

Budgettering

Drs. R. Petri RA¹

1.	Inleiding	B7020- 3
2.	De positie van budgettering in het financiële besturingssysteem	B7020- 3
3.	De functies van een budget	B7020- 5
4.	Nadere indeling van budgetten	B7020- 8
4.1.	Indeling naar type budget	B7020- 8
4.2.	Periodiciteit van budgetten	B7020-10
5.	Het budgetproces	B7020-11
6.	Het budgethandboek	B7020-13
7.	Budgetgames	B7020-14
8.	Enige aspecten met betrekking tot motivatie van managers	B7020-15
9.	Invoering van een budgetsysteem in de praktijk	B7020-17
10.	De relatie van budgettering met de kostprijscalculatie	B7020-18
11.	De budgetteringspraktijk in Nederland	B7020-19
12.	Samenvatting	B7020-20
13.	Literatuur	B7020-20

1 De heer Petri is werkzaam bij Izeboud Sporrel organisatie adviseurs te Amsterdam en parttime docent Bedrijfseconomie aan de Vrije Universiteit te Amsterdam.

1. Inleiding

In deze bijdrage zal worden ingegaan op een aantal aspecten van budgettering. Budgettering vormt een belangrijk onderdeel van het management control proces in organisaties.

Budgettering wordt daarbij omschreven als het proces van opstellen van aan financiële grenzen gebonden taakstellende actieplannen, voor in de regel een periode van een jaar, op basis van beschikbare strategische- en tactische doelstellingen voor de betreffende organisatie. Het taakstellende karakter van het actieplan (budget) is het essentiële verschil met een begroting.

Een *budgetsysteem* wordt omschreven als het geheel van regels en procedures voor de opstelling van een in financiële termen weergegeven planning. Het budgetsysteem dient het budgetteringsproces in goede banen te leiden. Van belang voor een adequaat werkend budgetteringsinstrument is het verschaffen van inzicht in de positie die budgettering inneemt in het financiële besturingssysteem van een organisatie. Gezien het karakter van de bijdrage zal geabstraheerd worden van de te onderscheiden technieken van budgettering, zoals zero-base budgeting, kerntakenbudgettering en Overhead Value Analysis. Aan deze onderwerpen wordt in andere hoofdstukken van dit handboek aandacht besteed.

In deze beschouwing worden de volgende onderwerpen behandeld:

- de positie van budgettering in het financiële besturingssysteem;
- de functies van een budget;
- nadere indeling van budgetten;
- het budgetproces;
- het budgethandboek;
- budgetgames;
- enige aspecten met betrekking tot motivatie van managers;
- invoering van een budgetsysteem in de praktijk;
- de relatie van budgettering met de kostprijscalculatie;
- de budgetteringspraktijk in Nederland.

2. De positie van budgettering in het financiële besturingssysteem

Een *besturingssysteem* kan gedefinieerd worden als een verzameling van instrumenten die aan het management van een organisatie ter beschikking staat om haar bestuurlijke taken te verrichten en daarmee de onderneming naar de realisatie van haar doelen te leiden. De gerichtheid van een besturingssysteem op de doelen van de organisatie houdt in, dat er alleen sprake kan zijn van een adequaat sys-

B7020-4 Budgettering

teem indien het gebaseerd is op de strategische uitgangspunten van de organisatie en is afgestemd op de structuur van de organisatie.

De strategische uitgangspunten van een organisatie worden vastgelegd in het strategisch plan. Een dergelijk plan heeft in de regel betrekking op een periode van een aantal jaren afhankelijk van de levenscycli van de producten die een organisatie voortbrengt. Een strategisch plan wordt periodiek herzien. Het strategisch plan is de basis voor het tactisch plan dat betrekking heeft op een periode van in de regel enkele jaren en dat jaarlijks gereviseerd wordt. In het tactisch plan wordt weergegeven op welke wijze de strategische doelen op middellange termijn gerealiseerd zullen worden. In deze structuur kan een geconsolideerd budget voor de gehele organisatie de rol vervullen van operationeel plan voor het eerste jaar. Dit operationele plan, wij noemen dat het masterbudget, moet uiteraard aansluiten bij het eerste jaar uit het tactisch plan. Uit door De With en Ijskes¹ verricht onderzoek naar de praktijk van budgettering bij grote Nederlandse ondernemingen blijkt dat bij ruim twintig procent geen relatie aanwezig is met het lange-termijnplan (tactisch of strategisch plan).

De opzet van een financieel besturingssysteem, waarvan budgettering onderdeel uitmaakt, wordt mede bepaald door de volgende elementen²:

a. *Organisatie*

- de wijze waarop bedrijfsprocessen zijn geordend;
- de verdeling van functies, taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden.

b. *Besturingsinformatie*

Dit betreft de informatie die inzicht verschaft in:

- de ontplooiing van de juiste activiteiten en de vervulling van de juiste functies, gerelateerd aan de strategische doelstelling van de organisatie;
- het beheer betreffende de gang van zaken bij de activiteiten en de vervulling van zijn taken door het management;
- de geconsolideerde positie van de organisatie: de mate van realisatie van de ondernemingsdoelen.

1 With, E. de, en E. Ijskes, 1992. p. 521 e.v.

2 Voss, J. H., G. J. van de Vossen, 1991. p. 106.

c. *Planning en control*

- de wijze waarop strategische- tactische- en operationele beleidsvorming plaatsvindt;
- het in de tijd uitzetten van de uit het beleid voortvloeiende acties;
- regels, voorschriften en procedures ter ondersteuning van de voorgenomen acties.

d. *Managementcultuur*

- de stijl van besturen en leidinggeven;
- de wijze waarop het management omgaat met bestuurlijke informatie;
- de mate waarin managers worden afgerekend op hun prestaties.

In een adequaat besturingssysteem zijn de genoemde elementen op elkaar afgestemd. Daarbij moet expliciet aandacht worden geschonken aan het onderscheid in markteenheden en eenheden van verantwoordelijkheid. Voor een juiste besturing dienen aan markteenheden (activiteiten) alle kosten te worden toegerekend. Bij eenheden van verantwoordelijkheid betreft dit uitsluitend de kosten die door het management beïnvloed kunnen worden.

3. De functies van een budget

De algemene doelstelling van een budgetsysteem is het creëren en onderhouden van een permanent en gestructureerd proces van planning en beheersing van activiteiten, afgeleid uit het tactisch en/of strategisch plan, en de daaraan verbonden opbrengsten en kosten leidend tot een in financiële termen vertaald plan. De volgende functies van een budget zijn daarbij te onderkennen:

- a. *Planning*. Voor het opstellen van budgetten vindt een bezinning op de toekomst plaats teneinde te komen tot een adequate taakstelling in het budget.
- b. *Coördinatie*. Doelstellingen van bedrijfsonderdelen of afdelingen worden in een budgetsysteem afgestemd met de doelstellingen van de organisatie als geheel en van andere organisatie-onderdelen. Het masterbudget, het budget voor de gehele organisatie, is daarbij het verbindende element waar de gelijkgestemdheid van de doelen uitkomt in de prestatie van de gehele organisatie.
- c. *Communicatie*. Het budget is een hulpmiddel om aan functionarissen de van hen verlangde prestatie duidelijk te maken.

B7020-6 Budgettering

- d. *Taakstelling.* Het taakstellende karakter van een budget impliceert dat voor de in het budget weergegeven taken en activiteiten een functionaris verantwoordelijk wordt gesteld, die daarmee tevens de bevoegdheid krijgt om te beschikken over de voor de uitvoering benodigde middelen.
- e. *Control.* De werkelijkheid wordt periodiek, veelal maandelijks, vergeleken met het budget. Doel is om bij het signaleren van significante afwijkingen tijdig bij te sturen. Bijsturing kan gericht zijn op probleemgebieden die aandacht vragen, onvoorziene mogelijkheden of het aanpassen van niet-realistische budgetten.
- f. *Evaluatie.* De vergelijking van budget met realisatie maakt het voor de budgetverantwoordelijke mogelijk om verantwoording af te leggen over de verrichte activiteiten en maakt het tevens mogelijk om een oordeel te vormen over de geleverde prestaties.

De invulling van de functies van een budget wordt mede bepaald door de wijze van leiden en besturen van de organisatie waarin budgetten functioneren. Teneinde een systeem van budgettering adequaat te laten functioneren in een organisatie dient tenminste aan de volgende voorwaarden te zijn voldaan:

- de aanwezigheid van een duidelijk en geformuleerd strategisch beleid;
- duidelijke organisatiestructuur met afgebakende verantwoordelijkheden en bevoegdheden van leidinggevenden;
- de leiding van de organisatie is in woord en daad betrokken bij het budgetteringsproces en bij het gebruik maken van de uitkomsten;
- de verantwoordelijkheid voor het (doorzichtige) budgetsysteem dient duidelijk te zijn;
- participatie bij het opstellen en acceptatie van het budget door de budgetverantwoordelijke;
- beheersbaarheid van de in het budget opgenomen elementen door de budgetverantwoordelijke;
- de aanwezigheid van normen en standaarden, zodat het mogelijk is om prestaties van budgetverantwoordelijken op korte termijn op objectieve wijze te meten en te evalueren;
- een goed werkend administratief systeem, zodat budgetten niet alleen verwerkbaar maar ook controleerbaar zijn;
- alle activiteiten dienen in het systeem van budgettering te worden opgenomen;
- budgettering is te allen tijde een middel om de doelen van de organisatie te realiseren en mag nooit een doel op zich worden;

- de aanwezigheid van instrumenten die enerzijds gericht zijn op het meten van prestaties op langere termijn en anderzijds op het vroegtijdig signaleren van potentiële problemen.

Het niet of niet in voldoende mate voldoen aan de weergegeven voorwaarden leidt ertoe dat het functioneren van budgetten in een organisatie wordt ondergraven. De functies van een budget komen pas dan volledig tot hun recht, indien er in de budgetten sprake is van uitdagende maar haalbare normen die via participatie van gemotiveerde betrokkenen zijn opgesteld. Te gemakkelijk haalbare budgetten leiden tot het ondergraven van de beheerfunctie. Het management heeft dan slechts keus uit alles bespreken, wat de autonomie en dus de motivatie te niet doet, of niets bespreken. Van wezenlijk belang bij uitdagende maar haalbare budgetten is dat het management van een organisatie niet krampachtig reageert indien resultaten achterblijven bij de verwachtingen. De budgetstijl van het management, dit is de wijze van omgaan met budgetten, is daarbij van belang.

Ook als zo goed mogelijk is voldaan aan de weergegeven voorwaarden, voldoende participatie van de betrokkenen heeft plaatsgevonden, het topmanagement op goede wijze omgaat met het systeem van budgettering en als de uitkomsten bevredigend zijn, is toch een aantal gevaren te onderkennen. Deze gevaren zijn:

- a. Het behalen van de budgetdoelstellingen hoeft niet optimaal te zijn. Evenmin hoeft het niet behalen van het budget suboptimaal te zijn.
- b. Het realiseren van, per definitie korte-termijnbudgetdoelstellingen hoeft niet te sporen met de lange-termijn doelstellingen van de organisatie. Een bekend voorbeeld daarvan is het beperken of uitstellen van onderhoudskosten en ontwikkelingskosten.
- c. De neiging van mensen om fouten niet openlijk te erkennen. Informatie over ongunstige ontwikkelingen kan derhalve worden vertraagd of gefilterd zodat genoemde ontwikkelingen pas later, bij voorkeur als de betreffende manager een andere functie heeft, uitkomen.

Bij het hanteren van budgettering in het financiële besturingssysteem zullen genoemde gevaren expliciet beoordeeld dienen te worden.

In de volgende paragraaf wordt ingegaan op de te onderscheiden typen budgetten en daarmee corresponderende eenheden van verantwoordelijkheid.

4. Nadere indeling van budgetten

4.1. Indeling naar type budget

Indeling van budgetten kan op meerdere manieren plaatsvinden en is van belang voor een goede aansluiting van het budgetsysteem op de structuur en de wijze van besturing van de organisatie. In deze paragraaf wordt een indeling gemaakt naar type resultaatbudget, type budgetsysteem van kosten van activiteiten, en een onderverdeling van budgetten naar functie. Deze laatste onderverdeling is opgenomen in figuur 1.

Resultaatbudgetten kunnen worden ingedeeld in de volgende vier typen:

- a. *Kostenbudgetten*: budgetten waarin de kosten worden weergegeven die gemaakt mogen worden. Hierbij kan nog een nader onderscheid worden gemaakt naar de mogelijkheid van het al dan niet kunnen meten van de prestaties (output). Dit betreft respectievelijk het „engineered expense budget” (bijvoorbeeld: het productiekostenbudget) en het „discretionary expense budget” (bijvoorbeeld: het verkoopkostenbudget).
- b. *Omzetbudgetten*: budgetten waarin wordt aangegeven welke omzet behaald dient te worden.
- c. *Outputbudgetten*: budgetten waarin de te realiseren output (prestaties) wordt weergegeven.
- d. *Winstbudgetten*: budgetten waarin de taakstelling op het niveau van de winstbijdrage is opgenomen.

Opvallend is de gelijkheid van deze indeling met die van de te onderscheiden centra van verantwoordelijkheid. Duidelijk te onderkennen zijn het kostencentrum (a), het opbrengstencentrum (b) en het winstcentrum en/of investeringscentrum (d). In een adequaat bestuurde organisatie bestaat dan ook eenheid tussen budgettype en centrum van verantwoordelijkheid. Dit is met name van belang voor de meting van de uitvoering en de uiteindelijke beoordeling van de resultaten en verantwoordelijkheid voor die resultaten.

Een andere indeling die kan worden gemaakt is die naar het systeem van budgettering van kosten van activiteiten. De volgende systemen kunnen worden onderkend:

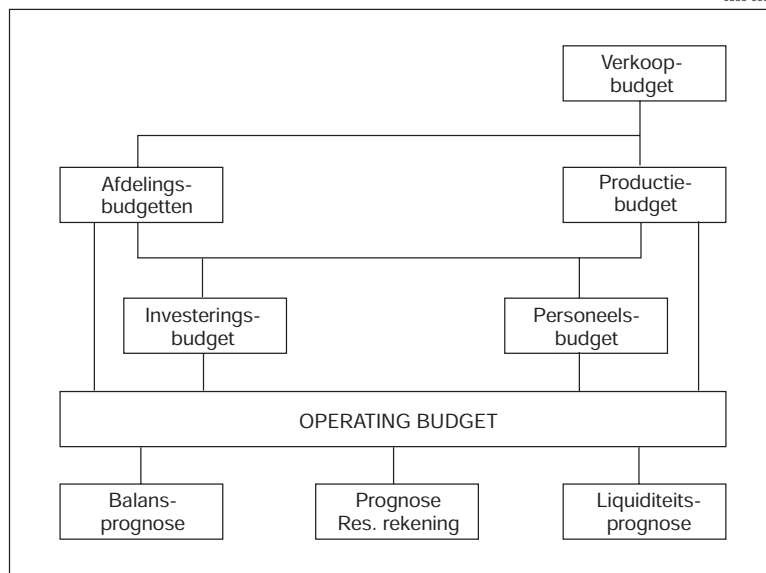
- a. *Vaste kostenbudgettering*: In dit systeem wordt per periode een vast bedrag aan kosten toelaatbaar geacht. Dit bedrag wordt niet beïnvloed door de omvang van de te verrichten activiteiten, bijvoorbeeld een researchafdeling.

- b. *Variabele kostenbudgettering*: De omvang van de activiteiten is in dit systeem de basis voor de hoogte van het totale kostenbudget. Uitgangspunt daarbij is dat de te budgetteren kosten volledig proportioneel variabel zijn. Het belangrijkste onderdeel van het budget betreft het tarief per eenheid prestatie dat wordt afgesproken.
- c. *Gemengde kostenbudgettering*: Dit systeem maakt onderscheid tussen kosten die wel, en kosten die niet beïnvloed worden door de omvang van de activiteiten. Dit systeem betreft een integratie van de systemen a en b.
- d. *Flexibele kostenbudgettering*: Het systeem van flexibele kostenbudgettering laat de veronderstelling van proportioneel variabele kosten los. Voor elke kostensoort dient het verloop bij verschillende bezettingsgraden te worden bepaald. Het resultaat is een budgettabel waarin bij verschillende niveaus van prestatie de hoogte van de toelaatbare kosten wordt vermeld. Theoretisch beschouwd is dit de beste methode van budgetteren. Het is echter ook de meest bewerkelijke methode.

De weergegeven indeling wordt met name in de Nederlandstalige literatuur gemaakt. In de Amerikaanse literatuur wordt een driedeling gemaakt. Gemengde en flexibele kostenbudgettering worden dan samen onder de term „flexible budgeting” begrepen.

Naast de eerder genoemde typen budgetten kunnen *investerings-* en *liquiditeitsbudgetten* worden onderkend. Deze budgetten hebben een ander karakter dan de genoemde vier typen van resultaatbudgetten. Het investerings- of kapitaalbudget houdt veelal een machtiging tot het doen van investeringen in. Het is daarbij complementair aan de resultaatbudgetten. Met name de hoogte van de investeringsbudgetten zal van belang zijn voor de realisatie van de resultaatbudgetten. Resultaatbudgetten en investeringsbudgetten dienen uiteindelijk vertaald te worden in een liquiditeitsbudget (-prognose) voor de gehele organisatie.

Ter illustratie is in de volgende afbeelding voor een jaarcyclus de samenhang tussen delen van een budgetsysteem, tezamen het masterbudget vormend, voor een (winstgerichte) organisatie schematisch weergegeven. In het schema is een indeling van budgetten per functie opgenomen. Het spreekt voor zich dat in de praktijk een dergelijk schema (veel) complexer van opzet zal zijn.



Figuur 1. Overzicht van het masterbudget.

4.2. Periodiciteit van budgetten

Ten aanzien van de periodiciteit van het opstellen van budgetten wordt een onderscheid gemaakt in *cyclische* en *continue* budgettering. Een cyclisch budget heeft in de regel betrekking op een jaar. Gedurende de realisatie van de activiteiten opgenomen in het budget wordt bij cyclische budgettering de planningshorizon korter als gevolg van het verstrijken van de tijd. Bij continue budgettering wordt het budget na afloop van iedere periode (bijvoorbeeld maand of kwartaal) aangevuld voor dezelfde periode. De horizon van het budget blijft daarmee gelijk. Het opstellen van continue budgetten vraagt meer tijd dan de opstelling van cyclische budgetten. Uit een oogpunt van planning dient echter aan continue budgettering de voorkeur te worden gegeven op grond van de gelijkblijvende planningshorizon.

In de praktijk wordt echter veelal met cyclische budgettering gewerkt. Daarbij wordt getracht om de voordelen van continue budgettering te bereiken via het gedurende het jaar een of meerdere keren opstellen van een „latest estimate”. Dit betreft een aangepaste versie van het budget, opgesteld naar de laatste inzichten die beschikbaar zijn.

5. Het budgetproces

Het budgetproces kan worden onderscheiden in een vijftal fasen. De te onderkennen fasen zijn:

a. Planning

In deze fase worden vanuit het strategisch en/of tactisch plan de activiteiten en de doelstellingen per activiteit voor de komende budgetperiode geoperationaliseerd. Belangrijke voordelen hiervan zijn de langere tijdshorizon van het management dan bij een onafhankelijk voor een jaar opgesteld budget en de (beperkte) toetsing van de haalbaarheid van het strategisch plan, bij de huidige te verwachten inspanningen. Van invloed op de planningsfase zijn de strategie van de onderneming, externe factoren die voor het komende jaar van belang zijn alsmede leerpunten uit de budgetrealisatie, en rapportages daarover, van de lopende en vorige budgetperiode. De planningsfase vindt uiteraard ruim voor de aanvang van de budgetperiode plaats. In een winstgerichte organisatie vindt de planning plaats op het niveau van de producten of productgroepen. Sturing van de planningsfase vindt plaats aan de hand van door de directie te verschaffen richtlijnen voor het budgetproces.

b. Opstelling van het budget

De activiteiten, zoals die in de vorige fase zijn afgeleid uit het strategisch en/of tactisch plan, worden in deze fase vertaald naar aspecten waarvoor managers in de uitvoering verantwoordelijk kunnen worden gesteld. Feitelijk vindt de vertaling plaats van de activiteiten naar de verantwoordelijkheidscentra van de organisatie. De opstelling van het budget is in wezen een onderhandelingsproces tussen een manager van een verantwoordelijkheidscentrum en zijn directe superior. De producten van deze fase zijn een budget in financiële termen en kwantitatieve doelen voor de komende budgetperiode. Het opstellen van een budget dient een serieus en weloverwogen geheel van handelingen te zijn. Veelal worden hierbij normen en standaarden gebruikt die voortvloeien uit de realisatie van activiteiten. Een percentuele verhoging ten opzichte van het voorgaande jaar is daarbij in principe ongewenst, tenzij het is ingebed in een structuur, waarin iedere paar jaar budgetten volledig opnieuw worden opgebouwd en lopende activiteiten in heroverweging worden genomen. Bij het opstellen van een budget kunnen de volgende handelingen behulpzaam zijn:

- maken van een functionele indeling die wordt gecontroleerd aan de hand van het primaire proces;

B7020-12 Budgettering

- per functie en/of afdeling definiëren van de activiteiten en de output van die activiteiten;
- kwantificeren van de inspanningen die moeten worden verricht om de output te realiseren;
- definiëren en verzamelen van de bijbehorende kosten en eventueel opbrengsten

c. Goedkeuring van het budget

In de goedkeuringsfase vindt de consolidatie plaats van de deelbudgetten van de organisatie tot het masterbudget voor de gehele organisatie. Tevens wordt een liquiditeitsprognose voor het komende jaar opgesteld teneinde de financierbaarheid van het geheel te kunnen beoordelen. Het masterbudget en de liquiditeitsprognose worden voorgelegd aan het topmanagement ter beoordeling en goedkeuring. Op basis van richtlijnen van het topmanagement is het mogelijk dat nog tot aanpassingen in de eerdere fasen wordt besloten.

d. Realisatie van het budget en registratie van de realisatie

Tijdens de periode waarin de in het budget opgenomen activiteiten worden uitgevoerd, dient de meting en vastlegging van gegevens op zodanige wijze plaats te vinden, dat het mogelijk is om zowel per activiteit als per verantwoordelijkheidscentrum inzicht te verkrijgen. De informatie per activiteit, tot stand gebracht op basis van de vastgelegde gegevens, kan worden gebruikt voor de opstelling van volgende budgetten. De informatie per verantwoordelijkheidscentrum wordt gebruikt bij de beoordeling van het betreffende management.

e. Rapportage en analyse

Zodra de kleinste tijdseenheid waarin budgetten worden onderverdeeld is verstreken, kan worden overgaan tot het opstellen van rapportages per verantwoordelijkheidscentrum waarin budget en realisatie naast elkaar worden gezet. De aanwezige afwijkingen kunnen beoordeeld en zo nodig verklaard worden. Beoordeling vindt daarbij zowel op kwalitatieve als op kwantitatieve factoren plaats. Indien nodig kunnen corrigerende maatregelen genomen worden. Correctie kan plaatsvinden in de uitvoering of in het budget zelf (budgetaanpassing naar een meer reële situatie). Voor een adequate analyse en rapportage is het van belang dat naast de periodieke rapportages:

- rapportages met een grotere tijdspanne, bijvoorbeeld een aantal jaren, worden gemaakt. Incidentele factoren worden dan gelimineerd;

- bij vertrek van een budgetverantwoordelijke een eindbeoordeling van zijn prestaties wordt gemaakt, aangezien veel beslissingen invloeden op langere termijn hebben;
- aanvullende rapportages worden opgesteld indien het topmanagement zijn behoefte daartoe kenbaar maakt.

In de praktijk zullen met name de fasen a, b en c geregeld meerdere malen worden doorlopen voordat het masterbudget wordt goedgekeurd door het topmanagement van de organisatie.

Het is zinvol om een topfunctionaris danwel een commissie uit het topmanagement, indien nodig ondersteund door een afdeling en functionarissen op een lager niveau, te belasten met de (eind-)verantwoordelijkheid voor de tijdige totstandkoming van de budgetten. De structuur van de verantwoordelijkheden wordt daarbij met name bepaald door de omvang en complexiteit van de betreffende organisatie. Genoemde topfunctionaris is verantwoordelijk voor het bewaken van het tijdschema voor de totstandkoming van de budgetten en verschaft waar nodig informatie over het proces. De uiteindelijke goedkeuring van budgetten ligt bij het lijnmanagement op de verschillende niveaus van de organisatie.

6. Het budgethandboek

In de praktijk is een budgethandboek een belangrijk instrument om de continuïteit van een budgetsysteem te waarborgen, de communicatie ten behoeve van het budgetproces te bevorderen en procedures vast te leggen waarlangs budgetten worden opgesteld. In navolging van Welsch e.a.¹ dient een budgethandboek tenminste de volgende onderdelen te bevatten:

- a. Een overzicht van de doelstellingen van het budgetsysteem.
- b. Procedures waarlangs het proces van opstellen van budgetten leidend tot het uiteindelijke masterbudget dient plaats te vinden. Hieronder vallen onder andere de instructies van het topmanagement ten behoeve van het proces, de te hanteren formulieren en de procedures waarlangs tot keuzes met betrekking tot de doelstellingen van de organisatie wordt gekomen.
- c. Een tijdschema dat aangeeft op welke data bepaalde onderdelen van het budgetproces gereed dienen te zijn.

¹ Zie Welsch e.a. t.a.p. pag. 92.

- d. Een verzendlijst met personen voor het masterbudget en de onderliggende (deel-)budgetten alsmede de overige onderdelen van het budgetproces.
- e. Instructies en procedures met betrekking tot de rapportages over de budgetrealisatie. Geregeld dient te zijn de wijze van rapporteren, het opnemen van een verwachting voor de realisatie voor de gehele budgetperiode, het verplicht opnemen van verklaringen voor relevante en/of substantiële afwijkingen alsmede aan wie rapportages worden verstrekt.
- f. Procedures waarlangs corrigerende maatregelen genomen kunnen worden. Hieronder valt de procedure waarlangs budgetaanpassingen tot stand komen.
- g. Een procedure voor het zekerstellen dat leereffecten uit de afgelopen en de lopende budgetperiode leiden tot informatie ten behoeve van de komende budgetteringsronde.

De invulling en het gebruik van het budgethandboek wordt mede bepaald door de aard en organisatiestructuur van de betreffende organisatie.

7. Budgetgames

Budgetgames zijn strategieën van budgetverantwoordelijke managers die bij de opstelling van budgetten worden toegepast om de hoogte van de taakstelling in budgetten te verminderen, opdat de latere vergelijking tussen realisatie en budget zo positief mogelijk uitvalt. Budgetgames kunnen worden onderscheiden in strategieën gebaseerd op rationele argumenten en strategieën gebaseerd op het geven van versluierende en/of gekleurde informatie.

Strategieën gebaseerd op rationele argumenten zijn onder andere:

- presenteren van de feiten aan het hogere lijnmanagement om zo de gewenste budgetposten te verkrijgen;
- aantonen dat de gewenste budgetposten zichzelf in relatief korte tijd terugverdienen (inverdien-effecten);
- vaststellen van en wachten op het juiste tijdstip voor het aanvragen van gewenste budgetposten;
- uitnodigen van het hogere lijnmanagement op de afdeling c.q. bedrijfs onderdeel zodat zij zelf in staat zijn om de noodzaak van de gewenste budgetposten vast te stellen.

Strategieën gebaseerd op versluierende en/of gekleurde informatie zijn onder andere:

- starten met het vragen van een klein bedrag met als doel om de volgende budgetperiode grote(re) bedragen te vragen op grond van moeilijk terug te draaien activiteiten: het „camel's nose” effect;
- opnemen van een aantal overbodige en/of niet belangrijke posten die naar verwachting zullen worden geschrapt met als doel om andere posten te beschermen: het „sacrificial lamb”;
- verbinden van aantal gewenste budgetposten met strikt noodzakelijke posten teneinde de gewenste posten te beschermen: „piggyback”;
- trachten gewenste budgetposten te verkrijgen door een noodsituatie of crisis voor te wenden;
- vertrouwen op vriendschap c.q. bescherming van een meerdere voor de verwerving van gewenste budgetposten;
- trachten te behouden wat men had en noodzaak van verhoging ten opzichte van het vorige jaar beargumenteren onder weglating van mogelijke budgetbesparingen;
- plegen van lijdelijk verzet bijvoorbeeld door het achterhouden van relevante informatie.

Laatstgenoemde strategieën worden mede beïnvloed door de motivatie die managers hebben met betrekking tot het werken met budgetten en hun houding ten opzichte van de opgelegde en geaccepteerde taakstelling.

8. Enige aspecten met betrekking tot motivatie van managers

Participatie van de betrokken managers is, mede gezien de mogelijkheid van het spelen van budgetgames, een belangrijke voorwaarde voor het goed functioneren van een adequaat budgetstelsel. Betrokkenheid bij de opstelling vergroot de motivatie van de betreffende managers. Aangezien managers in de regel tevens beoordeeld worden op hun prestaties in relatie tot de budgetten, kan de tendens ontstaan om bij de opstelling van budgetten daarvoor rekening mee te houden. Hiermee wordt bedoeld dat:

- opbrengsten lager worden ingeschat, zodat budgetten overschreden kunnen worden;
- kosten hoger worden ingeschat, zodat voldoende ruimte aanwezig is en uiteindelijk een onderschrijding kan worden getoond;

- meer kasmiddelen worden gevraagd dan strikt nodig is; dit vermijdt vragen om meer en kan uiteindelijk leiden tot een terug-gave.

Genoemde effecten worden wel aangeduid met *slack*. Slack is het verschil tussen de middelen die noodzakelijk zijn om de in het budget weergegeven doelen te realiseren en de middelen die in het budget ter beschikking worden gesteld voor de realisatie van de doeleinden. Tijdens de periode van budgetrealisatie kunnen zich bij onvoldoende motivatie reacties voordoen, zoals trachten gunstige resultaten te behalen ten koste van andere bedrijfsafdelingen c.q. budgethouders. Dit zou kunnen leiden tot verstoringen van het bedrijfsproces als gevolg van stiptheidsacties, en het tegen het einde van de budgetperiode opmaken van de ruimte in een kostenbudget teneinde te voorkomen dat een budget in de volgende periode zal worden gekort.

Teneinde de motivatie van managers voor het werken met budgetten zoveel mogelijk te bevorderen, zijn de volgende punten van belang:

- a. De budgetverantwoordelijke moet zich kunnen vereenzelvigen met de doelstellingen zoals die in het budget zijn weergegeven. Doelen van de organisatie en de budgetverantwoordelijke dienen daarom te sporen. Participatie is hierbij van groot belang.
- b. Een zekere mate van autonomie voor de budgetverantwoordelijke, uiteraard binnen gedefinieerde grenzen, gericht op het realiseren van uitdagende budgetten.
- c. Het vermijden van negatieve effecten in het budgetsysteem. Hierbij kan worden gedacht aan: dwang, betweterij, bedreigende elementen, arrogantie van de financiële afdelingen, en verstoringen in de onderlinge communicatie.

In de praktijk is de motivatiekwestie een van de belangrijkste punten voor de goede werking van een budgetsysteem. Zonder voldoende motivatie is elk budgetsysteem gedoemd om te mislukken. Met betrekking tot de motivatie van managers kan een drietal budgetstijlen worden onderkend. Deze stijlen zijn:

- a. het benadrukken van het moeten realiseren van de budgetten voor de korte termijn;
- b. het beoordelen van budgetoverschrijdingen in relatie tot de mate waarin lange-termijndoelstellingen van de onderneming worden gerealiseerd;

- c. het benadrukken van het realiseren van de lange-termijndoelstellingen van de onderneming. Eventuele budgetoverschrijdingen worden daarbij als minder relevant ervaren.

In deze bijdrage is impliciet uitgegaan van stijl b. Deze stijl is in de praktijk te prefereren boven de andere stijlen. Bij deze stijl passen uitdagende maar haalbare normen en standaarden.

9. Invoering van een budgetsysteem in de praktijk

Bij het in de praktijk opzetten van een budgetsysteem is een aantal factoren van belang voor een goede invoering. Onderscheid kan worden gemaakt naar het voor de eerste keer opzetten van een budgetsysteem en het jaarlijks initiëren van het budgetproces voor de komende periode. De voorwaarden zoals opgenomen in paragraaf 3 zijn hierbij eveneens van belang.

Bij het invoeren van een budgetsysteem zijn onder andere de volgende punten van belang:

- het invoeren van budgettering betreft de gehele organisatie; het slechts voor een deel invoeren ondergraaft het systeem omdat uiteindelijk niemand zich gehouden voelt aan de taakstellingen en omdat het verwijsgedrag mogelijk maakt;
- de leiding bij het opzetten ligt in handen van het topmanagement aangezien met het invoeren van budgettering een andere manier van leidinggeven en sturen wordt nagestreefd;
- invoering vindt plaats door een projectgroep waarin naast het topmanagement de managers van verantwoordelijkheidscentra alsmede de hoofden van „kostensoorten” zijn opgenomen, om te voorkomen dat het uitsluitend een „top-down” aangelegenheid wordt;
- prestatie maatstaven en -normen worden vastgesteld in overleg met de verantwoordelijken, iedereen moet zich ermee committeren;
- maak een juiste keuze uit de mogelijke typen budgetten en zorg daarbij voor een goede aansluiting op de organisatiestructuur;
- een goed werkend informatiesysteem is essentieel; de realisatie dient op juiste wijze gemeten, geregistreerd en gerapporteerd te worden;
- het management moet budgetverantwoordelijken aanspreken op de met hen in het budget overeengekomen doelen en verantwoordelijkheden.

Bij het jaarlijks initiëren van het budgetproces voor de komende periode zijn tenminste de volgende punten van belang:

- richtlijnen vanuit het topmanagement inzake de gewenste invulling van het strategisch plan en de gemaakte keuzes daarin;
- richtlijnen vanuit het topmanagement betreffende de in de budgetten te hanteren externe factoren, zoals inflatiepercentage, valutakoersen en specifieke kostenontwikkelingen (bijv. personeelskosten);
- de start van het proces dient plaats te vinden bij die factor die het knelpunt vormt voor de organisatie; dit kunnen de verkopen zijn maar ook andere factoren zoals de productiecapaciteit of de beschikbaarheid van grond- en hulpstoffen.

10. De relatie van budgettering met de kostprijscalculatie

Opgestelde budgetten vormen de basis voor de kostprijscalculatie aangezien in de budgetten de relevante basisgegevens, waaronder normen en standaarden, zijn opgenomen. Ten behoeve van de kostprijscalculatie zijn de directe kosten rechtstreeks te bepalen en direct toe te wijzen aan producten of diensten. De indirecte kosten, die gevonden worden in de budgetten, worden met behulp van toerekeningsmethodieken, waaronder opslagpercentages op de directe kosten, vastgesteld. Met betrekking tot het hanteren van toerekeningsmethodieken gelden de volgende regels, die gericht zijn op het leggen van zoveel mogelijk oorzakelijke verbanden:

- a. Beperk de indirecte kosten zoveel mogelijk door kosten waar mogelijk „direct” te maken. Hoe hoger opslagpercentages uitvallen des te sterker zullen de dekkingen reageren op fluctuaties in de basis voor de opslagen.
- b. Koppel dekkingen zoveel mogelijk aan kwantiteiten. In de koppeling van opslagen aan waarden ontstaat het risico van autonome onderdekking bij prijsdaling en autonome overdekking bij prijsstijging. Een dergelijke ontwikkeling staat los van de bedrijfsdrukke en vertroebelt het inzicht in de resultaten.
- c. Vermijd een allesomvattende opslag. Leg per indirecte kostenonderdeel zoveel mogelijk de relatie met de directe kosten (kwantiteiten). Dit vergemakkelijkt de calculatie en verschaft goede mogelijkheden voor de bewaking van de indirecte kosten.

11. De budgetteringspraktijk in Nederland

Door De With en IJskes¹ is recent een onderzoek uitgevoerd naar de budgetteringspraktijk bij grote Nederlandse ondernemingen. Door de onderzoekers wordt geconcludeerd dat grote Nederlandse ondernemingen ten aanzien van budgettering meestal de theorie volgen. Uit het onderzoek zijn de volgende opmerkelijke resultaten naar voren gekomen:

- Weinig ondernemingen gebruiken continue budgettering, terwijl dit voor planningsdoeleinden de voorkeur heeft boven cyclische budgettering.
- Budgetten worden veelal niet aangepast aan veranderende omstandigheden. Voor planningsdoeleinden maken Nederlandse ondernemingen wel veel gebruik van „revised forecasts” voor planningsdoeleinden.
- Nederlandse ondernemingen maken bij prestatiebeoordeling gebruik van de stijl waarbij budgetoverschrijdingen worden beoordeeld in relatie tot de mate waarin lange-termijndoelstellingen worden gerealiseerd.

Punten in overeenstemming met de theorie uit de „gemiddelde” budgetteringspraktijk in Nederland zijn:

- Bij circa tachtig procent van de ondernemingen is een relatie tussen het budget en het middellange-termijnplan aanwezig.
- De budgetperiode bedraagt n jaar, onderverdeeld in maanden.
- De budgetprocedures zijn vastgelegd in een budgethandboek en zijn relatief recent ingrijpend gewijzigd.
- Bij de opstelling van het budget worden voorspellingen gemaakt over de eigen onderneming, bedrijfstak en algemeen economische ontwikkelingen. Deze voorspellingen zijn in belangrijke mate gebaseerd op de opvattingen van de eigen managers.
- Budgetgames worden niet vaak toegepast.
- Slack in budgetten wordt niet aanwezig geacht of niet als een probleem ervaren.

De grootte en de aard van de onderneming blijkt geen significante invloed te hebben op de uitkomsten van het onderzoek.

1 With, E. de, en E. IJskes, *MAB*, november 1992, p. 521 – 529.

12. Samenvatting

Budgettering kan een belangrijk beheersings- en sturingsinstrument zijn binnen het geheel van het financiële besturingssysteem van een organisatie. Het budgetstelsel dient daarbij qua structuur overeen te stemmen met de organisatiestructuur. De opgenomen doelstellingen dienen aan te sluiten bij de strategische en tactische plannen van de organisatie. Participatie van de budgetverantwoordelijken en uitsluitend verantwoordelijkheid voor beïnvloedbare elementen zijn essentieel voor een goede werking van budgettering. Budgetten dienen daarbij uitdagende maar haalbare taakstellingen te bevatten. De houding van het topmanagement is eveneens van groot belang voor het welslagen van budgettering.

13. Literatuur

- Anthony, R. N., J. Dearden, V. Govindarajan, *Management Control Systems*, R.D. Irwin Inc., Homewood/Illinois, 1992.
- Anthony, R. N., J. S. Reece, *Accounting: text and cases*, R. D. Irwin Inc., Homewood/Illinois, 1989.
- Dijk, M. van, „Participatie van managers in het budgetproces”. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 66e jaargang nr. 3, maart 1992.
- Halem, C. van, A. van der Pol, *Kosten en Kosten, Calculatieve bestuurlijke informatie*, Wolters-Noordhoff Groningen, 1989.
- Horngren, C. T., en G. Forster, *Cost Accounting: Managerial Emphasis*, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1991.
- Izeboud, C., P. J. J. M. van Loon, „Het financiële besturingssysteem”. *Financieel Handboek*, Uitgeverij Van der Wolk.
- Janzing, G. B. M., „De betekenis van de budgettering voor de accountantscontrole”. *Handboek Accountancy '84*, Samsom BedrijfsInformatie, Alphen aan den Rijn.
- Merchant, K. A., *Control in Business Organizations*, Pitman Publishing Inc., Massachusetts/London, 1985.
- Voss, J. H., G. J. van der Vossen, *Zit u op de goede koers?* Handboek Management, afl. 6, 1991. Uitgeverij Van der Wolk.
- Welsch, G. A., R. W. Hilton, P. N. Gordon, *Budgeting, profit planning and control*, Prentice Hall International, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1988.
- With, E. de, E. Ijskes, „Budgetteringspraktijk bij grote Nederlandse ondernemingen”. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 66e jaargang nr. 11, november 1992.