

Te veel pretentie

Consultants verkopen hun management-accountingmethoden graag met het bijkomend argument dat ze helpen bij het bepalen van de bedrijfsstrategie. In de praktijk wordt die strategische pretentie niet waargemaakt. 'Hypes die de ondernemingsleiding alleen maar van hun werk afleiden.'

BERT BAKKER

het Financieel management

Managers hunkeren ernaar: allesomvattende schema's en concepten,

leidende principes die hen in staat stellen hun onderneming te begrijpen, te overzien en aan te sturen. Hun behoefte aan een bedrijfsideologie - een religie bijna - die de mensen in het bedrijf stuurt en motiveert, maar waaruit tevens als vanzelfsprekend voortvloeit waar de onderneming heen gestuurd moet worden, lijkt enorm. Wat kan anders de reden zijn dat bestuurders een methode zoals de Balanced Score Card, toch primair een performance-managementinstrument bedoeld om de prestaties van individuen en bedrijfsonderdelen evenwichtig te meten, tevens zien als input voor het bepalen van de ondernemingsstrategie? En waarom anders zien ze een logistiek informatiesysteem zoals Enterprise Resource Planning, of een kostentoe wijzingsmethode als Activity Based Costing als bron van cruciale informatie om het beleid van de onderneming te formuleren?

Kaplan en Norton

Of lijkt het alleen maar zo dat die directeuren de neiging hebben om de informatie die uit de management-accountingsystemen rolt meteen naar een strategisch niveau te tillen? In elk geval is wél vast te stellen dat consultants hun management accounting- en performance-managementconcepten graag verkopen met het bijkomend argument dat ze helpen bij het bepalen van de bedrijfsstrategie. Robert Kaplan en David Norton, die twaalf jaar geleden de Balanced Score Card lanceerden, hebben twee jaar geleden die link tussen hun prestatie metingmethode en

bedrijfsstrategie nadrukkelijk zelf gelegd. Van het veelgelezen en -besproken duo kwam in 2004 het boek *Strategy Maps* uit, waarin ze met zoveel woorden zeiden dat de processen die in de BSC worden gemeten, net zo goed meteen aan gewenste uitkomsten kunnen worden gekoppeld.

Uitgevent

Dat dit idee intussen door duizenden consultants wordt uitgevent, blijkt als je op google een combinatie maakt van de trefwoorden *strategy* en *scorecard*. Er verschijnen dan bijna 19.000 'hits'.

Dat managers houden van managementtheorieën die leunen op interne informatiestromen, is overigens ook duidelijk. Ze kennen allemaal de opmerking van Peter Drucker die ooit zei dat je 'alleen het meetbare kunt managen'. Met andere woorden: lanceer een management-accounting-concept met een drieletterig acroniem, zoals BSC, ABC, EVA, VBM of ERP, open een intekenlijst voor een congres waar de goeroe zelf spreekt, en je hebt een zaal vol mannen in krijtstreepjassen.

Kanttekeningen

Gelukkig zijn er ook wetenschappers, publicisten en concurrerende consultants die kanttekeningen plaatsen bij de onbewezen pretenties van performance-managementconcepten. Een van hen is Egbert van der Meer, lector controlling bij de Alkmaarse vestiging van de hogeschool Inholland en tevens consultant bij zijn eigen bureau The Analytical Alternative. Hij stelt dat managers het hoofd beter koel houden dan consultants willen doen geloven. Eigen onderzoek van Van der Meer suggereert dat managers in de praktijk helemaal niet zo geneigd zijn om strategie bepaling in het ver-


Egbert van der Meer: 'Het idee dat strategie bepaling een dynamisch proces is dat mede gevoed wordt door prestatie meting en impulsen van onder in de organisatie, lijkt me utopisch.'

lengde te zien van prestatie meting.

Die vaststelling was eigenlijk een bijproduct van een lopend onderzoek naar de mate waarin directies gecontroleerd ondernemen, vertelt hij. "Via een website vragen we managers een 'control-test' te doen door in te vullen hoe vaak ze aandacht besteden aan diverse vormen van controle."

'Utopisch'

Toevallig kwam als een van de enquêteresultaten naar voren dat wanneer bedrijven prestaties in kaart brengen, dit in de regel niet gepaard gaat met strategische besluitvorming, hooguit met SWOT-analyses (sterkte/zwakte, kansen/bedreigingen). Van der Meer: "Dit kun je op diverse manieren interpreteren, want correlatie hoeft geen causaliteit in te houden. Maar ik leid er uit af dat performance-meting en -management in de ogen van managers weinig relevant is voor strategische keuzes, zoals consultants soms suggereren. Het hele idee dat strategie bepaling een dynamisch proces is dat mede gevoed wordt door resultaten van prestatie meting en impulsen van onder in de organisatie, lijkt me zelfs utopisch. Zowel vanuit de theorie als de praktijk zeg ik dat koerswijzi- ►



Ronald Speklé: *‘Uit mijn onderzoek blijkt dat control- en accountingmethodieken in sommige bedrijfstypen wél en in andere niet werken.’*

Koen Perik: *‘Als niet-financiële leidinggevenden de kern van het werk van de controller begrepen, dan waren al die performance-managementmethoden niet nodig.’*

Veelgebezigde MAA's (managementaccountingafko's)

- ABC - Activity Based Costing
- BB - Beyond Budgeting
- BSC - Balanced Scorecard
- ERP - Enterprise Resource Planning
- EVA - Economic Value Added
- INK - Instituut Nederlandse Kwaliteit (INK Management Model)
- KPI - Key Performance Indicator
- VBM - Value Based Management

gingen alleen in het uiterste geval moeten plaatsvinden, en dan op basis van de intuïtie en de ervaring van het management en de commissarissen. Onnodige veranderingen putten de organisatie uit terwijl er meestal niets voor terugkomt.”

Wonderolie

Roland Speklé is sinds kort hoogleraar management accounting en control aan Nyenrode Business Universiteit, maar doet al heel lang onderzoek naar de relatie tussen de diverse management-accountingconcepten en verschillende typen van organisaties. Ook hij heeft er grote moeite mee dat consultants hun drieletterige controlconcepten aanprijzen als haarlemmerwonderolie, maar ook dat managers het geloven. Toch is zijn analyse van het misverstand rond die concepten anders dan die van Van der Meer. “Ik geloof best dat ABC, BSC VBM of zelfs beyond budgeting waardevolle instrumenten zijn, en zelfs dat ze impulsen aan de bedrijfsstrategie kunnen leveren. Alleen blijkt uit mijn onderzoeken steeds dat die control- en accountingmethodieken in sommige bedrijfstypen wél en in andere niet werken.”

Metaalsmelterij

Speklé: “Het Engels kent de uitdrukking *horses for courses*. Die is hier van toepassing.” Het ene bedrijf heeft een andere aanpak nodig dan het andere. Een zogeheten *machine-control*-organisatie, zoals een metaalsmelterij, waar alles om de kapitaalgoederen draait, zal altijd zeer strak aangestuurd moeten worden. Aan de andere kant van de schaal staat de *exploratory-control*-organisatie, bijvoorbeeld een reclamebureau. Werknemers moeten daar veel vrijheid krijgen. De prestatie meting zal daar totaal anders moeten zijn. Speklé: “Het ligt voor de hand dat een methode als EVA die nadruk

Egbert van der Meer:
‘Lanceer een management-accountingconcept met een drieletterig acronym, een congres waar de goeroe zelf spreekt, en je hebt een zaal vol krijtstreppakken.’

legt op optimaal gebruik van geïnvesteerd kapitaal wel werkt in het eerste type bedrijf, maar helemaal niet in het tweede type.”

Hypes

Als de kritiek van Speklé en Van der Meer de fans van Kaplan en Norton al scherp in de oren klinkt, dan zullen ze zeker geschokt zijn door de opvattingen van Koen Perik. Perik is schrijver van het recentelijk bij Prentice Hall uitgekomen boek ‘Haal het beste uit je financieel manager’ en tevens directeur van het eenmansadviesbureau LEX Consulting.

De essentie van Periks kritiek op de opeenvolging van modieuze management-accountingmethoden - hij spreekt van *hypes* - is dat die de ondernemingsleiding alleen maar van hun werk afleiden. En hun werk is: snappen waar een financieel directeur mee bezig is, goed en gedisciplineerd budgetteren, zorgen dat behalve de controller ook de rest van het managementteam de basisprincipes van financiële en niet-financiële kengetallen (Key Performance Indicators, KPI's) doorheeft en dat daarover inhoudelijk gecommuniceerd en gediscussieerd wordt. Het gaat dan over bedrijfs-economische gegevens als omzetten, kostprijsberekening, winstmarges enz.

Ronald Speklé: ‘Je kunt je afvragen of organisaties die hun personeel op de primitiefst denkbare manier beoordelen - het subjectieve oordeel van de baas - altijd slechter zouden presteren.’

Verspilde moeite

“Mijn boek is één groot pleidooi voor *back to basics*”, zegt Perik. Hij merkt op dat er nog nooit zoveel controllers in bedrijven hebben rondgelopen als nu en dat die allemaal bezig zijn om ‘dingen’ te meten. “Maar als niet-financiële leidinggevend de kern van het werk van de controller begrepen, dan waren al die performance-managementmethoden niet nodig.” De ontwikkeling in managementaccounting staat volgens hem al decennia stil. In feite ook nog sinds het boek *Relevance Lost* van Kaplan uit 1987. Perik: “Ik zeg niet dat de informatie die je uit een ERP-systeem van SAP of Oracle krijgt niet waardevol is. En voor ABC en BSC geldt tot op zekere hoogte hetzelfde. Maar zolang zoveel basiskennis ontbreekt is het verspilde moeite. Het idee dat die methoden invloed hebben op de strategie lijkt me dan ook uitgesloten.”

Etiquette

Zo uitgesproken als Perik is Nyenrode-hoogleraar Speklé niet. Maar hij maakt wel een andere opmerking die het belang van moderne performance management relatieveert - ook los van strategische pretenties: “De *Balanced Score Card* is soms een verbetering ten opzichte van de tijd dat er uitsluitend werd afgerekend op financieel resultaat. Maar het is wel een bewerkelijke en kostbare methode. En uiteindelijk wordt het financiële perspectief toch vaak allesoverheersend. Tot op zeker hoogte is het ook een ritueel. Bazen vinden het vervelend om tegen iemand te zeggen dat hij of zij niet functioneert. Maar ook als ze wel tevreden zijn vinden ze het fijn om aan de hand van tastbare meetresultaten iets over iemand te zeggen. In theorie kun je je echter afvragen of organisaties die hun personeel op de primitiefst denkbare manier beoordelen - alleen het subjectieve oordeel van de baas telt - in economische zin werkelijk altijd slechter zouden presteren. Die genuanceerde en gebalanceerde manier van prestaties meten is ook een moderne vorm van etiquette geworden waar we intussen niet meer buiten kunnen.” ■

Van prestatie meting naar strategie: een lastige stap

Acht jaar na het verschijnen van hun performance-managementklassieker *Balanced Scorecard* kwamen Robert Kaplan en David Norton in 2004 met het boek *Strategy Maps*. Dit boek poogt met causaliteitsdiagrammen als grafisch hulpmiddel (*maps*) verband te leggen tussen de ‘zachte’, moeilijk meetbare factoren in een organisatie (immateriële activa zoals menselijk kapitaal, waarde van informatie) en ‘harde’ uitkomsten (productie, omzet, winst). Volgens de auteurs kan op langetermijn het strategisch doel van de organisatie - waarde creëren - alleen worden bereikt als het beleid is gebaseerd op het goed managen van de bekende vier ondernemingsaspecten die ook binnen de BSC worden

gemeten: interne operationele processen, het afnemersperspectief, de leer- en groeiprocessen, en het financieel perspectief. Die vier aspecten scheppen elk hun eigen immateriële activa. Waarde wordt gecreëerd als alle immateriële activa op de strategie zijn afgestemd. Bijvoorbeeld: het financieel perspectief komt pas uit de verf als de producten van het bedrijf werkelijk waarde scheppen voor de klant. Hoewel in *Strategy Maps* dezelfde aspecten centraal staan als in BSC, bouwt het boek daarop strikt genomen niet voort. Opmerkelijk genoeg klinkt ook bij aanhangers van het boek de kritiek dat de stap van managementaccounting naar de strategieontwikkeling zwak is uitgewerkt.