

Gaat Nederland 'beyond budgeting' ?

Dr. André A. de Waal MBA -

Gepubliceerd in *Management Accounting & Control*, 2002/4

Sinds enige tijd worden er vraagtekens gezet bekend bij de bruikbaarheid van budgetten. Deze vraagtekens worden veroorzaakt door de toenemende tijd en moeite die het budgetteringsproces kost terwijl de toegevoegde waarde van de resulterende budgetten in deze dynamische tijd regelmatig in twijfel worden getrokken. Met name uit de Angelsaksische literatuur doemt er een beeld op dat het budget wel eens zijn langste tijd zou kunnen hebben gehad en dat het een kwestie van tijd is voordat alternatieven breed gaan worden ingezet, waarbij er zelfs sprake is van het afschaffen van het budgetteringsproces. Het is momenteel minder bekend of Nederlandse organisaties op dezelfde wijze tegen het budgetteringsproces aankijken. Om een eerste indruk daarvan te krijgen werd met behulp van een vragenlijst geïnventariseerd welke functie het budget heeft in Nederlandse organisaties en welke problemen de organisaties eventueel ervaren met het budgetteringsproces. Daarnaast is gekeken in hoeverre Nederlandse organisaties van plan zijn het budget af te schaffen, en welke barrières ze verwachten daarbij tegen te komen. Dit artikel beoogt niet alleen een inventarisatie te zijn van de stand van zaken maar ook om een discussie te starten over de wenselijkheid om het budget te handhaven in deze roerige tijden of dat het wellicht beter is verbeteringen en alternatieven te overwegen en in te voeren.

Wat is een budget?

Hoe wordt een budget ontwikkeld en waar wordt het voor gebruikt? In veel organisaties wordt vanuit de missie een strategisch plan gemaakt dat beschrijft waarop de organisatie zich de komende jaren gaat richten. Vanuit het strategische plan vindt de vertaling plaats naar een concreet plan voor het komende jaar: het budget. Met behulp van het budget checkt de organisatie, meestal maandelijks, of deze nog *on track* is, dat wil zeggen of de *targets* zoals neergelegd in het budget wel worden gehaald. Aan het einde van het jaar vinden beoordeling en (een deel van de) beloning plaats op basis van een vergelijking van de gerealiseerde resultaten met de normen in het budget.

In het proces van planning en control heeft het budget meerdere functies. Het is een voorspelling voor het komende jaar, het normeert de te bereiken doelen voor het komende jaar, het coördineert de activiteiten om die doelen het komende jaar te halen en alloceert de middelen die daarvoor nodig zijn, het dient als de referentie voor control, en is ten slotte de basis voor de beloning. Zo beschouwd is het budget een 'prestatiecontract' dat de organisatie met haar managers afsluit voor het komende jaar. De organisatie mag dan ook verwachten dat managers hun gedrag afstemmen op het vervullen van dit prestatiecontract.

Ontevredenheid met het budget

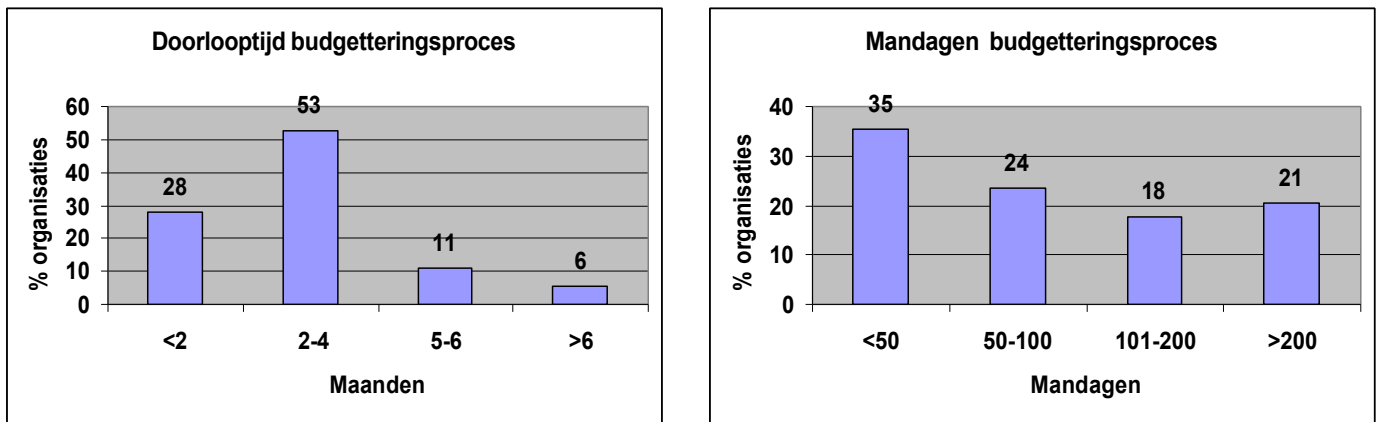
Uit recente onderzoeken van Hackett (2000) en de University of Cranfield (2001) blijkt dat 75% van de wereldwijd onderzochte organisaties ontevreden zijn met dit prestatiecontract. Het grootste bezwaar was dat men het maken van budgetten te duur vond, dat deze te weinig toegevoegde waarde hadden en dat deze te snel achterhaald waren. Ook blijkt dat het budgetteringsproces gemiddeld 4 tot 5 maanden doorlooptijd had en meer dan 15% van de totale beschikbare managementtijd in beslag nam. Hackett berekende dat het maken van budgetten gemiddeld 25.000 mandagen per \$1 miljard verkopen kost.

Omdat bovenstaande onderzoeken voornamelijk bij buitenlandse organisaties zijn uitgevoerd dringt de volgende vraag zich op: Hoe is de stand van zaken met betrekking tot het budget in Nederland? Om een eerste aanzet tot een antwoord op deze vraag te kunnen geven werd een korte vragenlijst gedistribueerd onder de deelnemers aan de cursus *Beyond Budgeting* van het Controllers Instituut en de deelnemers aan het Euroforum-jaarcongres *What's going on in controlling?* In totaal werden 37 vragenlijsten van 69 deelnemers ontvangen, wat een hoge *response-rate* van 54% geeft. Van de respondenten kwam 86% uit de profit sector en 14% uit de non-profit sector. Daarbij waren er 8% van organisaties met minder dan 100 medewerkers, 51% van middelgrote bedrijven (101-1000 medewerkers), en 41% van bedrijven met meer dan 1000

medewerkers. De meeste respondenten hebben de functie van controller of financieel manager. In dit artikel bespreken we de meest interessante resultaten van de vragenlijst.

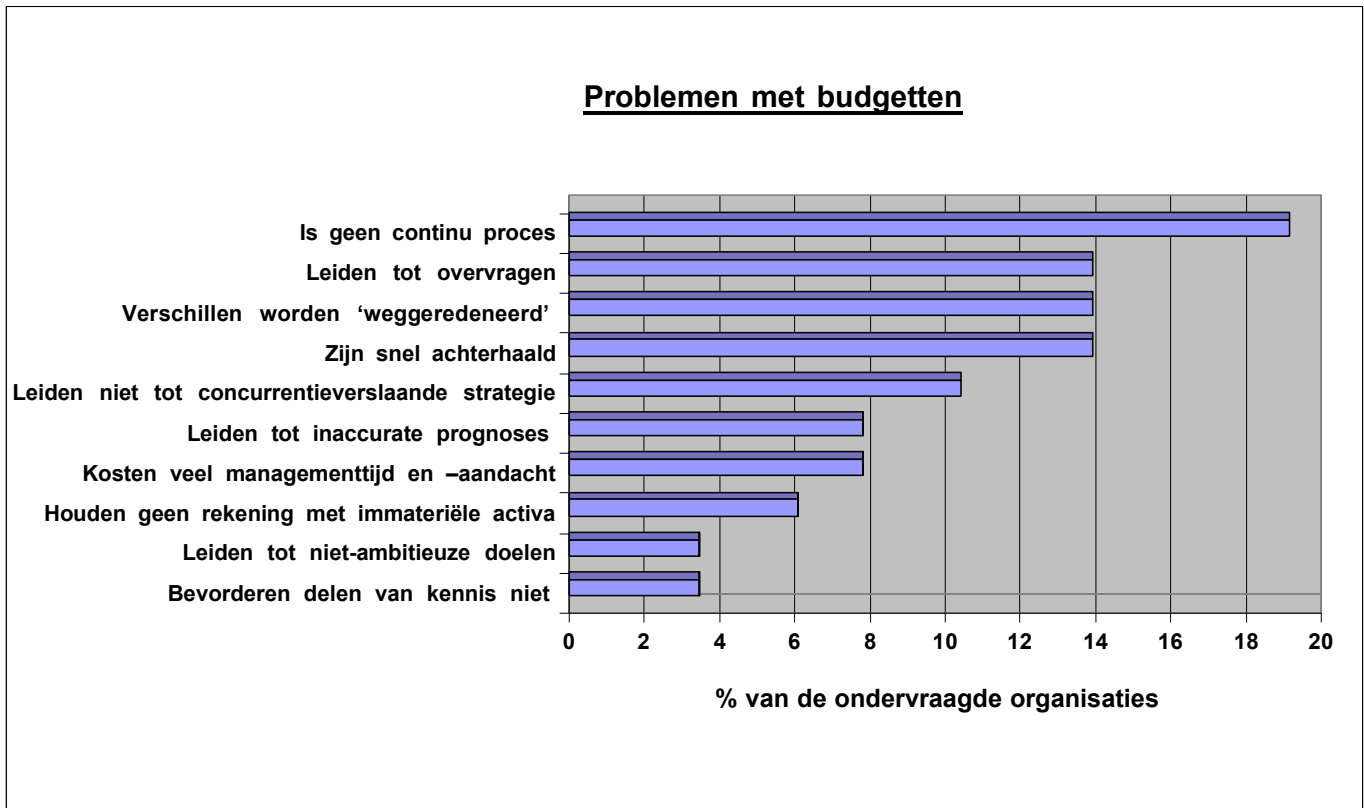
Stand van zaken in Nederland

Een ruime meerderheid van de ondervraagde organisaties werken met een budget (91%). Interessant is dat twee organisaties het budget gedeeltelijk hebben afgeschaft en dat één Nederlandse organisatie geen budget gebruikt. In het algemeen lijkt het erop dat het maken van het budget in Nederlandse organisaties minder inspanning kost dan uit de eerder genoemde onderzoeken blijkt (figuur 1).



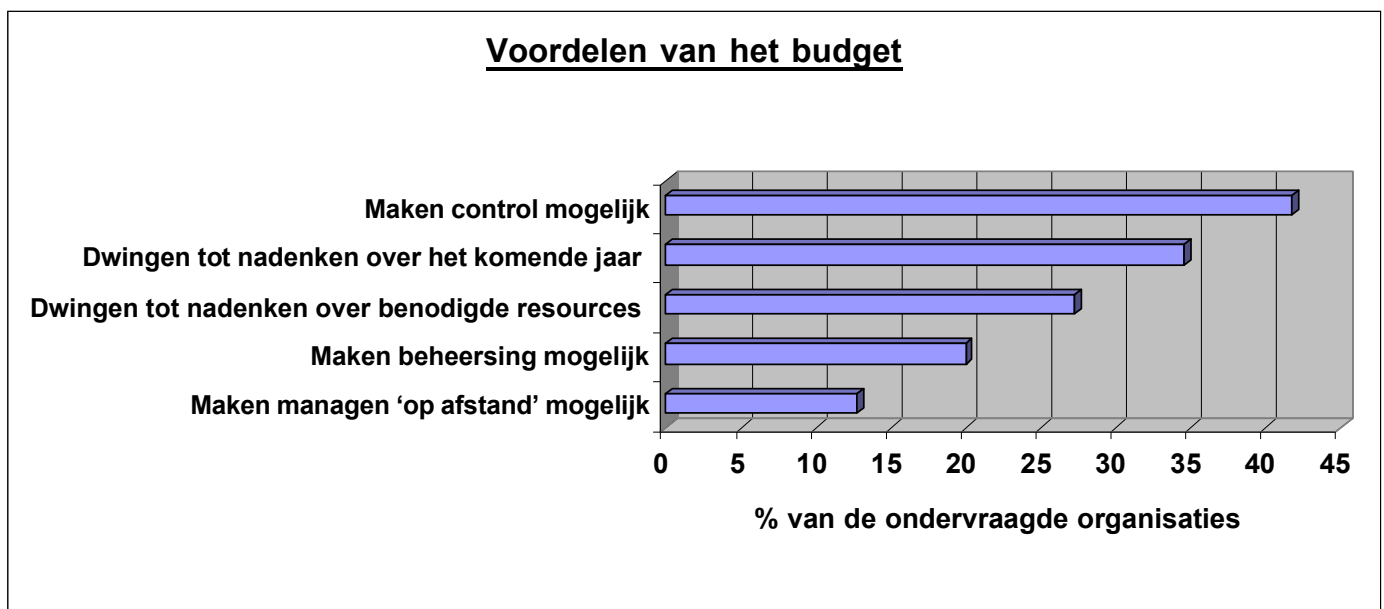
Figuur 1: Benodigde doorlooptijd en mandagen voor het genereren van het budget

Veel van de in de onderzoeken van Hackett en University of Cranfield genoemde problemen worden ook in Nederlandse organisaties ervaren (figuur 2). Vooral het feit dat de budgettering meestal een eenmalige exercitie is waardoor de resulterende budgetten snel achterhaald zijn en hun relevantie voor sturing 'verderop' in het jaar verliezen baart veel organisaties zorgen. Daarnaast onderkennen ze dat het gebruik van budgetten gepaard gaat met nogal wat gedragsproblemen.



Figuur 2: Problemen met het budget

Aan de positieve kant ervaren Nederlandse organisaties ook dat budgetteren voordelen heeft, met name voor het plannen van het komende jaar en het uitvoeren van *control* tijdens het lopende jaar (figuur 3). Daarnaast ervaren vooral de grotere organisaties dat zonder budgetten de organisatie niet te beheersen en te sturen is en dat het gebruik van budgetten een belangrijke voorwaarde is om 'op afstand' te kunnen sturen.



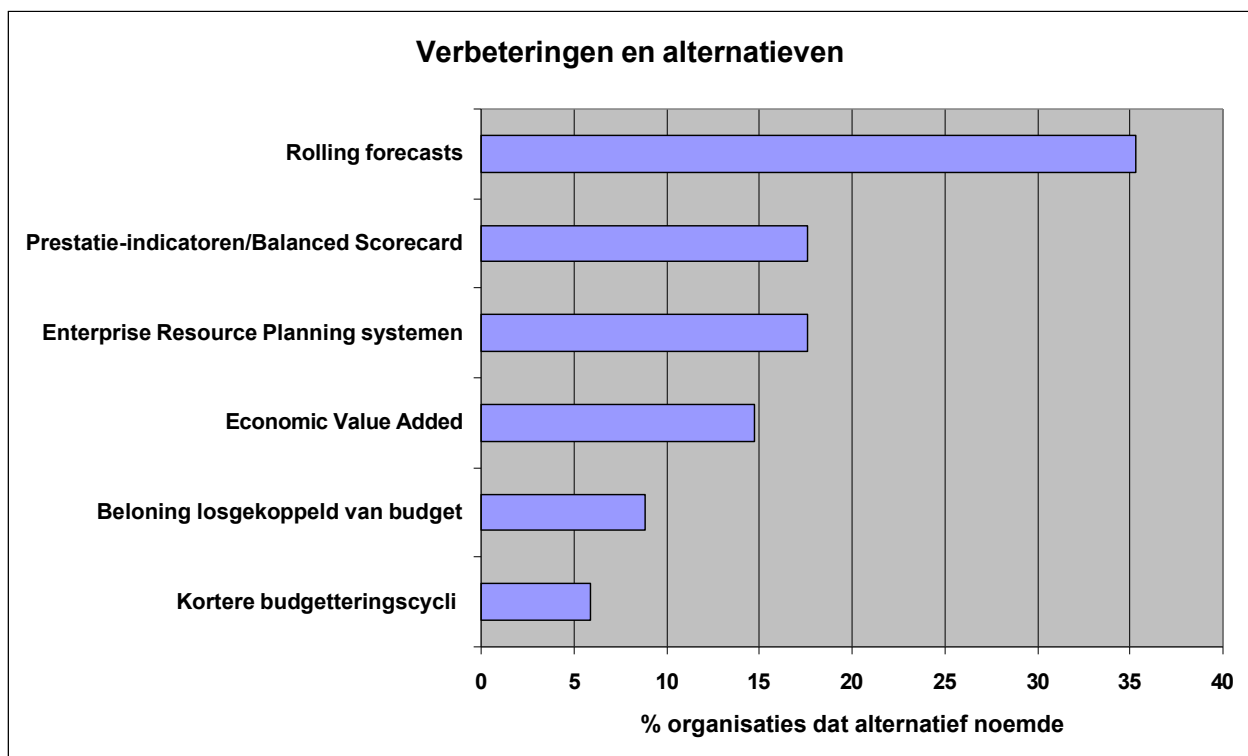
Figuur 3: Voordelen van het budget

Mogelijke alternatieven

In de literatuur zijn een scala aan verbeteringen en alternatieven voor het budgetteringsproces te vinden. Als belangrijkste worden momenteel gezien:

- *Activity based budgeting* - Hierbij vinden planning- en controlactiviteiten plaats op de kostenveroorzakers en te verbeteren processen die met behulp van *Activity Based Management* geïdentificeerd zijn.
- *Zero-based budgeting* - Hierbij bouwt de budgethouder tijdens de budgetteringsronde het budget van het begin af aan opnieuw op, in plaats van het budget van vorig jaar te nemen en dit stapsgewijs naar boven of beneden aan te passen met een bepaald (klein) percentage.
- *Rolling forecasts en budgetten* - Een *rolling forecast* (voortschrijdende prognose) is een prognose die, op periodieke momenten door het jaar heen (meestal per kwartaal) voor vier of vijf kwartalen vooruit wordt gemaakt. Dit levert input voor het voortschrijdend budget dat dan ook voor vier of vijf kwartalen vooruit kan worden gemaakt.
- *Profit planning* - Een *profit plan* is op grote lijnen hetzelfde als een budget maar wordt specifiek gemaakt voor zelfstandige profit centers. Het profit plan bevat een inschatting van de verwachte inkomsten en uitgaven voor een specifieke toekomstige periode (meestal een jaar).
- *SGV-budgetteren* – Hierbij maakt de organisatie het budgetteringsproces sneller en goedkoper zodat het vaker kan worden uitgevoerd. Op deze manier kan een organisatie het budget gedurende het jaar up-to-date en relevant houden. Een veel gebruikte techniek is om alleen voor de belangrijkste kritische succesfactoren en/of waardestuwers (*value drivers*) te budgetteren.
- *Beyond budgeting* – Hierbij wordt een flexibele en adaptieve organisatie gecreëerd door een flexibele organisatiestructuur en een adaptief prestatieproces te implementeren waarin het budgetteringsproces geen rol meer speelt, maar vervangen is door een scala van geïntegreerde managementtechnieken zoals de *balanced scorecard*, *rolling forecasts*, dynamische normen en *empowerment*.

Aan de deelnemers is gevraagd welke verbeteringen en alternatieven ze, al dan niet in combinatie met elkaar, zouden overwegen op het moment dat ze hun budgetteringsproces gaan verbeteren. De meest genoemde technieken staan in figuur 4 vermeld.

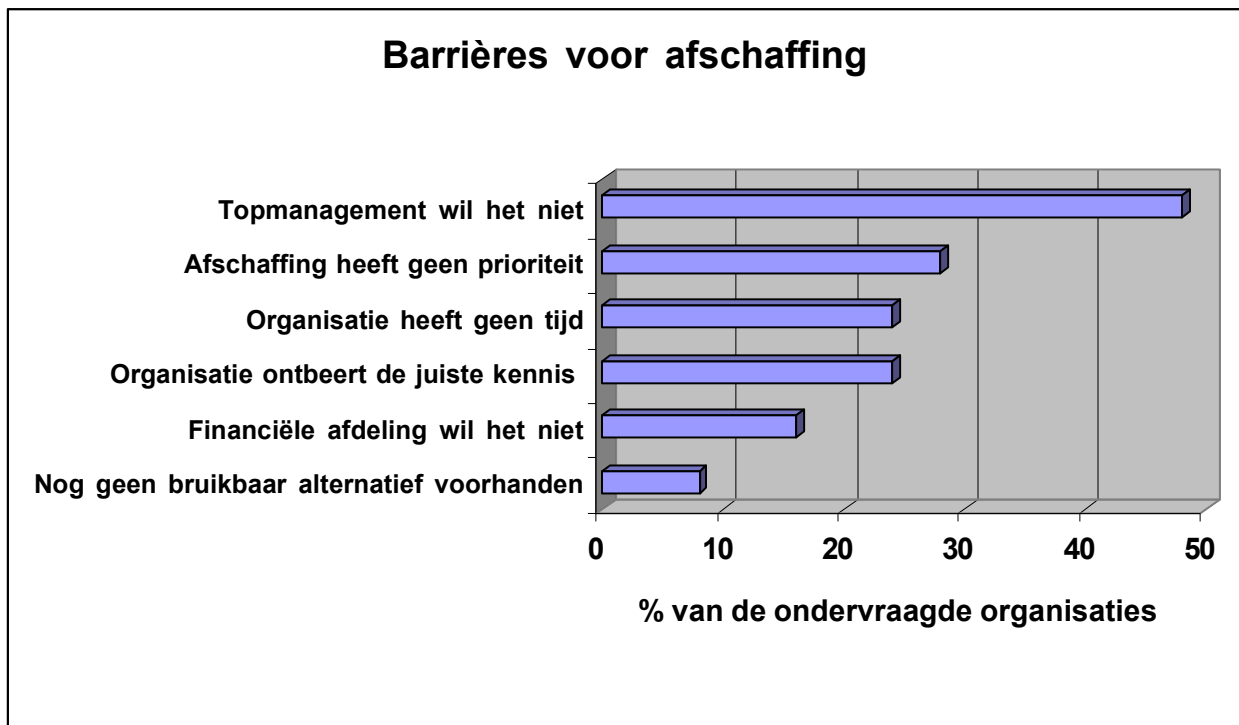


Figuur 4: Verbeteringen en alternatieven voor het budget

In de resultaten zijn een aantal verbeteringen en alternatieven terug te vinden die in de literatuur worden genoemd: *rolling forecasts*, en prestatie-indicatoren/*balanced scorecard*/*Economic Value Added* in combinatie met kortere budgetteringscycli als input voor SGV-budgetteren. Interessant is de hoge score voor *Enterprise Resource Planning* systemen, waarschijnlijk worden die gezien als een verbeterde bron van inputdata voor het budgetteringsproces. Sommige organisaties willen rechtstreeks iets doen aan de gedragsaspecten van budgettering, door de beloning van managers los te koppelen van het budget. Opvallend is dat de alternatieven *activity based budgeting* en *zero-based budgeting* niet genoemd worden.

Beyond budgeting

Zijn de gerapporteerde problemen reden voor Nederlandse organisaties om het meest extreme alternatief te kiezen: het afschaffen van het budget oftewel *beyond budgeting* gaan? Van de respondenten zegt 74% dat hun organisaties daar nog niet aan denken, 23% weet het nog niet zeker en 3% zegt dat ze dit zeker van plan zijn. De meest genoemde redenen om het budget (nog) niet af te schaffen zijn dat het budget wordt gezien als een onmisbaar hulpmiddel bij de planning en kostprijsberekening en dat het als beheersingsinstrumentarium (nog) niet gemist kan worden. Daarnaast zien veel respondenten barrières bij het afschaffen van het budget (figuur 5).



Figuur 5: Barrières bij het afschaffen van het budget

Als voornaamste barrière wordt het topmanagement gezien, dat het budget beschouwt als hun belangrijkste sturingsmiddel. Het feit dat in veel organisaties de afschaffing van het budget niet als prioriteit wordt gezien zal hier veel mee te maken hebben. Daarnaast zeggen veel respondenten dat het hun organisaties simpelweg nog aan de kennis ontbreekt om alternatieven voor het budget te ontwerpen en in te voeren. Aan dit laatste wordt hard gewerkt door het in Groot-Brittannië gebaseerde *Beyond Budgeting Round Table* consortium (de BBRT), dat al enige jaren op zoek is naar alternatieven voor het budgetteringsproces. Door

middel van publicaties en regelmatige bijeenkomsten wordt hun gedachtegoed langzamerhand steeds bekender. Nadere informatie over de BBRT kan worden gevonden op www.bbrt.org.

Dat het topmanagement door de respondenten als een belangrijke barrière wordt gezien lijkt op het eerste gezicht niet verwonderlijk maar is dat volgens de BBRT wel. Hoewel enerzijds topmanagement traditioneel het budget gebruikt voor *control* van de organisatie en daarom huiverig zal zijn dit beheersingsinstrument los te laten, zou volgens de BBRT juist topmanagement geïnteresseerd kunnen (moeten?) zijn in de volgende voordelen van *beyond budgeting*: het afschaffen van budgetten scheelt veel tijd en inspanning en is daarmee kostenbesparend; en het afschaffen van het budget veroorzaakt een positieve gedragsverandering: managers richten zich niet langer meer op het uitsluitend vervullen van hun eigen individuele prestatiecontracten maar op het behalen van de doelen van de organisatie-eenheid waar ze bij behoren. Het gaat er uiteindelijk natuurlijk om wat topmanagement *zelf* vindt. Aangezien tot nu toe op *beyond budgeting* bijeenkomsten en cursussen weinig algemeen managers verschijnen om de 'BBRT-boodschap' te vernemen ligt er een taak bij de financiële 'gemeenschap' om de alternatieven, en specifiek *beyond budgeting*, onder hun aandacht te brengen. Als dat in voldoende mate gebeurt kan er een discussie worden gestart tussen controller en algemeen manager over het al dan niet wenselijk zijn van een verbeteringsproces.

Lessen uit de *beyond budgeting* praktijk

Ondanks de genoemde barrières komen er wereldwijd langzamerhand steeds meer organisaties die overgaan tot vereenvoudiging, verbetering en zelfs afschaffing van het budget. Van deze organisaties kunnen veel lessen geleerd worden die andere organisaties kunnen helpen bij hun veranderingsproces. Een aantal van de lessen die zijn opgedaan door een Nederlandse organisatie tijdens een *beyond budgeting* project zijn hier op een rijtje gezet.

- De betrokkenheid van management is een absolute noodzaak voor het slagen van het veranderingsproces. Dit sluit goed aan bij de grootste barrière in figuur 4. De financiële manager en controller doen de techniek, maar de manager moet het gedachtegoed uitdragen en daadwerkelijk ook doen.
- Kernpunt van *beyond budgeting* is het, in plaats van het gebruiken van vaste normen zoals in een budget, gebruiken van relatieve normen ten opzichte van de concurrenten, die door het jaar heen kunnen veranderen. Het gaat er dan om het een bepaald percentage beter of minder slecht te doen dan een benchmarkgroep van concurrenten. Dit blijkt vaak een belangrijke zet tot gedragsverandering te zijn: de organisatie wordt veel meer extern gericht.
- Een tweede kernpunt van *beyond budgeting* is het gebruik van *rolling forecasts*, prognoses waarmee tenminste vijf kwartalen vooruit wordt gekeken en dus voorbij de eindejaarsgrens. Omdat binnen het *beyond budgeting*-concept veel acties en beslissingen gebaseerd zijn op deze prognoses, moet nog meer aandacht dan in het verleden worden besteed aan hun kwaliteit.
- De basis voor de beoordeling en beloning wordt, in plaats van het behalen van het budget, de verandering (de delta Δ) behaald ten opzichte van de relatieve norm. Hierbij moet de bonus gekoppeld worden aan financiële én niet- financiële indicatoren, zodat de langetermijncomponent ook geborgd is. Hiermee wordt de *balanced scorecard* een derde kernpunt van *beyond budgeting*.
- Het *beyond budgeting* veranderingsproces moet als project aangepakt en gestuurd worden.
- Bij het project moet voldoende aandacht besteed worden aan detailvragen zoals: Hoe gaat *beyond budgeting* nu werken op de werkvloer?

Overwegingen

De vraag is nu: Vormt het afschaffen van het budgetteringsproces, ofwel *beyond budgeting* gaan, een goed alternatief voor de organisatie of is het beter eerst met verbetering van het proces te beginnen? Om deze vraag te kunnen beantwoorden, moet een organisatie rekening houden met een aantal overwegingen:

- Wat is de ambitie van de organisatie met betrekking tot de te behalen verbeteringen? Gaat het hier alleen om kostenbesparingen, dan zullen alternatieven als SGV-budgetteren meer geschikt zijn. Gaat het

meer om het veranderen van de manier waarop mensen aangestuurd, beoordeeld en beloond gaan worden, dan komt *beyond budgeting* in beeld.

- Een belangrijk onderdeel van het *beyond-budgeting*-concept is het gebruik van interne ranglijsten om organisatie-onderdelen met elkaar te kunnen vergelijken. De *peer pressure* die hierdoor ontstaat blijkt een belangrijke drijvende kracht te zijn voor het succes van Svenske Handelsbanken. Echter, de kantoren van een bank zijn relatief gemakkelijk te vergelijken met elkaar. De vraag is of dit ook voor andere soorten organisatie opgaat.
- Daarnaast is de vraag of *beyond budgeting* even goed toepasbaar is in alle bedrijfstakken. Zo is in dynamische bedrijfstakken het gebruik van dynamische normen, gesteld ten opzichte van de concurrenten, zeer aantrekkelijk. Immers, de resultaten zullen in dergelijk wispelturige omgevingen sterk op en neer gaan, wat betekent dat vaste, statische normen binnen *no time* achterhaald zijn. In stabiele bedrijfstakken daarentegen zijn budgetten handig om bijvoorbeeld op afstand control uit te oefenen, omdat de normen hier best vast kunnen staan voor een jaar.
- Het stellen van dynamische normen is ook geen sinecure, omdat dit betekent dat informatie over concurrenten beschikbaar moet zijn. In menig bedrijfstak is competitieve prestatie-informatie nog nauwelijks voorhanden. De 'voorlopers' zijn hier creatief mee omgegaan. Zo baseert één organisatie zich op de jaarcijfers van de concurrenten en stellen dus hun normen één keer per jaar ten opzichte van die concurrenten. Een andere organisatie is zelf een benchmarkconsortium voor de eigen industrie begonnen, waar concurrenten anoniem hun resultaten kunnen melden.

Het aantrekkelijke van het *beyond budgeting* concept is dat deze gebruikt maakt van bestaande managementtechnieken - zoals de *balanced scorecard*, *rolling forecast* en relatieve normen – waar organisaties al ervaring mee hebben opgedaan, maar dit in een geïntegreerd concept aanbiedt waarbij niet alleen naar de proceskant wordt gekeken maar ook naar de structuur- en gedragskanten. Uit onderzoek (Fraser en De Waal, 2001; De Waal, 2001a) komt bovendien naar voren dat *beyond budgeting* een 'levensvatbaar' concept is wat serieuze overweging verdient. Het succes van *beyond budgeting* kan daarbij worden gemeten door te kijken of er sprake is van een toenemend gebruik van de niet-financiële cijfers (bijvoorbeeld in de vorm van een *balanced scorecard*) en doordat beoordelingsbijeenkomsten zich meer richten op de *rolling forecasts* dan op de gerealiseerde resultaten.

Alhoewel het invoeren van *beyond budgeting* in praktijk niet altijd een gemakkelijk proces blijkt te zijn, is het concept mijns inziens dermate belangwekkend dat het de moeite waard is om, als controller samen met het managementteam, in ieder geval eens serieus te overwegen of het model geheel of gedeeltelijk ingevoerd kan worden. Daarnaast is aanvullend onderzoek geboden naar de mening van algemeen management met betrekking tot het budgetteringsproces: ervaren senior managers dezelfde problemen met het budget of staan ze er positiever of negatiever tegenover dan financiële managers?

Gaat Nederland nu *beyond budgeting* of kiest men vooral voor verbetering van het huidige budgetteringsproces? De tijd zal het leren. In ieder geval is duidelijk dat *beyond budgeting* momenteel nog een grotendeels onontgonnen gebied is in Nederland en dat er nog veel aan communicatie en kennisoverdracht moet worden gedaan. Een positief signaal hierbij zou zijn als de belangstelling voor het *beyond budgeting*-concept vooral bij *senior managers* zou gaan toenemen.

Bronnen

- ! Cranfield University School of Management en Accenture (2001), *Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting*, Cranfield University
- ! Fraser, R. en A.A. de Waal (2001), *BBRT benchmarking project: report on an exploratory research*, CAM-I's Beyond Budgeting Round Table, U.K.
- ! Hackett (2000), *2000 Hackett Benchmark solutions book of numbers for planning and performance measurement*, Answer Think Consulting
- ! Waal, A.A. de, J. Hope, en R. Fraser (1999), 'Beyond budgeting: de nieuwe uitdaging!', *Tijdschrift Financieel Management*, 6
- ! Waal, A.A. de (2001a), 'Competitief voordeel door Beyond Budgeting', *Tijdschrift Financieel Management*,

- ! Waal, A.A. de (2001b), *Power of Performance Management, How Leading Companies Create Sustained Value*, John Wiley & Sons, New York

De auteur

André A. de Waal is vennoot bij Holland Consulting Group. Hij is lid van de Beyond Budgeting Round Table. Recent verscheen zijn boek *Presteren is mensenwerk, het streven naar een persoonlijke balanced scorecard* (Kluwer, 2001). In mei verschijnt zijn nieuwe boek *Minder is meer, competitief voordeel door beyond budgeting* (Holland Business Publications). Meer artikelen over beyond budgeting zijn te vinden op De Waal's website: www.andredewaal.nl.