



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΓΙΑ ΣΤΕΛΕΧΗ (Ε-MBA)

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ
ΤΟΥ ΝΕΟΥ ΜΟΝΤΕΛΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ
“BEYOND BUDGETING”

Διπλωματική Εργασία

του

Δημητρίου Κ. Βασιλείου

Πειραιάς, 2011

Επιβλέπων : Καθηγητής Χρ. Καζαντζής

Περίληψη

Η παρούσα διπλωματική εργασία παρουσιάζει το μοντέλο “Beyond Budgeting” που προτείνεται σαν αντικαταστάτης του συνήθους μοντέλου των Προϋπολογισμών που ακολουθείται μέχρι σήμερα από την πλειονότητα των επιχειρήσεων παγκοσμίως. Το υπό μελέτη μοντέλο προτάσσει τη διαρκή στοχοθέτηση με βάση την απόδοση και τη σύγκριση με το άμεσο περιβάλλον και τις αγορές, σε αντίθεση με τον συνήθη προϋπολογισμό που περιορίζεται σε στοχοθέτηση βάση οικονομικών στοιχείων και μόνο, τα οποία σαν απολύτως σταθερά νούμερα αμφισβητούνται ως προς την επικαιρότητά τους (παρωχημένα) και άρα τη χρησιμότητά τους στη βελτίωση της επιχείρησης.

Σε μια βαθύτερη ανάλυση και «φιλοσόφηση» του μοντέλου Beyond Budgeting, όπως θα φανεί στην παρούσα μελέτη, θα μπορούσαμε να ισχυριστούμε ότι το νέο μοντέλο κάνει εμφανή την ανάγκη σύνδεσης της εξέλιξης του κάθε στελέχους με την εξέλιξη της επιχείρησης, σε αντίθεση με τον προϋπολογισμό που χρησιμοποιείται σαν «άρμα» της προσωπικής εξέλιξης των στελεχών (μέσω της ικανοποίησης των στόχων του προϋπολογισμού και μόνο) και η οποία σπάνια συνδέεται με την ανάλογη εξέλιξη της επιχείρησης.

Αρχικά θα παρουσιαστεί το θεωρητικό υπόβαθρο των Προϋπολογισμών, η αφετηρία τους, η εξέλιξή τους και η κατάσταση όπως αποτυπώνεται σήμερα μέσα από έρευνες και μελέτες σε παγκόσμια κλίμακα.

Στη συνέχεια θα παρουσιαστεί με λεπτομέρεια το μοντέλο “Beyond Budgeting”, οι αρχές που το διέπουν και ο σκοπός της δημιουργίας του, καθώς και κάποια χαρακτηριστικά παραδείγματα υλοποίησης σε συγκεκριμένες εταιρείες.

Στο επόμενο βήμα θα επιχειρήσουμε μια κριτική αξιολόγηση του μοντέλου, εντοπίζοντας τα πλεονεκτήματά του καθώς και τα μειονεκτήματα έναντι των άλλων μοντέλων.

Τέλος, θα παρουσιαστούν τα τελικά συμπεράσματα καθώς και 2 υποδείγματα-προτάσεις υιοθέτησης του μοντέλου εν είδει case study για 2 ελληνικές επιχειρήσεις.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Χρήστο Καζαντζή, για την συνεργασία μας στην εκπόνηση αυτής της διπλωματικής αλλά και τον ρόλο του γενικότερα σαν μέντορας.

Επίσης την οικογένειά μου: τη σύζυγό μου Αντιγόνη και τις κόρες μου Όλγα, Αλεξάνδρα και Αντωνία, που υπήρξαν όχι μόνο υποστηρικτές αλλά και η έμπνευσή μου καθ’ όλη τη διάρκεια των σπουδών και ειδικότερα κατά την εκπόνηση τη παρούσης εργασίας, η οποία και τους αφιερώνεται.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Σύγκριση μεταξύ διαδικασιών παραδοσιακού προϋπολογισμού και μοντέλου BB

Πίνακας 2: Διαστάσεις κουλτούρας μοντέλου Beyond Budgeting

Πίνακας 3: Σύγκριση Προσεγγίσεων Top-Down και Bottom-Up (Banovic, 2005)

Πίνακας 4: Χαρακτηριστικές διαφορές στα Συστήματα Διοικητικού Ελέγχου με και χωρίς τη χρήση Προϋπολογισμών (Østergren και Stensaker, 2010)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΙΚΟΝΩΝ

Εικόνα 1: Χρήσεις των Προϋπολογισμών από τη Διοίκηση (Bunce et al, 1995).....	10
Εικόνα 2: Αντιφάσεις μεταξύ στόχων Προϋπολογισμού (Barret & Fraser, 1977)	15
Εικόνα 3: Χρόνος σχεδιασμού και κατάρτισης προϋπολογισμού (προσαρμογή από Leyk et al.)	17
Εικόνα 4: Η εξέλιξη των προϋπολογισμών στις 3 οικονομικές περιόδους	23
Εικόνα 5: Σχεσιακή απεικόνιση των διαφορετικών μοντέλων προϋπολογισμού (Rickards, 2006).....	24
Εικόνα 6: Σύγκριση Παραδοσιακού Προϋπολογισμού και μοντέλου Beyond Budgeting	28
Εικόνα 7: Οι δύο κορυφές του μοντέλου Beyond Budgeting (Hope & Fraser, 2003)	41
Εικόνα 8 Απόδοση με βάση σταθερών έναντι συγκρινόμενων στόχων	42
Εικόνα 9: Εναλλακτικές του Προϋπολογισμού στην Borealis (από Bogsnes, 2008, Exhibit 3.3).....	61
Εικόνα 10: Σύνοψη του νέου μοντέλου στην Borealis (από Bogsnes, 2008, Exhibit 3.4)	61
Εικόνα 11: Παράδειγμα αναφοράς στην Borealis (από Bogsnes, 2008, Exhibit 3.7)....	63
Εικόνα 12: Λογιστική με βάση τις δραστηριότητες (από Bogsnes, 2008, Exhibit 3.10).64	
Εικόνα 13: Χρήση Εργαλείων Ελέγχου σε 4 Ευρωπαϊκές Χώρες (Dressler, 2006)	74
Εικόνα 14: Βαθμός Πολυπλοκότητας και Σχετικότητα Εργαλείων Ελέγχου (Dressler, 2006).....	75
Εικόνα 15 Φόρμα αξιολόγησης μοντέλου Beyond Budgeting για την εταιρεία Transport Co	85

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	2
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	3
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	4
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΙΚΟΝΩΝ.....	4
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	5
1. ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	7
1.1. ΕΙΔΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ	8
1.2. ΧΡΗΣΕΙΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ	9
1.3. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ	10
1.4. ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ	11
1.5. ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ.....	13
1.5.1. <i>Αντικρουόμενες Επιδιώξεις των Προϋπολογισμών</i>	14
1.5.2. <i>Ποσοτικά Χαρακτηριστικά</i>	16
1.5.3. <i>Ποιοτικά Χαρακτηριστικά</i>	17
1.5.4. <i>Ανθρώπινη Διάσταση</i>	18
1.5.5. <i>Στοιχεία Κουλτούρας</i>	20
1.6. ΜΟΝΤΕΛΑ ΕΞΕΛΙΞΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	21
2. ΜΟΝΤΕΛΟ “BEYOND BUDGETING”	25
2.1. ΑΡΧΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΤΟΥ ΜΟΝΤΕΛΟΥ “BEYOND BUDGETING”.....	29
2.1.1. <i>Στόχοι</i>	29
2.1.2. <i>Ανταμοιβές</i>	30
2.1.3. <i>Σχεδιασμός</i>	30
2.1.4. <i>Πόροι</i>	31
2.1.5. <i>Συντονισμός</i>	32
2.1.6. <i>Έλεγχος</i>	32
2.2. ΑΡΧΕΣ ΗΓΕΣΙΑΣ ΤΟΥ ΜΟΝΤΕΛΟΥ “BEYOND BUDGETING”.....	35
2.2.1. <i>Διοίκηση</i>	35
2.2.2. <i>Επιδόσεις</i>	36
2.2.3. <i>Ελευθερία Δράσης</i>	37
2.2.4. <i>Αποκεντρωμένη Υπευθυνότητα</i>	38
2.2.5. <i>Επικέντρωση στον Πελάτη</i>	39
2.2.6. <i>Πληροφόρηση</i>	39
3. ΑΝΑΛΥΣΗ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΩΝ ΤΟΥ ΜΟΝΤΕΛΟΥ “BEYOND BUDGETING”.....	41
3.1. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΟΥΛΤΟΥΡΑΣ	44

3.2.	ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ.....	46
3.3.	ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ (MANAGEMENT CONTROL SYSTEM).....	49
3.3.1.	<i>Θεωρία Εκπροσώπου (Agency Theory)</i>	50
3.3.2.	<i>Θεωρία Εξάρτησης Πόρων (Resource Dependency Theory)</i>	51
3.3.3.	<i>Νέοι Κανόνες Δράσεις</i>	51
3.3.4.	<i>Νέα Πρότυπα Αλληλεπιδράσεων</i>	52
4.	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΜΟΝΤΕΛΟΥ “BEYOND BUDGETING”	54
4.1.	SVENSKA HANDELSBANKEN: ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ “BEYOND BUDGETING”	57
4.2.	BOREALIS	60
4.3.	ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΜΟΝΤΕΛΟΥ “BEYOND BUDGETING”	66
4.3.1.	<i>Μελέτη υλοποίησης σε 7 ευρωπαϊκές επιχειρήσεις (Groot, 2007)</i>	66
4.3.2.	<i>Μελέτη υλοποίησης προϋπολογισμών σε 8 Αγγλικές επιχειρήσεις (Dugdale & Lyne, 2007)</i>	68
5.	ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΜΟΝΤΕΛΟΥ “BEYOND BUDGETING”	70
5.1.	ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ	70
5.2.	ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ.....	71
5.3.	ΛΟΓΟΙ ΜΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΜΟΝΤΕΛΟΥ BEYOND BUDGETING	73
5.4.	ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΣΜΟΙ	76
6.	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	78
7.	ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗΣ BEYOND BUDGETING ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ 80	
7.1.	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ (TRANSPORT CO)	80
7.1.1.	<i>Αποτύπωση της μελέτης περίπτωσης σε φόρμα αξιολόγησης</i>	83
7.2.	PHARMA CO: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΝΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΡΙΣΤΕΙΑΣ ΜΕ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΜΟΝΤΕΛΟΥ “BEYOND BUDGETING” ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	86
8.	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	88
9.	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	92

1. Προϋπολογισμός

Ο Προϋπολογισμός (Budget) ορίζεται σαν η επίσημη έκφραση όλων των σχεδίων (plans), των στόχων (targets) και των σκοπών (objectives) της διοίκησης που καλύπτουν όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο (Shim, Siegel, 2005). Ειδικότερα, παρουσιάζει το σχεδιασμό της επιχείρησης ως προς τις δαπάνες, τα έσοδα και τη χρήση των πόρων της, αποτυπώνοντας ταυτόχρονα την εκτίμηση της διοίκησης ως προς τις μελλοντικές οικονομικές συνθήκες.

Ο προϋπολογισμός κάνει για πρώτη φορά την εμφάνισή του τη δεκαετία του '20 και για πολλά χρόνια αποτελεί την «ποσοτικοποιημένη αποτύπωση των ταμειακών εισροών και εκροών προκειμένου να διαπιστωθεί το κατά πόσο το χρηματοοικονομικό σχέδιο θα καλύψει τους στόχους της επιχείρησης» (Atkinson, et al., 1997). Ουσιαστικά αποτελεί ένα λογιστικό εργαλείο με το οποίο οι επιχειρήσεις προσπαθούν να συντονίσουν (coordinate) και να υλοποιήσουν (implement) τη στρατηγική τους (Horngren et al., 2005). Με το πέρασμα των ετών και την εξέλιξη των επιχειρήσεων σε πολυεθνικούς και πολύπλοκους οργανισμούς, ο προϋπολογισμός απέκτησε ζωτικής σημασίας ρόλο, καθώς, στην ιδανική του μορφή και υλοποίηση, αποτελεί ένα από τα πιο σημαντικά εργαλεία διαχείρισης-διοίκησης της επιχείρησης, παρέχοντας:

- Ένα σχέδιο δράσης για την επίτευξη συγκεκριμένων ποσοτικών στόχων.
- Ένα πρότυπο για τη μέτρηση της επίδοσης.
- Ένα εργαλείο αντιμετώπισης απρόβλεπτων δυσμενών καταστάσεων.

Ο προϋπολογισμός διαχωρίζεται σε δύο επιμέρους διαδικασίες, αυτής του Σχεδιασμού (Planning) και του Ελέγχου (Control), (Garrison & Noreen, 2002). Ο σχεδιασμός αφορά στον καθορισμό των στόχων και την κατάρτιση επιμέρους προϋπολογισμών προς την επίτευξη των στόχων, ενώ ο έλεγχος περιλαμβάνει τις ενέργειες των στελεχών της επιχείρησης προκειμένου να αυξηθεί η πιθανότητα επίτευξης των στόχων. Από τις δύο αυτές διαδικασίες του προϋπολογισμού, ο σχεδιασμός είναι αυτός στον οποίο αφιερώνεται ο περισσότερος χρόνος των στελεχών της επιχείρησης, κάτι που αποτελεί χάσιμο χρόνου αν δεν συνοδεύεται από αντίστοιχα καλό έλεγχο (Ibid, 2002)

Η χρήση του Προϋπολογισμού επεκτάθηκε και σε αυτήν του εργαλείου ελέγχου της Απόδοσης των εργαζομένων. Σύμφωνα λοιπόν με τους Horngren et al., 2005, τα τελικά αποτελέσματα συγκρίνονται με τις εκτιμήσεις-στόχους του προϋπολογισμού και η απόκλισή τους αποτελεί κριτήριο αξιολόγησης της απόδοσης των στελεχών της επιχείρησης.

Ο προϋπολογισμός λοιπόν (Καζαντζής, 2008) μπορεί να θεωρηθεί ως ένα σημαντικό στοιχείο του κλασικού κύκλου διοίκησης που περιλαμβάνει τον Προγραμματισμό, την Λειτουργία και τον Έλεγχο, ή ως ένα μέρος ενός συνολικού συστήματος διοίκησης το οποίο περιλαμβάνει:

- Διαμόρφωση Στρατηγικής
- Συστήματα προγραμματισμού
- Συστήματα προϋπολογισμού
- Οργανωτική δομή
- Λειτουργίες Παραγωγής, Διάθεσης
- Εκθέσεις προόδου και έλεγχο.

Η παρούσα διατριβή δεν θα παρουσιάσει τους τρόπους και μηχανισμούς κατάρτισης προϋπολογισμών αλλά θα επικεντρωθεί σε μια σύντομη παρουσίαση των τύπων και χρήσεων των προϋπολογισμών καθώς και στη διατύπωση των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων τους με σκοπό τη σύγκριση με το μοντέλο που πρεσβεύει την κατάργησή τους (“Beyond Budgeting”).

1.1. Είδη Προϋπολογισμών

Σύμφωνα με την επίσημη ορολογία του Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), υπάρχουν οι παρακάτω τύποι προϋπολογισμών:

Γενικός Προϋπολογισμός (Master Budget)

Στην κορυφή των προϋπολογισμών βρίσκεται ο γενικός προϋπολογισμός, που συνυπολογίζει όλους τους επιμέρους προϋπολογισμούς και συνήθως περιλαμβάνει την προϋπολογισθείσα κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (profit and loss), τον ισολογισμό (balance sheet) και την κατάσταση ταμειακής ρευστότητας. Η απόδοση των ανώτερων στελεχών συχνά εξετάζεται σε συνάρτηση με την επίδρασή τους στο Ισολογισμό και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης ή οποιαδήποτε άλλα οικονομικά στοιχεία που εκτίθενται στους επενδυτές και τους εξωτερικούς αναλυτές

Ταμιακός Προϋπολογισμός (Cash Budget)

Ο ταμιακός προϋπολογισμός απεικονίζει τις προϋπολογιζόμενες εισπράξεις και πληρωμές της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της περιόδου προϋπολογισμού

Προϋπολογισμός Δαπανών Κεφαλαίου (Capital Budget)

Η διαδικασία αυτή αφορά τη λήψη αποφάσεων όσον αφορά σε συγκεκριμένες επενδυτικές επιλογές και το συνολικό διαθέσιμο κεφάλαιο προς επενδύσεις

Λειτουργικός Προϋπολογισμός (Operating Budget)

Ο Προϋπολογισμός αυτός περιλαμβάνει τις προϋπολογισθείσες εισροές και εκροές κατά την προβλεπόμενη οικονομική περίοδο

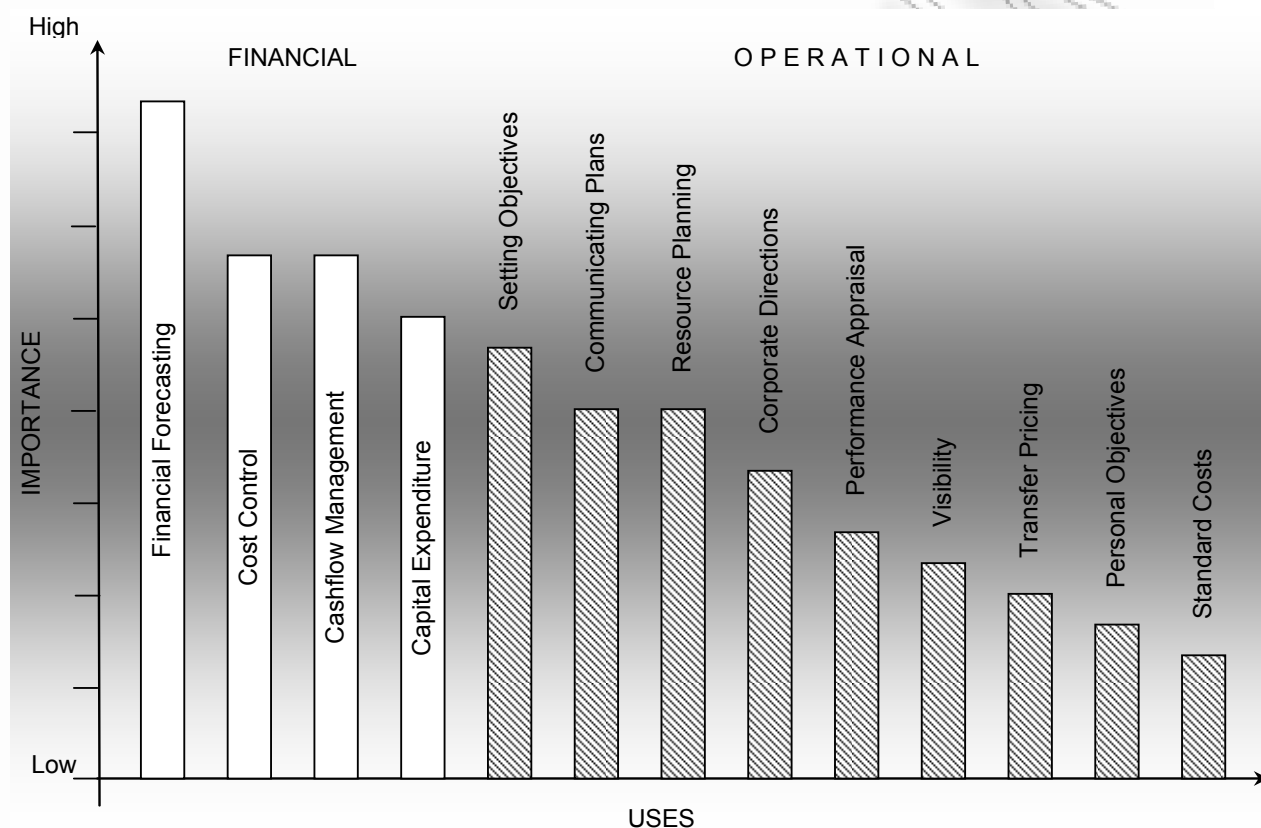
Οι προϋπολογισμοί είναι δυνατόν να περιλαμβάνουν οικονομικούς δείκτες όπως ρευστότητα, κέρδη/ζημιές, κεφάλαιο κίνησης, καθώς και μη οικονομικούς δείκτες όπως αριθμός υπαλλήλων, παραγγελίες και όγκος παραγωγής. Η πρόοδος συνήθως παρακολουθείται κατά τακτά χρονικά διαστήματα (συνήθως κάθε μήνα) και πραγματοποιείται με τη σύγκριση μεταξύ των προϋπολογισθέντων τιμών και των τιμών που επιτεύχθηκαν.

1.2. Χρήσεις Προϋπολογισμών

Αν και ο Προϋπολογισμός περιλαμβάνει ή επηρεάζει μία πληθώρα χρήσεων στη διοίκηση της επιχείρησης, σύμφωνα με τις έρευνες των Bunce et al (1995), η πιο σημαντική αφορά στις οικονομικές λειτουργίες, όπως παρουσιάζεται και στην παρακάτω Εικόνα 1. Διαχωρίζοντας λοιπόν τις χρήσεις σε

- Οικονομικές (financial)
 - a. Οικονομικές Προβλέψεις
 - b. Έλεγχος Κόστους
 - c. Διαχείριση Ταμειακής Ρευστότητας
 - d. Επενδύσεις Κεφαλαίου
- Λειτουργικές (Operational)
 - a. Καθορισμός Στόχων
 - b. Επικοινωνία Σχεδίων
 - c. Σχεδιασμός Πόρων
 - d. Εταιρικές Κατευθύνσεις
 - e. Αξιολόγηση Απόδοσης
 - f. Κλπ

η έρευνα κατέδειξε ότι οι Λειτουργικές χρήσεις του Προϋπολογισμού τυγχάνουν μικρότερης προσοχής από τις Οικονομικές αλλά με διαρκώς αυξανόμενη τάση.



Εικόνα 1: Χρήσεις των Προϋπολογισμών από τη Διοίκηση (Bunce et al, 1995)

1.3. Πλεονεκτήματα Προϋπολογισμών

Τα πλεονεκτήματα και οφέλη που αποκομίζουν οι επιχειρήσεις που υιοθετούν την κατάρτιση προϋπολογισμών, μπορούν να συνοψιστούν παρακάτω (Hornngren et al., 2005, και Livingston & Grossman, 2002):

- 1 Οι προϋπολογισμοί παρέχουν ένα μέσο *μετάδοσης* και *επικοινωνίας* των σχεδίων (Plans) των διευθυντικών στελεχών σε όλα τα κλιμάκια του οργανισμού
- 2 Οι προϋπολογισμοί εισάγουν τα στελέχη στη διαδικασία του να σκεφθούν - *προβλέψουν* το μέλλον και να καταρτίσουν ποσοτικοποιημένα σχέδια ως προς το χειρισμό ή την εκμετάλλευση των μελλοντικών καταστάσεων (στην αντίθετη περίπτωση, τα στελέχη συνήθως καταλήγουν να ασχολούνται με τις καθημερινές δραστηριότητες και μόνο).

- 3 Η επιτυχής κατάρτιση του προϋπολογισμού προσφέρει ένα μέσο αποδοτικής *κατανομής* των πόρων σε εκείνα τα τμήματα του οργανισμού που μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικότερα.
- 4 Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού (και ειδικότερα της πρόβλεψης), βοηθά στο να *αποκαλυφθούν* πιθανά προβλήματα του ουρανισμού πριν αυτά ακόμα εκδηλωθούν.
- 5 Οι προϋπολογισμοί *συντονίζουν* τις διάφορες δραστηριότητες του οργανισμού και διασφαλίζει ότι οι προσπάθειες όλων των επιμέρους τμημάτων συγκλίνουν προς την ίδια κατεύθυνση
- 6 Οι προϋπολογισμοί καθορίζουν σκοπούς και στόχους που μπορούν να αποτελέσουν *πρότυπα βέλτιστης πρακτικής* για την αξιολόγηση της μετέπειτα απόδοσης.
- 7 Οι προϋπολογισμοί επιβάλλουν την *ποσοτικοποίηση* των στόχων και των σχεδίων (και άρα την καλύτερη μέτρηση και αξιολόγησή τους).
- 8 Βοηθά στην *επίγνωση* του επιχειρηματικού κόστους από τα στελέχη του οργανισμού (μέσω της εμπλοκής τους στην κατάρτιση του προϋπολογισμού).
- 9 *Εισάγουν* και εκπαιδεύουν τα στελέχη στην έννοια του *περιοδικού σχεδιασμού*.

1.4. Κριτήρια Αποτελεσματικών Προϋπολογισμών

Στη συνέχεια παρατίθενται κάποια στοιχεία που χαρακτηρίζουν αποτελεσματικούς τους προϋπολογισμούς, ουσιαστικά τα κριτήρια με τα οποία ένας προϋπολογισμός μπορεί να θεωρηθεί ότι εκπληρώνει τους λόγους ύπαρξής του μέσα στον οργανισμό (Livingston & Grossman, 2002):

- 1 Οι προϋπολογισμοί πρέπει να είναι προσανατολισμένοι στο να βοηθούν τον οργανισμό να επιτυγχάνει τους στόχους και τους σκοπούς του.
- 2 Οι προϋπολογισμοί πρέπει να αποτελούν ρεαλιστικά σχέδια δράσης και όχι ευσεβείς πόθους και ευχολόγια.
- 3 Η φάση ελέγχου του προϋπολογισμού πρέπει να χρησιμοποιείται αποτελεσματικά ώστε να παρέχει το πλαίσιο αξιολόγησης της επίδοσης (performance evaluation) και να βελτιώνει το σχεδιασμό των επόμενων προϋπολογισμών

- 4 Είναι απαραίτητη η υλοποίηση της συμμετοχικής διαδικασίας κατάρτισης του προϋπολογισμού (participative budgeting) προκειμένου να ενθαρρυνθεί η έννοια της συνεργασίας και της ομαδικότητας στον οργανισμό
- 5 Οι προϋπολογισμοί δεν θα πρέπει να αποτελούν δικαιολογία απόρριψης εύλογων και στοιχειοθετημένων αιτήσεων πόρων (με το πρόσχημα ότι δεν είχαν προϋπολογισθεί)
- 6 Η διοίκηση θα πρέπει να χρησιμοποιεί τη διαδικασία του προϋπολογισμού σαν το μέσο κατεύθυνσης της συμπεριφοράς των συνεργατών της προς την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης

Τα ανωτέρω χαρακτηριστικά πολλές φορές εκλαμβάνονται σαν πλεονεκτήματα που είναι δεδομένα και διαθέσιμα απλά και μόνο επειδή έχει καταρτιστεί ο προϋπολογισμός στον οργανισμό. Η πραγματικότητα όμως είναι ότι στο μεγαλύτερο βαθμό η υλοποίηση του προϋπολογισμού (μέσω του διαρκούς ελέγχου) είναι αυτή που τελικά θα τον αναδείξει σαν ένα πολύτιμο και ουσιαστικό εργαλείο για τη διοίκηση, και όχι απλά και μόνο η κατάρτισή του.

Η δυνατότητα σύνδεσης (μέσω του προϋπολογισμού) της στρατηγικής της εταιρείας με τους επιμέρους στόχους του κάθε τμήματος του οργανισμού, έχουν καταστήσει τους προϋπολογισμούς σαν το σημαντικότερο διοικητικό εργαλείο της επιχείρησης. Η σύγκριση και ανάλυση μεταξύ των στόχων του προϋπολογισμού και των πραγματικών αποτελεσμάτων αποτελούν, για την πλειονότητα των επιχειρήσεων στη Γερμανία, το σημαντικότερο εργαλείο ελέγχου (Özel, 2003).

Όπως χαρακτηριστικά επισημαίνεται σε μια εργασία πάνω στις πρακτικές προϋπολογισμών στις Ηνωμένες Πολιτείες (Umapathy, 1987) :

Δεν υπάρχει καμία άλλη διοικητική διαδικασία που να μεταφράζει ποιοτικά στοιχεία του οράματος και της στρατηγικής της επιχείρησης σε σχέδια δράσης, να συνδέει τα μακροπρόθεσμα με τα βραχυπρόθεσμα, να φέρνει κοντά διευθυντικά στελέχη από διαφορετικά ιεραρχικά επίπεδα και λειτουργίες της επιχείρησης και την ίδια στιγμή να εξασφαλίζει τη συνέχεια μέσω της ξεκάθαρης κανονικότητας της διαδικασίας.

Στην ίδια εργασία, αναφέρεται ότι 5 στους 6 εμπλεκόμενους σε κατάρτιση και παρακολούθηση προϋπολογισμών πιστεύουν ότι τα όποια προβλήματα με τους προϋπολογισμούς εκπορεύονται από τον τρόπο που αυτοί εφαρμόζονται και τον ρόλο που καλούνται να παίξουν.

1.5. Μειονεκτήματα και περιορισμοί των Προϋπολογισμών

Ιστορικά, οι προϋπολογισμοί αναπτύχθηκαν σαν ένα μέσο διοίκησης μέσα από την ανάγκη να ελεγχθούν οι αρχικά μικρές εταιρείες οι οποίες αναπτύχθηκαν και γιγαντώθηκαν όχι μόνο σε αριθμό εργαζομένων και δραστηριοτήτων αλλά και σε παρουσία σε πολλές και διαφορετικές χώρες. Στις αρχικά μικρές λοιπόν εταιρείες υπήρχε έντονη η διαπροσωπική επαφή και οικειότητα που εξασφάλιζε ένα αποτελεσματικό επίπεδο εμπιστοσύνης και επικοινωνίας μεταξύ των μετόχων-ιδιοκτητών και των υπαλλήλων-συνεργατών. Η γιγάντωση όμως των εταιρειών (μέσω ουσιαστικά της παγκοσμιοποίησης) και η μετατροπή τους σε πολυεθνικές, επηρέασε πρωτίστως και στο μεγαλύτερο βαθμό την εμπιστοσύνη μεταξύ των μετόχων και διευθυντικών/εκτελεστικών στελεχών και των υπολοίπων συνεργατών της επιχείρησης. Η ανώτατη διοίκηση έπρεπε να βρει ένα τρόπο να συνεχίσει να έχει τον έλεγχο και αυτό επετεύχθη μέσω των προϋπολογισμών, οι οποίοι δρούσαν σαν «συμβόλαια» με τα κατώτερα διοικητικά κλιμάκια και καλούνταν ουσιαστικά να αντικαταστήσουν τη διαπροσωπική επαφή και επικοινωνία. Το τελικό αποτέλεσμα ήταν η ανάλωση πολύτιμου παραγωγικού χρόνου σε διαπραγματεύσεις σχετικά με το περιεχόμενο των προϋπολογισμών, καθώς και η ανάπτυξη πνεύματος ιδιοτέλειας και τοπικιστικών συμφερόντων. Ο προϋπολογισμός είχε ταυτιστεί αποκλειστικά και μόνο σαν το μέσο επιβίωσης και εξέλιξης, οδηγώντας τελικά σε τακτικές που απέβαιναν εις βάρος της αξίας της επιχείρησης (Welch, 2005).

Επίσης (Bunce, 2007), το κύριο χαρακτηριστικό των συστημάτων διοίκησης βασιζόνταν σε σχέδια, στόχους και πόρους οι οποίοι ήταν διαπραγματεύσιμοι, ετήσιοι και σταθεροί (αμετάβλητοι). Τα συστήματα αυτά είχαν σχεδιασθεί για εμπορικά περιβάλλοντα που τα χαρακτήριζε η σταθερότητα και στα οποία η ζήτηση πάντα υπερείχε της προσφοράς οπότε και οι προμηθευτές μπορούσαν να θέσουν τους κανόνες λειτουργίας των αγορών. Η κατάσταση σήμερα έχει αλλάξει και η σταθερότητα έχει δώσει τη θέση της στην διαρκή μεταβλητότητα ενώ οι αγορές έχουν μετατραπεί σε άκρως ανταγωνιστικές αρένες, όπου πλέον ο πελάτης και όχι ο προμηθευτής θέτει τους κανόνες. Στην δε πρόσφατη έρευνα των Libby και Lindsay (2010), επιβεβαιώνεται ότι οι προϋπολογισμοί αδυνατούν να διευκολύνουν την προσαρμογή στις διαρκές και απρόβλεπτες αλλαγές του σύγχρονου επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Η αντίθεση αυτή ουσιαστικά αντιπροσωπεύεται από τα δύο εντελώς διαφορετικά μοντέλα επιχειρηματικότητας, αυτό του «παράγω και πουλώ» ("make-and-sell") και αυτό του «διαισθάνομαι και αντιδρώ» ("sense-and-respond") (Bunce, 2007). Το πρώτο μοντέλο εμπεριέχει μια δυστοκία να αντεπεξέλθει στις διαρκείς αλλαγές καθώς έχει τις

βάσεις του στη βιομηχανική εποχή που επικεντρώνεται στις συναλλαγές, τα πάγια ενεργητικά στοιχεία, τη μαζική παραγωγή και τις οικονομίες κλίμακας. Το μοντέλο όμως της «διαίσθησης και αντίδρασης» έχει τις βάσεις του στην καινοτομία και την εποχή των υπηρεσιών, που δίνει έμφαση στις σχέσεις με τον πελάτη, την πνευματική περιουσία (intellectual assets), τη μαζική διαφοροποίηση (mass customization) και τις οικονομίες δημιουργίας αξίας.

Ο Jack Welch, στο βιβλίο του “Winning” αφιερώνει ένα ολόκληρο κεφάλαιο σχετικά με τον προϋπολογισμό, και ξεκινά λέγοντας ότι «η διαδικασία του προϋπολογισμού για τις περισσότερες εταιρίες μάλλον είναι η πιο αναποτελεσματική πρακτική της διοίκησής της», όπως επίσης και ότι «στην πραγματικότητα, όταν μια εταιρία έχει καλά αποτελέσματα είναι εξαιτίας του ότι δεν ακολούθησε τον προϋπολογισμό της» (Welch, 2005).

Μερικά χαρακτηριστικά του μέχρι τώρα τρόπου λειτουργίας του προϋπολογισμού, όπως αυτά προκύπτουν περισσότερο από την πραγματική του υλοποίηση και εφαρμογή στις επιχειρήσεις και λιγότερο από το θεωρητικό πλαίσιο μέσα στο οποίο ορίζεται, παρουσιάζονται παρακάτω:

1.5.1. Αντικρουόμενες Επιδιώξεις των Προϋπολογισμών

Σύμφωνα με την έρευνα των Barret και Fraser (1977), καθώς οι προϋπολογισμοί καλούνται να υλοποιήσουν τρεις μεγάλες επιδιώξεις (Σχεδιασμό, Παρακίνηση και Αξιολόγηση – Planning, Motivation and Evaluation), είναι πολύ δύσκολο για έναν οργανισμό να τα επιτύχει καθώς εξ ορισμού υπάρχουν τουλάχιστον οι 3 παρακάτω αντικρουόμενοι ρόλοι:

A. Σχεδιασμός έναντι Παρακίνησης

Προκειμένου ένας προϋπολογισμός να είναι αποτελεσματικός θα πρέπει να βασίζεται σε ρεαλιστική αποτίμηση των λειτουργικών δυνατοτήτων της επιχείρησης και στη κρίση των διοικητικών στελεχών για τις μελλοντικές προβλέψεις. Εν τούτοις, αυτού του είδους οι προϋπολογισμοί εμπεριέχουν τον κίνδυνο της μετριοπαθούς στοχοθέτησης που αποτελεί τροχοπέδη στην παρακίνηση των στελεχών,. Αυτό συμβαίνει επειδή προκειμένου να υπάρχει παρακίνηση θα πρέπει οι στόχοι να είναι πιο απαιτητικοί (από αυτούς του σχεδιασμού) αλλά εντούτοις εφικτοί, ώστε να υπάρχει το στοιχείο της πρόκλησης και της αναμέτρησης των στελεχών με τις δυνάμεις τους και τις ικανότητές τους.

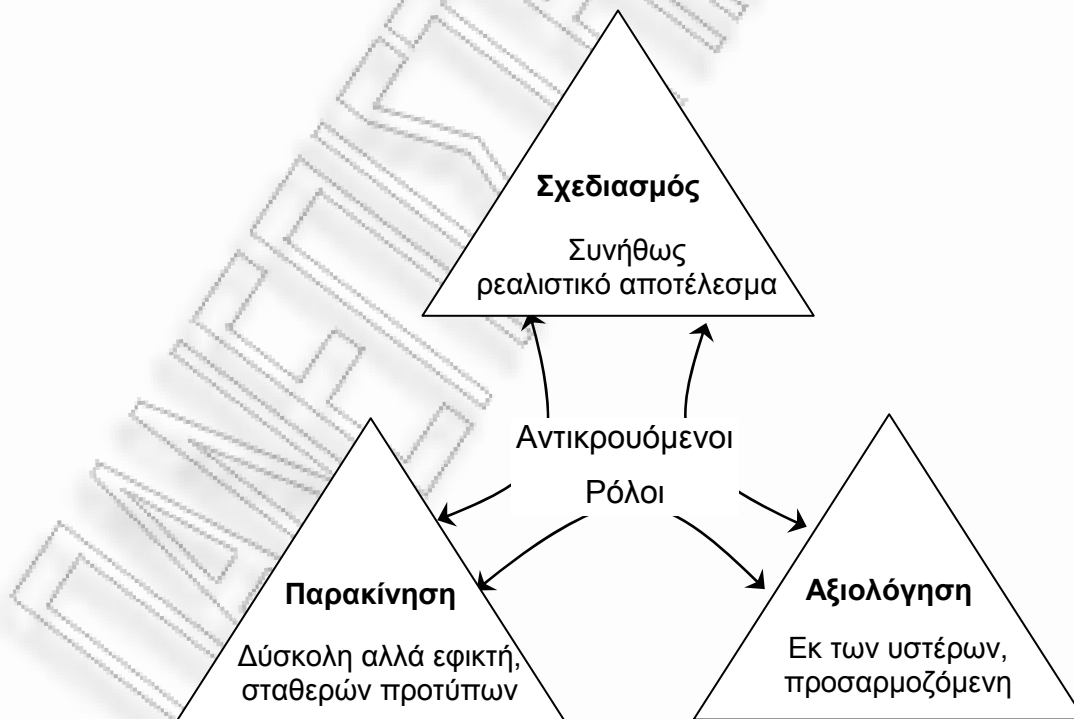
Β. Παρακίνηση έναντι Αξιολόγησης

Η συνήθης πρακτική είναι οι στόχοι των προϋπολογισμών να ορίζονται με βάση σταθερά πρότυπα (fixed standards) έναντι των οποίων στη συνέχεια θα αξιολογηθεί η απόδοση των στελεχών. Κάτι τέτοιο επίσης αυξάνει την πιθανότητα της δέσμευσης από τα στελέχη καθώς οι στόχοι που τους ανατίθενται είναι σταθεροί και δεν μεταβάλλονται. Από την άλλη όμως, η παρακίνηση των στελεχών υπονομεύεται από την αυστηρή εφαρμογή αυτών των standards, καθώς δεν λαμβάνει υπ' όψιν της το αντίκτυπο των ανεξέλεγκτων και απρόβλεπτων καταστάσεων που δεν θα μπορούν να επηρεάσουν την αρχική στοχοθέτηση.

Γ. Αξιολόγηση έναντι Σχεδιασμού

Η απαίτηση από τη διαδικασία του Σχεδιασμού να παράσχει ρεαλιστικές εκτιμήσεις μελλοντικών καταστάσεων έρχεται σε αντίθεση με την ανάγκη ελαχιστοποίησης του αντίκτυπου των ανεξέλεγκτων ή απρόβλεπτων παραγόντων στην υλοποίηση του προϋπολογισμού που άμεσα επηρεάζει και την αξιολόγηση των στελεχών. Ο αντίθεση αυτή μπορεί βέβαια να εξομαλυνθεί με κατάλληλες προσαρμογές της αξιολόγησης στο τέλος της προϋπολογιστικής περιόδου.

Οι παραπάνω αντιφάσεις παρουσιάζονται και γραφικά στην Εικόνα 2.



Εικόνα 2: Αντιφάσεις μεταξύ στόχων Προϋπολογισμού (Barret & Fraser, 1977)

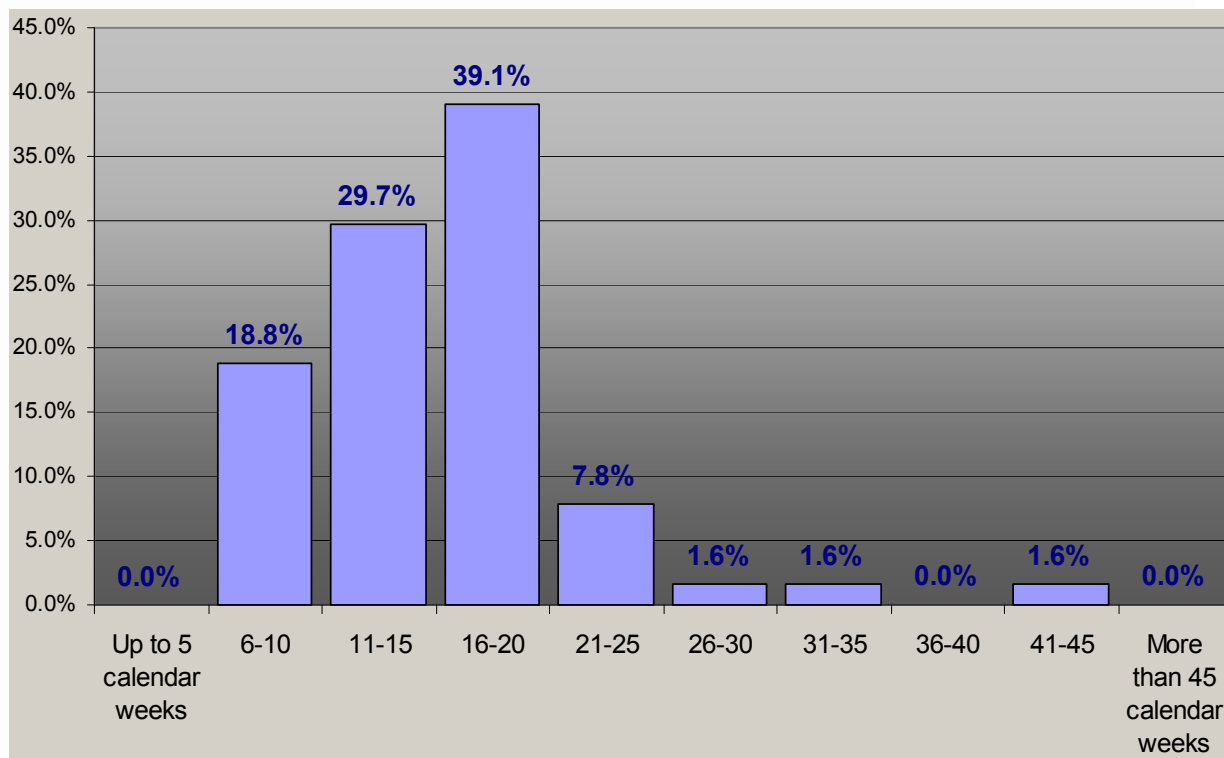
1.5.2. Ποσοτικά Χαρακτηριστικά

➤ Κόστος Κατάρτισης Προϋπολογισμού

- Κατά τον Rickards (2008), το 10% των επιχειρήσεων που ερωτήθηκαν ανέφεραν ότι χρειάζονται περισσότερους από 20 ανθρωπο-μήνες για την κατάρτιση του προϋπολογισμού και μόνο στο 39% των επιχειρήσεων τους κοστίζει λιγότερο από 3 ανθρωπο-μήνες.
- Επίσης, (Fraser, 2001), μια μελέτη του 1998 κατέγραψε ότι μία επιχείρηση για την κατάρτιση και υλοποίηση του προϋπολογισμού ξοδεύει περίπου 25.000 ανθρωπο-ημέρες για κάθε ένα δισεκατομμύριο δολάρια κέρδη που επιτυγχάνει.

➤ Χρόνος κατάρτισης Προϋπολογισμού

- Κατά τις μελέτες του Fraser (2001), ο μέσος χρόνος κατάρτισης ενός προϋπολογισμού είναι 4,5 μήνες ενώ κάθε πρόβλεψη (forecast) ολοκληρώνεται σε περίπου 21 ημέρες.
- Στην πιο πρόσφατη αναφορά του Rickards (2008), πάνω από το 50% των υπό έρευνα επιχειρήσεων συμπεριλαμβάνουν τουλάχιστον 50 κέντρα κόστους ενώ το 25% καταρτίζουν προϋπολογισμούς για περισσότερα από 100 κέντρα κόστους.
- Στην έρευνα των Leyk et al (2006), και σε σύνολο 170 μεγάλων επιχειρήσεων από Γερμανία, Αυστρία και Σουηδία, περισσότερες από τις μισές επιχειρήσεις χρειάζονται μεταξύ 4 και 6 μήνες για την κατάρτιση του επιχειρησιακού τους πλάνου και προϋπολογισμού, όπως φαίνεται και στην παρακάτω Εικόνα 3.



Εικόνα 3: Χρόνος σχεδιασμού και κατάρτισης προϋπολογισμού (προσαρμογή από Leyk et al.)

1.5.3. Ποιοτικά Χαρακτηριστικά

Σύμφωνα με την εκτεταμένη βιβλιογραφική έρευνα των Neely, Bourne και Adams (2003) σχετικά με τα μειονεκτήματα του παραδοσιακού προϋπολογισμού, καταγράφονται 12 σημαντικές αδυναμίες σε 3 κατηγορίες, ως ακολούθως:

➤ Ανταγωνιστική Στρατηγική

- Οι προϋπολογισμοί σπανίως εστιάζουν στη στρατηγική της επιχείρησης και συχνά παρουσιάζουν ανακολουθίες με αυτήν
- Οι προϋπολογισμοί επικεντρώνονται στον περιορισμό του κόστους και όχι στη δημιουργία αξίας (value creation) μέσω ορθής χρήσης εξόδων
- Οι προϋπολογισμοί περιορίζουν τη δυνατότητα άμεσης ανταπόκρισης (responsiveness) και της ευελιξίας, ενώ συχνά αποτελούν τροχοπέδη στις αλλαγές
- Οι προϋπολογισμοί έχουν τελικά μικρή συνεισφορά καθώς τείνουν να είναι γραφειοκρατικοί και να αποθαρρύνουν τη δημιουργική σκέψη

➤ **Επιχειρησιακή Διαδικασία**

- Η κατάρτιση προϋπολογισμών είναι χρονοβόρος και δαπανηρή διαδικασία
- Οι προϋπολογισμοί καταρτίζονται και ενημερώνονται σποραδικά (συνήθως σε ετήσια βάση)
- Οι προϋπολογισμοί βασίζονται σε ανυπόστατες υποθέσεις και εικασίες
- Οι προϋπολογισμοί ενθαρρύνουν «παιχνίδια» και δυσλειτουργικές συμπεριφορές μεταξύ των στελεχών της επιχείρησης

➤ **Οργανωτική Ικανότητα**

- Οι προϋπολογισμοί ενισχύουν τον κατακόρυφο (από πάνω προς τα κάτω) έλεγχο και διοίκηση
- Οι προϋπολογισμοί δεν αντικατοπτρίζουν τις σύγχρονες αναδυόμενες δομές δικτύων που υιοθετούνται από τους οργανισμούς
- Οι προϋπολογισμοί ισχυροποιούν τις αποστάσεις και τους φραγμούς μεταξύ των τμημάτων αντί να ενθαρρύνουν τη διασπορά της γνώσης
- Οι προϋπολογισμοί κάνουν τους ανθρώπους να αισθάνονται απαξιωμένοι

1.5.4. Ανθρώπινη Διάσταση

Η επίδραση των προϋπολογισμών στην ψυχολογική συμπεριφορά των στελεχών της επιχείρησης που εμπλέκονται στην κατάρτιση και υλοποίησή τους, αποτέλεσε αντικείμενο έρευνας που διεξήχθη από τον Chris Argyris (1952) και χρηματοδοτήθηκε από το Ίδρυμα Controllershship Foundation. Τα αποτελέσματα της έρευνας ανέδειξαν τους ποικίλους τρόπους μέσω των οποίων η πίεση για την επίτευξη των στόχων του προϋπολογισμού συντέλεσε στην αύξηση του άγχους, σε διαπροσωπικές συγκρούσεις και σε έλλειψη εμπιστοσύνης. Αυτά τα συμπτώματα με τη σειρά τους προκάλεσαν συμπεριφορές δυσλειτουργικές ως προς τη γενικότερη επίτευξη των στόχων του οργανισμού, όπως

- Παραπλανητικές μεθοδεύσεις στοιχείων του προϋπολογισμού πριν αυτός καταρτισθεί (ώστε να καθοριστούν εύκολα επιτεύξιμοι στόχοι)
- Παραποιήσεις αποτελεσμάτων ώστε να συμπέσουν με τους στόχους του προϋπολογισμού

- Υιοθέτηση λανθασμένων πρακτικών, όπως η αναβολή εξόδων συντήρησης για ωραιοποίηση των αποτελεσμάτων του προϋπολογισμού, με συνέπειες καταστροφικές για την αξιοπιστία της επιχείρησης
- Γενικότερα μείωση της προσπάθειας (της επίδοσης) των στελεχών και ελλιπή επικοινωνία μεταξύ των τμημάτων και των συνεργατών.

Στο επίπεδο της ψυχολογικής συμπεριφοράς των συνεργατών, τα σημαντικότερα ευρήματα της έρευνας ήταν:

- Η πίεση από τον προϋπολογισμό τείνει να συνενώνει τους υπαλλήλους εναντίον της διοίκησης και να προκαλεί υπερένταση στους διευθυντές των τμημάτων
- Το τμήμα οικονομικών της επιχείρησης καταλήγει να αισθάνεται την ικανοποίηση της επιτυχίας όταν ανακαλύπτει λάθη από τις άλλες διευθύνσεις του οργανισμού
- Η χρήση των προϋπολογισμών σαν μέσο πίεσης από την ανώτατη διοίκηση τείνει να κάνει τους διευθυντές των τμημάτων να επικεντρώνονται στα προβλήματα της διεύθυνσής τους και μόνο
- Οι διευθυντές χρησιμοποιούν τους προϋπολογισμούς σαν μέσο έκφρασης και επιβολής ηγεσίας

Στην ίδια μελέτη, ο Argyris προτείνει:

- Ενθάρρυνση για ενεργό συμμετοχή στην κατάρτιση του προϋπολογισμού, καθώς αυτό ενισχύει την υπευθυνότητα των στελεχών, τονώνει το ηθικό τους και αυξάνει την παρακίνηση (προσοχή χρειάζεται στη διάκριση της ενεργούς από την πλασματική συμμετοχή που σαν στόχο έχει να ασκήσει πίεση στα στελέχη ώστε να αποδεχθούν τον προϋπολογισμό)
- Εκπαίδευση σε θέματα ανθρωπίνων σχέσεων και βελτίωση των συστημάτων επικοινωνίας

Στο βιβλίο του ο Horwood (1974), αναφέρει σχετικά με την ανθρώπινη διάσταση των προϋπολογισμών:

- Οι προϋπολογισμοί είναι αποκλειστικά προσανατολισμένοι στο κέρδος και δεν περιλαμβάνουν άλλους στόχους
- Οι φιλοδοξίες των προϋπολογισμών μπορεί να μη συμπίπτουν με αυτές των υφισταμένων

- Στην ουσία τους οι προϋπολογισμοί είναι μια ανεπίσημη διαδικασία διαπραγμάτευσης, κατά την οποία τα διοικητικά στελέχη ανταγωνίζονται για τους περιορισμένους πόρους, κάτι που μπορεί να οδηγήσει σε αποδυνάμωση των αρχικών στόχων καθώς τα στελέχη καταλήγουν να ανταγωνίζονται για εξουσία και αναγνώριση
- Η εξασφάλιση της ενεργούς συμμετοχής εξαρτάται από το πλαίσιο που ορίζει ο προϋπολογισμός: αν υπάρχουν στοιχεία καινοτομίας και απρόβλεπτων καταστάσεων προς χειρισμό τότε η ενεργός συμμετοχή είναι πιθανότερη από ένα περιβάλλον προβλέψιμης και επαναλαμβανόμενης εργασίας.

1.5.5. Στοιχεία Κουλτούρας

Όπως γίνεται εμφανές, η κατάρτιση του προϋπολογισμού ουσιαστικά αντανάκλα την κουλτούρα της εταιρείας, καθώς η ιεραρχική μέθοδος κατάρτισής του (top-down approach) επιβάλλουν και το ιεραρχικό management σύμφωνα με το οποίο οι υφιστάμενοι αξιολογούνται στο βαθμό που επιτυγχάνουν τους στόχους του προϋπολογισμού και μόνο. Αντιπροσωπευτικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση της WorldCom, στην οποία τα διευθυντικά στελέχη ισχυρίζονταν ότι όλες οι δραστηριότητές τους στην επιχείρηση περιστρέφονταν γύρω από τον κανόνα που ο CEO Bernie Ebbers είχε θέσει, και αυτός ήταν ότι δεν θα έπρεπε να παρεκκλίνουν πέραν του 2% από τον προϋπολογισμό (Scarlett, 2007).

Διακρίνουμε λοιπόν ότι ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα με τους προϋπολογισμούς είναι πως τείνουν να καλλιεργούν την κουλτούρα της εσωστρεφούς και βραχυπρόθεσμης αντιμετώπισης των θεμάτων της επιχείρησης, που εστιάζεται στην επίτευξη των στόχων του προϋπολογισμού και όχι στην υλοποίηση της μακροπρόθεσμης στρατηγικής που θα προσαυξήσει την αξία της επιχείρησης (Neely, Bourne και Adams, 2003).

Τέλος, αξιοσημείωτο είναι ότι στην έρευνα του Rickards (2008), μόνο το 36% των ερωτηθέντων έχουν εμπιστοσύνη στον προϋπολογισμό, εκ των οποίων το 57% αντιμετωπίζει τα δεδομένα που παρουσιάζονται στους προϋπολογισμούς με μεγάλη μετριοπάθεια σαν ρεαλιστικά.

Με δεδομένα τα προαναφερθέντα προβλήματα, είναι απορίας άξιο το ότι η πλειονότητα (97%) των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στις Ηνωμένες Πολιτείες συνεχίζουν να παρουσιάζονται σαν υποστηρικτές του προϋπολογισμού (Umapathy, 1987), ενώ στην πιο πρόσφατη έρευνα του Obermoeller (2006), 5 στους 6 ερωτηθέντες δεν μπορούν να διανοηθούν να δουλεύουν χωρίς προϋπολογισμούς.

Μια πιθανή αιτία μπορεί να αποτελεί το πόσο βαθιά ριζωμένος στην οργανωσιακή κουλτούρα της εταιρείας είναι ο προϋπολογισμός (Scapens and Roberts, 1993). Εν τούτοις, μια πιο πρόσφατη έρευνα σε Φινλανδικές επιχειρήσεις αποκάλυψε ότι αν και 25% διατηρούν το παραδοσιακό τους σύστημα προϋπολογισμού, ένα ποσοστό 61% εξ αυτών το βελτιώνουν και το 14% είτε πρόκειται είτε σκέφτονται να το εγκαταλείψουν (Ekholm and Wallin 2000).

1.6. Μοντέλα Εξέλιξης του Προϋπολογισμού

Ο προϋπολογισμός, αν και ακρογωνιαίος λίθος του διοικητικού ελέγχου για κάθε επιχείρηση, λαμβάνει συνεχώς κριτικές για την αποτελεσματικότητά του, ειδικότερα σε ότι αφορά στο σχεδιασμό και την αξιολόγηση της απόδοσης της επιχείρησης (συμπεριλαμβανομένου του προϋπολογιστικού ελέγχου).

Η θεωρητική προσέγγιση και υλοποίηση των διαδικασιών κατάρτισης και ελέγχου των προϋπολογισμών είναι άμεσα συνυφασμένη με τον τρόπο που κατανοούμε τις οργανωτικές δομές και λειτουργίες σε μια επιχείρηση. Έτσι, το γραφειοκρατικό μοντέλο των πολλών τμημάτων (“multidivisional M-form”) που αναπτύχθηκε στις αρχές του 20^{ου} αιώνα φαινόταν ιδανικό για να εξασφαλίσει τη σταθερότητα, τη σιγουριά και την ξεκάθαρη οριοθέτηση των ορίων της διοικητικής ευθύνης που απαιτούνται για την αποτελεσματική εφαρμογή του προϋπολογιστικού ελέγχου. Στη σημερινή εποχή όμως, όλο και περισσότερες επιχειρήσεις υιοθετούν πιο περίπλοκα και ευέλικτα μοντέλα οργανωτικών δομών προκειμένου να αντιμετωπίσουν τις ραγδαίες τεχνολογικές αλλαγές και τις ευμετάβλητες αγορές, που αποτελούν κυρίως προϊόν του «υπερανταγωνισμού» (Illinitch, D’Aveni, & Lewin, 1996). Οι αλλαγές αυτές αφορούν αυξανόμενες αβεβαιότητες αγορών, μικρότερους κύκλους ζωής των προϊόντων και όλο και περισσότερη εξάρτηση από την καινοτομία και την ευελιξία στη σύλληψη, σχεδιασμό και υλοποίηση νέων και καινοτόμων προϊόντων.

Όλες αυτές οι εξελίξεις, έχουν οδηγήσει πολλές επιχειρήσεις στην απομάκρυνση από τα παραδοσιακά μοντέλα του «διατάζω-και-ελέγχω» (“command-and-control”) σε πιο ευέλικτες και αποτελεσματικές φιλοσοφίες του τύπου «διευκόλυνσης-και-εξουσιοδότησης» (“facilitate-and-empower”), όπου ουσιαστικά η επιχείρηση εναποθέτει μεγάλο μέρος των αποφάσεων και των ενεργειών στα στελέχη της πρώτης γραμμής, δημιουργεί επίπεδες ιεραρχίες, και προωθεί την οριζόντια επικοινωνία μεταξύ των στελεχών της (Ruigrok & Achtenhagen, 1999). Αυτές οι νέες μέθοδοι και πρακτικές αποδεικνύονται ασύμβατες με το παραδοσιακό μοντέλο προϋπολογισμών που προσανατολίζεται σε τύπου “command-and-control” ιεραρχίες και δομές. Η μεγαλύτερη

πρόκληση για τα στελέχη και τις διοικήσεις των επιχειρήσεων είναι να καταφέρουν να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις της επίτευξης συγκεκριμένων οικονομικών στόχων, όπως αυτοί διατυπώνονται μέσα από του προϋπολογισμούς, και ταυτόχρονα να καταφέρνουν να επιδεικνύουν την απαιτούμενη ευελιξία και προσαρμοστικότητα ώστε να υλοποιήσουν τη στρατηγική της επιχείρησης σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο και τεχνολογικά εξελισσόμενο περιβάλλον.

Οι συνεχιζόμενες έρευνες και συζητήσεις έχουν οδηγήσει μέχρι στιγμής στη δημιουργία τριών «πρακτικών» ως προς την αντιμετώπιση των προβλημάτων που είτε προκαλεί είτε αδυνατεί να επιλύσει η παραδοσιακή μέθοδος του προϋπολογισμού. Οι πρακτικές αυτές είναι (Rickards, 2006):

Better Budgeting: Σταδιακές βελτιώσεις λειτουργικών και θεσμικών διαστάσεων του προϋπολογισμού μέσω της απλοποίησης και της εστίασης σε συγκεκριμένα τμήματα του παραδοσιακού προϋπολογισμού.

Advanced Budgeting: Ενσωμάτωση διαφόρων εξελιγμένων μεθόδων στην κατάρτιση του προϋπολογισμού, όπως (Neely, et al., 2003):

Προϋπολογισμός με βάση τη δραστηριότητα (Activity Based Budgeting)

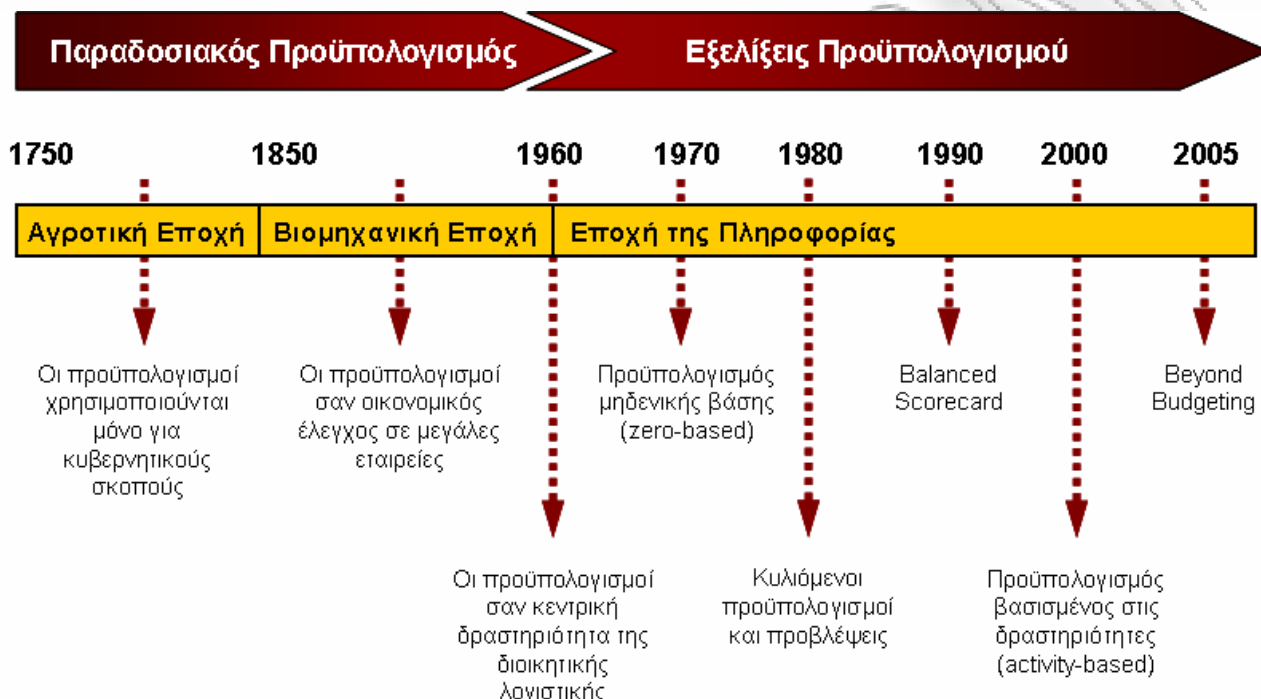
Προϋπολογισμός μηδενικής βάσης (Zero Based Budgeting)

Διοίκηση Επικεντρωμένη στην Αξία (Value Based Management)

Beyond Budgeting: Πλήρης κατάργηση του προϋπολογισμού και αντικατάσταση του από ένα μοντέλο αποκεντρωμένης ηγεσίας απαρτιζόμενο από ένα σύνολο σύγχρονων εργαλείων διοίκησης.

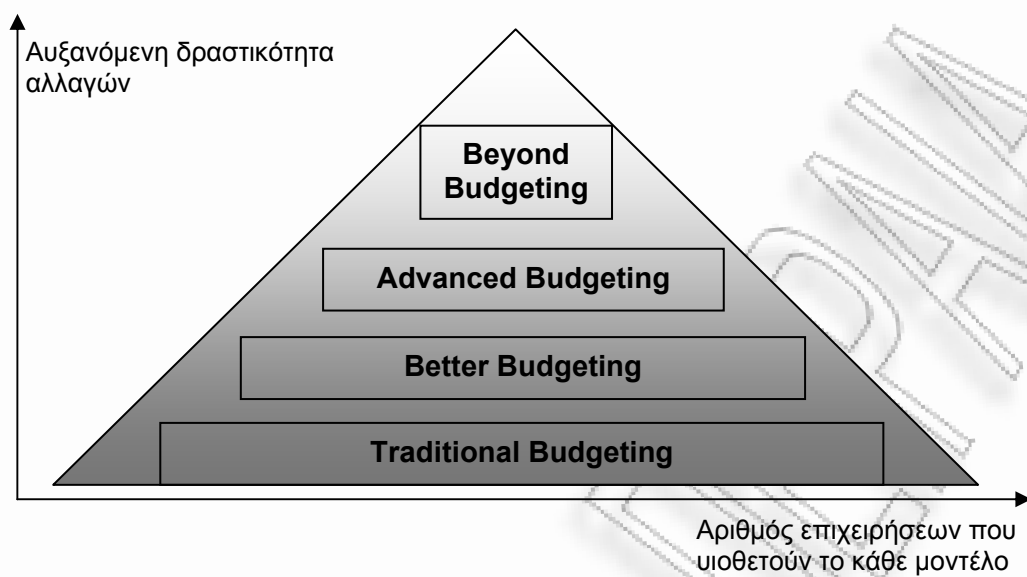
Στην πρόσφατη μελέτη των Frow et al (2010), παρουσιάζεται ένα νέο μοντέλο, αυτό του “Συνεχούς Προϋπολογισμού” (“Continuous Budgeting”), σύμφωνα με το οποίο τα στελέχη παροτρύνονται να δράσουν κατά την κρίση τους όσον αφορά θέματα λειτουργίας της επιχείρησης, όταν παρουσιάζονται απρόοπτα γεγονότα και καταστάσεις, με το να επανεξετάσουν τα πλάνα τους και να ανακατανέμουν τους πόρους ώστε να ικανοποιήσουν τους ευρύτερους στρατηγικούς στόχους της επιχείρησης. Εκτός της εξουσιοδότησης των στελεχών όμως, το μοντέλο συνεχίζει να προϋποθέτει την αυστηρή ανάθεση υπευθυνοτήτων ώστε να εξασφαλιστεί η επίτευξη των οικονομικών στόχων του κάθε στελέχους προσωπικά αλλά και του οργανισμού γενικότερα.

Η εξέλιξη του προϋπολογισμού μέσα από τις τρεις μεγάλες οικονομικές περιόδους (αγροτική, βιομηχανική, πληροφορίας) παρουσιάζεται γραφικά στην παρακάτω Εικόνα 4.



Εικόνα 4: Η εξέλιξη των προϋπολογισμών στις 3 οικονομικές περιόδους

Μια γραφική απεικόνιση των δραστικών αλλαγών που επιφέρουν τα νέα μοντέλα σε συνάρτηση και με την τρέχουσα εφαρμογή τους στις επιχειρήσεις παρουσιάζεται στην Εικόνα 5 (Rickards, 2006). Όπως είναι εμφανές, ο αριθμός των επιχειρήσεων που υιοθετούν κάθε ένα από τα μοντέλα εξέλιξης είναι μικρότερος ανάλογα με το πόσες δραστικές αλλαγές το κάθε μοντέλο επιφέρει στον παραδοσιακό τρόπο κατάρτισης και υλοποίησης του προϋπολογισμού.



Εικόνα 5: Σχεσιακή απεικόνιση των διαφορετικών μοντέλων προϋπολογισμού (Rickards, 2006)

2. Μοντέλο “Beyond Budgeting”

Στις αρχές του 1998, και στα πλαίσια του BBRT (Beyond Budgeting Round Table), ενός project από το CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing – International), επιχειρήθηκε η εύρεση νέων μεθόδων σχεδιασμού και ελέγχου των οργανισμών, που σαν αποτέλεσμα είχε την ανάπτυξη του μοντέλου “Beyond Budgeting” από δύο συμβούλους του BBRT, τον Jeremy Hope και τον Robin Fraser. Κινητήριοι μοχλός για αυτή την έρευνα αποτέλεσε η διαρκώς αυξανόμενη δυσαρέσκεια και απογοήτευση από τις 33 επιχειρήσεις που συμμετείχαν στο CAM-I, όσον αφορά στις παραδοσιακές μεθόδους σχεδιασμού και ελέγχου που εφαρμόζονταν στη διαδικασία του προϋπολογισμού, όπως αναφέρει και ο Lionel Woodcock, ο αντιπρόεδρος του CAM-I για την Ευρώπη (Newing, 1994):

Αρκετούς μήνες πριν το τέλος του έτους, ξεκινά η διαδικασία του ετήσιου προϋπολογισμού. Τα διοικητικά στελέχη μεταφράζουν το όραμα του διευθύνοντος συμβούλου σε στρατηγικά πλάνα, μέσω του καθορισμού των προβλεπόμενων πωλήσεων και των στόχων του προϋπολογισμού. Οι προϋπολογισμοί των τμημάτων στη συνέχεια καθορίζονται βασιζόμενοι στα αποτελέσματα των εξόδων του προηγούμενου έτους και τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες, προσαυξημένα «κατά λίγο». Αυτές οι τιμές στη συνέχεια μειώνονται από περικοπές των διοικήσεων ενώ ακολουθεί ένας ακανόνιστος γύρος διαπραγματεύσεων μεταξύ των «κατόχων» των προϋπολογισμών και των προϊσταμένων τους. Όταν οι συμφωνίες «κλείνονται», το μόνο που ζητείται στη συνέχεια είναι η αυστηρή τήρηση των ορίων και των στόχων του προϋπολογισμού.

Σύμφωνα με τους Hope και Fraser (2000) όμως:

Στην εποχή της αέναης αλλαγής, των απρόβλεπτων συνθηκών και των άστατων πελατών, πολύ λίγες επιχειρήσεις μπορούν πλέον να σχεδιάσουν το μέλλον με οποιαδήποτε σιγουριά – εντούτοις πολλοί οργανισμοί παραμένουν εγκλωβισμένοι σε ένα μοντέλο “σχεδιάζω-παράγω-και-πουλώ” που ακολουθεί μια προστατευμένη διαδικασία ετήσιων προϋπολογισμών, βασιζόμενη σε διαπραγματευόμενους στόχους και εικάζοντας ότι οι πελάτες θα αγοράσουν αυτό που η επιχείρηση παράγει. Τέτοιες εικασίες δεν είναι έγκυρες σε μια εποχή που η αφοσίωση των πελατών μπορεί να αλλάξει με ένα απλό κλικ στο ποντίκι του υπολογιστή.

Το μοντέλο Beyond Budgeting λοιπόν προκρίνει την διαρκή στοχοθέτηση με βάση την απόδοση και την σύγκριση με το άμεσο περιβάλλον και τις αγορές, σε αντίθεση με τον συνήθη προϋπολογισμό που περιορίζεται σε στοχοθέτηση με βάση μόνο οικονομικά στοιχεία και δεδομένα τα οποία, σαν απολύτως σταθερά νούμερα, αμφισβητούνται ως προς την επικαιρότητά τους (παρωχημένα) και άρα τη χρησιμότητά τους στη βελτίωση της επιχείρησης.

Σε μια βαθύτερη ανάλυση και «φιλοσόφηση» του μοντέλου Beyond Budgeting, θα μπορούσαμε να ισχυριστούμε ότι το νέο μοντέλο κάνει εμφανή και άμεση την σύνδεση της εξέλιξης του κάθε στελέχους με την εξέλιξη της εταιρείας και του προϊόντος, σε αντίθεση με τον κλασικό προϋπολογισμό που καταλήγει να χρησιμοποιείται σαν «άρμα» της προσωπικής εξέλιξης των στελεχών (μέσω της ικανοποίησης των στόχων του προϋπολογισμού και μόνο) και η οποία σπάνια συνδέεται με την ανάλογη εξέλιξη και βελτίωση της επιχείρησης.

Το μοντέλο “Beyond Budgeting”, σύμφωνα με τους «ιδρυτές» του (Jeremy Hope, Robin Fraser), είναι το εργαλείο που θα απελευθερώσει τα ικανά στελέχη από τις δεσμευτικές και περιοριστικές εντολές της ηγεσίας (top-down) και θα τους επιτρέψει να χρησιμοποιήσουν με έξυπνο και αποδοτικό τρόπο όλους τους διαθέσιμους πόρους προκειμένου να ικανοποιήσουν τους πελάτες και να παραμείνουν μπροστά από τον ανταγωνισμό.

Τα βασικά μειονεκτήματα του προϋπολογισμού που καλείται να υπερκεράσει το νέο μοντέλο είναι τα εξής (Østergren and Stensaker, 2010) :

- 1 Να επιλύσει τις αντιφάσεις μεταξύ του σκοπού της στοχοθέτησης και της πρόβλεψης
- 2 Την αδυναμία του προϋπολογισμού να εμπνεύσει ειλικρινείς συμπεριφορές από τα στελέχη (όταν ρωτούνται για στόχους δίνουν μειωμένες εκτιμήσεις και όταν ρωτούνται για αναγκαίους πόρους δίνουν αυξημένες προβλέψεις)
- 3 Την αδυναμία της προσαρμογής σε ραγδαία μεταβαλλόμενα περιβάλλοντα και αγορές
- 4 Τη δημιουργία της λανθασμένης αντίληψης ότι το μέλλον της επιχείρησης είναι ελεγχόμενο (μέσω του προϋπολογισμού)
- 5 Καθότι ιδιαίτερα χρονοβόρα, η διαδικασία του προϋπολογισμού είναι και εξαιρετικά δαπανηρή
- 6 Τη φανερή έλλειψη εμπιστοσύνης και σιγουριάς από την ανώτατη διοίκηση προς τα κατώτερα στελέχη

Οι μελέτες εντούτοις έχουν δείξει ότι τα ανωτέρω μειονεκτήματα είναι περισσότερο εμφανή και σχετικά σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε έντονα μεταβαλλόμενο περιβάλλον (Bescos et al., 2003). Για παράδειγμα, σε επιχειρήσεις με υψηλό δείκτη αυτονομίας και χαμηλό βαθμό αποτελεσματικών προβλέψεων (για παράδειγμα, ο τραπεζικός τομέας) είναι αυξημένη η ανάγκη για πιο δυναμικές μορφές σχεδίασης (planning), όπως οι κυλιόμενες προβλέψεις (rolling forecasts). Αντίθετα, σε

επιχειρήσεις με μικρό δείκτη αυτονομίας και υψηλό βαθμό αποτελεσματικότητας των προβλέψεων (για παράδειγμα, ο δημόσιος τομέας), το υπάρχον μοντέλο του προϋπολογισμού δεν εμφανίζει κατ’ ανάγκη τα μειονεκτήματα που αναφέρθηκαν ανωτέρω.

Το μοντέλο “Beyond Budgeting” αποτελείται από 2 σύνολα 6 αρχών το καθένα (BBRT, 2005).

Οι πρώτες 6 αρχές αφορούν σε **διαδικασίες (Process Principles)** και υποστηρίζουν ένα πιο ευπροσάρμοστο σύνολο συστημάτων διαχείρισης απόδοσης που επιτρέπει στις ομάδες που βρίσκονται στην πρώτη γραμμή να αντιδρούν και να ανταποκρίνονται με το βέλτιστο τρόπο στα ερεθίσματα του ανταγωνιστικού περιβάλλοντος και των πελατειακών αναγκών.

Οι επόμενες 6 αρχές αφορούν στην **ηγεσία (Leadership Principles)** και παρέχουν ένα πλαίσιο εκχώρησης αρμοδιοτήτων στις ομάδες της πρώτης γραμμής καθιστώντας τις ικανές να ανταποκρίνονται ταχύτατα στα εμφανιζόμενα προβλήματα καθώς και υπεύθυνες για τη διαρκή βελτίωση (εσωτερικά και εξωτερικά) των αποτελεσμάτων των πελατών και των αντίστοιχων αποδόσεων.

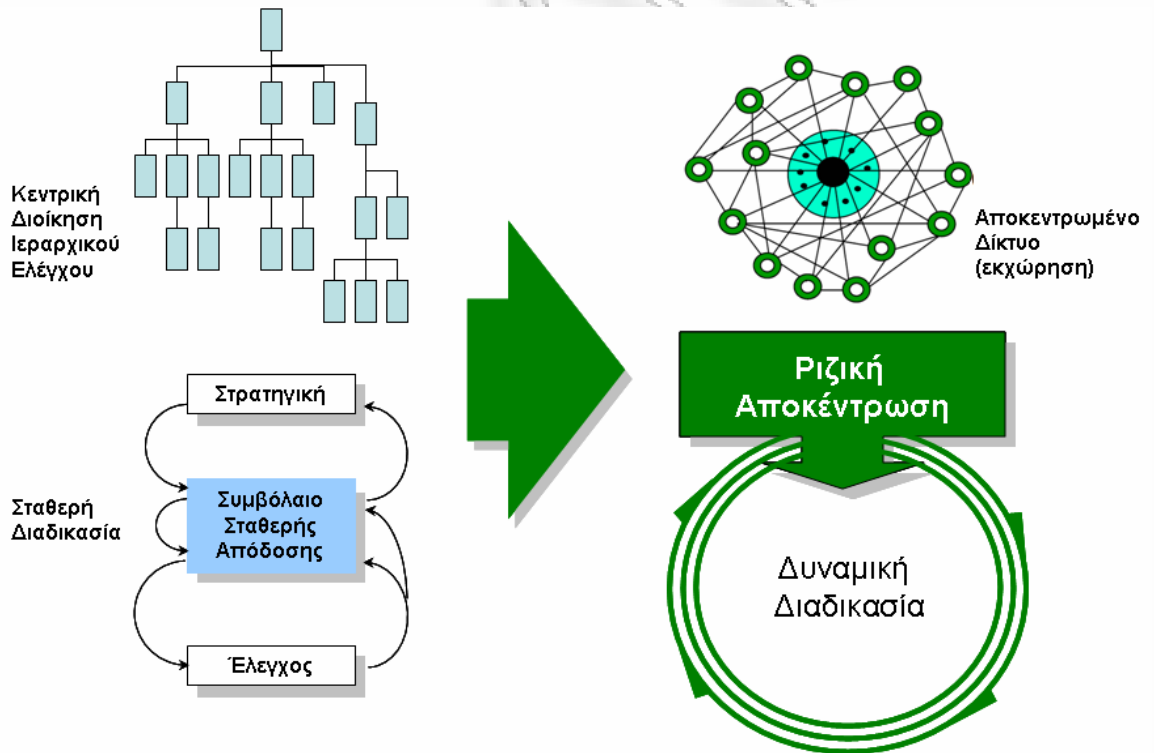
Οι αρχές αυτές έχουν καθοριστεί έχοντας σαν βάση ένα πλαίσιο αντιλήψεων (“conceptual framework”) με βασικότερα σημεία τα παρακάτω:

- Η πρωταρχική επιδίωξη είναι η ικανοποιητική κερδοφορία των πελατών το οποίο με τη σειρά του θα οδηγήσει στην μεγιστοποίηση του πλούτου των μετόχων (“wealth maximization”). Κατ’ αυτό τον τρόπο, οι οργανισμοί κατανοούνται καλύτερα παρατηρώντας το συνολικό σύστημα παροχής αξίας (“value delivery”) και όχι τα επιμέρους τμήματα.
- Το μόνο κριτήριο επιτυχίας για τους μετόχους είναι η σχετική (συγκριτική) επιτυχία ως προς εναλλακτικές τοποθετήσεις στην αγορά (σε παρεμφερείς δραστηριότητες).
- Ο σχεδιασμός δεν είναι απαραίτητο να επικεντρώνεται στον ετήσιο κύκλο. Με δεδομένο το απροσδιόριστο των μελλοντικών εξελίξεων, οι αποφάσεις πρέπει να λαμβάνονται διαρκώς και να λαμβάνουν υπόψη τους τις τρέχουσες καταστάσεις.
- Η ποιότητα των αποφάσεων δεν είναι συνάρτηση του επιπέδου της ιεραρχίας στο οποίο λαμβάνονται! Τουναντίον, με τις ίδιες πληροφορίες στο ίδιο χρονικό

σημείο, οι αποφάσεις από διαφορετικού ιεραρχικού επιπέδου αλλά ίδιας ικανότητας στελεχών θα πρέπει να συμπίπτουν.

- Ο ουσιαστικός έλεγχος δεν προέρχεται μελετώντας το παρελθόν αλλά παρακολουθώντας το παρόν και εκτιμώντας (estimating) το μέλλον με βάση υποδείγματα και τάσεις που παρουσιάζουν τη συνολική εικόνα και στα οποία η επίδοση (performance) είναι πρωτεύων κριτήριο.

Στον παρακάτω Εικόνα 6 παρουσιάζεται το παραδοσιακό μοντέλο τους προϋπολογισμού σαν διαδικασία σταθερής απόδοσης, προερχόμενη και ελεγχόμενη από μια ιεραρχική δομή ελέγχου και διοίκησης, και το σύγχρονο μοντέλο “Beyond Budgeting”, της αποκεντρωμένης εκχώρησης υπευθυνοτήτων και της διαρκούς εκπαίδευσης και προσαρμογής.



Εικόνα 6: Σύγκριση Παραδοσιακού Προϋπολογισμού και μοντέλου Beyond Budgeting

2.1. Αρχές Διαδικασιών του μοντέλου “Beyond Budgeting”

- 1 **Στόχοι** – Ορίστε φιλόδοξους στόχους βασιζόμενοι σε συνεχή συγκριτική βελτίωση (όχι σταθερούς στόχους)
- 2 **Ανταμοιβές** – Βασίστε τις ανταμοιβές σε συγκριτικές αποδόσεις και εμπειρία (όχι στο να ικανοποιούνται οι σταθεροί στόχοι)
- 3 **Σχεδιασμός** – Κάντε τον Σχεδιασμό μία αέναη και περιεκτική διαδικασία (όχι ένα ετήσιο γεγονός)
- 4 **Πόροι** – Προσπαθήστε να καταστήσετε τους στόχους διαθέσιμους σε κάθε ζήτηση (όχι μέσω ετήσιας προϋπολογισθείσας ανάθεσης)
- 5 **Συντονισμός** – Συντονίστε δυναμικά τις ενέργειες που αφορούν σε συνεργασία διαφορετικών τμημάτων εντός της εταιρείας (και όχι με βάση ετήσιων προϋπολογισμών και πλάνων)
- 6 **Έλεγχος** – Βασίστε τον έλεγχο σε μετρητικά επίδοσης (Key Performance Indicators – KPIs), τάσεις και σχετικούς δείκτες (και όχι σε απλή μέτρηση αποκλίσεων από το αρχικό σχέδιο)

Η περιγραφή των Αρχών βασίζεται κυρίως σε White Paper του Beyond Budgeting Round Table (BBRT, 2005).

2.1.1. Στόχοι

Οι εταιρείες παραδοσιακά θέτουν στόχους σε βάση οικονομικών όρων και πολύ συχνά αριθμητικών στοιχείων που έχουν προκύψει από διαπραγμάτευση μεταξύ υφισταμένων και προϊσταμένων πριν από την έναρξη του έτους. Αυτοί οι στόχοι παραμένουν σταθεροί για το επερχόμενο έτος και αποτελούν το κύριο συστατικό του ετήσιου “συμβολαίου” επίδοσης. Συνέπεια των παραπάνω είναι ότι όλες οι ενέργειες επικεντρώνονται στην επίτευξη των αριθμών.

Στις εταιρείες που λειτουργούν με τις αρχές “Beyond Budgeting” κάθε ομάδα θέτει τους δικούς της φιλόδοξους στόχους (με τυπικό ορίζοντα τα 3-5 έτη), χωρίς όμως αυτοί να αντιμετωπίζονται σα δεσμεύσεις ή συμβόλαια. Οι στόχοι εμπλουτίζονται από τις προσδοκίες των ανώτερων στελεχών και στη συνέχεια χρησιμοποιούνται για να τεθεί ένα στρατηγικό πλαίσιο. Τα οφέλη είναι ότι η όλη διεργασία γίνεται γρήγορα και, λόγω του ότι τα συγκριτικά επίπεδα αναφοράς αυξάνονται συνεχώς, είναι πιο πιθανό να μεγιστοποιηθούν οι δυνατότητες κερδοφορίας.

2.1.2. Ανταμοιβές

Η επικρατούσα αντίληψη είναι ότι τα στελέχη θα είναι κινητοποιημένα και δίκαια αμειβόμενα εάν εφαρμόζεται ένα σωστό μίγμα στόχων και κινήτρων. Έτσι, οι ανταμοιβές συνδέονται με ένα σταθερό και προσυμφωνημένο αποτέλεσμα με προσδοκώμενο όφελος τα στελέχη να ξέρουν που βρίσκονται και τι πρέπει να πετύχουν και να εξαρτάται από αυτά η επίτευξη των στόχων και η έκτακτη αμοιβή. Όλοι γνωρίζουν και αποδέχονται ότι αυτό το στοιχείο του προϋπολογισμού οδηγεί σε "παιχνίδια". Σε μια μελέτη 402 εταιρειών στις ΗΠΑ, σχεδόν όλοι όσοι απάντησαν δήλωσαν ότι επιδίδονται σε ανάλογες πρακτικές κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού.

Σύμφωνα με το νέο μοντέλο, οι περισσότεροι αξιολογούν και ανταμείβουν την επίδοση με βάση την πρόοδο που επιτυγχάνουν τόσο οι ομάδες όσο και ολόκληρη η εταιρεία στην επίτευξη μεσοπρόθεσμων στόχων (συνήθως κάποια μετρητικά). Η αξιολόγηση της επίδοσης γίνεται εκ των υστέρων με βάση τη σχετική επίδοση μια μονάδας ως προς το πρότυπο και τους ομοίους της. Μια εταιρεία, εδώ και 30 χρόνια, έχει καταργήσει εντελώς τις τοπικές ανταμοιβές και χρησιμοποιεί ένα πρόγραμμα συμμετοχής στα κέρδη του ομίλου που στηρίζεται στην ανταγωνιστική επίδοση της εταιρείας με όφελος τη σημαντική μείωση στα "παιχνίδια" του προϋπολογισμού.

2.1.3. Σχεδιασμός

Η διαδικασία του προϋπολογισμού συνήθως προέρχεται είτε εκ των άνω (είτε ετοιμάζεται από τους ηγέτες ή από κάποιο τμήμα κεντρικού προγραμματισμού), ή από τη βάση με τοπικές ομάδες να ετοιμάζουν τα σχέδιά τους, να τα διαπραγματεύονται και στη συνέχεια να τα συμφωνούν με τους ανωτέρους τους. Επιπρόσθετα, πολλά σχέδια βασίζονται σε τμηματικές βελτιώσεις που δεν βρίσκονται απαραίτητα σε συμφωνία με τους στρατηγικούς στόχους. Ο τελικός προϋπολογισμός, μετά από πολλούς μήνες συζητήσεων, παρέχει μια σαφή καθοδήγηση για την επερχόμενη χρονιά. Εντούτοις, ένας προκαθορισμένος προϋπολογισμός μπορεί να αποτελέσει παθητικό σε ένα τόσο απρόβλεπτο περιβάλλον όσο το σημερινό. Το πρόβλημα είναι υπαρκτό και έρευνες δείχνουν ότι μόλις ένα 20% των εταιρειών μεταβάλλουν τον προϋπολογισμό τους μέσα στο οικονομικό έτος.

Οι εταιρείες που έχουν μεταβάλλει τον τρόπο λειτουργίας τους, εξετάζουν σε ετήσια βάση τον μεσοπρόθεσμο ορίζοντα (συνήθως 2-5 έτη) και σε τριμηνιαία βάση τον βραχυπρόθεσμο (συνήθως 5-8 τρίμηνα). Οι δυο κύκλοι στοχεύουν στη συνεχή βελτίωση και στη βελτίωση της επίδοσης σε σχέση με τους όμοιους και τις προηγούμενες χρονιές. Η ευθύνη για αυτή την εξέταση έχει ανατεθεί σε διευθύνσεις και

σε μερικές περιπτώσεις σε τμήματα πρώτης γραμμής. Ο ρόλος των στελεχών του ομίλου είναι να θέτουν τους στρατηγικούς στόχους και τους στόχους για τον μεσοπρόθεσμο ορίζοντα και στη συνέχεια να κρίνουν τα σχέδια και τις πρωτοβουλίες των υπευθύνων των διευθύνσεων για να επιβεβαιώνουν ότι οι κύριες παραδοχές και κίνδυνοι είναι λογικοί και αντιπροσωπεύουν τις καλύτερες δυνατές επιλογές. Οι δύο κύκλοι είναι διεργασίες που δεν απαιτούν πάνω από μερικές εβδομάδες για την ετήσια ανασκόπηση και μερικές ημέρες για την τριμηνιαία ενώ υποστηρίζονται από εργαλεία όπως κυλιόμενες προβλέψεις, Balanced Scorecard και λογιστική δραστηριοτήτων. Το Balanced Scorecard συμπληρώνει τους παραδοσιακούς οικονομικούς δείκτες από τρεις επιπρόσθετες πλευρές: των πελατών, των εσωτερικών επιχειρηματικών διεργασιών και την μάθηση και ανάπτυξη (Kaplan and Norton, 1996). Αποτέλεσμα όλων αυτών είναι να προκύπτουν σχέδια δράσης με οφέλη όπως γρήγορη ανταπόκριση και πιο έντονη προσήλωση στην επίτευξη στρατηγικών στόχων και στην ικανοποίηση των αναγκών των πελατών.

2.1.4. Πόροι

Οι εταιρείες συνήθως κατανέμουν πόρους με βάση τις συμφωνίες του προϋπολογισμού που έχουν εκ των προτέρων διαπραγματευθεί μαζί με ένα μερίδιο κεντρικού κόστους που απαιτείται για υποστήριξη. Το όφελος είναι ότι σε κάποια χρονική στιγμή όλοι οι πόροι είναι κατανεμημένοι στις επιχειρηματικές μονάδες και δεν απαιτείται η ανάμειξη και παρέμβαση της διοίκησης μέχρι την ανασκόπηση του επόμενου έτους. Εν τούτοις ανώτερα στελέχη συχνά λειτουργούν σαν κεντρικές επιτροπές εγκρίνοντας ή απορρίπτοντας επενδυτικές προτάσεις με βάση τους ετήσιους προϋπολογισμούς.

Σύμφωνα με το μοντέλο “Beyond Budget” οι πόροι είναι διαθέσιμοι και προσβάσιμοι από τις ομάδες πρώτης γραμμής όταν απαιτούνται μέσω γρήγορων διαδικασιών εγκρίσεων και ευκολότερης πρόσβασης σε αυτούς. Παράλληλα, υπάρχει μια ομάδα υψηλού επιπέδου που διαχειρίζεται τους διαθέσιμους πόρους στις τριμηνιαίες ανασκοπήσεις θέτοντας οδηγίες σχετικά με μετρητικά όπως cost-to-income και μέσα στις οποίες τα στελέχη μπορούν να δραστηριοποιηθούν. Υπευθυνότητα για την αξιοποίηση των πόρων υπάρχει μετά την πραγματοποίηση της επένδυσης ενώ κάποιοι έχουν αναπτύξει μια “εσωτερική αγορά” μέσω της οποίας οι πόροι είναι διαθέσιμοι σε μια συμφωνημένη τιμή. Η παραπάνω αντιμετώπιση ξεπερνά πολλά από τα πολιτικά παιχνίδια που σχετίζονται με την κατανομή των πόρων. Η ανάθεση περισσότερων αποφάσεων κατανομής πόρων στις ομάδες πρώτης γραμμής έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία μεγαλύτερης υπευθυνότητας, ανάπτυξη αισθήματος ιδιοκτησίας και μείωση της σπατάλης.

2.1.5. Συντονισμός

Οι εταιρείες παραδοσιακά συνδέουν τα σχέδιά τους μέσω κεντρικού συντονισμού των προϋπολογισμών των τμημάτων και των λοιπών επιχειρηματικών μονάδων. Για παράδειγμα, επιβεβαιώνουν ότι οι πωλήσεις είναι συντονισμένες με την παραγωγή και το marketing έχει τους πόρους για να υποστηρίξει το σχέδιο των πωλήσεων. Σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή, ο προϋπολογισμός κάθε μονάδας συνδέεται με των άλλων σε ένα ενιαίο σχέδιο για όλη την εταιρεία. Σε αντίθεση όμως με τον αδιαμφισβήτητο συντονισμό των προϋπολογισμών και των σχεδίων υπάρχει αβεβαιότητα ως προς τον συντονισμό και της στρατηγικής. Είναι αμφίβολο κατά πόσο ο παραπάνω συντονισμός οδηγεί και σε μια ενιαία στρατηγική για την εταιρεία. Πολλές φορές, τμηματάρχες επιδιώκουν τη βελτίωση των τμημάτων τους χωρίς να αναρωτιούνται κατά πόσο αυτό συμβαδίζει με τους ευρύτερους στρατηγικούς στόχους (μια μελέτη μάλιστα κατέληξε ότι ένα ποσοστό 60% των εταιρειών αποτυγχάνουν να ευθυγραμμίσουν τα σχέδια δράσης τους με την στρατηγική).

Οι εταιρείες που λειτουργούν κάτω από τη φιλοσοφία του “Beyond Budgeting” συντονίζουν τα σχέδιά τους και τις ενέργειές τους κατά μήκος της επιχείρησης όχι μέσω ενός κεντρικού σχεδίου αλλά μέσω της διεργασίας διαχείρισης της ζήτησης των πελατών. Η διαχείριση αυτή μπορεί να ποικίλει από την ενασχόληση με ειδικές απαιτήσεις των πελατών ή τη διαχείριση μέσω συμφωνημένων κύκλων παραγγελιών των πελατών. Μέσα στην εταιρεία η οργάνωση αυτή παίρνει τη μορφή των “Service Level Agreements” τα οποία πρακτικά αποτελούν δεσμεύσεις από τη μια διεργασία προς την επόμενη. Οι συμφωνίες αυτές παραμένουν σταθερές για μια περίοδο κατάλληλη για τον κύκλο ζήτησης και παραγγελιών των πελατών ενώ η κρίσιμη διαφοροποίηση είναι το γεγονός ότι οι επιχειρησιακές μονάδες λειτουργούν τόσο ως προμηθευτές αλλά και ως πελάτες προϊόντων και υπηρεσιών με ανάγκες που πρέπει να ικανοποιηθούν. Η παραπάνω αντιμετώπιση βοηθάει τον οργανισμό να λειτουργεί σαν ένα ενιαίο σύστημα που επιδιώκει μια κοινή στρατηγική και παράλληλα ενθαρρύνει τη συνεργασία με στόχο την παροχή άριστων υπηρεσιών στον εξωτερικό (τελικό) πελάτη.

2.1.6. Έλεγχος

Οι εταιρείες συνήθως ελέγχουν την επίδοση σχετικά με προκαθορισμένους προϋπολογισμούς και λαμβάνουν διορθωτικές ενέργειες για να βεβαιωθούν ότι η επίδοση παραμένει στο πρόγραμμα. Έτσι, τα περιφερειακά στελέχη απαιτούνται να εξηγούν τις αποκλίσεις και να παρέχουν επικαιροποιημένους προϋπολογισμούς ή προβλέψεις στη βάση μελλοντικών σχεδίων δράσης. Σπανίως βλέπουν πέρα του

επόμενου οικονομικού έτους και αυτό αποτυπώθηκε σε έρευνα που έγινε το 2002 όπου βρέθηκε ότι στο 77% από τις 2000 πολυεθνικές που συμμετείχαν, η διεργασία πρόβλεψης στόχευε αποκλειστικά στο τρέχων οικονομικό έτος.

Οι οργανισμοί που έχουν εγκαταλείψει τον προϋπολογισμό ανακαλύπτουν ότι αν και δεν έχουν τα νούμερά του για να συγκριθούν, εν τούτοις δεν βαδίζουν στα τυφλά. Πράγματι, είναι πιο σίγουροι πλέον για το πού βαδίζουν αφού έχουν περισσότερους σχετικούς δείκτες να τους καθοδηγούν. Χρησιμοποιούν δείκτες, μετρητικά και συστήματα ελέγχου για να επικεντρώσουν τη διοίκηση στο μέλλον και όχι σε τι πήγε στραβά στο παρελθόν. Τα κυριότερα χαρακτηριστικά περιλαμβάνουν συγκρίσεις με το εξωτερικό περιβάλλον, πίνακες μετρητικών, βασικούς δείκτες και κυλιόμενες προβλέψεις. Παράλληλα, συνδυάζονται με τα οικονομικά αποτελέσματα, συγκρίνονται με τα προηγούμενα έτη, αναλύονται οι τάσεις με αποτέλεσμα μια πλούσια (και συνεχώς μεταβαλλόμενη) εικόνα της επίδοσης του οργανισμού.

Μια συνοπτική σύγκριση μεταξύ του παραδοσιακού προϋπολογισμού και του μοντέλου “Beyond Budgeting” ως προς τις διαδικασίες, παρουσιάζεται στον παρακάτω Πίνακας 1, (White Paper, BBRT, 2005).

Πίνακας 1: Σύγκριση μεταξύ διαδικασιών παραδοσιακού προϋπολογισμού και μοντέλου BB

Σκοποί της Διοίκησης Απόδοσης	Παραδοσιακός Προϋπολογισμός	Μοντέλο “Beyond Budgeting”
Στόχοι – εξισορρόπηση ανάγκης μεγιστοποίησης βραχυ- και μακροπρόθεσμων οικονομικών δυνατοτήτων	Σταθεροί Ετήσιοι Στόχοι (συμβόλαια απόδοσης) ωθούν σε ενέργειες βραχυπρόθεσμου χαρακτήρα	Σχετικοί και αυτο-επιβαλλόμενοι KPIs ωθούν σε διατηρήσιμη ανταγωνιστική επιτυχία
Αμοιβές – παροχή αποτελεσματικής βάσης για παρακίνηση και αμοιβή της απόδοσης	Ατομικά κίνητρα οικοδομούν υστερόβουλες προσεγγίσεις και η στείρα επίτευξη στόχων καλλιεργεί ακραίες συμπεριφορές	Ανταμοιβές με κριτήριο την ομάδα οικοδομούν πνεύμα ομαδικότητας και ωθούν σε συνεχή βελτίωση
Σχεδιασμός – να κατευθύνουν τις δράσεις προς τη μέγιστη εκμετάλλευση των ευκαιριών της αγοράς	Ετήσια πλάνα υποστηρίζουν τις «παράγω-και-πουλω» ή «πρώτα η εταιρία» προσεγγίσεις για το στρατηγικό μάνατζμεντ	Στρατηγικές καθοδηγούμενες από τις καταστάσεις υιοθετούν τις προσεγγίσεις «αισθάνομαι και αντιδρώ» ή «πρώτα ο πελάτης»
Πόροι – εξασφάλιση της διαθεσιμότητας των πόρων για συμφωνημένες ενέργειες	Η κεντρικά ελεγχόμενη διάθεση πόρων αποτρέπει την άμεση αντίδραση και προτρέπει την άσκοπη κατανάλωσή τους	Η διαθεσιμότητα πόρων με βάση τις ανάγκες (“on demand”) επιτρέπει την άμεση αντίδραση και τη σωστή εκμετάλλευση
Συντονισμός – για την εναρμόνιση των ενεργειών μεταξύ όλων των μονάδων της επιχείρησης	Κεντρικά συνδεδεμένοι προϋπολογισμοί παρέχουν αργές και ασύνδετες λύσεις που συχνά αδυνατούν να ικανοποιήσουν τα αιτήματα των πελατών	Δυναμική σύνδεση των πελατειακών απαιτήσεων εξασφαλίζουν γρήγορες και άμεσες λύσεις που ικανοποιούν τις ανάγκες των πελατών
Έλεγχος – για να παρέχει ουσιαστική πληροφορία για στρατηγικές αποφάσεις και έλεγχο	Οικονομικές μετρήσεις που απλά συγκρίνουν τις πραγματικές με τις προϋπολογισθείσες παρέχουν φτωχές ευκαιρίες μάθησης	Πολυδιάστατα και πολυεπίπεδα συστήματα πληροφόρησης παρέχουν υποδείγματα για τη λήψη αποφάσεων

2.2. Αρχές Ηγεσίας του μοντέλου “Beyond Budgeting”

- 1 **Διοίκηση** – Βασίστε την διοίκηση σε ξεκάθαρες αξίες και συγκεκριμένα όρια (όχι σε λεπτομερείς κανόνες και προϋπολογισμούς)
- 2 **Επιδόσεις** – Δημιουργήστε μια κουλτούρα που πρεσβεύει την υψηλή αποδοτικότητα βασισμένη σε συγκριτικές βελτιώσεις (και όχι σε απλή τήρηση στόχων)
- 3 **Ελευθερία Δράσης** – Εκχωρήστε εξουσία λήψης αποφάσεων στα στελέχη της πρώτης γραμμής και αποφύγετε τον υπερβολικό έλεγχο (micromanagement)
- 4 **Αποκεντρωμένη Υπευθυνότητα** – Δημιουργήστε ένα δίκτυο μικρών μονάδων με υπευθυνότητα αποτελεσμάτων, αποφύγετε τις συγκεντρωτικές ιεραρχίες
- 5 **Επικέντρωση στον Πελάτη** – Κατευθύνετε όλη την εταιρεία προς τη βελτίωση των αποτελεσμάτων των πελατών σας και όχι στην υλοποίηση εσωτερικών εταιρικών στόχων
- 6 **Πληροφόρηση** – Προάγετε την ανοικτή και προσβάσιμη από όλους πληροφορία, μην την περιορίζετε μόνο σε αυτούς που «την χρειάζονται»

2.2.1. Διοίκηση

Το συνολικό σύστημα του προϋπολογισμού έχει τη βάση του σε λεπτομερείς κανόνες που (θεωρητικά) εξασφαλίζουν τον έλεγχο της καθημερινής λειτουργίας της επιχείρησης, προκειμένου να επιτευχθούν οι αντικειμενικοί στόχοι της. Επί της ουσίας λοιπόν, ο προϋπολογισμός δεν είναι τίποτε άλλο παρά μια σειρά πολιτικών και τακτικών με σκοπό τον έλεγχο από την επιχείρηση επί των στελεχών της, κάτι που αυτονόητα υποδηλώνει την έλλειψη εμπιστοσύνης προς τα στελέχη ως προς τη δυνατότητά τους να σκεφθούν και να ενεργήσουν προς όφελος της επιχείρησης. Το οξύμωρο στην περίπτωση αυτή είναι το πώς είναι δυνατόν να υπάρχει εμπιστοσύνη προς τα στελέχη σχετικά με την υλοποίηση των στόχων αλλά όχι στο αν μπορούν να σκεφθούν και να κρίνουν τους στόχους αυτούς καθ' αυτούς. Το τελικό αποτέλεσμα της προσέγγισης αυτής είναι ο προϋπολογισμός όσον αφορά στα στελέχη να καταλήγει σε μια διαρκή διαδικασία αμφισβήτησης και διαπραγματεύσεων, ακριβώς γιατί δεν τους έχει ζητηθεί η ουσιαστική συμμετοχή κατά τη διαδικασία κατάρτισής του.

Το νέο μοντέλο δεν αρκείται σε απλά καλά αποτελέσματα αλλά επιδιώκει τις μέγιστες επιδόσεις από την επιχείρηση και αναγνωρίζει ότι ο μόνος τρόπος επίτευξής τους είναι η ανάθεση αυτών των επιδιώξεων στους ώμους των στελεχών της πρώτης γραμμής

και η διοίκησή τους μέσω ενός συστήματος «καθοδήγησης και υποστήριξης» (“coach and support”). Αποκηρύσσει λοιπόν τις λεπτομερείς οδηγίες και ελέγχους και τους αντικαθιστά με ξεκάθαρες αξίες και όρια μέσα στα οποία πρέπει να κινούνται τα στελέχη, εξουσιοδοτώντας τα ταυτόχρονα με τη δυνατότητα λήψης αποφάσεων. Στα στελέχη πρέπει να προσφέρονται προκλήσεις, υπευθυνότητες, ξεκάθαρες αξίες και δίκαιη κατανομή ανταμοιβών προκειμένου να μας «επιστρέφουν» εξαιρετικές αποδόσεις. Εξάλλου, είναι αυτή ακριβώς η δυνατότητα παρέμβασης και συμμετοχής στις αποφάσεις της επιχείρησης που εξασφαλίζει κλίμα παρακίνησης και αφοσίωσης, στοιχεία απολύτως απαραίτητα για την υλοποίηση φιλόδοξων και απαιτητικών στρατηγικών (Hope and Fraser, 2003a).

2.2.2. Επιδόσεις

Η συνήθης πρακτική ορισμού των στόχων της επερχόμενης χρονιάς είναι να βασιστούμε στα αποτελέσματα της προηγούμενης περιόδου και με τη διαδικασία της αυξανόμενης απόδοσης να καθορίσουμε τους στόχους της νέας χρονιάς (incremental budgeting). Αυτό συνήθως καταλήγει σε διαρκείς αντιπαραθέσεις και διαπραγματεύσεις, καθώς τα στελέχη επικεντρώνονται στους νέους οικονομικούς στόχους, αδυνατώντας έτσι να διακρίνουν το πόσο πραγματικά η διαδικασία ορισμού των νέων στόχων ανταποκρίνεται στην πραγματική εικόνα της αγοράς και κατά πόσο οι νέοι στόχοι αντιπροσωπεύουν μια πραγματική βελτίωση στην απόδοση της εταιρίας. Το σημαντικότερο μειονέκτημα όμως της διαδικασίας αυτής είναι ότι εξ ορισμού εφαρμόζεται αναγκαστικά ανά business unit της εταιρίας, αδυνατώντας έτσι να εκφράσει τον προϋπολογισμό σαν ένα ολοκληρωμένο σύστημα που προσφέρει συνολική αξία στην εταιρία.

Στην σημερινή εποχή της άμεσης πληροφόρησης και των ταχύτατα εναλλασσόμενων ρυθμών της αγοράς, η κατάρτιση προϋπολογισμού βασισμένου σε αποτελέσματα της προηγούμενης χρήσης και με ισχύ για τους επόμενους 12 μήνες μοιάζει από παρωχημένη έως επικίνδυνη για την βιωσιμότητα της επιχείρησης. Το προτεινόμενο μοντέλο υποστηρίζει ότι οι συγκρίσιμοι (με την αγορά) στόχοι είναι καλύτεροι από τους σταθερούς, καθώς είναι πάντα επίκαιροι και η τάση τους είναι αυξητική. Με τον τρόπο αυτό, η εταιρία θέτει πρότυπα και στόχους με βάση την παγκόσμια κατάσταση, κάτι που αναπόφευκτα οδηγεί σε απαιτητικές επιδόσεις και κατά συνέπεια σε δυνατότητα κατάταξης σε ιδιαίτερα υψηλές θέσεις. Το αποτέλεσμα είναι η δημιουργία μιας κουλτούρας επιδόσεων και παρακίνησης που δεν καθοδηγείται από τα παλαιότερα αποτελέσματα και δεν περιορίζεται σε απλά βιώσιμους στόχους αλλά χαρακτηρίζεται

από μια διαρκή υποκίνηση για ολοένα και υψηλότερες επιδόσεις και διακρίσεις σε παγκόσμια κλίμακα.

2.2.3. Ελευθερία Δράσης

Ενώ ο προϋπολογισμός σε κάποιες περιπτώσεις παρέχει ένα είδος αποτελεσματικού ελέγχου στην πορεία της εταιρίας, εν τούτοις αποτελεί τροχοπέδη στην περίπτωση που η εταιρία επιδιώκει να έχει στις τάξεις της στελέχη με δυναμισμό και πρωτοβουλία. Η αιτία αυτής κατάστασης πρέπει να αναζητηθεί στον τρόπο με τον οποίο είναι συνηθισμένα τα στελέχη να συμπεριφέρονται σε περιβάλλοντα έντονου ελέγχου και επιτήρησης: σε περίπτωση που παρουσιαστούν οι πρώτες αντιξοότητες και προβλήματα στην υλοποίηση του προϋπολογισμού τα στελέχη προσπαθούν άμεσα να απευθύνουν το πρόβλημα στην ιεραρχία, προκειμένου η απόφαση να παρθεί από τους προϊσταμένους τους και όχι από αυτούς. Όπως είναι εύκολα κατανοητό, αυτό γίνεται προκειμένου τα στελέχη να μην έχουν την ευθύνη των αποφάσεων, κάτι που θα τους εξέθετε σε περίπτωση αρνητικών αποτελεσμάτων. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι εταιρίες δεν θα πρέπει να υπολογίζουν ποτέ σε τέτοια στελέχη για καθήκοντα όπως ο καθορισμός της στρατηγικής της επιχείρησης καθώς κάτι τέτοιο απαιτεί άτομα έμπειρα και πρόθυμα στην ανάληψη ρίσκων και έκθεσης στον κίνδυνο.

Στους σημερινούς ασυγκράτητους ρυθμούς των αλλαγών στις αγορές, η επιχειρήσεις χρειάζονται άτομα ικανά να εντοπίζουν ταχύτατα αυτές τις αλλαγές και να προτείνουν τις κατάλληλες αντιδράσεις. Τέτοια ακριβώς άτομα είναι τα στελέχη που βρίσκονται στην πρώτη γραμμή, δίπλα στον πελάτη, μέσα στις αγορές. Προκειμένου λοιπόν να εκμεταλλευτούν οι επιχειρήσεις τους το πλεονέκτημα αυτών των στελεχών, πρέπει να τους εκχωρήσουν μεγάλο βαθμό εξουσίας και ευθύνης στη λήψη αποφάσεων. Η εκχώρηση της εξουσίας και της ελευθερίας κινήσεων σε συνδυασμό με φιλόδοξους και απαιτητικούς στόχους, ουσιαστικά απογειώνει το ενδιαφέρον και την αφοσίωση των στελεχών επιτυγχάνοντας τα μέγιστα δυνατά αποτελέσματα από το δυναμικό της επιχείρησης. Η συνιστώμενη πρακτική είναι η εκχώρηση αυτή να γίνεται σταδιακά και βαθμιαία, ανάλογα με το βαθμό που «ωριμάζει» το νέο μοντέλο στην επιχείρηση. Τέτοια ικανά άτομα θα είναι στη συνέχεια σε θέση να συμβάλλουν και στον καθορισμό της στρατηγικής της επιχείρησης, αφού τελικά σε εποχές που η ταχύτατη ανταπόκριση είναι απαραίτητη, η στρατηγική θα πρέπει να «μεταλλαχθεί» σε μια διαρκώς προσαρμοζόμενη διαδικασία, προκειμένου να ελαχιστοποιεί την αβεβαιότητα και τους κινδύνους που απειλούν την επιχείρηση.

Εδώ αξίζει να αναφερθεί ότι αυτού του είδους η αντιμετώπιση των στελεχών (δυνατότητα ανάληψης αποφάσεων και ευθυνών) ευνοεί την προσέλκυση ικανών

στελεχών. Η έρευνα που πραγματοποιήθηκε από την Elizabeth Chambers και τους συνεργάτες της (Chambers et al, 1988) παρουσιάζει τους 3 βασικότερους λόγους για τους οποίους ένα διοικητικό στέλεχος θα προτιμούσε μία επιχείρηση έναντι μιας άλλης και αυτοί είναι «Αξίες και Κουλτούρα» (59%), «Ελευθερία και Αυτονομία» (56%) και «Ενδιαφέρουσες Προκλήσεις» (51%). Είναι εμφανές λοιπόν ότι το νέο μοντέλο ανταποκρίνεται στο μέγιστο βαθμό στις επιδιώξεις των ικανών και απαιτητικών στελεχών.

2.2.4. Αποκεντρωμένη Υπευθυνότητα

Μία από τις χαρακτηριστικές εκφράσεις του Jack Welch σχετικά με τον τρόπο που τα στελέχη της πρώτης γραμμής αντιμετωπίζουν τη δουλειά τους είναι ότι «ο βασικός τους στόχος είναι να ελαχιστοποιήσουν τον κίνδυνο και να μεγιστοποιήσουν το ...bonus τους» (Welch, 2005)! Αυτό είναι αποτέλεσμα της παρωχημένης συμπεριφοράς που επιβάλλει ο προϋπολογισμός, μέσω της τυφλής προσκόλλησης στους στόχους και στα bonuses που τους συνοδεύουν, αδυνατώντας να κατευθύνουν τα στελέχη προς τις πραγματικές ανησυχίες και ανάγκες των πελατών και στην αναγνώριση της πραγματικής θέσης της επιχείρησης στην αγορά σε σχέση με τους ανταγωνιστές της. Ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα των σύγχρονων επιχειρήσεων είναι η στενή και ιδιοτελής προσέγγιση του κάθε business unit στα δικά του προβλήματα και στόχους, δημιουργώντας το λεγόμενο σύνδρομο του «δεν ανακαλύφθηκε σε εμάς» ("not invented here"), που δεν είναι τίποτε άλλο παρά η πασιφανής απόδειξη του πόσο ξεκομμένα το κάθε unit συνδέει την επιτυχία του με τη συνολική επιτυχία της εταιρίας. Η νοοτροπία αυτή είναι γνωστή και σαν νοοτροπία των «σιλό» ("silo" mentality), στην οποία το κάθε τμήμα/unit θεωρεί ότι είναι τελείως αποκομμένο από όλα τα υπόλοιπα τμήματα της επιχείρησης (Hope and Fraser, 2003a) .

Προκειμένου το νέο μοντέλο να άρει τις ανωτέρω δυσκολίες, υιοθετεί μία τακτική κατά την οποία η επιχείρηση «διαίρειται» σε πολλά μικρά τμήματα, με μέγεθος τέτοιο που να διατηρείται το πνεύμα της «ομάδας» και το κάθε μέλος της επιχείρησης να αισθάνεται προσωπικά υπεύθυνο και ικανό να επηρεάσει και να βελτιώσει τα αποτελέσματα της εταιρίας (μέσω της απόδοσής του στην ομάδα του). Στην κάθε ομάδα ανατίθενται κοινοί στόχοι με τις άλλες ομάδες, ενώ παρέχεται εξουσία λήψης αποφάσεων στα στελέχη που απαρτίζουν την κάθε ομάδα. Επίσης, οι ομάδες συναγωνίζονται η μία την άλλη, αλλά με κριτήρια που δεν περιορίζονται μόνο στην απόδοση της κάθε ομάδας αλλά λαμβάνουν υπ' όψιν τους τη συνολική απόδοση της εταιρίας. Με αυτό τον τρόπο, δημιουργείται ένα αρκετά απαιτητικό κλίμα εσωτερικού συναγωνισμού, όχι όμως εσωτερικού ανταγωνισμού καθώς όλοι αναγνωρίζουν ότι η μονομερής βελτίωση ενός

τμήματος δεν θα ωφελήσει την επιχείρηση το σύνολό της. Η πρακτική αυτή ωθεί τα τμήματα να έλθουν σε επαφή μεταξύ τους, να ερευνήσουν την ανάπτυξη συνεργιών και συνεργασιών που θα ωφελήσουν την επιχείρηση και διευκολύνει την εισαγωγή κοινών στόχων και επιδιώξεων. Τέλος, τα τμήματα αναγνωρίζουν πόσο σημαντική είναι η παροχή πληροφοριών και εμπειριών στα άλλα τμήματα, προκειμένου να ενισχυθούν και να συμβάλλουν και αυτά στο τελικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

2.2.5. Επικέντρωση στον Πελάτη

Όπως αναφέρθηκε και στην εισαγωγή, το μοντέλο του «σχεδιάζω-παράγω-πουλώ» αδυνατεί να ανταποκριθεί στις σημερινές αγορές, ειδικά καθώς συνοδεύεται από σταθερά (fixed) στοιχεία προβλέψεων και στόχων και το οποίο ουσιαστικά υπονοεί ότι ο πελάτης θα αγοράσει αυτό που η επιχείρηση/παραγωγός θα του υποδείξει και όχι αυτό που πραγματικά χρειάζεται. Αυτή ακριβώς η θεώρηση ότι η επιχείρηση γνωρίζει καλύτερα από τον πελάτη τι ο πελάτης χρειάζεται, είναι η κύρια αιτία της ακαμψίας του συστήματος του προϋπολογισμού και η αδυναμία του να προσαρμόζεται στις συνεχόμενες αλλαγές της αγοράς (inflexible).

Ο μόνος τρόπος να υλοποιήσεις άμεση επαφή με τον πελάτη, είναι να αφουγκραστείς τα στελέχη της πρώτης γραμμής που είναι συνεχώς δίπλα στον πελάτη! Και ο μόνος τρόπος για να το επιτύχεις αποτελεσματικά είναι να εμπιστευτείς αυτά τα στελέχη, παρέχοντας σε αυτά τη δυνατότητα να λαμβάνουν αποφάσεις και να αναλαμβάνουν τους κινδύνους πίσω από αυτές τις αποφάσεις τους. Η δυνατότητα αυτή προσδίδει παρακίνηση και ενδιαφέρον στα στελέχη, ενώ ταυτόχρονα εξασφαλίζει ότι η επιχείρηση όχι μόνο θα είναι διαρκώς κοντά στους πελάτες αλλά και θα έχει μια πλήρη και λεπτομερή εικόνα του ανταγωνισμού, καθιστώντας την ικανή να λάβει τις σωστές αποφάσεις που θα την κρατήσουν στις πρώτες θέσεις.

2.2.6. Πληροφόρηση

Το κύριο χαρακτηριστικό κατά τη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι ότι πραγματοποιείται μόνο από τα ανώτατα στελέχη της επιχείρησης, παρέχοντας έτσι ένα σαφές μήνυμα προς όλους τους εργαζόμενους: μόνο η ανώτατη διοίκηση έχει την απαραίτητη γνώση και πληροφορία, μόνο για αυτήν είναι η πληροφορία χρήσιμη και μόνο σε αυτήν πρέπει να αποτασσόμαστε όταν χρειαζόμαστε πληροφορίες ή συμβουλές σχετικά με τον προϋπολογισμό.

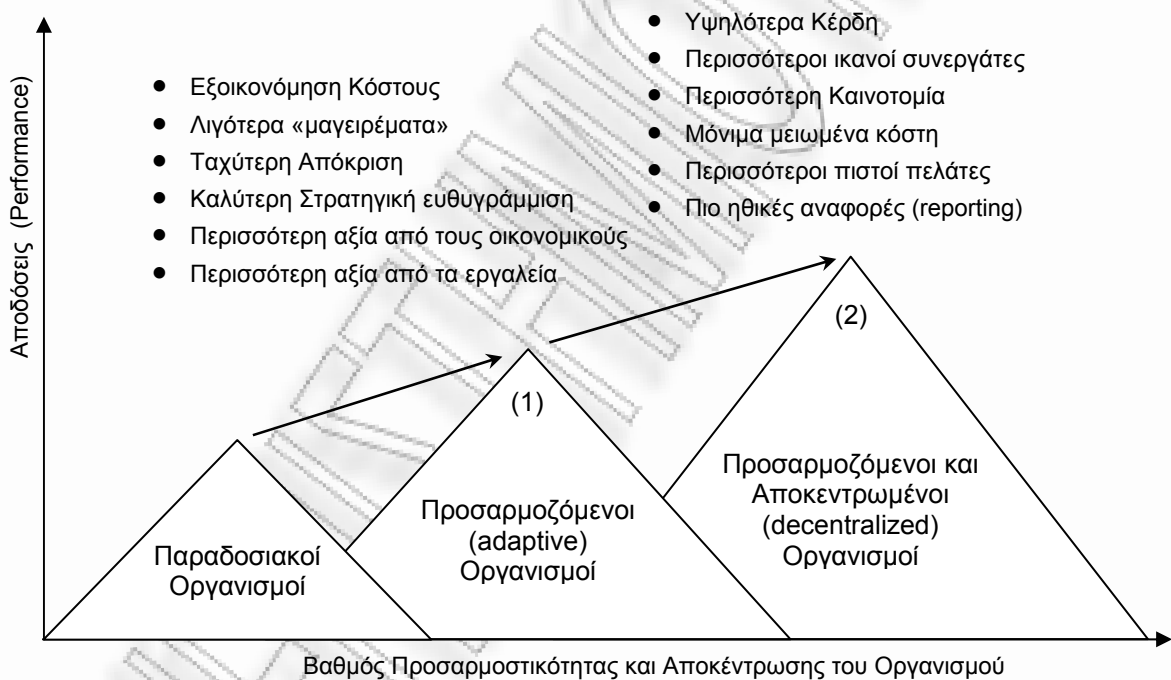
Το νέο μοντέλο υποστηρίζει την ανοικτή επικοινωνία και διαφάνεια η οποία παρέχει πρόσβαση στα στελέχη σε πληροφορία σχετικά με την στρατηγική, τον ανταγωνισμό και την αγορά. Τέτοιου είδους πληροφορία πρέπει να παρέχεται στα στελέχη

προκειμένου να επιτευχθεί πρωτίστως η συνέπεια και κοινή γνώση για τα συγκεκριμένα θέματα από όλους στην επιχείρηση (και να αποφεύγεται η προσωπική και υποκειμενική θεώρηση τόσο σημαντικών πραγμάτων). Η διαφάνεια αυτή αποτρέπει το «μαγείρεμα» της πληροφορίας για προσωπικό όφελος ή για παραπλάνηση, ενισχύοντας έτσι το αίσθημα της εμπιστοσύνης προς πληροφορίες και στοιχεία που θα αποτελέσουν τη βάση για τις μελλοντικές κρίσιμες αποφάσεις. Τέλος, η ειλικρινής επικοινωνία αποδεικνύει και το βαθμό εμπιστοσύνης της ανώτατης διοίκησης προς τα στελέχη της, πράγμα απολύτως απαραίτητο και που συνάδει με τις προηγούμενες αρχές διοίκησης του νέου μοντέλου.

Οι αρχές αυτές στο σύνολό τους παρέχουν ένα ολοκληρωμένο σύστημα που συνδέει ανταγωνιστικούς παράγοντες επιτυχίας με ηγετικό τρόπο σκέψης, διαδικασίες διοίκησης και συστήματα πληροφοριών με τρόπο που να καθιστά την ανώτατη διοίκηση ικανή να δημιουργήσει αποτελεσματικές επιχειρήσεις. Η επιχειρηματολογία της ανάγκης μεταφοράς στο νέο μοντέλο παρουσιάζεται συνοπτικά στον πίνακα του Παραρτήματος 1.

3. Ανάλυση Χαρακτηριστικών του μοντέλου “Beyond Budgeting”

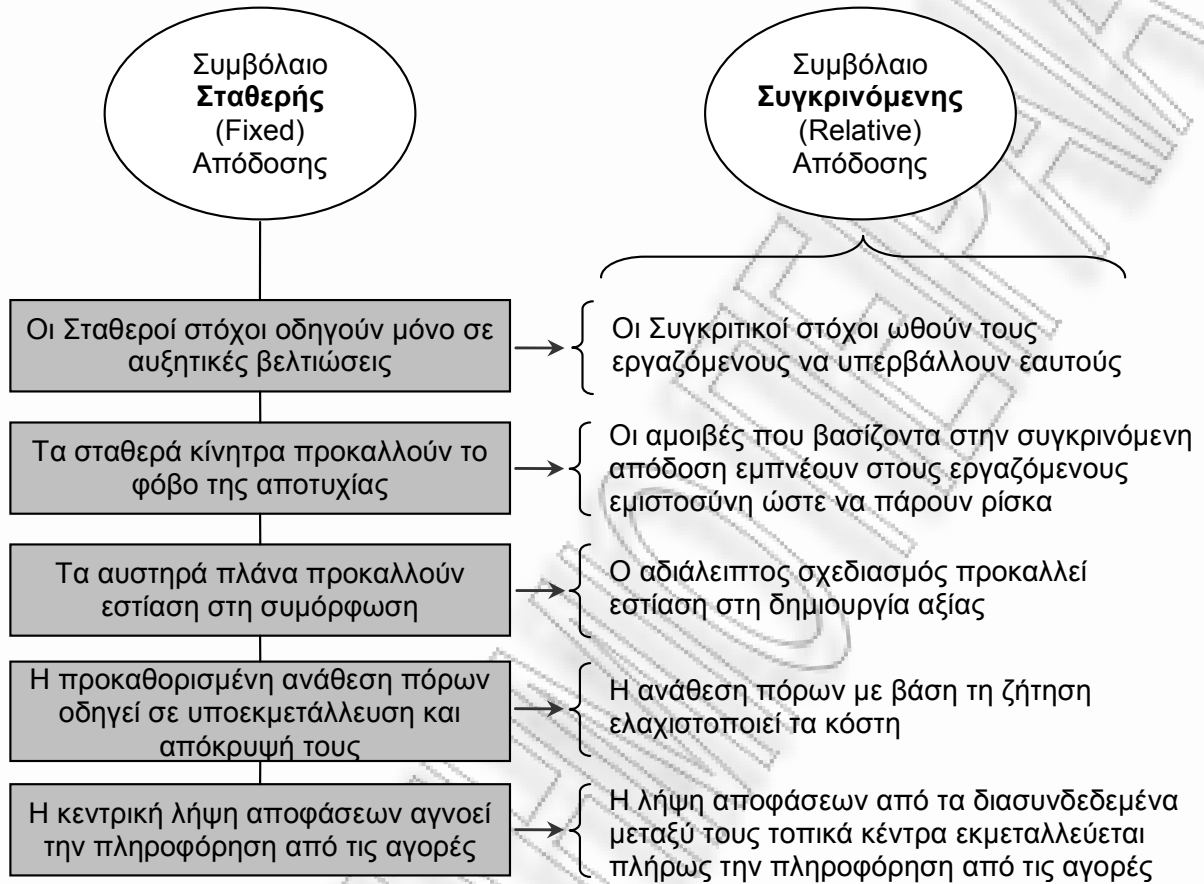
Η υλοποίηση του μοντέλου “Beyond Budgeting” στις μέχρι τώρα εκφάνσεις του αποτελεί μία διαδικασία δύο σταδίων, στην οποία οι επιχειρήσεις αρχικά εστίασαν στη μείωση του κόστους κατάρτισης προϋπολογισμού και εν συνεχεία στο να καταστήσουν τη διαδικασία διαχείρισης της απόδοσης (performance management) πιο οικεία στα στελέχη τους μέσω της υιοθέτησης των αρχών διαδικασιών του μοντέλου (Hope and Fraser, 2003). Στη συνέχεια, η διοίκηση αντιλαμβάνεται ότι τα αποτελέσματα θα αποκτήσουν διατηρησιμότητα (sustainability) αν υιοθετήσουν και τις αρχές της Ηγεσίας του μοντέλου, οπότε και αποφασίζει να κινηθεί προς την κατάκτηση της δεύτερης κορυφής (Εικόνα 7).



Εικόνα 7: Οι δύο κορυφές του μοντέλου Beyond Budgeting (Hope & Fraser, 2003)

Οι επιχειρήσεις που μεταφέρονται στο μοντέλο “Beyond Budgeting”, ουσιαστικά μετατοπίζουν τη λήψη των αποφάσεων από το κέντρο προς την περιφέρεια. Αντί να διαπραγματεύονται, εκ των προτέρων, τους στόχους που πρέπει να επιτευχθούν, τους πόρους που θα έχουν και τις αμοιβές τους για να κάνουν το αυτονόητο, οι επιχειρήσεις αυτές εμπιστεύονται τα στελέχη τους ώστε να διεκδικούν τους πόρους που απαιτούνται ώστε να αδράξουν τις ευκαιρίες της αγοράς που αυτοί πρώτοι διαβλέπουν. Η σύγκριση

αυτή μεταξύ του σταθερού (fixed) συμβολαίου με τη συγκρινόμενη (με αγορά και ενδο-εταιρικά) απόδοση, παρουσιάζεται στην παρακάτω Εικόνα 8.



Εικόνα 8 Απόδοση με βάση σταθερών έναντι συγκρινόμενων στόχων

Ένα σημαντικό χαρακτηριστικό του μοντέλου “Beyond Budgeting” είναι η μέτρηση της απόδοσης έναντι στόχων που έχουν τεθεί με βάση την *εμπειρία* (hindsight), την αποκτηθείσα γνώση. Κατά τους Hansen et al., (2003), αυτού του είδους η στοχοθέτηση διαφέρει από τον «ευέλικτο προϋπολογισμό» (“flexible budgeting”) ο οποίος προσαρμόζει τον προϋπολογισμό με βάση τις επιτευχθείσες τιμές. Η ειδοποιός διαφορά είναι ότι στο μοντέλο “Beyond Budgeting”, οι νέες τιμές θα καθοριστούν όχι μόνο σε σχέση με τις προϋπολογισθείσες (που μπορεί να έχουν επιτευχθεί!), αλλά και με το υπόλοιπους παράγοντες όπως η κατάσταση της αγοράς και του ανταγωνισμού. Η εμπειρία δηλαδή θα προσμετρήσει όχι μόνο το τι κατάφερε η επιχείρηση αλλά και το τι θα μπορούσε να είχε καταφέρει με βάση τις συνθήκες που επικρατούσαν στον ανταγωνισμό και την αγορά.

Στην ίδια μελέτη των Hansen et al., (2003), αναγνωρίζεται η απόπειρα του μοντέλου να παρακινήσει τα στελέχη να σκεφθούν και να δράσουν με βάση τις τρέχουσες

συνθήκες και το όφελος της επιχείρησης συνολικά και όχι για το κάθε τμήμα. Η αντικειμενική αξιολόγηση της απόδοσης παρακινεί τους συνεργάτες να εμπλακούν σε στρατηγικές πρωτοβουλίες καθώς επιβραβεύεται η προσπάθεια για αναζήτηση και αξιοποίηση αναπάντεχων ευκαιριών με ενδεχόμενα μεγάλα μακροπρόθεσμα κέρδη.

3.1. Χαρακτηριστικά κουλτούρας

Παρατηρώντας τις αρχές διαδικασιών και ηγεσίας του μοντέλου “Beyond Budgeting”, προκύπτει εύλογα το ερώτημα του κατά πόσο ένα μοντέλο που προωθεί την αποκέντρωση στη λήψη των αποφάσεων, στηρίζει την προσωπική πρωτοβουλία και δίνει έμφαση στην εμπιστοσύνη στους συνεργάτες, εξαρτάται (και κατά πόσο) ή όχι από την εταιρική κουλτούρα της επιχείρησης. Το ερώτημα ενισχύεται και από το γεγονός του ότι το μοντέλο ξεκίνησε και αναπτύχθηκε έντονα στις Σκανδιναβικές χώρες, γνωστές για τα πολύ ιδιαίτερα χαρακτηριστικά τους πολιτισμικά στοιχεία όπως η χαμηλή αποδοχή της ιεραρχίας (Low Power Distance) και την αρκετά υψηλή διάθεση για ανάληψη ρίσκων (Low Uncertainty Avoidance).

Τα κύρια χαρακτηριστικά που αφορούν σε κουλτούρες όχι μόνο επιχειρήσεων αλλά και λαών είναι τα τέσσερα παρακάτω (Hofstede & Hofstede, 2005):

Αποδοχή Ιεραρχίας (Power Distance): το κατά πόσο τα λιγότερο ισχυρά μέλη οργανισμών και ιδρυμάτων αναμένουν και αποδέχονται τη διαφορετική ισχύ της ιεραρχίας (όσο πιο ψηλά στην ιεραρχία, τόσο πιο μεγάλη ισχύ).

Αποφυγή της Αβεβαιότητας (Uncertainty Avoidance): ο βαθμός στον οποίο τα μέλη μιας κουλτούρας αισθάνονται ότι απειλούνται από διφορούμενες ή αβέβαιες καταστάσεις (πρόθεση για ανάληψη ρίσκων ή προσπάθεια αποφυγής τους)

Ατομικισμός ή Κολεκτιβισμός (Individualism or Collectivism): στον Ατομικισμό ο καθένας ενδιαφέρεται για τον εαυτό του και τους άμεσα ενδιαφερόμενούς του ενώ στον Κολεκτιβισμό η κοινωνία σαν σύνολο προστατεύει και ενδιαφέρεται για τα μέλη της.

Ανδρική ή Θηλυκή κοινωνία (Masculinity vs. Feminine): στην Ανδρική κοινωνία ο άνδρας είναι το δυναμικό στοιχείο που επικεντρώνεται στη διασφάλιση των υλικών αγαθών ενώ οι γυναίκες είναι τα αδύναμα στοιχεία που επιτρέπεται να είναι πιο ευαίσθητα και με ενδιαφέρον στην ποιότητα της ζωής, ενώ στη Θηλυκή κοινωνία και τα δυο φύλλα δείχνουν ευαισθησία και ενδιαφέρον για την ποιότητα της ζωής.

Σε μια πρόσφατη εργασία σχετικά με την κουλτούρα που το μοντέλο “Beyond Budgeting” διαμορφώνει (ή χρειάζεται ήδη στον οργανισμό προκειμένου να εφαρμοστεί), παρουσιάζονται τα παρακάτω στοιχεία ως προς τα 4 χαρακτηριστικά της κουλτούρας που αναφέρθηκαν ανωτέρω (Hammer, 2010):

Πίνακας 2: Διαστάσεις κουλτούρας
μοντέλου Beyond Budgeting

Αποδοχή Ιεραρχίας	Μικρή
Αποφυγή Αβεβαιότητας	Μικρή
Ανδρική ή Θηλυκή κοινωνία	Θηλυκή
Ατομικισμός ή Κολεκτιβισμός	Ουδέτερο

Οι χώρες λοιπόν (ή οι οργανισμοί) που έχουν υιοθετήσει το μοντέλο BB (ή αποτελούν ιδανικούς υποψηφίους) θα πρέπει να μην έχουν στερεότυπα ιεραρχίας και να εμπιστεύονται τα στελέχη τους στη λήψη των αποφάσεων, να έχουν διάθεση να πάρουν ρίσκα και να αποζητούν ποιοτικά οφέλη σαν στρατηγικούς στόχους και επιδιώξεις.

Μία ενδιαφέρουσα άποψη σχετικά με το πόσο συνδεδεμένο είναι το μοντέλο “Beyond Budgeting” με την κουλτούρα των χωρών στις οποίες οι επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται αναφέρεται στην εργασία των Østergren και Stensaker (2010), και ουσιαστικά αποτελεί συμπέρασμα από την εργασία των Nørreklit et al., 2006. Ουσιαστικά, το μοντέλο “Beyond Budgeting” έρχεται σε αντιπαράθεση με τους παραδοσιακούς προϋπολογισμούς καθώς εκπορεύεται από οργανισμούς στους οποίους η κουλτούρα τους συνάδει με αυτή των χωρών τους (Σκανδιναβικές) και στις οποίες η ιδεολογία της αποκέντρωσης και της εμπιστοσύνης στα στελέχη αποτελεί δεδομένο στοιχείο, και το οποίο φυσικά έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τα «συμβόλαια» του προϋπολογισμού που δημιουργούνται ακριβώς λόγω της μη εμπιστοσύνης προς το δυναμικό της επιχείρησης και στην αντιμετώπισή τους σαν υπαλλήλους στους οποίους συγκεκριμένοι στόχοι, όρια και οδηγίες είναι απαραίτητες για τον αποτελεσματικό έλεγχό τους.

3.2. Χαρακτηριστικά Οργάνωσης

Σύμφωνα με τους Rasmussen et al (2000), η διοίκηση έχει να επιλέξει μεταξύ τριών επιλογών όσον αφορά στην προσέγγιση της κατάρτισης των προϋπολογισμών:

1. Top-Down

Στην προσέγγιση αυτή, η ανώτατη διοίκηση καταρτίζει του προϋπολογισμούς, με ελάχιστη συμβολή από τα κατώτερα στελέχη (διευθυντές ή προϊσταμένους). Όλα τα κατώτερα επίπεδα λαμβάνουν τους προϋπολογισμούς «εκ των άνω» και αναμένεται να συμφωνήσουν και τηρήσουν τα όσα περιέχονται σε αυτούς. Η συνεισφορά των διαφόρων επιχειρησιακών μονάδων (business units) στην κατάρτιση των προϋπολογισμών είναι από ελάχιστη έως καθόλου.

1. Bottom-Up

Εδώ ο προϋπολογισμός καταρτίζεται από τα κατώτερα επίπεδα του οργανισμού – λειτουργικές μονάδες, τμήματα, ή κέντρα κόστους – και στη συνέχεια παρουσιάζονται στην ανώτερη διοίκηση. Οδηγίες και στόχοι τίθενται στο ανώτερο επίπεδο αλλά δεν επικοινωνούνται προς τα κάτω, καθώς τα κατώτερα τμήματα είναι ελεύθερα να καθορίσουν τους δικούς τους προϋπολογισμούς.

1. Top-Down / Bottom-Up

Η προσέγγιση αυτή συνδυάζει και ισοσκελίζει τα πλεονεκτήματα των προηγούμενων δύο προσεγγίσεων, με το να δέχεται πληροφορίες και δεδομένα τόσο από την ανώτερη διοίκηση όσο και από τα κατώτερα επίπεδα. Η διαδικασία του προϋπολογισμού μετατρέπεται σε συνεργασία μεταξύ των διαφόρων επιπέδων διοίκησης και αρχικά τα κατώτερα επίπεδα υποβάλλουν τον προϋπολογισμό προς τη διοίκηση η οποία το διαμορφώνει προκειμένου να ληφθούν υπ’ όψιν τα επιχειρηματικά δεδομένα που η ανώτερη διοίκηση γνωρίζει.

Ο Banovic (2000) συνοψίζει τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των 2 προσεγγίσεων, βασιζόμενος στα αποτελέσματα των Rasmussen et al (2000), στον παρακάτω Πίνακα 3.

Πίνακας 3: Σύγκριση Προσεγγίσεων Top-Down και Bottom-Up (Banovic, 2005)

	Top-Down	Bottom-Up
Πλεονεκτήματα	<p>Λιγότερη διαχείριση και χρόνος κατάρτισης προϋπολογισμού</p> <p>Επιτρέπει στην ανώτερη διοίκηση να ενσωματώσει στον προϋπολογισμό τα συνολικά στρατηγικά τους πλάνα</p> <p>Εμπεριέχει τις ενδο-εταιρικές εξαρτήσεις και αλληλεπιδράσεις</p>	<p>Συμμετοχή και παρακίνηση εργαζομένων</p> <p>Ενθαρρύνει την επικοινωνία μεταξύ των διαφόρων τμημάτων και επιχειρησιακών μονάδων</p> <p>Αυξάνει την ακρίβεια των προϋπολογισμών</p>
Μειονεκτήματα	<p>Η παρακίνηση των εργαζομένων μπορεί να αποβεί προβληματική</p> <p>Αδυναμία προσέγγισης της πληροφορίας στην πηγή της</p>	<p>Χρονοβόρος</p> <p>Μη ακριβή δεδομένα</p> <p>Καιροσκοπισμός (opportunism) αν χρησιμοποιηθεί για αξιολόγηση απόδοσης των στελεχών</p>
Πότε να χρησιμοποιηθεί	<p>Τα μεσαία στελέχη είναι νέα και δεν γνωρίζουν πλήρως τις λειτουργίες</p> <p>Τα μεσαία στελέχη δεν γνωρίζουν όλες τις επερχόμενες αλλαγές και εξελίξεις που πρόκειται να συμβούν στην επιχείρηση</p> <p>Η επιχείρηση είναι μικρή και η συνεισφορά των μεσαίων στελεχών είναι αμελητέας αξίας για τον προϋπολογισμό</p> <p>Η επικοινωνία μεταξύ των τμημάτων δεν είναι αποτελεσματική</p> <p>Τα χαμηλά και μεσαία στελέχη δεν έχουν τον χρόνο να καταρτίσουν προϋπολογισμούς</p> <p>Η επιχείρηση δεν έχει τα εργαλεία που θα διευκολύνουν την ενοποίηση και επισκόπηση των προϋπολογισμών από τα διάφορα επιχειρησιακά τμήματα (business units)</p>	<p>Τα κατώτερα επίπεδα έχουν την πλήρη πληροφορία σχετικά με τις λειτουργίες της επιχείρησης</p> <p>Τα κατώτερα επίπεδα μπορούν να παράσχουν ακριβή και ουσιαστικά δεδομένα</p> <p>Οι υποδομές επιτρέπουν την επικοινωνία τόσο μεταξύ όσο και εσωτερικά στις λειτουργικές μονάδες της επιχείρησης</p> <p>Τα τμήματα έχουν πάντα επίκαιρα και έγκαιρα δεδομένα</p> <p>Η επιχείρηση μπορεί εύκολα να ενοποιήσει τους προϋπολογισμούς από τα διάφορα επιχειρησιακά τμήματα</p>

Σύμφωνα τώρα με τους Hope και Fraser (2003), το μοντέλο “Beyond Budgeting” προκρίνει και δίνει έμφαση στην bottom-up προσέγγιση σαν απαραίτητο συστατικό επιτυχίας καθώς είναι ο πιο αποτελεσματικός τρόπος για να ανταποκριθεί μια επιχείρηση στις σημερινές αγορές που τις χαρακτηρίζει η ταχύτητα μετάδοσης της πληροφόρησης. Επίσης, ο de Waal (2005) ισχυρίζεται ότι η ισχυροποίηση και ενδυνάμωση επιτυγχάνεται αποτελεσματικότερα από τους αποκεντρωμένους οργανισμούς με αυτο-διοικούμενες επιχειρησιακές μονάδες. Ο λόγος είναι ότι σε τέτοια περιβάλλοντα, τα στελέχη που βρίσκονται στην πρώτη γραμμή (σε άμεση επαφή με

τον πελάτη και τις αγορές) έχουν πολύ καλή πληροφόρηση ως προς τις τάσεις ή τις μεταβολές και μπορούν να αντιδράσουν ταχύτερα σε πιθανές απειλές ή ευκαιρίες που παρουσιάζονται.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

3.3. Χαρακτηριστικά Διοικητικού Ελέγχου (Management Control System)

Στην πρόσφατη έρευνα των Østergren και Stensaker (2010), μελετάται το πώς επηρεάστηκε το σύστημα διοικητικού ελέγχου σε δυο επιχειρήσεις που υιοθέτησαν το μοντέλο “Beyond Budgeting”, ισχυριζόμενοι πως μέσω της εφαρμογής του μοντέλου οι οργανισμοί έρχονται αντιμέτωποι με ένα νέο σύστημα διοικητικού ελέγχου που απευθύνεται σε πολλές δραστηριότητες του οργανισμού (π.χ. σχεδιασμό, στοχοθέτηση, αξιολόγηση, ανταμοιβές, διαδικασίες, κλπ), κάτι που κατά τους Malmi και Brown (2008) περιγράφεται σαν «πακέτο ελέγχου» (“control package”) και επηρεάζει κρίσιμες επιχειρηματικές και οργανωτικές αποφάσεις.

Πίνακας 4: Χαρακτηριστικές διαφορές στα Συστήματα Διοικητικού Ελέγχου με και χωρίς τη χρήση Προϋπολογισμών (Østergren και Stensaker, 2010)

	Προϋπολογισμός (ταυτόχρονες διαδικασίες)	Beyond Budgeting (ξεχωριστές διαδικασίες)
Στόχοι	Εφικτοί	Απαιτητικοί (stretched)
Σχεδιασμός	Αντίδρασης (Reactive) Ετήσιος Λεπτομερής	Προνόησης (Proactive) Ευέλικτος/Τριμηνιαίος Συγκεντρωτικός
Ανάθεση Πόρων	Στατική Ετήσια	Δυναμική Συνεχής
Προκλήσεις	«Παιχνίδια» Σύγκρουση στοχοθέτησης και πρόβλεψης Μη ευέλικτη διαδικασία ανάθεσης πόρων Ψευδής αντίληψη γνώσης του μέλλοντος Χρονοβόρος διαδικασία Αποσύνδεση μεταξύ στρατηγικής και διαδικασίας προϋπολογισμού Περιορισμός δημιουργικής σκέψης Συχνά παρωχημένα δεδομένα	Νέα «Παιχνίδια» ? Χειρισμός ελέγχου Κόστους ? Χειρισμός Ρευστότητας ? Μοντέλο εποχών ευμάρειας ? Βραχυπρόθεσμη Εστίαση ? Διφορούμενη δικαιοδοσία ? Διφορούμενη ευθύνη λήψης αποφάσεων? Υπονόμευση συνδέσμου μεταξύ επίσημης υπευθυνότητας και ελεγχιμότητας ?
Οφέλη	Συνολικός έλεγχος κόστους Παρακίνηση	Δυναμικό και ευέλικτο Ολιστικό Στενά συνδεδεμένο με τη στρατηγική

Σύμφωνα με την έρευνα αυτή, η γνώση μας σχετικά με την επίδραση των νέων και με ευρύτερη προσέγγιση μοντέλων (όπως το “Beyond Budgeting”) στα συστήματα διοικητικού ελέγχου είναι αρκετά περιορισμένη, ειδικότερα όσον αφορά στις προκλήσεις και τις αδυναμίες τους. Στον ανωτέρω Πίνακας 4 παρουσιάζονται χαρακτηριστικές

διαφορές στα συστήματα διοικητικού ελέγχου με ή χωρίς τους παραδοσιακούς Προϋπολογισμούς. Οι περισσότερες από τις προκλήσεις που αναφέρονται στον πίνακα αποτελούν εικασίες και δεν έχουν αποδειχθεί ή άμεσα συνδεθεί με το μοντέλο του “Beyond Budgeting”.

Η ανάλυση της έρευνας των Østergren και Stensaker βασίστηκε σε δύο θεωρίες : αυτή της «Εκπροσώπησης» (“Agency Theory”) και αυτή της «Εξάρτησης Πόρων» (“Resource Dependency Theory”).

3.3.1. Θεωρία Εκπροσώπου (Agency Theory)

Σύμφωνα με τη Θεωρία της Εκπροσώπησης, ο «εντολοδόχος» (“principal”) προσλαμβάνει τον «εκπρόσωπο» (“agent”) προκειμένου να ενεργήσει εν ονόματι και προς το συμφέρον του εντολοδόχου (Jensen and Meckling, 1976). Στα πλαίσια ενός οργανισμού, ο εντολοδόχος είναι συνήθως ο ιδιοκτήτης (ή το διοικητικό συμβούλιο) και ο εκπρόσωπος είναι ο Διευθύνων Σύμβουλος (ή οι διοικητές των επιμέρους Business Units, ή τα κατώτερα διοικητικά στελέχη). Αποδεχόμενοι ότι αμφότεροι ο εντολοδόχος και ο εκπρόσωπος επιδιώκουν τα μέγιστα προς αυτούς οφέλη, δικαιολογούμε να υποθέσουμε ότι ο εκπρόσωπος δεν θα δρα πάντα προς το συμφέρον του εντολοδόχου. Λαμβάνοντας υπ’ όψιν και την ασυμμετρία της πληροφόρησης (το σύνολο της σχετιζόμενης πληροφορίας δεν είναι γνωστό και στα δυο εμπλεκόμενα μέρη), τότε προκύπτει πρόβλημα και στην επαλήθευση των ενεργειών του εκπροσώπου (ο εντολοδόχος δεν είναι πάντα σε θέση να γνωρίζει αν ο εκπρόσωπος ενεργεί προς το συμφέρον του εντολοδόχου ή προς ίδιον συμφέρον). Αυτή η παρέκκλιση ως προς τον συμφέρον σε συνδυασμό με την ελλιπή πληροφόρηση, οδηγεί στην αναφερόμενη στη βιβλιογραφία σαν «Ηθικός Κίνδυνος» (Moral Hazard), κατά τον οποίο ο εκπρόσωπος πιθανώς να έχει και κίνητρο να δράσει ανάρμοστα (ως προς τον εντολοδόχο) αν τα συμφέροντα μεταξύ των δύο δεν είναι «ευθυγραμμισμένα».

Οι Προϋπολογισμοί αποτελούν έναν συνήθη τρόπο χειρισμού του Ηθικού Κινδύνου που εμπεριέχει το μοντέλο εντολοδόχου-εκπροσώπου καθώς οι Προϋπολογισμοί επιτρέπουν στον εντολοδόχο να ελέγχει τη χρήση των πόρων που ανατίθενται στον εκπρόσωπο. Η απουσία λοιπόν των Προϋπολογισμών θα επηρεάσει αυτή τη δυνατότητα ελέγχου του εκπροσώπου από τον εντολοδόχο και θα εισάγει νέους Κανόνες Δράσης (rules of action).

3.3.2. Θεωρία Εξάρτησης Πόρων (Resource Dependency Theory)

Σύμφωνα με τη Θεωρία της Εξάρτησης Πόρων (Pfeffer & Salancik, 1978), οι οργανισμοί επιδιώκουν τον έλεγχο της εξάρτησης που έχουν από τους πόρους του περιβάλλοντος, όπου σαν περιβάλλον νοείται όχι μόνο το εξωτερικό ενός οργανισμού αλλά και το εσωτερικό (τα επιμέρους business units). Οι οργανισμοί θεωρούνται σαν συγκεκριμένες και σταθερές ιεραρχικές δομές, στις οποίες η κάθε μονάδα προσπαθεί να αποκτήσει τον έλεγχο των πόρων εκείνων που θα της επιτρέψει να ελαχιστοποιήσει την εξάρτησή της από άλλες μονάδες και ταυτόχρονα θα ισχυροποιήσει την εξάρτηση των άλλων μονάδων από αυτήν. Η υιοθέτηση νέων συστημάτων διοικητικού ελέγχου αλλάζει τα δεδομένα και τις εξαρτήσεις μεταξύ των μονάδων του οργανισμού. Η απομάκρυνση λοιπόν του οργανισμού από τους προϋπολογισμούς και η χρήση πιο ευέλικτων και δυναμικών διαδικασιών ανάθεσης πόρων, ενδέχεται να μεταβάλλει τις μέχρι τότε εξαρτήσεις και ισορροπίες δυνάμεων και να εισάγει νέα Πρότυπα Αλληλεπιδράσεων (Patterns of Interaction).

Τα αποτελέσματα της έρευνας των Østergren και Stensaker αναφέρονται στο πώς η υιοθέτηση του μοντέλου “Beyond Budgeting” επηρεάζει δύο σημαντικές εκφάνσεις του διοικητικού ελέγχου ενός οργανισμού:

- Τους Κανόνες Δράσεις (Rules of Actions)
- Τα Πρότυπα Αλληλεπιδράσεων (Interaction Patterns)

3.3.3. Νέοι Κανόνες Δράσεις

Οι παρακάτω αλλαγές στους κανόνες δράσης εκτιμώνται ότι θα λάβουν χώρα σε μια επιχείρηση που θα εισάγει το μοντέλο “Beyond Budgeting”:

Οι Στόχοι θα είναι περισσότερο στρατηγικοί και θα είναι πιο απαιτητικοί: Σε αντίθεση με το παραδοσιακό μοντέλο όπου οι στρατηγικοί στόχοι περιορίζονταν από τον προϋπολογισμό, ο διαχωρισμός της Στοχοθέτησης από τον Σχεδιασμό και την Ανάθεση Πόρων, καθιστά δυνατό τον καθορισμό των στόχων με κριτήριο τη δημιουργία αξίας και τη στρατηγική της επιχείρησης και όχι με μόνο κριτήριο τον περιορισμό του κόστους. Αναγνωρίζεται η αυξανόμενη εξάρτηση των στόχων από το περιβάλλον, όπως οι προσδοκίες της αγοράς και το επίπεδο κόστους των ανταγωνιστών ενώ οι στόχοι πλέον δεν βασίζονται μόνο σε απόλυτα νούμερα αλλά και σε έναν αριθμό από άλλους παράγοντες όπως οι προσδοκίες, τα επιτεύγματα των ανταγωνιστών κ.ο.κ. Υπό αυτή την έννοια, οι στόχοι καθίστανται περισσότερο δυναμικοί και αντανακλούν

αποτελεσματικότερα το γεγονός ότι οι ανταγωνιστές δεν παραμένουν στάσιμοι αλλά αναζητούν διαφορετικές στρατηγικές.

Θα επιτευχθεί εστίαση και επικέντρωση στη γενικότερη εικόνα. Ο προϋπολογισμός εμπειρείχε τον κίνδυνο «παιχνιδιών» μεταξύ των κάθε μονάδων της επιχείρησης, ενώ με το να εστιάσουν στο γενικότερο αποτέλεσμα και εικόνα του οργανισμού τέτοια φαινόμενα θα εκλείψουν. Η κατάργηση του προϋπολογισμού εξαφανίζει τις κοστοβόρες και χρονοβόρες διαδικασίες κατάρτισής τους, και επέτρεψε στα στελέχη (σε οποιοδήποτε επίπεδο της ιεραρχίας και αν βρίσκονται) να εστιάσουν στη γενικότερη εικόνα και αποτελέσματα της επιχείρησης, καθιστώντας ουσιαστικά άχρηστη την κοντόφθαλμη προσέγγιση της εξασφάλισης πόρων για την κάθε επιμέρους μονάδα.

Αυξανόμενη Εστίαση σε Ευκαιρίες και Ευελιξία μέσω του νέου τρόπου της δυναμικής και ευέλικτης ανάθεσης πόρων, απελευθερωμένης από την αντίστοιχη ετήσια και άκαμπτη των παραδοσιακών προϋπολογισμών. Η δυναμική ανάθεση πόρων υποδηλώνει ότι το κάθε έργο που εκπληρώνει τα συγκεκριμένα κριτήρια θα εγκρίνεται, ανεξαρτήτως της χρονικής στιγμής στην οποία παρουσιάζεται.

Η σύνδεση των ανωτέρω αλλαγών με τη θεωρία του εκπροσώπου, αποκαλύπτει πως ο μηχανισμός ελέγχου του εκπροσώπου από τον εντολοδόχο έχει αλλάξει και οι στρατηγικοί στόχοι και δράσεις αποτελούν πλέον τη βάση ελέγχου. Ο εκπρόσωπος έχει περισσότερη ευελιξία ως προς το πως να επιτύχει τους στόχους και ο εντολοδόχος έχει μεγαλύτερη δυνατότητα άμεσου ελέγχου της συμπεριφοράς του εκπροσώπου μέσω της ταχύτερης πρόσβασης σε σχετική και επίκαιρη πληροφορία μέσω π.χ. των balanced scorecards.

3.3.4. Νέα Πρότυπα Αλληλεπιδράσεων

Οι παρακάτω αλλαγές στα πρότυπα αλληλεπιδράσεων εκτιμώνται ότι θα λάβουν χώρα σε μια επιχείρηση που θα εισάγει το μοντέλο “Beyond Budgeting” (Østergren και Stensaker, 2010):

Περισσότερη οριζόντια αλληλεπίδραση μεταξύ προϊσταμένων (sub-managers): Από τη στιγμή που οι στόχοι τίθενται σε επίπεδο οργανικής μονάδας (division) και όχι τμημάτων (sub-units), οι προϊστάμενοι των τμημάτων έχουν περισσότερη επαφή μεταξύ τους και συνεργασία προκειμένου να επιτύχουν τους κοινούς για τη μονάδα τους στόχους (και όχι για το τμήμα τους).

Λιγότερη αλληλεπίδραση μεταξύ των επιπέδων ιεραρχίας (division managers και sub-managers): Η υλοποίηση του “Beyond Budgeting” μειώνει την ανάγκη επικοινωνίας με τους διευθυντές (division managers) καθώς οι περισσότερες ενέργειες αποφασίζονται μεταξύ των προϊσταμένων (sub-managers) διαφορετικών τμημάτων. Μία επίπτωση αυτής της μειούμενης «κάθετης» συνεργασίας είναι το ότι η υλοποίηση της στρατηγικής βασίζεται περισσότερο την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί μέσω των KPIs και όχι στο διάλογο και την συνεργασία μεταξύ στελεχών και διοίκησης. Κάτι τέτοιο όμως μπορεί να εμπεριέχει κινδύνους σε περίπτωση που η στρατηγική αλλάζει ραγδαία και ριζικά, καθώς η υλοποίησή της εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το πως τα στελέχη ερμηνεύουν τους στόχους που έχουν τεθεί στα KPIs.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποκτούν περισσότερο στρατηγικό ρόλο, καθώς η μειούμενη ανάγκη εστίασης στους λογαριασμούς (μέσω της απομάκρυνσης των προϋπολογισμών) επιφέρει την ανάγκη μεταφοράς της προσοχής στις στρατηγικές θέσεις και στο κατά πόσο αυτές υλοποιούνται. Αυτό φυσικά προϋποθέτει διευρυμένα προσόντα και γνώσεις από τους ελεγκτές προκειμένου να μπορούν να εκτελέσουν εξειδικευμένες αναλύσεις και προβλέψεις.

4. Παραδείγματα Εφαρμογής του μοντέλου “Beyond Budgeting”

Ένα από τα χαρακτηριστικά των εταιριών που εφάρμοσαν επιτυχώς το μοντέλο ήταν το καθεστώς που επικρατούσε στην εταιρία την περίοδο που λήφθηκε η απόφαση αλλαγής στο νέο αυτό σύστημα. Συγκεκριμένα, στις περισσότερες των περιπτώσεων η εταιρία ήταν σε κατάσταση σημαντικών οργανωτικών αλλαγών, όπως για παράδειγμα η αλλαγή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος ή η συγχώνευσή της με άλλη εταιρία του κλάδου. Αυτό το γεγονός, σε συνδυασμό με την όλη φιλοσοφία του μοντέλου, η οποία ουσιαστικά πρεσβεύει μια εκ βάθρων αλλαγή νοοτροπίας και κουλτούρας, μας οδηγεί στο συμπέρασμα ότι μια τέτοια κίνηση «μεταφοράς» στο νέο μοντέλο ουσιαστικά πρόκειται για πολύ σημαντική αλλαγή για όλη την εταιρία. Με το σκεπτικό αυτό λοιπόν, οι αντιδράσεις και τα εμπόδια που ενδέχεται να αντιμετωπίσει η ανώτατη διοίκηση στην προσπάθεια εισαγωγής του νέου μοντέλου θα είναι πιθανώς λιγότερα αν συμπέσει με μια γενικότερη αλλαγή της κατάστασης της εταιρίας (νέοι ιδιοκτήτες, συγχώνευση, κλπ).

Σε περίπτωση λοιπόν που η συνθήκη της υπάρχουσας μεταβατικής κατάστασης δεν υφίσταται, πρέπει η ανώτατη διοίκηση να επικεντρωθεί στο να κατανοήσουν πλήρως τα στελέχη τη ζωτική σημασία που έχει το νέο μοντέλο για την συνέχεια της επιχείρησης καθώς και να παρουσιαστεί η διοίκηση σαν υπέρμαχος του μοντέλου, με εμφανή τη δέσμευσή της να τελεσφορήσει η προσπάθεια εισαγωγής του στην επιχείρηση (Kotter, 1995).

Μελετώντας τα σημαντικότερα περιστατικά αποτυχημένης εισαγωγής του μοντέλου (Hope and Fraser, 2003) , καταλήγουμε στα παρακάτω:

- I. Αποτυχία συμφωνίας και δέσμευσης στο όραμα που η επιχείρηση επιδίωκε να επιτύχει, με αποτέλεσμα άλλες δραστηριότητες που επηρέαζαν την εισαγωγή του μοντέλου να πάρουν προτεραιότητα και ουσιαστικά να υπονομεύσουν το εγχείρημα.
- II. Αδυναμίας δημιουργίας συνεκτικότητας μεταξύ όλων των τμημάτων της επιχείρησης ως προς την υλοποίηση του νέου μοντέλου, με το να μην ληφθούν υπόψη όλοι οι παράγοντες και δραστηριότητες της επιχείρησης και πως αυτά επηρεάζονται από την εισαγωγή του νέου μοντέλου. Για παράδειγμα, δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστεί το νέο μοντέλο με εισαγωγή μερικών από τις αρχές του, παραγκωνίζοντας τις υπόλοιπες (π.χ.: Αποκέντρωση Ευθυνών χωρίς ξεκάθαρη πολιτική ανταμοιβών και αναγνώρισης).

III. Αδυναμία αναγνώρισης της υπάρχουσας κουλτούρας στην επιχείρηση και κατά πόσο αυτή ευνοεί ή υπονομεύει την εισαγωγή του νέου μοντέλου.

Οι Hope & Fraser (2003) υποδεικνύουν 9 πρακτικά βήματα σαν τα πλέον αποτελεσματικά για την υλοποίηση του μοντέλου Beyond Budgeting:

1. Καθορίστε την περίπτωση που απαιτεί σημαντική αλλαγή στην επιχείρηση και με βάση αυτή ορίστε ένα όραμα
2. Προετοιμαστείτε να το παρουσιάσετε και να πείσετε το Διοικητικό Συμβούλιο
3. Ξεκινήστε
4. Σχεδιάστε και υλοποιήστε νέες διαδικασίες
5. Εκπαιδεύστε και διαπαιδαγωγήστε το προσωπικό
6. Επανεξετάστε το ρόλο των οικονομικών
7. Αλλάξτε συμπεριφορά – νέες διαδικασίες, όχι διοικητικές οδηγίες
8. Αξιολογήστε τα οφέλη
9. Εδραιώστε και ενσωματώστε τα οφέλη και τα κέρδη από το μοντέλο

Επίσης κατά τους Hope & Fraser (2003), τα παρακάτω κριτήρια είναι απαραίτητα για την επιτυχή υιοθέτηση του μοντέλου:

- Πρέπει να υπάρχει πασιφανής ανάγκη για αλλαγή, με τα οφέλη πλήρως ξεκαθαρισμένα και κατανοητά
- Οι διευθυντές πρέπει να εξετάσουν προσεκτικά το βαθμό αποκέντρωσης (εκχώρησης εξουσίας) που είναι εφικτός εντός του οργανισμού
- Πρέπει να υπάρχει ένα πλαίσιο διακυβέρνησης με ξεκάθαρες προτεραιότητες και όρια
- Είναι απαραίτητο να υπάρχουν ηθικές αξίες που να προάγουν την υψηλή απόδοση που να είναι ορατή και να βασίζεται στην σχετική (συγκρίσιμη) επιτυχία σε όλα τα επίπεδα
- Τα στελέχη της πρώτης γραμμής πρέπει να έχουν την ελευθερία λήψης αποφάσεων εντός προσυμφωνημένων ορίων

- Να υπάρχει εμπιστοσύνη και ευθύτητα (ανοιχτή επικοινωνία) σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού

Στο βιβλίο του “Implementing Beyond Budgeting” ο Bjarte Bogsnes (2008), αναφέρει τις παρακάτω 7 οδηγίες σαν απόσταμα γνώσης από την εμπειρία του στην υλοποίηση του μοντέλου σε δύο διαφορετικές επιχειρήσεις μέχρι σήμερα:

1. Δημιουργία ανάγκης για αλλαγή
2. Χειρισμός της αντίστασης
3. Σχεδιασμός του 80% και ξεκίνημα υλοποίησης
4. Συμμετοχή του τμήματος Ανθρώπινου Δυναμικού (HR)
5. Ανταπόκριση στις ανάγκες υλοποίησης και όχι χρήση εξωτερικών συμβούλων (χρήση των στελεχών της επιχείρησης και μόνο)
6. Ένας πόλεμος αλλά πολλές μάχες
7. Μην καταλήξει δόγμα!

Από τις παραπάνω οδηγίες είναι εμφανής η σημασία και εξάρτηση της επιτυχούς υλοποίησής του από το κατά πόσο η ηγεσία και τα στελέχη της επιχείρησης θα πιστέψουν στο νέο μοντέλο και στα οφέλη που θα προσφέρει.

4.1. Svenska Handelsbanken: το πρότυπο εφαρμογής του “Beyond Budgeting”

(Hope and Fraser, 2003)

Το πιο τρανταχτό παράδειγμα επιτυχημένης εφαρμογής του μοντέλου “Beyond Budgeting” αποτελεί η Σουηδική τράπεζα Handelsbanken, η οποία είναι και η μοναδική Σκανδιναβική τράπεζα που δεν έκανε χρήση της οικονομικής βοήθειας από το κράτος κατά την οικονομική κρίση που ξεκίνησε από τα τοξικά ομόλογα των Αμερικανικών τραπεζών το 2009. (http://www.ft.com/cms/s/0/abb85dde-f7dd-11dd-a284-000077b07658.html?nclick_check=1). Αυτή είναι και η μοναδική επιχείρηση που έχει πλήρως εγκαταλείψει το μοντέλο του προϋπολογισμού (Cranfield and Accenture, 2001).

Όλα ξεκίνησαν τα τέλη του 1960, όταν τα αποτελέσματα της τράπεζας ήταν αρκετά κάτω από τις προσδοκίες, κάτι που οδήγησε στην πρόσληψη του Dr. Jan Wallander σαν CEO της τράπεζας με στόχο να ανατρέψει την υπάρχουσα κατάσταση.

Ο νέος CEO έχοντας ίδια εμπειρία και γνώση του πόσο λίγο κοντά στην αλήθεια ή τελείως παραπλανητικός μπορεί να είναι ένας προϋπολογισμός αποφάσισε την οριστική του κατάργηση από την τράπεζα και την αντικατάστασή του από μια σειρά πρακτικές και διαδικασίες που θα προωθούσαν την αποκεντρωμένη διοίκηση και την ενίσχυση των στελεχών της πρώτης γραμμής.

Στόχοι

Η τράπεζα με την πάροδο των χρόνων ανέπτυξε ένα σύστημα που χρησιμοποιεί μια σειρά δεικτών τύπου KPI (Key Performance Indicator) που ουσιαστικά μετρούν τη βελτίωση της απόδοσης της τράπεζας σε σχέση πάντα με τους ανταγωνιστές της. Το ίδιο σύστημα έχει εφαρμοστεί και σε όλες τις δομές προς τα κάτω:

- στο επίπεδο του ομίλου η τράπεζα συναγωνίζεται τις άλλες τράπεζες με βάση το δείκτη απόδοσης ιδίων κεφαλαίων (“Return on Equity” - ROE)
- στο επίπεδο χώρας (region) η κάθε τράπεζα συναγωνίζεται τις άλλες τράπεζες του ομίλου στο ROE και στο “Cost-to-Income”
- στο επίπεδο του υποκαταστήματος το κάθε υποκατάστημα συναγωνίζεται το άλλο στο “Cost-to-income”, στο «Κέρδος ανά Εργαζόμενο» και στο συνολικό κέρδος

Ο συναγωνισμός στα υποκαταστήματα είναι και ο πιο σκληρός ενώ ειδικά προγράμματα «ισοζυγισμού» (“handicapping”) φροντίζουν ώστε οι πρώτοι κάθε χρονιάς να έχουν δυσκολότερο έργο από αυτούς που τερμάτισαν τελευταίοι. Το μυστικό για τη λειτουργία του συναγωνισμού μεταξύ των υποκαταστημάτων είναι ότι αυτά δεν συναγωνίζονται ποτέ μεταξύ τους όσον αφορά στους πελάτες τους.

Ανταμοιβές

Από το 1973, η τράπεζα τοποθετεί μέρος των κερδών της σε ένα σύστημα διαμοιρασμού κερδών (profit sharing), ελεγχόμενο από έναν οργανισμό με βασική προϋπόθεση κάθε χρονιά την επίτευξη της υψηλότερης (μετά φόρων) απόδοσης ιδίων κεφαλαίων (return on shareholder’s equity) από το μέσο όρο των υπόλοιπων τραπεζών σε συνδυασμό με τους λειτουργικούς στόχους της επιχείρησης. Το ανώτατο όριο της τοποθέτησης είναι το 25 τοις εκατό του πληρωτέου μερίσματος και για όλους τους υπαλλήλους αντιστοιχεί το ίδιο ποσό. Εκταμίευση του ποσού μπορεί κάποιος να κάνει όταν φτάσει στην ηλικία των 60 ετών. Κάποιος που έγινε μέρος αυτού του σχήματος όταν πρωτοξεκίνησε, εκτιμάται ότι θα έχει συγκεντρώσει περί τα 430.000\$ μέχρι το έτος 2000. Ο σκοπός αυτού του σχήματος ανταμοιβών δεν είναι η παρακίνηση των υπαλλήλων για υψηλότερους οικονομικούς στόχους αλλά η αναγνώριση της συλλογικής προσπάθειας και του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος που προσφέρουν στην επιχείρηση.

Σχέδια Δράσης

Ο διευθυντής του κάθε υποκαταστήματος (ανεξαρτήτως μεγέθους) είναι υπεύθυνος για την κατάστρωση ενός σχεδίου δράσης, με την επιλογή των προϊόντων και υπηρεσιών που αυτός θεωρεί ότι πρέπει να προσφέρει στους πελάτες του, καθώς και την κοστολόγηση αυτών. Είναι ελεύθερος (αλλά όχι υποχρεωμένος) να συζητήσει το σχέδιο με τον regional manager χωρίς οι τυχόν προτάσεις του να αποτελούν επίσημη δέσμευση. Το σχέδιο επανεξετάζεται αναλόγως των δυσκολιών ή των νέων ευκαιριών που εμφανίζονται κατά τη διάρκεια της χρονιάς και το υπόλοιπο προσωπικό έχει και αυτό το δικό του σχέδιο δράσης που επανεξετάζεται κάθε 6 εβδομάδες.

Το βασικό χαρακτηριστικό και στόχος του κάθε manager στην Handelsbanken είναι η οικοδόμηση μακροπρόθεσμων σχέσεων εμπιστοσύνης με τους πελάτες. Πάνω σε αυτό το χαρακτηριστικό, ο κάθε manager διαμορφώνει τη δράση του όπως αυτός εκτιμά καλύτερα και αποδοτικότερα.

Πόροι

Προκειμένου ο οργανισμός να επιβάλλει πίεση στις κεντρικές υποστηρικτικές υπηρεσίες του ώστε να ανταποκρίνονται καλύτερα στις απαιτήσεις της αγοράς, αναπτύχθηκε μια «εσωτερική αγορά» όπου οι κεντρικές υπηρεσίες έχουν το ρόλο του προμηθευτή και τα υποκαταστήματα και υπόλοιπες υπηρεσίες το ρόλο του πελάτη. Υπό αυτούς τους ρόλους λοιπόν, ο διευθυντής του υποκαταστήματος απαιτεί να πληρώνει λιγότερα για τις παρεχόμενες υπηρεσίες και ο εσωτερικός προμηθευτής των υπηρεσιών προσπαθεί να είναι ανταγωνιστικός ως προς την εξωτερική αγορά. Συνεχείς πιέσεις και διαπραγματεύσεις είναι σύνηθες φαινόμενο μεταξύ branch ή regional managers και των υπεύθυνων των κεντρικών υπηρεσιών. Το τελικό αποτέλεσμα είναι πάντα προς το συνολικό όφελος του οργανισμού. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο Finance VP της Handelsbanken (Hope, 1999), "Όλα τα κόστη των κεντρικών υπηρεσιών χρεώνονται στις χώρες (regions) και στα υποκαταστήματα. Αν εκτιμούν ότι δεν λαμβάνουν τις υπηρεσίες για τις οποίες πληρώνουν, θα πάψουν να ζητούν τις υπηρεσίες μας».

Έλεγχος

Η ειδοποιός διαφορά της Handelsbanken σε σχέση με τις άλλες τράπεζες είναι ο μικρός αλλά αντιπροσωπευτικός αριθμός στοιχείων που μετρά προκειμένου να ελέγξει την κατάσταση στην οποία βρίσκεται: η απόδοση ιδίων κεφαλαίων, ο λόγος "cost-to-income", το κέρδος ανά υπάλληλο και η συνολική κερδοφορία αρκούν για να προσδιορίσουν τη θέση του οργανισμού στην αγορά.

Ένα άλλο χαρακτηριστικό της αποτελεσματικής διαδικασίας ελέγχου είναι το ότι βασίζεται σε «τρέχοντα στοιχεία» ("fast actuals") παρά σε προγνωστικά. Έτσι, έχει αναπτύξει συστήματα με τα οποία παρακολουθεί δεκάδες χιλιάδες συναλλαγές την ημέρα και από εκεί είναι σε θέση να συνάδει χρήσιμα συμπεράσματα σχετικά με την κατάσταση των πελατών και της αγοράς. Οι κυλιόμενες προβλέψεις (rolling forecasts) υπάρχουν αλλά μόνο η ανώτατη διοίκηση τις βλέπει και τις αντιμετωπίζει απλά σαν πιθανά αποτελέσματα και τάσεις της αγοράς, ενώ η δημιουργία τους συνολικά στο έτος δεν απαιτεί πάνω από το ένα τέταρτο του ετήσιου χρόνου ενός συνεργάτη. Ο οργανισμός προτίμησε να επενδύσει στη δημιουργία έξυπνων και εξεζητημένων εργαλείων συλλογής και ανάλυσης των εργασιών της τράπεζας προκειμένου να τροφοδοτήσει τα στελέχη της με τα κατάλληλα στοιχεία που θα τους βοηθήσουν να πάρουν τις σωστές αποφάσεις με ταχύτητα και το ελάχιστο ρίσκο.

4.2. BOREALIS

(Bogsnes, 2008)

Η BOREALIS (Σκανδιναβική εταιρεία πετροχημικών προϊόντων) αποτελεί ένα από τα πρώτα παραδείγματα επιχειρήσεων που υιοθέτησαν το μοντέλο BB, και η υλοποίησή του περιγράφεται στο βιβλίο “Implementing Beyond Budgeting” του Bogsnes (2008).

Τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης είναι η εξαιρετική διακύμανση των τιμών οι οποίες διακυμάνσεις επαναλαμβάνονται αλλά χωρίς συγκεκριμένο υπόδειγμα. Η κυκλικότητα αυτή οφείλεται στην εξαιρετική διακύμανση των τιμών του πετρελαίου, που αποτελεί την πρώτη ύλη για όλα τα προϊόντα της επιχείρησης.

Η απόφαση να υιοθετήσουν ένα μοντέλο τύπου «Beyond Budgeting» ήταν ένας συνδυασμός παραγόντων: η επιχείρηση είχε μόλις επιτύχει την εξαγορά ενός μεγάλου αριθμού παρόμοιων επιχειρήσεων ανά την Ευρώπη και ένα κλίμα ευφορίας αλλά και ενθουσιασμού για τις μεγάλες προκλήσεις που εμφανίζονταν επικρατούσε σε όλα τα στελέχη της επιχείρησης. Η γνώση αυτών των προκλήσεων και των αλλαγών που θα έπρεπε να υλοποιήσουν, δημιούργησε το κατάλληλο κλίμα αναζήτησης και πειραματισμού με νέα επιχειρηματικά μοντέλα και πρακτικές, λειαίνοντας ουσιαστικά το δρόμο για την υιοθέτηση του μοντέλου “Beyond Budgeting”.

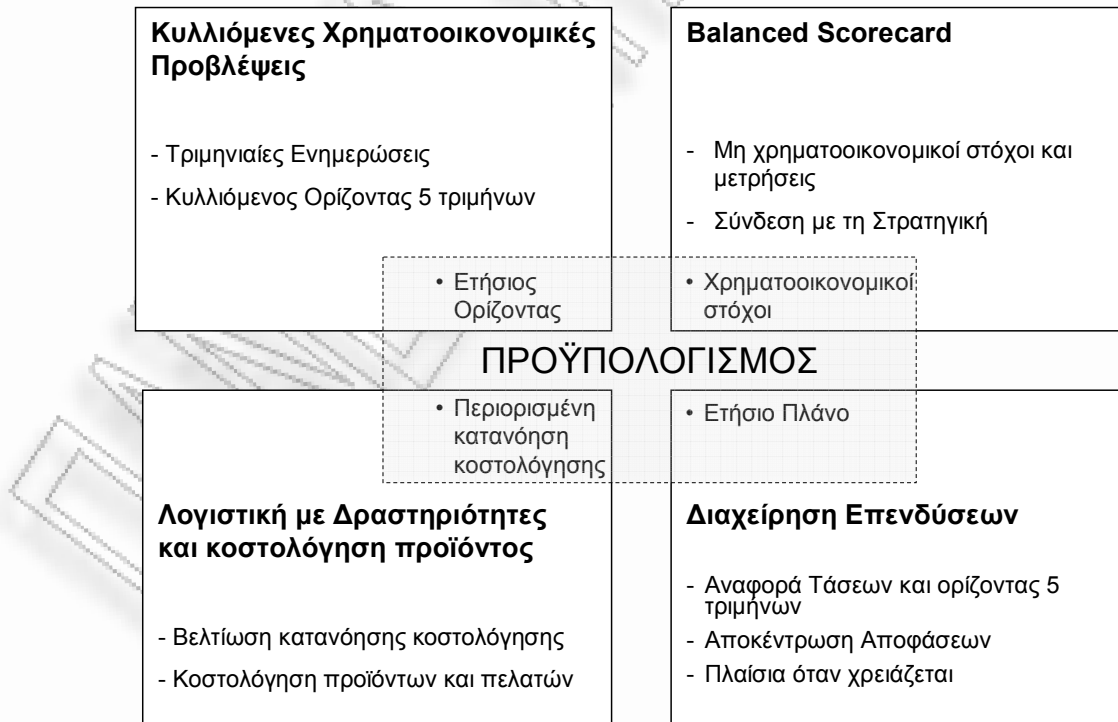
Γενική Άποψη του μοντέλου BOREALIS

Η πληθώρα των στοιχείων που αφορούσαν πλέον σε ένα μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων, καθιστούσε τη δημιουργία του προϋπολογισμού ένα εξαιρετικά περίπλοκο εγχείρημα με αποτέλεσμα η επιχείρηση να καταλήξει να αναρωτιέται το λόγο ύπαρξης των προϋπολογισμών και των αναγκών που καλούνταν να εξυπηρετήσουν. Τα στελέχη προσπάθησαν να προσεγγίσουν τους προϋπολογισμούς κατανοώντας τους σκοπούς αλλά και τα μειονεκτήματά τους, που πλέον γίνονταν πιο εμφανή και περιοριστικά. Κατ’ αυτό τον τρόπο, κατέγραψαν μια σειρά από τις πιο σημαντικές και βασικές ανάγκες που ένας προϋπολογισμός καλείται να καλύψει, και αντιπάρεβαλαν σε αυτές μια σειρά από άλλες ενέργειες που θα επιτύγχαναν τα ίδια (ή και καλύτερα) αποτελέσματα και ταυτόχρονα θα ήταν πολύ πιο εύκολο να υλοποιηθούν και να παρακολουθούνται. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στην παρακάτω Εικόνα 9.

Ο Προϋπολογισμός χρησιμοποιείται για:	Το ίδιο επιτυγχάνουμε με:
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Οικονομικό και φορολογικό σχεδιασμό ➤ Στοχοθέτηση ➤ Έλεγχο Σταθερών Εξόδων ➤ Καθορισμό Προτεραιοτήτων και Κατανομή Πόρων για Επενδύσεις και Έργα ➤ Ανάθεση (Delegation) Εξουσίας 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Τριμηνιαίες κυλλιόμενες προβλέψεις (forecasts) ✓ Στόχοι με βάση Balanced Score Card ✓ Αναφορά Τάσεων (Trends) ✓ Στοχευμένα Έξοδα όπου και όταν χρειάζονται ✓ Αποφάσεις με βάση τις Δραστηριότητες ✓ Μικρά έργα – παρακολούθηση τάσεων ✓ Μεσαία έργα – αποτίμηση βαθμών εμποδίων ✓ Μεγάλα στρατηγικά έργα – κατά περίπτωση, όχι χρήση προϋπολογισμού σαν εργαλείο ✓ Χρήση ήδη υπάρχουσων χρονοδιαγραμμάτων εντολών

Εικόνα 9: Εναλλακτικές του Προϋπολογισμού στην Borealis (από Bogsnes, 2008, Exhibit 3.3)

Το νέο μοντέλο παρουσιάζεται στην Εικόνα 10, όπου είναι για κάθε σημαντική λειτουργία του προϋπολογισμού υπάρχει τουλάχιστον μία άλλη δραστηριότητα ή εργαλείο (π.χ. Balanced Scorecard για τους χρηματοοικονομικούς στόχους) που ουσιαστικά αντικαθιστά ή καλύτερα επιτυγχάνει τον ίδιο προγραμματισμό και έλεγχο με αυτόν του προϋπολογισμού.



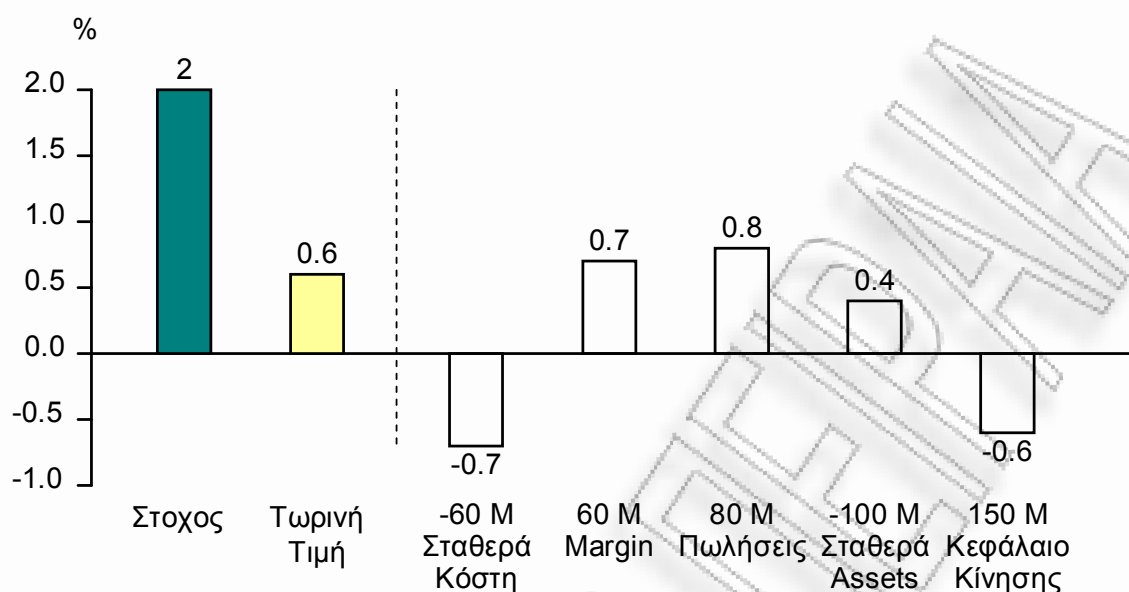
Εικόνα 10: Σύνοψη του νέου μοντέλου στην Borealis (από Bogsnes, 2008, Exhibit 3.4)

Σχετική Μέτρηση Απόδοσης

Το χαρακτηριστικότερο στοιχείο της υλοποίησης του μοντέλου BB στην Borealis ήταν η Σχετική έναντι της Απόλυτης Απόδοσης, δηλαδή της στοχοθέτησης και κατόπιν μέτρησης της επίδοσης με βάση σχετικούς και όχι απόλυτους στόχους. Το πρώτο και βασικότερο βήμα ήταν να περιορίσουν τους πολλούς χρηματοοικονομικούς στόχους στον πιο σημαντικό που ήταν η Απόδοση στο Επενδυμένο Κεφάλαιο (Return on Capital Employed – ROCE). Το επόμενο βήμα ήταν να σχεδιάσουν ένα Σχετικό ROCE, ένα δείκτη που θα υπολόγιζε και θα μετρούσε την απόδοση όχι για το κάθε business unit μεμονωμένα αλλά σε σχέση με την αγορά και τα υπόλοιπα units, με σκοπό την όσο το δυνατό πιο αποτελεσματική εμπλοκή του κάθε unit στην βελτίωση του δείκτη. Έχοντας υπόψη την σημαντική κυκλικότητα στις μεταπτώσεις της αγοράς των πετρελαιοειδών, η διοίκηση της επιχείρησης ήθελε να παρακινήσει τα στελέχη της να συμβάλλουν στη βελτίωση του δείκτη αυτού, χωρίς να επηρεάζονται από τις μεταβολές του περιβάλλοντος και αυτό το κατάφεραν με το να αναθέσουν αρμοδιότητες λήψης αποφάσεων στους παρακάτω νευραλγικούς τομείς:

- Επενδύσεις σε κερδοφόρα έργα
- Αποεπένδυση μη κερδοφόρων περιουσιακών στοιχείων
- Βελτιστοποίηση κεφαλαίου κίνησης
- Βελτιστοποίηση Σταθερών Εξόδων
- Βελτιστοποίηση Μεταβλητών Εξόδων
- Αύξηση περιθωρίου κέρδους ως προς την αγορά
- Αύξηση Πωλήσεων

Κάθε επιχειρησιακή μονάδα (business unit), κατ' αυτόν τον τρόπο έδινε αναφορά προόδου στους ανωτέρω στόχους, παρουσιάζοντας με αυτό τον τρόπο όχι μόνο την κατάσταση στην οποία ο γενικός δείκτης ROCE είχε καλυφθεί, αλλά και την κατάσταση ως προς τους επιμέρους τομείς, με σκοπό τη διερεύνηση των προβληματικών σημείων που έχριζαν περαιτέρω προσοχής και βελτίωσης. Ένα παράδειγμα τέτοιας αναφοράς παρουσιάζεται στην παρακάτω Εικόνα 11, όπου εκτός από τον γενικό στόχο (2%) και την τρέχουσα κατάσταση (τωρινή τιμή), παρουσιάζονται και οι επιμέρους νευραλγικοί τομείς με τις αποδόσεις του κάθε ενός από αυτούς. Κατ' αυτόν τον τρόπο, σε μια απλή αλλά περιεκτική αναφορά υπήρχε ταυτόχρονα η πληροφορία της τωρινής κατάστασης και μια εικόνα των πιθανών σημείων στα οποία τα στελέχη έπρεπε να επικεντρωθούν για την περαιτέρω βελτίωση των αποτελεσμάτων τους.



Εικόνα 11: Παράδειγμα αναφοράς στην Borealis (από Bogsnes, 2008, Exhibit 3.7)

Ένα άλλο σημαντικό στοιχείο της επιχείρησης ήταν η χρήση μέτρων σύγκρισης (Benchmarking) με αποτελέσματα από τις αποδόσεις τόσο των εσωτερικών μονάδων παραγωγής όσο και αυτών του ανταγωνισμού. Αν και αρχικά κάτι τέτοιο ακούγεται εξαιρετικά ανταγωνιστικό και επίμονο, ουσιαστικά εισήγαγε τα στελέχη σε μια διαδικασία διαρκούς παρακολούθησης των μονάδων τους και σε διαρκή επαγρύπνηση για την επίτευξη όσο το δυνατόν καλύτερων αποτελεσμάτων. Η αρχική αντίδραση στα πρώτα αποτελέσματα τελικά κατέληξε σε παρακίνηση και ενθουσιασμό για βελτίωση και αναγνώριση.

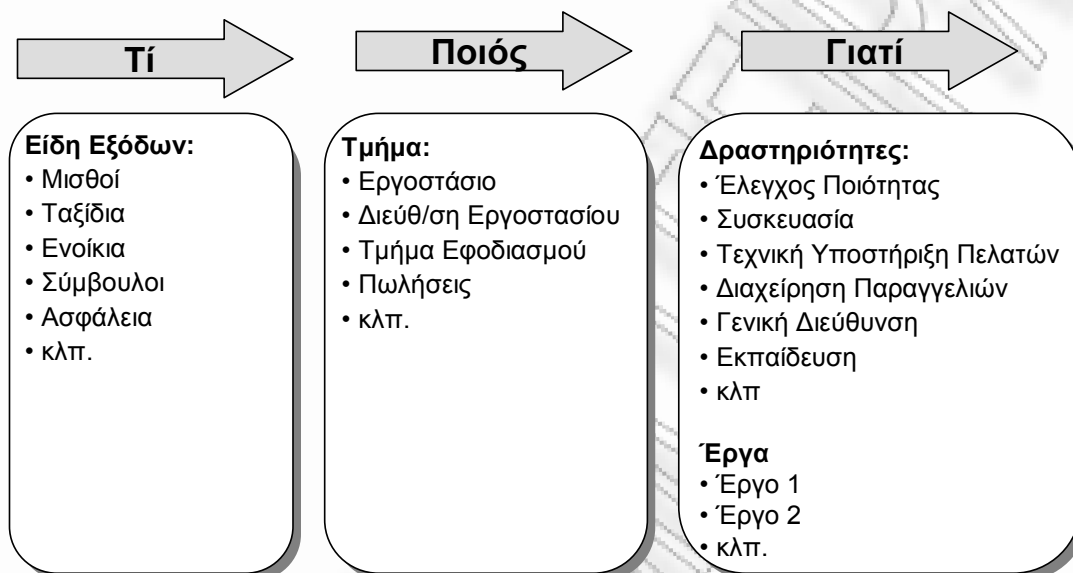
Αναφορά Τάσεων

Η χρήση αναφοράς τάσεων (Trend Reporting) η οποία εμπειρίχε και ιστορικές τιμές από 6 έως 15 μήνες, με την προσθήκη των ποσοστιαίων μεταβολών πέτυχε να εισάγει στα στελέχη της επιχείρησης την έγκαιρη και αποτελεσματική παρακολούθηση των εξελίξεων και ειδικότερα των εξόδων της επιχείρησης. Οι αναφορές αυτές ήταν ικανές να παρουσιάσουν ανεπαίσθητες μεταβολές στην εξέλιξη των εξόδων οι οποίες όμως όταν αξιολογούνταν με μέτρο σύγκρισης την τάση των εσόδων ή των πωλήσεων στην επιχείρηση ή στην αγορά, έκανα αμέσως εμφανή την ανάγκης λήψης νέων μέτρων ή ενεργειών και απέτρεπαν τον εφησυχασμό και την αδράνεια.

Λογιστική με Βάση τις Δραστηριότητες

Η λογιστική με βάση τις δραστηριότητες (Activity Accounting) δεν ήταν κάτι νέο στην αγορά (Bruns, 1992), αλλά χρησιμοποιήθηκε αποτελεσματικά στην Borealis καθώς

κατάφερε να κάνει πιο κατανοητή στα στελέχη την έννοια των εξόδων και του χειρισμού τους. Με βάση τη λογιστική των δραστηριοτήτων, έγινε εφικτή η κατανόηση του σκοπού των εξόδων και τα σημεία στα οποία αυτά πραγματοποιούνται. Ουσιαστικά, η λογιστική με βάση τις δραστηριότητες απαντά στο ερώτημα του *γιατί* τα τμήματα χρησιμοποιούν τους συγκεκριμένους πόρους, όπως χαρακτηριστικά παρουσιάζεται στην παρακάτω Εικόνα 12:



Εικόνα 12: Λογιστική με βάση τις δραστηριότητες (από Bogsnes, 2008, Exhibit 3.10)

Όπως προαναφέρθηκε, ο απώτερος σκοπός της χρήσης αυτής της μεθόδου ήταν να μεταφέρει στα στελέχη της επιχείρησης την γνώση σχετικά με τα έξοδα και τη χρήση τους, που θα έκανε πιο αποτελεσματικό το χειρισμό τους. Οποιαδήποτε στοχοθέτηση ή στρατηγική κατεύθυνση θα ήταν άσκοπη αν τα στελέχη δεν ήταν ικανά στο να κατανοήσουν το αντικείμενο του στόχου (έξοδα) τον τρόπο χειρισμού τους (ποιος και γιατί) προκειμένου να πάρουν τις απαραίτητες αποφάσεις και μέτρα που θα οδηγούσαν στην επίτευξη των στόχων της επιχείρησης.

Διαχείριση Αποφάσεων Επενδύσεων

Ο τρόπος με τον οποίον η επιχείρηση άλλαξε τον τρόπο αποφάσεων για τις μελλοντικές επενδύσεις ήταν σχετικά απλός καθώς ο βασικός δείκτης του Σχετικού ROCE αποτελούσε το σημείο εκκίνησης, καθώς για κάθε προτεινόμενο έργο αρχικά υπολογίζονταν η τιμή του δείκτη αυτού και εν συνεχεία τα έργα ταξινομούσαν σε 3 κατηγορίες:

Μικρά Έργα – αν και από λογιστικής άποψης αυτά θεωρούνταν σαν επενδύσεις, από τα στελέχη της επιχείρησης τα αντιμετώπιζαν σαν λειτουργικά κόστη (operational costs)

Μεσαία Έργα – η ανάληψή τους ή όχι αποφασίζονταν κατά περίπτωση

Στρατηγικά Έργα – αυτά δεν τα διαχειρίζονταν ποτέ μέσω προϋπολογισμών ούτε ως ή άλλως, και αφορούσαν σε νέες εξαγορές (acquisitions), κατασκευή νέων εργοστασίων ή άλλων σημαντικών αποφάσεων δέσμευσης κεφαλαίων

Από τη στιγμή που τα έργα είχαν την έγκριση της διοίκησης, το κόστος επένδυσης του έργου αποτελούσε από εκείνη τη στιγμή το προϋπολογισθέν κόστος του έργου και με βάση αυτό προχωρούσε και ελέγχονταν η υλοποίησή του. Σε συνδυασμό με τις κυλιόμενες προβλέψεις, κάθε φορά που παρουσιάζονταν περιορισμοί πόρων (κεφαλαίου ή άλλων), ουσιαστικά μειώνονταν το διαθέσιμο ποσό επένδυσης για νέα έργα προκειμένου να χρηματοδοτηθούν αυτά που είχαν παρουσιάσει πρόβλημα και είχαν ξεπεράσει τα προβλεπόμενα κόστη τους.

4.3. Συγκεντρωτική μελέτη εφαρμογής μοντέλου “Beyond Budgeting”

4.3.1. Μελέτη υλοποίησης σε 7 ευρωπαϊκές επιχειρήσεις (Groot, 2007)

Στην έρευνα του Groot (2007) μελετήθηκαν 7 ευρωπαϊκές επιχειρήσεις ως προς τους λόγους που τους ώθησαν να εγκαταλείψουν τους προϋπολογισμούς και ως προς τον τρόπο που υλοποίησαν την απομάκρυνση. Οι επιχειρήσεις ήταν οι κάτωθι:

- Svenska Handelsbanken: Σουηδική Τράπεζα
- Rhodia: Μεγάλη Γαλλική επιχείρηση εξειδικευμένη στα χημικά
- Borealis: Δανέζικη εταιρεία πετροχημικών
- Ahlsell: Σουηδικός χονδρέμπορος ειδών υδραυλικής και θέρμανσης
- Leyland Trucks: Αγγλικός κατασκευαστής Φορητών
- Multi-product: Δανέζικη πολυεθνική, η ονομασία είναι πλασματική
- Beckers (Wessanen): Δανέζικος παραγωγός snack food

Στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας του Groot (2007), σε σχέση με τα παρακάτω 5 βασικά χαρακτηριστικά:

- Λόγοι απόρριψης προϋπολογισμών
- Αποκέντρωση (εκχώρηση υπευθυνοτήτων)
- Στοχοθέτηση και έλεγχος
- Αξιολόγηση Απόδοσης
- Επιβράβευση Απόδοσης

Στην έρευνα αυτή είναι εμφανές το ότι η κάθε εταιρεία παρακινήθηκε στην υιοθέτηση του μοντέλου “Beyond Budgeting” για διαφορετικούς λόγους και η υλοποίηση των καίριων χαρακτηριστικών έγινε με διαφορετικό τρόπο, ανάλογο της δραστηριότητας της επιχείρησης, του ανταγωνιστικού περιβάλλοντος και των στρατηγικών στόχων.

Η έρευνα κατέδειξε 2 διαφορετικά μοντέλα διαχείρισης, τα οποία κατηγοριοποιούνται με βάση το λόγο απομάκρυνσης από τους προϋπολογισμούς, ως ακολούθως:

Βασική επιδίωξη των επιχειρήσεων της πρώτης κατηγορίας είναι η **δραστική βελτίωση της απόδοσης με δεδομένα ξεκάθαρα σημάδια από την αγορά ως προς το ποιες βελτιώσεις απαιτούνται** (Svenska, Ahlsell και Leyland).

Στην κατηγορία αυτή, οι επιχειρήσεις **αποκεντρώνουν** και μεταφέρουν τόσο τις λειτουργικές όσο και τις στρατηγικές τους αποφάσεις προς την περιφέρεια (τις λειτουργικές μονάδες – business units). Ο λόγος αυτής της εκχώρησης είναι γιατί οι στρατηγικές αποφάσεις άπτονται περισσότερο στον τρόπο που οι λειτουργικές μονάδες οφείλουν να αντιδρούν στις προκλήσεις της αγοράς.

Επίσης, στην κατηγορία αυτή οι επιχειρήσεις καλούνται να αντιμετωπίσουν συγκεκριμένες και σαφείς προκλήσεις και κατά προτίμηση να τις υποσκελίσουν. Ο μόνος τρόπος να γίνει αυτό είναι να καθορίσουν **στόχους** χωρίς συγκεκριμένα όρια, δηλαδή να επιδιώκουν την **μεγιστοποίηση** των κερδών (και των παρεμφερών στοιχείων όπως οι πωλήσεις, η ποιότητα ή η αξία) και να **ελαχιστοποιήσουν** τα κόστη (ή αντίστοιχα τις λειτουργικές δαπάνες, τα λάθη στην παραγωγή, κλπ.). Οι στόχοι μεταβάλλονται διαρκώς με βάση τις εξελίξεις της αγοράς, τις αντιδράσεις του ανταγωνισμού ή την ανάγκη για διαρκή βελτίωση.

Στο ίδιο μήκος κύματος κινούνται και οι τομείς της **αξιολόγησης** και **επιβράβευσης** της **απόδοσης**: βασίζονται σε συγκριτικές μετρήσεις (benchmarking) με ανταγωνιστικές επιχειρήσεις του κλάδου ή με παρεμφερή λειτουργικές μονάδες εσωτερικά στην επιχείρηση.

Στη δεύτερη κατηγορία εντάσσονται οι επιχειρήσεις που προσπαθούν να διαχειριστούν την αβεβαιότητα της αγοράς με το να **φιλτράρουν και να μεταφέρουν στις λειτουργικές τους μονάδες τις κατάλληλες οδηγίες και πληροφορίες για να αντιδράσουν πιο αποτελεσματικά** στις αλλαγές του περιβάλλοντος (Rhodia, Borealis, Dutch multinational και Beckers).

Οι επιχειρήσεις αυτές ΔΕΝ εκχωρούν αποφάσεις στην περιφέρεια αλλά διατηρούν τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων στο ανώτατο εταιρικό επίπεδο. Θα μπορούσε εδώ κάποιος να ισχυριστεί ότι οι επιχειρήσεις αυτές ουσιαστικά προσπαθούν πρώτα να επιλύουν τις στρατηγικές αβεβαιότητες και στη συνέχεια να μεταφέρουν τις κατάλληλες οδηγίες προς τις περιφερειακές λειτουργικές μονάδες. Η υλοποίηση αυτής της προσέγγισης επιτυγχάνεται με τη χρήση Balanced Scorecard και όχι με τη χρήση του παραδοσιακού προϋπολογισμού.

Οι επιχειρήσεις αυτές, χωρίζονται περαιτέρω σε δύο κατηγορίες: αυτές που διατηρούν τις στρατηγικές αποφάσεις στην κεντρική διοίκηση της επιχείρησης και εκχωρούν τις λειτουργικές αποφάσεις στις λειτουργικές μονάδες (Rhodia και Borealis), και σε αυτές που δεν εκχωρούν κανενός είδους αποφάσεις (Dutch multinational και Beckers). Και στις δύο υποκατηγορίες, η αξιολόγηση της απόδοσης βασίζεται σε συγκεκριμένους ποσοτικοποιημένους στόχους ενώ γίνεται χρήση του Balanced Scorecard.

Τέλος, στις επιχειρήσεις που εκχωρούν τις λειτουργικές αποφάσεις στην περιφέρεια η επιβράβευση βασίζεται τόσο σε αποτελέσματα στο εταιρικό επίπεδο όσο και στο επίπεδο της λειτουργικής μονάδας. Αντίθετα, στην αποκλειστικά συγκεντρωτικές επιχειρήσεις, η επιβράβευση βασίζεται στα «τοπικά» αποτελέσματα της λειτουργικής μονάδας και μόνο.

Είναι εμφανές από τα αποτελέσματα της έρευνας ότι δεν υπάρχει ένα κοινό και συγκεκριμένο μοντέλο υλοποίησης της απομάκρυνσης από τους προϋπολογισμούς. Η κάθε επιχείρηση προσπαθεί να προσαρμόσει τις αρχές του μοντέλου στις ιδιαιτερότητες της αγοράς στην οποία δραστηριοποιείται και στον ανταγωνισμό που καλείται να αντιμετωπίσει, ενώ η χρήση κοινών «εργαλείων» (όπως του Balanced Scorecard) θεωρείται εκ των ων ουκ άνευ για την αποτελεσματική μεταφορά στη νέα φιλοσοφία και δράση.

4.3.2. Μελέτη υλοποίησης προϋπολογισμών σε 8 Αγγλικές επιχειρήσεις (Dugdale & Lyne, 2007)

Στην έρευνα των Dugdale & Lyne (2006) μελετήθηκαν 8 Αγγλικές επιχειρήσεις ως προς τον τρόπο που αυτές αντιμετωπίζουν τους προϋπολογισμούς και κατά πόσο τα όσα ισχυρίζονται οι υποστηρικτές του “Beyond Budgeting” βρίσκουν ανταπόκριση.

Ο παρακάτω πίνακας περιλαμβάνει το είδος που δραστηριοποιούνται οι υπό μελέτη επιχειρήσεις, το ιδιοκτησιακό τους καθεστώς καθώς και τη δομή τους.

Δραστηριότητα	Ιδιοκτησία	Δομή
Αεροναυπηγική	Τμήμα διεθνούς πολυεθνικής	Cost Center
Παραγωγός συστατικών τροφίμων	Ιρλανδική εταιρεία (στο χρηματιστήριο)	Corporate
Κατασκευές	Τμήμα Αγγλικής κατασκευαστικής	Profit Center
Κατασκευαστής κατεψυγμένων τροφών	Γερμανική ιδιωτική εταιρεία	Profit Center
Κατασκευαστής τροφίμων	Τμήμα Αγγλικής εταιρείας τροφίμων	Profit Center
Κατασκευαστής πλαστικών και υαλικών	Τμήμα Ν-Αφρικανικής εταιρείας	Cost Center
Systems engineering	Ιδιωτική Αγγλική εταιρεία	Profit Center
Χονδρική, Λιανική και Υπηρεσίες	Ιδιωτική Αγγλική εταιρεία	Profit Center

Το 95% των οικονομικών διευθυντών πιστεύουν ότι οι προϋπολογισμοί είναι επαρκείς ή πολύ σημαντικοί για την επιχείρηση, ειδικά για την αξιολόγηση της απόδοσης, τον σχεδιασμό και τον έλεγχο. Επίσης, οι διευθυντές πιστεύουν ότι οι προϋπολογισμοί είναι σημαντικοί για τον συντονισμό, την επικοινωνία και την εξουσιοδότηση. Είναι όμως διστακτικοί στο να αναγνωρίσουν ότι οι προϋπολογισμοί είναι σημαντική στην παρακίνηση. Τα αποτελέσματα αυτά φυσικά έρχονται σε αντίθεση με όσα πρεσβεύουν οι υποστηρικτές του μοντέλου “Beyond Budgeting”.

Η ανάλυση των αποτελεσμάτων έδειξε επίσης ότι η πλειονότητα των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε σταθερά περιβάλλοντα είναι περισσότερο ικανοποιημένοι από τη χρήση των προϋπολογισμών. Επίσης, σε σταθερά περιβάλλοντα, οι προϋπολογισμοί καταλήγουν να χρησιμεύουν περισσότερο για έλεγχο παρά για σχεδιασμό, ενώ κατά αντιδιαστολή, σε ευμετάβλητες αγορές οι προϋπολογισμοί χρησιμεύουν περισσότερο για σχεδιασμό.

Τέλος η έρευνα έδειξε ότι η πολυπλοκότητα της επιχείρησης θέτει τα όρια στο βαθμό της αποκέντρωσης (εκχώρησης υπευθυνότητας) που μπορεί να επιτευχθεί και ο βαθμός της αυτονομίας εξαρτάται από τα επίπεδα του οργανισμού.

5. Αξιολόγηση του μοντέλου “Beyond Budgeting”

5.1. Πλεονεκτήματα

Τα Πλεονεκτήματα από το μοντέλο “Beyond Budgeting” συνοψίζονται από τον Βανονικ (2005) ως ακολούθως:

- Αποδεδειγμένα καλά αποτελέσματα (άνω του μέσου όρου) από τις επιχειρήσεις που υλοποίησαν το μοντέλο.
- Το μοντέλο παρέχει αξιολογη βοήθεια στις επιχειρήσεις που ήδη ακολουθούν ή προσπαθούν να εισάγουν την αποκέντρωση με το να αναθέτουν την εξουσία της λήψης αποφάσεων στα στελέχη και τους υπαλλήλους της πρώτης γραμμής.
- Παρέχει πρακτική βοήθεια στις επιχειρήσεις που προσπαθούν να απαλλαγούν από τις απογοητεύσεις και δυσλειτουργίες του παραδοσιακού προϋπολογισμού στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον.

Οι επιχειρήσεις που εμφανίζονται σαν ιδανικοί υποψήφιοι για την υιοθέτηση του μοντέλου (ή που μάλλον θα το χρειάζονται περισσότερο από τις άλλες), είναι επιχειρήσεις με τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- Δραστηριοποιούνται σε άκρως ανταγωνιστικά περιβάλλοντα και ασταθείς / απρόβλεπτες αγορές
- Έχουν ήδη υλοποιήσει επιτυχώς κάποια εργαλεία διοίκησης, όπως Balanced Scorecard, Activity Based Costing και Rolling Forecasts
- Ο κυριότερος στρατηγικός του πόρος είναι το «Διανοητικό Κεφάλαιο» (Intellectual Capital)

Στην έρευνα των Østergren και Stensaker (2010), τα συμπεράσματα από την υλοποίηση του “Beyond Budgeting” είναι ότι επιβεβαιώνει τις προσδοκίες που αυτό πρεσβεύει:

- **Ο παραδοσιακός προϋπολογισμός αποτυγχάνει να δημιουργήσει κλίμα υψηλής απόδοσης που να βασίζεται στη σύγκριση έναντι του ανταγωνισμού:** η μελέτη έδειξε ότι η ενδυνάμωση και ισχυροποίηση της επιχείρησης είναι αποτελεσματική όταν συνοδεύεται από μεταφορά του ελέγχου μέσω των αποτελεσμάτων (results control) σε έλεγχο βασιζόμενο στο εταιρικό όραμα, τις αξίες και τους κώδικες συμπεριφοράς

- **Ο παραδοσιακός προϋπολογισμός αποτυγχάνει να καταστήσει τα στελέχη υπεύθυνα για την ικανοποίηση των πελατών, καθώς το κυρίαρχο στοιχείο και στόχος είναι τα οικονομικά αποτελέσματα:** η μελέτη έδειξε ότι τα στελέχη αναμένουν να ξοδεύουν περισσότερο χρόνο στην επίλυση ενός προβλήματος παρά στο αν παραμένουν μέσα στα όρια του προϋπολογισμού
- **Ο παραδοσιακός προϋπολογισμός αποτυγχάνει να αναθέσει υπευθυνότητες στα στελέχη με το να τους παράσχει τους απαιτούμενους πόρους, καθώς οι πόροι είναι δεσμευμένοι μόνο για την περίοδο του προϋπολογισμού:** η μελέτη έδειξε ότι η δυναμική ανάθεση πόρων ισχυροποιεί τα στελέχη καθώς η προσοχή εστιάζεται στο να κερδίζονται διαρκώς νέα έργα (χωρίς να ανησυχούν για το να υπάρχουν οι απαιτούμενοι πόροι).

5.2. Μειονεκτήματα

Ο Banovic (2005) συνοψίζει τα μειονεκτήματα του μοντέλου ως ακολούθως:

- Το μοντέλο δεν παρέχει ένα τυποποιημένο (standardized) τρόπο αντικατάστασης των προϋπολογισμών αλλά μια συλλογή από καλές πρακτικές (best practices) που έχουν επινοηθεί και υλοποιηθεί από κάποιες προηγμένες επιχειρήσεις στην προσπάθειά τους να αντεπεξέλθουν στα μειονεκτήματα των παραδοσιακών προϋπολογισμών. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να αναζητήσει τον δικό της συνδυασμό εργαλείων διοίκησης και ελέγχου και να τα προσαρμόσει στις ιδιαιτερότητές της προκειμένου να καταφέρει να αντικαταστήσει τους προϋπολογισμούς.
- Το μοντέλο είναι αρκετά δύσκολο να υλοποιηθεί. Περιλαμβάνει την υιοθέτηση ενός αριθμού από πολύπλοκα συστήματα (όπως το Activity Based Costing και το Balanced ScoreCard) και απαιτεί την εναρμόνισή τους με τέτοιο τρόπο που να αλλάξει όχι μόνο η διαδικασία του προϋπολογισμού αλλά και η οργάνωση και κουλτούρα της επιχείρησης.
- Παρόλο που το μοντέλο προκρίνεται διαρκώς από τον οργανισμό BBRT, πολύ μικρός αριθμός επιχειρήσεων έχουν αποφασίσει να το υιοθετήσουν και ακόμα λιγότερες έχουν καταφέρει να φέρουν εις πέρας την υλοποίησή του.

Στην αναφορά του Chartered Institute of Management Accountants (CIMA, 2007), αναφέρονται τα κάτωθι μειονεκτήματα ή κίνδυνοι αναφορικά με την υιοθέτηση του μοντέλου “Beyond Budgeting”:

- Χωρίς προϋπολογισμούς, παύει να υπάρχει ένα γενικό πλαίσιο ελέγχου το οποίο επιτρέπει στις επιχειρήσεις να σχεδιάζουν, να συντονίζουν και να ελέγχουν τις δραστηριότητές τους.
- Καταργείται η παρουσία του «χάρτη» (roadmap) της επιχείρησης, στον οποίο περιλαμβάνεται με λεπτομέρεια το πού βρίσκεται η επιχείρηση και προς τα πού θέλει να πάει.
- Οι προϋπολογισμοί είναι πιθανό να είναι πολύ βαθιά ριζωμένοι στην κουλτούρα και την λειτουργία της επιχείρησης οπότε η απομάκρυνσή του πιθανώς να επηρεάσει τον οργανισμό σε μεγάλο βαθμό και σε σημαντικές περιοχές λειτουργίας και απόδοσης των εργαζομένων
- Μπορεί να είναι πολύ δύσκολο ή ακόμα και αδύνατο για κάποιους οργανισμούς να υιοθετήσουν την κουλτούρα της αποκέντρωσης, που αποτελεί βασικό συστατικό του μοντέλου Beyond Budgeting.

Στην έρευνα των Østergren και Stensaker (2010), επισημαίνονται οι παρακάτω κίνδυνοι την περίπτωση της ολοκληρωτικής εγκατάλειψης των προϋπολογισμών:

- Το πρόβλημα της **φιλοδοξίας**: καθώς οι φιλοδοξίες και οι στόχοι της επιχείρησης καθορίζονται από τον εξωτερικό ανταγωνισμό (προκειμένου η επιχείρηση να παραμείνει στις πρώτες θέσεις στην αγορά) είναι πιθανόν τα μεσαία στελέχη να δέχονται συνεχόμενη πίεση από την ανώτερη διοίκηση για την επίτευξη αυτών των στόχων. Κάτι τέτοιο όμως καταργεί την ιδέα της αποκέντρωσης των αποφάσεων και της “bottom-up” προσέγγισης στη διαμόρφωση ρεαλιστικών στόχων που εξασφαλίζουν το αίσθημα της υπευθυνότητας στα κατώτερα στελέχη, και ουσιαστικά κινδυνεύει να αποτελέσει το απρόσιτο όνειρο των ανώτατων στελεχών για την επίτευξη του οποίου καταδυναστεύουν τα μεσαία και κατώτερα στελέχη.
- Το πρόβλημα των «**παιχνιδιών**»: εδώ αναφέρεται το πιθανό πρόβλημα της δημιουργία νέου είδους «παιχνιδιών» από τα στελέχη που πιθανών να προκύψουν με βάση τους νέους κανόνες του μοντέλου. Για παράδειγμα, είναι πιθανό να παρουσιαστούν ανάρμοστες συμπεριφορές κατά τη διαδικασία της δυναμικής ανάθεσης των πόρων, προκειμένου να εξασφαλιστούν οι περισσότερο δυνατοί πόροι για κάποιο τμήμα, ειδικά αν τα κριτήρια εμπεριέχουν

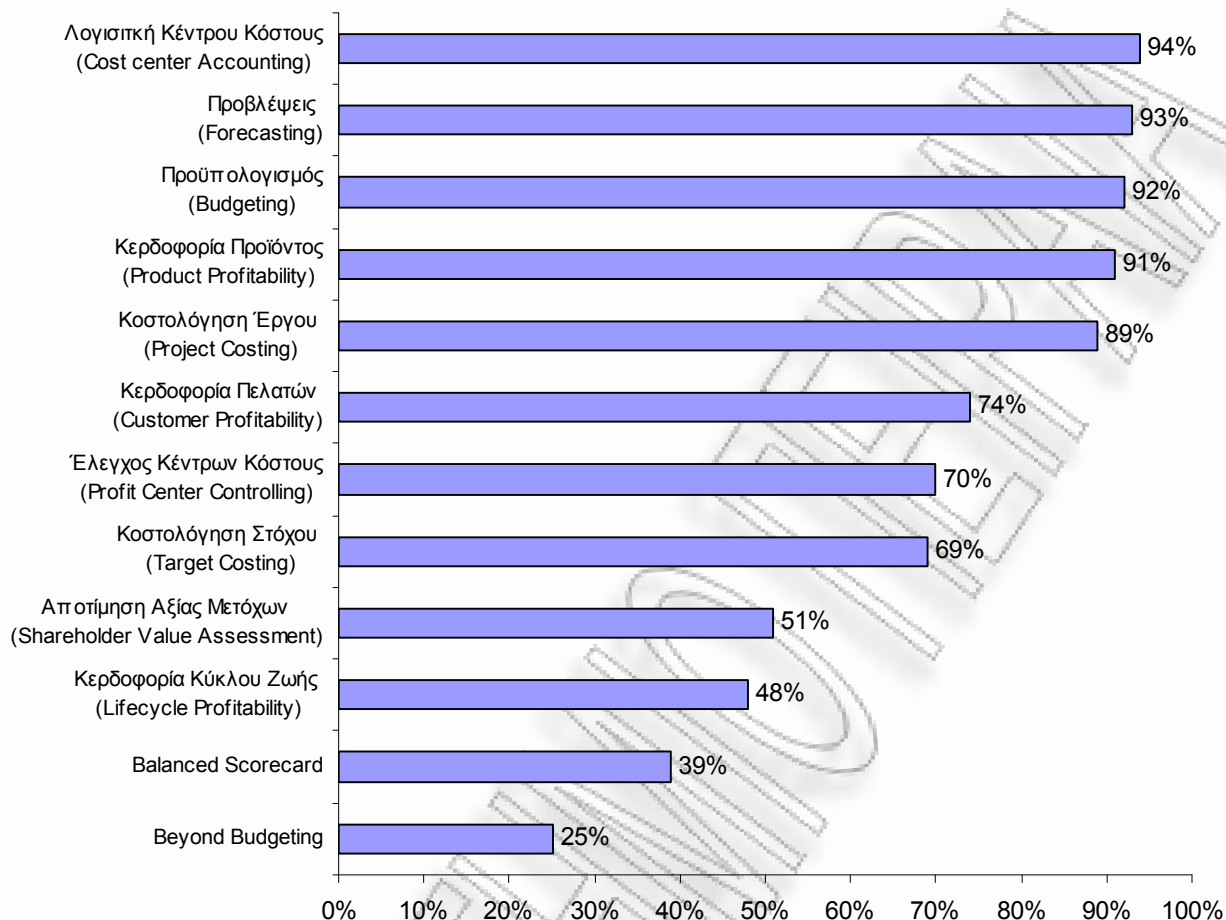
και υποκειμενικές εκτιμήσεις της ανάγκης των πόρων, που επιδέχονται διαφορετικές ερμηνείες.

- Το πρόβλημα της ευελιξίας **μετακίνησης** των στελεχών: με βάση τη δυναμική ανάθεση πόρων και έργων, είναι δυνατόν να καταλήξουμε στην κατάσταση όπου ένα τμήμα δεν έχει καθόλου έργα οπότε και θα χρειαστεί να μεταφέρει συνεργάτες-πόρους σε κάποιο άλλο τμήμα. Σε αυτή την περίπτωση, θα πρέπει τα στελέχη να είναι πολύ ευέλικτα και ικανά στο να προσαρμοστούν ταχύτατα στις απαιτήσεις του νέου τμήματος και έργου.

5.3. Λόγοι μη υιοθέτησης του μοντέλου **Beyond Budgeting**

Στις περισσότερες των επιχειρήσεων αυτό που ουσιαστικά αναζητείται είναι η ουσιαστική και αποτελεσματική αλλαγή του τρόπου διοίκησης της απόδοσης και των διαδικασιών σχεδιασμού, προϋπολογισμού και πρόβλεψης. Με αυτό το σκεπτικό, οι επιχειρήσεις αποφεύγουν ή παρουσιάζονται διστακτικές στην υιοθέτηση του μοντέλου BB κατά κύριο λόγο διότι αναζητούν βελτιώσεις στις ήδη υπάρχουσες δομές και διαδικασίες τους και όχι κατ’ ανάγκη να τις εγκαταλείψουν πλήρως. Σύμφωνα με τον Jurgen Daum, ενός εκ των πρώτων υποστηρικτών του μοντέλου BB, οι επιχειρήσεις αναζητούν ένα πιο ευέλικτο και δυναμικό τρόπο διοίκησης της απόδοσης στον οργανισμό τους και όχι αν πρέπει να έχουν ή όχι προϋπολογισμούς (συνέντευξη Jurgen Daum, στους Becker et al., 2009).

Στην έρευνα του Dressler (2006), σχετικά με την υιοθέτηση εργαλείων ελέγχου από περίπου 100 μικρομεσαίους προμηθευτές στην αυτοκινητοβιομηχανία (σε Γαλλία, Γερμανία, Μεγάλη Βρετανία και Πολωνία), μεταξύ 12 εργαλείων ελέγχου που μελετήθηκαν, το μοντέλο “Beyond Budgeting” είχε το μικρότερο ποσοστό υιοθέτησης (25%), όπως παρουσιάζεται στην παρακάτω Εικόνα 13.



Εικόνα 13: Χρήση Εργαλείων Ελέγχου σε 4 Ευρωπαϊκές Χώρες (Dressler, 2006)

Το μικρό ποσοστό υιοθέτησης του “Beyond Budgeting” εξηγείται εν μέρει από το γεγονός ότι το δεν πρόκειται για ένα εργαλείο per se αλλά για ένα μοντέλο, μία ιδέα (concept) η οποία αποσκοπεί στην αντικατάσταση του προϋπολογισμού από ένα μοντέλο ηγεσίας αποτελούμενο από επιμέρους σύγχρονα εργαλεία διοίκησης όπως το Balanced Scorecard, διαχείριση βασιζόμενη στις δραστηριότητες ή/και στην αξία (activity- and value-based management), κυλιόμενες προβλέψεις, συγκριτική αξιολόγηση (Benchmarking), και ριζική αποκέντρωση των υπευθυνοτήτων (Rickards, 2008). Επιπλέον, το μοντέλο είναι πάνω απ’ όλα μία θεμελιώδης φιλοσοφία διοίκησης, στην οποία η παρακίνηση του συνεργάτη αποτελεί το σημαντικότερο στοιχείο και παράγοντα της υλοποίησης του μοντέλου.

Είναι λοιπόν εμφανές ότι η δυσκολία υιοθέτησης του μοντέλου έγκειται στην πολυπλοκότητα της υλοποίησής και ενσωμάτωσής του στον οργανισμό όπως επίσης και στην εναρμόνιση ενός μεγάλου αριθμού εργαλείων μεταξύ τους. Στην ανάλυση της έρευνας του Dressler από τον Rickards (2005), αναφέρεται ότι επιχειρήσεις με λιγότερο

από 100 υπαλλήλους είναι μάλλον απίθανο να έχουν την απαιτούμενη τεχνογνωσία για να εισάγουν το μοντέλο, ακόμα και με τη βοήθεια εξωτερικών συμβούλων.

Η αντιστοίχιση της πολυπλοκότητας των διαφόρων εργαλείων ελέγχου και της σχετικότητάς τους με διοικητικές έννοιες της επιχείρησης παρουσιάζονται στην παρακάτω Εικόνα 14 όπου η πολυπλοκότητα του μοντέλου “Beyond Budgeting” είναι εμφανής.



Πηγή: Dressler (2006)

Εικόνα 14: Βαθμός Πολυπλοκότητας και Σχετικότητα Εργαλείων Ελέγχου (Dressler, 2006)

Με δεδομένη λοιπόν την πολυπλοκότητα του μοντέλου, η πιθανότητα υιοθέτησής του από τους οργανισμούς είναι πολύ μικρή, καθώς όπως αναφέρει ο Rogers (1995), όσο πιο εκτενής και πολύπλοκη είναι μια καινοτομία, τόσο λιγότερο πιθανή είναι τελικά να υιοθετηθεί από έναν οργανισμό.

Οι Hansen et al., (2005), μεταφράζουν τις αρχές του μοντέλου “Beyond Budgeting” σαν μια προσπάθεια επαναφοράς του λειτουργικού και στρατηγικού σχεδιασμού σαν αναπόσπαστο κομμάτι του συνολικού διοικητικού ελέγχου, που σύμφωνα με τον Anthony (1965) είχε εκφυλιστεί και περιοριστεί σε αυτόν του χρηματοοικονομικού ελέγχου μέσω των προϋπολογισμών. Η δημιουργία των Kaplan και Norton (1992) του

μοντέλο Balanced Scorecard (που αποτελεί συστατικό του Beyond Budgeting) ήταν ουσιαστικά μια απόπειρα να επανασυνδεθεί η μέτρηση της απόδοσης της επιχείρησης με την στρατηγική της. Με αυτά τα δεδομένα, είναι αυτονόητο ότι η υποστήριξη του μοντέλου από τα διοικητικούς και λογιστικούς διευθυντές θα είναι μάλλον μικρή, καθώς ο προϋπολογισμός αποτελεί ουσιώδες συστατικό των παραδοσιακών τους πρακτικών και αναπόσπαστο κομμάτι της επαγγελματικής τους ταυτότητας (Becker et al, 2005).

5.4. Ερωτήματα και προβληματισμοί

Στην έρευνα του Rickards (2006), αναφέρονται μια σειρά από θέματα που χρήζουν προσοχής και ανάλυσης όσον αφορά στην κριτική αξιολόγηση του μοντέλου, ως ακολούθως:

Μικρός αριθμός επιχειρήσεων που έχουν υιοθετήσει το μοντέλο: αν και ο μικρός αυτός αριθμός δικαιολογείται από το ότι το μοντέλο βρίσκεται στα πρώτα στάδια εξέλιξής του, ακόμα και πιο αισιόδοξες προβλέψεις κάνουν λόγο για μέγιστο 10-20% των επιχειρήσεων που πιθανώς υιοθετήσουν το μοντέλο.

Προϋποθέσεις: το μοντέλο έχει μια σειρά από προϋποθέσεις, μερικές εκ των οποίων είναι απαραίτητες για την επιτυχή υλοποίησή του, οι οποίες όμως συμβαίνει και να μεταβάλλονται ανάλογα με το εξωτερικό περιβάλλον (π.χ: ευμετάβλητες αγορές), οπότε και θα οδηγούσαν στην αλλαγή της απόφασης για υιοθέτηση του μοντέλου.

Η δυσκολίες του να διοικήσεις χωρίς προϋπολογισμούς: οι προϋπολογισμοί αποτελούν τη βάση για μια σειρά διαδοχικών σχεδιασμών, όπως η παραγωγή, οι προμήθειες, κλπ. Απουσία αυτών σημαίνει αρκετή δυσκολία και πιθανά προβλήματα στην παραγωγή ή σε άχρηστα αποθέματα. Επίσης, απουσία ταμιακών προϋπολογισμών μπορεί να οδηγήσει σε αδυναμία άσκησης αποτελεσματικού ελέγχου, κάτι που θεωρείτε εγκληματική ενέργεια κατά τη νομοθεσία Sarbanes-Oxley Act.

Ελλείψεις του Balanced Scorecard: η αντικατάσταση του προϋπολογισμού με το Balanced Scorecard (BSC) επιφέρει κάποιες δυσλειτουργίες, όπως για παράδειγμα σε περίπτωση έλλειψης στρατηγικής από την επιχείρησης (απαραίτητο συστατικό του BSC) ή μη κατάλληλης κουλτούρας που να υποστηρίζει την αποκέντρωση των αποφάσεων.

Σχέση κόστους και οφέλους: η κάθε επιχείρηση που αποφασίζει να υιοθετήσει το μοντέλο θα πρέπει να προβεί σε μια λεπτομερή ανάλυση του κόστους που θα έχει η

μεταβολή στο νέο μοντέλο σε συνδυασμό με τα οφέλη που θα αποκομίσει, ώστε να μην προχωρήσει σε περίπτωση που το ισοζύγιο αυτό προκύψει αρνητικό.

Ο Φόβος της Αλλαγής: το μοντέλο περιλαμβάνει μια πλειάδα αλλαγών που κρίνονται απαραίτητες για την επιτυχή υλοποίησή του. Σε περίπτωση που η κουλτούρα της επιχείρησης δεν αποδέχεται τις αλλαγές, το μοντέλο δεν θα έχει καμία τύχη.

Ανεπαρκή Εμπειρικά Δεδομένα: εκτός από τις αναφορές των μερικών υλοποιήσεων του μοντέλου, δεν έχει μέχρι στιγμής επιτευχθεί μια συστηματοποιημένη και θεσμοθετημένη περιγραφή της υλοποίησης, που σημαίνει ότι τα ανώτερα στελέχη θα πρέπει να κατανοήσουν ότι σε περίπτωση απόφασης υιοθέτησης του μοντέλου, θα πρέπει να προχωρήσουν με πολύ λίγα εμπειρικά δεδομένα στα χέρια τους και ουσιαστικά αυτοί να καθορίσουν το πως η επιχείρησή τους θα υλοποιήσει το νέο μοντέλο.

6. Συμπεράσματα

Ο προϋπολογισμός ξεκίνησε σαν ένα πολύτιμο και αποτελεσματικό εργαλείο τη δεκαετία του 1930, και έχει κατά καιρούς μετατραπεί ως προς τον τρόπο κατάρτισης και εφαρμογής του, προκειμένου να προσαρμοστεί στις σύγχρονες απαιτήσεις. Την τελευταία δεκαετία ωστόσο, έχει δεχθεί την ακραία επίθεση στη μορφή της πρότασης κατάργησής του, με βασική επιχειρηματολογία ότι αδυνατεί να αντεπεξέλθει στα άκρως ανταγωνιστικά σύγχρονα περιβάλλοντα.

Αν και οι απόψεις δίστανται σε πολλά από τα αρνητικά που προσάπτονται στους προϋπολογισμούς, στο κομμάτι που αφορά στον (μεγάλο) χρόνο κατάρτισής τους και στο ότι περιορίζουν τα στελέχη να δράσουν αποτελεσματικά υπάρχει ταύτιση και συμφωνία.

Αυτό αποτέλεσε και τη βάση της δημιουργίας του νέου μοντέλου ή «κινήματος» του "Beyond Budgeting". Η βασική του μέριμνα είναι να βοηθήσει τις επιχειρήσεις να καταφέρουν να διατηρηθούν κερδοφόρες και υγιείς σε περιβάλλοντα μεγάλης αβεβαιότητας και αστάθειας, κάτι που επίσης οι επικριτές του μοντέλου ισχυρίζονται ότι ο προϋπολογισμός δεν μπορεί να καλύψει και δεν κρίνεται επαρκής.

Το μοντέλο αυτό όμως, προκειμένου να καταστεί αποτελεσματικό σε τέτοιου είδους απαιτητικές συνθήκες, αναπόφευκτα ξεπερνά τα όρια του απλού εργαλείου ή μιας σειράς τεχνικών και πρακτικών, και καταλήγει ένα μοντέλο ΗΓΕΣΙΑΣ και αλλαγής εκ του συστάδην της νοοτροπίας και κουλτούρας της επιχείρησης! Η μεταφορά από την αρχική παγιωμένη διαδικασία του «συμβόλαιο, συμμόρφωση και έλεγχος», σε αυτήν του «υπευθυνότητα, πρωτοβουλία και μάθηση», αποτελούν δραστικές αλλαγές για την επιχείρηση αλλά και οι μόνες ελπιδοφόρες ενέργειες για την πλήρη εξάλειψη των μειονεκτημάτων ή των αδυναμιών του προϋπολογισμού στα σύγχρονα περιβάλλοντα. Για το λόγο αυτό, κάποιοι προτείνουν η σύγκριση του μοντέλου να μη γίνει με άλλες τεχνικές ή εργαλεία αλλά με άλλα μοντέλα διοίκησης όπως το Total Quality Management ή το Value-Based Management.

Η απόφαση υιοθέτησης του μοντέλου πρέπει να συμπεριλάβει την ενδελεχή μελέτη όχι μόνο των αναγκών της επιχείρησης αλλά και της στρατηγικής της: το μοντέλο θα παράσχει λύσεις σε κάποια θέματα αλλά ταυτόχρονα θα επηρεάσει όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης, σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδά της. Και ένα από τα σπουδαιότερα χαρακτηριστικά του μοντέλου αποτελεί η εμπιστοσύνη και στήριξη στα στελέχη της επιχείρησης, μια ουσιαστική πραγμάτωση δηλαδή της (αφηρημένης στις περισσότερες περιπτώσεις) πεποίθησης ότι οι άνθρωποι αποτελούν το σημαντικότερο κεφάλαιο για μια επιχείρηση. Το μοντέλο δεν προωθεί αλλά θεωρεί δεδομένη αυτή την πεποίθηση

και πάνω σε αυτή «χτίζει» τις ενέργειες και δράσεις που πρέπει να εκτελεστούν προκειμένου να εξασφαλιστεί αποκεντρωμένη διοίκηση και ανάθεση ευθύνης στα στελέχη της πρώτης γραμμής.

Κατ' αυτόν τον τρόπο, το μοντέλο Beyond Budgeting, μέσω της ενεργής και αποτελεσματικής εμπλοκής των μεσαίων και κατώτερων στελεχών στην υλοποίηση των στρατηγικών στόχων της εταιρείας, ουσιαστικά μετατρέπει τη δομή ενός οργανισμού από αυτή της ιεραρχίας σε αυτή του δικτύου (network) στην οποία όλοι επικοινωνούν με όλους και όλοι μπορούν να συνεισφέρουν αποτελεσματικά στην επιτυχή υλοποίηση των στόχων της επιχείρησης.

Το πιο σημαντικό χαρακτηριστικό τελικά του μοντέλου αυτού είναι ότι μέσω της αποκεντρωμένης διοίκησης και της συγκρινόμενης με τον ανταγωνισμό στοχοθέτησης επιδιώκει όχι κάποια καλά νούμερα στο τέλος της συγκεκριμένης οικονομικής χρονιάς αλλά τη δημιουργία μια κουλτούρας και οργάνωσης που να φέρνει τα καλύτερα νούμερα, κάθε χρονιά και μεταξύ όλων των ανταγωνιστών! Είναι λοιπόν ένα μοντέλο πολύ πιο απαιτητικό και αποτελεσματικό από ότι αρχικά φαίνεται και έχει σαν βάση του τους (ικανούς) ανθρώπους

7. Υποδείγματα προσέγγισης Beyond Budgeting σε εταιρείες στην Ελλάδα

Το παρόν κεφάλαιο αποτελεί μεταφορά από τμήμα εργασίας που πραγματοποιήθηκε από τον συγγραφέα της παρούσης και δύο συμφοιτητές, στα πλαίσια του μαθήματος «Διοικητική Λογιστική» του πρώτου έτους σπουδών του προγράμματος “Executive MBA” του Πανεπιστημίου Πειραιά, τον Απρίλιο του 2009.

Ο σκοπός αυτού του κεφαλαίου είναι να παρουσιάσει έναν απλό αλλά αποδοτικό τρόπο ελέγχου στο κατά πόσο το μοντέλο “Beyond Budgeting” μπορεί να εφαρμοστεί σε δύο επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται ήδη στην Ελλάδα. Οι αναλύσεις και τα συμπεράσματα βασίζονται σε γνώση των χαρακτηριστικών των υπό μελέτη εταιρειών, ενώ για ευνόητους λόγους οι ονομασίες των επιχειρήσεων έχουν αλλαχθεί.

7.1. Παράδειγμα εταιρείας μεταφορών (Transport Co)

Η μετάβαση από μια κατάσταση η οποία έχει εδραιωθεί για χρόνια, όπως η λειτουργία στα πλαίσια ενός προϋπολογισμού, δεν είναι πάντα μια εύκολη υπόθεση. Όπως υποστηρίζει ο Juergen Daum (www.juergendaum.com) απαιτεί πρωτίστως μια αλλαγή σε μια σειρά από προσεγγίσεις και φιλοσοφίες της διοίκησης ενός οργανισμού καθώς η εφαρμογή του “BB” δεν αφορά στενά έναν «ελεγκτικό μηχανισμό» αλλά ένα νέο σκεπτικό λειτουργίας και διοίκησης (management concept). Ο οργανισμός καλείται να αρχίσει να λειτουργεί με διαρκώς κυλιόμενες προβλέψεις (rolling forecasts), operation plans και ένα σύστημα συνεχούς αξιολόγησης απόδοσης (continuous performance monitoring). Είναι δεδομένο ότι μια ομάδα ηγεσίας ενός οποιουδήποτε οργανισμού, προκειμένου να πετύχει στην εφαρμογή μιας τόσο δραστηρικής αλλαγής θα πρέπει, πέρα από την υψηλότερη δέσμευσή της, να είναι επανδρωμένη με ειδικούς στον έλεγχο, στην διοίκηση ανθρώπινου δυναμικού, να γνωρίζει πώς να ηγηθεί με επιτυχία στις αλλαγές και να έχει ειδικούς στην μηχανοργάνωση. Είναι προφανές ότι δεν είναι όλοι οι οργανισμοί έτοιμοι να προχωρήσουν στην υλοποίηση του “BB” με την λογική του διακόπτη on-off (όπως π.χ. έκανε η Τράπεζα Handelsbanken).

Το ίδιο το Beyond Budgeting Round Table Consortium (BBRTC) αποδέχεται ότι η μετάβαση στο “BB” μπορεί να γίνει σταδιακά. Έτσι αναγνωρίζει την ύπαρξη ενός ενδιάμεσου σταδίου το οποίο θα βασίζεται περισσότερο στην λογική της εγκαθίδρυσης ενός **πιο αποδοτικού μηχανισμού ελέγχου** (σε σχέση πάντα με τον προκάτοχο του, το «Budget»). Η μετάβαση στην κατάσταση αυτή θεωρείται από το BBRTC σαν το ενδιάμεσο εξελικτικό βήμα προς την υλοποίηση του “BB”. Η κατάσταση αυτή

αποκαλείται “**Better Budgeting**” or “**Advanced Budgeting**”. Τα χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης κατάστασης είναι α) μια πιο αποδοτική διαδικασία υλοποίησης του ετήσιου προϋπολογισμού η οποία διαρκεί λιγότερο, β) μετάβαση σε rolling forecasts και γ) μια σειρά από ειδικότερα χαρακτηριστικά που αναπτύσσονται πιο κάτω. Ακόμη και σε αυτήν την μεταβατική φάση, τα στελέχη βρίσκονται σε μια διαρκής διαδικασία αποτύπωσης των εξωτερικών συνιστωσών (της αγοράς) στην διαδικασία ελέγχου των αποτελεσμάτων και είναι μόνιμα “on track” με την διαδικασία αυτή του ελέγχου (και όχι μια φορά τον χρόνο όπως γίνεται με τον κλασικό προϋπολογισμό).

Τα ειδικότερα χαρακτηριστικά στοιχεία της συγκεκριμένης κατάστασης (Advanced/ Better budgeting) είναι:

- Απλοποίηση του επιπέδου λεπτομέρειας του προϋπολογισμού (αναλόγως με τον οργανισμό)
- Μετάβαση σε διαρκές «rolling forecasting» παρά τον ένα μοναδικό ετήσιο προγραμματισμό
- Δυνατότητα αλλαγής στρατηγικής και σχεδιασμού εν τω μέσω της χρονιάς (rolling strategic planning) εάν αυτό κριθεί απαραίτητο π.χ. λόγω αλλαγής στην αγορά ή στην παραγωγή
- Ενσωμάτωση στο Budget μη οικονομικών δεικτών απόδοσης (Non-financial performance measures/ KPIs) συνδεδεμένων με εξωτερικούς δείκτες απόδοσης (benchmarks)
- Ενσωμάτωση όλων των λειτουργιών και περιοχών έτσι ώστε να γίνονται εμφανείς όσο πιο νωρίς οι «συμβιβασμοί» και οι παραδοχές οι οποίες είναι εις βάρος της ανάπτυξης μακροπρόθεσμα (συνήθως υπέρ βραχυπρόθεσμων στόχων)
- Σε αντίθεση με το BB, εξακολουθούν να υπάρχουν στόχοι από την κεντρική διοίκηση (top-down) όμως η λειτουργία και η εφαρμογή τους είναι αποκεντρωμένη και πιο ελεύθερη
- Υπάρχει λογισμικό τόσο για τον προγραμματισμό όσο και για την παρακολούθηση της απόδοσης

Η εν λόγω μεταφορική εταιρεία (Transport Co) είναι πολυεθνική. Στοιχεία για την λειτουργία της προκύπτουν λόγω εργασιακής σχέσης. Η επιλογή της συγκεκριμένης εταιρείας για την μελέτη περίπτωσης έγινε διότι αναγνωρίστηκαν σε αυτή στοιχεία “Advanced Budgeting” και κατ’ επέκταση στοιχεία BB. Πιο συγκεκριμένα και ειδικά εξετάζοντας την ύπαρξη **αρχών ηγεσίας** διαπιστώσαμε ότι υπάρχει σε υψηλό βαθμό αποκεντρωμένη υπευθυνότητα αλλά και υψηλή επικέντρωση στον πελάτη. Πιο

συγκεκριμένα η τοπική διοίκηση αγοράζει μια σειρά από υπηρεσίες από την μητρική εταιρεία και έχει υψηλή ευχέρεια να προσαρμόσει την προσέγγισή της στην τοπική αγορά ακολουθώντας τοπική στρατηγική (αρκεί το προϊόν να είναι εντός συγκεκριμένων προδιαγραφών). Η ανάπτυξη καινοτόμων προϊόντων - των λεγόμενων ειδικών υπηρεσιών (μη τυποποιημένων) - γίνεται τοπικά από τους ανθρώπους της πρώτης γραμμής και είναι προσαρμοσμένες σε ειδικές ανάγκες των πελατών (highly customized). Σε αυτές τις περιπτώσεις, η συνεργασία με άλλες χώρες του δικτύου της πολυεθνικής μπορεί να γίνει κατόπιν διμερών, τριμερών κτλ συμφωνιών μεταξύ των χωρών του δικτύου χωρίς την παρέμβαση της μητρικής εταιρείας. Το περιβάλλον εργασίας είναι προκλητικό και σίγουρα επιβάλλει την ανάληψη υπευθυνότητας από τα τοπικά στελέχη.

Αλλά στοιχεία των αρχών ηγεσίας του BB όπως η διοίκηση με βάση τις αξίες ή η κουλτούρα υψηλής αποδοτικότητας υπάρχουν σε ικανοποιητικό βαθμό. Το σύστημα αξιών είναι συγκεκριμένο: η κουλτούρα υψηλής απόδοσης υποστηρίζεται από μια σειρά συστήματα πιστοποιήσεων και διακρίσεων αλλά και από την επικοινωνία συγκριτικών αποτελεσμάτων απόδοσης (benchmarks) τα οποία αφορούν τόσο μονάδες εντός του οργανισμού (εντός Ελλάδος ή εντός της πολυεθνικής) όσο και στοιχεία από άλλες εταιρείες του κλάδου ή μερικές από τις καλύτερες στον κλάδο τους. Η ανακοίνωση αυτών των συγκριτικών δεικτών απόδοσης δημιουργεί πνεύμα άμιλλας μεταξύ των υποσταθμών/ υποκαταστημάτων και τελικά συντελεί στην δημιουργία ικανοποιητικής για τα ελληνικά δεδομένα **κουλτούρας διαρκούς βελτίωσης**.

Τέλος, η αρχή της ελευθερίας δράσης αλλά και της πληροφόρησης θα μπορούσαμε να πούμε ότι είναι τα δύο σημεία στα οποία η εν λόγω περίπτωση θα μπορούσε να προσεγγίσει περισσότερο τις αρχές του BB. Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος από την μητρική εταιρεία εξακολουθεί να υφίσταται ειδικά σε θέματα επενδύσεων (CAPEX), πολλά επίπεδα εσωτερικού ελέγχου (SOX, Fiscal, Security) κ.α. Η διάχυση της πληροφόρησης σε θέματα συγκριτικών αποτελεσμάτων και στρατηγικής κατεύθυνσης είναι καλή μεν αλλά όχι πάντα διαθέσιμη. Υλοποιείται μέσα από ετήσιες και τριμηνιαίες συναντήσεις με το προσωπικό και τα στελέχη, με τα δεδομένα να είναι προσβάσιμα κατά αυτές τις περιόδους ή εφόσον ζητηθούν (και όχι διαρκώς π.χ. σε κάποιο intranet).

Εάν εξετάσουμε τις 6 αρχές διαδικασιών του μοντέλου BB θα δούμε μεγαλύτερες αποκλίσεις της Transport Co στις δύο πρώτες αρχές: αυτές των στόχων και της αρχής των ανταμοιβών. Οι πλειοψηφία των στόχων βασίζεται σε φιλόδοξους μεν, σταθερούς δε στόχους. Η αναθεώρηση τους γίνεται μεν κατά την διάρκεια των τριμηνιαίων αναθεωρήσεων όμως το σύστημα ανταμοιβών εξακολουθεί να είναι συνδεδεμένο με τους ετήσιους σταθερούς στόχους.

Υπάρχουν κάποιες ενδείξεις ότι η κατανομή των πόρων γίνεται με την λογική της «εσωτερικής ζήτησης» και όχι μέσω της ετήσιας προϋπολογισθείσας ανάθεσης αλλά ταυτόχρονα υπάρχουν και περιπτώσεις όπου σε άλλους πόρους αυτό δεν ισχύει.

Η εικόνα είναι πιο κοντά σε αυτήν που αναμένεται από το μοντέλο BB όταν εξετάζουμε τον συντονισμό και τον έλεγχο. Υπάρχουν κάποια ευρήματα δυναμικού συντονισμού μεταξύ των λειτουργιών της Transport Co καθοδηγούμενη κυρίως από τον σύστημα αξιών που επικρατεί στον οργανισμό. Κατά τον έλεγχο των οικονομικών και μη αποτελεσμάτων εξετάζονται τόσο οι τάσεις όσο και μια σειρά από «ποιοτικούς δείκτες» και εξωτερικά στοιχεία. Τα στοιχεία είναι διαθέσιμα σε πολλές διαστάσεις π.χ. ανά πελάτη, ανά προϊόν, ανά industry, ανά υποκατάστημα, ανά γεωγραφική περιοχή, ανά εσωτερική διεργασία. Τέλος, οι διαθέσιμοι δείκτες καλύπτουν όλους τους συμμετόχους (stakeholders) όπως πελάτες, εργαζόμενοι, μέτοχοι ενώ η εφαρμογή του μοντέλου Επιχειρηματικής Αριστείας του EFQM εξασφαλίζει την γρήγορη ανταπόκριση στις ανάγκες των συμμετόχων και την συντομότερη επίτευξη των στρατηγικών στόχων.

7.1.1. Αποτύπωση της μελέτης περίπτωσης σε φόρμα αξιολόγησης

Λαμβάνοντας υπόψη τόσο τα χαρακτηριστικά αυτά όσο και τις θεμελιώδεις αρχές του BB δημιουργήσαμε την φόρμα αξιολόγησης που παρουσιάζεται στην Εικόνα 15, στην οποία αποτυπώνονται οι δώδεκα αρχές καθώς επίσης και 7 χαρακτηριστικά του Advanced / Better Budgeting. Σε στήλες βαθμολογήσαμε τον βαθμό υλοποίησης των αρχών με βάση την αντίληψη που σχηματίσαμε από τα στοιχεία σχετικά με την Transport Co που αναφέραμε πιο πάνω. Στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3 επισυνάπτεται κενή καθώς εκτιμούμε ότι θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί

- α) για την απεικόνιση της προσέγγισης ενός οργανισμού ως προς το BB και
- β) για τον σχηματισμό μιας δέσμης ενεργειών ή πλάνου για την υλοποίηση του BB αρχίζοντας από τα σημεία που έχουν προτεραιότητα.

Συνοψίζοντας, θα αξιολογήσουμε την Transport Co σαν μια εταιρεία η οποία βρίσκεται στο μεταβατικό στάδιο (αυτό του Advanced/ Better Budgeting) και σίγουρα όχι ακόμη σε πλήρη υλοποίηση του μοντέλου BB (παρά το γεγονός ότι κάποιες αρχές του εφαρμόζονται εμφανώς). Επίσης παρατηρούμε ότι η ενσωμάτωση αυτών των αρχών στην λειτουργία και στο σύστημα ηγεσίας της Transport Co δεν έχει γίνει επί τούτου αλλά έχει προκύψει έμμεσα και κυρίως από επιταγές και επιρροές άλλων προσεγγίσεων - όπως αυτής του Μοντέλου Επιχειρηματικής Αριστείας του EFQM. Η Transport Co απολαμβάνει τα τελευταία χρόνια υψηλούς (διψήφιους) ρυθμούς ανάπτυξης οι οποίοι είναι διπλάσιοι από τον ρυθμό ανάπτυξης της αγοράς. Η

κερδοφορία της βελτιώθηκε δραστικά με παράλληλη διαρκή βελτίωση σε μια σειρά από δείκτες. Εκτιμούμε ότι τα αποτελέσματα αυτά είναι με την εφαρμογή των αρχών που υποστηρίζει το BB και ιδίως αυτών που αφορούν την ηγεσία.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

Διπλωματική Εργασία: Μοντέλο “Beyond Budgeting”

Beyond Budgeting Leadership Principles:

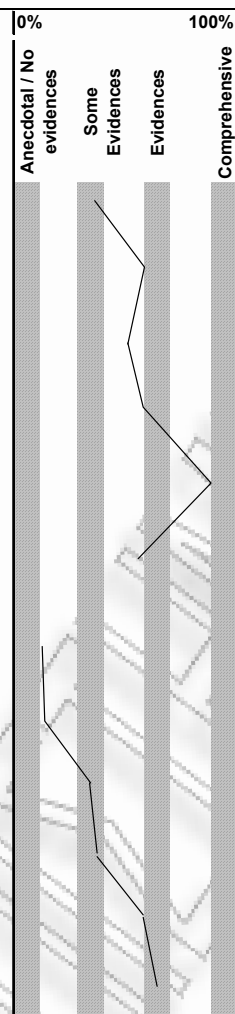
1. Creation of a performance management climate that measures success against the competition and not against an internally focused budget
2. Motivation through challenges and transferring responsibility within clearly defined enterprise values
3. Delegation of responsibility to operational managers, who can make decisions themselves
4. Empowerment of operational managers by giving them the means to act independently (access to resources)
5. Organization based on customer-oriented teams, who are responsible for satisfied and profitable customers
6. Creation of a single “truth” in the organization with open and transparent information systems

Beyond Budgeting Performance Management Principles:

7. The target setting process is based on the agreement of external benchmarks
8. The motivation and reward process is based on the success of the team compared to the competition
9. Strategy and action planning is delegated to operational managers and takes place continuously
10. The resource utilization process is based on direct local access to resources (within agreed parameters)
11. The coordination process coordinates the use of resources on the basis of internal markets
12. The measurement and controlling process provides quick and open performance information for multilevel control

Evidences of Better Budgeting (Advanced Budgeting)

- Annual Budget still exist? Yes No
- Rolling Forecast is in place? Yes No
- Simplified level of detail / planning? Yes No
- Existence of Non-financial performance measures (output-oriented) ? Yes No
- Are these geared to relative (external) targets ? Yes No
- Existence of clear top-down targets, but decentralized, operational planning? Yes No
- Use of software-based planning and performance management systems? Yes No



Evidences / Comments

Some Benchmarking on results is taking place. Performance is measure and compared with Forecast and Last Year results (not only with Budget). Clear and transparent value system.

Strong "make it happen" culture, Result orientation part of the value system.

Country General Manager can decides the local strategy and goals which are different from country to country. Local products can be developed locally

Countries are charged for the use of central services from Group's network e.g. use of the aircraft, access to ICS network, services offered by other countries through MTP or SpS.

The organisation's setup is definitely account oriented rather product oriented. Several integrated approaches support customer satisfaction and customer experience. Great customer loyalty and satisfaction results.

Some minor evidences of comparisons linked to the target setting process exists.

Local management and employees are aware of their positioning against competition (and feel pride when overachieving) but this is done informally and it is not part of the formal reward scheme (bonus, etc)

Business plan is being formulated bottom up (from departmental heads to the CGM, to the Group. Vice versa, the Group cascades missions, vision which is incorporated to the country level strategy.

e.g. The use of the aircraft, local facilities, decisions on local linehauls etc.

MTP (Management Transfer Prices to buy services internally etc

Forecast every Quarter, Rolling 24 months, Master Revenue Development plan
Painning contains many non financial indicators.

Benchmarking with external environment exists for customer satisfaction, people satisfactio and some key performance results.

Only in some major projects MS Project is used, the system is still based on spreadsheets.

Εικόνα 15 Φόρμα αξιολόγησης μοντέλου Beyond Budgeting για την εταιρεία Transport Co

7.2. Pharma Co: Εφαρμογή ενός προτύπου επιχειρηματικής αριστείας με στοιχεία του μοντέλου “Beyond Budgeting” στην Ελλάδα

Η Pharma Co είναι μια εταιρεία που δραστηριοποιείται και προσφέρει σημαντικές υπηρεσίες στον τομέα της Υγείας σε παγκόσμιο επίπεδο, με αφοσίωση και αποστολή να βελτιώσει την ποιότητα ζωής παρέχοντας προϊόντα και υπηρεσίες Πρώτης Επιλογής στην ιατρική παρέμβαση. Μετά τα 118 και πλέον χρόνια πετυχημένης ερευνητικής και αναπτυξιακής ζωής, έχει εγγράψει στο χώρο της Φαρμακοβιομηχανίας την εικόνα μιας πραγματικά “μεγάλης” εταιρείας, αφού συμπεριλαμβάνεται στις 10 μεγαλύτερες στον χώρο της Υγείας του κόσμου, (και στις 50 μεγαλύτερες της Ελλάδος). Έχει παρουσία σε πάνω από 75 κράτη και ετήσιες πωλήσεις που ξεπερνούν τα 20 δις δολάρια. Τα στοιχεία του παραδείγματος προκύπτουν λόγω προηγούμενης εργασιακής σχέσης.

Το 2003, ο κλάδος Φαρμάκων της Pharma Co ξεκίνησε παγκοσμίως μια πρωτοβουλία με στόχο την βελτίωση των επιδόσεών της τόσο σε επιχειρησιακό όσο και σε επιχειρηματικό επίπεδο. Η πρωτοβουλία αυτή περιλάμβανε τον επανασχεδιασμό πολλών από τις εσωτερικές διεργασίες της εταιρείας και τη δημιουργία νέων προκειμένου να επιτευχθεί συμμόρφωση με ένα συγκεκριμένο πρότυπο επιχειρηματικής αριστείας (Oliver Wight, 2000). Η διαδικασία εφαρμογής του προτύπου στα Υποκαταστήματα της εταιρείας σε κάθε χώρα, στηριζόταν στην δημιουργία διατμηματικών ομάδων έργου που έκαναν μια αρχική αξιολόγηση των λειτουργιών της εταιρείας ως προς τις απαιτήσεις του προτύπου. Στη συνέχεια, με τη βοήθεια ενός συμβούλου, διέκριναν τα δυνατά και αδύνατα σημεία, εκπονήθηκαν σχέδια δράσης και ακολουθήθηκαν οι απαιτούμενες ενέργειες ώστε οι διεργασίες της εταιρείας να συμμορφώνονται ως προς τις απαιτήσεις του προτύπου. Η θυγατρική του κλάδου Φαρμάκων της Pharma Co στην Ελλάδα συμμετείχε στην εν λόγω πρωτοβουλία επιτυγχάνοντας την πιστοποίησή της τον Ιούνιο του 2005.

Το πρότυπο αριστείας που εφαρμόστηκε στην Pharma Co περιλαμβάνει διάφορες λειτουργίες μιας επιχείρησης αλλά ιδιαίτερη βαρύτητα κατά την εφαρμογή του δόθηκε στο κομμάτι του Σχεδιασμού και Ελέγχου. Αυτό είναι και το σημείο του προτύπου που μπορούν να αναγνωριστούν και οι μεγαλύτερες ομοιότητες με πολλές από τις βασικές αρχές Διαδικασιών και Ηγεσίας του “Beyond Budgeting”. Κεντρικό ρόλο στο πρότυπο παίζει η διεργασία Sales & Operations Planning, σύμφωνα με την οποία ο προγραμματισμός γίνεται μηνιαία, σε κυλιόμενο ορίζοντα, με προσήλωση στον πελάτη

ενώ η όλη διαδικασία υποστηρίζεται από τα κατάλληλα μετρητικά. Πιο συγκεκριμένα, τα σχέδια ανασκοπούνται τακτικά για την εγκυρότητά τους και των παραδοχών που τα υποστηρίζουν σε ένα μεταβαλλόμενο περιβάλλον, ενώ η εφαρμογή ενός Balanced Scorecard συνοψίζει την επίτευξη της στρατηγικής σε κάθε επίπεδο. Η επικέντρωση στον πελάτη του “Beyond Budgeting” αποτυπώνεται και στην ανάγκη του προτύπου για την αναγνώριση εσωτερικών πελατών και προμηθευτών, τη σύνδεση αυτών με Service Level Agreements και την ανάλογη αλλαγή κουλτούρας για την καλύτερη εξυπηρέτηση τόσο των εξωτερικών όσο και των εσωτερικών πελατών.

Η Pharma Co βέβαια παρά την επιτυχημένη εφαρμογή του εν λόγω μοντέλου επιχειρηματικής αριστείας δεν έχει εφαρμόσει όλες τις αρχές και διεργασίες του “Beyond Budgeting” όπως π.χ. η Svenska Handelsbanken. Η παραδοσιακή διαδικασία του ετήσιου προϋπολογισμού (Plan) παραμένει, σε συνδυασμό με έναν “διορθωτικό” κύκλο (Update) στα μέσα κάθε χρονιάς αλλά και ένα πιο μακροπρόθεσμο προγραμματισμό (LRP) στο τέλος κάθε χρονιάς. Η παράλληλη πρακτική όμως του μηνιαίου κυλιόμενου προγραμματισμού έχει απλοποιήσει σημαντικά τις παραπάνω διαδικασίες, συνεισφέροντας σημαντικά στη συνεχή βελτίωση της επίδοσης και στην αποφυγή “παιχνιδιών” με τον προϋπολογισμό και τους στόχους του. Παράλληλα, η ευρύτερη χρήση μετρητικών έχει εμπλουτίσει τους στόχους και με δείκτες που στοχεύουν στη συνεχή βελτίωση τόσο των διεργασιών όσο και των επιδόσεων της εταιρείας. Η ευρύτατη εφαρμογή στοχοθέτησης στις πωλήσεις με βάση τα μερίδια αγοράς των προϊόντων και την ανάπτυξη που αυτά έχουν και η αναπροσαρμογή τους στα πλαίσια του κυλιόμενου σχεδιασμού, δημιουργεί συνεχή κίνητρα για υψηλότερες επιδόσεις αλλά και μεγαλύτερη σιγουριά για μια “δίκαιη” ανταμοιβή με βάση τις εκάστοτε συνθήκες της αγοράς.

Συνοψίζοντας, η Pharma Co, αντίστοιχα με την Transport Co που παρουσιάστηκε στο προηγούμενο παράδειγμα, είναι μια εταιρεία η οποία βρίσκεται στο μεταβατικό στάδιο και όχι σε πλήρη υλοποίηση του μοντέλου BB. Ο ανασχεδιασμός των εσωτερικών διεργασιών και η υιοθέτηση κάποιων από τις αρχές του BB έγινε ως αποτέλεσμα της εφαρμογής ενός άλλου προτύπου επιχειρηματικής αριστείας και όχι των αρχών του BB αυτών καθ’ εαυτών και πάλι, όχι από πρωτοβουλία του τοπικού Υποκαταστήματος αλλά ως στρατηγική επιλογή της μητρικής εταιρείας.

8. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΑΡΘΡΑ

- Argyris C., (1952), "The Impact of Budgets on People", Controllership Foundation, New York
- Banovic D., (2005), "Evolution and critical Evaluation of current budgeting practices", Master's Thesis, University of Ljubljana
- Barrett E., Fraser B., (1977) "Conflicting roles in budgeting for operations", Harvard Business Review, 4, pp. 137-146
- Becker S., Messner M., Schaeffer U., (2009), "The Evolution of a Management Accounting Idea: The Case of Beyond Budgeting", Working Paper, Otto Beisheim Graduate School of Management
- Bescos, P., L., Cauvin, E., Langevin, P. and Mendoza, C., (2003), "Criticism of budgeting: A contingent approach", Proceedings of the 26th European Accounting Association Conference, Seville, Spain, April 2-4.
- Bruns W., (1992), "Activity Accounting--Another Way to Measure Costs", HBR
- Bunce P., Fraser R., Woodcock L., (1995), "Advanced budgeting: A journey to advanced management systems", Management Accounting Research, Kidlington, 6
- CIMA, "Beyond Budgeting", Topic Gateway Series No.35, October 2007
- Cranfield School of Management and Accenture, (2001), Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting, Research Report.
- Bunce, P., (2007), Transforming financial planning in small and medium sized companies, Published online in www.bbrt.org.
- Davila, A., Foster, G., Oyon, D., (2009), "Accounting and control, entrepreneurship and innovation: venturing into new research opportunities", European Accounting Review, 18(2), pp. 281–311
- Dressler, S. (2006), "Controlling-Tools bei Automobilzuliefnern – Bedeutung und Anwendung", Der Controlling-Berater, Vol. 2
- Ekhholm, B., and Wallin J., (2000), "Is the annual budget really dead?", The European Accounting Review, 9: 519–539.
- Fraser, R., (2001), "Figures of Hate", Financial Management, February.
- Fraser R., (2007). "Trading futures", Letter, Financial Management
- Frow N., Marginson D., Ogden S., (2010), "'Continuous' budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control", Accounting, Organizations and Society, 35, 444–461
- Groot T.L.C.M., (2007), "The many faces of Beyond Budgeting", MCA: maart 2007, nummer 2,
- Hammer, C., (2010), Master Thesis, "A cultural Analysis of Beyond Budgeting", Institute for Research in Economics and Business Administration, Bergen
- Hansen S., Otley D., Van der Stede W., (2003), "Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective", Journal of Management Accounting Research, v15, pp. 95-116
- Hofstede, G. & Hofstede, J., (2005), "Cultures and organisations: software of the Mind", New York, McGraw-Hill.

- Hope J. and Fraser R., (2000), “Beyond budgeting”, *Strategic Finance*, Montvale, 82, 4, pp. 30-35
- Hope, J. and Fraser, R., (2001), *Beyond Budgeting - Questions and answers*, Published online in www.bbrt.org.
- Hope, J. and Fraser, R., (2003a), “Who needs budgets”, *Harvard Business Review*, February.
- Hope, J., (1999), “Budgets: how to manage without them”, *Accounting & Business - Management Accounting*, April.
- Hope, J., (2003) “The Origins of Beyond Budgeting and of the Beyond Budgeting Round Table (BBRT) - an Interview with Jeremy Hope”, *ControllerNews – Zeitschrift für Controlling und Unternehmensführung*, issue 5/03, Vienna, November, p.168-171.
- Hope, J., (2007), *Beyond Budgeting to the adaptive organization*, Business Performance Measurements, Cambridge University Press.
- Hope, J., Fraser, R., Bunce, P., Rössli, F., *Beyond Budgeting: the coherent model for success in a changing world*, Published online in www.bbrt.org.
- Illinitch, A. Y., D’Aveni, R. A., & Lewin, A. (1996), “New organizational forms and strategies for managing in hypercompetitive environments.”, *Organization Science*, 7(3), 211–220
- Jensen, M. J., Meckling, W. H. (1976), “Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and ownership structure”, *Journal of Financial Economics*, 3(4), pp. 305–360
- Kaplan, R. Norton D. (1992) “The balanced scorecard: Measures that drive performance”, *Harvard Business Review* 70 (1): 71–79.
- Kaplan, R., Norton, D., (1996), “Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System”, *Harvard Business Review*, Jan – Feb, 75 – 85.
- Kotter, P., (1995), “Leading Change: Why Transformation Efforts Fail”, *Harvard Business Review*, Mar-Apr.
- Leyk, J., Mueller, M. and Gruenebaum, D. (2006), “Der Ansatz des Advanced Budgeting in der Unternehmenspraxis: Empirische Ergebnisse des Horva’th & Partners CFO-Panel zum aktuellen Anwendungsstand”, *Der Controlling-Berater*, Vol. 4.
- Libby, T, Lindsay, R.M. (2010) “Beyond Budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice”, *Management Accounting Research*, Vol. 2, Issue 1, p.56–75
- Malmi, T., Brown, D. A. (2008), “Management control systems as a package – opportunities, challenges and research directions”, *Management Accounting Research*, 19, pp. 287–300
- Neely A., Bourne M., Adams C., (2003), “Better budgeting or beyond budgeting?”, *Measuring Business Excellence*, Vol. 7, No 3, pp. 22-28
- Newing R., (1994), “Advanced budgeting requires an advanced management system”, *Management Accounting*, Montvale, 72(1994), 11, pp. 28-30.
- Obermoeller, J. (2006), “Controlling – Wandel aktiv gestalten”, *Der Controlling-Berater*, Vol. 7.
- Østergren, K. and Stensaker, I., (2010), “Management control without budgets: A field study of “beyond budgeting” in practice”, *European Accounting Review*, 19(1), 1-33.

- Özel, F., (2003), "Controlling und Kontrolle", Controller Magazin
- Player, S. (Program Director, BBRT North America), "New Paths to Dramatically Improve Your Planning and Control Processes" as written for the Journal of Accountancy
- Rickards R., (2006), "Beyond Budgeting: Boon or Boondoggle", Investment Management and Financial Innovations, Volume 3, Issue 2, pp. 62-76
- Rickards R., (2008), "An endless debate: the sense and nonsense of budgeting", International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 57 No. 7, pp. 569-592
- Ruigrok, W., & Achtenhagen, L. (1999). "Organisational culture and the transformation towards new forms of organizing". European Journal of Work and Organisational Psychology, 8(4), 521–536.
- Scapens, R. W., and Roberts J., (1993), "Accounting and control: A case study of resistance to accounting change", Management Accounting Research Vol. 4, Issue 1, pp. 1–31
- Scarlett B., (2007), Study on Management Accounting – Performance Evaluation, Financial Management, Sep 2007
- Shaw, R. (2007), "Forward-looking finance", Financial Management(Jul/Aug), 27-29.
- Umapathy S., (1987), «Current budgeting practices in U.S. industry», Quorum Books
- De Waal A., (2005), "Insights from practice: Is your organisation ready for beyond budgeting?", Measuring Business Excellence, Vol. 9, No. 2, pp. 56-67
- White Paper, (2005), The Principles of Beyond Budgeting, Published online in <http://www.bbrt.org>

BIBΛΙΑ

- Anthony, R. (1965), "Planning and Control Systems: A Framework for Analysis", Boston, MA: Harvard Business School
- Atkinson A., Kaplan R., Banker R., and Mark Young S., (1997), "Management Accounting", Prentice Hall.,
- Bogsnes, B., (2008), "Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential", Wiley.
- Chambers, E. et al, (1988) "The war for talent", McKinsey Quarterly
- Garrison R., Noreen E., (2002), "Managerial Accounting", Irwin/McGraw-Hill
- Hope, J. and Fraser, R., (2003), "Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap", Harvard Business School Press.
- Hopwood, A.G. (1974), "Accounting and Human Behaviour", Prentice Hall, London.
- Horngren, Harrison, Oliver, (2008), "Accounting", Prentice Hall
- Livingston J., Grossman T., (2002), "The portable MBA in Finance and Accounting", John Wiley & Sons
- Oliver Wight, (2000), "The Oliver Wight ABCD Checklist for Operational Excellence", 5th Edition, New York, Wiley.
- Pfeffer, J., Salancik, G. (1978), "The external control of organizations: A resource dependence perspective", New York, Harper & Row

Rasmussen N., Eichorn C., Barak C., Prince T., (2003), "Process Improvement for Effective Budgeting and Financial Reporting", John Wiley & Sons

Rasmussen N., Eichorn C., (2000), "Budgeting: Technology, Trends, Software Selection, and Implementation", John Wiley & Sons

Rogers, E. M., (1995), "Diffusion of innovations", 4th ed., New York: Free Press

Shim J., Siegel J., (2005), "Budgeting Basics and Beyond", John Wiley & Sons

Welch, J., (2005), "Winning", Harper Collins Publishers.

Καζανζής Χ. (2008), «Σημειώσεις Διοικητικής Λογιστικής», Πανεπιστήμιο Πειραιά

Links

<http://www.juergendaum.com/bb.htm>

9. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Παράγοντες Επιτυχίας σήμερα			Διοικητικές αλλαγές για υλοποίηση των ανταγωνιστικών παραγόντων επιτυχίας		Αλλαγή του συστήματος για την υποστήριξη των διοικητικών αλλαγών		
Εξωτερικές αλλαγές	Βιομηχανική εποχή	Εποχή της Πληροφορίας	Ανταγωνιστικοί παράγοντες επιτυχίας σήμερα	Διοικητική Δράση	Αρχές Ηγεσίας	Αλλαγές στην Ηγεσία	Αρχές Διαδικασιών
Ρυθμός αλλαγών	Αυξητικός	Ασυνεχής	Γρήγορη Αντίδραση	Δημιουργία μεγάλου αριθμού μικρών αυτο-διοικούμενων ομάδων	Ομάδες ικανές να «δισαισθάνονται-και-αντιδρούν» στις αλλαγές της αγοράς και τις ανάγκες των πελατών	Υλοποιήστε τακτικές αξιολογήσεις απόδοσης που επικεντρώνονται στη διαρκή βελτίωση	Φτιάξτε τη σχεδίαση και τον έλεγχο μια περιεκτική και συνεχή διαδικασία
Περιορισμοί Ανάπτυξης	Πρόσβαση σε κεφάλαια	Πρόσβαση σε ταλέντα	Το καλύτερο περιβάλλον εργασίας	Εκχώρηση υπευθυνότητας σχεδιασμού και λήψης αποφάσεων στις ομάδες	Δημιουργία ομάδων ελεύθερων και ικανών να δρουν	Μειώστε στο ελάχιστο τους κανόνες, τα επίπεδα διοίκησης, τα έργα, τις αναφορές και τις συναντήσεις	Εκχωρήστε τον καθορισμό στόχων στις τοπικές ομάδες και προκαλέστε τη φιλοδοξία τους
Δυναμική τιμών	Αυξητική (αύξηση κόστους)	Μειούμενη (μείωση κόστους)	Αριστεία στην Παραγωγική Λειτουργία	Δημιουργία εσωτερικών σχέσεων προμηθευτή-πελάτη μεταξύ των ομάδων	Οι ομάδες θα είναι υπεύθυνες για συνεχή βελτίωση έναντι ανταγωνιστών και συγκριτικών αξιολογήσεων	Εγκαταλείψτε τους διαπραγματεύσιμους αμετάβλητους στόχους και προϋπολογισμούς	Ανταμείψτε την κοινή επιτυχία που βασίζεται σε συγκρίσιμες επιδόσεις και εμπειρίες
Κύκλος Ζωής Προϊόντος/ Στρατηγικής	Μεγάλος (έτη)	Μικρός (μήνες)	Συνεχή καινοτομία	Απομάκρυνση στεγανών και ορίων και δημιουργία συνεργειών και συνεργασιών μεταξύ τμημάτων	Η στρατηγική θα είναι υπόθεση όλων στην επιχείρηση και θα ενθαρρύνεται η καινοτομία σε όλα τα επίπεδα	Δημιουργήστε μεθόδους και συστήματα για την ταχύτατη πρόσβαση στους πόρους όταν αυτοί είναι αναγκαίοι	Καταστήστε τους πόρους άμεσα διαθέσιμους για την εκμετάλλευση των καλύτερων ευκαιριών
Πελατειακές σχέσεις	Πιστοί πελάτες (λίγες επιλογές)	Ευμετάβλητοι (πολλές επιλογές)	Οικειότητα με πελάτες	Ανάθεση υπευθυνότητας πελατών στις ομάδες	Επικεντρώστε τους ανθρώπους και τις επιδόσεις σε πελατο-κεντρικές διαδικασίες	Υπολογίστε τη «από άκρο σε άκρο» ροή των διαδικασιών και το αποτέλεσμα που έχουν στον πελάτη	Λάβετε μέτρα για την πληροφόρηση και τη βελτίωση μέσω των τάσεων και των δυσκολιών
Δεοντολογία (ethics)	Ανοχή σε αποπήματα	Αυστηρότητα σε αποπήματα	Αριστη διακυβέρνηση	Συμφωνία σε συγκρότηση διακυβέρνησης που ευνοεί τις αποφάσεις σε τοπικό επίπεδο	Βασίστε τη διακυβέρνηση σε ξεκάθαρους σκοπούς, κριτήρια επιτυχίας, αξίες και όρια	Φτιάξτε ένα εταιρικό πληροφοριακό σύστημα στο οποίο δεν θα υπάρχουν διφορούμενες ή αντικρουόμενες πληροφορίες	Καταστήστε την πληροφόρηση ανοικτή και διάφανη ώστε να έχει ο καθένας πρόσβαση ανά πάσα στιγμή

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: Πίνακας βημάτων αλλαγής στο νέο σύστημα (Hope *et al.* p.7)

Επιχείρηση	Λόγοι εγκατάλειψης Προϋπολογισμών	Αποκέντρωση (εκχώρηση)	Στοχοθέτηση και έλεγχος	Αξιολόγηση Απόδοσης	Επιβράβευση Απόδοσης
Svenska Handelsbanken	Όχι σύνδεση με τη Στρατηγική Προσκόλληση στην ετήσια απόδοση Προβληματικές συμπεριφορές	Μεταφορά ευθύνης αποφάσεων για εξουσιοδότηση αποκεντρωμένων μονάδων	Εταιρικές αρχές και όρια Έλεγχος προσωπικού και ομάδων	Αξιολόγηση βασισμένη σε συγκριτικά αποτελέσματα και εμπειρία	Οικονομικές επιβραβεύσεις βασισμένες στην απόδοση του Οργανισμού Μη-οικονομικές επιβραβεύσεις από το τμήμα
Rhodia	Όχι σύνδεση με τη Στρατηγική Καμία κυριότητα (ownership) Καμία φιλοδοξία	Αποκεντρωμένη διοίκηση λειτουργιών Στοχοθέτηση και χρηματοδότηση σχεδίων δράσης από τα κεντρικά	Διαδραστική (interactive) στοχοθέτηση για δημιουργία αξίας Έλεγχοι αποτελεσμάτων	Μηνιαίες αναφορές σε συσσωρευτικούς δείκτες Τριμηνιαίες ανασκοπήσεις των κυλιόμενων προβλέψεων σε στρατηγικούς στόχους	40% προσωπικά αποτελέσματα 60% επιχειρηματικά μονάδα, Επιχειρησιακή και επιχειρηματική απόδοση
Borealis	Περιβάλλον πολύ μεγάλης αβεβαιότητας	Αποφάσεις λειτουργίας εκχωρήθηκαν στους διοικητές των μονάδων Οι στρατηγικές αποφάσεις παραμένουν στα κεντρικά	Συγκεντρωτική στοχοθέτηση σε μεγάλο αριθμό δεικτών βασισμένη σε συγκριτική απόδοση και δραστηριότητες	Μηνιαίοι οικονομικοί δείκτες (κυλιόμενες προβλέψεις) και Balanced Scorecard	50% επιχειρηματικό scorecard 50% επιχειρηματική μονάδα και προσωπικό scorecard
Ahlsell	Απογοητευτικά αποτελέσματα λόγω ύφεσης της αγοράς	Συγκεντρωτισμός των υποστηρικτικών λειτουργιών Αποκέντρωση των αποφάσεων πωλήσεων	Περιορισμένος αριθμός KPIs από τα κεντρικά βασισμένοι στην εμπειρία (όχι επίπεδα στόχων) Ανοιχτή επικοινωνία	Μηνιαίες αναφορές σε KPIs Πίνακες αριστείας με εμπειρικά δεδομένα Προβλέψεις 5 τριμήνων κάθε τρίμηνο	Μη οικονομική επιβράβευση αναλόγως της θέσης στον πίνακα αριστείας Οικονομικές επιβραβεύσεις αναλόγως της βελτίωσης του ROS του προηγούμενου έτους
Leyland Trucks	Ο προϋπολογισμός δεν έχει πλήρως εγκαταλειφθεί Οι βελτιώσεις υποκινήθηκαν από πτωτικά νούμερα πωλήσεων	Εγκαταλείφθηκε πάνω από το 50% των θέσεων του μεσαίου επιπέδου Αποκέντρωση στις ομάδες παραγωγής	Γενική στρατηγική μηδενικού κόστους και συνεχούς βελτίωσης Μεταφορά πληροφορίας και εκπαίδευσης	Απόδοση βασισμένη σε λειτουργικούς δείκτες και κόστη, βασισμένη σε εσωτερικό benchmarking	Κατάργηση των επιβραβεύσεων βασισμένες σε απόδοση Αναγνώριση βασισμένη σε θέση στον πίνακα αριστείας
Multi-product	Επιτάχυνση στις αντιδράσεις των αλλαγών της αγοράς Επιθυμία μεγάλου μέρους των μετόχων	Καμία εμφανή αλλαγή στη δομή των υπευθυνοτήτων	Στρατηγικές προτεραιότητες Ζετούς ορίζοντα, εκφρασμένες σε λεπτομερές σετ συγκριτικών στόχων και διαρκών ενημερωμένων δεικτών απόδοσης	Τριμηνιαία πληροφόρηση για στρατηγικά συμβόλαια και κυλιόμενες προβλέψεις	70% οικονομικοί βραχυπρόθεσμα αποτελέσματα (EVA και ταμειακή ρευστότητα) 30% μακροπρόθεσμα μη οικονομικά αποτελέσματα
Beckers (Wessanen)	Διοίκηση προσανατολισμένη στη στρατηγική και στην αγορά	Καμία αποκέντρωση	Συγκεκριμένη οικονομικοί και ή στόχοι απόδοσης σε 5ετή στρατηγικά πλάνα	Μηνιαίες επιχειρηματικές ανασκοπήσεις σε δείκτες απόδοσης, επόμενα τρίμηνα και έργων εκτός ελέγχου	Πριμ βασισμένα σε θέση και απόδοση στην ανάπτυξη, στην κερδοφορία και στο κεφάλαιο κίνησης

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2: Περιληπτική παρουσίαση επιχειρήσεων υιοθέτησης “Beyond Budgeting”

Φύλλο Αξιολόγησης οργανισμού σε σχέση με τις αρχές του Beyond Budgeting.

Beyond Budgeting Leadership Principles:

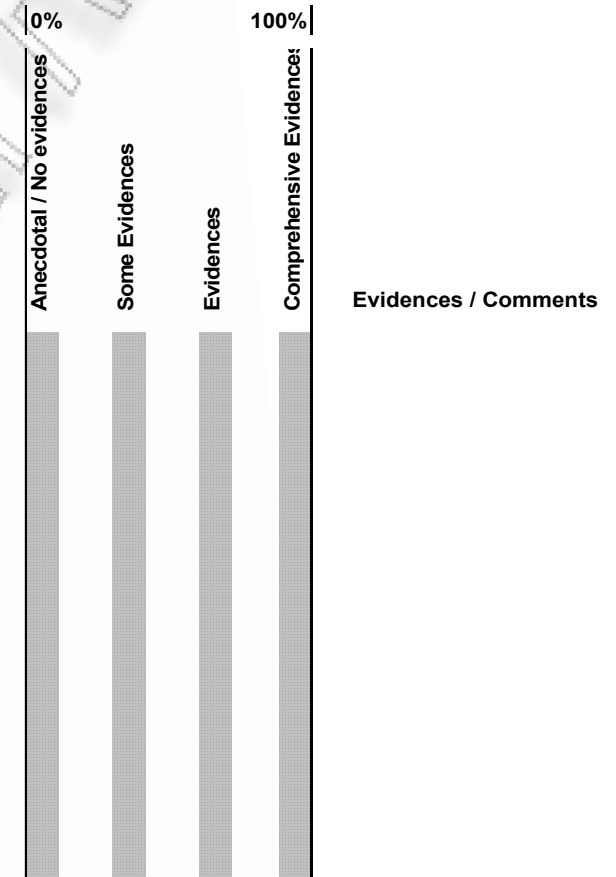
1. Creation of a performance management climate that measures success against the competition and not against an internally focused budget
2. Motivation through challenges and transferring responsibility within clearly defined enterprise values
3. Delegation of responsibility to operational managers, who can make decisions themselves
4. Empowerment of operational managers by giving them the means to act independently (access to resources)
5. Organization based on customer-oriented teams, who are responsible for satisfied and profitable customers
6. Creation of a single “truth” in the organization with open and transparent information systems

Beyond Budgeting Performance Management Principles:

7. The target setting process is based on the agreement of external benchmarks
8. The motivation and reward process is based on the success of the team compared to the competition
9. Strategy and action planning is delegated to operational managers and takes place continuously
10. The resource utilization process is based on direct local access to resources (within agreed parameters)
11. The coordination process coordinates the use of resources on the basis of internal markets
12. The measurement and controlling process provides quick and open performance information for multilevel control

Evidences of Better Budgeting (Advanced Budgeting)

- | | | |
|---|------------------------------|-----------------------------|
| Annual Budget still exist? | <input type="checkbox"/> Yes | <input type="checkbox"/> No |
| Rolling Forecast is in place? | <input type="checkbox"/> Yes | <input type="checkbox"/> No |
| Simplified level of detail / planning? | <input type="checkbox"/> Yes | <input type="checkbox"/> No |
| Existence of Non-financial performance measures (output-oriented) ? | <input type="checkbox"/> Yes | <input type="checkbox"/> No |
| Are these geared to relative (external) targets ? | <input type="checkbox"/> Yes | <input type="checkbox"/> No |
| Existence of clear top-down targets, but decentralized, operational planning? | <input type="checkbox"/> Yes | <input type="checkbox"/> No |
| Use of software-based planning and performance management systems? | <input type="checkbox"/> Yes | <input type="checkbox"/> No |



Πανεπιστήμιο Πειραιά, executive MBA, Δημήτρης Βασιλείου - Αντισθένης Αναστασιάδης - Κώστας Αδαμόπουλος, 2009

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3: Φύλλο αξιολόγησης οργανισμού σε σχέση με τις αρχές του Beyond Budgeting