

# Budgetteringspraktijk bij grote Nederlandse ondernemingen

Drs. E. de With en  
Drs. E. IJskes

## 1 Inleiding<sup>1</sup>

Budgettering vormt een belangrijk onderdeel van het management control proces van ondernemingen. Er is veel over budgettering geschreven, maar kennis over de Nederlandse praktijk op dit terrein is beperkt. Dit is de reden dat wij onderzoek hebben gedaan naar de budgetteringspraktijk bij Nederlandse ondernemingen. In dit artikel zullen we de budgetteringspraktijk van Nederlandse ondernemingen beschrijven en vergelijken met de theorie.

De indeling van het artikel is als volgt. Eerst wordt een beschrijving gegeven van de onderzoeksopzet. Vervolgens worden de resultaten van het onderzoek gepresenteerd. Het artikel eindigt met een samenvatting en conclusies.

## 2 Onderzoeksopzet

### 2.1 Object van studie

Het onderzoek is gericht op operationele budgettering bij Nederlandse ondernemingen. Financiële budgetten (onder andere het liquiditeitsbudget) zijn buiten beschouwing gelaten. Wij hebben het onderzoek beperkt tot operationele budgettering omdat dit de kern van budgettering is. Operationele budgettering is een wijdverbreid verschijnsel, want iedere organisatie van enige omvang zal haar activiteiten en de daarmee samenhangende kosten en opbrengsten moeten plannen en beheersen. De problematiek van operationele budgettering is veelvuldig en uitgebreid beschreven in de literatuur. Deze literatuur

zal als basis dienen voor de vergelijking van de praktijk met de theorie.<sup>2</sup>

De te onderzoeken groep organisaties hebben we afgebakend om een enigszins homogene groep te krijgen. Wij hebben ons daarom beperkt tot industriële ondernemingen, handelsondernemingen en dienstverlenende bedrijven. Banken, verzekeringsmaatschappijen en beleggingsinstellingen zijn buiten beschouwing gelaten. Daarnaast is het onderzoek beperkt tot de grotere ondernemingen omdat te verwachten is dat bij deze groep de budgetteringssystemen meer ontwikkeld en uitgebalanceerd zijn. Daarom is ervoor gekozen het onderzoek uit te voeren onder de beursgenoteerde ondernemingen. Bovendien verwachtten wij bij deze relatief open ondernemingen een hoge respons.

Eind 1990 zijn enquêtes gestuurd naar de concerncontrollers van de 153 geselecteerde bedrijven, vergezeld van een persoonlijk geadresseerde brief. Een maand na de eerste mailing is een herinnering gestuurd. Honderd-en-één (66%) enquêtes werden geretourneerd. Vijf hiervan waren niet ingevuld en één respondent gaf aan geen budgettering toe te passen. Uiteindelijk leverde dit een bruikbare response-rate op van 62,1%.

De omzet van de geselecteerde ondernemingen varieert van bijna f 1 miljoen tot f 190 miljard in 1990. Meer dan de helft van de ondernemingen realiseerde in 1990 een omzet hoger dan f 355 miljoen.

Drs. Elbert de With en Drs. Esther IJskes zijn beiden werkzaam als docent Bedrijfseconomie bij de vakgroep Kosten- en Winstvraagstukken van de Economische Faculteit van de Vrije Universiteit te Amsterdam.

## 2.2 Onderzoeksmethodiek

Het doel van het onderzoek is primair het verkrijgen van gegevens over de budgetteringspraktijk in Nederland en kan derhalve als inventariserend onderzoek worden beschouwd. Daarnaast wordt de praktijk getoetst aan de theorie. Als onderzoeksmethode is gekozen voor een schriftelijke enquête. Deze onderzoeksmethode heeft als voordeel dat een grote groep bedrijven onderzocht kan worden tegen relatief lage kosten.

Aan deze onderzoeksmethode zijn echter ook beperkingen verbonden. De belangrijkste beperking van de gekozen onderzoeksmethode is dat een schriftelijke enquête vooral geschikt is voor het verzamelen van gegevens over onderwerpen, die geen of weinig persoonlijke interpretatie toelaten van de respondenten. Bij budgettering kan in dit kader vooral gedacht worden aan 'technische' onderwerpen, zoals de budgetperiode en budgetprocedures. De door ons gekozen onderzoeksmethode is voor deze onderwerpen goed te gebruiken. In dit artikel wordt echter ook ingegaan op 'managerial' onderwerpen van budgettering, zoals budgetgames en budgetstijl. De via een schriftelijke enquête verkregen onderzoeksresultaten zijn sterk afhankelijk van de persoonlijke interpretatie van de respondenten, met inbegrip van hun positie in de onderneming en wat wenselijk wordt geacht. De resultaten van ons onderzoek ten aanzien van de 'managerial' onderwerpen moeten dan ook met grote voorzichtigheid worden geïnterpreteerd. Voor 'managerial' onderwerpen zijn andere onderzoeksmethoden beter geschikt dan een enquête. In dit verband valt met name te denken aan de methode van 'field studies'. Een ander probleem is of de via een schriftelijke enquête verkregen informatie van de respondenten representatief kan worden geacht voor de gehele populatie, die ook non-respondenten bevat. Het probleem van de representativiteit is o.i. een niet al te groot probleem omdat de response-rate hoog was. Tenslotte geldt dat interpretatieproblemen omtrent vragen en gebruikte termen tot niet-representatieve informatie kunnen leiden. Dit probleem hebben wij getracht te ondervangen door in de vragenlijst bepaalde termen toe te lichten.

Naast de bovengenoemde beperkingen met betrekking tot de onderzoeksmethodiek zijn nog twee

andere problemen van belang. Ten eerste zijn de enquêtes toegestuurd aan de concerncontroller en waarschijnlijk door hem of haar beantwoord. Er is dus slechts één persoon geraadpleegd om de praktijk in de onderneming weer te geven. Dit heeft als nadeel dat deze persoon een niet-correct beeld kan schetsen van de onderneming als gevolg van misinterpretatie of onvoldoende kennis van zaken. Ook moet in aanmerking genomen worden dat zowel relatief gecentraliseerde ondernemingen als sterk gedecentraliseerde ondernemingen zich in de populatie bevinden. De rol van de concerncontroller in de laatste groep ondernemingen beperkt zich meestal tot de controle van de op de lagere niveaus opgestelde budgetten; hij is vaak minder direct betrokken bij de opstelling van budgetten.

Gegeven de bovengenoemde beperkingen moeten de onderzoeksresultaten met voorzichtigheid geïnterpreteerd worden. Dit geldt met name voor de uitkomsten ten aanzien van de 'managerial' onderwerpen van budgettering.

## 3 Onderzoeksresultaten<sup>3</sup>

De onderzoeksresultaten worden weergegeven, voorafgegaan door een korte theoretische beschouwing. De meeste resultaten zijn weergegeven door percentages. Bij een aantal vragen zijn de resultaten gewaardeerd op een schaal van 1 tot en met 3. Hierbij geldt: 1 = nooit, 2 = soms en 3 = vaak. De resultaten zijn meestal gebaseerd op 95 responses.

### 3.1 Budgettering binnen het management control proces

Het management control proces bestaat achtereenvolgens uit: lange termijn planning, budgettering, uitvoering en evaluatie.<sup>4</sup> Voorafgaand aan het management control proces wordt in de strategische planningsfase beslist over de doelen van de organisatie en de wijze waarop die doelen gerealiseerd moeten worden. Vervolgens wordt in het lange-termijnplan vastgelegd welke plannen op welke wijze en met hoeveel middelen zullen worden uitgevoerd. Het lange-termijnplan beslaat een periode van drie tot vijf jaar en is afgestemd op het strategisch plan. In de tweede fase van het management control pro-

ces, budgettering, wordt voor alle activiteiten/bedrijfsonderdelen een gedetailleerd plan in financiële termen opgesteld voor het komende jaar. De samenvoeging van deze plannen, het masterbudget, moet in overeenstemming zijn met het lange-termijnplan.

Bij een grote meerderheid van de ondernemingen is het budget gelijk aan het eerste jaar van het lange-termijnplan (42,1%) of daarop afgestemd (33,7%). Deze ondernemingen handelen in overeenstemming met de theorie. Opvallend is dat een kwart van de ondernemingen (24,2%) aangeeft dat er geen relatie bestaat tussen het budget en het lange-termijnplan. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat deze groep bedrijven geen lange-termijnplan heeft.

De Nederlandse ondernemingen budgetteren op jaarbasis. Het jaarbudget wordt door slechts 3,2% van de ondernemingen niet onderverdeeld in deelperioden. De onderverdeling in maanden heeft de grote voorkeur (69,4%). De indeling naar vier- of vijfweekse perioden is vergelijkbaar met de maandindeling en wordt toegepast door 9,5% van de ondernemingen. De indeling naar kwartalen komt veel minder frequent voor (14,7%).

### 3.2 Budgetopstelling

#### Budgetprocedures

In de literatuur wordt benadrukt dat het verstandig is de budgetprocedures vast te leggen in een 'budget manual'. Veel van de onderzochte ondernemingen (63%) blijken deze gedragslijn te volgen. De budgetprocedures zijn door driekwart van de ondernemingen in de afgelopen drie jaren ingrijpend gewijzigd. Dit is opvallend omdat operationele budgettering al zolang door bedrijven wordt toegepast. Een mogelijke verklaring hiervoor kan gelegen zijn in veranderingen in de organisatiestructuur (verandering in rapporteringseenheden en dergelijke) en de voortschrijdende automatisering.

#### Voorspellingen

Bij de opstelling van het budget is het nodig gebruik te maken van voorspellingen. Bijna alle ondernemingen maken voorspellingen ten aanzien van de eigen onderneming (97,8%). Daarnaast wordt ook veel gebruik gemaakt van voorspellingen over ontwikkelingen in de bedrijfstak (88,4%) en algemeen

economische ontwikkelingen (83,2%).

Uit ons onderzoek blijkt dat de voorspellingen over bovengenoemde ontwikkelingen in zeer belangrijke mate gebaseerd zijn op de opvattingen van eigen managers. De score is 2,9 op een schaal van 1 tot en met 3. Er wordt ook frequent gebruik gemaakt van analyses van historische gegevens (2,7) en bedrijfstakanalyses (2,4). Er wordt relatief weinig gebruik gemaakt van externe deskundigen (1,6) en economische modellen (1,5). Het relatief geringe gebruik van economische modellen is opvallend omdat deze de laatste tien à vijftien jaar in de literatuur veel aandacht hebben gekregen en als erg nuttig worden beoordeeld. Bovendien maakt de huidige automatiseringsgraad het gebruik van deze modellen mogelijk.

#### Standaarden (normen)

Bij de opstelling van een budget wordt, naast de eerder genoemde voorspellingen, gebruik gemaakt van standaarden. In de literatuur wordt gesteld dat als de betrokken managers participeren bij het opstellen van de standaarden, zij meer gemotiveerd zijn deze te realiseren. Tabel 1 geeft een overzicht over de mate van participatie van lager management bij de totstandkoming van standaarden.

Tabel 1: Vaststelling normen/standaarden

- Het vaststellen van normen geschiedt door het topmanagement zonder raadpleging van de lagere niveaus	3,2%
- Het topmanagement ontwikkelt normen en legt ze voor vrijblijvend commentaar/advies voor aan de lagere managementniveaus	14,9%
- Managers ontwikkelen normen voor hun eigen aandachtsgebieden, die vervolgens (eventueel herzien) worden vastgesteld door het topmanagement	76,6%
- combinatie van 2 en 3	5,3%
	100,0%

Uit dit overzicht blijkt dat standaarden in de meeste gevallen door de betrokken managers zelf worden ontwikkeld en vervolgens ter goedkeuring worden voorgelegd aan het topmanagement. Slechts in een klein aantal gevallen worden de standaarden vastgesteld door het topmanagement. In het algemeen participeert het lagere management bij het vaststellen van de standaarden; er wordt een bottom-up proces gebruikt.

In dit kader hebben wij ook gevraagd wiens opvattingen doorgaans de doorslag geven bij onenigheid over de standaarden. Uit ons onderzoek blijkt dat het topmanagement in 83,9% van de gevallen de doorslag geeft bij onenigheid. De opvatting van het lagere management geeft in 12,9% de doorslag. In de overige 3,2% van de gevallen wordt het meningsverschil in overleg opgelost.

Standaarden kunnen makkelijk dan wel moeilijk haalbaar zijn. In de literatuur wordt de voorkeur gegeven aan 'currently attainable standards'.<sup>5</sup> Deze standaarden worden bepleit omdat ze voor meerdere doeleinden (zoals planning, prestatiebeoordeling en kostprijsberekening) bruikbaar zijn en leiden tot de gewenste motivatie van het personeel. 'Currently attainable standards' zijn standaarden die met enige inspanning haalbaar zijn en rekening houden met een normaal percentage afval en uitval. Onder deze standaarden vallen zowel de onder normale omstandigheden haalbare standaarden als de met enige inspanning haalbare standaarden. In tabel 2 zijn de resultaten van ons onderzoek aangegeven.

Tabel 2: Haalbaarheid van standaarden

- zeer gemakkelijk haalbaar	0,0%
- onder normale omstandigheden haalbaar	36,2%
- met enige extra inspanning haalbaar	54,8%
- met grote extra inspanning haalbaar	9,0%
- alleen onder ideale omstandigheden haalbaar	0,0%
	100,0%

Uit deze tabel blijkt dat de overgrote meerderheid van de ondernemingen uitgaat van standaarden die haalbaar zijn onder normale omstandigheden of met enige extra inspanning te bereiken zijn. Ideale en zeer gemakkelijk haalbare standaarden worden niet gebruikt. De uitkomsten zijn conform de literatuur.

#### Alternatieve budgetteringstechnieken

Bij de opstelling van budgetten voor uitgavencentra wordt meestal uitgegaan van incrementele budgettering. Bij deze methode wordt het nieuwe budget gebaseerd op het oude budget en aangepast voor wijzigingen in prijzen en nieuwe activiteiten. In de literatuur worden alternatieve budgetterings-

technieken genoemd ter beheersing van managementafhankelijke kosten, zoals zero-base budgeting, overhead value analysis en kerntakenbudgettering. Bij elk van deze methoden wordt een uitgebreide analyse gemaakt van de activiteiten en de bijbehorende kosten. In de praktijk wordt ook gebruik gemaakt van de kaasschaafmethode. Deze methode stelt een percentage vast, waarmee alle kosten verminderd moeten worden.

Het gebruik van alternatieve budgetteringstechnieken is redelijk populair. Uit ons onderzoek blijkt dat 65,3% van de respondenten in de afgelopen drie jaren één of meer van dergelijke technieken heeft toegepast. De genoemde technieken werden ongeveer even vaak toegepast. De percentages zijn: zero-base budgeting 24,2%, overhead value analysis 20,0%, kerntakenbudgettering 22,1% en de kaasschaafmethode 25,3%. Opvallend is dat de kaasschaafmethode het meest wordt toegepast, terwijl deze methode in de literatuur niet expliciet beschreven wordt.

### 3.3 Functies van budgetten

#### Algemeen

Budgettering kan verschillende functies vervullen. De inrichting van het budgetteringssysteem is afhankelijk van de functies van budgettering in de onderneming. Belangrijke functies van budgettering zijn de planningfunctie en de evaluatiefunctie. Andere functies zijn motivatie, communicatie, coördinatie, beloning en scholing. In ons onderzoek hebben we gevraagd naar de functies die budgetten binnen de onderneming vervullen. In tabel 3 zijn de resultaten van deze vraag vermeld op een schaal 1 tot en met 3.

Tabel 3: Functies van budgetten

- planning	2,7
- communicatie	2,6
- coördinatie van diverse activiteiten	2,5
- motivatie van managers	2,6
- evaluatie van managers	2,5
- beloning van managers	1,9
- scholing en vorming van managers	1,7
- evaluatie van activiteiten	2,6

#### Planning

De belangrijkste functie van budgettering is planning. In dit kader wordt onderscheid gemaakt tussen

continue en cyclische budgettering. Bij continue budgettering wordt een budget na afloop van een maand of kwartaal telkens aangevuld voor dezelfde periode, zodat telkens een budget voor een jaar beschikbaar is. Deze vorm van budgettering heeft als voordeel dat het management wordt gedwongen om een jaar vooruit te plannen, maar vergt meer tijd en geld. Bij cyclische budgettering wordt als regel jaarlijks een budget opgesteld.

In onze enquête hebben we gevraagd naar de wijze van budgettering en de mogelijkheid van budgetaanpassing. In tabel 4 zijn de resultaten weergegeven.

Tabel 4: Budgetomschrijving

- Het budget bestrijkt een vaste periode en wordt doorgaans tussentijds niet gewijzigd. Na het verstrijken van de periode wordt een nieuw budget opgesteld (cyclische of periodieke budgettering).	68,4%
- Het budget bestrijkt weliswaar een vaste periode, maar kan wel tussentijds worden aangepast.	25,8%
- Het budget wordt na afloop van een maand/kwartaal telkens aangevuld voor dezelfde periode, zodat opnieuw een budget voor de standaardperiode ontstaat (continue budgettering).	5,8%
	100,0%

Uit dit overzicht blijkt dat bijna alle ondernemingen cyclische budgettering toepassen. Opvallend is dat slechts 6% continue budgettering gebruikt. Kennelijk wegen de baten van dit systeem niet op tegen de kosten van implementatie. Daarnaast blijkt dat de meerderheid van de ondernemingen de budgetten niet aanpast aan veranderende omstandigheden. Bij planning van activiteiten heeft de onderneming te maken met onzekerheden. Zoals uit tabel 4 blijkt, gebruikt slechts een klein percentage (5,8%) van de Nederlandse ondernemingen continue budgettering om met deze onzekerheden rekening te houden. Welke technieken gebruiken ze dan wel? De ondernemingen in ons onderzoek geven aan één of meer methoden te gebruiken om de onzekerheid met betrekking tot de toekomst in het planningsstelsel op te nemen. Een grote meerderheid ondernemingen (83,9%) gebruikt hiervoor herziene verwachtingen ('revised forecasts'). 'Contingency budgeting' (opstellen van scenario's) wordt door 38,9% toegepast en 25,6% past het budget aan in veranderende omstandigheden.

*Evaluatie van activiteiten*

Periodiek worden de prestaties van bedrijfsonderdelen (verantwoordelijkheidscentra) gemeten en beoordeeld. Het budget wordt meestal als basis voor de beoordeling van de prestaties gezien. De consequentie hiervan is dat de evaluatie in belangrijke mate geschiedt op basis van kwantitatieve maatstaven. Naast het gebruik van kwantitatieve maatstaven bij de prestatiebeoordeling wordt in de literatuur benadrukt ook gebruik te maken van kwalitatieve gegevens. Wij hebben in onze enquête gevraagd naar de wijze van prestatiebeoordeling van bedrijfsonderdelen. In tabel 5 zijn de antwoorden op deze vraag opgenomen.

Tabel 5: Wijze prestatiebeoordeling bedrijfsonderdelen

- vrijwel uitsluitend kwantitatief	13,7%
- meer kwantitatief dan kwalitatief	45,2%
- evenveel kwantitatief als kwalitatief	30,5%
- meer kwalitatief dan kwantitatief	7,4%
- vrijwel uitsluitend kwalitatief	3,2%
	100,0%

Uit deze tabel blijkt dat de meerderheid van de ondernemingen de nadruk legt op de kwantitatieve invalshoek. Een klein deel van de ondernemingen beoordeelt vrijwel uitsluitend op basis van kwalitatieve maatstaven. Ruim 30% van de ondernemingen geeft evenveel aandacht aan kwantitatieve en kwalitatieve maatstaven.

In dit kader hebben wij ook gevraagd naar de wijze waarop door de leiding doorgaans gereageerd wordt op significante afwijkingen van het budget. In de literatuur wordt benadrukt om op significante afwijkingen te reageren via een gesprek met de eerst verantwoordelijke. In dat gesprek moet een verklaring worden gegeven voor deze afwijkingen en moet inzicht worden gegeven in de corrigerende maatregelen. De resultaten van ons onderzoek staan vermeld in tabel 6.

Tabel 6: Reacties op significante afwijkingen

- Via een mondelinge verklaring voor deze afwijkingen.	25,3%
- Via een schriftelijke verklaring voor deze afwijkingen.	34,7%
- Door inzicht te vragen in corrigerende maatregelen.	50,5%
- Via een gesprek met de eerstverantwoordelijke.	52,6%
- Veelal wordt niet onmiddellijk op budgetafwijkingen gereageerd.	5,3%

De respondenten hebben in veel gevallen meerdere mogelijkheden aangekruist. Dit geeft aan dat budgetafwijkingen goed in de gaten worden gehouden door de leiding. Uit de tabel blijkt dat men mondeling dan wel schriftelijk van de eerst verantwoordelijke verneemt wat de oorzaken van deze afwijkingen zijn. Daarnaast wordt in de helft van de gevallen inzicht in de corrigerende maatregelen gevraagd.

### Evaluatie van managers

Ook bij de beoordeling van de prestaties van het management geldt dat het budget een belangrijke richtlijn is omdat zowel de topleiding als de verantwoordelijke managers zich hebben vastgelegd dit budget te halen. Bij de beoordeling van het management zijn drie budgetstijlen te onderscheiden.<sup>6</sup> Bij de 'budget constrained style' ligt de nadruk op het halen van het budget op korte termijn en is de beloning daaraan verbonden. De 'profit conscious style' is meer gericht op het verbeteren van de algemene effectiviteit van het bedrijfs onderdeel in relatie tot de lange-termijn doelstellingen van de onderneming. In de 'non-accounting style' spelen de budgetten een ondergeschikte rol; de nadruk ligt op de evaluatie van de niet-financiële informatie. In tabel 7 zijn de antwoorden weergegeven op de vraag welke budgetstijl de onderneming hanteert bij de beoordeling van managers.

Tabel 7: Budgetstijl

- We letten vooral op de mate waarin de verantwoordelijke manager binnen het budget blijft, zonder ons om andere zaken (lange-termijneffecten, oorzaken) te bekommeren.	16,7%
- We letten vooral op de mate waarin de verantwoordelijke manager de lange-termijndoelstellingen van de onderneming realiseert. Eventuele budgetoverschrijdingen worden in relatie hiermee geëvalueerd.	81,1%
- We letten vooral op de mate waarin de verantwoordelijke manager de lange-termijndoelstellingen van de onderneming realiseert. Eventuele budgetoverschrijdingen worden voor kennisgeving aangenomen.	2,2%
	100,0%

Uit deze tabel blijkt dat de overgrote meerderheid van de ondernemingen de prestaties van managers beoordeelt in relatie tot lange-termijndoelstellingen. Eventuele budgetoverschrijdingen worden in relatie

hiermee geëvalueerd. Dit komt overeen met de 'profit conscious style'. Bij de interpretatie van dit onderzoeksresultaat moet rekening gehouden worden met het feit dat respondenten waarschijnlijk geneigd zijn deze budgetstijl eerder aan te kruisen dan de twee alternatieven.

### 3.4 Budgetgames en slack

#### Budgetgames

Het budget is een belangrijke basis voor de prestatiebeoordeling. Managers zijn daardoor gemotiveerd om het budget en de uitvoering te manipuleren om zodoende de prestatiebeoordeling positief te beïnvloeden. Daarvoor gebruiken zij verschillende budgetgames. In ons onderzoek hebben wij gevraagd of bepaalde vaak in de literatuur genoemde budgetgames worden toegepast. In tabel 8 zijn de resultaten van deze vraag weergegeven op een schaal van 1 tot en met 3.

Tabel 8: Budgetgames

- Verschuiving binnen elementen van het budget om die posten niet te overschrijden.	1,85
- Opmaken van het budget tegen het einde van het jaar.	1,47
- Achteraf toestemming vragen terwijl uitgaven al zijn gedaan.	1,16
- Vertragen en versnellen van opbrengsten en kosten om te voldoen aan het budget.	1,73

Uit deze tabel blijkt dat budgetgames voorkomen, maar minder dan wellicht verwacht zou worden. Verschuivingen binnen het budget worden het meeste toegepast. Het relatief weinig voorkomen van budgetgames bevestigt de 'profit conscious style'. Bij de interpretatie van de resultaten moet in gedachten worden gehouden dat de concerncontrollers de enquête ingevuld hebben. Zij zullen het gebruik van budgetgames niet zo snel waarnemen dan wel toegeven.

#### Slack

Slack is het verschil tussen de gebudgetteerde en noodzakelijke middelen. In de literatuur wordt gesteld dat managers onderhandelen om slack in de budgetten te krijgen vanwege de onzekerheid en de druk tot presteren.<sup>7</sup> Participatie geeft lager management de gelegenheid slack op te nemen in bud-

getten als gevolg van informatie-asymmetrie. Aan de andere kant wordt beargumenteerd dat participatie een positieve communicatie tussen lager en hoger management teweeg brengt, waardoor het lagere management minder behoefte zal hebben slack te creëren.

Uit het onderzoek blijkt dat naar de mening van de respondenten participatie van ondergeschikten in de budgettering nogal verschillende effecten heeft. Ruim een kwart van de ondernemingen (28,6%) denkt dat er meer slack ontstaat bij participatie van ondergeschikten in het budgetteringsproces. Ongeveer een derde (30,9%) denkt dat dit geen invloed heeft en 40,5% denkt dat er minder slack zal ontstaan. Bij de interpretatie van de resultaten moet ook hier in gedachten gehouden worden dat de enquête is ingevuld door concerncontrollers. Zij berichten niet over objectief waarneembare feiten, maar over de indruk die zij hebben omtrent slack op basis van in het algemeen 'zachte' informatie uit de onderneming.

Op de vraag welke maatregelen door de ondernemingen genomen worden om slack in de budgetten te bestrijden zijn veel verschillende antwoorden gegeven. Meer dan de helft van de ondernemingen (55,8%) heeft deze vraag niet beantwoord of aangegeven geen maatregelen tegen slack te hanteren. Dit sluit aan op de hiervoor vermelde bevinding dat de meeste ondernemingen slack in de budgetten niet als een probleem ervaren. Ondernemingen die aangeven maatregelen te nemen ter vermindering en voorkoming van slack in de budgetten doen dat op allerlei verschillende manieren. De meest genoemde maatregel is dat de besparingen één of meer perioden behouden mochten worden. Deze maatregel is door 13,7% van de ondernemingen toegepast.

### *3.5 Onderzoeksresultaten en de grootte en aard van de onderneming*

In deze subparagraaf wordt aandacht besteed aan de vraag of de grootte en aard van een onderneming invloed heeft op de resultaten. Wij hebben gebruik gemaakt van de chi-kwadraatmethode om deze vraag te beantwoorden. Deze methode is ge-

schikt om de onafhankelijkheid van een categorisch ingedeelde populatie te toetsen op een aantal kenmerken. Als significantieniveau hebben we vijf procent genomen, hetgeen gebruikelijk is bij dit type onderzoek.

Om te onderzoeken of de grootte van de onderneming invloed heeft op de resultaten hebben we de respondenten in twee vrijwel even grote groepen verdeeld op basis van hun omzet over 1990. De eerste groep bestaat uit 47 ondernemingen (omzet < f 450 miljoen). De 48 ondernemingen met een omzet boven f 450 miljoen vormen de groep 'grote' ondernemingen.

Uit ons onderzoek blijkt de grootte van de onderneming, bij de door ons gekozen indeling, geen invloed op de resultaten te hebben. Slechts bij één deelvraag komt een significant verschil naar voren. Dit betreft de deelvraag: 'Op welke wijze wordt doorgaans door de leiding gereageerd op significante afwijkingen van het budget?'. Met een onzekerheidsmarge van vijf procent kan worden gezegd dat de grootte van een bedrijf van invloed is op het feit of de leiding over significante afwijkingen al dan niet schriftelijk wordt geïnformeerd. Bij 'grote' bedrijven wordt significant vaker een schriftelijke verklaring gevraagd. Bij deze bedrijven zal waarschijnlijk vaker schriftelijke rapportage plaatsvinden dan bij 'kleine' bedrijven.

Om te onderzoeken of de aard van een onderneming invloed heeft op de resultaten, hebben we de respondenten met behulp van de Sic-code (een gebruikelijke branche-indeling) in drie categorieën ingedeeld. De eerste groep bestaat uit 54 industriële ondernemingen, de tweede groep bestaat uit 27 handelsondernemingen en de derde groep uit 24 dienstverlenende ondernemingen. Uit ons onderzoek blijkt de aard van de onderneming, bij de door ons gekozen indeling, geen significante invloed op de resultaten te hebben.

## **4 Samenvatting en conclusies**

In dit artikel zijn de resultaten gepresenteerd van een empirisch onderzoek naar de budgetteringspraktijk bij grote Nederlandse ondernemingen en is deze praktijk vergeleken met de theorie. Gegeven de beperkingen van de onderzoeksoepzet moeten de resultaten met voorzichtigheid geïnterpreteerd worden.

Uit ons onderzoek blijkt dat de 'gemiddelde' budgetteringspraktijk bij de grote Nederlandse ondernemingen er als volgt uitziet:

- Er bestaat bij een groot deel van de ondernemingen een relatie tussen budget en lange-termijnplan.
- De budgetperiode bedraagt één jaar, onderverdeeld in maanden.
- De budgetprocedures zijn vastgelegd in een 'manual' 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 eigen managers.
- Budgetten worden door een minderheid van de ondernemingen aangepast aan veranderende omstandigheden. Door veel ondernemingen wordt met onzekerheid rekening gehouden door middel van aanvullende informatie in de vorm van herziene verwachtingen ('revised forecast').
- De standaarden worden ontwikkeld door de betrokken managers zelf en vervolgens vastgesteld door het topmanagement. De gebruikte standaarden zijn met enige inspanning haalbaar.
- Alternatieve budgetteringstechnieken worden regelmatig toegepast.
- Het budget vervult verschillende functies, zoals planning, evaluatie, motivatie, communicatie en coördinatie.
- De budgetten worden één keer per jaar opgesteld (cyclische budgettering). Continue budgettering wordt zelden toegepast.
- Bij de beoordeling van de activiteiten van bedrijfsonderdelen wordt de nadruk gelegd op kwantitatieve factoren. Bij significante afwijkingen van het budget vindt een gesprek plaats met de eerstverantwoordelijke en wordt inzicht gevraagd in de corrigerende maatregelen.
- Bij de beoordeling van het management wordt vooral op de lange termijn doelstellingen gelet ('profit-conscious style').
- Budgetgames worden niet vaak toegepast.
- Slack in budgetten wordt niet aanwezig geacht of niet als een probleem ervaren.

- De grootte en aard van de onderneming blijkt geen significante invloed te hebben op de resultaten.

Uit het voorgaande kan geconcludeerd worden dat grote Nederlandse ondernemingen ten aanzien van budgettering meestal de theorie volgen. Belangrijke verschillen tussen praktijk en theorie zijn niet waargenomen. Wel zijn enkele opmerkelijke resultaten naar voren gekomen.

Ten eerste gebruiken weinig ondernemingen continue budgettering, terwijl dit voor planningsdoeleinden de voorkeur heeft boven cyclische budgettering. Ook worden de budgetten niet aangepast aan veranderende omstandigheden. Uit ons onderzoek blijkt dat Nederlandse ondernemingen wel veel gebruik maken van 'revised forecasts' voor planningsdoeleinden.

Ten tweede blijkt dat Nederlandse ondernemingen bij prestatiebeoordeling gebruik maken van de 'profit-conscious style'. Dit betekent dat ze lange-termijn doelen benadrukken. Dit wordt bevestigd door het gebruik van kwalitatieve maatstaven bij de prestatiebeoordeling, hoewel de nadruk ligt op kwantitatieve maatstaven. Lange-termijngedrag blijkt ook uit het resultaat dat budgetgames geen grote rol spelen en slack niet als probleem wordt gezien.

Dit onderzoek is uitgevoerd om kennis te krijgen van de budgetteringspraktijk bij Nederlandse ondernemingen. Verder onderzoek is nodig. In dit verband willen wij met name wijzen op diepgaand onderzoek door middel van 'case studies' bij Nederlandse ondernemingen. Vooral bij de 'managerial' aspecten is dit van belang.

Tenslotte willen we opmerken dat de kennis van de Nederlandse praktijk op het gebied van Management Accounting erg schaars is. Empirisch onderzoek op dit gebied is dan ook zeer wenselijk. Wij hopen hieraan een bijdrage geleverd te hebben.

#### **Literatuur**

- Anthony, R.N., J. Dearden, en V. Govindarajan: *Management Control Systems*, Richard D. Irwin Inc., Homewood/Illinois, zevende druk, 1992
- Anthony, R.N., en J.S. Reece: *Accounting: text and cases*, Richard D. Irwin Inc., Homewood/Illinois, achtste druk, 1989

- Hopwood, A.G.: *An Accounting System and Managerial Behaviour*, Saxon House/Lexington Books, Westmead/Lexington, 1973
- Hopwood, A.G.: *Accounting and Human Behaviour*, Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1974
- Horngren, C.T., en G. Foster: *Cost Accounting: Managerial Emphasis*, Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, zevende druk, 1991
- Merchant, K.A.: *Control in Business Organizations*, Pitman Publishing Inc., Massachusetts/London, 1985
- Merchant, K., C. Emmanuel en D. Otley: *Accounting for Management Control*, Chapman and Hall, London, tweede druk, 1990
- Onsi, M.: Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack, *The Accounting Review*, July 1973, p 535-548
- Umapathy, S.: *Current Budgeting Practices in U.S. Industry: The State of the Art*, Quorum books, 1987
- Welsch, G.A.: *Budgeting: Profit Planning and Control*, Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, vierde druk, 1991
- With, E. de, en E. IJskes: *Current Budgeting Practices in Dutch Industry*, serie research Memoranda 1992-23, Vrije Universi-

teit, Faculteit der Economische Wetenschappen en Econometrie, april 1992 (english version)

### Noten

- 1 Wij danken Prof. Dr. L. Traas en M.J. van Baaren en P.P. Gerretschien voor de waardevolle bijdrage aan dit artikel.
- 2 Er zijn veel boeken en artikelen geschreven over budgettering. Voor de theorie op dit gebied hebben wij vooral gebruik gemaakt van standaardboeken, zoals Horngren en Foster: *Cost Accounting*, Welsch: *Budgeting*, en Anthony en Reece: *Accounting*. Zie voor andere boeken de literatuurlijst.
- 3 Een gedetailleerde weergave van de onderzoeksresultaten is opgenomen in het in de literatuurlijst vermelde research-memorandum van de auteurs, verkrijgbaar bij het vakgroepsecretariaat bedrijfseconomie van de VU.
- 4 Anthony et. al., p. 9 e.v.
- 5 Horngren en Foster, p. 231-232.
- 6 Hopwood (1973), p. 19.
- 7 Onsi, p. 537.