

Beyond budgeting' een nieuwe filosofie voor budgettering ?

Thomas GEELEN

promotor :

Prof. dr. Roger MERCKEN

Woord vooraf

In het kader van mijn studie handelsingenieur aan de Universiteit Hasselt heb ik onderzoek verricht naar het onderwerp Beyond Budgeting. Ik heb gekeken hoe vernieuwend dit concept is voor de huidige organisaties.

Het schrijven van een eindverhandeling neemt veel tijd in beslag en is niet mogelijk zonder steun van buitenaf. Daarom wil ik hier graag een dankwoord richten tot alle mensen die rechtstreeks of onrechtstreeks betrokken waren bij het totstandkomen van dit werk.

Ik dank in de eerste plaats mijn promotor, Prof. dr. Roger Mercken, die mij de mogelijkheid heeft gegeven deze eindverhandeling te schrijven. Hij was steeds beschikbaar voor deskundige uitleg en suggesties en gerichte feedback.

Dhr. Jos Briers, bedrijfsrevisor en partner bij KPMG te Hasselt, voorzag mij van zeer nuttige informatie tijdens een interview dat ik met hem had. Hiervoor bedank ik hem.

Verder wil ik de heren Jeremy Hope en Robin Fraser van de Beyond Budgeting Round Table bedanken, evenals de heer André de Waal (Holland Consulting group) voor de raad en tips die ik van hen ontving via e-mail.

Aangezien deze eindverhandeling het sluitstuk is van mijn opleiding zou ik enkele mensen willen bedanken die mij gesteund hebben doorheen de jaren in Diepenbeek. Hierbij dank ik mijn klas- en kotgenoten. In het bijzonder dank ik Hans T., Bert, Bart, Liesbeth, Hans A., Davy en Lieze.

Ten slotte wil ik mijn ouders bedanken voor de kans die ik van hen gekregen heb om deze studie te beëindigen. Samen met mijn zussen waren zij de afgelopen vijf jaar de grote steun die ik nodig had om te slagen in deze studie.

Samenvatting

In 1997 begon het internationaal consortium CAM-I een project genaamd 'Beyond Budgeting Round Table' (BBRT). Het doel hiervan was de bedrijven te helpen met hun performance management processen. Zij zien het budgetteringsproces en de budgetten als obstakels voor het ondernemen. Het budget definiëren ze als een *vast prestatiecontract dat een organisatie met haar managers afsluit voor het komende jaar*. Hier zijn verschillende problemen aan verbonden. Een eerste is dat men op die manier een maximum stelt aan de prestaties van dat jaar. Eenmaal het budget bereikt is, zal de manager niet meer gemotiveerd zijn om extra omzet of kostenreductie te halen. Ten tweede werkt men zo fraude en onethisch gedrag in de hand. Bijvoorbeeld wanneer een manager zijn budget niet haalt, zal hij mogelijk omzet van het volgende boekjaar naar voren halen om zo zijn cijfers te stimuleren. Een derde probleem is dat budgetten in het begin van het jaar worden opgesteld voor de rest van het jaar. In de huidige snel veranderende markt moet men echter zeer snel op wijzigingen kunnen inspelen. Dit wordt niet ondersteund door budgetten, doordat zij de managers voor de rest van het jaar vast leggen. Daar komt bij dat budgetten 'command en control' in de hand werken, iets wat decentralisatie en empowerment tegenwerkt. Hierdoor krijgen de mensen die het dichtst bij de markt staan niet voldoende bevoegdheid. Andere problemen zijn dat het opstellen van budgetten duur is en dat het veel manuren van managers in beslag neemt.

De oplossing voor deze problemen die BBRT voorstelt heet Beyond Budgeting. Dit is een alternatief managementmodel ontwikkeld door Jeremy Hope en Robin Fraser (beide zijn leden van BBRT). Zoals de naam al doet vermoeden gaat men in dit model zonder budgetten werken. Het model is gebaseerd op twaalf principes: zes voor het creëren van een flexibele organisatiestructuur en zes voor het inrichten van een adaptief managementproces.

De eerste zes spreken over de organisatiestructuur. Men moet volgens het model de front-line managers van een organisatie meer beslissingsbevoegdheid geven. Zij staan immers het dichtst bij de markt en kunnen dus het best en het snelst inspelen op veranderingen. Ze worden zelfsturende eenheden die hun afdelingen of teams leiden als ware het hun eigen bedrijf. Ze beslissen dus ook zelf over de allocatie van de middelen, binnen strategische grenzen weliswaar. We spreken hier van een overgang van top-down control naar bottom-up empowerment. Hope en Fraser zien Beyond Budgeting dan ook als een manier op radicale decentralisatie door te voeren.

Coördinatie binnen het bedrijf wordt niet meer gedreven door het budget maar door de markt. Activiteiten van de organisatie en de inrichting van de processen worden bepaald op basis van de vragen en behoeften van de markt. Binnen het Beyond Budgeting model moet er coachend leiderschap zijn, waarbij de managers uitgedaagd worden, maar ook begeleid.

In de laatste zes principes heeft men het over adaptieve managementprocessen. Een set van nieuwe, alternatieve processen moet de budgetten gaan vervangen. Zo gaat men voor de evaluatie van managers geen vergelijking meer maken tussen wat ze behaald hebben en wat ze hadden moeten halen volgens het budget. De normen worden relatief. Men gaat bij Beyond Budgeting achteraf kijken wat haalbaar was, wetende wat men dan (achteraf dus) weet. Hierbij worden vergelijkingen gemaakt met de concurrentie en de markt. Men gaat dus aan benchmarking doen. De beloning moet op teambasis gebeuren en niet meer individueel.

Strategieontwikkeling moet een continu en bottom-up proces worden. Dit gebeurt om te voorkomen dat, door veranderende marktomstandigheden, de strategie gedurende het jaar niet meer actueel zou zijn. Strategie moet voortdurend aangepast worden aan de omgeving. Men gaat dit onder andere doen aan de hand van externe benchmarken. Ook gaat men hier gebruik maken van de Balanced Scorecard en Key Performance Indicators (KPI's). Om up-to-date te blijven gaat men meerdere prognoses maken per jaar. Dit doet men met voortschrijdende prognoses (rolling forecasts), die zes kwartalen vooruit kijken. De informatie binnen de organisatie dient snel en volledig open te zijn voor iedereen (intern). Deze informatie moet niet onnodig veel details bevatten.

De literatuur over Beyond Budgeting is echter redelijk eenzijdig. Zij komt vooral van de kant van de aanhangers van het Beyond Budgeting model. Hierdoor is het moeilijk om een objectief beeld te krijgen van het probleem met de budgetten en wat hier een goede oplossing voor is. In deze thesis gaan we onderzoeken hoe vernieuwend dit model van de Beyond Budgeting Round Table is. We gaan hierbij kijken of het uitgangspunt dat zij gebruiken voor hun onderzoek, namelijk hun definitie van het budget en hoe het budget wordt toegepast, wel correct is. Als er duidelijke problemen met de budgetten zouden zijn, zouden de bedrijven dan niet reeds een oplossing gevonden hebben hiervoor?

Om dit na te gaan hebben we, na het model uitgebreid te hebben uitgelegd, een vergelijking gemaakt. Aan de ene kant bekeken we wat Hope en Fraser (en andere Beyond Budgeting sympathisanten) de traditionele budgetten noemen, aan de andere kant het Beyond Budgeting model. Deze vergelijking werd eerder al door de Nederlandse professor André de Waal (Maastricht School of Management en vennoot Holland Consulting Group) gemaakt, maar wij denken dat er nog ruimte is voor een bijkomende inbreng. Volgens ons is deze vergelijking niet correct. Zij is gebaseerd op een verkeerde en achterhaalde definitie van het budget, namelijk dat het een statisch instrument is dat de managers bindt aan vooraf bepaalde doelstellingen.

Als we deze vergelijking kritisch bekijken, zien we dat het Beyond Budgeting model niet erg vernieuwend is. De bedoelingen van de twaalf principes van het model worden in de organisaties met budgetten ook verwezenlijkt. De afschaffing van het budget is hier helemaal niet voor nodig.

Principes als decentralisatie en empowerment, rolling forecasts, informatie delen en continue strategieontwikkeling worden in veel bedrijven al toegepast, in combinatie met een budget.

Hier komt bij dat Hope en Fraser hun model baseren op de praktijk. Zij gaan uit van praktijkcases en destilleren hier hun twaalf principes uit. Het valt echter op dat elk bedrijf de principes op een andere manier heeft ingevoerd. Er is dus niet echt een rode lijn te zien in hun aanpak.

In een bijkomend onderzoek hebben we gekeken naar de software die er momenteel op de markt is voor planning en budgettering. Deze is in staat veel van de problemen die de Beyond Budgeting Round Table meldt op te lossen. Zo zullen front-line managers beter in staat gesteld worden zelf aan hun budgetten te werken. Daardoor krijgen de financiële managers meer tijd voor de analyse van de gegevens. Ook bevatten deze softwarepakketten de middelen om prognoses te maken, leggen zij de nadruk op de koppeling van de strategie aan het budget en verbeteren zij de communicatie binnen het bedrijf.

Inhoudsopgave

Woord vooraf

Samenvatting

Inhoudsopgave

Inleiding en probleemstelling	- 9 -
1.1 Probleemstelling	- 9 -
1.2 Centrale onderzoeksvraag	- 10 -
1.3 Deelvragen	- 11 -
1.4 Structuur van de tekst	- 11 -
1.5 Definities van begrippen	- 12 -
Het budget: kenmerken en beoogde voordelen	- 13 -
2.1 Geschiedenis in het kort	- 13 -
2.2 Definities	- 14 -
2.3 Ontwikkeling van een budget	- 15 -
2.4 Verantwoordelijkheid	- 18 -
2.5 Het menselijke aspect	- 19 -
2.6 De voordelen van budgetten	- 20 -
Het budget: De jaarlijkse prestatieeval.....	- 22 -
3.1 The third wave	- 22 -
3.2 Prestatiebeloningssysteem.....	- 24 -
3.3 "Budgeting is cumbersome and too expensive".....	- 27 -
Het Beyond Budgeting Model	- 29 -
4.1 De Beyond Budgeting Round Table	- 29 -
4.2 Het model.....	- 30 -
4.2.1 Inleiding	- 30 -
4.2.2 Behoeften van frontline managers.....	- 32 -
4.2.3 Decentralisatie.....	- 33 -
4.2.4 Decentralisatie en Beyond Budgeting	- 34 -
4.2.5 Empowerment	- 35 -
4.2.6 Het M-form en N-form model.....	- 36 -
4.3 De twaalf principes van het Beyond Budgeting Model	- 39 -
4.3.1 Principes voor een flexibele organisatiestructuur	- 39 -
4.3.2. Inrichting van adaptieve managementprocessen	- 47 -
Beyond Budgeting-hulpmiddelen	- 58 -
5.1 Balanced Scorecard	- 58 -
5.1.1 De vier perspectieven	- 59 -
5.1.2 De Balanced Scorecard en Beyond Budgeting	- 62 -
5.2 Key Performance Indicators (KPI's)	- 63 -

5.3 De Global Beyond Budgeting Survey	- 64 -
5.4 De Beyond Budgeting ingangstoets.....	- 67 -
Beyond Budgeting: Een nieuwe filosofie?.....	- 69 -
6.1 Traditioneel budgetteren versus Beyond Budgeting	- 69 -
6.2 Het bewijs van Beyond Budgeting.....	- 79 -
6.3 Business Process Reengineering	- 79 -
6.4 Andere vormen van budgettering.....	- 80 -
Plannings- en Budgetteringssoftware	- 83 -
7.1 Spreadsheets	- 83 -
7.2 Planning- en Budgetteringssoftware (P&B software)	- 85 -
7.2.1 Betrokkenheid van front-line managers bij het budget.....	- 85 -
7.2.2 De kloof tussen het budget en de strategie dichtten	- 86 -
7.2.3 Prognoses maken.....	- 87 -
7.2.4 Andere aspecten	- 88 -
7.3 Conclusie.....	- 89 -
Conclusies.....	- 90 -
8.1 Evaluatie van het Beyond Budgeting model.....	- 90 -
Lijst van de geraadpleegde werken.....	- 93 -
Lijst van figuren en tabellen	- 98 -
Bijlagen	

Inleiding en probleemstelling

1.1 Probleemstelling

Het traditionele budgetteringssysteem, dat al sinds de jaren 20 in gebruik is, is een soort prestatiecontract tussen het topmanagement van een onderneming en de operationele, lagere managers. In dit contract worden de middelen vastgelegd die men het komende jaar mag gebruiken en de resultaten (de normen) die men moet behalen. Op basis van het behalen van deze normen worden de managers beloond met bonussen.

Dit systeem heeft evenwel enkele nadelen. Het is gebaseerd op de stabiele, voorspelbare markt van de vorige eeuw. In de huidige markt veranderen de condities echter constant en op een discontinue wijze. De overwegend statische budgetten kunnen hier niet altijd snel genoeg op inspelen. Een ander minpunt is dat budgetten vaak tot stand komen met cijfers en trends van het vorige jaar. Bij discontinuïteit zijn ze met andere woorden al verouderd op het moment dat ze in gebruik genomen worden. Het prestatiebeloningssysteem werkt ook onethisch gedrag en fraude in de hand, doordat managers de resultaten gaan manipuleren om aan de norm te geraken en een bonus op te strijken.

Wat kan men hier aan doen? Een mogelijke oplossing komt van het CAM-I (The Consortium of Advanced Management, International). Dit is een not-for-profit groep van bedrijven, consultants en academici van over heel de wereld (zie ook <http://www.cam-i.org>). Zij zijn onder andere bekend van de ontwikkelingen rond Activity Based Costing (ABC). In 1997 begon CAM-I Europe een nieuw project genaamd de Beyond Budgeting Round Table (BBRT). In 1998 voegden zich 33 bedrijven hieraan toe, met als doel uit te zoeken hoe het budgetteren kan vervangen worden. Sindsdien hebben meer dan zestig bedrijven zich hierbij aangesloten. Hoewel de oorsprong van de BBRT in Londen ligt, komen de leden van over heel de wereld, zoals Denemarken, Nederland, Zweden, Zuid Afrika, de Verenigde Staten, enzovoort. (zie ook <http://www.bbrt.org>)

Hoe gaat de BBRT te werk? Ze bestuderen ondernemingen die hun budgetteringsproces aan het omvormen zijn of dit in het verleden gedeeltelijk of volledig gedaan hebben. Men ging eerst deze bedrijven bezoeken en rapporteerde dan terug naar de BBRT-leden door middel van praktijkbeschrijvingen en presentaties. Daardoor ontdekte de BBRT een rode draad. Hieruit bleek dat er niet een nieuw systeem nodig was, maar een verandering van managementfocus. Men moet gaan accepteren dat "mensen activa zijn, geen middelen", dat "winsten van klanten komen, niet van producten", dat "kwaliteit een religie is, niet een serie van ad-hoc overwegingen" en dat "het streven naar waarde belangrijker is dan het verlagen van kosten" (de Waal, 2001:56). Zo

bouwden ze een model dat ondernemingen kunnen gebruiken om te werken zonder de traditionele budgetten.

Het BBRT model richt zich op de creatie van een flexibele en adaptieve organisatie. Deze moet managers zelfvertrouwen en vrijheid geven om anders te denken en mee te werken aan innovatie, liefst in teamverband. "Het uitgangspunt van het model is dat organisaties moeten veranderen van een organisatie met *top down control* naar een organisatie met *bottom up empowerment*"(de Waal, Hope en Fraser, 2003:48). Een belangrijk punt is dat de front-line managers meer vrijheid en verantwoordelijkheid krijgen. Zij staan dicht bij de markt dan het topmanagement en kunnen hier dus beter op inspelen. Om dit model te ondersteunen ontwierp de BBRT tien principes, die later uitgebreid werden naar twaalf: zes voor het creëren van een flexibele organisatiestructuur en zes voor de inrichting van een adaptief managementproces. Deze principes worden verder in dit werk uitgelegd (zie hoofdstuk 4).

Een voordeel van Beyond Budgeting is dat het steunt op systemen die nu reeds in bedrijven aanwezig zijn, zoals Rolling Forecasts en de Balanced Scorecard. Dit zou de implementatie van het Beyond Budgeting systeem moeten vergemakkelijken.

De literatuur over Beyond Budgeting is redelijk eenzijdig. Zij komt vooral van de kant van de aanhangers van het Beyond Budgeting model. Hierdoor is het moeilijk een objectief beeld te krijgen van het probleem met de budgetten en wat hier de oplossing voor is. Het valt op dat in het onderzoek van de BBRT men zich baseert op een traditionele benadering van het budget. Men ziet het als een vast prestatiecontract tussen de organisatietop en de managers. Hierbij verliest men veel van de andere functies van het budget uit het oog. Men kijkt enkel naar het aspect beloningsinstrument. We kunnen ons afvragen of het kritische beeld dat zij schetsen van het budget wel correct is. Het budget is sinds het in gebruik is genomen mee geëvolueerd met zijn tijd en wordt momenteel op een andere manier gebruikt dan in de traditionele benadering. Een andere vraag die we ons kunnen stellen is dat als er zoveel problemen zouden zijn met budgetten, zouden de bedrijven hier dan niet reeds zelf oplossingen (met budgetten) voor gevonden hebben? We vragen ons dit af omdat het grootste deel van de bedrijven nog steeds met budgetten werkt.

1.2 Centrale onderzoeksvraag

De centrale onderzoeksvraag van deze thesis luidt als volgt:

**"Is de invoering van het Beyond Budgeting model van de Beyond Budgeting Round
Table een grote vernieuwing voor de huidige organisaties?"**

1.3 Deelvragen

We zullen in dit werk gaan kijken hoe de BBRT bij haar model is gekomen en welk bewijs ze heeft voor de goede werking ervan. Hierbij stellen we ons de volgende vragen. Hoe betrouwbaar is het onderzoek van de BBRT? Is er voldoende basis (bewijs) voor de conclusies?

Zoals gezegd gaat de BBRT uit van een traditionele kijk op budgettering. Hierbij stellen we de volgende vraag: Hanteren zij de juiste definities van budgetten voor hun onderzoek? Deze definitie is een belangrijk uitgangspunt van hun stellingen, daarom is de juistheid ervan essentieel.

1.4 Structuur van de tekst

Om tot een conclusie te komen over de centrale onderzoeksvraag is het belangrijk dat we eerst duidelijk de motieven van de BBRT en haar model uitleggen. Dit zullen we doen aan de hand van een literatuurstudie. In de twee volgende hoofdstukken leggen we uit wat budgetten zijn en hoe zij volgens de Beyond Budgeting aanhangers een valkuil voor de onderneming vormen. Vervolgens zullen we in hoofdstuk 4 het Beyond Budgeting model uitleggen, met zijn twaalf principes. In dit gedeelte (hoofdstukken 4 tot en met 6) leggen we ook de belangrijkste steunpilaren van het model uit, zoals decentralisatie, rolling forecasts, de balanced scorecard, enzovoorts. De Beyond Budgeting Round Table heeft een onderzoek verricht om te kijken op welke organisaties het model het beste kan worden toegepast: de Global Beyond Budgeting Survey. Over dit onderzoek en de resultaten ervan zullen we het kort hebben in hoofdstuk 5. De Nederlandse professor André de Waal ontwikkelde een soort ingangstoets voor Beyond Budgeting. Ook hierover hebben we het in hoofdstuk 5.

In het tweede gedeelte van dit werk (hoofdstuk 6) zullen we een vergelijking maken tussen het Beyond Budgeting model en het traditionele model, waar bedrijven wel met budgetten werken. Hier gaan we aanvankelijk uit van hoe de Beyond Budgeting aanhangers het budget zien. Dit vergelijken we met het Beyond Budgeting model. Daarna kijken we of dit beeld dat zij hebben van het budget correct is en hoe vernieuwend het Beyond Budgeting model is na deze nieuwe inzichten. Dit zal ook gebeuren aan de hand van een literatuurstudie. Hieruit zullen we trachten conclusies te trekken over de noodzaak van een nieuw model zonder budgetten.

De aanvankelijke bedoeling was te werken met een praktijkgedeelte, een case. Het was echter moeilijk bedrijven in België te vinden die 'aan Beyond Budgeting doen'. Ik contacteerde hiervoor professor André de Waal, die in Nederland veel onderzoek doet rond Beyond Budgeting. Hij kende op dat moment geen bedrijven in België of Nederland die met een vorm van Beyond Budgeting bezig waren. Ook heb ik contact gehad met Jeremy Hope en Robin Fraser van de Beyond Budgeting Round Table, maar bij de door hun gesuggereerde bedrijven kon ik geen

medewerking krijgen. Om toch een link te leggen met de praktijk heb ik dan besloten interviews te houden met mensen van enkele grote auditkantoren. Zij komen constant in aanraking met verschillende bedrijven en zijn daardoor goed op de hoogte van de huidige budgetteringspraktijken. Uit het interview dat ik had met dhr. Jos Briers, bedrijfsrevisor en partner bij KPMG Hasselt, kon ik veel nuttige informatie halen en verwerken in mijn tekst.

Daarnaast heb ik een onderzoek gedaan naar de mogelijkheden die er zijn in de hedendaagse planning- en budgetteringssoftware, zoals Microsoft Forecaster of BusinessObjects Budgeting XI. Ligt hier een oplossing voor de problemen met budgetten?

1.5 Definities van begrippen

Bepaalde termen zullen veel terugkomen in dit werk. Daarom is een goed begrip van deze zaken van belang.

De woorden organisatie, onderneming en bedrijf worden in deze thesis vrij door elkaar gebruikt. Verder zullen we veel spreken over front-line managers. Hiermee bedoelen we de operationele managers. Ze hebben een leidinggevende functie, maar staan niet aan de top van de organisatie (zoals het senior management). Ze staan aan het hoofd van een bepaalde afdeling of een team. Deze twee termen (afdeling en team) zullen in dit werk ook veel door elkaar gebruikt worden, hoewel zij een verschillende betekenis hebben. Dit doen we omdat het Beyond Budgeting model zowel wordt toegepast op afdelingen als op teams.

Het budget: kenmerken en beoogde voordelen

2.1 Geschiedenis in het kort

Voordat we ingaan op de werking van het budget, is het gepast om eerst kort de ontstaansgeschiedenis en de achtergrond hiervan te bespreken. In de grote gecentraliseerde fabrieken in het begin van de 19^e eeuw begon men met het analyseren van kosten. In de periode van 1880 tot 1925 ging men standaardkosten ontwikkelen voor directe arbeid en materialen. Men ging ook technieken gebruiken voor het schatten van de winstgevendheid van productielijnen. Men wou de efficiëntie van arbeiders beheren. Hier ontstonden de budgetten. (Noreen, 1987)

Volgens Noreen (1987) en Solomons (1987) was het dus omstreeks het begin van de 20^e eeuw dat men met budgetten ging werken. Twee bedrijven waren zeer belangrijk voor de verdere ontwikkeling hiervan: Dupont Powder Co en General Motors (GM). Aanvankelijk gebruikten zij het om kosten en kasstromen te beheren. Ze werkten vooral rond Return on Investment (ROI). Hoewel dit oorspronkelijk niet de bedoeling was, werd bij Dupont Powder Co ROI vanaf 1925 gebruikt voor planning, controle en het motiveren van de managers. Men ging er ook de mogelijkheden in de markt mee evalueren en de operationele efficiëntie mee testen. Nog later ging men beloningen implementeren en een link leggen met de prestaties van de managers.

Ook GM werkte met ROI. Aan de hand hiervan maakte men voorspellingen om zo de operationele doelen van de afdelingen te vergelijken met de financiële doelen van het topmanagement. Ook voorzag dit systeem in verkoopsrapporten en budgetten om aan te geven of de werkelijke resultaten afweken van de geplande resultaten. Een derde toepassing was voor de allocatie van middelen en compensaties onder de afdelingen (op basis van prestatiecriteria). (Segovia, 1987)

Na de jaren 20 was er een verandering te zien in de informatie die managers gebruikten. Voor deze tijd ging men voornamelijk uit van informatie over de achterliggende processen, transacties en gebeurtenissen waar de financiële cijfers uit voortkwamen. Vanaf de jaren 60 en 70 baseerden managers zich enkel nog op de financiële cijfers zelf. Dit zou het resultaat kunnen zijn van de trend van 'manage by numbers' die zijn opgang maakte vanaf de jaren 50. Johnson en Kaplan (1987) denken dat het de universitaire departementen accountancy waren die een grote invloed uitoefenden en zo de managers van die tijd overtuigden van het heil van het manage by numbers. De budgetten werden vaste prestatiecontracten voor de managers.

2.2 Definities

Volgens Welsch, Hilton en Gordon (1988), de auteurs van 'Budgeting: profit planning and control' dat jarenlang het standaardwerk rond profit planning en control was, zijn de belangrijkste functies van topmanagers de planning en het controleren van de activiteiten. In hun boek gebruiken zij de term 'comprehensive profit planning and control', wat ze definiëren als een systematische en formele benadering om significante fasen van de managementplanning- en controlefunctie uit te voeren. De inhoud hiervan omschrijven ze in zes onderdelen:

1. de ontwikkeling en toepassing van ruime lange termijn objectieven voor de onderneming
2. de specificatie van de ondernemingsdoelstellingen
3. een lange termijn profit plan (in algemene termen)
4. een korte termijn profit plan met de toegewezen verantwoordelijkheden tot in detail (per afdeling, product of project)
5. een systeem van periodieke prestatierapporten tot in detail per toegewezen verantwoordelijkheid
6. follow-up procedures

Het succes in ondernemingen wordt volgens Welsch, Hilton en Gordon (1988) gemeten aan de hand van het behalen van de doelstellingen. De term 'management' omschrijven ze als het proces dat de doelen stelt en vervolgens activiteiten toepast om die doelen te halen met een efficiënt gebruik van menselijke, materiële en financiële bronnen.

In het tijdschrift Fiducie spreekt de Waal (2004a) over het budget als een prestatiecontract dat de organisatie met haar managers afsluit voor het komende jaar. Men gaat hiervoor de bronnen en doelen vastleggen. Deze definitie breidt hij uit met andere doeleinden van het budget, zoals het bepalen van autorisatieniveaus, de communicatie van doelen en het voorspellen van toekomstige resultaten.

Stoner, Freeman en Gilbert (2001:234) definiëren budgetten als "overzichten van financiële middelen die gereserveerd worden voor concrete activiteiten in een bepaalde periode; budgets zijn primair een manier om de activiteiten van de organisatie te controleren en vormen dus een belangrijk onderdeel van programma's en projecten". Budgetten worden op elk niveau binnen een organisatie gebruikt. In hun model van het managementproces onderscheiden zij vier specifieke functies van managers: namelijk plannen, organiseren, leidinggeven en controleren. Plannen houdt in dat men acties en doelen vooraf gaat bepalen. Zij spreken van twee soorten plannen, die voortkomen uit de missie van de onderneming. Het gaat hier over de strategische plannen en de operationele plannen. De eerste geven de algemene doelen van de organisatie aan. De laatste beschrijven de details voor de uitvoering of implementatie van de strategische

plannen in de dagelijkse activiteit. Een vergelijkbaar model wordt gegeven door de Waal (2004a) en wordt verder in dit werk ook besproken.

Hope en Fraser (2003) van de Beyond Budgeting Round Table (BBRT) definiëren het budget als een kwantitatieve uitdrukking van de kasstromen met als doel te controleren of het financieel plan overeen komt met de vooraf gestelde doelen. Een budget is het resultaat van een langdurig proces. Zo zouden we het ook ruimer kunnen omschrijven als een managementproces dat leidt tot een financieel plan. In dit proces moet men het eens geraken over verschillende onderwerpen zoals: doelen, beloningen, actieplannen en bronnen van middelen. Vervolgens gaat men deze meten en controleren.

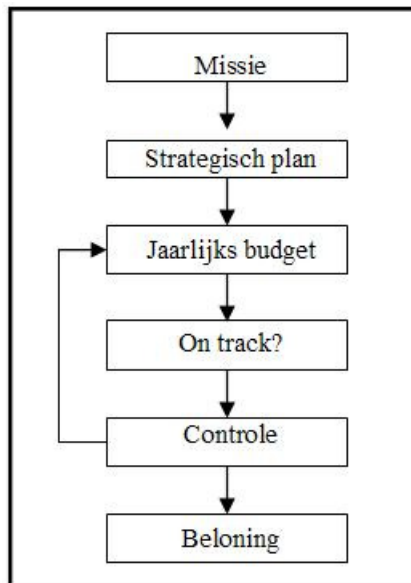
Een laatste definitie die we geven, is die volgens Horngren, Datar en Foster (2003). Zij beschrijven het 'masterbudget' als een kwantitatieve uitdrukking van het voorgestelde plan of acties van het management en dit voor een bepaalde periode. Hiernaast is het budget ook een hulpmiddel om de nodige coördinatie te geven bij de implementatie van dit plan. "Planning is setting goals and developing strategies to achieve those goals. Budgets show how resources will be deployed to implement strategy. The master budget is not in itself a strategic plan, rather, it helps managers *implement* their strategic plans" (Horngren, Datar en Foster, 2003:177). Het heeft zowel financiële als niet-financiële aspecten en dient als blauwdruk die de onderneming zal volgen in de komende periode. Bij financiële aspecten denken we onder andere aan de inkomsten, de kasstromen en de financiële staat die het management verwacht. Zoals men deze zaken voor het verleden opstelt, zal men dit ook voor de toekomst doen. Niet-financiële aspecten zijn bijvoorbeeld het aantal geproduceerde of verkochte eenheden, het aantal werknemers of het aantal nieuwe producten die op de markt geïntroduceerd worden. Volgens de auteurs besteden managers een groot deel van hun tijd aan het maken van budgetten en aan het analyseren hiervan.

Enkele andere termen die gebruikt worden voor budgetten zijn pro forma statements of profit plans (zoals bij Nissan Motor en Owens Corning). In plaats van budgettering zegt men ook wel ooit targeting (bij Hewlett-Packard).

2.3 Ontwikkeling van een budget

Hoe wordt een budget ontwikkeld en waar wordt het voor gebruikt? Volgens de Waal (2004a) zal men vanuit de missie van het bedrijf een strategisch plan opstellen. Dit zijn de doelstellingen voor de komende jaren. Dit zal men vervolgens vertalen naar een concreet plan voor het komende jaar: het budget. Men zal regelmatig (vaak maandelijks) controleren of de organisatie nog *on track* is en indien nodig bijsturen. Aan het einde van het jaar gebeurt de beoordeling. Men

zal beloningen toekennen door de gerealiseerde resultaten te vergelijken met de normen volgens het budget. Dit alles wordt verduidelijkt in figuur 1. (de Waal, 2004a)



Figuur 1: Ontwikkeling budget

Volgens Stoner, Freeman en Gilbert (2001) begint het budgetteringsproces wanneer de managers de prognoses voor de winst- en verkoopdoelstellingen voor het komende jaar krijgen van het topmanagement. Hierbij krijgen ze ook een tijdschema en deadlines. Op basis hiervan gaat men de budgetten ontwikkelen. Er zijn twee wegen die gevolgd kunnen worden. Een eerste is de top-down benadering: het budget wordt bepaald door het topmanagement zonder dat men de lagere managers raadpleegt. Een andere benadering is de bottom-up. Bij deze methode wordt het budget opgesteld door dezelfde personen die het gaan moeten toepassen: de lagere managers. Het wordt wel voorgelegd aan de top. Deze methode wordt beter geacht omdat deze managers een betere kijk op hun eigen behoeften hebben dan de managers aan de top. Ook werkt deze betrokkenheid motiverend en is het moreel en de voldoening doorgaans hoger bij actieve participatie. De volgende tabel toont de beste aspecten van beide benaderingen (Churchill, 1984). Hier gaan we niet in detail op in. In het geval van bottom-up gaan aan de afwerking van het uiteindelijke budget veel discussies tussen het topmanagement en de verantwoordelijke managers van elke afdeling vooraf. Tijdens een interview vertelde Dhr. Jos Briers van KPMG mij dat de goede manier om het budget op te stellen een combinatie van de bottom-up en de top-down benadering is.

Top-down benadering	Bottom-up benadering
<ul style="list-style-type: none">• Economische bedrijfstakprognose• Parameters bedrijfsplanning• Algehele doelen• Totale beschikbare middelen	<ul style="list-style-type: none">• Operationele plannen• Informatie over concurrentie, producten en markten• Alternatieve acties• Specifieke benodigde middelen

Tabel 1: Top-down versus Bottom-up Budgettering

Verder zeggen Stoner, Freeman en Gilbert (2001) dat de managers bij het budgetteren vaak technische assistentie en informatie krijgen van een planninggroep of van een budgetafdeling of commissie. Deze komen eerder voor in grote organisaties waar het budget een belangrijke rol speelt. Er is ook steeds een budgetverantwoordelijke aanwezig. Deze plant het systeem en beheert het.

Horngren, Datar en Foster (2003) en ook Stoner, Freeman en Gilbert (2001) spreken over twee soorten budgetten: de operationele budgetten en de financiële budgetten. Financiële budgetten bevatten de details van de verwachte uitgaven en ook waar deze middelen vandaan moeten komen. Ze worden opgebouwd uit de budgetten voor uitgaven aan kapitaal (investeringen), het kasbudget, de gebudgetteerde balans en de gebudgetteerde uiteenzetting van kasstromen. Het operationeel budget handelt over de goederen en diensten die men in een organisatie verwacht te gebruiken tijdens de budgetperiode. Deze zijn zowel materieel (bijvoorbeeld het aantal vaten olie) als financieel. Dit budget wordt opgedeeld in inkomstenbudgets en kostenbudgets, waarvan het verschil gelijk is aan het winstbudget of masterbudget.

Er zijn twee soorten kostenbudgetten. Ten eerste het 'verplichtende kostenbudget', dat vooral gebruikt wordt in productieondernemingen. Men gebruikt dit budget om de efficiëntie te meten. Onder dit budget vallen de directe arbeids- en materiaalkosten en een schatting van de overheadkosten. Men maakt een schatting van het gebruik hiervan, evenals van de aankoop en de eindvoorraden. Ten tweede is er het 'discretionaire kostenbudget'. Hieronder vallen de werkingskosten. Dit zijn ondersteunende budgetten van verschillende functies die bijdragen aan de waardeketen. Dit kan gaan van onderzoek en ontwikkeling tot de klantenservice.

Met de inkomstenbudgetten test men de effectiviteit van de marketing en de verkoop. Dit budget is gelijk aan de verwachte verkoopshoeveelheid vermenigvuldigd met de verwachte verkoopprijs per eenheid. Dit is een onzeker budget want het is gebaseerd op een projectie van de toekomstige verkoop.

Het winstbudget is het verschil van de inkomstenbudgetten en de kostenbudgetten. Het combineert beide in een overzicht. Dit budget wordt ook wel het masterbudget genoemd en bestaat uit een serie van geprojecteerde financiële verslagen en tijdschema's voor het komende jaar. Volgens Dhr. Briers van KPMG is vooral het kostenbudget heilig bij ondernemingen. Dit moet strikt gevolgd worden en mag niet overschreden worden. Bij het inkomstenbudget is men vaak minder streng.

Omdat vaste budgetten weinig flexibel zijn, bestaan er ook variabele. Hierbij geeft een schema aan hoe de kosten variëren bij fluctuerende activiteiten of output, terwijl er bij een vast budget kosten worden aangegeven voor één bepaalde hoeveelheid.

Voor een meer gedetailleerde bespreking van de ontwikkeling van budgetten verwijzen wij naar 'Budgetting: profit planning and control' van Welsch, Hilton en Gordon (1988). Dit is jarenlang het standaardwerk geweest en beschrijft de ontwikkeling van het budget in detail. De budgetten worden per afdeling besproken, ze bespreken onder andere de planning en controle van de verkopen, goederen in bewerking en afgewerkte producten, aankopen en het verbruik van materialen, arbeidskosten, werkingskosten, kapitaaluitgaven en de kasstromen.

2.4 Verantwoordelijkheid

Budgetteren gaat samen met 'responsibility accounting'. Een bedrijf moet de prestaties van zijn werknemers goed coördineren. Dat wil zeggen dat men verantwoordelijkheid moet toekennen aan de managers die aansprakelijk zijn voor hun acties bij het plannen en controleren van menselijke en fysieke bronnen. Dit wordt het verantwoordelijkheidscenter van die bepaalde manager. Responsibility accounting is het systeem dat de plannen (via de budgetten) en de acties (via werkelijke resultaten) gaat meten in elk center. (Stoner, Freeman en Gilbert, 2001; Horngren, Datar en Foster, 2003)

Een ander belangrijk aspect van het budgetteren is feedback. Zonder feedback heeft men geen controle en is het budget zinloos. Door de koppeling van het budget aan responsibility accounting krijgt het topmanagement feedback. Hierbij gaat men de afwijkingen tussen de plannen en het werkelijke resultaat analyseren. Deze verschillen zijn op verschillende vlakken van belang:

- Ze kunnen dienen als vroege waarschuwingen voor managers. Als men bijvoorbeeld in deze periode een kleine daling van de verkoop ziet, kan dit een indicatie zijn van een nog sterkere daling verder in het jaar.
- Aan de hand van deze verschillen kan men de prestaties evalueren. Men kan zien of de materialen en de arbeid efficiënt waren ingezet, of stijgingen en dalingen van bepaalde

uitgaven gebeurden zoals voorzien, ... Ook kan men de prestaties van de managers doorlichten. Heeft hij/zij zijn/haar vooropgestelde doelen bereikt?

- Het is een middel om de strategie te beoordelen. Deze verschillen kunnen laten zien of strategieën effectief zijn. Een voorbeeld: een bedrijf dat competitiever wil worden door zijn kosten te laten dalen en de kwaliteit te laten stijgen merkt dat - hoewel ze deze zaken bereikt hebben - het effect op de verkoop en winst maar miniem is. Het management kan best zijn strategie herevalueren.

2.5 Het menselijke aspect

Een volgend punt dat we bekijken is het menselijke aspect van budgetten. Een individueel budget wordt opgesteld in samenspraak met de verantwoordelijke manager van een bepaald verantwoordelijkheidscenter (bottom-up benadering). Om effectief te zijn, moet budgettering gebaseerd zijn op eerlijke communicatie tussen de ondergeschikten en het topmanagement. Er kan 'budgetary slack' ontstaan wanneer managers de gebudgetteerde opbrengsten onderschatten of de gebudgetteerde kosten overschatten. Ze zouden dit kunnen doen om de doelen makkelijker haalbaar te maken. Dit kan eerder voorkomen wanneer men de managers gaat belonen op basis van het halen – en overtreffen– van het budget.

Horngrén, Datar en Foster (2003) stellen enkele manieren voor om dit te voorkomen. Zo heeft het topmanagement de mogelijkheid om bij consultingfirma's studies aan te kopen over de stand van zaken bij vergelijkbare ondernemingen, bijvoorbeeld over het productieniveau. Deze kunnen ze vervolgens vergelijken met de niveaus in hun eigen bedrijf en hier conclusies uit trekken. Het topmanagement kan deze informatie delen met de verantwoordelijke manager en hem vragen de verschillen te verklaren. Ze kunnen zelfs verder gaan en de vergoeding van de manager laten afhangen van zijn productiviteit in vergelijking met die van de externe benchmark, in plaats van de voorspellingen die hij zelf heeft gemaakt. Deze denkwijze zal later in dit werk nog verder behandeld worden in het Beyond Budgeting model.

Een andere methode die de auteurs aanhalen om budgetary slack te vermijden is een grotere betrokkenheid van de topmanagers en bijgevolg een beter begrip van wat de lagere managers doen. Dit kan op veel manieren, zoals steun geven, de werknemers op een motiverende wijze een uitdaging geven of het verhogen van het wederzijdse leren over de operaties. Door deze regelmatige interactie kunnen de topmanagers op de hoogte blijven van de operaties en verkleint de kans dat de ondergeschikten een speling creëren in hun budgetten.

Een organisatie kan ook toewijding aan bepaalde essentiële waarden en normen promoten. Deze waarden en normen beschrijven wat aanvaardbaar en wat onaanvaardbaar gedrag is. Dit heeft

een ontmoedigend effect op budgetary slack. Dit is ook een thema dat terugkomt in het Beyond Budgeting model.

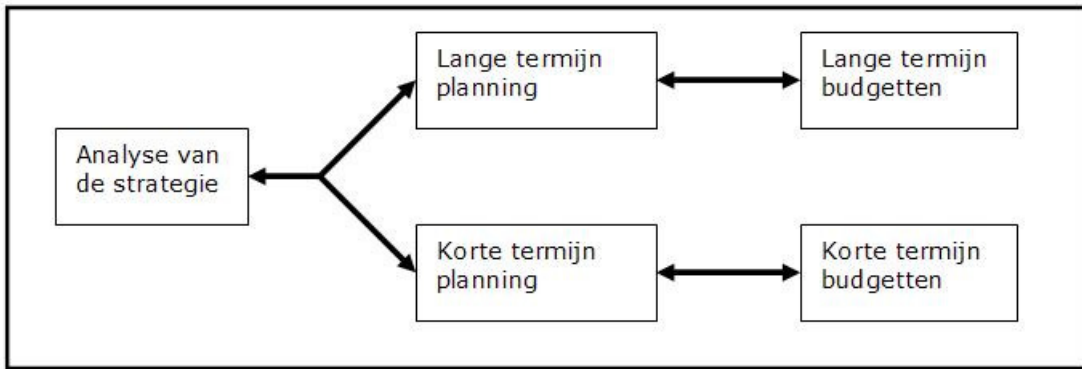
Sommige bedrijven hebben een evaluatiemethode waarbij de bonus afhangt van de juistheid van de voorspelling. Hoe hoger én hoe accurater de gebudgetteerde winst, hoe hoger de bonus van de manager. Enkele bedrijven die dit toepassen zijn IBM en Kodak (Horngren, Datar en Foster, 2003).

Sommige ondernemingen maken gebruik van 'stretch targets' of 'challenge targets'. Dit zijn doelstellingen die te hoog zijn in vergelijking met de verwachtingen. De bedoeling is de werknemer te motiveren extra moeite te doen en beter te presteren.

2.6 De voordelen van budgetten

Een voordeel van werken met budgetten is dat ze voor een deel uitgedrukt zijn in geldelijke termen. Bijgevolg geven ze directe informatie over de benodigde middelen, namelijk het kapitaal, en het beoogde doel, namelijk de winst van het komende jaar. Verder stellen ze duidelijke en ondubbelzinnige prestatienormen voor de managers in een vaste periode. Dit maakt het gemakkelijk afwijkingen op te sporen en indien nodig in te grijpen. Ten derde is het een goed hulpmiddel voor de coördinatie van de activiteiten van een organisatie. De interactie tussen de top, de managers en de werknemers tijdens de ontwikkeling van het budget draagt bij tot het vastleggen van de activiteiten van alle leden binnen de onderneming en de integratie hiervan. (Stoner, Freeman en Gilbert, 2001)

Ook Horngren, Datar en Foster (2003) bespreken enkele voordelen. Ten eerste helpt het budget bij het opstellen en aanpassen van de strategische plannen, het is een onderdeel van de analyse van de strategie. De strategie van een organisatie heeft invloed op de lange en korte termijn planning. Deze worden uitgedrukt door de lange en korte termijn budgetten. Budgetten kunnen leiden tot een aanpassing van de planning of zelfs van de strategie. Figuur 2 laat dit zien.



Figuur 2: Strategie, planning en budgetten

Vervolgens zeggen de auteurs dat het budget een kader is om de prestaties te beoordelen. Deze kunnen namelijk gemeten worden tegenover de budgetten, opgesteld voor de plannen. Ook hebben ze een motiverende invloed op de managers en werknemers. Als ze een uitdaging vormen, zullen ze de prestaties bevorderen. Het onvermogen de gebudgetteerde doelen te halen, wordt gezien als mislukking. De meeste individuen zijn meer gemotiveerd om mislukking te vermijden dan om succes te halen. Wanneer een persoon dichterbij zijn doel komt, gaat hij harder werken om het te behalen. Daarom stellen bedrijfsleiders vaak uitdagende, maar haalbare doelen. Een laatste voordeel dat de auteurs aanhalen is coördinatie en communicatie. Bij coördinatie zoekt men een evenwicht tussen alle factoren in het productieproces of alle factoren bij diensten en alle departementen en functies, om zo de beste manier te vinden waarop de onderneming zijn doelen kan bereiken. Communicatie is ervoor zorgen dat alle werknemers deze doelen verstaan en accepteren. Budgetten bevorderen beide.

Waar er voordelen zijn, zijn er uiteraard ook nadelen. Deze worden in het volgende hoofdstuk besproken.

Hoofdstuk 3:

Het budget: De jaarlijkse prestatieeval

Tegenover de voordelen genoemd op het einde van het vorige hoofdstuk, staan de nadelen van het werken met de traditionele budgetten. In dit hoofdstuk bespreken we deze. We kijken hier naar de kosten die erbij komen kijken, de barrières die budgetten vormen voor de organisaties en de geloofwaardigheid ervan. Verder kijken we naar enkele systemen die hierbij aanleunen, zoals het prestatiebeloningssysteem dat gebaseerd is op het budget. Dit systeem kan onethisch gedrag en zelfs fraude in de hand werken bij managers. Een ander aandachtspunt zijn de steeds sneller veranderende behoeften van de markt en de invloed hiervan op de budgetten en op management in het algemeen. Deze problematiek nemen we eerst onder de loep.

3.1 The third wave

Volgens Hope en Fraser van de Beyond Budgeting Round Table (BBRT; zie 4.1) zijn de modellen in verband met management accounting die gebruikt werden in het industriële tijdperk ('second wave') niet meer up-to-date. Ze zullen vervangen moeten worden als de bedrijven competitief willen blijven in de 'third wave' (het informatietijdperk). De belangrijkste barrière is hier volgens hen het budget. (Management Accounting, 1997)

Toen het traditionele budgetteringsproces rond de jaren twintig van de vorige eeuw ontwikkeld werd, hielp het vooral bij het beheren van activa en het plannen van de kapitaalbehoeften van grote ondernemingen als Dupont en General Motors. Zelfs bij de groeiende complexiteit van ondernemingen bleef het model voldoen. De missie werd door het topmanagement vastgelegd en door de planners omgezet in strategische plannen. Via de hiërarchie werden deze onder de vorm van budgetten overgebracht naar de operationele managers (top-down benadering). Met behulp van periodieke controlerapporten kan het management eventueel bijsturen. Dit principe werkt goed onder bepaalde voorwaarden. Het vereist namelijk een stabiele marktsituatie, voorspelbaarheid van de concurrentie, lange levenscycli van de producten en een gelimiteerde keuze van gelijkaardige producten voor de klanten. Is hieraan voldaan, dan kan een relatief kleine groep mensen binnen de organisatie instaan voor de belangrijke beslissingen. (de Waal, 2001)

Door de stijging van de olieprijs, de druk van de inflatie, maar vooral de opkomende invloed van de informatietechnologie en de globalisering in de jaren zeventig veranderde dit klimaat echter. Het industriële tijdperk heeft plaats moeten maken voor het informatietijdperk en de

geldende voorwaarden wijzigden. De marktcondities zijn onzeker geworden, klanten en werknemers veeleisender en aandeelhouders laten zich meer gelden. "Discontinuous change has become the norm" (Hope en Fraser, 2003:7). Om competitief te blijven moet de moderne organisatie snel kunnen reageren op de kansen, de bedreigingen en de wensen van een markt die snel verandert.

Bedrijven moeten meer aandacht besteden aan het personeel dat zij aantrekken. Dit personeel moet resultaatverantwoordelijkheid kunnen dragen. De belangrijkste beperking in de bedrijfswereld is volgens Hope en Fraser (1997) niet langer grond, arbeid of kapitaal. Het is echter kennis of intellectueel kapitaal geworden. Hieronder verstaan we onder andere bekwaam personeel, vakkundige werkers, effectieve systemen, loyale klanten en sterke merken. Het belang van financieel kapitaal is er nog steeds, maar het wordt meer en meer ondergeschikt (zie figuur 3). Bedrijven zien dit in en investeren meer in intellectueel kapitaal. Het mooiste voorbeeld hiervan is de Coca Cola Company, waar dit kapitaal 96 procent van de totale marktwaarde bedraagt. Dit hebben zij vooral te danken aan de waarde van het merk. Andere toonaangevende bedrijven op dit vlak zijn Microsoft, Intel en ABB (zie ook bijlage 1).



Figuur 3: Nieuwe prioriteiten in het management

Om dit alles te bereiken is het van belang dat men de beste mensen kan aantrekken. Uit een studie uitgevoerd door McKinsey in 1998 over de redenen waarom managers een bepaalde firma boven een andere kiezen komt de volgende top drie naar voor: waarden en cultuur (58%), vrijheid en autonomie (56%) en een spannende uitdaging (51%) (zie ook bijlage 2). Budgetten staan er voor bekend de command and control politiek te versterken. Hiermee leggen ze beperkingen op aan de vrijheid en de autonomie. Ook onderdrukken ze de uitdagingen waar de managers naar verlangen. (Management Accounting, 1999)

Men moet continu streven naar innovatie en aantrekkelijke producten en diensten leveren. Deze vinden bij voorkeur een evenwichtige balans tussen lage kosten, hoge kwaliteit, grote efficiëntie en hoge snelheid. Hiervoor is het belangrijk dat men goed kan inspelen op de behoeften van de klanten. Dit is mogelijk door de kennis van deze behoeften te vergroten en de winstgevendheid per klant goed in de gaten te houden. Om dit te bereiken is een top-down benadering nadelig.

Het topmanagement staat vaak zeer ver van de markt. Bottom-up, waarbij de lagere managers meer zeggenschap hebben, zou een betere oplossing zijn. Deze managers staan immers veel dichterbij de markt.

Een laatste punt waar men in de veranderde markt aandacht aan moet besteden is dat men een blijvende competitieve prestatie moet leveren, ten behoeve van de aandeelhouders en andere stakeholders. Ook dit heeft met intellectueel kapitaal en competent personeel te maken. Aandeelhouders kijken namelijk naar de mogelijkheid van een bedrijf om hoge en groeiende toekomstige kasstromen te genereren. Sterke merken, goede processen (bijvoorbeeld innovatie, snelheid, kwaliteit en productiviteit) en het vermogen om strategische mogelijkheden te creëren en flexibele associaties buiten de organisatie op te zetten zijn punten die de aandeelwaarde beheersen. Al deze middelen van onlichamelijke aard, zoals knowhow, merken, goodwill, licenties,... vallen onder de immateriële vaste activa (Jorissen et al, 2001). Budgetten zijn niet gemaakt om dit soort activa te beheren. Ze ondermijnen het groeipotentieel door de aandacht van het management te vestigen op de (korte termijn) financiële cijfers en negeren zo de belangrijkste stuwende factoren van de aandeelwaarde, zoals merken en klantwaarde (Management Accounting, 1999). "Too much focus on making numbers in a budget can lead to poor decision making" (Horngrén, Datar en Foster, 2003:194). Budgetten halen de focus weg van het bereiken van de ware organisatiedoelstellingen.

3.2 Prestatiebeloningssysteem

Een groot probleem dat gekoppeld is aan het budgetteringssysteem is de prestatiebeloning. In de jaren zestig veranderden de budgetten in vaste prestatiecontracten. Aan het begin van elke periode (vaak per jaar) wordt een budget opgesteld met hierin de middelen die toegekend worden, de kosten die gemaakt mogen worden en de verkopen en opbrengsten die behaald moeten worden. Dit wordt in het geval van de bottom-up benadering (zie hoofdstuk 2) gedaan in samenspraak met de verantwoordelijke manager. De manager wordt vervolgens beloond voor het behalen van deze normen en kan bonussen ontvangen voor het overtreffen ervan. De druk die hierdoor op de manager wordt gelegd kan de oorzaak zijn van onethisch gedrag en zelfs fraude, zoals we nu zullen uitleggen.

Het vaste prestatiecontract begint gewoonlijk met een 'winstcontract' tussen het topmanagement en externe partijen, zoals investeerders of banken. Dit contract uit zich in beloftes die de bedrijfsleiding naar de buitenwereld doet. Vervolgens wordt het overgebracht naar de rest van de organisatie onder de vorm van een 'budgetcontract' tussen de directeur of de top en de managers (Durfee, 2007). Dit contract bevat de te halen doelen waarvoor zij beloond zullen worden. Het probleem dat zich hier stelt, is een gevolg van de druk die de managers voelen

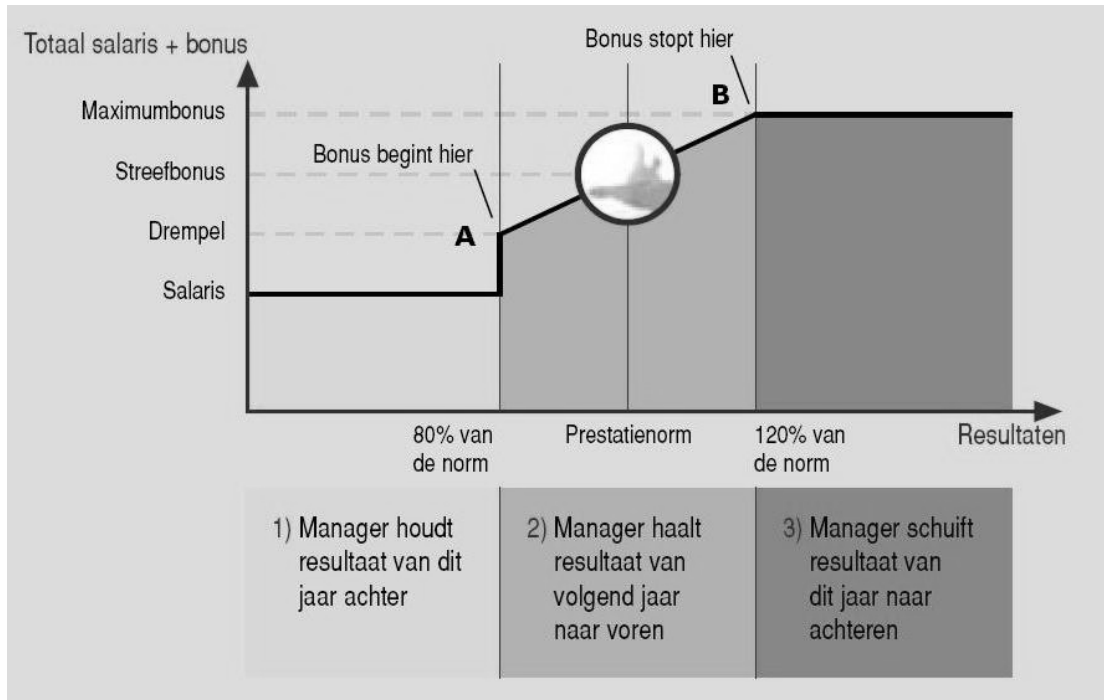
doordat zij hun prestaties moeten verhogen om aan deze doelen te kunnen voldoen. Volgens Stoner, Freeman en Gilbert (2001) zorgt dit ervoor dat de concurrentie tussen de managers binnen eenzelfde bedrijf toeneemt en de spanning stijgt. Volgens een artikel in CFO Magazine zijn andere consequenties de 'politieke spelletjes' die managers spelen om erachter te komen hoe hun budget eruit ziet in vergelijking met dat van de andere afdelingen. Meer transparantie zou dit volgens de auteur van het artikel kunnen oplossen. (Reason, 2005)

Uit een studie die CFO magazine in 1998 uitvoerde bij zijn lezers blijkt dat 66 procent van de respondenten ervan overtuigd is dat het planningsproces meer beïnvloed wordt door politiek dan door de strategie (Lazere, 1998). In dat zelfde artikel beweert Greg Vesey, directeur business systems bij Texaco Inc., dat planning het meest politieke proces binnen de financiële functies is. Dit heeft ook invloed op het bepalen van de doelen en de evaluatie van prestaties. Uit een gelijkaardig onderzoek bij 260 financiële directeurs uitgevoerd in 2005 door hetzelfde magazine, blijkt deze politieke invloed nog steeds aanwezig te zijn (Reason, 2005). Er zijn echter ook wel veranderingen te melden. Bijna de helft (47 procent) van de ondervraagden gelooft dat de meeste werknemers volledig tevreden zijn met het budgetterings- en planningproces. Bij het onderzoek in 1998 was dit nog maar 16 procent. Het aantal mensen dat zegt dat de waarde van het budgetterings- en planningproces belangrijker is (groter is) dan de kosten aan tijd en moeite die men er in steekt, is gestegen van 47 procent in 1998 naar 65 procent in 2005. Nog een verschil is dat in 1998 ongeveer een derde van de respondenten zei dat hun managers duidelijk verantwoordelijk waren voor het bereiken van de doelen. In de studie uit 2005 was dit 60 procent.

Wanneer bij een bottom-up budget de managers zelf het budget opstellen, zal er bijna altijd een verschil zijn met het strategisch budget. Hierover zullen er onderhandelingen plaatsvinden tussen het operationele management en het topmanagement. Daarna zullen er nog eens onderhandelingen plaatsvinden tussen de operationele managers onderling over de verdeling van de 'budgetpijn'. Hierbij dreigt het gevaar dat er 'budgetfantomisering' optreedt: het verschijnsel waarbij men onder druk van de top onrealistische budgetten gaat aanvaarden, die niet haalbaar zijn. Dit kan leiden tot kostenbesparende maatregelen, waar innovatie en omzetverhogende activiteiten onder zullen lijden. (de Waal, Hope en Fraser, 2003)

Het grootste probleem van prestatiebeloningssystemen wordt geïllustreerd in figuur 4. Veel organisaties werken met het systeem waarbij de bonus pas wordt uitgekeerd wanneer een prestatienorm wordt behaald. Eenmaal de norm voorbij, stijgt de bonus evenredig met het resultaat tot een bepaald maximum. Bij het opstellen van deze norm zal de manager proberen deze zo laag mogelijk te houden, zodat hij makkelijker te halen is. Eenmaal de norm bepaald is zal de manager er alles aan doen om hem te halen, zelfs als dit schade aan de onderneming toebrengt (de Waal, 2004b).

Enkele commentaren die Hope en Fraser (2003) in hun onderzoek naar budgetteren te horen kregen van front-line managers waren: "Always negotiate the lowest targets and the highest rewards" of "Never put customer care above sales targets". Dit gaat zelfs verder: "Never share knowledge or resources with other teams – they are the enemy!" en "Never provide accurate forecasts" (Hope en Fraser, 2003:13-14). Zaken als klanttevredenheid en teamwerk zijn minder belangrijk dan verkopen en het halen van het budget.



Figuur 4: Het traditionele beloningssysteem

Deze bonuscultuur werkt manipulatie in de hand. Op figuur 4 is te zien dat een manager zijn gewoon salaris heeft, tot hij resultaten behaalt ten bedrage van 80 procent van de prestatienorm. Vanaf dit moment start de bonus. Hij zal dan ook alles doen om deze drempel te halen. Dit kan door het naar voren halen van de omzet, door bijvoorbeeld een korting te geven in december of een prijsverhoging vanaf januari aan te kondigen. Zo kan hij klanten overtuigen hun aankoop toch nog in het huidige kalenderjaar te plaatsen. Een andere methode is het naar volgend jaar vooruit schuiven van kosten, zodat de winst van dit jaar opgekrikt wordt. We spreken hier over situatie 2 in figuur 4, het gedeelte tussen A en B. Wanneer een manager denkt dat hij de norm van het huidige jaar niet meer zal kunnen halen, dan zal hij proberen om de omzet en winst zo laag mogelijk te houden. Hij zal proberen kosten van het volgende jaar nu al te boeken. Zo zal hij volgend jaar makkelijker aan de norm geraken en dit jaar kost het de manager niets. Dit is situatie 1 in figuur 4, de situatie vóór A. Door een maximum te stellen aan de bonus, in dit geval bij 120 procent van de norm, zal de manager ook niet gemotiveerd zijn om meer prestaties te leveren. Wanneer hij aan deze 120 procent zit, zal hij proberen resultaten die

hij dit jaar reeds behaald heeft verder te schuiven naar het volgende jaar (zie situatie 3 in figuur 4, na B). (de Waal, Hope en Fraser, 2003)

Dit gedrag kan op alle mogelijke niveaus binnen een onderneming voorkomen. Zolang men met dit systeem van prestatiebeloning en vaste normen werkt, zal het blijven bestaan. Onder de druk van falen is de stap naar onethisch gedrag en fraude vlog gezet. Men zit in een vicieuze cirkel waar men moeilijk uit geraakt. De dwang zal sterk zijn om groei te blijven beloven en de cijfers zo te blijven manipuleren dat de beloftes kunnen worden nagekomen.

3.3 "Budgeting is cumbersome and too expensive"

Volgens Hope en Fraser (2003) is het opstellen van de budgetten een langdurig proces dat te weinig toegevoegde waarde heeft. Dit laatste is een van de redenen waarom veel financiële directeurs de hervorming van het budgetteringssysteem boven op hun lijstje hebben staan. Hun personeel steekt te weinig tijd in waarde toevoegende activiteiten. Dit is ook een van de conclusies uit een studie uit 1999 van het magazine CFO: personeelsleden van financiële diensten spenderen 79 procent van hun tijd aan activiteiten met een lagere toegevoegde waarde en slechts 21 procent aan het analyseren van de cijfers.

Uit dit onderzoek blijkt dat 90 procent van de ondervraagden het budgetteringsproces onbetrouwbaar en zelfs hinderlijk vinden. Het opstellen van een budget is zeer tijdrovend en het profijt dat men eruit haalt is onzeker. Het proces begint gewoonlijk meer dan vier maanden voor de start van het jaar waar het voor bedoeld is en het duurt vier tot vijf maanden. Er zijn veel mensen voor nodig en het neemt 15 tot 30 procent van de tijd van de bedrijfsleiders en de financiële managers in beslag. Dit komt omdat er veel administratie bij komt kijken. De budgetten zijn vaak veel te gedetailleerd en bevatten veel parameters. Ook kruipt er veel tijd in het heen en weer gaan van het budget tussen de lagere managers en het hogere management, totdat er een consensus is bereikt over de hoogte van het budget. (CFO Magazine, 1999)

In het gelijkaardig onderzoek dat CFO Magazine zeven jaar later uitvoerde bleken veel van deze problemen reeds opgelost te zijn aan de hand van budgetterings- en planningsoftware, zoals bijvoorbeeld Microsoft Forecaster. Door het gebruik van deze software steekt men aanzienlijk minder tijd in de voorbereiding van het proces en het managementproces zelf. Ook bespaart men tijd in de analyse en rapportering van de budgetten. Dit is een belangrijk proces voor de financiële managers. Hier zou men nu in feite meer tijd aan kan spenderen (Durfee, 2007). Over deze software zullen we het later in dit werk hebben in hoofdstuk 7.

Sommige bedrijven hebben getracht de kosten van dit proces te berekenen. De Ford Motor Company bijvoorbeeld kwam zo uit op een bedrag van 1,2 miljard dollar per jaar. Uit studies blijkt dat het gemiddelde bedrijf meer dan 25 000 mandagen per miljard dollar opbrengsten investeert in planning en prestatiemetingen. "Budgeting is cumbersome and too expensive" (Hope en Fraser, 2003:4). Budgetteren is hinderlijk, omslachtig en te duur. 75 procent van de wereldwijd onderzochte organisaties is ontevreden met het prestatiecontract.

Een ander veel genoemd minpunt van budgettering is dat het de managers 'vastbindt' aan het verleden. Doordat het budget een statisch instrument is, gebaseerd op cijfers uit het verleden, zal het al verouderd zijn vanaf het moment dat het ingaat. Dit is zeker het geval in de huidige markt, met zijn snel veranderende voorwaarden. Budgetten zijn weinig flexibel. Het is de 'realiteit' van het vorige jaar, die men gaat vergelijken met actuele inkomsten en uitgaven. Het zet de managers als het ware vast in het verleden (Juergen Daum, 2002). Meestal zijn budgetten extrapolaties van trends van het huidige jaar. Daarom houden ze te weinig rekening met veranderende omstandigheden. Hierdoor zijn de cijfers niet altijd even betrouwbaar en actueel.

Budgetten zorgen voor een verdeel-en-heerspolitiek, ook wel command and control genoemd. Van boven af worden de middelen verdeeld onder de verschillende afdelingen. De lagere managers hebben hier slechts beperkte inspraak in en hebben er weinig controle over. Ook zorgt dit voor een concurrentie binnen het bedrijf. Dit alles is nefast voor decentralisatie, empowerment, management by exception en teamwerk.

Doordat budgetten worden vastgelegd voor een heel jaar, leggen ze een onbewust maximum op aan de groei en mogelijke kostenreducties van dat jaar. Wanneer een manager de norm van zijn budget behaald heeft, zal hij niet meer gemotiveerd zijn meer te doen. Dit werkt de groei tegen, maar ook innovatie. Een manager zal niet gestimuleerd zijn om risico's te nemen. (de Waal, 2001). Het is een bottleneck voor organisaties. Men zal ook niet vlug besparen op de kosten. De managers denken 'use it or lose it'. Het budget rechtvaardigt de kosten dus waarom zou men ze niet maken? Bovendien zal men bang zijn om volgend jaar een kleiner budget te krijgen als de oversten nu zien dat men een overschot heeft.

Hoofdstuk 4:

Het Beyond Budgeting Model

4.1 De Beyond Budgeting Round Table

Een mogelijke oplossing voor het probleem van het budget of het 'vaste prestatiecontract' komt van het CAM-I (The Consortium of Advanced Management, International). Dit is een not-for-profit groep van bedrijven, consultants en academici van over heel de wereld. In 1997 begonnen zij in Europa met een nieuw project genaamd de Beyond Budgeting Round Table (BBRT). Het doel van dit project is bedrijven te helpen hun performance management processen te verbeteren. In 1998 sloten 33 bedrijven zich hierbij aan, met als doel uit te zoeken hoe het budgetteren kan vervangen worden. Sindsdien hebben meer dan zestig bedrijven zich hierbij aangesloten. Hoewel de oorsprong van de BBRT in Londen ligt, komen de leden van over heel de wereld, onder andere uit Nederland, Zweden, Zuid Afrika en de Verenigde Staten. (Hope en Fraser, 2003)

De stichters van de Beyond Budgeting Round Table zijn Robin Fraser, Jeremy Hope en Peter Bunce. Robin Fraser is een management-consultant. Hij werkte vroeger voor Coopers & Lybrand (C&L), waar hij gespecialiseerd was in business planning, performance improvement en cost reduction. Hij vertegenwoordigde C&L binnen CAM-I, waar hij een project in verband met budgettering leidde. Nu is hij binnen de BBRT verantwoordelijk voor de internationale ontwikkeling (Director International Operations). Hij is geregeld gastspreker over Beyond Budgeting op conferenties, trainingen en workshops.

Jeremy Hope is de auteur van verschillende artikels en boeken in verband met performance management. Samen met Robin Fraser schreef hij het boek 'Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap', dat een standaardwerk werd aangaande Beyond Budgeting. Binnen de BBRT is hij Research Director.

De derde medestichter van de BBRT is Peter Bunce. Hij was voorheen ook al actief binnen CAM-I bij verschillende projecten. Hij is de directeur van BBRT Europe. Enkele andere belangrijke leden van de BBRT zijn Steve Player (directeur BBRT North America), Niels Pflaeging (directeur BBRT South America), Franz Rösli (directeur BBRT DACH), Abolghasem Fakharian (directeur BBRT Middle East) en Mitchell Max (directeur BBRT Financial services). (Beyond Budgeting, 2003)

Hoe gaan zij te werk? Ze bestuderen ondernemingen, variërend in grootte en in verschillende industrieën, die hun budgetteringsproces aan het omvormen zijn of dit in het verleden gedeeltelijk of volledig gedaan hebben. Men ging eerst deze bedrijven bezoeken en rapporteerde

dan terug naar de BBRT-leden door middel van praktijkbeschrijvingen en presentaties. Een mooi voorbeeld van zo een bedrijf is het Zweedse Svenska Handelsbanken. Zij werken reeds dertig jaar zonder budgetten (sinds 1970). Enkele andere goede voorbeelden, die we ook verder in de tekst zullen gebruiken, zijn het Deense Borealis, het Zweedse Ahlsell, het Franse Rhodia en Leyland Trucks in het Verenigd Koninkrijk. De BBRT ontdekte hier een rode draad in. Hieruit bleek dat er niet een nieuw systeem nodig was, maar een verandering van management focus. Zo bouwden ze een model dat ondernemingen kunnen gebruiken om te werken zonder de traditionele budgetten. (de Waal, 2001)

4.2 Het model

4.2.1 Inleiding

Het model dat de Beyond Budgeting Round Tabel (BBRT) heeft ontworpen is geen set van pasklare maatregelen. Het is daarentegen een andere manier van leidinggeven, een alternatief managementmodel dat gebaseerd is op de businesscondities van vandaag. Er is meer nodig dan enkel het verwerpen van het budget, de BBRT streeft een verbetering van het hele management controle proces na. Hiervoor is een verandering van (bedrijfs)mentaliteit vereist, iets wat vaak moeilijk is om te verkopen aan het topmanagement van een bedrijf. (De Waal, 2004a)

Het BBRT-model is erop gericht een flexibele en adaptieve organisatie te creëren, die managers het zelfvertrouwen en de vrijheid geeft om anders te denken en mee te doen in innovatieve projecten in multifunctionele teams, zowel binnen als buiten de organisatie. Door meer beslissingsbevoegdheden en resultaatverantwoordelijkheden aan de managers op de lagere niveaus van de organisatie te geven, kan men een groter aanpassings- en reactievermogen scheppen. Deze managers staan het dichtst bij de markt en zijn er bijgevolg het best van op de hoogte. Dit grote reactievermogen is van uiterst belang in de hedendaagse continu veranderende markt.

De budgetten, die om reeds uitgelegde redenen nefast zijn voor een organisatie, zullen wegvallen of worden vervangen. De functies van het budget worden door andere processen overgenomen. Men zal op een alternatieve manier doelen gaan stellen, prestaties gaan controleren en personeel gaan belonen. Door de grotere beslissingsbevoegdheid zullen de front-line managers zelf gaan bepalen hoeveel middelen (kapitaal, grondstoffen,...) zij gebruiken. Verder worden de managers niet langer beoordeeld op basis van een vast, maar van een flexibel prestatiecontract. Deze flexibiliteit uit zich in de relatieve en dynamische normen die gebruikt worden. Deze kunnen gedurende het jaar hoger of lager worden, afhankelijk van de prestaties van de concurrentie en de ontwikkelingen van de markt. Om dit proces te ondersteunen maakt men gebruik van rolling

forecasts of voortschrijdende prognoses (zie ook verder), die zes kwartalen vooruit kijken en ongeveer vier keer per jaar opgesteld worden. Aan het einde van het jaar gaat men managers beoordelen op hun prestaties ten opzichte van wat maximaal mogelijk was en dus niet meer ten opzichte van een vaste norm. (De Waal, 2004b)

Het model dat de BBRT ontwierp bestaat uit twaalf principes. De eerste zes zijn gericht op het creëren van een flexibele organisatiestructuur. Hiermee wordt vooral bedoeld dat men de organisatie gaat decentraliseren en meer bevoegdheden gaat delegeren naar de front-line managers. Door deze grotere beslissingsbevoegdheden en verantwoordelijkheid, wordt een grote behoefte van deze mensen ingevuld. De overige zes focussen op de inrichting van een adaptief managementproces. Doordat men niet meer met budgetten werkt, zullen een groot deel van de oorspronkelijke processen niet meer functioneel zijn. Zij waren namelijk gebaseerd op deze budgetten. Zij zullen worden vervangen door meer aanpasbare alternatieve managementprocessen. Doordat deze nieuwe processen adaptief (of aanpasbaar) zijn, zal men ook beter en sneller op de marktveranderingen kunnen inspelen. Deze principes zijn echter geen vaste regels waar men zich aan moet houden om 'aan beyond budgeting te doen'. Zoals we later zullen zien hebben vele bedrijven gespeeld met deze principes en een eigen variant ervan toegepast. Eerst noemen we de twaalf principes op, verder in de tekst zullen ze besproken worden. (Hope en Fraser, 2003)

De eerste zes principes zijn gericht op het creëren van een **flexibele organisatiestructuur**:

1. Zelfsturende eenheden: Decentraliseer de hiërarchische organisatiestructuur en geef managers de bevoegdheid hun 'eigen onderneming' te runnen.
2. Handelingsvrijheid: Geef de organisatieleden de vrijheid en mogelijkheid om te handelen naar eigen inzicht
3. Resultaatverantwoordelijkheid: Maak mensen verantwoordelijk voor het behalen van competitieve resultaten, niet voor het halen van de normen.
4. Netwerk organisatie: Maak in de organisatie een zodanige structuur dat de zelfsturende eenheden onafhankelijke, klantgerichte units vormen.
5. Marktgerichte coördinatie: Bepaal de activiteiten van de organisatie en de inrichting van de processen op basis van de vragen en behoeften van de markt.
6. Coachend leiderschap: Daag de organisatieleden uit en begeleid hen daarbij.

Principes zeven tot en met twaalf focussen op de inrichting van een **adaptief managementproces**:

7. Relatieve normen: Richt de strategie op het verslaan van concurrenten en de markt. Bepaal dan ook de normen op basis van de concurrentie en de markt.

8. Continue strategieontwikkeling: Dit is een continu en bottom-up proces. Door de snel veranderende marktcondities is het noodzakelijk de strategie ook constant aan te passen.
9. Vooruitkijkende systemen: Maak voortschrijdende prognoses, los van het beloningssysteem.
10. Vraaggestuurde toewijzing van middelen: Alloceer middelen waar ze nodig zijn, niet op basis van het budget. De zelfsturende eenheden, dus de front-line managers, bepalen dit zelf.
11. Snelle informatievoorziening: Deze moet voor iedereen toegankelijk zijn.
12. Competitiegerelateerde teambeloning: Baseer de beloning op competitieve resultaten van het totale bedrijf en de klantgerichte units.

Deze twaalf principes steunen in grote mate op enkele centrale thema's. De belangrijkste die we hieruit zullen behandelen zijn: decentralisatie en de netwerkstructuur, empowerment van de front-line managers, rolling forecasts (voortschrijdende prognoses) en benchmarken relatief aan de markt/concurrentie, Key Performance Indicators en de Balanced Scorecard. In dit hoofdstuk en in de volgende zullen deze onderwerpen uitgelegd worden.

4.2.2 Behoeften van frontline managers

Een van de fundamenteën van het BBRT model is de behoefte van front-line managers (ook wel operationele managers) om beslissingen te nemen (Hope en Fraser, 2003). Het model richt zich op de creatie van een flexibele en adaptieve organisatie. Deze moet managers zelfvertrouwen en vrijheid geven om anders te denken en mee te werken aan innovatie, liefst in teamverband. "Het uitgangspunt van het model is dat organisaties moeten veranderen van een organisatie met top down control naar een organisatie met bottom up empowerment"(de Waal, Hope en Fraser, 2003:48). Een belangrijk punt is dat de front-line managers meer vrijheid en verantwoordelijkheid krijgen. Zij staan dicht bij de markt dan het topmanagement en kunnen hier dus beter op inspelen. Hiervoor dienen de eerste zes principes: namelijk die voor de creatie van een flexibele organisatiestructuur. Principe zeven tot en met twaalf zorgen voor een adaptief managementproces dat onder andere zorgt voor een grotere vrijheid bij de managers. Door deze aanpasbare processen kan het BBRT model rekening houden met de condities van de huidige, snel veranderende markten. (Daum, 2002)

4.2.3 Decentralisatie

Binnen de organisatietheorie spreekt men over decentralisatie als men het heeft over het delegeren en verspreiden van beslissingsbevoegdheden binnen een organisatie, weg van een centrale autoriteit. Op die manier komt deze bevoegdheid dichterbij de plaats waar de beslissing ook werkelijk effect zal hebben. Men creëert als het ware semi-autonome divisies of bedrijfseenheden, die de beslissingen het beste kunnen nemen. In de managementliteratuur werd dit beginsel voor het eerst beschreven door Alfred Chandler (1962) in zijn boek 'Strategy and Structure', maar het werd tientallen jaren daarvoor, in het begin van de jaren twintig al door Alfred Sloan bij General Motors in de praktijk gebracht.

Een eigenschap van een gedecentraliseerde onderneming is dat haar structuur minder piramidaal is en uit minder lagen bestaat. We zullen komen tot de netwerkstructuur, die we verder in dit deel nog zullen bespreken (zie het N-form model: 4.2.6). Een ander belangrijk punt van decentralisatie is dat het de bottom-up stroom van ideeën (die invloed hebben op de beslissingen) en informatie zal stimuleren.

Decentralisatie heeft tal van voordelen, zoals beschreven door onder andere de bekende organisatiedeskundige Henry Mintzberg (1991) in zijn boek Organisatiestructuren (vertaling van Structures in Five uit 1983). Enkele belangrijke daarvan worden hier opgesomd:

- Decentralisatie plaatst de beslissingsbevoegdheid dichterbij de plaats van impact. Dit kan van belang zijn in grotere organisaties waar één persoon met centrale autoriteit nooit alle beslissingen kan overzien. De beslissingen kunnen beter genomen worden doordat de maker van de beslissing een grotere kennis heeft van de markt en de impact die de beslissing zal hebben.
- De organisatie kan sneller op nieuwe ontwikkelingen in een snel veranderende markt inspelen, doordat de macht ligt bij de personen die het dichtst bij deze markt staan.
- Decentralisatie kan een invloed hebben op de motivatie van de werknemers, doordat zij meer inspraak hebben in de organisatie. Deze motivatie zal vervolgens invloed hebben op de prestaties.
- Er wordt meer van de werknemers verwacht. Dit stelt eisen aan zijn kennis en vaardigheden, die zich daardoor verder kunnen ontwikkelen.
- De werknemer die de beslissingsbevoegdheid heeft, verneemt reedsrechtstreeks van de klant wat deze wil. Hierdoor kunnen fouten voorkomen worden die kunnen ontstaan bij het overdragen van de wensen van de klant aan anderen.

Deze voordelen van decentralisatie bieden duidelijke oplossingen voor de problemen die ontstaan door te werken met budgetten. Decentralisatie van de organisatie zal leiden tot een flexibelere structuur. Een goede vorm van decentralisatie veronderstelt dat er bewust wordt omgegaan met

de keuze wie welke beslissing kan nemen. Hierbij is een goede delegatie vanuit de top vereist. Van Dale Groot Woordenboek omschrijft delegatie als het overdragen van een recht, macht of bevoegdheid. Als er veel beslissingsbevoegdheid aan verschillende personen of afdelingen gedelegeerd wordt, leidt dit tot decentralisatie. Goede delegatie is mogelijk wanneer de betrokken werknemers, aan wie de macht gedelegeerd zal worden, beschikken over voldoende kennis en vaardigheden. Ze moeten gemotiveerd zijn en open staan voor delegatie. Ze zijn er op gericht de taken zo goed mogelijk uit te voeren en zullen verantwoord met de bevoegdheden omgaan. Het is noodzakelijk dat ze de beschikking hebben over voldoende informatie, tijd en de middelen om hun taken te kunnen uitvoeren. Ook de rest van de onderneming, de andere medewerkers, moeten bereid zijn om mee te werken aan de delegatie van taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden.

Om te kijken of een organisatie klaar is voor delegatie en ook participatie, is er een graadmeter nodig, namelijk de organisatievolwassenheid. Dit begrip kunnen we definiëren als de mate waarin de betrokken werknemers beschikken over de nodige kennis en vaardigheden. Ook wordt er bij organisatievolwassenheid gekeken naar de motivatie van de werknemers en of ze voldoende open staan voor delegatie en participatie. (Arbeidsrechter, 2007)

Indien er een zekere mate van empowerment (zie 4.2.5) is, krijgen we een netwerkstructuur, die de piramidale, hiërarchische structuur van de organisatie zal vervangen. Dit wordt verduidelijkt in de overgang van het M-form model naar het N-form model, die we later zullen bespreken (4.2.6).

4.2.4 Decentralisatie en Beyond Budgeting

Volgens Hope en Fraser (2003) hebben veel bedrijfsleiders de voordelen ingezien van het afschaffen van budgetten. Zij doen dit echter niet enkel om hun processen te verbeteren, maar ook om hun organisaties radicaal te decentraliseren. Het Beyond Budgeting model is een goed hulpmiddel als men decentralisatie wil doorvoeren. Het budgetteringsproces is het proces dat de culturele normen bestendigt. Enkel door dit proces af te schaffen krijgt een organisatie vrije baan om de nodige aanpassingen door te voeren om het gedrag te veranderen.

Ook Mintzberg (1994) noemt planning een centraliserend proces, dat een groot deel van het engagement van de managers ontmoedigt. Bass (1970) stelt dat als binnen een organisatie de 'doeners' volledig gestuurd worden door de 'planners', de winst die men maakt met de voorspelbaarheid van de prestaties (bij het volgen van de budgetten) ongedaan gemaakt kan worden door het verlies aan interesse van de 'doeners'.

Het voornaamste kenmerk van het gedrag dat men zal willen aanmoedigen is het aanvaarden van resultaatsverantwoordelijkheid door de front-line managers. De verantwoordelijkheid van het strategisch denken en beslissingen nemen wordt verplaatst van het centrum van de onderneming naar de mensen dichterbij de klanten.

Bedrijfsleiders in ondernemingen die hun budgetteringsproces hebben afgeschaft zeggen dat mensen aan wie men verantwoordelijkheid en de ruimte om te presteren geeft - als ze duidelijke doelen en voldoende betrouwbare informatie krijgen - gemotiveerd zullen zijn om hun prestaties te verbeteren. Zij zullen functioneren in het belang van het team of de organisatie, kwaliteit nastreven, zich richten op de tevredenheid van interne en externe klanten en werken binnen ethische grenzen. Hoewel de managers enige richtlijnen nodig zullen hebben, hebben ze hier geen gedetailleerde budgetten voor nodig. (Hope en Fraser, 2003)

Het uiteindelijke doel van decentralisatie en empowerment is het bekomen van zelfsturende teams. In haar artikel 'Goodbye Command and Control' zegt Margaret Wheatley (1997) dat deze veel productiever zijn dan elke andere vorm van organisatie. Verder zegt ze dat er een duidelijke correlatie is tussen participatie (beslissingsbevoegdheid van afdelingen) en productiviteit. In werkomgevingen met echte zelfsturende teams is de productiviteit 35 procent hoger dan in ondernemingen die op de traditionele wijze gemanaged worden. Verklaringen kunnen gezocht worden in het feit dat er voldaan wordt aan een behoefte van deze front-line managers, wat vervolgens een invloed heeft op hun motivatie. Een andere verklaring voor deze stijging in productiviteit is dat deze mensen dichterbij de markt staan en er sneller op kunnen reageren.

4.2.5 Empowerment

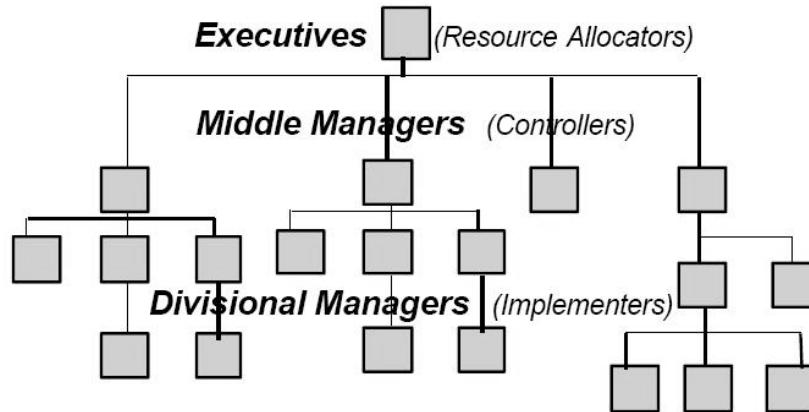
Zeer nauw verbonden met decentralisatie is het begrip empowerment. Dit verwijst naar het vergroten van de spirituele, politieke, sociale of economische macht van individuen. Vaak heeft dit vergroten van de macht te maken met het ontwikkelen van vertrouwen in hun eigen vermogens (Page en Czuba, 1999). Toegepast op het gebied van management wil dit zeggen dat men de ondergeschikten meer beslissingsvrijheid en middelen gaat geven, zoals omschreven in het begrip decentralisatie in de vorige paragrafen. Men creëert een omgeving waar anderen voorzien en aangemoedigd worden om autonome beslissingen te nemen, waar zij voelen dat zij de controle hebben over de resultaten waar zij verantwoordelijk voor zijn. Op deze manier kunnen de klanten beter bediend worden, maar het is ook in het belang van het personeel (Heathfield, 2006). Empowerment van het personeel is dus een gevolg van de decentralisatie.

4.2.6 Het M-form en N-form model

Het model waar de BBRT toe kwam is een algemeen management model. Het draait niet enkel om het afschaffen of vervangen van budgetten, maar is veel meer. Dit vervangen van budgetten is enkel de 'trigger', de initiator. Het gevolg ervan moet zijn dat heel het managementproces verandert. Door de budgetten af te schaffen gaat men andere, alternatieve processen moeten toepassen. Deze processen, die we later nog bespreken bij de principes voor de inrichting van een adaptief managementproces (4.3.2), moeten er voor zorgen dat het bedrijf beter functioneert in de huidige snel veranderende maatschappij. Het model is dus geen gereedschapskist die men kan gebruiken om een bepaald probleem met het budget op te lossen. Om het BBRT model toe te passen zal de hele cultuur binnen een bedrijf moeten veranderen, iets wat echter moeilijk is. (Hope en Fraser, 2003)

Er is een overgang nodig van de huidige 'top-down control' naar 'bottom-up empowerment'. Hope en Fraser (1997) van de BBRT spreken in een artikel in het magazine 'Management Accounting' van het 'M-form' model en het 'N-form' model. In het **M-form model**, dat sinds de jaren twintig van de vorige eeuw gebruikt wordt, is er een top-down benadering. Men werkt met verschillende afdelingen die allemaal verantwoording afleggen aan een overste, die op zijn beurt ook verantwoording aflegt aan het topmanagement. Zo krijgt men een piramidale hiërarchie. Figuur 5 maakt duidelijk hoe de taken verdeeld zijn in zulk een structuur. De top neemt de beslissingen in verband met de toegewezen middelen en de te behalen doelen. Het middenkader controleert wat de operationele managers uitvoeren. Hier zijn de front-line managers dus simpelweg de uitvoerders. De communicatie gebeurt in de verticale richting. Informatie wordt hier slechts met mate gedeeld tussen de lagen van de hiërarchie.

The multidivisional M-form model



CULTURE: Command, control, contract & compliance

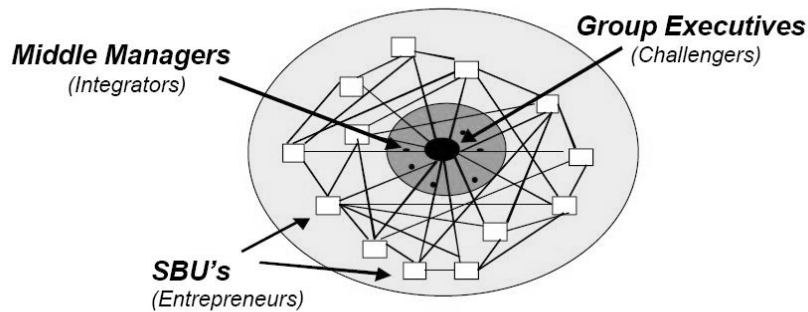
Figuur 5: M-form model (bron: Hope en Fraser, 1997)

Tussen de jaren twintig en de jaren zeventig was dit een goed model. In die tijd was kapitaal de belangrijkste strategische bron en was de markt stabiel en meer voorspelbaar. Met dit model kon het topmanagement de bronnen gemakkelijk verdelen en controleren.

Met de huidige snel veranderende marktcondities is dit model echter te bureaucratisch en stijf en het reageert niet snel genoeg. Verder creëert het een cultuur die afkerig is van risico en geeft het een vals gevoel van veiligheid. In de huidige marktomgeving ligt de sleutel niet meer bij het financiële kapitaal, maar bij het menselijke of intellectuele.

De Beyond Budgeting Round Table promoot het **N-form model** (zie figuur 6). Volgens hen moeten de ondernemingen een nieuwe visie op het leiderschap en een goed bestuursmodel ontwikkelen. Organisaties moeten vlug kunnen reageren op externe factoren en veranderingen in de markt en evolueren naar een netwerktype organisatie. In dit type is de beslissingsmacht afgeschoven naar zij die de zaken het beste kennen, namelijk de front-line managers. (Juergen Daum, 2002)

The network N-form model



CULTURE: *Responsibility, enterprise, trust and loyalty*

Figuur 6: N-form model (bron: Hope en Fraser, 1997)

In dit nieuwe model zijn de front-line managers de ondernemers, de strategen en de beslissingnemers. Zij creëren voortdurend nieuwe mogelijkheden, reagerend op de veranderende marktsituatie.

De organisatie wordt gedecentraliseerd. De front-line managers krijgen voldoende vrijheid om beslissingen te nemen. Het zijn zelfsturende eenheden met handelingsvrijheid. Aangezien de veranderende markt een centraal thema is en de front-line managers het dichtst bij deze markt staan, lijkt dit een rationele manier van werken. De activiteiten van de organisatie en de inrichting van de processen gebeuren op basis van de behoeften van de markt. De handelingsvrijheid bestaat er ook in dat deze managers zelf beslissen hoeveel middelen zij gebruiken. Dit gebeurt dus niet meer op basis van een budget. De manager van elke afdeling gaat deze afdeling leiden alsof het een onafhankelijk bedrijf is. Informatie wordt echter open en snel gedeeld binnen het hele bedrijf, zowel horizontaal als verticaal.

Ook de rollen van het middenkader en het topmanagement binnen dit N-form model worden bepaald. De top van het bedrijf zet de lange termijn strategie van de organisatie uit. Ook leggen zij bepaalde grenzen (bijvoorbeeld bij middelen) en waarden vast, waar de managers zich aan moeten houden. De managers uit het middenkader worden horizontale 'integrators' genoemd. Zij zijn de coaches van de front-line managers. Zij ondersteunen hen waar nodig. (Hope en Fraser, 1997)

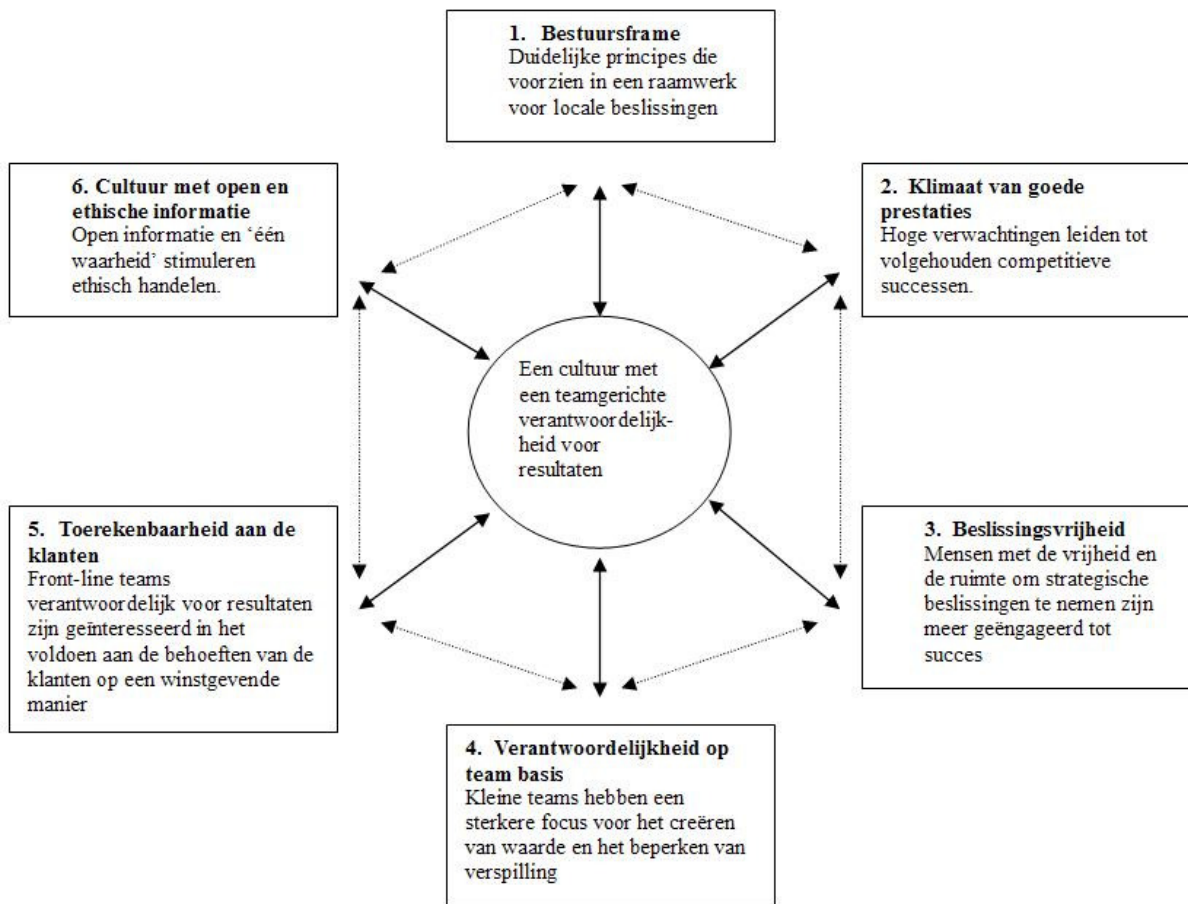
4.3 De twaalf principes van het Beyond Budgeting Model

4.3.1 Principes voor een flexibele organisatiestructuur

Voor het effectief doorvoeren van empowerment of decentralisatie is er volgens Hope en Fraser (2003) voldoende vrijheid én bekwaamheid nodig. Veel pogingen tot empowerment mislukken omdat een van deze twee vereisten niet voldoende aanwezig is. Weinig bedrijfsleiders blijken het vermogen te hebben om beide variabelen voldoende te ondersteunen. Hope en Fraser destilleerden zes principes uit hun veldwerk die leiders moeten toepassen om te komen tot een flexibele organisatiestructuur door decentralisatie (zie ook figuur 7):

1. Zorg voor een bestuursstructuur die gebaseerd is op duidelijke principes en grenzen.
2. Creëer een klimaat van 'goede prestaties' gebaseerd op relatieve successen.
3. Geef de mensen de vrijheid om locale beslissingen te nemen, overeenkomend met de principes van het bestuur en de doelstellingen van de onderneming.
4. Geef de verantwoordelijkheid voor beslissingen die waarde creëren aan de front-line teams.
5. Maak de managers verantwoordelijk voor de resultaten die men behaalt bij de klanten
6. Ondersteun open en ethische informatiesystemen, die 'één waarheid' binnen de organisatie voorzien.

Deze zes principes komen inhoudelijk overeen met de eerste zes principes, die voor het creëren van een flexibele organisatiestructuur, gegeven eerder in deze tekst in 4.2.1.



Figuur 7: Beyond Budgeting principes voor decentralisatie (bron: Hope en Fraser, 2003)

Figuur 7 laat zien dat deze principes met elkaar verbonden zijn, maar vooral dat ze gericht zijn op het gemeenschappelijke doel, namelijk het creëren van een nieuwe bedrijfscultuur. In deze cultuur zijn de teams zelf verantwoordelijk voor het behalen van resultaten. Een duidelijk raamwerk van het bestuur leidt tot acceptatie van locale beslissingen door de front-line teams binnen de organisatie. Een 'goede prestatie' klimaat leidt tot volgehouden competitief succes. De beslissingsvrijheid zorgt voor innovatie en reactiesnelheid. De verantwoordelijkheid op teambasis resulteert in een sterkere focus op waardecreatie en minder verspilling. De verantwoording op basis van de klanten zorgt er voor dat men sterker gebonden is aan het tevredenstellen van klanten en dit op een winstgevende manier. Tot slot heeft een informatiecultuur met openheid en één waarheid ethische gedrag tot gevolg.

Principe 1: Structuur met duidelijke principes en grenzen

Budgetten zijn een barrière voor een effectief empowerment. Ze beperken het nemen van beslissingen tot specifieke plannen en budgetten. Ook veronderstellen ze een gebrek aan

vertrouwen. Om die barrières te doorbreken moet het management zorgen voor een structuur met duidelijke principes en grenzen, de mensen binden aan een gemeenschappelijk doel en gedeelde waarden en zorgen voor een 'coach and support' stijl van bestuur.

Duidelijke principes en grenzen

In elke organisatie en op elk niveau zijn er duidelijke richtlijnen nodig. Mensen moeten weten wat ze kunnen en wat ze niet kunnen doen. In de traditionele, controlegeoriënteerde ondernemingen werd dit gedaan aan de hand van plannen en budgetten. In een gedecentraliseerde onderneming met empowerment van het personeel zijn deze richtlijnen gebaseerd op duidelijke principes, waarden en grenzen. Hope en Fraser (2003) stellen dat er 'autonomy within boundaries' nodig is. De front-line managers krijgen dus een grote vrijheid, maar ze moeten handelen binnen bepaalde grenzen, bijvoorbeeld het strategisch domein. Andere overwegingen die ze in acht moeten nemen zijn de ethiek (code of conduct) en overwegingen in verband met het milieu. Ook de intervallen tussen de tijdstippen waarop men moet rapporteren aan de oversten kunnen bepaald worden. Deze managers krijgen een grote vrijheid bij het beslissen over de bronnen die men gaat aanwenden. Hier kan men een limiet op zetten, maar bij voldoende wederzijds vertrouwen zou dit niet nodig moeten zijn. In een organisatie met empowerment is het voor personeel immers toegestaan fouten te maken, zolang ze deze ook trachten te herstellen. (Coomans en Gaalman, 2004)

Een belangrijk principe dat zal moeten worden aangeleerd binnen het bedrijf, maar ook er buiten bijvoorbeeld bij de klanten, is 'customer ownership'. Bij gedecentraliseerde bedrijven zijn de plaatselijke afdelingen de 'eigenaar' van de klanten, zelfs bij de grote klanten. Bij problemen willen de klanten meestal spreken met de beslissingmakers binnen een bedrijf. Deze zitten normaal op het hoofdkantoor, aan de top. Bij een gedecentraliseerd bedrijf zitten deze binnen de verschillende afdelingen. Sommige klanten zullen het moeilijk accepteren dat ze 'slechts' een plaatselijke manager te spreken krijgen. Maar als ze dit wel accepteren, bouwen ze gewoonlijk een sterke, plaatselijke relatie op. Dit leidt vervolgens tot een grotere tevredenheid en een rentabiliteit op langere termijn. (Hope en Fraser, 2003)

Gemeenschappelijke doelen en gedeelde waarden

Beter dan de mensen aan een plan of budget te binden is het als de bedrijfsleiders hen aan een gemeenschappelijk doel trachten te binden. Een voorbeeld van bij Svenska Handelsbanken is een betere contributie aan de samenleving te leveren dan andere banken. Bij IKEA is dit: het verbeteren van de levenskwaliteit van zoveel mogelijk mensen. Zulke doelen en waarden kunnen er voor zorgen dat de organisatie een hogere return voor de aandeelhouders behaalt, zonder dat dit een uitdrukkelijk doel is. Het is belangrijk de neuzen in de zelfde richting te hebben. (Hope en Fraser, 2003)

'Coach and support' bestuursstijl

Om empowerment te laten slagen moeten leiders eerder coaches en mentors worden in plaats van gezagvoerders en controleurs. Ze moeten hen steunen en begeleiden, zelfs zorgen voor een uitdaging. Wat ze niet moeten doen is bevelen. Er moet vertrouwen worden opgebouwd tussen de mensen, iets dat echter vaak veel tijd nodig heeft. Zelfs wanneer het topmanagement ziet dat er slechte beslissingen werden genomen door de front-line managers, moeten zij het aan hen laten om hierop te reageren. Ze kunnen wel de manager in kwestie contacteren om te informeren wat het probleem is. (Jonker, 2004)

Principe 2: Klimaat van goede prestaties gebaseerd op relatieve successen

Uit het onderzoekswerk van de Beyond Budgeting Round Table (Hope en Fraser, 2003) blijkt dat managen zonder vaste doelen en beloningen kan leiden tot goede en constante prestatieniveaus. Men moet een klimaat creëren waar men gericht is op goed presteren. Deze manier van managen vereist wel de steun van leiders die voorstander zijn van relatieve prestaties, ambitie prikkelen en een evenwicht zoeken tussen competitie en samenwerking.

Relatieve prestaties

Vaste prestatiecontracten binden de front-line managers aan vooraf bepaalde overeenkomsten en beperken zo de flexibiliteit. Het losbreken van de budgetten is dan misschien ook wel de belangrijkste stap die leiders kunnen nemen om empowerment van het personeel te bereiken. Jan Wallander was de topman van Svenska Handelsbanken die de decentralisatie er in het begin van de jaren zeventig doorvoerde. Hij is een groot voorstander van deze relativiteit van de prestaties. Hij stelde het zo in zijn economische filosofie over hoge return on capital invested als belangrijkste doel van een onderneming: "A company is successful and will survive if it gives a higher return than other companies in the same field. The real target is thus not an absolute sum in dollars and cents but a relative one. Beating the competition is the real target." (Hope en Fraser, 2003:148) Het gaat hier dus niet over het behalen van bepaalde omzetten of winsten, maar over een bepaald niveau van prestaties ten opzichte van de concurrentie. Hier is de concurrentie de benchmark, maar men kan ook aan benchmarking doen aan de hand van de markt. Andere instrumenten die men gebruikt om relatieve prestaties te meten zijn KPI's (Key Performance Indicators), een concept dat we later nog zullen bespreken. Bij principes 1 en 2 in het deel 'inrichting van adaptieve managementprocessen' (4.3.2) worden er enkele voorbeelden gegeven van relatieve doelen en het belonen op basis hiervan. (Coomans en Gaalman, 2004)

Prikkelen van ambitie

Bij principe 1 spraken we erover dat managers moeten optreden als coach en mentor. Dat moet zelfs verder gaan, men moet de front-line managers uitdagen hun prestaties te verbeteren. Dit gaat niet enkel over nieuwe producten en strategieën, maar ook over het opnieuw uitdenken van elk onderdeel van hun businessontwerp. Het verwerpen van de budgetten is hier een voorbeeld van. Een van de nieuwe rollen voor de CEO is het zorgen voor een uitdaging voor de teams en het stimuleren van ambitie. (Jonker, 2004)

Evenwicht tussen competitie en samenwerking

Een moeilijke kwestie voor bedrijfsleiders is het aanmoedigen van interne competitie, maar op het zelfde moment ook samenwerking, op een zodanige manier dat er een soort evenwicht is. Zij willen geen al te competitieve atmosfeer creëren waar de verschillende teams vijanden worden, die vechten voor klanten en middelen. Een manier om dit op te lossen is het 'customer ownership' waar we het bij principe 1 reeds over hadden. Door de klanten aan een bepaalde afdeling toe te wijzen, voorkomt men dat er discussie en strijd ontstaat hierover. Wetende dat er duidelijk grenzen zijn, kunnen de afdelingen vrij informatie delen met elkaar.

Een andere maatregel die leidt tot samenwerking is de 'profit-sharing pool', zoals toegepast bij Handelsbanken. Met dit systeem wordt de winst gelijk verdeeld over het hele bedrijf. Ze gaat niet naar één afdeling. Het is dus in ieders belang dat elke afdeling het goed doet. Men zal niet meer trachten financieel voordeel te halen door de interne competitie te verslaan en men zal meer gestimuleerd zijn informatie te delen. Door de druk die ontstaat onder de collega's (peer pressure) is er de motivatie om te winnen (competitie), door het profit-sharing systeem en het customer ownership willen de mensen informatie delen (samenwerking). De ideale combinatie tussen deze factoren moet gevonden worden om een evenwicht te verkrijgen. (De Waal, Hope en Fraser, 1999)

Principe 3: Vrijheid voor locale beslissingen

Bij planning en budgettering gaat men er van uit dat men de toekomstige resultaten kan voorspellen en controleren. Uit de cases die Hope en Fraser (2003) onderzochten blijkt dat bedrijven wel een bepaald niveau van strategische richting nodig hebben, maar dit moet niet onder de vorm van gedetailleerde plannen. Men moet de front-line managers meer vrijheid geven om zelf beslissingen te nemen, binnen de principes en de doelstellingen van de organisatie. Om een cultuur te creëren waar verantwoordelijkheid primeert in plaats van afhankelijkheid, moeten de bedrijfsleiders altijd assumpties en risico's inherent aan de strategie betwisten. Iedereen moet betrokken worden bij de strategie en de teams moeten in staat gesteld worden om zelf beslissingen te nemen.

Machtigen om zelf beslissingen te nemen

Met het systeem van Beyond Budgeting zijn de managers vrij om te beslissen welke handeling nodig is om competitieve resultaten te behalen. Zij worden hierop beoordeeld aan de hand van interne of externe relatieve criteria. Dit gaat verder dan het delegeren van bevoegdheden en autoriteit binnen de grenzen van een budget. De manager gaat zijn afdeling leiden alsof het zijn eigen bedrijf is. Hij neemt zelf alle beslissingen en is verantwoordelijk voor de gevolgen hiervan. Om te voorkomen dat men door deze verantwoordelijkheid risico's uit de weg zou gaan, moet duidelijk gemaakt worden dat men fouten mag maken, zolang dit geen 'fatale' fouten zijn. Men moet de kans krijgen zelf deze fouten recht te zetten. De achterliggende gedachte is dat deze mensen dicht bij de markt staan dan de centrale top van het bedrijf. Zij zouden bijgevolg in staat moeten zijn betere beslissingen te nemen. (Jonker, 2004)

Betrokkenheid bij de strategie

Zelfs wanneer het topmanagement tegen de operating managers zegt dat ze alle vrijheid en autoriteit hebben, kan het zijn dat ze geen strategische beslissingen willen maken. Dit komt omdat ze denken dat ze gestraft zullen worden in geval van nadelige gevolgen van hun beslissingen. Daum (2002) zegt dat men hen daarom moet betrekken bij het ontwikkelen van de lokale strategieën en bij de resultaten van de beslissingen die zij nemen. Dit kan bijvoorbeeld aan de hand van teammeetings. Meer over de betrokkenheid van front-line managers bij de ontwikkeling van de strategie vertellen we verder in de tekst (zie principe 3 bij 'inrichting van adaptieve managementprocessen').

Assumpties en risico's in vraag stellen

Nadat leiders de strategie hebben overgebracht naar de afzonderlijke teams, blijven ze een actieve rol vervullen. Ze volgen de strategie op en gaan deze betwisten in plaats van enkel de rol van ontwikkelaar te spelen. Ze moeten alle assumpties en risico's verbonden met de strategie overwegen en er zeker van zijn dat er geen beter alternatief beschikbaar is. Er komt meer verantwoordelijkheid voor het ontwikkelen van gedetailleerde strategieën bij de front-line managers. Zij gaan (relatieve) doelen opstellen en tegenover het management rechtvaardigen hoe deze gehaald zullen worden. Op deze manier zullen de mensen meer moeten nadenken over de business, over de beperkingen, de innovaties, de risico's, de investeringen,... De front-line managers zullen zo op een meer productieve manier worden ingezet. (Hope en Fraser, 2003)

Principe 4: Verantwoordelijkheid voor waardecreërende beslissingen bij front-line teams

Naarmate ondernemingen groter worden zullen ze meer kunnen profiteren van schaalvoordelen (economies of scale). Dit leidt vaak tot het sluiten van kleinere afdelingen. Men gaat zich meer concentreren op het bereiken van lage kosten, in plaats van te kijken naar de ware creatie van waarde en het beheren van klanten. Bij de Beyond Budgeting principes zijn deze laatste zaken van belang. Business units mogen kleiner worden. Het doel is een meer zelfstandig ondernemende handel te vormen en dit vereist veel afdelingen waar veel managers de kansen krijgen die ze nodig hebben om klantenwaarde te creëren. De grootte van de afdeling is zelfs niet van belang, het voornaamste is dat bedrijven de managers verantwoordelijkheid en vrijheid geven om hun deel in de waardecreatie te volbrengen. (Coomans en Gaalman, 2004)

Men werkt met relatieve doelen die men constant gaat herbekijken en aanpassen. De front-line managers moeten de kans krijgen om zelf hun doelen te stellen voor korte termijn verbetering van hun prestaties, binnen toegestane limieten.

Het effect van deze kleinere, zelfstandige units is dat men een meer adaptieve organisatie krijgt. Het aanwerven van het juiste personeel is hier van belang. Niet iedereen is geschikt voor deze open managementstijl, sommige mensen verkiezen strengere regels en hiërarchie. Men moet zoeken naar mensen met het juiste profiel, mensen die kunnen 'netwerken', creatief zijn en kunnen denken over strategie en verbetering.

Netwerken met kleine klantgerichte teams

In deze adaptieve organisaties werkt men met een reeks onderling afhankelijke menselijke relaties. De organisaties worden gezien als gemeenschappen, bestaande uit meerdere teams die klantenwaarde leveren. Controle is hier niet van groot belang, ondersteuning is wel nodig. De peer pressure of groepsdruk speelt een belangrijke rol in het streven naar continue verbetering. (De Waal, 2004b)

Principe 5: Mensen verantwoordelijk voor klantenresultaat

Eerder in de tekst spraken we over het N-form model of de netwerkstructuur. Deze structuur bestaat uit minder 'lagen' van managers dan de hiërarchische structuur. Zij is opgebouwd uit verschillende onderling afhankelijke afdelingen met gedeelde vermogens en expertise. Dankzij het delen van deze vermogens, kennis en informatie kan men sneller en tegen lagere kosten werken. In organisaties zonder budgetten heeft men meestal deze structuur. Als men op deze manier werkt, zal men de verschillende teams in staat stellen om snel op de klanten te kunnen reageren. Verder moet men de teams aanmoedigen informatie te delen binnen de organisatie.

Op klantenvraag reageren

De klantgerichte teams moeten dus voldoende verantwoordelijkheid krijgen. De front-line managers moeten in staat zijn de klanten te kennen en aan hun vraag te voldoen. In de netwerkstructuur hebben de mensen die het dichtst bij de markt staan voldoende autoriteit om zelfstandig te werk te gaan. Hier is het waar de beslissingen genomen moeten worden, zeker in de huidige snel veranderende markt. (Hope en Fraser, 2003)

De teams moeten dit ook willen, ze moeten willen deelnemen aan het management en de verantwoordelijkheid aanvaarden. Willen zij dit niet dan zal het niet werken en heeft men de verkeerde mensen in dienst.

Kennis delen

In een hiërarchische structuur wordt kennis vaak gezien als macht, men zal niet geneigd zijn deze te delen met de rest. Om de kennis maximaal te benutten binnen de organisatie zal het topmanagement deze kijk moeten veranderen. Men kan pas effectief zijn als alle managers, op alle niveaus, dezelfde informatie op hetzelfde moment hebben. Dan heerst er 'één waarheid' binnen de onderneming (zie ook principe 6). (Daum, 2002)

Principe 6: Open en ethische informatiesystemen zorgen voor 'één waarheid'

Hoewel veel bedrijfsleiders niet graag informatie geven aan mensen die niet bevoegd zijn deze te zien, is dit toch nodig in een adaptieve organisatie. Er moet voldoende vertrouwen zijn binnen de organisatie om zomaar alle informatie te kunnen delen. Maar juist door dit delen bouwt men ook vertrouwen op. Informatie moet snel en open zijn en er moet ethisch mee omgegaan worden, zeker met cijfers.

Snelle, open informatie

Door het voorzien van relevante data aan de juiste persoon, stel je hem in staat snel goede beslissingen te nemen (Daum, 2002). Als iedereen dezelfde informatie heeft kan de manager in kwestie ook zijn ideeën aan collega's voorleggen en hun mening vragen voor hij de beslissing neemt. De gedeelde kennis is ook van belang om snelle aanpassingen door te voeren in de strategie en om problemen op te lossen voordat ze te ver uitbreiden.

Ethische standaarden

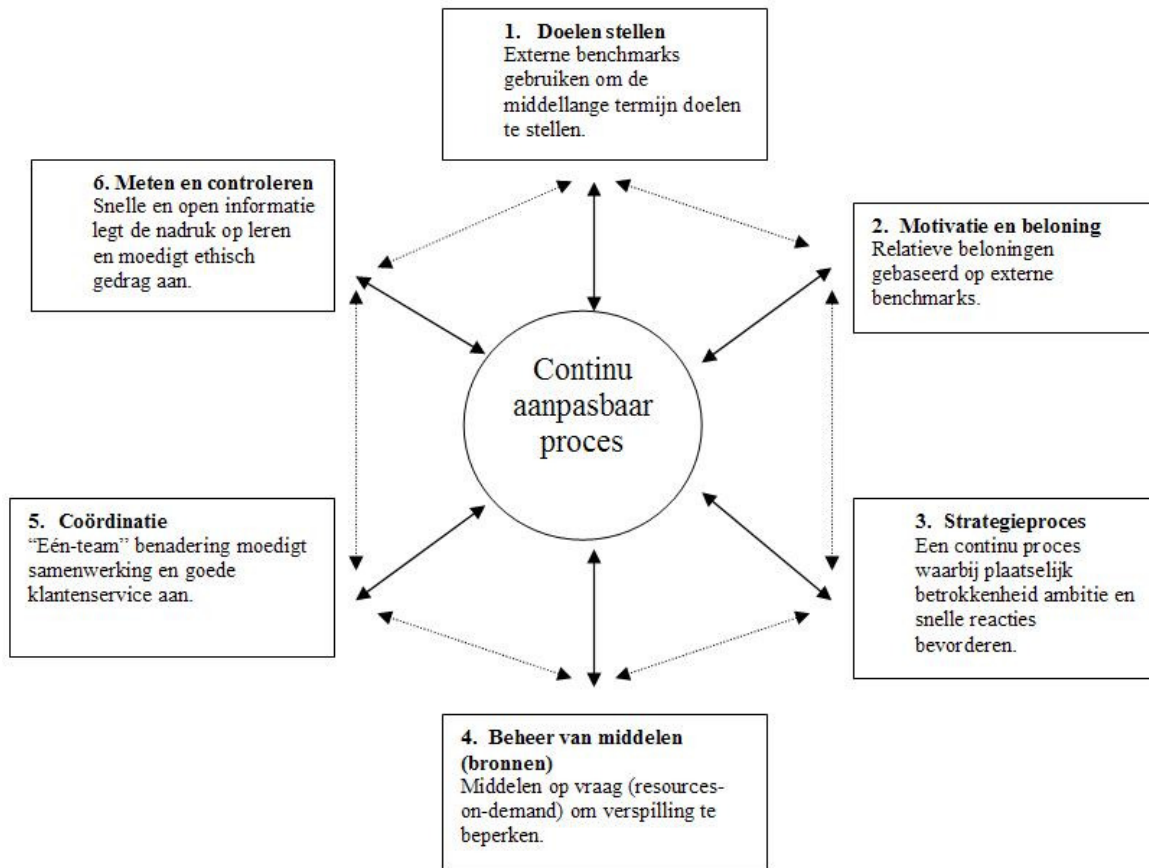
Als er maar één waarheid, één stel gegevens in de organisatie is geldt dit ook voor de boekhouding. Door één zelfde boekhouding voor iedereen te gebruiken heeft men een hoog

niveau van ethisch gedrag. Men zal niet geneigd zijn vals te spelen met de cijfers. (Hope en Fraser, 2003)

4.3.2. Inrichting van adaptieve managementprocessen

De zes principes voor decentralisatie van de onderneming die we zojuist besproken hebben zijn de stappen die het topmanagement moet ondernemen om een flexibele organisatiestructuur te verkrijgen. In het volgende deel bespreken we welke bestaande managementprocessen moeten veranderen in het nieuwe systeem zonder budgetten. Enkele voorbeelden van zulke processen zijn het toekennen van bronnen aan afdelingen, het beloningssysteem of het bepalen van de doelen van de onderneming. Deze en andere processen zullen in een systeem zonder budgetten op een alternatieve manier moeten gebeuren, omdat ze voornamelijk gebaseerd waren op die budgetten. Ze zullen worden vervangen door meer adaptieve of meer aanpasbare processen. De volgende zes principes handelen over de inrichting van dit adaptief managementproces (zie ook figuur 8):

1. Baseer de doelen op relatieve verbeteringen
2. Maak evaluatie en beloning los van vaste doelen
3. Maak van het strategieproces een continu proces waarbij zo veel mogelijk mensen worden betrokken
4. Zorg dat middelen voor iedereen beschikbaar zijn
5. Coördineer acties aan de hand van de marktvraag
6. Baseer controle op effectief bestuur en relatieve prestatie-indicatoren.



Figuur 8: Principes voor continu aanpasbaar proces (bron: Hope en Fraser, 2003)

Deze zes punten komen overeen met principes zeven tot en met twaalf van de principes van Hope en Fraser van de Beyond Budgeting Round Table, die we eerder noemden in 4.2.1. Het doel van deze zes principes is er voor te zorgen dat er ambitieuze doelen gesteld worden, het frauderen van de managers te beperken, ambitieuze strategieën en snelle reacties te bevorderen, verspilling te verminderen, diensten naar de klanten toe te verbeteren en het leren en ethisch gedrag binnen de organisatie te bevorderen. We zullen de zes principes nu verder bespreken en trachten te verduidelijken met enkele praktijkvoorbeelden uit het onderzoek van de Beyond Budgeting Round Table.

Principe 1: Stel doelen gebaseerd op relatieve normen

In de klassieke organisaties werd er jaarlijks opnieuw over de doelen onderhandeld. Als men zonder budgetten werkt, zoals bij Beyond Budgeting, worden doelen gesteld op basis van de maximalisatie van de potentiële prestaties op korte en lange termijn. Dit is in sommige gevallen volledig losgekoppeld van prestatie-evaluatie en beloning. In andere gevallen kan er wel een link zijn tussen de gestelde doelen (gebaseerd op relatieve metingen) en de manier waarop prestaties

worden geëvalueerd en beloond. In beide gevallen werkt men niet met vaste prestatiecontracten die steunen op vaste doelen. (Hope en Fraser, 2003)

Door de op voorhand vastgestelde doelen weg te nemen, neemt men ook de onder- en bovenlimiet weg van welke prestaties men verwacht of van wat mogelijk is. Op deze manier gaat men kijken wat de mensen werkelijk kunnen als ze het proberen, zonder de vallen die gevormd worden door het budget. De teams gaan hun eigen doelen stellen, gebaseerd op de hoogste ambities die ze hebben, en deze trachten te halen. Deze doelen zijn 'rekbaar' en mogen door de mensen zeker niet gezien worden als vaste doelen waarop men zal geëvalueerd worden. Met rekbaar wordt bedoeld dat het geen limiet is, dat er speling (naar boven en onder) zit op dit doel. Een manier om deze managers vervolgens te evalueren is kijken wat ze in een bepaald jaar behaald hebben en dat dan te vergelijken met de prestaties van het voorgaande jaar. Deze evaluatie staat los van de gestelde doelen. (Jonker, 2004)

Men kan ook doelen stellen relatief aan externe benchmarks. Benchmarking is een methode die vooral in de marketing en procesontwikkeling steeds meer gebruikt wordt. Bij deze methode gaat men producten en processen regelmatig vergelijken met die van de concurrentie of toonaangevende bedrijven in andere bedrijfstakken die op vergelijkbare aspecten het beste presteren. Zo zoekt men naar manieren om de kwaliteit en de prestaties te verbeteren (Kotler et al, 2003). De 'benchmark' is dan de norm waarmee de prestaties worden vergeleken.

Om deze methode op ons probleem toe te passen gaan we de prestaties van de managers continu vergelijken met die van gelijkaardige managers in gelijkaardige bedrijven (externe benchmark). De externe benchmark, die men op voorhand afspreekt, is dan het doel dat men stelt. Hier kan men wel de beloning en de evaluatie aan het doel koppelen. Dit hoeven niet per se jaarlijkse doelstellingen te zijn. Het doel kan bijvoorbeeld zijn: constant aan de top staan binnen het kwartiel van gelijkaardige bedrijven. Op deze manier kan fraude bij het stellen van doelen voorkomen worden, aangezien de managers zo zelf geen cijfers op de doelstellingen kunnen plakken. Enkele typische prestatiemeters (of Key Performance Indicators) die men gebruikt zijn return on equity (rendement op aandelen), return on capital employed (ROCE) en cost-to-income ratio's, zoals blijkt uit een interview dat Juergen Daum (2003) had met Lennart Francke, de CFO van Svenska Handelsbanken.

Een andere manier om doelen te stellen is te werken met een soort interne benchmarks. Hier gaat men de teams binnen de organisatie met elkaar vergelijken. Zo stelt men een rangschikking op gebaseerd op Key Performance Indicators (KPI's) die competitief succes meten. Managers zullen zo trachten hogerop in deze ranglijst te geraken. Hier kunnen beloningen aan gekoppeld worden, maar dit is niet altijd het geval, zolang er maar een vorm van *erkenning* is. De druk die resulteert uit de positie van een bedrijfsunit in deze lijst zal aanzetten tot continue verbeteringen. Een valkuil in dit systeem is dat men moet opletten voor interne concurrentie. Managers zouden

geneigd kunnen zijn bepaalde informatie voor zich te houden. Het topmanagement moet zorgen voor open, snelle informatie (één waarheid). Dit wordt onder andere toegepast bij Svenska Handelsbanken (Kersnar, 1999).

Principe 2: Baseer evaluatie en beloning op relatieve doelen

Er kunnen verschillende manieren gebruikt worden om prestaties te belonen, zolang ze maar geen vaste prestatiecontracten vormen. Bij een eerste manier kijkt men naar het relatieve succes van een team, gebaseerd op een stelsel van KPI's. Een andere methode werkt met individuele bonussen, gerelateerd aan de prestaties van verschillende afdelingen. Een laatste manier maakt gebruik van een profit-sharing systeem voor heel de onderneming. Al deze methodes hebben een ding gemeen: ze koppelen de beloningen **niet** aan vaste prestatiecontracten.

De Waal (2004a) spreekt hier over flexibele prestatiecontracten. Het uitkeren van bonussen gebeurt aan de hand van 'relatieve verbetering-contracten' voor een heel team (dus geen individuele bonus). Men gaat op voorhand een set benchmarks kiezen voor een bepaald tijdsbestek. Deze benchmarks zijn bijvoorbeeld relatief aan de concurrentie, aan de markt, aan de vorige periode,... Op deze manier kan men een goede bonus halen in een jaar met lage winsten en ook een kleine bonus in een jaar met veel winst, afhankelijk van hun relatieve prestaties. Er is geen vaste norm waar men mee vergelijkt. Deze maatstaf kan veranderen in de tijd (bijvoorbeeld de concurrentie of de markt). De prestaties van de teams zullen geëvalueerd worden door een executive committee, bestaande uit oversten. Zij zullen zich de vraag stellen of het team alles gedaan heeft wat het kon, rekening houdend met wat we nu (dus achteraf) weten over de kansen die het had gedurende de periode en met wat de concurrentie heeft bereikt. Doordat de teams pas achteraf weten of ze het goed of slecht gedaan hebben, zullen de managers zich constant focussen op de maximalisatie van de winst. Er zijn geen vaste doelen die tot frauduleus gedrag kunnen leiden.

Het nadeel van dit systeem waarbij er geen vaste doelstellingen zijn om mee te vergelijken is dat de evaluatie zeer subjectief is. Om dit probleem trachten op te lossen hebben bedrijven een soort formule ontwikkeld. Figuur 9 laat een voorbeeld van zo een formule zien. Gelijkaardige formules werden gebruikt door Jean-Marie Descarpentries bij de Franse computerproducent Groupe Bull in de jaren negentig (Hope en Fraser, 2003). Zoals gezegd bij principe 1 stelt elk team zijn doelen, wetende dat ze hier niet direct op gemeten worden. Men gaat deze formule gebruiken, gebaseerd op relatieve KPI's. Aan elke KPI wordt een gewicht meegegeven, afhankelijk van de moeilijkheidsgraad van het presteren hierop. Een maal per jaar (of in een ander tijdsbestek) gaat een comité hier punten op geven (op honderd). Uiteindelijk komt men, rekening houdend met de gewichten, een eindscore uit. Dit is het percentage dat men krijgt van de maximale bonus die op het betreffende niveau binnen de organisatie uitgekeerd wordt.

Key Performance Indicator	Weighting	Total Score	Weighted score
Growth versus previous year	20	50	10
Growth versus competition	20	40	8
Profit versus previous year	20	60	12
Profit versus competition	20	50	10
Debt versus previous year	10	80	8
Quality factors versus previous year	10	60	6
Executive committee evaluation			54%

Figuur 9: Relatieve verbetering-contract (bron: Hope en Fraser, 2003)

Een tweede methode die veel wordt toegepast is het belonen van 'multilevel performance'. Dit wordt onder andere gedaan bij Rhodia en Borealis. Het is een beloningssysteem op individuele basis, waarbij de bonus wordt berekend aan de hand van prestaties van verschillende afdelingen of op verschillende niveaus. Bij Rhodia bijvoorbeeld berekent men de bonus op basis van een combinatie van persoonlijke prestaties van het personeelslid, de prestaties van de afdeling waar hij werkt en de prestaties van de hele organisatie. (Hope en Fraser, 2003)

Bij de derde methode die we kort bespreken baseert men de bonus op het relatieve succes van de gehele groep. Men stelt een 'profit-sharing' systeem op. De bonus is afhankelijk van de winst die de onderneming maakt. Dit systeem stimuleert de managers te werken voor het hele bedrijf en niet voor hun eigen belang. Svenska Handelsbanken is een bedrijf dat dit systeem toepast. Hier combineert men het met de ranglijst voor het stellen van doelen, besproken bij principe 1. Het financiële aspect van de beloning is niet van het grootste belang, wel de erkenning die men krijgt voor de bijdrage die men levert in het succes van de organisatie. De drang om beter te zijn dan de concurrentie en het zelfbehagen dat hieruit resulteert, zijn een goede motivatie (Kersnar, 1999).

Bij het systeem van profit-sharing is er het gevaar dat sommige mensen gaan profiteren van de rest van de organisatie, doordat ze niet individueel beloond worden. Men zou even goed een bonus kunnen krijgen, terwijl de anderen zorgen voor de winst die gedeeld zal worden. Uit de ervaring bij Handelsbanken blijkt echter dat in een organisatie waar men met teams werkt die gedreven wordt door groepsdruk (peer pressure) deze profiteurs vlug door de mand vallen en vervangen worden door mensen die meer groepsgericht zijn (Kersnar, 1999).

Principe 3: Zorg voor continue actieplanning en betrek hierbij zo veel mogelijk mensen

In veel bedrijven worden periodes van één jaar, zoals het kalenderjaar of het fiscale jaar, gebruikt voor het opstellen van plannen en dergelijke. Dit is echter geen gepaste tijdspanne voor strategische ondernemingen, die normaal langer duren dan de gebudgetteerde periodes van één

jaar. Een te korte tijdsruimte kan ook voor problemen zorgen bij conjunctuurcycli en andere onvoorziene gebeurtenissen. Er kunnen stoornissen ontstaan wanneer managers zich moeten haasten om de doelstellingen van de periode te halen. Het opstellen van plannen en strategieën moet continu gebeuren en steeds herzien worden. Enkel zo blijft men in een snel veranderende markt up-to-date.

Bij de strategieontwikkeling zijn er twee belangrijke zaken die men moet veranderen. Ten eerste moet dit proces worden afgeschoven naar lagere niveaus, minstens dat van de grotere afdelingen. Het tweede gegeven dat moet veranderen is dat men de focus meer moet leggen op het creëren van waarde, voor klanten en aandeelhouders, in plaats van te onderhandelen over cijfers en een vooropgesteld plan te volgen. Zonder dit plan (het budget) zullen managers zich volgens de Beyond Budgeting aanhangers meer bewust zijn van de veranderende omgeving en beter voorbereid zijn op de verschillende mogelijke scenario's.

Zoals gezegd moet het planningsproces of de strategieontwikkeling verder weggeschoven worden van de ondernemingstop, naar de mensen dichterbij de klanten. De directie blijft wel een belangrijke rol spelen in dit proces. Zij leggen bijvoorbeeld waarden en grenzen vast, geven de richtlijnen voor de strategie en beslissingen en dagen de managers uit. Dit laatste om hun gemotiveerd en ambitieus te houden. De bemoeienissen van de top bij de strategieontwikkeling door de front-line managers moet kort zijn en niet in detail. Een uitzondering hierop is bij beslissingen over grote investeringen of andere acties waar veel middelen bij vereist zijn. De mate waarin het strategieproces wordt overgedragen is afhankelijk van een aantal factoren, zoals de bedrijfscultuur of de capaciteiten van de teams op lagere niveaus. (Jonker, 2004)

Er zijn verschillende mogelijkheden om dit delegatieproces aan te pakken. Bij de bedrijven die de BBRT onderzocht kon men een onderscheid maken tussen twee manieren (Hope en Fraser, 2003). Een eerste is de centrale controle langzaam los te laten en eerder te vertrouwen op methodes en modellen (zoals de Balanced Scorecard en rolling forecasts; zie hoofdstukken 5 en 6) om de nieuwe strategieën en plannen in de praktijk te brengen. De directeurs hebben een zeer betrokken rol bij de strategieontwikkeling, zij moeten akkoord gaan met de doelstellingen en controleren belangrijke processen en strategische initiatieven. De planning volgt gewoonlijk twee cycli: een middellange termijn strategische cyclus, die jaarlijks herzien wordt, en een korte termijn bedrijfscyclus met driemaandelijke revisie. Deze methode wordt ondermeer toegepast bij Borealis en Rhodia.

Een alternatieve manier die toegepast wordt concentreert zich op het overdragen van verantwoordelijkheid voor prestaties naar een groot aantal profit centers. Daarna vertrouwt men er op dat de groepsdruk (eventueel gestimuleerd door rangschikkingen; zie principe 1) de mensen ertoe zal brengen continu te streven naar verbetering. De directeurs hebben hier een minder betrokken rol in het planningsproces. De initiatieven worden aan de plaatselijke teams

overgelaten. Planning is een continu proces, managers kijken voortdurend naar tekens die wijzen op verandering. Men vertrouwt in dit systeem vooral op snelle en open informatie, niet zo zeer op instrumenten zoals de Balanced Scorecard.

Het afschuiven van de verantwoordelijkheid is een eerste zaak die moet veranderen, een tweede is dat er een sterkere focus moet komen op het continu creëren van waarde. Dit is iets dat ook in de strategie moet worden ingebouwd. In de huidige snel veranderende marktomgeving moet men constant oog hebben voor tekens die wijzen op verandering. Als men niet met budgetten werkt en dus geen vooraf opgesteld plan volgt, zal men beter uitkijken naar deze tekens. Hope en Fraser (2003) leggen het 'continuous performance review process' uit, waarmee men constant de strategie en plannen kan aanpassen. We bespreken hier kort de inputs en outputs van het proces en het reviewproces zelf.

Een eerste voorbeeld van een **input** voor het performance review process is de visie van de organisatie, die de lange termijn doelen aangeeft. Verder zijn de strategische richting en het customer value proposition (waardevoorstel) waar het bedrijf voor gekozen heeft belangrijke inputs voor de strategie. Het customer value proposition is de waardepositionering op basis van het aanbod en de prijs. Consumenten kiezen voor de producten die hun het meeste waarde opleveren, die het meeste nut voor hun hebben (Kotler et al, 2003). Ook de verwachtingen van het topmanagement spelen een rol. De strategie moet aangepast zijn aan de huidige werkelijkheid, men moet bijvoorbeeld rekening houden met de huidige conjunctuur en concurrentie. Andere inputs die van belang kunnen zijn, zijn de KPI's die gebruikt zullen worden om te evalueren (zoals de ROCE) en de manier van beloning.

Het **prestatie reviewproces** kan op vooraf vastgelegde tijdstippen gebeuren of veroorzaakt worden door bepaalde gebeurtenissen (zoals een bepaalde verandering in de markt). Het eerste dat er zal gebeuren is een onderzoek van de prestaties. Men zal de kloof tussen het huidige traject en de doelstellingen vaststellen. Hiervoor hebben managers informatie nodig. Dit zijn onder andere de huidige data over het proces en de prestaties, informatie over de trends, voortschrijdende gemiddelden (moving averages), KPI's en marktinformatie. Vervolgens gaat men kijken waar men met de dagdagelijkse handelswijze van het bedrijf zal geraken en of dit is waar men wil zijn. Is dit niet het geval, dus als er een kloof is, wordt er een 'strategische herziening' in gang gezet.

Er zijn veel vragen die men zich kan stellen voordat men zo een herziening laat gebeuren. Zijn de behoeften van de klanten gewijzigd? Zijn onze producten en/of diensten nog geschikt? Is onze waardepositionering nog geldig? Moeten we iets ondernemen om acties van de concurrentie te pareren of om bepaalde kansen te grijpen? Zijn onze kernactiviteit en onze value proposition nog op elkaar afgestemd? Een strategische herziening moet deze vragen beantwoorden en dit om de twee tot vijf jaar. In een snel veranderende markt moet dit regelmatig gebeuren.

Nu zal men gaan beslissen welke acties ondernomen moeten worden. De juiste mensen moeten hierbij betrokken worden. Dit zijn alle operationele managers en alle andere mensen die een belangrijke bijdrage kunnen leveren. Een ideale strategie zorgt voor een groei in de inkomsten en verbeteringen in de kosten en in de productiviteit.

De strategische herziening is nu voltooid. De managers hebben de initiatieven die ondernomen moeten worden aangeduid. Nu moeten ze goedgekeurd en ondersteund worden. Dit laatste is vaak een moeilijke aangelegenheid. In veel gevallen werkt men immers met beperkte middelen en andere mogelijke bottlenecks. Een ander belangrijk punt in de uitvoering van de strategie en de actieplannen is de coördinatie. Deze plannen zijn in de meeste gevallen verspreid over meerdere afdelingen. Coördinatie en goed beheer zijn hier heel belangrijk (zie verder bij principe 5). Hierbij moet men de juiste KPI's kiezen, dit heeft zijn belang bij de evaluatie.

De teams hebben ondersteuning nodig onder de vorm van middelen. Hieraan moet men denken bij de strategieontwikkeling. Het is belangrijk dat de teams voorzien zijn van de juiste vorming of opleiding, coaching, informatie en hulpmiddelen (zoals de Balanced Scorecard, voortschrijdende prognoses of activity-based costing).

De **output** van dit hele review process is een strategie waar iedereen mee akkoord gaat en die het team kan communiceren naar de andere teams. Hierbij hoort een lijst van acties die de teams kunnen uitvoeren en een reeks bijhorende KPI's. Ten slotte geeft men ook de gecorrigeerde versie van de voortschrijdende prognoses, die de impact van de plannen op de winsten en een beeld van de kasstroom laten zien.

Principe 4: Stel middelen beschikbaar waar gewenst

Als men meer verantwoordelijkheid om te presteren aan de front-line managers wil geven, brengt dit met zich mee dat deze managers snelle toegang tot middelen moeten hebben. Volgens het principe van 'resources on demand' (middelen op vraag) krijgen de managers middelen wanneer ze deze nodig hebben. De toegang tot deze bronnen, zoals mensen en technologie, kan op verschillende manieren gegeven worden. Zo kan men gebruik maken van KPI parameters, een interne markt voor operationele middelen inrichten, snelle goedkeuringen bij grote projecten en goedkeuringsautoriteit geven aan de managers bij kleinere projecten. (McGee, 2003)

Vaak geeft het topmanagement financiële ratio's gebaseerd op Key Performance Indicators als richtlijn aan de front-line managers. Deze ratio's bepalen de parameters binnen welke men middelen kan gebruiken. Een voorbeeld is de cost-to-income ratio, die onder een bepaalde waarde moet blijven. Binnen deze grenzen hebben de managers de vrijheid om middelen te gebruiken. De ratio's hebben dus de functie van controle, waar men vroeger de budgetten voor gebruikte.

Een andere manier om middelen beschikbaar te stellen voor de managers is via een interne markt, een soort centraal servicestation binnen de organisatie. De operationele managers beslissen welke diensten ze nodig hebben en gaan een overeenkomst aan met deze centrale dienst. De verantwoordelijkheid van het voorzien van de middelen ligt nu bij dit station.

Bij grote investeringen is er nog steeds behoefte aan een aanvraag/goedkeuring-procedure. Bij het opstellen van een budget zou dit jaarlijks gebeuren. Om sneller te werk te kunnen gaan moeten deze uitgaven goedgekeurd kunnen worden op het moment dat ze nodig zijn.

Bij kleinere projecten met kleinere uitgaven is deze procedure niet nodig. Hierbij geeft men de managers de vrijheid te handelen binnen bepaalde limieten. Dit wordt onder andere bij Borealis zo toegepast. Investeringsdossiers worden aangevuld met voortschrijdende prognoses. Men voert ook analyses uit op investeringen uit het verleden, goedgekeurde investeringen en investeringen in de toevoerkanalen. Deze analyses zorgen voor een beter systeem in de voorrangregels bij investeringen.

Principe 5: Coördineer de acties aan de hand van de marktvraag

In bedrijven die met budgetten werken maakt men afspraken over de verplichtingen die teams hebben ten opzichte van elkaar op basis van het budget. Wanneer men echter zonder budgetten werkt worden deze verplichtingen geleid aan de hand van het tempo van de markt. Door de marktvraag te volgen worden de verschillende teams op elkaar afgestemd. Dit heeft een grotere klanttevredenheid en minder verspilling (bijvoorbeeld in waardeverminderingen van voorraden) tot gevolg. Het nadeel is dat men niet altijd de volledige capaciteit benut. Men kan deze coördinatie op verschillende manieren toepassen, zoals bestellingen op maat of met een goed beheer van informatie betreffende klantwinstgevendheid. (Coomans en Gaalman, 2004)

Met bestellingen op maat (customized solutions) kan men beter inspelen op onvoorziene aanvragen van klanten. Om hier goed op te kunnen reageren moeten de verschillende afdelingen voldoende op elkaar afgestemd zijn en goed ondersteund worden. Doordat alle teams reageren op de markt is er coördinatie zonder dat hier een budget voor nodig is. Dit systeem zorgt voor een groter vertrouwen tussen de mensen en tussen de teams. De verplichtingen binnen de organisatie zijn dynamisch en reageren op veranderingen in de markt.

In veel bedrijven worden verkopers beloond als ze de verkoopsdoelstellingen halen. Dit zijn cijfers uitgedrukt in hoeveelheden, aantal stuks, met op voorhand bepaalde standaardkosten. Als men zonder budgetten gaat werken en de coördinatie van de activiteiten gaat baseren op de markt, kan men niet meer werken met deze standaardkosten. Wanneer de front-line mensen beslissingen gaan nemen aangaande de behoeften van de klanten (customized solutions), moeten zij toegang hebben tot informatie betreffende de winstgevendheid van elke afzonderlijke

klant. Dit is van groot belang wanneer oplossingen voor de klanten op maat gemaakt worden. In dat geval zijn er geen standaardkosten, deze variëren van klant tot klant. Men weet, bij gebrek aan deze informatie, niet hoeveel winst (of verlies) er gemaakt wordt. Veel kosten worden namelijk door het verkoops personeel over het hoofd gezien, bijvoorbeeld verpakkingskosten, kosten van distributie, marketingkosten, ... Om deze coördinatie op basis van de marktvraag vlot te laten verlopen moet deze informatie dus beschikbaar zijn voor het front-line personeel. (Hope en Fraser, 2003)

Principe 6: Controle gebaseerd op effectief bestuur en relatieve prestatie-indicatoren

Bij het invoeren van Beyond Budgeting zijn de meeste bedrijven die Hope en Fraser (2003) onderzochten overgegaan van een systeem met centrale controle naar een met multilevel controle, dus op meerdere niveaus. Bij centrale controle gaat met nakijken of de prestaties in overeenkomst zijn met het vaste prestatiecontract, namelijk het budget. Multilevel controle wil zeggen dat men constant op de hoogte is van de stand van zaken en men enkel ingrijpt als het echt nodig is. Voor dit systeem is er goed bestuur nodig van de centrale top, maar men moet het nemen van lokale beslissingen ook voldoende ondersteunen. De informatie die men nodig heeft bevatten verschillende KPI's en prognoses. Iedereen moet dezelfde informatie op hetzelfde moment kunnen zien, er is 'één waarheid'. Dit controlesysteem bestaat uit verschillende componenten die we zullen bespreken: effectief bestuur, snelle financiële data, trendanalyse, Key Performance Indicators, prestatieranglijsten en management by exception.

De bedrijfstop heeft een aantal risk management controlesystemen tot zijn beschikking onder de vorm van effectief of doeltreffend bestuur. Ze hebben onder andere een bestuursstructuur die de leiding de mogelijkheid geeft grenzen en richtlijnen op te stellen voor de strategieontwikkeling en het nemen van beslissingen. De managers moeten hun beslissingen verdedigen bij de top in geval van grote investeringen. De front-line managers zullen zeer geëngageerd zijn door bijvoorbeeld de beslissingsbevoegdheid die ze krijgen, maar de top kan tevens zijn veto stellen bij risicovolle strategieën. De top van het management kan ook minimale prestaties eisen. Men heeft vertrouwen in de managers, maar als dit geschaad wordt krijgen zij geen tweede kans. Binnen grenzen kan men fouten maken, maar bepaalde principes en waarden moeten gerespecteerd worden. (De Waal, 2004b)

Een tweede controlemethode is aan de hand van financiële gegevens. Deze worden samengevat en onder de vorm van trends en voortschrijdende gemiddelden weergegeven. Er worden meestal ook vergelijkingen gemaakt met de vorige periodes. De analyse en presentatie van de financiële informatie verloopt snel en relevant, niet te gedetailleerd. Men kan het beste werken met 'real-time' boekhoudsystemen die constant up-to-date gehouden worden. Aan deze cijfers kan men zien hoe de teams en managers presteren.

Sommige bedrijven werken met trendanalyses. Kersnar (1999) beschrijft hoe Borealis met voortschrijdende gemiddelden en een twaalf maanden vooruitkijkend systeem werkt. Hierdoor wordt de jaarlijkse schatting van en onderhandeling over de kosten vervangen door een continu controleproces, dat nu en dan veranderingen doorvoert. Men neemt beslissingen aan de hand van de trends, die men verkrijgt in combinatie met de prognoses. Zo kan men ook seizoensschommelingen herkennen. Borealis denkt dat dit systeem een neerwaartse druk op de kosten tot gevolg heeft.

Met de Key Performance Indicators (KPI's) heeft men verschillende manieren van controle. Een eerste is gebaseerd op het toezicht dat men houdt op de prestaties ten opzichte van de middellange termijn doelstellingen. Een tweede baseert zich op het toezicht op de prestaties ten opzichte van de overeengekomen grenzen. Als men de prestaties controleert in vergelijking met de doelstellingen, signaleren KPI's heel vroeg wanneer er iets verkeerd gaat. KPI's vertellen hoe de manager op het moment aan het presteren is. Enkele belangrijke KPI's die men vaak gebruikt zijn de ratio's cost to income en cost and profit to capital.

Hope en Fraser (2003) geven hierbij het voorbeeld van het bedrijf Sight Savers International. Bij dit bedrijf zijn KPI's het voornaamste controle-instrument geworden. KPI's hebben de rol van het bepalen van de doelstellingen en de controlefunctie van de budgetten overgenomen. Werkelijke prestaties worden uitgedrukt in KPI's en niet in vergelijking met het budget. Bij Sight Savers International werkt men met een bepaald bereik waarbinnen de waarde moet liggen, omdat men de juistheid ervan ook niet voor honderd procent correct kan voorspellen.

Bedrijven zoals Svenska Handelsbanken maken gebruik van rangschikkingen van het personeel binnen het bedrijf. Elke maand (of een andere tijdseenheid) hangt men tabellen uit die iedereen kan zien. Hierop kan men de relatieve prestaties van de managers aflezen en zien op welk vlak zij verbeteringen moeten aanbrengen. (Beyond Budgeting, 2007)

Veel bedrijven kijken bij de prestaties van het personeel naar uitzonderingen (manage by exception). Door het zoeken naar deze uitzonderingen of ongewone patronen of trends ontdekt men soms veranderingen in het gedrag van klanten of in de prestaties van een afdeling. Dit kan leiden tot een herziening van de plannen en strategie. (Hope en Fraser, 2003)

Hoofdstuk 5:

Beyond Budgeting-hulpmiddelen

Eerder in dit werk spraken we al over benchmarking en in hoofdstuk 6 zullen we het nog over rolling forecasts hebben. Dit zijn slechts twee van de vele hulpmiddelen in Beyond Budgeting. In dit hoofdstuk zullen we er nog enkele bespreken. Deze hulpmiddelen worden al in veel bedrijven toegepast en kunnen gebruikt worden om zonder budgetten verder te werken. We zullen het onder andere hebben over de Balanced Scorecard van Kaplan en Norton en Key Performance Indicators (KPI's).

Daarna zullen we het kort hebben over de Global Beyond Budgeting Survey die de Beyond Budgeting Round Table uitvoerde in 2000 en de resultaten hiervan. Ook zullen we de ingangstoets voor Beyond Budgeting die André de Waal samen met Eelco Bilstra ontwikkelde bespreken. De bedoeling hiervan is de bedrijven een eerste indruk te geven van hoeveel inspanningen de invoering van het model zullen eisen.

5.1 Balanced Scorecard

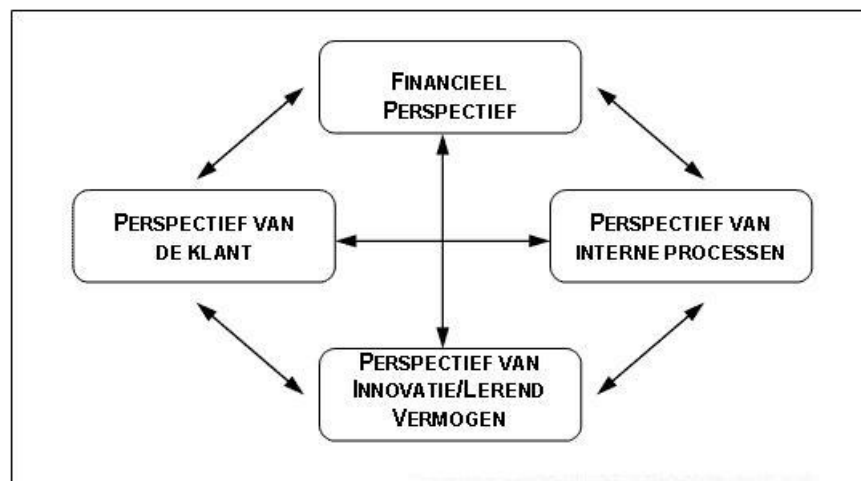
Robert Kaplan en David Norton ontwikkelden in het begin van de jaren negentig de Balanced Scorecard in hun boek 'The strategy focused organization'. Het was een reactie op de slechte prestatie meetsystemen. De Scorecard verduidelijkt de strategie van een organisatie aan de hand van cause-and-effect relaties (de strategiekaart: zie figuur 11 verder in dit hoofdstuk). Ze helpt de managers een organisatie op te bouwen met de focus op de strategie. De Scorecard vertaalt de missie en de strategie van de onderneming in een aantal prestatie meters, die een raamwerk vormen voor de implementatie van de strategie. (Kaplan en Norton, 2001)

De Balanced Scorecard kijkt niet alleen naar financiële doelstellingen. Ze legt ook de nadruk op niet-financiële objectieven, waar een organisatie naar moet streven om haar financiële doelstellingen te behalen. De metingen van de Scorecard komen van vier perspectieven: het financiële perspectief, de klant, interne processen en leren en groei (zie figuur 10). Deze worden verder in dit hoofdstuk besproken.

De Balanced Scorecard wordt zo genoemd omdat ze een evenwicht (balans) zoekt tussen financiële en niet-financiële prestatie meters, om zo de korte en lange termijn prestaties te evalueren in één rapport. Dankzij de Scorecard gaan managers minder nadruk leggen op de korte termijn financiële prestaties. Dit is te wijten aan het feit dat de niet-financiële en operationele indicatoren, zoals kwaliteit van de producten of klanttevredenheid, de lange termijn

veranderingen meten in een onderneming. De financiële voordelen van deze veranderingen zullen niet te merken zijn in de korte termijn inkomsten, maar grote verbeteringen in niet-financiële metingen geven (economische) waardecreatie voor de toekomst aan. We geven dit aan met een klein voorbeeld. Een stijging van de klanttevredenheid, gemeten met een onderzoek bij de klanten en door herhaalde aankopen (klanten keren terug), wijst op betere verkopen en inkomsten voor de toekomst. Door een evenwicht te vinden in de financiële en niet-financiële metingen kan de Balanced Scorecard de aandacht voor de korte en lange termijn prestaties verhogen. (Horngren, Datar en Foster, 2003)

5.1.1 De vier perspectieven



Figuur 10: De vier perspectieven van de Balanced Scorecard

Financieel perspectief

Zoals gezegd kijkt de Scorecard naar vier perspectieven. Een eerste is het financieel perspectief. Hier evalueert men de winstgevendheid van de strategie. Volgens Chase, Jacobs en Aquilano (2006) kan een onderneming twee strategieën toepassen om financiële prestaties te verbeteren, namelijk groei en productiviteit.

De **inkomensgroei-strategie** concentreert zich op het ontwikkelen van nieuwe inkomstenbronnen en winstgevendheid. Over het algemeen kan dit op twee manieren. Een eerste is door nieuwe bronnen op te zoeken door nieuwe markten te betreden, nieuwe producten op de markt te brengen of nieuwe klanten te zoeken. Deze methode vergt wel het meeste tijd en er is meer verandering voor nodig. De tweede manier is de klantwaarde verhogen. Men gaat dan bij

de huidige klanten de relatie met het bedrijf uitbreiden, zorgen voor een betere band. Dit sluit aan bij het tweede perspectief, dat van de klant.

Met de **productiviteitstrategie** gaat men zorgen voor een efficiënte uitvoering van de operationele activiteiten met bestaande klanten. De focus van deze strategieën ligt op kostenverminderingen en efficiëntie. Ook hier zijn er twee componenten. Men kan de kostenstructuur van het proces verbeteren. Dit gaat door de directe en indirecte kosten van de producten en/of diensten te verlagen en door gemeenschappelijke middelen met andere afdelingen te delen. De tweede manier is door het gebruik van de bedrijfsmiddelen te verbeteren, efficiënter te maken. Men moet wel oppassen bij deze strategie dat men door de kosten en bedrijfsmiddelen te verlagen, de groei niet in gevaar brengt.

Klantenperspectief

Dit perspectief identificeert het doelsegment van de markt. Voorts meet het het succes dat de organisatie heeft in dit segment. Chase, Jacobs en Aquilano (2006) noemen het klantenperspectief het hart van de strategie, omdat dit bepaalt hoe men kan groeien. Een waardevoorstel bepaalt hoe men gaat meedingen naar nieuwe klanten of hoe men een groter deel van de handelszaken van de bestaande klanten kan krijgen. Dit is een zeer belangrijk onderdeel van de strategiekaart.

Volgens de auteurs heeft men drie manieren om zichzelf te differentiëren in de markt. Men kan gaan voor het productleiderschap. Hierbij duwt men de producten in de markt. Bij klantenintimiteit bouwt men een goede relatie op met de klant. Men kent de mensen aan wie men verkoopt en de producten en diensten die zij nodig hebben. De derde manier is met operationele uitmuntendheid. Deze bedrijven leveren een combinatie van goede kwaliteit, een goede prijs en gemak om aan te kopen.

Perspectief van interne processen

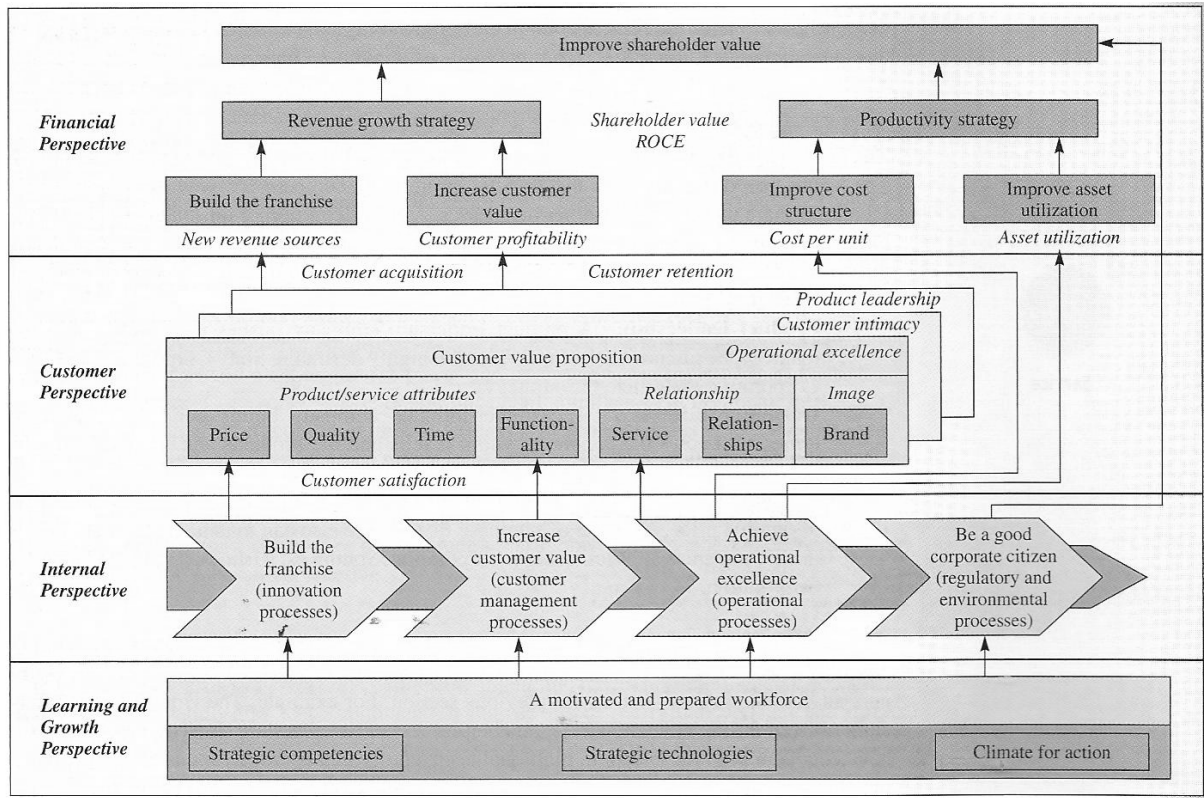
Dit perspectief concentreert zich op de specifieke interne handelingen die het klantenperspectief stimuleren door de klantenwaarde te creëren en die het financieel perspectief vooruit helpen door de aandeelhouderswaarde te vergroten. Het is belangrijk dat de strategie niet alleen de gewenste resultaten bepaalt, maar ook zegt hoe deze resultaten behaald kunnen worden. De activiteiten van een onderneming zitten verankerd in haar interne processen. Deze processen moeten dus overeenkomen met de strategie en de doelstellingen van de onderneming. De processen vormen haar waardeketen. Kaplan en Norton (2001) hebben de waardeketen ingedeeld in vier groepen van processen. De drie eerst komen overeen met de drie manieren om zichzelf te differentiëren in de markt (zie vorige paragraaf). Een vierde groep is toegevoegd, namelijk overwegingen over regelgeving en het milieu.

Een productleiderschapstrategie vereist een vooruitstrevend innovatieproces dat nieuwe producten ontwikkelt en snel naar de markt brengt. Een klantenintimiteitstrategie vergt uitstekende processen voor klantenbeheer, zoals relationship management of solution development. Het innovatieproces wordt gestuurd door de behoeften van de klanten. Dit bereikt men door zicht te richten op de ontwikkeling van die nieuwe producten en dienstenverbeteringen die bijdragen tot betere oplossingen voor de klant. Als de strategie gericht is op operationele uitmuntendheid benadrukt men de kosten, de kwaliteit, de snelheid van de processen, uitstekende relaties met de leveranciers en snelheid en efficiëntie van het distributieproces. Bij de laatste strategie wil men uitstekend presteren op het vlak van regelgeving en milieu. Dit is belangrijk bij bedrijven waar bijvoorbeeld de prijzen geregeld worden door de overheid. Er worden ook regels opgelegd aan ondernemingen waar de activiteiten risico's inhouden voor de omgeving, de gezondheid en de veiligheid. Ze willen mogelijk streven naar een goede reputatie op dit vlak, om zo beter personeel te kunnen rekruteren.

Perspectief van groei en lerend vermogen

Dit perspectief identificeert de vaardigheden die men in een organisatie moet hebben om superieure interne processen te verkrijgen die waarde creëren voor de klanten en de aandeelhouders. Er zijn hier drie belangrijke categorieën.

Ten eerste de strategische vaardigheden. Dit zijn de strategische kunde en kennis die het personeel nodig heeft om de strategie bij te staan. Ten tweede is er de strategische technologie. Dit omvat het materiaal, de technologie, de informatiesystemen, de databanken, de tools en de netwerken die de strategie moeten ondersteunen. Ten slotte moet er ook het juiste klimaat zijn in de onderneming. Dit klimaat moet zorgen voor de culturele verandering die nodig is om het personeel achter de strategie te motiveren, hen op één lijn te brengen en te zorgen voor voldoende empowerment. Deze 'leren en groei' strategieën zijn belangrijk voor de lange termijn ontwikkeling van de onderneming.



Figuur 11: Strategiekaart

Het doel van de Balanced Scorecard is te beschrijven hoe goed een geïntegreerde strategie wordt uitgevoerd. Een reeks metingen moet ontwikkeld worden om de prestaties van de vier perspectieven te meten. Door de cause-and-effect verbindingen in de strategiekaart kan men zo ontdekken hoe verbeteringen in de processen zorgen voor betere resultaten. Figuur 11 is een voorbeeld van een strategiekaart. (Chase, Jacobs en Aquilano, 2006)

5.1.2 De Balanced Scorecard en Beyond Budgeting

De Scorecard is een belangrijk en veel gebruikt hulpmiddel binnen bedrijven die het Beyond Budgeting model gebruiken. De Balanced Scorecard zorgt er voor dat de managers de strategie in de gaten houden. Het stuurt hen bij als ze te veel afwijken. Het neemt een van de taken van het budget over. Volgens de BBRT is het verschil tussen beide dat budgetten de organisatie in de richting van de korte termijn financiële doelen sturen. De Scorecard daarentegen stuurt een onderneming in de richting van de middellange termijn strategische doelen. Hope en Fraser (2003) zeggen dat nog te veel bedrijven beloningen koppelen aan de prestaties van de Scorecard

bij het behalen van doelen. In dat geval wordt de Scorecard een vast prestatiecontract. Het is voor bedrijven moeilijk om af te stappen van een cultuur met vaste jaarlijkse doelen.

De Balanced Scorecard draagt bij tot de adaptieve processen van het Beyond Budgeting model. Op het vlak van strategie helpt het de managers door er voor te zorgen dat de doelen en de acties constant op een lijn staan. Doelen kunnen op elk moment gesteld en herzien worden. De beloningen kan men in alle vier de perspectieven ook baseren op de Scorecard. Hier is het wel belangrijk dat men dat doet aan de hand van relatieve metingen en niet de vaste cijfers die men op vaststaande momenten moet halen.

Ook het decentralisatieproces wordt ondersteund door de Scorecard. Kaplan en Norton (2001) stellen dat het invoeren van een Scorecard een 'veranderingsproject' is. Volgens hen ligt de focus op de manier van besturen. Zij leggen de nadruk op een soepele teambenadering om gemakkelijker om te kunnen gaan met de niet gestructureerde aard van de overgang naar het nieuwe prestatieproces.

Hope en Fraser (2003) stellen dat om strategie op een effectieve manier te delegeren, de Scorecard mensen op elk niveau moet voorzien van strategieën en KPI's met de geschikte omvang voor dat niveau. De Scorecard laat managers op elk niveau toe om duidelijke doelen kenbaar te maken alsook de vooruitgang die gemaakt wordt naar die doelen toe. Bij Borealis wordt er veel gebruik gemaakt van Balanced Scorecards. In de directiekamer hebben zij evenveel invloed als de financiële verslagen. Ook zijn zij bij Borealis van belang bij de vergoedingen van de managers. Het Balanced Scorecard systeem is een open en veelomvattend systeem dat iedereen betreft bij het strategieproces en de vooruitgang die de teams maken om de doelen te behalen. Dit is volgens Hope en Fraser (2003) het grootste verschil tussen handelen met een Balanced Scorecard met en een Scorecard zonder budgetten.

5.2 Key Performance Indicators (KPI's)

Prestatie targets kijken naar de output van een organisatie, op het vlak van onder andere productkwaliteit, inkomsten of winsten. Deze targets kent men ook wel als Key Performance Indicators of KPI's. De strategische prestaties van een organisatie worden beoordeeld aan de hand van het behalen van deze targets. Binnen bepaalde grenzen blijft men vrij aangaande hoe men deze behaalt. (Johnson, Scholes en Whittington, 2006)

KPI's moeten zo gestructureerd zijn dat ze de managers helpen met het voorspellen van de economische prestaties van de onderneming. Ze moeten er voor zorgen dat men tijdig kan zien of er veranderingen in het operationeel proces nodig zijn. Hun doel is de huidige staat van de

organisatie te bepalen en richtlijnen te geven voor de te volgen weg. KPI's kunnen zowel financieel als niet-financieel zijn, maar ze moeten wel in getallen uit te drukken zijn. Ze worden gebonden aan de strategie van de onderneming, door bijvoorbeeld de Balanced Scorecard. (Chase, Jacobs en Aquilano, 2006)

Volgens Reh (2007) helpen KPI's bij het bepalen van de vooruitgang die men maakt bij het behalen van de doelen van een organisatie. Welke KPI's men ook kiest, ze moeten deze doelen weerspiegelen. Het gaat dan meestal over lange termijn overwegingen. Als men de KPI's eenmaal bepaald heeft, worden ze gebruikt als een 'performance management tool'. Ze geven iedereen binnen de organisatie een duidelijk beeld van wat belangrijk is. Zo beheert men de prestaties. Men zorgt er voor dat alles wat men binnen de organisatie doet, gericht is op het behalen of overstijgen van de KPI's. Wat ook gedaan wordt is de KPI's overal binnen het bedrijf zichtbaar maken. Men hangt ze bijvoorbeeld in het restaurant, op de muren van vergaderzalen, men plaatst ze op het intranet of op de website van het bedrijf. Men laat zien wat het doel is van elke KPI en wat de vooruitgang tot nu toe is. Dit zorgt voor motivatie bij het personeel, ze willen de KPI doelen halen.

Enkele voorbeelden van gebruikelijke KPI's zijn: EBITDA winstgevendheid (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization), groei van het marktaandeel of ROCE (Return on Capital employed).

5.3 De Global Beyond Budgeting Survey

Op welke bedrijven kan het Beyond Budgeting model toegepast worden? Hangt dit af van de sector, de grootte van het bedrijf, de bedrijfscultuur,...? De Beyond Budgeting Round Table voerde in 2000 een enquête uit, de Global Beyond Budgeting Survey, om hier achter te komen. We zullen het hier kort over deze bevraging en haar resultaten hebben.

De enquêtes van de BBRT werden gehouden bij bezoekers op de bijeenkomsten en workshops met Beyond Budgeting als thema, tussen maart en september van 2000. Eerst werd er een uiteenzetting gegeven over de Beyond Budgeting principes en vervolgens werden de deelnemers gevraagd een vragenlijst in te vullen. In het totaal werden er 217 vragenlijsten verwerkt, ingevuld door mensen uit landen als Australië, Denemarken, Groot-Brittannië, Nederland en de VS. De ondernemingen waaruit deze mensen afkomstig waren, verschilden in grootte en kwamen zowel uit de profit als uit de non-profit sector. Het doel van de enquête was te achterhalen voor welk type organisatie het Beyond Budgeting model toepasbaar is en of het nuttig is voor een organisatie om het systeem in te voeren. (de Waal, 2001)

Uiteraard zullen de resultaten van een dergelijke enquête een vertekend beeld geven. Daarvoor zijn er verschillende redenen aan te halen. Een eerste reden is dat de deelnemers juist voor de enquête een uiteenzetting bijgewoond hebben over het Beyond Budgeting model met argumenten pro Beyond Budgeting en met uitleg over de achterliggende filosofie. Zij zijn niet neutraal en zullen waarschijnlijk eerder geneigd zijn antwoorden te geven die bij deze filosofie wenselijk zijn. Een andere reden is simpelweg het feit dat zij aan dergelijke bijeenkomsten deelnemen. Hieruit blijkt dat zij niet neutraal staan tegenover klassiek budgetteren. De bijeenkomsten zijn bedoeld voor bedrijven die niet tevreden zijn met hun huidige budget. Bovendien worden de vragen gesteld en de resultaten verwerkt door de promotors van de Beyond Budgeting benadering, wat opnieuw al dan niet bewust tot een vertekening leidt. Dit alles geeft het onderzoek eerder een commerciële aard. Vandaar dat de resultaten met grote voorzichtigheid moeten gebruikt worden.

De veronderstelling van het onderzoek was dat naarmate het managementmodel van een onderneming meer naar dat van Beyond Budgeting toe gaat, de onderneming betere competitieve prestaties zal behalen. 'Competitieve prestatie' is hier een variabele beïnvloed door de 'bedrijfsomgeving', het 'managementmodel' waar men voor kiest en de 'organisatiegrootte'. 'Managementmodel' is dan weer een variabele afhankelijk van tien concepten uit het Beyond Budgeting model (zijnde organisatiestructuur, handelingsvrijheid, beslissingsbevoegdheid, coördinatie, doelen stellen, strategisch management, resource management, prognoses stellen, meten en zelfcontrole en prestatiebeloning). (de Waal, 2001)

In de bevraging moesten de deelnemers hun onderneming beoordelen over de laatste twee jaar. Dit gebeurde op een schaal van één tot tien. De enquête had ten eerste betrekking op de bedrijfsomgeving en de turbulentie hiervan. Ten tweede testte men hoe sterk het huidige managementmodel de Beyond Budgeting principes ondersteunt. Hierbij keek men naar de tien concepten die we opnoemden in de vorige alinea. Vervolgens vroeg men naar de grootte van de onderneming en van de groep waartoe ze behoort. Dit werd gemeten in aantallen werknemers. Tot slot keek men ook naar de financiële prestaties van de organisatie, gemeten in return on equity in vergelijking met de belangrijkste concurrenten. Een voorbeeld en de resultaten van het onderzoek zijn terug te vinden in bijlage 3. Wij bespreken hier kort enkele resultaten.

Correlaties tussen de vier variabelen

De ingevulde enquêtes werden geanalyseerd aan de hand van correlatieanalyse. In tabel 2 zijn de correlaties terug te vinden tussen de vier variabelen. We zien dat er drie significant zijn (significantieniveau minder dan 0,05), ze zijn in de tabel in het vet aangegeven.

Onderzoeks-variabele		Bedrijfs-omgeving	Management-model	Organisatie-grootte	Competitieve prestatie
Bedrijfs-omgeving	<i>Correlatie</i>	1.000			
	<i>Significantie</i>				
Management model	<i>Correlatie</i>	.038	1.000		
	<i>Significantie</i>	.290			
Organisatie-grootte	<i>Correlatie</i>	.101	-.201	1.000	
	<i>Significantie</i>	.078	.002		
Competitieve prestatie	<i>Correlatie</i>	.093	.187	.179	1.000
	<i>Significantie</i>	.114	.008	.013	

Tabel 2: Correlaties tussen de variabelen

Een eerste significante correlatie is die tussen het managementmodel en de organisatiegrootte (-0,201). Dit is een negatieve correlatie, wat er op wijst dat grotere organisaties, met meer werknemers, eerder op de traditionele manier werken. Ze hebben wellicht een meer hiërarchische structuur dan kleinere ondernemingen en ze zijn minder flexibel.

Een tweede significante correlatie is die tussen het managementmodel en de competitieve prestaties (0,187). Deze is positief. De conclusie die de Beyond Budgeting Round Table hieruit trekt is dat organisaties die een managementmodel hebben dat principes bevat die ook tot de Beyond Budgeting principes behoren, beter zullen presteren dan hun concurrenten met meer traditionele modellen. Dit resultaat staft hun centrale veronderstelling die men op voorhand maakte. (de Waal, 2001) Dit is echter een zeer twijfelachtige conclusie. Men dicht hier simpelweg enkele positieve managementopvattingen toe aan het Beyond Budgeting model en berekent dan de correlatie tussen die kenmerken en de prestaties van een onderneming. Echter, ook zonder het Beyond Budgeting model (dus met budgetten) kunnen dezelfde positieve kenmerken tot betere resultaten leiden. Dit leiden we af uit het feit dat de enquêtes werden uitgevoerd bij deelnemers aan de seminars, die hun budget nog niet hebben afgeschaft en dus met budgetten de resultaten behaalden.

Vervolgens is er een significante positieve correlatie tussen de organisatiegrootte en de competitieve prestaties (0,179). Dit duidt er op dat grotere ondernemingen betere prestaties behalen dan kleinere. Dit zou men kunnen verklaren aan de hand van de schaalvoordelen die deze ondernemingen hebben. Het is interessant deze correlatie te vergelijken met de negatieve correlatie tussen organisatiegrootte en managementmodel. Ondanks het traditionelere model kan een grotere organisatie toch betere resultaten behalen.

5.4 De Beyond Budgeting ingangstoets

Op de website beyondbudgeting.nl van fiNext kan men een ingangstoets terugvinden die men online kan invullen. De term 'ingangstoets' is eigenlijk wat overdreven. De toets dient "als 'aanjager' om te discussiëren over de mogelijkheid en wenselijkheid om beyond budgeting in te voeren in organisaties." (Bilstra en de Waal, 2004:21) Met de toets kan men het budgetteringsproces en sturingsproces in zijn onderneming snel doorlichten. Het is echter geen uitgebreide analyse, de ontwikkelaars zelf noemen het een 'quick scan' die een eerste indicatie geeft. De test kan aantonen welke inspanningen nodig zullen zijn als men een Beyond Budgeting model wil invoeren. Verder kan men hem ook gebruiken om de slaagkans van deze implementatie te onderzoeken.

De test bestaat uit veertien vragen, steeds multiple choice, met de mogelijkheid om toelichting te geven. Bij de vragen over de twaalf principes wordt het principe in kwestie nog eens kort uitgelegd. Het is de bedoeling dat men de toets invult vanuit zijn eigen positie, maar dat men hem wel door zoveel mogelijk verschillende functies binnen het bedrijf laat invullen. (Bilstra, 2003) De volledige test is terug te vinden in bijlage 4. Hier staan ook enkele voorbeelden van mogelijke uitkomsten.

De ingangstoets is opgedeeld in drie delen. Ten eerste is er de behoeftebepaling. Hierbij onderzoekt men of er de behoefte is om het bestaande budgetteringsproces aan te passen en of de onderneming deze noodzaak ziet. In het tweede deel onderzoekt men de huidige status van de onderneming, met betrekking tot de twaalf Beyond Budgeting principes. Hierbij gaat men ook na of de organisatie bereid is en in staat is om, binnen bepaalde gebieden, te veranderen. Het laatste deel kijkt of de organisatie de ruimte heeft om zelfstandig te beslissen om het Beyond Budgeting model in te voeren.



Figuur 12: Voorbeeld van kleurenschema van de ingangstoets

Na de veertien vragen te hebben ingevuld, worden de resultaten weergegeven in een kleurenschema. Figuur 12 is een voorbeeld hiervan. De drie delen van de test zijn duidelijk te onderscheiden. Onderaan dit schema wordt advies gegeven. De organisatie kan nu besluiten om wel of niet het model in te voeren. Men kan er ook voor kiezen eerst verbeteringen in het huidige budgetteringsproces aan te brengen. De test geeft de pijnpunten van het proces aan, zo kan de organisatie gericht werken.

Hoofdstuk 6:

Beyond Budgeting: Een nieuwe filosofie?

In dit volgende hoofdstuk zullen we het managementmodel met budgetten (gemakkelijkheidshalve het 'traditioneel model' genoemd) vergelijken met de principes van het Beyond Budgeting model. In de Nederlandse literatuur begint er steeds meer kritiek te komen op het Beyond Budgeting systeem. Dit zou volgens sommigen niets nieuw zijn, enkel oude wijn in nieuwe zakken. Anderen zijn dan weer overtuigd van het heil van Beyond Budgeting. Vooral aan de hand van de voorbeelden waar het een succes was trachten ze dit te bewijzen. Maar zijn dit slechts enkele toevalstreffers? In dit hoofdstuk zullen we de principes van het Beyond Budgeting model in vraag stellen.

Een veel gemaakte denkfout bij aanhangers van Beyond Budgeting is dat zij het budget in de eerste plaats zien als "een prestatiecontract dat de organisatie met haar managers afsluit voor het komende jaar" (de Waal, 2002:12). Het budget is veel meer dan dat, aangezien veel bedrijven het budget niet als prestatiecontract hanteren. Dit blijkt uit een onderzoek dat De With en Ijskes (1992) deden naar de budgetteringspraktijk van Nederlandse ondernemingen. Hieruit blijkt dat het budget als beloningsinstrument veel lager scoort dan voor andere functies.

De Beyond Budgeting aanhangers spreken vooral over de nadelen van budgetten. Het percentage van ondernemingen die budgetteren per land schommelt tussen de 91 en 100 procent (Horngren, Datar en Foster, 2003). Dit wijst er op dat het budget toch zijn voordelen heeft. Uit dezelfde studie bleek ook dat de belangrijkste doelen van het budget voor afdelingsmanagers binnen een onderneming de return on investment, de bedrijfswinst, de omzet en de productiekosten zijn. De budgetteringsmethodologie die door ondervraagde CFO's in de Verenigde Staten als zeer waardevol werd beschouwd was de 'rolling budget forecast'. Dit is een vorm van budgetteren, maar dan meerdere keren per jaar.

6.1 Traditioneel budgetteren versus Beyond Budgeting

Professor André de Waal (2001) zette in een artikel in het tijdschrift Financieel Management tien principes van Beyond Budgeting op een rijtje en vergeleek deze met het traditionele budgetteringsmodel. De volledige vergelijking is terug te vinden in de bijlagen (zie bijlage 5). Wij halen de belangrijkste zaken uit zijn bevindingen (zie tabel 3) en voorzien deze van enig commentaar.

Management model principe	Traditioneel model	BBRT-model
1. Organisatiestructuur	Gecentraliseerde functionele hiërarchie	Gedecentraliseerd netwerk van zelfsturende eenheden
2. Handelingsvrijheid	Binnen budgetgrenzen	Binnen strategische grenzen
3. Beslissingsbevoegdheid	Implementeren van vooraf goedgekeurde plannen	Autonoom nemen van beslissingen en initiatieven
4. Coördinatie	Gedreven door plannen en budgetten	Gedreven door de marktvraag
5. Doelen stellen	Onderhandeld, t.o.v. vorig jaar	Relatief ten opzichte van de belangrijkste concurrenten
6. Strategisch management	Jaarlijks, gericht op kostenbeheersing	Continu, gericht op de marktvraag
7. Prognoses stellen	Gebruiken om op koers te blijven	Gebruiken om de strategie aan te passen
8. Resource management	Hiërarchisch, volgens budget	Allocatie naar waar de meeste toegevoegde waarde is
9. Meten en zelfcontrole	Gericht op het voldoen aan het budget	Gericht op zelfregulatie en zelfsturing
10. Prestatiebeloning	Persoonlijke beloning	Groepsbeloning

Tabel 3: Traditioneel budgetteren tegenover Beyond Budgeting

Organisatiestructuur

In het traditioneel model is de overheersende structuur een gecentraliseerde functionele hiërarchie. Men werkt met grote organisatie-eenheden en de focus van de prestaties ligt op het product. In het model van Hope en Fraser van de BBRT moet men werken met een gedecentraliseerde netwerkstructuur (het N-form model). Men werkt met kleinere organisatie-eenheden, wat moet leiden tot een grotere flexibiliteit. In dit model moet de klant centraal staan, in plaats van het product.

Een van de vereisten voor Beyond Budgeting is dus decentralisatie. In principe heeft dit niets te maken met budgettering. Volgens Van Horn (2004) werkt de meerderheid van de bedrijven in de wereld namelijk gedecentraliseerd, maar desondanks met budgetten. Ook kunnen deze budgetten op de klant gericht zijn in plaats van op het product. Een voorbeeld van zo een budget is het marketingbudget. Tussen de zelfsturende eenheden van het BBRT-model zal ook een vorm van coördinatie nodig zijn. Voor de coördinatie werd vroeger het budget gebruikt. Laat men dit

weg dan zullen de afdelingen onderling afspraken moeten maken. Dit zal leiden tot inefficiëntie omdat men dan niet meer kan plannen. Van Horn gaat zelfs verder en stelt dat "budgetdelegatie een eerste vereiste is om gedecentraliseerd te kunnen werken, omdat het de decentrale eenheid een mandaat geeft om zelfstandig een bepaalde doelstelling te realiseren" (2004:27). Ook Emmanuel en Otley (1985) spreken over decentralisatie gecombineerd met budgetten. Volgens hen kan een onderneming beslissingsbevoegdheden delegeren naar lagere niveaus en de budgetten van de afdelingen op dezelfde manier uitdrukken als de budgetten van het hele bedrijf.

Handelingsvrijheid

Bij de traditionele methode heeft men een vrijheid binnen de budgetgrenzen. Men moet zich aan een plan met regels en procedures houden, dat opgesteld werd door de top. Bij de Beyond Budgeting benadering heeft men volledige vrijheid binnen bepaalde strategische grenzen en binnen overeengekomen normen en waarden. De strategieën worden bepaald door de lokale managementteams en zijn continu aanpasbaar.

Is er eigenlijk wel een wezenlijk verschil tussen beide methodes? Door een budgetgrens te bepalen, bepaalt men in principe ook een strategische grens. Geeft men een manager aan de hand van een budget een maximaal bedrag dat hij mag spenderen aan een bepaalde investering, dan bepaalt men ineens ook de strategische grens. Verder kan men door met budgetten te werken beter bedragen voor de toekomst voorbehouden door voorzieningen aan te leggen. Als men aan de managers de handelingsvrijheid geeft, dan zullen zij er niet aan denken voorzieningen voor bijvoorbeeld reparaties aan te leggen. Aangezien het onrealistisch is te denken dat deze manager onbeperkt middelen zal krijgen, zal hij in geval van defecten mogelijk vast komen te zitten. Geeft men aan iedereen binnen de organisatie de vrijheid te handelen binnen strategische grenzen, dan mondt dit op financieel en organisatorisch vlak uit in chaos. (Van Horn, 2004)

Beslissingsbevoegdheid

Bij de traditionele benadering zijn de front-line managers verantwoordelijk voor het implementeren van vooraf goedgekeurde plannen. Bij de Beyond Budgeting benadering daarentegen nemen deze managers autonoom beslissingen en initiatieven. In het eerste geval heeft het senior management de functie van bevelhebber en controleur, de front-line managers worden getraind om hun specifieke functie uit te voeren. In het tweede geval speelt het senior management de rol van coach en coördinator, ze begeleiden, terwijl de front-line managers getraind zijn om zelfstandig en snel beslissingen te nemen. Hier is er ook een verschil in de informatie die gedeeld wordt met het front-line management. Bij het traditionele model krijgen de managers enkel de informatie die ze nodig hebben. Deze is vertraagd, beperkt en

voornamelijk financieel. Bij het Beyond Budgeting model is deze informatie echter snel, open, financieel en strategisch. De informatie wordt gedeeld over heel de organisatie. Zo kan iedereen leren van elkanders ervaring.

Dit principe speelt verder in op dat van de handelingsvrijheid. Als men managers een grotere handelingsvrijheid wil geven, zal men hen ook meer beslissingsbevoegdheid moeten geven. Men moet zich afvragen of het wel zinvol is om de managers meer bevoegdheden te geven. De aanhangers van het Beyond Budgeting model zeggen van wel, omdat de markten steeds sneller veranderen. Met deze grotere beslissingsbevoegdheid bij front-line personeel kan een bedrijf hier sneller op inspelen. Maar een budget zou dit echter niet mogen verhinderen. Het budget stelt slechts de doelstellingen vast. Een manier om met budgetten in te spelen op veranderingen in de markt, is via 'rolling budgets' of voortschrijdende budgetten die kunnen worden aangepast gedurende het jaar (zie ook 6.4). Men verschuift met dit systeem de verantwoordelijkheid naar de ontwikkelaar van het budget (Van Horn, 2004). Dhr. Briers van KPMG zei mij dat managers binnen bedrijven met budgetten ook beslissingsvrijheid krijgen, zolang ze maar binnen hun budget blijven.

Coördinatie

Volgens de Waal (2001) gebeurt de coördinatie bij het traditionele budgetteren aan de hand van deze budgetten en plannen. Communicatie beperkt men meestal tot het eigen managementniveau. Bij toepassing van Beyond Budgeting coördineert men de acties op basis van de marktvraag. Hier werkt men met volledig open informatie voor iedereen.

In feite is er geen verschil tussen de traditionele benadering en die van de Beyond Budgeting Round Table. Plannen en budgetten worden namelijk samengesteld en gecoördineerd aan de hand van voorspellingen van de marktvraag (Sweeny en Rachlin, 1987). Een ander punt van commentaar dat men hierbij kan geven is dat de verschillende auteurs van Beyond Budgeting nergens in de literatuur aangeven hoe men de marktvraag binnen de onderneming kan vertalen naar taakallocatie en beschikbaarheid van middelen. Dit is echter nodig opdat de verschillende afdelingen er voor kunnen zorgen dat geleverd wordt wat de markt vraagt. Er ontbreekt dus een concreet coördinatie-instrument. Zoals reeds vermeld in de commentaar op 'organisatiestructuur' wordt hiervoor het budget gebruikt. Laat men dit weg, zullen de afdelingen onderling afspraken moeten maken, wat zal leiden tot inefficiëntie.

Doelen stellen

Bij het traditionele budgetteringsproces stelt men volgens de Waal (2001) de doelen aan de hand van onderhandelingen en verbeteringen ten opzichte van het vorige jaar. Dit gebeurt jaarlijks en de doelen staan vast. De doelen zijn eigenlijk vooraf vastgestelde prestatiecontracten.

Aanhangers van de Beyond Budgeting benadering stellen doelen op basis van de concurrentie. Deze doelen zijn relatief en ambitieus, ze moeten zorgen voor continue planning en verbetering. Hier spreekt men niet van vaste prestatiecontracten, maar worden de prestaties beloond op basis van wat achteraf bekeken maximaal mogelijk was.

Volgens Van Horn (2004) maakt de Waal hier de verkeerde veronderstellingen in verband met de traditionele benadering. "De veronderstelling dat in het traditionele model van budgetteren doelen worden bepaald op basis van onderhandeling en het nastreven van een budgetverbetering ten opzichte van vorig jaar, is zowel theoretisch als praktisch onjuist." (Van Horn, 2004:28) Deze stelling staft hij aan de hand van werken van Anthony en Govindarajan (2001) en Emmanuel, Otley en Merchant (1998), die zeggen dat het budget pas de derde stap is binnen het management control proces, na het bepalen van de doelen. In een eerste stap stelt men de ondernemingsstrategie vast. Daarna maakt men een keuze uit de strategische opties (het stellen van doelen). Tot slot vindt de programmering van de activiteiten horend bij de gekozen strategie plaats (het budgetteren). De doelen en de te behalen resultaten werden dus al bepaald voordat de budgetten opgesteld werden. De budgetten zorgen enkel voor een jaarlijkse financiële en organisatorische allocatie van activiteiten en middelen. Zij helpen de medewerkers de doelen uit het plan te realiseren. Hieruit kunnen we concluderen dat doelen niet op budgetten gebaseerd kunnen worden, aangezien de budgetten pas na de doelen ontwikkeld worden. Daar men bij het ontwikkelen van de strategische doelen ook naar de markt kijkt, zal er ook bij budgetten een marktfocus zijn.

Een gevaar dat schuilt in de Beyond Budgeting benadering is dat men de doelen gaat bepalen relatief aan de concurrentie. Men wil het beter doen dan de concurrentie of binnen een bepaald kwartiel van gelijkaardige ondernemingen vallen. Hier is het van belang welke strategie de organisatie wenst te hanteren. Kiest men bijvoorbeeld voor een strategie van strategische positionering, waarbij men zich wil onderscheiden van de concurrentie, dan zal de organisatie autonoom doelen moeten vaststellen. Te veel naar de concurrentie kijken kan dan gevaarlijk worden.

Strategisch Management

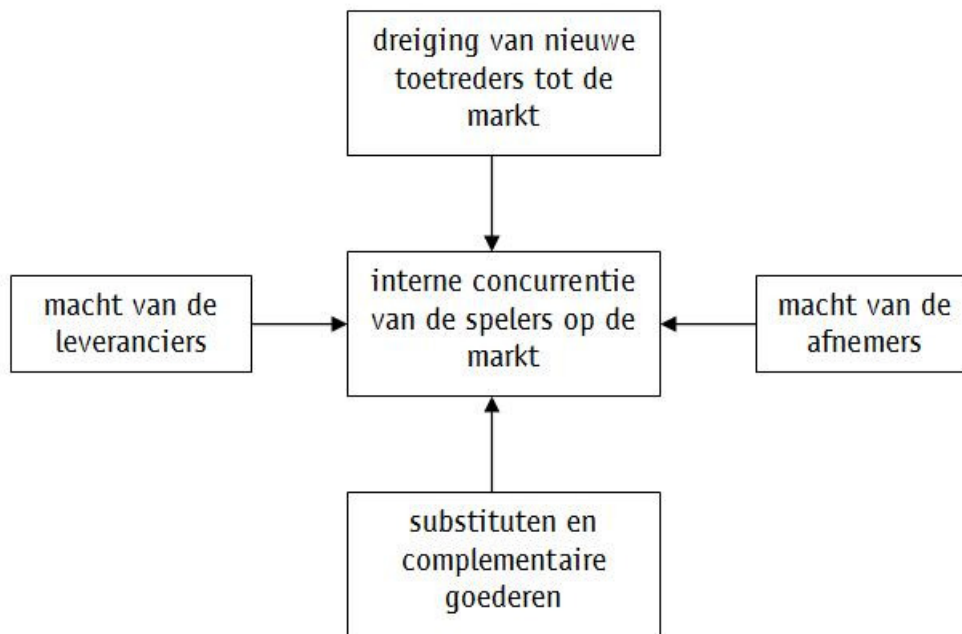
Volgens de Waal (2001) is het strategisch management binnen het traditionele budgetteringsmodel een jaarlijks top-down proces dat vooral gericht is op kostenbeheersing. Wanneer men echter het Beyond Budgeting model toepast, maakt men dit proces continu, flexibel en gericht op de marktvraag.

Ook hier trekt drs. van Horn de stelling van de Waal in twijfel. "De stelling dat in het traditionele model strategische managementkeuzen jaarlijks worden vastgesteld en gericht zijn op kostenbeheersing is onjuist." (van Horn, 2004:28) Volgens hem wordt strategie binnen bedrijven

gebruikt als de richting en het bereik van de organisatie op de lange termijn. Het budget is een klein, jaarlijks deel van de op lange termijn te implementeren strategie. Ook Johnson, Scholes en Whittington (2006) staven dit.

Volgens Dhr. Briers wordt de strategie van een organisatie bepaald door het samengaan van verschillende aparte doelstellingen. De strategie moet vertaald worden in verschillende budgetten (kostenbudget, opbrengstenbudget, budget voor de voorraden, ...). Verder zegt hij dat er naast de jaarlijkse budgetten ook nog budgetten op lange termijn bestaan, die afgestemd zijn op de lange termijn strategieën van bedrijven.

Als strategie op een zaak gericht zou zijn, dan is dit niet op kostenbeheersing, maar op het realiseren van opbrengsten. Om dit te doen moet men ook naar de markt kijken en niet enkel naar de eigen kosten. Er zijn nog meer factoren waar naar gekeken moet worden bij het bepalen van de strategie. Porter (1985) stelde dit vast aan de hand van zijn 'vijfkrachtenmodel' (zie figuur 13). Dit model is een raamwerk voor analyses van industrieën en voor strategieontwikkeling. Michael Porter ontwierp het in 1979. Volgens hem wordt het winstpotentieel van een markt, en bijgevolg ook de aantrekkelijkheid van de markt, beïnvloed door vijf factoren, de vijf krachten. De totale kracht van deze vijf factoren bepaalt het winstpotentieel van de markt. De vijf krachten zijn: de macht van de leveranciers, de macht van de afnemers, de mate waarin substituten en complementaire goederen te krijgen zijn, de dreiging van nieuwe toetreders tot de markt en de interne concurrentie van de spelers op de markt.



Figuur 13: Het vijfkrachtenmodel van Michael Porter

We zullen niet verder ingaan op dit model. We halen het enkel aan om aan te tonen dat er meer factoren van belang zijn bij het ontwikkelen van een strategie. Meer factoren dan enkel kostenbeheersing of klantenfocus.

Prognoses stellen

Bij de traditionele benadering gebruikt men prognoses om op koers te blijven. Het is een controlemiddel voor het topmanagement. De prognoses zijn gekoppeld aan de budgetten en dus ook aan het beloningssysteem. Men maakt elk kwartaal prognoses, maar ze kijken niet verder dan het einde van het financiële jaar. Bij de Beyond Budgeting benadering hebben de prognoses het doel de strategie aan te passen. Ze dienen ter ondersteuning van de lokale managers. De prognoses worden gemaakt door externen of door personeel dat geen eigen belang heeft bij de uitkomst ervan. Men werkt hier met rolling forecasts of voortschrijdende prognoses, die vijf à zes kwartalen in de toekomst kijken en regelmatig worden bijgewerkt.

Eerst zullen we wat meer uitleg geven over voortschrijdende prognoses. Zoals we in de voorgaande hoofdstukken al aangaven, spelen deze prognoses een belangrijke rol binnen de Beyond Budgeting gedachte. Dit zijn prognoses die men meerdere keren per jaar maakt, meestal vier keer. Ze kijken continu minstens vijf à zes kwartalen vooruit. Bij Beyond Budgeting vervangen deze voortschrijdende prognoses de eindejaarsprognose. Op het eerste zicht zou men zeggen dat men met dit systeem meer werk heeft dan eerst. Een veelgehoorde opmerking is dat

men nu vier keer per jaar moet budgetteren. Ondanks het feit dat veel ondernemingen al jaren prognoses maken, is het een misvatting dat een prognose hetzelfde is als een budget. De voortschrijdende prognose is een zo nauwkeurig mogelijke bijwerking van de normen op de belangrijkste prestatie-indicatoren (KPI's) van de organisatie. Deze updates vinden plaats op basis van de resultaten van de organisatie zelf, de resultaten van de concurrenten en de ontwikkelingen in de markt. Dit bijstellen is belangrijk omdat de prognose aangeeft of er aanvullende acties nodig zijn om bepaalde resultaten te verbeteren. Aangezien de prognoses losgekoppeld zijn van enige beloning heeft het manipuleren ervan weinig zin. (de Waal, Hope en Fraser, 2003)

De prognose verschilt van het budget op het vlak van de samenstelling. In het traditioneel budget worden tot in detail alle kostprijzen, bezettingen en normen doorgenomen en herberekend. Bij voortschrijdende prognoses kan dit ook wel plaatsvinden, als onderdeel van het strategische planningsproces, maar algemeen zal men gewoon vier keer per jaar de hoofdlijnen bijstellen. Dit kan in het totaal misschien meer werk zijn dat het opstellen van het budget, maar dit kan wel de moeite waard zijn. Het maken van prognoses geeft nu wel de juiste informatie die nodig is om de organisatie op het juiste spoor te houden in een snel veranderende markt. Dit is iets waar het budget volgens de BBRT niet in zou slagen.

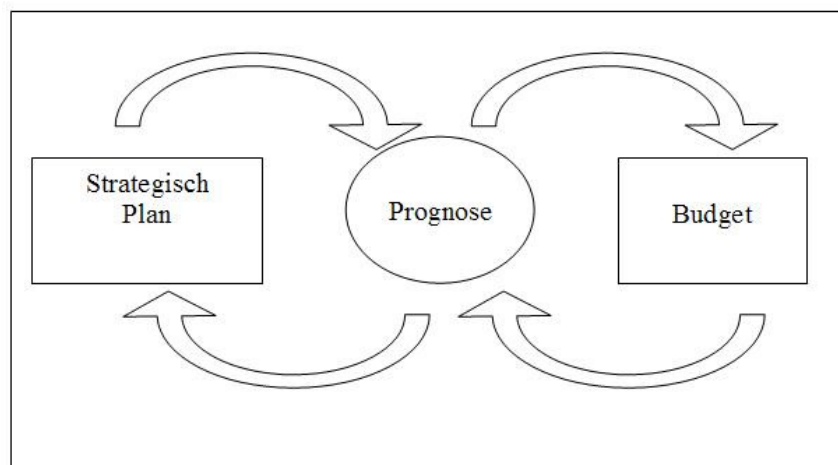
Twee gekende voorbeelden van bedrijven die succesvol met voortschrijdende prognoses zijn gaan werken zijn Volvo en Rhodia. In een artikel in het magazine Ioma (2005) wordt beschreven hoe zij het voorspellingsmodel toepassen. Bij Volvo zijn er drie verschillende soorten voortschrijdende prognoses. Ten eerste is er een maandelijks 'flash forecast', die drie maanden vooruit kijkt. Deze wordt vooral gebruikt om de managers informatie te geven over de huidige vraag en hen te helpen met de ontwikkeling van strategieën. Ten tweede doet men er elk kwartaal een prognose die twaalf maanden vooruit kijkt. Deze dient om de veronderstellingen die men maakt over het gedrag van de klanten en de economische trends te herzien (te updaten). Tot slot maken ze jaarlijks twee bijkomende voorspellingen die vier tot tien jaar vooruit kijken. Deze prognoses hebben als doel de managers te helpen met het vaststellen van de marktpositie van de onderneming.

Bij Rhodia gebruikt men twee vormen van voortschrijdende prognoses. Een eerste kijkt continu twee tot vijf jaar vooruit en wordt jaarlijks herzien. Deze prognose wordt gebruikt voor de strategieontwikkeling. De tweede vorm kijkt vijf tot acht kwartalen vooruit en wordt per kwartaal herzien. Deze wordt vooral gebruikt om de operaties te sturen.

Volgens dit zelfde artikel gebruiken meer dan een derde (37 procent) van de bedrijven voortschrijdende prognoses. De meeste kijken zes kwartalen vooruit. Verder zegt men dat het aantal bedrijven dat overgegaan is op deze prognoses de laatste jaren verdubbeld is.

Een commentaar dat we bij de rolling forecasts van de Beyond Budgeting Round Table kunnen geven is dat dit niet zo nieuw is. In de praktijk komt dit al een twintigtal jaar voor. Ook Dhr. Briers van KPMG bevestigde dit. Hij zegt dat deze voorspellingen vooral bij beursgenoteerde bedrijven gebruikt worden. Andere methodes die gebruikt worden om prognoses te maken zijn latest estimates en voorspellingen aan de hand van rapporten van analisten. Het verschil met de Beyond Budgeting benadering is dat zij dit alles zonder budgetten willen doen. Volgens Myers (2001) is dit echter goed te combineren aan de hand van 'rolling budgets'. Volgens hem moet er om rolling budgets in te voeren niets veranderen aan de manier waarop een organisatie budgetteert. Het verschil is dat men dit niet meer één maal per jaar doet. Ze zullen moeten zoeken naar nieuwe manieren om het budgetteringsproces efficiënter en beter bruikbaar te maken.

Een andere manier om budgetten te combineren met voortschrijdende prognoses wordt gebracht door Montgomery (2001) in het magazine Strategic Finance. Hij ziet de prognoses als een fase tussen het strategisch plan en het budget (zie figuur 14). Het budget blijft dus gewoon bestaan. De voortschrijdende prognose is een minder gedetailleerde financiële voorspelling.



Figuur 14: Voortschrijdende Prognose met Budget

Resource Management

Volgens de traditionele benadering gebeurt de allocatie van middelen aan de hand van het budget. Dit wordt allemaal vooraf bepaald. Met de Beyond Budgeting aanpak worden de middelen daar gealloceerd waar ze de meeste toegevoegde waarde kunnen leveren. De managers beslissen zelf waar middelen nodig zijn. Goedkeuring wordt enkel gevraagd in geval van grote uitgaven.

Eerder in deze tekst, bij 'doelen stellen', legden we al uit dat een onderneming eerst de strategische richting gaat bepalen, dan de strategische opties en vervolgens het budget gaat opstellen. Bij het bepalen van de strategie gaat men al kijken waar de meeste toegevoegde waarde ligt. Pas hierna gebeurt de budgettering en de hiermee samen gaande allocatie van de middelen. De allocatie van middelen gebeurt met budgetten dus ook op de plaats waar zij de meeste waarde kunnen toevoegen. (Van Horn, 2004)

Metten en zelfcontrole

Als men werkt met budgetten zal het meten en de zelfcontrole gericht zijn op deze budgetten. De top zal ze gebruiken om te kijken of de managers nog op schema liggen. De controlepunten zijn financieel en liggen vast. Zonder budgetten, met Beyond Budgeting dus, is de controle gebaseerd op strategische KPI's. Deze zijn relatief, in vergelijking met de doelen, de concurrentie, de collega's (bijvoorbeeld ranglijsten), de markt of het vorige jaar.

Volgens van Horn (2002) is er niets mis met controle aan de hand van het budget. De manager en degene die het budget opstelt zijn immers gezamenlijk een taakverdeling overeengekomen, die te zien is in het budget. Het meten en de zelfcontrole ten opzichte van het budget is dan precies wat men mag verwachten.

De zelfregulatie en zelfsturing die voortkomen uit het Beyond Budgeting model zijn niet altijd wenselijk. Dit hangt af van het soort onderneming. Een fabriek die in een waardeketen ligt, zal bepaalde contractuele verplichtingen hebben. De fabriek zal bijgevolg minder ruimte hebben voor zelfsturing.

Prestatiebeloning

De aanhangers van het Beyond Budgeting model zeggen dat men met traditionele budgetten werkt met persoonlijke beloningen, terwijl bij hun model gewerkt wordt met groepsbeloningen. Dit is echter een misvatting. Er is niets dat groepsbeloning met budgetten tegenwerkt. Zowel groepsbeloningen als persoonsgebonden beloningen kunnen worden toegepast in het systeem met budgetten. Deze groepsbeloningen zijn dus geen specifieke verdienste van Beyond Budgeting.

Ook het feit dat bij het traditionele budgetteringssysteem de mensen geprikkeld worden door financiële stimuli is al jaren achterhaald. Onder andere Maslow beschreef de motivatie aan de hand van erkenning in zijn motivatiehiërarchie. (Roediger, 2001)

Een verdienste van het Beyond Budgeting model is de loskoppeling van de beloning en het budget, wat zoals eerder gezegd manipulaties in de hand werkt. Hierbij gaan de ontwikkelaars

van het systeem er wel van uit dat bedrijven het budget als vast prestatiecontract gebruiken, wat volgens De With en Ijskes (1992) en Horngren (2003) niet het geval is.

Volgens Dhr. Briers van KPMG gebeurt de bonusbeloning binnen veel bedrijven op verschillende basissen. Hij gaf mij het voorbeeld van Inbev. Hier kijkt men naar de prestaties van het volledige bedrijf, de prestaties van de afdelingen van de manager in kwestie en naar de persoonlijke prestaties van deze manager. Een combinatie van deze gegevens bepaalt de hoogte van de bonus. Hij geeft Hope en Fraser wel gelijk wanneer ze zeggen dat budgetten fraude of onethisch gedrag in de hand kunnen werken, bijvoorbeeld wanneer men omzet naar voor gaat halen om doelen van dit jaar te halen. Of dit ook werkelijk vaak gebeurt laat hij in het midden.

6.2 Het bewijs van Beyond Budgeting

Verschillende auteurs (Bakker, 2005 en van Horn, 2002) zeggen dat er geen wetenschappelijk bewijs is dat de Beyond Budgeting methode een betere manier zou zijn om een organisatie te sturen dan de traditionele budgetteringsmethode. Maar waar baseert de Beyond Budgeting Round Table zijn bevindingen dan op?

Veel van de theorie van Beyond Budgeting is gebaseerd op de praktijk en zij verwijzen graag naar succesvolle toepassingen. Een groot aantal van deze ondernemingen hebben echter het budgetteringsstelsel niet verworpen, maar slechts aangepast. Ook blijkt geen enkele invoering van het Beyond Budgeting model hetzelfde te zijn. "Wanneer men de 'voorlopers' meer gedetailleerd bestudeert valt op dat ze hun beyond budgeting projecten allemaal weer anders hebben aangepakt." (de Waal, 2001:65) Er is dus nog niet echt een rode draad te vinden in het onderzoek van de Beyond Budgeting Round Table.

6.3 Business Process Reengineering

Een concept dat op veel punten vergelijkbaar is met Beyond Budgeting is Business Process Reengineering (BPR). Het is niet de bedoeling hier diep op in te gaan. We leggen kort uit wat BPR is en vertellen wat meer over de overeenkomsten met het model van de Beyond Budgeting Round Table.

BPR werd ontwikkeld door Hammer en Champy en gepubliceerd in hun boek 'Reengineering the corporation' in 1993 (dus voor er al sprake was van Beyond Budgeting). Het houdt in dat men processen binnen een organisatie volledig opnieuw gaat doordenken en gaat herontwerpen. Zo

krijgt men grote verbeteringen in bepaalde prestaties, zoals kosten, kwaliteit, service en snelheid. De methodes van Business Process Reengineering dienen niet om problemen op te lossen die het gevolg zijn van organisatorische structuren, maar van processtructuren. Dit is een verschil met het Beyond Budgeting model, waar men een probleem in de organisatiestructuur tracht op te lossen, namelijk de bedrijfscultuur die moet veranderen. BPR verschilt ook van Total Quality Management (TQM). Hierbij gaat men processen verbeteren. Bij BPR daarentegen gaat men processen volledig verwerpen en vervolgens vervangen. Beide begrippen hebben wel gemeenschappelijke thema's. (Hammer en Champy, 1994)

Zoals gezegd zijn er bepaalde grote overeenkomsten met het Beyond Budgeting model. Een eerste is dat men de beslissingsbevoegdheden meer naar de werkvloer wil delegeren. Men gaat niet langer de besluitvorming scheiden van het werk, maar het er deel van laten uitmaken. De positie van de werknemer binnen de organisatie zal veranderen. Zij gaan hun eigen regels stellen. De werknemers krijgen meer bevoegdheden. Men blijft wel werken binnen bepaalde grenzen (zoals deadlines, productiviteitsdoeleinden, kwaliteitseisen,...).

Terwijl de rol van de manager van supervisie over gaat naar meer bevoegdheden, verandert de rol van het hoger management naar die van coach. Dit is zeer vergelijkbaar met wat we reeds besproken hebben bij Beyond Budgeting.

Een volgende overeenkomst met Beyond Budgeting is de betrachting van Business Process Reengineering dat men meer wil gaan decentraliseren. Men kiest echter voor een combinatie van gecentraliseerde en gedecentraliseerde operaties. De vooruitgang in de informatietechnologie helpt ondernemingen deze combinatie te maken. Men kan steeds meer gaan handelen alsof de afzonderlijke eenheden volledig autonoom zijn. Ondertussen behoudt men wel de schaalvoordelen van centralisatie. Men pleit er wel voor de organisatie uit te vlakken en dus de hiërarchie te verminderen. (Hammer en Champy, 1994)

Binnen BPR is de invloed van de nieuwe informatietechnologie van groot belang. Dankzij vooruitgang op dit vlak is het delen van informatie veel gemakkelijker geworden. Ook kunnen plannen nu onmiddellijk aangepast worden, in plaats van regelmatige herzieningen uit het verleden. Deze zaken sluiten aan bij de theorieën van Hope en Fraser van BBRT.

6.4 Andere vormen van budgettering

Met de opkomende kritiek op budgetten zijn er naast Beyond Budgeting nog andere technieken en methoden ontstaan. Voor de volledigheid lichten we de belangrijkste kort toe.

Activity Based Budgeting

Activity Based Budgeting is verwant aan Activity Based Costing (ABC) en Activity Based Management (ABM). Door het meer en meer gebruiken van ABC gaan ondernemingen kostendragers inbouwen in hun budgetten. Planning en controle worden afgestemd op waardetoevoegende activiteiten en processen, die aan de hand van ABM bepaald worden. De beslissingen over de allocatie van middelen zijn in overeenstemming met een ABM-analyse. Hierbij worden activiteiten en processen zo gestructureerd dat ze beter voldoen aan de behoeften van de klanten. (Horngren, Datar en Foster, 2003)

Zero Based Budgeting

Bij deze methode moeten uitgaven tijdens elke budgetteringscyclus opnieuw verantwoord worden, in plaats van de budgetten te baseren op de voorgaande jaren. Zo voorkomt men dat men gaat verder bouwen op inefficiënties en onnauwkeurigheden uit het verleden. Dit is geen nieuw systeem, het werd al in de jaren zestig gebruikt. Een groot minpunt van Zero Based Budgeting is dat het zeer tijdrovend is. Hetzelfde geldt voor Activity Based Budgeting. Deze twee methodes worden dan meestal ook niet standaard, maar eerder in bijzondere gevallen toegepast. (CIPFA, 2007)

Winstplanning (profit planning)

Een profit plan is in grote lijnen hetzelfde als een budget, maar wordt specifiek gemaakt voor zelfstandige profit centers. In het profit plan zit een schatting van de verwachte inkomsten en uitgaven voor een specifieke toekomstige periode. Het beoordeelt of een onderneming voldoende contanten genereert, economische waarde creëert en voldoende financiële middelen voor investeringen aantrekt. Deze methode garandeert dat de korte- en langetermijnvooruitzichten van een organisatie in overweging worden genomen bij het opstellen van financiële plannen. (de Waal, 2002)

Value Based Management

Dit is een formele en systematische methode om de creatie van aandeelhouderswaarde te sturen in de tijd. Men gaat alle uitgavenplannen evalueren als projectramingen en vervolgens beoordelen op basis van de aandeelhouderswaarde die ze zouden creëren. Deze methode helpt het verband te leggen tussen de strategie en de aandeelhouderswaarde enerzijds en de planning en budgettering anderzijds. (Neely, Bourne en Adams, 2004)

Voortschrijdende Budgetten en Prognoses

Voortschrijdende prognoses zijn prognoses die meestal per kwartaal vijf à zes kwartalen vooruit kijken. Zij leveren de input voor het voortschrijdend budget, dat ook vijf à zes kwartalen vooruit gemaakt wordt. Deze methode lost problemen in verband met onregelmatige budgettering op en resulteert zo in meer nauwkeurige prognoses. (de Waal, 2002) We hebben ze al eerder in dit werk besproken.

Hoofdstuk 7:

Plannings- en Budgetteringssoftware

In dit hoofdstuk gaan we onderzoeken wat de huidige mogelijkheden zijn van de Planning- en Budgetteringssoftware (P&B software). Ook de softwareontwikkelaars zagen de problemen die zich afspeelden met de budgetten en zijn hier op ingegaan. Een eenvoudige zoekvraag via Google levert informatie over honderden softwarepakketten voor de ondersteuning van budgettering op, zowel afkomstig van de grote softwarehuizen zoals Microsoft, Oracle of SAS als van meer gespecialiseerde aanbieders zoals XLerant en marktleider BusinessObjects. De verschillende budgetteringssoftware die we nader bekeken zijn Microsoft Forecaster, Hyperion System 9, BudgetPak, Cognos 8 Planning, SAS 9, BusinessObjects Budgeting XI, OutlookSoft 5 en Extensity MPC. We zullen hier niet de technische kant van de software gaan bekijken. Wat we wel doen is kijken hoe zij de problemen van de budgetten volgens de Beyond Budgeting Round Table aanpakken en wat de verschillende mogelijkheden zijn van de hedendaagse budgetteringssoftware. Het valt overigens op hoe de markt van budgetteringssoftware recent het voorwerp is geworden van een snelle consolidatie. In de eerste vijf maanden van 2007 alleen al noteerden wij de overname van Hyperion door Oracle (maart 2007), OutlookSoft door SAP (mei 2007), Cartesis door BusinessObjects (april 2007).

7.1 Spreadsheets

Volgens een white paper van Infor (2005) gebruiken sommige organisaties tekstverwerkingsapplicaties zoals Microsoft Word voor het opstellen van hun strategische en operationele plannen. Op deze manier behoren de documenten in hun slechtste vorm tot een enkele gebruiker, zijn ze niet gemakkelijk te updaten en kan men er geen analytische bewerkingen op uitvoeren. Daarom maakt men eerder gebruik van digitale rekenbladen of spreadsheets zoals Excel of Lotus 1-2-3 om de budgetten op te stellen en te onderhouden. Ze zijn gemakkelijker te updaten en hebben analytische mogelijkheden. Het probleem bij spreadsheets is echter dat men er de 'zachte' kant van het plan, zoals beschrijvingen, commentaren, niet-financiële metingen en de impact van 'cause-and-effect' relaties, minder goed mee kan behandelen.

In organisaties waar het topmanagement hun middenmanagement Planning- en Budgetteringssoftware wil laten gebruiken volgt men gewoonlijk de regel: zorg dat het programma op Excel lijkt. De denkwijze hierachter is dat spreadsheets vertrouwd zijn. Zo kunnen ook niet-financiële managers meewerken aan het budget. Uit een opiniepeiling die het magazine

CFO bij 150 financiële directeurs uitvoerde in 2007 bleken deze spreadsheets (bij niet-financiële managers) echter niet zo vertrouwd te zijn als men zou denken. Men vroeg aan de financiële directeurs of hun niet-financiële managers bepaalde commando's konden uitvoeren. Zo kunnen maar 26 procent van hen een formule creëren in Excel die verwijst naar een relatieve kolom en een absolute rij. 25 procent van hen kunnen waarden kopiëren en plakken zonder de formules te plakken. Andere resultaten zijn dat 18 procent rijen kan invoegen en nieuwe subtotalen kan toevoegen, om vervolgens de formule aan te passen voor het geheel. 17 procent kan een formule uit het ene rekenblad linken aan een getal in een ander blad van hetzelfde document. Nu is het natuurlijk niet direct de taak van managers om spreadsheets te ontwikkelen, maar het geeft toch aan dat Excel misschien minder vertrouwd is dan gedacht.

Een ander probleem dat zich stelt bij spreadsheets is de complexiteit ervan. Dit kunnen we afleiden uit de twee cases die besproken worden in de white paper van Microsoft Forecaster, namelijk Mercy Health Partners en Airline Reporting Corporation. Voor deze met het programma Forecaster werkten, behandelden zij hun budgetten met spreadsheets. Bij Mercy Health Partners moest men deze rekenbladen, verdeeld over acht hoofdafdelingen met ongeveer 200 onderafdelingen, linken en onderhouden. Bij Airline Reporting Corporation verbond men vijftig spreadsheets met dertig budgetten en planningsdocumenten. Voor de communicatie gebruikte men e-mail. Bij kleine ondernemingen kan men zich nog behelpen met rekenbladen, maar het spreekt voor zich dat dit bij grotere ondernemingen, zoals in de twee cases, zorgt voor een onoverzichtelijke en complexe situatie (Microsoft, 2006). Uit een vergelijkende studie van APQC blijkt dat bij bedrijven die sterk afhankelijk zijn van rekenbladen het gemiddeld dertig dagen langer duurt om het budget af te ronden dan bij bedrijven die geen rekenbladen gebruiken. Verder blijkt uit deze studie ook dat CFO's een derde van hun tijd steken in het invoeren, bevestigen en verbeteren van plannings- en budgetgegevens. Als men met budgetteringsoftware werkt in plaats van spreadsheets is dit maar een vierde van hun tijd (Reason, 2005).

Als men de niet-financiële managers ook wil betrekken bij het budget of als men hen zelf hun eigen budget wil laten opstellen, heeft men het probleem dat spreadsheets vaak te moeilijk zijn en er kennis voor nodig is. Een oplossing is een meer op tekst gebaseerde interface bij de budgetteringsoftware te gebruiken. Een voorbeeld hiervan is BudgetPak van XLerant. Dit is een programma dat een reeks vragen stelt aan de gebruiker aan de hand van 'wizards'. Zo onttrekt het de data die het nodig heeft aan de managers en ontcijfert het deze. (Durfee, 2007)

7.2 Planning- en Budgetteringssoftware (P&B software)

7.2.1 Betrokkenheid van front-line managers bij het budget

Het laatste decennium is, zoals bij de meeste bedrijfsprocessen, het gebruik van gespecialiseerde software bij het budgetteren populair aan het worden. Het is de bedoeling met de aangepaste software alle managers meer te betrekken bij het opstellen van en werken met het budget. Volgens softwareontwikkelaar XLerant (2006) willen de managers zelf hun cijfers verwerken, op een snelle en gemakkelijke manier. De betrokken managers staan dicht bij de markt. Hun kennis kan van groot belang zijn bij de opstelling van het budget. De juistheid van het budget zal vergroot worden, als ook de aansprakelijkheid van de managers (Microsoft, 2006).

Veel bedrijven werken nog met spreadsheets voor het ontwerpen van hun budget. Hier sluipen echter vaak veel fouten in. De financiële managers steken veel van hun tijd in het op punt stellen van deze rekenbladen, in het verwijderen van de fouten en vergissingen. Eerder in dit werk (zie 3.3) hadden we het al over de kritiek van Hope en Fraser dat het opstellen van het budget een langdurig proces is waardoor het personeel te weinig tijd steekt in andere activiteiten met meer toegevoegde waarde. Studies van CFO magazine uit 1999 bevestigden dit. Met P&B software zullen de front-line managers in staat gesteld worden zelf hun budgetten te bewerken zonder fouten. Het gevolg hiervan is dat de financiële managers meer van hun tijd in de analyse van de gegevens kunnen steken. Uit een vergelijkbare studie van datzelfde magazine in 2007 blijkt dan ook dat de software dit probleem grotendeels oplost (Durfee, 2007). Dale Hosack, de CFO van Western Container Corp. (een afdeling van Coca-Cola Enterprises), kocht het nieuwe budgetteringssysteem van Microsoft (Forecaster) aan. Hiermee veranderde hij het proces zodat de algemene managers meer zeggenschap hadden in de financiële cijfers. Hierdoor kregen de financiële managers niet enkel meer tijd voor de analyse van de gegevens, maar namen de algemene managers het proces ook meer serieus, omdat ze de financiële kant van de zaken nu zelf konden zien. Ze kregen meer het gevoel dat het *hun* budgetten waren.

Uit de studie van CFO magazine en The Buttonwood Group (een consultancybedrijf) uit 2007 blijkt dat 57 procent van de front-line managers hun gegevens voor het budget **niet** zelf invullen (Durfee, 2007). De drie voornaamste redenen die ze hiervoor aangeven zijn dat ze hier hun tijd niet in willen steken, ze weten niet hoe ze moeten budgetteren of ze hebben hier geen training voor gevolgd. Bij slechts 10 procent van de ondervraagde ondernemingen vult 81 tot 100 procent van de managers de budgetten wel zelf in. Verder blijkt ook dat zeer weinig managers uitleg voor de verschillen tussen het budget en de werkelijke prestaties zelf kunnen geven zonder hulp van de Finance-afdeling. De studie geeft aan dat wanneer de 'budgeteigenaar' (de manager voor wie het budget wordt opgesteld) zijn gegevens niet zelf ingeeft, meer dan 40 procent van de budgetten fouten en weglatingen bevat. Als de budgeteigenaar verantwoordelijk is voor zijn eigen input daalt dit aantal naar 28 procent. Deze fouten komen vaak voort uit slechte

communicatie en misverstanden. Veel bedrijven hebben reeds B&P software aangekocht, maar ze wordt nog niet optimaal gebruikt. 40 procent van de 'niet-financiële' gebruikers van het systeem hebben er het voorbije jaar nog geen enkele keer op ingelogd. Bij slechts 21 procent van de bevroegde ondernemingen hebben 81 tot 100 procent van de managers dit wel gedaan. Uit het onderzoek blijkt dat niet-financiële managers op een snelle manier kan aangeleerd worden hoe zij met de budgetteringssoftware moeten werken. Zij krijgen echter vaak de kans hier niet voor. 74 procent van de ondervraagde bedrijven biedt deze trainingen niet aan. Bij 10 procent van de ondernemingen worden deze trainingen aan iedereen aangeboden. Alhoewel er in het totaal maar acht uur training voor nodig is, vinden veel managers de software te ingewikkeld (Edwards, 2006). De resultaten van deze survey zijn terug te vinden in bijlage 6.

Al de softwarepakketten die we besproken hebben stellen de front-line managers in staat zelf aan hun budget mee te werken. Zij doen dit alle door het gemak van het invullen van gegevens te vergroten. BudgetPak doet dit op basis van een wizard die vragen stelt aan de gebruiker. Hiermee verschillen zij van de andere programma's zoals Forecaster van Microsoft, OutlookSoft 5 en Cognos 8 Planning, die dit doen op basis van een spreadsheetinterface. Hyperion heeft momenteel een spreadsheetinterface, maar wil overgaan naar een meer wizard-gebaseerd uiterlijk (Edwards, 2006). De ontwikkelaars zien deze grotere medewerking van de front-line managers als een van de grote voordelen van hun pakket. Uiteraard is er nog steeds een algemene beheerder van de budgetten nodig, bijvoorbeeld de financiële directeur.

7.2.2 De kloof tussen het budget en de strategie dichten

Een andere troef van de Planning- en Budgetteringssoftware is dat zij toelaat de strategie aan de budgetten te koppelen. Volgens de Beyond Budgeting Round Table is een van de gevaren van budgetten dat men de strategie uit het oog verliest. Infor (2005) bevestigt dit. Zij zeggen dat zestig procent van de ondernemingen bedrijfsstrategie niet koppelen aan het budget, terwijl dit budget een manier zou moeten zijn om hun strategie in acties imp te zetten. Met budgetteringssoftware kan men dit volgens de ontwikkelaars echter op een eenvoudige manier doen. Volgens Paula Brock, die voor KPMG en ITT werkte, hebben de afdelingshoofden een beter begrip van de collectieve impact van hun beslissingen en handelingen, wanneer het strategisch plan een financieel plan bevat (Reason, 2005).

Het softwarepakket Extensity MPC heeft een technologie om de 'cause-and-effect' relaties binnen de bedrijfsstrategie visueel duidelijk te maken. Verder laat het zien welke dagelijkse activiteiten en middelen ervoor nodig zijn. Met behulp van deze software kunnen de top van het bedrijf en de operationele managers samenwerken bij het opstellen van de plannen. Extensity MPC ondersteunt een aanpak op meerdere niveaus om de plannen te ontwikkelen. De top bepaalt de

voornaamste doelen en strategieën die de komende jaren behaald moeten worden. Dit geven ze door aan de operationele managers, die vervolgens het operationeel plan opstellen met in detail de activiteiten. Hoe dit precies in zijn werk gaat wordt uitgelegd in het artikel '6 steps for linking corporate strategy to the budget' (Infor, 2005).

Ook de marktleider in de budgetteringssoftware, BusinessObjects (Budgeting XI), geeft de mogelijkheid om strategische doelen om te zetten in operationele plannen en deze te integreren met de belangrijkste toepassingen. Zij werken met verschillende scenario's die de impact van de plannen analyseren. Hun systeem stimuleert, zoals bij Extensity MPC, de top-down en bottom-up samenwerking. Ook stelt het meetbare doelen op die toegekend worden aan de werknemers of afdelingen. BusinessObjects heeft de mogelijkheid om middelen toe te wijzen aan bepaalde afdelingen, in overeenstemming met het budget. (BusinessObjects, 2007) Microsoft Forecaster en Cognos 8 Planning werken met een gelijkaardig systeem van scenario's.

7.2.3 Prognoses maken

De beslissingen die men dagelijks maakt in bedrijven zijn gebaseerd op voorspellingen voor de toekomst. Hoe meer accuraat deze zijn, hoe beter de beslissingen die men neemt. Vaak is het aantal prognoses dat men nodig heeft zo groot dat menselijke interactie niet meer praktisch is. Wanneer een organisatie voor duizenden of soms miljoenen items voorspellingen moet maken, kan men er niet altijd zeker van zijn dat men de juiste statistische modellen gebruikt. Hier ontwikkelde men voorspellingssoftware voor. Veel pakketten, zoals Microsoft Forecaster of Hyperion System 9 Planning, bieden dit aan bij hun budgetteringssoftware. Anderen, zoals ontwikkelaar SAS, bieden het aan als een apart softwarepakket: SAS High-Performance Forecasting. Dit is het snelste en meest analytische voorspellingspakket op de markt. Het selecteert automatisch het gepaste tijdreeksmodel, de business drivers en gebeurtenissen die het beste de historische data verklaren en betrouwbare voorspellingen genereren. Deze software maakt het complexe voorspellingsproces gemakkelijker, zodat het management zich kan richten op de meest kritische voorspellingen. Het ontdekt trends, periodiciteiten en seizoensschommelingen die men eerder niet zag. Verder ziet het ook pieken in de resultaten en niveaoverschuivingen. Een voordeel van dit pakket is dat het automatisch de gegevens in de gepaste vorm zet voor tijdreeksanalyse. (SAS Institute Inc., 2005)

De methode waarbij men verschillende scenario's opstelt, zoals bij Cognos 8 Planning en Microsoft Forecaster, wordt ook gebruikt voor het maken van prognoses. Het pakket OutlookSoft 5 maakt gebruik van een centrale databank waarin actuele gegevens, budgetten en plannen verzameld zijn. Met een combinatie van historische gegevens en real-time data garanderen zij een nauwkeurigheid, samenhang en betrouwbaarheid bij de voorspellingen. Deze databank wordt

'gevoed' door Microsoft Office bestanden of door gegevens van het internet. De software heeft de mogelijkheid voortschrijdende prognoses te produceren en kan trends en seizoensschommelingen laten zien. (OutlookSoft, 2007)

In 7.2.1 zeiden we dat de financiële managers meer tijd krijgen voor analyse van de cijfers, doordat ze minder tijd moeten steken in het verbeteren en aanpassen van de budgetten die door de front-line managers worden opgesteld. Een ander gevolg is dat ze meer tijd krijgen om te werken aan de prognoses. Zo verbeteren ze ook de budgetten. (Microsoft, 2006)

BusinessObjects Budgeting XI werkt naast de zojuist genoemde scenarioplanning ook met rolling forecasts, flexibele budgetten en lange termijn voorspellingen. (BusinessObjects, 2007)

7.2.4 Andere aspecten

Informatie delen en communicatie

Een punt waar belang aan gehecht wordt is er voor te zorgen dat er 'één waarheid' binnen de organisatie is, zodat men eenzelfde kijk heeft op de data van alle managementprocessen. Door te zorgen voor één enkele versie van de feiten, verzekert men de integriteit en nauwkeurigheid van de resultaten. Met deze ene waarheid kan men meer tijd steken in het nemen van beslissingen, in plaats van te debatteren over wat de juiste gegevens zijn en hoe precies ze zijn. Kosten waar men vaak geen rekening mee houdt bij budgettering zijn die van de communicatie. Dit kan onder de vorm van prints, kopieën, telefoongesprekken (al dan niet internationaal) en in sommige gevallen zelfs reizen. Met functies voorzien in P&B software kan men deze kosten voor een groot stuk terugschroeven. (Microsoft, 2006).

Kosten

Uit de cases die Microsoft (2006) heeft besproken blijkt dat Mercy Health Partners meer dan dertig mandagen kon uitsparen, wat gelijkstond aan loonkosten ter waarde van \$15 000. Bij Airline Reporting Corporation spaarde men vijf tot zes weken uit aan arbeidskosten. Het opstellen van de budgetten gaat veel sneller en eenvoudiger. Men moet veel minder fouten verbeteren en aanvullingen maken, als men gebruik maakt van P&B software. Ook wordt het budgetteringsproces niet meer enkel door de financiële managers gedaan, de afdelingshoofden en andere managers kunnen hier aan meewerken.

We mogen de kosten van de software en de licenties die men hier voor nodig heeft niet uit het oog verliezen. Volgens Xenakis (2001) ligt de prijs van een budgetteringspakket al snel tussen \$100 000 en \$300 000.

7.3 Conclusie

Als conclusie stellen we dat er verschillende softwareontwikkelaars met pakketten op de markt zijn. Allen bieden zij soortgelijke software aan, die kunnen verschillen qua interface. Sommige bieden verschillende diensten aan in één pakket (budgettering, voorspellingen, middelen-toewijzing, communicatie, strategieontwikkeling, ...), terwijl anderen deze systemen als aparte software aanbieden. Met planning- en budgetteringssoftware kan men op een relatief eenvoudige wijze de budgetten delegeren en de beslissingsbevoegdheid afschuiven naar lagere niveaus binnen de organisatie, dicht bij de markt. Voorts dalen de kosten van budgettering aanzienlijk, in geldelijke waarde en in manuren, zodat er meer tijd kan besteed worden aan de analyse van gegevens en aan voorspellingen.

Hoewel al deze producten beschikbaar zijn, blijven volgens Reason (2005) de bedrijven volop spreadsheets gebruiken. Volgens het onderzoek van CFO magazine uit 2005 gebruikt 67 procent van de ondernemingen, naast spreadsheets, geen budgetteringssoftware. Aan Dhr. Briers van KPMG vroeg ik hoe budgetteringssoftware in de praktijk wordt toegepast. Hij wist mij te vertellen dat de filialen van grote ondernemingen vaak met spreadsheets als Excel werken. De uitkomsten hiervan worden vervolgens gebruikt als input voor gespecialiseerde software in de hoofdkantoren. Hier wordt vaak software zoals Microsoft Forecaster of Hyperion van Oracle gebruikt.

Een punt waar de softwareontwikkelaars tot nu toe weinig aandacht aan hebben besteed is de beloning van de managers. De koppeling hiervan aan het budget was een van de pijnpunten van het huidige managementmodel volgens de Beyond Budgeting Round Table. Volgens Lawrence Serven van Buttonwood Group zal het binnen enkele jaren wel mogelijk zijn de beloning van het personeel te koppelen aan budgetteringssoftware (Reason, 2005).

Hoofdstuk 8:

Conclusies

8.1 Evaluatie van het Beyond Budgeting model

Auteurs over Beyond Budgeting schrijven graag over de nadelen van budgetten. Over de voordelen wordt er slechts weinig gezegd. Aangezien budgetten toch in 91 tot 100 procent van de ondernemingen gebruikt worden, zijn zij misschien toch niet zo slecht (Horngren, Datar en Foster, 2003). Er hangt veel af van de definitie die je eraan geeft. Veel van de aanhangers van Beyond Budgeting hebben een te traditionele kijk op het budgetteren. Zij definiëren het budget als een vast prestatiecontract dat een onderneming afsluit met haar managers. Deze definitie en de veronderstellingen die ermee gepaard gaan zijn niet correct. Coomans en Gaalman (2004:33) spreken hier zelfs over "de volstrekte onvolkomenheid in het aldaar geschetste soms licht ironische of gepopulariseerde beeld". De Beyond Budgeting aanhangers verliezen vaak de andere functies van het budget uit het oog. Wat met de functies van het budget als middel tot delegatie, planning, coördinatie, besluitvorming, taakstelling, integratie en risicobeheersing? Een meer gangbare definitie is dat het budget een instrument is voor de planning en coördinatie van activiteiten en middelen bij de implementatie van de strategie van de onderneming (van Horn, 2002). Daarbij komt dat het budget sinds zijn ingebruikname geëvolueerd is. De bedoelingen van de twaalf principes worden in de organisaties met budgetten ook verwezenlijkt.

Veel auteurs (Johnson en Redmond; Emmanuel, Otley en Merchant; Anthony en Govindarajan; Mintzberg; Champy en Hammer; Drucker; Simons; ...) die schrijven over de huidige organisatieprocessen en -methoden beweren hetzelfde als de aanhangers van het Beyond Budgeting model. Zij deden dit al jaren voor Hope en Fraser hun artikels en boeken publiceerden. Decentralisatie en empowerment zijn niets nieuws, het wordt al jaren toegepast binnen ondernemingen met budgetten. Volgens Hope en Fraser (2003) is het verwerpen van de budgetten een hulpmiddel om vlug over te gaan naar een gedecentraliseerde organisatie. Het blijkt echter geen vereiste te zijn. Ook het belang van het delen van informatie over heel de onderneming is al enkele jaren duidelijk. Onder andere met ERP (Enterprise Resource Planning) systemen tracht men hier aan te werken. Rolling Forecasts worden onder andere onder de vorm van Rolling Budgets gebruikt om prognoses te doen, gecombineerd met budgetten. Strategieontwikkeling gebeurt ook in een systeem met budgetten op een continue wijze. Kaplan en Norton (1996) beschrijven hoe men aan de hand van de Balanced Scorecard de lange termijn strategie omzet in jaarlijkse documenten, namelijk de budgetten. Het strategisch planningsproces en het operationeel budgetteringsproces zijn volgens hen te belangrijke processen om ze als onafhankelijke processen te behandelen. Men moet specifieke korte termijn doelen formuleren voor de metingen van de Scorecard. "In effect, this process expands the traditional budgeting

process to incorporate strategic as well as operational targets" (Kaplan en Norton, 1996:248). Verder zeggen ze dat als het bepalen van de doelstellingen op lange termijn correct uitgevoerd wordt, men bij het korte termijn budgetteringsproces enkel het eerste jaar van het meerjarenplan (het lange termijn strategisch plan) moet vertalen naar operationele budgetten. Dit wordt dan gedaan voor de strategische objectieven en metingen in de vier perspectieven van de Balanced Scorecard.

Als antwoord op de centrale onderzoeksvraag kunnen we dus zeggen dat dit Beyond Budgeting systeem niet nieuw is. Verder kunnen we zeggen dat de afschaffing van budgetten niet nodig is om de problemen op te lossen. Met budgetten is men nog steeds marktgericht. Ook kan men decentraliseren en zo de command en control politiek tegen gaan. Strategieontwikkeling en de implementatie ervan gaan gecombineerd met budgetten aan de hand van de Balanced Scorecard en KPI's.

Het grote, en eigenlijk ook enige, verschil tussen de traditionele budgetteringsbenadering en de Beyond Budgeting benadering is dat in het tweede geval alle processen zonder budgetten gebeuren. Budgetten vormen volgens Hope en Fraser en andere aanhangers van Beyond Budgeting een rem op al de genoemde processen. Zoals net aangetoond in hoofdstuk 6 is dit een twijfelachtige stelling. Ook blijkt in dat hoofdstuk dat er soms weinig verschil is tussen het traditionele model en het Beyond Budgeting model. Een voorbeeld hiervan is het bepalen van grenzen. Men spreekt in het eerste geval van grenzen op basis van het budget en in het andere geval van strategische grenzen. Tussen deze twee is er echter weinig verschil. Men noemt het gewoon niet meer 'budget'. Veel van het vernieuwende karakter van de Beyond Budgeting benadering kan dus ontkracht worden.

Iets wat ontbreekt in de werken van de Beyond Budgeting Round Table is een duidelijke uiteenzetting over hoe men Beyond Budgeting kan implementeren. Men valt steeds terug op voorbeelden van bedrijven die het in het verleden hebben toegepast, zoals Svenska Handelsbanken en Borealis. Het valt op dat elk bedrijf Beyond Budgeting op een andere manier toepast. Professor de Waal (2001) geeft toe dat er geen echte rode draad doorheen het onderzoek loopt. Uit eigen ervaring weet hij dat de invoering van de principes niet zo eenvoudig is: "Het toepassen van de BBRT-principes is op conceptueel niveau helemaal niet zo moeilijk maar de uitwerking van deze principes op operationeel niveau blijkt toch nog wel wat haken en ogen te hebben." (de Waal, 2001:64) Er wordt wel veel gesproken over de cultuurverandering binnen de organisatie die nodig is voor de invoering van het model, maar niet over specifieke maatregelen.

Een groot deel van de problemen rond het budget werd reeds opgelost. Dit blijkt uit een onderzoek dat we verrichtten naar de verschillende mogelijkheden van de software die de laatste jaren is ontwikkeld voor planning, budgettering en forecasting. Deze software betreft de front-

line managers meer bij het budget en zorgt voor snelle en accurate prognoses. De koppeling van de beloning aan het budget kan nog niet op een efficiënte manier gedaan worden met deze software. Een vergelijking van studies van CFO magazine uit 1998 en 2005 leert ons dat de tevredenheid over de budgetten binnen de organisatie aanzienlijk gestegen is (Reason, 2005).

We kunnen nog enkele commentaren bij het Beyond Budgeting model geven. Ten eerste moet er om aan benchmarking te kunnen doen voldoende informatie beschikbaar zijn over de concurrentie. Dit is zeker niet altijd het geval. Het kan heel moeilijk zijn om aan de nodige informatie in verband met interne processen van de concurrentie te geraken. Volgens Dhr. Briers is dit in kleinere markten met weinig spelers vaak niet zo moeilijk, al blijft het altijd de vraag hoe accuraat de informatie is. Ten tweede kunnen we ons vragen stellen over de behoefte aan budgetten in de 'investment community'. Wat zullen analisten zeggen wanneer de organisatie geen vaste winstverwachtingen meer afgeeft? Hierover wist Dhr. Briers mij te zeggen dat budgetten bij grote ondernemingen van groot belang zijn wanneer zij verantwoording moeten afleggen.

Lijst van de geraadpleegde werken

- ANTHONY, R. en GOVINDARAJAN, V. (2001) *Management Control Systems*, Mc Graw Hill, New York.
- ARBEIDSRECHTER (2007) 'Decentralisatie en centralisatie' (online) (geraadpleegd op 24 maart 2007)
Dit document is raadpleegbaar op:
<URL: <http://www.arbeidsrechter.nl/h/h622.htm>>
- BAKKER, B. (2005) 'Weg met de budgetten', *De Accountant*, November 2005, 56-59.
- BASS, B.M. (1970) 'When planning for others', *Journal of applied behavioural science*, 6, 157-171.
- BEYOND BUDGETING (2007) 'About BBRT – The Team' (online) (geraadpleegd op 25 maart 2007)
Dit document is raadpleegbaar op:
<URL: <http://bbrt.org/bbrtteam.htm>>
- BILSTRA, E. (2003) 'Beyond Budgeting Ingangstoets' (online) (geraadpleegd op 5 april 2007)
Dit document is raadpleegbaar op:
<URL: <http://www.beyondbudgeting.nl>>
- BILSTRA, E. en De WAAL, A. (2004) 'Is uw budgetteringsproces al APK-gekeurd?', *Tijdschrift Controlling*, nr 5 mei 2004, 19-23.
- BUSINESSOBJECTS (2007) 'Aligning people with processes and technology' (online) (geraadpleegd op 18 mei 2007)
Dit document is raadpleegbaar op:
<URL: www.businessobjects.com/planning>
- CFO MAGAZINE (1999) 'The revolution in planning' (online) (geraadpleegd op 22 november 2006)
Dit document is raadpleegbaar op:
<URL: http://www.cfo.com/article.cfm/2989581/1/c_3046544?f=insidecfo>
- CHANDLER, A.D. (1962) *Strategy and Structure*, The M.I.T. Press, Cambridge.
- CHASE, R., JACOBS, R. en AQUILANO, N. (2006) *Operations Management for Competitive Advantage*, McGraw-Hill, New York.
- CHURCHILL, N. (1984) 'Budget Choice: Planning vs. Control', *Harvard Business Review*, Juli 1984, 150-164.
- CIPFA (2007) 'Zero Based Budgeting' (online) (geraadpleegd op 28 april 2007)
Dit document is raadpleegbaar op:
<URL: <http://www.cipfa.org.uk>>
- COOMANS, B. en GAALMAN, P. (2004) 'Beyond Budgeting: Nieuwe approach of oude wijn in nieuwe zakken?', *Fiductie*, mei 2004 nummer 3, 32-36.

- DAUM, J. (2002) 'Performance Management Beyond Budgeting: Why you should consider is, how it works, and who should contribute to make it happen' (online) (geraadpleegd op 11 oktober 2006)

Dit document is raadpleegbaar op:

<URL: http://www.juergendaum.com/news/06_08_2002.htm>

- DAUM, J. (2003) 'Interview mit Lennart Francke: ohne budgets managen bei Svenska Handelsbanken', Zeitschrift für Controlling & Management, Mei 2003.
 - DE WAAL, A.A. (2001) 'Competitief voordeel door 'Beyond Budgeting'', Tijdschrift Financieel Management, juli/augustus 2001, 55-65.
 - DE WAAL, A.A. (2002) 'Gaat Nederland beyond budgeting?', Management Control en Accounting, april 2002, 12-16.
 - DE WAAL, A.A. (2004a) 'Onethisch managementgedrag bestrijden met beyond budgeting', Fiducie, maart 2004, 3: 8-12.
 - DE WAAL, A.A. (2004b) 'De fraude voorbij met Beyond Budgeting', Chief Financial Officer, november/december 2004, 54-58.
 - DE WAAL, A.A., HOPE, J. en FRASER, R. (1999) 'Beyond Budgeting: de nieuwe uitdaging!', Tijdschrift Financieel Management, november/december 1999, 54-61.
 - DE WAAL, A.A., HOPE, J. en FRASER, R. (2003) 'De voortschrijdende ontwikkeling van beyond budgeting', Tijdschrift Controlling, nr 9 september 2003, 48-52.
 - DE WITH, E. en IJSKES, E. (1992) 'Budgetteringspraktijk bij grote Nederlandse ondernemingen', Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, september 1992, 521-529.
 - DURFEE, D. (2007) 'The last mile', CFO Magazine, januari 2007.
 - EDWARDS, J. (2006) 'Simplicity is Golden', CFO magazine, januari 2006.
 - EMMANUEL, C. en OTLEY, D. (1985) *Accounting for Management Control*, Van Nostrand Reinhold, Londen.
 - EMMANUEL, C., OTLEY, D. en MERCHANT, K. (1998) *Accounting for Management Control*, Thomson, Londen.
 - HAMMER, M. en CHAMPY, J. (1994) *De bijl aan de wortel, een manifest voor bedrijfsrevolutie. Reengineering the corporation*, Uitgeverij Contact, Amsterdam/Antwerpen.
 - HEATHFIELD, S. (2006) 'Employee Empowerment' (online) (geraadpleegd op 25 maart 2007)
- Dit document is raadpleegbaar op:
- <URL: http://humanresources.about.com/od/glossary/a/empowerment_def.htm>
- HOPE, J. en FRASER, R. (1997) 'Beyond Budgeting ... Breaking through the barrier to "the third wave"', Management Accounting, December 1997, 1-5.
 - HOPE, J. en FRASER, R. (2000) 'Beyond Budgeting', Strategic Finance, Oktober 2000.

- HOPE, J. en FRASER, R. (2003) *Beyond Budgeting, How managers can break free from the annual performance trap*, Harvard Business School Press, Boston.
- HORNGREN, C.T., DATAR, S.M. en FOSTER, G. (2003) *Cost Accounting, a managerial emphasis*, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- INFOR (2005) '6 steps for linking corporate strategy to the budget', Infor Global Solutions, Alpharetta.
- IOMA (2005) 'Rolling Forecasts nourish growth and change at Volvo, Rhodia and Bulmer', Ioma, Issue 05-05, 10-12.
- JOHNSON, G., SCHOLLES, K. en WHITTINGTON, R. (2006) *Exploring corporate strategy*, Prentice Hall, Londen.
- JOHNSON, H.T. en KAPLAN, R.S. (1987) *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston.
- JONKER, B. (2004) 'Beyond Budgeting: Kan de rijksoverheid het budgetteringsproces afschaffen?', Public Controlling, december 2004, 32-36.
- JORISSEN, A. et al (2001) 'Financial Accounting', Standaard Uitgeverij, Antwerpen.
- KAPLAN, R. en NORTON, D. (1996) *The Balanced Scorecard, translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston.
- KAPLAN, R. en NORTON, D. (2001) *The strategy focused organization, how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*, Harvard Business School Press, Boston.
- KERSNAR, J. (1999) 'Time to bin the budget', CFO Europe, Mei 1999.
- KOTLER, P. et al (2003) *Principes van Marketing, derde editie*, Pearson Education Benelux, Amsterdam.
- LAZERE, C. (1998) 'All together now, why you must link budgeting and forecasting to planning and performance', CFO Europe, Februari 1998.
- MANAGEMENT ACCOUNTING (1999) 'Beyond Budgeting, building a new management model for the information age', Management Accounting, Januari 1999, 16-21.
- MCGEE, S. (2003) 'Breaking free from budgets' (online) (geraadpleegd op 15 maart 2007)
Dit document is raadpleegbaar op:
<URL:<http://www.inc.com/magazine/20031001/breakingfree.html>>
- MICROSOFT (2006) 'Control: world-class financial planning and control' (online) (geraadpleegd op 16 mei 2007)
Dit document is raadpleegbaar op:
<URL:http://www.microsoft.com/forecaster/product/roi_whitepaper.msp>
- MINTZBERG, H. (1991), *Organisatiestructuren*, Academic Service, Schoonhoven.
- MINTZBERG, H. (1994) *The rise and fall of strategic planning*, Prentice Hall International, London.

- MONTGOMERY, P. (2002) 'Effective Rolling Forecasts', *Strategic Finance*, februari 2002, 41-44.
- MYERS, R. (2001) 'Budgets on the roll', *Journal of Accountancy*, December 2001, 41-46.
- NEELY, A., BOURNE, M. en ADAMS, C. (2004) 'Budgettering, verbeteren of afschaffen?', *Finance en Control*, februari 2004, 40-45.
- NOREEN, E. (1987) 'Eric Noreen on H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan's Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting', *Accounting Horizons*, December 1987, 110-116.
- OUTLOOKSOFT (2007) 'OutlookSoft 5: an enterprise forecasting solution' (online) (geraadpleegd op 20 mei 2007)
Dit document is raadpleegbaar op:
<URL:<http://www.outlooksoft.com/product/index.htm>>
- PAGE, N. & CZUBA, C. E. (1999) 'Empowerment: What is it?' (online) (geraadpleegd op 2 april 2007)
Dit document is raadpleegbaar op:
<URL:<http://www.joe.org/joe/1999october/comm1.html>>
- REASON, T. (2005) 'Budgeting in the real world', *CFO Magazine*, Juli 2005.
- REH (2007) 'Key Performance Indicators (KPI)' (online) (geraadpleegd op 5 mei 2007)
Dit document is raadpleegbaar op:
<URL: <http://management.about.com/cs/generalmanagement/a/keyperfindic.htm>>
- ROEDIGER, H. et al (2001) *Psychologie, een inleiding*, Academia Press, Gent.
- SAS INSTITUTE INC (2005) 'Fact Sheet: SAS High-Performance Forecasting' (online) (geraadpleegd op 18 mei 2007)
Dit document is raadpleegbaar op:
<URL:<http://www.sas.com/>>
- SEGOVIA, J.J. (1987) 'Book review Thomas H. Johnson and Robert S. Kaplan, Relevance Lost: The Rise and Fall of Management', *Contemporary Accounting Research*, 955-961.
- SOLOMONS, D. (1987) 'Review on H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan, Relevance Lost', *The Accounting Review*, Oktober 1987, 846-848.
- STONER, J.A.F., FREEMAN, R.E. en GILBERT jr, D.R. (2001) *Management, zesde editie*, Academic Service, Schoonhoven.
- SWEENY, A. en RACHLIN, R. (1987) *Handbook of budgeting*, Wiley, New York.
- THE WORLD BANK (2007) 'What is empowerment?' (online) (geraadpleegd op 2 april 2007)
Dit document is raadpleegbaar op:
<URL: <http://web.worldbank.org>>
- Tijdschrift Administratie (2004) 'Beyond Budgeting: ondernemen zonder budgetten', *Tijdschrift Administratie*, nummer 5, mei 2004, 10-13.

- VAN HORN, H. (2002) 'Beyond Budgeting voorbij', Management Control & Accounting, nummer 3 2002, 14-20.
- VAN HORN, H. (2004) 'Corporate Governance versus Beyond Budgeting', Fiductie, mei 2004, 24-31.
- WHEATLEY M. (1997) 'Goodbye Command and Control', Leader tot Leader, nr.5 Zomer 1997, 21-28.
- WELSCH, G., HILTON, R. en GORDON, P. (1988) *Budgeting: profit planning and control*, Prentice Hall International, London.
- WHYTE, A. (1999) 'The monster meets education: a relationship made in heaven?' (online) (geraadpleegd op 13 november 2006)
Dit document is raadpleegbaar op:
<URL: <http://www.ascilite.org.au>>
- XENAKIS, J. (2001) 'Budget planning moves to the web', CFO Magazine, April 2001.

Lijst van figuren en tabellen

Figuur 1: Ontwikkeling budget.....	- 16 -
Figuur 2: Strategie, planning en budgetten	- 21 -
Figuur 3: Nieuwe prioriteiten in het management.....	- 23 -
Figuur 4: Het traditionele beloningssysteem	- 26 -
Figuur 5: M-form model (bron: Hope en Fraser, 1997)	- 37 -
Figuur 6: N-form model (bron: Hope en Fraser, 1997).....	- 38 -
Figuur 7: Beyond Budgeting principes voor decentralisatie (bron: Hope en Fraser, 2003).....	- 40 -
Figuur 8: Principes voor continu aanpasbaar proces (bron: Hope en Fraser, 2003)	- 48 -
Figuur 9: Relatieve verbetering-contract (bron: Hope en Fraser, 2003).....	- 51 -
Figuur 10: De vier perspectieven van de Balanced Scorecard	- 59 -
Figuur 11: Strategiekaart.....	- 62 -
Figuur 12: Voorbeeld van kleurenschema van de ingangstoets	- 68 -
Figuur 13: Het vijfkrachtenmodel van Michael Porter	- 75 -
Figuur 14: Voortschrijdende Prognose met Budget	- 77 -
Tabel 1: Top-down versus Bottom-up Budgettering	- 17 -
Tabel 2: Correlaties tussen de variabelen.....	- 66 -
Tabel 3: Traditioneel budgetteren tegenover Beyond Budgeting	- 70 -

Bijlagen

Bijlage 1: Het intellectueel kapitaal in procent van de marktwaarde van bedrijven

Bijlage 2: Redenen waarom managers voor een firma kiezen

Bijlage 3: Het wereldwijde Beyond Budgeting onderzoek

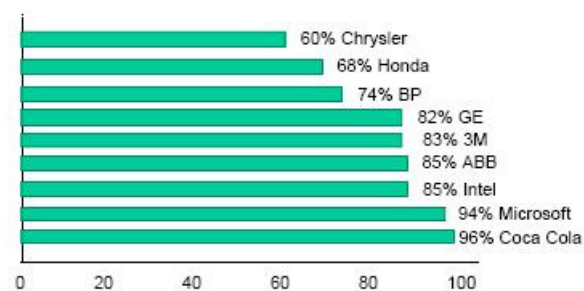
Bijlage 4: De Beyond Budgeting Ingangstoets van Bilstra en de Waal

Bijlage 5: De kenmerken van het traditionele managementmodel en het BBRT-managementmodel tegenover elkaar gezet

Bijlage 6: Resultaten van het onderzoek van CFO magazine en Buttonwood Group in verband met budgetteringssoftware

Bijlage 1: Het intellectueel kapitaal in procent van de marktwaarde van bedrijven

Intellectual capital: % of market value



Bron: Hope en Fraser (1997)

Meer en meer bedrijven zien het belang van te investeren in intellectueel kapitaal. Deze bedrijven bekomen uitstekende rendementen voor hun aandeelhouders en hebben hun concurrenten overtroffen bij elke financiële meting. (Management Accounting, 1997)

Bijlage 2: Redenen waarom managers voor een firma kiezen



Bron: Whyte (1999)

Bijlage 3: Het wereldwijde Beyond Budgeting onderzoek

Competitieve prestatie is een functie van:

(bedrijfsomgeving, managementmodel, organisatiegrootte);

waarbij managementmodel het gemiddelde is van:

(organisatiestructuur, handelingsvrijheid, beslissingsbevoegdheid, coördinatie, doelen stellen, strategisch management, resource management, prognoses stellen, meten en zelfcontrole, prestatiebeloning)

Definitie van de competitieve prestatie van een organisatie

Variabelen	Scoreschaal	
	1	10
A. Bedrijfsomgeving	Voorspelbare en stabiele omgeving, macht bij de leverancier	Turbulente en dynamische omgeving, macht bij de markt
B. Managementmodel	Gemiddelde van de scores op B1 t/m B10	
<i>B1. Organisatiestructuur</i>	Gecentraliseerde functionele hiërarchie	Gedecentraliseerd netwerk van zelfsturende eenheden, gericht op de markt
<i>B2. Handelingsvrijheid</i>	Binnen budgetgrenzen	Binnen strategische grenzen
B3. Beslissingsbevoegdheid	Implementeren van vooraf goedgekeurde plannen	Autonoom nemen van beslissingen en initiatieven
B4. Coördinatie	Gedreven door plannen en budgetten	Gedreven door de marktvrage
B5. Doelen stellen	Onderhandeld, en verbetering ten opzichte van vorig jaar nastrevend	Relatief ten opzichte van de belangrijkste concurrenten
B6. Strategisch management	Jaarlijks, gericht op kostenbeheersing	Continu, gericht op de marktvrage
B7. Prognoses stellen	Gebruiken om op koers te blijven	Gebruiken om de strategie aan te passen
B8. Resource management	Middelen worden hiërarchisch gealloceerd, volgens budget	Middelen worden daar gealloceerd waar de kans op de meeste toegevoegde waarde ligt
B9. Meten en zelfcontrole	Gericht op het voldoen aan het budget	Gericht op zelfregulatie en zelfsturing
B10. Prestatiebeloning	Persoonlijke beloning	Groepsbeloning
C. Organisatiegrootte	Logaritme van het aantal werknemers van de gehele groep (logaritme wordt genomen om onderling sterk verschillende groottes te kunnen vergelijken).	
D. Competitieve prestatie	De plaatsing van de <i>return on equity</i> van de organisatie op een ranglijst met de belangrijkste concurrenten, via de volgende vijfpuntsschaal: 1. onderaan de lijst, 2. iets onder het gemiddelde, 3. vlak bij het gemiddelde, 4. iets boven het gemiddelde, 5. bovenaan de lijst.	

De scoringstabel van de beyond budgeting survey

Correlatie voor de gehele onderzoekspopulatie

Onderzoeks-variabele		Bedrijfs-omgeving	Management-model	Organisatie-grootte	Competitieve prestatie
Bedrijfs-omgeving	<i>Correlatie</i> <i>Significantie</i>	1.000			
Management model	<i>Correlatie</i> <i>Significantie</i>	.038 .290	1.000		
Organisatie-grootte	<i>Correlatie</i> <i>Significantie</i>	.101 .078	-.201 .002	1.000	
Competitieve prestatie	<i>Correlatie</i> <i>Significantie</i>	.093 .114	.187 .008	.179 .013	1.000

Correlaties tussen de onderzoeksvariabelen voor de gehele onderzoekspopulatie

Correlatie voor de landen

Onderzoeks-variabele		Competitieve prestatie		
		Australië	Denemarken	Groot-Brittannië
Bedrijfs-omgeving	<i>Correlatie</i> <i>Significantie</i>	-.04 .89	.00 .98	.30 .08
Management model	<i>Correlatie</i> <i>Significantie</i>	.48 .06	.51 .03	.38 .06
Organisatie-grootte	<i>Correlatie</i> <i>Significantie</i>	.52 .09	.35 .30	.55 .08

Correlaties tussen de onderzoeksvariabelen voor afzonderlijke landen

Correlatie voor de industrieën

Onderzoeks- variabele		Competitieve Services	prestatie Products
Bedrijfs- omgeving	<i>Correlatie</i>	.06	-.07
	<i>Significantie</i>	.74	.62
Management model	<i>Correlatie</i>	.30	.17
	<i>Significantie</i>	.04	.38
Organisatie- grootte	<i>Correlatie</i>	.35	.39
	<i>Significantie</i>	.10	.13

Correlaties tussen de onderzoeksvariabelen voor afzonderlijke industrieën

Bron: De Waal (2001)

Bijlage 4: De Beyond Budgeting Ingangstoets van Bilstra en de Waal

Stap 1 van 14 Behoeftebepaling 1-1

1. In welke mate is uw organisatie momenteel tevreden met het budget?

Mate van tevredenheid

Tevreden
 Redelijk tevreden
 Ontevreden

Toelichting (optioneel)

2. In welke mate bestaat er binnen uw organisatie de bereidheid om het budgetteringsproces (in min of meerdere mate) aan te passen?

Bereidheid tot aanpassen

Geheel niet
 Beperkt
 Grote bereidheid

Toelichting (optioneel)

Volgende >>

Stap 2 van 14 Compliance Check 1-11

3a. Het Beyond Budgetingmodel gaat uit van een gedecentraliseerde organisatiestructuur met zelfsturende eenheden. In welke mate is uw organisatie momenteel gedecentraliseerd?

Zelfsturende eenheden

Geheel niet gedecentraliseerd
 Gedeeltelijk gedecentraliseerd
 Sterk gedecentraliseerd > naar vraag 4

Stap 1-11:
Zelfsturende eenheden
(Self governance framework)

Decentraliseer de hiërarchische organisatiestructuur naar zelfsturende eenheden. Pas geen centrale controle toe met behulp van regels en procedures. Managers krijgen de autoriteit om 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.

3b. In het geval dat uw organisatie niet sterk gedecentraliseerd is, is het wel mogelijk om (verdere) decentralisatie door te voeren?

Verder doorvoeren

Nee > naar vraag 4
 In zekere mate
 Ja

3c. In het geval (verdere) decentralisatie mogelijk is, is uw organisatie (naar uw inschatting) bereid dit te doen?

Bereidheid tot aanpassen

Geheel niet
 Beperkt
 Ja

Toelichting (optioneel)

<< Terug **Volgende >>**

4a. Het beyond-budgeting model gaat uit van een grote vrijheid voor managers om te handelen naar eigen inzicht. In welke mate hebben managers op lagere niveaus in uw organisatie de vrijheid om zelf beslissingen te nemen?

Bevoegd manager

- Weinig vrijheid
 Beperkte vrijheid
 Grote vrijheid >naar vraag 5

Stap 2-11:
 Bevoegde manager
 (Empowered managers)

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.

4b. . In het geval dat hebben managers op lagere niveaus geen tot beperkte handelingsvrijheid hebben, is het wel mogelijk om deze bereid dit te doen? handelingsvrijheid te vergroten?

Verder doorvoeren

- Nee > naar vraag 5
 In zekere mate
 Ja

4c. . In het geval vergroting van de handelingsvrijheid mogelijk is, is uw organisatie (naar uw inschatting) bereid dit te doen?

Bereidheid tot aanpassen

- Nee
 In zekere mate
 Ja

Toelichting (optioneel)

<< Terug

Volgende >>

5a. Het beyond-budgetingmodel stelt dat managers verantwoordelijk worden gesteld voor het behalen van de best mogelijke resultaten (al naar gelang de omstandigheden gedurende het jaar), niet voor het behalen van aan het begin van het jaar vastgestelde normen. In hoeverre zijn de normen in uw organisatie dynamisch, dat wil zeggen dat deze gedurende het jaar (naar boven of beneden) bijgesteld worden, al naar gelang de omstandigheden?

Resultaat verantwoordelijkheid

- Alle normen zijn van te voren vastgesteld
 Sommige normen zijn dynamisch
 Alle normen zijn dynamisch > naar vraag 6

Stap 3-11: Resultaatverantwoordelijkheid
 (Accountability for outcomes)

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 niet naar een bepaald resultaat toegerekend kan worden —maar wat het resultaat zou kunnen worden.

5b. In het geval dat normen niet of beperkt dynamisch zijn, is het wel mogelijk om deze dynamisch te maken?

Verder doorvoeren

- Nee > naar vraag 6
 In zekere mate
 Ja

5c. In het geval de normen dynamisch gemaakt kunnen worden, is uw organisatie (naar uw inschatting) bereid dit te doen?

Bereidheid tot aanpassen

- Nee
 In zekere mate
 Ja

Toelichting (optioneel)

<< Terug

Volgende >>

6a. Het beyond-budgetingmodel gaat uit van een organisatie met zelfsturende eenheden die op de klant gericht zijn, in plaats van een traditionele hiërarchische organisatie. In welke mate is uw organisatie momenteel gericht op de klant?

Netwerkorganisatie

- Nagenoeg niet
 Gedeeltelijk
 Sterk > naar vraag 7

Stap 4-11:
 Netwerk organisatie
 (Network organization)

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 insprijgen op veranderende wensen van de klant of plotselinge kansen en bedreigingen in de markt.

6b. In het geval dat uw organisatie niet sterk klantgericht is ingericht, is het wel mogelijk om een klantgerichte structuur door te voeren?

Verder doorvoeren

- Nee > naar vraag 7
 In zekere mate
 Ja

6c. In het geval het inrichten van een klantgerichte structuur mogelijk is, is uw organisatie (naar uw inschatting) bereid dit te doen?

Bereidheid tot aanpassen

- Nee
 In zekere mate
 Ja

Toelichting (optioneel)

<< Terug

Volgende >>

7a. In een beyond-budgetingorganisatie zijn managers niet directief maar ondersteunend en coachend. In welke mate is de leiderschapstijl van managers binnen uw organisatie te beschrijven als coachend?

Coachend leiderschap

- Nagenoeg niet
 Gedeeltelijk
 Sterk > naar vraag 8

Stap 5-11:
 Coachend leiderschap
 (Supportive leadership)

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 'afgerekend' te worden. Seniormanagers treden op als mentoren en coördinatoren over de afdelingsgrenzen heen.

7b. In het geval dat uw managers niet of beperkt een coachende leiderschapstijl hebben, is het wel mogelijk om deze leiderschapstijl te ontwikkelen?

Verder doorvoeren

- Nee > naar vraag 8
 In zekere mate
 Ja

7c. In het geval de ontwikkeling van een coachende leiderschapstijl mogelijk is, is uw organisatie (naar uw inschatting) bereid dit te doen?

Bereidheid tot aanpassen

- Nee
 In zekere mate
 Ja

Toelichting (optioneel)

<< Terug

Volgende >>

8a. Het beyond-budgetingmodel gaat ervan uit dat de te behalen normen relatief ten opzichte van de concurrentie en de markt worden gesteld. In hoeverre worden de normen in uw organisatie ten opzichte van concurrenten gesteld?

Relatieve normen

- Geen van de normen zijn relatief
- Sommige normen zijn relatief
- Alle normen zijn relatief > naar vraag 9

Stap 6-11:
Relatieve normen
(Relative targets)

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.

8b. In het geval dat normen niet of beperkt relatief zijn, is het wel mogelijk om deze ten opzichte van de concurrentie te stellen?

Verder doorvoeren

- Nee > naar vraag 9
- In zekere mate
- Ja

8c. In het geval de normen relatief gemaakt kunnen worden, is uw organisatie (naar uw inschatting) bereid dit te doen?

Bereidheid tot aanpassen

- Nee
- In zekere mate
- Ja

Toelichting (optioneel)

<< Terug

Volgende >>

9a. Het beyond-budgetingmodel gaat uit van een strategieproces dat een flexibel proces is (dwz. wanneer nodig) en van bottom-up komt, niet een top-down jaarlijks proces. Hoe ziet het strategieproces er in uw organisatie uit?

Continu strategieontwikkeling

- Jaarlijks, top down
- Jaarlijks, top down EN/OF flexibel bottom up
- Flexibel bottom up > naar vraag 10

Stap 7-11:
Continue strategieontwikkeling (Adaptive strategies)

Maak het strategieproces een continu en bottom-up, niet een top-down jaarlijks proces. Het ontwikkelen van een strategie gebeurt meestal eenmaal per jaar. Echter, veranderende marktomstandigheden kunnen ervoor 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.

9b. In het geval dat het strategieproces jaarlijks en/of top-down verloopt, is het wel mogelijk om het proces flexibel en bottom-up te maken?

Verder doorvoeren

- Nee > naar vraag 10
- In zekere mate
- Ja

9c. In het geval het proces flexibel en bottom-up te maken is, is uw organisatie (naar uw inschatting) bereid dit te doen?

Bereidheid tot aanpassen

- Nee
- In zekere mate
- Ja

Toelichting (optioneel)

<< Terug

Volgende >>

10a. Het beyond-budgetingmodel gebruikt voortschrijdende prognoses, die minstens 6 kwartalen vooruit kijken. In hoeverre worden in uw organisatie voortschrijdende prognoses gebruikt?

Vooruitkijkende systemen

- Nauwelijks
 Beperkt
 Ja > naar vraag 11

Stap 8-11:
 Vooruitkijkende systemen
 (Anticipatory systems)

Maak gebruik van vooruitkijkende systemen. Maak geen kortetermijncorrecties 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.

10b. In het geval dat voortschrijdende prognoses niet of beperkt worden gebruikt, is het wel mogelijk om deze in de gehele organisatie in te voeren?

- Verder doorvoeren
 Nee > naar vraag 11
 In zekere mate
 Ja

10c. In het geval voortschrijdende prognoses in de gehele organisatie in te voeren zijn, is uw organisatie (naar uw inschatting) bereid dit te doen?

- Bereidheid tot aanpassen
 Nee
 In zekere mate
 Ja

Toelichting (optioneel)

<< Terug

Volgende >>

11a. In een beyond-budgetingorganisatie worden middelen gealloceerd op basis van waar ze nodig zijn, niet op basis van het jaarlijkse budget. Op welke manier worden middelen in uw organisatie toegewezen?

- Vraaggestuurde middelentoe wijzing
- Op basis van het budget
 Op basis van vooraf gemaakte plannen
 Daar waar en wanneer nodig > naar vraag 12

Stap 9-11:
 Vraaggestuurde middelen-toewijzing (Resources on demand)

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.

11b. In het geval middelen op basis van voorafgemaakte budgetten of plannen worden verdeeld, is het wel mogelijk om deze flexibel toe te wijzen (daar waar nodig op het moment dat ze nodig zijn)?

- Verder doorvoeren
 Nee > naar vraag 12
 In zekere mate
 Ja

11c. In het geval een flexibele toewijzing mogelijk is, is uw organisatie (naar uw inschatting) bereid dit te doen?

- Bereidheid tot aanpassen
 Nee
 In zekere mate
 Ja

Toelichting (optioneel)

<< Terug

Volgende >>

12a. Het beyond-budgetingmodel gaat uit van een snelle en goede informatievoorziening die gebaseerd is op een brede set financiële en niet-financiële prestatie-indicatoren. In welke mate is in uw organisatie sprake van een dergelijke informatievoorziening?

Snelle informatievoorziening

- Nagenoeg niet
 Beperkt
 Ja > naar vraag 13

Stap 10-11:
 Snelle informatie voorziening
 (Fast, distributed controls)

Zorg voor snelle informatie, in hoofd-lijnen aangegeven, die voor iedereen beschikbaar is. Gebruik geen gede-tailleerde informatie die alleen voor seniormanagement bedoeld is. Er wordt niet alleen gekeken naar terug-kijkende 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 con-currentie. Centraal wordt door het seniormanagement gekeken in hoeverre de zelfregulatie van de zelfsturende teams werkt en of dit bijsturing vereist.

12b. In het geval dat de kwaliteit van de informatievoorziening niet of beperkt is, is het wel mogelijk om deze te verbeteren?

Verder doorvoeren

- Nee > naar vraag 13
 In zekere mate
 Ja

12c. In het geval verbetering van de informatievoorziening mogelijk is, is uw organisatie (naar uw inschatting) bereid dit te doen?

Bereidheid tot aanpassen

- Nee
 In zekere mate
 Ja

Toelichting (optioneel)

<< Terug

Volgende >>

13a. Het beyond-budgetingmodel gaat uit van een beloningsstructuur die gebaseerd is op een gebalanceerde combinatie van individuele beloning en groepsbeloning. In welke mate is in uw organisatie sprake van een dergelijke beloningsstructuur?

Competitie gerelateerde teambeloning

- Nagenoeg niet
 Voor een aantal management niveaus
 Door de gehele organisatie > naar vraag 14

Stap 11-11:
 Competitiegelerateerde teambeloning
 (Relative team rewards)

Baseer de beloningen 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.

13b. In het geval dat de beloningsstructuur niet of slechts voor een beperkt aantal managementniveaus gebalanceerd is, is het wel mogelijk om deze te baseren op de combinatie van individuele beloning en groepsbeloning?

Verder doorvoeren

- Nee > naar vraag 14
 In zekere mate
 Ja

13c. In het geval een combinatie mogelijk is, is uw organisatie (naar uw inschatting) bereid dit te doen?

Bereidheid tot aanpassen

- Nee
 In zekere mate
 Ja

Toelichting (optioneel)

<< Terug

Volgende >>

14. Is uw organisatie onderdeel van een groter concern? Zo ja, in hoeverre heeft uw organisatie de vrijheid om het budgetteringsproces aan te passen?

Randvoorwaarden

- Onderdeel van een groter concern EN geen vrijheid om proces aan te passen
- Onderdeel van een groter concern EN beperkte vrijheid om proces aan te passen
- Geen onderdeel van een groter concern OF onderdeel van een groter concern EN vrijheid om proces aan te passen

Toelichting (optioneel)

Volgende >>

Hartelijk dank voor het invullen van de toets. Klik [hier](#) voor het resultaat.

SCORE


Behoeftebepaling

 oranje Bereidheid tot aanpassen budgetproces

Compliance Check

 oranje Zelfsturende eenheden
 rood Bevoegde Manager
 rood Resultaat verantwoordelijkheid
 groen Netwerkorganisatie
 groen Coachend leiderschap
 groen Relatieve normen
 groen Continue strategie ontwikkeling
 groen Vooruitkijkende systemen
 groen Vraaggestuurde middelentoewijzing
 oranje Snelle informatievoorziening
 groen Competitiegerelateerde teambeloning

Randvoorwaarde

 groen Vrijheid aanpassen budgetproces

Legenda

	Weinig tot geen belemmering voor de invoering van Beyond Budgeting op dit aspect.
	Beperkte belemmering, een aantal zaken moeten worden opgepakt op dit aspect bij invoering van Beyond Budgeting
	Sterke belemmering op dit aspect, een aantal zaken moeten flink 'op de schop'.
NB	Naarmate de totaal score meer groen bevat, wordt de kans op een succesvolle invoering van Beyond Budgeting groter.

[Sla dit resultaat op voor toekomstige vergelijking](#)

ADVIES

Beyond Budgeting is een optie om in te voeren. De behoeftebepaling laat zien dat de bereidheid tot aanpassen van het budgetproces matig is. Dit verdient de meeste aandacht bij het invoeren van Beyond Budgeting.

(c) Beyondbudgeting.nl André de Waal en Eelco Bilstra

<i>Score</i>		
Behoeftebepaling		Bereidheid aanpassen budgetproces
Compliance Check		Zelfsturende eenheden
		Bevoegde manager
		Resultaatverantwoordelijkheid
		Netwerkorganisatie
		Coachend leiderschap
		Relatieve normen
		Continue strategie ontwikkeling
		Vooruitkijkende systemen
		Vraaggestuurde middelentoewijzing
		Snelle informatievoorziening
		Competitiegerelateerde teambeloning
Randvoorwaarde		Vrijheid aanpassen budgetproces

Behoeftebepaling Status in organisatie	Groen	1-2 Bereidheid aanpassen budgetproces
	Groen	3 Zelfsturende eenheden
	Groen	4 Bevoegde manager
	Groen	5 Resultaatverantwoordelijkheid
	Oranje	6 Netwerkorganisatie
	Oranje	7 Coachend leiderschap
	Rood	8 Relatieve normen
	Oranje	9 Continue strategie-ontwikkeling
	Oranje	10 Vooruitkijkende systemen
	Groen	11 Vraaggestuurde middelen toewijzing
	Groen	12 Snelle informatievoorziening
	Groen	13 Competitiegerelateerde teambeloning
	Randvoorwaarde	groen

<i>Score</i>		
Behoeftebepaling	groen	Bereidheid aanpassen budgetproces
Compliance Check	groen	Zelfsturende eenheden
	groen	Bevoegde manager
	groen	Resultaatverantwoordelijkheid
	groen	Netwerkorganisatie
	groen	Coachend leiderschap
	groen	Relatieve normen
	groen	Continue strategie ontwikkeling
	groen	Vooruitkijkende systemen
	groen	Vraaggestuurde middelen toewijzing
	groen	Snelle informatievoorziening
groen	Competitiegerelateerde teambeloning	
Randvoorwaarde	oranje	Vrijheid aanpassen budgetproces

<i>Score</i>		
Behoeftebepaling	oranje	Bereidheid aanpassen budgetproces
Compliance Check	rood	Zelfsturende eenheden
	oranje	Bevoegde manager
	oranje	Resultaatverantwoordelijkheid
	rood	Netwerkorganisatie
	rood	Coachend leiderschap
	rood	Relatieve normen
	rood	Continue strategie ontwikkeling
	rood	Vooruitkijkende systemen
	groen	Vraaggestuurde middelen toewijzing
	rood	Snelle informatievoorziening
	rood	Competitiegerelateerde teambeloning
Randvoorwaarde	oranje	Vrijheid aanpassen budgetproces

Bron: Beyond Budgeting (2007)

Bijlage 5: De kenmerken van het traditionele managementmodel en het BBRT-managementmodel tegenover elkaar gezet

Management model principe	Traditioneel model	BBRT-model
1. Organisatie-structuur	<i>Gecentraliseerde functionele hiërarchie</i>	<i>Gedecentraliseerd netwerk van zelfsturende eenheden</i>
- Overheersende structuur	<i>Hiërarchie.</i> Ontwikkeld van binnen naar buiten. Klein aantal eenheden, gefocust op de hiërarchie. Grenzen zijn functioneel en zijn gericht op de financiële doelen.	<i>Netwerk.</i> Ontwikkeld van buiten naar binnen. Veel eenheden, gericht op de markt. Grenzen zijn strategisch en gericht op het waarde leveren aan klanten.
- Delegatie	<i>Gelimiteerd.</i> Gecentraliseerde besluitvorming. Autoriteit wordt alleen onder strikte controleregels gedelegeerd naar lagere niveaus. Veel managementniveaus.	<i>Uitgebreid.</i> Managers krijgen de autoriteit om hun eigen 'business' te drijven. Weinig managementniveaus. Hiërarchie wordt allen gebruikt bij besluiten die grensoverschrijdend zijn.
- Grootte van eenheden	<i>Groot.</i> Grote organisatie-eenheden leiden tot schaalvoordelen en lagere stuksprijzen.	<i>Klein.</i> Kleine organisatie-eenheden leiden tot grotere flexibiliteit, meer vereenvoudiging en lagere totale kosten.
- Prestatiefocus	<i>Product.</i> Profit en cost centres definiëren de productgerichte prestatieverantwoordelijkheden.	<i>Klant.</i> Value creation centres definiëren de klantgerichte prestatieverantwoordelijkheden.
- Control	<i>Gecentraliseerd.</i> Variantie-analyses zijn erop gericht het hoofdkwartier en senior lijnmanagement in control te houden.	<i>Gedecentraliseerd.</i> Rolling forecasts en strategische indicatoren zijn erop gericht control lokaal te houden.
2. Handelingsvrijheid	<i>Binnen budgetgrenzen</i>	<i>Binnen strategische grenzen</i>
- Conformereren	<i>Aan regels en procedures.</i> Lokale managers moeten zich conformeren aan bedrijfsregels en -procedures.	<i>Aan gedeelde normen en waarden.</i> Lokale managers werken binnen de binnen de organisatie overeengekomen normen en waarden en strategische grenzen.
- Strategie formuleren	<i>Door de top.</i> Strategieën worden periodiek ontwikkeld door topmanagement en worden als de tien geboden naar beneden doorgegeven. Strategische plannen moeten voor implementatie altijd eerst worden goedgekeurd.	<i>Lokaal.</i> Strategieën zijn de verantwoordelijkheid van het lokale managementteam, en worden continue aangepast aan veranderende omstandigheden of plotselinge kansen.
- Actieradius	<i>Gelimiteerd.</i> Lokale managers zijn verantwoordelijk voor de implementatie van goedgekeurde plannen en voor het bereiken van korte termijn financiële doelen.	<i>Uitgebreid.</i> Lokale managers zijn verantwoordelijk voor het bereiken van middellange termijn doelen, en kunnen zelf beslissen hoe ze deze willen bereiken.
- Follow-up	<i>Voorgescreven rapportage.</i> Managers moeten elke variatie op plan melden en goedkeuring vragen voor aanpassingen. Slecht nieuws wordt veelal onderdrukt	<i>Gebaseerd op excepties.</i> Managers worden vertrouwd en werken niet in een afrekencultuur. Ze kunnen

	omdat dit nadelig reflecteert op de prestatie van de manager.	risico's nemen en fouten maken. Slecht nieuws wordt onmiddellijk gedeeld met senior managers die hulp kunnen bieden.
3. Beslissingsbevoegdheid	<i>Implementeren van vooraf goedgekeurde plannen</i>	<i>Autonoom nemen van beslissingen en initiatieven</i>
- Rol senior management	<i>Bevelhebbers en controleurs.</i> Senior managers zijn de beslissers en controleren lokale acties.	<i>Coaches en coördinatoren.</i> Senior managers treden op als begeleiders, mentoren, en coördinatoren over afdelingsgrenzen heen.
- Rol lokaal management	<i>Doeners.</i> Lokale managers zijn de implementeerders van de plannen.	<i>Denkers en doeners.</i> Lokale managers zijn planners, en implementeren vervolgens zelf het plan.
- Management competenties	<i>Functiegerelateerd.</i> Managers worden getraind om hun specifieke functie uit te kunnen voeren.	<i>Besluitvorming.</i> Managers worden getraind om zelfstandig te kunnen denken en doen, en om snel besluiten te kunnen nemen als reactie op veranderende omstandigheden.
- Informatie	<i>Vertraagd, beperkt, financieel.</i> Informatie is aangepast aan de eisen van gecentraliseerde control. Lokale managers krijgen alleen 'wat ze nodig hebben'.	<i>Snel, open, financieel en strategisch.</i> Informatie is aangepast aan de eisen van lokale control, maar wordt tevens verspreid door de gehele organisatie ten behoeve van het leren van elkaars ervaringen.
- Toegang tot bedrijfsmiddelen	<i>Via budgetonderhandelingen.</i> De allocatie van de bedrijfsmiddelen wordt overeengekomen tijdens het jaarlijkse budgetteringsproces, en is gebaseerd op een vaststaande set van veronderstellingen. Veranderingen vergen eerst toestemming.	<i>Op verzoek.</i> Managers zijn vrij om bedrijfsmiddelen 'in te kopen' op de interne of externe markt, op het moment dat ze die nodig hebben om hun doelen te kunnen bereiken.
4. Coördinatie	<i>Gedreven door plannen en budgetten</i>	<i>Gedreven door de marktvraag</i>
- Coördinatie	<i>Bewezen technieken.</i> Communicatie blijft normaliter beperkt tot binnen het eigen managementniveau. Technieken en processen zoals VBM, BSC, ABM en budgettering worden gebruikt om de hiërarchie beter te laten werken. Deze forceren afstemming en coördinatie over bedrijfseenheden heen.	<i>Marktgedreven.</i> Communicatie is open ongelimiteerd binnen het netwerk van samenwerkende bedrijfseenheden. Coördinatie gebeurt op natuurlijke wijze.
- Kennisdeling	<i>Niet bevorderd.</i> Prestatie-indicatoren en beloningen zijn individueel gericht en bevorderen parochiaal gedrag.	<i>Wederzijds voordeel.</i> Delen van kennis en best practices wordt aangemoedigd door bedrijfswaarden en groepsbeloningen.
- Externe samenwerking	<i>Ongecoördineerd.</i> Samenwerkingsverbanden met toeleveranciers, klanten en partners zijn vaak ongecoördineerd.	<i>Gecoördineerd.</i> Samenwerkingsverbanden met toeleveranciers, klanten en partners worden gecoördineerd via e-business netwerken.

		Coördinatie vindt vaak plaats in de vorm van projecten.
5. Doelen stellen	Onderhandeld, t.o.v. vorig jaar	Relatief ten opzichte van de belangrijkste concurrenten
- Proces	<i>Intern.</i> Een langdurige exercitie van onderhandelen en afstemmen van doelen.	<i>Extern.</i> Een kort proces waarbij doelen ten opzichte van de concurrentie worden gesteld.
- Waarde toevoegend	<i>Laag.</i> Het budgetteringsproces kan maanden duren en manjaren werk vergen, maar levert niet meer op dan cijfers.	<i>Hoog.</i> Het proces is waardetoevoegend omdat het een goed begrip van de strategie vergt en omdat actieplannen worden gecreëerd die afgestemd zijn op de strategische doelen.
- Doelen	<i>Incrementeel en vast.</i> Doelen zijn het resultaat van onderhandelingen over het verbeteren van de huidige financiële cijfers.	<i>Ambitieuze en relatief.</i> Doelen zijn 'onmogelijke dromen' die continue planning en verbetering bevorderen.
- Frequentie	<i>Jaarlijks.</i> De budgetteringscyclus is gebaseerd op het financiële jaar.	<i>Continu.</i> De prestatie-indicatoren worden continu bijgewerkt. Een planningscyclus is daardoor irrelevant geworden.
- Mate van eigenaarschap	<i>Zwak.</i> Het proces is gebaseerd op top-down doelen.	<i>Sterk.</i> Managers zijn zelf betrokken bij het stellen van doelen die de concurrentie uitdagen, wat sterk motiverend werkt.
- Beloning	<i>Gekoppeld met het doelstellingsproces.</i> Doelen zijn feitelijk van te voren overeengekomen prestatiecontracten.	<i>Ontkoppeld van het doelstellingsproces.</i> De beloning is gebaseerd op de behaalde prestaties gerelateerd aan wat achteraf gezien maximaal mogelijk was (gezien bijvoorbeeld de economische omstandigheden).
6. Strategisch management	Jaarlijks, gericht op kostenbeheersing	Continu, gericht op de marktvaart
- Ruimte	<i>Strak gedefinieerd.</i> Top-down proces waarbij middelmanagers de strategie 'ontvangen' die de basis vormt voor hun budget.	<i>Binnen grenzen.</i> Duidelijke van te voren gestelde grenzen geven de vrije handelingsruimte voor managers aan.
- Communicatie	<i>Beperkt.</i> Communicatie over de strategie blijft beperkt tot een klein groepje geautoriseerde mensen.	<i>Uitgebreid.</i> Er vindt communicatie plaats naar iedereen die kan bijdragen aan de strategie.
- Frequentie	<i>Jaarlijks.</i> Het duurt 6 – 12 maanden totdat de planning- en budgetteringprocessen zijn afgerond.	<i>Continu.</i> Managers herformuleren de lokale strategie wanneer lokale omstandigheden veranderen.
- Flexibiliteit	<i>Laag.</i> De strategie staat vast voor het komende jaar.	<i>Hoog.</i> De strategie blijft flexibel en responsief op veranderende omstandigheden.
- Ambitie	<i>Incrementeel.</i> Gelimiteerd tot specifieke omzet- en kostengrenzen, die vast staan voor het jaar.	<i>Ambitieuze.</i> De strategie wordt gedreven door externe benchmarkonderzoeken en de prestaties van belangrijke concurrenten, door het jaar

		heen.
- Verbeteringsfocus	<i>Afdeling.</i> De focus ligt op kostenbeheersing, niet op voordelen voor de klant.	<i>Proces.</i> Verbeteringen richten zich op verbeteringsmogelijkheden over afdelingsgrenzen heen die voordelen voor de klant opleveren.
- Leren	<i>'Not invented here'.</i> Dit syndroom werpt barrières op tegen verbeteringsmogelijkheden.	<i>Voortdurende zoektocht.</i> Naar best practices, ongeacht waar deze te vinden zijn (intern + extern).
7. Prognoses stellen	<i>Gebruiken om op koers te blijven</i>	<i>Gebruiken om de strategie aan te passen</i>
- Prestatie-management	<i>Gekoppeld.</i> Prognoses zijn gekoppeld aan de budgetten, en daarmee aan het beloningssysteem.	<i>Ontkoppeld.</i> Prognoses staan los van prestatiedoelen en het beloningssysteem, zodat ze onafhankelijke voorspellingen kunnen zijn.
- Tijdhorizon	<i>Jaareinde.</i> Prognoses worden elk kwartaal gemaakt maar kijken niet verder dan naar het einde van het financiële jaar.	<i>Rolling.</i> Prognoses kijken over het financiële jaareinde heen, meestal 5 kwartalen in de toekomst, en worden regelmatig bijgewerkt.
- Moeite en betrokkenheid	<i>Hoog.</i> Prognoses zijn gebaseerd op een volledige hercompilatie van het budget, wat weken tijd en significante betrokkenheid van alle managers en de financiële afdeling vergt.	<i>Laag.</i> Een hoog niveau overzicht van de belangrijkste financiële en niet-financiële indicatoren wordt gemaakt, wat weinig tijd en moeite kost. Alleen senior business unit managers en de financiële afdeling zijn hierbij betrokken.
- Koppeling met de strategie	<i>Zwak.</i> Prognoses worden alleen voor financiële indicatoren gemaakt.	<i>Sterk.</i> Prognoses worden gemaakt voor financiële en niet-financiële indicatoren.
- Ondersteunende middelen	<i>Budgetten.</i> Budgetten vormen altijd de basis voor de prognoses.	<i>Voorspellingsmodellen.</i> Deze modellen worden gebruikt om snel en gebruikersvriendelijk informatie samen te voegen en te presenteren.
8. Resource management	<i>Hiërarchisch, volgens budget</i>	<i>Allocatie naar waar de meeste toegevoegde waarde is</i>
- Criteria voor goedkeuring	<i>Budget.</i> Jaarlijkse budgetaanvragen vormen de basis voor goedkeuring door het hoofdkantoor van alle kapitaalsuitgaven.	<i>Noodzakelijkheid.</i> Projectplannen vormen de basis voor goedkeuring van <i>grote</i> kapitaalsuitgaven.
- Allocatie van middelen	<i>Vooraf bepaald.</i> Capaciteitsniveaus worden bepaald tijdens het budgetteringsproces en vormen de basis voor de toewijzing van bedrijfsmiddelen.	<i>Via continue vergelijking.</i> Organisatie-eenheden regelen zelf de allocatie van bedrijfsmiddelen op basis van wisselende behoeften.

- Staf-ondersteuning	<i>Arbitraire allocatie.</i> De kosten van de centrale stafondersteuning worden indirect gealloceerd. Interne klanten hebben weinig te zeggen over de prijzen en service van deze ondersteuning.	<i>Interne markt.</i> Centrale stafondersteuning wordt via een vergelijking van de interne met de externe markt verkregen, waarbij organisatie-eenheden zelf beslissen en rechtstreeks belast worden.
- Accounting focus	<i>Departementaal.</i> Kosten worden via budgetvariaties gemanaged, waarbij de focus ligt op de kosten van de afdeling.	<i>Waardeketen.</i> Kosten worden gemanaged via ranglijsten en gemiddelden. Besluitvorming vindt plaats op basis van waar kosten moeten worden gemaakt in de waardeketen, over afdelingsgrenzen heen.
9. Meten en zelfcontrole	<i>Gericht op het voldoen aan het budget</i>	<i>Gericht op zelfregulatie en zelfsturing</i>
- Doel	<i>Control.</i> Topmanagement check of lokale managers nog op schema liggen bij het implementeren van hun plannen en of daarbij de regels en procedures worden gevolgd.	<i>Self-control.</i> De organisatie gebruikt bepaalde controlemechanismen, die verspreid zijn over het netwerk van de eenheden, om informatie te krijgen in hoeverre de zelfregulatie van die eenheden werkt of bijsturing behoeft.
- Meeteenheden	<i>Financieel en vast.</i> Kapitaal- en omzetindicatoren verschaffen gedetailleerde informatie per afdeling. Afwijkingen tegenover budget moeten worden toegelicht.	<i>Strategisch en relatief.</i> Een brede set van prestatie-indicatoren wordt gebruikt om resultaten te vergelijken met doelen, concurrenten, collega's en vorig jaar.
- Analyse	<i>Hiërarchisch.</i> Budgetrapporten, met daarin uitgavencategorieën, moeten aan het hoofdkantoor worden opgeleverd, per afdeling.	<i>Klantwinstgevendheid.</i> Snelle informatie op basis van activity based accounting, ten behoeve van de eigen sturing door de organisatie-eenheid.
- Duidelijkheid	<i>Cijfers.</i> Gedetailleerde cijfers veroorzaken 'micro management'.	<i>Visueel.</i> Grafieken en schema's laten duidelijk trends en voortschrijdende gemiddelden zien.
- Terugkoppeling en leren	<i>Gelimiteerd.</i> Financiële variaties verklaren de werkelijke oorzaken van problemen niet.	<i>Uitgebreid.</i> Prestatie-indicatoren, gekoppeld aan actieplannen, maken het managers mogelijk de ware oorzaken van problemen te analyseren.
- Vroegtijdige waarschuwing	<i>Onwaarschijnlijk.</i> De rapportage bevat over het algemeen alleen terugkijkende ('lagging') indicatoren.	<i>Waarschijnlijk.</i> Rapportage bevat naast terugkijkende ook vooruitkijkende ('leading') indicatoren.
10. Prestatiebeloning	<i>Persoonlijke beloning</i>	<i>Groepsbeloning</i>
- Koppeling	<i>Intern.</i> De beloning is gekoppeld aan het budget, of aan andere interne	<i>Extern.</i> De beloning is gebaseerd op de relatieve prestatie ten

	meeteenheden (bijvoorbeeld prestaties uit het verleden van de organisatie).	opzichte van concurrenten.
- Focus	<i>Individueel.</i> De beloning is gebaseerd op de prestatie van de individuele budgethouder.	<i>Teamwork.</i> De beloning is gebaseerd op de prestatie van de organisatie-eenheid of de totale organisatie.
- Motivatie	<i>Geld.</i> Het beloningssysteem gaat ervan uit dat prestaties worden gedreven door financiële prikkels.	<i>Succes.</i> De motivatie bestaat uit het verslaan van de concurrent.
- Zichtbaarheid	<i>Laag.</i> Financiële beloningen kunnen uitgedroefd zijn in een niet-inzichtelijk doelhof van beloningsregelingen.	<i>Hoog.</i> Prestatie- en beloningsranglijsten motiveren door 'peer pressure' en de trots over zichtbaar behaalde prestaties
- Koppeling met toekomstige resultaten	<i>Onwaarschijnlijk.</i> De beloning is gerelateerd aan de huidige resultaten.	<i>Waarschijnlijk.</i> De beloning is gerelateerd aan 'leading indicators' (zoals klanttevredenheid).
- Basis	<i>Contract.</i> De beloning is gebaseerd op vooraf onderhandelde doelen.	<i>Achteraf gezien.</i> De beloning is gebaseerd op de behaalde prestaties gerelateerd aan wat achteraf gezien maximaal mogelijk was.
- Ontvangers	<i>Weinig.</i> Veel beloningsregelingen zijn alleen voor topmanagement (bijvoorbeeld stock options).	<i>Iedereen.</i> Iedereen in de organisatie komt in aanmerking voor beloningsregelingen, zodat een cultuur van teamwork wordt bevorderd.

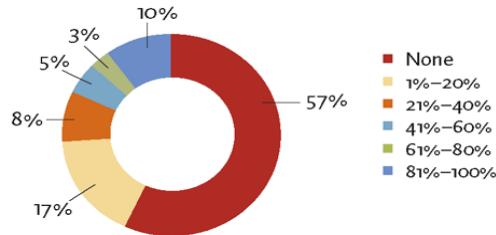
Bron: De Waal (2001)

Bijlage 6: Resultaten van het onderzoek van CFO magazine en Buttonwood Group in verband met budgetteringssoftware

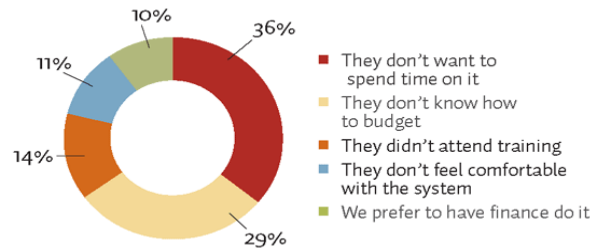
MINIMAL ENGAGEMENT

A SURVEY OF 150 CFO READERS FINDS THAT LINE MANAGERS STAY AWAY FROM BUDGETING.

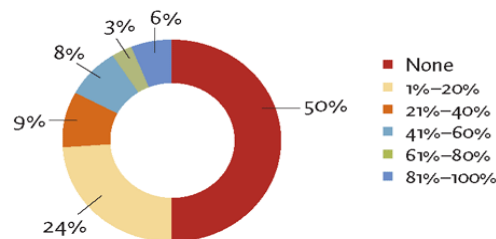
What percent of nonfinance managers personally key in their own budgets?



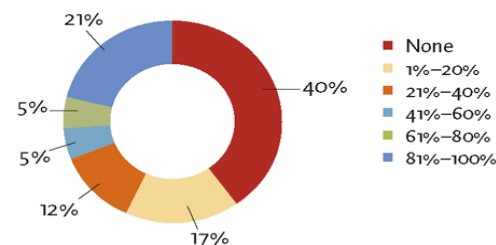
What are the reasons nonfinance managers don't key in their own budgets?*



What percent of nonfinance line managers directly provide variance explanations without requiring assistance from finance/accounting staff?



What percent of nonfinance staff permitted to use your B&P software system have logged into it in the past year?



*Respondents allowed to choose more than one Source: CFO/Buttonwood survey

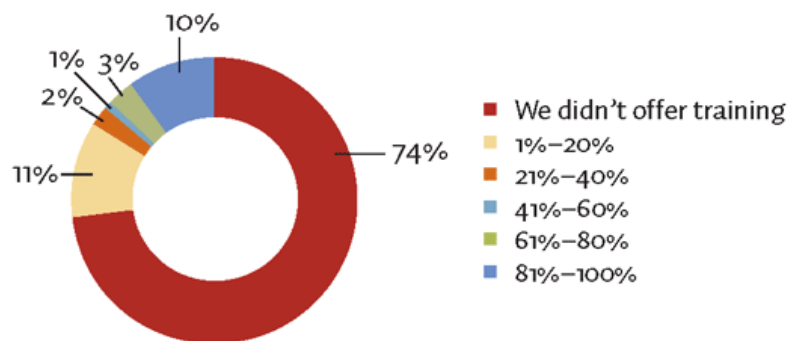
TRAINING NEEDED

AS THESE TWO SURVEY RESULTS SHOW, NONFINANCE EMPLOYEES CAN BE QUICKLY TAUGHT HOW TO HANDLE BUDGETING TASKS— BUT FEW ARE GIVEN THE CHANCE.

How many hours of training would be needed for a nonfinance user in your company to learn each of the following tasks? (median hours required)

Log into the budgeting/planning system	1 hour
Navigate to the appropriate budgeting screen	2 hours
Enter his/her budget	3 hours
Run a report and compare current and prior-year spending	2 hours

What percent of your company's nonfinance users actually attended the training offered on your system?*



*Results do not add up to 100, due to rounding. Source: CFO/Buttonwood survey

Bron: Durfee (2007)

Auteursrechterlijke overeenkomst

Opdat de Universiteit Hasselt uw eindverhandeling wereldwijd kan reproduceren, vertalen en distribueren is uw akkoord voor deze overeenkomst noodzakelijk. Gelieve de tijd te nemen om deze overeenkomst door te nemen, de gevraagde informatie in te vullen (en de overeenkomst te ondertekenen en af te geven).

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling:

'Beyond budgeting' een nieuwe filosofie voor budgettering ?

Richting: **Handelsingenieur**

Jaar: **2007**

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Ik ga akkoord,

Thomas GEELLEN

Datum: **04.06.2007**