

I Het ‘fenomeen’ budgetteren

Eén van de meest invloedrijke middelen die de financieel manager en de controller ten dienste staan bij het besturen van de onderneming is budgetteren. Bedrijven als DuPont, General Motors en Siemens hebben het budgetteren in de jaren twintig van de vorige eeuw ontwikkeld als middel om kosten en cashflows te plannen en te beheersen. Sindsdien is budgetteren door veel profit- en non-profitorganisaties omarmd als een effectieve besturingsmethode doordat het zich heeft bewezen als een veelzijdig instrument. Zo kan budgetteren worden gebruikt bij de bepaling van de strategie door alternatieven op hun financiële haalbaarheid door te rekenen. Ook is het budgetteringsproces bij uitstek geschikt om deze strategie bij budgethouders in de organisatie bekend te maken. Tot slot kunnen budgetten worden gebruikt om na afloop van de budgetperiode te beoordelen in hoeverre de gekozen strategie ook daadwerkelijk is gerealiseerd. Kortom, budgettering ondersteunt zowel de *planning*, de *coördinatie* tussen afdelingen en bedrijfsactiviteiten als de *beheersing* van de taakuitvoering.

De veelzijdigheid is waarschijnlijk de belangrijkste reden dat budgetteren bij financiële managers en controllers een grote populariteit geniet. Overigens is deze populariteit niet altijd onverdeeld geweest. Budgetteren heeft ook altijd voor veel discussies gezorgd in zowel profit- als non-profit industrieën (Hyndman et al., 2006) wereldwijd (Ahmad et al., 2003). De functies die het traditionele gedrag had (ondersteunen bij de kostenbeheersing en cashmanagement en het maken van financiële voorspellingen) zijn inmiddels dusdanig opgerekt in de moderne organisatie (ondersteunen bij de communicatie van strategische doelen en targets, toewijzen van middelen en beoordelen van prestaties) dat de budgettering niet meer kan voldoen aan de eisen die eraan worden gesteld.

Daarom roept budgettering veel discussies op (Brown en Atkinson, 2001; Boisvert, 2006; Marginson et al., 2006). De meeste van deze discussies betreffen overigens niet de techniek van het budgetteren zelf maar gaan over de effecten die budgetten hebben op het gedrag van mensen.

1.1 Budgetteren en gedrag

Het Amerikaanse Controllers Institute gaf op 15 januari 1951 het startschot voor een lange onderzoekstraditie naar de gedragsmatige effecten van accounting-informatie door de goedkeuring van het eerste onderzoeksplan op dit terrein. Leden van het instituut hadden namelijk de indruk dat budgetten in bedrijven allerlei problemen veroorzaakten. Het onderzoek waartoe werd besloten werd uitgevoerd door Chris Argyris en Frank Miller. Ze bezochten vier middelgrote Amerikaanse bedrijven en interviewden daar drie groepen functionarissen: financiële medewerkers die de bedrijfsbudgetten opstelden, fabrieksopzichters en voormannen. De bedoeling was om de opvattingen van elke groep over de bruikbaarheid van budgetten te inventariseren. Deze opvattingen bleken ver uit elkaar te liggen (Argyris, 1952). Zo waren financiële medewerkers van mening dat budgetten een bijzonder belangrijke functie in de organisatie vervulden. Deze waren in hun optiek ‘de ogen en oren van het bedrijf’. De financiële medewerkers gebruikten budgetten om zwakheden in de organisatie op te sporen en die onverwijld aan het topmanagement door te geven. Op basis van deze informatie werden vervolgens maatregelen genomen, gericht op het verbeteren van de prestaties van het bedrijf. Budgetten werden ook intensief gebruikt om productieafdelingen adequaat te motiveren en voortdurend te stimuleren tot betere prestaties. We herkennen hierin duidelijk de beheersingsaspecten van budgettering.

Duidelijk anders waren de reacties van de fabrieksopzichters die budgethouder waren. Budgethouders zijn functionarissen die uit handen van een budgetgever een budget krijgen toebedeeld en die voor de aanwending daarvan verantwoordelijk zijn. De budgethouders gebruikten budgetten in hun discussies met de voormannen, maar ondervonden daarbij voortdurend de beperkingen van budgetteren. Hun belangrijkste kritiekpunt was dat budgetgegevens alleen waren gericht op resultaten, maar dat ze nooit inzicht gaven in de wijze waarop deze resultaten tot stand waren gekomen. Bovendien gaven budgetten alleen gegevens over het *verleden*, terwijl fabrieksopzichters vooral geïnteresseerd waren in het *heden* en in de *nabije toekomst*. Ook hadden ze kritiek op de wijze waarop finan-

ciële medewerkers met budgetteren omgingen: deze actualiseerden zelden of nooit de veronderstellingen die aan de budgetten ten grondslag lagen, terwijl ze tegelijkertijd voortdurend bezig waren de budgetnormen te verhogen. Het leek in hun ogen wel of deze financiële medewerkers nooit tevreden waren met de bereikte resultaten.

De voormannen hadden een uitgesproken *negatieve* houding ten opzichte van budgetteren. Het budget gaf ze niet de mogelijkheid het werk beter uit te voeren en discussies over het budget leidden tot uitgesproken negatieve gevoelens bij de medewerkers. Argyris geeft enkele reacties van voormannen die boekdelen spreken (Argyris, 1952):

'Ik ben sterk tegen de budgetcijfers gekant. Ik laat ze ook niet aan mijn medewerkers zien, omdat ik wel wéét dat ze hard werken.'

'Nee, ik kan het budget niet bij mijn mensen ter sprake brengen. Ik zou niet durven. Bovendien denk ik niet dat ons management dit van mij verwacht, omdat we geen productie tot stand zouden kunnen brengen door alleen maar over het budget te praten.'

'Het woord "budget" ter sprake brengen is eigenlijk de beste manier om in onze afdeling problemen te creëren.'

Binnen de vier onderzochte bedrijven werden duidelijk verschillende meningen aangetroffen die variëren van een groot enthousiasme voor de mogelijkheden van budgettering bij financiële medewerkers, via een selectief gebruik door fabrieksopzichters, tot een uitgesproken negatieve houding bij de voormannen. Argyris en Miller deden drie suggesties om de spanningen die de budgetten in de organisatie oproepen te verminderen. In de eerste plaats moesten alle medewerkers in de organisatie meer participeren in het budgetteringsproces; dit zou de acceptatie van budgetten door medewerkers sterk verbeteren. In de tweede plaats moesten participanten in het budgetteringsproces worden getraind in het verbeteren van hun sociale en communicatieve vaardigheden. Deze aanbeveling paste geheel in het beeld van die tijd, toen de *human relations*benadering veel aandacht trok. Ten derde beval men aan meer onderzoek te doen naar de invloed van budgetteren op gedragingen van functionarissen. Deze oproep markeerde het begin van een lange traditie van budgetteringsonderzoek, waarvan we enkele belangrijke resultaten nu kort zullen bespreken.

1.2 Nadelen van budgetteren

Het onderzoek van Argyris en Miller is exemplarisch voor de problemen met budgetteren: personen en groepen in verschillende posities kijken op een andere manier tegen budgetten aan en reageren daarom ook verschillend op beslissingen die in het kader van het budgetteren worden genomen (Neely et al., 2001; Hansen et al., 2003). Een veelgehoorde klacht is dat budgetteren een *tijd-rovend proces* is. Veel ondernemingen beginnen hun budgetteringsproces al vier maanden vóór het budgetjaar en hun managers besteden ongeveer 30 procent van hun tijd aan het proces. Dat is een behoorlijke kostenpost die alleen verantwoord is als budgetteren veel oplevert. Dat wordt méér dan eens betwijfeld. Velen zien budgettering als een noodzakelijk ritueel: reeds bestaande plannen worden in de vorm van budgetten gegoten. Veel discussies die in het kader van de budgettering worden gevoerd, zijn vaak al bekend van andere strategische discussies en leiden tot herhalingen van zetten.

Daarnaast is de taal van de budgettering die van de financiële manager: doelen zijn in financiële termen gesteld, terwijl de échte strategische uitdagingen zich op andere vlakken manifesteren (denk bijvoorbeeld aan kwaliteit, efficiëntie, flexibiliteit, klantgerichtheid en innovativiteit). Eenmaal vastgestelde doelen en prestatienormen blijven voor de gehele budgetteringsperiode, die in het algemeen één boekjaar beslaat, onveranderlijk geldig. Budgethouders weten dat hun prestaties vooral langs deze meetlat zullen worden beoordeeld en doen er vervolgens alles aan om in de ogen van het budgetteringssysteem optimaal te presteren. Dit kan leiden tot *disfunctioneel gedrag*: managers proberen hun korte termijn (jaar)score op de budgetten te optimaliseren, desnoods ten koste van hun (wellicht langere termijn) prestaties op andere gebieden. Bij hoge budgetdruk zien sommige managers er niet tegenop om de resultaten te manipuleren, denk aan voorbeelden als Enron, WorldCom en Ahold. Algemeen bekend is het 'opmaakgedrag' bij de overheid als het einde van het boekjaar nadert: budgethouders die hun budget niet opmaken lopen immers het risico op budgetkorting in het nieuwe boekjaar (Hyndman et al., 2006). Osborne en Gaebler (1992) omschrijven dit gedrag treffend als volgt: 'Overheidsbudgetten stimuleren managers om geld te verspillen. Als ze hun hele budget niet voor het einde van het fiscale jaar spenderen, gebeuren er drie dingen: ze moeten het budget dat ze uitgespaard hebben teruggeven, ze krijgen het volgende jaar minder budget en hun baas scheldt hen uit omdat ze dit jaar te veel budget hadden gevraagd. Vandaar het aloude gebruik bij de overheid om alle middelen snel voor het einde van het jaar op te souperen.'

Budgetteren heeft verschillende nadelen (Neely et al., 2001, 2003; Hansen et al., 2003; Marginson et al., 2006): het kost te veel tijd (gegeven de opbrengst), het houdt te weinig rekening met de snelle veranderingen in de omgeving en in de organisatie, het mist door zijn oriëntatie op het opstellen van pro-forma financiële overzichten de belangrijke strategische onderwerpen, het accentueert hiërarchische verhoudingen door het aanwijzen van budgethouders en het spreekt budgethouders alleen aan op hun budgetprestaties waardoor men zich als organisatiemedewerker ondergewaardeerd kan voelen (zie kader). Samengevat kan worden gesteld dat budgettering een *kostbaar managementsysteem* is dat de aandacht van organisatieleden richt op *statische, meest financiële prestatienormen* die hen kunnen aanzetten tot *disfunctionele gedragingen*.

De nadelen van budgetteren

Budgetten ...

- kosten veel tijd om samen te stellen;
- beperken een snelle reactie en zijn vaak een barrière voor verandering;
- zijn nauwelijks strategisch en vaak tegenstrijdig;
- voegen weinig waarde toe, zeker gezien de benodigde tijd om ze samen te stellen;
- versterken de verticale command-and-control;
- reflecteren onvoldoende de opkomende netwerkgedachte met betrekking tot organisatiestructuren;
- moedigen aan tot gaming en verkeerd gedrag;
- worden te weinig geactualiseerd;
- zijn gebaseerd op beperkt onderbouwde aannames en op gissingen;
- bekrachtigen liever de afdelingsgrenzen dan dat ze aanmoedigen tot kennisoverdracht;
- zorgen ervoor dat mensen zich ondergewaardeerd voelen;
- concentreren zich op kostenreductie, niet op waardecreatie.

De nadelen van budgetteren kunnen tot hoge directe kosten leiden (zeker afgezet tegen het lage rendement dat budgetteren belooft te leveren), ze kunnen tot een verkeerde aansturing van medewerkers leiden (te veel op het budget gericht, te statisch en te weinig aandacht voor strategische prioriteiten) en ze kunnen leiden tot disfunctionele gedragingen van medewerkers. Deze disfunctionele gedragingen kunnen worden onderscheiden in drie groepen. De eerste groep is *verzet en weerstand* tegen het gebruik van budgetten. Dit komt voor wanneer

medewerkers van mening zijn dat bepaalde budgetten niet realistisch, niet werkbaar of zelfs niet ethisch zijn. Het effect zal zijn dat medewerkers het budget ter discussie stellen, vervolgens is het mogelijk dat ze proberen onder het budget uit te komen en in een latere fase is het zelfs mogelijk dat men poogt het budget actief te ondermijnen. Een tweede groep disfuncties bestaat uit strikt *budgetgericht gedrag*. Budgethouders houden zich dan strikt aan de financiële afspraken rondom het budget en maken een effectieve taakuitvoering daaraan ondergeschikt. Denk bijvoorbeeld aan ziekenhuisspecialismen die geen patiënten meer opnemen omdat het budget is opgesoupeerd. Ten slotte zijn er *manipulatieve* gedragingen: deze komen van budgethouders die proberen op basis van de budgetafspraken het eigen persoonlijk belang of het belang van hun organisatieonderdeel te maximaliseren, zelfs als dat ten koste gaat van het belang van de gehele organisatie. Een voorbeeld hiervan is het eerder genoemde ‘opmaakgedrag’: budgethouders maken het budget vóór het einde van het jaar zoveel mogelijk op met het oogmerk de hoogte van het budget voor de volgende periode veilig te stellen.

1.3 Budgetteren in de praktijk

De internationale benchmarkorganisatie Hackett doet regelmatig wereldwijd onderzoek naar de *best practices* op financieel gebied. Uit hun 2005 onderzoek blijkt dat de gemiddelde kosten van het budgetteringsproces rond 360 000 euro per miljard euro omzet bedragen (Wijngaarden, 2005). De doorlooptijd van het proces is de laatste jaren opgelopen en bedraagt nu tussen de drie en vier maanden (42 procent van de bedrijven), met uitschieters naar langer dan vijf maanden (19 procent van de bedrijven). Deze relatief lange doorlooptijd wordt veroorzaakt door de tijd die het kost om de data voor het budgetteringsproces te verzamelen en te valideren, 50 procent van de doorlooptijd gaat hieraan op. Ruim 70 procent van de gebenchmarkte organisaties wil het budgetteringsproces reorganiseren met als belangrijkste doel de efficiëntie van het proces te verhogen, de workflow te verbeteren en het normenstellen te verbeteren. Drie procent van de organisaties wil het budgetteringsproces zelfs helemaal afschaffen. Er blijken grote verschillen te zitten tussen de gemiddelde organisatie en de best practiceorganisaties op budgetteringsproces. Zo hebben de best practices 81 line items in hun budget, tegen 191 line items in het gemiddelde budget. Bovendien passen de best practiceorganisaties exceptierapportage, leading indicators, forecasts op KPI's en flexibele prognoses vaker toe dan hun gemiddeld presterende broeders. Daarbij zijn de kosten van de best practice financiële

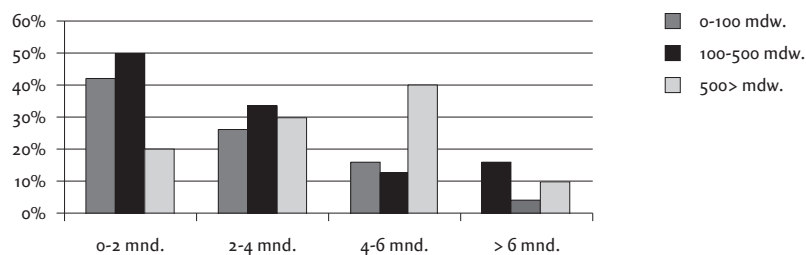
administraties ook nog eens significant lager (0,74 procent van de omzet tegen gemiddeld 1,08 procent).

Ventana Research (Kugel, 2006) stelt zelfs dat het budgetteringsproces in veel organisaties onvolwassen is. Deze onderzoeksorganisatie onderscheidt vijf ontwikkelingsniveaus in het proces. Op niveau 1 zijn de belangrijkste doelen van het jaarlijkse budgetteringsproces om de toezichhouders (raad van commissarissen, raad van toezicht enzovoort) een financieel jaarbudget te presenteren en om een referentiepunt te creëren voor de beloningsstructuur. De budgetten worden hierbij meestal met spreadsheets gemaakt, hetgeen vier tot zes maanden duurt. Op niveau 2 zijn de doelen van het proces hetzelfde maar nu wordt een specifiek softwaresysteem gebruikt waardoor het proces wordt versneld naar een tot twee maanden en organisatieleden tijd overhouden om de budgetten te analyseren. Op niveau 3 worden elementen van prestatie management ingebracht. De budgetten bevatten nu ook niet-financiële elementen en er liggen strategische plannen aan ten grondslag. Interne ranglijsten en externe benchmarks worden gebruikt om de beloningsstructuur te baseren op relatieve prestaties. Maandelijkse herplanningen en prognoses worden belangrijker. Op niveau 4 is het budgetteringsproces geïntegreerd met de operationele planningen (zoals verkoop- en productieplanningen) waardoor een naadloze aansluiting ontstaat tussen planning en realisatie. Activity-based costing methodieken worden toegepast en prognoses, ook voor de balans en cashflows, worden met behulp van softwaretoepassingen gegenereerd. Op niveau 5 is het budgetteringsproces adaptief gemaakt: elke (majeure) verandering leidt automatisch tot herplanningen en bijgestelde doelen van alle processen in de organisatie. Jaarlijkse plannen en budgetten zijn geheel vervangen door vooruitschuivende ('rolling') plannen en budgetten die minstens vier kwartalen vooruitkijken. Uit het onderzoek van Ventana Research komt naar voren dat de meerderheid van de Global 2000 organisaties en meer dan tweederde van de middelgrote bedrijven op niveau 1 zitten en dat de organisaties die inmiddels hun budgetteringsproces hebben verbeterd nog niet verder zijn gekomen dan niveau 2.

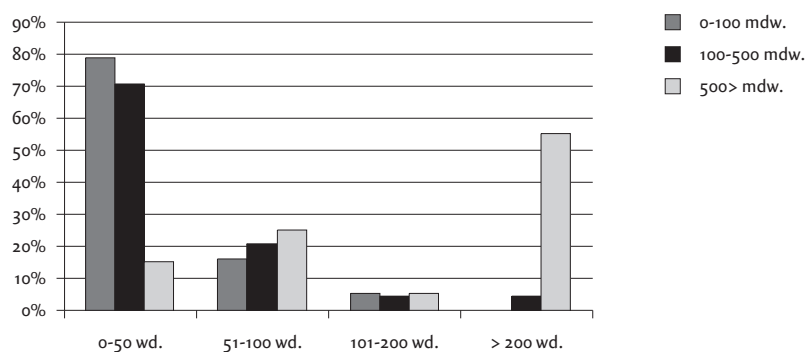
BUDGETTERING IN NEDERLANDSE ONDERNEMINGEN

Recent is een onderzoek gedaan naar de stand van zaken op budgetteringsgebied in Nederland waar 66 organisaties door middel van het invullen van een enquête aan mee hebben gedaan (Waal et al., 2006). Van deze 66 organisaties gebruikt het overgrote deel (95 procent) een budget dat vooral wordt ingezet ten behoeve van control (71 procent van de respondenten), nadenken over het

HOOFDSTUK 1



Figuur 1. Doorlooptijd voor het opstellen van het budget (ingedeeld naar organisatieomvang)



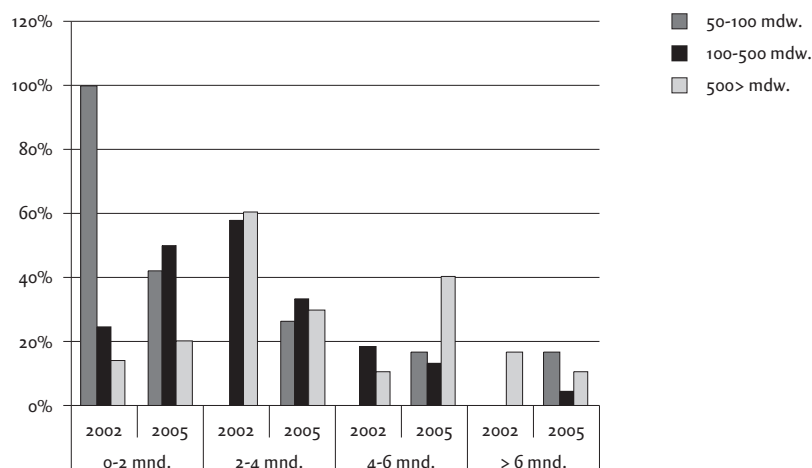
Figuur 2. Benodigd aantal werkdagen om het budget op te stellen (ingedeeld naar organisatieomvang)

komende jaar (52 procent) of komende jaren (27 procent), ondersteunen bij het realiseren van de strategie (50 procent) en nadenken over de benodigde middelen voor het komende jaar (44 procent). De doorlooptijd die nodig is voor het genereren van het budget is weergegeven in figuur 1.

Vierenveertig procent van de respondenten denkt de doorlooptijd te kunnen bekorten met minder dan 1 maand, 27 procent denkt dat een kortere doorlooptijd helemaal niet mogelijk is. De kosten om het budget op te stellen zijn in figuur 2 weergegeven.

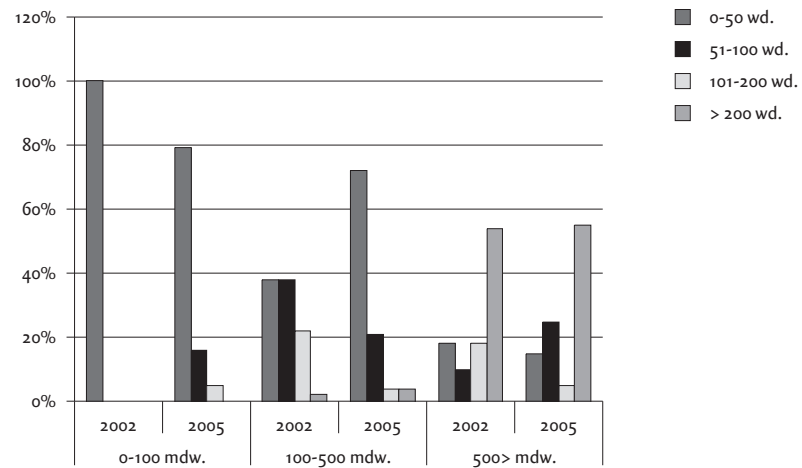
Vijfenvijftig procent van de respondenten denkt dat het opstellen van het budget met maximaal 10 werkdagen kan worden verminderd, 13 procent denkt dat vermindering met meer dan 50 werkdagen mogelijk is. De resultaten van het onderzoek laten zien (in figuren 3 en 4) dat in 2005 de doorlooptijd van het budgetteringsproces is opgelopen ten opzichte van de resultaten van een soortgelijk onderzoek in 2002 (zie voor meer informatie: Waal, 2002). De kosten van budgettering blijken gelijk te zijn gebleven voor de grote ondernemingen, enigszins hoger uit te vallen voor kleine ondernemingen en lager uit te vallen voor middelgrote organisaties (figuur 4).

In doorsnee blijkt dan ook dat Nederlandse organisaties nog steeds niet al te tevreden zijn met hun budgetteringsproces, 31 procent vindt dat de kwaliteit van het budget absoluut omhoog moet, 42 procent is op zich wel tevreden maar vindt toch dat de kwaliteit verbeterd moet worden, terwijl maar 27 procent zegt tevreden te zijn. Als grootste nadelen van het budgetteringsproces worden gezien: het kost veel managementtijd (53 procent), budgettering is geen continu proces (32 procent), de resultaten zijn snel achterhaald (29 procent), budgettering leidt tot overvragen (23 procent), het is een te complex proces (21 procent) en het leidt tot niet-ambitieuze doelstellingen (17 procent). Het is dan ook geen

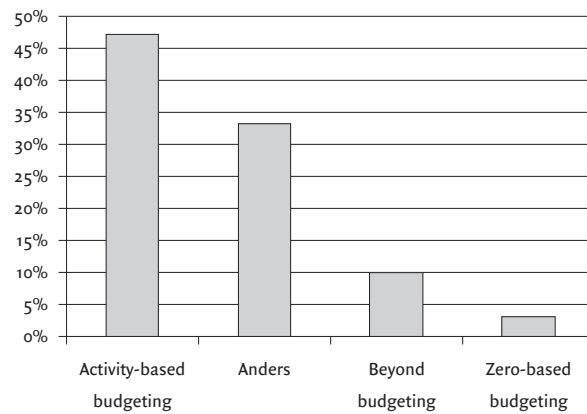


Figuur 3. Doorlooptijd voor het opstellen van het budget (naar organisatieomvang, voor de jaren 2002 en 2005)

HOOFDSTUK 1



Figuur 4. Benodigd aantal werkdagen om het budget op te stellen (naar organisatieomvang, voor de jaren 2002 en 2005)

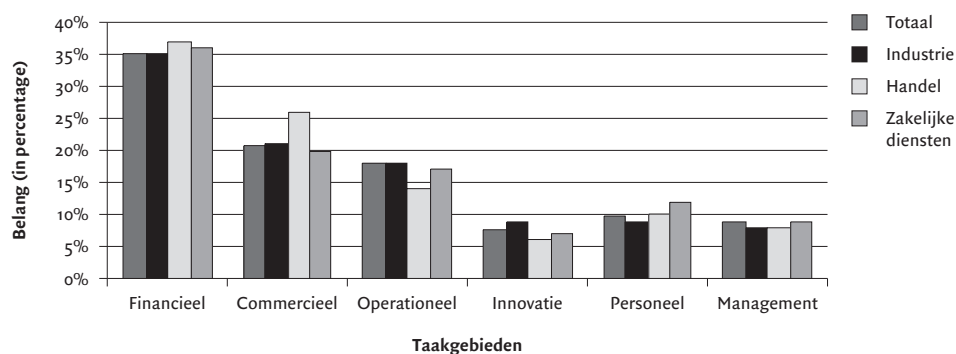


Figuur 5. Populariteit van alternatieve budgetteringsprocessen

wonder dat veel organisaties op zoek zijn naar een alternatief voor hun huidige budgetteringsmethodiek, waarbij vooral *activity-based budgeting* hoge ogen gooit (figuur 5, zie ook het volgende hoofdstuk). Van de respondenten blijkt overigens nog steeds de meerderheid (57 procent) niet van *beyond budgeting* te hebben gehoord.

NORMSTELLING IN NEDERLANDSE ONDERNEMINGEN

Recent is door het Amsterdam Research Center in Accounting¹ van de Vrije Universiteit, in samenwerking met het Controllers Instituut, onderzoek uitgevoerd naar de praktijk van accounting en control onder 414 Nederlandse controllers van middelgrote en grote ondernemingen met minimaal 100 werknemers. Uit dit onderzoek blijkt dat Nederlandse bedrijven niet met louter financiële normstellingen (ook wel taakstellingen genoemd) werken maar ook taken vaststellen op andere taakgebieden, zoals commercie, operaties, innovatie, personeelsbeleid en kwaliteit van het management. In figuur 6 staan de resultaten van de vraag aan managers om 100 punten te verdelen over zes taakgebieden. De kolommen in deze grafiek geven het procentuele gewicht van elke categorie in de totale taakstelling van de onderneming weer. Financiële taakstellingen, zoals budgetten, worden het meest van belang geacht, gevolgd door commer-

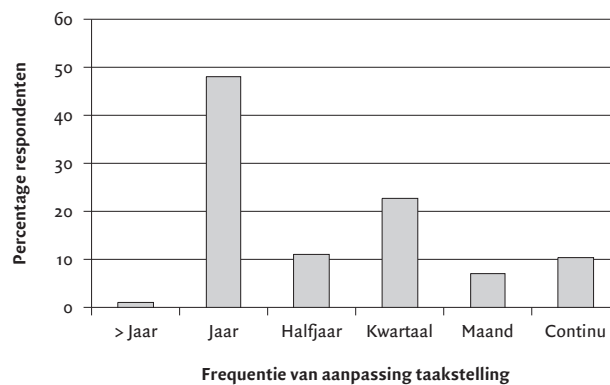


Figuur 6. Belang van taakgebieden in de normstelling (verdeling van 100 punten over de taakgebieden)

¹ ARCA, met name dr. H.C. Dekker, prof.dr. T.L.C.M. Groot en drs. M. Schoute.

ciële taakstellingen (normstelling in termen van marktaandeel, omzetcijfers, aftersales service, snelheid van levering, enzovoort) en operationele taakstellingen (bijvoorbeeld normstellingen op het gebied van productiviteit, uitval, veiligheid, kwaliteit van producten en processen). Zakelijke dienstverleners letten daarbij relatief meer op normstellingen op het gebied van personeelsbeleid, terwijl handel vooral veel belang hecht aan commerciële normstellingen. Uit de figuur komt het beeld naar voren dat ondernemingen naar veel meer taakgebieden kijken dan naar de budgettering alleen.

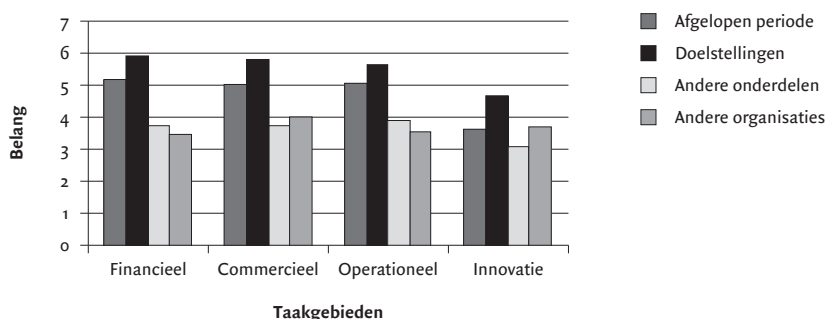
Ongeveer de helft van de onderzochte bedrijven herzielt de eenmaal vastgestelde normstelling jaarlijks (figuur 9). Een opvallend hoog percentage, zo'n 40 procent, herzielt de normstelling vaker, variërend van eens per halfjaar tot maandelijks. Tien procent stelt de normstelling continu bij, dat wil zeggen zodra nieuwe informatie daar aanleiding toe geeft. Er zijn geen structurele verschillen tussen de sectoren geconstateerd.



Figuur 7. Frequentie waarmee de normstelling wordt herzien

Ook is onderzocht op welke wijze de normstelling tot stand komt. Hierbij kan men onderscheid maken tussen: (a) het doortrekken van historische ontwikkelingen, (b) het zich baseren op strategische plannen en wensen voor de toekomst, (c) het gebruikmaken van interne benchmarking (intra-organisationale vergelijkingen tussen onderdelen), en (d) het toepassen van externe benchmar-

king (interorganisatiele vergelijkingen met soortgelijke bedrijven of onderdelen buiten de eigen organisatie). Figuur 8 laat zien dat historische prestaties in het verleden en strategische doelen het meeste gewicht in de schaal leggen bij het bepalen van de normstelling. Benchmarking speelt echter wel degelijk een rol. Op commercieel vlak en op het gebied van innovatie domineert externe benchmarking de interne benchmarking. Bij financiële en operationele taken ligt deze verhouding juist andersom.



Figuur 8. Het belang van benchmarking bij de normstelling
(op een zevenpuntsschaal: 1 = niet belangrijk; 7 = heel belangrijk)

Een vergelijking tussen de sectoren laat zien dat handelsbedrijven en financiële instellingen hun financiële en commerciële prestaties meer intern en extern benchmarken dan organisaties in andere sectoren (tabel 1). Dit kan te maken hebben met een grotere homogeniteit en vergelijkbaarheid tussen organisaties in deze sectoren en met een gedecentraliseerde interne structuur. Op het gebied van innovatie wordt de positie van de handelsondernemingen ingenomen door industriële bedrijven. Industriële ondernemingen hechten in het algemeen een groter gewicht aan innovatiedoelstellingen dan organisaties in de andere bedrijfstakken. Dit groter gewicht heeft kennelijk ook als gevolg dat benchmarkgegevens van andere organisatieonderdelen en andere bedrijven een rol spelen bij de vaststelling van taken op het gebied van innovatie. Ook financiële instellingen maken meer dan bedrijven in de overige bedrijfstakken gebruik van benchmarkgegevens op het terrein van innovatie.

	Alle sectoren	Industrie	Bouw	Handel	Vervoer	Financiële instellingen	Zakelijke diensten
<i>Financiële normstelling (budget)</i>							
Historische prestaties	5.19	5.17	5.17	5.40	4.89	5.41	4.98
Doelstellingen komende periode	5.92	5.97	5.43	6.11	5.79	5.96	5.89
Interne benchmarking	3.72**	3.54	3.48	4.25	3.20	4.03	3.87
Externe benchmarking	3.47**	3.37	3.39	3.83	2.67	3.96	3.53
<i>Commerciële normstelling (markt)</i>							
Historische prestaties	5.00	4.97	4.96	5.17	4.62	5.30	4.94
Doelstellingen komende periode	5.79*	5.86	5.22	6.02	5.53	5.87	5.83
Interne benchmarking	3.73**	3.49	3.33	4.37	2.91	4.36	3.81
Externe benchmarking	3.99**	3.91	3.52	4.58	2.98	4.43	3.94
<i>Operationele normstelling (productie)</i>							
Historische prestaties	5.04	4.97	5.22	4.79	5.23	5.28	4.93
Doelstellingen komende periode	5.63	5.80	2.17	5.57	5.83	5.54	5.46
Interne benchmarking	3.89	3.86	3.26	4.19	3.72	4.10	3.71
Externe benchmarking	3.55	3.40	3.35	3.58	3.38	3.92	3.56
<i>Normstelling op innovatie (vernieuwing)</i>							
Historische prestaties	3.61*	3.88	3.65	3.40	2.87	3.77	3.67
Doelstellingen komende periode	4.65**	5.20	4.30	4.42	3.67	4.55	4.58
Interne benchmarking	3.07**	3.29	2.78	3.04	2.34	3.33	3.02
Externe benchmarking	3.71**	3.98	3.87	3.61	2.80	4.03	3.37
Opmerking: de vetgedrukte scores onder 'alle sectoren' indiceren statistisch significante verschillen tussen de sectoren (* op 5 procentniveau en ** op 1 procentniveau).							

Tabel 1. Herkomst van de normstelling, inclusief benchmarking

De cruciale vraag in dit geheel is uiteraard in hoeverre verschillen in normstelling, budgettering en benchmarking ook leiden tot andere resultaten. Zijn bedrijven die meer niet-financiële normen hanteren, ze vaker en sneller herzien en ze meer baseren op benchmarkgegevens ook succesvoller? Het probleem met de beantwoording van deze vraag is dat het moeilijk is om deze drie factoren af te zonderen van alle andere factoren (zoals marktomstandigheden en aard van het product) die bepalend zijn voor het succes van een onderneming. Daarom werden de 414 controllers gevraagd naar de kwaliteit van het management, als een benadering van het succes van de onderneming. De concrete vraag was: in welke mate is de volgende bewering van toepassing op de wijze waarop uw organisatie haar marktpositie beschermt of uitbreidt: *Ons bedrijf wordt intern beter bestuurd dan dat van onze concurrenten, we hebben beter management*. Het antwoord op deze vraag bleek goed samen te hangen met de perceptie van succes in andere opzichten (zoals financieel en commercieel succes). Wanneer naar de samenhang wordt gekeken, blijkt dat er geen verband bestaat tussen kwaliteit van het management, de aard van de normstelling (financieel, commercieel, operationeel of innovatie) en de frequentie van herziening. Een snelle herziening is derhalve niet per se een teken van beter presteren of succesvoller aanpassen aan veranderende omstandigheden. Een ander beeld geeft het onderdeel benchmarking: organisaties die actief benchmarken op commercieel terrein, op productie en op innovatie hebben beter management en zijn derhalve succesvoller dan organisaties die minder actief of in het geheel niet benchmarken.

1.4 Samenvatting

Budgettering kost organisaties nog steeds veel tijd en geld. Vooral de kleinere bedrijven hebben met een kostenverhoging te maken. In het algemeen zijn grote ondernemingen veel tijd kwijt, gemiddeld rond de 200 werkdagen per jaar. De gemiddelde doorlooptijd van budgettering ligt daarbij rond de vier maanden. Slechts 27 procent van alle bedrijven zegt tevreden te zijn over de budgettering, 31 procent vindt dat de kwaliteit van de budgettering absoluut omhoog moet. Als belangrijkste gebreken worden genoemd: budgettering kost te veel tijd, het is geen continu proces, resultaten zijn snel achterhaald, het leidt tot overvragen, het is een te complex proces en het leidt tot niet-ambitieuze doelstellingen. Bijna de helft van de respondenten zoekt de oplossing in activity-based budgettering. Dit impliceert dat wat hen betreft de budgettering beter zou moeten worden uitgevoerd, wellicht op meer gedetailleerde kosteninformatie (zie ook het volgende hoofdstuk). Beyond budgeting wordt slechts

door een kleine minderheid als een goed alternatief genoemd. De meerderheid van de respondenten is niet bekend met de principes van beyond budgeting.

Nadere analyses van vernieuwingen binnen de budgettering geven aan dat deze op drie manieren worden ontwikkeld in Nederlandse ondernemingen:

- 1 budgettering wordt verbreed van een louter op financiële prestaties gerichte taakstelling naar een inspanningsverplichting die zich ook uitstrekt tot operationele, commerciële en innovatieve prestaties;
- 2 de eenmaal (in budgetten) vastgelegde normstelling wordt frequent herzien: ruim de helft van de ondernemingen herzielt de normstelling frequenter dan eens per jaar;
- 3 bij vaststelling van de normstelling zijn de strategie en de bewezen prestaties in het verleden veruit dominant. Tegelijkertijd wordt ook gewicht gehecht aan interne en externe benchmarking als basis voor de normstelling. Dit gebeurt het meest door handelsbedrijven en financiële instellingen.

Van deze vernieuwingen heeft alleen benchmarking een aantoonbare en positieve relatie met succes. Naarmate bedrijven intensiever hun prestaties op commercieel gebied, op operationeel gebied en op het terrein van innovatie benchmarken, blijken zij ook te beschikken over beter management dan hun concurrenten. Deze maatstaf blijkt goed te correleren met andere maatstaven van ondernemerssucces. De nog steeds wijdverspreide gewoonte om te budgetteren geeft aan dat de claim dat budgetten niet langer bruikbaar zijn waarschijnlijk ietwat overdreven is. Vooral voor het vergroten van de interne efficiëntie zijn budgetten zeer bruikbaar (Ekholm en Wallin, 2000). Tegelijkertijd moeten organisaties beseffen dat budgetten wel degelijk nadelen hebben. Dit besef kan ertoe leiden dat managers beter en gedoseerder met budgettering zullen omgaan (Ahmed et al., 2003) en continu naar verbeteringen moeten blijven zoeken, zoals alle afdelingen met behulp van speciale software alleen te laten budgetteren op een aantal *key* indicatoren die rechtstreeks afkomstig zijn uit het strategisch plan (Reason, 2005).