

MS ritgerð
Fjármál fyrirtækja

Fjárhagsáætlun, betri áætlun eða handan áætlunar?

Rannsókn í fjórum fyrirtækjum

Guðmundur Gylfi Guðmundsson

Viðskiptadeild Háskóla Íslands
Leiðbeinandi: Snjólfur Ólafsson prófessor
Apríl 2011

Útdráttur

Markmið ritgerðarinnar er að kanna fræðilegan bakgrunn kenninga um fjárhagsáætlun, betri áætlun og handan áætlunar og greina eiginleika og takmarkanir þessara aðferða. Vinnuaðferðir við gerð fjárhagsáætlunar er rannsökuð hjá fjórum íslenskum fyrirtækjum, ánægja með það ferli og vilji til breytinga. Jafnframt er kannað hverjar séu forsendur þess að hin sömu fjögur fyrirtæki taki upp aðferðarfræði handan áætlunar við stjórnun síns rekstrar.

Til að bæta marga af göllum fjárhagsáætlunar notar aðferðin „betri áætlun“ (better budgeting) ólík hjálpartæki í fyrirtækjastjórnun sem komið hafa fram á síðustu árum. Aðferðin „handan áætlunar“ eða „lengra en áætlun“ (beyond budgeting) gengur enn lengra. Aðferðin byggir á 12 grunnatriðum í stjórnun og rekstri. Þá er gjarnan notast við stjórnþæki, einkum stefnumiðað árangursmat og verkþáttakostnaðargreiningu. Þar sem ekki er gerð fjárhagsáætlun, eru markmið ekki miðuð við hana. Þess í stað miðast markmið við innri og ytri mælieiningar sem eru ekki fyrirfram fastsett. Ákvarðanir og ábyrgð er flutt til framlínustjórna og þar með eykst dreifstýring.

Spurningar voru lagðar fyrir stjórnendur Deloitte hf, PwC, Orkuveitu Reykjavíkur og Landsvirkjunar. Í niðurstöðum kom fram nokkur gagnrýni á fjárhagsáætlun. Þremur fyrirtækjum er ráðlagt að innleiða grunnatriði handan áætlunar og kanna samhliða betur þörfina á innleiðingu á aðferðinni handan áætlunar. Endurskoðunarfyrirtækin eru minna gagnrýnin á fjárhagsáætlun en orkufyrirtækin. Vinnubrögð endurskoðunarfyrirtækjanna eru meira í takt við grunnatriði handan áætlunar en hjá hinum fyrirtækjunum. Orkufyrirtækin eru hins vegar lengra komin í innleiðingu stjórnþækja sem henta aðferð handan áætlunar.

Formáli

Ritgerð þessi er lokaverkefni meistaranámi í fjármálum fyrirtækja 30 einingar (ECTS) við Viðskiptafræðideild Háskóla Íslands.

Leiðbeinandi var Snjólfur Ólafsson prófessor og þakka ég honum veitta leiðsögn.

Ég vil þakka Leifi Eysteinsyni fyrir að gefa mér hugmynd að verkefninu. Þá vil ég þakka eiginkonu minni og dætrum fyrir þolinmæði og stuðning á meðan á skrifum stóð.

Efnisyfirlit

1 Inngangur	7
1.1 Markmið rannsóknar	7
1.2 Uppbygging ritgerðar	8
2 Fjárhagsáætlun og gagnrýni	9
2.1 Fjárhagsáætlun, helstu þættir.....	9
2.2 Fjárhagsáætlun, framkvæmd	10
2.3 Staðlaðar tölur og frávikagreining.....	13
2.4 Hlutverk og ferli	15
2.5 Gagnrýni á hefðbundna fjárhagsáætlun.....	15
2.5.1 Gagnrýni Neely og félaga.....	15
2.5.2 Gagnrýni Hope og Fraser	16
3 Betri áætlun og endurbætur á fjárhagsáætlun.....	21
3.1 Aðferðir sem bæta áætlunargerð	21
3.2 Verkpáttaáætlun.....	22
4 Handan áætlunar.....	25
4.1 Grunnatriði í stjórnun handan áætlunar.....	26
4.2 Grunnatriði í aðlögunarferli.....	27
4.2.1. Að setja markmið.	27
4.2.2. Kaupauki starfsmanna	28
4.2.3. Skipulag athafna	29
4.2.4 Stjórnun framleiðsluþátta	30
4.2.5 Samhæfing athafna	31
4.2.6 Mat og eftirlit á frammistöðu	32
4.3 Grunnur róttækrar valddreifingar	33
4.3.7 Setja upp skýrt stjórnkerfi	34
4.3.8 Umhverfi háleytra markmiða.	35
4.3.9 Frelsi starfshópa til ákvarðanatöku.....	36
4.3.10 Starfshópar beri ábyrgð á árangri	36

4.3.11 Athyglin sett á viðskiptavininn.....	37
4.3.12 Opið og grandvart upplýsingakerfi.....	38
5 Ný stjórn tæki og að ná árangri	39
5.1 Virðislíkön hluthafa.....	39
5.2 Hagnýt viðmið.....	40
5.3 Stefnumiðað árangursmat.....	41
5.4 Verkpáttastjórnun	42
5.5 Stjórnun viðskiptatengsla	42
5.6 Heilstæð upplýsingakerfi og hlaupandi spá.....	43
5.7 Tengsl stjórn tækja og grunnatriða.....	44
5.8 Að ná árangri	45
6 Handan áætlunar í opinberum rekstri	49
6.1 Starfshópur BBRT.....	49
6.2 Athuganir Shane Johnson.....	49
6.3 Umbætur á Írlandi	50
6.4 Heilbrigisþjónusta í Minneapolis	50
7. Handan áætlunar gagnrýnd og endurmetin.....	52
7.1 Gagnrýni Bock	52
7.2 Gagnrýni á ráðstefnu ICAEW og CIMA.....	52
7.3 Frekari gagnrýni	54
7.4 Veikleikar innan StatoilHydro.....	54
7.5 Gagnrýni Libby og Lindsay frá 2010.....	55
7.6 Grunnatriði handan áætlunar eða handan áætlunar	56
7.7 Aðlögun eða innleiðing	56
7.8 Gagnrýni tekin saman og skoðuð	57
8 Aðferð, rannsókn og þátttakendur.	58
8.1 Gerð fjárhagsáætlunar, gagnrýni og ávinningur	58
8.2 Forsendur grunnilda handan áætlunar	59
8.3 Notkun stjórn tækja	62

8.4 Gagnasöfnun, þátttakendur og framkvæmd	63
9 Niðurstöður.....	68
9.1. Spurningar um fjárhagsáætlun.....	68
9.1.1. Hver eru vinnubrögð við fjárhagsáætlun?	68
9.1.2. Er gagnrýni á fjárhagsáætlun réttmæt?.....	71
9.1.3. Er stundaður leikur að tölum?	74
9.1.4. Hver er ávinningur og ánægja með fjárhagsáætlun?	77
9.2. Spurningar um grunnatriði stjórnunar handan áætlunar	80
9.2.1. Hver er þörfin á innleiðingu handan áætlunar?	80
9.2.2. Deloitte	82
9.2.3. PwC	82
9.2.4. Deloitte og PwC	82
9.2.5. Orkuveita Reykjavíkur	82
9.2.6. Landsvirkjun.....	82
9.2.7. Orkuveita Reykjavíkur og Landsvirkjun	82
9.2.8 Öll fyrirtækin tekin saman.....	83
9.3. Spurningar um stjórnæki	87
10 Takmarkanir, umræða og frekari rannsóknir	89
10.1 Takmarkanir	89
10.2 Umræða	89
10.2.1 Fjárhagsáætlun - A hluti	89
10.2.2 Grunnatriði stjórnunar - B hluti	90
10.2.3 Stjórnæki - C hluti	90
10.2.4 Samantekt umræðu	91
10.3 Frekari rannsóknir	92

Myndalisti

Mynd 1 Rekstar- og greiðsluáætlun	12
Mynd 2 Hefðbundinn ferill fjárhagsáætlunar	17
Mynd 3.Rekstrarlykkja Fjárhagslykkja	23
Mynd 4 Stjórnæki	44

Töflulisti

Tafla 1 Spurningar og grunnatriði	61
Tafla 2 Fjárhagsáætlun, grunnatriði stjórnunar handan áætlunar og notkun stjórnkerfa	64
Tafla 3 Vinnubrögð við fjárhagsáætlun	70
Tafla 4 Gagnrýni á fjárhagsáætlun	73
Tafla 5 Leikur að tölum	76
Tafla 6 Ávinningur og ánægja með fjárhagsáætlun	79
Tafla 7 Grunnatriði stjórnunar	84
Tafla 8 Notkun stjórnækja.....	88

Viðaukar

Viðauki 1.....	93
Viðauki 2.....	94
Viðauki 3.....	95

1 Inngangur

1.1 Markmið rannsóknar

Fjárhagsáætlun er mjög útbreidd og jafnframt eitt tímafrekasta verkefnið hjá stjórnendum fyrirtækja. Því er ljóst að fjárhagsáætlunin er eitt helsta stjórnækið sem notað er í fyrirtækjum. Sú áhersla sem lögð er á fjárhagsáætlunina gerir það fyllilega þess virði að skoða kosti hennar og galla.

Í ritgerðinni er lögð áhersla á að rannsaka fjárhagsáætlun, gagnrýni á hana og aðferðir og stjórnæki sem bæta fjárhagsáætlunina. Rannsókuð er aðferðin „handan áætlunar“ sem styðst ekki við fjárhagsáætlun, notar ytri og innri markmið sem eru ekki fyrirfram fastsett og byggir á dreifstýringu.

Í ritgerðinni er leitað svara við tvær megin rannsóknarspurningar:

- **Hvað segja fræðimenn og ráðgjafar um notkun fjárhagsáætlunar, „betri áætlunar“ og „handan áætlunar“?**
- **Hvernig eru forsendur þess að taka upp „handan áætlunar“ hjá fjórum tilgreindum fyrirtækjum?**

Könnun á fræðilegum bakgrunni kenninga um fjárhagsáætlun, betri áætlun og handan áætlunar og greining eiginleika og takmarkana þessara aðferða er þannig hluti af markmiðum ritgerðarinnar.

Til að svara seinni rannsóknarspurningunni vour lagðar spurningar fyrir stjórnendur Deloitte, PwC, Orkuveitu Reykjavíkur og Landsvirkjunar um vinnuaðferðir við fjárhagsáætlun, afstöðu til hennar, afstöðu til breytinga, forsendur til innleiðingar á grunnatriðum handan áætluna og um notkun stjórnækja.

Megináhersla raunrannsóknarinnar er eftirfarandi:

- Rannsaka hjá fjórum íslenskum fyrirtækjum vinnuaðferðir við gerð fjárhagsáætlunar og ánægju með það ferli.
- Rannsaka hverjar séu forsendur þess að hin sömu fjögur fyrirtæki taki upp grunnatriði handan áætlunar við stjórnun rekstrar síns.
- Rannsaka notkun stjórnækja hjá fyrirtækjunum.
- Rannsaka mismun á milli fyrirtækja með vísan til framgreindra þátta.

1.2 Uppbygging ritgerðar

Ritgerðin skiptist í tíu kafla. Í inngangi er greint frá markmiðum og uppbyggingu ritgerðarinnar.

Fjárhagsáætlun og gagnrýni á hana er tekin fyrir í öðrum kafla.

Í kafla þrjú er fjallað um betri áætlun og endurbætur á fjárhagsáætlun.

Fjórði kafla fjallar um kenningar aðferðarinnar handan áætlunar.

Stjórnþæki og hvernig fyrirtæki nær árangri er rætt í fimmta kafla.

Aðferðin handan áætlunar í opinberum rekstri er til umfjöllunar í sjötta kafla.

Í sjöunda kafla er fjallað um gagnrýni á aðferðina handan áætlunar og endurmat.

Aðferð, raunrannsókn og þátttakendur eru til umfjöllunar í áttunda kafla.

Niðurstöður spurningakönnunar eru teknar fyrir í níunda kafla.

Í tíunda og seinasta kaflanum er síðan fjallað um takmarkanir á raunrannsókninni, umræða um niðurstöður og frekari rannsóknir.

2 Fjárhagsáætlun og gagnrýni

Fjárhagsáætlun er notuð af flestum fyrirtækjum nú á dögum. Könnun sem var gerð hjá stórum fyrirtækjum í tíu tilteknum löndum sýna að 90-100% fyrirtækjanna gera heilstæða fjárhagsáætlun. Hins vegar eru vinnubrögð og markmiðasetning mismunandi (Horngren, Datar, & Foster, 2006).

2.1 Fjárhagsáætlun, helstu þættir

Gerð fjárhagsáætlunar og eftirfylgni hennar er umfangsmikið verkefni hjá flestum fyrirtækjum og stofnunum. Vinna við hverja ársáætlun getur tekið allt að 4 mánuði og þar með mikinn tíma og krafta hjá fjármáladeildum og stjórnendum. Þrátt fyrir öflug hjálpartæki og reynslu má ætla að allt að 30% af tíma stjórnenda fari í áætlunarvinnuna (Hope & Fraser, 2003b).

Að framansögðu sést að notkun fjárhagsáætlunar er mjög útbreidd og jafnframt eitt tímafrekasta verkefnið hjá stjórnendum fyrirtækja. Því er ljóst að fjárhagsáætlunin er eitt helsta ef ekki helsta stjórnækið sem notað er í fyrirtækjum. Sú áhersla sem lögð er á fjárhagsáætlunina gerir það fyllilega þess virði að skoða kosti hennar og galla.

Fjárhagsáætlunin á uppruna sinn á þriðja áratug seinustu aldar sem tæki til að stjórna kostnaði og fjársreymi. Stórar iðnaðarsamsteypur svo sem DuPont, General Motors og Simens riðu á vaðið. Það var síðan á sjöunda áratugnum að árangursstjórnunarsamningar með föstum ákveðnum markmiðum urðu hluti af fjárhagsáætluninni. Fjárhagsáætlunin hélt nú ekki aðeins utan um töluleg markmið heldur stjórnaði hún einnig athöfnum starfsmanna um allt fyrirtækið. Það var svo í byrjun áttunda áratugarins að farið var að leggja áherslu á fjárhagsleg markmið og hvata eins og framleiðni og markaðssókn (Hope & Fraser, 2003b).

Fjárhagsáætlunin er magntengd aðgerðaráætlun stjórnenda fyrir afmarkað tímabil og tæki til að samræma nauðsynlegar aðgerðir til að framkvæma þá áætlun. Fjárhagsáætlun inniheldur yfirleitt bæði magntölur og fjárhagslegar upplýsingar og er notuð sem uppskrift að starfsemi á umræddu tímabili. Með svipuðum hætti og fjárhagsuppgjör lýsir liðnum tíma þá fjallar fjárhagsáætlunin um framtíðina s.s. varðandi tekjur, kostnað, fjárstreymi og efnahagsreikning. Grunnurinn að fjárhagsáætluninni eru magntölur varðandi framleiðslu, sölu og starfsmenn (Horngren, Datar, & Foster, 2006). Önnur skilgreining á hefðbundinni fjárhagsáætlun gæti verið sem hér segir: a) Árlegt ferli sem setur fram ítarlega tölulega áætlun fyrir eitt ár í senn. b) Ferlinu er stjórnað að mestu að ofan frá æðri stjórnendum og niður til lægri

stjórnenda. c) Áætlunin er ítarlegur árangurstjórnunarsamningur. d) Frávikagreining er hluti af áætlunarferlinu. e) Einstaklingsbundin árangursþóknun er hluti af áætluninni. Af þessu kemur fram að fjárhagsáætlun er heildrænt stjórnæki til að taka á fjölbreyttum þáttum (Bock, 2002).

2.2 Fjárhagsáætlun, framkvæmd

Mikilvægt er að fyrirtæki setji sér stefnu og markmið ef fjárhagsáætlun á að verða árangursrík. Þessi atriði snúa að markaði, framleiðslu, skipulagi og fjárhagslegri uppbyggingu ásamt möguleikum og hættum. Markmiðin hafa síðan áhrif á þær tölur sem settar eru inn í áætlunina. Þá þarf að ákveða tímalengd áætlunarinnar. Algengt er að skammtímaáætlun sé eitt ár en langtímaáætlun þrjú til fimm ár. Nokkuð algengt er orðið að skipta skammtímaáætluninni í mánuði eða ársfjórðunga og uppfæra síðan áætlunina reglulega í samræmi við þessa skiptingu og hafa með þeim hætti áætlun sem nær minnst eitt ár fram í tímann.

Í bók Horngrens, Datar og Foster frá 2006 er áætlunarferlinu er skipt í fjögur þrep. Ferlið hefst á því að æðstu stjórnendur í samstarfi við hagdeild setja fram og ákveða helstu markmið fyrirtækisins og allra sviða. Framkvæmdstjórar sviðanna samþykkja síðan áætlunina. Mælikvarðar eru fastsettir í samráði við millistjórnendur. Frávik frá áætlun í magntölum og verði eru greind af hagdeild sem síðan notar þær niðurstöður sem gögn við gerð næstu áætlunar.

Hér er gengið út frá því að markmið áætlunarinnar séu sett miðlægt og sviðin framkvæmi og nái fastsettum markmiðum. Millistjórnendur eru ekki beinir þátttakendur í ákvörðunum og eru jafnvel ekki spurðir álits. Ætla má að algengt sé að nærri þriðjungur millistjórnenda taki ekki þátt í umræðum um fjárhagsáætlun. Engu að síður leggur Horngren áherslu á að stjórnendur á öllum stigum séu þátttakendur í gerð áætlunarinnar og setningu markmiða.

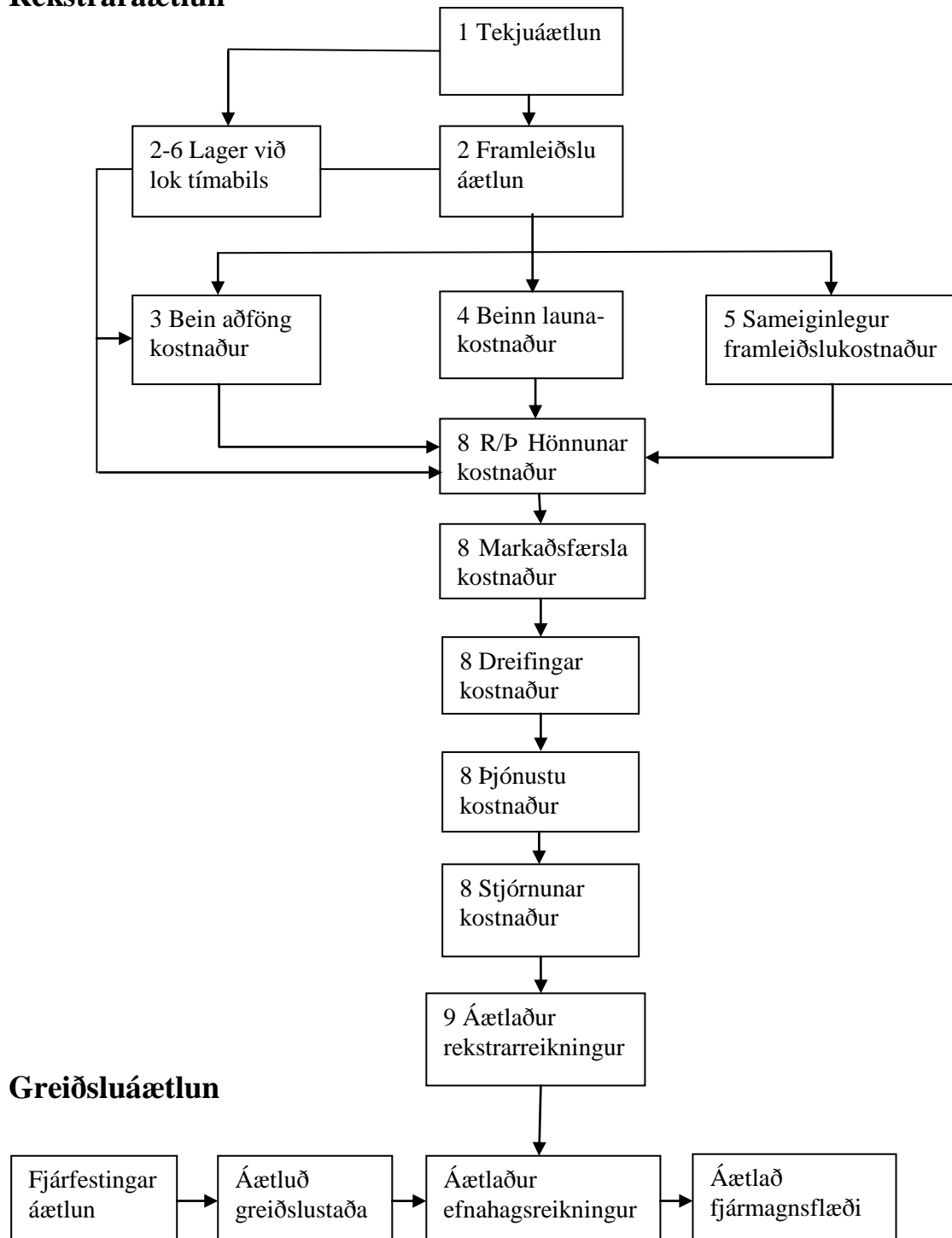
Að áliti Horngrens er fjárhagsáætlunin óaðskiljanlegur hluti af stjórnunar- og eftirlitkerfi fyrirtækisins og sé mikilvæg við að þróa og innleiða stefnu ásamt því að hvetja starfsmenn til dáða. Helstu kostir fjárhagsáætlunarinnar eru þrenns konar: a) styrkir samræmingu og samskipti milli eininga innan fyrirtækisins, b) mótar ramma um árangursmat og c) hvetur stjórnendur og starfsmenn til dáða.

Heilstæð fjárhagsáætlun (*Master budget*) er samsett úr tveimur megin einingum, rekstraráætlun og greiðsluáætlun, sem síðan eru samsettar úr nokkrum minni einingum. Stærð og samsetning fjárhagsáætlunarinnar og eininga hennar eru

háðar þeirri starfsemi sem fer fram í fyrirtækinu. Framleiðslufyrirtæki með nokkrar framleiðslulínur þarf að setja upp fjárhagsáætlun með fleiri undireiningum en t.d. verslun eða þjónustufyrirtæki. Það er þó ekki þar með sagt að óvissan í fjárhagsáætluninni sé meiri hjá framleiðslufyrirtækinu en hinum.

Til að kynna heilstæða fjárhagsáætlun tekur Horngræn dæmi af framleiðslufyrirtæki með einni framleiðslulínu, skýrir helstu einingar fjárhagsáætlunarinnar og raðar þeim upp í myndriti. 1) Tekjur er áætlaðar fyrst vegna þess að framleiðslumagnið og þar með framleiðslutengdur kostnaður og einnig fastur kostnaður eru háðir framleiðslumagni. 2) Framleiðsluáætlunin er unnin út frá áætluðu sölumagni og lagerstöðu aðfanga í upphafi og lok tímabils. 3) Kostnaður beinna aðfanga er reiknaður út frá áætluðu framleiðslumagni og verði. 4) Beinn framleiðslutengdur launakostnaður er reiknaður út frá launum og vinnumagni. 5) Breytilegur sameiginlegur framleiðslukostnaður og fastur sameiginlegur framleiðslukostnaður er lagður saman og fenginn sameiginlegur framleiðslukostnaður. 6) Birgðastaða í lok árs er reiknuð út frá verðmæti birgða í aðföngum og afurðum. 7) Áætlun um kostnað seldra vara er samanlagður framleiðslukostnaður að teknu tilliti til birgðastöðu fullunninna vara í upphafi og lok árs. 8) Hér er tekinn saman áætlaður óframleiðslutengdur kostnaður og að síðustu 9) er stillt upp áætluðum rekstrarreikningi. Sjá mynd 1.

Rekstraráætlun



Mynd 1 Rekstar- og greiðsluáætlun

Þegar lokið er að stilla upp áætluninni þurfa að eiga sér stað umræður á milli helstu stjórnenda og stjórnenda sviða. Þetta ferli þarf að vinna í nokkrum umferðum þar til samhæfingu hefur verið náð. Uppbygging fyrirtækja er mismunandi. Í sumum tilvikum fer uppbyggingin eftir starfssviðum s.s. framleiðsla og sölustarfsemi. Í öðrum tilvikum fer sviðaskiptingin eftir framleiðslulínnum eða landfræðilegum svæðum. Í seinna tilvikinu sjá sviðin hvert um sig um framleiðslu og sölu.

Ábyrgðarsvið rekstrareininga getur einnig verið mismunandi. Stjórnandi rekstrareiningarinnar getur verið fyrst og fremst ábyrgur gagnvart a) kostnaði, b) tekjum, c) tekjum og kostnaði og að síðustu gagnvart d) tekjum, kostnaði og fjárfestingum. Þar sem áætlunin er unnin miðlægt eru hendur stjórnenda ábyrgðarsviða bundnar af áætluninni og þeir hafa yfirleitt ekki heimild til að tefla saman tekjum og kostnaði út fyrir ramma áætlunarinnar þó svo að báðir þessir þættir tilheyri þeirra ábyrgðarsviði.

2.3 Staðlaðar tölur og frávikagreining

Við gerð fjárhagsáætlunarinnar þarf að ákvarða tölur um magn og verð sem eru settar inn í áætlunina. Samkvæmt Horngren eru notaðar þrjár megin aðferðir. Í fyrsta lagi eru notaðar nýjar tölur eða frá yfirstandandi tímabili. Kostirnir við nýjar tölur er að þær lýsa raunverulegum aðstæðum og eru auðfengnar. Hins vegar er ekki víst að þær séu að öllu leyti lýsandi fyrir stöðu mála þó þær séu nýjar, auk þess að þær taka ekki tillit til nýrra aðstæðna á komandi tímabili. Í öðru lagi þá væri hægt að nota tölur frá öðrum sambærilegum fyrirtækjum en yfirleitt eru slíkar samanburðartölur ekki aðgengilegar. Í þriðja lagi er hægt að styðjast við staðlaðar tölur sem eru vandlega ákvarðaðar tölur um verð, kostnað eða magn. Staðlaðar tölur byggjast á eldri rauntölum sem hafa verið endurskoðaðar með tilliti til frávika. Þá eiga staðlaðar tölur að vera aðlagðar að væntum aðstæðum á nýjum tímum. Staðlaðar magntölur eiga t.d. að byggja á rannsóknum um framleiðslutíma og magn í framleiðsluferlinu. Notkun á stöðluðum tölum virðist vera mjög algeng við áætlunaregerð. Í könnun sem var gerð í Bandaríkjunum, Írlandi, Kína, Bretlandi, Nýja Sjálandi, Indlandi, Singapore, Ástralíu og Japan þá nota um 70 til 90% fyrirtækja staðlaðar tölur við áætlunargerð.

Þar sem staðlaðar tölur eru ákvarðaðar koma fleiri atriði til skoðunar en eingöngu vélrænn framreikningur. Árangur fyrirtækja byggir ekki síst á frammistöðu stjórnenda og starfsmanna og því er freistandi að setja hvetjandi markmið inn í

áætlunartölurnar. Það getur hins vegar virkað öfugt ef markmiðin eru óraunsæ því þá getur skapast örvænting og vonleysi sem slæfir frammistöðuna.

Að loknu áætlunartímabilinu fást fram rauntölur tímabilsins í verði og magni. Með því að bera saman rauntölur og hinar áætluðu stöðluðu tölur með útreikningum fást fram mismunandi niðurstöður sem er nefnd frávik og aðferðin frávikagreining. Með frávikagreiningu fæst fram hvað hefur gefist vel og hvað illa, hvort hagfellda niðurstöðu megi rekja til frávika í herra útsöluverði eða til frávika í lægra verði aðfanga eða þá hvort meira magn hafi verið selt eða minna magn notað í framleiðsluna. Frávik í magni við framleiðslu er nefnt nýtingarfrávik.

Þegar frávikin liggja fyrir er mögulegt að setjast við og skýra þau. Stafar verðlækkun aðfanga af meira aðkeyptu magni á lægra verði, af offramboði eða góðum samningum? Þá getur mismunurinn einnig stafað af rangri áætlun og þar með röngu staðalverði. Með svipuðum hætti má rekja frávik í magni. Hefur nýting aðfanga minnkað því ódýrari og gæðaminni aðföng hafa verið notuð? Eru nýjir starfsmenn minna þjálfaðir en þeir eldri eða hefur vélbúnaður gefið eftir? Svona spurningar er hægt að setja fram en þá skal minnt á að stöðugt er gengið út frá upphafstölum sem hafa verið staðlaðar og skilgreindar sem réttar. Þá verður að meta hve langt skuli ganga til að finna skýringu á frávikum. Einföld grunnregla segir, ef væntur hagnaður af því að finna skýringuna er hærri en væntur kostnaður af leitinni þá skuli skýringa leitað.

Stjórnendur nota frávikagreiningu til að meta frammistöðu, læra að þekkja reksturinn og til framþróunar. En til þess að svo geti orðið verða þeir að greina fjölbreyttar ástæður frávika. Þá nota þeir oft frávikagreiningu til að meta frammistöðu (*performance measurement*) undirmanna sinna. Frammistaðan er þá gjarnan metin með tvennum hætti þ.e. markvirkni sem segir til um hve nærri markmiði niðurstaðan er og hins vegar framleiðni sem segir til um hve miklir afurðir eru að gefnu magni aðfanga. Það er mikilvægt fyrir stjórnendur að hafa góðan skilning á frávikum svo frammistöðumat og umbun til starfsmanna fyrir frammistöðu komi að notum fyrir starfseminna.

Eins og að framan segir þá getur lækkun á verði aðfanga fengist með árangursríkum samningum, magninnkaupum sem auka birgðastöðu og birgðakostnað og svo innkaup á varningi af lágum gæðum sem síðan eykur framleiðslukostnað. Ef frammistöðumatið byggir eingöngu á innkaupsverði eru allir kostirnir góðir. Hins vegar er ljóst að seinni tveir kostirnir geta haft neikvæðar hliðar. Það er ekki sjálfgefið

að „góð frammistaða“ sé góð frammistaða. Því er mikilvægt að frammistöðumat endurspegli árangur sem komi heildarmarkmiðum fyrirtækisins til góða. Frávikagreining getur dregið fram þekkingu um framleiðsluna og sýnt að framleiðni sé ekki í lagi. Nauðsynlegt geti verið að breyta framleiðsluferlum eða jafnvel að hugsa þá upp á nýtt.

Frávikagreiningu á ekki að nota til að leita að sökudólgi, heldur til að læra og bæta. Mikilvægt er að stjórnendur finni jafnvægi þess að frávikagreining nýtist til þekkingar, framþróunar og til að bæta árangur. Ef frammistöðumat verður of nátengt frávikagreiningu þá er hætt við að heildarhagsmunir fyrirtækisins verði útundan.

2.4 Hlutverk og ferli

Þegar litið er á öll þau hlutverk sem fjárhagsáætlunin sinnir þá er það engum vafa undirorpið að sögulega er fjárhagsáætlun helsta eftirlitskerfið í flestum fyrirtækjum. Vinnuferli fjárhagsáætlunar er hefðbundið ákvörðunar- og eftirlitsferli sem kemur með boðskap frá stjórnendum að ofan til þeirra sem lægra eru settir. Ákvarðanir, úrlausnir og umbun streymir niður á við en upplýsingar og athugasemdir upp á við. Verkefni æðstu stjórnenda er að fylgja eftir reglum og fyrirfram gefnum markmiðum með persónulegum samskiptum. Gangi hlutirnir eftir er umbun veitt. (Libby, Lindsay, & CMA 2003).

Í bókinni *Beyond Budgeting* frá 2003 eftir Jeremy Hope og Robin Fraser er fjárhagsáætlun skilgreinind út frá víðara sjónarhorni en almennt er gert. Þar er fjárhagsáætlun ekki skilgreind og hugsuð sem skipulag um fjármál, heldur frekar sem framkvæmd á stjórnunar- og frammistöðuferli. Fjárhagsáætlun er sammingsferli um samhæfingu markmiða, frammistöðu, framkvæmdaáætlun og aðföng fyrir ár fram í tímann. Jafnframt því að vera mat og eftirlit á frammistöðu gagnvart gerðu samkomulagi.

2.5 Gagnrýni á hefðbundna fjárhagsáætlun

2.5.1 Gagnrýni Neely og félaga

Kannanir á meðal fjármálastjóra hafa dregið fram að þeir telji að umbætur í gerð fjárhagsáætlana sé mjög mikilvægt verkefni. Aðrar kannanir sýna að innan 80% fyrirtækja er óánægja með áætlunarferlið. Þó svo að fyrirtæki hafi endurbætt og endurskoðað áætlunarferlið hefur óánægja verið til staðar eftir sem áður. Gerð hefðbundinnar fjárhagsáætlunar er bæði tímafrek og kostnaðarsöm. Hún er einnig of

seinvirk í nútíma samkeppni og óstöðugu viðskiptaumhverfi. Ennfremur er hún framleiðnihemjandi því stjórnendur leita að leiðum til að leika á markmið áætlunarinnar og stunda hrossakaup sín á milli (Neely, Bourne, & Adams, 2003).

Í grein sinni frá 2003 taka Neely o.fl. fyrir könnun sem var gerð af Cranfield School of Management í Bretlandi árið 2001 meðal 15 fyrirtækja sem eru í fremstu röð við gerð fjárhagsáætlana. Þar komu fram 12 atriði sem teljast verulegir vankantar á fjárhagsáætlunum og er þeim skipt í þrjá flokka:

1. *Samkeppnishæfni*: a) Fjárhagsáætlanir eru sjaldan stefnumiðaðar en eru þess í stað oft mótsagnakenndar. b) Fjárhagsáætlanir fjalla um aðhald í kostnaði en ekki um að skapa verðmæti. c) Fjárhagsáætlanir hefta viðbrögð og fjölbreytni og standa því í vegi fyrir breytingum. d) Fjárhagsáætlun eykur ekki verðgildi en eykur hins vegar skrifinnsku og sljóvgar uppbyggilega hugsun.

2. *Áætlunarferlið*: a) Áætlunargerðin er tímafrek og kostnaðarsöm. b) Fjárhagsáætlunin er endurskoðuð og endurbætt of sjaldan, yfirleitt árlega. c) Fjárhagsáætlunin byggir á órókstuddum forsendum og getgátum. d) Fjárhagsáætlunin ytir undir baktjaldamakk og neikvæða hegðun.

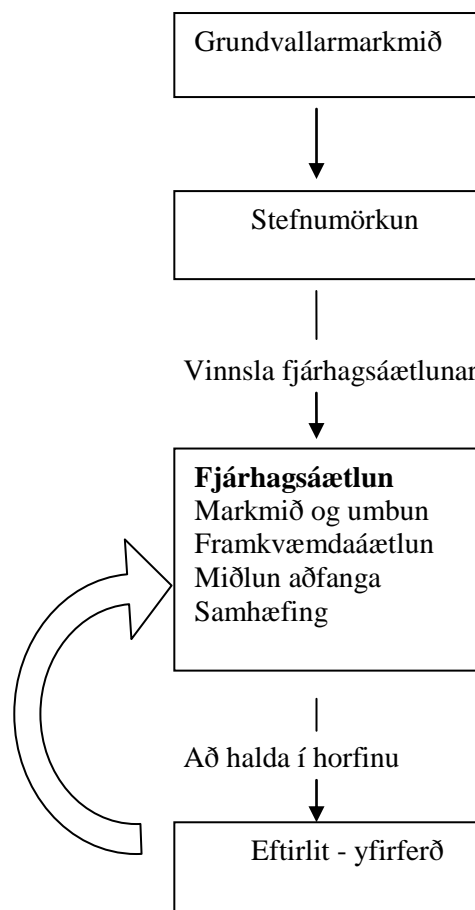
3. *Skipulagshæfni*: a) Fjárhagsáætlun styrkir lóðrétta stjórnun og eftirlit. b) Fjárhagsáætlun endurspeglar ekki skipulag fyrirtækisins. c) Fjárhagsáætlun eflir deildarmúra í stað þess að miðla þekkingu. d) Fjárhagsáætlunin lætur starfsmenn fá vanmetatilfinningu.

Ennfremur segir í greininni að sterklega komi fram í fræðigreinum að hefðbundnar fjárhagsáætlanir sem notaðar eru í mörgum fyrirtækjum nái ekki árangri. Stærsti vandinn sé að þær bæti lítið stjórnun fyrirtækjanna. Fjárhagsáætlanir séu of tímafrekar og kostnaðarsamar og eflir innri átök og baktjaladamakk frekar en að bæta afköst fyrirtækisins. Stærsti vandinn sé að fjárhagsáætlunin beinist innávið, sé skammsýn og miðist við að ná tölulegum gildum áætlunarinnar í stað þess að efla stefnu fyrirtækisins og auka verðmæti hluthafa til lengri tíma. Í heildina þá leiði þessir veikleikar til minni afkasta.

2.5.2 Gagnrýni Hope og Fraser

Í bók sinni frá 2003 setja Hope og Fraser fram harða gagnrýni á hefðbundna fjárhagsáætlun. Gagnrýnin er ítarlegri en hjá Neely o.fl. en þó keimlík en ákveðnari. Hér er helstu gagnrýnisatriðunum einnig skipt í þrennt:

1. Gerð fjárhagsáætlunar er snúin og kostnaðarsöm. Fyrir flesta stargsmenn er fjárhagsáætlunargerðin árlegur helgisiður merktur stórum stöfum í dagatali fyrirtækisins. Vinnan hefst oft um fjórum mánuðum fyrir árslok og krefst mikils tíma og orku fyrir óljósan hagnað. Á mynd 2 er ferlið sýnt á flæðiriti. Fyrst eru sett fram helstu grundvallarmarkmið og síðan stefnumörkun og að síðustu önnur helstu markmið. Þá hefst vinnuferlið sjálf á ótölulegum fundum þar sem fjallað og samið er um markmið og nýtingu framleiðsluþátta fyrirtækisins. Fyrst sendir hagdeildin frumdrög til sviða og deilda varðandi sölu, framleiðslu og fjárfestingar. Aðalatriðið er niðurstaða um áætlun hagnaðar og fjárstreymis næsta árs. Svið og deildir gera athugasemdir og endursenda drögin til næsta æðri stjórnanda eða til hagdeildar. Þetta ferli er ítrekað þar til samningum er lokið og allir endar bundnir. Þá fá lægri stjórnendur áætlunina til framkvæmdar.



Mynd 2 Hefðbundinn ferill fjárhagsáætlunar

Þrátt fyrir tilkomu öflugs og flókins tölvubúnaðar er þessi ferill langdreginn og kostnaðarsamur. Áætlunarferlið tekur um fjóra til fimm mánuði og um 20 – 30% af vinnutíma helstu stjórnenda og fjármálafólks.

2. *Fjárhagsáætlun nær ekki samhengi við samkeppnisumhverfi og uppfyllir ekki lengur kröfur helstu stjórnenda.* Á undanförunum árum hefur umhverfi fyrirtækja breyst verulega, stöðugleiki hefur minnkað og verðmæti fyrirtækja byggir ekki með sama hætti á efnislegri vöruframleiðslu og áður. Nú felast verðmætin í þekkingu, mannauði, gæðum, vörumerkjum og traustum viðskiptavinum.

Í olúkreppunni í upphafi áttunda áratugarins hækkaði rekstrarkostnaður margra fyrirtækja. Hefðbundin fjárhagsáætlun átti erfitt með að glíma við þennan vanda. Margir bentu þá á aðferð sem nefnd er núllgrunnsáætlun (*Zero-base budgeting*) þar sem byrjað er með autt blað og athyglinni beint að „ónauðsynlegum“ útgjöldum. Aðferðin reyndist þung í vöfum og kostnaðarsöm svo fæstir notuðu hana nema einu sinni. Í byrjun tíunda áratugs seinustu aldar breyttist margt í viðskiptaumhverfinu og kröfur til fyrirtækja um góða frammistöðu jukst. Krafist var af fyrirtækjum að þau væru í fremstu röð í sinni starfsgrein, mælt með ýmsum mælikvörðum. Viðskiptavild eins og vörumerki, trúir viðskiptavinir og öflug stjórnunarteimi urðu helstu verðmæti fyrirtækjanna. Framleiðsluferlin styttust og þörfin fyrir nýungar jókst. Þrýstingur á verð og kostnað fór vaxandi sem krafðist lækkunar á sameiginlegum kostnaði og minni stjórnsýslu. Kröfur viðskiptavina jukust, sem krafðist meiri dreifstýringar til að sinna þörfum viðskiptavina. „Fyrirskipanir og eftirlit“ var orðin slæm stjórnunaraðferð. Þess í stað var „aðlögun að aðstæðum“ það sem gildi, þ.e. að flytja ákvörðunartöku til þeirra sem standa nær viðskiptavinunum.

Þetta eru erfiðar aðstæður fyrir hefðbundna fjárhagsáætlun. Markmið og mælieiningar miðuðu við innri þarfir. Mannauður var utan fjárhagsáætlunar, nýsköpun átti erfitt uppdráttar vegna festu fjárhagsáætlunarinnar sem var orðin allt að átján mánaða gömul. Kostnaðarauki var dyggilega varinn af deildarstjórum sem litu frekar á markmið fjárhagsáætlunarinnar en aðrar þarfir. Innri markmið um háþyrkingu tölugilda lentu í mótsögn við þarfir viðskiptavina. Þegar aðstæður breytast bregðast stjórnendur seint við. Mörg fyrirtæki stytta áætlunartímabilin í ársfjórðunga en áætla þó jafnframt alltaf ár fram í tímann. Þetta stytta vissulega áætlunartíman en jök þess í stað vinnuálagið verulega.

Innleiðing á stefnumarkandi stjórnkerfum eins og stefnumiðuðu árangursmati (*Balanced Scorecard*) er önnur nálgun þar sem fyrirtæki leggja áherslu á stefnu

(*strategy focused*) frekar en á fjárhagsáætlun (*budget focused*). Þrátt fyrir að stefnumiðað árangursmat sé eitt af mest skapandi tækjum síðustu ára og gefi fyrirtækjum möguleika á að leysa mörg þeirra vandamála sem er lýst að framan þá er það mjög mótað af skammtímamælieiningum fjárhagsáætlunarinnar. Of mikil áhersla er lögð á næsta ár í stað þess að styðja við stefnu til millilangs tíma. Niðurstaðan verður því að fyrirtækin verða ekki stefnumiðuð heldur bæta aðeins nokkrum stefnumiðuðum mælieiningum við fjárhagsáætlunina.

3. *Leikur að tölum er of langt genginn.* Í byrjun áttunda áratugarins fóru stjórnendur að horfa meira á kennitölur í rekstri s.s. kostnað, hagnað og arðsemi fjárfestinga en skeittu minna um framleiðslu, tækniþekkingu, markaðssetningu og samkeppnishæfni. Samhliða var farið að gera árangurssamninga með föstum markmiðum (fixed performance contracts) á milli fyrirtækja og ytri hagsmunaðila eins og fjárfesta og bankastofnana. Þessum samningum var síðan fylgt eftir inn á við í fyrirtækjunum með samningum æðstu stjórnenda við lægri setta stjórnendur sem hluta af fjárhagsáætluninni.

Samningur tengdur fjárhagsáætlun er yfirleitt til árs í senn þar sem lægra settir stjórnendur skuldbinda sig til að ná ákveðnum markmiðum undir eftirliti og eftirfylgni æðstu stjórnenda. Helstu atriði samninganna eru: a) Markmið eru fastsettar fjárhagslegar kennitölur fyrir ár í senn. b) Umbun til stjórnenda er yfirleitt tengd markmiðum. c) Áætlun með stefnuatriðum og fjárhagslegum þáttum er venjulega tengd samningunum. d) Verðmætum til rekstrar og fjárfestinga er úthlutað til deilda og eininga. e) Deildir og einingar gera samkomulag sín á milli um afhendingu á vöru og þjónustu í samræmi við áætlunartölur. f) Í samningnum kemur fram hve oft og með hvaða hætti deildir og einingar skuli miðla upplýsingar um stöðu mála og frávík, því æðstu stjórnendur vilja geta kippt í spotta ef með þarf.

Þessir samningar eru vissulega ekki lagalega bindandi og eru mismunandi á milli aðila, allt frá því að vera tilskipun til þess að vera samstarfsverkefni. Í ábyrgum höndum geta þessir samningar verið grunnur að gagnkvæmum skilningi innan fyrirtækisins og aðstoðað lægri stjórnendur í eftirliti í deildum og einingum. Vandinn er hins vegar sá að í röngum höndum þá geta slíkir samningar leitt til óæskilegra og óhagkvæmrar niðurstöðu á öllum sviðum fyrirtækisins. Vandinn margfaldast í samræmi við aukinn þrýsting á að standast hin ákvörðuðu markmið, sérstaklega ef efnahagslegt umhverfi fer versnandi.

Forstjórar vilja ná rekstrarmarkmiðum sínum og lenda ekki í slæmri stöðu gagnvart fjölmiðlum og fjárfestum. Með sama hætti vilja framkvæmdastjórar losna við neikvæð frávik í kennitölum, gremju yfirmanna og verða af bónusum og umbun. Því miður virðast þessar aðstæður oft leiða til þess að stjórnendur fara að ráðskast með rekstrartölur og standa jafnvel í enn verri aðgerðum til að ná markmiðum fjárhagsáætlunar. Algengt er að forstöðumenn þurfi á allri sinni stjórnvísu að halda til að leysa sinn vanda. Þetta snýr ekki aðeins að áætlunarferlinu heldur einnig að markmiðasetningu og eftirfylgni. Í rannsóknum Hope og Fraser hefur komið fram fjöldi dæma um slæma hegðun, sem leiðir til óhagkvæmni og á rót sína í niðurnegldum rekstrarmarkmiðum. Meðal þessa eru eftirfarandi athugasemdir algengar: a) Ætíð skal semja um sem lægst markmið og hæsta umbun. b) Ná hæstu umbun hvað sem það kostar. c) Viðskiptavinurinn er aldrei mikilvægari en sölumarkmið. d) Aldrei miðla þekkingu og verðmætum til annarra hópa – þeir eru andstæðingarnir. e) Ætíð sækjast eftir herra framlagi en nauðsyn er, því vænta má niðurskurðar að því marki sem við á. f) Ætíð nýta allar kostnaðarheimildir í fjárhagsáætlun. g) Kynna aldrei nákvæma framtíðarspá. h) Ætíð standast áætlun en ekki umfram það. i) Aldrei taka áhættu.

Vissulega er ekki hægt að kenna fjárhagsáætlun um allt það sem miður fer en eins og í öllum stjórnunarferlium þá er háttur framkvæmdarinnar mikilvægur. Hins vegar skiptir máli aukning notkunar á ágengum frammistöðusamningum milli fyrirtækja og fjárfesta og síðan innan fyrirtækja, sem hefur gert fjárhagsáætlunina að árlegri frammistöðugildru (*annual performance trap*).

3 Betri áætlun og endurbætur á fjárhagsáætlun

Á síðustu árum hafa komið fram aðferðir við fyrirtækjastjórnun sem hafa m.a. bætt vinnuferli fjárhagsáætlunar og fjárhagsáætlunina sjálfa. Þessar aðferðir eiga því að bæta marga af göllum fjárhagsáætlunarinnar sem lýst hefur verið hér að framan. Samheiti þessara aðferða er yfirleitt nefnt „betri áætlun“ eða „better budgeting“ á ensku. Nokkuð er mismunandi hvaða aðferðir eru taldar til í fræðigreinum og þá mikilvægi þeirra.

3.1 Aðferðir sem bæta áætlunargerð

Neely, Bourne og Adams (2003) telja upp fimm aðferðir sem þeir segja mikilvægar í þessu sambandi: 1) Verkpáttaáætlun (*activity based budgeting*). 2) Núllgrunnsáætlun (*zero base budgeting*). 3) Virðisstjórnun (*value based management*). 4) Hagnaðarskipulag (*profit planning*) og 5) hlaupandi áætlun og spá (*rolling budgets and forecasts*). Verkpáttaáætlunin er skilgreind sambærileg verkpáttakostnaði og verkpáttastjórnun. Þessi aðferð ásamt núllgrunnsáætluninni bæta nákvæmni í áætlunargeðinni en eru taldar of vinnukrefjandi af Neely o.fl. Þeir álíta að þær séu aðeins framkvæmanlegar öðru hverju og því ekki reglulega. Virðisstjórnun og hagnaðarskipulag telja þeir félagar fyrst og fremst fræðilega mögulega og því lítið notaða. Ef aðferðirnar væru notaðar þá væru litlar líkur á að þær muni einfalda áætlunarferlið. Hlaupandi áætlun og spá byggir á því að skipta fjárhagsáætluninni í styttri tímabil, einn til þrjú mánuðir í senn, endurskoða hana síðan reglulega og bæta þá við nýju tímabili. Samhliða er gjarnan unnin spá sem er einfaldari í framsetningu en fjárhagsáætlunin og óháð henni. Hlaupandi áætlun og spá er yfirleitt unnin ríflega ár fram í tímann. Með þessum hætti verður áætlunin sveigjanlegri og tekur á breyttum aðstæðum. Að áliti Neely o.fl. bætir síðasttalda aðferðin mest fjárhagsáætlunina og er mest notuð af þeim aðferðum sem taldar eru að framan.

Cristoph Bock (2002) nefnir þrjár framantaldar aðferðir sem mikilvægar þ.e. hlaupandi áætlun og spá, núllgrunnsáætlunina og verkpáttaáætlun. Að auki nefnir hann stefnumiðað árangursmat sem hann telur sennilega mikilvægustu aðferðina sem geti þó orðið varhugaverð ef hún er látin koma í stað áætlunar og tengd frammistöðusamningum. Þá komi upp samskonar vandamál og við áætlunargerð. Báðir framantaldir höfundar eru sammála um að nefndar aðferðir leysi aðeins að hluta þá ókosti sem tengdir eru fjárhagsáætlun.

3.2 Verkpáttaáætlun

Samtökin CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing-International*) hafa lagt sig eftir að rannsaka hlutverk fjárhagsáætlunar í rekstri fyrirtækja. Á vegum samtakanna hafa verið starfandi tveir hópar um verkefnið, annar í Bandaríkjunum og hinn í Evrópu. Í tímaritsgrein eru þessar rannsóknir bornar saman (Hansen, Otley, & Van der Stede, 2003). Bandaríski hópurinn hefur leitast við að finna leiðir til að bæta áætlunargerðina með því að tengja saman verkpáttaáætlun og fjárhagsáætlun. Áherslan er þar með lögð á bæta fjárhagsáætlunina svo hún styðji betur við rekstrarskipulag. Evrópuhópurinn hefur hins vegar tekið mun róttækari afstöðu og leggur til tvö atriði til að taka á verkefninu. Í fyrsta lagi þá taka þeir undir gagnrýni á vanda fjárhagsáætlunar sem snýr að mati á frammistöðu. Hér er átt við að eftirfylgni áætlunar sem byggir á samspieli skipulags og frammistöðumats leiði til lélegs skipulags og verri starfshæfni. Af þessum ástæðum leggur Evrópuhópurinn til að gera róttækar breytingar á hefðbundnu frammistöðumati við áætlunargerð eða að öðrum kosti að hætta hefðbundinni áætlunargerð. Seinni tillagan er að breyta algjörlega skipuriti svo fyrirtækið verði dreifstýrt og áhrif og vald verði afhent til lægra settra stjórnenda og starfsmanna. Þó svo að ameríski hópurinn leggi meiri áherslu á skipulag en sá evrópski á frammistöðumat eru báðir sammála um að hefðbundin fjárhagsáætlun henti alls ekki í breytilegu og óöruggu nútímaumhverfi.

Ameríski hópurinn beinir augum sínum að verkpáttakerfi sem er ólíkt hefðbundnum sjónarhóli deildarskipts fyrirtækis. Ætlun hópsins er að útfæra hugmyndafræði verkpátta- og afkastastjórnunar og tengja fjárhagsáætluninni. Þeirra álit er að hefðbundin fjárhagsáætlun sé ekki nægilega tengd undirliggjandi framleiðsluferfi fyrirtækisins. Grunnurinn að verkpáttaáætlunaraðferðinni er svonefnt lokað lykkjukerfi (*closed loop model*) sjá mynd 3. Ólíkt hefðbundinni aðferðarfræði er fyrst unnin rekstraráætlun og síðan unnin fjárhagsáætlun.

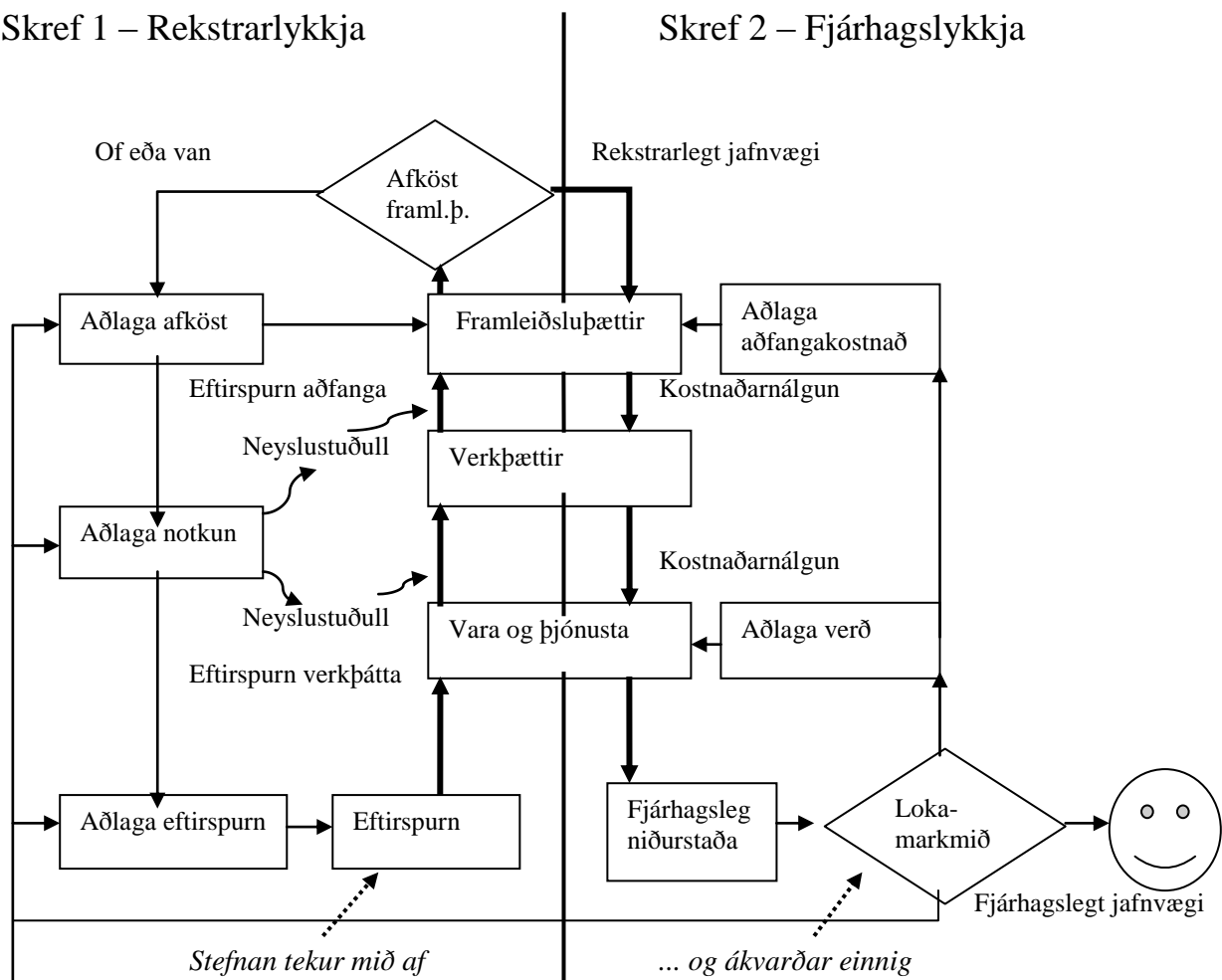
Skref 1 nefnist rekstrarlykkjan og byggir á verkpáttatengdum hugtökum sem breyta áætlaðri eftirspurn á vörum og þjónustu í eftirspurn verkpátta út frá neyslustuðlum verkpátta (*activity consumption rates*). Með sama hætti breytist eftirspurn verkpátta í eftirspurn aðfanga með neyslustuðlum framleiðslupátta (*resource consumption rates*). Þegar verk- og framleiðslupátta neyslustuðlarnir eru þekktir er verkpáttaáætlunin látin finna rekstralegt jafnvægi á milli eftirspurnar aðfanga sem uppfylla eftirspurn vöru og þjónustu annars vegar og afkastagetu

framleiðsluþátta hins vegar. Ef jafnvægi næst ekki er mögulegt að aðlaga eftirspurn vöru og þjónustu, afkastagetu framleiðsluþátta, neyslustuðlum framleiðsluþátta eða neyslustuðlum verkþátta. Fyrirtæki sem byggir á hefðbundinni áætlunargerð getur hins vegar eingöngu unnið út frá eftirspurn og afkastagetu framleiðsluþátta.

Skref 2 nefnist fjárhagslykkjan. Hún þróar fram fjárhagsáætlun sem hefur rekstraráætlunina sem grunn. Fjárhagslegu jafnvægi er náð þegar fjárhagsáætlunin nær fyrirfram ákveðnum fjárhagslegum markmiðum. Þegar fyrirtækið þekkir eftirspurn, verkþætti og aðföng er kostnaður aðfanga reiknaður út, síðan yfirfærður á verkþætti og að síðustu á afurðina, vörur og þjónustu. Ef fjárhagsáætlunin nær ekki jafnvægi hefur verkþáttakerfið fimm möguleika á því að ná hinum fjárhagslegu markmiðum. Það er með því að breyta: 1) verkþátta- og aðfanganeyslustuðlum, 2) afkastagetu aðfanga, 3) aðfangakostnaði, 4) eftirspurn á magni afurða og að síðustu 5) afurðaverði. Þetta eru fleiri möguleikar en í hefðbundinni áætlunargerð.

Skref 1 – Rekstrarlykkja

Skref 2 – Fjárhagslykkja



Mynd 3. Rekstrarlykkja Fjárhagslykkja

Ameríski hópurinn tekur síðan saman helstu kosti verkþáttaáætlunarinnar (Hansen & Torok, 2003). Í fyrsta lagi þá eru dregnar fram ástæður ójafnvægis, óhagkvæmni og flöskuhálsa. Þessi innsýn bætir framleiðsluna og ákvarðanatöku, einkum með bættri notkun aðfanga. Í öðru lagi þá er rekstrarlíkanið svo vel útfært að það fjölgar möguleikunum til að stjórna afköstum. Í þriðja lagi er einfaldara fyrir starfsmenn og lægri stjórnendur að vinna með rekstrarhugtök frekar en fjárhagshugtök. Þá bætir verkþáttalíkanið greiningu á frammistöðumati með sundurliðun á verkþætti í stað deildarskiptingar. Þá skapast lárétt sýn á fyrirtækið sem er þvert á deildarskiptingu. Að síðustu auðveldar líkanið tengsl áætlunar við aðrar stjórnunaraðferðir eins og frammistöðumat sem byggir á orsakatengslum þ.e. stefnumiðað árangursmat.

Enn fremur skal bent á að gagnsæið sem fæst með verkþáttaáætluninni hvetur til bestu notkunar aðfanga, minnkar innri átök og baktjaldamakk, styrkir ákvarðanatöku og frammistöðumat ásamt því að bæta og fjölga úrræðum við reksturinn. Framangreind röksemdafærsla hefur hins vegar þá vankanta að frekari rannsóknir vantar á raunverulegum aðstæðum þ.e. um verkþætti, ferla og aðföng, og um kostnaðinn til að afla þessara upplýsinga og viðhalda þeim.

4 Handan áætlunar

Seint á árinu 1997 stóðu alþjóðlegu rannsóknarsamtökin CAM-I fyrir því að stofna önnur samtök Beyond Budgeting Round Table (BBRT). Hin nýju samtök voru stofnuð sem andsvar við vaxandi óánægju og örvæntingu gagnvart hefðbundinni fjárhagsáætlunargerð. Hlutverk samtakanna var að skoða fyrirtæki sem höfðu tekið upp aðrar vinnuaðferðir en fjárhagsáætlun og finna út hvað væri öðruvísi og jafnvel betur gert hjá þeim (Hope & Fraser, 2003a). Á árinu 1998 höfðu 33 fyrirtæki gengið í samtökin og nú eru nærri 70 fyrirtæki í samtökunum sem fjármagna þau og rannsóknir þeirra. Þessi fyrirtæki hafa verið þátttakendur í vinnu samtakanna við að rannsaka, afla þekkingar og fást við áræðin verkefni. Meðal þessara fyrirtækja eru: Ahlsell, American Express, IBM Cognos, Lucille Packard Children's Hospital, Mastercard International, Orkla, Statoil, Svenska Handelsbanken, Telenor og Össur. Norræn fyrirtæki eru þarna framarlega í flokki enda er Svenska Handelsbanken helsta fyrirmyndin að þessari stjórnunaraðferð. Samtökin eiga uppruna sinn í Bretlandi en þátttakendur eru frá mörgum öðrum löndum, þar á meðal: Belgíu, Frakklandi, Þýskalandi, Hollandi, Noregi, Suður Afríku, Svíþjóð, Sviss, Bandaríkjunum og Íslandi.

Samtökin BBRT hafa lagt megin áherslu á að svara þremur spurningum. 1) Er annað val en fjárhagsáætlun? 2) Er til betra stjórnunarlíkan? Og að síðustu 3) Hvernig á innleiðingin að fara fram? Svárið við fyrstu tveimur spurningunum segja samtökin að sé jákvætt en enn sé unnið við að svara þeirri þriðju. (Roundtable, 2011)

Fram til ársins 2003 fjölluðu skrif og greinar um viðfangsefnið handan áætlunar (*Beyond Budgeting*) fyrst og fremst um vankanta fjárhagsáætlunarinnar, hvað væri hægt að gera til að bæta úr og hvaða möguleikar væru til staðar. Eftir að bókinn *Beyond Budgeting* eftir Jeremy Hope og Robin Fraser kom út 2003 hafa skrif um viðfangsefnið hins vegar einkum fjallað um ítarlegri úfærslur á einstökum þáttum fyrirtækjastjórnunar án fjárhagsáætlunar, innleiðingu aðferðarinnar og hvernig hafi tekist til.

Segja verður að bók þeirra Hope og Fraser, sem eru starfsmenn BBRT, sé grundvallarrit þessarar aðferðarfræði. Bókin byggir á heimsóknum og rannsóknum hjá fjölda fyrirtækja sem styðjast við hugmyndafræði BBRT eða eru rekin án fjárhagsáætlunar. Þá er rétt að nefna nokkra viðmælendur og ráðgjafa við gerð bókarinnar s.s. Dr. Jan Wallander hjá Svenska Handelsbanken, professor Charles Horngren hjá Stanford háskóla, professor Robert Kaplan og Dr. David Norton.

4.1 Grunnatriði í stjórnun handan áætlunar

Að framan hefur hefðbundin fjárhagsáætlun verið gagnrýnd og talinn upp fjöldi atriða sem betur mætti fara. Hér á eftir mun hins vegar verða kynnt grunnatriði handan áætlunar stjórnunaraðferðarinnar eins og hún er sett fram í bók þeirra Hope og Fraser, eldri kynningargögnum frá þeim félögum og á heimasíðu BBRT.

Mörg fyrirtæki hafa ekki lagt krafta sína í að bæta og þróa fjárhagsáætlunina heldur gjörbreytt vinnubrögðum og lagt niður hefðbundna fjárhagsáætlun. Þannig hefur sparast vinna og tími, árleg föst markmið millistjórnenda eru lögð af, ákvörðunum um skipan og deilingu aðfanga og fjármuna er hætt. Ekki er lengur ákvörðuð í áætlun framleiðsla og sala í rekstrareiningum og fjárhagsáætlunin segir ekki lengur til um markmið rekstrareininga og þar með um aukagreiðslur til starfsmanna.

Hér er um að ræða fyrirtæki í ólíkum starfsgreinum, stór og smá, einföld og flókin og frá ólíkum löndum. Það sem fyrirtækin hafa leitað eftir er mismunandi og hvað þau hafa gert er einnig mismunandi. Sum hafa álitid fjárhagsáætlunargerðina óhagkvæmt, langdregið og kostnaðarsamt ferli sem gæfi ekki nægan virðisauka. Mögulegt væri að byggja virkara og hagkvæmara ferli sem hefði færri átakapunkta og hliðarverkanir. Aðrir álíta fjárhagsáætlunina ýta undir skrifinnsku og hefta sveigjanleika og þróun. Þeir hinir sömu sáu möguleika í að leysa úr læðingi vannýtta starfsgetu og hugmyndaauðgi fjölda framlínustarfsmanna og þar með lækka kostnað og auka arðsemi. Vandinn sem tengist fjárhagsáætluninni er engu að síður sá sami hjá öllum þessum fyrirtækjum. Lausnin er einnig sú sama og fellst í sömu grunnatriðunum.

Í bókinni *Beyond Budgeting*, í kynningargögnum eftir Hope og Fraser frá 2001 og á heimasíðu BBRT er stillt upp tólf atriðum sem eru skilgreind sem grunnatriði í stjórnun handan áætlunar. Atriðunum er skipt í tvo sex atriða flokka. Heiti og kynning á atriðum og flokkum er aðeins mismunandi eftir heimildum. Hér verður hins vegar stuðst við framsetningu bókarinnar.

Fyrri flokkurinn er nefndur „Principles of Adaptive Processes“ sem gæti útleggst „grunnatriði í aðlögunarferli“. Seinn flokkurinn nefnist „Principles of Radical Decentralization“ sem þýðir „grunnatriði róttækrar dreifstýringar“.

4.2 Grunnatriði í aðlögunarferli

Flest fyrirtæki sem leggja í ferlið handan áætlunar gera það af varkárni og setja sér ekki stíf markmið. Einkum er stefnt að lækkun kostnaðar við fjárhagsáætlunina og gera frammistöðumatið notendavænna. Þá er framtíðin skoðuð út frá hlaupandi millitímaspám í stað fastrar skammtímaáætlunar. Skipulag framleiðslu, aðfanga og fjármagns er ekki lengur miðstýrt heldur látið ráðast af eftirspurn og óskum neytenda.

4.2.1. Að setja markmið.

Sú hefur verið venjan að eftir samningaferli á milli hærra og lægra settra stjórnenda þá setji fyrirtæki sér föst fjárhagsleg markmið fyrir árið í heild. Þessi markmið eru síðan lykiltölur í frammistöðumati stjórnenda. Athafnir fyrirtækisins eru miðaðar að því að ná þessum tölulegu markmiðum. Stjórnendur eiga þá til að fara í skollaleiki með tölur og smámunasemi í vinnubrögðum svo hagsmunir hlutafjareigenda til lengri og skemmri tíma fara forgörðum.

Þegar unnið er handan áætlunar eru markmið sett til að hámarka hagnað bæði til lengri og skemmri tíma. Yfirstjórn ákvarðar lykilframmistöðumælieiningar (*KPI*) svo sem afkastagetu fjármagns, frjálst fjármagnsflæði og hlutfall kostnaðar og tekna. Frammistöðumat og bónusar eru ekki lengur fasttengdir fyrirfram ákveðnum markmiðum. Ekki eru sett nein efri og lægri mörk á þau heldur skal leitast við að ná eins langt og hver getur. Hópar eða einstaklingar setja sér háleyt markmið þar sem stjórnendur kljást við draumsýn sína. Árangur er miðaður við fyrri niðurstöður og árangur hjá samkeppnisaðilum og þar með næst betri árangur. Stjórnendum er ætlað að nota eigin dómgreind og taka áhættu.

Þegar miðað er við ytri árangur þarf ekki að gera neina markmiða- og árangurssamninga. Markmiðin endurnýjast stöðugt með nýjum viðmiðunum. Viðmiðin leitast við að verða besta árangur á hverju sviði og tíminn sem stjórnendur fá til að ná þeim er ekki takmarkaður. Skilgreind árleg markmið eru því ekki til staðar.

Ekki er nauðsynlegt að byggja samanburðinn á sérhæfðum utanaðkomandi viðmiðunum. Hægt er að miða við innri frammistöðumælieiningar á milli einsleitra eininga og deilda. Þessar mælieiningar verða vissulega að vera vel marktækar. Með því að raða þeim í árangursröð hvetja þær til framfara. Viðmiðunarhópa er hægt að afmarka út frá svæðum, löndum, starfssviðum, framleiðslueiningum og viðskiptavinum. Markmiðið er að bæta frammistöðu í samræmi við stefnu

fyrirtækisins. Þó svo að hlutfallslegar viðmiðanir hækki eða lækki þá hvetja þær ætíð til háleytra markmiða.

Viðmiðin hækka yfirleitt á samanburðarlistum og þar með hækka markmiðin sjálfkrafa. Þá hefur sýnt sig að mikil hvatning fæst með innri samanburði þar sem árangri einstakra deilda er raðað á lista. Með samanburði við keppinauta tekst að minnka „leik að tölum“.

4.2.2. Kaupauki starfsmanna

Hingað til hefur verið álitnið að hvatning til stjórnenda væri öflug og sanngjörn með rétttri blöndu markmiða og kaupauka. Kaupaukinn var fyrirfram ákveðin og fasttengdur niðurstöðum. Það var álitinn kostur að stjórnendur þekktu stöðu sína, það var þeirra mál að ná markmiðum og aukagreiðslum. Hins vegar vissu yfirstjórnendur að hætta var á talnaleik.

Fyrirtæki sem starfa handan áætlunar umbuna starfsfólki með ólíkum hætti og án tengingar við föst markmið. Lítum á þrjú dæmi. Skilgreindur hópur starfsmanna fær kaupauka sem byggir á vegnu meðaltali ákveðinna mælieininga. Þó svo að starfsmenn viti hverjar mælieiningar eru þá vita þeir ekki fyrir en í lok árs eða tímabils hver niðurstaðan verður, því hvorki eigin gögn né utanaðkomandi samanburðargögn eru til staðar fyrir en þá. Árangurinn er metinn við liðinn tíma og keppinauta og getur því verið metinn góður þó svo að ytri aðstæður séu almennt slæmar. Þar sem kaupaukinn er hlutfallslegur getur hann orðið hár í hallæri og lágur í góðæri. Það er óvissan sem er hvetjandi og aðeins með því að líta til baka sést hver niðurstaðan er. Þær aðstæður sem hlutfallsleg frammistaða skapar fær stjórnendur til að hámarka hagnað í stað þess að vera í talnaleik. Val á mælieiningum og vægi þeirra skiptir miklu í þessu sambandi. Taka þarf inn atriði eins og hagnað, vexti, skuldastöðu og gæði. Með blöndun sem þessari er ekki eingöngu litið á lækkun kostnaðar heldur einnig á vöxt og þar með hagnað til lengri tíma.

Önnur aðferð er að meta og launa frammistöðu stjórnenda út frá vegnu meðaltali árangurs einstaklingsins, deildarinnar sem hann stýrir og síðan fyrirtækisins í heild. Í sumum tilvikum koma mælieiningarnar úr niðurstöðum um stefnumiðað árangursmat í fyrirtækinu.

Að síðustu skulum við líta á elstu aðferðina en það er leið Svenska Handelsbanken sem er að umbuna öllum starfsmönnum með sama hætti. Með öðrum orðum, ekki er litið á einstaklinga, hópa né deildir þegar launaukinn er metinn en þess í stað er

heildarafkoman hjá fyrirtækinu grunnurinn að kaupaukanum. Með þessu móti fara starfsmenn ekki í að verja hver sína þúfu og slæva þannig vinnumóral. Hér er gengið út frá því að eigin fjárhagslegur ávinningur sé ekki helsti hvatinn til góðra starfa, heldur ánægja einstaklinganna sjálfra með vel unnin störf. Samhliða hefur fyrirtækið mjög virka upplýsingamiðlun þar sem árangur deilda og hópa er birtur. Slíkar upplýsingar gefa aðhald og hvetja starfsmenn í sínum störfum. Þar sem hver deild og hópur setur metnað sinn í að ná góðum árangri eru engir skussar liðnir innan þeirra.

4.2.3. Skipulag athafna

Hingað til hefur gerð fjárhagsáætlunar verið árlegt ferli undir handleiðslu yfirstjórnar fyrirtækisins. Vinnan hefur annað hvort byrjað hjá yfirstjórn með tilskipunum niður á við eða með tillögum frá undirstjórnendum sem æðri stjórnendur hafa síðan samþykkt. Í báðum tilvikum er niðurstaða fengin eftir aðlögunar- og samningaferli með markmiðum til eins árs. Niðurstaðan fyrir deildir hafa þó ekki alltaf verið í samræmi við stefnu fyrirtækisins. Fyrirframákveðin og niðurnegld áætlun getur hæglega orðið til trafala í rekstrinum. Mörg verkefni passa illa í ársáætlunum. Umhverfið breytist fljótt og forsendur úreldast. Þá sýna kannanir að einungis um 20% fyrirtækja breyta áætlunum á áætlunartímanum (PRNewswire, 1999) og um 85% stjórnenda eyða minna en klukkustund á mánuði í stefnumörkun (Kaplan & Norton, 2001).

Í aðferðafræði handan áætlunar er ábyrgðin á eftirfylgni stefnumörkunar hjá deildum eða framlínustarfsmönnum. Þeirra hlutverk er ekki lengur að ná fyrirfram settum markmiðum heldur eiga þeir sjálfir að setja markmið, taka ákvarðanir og vinna þannig að hámarks arði fyrir viðskiptavinum og hluthafa. Vinnubrögðin eru snögg og án smámunasemi. Samfelldni í starfsáætlunum er mikilvæg. Mismunandi leiðir eru farnar. Í einu tilviki hafa yfirstjórnendur gefið eftir miðstýringarvaldið og treyst meira á aðferðafræði og líkön þ.e. stefnumiðað árangursmat við innleiðingu á nýjum ferlum.

Yfirstjórnendur sinna nú meira stefnumörkun og að efla helstu virðishvata. Skipulagið fylgir yfirleitt tvennum reglulegum ferlum. Annars vegar er stefnumarkandi millitímaferli með árlegum endurskoðunum. Hins vegar er rekstrarlegt skammtímaferli sem er uppfært árfjórðungslega. Fyrirtæki í fjöldaframleiðslu fylgja gjarnan framangreindri aðferð. Þjónustu- og dreifingaraðilar fylgja gjarnan öðru tilviki. Þar er ábyrgðin á frammistöðumati tekin frá yfirstjórnendum og dreift á hagnaðarstöðvar. Með því að bera reglulega saman rekstur hagnaðarstöðvanna á samanburðarlistum fæst hvati í reksturinn. Yfirstjórnendur afhenda áætlunar- og

skipulagsvinnu ásamt frumkvæði til deilda, þar sem vinnan verður óformleg og samfelld. Einn af helstu kostunum við að stjórna án fyrirfram ákveðinnar áætlunar er að aðilar séu viðbúnir breytingum undir nýjum aðstæðum og tilbúnir til aðgerða. Eftirlit og endurskoðanir geta annars vegar verið reglulegar eða hins vegar samfelldar þar sem bæði fer fram reglulegt eftirlit og sérstakt eftirlit þegar breytingar í ytra umhverfi gefa tilefni til.

Með því að gera stefnumörkun að opnu, samfelldu aðlögunarferli er framlínustarfsmönnum gert mögulegt að einbeita sér að verðmætasköpun, bregðast ógnunum og möguleikum og verða við breytilegum óskum viðskiptavina. Þeir geta einnig samhæft þróun markmiða, umbunar og athafna við stefnu fyrirtækisins. Þessi nálgun þýðir að athafnir stjórnenda eru frekar í samræmi við stefnumarkmið heldur en afmarkaða deildarhagsmuni.

4.2.4 Stjórnun framleiðsluþátta

Mörg fyrirtæki nota niðurstöður úr fjárhagsáætlun til að ákvarða um nýtingu framleiðsluþátta þar sem hluti sameiginlegs kostnaðar fjármagnar þættina. Í framhaldinu er framleiðsluþáttunum skipt á deildir og einingar til eins árs í senn. Oft er það svo að æðsta stjórn fyrirtækisins ráðstafar og miðlar þessum þáttum með tilskipunum sem minna á úrelt miðstjórnarvald.

Með stjórnunaraðferðum handan áætlunar þar sem ábyrgð er flutt til stjórnenda í framleiðslu þá myndast sterk krafa um fljótvirka miðlun aðfanga og framleiðsluþátta til viðkomandi deilda. Aðgangur að framleiðsluþáttum s.s. starfsmönnum og tækni getur verið á mismunandi formi. Í flestum tilfella fá stjórnendur í framleiðslu skilgreinda mælikvarða á frammistöðu til að starfa innan. Mælikvarðinn er þá hlutfallið á milli tekna og kostnaðar vegna framleiðsluþátta. Stjórnendurnir hafa víðar heimildir á vali framleiðsluþátta að því tilskyldu að kostnaður sé innan marka. Þannig fá stjórnendur meira frelsi í notkun aðfanga en gildir í stífri fjárhagsáætlun. Innri markaður í viðkomandi fyrirtæki er önnur leið til að miðla framleiðsluþáttum. Stjórnendur í framleiðslu gera þá samninga við þá sem afhenda viðkomandi afurði og fá þannig fullnægt breytilegri eftirspurn sinni.

Ekki er lengur sett fram áætlun um fjárfestingar sem ákveður hvað gera skuli á árinu heldur eru ákvarðanir um fjárfestingar teknar eftir hendinni. Minni fjárfestingar fara í gegnum athugunarferli hjá sérstökum starfshópi sem tekur síðan ákvörðun. Ákvarðanir um stærri fjárfestingar eru teknar af yfirstjórn. Með því að afhenda

framlínuhópum ákvarðanir og ábyrgð á notkun framleiðsluþátta eykst nýtni og fyrirtækin verða viðbragðsfljótari.

4.2.5 Samhæfing athafna

Flest fyrirtæki hafa tengt saman og samhæft starfsemi sviða og deilda í árlegri fjárhagsáætlun. Hver eining er tengd annari svo til verður samhæft heildarskipulag í fyrirtækinu. Þrátt fyrir þessa samhæfingu og tengingar í fjárhagsáætlun þá mistekst stórum hluta fyrirtækja að samræma starfsemi einstakra hluta fyrirtækisins við stefnu þess. Deildarstjórar sækjast frekar eftir góðum árangri deildarinnar en að ná stefnumiðum fyrirtækisins. Enn fremur eru sífelldar breytingar á umhverfi svo árleg samhæfing dugar ekki. Meiri sveigjanleika er þörf. Bók þeirra Hope og Fraser frá 2003 kynnir samhæfinguna enn frekar.

Þegar unnið er eftir hefðbundinni fjárhagsáætlun eru fjárfestingar ákvarðaðar með góðum fyrirvara og þar með stór hluti kostnaðarins. Staðlað kostnaðarmat er síðan notað til frávíkgreiningar og eftirlits. Gæði fá ekki athygli sem skyldi og falinn kostnaður er ekki metinn. Í fyrirtækjum sem hafa aflagt fjárhagsáætlun verða framlínueiningar með bein samskipti við viðskiptavininn. Einingarnar verða kaupendur afurða innri ferla og miðlægrar þjónustu, sem afhent er ytri viðskiptavinum. Vörum er ekki safnað á lager og úrelost því síður, auk þess að afurðir verða sérhæfðari og falla betur að þörfum viðskiptavina. Það verður að uppfylla sérhæfðar óskir viðskiptavinarins með samspili eigin eða utanaðkomandi framleiðsluþátta.

Eftirspurnin og óskirnar koma að utan og þær þarf að uppfylla. Semja þarf við aðrar deildir innan fyrirtækisins um afhendingu framleiðsluþátta. Þetta leggur meiri kröfur á samskipti innávið en gerir það jafnframt mögulegt að bregðast skjótt við breyttum aðstæðum og nýjum og nýjum óskum viðskiptavinarins. Það getur verið kostnaðarsamt að sinna nýjum og óvæntum óskum og því er mikilvægt að sölumenn hafi góðar forsendur til að meta kostnað s.s. með verkþáttatengdri kostnaðargreiningu. Arðsemi af heildarviðskiptum viðskiptavinarins er það sem skiptir máli. Því getur verið hagkvæmt að sinna óhagkvæmu verkefni ef önnur viðskipti gefa vel af sér og halda þar með í góðan viðskiptavin.

Þegar tengslin milli framleiðslu og eftirspurnar aukast minnkar birgðahald og afskriftir aðfanga og afurða minnka. Fyrirtækið starfar frekar eins og samhæft kerfi og

með samræmda stefnu en ekki sem safn aðskilda deilda. Athyglin næst á hinn greiðsluglaða viðskiptavin sem fær góðar lausnir og frábæra þjónustu.

4.2.6 Mat og eftirlit á frammistöðu

Fyrirtæki sem nota fjárhagsáætlun meta árangur með samanburði á niðurstöðum við föst markmið fjárhagsáætlunarinnar. Yfirmenn sviða og deilda verða að skýra frávik sem verða. Ef breyta á stefnu þarf að endurskoða áætlunina en þó aðeins til loka þess tímabils sem um ræðir.

Þeir sem hafa hætt notkun fjárhagsáætlunar hafa ekki lengur miðlægt eftirlit, heldur stunda það á öllum stjórnstigum. Fjölstiga eftirlit felur í sér markvissa yfirstjórn sem styður ákvarðanir á lægri stigum. Unnið er með fjölda frammistöðumælieininga og spár. Háir og lágir fá samtímis sama aðgang að sömu upplýsingum sem styrkir eftirlitið. Kerfið felur í sér markvissa stjórnun, hraða gagnavinnslu, leitnigreiningu, hlaupandi spár, frammistöðumælieiningar og raðaða frammistöðulista. Ef gildi frammistöðumælieininga sýna óeðlileg frávik er athyglinni beint þangað.

Yfirstjórnin kemur sér upp eftirliti til að meta áhættu og stjórnþætti s.s. ytri mörk á frammistöðumælieiningum og leiðbeiningar fyrir stefnumörkun og ákvarðanir. Þá hvetja þau aðra stjórnendur að setja fram helstu rök og áhættumat fyrir stærri fjárfestingar sem báðir aðilar verða síðan að ná saman um. Yfirstjórnin setur fram bæði millitíma- og grunnviðmiðanir s.s. um hagnað og afköst fjármagns. Framlínustarfsmenn taka aukinn þátt í ákvarðanatöku en yfirstjórnin getur tekið í spottana í áhættusömum verkefnum. Stjórnendum er afhent ábyrgð og traust sem þeir verða að standa skil á. Það er ákveðin þolinmæði gaganvart mistökum en ef grunnreglur eru ekki virtar og vanhæfi kemur fram í störfum þá er tekið á málum á æðra stigi. Ráðvendni, hreinskilni og heiðarleiki bæta stjórnun og minnka áhættu í rekstri.

Mikilvægt er að tölulegar upplýsingar séu raunhæfar og sem næst rauntíma en til þess þarf að hafa skipulögð vinnubrögð og öflug fjárhagsupplýsingakerfi. Leitnigreining og samfellt eftirlit með breytilegu meðaltali og hlaupandi tólf mánaðartölum er álitid gefa betra eftirlit t.d. á kostnaði en fyrri aðferðir. Óháðir starfsmenn vinna reglulega fljótvirkar spár um helstu frammistöðumælieiningar. Eingöngu er spáð um mikilvægustu stærðir í rekstri fyrirtækisins. Meðal annars er spáð um fjölda pantana, sölu, kostnað, hagnað og fjárstreymi. Mánaðarlega er spáð

fyrir ársfjórðungnum, ársfjórðungslega er spáð ár fram í tímann, árlega er spáð fjögur ár framá við og árleg stefnumörkun skoðar næstu tíu ár.

Lykilframmistöðumælieiningar má nota við tvennskonar eftirlit. Annars vegar til að meta frammistöðu sem skilgreind er innan ákveðinna marka og hins vegar setur yfirstjórnin sér tiltölulega fá millitímamarkmið sem skoða bæði liðinn tíma og spá fram á við. Síðari mælieiningar eru yfirleitt hlutfallslegar s.s. kostnaður/tekjur, kostnaður/fjármagn og hagnaður/fjármagn segja til um hvað hefur skeð og hvað mun verða. Í öðrum tilvikum eru frammistöðumælingar settar upp í raðaðar árangurstöflur þar sem árangur eininga og deilda í sama fyrirtæki eru bornar saman. Tölulegar mælingar sem falla innan eðlilegra marka eru taldar eðlilegar og krefjast ekki aðgerða en ef niðurstöður fara út fyrir mörk er þörf á aðgerðum.

Ekki er hægt að staðhæfa að árleg fjárhagsáætlun og fastir markmiðasamningar ali af sér óæskilega hegðun og slæmar niðurstöður. Hins vegar er því haldið fram þar sem árleg fjárhagsáætlun og fastir markmiðasamningar eru til staðar, væri slík hegðun líklegri. Að lokinni kynningu á framangreindum sex grunnatriðum í aðlögunarferli er rétt að nefna nokkrar staðhæfingar sem lýsa þeirri hegðun sem vísað er til hér að framan: 1) Stefna stöðugt að árangri sem er betri en keppinautanna. 2) Ekki skilja útundan þann sem gengur illa, heldur koma til hjálpar. 3) Þekkja viðskiptavininn og bera umhyggju fyrir honum. 4) Ætíð miðla þekkingu og kröftum til annarra liðsfélaga. 5) Ekki taka meiri aðföng en krefst. 6) Sífelld vinna að lækkun kostnaðar. 7) Hafa hæfni til að skilja forsendur. 8) Ekki halda málum undan og upplýsa um slæmar fréttir. 9) Gera sitt besta og engan skollaleik með tölur. 10) Leita stöðugt nýrra leiða.

4.3 Grunnur róttækrar valddreifingar

Framkvæmd og stjórnun fjárhagsáætlunar byggir á miðstýringu og eftirliti. Þessu er öfugt farið þegar fjárhagsáætlun er ekki gerð. Þá er valdið flutt frá yfirstjórn til deilda og deildarstjóra svo þeir nýti dómgreind og frumkvæði sitt til árangurs án kvaða af regluverki. Flutningur ábyrgðar er til að hvetja og efla staðbundnar ákvarðanir en ekki til að stýra og stjórna.

Kostir valddreifingar hafa verið rannsakaðir og þekktir í áratugi. Þeir hafa verið viðfangsefni í fræðilegri umræðu og rannsóknum í um sextíu ár. Höfundar eins og Mayo, MaCgregor, Maslow, Herzberg og Druckner hafa allir haldið því fram með einum eða öðrum hætti að góður árangur náist ekki með áætlunum, eftirliti og umbunum, heldur með hópvinnu, sjálfstrausti og einstaklingsþroska. Nýrri rannsóknir

frá þeim Senge, Wheatley, Johnson, Mintzberg, Schein, Pfeffer og Argyris sýna enn fremur að stjórnun með tölum (*managing by numbers*) er árangurslítill en starfsópar sem setja sér eigin markmið og fá ábyrgð ná árangri.

Rannsóknir sýna einnig að starfsmenn eru ánægðastir þegar þeir fá að taka þátt í ákvörðunum (Worldwide, 1999). McKinsey rannsókn frá árinu 1997 á meðal 6900 stjórnenda dregur fram þrjár helstu ástæður þess að þeir velja eitt fyrirtæki fram yfir annað eru: „inntak og menning“ 58%, „frelsi og sjálfstæði“ 56% og „spennandi áskorun“ 51% (Chambers, Foulon, Handfield-Jones, Hankin, & Michaels III, 1998). Mismunurinn liggur í atriðum eins og möguleikanum til að kljást við spennandi verkefni, einstaklingsþroska og vexti. Allt eru þetta atriði sem falla vel að fyrirtækjum sem hafa flatt stjórnskipulag, dreifstýringu og sjálfstæða starfshópa.

Fyrirtæki sem hafa tekið upp dreifstýringu og flutt ábyrgð og frumkvæði til frammlínustarfsmanna byggja á sex grunnatriðum. Enn sem fyrr er stuðst við bók þeirra Hope og Fraser frá 2003.

4.3.7 Setja upp skýrt stjórnkerfi

Starfsmenn vinna ekki lengur eftir ákvörðunum og útfærðum áætlunum sem aðrir hafa lagt upp. Þá starfa deildir og einingar ekki lengur í auðmýkt undir eftirliti og eftir skipunum. Einnig er það viðtekið að framlínustjórnendum sé treyst fyrir ákvörðunum.

Það er augljóst af hverju áætlunargerð er öflug hindrun fyrir valddreifingu. Hún takmarkar ákvarðantöku við skipulag og áætlun svo traust verður afgangsstærð. Mögulegt er að fjarlægja þessar hindranir með valddreifingu.

Samtök og starfsmenn þurfa skýrar línur að vinna eftir. Fyrirtæki sem treysta á eftirlit nota föst fyrirmæli, skipulag og áætlanir en í valddreifðum fyrirtækjum er byggt á skýrum grunnatriðum, gildum og markalínum. Í markalínum fellst umboð, hegðun, siðferði, starfsreglur og hvað má og verður. Í valddreifðum fyrirtækjum er heimilt að gera mistök og bæta þau en trúnaðarbrot er tekið alvarlega. Viðskiptavinir vilja gjarnan hafa samskipti við þá sem taka ákvarðanir en oft er langt í þá. Stærri viðskiptavinir setta sig illa við þetta og það er ekki ásættanlegt. Að tengjast vel viðskiptavinum eykur ánægju þeirra og langtímahagnað. Samfélagsleg ábyrgð, samábyrgð með viðskiptavinum og skipting arðs bætir samskipti og styrkir stöðu fyrirtækisins.

Valddreifing virkar ekki nema stjórnendur verði kennarar og ráðgjafar í stað þess að skipa fyrir og líta eftir. Ef háttsettur stjórnandi sér illa grundaða ákvörðun hjá

lægra settum stjórnanda er mikilvægt að hann sitji á sér og skipti sér ekki af. Það er þess sem tekur ákvörðunina að vinna úr málinu. Það tekur tíma að byggja upp traust og öryggi. Eftir yfir 30 ára reynslu af valddreifingu hefur Svenska Handelsbanken miðlað ákvörðunarvaldi til framlínustarfsmanna. Hinn norski Fokus Bank sem hefur stuðst við valddreifingu í mun styttri tíma hefur hins vegar aðeins miðlað hluta þessa valds til svæðisstjórnenda.

Fyrirtæki hafa byggt upp gagnkvæmt traust þar sem framlínustarfsmenn hafa háleyt markmið og bera ábyrgð. Nýr starfsandi hefur bætt samskipti innávið og stutt betri lausnir fyrir viðskiptavinum. Ljóst hefur orðið að starfsmenn bregðast jákvæðara við skýrum gildum og reglum en kennisetningum og nákvæmu skipulagi.

4.3.8 Umhverfi háleytra markmiða.

Hætt er að semja um fjárhagsleg töluleg markmið sem eru ekki nothæf í samanburði við utanaðkomandi gögn og það er ekki lengur stöðugt álag á starfsmönnum vegna kvíðvænlegra fastra markmiða. Nú er aftur á móti fengin samanburðargögn frá öðrum fyrirtækjum og deildum og hlutfallslegur árangur skoðaður sem eflir hann og bætir.

Niðurnegldir frammistöðusamningar (*performance contracts*) takmarka athafnafrelsi stjórnenda. Að losna úr því helsti er sennilega mikilvægasti þátturinn í að dreifa völdum. Jan Wallander fyrrum bankastóri og stjórnarformaður í Svenska Handelsbanken hefur þetta um málið að segja: „*Helsta markmið fyrirtækis í markaðshagkerfi er að ná eins góðum hagnaði af fjárfestingu fyrirtækisins og mögulegt er. Fyrirtæki er fengsælt og lífvænlegt ef hagnaðurinn er betri en hjá öðrum í sömu grein. Raunverulegt markmið er ekki hagnaðarupphæðin, heldur hlutfallslegur árangur. Að sigra keppinautana er hið raunverulega markmið.*“

Stjórnendur í fyrirtækjum sem voru könnuð höfðu mikinn metnað og notuðu mikinn tíma í að hvetja starfsmenn. Málið snýst ekki um nýja framleiðslu eða stefnu heldur það að vera tilbúinn til að snúa við hverjum steini í rekstri fyrirtækisins. Þetta snýst um innsýn, samstarf og um að hugsa öðruvísi.

Að efla innri samkeppni og samstarf er mikil jafnvægislist. Slagsmál um viðskiptavinum og framleiðsluþætti er ekki til góðs. Handelsbanken setti þá reglu að hver viðskiptavinur tilheyrði ákveðinni deild sem síðan efldi upplýsingastreymi á milli deilda s.s. um viðskiptavinum. Jöfn skipting á launaauka til starfsmanna efldi samstöðu en mat á hlutfallslegum árangri jók keppnisskap og sigurvilja. Niðurstaðan verður

öflugt ferli stöðugt aukins árangurs eins og í tilviki sænska heilðsölufyrirtækisins Ahlsell og Handelsbanken sem hafa orðið leiðandi í sínum atvinnugreinum.

4.3.9 Frelsi starfshópa til ákvarðanatöku

Sú stefna er aflögð að eingöngu æðstu stjórnendur geti tekið ákvarðanir. Millistjórnendur og deildarstjórar þurfa því ekki lengur að fá heimild að ofan fyrir ákvarðanatöku. Ströngum öryggisreglum er þar með aflétt til að auka rými væntinga. Dæmi sýna að starfshópar og deildir þurfa stefnu en hins vegar er nákvæm áætlun eða skipulag ekki nauðsynleg.

Þó svo að stefnumörkun sé færð til deilda og eininga þá verða stjórnendur áfram virkir í starfi. Verkefnið verður að hvetja til stefnumörkunarvinnu frekar en að þróa verkið sjálfir. Þeir eiga að hvetja til að markmið og áhætta sé metin í hverri hugmynd og sú besta valin. Þannig nýtist best þekking og frumleiki lykilstjórnendanna.

Ef lægri stjórnendur hafa umboð til ákvarðana verða þeir að hafa rými til mistaka því annars minnkar viðbragsflýtir og áhættusókn. Með sama hætti eiga lægri stjórnendur að taka alla starfsmenn með í stefnumótun og ákvarðanatöku og láta þá þar með finna til sín og taka ábyrgð.

Æðri stjórnendur meta nú árangur þeirra lægra settu með samanburði á innri og ytri frammistöðumælieiningum. Lægra settir stjórnendur Handelsbankans bera ábyrgð á að þeirra deildir nái viðunandi niðurstöðum og þeir hafa aðgerðafrelsi til að ná árangri. Ef hlutirnir hafa ekki gengið upp er ekki mögulegt að hliðra til í tölum á samanburðarlistunum og koma með afsakanir.

Með frelsi til ákvarðanatöku er líkleggra að starfsfólk í deildum sé frjórri og markvissara í stefnumörkun og staðfastara í ákvörðunum. Viðbrögð verða einnig skjótari í hinu síbreytilega umhverfi.

4.3.10 Starfshópar beri ábyrgð á árangri

Forsendan um stærðarhagkvæmni er ekki jafn mikilvæg og áður. Rekstur er ekki skipulagður í kringum athafnir og deildir sem taka skipunum að ofan. Þá er stjórnunarstíll leiðtogans sem hvetur duglega einstaklinga en leggur minni áherslu á hópstarf ekki til staðar með sama hætti og áður.

Að fyrirtækið sé mannlegt tengslanet óháðra eininga er fastgreipt í hugmyndafræði stjórnenda í aðlöguðu og dreifstýrðu fyrirtæki. Þeir sjá fyrirtækið sem samfélag ólíkra hópa sem miðlar ábata til viðskiptavina. Að skipulegga fjölda smárra

eininga er hvorki heildarumbreyting né niðurbrot á valdapíramídanum. Það eru tengslin og upplýsingaflæðið um fyrirtækið sem breytist. Einingarnar eru ábyrgar fyrir árangri sínum og samanburði við samþykktar viðmiðanir. Mikilvægt er að starfið sé samfellt og viðunandi, því þá er framtíðin ljósari. Stuðningur við starfsmenn er mikilvægiari eftirlit með þeim.

Það er ekki allra að starfa í opnu stjórnkerfi hins aðlagða og dreifstýrða fyrirtækis. Í fyrirtækjunum Handelsbanken og Ahlsell er nýjum starfsmönnum kennt að þeir eigi að nota dómgreind sína og hvernig skuli taka ákvarðanir. Þeir læra að nota upplýsingar og um innri starfsemi fyrirtækisins.

Það hefur verið gerður góður rammi um starfsemi fyrirtækja sem er betur útfærður og ábatasamari en áður.

4.3.11 Athyglin sett á viðskiptavininn

Hope og Fraser segja að mörg fyrirtæki hafa þegar breytt skipulagi sínu í þeim tilgangi að verða grönn og aðskorin (*lean and mean*). Þeirra sýn er að stefna á rekstrarform með sjálfstæðar nettengdar einingar með dreifðri getu og þekkingu. Þar sem ætlunin er að verða viðbragðsfljót og sparsöm verður fyrirtækið að geta nýtt þekkingu hvar sem er í fyrirtækinu til að skapa lausnir fyrir viðskiptavininn. Til að nálgast þessa aðferð verða leiðtogar annars vegar að gera deildum og hópum kleift að bregðast við óskum viðskiptavina og hins vegar að hvetja deildir og hópa til að miðla upplýsingum um fyrirtækið.

Áhersla er lögð á að þjónusta viðskiptavini og uppfylla óskir þeirra. Til að svo sé hægt verða starfsmenn sem þjónusta að leggja sig fram. Lægra settir starfsmenn, verða að taka með festu á móti nýju umboði og hafa ákveðni og vilja til að leysa verkefni af ábyrgð. Óskir viðskiptavina eru fjölbreyttar og aðföng til þeirra þurfa að koma úr mörgum áttum. Þeir starfsmenn sem hafa verkefni til úrlausnar verða að geta tekið ákvaranir um leiðir til lausnar fyrir viðskiptavininn, þar með taldar verðákvarðanir. Því verður að koma upp öflugum samskiptakerfi eða netverki deilda og eininga. Það verður að vera auðvelt að finna með fljótum og ódýrum hætti hvar getan og þekkingin er í fyrirtækinu og nýta hana síðan með öðrum þáttum til hagsmuna fyrir viðskiptavininn.

Það er úrelt að loka aðgangi að upplýsingum til að varðveita stöðu sína. Til að auka hagkvæmni í rekstrinum er mikilvægt að þekking og upplýsingar séu fljótvirkar og nái til sem flesta samtímis. Þá myndast heilbriggt samstarf og samkeppni. Hjá IKEA

er upplýsingakerfið opið og leitast er við að þekking og reynsla eins starfsmanns nýtist öðrum í hans verkum og jafnframt að bæta það sem áður hefur verið gert (Ghoshal & Bartlett, 1998). Þjónusta við viðskiptavininn fær meiri áherslu og vægi tölulegra markmiða minnkar. Þá eykst ábyrgð starfsmanna samhliða vaxandi ánægju og arðsemi hjá viðskiptavinum.

4.3.12 Opið og grandvart upplýsingakerfi

Það eru ekki eingöngu stjórnendur sem þurfa upplýsingar, allir þarfnast þeirra. Með tölum og alnetinu er eftirlit með upplýsingum mun erfiðara en áður og það er orðið mun snúnara að eiga við og tilreiða upplýsingar. Hope og Fraser segja að margir stjórnendur hafi verið á þeirri skoðunnar að opinn aðgangur að upplýsingum sé hættulegur því þá berist mikilvæg vitneskja til keppinauta. Það felst hins vegar áskorun í að treysta fólki fyrir upplýsingum og stunda raunhæft eftirlit með því að meta hvað sé framundan og bregðast við því hraðar en keppinautarnir.

Í fljótvirku og opnu upplýsingakerfi er miðlað réttum upplýsingum til réttra aðila á réttum tíma. Hægt er að bregðast við breytingum á grunnforsendum fyrr en ella og leysa stór mál áður en þau verða enn stærri. Framlínustarfsmönnum er gert kleift að taka snöggar og upplýstar ákvarðanir. Starfsmenn stoðdeilda fá betri forsendur til að starfa eftir og deildarstjórar sjá leitniferla fyrr en keppinautar og geta aðlagð framleiðslu og markaðssókn að spám. Yfirstjórnendur fylgjast betur með framkvæmd stefnu, áhættu og frammistöðu.

Í aðlöguðu og valddreifðu fyrirtæki er unnið með einn talnagrunn sem er aðgengilegur og gagnsær í öllu fyrirtækinu. Þetta er mikilvægt atriði í góðum síðum í meðferð upplýsinga. Ef traust er til staðar verður aðgengi að tölum og heiðarleiki í meðferð þeirra til að bæta upplýsingaflæði og framtíðarsýn. Það er mikilvægt að slæmum fréttum sé ekki haldið undan heldur séu þær birtar án tafar og brugðist við þeim strax af tilsettum hópi. Þannig verða deildarstjórar ekki hræddir við að kynna slæmar horfur, vandinn er þegar til meðferðar. Niðurstaðan verður gegnsærri og áreiðanlegri upplýsingagjöf ásamt grandvarri meðferð gagna.

5 Ný stjórnækki og að ná árangri

Á undanförunum árum hafa verið þróaðar ýmsar aðferðir til að bæta ýmsa þá galla á stjórnun fyrirtækja sem hafa verið nefndir hér að framan. Í bókinni *Beyond Budgeting* (Hope & Fraser, 2003a) eru nefnd sex stjórnækki eða stjórnunaraðferðir af þessum toga. Lýsing á gerð og notkun tækjanna sem fer hér á eftir byggir á bókinni og sýn höfundanna á eiginleikum þeirra nema annars sé getið. Í bókinni er því haldið fram að fjárhagsáætlun takmarki virkni stjórnækjanna og þau komi ekki að fullum notum fyrir framlínustjórnendur nema viðkomandi fyrirtæki sé aðlagð (*adaptive*) og dreifstýrt (*decentralized*).

Ítarlegri lýsingu á þessum stjórnækjum má finna öðrum heimildum en hér greinir. Frekari upplýsingar um virðislíkön hluthafa og hagrænan virðisauka má finna í heimildunum (Koller, Geodhart, & Wessels, 2005) (Gunnarsdóttir & Ingason, 2007). Lýsingu á hagnýtum viðmiðum má finna í (Gunnarsdóttir & Ingason, 2007). Stefnumiðuðu árangursmati er lýst í (Kaplan & Norton, 1996) og í (Gunnarsdóttir & Ingason, 2007). Lýsingu á verkþáttastjórnun/verkþáttakostnaðargreiningu má finna í (Horngren, Datar, & Foster, 2006) og (Kaplan & Norton, 2008). Þá má finna lýsingu á stjórnun viðskiptatengsla í (Buttle, 2009). Ekki vísað í ákveðnar heimildir varðandi lýsingu á heilstæðum upplýsingakerfum og hlaupandi spám en þær má t.d finna á alnetinu.

Flest þessara stjórnækja hafa þróast mikið síðan farið var að reka fyrstu fyrirtækin handan áætlunar. Því er ekki hægt að segja að notkun þeirra allra hafi verið skilyrði fyrir slíkum rekstri. Tækin eru mis mikilvæg en aðferðafræði þeirra er þekkt og prófuð. Þó verður að segja að þau séu mikilvæg hjálpartæki og með bættri tölvuækni verða þau sífellt auðveldari í notkun ár frá ári. Þar sem þessi stjórnækki eru aðgengileg er erfitt að sjá fyrir sér fyrirtæki með aðlagða og dreifstýrða stjórnun sem notar þau ekki. Fyrirtæki sem hefur tekið upp þessi tæki í stjórnun sinni ætti því að vera betur undirbúið fyrir rekstur handan áætlunar en önnur. Takmörkunum og kostum þessara tækja er lýst hér á eftir. Á mynd 4 er þessum tækjum stillt upp ásamt helstu kostum þeirra.

5.1 Virðislíkön hluthafa

Virðislíkön hluthafa eins og virðisstjórnun (*value-based management*) og hagrænn virðisauki (*economic value added-EVA™*) hjálpa stjórnendum við að samhæfa ákvarðanir svo virðisaukinn verður hærri en fjármagnskostnaður. Þessi tvö líkön eru

valkostur við stjórnun byggða á fjárhagsáætlun og þau líta á hverja rekstrareiningu sem safn eigna framleiðslu og viðskiptasambanda. Aðföngum er síðan miðlað til þeirra á forsendum arðsemiskosta. Í virðisstjórnun er grundvallaratriði að þekkja helstu virðisvaka (*key value drivers*) en virðisvaki er breyta sem hefur áhrif á verðmæti fyrirtækisins. Virðisvaki getur m.a. átt uppruna sinn í fjárhagslíkni, viðskiptavinum, ferlum og mannauði. En til þess að virðisvaki komi að notum verður stjórnandinn að þekkja styrk hans og áhrif á aðra þætti. Í þessu tilviki er EVA helsti virðisvakinn.

Þeir Hope og Fraser halda því fram að við virðisstjórnun sé nauðsynlegt að geta umbreytt hefðbundnu lóðréttu talnaflæði reikningshalds í láréttar virðisupplýsingar. Uppruna kostnaðar verði að fylgja eftir á kostnaðarstaði eða verk. Þá er segir að fáum fyrirtækjum hafi tekist þetta vegna innri togstreitu og verkferla fjárhagsáætlunarinnar sem markast af valdapírámíða fyrirtækisins. Árlegt og ársfjórðungslegt sjónarhorn áætlunar og stjórnenda er í mótsögn við hugsunina um virðisgrunn hluthafa sem miðast við mat á framtíðarvirði. Þá séu markmið í virðisstjórnun sem eru undir eftirliti yfirstjórnar enn ein miðstýrða frammistöðumælingin á lægra setta stjórnendur og framlínustjórnendur.

Fyrirtæki sem stefna að stöðugum samkeppnishæfum árangri geta notað virðisstjórnun til að setja millitímamarkmið í fyrirtækinu. Virðisstjórnun leiðir til góðs árangurs að því tilskyldu að miðað sé við besta árangur keppinauta eða vísitölur atinnugreinarinnar (MacLuhan & Robert, 2002). Virðisstjórnun gerir fært að taka bestu ákvörðunina þegar velja þarf á milli aðgerðaáætlana, sem hefðbundið reikningshald getur ekki. Virðislíkön styðja ákvarðanir framlínustarfsmanna og fær þá til að hugsa og starfa eins og hluthafar og hvetur þá til að taka áhættu og að ná árangri.

5.2 Hagnýt viðmið

Hagnýt viðmið (*benchmarking*) er stöðugur og samfelldur samanburður við bestu ytri markmið. Þá er einnig hægt að nota til samanburðar staðlaðar innri upplýsingar frekar en umsamin markmið. Viðkomandi upplýsingunum er raðað á hækkandi lista og þannig fenginn fram samanburður

Þeir Hope og Fraser segja að þar sem markmið hagnýtra viðmiða eru borin saman við ytri og innri mælingar þá verður það andstætt markmiðum fjárhagsáætlunar sem eru tímabundin. Á meðan markmið hagnýtra viðmiða eru til milli-tíma eða lengri-

tíma þá eru markmið fjárhagsáætlunar til skamms tíma. Það fæst ekki ávinningur út úr því að borin séu saman markmið með ólíkri tímalengd.

Ef sambærileg gögn og aðferðir eru borin saman í líkani hagnýtra viðmiða þá geta komið fram öfl sem hvetja til fljótra og samfelldra framfara. Fyrirmynd frá öðrum er hvetjandi. Yfirmenn geta metið betur árangur í eigin fyrirtæki með röðuðum samanburði og notað til greiðslu á kaupauka. Hér sem ætíð verður alltaf að gæta að því að ekki sé verið bera saman epli og appelsínur.

5.3 Stefnumiðað árangursmat

Stefnumiðað árangursmat (*balanced scorecard*) var skapað og þróað af Robert S. Kaplan og David P. Norton snemma á tíunda áratug seinustu aldar. Aðferðafræðin er andsvar við ófullnægjandi frammistöðumati sem einkum byggðist á samanburði við fjárhagsáætlun. Með því að skoða tengsl orsaka og afleiðingar mótar módelið umgjörð stefnu (*stefnukort*) fyrir ákvarðanir í innra starfi og útbýr helstu mælikvarða á frammistöðu (*KPI*). Þessir mælikvarðar eru bæði fjárhagslegir og ekki fjárhagslegir og segja til um hvort stefnumarkmiðum hafi verið náð. Með því að setja millitímamarkmið sem eru studd af framkvæmdaáætlun verða fyrirtækin stefnumiðuð og árangursrík.

Þeir Hope og Fraser segja að í fyrirtækjum sem nota fjárhagsáætlun getur það gerst að frammistöðumælieiningar sem eru hluti af stefnumiðuðu árangursmati verða eins og hver önnur föst markmið fjárhagsáætlunar ásamt þeim neikvæðu þáttum sem því fylgja. Þá verður ósamræmi vegna þess að árangursmatið miðast við millitímamarkmið en fjárhagsáætlun við skammtíamarkmið. Þetta snýr öðruvísi við ef fjárhagsáætlun er ekki notuð.

Að áliti Hope Fraser er stefnumiðað árangursmat ekki aðeins tæki fyrir stjórnendur heldur einnig tæki handa framlínustarfsmönnum svo stefnumörkun skapi þær aðstæður að markmið og framkvæmd eigi saman. Hægt sé að setja markmið hvenær sem er og aðstæður skapist til stöðugar samræðu á milli hærri og lægri stjórnenda. Umbun sem er grunduð á frammistöðu er möguleg með fjölbreyttum hætti svo framarlega að hún byggist ekki á föstum markmiðum. Til að forðast sérgæsku verður kaupaukinn að byggja bæði á frammistöðu hópsins sem viðkomandi tilheyrir, t.d. deildarstjórar og hópsins sem sá hinn sami stjórnar, þ.e. hans eigin deild. Kaplan og Norton sögðu að stefnumiðað árangursmat væri ekki mælikerfi heldur breytingaferli. Til að styðja útfærslu á stefnu á árangursmatið að virkja starfsmenn á

ólíkum stigum í stefnumótunarvinnu og í ákvörðunum á frammistöðumælieiningum. Lægri stjórnendur sem hafa litla reynslu af stefnumörkun fá þannig hjálp til að læra fljótt og skilja helstu atriði. Ábyrgðin á markmiðum, framkvæmd og mælieiningum árangursmatsins verður þá hjá hverjum starfsmannahóp. Þetta kerfi er opið og hvetur alla starfsmenn við stefnumörkun og að ná markmiðum. Það er því mikill munur á framkvæmd stefnumiðaðs árangursmats með eða án fjárhagsáætlunar.

5.4 Verkpáttastjórnun

Verkpáttastjórnun (*activity-based management*) upplýsir stjórnendur um forsendur kostnaðar og bætir skilning á myndun hagnaðar á afurðum og af viðskiptavinum. Aðferðin aðstoðar stjórnendur að forðast óþarfa kostnað og meta þá framleiðsluþætti sem þarf til að ná viðunandi framleiðslugetu.

Fjárhagsáætlunin sýnir kostnaðartegundir og kostnað deilda en ekki einstakra verkþátta s.s. að panta eða flytja vöru. Stjórnendur sjá ekki hina raunverulegu kostnaðarþætti svo það er líklegt að nokkuð sé af óþarfa kostnaði sem er ekki sýnilegur og næst því ekki að halda utan um. Fjárhagsáætlunin á það til að festa framleiðsluáðstæður ár fram í tímann og vinna þar með gegn verkpáttastjórnun sem vill samræma framleiðslugetu og eftirspurn.

Með verkpáttastjórnun eykst sveigjanleiki í stjórnun því möglegt verður að sjá kostnaðarferlin bæði lárétt og lóðrétt. Verkpáttakostnað er hægt að nota sem mælieiningar í hagnýtum viðmiðunum. Verkpáttastjórnun gerir mögulegt að minnka kostnað ofnýtttra verkþátta í framleiðslu og lækka þannig heildarkostnað og meta arðsemi út frá sjónarhóli afurða eða viðskiptavinar. Þannig getur umframafkastageta komið í ljós og henni síðan verið eytt. Með því skoða verkpáttastjórnunarlíkanið út frá væntri eftirspurn og vinna sig síðan upp framleiðsluþættina má minnka kostnað og bæta framleiðni (*sjá mynd 3 að framan*). Spá um eftirspurn samhliða framangreindri athugun á afköstum bætir afkomuspár. Upplýsingar um verkpáttakostnað gera framlínustjórnendum mögulegt að auka virði í framleiðsluferlum, af einstökum afurðum og viðskiptavinum með ákvörðunum sínum.

5.5 Stjórnun viðskiptatengsla

Stjórnun viðskiptatengsla (*customer relationship management*) leggur áherslu á að afla upplýsinga og finna aðferðir sem auka ánægju og hollustu viðskiptavina en einnig til að bæta arðsemi af viðskiptum.

Hope og Fraser segja að það geti verið grundvallarmunur í sölu- og markaðsstarfi þegar unnið er eftir fjárhagsáætlun eða handan áætlunar. Í fyrra tilvikinu er ferlið að innan og út en í síðara tilvikinu að utan og inn. Sölumenn sem vinna eftir föstum innri markmiðum sækja út á við til að hámarka tekjur, magn eða hagnað. Umhyggja fyrir viðskiptavininum geti orðið takmörkuð og arðsemi viðskiptavinarins verði hvorki þekkt né sinnt. Sölumenn sækjast frekar eftir að ná innri sölumarkmiðum en að sinna ytri viðskiptavinum.

Stjórnun viðskiptatengsla er líklegri til að ganga vel þegar starfað er í samræmi við eftirspurn að utan, sem unnið er eftir innávið. Til að geta brugðist við þörfum viðskiptavinarins verður fjöldi innri ferla að vera sveigjanlegur og viðbragðsfljótur. Án stífra, tafsamra skammtímasjónarmiða eru deildir líklegri að taka ábyrgð og ná arðsemi með því að sinna vel viðskiptavinum.

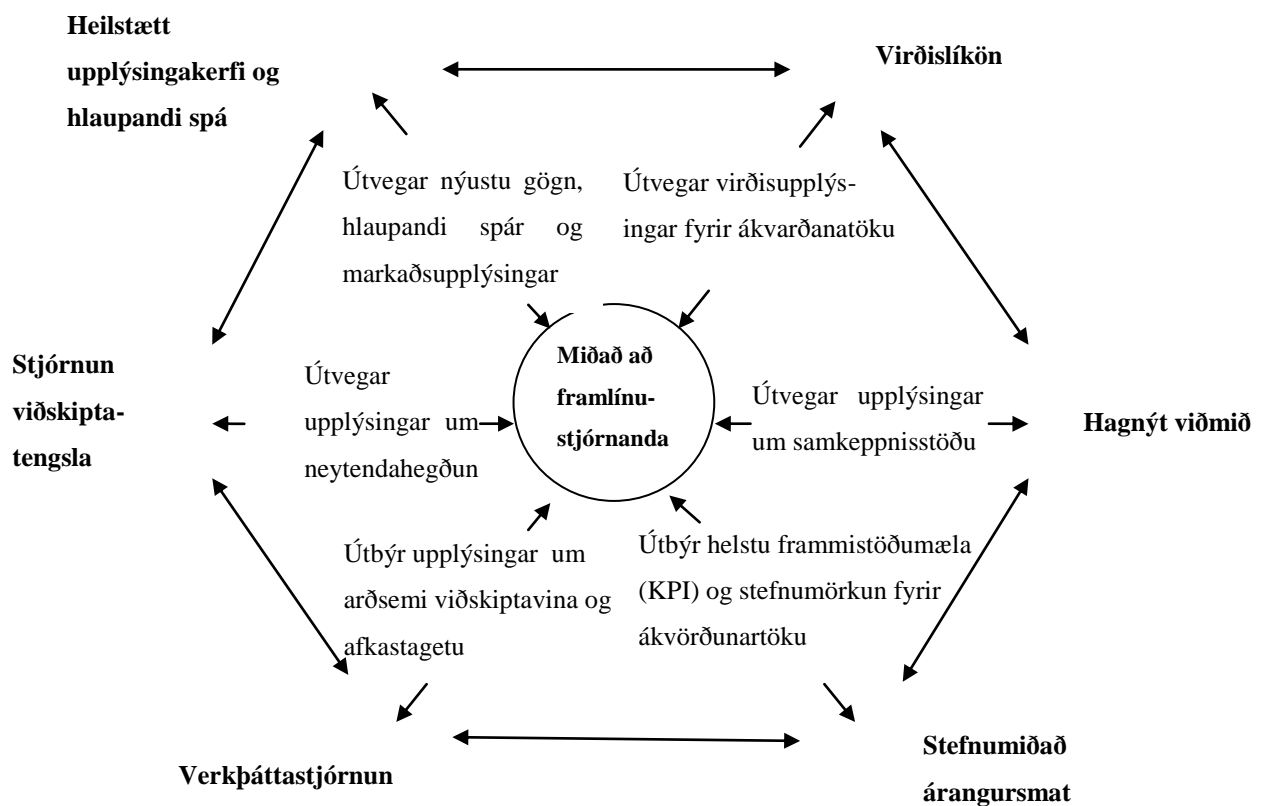
Viðskiptavinurinn er í forgrunni þegar stjórnað er eftir kerfi viðskiptatengsla í dreifstýrðu fyrirtæki. Hver viðskiptavinur tilheyrir ákveðinni hagnaðarstöð óháð því hvar viðskiptin fara fram. Hver stöð ber fulla ábyrgð á sínum viðskiptavinum. Stjórnendur fá mikið frelsi til athafna og ákvarðana til að uppfylla þarfir og óskir viðskiptavina. Þetta skipulag byggir á að starfsmenn hafi margþættar upplýsingar um stefnumörkun, samkeppnisaðstæður og markaðinn sem áður var eingöngu aðgengilegar helstu stjórnendum. Þetta er milkil breyting fyrir flesta. Verkefnið er að byggja tengslanet í stað sölumarkmiða og gerð afsláttarsamninga.

5.6 Heilstæð upplýsingakerfi og hlaupandi spá

Heilstæð upplýsingakerfi og hlaupandi spá (*Enterprisewide Information Systems and Rolling Forecasts*) sameina ólík hlutverk fyrirtækis og gera stjórnendum mögulegt að tengja kostnað af vinnu og aðföngum víðsvegar í starfseminni við afurðir til viðskiptavina. Einnig er stjórnendum gert kleift að sjá fyrir atburði með fljótvirkum skýrslum, markaðsupplýsingum og spám. Heilstæð upplýsingakerfi eru því forsenda fyrir spám Tilgangurinn er að sjá til þess að allir starfsmenn hafi aðgang að þeim upplýsingum sem þeir þurfa og vinna með þær til að leysa sín verkefni.

Takmarkaður aðgangur að upplýsingum er því miður algengur í fyrirtækjum. Hope og Fraser segja að stjórnendur séu oft andvígir því að birta neikvæðar upplýsingar og spár af hræðslu við að þær komi þeim illa. Lokaðar upplýsingamiðstöðvar þaðan sem skipað er og stjórnað er ekki til farsældar. Mun betra er að framlínustarfsmenn hafi upplýsingarnar og noti þær.

Deildir verða að gera reglulega grein fyrir stefnu og starfsemi sinni. Til þess þurfa þær staðgóðar og hraðvirkar upplýsingar af fjölbreyttum toga. Þetta er mögulegt með samræmdum gögnum, öflugum tölvukerfum, alnetinu, ýmsum stjórnækjum, frammistöðumælieiningum, góðu siðferði ásamt fleiru. Upplýsingakerfið þarf að geta tekið við gögnum um óvæntar breytingar í ytra umhverfi og á markaði og unnið úr þeim nýjar niðurstöður og spár. Hlaupandi spár eru mikilvægar fyrir aðlögun og sveigjanleika innan fyrirtækisins. Þær styðja stefnumörkun og ákvarðanir um notkun framleiðsluþátta sem er stöðugt ferli endurskoðunar og forgangsroðunar.



Mynd 4 Stjórnækki

5.7 Tengsl stjórnækja og grunnatriða

Til að skilja betur á hlutverk stjórnækjanna er hér leitast við að tengja notkun þeirra við grunnatriði handan áætlunar. Virðislíkan hluthafa er handhægt að nota við mat á kaupauka starfsmanna sem fjallað er um í grunnatriði tvö. Hagnýt viðmið má einkum nota við að uppfylla grunnatriði eitt, sex og átta. Hér er um að ræða markmiðasetningu, mat og eftirlit á frammistöðu og umhverfi háleytra markmiða.

Stefnumiðað árangursmat nýtist við grunnatriði þrjú, sex og átta, sem eru skipulag athafna, mat og eftirlit á frammistöðu og umhverfi háleytra markmiða. Verkpáttastjórnun nýtist við grunnatriði fjögur og fimm sem fjalla um stjórnun framleiðsluþátta og samhæfingu athafna. Stjórnun viðskiptatengsla fæst við notkun á grunnatriði ellefu, sem fjallar um að beina athygli að viðskiptavininum. Að síðustu þá fæst heilstætt upplýsingakerfi og hlaupandi spá við grunnatriði tólf, sem fjallar um opið og grandvart upplýsingakerfi.

Hér að framan voru ekki nefnd grunnatriði sjö, níu og tíu. Þessi atriði eru nátengd og fjalla um skýrt stjórnkerfi, frelsi starfshópa til ákvarðanatöku og að starfshópar beri ábyrgð á árangri. Bein tengsl þessara grunnatriða við einstök stjórnkerfi eru ekki augljós. En þó verður þ segja að t.d. verkþáttakostnaðargreining auki möguleika framlínustjórnenda til eigin ákvarðanatöku, til að taka ábyrgð og þar með skýra stjórnkerfið.

Mikilvægi stjórnækjanna er augljóslega mismunandi Tvö þeirra uppfylla flest atriði með beinum hætti. Stefnumiðað árangursmat og hagnýt viðmið hafa því stóru hlutverki að gegna. Verkpáttastjórnun sinnir einnig mörgum grunnatriðanna og hefur því með sama hætti stórt hlutverk.

5.8 Að ná árangri

Í bókinni *Execution Premium (Að ná árangri)* frá 2008 taka þeir Kaplan og Norton saman skrif sín í fjórum fyrri bókum og tengja saman stefnu og framkvæmd í heilstæðu stjórnkerfi fyrirtækja. Stjórnkerfið nefna þeir „The management system: Linking strategy to operations“ (*Stjórnkerfið: Tenging stefnu og rekstrar*).

Þeir Kaplan og Norton segja að framtíðarstefna sem er ekki tengd mjög góðum rekstrar- og stjórnunarferli eigi ekki að innleiða. Þá segja þeir að almennt mistakist fyrirtækjum að innleiða stefnu og stjórna rekstri því þau vanti stjórnkerfi til að samræma og aðlaga þessa tvo þætti.

Í upphafi bókarinnar nefna þeir að nokkur fjöldi stjórnækja hafi verið kynntur á síðustu þrjátíu árum og sé notaður í fyrirtækjum. Þessi stjórnækki fáist við stefnumörkun annars vegar og rekstur hins vegar. Það sé gott að þessi tæki séu notuð en enn ráði mörg fyrirtæki ekki við að nýta þau sem skyldi. Þeir félagar leggja sjálfir til grundvallar stefnumiðað árangursmat, nefna stjórnun viðskiptatengsla og segja svo að lykilatriði í happasælum árangri stefnumörkunar sé notkun á verkþáttakostnaðargreiningu.

Þeir félagar fara yfir fimm grunnatriði í stjórnun sem þeir kynntu í annarri bók sinni. Bók þrjú fjallaði um annað grunnatriðið og bók fjögur um grunnatriði þrjú og fjögur. Fimmta bókin átti síðan að fjalla um fimmta grunnatriðið.

Niðurstaðan varð hins vegar sú að skrifa um sjálfbært, heilstætt stjórnkerfi sem tengir saman stefnu og rekstur. Kerfið tengir saman þætti úr fyrri bókum þeirra félaga við mörg önnur stjórnþæki. Kerfinu er skift í sex skref.

1. Prófa stefnu
2. Skipuleggja stefnu
3. Aðlaga fyrirtækið að stefnu
4. Skipuleggja framkvæmd
5. Eftirfylgni og lærdómur
6. Prófa og aðlaga stefnu

Skref fjögur er tekið til umfjöllunar í kafla sjö í bókinni. Viðauki við kafla sjö fjallar um verkþáttakostnaðarlíkan (*activity based cost model*). Kafli sjö fjallar um tenginguna á milli stefnu annars vegar og notkunar aðfanga til rekstrar og fjárfestinga hins vegar.

Í byrjun kafla sjö er minnst á að fjárhagsáætlun sé eina heilstæða aðferðin til samhæfingar og eftirlits í flestum fyrirtækjum. Fjárhagsáætlunin sé hins vegar gölluð og þó nokkur evrópsk fyrirtæki noti ekki lengur fjárhagsáætlun. Síðan er kynnt stjórnkerfi Borealis sem er fyrirtæki í olíuðnaði sem tók upp aðferð handan áætlunar undir handleiðslu Boesen og Bogsnes. Út frá Borealis dæminu byggja þeir Kaplan og Norton síðan grunn í fimm skrefum sem tengir saman stefnu og rekstur.

1. Söluspá byggð á virðishvötum.
2. Söluspá yfirfærð í sölu og rekstrarskipulag.
3. Spáð um aðfanganotkun út frá sölu- og rekstartölum í tímtengdu verkþáttakostnaðarkerfi. (*Time-driven activity-based costing model*)
4. Spáð um rekstrarkostnað (*OPEX*) og fjárfestingarkostnað (*CAPEX*).
5. Reikna hagkvæmni framleiðsluvara, viðskiptavina, svæða eða annarra viðmiðana.

Fyrst er gerð söluspá út frá ýmsum innri og ytri viðmiðunum. Söluspáin er yfirfærð í sölutölur s.s. heildarmagn og stærðardreifingu pantana eftir vörutegundum. Sölutölur eru settar inn í tímatengt verkþáttakostnaðarkerfi. Út frá þeim tölum er hægt

að spá um aðfanganotkun, rekstrarkostnað á hverja vörutegund og þörfina fyrir fjárfestingu. Þá verður einnig hægt að fá fram arðsemi vörutegunda, einstakra pantana, viðskiptavina, svæða og annarra viðmiðana.

Söluspá og kostnaðarspár eru unnar ársfjórðungslega, fyrir hvern ársfjórðung, fimm ársfjórðunga fram í tímann. Það er mun flóknara að spá um sölumagn en kostnað. Söluspáin nær eingöngu til helstu vörutegunda. Söluspáin er ekki markmið og engir samningar eiga sér stað innan fyrirtækisins við gerð hennar. Kostnaðarspáin byggir á söluspá og nýstu rekstrartölum úr fyrirtækinu og horfir til framtíðar. Kostnaðarspáin er ýmist kölluð kostnaðarspá (*forecast*) eða áætlun (*budget*). Aðrir höfundar ræða um sveignalega áætlun (*dynamic budget*).

Framsetning Kaplan og Norton á verkþáttakostnaðarlíkaninu er á margan hátt sambærileg framsetningu Hansen, Otley og Van der Stede frá 2003, sem lýst er hér að framan og nefnd er verkþáttakostnaðaráætlun. Í sinni grein skrifa þeir Hansen og félagar um muninn á amerísku útgáfunni á aðferð handan áætlunar og evrópsku útgáfunni. Báðar aðferðirnar noti verkþáttakostnaðargreiningu sem mikilvægan þátt í sinni aðferð. Ameríska leiðin notar verkþáttakostnaðargreininguna til að bæta skipulag og gera sundurliðaða kostnaðaráætlun fyrir rekstur og fjárfestingar. Tenging áætlunar við markmið er látin liggja á milli hluta í bókinni, getur því bæði verið og ekki verið.

Evrópska aðferðin, sem mætti kalla „hreinræktaða aðferð handan áætlunar“ tengir ekki markmið við fjárhagsáætlun en notar niðurstöður úr verkþáttakostnaðargreiningu til að bæta skipulag rekstrar og fjárfestinga. Þá er verkþáttakostnaðargreiningin notuð í dreifstýrðu umhverfi hjá lægra settum stjórnendum og framlínustjórnendum til aðstoðar við kostnaðarmat og við mat á arðsemi á vörum, viðskiptavinum og svæðum. Evrópska leiðin leggur dreifstýringu til grundvallar sinni aðferð.

Ef við lítum aftur á framsetningu Kaplan og Norton á verkþáttakostnaðarlíkaninu þá segja þeir að sjálf söluspáin og kostnaðarútreikningar séu unnin án fyrirframsettra sölu- eða kostnaðarmarkmiða. Hvort eftir sem áður eigi að setja sér sölu- eða kostnaðarmarkmið er ekki rætt. Þá er ekki rætt um mikilvægi dreifstýringar í þessu sambandi.

Ekki verður betur séð en að niðurstaða þeirra Kaplan og Norton sé í góðu samræmi við aðferðafræði handan áætlunar. Hversu langt skuli ganga, þ.e. fara evrópsku eða amerísku leiðina er hins vegar enn umfjöllunaratríði. Framsetning þeirra félaga er þó meira í ætt við amerísku útgáfuna.

Aðferð handan áætlunar á rætur að rekja til áráanna eftir 1970 þegar sænski Handelsbanken tók upp dreifstýrt stjórnkerfi og hætti áætlunargerð. Aðferðin fékk nýjan styrk á árunum fyrir 2000 með kerfisbundinni rannsókn á stjórnunaraðferðum þeirra fyrirtækja sem notuðu ekki áætlun og með tengingu við árangursmat og önnur ný stjórnþæki. Þeir Kaplan og Norton skoðuðu hlutina úr annarri átt. Rannsókuðu fyrst stefnumörkun og síðan framkvæmd. Niðurstaðan er svipuð eða náskild hjá báðum.

6 Handan áætlunar í opinberum rekstri

Skipulag og gerð fjárhagsáætlunar hefur fengið þunga gagnrýni og á það bæði við í einkarekstri og í opinberum rekstri. (Hope & Bunce, 2004) Hér að framan hefur áætlunargerð í einkarekstri einkum verið skoðuð. Rekstrarumhverfi í opinberum rekstri er á margan hátt frábrugðið einkarekstri og því er mikilvægt að skoða þann mismun og rannsaka hvort og þá hvernig hugmyndir og aðferðafræði handan áætlunar gangi í opinberum rekstri.

6.1 Starfshópur BBRT

Árið 2004 stofnuðu samtökin BBRT sérstakan starfshóp til að aðlaga grunnatriði handan áætlunar að opinberum rekstri svo hægt yrði að bæta áætlunargerð, skipulag, spár og árangursstjórnun. Þetta verði m.a. gert með kynningu og innleiðingu á grunnatriðum handan áætlunar, auðvelda notkun nýrra hugtaka í árangursstjórnun og fá fram og miðla góðri reynslu og lesefni. Að síðustu er ætlunin að skrifa skýrslu um breytta og bættu árangursstjórnun í opinberum rekstri (Roundtable, 2011). Þeir félagar Hope og Bunce sem eru yfirmenn hjá BBRT nefna í grein sinni sem að ofan er nefnd að í Bretlandi hafi sveigjanleg markmið í opinberum rekstri þegar komið til bóta en meira þurfi til ef duga skal. Þeir nefna nokkur atriði sem mikilvægt sé að rannsaka: 1) Geta stofnanir skilgreint hvað sé árangur og tengt hann athöfnum? 2) Hver hefur árangur orðið í öðrum löndum? 3) Hvernig geta stofnanir notað stefnumiðað árangursmat og hlaupandi spár til betri skipulagningar og stjórnunar framleiðsluþátta? Og svo, 4) hvernig er hægt að aðlaga starfsemi betur að viðskiptavinum? BBRT hefur ekki enn birt skýrslu sína svo þaðan er ekki enn mikið að heimta.

6.2 Athuganir Shane Johnson

Shane Johnson fjallar um notkun handan áætlunar í tímaritsgrein frá árinu 2005. Hann segir að lagaleg umgjörð opinberra stofnana slíka að ólíklegt sé að mögulegt sé að notast við aðferðir handan áætlunar. Aðferðafræðin byggist m.a. á þörfum stofnunarinnar sjálftrar til að fást við breytingar á skipulagi, stjórnun og ytra umhverfi. Umhverfi stofnana verði þá of flókið fyrir stjórnendur að ráða við. Raunveruleikinn hjá mörgum opinberum stjórnendum séu auknar kröfur um árangur þar sem fjármagn sé takmarkað. Sem dæmi megi nefna að opinberum stofnum í Bretlandi sé bannað að stofna til lána. Þetta á einnig við á Íslandi. Ef taka á upp aðferðafræði handan áætlunar í opinberum rekstri verða stjórnendur stofnana að fá stærra hlutverk og hugsunarháttur

í rekstri stofnananna að breytast með róttækum hætti. Opinber fjárframlög eru eyrnamerkt ákveðnum fjárlagaliðum og ekki auðvelt að flytja til peninga eftirá ef þykir henta. Þá eru framlögin aðeins tryggð til eins árs í senn svo skipulag til lengri tíma er erfitt. Verði mögulegt að auka sveigjanleika í rekstri, sem er grundvallaratriði í aðferðafræði handan áætlunar, krefst það breytinga í hugsunarhætti. Eftirlit mun minnka og pólitísk áhrif innan stórra stofnana munu einnig minnka. Árangursstjórnun hvetur til framfara í opinberum rekstri en hvatinn til breytinga er takmarkaður svo stjórnendur hafa litla möguleika til að skapa nýja hluti.

6.3 Umbætur á Írlandi

Á undanförunum árum hefur verið unnið að umbótum í opinberum rekstri á Írlandi með því markmiði að auka hagræðingu og bæta árangur. Áhersla er nú lögð á að meta afurði starfseminnar í stað aðfanga sem var áður. (McCarthy & Lane, 2009) Í ljósi þessara breytinga, sem lýst er í framangreingri grein, hafa þeir McCarthy og Lane rannsakað írsk sveitarfélög og sett fram þrjár megin spurningar: 1) Er óánægja innan sveitarfélagsins með núverandi áætlunarkerfi? 2) Í hvaða mæli vinnur stofnunin á anda grunnatriða handan áætlunar eða hefur innra skipulag sem styður hugmyndafræði handan áætlunar? 3) Í hvaða mæli eru sveitarfélögin tilbúin að uppfylla grunnforsendur innleiðingar á aðferðafræði handan áætlunar?

Í rannsókninni svöruðu tuttugu og tveir háttsettir stjórnendur sveitarfélaga spurninglista ásamt ítarlegri spurningum um álit og afstöðu þeirra til framangreindra atriða. Í helstu niðurstöðum kom í fyrsta lagi fram óánægja með áætlunarferlið, einkum varðandi kröfu um mikla vinnu, nákvæmni og sveigjanleika ásamt vanhæfni til að ná fram hagræðingu. Í öðru lagi kom fram að sveitarfélögin væru ekki tilbúin að taka upp vinnubrögð í anda handan áætlunar. Í þriðja og síðasta lagi kom fram að stærsta hindrunin væri andstaða við breytingar og hræðsla hjá stjórnendum og fjármáladeildum við að missa miðstýringu á áætlunargerðinni.

6.4 Heilbrigisþjónusta í Minneapolis

Að framansögðu kemur fram að enn er nokkuð í land að opinberar stofnanir verði reknar í samræmi við grunnþætti og aðferðafræði handan áætlunar. Stöðugt er unnið að rannsóknum á þessu sviði svo fá megi fram hvaða þáttum þyrfti að breyta eða aðlaga til að svo geti orðið. Nefna skal dæmi um stórt fyrirtæki í heilbrigdisþjónustu,

Park Nicollet Health Services í Minneapolis Minnesota, sem er rekið samkvæmt aðferðafræði handan áætlunar. (McVay & Cooke, 2006)

Þegar þetta tilvik er skoðað vakna spurningar um mismun á rekstri heilbrigðisstofnana í opinberum rekstri og stórs fyrirtækis með fjölbreytta heilbrigðisþjónustu. Innri starfsemi ætti að vera svipuð en stjórnunin og fjármögnunin sennilega ólík. Í opinberum heilbrigðisstofnunum er stjórnunin yfirleitt miðstýrð og fjármögnunin að öllu jöfnu ekki beintengd unnum verkum. Sennilega er ekki flókið að breyta þessum þáttum til samræmis við fjármögnun heilbrigðisfyrirtækisins. Á undanförunum árum hafa verið þróaðar aðferðir til að meta hjúkrunarþyngd og sjúkrahúskostnað svo dæmi séu tekin. Þá hafa úthlutunarkerfi sem taka mið af nemendafjölda og árangri verið tekin upp í opinberum skólarekstri hér á landi. Ef til vill væri hægt að nota svipaðar aðferðir hjá stjórnsýslu- og eftirlitsstofnunum.

Þegar á heildina er litið virðast tæknileg atriði eins og að meta kostnað við þjónustu ekki vera helsta hindrun á innleiðingu grunnþátta handan áætlunar í opinberum rekstri. Hindranirnar eru sennilega frekar lagalegar og pólitískar.

7. Handan áætlunar gagnrýnd og endurmetin

Hugmyndafræði og eiginleikar handan áætlunar hefur verið kynnt án þess að takmarkanir og veikleikar aðferðarinnar hafi fengið mikla umfjöllun. Hér á eftir verður farið yfir athugasemdir og gagnrýni á aðferðafræði handan áætlunar. Einnig verður gerð grein fyrir því sem nefna mætti endurmat á aðferðinni.

7.1 Gagnrýni Bock

Þegar á árinu 2002, sem er ári áður en grundvallarverk þeirra Hope og Fraser kom út, má finna eftirfarandi í grein eftir Bock: a) Orðfæri stuðningsmanna handan áætlunar er herskált og yfirdrifið. b) Þeir sem gagnrýna aðferðafræði handan áætlunar eru sakaðir um að gæta einkahagsmuna. c) Gögn sem sýna hagkvæmni aðferðarinnar eru fátækleg og ítrekað er vitnað í sömu stjórnendurna. d) Það er gert lítið úr álitamálum í umræðunni og þau túlkuð sem skilgreiningaratriði.

Þetta er skýrt með því að samtökin BBRT haldi uppi rannsóknum og kynningu á aðferðinni handan áætlunar og eigi tilvist sína undir vilja þátttakenda til að greiða samtökunum aðildargjöld og þjónustugreiðslur. Þetta sé til skaða fyrir gagnrýna og vandaða umræðu. Þá segir Bock að hann vilji ekki ráðast gegn aðferðafræði handan áætlunar. Þvert á móti sé hér um að ræða tímabæra tilraun til að finna samstæða aðferð sem nýtir í reynd tæki eins og hlaupandi spár, stefnumiðað árangursmat, hugmyndir um tengslað fyrirtæki (*network company*) ásamt nýjum stjórnunaraðferðum. Þá bendir Bock á tvö atriði sem hann telur takmarkandi á notkun aðferðarinnar. Í fyrsta lagi þá komi aðferðin ekki að miklum notum hvorki hjá opinberum stofnunum né við fjárfestingaverkefni. Í öðru lagi þá sé aðferðafræði handan áætlunar mjög háð ákveðinni hegðun starfsmanna og því einungis möguleg í vestrænum menningarheimi þ.e. norður, vestur og mið Evrópu, Norðurameríku, Suðurafríku, Ástralíu og Nýja Sjálandi. Engu að síður segir Bock að síðustu að handan áætlunar sé mjög spennandi aðferð en aðeins þau fyrirtæki sem séu flink í áætlunargerð geti tekið þá áhættu að leggja hana af.

7.2 Gagnrýni á ráðstefnu ICAEW og CIMA

Í mars 2004 héldu samtökin ICAEW og CIMA sameiginlega ráðstefnu um skipulag og áætlunargerð. Þátttakendur voru frá rúmlega þrjátíu stórum og vel metnum fyrirtækjum. Fyrst voru fyrirlestrar þar sem reifuð var neikvæð og jákvæð afstaða til áætlunargerðar ásamt því að hugmyndafræði handan áætlunar var kynnt. Síðan var

umræða um málefni fyrirlestranna. Í fyrirlestri sínum kynntu Lyne og Dugdale niðurstöður úr rannsóknum þar sem m.a. kom fram að ekki virðist vera almenn óánægja með hefðbundna áætlunargerð. Þess í stað álíti stjórnendur fjárhagsáætlunina mikilvæga fyrir skipulag, eftirlit og stöðumat. Mikilvægi áætlunargerðarinnar hafi aukist á síðustu árum samhliða tilkomu nýrra stjórnunaraðferða eins og stefnumiðaðs árangursmats. Fjárhagsáætlunin tengist í vaxandi mæli ekki fjárhagslegum viðmiðunum en notkun á stöðluðum kostnaðarviðmiðunum og frávikagreiningu fari minnkandi. Þá kom fram að ánægja væri meiri með fjárhagsáætlunina í stöðugu umhverfi en í óstöðugu. Einnig kom fram að í stöðugu umhverfi væru gerðar færri ítranir í áætlunarvinnunni en í óstöðugu og að lægra settir stjórnendur tækju minni þátt í áætlunargerðinni í stöðugu umhverfi en í óstöðugu.

Niðurstöður úr umræðu ráðstefnunnar eru margar athyglisverðar. Fyrst ber að nefna að þrátt fyrir þunga gagnrýni á eiginleika fjárhagsáætlunar þá lifir hún enn góðu lífi. Fjárhagsáætlun styrki samstarf og auðveldi eftirlit. Eftirlitshlutverkið gerir fjárhagsáætlunina arðsama og án eftirlits væri illmögulegt að stjórna fyrirtæki. Í stærri fyrirtækjum væri skipulag og samhæfing einnig mikilvæg. Jafnvel í litlum fyrirtækjum vísaði fjárhagsáætlunininn veginn. Hins vegar gæti fjárhagsáætlunin tafið nýngar og hamlað áhættutöku. Þá gæti öflugt og nákvæmt eftirlit leitt til naflaskoðunar svo aðgát með ytra umhverfi verður útundan. Fjárhagsáætlunir hafa breyst umtalsvert síðustu tvo áratugi. Áður var áætlunin miðstýrð og ætluð til kostnaðareftirlits. Nú er henni hins vegar ætlað að skapa verðmæti. Áætlunargerðin hefur þróast til að uppfylla þarfir nútíma viðskipta. Hún hefur ekki verið aflögð, heldur aðlöguð. Spám hefur fjölgað og þær fengið aukið vægi, sem hefur tengt fjárhagsáætlunir betur við stefnumörkun og framtíðarsýn. Að setja sameiginlega stefnu og markmið er mikilvægt ferli fyrir innri samskipti í fyrirtækjum. Þátttaka lægri stjórnenda hefur aukið mikilvægi ferlisins.

Þátttakendur voru sammála um mikilvægi ekki fjárhagslegra mælieininga en sáu hins vegar ekki alltaf tengsl þeirra við fjárhagslegar upplýsingar. Sérstaklega var þetta nefnt í sambandi við stefnumiðað árangursmat og fjórar víddir þess, hina fjárhagslegu, rekstrarlegu, viðskiptavini og þekkingaröflun. Ekki fjárhagslegar mælieiningar byggðu of mikið á tilfinningalegu mati og væri því ekki treystandi.

Ný tækni í fjárhags- og upplýsingakerfum hefur hjálpað til við að þróa áætlunargerð. Nákvæmni og hraði við gagnaöflun hefur aukist og minni tíma tekur að vinna úr gögnum. Vinnubrögð hafa breyst með notkun á sameiginlegum gögnum og samstæðum vinnuþlögum. Þegar áætlunarvinnan hefur flust í miðlægt kerfi hefur

hætta á vaxandi miðstýringu áætlunargerðarinnar aukist að sama skapi og þar með minni þátttöku lægra settra stjórnenda. Mikið magn ítarlegra upplýsinga getur einnig leitt til smámunasemi í vinnubrögðum sem ber að varast.

7.3 Frekari gagnrýni

Í grein sinni frá 2005 vitna þeir Marginson og Ogden í BBRT um að fjárhagsáætlun vinni gegn trausti og valddreifingu og hamli þar með nýsköpun. Þeir félagar segja að þetta sé ekki raunin. Eftirlitskerfi séu ekki höft, heldur verðmæti. Þeirra athuganir sýni að ein af ástæðum þess að fyrirtæki eflir eftirlitskerfi sé ekki til að herða stjórnun og eftirlit, heldur til að fá stjórnendum tæki til að samræma viðfangsefni og auka hagkvæmni s.s. í áætlunargerð, nýjungum og þekkingaröflun.

Því er haldið fram að áætlunargerð, betri áætlun og handan áætlunar eigi við mismunandi gerðir fyrirtækja. Hefðbundin áætlunargerð eigi við fyrirtæki sem eru flókin að innri gerð en búi við stöðugar aðstæður. Aðferð handan áætlunar eigi hins vegar við fyrirtæki sem eru einföld að innri gerð en búi við óvissar aðstæður. Betri áætlun eigi síðan við fyrirtæki sem liggi mitt á milli í báðum atriðum. (Weber & Linder, 2005)

Vorið 2005 voru hærri stjórnendum, félögum í IMA (*Institute of Management Accountants*) í Bandaríkjunum sendar spurningar um miklivægi áætlunargerðar, gagnrýni á hana, notkun og hagnýti hennar. Helstu niðurstöðu voru þrennskonar. Í fyrsta lagi þá er mikið til í gagnrýni á fjárhagsáætlun en sú gagnrýni er þó ekki algild. Í öðru lagi þá segist stór meirihluti aðspurðra ekki geta stjórnað án fjárhagsáætlunar og í þriðja lagi þá vilji stjórnendurnir frekar þróa og bæta fjárhagsáætlunina í stað þess að leggja hana af. Það er athyglisvert að þessar niðurstöður eru mjög svipaðar þeim sem komu fram á málþingi CIMA og ICAEW árið 2004. Þessar niðurstöður dæma þó á engan hátt aðferðafræði handan áætlunar úr leik. Niðurstöðurnar sýna ýmsan vanda við notkun fjárhagsáætlunar en að áætlunargerð sé ónýtt aðferð er bísna djúpt í árina tekið. (Libby & Lindsay, 2007)

7.4 Veikleikar innan StatoilHydro

Norska olúfyrirtækið StatoilHydro sem er eitt stærsta fyrirtæki Norðurlanda lagði niður áætlunargerð árið 2005 og hefur í þess stað tekið upp aðferðafræði handan áætlunar. (Bogsnes, 2009) Þegar er byrjað að rannsaka árangurinn. Í slíkri rannsókn hefur komið fram að vel hefur tekist til. Bæði stjórnendur og starfsmenn eru ánægðir

með framúrskarandi eftirlitskerfi. Eftir sem áður hafa komið upp ný vandamál sem þarf að kljást við og eru nefnd þrjú atriði til sögunnar. Í fyrsta lagi þá ákvarðast nú metnaður / markmið (*ambition*) með samanburði við keppinauta og er ekki lengur ákvarðaður af stjórnendum sviða. Þetta er gert til að ná sem bestum árangri. Þannig getur metnaðurinn orðið of mikill og kröfur um árangur á lægri stjórnendur verður of mikill og óraunhæfur. Í öðru lagi þá er bent á að nýir talnaleykir komi til í stað þeirra sem hurfu með áætlunargerðinni. Þetta eigi t.d við varðandi forsendur ákvarðana að nýjum verkefnum. Þriðja vandamálið getur komið upp þegar deild innan fyrirtækisins fær ekki verkefni og leysa þarf mál starfsmanna. (Östergren & Stensaker, 2010)

7.5 Gagnrýni Libby og Lindsay frá 2010

Árið 2010 birtu Libby og Lindsay rannsókn sem byggði á svörum fyrirtækjastjórnenda í CMA (*Certified Management Accountants*) í Kanada og í IMA (*Institute of Management Accountants*) í Bandaríkjunum. Af rannsókninni álykta höfundar að þeir Hope og Fraser hafi í bók sinni frá 2003 lagt fram mikilvægan skerf til rannsókna og framfara á sviði áætlunar og stjórnunar. Engu að síður er niðurstaða rannsóknarinnar sú að áætlunargerð verði áfram mikilvægt eftirlitskerfi og fáir hyggist leggja hana af. Gallar eru á áætlunargerðinni og því vilji margir bæta hana. Um 13-18% fyrirtækja í þessum löndum telja lítil verðmæti og jafnvel kostnað felast í áætlunargerðinni, auk þess sem um 20% fyrirtækja nota ekki áætlun til eftirlits.

Ennfremur kemur fram í rannsókninni að margar forsendur og gagnrýnisatriði sem Hope og Fraser byggja ályktanir sínar á eru íktar og ofmetnar í samanburði við dæmigerð fyrirtæki. Sem dæmi er nefnt: a) Notkun fastra frammistöðumarkmiða er mun sjaldgæfari en BBRT gerir ráð fyrir. b) Óhlutbundið mat er algengt í fyrirtækjum sem nota áætlun. c) Áætlunargerðin tekur mun styttri tíma en gagnrýnendur áætlunar halda fram. d) Meirihluti fyrirtækja starfa ekki í umhverfi þar sem ófyrirséð atvik gera áætlunargerðina úrelta. e) Mörg fyrirtæki aðlaga sig aðstæðum til að minnka áhrif óvæntra atvika. f) Meirihluti fyrirtækjanna tengja saman áætlun og stefnumótun. Áætlun er mikilvæg við stefnumótun í meirihluta fyrirtækja. g) Þó er leikur að tölum vandamál í rekstri fyrirtækja.

Þau Libby og Lindsay álykta sem svo að ekki sé rétt að rannsaka einhliða handan áætlunar annars vegar og áætlunargerð hins vegar. Báðar aðferðirnar hafa nýst vel. Mikilvægara sé að finna hvað undir liggir. Við slíka rannsókn sé vænlegra að rannsaka ítarlega einstök fyrirtæki í stað þess að rannsaka úrtak fyrirtækja. Ítarlega

hefur verið lýst hvaða grunnatriði séu mikilvæg hjá fyrirtækjum sem nota aðferð handan áætlunar. (Hope & Fraser, 2003a) Þá hafi verið rannsakað hvað liggi að baki velgengni Johnson & Johnson sem hafi notað fjölda hjálpartækja til að milda neikvæða eiginleika fjárhagsáætlunarinnar og óstöðugt umhverfi (Simons, 1987).

Önnur aðferð gæti verið að rannsaka hvaða atriði eða hjálpartæki eru sameiginleg með báðum aðferðunum. Aðferðum Handelsbanken hefur verið lýst (Libby & Lindsay, 2007) og séu þær bornar saman við aðferðir Johnson & Johnson fást eftirtalin sameiginleg atriði: a) Mjög dreifstýrt stjórnkerfi. b) Öflug fyrirtækjamening. c) Öflug miðlun upplýsinga. e) Óhlutbundið mat og f) gagnvirkt eftirlitskerfi (Libby & Lindsay, 2010).

7.6 Grunnatriði handan áætlunar eða handan áætlunar

Á árinu 2000 var safnað saman svörum frá stjórendum 217 fyrirtækja sem höfðu tekið þátt í kynningum BBRT á aðferðinni handan áætlunar. Árið eftir var birt skýrsla um rannsóknina. Niðurstaða rannsóknarinnar var að tölfræðilega marktækt jákvætt samband væri á milli fyrirtækja sem höfðu aðlagð sig stjórnkerfi BBRT, þ.e. handan áætlunar og öflugrar samkeppnisstöðu. Áhrifin voru mest í þjónustufyrirtækjum og í stærri fyrirtækjum. (Fraser & de Waal, 2001) Það er eftirtektarvert að nokkrum árum síðar vitnar de Waal í sömu rannsókn en segir þá: „ *Hvert fyrirtæki ætti að kanna hagkvæmni þess að innleiða eitt eða fleiri grunnatriða handan áætlunar. Þetta er sérstaklega áhugavert því rannsókn hefur sýnt að því fleiri grunnatriði handan áætlunar sem fyrirtæki innleiðir, því betri verður árangurinn* (Fraser & de Waal, 2001).“ (de Waal A. A., 2005) Í fyrri tilvitnunni segir að rannsóknin sýni fram á styrk stjórnkerfis BBRT en seinni tilvitnunin frá 2005 tengir hins vegar góðan árangur við sjálf grunnatriði handan áætlunar. Hér er nokkur munur á.

7.7 Aðlögun eða innleiðing

Að síðustu er vitnað í Bjarte Bogsnes sem hefur verið í forustu fyrir innleiðingu handan áætlunar í tveimur fyrirtækjum. Fyrst í Borealis en þar var áætlunargerð lögð af árið 1996. Í Statoil var stefnumiðað árangursmat tekið upp árið 1997 og áætlunargerð síðan lögð af árið 2005. Bogsnes skrifar gjarnan um stefnumiðað árangursmat þegar almennt er átt við aðferð handan áætlunar. Hann segir að stjórnunaraðferðir fjárhagsáætlunar og stefnumiðaðs árangursmats gangi ekki samhliða og þá sé árangursmatið yfirleitt látið víkja en áætlunin haldi. Þetta sé röng

leið. Áætlunin eigi að víkja fyrir árangursmatinu. Í framhaldinu komi því oft upp sú spurning hvort innleiða eigi stefnumiðað árangursmat á meðan fjárhagsáætlunin sé til staðar eða ekki.

Ef þörfin fyrir breytingar er mikil geta snögg umskipti með innleiðingu verið kraftmikil. En ef þörfin er minni og vandamálin ekki eins augljós er samhliða aðlögun betri. Í jafnvægisstöðu væri seinni leiðin betri. (Bogsnes, 2009)

7.8 Gagnrýni tekin saman og skoðuð

Þegar rökin gegn aðferð handan áætlunar er dregin saman má sjá nokkrar línur. Stuðningsmenn handan áætlunar hafa gagnrýnt áætlunargerð hart, því enn eru margir sem eru bærilega ánægðir með hefðbundna áætlunargerð og leitast við að þróa hana áfram. Gagnrýni á fjárhagsáætlun er oft of hörð og er ekki eins algild og haldið er fram. Engu að síður er þessi gagnrýni mikilvæg og vísar veginn í umræðunni.

Þeirri skoðun er haldið á lofti af BBRT og í bók Hope og Fraser frá 2003 að aðferð handan áætlunar sé algild, þ.e. hana megi nota fyrir öll fyrirtæki. Þá er því haldið fram að notkun handan áætlunar sé ætíð árangursríkari en þróuð áætlunargerð þ.e. betri áætlun. Þessu er í reynd mótmælt í grein Libby og Lindsay frá 2010. Þróuð áætlunargerð og handan áætlunar geti báðar verið fyrirtaks stjórnunaraðferðir. Hjálparaðferðir og hjálpartæki sé hins vegar það sem skipti máli.

Fram hefur komið að de Waal túlkar niðurstöður úr rannsókn sinni frá 2001 með öðrum blæ árið 2005 en hann gerði upphaflega. Hvort skoðun hans á notkun aðferðar handan áætlunar hafi breyst skal ósagt látið en ljóst er að hann hafnar ekki áætlunargerð en telur jafnframt að innleiðing grunnatriða handan áætlunar séu til framfara í fyrirtækjarekstri. de Waal varð ósáttur við stefnu BBRT og dró sig út úr samtökunum. (International Center, 2009)

Framfarir í áætlunargerð eru byggðar á hugmyndum betri áætlunar og handan áætlunar. Áætlunargerðin er í þróun og ákveðið vantraust virðist vera gagnvart ekki fjárhagstengdum mælikvörðum. Auk þess er til staðar varkárni gagnvart því að halda á óvissar slóðir.

Í gagnrýninni hér að framan er því haldið fram að aðferð handan áætlunar hafi takmarkanir í opinberum rekstri, utan menningarheims Vesturlanda og í flóknum fyrirtækjum í stöðugu umhverfi. Þá koma koma upp ný vandamál með innleiðingu handan áætlunar sem voru ekki áður fyrir hendi.

8 Aðferð, rannsókn og þátttakendur.

Viðfangsefni raunrannsóknarinnar er að kanna vinnuaðferðir við gerð fjárhagsáætlunar og ánægju með það ferli. Er gagnrýni á fjárhagsáætlun raunveruleg og réttmæt? Er ávinningur af fjárhagsáætlun eða er vert að taka upp aðrar stjórnunaraðferðir? Hverjar eru forsendur þess að fyrirtæki taki upp aðferðarfræði handan áætlunar við stjórnun síns rekstrar? Er mismunur á milli fyrirtækja og atvinnugreina hvað framangreind atriði varðar? Spurningarnar snéru að fjárhagsáætlun, um grunnatriði stjórnunar handan áætlunar og um notkun stjórnækja í fyrirtækinu. Leitast var við hafa spurningarnar gegnsæjar og auðveldar í svörun sem ekki tæki langan tíma að svara. Sjá töflu 2.

8.1 Gerð fjárhagsáætlunar, gagnrýni og ávinningur

Í grein sinni frá 2003 segja þeir Neely, Bourne og Adams að fjárhagsáætlunin hafi verulega vankanta, sem þeir skipta í þrjá flokka. Þessa flokka nefna þeir a) samkeppnishæfni, b) áætlunarferli og c) skipulagshæfni. Í bók sinni frá 2003 setja Hope og Fraser fram harða gagnrýni á hefðbundna fjárhagsáætlun. Gagnrýnin er ítarlegri en hjá Neely o.fl. en þó keimlík en ákveðnari. Hér er helstu gagnrýnisatriðunum einnig skipt í þrennt: a) Gerð fjárhagsáætlunar er snúin og kostnaðarsöm. b) Fjárhagsáætlun nær ekki samhengi við samkeppnisumhverfi og uppfyllir ekki lengur kröfur helstu stjórnenda. c) Leikur að tölum er of langt genginn.

Fjárhagsáætlun er enn notuð í flestum fyrirtækjum sem mikilvægt eftirlitstæki. Þótt vinnubrögð fjárhagsáætlunar sé til hagsbóta hjá mörgum fyrirtækjum þá er fjárhagsáætlunin rótgróin í menningu margra fyrirtækja. Samskipti, samhæfing og eftirlit byggir á fjárhagsáætluninni. Þannig hafa hlutirnir verið gerðir og þannig eru þeir gerðir. (Libby & Lindsay, 2007)

Í rannsóknargrein sinni frá 2007 sem þeir Libby og Lindsay gerðu á meðal hærri fyrirtækjastjórnenda í Norður Ameríku þá leitast þeir við að fá svör við spurningunum: Er fjárhagsáætlun óþörf? Er gagnrýnin raunhæf? Er fjárhagsáætlun gagnslaus og er ávinningur af fjárhagsáætlun? Fyrsti hluti þessarar rannsóknar, A hluti, byggir að stórum hluta á aðferð þeirra Libby og Lindsay. Í þeirra könnun er úrtakið mun stærra og er leitast við að fá heildarsýn á amerísk fyrirtæki. Hér eru hins vegar skoðuð fjögur fyrirtæki, hvert fyrir sig, eftir atvinnugreinum og í heild.

Þessi hluti rannsóknarinnar skiptist í fjóra þætti: a) Hver eru vinnubrögð við fjárhagsáætlun? b) Er gagnrýni á fjárhagsáætlun réttmæt? c) Er stundaður leikur að tölum? d) Hver er ávinningur og ánægja með fjárhagsáætlun?

Að undanteknum tveimur spurningum eru svarmöguleikar þrír eða fimm og spanna skalann s.s. frá „aldrei“ til „oft“ eða frá „mjög ósammála“ til „mjög sammála“. Hlutlausu svörin eru þá „stundum“ og „hlutlaus“. Til að átta sig betur á svörunum hefur höfundur gefið þeim stighækkandi töluleg gildi og síðan reiknað út tölulegt gildi svaranna í hverri spurningu ásamt hlutfallstölu svarsins. Frávik eru ekki reiknuð. Einnig er reiknað meðaltal hlutfallstölu hvers fyrirtækis fyrir spurningar í flokkunum „Fjárhagsáætlun gagnrýnd“ og „Leikið á fjárhagsáætlun“.

Auk þess að finna svör við framangreindum meginspurningum þá eru spurningar úr þessum hluta notaðar til að meta forsendur innleiðingar stjórnunaraðferðarinnar handan áætlunar sem seinni hluti rannsóknarinnar fjallar um.

8.2 Forsendur grunnilda handan áætlunar

Fyrirtæki eru mismunandi bæði að innri og ytri uppbyggingu og hvað varðar þekkingu og áhuga starfsmanna til að fást við ný verkefni og aðstæður. Það er hins vegar ekki að öllu leyti einfalt að meta þessar aðstæður, sjá stöðu fyrirtækis og sjá hvert því beri að stefna.

„Það eru margar nýjar leiðir og möguleikar frá hefðbundinni áætlunargerð til stjórnunar handan áætlunar. Engu að síður verðskuldar stjórnunaraðferðin handan áætlunar athygli því hún gerir kleift að skoða með ferskum hætti áætlunarferlið, önnur skipulagsferli og skipulag.“ (de Waal A. A., 2005) *„Enn fremur hefur komið í ljós að því fleiri grunnatriði handan áætlunar sem fyrirtæki innleiðir, því betri verður árangur fyrirtækisins* (Fraser & de Waal, 2001)“ (de Waal A. A., 2005). Því er mikilvægt fyrirtækjum að innleiða eitt eða fleiri grunnatriða handan áætlunar. Jafnframt og samhliða er mikilvægt að geta metið forsendur innleiðingar handan áætlunar hjá tilteknu fyrirtæki.

Til að svara spurningunni um áhuga starfsmanna á breytingum á áætlunarferlinu og um forsendur innleiðingar á aðferðinni handan áætlunar hefur verið þróað spurningatæki. Hér er um að ræða tækið skimun aðgangs handan áætlunar eða Beyond Budgeting Entry Scan (BBES). Skimunin er hvorki flókin né ítarleg en getur með fljótvirkum hætti sett í gang umræðu um þörf og möguleika á innleiðingu handan áætlunar. (de Waal A. A., 2005)

Tækið var þróað í þremur stigum á tveimur árum. Fyrst var gerð tílraunaútgafa byggð á stjórnunarfræðum og nokkrum viðtölum, sem var síðan prófuð á fyrirtæki. Síðan var skimunin endurunnin og prófuð í öðru fyrirtæki og að lokum var skimunin enn endurbætt og prófuð í nokkrum fyrirtækjum og lokaútgáfan gerð (de Waal, Bilstra, & Ottens, 2004).

Sú rannsókn sem hér er unnin byggir á rannsókn de Waal frá 2005. BBES setur fram þrjár meginspurningar:

1. Á fyrirtækið í vanda með gerð fjárhagsáætlunar og ef svo er, er fyrirtækið tilbúið að laga og breyta ferlinu?
2. Í hvaða mæli starfar fyrirtækið í samræmi við grunnþætti handan áætlunar?
3. Hverjar eru forsendur árangursríkrar innleiðingar handan áætlunar í fyrirtækinu?

Lítum betur á þessar spurningar.

Þörfin á stjórnun handan áætlunar. Möguleg innleiðing á stjórnun handan áætlunar hefst með mati á þörfinni fyrir breytingar í áætlunarferlinu. Ef fyrirtækið á ekki í neinum vanda með áætlunferlið er innleiðing á nýrri aðferð lítils virði. Því er mjög nauðsynlegt að kanna hvort óánægja sé með áætlunarferlið. Ef í ljós kemur þörf fyrir breytingar verður að skilgreina viljann til að laga og breyta. Upphafsspurningar BBES eru spurningar númer 21 og 22 í A) hluta spurningalistans í töflu 2.

Staða fyrirtækisins. Til að meta í hvaða mæli viðkomandi fyrirtæki starfar í samræmi við tólf grunnatriði handan áætlunar er beitt BBES greiningartækinu. Þá er jafnframt kannaðir möguleikar og vilji innan fyrirtækisins til að breyta og bæta starfsaðferðir. Spurningarnar eru aðlagðar og beinast að hverju atriði fyrir sig. Í einu tilvika er spurningu sleppt og því eru spurningarnar einungis ellefu. Hér er um að ræða spurningu um samhæfingu athafna sem er fimmta grunnatriðið og hefði orðið fimmta spurning. Við undirbúning og gerð BBES kom fram að stjórnendum fyrirtækja fannst það ekki skipta máli gagnvart innleiðingu handan áætlunar með hvaða hætti miðlægum stöðdeildum eins og upplýsinga- og mannauðskerfum væri skipað og kostnaðarskipt innan fyrirtækis. Spurningunni var því sleppt.

Fræðigreinar sem fjalla um aðferðina handan áætlunar kynna grunnatriðin með mismunandi hætti. Grunnatriðinum tólf er þó almennt skipt í tvo sex atriða helminga. Heiti og röðun helminganna er hins vegar mismunandi í bókum og ritum og einnig röðun atriðanna innan þeirra. Þau atriði sem heita grunnatriði í aðlögunarferli hér að framan eru nefnd „Process Principles“ sem gæti útlagst „Meginatriði í ferli“ í bók

Bogsnes frá 2009. Hinn helmingurinn sem hér heitir grunnatriði róttækrar dreifstýringar er í sömu bók nefndur „Leadership Principles“ eða „Meginatriði leiðsagnar“.

Hér að framan er kynnt uppsetning sem byggir á bók þeirra Hope og Fraser frá 2003. Hins vegar skipar de Waal grunnatriðunum í BBES með öðrum hætti. Í töflu 1 er tengdar saman spurningarnar í B hluta og númerun grunnatriða eins og best á við. Í fremri dálki eru númer spurninga í BBES en í síðari dálk eru númer grunnatriða eins og þau eru kynnt í kafla fjögur hér að framan.

Tafla 1 Spurningar og grunnatriði

1. spurning	7. grunnatriði
2. spurning	8. grunnatriði
3. spurning	10. grunnatriði
4. spurning	11. grunnatriði
5. spurning	9. grunnatriði
6. spurning	1. grunnatriði
7. spurning	3. grunnatriði
8. spurning	6. grunnatriði
9. spurning	4. grunnatriði
10. spurning	12. grunnatriði
11. spurning	2. grunnatriði

Forsendur farsællar innleiðingar. Í BBES er lögð áhersla á að fyrir liggi að fyrirtæki sem eru hluti af fyrirtækjasamsteypu hafi heimild til að vera stjórnað án fjárhagsáætlunar. Sjálfstæð fyrirtæki ákveða slíkt sjálf. Þar sem þessari rannsókn er ekki ætlað með beinum hætti að vera leiðbeinandi um stjórnun handan áætlunar í viðkomandi fyrirtækjum er þessari spurningu sleppt í rannsókninni.

Þegar svör við spurniningunum liggja fyrir þarf að túlka og yfirfæra þau í ráðgjöf til fyrirtækisins og líkur til árangursríkrar innleiðingar þeirra. Síðan getur fyrirtækið ákveðið hvort hefja skuli innleiðingu handan áætlunar eða hvort fyrst skuli bæta áætlunarferlið með aðferð betri áætlunar. Túlkun á svörum er skipað í þrjá flokka eða liti, grænan, gulan og rauðan. Fyrst er spurt um þörfina á innleiðingu handan áætlunar sem eru spurningar 21 og 22 úr A hluta spurningalistans.

Grænt. Innleiðingu handan áætlunar ætti að íhuga alvarlega.

Gult. Prófið sýnir að þörfin á breytingu áætlunarferlisins er takmörkuð. Ráðlagt er að innleiða grunnatriði handan áætlunar og kanna samhliða betur hvort ráðlegt sé að hætta áætlunargerð og innleiða aðferð handan áætlunar.

Rautt. Það er eindregið ráðlagt að innleiða ekki aðferðina handan áætlunar. Prófið sýnir enga þörf á að breyta áætlunarferlinu. Ekki fyrr en þörfin hefur aukist er ráðlegt að íhuga innleiðingu handan áætlunar.

Í öðru lagi er í B hluta fjallað um stöðu fyrirtækisins.

Grænt. Það eru fáar eða engar hindranir á innleiðingu viðkomandi grunnatriðis handan áætlunar.

Gult. Vænta má nokkurra hindrana við innleiðingu viðkomandi grunnatriðis handan áætlunar. Nokkur atriði þarfnast sérstakrar athygli.

Rautt. Vænta má margra hindrana við innleiðingu viðkomandi grunnatriðis handan áætlunar. Mörg atriði þarfnast verulegra breytinga.

Í þessum lýsingum á þremur flokkum eða litum við ráðgjöf liggur ekki fyrir hvar setja skuli mörkin á milli flokkanna. Spurningarnar eru ólíkar og svör við sömu spurningu mismunandi á milli fyrirtækja. Ráðgjöfin getur því að einhverju leyti orðið tilviljanakennd, tilfinningabundin og háð þeim einstaklingum sem hana gera. Mikilvægt er að minnka þessa neikvæðu þætti ef mögulegt er. Sú aðferð er valin af höfundum í þeim tilgangi að gera matið gagnsærra og samanburðarhæfara að setja töluleg gildi á svörin og láta þau ráða flokkun. Það er vissulega ljóst að töluleg mörk á milli flokka sem sett eru verða að einhverju leyti einnig tilviljanakennd og tilfinningabundin og ekki er með öllu einhlítt að meta vægi mismunandi svara þótt tölulegt svargildi hveirrar spurningar sé reiknað. Auk þess að svörin sjálf eru örugglega að einhverju leyti tilviljunarkennd. Í viðauka eitt er lýst hvernig töluleg gildi svaranna eru reiknuð og mörkum flokka og lita.

8.3 Notkun stjórnstækja

Í bókinni *Beyond Budgeting* frá 2003 eru nefnd sex stjórnstækja eða stjórnunaraðferðir sem öflug hjálpartæki til lausnar á mörgum þeim vandamálum sem hefur verið lýst hér að framan. Því liggur í hlutarins eðli að fyrirtæki sem hafa notað þessi tækja, þekkja til þeirra eða hafa áhuga á notkun þeirra munu geta nýtt sér þá þekkingu og aðstæður við innleiðingu handan áætlunar. Við mat á aðstæðum í fyrirtæki til innleiðingar handan áætlunar er því mikilvægt að kanna hvort tækin hafa verið notuð og hvort áhugi sé fyrir þeim. Hér er ekki verið að kanna álit eða skoðun hjá einstökum stjórnendum eða

starfsmönnum heldur með hvaða hætti tækin eru til staðar í fyrirtækinu. Því voru einungis framkvæmdastjórar rekstrar/fjármála spurðir um notkun stjórnunartækja. Spurningar um notkun stjórnartækja er C hluti spurningakönnunarinnar.

8.4 Gagnasöfnun, þátttakendur og framkvæmd

Við val á þátttakendum í könnuninni var horft til þess að fá með fyrirtæki sem hefðu nokkurn hóp stjórnenda sem tækju þátt í áætlunargerð og hefðu skoðanir á því ferli. Einnig var lagt upp með að fá með fyrirtæki sem ætla mætti að hefðu ólíkan rekstur og ytra umhverfi annars vegar og svo fyrirtæki sem byggju við svipaðar aðstæður hins vegar. Haft var samband við stjórnendur 8 til 10 fyrirtækja. Forsvarsmenn fjögurra fyrirtækja sem haft var samband við voru viljugir til þátttöku. Þó svo að forsvarsmenn þátttökufyrirtækjanna hafi verið jákvæðir og stutt vel við könnunina þurfti stundum að beita nokkrum fortölum til að fá aðra stjórnendur til þátttöku. Í sumum tilvikum gekk það vel en miður í öðrum tilvikum. Vænta má að svörun hafi orðið betri ef viðkomandi fyrirtæki hefðu staðið sjálf fyrir könnuninni. Spurningar hefðu væntanlega einnig getað orðið ítarlegri.

Könnunin var lögð fyrir 57 stjórnendur í fjórum fyrirtækjum og voru lagðar fyrir þá 33 spurningar í samtals 55 liðum. Spurningunum svöruðu 30 stjórnendur eða 53%. Svarendur voru helstu stjórnendur sem unnu að fjárhagsáætlun og voru þeir valdir með leyfi og í samráði við framkvæmdastjóra fjármála/rekstrar hjá viðkomandi fyrirtæki. Þá voru sex staðreindaspurningar í samtals tólf liðum um notkun stjórnartækja innan fyrirtækjanna (*C hluti*) lagðar fyrir sömu framkvæmdastjóra. Spurningarnar voru sendar í tölvupósti á svarendur. Svörum var síðan fylgt eftir með ítrekunum þar sem þess þurfti. Framkvæmdastjórar fjármála/rekstrar svöruðu allir skilmerkilega sínum spurningum. Í tveimur tilvikum voru svör tekin niður í gegnum síma og í einu tilviki voru svörin tekin niður af höfundum á vinnustað svaranda. Svartíminn í þessum tilvikum var um 20 mínútur. Í nokkrum tilvikum var ekki öllum spurningum svarað.

Könnunin fór fram í maí og júní 2010. Fyrirtækin sem voru könnuð voru endurskoðunar- og ráðgjafarfyrirtækin Deloitte hf og PwC ásamt orkufyrirtækjunum Orkuveitu Reykjavíkur og Landsvirkjun. Þátttaka í svörun var eftirfarandi í framangreindum fyrirtækjum og í sömu röð: 5/5, 5/10, 10/20 og 10/22.

Niðurstöður rannsóknarinnar ættu að geta nýst stjórnendum þeirra fyrirtækja sem voru könnuð og jafnvel öðrum fyrirtækjum til að meta forsendur til að taka upp stjórnunaraðferð handan áætlunar í fyrirtækinu.

Tafla 2 Fjárhagsáætlun, grunnatriði stjórnunar handan áætlunar og notkun stjórnkerfa.

Spurningar um fjárhagsáætlun, grunnatriði stjórnunar handan áætlunar og notkun stjórnunarkerfa.

Grunnupplýsingar

Nafn fyrirtækis:

Nafn svaranda:

Starfsheiti:

A) Spurningar um fjárhagsáætlun

1 Hvað tekur gerð fjárhagsáætlunar langan tíma? (dagsetningar)	Hefst:	Lýkur:			
2 Áætlunarferlið er of tímafrekt.	Mjög ósammála	Ósammála	Hlutlaus	Sammála	Mjög sammála
3 Áætlunarferlið er of kostnaðarsamt.	Mjög ósammála	Ósammála	Hlutlaus	Sammála	Mjög sammála
4 Ávinningur er umfram kostnað af fjárhagsáætluninni.	Mjög ósammála	Ósammála	Hlutlaus	Sammála	Mjög sammála
5 Notar fyrirtækið frávíkagreiningu?			Nei	Að hluta	Já
6 Fjárhagsáætlunarferlið er seinvirkt að finna vandamál.	Mjög ósammála	Ósammála	Hlutlaus	Sammála	Mjög sammála
7 Fjárhagsáætlunin er góð til að meta frammistöðu starfsmanna.	Mjög ósammála	Ósammála	Hlutlaus	Sammála	Mjög sammála
8 Notar fyrirtækið samanburð við fjárhagsáætlun til að greiða kaupauka?			Nei	Að hluta	Já
9 Fjárhagsáætlunin er góð til að meta árangur í rekstri.	Mjög ósammála	Ósammála	Hlutlaus	Sammála	Mjög sammála
10 Fjárhagsáætlunin er fljót að úreldast.	Mjög ósammála	Ósammála	Hlutlaus	Sammála	Mjög sammála
11 Er fjárhagsáætlunin endurskoðuð innan ársins?			Nei	Hve oft:	
12 Fjárhagsáætlunin er ósveigjanleg.	Mjög ósammála	Ósammála	Hlutlaus	Sammála	Mjög sammála
13 Fjárhagsáætlunin skemmir samstarf.	Mjög ósammála	Ósammála	Hlutlaus	Sammála	Mjög sammála
14 Auka stjórnendur útgjöld í árslok til að ná útgjaldaheimildum á áætlun?			Aldrei	Stundum	Oft
15 Fresta stjórnendur útgjöldum til næsta árs vegna knappar áætlunar?			Aldrei	Stundum	Oft
16 Auka stjórnendur sölu í árslok til að ná sölumarkmiðum á áætlun?			Aldrei	Stundum	Oft
17 Þegar niðurstaða er hvort eð er slæm er hún þá gerð enn verri til að fá betri samanburð síðar?			Aldrei	Stundum	Oft
18 Leitast stjórnendur sviða og deilda við að fá hagstæðar (auðveldar) viðmiðanir í áætlun?			Aldrei	Stundum	Oft
19 Stjórnendur hagræða tölum svo framtíðarhagsmunir fyrirtækisins skaðast.	Mjög ósammála	Ósammála	Hlutlaus	Sammála	Mjög sammála
20 Fjárhagsáætlun er ómissandi, það er ekki hægt að stjórna án hennar.	Mjög ósammála	Ósammála	Hlutlaus	Sammála	Mjög sammála
21 Hve ánægður ertu með gerð og vinnuferli fjárhagsáætlunarinnar?	Mjög óánægður	Óánægður	Hlutlaus	Ánægður	Mjög ánægður
22 Álitur þú fyrirtækið sé reiðubúið að breyta þessu ferli?	Mjög ósammála	Ósammála	Hlutlaus	Sammála	Mjög sammála

B) Spurningar um grunnatriði stjórnunar handan áætlunar.

1a.	Í hvaða mæli er valddreifing/dreifistýring í fyrirtækinu?	Engin	Að hluta	Mikil
1b.	Ef fyrirtækið er ekki valddreift/dreifistýrt, er mögulegt að innleiða (auka) valddreifingu/dreifistýringu?	Nei	Að hluta	Já
1c.	Ef frekari valddreifing/dreifistýring er möguleg, eru starfsmenn að þínu áliti, reiðubúnir að framkvæma hana?	Nei	Að hluta	Já
2a.	Í hvaða mæli hefur lægra settur stjórnandi heimild til sjálfstæðra ákvarðana?	Litla	Nokkra	Mikla
2b.	Ef lágt settur stjórnandi hefur litla eða enga heimild til sjálfstæðra ákvarðana er þá mögulegt að auka þær heimildir?	Nei	Að hluta	Já
2c.	Ef auknar heimildir til sjálfstæðra ákvarðana eru mögulegar, eru yfirstjórnendur að þínu áliti reiðubúnir að auka þær heimildir?	Nei	Að hluta	Já
3a.	Í hvaða mæli eru markmið fyrirtækisins fyrirfram fastákveðin eða sveigjanleg eftir aðstæðum?	Föst	Bæði og	Sveigjanleg
3b.	Ef markmið fyrirtækisins eru ekki sveigjanleg er þá mögulegt að taka upp sveigjanleg markmið?	Nei	Að hluta	Já
3c.	Ef sveigjanleg markmið væru kynnt fyrir starfsmönnum, væru þeir að þínu áliti reiðubúnir að taka upp sveigjanleg markmið?	Nei	Að hluta	Já
4a.	Í hvaða mæli beinir fyrirtæki þitt athygli sinni að viðskiptavinum?	Engri	Að hluta	Mikilli
4b.	Ef fyrirtæki þitt setur ekki mikla athygli á viðskiptavinum, væri mögulegt að beina starfsemi þess meira í þá áttina?	Nei	Að hluta	Já
4c.	Ef mögulegt er að sinna viðskiptavinum betur, álitir þú þá að starfsmenn væru reiðubúnir til þess?	Nei	Að hluta	Já
5a.	Hvort er ríkjandi stjórnunaraðferð í fyrirtækinu drottnandi eða leiðbeinandi?	Drottnandi	Bæði og	Leiðbeinandi
5b.	Ef stjórnendur í fyrirtæki þínu stunda ekki leiðbeinandi stjórnunarstíl væri mögulegt að þróa slíkan stjórnunarstíl í fyrirtækinu?	Nei	Að hluta	Já
5c.	Ef leiðbeinandi stjórnunarstíll er mögulegur í fyrirtæki þínu væru starfsmenn að þínu áliti reiðubúnir í slíkar breytingar?	Nei	Að hluta	Já
6a.	Í hvaða mæli eru markmið í fyrirtæki þínu sett með tilliti til keppinauta?	Fá	Að hluta	Mörg
6b.	Ef markmið fyrirtækisins eru ekki tengd markmiðum keppinauta væri þá mögulegt að taka upp hlutfallsleg markmið?	Nei	Að hluta	Já
6c.	Ef hlutfallsleg markmið eru möguleg, álitir þú að starfsmenn væru reiðubúnir í slíkar breytingar?	Nei	Að hluta	Já

7a.	Í hvaða mæli er stefnumörkun fyrirtækisins unnin samfelld í tíma, frá deildum til yfirstjórnar (að neðan og upp)?	Árlega ofan-niður	Bæði og	Samfelld neðan-upp
7b.	Ef stefnumörkun er árleg og frá stjórnendum til þeirra lægra settu, væri mögulegt að marka stefnuna samfelld að neðan og upp?	Nei	Að hluta	Já
7c.	Ef mögulegt væri að marka stefnu samfelld að neðan og upp, væru starfsmenn að þínu áliti reiðubúinir í slíkar breytingar?	Nei	Að hluta	Já
8a.	Í hvaða mæli notar fyrirtækið rúllandi spá sem horfir fimm til sex ársfjórðunga fram í tímann?	Að engu leyti	Að hluta	Að öllu leyti
8b.	Ef fyrirtækið notar ekki framangreinda rúllandi spá væri þá mögulegt að taka upp slíka spá?	Nei	Að hluta	Já
8c.	Ef mögulegt væri að nota framangreinda spá væru starfsmenn að þínu áliti reiðubúinir í slíkar breytingar?	Nei	Að hluta	Já
9a.	Hvernig er framleiðsluþáttum (aðföng-fjárfestingar) skipað niður í fyrirtækinu?	Samkvæmt fjárhags-áætlun	Samkvæmt fjárfestingar-áætlun	Á stað og stund eftir þörfum
9b.	Ef framleiðsluþáttum er skipt fyrirfram, væri mögulegt að taka upp sveigjanlegri ráðstöfun þeirra, sem byggir á eftirspurn í innri viðskiptum?	Nei	Að hluta	Já
9c.	Ef frekari sveigjanleiki er mögulegur væru starfsmenn að þínu áliti reiðubúinir í slíkar breytingar?	Nei	Að hluta	Já
10a.	Hefur fyrirtækið öflugt og hagkvæmt ferli stórnunarupplýsinga sem tilreiða bæði fjárhagslegar og ekki fjárhagslegar upplýsingar?	Að engu leyti	Að hluta	Að öllu leyti
10b.	Ef ferli stórnunarupplýsinga er vanburða, væri mögulegt að bæta ferlið?	Nei	Að hluta	Já
10c.	Ef mögulegt væri að bætaferli stórnunarupplýsinga, væru starfsmenn að þínu áliti reiðubúinir í slíkar breytingar?	Nei	Að hluta	Já
11a.	Í hvaða mæli notar fyrirtækið bónuskerfi sem metur sameiginlega frammistöðu einstaklinga og hópa?	Að engu leyti	Að hluta	Að öllu leyti
11b.	Ef fyrirtækið notar ekki samsett bónuskerfi væri mögulegt að taka upp bónuskerfi sem metur sameiginlega frammistöðu einstaklinga og hópa?	Að engu leyti	Að hluta	Að öllu leyti
11c.	Væru starfsmenn í fyrirtækinu að þínu áliti reiðubúinir í slíkar breytingar?	Nei	Að hluta	Já

Spurningar ætlaðar fjármálastjórum

C) Spurningar um notkun stjórnækja.

1a.	Er virðisstjórnun (value-based management) og hagrænn virðisauki (economic value added-EVA™) notuð í fyrirtæki þínu?	Nei	Að hluta	Já
1b.	Ef nei, er vilji að þínu mati til að nota virðisstjórnun í fyrirtæki þínu?	Nei	Að hluta	Já
2a.	Er staðallíkan (benchmarking) notað í fyrirtæki þínu?	Nei	Að hluta	Já
2b.	Ef nei, er vilji að þínu mati til að nota staðallíkan í fyrirtæki þínu?	Nei	Að hluta	Já
3a.	Er stefnumiðað árangursmat (balanced scorecard) notað í fyrirtæki þínu?	Nei	Að hluta	Já
3b.	Ef nei, er vilji að þínu mati til að nota stefnumiðað árangursmat í fyrirtæki þínu?	Nei	Að hluta	Já
4a.	Er verkþáttastjórnun (activity-based management) notuð í fyrirtæki þínu?	Nei	Að hluta	Já
4b.	Ef nei, er vilji að þínu mati til að nota verkþáttastjórnun í fyrirtæki þínu?	Nei	Að hluta	Já
5a.	Er stjórnun viðskiptatengsla (customer relationship management) notuð í fyrirtæki þínu?	Nei	Að hluta	Já
5b.	Ef nei, er vilji að þínu mati til að nota stjórnun viðskiptatengsla í fyrirtæki þínu?	Nei	Að hluta	Já
6a.	Er heilstætt upplýsingakerfi yfir fjárhagslegar og ekki fjárhagslegar upplýsingar notað í fyrirtæki þínu?	Nei	Að hluta	Já
6b.	Ef nei, er vilji að þínu mati til að nota heilstætt upplýsingakerfi fyrirtæki þínu?	Nei	Að hluta	Já

9 Niðurstöður

Spurningakönnuninni er skipt í þrjá meginkafla. A) Spurningar um fjárhagsáætlun, B) spurningar um grunnatriði stjórnunar handan áætlunar og C) spurningar um notkun stjórnækja. Spurningunum um fjárhagsáætlun í A) hluta er síðan skipt í flokka eftir fjórum meginspurningum auk niðurstöðu um þörfina á innleiðingu aðferðarinnar handan áætlunar.

Í meðfylgjandi töflum eru sýnd svör frá hverju fyrirtæki fyrir sig og síðan samantekt af svörum fyrirtækjanna Deloitte hf og PwC sem stunda endurskoðun og ráðgjöf annars vegar og orkufyrirtækjanna Orkuveitu Reykjavíkur og Landsvirkjunar hins vegar. Þá er sýnd samantekt af svörum allra fyrirtækjanna.

9.1. Spurningar um fjárhagsáætlun

9.1.1. Hver eru vinnubrögð við fjárhagsáætlun?

Spurningarnar um vinnubrögð við fjárhagsáætlun eru fjórar:

- 1 Hvað tekur gerð fjárhagsáætlunar langan tíma? (dagsetningar)
- 2 Notar fyrirtækið frávikagreiningu?
- 5 Notar fyrirtækið samanburð við fjárhagsáætlun til að greiða kaupauka?
- 11 Er fjárhagsáætlunin endurskoðuð innan ársins?

Vinna við fjárhagsáætlun tekur nokkuð mismunandi tíma bæði innan fyrirtækja og á milli þeirra. Þegar svörin eru skoðuð sést að fjármálastjórar/rekstrarstórar fyrirtækjanna nefna undantekningarlaust lengsta tímann sem ferlið tekur. Það er rökrétt því vinnan hefst hjá þeim og henni líkur þar einnig. Aðrir starfsmenn vinna almennt nokkuð skemmri tíma að áætluninni. Hjá Deloitte tekur ferlið lengst 13 vikur en 5,8 vikur að meðaltali hjá stjórnendum. Samsvarandi tímalengd hjá hinum fyrirtækjunum er; PwC 4,3 vikur og 4,3 vikur, Orkuveita Reykjavíkur 8,7 vikur og 5,8 vikur og hjá Landsvirkjun 30,3 vikur og 13,6 vikur. Að meðaltali eru allir stjórnendur þessara fyrirtækja að vinna 8,3 vikur að áætlunargerð. Þetta er nokkuð styttri tími en kom fram í rannsókn Libby og Lindsay (2007) sem var 10,3 vikur.

Á milli 80 til 90% stjórnenda hjá öllum fyrirtækjunum nota frávikagreiningu eða nota hana að hluta, sem er hátt hlutfall.

Stjórnendur beggja endurskoðunarfyrirtækjanna segjast nota eða nota að hluta fjárhagsáætlunina í 70% tilvika til að ákvarða kaupauka. Hins vegar er þessi

samanburður lítillaga notaður hjá Landsvirkjun og þekkist ekki hjá OR. Skýra má mismuninn með því að starfsemi þessara fyrirtækjaforma er nokkuð frábrugðin hvorri annari. Útseld vinna er stór hluti af tekjum endurskoðunarfyrirtækjanna og því einfalt að tengja saman útselda vinnu og afkomu í þeim fyrirtækjum. Þessi tengsl eru flóknari hjá orkufyrirtæjunum. Auk þess sem bæði orkufyrirtækin eru í opinberri eigu en árangurstengd laun stjórnenda hjá opinberum aðilum hér á landi þekkist varla. Í þessu sambandi er vert að benda á að Statoil greiðir bónusa, þó það sé í eigu norska ríkisins að stórum hluta. Þeir bónusar eru ekki einstaklingsbundnir heldur tengjast þeir afkomu deilda og sviða. Þó ekki heildarafkomu fyrirækisins. (Bogsnes, 2009)

Stjórnendur hjá PwC segjast ekki endurskoða fjárhagsáætlunina innan ársins í 80% tilvika og í 70% tilvika hjá Landsvirkjun. Í 40% tilvika er hún ekki endurskoðuð hjá Deloitte og eingöngu í 10% tilvika er hún ekki endurskoðuð hjá Orkuveitu Reykjavíkur. Þegar endurskoðun á sér stað eru þær allt frá einni til fjórar á ári. Algengast eru tvær endurskoðanir á ári.

Tafla 3 Vinnubrögð við fjárhagsáætlun

Deloitte hf	S1		S5	S8		S11
1 vika	1	Nei	2	1	Nei	2
2 vikur	1	Að hluta	1	2	1 endurskoðun	1
1 mán.	1	Já	2	2	2 endurskoðanir	
2 mán.	1				3 endurskoðanir	1
3 mán.	1				Ef ástæða er	1
PwC	S1		S5	S8		S11
1 vika		Nei			Nei	4
2 vikur		Að hluta	3	4	1 endurskoðun	
1 mán.	4	Já	2	1	2 endurskoðanir	1
Endurskoðun	S1		S5	S8		S11
1 vika	1	Nei	2	1	Nei	6
2 vikur	1	Að hluta	4	6	1 endurskoðun	1
1 mán.	5	Já	4	3	2 endurskoðanir	1
2 mán.	1				3 endurskoðanir	1
3 mán.	1				Ef ástæða er	1
OR	S1		S5	S8		S11
1 vika	1	Nei	1	10	Nei	1
2 vikur	1	Að hluta	5		1 endurskoðun	2
1 mán.	3	Já	2		2 endurskoðanir	4
2 mán.	5				3 endurskoðanir	1
3 mán.					4 endurskoðanir	1
Landsvirkjun	S1		S5	S8		S11
2 vikur	1	Nei	1	7	Nei	7
1 mán.	2	Að hluta	4	2	1 endurskoðun	
2 mán.	1	Já	5		2 endurskoðanir	1
3 mán.	3				3 endurskoðanir	
5 mán.	1				4 endurskoðanir	
6 mán.	1				Ef ástæða er	2
7 mán.	1					
Orkufyrirtæki	S1		S5	S8		S11
1 vika	1	Nei	2	17	Nei	8
2 vikur	2	Að hluta	9	2	1 endurskoðun	2
1 mán.	5	Já	7		2 endurskoðanir	5
2 mán.	6				3 endurskoðanir	1
3 mán.	3				4 endurskoðanir	1
5 mán.	1				Ef ástæða er	2
6 mán.	1					
7 mán.	1					
Allir	S1		S5	S8		S11
1 vika	2	Nei	4	18	Nei	14
2 vikur	3	Að hluta	13	8	1 endurskoðun	3
1 mán.	10	Já	11	3	2 endurskoðanir	6
2 mán.	7				3 endurskoðanir	2
3 mán.	4				4 endurskoðanir	2
5 mán.	1				Ef ástæða er	3
6 mán.	1					
7 mán.	1					

9.1.2. Er gagnrýni á fjárhagsáætlun réttmæt?

Spurningarnar um gagnrýni á fjárhagsáætlun eru eftirtaldar:

2 Áætlunarferlið er of tímafrekt?

6 Fjárhagsáætlunarferlið er seinvirkt að finna vandamál?

7 Fjárhagsáætlunin er góð til að meta frammistöðu starfsmanna?

9 Fjárhagsáætlunin er góð til að meta árangur í rekstri?

10 Fjárhagsáætlunin er fljót að úreldast?

12 Fjárhagsáætlunin er ósveigjanleg?

13 Fjárhagsáætlunin skemmir samstarf?

Allir stjórnendur Deloitte, PwC og Landsvirkjunar telja áætlunarferlið ekki of tímafrekt eða taka hlutlausa afstöðu. Aftur á móti telja 30% stjórnenda hjá Orkuveitu Reykjavíkur áætlunarferlið taka of langan tíma en 50% að svo sé ekki. Ef þetta svar er borið saman við svarið í spurningu eitt þá sést að áætlunarferlið hjá Orkuveitunni tekur 5,9 vikur að meðaltali hjá stjórnanda, sem er ekki svo langur tími miðað við hin fyrirtækin. Tímalengdin á ferlinu og ánægja með það fer því ekki að öllu leyti saman. Á það skal bent að hér er spurt um tímalengdina á ferlinu en ekki um þann tíma sem fer í sjálfa vinnuna. Fyrir liggur að Orkuveitan hefur flóknasta reksturinn af þeim fyrirtækjum sem hér eru skoðuð (*sjá viðauka 3*) og því er sjálfur vinnutíminn sem fer í áætlunargerðina ef til vill lengri en hjá hinum. Hér er meðaltíminn í áætlunargerð hjá öllum stjórnendum 8,3 vikur en var 10,3 vikur í rannsókn Libby og Lindsay (2007). Hope og Fraser nefna 10 til 15 vikur.

Hjá endurskoðendum telja um 80% stjórnenda að fjárhagsáætlunarferlið sé ekki seinvirk að finna vandamál. Hjá orkufyrirtækjunum er ekki sama eindrægni hvað þetta varðar. Um 45% stjórnenda telja ferlið ekki seinvirkt, 40% taka hlutlausa afstöðu en 15% telja ferlið seinvirkt að finna vandamál. Í rannsókn Libby og Lindsay (2007) segja 64% aðspurðra að fjárhagsáætlunin sé sein eða að hluta til sein að finna vandamál.

Fjárhagsáætlunin er talin góð til að meta frammistöðu starfsmanna hjá Deloitte. Hjá PwC er helmingur svarenda sammála en hinn helmingurinn ósammála. Hjá báðum orkufyrirtækjunum tekur um þriðjungur stjórnenda hlutlausa afstöðu, um 40% er sammála og um fjórðungur ósammála. Um 65% aðspurðra í rannsókn Libby og Lindsay (2007) telja samanburð við fjárhagsáætlun ekki góða til að meta frammistöðu stjórnenda.

Almennt er talið hjá öllum fyrirtækjunum að fjárhagsáætlunin sé mjög góð til að meta árangur í rekstri. Allir stjórnendur endurskoðunafyrirtækjanna eru sammála

eða mjög sammála. Hjá orkufyrirtækjunum er svipuð afstaða þó er lítil hluti hlutlaus eða ósammála. Ef borin eru saman svörin við spurningum fimm, sjö og níu kemur fram samsvörun. Endurskoðunarfyrirtækin segjast nota fjárhagsáætlunina til að til að ákvarða kaupauka enda segja þau fjárhagsáætlunina góða til að meta frammistöðu starfsmanna og meta árangur í rekstri. Orkufyrirtækin greiða ekki kaupauka og eru ekki eins sannfærð um hæfni fjárhagsáætlunarinnar til að meta árangur.

Stjórnendur hjá Deloitte og Landsvirkjun eru að nær öllu leyti ósammála því að fjárhagsáætlunin sé fljót að úreldast. Hjá PwC eru heldur fleiri ósammála en sammála. Viðhorfið er alveg öfugt hjá Orkuveitunni. Þar er lítil hluti ósammála, 30% hlutlaus og 60% á því að fjárhagsáætlunin úreldist fljótt. Ef þessi svör eru borin saman við svör 11. spurningar sem fjallar um endurskoðun fjárhagsáætlunar kemur í ljós samsvörun. Orkuveitan telur fjárhagsáætlunina úreldast fljótt og endurskoðar því hana. Landsvirkjun og endurskoðunarfyrirtækin telja hana ekki úreldast fljótt og endurskoða hana því almennt ekki. Í heildina hjá þessum fjórum fyrirtækjum er góður meirihluti ekki á því að áætlunin úreldist fljótt. Niðurstaðan í rannsókn Libby og Lindsay (2007) var sú að rúmur helmingur aðspurðra var ekki á því að áætlunin úreldist fljótt en tæpur helmingur var sammála.

Endurskoðunarfyrirtækin álíta fjárhagsáætlunina almennt ekki ósveigjanlega. Stjórnendur orkufyrirtækjanna eru meira efins. Um fimmtungur stjórnenda þar á bæ álíta fjárhagsáætlunina ekki sveigjanlega.

Hjá öllum fyrirtækjunum er almennt álitid að fjárhagsáætlun skemmi ekki samstarf. Hjá Orkuveitunni er þó fimmtungur stjórnenda á því að hún geti skemmt samstarf. Í rannsókn Libby og Lindsay (2007) eru um tveir þriðju aðspurðra á því að fjárhagsáætlunin skemmi ekki eða skemmi ekki að hluta samstarf innan fyrirtækis. Um þriðjungur er aftur á móti sammála eða að hluta til sammála.

Þegar þessar spurningar og svör eru tekin saman sést að stjórnendur endurskoðunarfyrirtækjanna eru minnst gagnrýnir á fjárhagsáætlun, því næst stjórnendur orkufyrirtækjanna en mest er gagnrýnin hjá stjórnendum í rannsókn Libby og Lindsay (2007).

Tafla 4 Gagnrýni á fjárhagsáætlun

Deloitte hf		S2	S6	S7	S9	S10	S12	S13
Mjög ósammála	1	25%	60%			20%		60%
Ósammála	2	50%	20%			80%	80%	40%
Hlutlaus	3	25%		20%				
Sammála	4		20%	60%	60%		20%	
Mjög sammála	5			20%	40%			
Meðaltal		2,00	1,80	4,00	4,40	1,80	2,40	1,40
Meðaltal %		25%	20%	75%	85%	20%	35%	10%
PwC		S2	S6	S7	S9	S10	S12	S13
Mjög ósammála	1		20%			20%	20%	20%
Ósammála	2	80%	60%	50%		20%	60%	80%
Hlutlaus	3	20%	20%				20%	
Sammála	4			50%	100%	40%		
Mjög sammála	5					20%		
Meðaltal		2,20	2,00	3,00	4,00	3,20	2,00	1,80
Meðaltal %		30%	25%	50%	75%	55%	25%	20%
Endurskoðun		S2	S6	S7	S9	S10	S12	S13
Mjög ósammála	1	11%	40%			20%	10%	40%
Ósammála	2	67%	40%	22%		50%	70%	60%
Hlutlaus	3	22%	10%	11%			10%	
Sammála	4		10%	56%	80%	20%	10%	
Mjög sammála	5			11%	20%	10%		
Meðaltal		2,11	1,90	3,56	4,20	2,50	2,20	1,60
Meðaltal %		28%	23%	64%	80%	38%	30%	15%
OR		S2	S6	S7	S9	S10	S12	S13
Mjög ósammála	1			10%				30%
Ósammála	2	50%	40%	10%	10%	10%	50%	40%
Hlutlaus	3	20%	50%	40%	10%	30%	30%	10%
Sammála	4	30%	10%	30%	60%	60%	10%	20%
Mjög sammála	5			10%	20%		10%	
Meðaltal		2,80	2,70	3,20	3,90	3,50	2,80	2,20
Meðaltal %		45%	43%	55%	73%	63%	45%	30%
Landsvirkjun		S2	S6	S7	S9	S10	S12	S13
Mjög ósammála	1	11%	10%					20%
Ósammála	2	56%	40%	30%	10%	80%	22%	70%
Hlutlaus	3	33%	30%	30%	10%	20%	56%	10%
Sammála	4		20%	40%	60%		11%	
Mjög sammála	5				20%		11%	
Meðaltal		2,22	2,60	3,10	3,90	2,20	3,11	1,90
Meðaltal %		31%	40%	53%	73%	30%	53%	23%
Orkufyrirtæki		S2	S6	S7	S9	S10	S12	S13
Mjög ósammála	1	5%	5%	5%				25%
Ósammála	2	53%	40%	20%	10%	45%	37%	55%
Hlutlaus	3	26%	40%	35%	10%	25%	42%	10%
Sammála	4	16%	15%	35%	60%	30%	11%	10%
Mjög sammála	5			5%	20%		11%	0%
Meðaltal		2,53	2,65	3,15	3,90	2,85	2,95	2,05
Meðaltal %		38%	41%	54%	73%	46%	49%	26%
Allir		S2	S6	S7	S9	S10	S12	S13
Mjög ósammála	1	7%	17%	3%		7%	3%	30%
Ósammála	2	57%	40%	21%	7%	47%	48%	57%
Hlutlaus	3	25%	30%	28%	7%	17%	31%	7%
Sammála	4	11%	13%	41%	67%	27%	10%	7%
Mjög sammála	5			7%	20%	3%	7%	
Meðaltal		2,39	2,40	3,28	4,00	2,73	2,69	1,90
Meðaltal %		35%	35%	57%	75%	43%	42%	23%

9.1.3. Er stundaður leikur að tölum?

Eftirtaldar sex spurningar eru settar fram til að rannsaka og meta hvort stundaður sé leikur að tölum í fyrirtækjunum.

14 Auka stjórnendur útgjöld í árslok til að ná útgjaldaheimildum á áætlun?

15 Fresta stjórnendur útgjöldum til næsta árs vegna knapprar áætlunar?

16 Auka stjórnendur sölu í árslok til að ná sölumarkmiðum á áætlun?

17 Þegar niðurstaða er hvort eð er slæm er hún þá gerð enn verri til að fá betri samanburð síðar?

18 Leitast stjórnendur sviða og deilda við að fá hagstæðar (auðveldar) viðmiðanir í áætlun?

19 Stjórnendur hagræða tölum svo framtíðarhagsmunir fyrirtækisins skaðast?

Allir stjórnendur Deloitte segjast stundum auka útgjöld í árslok til að ná heimildum. Hjá PwC er þessu öfugt farið. Þar segist einungis fimmtungur gera það stundum en hinir ekki. Um helmingur stjórnenda orkufyrirtækja gera þetta aldrei en hinir stundum. Í rannsókn Libby og Lindsay (2007) voru aðeins um 20% stjórnenda sem uku ekki útgjöld í árslok.

Hjá endurskoðendum fresta um 70% stjórnenda útgjöldum aldrei til næsta árs vegna knapprar áætlunar en um 30% stundum eða oft. Hjá Orkufyrirtækjunum gera þetta aftur á móti nær allir stjórnendur eða um 95%. Niðurstaðan í rannsókn Libby og Lindsay (2007) var svipuð og hjá orkufyrirtækjunum.

Endurskoðendur auka aldrei sölu í lok árs til að ná sölumarkmiðum. Um þetta má hins vegar finna lítilsháttar tilhneigingu hjá orkufyrirtækjum. Ætla má að starfsemi allra þessara fyrirtækja gefi litla sem enga möguleika á að stjórna sölu með skömmum fyrirvara. Því er svarið ekki metið áhugavert.

Stjórnendur gera almennt ekki niðurstöður verri til að fá betri samanburð síðar. Endurskoðendur og stjórnendur OR gera þetta aldrei en örfá dæmi um þetta sjást hjá Landsvirkjun. Hins vegar kemur fram í rannsókn Libby og Lindsay (2007) að um 70% stjórnenda gera þetta stundum eða oft.

Hjá endurskoðendafyrirtækjunum leitast stjórnendur almennt ekki eftir að fá auðveldar viðmiðanir í fjárhagsáætlun. Hjá orkufyrirtækjum má hins vegar segja að þessi tilhneiging sé algeng þar sem yfir 70% stjórnenda leitist stundum til að gera það. Þessi hegðun er enn algengari í rannsókn Libby og Lindsay (2007) en þar reynir um 85% stjórnenda stundum eða oft að fá auðveldar viðmiðanir í fjárhagsáætlun.

Með eindregnum hætti kemur fram í könnuninni að stjórnendur segjast ekki hagræða tölum svo framtíðarhagsmunir fyrirtækjanna skaðast.

Segja má að í svörum þriggja spurninga megi finna nokkurn hvata til að leika með tölur en vart eða alls ekki í svörum annarra þriggja. Algennt er að stjórnendur leitist við að auka kostnað í árslok ef rými er til þess. Þá flytja stjórnendur orkufyrirtækja oft kostnað yfir áramót auk þess sem þeir leita almennt eftir að fá auðveldar viðmiðanir í fjárhagsáætlun. Tekjur eru hins vegar ekki almennt auknar í árslok, niðurstöður ekki gerðar verri til að fá betri viðmiðanir síðar og tölum er ekki hagrætt til skaða. Endurskoðendur leika almennt að tölum í einu tilviki en stjórnendur orkufyrirtækja í þremur tilvikum.

Í af fjórum af sex framangreindra spurninga má finna samsvarandi spurningar í títtnefndri rannsókn Libby og Lindsay. Svörin í þremur af fjórum spurninganna gefa til kynna talsvert öflugri þátttöku í talnaleykjum í rannsókn Libby og Lindsay en þessari rannsókn.

Tafla 5 Leikur að tölum

Deloitte hf		S14	S15	S16	S17	S18	S19
Mjög ósammála	1						80%
Ósammála	2						20%
Hlutlaus (Aldrei)	3 (1)		(60%)	(100%)	(100%)	(100%)	
Sammála (Stundum)	4 (2)	(100%)	(40%)				
Mjög sammála (Oft)	5 (3)						
Meðaltal		2,00	1,40	1,00	1,00	1,00	1,20
Meðaltal %		50%	20%	0%	0%	0%	5%
PwC		S14	S15	S16	S17	S18	S19
Mjög ósammála	1						80%
Ósammála	2						20%
Hlutlaus (Aldrei)	3 (1)	(80%)	(80%)	(100%)	(100%)	(80%)	
Sammála (Stundum)	4 (2)	(20%)	(20%)			(20%)	
Mjög sammála (Oft)	5 (3)						
Meðaltal		1,20	1,20	1,00	1,00	1,20	1,20
Meðaltal %		10%	10%	0%	0%	10%	5%
Endurskoðun		S14	S15	S16	S17	S18	S19
Mjög ósammála	1						80%
Ósammála	2						20%
Hlutlaus (Aldrei)	3 (1)	(40%)	(70%)	(100%)	(100%)	(90%)	
Sammála (Stundum)	4 (2)	(60%)	(30%)			(10%)	
Mjög sammála (Oft)	5 (3)						
Meðaltal		1,60	1,30	1,00	1,00	1,10	1,20
Meðaltal %		30%	15%	0%	0%	5%	5%
OR		S14	S15	S16	S17	S18	S19
Mjög ósammála	1						40%
Ósammála	2						50%
Hlutlaus (Aldrei)	3 (1)	(67%)		(86%)	(100%)	(44%)	
Sammála (Stundum)	4 (2)	(33%)	(89%)	(14%)		(56%)	
Mjög sammála (Oft)	5 (3)		(11%)				10%
Meðaltal		1,33	2,11	1,14	1,00	1,56	1,90
Meðaltal %		17%	56%	7%	0%	28%	23%
Landsvirkjun		S14	S15	S16	S17	S18	S19
Mjög ósammála	1						40%
Ósammála	2						50%
Hlutlaus (Aldrei)	3 (1)	(40%)	(11%)	(88%)	(78%)	(11%)	10%
Sammála (Stundum)	4 (2)	(50%)	(44%)	(13%)	(22%)	(89%)	
Mjög sammála (Oft)	5 (3)	(10%)	(44%)				
Meðaltal		1,70	2,33	1,13	1,22	1,89	1,70
Meðaltal %		35%	67%	6%	11%	44%	18%
Orkufyrirtæki		S14	S15	S16	S17	S18	S19
Mjög ósammála	1						40%
Ósammála	2						50%
Hlutlaus (Aldrei)	3 (1)	(53%)	(6%)	(87%)	(88%)	(28%)	5%
Sammála (Stundum)	4 (2)	(42%)	(67%)	(13%)	(12%)	(72%)	
Mjög sammála (Oft)	5 (3)	(5%)	(28%)				5%
Meðaltal		1,53	2,22	1,13	1,12	1,72	1,80
Meðaltal %		26%	61%	7%	6%	36%	20%
Allir		S14	S15	S16	S17	S18	S19
Mjög ósammála	1						53%
Ósammála	2						40%
Hlutlaus (Aldrei)	3 (1)	(48%)	(29%)	(92%)	(92%)	(50%)	3%
Sammála (Stundum)	4 (2)	(48%)	(54%)	(8%)	(8%)	(50%)	
Mjög sammála (Oft)	5 (3)	(3%)	(18%)				3%
Meðaltal		1,55	1,89	1,08	1,08	1,50	1,60
Meðaltal %		28%	45%	4%	4%	25%	15%

9.1.4. Hver er ávinningur og ánægja með fjárhagsáætlun?

Eftirtaldar spurningar eru til að meta ávinnig og ánægju með fjárhagsáætlun. Þá er spurningum 21 og 22 einkum ætlað að meta vilja stjórnenda innan viðkomandi fyrirtækis til breyttrar áætlunarvinnu.

3 *Áætlunarferlið er of kostnaðarsamt?*

4 *Ávinningur er umfram kostnað af fjárhagsáætluninni?*

20 *Fjárhagsáætlun er ómissandi, það er ekki hægt að stjórna án hennar?*

21 *Hve ánægður ertu með gerð og vinnuferli fjárhagsáætlunarinnar?*

22 *Álítur þú fyrirtækið sé reiðubúið að breyta þessu ferli?*

Tveir þriðju allra stjórnenda eru ósammála því að áætlunarferlið sé of kostnaðarsamt og tæpur þriðjungur tekur hlutlausa afstöðu. Mjög lítil hluti svarenda er sammála staðhæfingunni. Þá eru um tveir þriðju stjórnenda sammála því að ávinningur sé umfram kostnað af áætlunarferlinu, fáir eru hlutlausir en tæpur þriðjungur ósammála. Stjórnendur PwC hafa sérstöðu. Þeir telja ekki að ávinningur sé umfram kostnað. Í báðum þessum spurningum taka þriðjungur svarenda neikvæða eða hlutlausa afstöðu sem má túlka svo að nokkur efi sé til staðar. Í rannsókn Libby og Lindsay (2007) kom fram ekki ósvipuð afstaða. Tæplega 10% stjórnenda voru á því að ávinningur væri ekki umfram kostnað, um 25% voru á því að árangur væri verður erfiðis. Aðrir eða um tveir þriðju voru sammála því að arður áætlunarvinnunnar væri góður eða mjög góður.

Hjá endurskoðendum tekur fimmtungur svarenda hlutlausa afstöðu til þess hvort fjárhagsáætlun sé ómissandi en aðrir eru sammála eða mjög sammála. Hjá orkufyrirtækjunum er efinn hins vegar meiri. Um 15% eru ósammála og fjórðungur tekur hlutlausa afstöðu. Um 40% svarenda hafa því neikvæða eða hlutlausa skoðun en um 60% eru sammála um mikilvægi fjárhagsáætlunarinnar. Í rannsókn Libby og Lindsay er um þriðjungur svarenda á því að fjárhagsáætlunin sé ekki ómissandi og um tveir þriðju á því að hún sé ómissandi.

Allbærileg ánægja er með vinnuferli fjárhagsáætlunar hjá Deloitte. Um 40% taka hlutlausa afstöðu, 40% eru ánægðir og 20% mjög ánægðir. Ánægjan er hins vegar ekki að sama skapi hjá PwC. Þar eru 60% óánægðir, 20% hlutlausir og 20% ánægðir.

Stjórnendur beggja orkufyrirtækjanna hafa hins vegar svipaða afstöðu til vinnuferlisins. Um fimmtungur allra svarenda er óánægður með ferlið og rúmur þriðjungur hlutlaus. Tæpur helmingur stjórnenda orkufyrirtækja eru því ánægðir með vinnuferlið. Á heildina lítið verður að þó segja að fram komi nokkur óánægja. Hópur

hlutlausra er um þriðjungur fjöldans og þeir sem eru ánægðir eða mjög ánægðir eru því tæpur helmingur.

Einn af fjórum stjórnenda Deloitte telja fyrirtækið ekki reiðubúið til breyta vinnuferli fjárhagsáætlunar og þrír af fjórum eru hlutlausir í afstöðu sinni. Þó svo að enginn sé ekki reiðubúinn til breytinga er ekki hægt að segja að sérstök ánægja komi fram með ferlið hjá fyrirtækinu.

Hjá hinum fyrirtækjunum er einnig stór hópur eða um helmingur sem tekur hlutlausa afstöðu. Hjá PwC og Orkuveitunni er hópurinn sem telur fyrirtækið vilja breyta vinnuferlinu lítilega öflugri en þeir sem telja það ekki. Stjórnendur Landsvirkjunar sem telja vilja vera til breytinga eru hins vegar mun fleiri en þeir sem telja svo ekki vera.

Hér kemur fram eins og áður að gagnrýni á fjárhagsáætlunina er minnst hjá stjórnendum endurskoðunarfyrirtækjanna, meiri hjá orkufyrirtækjunum og mest hjá stjórnendum fyrirtækjanna í rannsókn Libby og Lindsay (2007).

Tafla 6 Ávinningur og ánægja með fjárhagsáætlun

Deloitte hf		S3	S4	S20	S21	S22
Mjög ósammála (óánægður)	1	20%	40%			
Ósammála (Óánægður)	2	60%				25%
Hlutlaus	3	20%			(40%)	75%
Sammála (Ánægður)	4		20%	60%	(40%)	
Mjög sammála (ánægður)	5		40%	40%	(20%)	
Meðaltal		2,00	3,20	4,40	3,80	2,75
Meðaltal %		25%	55%	85%	70%	44%
PwC		S3	S4	S20	S21	S22
Mjög ósammála (óánægður)	1					
Ósammála (Óánægður)	2	80%	80%		(60%)	20%
Hlutlaus	3	20%	20%	40%	(20%)	40%
Sammála (Ánægður)	4			60%	(20%)	20%
Mjög sammála (ánægður)	5					20%
Meðaltal		2,20	2,20	3,60	2,60	3,40
Meðaltal %		30%	30%	65%	40%	60%
Endurskoðun		S3	S4	S20	S21	S22
Mjög ósammála (óánægður)	1	10%	20%			
Ósammála (Óánægður)	2	70%	40%		(30%)	22%
Hlutlaus	3	20%	10%	20%	(30%)	56%
Sammála (Ánægður)	4		10%	60%	(30%)	11%
Mjög sammála (ánægður)	5		20%	20%	(10%)	11%
Meðaltal		2,10	2,70	4,00	3,20	3,11
Meðaltal %		28%	43%	75%	55%	53%
OR		S3	S4	S20	S21	S22
Mjög ósammála (óánægður)	1		10%			
Ósammála (Óánægður)	2	60%	10%	20%	(20%)	20%
Hlutlaus	3	30%	10%	10%	(30%)	50%
Sammála (Ánægður)	4	10%	40%	50%	(40%)	20%
Mjög sammála (ánægður)	5		30%	20%	(10%)	10%
Meðaltal		2,50	3,70	3,70	3,40	3,20
Meðaltal %		38%	68%	68%	60%	55%
Landsvirkjun		S3	S4	S20	S21	S22
Mjög ósammála (óánægður)	1	10%				
Ósammála (Óánægður)	2	50%	10%	10%	(20%)	10%
Hlutlaus	3	40%		40%	(40%)	40%
Sammála (Ánægður)	4		70%	20%	(40%)	50%
Mjög sammála (ánægður)	5		20%	30%		
Meðaltal		2,30	4,00	3,70	3,20	3,40
Meðaltal %		33%	75%	68%	55%	60%
Orkufyrirtæki		S3	S4	S20	S21	S22
Mjög ósammála (óánægður)	1	5%	5%			
Ósammála (Óánægður)	2	55%	10%	15%	(20%)	15%
Hlutlaus	3	35%	5%	25%	(35%)	45%
Sammála (Ánægður)	4	5%	55%	35%	(40%)	35%
Mjög sammála (ánægður)	5		25%	25%	(5%)	5%
Meðaltal		2,40	3,85	3,70	3,30	3,30
Meðaltal %		35%	71%	68%	58%	58%
Allir		S3	S4	S20	S21	S22
Mjög ósammála (óánægður)	1	7%	10%			
Ósammála (Óánægður)	2	60%	20%	10%	(23%)	17%
Hlutlaus	3	30%	7%	23%	(33%)	48%
Sammála (Ánægður)	4	3%	40%	43%	(37%)	28%
Mjög sammála (ánægður)	5		23%	23%	(7%)	7%
Meðaltal		2,30	3,47	3,80	3,27	3,24
Meðaltal %		33%	62%	70%	57%	56%

9.2. Spurningar um grunnatriði stjórnunar handan áætlunar

Hér á eftir verður gerð grein fyrir þörfinni á innleiðingu handan áætlunar og svörum við spurningum um innleiðingu grunnatriða stjórnunar hjá þeim fyrirtækjum sem voru könnuð. Til að hjálpa við mat á svörum er þeim gefið svargildi (*sjá viðauka 1*). Þá eru annars vegar svör endurskoðunar- og ráðgjafarfyrirtækjanna tekin saman og svör orkufyrirtækjanna hins vegar. Einnig eru öll svörin tekin saman í einn flokk. Þessi samantekt er eingöngu gerð til að nota til samanburðar. Svör fyrirtækja vegna B hluta spurninganna eru í töflu 7.

9.2.1. Hver er þörfin á innleiðingu handan áætlunar?

Samkvæmt spurningakerfi BBES er svörnum við spurningum 21 og 22 ætlað að segja til um þörfina á innleiðingu handan áætlunar í viðkomandi fyrirtæki. Svörin við flestum hinna 20 spurninganna í A hluta geta augljóslega stutt við þetta mat. Hér er sleppt svörum um vinnuáferðir.

Lítum fyrst á svörin frá Deloitte. Einungis eru örfáar gagnrýnisraddir varðandi áætlunarferlið hjá fyrirtækinu. Flestir stjórnendur auka stundum útgjöld í árslok til að ná upp í heimildir og tæpur helmingur frestar stundum útgjöldum til næsta árs vegna knappra heimilda. Aðrir talnaleikir eru ekki stundaðir. Áætlunarferlið er ekki álitnið of kostnaðarsamt en aftur á móti skiptist í tvö horn álit stjórnenda á því hvort ávinningur sé umfram kostnað af fjárhagsáætluninni. Fjárhagsáætlunin er eindregið álitin ómissandi og ánægja með áætlunarferlið er nokkuð almenn. Flestir eru hlutlausir gagnvart því að ferlinu verði breytt en þar finnst andstöðurödd. Fyrirtækið á ekki í vanda með fjárhagsáætlunina, hún er talin mikilvæg og stjórnendur sýna ekki áhuga á að breyta ferlinu. Að framansögðu er ráðlagt að innleiða ekki aðferðina handan áætlunar. Ráðgjöfin hefur *rauðan* lit.

Stjórnendur hjá PwC álíta gagnrýni á fjárhagsáætlun almennt ekki réttmæta nema í því tilviki að hún sé fljót að úreldast. Þá er leikur að tölum frekar sjaldgæfur í fyrirtækinu. Ekki er full ánægja með vinnuferli fjárhagsáætlunarinnar þar sem meirihlutinn er óánægður. Óánægjan sem kemur fram í spurningu 21 er nokkuð kröftugri en svörin um gagnrýni á fjárhagsáætlun og talnaleiki segja til um. Þá kemur fram greinilegur vilji til að breyta áætlunarferlinu. Óánægja með ferlið og viljinn til breytinga er greinilegur en þó ekki mjög afgerandi. Því er ráðlagt að innleiða grunnatriði handan áætlunar og kanna samhliða betur þörfina á innleiðingu á aðferðinni handan áætlunar. Ráðgjöfin hefur *gulan* lit.

Hjá Orkuveitu Reykjavíkur eru greinilega meiri undirtektir við gagnrýni á fjárhagsáætlunina en hjá ráðgjafar- og endurskoðunarfyrtækjunum. Þriðjungur starfsmanna telur hana of tímafreka, ekki eru allir á því að hún meti vel frammistöðu starfsmanna og meira en helmingur telur hana fljóta að úreldast. Talnaleikur kemur fram í nokkrum tilvikum. Nokkuð er um að útgjöld séu aukin í árslok, nær allir stjórnendur fresta útgjöldum vegna knapprar áætlunar og stjórnendur leitast við að fá hagstæðar viðmiðanir í áætlun. Áætlunarferlið er ekki álitid of kostnaðarsamt og að ávinningur sé umfram kostnað. Töluvert fleiri telja fjárhagsáætlun ómissandi en þeir sem vilja vera án hennar. Helmingur er ánægður eða mjög ánægður með áætlunarferlið en hinn helmingurinn er óánægður eða hlutlaus. Óánægja er því nokkur. Fimmtungur svarenda er ekki tilbúinn að breyta ferlinu, stór hluti eða helmingur er hlutlaus, fimmtungur vill breyta og tíundi hluti er mjög sammála breytingum. Að framansögðu er ráðlagt að innleiða grunnatriði handan áætlunar og kanna samhliða betur þörfina á innleiðingu á aðferðinni handan áætlunar. Ráðgjöfin hefur *gulan* lit.

Stjórnendur Landsvirkjunar taka almennt ekki undir gagnrýni á fjárhagsáætlunina. Þó er tekið undir það sjónarmið að hún sé ósveigjanleg. Nokkuð er aftur á móti um talnaleiki. Algengt er að útgjöld séu aukin í árslok til að ná upp í útgjaldaheimildir og hins vegar er útgjöldum frestað til næsta árs ef svo ber undir. Þá er algengt að leitast sé við að fá hagstæðar viðmiðanir í áætlun. Áætlunarferlið er ekki talið of kostnaðarsamt og ávinningur þess er talinn umfram kostnað. Helmingur telur áætlunargerðina ómissandi eða mjög ómissandi, nær helmingur er hlutlaus og tíundi hluti telur hana meiga missa sig. Fimmtungur er óánægður með vinnuferlið, 40 prósent eru hlutlausir og jafn margir ánægðir. Innan við helmingur er því ánægður. Varðandi spurninguna um viljan til að breyta ferlinu vill einungis tíundi hluti hafa það óbreytt, 40 prósent eru hlutlausir en helmingur vill breytingar. Ekki er hægt að segja að gagnrýni á áætlunarferlið sé mikil né talnaleikir yfirþyrmandi. Helmingur telur áætlunina ómissandi og innan við helmingur er ánægður með vinnuferlið. Sá vafi sem hér kemur fram ásamt því að fáir vilja óbreytt ferli og helmingur vill breyta er ástæða þess að lagðar eru til breytingar. Þó er krafan um breytingar ekki metin svo eindregin að lagt sé til að hætta við áætlunargerð að svo komnu máli. Því er ráðlagt að innleiða grunnatriði handan áætlunar og kanna samhliða betur þörfina á innleiðingu á aðferðinni handan áætlunar. Ráðgjöfin gefur *gulan* lit.

9.2.2. Deloitte

Svörin hjá starfsmönnum Deloitte gefa til kynna að það séu fáar eð engar hindranir við innleiðingu sex grunnatriða sem fá þá græna einkunn. Vænta má nokkurra hindrana við innleiðingu fimm grunnatriða sem fá þar með gula einkunn. Ekkert grunnatriðanna er talið erfitt í innleiðingu.

9.2.3. PwC

Svör starfsmanna PwC segja til um að það séu fáar eð engar hindranir við innleiðingu fimm grunnatriða sem fá því græna einkunn. Vænta má nokkurra hindrana við innleiðingu sex grunnatriða sem fá gula einkunn. Ekkert grunnatriðanna er talið erfitt í innleiðingu.

9.2.4. Deloitte og PwC

Svör Deloitte og PwC eru nánast alveg samhljóða. Einungis svarið við spurningu átta sem fjallar um notkun á hlaupandi spám gefur Deloitte græna einkunn en PwC fær gula.

9.2.5. Orkuveita Reykjavíkur

Hjá Orkuveitu Reykjavíkur fá tvö svör græna einkunn og fimm svör gula einkunn. Fjögur svör fá rauða einkunn sem gefur til kynna að margra hindrana megi vænta við innleiðingu þeirra grunnatriða. Í heildina má því vænta nokkurra hindrana við innleiðingu grunnatriðanna.

9.2.6. Landsvirkjun

Fimm svör hjá Landsvirkjun fá græna einkunn, eitt svar fær gula einkunn og fimm svör fá rauða einkunn. Þegar litið er á öll svörin má einnig hér vænta nokkurra hindrana við innleiðingu grunnatriða handan áætlunar.

9.2.7. Orkuveita Reykjavíkur og Landsvirkjun

Þó svörin séu mjög svipuð hjá Orkuveitunni og Landsvirkjun er mismunurinn meiri en á milli hinna tveggja fyrirtækjanna. Fimm svör fá eins einkunn en sex svör mismunandi einkunnir. Einkunnir ólíku svaranna liggja þó í öllum tilvikum saman á einkunnarskalanum og eru því frekar lík. Í svörum sem fjalla um valddreifingu annars vegar og athygli að viðskiptavinum hins vegar, fá bæði fyrirtækin græna einkunn. Aftur á móti fá bæði fyrirtækin rauða einkunn fyrir svörin í þremur spurningum þar sem spurt er um markmiðasetningu með tilliti til keppinauta, um skipan

framleiðslubátta og um mat á sameiginlegri frammistöðu. Græn-gulu svörin eru þrjú og fjalla um heimild lægra settra stjórnenda til sjálfstæðra ákvarðana, um ríkjandi stjórnunaraðferð og um gæði stjórnunarupplýsinga. Gul-rauðu svörin eru einnig þrjú og fjalla um fyrirframákveðin föst markmið, vinnuaðferð við stefnumörkun og um hlaupandi spár.

9.2.8 Öll fyrirtækin tekin saman.

Ef litið er á reiknuð vegin svargildi eru svörin við hverri spurningu hjá endurskoðunar- og ráðgjafarfyrirtækjunum nánast eins. Meðaltal veginna svargilda gefur Deloitte töluna 1,55 og PwC töluna 1,50 sem er rétt undir mörkum þess að fá græna einkunn. Svör orkufyrirtækjanna eru ólíkari en líkjast þó að mörgu leyti. Orkuveitan fær töluna 1,19 sem meðaltal veginna svargilda og Landsvirkjun töluna 1,21. Þessar tölur eru nokkuð lægri en hjá hinum tveimur fyrirtækjunum og gefa þar með til kynna að snúnara verði að innleiða grunnatriði handan áætlunar hjá þeim.

Svörin við spurningum eitt og fjögur gefa sömu grænu einkunnina hjá öllum fyrirtækjunum. Svör við spurningum tvö, fimm, sjö og tíu eru þau sömu hjá þremur fyrirtækjum. Önnur svör eru meira mismunandi. Úr svörunum má lesa að valddreifing sé mikil í öllum fyrirtækjunum og öll beina þau mikilli athygli að viðskiptavinum.

Tafla 7 Grunnatriði stjórnunar

				Deloitte		PwC		Endursk.		OR		Landsvirk.		Orkufyrirt.		Allir						
1a.	Engin	Að hluta	Mikil	3	2	1	4	4	6	3	5	6	4	9	9	13	15					
1b.	Nei	Að hluta	Já	1	2	1		2	2	1	1	3	3	4	4	6	6					
1c.	Nei	Að hluta	Já	2	1		1	2	2	3		3	3	6	3	8	5					
1a.	Svargildi			1,40		1,80		1,60		1,63		1,40		1,50		1,54						
1b.	Svargildi			1,67		1,00		1,50		1,50		1,50		1,50		1,50						
1c.	Svargildi			1,33		2,00		1,50		1,00		1,50		1,33		1,38						
	Vegið svargildi			1,6		1,9		1,7		1,7		1,6		1,6		1,7						
2a.	Litla	Nokkra	Mikla	4	1	1	2	2	1	6	3	1	5	3	6	4	1	11	7	2	17	10
2b.	Nei	Að hluta	Já	3			2			5			2	1	2	4		4	5		9	5
2c.	Nei	Að hluta	Já	3	1		2			5	1	1	3	1	2	3	1	5	4	1	10	5
2a.	Svargildi			1,20		1,20		1,20		1,22		1,40		1,32		1,28						
2b.	Svargildi			1,00		1,00		1,00		1,33		1,67		1,56		1,36						
2c.	Svargildi			1,25		1,00		1,17		1,00		1,60		1,30		1,25						
	Vegið svargildi			1,3		1,2		1,2		1,3		1,6		1,5		1,4						
3a.	Föst	Bæði og	Sveigjanleg	3	2	2	3	5	5	2	7	9	1	2	16	1	2	21	6			
3b.	Nei	Að hluta	Já	2	1		1	2	2		6	7	1		13	2		15	4			
3c.	Nei	Að hluta	Já	1	2		1	1	3	1	2	1	7	1	3	12	1	4	15			
3a.	Svargildi			1,40		1,60		1,50		0,78		1,10		0,95		1,14						
3b.	Svargildi			1,33		2,00		1,50		1,14		1,13		1,13		1,21						
3c.	Svargildi			1,67		2,00		1,75		1,50		1,88		1,69		1,70						
	Vegið svargildi			1,6		1,8		1,7		0,9		1,3		1,1		1,3						
4a.	Engri	Að hluta	Mikilli		5		5		10		2	7		4	6		6	13		6	23	
4b.	Nei	Að hluta	Já								1		1		3	1	1	3	1	1	3	
4c.	Nei	Að hluta	Já								1	1		4		1	5			1	5	
4a.	Svargildi			2,00		2,00		2,00		1,78		1,60		1,68		1,79						
4b.	Svargildi									1,00		1,50		1,40		1,40						
4c.	Svargildi									1,50		2,00		1,83		1,83						
	Vegið svargildi			2,0		2,0		2,0		1,8		1,8		1,8		1,9						

				Deloitte			PwC			Endursk.			OR			Landsvirk.			Orkufyrirt.			Allir		
5a.	Drottandi	Bæði og	Leiðbeinandi	2	3		1	4		3	7	1	5	3		4	6	1	9	9	1	12	16	
5b.	Nei	Að hluta	Já	1	1		1			2	1		2	3		1	3		3	6		5	7	
5c.	Nei	Að hluta	Já		2			1			3		4	2		2	2		6	4		6	7	
5a.	Svargildi			1,60			1,80			1,70			1,22			1,60			1,42			1,52		
5b.	Svargildi			1,50			1,00			1,33			1,60			1,75			1,67			1,58		
5c.	Svargildi			2,00			2,00			2,00			1,33			1,50			1,40			1,54		
	Vegið svargildi			1,8			1,9			1,9			1,4			1,8			1,6			1,7		
6a.	Fá	Að hluta	Mörg	1	2	2		5		1	7	2	3	5	1	4	5	1	7	10	2	8	17	4
6b.	Nei	Að hluta	Já		1	1			2		1	3		5	1	1	4	3	1	9	4	1	10	7
6c.	Nei	Að hluta	Já			2			2			4		4	3		1	6		5	9		5	13
6a.	Svargildi			1,20			1,00			1,10			0,78			0,70			0,74			0,86		
6b.	Svargildi			1,50			2,00			1,75			1,17			1,25			1,21			1,33		
6c.	Svargildi			2,00			2,00			2,00			1,43			1,86			1,64			1,72		
	Vegið svargildi			1,4			1,3			1,4			0,9			0,9			0,9			1,1		
7a.	Árlega ofan-niður	Bæði og	Samfelld neðan-upp	1	3	1	1	4		2	7	1	1	6	2	7	3		8	9	2	10	16	3
7b.	Nei	Að hluta	Já	1	2	1		2	2	1	4	3	1	4	2		4	4	1	8	6	2	12	9
7c.	Nei	Að hluta	Já	1	1	2		1	3	1	2	5		3	5		3	5		6	10	1	8	15
7a.	Svargildi			1,00			0,80			0,90			1,11			0,30			0,68			0,76		
7b.	Svargildi			1,00			1,50			1,25			1,14			1,50			1,33			1,30		
7c.	Svargildi			1,25			1,75			1,50			1,63			1,63			1,63			1,58		
	Vegið svargildi			1,1			1,1			1,1			1,3			0,6			0,9			1,0		
8a.	Að engu leiti	Að hluta	Að öllu leiti		1	4	1	2	2	1	3	6	2	6	1	4	4		6	10	1	7	13	7
8b.	Nei	Að hluta	Já		1			2	1		3	1		1	3		2	4		3	7		6	8
8c.	Nei	Að hluta	Já			1		2	1		2	2		2	5		1	5		3	10		5	12
8a.	Svargildi			1,80			1,20			1,50			0,89			0,50			0,71			1,00		
8b.	Svargildi			1,00			1,33			1,25			1,75			1,67			1,70			1,57		
8c.	Svargildi			2,00			1,33			1,50			1,71			1,83			1,77			1,71		
	Vegið svargildi			1,9			1,3			1,6			1,2			0,8			1,0			1,2		

				Deloitte		PwC		Endursk.			OR		Landsvirk.		Orkufyrirt.			Allir			
9a.	Samkvæmt fjárhags-áætlun	Samkvæmt fjárfest.áætlun	Á stað og stund eftir þörfum	3	1	2	2	2	3	3	6	3	3	4	3	7	0	11	10	3	
9b.	Nei	Að hluta	Já	1	1		1		1	2		4	1	5	2	9	3		10	5	
9c.	Nei	Að hluta	Já	1			1		1	1		3	3	2	4	5	7		6	8	
9a.	Svargildi			1,25		1,00		1,13		0,33		0,57		0,44		0,67					
9b.	Svargildi			1,50		2,00		1,67		1,20		1,29		1,25		1,33					
9c.	Svargildi			1,00		2,00		1,50		1,50		1,67		1,58		1,57					
	Vegið svargildi			1,3		1,2		1,3		0,5		0,8		0,6		0,8					
10a.	Að engu leiti	Að hluta	Að öllu leiti	2	2	3	2	5	4	1	7	1	4	6	1	11	7	1	16	11	
10b.	Nei	Að hluta	Já		2		3		5		1	6		4		1	10		1	15	
10c.	Nei	Að hluta	Já		2		3		5		1	7		4		1	11		1	16	
10a.	Svargildi			1,50		1,40		1,44		1,00		1,60		1,32		1,36					
10b.	Svargildi			2,00		2,00		2,00		1,86		2,00		1,91		1,94					
10c.	Svargildi			2,00		2,00		2,00		1,88		2,00		1,92		1,94					
	Vegið svargildi			1,8		1,8		1,8		1,4		1,9		1,7		1,7					
11a.	Að engu leiti	Að hluta	Að öllu leiti	4	1	5		9	1	3	5	1	8	2	11	7	1	11	16	2	
11b.	Að engu leiti	Að hluta	Að öllu leiti	2		3		5		1	5		2	5	1	3	10	1	3	15	1
11c.	Nei	Að hluta	Já	1	1	1	2	2	3	2	4	2	2	2	4	4	6	6	4	8	9
11a.	Svargildi			1,20		1,00		1,10		0,78		0,20		0,47		0,69					
11b.	Svargildi			1,00		1,00		1,00		0,83		0,88		0,86		0,89					
11c.	Svargildi			1,50		1,67		1,60		1,00		1,25		1,13		1,24					
	Vegið svargildi			1,3		1,1		1,2		0,7		0,2		0,5		0,7					
	Meðaltal veginna svargilda			1,55		1,50		1,53		1,19		1,21		1,20		1,32					

9.3. Spurningar um stjórnþæki.

Þau stjórnþæki sem spurt er um eru þekkt og að nokkru notuð í þeim fyrirtækjum sem voru könnuð (*sjá töflu 8*). Bæði hjá Deloitte og PwC var eitt þæki í notkun, eitt ekki notað og fjögur að hluta. Hjá Orkuveitu Reykjavíkur voru tvö þæki í notkun, eitt ekki notað og þrjú að hluta. Skiptingin á notkun var aftur á móti jöfn á milli flokka hjá Landsvirkjun, tvö þæki í notkun, tvö ekki notuð og tvö að hluta. Í öllum þeim tilvikum sem þæki voru ekki í notkun var nokkur vilji eða fullur vilji til að nota þau.

Svörum fyrirtækjanna er gefið ákveðið gildi (*sjá viðauka 2*) og er þá gengið út frá því að öll stjórnþækin séu jafn mikilvæg. Fyrirtækin Deloitte og PwC fá svargildin 1,04, Orkuveita Reykjavíkur fær svargildið 1,21 og Landsvirkjun fær svargildið 1,13. Ef litið er þrengra á svörin og eingöngu skoðuð þau þæki sem sinna flestum grunnatriðum þ.e. hagnýt viðmið, stefnumiðað árangursmat og verkþáttastjórnun þá er Orkuveita Reykjavíkur komin lengst, PwC næst lengst, þá Landsvirkjun og Deloitte styst. Orkuveitan er ein um að hafa tekið í notkun stefnumiðað árangursmat.

Tafla 8 Notkun stjórnækja

Spurt um stjórnækji	A Nei Deloitte			B Að hluta PwC			C Já Endursk.			OR			Landsv.			Orkufyrirt.			Allir			
	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	
Virðisstjórnun																						
1a.		X			X			2X		X			X			2X			2X	2X		
1b.										X			X			2X				2X		
Svargildi		1			1			2		0,25			0,25			0,5				2,5		
Hagnýt viðmið																						
2a.		X				X		X	X		X		X			2X			3X	1X		
2b.																						
Svargildi		1				2		3		1			1			2				5		
Stefnum.árang.																						
3a.		X		X				X	X			X		X		X	X		X	2X	X	
3b.					X				X											X		
Svargildi		1			0,25			1,25		2			1			3				4,25		
Verkpáttastj.																						
4a.	X				X			X	X			X	X		X		X		2X	X	X	
4b.		X							X				X				X			X	X	
Svargildi		0,25			1			1,25		2			0,5			2,5				3,75		
Stjórn viðsk.																						
5a.			X		X			X	X		X		X		X	X			2X	2X		
5b.																						
Svargildi			2		1			3		1			2		3					6		
Upplýsingak.																						
6a.		X			X			2X		X			X		X	X			3X	X		
6b.																						
Svargildi		1			1			2		1			2		3					5		
Meðaltal svargilda		1,04			1,04			1,04		1,21			1,13		1,17					1,10		

10 Takmarkanir, umræða og frekari rannsóknir

Þar sem fyrirtækin í rannsókninni eru fá, takmarkar það ályktanir varðandi mismun fyrirtækja. Rannsóknin er þrískipt og verður rætt um niðurstöður í samræmi við þá skiptingu. Einnig verður leitast við að tengja saman þessa hluta eins og við á. Að síðustu verður lagt mat á hvert sé rökrétt framhald þessarar rannsóknar.

10.1 Takmarkanir

Fyrirtækin sem taka þátt í könnuninni eru fjögur. Þátttaka stjórnenda innan þessara fyrirtækja er allgóð. Í einu fyrirtæki taka þátt allir þeir stjórnendur sem leitað er til en tæpur helmingur stjórnenda þar sem þátttakan er minnst. Ekki eru reiknuð frávik til að meta áreiðanleika svara. Þá eru vinnubrögð stjórnenda mismunandi og túlkun þeirra á aðstæðum mismunandi. Í nokkrum tilvika verður að túlka svörin. Þar sem það á við er svörunum gefin töluleg gildi til að einfalda og samræma túlkun þeirra.

Leitast er við að sjá mun á svörum frá fyrirtækjunum eftir starfsemi og uppbyggingu þeirra. Þar sem fyrirtækin eru fá, takmarkar það víðtækar ályktanir um almenna hegðun fyrirtækja en gefur engu að síður vísbendingar.

10.2 Umræða

10.2.1 Fjárhagsáætlun - A hluti

Þegar stjórnendur fyrirtækjanna fjögurra eru spurðir um vinnubrögð við gerð fjárhagsáætlunar (*sjá spurningar 1,5,8,11*) má finna nokkra þá galla sem Neely o.fl. (2003) ásamt Hope og Fraser (2003a) ræða um. Fjárhagsáætlunin tekur langan tíma en þó styttri tíma en í títtnefndri rannsókn Libby og Lindsay. Frávikagreining er notuð í talsverðum mæli. Endurskoðunarfyrirtækin nota fjárhagsáætlunina í nokkrum mæli til að ákveða kaupauka og fjárhagsáætlunin er ekki endurskoðuð innan ársins hjá helmingi fyrirtækjanna.

Þegar stjórnendurnir eru aftur á móti spurðir um gagnrýni þeirra á fjárhagsáætlunina (*sjá spurningar 2,6,7,9,10,12,13*) kemur annar blær á svörin. Flest atriði eru gagnrýnd en þó verður ekki sagt að gagnrýnin sé sterk eða almenn. Þá er nokkur munur á milli fyrirtækja í gagnrýninni. Leikur að tölum (*sjá spurningar 14,15,16,17,18,19*) er nokkuð algengur en þó mismunandi á milli fyrirtækja. Stjórnendur telja almennt ávinning af áætlunargerðinni og meirihlutinn telur hana ómissandi (*sjá spurningar 3,4,20,21,22*). Nokkur vafi kemur fram varðandi vinnuferlið. Þá eru fleiri en færri sem vilja breytingar á ferlinu.

Það virðist ljóst að stjórnendur endurskoðunarfyrirtækjanna bæði haga sér meira í takt við hefðbundna áætlunargerð, eru minna gangnrýnir, leika sér minna að tölum og eru almennt ánægðari með áætlunarferlið en stjórnendur orkufyrirtækjanna. Þá virðist ljóst í samanburði á þeim spurningum sem eru einnig í rannsókn Libby og Lindsay frá 2007 að undantekningarlaust er gagnrýnin öflugri í þeim fyrirtækjum en hjá þeim fyrirtækjum sem hér voru rannsökuð. Þó kemur fram að svör stjórnenda orkufyrirtækjanna eru oft svipuð og í hinni erlendu rannsókn.

10.2.2 Grunnatriði stjórnunar - B hluti

Gagnrýnisráddir á áætlunarferlið hjá Deloitte eru fáar og ekki er hægt að merkja áhuga í fyrirtækinu til að breyta því ferli. Því er fyrirtækinu ekki ráðlagt að breyta áætlunarferli sínu. Hjá hinum þremur fyrirtækjunum PwC, Orkuveitu Reykjavíkur og Landsvirkjun er hins vegar að finna meiri gagnrýni og áhuga til breytinga en þó ekki með afgerandi hætti. Því er þeim fyrirtækjum ráðlagt að innleiða grunnatriði handan áætlunar og kanna samhliða betur þörfina á innleiðingu handan áætlunar.

Svör endurskoðunarfyrirtækjanna um grunnatriðin eru nánast samhljóða. Deloitte gefur sex grænar einkunnir og fimm gular. PwC gefur fimm grænar einkunnir og sex gular. Aðeins eitt svar er mismunandi. Endurskoðunarfyrirtækin eru rétt neðan þeirra marka að fá græna heildareinkunn. Svör orkufyrirtækjanna eru ekki eins jákvæð og hjá endurskoðendunum en fá þó sömu gulu heildareinkunn. Svör Orkuveitunnar gefur tvær grænar, fimm gular og fjórar rauðar einkunnir og svör Landsvirkjunnar gefa fimm grænar, eina gula og fimm rauðar einkunnir.

Af þessum svörum er ljóst að það ætti ekki að vera mjög flókið að innleiða grunnatriði handan áætlunar hjá PwC. Ekki er lagt til að svo verði gert hjá Deloitte en væri svipað verkefni ef innleiðing yrði ákveðin. Ljóst er að innleiðingarverkefnið yrði nokkuð stærra hjá orkufyrirtækjunum.

10.2.3 Stjórnækki - C hluti

Út frá svörnum um upptöku/innleiðingu grunnatriða handan áætlunar mætti ætla að þau fyrirtæki sem væru lengra kominn á þeim vegi væru það einnig gagnvart innleiðingu stjórnækja. Svo er ekki og er þessu öfugt farið. Innleiðing stjórnækja er lengra komin hjá orkufyrirtækjunum en endurskoðunarfyrirtækjunum og út frá þeim mælikvarða ætti innleiðing handan áætlunar að verða einfaldari í þeim fyrirtækjum. Kaplan og Norton nefna fyrst og fremst stefnumiðað árangursmat og verkþáttastjórnun

sem grundvallarstjórnþæki til að ná árangri. Stjórnun viðskiptatengsla eru einng nefnd sem mikilvægt stjórnþæki. (Kaplan & Norton, Execution Premium, 2008)

Lengst komið á þessari braut er Orkuveita Reykjavíkur, flóknasta rekstrarfyrirtækið af þessum fjórum fyrirtækjum. Orkuveitan hefur tekið upp bæði stefnumiðað árangursmat og verkþáttastjórnun.

10.2.4 Samantekt umræðu

Fram kemur í rannsókn Libby og Lindsay (2007) að gagnrýnin sem kom þar fram var minni en almennt er talið í bók Hope og Fraser frá 2003. Hér er gagnrýnin enn minni sem virðist þá taka undir þann málflutning að Hope og Fraser taki heldur mikið upp í sig í gagnrýni sinni á fjárhagsáætlun.

Endurskoðunarfyrirtækin gagnrýna minna fjárhagsáætlunina og eru ánægðari með hana en orkufyrirtækin. Hins vegar eru vinnubrögð endurskoðunarfyrirtækjanna meira í samræmi við grunnatriði handan áætlunar en hjá orkufyrirtækjunum. Í fljótu bragði virðist þetta vera andstæður en er sennilega rökrétt niðurstaða. Fyrirtæki sem hefur tekið upp og aðlagð sig að grunnatriðum handan áætlunar ætti að hafa aðlagð fjárhagsáætlunina einnig í þá átt, gert hana betri og þar með orðið ánægðari með hana. Einnig má færa rök fyrir því að einföld uppbygging endurskoðunarfyrirtækjanna geri fjárhagsáætlunina einfalda og vandræðalítla í framkvæmd.

Endurskoðunarfyrirtækin eru komin lengra í innleiðingu grunnatriða handan áætlunar en hins vegar eru orkufyrirtækin komin lengra í innleiðingu stjórnþækja. Hér má ef til vill bera fram svipuð rök og að framan. Endurskoðunarfyrirtækin eru einfaldari að gerð, eru ánægðari með fjárhagsáætlunina og hafa betur starfað í samræmi við grunnatriðin tólf en orkufyrirtækin. Þörfin fyrir ný stjórnþæki er ekki eins aðkallandi og því hafa þau ekki verið innleidd.

Nokkur munur er á ytra umhverfi og uppbyggingu fyrirtækjanna. Endurskoðunarfyrirtækin eiga sennilega trausta kaupendur að þjónustu þeirra. Orkufyrirtækin hafa einnig trausta kaupendur sem eiga ekki auðvelt með að fara annað. Endurskoðunarfyrirtækin eru einföld að gerð en hin flóknari.

Fyrirtækin Deloitte og PwC eru með mjög svipaða starfsemi (*sjá viðauka 3*) en svörin í rannsókninni gefa tilefni að mismunandi ráðgjöf til þeirra varðandi innleiðingu grunnatriða handan áætlunar. Þetta vekur upp spurningu um hvort ekki sé vert að skoða nánar forsendur í báðum fyrirtækjunum. Engu að síður er það áhugi og vilji stjórnenda sem ákveður leiðina.

10.3 Frekari rannsóknir

Ekki liggur fyrir að íslenskt fyrirtæki hafi tekið upp aðferð handan áætlunar þó svo að Össur hf. sé félagi í BBRT(Roundtable, 2011). Það er umhent að rannsaka hédan frá Íslandi breytingar og árangur í fyrirtækjum sem hafa tekið upp aðferðina. Hins vegar er áhugavert að rannsaka t.d. hvar fyrirtækið Össur er stutt í innleiðingu grunnatriða handan áætlunar eða í ferlinu um samspil stefnu og rekstrar. Fram hefur komið að Libby og Lindsay (2010) telja ekki að notkun áætlunar sé höfuðatriði, heldur notkun hjálparaðferða og hjálpartækja. Hér er því bent á að áhugavert sé að rannsaka hvar fyrirtæki sem hafa innleitt stjórnækin stefnumiðað árangursmat og verkþáttakostnaðargreiningu eru stödd í sinni vegferð. Frekari rannsókn á starfsháttum Orkuveitu Reykjavíkur væri því áhugavert verkefni

Þekking stjórnenda sem tóku þátt í könnuninni á öðrum stjórnunaraðferðum en gerð og viðmiðunum við fjárhagsáætlun er sennilega ekki almenn. Þá eru ytri og innri aðstæður í fyrirtækjunum ekki kortlagðar ítarlega í raunrannsókninni. Því er áhugavert eftir kynningu á aðferðafræði handan áætlunar að kanna betur með nákvæmari og dýpri spurningum eða viðtölum aðstæður í fyrirtækjunum og afstöðu stjórnenda til nýrra stjórnunaraðferða. Í þessari rannsókn var stuðningur framkvæmdastjóra fjármála/rekstrar í fyrirtækjunum við verkefnið eindreginn. Engu að síður þyrfti enn viðtækari stuðningur að vera til staðar í nýrri ítarlegri rannsókn.

Ef farið yrði út í innleiðingu grunnatriða handan áætlunar í þeim fyrirtækjum sem tóku þátt í raunrannsókninni væri mikilvægt að kanna á ný vilja og afstöðu stjórnenda þeirra til innleiðingar handan áætlunar.

Viðauki 1

Hver spurning í B hluta er í þremur liðum og þrjú svarmöguleikar við hvern lið. Fyrsti liður er skilyrtur. Ef valið er svarið sem er jákvæðast í afstöðu til innleiðingar handan áætlunar er ekki frekar spurt. Ef svarið er hins vegar að hluta til jákvætt eða neikvætt er fyrsta liðnum fylgt eftir varðandi álit á möguleika og vilja til innleiðingar á viðkomandi grunnatriði handan áætlunar. Neikvætt svar fær gildið 0, svarið „að hluta“ 1 og jákvætt svar gildið 2. Meðaltal er reiknað út fyrir hvern lið svarsins. Síðan er reiknað út svargildi fyrir spurninguna í heild. Fyrsti liður svarsins fær mest gildi og viðaukaspurningarnar breyta einungis því gildi ef þær fá annað gildi en 1, til hækkunar eða lækkunar eins og við á. Svarið „að hluta“ í öðrum og þriðja lið er því skilgreint sem hlutlaust svar. Frávikið frá 1 í annarri viðaukaspurningunni er helmingað og síðan margfaldað með hlutfalli þeirra sem svara viðaukaspurningunni af samanlögðum fjölda svara í aðalspurningunni og viðaukaspurningunni. Þegar fráviksgildin hafa verið reiknuð fyrir báðar aukaspurningarnar eru þau lögð við svargildi aðalspurningarinnar (*a liðar*) og þá fæst vegið meðaltal svargildis fyrir spurninguna í heild.

Til frekari útskýringar er hér að neðan sýndur útreikningur á vegnu meðaltali svargildis fyrstu spurningarinnar:

$$+1,40+(1,67-1)/2*(0+1+2)/(0+3+2+0+1+2)+(1,33-1)/2*(0+2+1)/(0+3+2+0+2+1)$$
$$=1,40+0,67/2*3/8+0,33/2*3/8= 1,6$$

Við ákvörðun marka á flokkum eða litum er horft til skilgreininga í kafla 8.3. Svör með tölugildin 1,6 og hærri fá grænan lit. Tölugildi sem eru 1,0 og hærri en lægri en 1,6 fá gulán lit og tölugildi sem eru lægri en 1,0 fá rauðán lit.

Viðauki 2

Hver spurning í C hluta er í tveimur liðum og þrjár svarmöguleikar eru við hvern lið. Fyrsti liður er skilyrtur. Ef nei er valið sem svar er spurt um vilja til notkunar á viðkomandi stjórnþæki. Neikvætt svar fær gildið 0, svarið „að hluta“ 1 og jákvætt svar gildið 2. Annar liður svarsins fær gildið 0 ef svarað er nei, gildið 0,25 ef svarað er að hluta og gildið 0,5 ef svarið er já.

Meðaltal svargilda er síðan reiknað fyrir hvert fyrirtæki, eftir starfsemi fyrirtækja og síðan í heild.

Viðauki 3

Fyrirtækin þar sem rannsóknin fór fram eru fjögur.

Deloitte hf stundar endurskoðun, reikningsskil, skattskil og skattaráðgjöf, rekstraráðgjöf og áætlunargerð, stofnun og sameiningu félaga ásamt alþjóðlegri ráðgjöf í tengslum við DTTL. Starfsmenn eru um 230.(Deloitte., 2011)

PwC starfar á sviði endurskoðunar, reikningsskila, fyrirtækjaráðgjafar, skatta- og lögfræðiráðgjafar. Starfsmenn eru um 150 .(PwC, 2011)

Orkuveita Reykjavíkur aflar jarðhitaorku, framleiðir rafmagn, rekur dreifikerfi fyrir hitaveitu og rafmagn, vatnsveitu og fráveitu. Fastir starfsmenn í árslok 2009 voru 577. Heildartekjur samstæðunnar árið 2009 voru 26.013 millj. Íkr.
(Orkuveita Reykjavíkur, 2011)

Landsvirkjun framleiðir rafmagn úr vatnsafli og jarðvarma. Fastir starfsmenn skiluðu 179 ársverkum árið 2009. Rekstrartekjur árið 2009 voru 299,8 millj. USD.(Landsvirkjun, 2011)

Heimildir:

- Bock, C. (2002). *Recent Developments in Budgeting - an Overview*. www.mpi-inf.mpg.de/~cbock/.../Accounting-RecentApproachestoBudgeting.pdf.
- Bogsnes, B. (2009). *Implementin Beyond Budgeting : Unlocking the Performance Potential*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Buttle, F. (2009). *Customer Relations Management Concepts and Tecnologies*. Oxford, UK: Elsevier Ltd.
- Chambers, E. G., Foulon, M., Handfield-Jones, H., Hankin, S. M., & Michaels III, E. G. (1998). The War for Talent. *McKinsey Quarterly* no.3 .
- CIMA, I. (2004). *Better Budgeting: Debating the traditional role of budgeting in organisations*. London: CIMA, ICAEW.
- de Waal, A. A. (2005). Insights from practice Is your organisation ready for beyond bedgeting? *Measuring Business Excellenc* , 55-67.
- de Waal, A., Bilstra, E., & Ottens, P. (2004). *Beyond Budgeting: Het Praktische Alternatief voor Budgetteren*. Dordrecht: Kluwer.
- Deloitte. (5. apríl 2011). *Saga Deloitte hf.* . Sótt 5. apríl 2011 frá Deloitte. : http://www.deloitte.com/view/is_IS/is/umokkur/sagadeloittehf/index.htm
- Fraser, R., & de Waal, A. (2001). *BBRT benchmarking project: report on an exploratory research*. London: CAM-I's Beyond Budgeting Round Table.
- Ghoshal, S., & Bartlett, C. A. (1998). *The Individualized Corparation*. London: Heinemann.
- Gunnarsdóttir, A. H., & Ingason, H. Þ. (2007). *Afburða árangur*. Reykjavík: Háskólaútgáfan/kg.
- Hansen, S. C., & Torok, R. (2003). The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning and Budgeting. *Bedford, TX: CAM-I* .
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *JOURNAL OF MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH* , 95-116.
- Hope, J., & Bunce, P. (2004). Going "beyond budgeting" in the public sector. www.leadingedgechange.com.au/.../Article_Going_BB-in_public_sector.pdf .
- Hope, J., & Fraser, R. (2003a). *Beyond Budgeting*. Boston: Harvard Business School Press.

- Hope, J., & Fraser, R. (2001). Beyond Budgeting Questions and Answers. *www.balanced-scorecard.de/docs/Beyondbudgeting3.pdf* , 1-27.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003b). Who needs budgets. *Harvard Business Review* , 108-115.
- Hornngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2006). *Cost Accounting A Managerial Emphasis*. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Education, Inc.
- International Center, f. O. (2009). *Beyond Budgeting Country Focus - The Netherlands*. International Center for Outperformance.
- Johnson, S. (2005). Beyond budgeting. http://www.accaglobal.com/students/acca/exams/p5/technical_articles/2950520 .
- Kaplan, R. S., & Norton, D. D. (2001). *The Strategic-Focused Organization*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008). *Execution Premium*. Boston: Harvard Business School Publishing Corporation.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard : Translating Strategy Into Action*. Boston: Harvard Business School Press.
- Koller, T., Geodhart, M., & Wessels, D. (2005). *Valuation Measuring and Managing the Value of Companies*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Landsvirkjun. (5. apríl 2011). *Landsvirkjun*. Sótt 5. apríl 2011 frá Um Landsvirkjun: <http://www.landsvirkjun.is/um-landsvirkjun/>
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (Aug 2007). Beyond Budgeting or Better Budgeting. *Strategic Finance* , bls. 46-51.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research* , 56-75.
- Libby, T., Lindsay, R., & CMA. (March 2003). Budgeting - an unnecessary evil. *CMA Management* .
- Lyne, S., & Dugdale, D. (2004). *Better Budgeting: Beyond budgeting or better budgeting*. London: CIMA, ICAEW.
- MacLuhan, & Robert. (9. May 2002). How CRM Impacts the Bottom Line. *Marketing* , bls. 25.
- Marginson, D., & Ogden, S. (2005). Budgeting and innovation. *Financial Management* .

- McCarthy, G., & Lane, A. (2009). One Step Beyond: Is the Public Sector Ready to Let Go of Budgeting? *Journal of Finance and Management in Public Services. Volume 8 Number 2* .
- McVay, G. J., & Cooke, D. J. (2006). Beyond budgeting in an IDS: the Park Nicollet experience: is the traditional budgeting process worth all the time and effort that it requires? "There's a better way" was the conclusion of one large Midwestern integrated delivery system. *Healthcare Financial Management* .
- Neely, A., Bourne, M., & Adams, C. (2003). Better budgeting or beyond budgeting? *Measuring Business Excellence* , 22-28.
- Orkuveita, R. (5. apríl 2011). *Orkuveita Reykjavíkur*. Sótt 5. apríl 2011 frá Um OR: <http://www.or.is/UmOR/>
- PRNewswire. (25. Október 1999). Corporate Strategic Planning Suffers from Inefficiencies. *PR Newswire* .
- PwC. (5. apríl 2011). *PwC*. Sótt 5. apríl 2011 frá PwC í hnotskurn: <http://www.pwc.com/is/is/tenglasidan/pwc-i-hnotskurn.jhtml>
- Roundtable, B. -B. (6. apríl 2011). *BBRT - Beyond Budgeting Roundtable*. Sótt 6. apríl 2011 frá BBRT - Beyond Budgeting Roundtable: <http://www.bbrt.org/>
- Simons, R. (1987). *Codman & Shurtleff, Inc. Planning and Control System. Case study # 9-187-081*. Boston MA: Harvard Business School.
- Weber, J., & Linder, S. (Mar/Apr 2005). Budgeting, Better Budgeting, or Beyond Budgeting. *Cost Management* , bls. 20-28.
- Worldwide, W. W. (1999). Human Capital Index: Linking Human Capital and Shareholder Value. <http://watsonwyatt.com/research/resrender.asp?id=W-292&page=1> .
- Östergren, K., & Stensaker, I. (2010). Management control without budgets: A field study of "beyond budgeting" in practice. *Euyopian Accounting Review* , doi:10.1080/09638180903487842.