερευνητικά πεδία της παρούσας μελέτης, ήτοι:

- α) Τον προσδιορισμό των αποκλίσεων και των συγκλήσεων από τον προϋπολογισμό
- β) Την κατάρτιση του γενικού προϋπολογισμού.
- γ) Τον καθορισμό των περιορισμών και των προβλημάτων στο προϋπολογισμό
- δ) Τους περιορισμούς στον προϋπολογισμό του αρχικού σχεδίου έναντι του τελικού

Η ερευνητική στρατηγική σχετικά με τη συστηματική βιβλιογραφική ανασκόπηση αναφέρεται στην επιλογή πηγών που θα ανταποκρίνονται στο σκοπό και τους στόχους της παρούσας μελέτης (Booth, Papaioannou and Sutton, 2012; Boland, Cherry and Dickson, 2014). Στην ανάπτυξη μιας τέτοιας μελέτης σημαίνουν ρόλο παίζουν η επιλογή των λέξεων κλειδιών αλλά και των κατάλληλων βάσεων δεδομένων, οι οποίες θα βοηθήσουν να οδηγηθεί η έρευνα στα κατάλληλα συμπεράσματα. Η φιλοσοφία της εύρεσης των κατάλληλων άρθρων αναφέρεται σε μια διαδικασία αποδοχής και μη αυτών που θεωρούνται είτε κατάλληλα είτε ακατάλληλα, με στόχο τα τελικά συμπεράσματα να είναι όσο πιο αντικειμενικά γίνεται (Tranfield, Denyer and Smart, 2003; Petticrew and Roberts, 2006).

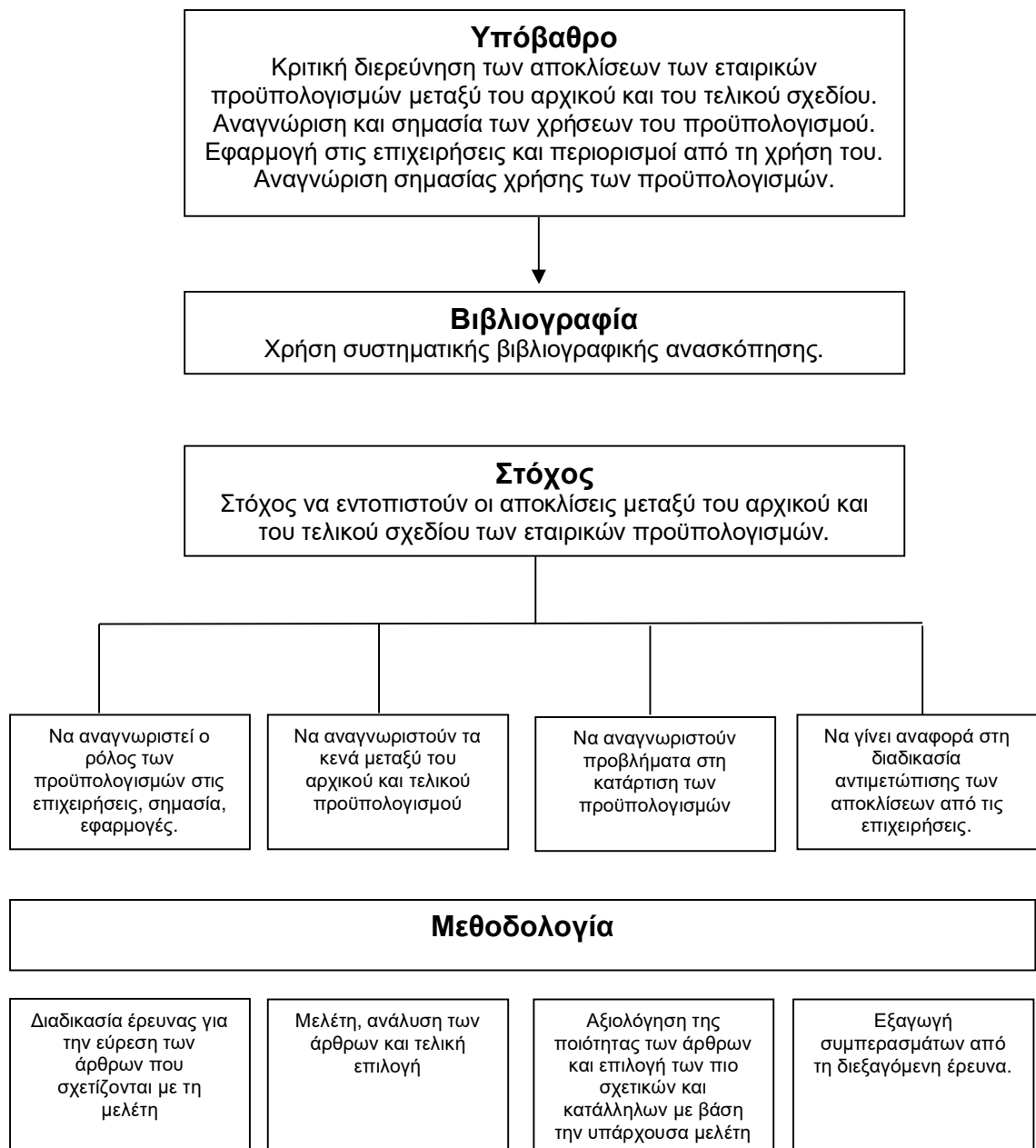
### **3.3: Εξαγωγή συμπερασμάτων**

Τις περισσότερες φορές τον αναγνώστη τον ενδιαφέρει η συγκριτική ανάλυση των οντοτήτων (π.χ. πληθυσμών ή κοινωνικών συστημάτων). Επομένως, σε αυτές τις περιπτώσεις, η μονάδα ανάλυσης δεν είναι το άτομο αλλά το σύνολο και είναι απαραίτητο να υπολογιστούν οι μεταβλητές που περιγράφουν τον πληθυσμό στο

σύνολό του και όχι κάθε μία από τις μονάδες από τις οποίες αποτελείται ο πληθυσμός (Binns & Bell, 2015).

Τα δεδομένα που αφορούν σε έναν συνολικό πληθυσμό παρόμοιων μονάδων παρατήρησης, ονομάζονται μακρο-δεδομένα. Τα μακρο-δεδομένα αποτελούν σωρευτικές μετρήσεις που προκύπτουν από την αμετάβλητη ανάλυση των μικρο-δεδομένων, δηλαδή από τις τιμές των μεταβλητών που περιγράφουν τα αντικείμενα παρατήρησης που απαρτίζουν τις συγκεκριμένες οντότητες. Τα μακρο-δεδομένα μπορούν να παράγονται από πολλά διαφορετικά σύνολα μικρο-δεδομένων ακόμη και από διαφορετικές πρωτογενείς έρευνες. Μερικές φορές τα μακρο-δεδομένα συλλέγονται ως δείκτες που υπολογίζονται με βάση τις τιμές άλλων μακρο-δεδομένων. Τα αποτελέσματα αυτής της έρευνας αναμένεται να είναι θετικά για την αξιολόγηση.

Η ανάλυση, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, έγινε μέσω μελέτης της βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας (James et al., 2016). Προκειμένου η συλλογή και ανάλυση των άρθρων να γίνει με τον ορθότερο τρόπο για να αποφευχθούν λάθη, είναι απαραίτητο να προηγηθεί ο κατάλληλος σχεδιασμός ορισμού και επιλογής (Quinlan et al., 2015). Οι βασικές αρχές σχεδιασμού και τελικής επιλογής αναφέρονται στο ακόλουθο γράφημα 3.3.1. Επισημαίνεται πως το παρόν γράφημα αναφέρεται στα βήματα που ακολουθήθηκαν για να διευκρινιστούν ο σκοπός και οι στόχοι της μελέτης αλλά και να εντοπιστούν τα κατάλληλα άρθρα προκειμένου να καθοριστεί η διαδικασία ανάπτυξης του προϋπολογισμού (Booth, Papaioannou and Sutton, 2012; Boland, Cherry and Dickson, 2014).



**Διάγραμμα 3.3.1:** Πρωτόκολλο ανασκόπησης

Πηγή: Boland, Cherry, Dickson (2014)

Η χρήση των κατάλληλων λέξεων και εκφράσεων βοηθούν τους ερευνητές να προβούν στην ορθή βιβλιογραφική ανασκόπηση, βασιζόμενη στη διεθνή βιβλιογραφία και στο περιεχόμενο της μελέτης στο οποίο εστιάζουν (Tranfield, Denyer and Smart, 2003; Booth, Papaioannou and Sutton, 2012; Boland, Cherry and Dickson, 2014). Οι ερευνητικές σειρές αναφέρονται στη χρήση και ανάπτυξη των κατάλληλων λέξεων κλειδιών αλλά και των σχετικών με αυτά συνώνυμων λέξεων. Οι βασικές λέξεις αλλά και ο συνδυασμός αυτών στη παρούσα μελέτη είναι ο προϋπολογισμός, οι αποκλίσεις στους προϋπολογισμούς, οι διαφορές

μεταξύ των τελικών και αρχικών προϋπολογισμών, οι αποκλίσεις αρχικών και τελικών προϋπολογισμών. Προκειμένου να αυξηθούν τα αποτελέσματα η διερεύνηση μπορεί να γίνει κάνοντας χρήση των συνδετικών λέξεων «και»/ «ή»/ «όχι», όπως για παράδειγμα: α) Προϋπολογισμοί και αποκλίσεις, Αρχικός και τελικός προϋπολογισμός κ.λπ. (Booth, Paraiοannου and Sutton, 2012). Τα παραπάνω είχαν ως αποτέλεσμα τη διεύρυνση της έρευνας. Η συνδυαστική διαδικασία εύρεσης βοηθά τον ερευνητή να βελτιώσει τα ερευνητικά του δεδομένα, να επεκτείνει την ερευνητική διαδικασία και να εξάγει πολλά και αντικειμενικά συμπεράσματα (Walliman, 2017). Οι Πίνακες 3.3.2 και 3.3.3 παρουσιάζουν τις λέξεις-κλειδιά που χρησιμοποιήθηκαν σε αυτήν την μελέτη.

**Πίνακας 3.3.2:** Σειρά αναζήτησης

Σειρά αναζήτησης	Περιγραφή
1	Προϋπολογισμοί και αποκλίσεις
2	Αρχικός και τελικός προϋπολογισμός
3	Προϋπολογισμοί και επιχειρήσεις
4	Διερεύνηση των αποκλίσεων εταιρικών προϋπολογισμών
5	Συνδυασμός όλων των παραπάνω

**Πίνακας 3.3.3:** Συνδυασμός σειράς αναζήτησης

Σειρά αναζήτησης	Περιγραφή
1,2 και 3	Αρχικός και τελικός προϋπολογισμός ή Αποκλίσεις μεταξύ αρχικού και τελικού προϋπολογισμού.
1 και 3	Αποκλίσεις στους προϋπολογισμούς ή Αποκλίσεις αρχικών και τελικών προϋπολογισμών.
1 και 4	Αποκλίσεις και αντίδραση των επιχειρήσεων.

4	Κριτική διερεύνηση των αποκλίσεων των εταιρικών προϋπολογισμών.
1,3 και 5	Κριτική διερεύνηση των αποκλίσεων των εταιρικών προϋπολογισμών, διαφορές αρχικού με τελικού.

Το επόμενο βήμα ήταν η επιλογή και η αφαίρεση άρθρων, με βάση την αναζήτηση που έγινε με τις προαναφερθείσες λέξεις κλειδιά. Κατ' επέκταση των ανωτέρω, η αρθρογραφία που συνδύαζε τους αρχικούς και τελικούς προϋπολογισμούς αλλά και οι μελέτες με αναφορά σε αποκλίσεις επιλέχθηκαν και εντάχθηκαν στην έρευνα (Tranfield, Denyer and Smart, 2003).

Επιπλέον, στην εργασία εντάχθηκαν όλες οι παράπλευρες μελέτες που εστίαζαν σε σχετικά πεδία με το θέμα και συνδύαζαν κυρίως τις περιπτώσεις 2 ή /και 3 (ως Πίνακας 3.3.2.). Τα άρθρα που συνδύαζαν μεν τα παραπάνω αλλά ήταν πιο γενικά, όπως για παράδειγμα η ιστορία των προϋπολογισμών ή ο ορισμός τους, δεν επιλέχθηκαν και δεν εντάχθηκαν στην ερευνητική διαδικασία.

Αναφορικά με τις βάσεις δεδομένων που χρησιμοποιήθηκαν, η πρώτη και βασική ήταν το Google scholar καθώς παρέχει ελεύθερη πρόσβαση σε πολλά άρθρα. Η εν λόγω ελευθερία πρόσβασης στα δεδομένα εξυπηρετεί ιδιαίτερα τον ερευνητή, ο οποίος αποφεύγει να πληρώσει χρήματα για την εύρεση και τη συγκέντρωση των άρθρων που χρειάζεται για την εργασία του. Οι κύριες βιβλιοθήκες και βάσεις δεδομένων που αξιοποιήθηκαν είναι οι εξής: α) ABI / INFORM Collection (ProQuest), β) EBSCO, γ) SCOPUS, δ) Practitioner Websites, ε) Books, στ) Potential Workshops & Seminars και ζ) Science Direct.

Στους Πίνακες 3.3.4 και 3.3.5 αναλύονται οι κύριες βάσεις δεδομένων, στον Πίνακα 3.3.6 παρέχονται πληροφορίες σχετικά με το Google scholar και τέλος στον Πίνακα 3.3.7 παρουσιάζονται τα τελικά αποτελέσματα που σχετίζονται με τα κύρια θέματα των άρθρων.

**Πίνακας 3.3.4:** Περιγραφή των βάσεων δεδομένων

Πηγή: ProQuest.com, 2019; EBSCO.com, 2019; Elsevier.com, 2019

<b>Βάση δεδομένων</b>	<b>Περιγραφή</b>
ABI / INFORM Collection (ProQuest)	Η ABI / INFORM Collection αναφέρεται κυρίως σε δημοσιεύσεις σχετικά με το παγκόσμιο εμπόριο και τη ναυτιλία. Η βάση δεδομένων χρονολογείται από το 1971 και περιέχει χιλιάδες άρθρα, έγγραφα εργασίας και διεθνείς έρευνες, π.χ. The Economist, Sloan Management Review και το Wall Street Journal
EBSCO Business Source Complete	Αυτή η βάση δεδομένων περιέχει περισσότερα από 8.000 περιοδικά και περισσότερα από 4 εκατομμύρια άρθρα. Επικεντρώνεται κυρίως σε διοικητικές ενέργειες και στρατηγικές.
Scopus	Πρόκειται για μια από τις μεγαλύτερες βάσεις δεδομένων με άρθρα για τις νέες τεχνολογίες και τις επιστήμες.

**Πίνακας 3.3.5:** Πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με το θέμα

<b>Βάση δεδομένων</b>	<b>Περιγραφή</b>
Ιστοσελίδες	Bloomberg, World Economic Forum, World Organization trade website.
Βιβλία	Σχετικά βιβλία
Συνέδρια	Προϋπολογισμός και οι αποκλίσεις του
Σεμινάρια	Διαφορές αρχικού και τελικού προϋπολογισμού
Εργαστήρια	Γενικά για τους προϋπολογισμούς

**Πίνακας 3.3.6:** Ηλεκτρονική βάση δεδομένων Google scholar

Πηγή: Googlescholar.com, 2019

Εξαιρετικά εκτεταμένη βάση δεδομένων (10,000,000 καταχωρήσεις)
1966 – σήμερα
3.900 περιοδικά σε 40 γλώσσες
400.000 καταχωρήσεις / έτος
Αγγλόφωνες περιλήψεις για το 76% των καταχωρήσεων
Το 88% των καταχωρήσεων αναφέρεται σε άρθρα στην αγγλική γλώσσα
Το 52% των περιοδικών δημοσιεύονται στις ΗΠΑ

**Πίνακας 3.3.7:** Παρουσίαση αποτελεσμάτων αναζήτησης

<b>Τίτλοι αναζήτησης</b>	<b>Αποτελέσματα μελέτης</b>
1. Προϋπολογισμός	100
2. Προϋπολογισμός επιχειρήσεων	150
3. Αποκλίσεις προϋπολογισμών	50
4. Περιορισμοί προϋπολογισμών	20
5. Σύγκριση αρχικών προϋπολογισμών με τελικούς	24
6. Αντίδραση των επιχειρήσεων	60
7. Αποκλίσεις αρχικού και τελικού προϋπολογισμού	36
Συνολικά αποτελέσματα αναζήτησης	440

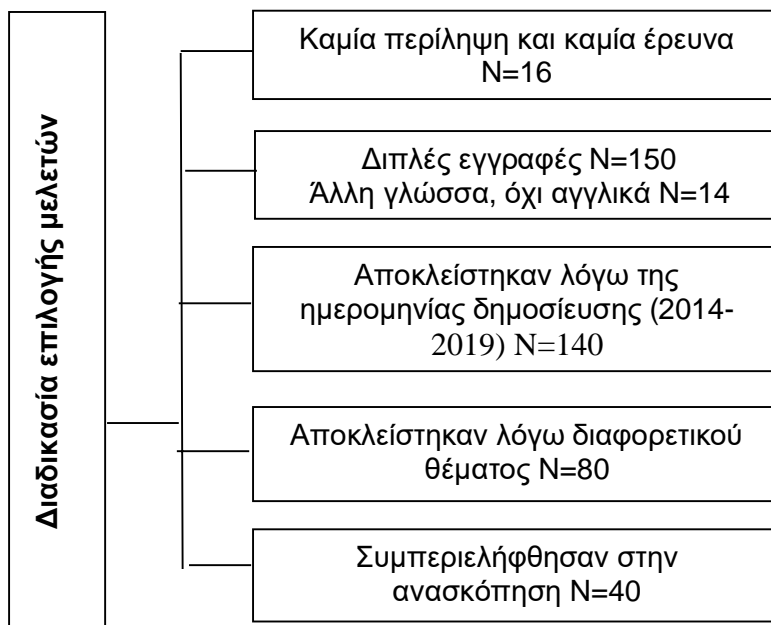
Η τελική επιλογή των άρθρων έγινε με βάση κάποια κριτήρια, από τα οποία προέκυψε ποια άρθρα έπρεπε να ενταχθούν και ποια όχι στην παρούσα έρευνα.



Τα κριτήρια ήταν τα εξής: α) ημερομηνία δημοσίευσης του άρθρου, β) γλώσσα, γ) ερευνητική διαδικασία και τέλος, δ) το περιεχόμενο κάθε άρθρου. Ακολουθεί ξεχωριστή ανάλυση για κάθε ένα από τα εν λόγω κριτήρια:

1. Ημερομηνία δημοσίευσης: Στην ερευνητική διαδικασία εντάχθηκαν τα άρθρα τα οποία δημοσιεύτηκαν τη τελευταία διετία. Συγκεκριμένα, τα άρθρα ήταν πολλά οπότε για να περιοριστεί το εύρος τους επιλέχθηκαν, όπως προαναφέρθηκε, τα πιο πρόσφατα σε επίπεδο δημοσίευσης, ώστε η μελέτη να βασίζεται σε πρόσφατα και έγκυρα ως προς το χρόνο δημοσιευμένα άρθρα.
2. Γλώσσα: Δεδομένης της γνώσης μόνο της αγγλικής γλώσσας, στην παρούσα ερευνητική διαδικασία εντάχθηκαν μόνο τα αγγλόφωνα άρθρα.
3. Ερευνητική διαδικασία: Τα άρθρα τα οποία επιλέχθηκαν έκαναν χρήση σε ερευνητικό επίπεδο της ποιοτικής και ποσοτικής διαδικασίας έρευνας ή το συνδυασμό και των δυο.
4. Περιεχόμενο: Αναλύθηκαν μόνο ακαδημαϊκά άρθρα που αναφέρονται στο επιλεγμένο θέμα.

Κλείνοντας στο Διάγραμμα 3.3.8 γίνεται η παράθεση της διαδικασίας εύρεσης των επιλεγμένων και ενταγμένων στην παρούσα μελέτη άρθρων.



**Διάγραμμα 3.3.8.:** Διαδικασία Επιλογής άρθρων

### **3.4: Περιορισμοί έρευνας**

Συνήθως, ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα των παρατηρήσεων χρησιμοποιείται μέσω ειδικών άρθρων και επιδιώκεται γενίκευση σε έναν ευρύτερο πληθυσμό. Η συλλογή των δεδομένων πραγματοποιήθηκε με τη χρήση δομημένων πρωτοκόλλων, όπως ερωτηματολόγια, κλίμακες και αποδείξεις επίτευξης.

Ο κυριότερος περιορισμός ήταν το σύντομο χρονικό διάστημα για την εύρεση και τη συλλογή δευτερογενών δεδομένων για το παρόν θέμα. Επιπλέον, σημαντικό ρόλο έπαιξε και η δυσκολία εύρεσης σχετικών με το εξεταζόμενο θέμα άρθρων. Επομένως, η δυσκολία εύρεσης και ανάπτυξης των κατάλληλων άρθρων, ειδικά για την εξεταζόμενη χρονική περίοδο, αποτέλεσε το βασικό περιορισμό της υπό ανάπτυξης μελέτης (James, et al., 2016).

### **3.5: Ηθικά ζητήματα**

Η θεωρητική ή βασική έρευνα συμβάλλει στη συσσώρευση επιστημονικών γνώσεων σχετικά με συμπεριφορικές ή διανοητικές διαδικασίες, χωρίς να στοχεύει άμεσα στην εφαρμογή της παραπάνω γνώσης σε πρακτικά προβλήματα της ζωής. Φυσικά, η γνώση που προκύπτει από την βασική έρευνα είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τους επιστήμονες που ασχολούνται με την εφαρμοσμένη έρευνα.

Τα ηθικά ζητήματα περιλαμβάνουν τη συνεργασία με εξουσιοδοτημένους οργανισμούς ελέγχου για ερευνητικά έργα, τη διακριτική ευχέρεια στην εφαρμογή διαδικασιών για την προστασία των δικαιωμάτων των ανθρώπων που συμμετείχαν στην έρευνα, τη δικαιοσύνη αναφορικά με την αναγνώριση της συμβολής των άλλων στην έρευνα και τέλος την ολοκλήρωση σχετικά με την παρουσίαση της ερευνητικής διαδικασίας. Μέσα από τη συλλογή των άρθρων που βρέθηκαν χρήσιμα για την διερεύνηση αυτού του θέματος, τα κείμενα δεν χρησιμοποιήθηκαν στο ακριβές τους περιεχόμενο, αλλά παρουσιάστηκαν με βάση την εξήγηση που απέδωσε ο ερευνητής (Binns & Bell, 2015).

## **Κεφάλαιο 4: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΡΕΥΝΑΣ**

Στην εν λόγω ενότητα της εργασίας θα επιδιωχθεί η ανάλυση των 40 άρθρων που επιλέχθηκαν για τη διεξαγωγή της παρούσας μελέτης. Με σκοπό την διευκόλυνση της ανάγνωσης του Κεφαλαίου και την πληρέστερη κατανόησή του από τα ενδιαφερόμενα μέρη, αυτό χωρίστηκε στις ακόλουθες κατηγορίες με βάση το εξεταζόμενο θέμα: α) Οι διακρίσεις κατάρτισης και προσδιορισμού των προϋπολογισμών, β) Τα πλεονεκτήματα του προϋπολογισμού, γ) Οι αδυναμίες και οι αποκλίσεις των προϋπολογισμών, δ) Οι εναλλακτικές μέθοδοι προϋπολογισμού και τέλος ε) Ο παραδοσιακός προϋπολογισμός και η σύγκριση του αρχικού σχεδίου με το τελικό.

### **4.1: Διακρίσεις κατάρτισης και προσδιορισμού των προϋπολογισμών**

Σύμφωνα με τον Pietrzak (2013) η κατάρτιση του προϋπολογισμού θεωρείται ένα από τα σημαντικότερα, πιο επιτυχημένα και χρήσιμα εργαλεία ή τεχνικές που χρησιμοποιούνται στην διοικητική λογιστική. Στις μέρες μας σχεδόν κάθε οργανισμός βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στους προϋπολογισμούς και στα συστήματα κατάρτισης προϋπολογισμών, προκειμένου να επιτύχει στρατηγικούς στόχους και να μπορέσει να αποκομίσει ανταμοιβές, εφόσον αυτοί έχουν κατανοηθεί και εφαρμοστεί σωστά.

Κατά τον Marti (2013), ένας παραδοσιακός προϋπολογισμός είναι μία ποσοτική έκφραση ενός προτεινόμενου σχεδίου δράσης της διοίκησης για μια καθορισμένη χρονική περίοδο καθώς και μία βοήθεια για τον συντονισμό των δράσεων που πρέπει να γίνουν για την ολοκλήρωση αυτού του σχεδίου. Ο κύριος σκοπός του είναι η επίτευξη των στόχων και των άμεσων προσπαθειών, μέσω του σχεδιασμού, του συντονισμού, της μέτρησης και της ανταμοιβής. Ο προϋπολογισμός χρησιμεύει ως ένα εργαλείο χρηματοδότησης για την υποστήριξη ενός συγκεκριμένου στόχου. Επιπλέον, η διαδικασία κατάρτισης ενός προϋπολογισμού συνεπάγεται τον καθορισμό στρατηγικών στόχων και την ανάπτυξη προβλέψεων για τα έσοδα, τα κόστη, την παραγωγή, τις ταμειακές ροές

και άλλους σημαντικούς παράγοντες κλειδιά για τη χρηματοοικονομική κατάσταση της εταιρείας.

Οι Henttu-Aho και Jarvinen (2013) θεωρούν ότι ο εταιρικός προϋπολογισμός σχεδιάζεται για να εξυπηρετεί τρεις κύριους σκοπούς: (1) να συντονίζει τις οικονομικές δραστηριότητες και την εικόνα της επιχείρησης, (2) να γνωστοποιεί τις οικονομικές προσδοκίες και (3) να παρακινεί τους διαχειριστές να ενεργούν προς το συμφέρον της εταιρείας.

Οι Raghunandan, Ramgulam και Raghunandan-Mohammed (2012) θεωρούν ότι στη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού υπάρχουν τόσο τεχνικές όσο και συμπεριφορικές πτυχές που πρέπει να ληφθούν υπόψη. Η αναγνώριση τόσο των τεχνικών όσο και των συμπεριφοριστικών πτυχών της κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι απαραίτητη για την επίτευξη των στόχων και των σκοπών μιας επιχείρησης.

Σύμφωνα με τη μελέτη των Baerdmaeer and Bruggeman (2015) και βάση της έρευνας που αυτοί έκαναν σε 247 managers, η τεχνική συνιστώσα της κατάρτισης προϋπολογισμού αναφέρεται σε μαθηματικούς υπολογισμούς του προβλεπόμενου κόστους και των εξόδων. Η συνιστώσα της συμπεριφοράς επικεντρώνεται στην ικανότητα επίτευξης της τεχνικής πτυχής του προϋπολογισμού με τη χρήση των ανθρώπινων πόρων.

Οι Baiocchi and Ganuza (2014,) βασιζόμενοι σε βιβλιογραφική διαδικασία έρευνας, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι συμπεριφορικές και κοινωνικές πτυχές της κατάρτισης του προϋπολογισμού αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της διαδικασίας κατάρτισης του προϋπολογισμού και δεν πρέπει να διαχωρίζονται από την τεχνική πλευρά. Το στυλ διοίκησης, η κουλτούρα και η στάση απέναντι στους υπαλλήλους είναι τα τρία στοιχεία που θα καθορίσουν την προσέγγιση του προϋπολογισμού σε κάθε οργανισμό.

Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού για τον Modell (2009) είναι μία «κίνηση μπρος-πίσω μεταξύ της ανώτερης και της κατώτερης βαθμίδας της

διοίκησης». Με βάση αυτό τον ορισμό, υπάρχουν τρεις βασικές προσεγγίσεις κατά τους Raghunandan, Ramgulam και Raghunandan-Mohammed (2012) που μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην κατάρτιση των προϋπολογισμών:

- (1) Η προσέγγιση από την κορυφή προς τη βάση ή ο επιβαλλόμενος προϋπολογισμός, όπου η ανώτατη διοίκηση αποφασίζει για τον προϋπολογισμό και η διοίκηση χαμηλότερου επιπέδου είναι υπεύθυνη για την εκτέλεση του,
- (2) Η προσέγγιση από την βάση προς την κορυφή ή ο συμμετοχικός προϋπολογισμός, όπου η διοίκηση του χαμηλότερου επιπέδου δημιουργεί τον δικό της προϋπολογισμό και οι προϋπολογισμοί όλων των υπομονάδων ενοποιούνται έπειτα σε εταιρικό επίπεδο και
- (3) Ο προϋπολογισμός με διαπραγμάτευση, ο οποίος υιοθετεί τόσο τα επιβαλλόμενα όσο και τα συμμετοχικά στυλ προϋπολογισμού και δημιουργεί ένα περιβάλλον όπου όλοι είναι υπεύθυνοι για τον προϋπολογισμό που έχει καταρτιστεί.

Ο DeWall (2010) κάνοντας αναφορά στο management μιας επιχείρησης και στη κατάρτιση του προϋπολογισμού σημειώνει ότι ο επιβαλλόμενος προϋπολογισμός προϋποθέτει ένα αυταρχικό στυλ ηγεσίας, ενώ ο συμμετοχικός προϋπολογισμός υποστηρίζει το δημοκρατικό στυλ ηγεσίας. Επομένως, η προσέγγιση που επιλέγεται κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού εξαρτάται από το στυλ ηγεσίας και την φύση κάθε οργανισμού. Επιπλέον, η ενεργός συμμετοχή και δέσμευση των διαχειριστών και των εργαζομένων στη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι απαραίτητη και ζωτικής σημασίας για την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας.

Συνεχίζοντας, οι Heupel & Schmitz (2015) αναφέρουν ότι οι προϋπολογισμοί αντιπροσωπεύουν τα επίσημα σχέδια των στόχων της διοίκησης και χρησιμεύουν ως οδηγός στην εφαρμογή των καθιερωμένων στρατηγικών. Συνήθως οι προσεγγίσεις κατάρτισης του παραδοσιακού προϋπολογισμού είναι πολυάριθμες, κυρίως επειδή δεν υπάρχουν κανονισμοί που να ορίζουν πώς και ποια μορφή του προϋπολογισμού θα πρέπει να χρησιμοποιείται ή να εφαρμόζεται. Ακόμα, υπάρχουν ορισμένοι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, όπως η οργανωτική δομή, η φύση και η πολυπλοκότητα των εσωτερικών λειτουργιών ενός

οργανισμού καθώς και η φιλοσοφία της διοίκησης του.

Αναφορικά με τη χρήση των προϋπολογισμών από μια εταιρία, οι Jermia and Setiswan (2008) σημειώνουν ότι η πιο συνηθισμένη μέθοδος κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι η χρήση των στοιχείων του προηγούμενου έτους προσαρμοσμένα στο νέο έτος με τις εκάστοτε τρέχουσες υποθέσεις και τους στόχους της διοίκησης. Η συγκεκριμένη μέθοδος αν και ταιριάζει καλύτερα στις εταιρείες των οποίων η λειτουργία είναι σχετικά σταθερή, θεωρείται ως η χειρότερη δυνατή μέθοδος επειδή τα στοιχεία του προϋπολογισμού είναι αναγκασμένα να ταιριάζουν στους γενικούς στόχους της εταιρείας.

Αντιθέτως, ο Lee (2009) θεωρεί ότι ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης (ZBB) αποτελεί καλύτερη λύση για την κατάρτιση του προϋπολογισμού βάσει ιστορικού. Ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης δεν έχει ως αφετηρία τον προϋπολογισμό του προηγούμενου έτους, αλλά η διαδικασία κατάρτισής του ξεκινά από το μηδέν. Οι υπάρχουσες λειτουργίες και δραστηριότητες της διοίκησης προσδιορίζονται και αξιολογούνται κατάλληλα, ώστε να εναρμονίζονται με τις ανάγκες της εταιρείας. Επομένως, η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού απαιτεί από τους διαχειριστές να έχουν μία ενημερωμένη εικόνα για τα σχέδιά τους και να εξετάζουν την καταλληλότερη μέθοδο για την επίτευξη των στόχων τους. Συνήθως, αυτή η διαδικασία δεν είναι εύκολη και απαιτεί μία εις βάθος ανάλυση της λειτουργίας της εταιρείας.

Από την άλλη πλευρά, η προαναφερθείσα αναγκαία εις βάθος ανάλυση της λειτουργίας της εταιρείας αναφέρεται και ως ο λόγος για τον οποίο ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης δεν θεωρείται μία ιδιαίτερα αποτελεσματική μέθοδος κατάρτισης του προϋπολογισμού. Σε όλες τις περιπτώσεις, η σύνδεση μεταξύ του προϋπολογισμού και της στρατηγικής κρίνεται απαραίτητη. Εάν ο προϋπολογισμός δεν συνδέεται με τη στρατηγική, οι στόχοι του προϋπολογισμού ενδέχεται να διαστρεβλωθούν και η διαδικασία να οδηγηθεί σε λανθασμένη κατεύθυνση.

Το μοντέλο «πέρα από τον προϋπολογισμό» έχει προταθεί ως μία ιδέα που θα αναζωογονήσει τη συμβολή της διοικητικής λογιστικής στην λειτουργία και τις

επιδόσεις της επιχείρησης. Οι Stuckler, Basu και McKee (2010) θεωρούν ότι το σύστημα κατάρτισης του προϋπολογισμού θα πρέπει να εξαλειφθεί, επειδή το περιβάλλον είναι πλέον τόσο περίπλοκο και ανταγωνιστικό ώστε ο προϋπολογισμός με την υπάρχουσα μορφή του δεν είναι πλέον χρήσιμος για τις επιχειρήσεις. Η δυσaréσκεια με τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς αυξάνεται στον επιχειρηματικό κόσμο και το μοντέλο πέρα από τον προϋπολογισμό προτείνεται ως η καλύτερη δυνατή λύση.

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού και ο προγραμματισμός αποτελούν θεμελιώδεις αρχές των στοιχειωδών μεθόδων διοικητικής λογιστικής, όπως χρησιμοποιούνται παγκοσμίως από όλους τους τύπους οργανισμών. Οι προϋπολογισμοί έχουν ιστορικά διαδραματίσει κεντρικό ρόλο στα περισσότερα συστήματα ελέγχου της διοίκησης από τους οργανισμούς. Η κατάρτιση του προϋπολογισμού και ο προγραμματισμός θεωρούνται τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά της διοικητικής λογιστικής από πολλούς συγγραφείς (Garrison et al., 2012).

Επιπλέον, η κατάρτιση του προϋπολογισμού συνδέεται συχνά με τις δραστηριότητες του προγραμματισμού, οι οποίες ορίζονται ως ο σχεδιασμός ενός επιθυμητού μέλλοντος και των αποτελεσματικών τρόπων επίτευξής του. Εναλλακτικά, οι προϋπολογισμοί θεωρούνται λεπτομερή σχέδια ή σχέδια που μετατρέπονται σε νομισματικές μονάδες (Κράλ, 2010). Οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί βασίζονται συνήθως σε ετήσιες περιόδους που παρουσιάζουν τη μεταμόρφωση ενός σχεδίου σε νομισματικές μονάδες (De Baerdemaeker & Bruggeman, 2015).

Οι οργανισμοί υλοποιούν προϋπολογισμούς για διάφορους λόγους και διαδραματίζουν πολλούς σημαντικούς ρόλους. Βοηθούν στην κατανομή των πόρων, στο συντονισμό των λειτουργιών και στην παροχή μέσων μέτρησης της απόδοσης. Οι Hilton και Platt (2013) συμφωνούν και υποστηρίζουν ότι ένας προϋπολογισμός είναι η πιο ευρέως χρησιμοποιούμενη τεχνική, η οποία διευκολύνει τον προγραμματισμό και τον έλεγχο. Ένα άλλο σημαντικό καθήκον που επιτελούν οι προϋπολογισμοί είναι ότι συμβάλλουν στην εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας στην κατανομή των πόρων. Οι Baiocchi και Ganuza (2014) υποστηρίζουν ότι οι προϋπολογισμοί εξακολουθούν να ισχύουν στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον. Τέλος, η κατάρτιση του

προϋπολογισμού δίνει κίνητρα και διευκολύνει τα διοικητικά στελέχη να επιτύχουν τόσο βραχυπρόθεσμους όσο και μακροπρόθεσμους στόχους καθώς και να επιτύχουν πιο ρεαλιστικά και επικερδή αποτελέσματα.

Κατά συνέπεια, η κατάρτιση του προϋπολογισμού θεωρήθηκε στο παρελθόν ως αναπόσπαστο στοιχείο ενός συστήματος ελέγχου της διοίκησης. Συνεπώς, η παραδοσιακή κατάρτιση του προϋπολογισμού ενεργεί με μία ελεγκτική ικανότητα, δεδομένου ότι αποσκοπεί στον καθορισμό των ετήσιων στόχων του προϋπολογισμού, ένα βήμα που ακολουθείται από τη σύγκριση των πραγματικών δεδομένων με τους καθορισμένους στόχους.

Από τη δεκαετία του 1990, παρατηρήθηκε μία αύξηση της δυσaráσκείας προς τα παραδοσιακά συστήματα κατάρτισης προϋπολογισμού, τα οποία έχουν γίνει αντικείμενο συχνών επικρίσεων. Για παράδειγμα, ο Becker (2014) δηλώνει ότι η πράξη της κατάρτισης του προϋπολογισμού αφήνει πολλά απέξω. Σύμφωνα με τον Lidia (2014), οι προϋπολογισμοί αντιπροσωπεύουν το πλέον αμφιλεγόμενο διοικητικό εργαλείο προς το παρόν. Οι Benito και Bastida (2009) εξηγούν τον αντικρουόμενο ρόλο των προϋπολογισμών, που προκαλείται από τη χρήση του ίδιου του συστήματος κατάρτισης τους για διάφορους σκοπούς, όπως η παρακίνηση και ο προγραμματισμός. Οι Bourmistrov και Kaarboe (2013) θεωρούν ότι η παραδοσιακή κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι «χαλασμένη». Οι Wu, Lee και Shu (2013) περιγράφουν τον προϋπολογισμό ως «ένα πράγμα του παρελθόντος». Τέλος, οι προϋπολογισμοί επικρίνονται για το ότι είναι χρονοβόροι (Libby, Lindsay, 2010).

Πρέπει να λαμβάνονται υπόψη πολλές παραδοχές κατά τη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού, γεγονός που επίσης απαιτεί πολύ χρόνο από τα στελέχη της διοίκησης (Libby, Lindsay, 2010). Πράγματι, ο De Faria (2013) δηλώνει ότι η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού καταναλώνει πραγματικά το 20% του συνολικού χρόνου της διοίκησης. Οι De Waal, Hermkens-Janssen και van de Ven (2011) υποστηρίζουν ότι οι προϋπολογισμοί δεν λαμβάνουν υπόψη τις πτυχές των πελατών και τη φερεγγυότητά τους και αποδεικνύονται αναποτελεσματικοί σε ένα μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Ο Derfuss (2009) αναφέρεται στις 12 αδυναμίες των παραδοσιακών προϋπολογισμών, όπως αυτές προσδιορίζονται στις αναλυθείσες μελέτες. Παρόμοιοι περιορισμοί των παραδοσιακών



προϋπολογισμών και της σύνδεσής τους με τη στρατηγική σε ανατολικό - ευρωπαϊκό πλαίσιο έχουν εκφραστεί και από τον Boiko (2013).

#### **4.2: Τα πλεονεκτήματα του παραδοσιακού προϋπολογισμού**

Τα κύρια πλεονεκτήματα του παραδοσιακού προϋπολογισμού είναι ο σχεδιασμός, ο έλεγχος και η διαχείριση της απόδοσης. Σύμφωνα με τους Ajibolade και Akinniyi (2013) ο προϋπολογισμός είναι το πιο ισχυρό εργαλείο για τον έλεγχο της διοίκησης. Μπορεί να διαδραματίσει ουσιαστικό ρόλο στην ηγεσία του οργανισμού, επειδή μπορεί να αυξήσει την εξουσία και τη δύναμη της ανώτατης διοίκησης και να περιορίσει την αυτονομία των κατώτερων στελεχών. Επιπλέον, δεν μπορεί να υπάρξει έλεγχος της διοίκησης χωρίς τον έλεγχο του προϋπολογισμού.

Σύμφωνα με τους Lukka και Modell (2010) ο έλεγχος ξεκινά με την προσεκτική εξέταση των αποτελεσμάτων. Εν συνεχεία, αναλύονται οι διαφορές μεταξύ του καταρτισθέντος προϋπολογισμού και των πραγματικών αριθμητικών στοιχείων. Η κατανόηση των διαφορών που θα προκύψουν βοηθά τους διαχειριστές να αντιληφθούν την τρέχουσα κατάσταση και να αποφασίσουν τι πρέπει να κάνουν στο μέλλον, αν δηλαδή πρέπει να διατηρήσουν την τρέχουσα κατεύθυνση ή να προσπαθήσουν να αλλάξουν πορεία. Μέσω του ελέγχου οι διαχειριστές μπορούν και εστιάζουν σε βασικά θέματα των ενεργειών και των στόχων της εταιρείας.

Τέλος, οι Rausch and Wall (2015) σε έρευνα που πραγματοποίησαν σε 219 άτομα που εμπλέκονται στη διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμών στην Αυστραλία, διαπίστωσαν ότι ένα άλλο σημαντικό πλεονέκτημα του προϋπολογισμού είναι ότι αυτός μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί για τη στήριξη της διαχείρισης της απόδοσης. Εάν ο προϋπολογισμός έχει προετοιμαστεί σωστά, παρέχει στη διοίκηση λεπτομερείς πληροφορίες για την επόμενη χρήση, της δίνει τη δυνατότητα να διευκολυνθούν οι στόχοι της και αποτελεί επιπλέον ένα σημαντικό εργαλείο στη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

### **4.3: Τα μειονεκτήματα και οι αδυναμίες κατάρτισης του προϋπολογισμού**

Στην προηγούμενη υπο-ενότητα παρουσιάστηκαν τα πλεονεκτήματα κατάρτισης του παραδοσιακού προϋπολογισμού. Ωστόσο, αυτός εμφανίζει και αρκετά μειονεκτήματα, με τους επικριτές του τα τελευταία χρόνια να έχουν αυξηθεί σημαντικά. Βασικός ισχυρισμός τους είναι ότι ο παραδοσιακός προϋπολογισμός αποτελεί ένα λείψανο του παρελθόντος που εμποδίζει τις αντιδράσεις στις αλλαγές της αγοράς και δεν μπορεί να συμβαδίσει με τις αλλαγές και τις απαιτήσεις του σημερινού επιχειρηματικού κόσμου και κατ' επέκταση δεν είναι χρήσιμος για τη διοίκηση των επιχειρήσεων (Zeller and Metzger, 2013).

Οι παραδοσιακές μέθοδοι κατάρτισης προϋπολογισμού είναι χρονοβόρες και δαπανηρές, σπάνια επικεντρώνονται στη στρατηγική και είναι συχνά αντιφατικές, προσθέτοντας τελικά ελάχιστη αξία στην επιχείρηση. Επιπλέον, επικεντρώνονται στη μείωση του κόστους παρά στη δημιουργία αξίας και ενισχύουν την κάθετη διοίκηση και έλεγχο. Παρά το γεγονός ότι οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί έχουν εξελιχθεί με την πάροδο των ετών, θεωρείται ότι δεν μπορούν να αντιμετωπίσουν τις αλλαγές στο οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον και πρέπει να αναδιαμορφωθούν και να δημιουργηθούν εναλλακτικές μέθοδοι κατάρτισης του (Goode and Malik, 2011).

Το 2001 οι Neely, Sutcliff και Heyns παρουσίασαν τις πιο συχνά αναφερθείσες αδυναμίες του παραδοσιακού προϋπολογισμού, οι οποίες συνοψίζονται στα εξής: α) είναι χρονοβόροι και δαπανηροί στην κατάρτισή τους, β) σπάνια επικεντρώνονται στην στρατηγική της επιχείρησης και συχνά έχουν αντιφατικό χαρακτήρα, γ) προσθέτουν λίγη αξία, δ) επικεντρώνονται στη μείωση του κόστους και όχι στη δημιουργία αξίας, ε) αναπτύσσονται και ενημερώνονται σπάνια, συνήθως ετησίως, στ) βασίζονται σε μη υποστηριζόμενες υποθέσεις και σε εικασίες, ζ) ενισχύουν την κάθετη διοίκηση και έλεγχο και τέλος η) θέτουν εμπόδια αντί να ενθαρρύνουν την ανταλλαγή γνώσεων, κάνοντας τους ανθρώπους να αισθάνονται υποτιμημένοι.

Παρόμοιες σκέψεις παρουσίασαν οι Graham κ.ά. (2009) και οι Libby και Lindsay

(2010). Συγκεκριμένα, από την έρευνά τους κατέληξαν ότι ο παραδοσιακός προϋπολογισμός είναι χρονοβόρος και δαπανηρός, ανιχνεύει αργά τα προβλήματα και γρήγορα καθίσταται παρωχημένος. Επίσης, δεν αντικατοπτρίζει τη στρατηγική της επιχείρησης και οδηγεί σε αναξιόπιστη αξιολόγηση της απόδοσης.

Τα προβλήματα που παρουσιάστηκαν στον παραδοσιακό προϋπολογισμό συνοψίστηκαν από τους Hornstein και Zhao (2011) σε τρεις κατηγορίες: χρόνος, διαδικασία και άνθρωποι. Ο Hou κ.ά. (2011) θεωρούν ότι το θέμα που σχετίζεται με το χρόνο είναι το πιο προβληματικό μειονέκτημα, επειδή ο προϋπολογισμός είναι μια μακρά και δύσκολη διαδικασία και συνήθως χρειάζονται τέσσερις ή πέντε μήνες για να ολοκληρωθεί. Παράλληλα, απαιτεί το 30% του χρόνου ενός διοικητικού στελέχους, γεγονός που μπορεί να είναι ιδιαίτερα δαπανηρό. Λαμβάνοντας δε υπόψη τους χρησιμοποιηθέντες πόρους, προσθέτει μόνο λίγη αξία στην εταιρεία. Επιπλέον, οι πτυχές που σχετίζονται με τους ανθρώπους μπορεί να είναι επίσης προβληματικές.

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού δημιουργεί δυσλειτουργική συμπεριφορά και περιπλέκει τη συνεργασία εντός του οργανισμού όταν χρησιμοποιείται για τη μέτρηση της απόδοσης και τον καθορισμό των προσωπικών στόχων, πόσο μάλλον όταν οι στόχοι είναι πολύ χαμηλοί ή υψηλοί. Για να εξαιρεθούν οι επικρίσεις και τα μειονεκτήματα των παραδοσιακών προϋπολογισμών, οι ερευνητές θεωρούν ότι υπάρχει ανάγκη για εναλλακτικές λύσεις και μεθόδους κατάρτισης του προϋπολογισμού που να προσαρμόζονται στις νέες περιβαλλοντικές συνθήκες, στις εξελίξεις στην αγορά, στην τεχνική πρόοδο, στον αυξανόμενο ανταγωνισμό και στον προσανατολισμό των πελατών (Sajady,2008).

Οι Escrivá-Escribá, Segura-Heras και Alcazar-Ortega (2010) παρατηρούν ότι η δυσαρέσκεια που εκφράζεται σχετικά με την κατάρτιση του προϋπολογισμού οδηγεί σε δύο διαφορετικές προσεγγίσεις. Ήτοι ορισμένες επιχειρήσεις επιθυμούν να εγκαταλείψουν συνολικά τον προϋπολογισμό, ενώ άλλες επιθυμούν να τον βελτιώσουν. Οι Ezzamel, Robson και Stapleton (2012) παρουσιάζουν αρκετές μελέτες ευρωπαϊκών εταιρειών που εγκατέλειψαν με επιτυχία τα παραδοσιακά συστήματα κατάρτισης του προϋπολογισμού, υπέρ ενός συστήματος μέτρησης της απόδοσης με βάση δείκτες απόδοσης. Επιπλέον, ο Becker (2014)

παρουσίασε μια πολλαπλή περιπτώσιολογική μελέτη για την εγκατάλειψη της κατάρτισης προϋπολογισμού από τέσσερις εταιρείες. Εντούτοις, οι Faure και Rouleau (2011) αναφέρουν ότι μόνο το 15% των φινλανδικών εταιρειών που έλαβαν μέρος στην έρευνα εξέφρασαν την πρόθεση τους να εγκαταλείψουν τις παραδοσιακές μορφές κατάρτισης προϋπολογισμού, ενώ το 61% στόχευε στην βελτίωση του τρέχοντος συστήματος κατάρτισης του προϋπολογισμού και το 24% σε αλλαγές στο σύστημα που χρησιμοποιούν.

#### **4.4: Εναλλακτικές μέθοδοι κατάρτισης προϋπολογισμού**

Υποστηρίζεται από πολλούς ότι η παραδοσιακή κατάρτιση προϋπολογισμού έχει συνάφεια με το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον και δεν ικανοποιεί πλέον τις ανάγκες των διαχειριστών. Σε απάντηση αυτού, οι ερευνητές και οι επαγγελματίες έχουν αναπτύξει εναλλακτικές μεθόδους προϋπολογισμού που ταιριάζουν καλύτερα στις ανάγκες του σύγχρονου επιχειρηματικού κόσμου. Η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό», η καλύτερη κατάρτιση προϋπολογισμού, ο κυλιόμενος προϋπολογισμός και η κατάρτιση προϋπολογισμού βάσει δραστηριοτήτων είναι οι κυριότερες εναλλακτικές λύσεις που αναπτύχθηκαν τα τελευταία χρόνια (Goode και Malik, 2011).

Η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό» (BB) έχει προταθεί ως μία επιδραστική ιδέα που θα αναζωογονήσει τη συμβολή της διοικητικής λογιστικής στην λειτουργία της επιχείρησης και τις επιδόσεις της. Ωστόσο, ο τίτλος, «πέρα από τον προϋπολογισμό», είναι παραπλανητικός. Σκοπός δεν είναι να παραμεριστεί ο προϋπολογισμός, αλλά να δημιουργηθούν πιο ευέλικτοι και ανθρωπίνι οργανισμοί. Αυτό απαιτεί σημαντικές αλλαγές στα υφιστάμενα μοντέλα διοίκησης, καθώς και την επανεξέταση των υφιστάμενων διαδικασιών και της νοοτροπίας που επικρατεί γύρω από την κατάρτιση του προϋπολογισμού.

Στη μελέτη των Zainnuddin and Isa (2011,) η έννοια «πέρα από τον προϋπολογισμό» αποδίδεται στους Jeremy Hope και Robin Fraser. Θεωρείται ότι είναι αυτοί που συνέλαβαν τόσο τη συγκεκριμένη μέθοδο όσο και αυτή της στρογγυλής τραπέζης «πέρα από τον προϋπολογισμό» (BBRT). Η BBRT

δημιουργήθηκε στα τέλη του 1997 ως απάντηση στην αυξανόμενη δυσαρέσκεια και στην επικρατούσα απογοήτευση με την παραδοσιακή κατάρτιση του προϋπολογισμού. Η BBRT είναι ένα δίκτυο οργανισμών με μέλη που εστιάζουν στην βελτίωση του σχεδιασμού, της πρόβλεψης, του ελέγχου και τελικά της συνολικής απόδοσης.

Αν και η προέλευση της BBRT εντοπίζεται στο Ηνωμένο Βασίλειο, έχουν προσχωρήσει σε αυτή μέλη από πολλές χώρες, όπως οι Γαλλία, Γερμανία, Βέλγιο, Ολλανδία, Νορβηγία, Σουηδία, Ελβετία και Ηνωμένες Πολιτείες. Η BBRT βοηθά τους οργανισμούς να εφαρμόσουν τις βέλτιστες παγκοσμίως πρακτικές στον σχεδιασμό και τον έλεγχο, να διαδώσουν την εμπειρία εφαρμογής της πρώτης γραμμής, να προσδιορίσουν τα κλειδιά της επιτυχίας και να βελτιώνουν συνεχώς τον προσαρμοστικό σχεδιασμό και τον έλεγχο για την αύξηση των κερδών της επιχείρησης.

Η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό» είναι ένα σύνολο κατευθυντήριων αρχών οι οποίες, αν ακολουθηθούν, θα επιτρέψουν σε έναν οργανισμό να διαχειριστεί την απόδοσή του και να αποκεντρώσει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων, χωρίς να καθίσταται πλέον αναγκαία η κατάρτιση παραδοσιακών προϋπολογισμών. Σκοπός είναι να επιτρέψει στον οργανισμό να ανταποκριθεί στους παράγοντες επιτυχίας της οικονομίας της πληροφορίας. Η μέθοδος αυτή είναι μία συγκεκριμένη ιδέα που θεωρεί την κατάργηση της παραδοσιακής διαδικασίας του προϋπολογισμού ως απαραίτητο συστατικό στοιχείο για την βελτίωση του διοικητικού ελέγχου εντός των οργανισμών, μέσω μιας θεμελιώδους επανεξέτασης του τρόπου με τον οποίο θα μπορούσε να γίνει καλύτερη διαχείριση (Jaimes, Vergara-Laurens & Labrador, 2012).

Οι Jermias και Setiawan (2008) θεωρούν ότι σε σύγκριση με τον παραδοσιακό προϋπολογισμό, η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό» έχει δύο θεμελιώδεις διαφορές. Πρώτον, αποτελεί έναν πιο προσαρμοστικό τρόπο διοίκησης. Αντί των σταθερών ετήσιων σχεδίων και προϋπολογισμών που συνδέουν τα διοικητικά στελέχη με προκαθορισμένες δράσεις, οι στόχοι επανεξετάζονται τακτικά ώστε να συνδέονται με την απόδοση σε σχέση με δείκτες αναφοράς παγκόσμιας κλάσης, ομότιμους και ανταγωνιστές και προηγούμενες περιόδους. Δεύτερον, η μέθοδος αυτή επιτρέπει έναν πιο αποκεντρωμένο τρόπο

άσκησης της διοίκησης.

Σε αντίθεση με την παραδοσιακή ιεραρχία και την κεντρική ηγεσία, η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό» επιτρέπει τη μεταβίβαση της ευθύνης λήψης αποφάσεων και απόδοσης στα διευθυντικά στελέχη των γραμμών παραγωγής, δημιουργεί ένα αυτό-διαχειριζόμενο εργασιακό περιβάλλον και μια κουλτούρα προσωπικής ευθύνης. Αυτό οδηγεί σε αυξημένη παρακίνηση, υψηλότερη παραγωγικότητα και καλύτερη εξυπηρέτηση των πελατών. Αυτά τα δύο κύρια χαρακτηριστικά μπορούν μεμονωμένα να παράγουν σημαντικά οφέλη, αλλά η πραγματική τους δύναμη έγκειται στον συνδυασμό τους.

Ο Hansen (2011) με τη σειρά του παρουσιάζει παρόμοιες ιδέες. Πιστεύει δηλαδή ότι η μετάβαση στη μέθοδο «πέρα από τον προϋπολογισμό» είναι μια διαδικασία δύο φάσεων. Το πρώτο βήμα είναι να αντικατασταθεί ο παραδοσιακός προϋπολογισμός με την έννοια της μεθόδου «πέρα από τον προϋπολογισμό». Το δεύτερο βήμα είναι η αποκέντρωση ολόκληρου του οργανισμού και η αύξηση της ανεξαρτησίας των διοικητικών στελεχών χαμηλότερου επιπέδου.

Προκειμένου να υιοθετηθούν οι αλλαγές στον παραδοσιακό προϋπολογισμό στις εσωτερικές διαδικασίες, είναι απαραίτητες διάφορες αρχές με σκοπό τη μεταρρύθμιση των συστημάτων σχεδιασμού και ελέγχου των επιχειρήσεων. Αυτές οι αλλαγές και οι αρχές ηγεσίας μπορούν να συνοψιστούν στα ακόλουθα έξι σημεία: καθορισμός στόχων, επιβράβευση ατόμων, σχεδιασμός δράσεων, διαχείριση πόρων, συντονισμός δράσεων, μέτρηση και έλεγχος της απόδοσης. Οι στόχοι της μεθόδου «πέρα από τον προϋπολογισμό» δεν καθορίζονται πλέον ως σταθερά οικονομικά μεγέθη, αλλά βασίζονται σε βασικούς δείκτες αποδόσεων υψηλού επιπέδου, οι οποίοι είναι συνήθως οικονομικοί και μη οικονομικοί. Οι στόχοι έχουν ως σκοπό να μεγιστοποιήσουν το βραχυπρόθεσμο και μεσοπρόθεσμο δυναμικό, δεν είναι ετήσιοι και μπορούν να εφαρμοστούν σε διαφορετικές χρονικές περιόδους. Όλα αυτά επιτρέπουν τον καθορισμό των στόχων πολύ πιο γρήγορα.

Η μέτρηση της απόδοσης και η επιβράβευση αποτελούν σημαντικά ζητήματα στην μέθοδο «πέρα από τον προϋπολογισμό». Η επιβράβευση βασίζεται στις σχετικές

αποδόσεις και όχι στους σταθερούς ετήσιους στόχους. Με αυτόν τον τρόπο, οι καλύτερες αποδόσεις αναγνωρίζονται και επιβραβεύονται, ενώ παράλληλα αλλάζει και ο σχεδιασμός των δράσεων.

Τα διοικητικά στελέχη δεν προσπαθούν να επιτύχουν συγκεκριμένους στόχους αλλά είναι υπεύθυνα να αναλάβουν δράση για να μεγιστοποιήσουν την αξία των πελατών και των μετόχων τους. Μπορούν να μεταβιβάσουν την ευθύνη για την αναθεώρηση της εταιρικής στρατηγικής σε ομάδες πρώτης γραμμής. Ως αποτέλεσμα, οι ομάδες αυτές μπορούν να δημιουργήσουν αξία, να ανταποκριθούν στις αλλαγές και να προβλέψουν επιχειρηματικές απειλές και ευκαιρίες. Επιπλέον, η διαχείριση των πόρων είναι καλύτερη, καθώς τα διοικητικά στελέχη μπορούν αφενός να αποφασίσουν για το ποιοι λειτουργικοί πόροι χρειάζονται στις εσωτερικές τους διαδικασίες και αφετέρου να διατηρήσουν τον έλεγχο των εξόδων δεδομένου ότι ο συντονισμός των δραστηριοτήτων βασίζεται στην τρέχουσα ζήτηση της αγοράς.

Τέλος, στο πλαίσιο της μεθόδου αυτής, η διαχείριση και ο έλεγχος της απόδοσης προϋποθέτουν μεγαλύτερη εστίαση στις τάσεις και τις προβλέψεις. Προκειμένου να υπάρχει μια καλύτερη εικόνα για το μέλλον, ο κυλιόμενος προϋπολογισμός επιλέγεται για να ληφθεί μία σαφή εικόνα των βασικών δεικτών που χρησιμοποιούνται (Lee & Wang, 2009).

Συνολικά, σε μια επιτυχημένη εφαρμογή πρέπει να υπάρχει ένα πλαίσιο διακυβέρνησης με σαφείς προτεραιότητες και όρια σε κάθε οργανισμό. Επιπροσθέτως, τα διοικητικά στελέχη θα πρέπει να εξετάζουν προσεκτικά τον βαθμό αποκέντρωσης και να παρέχουν ελευθερία στις ομάδες πρώτης γραμμής ώστε να λαμβάνουν αποφάσεις εντός των συμφωνημένων παραμέτρων. Τέλος, υπάρχει ανάγκη για εμπιστοσύνη και ανοικτό πνεύμα, συνεργασία και επικοινωνία σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού (Libby & Lindsay, 2010).

Όπως διαπιστώνεται από τα παραπάνω, η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό» φαίνεται να έχει πολλά πλεονεκτήματα σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα, αλλά δεν λείπει κι εδώ η κριτική. Σύμφωνα με τους Yang, Wang και Cheng (2009), η απουσία προϋπολογισμού δημιουργεί μια σειρά

άλλων προβλημάτων. Συγκεκριμένα, η επιχείρηση δεν διαθέτει κανένα πλαίσιο για το σχεδιασμό, το συντονισμό και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της. Επιπλέον, μπορεί να χάσει την κατεύθυνσή της, εφόσον δεν υπάρχουν λεπτομερή σχέδια της τρέχουσας θέσης και των μελλοντικών της στόχων. Μία δραστική αλλαγή στην κουλτούρα της μπορεί να αφήσει τους εργαζόμενους της να αισθάνονται απογοήτευση, με την αποκεντρωμένη δομή να μην είναι πρακτική για ορισμένους οργανισμούς.

Οι Libby και Lindsay (2010) παρακολούθησαν 346 канаδικές και 212 αμερικανικές εταιρείες σχετικά με τις πρακτικές κατάρτισης του προϋπολογισμού τους. Σημειώνουν ότι το 79% των εταιρειών που ερευνήθηκαν χρησιμοποιούσε την κατάρτιση προϋπολογισμού για σκοπούς ελέγχου. Από αυτό, το 94% ανέφερε ότι δεν σκοπεύει να εγκαταλείψει τη χρήση των προϋπολογισμών για σκοπούς ελέγχου στο εγγύς μέλλον, το 5% δήλωσε ότι σκέφτεται να το πράξει και μόνο το 1% σημείωσε ότι ήταν στα οριστικά του σχέδια η κατάργησή του στα επόμενα δύο χρόνια. Τα αποτελέσματα ήταν παρόμοια και στα δύο δείγματα, του Καναδά και των ΗΠΑ.

Οι Henttu-Aho και Järvinen (2013) ανέλυσαν μερικές εταιρείες που εγκατέλειψαν τις παραδοσιακές προσεγγίσεις στον προϋπολογισμό ή απλοποίησαν την κατάρτισή του δραματικά. Παρά την εισαγωγή νέων εργαλείων κατάρτισης του προϋπολογισμού, οι λειτουργίες του προγραμματισμού, του ελέγχου και της αξιολόγησης παρέμειναν. Οι περισσότερες από τις επιχειρήσεις που διερευνήθηκαν διαφοροποιούσαν τον προσδιορισμό των στόχων από τις προβλέψεις.

Τέτοιου είδους κριτικές σχετικά με τα παραδοσιακά συστήματα κατάρτισης του προϋπολογισμού (Luigi κ.ά., 2014), είχαν ως αποτέλεσμα την εισαγωγή εναλλακτικών μεθόδων κατάρτισης προϋπολογισμού, όπως η κατάρτιση προϋπολογισμού βάσει δραστηριοτήτων (ABB) και η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό». Η κατάρτιση προϋπολογισμού βάσει δραστηριοτήτων είναι μία προσέγγιση που απαιτεί από τη δεδομένη εταιρεία την κατανόηση των δραστηριοτήτων και των σχέσεων-οδηγών της, προκειμένου να προχωρήσει στην ποσοτική εκτίμηση του φόρτου εργασίας και των αναγκών της σε πόρους. Η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» προτείνει την αντικατάσταση των



αυστηρών, ετήσιων αξιολογήσεων της απόδοσης βάσει προϋπολογισμού με εκείνες που βασίζονται σε σχετικές συμβάσεις απόδοσης (Wangari, 2008).

Οι Frow, Marginson και Ogden (2010) σημειώνουν ότι η εναλλακτική λύση στους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς δεν είναι η βελτίωση του προϋπολογισμού, αλλά μια προηγμένη διαδικασία διαχείρισης. Συνοπτικά, οι Gonzalez-Eiras & Niepelt (2012) και Grossi κ.ά., (2009) ισχυρίζονται ότι η κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι «αναποτελεσματική, μη αποδοτική και ακατανόητη».

Πρόσφατα, η ακαδημαϊκή έρευνα σχετικά με την κατάρτιση προϋπολογισμού επικεντρώθηκε στην συμμετοχική κατάρτιση του προϋπολογισμού και στην εξάρτηση του από δημοσιονομικούς στόχους με σκοπό την αξιολόγηση της απόδοσης. Οι Libby και Lindsay (2010) δηλώνουν στην έρευνά τους ότι τέτοιες ακαδημαϊκές πρωτοβουλίες δε σχετίζονται με οποιεσδήποτε ανησυχίες έχουν ανακύψει από τους ασκούμενους. Επίσης, αναρωτιούνται γιατί πολλοί οργανισμοί χρησιμοποιούν τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς για σκοπούς ελέγχου (δηλ. διευθυντικά κίνητρα και αξιολόγηση απόδοσης), παρόλο που οι Grossi κ.ά. (2009) αντιτίθενται σθεναρά σε μια τέτοια χρήση τους.

Παρά το γεγονός ότι οι περιορισμοί των συστημάτων παραδοσιακής και εναλλακτικής κατάρτισης του προϋπολογισμού έχουν γίνει γνωστοί εδώ και μια δεκαετία, πολλές μελέτες δείχνουν ότι η πλειονότητα των επιχειρήσεων διατηρεί τις παραδοσιακές μεθόδους. Για παράδειγμα, ο Nazli Nik Hansen (2011) επιβεβαιώνει ότι οι εταιρείες στη Μαλαισία εξακολουθούν να χρησιμοποιούν την κατάρτιση προϋπολογισμού για σκοπούς προγραμματισμού και ελέγχου. Σύμφωνα με τη μελέτη του Wangari (2008), η κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι μια πρακτική που χρησιμοποιείται ευρέως στη μεταποιητική βιομηχανία στην Κένυα (93% των εταιρειών). Τέλος, οι Van και Järvinen (2015) ισχυρίζονται ότι το 94% των επιχειρήσεων στο Βιετνάμ πραγματοποιούν πρακτικές κατάρτισης προϋπολογισμού και συγκρίνουν τα αποτελέσματά τους με άλλες αναπτυσσόμενες χώρες.

#### **4.5: Παραδοσιακός προϋπολογισμός - σύγκριση αρχικού και τελικού σχεδίου**

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού αποτελεί ένα ενδιαφέρον θέμα μεταξύ των ερευνητών και επαγγελματιών. Με τα χρόνια έχουν διεξαχθεί αρκετές μελέτες προκειμένου να αποφασιστεί εάν οι παραδοσιακές ή οι εναλλακτικές μέθοδοι κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι καλύτερες και εάν αυτές έχουν θετικό αντίκτυπο στις επιχειρήσεις.

Παρόλο που ο παραδοσιακός προϋπολογισμός έχει συναντήσει έντονες επικρίσεις, εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παγκοσμίως, με τις περισσότερες επιχειρήσεις να φαίνεται να μην σχεδιάζουν να τον εγκαταλείψουν. Στη βιβλιογραφία αναφέρεται ότι η δυσαρέσκεια που υπάρχει σχετικά με την κατάρτιση του προϋπολογισμού, στην πράξη χωρίζεται σε δύο μέτωπα: σε εκείνους που επιθυμούν να εγκαταλείψουν τον παραδοσιακό προϋπολογισμό και σε εκείνους που επιθυμούν να τον βελτιώσουν. Οι προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται για τον προγραμματισμό, τον συντονισμό και την αξιολόγηση των δραστηριοτήτων, την παροχή κινήτρων και την αξιολόγηση της απόδοσης του προσωπικού και για την υποστήριξη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου των οργανισμών. Το ποσοστό των επιχειρήσεων που τους υιοθετεί είναι πολύ υψηλό, αγγίζοντας περίπου το 90% στις ανεπτυγμένες και στις αναπτυσσόμενες χώρες.

Το 2006, οι Dugdale και Lyne πραγματοποίησαν έρευνες σε οικονομικούς και μη οικονομικούς διευθυντές σε 40 εταιρείες του Ηνωμένου Βασιλείου και ανακάλυψαν ότι η κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι μία σημαντική λειτουργία για τους οργανισμούς. Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων διευθυντών επιβεβαίωσε τη σημασία των προϋπολογισμών και παραδέχθηκε ότι αυτοί χρησιμοποιούνται για τον προγραμματισμό, τον έλεγχο, τη μέτρηση των επιδόσεων, τον συντονισμό και την επικοινωνία.

Επιπλέον, οι διευθυντές διαφώνησαν στο ότι οι προϋπολογισμοί οδηγούν σε δυσλειτουργική συμπεριφορά ή δεν παρέχουν καμία αξία. Πράγματι, περισσότεροι από τους μισούς ερωτηθέντες ανέφεραν κάποια μορφή αλλαγών τα τελευταία χρόνια, αλλά αυτές οι αλλαγές δεν μείωσαν τη σημασία των παραδοσιακών

μεθόδων προϋπολογισμού και δεν οδήγησαν στην μέθοδο «πέρα από τον προϋπολογισμό». Στην πραγματικότητα, οι ερωτηθέντες αναφέρθηκαν σε πιο περίπλοκο παραδοσιακό προϋπολογισμό και αυστηρότερους οικονομικούς ελέγχους.

Οι Ostergren και Stensaker (2011) διεξήγαγαν μία μελέτη σε διευθυντές που εργάζονται σε μεσαίου και μεγάλου μεγέθους οργανισμούς, μέλη της CMA Canada και IMA (Ινστιτούτο Διοικητικής Λογιστικής) στις ΗΠΑ. Η πλειοψηφία των οργανισμών που απάντησαν ήταν από τον μεταποιητικό τομέα και ακολούθως από τον τομέα των υπηρεσιών. Η πλειονότητα των ερωτηθέντων (το 80% του канаδικού δείγματος και το 77% του δείγματος των ΗΠΑ) αναφέρει ότι οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται για σκοπούς ελέγχου στους οργανισμούς τους και δεν σχεδιάζουν να καταργήσουν τη χρήση τους στο εγγύς μέλλον. Μόνο το 5% του δείγματος σκέφτεται την εγκατάλειψη του, ενώ μόλις το 1% έδειξε ότι σίγουρα σχεδιάζει να διακόψει την κατάρτιση του τα επόμενα δύο χρόνια. Όσον αφορά τις αλλαγές στα συστήματα κατάρτισης του προϋπολογισμού, η πλειοψηφία προσανατολίζεται να αλλάξει ή να προσαρμόσει το σύστημα κατάρτισης του.

Επομένως, τα αποτελέσματα της εν λόγω έρευνας υποδηλώνουν ότι η παραδοσιακή κατάρτιση του προϋπολογισμού δεν πρόκειται να εξαλειφθεί σύντομα, δεδομένης και της μεγάλης αξίας που αυτή έχει αποκτήσει για τους οργανισμούς. Οι ερωτηθέντες σχεδιάζουν μόνο να βελτιώσουν τα υφιστάμενα συστήματα κατάρτισης του προϋπολογισμού τους και όχι να τα εγκαταλείψουν.

Όσον αφορά στη χρήση του μοντέλου «πέρα από τον προϋπολογισμό», στην πράξη η βιβλιογραφία παρουσιάζει μία μικτή εικόνα. Οι Hope και Fraser (Lukka & Modell, 2010) αναφέρουν ότι μία Σκανδιναβική Τράπεζα κατήργησε όλες τις μορφές της παραδοσιακής κατάρτισης του προϋπολογισμού και από τότε έχει εξελιχθεί στη μεγαλύτερη τράπεζα της Σκανδιναβίας. Η τράπεζα χρησιμοποίησε μία αποκεντρωμένη δομή, επιτρέποντας έτσι σε κάθε υποκατάστημα της να λειτουργεί ως ανεξάρτητο κέντρο παραγωγής κερδών.

Οι Dasi, Montesinos και Murgui (2013) σε μια έρευνα που πραγματοποίησαν σε

γνωστές εταιρείες παγκοσμίως, παρουσίασαν τα διάφορα στάδια επιτυχούς ενσωμάτωσης του μοντέλου «πέρα από τον προϋπολογισμό» στις διαδικασίες διαχείρισής τους. Εταιρείες όπως η Borealis (κορυφαίος ευρωπαϊός παραγωγός πετροχημικών), η Unilever (προϊόντα προσωπικής υγείας και υγιεινής), η Rhodia (γαλλική εταιρεία χημικών), οι γερμανικοί σιδηρόδρομοι και οι υπηρεσίες πληροφορικής BASF-IT, αποτελούν παραδείγματα επιτυχημένης εφαρμογής του μοντέλου «πέρα από τον προϋπολογισμό».

Παρά τα παραπάνω παραδείγματα ωστόσο, το μοντέλο «πέρα από τον προϋπολογισμό» βρίσκεται ακόμη στο αρχικό στάδιο ανάπτυξης και χρήσης του. Το 2009, το Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) διενήργησε μία μελέτη σχετικά με την τρέχουσα και την προοριζόμενη χρήση των εργαλείων διοικητικής λογιστικής, χωρισμένων σε διευθυντικές και στρατηγικές ομάδες. Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων ήταν από το Ηνωμένο Βασίλειο (61%), με το εναπομείναν δείγμα να προέρχεται από όλο τον κόσμο (την υπόλοιπη Ευρώπη, την Ασία, την Αυστραλία, την Αμερική και τη Μέση Ανατολή). Στην έρευνα εκπροσωπήθηκαν οι εξής τομείς: της μεταποίησης, των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, των επαγγελματικών υπηρεσιών, του δημοσίου τομέα, της εκπαίδευσης, του λιανικού και χονδρικού εμπορίου, της πληροφορικής, των τηλεπικοινωνιών και ο τομέας της φιλοξενίας.

Από τα στοιχεία της έρευνας προκύπτει ότι οι οργανισμοί χρησιμοποιούν μια σειρά από εργαλεία για την κατάρτιση του προϋπολογισμού τους. Οι μικρότερες εταιρείες κάνουν τη λιγότερη δυνατή χρήση των εν λόγω εργαλείων και δεν χρησιμοποιούν ιδιαίτερα περίπλοκες τεχνικές, καθώς οι ιδιοκτήτες τους έχουν μεγαλύτερο έλεγχο και εποπτεία των δαπανών. Αναφορικά με τα χρησιμοποιούμενα εργαλεία κατάρτισης του προϋπολογισμού, φαίνεται ότι το μοντέλο «πέρα από τον προϋπολογισμό» είναι αυτό που επιλέγεται λιγότερο. Τα πιο δημοφιλή εργαλεία είναι ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης, ο κυλιόμενος προϋπολογισμός, οι προβλέψεις μετρητών και οι προβλέψεις για το οικονομικό έτος.

Συμπερασματικά, από τις προαναφερθείσες έρευνες προκύπτει ότι η βιβλιογραφία παρουσιάζει μια μικτή εικόνα για την κατάρτιση του προϋπολογισμού. Σε γενικές γραμμές μπορεί να ειπωθεί ότι η κατάρτιση του προϋπολογισμού βρίσκεται σε ένα

σταυροδρόμι. Κάθε οργανισμός έχει μοναδικές απαιτήσεις για τον οικονομικό προγραμματισμό. Δεν είναι απλό να επιλέξει ανάμεσα στις παραδοσιακές ή εναλλακτικές μεθόδους κατάρτισης του. Το μοντέλο «πέρα από τον προϋπολογισμό» θα μπορούσε εύκολα να απορριφθεί ως εργαλείο διαχείρισης, ενώ δεν έχει καμία πιθανότητα να επικρατήσει μακροπρόθεσμα κατά του παραδοσιακού προϋπολογισμού. Αν ωστόσο η έννοια του μοντέλου «πέρα από τον προϋπολογισμό» μπορούσε να εξεταστεί αντικειμενικά, τότε θα ήταν πιθανό να αποκαλύψει πολύ καλύτερες πρακτικές σε σύγκριση με τις παραδοσιακές μεθόδους κατάρτισης του προϋπολογισμού (Owusu κ.ά., 2014).

## Κεφάλαιο 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού αποτελεί μία σημαντική διοικητική λειτουργία, κύριος στόχος της οποίας είναι η υποστήριξη της διοίκησης κατά την υλοποίηση της στρατηγικής της, τον προγραμματισμό και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της. Οι αλλαγές στο οικονομικό περιβάλλον και τις επιχειρηματικές διαδικασίες έχουν οδηγήσει σε σημαντικές εξελίξεις στη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού. Από τους αρχικούς προϋπολογισμούς μετρητών και τους μετέπειτα προϋπολογισμούς εκτίμησης εσόδων και δαπανών, η κατάρτιση προϋπολογισμών έχει εξελιχθεί σε πιο σύγχρονες τεχνικές, όπως ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης, ο προϋπολογισμός βάσει δραστηριοτήτων ή η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό». Οι εναλλακτικές μέθοδοι κατάρτισης του προϋπολογισμού κερδίζουν σταδιακά σε δημοτικότητα, καθώς προτείνουν λύσεις στα αντιληπτά προβλήματα της παραδοσιακής κατάρτισης του προϋπολογισμού.

Παρόλο που αναλύθηκαν διάφορα πλεονεκτήματα για το μοντέλο «πέρα από τον προϋπολογισμό», η ιδέα αυτή βρίσκεται ακόμα στα αρχικά στάδια ανάπτυξής της. Επομένως, απαιτείται περαιτέρω έρευνα, επιπλέον διερεύνηση της μεθόδου και πρακτική εφαρμογή της σε περισσότερες επιχειρήσεις πριν από την επίτευξη πραγματικής καινοτομίας στον τομέα της διοικητικής λογιστικής. Ακολούθως, θα ενισχυθεί μελλοντικά και η συμβολή της διοικητικής λογιστικής στις επιχειρηματικές δραστηριότητες και τις αποδόσεις των εταιρειών.

Από την άλλη πλευρά, η παραδοσιακή κατάρτιση του προϋπολογισμού αν και είναι συχνά ακατάλληλη για το σημερινό περιβάλλον, εξακολουθεί να είναι αρκετά δημοφιλής στους οργανισμούς και δεν πρόκειται να εξαιρεθεί σύντομα. Κάθε οργανισμός θέτει συγκεκριμένους στόχους και σκοπούς και χαρακτηριστικά όπως το στυλ διοίκησης που ακολουθεί, η κουλτούρα και η στάση του απέναντι στους εργαζομένους θα καθορίσουν την προσέγγιση της κατάρτισης του προϋπολογισμού που τελικά θα υιοθετήσει.

Τέλος, σημειώνεται πως η διοίκηση μιας εταιρείας δύσκολα θα μπορούσε να εγκαταλείψει πλήρως την κατάρτιση προϋπολογισμού, καθώς αυτός

ενσωματώνεται στην επιχειρηματική της κουλτούρα. Σε κάθε περίπτωση, οι παραδοσιακές μέθοδοι κατάρτισης προϋπολογισμού απαιτούν ανανέωση και αναζωογόνηση στο εγγύς μέλλον, ενώ η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» προϋποθέτει την ουσιαστική μετατροπή του μοντέλου διοίκησης μιας εταιρείας ώστε να εφαρμόζεται ένας αποκεντρωμένος τρόπος διοίκησης. Συμπερασματικά, οι οργανισμοί δεν είναι ακόμα έτοιμοι να αποδεχθούν τέτοιου είδους ριζικές αλλαγές στις εσωτερικές τους διαδικασίες και δύσκολα θα εφαρμόσουν τις ενδεδειγμένες πρακτικές για την ορθότερη κατάρτιση του προϋπολογισμού τους.

## Βιβλιογραφία

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- Ahmad, N.N.N., Suleiman, N. and Alwi, N.M. (2003) 'Are Budgets Useful? A Survey of Malaysian Companies', *Managerial Auditing Journal*, 18 (9), pp. 717–724.
- Ajibolade, S. O., & Akinniyi, O. K. (2013). The influence of organisational culture and budgetary participation on propensity to create budgetary slack in public sector organisations. *British Journal of Arts and Social Sciences*, 13(1), 69-83.
- Axson, D. A. J. (2003) *Best Practices in Planning and Management Reporting*. Hoboken (NJ): John Wiley and Sons Ltd, p. 106, figure.
- Baiocchi, G., & Ganuza, E. (2014). Participatory budgeting as if emancipation mattered. *Politics & Society*, 42(1), 29-50.
- Banovic, D. (2005) *Evolution and Critical Evolution of Current Budgeting Practices*. Master Thesis, University of Ljubljana. Available at: <http://www.cek.ef.uni-lj.si/magister/banovic2695.pdf> .
- Becker, S. D. (2014). When organisations deinstitutionalise control practices: A multiple-case study of budget abandonment. *European Accounting Review*, 23(4), 593-623.
- Benito, B., & Bastida, F. (2009). Budget transparency, fiscal performance, and political turnout: An international approach. *Public Administration Review*, 69(3), 403-417.
- Boiko, I. (2013), "Instruments of implementing the enterprises' strategy", *Economics and Sociology*, Vol. 6, No 2, pp.73-81, DOI: 10.14254/2071-789X.2013/6-2/7.
- Bourmistrov, A., & Kaarbøe, K. (2013). From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "beyond budgeting" ideas. *Management accounting research*, 24(3), 196-211.
- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) (2007) *Beyond Budgeting*, Topic Gateway Series No 35. Available at: [http://www.cimaglobal.com/documents/importedddocuments/cid\\_tg\\_beyond\\_budgeting\\_oct07.pdf](http://www.cimaglobal.com/documents/importedddocuments/cid_tg_beyond_budgeting_oct07.pdf) (Accessed: 20 February 2017).
- Dasí, R. M., Montesinos, V., & Murgui, S. (2013). Comparative analysis of governmental accounting diversity in the European Union. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 15(3), 255-273.
- De Baerdemaeker, J., & Bruggeman, W. (2015). The impact of participation in strategic planning on managers' creation of budgetary slack: The mediating role of autonomous motivation and affective organisational commitment. *Management Accounting Research*, 29, 1-12.
- De Faria, J. A. (2013). The effects of information asymmetry on budget slack: An experimental research. *African Journal of Business Management*, 7(13), 1086-1099.



- De Waal, A., Hermkens-Janssen, M., & van de Ven, A. (2011). The evolutionary adoption framework: explaining the budgeting paradox. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(4), 316-336.
- 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*, 18(2), 203-239.
- Dropkin, M., Halpin, J. and La Touche, B. (2007) *The Budget Building Book For Nonprofits - A Step-By-Step Guide For Managers and Boards*. San Francisco: John Wiley and Sons Ltd.
- Dugdale, D. and Lyne, S. (2006) 'Are budgets still needed?' *Financial Management*, November, pp. 32-35.
- Ekholm, B. G. and Wallin, J. (2000) 'Is the Annual Budget Really Dead?', *The European Accounting Review*, 9 (4), pp. 519-539.
- Escrivá-Escrivá, G., Segura-Heras, I., & Alcázar-Ortega, M. (2010). Application of an energy management and control system to assess the potential of different control strategies in HVAC systems. *Energy and Buildings*, 42(11), 2258-2267.
- Ezzamel, M., Robson, K., & Stapleton, P. (2012). The logics of budgeting: Theorization and practice variation in the educational field. *Accounting, organizations and society*, 37(5), 281-303.
- Faria, J. A. D., & Gomes, S. M. D. S. (2013). The effects of information asymmetry on budget slack: An experimental research.
- Fauré, B., & Rouleau, L. (2011). The strategic competence of accountants and middle managers in budget making. *Accounting, Organizations and Society*, 36(3), 167-182.
- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2010). "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444-461.
- Garrison, R., Noreen, E., Brewer, P. (2012), *Managerial Accounting*, New York, McGraw-Hill/Irwin.
- Gonzalez-Eiras, M., & Niepelt, D. (2012). Ageing, government budgets, retirement, and growth. *European Economic Review*, 56(1), 97-115.
- Goode, M. and Malik, A. (2011), 'Beyond budgeting: the way forward?', *Pakistan Journal of Social Sciences*, vol. 31, no.2, pp. 207-214;
- Graham, C., Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S., & Wickramasinghe, D. (2009). Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Grossi, G., Newberry, S., Bergmann, A., Bietenhader, D., Tagesson, T., Christiaens, J., ... & Rommel, J. (2009). Theme: Whole of government accounting—international trends.
- Hammer, C. (2010) *Is Beyond Budgeting peculiarly Scandinavian, and If So What Does It Entail for Its Applicability Across the World?: A Cultural Analysis of Beyond Budgeting*. SNF Project, Institute for Research in Economics and Business Administration Bergen. Available at: <http://www.nhh.no/Files/Filer/institutter/rrr/Beyond%20Budgeting/Hammer.pdf> (Accessed: 23 February 2017).
- Hanninen, V. (2013) *Budgeting at a crossroads – the viability of traditional*

- budgeting – a case study* Master's thesis, Aalto University School of Business;
- Hansen, S. (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., Otley, D. and Van der Stede, W. (2003) 'Practice Developments In Budgeting: an Overview and Research Perspective', *Journal of Management Accounting Research*, 15 (1), pp. 95-116.
- Hartmann, F. G., & Maas, V. S. (2011). The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: An exploratory study. *Accounting and Business Research*, 41(5), 439-458.
- Henttu-Aho, T., & Järvinen, J. (2013). A field study of the emerging practice of beyond budgeting in industrial companies: an institutional perspective. *European Accounting Review*, 22(4), 765-785.
- 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, 729-736.
- Hilton, R.W., Platt, D.E. (2013), *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*, 10th Edition, McGraw Hill Higher Education
- Hope, J. and Fraser, R. (2003a) *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free From the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Hope, J. and Fraser, R. (2003b) 'Who Needs Budgets?', *Harvard Business Review*, 81 (2), pp. 108-115.
- Horngren, C., Datar, S., and Rajan, M. (2012) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14th Edn. Upper Saddle River: Prentice Hall
- Hornstein, A. S., & Zhao, M. (2011). Corporate capital budgeting decisions and information sharing. *Journal of Economics & Management Strategy*, 20(4), 1135-1170.
- Hou, Y., Lunsford, R. S., Sides, K. C., & Jones, K. A. (2011). State Performance-Based Budgeting in Boom and Bust Years: An Analytical Framework and Survey of the States. *Public Administration Review*, 71(3), 370-388.
- Jaimes, L. G., Vergara-Laurens, I., & Labrador, M. A. (2012, March). A location-based incentive mechanism for participatory sensing systems with budget constraints. In *2012 IEEE International Conference on Pervasive Computing and Communications* (pp. 103-108). IEEE.
- Jermias, J., & Setiawan, T. (2008). The moderating effects of hierarchy and control systems on the relationship between budgetary participation and performance. *The International Journal of Accounting*, 43(3), 268-292.
- Joshi, P. L., Al-Mudhaki, J. and Bremser, W. G. (2003) 'Corporate Budget Planning, Control and Performance Evaluation in Bahrain', *Managerial Auditing Journal*, 18 (9), pp. 737-750.
- Král, B. (2010), *Manažerské účetnictví*, Praha, Management Press, [Managerial Accounting, in Czech].
- Lee, J. Y. J., & Wang, X. (2009). Assessing the impact of performance-based budgeting: a comparative analysis across the United States, Taiwan, and

- China. *Public Administration Review*, 69, S60-S66.
- Leung, K., Bhagat, R. S., Buchan, N. R., Erez, M. and Gibson, B. B. (2005) 'Culture and International Business: Recent Advances and Their Implications for Further Research', *Journal of International Business Studies*, 36 (1), pp. 357-378.
- Libby, T. and Lindsay, 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.
- Luigi, D., Iuliana, C., Alma, P., Bilan, Y. (2014), "Directly estimating the private healthcare services demand in  $\mu$ Romania", *Journal of International Studies*, Vol. 7, No 3, pp.55-69, DOI: 10.14254/2071-8330.2014/7-3/5.
- Lukka, K., & Modell, S. (2010). Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, organizations and society*, 35(4), 462-477.
- Marcino, G. R. (2000) 'Obliterate Traditional Budgeting', *Financial Executive*, 16 (6), pp. 29-31.
- Martí, C. (2013). Performance budgeting and accrual budgeting: A study of the United Kingdom, Australia, and New Zealand. *Public Performance & Management Review*, 37(1), 33-58.
- McNally, R. (2002) 'The Annual Budgeting Process', *Accounting Ireland*, 34 (1), pp. 10-12.
- Mitchell, M. (2005) 'Beyond Budgeting: Case Studies in North American Financial Services', *Journal of Performance Management*, 18 (1), pp. 3-15.
- Modell, S. (2009). In defence of triangulation: A critical realist approach to mixed methods research in management accounting. *Management Accounting Research*, 20(3), 208-221.
- Needle, D. (2004) *Business in Context: An Introduction to Business and Its Environment*. London: Thompson Learning.
- Neely, A., Bourne, M. and Adams, C. (2003) 'Better Budgeting or Beyond Budgeting?', *Measuring Business Excellence*, 7 (3), pp. 22–28.
- Neely, A., Sutcliffe, M. R. and Heyns, H. R. (2001) *Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting*. New York, NY: Accenture, p. 19, figure.
- Oak, S. and Schmidgall, R. S. (2009) 'Have Budgetary Controls In the US Club Industry Changed From the Mid-1980s to the Twenty-First Century?', *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 21 (4), pp. 411–421.
- Onwuegbuzie, A.J., Leech N.L. and Collins K.M.T. (2012) 'Qualitative analysis techniques for the review of the literature', *The Qualitative Report*, vol. 17, pp. 1-28;
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management control without budgets: a field study of 'beyond budgeting' in practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149-181.
- Owusu, E. E., Dwomoh, G., Collins, M., Yaa, G., & Daniel, O. (2014). Assessing the Relationship between Budget Participation and Employees' Performance

- of Public Universities in Ghana: a Case of University of Education. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 4(1), 85-95.
- Pietrzak, Z. (2013) 'Traditional versus activity-based budgeting in non-manufacturing companies', *Social Sciences*, vol. 82, no. 4, pp. 26-37
- Raghunandan, M., Ramgulam N. and Raghunandan-Mohammed, K. (2012) 'Examining the behavioural aspects of budgeting with particular emphasis on public sector/service budgets', *International Journal of Business and Social Science*, vol. 3, no. 14, pp. 110 – 117
- Rothberg, A. F. (2011) Traditional Budgeting vs. Beyond Budgeting: Three Core Differences, Available at: <http://www.cfoedge.com/resources/articles/CFO-Edge-Traditional-Budgeting-vs-Beyond-Budgeting.pdf> .
- Schiff, M. and Lewin, A. Y. (1968) 'Where Traditional Budgeting Fails', *Financial Executive*, 35 (5), pp. 50-62.
- Schmidt, J. A. (1992) 'Is It Time to Replace Traditional Budgeting?', *Journal of Accountancy*, 174 (4), pp. 103-107.
- Stuckler, D., Basu, S., & McKee, M. (2010). Budget crises, health, and social welfare programmes. *Bmj*, 340, c3311.
- The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) (2014) Comparing Budgeting Techniques, Available at: <http://www.accaglobal.com/ca/en/student/acca-qual-student-journey/qual-resource/acca-qualification/f5/technical-articles/comparing-budgeting-techniques.html> .
- Van, T.T.T., Järvinen, J. (2015), Budgeting practices in Vietnam: A survey in Da Nang City, Master's Thesis, Oulu Business School.
- Wallander, J. (2003) Decentralisation - Why and how to make it work. Stockholm: SNS-Förlag.
- Wangari, J.M. (2008), Budgeting practices in manufacturing firms in Kenya, Doctoral dissertation, University of Nairobi.
- Wu, W. L., Lee, Y. C., & Shu, H. S. (2013). KNOWLEDGE MANAGEMENT IN EDUCATIONAL ORGANIZATIONS: A PERSPECTIVE OF KNOWLEDGE SPIRAL. *International Journal of Organizational Innovation*, 5(4).
- Yang, M. L., Wang, A. M. L., & Cheng, K. C. (2009). The impact of quality of IS information and budget slack on innovation performance. *Technovation*, 29(8), 527-536.
- Zeller, Th.L. and Metzger, L.M. (2013) 'Good by traditional budgeting, hello rolling forecast: Has the time come?', *American journal of Business Education*, vol. 6, no. 3, May/June, pp. 299 – 310

## ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

«Δηλώνω υπεύθυνα ότι η διπλωματική εργασία για τη λήψη του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, του Πανεπιστημίου Πειραιώς, στη Διοίκηση Επιχειρήσεων : MBA» με τίτλο:

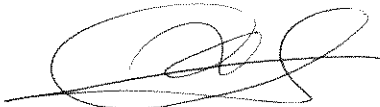
«... ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΦΙΣΜΩΝ...»

έχει συγγραφεί από εμένα αποκλειστικά και στο σύνολό της. Δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού προγράμματος ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, ούτε είναι εργασία ή τμήμα εργασίας ακαδημαϊκού ή επαγγελματικού χαρακτήρα.

Δηλώνω επίσης υπεύθυνα ότι οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας, αναφέρονται στο σύνολό τους, κάνοντας πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου»

Υπογραφή Μεταπτυχιακού Φοιτητή Ονοματεπώνυμο

..... ΧΡΗΤΟΣ ΝΙΖΟΥΑΣ.....



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο σύγχρονος επιχειρηματικός κόσμος βρίσκεται καθημερινά αντιμέτωπος με ένα ιδιαίτερα ανταγωνιστικό και ευμετάβλητο περιβάλλον. Μέσα σε αυτές τις συνθήκες προσπαθεί να εντοπίσει τα κατάλληλα εργαλεία – κλειδιά για να μπορέσει να επιβιώσει μεταξύ των ανταγωνιστών του, να παράγει ικανοποιητικά κέρδη για τους μετόχους του και παράλληλα να διαχειριστεί με τον πλέον αποδοτικότερο τρόπο τους ανθρώπινους πόρους του. Η παρούσα μελέτη επικεντρώνεται στη χρήση των προϋπολογισμών από τις επιχειρήσεις, ως εργαλείο για την επίτευξη της στρατηγικής τους. Συγκεκριμένα, εστιάζει στον τρόπο σχεδιασμού και ανάπτυξης ενός προϋπολογισμού, στις παρατηρούμενες αποκλίσεις μεταξύ του αρχικού και του τελικού του σχεδίου και στο πως εν τέλει αυτές οι αποκλίσεις αντιμετωπίζονται από τις επιχειρήσεις.

Στα αρχικά στάδια της μελέτης παρουσιάζονται τα οφέλη και οι αδυναμίες κατάρτισης των προϋπολογισμών καθώς και τα είδη των προϋπολογισμών που συναντώνται σήμερα στη βιβλιογραφία. Εν συνεχεία, παρατίθενται λεπτομέρειες για τον τρόπο που διεξάχθηκε η έρευνα, η οποία στηρίχθηκε καθαρά στη συστηματική ανασκόπηση της βιβλιογραφίας, εστιάζοντας στα στοιχεία που προήλθαν μέσα από 40 άρθρα που επιλέχθηκαν για τη σύνταξη της παρούσης. Από την ανάγνωση της επιλεγείσας βιβλιογραφίας, προκύπτουν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα τόσο της παραδοσιακής κατάρτισης των προϋπολογισμών όσο και των εναλλακτικών μεθόδων κατάρτισης τους, κάνοντας ιδιαίτερη μνεία στην σύγχρονη μέθοδο «πέρα από τον προϋπολογισμό».

Καταλήγοντας, όλες οι σύγχρονες μορφές προϋπολογισμών παρουσιάζουν αδυναμίες, οι οποίες μπορούν να αντιμετωπιστούν είτε μέσα από την ανανέωση των υφιστάμενων διαδικασιών τους είτε μέσα από την αποκέντρωση της διοικητικής δομής των οργανισμών, ώστε η υλοποίηση της στρατηγικής και των στόχων τους να μην αποτελεί αποκλειστικά ευθύνη των ανώτερων διευθυντικών στελεχών αλλά να μεταφέρεται και στα χαμηλότερα ιεραρχικά επίπεδα.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΜΕΛΕΤΗ .....</b>	<b>1</b>
1.1: Εισαγωγικό σημείωμα.....	1
1.2: Σκοπός και στόχοι της μελέτης .....	2
1.3: Αντικείμενο της μελέτης .....	2
1.4: Δομή της μελέτης .....	3
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....</b>	<b>4</b>
2.1: Εισαγωγή.....	4
2.2: Ορισμός και χρήση προϋπολογισμών.....	4
2.3: Τα οφέλη του προϋπολογισμού .....	5
2.4: Αδυναμίες του προϋπολογισμού .....	6
2.5: Προσέγγιση του καλύτερου προϋπολογισμού .....	9
2.5.1: Προϋπολογισμός βάσει δραστηριοτήτων .....	9
2.5.2: Εξισορροπημένη αξιολόγηση.....	9
2.5.3: Προϋπολογισμός μηδενικής βάσης .....	10
2.5.4: Διαχείριση προϋπολογισμού βάσει αξίας .....	11
2.5.5: Προγραμματισμός κερδών .....	11
2.5.6: Κυλιόμενοι προϋπολογισμοί.....	11
2.6: Προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» .....	12
2.7: Επιρροές της οργανωτικής κουλτούρας.....	15
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....</b>	<b>18</b>
3.1: Σχεδιασμός έρευνας - επιλογή ερευνητικής μεθόδου.....	18
3.2: Πηγές δεδομένων και επιλογή μελετών.....	21
3.3: Εξαγωγή συμπερασμάτων .....	22
3.4: Περιορισμοί έρευνας .....	30
3.5: Ηθικά ζητήματα .....	30
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΡΕΥΝΑΣ.....</b>	<b>31</b>
4.1: Διακρίσεις κατάρτισης και προσδιορισμού των προϋπολογισμών.....	31
4.2: Τα πλεονεκτήματα του παραδοσιακού προϋπολογισμού.....	37
4.3: Τα μειονεκτήματα και οι αδυναμίες κατάρτισης του προϋπολογισμού	38
4.4: Εναλλακτικές μέθοδοι κατάρτισης προϋπολογισμού .....	40
4.5: Παραδοσιακός προϋπολογισμός - σύγκριση αρχικού και τελικού σχεδίου.....	46
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....</b>	<b>50</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</b>	<b>52</b>

# Κεφάλαιο 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΜΕΛΕΤΗ

## 1.1: Εισαγωγικό σημείωμα

Οι προϋπολογισμοί εισήχθησαν τη δεκαετία του 1920, με σκοπό να διευκολύνουν τα διοικητικά στελέχη στον έλεγχο του κόστους και των ταμειακών ροών της εταιρείας. Μέχρι τη δεκαετία του 1960 είχαν μετατραπεί σε σταθερές συμβάσεις απόδοσης μεταξύ ανωτέρων και υφισταμένων στις επιχειρήσεις και ασχολούνταν κυρίως με την εκτίμηση των μελλοντικών εσόδων και δαπανών. Με την πάροδο του χρόνου οι προϋπολογισμοί έγιναν οι βασικοί παράγοντες και εκτιμητές των επιδόσεων των διευθυντικών στελεχών (Goode and Malik, 2011).

Ο προϋπολογισμός θεωρείται σήμερα βασικό στοιχείο για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της απόδοσης μιας εταιρείας και χρησιμοποιείται για την υλοποίηση των εταιρικών της στρατηγικών (Abdel-Kader and Luther, 2008). Κάθε επιχείρηση έχει σχέδια και στόχους που προκύπτουν από τη μακροπρόθεσμη στρατηγική της. Σκοπός της κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι να τεθούν οι στόχοι και οι σχεδιαζόμενες οικονομικές αξίες, ώστε η πρόοδος της εταιρείας να μετρηθεί εύκολα και να μετατραπούν οι στρατηγικές της ιδέες σε κατανοητές δράσεις (Hanninen, 2013).

Στην παρούσα εργασία μελετάται η δυναμική και η σημασία του προϋπολογισμού για τις επιχειρήσεις, εστιάζοντας στο σημαντικό θέμα της διερεύνησης των αποκλίσεων που παρατηρούνται μεταξύ του αρχικού και του τελικού προϋπολογισμού. Η ανάλυση που επιλέχθηκε να γίνει στην παρούσα μελέτη είναι καθαρά βιβλιογραφική και κατ' επέκταση η ερευνητική μεθοδολογία που ακολουθήθηκε είναι η συστηματική βιβλιογραφική ανασκόπηση. Επομένως, η ανάλυση του θέματος και η εξαγωγή τελικών συμπερασμάτων βασίζονται στην μελέτη ποικίλης αρθρογραφίας, η οποία αφορά κυρίως σε ερευνητικά ευρήματα και αποτελέσματα.

Η εργασία χωρίζεται ουσιαστικά σε δυο μέρη. Στο πρώτο σκέλος, όπου περιγράφεται η θεωρητική προσέγγιση του θέματος, μέσω της οποίας επιχειρείται



να δοθούν σημαντικές πληροφορίες αναφορικά με τη σημασία του προϋπολογισμού για μια επιχείρηση, εστιάζοντας στα οφέλη αλλά και στους περιορισμούς που έχουν οι επιχειρήσεις κατά τη κατάρτιση του, προκειμένου να εξάγουν ασφαλή συμπεράσματα. Στο δεύτερο σκέλος παρουσιάζεται η μεθοδολογία με την οποία επιλέχθηκε και εν συνεχεία αναλύθηκε η παρουσιαζόμενη αρθρογραφία, με τελικό σκοπό την εξαγωγή εμπειριστατωμένων συμπερασμάτων για τις αποκλίσεις που παρατηρούνται μεταξύ των αρχικών και εν τέλει πραγματικών προϋπολογισμών μιας επιχείρησης.

## **1.2: Σκοπός και στόχοι της μελέτης**

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι η κριτική διερεύνηση των αποκλίσεων των εταιρικών προϋπολογισμών σε σχέση με τις διαφορές που παρατηρούνται μεταξύ του αρχικού και του τελικού τους σχεδίου. Βασικοί στόχοι της μελέτης είναι οι εξής: α) Να οριστεί το περιεχόμενο των εταιρικών προϋπολογισμών, β) Να αποσαφηνιστεί ο ρόλος του αρχικού και του τελικού προϋπολογισμού, γ) Να γίνει κατανοητή η διαφορά μεταξύ των δυο ειδών προϋπολογισμού, του αρχικού και του τελικού, και να εντοπιστούν οι αποκλίσεις μεταξύ των δύο και δ) Να προσδιοριστούν οι αποκλίσεις ως προς το περιεχόμενο και τη δυναμική τους, κατά τη κατάρτιση ενός προϋπολογισμού.

## **1.3: Αντικείμενο της μελέτης**

Το αντικείμενο της παρούσας μελέτης σχετίζεται με το σχεδιασμό και την ανάπτυξη του αρχικού και του τελικού προϋπολογισμού μιας εταιρείας. Συγκεκριμένα, οι περισσότερες επιχειρήσεις εντοπίζουν αποκλίσεις κατά την υλοποίηση του προϋπολογισμού τους σε σχέση με τα αρχικώς οριζόμενα. Επομένως, μέσα από τη συγγραφή της παρούσας επιχειρείται να οριοθετηθούν οι εν λόγω αποκλίσεις, να αποσαφηνιστούν οι λόγοι που τις προκαλούν και να γίνει μια αναφορά στο πως αντιμετωπίζουν τελικά οι επιχειρήσεις τις αποκλίσεις αυτές.

## 1.4: Δομή της μελέτης

Η εργασία αναπτύσσεται μέσα από πέντε κεφάλαια. Κάθε ένα από αυτά τα κεφάλαια εστιάζει στα θέματα που αναφέρονται στις παραγράφους που ακολουθούν. Αρχικά το Κεφάλαιο 1ο αποτελεί το εισαγωγικό σημείωμα, μέσω του οποίου παρατίθεται εν συντομία το αντικείμενο με το οποίο θα ασχοληθεί η παρούσα μελέτη. Εν συνεχεία, αναφέρονται συνοπτικά ο σκοπός και οι στόχοι της εργασίας και τέλος παρουσιάζεται η δομή των κεφαλαίων που θα ακολουθήσουν, προκειμένου να είναι πιο κατανοητή και εύκολη η ανάγνωσή της από τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Με το Κεφάλαιο 2ο επιδιώκεται η θεωρητική προσέγγιση της σημασίας κατάρτισης προϋπολογισμού από τις επιχειρήσεις. Το εν λόγω κεφάλαιο αποτελείται από μια εισαγωγική ενότητα, τον ορισμό και τη χρήση των προϋπολογισμών από τις εταιρείες, ενώ ακολουθεί η ανάλυση των περιορισμών που εντοπίζονται στην κατάρτιση των προϋπολογισμών. Εν συνεχεία, παρατίθενται τα διαφορετικά είδη προϋπολογισμού που συναντώνται σήμερα στην βιβλιογραφία και τέλος γίνεται αναφορά στο πως επηρεάζεται η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού από την οργανωτική κουλτούρα της επιχείρησης.

Το Κεφάλαιο 3ο εστιάζει στο μεθοδολογικό πλαίσιο της έρευνας. Συγκεκριμένα, γίνεται αναφορά στο σχεδιασμό και στο είδος της έρευνας που διεξάχθηκε, στις πηγές δεδομένων και στον τρόπο επιλογής των άρθρων, στα κριτήρια συμμετοχής των άρθρων στην ανασκόπηση, στη παράθεση του τελικού διαγράμματος επιλογής των άρθρων, στην εξαγωγή αποτελεσμάτων και τέλος στους ευρύτερους περιορισμούς της έρευνας.

Στο Κεφάλαιο 4ο παρατίθεται η ανάλυση των άρθρων που επισκοπήθηκαν βασισμένη σε συγκεκριμένους άξονες σε σχέση με τη κατάρτιση των προϋπολογισμών. Η εργασία ολοκληρώνεται στο Κεφάλαιο 5ο που είναι και το τελευταίο, όπου ερμηνεύονται τα αποτελέσματα της έρευνας που προηγήθηκε και παρουσιάζονται τα τελικά συμπεράσματα που εξάγονται από την εν λόγω μελέτη.

## **Κεφάλαιο 2: ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ**

### **2.1: Εισαγωγή**

Ένας παραδοσιακός προϋπολογισμός μπορεί να περιγραφεί ως μία ποσοτική δήλωση και ως συμπληρωματικό εργαλείο σε ένα σχέδιο δράσης. Περιλαμβάνει συνήθως στόχους σχετικά με τις ταμειακές ροές, τις δαπάνες, τα έσοδα, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις μιας εταιρείας για μια συγκεκριμένη περίοδο (Dropkin et al., 2007; Horngren et al., 2012). Ένας παραδοσιακός προϋπολογισμός προετοιμάζεται προσθέτοντας στον τρέχοντα ετήσιο προϋπολογισμό επιπλέον ποσά, όπως ο πληθωρισμός ή οι προγραμματισμένες αυξήσεις των τιμών πώλησης και τα κόστη (ACCA, 2014).

Ο παραδοσιακός προϋπολογισμός εκτελείται ως επί το πλείστον με μία προσέγγιση από την κορυφή προς τη βάση, ως αποτέλεσμα μιας ιεραρχικής νοοτροπίας. Αυτό σημαίνει ότι η κεντρική διοίκηση προετοιμάζει έναν προϋπολογισμό σύμφωνα με τη στρατηγική της εταιρείας για όλα τα τμήματα και στη συνέχεια τα υποτμήματα καταρτίζουν προϋπολογισμούς ανάλογα με τις ανάγκες τους (Rothberg, 2011). Οι υποστηρικτές της παραδοσιακής εκτίμησης του προϋπολογισμού θεωρούν ότι ο παραδοσιακός προϋπολογισμός είναι σημαντικός για τη δημιουργία αξίας και τη βιωσιμότητα των επιχειρήσεων. Στη παρούσα ενότητα θα γίνει μια προσπάθεια να οριστεί η έννοια του προϋπολογισμού και να γίνει αναφορά στις χρήσεις του, ενώ θα αναλυθούν επιπλέον τα οφέλη του και οι περιορισμοί στη χρήση του.

### **2.2: Ορισμός και χρήση προϋπολογισμών**

Ο παραδοσιακός προϋπολογισμός εξακολουθεί να είναι δημοφιλής ως εργαλείο προγραμματισμού, διαχείρισης και ελέγχου της απόδοσης (Ahmad et al., 2003, Libby & Lindsay, 2010). Πολλοί διευθυντές πιστεύουν ότι μπορούν να διαχειριστούν, να ελέγξουν, να επικοινωνήσουν και να συντονίσουν τους

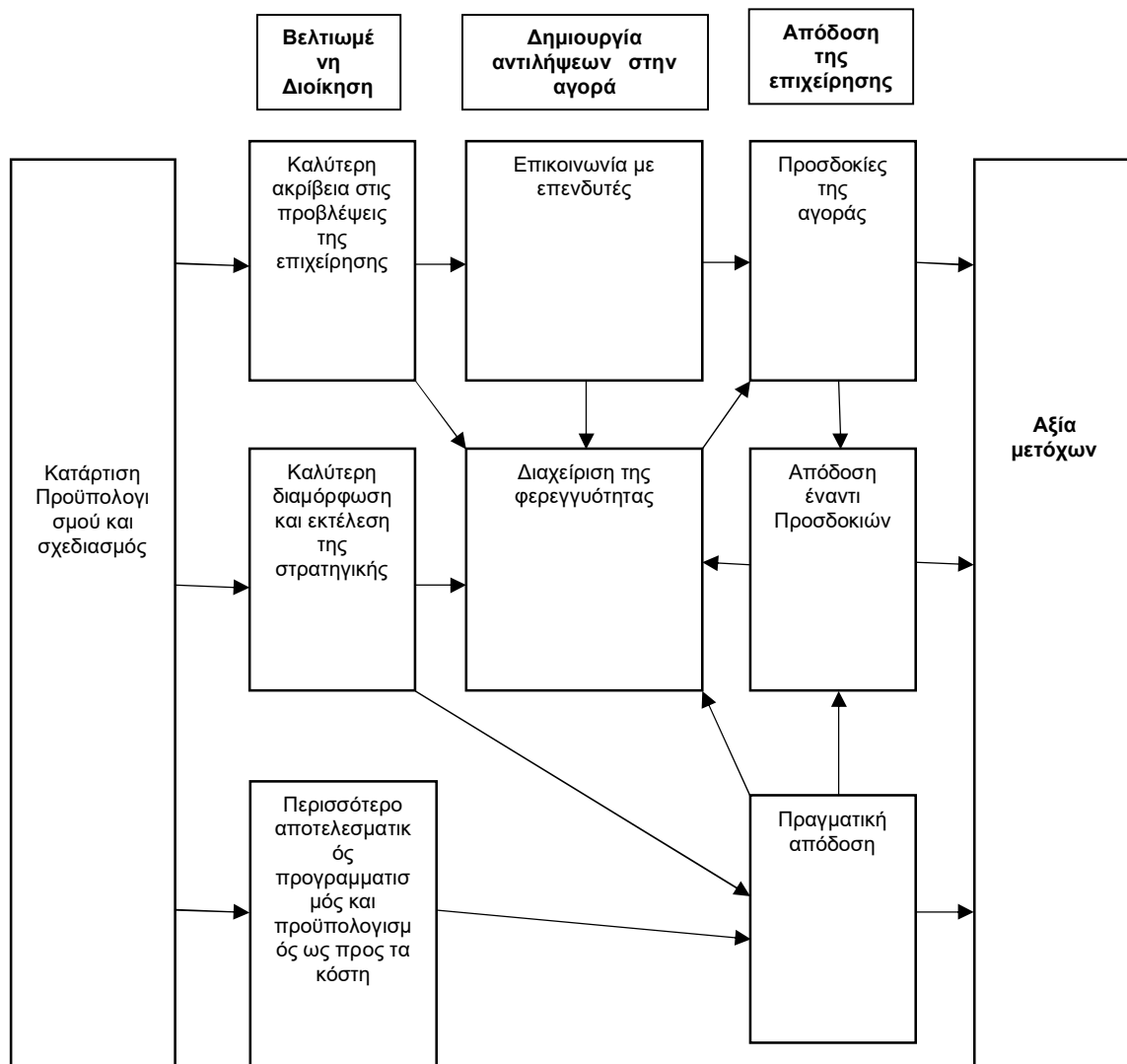
υποτομείς καλύτερα μέσω των παραδοσιακών προϋπολογισμών, χωρίς να μοιράζονται εξουσία με τους υποτομείς της εταιρείας (Dugdale and Lyne, 2006). Στην πραγματικότητα, η κουλτούρα και η νοοτροπία της διοίκησης πολλών οργανισμών ταιριάζουν πράγματι με τον παραδοσιακό προϋπολογισμό.

Η εστίαση αυτών των οργανισμών είναι στο πώς μπορούν να εξαλείψουν τις αδυναμίες του παραδοσιακού προϋπολογισμού. Οι Libby και Lindsay (2010) υποστηρίζουν ότι πολλές επιτυχημένες εταιρείες εξαλείφουν τις αδυναμίες τους, πραγματοποιώντας από κοινού διαφορετικές προσεγγίσεις προϋπολογισμού. Επιπλέον, οι γενικές προσδοκίες από τον προϋπολογισμό έχουν στραφεί προς τη δημιουργία αξίας στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον.

Ως εκ τούτου, οι εταιρείες πρέπει να βελτιώσουν τις πρακτικές κατάρτισης του προϋπολογισμού τους εξετάζοντας τη δημιουργία αξίας, το ταχέως μεταβαλλόμενο περιβάλλον, τη δική τους κουλτούρα και απαιτήσεις. Μπορούν να το πράξουν χρησιμοποιώντας τον παραδοσιακό προϋπολογισμό ως βάση, προκειμένου στη συνέχεια να ακολουθήσουν διαφορετικές προσεγγίσεις στη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού τους. Κατ' επέκταση αυτό σημαίνει ότι ο παραδοσιακός προϋπολογισμός εξακολουθεί να ισχύει για πολλές επιχειρήσεις στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον.

### **2.3: Τα οφέλη του προϋπολογισμού**

Ο παραδοσιακός προϋπολογισμός διαθέτει πλεονεκτήματα, όπως ο καλύτερος έλεγχος της εταιρείας, η πρόβλεψη και ο σχεδιασμός της μελλοντικής στρατηγικής, η βελτίωση του συντονισμού, της επικοινωνίας και των κινήτρων και η διευκόλυνση των αξιολογήσεων απόδοσης και των αποφάσεων σχετικά με τις τιμές (Joshi κ.ά., 2003; Oak και Schmidgall, 2009). Τα πλεονεκτήματα ενός καλού παραδοσιακού προϋπολογισμού και οι δεσμοί του με τη δημιουργία αξίας των μετόχων παρουσιάζονται παρακάτω:



**Διάγραμμα 2.3.1:** Πλεονεκτήματα ενός καλού παραδοσιακού προϋπολογισμού

Πηγή: Neely et al.(2001, p.19)

## 2.4: Αδυναμίες του προϋπολογισμού

Αν και τα οφέλη του παραδοσιακού προϋπολογισμού είναι γνωστά και ευρέως διαδεδομένα σε όλο τον κόσμο, ορισμένες επιχειρήσεις δεν είναι ευχαριστημένες από τις αδυναμίες των πρακτικών κατάρτισης του (Ekholm and Wallin, 2000). Μία έρευνα υποστηρίζει ότι το 80% των εταιρειών δεν είναι ευχαριστημένες με τις διαδικασίες κατάρτισης προϋπολογισμού και προγραμματισμού που χρησιμοποιούν (Neely et al.,2003). Στην βιβλιογραφία, οι επικρίσεις για τον

παραδοσιακό προϋπολογισμό αφορούν στην χρονοβόρα διαδικασία κατάρτισης και στον προϋπολογισμό χειραγώγησης. Επιπλέον, ο Neely κ.ά. (2003) προσδιορίζουν δώδεκα αδυναμίες του παραδοσιακού προϋπολογισμού, ομαδοποιημένες σε τρεις κατηγορίες από την βιβλιογραφία, ως εξής:

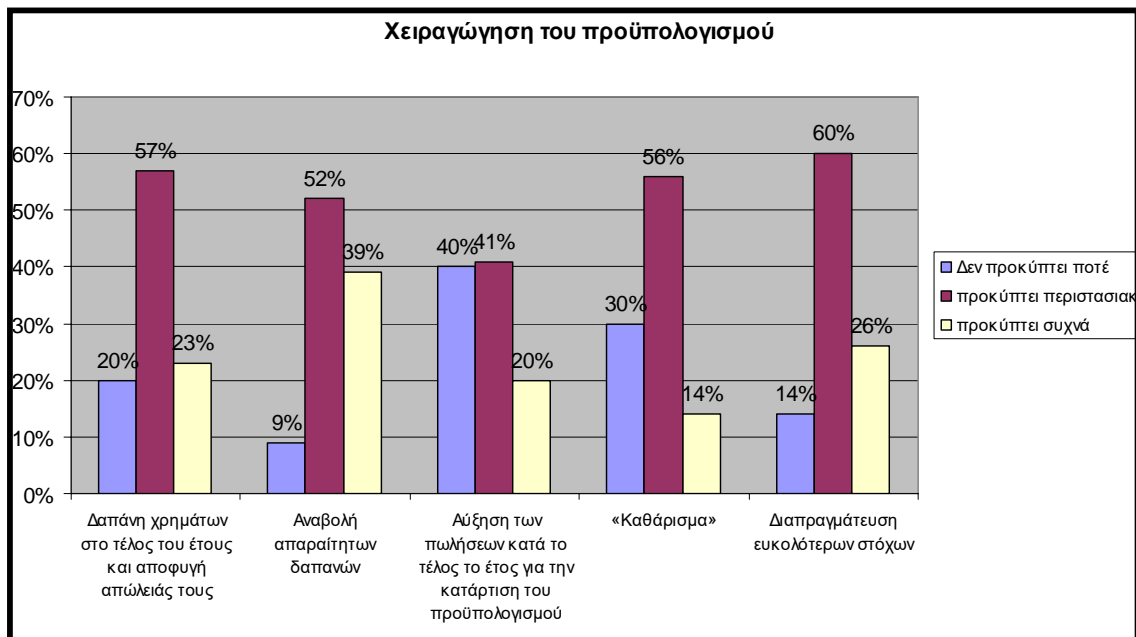
**Πίνακας 2.4.1:** Αδυναμίες του παραδοσιακού προϋπολογισμού

Πηγή: (Neely et al., 2003; p.23)

<b>Ανταγωνιστική στρατηγική</b>	<b>Επιχειρηματική διαδικασία</b>	<b>Οργανωτική δυνατότητα</b>
Οι προϋπολογισμοί σπάνια είναι στρατηγικά επικεντρωμένοι και συχνά είναι αντιφατικοί	Οι προϋπολογισμοί είναι μία χρονοβόρα διαδικασία και δαπανηρή στην κατάρτιση.	Οι προϋπολογισμοί ενισχύουν την κάθετη διοίκηση και έλεγχο
Οι προϋπολογισμοί επικεντρώνονται στη μείωση του κόστους και όχι στη δημιουργία αξίας	Οι προϋπολογισμοί αναπτύσσονται και ενημερώνονται πολύ σπάνια - συνήθως ετησίως	Οι προϋπολογισμοί δεν αντικατοπτρίζουν τις αναδυόμενες δομές δικτύου που υιοθετούν οι οργανισμοί
Οι προϋπολογισμοί περιορίζουν την ανταπόκριση και την ευελιξία και αποτελούν συχνά εμπόδιο στην αλλαγή	Οι προϋπολογισμοί βασίζονται σε μη υποστηριζόμενες υποθέσεις και εικασίες	Οι προϋπολογισμοί ενισχύουν μάλλον τα εμπόδια στα τμήματα, αντί να ενθαρρύνουν την ανταλλαγή γνώσεων
Οι προϋπολογισμοί προσθέτουν μικρή αξία, τείνουν να είναι γραφειοκρατικοί και να αποθαρρύνουν τη δημιουργική σκέψη.	Οι προϋπολογισμοί ενθαρρύνουν την χειραγώγηση και τη δυσλειτουργική συμπεριφορά.	Οι προϋπολογισμοί κάνουν τους ανθρώπους να αισθάνονται υποτιμημένοι.

Όσον αφορά την άποψη ότι η κατάρτιση προϋπολογισμού είναι χρονοβόρα, ο Neely κ.ά. (2003) ισχυρίζονται ότι η εν λόγω διαδικασία απαιτεί το 20% του χρόνου των στελεχών. Αναφορικά με την χειραγώγηση στον προϋπολογισμό, οι Libby και Lindsay (2010) αποκαλύπτουν ότι οι συνήθεις μέθοδοι χειραγώγησης του προϋπολογισμού περιλαμβάνουν την δαπάνη όλων των χρημάτων που απομένουν (αντί να τα χάσουν), τον καθορισμό ευκολότερων στόχων για τη δημιουργία χαλαρότερου προϋπολογισμού και το «καθάρισμα».

Με τον όρο «καθάρισμα» εννοείται ότι εάν οι επιχειρήσεις έχουν μεγάλες απώλειες στο τρέχον έτος, οι διαχειριστές μεταφέρουν τα έσοδα του τρέχοντος έτους στο επόμενο έτος ή το κόστος του επόμενου έτους στο τρέχον έτος. Έτσι, η επίτευξη των στόχων του επόμενου έτους γίνεται ευκολότερη. Σύμφωνα με το ακόλουθο διάγραμμα οι προαναφερθείσες αδυναμίες χειραγώγησης του προϋπολογισμού εμφανίζονται περιστασιακά (Abdel-Kader & Luther, 2008):



**Διάγραμμα 2.4.2:** Χειραγώγηση του προϋπολογισμού

Πηγή: Libby & Lindsay, 2010

Προκειμένου να εξαλειφθούν οι αδυναμίες της παραδοσιακής κατάρτισης του προϋπολογισμού, δημιουργούνται οι εξής δύο κύριες εναλλακτικές προσεγγίσεις: «καλύτερος προϋπολογισμός» και «πέρα από τον προϋπολογισμό». Ο «καλύτερος προϋπολογισμός» επικεντρώνεται στην ενίσχυση της διαδικασίας κατάρτισης του προϋπολογισμού και στην επίλυση των προβλημάτων του παραδοσιακού προϋπολογισμού. Αναφορικά με την προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό», η εν λόγω διαδικασία επιφέρει ριζικές αλλαγές στον τρόπο κατάρτισης του προϋπολογισμού και επικεντρώνεται στα προβλήματα μέτρησης της απόδοσης του παραδοσιακού προϋπολογισμού (De Baerdemaeker and Bruggeman, 2015).

## **2.5: Προσέγγιση του καλύτερου προϋπολογισμού**

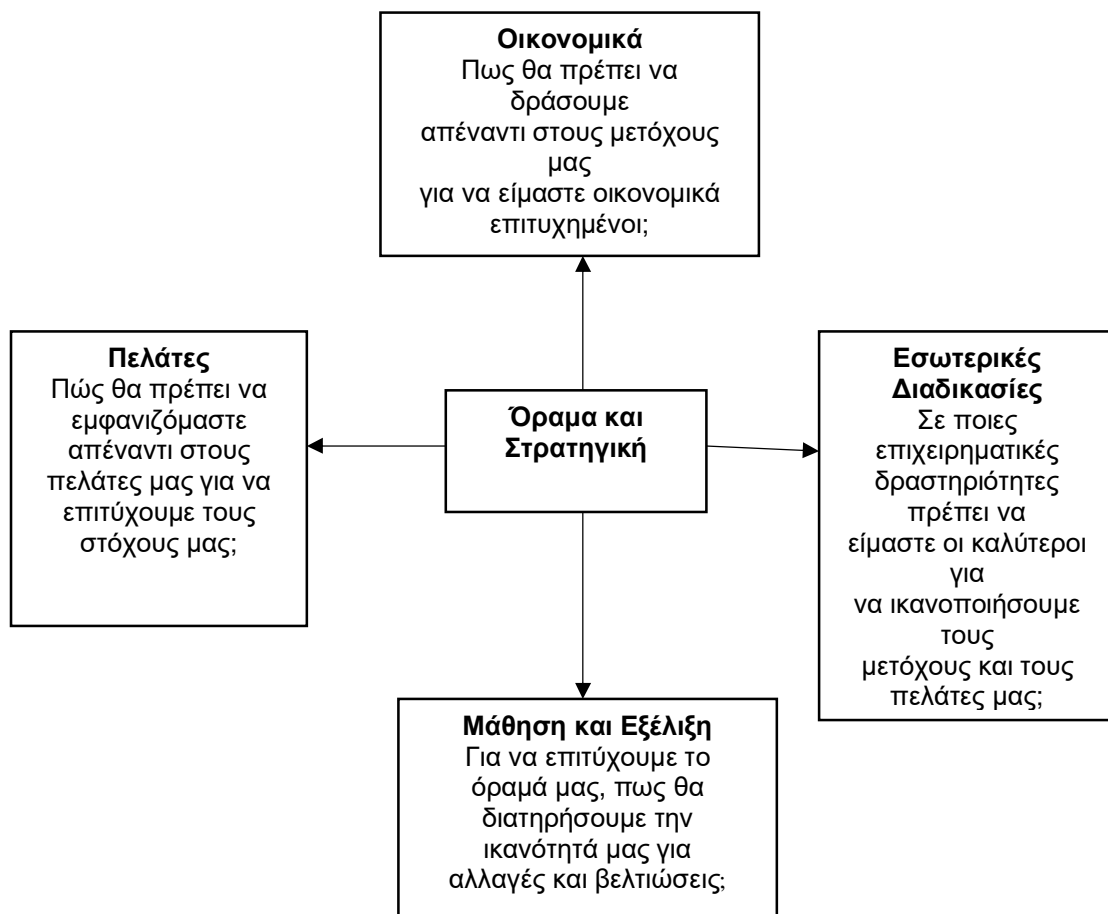
### **2.5.1: Προϋπολογισμός βάσει δραστηριοτήτων**

Η κατάρτιση προϋπολογισμού βάσει δραστηριοτήτων βασίζεται στο πλαίσιο δραστηριοτήτων, το οποίο χρησιμοποιεί οδηγούς κόστους στον προϋπολογισμό και στοχεύει στη διαρκή εξέλιξη του κόστους και της απόδοσης. Η σύνδεση του κόστους των πόρων και των αποτελεσμάτων με την εξέταση των δραστηριοτήτων καθιστά τον εν λόγω προϋπολογισμό περισσότερο πλεονεκτικό από τον παραδοσιακό προϋπολογισμό (Baiionhi & Ganuza, 2014).

### **2.5.2: Εξισορροπημένη αξιολόγηση**

Η εξισορροπημένη αξιολόγηση είναι μία προσέγγιση τεσσάρων διαστάσεων για τη μέτρηση και τη διαχείριση της απόδοσης. Σε αντίθεση με τον παραδοσιακό προϋπολογισμό, εξισορροπεί τις οικονομικές και μη οικονομικές πληροφορίες (Banovic, 2005). Η σχηματική άποψη για τη μέθοδο της εξισορροπημένης αξιολόγησης παρουσιάζεται συνοπτικά παρακάτω:





**Διάγραμμα 2.5.2.1:** Εξισορροπημένη αξιολόγηση

Πηγή: Banovic.(2005)

### 2.5.3: Προϋπολογισμός μηδενικής βάσης

Ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης σχεδιάζει έναν εντελώς νέο προϋπολογισμό σαν να μην υπάρχει ιστορικό στην επιχείρηση. Το συγκεκριμένο είδος προϋπολογισμού είναι επωφελές για την εταιρεία επειδή αναγκάζει τους ρυθμιστές του να αναλύσουν κάθε στοιχείο και τους διαχειριστές να αναζητήσουν εναλλακτικές λύσεις. Με αυτό τον τρόπο μειώνεται η ελαστικότητα και η σπατάλη του προϋπολογισμού, κατανέμοντας τους πόρους που εξοικονομούνται όπου απαιτείται αναλόγως των αποτελεσμάτων και των αναγκών που θα προκύψουν (Becker, 2014).

#### **2.5.4: Διαχείριση προϋπολογισμού βάσει αξίας**

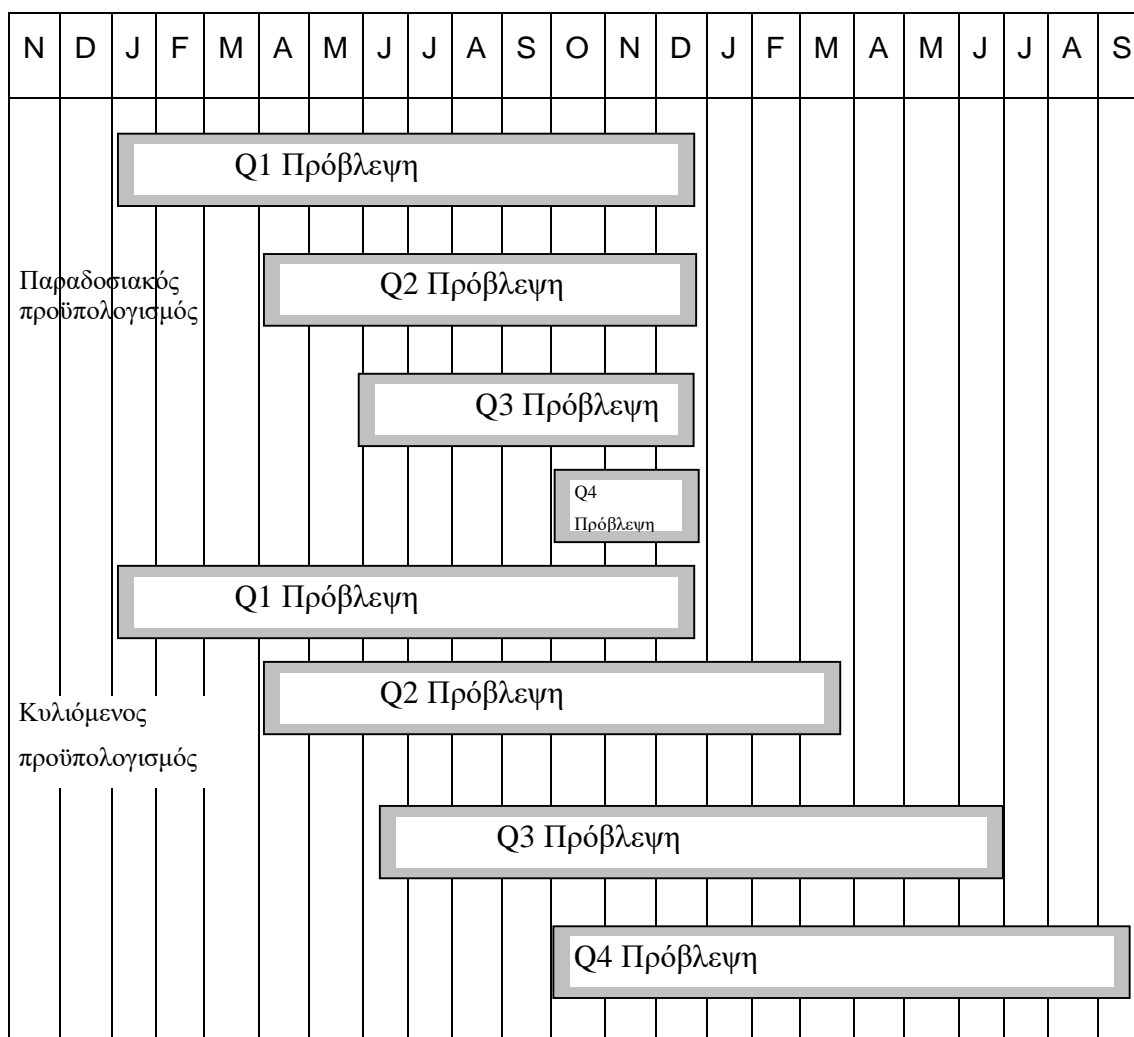
Η διαχείριση του προϋπολογισμού με βάση την αξία στηρίζεται στην ιδέα ότι όλες οι δαπάνες θα πρέπει να στοχεύουν στην αύξηση της αξίας των μετόχων. Κατ' επέκταση, επιτρέπει τη συνεκτίμηση της αξίας των μετόχων στις διαδικασίες προϋπολογισμού και προγραμματισμού (Benito and Bastida, 2009).

#### **2.5.5: Προγραμματισμός κερδών**

Ο σκοπός του προγραμματισμού των κερδών είναι να αξιολογήσει εάν οι οργανισμοί ή οι υπομονάδες αφενός δημιουργούν οικονομική αξία και αφετέρου παράγουν επαρκή ταμειακά διαθέσιμα, μέσω των οποίων θα προσελκύσουν επενδυτές για τη χρηματοδότηση του επενδυτικού τους πλάνου. Με αυτό τον τρόπο καθίσταται εφικτό να προγραμματίσουν τις χρηματοοικονομικές ταμειακές ροές των κέντρων κέρδους τους (Neely κ.ά., 2003).

#### **2.5.6: Κυλιόμενοι προϋπολογισμοί**

Ο κυλιόμενος προϋπολογισμός είναι ένα σχέδιο που ενημερώνεται διαρκώς, όπου το χρονοδιάγραμμα παραμένει σταθερό, με το πραγματικό διάστημα που καλύπτεται από τον παραδοσιακό προϋπολογισμό να ποικίλλει (Hansen, 2011; Horngren et al., 2012). Στα πλεονεκτήματα του κυλιόμενου προϋπολογισμού συγκαταλέγεται το γεγονός ότι αναγκάζει τους διαχειριστές να επανεξετάζουν τις διαδικασίες συχνά και να προβαίνουν σε προσαρμογές κάθε περίοδο ή μήνα. Η βασική διαφορά μεταξύ κυλιόμενου και παραδοσιακού προϋπολογισμού γίνεται εύκολα αντιληπτή από την κατωτέρω σχηματική απεικόνιση (Bourmistrov and Kaarboe, 2013):



**Διάγραμμα 2.5.6.1:** Παραδοσιακός προϋπολογισμός έναντι κυλιόμενου προϋπολογισμού

Πηγή: Axson.(2003)

## 2.6: Προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό»

Οι Hope και Fraser (2003a) περιγράφουν την προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» ως μία σειρά από βασικές αρχές που επιτρέπουν την αποκέντρωση των μηχανισμών λήψης αποφάσεων των εταιρειών και τη διαχείριση της απόδοσής τους χωρίς παραδοσιακούς προϋπολογισμούς. Η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» έχει τρεις κύριους στόχους: i) την εφαρμογή μιας προσαρμοστικής νοοτροπίας διαχείρισης των μεταβαλλόμενων συνθηκών, ii) την καθιέρωση ενός υψηλού επιπέδου αποκέντρωσης στους

οργανισμούς (CIMA, 2007) και iii) τη δυνατότητα μετρήσεων της απόδοσης βάσει σχετικών συμβάσεων απόδοσης και τον κατ' επέκταση εκ των υστέρων έλεγχο για την πρόληψη δυσλειτουργικών συμπεριφορών διαχείρισης (Hansen et al. 2003). Οι διαφορές μεταξύ της προσέγγισης «πέρα από τον προϋπολογισμό» και του «παραδοσιακού προϋπολογισμού» περιγράφονται συνοπτικά από τον Jeremy Hope ως εξής:

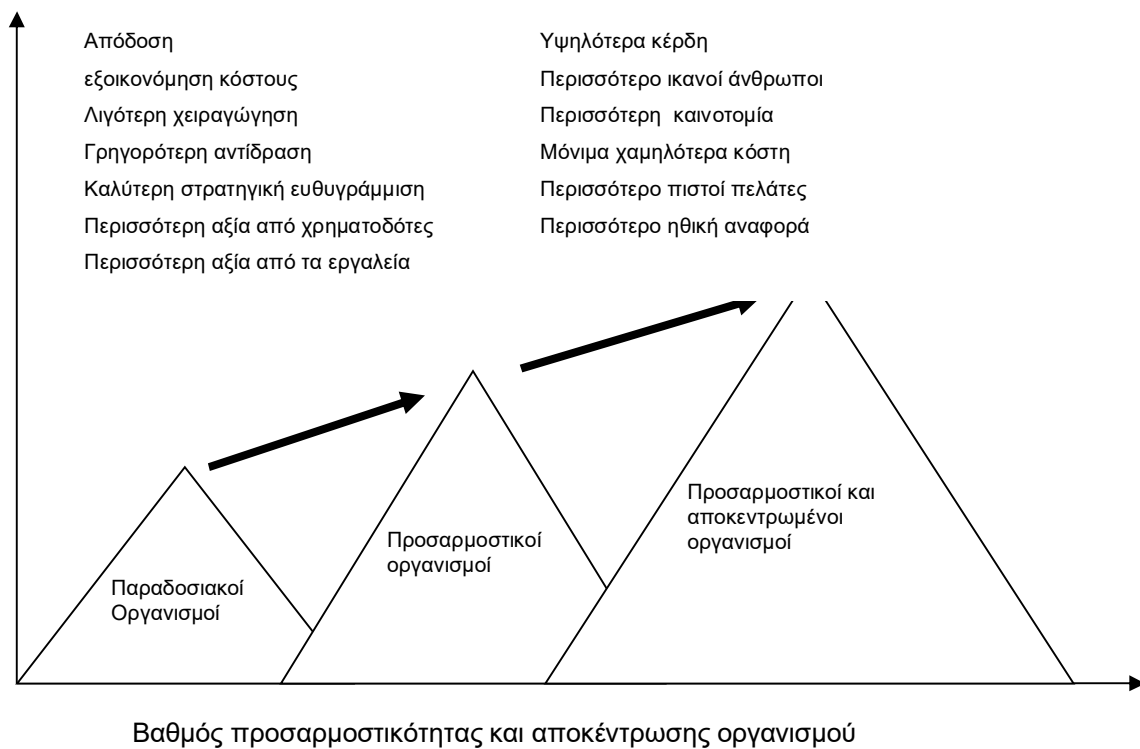
**Πίνακας 2.6.1:** Παραδοσιακός προϋπολογισμός και προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό»

Πηγή: Jeremy Hope

	<b>Μοντέλο διαχείριση παραδοσιακού προϋπολογισμού</b>	<b>Μοντέλο διαχείρισης προσέγγισης «πέρα από τον προϋπολογισμό»</b>
Στόχοι και ανταμοιβές	Πρόσθετοι στόχοι Καθορισμένα κίνητρα	Εκτεταμένοι σκοποί Σχετικοί στόχοι και ανταμοιβές
Προγραμματισμός και έλεγχοι	Σταθερά ετήσια σχέδια Έλεγχοι διακύμανσης	Συνεχής σχεδιασμός των προβλέψεων για τα KPI και κυλιόμενες προβλέψεις
Πόροι και συντονισμός	Προκατανεμημένοι πόροι Κεντρικός συντονισμός	Πόροι κατ' απαίτηση Δυναμικός συντονισμός
Οργανωτική κουλτούρα	Κεντρικός έλεγχος Εστίαση στην διαχείριση αριθμών	Τοπικός έλεγχος των στόχων/σχεδίων Εστίαση στην δημιουργία αξίας

Οι ριζοσπαστικές αρχές της προσέγγισης «πέρα από τον προϋπολογισμό» εκτελούνται σε ορισμένες επιχειρήσεις και τα αποτελέσματα της παρουσιάζονται σε διάφορες μελέτες. Για παράδειγμα, ο Mitchell (2005) αναλύει έξι χρηματοπιστωτικές εταιρείες της Βόρειας Αμερικής και ο Rickards (2006) την εταιρεία Unilever και τους Γερμανικούς Σιδηροδρόμους. Η σπουδαιότερη μελέτη στην βιβλιογραφία είναι αυτή της σουηδικής τραπεζικής εταιρείας Svenska

Handelsbanken, η οποία χρησιμοποιεί την προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» για περισσότερο από 40 χρόνια. Ο Wallander (2003) υποστηρίζει ότι η κύρια αιτία της επιτυχίας της Handelsbanken είναι η αποκεντρωμένη δομή της. Η Ahlsell (μια άλλη σουηδική εταιρεία) χρησιμοποιεί την προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» στα περισσότερα από 200 αποκεντρωμένα κέντρα της (Hope and Fraser, 2003b). Οι Hope και Fraser (2003a) ισχυρίζονται ότι εάν οι εταιρείες εφαρμόσουν αρκετά καλά τις αρχές της προσέγγισης «πέρα από τον προϋπολογισμό», τότε, σε αντίθεση με τον παραδοσιακό προϋπολογισμό, μπορούν να χαρακτηριστούν ως προσαρμοστικοί και αποκεντρωμένοι οργανισμοί, σύμφωνα και με την ακόλουθη σχηματική απεικόνιση:



**Διάγραμμα 2.6.2:** Δίδυμες κορυφές της προσέγγισης «πέρα από τον προϋπολογισμό»

Πηγή: Hope και Fraser, 2003a, p. 36

## 2.7: Επιρροές της οργανωτικής κουλτούρας

Η οργανωτική κουλτούρα είναι το άθροισμα των αξιών και των συμπεριφορών μέσα σε έναν οργανισμό (Needle, 2004). Οι βασικοί παράγοντες που καθορίζουν την κουλτούρα ενός οργανισμού είναι ο κλάδος και η κουλτούρα της χώρας που αυτός δραστηριοποιείται (Leung et. al., 2005). Επιπλέον, η ίδια η οργανωτική κουλτούρα της εταιρείας επηρεάζει άμεσα τη νοοτροπία της διοίκησης, την πρακτική κατάρτιση του προϋπολογισμού και την επιτυχία της πρακτικής κατάρτισης του προϋπολογισμού. Οι «παραδοσιακοί» και «καλύτεροι» προϋπολογισμοί και η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» παρουσιάζουν διαφορετικά χαρακτηριστικά και η κάθε μία κατηγορία μπορεί να είναι επιτυχής σε διαφορετικό τύπο οργανωτικής κουλτούρας.

Οι Faria and Gomes (2013) υποστηρίζουν τέσσερις διαστάσεις της κουλτούρας των χωρών-κοινωνιών. Οι συγκεκριμένες διαστάσεις μεταδίδουν τα χαρακτηριστικά τους στην κουλτούρα του οργανισμού και την νοοτροπία της διοίκησης, που με τη σειρά τους επηρεάζουν την επιτυχία των οργανισμών μέσω της εφαρμογής διαφορετικών πρακτικών κατάρτισης του προϋπολογισμού. Ακολουθεί η περιγραφή των τεσσάρων διαστάσεων της κουλτούρας των χωρών – κοινωνιών.

- 1) Η πρώτη διάσταση σχετίζεται με την απόσταση από την εξουσία όπως αυτή συναντάται στην ιεραρχική δομή των οργανισμών. Εάν ένας οργανισμός έχει υψηλό επίπεδο ιεραρχίας, οι διαχειριστές τείνουν να ευνοούν τον παραδοσιακό προϋπολογισμό για την νοοτροπία ελέγχου - εντολών και την νοοτροπία του ελέγχου από πάνω προς τα κάτω. Η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» δεν μπορεί να είναι επιτυχής σε αυτόν τον οργανισμό, λόγω των απαιτήσεων του για αποκέντρωση.
- 2) Ο ατομικισμός - κολεκτιβισμός αποτελεί τη δεύτερη διάσταση και δείχνει το επίπεδο επικοινωνίας και συντονισμού των οργανισμών. Οι εξαιρετικά κολεκτιβιστικοί οργανισμοί μπορούν να εφαρμόσουν την προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» καλύτερα από τον παραδοσιακό προϋπολογισμό, λόγω της ομαδικής εργασίας τους και της νοοτροπίας

ανταλλαγής πληροφοριών (De Waal, Hermkens-Janssen and van de Ven,2011).

- 3) Η τρίτη διάσταση αφορά την αποφυγή της αβεβαιότητας που συνδέει την ικανότητα να ξεπεραστούν οι αντιξοότητες από την αβεβαιότητα του μέλλοντος. Εάν οι εργαζόμενοι μπορούν να ξεπεράσουν την αβεβαιότητα χωρίς άγχος, τότε η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» μπορεί να ταιριάζει καλύτερα σε οργανισμούς με ταχέως μεταβαλλόμενα περιβάλλοντα.
- 4) Η τέταρτη και τελευταία διάσταση σχετίζεται με την αρρενωπότητα – θηλυκότητα και δείχνει εάν κυριαρχεί στην κοινωνία ο άνδρας ή η γυναίκα. Αν κάποιο φύλο κυριαρχεί σε έναν οργανισμό, τότε αυτός ο οργανισμός τείνει να χρησιμοποιεί κυρίως τον παραδοσιακό προϋπολογισμό, λόγω της αντίληψης για την ισότητα (Ezzamel, Robson and Stapleton, 2012).

Οι κλάδοι που δραστηριοποιούνται οι οργανισμοί είναι ο δεύτερος παράγοντας που καθορίζει την κουλτούρα τους, επηρεάζοντας τη νοοτροπία των διευθυντικών στελεχών και την επιτυχία των πρακτικών κατάρτισης προϋπολογισμού. Για παράδειγμα, εάν ένας οργανισμός δραστηριοποιείται σε ένα ταχέως μεταβαλλόμενο περιβάλλον, η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» μπορεί να του ταιριάζει καλύτερα λόγω της προσαρμοστικής δομής της μεθόδου αυτής. Ωστόσο, εάν ένας οργανισμός λειτουργεί σε ένα σταθερό κλάδο με σταθερές απαιτήσεις πελατών, τεχνολογία και περιβάλλον, ο παραδοσιακός προϋπολογισμός τείνει να είναι πιο επιτυχής.

Το χρηματοπιστωτικό ίδρυμα Svenska Handelsbanken και η εταιρεία χονδρικού εμπορίου Ahlsell, οι οποίες εφαρμόζουν επιτυχώς την προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό», αποτελούν τέλεια παραδείγματα των επιδράσεων του κλάδου και της χώρας στην οργανωτική τους κουλτούρα. Και οι δύο λειτουργούν μέσα σε ένα μεταβαλλόμενο περιβάλλον και δραστηριοποιούνται σε σκανδιναβικές χώρες που διακρίνονται από την κουλτούρα της λογοδοσίας, αποκέντρωσης και ανταλλαγής πληροφοριών. Ο Hammer (2010) υποστηρίζει ότι η σκανδιναβική κουλτούρα χαρακτηρίζεται από χαμηλή απόσταση από την εξουσία, αδύναμη αποφυγή αβεβαιότητας και ισχυρό κολεκτιβισμό. Γίνεται επομένως αντιληπτό ότι η σκανδιναβική κουλτούρα και οι επιρροές της στις επιχειρήσεις δημιουργούν ένα

περιβάλλον στο οποίο μπορεί να εφαρμοστεί επιτυχώς η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» (Hartmann and Maas, 2011).

Από την άλλη πλευρά, διάφορες έρευνες καταδεικνύουν ότι ο παραδοσιακός προϋπολογισμός είναι πιο επιτυχημένος στην Ευρώπη (Dugdale and Lyne, 2006). Ο κυριότερος λόγος για αυτό το αποτέλεσμα είναι ότι οι περισσότερες από τις παρατηρούμενες εταιρείες έχουν παρόμοιες οργανωτικές κουλτούρες, εξαιτίας του γεγονότος ότι βρίσκονται σε σχετικά σταθερούς επιχειρηματικούς τομείς εντός της ίδιας επικράτειας. Συμπερασματικά, από όλες τις παραπάνω μελέτες προκύπτει ότι η οργανωτική κουλτούρα έχει μεγάλη σημασία για την νοοτροπία της διοίκησης και τις πρακτικές κατάρτισης του προϋπολογισμού (Gonzalez-Eiras and Niepelt, 2012).



## Κεφάλαιο 3: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

### 3.1: Σχεδιασμός έρευνας - επιλογή ερευνητικής μεθόδου

Σε ερευνητικό επίπεδο, με την παρούσα μελέτη επιδιώκεται η κριτική διερεύνηση των αποκλίσεων που παρατηρούνται στους εταιρικούς προϋπολογισμούς μεταξύ του αρχικού και του τελικού σχεδίου. Παράλληλα, γίνεται μια προσπάθεια να αποσαφηνιστούν τα προβλήματα που δημιουργούνται στη λειτουργία των επιχειρήσεων από τις παρατηρούμενες αποκλίσεις του προϋπολογισμού. Τέλος, παρατίθενται στοιχεία αναφορικά με το σχεδιασμό και το είδος της ερευνητικής διαδικασίας που ακολουθήθηκε αλλά και τον τρόπο με τον οποίο θα παρουσιαστούν στις επόμενες ενότητες τα αποτελέσματα της έρευνας που διεξάχθηκε.

Το προϊόν της έρευνας στην παρούσα εργασία είναι αποτέλεσμα ανάλυσης άρθρων, με τη διαδικασία που ακολουθήθηκε να είναι αυτή της συστηματικής βιβλιογραφικής ανασκόπησης. Οι Onwuegbuzie, Leech και Collins (2012) θεωρούν ότι η συστηματική ανασκόπηση της βιβλιογραφίας αποτελεί το πιο σημαντικό βήμα στην ερευνητική διαδικασία σε ποιοτικές, ποσοτικές και μεικτές ερευνητικές μελέτες. Επιπλέον, υποστηρίζουν ότι μια εξελιγμένη βιβλιογραφική ανασκόπηση είναι η βάση και η έμπνευση για μία ουσιαστική και χρήσιμη έρευνα.

Η συστηματική ανασκόπηση της βιβλιογραφίας επιτρέπει τη συλλογή πληροφοριών από ένα ευρύ φάσμα πηγών, τη διερεύνηση της κατάστασης της γνώσης σε ένα συγκεκριμένο θέμα, την εξέταση του τι έχει αναληφθεί και τι πρέπει να αναληφθεί, τον εντοπισμό των σχέσεων μεταξύ θεωριών, εννοιών και πρακτικών, ενώ επιπλέον προσδιορίζει τις κύριες μεθοδολογίες έρευνας που χρησιμοποιήθηκαν και εντοπίζει τα πλεονεκτήματα και τις αδυναμίες των διάφορων ερευνητικών προσεγγίσεων που έχουν χρησιμοποιηθεί από άλλους ερευνητές (Onwuegbuzie, Leech and Collins, 2012). Στόχος είναι η σύνθεση της υπάρχουσας βιβλιογραφίας σχετικά με τον προϋπολογισμό, με ιδιαίτερη έμφαση στις παραδοσιακές και εναλλακτικές μεθόδους κατάρτισης του προϋπολογισμού, παρουσιάζοντας παράλληλα τόσο τα πλεονεκτήματα όσο και τα μειονεκτήματα

έκαστης μεθόδου. Τέλος, επιδιώκεται η ερμηνεία και η σύνδεση των ευρημάτων με την πρακτική τους χρησιμότητα μέσα από τη διαδικασία της τεκμηριωμένης θεωρίας και της συγκριτικής ανάλυσης.

Η έρευνα μπορεί να οριστεί ως «η δραστηριότητα που περιλαμβάνει την εξεύρεση, με έναν περισσότερο ή λιγότερο συστηματικό τρόπο, πραγμάτων που δεν είναι γνωστά» (Walliman and Walliman, 2011:7). «Η μεθοδολογία είναι το φιλοσοφικό πλαίσιο υπό το οποίο διενεργείται η έρευνα ή το θεμέλιο πάνω στο οποίο βασίζεται η έρευνα».

Το τρίτο κεφάλαιο της εργασίας αφορά τη Μεθοδολογία Έρευνας, στο οποίο περιγράφονται οι μέθοδοι έρευνας που ακολουθήθηκαν καθώς και οι προσεγγίσεις και τα έργα που επισημαίνουν λεπτομερώς τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν σε όλη τη μελέτη και δικαιολογούν την τελική επιλογή. Επιπλέον, περιγράφονται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα κάθε προσέγγισης και σχεδιασμού, λαμβάνοντας υπόψη την πρακτική εφαρμογή τους στην έρευνα.

Οι Allan και Randy (2005) επιμένουν ότι πρέπει να πληρούνται δύο κριτήρια κατά τη διεξαγωγή μιας μεθοδολογίας έρευνας. Η πρώτη παράμετρος αφορά στην επιλογή της πλέον ενδεδειγμένης μεθοδολογίας για την επίτευξη των ερευνητικών στόχων και η δεύτερη στη δυνατότητα επανάληψης της επιλεχθείσας μεθοδολογίας σε άλλες έρευνες του ίδιου αντικειμένου.

Οι τύποι των ερευνητικών μεθόδων μπορούν να χωριστούν σε δύο κατηγορίες: ποσοτική και ποιοτική. Η ποσοτική έρευνα περιγράφει τα ελλείμματα και λύνει τα προβλήματα με τους αριθμούς. Δίδεται έμφαση στη συλλογή αριθμητικών δεδομένων, στη σύνταξη αυτών των δεδομένων και στην εξαγωγή συμπερασμάτων από τα δεδομένα (Creswell, 2014). Από την άλλη πλευρά, η ποιοτική έρευνα βασίζεται σε λέξεις, συναισθήματα, ήχους και άλλα μη αριθμητικά και μη ποσοτικοποιήσιμα στοιχεία. Αναφέρεται στη βιβλιογραφία ότι «οι πληροφορίες έχουν ποιοτικό χαρακτήρα εάν δεν μπορούν να αναλυθούν με μαθηματικές τεχνικές». Αυτό το χαρακτηριστικό μπορεί επίσης να ερμηνευθεί ως ένα περιστατικό που δεν συμβαίνει αρκετά συχνά για να επιτρέψει τη συλλογή αξιόπιστων δεδομένων.

Ανάλογα με τη φύση της έρευνας, οι τύποι των μεθόδων έρευνας μπορούν να χωριστούν σε δύο υποομάδες: περιγραφική και αναλυτική. Η περιγραφική έρευνα περιλαμβάνει συνήθως έρευνες και μελέτες που αποσκοπούν στον προσδιορισμό των γεγονότων. Με άλλα λόγια, η περιγραφική έρευνα ασχολείται κυρίως με την «περιγραφή της κατάστασης των πραγμάτων όπως είναι σήμερα» και δεν υπάρχει έλεγχος των μεταβλητών. Αντίθετα, στην αναλυτική έρευνα ο ερευνητής χρησιμοποιεί υπάρχοντα γεγονότα ή πληροφορίες, τα οποία εν συνεχεία αναλύει με σκοπό την κριτική αξιολόγηση τους.

Σύμφωνα με το σκοπό της μελέτης, οι τύποι των ερευνητικών μεθόδων μπορούν να χωριστούν σε δύο κατηγορίες: εφαρμοσμένη και θεμελιώδης έρευνα. Η εφαρμοσμένη έρευνα αναφέρεται και ως έρευνα δράσης, ενώ η θεμελιώδης έρευνα συναντάται στη βιβλιογραφία μερικές φορές και ως βασική ή καθαρή έρευνα (Creswell, 2014). Η δευτερογενής έρευνα έχει ως στόχο την άντληση πληροφοριών αξιοποιώντας ήδη υπάρχοντα δημοσιευμένα δεδομένα όπως στατιστικά στοιχεία, διάφορες ειδικές μελέτες, βιβλία, περιοδικά, άρθρα ειδήσεων και εφημερίδων, το Διαδίκτυο και άλλες πηγές, όπως διάφορες κυβερνητικές υπηρεσίες, εξειδικευμένες υπηρεσίες, πρεσβείες, εμπορικά και βιομηχανικά επιμελητήρια, επαγγελματικές οργανώσεις και ενώσεις, ξένα εμπορικά επιμελητήρια, εξαγωγείς, εισαγωγείς, σεμινάρια, συνέδρια, διασκέψεις και παρόμοιες εκδηλώσεις που ασχολούνται με τις εξαγωγές κλπ. (James et. al., 2016).

Οι συστηματικές ανασκοπήσεις συμβάλλουν σε μια πιο αντικειμενική προσέγγιση της βιβλιογραφίας σε σύγκριση με τις συμβατικές ανασκοπήσεις. Συγκεκριμένα, συμβάλλουν στην αποσαφήνιση των ζητημάτων όπου υπάρχει αβεβαιότητα, αλλά και στην αποκάλυψη τομέων όπου η έρευνα μπορεί να είναι ασαφής (Creswell, 2014). Οι προσεκτικές συστηματικές ανασκοπήσεις γίνονται ολοένα και περισσότερο αποδεκτές ως ανώτερη μορφή αποδεικτικών στοιχείων στην ιεραρχία των αποδεικτικών στοιχείων. Δεδομένου ότι οι συστηματικές ανασκοπήσεις ορίζονται ως αναδρομικές μελέτες ήδη δημοσιευμένων ερευνητικών δοκιμών, είναι αναγκαίο να δομηθεί η διαδικασία της εργασίας κατά τέτοιο τρόπο ώστε να προστατεύεται αυτή όσο το δυνατόν περισσότερο από οποιαδήποτε προκατάληψη (Booth, Papaioannou and Sutton, 2012).

Για τον ερευνητή, η καθιέρωση στόχων του επιτρέπουν να γνωρίζει σε κάθε στάδιο τι θέλει να επιτύχει και αν τελικά επιτυγχάνει αυτό που επιδιώκει. Επιπλέον, τον βοηθούν ουσιαστικά: στην επιλογή του θέματος, στην επιλογή του τρόπου και των μέσων της έρευνας, στον ορισμό των ερευνητικών υποθέσεων κ.ο.κ. Για τον αναγνώστη, η καθιέρωση στόχων του επιτρέπουν να δει i) εάν ο ερευνητής γνωρίζει τι πραγματικά προσπαθεί να επιτύχει και αν όντως το επιτυγχάνει αυτό με την έρευνά του (Binns and Bell, 2015) και ii) εάν ο σχεδιασμός και η οργάνωση της έρευνας συμβάλλουν στην επιτυχία των στόχων και σε ποιο βαθμό. Αυτή η γνώση είναι χρήσιμη για την αξιολόγηση της εγκυρότητας, της αξιοπιστίας, της αντικειμενικότητας και της χρηστικότητας της έρευνας (Booth, Paraioannou and Sutton, 2012).

### **3.2: Πηγές δεδομένων και επιλογή μελετών**

Στην παρούσα εργασία το μεθοδολογικό πλαίσιο το οποίο επιλέχθηκε είναι αφενός η διεξαγωγή δευτερογενούς έρευνας και αφετέρου η ανάλυση εγγράφων που φέρουν τη μορφή κειμένων (James et al., 2016). Επομένως, το μεθοδολογικό πλαίσιο περιλαμβάνει την έρευνα που αποσκοπεί στην ανάλυση των διαθέσιμων κειμένων που έχουν ήδη παραχθεί είτε για επιχειρησιακούς λόγους στην καθημερινή ζωή είτε σε προηγούμενες έρευνες, αλλά ανεξάρτητα από την ειδική έρευνα που προσπαθεί να τα αναλύσει. Αυτά τα κείμενα υπάρχει περίπτωση επιπλέον να έχουν παραχθεί κατά τη μεταγραφή διαθέσιμων έργων τέχνης (καταγεγραμμένα αφηγήματα, βίντεο, ταινίες κ.λπ.) (Binns and Bell, 2015).

Το συγκεκριμένο πλαίσιο αναπτύχθηκε αρχικά για να καλύψει περιπτώσεις όπου η πρωτογενής έρευνα ήταν αδύνατη, όπως η διερεύνηση κοινωνικών γεγονότων του παρελθόντος. Οι εν λόγω έρευνες βασίζονται αναγκαστικά σε προϋπάρχουσες πηγές πληροφοριών. Η ανάπτυξη των ερευνητικών υποδομών και η αυξημένη δυνατότητα συσσώρευσης και διάδοσης των επιστημονικών στοιχείων που συνεπάγονται, υποστηρίζουν την ανάπτυξη της δευτερογενούς έρευνας. Μία μορφή δευτερογενούς έρευνας είναι η αρχειακή έρευνα. Σημειώνεται πως η δευτερογενής έρευνα μπορεί επίσης να εφαρμοστεί στο Διαδίκτυο (James et al., 2016).

Τα δεδομένα συλλέχθηκαν μέσω δευτερογενούς υλικού μετά την εύρεση της κατάλληλης βιβλιογραφίας. Έχοντας μελετηθεί προσεκτικά το περιεχόμενό τους, αυτά συμπεριελήφθησαν στην ανασκόπηση της βιβλιογραφίας με τρόπο που ανταποκρίνεται στα ερευνητικά ερωτήματα του θέματος της εργασίας. Στη συνέχεια παρατίθεται η αναλυτική προσέγγιση της διαδικασίας που ακολουθήθηκε για τη συλλογή των άρθρων. Διευκρινίζεται πως η επιλογή των άρθρων βασίστηκε στα εξεταζόμενα ερευνητικά πεδία της παρούσας μελέτης, ήτοι:

- α) Τον προσδιορισμό των αποκλίσεων και των συγκλήσεων από τον προϋπολογισμό
- β) Την κατάρτιση του γενικού προϋπολογισμού.
- γ) Τον καθορισμό των περιορισμών και των προβλημάτων στο προϋπολογισμό
- δ) Τους περιορισμούς στον προϋπολογισμό του αρχικού σχεδίου έναντι του τελικού

Η ερευνητική στρατηγική σχετικά με τη συστηματική βιβλιογραφική ανασκόπηση αναφέρεται στην επιλογή πηγών που θα ανταποκρίνονται στο σκοπό και τους στόχους της παρούσας μελέτης (Booth, Papaioannou and Sutton, 2012; Boland, Cherry and Dickson, 2014). Στην ανάπτυξη μιας τέτοιας μελέτης σημαίνουν ρόλο παίζουν η επιλογή των λέξεων κλειδιών αλλά και των κατάλληλων βάσεων δεδομένων, οι οποίες θα βοηθήσουν να οδηγηθεί η έρευνα στα κατάλληλα συμπεράσματα. Η φιλοσοφία της εύρεσης των κατάλληλων άρθρων αναφέρεται σε μια διαδικασία αποδοχής και μη αυτών που θεωρούνται είτε κατάλληλα είτε ακατάλληλα, με στόχο τα τελικά συμπεράσματα να είναι όσο πιο αντικειμενικά γίνεται (Tranfield, Denyer and Smart, 2003; Petticrew and Roberts, 2006).

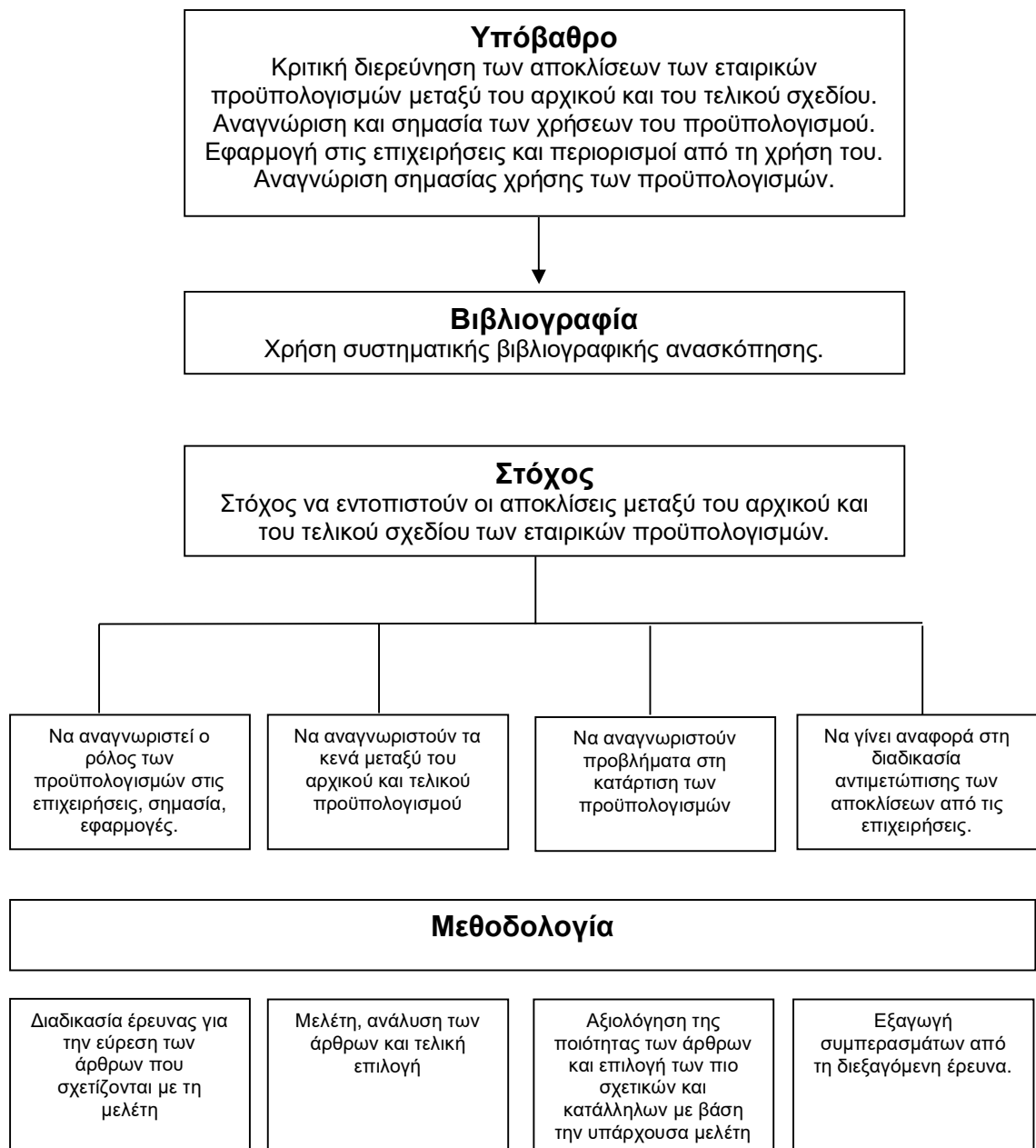
### **3.3: Εξαγωγή συμπερασμάτων**

Τις περισσότερες φορές τον αναγνώστη τον ενδιαφέρει η συγκριτική ανάλυση των οντοτήτων (π.χ. πληθυσμών ή κοινωνικών συστημάτων). Επομένως, σε αυτές τις περιπτώσεις, η μονάδα ανάλυσης δεν είναι το άτομο αλλά το σύνολο και είναι απαραίτητο να υπολογιστούν οι μεταβλητές που περιγράφουν τον πληθυσμό στο

σύνολό του και όχι κάθε μία από τις μονάδες από τις οποίες αποτελείται ο πληθυσμός (Binns & Bell, 2015).

Τα δεδομένα που αφορούν σε έναν συνολικό πληθυσμό παρόμοιων μονάδων παρατήρησης, ονομάζονται μακρο-δεδομένα. Τα μακρο-δεδομένα αποτελούν σωρευτικές μετρήσεις που προκύπτουν από την αμετάβλητη ανάλυση των μικρο-δεδομένων, δηλαδή από τις τιμές των μεταβλητών που περιγράφουν τα αντικείμενα παρατήρησης που απαρτίζουν τις συγκεκριμένες οντότητες. Τα μακρο-δεδομένα μπορούν να παράγονται από πολλά διαφορετικά σύνολα μικρο-δεδομένων ακόμη και από διαφορετικές πρωτογενείς έρευνες. Μερικές φορές τα μακρο-δεδομένα συλλέγονται ως δείκτες που υπολογίζονται με βάση τις τιμές άλλων μακρο-δεδομένων. Τα αποτελέσματα αυτής της έρευνας αναμένεται να είναι θετικά για την αξιολόγηση.

Η ανάλυση, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, έγινε μέσω μελέτης της βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας (James et al., 2016). Προκειμένου η συλλογή και ανάλυση των άρθρων να γίνει με τον ορθότερο τρόπο για να αποφευχθούν λάθη, είναι απαραίτητο να προηγηθεί ο κατάλληλος σχεδιασμός ορισμού και επιλογής (Quinlan et al., 2015). Οι βασικές αρχές σχεδιασμού και τελικής επιλογής αναφέρονται στο ακόλουθο γράφημα 3.3.1. Επισημαίνεται πως το παρόν γράφημα αναφέρεται στα βήματα που ακολουθήθηκαν για να διευκρινιστούν ο σκοπός και οι στόχοι της μελέτης αλλά και να εντοπιστούν τα κατάλληλα άρθρα προκειμένου να καθοριστεί η διαδικασία ανάπτυξης του προϋπολογισμού (Booth, Papaioannou and Sutton, 2012; Boland, Cherry and Dickson, 2014).



**Διάγραμμα 3.3.1:** Πρωτόκολλο ανασκόπησης

Πηγή: Boland, Cherry, Dickson (2014)

Η χρήση των κατάλληλων λέξεων και εκφράσεων βοηθούν τους ερευνητές να προβούν στην ορθή βιβλιογραφική ανασκόπηση, βασιζόμενη στη διεθνή βιβλιογραφία και στο περιεχόμενο της μελέτης στο οποίο εστιάζουν (Tranfield, Denyer and Smart, 2003; Booth, Papaioannou and Sutton, 2012; Boland, Cherry and Dickson, 2014). Οι ερευνητικές σειρές αναφέρονται στη χρήση και ανάπτυξη των κατάλληλων λέξεων κλειδιών αλλά και των σχετικών με αυτά συνώνυμων λέξεων. Οι βασικές λέξεις αλλά και ο συνδυασμός αυτών στη παρούσα μελέτη είναι ο προϋπολογισμός, οι αποκλίσεις στους προϋπολογισμούς, οι διαφορές

μεταξύ των τελικών και αρχικών προϋπολογισμών, οι αποκλίσεις αρχικών και τελικών προϋπολογισμών. Προκειμένου να αυξηθούν τα αποτελέσματα η διερεύνηση μπορεί να γίνει κάνοντας χρήση των συνδετικών λέξεων «και»/ «ή»/ «όχι», όπως για παράδειγμα: α) Προϋπολογισμοί και αποκλίσεις, Αρχικός και τελικός προϋπολογισμός κ.λπ. (Booth, Paraiοannου and Sutton, 2012). Τα παραπάνω είχαν ως αποτέλεσμα τη διεύρυνση της έρευνας. Η συνδυαστική διαδικασία εύρεσης βοηθά τον ερευνητή να βελτιώσει τα ερευνητικά του δεδομένα, να επεκτείνει την ερευνητική διαδικασία και να εξάγει πολλά και αντικειμενικά συμπεράσματα (Walliman, 2017). Οι Πίνακες 3.3.2 και 3.3.3 παρουσιάζουν τις λέξεις-κλειδιά που χρησιμοποιήθηκαν σε αυτήν την μελέτη.

**Πίνακας 3.3.2:** Σειρά αναζήτησης

<b>Σειρά αναζήτησης</b>	<b>Περιγραφή</b>
1	Προϋπολογισμοί και αποκλίσεις
2	Αρχικός και τελικός προϋπολογισμός
3	Προϋπολογισμοί και επιχειρήσεις
4	Διερεύνηση των αποκλίσεων εταιρικών προϋπολογισμών
5	Συνδυασμός όλων των παραπάνω

**Πίνακας 3.3.3:** Συνδυασμός σειράς αναζήτησης

<b>Σειρά αναζήτησης</b>	<b>Περιγραφή</b>
1,2 και 3	Αρχικός και τελικός προϋπολογισμός ή Αποκλίσεις μεταξύ αρχικού και τελικού προϋπολογισμού.
1 και 3	Αποκλίσεις στους προϋπολογισμούς ή Αποκλίσεις αρχικών και τελικών προϋπολογισμών.
1 και 4	Αποκλίσεις και αντίδραση των επιχειρήσεων.



4	Κριτική διερεύνηση των αποκλίσεων των εταιρικών προϋπολογισμών.
1,3 και 5	Κριτική διερεύνηση των αποκλίσεων των εταιρικών προϋπολογισμών, διαφορές αρχικού με τελικού.

Το επόμενο βήμα ήταν η επιλογή και η αφαίρεση άρθρων, με βάση την αναζήτηση που έγινε με τις προαναφερθείσες λέξεις κλειδιά. Κατ' επέκταση των ανωτέρω, η αρθρογραφία που συνδύαζε τους αρχικούς και τελικούς προϋπολογισμούς αλλά και οι μελέτες με αναφορά σε αποκλίσεις επιλέχθηκαν και εντάχθηκαν στην έρευνα (Tranfield, Denyer and Smart, 2003).

Επιπλέον, στην εργασία εντάχθηκαν όλες οι παράπλευρες μελέτες που εστίαζαν σε σχετικά πεδία με το θέμα και συνδύαζαν κυρίως τις περιπτώσεις 2 ή /και 3 (ως Πίνακας 3.3.2.). Τα άρθρα που συνδύαζαν μεν τα παραπάνω αλλά ήταν πιο γενικά, όπως για παράδειγμα η ιστορία των προϋπολογισμών ή ο ορισμός τους, δεν επιλέχθηκαν και δεν εντάχθηκαν στην ερευνητική διαδικασία.

Αναφορικά με τις βάσεις δεδομένων που χρησιμοποιήθηκαν, η πρώτη και βασική ήταν το Google scholar καθώς παρέχει ελεύθερη πρόσβαση σε πολλά άρθρα. Η εν λόγω ελευθερία πρόσβασης στα δεδομένα εξυπηρετεί ιδιαίτερα τον ερευνητή, ο οποίος αποφεύγει να πληρώσει χρήματα για την εύρεση και τη συγκέντρωση των άρθρων που χρειάζεται για την εργασία του. Οι κύριες βιβλιοθήκες και βάσεις δεδομένων που αξιοποιήθηκαν είναι οι εξής: α) ABI / INFORM Collection (ProQuest), β) EBSCO, γ) SCOPUS, δ) Practitioner Websites, ε) Books, στ) Potential Workshops & Seminars και ζ) Science Direct.

Στους Πίνακες 3.3.4 και 3.3.5 αναλύονται οι κύριες βάσεις δεδομένων, στον Πίνακα 3.3.6 παρέχονται πληροφορίες σχετικά με το Google scholar και τέλος στον Πίνακα 3.3.7 παρουσιάζονται τα τελικά αποτελέσματα που σχετίζονται με τα κύρια θέματα των άρθρων.

**Πίνακας 3.3.4:** Περιγραφή των βάσεων δεδομένων

Πηγή: ProQuest.com, 2019; EBSCO.com, 2019; Elsevier.com, 2019

<b>Βάση δεδομένων</b>	<b>Περιγραφή</b>
ABI / INFORM Collection (ProQuest)	Η ABI / INFORM Collection αναφέρεται κυρίως σε δημοσιεύσεις σχετικά με το παγκόσμιο εμπόριο και τη ναυτιλία. Η βάση δεδομένων χρονολογείται από το 1971 και περιέχει χιλιάδες άρθρα, έγγραφα εργασίας και διεθνείς έρευνες, π.χ. The Economist, Sloan Management Review και το Wall Street Journal
EBSCO Business Source Complete	Αυτή η βάση δεδομένων περιέχει περισσότερα από 8.000 περιοδικά και περισσότερα από 4 εκατομμύρια άρθρα. Επικεντρώνεται κυρίως σε διοικητικές ενέργειες και στρατηγικές.
Scopus	Πρόκειται για μια από τις μεγαλύτερες βάσεις δεδομένων με άρθρα για τις νέες τεχνολογίες και τις επιστήμες.

**Πίνακας 3.3.5:** Πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με το θέμα

<b>Βάση δεδομένων</b>	<b>Περιγραφή</b>
Ιστοσελίδες	Bloomberg, World Economic Forum, World Organization trade website.
Βιβλία	Σχετικά βιβλία
Συνέδρια	Προϋπολογισμός και οι αποκλίσεις του
Σεμινάρια	Διαφορές αρχικού και τελικού προϋπολογισμού
Εργαστήρια	Γενικά για τους προϋπολογισμούς

**Πίνακας 3.3.6:** Ηλεκτρονική βάση δεδομένων Google scholar

Πηγή: Googlescholar.com, 2019

Εξαιρετικά εκτεταμένη βάση δεδομένων (10,000,000 καταχωρήσεις)
1966 – σήμερα
3.900 περιοδικά σε 40 γλώσσες
400.000 καταχωρήσεις / έτος
Αγγλόφωνες περιλήψεις για το 76% των καταχωρήσεων
Το 88% των καταχωρήσεων αναφέρεται σε άρθρα στην αγγλική γλώσσα
Το 52% των περιοδικών δημοσιεύονται στις ΗΠΑ

**Πίνακας 3.3.7:** Παρουσίαση αποτελεσμάτων αναζήτησης

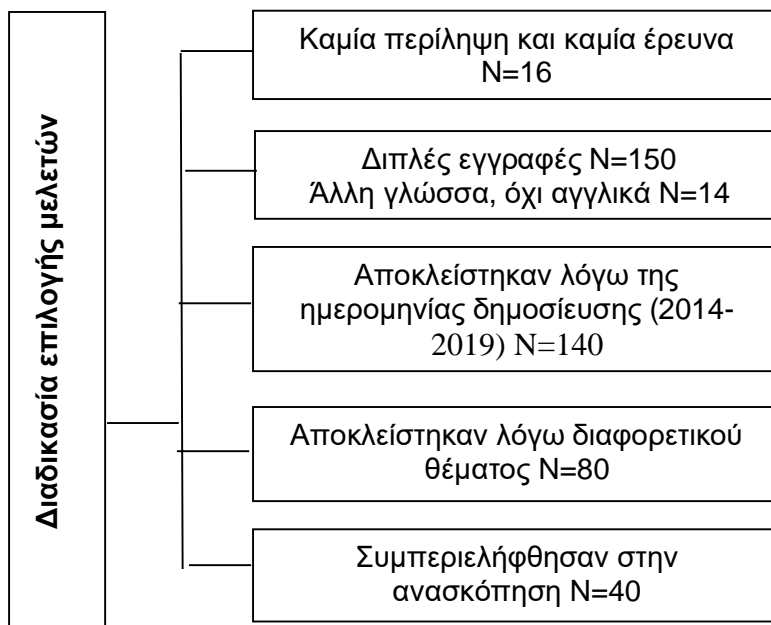
<b>Τίτλοι αναζήτησης</b>	<b>Αποτελέσματα μελέτης</b>
1. Προϋπολογισμός	100
2. Προϋπολογισμός επιχειρήσεων	150
3. Αποκλίσεις προϋπολογισμών	50
4. Περιορισμοί προϋπολογισμών	20
5. Σύγκριση αρχικών προϋπολογισμών με τελικούς	24
6. Αντίδραση των επιχειρήσεων	60
7. Αποκλίσεις αρχικού και τελικού προϋπολογισμού	36
Συνολικά αποτελέσματα αναζήτησης	440

Η τελική επιλογή των άρθρων έγινε με βάση κάποια κριτήρια, από τα οποία προέκυψε ποια άρθρα έπρεπε να ενταχθούν και ποια όχι στην παρούσα έρευνα.

Τα κριτήρια ήταν τα εξής: α) ημερομηνία δημοσίευσης του άρθρου, β) γλώσσα, γ) ερευνητική διαδικασία και τέλος, δ) το περιεχόμενο κάθε άρθρου. Ακολουθεί ξεχωριστή ανάλυση για κάθε ένα από τα εν λόγω κριτήρια:

1. Ημερομηνία δημοσίευσης: Στην ερευνητική διαδικασία εντάχθηκαν τα άρθρα τα οποία δημοσιεύτηκαν τη τελευταία διετία. Συγκεκριμένα, τα άρθρα ήταν πολλά οπότε για να περιοριστεί το εύρος τους επιλέχθηκαν, όπως προαναφέρθηκε, τα πιο πρόσφατα σε επίπεδο δημοσίευσης, ώστε η μελέτη να βασίζεται σε πρόσφατα και έγκυρα ως προς το χρόνο δημοσιευμένα άρθρα.
2. Γλώσσα: Δεδομένης της γνώσης μόνο της αγγλικής γλώσσας, στην παρούσα ερευνητική διαδικασία εντάχθηκαν μόνο τα αγγλόφωνα άρθρα.
3. Ερευνητική διαδικασία: Τα άρθρα τα οποία επιλέχθηκαν έκαναν χρήση σε ερευνητικό επίπεδο της ποιοτικής και ποσοτικής διαδικασίας έρευνας ή το συνδυασμό και των δυο.
4. Περιεχόμενο: Αναλύθηκαν μόνο ακαδημαϊκά άρθρα που αναφέρονται στο επιλεγμένο θέμα.

Κλείνοντας στο Διάγραμμα 3.3.8 γίνεται η παράθεση της διαδικασίας εύρεσης των επιλεγμένων και ενταγμένων στην παρούσα μελέτη άρθρων.



**Διάγραμμα 3.3.8.:** Διαδικασία Επιλογής άρθρων

### **3.4: Περιορισμοί έρευνας**

Συνήθως, ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα των παρατηρήσεων χρησιμοποιείται μέσω ειδικών άρθρων και επιδιώκεται γενίκευση σε έναν ευρύτερο πληθυσμό. Η συλλογή των δεδομένων πραγματοποιήθηκε με τη χρήση δομημένων πρωτοκόλλων, όπως ερωτηματολόγια, κλίμακες και αποδείξεις επίτευξης.

Ο κυριότερος περιορισμός ήταν το σύντομο χρονικό διάστημα για την εύρεση και τη συλλογή δευτερογενών δεδομένων για το παρόν θέμα. Επιπλέον, σημαντικό ρόλο έπαιξε και η δυσκολία εύρεσης σχετικών με το εξεταζόμενο θέμα άρθρων. Επομένως, η δυσκολία εύρεσης και ανάπτυξης των κατάλληλων άρθρων, ειδικά για την εξεταζόμενη χρονική περίοδο, αποτέλεσε το βασικό περιορισμό της υπό ανάπτυξης μελέτης (James, et al., 2016).

### **3.5: Ηθικά ζητήματα**

Η θεωρητική ή βασική έρευνα συμβάλλει στη συσσώρευση επιστημονικών γνώσεων σχετικά με συμπεριφορικές ή διανοητικές διαδικασίες, χωρίς να στοχεύει άμεσα στην εφαρμογή της παραπάνω γνώσης σε πρακτικά προβλήματα της ζωής. Φυσικά, η γνώση που προκύπτει από την βασική έρευνα είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τους επιστήμονες που ασχολούνται με την εφαρμοσμένη έρευνα.

Τα ηθικά ζητήματα περιλαμβάνουν τη συνεργασία με εξουσιοδοτημένους οργανισμούς ελέγχου για ερευνητικά έργα, τη διακριτική ευχέρεια στην εφαρμογή διαδικασιών για την προστασία των δικαιωμάτων των ανθρώπων που συμμετείχαν στην έρευνα, τη δικαιοσύνη αναφορικά με την αναγνώριση της συμβολής των άλλων στην έρευνα και τέλος την ολοκλήρωση σχετικά με την παρουσίαση της ερευνητικής διαδικασίας. Μέσα από τη συλλογή των άρθρων που βρέθηκαν χρήσιμα για την διερεύνηση αυτού του θέματος, τα κείμενα δεν χρησιμοποιήθηκαν στο ακριβές τους περιεχόμενο, αλλά παρουσιάστηκαν με βάση την εξήγηση που απέδωσε ο ερευνητής (Binns & Bell, 2015).

## **Κεφάλαιο 4: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΡΕΥΝΑΣ**

Στην εν λόγω ενότητα της εργασίας θα επιδιωχθεί η ανάλυση των 40 άρθρων που επιλέχθηκαν για τη διεξαγωγή της παρούσας μελέτης. Με σκοπό την διευκόλυνση της ανάγνωσης του Κεφαλαίου και την πληρέστερη κατανόησή του από τα ενδιαφερόμενα μέρη, αυτό χωρίστηκε στις ακόλουθες κατηγορίες με βάση το εξεταζόμενο θέμα: α) Οι διακρίσεις κατάρτισης και προσδιορισμού των προϋπολογισμών, β) Τα πλεονεκτήματα του προϋπολογισμού, γ) Οι αδυναμίες και οι αποκλίσεις των προϋπολογισμών, δ) Οι εναλλακτικές μέθοδοι προϋπολογισμού και τέλος ε) Ο παραδοσιακός προϋπολογισμός και η σύγκριση του αρχικού σχεδίου με το τελικό.

### **4.1: Διακρίσεις κατάρτισης και προσδιορισμού των προϋπολογισμών**

Σύμφωνα με τον Pietrzak (2013) η κατάρτιση του προϋπολογισμού θεωρείται ένα από τα σημαντικότερα, πιο επιτυχημένα και χρήσιμα εργαλεία ή τεχνικές που χρησιμοποιούνται στην διοικητική λογιστική. Στις μέρες μας σχεδόν κάθε οργανισμός βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στους προϋπολογισμούς και στα συστήματα κατάρτισης προϋπολογισμών, προκειμένου να επιτύχει στρατηγικούς στόχους και να μπορέσει να αποκομίσει ανταμοιβές, εφόσον αυτοί έχουν κατανοηθεί και εφαρμοστεί σωστά.

Κατά τον Marti (2013), ένας παραδοσιακός προϋπολογισμός είναι μία ποσοτική έκφραση ενός προτεινόμενου σχεδίου δράσης της διοίκησης για μια καθορισμένη χρονική περίοδο καθώς και μία βοήθεια για τον συντονισμό των δράσεων που πρέπει να γίνουν για την ολοκλήρωση αυτού του σχεδίου. Ο κύριος σκοπός του είναι η επίτευξη των στόχων και των άμεσων προσπαθειών, μέσω του σχεδιασμού, του συντονισμού, της μέτρησης και της ανταμοιβής. Ο προϋπολογισμός χρησιμεύει ως ένα εργαλείο χρηματοδότησης για την υποστήριξη ενός συγκεκριμένου στόχου. Επιπλέον, η διαδικασία κατάρτισης ενός προϋπολογισμού συνεπάγεται τον καθορισμό στρατηγικών στόχων και την ανάπτυξη προβλέψεων για τα έσοδα, τα κόστη, την παραγωγή, τις ταμειακές ροές

και άλλους σημαντικούς παράγοντες κλειδιά για τη χρηματοοικονομική κατάσταση της εταιρείας.

Οι Henttu-Aho και Jarvinen (2013) θεωρούν ότι ο εταιρικός προϋπολογισμός σχεδιάζεται για να εξυπηρετεί τρεις κύριους σκοπούς: (1) να συντονίζει τις οικονομικές δραστηριότητες και την εικόνα της επιχείρησης, (2) να γνωστοποιεί τις οικονομικές προσδοκίες και (3) να παρακινεί τους διαχειριστές να ενεργούν προς το συμφέρον της εταιρείας.

Οι Raghunandan, Ramgulam και Raghunandan-Mohammed (2012) θεωρούν ότι στη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού υπάρχουν τόσο τεχνικές όσο και συμπεριφορικές πτυχές που πρέπει να ληφθούν υπόψη. Η αναγνώριση τόσο των τεχνικών όσο και των συμπεριφοριστικών πτυχών της κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι απαραίτητη για την επίτευξη των στόχων και των σκοπών μιας επιχείρησης.

Σύμφωνα με τη μελέτη των Baerdmaeer and Bruggeman (2015) και βάση της έρευνας που αυτοί έκαναν σε 247 managers, η τεχνική συνιστώσα της κατάρτισης προϋπολογισμού αναφέρεται σε μαθηματικούς υπολογισμούς του προβλεπόμενου κόστους και των εξόδων. Η συνιστώσα της συμπεριφοράς επικεντρώνεται στην ικανότητα επίτευξης της τεχνικής πτυχής του προϋπολογισμού με τη χρήση των ανθρώπινων πόρων.

Οι Baiocchi and Ganuza (2014,) βασιζόμενοι σε βιβλιογραφική διαδικασία έρευνας, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι συμπεριφορικές και κοινωνικές πτυχές της κατάρτισης του προϋπολογισμού αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της διαδικασίας κατάρτισης του προϋπολογισμού και δεν πρέπει να διαχωρίζονται από την τεχνική πλευρά. Το στυλ διοίκησης, η κουλτούρα και η στάση απέναντι στους υπαλλήλους είναι τα τρία στοιχεία που θα καθορίσουν την προσέγγιση του προϋπολογισμού σε κάθε οργανισμό.

Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού για τον Modell (2009) είναι μία «κίνηση μπρος-πίσω μεταξύ της ανώτερης και της κατώτερης βαθμίδας της

διοίκησης». Με βάση αυτό τον ορισμό, υπάρχουν τρεις βασικές προσεγγίσεις κατά τους Raghunandan, Ramgulam και Raghunandan-Mohammed (2012) που μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην κατάρτιση των προϋπολογισμών:

- (1) Η προσέγγιση από την κορυφή προς τη βάση ή ο επιβαλλόμενος προϋπολογισμός, όπου η ανώτατη διοίκηση αποφασίζει για τον προϋπολογισμό και η διοίκηση χαμηλότερου επιπέδου είναι υπεύθυνη για την εκτέλεση του,
- (2) Η προσέγγιση από την βάση προς την κορυφή ή ο συμμετοχικός προϋπολογισμός, όπου η διοίκηση του χαμηλότερου επιπέδου δημιουργεί τον δικό της προϋπολογισμό και οι προϋπολογισμοί όλων των υπομονάδων ενοποιούνται έπειτα σε εταιρικό επίπεδο και
- (3) Ο προϋπολογισμός με διαπραγμάτευση, ο οποίος υιοθετεί τόσο τα επιβαλλόμενα όσο και τα συμμετοχικά στυλ προϋπολογισμού και δημιουργεί ένα περιβάλλον όπου όλοι είναι υπεύθυνοι για τον προϋπολογισμό που έχει καταρτιστεί.

Ο DeWall (2010) κάνοντας αναφορά στο management μιας επιχείρησης και στη κατάρτιση του προϋπολογισμού σημειώνει ότι ο επιβαλλόμενος προϋπολογισμός προϋποθέτει ένα αυταρχικό στυλ ηγεσίας, ενώ ο συμμετοχικός προϋπολογισμός υποστηρίζει το δημοκρατικό στυλ ηγεσίας. Επομένως, η προσέγγιση που επιλέγεται κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού εξαρτάται από το στυλ ηγεσίας και την φύση κάθε οργανισμού. Επιπλέον, η ενεργός συμμετοχή και δέσμευση των διαχειριστών και των εργαζομένων στη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι απαραίτητη και ζωτικής σημασίας για την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας.

Συνεχίζοντας, οι Heupel & Schmitz (2015) αναφέρουν ότι οι προϋπολογισμοί αντιπροσωπεύουν τα επίσημα σχέδια των στόχων της διοίκησης και χρησιμεύουν ως οδηγός στην εφαρμογή των καθιερωμένων στρατηγικών. Συνήθως οι προσεγγίσεις κατάρτισης του παραδοσιακού προϋπολογισμού είναι πολυάριθμες, κυρίως επειδή δεν υπάρχουν κανονισμοί που να ορίζουν πώς και ποια μορφή του προϋπολογισμού θα πρέπει να χρησιμοποιείται ή να εφαρμόζεται. Ακόμα, υπάρχουν ορισμένοι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, όπως η οργανωτική δομή, η φύση και η πολυπλοκότητα των εσωτερικών λειτουργιών ενός



οργανισμού καθώς και η φιλοσοφία της διοίκησης του.

Αναφορικά με τη χρήση των προϋπολογισμών από μια εταιρία, οι Jermia and Setiswan (2008) σημειώνουν ότι η πιο συνηθισμένη μέθοδος κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι η χρήση των στοιχείων του προηγούμενου έτους προσαρμοσμένα στο νέο έτος με τις εκάστοτε τρέχουσες υποθέσεις και τους στόχους της διοίκησης. Η συγκεκριμένη μέθοδος αν και ταιριάζει καλύτερα στις εταιρείες των οποίων η λειτουργία είναι σχετικά σταθερή, θεωρείται ως η χειρότερη δυνατή μέθοδος επειδή τα στοιχεία του προϋπολογισμού είναι αναγκασμένα να ταιριάζουν στους γενικούς στόχους της εταιρείας.

Αντιθέτως, ο Lee (2009) θεωρεί ότι ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης (ZBB) αποτελεί καλύτερη λύση για την κατάρτιση του προϋπολογισμού βάσει ιστορικού. Ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης δεν έχει ως αφετηρία τον προϋπολογισμό του προηγούμενου έτους, αλλά η διαδικασία κατάρτισής του ξεκινά από το μηδέν. Οι υπάρχουσες λειτουργίες και δραστηριότητες της διοίκησης προσδιορίζονται και αξιολογούνται κατάλληλα, ώστε να εναρμονίζονται με τις ανάγκες της εταιρείας. Επομένως, η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού απαιτεί από τους διαχειριστές να έχουν μία ενημερωμένη εικόνα για τα σχέδιά τους και να εξετάζουν την καταλληλότερη μέθοδο για την επίτευξη των στόχων τους. Συνήθως, αυτή η διαδικασία δεν είναι εύκολη και απαιτεί μία εις βάθος ανάλυση της λειτουργίας της εταιρείας.

Από την άλλη πλευρά, η προαναφερθείσα αναγκαία εις βάθος ανάλυση της λειτουργίας της εταιρείας αναφέρεται και ως ο λόγος για τον οποίο ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης δεν θεωρείται μία ιδιαίτερα αποτελεσματική μέθοδος κατάρτισης του προϋπολογισμού. Σε όλες τις περιπτώσεις, η σύνδεση μεταξύ του προϋπολογισμού και της στρατηγικής κρίνεται απαραίτητη. Εάν ο προϋπολογισμός δεν συνδέεται με τη στρατηγική, οι στόχοι του προϋπολογισμού ενδέχεται να διαστρεβλωθούν και η διαδικασία να οδηγηθεί σε λανθασμένη κατεύθυνση.

Το μοντέλο «πέρα από τον προϋπολογισμό» έχει προταθεί ως μία ιδέα που θα αναζωογονήσει τη συμβολή της διοικητικής λογιστικής στην λειτουργία και τις

επιδόσεις της επιχείρησης. Οι Stuckler, Basu και McKee (2010) θεωρούν ότι το σύστημα κατάρτισης του προϋπολογισμού θα πρέπει να εξαλειφθεί, επειδή το περιβάλλον είναι πλέον τόσο περίπλοκο και ανταγωνιστικό ώστε ο προϋπολογισμός με την υπάρχουσα μορφή του δεν είναι πλέον χρήσιμος για τις επιχειρήσεις. Η δυσαρέσκεια με τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς αυξάνεται στον επιχειρηματικό κόσμο και το μοντέλο πέρα από τον προϋπολογισμό προτείνεται ως η καλύτερη δυνατή λύση.

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού και ο προγραμματισμός αποτελούν θεμελιώδεις αρχές των στοιχειωδών μεθόδων διοικητικής λογιστικής, όπως χρησιμοποιούνται παγκοσμίως από όλους τους τύπους οργανισμών. Οι προϋπολογισμοί έχουν ιστορικά διαδραματίσει κεντρικό ρόλο στα περισσότερα συστήματα ελέγχου της διοίκησης από τους οργανισμούς. Η κατάρτιση του προϋπολογισμού και ο προγραμματισμός θεωρούνται τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά της διοικητικής λογιστικής από πολλούς συγγραφείς (Garrison et al., 2012).

Επιπλέον, η κατάρτιση του προϋπολογισμού συνδέεται συχνά με τις δραστηριότητες του προγραμματισμού, οι οποίες ορίζονται ως ο σχεδιασμός ενός επιθυμητού μέλλοντος και των αποτελεσματικών τρόπων επίτευξής του. Εναλλακτικά, οι προϋπολογισμοί θεωρούνται λεπτομερή σχέδια ή σχέδια που μετατρέπονται σε νομισματικές μονάδες (Κράλ, 2010). Οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί βασίζονται συνήθως σε ετήσιες περιόδους που παρουσιάζουν τη μεταμόρφωση ενός σχεδίου σε νομισματικές μονάδες (De Baerdemaeker & Bruggeman, 2015).

Οι οργανισμοί υλοποιούν προϋπολογισμούς για διάφορους λόγους και διαδραματίζουν πολλούς σημαντικούς ρόλους. Βοηθούν στην κατανομή των πόρων, στο συντονισμό των λειτουργιών και στην παροχή μέσων μέτρησης της απόδοσης. Οι Hilton και Platt (2013) συμφωνούν και υποστηρίζουν ότι ένας προϋπολογισμός είναι η πιο ευρέως χρησιμοποιούμενη τεχνική, η οποία διευκολύνει τον προγραμματισμό και τον έλεγχο. Ένα άλλο σημαντικό καθήκον που επιτελούν οι προϋπολογισμοί είναι ότι συμβάλλουν στην εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας στην κατανομή των πόρων. Οι Baiocchi και Ganuza (2014) υποστηρίζουν ότι οι προϋπολογισμοί εξακολουθούν να ισχύουν στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον. Τέλος, η κατάρτιση του

προϋπολογισμού δίνει κίνητρα και διευκολύνει τα διοικητικά στελέχη να επιτύχουν τόσο βραχυπρόθεσμους όσο και μακροπρόθεσμους στόχους καθώς και να επιτύχουν πιο ρεαλιστικά και επικερδή αποτελέσματα.

Κατά συνέπεια, η κατάρτιση του προϋπολογισμού θεωρήθηκε στο παρελθόν ως αναπόσπαστο στοιχείο ενός συστήματος ελέγχου της διοίκησης. Συνεπώς, η παραδοσιακή κατάρτιση του προϋπολογισμού ενεργεί με μία ελεγκτική ικανότητα, δεδομένου ότι αποσκοπεί στον καθορισμό των ετήσιων στόχων του προϋπολογισμού, ένα βήμα που ακολουθείται από τη σύγκριση των πραγματικών δεδομένων με τους καθορισμένους στόχους.

Από τη δεκαετία του 1990, παρατηρήθηκε μία αύξηση της δυσαρέσκειας προς τα παραδοσιακά συστήματα κατάρτισης προϋπολογισμού, τα οποία έχουν γίνει αντικείμενο συχνών επικρίσεων. Για παράδειγμα, ο Becker (2014) δηλώνει ότι η πράξη της κατάρτισης του προϋπολογισμού αφήνει πολλά απέξω. Σύμφωνα με τον Lidia (2014), οι προϋπολογισμοί αντιπροσωπεύουν το πλέον αμφιλεγόμενο διοικητικό εργαλείο προς το παρόν. Οι Benito και Bastida (2009) εξηγούν τον αντικρουόμενο ρόλο των προϋπολογισμών, που προκαλείται από τη χρήση του ίδιου του συστήματος κατάρτισης τους για διάφορους σκοπούς, όπως η παρακίνηση και ο προγραμματισμός. Οι Bourmistrov και Kaarboe (2013) θεωρούν ότι η παραδοσιακή κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι «χαλασμένη». Οι Wu, Lee και Shu (2013) περιγράφουν τον προϋπολογισμό ως «ένα πράγμα του παρελθόντος». Τέλος, οι προϋπολογισμοί επικρίνονται για το ότι είναι χρονοβόροι (Libby, Lindsay, 2010).

Πρέπει να λαμβάνονται υπόψη πολλές παραδοχές κατά τη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού, γεγονός που επίσης απαιτεί πολύ χρόνο από τα στελέχη της διοίκησης (Libby, Lindsay, 2010). Πράγματι, ο De Faria (2013) δηλώνει ότι η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού καταναλώνει πραγματικά το 20% του συνολικού χρόνου της διοίκησης. Οι De Waal, Hermkens-Janssen και van de Ven (2011) υποστηρίζουν ότι οι προϋπολογισμοί δεν λαμβάνουν υπόψη τις πτυχές των πελατών και τη φερεγγυότητά τους και αποδεικνύονται αναποτελεσματικοί σε ένα μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Ο Derfuss (2009) αναφέρεται στις 12 αδυναμίες των παραδοσιακών προϋπολογισμών, όπως αυτές προσδιορίζονται στις αναλυθείσες μελέτες. Παρόμοιοι περιορισμοί των παραδοσιακών

προϋπολογισμών και της σύνδεσής τους με τη στρατηγική σε ανατολικό - ευρωπαϊκό πλαίσιο έχουν εκφραστεί και από τον Boiko (2013).

#### **4.2: Τα πλεονεκτήματα του παραδοσιακού προϋπολογισμού**

Τα κύρια πλεονεκτήματα του παραδοσιακού προϋπολογισμού είναι ο σχεδιασμός, ο έλεγχος και η διαχείριση της απόδοσης. Σύμφωνα με τους Ajibolade και Akinniyi (2013) ο προϋπολογισμός είναι το πιο ισχυρό εργαλείο για τον έλεγχο της διοίκησης. Μπορεί να διαδραματίσει ουσιαστικό ρόλο στην ηγεσία του οργανισμού, επειδή μπορεί να αυξήσει την εξουσία και τη δύναμη της ανώτατης διοίκησης και να περιορίσει την αυτονομία των κατώτερων στελεχών. Επιπλέον, δεν μπορεί να υπάρξει έλεγχος της διοίκησης χωρίς τον έλεγχο του προϋπολογισμού.

Σύμφωνα με τους Lukka και Modell (2010) ο έλεγχος ξεκινά με την προσεκτική εξέταση των αποτελεσμάτων. Εν συνεχεία, αναλύονται οι διαφορές μεταξύ του καταρτισθέντος προϋπολογισμού και των πραγματικών αριθμητικών στοιχείων. Η κατανόηση των διαφορών που θα προκύψουν βοηθά τους διαχειριστές να αντιληφθούν την τρέχουσα κατάσταση και να αποφασίσουν τι πρέπει να κάνουν στο μέλλον, αν δηλαδή πρέπει να διατηρήσουν την τρέχουσα κατεύθυνση ή να προσπαθήσουν να αλλάξουν πορεία. Μέσω του ελέγχου οι διαχειριστές μπορούν και εστιάζουν σε βασικά θέματα των ενεργειών και των στόχων της εταιρείας.

Τέλος, οι Rausch and Wall (2015) σε έρευνα που πραγματοποίησαν σε 219 άτομα που εμπλέκονται στη διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμών στην Αυστραλία, διαπίστωσαν ότι ένα άλλο σημαντικό πλεονέκτημα του προϋπολογισμού είναι ότι αυτός μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί για τη στήριξη της διαχείρισης της απόδοσης. Εάν ο προϋπολογισμός έχει προετοιμαστεί σωστά, παρέχει στη διοίκηση λεπτομερείς πληροφορίες για την επόμενη χρήση, της δίνει τη δυνατότητα να διευκολυνθούν οι στόχοι της και αποτελεί επιπλέον ένα σημαντικό εργαλείο στη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

### **4.3: Τα μειονεκτήματα και οι αδυναμίες κατάρτισης του προϋπολογισμού**

Στην προηγούμενη υπο-ενότητα παρουσιάστηκαν τα πλεονεκτήματα κατάρτισης του παραδοσιακού προϋπολογισμού. Ωστόσο, αυτός εμφανίζει και αρκετά μειονεκτήματα, με τους επικριτές του τα τελευταία χρόνια να έχουν αυξηθεί σημαντικά. Βασικός ισχυρισμός τους είναι ότι ο παραδοσιακός προϋπολογισμός αποτελεί ένα λείψανο του παρελθόντος που εμποδίζει τις αντιδράσεις στις αλλαγές της αγοράς και δεν μπορεί να συμβαδίσει με τις αλλαγές και τις απαιτήσεις του σημερινού επιχειρηματικού κόσμου και κατ' επέκταση δεν είναι χρήσιμος για τη διοίκηση των επιχειρήσεων (Zeller and Metzger, 2013).

Οι παραδοσιακές μέθοδοι κατάρτισης προϋπολογισμού είναι χρονοβόρες και δαπανηρές, σπάνια επικεντρώνονται στη στρατηγική και είναι συχνά αντιφατικές, προσθέτοντας τελικά ελάχιστη αξία στην επιχείρηση. Επιπλέον, επικεντρώνονται στη μείωση του κόστους παρά στη δημιουργία αξίας και ενισχύουν την κάθετη διοίκηση και έλεγχο. Παρά το γεγονός ότι οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί έχουν εξελιχθεί με την πάροδο των ετών, θεωρείται ότι δεν μπορούν να αντιμετωπίσουν τις αλλαγές στο οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον και πρέπει να αναδιαμορφωθούν και να δημιουργηθούν εναλλακτικές μέθοδοι κατάρτισης του (Goode and Malik, 2011).

Το 2001 οι Neely, Sutcliff και Heyns παρουσίασαν τις πιο συχνά αναφερθείσες αδυναμίες του παραδοσιακού προϋπολογισμού, οι οποίες συνοψίζονται στα εξής: α) είναι χρονοβόροι και δαπανηροί στην κατάρτισή τους, β) σπάνια επικεντρώνονται στην στρατηγική της επιχείρησης και συχνά έχουν αντιφατικό χαρακτήρα, γ) προσθέτουν λίγη αξία, δ) επικεντρώνονται στη μείωση του κόστους και όχι στη δημιουργία αξίας, ε) αναπτύσσονται και ενημερώνονται σπάνια, συνήθως ετησίως, στ) βασίζονται σε μη υποστηριζόμενες υποθέσεις και σε εικασίες, ζ) ενισχύουν την κάθετη διοίκηση και έλεγχο και τέλος η) θέτουν εμπόδια αντί να ενθαρρύνουν την ανταλλαγή γνώσεων, κάνοντας τους ανθρώπους να αισθάνονται υποτιμημένοι.

Παρόμοιες σκέψεις παρουσίασαν οι Graham κ.ά. (2009) και οι Libby και Lindsay

(2010). Συγκεκριμένα, από την έρευνά τους κατέληξαν ότι ο παραδοσιακός προϋπολογισμός είναι χρονοβόρος και δαπανηρός, ανιχνεύει αργά τα προβλήματα και γρήγορα καθίσταται παρωχημένος. Επίσης, δεν αντικατοπτρίζει τη στρατηγική της επιχείρησης και οδηγεί σε αναξιόπιστη αξιολόγηση της απόδοσης.

Τα προβλήματα που παρουσιάστηκαν στον παραδοσιακό προϋπολογισμό συνοψίστηκαν από τους Hornstein και Zhao (2011) σε τρεις κατηγορίες: χρόνος, διαδικασία και άνθρωποι. Ο Hou κ.ά. (2011) θεωρούν ότι το θέμα που σχετίζεται με το χρόνο είναι το πιο προβληματικό μειονέκτημα, επειδή ο προϋπολογισμός είναι μια μακρά και δύσκολη διαδικασία και συνήθως χρειάζονται τέσσερις ή πέντε μήνες για να ολοκληρωθεί. Παράλληλα, απαιτεί το 30% του χρόνου ενός διοικητικού στελέχους, γεγονός που μπορεί να είναι ιδιαίτερα δαπανηρό. Λαμβάνοντας δε υπόψη τους χρησιμοποιηθέντες πόρους, προσθέτει μόνο λίγη αξία στην εταιρεία. Επιπλέον, οι πτυχές που σχετίζονται με τους ανθρώπους μπορεί να είναι επίσης προβληματικές.

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού δημιουργεί δυσλειτουργική συμπεριφορά και περιπλέκει τη συνεργασία εντός του οργανισμού όταν χρησιμοποιείται για τη μέτρηση της απόδοσης και τον καθορισμό των προσωπικών στόχων, πόσο μάλλον όταν οι στόχοι είναι πολύ χαμηλοί ή υψηλοί. Για να εξαιρεθούν οι επικρίσεις και τα μειονεκτήματα των παραδοσιακών προϋπολογισμών, οι ερευνητές θεωρούν ότι υπάρχει ανάγκη για εναλλακτικές λύσεις και μεθόδους κατάρτισης του προϋπολογισμού που να προσαρμόζονται στις νέες περιβαλλοντικές συνθήκες, στις εξελίξεις στην αγορά, στην τεχνική πρόοδο, στον αυξανόμενο ανταγωνισμό και στον προσανατολισμό των πελατών (Sajady, 2008).

Οι Escrivá-Escribá, Segura-Heras και Alcazar-Ortega (2010) παρατηρούν ότι η δυσαρέσκεια που εκφράζεται σχετικά με την κατάρτιση του προϋπολογισμού οδηγεί σε δύο διαφορετικές προσεγγίσεις. Ήτοι ορισμένες επιχειρήσεις επιθυμούν να εγκαταλείψουν συνολικά τον προϋπολογισμό, ενώ άλλες επιθυμούν να τον βελτιώσουν. Οι Ezzamel, Robson και Stapleton (2012) παρουσιάζουν αρκετές μελέτες ευρωπαϊκών εταιρειών που εγκατέλειψαν με επιτυχία τα παραδοσιακά συστήματα κατάρτισης του προϋπολογισμού, υπέρ ενός συστήματος μέτρησης της απόδοσης με βάση δείκτες απόδοσης. Επιπλέον, ο Becker (2014)

παρουσίασε μια πολλαπλή περιπτώσιολογική μελέτη για την εγκατάλειψη της κατάρτισης προϋπολογισμού από τέσσερις εταιρείες. Εντούτοις, οι Faure και Rouleau (2011) αναφέρουν ότι μόνο το 15% των φινλανδικών εταιρειών που έλαβαν μέρος στην έρευνα εξέφρασαν την πρόθεση τους να εγκαταλείψουν τις παραδοσιακές μορφές κατάρτισης προϋπολογισμού, ενώ το 61% στόχευε στην βελτίωση του τρέχοντος συστήματος κατάρτισης του προϋπολογισμού και το 24% σε αλλαγές στο σύστημα που χρησιμοποιούν.

#### **4.4: Εναλλακτικές μέθοδοι κατάρτισης προϋπολογισμού**

Υποστηρίζεται από πολλούς ότι η παραδοσιακή κατάρτιση προϋπολογισμού έχει συνάφεια με το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον και δεν ικανοποιεί πλέον τις ανάγκες των διαχειριστών. Σε απάντηση αυτού, οι ερευνητές και οι επαγγελματίες έχουν αναπτύξει εναλλακτικές μεθόδους προϋπολογισμού που ταιριάζουν καλύτερα στις ανάγκες του σύγχρονου επιχειρηματικού κόσμου. Η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό», η καλύτερη κατάρτιση προϋπολογισμού, ο κυλιόμενος προϋπολογισμός και η κατάρτιση προϋπολογισμού βάσει δραστηριοτήτων είναι οι κυριότερες εναλλακτικές λύσεις που αναπτύχθηκαν τα τελευταία χρόνια (Goode και Malik, 2011).

Η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό» (BB) έχει προταθεί ως μία επιδραστική ιδέα που θα αναζωογονήσει τη συμβολή της διοικητικής λογιστικής στην λειτουργία της επιχείρησης και τις επιδόσεις της. Ωστόσο, ο τίτλος, «πέρα από τον προϋπολογισμό», είναι παραπλανητικός. Σκοπός δεν είναι να παραμεριστεί ο προϋπολογισμός, αλλά να δημιουργηθούν πιο ευέλικτοι και ανθρώπινοι οργανισμοί. Αυτό απαιτεί σημαντικές αλλαγές στα υφιστάμενα μοντέλα διοίκησης, καθώς και την επανεξέταση των υφιστάμενων διαδικασιών και της νοοτροπίας που επικρατεί γύρω από την κατάρτιση του προϋπολογισμού.

Στη μελέτη των Zainnuddin and Isa (2011,) η έννοια «πέρα από τον προϋπολογισμό» αποδίδεται στους Jeremy Hope και Robin Fraser. Θεωρείται ότι είναι αυτοί που συνέλαβαν τόσο τη συγκεκριμένη μέθοδο όσο και αυτή της στρογγυλής τραπέζης «πέρα από τον προϋπολογισμό» (BBRT). Η BBRT

δημιουργήθηκε στα τέλη του 1997 ως απάντηση στην αυξανόμενη δυσαρέσκεια και στην επικρατούσα απογοήτευση με την παραδοσιακή κατάρτιση του προϋπολογισμού. Η BBRT είναι ένα δίκτυο οργανισμών με μέλη που εστιάζουν στην βελτίωση του σχεδιασμού, της πρόβλεψης, του ελέγχου και τελικά της συνολικής απόδοσης.

Αν και η προέλευση της BBRT εντοπίζεται στο Ηνωμένο Βασίλειο, έχουν προσχωρήσει σε αυτή μέλη από πολλές χώρες, όπως οι Γαλλία, Γερμανία, Βέλγιο, Ολλανδία, Νορβηγία, Σουηδία, Ελβετία και Ηνωμένες Πολιτείες. Η BBRT βοηθά τους οργανισμούς να εφαρμόσουν τις βέλτιστες παγκοσμίως πρακτικές στον σχεδιασμό και τον έλεγχο, να διαδώσουν την εμπειρία εφαρμογής της πρώτης γραμμής, να προσδιορίσουν τα κλειδιά της επιτυχίας και να βελτιώνουν συνεχώς τον προσαρμοστικό σχεδιασμό και τον έλεγχο για την αύξηση των κερδών της επιχείρησης.

Η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό» είναι ένα σύνολο κατευθυντήριων αρχών οι οποίες, αν ακολουθηθούν, θα επιτρέψουν σε έναν οργανισμό να διαχειριστεί την απόδοσή του και να αποκεντρώσει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων, χωρίς να καθίσταται πλέον αναγκαία η κατάρτιση παραδοσιακών προϋπολογισμών. Σκοπός είναι να επιτρέψει στον οργανισμό να ανταποκριθεί στους παράγοντες επιτυχίας της οικονομίας της πληροφορίας. Η μέθοδος αυτή είναι μία συγκεκριμένη ιδέα που θεωρεί την κατάργηση της παραδοσιακής διαδικασίας του προϋπολογισμού ως απαραίτητο συστατικό στοιχείο για την βελτίωση του διοικητικού ελέγχου εντός των οργανισμών, μέσω μιας θεμελιώδους επανεξέτασης του τρόπου με τον οποίο θα μπορούσε να γίνει καλύτερη διαχείριση (Jaimes, Vergara-Laurens & Labrador, 2012).

Οι Jermias και Setiawan (2008) θεωρούν ότι σε σύγκριση με τον παραδοσιακό προϋπολογισμό, η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό» έχει δύο θεμελιώδεις διαφορές. Πρώτον, αποτελεί έναν πιο προσαρμοστικό τρόπο διοίκησης. Αντί των σταθερών ετήσιων σχεδίων και προϋπολογισμών που συνδέουν τα διοικητικά στελέχη με προκαθορισμένες δράσεις, οι στόχοι επανεξετάζονται τακτικά ώστε να συνδέονται με την απόδοση σε σχέση με δείκτες αναφοράς παγκόσμιας κλάσης, ομότιμους και ανταγωνιστές και προηγούμενες περιόδους. Δεύτερον, η μέθοδος αυτή επιτρέπει έναν πιο αποκεντρωμένο τρόπο



άσκησης της διοίκησης.

Σε αντίθεση με την παραδοσιακή ιεραρχία και την κεντρική ηγεσία, η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό» επιτρέπει τη μεταβίβαση της ευθύνης λήψης αποφάσεων και απόδοσης στα διευθυντικά στελέχη των γραμμών παραγωγής, δημιουργεί ένα αυτό-διαχειριζόμενο εργασιακό περιβάλλον και μια κουλτούρα προσωπικής ευθύνης. Αυτό οδηγεί σε αυξημένη παρακίνηση, υψηλότερη παραγωγικότητα και καλύτερη εξυπηρέτηση των πελατών. Αυτά τα δύο κύρια χαρακτηριστικά μπορούν μεμονωμένα να παράγουν σημαντικά οφέλη, αλλά η πραγματική τους δύναμη έγκειται στον συνδυασμό τους.

Ο Hansen (2011) με τη σειρά του παρουσιάζει παρόμοιες ιδέες. Πιστεύει δηλαδή ότι η μετάβαση στη μέθοδο «πέρα από τον προϋπολογισμό» είναι μια διαδικασία δύο φάσεων. Το πρώτο βήμα είναι να αντικατασταθεί ο παραδοσιακός προϋπολογισμός με την έννοια της μεθόδου «πέρα από τον προϋπολογισμό». Το δεύτερο βήμα είναι η αποκέντρωση ολόκληρου του οργανισμού και η αύξηση της ανεξαρτησίας των διοικητικών στελεχών χαμηλότερου επιπέδου.

Προκειμένου να υιοθετηθούν οι αλλαγές στον παραδοσιακό προϋπολογισμό στις εσωτερικές διαδικασίες, είναι απαραίτητες διάφορες αρχές με σκοπό τη μεταρρύθμιση των συστημάτων σχεδιασμού και ελέγχου των επιχειρήσεων. Αυτές οι αλλαγές και οι αρχές ηγεσίας μπορούν να συνοψιστούν στα ακόλουθα έξι σημεία: καθορισμός στόχων, επιβράβευση ατόμων, σχεδιασμός δράσεων, διαχείριση πόρων, συντονισμός δράσεων, μέτρηση και έλεγχος της απόδοσης. Οι στόχοι της μεθόδου «πέρα από τον προϋπολογισμό» δεν καθορίζονται πλέον ως σταθερά οικονομικά μεγέθη, αλλά βασίζονται σε βασικούς δείκτες αποδόσεων υψηλού επιπέδου, οι οποίοι είναι συνήθως οικονομικοί και μη οικονομικοί. Οι στόχοι έχουν ως σκοπό να μεγιστοποιήσουν το βραχυπρόθεσμο και μεσοπρόθεσμο δυναμικό, δεν είναι ετήσιοι και μπορούν να εφαρμοστούν σε διαφορετικές χρονικές περιόδους. Όλα αυτά επιτρέπουν τον καθορισμό των στόχων πολύ πιο γρήγορα.

Η μέτρηση της απόδοσης και η επιβράβευση αποτελούν σημαντικά ζητήματα στην μέθοδο «πέρα από τον προϋπολογισμό». Η επιβράβευση βασίζεται στις σχετικές

αποδόσεις και όχι στους σταθερούς ετήσιους στόχους. Με αυτόν τον τρόπο, οι καλύτερες αποδόσεις αναγνωρίζονται και επιβραβεύονται, ενώ παράλληλα αλλάζει και ο σχεδιασμός των δράσεων.

Τα διοικητικά στελέχη δεν προσπαθούν να επιτύχουν συγκεκριμένους στόχους αλλά είναι υπεύθυνα να αναλάβουν δράση για να μεγιστοποιήσουν την αξία των πελατών και των μετόχων τους. Μπορούν να μεταβιβάσουν την ευθύνη για την αναθεώρηση της εταιρικής στρατηγικής σε ομάδες πρώτης γραμμής. Ως αποτέλεσμα, οι ομάδες αυτές μπορούν να δημιουργήσουν αξία, να ανταποκριθούν στις αλλαγές και να προβλέψουν επιχειρηματικές απειλές και ευκαιρίες. Επιπλέον, η διαχείριση των πόρων είναι καλύτερη, καθώς τα διοικητικά στελέχη μπορούν αφενός να αποφασίσουν για το ποιοι λειτουργικοί πόροι χρειάζονται στις εσωτερικές τους διαδικασίες και αφετέρου να διατηρήσουν τον έλεγχο των εξόδων δεδομένου ότι ο συντονισμός των δραστηριοτήτων βασίζεται στην τρέχουσα ζήτηση της αγοράς.

Τέλος, στο πλαίσιο της μεθόδου αυτής, η διαχείριση και ο έλεγχος της απόδοσης προϋποθέτουν μεγαλύτερη εστίαση στις τάσεις και τις προβλέψεις. Προκειμένου να υπάρχει μια καλύτερη εικόνα για το μέλλον, ο κυλιόμενος προϋπολογισμός επιλέγεται για να ληφθεί μία σαφή εικόνα των βασικών δεικτών που χρησιμοποιούνται (Lee & Wang, 2009).

Συνολικά, σε μια επιτυχημένη εφαρμογή πρέπει να υπάρχει ένα πλαίσιο διακυβέρνησης με σαφείς προτεραιότητες και όρια σε κάθε οργανισμό. Επιπροσθέτως, τα διοικητικά στελέχη θα πρέπει να εξετάζουν προσεκτικά τον βαθμό αποκέντρωσης και να παρέχουν ελευθερία στις ομάδες πρώτης γραμμής ώστε να λαμβάνουν αποφάσεις εντός των συμφωνημένων παραμέτρων. Τέλος, υπάρχει ανάγκη για εμπιστοσύνη και ανοικτό πνεύμα, συνεργασία και επικοινωνία σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού (Libby & Lindsay, 2010).

Όπως διαπιστώνεται από τα παραπάνω, η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό» φαίνεται να έχει πολλά πλεονεκτήματα σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα, αλλά δεν λείπει κι εδώ η κριτική. Σύμφωνα με τους Yang, Wang και Cheng (2009), η απουσία προϋπολογισμού δημιουργεί μια σειρά

άλλων προβλημάτων. Συγκεκριμένα, η επιχείρηση δεν διαθέτει κανένα πλαίσιο για το σχεδιασμό, το συντονισμό και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της. Επιπλέον, μπορεί να χάσει την κατεύθυνσή της, εφόσον δεν υπάρχουν λεπτομερή σχέδια της τρέχουσας θέσης και των μελλοντικών της στόχων. Μία δραστική αλλαγή στην κουλτούρα της μπορεί να αφήσει τους εργαζόμενους της να αισθάνονται απογοήτευση, με την αποκεντρωμένη δομή να μην είναι πρακτική για ορισμένους οργανισμούς.

Οι Libby και Lindsay (2010) παρακολούθησαν 346 канаδικές και 212 αμερικανικές εταιρείες σχετικά με τις πρακτικές κατάρτισης του προϋπολογισμού τους. Σημειώνουν ότι το 79% των εταιρειών που ερευνήθηκαν χρησιμοποιούσε την κατάρτιση προϋπολογισμού για σκοπούς ελέγχου. Από αυτό, το 94% ανέφερε ότι δεν σκοπεύει να εγκαταλείψει τη χρήση των προϋπολογισμών για σκοπούς ελέγχου στο εγγύς μέλλον, το 5% δήλωσε ότι σκέφτεται να το πράξει και μόνο το 1% σημείωσε ότι ήταν στα οριστικά του σχέδια η κατάργησή του στα επόμενα δύο χρόνια. Τα αποτελέσματα ήταν παρόμοια και στα δύο δείγματα, του Καναδά και των ΗΠΑ.

Οι Henttu-Aho και Järvinen (2013) ανέλυσαν μερικές εταιρείες που εγκατέλειψαν τις παραδοσιακές προσεγγίσεις στον προϋπολογισμό ή απλοποίησαν την κατάρτισή του δραματικά. Παρά την εισαγωγή νέων εργαλείων κατάρτισης του προϋπολογισμού, οι λειτουργίες του προγραμματισμού, του ελέγχου και της αξιολόγησης παρέμειναν. Οι περισσότερες από τις επιχειρήσεις που διερευνήθηκαν διαφοροποιούσαν τον προσδιορισμό των στόχων από τις προβλέψεις.

Τέτοιου είδους κριτικές σχετικά με τα παραδοσιακά συστήματα κατάρτισης του προϋπολογισμού (Luigi κ.ά., 2014), είχαν ως αποτέλεσμα την εισαγωγή εναλλακτικών μεθόδων κατάρτισης προϋπολογισμού, όπως η κατάρτιση προϋπολογισμού βάσει δραστηριοτήτων (ABB) και η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό». Η κατάρτιση προϋπολογισμού βάσει δραστηριοτήτων είναι μία προσέγγιση που απαιτεί από τη δεδομένη εταιρεία την κατανόηση των δραστηριοτήτων και των σχέσεων-οδηγών της, προκειμένου να προχωρήσει στην ποσοτική εκτίμηση του φόρτου εργασίας και των αναγκών της σε πόρους. Η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» προτείνει την αντικατάσταση των

αυστηρών, ετήσιων αξιολογήσεων της απόδοσης βάσει προϋπολογισμού με εκείνες που βασίζονται σε σχετικές συμβάσεις απόδοσης (Wangari, 2008).

Οι Frow, Marginson και Ogden (2010) σημειώνουν ότι η εναλλακτική λύση στους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς δεν είναι η βελτίωση του προϋπολογισμού, αλλά μια προηγμένη διαδικασία διαχείρισης. Συνοπτικά, οι Gonzalez-Eiras & Niepelt (2012) και Grossi κ.ά., (2009) ισχυρίζονται ότι η κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι «αναποτελεσματική, μη αποδοτική και ακατανόητη».

Πρόσφατα, η ακαδημαϊκή έρευνα σχετικά με την κατάρτιση προϋπολογισμού επικεντρώθηκε στην συμμετοχική κατάρτιση του προϋπολογισμού και στην εξάρτηση του από δημοσιονομικούς στόχους με σκοπό την αξιολόγηση της απόδοσης. Οι Libby και Lindsay (2010) δηλώνουν στην έρευνά τους ότι τέτοιες ακαδημαϊκές πρωτοβουλίες δε σχετίζονται με οποιεσδήποτε ανησυχίες έχουν ανακύψει από τους ασκούμενους. Επίσης, αναρωτιούνται γιατί πολλοί οργανισμοί χρησιμοποιούν τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς για σκοπούς ελέγχου (δηλ. διευθυντικά κίνητρα και αξιολόγηση απόδοσης), παρόλο που οι Grossi κ.ά. (2009) αντιτίθενται σθεναρά σε μια τέτοια χρήση τους.

Παρά το γεγονός ότι οι περιορισμοί των συστημάτων παραδοσιακής και εναλλακτικής κατάρτισης του προϋπολογισμού έχουν γίνει γνωστοί εδώ και μια δεκαετία, πολλές μελέτες δείχνουν ότι η πλειονότητα των επιχειρήσεων διατηρεί τις παραδοσιακές μεθόδους. Για παράδειγμα, ο Nazli Nik Hansen (2011) επιβεβαιώνει ότι οι εταιρείες στη Μαλαισία εξακολουθούν να χρησιμοποιούν την κατάρτιση προϋπολογισμού για σκοπούς προγραμματισμού και ελέγχου. Σύμφωνα με τη μελέτη του Wangari (2008), η κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι μια πρακτική που χρησιμοποιείται ευρέως στη μεταποιητική βιομηχανία στην Κένυα (93% των εταιρειών). Τέλος, οι Van και Järvinen (2015) ισχυρίζονται ότι το 94% των επιχειρήσεων στο Βιετνάμ πραγματοποιούν πρακτικές κατάρτισης προϋπολογισμού και συγκρίνουν τα αποτελέσματά τους με άλλες αναπτυσσόμενες χώρες.

#### **4.5: Παραδοσιακός προϋπολογισμός - σύγκριση αρχικού και τελικού σχεδίου**

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού αποτελεί ένα ενδιαφέρον θέμα μεταξύ των ερευνητών και επαγγελματιών. Με τα χρόνια έχουν διεξαχθεί αρκετές μελέτες προκειμένου να αποφασιστεί εάν οι παραδοσιακές ή οι εναλλακτικές μέθοδοι κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι καλύτερες και εάν αυτές έχουν θετικό αντίκτυπο στις επιχειρήσεις.

Παρόλο που ο παραδοσιακός προϋπολογισμός έχει συναντήσει έντονες επικρίσεις, εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παγκοσμίως, με τις περισσότερες επιχειρήσεις να φαίνεται να μην σχεδιάζουν να τον εγκαταλείψουν. Στη βιβλιογραφία αναφέρεται ότι η δυσαρέσκεια που υπάρχει σχετικά με την κατάρτιση του προϋπολογισμού, στην πράξη χωρίζεται σε δύο μέτωπα: σε εκείνους που επιθυμούν να εγκαταλείψουν τον παραδοσιακό προϋπολογισμό και σε εκείνους που επιθυμούν να τον βελτιώσουν. Οι προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται για τον προγραμματισμό, τον συντονισμό και την αξιολόγηση των δραστηριοτήτων, την παροχή κινήτρων και την αξιολόγηση της απόδοσης του προσωπικού και για την υποστήριξη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου των οργανισμών. Το ποσοστό των επιχειρήσεων που τους υιοθετεί είναι πολύ υψηλό, αγγίζοντας περίπου το 90% στις ανεπτυγμένες και στις αναπτυσσόμενες χώρες.

Το 2006, οι Dugdale και Lyne πραγματοποίησαν έρευνες σε οικονομικούς και μη οικονομικούς διευθυντές σε 40 εταιρείες του Ηνωμένου Βασιλείου και ανακάλυψαν ότι η κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι μία σημαντική λειτουργία για τους οργανισμούς. Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων διευθυντών επιβεβαίωσε τη σημασία των προϋπολογισμών και παραδέχθηκε ότι αυτοί χρησιμοποιούνται για τον προγραμματισμό, τον έλεγχο, τη μέτρηση των επιδόσεων, τον συντονισμό και την επικοινωνία.

Επιπλέον, οι διευθυντές διαφώνησαν στο ότι οι προϋπολογισμοί οδηγούν σε δυσλειτουργική συμπεριφορά ή δεν παρέχουν καμία αξία. Πράγματι, περισσότεροι από τους μισούς ερωτηθέντες ανέφεραν κάποια μορφή αλλαγών τα τελευταία χρόνια, αλλά αυτές οι αλλαγές δεν μείωσαν τη σημασία των παραδοσιακών

μεθόδων προϋπολογισμού και δεν οδήγησαν στην μέθοδο «πέρα από τον προϋπολογισμό». Στην πραγματικότητα, οι ερωτηθέντες αναφέρθηκαν σε πιο περίπλοκο παραδοσιακό προϋπολογισμό και αυστηρότερους οικονομικούς ελέγχους.

Οι Ostergren και Stensaker (2011) διεξήγαγαν μία μελέτη σε διευθυντές που εργάζονται σε μεσαίου και μεγάλου μεγέθους οργανισμούς, μέλη της CMA Canada και IMA (Ινστιτούτο Διοικητικής Λογιστικής) στις ΗΠΑ. Η πλειοψηφία των οργανισμών που απάντησαν ήταν από τον μεταποιητικό τομέα και ακολούθως από τον τομέα των υπηρεσιών. Η πλειονότητα των ερωτηθέντων (το 80% του καναδικού δείγματος και το 77% του δείγματος των ΗΠΑ) αναφέρει ότι οι παραδοσιακοί προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται για σκοπούς ελέγχου στους οργανισμούς τους και δεν σχεδιάζουν να καταργήσουν τη χρήση τους στο εγγύς μέλλον. Μόνο το 5% του δείγματος σκέφτεται την εγκατάλειψη του, ενώ μόλις το 1% έδειξε ότι σίγουρα σχεδιάζει να διακόψει την κατάρτιση του τα επόμενα δύο χρόνια. Όσον αφορά τις αλλαγές στα συστήματα κατάρτισης του προϋπολογισμού, η πλειοψηφία προσανατολίζεται να αλλάξει ή να προσαρμόσει το σύστημα κατάρτισης του.

Επομένως, τα αποτελέσματα της εν λόγω έρευνας υποδηλώνουν ότι η παραδοσιακή κατάρτιση του προϋπολογισμού δεν πρόκειται να εξαλειφθεί σύντομα, δεδομένης και της μεγάλης αξίας που αυτή έχει αποκτήσει για τους οργανισμούς. Οι ερωτηθέντες σχεδιάζουν μόνο να βελτιώσουν τα υφιστάμενα συστήματα κατάρτισης του προϋπολογισμού τους και όχι να τα εγκαταλείψουν.

Όσον αφορά στη χρήση του μοντέλου «πέρα από τον προϋπολογισμό», στην πράξη η βιβλιογραφία παρουσιάζει μία μικτή εικόνα. Οι Hope και Fraser (Lukka & Modell, 2010) αναφέρουν ότι μία Σκανδιναβική Τράπεζα κατήργησε όλες τις μορφές της παραδοσιακής κατάρτισης του προϋπολογισμού και από τότε έχει εξελιχθεί στη μεγαλύτερη τράπεζα της Σκανδιναβίας. Η τράπεζα χρησιμοποίησε μία αποκεντρωμένη δομή, επιτρέποντας έτσι σε κάθε υποκατάστημα της να λειτουργεί ως ανεξάρτητο κέντρο παραγωγής κερδών.

Οι Dasi, Montesinos και Murgui (2013) σε μια έρευνα που πραγματοποίησαν σε

γνωστές εταιρείες παγκοσμίως, παρουσίασαν τα διάφορα στάδια επιτυχούς ενσωμάτωσης του μοντέλου «πέρα από τον προϋπολογισμό» στις διαδικασίες διαχείρισής τους. Εταιρείες όπως η Borealis (κορυφαίος ευρωπαϊός παραγωγός πετροχημικών), η Unilever (προϊόντα προσωπικής υγείας και υγιεινής), η Rhodia (γαλλική εταιρεία χημικών), οι γερμανικοί σιδηρόδρομοι και οι υπηρεσίες πληροφορικής BASF-IT, αποτελούν παραδείγματα επιτυχημένης εφαρμογής του μοντέλου «πέρα από τον προϋπολογισμό».

Παρά τα παραπάνω παραδείγματα ωστόσο, το μοντέλο «πέρα από τον προϋπολογισμό» βρίσκεται ακόμη στο αρχικό στάδιο ανάπτυξης και χρήσης του. Το 2009, το Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) διενήργησε μία μελέτη σχετικά με την τρέχουσα και την προοριζόμενη χρήση των εργαλείων διοικητικής λογιστικής, χωρισμένων σε διευθυντικές και στρατηγικές ομάδες. Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων ήταν από το Ηνωμένο Βασίλειο (61%), με το εναπομείναν δείγμα να προέρχεται από όλο τον κόσμο (την υπόλοιπη Ευρώπη, την Ασία, την Αυστραλία, την Αμερική και τη Μέση Ανατολή). Στην έρευνα εκπροσωπήθηκαν οι εξής τομείς: της μεταποίησης, των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, των επαγγελματικών υπηρεσιών, του δημοσίου τομέα, της εκπαίδευσης, του λιανικού και χονδρικού εμπορίου, της πληροφορικής, των τηλεπικοινωνιών και ο τομέας της φιλοξενίας.

Από τα στοιχεία της έρευνας προκύπτει ότι οι οργανισμοί χρησιμοποιούν μια σειρά από εργαλεία για την κατάρτιση του προϋπολογισμού τους. Οι μικρότερες εταιρείες κάνουν τη λιγότερη δυνατή χρήση των εν λόγω εργαλείων και δεν χρησιμοποιούν ιδιαίτερα περίπλοκες τεχνικές, καθώς οι ιδιοκτήτες τους έχουν μεγαλύτερο έλεγχο και εποπτεία των δαπανών. Αναφορικά με τα χρησιμοποιούμενα εργαλεία κατάρτισης του προϋπολογισμού, φαίνεται ότι το μοντέλο «πέρα από τον προϋπολογισμό» είναι αυτό που επιλέγεται λιγότερο. Τα πιο δημοφιλή εργαλεία είναι ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης, ο κυλιόμενος προϋπολογισμός, οι προβλέψεις μετρητών και οι προβλέψεις για το οικονομικό έτος.

Συμπερασματικά, από τις προαναφερθείσες έρευνες προκύπτει ότι η βιβλιογραφία παρουσιάζει μια μικτή εικόνα για την κατάρτιση του προϋπολογισμού. Σε γενικές γραμμές μπορεί να ειπωθεί ότι η κατάρτιση του προϋπολογισμού βρίσκεται σε ένα

σταυροδρόμι. Κάθε οργανισμός έχει μοναδικές απαιτήσεις για τον οικονομικό προγραμματισμό. Δεν είναι απλό να επιλέξει ανάμεσα στις παραδοσιακές ή εναλλακτικές μεθόδους κατάρτισης του. Το μοντέλο «πέρα από τον προϋπολογισμό» θα μπορούσε εύκολα να απορριφθεί ως εργαλείο διαχείρισης, ενώ δεν έχει καμία πιθανότητα να επικρατήσει μακροπρόθεσμα κατά του παραδοσιακού προϋπολογισμού. Αν ωστόσο η έννοια του μοντέλου «πέρα από τον προϋπολογισμό» μπορούσε να εξεταστεί αντικειμενικά, τότε θα ήταν πιθανό να αποκαλύψει πολύ καλύτερες πρακτικές σε σύγκριση με τις παραδοσιακές μεθόδους κατάρτισης του προϋπολογισμού (Owusu κ.ά., 2014).



## Κεφάλαιο 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού αποτελεί μία σημαντική διοικητική λειτουργία, κύριος στόχος της οποίας είναι η υποστήριξη της διοίκησης κατά την υλοποίηση της στρατηγικής της, τον προγραμματισμό και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της. Οι αλλαγές στο οικονομικό περιβάλλον και τις επιχειρηματικές διαδικασίες έχουν οδηγήσει σε σημαντικές εξελίξεις στη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού. Από τους αρχικούς προϋπολογισμούς μετρητών και τους μετέπειτα προϋπολογισμούς εκτίμησης εσόδων και δαπανών, η κατάρτιση προϋπολογισμών έχει εξελιχθεί σε πιο σύγχρονες τεχνικές, όπως ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης, ο προϋπολογισμός βάσει δραστηριοτήτων ή η μέθοδος «πέρα από τον προϋπολογισμό». Οι εναλλακτικές μέθοδοι κατάρτισης του προϋπολογισμού κερδίζουν σταδιακά σε δημοτικότητα, καθώς προτείνουν λύσεις στα αντιληπτά προβλήματα της παραδοσιακής κατάρτισης του προϋπολογισμού.

Παρόλο που αναλύθηκαν διάφορα πλεονεκτήματα για το μοντέλο «πέρα από τον προϋπολογισμό», η ιδέα αυτή βρίσκεται ακόμα στα αρχικά στάδια ανάπτυξής της. Επομένως, απαιτείται περαιτέρω έρευνα, επιπλέον διερεύνηση της μεθόδου και πρακτική εφαρμογή της σε περισσότερες επιχειρήσεις πριν από την επίτευξη πραγματικής καινοτομίας στον τομέα της διοικητικής λογιστικής. Ακολούθως, θα ενισχυθεί μελλοντικά και η συμβολή της διοικητικής λογιστικής στις επιχειρηματικές δραστηριότητες και τις αποδόσεις των εταιρειών.

Από την άλλη πλευρά, η παραδοσιακή κατάρτιση του προϋπολογισμού αν και είναι συχνά ακατάλληλη για το σημερινό περιβάλλον, εξακολουθεί να είναι αρκετά δημοφιλής στους οργανισμούς και δεν πρόκειται να εξαιρεθεί σύντομα. Κάθε οργανισμός θέτει συγκεκριμένους στόχους και σκοπούς και χαρακτηριστικά όπως το στυλ διοίκησης που ακολουθεί, η κουλτούρα και η στάση του απέναντι στους εργαζομένους θα καθορίσουν την προσέγγιση της κατάρτισης του προϋπολογισμού που τελικά θα υιοθετήσει.

Τέλος, σημειώνεται πως η διοίκηση μιας εταιρείας δύσκολα θα μπορούσε να εγκαταλείψει πλήρως την κατάρτιση προϋπολογισμού, καθώς αυτός

ενσωματώνεται στην επιχειρηματική της κουλτούρα. Σε κάθε περίπτωση, οι παραδοσιακές μέθοδοι κατάρτισης προϋπολογισμού απαιτούν ανανέωση και αναζωογόνηση στο εγγύς μέλλον, ενώ η προσέγγιση «πέρα από τον προϋπολογισμό» προϋποθέτει την ουσιαστική μετατροπή του μοντέλου διοίκησης μιας εταιρείας ώστε να εφαρμόζεται ένας αποκεντρωμένος τρόπος διοίκησης. Συμπερασματικά, οι οργανισμοί δεν είναι ακόμα έτοιμοι να αποδεχθούν τέτοιου είδους ριζικές αλλαγές στις εσωτερικές τους διαδικασίες και δύσκολα θα εφαρμόσουν τις ενδεδειγμένες πρακτικές για την ορθότερη κατάρτιση του προϋπολογισμού τους.

## Βιβλιογραφία

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- Ahmad, N.N.N., Suleiman, N. and Alwi, N.M. (2003) 'Are Budgets Useful? A Survey of Malaysian Companies', *Managerial Auditing Journal*, 18 (9), pp. 717–724.
- Ajibolade, S. O., & Akinniyi, O. K. (2013). The influence of organisational culture and budgetary participation on propensity to create budgetary slack in public sector organisations. *British Journal of Arts and Social Sciences*, 13(1), 69-83.
- Axson, D. A. J. (2003) *Best Practices in Planning and Management Reporting*. Hoboken (NJ): John Wiley and Sons Ltd, p. 106, figure.
- Baiocchi, G., & Ganuza, E. (2014). Participatory budgeting as if emancipation mattered. *Politics & Society*, 42(1), 29-50.
- Banovic, D. (2005) *Evolution and Critical Evolution of Current Budgeting Practices*. Master Thesis, University of Ljubljana. Available at: <http://www.cek.ef.uni-lj.si/magister/banovic2695.pdf> .
- Becker, S. D. (2014). When organisations deinstitutionalise control practices: A multiple-case study of budget abandonment. *European Accounting Review*, 23(4), 593-623.
- Benito, B., & Bastida, F. (2009). Budget transparency, fiscal performance, and political turnout: An international approach. *Public Administration Review*, 69(3), 403-417.
- Boiko, I. (2013), "Instruments of implementing the enterprises' strategy", *Economics and Sociology*, Vol. 6, No 2, pp.73-81, DOI: 10.14254/2071-789X.2013/6-2/7.
- Bourmistrov, A., & Kaarbøe, K. (2013). From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "beyond budgeting" ideas. *Management accounting research*, 24(3), 196-211.
- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) (2007) *Beyond Budgeting*, Topic Gateway Series No 35. Available at: [http://www.cimaglobal.com/documents/importedddocuments/cid\\_tg\\_beyond\\_budgeting\\_oct07.pdf](http://www.cimaglobal.com/documents/importedddocuments/cid_tg_beyond_budgeting_oct07.pdf) (Accessed: 20 February 2017).
- Dasí, R. M., Montesinos, V., & Murgui, S. (2013). Comparative analysis of governmental accounting diversity in the European Union. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 15(3), 255-273.
- De Baerdemaeker, J., & Bruggeman, W. (2015). The impact of participation in strategic planning on managers' creation of budgetary slack: The mediating role of autonomous motivation and affective organisational commitment. *Management Accounting Research*, 29, 1-12.
- De Faria, J. A. (2013). The effects of information asymmetry on budget slack: An experimental research. *African Journal of Business Management*, 7(13), 1086-1099.

- De Waal, A., Hermkens-Janssen, M., & van de Ven, A. (2011). The evolutionary adoption framework: explaining the budgeting paradox. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(4), 316-336.
- 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*, 18(2), 203-239.
- Dropkin, M., Halpin, J. and La Touche, B. (2007) *The Budget Building Book For Nonprofits - A Step-By-Step Guide For Managers and Boards*. San Francisco: John Wiley and Sons Ltd.
- Dugdale, D. and Lyne, S. (2006) 'Are budgets still needed?' *Financial Management*, November, pp. 32-35.
- Ekholm, B. G. and Wallin, J. (2000) 'Is the Annual Budget Really Dead?', *The European Accounting Review*, 9 (4), pp. 519-539.
- Escrivá-Escrivá, G., Segura-Heras, I., & Alcázar-Ortega, M. (2010). Application of an energy management and control system to assess the potential of different control strategies in HVAC systems. *Energy and Buildings*, 42(11), 2258-2267.
- Ezzamel, M., Robson, K., & Stapleton, P. (2012). The logics of budgeting: Theorization and practice variation in the educational field. *Accounting, organizations and society*, 37(5), 281-303.
- Faria, J. A. D., & Gomes, S. M. D. S. (2013). The effects of information asymmetry on budget slack: An experimental research.
- Fauré, B., & Rouleau, L. (2011). The strategic competence of accountants and middle managers in budget making. *Accounting, Organizations and Society*, 36(3), 167-182.
- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2010). "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444-461.
- Garrison, R., Noreen, E., Brewer, P. (2012), *Managerial Accounting*, New York, McGraw-Hill/Irwin.
- Gonzalez-Eiras, M., & Niepelt, D. (2012). Ageing, government budgets, retirement, and growth. *European Economic Review*, 56(1), 97-115.
- Goode, M. and Malik, A. (2011), 'Beyond budgeting: the way forward?', *Pakistan Journal of Social Sciences*, vol. 31, no.2, pp. 207-214;
- Graham, C., Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S., & Wickramasinghe, D. (2009). Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Grossi, G., Newberry, S., Bergmann, A., Bietenhader, D., Tagesson, T., Christiaens, J., ... & Rommel, J. (2009). Theme: Whole of government accounting—international trends.
- Hammer, C. (2010) *Is Beyond Budgeting peculiarly Scandinavian, and If So What Does It Entail for Its Applicability Across the World?: A Cultural Analysis of Beyond Budgeting*. SNF Project, Institute for Research in Economics and Business Administration Bergen. Available at: <http://www.nhh.no/Files/Filer/institutter/rrr/Beyond%20Budgeting/Hammer.pdf> (Accessed: 23 February 2017).
- Hanninen, V. (2013) *Budgeting at a crossroads – the viability of traditional*

- budgeting – a case study* Master's thesis, Aalto University School of Business;
- Hansen, S. (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., Otley, D. and Van der Stede, W. (2003) 'Practice Developments In Budgeting: an Overview and Research Perspective', *Journal of Management Accounting Research*, 15 (1), pp. 95-116.
- Hartmann, F. G., & Maas, V. S. (2011). The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: An exploratory study. *Accounting and Business Research*, 41(5), 439-458.
- Henttu-Aho, T., & Järvinen, J. (2013). A field study of the emerging practice of beyond budgeting in industrial companies: an institutional perspective. *European Accounting Review*, 22(4), 765-785.
- 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, 729-736.
- Hilton, R.W., Platt, D.E. (2013), *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*, 10th Edition, McGraw Hill Higher Education
- Hope, J. and Fraser, R. (2003a) *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free From the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Hope, J. and Fraser, R. (2003b) 'Who Needs Budgets?', *Harvard Business Review*, 81 (2), pp. 108-115.
- Horngren, C., Datar, S., and Rajan, M. (2012) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14th Edn. Upper Saddle River: Prentice Hall
- Hornstein, A. S., & Zhao, M. (2011). Corporate capital budgeting decisions and information sharing. *Journal of Economics & Management Strategy*, 20(4), 1135-1170.
- Hou, Y., Lunsford, R. S., Sides, K. C., & Jones, K. A. (2011). State Performance-Based Budgeting in Boom and Bust Years: An Analytical Framework and Survey of the States. *Public Administration Review*, 71(3), 370-388.
- Jaimes, L. G., Vergara-Laurens, I., & Labrador, M. A. (2012, March). A location-based incentive mechanism for participatory sensing systems with budget constraints. In *2012 IEEE International Conference on Pervasive Computing and Communications* (pp. 103-108). IEEE.
- Jermias, J., & Setiawan, T. (2008). The moderating effects of hierarchy and control systems on the relationship between budgetary participation and performance. *The International Journal of Accounting*, 43(3), 268-292.
- Joshi, P. L., Al-Mudhaki, J. and Bremser, W. G. (2003) 'Corporate Budget Planning, Control and Performance Evaluation in Bahrain', *Managerial Auditing Journal*, 18 (9), pp. 737-750.
- Král, B. (2010), *Manažerské účetnictví*, Praha, Management Press, [Managerial Accounting, in Czech].
- Lee, J. Y. J., & Wang, X. (2009). Assessing the impact of performance-based budgeting: a comparative analysis across the United States, Taiwan, and

- China. *Public Administration Review*, 69, S60-S66.
- Leung, K., Bhagat, R. S., Buchan, N. R., Erez, M. and Gibson, B. B. (2005) 'Culture and International Business: Recent Advances and Their Implications for Further Research', *Journal of International Business Studies*, 36 (1), pp. 357-378.
- Libby, T. and Lindsay, 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.
- Luigi, D., Iuliana, C., Alma, P., Bilan, Y. (2014), "Directly estimating the private healthcare services demand in  $\mu$ Romania", *Journal of International Studies*, Vol. 7, No 3, pp.55-69, DOI: 10.14254/2071-8330.2014/7-3/5.
- Lukka, K., & Modell, S. (2010). Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, organizations and society*, 35(4), 462-477.
- Marcino, G. R. (2000) 'Obliterate Traditional Budgeting', *Financial Executive*, 16 (6), pp. 29-31.
- Martí, C. (2013). Performance budgeting and accrual budgeting: A study of the United Kingdom, Australia, and New Zealand. *Public Performance & Management Review*, 37(1), 33-58.
- McNally, R. (2002) 'The Annual Budgeting Process', *Accounting Ireland*, 34 (1), pp. 10-12.
- Mitchell, M. (2005) 'Beyond Budgeting: Case Studies in North American Financial Services', *Journal of Performance Management*, 18 (1), pp. 3-15.
- Modell, S. (2009). In defence of triangulation: A critical realist approach to mixed methods research in management accounting. *Management Accounting Research*, 20(3), 208-221.
- Needle, D. (2004) *Business in Context: An Introduction to Business and Its Environment*. London: Thompson Learning.
- Neely, A., Bourne, M. and Adams, C. (2003) 'Better Budgeting or Beyond Budgeting?', *Measuring Business Excellence*, 7 (3), pp. 22–28.
- Neely, A., Sutcliffe, M. R. and Heyns, H. R. (2001) *Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting*. New York, NY: Accenture, p. 19, figure.
- Oak, S. and Schmidgall, R. S. (2009) 'Have Budgetary Controls In the US Club Industry Changed From the Mid-1980s to the Twenty-First Century?', *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 21 (4), pp. 411–421.
- Onwuegbuzie, A.J., Leech N.L. and Collins K.M.T. (2012) 'Qualitative analysis techniques for the review of the literature', *The Qualitative Report*, vol. 17, pp. 1-28;
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management control without budgets: a field study of 'beyond budgeting' in practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149-181.
- Owusu, E. E., Dwomoh, G., Collins, M., Yaa, G., & Daniel, O. (2014). Assessing the Relationship between Budget Participation and Employees' Performance

- of Public Universities in Ghana: a Case of University of Education. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 4(1), 85-95.
- Pietrzak, Z. (2013) 'Traditional versus activity-based budgeting in non-manufacturing companies', *Social Sciences*, vol. 82, no. 4, pp. 26-37
- Raghunandan, M., Ramgulam N. and Raghunandan-Mohammed, K. (2012) 'Examining the behavioural aspects of budgeting with particular emphasis on public sector/service budgets', *International Journal of Business and Social Science*, vol. 3, no. 14, pp. 110 – 117
- Rothberg, A. F. (2011) Traditional Budgeting vs. Beyond Budgeting: Three Core Differences, Available at: <http://www.cfoedge.com/resources/articles/CFO-Edge-Traditional-Budgeting-vs-Beyond-Budgeting.pdf> .
- Schiff, M. and Lewin, A. Y. (1968) 'Where Traditional Budgeting Fails', *Financial Executive*, 35 (5), pp. 50-62.
- Schmidt, J. A. (1992) 'Is It Time to Replace Traditional Budgeting?', *Journal of Accountancy*, 174 (4), pp. 103-107.
- Stuckler, D., Basu, S., & McKee, M. (2010). Budget crises, health, and social welfare programmes. *Bmj*, 340, c3311.
- The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) (2014) Comparing Budgeting Techniques, Available at: <http://www.accaglobal.com/ca/en/student/acca-qual-student-journey/qual-resource/acca-qualification/f5/technical-articles/comparing-budgeting-techniques.html> .
- Van, T.T.T., Järvinen, J. (2015), Budgeting practices in Vietnam: A survey in Da Nang City, Master's Thesis, Oulu Business School.
- Wallander, J. (2003) Decentralisation - Why and how to make it work. Stockholm: SNS-Förlag.
- Wangari, J.M. (2008), Budgeting practices in manufacturing firms in Kenya, Doctoral dissertation, University of Nairobi.
- Wu, W. L., Lee, Y. C., & Shu, H. S. (2013). KNOWLEDGE MANAGEMENT IN EDUCATIONAL ORGANIZATIONS: A PERSPECTIVE OF KNOWLEDGE SPIRAL. *International Journal of Organizational Innovation*, 5(4).
- Yang, M. L., Wang, A. M. L., & Cheng, K. C. (2009). The impact of quality of IS information and budget slack on innovation performance. *Technovation*, 29(8), 527-536.
- Zeller, Th.L. and Metzger, L.M. (2013) 'Good by traditional budgeting, hello rolling forecast: Has the time come?', *American journal of Business Education*, vol. 6, no. 3, May/June, pp. 299 – 310