

PRESTATIEMETING

Drs. K.B.H.M. Bessems is recent als bedrijfseconoom afgestudeerd aan de Universiteit van Tilburg. Drs. J.M.C. (Joost) Niederer is werkzaam in de controllerspraktijk en heeft haar begeleid tijdens het afstudeerproces (niederer@telenet.be)

Balanced score card niet zaligmakend.
Er zijn méér modellen om prestaties te meten

Prestatiemeting op maat

De hype rondom de balanced scorecard (BSC) verflauwt. Veel organisaties die hem gebruikten, schoven hem inmiddels aan de kant. De balanced scorecard maakte niet altijd waar wat men ervan verwachtte. In dit artikel kijken de auteurs niet alleen naar de BSC maar ook naar drie andere modellen van prestatiemeting. Dat zijn het INK-model, het tolmodel en het COSO-framework. In het volgende nummer komen zij met enkele cases en een analysetool.

KIM BESSEMS EN JOOST NIEDERER

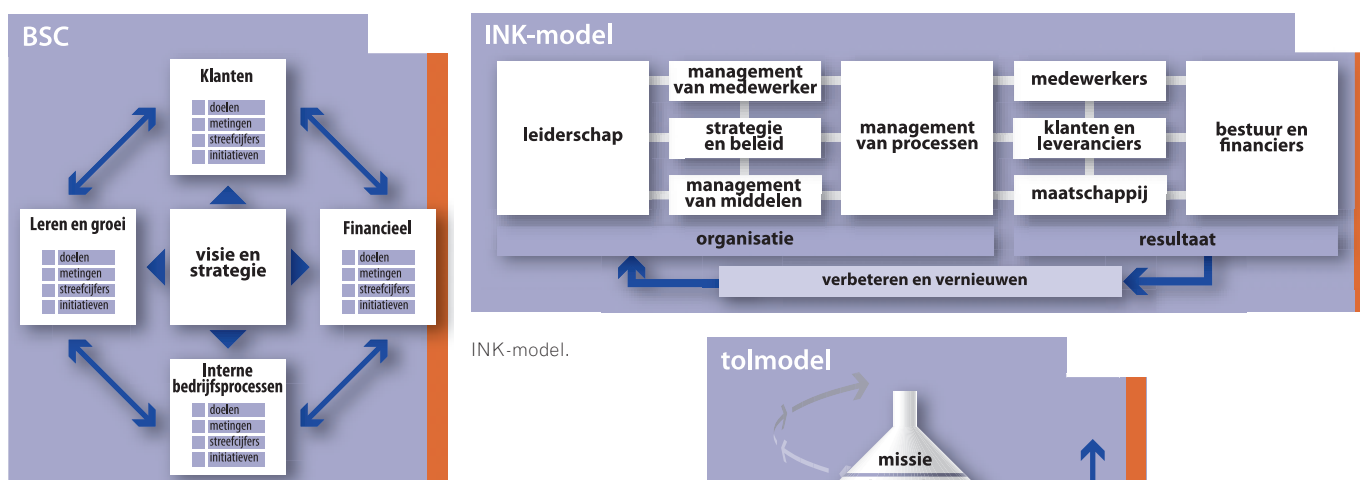
Wil het management van een organisatie zijn taak goed vervullen, dan dient men te beschikken over alle noodzakelijke informatie. Stuurinformatie en prestatiemeting zijn daarmee actuele onderwerpen op de agenda van de controller. Er bestaat echter een kloof tussen datgene wat het management wil weten en datgene wat er door prestatiemeting aan informatie wordt geleverd¹. Hier is in feite sprake van een informatieprobleem. Een oorzaak is het ontbreken van de koppeling tussen de strategie en de uitvoering en besturing van die strategie, terwijl besturing juist gericht moet zijn op het laten presteren van de organisatie in lijn met de strategie. Een bekend en vaak toegepast model om deze kloof te dichten is de balanced score card (BSC). Uit een recente inventarisatie onder 23 organisaties uit verschillende sectoren blijkt echter dat er slechts drie of vier van deze organisaties werken met een BSC. Een enkeling geeft aan deze in de toekomst te willen implementeren. Het gros echter is in het verleden al met een of andere vorm van BSC bezig geweest, maar heeft deze inmiddels afgezworen. De argumenten komen vaak op hetzelfde neer: 'De BSC heeft ons niet gebracht wat we er van verwachtten.'

Dit kan uiteraard allerlei oorzaken hebben. Een belangrijke is dat de BSC te vaak wordt aangeprezen als dé oplossing voor het informatieprobleem in iedere organisatie. Maar is dat wel zo? Er zijn immers méér modellen die invulling kunnen geven

aan de behoefte aan stuurinformatie. Het is van belang een weloverwogen keuze te maken uit deze (combinaties van) modellen, zodat een prestatie-meetsysteem kan worden ontworpen dat aansluit bij de doelstellingen van de organisatie en de wensen en eisen van de gebruikers. Als dit als uitgangspunt wordt gehanteerd bij het ontwerpen en implementeren van een prestatie-meetsysteem, ontstaat er in ieder geval een betere aansluiting op de strategie en doelstellingen van de organisatie. Daarmee wordt de kans op succes vergroot.

BSC: kritische succesfactoren en prestatie-indicatoren

De BSC vertaalt de organisatiestrategie naar kritische succesfactoren en prestatie-indicatoren. De kracht zit in de balans tussen financiële en niet-financiële indicatoren. Dit wordt bereikt doordat het model een zienswijze biedt waarin de organisatie met behulp van vier perspectieven (klant, innovatie en leren, interne processen en financieel) wordt bestuurd. Door de causale relatie tussen deze perspectieven, werken invloeden op het ene perspectief door op de andere. De BSC geeft richting aan de te meten prestaties, op basis waarvan acties kunnen worden ondernomen ter verbetering van de prestaties. De BSC biedt handvatten bij het bepalen van de onderdelen die in het prestatie-meetsysteem moeten worden opgenomen.



De balanced scorecard.

De BSC-hype lijkt echter over haar hoogtepunt heen te zijn. De onvrede van veel organisaties over de resultaten van de BSC zorgen er voor dat ze inmiddels heel wat minder populair is. Het lijkt gevaarlijk de BSC zonder meer als oplossing voor het informatieprobleem te kiezen. Het instrument is geen wondermiddel en kent ook keerzijden, bijvoorbeeld bij de implementatie.

Het kiezen van de juiste kritische succesfactoren, prestatie-indicatoren en relaties hiertussen is erg lastig². Het is daarbij van belang aansluiting te vinden bij de strategie, structuur en systemen van de organisatie en zich niet te laten verleiden tot het overnemen van enkele standaard kritische succesfactoren en prestatie-indicatoren. Ten slotte zal afstemming moeten worden gevonden op de wensen en eisen van de organisatie en gebruikers van het prestatie-meetsysteem.

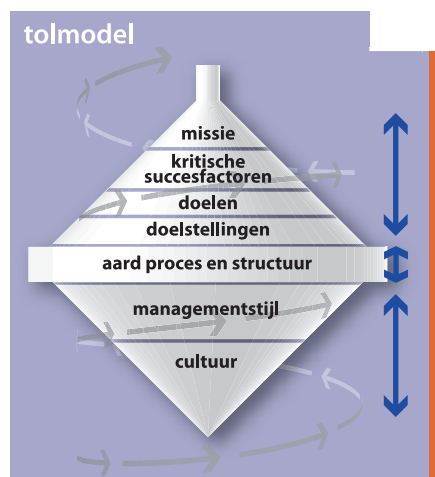
Conceptuele modellen

Naast de BSC hebben we drie andere modellen voor prestatie-meting beoordeeld: INK-model, tolmodel en COSO-framework.

INK-model

Het INK-model is ontwikkeld door het Instituut Nederlandse Kwaliteit en is gebaseerd op het EFQM-model (European Foundation for Quality Management). Dit model is een allesomvattend kader voor de bedrijfsvoering en is een hulpmiddel voor organisaties om prestaties te evalueren en te verbeteren. Het model definieert variabelen om op te sturen om zo de resultaten te beïnvloeden. Dit gebeurt door een verband te leggen tussen de eisen die vanuit de omgeving worden gesteld en de verbetermogelijkheden waarover een organisatie beschikt. Er zijn negen aandachtsgebieden, te onderscheiden in organisatiegebieden (enablers) en resultaatgebieden (results). De enablers staan voor de aandachtsgebieden die de managers moeten bestrijken bij het besturen van de organisatie: 1) leiderschap, 2) beleid en strategie, 3) personeelsmanagement, 4) middelenmanagement, en 5) management van processen. Bij de resultaatgebieden gaat het om: 6) waardering door klanten, 7) waardering door medewerkers, 8) waardering door de maatschappij en 9) de behaalde ondernemingsresultaten.

Door de terugkoppeling tussen de resultaatgebieden en de enablers kan het model gezien worden als een continue cyclus van verbeteren en vernieuwen. Net als de BSC bieden



Het tolmodel.

de negen aandachtsgebieden handvatten om de vraag te beantwoorden wat een prestatie-meetsysteem dient weer te geven. De overige sterke punten van het INK-model als prestatie-meetsysteem liggen vooral in de relatie met de organisatie, beleid en strategie. Bovendien hanteert het model expliciet de invloeden van de externe omgeving door te kijken naar de waardering door klanten, medewerkers en maatschappij. Doordat het gebruik van normen ontbreekt, is het model echter minder geschikt om een vergelijking te maken van de werkelijke situatie met de gewenste situatie. Daarnaast kent het model een erg brede focus, waardoor het ontwerp en de implementatie een enorme klus zal zijn.

Tolmodel

Het derde model is het tolmodel³, dat fundamenteel afwijkt van eerdergenoemde modellen. Dit model biedt hulp bij het in beeld brengen van de vraagkant van de informatie, zodat helder wordt welke informatie nodig is om effectieve en efficiënte sturing te geven aan de organisatie. Het model werkt met harde en zachte factoren - dit zijn relevante kenmerken van een organisatie die van invloed zijn op de informatiebehoefte⁴. De harde factoren omvatten een hiërarchie van missie, kritische succesfactoren en doelstellingen. Deze factoren geven de koers aan die de organisatie wil varen. Door een vergelijking te maken tussen de prestaties en de doelstellingen, kan men bepalen of de organisatie op koers ligt, of dat bijsturing noodzakelijk is.

In het model staan de organisatieprocessen en -structuur centraal. Dit geeft een beeld van de organisatiestructuur, de soorten organisatiedelen en de wijze waarop de organisatie wordt beheerst. De zachte factoren bevatten de managementstijl en de cultuur binnen de organisatie. Het tolmodel biedt een basis waarmee de informatiebehoefte van het management kan worden vastgesteld. In tegenstelling tot de BSC en het INK-model geeft het tolmodel aan

Wensen en eisen

De auteurs van dit artikel hebben een analyse verricht van enkele wetenschappelijke artikelen en praktijkpublicaties waarin wensen en eisen (criteria) van prestatie-meetsystemen zijn besproken. Belangrijke criteria zijn:

- het prestatie-meetsysteem dient inzicht te geven in financiële en niet-financiële informatie;
- het prestatie-meetsysteem dient een relatie te leggen met de missie en strategie van de organisatie, zodat de informatie die het systeem genereert een bijdrage levert aan de langetermijn-organisatiedoelen;
- het is van belang dat het prestatie-meetsysteem inzicht geeft in de output van het proces in relatie tot vooraf opgestelde normen;
- het prestatie-meetsysteem moet de effecten van het gevoerde beleid kunnen meten ;
- flexibiliteit ten aanzien van de externe omgeving: het

- prestatie-meetsysteem dient rekening te kunnen houden met invloeden van buitenaf zoals veranderingen in concurrentie, maatschappij en wet- en regelgeving;
- het prestatie-meetsysteem dient te passen binnen de organisatiestructuur, de P&C-cyclus en de systemen die binnen de organisatie worden gebruikt;
- het ontwerp dient zo eenvoudig mogelijk te zijn, de implementatie zo weinig mogelijk complexiteit te bevatten;
- het prestatie-meetsysteem dient in staat te zijn snel informatie te produceren;
- bij het ontwerp van een prestatie-meetsysteem dient aandacht te worden besteed aan de wijze waarop de informatie wordt gepresenteerd (presentatievorm);
- het prestatie-meetsysteem dient in staat te zijn betrouwbare, transparante en relevante informatie te produceren.

welke stuurinformatie relevant is voor de organisatie (waardoor een betere aansluiting zal bestaan met de informatiebehoefte) en *hoe* een prestatie-meetsysteem kan worden ontwikkeld. Het is daarmee een meer procesgeoriënteerd model, dat nauw aansluit op de organisatiestructuur, de P&C-cyclus en de missie.

De sterke interne focus van het model vormt echter een wezenlijk aandachtspunt. Bij het formuleren van kritische succesfactoren dient men hier expliciet rekening mee te houden. Het model zelf heeft er in beginsel namelijk niet nadrukkelijk aandacht voor.

COSO-framework

Het COSO-framework ten slotte is een vrij nieuw conceptueel model, dat voortkomt uit het COSO-rapport dat handelt over de structuur van internal control⁵. De doelstellingen van dit rapport zijn: 1) het management helpen bij het geven van inhoud en het verbeteren van de interne controlesystemen, en 2) het eenduidig definiëren van het begrip *internal control*. Vooral vanuit de eerste doelstelling biedt het COSO-framework bruikbare handvatten om een prestatie-meetsysteem te ontwikkelen. Het omvat vijf componenten (eerste dimensie) van het internal control systeem:

1. control environment (binnen welke context opereert het bedrijf);

2. risk assessment (welke – potentiële – risico's kent het bedrijf);
3. control activities (beheersmaatregelen);
4. information and communication (op welke wijze voorzien we de organisatie van de benodigde informatie);
5. monitoring (bewaking van resultaten en bereikte doelen).

Daarnaast (tweede dimensie) omvat het framework de vier doelstellingen die COSO nastreeft: 1) effectiveness/efficiency of operations, 2) safeguarding of assets, 3) reliability of financial reporting, en 4) compliance, alsook (derde dimensie) de activiteiten of businessunits van het bedrijf. Samengevat geeft het COSO-framework antwoord op de vraag hoe het management de organisatie beheerst en bestuurt om zo effectief en efficiënt mogelijk zijn doelstellingen te bereiken. Het meest kenmerkende ten opzichte van de andere modellen is dat hier wordt uitgegaan van een risicogedachte, waardoor het meteen een goede aansluiting vindt bij het toepassen van risicomanagement. Het COSO-framework is een van de meest uitgebreide en veelomvattende modellen, waardoor een goede aansluiting is te realiseren met de structuren en systemen van de organisatie. De keerzijde is dat het model erg conceptueel van aard is en zich daardoor niet leent voor een snelle en pragmatische implementatie.

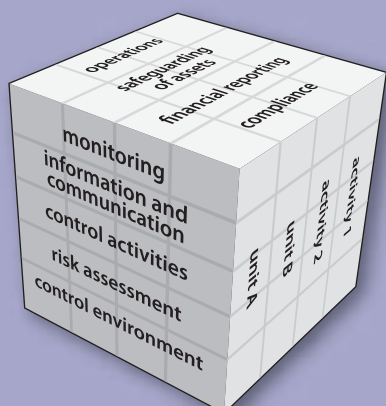
Ten slotte

De opgave voor elke organisatie die een prestatie-meetsysteem wil ontwerpen en implementeren is een model te kiezen dat past binnen de criteria die voor de organisatie het belangrijkste zijn. Om deze keuze te vereenvoudigen hebben wij een analysetool ontwikkeld waarmee de match tussen de criteria en de modellen op eenvoudige wijze kan worden gemaakt. Deze tool, evenals enkele cases, komen in nummer 11 van Tijdschrift Controlling aan bod.

Noten

- 1 Van der Ploeg, 2002
- 2 Klok en Geelen, 2002
- 3 Starreveld, Van Leeuwen & Van Nimwegen, 2002
- 4 Van Leeuwen, Van Schouwbeck en Kazius, 1996.
- 5 Den Boer & Van Zutphen, 2002.

COSO



COSO-framework.