

# TO BOLDLY GO WHERE NO ONE HAS BEEN BEFORE!

PROF. DR. FRANK G.H. HARTMANN RC<sup>1</sup>

Organisaties lijken maar niet tevreden te kunnen zijn met hun systemen van interne planning en beheersing. In de laatste decennia zien we als gevolg daarvan een stroom van innovatieve technieken op het gebied van kostencalculatie (Activity Based Costing - ABC), informatisering en logistiek (Enterprise Resource Planning - ERP) en prestatiemeting (Balanced Scorecard - BSC, Economic Profit). Enkele van deze technieken komen voort uit technische vernieuwing van de mogelijkheden van management accounting en control. De huidige, ondernemingsbrede, ERP-systemen zijn daarvan een goed voorbeeld. Andere vernieuwingen spelen zich af op het conceptuele niveau; zij hangen samen met de managementfilosofie die in een onderneming wordt aangehangen. Hoewel dit soort vernieuwingen wel vaak leidt tot praktische aanpassingen in de manier waarop management accounting en control technieken worden toegepast, zoals ABC en de BSC, zit hun innovatieve karakter vooral in de nieuwe kijk op de problematiek van organisatieplanning en -beheersing. Dat laatste geldt mijns inziens in sterke mate voor een recente loot aan de management accounting en control stam, de 'beyond budgeting' filosofie.

**Tabel 1:** De 10 redenen waarom budgetten problemen veroorzaken

1. Budgets are time consuming and expensive. Despite the advent of powerful computer networks and multi-layered models, budgeting remains protracted and expensive. The average time consumed is between four and five months. It also involves many people and absorbs up to 20 to 30 percent of senior executives' and financial managers' time. Some organizations have attempted to place a cost on the whole planning and budgeting process. Ford Motor Company figured out this amounted to \$1.2 billion per annum.
2. Budgets provide poor value to users. The perception of the value provided by the budgeting process varies widely. In one firm it was apparent that the group board thought the budget gave them control, whereas operating managers thought it was completely irrelevant to their needs. One of the primary reasons that financial directors rank budgetary reform as their highest priority is that their staffs spend too little of their time adding value. One conclusion from a 1999 global best practices study was that finance staff spent 79 percent of their time on "lower value-added activities" and only 21 percent of their time analyzing the numbers.
3. Budgets fail to focus on shareholder value. Budgets focus on internally negotiated targets which tend to be incremental changes from the previous period's outcomes. The result is a target that is inwardly comfortable to you, yet appears outwardly difficult to your superior. There is no focus on the maximization of customer or shareholder value.
4. Budgets are too rigid and prevent fast response. The evidence suggests that only 20 percent of firms change their budgets within the fiscal cycle. Another survey result shows that 85 percent of management teams spend less than one hour per month discussing strategy.
5. Budgets protect rather than reduce costs. "Use it or lose it" is the manager's mantra. Not spending the budget is a cardinal sin in most organizations. The result is that superiors invariably question why the resource is needed and are understandably reluctant to allow it to pass into the budget for the next period.
6. Budgets stifle product and strategy innovation. "Never take risks." It is just not worth it. If it's not in the budget, you might be exposed. Anyhow, if you did take a risk and it worked out well, your superior probably thought of it first! And if it didn't work out, your job might be on the line.
7. Budgets focus on sales targets rather than customer satisfaction. Though everyone wants to satisfy customers, that is not how they are measured and rewarded. So they meet the sales target, persuade customers to buy their products, and convince them that their slow-moving stock really is a great deal!
8. Budgets are divorced from strategy. According to a recent cover article in Fortune magazine, around 70 percent of companies surveyed were poor at executing strategy—a massive indictment of the performance management capabilities of budgets.
9. Budgets reinforce a dependency culture. The way to survive and prosper in a budgeting environment is to do what you're told, meet the budget (but never beat it!).
10. Budgets lead to unethical behaviour. Managing the results (also known as cooking the books) is a frequent outcome of budgeting. Many finance managers are well versed in "managing the slack" and feeding it into the results when needed. However, as we have seen, this practice can border on outright fraud.

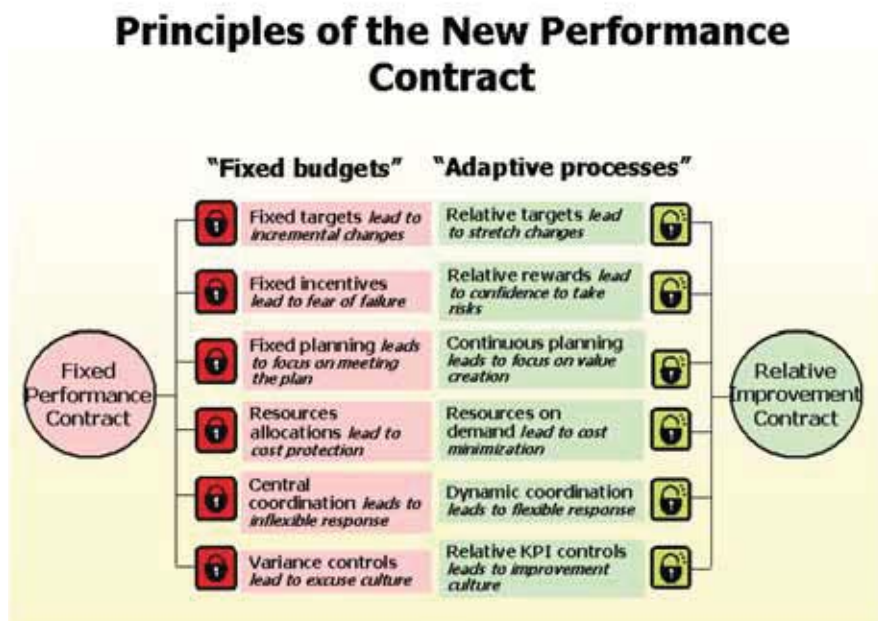
Bron: [www.beyondbudgeting.com](http://www.beyondbudgeting.com)

Beyond Budgeting (BB) wordt gepropageerd door verschillende auteurs, waaronder Jeremy Hope en RobIn Fraser. De laatste gaf in de jaren 90 leiding aan een werkgroep van het CAM-I<sup>2</sup> die zich richtte op geavanceerde budgettering. Deze werkgroep was gestart vanuit de gedachte dat traditionele budgettering in de huidige competitieve markt niet meer voldeed (Zie tabel 1).

Na intensief veldonderzoek constateerde de werkgroep een behoefte aan een planning en control instrument dat nauwer aansloot bij de behoefte van strategische veranderingen van het ondernemingsbeleid (Woodcock 1994). Bovendien concludeerde de werkgroep dat het niet slechts zou moeten gaan om betere budgettering, zoals in Activity Based Budgeting werd voorgesteld, maar dat het nodig was de control *cultuur* binnen organisatie te veranderen. De werkgroep adviseerde daarom om te werken aan instrumenten die cultuurverandering ondersteunden, om de band tussen budget en prestatiebeloning

te verbreken en om het planningsysteem te zien als een katalysator van communicatie, commitment en organisatieverandering. Een

**Figuur 1:** De zes principes van vernieuwde processen



Bron: [www.beyondbudgeting.com](http://www.beyondbudgeting.com)

en ander werd neergelegd in het rapport A *conceptual Framework for Advanced Budgeting* (CAM-I).<sup>3</sup>

**Beyond Budgeting: theorie en praktijk**

In vervolg hierop werd in 1997, in het Verenigd Koninkrijk, een nieuw initiatief gelanceerd dat bekend is geworden onder de naam 'Beyond Budgeting Round Table' (BBRT). Ook van deze expertiseclub kunnen ondernemingen lid worden die van mening zijn dat traditionele budgettering haar langste tijd heeft gehad. Hope en Fraser (2003) merken over het begin van dit initiatief op:

*We had long held the view that budgeting is fundamentally flawed. We believed that in today's conditions the solution was not better budgeting, but rather abandoning budgeting entirely and building an alternative management model. Few shared our view. Fewer still were prepared to fund serious research into it (p. xiii).*

Inmiddels is het Beyond Budgeting initiatief behoorlijk gegroeid. Voortgaand conceptueel en empirisch werk (e.g. Fraser en de Waal 2001) hebben geleid tot een toename van de kennis omtrent de behoefte aan verandering van de huidige budgetteringsprincipes en het succes ervan in de praktijk. Op de eigen webpagina van de BBRT, die overigens de moeite van het bestuderen waard is, staan

**Tabel 2: De twaalf principes van Beyond Budgeting**

Process-based Principles	Devolution-based Principles
1. Base goals on maximizing performance potential	1. Provide a governance framework based on clear principles and boundaries.
2. Base evaluation and rewards on relative improvement contracts with hindsight.	2. Create a high-performance climate based on relative success.
3. Make action planning a continuous and inclusive process.	3. Give people freedom to make local decisions that are consistent with governance principles and the organization's goals.
4. Make resources available as required.	4. Place the responsibility for value creating decisions on front line teams.
5. Coordinate cross-company actions according to prevailing customer demand.	5. Make people accountable for customer outcomes.
6. Base controls on effective governance and on a range of relative performance indicators.	6. Support open and ethical information systems that provide "one truth" throughout the organization.

Bron: [www.beyondbudgeting.com](http://www.beyondbudgeting.com)

de principes van het BB-filosofie uitgelegd. Deze principes vallen uiteen in principes over het organisatorisch proces in het algemeen, inclusief het planning en control proces, en over de manier van leidinggeven. Ten aanzien van de eerste zet de BBRT de principes van BB af tegen die van 'fixed performance contracts' (zie figuur 1). Ten aanzien van dit laatste stelt de BBRT een hoge mate van 'empowerment' voor; vergaande decentralisatie en delegatie van verantwoordelijkheden aangevuld met de benodigde bevoegdheden. Hier wordt het contrast met traditionele budgettering gevormd door het verschil tussen 'self-managed teams' in plaats van 'central control' (zie figuur 2 op de volgende bladzijde).

**Beyond Budgeting: analyse**

Het BB initiatief is nog in volle gang en het

is moeilijk om op dit moment te bepalen in hoeverre ondernemingen massaal 'beyond budgeting' zullen gaan en ook of de principes ooit tot succesvolle implementatie zullen leiden. Hierover zijn trouwens wel verschillende verwachtingen mogelijk, omdat enerzijds de BB-principes als zodanig weinig tegenstanders zullen vinden, maar, anderzijds, er toch een aantal aanzienlijke problemen zijn op te lossen om de huidige budgettaire praktijk (zie Hartmann, 2000) wezenlijk te veranderen. Tot slot van dit overzicht zijn daarom drie constatering van belang.

1. Beyond Budgeting sluit aan bij diverse beschouwingen in de literatuur over nieuwe managementstructuren en -stijlen die in moderne organisaties nodig zijn. In ruime zin hebben theoretici

als Drucker (1988, *The Coming of the New Organization*), Demarest (1997, *Understanding Knowledge Management*), Grant (1997, *The Knowledge-based View of the Firm: Implications for Management Practice*) en Volberda (1996, *Toward the Flexible Form: How to Remain Vital in Hypercompetitive Environments*, Volberda, 1998) zich bezig gehouden met het concept van de flexibele en lerende organisatie. Dergelijke organisaties kenmerken zich door verschillen met traditionele organisaties, zoals in tabel 3 hieronder staat samengevat. Dit betekent dat het gerechtvaardigd is om te voorspellen dat de BB-filosofie in een grote behoefte in praktijk en theorie voorziet die de belangstelling ervoor nog wel even hoog zal houden.

2. 'Beyond Budgeting' sluit, in nauwere zin, overigens aan bij het recente werk van Simons (1995, 1999) naar 'interactive control'. Simons toont aan dat zelfs relatief traditionele budgetteringsprocessen toch van strategisch belang kunnen zijn, omdat zij ondanks hun statische en technische karakter leiden tot intensieve (strategische) communicatie en discussie in de onderneming. Dit betekent zowel een ondersteuning voor het gedachtegoed van BB, als een afzwakking van het revolutionaire karakter ervan.
3. Budgetten vervullen diverse rollen. Een belangrijke rol van het budget als 'fixed performance contract' is haar motivationele werking. Het afschaffen hiervan zou nog wel eens het grootste obstakel kunnen zijn in het accepteren van de BB-filosofie. Uit psychologisch onderzoek (zie Hartmann, 2000), komt als sterke bevinding naar voren dat individuen door heldere en moeilijke targets worden gemotiveerd. Indien men het budget die rol niet wil toedelen, zal er een alternatief moeten zijn. Dat alternatief is niet zo snel gevonden. Ook de kosten van een

**Tabel 3: Karakteristieken van traditionele en nieuwe organisaties.**

Characteristic	Traditional organization:	New organization:
Production routine	Mass production	Mass customization
Technology imperative	Technological determinism	Technological discretion
Information systems	Legacy information systems	Multi purpose information systems
Task demarcation	Well-defined tasks	Ambiguous tasks
Task complexity	Simple tasks	Complex tasks
Core labor force	Core of production workers	Core of knowledge workers, and periphery of part-time and temporary workers
Tightness of labor relations	Life-time employment	Employability
Degree of specialization	Integration	Outsourcing
Decision making	Centralized	Decentralized, workers being empowered
Managerial challenge	Control	Flexibility
Dominant control mode	Cybernetic	Interactive
Perfect control	Achieving ex ante plans	Realizing ex post potential

Bron: Hartmann, F.G.H. en Vaassen, E.H.J. (2003)

dergelijk alternatief zullen expliciet in de beoordeling moeten worden meegenomen.

Het valt dus nog even af te wachten hoe en in hoeverre de BB-filosofie zal leiden tot al dan niet ingrijpende wijzigingen in de wijze waarop ondernemingen hun planning en controlcyclus inrichten. In een recent interview (Siebelink 2004) laat Jeremy Hope wat dat betreft ruimte voor enige relativering van het concept van BB. De Round Table voert geen kruistocht tegen het budget op zich. Kern van het probleem is namelijk niet het budget zelf, maar het prestatiecontract met vaste normen waar het budget aan ten grondslag ligt. Kosten inschatten, inkomsten modelleren: dat moet nu eenmaal. Probleem is dat die getallen vervolgens worden gefixeerd en er stimuli aan worden gekoppeld om ze te behalen.

Laten we met interesse afwachten.

**Footnotes**

- <sup>1</sup> Hoogleraar Management Accounting en Control, Nijmegen School of Management.
- <sup>2</sup> Het CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing – International) is een internationale expertisegroep van academici en professionals die thematisch vraagstukken op het gebied van management adresseren. Ondernemingen kunnen lid zijn van deze groep.
- <sup>3</sup> Zie ook Hope en Hope (1996, 1997)

**Literatuur**

Demarest, M. (1997). *Understanding Knowledge Management*, Long Range Planning, 30/3, pp. 374-384.

Drucker, P.F. (1988). *The Coming of the New Organization*. Harvard Business Review (January-February).

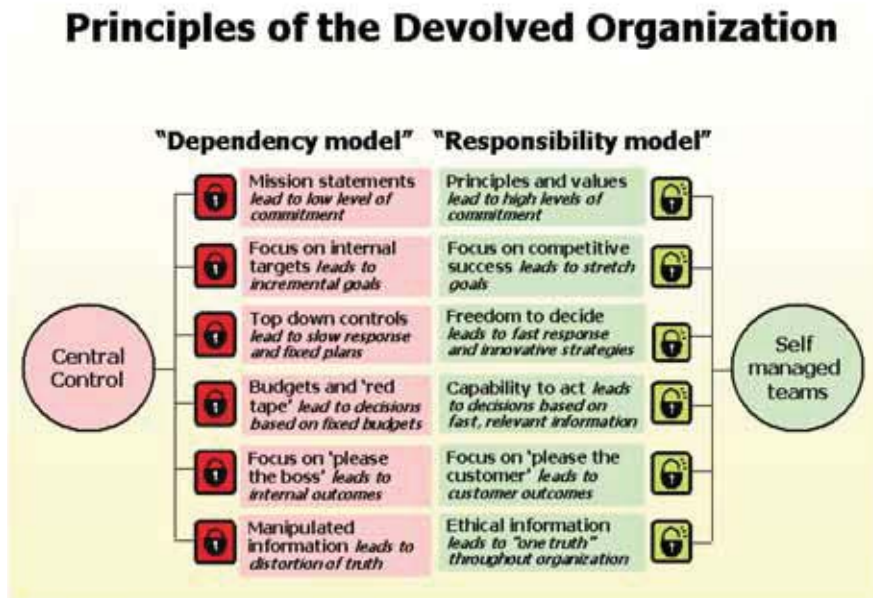
Fraser, R en A. De Waal (2001). *Beyond Budgeting: Report on an Exploratory Survey*. CAM-I BBRT.

Grant, R.M. (1997). *The Knowledge-based View of the Firm: Implications for Management Practice*. Long Range Planning 3 (June).

Hartmann, F.G.H. (2000). *The appropriateness of APM: Toward the Further Development of Theory*, Accounting, Organizations & Society, 25/4/5, pp. 423-457.

Hartmann, F.G.H. en E.H.J. Vaassen (2003), *The*

**Figuur 2:** De zes principes van decentralisatie en delegatie (bron: [www.beyondbudgeting.com](http://www.beyondbudgeting.com))



Bron: [www.beyondbudgeting.com](http://www.beyondbudgeting.com)

*Changing Role of Accounting Information Systems: Balancing Control and Flexibility*, in: *Management Accounting in the Digital Economy*, A. Bhimani ed., Oxford University Press.

Hope, T. en J. Hope. (1996). *Transforming the Bottom Line. Managing Performance with the Real Numbers*. London: Nicholas Brealey Publishing.

Hope, J. en T. Hope. (1997). *Competing in the Third Wave. The Ten Key Management Issues of the Information Age*. Harvard Business School Press.

Hope, J. en R. Fraser (2003). *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Boston Harvard University Press.

Siebelink, J. (2004). "Philips budgetteert op anabole steroïden, FINEXT.

Simons, R. (1995). *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.

Simons, R. (1999). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Prentice Hall.

Volberda, H.W. (1996). 'Toward the Flexible Form: How to Remain Vital in Hypercompetitive Environments'. *Organization Science*. Vol. 7. No. 4. p. 359-374.

Volberda, H.W. (1998). *Building The Flexible Firm: How to Remain Competitive*. Oxford: Oxford

University Press.