

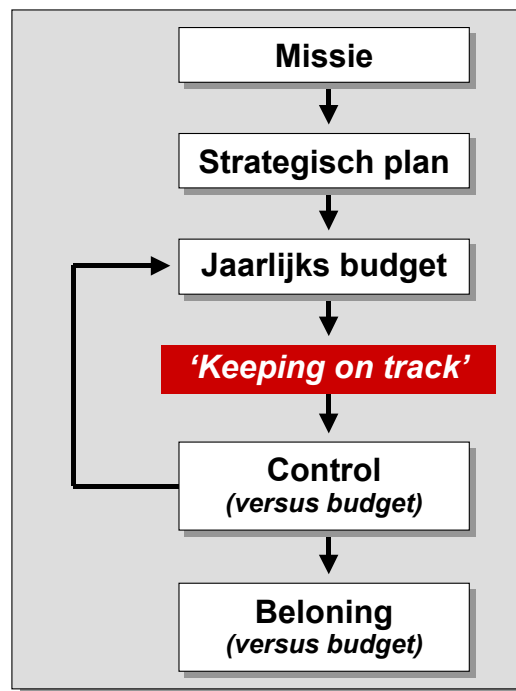
Budgetteren afschaffen? Implementeer het *beyond budgeting*-model

Dr. André de Waal MBA ¹

- Gepubliceerd in *Management Tools*, 2002, no. 3 -

Sinds enige tijd worden er vraagtekens gezet bij de bruikbaarheid van budgetten. Deze vraagtekens worden veroorzaakt door de toenemende tijd en moeite die het budgetteringsproces kost terwijl de toegevoegde waarde van de resulterende budgetten in deze dynamische tijd regelmatig in twijfel worden getrokken. Budgetten zijn immers al verouderd op het moment van verschijnen. Met name uit de Angelsaksische literatuur doemt een beeld op dat het budget wel eens zijn langste tijd zou kunnen hebben gehad en dat het een kwestie van tijd is voordat alternatieven breed gaan worden ingezet. Sommige organisaties gaan inmiddels zover dat ze het onderdeel budgetteren zelfs helemaal afschaffen, een trend die bekend staat als *beyond budgeting*. In deze bijdrage wordt beschreven hoe organisaties een *beyond budgeting* project kunnen aanpakken.

Budgetteren is het proces waarin vaststelling van het *prestatiecontract* voor het komende jaar plaatsvindt. Budgetteren moet heldere operationele actieplannen opleveren die gericht zijn op het verbeteren van de kritische succesfactoren en waardestuwens van de organisatie, het efficiënt en op de juiste plekken inzetten van middelen, en het stellen van (financiële en niet-financiële) doelen voor het komende jaar. De meeste budgetcycli hebben een frequentie van een jaar. Hoe wordt een budget ontwikkeld en waarvoor wordt het gebruikt (figuur 1)?



Figuur 1: Ontwikkeling en functies van het budget

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

In het proces van planning en control heeft het budget meerdere functies. Het is een financiële vertaling van de strategie en vormt een voorspelling van de te bereiken doelen voor het komende jaar. Het normeert deze doelen en de te maken kosten voor het komende jaar, het coördineert de activiteiten en middelen om die doelen het komende jaar te halen, het dient als de basis voor delegatie en *control* en is ten slotte de basis voor de (variabele) beloning. Het budget is een *prestatiecontract* dat de organisatie met haar managers afsluit voor het komende jaar.

Waarom een alternatief ?

Veel organisaties gebruik het budget voor het plannen van het komende jaar en het uitvoeren van *control* tijdens het lopende jaar. Daarnaast ervaren vooral de grotere organisaties dat zonder budgetten de organisatie niet te besturen is en dat het gebruik van budgetten een belangrijke voorwaarde is om 'op afstand' te kunnen sturen. Ondanks deze voordelen van het budget blijkt uit onderzoeken dat 75% van de wereldwijd onderzochte organisaties ontevreden zijn met het prestatiecontract.² Het grootste bezwaar was dat men het maken van budgetten te duur vond, dat deze te weinig toegevoegde waarde hadden en dat deze te snel achterhaald waren. Ook blijkt dat het budgetteringsproces gemiddeld 4 tot 5 maanden doorlooptijd had en meer dan 15% van de totale beschikbare managementtijd in beslag nam. Deze ontevredenheid is een reden om op zoek te gaan naar verbeteringen en alternatieven voor het budgetteringsproces.

Het *beyond-budgeting* model

Een opkomend alternatief is het zogenoemde *beyond-budgeting* model.³ Dit model is erop gericht een organisatie met een groot aanpassingsvermogen te creëren door een flexibele organisatiestructuur en een adaptief prestatieproces te implementeren. Hierin speelt het budgetteringsproces geen rol meer en is vervangen door een scala van geïntegreerde managementtechnieken zoals de *balanced scorecard*, voortschrijdende prognoses (*rolling forecasts*), dynamische normen en *empowerment*. Het model bestaat uit tien principes. Principes één tot en met vier hebben betrekking op het creëren van een flexibele organisatiestructuur, principes vijf tot en met tien op het creëren van een adaptief prestatieproces.

Fase 1: Flexibele organisatiestructuur

- ***Decentraliseer de hiërarchische organisatiestructuur naar zelfsturende eenheden.*** De organisatie bestaat uit veel kleine eenheden, die allen gericht zijn op het waarde leveren aan klanten. Managers krijgen de autoriteit om hun eigen 'business' te drijven, waardoor maar weinig managementniveaus in de organisatie nodig zijn. De hiërarchie wordt alleen gebruikt bij besluiten die grensoverschrijdend zijn.
- ***Vergroot, binnen strategische grenzen, de handelingsvrijheid van medewerkers.*** Lokale managers werken binnen de organisatie overeengekomen normen en waarden en strategische grenzen. Ze zijn zelf verantwoordelijk voor het bereiken van middellange termijn doelen, en kunnen zelf beslissen hoe ze deze willen bereiken. Strategieën zijn de verantwoordelijkheid van het lokale managementteam, en worden continue aangepast aan veranderende lokale omstandigheden of plotselinge kansen.
- ***Vergroot de beslissingsbevoegdheid van medewerkers om autonoom beslissingen te kunnen nemen.*** Managers worden getraind om zelfstandig te kunnen denken en doen, en om snel besluiten te kunnen nemen als reactie op veranderende omstandigheden. Senior managers treden op als begeleiders, mentoren, en coördinatoren over afdelingsgrenzen heen.
- ***Coördineer activiteiten op basis van de markt vraag in plaats van op basis van het budget.*** Samenwerkingsverbanden met toeleveranciers, klanten en partners worden

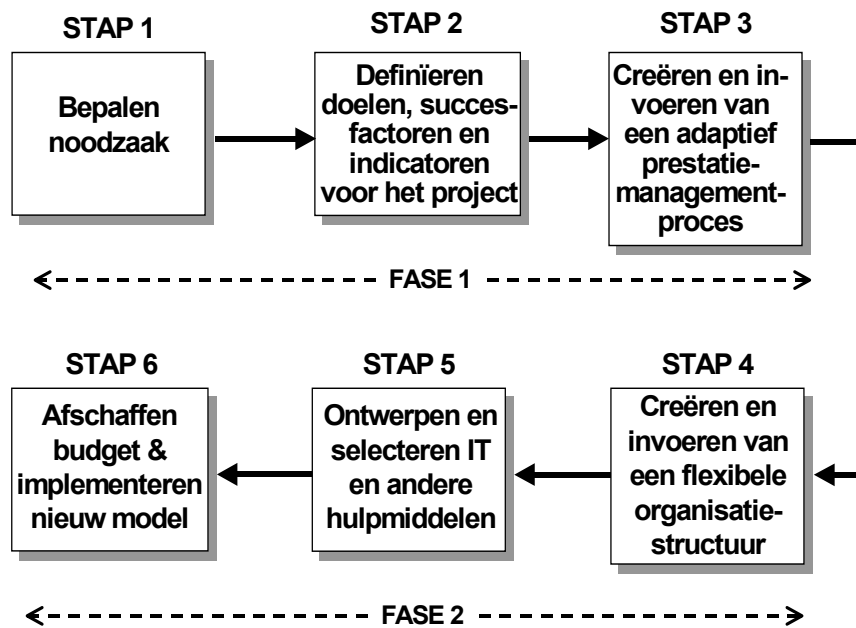
gecoördineerd via netwerken en projecten. Communicatie is open en ongelimiteerd binnen het netwerk van samenwerkende bedrijfseenheden.

Fase 2: Adaptief prestatieproces

- **Bepaal doelen op basis van de resultaten en doelen van concurrenten.** Het doelstellingsproces is een kort durend proces waarbij doelen ten opzichte van de concurrentie worden gesteld. Doelen zijn uitdagende 'onmogelijke dromen', die continue planning en verbetering bevorderen. Managers zijn zelf betrokken bij het stellen van doelen die de concurrentie uitdagen, wat sterk motiverend werkt.
- **Richt strategische managementkeuzen continue op de klant.** De strategie wordt gedreven door externe benchmarkonderzoeken en de prestaties van belangrijke concurrenten, door het jaar heen. Geplande verbeteringen richten zich op verbeteringsmogelijkheden over afdelingsgrenzen heen die voordelen voor de klant opleveren. De strategie blijft flexibel en responsief op veranderende omstandigheden.
- **Maak meerdere prognoses per jaar om continu reële toekomstverwachtingen voor de gehele organisatie te hebben.** Prognoses worden gemaakt voor financiële en niet-financiële indicatoren en, kijken over het financiële jaareinde heen, meestal 5 kwartalen in de toekomst, en worden regelmatig bijgewerkt. Prognoses staan los van prestatiedoelen en het beloningssysteem, zodat ze onafhankelijke voorspellingen kunnen zijn.
- **Alloceer geldmiddelen op basis van verwachte waardecreatie in plaats van op basis van het budget.** Organisatieeenheden regelen zelf de allocatie van bedrijfsmiddelen op basis van wisselende behoeften. Projectplannen vormen de basis voor goedkeuring van grote kapitaalsuitgaven.
- **Creëer zelfcontrol door prestaties van de zelfsturende eenheden te meten en te vermelden in ranglijsten.** Prestatie-informatie wordt snel geleverd ten behoeve van de eigen sturing door de organisatieeenheid. De rapportage bevat naast terugkijkende ook vooruitkijkende ('leading') indicatoren. Grafieken en schema's laten duidelijk trends en voortschrijdende gemiddelden zien. Door de prestatie-indicatoren te koppelen aan actieplannen kunnen managers de ware oorzaken van problemen analyseren.
- **Baseer de prestatiebeloning op de prestaties van de gehele organisatie.** De beloning is gebaseerd op de relatieve prestatie ten opzichte van concurrenten, en gerelateerd aan 'leading indicators' (zoals klanttevredenheid). De beloning is gebaseerd op de behaalde prestaties gerelateerd aan wat achteraf gezien maximaal mogelijk was. Prestatie- en beloningsranglijsten motiveren door 'peer pressure' en de trots over zichtbaar behaalde prestaties.

Implementatieaanpak van beyond budgeting

In figuur 2 is de implementatieaanpak voor het verbeteringsproject, die bestaat uit zes stappen, schematisch weergegeven.

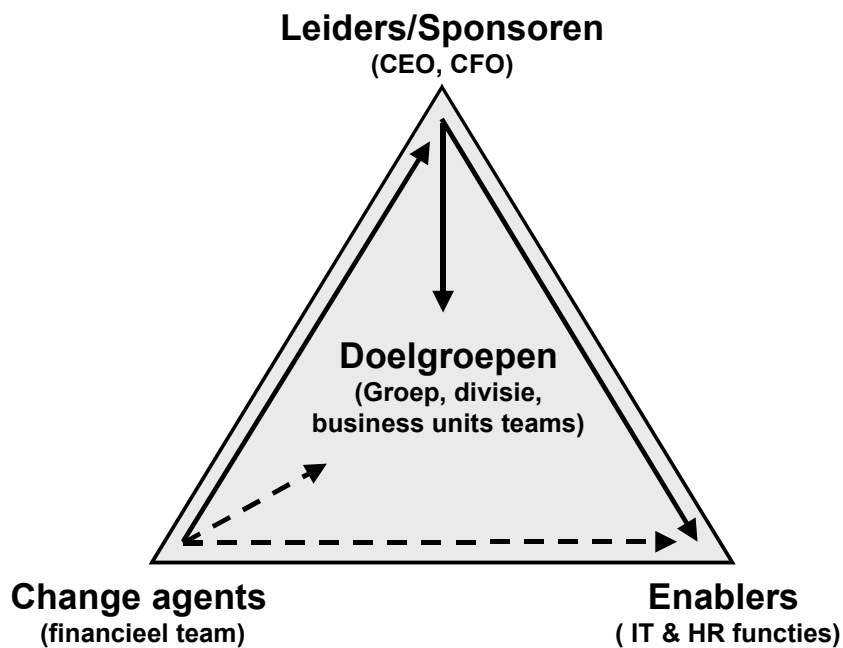


Figuur 2: Implementatie-aanpak voor het verbeteringsproject

Stap 1

Voordat een verbeteringsproject wordt gestart, wordt bepaald of er een noodzaak is voor verbetering of afschaffing van het budgetteringsproces. Vooraf moeten dus de volgende vragen beantwoord worden: Waarom is verbetering nodig? Wat willen we bereiken? Wie moet meedoen aan het project? Hoeveel tijd en geld gaat het kosten? Is het aanvangstijdstip goed? Wanneer blijkt dat de noodzaak aanwezig is, wordt gecontroleerd of de organisatie die noodzaak zelf ook voelt en of de medewerkers de doelstelling van een beyond-budgetingproject begrijpen en daar achter staan. Er zijn verschillende partijen betrokken bij deze eerste stap (figuur 3):

- *Change agents* - Deze beargumenteren de visie en de veranderingsnoodzaak bij de sponsors, en indirect bij de doelgroepen en *enablers*. Change agents zijn over het algemeen afkomstig uit de financiële discipline.
- *Leiders/sponsors* - Deze 'verkopen het verhaal' aan de doelgroepen en de enablers. Sponsors hebben een positie waarin ze de organisatie daadwerkelijk kunnen beïnvloeden en zullen daarom meestal uit het managementteam afkomstig zijn.
- *Enablers* - Deze verlenen de benodigde ondersteuning tijdens het project, met name op het gebied van verandering en aanpassing van informatietechnologische systemen (IT) en van het humanresource-instrumentarium (HR).



Figuur 3: De partijen betrokken bij het project

Stap 2

Nadat een principebesluit is genomen om een verbeteringsproject te starten is het belangrijk de verwachtingen goed te managen. Hiertoe worden verwachtingen van hoger management over de te bereiken prestatieverbetering in kaart gebracht en afgezet tegen het prestatieverbeteringspotentieel van de hele organisatie en de afzonderlijke organisatie-eenheden. Daardoor worden de belangrijkste succesfactoren voor het verbeteringsproject duidelijk en kunnen deze meetbaar worden gemaakt. Hierna worden de doelen en verwachtingen bepaald die redelijk zijn, gegeven de huidige situatie van de organisatie en het verbeteringspotentieel, en wordt consensus daarover bereikt. Het gat tussen de huidige en de te bereiken prestaties wordt bepaald en de tijd en de middelen die nodig zijn om dit gat te overbruggen worden besproken. De start- en einddata van het project en de organisatie-eenheden waar gestart zal worden, worden overeengekomen. De consequenties voor benodigde middelen, benodigde ervaring en kwaliteit van mensen, planning en dergelijke worden bepaald en toestemming van topmanagement wordt verkregen voor het project. Projectleiders worden benoemd en cross-functionele teams worden samengesteld. Eerder gemaakte actieplannen worden doorvertaald naar specifieke projecten, met daarbij de relevante prestatie-indicatoren, de planning, de mijlpalen (*milestones*) van het project en de benodigde informatiesystemen.

Stappen 3, 4 en 5

De cross-functionele teams gaan aan de slag met het ontwerpen van veranderingen en alternatieven voor het huidige prestatieproces (stap 3) en de huidige organisatiestructuur (stap 4). Blauwdrukken voor een nieuw proces en een nieuwe structuur worden gemaakt en met de belangrijkste managers en medewerkers uit de organisatie doorgesproken. Deze blauwdrukken worden gefaseerd ingevoerd, eerst het nieuwe prestatieproces en na enige tijd de nieuwe organisatiestructuur. Daarnaast worden nieuwe hulpmiddelen geïdentificeerd, vooral op het gebied van de informatietechnologie en het humanresource-instrumentarium (stap 5).

Stap 6

Nadat enige ervaring is opgedaan met de nieuwe organisatiestructuur en het nieuwe prestatieproces, vindt evaluatie plaats van de behaalde resultaten tot dan toe. Verdergaande verbeteringen worden nu aangebracht, net zolang tot de organisatie haar competitieve potentieel heeft bereikt. Het budget wordt vervolgens definitief afgeschaft.

De belangrijkste stappen van het *beyond-budgeting* project staan in figuur 4.

Proces	Stap	Fase	Door
Normen stellen	1. Selecteer competitieve benchmarks en key value drivers	1	Doelgroep
	2. Verzamel competitieve data en maak (on-line) ranglijsten	1	Enablers
	3. Stel prestatieniveau, verwachtingen en voorwaarden voor succes vast	1	Leiders
	4. Breidt relatieve benchmarks uit naar alle werkeenheden en procestteams	2	Doelgroep
	5. Stel een snel, op prestatie-indicatoren gebaseerd informatiesysteem beschikbaar	2	Enablers
	6. Ontwerp de organisatie-structuur rondom teams en klantgerichte processen	2	Leiders
Beloning vaststellen	1. Evalueer en beloon teams op basis van hun <i>relatieve benchmark</i> -prestaties	1	Doelgroep
	2. Stem het beloningssysteem af op teamgebaseerde competitieve prestaties	1	Enablers
	3. Koppel normen los van beloningen, en motiveer teams m.b.v. peer pressure	1	Enablers
	4. Breidt de <i>relatieve benchmark</i> gebaseerde evaluatie en beloning uit	2	Doelgroep
	5. Vergelijk teams intern en extern	2	Enablers
	6. Delegeer prestatie-verantwoordelijkheid naar teams	2	Leiders
Planning	1. Ontwikkel lokale strategieën en leidt actieplannen af	1	Doelgroep
	2. Stel training beschikbaar in het gebruik van strategie-ontwikkelingstechnieken	1	Enablers
	3. Evalueer en keur <i>alle</i> lokale strategieën en coach en ondersteun teams	1	Leiders
	4. Baseer lokale strategieën op een continu proces, waaraan iedereen deelneemt	2	Doelgroep
	5. Stel functionele support beschikbaar (bijv. IT-systemen of financieel training)	2	Enablers
	6. Delegeer strategie-ontwikkeling naar teams, samen met doelstellingen en grenzen	2	Leiders
Resources	1. Gebruik resources alleen wanneer nodig en bekijk de significante kosten	1	Doelgroep
	2. Gebruik service level agreements, waarbij teams interne klanten zijn van elkaar	1	Enablers
	3. Definieer toestemmings-grenzen en maak besluitvormingsproces efficiënt	1	Leiders
	4. Stel operationale resources snel beschikbaar d.m.v. een <i>interne markt</i>	2	Doelgroep
	5. Stel middelen en trainingen beschikbaar waarmee teams projecten kunnen evalueren	2	Enablers
	6. Delegeer resource management naar de teams	2	Leiders
Coördinatie	1. Acteer als leverancier & afnemer in een interne markt	1	Doelgroep
	2. Stel effectieve systemen voor kennisdeling beschikbaar	1	Enablers
	3. Bevorder cross-border samenwerking en kennisdeling	1	Leiders
	4. Beheer kortetermijn capaciteit m.b.v. <i>real-time</i> informatie	2	Doelgroep

Proces	Stap	Fase	Door
	5. Gebruik IT om elke klant te koppelen aan een team of proces	2	Enablers
	6. Manage <i>procesinteracties</i> t.b.v. de beste klantoplossingen	2	Leiders
Control	1. Gebruik voortschrijdende prognoses, trends en prestatie-indicatoren bij het evalueren van de strategie	1	Doelgroep
	2. Focus managementinformatiesystemen op <i>profit center</i> prestaties	1	Enablers
	3. Ontkoppel prognoses van de beloningstructuur	1	Leiders
	4. Stel snelle controls zodat teams zelfsturing kunnen uitvoeren	2	Doelgroep
	5. Focus managementinformatiesystemen ook op <i>klantwinstgevendheid</i>	2	Enablers
	6. Zorg ervoor dat informatie vrij beschikbaar en transparent is en gedeeld wordt	2	Leiders

Do's

- *Management betrokkenheid* - De betrokkenheid van algemeen management is een absolute noodzaak voor het slagen van het veranderingsproces. De financiële manager en controller doen de techniek, maar de lijnmanager moet het gedachtegoed uitdragen en daadwerkelijk uitvoeren.
- *Aansturen als project* - Het *beyond-budgeting* veranderingsproces moet als project aangepakt en gestuurd worden. Op deze manier kan een potentieel langdurig project (minstens twee jaar) goed worden gemanaged en beheerst. Gebruik ook cross-functionele projectteams die onder leiding staan van een lijnmanager, niet van een controller.
- *Detailvragen belangrijk* - Bij het project moet voldoende aandacht besteed worden aan toegespitste vragen zoals: Hoe gaat *beyond budgeting* nu werken op de werkvloer? Wat is de impact van *beyond budgeting* op het mentale veranderingsproces en hoe kan het gewenningsproces worden gestimuleerd en versneld.

Don'ts

- *Geen noodzaak* - Een verbeteringsproject starten terwijl er geen grote, dringende noodzaak (*burning platform*) is voor de verandering. Het project is dan in feite al mislukt voordat het begonnen is.
- *Te beperkte scope* - Het verbeteringsproject puur en alleen zien als een verbetering van het financiële proces, waardoor rollen, verantwoordelijkheden, beloningstructuren en dergelijke niet worden aangepakt.
- *Eenzijdig samengesteld projectteam* - Het projectteam samenstellen uit alleen financiële mensen, in plaats van een multifunctioneel team te vormen. Het verbeteringsproject zal dan gezien worden als een zaak van alleen de financiële discipline waardoor geen 'uitstraling' naar de rest van de organisatie plaatsvindt.
- *Geen vertrouwen* - Een vastgeroest geloof hebben dat delegatie van verantwoordelijkheid (*empowerment*) niet wenselijk is omdat managers de capaciteiten en de wil toch missen. Op deze manier zullen de noodzakelijke veranderingen in de organisatiestructuur nooit blijven bestaan.

Kader

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

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

Noten

- ¹ Dr. André de Waal MBA is vennoot bij Holland Consulting Group. Onlangs verscheen zijn boek *Minder is Meer, competitief voordeel door beyond budgeting* (Holland Business Publications). André kan bereikt worden via <http://www.hollandperformancecenter.nl>. Daar zijn ook meer artikelen over beyond budgeting te vinden.
- ² Hackett (2000), 2000 Hackett Benchmark solutions book of numbers for planning and performance measurement, Answer Think Consulting; Cranfield University School of Management en Accenture (2001), Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting, Cranfield University, UK
- ³ Het *beyond-budgeting* model is door het in Groot-Brittannië gebaseerde *Beyond Budgeting Round Table* consortium (BBRT) ontwikkeld. Nadere informatie over de BBRT kan worden gevonden op www.bbbrt.org.