

PRESTATIEMETING

A.A. de Waal (www.andredewaal.nl), zelfstandig adviseur, associate professor Strategic Management Maastricht School of Management, de
 controllersopleidingen Universiteit van Amsterdam en Erasmus Universiteit. J. Hope en R. Fraser, research directors Beyond Budgeting R

Van top down control naar bottom up empowerment

De voortschrijdende ontwikkeling van beyond budgeting

Sinds 1998 werkt het Beyond Budgeting Round Table-consortium (BBRT) vanuit Londen aan een alternatief voor het budgetteringsproces. In dit artikel worden de vorderingen beschreven die de BBRT heeft gemaakt met de ontwikkeling en acceptatie van het zogenoemde beyond budgeting-model. De uitbreiding van de oorspronkelijke tien naar twaalf beyond budgeting-principes, de kernpunten van het beyond budgeting-model en de ervaringen van een toenemend aantal vooraanstaande organisaties met het model worden bediscussieerd.

nr 9 september 2003
48

ANDRÉ DE WAAL, JEREMY HOPE EN ROBIN FRASER

Dat de belangstelling voor het beyond budgeting-model groeit, is te zien aan het sinds 1998 toenemende aantal organisaties dat in navolging van Svenska Handelsbanken is overgegaan op invoering van (gedeelten van) het model, zoals: Ahlsell, Borealis, Bulmers, Coors Brewers UK, Deutsche Bank, IKEA, Leyland Trucks, Philips, Rhodia, Sight Savers International, Unilever UK en Wessanen. Voordelen van beyond budgeting die deze organisaties noemen zijn: lagere kosten (van zowel de managementprocessen als de organisatiestructuur), hogere handelingsnelheid, meer toekomstgerichtheid en hogere kwaliteit en commitment van medewerkers.

Uitgangspunt van het beyond budgeting-model is dat organisaties moeten veranderen van een organisatie met *top down control* in een organisatie met *bottom up empowerment*. Het

gebruik van voortschrijdende prognoses en de beschikking over actuele informatie zorgt ervoor dat organisaties sneller kunnen reageren op veranderende marktomstandigheden. Managers stellen de kortetermijnprognose op en worden op juistheid van deze voorspelling beoordeeld. Zowel het niet behalen als het overtreffen van de prognose wordt in principe gezien als een prestatie die verbeterd kan worden, omdat in beide gevallen de manager de markt blijkbaar niet goed heeft 'gelezen'. De zelfsturende teams richten zich rechtstreeks op de klant en de markt, waardoor ze direct de juiste beslissingen kunnen nemen en zo snel kunnen reageren op ontwikkelingen. Omdat deze teams worden beoordeeld op het resultaat ten opzichte van wat behaald had kunnen worden, blijven mensen gemotiveerd om continu het beste resultaat te behalen. Daarnaast wordt er, door te werken met kleine, zelfsturende teams, een meer ondernemende cultuur gecreëerd, waarin de beste mensen behouden blijven en deze gestimuleerd worden om creatief te zijn en bestaande processen steeds beter uit te voeren. Omdat budget-

nt, docent Management Accounting postdoctorale
 ng Round Table (www.bbrt.org).



ten niet vooraf aan de teams worden gealloceerd, wordt alleen geld besteedt aan die plannen die passen binnen de strategie van de organisatie. Dit zorgt voor efficiënte operationele processen en projecten, waarbij goed wordt gelet op de kosten.

Budgetdoeleinden

De BBRT definieert het budget als 'een prestatiecontract dat de organisatie met haar managers afsluit voor het komende jaar.' Deze definitie kan als te nauw worden gezien, het budget heeft immers ook nog andere doeleinden zoals het bepalen van autorisatieniveaus, de communicatie van doelen en het voorspellen van toekomstige resultaten. In de BBRT-definitie ligt de nadruk op het budget als repressiemiddel in de budgetgebonden (*budget constrained*) stijl: de stijl waarbij managers strikt worden afge-rekend op de mate waarin ze in staat geweest zijn hun budget te realiseren. Ons inziens is deze nadruk terecht want de budget constrained-stijl is een van de meest toegepaste stijlen in de Westerse wereld.

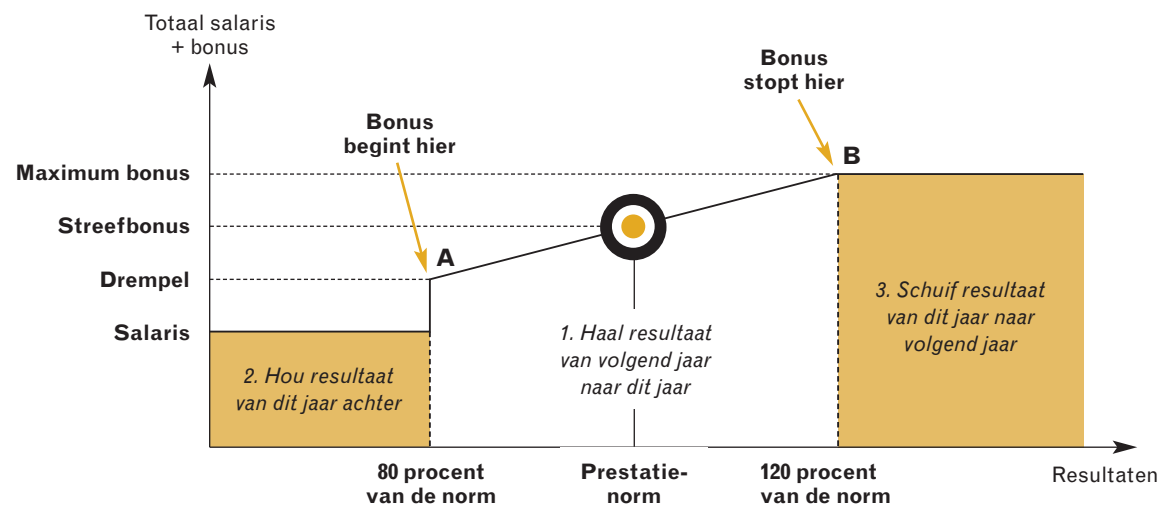
Het loslaten van de traditionele budgettering betekent niet dat er chaos zal ontstaan. Het beyond budgeting-model formuleert wel degelijk duidelijke richtlijnen tot hoever een team mag en kan gaan.

Prestatiebeloning

Inmiddels zijn er in de loop van de tijd verschillende alternatieven ontwikkeld voor het traditionele budgetteringsproces, zoals variabele budgettering, budgetrevisies, carry overs, latest estimates, rolling budgets en zero based budgeting. Geen van deze alternatieven lost echter het probleem op dat de BBRT als fundamenteel beschouwt. In alle alternatieven moeten namelijk mensen gefixeerde normen in een bepaalde vaste tijd (meestal een jaar) behalen om hun bonus te kunnen krijgen. Dit werkt volgens de BBRT manipulatie, oprekken van (ethische en boekhoudkundige) grenzen en soms regelrechte fraude in de hand. Dit gedrag is inherent aanwezig in het budget- en prestatiebeloningsysteem dat in de meeste organisaties wordt

figuur 1

Situaties die kunnen optreden bij het prestatiebeloningsysteem (Bron: M. C. Jensen, 2001, Paying people to lie: the truth about the budgeting process, white paper, Harvard Business School)



gebruikt. In dit systeem wordt een bonus pas uitgekeerd wanneer de prestatienorm ('de drempel') is gehaald. Deze bonus stijgt vervolgens evenredig met het stijgende resultaat tot een bepaald maximumbedrag. Dit betekent dat een manager die afgerekend wordt op het halen van een vooraf gestelde norm twee dingen zal doen. Allereerst zal de manager proberen om de te stellen normen zo laag mogelijk te houden, zodat ze gemakkelijk te halen zijn. Zodra de norm is vastgesteld, zal de manager vervolgens alles in het werk stellen om de normen te halen, zelfs als dat schade aan de onderneming kan toebrengen (zie figuur 1).

Bonuscultuur werkt manipulatie in de hand

In figuur 1 is te zien dat een manager altijd zal proberen om tenminste 80 procent van de prestatienorm te halen. Dit valt te bereiken door het 'naar voren halen' van omzet, door bijvoorbeeld extra korting in december te geven of een prijsverhoging op 2 januari aan te kondigen of het naar volgend jaar vooruit schuiven van kosten zodat de winst dit jaar gehaald wordt (situatie 1 in figuur 1). Als de manager echter meent dat hij niet in staat is om dit jaar de normen te halen, dan zal hij proberen om de omzet en winst dit jaar zo laag mogelijk te houden door kosten van het komende jaar nog in dit jaar op te voeren. Hierdoor zal de norm het komende jaar gemakkelijker gehaald kunnen worden, terwijl het de manager dit jaar toch niets kost (situatie 2). Ten slotte wordt de manager, door het maximum dat gesteld is aan de bonus, niet uitgedaagd om meer dan 120 procent van de prestatienorm te halen omdat de manager daarvoor niet extra beloond wordt (situatie 3).

Dit gedrag kan op alle niveaus binnen de organisatie voorko-

men en zal blijven bestaan zolang de organisatie met vaste normen en daaraan gekoppelde bonussen blijft werken.

Een oplossing is om te werken met relatieve en dynamische normen: normen die gesteld worden ten opzichte van de concurrentie en die kunnen variëren in de loop van het jaar, al naar gelang van de economische omstandigheden. Managers worden vervolgens beoordeeld op hun werkelijke prestaties ten opzichte van wat maximaal mogelijk was (gezien de economische ontwikkelingen en de resultaten van de concurrentie). De manager heeft dan geen reden meer om omzet of kosten te verschuiven naar volgende jaren.

Veel van de door de BBRT onderzochte praktijkgevallen illustreren dat het doorbreken van dit schadelijke 'bonusgedrag' een belangrijk voordeel van beyond budgeting is. De vraag is in hoeverre het hier beschreven bonusgedrag ook voorkomt bij Nederlandse organisaties. Daar wordt het budget namelijk vaak gebruikt om te bepalen hoeveel personeel en materieel kan worden ingezet om de kosten te beheersen.

Organisatiestructuur

Het niet toepassen van budgetten in een gedecentraliseerde organisatie betekent niet dat er chaos zal ontstaan. Er bestaan binnen een beyond budgeting-organisatie duidelijke waarden, normen, richtlijnen en afspraken tot hoever een team mag en kan gaan. Aan uitgaven en kosten liggen concrete plannen ten grondslag. De transparante en actuele informatievoorziening, met gebruikmaking van prestatie-indicatoren, geeft duidelijk aan hoe de teams en de organisatie ervoor staan. De coördinatie tussen de teams is geregeld met service level agreements, waarin afgesproken is wat de verschillende teams van elkaar (mogen) verwachten. In een dergelijke open organisatie kan men slechte prestaties niet verbergen!

Strategie en normen

Als organisatie-eenheden zelf bottom up hun budget samenstellen, zal er nagenoeg altijd een verschil ontstaan tussen dat

De twaalf principes van beyond budgeting

1. *Zelfsturende eenheden.* Decentraliseer de hiërarchische organisatiestructuur naar zelfsturende eenheden. Pas geen centrale controle toe met behulp van regels en procedures. Managers krijgen de autoriteit hun eigen 'onderneming' te drijven. De hiërarchie wordt alleen gebruikt bij besluiten die voor alle eenheden van invloed zijn. Omdat de zelfsturende eenheden klein zijn, is de organisatie flexibeler, minder gecompliceerd en heeft deze daardoor lagere kosten.
2. *Bevoegde manager.* Geef werknemers de vrijheid en mogelijkheden om te handelen naar eigen inzicht. Pas geen strakke controle toe, waardoor mensen beperkt worden in hun bewegingsvrijheid. De managers in de zelfsturende teams handelen (binnen de normen, waarden en strategische grenzen zoals gesteld door de organisatie) volgens eigen inzicht. Ze zijn hierbij verantwoordelijk voor middellangetermijndoelen en kunnen zelf beslissen op welke manier ze deze doelen het beste kunnen bereiken.
3. *Resultaatverantwoordelijkheid.* Maak mensen verantwoordelijk voor het behalen van competitieve resultaten, niet voor het halen van vastgestelde normen per afdeling of functie. Managers worden hierbij achteraf beoordeeld op wat ze hebben behaald, in vergelijking met wat behaald had kunnen worden. Vooraf staat dus niet vast wat het resultaat zou moeten zijn, zodat men niet naar een bepaald resultaat kan toerekenen. Men gaat uit van wat het resultaat zou kunnen worden.
4. *Netwerkorganisatie.* Richt de organisatie zodanig in dat de zelfsturende eenheden onafhankelijke, op de klant gerichte units vormen. Het is van belang dat alle zelfsturende eenheden gericht zijn op de markt en op het leveren van waarde aan klanten. Op deze manier kunnen ze flexibel insprijngen op veranderende wensen van de klant of plotselinge kansen en bedreigingen in de markt.
5. *Marktgerichte coördinatie.* Coördineer activiteiten op basis van de marktvraag, niet met behulp van centrale planning, budgetten en controles. Op basis van de totale marktvraag worden de activiteiten van de organisatie en de verschillende zelfsturende eenheden bepaald. Dit betekent dat alle activiteiten die voor de gehele organisatie uitgevoerd worden (zoals personeels- en ICT-diensten) middels vraag en aanbod over de verschillende zelfsturende eenheden verdeeld worden. Met behulp van service level agreements worden de afspraken geformaliseerd. De zelfsturende eenheid kan zelf bepalen hoeveel van deze diensten het wil afnemen en de centrale diensten worden uitgedaagd deze diensten zo efficiënt mogelijk te leveren.
6. *Coachend leiderschap.* Daag medewerkers uit en begeleid (coach) hen. Vermijd bevelen. De managers in de zelfsturende eenheden kunnen risico's nemen en fouten maken, zonder er direct op te worden 'afgerekend'. Seniormanagers treden op als mentoren en coördinatiebevoegdheden over de afdelingsgrenzen heen.
7. *Relatieve normen.* Versla de concurrentie, niet het budget. De strategie is afgestemd op het 'verslaan van de concurrentie en de markt'. Daarom moeten de te behalen normen relatief ten opzichte van de concurrentie en de markt worden gesteld. Managers zijn betrokken bij het bepalen van normen, wat sterk motiverend werkt. De normen worden continu bijgewerkt op basis van prestaties en ontwikkelingen van concurrenten en de markt.
8. *Continue strategieontwikkeling.* Maak het strategieproces een continu en bottom up, niet een top down jaarlijks proces. Het ontwikkelen van een strategie gebeurt meestal eenmaal per jaar. Veranderende marktomstandigheden kunnen er echter voor zorgen dat de strategie gedurende het jaar al niet meer actueel is. Het is daarom belangrijk de strategie voortdurend aan te passen aan de omgeving. Dit zal ook effect hebben op de relatieve normen, die aangepast zullen worden.
9. *Vooruitkijkende systemen.* Maak gebruik van vooruitkijkende systemen. Maak geen kortetermijn correcties om binnen het budget te blijven. Elke periode wordt een overzicht van de belangrijkste financiële en niet-financiële indicatoren gemaakt. Voor deze indicatoren worden vervolgens voortschrijdende prognoses gemaakt die voorbij het financiële jaareinde kijken. De prognoses staan los van het beloningssysteem, zodat het onafhankelijke voorspellingen kunnen zijn. Het seniormanagement ondersteunt de managers van de zelfsturende eenheden bij het bepalen en formuleren van de acties naar aanleiding van de prognoses.
10. *Vraaggestuurde middelentoewijzing.* Alloceer resources daar waar ze nodig zijn, niet op basis van het jaarlijkse budget. De zelfsturende eenheden bepalen zelf de hoeveelheid middelen die nodig is om aan de marktbehoeften te kunnen voldoen. Ze maken ondernemingsplannen op basis waarvan seniormanagement de middelen alloceert. De hoeveelheid middelen die de eenheden gebruiken kan dus verschillen gedurende het jaar. Er is geen sprake van vaste budgetten die elk jaar opgemaakt moeten worden omdat het budget het volgende jaar anders minder zal zijn.
11. *Snelle informatievoorziening.* Zorg voor snelle informatie, in hoofdlijnen aangegeven, die voor iedereen beschikbaar is. Gebruik geen gedetailleerde informatie die alleen voor seniormanagement bedoeld is. Er wordt niet alleen gekeken naar terugkijkende indicatoren (feedback), maar ook naar vooruitkijkende indicatoren (feed forward). Een brede set van prestatie-indicatoren wordt gebruikt om de resultaten van de zelfsturende eenheden te vergelijken met de doelen, andere eenheden binnen de organisatie en de concurrentie. Centraal wordt door het seniormanagement gekeken in hoeverre de zelfregulatie van de zelfsturende teams werkt en of dit bijsturing vereist.
12. *Competitiegerelateerde teambeloning.* Baseer de beloning op de competitieve resultaten van het totale bedrijf en de klantgerichte units. Gebruik geen beloningsstructuur op basis van vooraf bepaalde normen. De beloning is gebaseerd op de relatieve prestatie ten opzichte van bepaalde concurrenten. Doordat de beloning gebaseerd is op een combinatie van individuele beloning en groepsbeloning, behoudt de manager het groepsgevoel.

budget en het strategische budget. Gevolg is dat er onderhandelingen zullen plaatsvinden tussen het hoofdkantoor en de organisatie-eenheid over de afstemming tussen beide budgetten waarna ook nog eens onderhandelingen kunnen volgen tussen organisatie-eenheden onderling over de verdeling van de 'budgetpijn'. Het gevaar in dit hele proces is niet zozeer dat er 'budgetmajorisering' optreedt, maar dat er sprake is van 'budgetfantomisering': het verschijnsel dat onder druk van het hoofdkantoor door de organisatie-eenheden onrealistische budgetten worden geaccepteerd die ze niet kunnen halen. Onder die druk vluchten veel managers in kostenbesparende maatregelen (die zijn immers op de korte termijn relatief makkelijk te realiseren, dus wie kan ze dit gedrag echt kwalijk nemen) waarvan omzetverhogende, innovatieve activiteiten de dupe worden. Daarvan zien we de gevolgen elk jaar weer, variërend van (herhaalde) winstwaarschuwingen tot het kunstmatig oppoetsen van de winsten. Binnen het beyond-budgetingmodel worden de te behalen normen gezamenlijk door de top en de organisatie-eenheden afgesproken. Deze normen zijn relatief, dat wil zeggen dat ze zijn vastgesteld ten opzichte van de concurrentie en de markt. De enige vraag die hierbij telt, is: Hoeveel procent beter (of minder slecht in tegenzittende economische omstandigheden) willen we presteren ten opzichte van die concurrentie? Het in meerdere rondes onderhandelen over de hoogte van normen of het manipuleren van normen heeft geen zin, omdat deze worden bijgesteld op basis van prestaties van concurrenten en marktontwikkelingen (die objectief zijn vast te stellen en die niet manipuleerbaar zijn).

Voortschrijdende prognoses

De voortschrijdende prognose (*rolling forecast*) is een belangrijk thema binnen het beyond-budgeting-gedachtegoed. In het beyond budgeting-model wordt deze vier keer per jaar gemaakt en kijkt men minstens vijf tot zes kwartalen vooruit. Daarmee vervangt de voortschrijdende prognose de eindejaarsprognose, deze voorspelling is immers een vast onderdeel van de rolling forecast.

Manipuleren van de prognose heeft geen zin omdat de beloning is losgekoppeld

Op het eerste gezicht lijkt de voortschrijdende prognose meer werk op te leveren dan vroeger het geval was: een veelgehoorde opmerking is dat een organisatie nu vier keer per jaar moet budgetteren in plaats van, zoals vroeger, één keer. Een prognose is echter niet hetzelfde als een budget. De voortschrijdende prognose is een zo nauwkeurig mogelijke bijwerking van de normen op de belangrijkste prestatie-indicatoren van de organisatie. De update vindt plaats op basis van de resultaten van de organisatie zelf en van de concurrenten (voor zover

bekend) en de ontwikkelingen in de markt. Het is een belangrijke bijwerking, omdat de prognose aangeeft of er aanvullende acties nodig zijn om bepaalde resultaten te verbeteren. Manipuleren van de prognose heeft geen zin omdat de beloning is losgekoppeld is: er is dus geen 'straf' of 'beloning' verbonden aan de uitkomst van de prognose.

Versla de concurrentie, niet het budget

Het maken van de prognose verloopt dus niet op dezelfde wijze als het maken van een traditioneel budget waarbij tot in de details alle kostprijzen, bezettingen en normen worden doorgenomen en herberekend. Dit laatste kan eenmaal per jaar plaatsvinden, als uitvloeisel van het strategische planingsproces. Dat het regelmatig opstellen van een rolling forecast meer werk is dan alleen het eenmalig maken van een budget kan op zichzelf waar zijn, alhoewel één keer alle details uitwerken (bij het budget) misschien toch meer werk is dan vier keer de hoofdlijnen bij te stellen (bij de prognoses). De eventuele extra energie is meer dan de moeite waard want het prognostiseren levert nu juist die informatie op die nodig is om de organisatie op het juiste spoor te houden. Iets wat van het budget niet kan worden gezegd.....

Conclusie

In de afgelopen jaren heeft de BBRT veel geleerd van de praktijkervaringen van organisaties die overgegaan zijn op de implementatie van het beyond-budgetingmodel. Een toenemend aantal vooraanstaande organisaties ziet de voordelen van het aanpassen of zelfs afschaffen van het traditionele budgetteringsproces. Het aantrekkelijke van het beyond budgeting-model is voor hen dat dit gebruikt maakt van bestaande managementtechnieken waar ze al ervaring mee hebben opgedaan, zoals de balanced scorecard, rolling forecast en relatieve normen, en dat deze nu in een geïntegreerd model wordt aangeboden. Dit model kijkt bovendien niet alleen naar het proces maar ook naar de structuur van de organisatie en het gedrag van managers en medewerkers. De 'beyond-budgeting-beweging' vindt steeds meer aansluiting met de praktijk en elke organisatie doet er goed aan om zich eens serieus te verdiepen in de principes van beyond budgeting. Teneinde organisaties te helpen om te bepalen of ze gereed zijn voor een eventuele invoering van het beyond-budgetingmodel, wordt momenteel een ingangstoets in de vorm van een vragenlijst ontwikkeld. Deze vragenlijst wordt op dit ogenblik getest bij een aantal Nederlandse organisaties. Wij zullen u op de hoogte houden van de resultaten. **-C**

De Waal publiceerde in 2002 *Minder is meer, competitief voordeel door beyond budgeting* (Holland Business Publications). Dit jaar publiceerden Hope en Fraser *Beyond Budgeting* (Harvard Business Press). Voor verdere verdieping raadpleegt u de KluwerFinanceBase op internet: www.kluwerfinancieelmanagement.nl.