

Uit de comfort zone

**Onderzoek naar de mogelijkheden voor
implementatie van Beyond Budgeting bij GHZ**



Joep van Dijk
u705452
Stichting GHZ

TIAS School for Business and Society
Tilburg University
Executive Master of Finance and Control
Master Thesis

Eerste begeleider / examiner: Prof. dr.ir. M.H. Corbey
Tweede examiner: Prof. dr. A.C.N. van de Ven RA

Vertrouwelijk & geanonimiseerd

7 mei 2020

TIAS

SCHOOL FOR
BUSINESS AND SOCIETY

Abstract

Wat zijn de mogelijkheden voor implementatie van Beyond Budgeting bij een zorgorganisatie? In deze casestudie is tevens gekeken naar de succesvolle implementatie van Beyond Budgeting bij een vergelijkbare organisatie. De conclusie is dat GHZ aan de leiderschapsprincipes grotendeels voldoet en dat de grootste winst is te behalen in wijziging van de managementprincipes. De belangrijkste aanbeveling is dat GHZ lef nodig heeft en uit de huidige comfort zone moet stappen om het management control systeem aan te passen. Een gedegen verandertraject is van groot belang voor succesvolle implementatie, net als het doorbreken van het ritme van het kalenderjaar.

Keywords

- Beyond Budgeting
- Budget
- Abandoning budgeting
- Management Control
- Change

Inhoudsopgave

Managementsamenvatting	4
1. Inleiding	5
1.1 Onderzoeksaanleiding	5
1.2 Managementprobleem	5
1.3 Onderzoeksvraag	5
1.4 Deelonderzoeksvragen	6
1.5 Relevantie	6
1.6 Onderzoeksmethodologie	6
1.7 Disclaimers	7
1.8 Structuur	7
2. Introductie op de organisatie	8
3. Theoretisch kader	9
3.1 Management control	9
3.2 De begroting	10
3.3 Kritiek op de begroting	10
3.4 Oplossingen voor kritiek op begroting	12
3.5 Ontstaan van Beyond Budgeting	12
3.6 Evolutie in Beyond Budgeting	14
3.7 Beyond Budgeting in een breder perspectief	23
3.8 Conclusie en antwoord op de theoretische deelonderzoeksvragen	27
4. Methodologie	29
4.1 Inleiding	29
4.2 Dataverzameling	29
4.3 Data-analyse	31
4.4 Kwaliteitseisen	32
5. Resultaten	34
5.1 Inleiding	34
5.2 Huidige transformatie bij GHZ	34
5.3 Beyond Budgeting bij GHZ-2	34
5.4 Ervaringen met huidige Planning & Control cyclus bij GHZ	39
5.5 Beyond Budgeting bij GHZ?	45
6. Conclusies en aanbevelingen	57
6.1 Inleiding	57
6.2 Conclusies	57
6.3 Aanbevelingen	62
6.4 Mogelijkheden voor vervolgonderzoek	64
6.5 Zelfreflectie	65
Bijlagen	66
1. Literatuurlijst	67
2. Lijst met geïnterviewde personen	70
3. Topiclijst interviews GHZ & GHZ-2	71
4. Afsluitende enquêtes GHZ & GHZ-2	74
5. Uitnodiging interview	76
6. Mail met vraag om terugkoppeling samenvatting interview	77
7. Samenvattingen interviews GHZ en GHZ-2	78
8. Resultaten afsluitende enquête GHZ-2 per functie	79
9. Resultaten afsluitende enquête GHZ per functie	82

Managementsamenvatting

GHZ is aan het transformeren van een traditionele zorginstelling voor uitvoering van een publieke verzekering naar een eigentijdse, marktgerichte en ondernemende zorgorganisatie. In dit transformatieproces wordt ook kritisch naar de Planning & Control cyclus gekeken en zijn twijfels ontstaan of de huidige cyclus voldoende aansluit op de missie, visie en cultuur van GHZ. Dit onderzoek geeft antwoord op de volgende onderzoeksvraag: **Welke aanbevelingen kunnen worden gedaan aan de bestuurder en controller van GHZ met betrekking tot implementatie van de Beyond Budgeting principes, rekening houdend met de huidige Planning & Control cyclus, de transformatie en de ervaring met Beyond Budgeting bij een vergelijkbare organisatie?**

Beyond Budgeting is een managementfilosofie waarin organisaties tijdelijk uit hun comfort zone stappen en geen begroting opstellen, maar gebruik maken van andere instrumenten om in control te zijn. Aan de hand van twaalf principes wordt het management control systeem opnieuw vormgegeven, met als resultaat dat de klant meer centraal staat en dat het dominante ritme van het kalenderjaar wordt doorbroken. Om de onderzoeksvraag te beantwoorden is een enkelvoudige, descriptieve casestudie uitgevoerd met GHZ als onderzoeksobject. In het onderzoek is gebruik gemaakt van documentanalyse van interne documenten, observatie van de huidige P&C-cyclus en interviews met diverse medewerkers bij GHZ. Bij alle respondenten is tevens een korte enquête afgenomen om hun mening te achterhalen over mogelijk toepassing van de Beyond Budgeting principes bij GHZ.

Uit de documentanalyse blijkt dat men het doel van de transformatie duidelijk voor ogen heeft en dat er al grote stappen zijn gezet in dit proces. Het einddoel is echter nog niet bereikt en vooral de cultuur is nog onvoldoende getransformeerd, ondanks dat GHZ op dit punt volop in beweging is. De huidige P&C-cyclus heeft de afgelopen jaren managers geholpen om meer eigenaarschap te nemen op het gebied van financiën. Om een volgende stap te zetten, is het nodig om de huidige cyclus aan te passen. Uit de observatie van het begrotingsproces blijkt dat dit proces veel tijd in beslag neemt van managers en P&C medewerkers, maar dat de toegevoegde waarde daalt. Dit komt onder andere door de norm van de KPI 'Financiën op orde', die op 2% rendement is gesteld. Hierdoor staat het resultaat van de begroting al vast voordat het proces is gestart. Het werken met en sturen op een begroting resulteert in een illusie van control en is een risico voor de bedrijfsvoering van GHZ op de lange termijn. Uit de interviews komt naar voren dat GHZ op dit moment de Beyond Budgeting principes hogere doel, kernwaarden, organisatie en klanten (zeer) goed toepast. De principes openheid, eigenaarschap, normen, prestatiebeoordeling en beloning zijn nu gedeeltelijk aanwezig, terwijl de principes ritme, plannen/prognoses en overhead nog niet tot nauwelijks worden toegepast. Een grote meerderheid van de respondenten is voorstander van het elimineren van de begroting, maar er zijn wel twijfels bij de manier waarop en de snelheid van dit proces. Een aanvullend onderzoek bij GHZ-2 – een vergelijkbare zorgorganisatie – laat zien dat deze organisatie al jaren met tevredenheid en met succes werkt zonder begroting. GHZ-2 past een groot deel van de Beyond Budgeting principes toe, maar kan en wil ook nog diverse verbeteringen doorvoeren.

De belangrijkste aanbeveling is dat GHZ het lef moet hebben om in het diepe te springen, tijdelijk uit die comfort zone te stappen en Beyond Budgeting moet implementeren. Dit sluit goed aan op de missie, visie en cultuur van de organisatie. Bovendien voldoet GHZ op dit moment al aan meerdere Beyond Budgeting principes en zijn verbeteringen op de overige principes haalbaar en gewenst. Aanvullend blijkt uit de theorie én uit de ervaring van GHZ-2 dat het niet nodig is om 100% gereed te zijn voordat kan worden overgestapt. Werken volgens Beyond Budgeting betekent onder andere de eliminatie van de begroting, wat op twee manieren zou kunnen. De eerste optie betreft integrale overgang per 1-1-2021 en directe eliminatie van de begroting. In de tweede optie wordt voor 2021 een begroting op hoofdlijnen gemaakt en volgt overgang per 1-1-2022. In beide opties wordt het dominante ritme van het kalenderjaar doorbroken en kan ook de jaarplansystematiek worden gewijzigd. Om de openheid te vergroten wordt aanbevolen om de managementinformatie volledig openbaar te maken voor alle managers. Verder zorgt een meer dynamische verdeling van de overhead, betere managementinformatie en relatieve, realistische en ambitieuze normen ervoor dat managers duidelijke kaders krijgen en beter kunnen sturen. Om te zorgen voor een succesvolle implementatie van Beyond Budgeting, is het belangrijk om medewerkers intensief te betrekken en wordt aanbevolen dat GHZ een gedegen verandertraject organiseert.

1. Inleiding

In deze inleiding wordt ten eerste de aanleiding van het onderzoek besproken in paragraaf 1.1, waarna paragraaf 1.2 dit vertaalt naar het managementprobleem. Vervolgens presenteert paragraaf 1.3 de onderzoeksvraag, die in paragraaf 1.4 wordt uiteengezet in zes deelonderzoeksvragen, waarbij wordt aangegeven op welke manier deze vragen bijdragen aan het antwoord op de onderzoeksvraag. Daarna bespreekt paragraaf 1.5 de relevantie en onderzoeksdoelstellingen en komt in paragraaf 1.6 de onderzoeksmethodologie aan bod. Nadat in paragraaf 1.7 enkele disclaimers worden vermeld, sluit dit hoofdstuk af met een paragraaf die de verdere structuur van dit onderzoek bespreekt.

1.1 Onderzoeksaanleiding

GHZ is een zorgorganisatie in de sector gehandicaptenzorg en is de afgelopen jaren bezig met een transformatie van een traditionele zorginstelling naar een moderne zorgorganisatie. In 2018 is door een van de directeurs in het kader van haar MBA opleiding bij TIAS onderzoek gedaan naar de cultuur binnen GHZ in relatie tot de strategie. Hierbij heeft zij gekeken naar de huidige en gewenste cultuur zoals die door GHZ medewerkers wordt ervaren en zijn aanbevelingen gegeven hoe bij de gewenste cultuur uit te komen. Uit dit onderzoek komt naar voren dat GHZ van een traditionele *command and control* cultuur steeds verder verschuift naar een cultuur die vraagt om ondernemerschap, creativiteit, samenwerken en elkaar aanspreken.

De laatste 10 jaar hebben bij GHZ in diverse domeinen (zoals cultuur, besturingsfilosofie en organisatiestructuur) wijzigingen plaatsgevonden. De Planning & Control cyclus is echter op hoofdlijnen onveranderd gebleven. De cyclus kan als traditioneel worden getypeerd, waarbij de begroting centraal staat en vraagt om een grote tijdsinvestering voor het managementteam (MT), zorgmanagers en de financiële functie. Iedere manager is verantwoordelijk voor zijn/haar eigen begroting, die met behulp van een BI-tool (*Business Intelligence tool*) wordt ingevuld met ondersteuning van het Planning & Control team, onderdeel van de afdeling Finance & Control. Vanuit meerder invalshoeken – zoals de controller, de bestuurder, managers en medewerkers van het team Planning & Control – wordt de vraag gesteld in hoeverre de huidige P&C-cyclus (en specifiek het begrotingsproces) nog past bij de huidige missie en visie van GHZ. In hoeverre draagt de begroting nu daadwerkelijk bij aan het in control zijn van de financiën van GHZ?

1.2 Managementprobleem

Bij GHZ is ieder jaar sprake van een traditionele begrotingscyclus. Iedere manager/directeur doet een voorstel voor het budget waar hij dat jaar mee wil gaan werken. Dit wordt beoordeeld op haalbaarheid en passendheid binnen de financiële kaders van de organisatie. Indien het voorstel niet akkoord is, wordt het voorstel teruggedigd en deze cyclus loopt net zo lang door tot het past binnen geschetste kaders. Dit jaarlijkse traject is arbeidsintensief, kent een lange doorlooptijd en levert frustraties op bij de interne stakeholders. Zodoende vraagt het traject om verbetering, met als doel om de focus van de organisatie te verleggen naar meer 'sturing', in plaats van 'verantwoording'. Daarnaast pas de huidige P&C-cyclus mogelijk ook niet meer bij de transformatie die de organisatie aan het maken is en de nieuwe cultuurwaarden die daarbij horen.

Daarom is er behoefte aan aanpassing de P&C-cyclus. De controller van GHZ is geïnteresseerd in de theorie van Beyond Budgeting – mede gebaseerd op een succesverhaal van een collega zorgorganisatie – en wil een onderzoek op welke manier deze managementfilosofie bij GHZ kan worden toegepast en in hoeverre deze aansluit op de missie, visie en cultuur van GHZ.

1.3 Onderzoeksvraag

Om het managementprobleem op te lossen, wordt in dit onderzoek de volgende onderzoeksvraag beantwoord:

Welke aanbevelingen kunnen worden gedaan aan de bestuurder en controller van GHZ met betrekking tot implementatie van de Beyond Budgeting principes, rekening houdend met de huidige Planning & Control cyclus, de transformatie en de ervaring met Beyond Budgeting bij een vergelijkbare organisatie?

1.4 Deelonderzoeksvragen

Om de hoofdvraag te beantwoorden, zijn de volgende deelonderzoeksvragen opgesteld:

1. Wat is Beyond Budgeting?
 - **Bijdrage aan hoofdvraag:** theoretische basis
 - **Hoe:** literatuuronderzoek
2. Hoe kan Beyond Budgeting succesvol worden geïmplementeerd in een organisatie?
 - **Bijdrage aan hoofdvraag:** theoretische verdieping
 - **Hoe:** literatuuronderzoek
3. Welke transformatie op het gebied van missie, visie en cultuur is bij GHZ gaande?
 - **Bijdrage aan hoofdvraag:** als het eindpunt van de transformatie bekend is, inclusief de fase waarin GHZ nu zit, helpt dit als kader op het gebied van missie, visie en cultuur waarop de wijziging in de P&C-cyclus moet aansluiten
 - **Hoe:** casestudie (documentanalyse, observatie)
4. Hoe worden de principes van Beyond Budgeting toegepast bij een vergelijkbare zorgorganisatie?
 - **Bijdrage aan hoofdvraag:** best practice bij een vergelijkbare organisatie, advies voor implementatie
 - **Hoe:** casestudie (interviews, observatie, documentanalyse)
5. Wat zijn de ervaringen met de huidige Planning & Control cyclus bij GHZ?
 - **Bijdrage aan hoofdvraag:** Analyse van de huidige situatie
 - **Hoe:** casestudie (documentanalyse, interviews, observatie)
6. In welke mate zijn de principes van Beyond Budgeting toepasbaar op GHZ?
 - **Bijdrage aan hoofdvraag:** Analyse van de huidige situatie
 - **Hoe:** casestudie (interviews, observatie)
7. Welke aanbevelingen kunnen worden gedaan met betrekking tot implementatie van de Beyond Budgeting principes bij GHZ?
 - **Bijdrage aan hoofdvraag:** antwoord op hoofdvraag
 - **Hoe:** conclusie en aanbevelingen naar aanleiding van eerdere deelonderzoeksvragen

1.5 Relevantie

Dit onderzoek is relevant, omdat het oplossingen geeft voor een actueel en praktijkgericht vraagstuk bij een zorgorganisatie. Daarnaast is dit praktijkprobleem ook representatief voor organisatie uit andere sectoren, zowel in de *profit* als in de *non-profit* sector. Met de aanbevelingen uit dit onderzoek kunnen de bestuurder en controller van GHZ de interne organisatie verder vormgeven en verbeteren, zodat het *management control* systeem beter aansluit op de huidige en gewenste missie, visie en cultuur van GHZ.

1.6 Onderzoeksmethodologie

In dit praktijkgerichte onderzoek is gekozen voor de casestudie als onderzoeksstrategie. Een veelgebruikte definitie van een casestudie is de definitie van Yin: "A casestudy is an empirical inquiry that investigates a contemporary phenomenon within its real-life context, when the boundaries between phenomenon and context are not clearly evident, and in which multiple sources of evidence are used" (Yin, 1989, p.23). Aan de hand van door Verschuren en Doorewaard (2007) opgestelde kenmerken van een casestudie, wordt de keuze voor deze onderzoeksstrategie hieronder verder beargumenteerd. De kenmerken zijn cursief weergegeven. In dit onderzoek wordt één organisatie bestudeerd, waarmee het *aantal onderzoekseenheden* beperkt is. GHZ wordt als onderzoeksobject gedetailleerd bestudeerd en de onderzoeker gaat hierdoor de *diepte* in. Dit vereist een *kwalitatieve* manier van onderzoek, met een *arbeidsintensieve* dataverzameling. Deze methode is noodzakelijk om de juiste informatie te verkrijgen. Bij de selectie van respondenten voor de interviews – een van de belangrijkste methoden van dataverzameling – wordt een *strategische* steekproef gehouden, die in paragraaf 4.2 wordt toegelicht. De dataverzameling vindt plaats in de *natuurlijke context* van het onderzoeksobject, de onderzoeker is zelf werkzaam bij GHZ en daarmee onderdeel van deze natuurlijke context. Uiteindelijk leidt dit alles tot uitspraken over GHZ als *geheel*. Dit onderzoek is verder te specificeren als een enkelvoudige, descriptieve casestudie (Vennix, 2011), waarbij GHZ het onderzoeksobject is.

Ter aanvulling op deze casestudie wordt een onderzoek uitgevoerd bij GHZ-2, een vergelijkbare zorgorganisatie als GHZ. Zij werken al sinds 2014 zonder begroting en geven aan dat ze de principes van 'Beyond Budgeting' hebben toegepast in hun management control systeem. De tijd die hiermee wordt bespaard, gebruikt GHZ-2 om beter te kunnen sturen op de realisatiecijfers en om beter vooruit te kunnen kijken. Door te onderzoeken op welke manier GHZ-2 de Beyond Budgeting principes toepast, zijn betere aanbevelingen aan GHZ mogelijk.

1.7 Disclaimers

Op dit onderzoek zijn de volgende disclaimers van toepassing:

1. Het betreft een kwalitatief onderzoek, waardoor resultaten op een kwalitatieve manier worden geïnterpreteerd. Dit kan afwijken van de werkelijkheid.
2. De onderzoeker is werkzaam bij het organisatie die het onderzoeksobject is van de casestudie. Hierdoor heeft de onderzoeker al een idee en opvatting over de huidige gang van zaken bij de organisatie.
3. De casestudie beperkt zich tot twee zorgorganisaties in de sector gehandicaptenzorg, er is niet onderzocht in welke mate de resultaten, conclusies en aanbevelingen universeel toepasbaar zijn op andere organisaties.
4. Dit onderzoek gaat niet in detail in op alternatieven voor Beyond Budgeting, dit wordt in hoofdstuk 3 verder beargumenteerd.

Ik hoofdstuk 4 (Methodologie) wordt beargumenteerd hoe dit onderzoek met de eerste drie beperkingen omgaat, om de kwaliteit van het onderzoek zo hoog mogelijk te maken.

1.8 Structuur

Dit onderzoek is verder als volgt opgebouwd. Hoofdstuk 2 introduceert GHZ, de organisatie die in dit onderzoek centraal staat en tevens het onderzoeksobject is. Vervolgens presenteert hoofdstuk 3 het theoretisch kader, waarin de eerste twee deelonderzoeksvragen worden beantwoord. Hoofdstuk 4 behandelt vervolgens de methodologie voor het empirische deel van het onderzoek, waarna in hoofdstuk 5 de empirische resultaten worden gepresenteerd. In hoofdstuk 6 worden op basis van de resultaten de overige deelonderzoeksvragen beantwoord, waarna de conclusie en aanbevelingen volgen. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met mogelijkheden voor vervolgonderzoek en een zelfreflectie.

2. Introductie op de organisatie

In verband met het anonimiseren van deze scriptie is de inhoud van dit hoofdstuk niet weergegeven.

3. Theoretisch kader

Dit hoofdstuk bevat het theoretisch kader van dit onderzoek. In dit hoofdstuk worden de eerste twee deelonderzoeksvragen beantwoord:

1. Wat is Beyond Budgeting?
2. Hoe kan Beyond Budgeting succesvol worden geïmplementeerd in een organisatie?

Het hoofdstuk is als volgt ingedeeld. Paragraaf 3.1 beschrijft het begrip management control, waarna de begroting als sturingsinstrument in paragraaf 3.2 centraal staat. Vervolgens komt in paragraaf 3.3 de kritiek op het opstellen van een begroting aan bod en presenteert paragraaf 3.4 een overzicht van de mogelijke oplossingen. In paragraaf 3.5 en 3.6 wordt daarna ingegaan op het ontstaan van Beyond Budgeting en de evolutie van Beyond Budgeting, waarna paragraaf 3.7 Beyond Budgeting in een breder perspectief beschrijft. Ten slotte volgt in paragraaf 3.8 de conclusie van het theoretisch kader en het antwoord op de eerste twee deelonderzoeksvragen.

3.1 Management control

Dit onderzoek gaat over management control. Management control is door Anthony geïntroduceerd in de jaren '60 van de vorige eeuw en kan als volgt worden gedefinieerd: *“the process by which managers influence other members of the organization to implement the organization's strategy”* (Anthony, in Vosselman, 1996, p.363). Het gaat bij management control dus om het beïnvloeden van gedrag van medewerkers door het (top)management om zodoende de organisatiedoelen te behalen. Management control is in de visie van Anthony primair een taak van het topmanagement en vormt de schakel tussen strategische planning en operationele werkprocessen. Strategische planning omschrijft Anthony (in Vosselman, 1996) als het besluitvormingsproces over de (lange termijn) doelstellingen van de organisatie en de strategieën ter realisatie van die doelstellingen.

Het management van een organisatie wil graag in control zijn. Het management (of de medewerker) is in control als sprake is van beheersing van, grip op en invloed op processen, waardoor gedrag van mensen succesvol wordt beïnvloed om zo doelen te realiseren. Er kunnen allerlei redenen zijn waarom het systeem *out of control* is. Merchant en Van der Stede (2017) maken onderscheid in drie hoofdredenen. Ten eerste kan sprake zijn van *lack of direction*, waarbij medewerkers onvoldoende weten wat de organisatie van hen verwacht. Ten tweede noemen Merchant en Van der Stede (2017) motivatieproblemen als oorzaak, waarbij medewerkers primair handelen vanuit eigen belang en zij door de organisatie gemotiveerd moeten worden om de organisatiedoelen te bereiken. Ten slotte zijn persoonlijke beperkingen een reden om *out of control* te raken, indien medewerkers onvoldoende intelligentie, training, ervaring, uithoudingsvermogen of kennis hebben om hun taak goed te vervullen. Een andere oorzaak kan zijn dat taken niet goed zijn ontworpen of verdeeld door de organisatie.

Om in control te blijven, heeft een organisatie een management control systeem nodig. Merchant en Van der Stede (2017) maken onderscheid in vier typen controls. Bij *action controls* gaat het om een specifieke taak en is sprake van de meest directe vorm van beïnvloeding. Bij dit type control gaat het bijvoorbeeld over gedragsbeperking, functiescheiding, goedkeuringsprocessen en verantwoording en wordt de medewerker extrinsiek gemotiveerd. *Result controls* hebben – in tegenstelling tot het vorige type – niet betrekking op een individuele taak, maar op het (eind)resultaat. Het doel is hier om medewerkers meer intrinsiek te motiveren. Een belangrijke voorwaarde voor succesvolle controls is dat er geen persoonlijke beperkingen bij medewerkers mogen zijn. De focus bij dit type ligt op prestatie management en opstellen/meten van KPI's. *Personnel controls* kunnen door het management worden ingezet om loyaliteit en (intrinsieke) motivatie van medewerkers te verhogen. Hierbij gaat het om werving en selectie, training en de taakbeschrijving. Ten slotte onderscheiden Merchant en Van der Stede (2017) *cultural controls*, deze zijn het lastigst om te implementeren. Het gaat hier over controls die gemeenschappelijke normen en waarden creëren en bijvoorbeeld over een gedragscode, groepsbeloningen en *tone at the top*. Een organisatie met een goed functionerend management control systeem bestaat volgens Merchant en Van der Stede (2017) uit een effectieve mix van alle vier typen controls.

3.2 De begroting

“Een budget is een formele kwantificering die het management maakt van de toekomstige operaties van de organisatie. Het is een volledige voorspelling van alle transacties die men verwacht te gaan doen” (Zimmerman, in Hopmans, Van Veen-Dirks & Corbey, 2007, p. 405). Het budget of de begroting¹ is een van de bekendste management controls en is in de typologie van Merchant en Van der Stede (2017) een combinatie van twee typen controls. Ten eerste is de begroting een *action control* (specifiek een *pre action review*), waarbij hiërarchische goedkeuring noodzakelijk is voordat de begroting wordt afgerond. Ten tweede is de begroting ook een *result control*, omdat de eenmaal goedgekeurde begroting als kader dient dat een manager moet behalen en waarop de manager wordt afgerekend.

De begroting maakt onderdeel uit van de Planning & Control cyclus (P&C-cyclus), een veelgebruikt instrument voor het management om in control te zijn/blijven. De P&C-cyclus is “de jaarlijkse (met het financiële boekjaar synchroon lopende) cyclus van operationele planning, budgettering, uitvoering, registratie van de realisatie en verdeling van de administratieve gegevens tot besturingsinformatie, rapportage en analyse van de resultaten in het licht van de plannen en ten slotte terugkoppeling en evaluatie, met eventuele consequenties voor de volgende periode” (Hoeksema, 2005, p. 20). De Nederlandse zorgsector maakt parallel aan de P&C-cyclus veel gebruik van de Deming-cirkel, oftewel de PDCA-cyclus², bestaande uit de stappen *Plan*, *Do*, *Check* en *Act*. Binnen de P&C-cyclus en de PDCA-cyclus speelt de begroting een zeer prominente rol. Het is het plan (*Plan*) dat wordt gemaakt en de resultaten (*Do*) worden in de afgezet tegen de begroting (*Check*) en hierop wordt bijgestuurd indien nodig (*Act*). Ook in de P&C-cyclus staat de begroting centraal, omdat bij zowel de *P* (*Planning*) als de *C* (*Control*) fase de begroting het ijkpunt is. In de rest van deze paragraaf gaat verder in op de begroting.

Merchant en Van der Stede (2017) benoemen vier doelen van een begroting. Ten eerste is dit *Planning*, waarbij een prognose wordt gemaakt van de toekomst en dus het volgende boekjaar. Deze prognose moet worden goedgekeurd door het topmanagement. Het tweede doel is *Coordination*, waarbij het topmanagement de doelen en prioriteiten coördineert en communiceert en waarbij zij van hun teams kansen, risico's, benodigde middelen en resultaten als input krijgen. *Top management oversight* is het derde doel, waarbij de begroting wordt gebruikt als prestatie standaard. Het laatste doel van de begroting is *Motivation*, waarbij de begroting dient als norm en waar tegenover een beloning staat indien deze norm wordt gehaald.

Een begroting wordt volgens Merchant en Van der Stede (2017) gehanteerd op drie verschillende niveaus. Ten eerste op lange termijn, dus op strategisch niveau, voor een periode van 3-10 jaar of zelfs langer. Vervolgens op middellange termijn (1-5 jaar) indien sprake is van een specifieke strategische of tactische focus. En ten slotte wordt een begroting gebruikt op korte termijn, ook wel operationeel begroten genoemd. Deze laatste variant staat centraal in dit onderzoek.

3.3 Kritiek op de begroting

3.3.1 Inleiding

Een begroting is bij de meeste organisaties niet weg te denken uit hun jaarlijkse beleidscyclus. Zo lang als organisaties echter begrotingen maken, zo lang is er ook al kritiek op dit proces. De laatste decennia, waarbij de omgeving steeds turbulenter is en veranderingen elkaar steeds sneller opvolgen, worden de negatieve klanken met betrekking tot het opstellen van en werken volgens een vaste begroting steeds harder. De traditionele *command and control* structuur, die sinds de industriële revolutie altijd zo logisch is geweest, is dat nu niet meer.

Hansen, Otley en Van der Stede (2003) hebben de kritiek op het begrotingsproces samengevat in drie categorieën: gedateerde assumpties, onvoldoende gericht op waardecreatie en organisatorische en mensgerelateerde problemen. Hopmans et al. (2007) maken onderscheid tussen traditionele problemen en problemen als gevolg van de turbulente omgeving, terwijl Rickards (2006) de problemen categoriseert in relatie

¹ In dit onderzoek worden de termen budget en begroting door elkaar gebruikt, afhankelijk van de context. Beide begrippen worden gezien als synoniem van elkaar

² Zie o.a. <http://www.house-of-control.nl/alias-5/deming-cirkel.html>

tot strategische oriëntatie, turbulente omgeving en menselijk gedrag. Daarnaast zijn er nog vele auteurs die wijzen op specifieke problemen met de begroting (o.a. Hope & Fraser, 2003a; Hope & Fraser, 2003b; Merchant & Van der Stede, 2017; Vlotman, 2010; Wallander, 1999). Op basis van de in deze alinea genoemde publicaties is de kritiek op de begroting ingedeeld in drie categorieën, die hieronder zijn beschreven.

3.3.2 Actualiteit / realiteit

Hansen et al. (2003) beschrijven dat het opstellen van een begroting weinig waarde toevoegt, zeker gezien de grote hoeveelheid tijd die het kost. Daarnaast benoemen de auteurs het kritiekpunt dat de begroting niet dynamisch is en slechts eens per jaar wordt vastgesteld en dus niet frequent genoeg wordt geactualiseerd. Ten slotte is de kritiek van Hansen et al. (2003) dat een begroting veel niet-gevalideerde aannames bevat en hierdoor een groot gedeelte giswerk is. Hopmans et al. (2007) sluiten zich aan bij deze kritiek en stellen dat, tegen de tijd dat het budget is geaccordeerd, de werkelijkheid al weer is veranderd en de gedane aannames niet meer actueel zijn. Een budget is hiermee te statisch, zeker gezien het feit dat de huidige wereld om ons heen zeer snel veranderd. Hopmans et al. (2007) voegen hieraan toe dat er bij een begroting sprake is van een korte termijn oriëntatie (vaak één jaar), wat een negatief effect heeft op de lange termijn doelstellingen van een organisatie.

Jan Wallander – een Zweedse onderzoeker, voormalig hoofd van een onderzoeksinstituut en *associate professor* Economie aan de universiteit van Stockholm – wordt gezien als een van de eerste en grootste criticasters van het traditionele begrotingsproces. Onder zijn leiding werkt het Zweedse Handelsbanken al sinds de jaren '70 van de vorige eeuw zonder een begroting. Wallander (1999) stelt dat de prognoses die in een begroting zijn verwerkt geen waarde toevoegen, omdat het prognosticeren op basis van twee onjuiste aannames gebeurt. Enerzijds kan een prognose gebaseerd zijn op het principe *same weather tomorrow as today*, waarbij er sprake is van stabiliteit en de prognose gelijk is aan de realisatie. Anderzijds wordt soms het principe *return to normal* gehanteerd, waarbij de begroting gelijk is aan de norm en de normale gang van zaken. In beide gevallen is het volgens Wallander niet nodig om een begroting te maken. Het is beter om een manager zich te laten focussen op het heden en de toekomst. Immers, in de toekomst zullen zich onvoorziene ontwikkelingen voordoen waarop een organisatie zich moet aanpassen. Te veel vasthouden aan een begroting zorgt ervoor dat een organisatie zich te veel focust op de begroting als taakstelling in plaats van een focus op de veranderingen in de externe omgeving. Wallander (1999) concludeert: “A budget will thus either prove roughly right, and then it will be trite, or it will be disastrously wrong, in which it will be dangerous. My conclusion is thus: Scrap it!” (p. 411).

3.3.3 Organisatorisch

Het is algemeen bekend dat een begrotingsproces tijdrovend is (o.a. Hansen et al. (2003); Rickards, 2006). Hope en Fraser (2003b) hebben het tijdrovende aspect in cijfers uitgedrukt. Zij hebben berekend dat het budgetproces tot 30% van de managementtijd kan beslaan, waardoor grote ondernemingen meer dan 25.000 dagen per miljard dollar omzet besteden aan de begroting. Daarnaast is een begroting niet (voldoende) gekoppeld aan de strategie en staat een begroting vaak de flexibiliteit van de organisatie in de weg (Hansen et al., 2003; Hopmans et al., 2007). Hansen et al. (2003) benoemen verder nog dat een begroting ervoor zorgt dat er een enorme kostenfocus ontstaat (“een manager moet binnen zijn budget blijven”) in plaats een benodigde focus op het toevoegen van waarde. Ten slotte benoemen Hopmans et al. (2007) de *top-down* benadering van de begroting, die ervoor zorgt dat slechts 'van bovenaf' wordt bepaald hoeveel budgetruimte er is voor bepaalde organisatieonderdelen. Deze verticale *command and control* structuur (Hansen et al., 2003) zorgt voor zeer gecentraliseerde besluiten, terwijl er steeds meer behoefte is aan gedecentraliseerde besluitvorming.

3.3.4 Menselijk gedrag

De laatste categorie van kritiek op de begroting heeft betrekking op het menselijke gedrag. Hansen et al. (2003) stellen dat de begroting grote barrières creëert tussen afdelingen, waardoor een netwerkorganisatie niet van de grond komt. Ook stellen zij dat medewerkers zich door alle hiervoor genoemde nadelen van de begrotingscyclus minder gewaardeerd en betrokken voelen. Zeker bij langdurige begrotingstrajecten – waarbij de begroting ‘op en neer’ gaat tussen topmanagement en de managementlaag daaronder – ontstaan motivatieproblemen en cynisme bij voornamelijk het middenmanagement. Ook het door Merchant en Van der Stede (2017) beschreven

principe van *accounting myopia* is van toepassing, waarbij budgethouders slechts op de korte termijn zijn gefocust en proberen om kosten of opbrengsten te manipuleren en door te schuiven naar een andere periode. De reden van doorschuiven is puur uit eigen belang in relatie tot hun target(s). Ten slotte is *budget gaming* een belangrijk probleem (Hansen et al. (2003); Hopmans et al. (2007), waarbij het begrotingsproces onethisch en pervers gedrag bevordert.

Vlotman (2010) gaat in detail in op het menselijk gedrag in relatie tot de begroting en geeft twee specifieke voorbeelden. Het eerste voorbeeld is de stimulatie van *budget spending*: “het beste dat een stafafdeling kan doen om aan de norm te voldoen, [is] het budget volledig spenderen voor het einde van het budgetjaar” (Vlotman 2010, p. 14). Het tweede voorbeeld betreft majoreren. In dit geval houdt de budgethouder in zijn begroting rekening met het feit dat er uiteindelijk zal worden gewerkt met de ‘kaasschaafmethode’. Dit betekent dat, indien alle (staf)afdelingen hun budgetaanvraag gereed hebben en dat dit budget gezamenlijk te hoog is, de spreekwoordelijke kaasschaaf wordt gehanteerd met een korting op het budget. Management kan (of wil) geen keuze maken waar budget moet worden verminderd, waardoor de mededeling is dat “elke stafdeling respectievelijk dienst zijn budget met x-procent [dient] te verlagen” (Vlotman, 2010, p.15). Het majoreren is dan het proces dat de budgethouder inschat met welk percentage de budgetten zullen worden gekort. Met dat percentage wordt het door hem wenselijk geachte budget vervolgens verhoogd voordat het wordt ingediend” (Vlotman, 2010, p. 15). Dit majoreren is vergelijkbaar met de term *budgetary slack* zoals gebruikt door Hopmans et al. (2007), waarbij de budgethouder zorgt voor financiële ruimte in het budget om kortingen op te vangen.

3.4 Oplossingen voor kritiek op begroting

Kritiek op het traditionele begrotingsproces is er meer dan voldoende, zo blijkt uit voorgaande paragraaf. Het interessante – en paradoxale – is echter dat het merendeel van de organisaties toch nog steeds werkt met deze methodiek (o.a. De Waal, Hermkens-Janssen & Van de Ven, 2011; Hopmans et al., 2007; Libby & Lindsay, 2010; Rickards, 2006). Wel zijn er sinds de jaren '90 van de vorige eeuw nieuwe initiatieven. Enerzijds is er sprake van theorie over het verbeteren van het begrotingsproces (*Better Budgeting of Advanced Budgeting*) en anderzijds is er ruimte voor een nieuwe theoretische stroming genaamd *Beyond Budgeting*, waarbij de begroting wordt geëlimineerd (Hansen et al., 2003; Neely, Bourne & Adams, 2003; Rickards, 2006).

In dit onderzoek staat *Beyond Budgeting* centraal. De keuze voor *Beyond Budgeting* – en niet voor *Better Budgeting of Advanced Budgeting* is gebaseerd op een viertal argumenten. Ten eerste is de geschetste kritiek op de begroting uit paragraaf 3.3 is zo fundamenteel, waardoor het verbeteren van de begroting onvoldoende is slechts als symptoombestrijding kan worden gezien (Hope & Fraser, 2003a). Ten tweede leidt de transformatie van GHZ de afgelopen jaren ertoe dat wijziging van de P&C-cyclus gewenst is, waarbij de traditionele *command and control* structuur (waaronder een begroting) niet meer passend is. Dit argument wordt verder uitgewerkt in paragraaf 5.2. Ten derde werkt een vergelijkbare zorgorganisatie (naar eigen zeggen) al meerdere jaren conform de principes van *Beyond Budgeting*. Door in dit onderzoek op *Beyond Budgeting* te focussen, is een vergelijking tussen beide organisaties mogelijk. Dit argument wordt verder uitgewerkt in paragraaf 5.3. Ten slotte is *Better Budgeting of Advanced Budgeting* geen expliciete theoretische stroming, maar meer een verzamelnaam voor een aantal losse initiatieven. *Beyond Budgeting* is veel meer gecoördineerd en mede daardoor is veel meer (wetenschappelijke) literatuur beschikbaar.

3.5 Ontstaan van *Beyond Budgeting*

3.5.1 Waarom *Beyond Budgeting*?

“Modern companies reject centralization, inflexible planning, and command and control. So why do they cling to a process that reinforces those things?” Met deze quote starten Jeremy Hope en Robin Fraser (2003b, p. 108) hun artikel in *Harvard Business Review*. Met andere woorden: het begrotingsproces werkt contraproductief en staat verdere ontwikkeling van organisaties in de weg. In hun boek gaan Hope en Fraser (2003a) veel uitgebreider in op het probleem en op de reden waarom verbeteren van het begrotingsproces geen reële optie is, waardoor het elimineren van de begroting noodzakelijk is. Het begrotingsproces is een typisch voorbeeld van *command and control* en heeft dus centrale controle als uitgangspunt. Dit past niet meer bij de huidige tijd en daarom is

het noodzakelijk om het radicaal te veranderen. Het artikel en het boek zijn het resultaat van vijf jaar onderzoek naar en bij organisaties die op de een of andere manier problemen ervaren met het begrotingsproces en hier ook daadwerkelijk actie op ondernemen. Samen met Peter Bunce hebben Hope en Fraser in 1998 de *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT) opgericht, dat eind 1998 bestond uit 33 leden (voornamelijk vanuit het Verenigd Koninkrijk) die werkten voor een grote diversiteit aan bedrijven (Úlfarsson, 2018).

Hope en Fraser (2003a) worden gezien als de grondleggers van Beyond Budgeting en geven antwoord in hun boek op de vraag *How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Met deze jaarlijkse prestatievaluatie bedoelen de auteurs het begrotingsproces en de hieraan gekoppelde norm (en beloning) voor managers om deze begroting ook te realiseren. Ondanks dat de wereld continu verandert, is de begroting de norm waaraan prestaties worden gespiegeld en waarop ook vaak de bonus van de manager gebaseerd is. Hierdoor wordt voldaan aan de definitie van management control, aangezien het gedrag van mensen wordt beïnvloed om zo het organisatiedoel te behalen. Hope en Fraser (2003a) stellen echter het (organisatie)doel ter discussie, of beter gezegd het middel om dit doel te bereiken. De begroting creëert een jaarlijkse valkuil, waarbij management wordt gedwongen om zich te gedragen op een suboptimale en soms onethische manier, met alle negatieve gevolgen van dien zoals benoemd in de vorige paragraaf.

De naam Beyond Budgeting geeft de indruk dat de theorie volledig draait om het elimineren van de begroting. Dit is echter expliciet niet het geval, zo benoemen Hope en Fraser (2003a, p. ix): *“Beyond Budgeting may be a provocative title for a book. But do not be misled. This book focuses on the whole general management model, not just the replacement of time-worn, badly managed budgeting process”*. Het is volgens de auteurs essentieel dat er samenhang is tussen de verschillende managementprocessen. Met andere woorden, het management control systeem moet in balans zijn en door het elimineren van de begroting – dat absoluut noodzakelijk is – moeten dus ook andere controls worden aangepast. Het gaat er volgens Hope en Fraser (2003a) om dat een organisatie adaptief en flexibel is. De eliminatie van de begroting is hierbij een belangrijk middel, maar absoluut geen doel op zich.

3.5.2 De principes van Beyond Budgeting

De theorie rondom Beyond Budgeting is door Hope & Fraser (2003a) geoperationaliseerd naar twaalf principes. De belangrijkste term(en) per principe zijn vetgedrukt.

Zes principes met betrekking tot *managing adaptive processes*:

1. Set stretch **goals** aimed at **relative improvement**;
2. Base **evaluation and rewards** on relative improvement contracts with hindsight;
3. Make action planning a **continuous** and inclusive process;
4. Make resources **available as required**;
5. Coordinate cross-company actions according to prevailing **customer demand**;
6. Base controls on effective governance and on a range of **relative performance indicators**.

Zes principes ten behoeve van *radical decentralization*:

1. Provide a governance framework based on **clear principles and boundaries**;
2. Create a **high-performance climate** based on **relative success**;
3. Give people **freedom** to make local decisions that are consistent with governance principles and the organization's goals;
4. Place the responsibility for value creating decisions on **front-line teams**;
5. Make people **accountable** for customer outcomes;
6. Support **open and ethical information systems** that provide “one truth” throughout the organization.

Dit onderzoek gaat niet specifiek in op deze principes, omdat de Beyond Budgeting principes inmiddels zijn geactualiseerd. Deze nieuwe principes worden in paragraaf 3.7 besproken en toegelicht.

3.5.3 Nederlandse input voor Beyond Budgeting

Ook Nederlandse onderzoekers hebben bijgedragen aan de totstandkoming en ontwikkeling van Beyond Budgeting. In het bijzonder André de Waal heeft tot 2006 intensief zijn medewerking verleend en was nauw betrokken bij de BBRT. Zo heeft De Waal enkele artikelen gepubliceerd met medewerking van Hope en Fraser (De Waal, Hope & Fraser, 1999; De Waal, Hope & Fraser, 2003), om in Nederlandse (financiële) vakbladen het concept van Beyond Budgeting te introduceren. Naast enkele andere publicaties (o.a. De Waal, 2002; De Waal & Bloem, 2002; De Waal, 2006) en een Nederlands boek over Beyond Budgeting (De Waal, Bilstra en Ottens, 2004), schreef De Waal in 2005 het veelgeciteerde artikel "*Is your organisation ready for Beyond Budgeting*", waarbij hij de *Beyond Budgeting Entry Scan* (BBES) presenteert. De BBES is een *quickscan* die gebruikt kan worden door organisaties om te kijken in hoeverre Beyond Budgeting voor hen gewenst en haalbaar is (De Waal, 2005). De BBES is ontwikkeld op basis van een literatuuronderzoek en diverse interviews en is getest bij meerdere organisaties (De Waal, 2005). Het eerste deel van de BBES kijkt naar de noodzaak voor wijziging van het begrotingsproces bij de organisatie. Deze noodzaak wordt gezien als een randvoorwaarde voor implementatie van Beyond Budgeting (De Waal, 2005). Het tweede (en langste) deel van de BBES gaat over de huidige status van de organisatie in relatie tot de twaalf principes van Beyond Budgeting, waarna het laatste deel van de BBES ingaat op de vraag of de organisatie het mandaat heeft om het begrotingsproces te wijzigen (De Waal, 2005). De BBES resulteert na invullen in een score (groen-oranje-rood), die laat zien in hoeverre de organisatie klaar is voor Beyond Budgeting. De Waal (2005) beschrijft een casus van een schoonmaakorganisatie, met overwegend positieve scores op de eerste twee delen van de BBES. Het antwoord op de slotvraag is echter negatief, omdat het onderdeel is van een concern en hierdoor niet zelfstandig kan besluiten tot Beyond Budgeting implementatie.

3.6 Evolutie in Beyond Budgeting

3.6.1 Inleiding

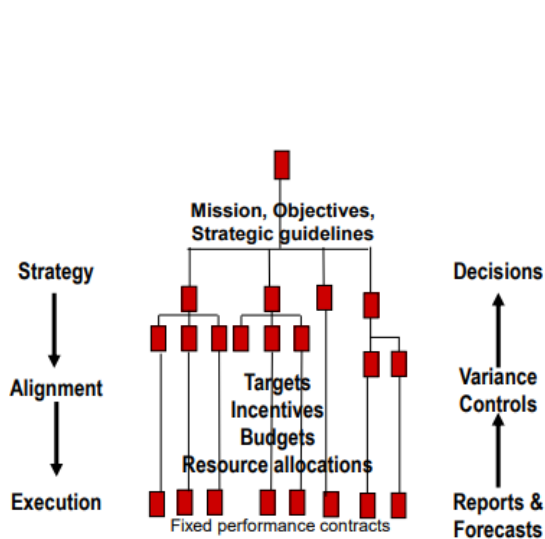
Inmiddels zijn de drie oprichters naar de achtergrond verdwenen en is Bjarte Bogsnes voorzitter van de BBRT. De organisatie is nog steeds zeer actief en begin 2020 is al weer de 65^e BBRT European Meeting gehouden³. In de afgelopen vijftien jaar heeft de theorie rondom Beyond Budgeting zich verder ontwikkeld. In deze paragraaf worden twee belangrijke Beyond Budgeting boeken besproken, samen met een White Paper van de BBRT met de update van de nieuwe principes.

3.6.2 The Leader's Dilemma (2011)

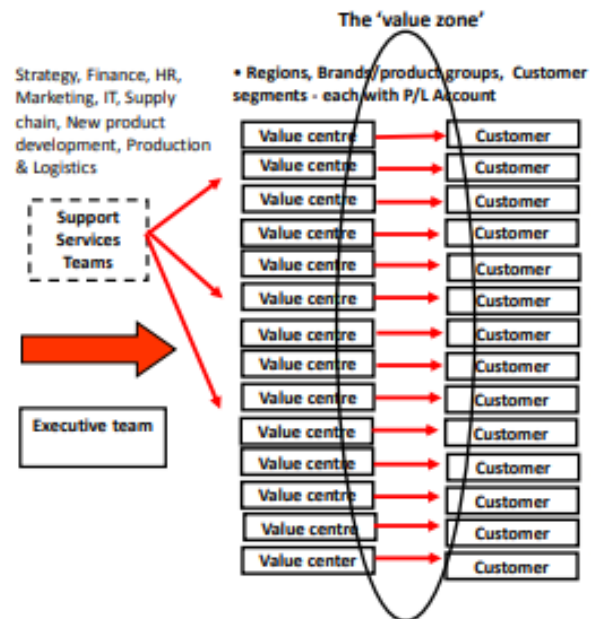
Met als titel "*The Leader's Dilemma. How to build an empowered and adaptive organisation without losing control*" bouwen Hope, Bunce en Rösli (2011) voort op de twaalf Beyond Budgeting principes en gaat men op sommige aspecten de diepte in. Het leiderschapsdilemma wordt beschreven als het enerzijds ontmantelen van bureaucratie en begroting en het opbouwen van een *empowered and adaptive organization* en anderzijds het behouden van coördinatie en controle. Het 'foute' managementmodel dat veel organisaties nog steeds gebruiken betreft het traditionele *command and control* model, gekenmerkt door een strakke hiërarchie, gecentraliseerde besluitvorming en een centrale plaats voor de begroting en het budget (Hope et al., 2011). Om te veranderen naar een *empowered and adaptive organization*, is het noodzakelijk om het organisatiemodel sterk te wijzigen. Vergelijkbaar met managementfilosofieën zoals Lean, Agile en Scrum verschuift de focus van intern naar extern, van centraal naar decentraal en staat de klant zo veel als mogelijk centraal. Figuur 3 en figuur 4 laten de verschillen zien tussen beide organisatietypen.

In het vernieuwde managementmodel is de organisatie gekanteld en kijkt men horizontaal in plaats van verticaal. Uiteindelijk draait het om de zogenaamde *value zone*, waar de daadwerkelijke waarde voor de klant wordt gecreëerd door de *value centers*. Managementteam en ondersteunende diensten zijn 'slechts' aanwezig ter ondersteuning om in de *value centers* waarde te creëren. De organisatie wijzigt van *please the boss* naar *please the customer* (Hope et al., 2011, p. 119) en een manager krijgt een meer coachende rol in plaats van een hiërarchische rol als 'baas'.

³ <https://bbrt.org/news/> geraadpleegd op 8-1-2020.



Figuur 3. Command and control model,
uit: Hope et al. (2011, p. 3)



Figuur 4. Adaptive management model,
uit: Hope et al. (2011, p. 20)

De twaalf Beyond Budgeting principes zijn ten opzichte van Hope en Fraser (2003a) licht aangepast. In het *White Paper* van Bunce (2012) worden de twaalf aangepaste principes beschreven en gecategoriseerd in figuur 5:

Change in Leadership
<i>Governance & transparency</i>
<ol style="list-style-type: none"> Values – bind people to a common cause; not to a central plan Governance – govern through shared values and sound judgment; nog detailed rules and regulations Transparency – make information open and transparent; don't restrict and control it
Accountable teams
<ol style="list-style-type: none"> Team – organize around a seamless network of accountable teams; not around centralized functions Trust – trust teams to regulate and improve their performance; don't micro-manage them Accountability – base accountability on holistic and peer reviews; not in hierarchical relationships
Change in Processes
Goals & rewards
<ol style="list-style-type: none"> Goals – set ambitious medium-term goals; not short-term, fixed targets Rewards – base rewards on relative performance; not on meeting fixed targets
Planning & controls
<ol style="list-style-type: none"> Planning – make planning a continuous and inclusive process; not a top-down annual event Coordination – coordinate interactions dynamically; not through annual budgets and planning cycle Resources – make resources available as needed; not through annual budget allocations Controls – base controls on fast, frequent feedback; nog on budget variances

Figuur 5. Beyond Budgeting principes 2012 (uit: Bunce, 2012, p. 16)

Een noemenswaardig verschil met de initiële principes is een verschuiving in de prioritering tussen procesmatige en leiderschapsprincipes. In de 2012 versie staan de leiderschapsprincipes bovenaan, terwijl dit in 2003 nog omgedraaid was. Bunce (2012) en Hope et al. (2012) benoemen dat vooral de leiderschapsprincipes de meeste aandacht vragen en de grootste wijziging ten opzichte van de huidige situatie vereisen.

Een van de principes die in het boek van Hope et al. (2011) de meeste aandacht krijgt is transparantie, dat wordt gezien als een sleutel tot succes. Bij succesvolle organisaties is managementinformatie open voor iedereen, zodat men elkaars prestaties kan zien en deze met eigen prestaties kan vergelijken. Sommige organisaties gaan nog verder en geven ook inzicht in salarissen, bonussen, declaraties en belangrijke managementbeslissingen. Door deze openheid controleert men als het ware elkaar, waardoor in de praktijk kosten blijken te dalen. Transparantie

leidt ook tot een verandering van de rol van het financiële team. Hope et al. (2011) geven aan dat het financiële team minder tijd spendeert aan het beheersen van de kosten en in plaats daarvan tijd kan investeren in het helpen van medewerkers om meer inzicht te krijgen in welke kosten nu echt waarde toevoegen en welke niet.

Een belangrijke reden waarom de begroting toch nog steeds wordt gebruikt, is volgens Hope et al. (2011) dat het begrotingsproces nu het meest belangrijke managementproces is. Dit proces zit in het hart van de meeste organisaties en verbindt processen met betrekking tot verdeling van middelen, prestatie-indicatoren en targets met elkaar. *“Annual budgets are the glue that holds the command and control organization together”* (Hope et al., 2011, p. 208) is een zin die het belang van de begroting duidelijk maakt.

Indien een organisatie in staat is om de begroting te elimineren, kan ook het alloceren van middelen meer dynamisch verlopen en zich meer aanpassen aan de vraag van het moment. *“The funding bank is now open 12 months a year, not just during the four weeks in October when the budget negotiation takes place”* (Hope et al., 2011, p. 262). Ditzelfde geldt voor het opstellen van plannen, vaak nog opgesteld per kalenderjaar, omdat dan ook de budgetten worden verdeeld. Bij Beyond Budgeting ‘verdwijnt’ het kalenderjaar zoveel als mogelijk en worden plannen gemaakt wanneer nodig, in plaats van wanneer het einde van het jaar in zicht is. Een belangrijk doel is om een organisatie te creëren die vooruit kijkt en naar buiten kijkt om op die manier in control te zijn. Hierbij is het van belang om normen te hebben die niet zijn gekoppeld aan een intern gericht plan (de begroting), maar gebaseerd zijn op een externe norm, zoals concurrerende organisaties, of een benchmark van eigen teams onderling, waarbij relatieve prestaties centraal staan in plaats van vaste prestatiecontracten.

3.6.3 De twaalf huidige Beyond Budgeting principes (2016)

In 2016 zijn de principes voor de laatste keer geüpdatet, in hun White Paper van Bogsnes, Larsson, Olesen, Player en Rööfli (2016). De twaalf huidige principes van Beyond Budgeting zijn weergegeven in figuur 6. De reden van de update van de Beyond Budgeting principes is om met nieuwe termen nog meer tot de kern te komen van de filosofie van Beyond Budgeting (Bogsnes et al., 2016). De vernieuwde principes kenmerken zich door een focus op de betrokkenheid van medewerkers (*employee engagement*) als voorwaarde voor succesvolle implementatie van Beyond Budgeting. Daarnaast is meer focus gelegd op flexibele processen, om zo het belang te benadrukken van het snel reageren op aangepaste externe omstandigheden.

Leadership principles	Management processes
1. Purpose - Engage and inspire people around bold and noble causes; not around short-term financial targets	7. Rhythm - Organise management processes dynamically around business rhythms and events; not around the calendar year only
2. Values - Govern through shared values and sound judgement; not through detailed rules and regulations	8. Targets - Set directional, ambitious and relative goals; avoid fixed and cascaded targets
3. Transparency - Make information open for self-regulation, innovation, learning and control; don't restrict it	9. Plans and forecasts - Make planning and forecasting lean and unbiased processes; not rigid and political exercises
4. Organisation - Cultivate a strong sense of belonging and organise around accountable teams; avoid hierarchical control and bureaucracy	10. Resource allocation - Foster a cost conscious mind-set and make resources available as needed; not through detailed annual budget allocations
5. Autonomy - Trust people with freedom to act; don't punish everyone if someone should abuse it	11. Performance evaluation - Evaluate performance holistically and with peer feedback for learning and development; not based on measurement only and not for rewards only
6. Customers - Connect everyone's work with customer needs; avoid conflicts of interest	12. Rewards - Reward shared success against competition; not against fixed performance contracts

Figuur 6. Beyond Budgeting principes 2016, (uit: Bogsnes et al., 2016, p. 4)

Hieronder zijn de twaalf principes vertaald naar het Nederlands en worden deze kort toegelicht, gebaseerd op Bogsnes et al. (2016), aangevuld met inzichten uit de Beyond Budgeting literatuur.

1. Hogere doel (*Purpose*)

Dit principe is verbonden met het 'waarom' van de organisatie en waarom mensen voor deze organisatie willen werken. Het gaat om het betrekken en inspireren van medewerkers, waarbij de aanname is dat mensen eerder willen werken voor een organisatie die streeft naar het goede in plaats van streven naar (korte termijn) winst.

2. Kernwaarden (*Values*)

De nadruk bij dit principe ligt op het communiceren van en handelen naar de kernwaarden van de organisatie. Hierbij gaat het niet om handboeken met gedetailleerde regels, maar meer om het hanteren van dezelfde normen en (kern)waarden en hiernaar te handelen.

3. Openheid (*Transparency*)

Openheid is nog steeds een van de belangrijkste principes. Hoe meer openheid er is in een organisatie, hoe beter. Doordat openheid in de cijfers kan *self-regulation* ontstaan, zonder dat beheersing op een andere manier nodig is. Daarnaast is het essentieel dat medewerkers kunnen leren van elkaar.

4. Organisatie (*Organisation*)

Dit principe focust op het werken met resultaatverantwoordelijke teams, met medewerkers die zich verbonden voelen en waarin saamhorigheid is. Meestal zijn dit kleine zelfstandige teams, maar er zijn ook voorbeelden bekend van organisaties met meer hiërarchie. Er is geen plaats voor bureaucratie en strakke sturing van bovenaf.

5. Eigenaarschap (*Autonomy*)

Essentieel voor medewerkersbetrokkenheid is een grote mate van autonomie, waarbij de verantwoordelijkheid zo laag mogelijk in de organisatie ligt het hoger management haar medewerkers vertrouwt en ruimte geeft. Naast autonomie moet een medewerker zichzelf (mede-)eigenaar voelen van zijn/haar werkzaamheden en ook deze ruimte nemen. Er is geen plaats voor strakke regels en wantrouwen.

6. Klanten (*Customers*)

Naast het zorgen voor tevreden en betrokken medewerkers is het zorgen voor een tevreden en loyale klant van groot belang voor een organisatie om succesvol te zijn. Als een proces geen waarde toevoegt voor de klant, moet het direct worden beëindigd. Ook luidt het advies om te voorkomen dat er conflicterende belangen zijn tussen wat goed is voor een medewerker en wat goed is voor een klant, zoals individuele bonussen.

7. Ritme (*Rhythm*)

Om de processen wendbaar, relevant, effectief en efficiënt te houden, is het van groot belang dat deze zijn georganiseerd rondom het ritme en dynamiek van de organisatie en haar activiteiten. Dit ritme is niet noodzakelijk – en zelfs meestal niet – gelijk aan het kalenderjaar. Te vaak echter is het kalenderjaar de basis voor de organisatie van deze processen, met de begroting als belangrijkste voorbeeld.

8. Normen (*Targets*)

Een goede norm is ambitieus en haalbaar, heeft een link met het hogere doel van de organisatie en is meetbaar. Daarnaast is het van belang dat de norm van de prestatie-indicator een relatief (en dus geen absoluut) getal is om zo mee te bewegen met gewijzigde interne of externe omstandigheden. Idealiter is deze norm gebaseerd op een externe of interne benchmark. Voor het bereiken van optimale medewerker betrokkenheid, is het advies om teams zelf hun doelstelling te laten bepalen en deze niet van bovenaf op te leggen.

9. Plannen en prognoses (*Plans and forecasts*)

Dit principe is bewust separaat geformuleerd van de normen. Waar normen ambitieus moeten zijn, is het van belang dat plannen en prognoses vooral realistisch zijn. Het probleem met een begroting is dat dit zowel als norm dienst en tegelijkertijd een prognose is voor het komende jaar. In de huidige dynamische omgeving is het van belang om te zorgen voor een snelle en objectieve manier van prognosticeren, zonder politieke invloed vanuit het management. Een voorbeeld van een tool die veel wordt gebruikt is de *rolling forecast*.

10. Overhead (*Resource allocation*)

Middelen moeten niet slechts één keer per jaar worden verdeeld tijdens de begrotingsronde, maar moeten direct beschikbaar zijn wanneer nodig. Op deze manier worden de overheadkosten op flexibeler en efficiënter ingezet. In tegenstelling tot wat vaak wordt gedacht, is er bij Beyond Budgeting wel degelijk een groot kostenbewustzijn, alleen wordt de prikkel op een andere wijze belegd.

11. Prestatiebeoordeling (*Performance evaluation*)

Het belangrijkste doel van prestatiebeoordeling is leren en verbeteren. Om als medewerker te kunnen groeien en ontwikkelen is frequente en snelle feedback van mensen en van systemen vereist. Daarnaast bestaat een goede prestatiebeoordeling niet alleen uit een oordeel over de 'harde' cijfers, maar ook een oordeel over de meer 'softe' aspecten. Ook interne benchmarks dragen bij aan de ontwikkeling van teams en van medewerkers.

12. Beloning (*Rewards*)

Het is essentieel om beloning te laten afhangen van de prestatie ten opzichte van anderen, niet ten opzichte van een standaard en vaste normen. Omdat prestaties van een team tegenwoordig nauwelijks meer zijn toe te schrijven aan een individu, zijn individuele beloningen niet gepast en wordt geadviseerd om gebruik te maken van een teambeloning.

3.6.4 Implementing Beyond Budgeting (2016)

Parallel aan dit *White Paper* heeft BBRT voorzitter Bjarte Bogsnes ook zelf een boek uitgebracht, met hierin uitgebreide voorbeelden van de praktische toepassing van Beyond Budgeting. In "*Implementing Beyond Budgeting*" beschrijft hij zijn eigen Beyond Budgeting reis aan de hand van twee uitgebreide casebeschrijvingen van de Scandinavische bedrijven Borealis en Statoil (Bogsnes, 2016). Bogsnes start met de in paragraaf 3.4 beschreven problemen met de traditionele begroting. Specifiek benoemt hij de volgende problemen:

1. De zwakke link met de strategie;
2. Een zeer tijdrovend proces;
3. Het stimuleren van onethisch gedrag;
4. Snel gedateerde aannames;
5. Verschaffen van de illusie van control;
6. Beslissingen die te vroeg worden genomen
7. Beslissing die te veel op topniveau worden genomen;
8. Voorkomt het doen dan de juiste dingen op het juiste moment;
9. Leidt tot verkeerde keuzes
10. De wereld eindigt op 31 december;
11. Zorg voor een verkeerde prestatiebeoordeling.

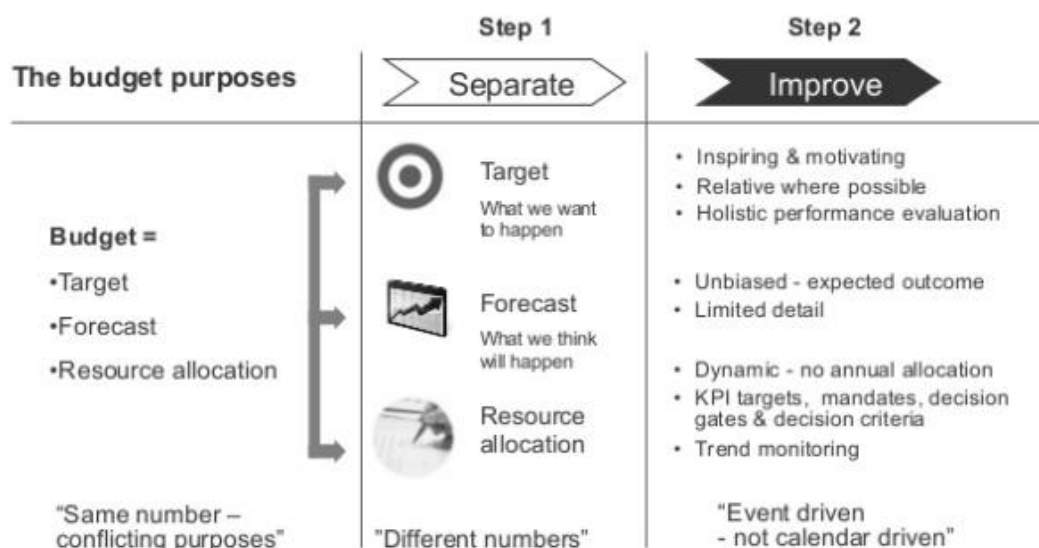
Van deze problemen is in het bijzonder de illusie van control interessant. Bogsnes (2016) stelt dat het hebben van een begroting gezien kan worden als een glazen bol, waarin exact te zien is wat er gaat gebeuren. Met twee cijfers achter de komma lijken we in staat om de toekomst te voorspellen. Hiermee wordt de indruk gewekt in control te zijn, ook al weten we één ding zeker: de werkelijkheid zal gegarandeerd anders zijn. Daarnaast is er nog sprake van een tweede illusie van control die optreedt als het jaar is gestart. Dit betreft de periodieke analyse van de afwijkingen ten opzichte van de begroting. We kunnen exact aangeven waar de verschillen ten opzichte van de begroting zijn en hoe groot deze verschillen zijn. Door middel van zeer gedetailleerde analyses en de realisatie te vergelijken met de begroting wordt hiermee het gevoel gewekt in control te zijn.

Daarnaast komt het belang van de medewerker betrokkenheid expliciet aan de orde, zoals ook al benoemd in paragraaf 3.6.3. Hierbij haalt Bogsnes (2016) enkele psychologische theorieën aan met betrekking tot onder andere intrinsieke en extrinsieke motivatie, waarbij hij een pleidooi houdt tot een focus op intrinsieke motivatie, dat veel meer passend is bij de huidige tijd en mensen. Daarnaast benoemt Bogsnes (2016) de Theorie X en Y van McGregor om aan te geven dat steeds duidelijker is dat de mens meer Y is dan X en dus meer op intrinsieke motivatie aangesproken moet worden.

Ten slotte wordt het ritme van het kalenderjaar zeer kritisch beoordeeld. Bogsnes gebruikt hiervoor de volgende anekdote: *“There once was a finance manager who met a fisherman. “Could you please tell me about your life and your work”, the manager asks. “Well,” the fisherman replies, “I am at sea for five months, then I am home for five months”. The finance manager becomes very quiet and is thinking hard before his next question: “What are you then doing the two last months?” Something is wrong, five plus five in only ten! Yes something is wrong, but not with the fisherman’s work cycle.” (Bogsnes, 2016, p.45)*

Deze anekdote laat treffend zien hoezeer het gedachtegoed van een (financiële) manager is gefocust op een kalenderjaar. ‘De wereld eindigt op 31 december en begint op 1 januari weer opnieuw’ is een veelgehoorde uitspraak, alsof er werkelijk een nieuwe wereld start. De standaard Planning & Control cyclus versterkt deze gedachte, met een kaderbrief in de zomer, begroting en jaarplannen in het laatste kwartaal en een nieuw kalenderjaar met een nieuwe start en nieuwe werkelijkheid.

Bogsnes (2016) gaat daarnaast specifiek in op de drie functies die een begroting heeft. Ten eerste wordt een begroting gebruikt als een kader voor het komend jaar, dus als een target. Gedurende het jaar wordt de realisatie afgezet tegen dit kader en wordt beoordeeld in hoeverre bijsturing nodig is. Ten tweede (en dus tegelijkertijd) wordt de begroting gebruikt om een eerste prognose te geven van het volgende jaar. Deze twee functies zorgen voor tegenstrijdig belangen. Enerzijds wil men een betrouwbare prognose geven van het komende jaar, terwijl anderzijds het resultaat van de begroting als kader zal dienen waaraan ook vaak een beloning is gekoppeld. Dit werkt *budget gaming* enorm in de hand en dit gaat ten koste van de kwaliteit van de prognosefunctie van de begroting. Bovendien creëert dit het risico op *earnings management* aan het eind van het jaar. Ten slotte is de derde functie van de begroting het verdelen/alloceren van de middelen (de overhead). Dit wordt ten tijde van de begroting geregeld, waarbij *budget gaming* ook aan de orde van de dag is, zeker omdat deze verdeling slechts één keer per jaar wordt gemaakt. Omdat deze drie functies veel tegenstrijdige belangen bevatten, is een begroting normaal gesproken nooit in één keer goed. Ondersteunende diensten vragen te veel budget aan, verkoopafdelingen geven te lage opbrengsten op en/of productieafdelingen begroten te veel kosten. Hierdoor ontstaan de *‘elevator rides’*, waarbij meerdere rondes nodig zijn met steeds nieuwe taakstellingen door de bestuurder(s), om uiteindelijk uit te komen de begroting, met veel frustratie en weinig tevredenheid als uitkomst (Bogsnes, 2016). Figuur 7 geeft de functies van de begroting visueel weer.



Figuur 7. Separating Budget Purposes (uit: Bogsnes, 2016, p. 141)

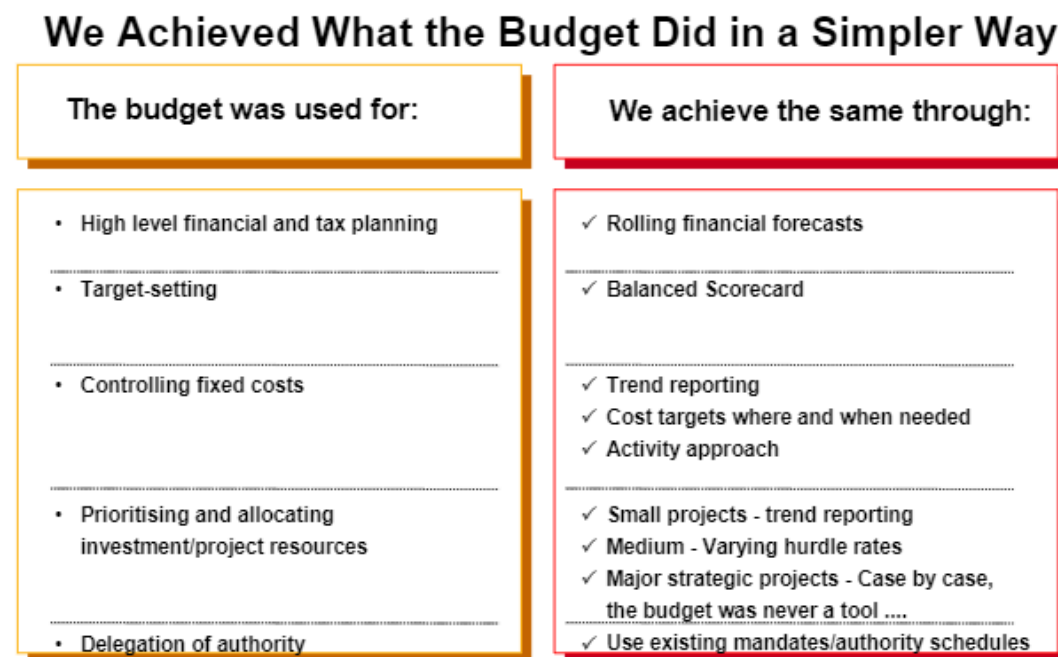
Bogsnes stelt verder: *“organizations are actually born Beyond Budgeting, but most become something else because they believe (and are told) that this way of leading and managing isn’t good enough”* (2016, p. 72). Om de twaalf principes van Beyond Budgeting toe te passen in de praktijk, ligt de sleutel bij samenhang. Dit gaat over samenhang tussen de inrichting van de twaalf principes, maar ook samenhang tussen wat je zegt en wat je doet.

Het is essentieel om vooruit te blijven kijken en het grote geheel in te blijven zien. De principes moeten niet worden gezien als een buffet waarbij je het lekkerste uit kunt pakken, maar moeten samen worden genomen. Hierbij is uiteraard ruimte voor organisatie-specifieke invulling. De principes moeten dan ook niet worden gezien als een recept voor een succesvolle organisatie, maar meer als een managementfilosofie die richting en kaders geeft om succesvol te worden (en te blijven).

Kenmerkend voor Beyond Budgeting is dat, indien een resultaatverantwoordelijke eenheid slecht presteert, er niet wordt ingegrepen door het hoofdkantoor. In het voorbeeld van Handelsbanken is het hoofdkantoor slechts signalerend: *“We can see that you have a problem. But it is your problem, and you know best how to solve it. [...] We are happy to help, but your performance is your responsibility”* (Bogsnes, 2016, p.76). Daarnaast is transparantie en vertrouwen essentieel. Hierbij noemt Bogsnes (2016) het voorbeeld van Miles, een Noorweegs IT-bedrijf. Iedere werknemer heeft de vrijheid om iedere pc te kopen en iedere training waar dan ook ter wereld te volgen die ze maar willen en hoeveel en hoe vaak ze maar willen. De enige voorwaarde vanuit Miles is dat de medewerker de kosten moet publiceren op het intranet, dat voor iedereen toegankelijk is.

3.6.4.1 Borealis

In de casebeschrijving van Borealis is heel duidelijk aangegeven waar de begroting voor werd gebruikt en wat het (betere) alternatief is (Bogsnes, 2016). Figuur 8 laat dit zien.



Figuur 8. The Budget Alternatives (uit: Bogsnes, 2016, p. 99)

Hieronder is per begrotingsdoel het alternatief uitgewerkt dat Borealis heeft gebruikt, waarbij dus duidelijk wordt gemaakt dat de begroting niet (meer) nodig is (Bogsnes, 2016).

Financial & Tax planning: De noodzaak voor een betrouwbare prognose van de toekomst is zeker aanwezig. Echter, in plaats van dit één keer per jaar te doen tijdens het begrotingsproces en/of dit standaard te laten eindigen aan het eind van het jaar, is gekozen voor een *rolling forecast* die altijd vijf kwartalen vooruit kijkt. Deze prognose is niet op het kleinste detailniveau – zoals een begroting vaak wel is – maar op hoofdlijnen.

Target-setting: In plaats van de begroting kaderstelling te laten zijn, gebuikt Borealis de Balanced Scorecard. De normen in de Balanced Scorecard zijn voornamelijk gebaseerd op interne en externe benchmarks. Hierdoor kunnen prestaties zo goed en eerlijk mogelijk met elkaar worden vergeleken. Deze relatieve normen – bijvoorbeeld meer groei dan het gemiddelde – zorgen er tevens voor dat pas na afloop van de periode het werkelijke kader bekend is. Dit stimuleert managers om het hele jaar het maximale uit het team te halen.

Controlling fixed costs: In plaats van de realisatie van kosten af te zetten tegen de begroting – die vaak al lang achterhaald is – maakt Borealis veel gebruik van trendrapportages. In deze rapportages wordt gekeken naar een representatieve trend, bijvoorbeeld dezelfde periode van het vorig jaar of de afgelopen 6 tot 15 maanden. Op deze manier is de dominantie van het kalenderjaar geminimaliseerd en worden managers gestimuleerd om over de grenzen van het kalenderjaar heen te kijken.

Allocating resources: in plaats van één keer per jaar alle projectgelden en middelen te verdelen tijdens de begrotingscyclus, kiest Borealis voor een veel dynamischer proces. Ze maken onderscheid tussen drie soorten projecten en investeringen. Ten eerste worden kleine projecten behandeld als operationele kosten. Ten tweede worden middelgrote projecten individueel beoordeeld op basis van een verdisconteringsvoet, die variabel is afhankelijk van de keuzes door het management, de prestaties van Borealis en de type investering. Ten slotte is de laatste categorie de grote (strategische) projecten, die altijd al hebben losgestaan van de jaarlijkse begroting, maar waarvoor individuele en uitgebreide businesscases aan ten grondslag liggen.

Delegation of authority: vanuit Borealis gezien is hiervoor helemaal geen begroting nodig, dit volgt logischerwijs vanuit de reguliere processen zoals de procuratieregeling.

De belangrijkste *lessons learned* vanuit de Beyond Budgeting reis van Borealis zijn (Bogsnes, 2016):

1. Meer verspreiden van de Beyond Budgeting visie door hoger management naar werknemers;
2. HRM eerder betrekken om zo de managementfilosofie meer integraal te kunnen implementeren;
3. Wacht niet tot alles 100% gereed is, maar ontwikkel alles tot 80% en spring dan on het diepe;
4. Neem meer tijd om medewerkers echt te laten geloven in de filosofie van Beyond Budgeting;
5. Meer aandacht voor de wijzigingen in de werkzaamheden van de financiële functie;
6. Kleinere overlevingskans van Beyond Budgeting bij een hoge omloopsnelheid het topmanagement.

3.6.4.2 Statoil

Bogsnes (2016) vervolgt met een zeer uitgebreide beschrijving van de Beyond Budgeting reis met Statoil, een olie en gas multinational met Noorwegen als thuisbasis. Ook hier was onvrede over het huidige begrotingsproces uiteindelijk de trigger om te kijken naar nieuwe en betere manieren om in control te zijn. Statoil is, om Beyond Budgeting handen en voeten te geven, het *Ambition to Action* project gestart, met hieraan gekoppeld de volgende principes (Bogsnes, 2016, p. 136):

1. Het doel is om beter te presteren dan degene met wie we onszelf vergelijken;
2. Doe het juiste in de huidige situatie, met het Statoil Boek als leidraad;
3. Middelen worden altijd *case-by-case* vrijgemaakt en niet vooraf toegewezen;
4. We werken toekomstgericht en actiegericht;
5. Prestatiebeoordeling gaat over een holistische toets op resultaten en gedrag.

Centraal bij Statoil staat dus de *Ambition to Action* visie, die onder andere wordt gepresenteerd in een *Ambition to Action* document. In dit document beschrijft een locatie/team zijn ambitie en vertaalt dit naar concrete acties. Dit document wordt gebruikt door het hoofdkantoor (dus voor heel Statoil), maar wordt tegelijkertijd ook gebruikt op teamniveau. Omdat Statoil niet meer werkt met een begroting, zijn de *Ambition to Action* formulieren leidend. Managers vertalen de bedrijfsstrategie naar een concrete ambitie voor hun eigen team, koppelen hier concrete acties aan vast en stellen de KPI's op hoe dit kan worden gemeten. Een voorbeeld van een *Ambition to Action* is in figuur 9 weergegeven.

Ambition to Action example



Figuur 9. Ambition to Action example (uit: Bogsnes, 2016, p. 147)

De *Ambition to Action* documenten werden in eerste instantie jaarlijks opgesteld en aangepast. Uiteindelijk is ook hier het ritme aangepast en is het jaarpatroon doorbroken. Nu is sprake van een meer dynamisch en moment-gedreven proces, waarbij een plan pas wordt aangepast als daarvoor aanleiding is. Dit kan vier keer per jaar zijn, maar ook eens per vier jaar.

Met betrekking tot KPI's (*Key Performance Indicators*) stelt Bogsnes (2016) dat het van belang is niet te veel KPI's te hebben. Ook al is er geen heilige graal als het gaat het om het aantal KPI's, ideaal gezien zou dit aantal moeten liggen tussen de vijf en de vijftien. Hierbij zijn volgens Bogsnes (2016) relatieve KPI's het meest effectief. Een relatieve KPI kan enerzijds een input/output relatie zijn (zoals een bepaald type kosten ten opzichte van de totale kosten), anderzijds kan een relatieve KPI een benchmark zijn en dus een vergelijking met anderen. Ook kunnen beide typen KPI's met elkaar worden gecombineerd. Met betrekking tot benchmarken is het essentieel dat KPI's gezien worden als eerlijk en relevant, dit is een voorwaarde om succesvol te zijn en is in de praktijk erg lastig. Een oplossing hiervoor is bijvoorbeeld het zogenaamde indirect benchmarken, waarbij wordt gekeken naar de verbetering op een relatieve KPI ten opzichte van de eigen prestatie een eerdere periode. Omdat externe benchmarks vaak niet voldoen aan de eisen eerlijkheid en relevantie, maakt Statoil vooral gebruik van interne KPI's en gebruikt de organisatie alleen relatieve KPI's indien mogelijk. Het primaire doel van benchmarking is leren.

Daarnaast maakt Bogsnes (2016) nog een belangrijk onderscheid tussen een prognose en een norm. Een prognose is een inschatting van wat men denkt dat zal gebeuren en is dus een verwachting, terwijl een norm iets is wat de organisatie wil dat gaat gebeuren en is dus een aspiratie. In de praktijk zijn bedrijven soms te veel bezig met prognosticeren, met als belangrijkste doel in control te zijn door maar zoveel mogelijk scenario's en details inzichtelijk te hebben (Bogsnes, 2016). Hier is echter sprake van een illusie van control in plaats van werkelijk in control zijn. De focus moet vooral liggen op zo goed als mogelijk te presteren en hierop de prognoses te baseren.

Het model van Beyond Budgeting is gebaseerd op vertrouwen, op een geloof dat de meerderheid van mensen volwassen is en zich volwassen gedraagt en daarom vertrouwd kan worden dat ze verstandig met geld omgaan. Dit werkt veel beter dan het tegenovergesteld, wat in organisaties nog vaak gebeurt: *"simple and wrong is about putting everybody in jail because someone did something wrong"* (Bogsnes, 2016, p.175).

Bogsnes geeft ten slotte nog tien adviezen voor een succesvolle implementatie van Beyond Budgeting.

1. **Zorg dat er een reden is om te veranderen.** Beyond Budgeting implementatie werkt alleen als het product van ontevredenheid, visie en de *quick wins* groter is dan de weerstand. Start bij het probleem dat de begroting drie doelen dient die niet verenigbaar zijn en elkaar zelfs bijten.
2. **Ga goed om met weerstand.** Laat zien dat je altijd en eenvoudig terug kunt gaan naar de traditionele begrotingscyclus, als Beyond Budgeting niet werkt.
3. **Wacht niet tot het ontwerp 100% klaar is, maar ontwerp tot 80% en maak dan de sprong.** Niet alles kan worden gepland, zorg dat er voldoende ruimte is om te experimenteren en te reageren op onvoorziene omstandigheden.
4. **Behoudt de kostenfocus.** Zie Beyond Budgeting als een manier om efficiënter met kosten en andere schaarse middelen om te gaan.
5. **Start niet alleen met een *rolling forecast*.** Hierdoor loop je het risico deze naast de begroting te gebruiken, waardoor de oude budgetproblemen rondom kaderstelling en verdeling van middelen blijven bestaan.
6. **Betrek HRM, agile en ICT.** Als je wilt kijken naar integraal prestatie management, is de aanwezigheid van HRM essentieel, om zo nog beter de visie over te kunnen brengen op individuele medewerkers en dit te integreren in het volledige personeelsmanagement. Ook de betrokkenheid van ICT en van het principe van *agile* werken zorgen voor een meer succesvolle implementatie.
7. **You can't get rid of command and control through command and control.** Het heeft geen zin om Beyond Budgeting op te dringen aan de organisatie. Zorg ervoor dat je mensen inspireert en dat je zelf de visie van Beyond Budgeting uitdraagt in alles wat je doet.
8. **Word geen Beyond Budgeting fundamentalist.** Beyond Budgeting mag nooit een doel op zichzelf worden.
9. **Let op de *Balanced Scorecard* valkuilen.** Een KPI is slechts een indicatie voor prestaties en dus geen synoniem voor de volledige waarheid, je kunt niet van een simpele KPI verwachten dat deze het volledige verhaal vertelt. Daarnaast is het van groot belang dat KPI's (al dan niet in de vorm van een *Balanced Scorecard*) door de hele organisatie worden omarmd, zodat het geen 'tool van Finance' wordt.
10. **Revolutie of evolutie?** Er is geen juist antwoord op deze vraag, beide opties zijn mogelijk. Er zal altijd evolutie zijn, omdat Beyond Budgeting vraagt om wijzigingen in leiderschap, gedrag en cultuur. De start van Beyond Budgeting implementatie kan echter zowel door middel van revolutie als evolutie plaatsvinden.

3.7 Beyond Budgeting in een breder perspectief

3.7.1 Inleiding

Niet alleen leden van de BBRT hebben wetenschappelijke literatuur gepubliceerd over Beyond Budgeting. Zo is er de afgelopen 15 jaar ook door diverse onderzoekers getracht om wetenschappelijk inzicht te geven in het succes van Beyond Budgeting in de praktijk. In deze paragraaf komen de belangrijkste bijdragen uit de literatuur over Beyond Budgeting aan bod.

3.7.2 Voortbordurend op Statoil

Zo hebben Østergren en Stensaker in 2011 onderzoek gedaan naar hoe Beyond Budgeting in de praktijk wordt toegepast bij een wereldwijde onderneming in de olie en energie industrie en hoe het topmanagement Beyond Budgeting heeft geïmplementeerd in twee business units. Zij concluderen in deze casestudie dat door het elimineren van het traditionele budget de normen (targets) beter op de strategie aansloten en dat de business units meer extern georiënteerd zijn dan voorheen. Als knelpunten van toepassen van Beyond Budgeting noemen Østergren & Stensaker (2011) ten eerste dat er mogelijk te ambitieuze normen worden gesteld, als gevolg van het beter willen doen dan concurrenten. De vraag is of de norm dan wel realistisch is. Ten tweede ontstonden er nieuwe, andere *games* in plaats van het *budget gaming*, waarbij bijvoorbeeld met betrekking tot goedkeuring van projecten heel erg werd toegewerkt naar de subjectieve criteria die waren opgesteld. Ten slotte zien Østergren, en Stensaker (2011) het risico dat teams overbodig worden als gevolg van interne competitie en dat hierdoor

medewerkers moeten worden verplaatst. Østergren en Stensaker (2011) maken echter wel het voorbehoud dat er beperkt wetenschappelijk bewijs is hoe een organisatie reageert indien toewijzing van middelen meer dynamisch wordt.

Als reactie hierop hebben Bourmistrov en Kaarbøe (2013) in hun onderzoek gekeken naar hoe het management control systeem is gewijzigd bij twee multinationals die claimen te werken volgens de Beyond Budgeting principes. Zij constateren dat voor veel organisaties het budget een *comfort zone* is, waarbij iedereen op zijn gemak weet waar hij/zij aan toe is. Ook al zijn de nadelen van de begroting bij iedereen bekend, het begrotingsproces geeft ook zekerheid en duidelijk hoe 'het spel wordt gespeeld'. Volgens Bourmistrov en Kaarbøe (2013) zorgt Beyond Budgeting dat een organisatie van een *comfort zone* verschuift naar een *stretch zone*, waarbij het management control systeem opnieuw wordt gedefinieerd en waarbij ook nieuw gedrag hoort. Een belangrijke conclusie in dit artikel is dat de informatiebehoefte van beide organisaties behoorlijk veranderd is na het elimineren van het budget. Er is behoefte aan meer frequente informatie die meer hulp geeft aan het nemen bij beslissingen.

Ondanks dat de casestudies van Østergren en Stensaker (2011) en Bourmistrov en Kaarbøe (2013) anoniem zijn beschreven, is het gezien de voorbeelden aannemelijk dat in beide onderzoeken Statoil de betreffende organisatie was. Hierdoor blijft de praktische toegevoegde en wetenschappelijke waarde voor 'bewijsvoering' van Beyond Budgeting beperkt, aangezien deze cases zijn ontleend aan de case in het boek van Bogsnes (2016), dat eerder ook al in 2009 was uitgebracht.

3.7.3 Toepassing van Beyond Budgeting

Neely, Bourne en Adams (2003) bespreken als reactie op de nadelen van de begrotingscyclus voorbeelden van *Better Budgeting* (zoals *activity based budgeting* en *value based management*) en daarnaast ook voorbeelden van Beyond Budgeting. Voor de *Better Budgeting* alternatieven geven zij aan dat geen van deze een complete oplossing geeft voor het budgetprobleem, Beyond Budgeting heeft wel volgens hen de potentie om dit te doen. Op basis van de bekende Scandinavische cases (Handelsbanken en Borealis) worden voorbeelden uit de praktijk gegeven. Neely et al. (2003) concluderen dat ondanks dat Beyond Budgeting een interessante optie is, de praktijk leert dan de meeste organisaties hier nog niet aan toe zijn.

Ook Rickards (2006) vergelijkt alternatieven voor een traditionele begroting. Hij bespreekt *Better Budgeting*, *Advanced Budgeting* en *Beyond Budgeting*, waarbij deze volgorde ook symbool staat voor de hoeveelheid wijzigingen die een organisatie moet doorvoeren om de methodiek te adopteren. Beyond Budgeting is dus de meeste complexe methode (Rickards, 2006). Ondanks de mooie beloftes van Beyond Budgeting concludeert Rickards (2006) dat het nog niet is geadopteerd door veel organisaties en dat er nog beperkt empirisch bewijs is. Als voornaamste kritiekpunten noemt hij daarnaast de complexiteit van managen zonder budgetten en de tekortkomingen van de *Balanced Scorecard* die vaak als alternatief wordt gebruikt. Ten slotte benoemt Rickards (2006) de angst om te veranderen en de hoge implementatiekosten als knelpunten.

Libby & Lindsay (2010) hebben gekeken naar de toepassing van Beyond Budgeting bij Noord-Amerikaanse bedrijven. Zij concluderen dat 79% van de onderzochte bedrijven (de totale populatie betrof 558 bedrijven) de toegevoegde waarde van budgetten nog steeds ziet en dit ook gebruikt als beheersingsinstrument. De meeste organisaties (46%) zijn wel bezig met het optimaliseren van het begrotingsproces – dus bezig met *Better Budgeting* of *Advanced Budgeting* zoals beschreven door Rickards (2006) – maar overwegen niet de overstap naar Beyond Budgeting. De grote hoeveelheid tijd en zwakke link tussen budgetten en strategie zoals benoemd door de Beyond Budgeting aanhangers, wordt ontkracht door het onderzoek van Libby en Lindsay (2010). De conclusie van deze auteurs is dan ook dat, ondanks de nadelen van budgetten voor iedereen duidelijk zijn, budgetten een belangrijke rol (blijven) spelen en dat bedrijven eerder zoeken naar verbeteringen in de begrotingscyclus dan het elimineren ervan.

Ten slotte concluderen Nguyen, Weigel en Hiebl (2018) in hun literatuuronderzoek naar Beyond Budgeting dat het toepassen van de Beyond Budgeting principes vereist dat een organisatie haar volledige management control

systeem moet aanpassen. Er moeten wijzigingen plaatsvinden op de normen, motivatie en beloning, plannen en prognosticeren, meten en beheersen, de rol van de controller, toewijzen van middelen, coördinatie en cultuur. Tegelijkertijd concluderen zij ook dat – ondanks de overduidelijke theoretische voordelen van het werken zonder begroting – de meeste organisatie nog steeds werken met een budget. Ten slotte benoemen Nguyen et al. (2018) dat er nauwelijks kennis is van de lange termijn effecten van de toepassing van Beyond Budgeting. Dit is logisch aangezien de theorie rondom Beyond Budgeting pas zo'n 20 jaar bestaat, maar desondanks wel een reden waarom organisaties aarzelen om Beyond Budgeting te adopteren.

3.7.4 Overige casestudies

Naast de casestudies van Østergren en Stensaker (2011) en Bourmistrov en Kaarbøe (2013) zijn er in de literatuur nog meer casestudies gepubliceerd van organisaties die werken of werkten volgens de principes van Beyond Budgeting. Zo beschrijven Sandalgaard en Bukh (2013) een organisatie in de *agri-food* industrie, die geïnspireerd werd door de Beyond Budgeting filosofie. Deze inspiratie is ingegeven door negatieve ervaringen met het begrotingsproces in combinatie met een dynamische en turbulente omgeving waarbij de toegevoegde waarde van de begroting steeds minder werd. De beschreven organisatie heeft echter niet de volledige Beyond Budgeting principes geadopteerd. Zo is de *target setting* nog steeds top-down georganiseerd en bestaat er nog steeds een begroting, ook al is deze sterk afgenomen in mate van gedetailleerdheid. Ook zijn de normen (targets) geen relatieve getallen en was geen goede benchmark informatie beschikbaar. Uiteindelijk wilden de eigenaren van de organisatie kost wat kost de begroting vasthouden en is de conclusie dat de overstap naar Beyond Budgeting niet is geslaagd. Sandalgaard en Bukh (2013) generaliseren dit punt en concluderen dat Beyond Budgeting niet toepasbaar is in alle situaties. Dit sluit aan bij de bevindingen van De Waal (2005) en de laatste vraag van de *Beyond Budgeting Entry Scan*, waarbij wordt gekeken of de organisatie aan bepaalde organisatie-specifieke randvoorwaarden voldoet.

Becker (2014) beschrijft in zijn artikel vier organisaties die Beyond Budgeting hebben geïmplementeerd. Hij kijkt in hoeverre organisaties in staat zijn om echt afscheid te nemen van de traditionele P&C-cyclus. Zijn conclusie is dat twee van de vier organisaties uiteindelijk de eliminatie van de begroting hebben teruggedraaid. De belangrijkste redenen hiervoor waren een wisseling in hoger management en een financiële interne crisis. Ook waren nog enkele criticasters in de organisatie werkzaam die hunkerden naar de traditionele *command and control* structuur en cultuur. Becker (2014) concludeert dat Beyond Budgeting alleen succesvol kan zijn door middel van een uitgebreid en goed voorbereid verandertraject, met wijzigingen in de geïnstitutionaliseerde cultuur van een organisatie.

O'Grady en Akroyd (2015) gaan in op het ontwerp van het management control systeem in de afwezigheid van budgetten en doen dit aan de hand van een casestudie Mainfreight, een multinationale logistieke onderneming die nog nooit heeft gewerkt met een begroting. Zij stellen dat managers bij Mainfreight het werken zonder begroting ervaren als een grote vrijheid van handelen, zonder restricties van een 'harde' begroting. Dit betekent niet dat er geen sprake meer is van control, het is de overtuiging dat managers hierdoor meer ruimte hebben om te focussen op de organisatie en zich bezig houden met verbetering en innovatie. O'Grady en Akroyd (2015) concluderen dat het management control systeem goed in balans is, ondanks het ontbreken van een begroting. Dankzij een sterke cultuur en een strakke administratieve organisatie is Mainfreight in staat om op het gebied van planning, prestatie meting en beloning een succesvolle organisatie te zijn.

Valuckas (2019) ten slotte beschrijft de resultaten van een mislukte poging bij een bank om het budget te elimineren volgens de Beyond Budgeting principes. Deze bank heeft grote overeenkomsten met Handelsbanken, een van de bekendste Beyond Budgeting voorbeelden. De bank nam afscheid van de toenmalige CEO en CFO en stelde als CFO een voormalige controller van Handelsbanken aan, met veel Beyond Budgeting ervaring. Er was geen directe noodzaak tot verandering, maar vanwege de steeds grote vraag om flexibiliteit besloot men toch het roer om te gooien. Een aantal zaken zorgden echter voor onrust. Zo bleef de coördinatie van Beyond Budgeting heel erg liggen bij het topmanagement, waarbij er van decentralisatie en medewerker betrokkenheid weinig terecht kwam. Daarnaast werden absolute *targets* op kosten geïntroduceerd en ook de klantfocus

verdween als gevolg van druk op financiële prestaties. Ten slotte bleek dat de cultuur nog sterk was ingericht conform *command and control*. Valuckas (2019) concludeert dat de bank in haar poging tot eliminatie van budgetten niet in staat is gebleken om ook de corresponderende processen rondom planning, coördinatie en rapportage aan te passen, waardoor uiteindelijk implementatie van principes van Beyond Budgeting is mislukt. Tevens geeft Valuckas (2019) aan dat het veranderinitiatief te veel werd ingegeven vanuit persoonlijke, institutionele en culturele redenen, waarbij het succes van een vergelijkbare organisatie (Handelsbanken) werd gekopieerd. Uit de casestudie blijkt duidelijk dat Beyond Budgeting niet een 'trucje' is dat simpelweg kan worden gekopieerd.

3.7.5 Implementatie van Beyond Budgeting

"Being on a Beyond Budgeting journey can sometimes feel like eating an elephant. There is just one way to do that; it must be cut into smaller parts" (Bogsnes, 2016, p. 71). Uit de casestudies komt naar voren dat het succesvol implementeren van de principes van Beyond Budgeting niet eenvoudig is. Sterker nog, op basis van de casestudies blijkt dat bij een aanzienlijk deel van de organisaties de implementatie is mislukt en men terugkeert naar het werken met een begroting. Een belangrijk aspect betreft het feit dat de begroting en hieraan gekoppelde Planning & Control cyclus vaak is geïnstitutionaliseerd in de organisatie en daarmee heel moeilijk is om hiervan los te komen Becker (2014).

De Waal, Hermkens-Janssen en Van de Ven (2011) hebben theoretisch onderzoek gedaan naar de begroting-paradox. Hoe kan het dat een zo hevig bekritiseerd instrument als de begroting toch nog steeds zo krachtig aanwezig is bij de meeste organisaties en hoe het kan dat er zo weinig empirisch bewijs is van succesvolle implementatie van Beyond Budgeting? Zij beschrijven het *evolutionary adoption framework* (EAF), dat is ontwikkeld door Van de Ven (in De Waal et al., 2011). Het EAF kijkt naar aspecten die een rol spelen in het proces van acceptatie van een management control instrument door medewerkers in een organisatie. De Waal et al. (2011) bouwen voort op dit raamwerk en kijken naar factoren die de acceptatie van wijzigingen in de P&C-cyclus beïnvloeden. Om de principes van Beyond Budgeting te implementeren, beschrijven De Waal et al. (2011) verschillende knelpunten. Ten eerste zijn er technische barrières waarbij nieuwe tools moeten worden ontwikkelt met betrekking tot onder andere prestatie management, verdeling van middelen, planning en prognoses. Het doel is dan om te zorgen dat een organisatie in control kan blijven. Daarnaast zijn er ook organisatorische en menselijke barrières, waarbij de coördinatie verschuift van topmanagement naar het primair proces en waarbij de rol van de financiële functie fundamenteel verandert. Vanuit het EAF bezien, stellen De Waal et al. (2011) dat het wijzigen van een geïnstitutionaliseerde Planning & Control cyclus grote kans op mislukken heeft indien dit geforceerd wordt ingevoerd met beperkte betrokkenheid vanuit medewerkers. Op basis van vier casestudies concluderen De Waal et al. (2011) dat de noodzaak tot verandering van de organisatie wordt gecreëerd door de combinatie van een inefficiënt begrotingsproces samen met ontevredenheid over de toegevoegde waarde van het proces. Daarnaast stellen de auteurs dat het besluit tot wijzigen van het begrotingsproces wordt beïnvloed door de behoefte tot verandering door interne partijen (management, medewerkers) en externe partijen (Raad van Toezicht, aandeelhouders, banken). Het is essentieel om te zoeken naar een juist momentum voor verandering, dit is essentieel voor een succesvolle implementatie van Beyond Budgeting, aangezien het de begroting in zo'n hoge mate is geïnstitutionaliseerd en hiermee zo moeilijk te veranderen is.

Heupel en Schmitz (2015) stellen dat Beyond Budgeting absoluut de potentie heeft om succesvol te zijn, vooral voor kennisintensieve organisaties. De overgang naar Beyond Budgeting is echter complex en zit deze vol met knelpunten, aangezien het vraagt om wijzigingen in de *mindset* van managers en medewerkers. Heupel en Schmitz (2015) concluderen dat het erop lijkt dat de meeste organisaties nog niet klaar zijn om uit hun *comfort zone* te komen en over te gaan naar een *stretch zone* (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013). Nguyen et al. (2018) benoemen de angst voor verandering, hoge implementatiekosten, de complexiteit van managen zonder begroting en gebrek aan interne benchmarks als belangrijkste redenen die succesvolle implementatie in de weg staan.

Úlfarsson (2018) heeft ten slotte in zijn masterthesis gekeken naar kritische factoren voor succesvolle implementatie van Beyond Budgeting. Zijn data is verzameld op basis van interviews met acht Beyond Budgeting experts, die allen verbonden zijn aan de BBRT of het BBI (*Beyond Budgeting Institute*). Úlfarsson (2018) stelt dat succesvolle implementatie van Beyond Budgeting het denken op alle niveaus van een organisatie beïnvloedt en leidt tot een nieuwe cultuur waarin betrokkenheid en flexibiliteit voGHZp staan. De twee kritische succesfactoren om dit te realiseren zijn volgens Úlfarsson (2018):

1. Hoger management toont eigenaarschap en neemt een actieve rol in de implementatie;
2. Hoger management realiseert zich dat het oplossen van problemen met betrekking tot de begroting slechts symptomen zijn van een groter probleem.

Daarnaast stelt Úlfarsson (2018) dat Beyond Budgeting toepasbaar is in iedere context en op ieder type organisatie. De volgorde van implementatie (start bij leiderschaps- of bij managementprincipes) maakt hierbij niet uit en goed verandermanagement is belangrijk. Ten slotte concludeert Úlfarsson (2018) dat wijzigingen in beloningssysteem van individuele beloning naar teambeloning en dat goedkeuring van de Raad van Bestuur factoren zijn die succesvolle implementatie van Beyond Budgeting stimuleren.

3.8 Conclusie en antwoord op de theoretische deelonderzoeksvragen

3.8.1 Wat is Beyond Budgeting?

De Beyond Budgeting stroming is gestart rond het jaar 2000 door Hope, Fraser en Bunce en is een antwoord op de kritiek op het begrotingsproces. Dit begrotingsproces is leidend in de traditionele *command and control* cultuur en structuur, die voornamelijk in het vorige decennium leidend was binnen organisaties. De huidige dynamische, externe omgeving vraagt echter om meer flexibiliteit en adaptief vermogen van een organisatie om succesvol te zijn. Een begroting is volgens de Beyond Budgeting aanhangers een statisch instrument dat slechts één keer per jaar wordt opgesteld en wordt voorafgegaan door een zeer tijdsintensief en politiek gedreven proces. Hierdoor voegt een begroting hedendaags te weinig waarde toe, zeker in relatie tot de tijdsinvestering die het kost voor managers en voor de financiële afdeling. De actualiteit en realiteit van de begroting zijn onvoldoende en daarnaast zorgt een begroting vaak voor een *top-down* aansturing en is er onvoldoende koppeling met de strategie. Ten slotte werkt een begroting *budget gaming* en ander negatief menselijk gedrag in de hand. Daarnaast zorgt een begroting voor een illusie van control. Het geeft organisaties het gevoel in control te zijn en de toekomst te kunnen voorspellen, terwijl dit in werkelijkheid niet zo is. Ook het continu vergelijken en verklaren van verschillen tussen realisatie en begroting creëert een illusie van control. Ten slotte wil een organisatie met de begroting drie doelen tegelijkertijd te realiseren: een target, een prognose en de overheadverdeling. Deze doelen hebben echter tegenstrijdige belangen en hierdoor leidt een begroting tot nieuwe problemen.

Het elimineren van de begroting is weliswaar het uithangbord van de Beyond Budgeting theorie, maar is slechts een van de principes. Het elimineren van de begroting is daarentegen wel essentieel, aangezien de begroting het hart van het management control systeem is en hierdoor in verbinding staat met alle andere elementen. Beyond Budgeting kan worden gezien als een managementfilosofie, waarbij het volledige management control systeem moet worden gewijzigd. Het enkel wijzigen van de begroting is onmogelijk en leidt tot een organisatie die niet meer in control is. Bij Beyond Budgeting wordt het traditionele hiërarchische organogram van een organisatie gekanteld en ligt de focus niet langer op waardecreatie voor je 'baas', maar op het creëren van waarde voor de klanten van de organisatie. Door het elimineren van de begroting ontstaat de mogelijkheid om het dominante ritme van het kalenderjaar te doorbreken en kan een organisatie meer focussen op het heden en de toekomst. De illusie van control wordt bij Beyond Budgeting omgezet naar werkelijke control.

De Beyond Budgeting filosofie is vertaald naar twaalf principes. Enerzijds zijn er zes leiderschapsprincipes: hogere doel, kernwaarden, openheid, organisatie, eigenaarschap en klanten. Deze hebben vooral betrekking op de 'softe' kant van de organisatie. Anderzijds zijn er zes managementprocessen: ritme, normen, plannen en prognoses, overhead, prestatiebeoordeling en beloning. Deze principes zijn meer gerelateerd aan de 'harde' kant van de organisatie.

3.8.2 Hoe kan Beyond Budgeting succesvol worden geïmplementeerd in een organisatie?

Een succesvolle implementatie van Beyond Budgeting blijkt in de praktijk behoorlijk complex te zijn. In de literatuur zijn diverse cases beschreven waarin een organisatie succesvol werkt volgens Beyond Budgeting, maar er zijn minstens net zoveel mislukkingen gedocumenteerd. Bovendien blijkt uit diverse onderzoeken dat veel organisaties de overstap naar Beyond Budgeting (nog) niet maken en ondanks alle kritiek toch blijven begroten. Een belangrijke reden voor deze aarzeling is dat het enkel elimineren van de begroting onvoldoende is. Het gehele management control systeem moet namelijk worden aangepast naar de Beyond Budgeting principes en balans tussen alle twaalf principes is het sleutelwoord, die bij iedere organisatie anders zal zijn. Dit vraagt om een veranderproces waarin grote betrokkenheid vanuit medewerkers essentieel is voor een succesvolle verandering. Er moet sprake zijn van zowel een noodzaak tot verandering en bereidheid tot deze verandering, waarbij een organisatie van een *comfort zone* tijdelijk terechtkomt in een *stretch zone* om te zoeken naar een nieuwe inrichting van het management control systeem. Andere voorwaarden voor een succesvolle implementatie zijn dat het hoger management eigenaarschap toont en dus een actieve rol neemt in de implementatie en dat het hoger management het elimineren van de begroting niet als doel op zich ziet, maar als middel om de organisatie in de toekomst succesvol te laten zijn.

De cases van Borealis en Statoil – twee cases die in de literatuur uitgebreid zijn beschreven – laten daarnaast zien dat het werken volgens Beyond Budgeting geen kortdurende en eenmalige wijziging is, maar een lange adem vereist. Ook is Beyond Budgeting te zien als een sprong in het diepe, waarbij het onmogelijk en onwenselijk is om alles vooraf al te hebben uitgedacht. Een andere les die uit Borealis en Statoil kunnen worden getrokken is dat de implementatie van Beyond Budgeting geen ‘feestje’ van Finance is, maar dat het tijdig betrekken van het hoger management, HRM en ICT van groot belang is. Ten slotte laat de case van Statoil zien dat een nieuw document zoals *Ambition to Action* helpt om de Beyond Budgeting principes meer tot leven te brengen.

Een *tool* om na te gaan of een organisatie klaar is voor het implementeren van Beyond Budgeting, is de *Beyond Budgeting Entry Scan* (BBES) van De Waal. Deze tool wordt gebruikt voor het empirische deel van het onderzoek en is op enkele punten aangepast naar de actualiteit.

4. Methodologie

4.1 Inleiding

In paragraaf 1.6 is de keuze voor de onderzoeksmethode al op hoofdlijnen uiteengezet. In dit hoofdstuk staat de onderzoeksopzet centraal: hoe wordt de casestudie uitgevoerd in de praktijk? Paragraaf 4.2 gaat in op de methode van dataverzameling, waarna paragraaf 4.3 de wijze van data-analyse behandelt. Door een juiste dataverzameling en data-analyse worden uiteindelijk de volgende empirisch deelonderzoeksvragen beantwoord (deelonderzoeksvragen 3 tot en met 6 uit paragraaf 1.4). Dit hoofdstuk sluit af met een paragraaf waarin wordt beargumenteerd hoe aan de kwaliteitseisen voor praktijkgericht onderzoek wordt voldaan.

4.2 Dataverzameling

Verschuren en Doorewaard (2007) stellen dat triangulatie in een enkelvoudige casestudie van groot belang is. Met triangulatie bedoelen zij het gebruik van diverse bronnen en/of methoden, waardoor het toeval van resultaten grotendeels wordt uitgesloten en de betrouwbaarheid toeneemt. Ook in de gehanteerde definitie van Yin (1989) – eerder gebruikt in paragraaf 1.6 – komt naar voren dat in een casestudie “multiple sources of evidence are used” (p. 23). Verschuren en Doorewaard (2007) benoemen vijf soorten bronnen die van belang zijn bij dataverzameling: personen, media, werkelijkheid, documenten en literatuur. Met uitzondering van media worden al deze bronnen in meer of mindere mate gebruikt in dit onderzoek. Literatuur als bron is primair gebruikt in het theoretisch kader zoals beschreven in hoofdstuk 3 en wordt zodoende in deze paragraaf niet meer apart beschreven.

4.2.1 Documenten

Voor de dataverzameling van dit onderzoek wordt gebruik gemaakt van diverse interne documenten van GHZ. Een belangrijke bron betreft een MBA-scriptie door een van de directeuren bij GHZ, waarin zij heeft gekeken naar de transformatie die GHZ aan het maken is (Korsten, 2019)⁴. Dit onderzoek is als basis gebruikt voor de beantwoording van deelonderzoeksvraag 3, waarbij de gegevens zijn verrijkt met een recente RC-scriptie over het vergroten van eigenaarschap op financiën door effectieve inzet van *Performance Management Instrumentarium* (Kremer, 2019)⁵, waarbij GHZ ook het onderzoeksobject was. Vervolgens zijn diverse interne GHZ documenten gebruikt, zoals het financieel meerjaren beleidsplan, interne communicatie, kaderbrieven, beleidsdocumenten et cetera. Deze documenten worden voornamelijk gebruikt in de beantwoording van deelonderzoeksvraag 3 (transformatie bij GHZ) en deelonderzoeksvraag 5 (huidige P&C-cyclus), indien van toepassing wordt hiernaar verwezen en deze documenten zijn in de literatuurlijst opgesomd. Vanwege de vertrouwelijkheid van deze informatie zijn de meeste van deze documenten niet openbaar toegankelijk.

4.2.2 Observatie

De onderzoeker is reeds 4,5 jaar werkzaam als Businesspartner Planning & Control bij GHZ. De kennis en ervaring die hij heeft opgedaan, is gebruikt als bron voor dataverzameling. In het bijzonder is de begrotingscyclus 2020 (die liep van mei 2019 tot en met februari 2020) van dichtbij meegemaakt en geobserveerd. De resultaten van de observatie worden gebruikt in de beantwoording van deelonderzoeksvraag 5. Daarnaast is de onderzoeker meerdere keren fysiek aanwezig geweest bij GHZ-2 – de vergelijkbare zorgorganisatie – en heeft hij deelgenomen aan de workshop *High Performance Financiële Functie* op 10-1-2020, die werd gegeven door André de Waal, Eelco Bilstra en Patrick Tullemans. Het doel van deze workshop was om te inspireren en te kijken naar verbeteringen bij de afdeling Planning & Control. Daarnaast is tijdens de workshop ingegaan op de theorieën met betrekking tot *driver tree* en *rolling forecast*.

4.2.3 Personen

‘Personen’ is de belangrijkste bron van data in dit onderzoek. Om te beoordelen in hoeverre de principes van Beyond Budgeting toepasbaar zijn bij GHZ, is het noodzakelijk om informatie op te halen bij medewerkers van

⁴ Bron afkomstig van TIAS MBA-scriptie archief, niet publiek toegankelijk

⁵ Bron afkomstig van TIAS RC-scriptie archief, niet publiek toegankelijk

GHZ. Deze informatie is primair kwalitatief van aard en wordt verzameld door middel van interviews. Een interview is “een door de vraagstelling en operationalisering van de kernbegrippen gestuurde activiteit, waarbij u door het aanbieden van stimuli – meestal vragen of uitspraken in een vragenlijst – probeert bij van tevoren zorgvuldig gekozen personen de gewenste informatie te krijgen.” (Verschuren & Doorewaard, 2007, p. 230). De interviews worden gebruikt als informatiebron ter beantwoording van deelonderzoeksvragen 4, 5 en 6.

Bij de selectie van de te interviewen personen bij GHZ-2, heeft de onderzoeker in overleg met de controller GHZ-2 een aantal respondenten geselecteerd, zodat een goede afspiegeling van de organisatie kon worden geïnterviewd. Uiteindelijk hebben gesprekken plaatsgevonden met acht personen: de bestuurder, de controller, een MT-lid, drie sectorcontrollers en twee teamleiders. Bij GHZ is gekozen om een groter aantal medewerkers te interviewen. Na overleg met twee MT-leden, de bestuurder en de controller zijn 21 personen geselecteerd. De selectie bestaat uit:

- Drie leden van de Raad van Toezicht (tevens lid van de auditcommissie);
- Zes leden van het managementteam (dit zijn alle leden, inclusief de controller en bestuurder);
- Acht zorgmanagers (ongeveer 35% van alle zorgmanagers, balans tussen managers die al heel lang bij GHZ werken, managers die aan het begin van hun carrière staan en managers die eerder ervaring buiten GHZ hebben opgedaan);
- De manager Finance & Control;
- Drie medewerkers Planning & Control (op 75% van de medewerkers).

De keuze voor dit groot aantal respondenten is gemaakt om twee redenen. Ten eerste zorgt dit grote aantal respondenten ervoor dat de conclusies zijn gebaseerd op meer data, waardoor de betrouwbaarheid van de resultaten wordt vergroot. Ten tweede is het doel van de interviews ook om de respondenten te inspireren en aan het denken te zetten over de mogelijkheden van Beyond Budgeting bij GHZ. Daarnaast is – voorafgaand aan de interviews binnen GHZ en GHZ-2 – gesproken met drie experts vanuit andere organisaties. Deze gesprekken zijn gebruikt als inspiratie en om de Beyond Budgeting principes op een juiste manier te interpreteren. Ook is meerdere keren gesproken met de controller van GHZ-2, om te horen hoe zijn Beyond Budgeting ‘reis’ is geweest. De complete lijst met geïnterviewde personen is te vinden in bijlage 2.

De vragenlijst is te karakteriseren als *interview guide* (Vennix, 2011), waarbij er wordt gewerkt met een vaststaande topiclijst, zonder vooraf gestructureerde vragen en antwoordcategorieën. De topiclijst is gebaseerd op de *Beyond Budgeting Entry Scan* (De Waal, 2005), waarbij de in de BBES toegepaste Beyond Budgeting principes uit 2003 zijn vervangen door de meest recente Beyond Budgeting principes van Bogsnes et al. (2016), zoals uiteengezet in paragraaf 3.6.3. De twaalf principes van Beyond Budgeting worden op dezelfde manier uitgevraagd in de interviews bij GHZ-2 en GHZ, maar de nadruk in de interviews bij beide type organisaties ligt anders. Bij GHZ is ten eerste gevraagd aan de respondenten wat hun ervaringen zijn met de huidige Planning & Control cyclus, wat de voor- en de nadelen zijn, hoe de nadelen in de ogen van de respondent kunnen worden weggelaten en in hoeverre men bereid is om het proces te wijzigen. Dit komt overeen met de eerste vraag vanuit de BBES en deze antwoorden worden gebruikt ter beantwoording van deelonderzoeksvraag 5. Vervolgens is, conform de BBES van De Waal (2005), gekeken naar de toepassing van de Beyond Budgeting principes bij GHZ. Hierbij is steeds gevraagd in hoeverre het principe wordt toegepast, of het (indien het antwoord ‘nee’ is op de vorige vraag) kan worden toegepast en of men bereid is om het toe te passen. Deze antwoorden, samen met het antwoord op de slotvraag (en derde deel van BBES) of er nog beperkingen zijn voor toepassing van Beyond Budgeting bij GHZ, zijn input voor het antwoord op deelonderzoeksvraag 6. GHZ-2 werkt naar eigen zeggen al volgens de Beyond Budgeting principes. Daarom is in deze interviews gekeken naar de overeenkomsten en verschillen tussen de Beyond Budgeting principes en de praktijk binnen GHZ-2. Daarom wordt alleen het tweede deel van de BBES gebruikt. Met deze informatie kan uiteindelijk op deelonderzoeksvraag 4 antwoord worden gegeven.

Na afloop van de interviews is tevens bij alle respondenten een korte enquête afgenomen. Het doel van de enquête is om aan de hand van de Beyond Budgeting principes te toetsen in hoeverre respondenten van mening

zijn dat de organisatie aan de principes voldoet (GHZ-2) of in hoeverre de respondenten van mening zijn dat de principes toepasbaar zijn (GHZ). Per principe is gekozen voor een Likert-schaal, bestaande uit vier antwoordmogelijkheden: sterk mee oneens – mee oneens – mee eens – sterk mee eens. Er is niet gekozen voor een oneven aantal van vijf of zeven antwoordmogelijkheden, omdat de kans dan groot is dat respondenten kiezen voor de middelste categorie, vanuit de *social desirable bias* (Garland, 1991). Door een vierpuntschaal te kiezen is er geen middelste antwoord en wordt de respondent gedwongen om een keuze te maken (Allen & Seaman, 2007). De onderzoeker was aanwezig tijdens het invullen van de enquête, zodat eventuele vragen of onduidelijkheden direct konden worden beantwoord. Indien een respondent geen antwoord kon of wilde geven op een stelling, is deze stelling open gelaten. Voor GHZ-2 en GHZ zijn twee aparte enquêtes opgesteld om zo de enquête te kunnen toespitsen op de specifieke situatie bij de organisatie. Alle 29 geïnterviewde personen hebben de enquête ingevuld.

Voordat het eerste interview is afgenomen, is de topiclijst en enquête doorgenomen met collega TIAS-studenten en de scriptiebegeleider, om te zorgen dat de beschrijving van Beyond Budgeting principes en de enquête eenduidig waren. Naar aanleiding van deze overleggen zijn de topiclijst en de enquêtes nog op enkele punten aangepast. De topiclijsten van de interviews staan in bijlage 3, de enquêtes in bijlage 4.

Voorafgaand aan de interviews bij GHZ-2 heeft de controller van GHZ-2, die vanaf de start van het onderzoek betrokken is, de respondenten voorzien van informatie. Voorafgaand aan de interviews bij GHZ heeft iedere respondent in zijn/haar agendaverzoek een korte toelichting op het interview gekregen. Deze toelichting is te vinden in bijlage 5. Bij de start van het interview is bijgevoegde toelichting nogmaals mondeling gegeven en is Beyond Budgeting geïntroduceerd. Tevens is duidelijk gemaakt dat de interviews anoniem zijn. Ten slotte is toestemming gevraagd (en door iedere respondent gegeven) voor opname van het interview met een dictafoon, zodat alle informatie uit het interview zo goed mogelijk kan worden verwerkt. Na afloop van het interview hebben de respondenten de samenvatting van het interview per mail ontvangen, met de vraag of deze samenvatting een goede weergave is van het gesprek. Naar aanleiding van de reactie van respondenten zijn enkele samenvattingen nog op kleine punten aangepast. Uiteindelijk hebben alle respondenten hun akkoord gegeven op de inhoud van het verslag. Een voorbeeld van de mail die is gestuurd is te vinden in bijlage 6.

4.3 Data-analyse

Wester en Peters (2004) onderscheiden twee relevante aspecten van het begrip data-analyse. Ten eerste moet de data worden uiteengehaald en “wordt geëxpliciteerd welke aspecten van het onderzochten verschijnsel relevant zijn” (p. 83). Ten tweede is het van belang om bij data-analyse op zoek te gaan naar patronen in het materiaal, “dat wil zeggen de samenhang tussen de onderscheiden aspecten rond een verschijnsel” (p. 83). Beide aspecten komen in dit onderzoek aan bod. In de volgende subparagrafen is per bron uiteengezet hoe de data-analyse wordt uiteengezet.

4.3.1 Documenten

De voor dit onderzoek gebruikte interne documenten zijn veelal beleidsdocumenten, maar soms ook presentaties en eerder gedane onderzoeken. Om deze documenten te analyseren, worden deze gedetailleerd gelezen en gemarkeerd. Hierbij ligt de nadruk op elementen van de transformatie van GHZ en voor de huidige Planning & Control cyclus. Expliciet zal worden gezocht naar patronen in de verschillende documenten die samenhang (of juist het ontbreken daarvan) kunnen aantonen. Zoals al aangegeven in paragraaf 4.2.1, worden deze documenten gebruikt bij de beantwoording van deelonderzoeksvraag 3 en 5.

4.3.2 Observatie

Om de individuele observatie van de onderzoeker te analyseren, worden alle observaties en hierbij gemaakte aantekeningen samengevat. Tijdens de observatie is direct gebruik gemaakt van selectieve waarneming (het uiteenrafelen van de informatie), met inachtneming van de onderzoeksvraag en deelonderzoeksvragen. De observaties zijn gebruikt in de beantwoording van deelonderzoeksvragen 4, 5 en 6.

4.3.3 Personen

Voor het analyseren van de data vanuit interviews beschrijven Wester en Peters (2004, p. 88-91) welke keuzes een onderzoeker bij de transcriptie van interviews moet maken. In dit onderzoek is gekozen om een samengevat, inhoudelijk verslag te maken. Ieder opgenomen interview wordt teruggeluisterd en wordt samengevat aan de hand van de twaalf principes van Beyond Budgeting. De interviews met medewerkers van GHZ bevatten ook een samenvatting van de openingsvraag en slotvraag. Deze methode zorgt voor een goede structuur in de samenvatting én voor reductie van de data, waardoor het mogelijk is de resultaten van de interviews met elkaar te vergelijken. In het tweede deel van de analyse wordt op zoek gegaan naar patronen in de data. Met behulp van de opgeschoonde data worden de antwoorden van de respondenten op de verschillende topics met elkaar vergeleken om overeenkomsten en verschillen per topic te identificeren. Het resultaat is vervolgens een conclusie per Beyond Budgeting principe. Als conclusie wordt wederom de *Beyond Budgeting Entry Scan* (De Waal, 2005) gebruikt en wordt de BBES op enkele punten aangepast, dit wordt in paragraaf 6.2.7 toegelicht.

De (analyse van een) enquête behoort traditioneel niet bij kwalitatief onderzoek en is een veelgebruikt instrument bij kwantitatief onderzoek. De enquête wordt in dit onderzoek gebruikt als aanvulling op de interviews. In de analyse van de data uit de enquête wordt gekeken in hoeverre de kwalitatieve uitkomsten worden ondersteund door kwantitatieve uitkomsten, of dat hier juist verschillen in te zien zijn. Gezien het relatief klein aantal respondenten dat de enquête heeft ingevuld, worden geen statistische analyses uitgevoerd. De resultaten worden samengevat weergegeven in hoofdstuk 5 en meer gedetailleerd in de bijlagen.

4.4 Kwaliteitseisen

In deze paragraaf wordt stilgestaan bij de manier waarop de kwaliteit van het onderzoek wordt gegarandeerd. Korzilius (2000) benoemt vier belangrijke kwaliteitseisen van praktijkgericht onderzoek: betrouwbaarheid, validiteit, controleerbaarheid en bruikbaarheid. Hieronder worden deze eisen besproken en toegelicht.

De betrouwbaarheid heeft betrekking op “de aanwezigheid van toevallig gemaakte fouten in een onderzoek” (Korzilius, 2000, p. 22). Een betrouwbaar onderzoek stelt dus bij een herhaalde meting dezelfde meetresultaten vast (Vennix, 2011). Dit onderzoek is kwalitatief van aard, waardoor altijd sprake is van interpretatie van kwalitatieve resultaten. Hierdoor is deze kwaliteitseis niet volledig te realiseren is. Om toch de betrouwbaarheid van het onderzoek zo hoog mogelijk te krijgen, wordt ten eerste gebruik gemaakt van triangulatie van databronnen. Daarnaast is gebruik gemaakt van een groot aantal respondenten, om zodoende voldoende zekerheid te hebben dat de resultaten breed gedragen zijn, zonder dat er verzadiging van data ontstaat. Ook wordt de vooraf vastgestelde topiclijst bij iedere respondent volledig doorlopen en wordt de uitleg van de Beyond Budgeting principes steeds op dezelfde manier gegeven. Ook wordt ieder interview samengevat en opgestuurd naar de respondent, met het verzoek om te controleren of de samenvatting een juiste weergave is van het gesprek. Indien de respondent nog opmerkingen heeft, worden deze verwerkt en wordt dit teruggekoppeld naar de respondent. Ten slotte wordt door middel van de enquête de betrouwbaarheid verhoogd. Het feit dat de onderzoeker aanwezig is bij het afnemen van de enquête, vergroot de betrouwbaarheid verder, aangezien hierdoor vragen of onduidelijkheden direct worden opgelost en zodoende de kans op verkeerde interpretatie van de stelling door de respondent wordt verkleind. De onderzoeker is tijdens de enquête slechts aanwezig voor vragen ter verduidelijking van de stelling en heeft verder geen invloed op de antwoorden van de respondenten.

Waar betrouwbaarheid zich focust op toevallige fouten, gaat het bij de validiteit om systematische fouten (Vennix, 2011). Korzilius (2000) en Vennix (2011) benoemen verschillende typen validiteit, waarvan hier de drie belangrijkste worden besproken. Ten eerste is inhoudsvaliditeit belangrijk, waarbij het gaat “over de vertaling van het te meten begrip in vragen” (Korzilius, 2000, p. 26). Dit type validiteit kan vooraf aan de dataverzameling kan worden vastgesteld (Vennix, 2011). De inhoudsvaliditeit in dit onderzoek wordt gewaarborgd door een uitgebreid literatuuronderzoek en de vertaling en uiteenzetting van de twaalf principes van Beyond Budgeting. Deze principes komen terug in de topiclijsten van het interview en in de enquêtes, die vooraf zijn getoetst door meerdere personen. De principes worden ook gebruikt in de resultaten en conclusies. Het tweede type validiteit

betreft interne validiteit, in dit geval gaat het om de kwaliteit van de conclusies uit het onderzoek (Korzilius, 2000). Deze validiteit wordt gerealiseerd door openheid in de verwerking van de resultaten. Alle interviews zijn opgenomen met een dictafoon, de samenvattingen zijn geverifieerd bij de respondenten en in de bijlage toegevoegd en de analyse van de resultaten zijn herleidbaar naar interviewverslagen. De externe validiteit ten slotte heeft betrekking op de generaliseerbaarheid van de conclusies (Korzilius, 2000). Dit type validiteit is moeilijk te realiseren bij casestudies, omdat er slechts gebruik wordt gemaakt van één of enkele cases. Dit geldt ook voor dit onderzoek. Doordat gebruik wordt gemaakt van de ervaringen van een vergelijkbare zorgorganisatie, wordt de externe validiteit echter wel verhoogd.

De derde kwaliteitseis betreft controleerbaarheid, waarbij het gaat om “het op controleerbare wijze uitvoeren van een onderzoek” (Korzilius, 2000, p. 30). Dit is een voorwaarde voor een goede betrouwbaarheid en validiteit. Dit onderzoek is voorzien van een uitgebreide beschrijving en argumentatie van de verschillende fases van het onderzoek, wat resulteert in een hoge controleerbaarheid.

Ten slotte is het voor praktijkgericht onderzoek van belang dat er sprake is van een grote bruikbaarheid (Korzilius, 2000). Dit onderzoek is als zeer bruikbaar te classificeren. Het onderzoek is in opdracht van GHZ uitgevoerd en in de aanleiding van onderzoek is beschreven dat GHZ geïnteresseerd is in de mogelijke toepassing van Beyond Budgeting. Vervolgens wordt door middel van een uitgebreid literatuuronderzoek een theoretisch fundament gelegd onder Beyond Budgeting, waarna dit leidt tot een heldere uiteenzetting van de twaalf principes van Beyond Budgeting. De bruikbaarheid wordt verhoogd doordat ook gebruik wordt gemaakt van de kennis en ervaring van GHZ-2, een vergelijkbare zorgorganisatie die al werkt conform de Beyond Budgeting principes. De conclusie zal ten slotte nog concrete aanbevelingen bevatten, die GHZ indien gewenst direct in de praktijk kan brengen.

5. Resultaten

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de resultaten van het empirische deel van het onderzoek beschreven. Hiermee worden onderstaande empirische deelonderzoeksvragen beantwoord:

3. Welke transformatie op het gebied van missie, visie en cultuur is bij GHZ gaande?
4. Hoe worden de principes van Beyond Budgeting toegepast bij een vergelijkbare zorgorganisatie?
5. Wat zijn de ervaringen met de huidige Planning & Control cyclus bij GHZ?
6. In welke mate zijn de principes van Beyond Budgeting toepasbaar op GHZ?

Het resultaat van iedere deelonderzoeksvraag wordt in een aparte paragraaf gepresenteerd.

5.2 Huidige transformatie bij GHZ

In deze paragraaf worden de resultaten op onderstaande deelonderzoeksvraag gepresenteerd:

3. Welke transformatie is op dit moment bij GHZ gaande?

In de volgende subparagrafen wordt de transformatie beschreven in drie tijdvakken.

5.2.1 Transformatie 2013-2015

In verband met het anonimiseren van deze scriptie is de inhoud van deze paragraaf niet weergegeven.

5.2.2 Transformatie 2016-2019

In verband met het anonimiseren van deze scriptie is de inhoud van deze paragraaf niet weergegeven.

5.2.3 Transformatie 2020 en verder

In verband met het anonimiseren van deze scriptie is de inhoud van deze paragraaf niet weergegeven.

5.3 Beyond Budgeting bij GHZ-2

In deze paragraaf worden de resultaten op onderstaande deelonderzoeksvraag gepresenteerd:

4. Hoe worden de principes van Beyond Budgeting toegepast bij een vergelijkbare zorgorganisatie?

Ten eerste wordt meer informatie verstrekt over GHZ-2 als vergelijkbare zorgorganisatie en volgt een cijfermatige vergelijking van GHZ-2 met GHZ. Vervolgens wordt gekeken hoe de Beyond Budgeting principes toepasbaar zijn op GHZ-2 op basis van de informatie uit de interviews en de observaties tijdens de workshop over de *High Performance* Financiële Functie bij GHZ-2. Ten slotte worden de resultaten uit de afsluitende enquête gepresenteerd.

5.3.1 Algemene informatie GHZ-2

In verband met het anonimiseren van deze scriptie is de inhoud van deze paragraaf niet weergegeven.

Hieronder in tabel 1 zijn beide organisaties op hoofdlijnen cijfermatig met elkaar vergeleken voor de boekjaren 2017 en 2018. De informatie is opgehaald uit de openbare jaarrekeningen (GHZ-2, 2019a; GHZ, 2019c) en de jaarverslagen (GHZ-2, 2019b; GHZ, 2019d) van beide organisaties over het boekjaar 2018. Uit deze tabel komt naar voren dat GHZ een grotere organisatie is met dus (logischerwijs) hogere opbrengsten en een hoger resultaat. Het rendement en weerstandsvermogen zijn echter vergelijkbaar voor het jaar 2018.

	2018		2017	
	GHZ	GHZ-2	GHZ	GHZ-2
Opbrengsten	€ 81.400.000	€ 50.060.000	€ 77.360.000	€ 47.050.000
Resultaat	€ 1.470.000	€ 780.000	€ 1.020.000	€ -630.000
Rendement % (Resultaat/Opbrengst)	1,8%	1,6%	1,3%	-1,3%

	2018		2017	
	GHZ	GHZ-2	GHZ	GHZ-2
Eigen vermogen	€ 30.690.000	€ 16.200.000	€ 29.220.000	€ 15.420.000
Weerstandsvermogen (EV/Opbrengst)	38%	32%	38%	33%
Aantal medewerkers	1.564	1.070	1.504	1.043
Aantal fte	1.005	744	981	723
Aantal cliënten	1.844	2.126	1.864	2.030
Aantal woonzorgcliënten	707	419	711	418

Tabel 1. Vergelijking GHZ - GHZ-2. (Bedragen afgerond op € 10.000)

5.3.2 Uitwerking Beyond Budgeting principes bij GHZ-2

In deze paragraaf wordt aan hand van de Beyond Budgeting principes uiteengezet in hoeverre GHZ-2 op dit moment werkt volgens deze managementfilosofie.

5.3.2.1 Hogere doel (Purpose)

GHZ-2 is een organisatie waar de cliënt centraal staat. In iedere ruimte hangt een lijst aan de muur met hierin 'De Taak' waarin de missie van GHZ-2 wordt uiteengezet. Alle respondenten kennen deze taak en beschrijven dit op hun eigen manier. Daarnaast geven alle respondenten aan dat dit niet alleen een mooie tekst is die aan de muur hangt, maar dat dit hogere doel ook echt leeft bij alle medewerkers. Respondenten die eerder bij andere organisaties werkzaam zijn geweest, geven bovendien aan dat de manier waarop dit hogere doel bij GHZ-2 leeft uniek is en dat zij dit bij andere (zorg)organisaties niet zo sterk hebben beleefd. Ook bij ondersteunende diensten en bij managers die zelf wat meer afstand hebben tot het primair proces, leeft dit hogere doel en wordt dit gezien als een van de krachten van GHZ-2. Enkele respondenten geven aan dat dit hogere doel zelfs een van de redenen is waarom ze bij GHZ-2 werken.

5.3.2.2 Kernwaarden (Values)

Bij GHZ-2 zijn geen specifieke kernwaarden geformuleerd om het gedrag van medewerkers te sturen. In 'De Taak' staat ook beschreven wat de belangrijkste uitgangspunten zijn (zie ook paragraaf 5.3.1) en dus op welke manier het hogere doel kan worden bereikt. De respondenten zien daarom het hogere doel en de kernwaarden als één geheel. Tussen de sectoren (woonzorg, dagbesteding, junior en thuis) zijn verschillen in de manier waarop men het hogere doel probeert te behalen, deze verschillen komen onder andere door de verschillen de in zorgvraag van cliënten. De manier van werken wordt als heel informeel ervaren, de deur staat bij iedereen open en er is sprake van een platte organisatie met beperkte bureaucratie.

5.3.2.3 Openheid (Transparency)

De openheid binnen GHZ-2 wordt door iedere respondent als groot ervaren. Tot een jaar geleden hadden alleen MT-leden inzicht in de cijfers, maar met het nieuwe Power BI Dashboard zijn de cijfers toegankelijk voor alle managers en teamleiders. Iedereen kan alle cijfers zien – ook van elkaar – en het dashboard faciliteert bovendien dat locaties op een overzichtelijke manier met elkaar kunnen worden vergeleken. Dit bevordert de mogelijkheid om met elkaar de dialoog aan te gaan en van elkaar te leren. Een ontwikkelpunt dat wordt genoemd, is dat de onderlinge vergelijking nog meer mag leiden tot concrete verbeteracties, die dan ook weer bij voorkeur in openheid worden gedeeld. Teamleiders delen hun cijfers ook in toenemende mate met hun medewerkers, zodat er ook bij hen meer betrokkenheid ontstaat voor de cijfers. Inmiddels is men aan het onderzoeken in hoeverre het dashboard direct toegankelijk voor medewerkers kan worden gemaakt. Ook hier is het principe dat er geen restricties hoeven te zijn in wat iedereen kan zien. GHZ-2 wil echter ook waken voor een informatie *overload*, waardoor een medewerker door de bomen het bos niet meer ziet.

5.3.2.4 *Organisatie (Organisation)*

De afgelopen jaren zijn stappen gezet om kleinere teams te creëren met integrale verantwoordelijkheid. Een van de MT-leden geeft aan dat GHZ-2 nu middenin dit proces zit, waarbij de eenheden zijn geformuleerd maar waarbij dit nog geen (h)echte teams zijn. Zoals ook al vermeld in de eerdere principes, is bij GHZ-2 sprake van korte lijnen en een familiecultuur, waardoor bureaucratie beperkt is. Het aantal kostenplaatsen is behapbaar en tegelijkertijd gedetailleerd genoeg om analyses te maken voor de financiële functie.

5.3.2.5 *Eigenaarschap (Autonomy)*

Eigenaarschap is duidelijk aanwezig bij de MT-leden. De bestuurder legt het eigenaarschap op het gebied van de cijfers ook heel duidelijk bij hen neer en accepteert niet als managers zeggen dat “de cijfers niet kloppen”. Hierdoor worden sectormanagers gedwongen om met ondersteuning van het team Planning & Control te zorgen voor correcte cijfers. GHZ-2 is nog in ontwikkeling als het gaat om eigenaarschap bij teamleiders en zorgmedewerkers. Teamleiders hebben pas sinds kort inzage in het dashboard en houden zich nog voor een groot deel bezig met operationele taken in hun teams. De sectormanagers geven teamleiders steeds meer verantwoordelijkheid en verwachten steeds meer eigenaarschap, zodat teamleiders zelf beslissingen gaan nemen in plaats van alles te overleggen. Deze verandering is niet in een paar maanden gerealiseerd en heeft tijd nodig. De teamleider moet leren om meer afstand van het primair proces te doen en om eigenaarschap te nemen, daarnaast moet de sectormanager ook eigenaarschap geven aan de teamleider en meer loslaten. Het nieuwe dashboard helpt hier zeker bij, omdat er meer en beter inzicht is de cijfers per team, waardoor een teamleider dit ook als stuurinformatie kan gebruiken. Een laatste stap is om ook nog meer (financieel) eigenaarschap bij medewerkers te creëren, maar dit onderdeel is op dit moment nog niet verder uitgewerkt en geïmplementeerd.

5.3.2.6 *Klanten (Customers)*

De kracht van GHZ-2 is dat men werkt vanuit de zorgvraag en wensen van de cliënt en niet vanuit het eigen aanbod. Hierdoor staat de klant écht centraal en kan zorg op maat worden geleverd. Het feit dat GHZ-2 geen begroting maakt, heeft onder andere tot gevolg dat er meer tijd is voor andere zaken, zoals de zorg voor de cliënt. De cliënt staat bij GHZ-2 echt op nummer één. GHZ-2 gaat soms heel ver in de zorg voor haar cliënten, ook als dit ten koste gaat van het financiële resultaat. Dit is een bewuste keuze die past bij de missie en visie. Niet alleen de cliënt wordt als klant gezien, maar ook de ouders/verwanten en de financiers (o.a. gemeenten). Zowel medewerkers uit het primair proces als medewerkers van ondersteunende diensten voeren hun werkzaamheden uit met als doel om meerwaarde te bieden aan de klant. Zorgmanagers geven aan dat ze veel medewerking krijgen vanuit ondersteunende diensten en dat het opvallend (en positief) is dat bijvoorbeeld de financiële functie ook echt vanuit het belang van de klant (de cliënt) kan denken.

5.3.2.7 *Ritme (Rhythm)*

GHZ-2 werkt zonder begroting, waarmee een van de strakke processen is losgelaten en waardoor minder sprake is van piekbelasting in de laatste maanden van het jaar. Het ritme van het kalenderjaar is echter nog steeds aanwezig. De nieuwe normen (zie volgend principe) worden namelijk per kalenderjaar afgesproken en ook wordt voor ieder kalenderjaar een jaarplan verwacht van managers. Met betrekking tot de normen overweegt GHZ-2 om hiervoor meerjarenafspraken te maken. Op dit moment wordt onderzocht of de jaarplan systematiek anders en beter kan, waarbij GHZ-2 het kalenderjaar mogelijk wil loslaten, zodat ook hier geen piekmoment meer aan het eind van het jaar ontstaat. In de praktijk zijn er al voorbeelden van teamleiders en sectormanagers die flexibel omgaan met het jaarplan, door bijvoorbeeld deze per schooljaar op te stellen omdat dit een veel logischer ritme is voor sommige teams. Een ander voorbeeld is een opmerking van een manager die aangeeft zelf een meerjarenplan te hebben opgesteld. Daarnaast benoemt een manager dat ze ieder kwartaal het plan ter discussie stelt en bijstelt indien nodig, waardoor een veel dynamischer plan ontstaat. Een laatste voorbeeld waarmee GHZ-2 het jaarritme probeert te doorbreken is het dashboard, dat altijd de laatste twaalf maanden laat zien en dus over de kalenderjaren heen kijkt. Respondenten geven aan dat het goed is om een (jaar)plan te maken, omdat dit je als manager dwingt om stil te staan en vooruit te kijken. Welk ritme dan vervolgens het

juiste is, dat is nog een punt van discussie. Het feit dat GHZ-2 zonder begroting werkt, wordt als zeer positief ervaren. “Naar mijn ervaring betekent het werken met een begroting elkaar vanaf de zomer drie maanden gek maken over het verdelen van het geld voor het komend jaar, om vervolgens tien maanden met elkaar te gaan verklaren waarom we niet hebben gedaan wat we in die drie maanden ‘ruzie maken’ hebben afgesproken. Door het elimineren van de begroting, is er geen sprake meer van een jaarlijkse ‘rituele dans’ rondom het verdelen van het geld.”, aldus een van de MT-leden die enkele jaren gelden bij GHZ-2 is komen werken.

5.3.2.8 Normen (Targets)

In plaats van een begroting werkt GHZ-2 met een rendementspercentage per sector als financiële norm. Hierdoor wordt gekeken naar het resultaat onderaan de streep, in plaats van een gedetailleerde begroting als norm met analyses op grootboekrekening niveau. Belangrijk om te vermelden is dat rendement niet de enige GHZ-2 norm is, alle respondenten geven aan dat er andere, minstens net zo belangrijke normen zijn. GHZ-2 heeft normen op de onderdelen Cliënt, Personeel en Financiën waaronder cliënttevredenheid, medewerker tevredenheid, uitstroom, ziekteverzuim en de gelukscore. De normen worden bepaald door de bestuurder in overleg met de controller. Voor het bepalen van alle normen wordt geprobeerd om zo veel mogelijk naar buiten te kijken en de norm te baseren op landelijke cijfers of resultaten van collega-organisaties. Alle normen zijn relatief en uitgedrukt in een percentage of een indexgetal. Als de conceptnormen zijn bepaald door de bestuurder en controller, bespreekt de controller deze normen individueel met de verschillende sectormanagers. Indien de sectormanager het niet eens is met deze norm, wordt geëscaleerd naar de bestuurder. In een overleg tussen bestuurder, controller en sectormanager wordt vervolgens het probleem besproken en maakt de bestuurder uiteindelijk een keuze. Deze opschaling heeft afgelopen jaar één keer plaatsgevonden en is door alle partijen als een eerlijk proces ervaren. Respondenten geven aan dat de bestuurder een objectieve en goede rol pakt, waarbij er sprake is van volledige transparantie. Deze transparantie en het eerlijke gesprek is heel belangrijk, waarmee politieke ‘spelletjes’ en subjectieve beïnvloeding worden voorkomen. Binnen de sector differentieert de sectormanager de financiële norm per kostenplaats samen met de sectorcontrollers. Hierdoor ontstaat voor iedere locatie een ambitieuze en tevens haalbare norm, waarbij de som van alle normen uiteraard gelijk is aan de financiële norm van de sector.

5.3.2.9 Plannen en prognoses (Plans and forecasts)

GHZ-2 maakt uiteraard plannen en prognoses, maar hier is nog wel ruimte voor verbetering. Het huidige prognoseproces wordt uitgevoerd door de sectorcontrollers samen met de controller, de zorgmanagers worden op dit moment hier nog niet bij betrokken. De methode van prognosticeren is nog vrij primitief, waarbij het resultaat van de laatste periode wordt gebruikt en met enkele minimale aanpassingen wordt geëxtrapoleerd naar het eind van het jaar en verder. GHZ-2 wil dit proces graag verbeteren en in de toekomst ook het zorgmanagement betrekken bij de aannames en berekeningen. Op dit moment is GHZ-2 bezig met een project om een *rolling forecast* te implementeren met behulp van Python, gebaseerd op de *driver tree*. Met de *driver tree* wil GHZ-2 meer inzicht krijgen in wat nu echt de ‘knoppen zijn waaraan managers kunnen draaien’. Een belangrijk uitgangspunt hierbij is de uitkomst zo simpel als mogelijk moet zijn, zodat het proces transparant blijft en het aan iedereen uit te leggen is.

5.3.2.10 Overhead (Resource allocation)

De teammanagers geven aan dat zij de overhead als een gegeven beschouwen en zich hier niet druk om maken, om dat het voor hen niet beïnvloedbaar is. Vanuit het MT is men kritischer op de overhead en wordt benoemd dat er nog onvoldoende transparantie is bij de ondersteunende diensten. De sectormanagers hebben behoefte aan meer inzicht in hoe ondersteunende diensten hun geld uitgeven en willen in gesprek over de kwaliteit van de dienstverlening. Respondenten geven daarnaast aan dat er bij de ondersteunende diensten nog winst is te behalen op het gebied van *efficiency*. De overheadverdeling wordt zo simpel mogelijk gehouden, iedere locatie draagt een vast percentage van de omzet af. Natuurlijk zou je overhead naar werkelijke afname per locatie kunnen verdelen, maar de kosten om dit zorgvuldig en objectief te doen (waarschijnlijk een extra sectorcontroller) wegen niet op tegen de baten. Zorglocaties betalen hun overhead afhankelijk van hun behaalde

omzet, dit betekent dus dat de hoogte van de overhead dynamisch is. Als de omzet stijgt, dan stijgt ook de overhead, als de omzet daalt, dan is er ook minder budget voor overhead. Indien er sprake is van verdere groei van de organisatie, zal het MT nog wel kritisch bekijken in hoeverre het percentage overhead kan worden verlaagd, omdat er dan schaalvoordelen worden verwacht bij ondersteunende diensten.

5.3.2.11 Prestatiebeoordeling (Performance evaluation)

Om goed te kunnen sturen, heb je goede stuurinformatie nodig, zeker als er geen begroting meer is. Tot een jaar geleden was de stuurinformatie beperkt en alleen beschikbaar voor MT-leden, maar sinds 2019 is er een nieuw dashboard dat is opgesteld met de tool *Power-BI*. GHZ-2 heeft een eigen datawarehouse en een eigen BI-specialist (*Business Intelligence specialist*) in dienst, die zelf de tool en het datawarehouse onderhoudt. Bij de introductie van het nieuwe dashboard zijn enkele sessies georganiseerd vanuit het team Planning & Control om de nieuwe tool goed uit te leggen aan de gebruikers. Doordat managers en teamleiders nu beter inzicht hebben in de cijfers, zijn ze ook beter in staat om te sturen. De tijdigheid van vrijgave van cijfers – nu worden cijfers rond de 15^e van de maand vrijgegeven van de voorgaande maand – zou nog kunnen verbeteren. Nu duurt het voor een manager lang voordat je effect kunt zien van bepaalde wijzigingen en dan voelt het voor hen soms als een gok of de norm wordt gehaald. In individuele beoordelingsgesprekken spelen de cijfers een minimale rol, enkele respondenten geven aan dat dit wel mag veranderen en ook al aan het veranderen is. Ook hier wordt door alle respondenten benoemd dat niet alleen de financiële norm bepalend is voor de prestatie van een locatie of sector, maar dat juist ook de andere normen belangrijk zijn met betrekking tot personeel en cliënten. Het nieuwe dashboard speelt een belangrijke rol in inzicht in de prestaties en is ondersteunend in het nemen van beslissingen. Bovendien, als er een manager langdurig slecht presteert, dan is dat transparant voor de hele organisatie dankzij het dashboard. “En wat er dan gebeurt, dat is afhankelijk van de executiekracht van de bestuurder”, zo omschrijft een van de respondenten. Twee keer per jaar is er een gesprek tussen sectormanager en bestuurder over de cijfers. In deze gesprekken wordt in detail gekeken naar hoe de sector presteert op de GHZ-2-normen. In dit gesprek is altijd sprake van kijken naar de ‘harde’ cijfers in combinatie met het verhaal daarachter. Ook de concerncontroller en betreffende sectorcontroller zijn aanwezig bij deze gesprekken.

5.3.2.12 Beloning (Rewards)

Binnen GHZ-2 heerst een groot solidariteitsgevoel. Indien een locatie een hogere resultaat haalt dan de financiële norm, gebruikt GHZ-2 dit om tegenvallers op andere plekken op te vangen. Dit wordt door alle respondenten als eerlijk ervaren. Men is niet financieel gedreven en wil dit ook niet zijn, de focus ligt op de inhoud en dus op het leveren van goede zorg. Een respondent geeft aan dat het bovendien niet goed is als een locatie te veel rendement behaalt, want het is zorggeld van de cliënten en bij te veel rendement is dus onvoldoende geld besteed aan goede zorg voor hen. Om te innoveren heeft GHZ-2 een jaarlijks een budget van 2% van de opbrengsten gereserveerd. Als teams innovatieve ideeën hebben, kunnen ze dit aangeven en is hier budget voor beschikbaar. Dit budget kan teams stimuleren (en motiveren) tot verbetering op hun eigen locatie, waardoor hun eigen resultaat verbetert. Op deze manier worden goede ideeën beloond.

5.3.3 Resultaten enquête

De acht geïnterviewde personen hebben ook de afsluitende enquête ingevuld. De resultaten zijn hieronder weergegeven in tabel 2, een splitsing per functie is te vinden in bijlage 8. Indien een respondent een stelling niet heeft ingevuld of meerdere keuzes heeft aangekruist, staat deze in de laatste kolom. De meest opvallende resultaten zijn gemarkeerd en worden onder de tabel toegelicht.

Stelling	Sterk mee oneens	Mee oneens	Mee eens	Sterk mee eens	Neutraal / n.v.t.
1a. Hogere doel bekend			1	7	
1b. Hogere doel uitgedragen door management			1	7	
2. Vrijheid in handelen naar kernwaarden			6	1	1
3. Goed dat cijfers voor iedereen zichtbaar zijn			2	6	
4. Kleine resultaatverantwoordelijke eenheden			4	3	1
5a. Verantwoordelijkheden zo laag mogelijk		2	4	1	1
5b. Voldoende ruimte voor eigenaarschap		2	5	1	
6a. Klant staan centraal			2	6	
6b. Vaststellen toegevoegde waarde werk			2	6	
7a. Goed dat er geen begroting is			1	7	
7b. Jaarplannen niet meer per jaar maken			1	1	6
8. Goed dat normen relatieve getallen zijn			3	4	1
9. Goede kwaliteit van plannen en prognoses		2	5		1
10. Goed dat overhead dynamisch is			2	3	3
11a. Prestatiebeoordeling gaat niet alleen over cijfers				8	
11b. Goed dat GHZ-2 stuurt via dashboard			1	7	
12. Deel van resultaat zelf houden als team	1	4		2	1

Tabel 2. Resultaten afsluitende enquête GHZ-2

De resultaten uit de enquête bevestigen de resultaten uit de interviews. Specifiek komt uit de enquête naar voren dat de respondenten erg content zijn met het feit dat GHZ-2 werkt zonder begroting. Ook is iedereen positief over het feit dat cijfers transparant zijn voor de hele organisatie en dat de prestatiebeoordeling niet alleen over cijfers gaat maar ook over 'softe' aspecten.. Over de wijze van opstellen van jaarplannen, de kwaliteit van prognoses en de verdeling van overhead is meer spreiding te zien in de antwoorden. Hier is GHZ-2 duidelijk nog in ontwikkeling. Er zijn in de antwoorden geen significante verschillen tussen de functies te vinden. De grootste verschillen in antwoorden van respondenten zijn te vinden bij de laatste vraag die betrekking heeft op het principe beloning. Twee respondenten (1x MT en 1x financiële functie) zijn het volledig eens met de stelling dat een locatie een deel van het resultaat zelf mag behouden, terwijl 5 respondenten het (geheel) niet met deze stelling eens zijn.

5.4 Ervaringen met huidige Planning & Control cyclus bij GHZ

In deze paragraaf worden de resultaten op onderstaande deelonderzoeksvraag gepresenteerd:

5. Wat zijn de ervaringen met de huidige Planning & Control cyclus bij GHZ?

Om deze deelonderzoeksvraag te beantwoorden, wordt ten eerste in paragraaf 5.4.1 de huidige Planning & Control cyclus (P&C-cyclus) geschetst aan de hand van diverse interne GHZ documenten en observaties. Vervolgens wordt in paragraaf 5.4.2 ingegaan op de resultaten uit de interviews met betrekking tot deze deelonderzoeksvraag.

5.4.1 Huidige P&C-cyclus

De huidige Planning & Control cyclus bij GHZ kan logischerwijs worden gesplitst in twee fasen: Planning (fase 1) – de begrotingscyclus – en Control (fase 2). In de volgende subparagrafen worden beide fasen eerst conceptueel uitgewerkt, waarna een praktische terugblik volgt op de begrotingscyclus 2020 en de controlcyclus 2019. De begrotingscyclus start in juli/augustus en eindigt begin van het nieuwe jaar, de controlcyclus start begin van het kalenderjaar en eindigt ruim een jaar later. Een totale P&C-cyclus neemt hiermee bijna twee jaar in beslag. Ieder jaar start een nieuwe cyclus, waarmee is dus altijd overlap is tussen twee cycli.

5.4.1.1 Fase 1: Begrotingscyclus

De P&C-cyclus start ieder jaar met een kaderbrief, die door de bestuurder wordt opgesteld en in de zomer (juli-augustus) wordt verspreid naar alle managers. In deze kaderbrief staan de strategische uitgangspunten of thema's die gelden voor het nieuwe jaar, samen met de normen op de vijf KPI resultaatgebieden. Bovendien wordt in de kaderbrief de tijdsplanning voor de begrotingscyclus gegeven. De planning van de afgelopen twee jaar (GHZ, 2018; GHZ, 2019a) is hieronder in tabel 3 weergegeven.

Fase	Periode	Onderdeel
1.	Augustus-september	Afspraken SLA's ondersteunende diensten – primair proces
2.	September	Invullen begroting overhead en verdelen overhead naar locatie
3.	Oktober	Invullen begroting door zorgmanagers (ronde 1)
4.	Begin november	Analyse, terugkoppeling door P&C naar MT en zorgmanagers
5.	Medio november	Aanpassen begroting door zorgmanagers (ronde 2)
6.	Eind november	Analyse, terugkoppeling door P&C naar MT en zorgmanagers
7.	Begin december	Laatste aanpassingen in begroting door MT en zorgmanagers (ronde 3)
8.	December	Begroting aanbieden aan stakeholders voor goedkeuring

Tabel 3. Tijdsplanning begrotingscyclus GHZ

De begroting is de afgelopen vijf jaar ingevuld met behulp van een softwarepakket genaamd "Inforay". De medewerkers van het team Planning & Control verzorgen achter de schermen de complete (en complexe) inrichting van het systeem en zorgen dat iedere manager toegang heeft tot zijn/haar kostenplaats om de begroting in te vullen. Het pakket is zodanig ingericht dat een manager alleen de verwachte productie per product, het verwachte aantal fte's per functie en de overige kosten en overige opbrengsten in hoeft te vullen. Vervolgens wordt automatisch berekend wat de totale begrote kosten en opbrengsten zijn voor de betreffende kostenplaats en ziet de manager het resultaat. Ter ondersteuning van de managers en als input voor het begrotingsproces stelt het team Planning & Control ook diverse Excel-sjablonen op die worden gevuld met de huidige productie en fte's, die zorgmanagers kunnen gebruiken als input op hun begroting. Daarnaast kunnen managers hun huidige cijfers ook bekijken in het KPI Dashboard en is in Inforay bij de overige kosten en opbrengsten ook zichtbaar wat de begroting in het voorgaand jaar was en wat de realisatie tot en met de voorgaande maand is. Tijdens de begrotingscyclus kunnen managers terecht bij de medewerkers van het Planning & Control team ter ondersteuning. Na de eerste en na de tweede ronde worden door het Planning & Control team uitgebreide analyses gemaakt per kostenplaats, wijk en regio, onderverdeeld naar financieel, productie en fte en in vergelijking met begroting voorgaand jaar en resultaten huidig jaar. Planning & Control stuurt deze analyses naar het MT en de zorgmanagers. Deze analyses worden na ronde 1 besproken tussen de directeurs zorg en de wijkmanagers in het bijzijn van de Businesspartner Planning & Control. Uiteindelijk hebben de MT leden de finale stem in de begroting van hun regio.

5.4.1.2 Fase 2: Controlcyclus

In de kaderbrief (GHZ, 2019a) wordt kort ingegaan op de controlcyclus. In de derde week van de maand worden de cijfers van de voorgaande maand vrijgegeven in het KPI Dashboard. Iedere twee maanden wordt er door Planning & Control in afstemming met de controller en de manager HRM een managementrapportage opgesteld, waarin de realisatie wordt vergeleken met de begroting en waarin de afwijkingen tussen beiden worden verklaard. Bovendien bevatten de rapportages een prognose van het resultaat voor het gehele kalenderjaar in

vergelijking met de begroting. De rapportage wordt door de controller gedeeld met en besproken in het MT, de RvT (Raad van Toezicht), de OR (Ondernemingsraad) en de CCR (Centrale Cliënten Raad). Over de periode t/m april en t/m augustus wordt een uitgebreide rapportage opgesteld, inclusief extra analyses ter voorbereiding op de jaarrekening. Op het jaarrekeningtraject wordt in dit onderzoek niet verder ingegaan.

5.4.1.3 Begrotingscyclus 2020

De begrotingscyclus 2020 is redelijk volgens planning verlopen. De kaderbrief (GHZ, 2019a) is door de bestuurder op 23-7-2019 verstuurd naar alle managers van GHZ. In het begin van het proces (stap 1 en 2) leek snel een achterstand te ontstaan, omdat de gesprekken voor SLA's (Service Level Agreements) tussen ondersteunende diensten en zorg pas in september echt op gang kwamen. Uiteindelijk is het gelukt om (volgens planning) medio oktober Inforay gereed te hebben, inclusief de (concept) overhead per kostenplaats. Vervolgens is het proces conform planning gelopen tot en met stap 7 (analyse cijfers na ronde 2), waarbij op maandag 9-12-2019 door het MT de laatste aanpassingen zijn besproken. Deze aanpassingen zijn door Planning & Control in de begroting verwerkt, waarna deze begroting inclusief uitgebreide toelichting op 23-12-2019 is verstuurd aan de interne stakeholders (OR/CCR/RvT). Deze datum wijkt iets af van de planning (13-12-2019), waardoor de bespreking met de interne stakeholders is verplaatst naar de eerste week van januari. Na opmerkingen vanuit de auditcommissie van de Raad van Toezicht en schriftelijke reactie hierop vanuit het MT, heeft nog een wijziging in de begroting plaatsgevonden. Uiteindelijk is de begroting op 18-2-2020 goedgekeurd door de RvT (GHZ, 2020c). Hiermee heeft de totale begrotingscyclus vanaf het versturen van de kaderbrief tot en met de goedkeuring ruim zeven maanden geduurd. De piek voor managers ondersteunende diensten lag in september/oktober, terwijl de piek voor het primair proces in oktober/november lag. De afdeling Planning & Control is tussen juli en december zeer intensief met het gehele begrotingsproces bezig geweest: inrichting van Inforay, berekenen van overhead bijdrage per kostenplaats, opstellen van hulpbestanden voor managers, ondersteunen van managers bij invullen van begroting, analyseren van en rapporteren over tussentijdse resultaten, aanwezigheid bij besprekingen na ronde 1, bijstellen van begroting na ronde 2, herberekening van overhead en adviseren van MT-leden.

In de SLA gesprekken tussen overhead zorg is vooral het gesprek gevoerd over de inhoud en kwaliteit van de dienstverlening, de cijfers zijn in de meeste gesprekken minder prominent aan bod gekomen. Het budgettaire kader voor ondersteunende diensten was voor de begroting 2020 in basis gelijk aan hun budget voor 2019, met alleen een indexatie voor de cao-stijging van de personele kosten. Op diverse overheadkostenplaatsen is door de manager van de betreffende ondersteunende dienst een voorstel ingediend voor een hoger budget, op basis van de wensen vanuit het primair proces en van de ondersteunende dienst zelf. Dit voorstel is in het MT besproken en gezamenlijk is door het MT het voorlopige budget voor overhead bepaald. In de derde ronde van de begroting (fase 7) is ten slotte nog tot een taakstelling op het budget voor overhead besloten, dat in overleg met de controller is toegepast op enkele kostenplaatsen, waarna de overheadverdeling is aangepast.

Een interessant aspect van het begrotingsproces 2020 betreft het eindresultaat. In de kaderbrief van 23-7-2019 (GHZ, 2019a) is onder andere de financiële norm benoemd, die is gesteld op 2% rendement, net als in de voorgaande twee jaren. Deze norm is leidend voor de bestuurder en daarmee ook kaderstellend voor de einduitkomst van de begroting. Dit betekent dus eigenlijk dat aan het begin van het begrotingsproces het eindresultaat al min of meer vaststond, zeker aangezien de omzet van GHZ redelijk stabiel is. In tabel 4 is per begrotingsronde van 2020 het resultaat en rendement weergegeven. Dit bevestigt bovenstaande, waarbij uiteindelijk op (afgerond) 2% rendement is uitgekomen.

Fase / ronde	Resultaat	Rendement
Fase 3 (ronde 1)	+ € 700.000	+ 0,8%
Fase 5 (ronde 2)	+ € 1.200.000	+ 1,3%
Fase 7 (ronde 3)	+ € 1.790.000	+ 2,0%
Fase 8 (definitief)	+ € 1.490.000	+ 1,7%

Tabel 4. Resultaat en rendement per begrotingsronde 2020 GHZ

Met de definitieve begroting is voldaan aan de KPI 'Financiën op Orde' van 2%. De correctie in fase 8 is gedaan op verzoek van de RvT, waarbij afgerond er nog steeds sprake is van een rendement van 2%. Wijzigingen tussen ronde 1 en ronde 2 zijn tot stand gekomen naar aanleiding van gesprekken tussen MT-leden en wijkmanagers, vervolgens hebben wijkmanagers zelf hun wijzigingen doorgevoerd in Inforay. Wijzigingen tussen ronde 2 en 3 tot stand zijn gekomen door overleg in het MT, waarna Planning & Control enkele taakstellingen heeft doorgevoerd bij zowel het primair proces als bij ondersteunende diensten.

5.4.1.4 Controlcyclus 2019

In 2019 is de controlcyclus uitgevoerd zoals beschreven in de kaderbief 2019 (GHZ, 2018) en in paragraaf 5.4.1.2. In de rapportages lag sterk de nadruk op het verklaren van verschillen tussen realisatie en begroting. Grote verschillen werden onder andere verklaard door aan te geven dat gestegen kosten worden veroorzaakt door gestegen opbrengsten. In dit geval werd vooral naar het resultaat en het rendement gekeken. Daarnaast werd bij het opstellen van prognoses met een schuin oog gekeken naar de begroting, met als doel om de verschillen niet te groot te maken. In het prognoseproces is steeds in de basis gerekend met de extrapolatie van de gerealiseerde kosten en opbrengsten. Daarnaast werd echter in de uitkomst ook sterk rekening gehouden met de begroting, waardoor – zeker bij de rapportages in het eerste helft van het jaar – bij onzekerheid vaak de begroting als prognose werd gehanteerd in plaats van de realisatie. Het begrote resultaat en rendement was in 2019 (afgerond) € 1.640.000 en 1,9%. Tabel 5 laat de prognoses zien voor het boekjaar 2019 per rapportage.

Rapportageperiode	Prognose resultaat	Prognose rendement
T/m februari 2019	+ € 1.830.000	+ 2,1%
T/m april 2019	+ € 1.630.000	+ 1,9%
T/m juni 2019	+ € 1.630.000	+ 1,9%
T/m augustus 2019	+ € 1.750.000	+ 2,0%
T/m oktober 2019	+ € 1.800.000	+ 2,1%
T/m december 2019	+ € 2.390.000	+ 2,7% (versie: februari 2020)
Jaarrekening 2019	+ € 1.830.000	+ 2,1% (versie: april 2020)

Tabel 5. Prognose resultaat en rendement boekjaar 2019 GHZ

5.4.2 Ervaringen van GHZ medewerkers

Het eerste deel van het interview met de 21 medewerkers van GHZ bestond uit het vragen naar hun ervaringen met de huidige Planning & Control cyclus, waarbij de meeste aandacht is uitgegaan naar de Planning cyclus (lees: begrotingscyclus). Het doel van deze vraag was om te achterhalen in hoeverre er sprake is van bereidheid (en eventuele noodzaak of urgentie) bij respondenten om het begrotingsproces te wijzigen. Dit is de eerste vraag van de *Beyond Budgeting Entry Scan* (BBES, De Waal, 2005) en is een belangrijke randvoorwaarde om Beyond Budgeting te kunnen implementeren in een organisatie. In deze paragraaf wordt achtereenvolgens gekeken naar de ervaren voordelen van de huidige P&C-cyclus, de nadelen en de bereidheid om het proces te wijzigen.

5.4.2.1 Voordelen P&C-cyclus

Bijna alle respondenten ervaren de begrotingscyclus als een gedegen proces met duidelijke mijlpalen, waarbij GHZ de tijd neemt om een zo goed mogelijke begroting op te stellen. Veel managers benoemen dat de begroting een belangrijk moment voor hen is om vooruit te kijken naar het komende jaar. De begroting dwingt ze om – meer in detail dan gebruikelijk – stil te staan bij de huidige prestaties en deze te combineren met verwachtingen voor het nieuwe jaar. Hiermee creëert de begroting een kader, is dit richtinggevend voor de toekomst en functioneert het als financiële norm. Bijna alle managers – zowel overig management als MT – benoemen expliciet dat zij de ondersteuning vanuit Planning & Control als zeer positief ervaren. Vergeleken met vijf jaar geleden worden managers dankzij de huidige begrotingscyclus veel directer bij financiën betrokken en dat vinden de managers erg prettig. De begroting wordt *bottom-up* opgebouwd en een manager heeft veel invloed op zijn/haar eigen begroting, dit wordt als prettig ervaren.

Ook de controlcyclus is de afgelopen jaren sterk verbeterd, zo geven meerdere respondenten aan. De introductie van Inforay zo'n 5 jaar geleden heeft ervoor gezorgd dan managers veel meer en beter inzicht in de cijfers krijgen. Met het nieuwe KPI Dashboard is een volgende stap gezet, met nog betere inzichten en de weergave van trends. Een van de managers zegt: "Met het nieuwe KPI Dashboard ben ik erg blij, minder doorklikken en meer gebruiksvriendelijker, dat stimuleert mij ook om in de cijfers te kijken. Ik merk dat het wel iets met mij doet, het wordt leuker om naar de cijfers te kijken".

5.4.2.2 Nadelen P&C-cyclus

Ook al noemen veel respondenten voordelen van de begrotingscyclus, de genoemde nadelen hebben overduidelijk de overhand. Aan de hand van de categorieën uit paragraaf 3.3 worden de nadelen beschreven.

Het nadeel dat het vaakst wordt genoemd is **organisatorisch** van aard en betreft de hoeveelheid tijd die het begrotingsproces kost. Enerzijds kost het maken van de begroting veel tijd voor het management – de meeste MT-leden en overige managers benoemen dit punt expliciet – en anderzijds geven alle respondenten van de financiële functie aan dat het begrotingsproces voor hen zeer veel tijd kost. Meerdere respondenten geven ook aan dat de toegevoegde waarde in relatie tot de hoeveelheid tijd in hun ogen klein is en de vraag wordt hardop gesteld of men niet beter de tijd op een andere manier zou kunnen besteden. Het feit dat het begrotingsproces wordt gezien als een tijdrovend proces én dat een gemiddelde manager bij GHZ een volle agenda heeft, zorgt ervoor dat er sprake is van een piekmoment tijdens het opstellen van de begroting. Mede hierdoor ervaren meerdere respondenten de begroting als een stressvolle tijd. Een van de respondenten geeft aan: "Hierdoor kun je je afvragen of je in een begrotingstraject elkaar niet vooral aan het werk houdt en dat het soms onterecht op de spits wordt gedreven". Verder wordt als nadeel van het begrotingsproces benoemd dat de uiteindelijke begroting een erg statisch product is tevens onvoldoende flexibel en wendbaar is, omdat deze één keer wordt vastgesteld en niet meer wijzigt. Hierdoor is het lastig om te anticiperen op veranderingen gedurende het jaar. Ten slotte wordt door een groot aantal respondenten benoemd dat de begroting wordt opgesteld op een te groot detailniveau, dit zorgt ervoor dat het proces nog meer tijd kost.

Met betrekking tot de categorie **actualiteit / realiteit** wordt de lengte van het begrotingsproces als een groot nadeel gezien. Een van de respondenten beschrijft dit als volgt: "Het duurt ontzettend lang! De doorlooptijd is meer dan een half jaar, waarbij we starten in augustus en de begroting pas medio februari formeel is goedgekeurd". Mede door de lange doorlooptijd is het begrotingsproces heel erg intern gericht, terwijl de markt juist vraagt van zorgorganisaties om meer extern gericht te worden. Ook zorgt de lange doorlooptijd ervoor dat de 'spelregels' van het opstellen van de begroting (zoals de hoogte van overhead of de verrekening van de behandelcomponent) tijdens het begrotingsproces soms wijzigen. Dit wordt door enkele managers als vervelend ervaren. Verder zorgt het lange en intensieve begrotingsproces ervoor dat veel managers tijdens het proces weinig aandacht schenken aan de huidige realisatiecijfers van hun locaties, omdat deze tijd wordt besteed aan het opstellen van en discussie over de begroting. Ten slotte zorgt het lange begrotingstraject ervoor dat de kans dat de begroting een goede inschatting is van de werkelijkheid minimaal is. "Ik merk dat het sturen op de begroting als het jaar eenmaal is gestart nihil is. Als het 2 januari is, is de situatie namelijk gegarandeerd anders dan dat je hebt begroot", aldus een van de respondenten.

Ten slotte zijn ook de nadelen van het **menselijk gedrag** aanwezig bij GHZ. Een van de managers geeft aan dat ze bewust niet te ambitieuze kaders stelt voor haarzelf. Dit heeft ze een keer gedaan, maar vervolgens – toen de ambitie niet realistisch bleek te zijn – was ze een groot deel van het jaar bezig met zichzelf te verantwoorden voor de afwijking ten opzichte van de begroting. Dit is een van de voorbeelden van het feit dat er ook een politiek 'spel' wordt gespeeld ten tijde van de begroting. Dit is ook van toepassing op het begrotingsproces bij de ondersteunende diensten, waarbij de begroting van het huidige jaar vaak als basis dienst voor het volgende jaar. Een respondent vanuit de financiële functie geeft aan dat een gevolg van deze keuze is dat diverse ondersteunende diensten extra ruimte overhouden, omdat het budget vanuit de begroting hoger is dan de realisatie. Al met al merken respondenten ten tijde van de begroting regelmatig een politieke spanning. Zo concludeert een respondent: "De begroting maken kost best veel tijd, maar het vooral nog meer energie".

In de controlcyclus is een grote focus op de afwijkingen van de realisatie ten opzichte van de begroting. Meerdere respondenten geven hun twijfels aan bij deze vergelijking en benoemen dat zij in de praktijk hun focus snel verschuiven naar sturen op het resultaat onderaan de streep en dus sturen op rendement. “De begroting moet gemaakt worden, dat weet ik, en daarna ga ik weer over op de orde van de dag”, aldus een manager.

5.4.2.3 *Bereidheid om te veranderen*

Volgens de *Beyond Budgeting Entry Scan* is het van belang dat er sprake is van bereidheid van mensen om het begrotingsproces te veranderen. Uit de interviews komt voldoende bereidheid naar voren, zo blijkt onder andere uit de nadelen uit de vorige subparagraaf. Een van de MT-leden verwoordt dit als volgt: “De wereld om ons heen is het afgelopen decennium veranderd, maar het P&C proces is [in de basis] nog precies hetzelfde als tien jaar geleden. Er is wel veel veranderd in de systemen en de mensen bij Planning & Control, maar het proces is nog onveranderd. Het is goed om hier kritisch naar te kijken”. Een ander MT-lid geeft aan: “Ik vraag me af of we misschien toe zijn aan de volgende stap, waarin we meer continu vooruit kijken in plaats van één keer per jaar, waardoor meer bijsturing mogelijk is.” Ten slotte benoemt een derde MT-lid: “Dit vergeleken met de markt die steeds sneller gaat en die vereist dat organisatie steeds wendbaarder worden, zorgt ervoor dat de begrotingscyclus met deze doorlooptijd niet meer passend gaat zijn in de toekomst”. RvT-leden benoemen de hoge mate van gedetailleerdheid als een punt dat zij graag veranderd zouden zien. Door het hoge detailniveau dreigt het gevaar dat de grote lijn uit het oog wordt verloren en dat men te weinig naar de toekomst kijkt maar in het heden en verleden blijft hangen.

5.5 Beyond Budgeting bij GHZ?

In deze paragraaf worden de resultaten op onderstaande deelonderzoeksvraag gepresenteerd:

6. In welke mate zijn de principes van Beyond Budgeting toepasbaar op GHZ?

Hierbij wordt wederom de *Beyond Budgeting Entry Scan* (BBES) van De Waal (2005) als basis gebruikt, net als bij de vorige deelonderzoeksvraag waarin de bereidheid tot wijzigingen van het begrotingsproces centraal stond. In paragraaf 5.5.1 worden de resultaten uit de 21 interviews besproken in relatie tot de twaalf principes van Beyond Budgeting, wat overeenkomt met het tweede deel van de BBES. Vervolgens presenteert paragraaf 5.5.2 de resultaten uit de afsluitende enquête, waarna paragraaf 5.5.3 ingaat op de slotvraag van het interview en tevens het laatste deel van de BBES, waarin wordt gekeken of er redenen zijn waarom GHZ de principe van Beyond Budgeting niet zou kunnen implementeren.

5.5.1 Uitwerking Beyond Budgeting principes bij GHZ

Niet bij iedere respondent zijn alle principes van Beyond Budgeting even gedetailleerd aan bod gekomen. De reden hiervan is dat sommige respondenten minder bekend waren met de toepassing van enkele principes. Een voorbeeld hiervan is een nieuw lid van de Raad van Toezicht, die nog weinig ervaring heeft met GHZ en daardoor beperkt input kon leveren op de zes leiderschapsprincipes. Een ander voorbeeld is een manager die nog geen volledige Planning & Control cyclus heeft doorlopen en daardoor lastig antwoord kon geven op enkele managementprincipes. Ten derde is niet iedere respondent bekend met het proces rondom plannen en prognosticeren, waardoor hier niet in detail op is ingegaan.

Hieronder zijn de resultaten uitgewerkt per Beyond Budgeting principe. Conform de BBES wordt bij ieder principe antwoord gegeven op drie vragen:

- A. Hoe wordt het principe op dit moment toegepast?
- B. Indien niet volledig toegepast, is het mogelijk om het principe integraal toe te passen?
- C. Indien het mogelijk is dit principe integraal toe passen, zijn de medewerkers van GHZ hiertoe bereid?

5.5.1.1 Hogere doel (Purpose)

Iedere respondent kent het hogere doel van GHZ: kwetsbare mensen gelukkig maken. Nagenoeg alle respondenten geven bovendien aan dat zij het gevoel hebben dat dit hogere doel bij iedereen bekend is. Hierin heeft GHZ de afgelopen jaren een grote ontwikkeling doorgemaakt. Een belangrijke verandering hierbij – zoals uitgebreid beschreven in paragraaf 5.2 – is de transformatie van een traditionele zorginstelling naar een moderne zorgorganisatie, waarbij het niet draait om cliënten beter maken, maar om de cliënt een fijne dag te bezorgen en de cliënt gelukkig(er) te maken. “Zeven jaar geleden waren het nog slechts woorden, nu leeft het al veel meer dan toen. Dit komt onder andere door de scholing van medewerkers in supportgericht werken.”, aldus een van de MT-leden. De bestuurder van GHZ loopt hierin voGHZp en draagt deze missie op allerlei manieren uit, waarbij het denken vanuit de klant centraal staat. “Ik zie daar voor mezelf een grote rol weggelegd, niet in de directe cliëntenzorg maar wel om medewerkers te inspireren om hierbij stil te staan”, zo geeft een van de overige managers aan. Een respondent zegt bijvoorbeeld: “Ik vind het echt bijzonder hoe dat hogere doel zo bij iedereen leeft. Ook bij mij is dit gelukt en het geeft voldoening om dit hogere doel na te streven”. De meningen verschillen echter in hoeverre het denken vanuit deze missie al in de haarvaten van mensen zit en is verankerd binnen de organisatie. Ongeveer de helft van de respondenten is het met de stelling uit de vorige zin eens, maar de andere helft is kritisch. Een MT-lid verwoordt dit als volgt: “Op locaties waar het [hogere doel] vaak aan de orde is gekomen of waar ze moesten veranderen als gevolg van de buitenwereld, daar zit het wel tussen de oren. Maar er zijn plekken waar de cliënten nog hetzelfde zijn als zeven jaar geleden, waar de medewerkers nog hetzelfde zijn en er nog nooit financiële problemen zijn geweest. Daar merk je dat er nog onvoldoende aandacht is geweest voor het hogere doel, maar dat gaat veranderen de komende jaren”.

Concluderend kan worden gesteld dat GHZ dit principe (nagenoeg) volledig toepast. Er zijn uiteraard nog punten ter verbetering, maar kijkend vanuit de theorie van Beyond Budgeting wordt aan dit principe voldaan.

5.5.1.2 Kernwaarden (Values)

GHZ heeft vier kernwaarden benoemd: Lef, Nieuwsgierig, Doen, Samen. negen van de 21 respondenten kunnen alle vier deze kernwaarden opnoemen, negen anderen kunnen één of enkele kernwaarden benoemen, bij de Raad van Toezicht zijn deze kernwaarden niet expliciet aan bod gekomen tijdens het interview. Opvallend is dat 5 van de 6 MT-leden alle kernwaarden konden benoemen (1 MT-lid kwam tot drie kernwaarden), terwijl geen enkele respondent met een financiële functie alle kernwaarden wist. Bij het overig management is de verhouding ongeveer 50-50. Deze uitslag past bij opmerkingen van meerdere respondenten, die duidelijk maken dat deze kernwaarden nog niet voldoende verankerd zijn binnen GHZ. Zo geeft een van de MT-leden aan: "In tegenstelling tot de missie en visie, worden de kernwaarden minder goed toegepast. De vertaling van de missie en visie is nog niet duidelijk uitgewerkt. We hebben KPI's, strategische thema's, kernwaarden en methodieken als Samen Sturen en Supportgericht Werken, waarbij de samenhang nog onvoldoende duidelijk is." Sommige respondenten benoemen dat ze al heel concreet met de kernwaarden aan de slag zijn en dit operationaliseren en vertalen naar hun eigen teams, terwijl andere respondenten juist aangeven dat de kernwaarden nog onvoldoende zijn uitgewerkt naar (concrete verwachtingen van) gedrag van medewerkers. Respondenten zijn het over het algemeen wel eens met het feit dat GHZ op de goede weg is. Zo zijn de kernwaarden geïntegreerd in de gesprekscyclus en komen ze op deze manier periodiek en expliciet terug in gesprekken tussen medewerkers en hun leidinggevende. Daarnaast worden de kernwaarden ook expliciet ingezet in het werving- en selectieproces, waarin op basis van de kernwaarden wordt beoordeeld of iemand bij GHZ past. Op dit moment is dit proces nog decentraal geregeld (iedere locatie en manager houdt zelf de sollicitatiegesprekken), maar komende periode wordt dit proces meer gecentraliseerd en start de selectie altijd bij de afdeling Talent & Organisatie (voormalig HRM), waarin zij ten eerste kijken of de sollicitant bij GHZ past op basis van de kernwaarden. De gesprekscyclus en het werving- en selectieproces laat dus zien dat de kernwaarden steeds meer worden geïntegreerd in de regels en procedures. Het Beyond Budgeting principe stelt dat het vooral moet gaan om het daadwerkelijk handelen naar de kernwaarden. Het is de taak van de leidinggevende om deze kernwaarden ook te benadrukken en veel managers geven ook aan dit te doen. Zo zegt een manager: "Ik probeer de kernwaarden zelf ook vooral uit te stralen in mijn werk, zodat mensen het ook voelen, dus tussen de regels door. Dit zit hem wat mij betreft vaak in kleine dingen: hoe gaan we met elkaar om, hoe spreken we elkaar aan, durf je je kop boven het maaiveld uit te steken." En een andere manager geeft aan: "ik probeer hierin als leidinggevende een voorbeeld te zijn voor mijn medewerkers". Een van de MT-leden zegt nog: "Uiteindelijk hoop ik dat iedereen de kernwaarden gaat voelen, dat gaat ook steeds beter en langzaam wordt de sneeuwbal groter". De kernwaarden Samen en Doen worden door veel respondenten herkend in het gedrag van henzelf en hun medewerkers, alhoewel enkele kritische respondenten benoemen dat het nog onduidelijk is wat GHZ nu precies bedoelt met deze kernwaarden. Lef en Nieuwsgierig zijn relatief nieuwe kernwaarden van GHZ en hierop is nog ontwikkeling mogelijk en noodzakelijk, om meer *out of the box* te denken en soms lef te tonen door iets niet of anders te doen dan gebruikelijk. "Tot vijf jaar geleden werd lef en nieuwsgierig nog afgestraft, men was er niet blij mee als je als manager te nieuwsgierig was naar het reilen en zeilen van GHZ", geeft een van de respondenten aan. Een respondent van de financiële functie geeft nog aan dat Lef op dit moment nog niet altijd voldoende wordt gewaardeerd en dat vernieuwende ideeën nog niet altijd met open armen worden ontvangen.

Concluderend kan worden gesteld dat GHZ dit principe nog niet volledig toepast, dat integrale toepassing wel mogelijk is en dat medewerkers ook bereid zijn om aanpassingen te doen.

5.5.1.3 Openheid (Transparency)

Een grote meerderheid van de respondenten beschrijft GHZ als een open en transparante organisatie. De transitie die zeven jaar geleden is ingezet, helpt hier absoluut bij. Uiteraard wordt ook bij GHZ politiek bedreven, maar niemand heeft de indruk dat GHZ een gesloten en politieke organisatie is. Een van de MT-leden beschrijft dit als volgt: "Ik denk dat er weinig organisaties zijn die zo transparant zijn als wij. Dit uit zich in dat alles hier beschikbaar is voor iedereen. Alles. Er zijn hier, behoudens persoonlijke contracten en dat soort zaken, geen dingen die niet voor iedereen inzichtelijk zijn. Je mag hier alles inzien." Het MT communiceert duidelijk over de richting en waar ze mee bezig zijn, hierdoor zijn de overige managers ook betrokken bij de gang van zaken.

Daarnaast proberen overige managers ook de openheid toe te passen in de communicatie naar hun teams. Een van de overige managers zegt over zijn manier om openheid te creëren in een team die dit niet gewend was: “Dus ik stelde kaders met uitleg waarom ik deze keuze heb gemaakt. Financiën was iets wat voor mijn teams ver van hun bed was, ik heb ook hier voor veel meer openheid gezorgd. Een gevolg hiervan was dat teams veel kritischer gaan kijken naar de kosten. Ik vind openheid essentieel in alles wat ik doe en wat we doen”. En een andere overige manager geeft aan: “In nieuwe projecten probeer ik als leidinggevende heel erg openheid te tonen richting cliënten, cliëntvertegenwoordigers en medewerkers, om iedereen zoveel mogelijk mee te nemen in het proces en draagvlak te creëren”. Toch zijn er ook kritische opmerkingen over de openheid. Zo wordt door meerdere respondenten gezegd dat er nog onvoldoende sprake is van een aanspreekcultuur en dat men nog te lief voor elkaar is. Zo zegt een manager: “Ik merk tussen leidinggevendenden onderling dat er nog niet altijd sprake is van volledige openheid. Ik denk niet dat we altijd alle kaarten op tafel leggen”. Ook vanuit de Raad van Toezicht wordt een kritische opmerking gemaakt met betrekking tot transparantie: “Wat ik op dit moment mis op het gebied van transparantie is helderheid in de uitleg van de financiële cijfers. Ik denk dat als je cijfers in ‘Jip & Janneke taal’ kunt uitleggen, dit ook zorgt voor meer transparantie.” Verder zijn ook de respondenten vanuit de financiële functie kritisch over de mate van openheid, vooral als het gaat over het begrotingsproces (specifiek de totstandkoming van de overhead hierin) en de ‘trucjes’ die managers kunnen uithalen in het opstellen van de begroting. Ten slotte is nog geen sprake van openheid in de managementinformatie in het KPI Dashboard. MT-leden hebben toegang tot alle informatie, maar voor de overige managers zijn (uitzonderingen daargelaten) restricties ingesteld zodat zij alleen hun eigen cijfers kunnen zien. Een van de MT-leden zegt hierover: “De restricties die nu in het KPI Dashboard zitten, vind ik belachelijk. Iedereen mag alles van mij zien, geen probleem. Dit voorkomt ook veel roddel en gesprekken in de wandelgangen denk ik”. En een overige manager zegt: “Het feit dat niet iedereen elkaars cijfers kan zien, is jammer. Ik denk dat dit heel erg kan stimuleren, zodat je locaties of wijken met elkaar kunt vergelijken. Op basis van deze vergelijking kun je hele interessante gesprekken voeren met elkaar”. Alle 21 respondenten geven aan geen problemen te hebben indien cijfers open voor iedereen zouden zijn. De ene respondent ziet meer toegevoegde waarde in deze openheid dan de ander, maar niemand wil zijn eigen cijfers verborgen houden voor anderen. Een potentieel risico van volledige openheid van de managementinformatie is volgens enkele respondenten dat er sprake kan zijn van negatieve benchmarks, waarin expliciet wordt gekeken naar wat de andere manager niet goed doet. Dit kan managers kwetsbaar laten voelen, maar volgens dezelfde respondenten is dit niet de cultuur bij GHZ. Een voorwaarde voor de volledige openheid is ten slotte dat het voor een manager wel eenvoudig moet zijn en blijven om de eigen cijfers te raadplegen en dat dus geen *overload* aan informatie ontstaat zodat de manager door de bomen het bos niet meer kan zien.

Concluderend kan worden gesteld dat GHZ dit principe nog niet volledig toepast, dat integrale toepassing wel mogelijk is en dat medewerkers ook bereid zijn om aanpassingen te doen.

5.5.1.4 Organisatie (Organisation)

Er is sprake van resultaatverantwoordelijke teams binnen GHZ. Deze teams zijn redelijk klein en per team (of in enkele gevallen per twee teams) is een aparte kostenplaats. Dit resulteert in een groot aantal kostenplaatsen (167) en maakt het mogelijk om op teamniveau inzicht in de cijfers te hebben. Door de kleine teams voelen medewerkers zich betrokken en verbonden. Bijna alle respondenten geven expliciet aan dat de huidige situatie als prettig wordt ervaren en dat er voldoende specificatie is. Zo zegt een MT-lid: “Het feit dat er voldoende kostenplaatsen zijn, zorgt er ook voor dat je binnen een wijk ook kritisch kunt blijven kijken naar de verschillende takken van sport zoals wonen, dagbesteding en ambulans. Niet alleen de wijk als totaal kun je dan bekijken, maar ook op individueel kostenplaatsniveau kun je inzoomen”. Met betrekking tot de aansturing is er soms nog wel sprake van hiërarchische controle. Een MT-lid benoemt: “Ik denk dat op veel plekken de verantwoordelijkheden zo laag mogelijk worden neergelegd. Alleen zijn we nog wel hiërarchisch in de aansturing, waarbij sommige medewerkers en ook managers nog heel erg naar boven kijken als er iets moet worden besloten. Dit bevordert de hiërarchische controle”. In het huidige transformatieproces (zie paragraaf 5.2.3) wordt de hiërarchische structuur steeds verder losgelaten, waardoor nog meer de visie van dit principe wordt gevolgd. Door enkele respondenten wordt nog een kritische noot gegeven. Zo benoemt een MT-lid dat in deze veranderende omgeving

met minder hiërarchie de administratie nog verder moet meebewegen, al is het vervolgens wel een uitdaging hoe dit toe te passen. Ook vanuit de financiële functie wordt dit beaamd: “We zijn nog niet altijd flexibel genoeg om in te gaan op verzoeken van managers, we proberen dan wel mee te denken maar het is (nog) niet altijd mogelijk, ondanks dat het idee van een manager heel goed is.” Ten slotte geeft een MT-lid nog aan: “Qua administratieve organisatie ervaar ik dat dit nog wat log is, als er nieuwe kostenplaatsen en grootboekrekeningen zijn gaat het nog vaak mis als er sprake is van een nieuwe werkwijze. Hierin kunnen we nog flexibeler worden.” Deze laatste quotes zijn echter meer uitzondering dan regel, geen enkele respondent is ontevreden over de huidige stand van zaken.

Concluderend kan worden gesteld dat GHZ dit principe (nagenoeg) volledig toepast. Er zijn uiteraard nog punten ter verbetering, maar kijkend vanuit de theorie van Beyond Budgeting wordt aan dit principe voldaan.

5.5.1.5 Eigenaarschap (Autonomy)

De term eigenaarschap wordt de laatste twee jaar vaak veelvuldig gebruikt in de transitie die GHZ aan het maken is. “We komen uit een historie waarin eigenaarschap de nek om werd gedraaid, eigenaarschap was niet relevant, je vroeg gewoon aan je baas wat je moest doen.”, aldus een MT-lid. Om het eigenaarschap te introduceren en te vergroten, worden twee concepten gebruikt, zo geeft een MT-lid aan: “Ten eerste is dit supportgericht werken, waarbij medewerkers en teams kijken naar de cliënt en wat dit betekent voor hun eigen werk. Ten tweede is het project Samen Sturen twee jaar geleden gestart, waarbij het heel erg gaat over het pakken van eigen regie en wat de rol is van een individuele medewerker in het geheel”. Er is absoluut vooruitgang te zien, zo geeft ook een respondent vanuit de Raad van Toezicht aan: “De afgelopen jaren hebben we veel gesproken over eigenaarschap, waarbij wij als RvT niet altijd zagen dat MT-leden gezamenlijk het eigenaarschap namen dat de bestuurder gaf. Gelukkig zijn hierin veel positieve veranderingen te zien, waarbij het zorgmanagement steeds meer het totale eigenaarschap heeft genomen, en dus ook kijkt naar financiën, HRM en andere zaken”. Alle respondenten geven aan dat ze graag ruimte willen krijgen om eigenaarschap te nemen. Alle MT-leden geven aan dat zij voldoende eigenaarschap krijgen van de bestuurder en dat ze ook zo veel mogelijk eigenaarschap proberen door te geven aan hun managers. De meeste overige managers voelen dit eigenaarschap ook sterk, maar dit geldt niet voor iedereen. Vervolgens proberen managers het eigenaarschap ook weer zo veel mogelijk bij hun teams neer te leggen, maar geven zij ook aan dat er veel verschil zit tussen de teams in hoeverre zij al eigenaarschap kunnen nemen. Een respondent verwoordt dit als volgt: “Het creëren van eigenaarschap is nog wel een pittige opdracht. Sommige mensen vinden het namelijk gewoon heel fijn als ze opdrachten krijgen. Dit is een geleidelijk proces en vraagt om een grote cultuurverandering, hier zitten we middenin.” En aanvullend hierop zegt een respondent: “Als ik kijk naar de medewerkers in mijn teams, merk ik dat ze het nemen van eigenaarschap nog wel vaak als spannend ervaren. We willen het soms zo goed doen, waardoor we onszelf druk opleggen en graag alles in afstemming willen doen. Ik probeer dit te veranderen door op zo’n moment direct te benoemen dat ik vind dat zij dit zelf veel beter weten dan ik en dat zij dit dus ook zelf mogen beslissen”. Respondenten verschillen van mening in hoeverre er sprake is van duidelijke kaders waaruit het eigenaarschap logisch zou moeten volgen. Een deel van de respondenten ziet de kaderbrief als het kader en heeft hier genoeg aan, terwijl een ander deel van de respondenten aangeeft dat de concrete uitwerking van de kaders – zie ook onder andere de kritiek bij het principe Kernwaarden – nog onvoldoende is. Het feit dat concrete invulling van de kader ontbreekt, staat volgens hen het verlangen van eigenaarschap in de weg. Deze verschillende interpretatie is kenmerkend voor het feit dat eigenaarschap nog onvoldoende integraal aanwezig is bij GHZ. Op dit moment blijft de concrete invulling van het begrip eigenaarschap nog hangen tussen het MT en het overig management. Een MT-lid geeft bijvoorbeeld aan: “Er zijn medewerkers die al lang bij GHZ werken en die hun oude principes nog moeilijk los kunnen laten en nog heel erg worstelen met het invullen van eigenaarschap”. Een manier om het eigenaarschap te vergroten, is het geven van extra aandacht bij het werving- en selectieproces en medewerkers te selecteren die in staat zijn tot het nemen van eigenaarschap. Dit staat in directe relatie tot de kernwaarden van GHZ, die alle vier in positieve zin bijdragen aan het creëren en vergroten van eigenaarschap. Respondenten zijn het unaniem eens dat hierin goede slagen zijn gemaakt de afgelopen tijd. De stip op de horizon met betrekking tot eigenaarschap is voor alle respondenten helder, net als de bereidheid om naar die stip toe te werken. Zo benoemt een overige manager:

“Belangrijk nog in relatie tot eigenaarschap vind ik dat je mensen ook fouten mogen maken. Ik zit nu ook op de stoel van wijkmanager omdat ik fouten heb mogen en kunnen maken, dus ik probeer dit ook zo over te brengen op mijn teams”. Bovendien stelt een MT-lid: “Ook, of juist, bij zorgmedewerkers kan dit echt tot uiting komen. Als zorgmedewerker ben je verantwoordelijk voor het geluk van Jantje, Pietje en Klaasje en de rest doet er eigenlijk niet toe.” Ten slotte benoemt een RvT respondent nog dat eigenaarschap ook gaat over het nemen van integrale verantwoordelijkheid en dus alles wat het resultaat beïnvloedt van je locatie. “Er bestaan geen niet-beïnvloedbare kosten. Indien er sprake is van te hoge kosten die volgens jou niet direct beïnvloedbaar zijn, heb je als manager de verantwoordelijkheid om dit te melden bij je eigen manager, zodat gekeken kan worden hoe deze kosten te verminderen in de toekomst. Neem je deze verantwoordelijkheid niet, dan neem je onvoldoende eigenaarschap.”

Concluderend kan worden gesteld dat GHZ dit principe nog niet volledig toepast, dat integrale toepassing wel mogelijk is en dat medewerkers ook bereid zijn om aanpassingen te doen.

5.5.1.6 Klanten (Customers)

“Mijn uitgangspunt is dat elke keuze die ik maak gedurende de dag, hoe klein of groot dan ook, uiteindelijk moet bijdragen aan het geluk van de cliënt”. Dit is de primaire reactie van een van de managers op dit principe en dit kenmerkt hoe veel respondenten denken over ‘de klant’ van GHZ. Dit principe is sterk gerelateerd aan het hogere doel, omdat het hogere doel draait om een gelukkige klant (cliënt). De cliënt is echter niet de enige klant die door respondenten wordt gedefinieerd. De afgelopen jaren is steeds meer aandacht uitgegaan naar de rol van cliëntvertegenwoordiger, die namens de cliënt handelt als de cliënt dit niet zelf kan. Een wijkmanager geeft aan: “In mijn werk blijf ik naar mijn medewerkers toe benoemen dat ze goed moeten nagaan wie nu hun klant is. Meestal is dat de cliënt, maar soms ook de cliëntvertegenwoordiger. Dus als een cliëntvertegenwoordiger vaak binnenstapt op een voor jou verkeerd moment, betekent dit niet dat je hem of haar niet even netjes moet begroeten. En het betekent ook dat je deze persoon ook als een klant moet behandelen, zij hebben er ook niet voor gekozen om een kind met een beperking te krijgen die zorg van GHZ nodig heeft”. Naast de cliënt(vertegenwoordiger) is bij ondersteunende diensten sprake van een ander type klant, namelijk de interne klant. Ondersteunende diensten hebben nauwelijks direct contact met cliënten (of cliëntvertegenwoordigers) en zien dan ook logischerwijs de managers en medewerkers van GHZ als hun belangrijkste klant. Een MT-lid geeft aan: “Met behulp van SLA’s probeer ik zo goed mogelijk mijn klanten te bedienen. Hiermee is het mijn doel om medewerkers gelukkig te maken en hun werk zo goed mogelijk te faciliteren.” Binnen Zorg & Dienstverlening zien de wijkmanagers hun eigen medewerkers ook als een klant. “Ik probeer de optimale randvoorwaarden te creëren voor mijn medewerkers om onze cliënten gelukkig te maken”, zo geeft een wijkmanager aan. Bij Behandeling & Expertise ten slotte is op dit moment nog onduidelijkheid over wie de klant precies is, hiervoor loopt een strategisch project om dit beter in kaart te brengen. Over het algemeen geven respondenten aan dat ze goed op de hoogte zijn wat de klant wil. Wat nog beter kan (en moet), is niet denken en werken vanuit eigen processen maar echt vanuit de klant, geven enkele MT-leden aan. Hierin speelt de cliëntenraad/wijkraad een belangrijke rol, zij houden managers scherp om altijd vanuit het belang van de cliënt te redeneren en te handelen. Ook de Raad van Toezicht heeft een hele duidelijk focus op de cliënt. “Hoe kun je ervoor zorgen dat je de cliënt zo gelukkig mogelijk maakt en hoe zorg je ervoor dat zo veel mogelijk geld dat binnenkomt voor een cliënt, ook aan die cliënt wordt besteed?” is een quote van een van de leden van de RvT.

Concluderend kan worden gesteld dat GHZ dit principe (nagenoeg) volledig toepast. Er zijn uiteraard nog punten ter verbetering, maar kijkend vanuit de theorie van Beyond Budgeting wordt aan dit principe voldaan.

5.5.1.7 Ritme (Rhythm)

Bij GHZ is sprake van een heel duidelijk ritme, waarbij het kalenderjaar leidend is voor processen zoals begroting, jaarplannen en jaarrekening. Ook de Planning & Control cyclus – zoals beschreven in paragraaf 5.4 – is een cyclus die duidelijk op het kalenderjaar is gebaseerd, met strakke scheiding tussen kalenderjaren. Respondenten geven meerdere redenen voor deze keuze. Ten eerste is dit iets wat de externe omgeving / de systeemwereld van GHZ vraagt, de jaarrekening bij zorgorganisaties is standaard op een kalenderjaar gebaseerd en de belangrijkste

financiers (zorgkantoor en gemeenten) werken heel specifiek met jaarbudgetten. Ten tweede is het kalenderjaar dominant omdat dit simpelweg altijd zo is geweest en GHZ haar interne processen heeft ingericht parallel aan de vereisten van de externe omgeving. Hierdoor zijn de behoeften van interne stakeholders (RvT, OR, CCR, MT) ook nooit serieus ter discussie gesteld. Managers – zowel MT als overig – geven aan dat ze het enerzijds prettig vinden dat er een kader en ritme is, dit geeft ze houvast en een duidelijke planning. Een overige manager geeft bijvoorbeeld aan: “Ik vind het wel heel goed dat er bepaalde momenten zijn waarop we gaan nadenken wat we nu aan het doen zijn en wat we willen gaan doen en dat daar een plan onder ligt”. Anderzijds geeft ongeveer de helft van het aantal respondenten aan dat ze de processen ook volgen omdat de organisatie ze dit oplegt en dat ze bijvoorbeeld een jaarplan opstellen omdat dit van ze wordt verwacht. Dit impliceert – en wordt ook door sommige respondenten geëxpliciteerd – dat niet iedereen de toegevoegde waarde ziet van processen zoals de begroting en het jaarplan. “Met de jaarplannen is het heel onnatuurlijk om steeds ieder jaar een nieuw jaarplan te hebben. Ik doe dit omdat we deze jaarplannen hebben afgesproken te maken, maar vooral ook om deze reden en dat is jammer”, aldus een van de overige managers. Sommige managers kiezen ervoor om van het jaarplan een meer dynamisch document te maken. “Ik pin me niet zo vast op het kalenderjaar, zie het meer als een moment waarop ik vooruit kijk en doelen stel. Ik stel mijn doelen echter net zo makkelijk bij of neem ze mee naar een kwartaal later, voor mij is dit ook niet een heel statisch document”, aldus een andere overige manager. Het huidige ritme zorgt voor behoorlijke pieken gedurende het jaar, zo stelt een van de MT-leden. “Pieken zijn er aan het eind van het jaar (‘de wereld vergaat’), begin van het jaar (‘gaan we de begroting wel halen?’) en in september/oktober tijdens de begroting (‘dan is het ineens heel erg druk en staat iedereen op scherp’). Ook de financiële functie heel veel last van dit ritme, zoals ook al beschreven in paragraaf 5.4. Het huidige ritme zorgt ervoor dat kijken over de grens van het kalenderjaar heen moeilijk is voor veel respondenten, omdat vooral wordt gestuurd op het kalenderjaar zelf. Overigens geven tegelijkertijd veel respondenten aan dat ze niet zo veel last hebben van dit ritme, maar hier hun eigen weg in zoeken en vinden. Hoe dan ook, op papier is het kalenderjaar het dominante ritme en wordt hier strak op gestuurd. Maar als het kalenderjaar niet het juiste ritme is, wat is het dan wel? Hier komt geen unaniem antwoord op vanuit de respondenten. Meerdere respondenten geven aan dat een kortcyclischer ritme gewenst is, om sneller in te kunnen spelen op veranderingen. Andere respondenten benoemen juist dat voor sommige stabiele woonlocaties een ritme van twee of drie jaar voldoende zou moeten zijn. Vanuit de financiële functie en de RvT wordt benoemd dat het belangrijk is om meer naar trends te kijken, het nieuwe KPI Dashboard kan hierin een belangrijke rol spelen. Ten slotte wordt ook door meerdere respondenten gezegd dat een *rolling forecast* of een *rolling plan* gewenst zou zijn, die dus periodiek bijgesteld kan worden. Het is dus duidelijk dat GHZ op zoek is naar het juiste ritme, maar dit nog niet heeft gevonden. “We proberen het jaar los te laten, maar de jaarcyclus is nog heel dominant op dit moment”, zo geeft een van de MT-leden aan.

Concluderend kan worden gesteld dat GHZ dit principe nog helemaal niet toepast, dat integrale toepassing wel mogelijk is en dat medewerkers ook bereid zijn om aanpassingen te doen.

5.5.1.8 Normen (Targets)

De financiële norm bij GHZ is de begroting. Deze wordt eenmalig vastgesteld per locatie (lees: kostenplaats) en geldt voor het gehele jaar. De norm is hiermee enerzijds een absoluut getal, maar tegelijkertijd wordt uiteindelijk gestuurd en afgerekend op de KPI Financiën op Orde, die is gesteld op 2% rendement. Hiermee is er dus ook een relatieve norm. Op het niveau van wijkmanagers wordt op dit moment vooral gestuurd op de absolute norm, terwijl op MT-niveau meer de relatieve norm leidend is. De meeste respondenten hebben niet direct een antwoord op de vraag wat de norm zou moeten zijn als er geen begroting is. Als ze echter kijken naar de KPI's komt iedere respondent tot de conclusie dat GHZ eigenlijk al met een relatieve norm werkt. De bestuurder bevestigt dit: “Ons target is 2% rendement, dat is onze norm, ik stuur onderaan de streep. Toch maken we een begroting en vergelijken we de realisatie steeds met de begroting op detailniveau. Ik heb hier zelf geen last van, ik kijk echt onderaan de streep, het maakt mij niet uit hoe dat rendement tot stand komt, zo lang het maar 2% is”. Respondenten benoemen als nadeel van de begroting als huidige norm onder andere dat de begroting een soort van schijnveiligheid geeft dat we een jaar kunnen overzien, terwijl dit helemaal niet kan. “Hiermee is het

misschien eerder een illusie van control”, volgens een van de respondenten. Daarnaast zegt een respondent van de financiële functie: “De huidige begroting belemmert ons soms in ons werk, omdat we steeds terugkijken naar hetgeen in oktober van het vorige jaar is bedacht”. Ten slotte benoemt een overige manager: “Als je mij vraagt in hoeverre de ‘tekening’ die ik in oktober maak zich verhoudt ten opzichte van de manier waarop ik stuur gedurende het jaar, dan stuur ik veel meer op realisatie”. Met andere woorden, in de praktijk wordt de begroting heel snel losgetalen, waarbij vooral onderaan de streep wordt gekeken naar het (absolute) resultaat en het (relatieve) rendement. “Als het puntje bij het paaltje komt, sturen we nu ook niet op de begroting, maar op de realisatie, dit maakt de meerwaarde van de begroting wel minder, zeker als je ziet hoeveel tijd en energie het kost”, zo beschrijft een overige manager. Het voordeel van werken zonder begroting wordt ook gezien. Drie respondenten benoemen afzonderlijk van elkaar dat een begroting soms het ondernemerschap in de weg staat, omdat je te veel nadruk legt op de blauwdruk van de begroting. Als er geen begroting meer is, kan dit leiden tot meer ondernemerschap, omdat je veel meer zelf gaat nadenken aan welke ‘knoppen’ je kunt draaien om de nieuwe norm te halen. “Ik denk dat we als organisatie veel wendbaarder zouden zijn als er geen begroting meer is, dus geen logge olietanker meer maar een speedboot”, voegt een andere manager nog toe. Iedere respondent geeft aan dat de norm niet standaard voor iedere locatie gelijk moet zijn, maar dat differentiatie gewenst is. In de ideale wereld zou je een gelijke rendementsnorm voor iedere locatie willen stellen, maar in de praktijk is dit onhaalbaar. “Dan kun je wel 2% als norm stellen, maar dan is het maar zeer de vraag of het realistisch is. En als je een doel stelt dat niet realistisch is, vraag ik me af of de manager zich dan verantwoordelijk voor het resultaat zal voelen”, zo omschrijft een respondent van de financiële functie. Essentieel bij het stellen van normen – dat volgens het merendeel van de respondenten door MT-leden moet gebeuren in overleg met zijn/haar managers – is een transparant proces, waarbij managers inzicht hebben in hoe de keuzes worden gemaakt en dat ze het gevoel hebben dat het een eerlijk proces is. “Bij de begroting bepaalt de manager nog voor een groot deel zelf zijn eigen norm, door vaak (te) voorzichtig te begroten. Indien je in een gesprek normen afspreekt en dit op een transparante manier doet, ontstaat een eerlijker proces”, zo stelt een manager voor. Een respondent van de financiële functie voegt hieraan toe: “De norm mag best ambitieus zijn, maar moet wel haalbaar zijn voor de managers en ze moeten de norm begrijpen en accepteren”. Ten slotte benoemt het merendeel van de respondenten terecht dat er nog meerdere normen zijn dan alleen de financiële norm. De KPI’s ‘loyale klanten’ en ‘bevlogen medewerkers’ zijn minstens net zo belangrijk en zijn communicerende vaten met de KPI ‘financiën op orde’. De meningen verschillen of de norm gebaseerd moet zijn op een externe benchmark. Zo zegt een van de MT-leden: “Een externe benchmark als norm hecht ik minder waarde aan. We hebben onze eigen ambities met bijbehorende visie en de norm die bepalen wij, wat anderen doen vind ik minder belangrijk”. Verder geeft een ander MT-lid nog aan dat ook interne kostprijzen in combinatie met het tarief dat de klant wil betalen een belangrijke norm is. Volgens hem is “het werken met interne kostprijzen een randvoorwaarde voor het afschaffen van de begroting”. Ten slotte zegt een derde MT-lid nog het volgende: “Maar eigenlijk werken we dan misschien al wel volgens dit principe van Beyond Budgeting? Alleen we doen het circus van de begroting er nog bij. Deze begroting is nog wel op dit moment belangrijk voor onze stakeholders, we moeten hen ook nog meenemen als we dit gaan doen”.

Concluderend kan worden gesteld dat GHZ dit principe nog niet volledig toepast, dat integrale toepassing wel mogelijk is en dat medewerkers gedeeltelijk bereid zijn om aanpassingen te doen.

5.5.1.9 Plannen en prognoses (Plans and forecasts)

Het ritme van het kalenderjaar werkt ook door in dit principe. Jaarplannen en prognoses hebben voornamelijk betrekking op het kalenderjaar. De respondenten vanuit de financiële functie zijn kritisch op het huidige prognoseproces. “In de prognose kijken we naar de huidige realisatie, maar wordt ook de begroting heel erg als kader meegenomen en dit laatste stuurt de prognose te veel op dit moment”, zo geeft een respondent aan. In deze situatie speelt vaak mee dat de prognose wordt bijgesteld in de richting van de begroting, om zo niet te veel afwijking te laten zien. Een tweede respondent van de financiële functie zegt: “Het zou mooi zijn als we in de prognoses ook over de grenzen van het kalenderjaar heen kijken. Dit doen we al in businesscases, maar nog niet in de prognose van de exploitatie”. Het zou daarnaast interessant zijn om in de prognose meerdere

scenario's door te rekenen, zo geven enkele respondenten vanuit RvT en MT aan. Nu is er één prognose van het resultaat en zijn er kansen en risico's benoemt. Een MT-lid beschrijft het volgende: "Ik vind dat we op dit moment nog niet voldoende in staat zijn tot het maken van goede, snelle en actuele plannen en prognoses. We willen wel graag merk ik, maar worden vaak nog in het moment gezogen. Nu is het moment rijp om echt vooruit te gaan kijken". Tegelijkertijd stelt een ander MT-lid: "Nu gaat er zo veel tijd in de begroting zitten en in het maken van een prognose van het volgende kalenderjaar (dat tevens is gebonden aan een vast rendementspercentage), dat de tijd om écht goed vooruit te kijken ontbreekt". Ten slotte geeft een overige manager aan: "Daarnaast zou ik graag de tijd die P&C nu kwijt is met het maken van de begroting willen gebruiken om echt vooruit te kijken en te gaan sturen, dat zou meer toegevoegde waarde hebben dan een begroting maken". Verder geven meerdere respondenten aan dat een *rolling forecast* gewenst is, waarbij dus over het kalenderjaar heen gekeken wordt. Ook mag nog verder worden benadrukt dat de jaarlijkse kaderbrief eigenlijk al een soort van *rolling plan* is, aangezien dit beleidsstuk voortborduurde op een meerjaren beleidsplan (KANS en KANS DOEN, zie verder paragraaf 5.2. Overigens heeft GHZ ook een financieel meerjaren plan dat jaarlijks wordt bijgesteld en wordt onder andere een jaarlijkse bedrijfswaarde berekening opgesteld. Dit wordt echter door een zeer beperkt aantal medewerkers gemaakt, uit de interviews komt naar voren dat dit niet breed bekend is. Ten slotte werkt GHZ ook steeds vaker met businesscases voor nieuwe initiatieven, waarbij ook meerdere jaren vooruit wordt gekeken. Dit proces is bij een aantal respondenten naar voren gekomen, waarbij men aangeeft dat het feit dat er businesscases worden opgesteld goed is, maar dat dit proces nog wel voor verbetering vatbaar is en nu nog (te) veel tijd kost.

Concluderend kan worden gesteld dat GHZ dit principe nog niet goed toepast, dat integrale toepassing wel mogelijk is en dat medewerkers ook bereid zijn om aanpassingen te doen.

5.5.1.10 Overhead (Resource allocation)

Alle respondenten hebben hun mening klaar als het gaat om overhead, het is niet mogelijk om deze meningen over één kam te scheren. Een belangrijke opmerking van een van de overige managers op voorhand is de volgende: "We hebben de ondersteunende diensten keihard nodig en die zijn ook heel belangrijk. Aan de andere kant: de transparantie is nog onvoldoende in mijn ogen en we (zorg en overhead) begrijpen elkaar nog onvoldoende". Het overheadproces is op dit moment relatief eenvoudig, simpel en duidelijk, waarbij aan het begin van het begrotingsproces de hoogte van de overhead per kostenplaats bekend is en deze gedurende het hele jaar ongewijzigd blijft. Toch wordt een flink aantal nadelen van dit huidige proces genoemd tijdens de interviews. Zo wordt sinds enige jaren gewerkt met SLA's tussen zorg en ondersteunende diensten. "Met de SLA's hebben we geprobeerd om de relatie tussen zorg en ondersteunende diensten beter te definiëren, maar hier zijn we ook de weg wel een beetje kwijtgeraakt", geeft een MT-lid aan. Meerdere respondenten geven aan dat de SLA's nog in de kinderschoenen staan en dat ze voor veel ruis zorgen. Het grootste kritiekpunt is dat de SLA's nog te veel aanbodgericht zijn ingestoken. Zo zegt een van de respondenten van de financiële functie: "We hebben op dit moment een 'huis' staan van overhead en als er een nieuwe vraag komt, zijn wij geneigd om hier iets aan te bouwen. Hierdoor wordt de overhead voor mijn gevoel steeds groter, we zijn te veel aan het stapelen en kijken onvoldoende of niet iets kan worden afgebroken". De zorgmanagers zouden liever hebben dat de overhead meer vraaggestuurd is en de focus heeft om het primaire proces te ontzorgen. Hiervoor is een SLA een uitstekend middel, maar wordt het op dit moment nog niet op de juiste manier toegepast, volgens hen. "Het basisprincipe is (of moet zijn) dat ondersteunende diensten worden ingekocht daar waar nodig en daar waar ze voorzien in een behoefte", zo vult een MT-lid aan. Het overig management (voornamelijk de wijkmanagers) zou de overhead het liefste zien als een menukaart, waarbij een manager kan kiezen wat hij/zij wel en niet wil afnemen, om zo meer *in the lead* te kunnen zijn. De managers begrijpen dat een bepaalde mate van gedwongen winkelnering noodzakelijk is, maar de spelregels zijn op dit moment te onduidelijk. Een ander punt van kritiek betreft de transparantie bij ondersteunende diensten. De SLA's zijn bedoeld om meer inzicht te krijgen, maar dit is slechts in enkele SLA's ook echt het geval. In het bijzonder tijdens het begrotingsproces zorgt het financiële deel van de overhead – dus het bepalen van het overheadbudget – voor veel ruis en onduidelijkheid bij zowel wijkmanagers als MT-leden van de RVE's Z&D en B&E. Daarnaast is het gevoel bij veel respondenten (ook bij managers van de

ondersteunende diensten zelf en bij de financiële functie) dat er nog onvoldoende prikkel ligt bij ondersteunende diensten om efficiënter te werken. Een mogelijk oplossing die wordt aangedragen door een overige manager is: “Ik zou heel graag het gesprek als gelijkwaardige partner willen hebben tussen zorg en overhead in hoe we het geld van onze cliënten verdelen. Dit is nu nog niet het geval, de zorg krijgt het geld dat over is nadat een deel van het geld naar de overhead is gegaan”. De laatste zin geeft weer hoe het op dit moment is geregeld en veel respondenten voelen zich hier niet prettig bij. De optie om een relatieve norm voor overhead te gebruiken waarbij een zorglocatie iedere maand een vast percentage van de omzet afdraagt aan overhead, wordt door een grote meerderheid van de respondenten als interessant en positief bestempeld. Hierdoor wordt de overheadbijdrage voor een zorglocatie variabel en beweegt deze mee met de omzet, waardoor een zorgmanager beter kan sturen. “Het idee om de hoogte van de overhead dynamisch te laten afhankelijk van de hoogte van de omzet is interessant, dan volg je de markt. Ik denk dat dit beter aansluit en je meer wendbaar maakt”, zo zegt een MT-lid. En een overig manager geeft als reactie: “Ik ben voorstander om de hoogte van de overhead meer te laten meebewegen met de hoogte van omzet. Dit maakt het meer gelijkwaardig, transparanter en eerlijker in mijn beleving. En nog meer het gevoel dat we het samen doen”. Er zijn ook kritische opmerkingen vanuit respondenten. Zo wordt de opmerking gemaakt dat als de omzet stijgt, dit niet automatisch zou moeten betekenen dat de overhead mag stijgen, er zijn immers schaalvoordelen te verwachten. Daarnaast geven meerdere respondenten aan dat bij sommige onderdelen van overhead – zoals de investering in marketing – soms het resultaat zijn van strategische keuzes, waarbij eerst moet worden gezaaid voordat er kan worden geoogst. Het gevaar van meer dynamische overhead kan zijn dat er te veel op de korte termijn komt te liggen, “waardoor het risico bestaat dat je gaat spreadsheet managen”, aldus een MT-lid.

Concluderend kan worden gesteld dat GHZ dit principe nog helemaal niet toepast, dat integrale toepassing wel mogelijk is en dat medewerkers gedeeltelijk bereid zijn om aanpassingen te doen.

5.5.1.11 Prestatiebeoordeling (Performance evaluation)

De prestatiebeoordeling bij GHZ is nog in ontwikkeling. Met de introductie van de KPI's twee jaar geleden en het bijbehorende KPI Dashboard, is een start gemaakt om breder te kijken dan alleen de financiële cijfers. Een MT-lid geeft aan: “We kijken naar vijf KPI's en die moeten op orde zijn, dus minimaal de doelstelling zoals afgesproken. Financiën op orde is slechts een van de KPI's. Ik vind het belangrijk dat de Raad van Bestuur strak stuurt op de vijf KPI's, dit mag wat mij betreft nog strakker”. Managers geven aan dat de cijfers naar hun gevoel nog slechts een minimale rol spelen in hun beoordeling. Tegelijkertijd geven meerdere managers aan dat dit wel aan het veranderen is. Zo beschrijft een MT-lid: “Het laatste jaar zijn we de beoordeling van managers aan het veranderen. Enerzijds staan de competenties van een manager centraal, anderzijds wil ik ook de ‘harde’ resultaten op de KPI's onderdeel laten zijn van de beoordeling. Dit zijn nu nog twee losse dingen.” Dit komt overeen met de suggestie van meerdere overige managers, die benoemen dat ze zelf ook behoefte hebben aan meer integratie van de cijfers in hun eigen beoordeling, mits er voldoende aandacht is voor het verhaal achter de cijfers. Vanuit de theorie van Beyond Budgeting komt naar voren dat frequente feedback van mensen en systemen belangrijk is. De feedback van mensen binnen GHZ ten eerste is nog niet optimaal. Enkele respondenten vanuit MT en financiële functie geven aan dat iedere manager open staan voor feedback en van elkaar wil leren, maar een groter aantal respondenten – vooral vanuit overig management zelf – spreekt dit tegen. Zij geven aan dat ze behoefte hebben aan meer feedback van elkaar en dat er nog te weinig sprake is van een cultuur waarin mensen elkaar aanspreken op zaken die beter kunnen. Een respondent geeft aan: “Feedback van mensen zou meer mogen wat mij betreft. Zelfs als ik er letterlijk naar vraag, krijg ik dit maar heel summier. Het lijkt alsof sommige mensen feedback nog als iets negatiefs ervaren en dat is jammer want het is echt iets waarvan je kunt leren”. Twee wijkmanagers geven aan dat ze vinden dat wijkmanagers onderling elkaar nog te weinig opzoeken en niet (altijd) open staan voor feedback. Naast de feedback van mensen is de feedback van systemen de afgelopen tijd sterk verbeterd. Met de komst van het nieuwe KPI Dashboard is bovendien nog meer inzicht in de cijfers bereikt. Toch zijn er ook punten van kritiek. Zo geven meerdere managers aan dat ze graag sneller en eerder inzicht willen in de cijfers, om zo beter te kunnen sturen. Drie weken na afloop van een maand pas inzicht hebben in de cijfers van de vorige maand is te laat en zorgt ervoor dat je al snel achter de feiten aan

loopt. Daarnaast geven enkele wijkmanagers aan graag extra cijfers te willen zien, vooral de 'knoppen' waaraan ze echt kunnen draaien zoals bezetting en productiviteit. Een MT-lid concludeert: "Als een rode draad denk ik dat we onze organisatie nog beter moeten leren begrijpen, hierin kan het KPI Dashboard een belangrijke rol spelen". Het laatste onderdeel van dit principe betreft benchmarking. Een groot deel van de managers geeft aan dat interne benchmarks zouden kunnen helpen om hun eigen prestaties van hun locaties te verbeteren. Een voorwaarde is wel dat ervoor wordt gezorgd dat er geen 'appels met peren' worden vergeleken. Daarnaast geven enkele respondenten aan dat ze de toegevoegde waarde van een benchmark vooral zien in een opening voor een gesprek met elkaar. Een goede interne benchmark kan hierdoor ook bijdragen aan verbetering van het menselijke feedbackproces zoals eerder besproken.

Concluderend kan worden gesteld dat GHZ dit principe nog niet volledig toepast, dat integrale toepassing wel mogelijk is en dat medewerkers ook bereid zijn om aanpassingen te doen.

5.5.1.12 Beloning (Rewards)

Op enkele uitzonderingen na zijn respondenten geen voorstander van individuele beloning van medewerkers. Op welke manier beloning er dan uit zou moeten zien, daarover verschillen de meningen. Een MT-lid geeft aan: "We denken bij beloning nog heel vaak in geld, terwijl beloning ook in andere dingen kan zitten dan in geld." Dit wordt aangevuld door andere respondenten. Zo benoemt een wijkmanager dat de beloning ook "in de vorm van een appeltaart zijn, het gaat er vooral om welke boodschap erachter zit in en hoe je die boodschap brengt". Een ander voorbeeld van een beloning geeft een andere wijkmanager: "dit doe ik bijvoorbeeld door mijn team een keer uit eten te sturen als ik zie dat ze heel erg vooruit zijn gegaan. De kosten die hiermee gemoeid zijn, zijn een schijntje ten opzichte van de financiële verbetering die het team dan heeft gerealiseerd". In de kaderbrief van 2020 staat beschreven dat een locatie 50% van het extra resultaat (boven de norm) mag behouden, en deze ten gunste van de cliënten mag besteden. De meeste respondenten kunnen zich vinden in dit uitgangspunt, maar zijn kritisch in de toepassing hiervan in de praktijk. Bijvoorbeeld: als locaties 50% van het resultaat boven begroting mogen behouden, hoe wordt dan omgegaan met locaties die een lager resultaat dan begroot halen? Een MT-lid zegt: "Ik vind dit een goed idee, wat mij betreft gebruikt een regio het extra resultaat dit voor het creëren van geluksmomentjes voor hun cliënten. Op RVE niveau is dit principe redelijk eenvoudig uit te voeren, binnen de RVE (op wijk- en kostenplaatsniveau) is het echter complexer. Hiervoor moeten eerst de normen per locatie goed worden bepaald. Dit is aan de RVE manager". De opmerking dat er eerst goede normen (realistisch en ambitieus) per kostenplaats moeten zijn, sluit aan op de opmerkingen bij het Beyond Budgeting principe 'Normen' en wordt door meerdere respondenten onderschreven. Enkele respondenten blijven ondanks deze vereiste kritisch en zien GHZ meer als één organisatie, waarbij extra resultaat van de ene locatie wordt gebruikt om tekorten bij een andere locatie op te vullen. Een belangrijk randvoorwaarde bij het eventueel instellen van de '50-50 regeling' is – naast een goede norm – dat de prestaties op alle KPI's goed zijn en dus niet alleen een goede score op de KPI 'financiën op orde' voldoende is. Ten slotte wordt nog aangegeven door enkele respondenten dat het heel belangrijk is om heldere spelregels op te stellen, zodat een transparant en eerlijk proces ontstaat.

Concluderend kan worden gesteld dat GHZ dit principe nog niet volledig toepast, dat integrale toepassing wel mogelijk is en dat medewerkers gedeeltelijk bereid zijn om aanpassingen te doen.

5.5.2 Resultaten enquête

De 21 geïnterviewde personen hebben allen de afsluitende enquête ingevuld. De resultaten zijn weergegeven in tabel 6, een splitsing per functie is te vinden in bijlage 9. Indien een respondent een stelling niet heeft ingevuld of meerdere keuzes heeft aangekruist, staat deze in de laatste kolom. De meest opvallende resultaten zijn gemarkeerd en worden onder de tabel toegelicht.

Stelling	Sterk mee oneens	Mee oneens	Mee eens	Sterk mee eens	Neutraal / n.v.t.
1a. Hogere doel bekend		3	9	8	1
1b. Hogere doel uitgedragen door management			10	9	2
2. Vrijheid in handelen naar kernwaarden		3	13	2	3
3. Cijfers moeten voor iedereen zichtbaar zijn		2	10	8	1
4. Kleine resultaatverantwoordelijke eenheden		3	14	4	
5a. Verantwoordelijkheden zo laag mogelijk		5	10	4	2
5b. Voldoende ruimte voor eigenaarschap		3	11	5	2
6a. Klant staan centraal	1	1	12	7	
6b. Vastellen toegevoegde waarde werk		9	9	2	1
7a. Begroting moet worden afgeschaft		4	9	6	2
7b. Jaarplannen niet meer per jaar maken		4	8	6	3
8. Goed als normen relatieve getallen zijn		3	11	3	4
9a. Goede kwaliteit van plannen en businesscases	2	5	5	6	3
9b. Proces financiële prognoses moet beter		3	10	6	2
10. Goed dat overhead dynamisch is	1	1	10	7	2
11a. Prestatiebeoordeling gaat niet alleen over cijfers			6	13	2
11b. Blijven sturen als begroting verdwijnt			2	17	2
12. Deel van resultaat zelf houden als team		2	9	6	4

Tabel 6. Resultaten afsluitende enquête GHZ

De afsluitende enquête bevestigt grotendeels de resultaten van de interviews. Bij de leiderschapsprincipes is te zien dat bijna alle respondenten positief zijn over de toepassing van het hogere doel en de kernwaarden binnen GHZ, dat de klant centraal staat en dat de kleine resultaatverantwoordelijke eenheden gewaardeerd worden. Gemiddeld gezien zijn de MT-leden iets terughoudender in hun oordeel dan de overige managers, maar ook de MT-leden zijn positief. Daarnaast is het opvallend dat op twee na alle respondenten aangeven dat de cijfers in de managementinformatie zichtbaar zouden moeten zijn voor iedereen (zonder restricties), terwijl dit nu niet het geval is. De stellingen over eigenaarschap (5a en 5b) zorgen bij de leiderschapsprincipes voor de meeste verdeeldheid in antwoorden, maar nog steeds is een meerderheid van mening dat de verantwoordelijkheden zo laag mogelijk liggen en dat er voldoende ruimte is voor eigenaarschap. Bij de managementprocessen is overeenstemming tussen de respondenten over het principe dat (onder voorwaarden) een team een deel van het resultaat zelf mag behouden, dat prestatiebeoordeling meer is dan een gesprek over cijfers, dat het maken van financiële prognoses nog voor verbetering vatbaar is en dat normen relatieve getallen moeten zijn. De stelling met betrekking tot kwaliteit van plannen en businesscases geeft zeer uiteenlopende resultaten, het sterke vermoeden bestaat dat de stelling op verschillende manieren is geïnterpreteerd (huidige versus gewenste situatie), daarom zijn deze resultaten buiten beschouwing gelaten. Verder valt op dat er binnen het MT sprake is van verdeeldheid of het goed is dat normen relatieve getallen zijn en of een meer dynamische verdeling van overhead gewenst is. De overige respondenten zijn het met beide stellingen vrijwel unaniem eens. Ten slotte laten de resultaten op de stelling 'de begroting bij GHZ moet worden afgeschaft' zien dat vijftien van de negentien respondenten (twee respondenten hebben deze stelling niet ingevuld) het hiermee eens zijn. Van de vier personen die het niet eens zijn, zijn er twee MT-leden en twee overige managers. Opvallend is dat alle respondenten met een financiële functie het sterk met deze stelling eens zijn en dat alle RvT-leden het eens zijn met deze stelling. Alle respondenten zijn ten slotte van mening dat als GHZ de begroting elimineert, men wel op andere manieren moet blijven sturen, zeventien respondenten zijn het zelfs sterk met deze stelling eens.

5.5.3 Redenen om Beyond Budgeting niet in te voeren

In de interviews is als afsluitende vraag gesteld of er redenen zijn waarom GHZ niet over kan gaan op Beyond Budgeting. Deze vraag wordt ook gebruikt als afsluitende vraag in de BBES (De Waal, 2005). Achttien respondenten zeggen dat er geen andere redenen zijn dan benoemd tijdens het tweede deel van het interview, waarin de twaalf principes zijn besproken. Drie respondenten hebben nog een aanvullende opmerking gemaakt. Zo geeft een MT-lid aan dat de kwaliteit van de financiële administratie mogelijk nog onvoldoende op orde is om de begroting te elimineren. Dit uit zich in het feit dat de financiële resultaten maandelijks een zeer grillig verloop hebben. Daarnaast geeft het MT-lid aan dat de interne kostprijzen en tarieven nog niet voldoende zijn ontwikkeld en zegt de respondent: "Ik zou Beyond Budgeting zelf wel aandurven, maar ik durf het op dit moment voor de organisatie niet aan. Maar in de toekomst zie ik zeker mogelijkheden". Een tweede MT-lid vult aan dat een goede voorstudie met veel aandacht voor risicomanagement een randvoorwaarde is om over te gaan op Beyond Budgeting. Ten slotte geeft een respondent van de Raad van Toezicht aan dat GHZ zichzelf de vraag moet stellen of de organisatie klaar is om op Beyond Budgeting over te stappen. Betrouwbare *controls* zijn belangrijk en het vraagt om een bepaalde cultuuromslag. "Uiteindelijk moet GHZ het lef hebben om deze verandering door te voeren en hierbij alle stakeholders in betrekken", aldus de respondent, die in zijn terugkoppeling op de inhoud van het interview nog expliciet toevoegt dat bovenstaande citaat wel in de context van het hele interview moet worden gezien, waarbij de begroting op dit moment nog een belangrijk sturingsinstrument is voor GHZ en dus niet zomaar kan worden geëlimineerd.

6. Conclusies en aanbevelingen

6.1 Inleiding

Het doel van dit onderzoek is om aanbevelingen te doen aan de bestuurder en controller van GHZ met betrekking tot implementatie van de Beyond Budgeting principes. Om deze doelstelling te bereiken, is ten eerste theoretisch onderzoek gedaan naar Beyond Budgeting en de bijbehorende principes, de toepassing van Beyond Budgeting in de praktijk en voorwaarden voor succesvolle implementatie. Vervolgens is de theoretische kennis toegepast in de praktijk bij GHZ, een zorgorganisatie in de sector gehandicaptenzorg. Bij GHZ is gekeken naar de huidige transformatie van de organisatie, de huidige Planning & Control cyclus en de toepasbaarheid van de twaalf Beyond Budgeting principes. Om de kwaliteit van de aanbevelingen te vergroten, is daarnaast ook een beknopt onderzoek gedaan bij GHZ-2, een vergelijkbare zorgorganisatie. Dit hoofdstuk bestaat uit vier onderdelen. Paragraaf 6.2 presenteert de conclusies op de deelonderzoeksvragen, waarna paragraaf 6.3 de aanbevelingen voor de bestuurder en controller van GHZ bespreekt. Vervolgens gaat paragraaf 6.4 in op de mogelijkheden voor vervolgonderzoek, waarna paragraaf 6.5 als afsluiting van dit onderzoek een persoonlijke reflectie bevat.

6.2 Conclusies

Deze paragraaf bestaat uit de conclusies van de zeven deelonderzoeksvragen. Deze conclusie komen voort uit het theoretisch onderzoek (paragraaf 6.2.1 en 6.2.2) en het empirisch onderzoek (paragraaf 6.2.3 en verder). De uitgebreide analyse van de resultaten is te vinden in de voorgaande hoofdstukken en in de bijlagen.

6.2.1 Wat is Beyond Budgeting?

Beyond Budgeting is een theoretische stroming die is gestart rond het jaar 2000 en biedt een alternatief voor het immer bekritiseerde begrotingsproces. Dit begrotingsproces is leidend in organisaties met een traditionele *command and control* cultuur en structuur, maar de huidige dynamische externe omgeving vereist meer flexibiliteit en adaptief vermogen om succesvol te zijn. Bij Beyond Budgeting wordt de begroting geëlimineerd en worden alternatieve control instrumenten aangeboden. Door de eliminaties van de begroting raakt het management control systeem uit balans zijn aanpassingen nodig aan de andere elementen. Bij Beyond Budgeting wordt het traditionele hiërarchische organogram van een organisatie gekanteld en ligt de focus niet langer op waardecreatie voor je 'baas', maar op het creëren van waarde voor de klanten van de organisatie. Door het elimineren van de begroting ontstaat de mogelijkheid om het dominante ritme van het kalenderjaar te doorbreken en kan een organisatie meer focussen op de toekomst. De illusie van control die ontstaat door het werken met een begroting wordt hierdoor omgezet naar daadwerkelijke control. De Beyond Budgeting filosofie is vertaald naar twaalf principes. Enerzijds zijn er zes leiderschapsprincipes: hogere doel, kernwaarden, openheid, organisatie, eigenaarschap en klanten. Deze hebben vooral betrekking op de 'softe' kant van de organisatie. Anderzijds zijn er zes managementprocessen die meer zijn gerelateerd aan de 'harde' kant van de organisatie: ritme, normen, plannen en prognoses, overhead, prestatiebeoordeling en beloning.

6.2.2 Hoe kan Beyond Budgeting succesvol worden geïmplementeerd in een organisatie?

Een succesvolle implementatie van Beyond Budgeting blijkt in de praktijk behoorlijk complex te zijn. De literatuur beschrijft diverse succesverhalen, maar er zijn minstens net zoveel mislukkingen gedocumenteerd. Een reden waarom organisaties aarzelen om over te stappen op Beyond Budgeting is dat de overstap vraagt om een groot en langdurig verandertraject, waarin het hele management control systeem op zijn kop wordt gezet. In de organisatie moet sprake zijn van noodzaak én bereidheid tot verandering, waarbij grote betrokkenheid vereist is vanuit de gehele organisatie. In de zoektocht naar een nieuw management control systeem moeten alle Beyond Budgeting principes in de juiste balans wordt ingezet en komt een organisatie vanuit een *comfort zone* terecht in een *stretch zone*. Andere voorwaarden voor een succesvolle implementatie zijn een actieve rol van het hoger management in de implementatie en betrokkenheid van en samenwerking tussen HRM, ICT en Finance. Ook het visueel maken van de Beyond Budgeting visie – zoals het *Ambition to Action* document van Statoil – draagt bij aan een succesvolle implementatie. De *Beyond Budgeting Entry Scan* (BBES) van De Waal is ten slotte een behulpzame *tool* om na te gaan of een organisatie klaar is voor het implementeren van Beyond Budgeting.

6.2.3 Welke transformatie op het gebied van missie, visie en cultuur is bij GHZ gaande?

GHZ is als organisatie in ontwikkeling en bezig met een grote transformatie. De kern van deze transformatie is de verandering van een traditionele zorginstelling voor uitvoering van een publieke verzekering naar een eigentijdse, marktgerichte en ondernemende zorgorganisatie. Om een dergelijke transformatie te realiseren, is een cultuurverandering vereist en een wijziging van alle relevante processen. GHZ is aan het transformeren van een intern gerichte, hiërarchische organisatie naar een extern gerichte, flexibele organisatie. De visie op de toekomst die in 2013 is geschetst, is nog steeds actueel en is de afgelopen jaren diverse keren aangescherpt. Sinds 2013 heeft GHZ grote stappen gezet in dit transformatieproces. De stip op de horizon is duidelijk en op basis van recente interne onderzoeken van Korsten (2019) en Kremer (2019) wordt de weg daar naartoe ook steeds duidelijker. Goede ontwikkelingen die de afgelopen jaren hebben plaatsgevonden, zijn de nieuwe organisatie- en communicatiestructuur, het (nog meer) centraal stellen van de vraag van de klant, de introductie van marketeers en het aanscherpen van de GHZ kernwaarden en KPI resultaatgebieden. De belangrijkste aandachtspunten in het transformatieproces zijn de cultuurverandering – de gewenste cultuur is beschreven en bekend, maar nog niet gerealiseerd – en het vergroten van eigenaarschap van het ‘middenkader’ op financiën.

6.2.4 Hoe worden de principes van Beyond Budgeting toegepast bij een vergelijkbare zorgorganisatie?

GHZ-2 werkt al jaren zonder begroting en met succes! Voor medewerkers die nieuw binnenkomen bij GHZ-2 voelt het als een verademing om zonder begroting te werken. In plaats van discussie op details in het begrotingsproces, is er nu discussie over de hoogte van de normen en dus op hoofdlijnen. Het proces rondom opstellen van deze normen is heel goed en open ingericht. Openheid is sowieso een van de sterkst ontwikkelde Beyond Budgeting principes bij GHZ-2, dit zit verankerd in de cultuur, in de processen én in de personen. Daarnaast is de komst van het nieuwe dashboard een belangrijke en succesvolle ontwikkeling, waardoor managers meer inzicht in de cijfers hebben en waardoor GHZ-2 beter kan sturen. GHZ-2 past nog niet alle principes van Beyond Budgeting toe zoals deze in de theorie worden benoemd. Van de zes leiderschapsprincipes is GHZ-2 nog in ontwikkeling op de principes kernwaarden, organisatie en eigenaarschap. Hierbij probeert GHZ-2 de verantwoordelijkheden nog lager in de organisatie leggen en te faciliteren dat iedereen zijn of haar eigenaarschap kan nemen. Met betrekking tot de zes managementprocessen van Beyond Budgeting kan GHZ-2 zich nog verder ontwikkelen op de principes ritme, plannen en prognoses, overhead en beloning. Vooral de financiële prognoses moeten nog worden verbeterd en hiervoor zijn inmiddels de eerste stappen gezet.

6.2.5 Wat zijn de ervaringen met de huidige Planning & Control cyclus bij GHZ?

De huidige Planning & Control cyclus bij GHZ is beschreven in de jaarlijkse kaderbrief en neemt bijna twee jaar in beslag van begin tot eind. Ieder jaar start een nieuwe P&C-cyclus, waarmee er dus standaard overlap is tussen twee cycli. Respondenten ervaren forse verbeteringen in de huidige P&C-cyclus vergeleken met zo'n vijf jaar geleden. In de begrotingscyclus is verbetering onder andere gerealiseerd dankzij intensieve ondersteuning vanuit het team Planning & Control – in de vorm van instructies, sjablonen, hulp met invullen van de begroting en tussentijdse analyses – en een goed softwarepakket. Bovendien ervaren managers het als positief dat de begroting een uitgelezen moment is om stil te staan bij de financiële prestaties en vooruit te kijken naar het komende jaar. Ondanks deze voordelen hebben de nadelen van de huidige begrotingscyclus absoluut de overhand. Het begrotingstraject neemt enorm veel tijd in beslag, terwijl de uitkomst aan het begin van het traject al vaststaat. Dit is namelijk de KPI die hangt aan het resultaatgebied 'financiën op orde', waarbij de norm op 2% rendement is gesteld. De afgelopen begrotingscyclus bevestigt bovenstaande opmerking. Daarnaast worden als nadelen genoemd dat het begrotingstraject als stressvol wordt ervaren, dat de begroting onvoldoende flexibel is en dat de begroting al weer is achterhaald op het moment dat deze wordt vastgesteld, na een doorlooptijd van meer dan een half jaar. Andere genoemde nadelen hebben betrekking op het menselijke gedrag tijdens het begrotingsproces, waarbij respondenten aangeven hun begroting bewust niet te ambitieus op te stellen. Ook wordt er volop politiek bedreven, waardoor de begroting niet alleen veel tijd kost, maar vooral veel energie. Managers hebben de afgelopen jaren veel toegevoegde waarde ontdekt van het maken van een begroting, zodat het hen een duidelijk kader gaf en meer inzicht in de cijfers. Dit leereffect is nu echter voltooid, waardoor de

begroting nu ‘slechts’ een invuloefening wordt met een uitkomst die vooraf al vaststaat. De controlcyclus is primair gericht op het vergelijken van de realisatie met de begroting en dus het verklaren van deze afwijkingen, dit is ook zo ingericht in het KPI Dashboard. In de tweemaandelijks prognoses in de managementrapportages wordt de prognose ook standaard afgezet tegen de begroting en wordt onvoldoende naar de (externe) werkelijkheid gekeken. Bij onvoldoende zekerheid over het verloop van de realisatie – die vooral aanwezig is aan het begin van het kalenderjaar – is vaak de begroting leidend in plaats van de realisatie. Ten slotte komt uit de interviews naar voren dat er sprake is van voldoende bereidheid om het begrotingsproces te veranderen en daarmee de P&C-cyclus.

6.2.6 In welke mate zijn de principes van Beyond Budgeting toepasbaar op GHZ?

De interviews en de enquêtes bij de 21 respondenten van GHZ leiden tot de conclusie dat alle principes van Beyond Budgeting kunnen worden toegepast bij GHZ. De uitkomsten op de twaalf principes van Beyond Budgeting kunnen worden verdeeld in drie categorieën.

De eerste categorie betreft de principes die GHZ op dit moment al voldoende tot goed toepast en waarbij slechts kleine verbetermogelijkheden worden genoemd. Zo is het **hogere doel** bij iedereen bekend en wordt dit ook uitgedragen door het management, dat een voorbeeldfunctie heeft en deze ook neemt. De komende jaren wordt ook de kleine minderheid van de medewerkers die nog (te) weinig volgens dit hogere doel werkt meegenomen, zodat zij ook weten wat betekent in de praktijk betekent om kwetsbare mensen gelukkig te maken. De implementatie van en het werken volgende de nieuwe **kernwaarden** loopt nog iets achter ten opzichte van het hogere doel, maar de ontwikkelingen hierin zijn wel zeer positief. In diverse processen en systemen zijn de kernwaarden geïntegreerd, nu volgt de integratie in de reguliere werkzaamheden. Binnen het MT is dit al merkbaar, op dit moment wordt dit uitgerold naar de overige managers en uiteindelijk naar de medewerkers. Het principe van **organisatie** wordt ook goed toegepast binnen GHZ, waarin medewerkers zich binnen teams betrokken en verantwoordelijk voelen. De huidige hiërarchische aansturing is nog wel een aandachtspunt, maar met de wijzigingen in de organisatie- en communicatiestructuur is dit in positieve zin aan het veranderen. De **klanten** staan absoluut centraal en iedere respondent houdt op zijn of haar manier rekening met hun individuele bijdrage aan het geluk van de cliënt.

De tweede categorie betreft de principes die GHZ al gedeeltelijk toepast, maar waarbij nog niet aan alle elementen van het principe wordt voldaan. Zo omschrijft een grote meerderheid van de respondenten GHZ als een open en transparante organisatie, maar is opvallend genoeg de **openheid** niet aanwezig in de managementinformatie. Bijna alle respondenten wensen ook hierin openheid, net als meer openheid naar elkaar als het gaat om het geven van feedback. Het principe **eigenaarschap** is twee jaar geleden geïntroduceerd en met behulp van twee projecten wordt hieraan invulling gegeven. Op dit moment is het echter nog te vroeg om te spreken van integraal eigenaarschap bij alle managers van GHZ, bij GHZ medewerkers is dit logischerwijs dus ook nog niet gerealiseerd. De **normen** die GHZ stelt zijn enerzijds absolute cijfers zoals de begroting, maar anderzijds wordt ook al gewerkt volgens de normen van de KPI resultaatgebieden. Dit zijn allemaal relatieve getallen, zoals een rendementspercentage, een percentage ziekteverzuim en NPS scores. In de praktijk zijn deze relatieve normen steeds vaker leidend, waarbij respondenten vinden dat er differentiatie mag zijn in de hoogte van de norm tussen locaties, zodat het ambitieuze én haalbare normen zijn. Externe benchmarks worden niet gebruikt en ook niet direct als toegevoegde waarde gezien, dit wijkt af van de Beyond Budgeting theorie. **Prestatiebeoordeling** wordt ook al gedeeltelijk toegepast conform Beyond Budgeting, vooral het deel dat het verhaal achter de cijfers van belang is in plaats van alleen de ‘harde’ cijfers. Verder is sprake van steeds meer integratie van de cijfers met de individuele prestaties van een manager en omarmen de managers de cijfers ook steeds meer en gebruikt men dit om te verbeteren. De feedback van mensen en van systemen is echter nog niet voldoende ingericht. Ook het feedback geven en vragen aan elkaar is nog voor verbetering vatbaar, zoals ook benoemd bij principe openheid. Met betrekking tot **beloning** wordt individuele beloning niet tot nauwelijks toegepast en toegejuicht. Respondenten zijn wel geïnteresseerd in beloning per team, mits dit dan middelen zijn die in het geluk van de cliënt worden geïnvesteerd. Duidelijke en goed uitgewerkte ‘spelregels’ en randvoorwaarden hiervoor ontbreken nog op dit moment.

De laatste categorie betreft principes die GHZ op dit moment nog niet tot nauwelijks toepast. Ten eerste is dit het **ritme**, dat nog volledig is gecentreerd rondom het kalenderjaar. Sommige aspecten worden vereist vanuit externe stakeholders en dit is historisch gezien altijd zo geweest. Er is absoluut behoefte aan verandering van dit ritme en de eerste (kleine) stappen zijn ook al gezet, zoals flexibiliteit in jaarplannen en meer kijken naar trends en deze toepassen op de toekomstverwachtingen. Het huidige ritme heeft ook invloed op de **plannen en prognoses**, die nog veel rondom het huidige ritme worden georganiseerd. Respondenten geven aan dat GHZ nog beter vooruit moet gaan kijken, waarbij de grens van het kalenderjaar niet leidend mag zijn. In businesscases en meerjaren beleidsdocumenten wordt dit al wel gedaan, maar dit is nog ondergeschikt aan de jaarplannen en jaarbegroting. De **overhead** ten slotte heeft ook 'last' van het strakke ritme, waardoor jaarlijks de middelen op voorhand worden verdeeld. Een meer dynamische inrichting van de overhead wordt door respondenten als interessant bestempeld, maar wel met de nodige voorbehouden.

“De begroting bij GHZ moet worden afgeschaft” is ten slotte de belangrijke stelling uit de afsluitende enquête. Twee respondenten hebben geen keuze ingevuld op deze stelling, van de overige negentien respondenten zijn vijftien respondenten het hiermee eens zijn (6x sterk mee eens 9x mee eens). Twee MT-leden en twee overige managers zijn het niet met deze stelling eens. Opvallend is dat alle respondenten met een financiële functie het sterk met deze stelling eens zijn en dat alle RvT-leden het eens zijn met deze stelling. Over de timing van eliminatie van de begroting zijn geen uitspraken gedaan.

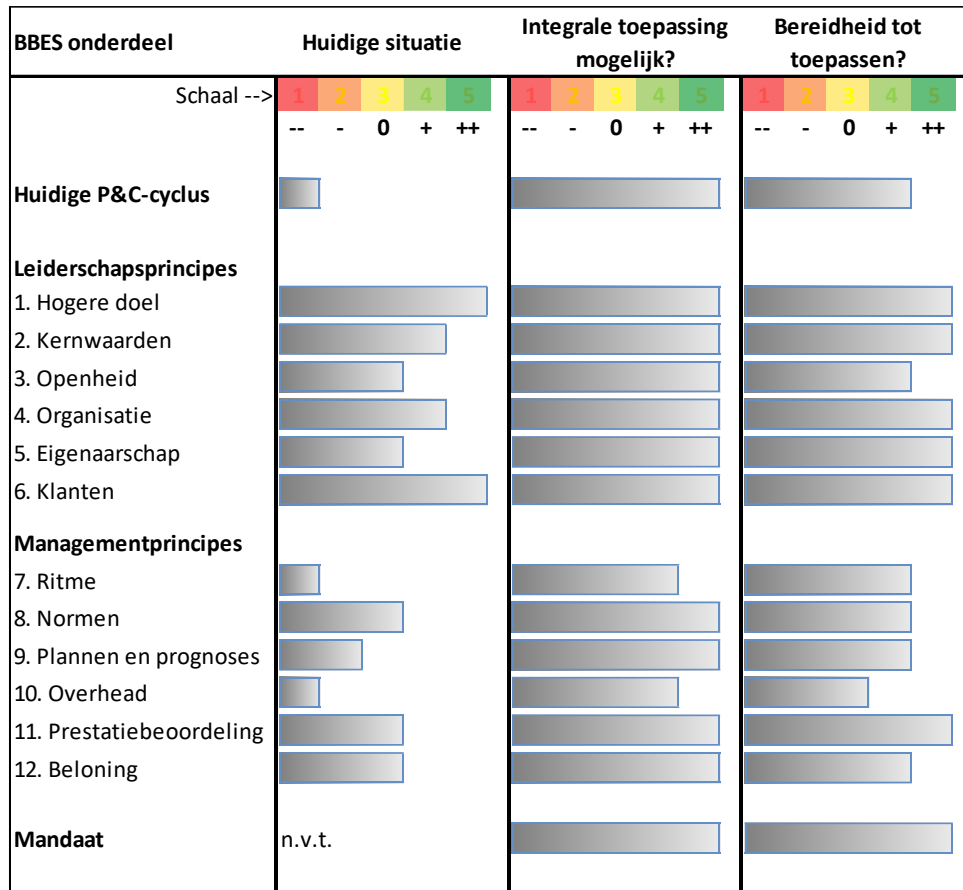
Ten slotte zijn respondenten van mening dat de principes van Beyond Budgeting interessant zijn om verder te onderzoeken en ziet men ook absoluut mogelijkheden in de implementatie van deze principes bij GHZ. 18 van de 21 respondenten geven aan geen reden te zien waarom GHZ niet kan werken volgens de Beyond Budgeting principes anders dan al genoemd bij de antwoorden op de Beyond Budgeting principes. Drie respondenten geven nog een kritische kanttekening. Zo geeft een MT-lid aan dat de kwaliteit van de financiële administratie nog onvoldoende is om de begroting op dit moment te elimineren. Een ander MT-lid geeft aan het risicomanagement nog beter moet zijn ontwikkeld. Deze opmerkingen hebben echter vooral betrekking op de twijfels of met betrekking tot de timing van implementatie van Beyond Budgeting, of GHZ op dit moment al klaar is voor Beyond Budgeting.

6.2.7 Welke aanbevelingen kunnen worden gedaan met betrekking tot implementatie van de Beyond Budgeting principes bij GHZ?

In de volgende paragraaf worden negentien aanbevelingen gedaan. Voorafgaand aan de aanbevelingen wordt eerst nog teruggekeken naar de *Beyond Budgeting Entry Scan* (BBES) van André de Waal (2005), die als leidraad is genomen ter beantwoording van de empirische deelonderzoeksvragen. De BBES sluit af met een score op ieder Beyond Budgeting principe, aangevuld met een score op de noodzaak voor overgang naar Beyond Budgeting en met eventuele basisvoorwaarden die overgang naar Beyond Budgeting in de weg staan. In de BBES wordt steeds de score groen (Beyond Budgeting is mogelijk), oranje (Beyond Budgeting is mogelijk maar er zijn nog enkele obstakels) of rood (Beyond Budgeting is niet eenvoudig te realiseren gezien vele obstakels) toegekend. Om meer diepgang in de resultaten te creëren, zijn twee aanpassingen gedaan aan deze methodiek:

1. Vijf in plaats van drie scores. Van donkerrood (helemaal niet van toepassing) via lichtrood (grotendeels niet van toepassing) naar oranje (neutraal) en via lichtgroen (grotendeels van toepassing) naar donkergroen (helemaal van toepassing).
2. Drie verschillende schalen. Aparte scores voor in hoeverre het principe van toepassing is, of het principe überhaupt kan worden toegepast en of GHZ medewerkers bereid zijn om aanpassingen te doen.

In figuur 12 is het resultaat van dit onderzoek grafisch weergegeven. Ook de eerste onderzoeksvraag van de BBES (huidige begrotingsproces) en de laatste onderzoeksvraag (heeft GHZ het mandaat om te wijzigen) zijn in dit figuur opgenomen.



Figuur 12. Visuele weergave BBES: Is GHZ klaar voor Beyond Budgeting?

6.3 Aanbevelingen

In deze paragraaf staan de aanbevelingen voor de controller en bestuurder van GHZ centraal, die op basis van dit onderzoek gegeven kunnen worden. Uit de conclusie en figuur 12 blijkt dat GHZ volgens de *Beyond Budgeting Entry Scan* (De Waal, 2005) klaar is om Beyond Budgeting in te voeren. Medewerkers zijn over het algemeen ook bereid om dit te doen en aan meerdere principes van Beyond Budgeting wordt op dit moment al (grotendeels) voldaan. Vooral op de leiderschapsprincipes is GHZ al op de goede weg, de meeste winst is te behalen op de managementprincipes, met de eliminatie van de begroting als belangrijk startpunt. De aanbevelingen zijn verdeeld over de categorieën algemeen, begroting, leiderschapsprincipes en managementprincipes.

Algemene aanbevelingen

1. **Maak de overstap naar Beyond Budgeting.** De managementfilosofie van Beyond Budgeting past goed bij GHZ, zeker gezien de transformatie die gaande is. GHZ-2 laat zien dat een vergelijkbare organisatie de principes succesvol kan toepassen.
2. **Kijk integraal naar de twaalf Beyond Budgeting principes.** Zorg ervoor dat alle principes in de juiste samenhang worden toegepast en pik er niet enkele principes uit (zoals een *rolling forecast*), dit vergroot de kans op mislukking.
3. **Zorg voor een gedegen verandertraject**, waarin de gehele organisatie wordt betrokken. De steun vanuit het MT en de bestuurder is hierin essentieel.
4. **Durf in het diepe te springen.** Het is niet noodzakelijk om eerst alles uit te werken en gereed te hebben, voordat de overstap naar Beyond Budgeting kan worden gemaakt. Ontwerp 80% en spring dan in het diepe, (Bogsnes, 2016).
5. **Gebruik de GHZ kernwaarden.** Uiteindelijk is overgang naar Beyond Budgeting een kwestie van lef en doen, twee van de kernwaarden van GHZ. Dit betekent een overgang van een *comfort zone* naar een *stretch zone* en een wijziging van het gehele management control systeem en wijziging van gedrag van medewerkers.

Begroting

6. **Stop met het maken van een begroting.** De begroting zorgt voor een gevoel van *control*, maar het is slechts een illusie van *control*. Het is daarom goed om te begroting af te schaffen en voor 2021 geen begroting meer op te stellen. De terughoudendheid en angst die uit sommige interviews naar voren komt, is begrijpelijk maar niet nodig. Bovendien, teruggaan naar een begroting is eenvoudig te realiseren.
7. **Een alternatief voor directe eliminatie van de begroting is een sterk versimpelde begroting in 2021.** Deze begroting wordt slechts op hoofdlijnen opgesteld door het MT samen met het team Planning & Control. Dit zorgt al voor een enorme tijdsbesparing. Voor 2022 is de aanbeveling om de begroting alsnog te elimineren.
8. **Gebruik de tijd die vrijkomt na eliminatie (of versimpeling) van de begroting voor verbeteringen in prognoses, financiële analyses en de managementinformatie.** Dit geldt zowel voor de extra tijd voor de financiële functie als voor het management.

Leiderschapsprincipes

9. **Ga door met de huidige transformatie.** Blijf het hogere doel benoemen en uitdragen en behoudt de focus op de klant. Behoudt de hoge medewerker betrokkenheid als deze aanwezig is en vergroot deze daar waar nodig. Blijf werken met kleine verantwoordelijke teams.
10. **Operationaliseer de kernwaarden en eigenaarschap.** Hierdoor weten medewerkers (nog beter) wat er van hen wordt verwacht. Draag deze operationalisatie zelf ook expliciet uit als MT en overige management.
11. **Maak alle cijfers in het KPI Dashboard open voor iedere manager.** Medewerkers geven aan dat ze niks te verbergen hebben, laat dit dan ook op deze manier zien. Deze openheid kan worden gebruikt om cijfers met elkaar te vergelijken en om te leren van elkaar.

Managementprincipes

- 12. Doorbreek het ritme van het kalenderjaar.** Dit ritme beheerst nu de volledige P&C-cyclus. Denk over de grenzen van het kalenderjaren heen in normen, prognoses, jaarplannen, agenda's, werkprocessen, analyses, et cetera. Accepteer de complexiteit die dit veroorzaakt vanwege eisen van de (externe) systeemwereld.
- 13. Wijzig de jaarplan systematiek in een meer dynamisch document.** Gebaseerd op het *Ambition to Action* voorbeeld van Bogsnes (2016), kan het jaarplan worden vervangen door een dynamisch document, dat wordt aangepast wanneer nodig in plaats van wanneer het nieuwe kalenderjaar start.
- 14. Verbeter de stuurinformatie.** Om de prestatiebeoordeling te verbeteren, moet de stuurinformatie sneller, beter en uitgebreider zijn. Doorbreek het ritme van het kalenderjaar, laat meer trends zien en vergelijk de locaties met elkaar door middel van interne benchmarks. Hierdoor kunnen managers van elkaar leren.
- 15. Stimuleer feedback naar elkaar.** Om te kunnen leren en verbeteren, is goede feedback essentieel. Durf elkaar aan te spreken en elkaar om hulp te vragen, zonder dat dit de individuele prestatiebeoordeling van een manager beïnvloedt.
- 16. Stuur nog meer op KPI's.** Onderzoek of er andere of betere KPI's zijn om op te sturen. Kijk hierbij naar de echte 'knoppen om aan te draaien', zoals productiviteit en bezettingspercentage. Wat beïnvloedt nu echt direct het financiële resultaat en uiteindelijk het hogere doel? Dit helpt managers om beter te sturen.
- 17. Stel realistische en ambitieuze normen op.** De normen mogen per kostenplaats verschillend zijn, mits dit goed uit te leggen is aan managers. Zorg dat de 'spelregels' rondom het opstellen van de normen duidelijk en transparant zijn. Hanteer zo veel mogelijk relatieve normen, ten opzichte van elkaar of ten opzichte van een externe norm.
- 18. Maak de overhead dynamisch.** Bepaal een vast percentage dat zorglocaties afdragen aan overhead en laat dit meebewegen met de omzet van een zorglocatie. Hierdoor kan een zorgmanager beter sturen en heeft de manager meer invloed op het resultaat en rendement. Zorg wederom door duidelijke en transparante 'spelregels'.
- 19. Wacht met teambeloning tot de andere 'spelregels' duidelijk zijn.** Het kan een goede prikkel zijn als een locatie een deel van het resultaat zelf mag behouden. 50% van de norm wordt door de respondenten als rechtvaardig beoordeeld. Hiervoor is het echter noodzakelijk dat er helderheid en openheid is over de normen, prestatiebeoordeling en de overhead.

6.4 Mogelijkheden voor vervolgonderzoek

Hieronder worden enkele mogelijkheden voor vervolgonderzoek gegeven, naar aanleiding van de resultaten in dit onderzoek.

1. Over de implementatie van Beyond Budgeting is in de theorie nog geen grootschalig onderzoek gedaan. Op basis van de diverse casestudies is het interessant om te kijken naar meer generalistische aanbevelingen voor succesvolle implementatie van Beyond Budgeting. Het onderzoek van Úlfarsson (2018) is een goede kwalitatieve aanzet, mogelijk kan dit worden gekwantificeerd.
2. Uit de theorie én uit de interviews bij GHZ komt duidelijk naar voren dat er een bepaalde angst is voor verandering van het management control systeem. Het zou interessant zijn dit in een vervolgonderzoek nader te bekijken.
3. Het laatste grootschalige onderzoek naar adoptie van Beyond Budgeting is van Libby en Lindsay (2010) waarbij de data uit 2009 komt en betrekking heeft op alleen Noord-Amerikaanse organisaties. Het is interessant om ruim 10 jaar later te kijken of de dominantie van de begroting nog steeds zo groot is. Ook is het goed om dan *Better Budgeting* en *Advanced Budgeting* (Rickards, 2006) mee te nemen.
4. De nadelen van het maken van een begroting zijn bekend, maar er zijn weinig casestudies uitgevoerd naar de effecten van een slechte begroting. Om de toegevoegde waarde van Beyond Budgeting te vergroten, is het interessant om hier dieper op in te gaan. Heeft een slecht/ineffectief begrotingsproces op de korte termijn effecten op de tactische/strategische cyclus en bijbehorende doelstellingen?
5. De relatie tussen de Beyond Budgeting principes en het management control systeem wordt in de literatuur indirect veelvuldig gelegd. Een directe koppeling is echter nog niet aanwezig in de literatuur. Het is interessant om de Beyond Budgeting literatuur te koppelen aan de operationalisatie van het management control systeem zoals is beschreven door bijvoorbeeld Ferreira en Otley (2009).

6.5 Zelfreflectie

In verband met het anonimiseren van deze scriptie is de inhoud van dit hoofdstuk niet weergegeven.

Bijlagen

1. **Literatuurlijst**
2. **Lijst met geïnterviewde personen**
3. **Topiclijst interviews GHZ & GHZ-2**
4. **Afsluitende enquêtes GHZ & GHZ-2**
5. **Uitnodiging interview**
6. **Mail met vraag om terugkoppeling samenvatting interview**
7. **Samenvattingen interviews GHZ-2 & GHZ (apart bestand)**
8. **Resultaten afsluitende enquête GHZ-2 per functie**
9. **Resultaten afsluitende enquête GHZ per functie**

1. Literatuurlijst

Primaire bronnen (APA)

- Allen, I.E. & Seaman, C.A. (2007). Likert Scales and Data Analyses. *Quality Progress*, 40(7), 64-65.
<http://asq.org/quality-progress/2007/07/statistics/likert-scales-and-data-analyses.html>
- Becker, S. D. (2014). When Organisations Deinstitutionalise Control Practices: A Multiple-Case Study of Budget Abandonment. *European Accounting Review*, 23(4), 593–623.
<https://doi.org/10.1080/09638180.2014.899918>
- Bogsnes, B. (2016). *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential*. Londen: Wiley.
- Bogsnes, B., Larsson, D., Olesen, A., Player, S., & Röösl, F. (2016). *White Paper: Update of the Beyond Budgeting Principles*. London: Beyond Budgeting Institute. Geraadpleegd van <https://bbri.org/product-category/white-papers-and-articles/bb-white-papers/>
- Bourmistrov, A. & Kaarbøe, K. (2013). From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “Beyond Budgeting” ideas. *Management accounting research*, 24(3), 196-211.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2013.04.001>
- Bunce, P. (2012). *White Paper: The Leader’s Dilemma. How to build an empowered and adaptive organisation without losing control*. London: Beyond Budgeting Roundtable. Geraadpleegd van <https://bbri.org/product-category/white-papers-and-articles/bb-white-papers/>
- De Waal, A.A. (2002), Gaat Nederland Beyond Budgeting? *Management Accounting & Control*, 4, 12-16.
<https://www.andredewaal.eu/publication/gaat-nederland-beyond-budgeting/>
- De Waal, A.A. (2005). Is your organisation ready for Beyond Budgeting? *Measuring Business Excellence*, 9(2), 56-67. <https://doi.org/10.1108/13683040510602885>
- De Waal, A.A. (2006 juli). Nederland is nog niet klaar voor Beyond Budgeting. *Tijdschrift Controlling*, 7/8. Geraadpleegd van <https://www.andredewaal.eu/wp-content/uploads/2017/08/NietBB.pdf>
- De Waal, A.A. & Bloem, R. (2002 september). Budgettering: zegen of vloek voor de gezondheidszorg? *Zorgadministratie*. Geraadpleegd van <https://www.andredewaal.eu/wp-content/uploads/2017/08/webarticle-Zorgadministratie-1-2.pdf>
- De Waal, A.A., Bilstra, E. P., & Ottens, P. H. J. (2004). *Beyond Budgeting: het praktische alternatief voor budgetteren*. Deventer: Kluwer.
- De Waal, A.A., Hermkens-Janssen, M., & van de Ven, A. (2011). The evolutionary adoption framework: explaining the budgeting paradox. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(4), 316-336.
<https://doi.org/10.1108/18325911111182295>
- De Waal, A.A., Hope, J., & Fraser, R. (1999). ‘Beyond Budgeting’: de nieuwe uitdaging! *Tijdschrift Financieel Management*, 6. Geraadpleegd van <https://www.andredewaal.eu/wp-content/uploads/2017/08/webarticle-bbri-uitdaging.pdf>
- De Waal, A.A., Hope, J., & Fraser, R. (2003). De voortschrijdende ontwikkeling van Beyond Budgeting. *Tijdschrift Controlling*, 9, 48–52. Geraadpleegd van <https://cmweb.nl/wp-content/uploads/2015/02/TC030905.pdf?172628>
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263–282.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Garland, R. (1991). The Mid-Point on a Rating Scale: Is it Desirable? *Marketing Bulletin*, 2, 66-70.
https://www.rangevoting.org/MB_V2_N3_Garland.pdf
- Hansen, S.C., Otley, D.T. & Van der Stede, W.A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95-116.
<https://doi.org/10.2308/jmar.2003.15.1.95>
- Hoeksema, M.L. (2005). *Planning & Control Revisited. Methoden en concepten in de dagelijkse praktijk*, Deventer: Kluwer.
- Heupel, T., & Schmitz, S. (2015). Beyond Budgeting - A High-hanging Fruit The Impact of Managers’ Mindset on the Advantages of Beyond Budgeting. *Procedia Economics and Finance*, 26, 729-736.
[https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00831-X](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00831-X)

- Hope, J., Bunce, P., & Rösli, F. (2011). *The Leader's Dilemma: How to Build an Empowered and Adaptive Organization Without Losing Control*. San Francisco: Wiley.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003a). *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003b). Who Needs Budgets? *Harvard Business Review*, 81(2), 108-115. <https://hbr.org/2003/02/who-needs-budgets>
- Hopmans, M., Van Veen-Dirks, P., & Corbey, M. (2007). Budgetten blijven belangrijk. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 81(9), 405–413. <https://doi.org/10.5117/mab.81.21860>
- Korzilius, H. (2000). *De Kern van Survey-Onderzoek*. Assen: Van Gorcum.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond Budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.003>
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. (2017). *Management Control Systems 4th Edition (4th edition)*. Edinburgh Gate: Pearson Education Limited.
- Neely, A., Bourne, M., & Adams, C. (2003). Better budgeting or Beyond Budgeting? *Measuring Business Excellence*, 7(3), 22-28. <https://doi.org/10.1108/13683040310496471>
- Nguyen, D. H., Weigel, C., & Hiebl, M. R. W. (2018). Beyond Budgeting: review and research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(3), 314-337. <https://doi.org/10.1108/JAOC-03-2017-0028>
- O'Grady, W., & Akroyd, C. (2016). The MCS package in a non-budgeting organisation: a case study of Mainfreight. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(1), 2-30. <https://doi.org/10.1108/QRAM-09-2014-005>
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149-181. <https://doi.org/10.1080/09638180903487842>
- GHZ-2. (2019a). Jaarrekening 2018 GHZ-2. Geraadpleegd van <https://www.desan.nl/net/DoSearch/Search.aspx>
- GHZ-2. (2019b). Maatschappelijk jaarverslag GHZ-2 2018. Geraadpleegd van <https://www.desan.nl/net/DoSearch/Search.aspx>
- Rickards, R.C. (2006). Beyond Budgeting: boon or boondoggle? *Investment Management and Financial Innovations*, 18(2), 62-76. https://www.researchgate.net/publication/265323433_Beyond_Budgeting_Boon_or_Boondoggle
- Sandalgaard, N., & Bukh, P. (2014). Beyond Budgeting and change: a case study. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(3), 409-423. <https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2012-0032>
- Úlfarsson, A. G. (2018). *Beyond Budgeting. Critical factors for successful implementations*. MSc Thesis in Leadership and Management. Geraadpleegd van <https://bbt.org/product-category/master-theses-on-beyond-budgeting/>
- Valuckas, D. (2019). Budgeting reconsidered: exploring change initiative in a bank. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 15(1), 100-126. <https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2016-0060>
- Van der Kolk, B. (2015). Management control packages: een inleiding en onderzoeksinstrument. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 89(5), 174–180. <https://doi.org/10.5117/mab.89.31297>
- Vennix, J. A. M. (2011). *Theorie en praktijk van empirisch onderzoek*. Zaltbommel: Van Haren Publishing.
- Verschuren, P.J.M., & Doorewaard, J.A.C.M. (2007). *Het ontwerpen van een onderzoek*. Den Haag: LEMMA.
- Vosselman, E.G.J. (1996). Management accounting en management control: theoretische perspectieven. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 70, 361-371. <https://doi.org/10.5117/mab.70.20687>
- Vlotman, F. W. (2003). Beheerssystemen voor managementafhankelijke kosten. In *Handboek Management Accounting* (pp. 1-46). Deventer: Kluwer Financieel Management.
- Wallander, J. (1999). Budgeting—an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15, 402-421. [https://doi.org/10.1016/S0956-5221\(98\)00032-3](https://doi.org/10.1016/S0956-5221(98)00032-3)
- Wester, F. & Peters, V. (2004). *Kwalitatieve analyse: Uitgangspunten en procedures*. Bussum: Coutinho.
- Yin, R.K. (1989). *Case Study Research, Design and Methods*. London: Sage.

Secundaire bronnen (interne GHZ documenten)

In verband met het anonimiseren van deze scriptie is de inhoud van dit hoofdstuk niet weergegeven.

2. Lijst met geïnterviewde personen

GHZ (namen weggelaten i.v.m. anonimiseren)

Nr	Type functie	Naam	Functie	Datum interview
1.	Financiële functie		Medewerker Planning & Control	4-2-2020
2.	Financiële functie		Businesspartner Planning & Control	11-2-2020
3.	Financiële functie		Businesspartner Planning & Control	6-2-2020
4.	MT		Directeur Zorg & Dienstverlening	29-1-2020
5.	MT		Directeur Bedrijfsvoering	13-2-2020
6.	MT		Manager Behandeling & Expertise	25-2-2020
7.	MT		Manager Marketing	18-2-2020
8.	MT		Lid Raad van Bestuur	11-2-2020
9.	MT		Manager HRM	13-2-2020
10.	Overig management		Manager Zorg & Dienstverlening	3-2-2020
11.	Overig management		Manager Zorg & Dienstverlening	27-1-2020
12.	Overig management		Wijkmanager	25-2-2020
13.	Overig management		Wijkmanager	4-2-2020
14.	Overig management		Manager Finance & Control	13-2-2020
15.	Overig management		Wijkmanager	17-2-2020
16.	Overig management		Wijkmanager	6-2-2020
17.	Overig management		Wijkmanager	28-1-2020
18.	Overig management		Wijkmanager	4-2-2020
19.	Raad van Toezicht		Lid Raad van Toezicht	28-1-2020
20.	Raad van Toezicht		Lid Raad van Toezicht	10-1-2020
21.	Raad van Toezicht		Lid Raad van Toezicht	10-1-2020

GHZ-2 (anoniem)

Nr	Type functie	Naam	Functie	Datum interview
22.	Financiële functie		Sectorcontroller*	14-1-2020
23.	Financiële functie		Sectorcontroller*	14-1-2020
24.	Financiële functie		Sectorcontroller*	14-1-2020
25.	MT		Bestuurder	14-1-2020
26.	MT		Controller	30-1-2020
27.	MT		Sectormanager	30-1-2020
28.	Overig management		Teamleider	14-1-2020
29.	Overig management		Teamleider	30-1-2020

* Groepsinterview

Overige (anoniem), niet samengevat maar gebruikt als input voor resultaten

Nr	Functie	Datum	Reden gesprek
30.	Controller	13-6-2019	Eerst gesprek met xxx, controller van GHZ-2, de organisatie die al jaren werkt volgende de principes van Beyond Budgeting.
31.	Controller a.i.	28-6-2019	RC, consultant en controller a.i. bij zorgorganisaties, zeer veel ervaring rondom budgetteren en P&C-cyclus en de voor- en nadelen hiervan.
32.	Controller	18-9-2019	Voormalig RC-student TIAS met persoonlijke ervaring in implementatie van Beyond Budgeting bij een zorgorganisatie en tevens de ervaring dat Beyond Budgeting werd teruggedraaid.
33.	Interimcontroller	15-1-2020	Zeer ervaren controller die bij diverse zorgorganisaties heeft gewerkt, daarnaast als consultant les gegeven in Beyond Budgeting, nu werkzaam als manager Control bij een grote zorgorganisatie waar niet met Beyond Budgeting wordt gewerkt.

3. Topiclijst interviews GHZ & GHZ-2

Respondenten GHZ

- 1. Hoe is de huidige P&C cyclus ingericht? (deelonderzoeksvraag 5)**
 - a. Wat zijn de voordelen van de huidige cyclus?
 - b. Wat zijn de nadelen van de huidige cyclus?
 - c. Is er sprake van bereidheid om het proces te wijzigen?
- 2. In welke mate zijn de principes van 'Beyond Budgeting' aanwezig? (deelonderzoeksvraag 6). Per principe:**
 - a. Hoe wordt het principe op dit moment toegepast?
 - b. Indien niet volledig toegepast, is het mogelijk om het principe integraal toe te passen?
 - c. Indien het mogelijk is dit principe integraal toe passen, zijn de medewerkers van GHZ hiertoe bereid?
- 3. Zijn er redenen waarom GHZ niet over kan gaan op Beyond Budgeting'?**

Respondenten GHZ-2

- 1. In welke mate zijn de principes van 'Beyond Budgeting' aanwezig? (deelonderzoeksvraag 4). Per principe:**
 - a. Hoe wordt het principe op dit moment toegepast?
 - b. Indien niet volledig toegepast, wat is de reden van afwijking?
 - c. Welke verbeterpunten zijn er voor GHZ-2?

Vertaling en uiteenzetting Beyond Budgeting principes

Leadership principles	Management processes
1. Purpose - Engage and inspire people around bold and noble causes; not around short-term financial targets	7. Rhythm - Organise management processes dynamically around business rhythms and events; not around the calendar year only
2. Values - Govern through shared values and sound judgement; not through detailed rules and regulations	8. Targets - Set directional, ambitious and relative goals; avoid fixed and cascaded targets
3. Transparency - Make information open for self-regulation, innovation, learning and control; don't restrict it	9. Plans and forecasts - Make planning and forecasting lean and unbiased processes; not rigid and political exercises
4. Organisation - Cultivate a strong sense of belonging and organise around accountable teams; avoid hierarchical control and bureaucracy	10. Resource allocation - Foster a cost conscious mind-set and make resources available as needed; not through detailed annual budget allocations
5. Autonomy - Trust people with freedom to act; don't punish everyone if someone should abuse it	11. Performance evaluation - Evaluate performance holistically and with peer feedback for learning and development; not based on measurement only and not for rewards only
6. Customers - Connect everyone's work with customer needs; avoid conflicts of interest	12. Rewards - Reward shared success against competition; not against fixed performance contracts

Leiderschap principes

1. Hogere doel (Purpose)

Dit principe is verbonden met het 'waarom' van de organisatie en waarom mensen voor deze organisatie willen werken. Het gaat om het betrekken en inspireren van medewerkers, waarbij de aanname is dat mensen eerder willen werken voor een organisatie die streeft naar het goede in plaats van streven naar (korte termijn) winst.

2. Kernwaarden (Values)

De nadruk bij dit principe ligt op het communiceren van en handelen naar de kernwaarden van de organisatie. Hierbij gaat het niet om handboeken met gedetailleerde regels, maar meer om het hanteren van dezelfde normen en (kern)waarden en hiernaar te handelen.

3. Openheid (Transparency)

Openheid is nog steeds een van de belangrijkste principes. Hoe meer openheid er is in een organisatie, hoe beter. Doordat openheid in de cijfers kan *self-regulation* ontstaan, zonder dat beheersing op een andere manier nodig is. Daarnaast is het essentieel dat medewerkers kunnen leren van elkaar.

4. Organisatie (Organisation)

Dit principe focust op het werken met resultaatverantwoordelijke teams, waarmee medewerkers zich verbonden voelen en waar saamhorigheid is. Meestal zijn dit kleine zelfstandige teams, maar er zijn ook voorbeelden bekend van organisaties met meer hiërarchie. Er is geen plaats voor bureaucratie en strakke sturing van bovenaf.

5. Eigenaarschap (Autonomy)

Essentieel voor medewerkersbetrokkenheid is een grote mate van autonomie, waarbij de verantwoordelijkheid zo laag mogelijk in de organisatie ligt het hoger management haar medewerkers vertrouwt en ruimte geeft. Naast autonomie moet een medewerker zichzelf (mede-)eigenaar voelen van zijn/haar werkzaamheden en ook deze ruimte nemen. Er is geen plaats voor strakke regels en wantrouwen.

6. Klanten (Customers)

Naast het zorgen voor tevreden en betrokken medewerkers is het zorgen voor een tevreden en loyale klant van groot belang voor een organisatie om succesvol te zijn. Als een proces geen waarde toevoegt voor de klant, moet het direct worden beëindigd. Ook luidt het advies om te voorkomen dat er conflicterende belangen zijn tussen wat goed is voor een medewerker en wat goed is voor een klant, zoals individuele bonussen.

Management principes

7. Ritme (Rhythm)

Om de processen wendbaar, relevant, effectief en efficiënt te houden, is het van groot belang dat deze zijn georganiseerd rondom het ritme en dynamiek van de organisatie en haar activiteiten. Dit ritme is niet noodzakelijk – en zelfs meestal niet – gelijk aan het kalenderjaar. Te vaak echter is het kalenderjaar nog de basis voor de organisatie van deze processen, met de begroting als belangrijkste voorbeeld.

8. Normen (Targets)

Een goede norm is ambitieus en haalbaar, heeft een link met het hogere doel van de organisatie en is meetbaar. Daarnaast is het van belang dat de norm van de prestatie-indicator een relatief getal is om zo mee te bewegen met gewijzigde interne of externe omstandigheden. Idealiter is deze norm gebaseerd op een externe of interne benchmark. Voor het bereiken van optimale medewerker betrokkenheid, is het advies om teams zelf hun doelstelling te laten bepalen en deze niet van bovenaf op te leggen.

9. Plannen en prognoses (Plans and forecasts)

Dit principe is bewust separaat geformuleerd van de normen. Waar normen ambitieus moeten zijn, is het van belang dat plannen en prognoses vooral realistisch zijn. Het probleem met een begroting is dat dit zowel als norm dienst en tegelijkertijd een prognose is voor het komende jaar. In de huidige dynamische omgeving is het van belang om te zorgen voor een snelle en objectieve manier van prognosticeren, zonder politieke invloed vanuit het management. Een voorbeeld van een tool die veel wordt gebruikt is de *rolling forecast*.

10. Overhead (Resource allocation)

Middelen moeten niet slechts één keer per jaar worden verdeeld tijdens de begrotingsronde, maar moeten direct beschikbaar zijn wanneer nodig. Op deze manier worden de overheadkosten op flexibeler en efficiënter ingezet. In tegenstelling tot wat vaak wordt gedacht, is er bij Beyond Budgeting wel degelijk een groot kostenbewustzijn, alleen wordt de prikkel op een andere wijze gelegd.

11. Prestatiebeoordeling (Performance evaluation)

Het belangrijkste doel van prestatiebeoordeling is leren en verbeteren. Om als medewerker te kunnen groeien en ontwikkelen is frequente en snelle feedback van mensen en van systemen vereist. Daarnaast bestaat een goede prestatiebeoordeling niet alleen uit een oordeel over de 'harde' cijfers, maar ook een oordeel over de meer 'softe' aspecten. Ook interne benchmarks dragen bij aan de ontwikkeling van teams en van medewerkers.

12. Beloning (Rewards)

Het is essentieel om beloning te laten afhangen van de prestatie ten opzichte van anderen, niet ten opzichte van een standaard en vaste doelstelling. Omdat prestaties van een team tegenwoordig nauwelijks meer is toe te schrijven aan een individu, zijn individuele beloningen niet gepast en is het advies om gebruik te maken van een teambeloning.

4. Afsluitende enquêtes GHZ & GHZ-2

Afsluitende enquête GHZ

RvT
MT
Overig management
Financiële functie

0
0
0
0

Geef hieronder aan in hoeverre je het met de stellingen eens bent. Je kunt steeds kiezen uit vier opties: sterk mee oneens – mee oneens – mee eens – sterk mee eens

Stelling	Sterk mee oneens	Mee oneens	Mee eens	Sterk mee eens
1a. Het hogere doel van GHZ is bij iedere medewerker bekend.	0	0	0	0
1b. Het hogere doel van GHZ wordt duidelijk gecommuniceerd en uitgedragen door het hogere management.	0	0	0	0
2. Het management geeft voldoende vrijheid om te handelen naar de kernwaarden van GHZ, zonder gedetailleerde procedures en regels.	0	0	0	0
3. De cijfers uit het KPI dashboard van alle teams moeten zichtbaar zijn voor alle managers binnen GHZ, zodat men cijfers kan vergelijken.	0	0	0	0
4. GHZ moet blijven werken met kleine resultaat-verantwoordelijke eenheden met integrale verantwoordelijkheid voor managers.	0	0	0	0
5a. Verantwoordelijkheden liggen zo laag mogelijk in de organisatie.	0	0	0	0
5b. Medewerkers en managers hebben voldoende ruimte om eigenaarschap te kunnen nemen.	0	0	0	0
6a. De klant staat centraal bij GHZ.	0	0	0	0
6b. In onze werkzaamheden stellen we steeds vast of dit toegevoegde waarde heeft voor de klant.	0	0	0	0
7a. De begroting bij GHZ moet worden afgeschaft.	0	0	0	0
7b. Jaarplannen moeten niet elk jaar worden opgesteld, maar alleen wanneer nodig.	0	0	0	0
8. Het is goed als de normen voor teams relatieve getallen zijn, zoals een index of percentage.	0	0	0	0
9a. Onze plannen en businesscases zijn snel, actueel en realistisch.	0	0	0	0
9b. Het proces rondom opstellen van financiële prognoses moet beter.	0	0	0	0
10. De omvang van de overhead moet dynamisch zijn: een percentage van de omzet van de teams in plaats van een vaststaand bedrag.	0	0	0	0
11a. Prestatiebeoordeling bij GHZ gaat niet alleen over de financiën, maar ook over andere indicatoren en het verhaal achter de cijfers.	0	0	0	0
11b. Als de begroting wordt geëlimineerd, moet GHZ wel op andere manieren blijven sturen op resultaat.	0	0	0	0
12. Als een team beter presteert dan de financiële norm, mag het team een deel van dit resultaat zelf gebruiken ten gunste van cliënten.	0	0	0	0

Afsluitende enquête GHZ-2

	MT	Overig management	Financiële functie
Welke functie heb je bij GHZ-2?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Geef hieronder aan in hoeverre je het met de stellingen eens bent. Je kunt steeds kiezen uit vier opties: sterk mee oneens – mee oneens – mee eens – sterk mee eens

Stelling	Sterk mee oneens	Mee oneens	Mee eens	Sterk mee eens
1a. Het hogere doel van GHZ-2 is bij iedereen bekend.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
1b. Het hogere doel van GHZ-2 wordt duidelijk gecommuniceerd en uitgedragen door het hogere management.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2. Het management geeft voldoende vrijheid om te handelen naar de kernwaarden van GHZ-2, zonder gedetailleerde procedures en regels.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
3. De cijfers uit het dashboard zijn zichtbaar voor alle managers bij GHZ-2.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4. GHZ-2 werkt met kleine resultaatverantwoordelijke eenheden, waarbij managers integraal verantwoordelijk zijn voor hun team.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
5a. Verantwoordelijkheden liggen zo laag mogelijk in de organisatie.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
5b. Medewerkers en managers hebben voldoende ruimte om eigenaarschap te kunnen nemen.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6a. De klant staat centraal bij GHZ-2.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6b. In onze werkzaamheden stellen we steeds vast of dit toegevoegde waarde heeft voor de klant.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7a. Het is goed dat GHZ-2 zonder begroting werkt.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7b. Jaarplannen moeten niet elk jaar worden opgesteld, maar alleen wanneer nodig.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8. De normen (doelstelling, targets) zijn relatieve getallen zoals een index of percentage.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9. Plannen en prognoses zijn snel, actueel en realistisch en geven een goed en objectief beeld van de huidige stand van zaken.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
10. Het is goed dat de overhead bij GHZ-2 dynamisch is: een percentage van de omzet van de resultaatverantwoordelijke eenheden.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
11a. Prestatiebeoordeling bij GHZ-2 gaat niet alleen over de financiën, maar ook over andere indicatoren en het verhaal achter de cijfers.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
11b. Het is goed dat GHZ-2 wel blijft sturen en hiervoor het Power BI Dashboard gebruikt.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
12. Als een team beter presteert dan de financiële norm, mag het team een deel van dit resultaat zelf gebruiken ten gunste van cliënten.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

5. Uitnodiging interview

Informatie bijgevoegd bij agenda uitnodiging

Beste,

In het kader van mijn afstudeeronderzoek voor mijn RC opleiding, zou ik graag een interview met je willen houden van een uur.

Hieronder vind je informatie t.b.v. het interview, er is geen verdere voorbereiding nodig.

GHZ is als organisatie in beweging van een traditionele 'command and control' zorginstelling naar een creatieve en innovatie zorgorganisatie. Op allerlei vlakken (organisatiestructuur, KPI's, missie/visie, management, decentralisatie, HRM, Marketing etc) zijn al allerlei stappen gezet. Echter, de Planning & Control cyclus is al jaren hetzelfde, waarin het maken van en sturen op een begroting centraal staat. Vanuit de theorie wordt steeds meer aangedrongen op veranderingen van deze cyclus, waarbij er een specifieke stroming begin deze eeuw is ontstaan genaamd 'Beyond Budgeting'. Met deze managementfilosofie wordt getracht om de P&C-cyclus beter aan te laten sluiten bij de dynamische omgeving waarin organisaties tegenwoordig acteren. Een van de principes (maar zeker niet het enige!) van Beyond Budgeting is het afschaffen van de traditionele begrotingscyclus en in plaats hiervan te zoeken naar alternatieve instrumenten. In mijn onderzoek kijk ik in hoeverre de principes van Beyond Budgeting toepasbaar zijn bij GHZ. Onderdeel van de dataverzameling betreft interviews met belangrijke stakeholders van GHZ, zoals de Raad van Toezicht, het MT de overige managers en de financiële functie.

Groeten Joep

6. Mail met vraag om terugkoppeling samenvatting interview

Beste,

In de bijlage vind je de samenvatting van het interview met jou op 30-1-2020. Ik zou het fijn vinden als je deze samenvatting even zou willen doornemen en wilt aangeven of het een juiste weergave is van ons gesprek.

Alvast bedankt voor de moeite!

Groeten Joep

7. Samenvattingen interviews GHZ en GHZ-2

Zie aparte bijlage

8. Resultaten afsluitende enquête GHZ-2 per functie

Stelling	Sterk mee oneens	Mee oneens	Mee eens	Sterk mee eens	Neutraal
1a. Het hogere doel van GHZ-2 is bij iedereen bekend.					
Financiële functie				3	
MT				3	
Overig management			1	1	
			1	7	
1b. Het hogere doel van GHZ-2 wordt duidelijk gecommuniceerd en uitgedragen door het hogere management.					
Financiële functie				3	
MT				3	
Overig management			1	1	
			1	7	
2. Het management geeft voldoende vrijheid om te handelen naar de kernwaarden van GHZ-2, zonder gedetailleerde procedures en regels.					
Financiële functie			2	1	
MT			2		1
Overig management			2		
			6	1	1
3. De cijfers uit het dashboard zijn zichtbaar voor alle managers bij GHZ-2.					
Financiële functie				3	
MT			1	2	
Overig management			1	1	
			2	6	
4. GHZ-2 werkt met kleine resultaatverantwoordelijke eenheden, waarbij managers integraal verantwoordelijk zijn voor hun team.					
Financiële functie			1	2	
MT			2		1
Overig management			1	1	
			4	3	1
5a. Verantwoordelijkheden liggen zo laag mogelijk in de organisatie.					
Financiële functie			2	1	
MT		1	1		1
Overig management		1	1		
		2	4	1	1
5b. Medewerkers en managers hebben voldoende ruimte om eigenaarschap te kunnen nemen.					
Financiële functie			2	1	
MT		1	2		
Overig management		1	1		
		2	5	1	

Stelling	Sterk mee oneens	Mee oneens	Mee eens	Sterk mee eens	Neutraal
6a. De klant staat centraal bij GHZ-2.					
Financiële functie			1	2	
MT				3	
Overig management			1	1	
			2	6	
6b. In onze werkzaamheden stellen we steeds vast of dit toegevoegde waarde heeft voor de klant.					
Financiële functie			1	2	
MT				3	
Overig management			1	1	
			2	6	
7a. Het is goed dat GHZ-2 zonder begroting werkt.					
Financiële functie				3	
MT				3	
Overig management			1	1	
			1	7	
7b. Jaarplannen moeten niet elk jaar worden opgesteld, maar alleen wanneer nodig.					
Financiële functie					3
MT			1	1	1
Overig management					2
			1	1	6
8. De normen (doelstelling, targets) zijn relatieve getallen zoals een index of percentage.					
Financiële functie			1	2	
MT			1	2	
Overig management			1		1
			3	4	1
9. Plannen en prognoses zijn snel, actueel en realistisch en geven een goed en objectief beeld van de huidige stand van zaken.					
Financiële functie		1	2		
MT			3		
Overig management		1			1
		2	5		1
10. Het is goed dat de overhead bij GHZ-2 dynamisch is: een percentage van de omzet van de resultaatverantwoordelijke eenheden.					
Financiële functie			1	2	
MT				1	2
Overig management			1		1
			2	3	3

Stelling	Sterk mee oneens	Mee oneens	Mee eens	Sterk mee eens	Neutraal
11a. Prestatiebeoordeling bij GHZ-2 gaat niet alleen over de financiën, maar ook over andere indicatoren en het verhaal achter de cijfers.					
Financiële functie				3	
MT				3	
Overig management				2	
				8	
11b. Het is goed dat GHZ-2 wel blijft sturen, met behulp van het Power BI Dashboard.					
Financiële functie				3	
MT				3	
Overig management			1	1	
			1	7	
12. Als een team beter presteert dan de financiële norm, mag het team een deel van dit resultaat zelf gebruiken ten gunste van cliënten.					
Financiële functie		2		1	
MT	1	1		1	
Overig management		1			1
	1	4		2	1

9. Resultaten afsluitende enquête GHZ per functie

Stelling	Sterk mee oneens	Mee oneens	Mee eens	Sterk mee eens	Neutraal / n.v.t.
1a. Het hogere doel van GHZ is bij iedere medewerker bekend.					
Financiële functie		1	1	1	
MT		2	3	1	
Overig management			5	4	
RvT				2	1
		3	9	8	1
1b. Het hogere doel van GHZ wordt duidelijk gecommuniceerd en uitgedragen door het hogere management.					
Financiële functie			1	2	
MT			4	2	
Overig management			5	4	
RvT				1	2
			10	9	2
2. Het management geeft voldoende vrijheid om te handelen naar de kernwaarden van GHZ, zonder gedetailleerde procedures en regels.					
Financiële functie		1	2		
MT		1	5		
Overig management		1	5	1	2
RvT			1	1	1
		3	13	2	3
3. De cijfers uit het KPI dashboard van alle teams moeten zichtbaar zijn voor alle managers binnen GHZ, zodat men cijfers kan vergelijken.					
Financiële functie			1	2	
MT		1	3	2	
Overig management		1	5	2	1
RvT			1	2	
		2	10	8	1
4. GHZ moet blijven werken met kleine resultaat-verantwoordelijke eenheden met integrale verantwoordelijkheid voor managers.					
Financiële functie			2	1	
MT		1	5		
Overig management		1	6	2	
RvT		1	1	1	
		3	14	4	
5a. Verantwoordelijkheden liggen zo laag mogelijk in de organisatie.					
Financiële functie		2	1		
MT			5	1	
Overig management		3	3	2	1
RvT			1	1	1
		5	10	4	2

Stelling	Sterk mee oneens	Mee oneens	Mee eens	Sterk mee eens	Neutraal / n.v.t.
5b. Medewerkers en managers hebben voldoende ruimte om eigenaarschap te kunnen nemen.					
Financiële functie		1	2		
MT		1	5		
Overig management		1	4	4	
RvT				1	2
		3	11	5	2
6a. De klant staat centraal bij GHZ.					
Financiële functie			2	1	
MT	1	1	3	1	
Overig management			7	2	
RvT				3	
	1	1	12	7	
6b. In onze werkzaamheden stellen we steeds vast of dit toegevoegde waarde heeft voor de klant.					
Financiële functie		1	2		
MT		3	3		
Overig management		5	4		
RvT				2	1
		9	9	2	1
7a. De begroting bij GHZ moet worden afgeschaft.					
Financiële functie				3	
MT		2	2	1	1
Overig management		2	4	2	1
RvT			3		
		4	9	6	2
7b. Jaarplannen moeten niet elk jaar worden opgesteld, maar alleen wanneer nodig.					
Financiële functie			2	1	
MT		2	3		1
Overig management		2	2	5	
RvT			1		2
		4	8	6	3
8. Het is goed als de normen voor teams relatieve getallen zijn, zoals een index of percentage.					
Financiële functie			2	1	
MT		1	2	1	2
Overig management		2	5	1	1
RvT			2		1
		3	11	3	4

Stelling	Sterk mee oneens	Mee oneens	Mee eens	Sterk mee eens	Neutraal / n.v.t.
9a. Onze plannen en businesscases zijn snel, actueel en realistisch.					
Financiële functie		2		1	
MT	1		2	1	2
Overig management	1	3	2	3	
RvT			1	1	1
	2	5	5	6	3
9b. Het proces rondom opstellen van financiële prognoses moet beter.					
Financiële functie				3	
MT		1	3	2	
Overig management		1	7	1	
RvT		1			2
		3	10	6	2
10. De omvang van de overhead moet dynamisch zijn: een percentage van de omzet van de teams in plaats van een vaststaand bedrag.					
Financiële functie			1	2	
MT	1	1	2	1	1
Overig management			5	4	
RvT			2		1
	1	1	10	7	2
11a. Prestatiebeoordeling bij GHZ gaat niet alleen over de financiën, maar ook over andere indicatoren en het verhaal achter de cijfers.					
Financiële functie			1	2	
MT			2	4	
Overig management			3	6	
RvT				1	2
			6	13	2
11b. Als de begroting wordt geëlimineerd, moet GHZ wel op andere manieren blijven sturen op resultaat.					
Financiële functie				3	
MT				5	1
Overig management			1	8	
RvT			1	1	1
			2	17	2
12. Als een team beter presteert dan de financiële norm, mag het team een deel van dit resultaat zelf gebruiken ten gunste van cliënten.					
Financiële functie			2	1	
MT			3	1	2
Overig management		2	2	3	2
RvT			2	1	
		2	9	6	4