

Stand van zaken



ILLUSTRATIE: LEON MUSSCHE

nr 7/8 juli/augustus 2006

13

Nederland is nog niet klaar voor beyond budgeting

Budgetteren. Slechts weinig organisaties blijken tevreden met het huidige budgetteringsproces: te lange doorlooptijden, duur, te star, noem maar op. Toch is er sinds de jaren vijftig van de vorige eeuw maar weinig veranderd in het proces. Beyond budgeting lijkt in vergelijking met andere budgetteringsalternatieven de meeste nadelen van het budget weg te nemen. Nederlandse organisaties blijken echter nog niet zo ver.

In de voortdurende zoektocht naar grotere efficiëntie en effectiviteit is één belangrijk organisatieproces veelal buiten schot gebleven: de budgettering. Weliswaar zijn de negatieve aspecten van het budgetteringsproces al sinds de jaren vijftig van de vorige eeuw bekend (Argyris, 1952), toch is er weinig fundamenteels veranderd. Sterker nog, recent onderzoek (Waal et al., 2006) laat zien dat de doorlooptijd en de kosten van het budgetteringsproces juist aan het oplopen zijn sinds het begin van dit decennium. Toch is de laatste tijd een kentering in gang gezet. Zo worden in de literatuur regelmatig alternatieven aangedragen – zoals activity based budgeting, zero based budgeting, vigerend budgetteren, budgetteren op basis van target costing – die in min of meerdere mate het traditionele budget op haar kop zet. Nadrukkelijk wordt hier geschreven ‘in de literatuur’ want in de praktijk komen we deze briljante ideeën nog maar bitter weinig tegen. De laatste loot aan de ‘budgetteringstam’ is beyond budgeting (Hope en Fraser, 2004) die gelijk ook de meest rigoureuze is van alle alternatieven: het gaat hier om vervanging van niet alleen het budgetteringsproces maar van het gehele managementmodel van de organisatie door een scala aan technieken zoals rolling forecasts, balanced scorecards, empowerment en zelfsturende eenheden (zie kader).

Beyond budgeting: veelbelovend

Beyond budgeting is in potentie een zeer veelbelovend model omdat deze in vergelijking met andere budgetteringsalternatieven de meeste nadelen van het budget lijkt weg te nemen (tabel 1).

De ‘beyondbudgeting-beweging’ heeft haar oorsprong in Scandinavië waar het lichtend voorbeeld, Svenska Handelsbanken, al sinds 1970 geen budget meer heeft. Ongeveer tien jaar geleden is het idee van Handelsbanken opgepakt door CAM-I, het Consortium for Advanced Manufacturing - International, dat er een aparte werkgroep voor creëerde die inmiddels bekend staat onder de naam Beyond Budgeting Round Table (www.bbrt.org). In de BBRT zitten voornamelijk Scandinavische en Britse organisaties, het merendeel afkomstig uit de profitsector. Inmiddels is in de USA ook een zogenoemd chapter opgericht. De BBRT ijvert ervoor het idee van beyond budgeting verder uit te werken en ondersteunt dat met veel praktijkonderzoek en artikelen. In Nederland is het gedachtegoed nog niet erg aangeslagen getuige de relatief weinig Nederlandse managementschrijvers die erover hebben gepubliceerd en de beperkte deelname aan de BBRT. Uit een onderzoek uit 2005 (Waal et al., 2006) bleek dat nog steeds 57 procent van de onder-

Twaalf principes

De Beyond Budgeting Round Table heeft in totaal twaalf principes ontwikkeld die tezamen de pijlers vormen van het beyond-budgetingmodel. De eerste zes principes betreffen het tot stand brengen van een flexibele organisatiestructuur waarin bevoegdheden worden gedelegeerd naar de medewerkers die direct contact hebben met klanten. De principes zeven tot en met twaalf betreffen het ontwerpen van een managementproces dat hierop is aangepast. De essentie van het beyond-budgetingmodel is dat organisaties hun planning- en control veranderen van ‘top-down control’ naar ‘bottom-up empowerment’.

- 1. Zelfsturende eenheden** - De hiërarchische organisatiestructuur is gedecentraliseerd naar zelfsturende eenheden, en er is geen centraal besturingsstelsel met veel regels en procedures meer. Managers hebben de bevoegdheid om hun eigen ‘onderneming’ te runnen.
- 2. Handelingsvrijheid** - Organisatieleden hebben de vrijheid en mogelijkheid om te handelen naar eigen inzicht, en er is geen strakke control meer waardoor mensen niet langer beperkt worden in hun bewegingsvrijheid.
- 3. Resultaatverantwoordelijkheid** - Organisatieleden zijn verantwoordelijk voor het behalen van competitieve resultaten, niet voor het halen van vastgestelde normen per afdeling of functie. Managers worden achteraf beoordeeld op wat ze hebben behaald en in vergelijking met wat behaald had kunnen worden.
- 4. Netwerk organisatie** - De zelfsturende eenheden vormen onafhankelijke, klantgerichte units die zich op de markt en op het leveren van waarde aan klanten richten.
- 5. Marktgerichte coördinatie** - De markt is leidend en niet de traditionele hiërarchische centrale planning, budgetten en

controls. De ondersteunende centrale activiteiten (zoals personeels- en ICT-diensten) worden met behulp van *service-level agreements* tussen de zelfsturende eenheden afgesproken (interne markt).

- 6. Coachend leiderschap** - Organisatieleden worden door hoger management uitgedaagd en begeleid (coach) naar betere prestaties. Organisatieleden kunnen risico's nemen en fouten maken, zonder er direct op ‘afgerekend’ te worden.
- 7. Relatieve normen** - De strategie is erop gericht concurrenten te verslaan dus de te behalen normen worden ten opzichte van de concurrentie en de markt gesteld. De normen worden continu bijgewerkt op basis van prestaties en ontwikkelingen van concurrenten en de markt.
- 8. Continue strategieontwikkeling** - Het strategieproces is een continu en bottom-up proces, niet een top-down jaarlijks proces. De strategie wordt voortdurend aangepast aan de omgeving, op basis van signalen en input van ‘onderuit’ de organisatie.
- 9. Vooruitkijkende systemen** - Voor de belangrijkste financiële en niet-financiële indicatoren, worden voortschrijdende prognoses gemaakt die voorbij het financiële jaareinde kijken.
- 10. Vraaggestuurde toewijzing van middelen** - Resources worden gealloceerd naar plaatsen waar ze nodig zijn, op basis van ondernemingsplannen. De hoeveelheid middelen die de zelfsturende eenheden krijgen, verschillen daarmee gedurende het jaar.
- 11. Snelle informatievoorziening** - Informatie is snel beschikbaar en voor iedereen toegankelijk, en bevat zowel terugkijkende als vooruitkijkende indicatoren.
- 12. Competitiegerelateerde teambeloning** - Beloningen zijn gebaseerd op de competitieve resultaten van het totale bedrijf en de zelfsturende eenheden ten opzichte van de prestaties van concurrenten.

Tabel 1: Overzicht van budgetteringsalternatieven

Knelpunten van het traditionele budget	Traditioneel budget proces	Activity based budgetting	Zero-based budgetting	Vigerend budgetteren	SGV-budgetteren	Budget op basis van target costing	Beyond budgetting
Kost te veel managementtijd	-	-	-	-	-/+	-	-/+
Zorgt voor onjuiste allocatie van resources	-	-/+	+	-	-	-/+	-/+
Is een onvoldoende stuurinstrument	-	-	-/+	-/+	-/+	-/+	+
Creëert een te sterke focus op het halen van targets	-	-	-/+	-/+	-	-	+
Creëert onvoldoende ruimte voor decentralisatie	-	-	-	-	-	-	+
Werkt disfunctioneel gedrag in de hand	-	-	-	-	-	-	-/+
Creëert een focus alleen op de eigen activiteiten	-	-/+	-	-	-	-	-/+
Zorgt voor een te sterke interne blikrichting	-	-	-	-	-	-	+

- Het alternatief heft de negatieve effecten niet op (knelpunt)

-/+ Of het alternatief de negatieve effecten opheft, hangt af van de wijze waarop het budgetteringsmodel wordt ingevuld (kans)

+ Het alternatief heft de negatieve effecten op (winst)

vraagde financiële managers nog nooit van beyond budgeting heeft gehoord! Uit een ander onderzoek (De Waal, 2002) kwam naar voren dat de animo om het budgetteringsproces überhaupt te veranderen, laat staan beyond budgeting in te voeren, laag was: 74 procent zei dit niet te overwegen. Een veel gehoorde reden om beyond budgeting niet te overwegen, was dat men niet kan overzien hoeveel verandering en werk de invoering van dit model gaat inhouden voor een organisatie.

De beyondbudgeting-ingangstoets

De overgang naar het beyond-budgetingmodel kan inderdaad een ingrijpende verandering in de organisatie zijn. Het is daarom wenselijk dat de organisatie, voordat zij overgaat tot implementatie van het model, eerst een indruk krijgt van hoeveel inspanning de invoering van de beyond-budgeting-principes vergt. Om die indruk te krijgen, is de beyondbudgeting-ingangstoets ontwikkeld (Waal et al., 2004). Deze toets onderzoekt drie gebieden: (1) in hoeverre heeft de

Tabel 2: De beyond-budgeting-ingangstoets

Behoeftebepaling	Keuzemogelijkheden		
A. In welke mate is de organisatie momenteel tevreden met het budget?	tevreden	redelijk tevreden	ontevreden
B. In welke mate bestaat er binnen de organisatie de bereidheid om het budgetteringsproces aan te passen?	geheel niet	beperkt	grote bereidheid
Status van de organisatie	Keuzemogelijkheden		
1a In welke mate is de organisatie momenteel gedecentraliseerd?	geheel niet	gedeeltelijk	sterk
1b Is het mogelijk om (verdere) decentralisatie door te voeren?	gedecentraliseerd	gedecentraliseerd	gedecentraliseerd
1c Is de organisatie bereid dit te doen?	nee	in zekere mate	ja
2a In welke mate hebben managers op lagere niveaus in de organisatie de vrijheid om zelf beslissingen te nemen?	nee	in zekere mate	ja
2b Is het mogelijk om de handelingsvrijheid te vergroten?	weinig tot geen	beperkte vrijheid vrijheid	grote mate van vrijheid
2c Is de organisatie bereid dit te doen?	nee	in zekere mate	ja
3a In hoeverre zijn de normen in de organisatie dynamisch, dat wil zeggen dat deze gedurende het jaar (naar boven of beneden) bijgesteld worden, al naargelang de omstandigheden?	nee	in zekere mate	ja
3b Is het mogelijk om de normen dynamisch te maken?	alle normen zijn van tevoren vastgesteld	sommige normen zijn dynamisch	alle normen zijn dynamisch
3c Is de organisatie bereid dit te doen?	nee	in zekere mate	ja
4a In welke mate is de organisatie momenteel gericht op de klant?	nee	in zekere mate	ja
4b Is het mogelijk om een klantgerichte structuur door te voeren?	nagenoeg niet	gedeeltelijk	sterk
4c Is de organisatie bereid dit te doen?	nee	in zekere mate	ja
5 Geen principevragen	nee	in zekere mate	ja

Behoeftebepaling	Keuzemogelijkheden		
6a In welke mate is de leiderschapstijl van managers binnen de organisatie te beschrijven als coachend?	nagenoeg niet	gedeeltelijk	sterk
6b Is het mogelijk om een coachende leiderschapstijl te ontwikkelen?	nauwelijks	beperkt	ja
6c Is de organisatie bereid dit te doen?	nee	in zekere mate	ja
7a In hoeverre worden de normen in de organisatie relatief ten opzichte van concurrenten gesteld?	geen van de normen zijn relatief	sommige normen zijn relatief	alle normen zijn relatief
7b Is het mogelijk om de normen relatief ten opzichte van de concurrentie te stellen?	nee	in zekere mate	ja
7c Is de organisatie bereid dit te doen?	nee	in zekere mate	ja
8a Hoe ziet het strategieproces er in de organisatie uit?	jaarlijks, top-down	jaarlijks, bottom-up OF flexibel, top-down	flexibel, bottom-up
8b Is het mogelijk om het strategieproces flexibel en bottom-up te maken?	nee	in zekere mate	ja
8c Is de organisatie bereid dit te doen?	nee	in zekere mate	ja
9a In hoeverre worden in de organisatie voortschrijdende prognoses gebruikt?	nauwelijks	beperkt	vaak
9b Is het mogelijk om voortschrijdende prognoses in de gehele organisatie in te voeren?	nee	in zekere mate	ja
9c Is de organisatie bereid dit te doen?	nee	in zekere mate	ja
10a Op welke manier worden middelen in de organisatie toegewezen?	op basis van het budget	op basis van vooraf gemaakte (investerings-) plannen	daar waar nodig en wanneer nodig
10b Is het mogelijk om middelen flexibel toe te wijzen (daar waar nodig op het moment dat ze nodig zijn)?	nauwelijks	beperkt	ja
10c Is de organisatie bereid dit te doen?	nee	in zekere mate	ja
11a In welke mate is in de organisatie sprake van een snelle en goede informatievoorziening die gebaseerd is op een brede set financiële en niet-financiële prestatie-indicatoren?	nagenoeg niet	beperkt	sterk
11b Is het mogelijk de informatievoorziening te verbeteren?	nee	in zekere mate	ja
11c Is de organisatie bereid dit te doen	nee	in zekere mate	ja
12a In welke mate is in de organisatie sprake van een beloningsstructuur die gebaseerd is op een gebalanceerde combinatie van individuele beloning en groepsbeloning?	nagenoeg niet	voor een aantal managementniveaus	door de gehele organisatie
12b Is het mogelijk om de beloningsstructuur te baseren op de combinatie van individuele beloning en groepsbeloning?	nee	in zekere mate	ja
12c Is de organisatie bereid dit te doen?	nee	in zekere mate	ja
Randvoorwaarde	Keuzemogelijkheden		
1. Is de organisatie onderdeel van een groter concern? Zo ja, in hoeverre heeft de organisatie de vrijheid om het budgetteringsproces aan te passen?	onderdeel van een groter concern + geen vrijheid om proces aan te passen	onderdeel van een groter concern + beperkte vrijheid om proces aan te passen	onderdeel van een groter concern OF onderdeel van een groter concern + vrijheid om proces aan te passen

organisatie momenteel problemen met het budget en is zij bereid het budgetteringsproces aan te passen; (2) in welke mate werkt de organisatie momenteel al volgens de beyond-budgetingprincipes; (3) wat zijn de randvoorwaarden voor een succesvolle implementatie van het beyond-budgetingmodel. De toets is een *quick scan*, het is geen uitgebreide analyse maar dient als ‘aanjager’ van de discussie over de mogelijkheid en wenselijk om beyond budgeting in de organisatie in te voeren. Tabel 2 geeft de vragen uit de toets en de mogelijke antwoorden.

De scores voor de antwoorden worden ‘vertaald’ in een kleur en weergegeven in een schema. Aan de hand van het resulterende kleurschema wordt een advies met betrekking tot het al dan niet invoeren van beyond-budgetinggegevens (tabel 3).

Op basis van de resultaten van de beyond-budgetinggangstoets kan de organisatie besluiten om (nog) niet over te gaan tot implementatie van het beyond-budgetingmodel maar om

(eerst) verbeteringen in het budgetteringsproces aan te brengen. De toets geeft immers aan waar de ‘pijnpunten’ in dat proces liggen, zodat de organisatie gericht kan werken aan stroomlijning en verbetering. In dat geval is er sprake van *better budgeting*.

Stand van zaken

Recentelijk is tijdens twee workshops met financiële managers de beyond-budgetinggangstoets afgenomen, om inzicht te krijgen in de bereidheid van Nederlandse organisaties om het budgetteringsproces te veranderen. Van de in totaal 57 respondenten bleek maar liefst 81 procent redelijk tot matig tevreden te zijn met dat proces, en 9 procent ronduit ontevreden. In tabel 4 zijn de uitkomsten, per onderdeel van de toets, weergegeven.

Twee resultaten in tabel 4 springen direct in het oog omdat beide een snelle adoptie van beyond budgeting tegenhouden. Allereerst schatten de respondenten de bereidheid van hun

Tabel 3: Kleurenbetekenissen ingangstoets

Onderdeel toets	Groen	Oranje	Rood
Behoeftebepaling	Invoering van beyond budgeting is het overwegen waard	Bereidheid tot aanpassen is gering, en is een aandachtspunt	Invoering is niet raadzaam
Status van de organisatie	Op dit principe is er weinig tot geen belemmering voor de invoering	Er is een beperkte belemmering die tijdens de invoering moet worden aangepakt	Er is een sterke belemmering, bij de invoering moet bij dit principe veel dingen 'op de schop'
Randvoorwaarde	Er is vrijheid om beyond budgeting in te voeren	Er is geen volledige vrijheid om beyond budgeting in te voeren	Er is geen vrijheid om beyond budgeting in te voeren

organisatie om het budgetteringsproces te veranderen niet hoog in (A in tabel 4). Ten tweede blijkt dat de vrijheid om het proces überhaupt te kunnen veranderen in het algemeen niet bijster groot is (C in tabel 4). Dit betekent dat de financiële functie nog veel missiewerk te doen heeft als deze besluit het budgetteringsproces te willen verbeteren.

Er zijn nog volop mogelijkheden om verbeteringen aan te brengen in het huidige budgetteringsproces

Met betrekking tot de beyond-budgetingprincipes springen er twee positief uit omdat beide bij veel organisaties al zijn of worden ingevoerd. Het lijkt erop dat de investeringen in software voor managementrapportage (CPM, BPM, EIS) eindelijk hun vruchten aan het afwerpen zijn, mogelijk ondersteund door de recente verscherpte eisen die aan de verslaglegging worden gesteld (B10 in tabel 4). Daarnaast heeft blijkbaar de gedachte van marktgerichte coördinatie terrein gewonnen (B4 in tabel 4): enerzijds zien organisaties in dat, na jaren van kostenreductie, verdere (winst)groei vooral van de omzetkant moet komen en dat ze zich daarom

weer meer naar de klant moeten richten; anderzijds is innovatie steeds belangrijker aan het worden voor omzetgroei en daarvoor moet een organisatie dicht op de markt zitten om signalen van veranderende trends en ideeën snel op te kunnen pikken.

Er zijn ook een aantal beyond-budgetingprincipes die er negatief uitspringen. Zo blijven al lang gepredikte trends als empowerment en decentralisatie achter bij de werkelijkheid (B1 en B2). Dit kan het effect zijn van de lange recessie gekoppeld aan een langzaam herstel de laatste jaren. Hierbij heeft het topmanagement van veel organisaties de teugels, na de vrijheid in de jaren negentig, weer strak aangehaald. De boekhoudschandalen hebben ongetwijfeld dit effect versterkt. Ook met het dynamisch (B3) en relatief (B6) maken van normen wil het niet erg vlotten. Dit betekent dat het belangrijkste bezwaar tegen het budget, namelijk in steen gebeitelde targets die onrealistisch zijn en niet uitnodigen de concurrentie aan te gaan laat staan te verslaan, blijft bestaan. Dit bezwaar kan weliswaar gedeeltelijk worden weggenomen door het toepassen van voorspellingen (rolling forecasts, latest estimates)... mits de beoordeling aan het einde van het jaar dan ook daadwerkelijk plaatsvindt op basis van de actuals versus die voorspellingen, en er niet wordt teruggegrepen op het oude budget van anderhalf jaar geleden, iets dat helaas nog al te vaak gebeurt. Een logisch gevolg van de vaststaande normen is dat ook de strategie veelal vastligt voor het jaar (B7), er is in ieder geval vanuit het budget geen dwingende noodzaak om de plannen aan te

Tabel 4: Bereidheid Nederlandse organisaties om het budgetteringsproces aan te passen

Onderdeel toets		Groen	Oranje	Rood
A. Behoeftebepaling	Bereidheid aanpassen budgetproces	27%	52%	21%
B. Status van de organisatie	1. Zelfsturende eenheden	30%	20%	50%
	2. Bevoegde manager	27%	18%	55%
	3. Resultaatverantwoordelijkheid	23%	27%	50%
	4. Netwerkorganisatie	54%	18%	28%
	5. Coachend leiderschap	39%	25%	36%
	6. Relatieve normen	14%	28%	58%
	7. Continue strategie ontwikkeling	11%	24%	65%
	8. Vooruitkijkende systemen	32%	32%	36%
	9. Vraaggestuurde middelen-toewijzing	29%	14%	57%
	10. Snelle informatievoorziening	55%	21%	24%
	11. Competitiegerelateerde teambeloning	34%	14%	52%
C. Randvoorwaarde	Vrijheid aanpassen budgetproces	36%	46%	18%
Eindresultaat		Ja	Nee	Wellicht
Overgaan op beyond budgeting?		15%	33%	52%

passen. Ondanks de toenemende introductie van zelfsturende teams en de bijbehorende service level agreements, is de volgende logische stap, het onderling 'strijden' om de schaarse middelen op basis van business plannen (B9), nog niet genomen. Wellicht dat men, na de verdeling van de middelen op basis van het budget, geen zin heeft in nog meer onderlinge discussie of dat oncollegiaal vindt. Een andere reden kan zijn dat men nog steeds van mening is dat het historisch verbruik een goede maatstaf is voor de toekomstige behoefte. Tot slot is het interessant te zien dat het met de teambeloning niet erg wil vlotten en dat klaarblijkelijk de beloning vooral nog steeds op basis van de individuele prestatie plaatsvindt (B11). Dit is toch ietwat alarmerend omdat het fenomeen van prestatiebeloning steeds meer om zich heen grijpt, zowel in profit als non-profitorganisaties, en uit onderzoek blijkt dat dit alleen succesvol is wanneer de prestatiebeloning is gebaseerd op een combinatie van individuele en groepsresultaten. Een massaal mislukken van prestatiebeloning lijkt om de hoek te liggen.

Niet klaar voor beyond budgeting

De resultaten van het onderzoek overziend, is de conclusie gerechtvaardigd dat Nederlandse organisaties niet alleen niet klaar zijn voor beyond budgeting (en dat waarschijnlijk ook niet eens willen zijn), maar dat er tegelijkertijd volop mogelijkheden zijn om (incrementele) verbeteringen aan te brengen in het huidige budgetteringsproces. Aangezien 90 procent van de responderende organisaties zegt matig tot niet

tevreden te zijn met dat proces lijkt het hoog tijd dat organisaties serieus werk gaan maken van die verbeteringen. De vragen die dan opkomen zijn: 'Wat houdt organisaties tegen?' en 'Wat zijn de factoren die de adoptie van nieuwe budgetteringstechnieken belemmeren?' Naar de antwoorden op deze vragen wordt momenteel onderzoek gedaan en waar ik u te zijner tijd de resultaten van hoop te presenteren. In de tussentijd roep ik de financiële manager op om in ieder geval niet af te wachten maar alvast actief aan de slag te gaan met het verbeteren van het aloude budgetteringsproces, want dat is ongetwijfeld een van de taken van de moderne financiële functie. **-C**

Argyris, C. (1952), *The impact of budgets on people*, Cornell University, USA
Hope, J., en R. Fraser (2003), *Beyond budgeting*, Harvard Business School Press, Cambridge

Waal, A. A. de (2002), *Minder is meer; competitief voordeel door beyond budgeting*, Holland Business Publications, Heemstede

Waal, A. A. de, E.P. Bilstra en P.H.J. Ottens (2004), *Beyond budgeting, het praktische alternatief voor budgettere*, *Controlling in Praktijk* reeks vol. 62, Kluwer, Deventer

Waal, A. A. de, R. Jap Tjoen San en E. Zwanenburg (2006). *Budgettering in Nederland: stand van zaken en ontwikkeling*, *Tijdschrift Controlling*, no. 3

In het najaar verschijnt bij Kluwer, in de reeks *Controlling en Auditing in Praktijk*, het boek *Beyond Beyond Budgeting*, geschreven door André de Waal en professor Tom Groot, VU Amsterdam.