

When Agile meets Finance – een *multiple-casestudy*-onderzoek naar *Agile Budgeting* in de praktijk

Joline Cornelissen, Michael Corbey

Received 16 May 2021 | Accepted 4 August 2021 | Published 2 September 2021

Samenvatting

Veel organisaties hebben de principes rondom *agile* (wendbaar) werken omarmd. Deze bijdrage gaat in op de vraag wat de gevolgen zijn van agile werken voor het budgetteringsproces in organisaties. Die vraag is relevant omdat uit de literatuur blijkt dat de principes van agile werken bijna haaks staan op de uitgangspunten van budgettering. Er wordt zelfs gesuggereerd dat een combinatie van beide niet mogelijk is en dat het budget moet worden afgeschaft in een agile omgeving. Dit laatste is typisch voor de *Beyond Budgeting*-literatuur.

Dit artikel bespreekt de resultaten van een *multiple-casestudy*-onderzoek in negen verschillende organisaties die agile werken. Het blijkt dat deze organisaties vrijwel alle principes rondom agile werken hebben omarmd en dat zij de ‘klassieke’ problemen rondom budgetprocessen herkennen. Toch hebben deze organisaties het budgetproces *niet* afgeschaft. In plaats daarvan laten de casestudy’s zien dat de budgetprocessen op vier hoofdpunten zijn aangepast aan de agile manier van werken. Als eerste vermindert men het aantal functies dat door *een en hetzelfde* budget moet worden vervuld door met name *rolling forecasts* en *benchmarking* toe te passen en het budget beter aan te laten sluiten bij andere bestaande management control-processen. Ten tweede wordt benadrukt dat het kortcyclische agile werken (met een variabele scope) vereist dat de aansluiting met strategie wordt bewaakt en dat dit eisen stelt aan de *governance* van de (project-)organisatie. Als het over die *governance* gaat, stelt men ten derde vast dat *top-down*-budgettering onmogelijk gecombineerd kan worden met agile: decentralisatie (*bottom-up*) is noodzakelijk. Dit laatste stelt (ten vierde) eisen aan de control-filosofie van de organisatie: er dient veel meer sprake te zijn van vertrouwen (*trust*) dan van controle voor- en achteraf.

Relevantie voor de praktijk

Veel (finance-)professionals onderschrijven het spanningsveld tussen agile werken en procesbeheersing door middel van budgettering. Het *Beyond Budgeting*-pleidooi om budgetten daarom dan maar af te schaffen, gaat veel professionals echter te ver, dit blijkt ook uit dit en eerder empirisch onderzoek. Dit artikel helpt de praktijk door te laten zien hoe organisaties die agile werken hun budgetprocessen hebben aangepast om tot een werkbare vorm van ‘*Agile budgeting*’ te komen.

Trefwoorden

Agile, budgetting, agile en finance, agility, wendbaarheid, budgettering

1. Inleiding

Agile (wendbaar) werken beoogt organisaties te helpen om met voortdurende verandering om te gaan. Organisaties moeten net zo wendbaar worden als de snel veranderende omgeving waarin ze zich bevinden. In een agile organisatie hanteren zelforganiserende teams *klantwaar-*

de als uitgangspunt. Zelforganiserende teams zijn kleine zelfstandige multidisciplinaire teams die in korte cycli werken aan relatief kleine taken en continu feedback krijgen van de uiteindelijke klant of eindgebruiker. Agile gaat daarbij meer om slimmer werken dan om harder

werken. Het gaat niet om het uitvoeren van meer werk in minder tijd: het gaat om meer waarde creëren met minder werk (Denning 2016).

In steeds meer organisaties wordt agile gewerkt, met als primair doel waardecreatie voor de klant. Door agile te werken proberen organisaties in te spelen op snelle veranderingen in de markt, ofwel gaan ze agile werken als reactie op de omgeving. “Beoogde voordelen zijn snellere time-to-market, hogere kwaliteit, risicoreductie, verhoogde productiviteit en meer tevreden medewerkers” (Plomp 2019, p. 3).

Budgetten hebben altijd een grote rol gespeeld bij het beheersen van de bedrijfsprestaties van organisaties (ofte wel: *Management Control*). Maar, er is al jarenlang sprake van stevige kritiek op de functie(s) van ‘het budget’. De invulling van management control door budgettering heeft bedrijven minder flexibel gemaakt, waarbij flexibiliteit nu net één van de belangrijkste factoren is die het succes van een organisatie kunnen bepalen. In een zeer turbulente omgeving wordt traditionele budgettering inmiddels zelfs gezien als een niet-efficiënte manier om een bedrijf te besturen en te runnen (Radonić 2018). Maar, budgettering is nog lang niet afgeschaft en vervult nog steeds een dominante rol in management control (Libby and Lindsay 2010).

Linksom of rechtsom, er is een probleem want het nieuwe ‘agile’ past niet goed bij het oude ‘budget’. Door de toegenomen dynamiek in de omgeving moeten organisaties snel veranderingen kunnen duiden en hier adequaat op reageren. Kortom, ze moeten wendbaar zijn. Deze situatie vraagt om een andere manier van budgetteren want het traditionele budget heeft in essentie een afkeer van die wendbaarheid. Het budget beoogt juist houvast, zekerheid, voorspelbaarheid, en stabiliteit in de organisatie te bieden. Het lijkt er dus op dat budgettering in deze nieuwe omgeving meer een barrière is geworden dan een ondersteuning voor een goede performance.

De literatuur geeft aan dat het traditionele budgetteringsproces last heeft van tekortkomingen, variërend van tijdrovend, leidend tot hoge kosten, snelle veroudering, en gebaseerd op onnauwkeurige voorspellingen van de toekomst, en zwakke *links* naar de strategie. Als vanuit daar wordt gekeken naar het domein van softwareontwikkeling (de oorsprong van agile), stellen onderzoekers, evenals practici, voor om de zogenaamde *agile waarden* aan te houden om dit soort uitdagingen aan te pakken (Schwaber 2004). De sleutel tot deze waarden zijn agile principes zoals het vermijden van ‘waste’, in tijd/geld (Gloger 2010), een vroege betrokkenheid van stakeholders (Beck et al. 2001) en het voortdurend verzamelen van feedback (Highsmith and Cockburn 2001). In veel gevallen zijn deze principes gebaseerd op *lean* productiepraktijken die aanvankelijk werden toegepast door de Japanse autofabrikant Toyota (Hauder et al. 2014). Terwijl in softwareontwikkeling agile principes en waarden, weerspiegeld in tastbare methoden zoals Scrum, Extreme Programming (XP) en Feature Driven Development (FDD), steeds meer door organisaties worden overgenomen, is weinig bekend of deze praktijken al hun weg hebben gevonden

naar budgetteringsprocessen. De term *agile* is slechts een overkoepelende term of een beschrijving van de gemene deler van deze methoden (Kniberg 2011). Het doel van dit artikel is om inzicht te krijgen in en onderzoek te doen naar een nieuw concept: *Agile budgeting*. Wat is nodig in de praktijk van budgetteren om de agile organisatie te laten werken? Dit doel kan worden vertaald in de volgende onderzoeksvraag: ‘*Hoe dient, binnen agile werken in de praktijk, het proces van budgetteren te worden ingericht?*’

Deze onderzoeksvraag wordt in de volgende paragrafen uitgewerkt. Allereerst wordt in paragraaf 2 de literatuur over *agile* en *budgeting* verkend. Het praktijkonderzoek is opgezet als een multiple-casestudy; paragraaf 3 gaat in op deze methode en de bijbehorende gegevensverzameling en -verwerking. De resultaten rondom *Agile budgeting* komen aan de orde in paragraaf 4 waarna het artikel wordt afgerond met conclusies en afsluitende opmerkingen (paragraaf 5).

2. Agile en budgeting, theorie en praktijk

2.1. Agile werken

Agile heeft zijn oorsprong in softwareontwikkeling en is een verzamelnaam voor methoden, *frameworks*, en praktijken die de afgelopen twee decennia zijn ontstaan om de relevantie, kwaliteit, flexibiliteit en bedrijfswaarde van softwareoplossingen te vergroten. Deze adaptieve managementbenaderingen zijn specifiek bedoeld om de problemen aan te pakken die in het verleden de ontwikkeling van software en de levering van diensten in de IT-industrie hebben gekenmerkt, zoals budgetoverschrijdingen, gemiste deadlines, output van lage kwaliteit en ontevreden gebruikers, met als oorzaken ‘overplanning’, onvoldoende communicatie en het ‘alles tegelijk’ opleveren door het gebruik van ‘waterval’-methoden (Cooke 2012). Projecten omtrent de ontwikkeling van grote softwareoplossingen werden vaak op dezelfde manier gepland als een traditioneel budgetproces. Er werden *requirements* verzameld, schattingen gemaakt en het hele project werd in één keer in kaart gebracht. De volledige oplossing werd aan het einde opgeleverd, en veranderingen in vereisten of prioriteiten konden het hele project in een neerwaartse spiraal brengen. Software-ingenieurs erkenden dit als een inefficiënt systeem en begonnen in de jaren negentig met het definiëren van andere methoden die rekening hielden met *veranderingen tijdens het ontwikkelingsproces*.

Agile werken is gelieerd aan wendbaarheid (*agility*). In deze context is wendbaarheid het vermogen om veranderingen in zowel de externe omgeving als de interne organisatie aan te voelen en gepast en efficiënt op die veranderingen te reageren (Barrett 2007). Agile staat voor flexibiliteit, snelheid en het creëren van waarde voor de klant (Hoogendoorn 2012). Succesvolle agile organisaties hebben een netwerk van teams binnen een mensgerichte cultuur, opereren in snelle leer- en beslissingscycli

die mogelijk worden gemaakt door technologie en een gemeenschappelijk doel, dat waarde creëert voor alle stakeholders (Aghina et al. 2018).

Uiteindelijk, in 2001, kwamen zeventien software-ingenieurs bij elkaar en creëerden het *Agile Manifesto* - een reeks principes voor softwareontwikkeling die een op samenwerking gerichte en flexibele projectomgeving bevorderden, en rekening hielden met verschuivende prioriteiten en behoeften. Het bood ook een manier om stukjes van een project in de loop van de tijd af te leveren in plaats van alles tegelijk.

Het fundament achter agile is het ‘*Manifest voor Agile Software Ontwikkeling*’ (Beck et al. 2001). Dit beschrijft in een notendop de ideale situatie, afgezet tegen de oude situatie. De opstellers “verkiezen en waarderen:

- mensen en hun onderlinge interactie boven processen en hulpmiddelen;
- werkende software boven allesomvattende documentatie;
- samenwerking met de klant boven contractonderhandelingen;
- het inspelen op verandering boven het volgen van een plan” (Beck et al. 2001).

Deze vier *agile value statements* worden ondersteund door 12 meer specifieke principes; zie hiervoor bijlage 1.

Finance bevindt zich nog in de ‘oude situatie’ en is gericht op processen, documentatie, stabiliteit, contracten, plannen en rapportages. Tussen de twee situaties bestaat een spanning. Ofwel, in veel opzichten wijken agile-benaderingen aanzienlijk af (sommigen zullen zelfs zeggen radicaal) van de traditionele benaderingen die door *Finance* worden gebruikt.

Agile werken gaat op een fundamenteel andere manier om met het spanningsveld tussen wat het project moet opleveren (de *scope*) tegen de randvoorwaarden tijd, geld, en kwaliteit. Traditionele werkwijzen gaan uit van een vaste *scope*. Dat is praktisch werkbaar zolang tijd, geld en kwaliteit nog niet vast staan. Agile daarentegen draait dit om. Tijd, geld en kwaliteit worden hierbij vastgezet, in plaats van de *scope*. ‘Een vast aantal iteraties, met vaste teams, met een vaste kwaliteitsstandaard (*definition-of-done*), tegen vaste kosten’ (Van Solingen 2017). Dat lukt alleen als de *scope* flexibel is: het is niet op voorhand helder wat er zal worden opgeleverd, maar dit wordt wel steeds duidelijker door de kort-cyclische iteraties. Dit geeft de mogelijkheid om gaandeweg de *scope* nog bij te sturen als de situatie daar om vraagt (Van Solingen 2017).

Er kunnen verschillende overeenkomsten worden vastgesteld tussen softwareontwikkeling (*Informatietechnologie*) enerzijds en budgettering (*Management Control*) anderzijds. Beide disciplines moeten omgaan met vaak veranderende eisen en dienen te zorgen voor een nauwe samenwerking tussen de multidisciplinaire stakeholders. Gericht op deze laatste overeenkomst, hebben onderzoekers voorgesteld agile praktijken die bekend zijn uit de ontwikkeling van software toe te passen op het budget-

teringsproces. Binnen een agile organisatie vindt er een verschuiving plaats van proces- en kostensturing naar resultaat- en waardesturing (voor de klant) waarbij de input vast staat en vooraf is bepaald en de output variabel is, ofwel er wordt gestreefd naar de maximale klantwaarde. Het draait hierbij om creativiteit, innovatie en zelfstandigheid. “Daarbij is het hele idee van een heel jaar lang sturen op de uitkomsten van een vastomlijnd plan in een agile omgeving achterhaald. Alle *effort* die hierin gaat zitten, moet daarom (op termijn) verdwijnen” (Plomp 2019, p. 16). Vanuit empirisch oogpunt is opgemerkt dat deze agile praktijken steeds vaker worden toegepast. De budgetteringspraktijk is aan het veranderen en de nadruk op nieuwe managementtools is een verschuiving naar een meer flexibele en vereenvoudigde budgetteringsprocedure in plaats van een poging om het ‘oude’ te vervangen.

Toch is literatuur die het agile karakter van budgetten documenteert schaars; in het bijzonder ontbreekt empirisch onderzoek (Mendiratta 2016). “Het gebrek aan budgetteringsdocumentatie kan simpelweg een weerspiegeling zijn van het feit dat het budgetteringsproces de afgelopen zeventig jaar niet veel is geëvolueerd. Binnen de meeste organisaties is het grotendeels zoals het was toen het voor het eerst opkwam in het begin van de twintigste eeuw” (Barrett 2007, p. ix). Het is de vraag in hoeverre deze laatste opmerking terecht is; de volgende paragraaf gaat daarom nader in op ontwikkelingen in het onderzoek naar budgettering in theorie en praktijk.

2.2. Budgettering, problemen en oplossingsrichtingen

De management control-literatuur heeft de laatste twee decennia veel aandacht besteed aan de problemen rondom de hantering van de budgetten in organisaties. In deze paragraaf worden deze problemen kort geïnventariseerd en, als reactie op de eerdergenoemde opmerking van Barret, enigszins genuanceerd. Daarnaast zijn er in de literatuur ook een aantal oplossingsrichtingen geschetst die tegemoet trachten te komen aan de problemen met budgettering. Er wordt ingegaan op deze oplossingsrichtingen waarvan *Beyond Budgeting* de meest invloedrijke is.

Traditionele budgetten en problemen

Het eerste kritiekpunt van het traditionele budget is dat het samenstellen ervan veel tijd en geld kost (voor een onzeker voordeel). Diverse onderzoekers (Hansen 2011; Hope and Fraser 2003a, 2003b; Neely et al. 2003) zijn van mening dat de tijd die wordt besteed aan budgetteringsactiviteiten geen waarde toevoegt aan het bedrijf omdat het budget onjuiste schattingen, verkeerde methoden, onnodige uitgaven, en een verkeerde planning bevat. Tijdsbesteding aan het budget geeft dus een aanzienlijk verlies in termen van manuren (Mendiratta 2016). Dit punt wordt gerelativeerd door Amerikaans-Canadees empirisch onderzoek van Libby and Lindsay (2010). Zij stellen dat de tijd die nodig is voor het voltooien en voorbereiden van het budget door managers aanzienlijk

minder is dan wordt gesuggereerd. Bovendien merken zij op dat managers de tijd die zij hieraan besteden als waardevol beschouwen.

Een volgend kritiekpunt is dat budgetten leiden tot een interne focus op het halen van 'het plan' terwijl juist een externe focus op de markt, omgeving en de concurrentie is vereist. Dit komt omdat traditionele budgetten zelden verder gaan dan de jaarlijkse financiële vooruitzichten (Sherratt 2003). Budgetten kunnen de ondernemende, risiconemende cultuur verstikken. Het kan bedrijven bijvoorbeeld dwingen nieuwe projecten uit te stellen of zelfs helemaal niet te starten omdat de middelen voor het jaar al zijn toegewezen.

Er wordt ook beschreven dat budgetten snel verouderen en dat ze zijn gebaseerd op *onnauwkeurige* voorspellingen (Segun and Olamide 2009). Veel budgetaannames blijken bij het begin van het budgetjaar al niet meer te kloppen. Dit komt doordat besluiten over activiteiten, projecten en uitgaven doorgaans al vroeg worden genomen, zonder voldoende actuele informatie om de juiste beslissing te nemen. Het traditionele budget verhindert hierdoor dat managers snel inspelen op veranderingen in de huidige omgeving. Libby and Lindsay (2010) erkennen dit risico, maar zij stellen vast in hun empirische onderzoek dat bedrijven zich hiervan bewust zijn, en dat ze wel degelijk aanpassingen doen gedurende het budgetjaar om dit probleem te verlichten.

Een volgend, hieraan verwant kritiekpunt is dat budgetten zich niet richten op potentiële waardecreatie *nadat* het budget is vastgesteld. Dit verhindert vaak dat de juiste dingen worden gedaan: "I can't do the blindingly obvious, because it's not in my budget!" (Bogsnes 2016, p. 3). Andersom is ook mogelijk: budgetten leiden niet tot kostenverlaging omdat budgetten niet alleen een bovengrens stellen aan de uit te geven middelen, maar ook een ondergrens. Oftewel: "Spend it or lose it!" (Bogsnes 2016, p. 3).

De focus van traditionele budgettering op vaste doelen en prestatieprikkels leidt vaak tot disfunctioneel, zelfs onethisch, managementgedrag (Hope and Fraser 2003b). Budgetten kunnen worden gemanipuleerd en geven prikkels voor het 'verkeerd' (d.w.z. eigenbelang) gedrag van managers (*gaming*). Budgetten moedigen ook aan tot politiek gedrag; de meeste budgethouders zullen geneigd zijn lage normen en hoge investeringen af te geven (*budgetary slack*). Hope en Fraser (2003b) stellen dat een vast streefcijfer een slechte maatstaf vormt voor prestatiebeoordeling wanneer factoren die ten grondslag liggen aan het budget mogelijk zijn veranderd tijdens de budgetperiode.

Daarnaast ligt de nadruk op '*managing by numbers*' (nadruk op het halen van de financiële doelen) met daarbij een taal die niet geschikt is voor prestatie-evaluatie: "Hitting the budget number" is een smalle en vaak zinloze manier om prestaties te definiëren' (Bogsnes 2016, p. 3). Daarbij worden ook vaak de laagste of gemakkelijkste doelen als eerste behaald (Segun and Olamide 2009). Libby and Lindsay (2010) nuanceren dit door te stellen

dat het vaste performancecontract in de praktijk helemaal niet zo vaak voorkomt en dat zelfs maar weinig organisaties het budget op deze manier gebruiken voor prestatie-evaluatie. In plaats daarvan zagen zij in hun onderzoek dat subjectiviteit bij prestatie-evaluatie, of rekening houden met niet-beheersbare gebeurtenissen, relatief wijdverbreid is.

Diverse auteurs merken op dat het budgetproces slecht aansluit bij de strategie van de organisatie. Zelfs in situaties waarin er een duidelijke en goed gecommuniceerde strategie is en goed doordachte actieplannen en middelen worden ontwikkeld om de strategie uit te voeren, zal een te strikte naleving van de jaarlijkse begroting de uitvoering in gevaar brengen. In veel van de huidige markten kan niemand de vooruitziende blik hebben om alle acties voor de komende 12 of 18 maanden in kaart te brengen. De (zakelijke) omgeving is gewoon te onvoorspelbaar. Toch wordt in veel organisaties van afdelingsmanagers verwacht dat ze precies weten hoe ze de uitgaven die ze hebben geprojecteerd, zullen gebruiken en dat het indienen van een afdelingsbudget met niet-toegewezen bedragen en onvoorziene uitgaven nog steeds wordt afgekeurd. Star beleid en een strikte naleving van de cijfers in de jaarlijkse begroting beperken de flexibiliteit in een tijd waarin de omgeving steeds onvoorspelbaarder wordt (Barrett 2007).

In veel bedrijven is de beslissingsverantwoordelijkheid meer gedecentraliseerd als gevolg van de veranderende omgeving. "Traditionele budgetten passen niet meer bij deze manier van besturen" (Hopmans et al. 2007, p. 407). Het traditionele budgetteringsproces heeft dus vaak te veel een top-down benadering: traditioneel worden budgetten van bovenaf opgelegd aan budgethouders (*command-and-control*). Dit leidt ertoe dat beslissingen te hoog worden genomen (door het gebrek aan autonomie) (Bogsnes 2016). Budgetten versterken afdelingsbarrières in plaats van kennisdeling te stimuleren. Budgetten weerspiegelen daarbij niet de opkomende netwerkstructuren die organisaties adopteren.

Het eenmaal vastgestelde budget ontmoedigt het delen van informatie en vertraagt de reactie van de organisatie op marktontwikkelingen. Hierdoor raakt het budget snel verouderd in de competitieve omgeving (budgetten zijn snel niet meer actueel) en vervolgens niet meer in lijn met de strategie (budgetten zijn zelden strategisch gericht) (Mendiratta 2016).

Ondanks dat enige nuancering op zijn plaats is, moet men zich toch afvragen of de jaarlijkse cyclus van voorbereiding, indiening, onderhandeling, en overeenstemming over een budget per afdeling, functie, bedrijfs-eenheid, divisie of zelfs de hele organisatie niet beter kan worden geëlimineerd. Zo stellen Pilkington and Crowther (2007) en Hope and Fraser (2003b) bijvoorbeeld, dat bedrijven er beter aan doen hun budgetten helemaal af te schaffen.

Dit blijkt vaak toch te radicaal. In de meeste bedrijven is het jaarlijkse planning- en budgetteringssysteem het enige hulpmiddel om de kosten te beheersen (Sherratt

2003). De hierboven genoemde tekortkomingen zijn echter niet voldoende redenen om af te zien van budgettering (Segun and Olamide 2009). Nguyen et al. (2018) merken op dat de meeste organisaties liever de traditionele budgettering verbeteren, dan helemaal te stoppen met budgetteren. Marginson and Ogden (2005) voegen daaraan toe dat budgetten kunnen helpen bij het reduceren van ambiguïteit in onzekere situaties. Dit wordt bevestigd door het empirisch onderzoek van Libby and Lindsay (2010). Ook Nederlands empirisch onderzoek laat soortgelijke bevindingen zien: “Budgetten zijn en blijven blijkbaar belangrijk, ook in een turbulente omgeving” (Hopmans et al. 2007, p. 405). Budgettering wordt, ondanks de bovenstaande tekortkomingen, door managers gezien als een waardevol concept voor planning, control-doeleinden, communicatie, besluitvorming en waardecreatie (Dugdale and Lyne 2010). Maar, dat wil niet zeggen dat er geen ruimte is voor verbeteringen, en de literatuur suggereert dan ook diverse oplossingsrichtingen.

Oplossingsrichtingen

Het onderzoek dat zich richt op de problemen rondom budgettering en de mogelijke oplossingsrichtingen is te verdelen in twee stromingen. De eerste stroming stelt dat de problemen vooral veroorzaakt worden doordat organisaties te veel functies willen combineren in één en hetzelfde budget. De oplossing die voorgesteld wordt is dan ook niet het afschaffen van budgetten, maar het toevoegen van aanvullende management control-instrumenten zodanig dat het budget slechts één functie vervult. Empirisch onderzoek laat zien dat organisaties talrijke instrumenten toevoegen aan het budget waarbij *rolling forecasts* het meest worden genoemd (Hopmans et al. 2007, p. 410). De andere stroming is radicaler van aard: er wordt gepleit voor afschaffing van het budgetproces: men spreekt over *Beyond Budgeting*. Het is opmerkelijk dat de uitgangspunten van de *Beyond Budgeting*-literatuur in hoge mate overeenstemmen met die van Agile werken, denk hierbij aan het eerdergenoemde *Agile Manifesto* (zie bijlage 1).

De *Beyond Budgeting*-beweging heeft een aantal basisprincipes, zes over leiderschap en zes over managementprocessen (Bogsnes 2016, p. 70–71), deze zijn opgenomen in bijlage 2. Onderzoek naar de implementatie van *Beyond Budgeting* laat zien dat organisaties verschillende praktijken gebruiken om hun besluitvormings- en control-systemen minder afhankelijk te maken van het jaarlijkse budget. Hoge niveaus van decentralisatie, flexibele toewijzing van middelen zonder vaste tijdlijnen, het stellen van relatieve doelen en het niet benadrukken van bonussen en formele incentiveplannen (zwakke individuele prikkels) zijn de praktijken die het meest toegepast worden. Daarbij is ook aangetoond dat twee gevestigde management control-praktijken - vertrouwen op het jaarlijkse budget voor besluitvorming en op financiële maatstaven voor prestatiebeoordeling (en niet op niet-financiële resultaten en organisatiebrede prestaties) - moeilijk lijken te worden losgelaten (Matějka et al. 2020).

2.3. Agile budgeting?

De principes van *Beyond Budgeting* (bijlage 2) komen op veel manieren overeen met de agile principes voor softwareontwikkeling (bijlage 1). De agile-revolutie in IT en de *Beyond Budgeting*-beweging hadden twee verschillende achtergronden: de eerste ontstond uit softwareontwikkeling en de laatste uit economisch onderzoek (vanuit een heroverweging van budgetteringsprincipes) (Denning 2018). Hun onderliggende principes lijken echter sterk op elkaar. *Beyond Budgeting* gaat net als agile om wendbaarheid op bedrijfsniveau. Beide geven de voorkeur aan het reageren op verandering in plaats van het volgen van een plan. Het agile idee van continue levering en het verdelen van grotere taken in kleinere ‘*batches*’ richt zich op hetzelfde probleem als dynamische toewijzing van middelen. In detail beslissen over alle kosten die volgend jaar moeten worden uitgegeven, is een veel te grote ‘*batch*’. Ook de kijk op mensen, waarden en leiderschap lijkt erg op elkaar. Vertrouwen en transparantie zijn belangrijk in beide concepten. Ook waarden als empowerment, zelfmanagement en dienend leiderschap, samenwerking voor succes, klantgerichtheid, transparantie, adaptiviteit, en werken met onzekerheid (Sahota et al. 2014).

Vaak wordt verwezen naar ‘agile doen’ versus ‘agile zijn’, hetzelfde onderscheid dat *Beyond Budgeting* maakt tussen de zes managementprocesprincipes (doen) en de zes leiderschapsprincipes (zijn). De *Beyond Budgeting*-principes die vergelijkbaar zijn met de agile principes zijn de Leiderschapsprincipes: Transparantie, Organisatie, Autonomie, Klanten; en de Managementprincipes: Ritme, Plannen en prognoses en Toewijzing van middelen. Tabel 1 bevat een overzicht van de (overlappende) principes.

Het grote aantal overeenkomsten en overlappingen in tabel 1 roept de vraag op of de beide concepten niet verenigbaar zijn tot een nieuwe vorm van budgetteren: *Agile budgeting*. Als dit mogelijk is, dan dienen er wel oplossingen gevonden te worden voor een aantal kenmerkende verschillen. Ten eerste gebruikt het traditionele budget een lange horizon met gedetailleerde kostenramingen die regelmatig moeten worden bijgewerkt. Agile vermijdt deze gedetailleerde en langehorizonplanning. Ten tweede, het traditionele budget waardeert planningsnauwkeurigheid, daarbij is het gebruikelijk om een verschillenanalyse ten opzichte van de oorspronkelijke schatting uit te voeren. Agile staat daarentegen onzekerheid toe: de uiteindelijk levering (van product of project) en de totale kosten kunnen worden beïnvloed door de ontvangen feedback. Ten derde vestigt traditionele budgettering de aandacht op budgetoverschrijdingen. In een agile omgeving, als de eerste feedback positief blijkt te zijn, is het gewenst om verdere investeringen toe te staan en zelfs aan te moedigen. In grotere ondernemingen kan de verdeling van investeringen worden beheerd via de hiërarchie van backlogs - het investeringsniveau wordt bepaald door de veranderende backlogprioriteiten, wat betekent dat de teams taken flexibel toewijzen. Ten vierde vereist

Tabel 1. Vergelijking van de principes achter *Agile* en *Beyond Budgeting*.

Vergelijkbare principes	
Principes achter het Agile Manifest	Beyond Budgeting-principes
1 Klanttevredenheid: Onze hoogste prioriteit is het tevreden stellen van de klant door het vroegtijdig en voortdurend opleveren van waardevolle software.	Klanten: Verbind de werkzaamheden van alle medewerkers met klantbehoeften; voorkom belangenconflicten.
2 Verwelkomen verandering: Verwelkomen van veranderende behoeftes (requirements/eisen), zelfs laat in het ontwikkelproces. Agile processen benutten verandering tot concurrentie-voordeel van de klant.	Plannen en prognoses: Maak processen, plannen en prognoses Lean en objectief zonder systematische fouten; het zijn geen rigide of politieke activiteiten.
3 Regelmatig leveren: Lever regelmatig werkende software op. Iedere paar weken of iedere paar maanden. De voorkeur moet uitgaan naar korte periodes.	Ritme: Organiseer managementprocessen op dynamische wijze rondom business veranderingen en evenementen; niet per kalenderjaar of vaste momenten.
4 Samenwerken: Mensen uit de business en ontwikkelaars moeten dagelijks samenwerken gedurende het gehele project.	Organisatie: Creëer een cultuur van verbondenheid en saamhorigheid rond zelfsturende teams (agile en verantwoordelijk); vermijd hiërarchische controles en bureaucratie.
5 Gemotiveerd team: Bouw projecten rond gemotiveerde individuen. Geef hen de omgeving en ondersteuning die ze nodig hebben en vertrouw erop dat ze de klus klaren.	Organisatie: Creëer een cultuur van verbondenheid en saamhorigheid rond zelfsturende teams (agile en verantwoordelijk); vermijd hiërarchische controles en bureaucratie.
6 Oog in oog/persoonlijke communicatie: De meest efficiënte en effectieve manier om informatie te delen in en met een ontwikkelteam is door met elkaar te praten.	Transparantie: Maak informatie open voor zelfregulering, innovatie, leermogelijkheden en controle met zo min mogelijk restricties.
7 Werkende software: Werkende software is de belangrijkste maat voor voortgang.	Klanten: Verbind de werkzaamheden van alle medewerkers met klantbehoeften; voorkom belangenconflicten.
8 Constant tempo: Agile processen bevorderen constante ontwikkeling. De opdrachtgevers, ontwikkelaars en gebruikers moeten een constant tempo eeuwig kunnen volhouden.	Ritme: Organiseer managementprocessen op dynamische wijze rondom business veranderingen en evenementen; niet per kalenderjaar of vaste momenten.
9 Goed design: Voortdurende aandacht voor een hoge technische kwaliteit en voor een goed ontwerp versterken Agile werken	Toewijzing van middelen: Stimuleer een kostenbewuste mentaliteit en creëer een vrijheid voor het inzetten van middelen waar en indien nodig; vermijd vastgestelde, gedetailleerde, jaarlijkse budgettoewijzingen.
10 Eenvoud: Eenvoud, de kunst van het maximaliseren van het werk dat niet gedaan is, is essentieel.	Toewijzing van middelen: Stimuleer een kostenbewuste mentaliteit en creëer een vrijheid voor het inzetten van middelen waar en indien nodig; vermijd vastgestelde, gedetailleerde, jaarlijkse budgettoewijzingen.
11 Zelforganisatie: De beste architecturen, eisen en ontwerpen komen voort uit zelfsturende teams.	Autonomie: Vertrouw op de beslissingsvrijheid en autoriteit van zelfsturende teams en managers; gebruik enkel het hiërarchische instrument waar nodig.
12 Reflecteren en aanpassen: Het team onderzoekt regelmatig, op vaste tijden, hoe het effectiever kan worden en past vervolgens zijn gedrag daarop aan.	Plannen en prognoses: Maak processen, plannen en prognoses Lean en objectief zonder systematische fouten; het zijn geen rigide of politieke activiteiten.

Bron: de linker kolom 'Principes achter het Agile Manifest' komen voort uit bijlage 1, de rechter kolom 'Beyond Budgeting-principes' is een selectie van daarbij passende principes uit bijlage 2.

traditionele budgettering een nieuwe goedkeuring voor vertragingen die het (project)budget verhogen. Strikte goedkeuringslimieten vormen een onnodige *control* bij agile werkomgevingen (Sirkiä and Laanti 2015).

Het is interessant om te onderzoeken welke veranderingen het budget bij verschillende organisaties heeft ondergaan (of nog moet ondergaan) om van waarde te kunnen zijn binnen een agile omgeving. Ook is het interessant om de intenties te onderzoeken die ten grondslag liggen aan agile budgetteren, de beoogde doelgroep of welke belanghebbenden belangrijk zijn, en of dit soort budgetteren als meerwaarde wordt gezien vergeleken met het traditionele budget. Dit vraagt ook om inzicht in de rol en betrokkenheid van (meerdere) stakeholders.

3. Onderzoekopzet

3.1. Methode

De onderzoeksmethodologie die in dit onderzoek is gebruikt, is een kwalitatieve onderzoeksmethode (casestudy). "Kwalitatief onderzoek accepteert de complexe en dynamische kwaliteit van de sociale wereld en wil fenomenen begrijpen in context-specifieke settings" (Hoepfl 1997, p. 47). Het doel is om een grondig inzicht te verschaffen in relevante fenomenen, die vaak veel aspecten van de context bevatten (Merchant and Van der Stede

2006). Een kwalitatief onderzoek wordt vooral gekozen omdat dit soort onderzoek zeer geschikt is om inzicht te krijgen in ervaringen, expertises, acties en het gedrag van de betrokken actoren.

Volgens Yin (2013, p. 2–4) onderzoekt een casestudy "een hedendaags fenomeen in zijn reële context en geeft het een diepgaande en uitgebreide beschrijving en een holistisch en realistisch perspectief van een bepaald (complex) sociaal fenomeen". Yin (2013) geeft daarbij aan dat dit type onderzoek geschikt is voor het beschrijven en verklaren van complexe fenomenen binnen hun reële context. Casestudy-onderzoek bouwt een uitgebreid, contextueel begrip van de case op, gebaseerd op meerdere gegevensbronnen (Creswell et al. 2007).

Soorten onderzoeksvragen die passen bij zo'n kwalitatief ontwerp zijn diepgaande en beschrijvende vragen. De onderzoeksvraag moet een vraag zijn over "het ontwikkelen van een diepgaand begrip van hoe verschillende cases inzicht geven in een probleem of een unieke case" (Creswell et al. 2007, p. 239). In dit onderzoek zijn de theoretische concepten vooral afgeleid uit de agile en de budgetting literatuur.

Het onderzoek wordt uitgevoerd bij negen verschillende organisaties (multiple-casestudy) om zo een duidelijk beeld van de complexe realiteit te kunnen ontwikkelen. Daarbij zijn negen verschillende organisaties onderzocht uit verschillende sectoren: bankensector (2), retail (1), luchtvaart (1), hightech/automotive (1), semi-overheid

(2), farmacie (1), transport & logistiek (1). Dit omdat vanuit de literatuur ook is gebleken dat de praktijk van het budgetteringsproces tussen sectoren verschillend *kan* zijn. Deze organisaties zijn gekozen omdat ze allen nadrukkelijk een agile manier van werken aanhangen. De onderzochte organisaties vertegenwoordigen een goede sample van het toepassen van agile werken binnen Finance. De personen die zijn geïnterviewd komen in aanraking met het budgetteringsproces in hun rol als CFO, Finance manager, manager Business Control en (senior) (IT) Business Controller. Daarnaast zijn zij vaak de spil in het gebruik en de implementatie van een meer agile manier van budgetteren. De interviews zijn bedoeld om de theorie en praktijk van budgettering in een agile omgeving te verkennen vanuit het unieke perspectief van de financiële functie. In de meeste organisaties is de financiële afdeling ‘eigenaar’ en beheert zij het budgetteringsproces. Om deze reden zijn personen binnen de Finance functie bevroegd. Tijdens de interviews is naar de praktijkervaring en visie op het budgetteringsproces in een agile omgeving gevraagd. Tijdens de interviews zijn vragen gesteld over de algemene functie van de geïnterviewden, agile werken binnen de organisaties, de rol of betrokkenheid van stakeholders van *Agile budgeting* en over het budgetteringsproces; zie ook bijlage 3 voor het interview protocol.

3.2. Gegevensverzameling en verwerking

In dit onderzoek werden meerdere methoden voor gegevensverzameling gebruikt: semigestructureerde interviews zijn gecombineerd met een survey en een documentanalyse van interne en externe documenten van de te onderzoeken organisaties. Het gebruik van meerdere methoden voor gegevensverzameling of gegevensbronnen wordt datatriangulatie genoemd. Datatriangulatie kan worden gezien als een manier om de validiteit van onderzoek te waarborgen of te testen, en als een methode om de consistentie van bevindingen te bevestigen of te controleren (verificatie) (Yin 2013).

Eisenhardt (1989) beschreef een aanpak of proces voor het onderzoeken van verschillende situaties; een proces van het induceren van theorie met behulp van casestudy's. Deze aanpak begint met een duidelijke focus van het onderzoek en precieze constructen van het concept dat wordt onderzocht. Om contextuele informatie in het praktijkonderzoek te kunnen filteren of construeren, moeten theoretische constructen worden gebruikt. Dit houdt in dat voorafgaand aan het praktijkonderzoek belangrijke constructen uit de literatuur moeten worden geïdentificeerd, hetgeen is gedaan in paragraaf 2. Verder moeten protocollen worden ontwikkeld voor methoden voor gegevensverzameling, zoals interviewprotocollen en vragenlijsten, die nuttige gegevens opleveren. Dit om de belangrijke theoretische constructen te kunnen identificeren (Ahrens and Dent 1998). Een interviewprotocol is meer dan een lijst met interviewvragen, het is ‘een procedurele gids voor het leiden van een nieuwe kwalitatieve onderzoeker door het interviewproces’ (Ja-

cob and Furgerson 2012, p. 1–2). Een interviewprotocol strekt zich ook uit naar het procedurele niveau van interviews en omvat een script van wat er vóór en aan het einde van het interview is gezegd; “het vraagt de interviewer om geïnformeerde toestemming te verzamelen en vraagt de interviewer eraan te herinneren dat hij of zij geïnteresseerd is in het verzamelen van informatie” (Jacob and Furgerson 2012, p. 2). In navolging van Eisenhardt (1989) gebruikt dit onderzoek semigestructureerde interviews als hoofdmethode voor het verzamelen van gegevens.

Als aanvulling op de semigestructureerde interviews hebben alle geïnterviewden ook meegewerkt aan een vervolgonderzoek via een online-survey. Tot slot heeft een documentanalyse plaatsgevonden om eventuele aanvullende vragen en onduidelijkheden uit de interviews en surveys te beantwoorden dan wel toe te lichten.

Zoals hierboven vermeld, omvat het onderzoek voornamelijk diepgaande (semigestructureerde) interviews, surveys en documentanalyses. ‘*Member checks*’ zijn echter ook inbegrepen om bepaalde interpretaties te controleren. Transcripties (volledig uitgeschreven interviews) werden naar de geïnterviewden gestuurd voor commentaar en definitieve verificatie en bevestiging. Verder worden interpretaties en conclusies uit de interviews met geïnterviewden besproken om de bevindingen te verifiëren en onnauwkeurige resultaten te verduidelijken, om zo de validiteit van de aanbevelingen te borgen.

4. Het budget in een agile omgeving

De literatuurstudie leverde een *framework* op met elementen die van belang zijn voor budgetteren in een agile omgeving. Als basis voor *Agile budgeting* is de stroming *Beyond Budgeting* geïdentificeerd. Deze ‘basisprincipes’ van *Agile budgeting* zijn getoetst door middel van een survey, waarbij respondenten op een Likert-schaal konden aangeven of een bepaald principe van belang is voor een juiste en volledige implementatie van *Agile budgeting*. Uit de survey is gebleken dat de respondenten vrijwel alle genoemde principes van belang vinden voor *Agile budgeting*. Alleen het principe van *Competitie-gerelateerde teambeloningen* wordt niet onderkend door de respondenten. Organisaties kunnen afzien van individuele bonussen. In plaats daarvan kunnen bonussen voornamelijk gebaseerd worden op de prestaties van de hele organisatie of een team, en slechts een klein deel aan individuele werkprestaties. Maar er is geen instemming over de team-gebaseerde beloningen. Daarbij vullen de respondenten aan dat ook de principes *Doel en Waarden* van belang zijn. Vanuit de directie zullen de genoemde principes en gedragsveranderingen aangestuurd moeten worden. Het laten nemen van beslissingen door mensen met de kennis en kunde vergt veel van leiderschap (coachend leiderschap).

De principes zijn door de respondenten gewaardeerd naar hoeverre ze van belang zijn. Hieruit blijkt dat onder alle respondenten het *Coachend leiderschap*, *Handelings-*

vrijheid (kennis en kunde beslist), en *Continue strategie-ontwikkeling* het meest van belang worden geacht in een agile (budgetterings-)omgeving. Aangevuld met *Resultaatverantwoordelijkheid* en *Snelle informatievoorziening*.

Om te kunnen omgaan met een veranderende omgeving dient de historische rol van financiële rapportage en controle achteraf te worden omgezet in een nieuwe rol die de onderneming vooruithelpt naar duurzame waardecreatie. Onderzoek bij de verschillende organisaties toont gelijk aan wat verschillende onderzoekers al hebben geconstateerd, dat budgettering evolueert, wordt aangepast, in plaats van achterhaald te worden. Hoewel het is veranderd, was de beschreven verandering niet radicaal, maar zijn incrementele verbeteringen toegepast.

Traditionele budgetten worden aangevuld met nieuwe tools en technieken. Geavanceerde vormen van *forecasting* zijn een belangrijk instrument geworden om de continu veranderende omgeving te managen. Dit is in lijn met de eerste oplossingsrichting uit paragraaf 2.2, zie hiervoor verder paragraaf 4.1.

Als het gaat om de tweede oplossingsrichting dan blijkt uit een zorgvuldige analyse van de interviews dat vier dominante kenmerken van budgetten in agile organisaties kunnen worden geïdentificeerd, namelijk: integratie bij andere management control-processen (4.1), aansluiting bij strategie (4.2), decentralisatie (4.3) en vertrouwen (4.4).

4.1. Integratie bij andere management control-processen

Vrijwel alle geïnterviewden herkennen het eerder besproken probleem dat budgetten binnen organisaties vaak te veel (strijdige) functies moeten vervullen. Om dit probleem op te lossen, dienen bepaalde functies niet meer door budgetten, maar door andere management control-processen te worden vervuld. *Rolling forecasts* worden hierbij het meest genoemd, naast *Benchmarking*, *Balanced Scorecards*, *Activity Accounting*, en *Trend Reporting*. De uitdaging is daarbij niet om deze nieuwe tools te vinden en te implementeren; maar om de 'oude budgetmentaliteit te veranderen'.

De geïnterviewden geven aan dat door deze hervakeling over meerdere management control-processen managers en teams aangemoedigd werden om hun beslissingsbevoegdheid te gebruiken in operationele aangelegenheden wanneer ze geconfronteerd worden met onverwachte gebeurtenissen. Bijgevolg stelt het medewerkers in staat om, waar nodig, prioriteit te geven aan de herziening van plannen en het opnieuw toewijzen van middelen om te voldoen aan bredere strategische organisatiedoelstellingen. Budgettering is dan verre van een obstakel, maar draagt effectief bij aan zowel de flexibiliteit als de financiële discipline die nodig zijn voor een effectieve strategie-implementatie. Budgetten kunnen zo worden ingezet als een integraal onderdeel van een management control-systeem op manieren die bijdragen aan zowel de financiële discipline in termen van het behalen van vooraf vastgestelde doelen als aan het vermogen van managers om snel en creatief te reageren op onvoorziene omstandigheden.

Zicht op de toekomst en flexibel reactievermogen gaan bij agility hand in hand. Op strategisch niveau komt zichtbaarheid voort uit het systematisch scannen van de externe markt en alles wat daarop van invloed kan zijn, op zoek naar patronen en inconsistenties die de start van een kans of bedreiging kunnen suggereren. Deze gegevens zijn noodzakelijkerwijs onvolledig, vluchtig en vaak tegenstrijdig. Op korte termijn worden alle aannames die een organisatie heeft over haar markten en haar vermogen om haar financiële doelen te bereiken, vastgelegd in haar jaarlijkse begroting. Deze kortetermijnvisie moet voortdurend worden herzien, zowel om eventuele vroege signalen te identificeren die erop kunnen wijzen dat de aannames, die ten grondslag liggen aan de strategie voor de langere termijn, niet langer kloppen, als ook om de prestaties van het huidige jaar te verfijnen. Dit blijkt moeilijk: de geïnterviewden geven aan dat hun organisaties niet zo vaak 'reforecasten' als ze zouden willen.

In deze context is wendbaarheid het vermogen om veranderingen in zowel de externe omgeving als de interne organisatie aan te voelen en gepast en efficiënt op die veranderingen te reageren. Soms betekent dit simpelweg het opnieuw afstemmen van middelen en uitgaven op een nieuw niveau; op andere momenten zou het kunnen betekenen dat dingen anders moeten worden gedaan, of misschien zelfs een verfijning van de strategie.

Nieuwe bedrijfsinitiatieven moeten nauwlettend worden gevolgd om ervoor te zorgen dat ze op schema liggen om de kasstromen van morgen te leveren en om elk omslagpunt te detecteren wanneer snel moeten worden geschaald om te profiteren van een kans. De kernactiviteiten van vandaag hebben een vergelijkbaar niveau van aandacht nodig om ervoor te zorgen dat ze de huidige winst opleveren en het geld dat in de toekomst innovatie zal financieren. Regelmatige reforecasts en dynamische/agile budgetten zijn daarom een van de belangrijkste bouwstenen van de agile organisatie. Een opvallende bevinding is dat de al eerder genoemde methode van *rolling forecasts* in bijna alle onderzochte organisaties gebruikt wordt in aanvulling op, en niet in plaats van, het (traditionele) budget. Het doel van *rolling forecasts* is om de leiders van een organisatie in staat te stellen continue verbetering te stimuleren door periodegebonden metingen van veranderingen in KPI's te gebruiken om ervoor te zorgen dat het financiële traject van de organisatie aansluit bij langetermijndoelen. *Rolling forecasting* stelt organisaties in staat de planningshorizon te verlengen en het financiële beheer te stroomlijnen.

Naast *rolling forecasts* kwam uit de interviews dat ook *benchmarking* wordt gebruikt om budgetten aan te vullen ofwel te toetsen (continue verbetering staat centraal), vaak zowel op kosten als op bezetting. Dit dwingt managers ook om "te kijken naar andere bedrijven en daar wat van te leren".

4.2. Aansluiting bij strategie

Vanuit het *Agile budgeting*-perspectief gezien dienen budgetten naast de reguliere top-down-focus ook een bottom-up-oriëntatie te hebben en daarbij dient ook strategische

planning beter af te worden gestemd op het budgetteringsproces, waarbij processen moeten worden geïntroduceerd voor strategische planning en prestatiemanagement. In eerste instantie is het niet erg om minder gedetailleerde budgetten op te stellen (in plaats van de uitgebreide en uiteindelijk vrij rigide traditionele budgetten) en deze regelmatig bij te werken met behulp van lopende *forecasts*, ofwel *rolling forecasts*. De geïnterviewden onderkennen het belang van prioriteitstelling die aansluit bij strategische doelen. Ook moet het budget ten grondslag liggen aan processen die op waarde gebaseerd en doorlopend zijn (de waardeketen is de grondslag). Het budget dient voortdurend vraagtekens te zetten bij de aannames die gerelateerd zijn aan de strategie. Het toepassen van *Agile budgeting* resulteert in ambitieuze doelen, minder gaming, ontwikkeling van (innovatieve) strategieën die leiden tot waardecreatie, snelle (markt)respons, verbeterde klantfocus en een sfeer/cultuur die leren en ethisch gedrag bevordert.

Hoe gaan organisaties nu over van ambitie tot actie? Allereerst dient de strategie te worden vertaald in strategische doelstellingen: waar gaan we heen - hoe ziet succes eruit? Dit voor de belangrijkste strategische veranderingsgebieden voor de middellange termijn. In agile termen spreekt men dan over het vormen van een *roadmap*. Vanuit deze vertaling worden per *value stream* KPI's gevormd (5–10 KPI's): hoe meten we voortgang? Deze KPI's leiden dan tot concrete acties en voorspellingen (prognoses): hoe komen we daar? Met duidelijke deadlines en verantwoordelijkheden, ook in individuele of teamdoelen. Hierbij van belang is dat altijd flexibiliteit dient te worden gewaarborgd, met ruimte om te handelen en te presteren.

Bij elk element in de *roadmap* dient nagedacht te worden over de vraag of het past binnen de strategie en of het bijdraagt aan de strategische doelstellingen, heeft het nu de hoogste prioriteit (ofwel is het echt nodig?) en hoeveel waarde levert het op? Vanuit het management dient te worden uitgewerkt wat de strategische doelen zijn (waar gaan we naartoe?), wat daarbij de kritieke prestatie-indicatoren zijn (hoe meten we de voortgang?), en uiteindelijk welke acties er dan nodig zijn (hoe komen we daar?). Zoals kort gesteld door een geïnterviewde: “*Agile budgeting* is dus niks anders dan zorgen dat je je prioriteiten en doelstellingen helder voor ogen hebt en hoe je die doelstellingen gaat verwezenlijken dat is je strategie en daaruit rollen de kleinere stukjes werk”. Vaak wordt de link met de strategie en de fit met het bedrijf getoetst door de teams zelf.

De geïnterviewden geven aan dat bij agile werken ook een separate of nieuwe governance bepaald dient te worden, tezamen met een passende financiële inrichting. Het past namelijk vaak niet binnen de bestaande processen en governance-structuren; het is moeilijker in systemen te gieten. In de nieuwe agile situatie is er een verandering in verantwoordelijkheden en beslissingsstructuren. Budgettoekenning vindt plaats op strategisch niveau, naar thema's/waardestromen in plaats van afdelingen. In de kern kan gesteld worden dat verantwoordelijkheden in het budgetteringsproces gewijzigd zijn ten opzichte van

de oude situatie in dat de (multidisciplinaire) teams het belangrijkste uitgangspunt zijn, waarbij de verantwoordelijkheid bij teams ligt en dus ook meer op teamniveau keuzes worden gemaakt (taakstellend budget).

4.3. Decentralisatie

De jaarlijkse begroting is een instrument van gecentraliseerde control. *Agile budgeting* draait meer om gedecentraliseerde control met een voortdurende blik op de doelstellingen/strategie van de organisatie. Het zorgt daarmee voor een korte doorlooptijd tussen goede ideeën en uitvoering. Dit wordt onderkend door de geïnterviewden maar ze geven ook aan dat er *geen* sprake is van volledige decentralisatie. In dat geval zouden er namelijk geen budgetten worden gehanteerd. Dit is niet het idee van *Agile budgeting*, er wordt wel met budgetten gewerkt waarbij een bedrag wordt toegekend aan afdelingen of teams, of liever nog aan *waardestromen*. De essentie is daarbij dat *de specifieke invulling hiervan* wordt vrijgelaten. Daarbij is in het ideale geval het uitgangspunt dat *niet te vroeg grote bedragen* worden toegekend (waar men vrij over kan beschikken gedurende het hele jaar). Dat verkleint namelijk de kans dat maximale waarde wordt gecreëerd voor de klant. Hierbij kan een filosofie worden gehanteerd van ‘doe het beste wat je kunt doen’, gebaseerd op het reageren op de behoeften van (interne en externe) klanten en markten. Een geïnterviewde legt dit treffend uit: “Kenmerkend voor de agile werkwijzen zijn dat tussentijds, in plaats van aan het eind, al waarde wordt gecreëerd. Dus er wordt niet meer per sprint bijvoorbeeld vooraf een budget opgesteld. Hiermee ga je anders terug naar kostenbeheer op de traditionele manier. Want na elke sprint kunnen de sprints daarna echter veranderen. Er wordt namelijk bijgestuurd op basis van feedback vanuit de klant. Budgetten vooraf tot in de detail alloceren heeft daarom weinig zin. Wel kan het beschikbare budget worden gekoppeld aan een ‘groeïende’ in plaats van een gedetailleerde business case waardoor risico's worden beperkt. Hiervoor is ‘*benefit tracking*’ van essentieel belang. Hierbij moet worden gezorgd dat de benefits van de business case worden erkend door de (interne) klant en worden gemonitord.”

Lagere niveaus hebben de vrijheid nodig om onafhankelijk te handelen en snel te reageren op veranderende omstandigheden. Het gebruik van relatieve doelen stimuleert medewerkers om innovatief te zijn en geeft het vertrouwen om (positieve) risico's te nemen die ze voorheen niet zouden hebben genomen. Door de plannen voortdurend bij te werken, worden werknemers aangemoedigd om na te denken over waardecreatie in plaats van vaste cijfers te halen binnen het budget. Het gebruik van *on-demand*-toewijzing van middelen in plaats van voor het komende jaar verlaagt de kosten. Door decentralisatie te gebruiken en de besluitvorming door te geven aan kleine lokale teams, wordt marktfeedback binnen het proces gebruikt. *Agile budgeting* gaat dus meer over kostenbewustheid en minder over kostenbesparing, is meer evenementgericht en minder kalendergestuurd, meer vertaling vanuit de business en minder over top-down

cascadering, bevat meer relatieve KPI's en minder absolute KPI-focus, en gaat meer over transparantie en minder over geheimhouding. "De kostenbewuste mentaliteit met focus op waardecreatie impliceert het stellen van verschillende vragen wanneer een beslissing met kostenimplicaties wordt genomen: Is dit echt nodig? Wat is goed genoeg? Hoeveel waarde creëert dit? Valt dit binnen mijn uitvoeringskader?". Daarnaast kan het on *demand resource*-principe uit Beyond Budgeting worden gebruikt om te beslissen welke projecten *niet* dienen te worden uitgevoerd. Een traditionele begroting zou al middelen aan projecten hebben toegewezen voordat duidelijk werd dat ze niet nodig waren of niet konden worden betaald.

De organisatie kan minder hiërarchisch worden door budgetten laag in de organisatie 'aan te bieden'. Dan kunnen, als de bevoegdheden zijn ingeregeld en de juiste vaardigheden en gedragscultuur aanwezig zijn, veel besluiten ook op dat niveau worden genomen, door zelfsturende teams. Is de afstand tussen sturing en uitvoering klein, zijn er korte feedbackloops, dan vermeerdert niet alleen de wendbaarheid van de organisatie, maar ook de productiviteit en prestaties van teams.

Het aantal stakeholders van het budget wordt hiermee groter. Het budget wordt lager in de organisatie aangeboden, er zijn meer persoonlijke contacten en er wordt samengewerkt in multidisciplinaire teams. De business krijgt een steeds grotere rol. Autonome, ondernemende medewerkers, ambachtelijke en datagedreven strategieën en flexibele structuren vormen de contouren van een agile organisatie en dit vereist integratie van systemen op basis van standaarden, open culturen, een professionele en excellente organisatie en het proactief delen van informatie, kennis, verantwoordelijkheden en resultaten. Een geïnterviewde vatte dit als volgt samen: "De organisatie zal transformeren tot een netwerk."

4.4. Vertrouwen

Hoe komt het nu dat de adoptie van agile budgetteren, in de verschillende organisatie-specifieke vormen, langzamer is verlopen in vergelijking met veel andere populaire managementconcepten die er zijn? *Scrum* en *Lean* zijn in de meeste IT-organisaties wel geadopteerd en daarnaast zijn deze methodes ook geïntroduceerd in andere territoria dan waarvoor ze oorspronkelijk zijn ontwikkeld. Waarom zijn agile organisaties nog niet afgestapt van de traditionele budgetten? De meeste van de concepten, zoals *Scrum* en *Lean* zijn zeer gedetailleerd in vergelijking met *Agile budgeting*. Ze zijn heel specifiek in hoe ze moeten worden geïmplementeerd en uitgevoerd. *Agile budgeting* en haar principes vertegenwoordigen meer een filosofie: leidende principes die moeten worden aangepast aan de activiteit, geschiedenis en cultuur van elke organisatie. Een organisatiecultuur die haaks staat op agile waarden is een uitdaging voor de acceptatie van agile. Naast de gedetailleerdheid is de reikwijdte van het concept anders. *Scrum* en *Lean* bijvoorbeeld, zijn nooit bedoeld en ontworpen om de volledige management-

agenda aan te pakken. Ze worden vaak 'gewoon' nog geïmplementeerd in de gebieden waarvoor ze ontworpen zijn, in dit geval softwareontwikkeling en productie. De *Agile budgeting*-revolutie heeft een veel bredere impact, ook op gedrag en overtuigingen, en dit maakt implementatie lastiger.

Verschillende organisaties leveren aanzienlijke inspanningen om implementaties van *Agile budgeting* te ondersteunen, maar ondanks deze inspanningen is het niet algemeen aanvaard. Dit komt omdat de meeste organisaties zich vaak richten op methoden die verder gaan dan 'reguliere' budgetteringsmethoden, zoals rolling forecasts, relatieve doelen en dynamische toewijzing van middelen. Deze methoden staan nu vaak op zichzelf en organisaties zijn nog niet volledig in staat geweest om het denken of de redenen waarom ze het doen te begrijpen / zien en passen daarom zelden de budgetteringsmethodologie of filosofie aan. Dit geeft aan dat senior leiders in de meeste organisaties hun denken niet hebben aangepast aan de filosofie van *Agile budgeting* en dat hun managementmodellen dus ook niet zullen veranderen.

Als de filosofie van de organisatie niet wordt aangepast, of met andere woorden, het denken binnen de organisatie niet wordt veranderd, zal implementatie van *Agile budgeting* als geheel hoogstwaarschijnlijk mislukken. Om de aanpak omtrent *Agile budgeting* met succes in de praktijk te brengen, moeten leiders van een organisatie erkennen dat de problemen die ze proberen op te lossen symptomen zijn van grotere problemen, en moeten ze een actieve rol spelen bij het aanpakken ervan. Simpel gezegd, de mentaliteit moet veranderen, en het overwinnen van weerstand tegen verandering is absoluut noodzakelijk. Dit kan alleen worden bereikt als senior leiders blijken geven van een geloof in het concept dat verder gaat dan budgettering. Werknemers op alle niveaus moeten niet alleen worden voorgelicht over de principes en voordelen van het nieuwe systeem, maar ook over hun uitgebreide verantwoordelijkheden daarin en over hoe ze zullen worden geëvalueerd en beloond.

Agile gedijt dus beter in een organisatie die de principes van bovenaf heeft omarmd. Een geïnterviewde beschreef dit heel treffend: " 'alleen' het implementeren van een financieel forecasting proces, met bijvoorbeeld hetzelfde detailniveau als het oorspronkelijke budgetteringsproces, betekent alleen dat dan twaalf keer per jaar aan budgettering wordt gedaan in plaats van dat *Agile budgeting* als geheel is geïmplementeerd." Daarbij brengt het nog een extra moeilijkheid in dat verschillende organisaties niet volledig agile werken; het is moeilijk om meerdere budgetteringsmethoden te hebben in één organisatie. Er blijft altijd wel wat van het oude bestaan. Een geïnterviewde stelde dit als volgt: "Onze organisatie werkt niet volledig agile en dus moeten op een gegeven moment de agile budgetten en niet-agile budgetten bij elkaar komen. Maar, ondanks dat je dus niet als organisatie allemaal agile werkt zie je wel duidelijk het effect dat de positieve kanten van agile de niet-agile werkende teams of afdelingen kunnen beïnvloeden. Er blijft dus waarschijnlijk altijd

wat van het oude/traditionele bestaan.” De zichtbaarheid en het actief uitdragen van deze positieve effecten zijn van belang, een andere geïnterviewde stelde namelijk: “Als je dus meerdere manieren van werken hebt dan moet het op gegeven moment toch bij elkaar komen. En als het grootste gedeelte van de organisatie alsnog traditioneel is, dan kan op een gegeven moment agile ondergeschikt raken aan de traditionele wijze van budgettering.”

Wat verder uit de interviews opvalt, is dat organisaties waarbij de business niet op afstand staat, waarbij het primair proces voornamelijk IT-gedreven is en waar vernieuwend/innovatief wordt gewerkt (R&D), de implementatie en acceptatie van agile werken gemakkelijker gaat.

De organisatiecultuur heeft dus verreweg de grootste invloed op hoe formele systemen en processen in de praktijk werken. Het bevorderen van de juiste cultuur wordt erkend als één van de belangrijkste factoren voor het al dan niet slagen van budgetpraktijken. Er moet een bredere samenhang zijn tussen de succesfactoren van de organisatie, haar strategie, haar managementprocessen, haar leiderschapsstijlen en cultuur.

Maar, zelfs als alle bovenstaande elementen aanwezig zijn, wijzen de geïnterviewden erop dat echte verandering niet mogelijk zal zijn zonder een hoge mate van vertrouwen. Volgens de geïnterviewden moet de minder gecentraliseerde budgettering worden ondersteund door een cultuur van vertrouwen en empowerment. Betrokkenheid op het hoogste niveau is daarvoor cruciaal om veranderingen in het proces aan te brengen.

5. Conclusies en afsluitende opmerkingen

5.1. Conclusies

Dit onderzoek ging in op de vraag welke gevolgen agile werken heeft op de budgetteringspraktijk van organisaties. Er is daartoe een *multiple-case study*-onderzoek uitgevoerd bij negen verschillende organisaties die agile werken hebben geadopteerd. Het bleek daarbij dat deze organisaties de ‘klassieke’ problemen rondom budgetteren uit de literatuur herkenden maar dat ze niet zover wilden gaan om budgetten dan maar helemaal af te schaffen. In plaats daarvan brengt men aanpassingen aan die leiden tot een ‘*Agile budgeting*’-praktijk.

Agile budgeting verschilt van traditionele budgettering door de manier waarop het is ingebed in organisatorische acties. Ten eerste is het niet langer het enige, en zelfs niet het primaire instrument van management control. Het functioneert nu als een integraal onderdeel van een breder gebaseerd management control-systeem. Hoewel het nut van budgettering ligt in het vermogen om financiële discipline te mobiliseren, zowel in termen van kostenbeheersing als het behalen van algemene winstdoelstellingen, moet het worden geïntegreerd met andere control-processen willen managers flexibel kunnen reageren op onverwachte gebeurtenissen. Ten tweede kenmerkt

Agile budgeting zich in het betrokken zijn bij strategische implementatieprocessen in plaats van de engere focus om er simpelweg voor te zorgen dat vooraf vastgestelde begrotingsdoelstellingen daadwerkelijk worden bereikt. Een derde vergelijkingspunt betreft de mate van discretionaire bevoegdheid die managers krijgen om in het belang van de organisatie te handelen bij het bepalen welke handelwijze het meest geschikt is in een bepaalde reeks omstandigheden. Dit is veel ruimer dan normaal wordt verwacht bij traditionele budgettering, en de uitvoering kan niet in regels worden vastgelegd. Het vereist en bevordert eerder de mobilisatie van de voortdurende betrokkenheid van managers bij en toewijding aan de strategische richting en prioriteiten van de organisatie. Hoewel dit veel moeilijker te bereiken is dan ervoor te zorgen dat wordt voldaan aan de toepassing van vooraf bepaalde beslissingsregels, vermijdt het, indien succesvol, enkele van de meer disfunctionele gedragingen die gepaard gaan met de werking van traditionele budgettering. Tot slot wordt benadrukt dat ‘*Agile budgeting*’ alleen kan gedijen wanneer de organisatie een control-filosofie van vertrouwen (*trust*) durft te omarmen.

5.2. Afsluitende opmerkingen

Agile budgeting is een nieuw fenomeen en het onderzoek ernaar is schaars. Het is om die reden dat gekozen is voor exploratief kwalitatief onderzoek in de vorm van een *multiple-case study*. Deze onderzoeksvorm heeft uiteraard zijn beperkingen, met name als het gaat om de externe validiteit. Meer onderzoek is noodzakelijk om ‘harder’ aan te kunnen tonen hoe ‘agile’ en ‘budgeting’ robuust met elkaar gecombineerd kunnen worden in de praktijk. Als het gaat om de betrouwbaarheid en de interne validiteit, dan is gepoogd door datatriangulatie en een zorgvuldige terugkoppeling van onderzoeksresultaten naar de diverse betrokkenen, de bovenstaande conclusies zo verantwoord mogelijk te trekken.

Daarbij moet tevens opgemerkt worden dat de onderzochte organisaties geselecteerd zijn omdat zij zich nadrukkelijk manifesteren als ‘voorlopers’ op het gebied van agile werken. Tijdens het onderzoek viel op dat de negen organisaties, naast *agile*, een aantal andere gemeenschappelijke kenmerken hebben. Zo is er sprake van sterke externe focus, en een expliciete strategie. De *business* staat centraal en wordt ondersteund door vooruitstrevende IT-architectuur en systemen. Ze onderkennen allemaal het belang van systematisch *forecasts* en *reforecast* en doen dit ook met IT-ondersteuning. Er is in dit onderzoek niet nagegaan in hoeverre deze kenmerken (ook) van belang zijn voor een succesvolle implementatie van *Agile budgeting*.

Alles overziend, wat is dan *Agile budgeting*? Het *Agile budget* wordt *bottom-up* opgesteld en bevat globale afspraken over de *scope* (wat dient er opgeleverd te worden) tegen de randvoorwaarden geld, tijd, en kwaliteit. Zodra de agile teams aan het werk gaan worden (per *value-stream*) *roadmaps* opgesteld. Het is daarbij niet no-

dig om het gehele budget ineens ‘vrij te geven’. Bij elke iteratie worden vervolgens geld, tijd, en kwaliteit door de teams ‘vastgezet’, maar wordt de scope vrijgelaten. Dit vergt decentralisatie en vertrouwen. *Decentralisatie* omdat de teams beslissingen mogen nemen die afwijking van de scope veroorzaken. *Vertrouwen* omdat de hogere echelons ervan uit moeten gaan dat dit de juiste beslissingen zijn. Via *reforecasting* wordt de voortgang van het project gemeten. Het kan daarbij blijken dat na een aantal iteraties de scope dusdanig is gewijzigd dat het budget moet worden aangepast. Hierover moeten afspraken gemaakt worden met betrekking tot de *governance*: wie mag wanneer het budget bijstellen?

Vanuit het beheersingsperspectief heeft deze werkwijze als voordeel dat de controller ervan uit mag gaan dat gedurende de iteraties het budget niet overschreden zal worden. Het nadeel is dat na verloop van tijd de noodzaak ontstaat om het budget (geld, tijd, kwaliteit) bij te stellen als gevolg van de gewijzigde scope. Merk op dat die gewijzigde

scope bij agile werken altijd wordt bepaald door *de klant*. Vasthouden aan het oude budget betekent in zo’n situatie dat er iets wordt opgeleverd dat niet (geheel) voldoet aan de klantwensen. Dit is absoluut onwenselijk, het gaat hier echt om de kern van agile werken. Als de controller niet verrast wil worden door een noodzakelijke budgetaanpassing, dan zal hij een actieve rol moeten oppakken in of naast de agile teams. Hiervoor is overigens al eerder gepleit door bijvoorbeeld Van der Lienden and Corbey (2017).

Tot slot kan opgemerkt worden dat meer onderzoek noodzakelijk is om een beter beeld te krijgen hoe organisaties omgaan met agile werken in het budgetteringsproces. Dit onderzoek heeft, in lijn met eerder onderzoek, laten zien dat *afschaffen* van budgetten voor veel organisaties geen optie is. De contouren van het *Agile budget* die uit dit onderzoek opdoemen, laten een slimme combinatie zien van *Agile* en *Beyond Budgeting* principes die recht doet aan de sterke punten van agile, en toch tegemoetkomt aan de bekende tekortkomingen van budgettering.

-
- **Joline Cornelissen MSc RC** is werkzaam als *finance consultant* bij EIFFEL. Zij studeerde in 2021 cum laude af als Executive Master of Finance and Control bij TIAS School for Business and Society, Tilburg University. Zij schrijft deze bijdrage op persoonlijke titel.
 - **Prof. dr. ir. Michael Corbey** is hoogleraar *Management Accounting & Control* en *Academic Director* van de Executive Master of Finance and Control opleiding aan TIAS School for Business and Society, Tilburg University.
-

Literatuur

- Aghina W, Ahlback K, De Smet A, Lackey G, Lurie M, Murarka M, Handscomb C (2018[, 22 januari]) The five trademarks of agile organisations. McKinsey & Company. <https://www.mckinsey.com/business-functions/organization/our-insights/the-five-trade-marks-of-agile-organizations>
- Ahrens T, Dent JF (1998) Accounting and organizations: realizing the richness of field research. *Journal of Management Accounting Research* 10(1): 1–39.
- Barrett R (2007) Planning and budgeting for the agile enterprise: A driver-based budgeting toolkit. Elsevier, Amsterdam.
- Beck K, Beedle M, Van Bennekum A, Cockburn A, Cunningham W, Fowler M, Grenning J, Highsmith J, Hunt A, Jeffries R, Kern J, Marick B, Martin RC, Mellor S, Schwaber K, Sutherland J, Thomas D (2001) Manifesto for agile software development. Agile Alliance. <https://agilemanifesto.org>
- Bogsnes B (2016) Implementing beyond budgeting: unlocking the performance potential. John Wiley & Sons, Hoboken. <https://doi.org/10.1002/9781119449577>
- Cooke JL (2012) Everything you want to know about Agile: how to get Agile results in a less-than-agile organization. IT Governance Publishing, Ely, Cambridgeshire, UK. <https://www.jstor.org/stable/j.ctt5hh467>
- Creswell JW, Hanson WE, Plano VLC, Morales A (2007). Qualitative research designs selection and implementation. *The Counseling Psychologist* 35(2): 236–264. <https://doi.org/10.1177/0011000006287390>
- Denning S (2016[, 8 september]) Explaining Agile. Forbes. <https://www.forbes.com/sites/stevedenning/2016/09/08/explaining-agile/#13decf76301b>
- Denning S (2018[, 27 mei]) Reinventing and humanizing management: How agile and beyond budgeting have converged. <https://www.forbes.com/sites/stevedenning/2018/03/27/reinventing-management-how-agile-and-beyond-budgeting-have-converged/#6bbf90684c58>
- Dugdale D, Lyne S (2010) Budgeting practice and organisational structure. Elsevier, Amsterdam.
- Eisenhardt KM (1989) Building theories from case study research. *Academy of Management Review* 14(4): 532–550. <https://doi.org/10.2307/258557>
- Gloger B (2010) Scrum. *Informatik-Spektrum* 33(2): 195–200. <https://doi.org/10.1007/s00287-010-0426-6>
- Hansen SC (2011) A theoretical analysis of the impact of adopting rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting. *European Accounting Review* 20(2): 289–319. <https://doi.org/10.1080/09638180.2010.496260>
- Hauder M, Roth S, Schulz C, Matthes F (2014) Agile Enterprise Architecture Management: an analysis on the application of agile principles. In: 4th International Symposium on Business Modeling and Software Design, 38–46. <https://doi.org/10.5220/0005424100380046>
- Highsmith J, Cockburn A (2001) Agile software development: The business of innovation. *Computer* 34(9): 120–127. <https://doi.org/10.1109/2.947100>
- Hoepfl MC (1997) Choosing qualitative research: A primer for technology education researchers. *Journal of Technology Education* 9(1): 47–63. <https://doi.org/10.21061/jte.v9i1.a.4>
- Hoogendoorn S (2012) Dit is Agile. Van introductie tot implementatie. Druk 1. Pearson Education.

- Hope J, Fraser R (2003a) Who needs budgets? *Harvard Business Review* 81(2): 108–115, 126.
- Hope J, Fraser R (2003b) Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap. Harvard Business Press, Boston.
- Hopmans M, Van Veen-Dirks PMG, Corbey M (2007) Budgetten blijven belangrijk. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 81(9): 405–413. <https://doi.org/10.5117/mab.81.21860>
- Jacob SA, Furgerson SP (2012) Writing interview protocols and conducting interviews: Tips for students new to the field of qualitative research. *The Qualitative Report* 17(42): 1–10. <https://doi.org/10.46743/2160-3715/2012.1718>
- Kniberg H (2011) *Lean from the trenches: Managing large-scale projects with Kanban*. The Pragmatic Bookshelf, Dallas.
- Libby T, Lindsay RM (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>
- Marginson, D, Ogden, S (2005) Coping with ambiguity through the budget: The positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours. *Accounting Organizations and Society* 30(5): 435–456. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.05.004>
- Matějka M, Merchant KA, O'Grady W (2020) An empirical investigation of beyond budgeting practices. *Journal of Management Accounting Research* (in press). <https://doi.org/10.2308/jmar-19-010>
- Mendiratta A (2016) Do we need budgeting? *International Research Journal of Engineering and Technology (IRJET)* 3(12): 425–428. <https://www.irjet.net/archives/V3/i12/IRJET-V3I1279.pdf>
- Merchant KA, Van der Stede WA (2006) Field-based research in accounting: Accomplishments and prospects. *Behavioral Research in Accounting* 18(1): 117–134. <https://doi.org/10.2308/bria.2006.18.1.117>
- 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 DH, Hiebl MRW, Weigel C (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>
- Pilkington M, Crowther D (2007) Budgeting and Control. *Financial Management* 3: 29–30. http://www.cimaglobal.com/documents/importedddocuments/fm_march07_budgeting.pdf
- Plomp E (2019) Finance in een Agile organisatie. Eiffel. <https://www.eiffel.nl/artikelen/2018/11/finance-in-een-agile-organisatie>
- Radonić M (2018) Beyond budgeting: Gaining competitive advantage through strategic changes in budgeting processes. *Megatrend revija* 15(2): 141–158. <https://doi.org/10.5937/MegRev1802141R>
- Sahota M, Bogsnes B, Nyfjord J, Hesselberg J, Drugovic A (2014) Beyond budgeting: a proven governance system compatible with agile culture. Agile Alliance. <https://www.agilealliance.org/beyond-budgeting-a-proven-governance-system-compatible-with-agile-culture/>
- Schwaber K (2004) *Agile project management with Scrum*. Microsoft Press, Redmond, WA. https://doi.org/10.1007/11499053_47
- Segun A, Olamide FT (2009) The global debate on Budgeting: empirical evidence from Nigeria. *Business Management Review* 13(1): 1–13. <https://bmr.udsm.ac.tz/index.php/bmr/article/view/10>
- Sherratt M (2003) Aligning costs with revenues: at a time when revenues are unpredictable, closing the gap between operational planning and budgeting is imperative, and companies simply have to become more agile at aligning controllable costs with revenues. *Financial Executive* 19(7): 59–62.
- Sirkiä R, Laanti M (2015[, January]) Adaptive finance and control: Combining lean, agile, and beyond budgeting for financial and organizational flexibility. In: 2015 48th Hawaii International Conference on System Sciences, IEEE, 5030–5037. <https://doi.org/10.1109/HICSS.2015.596>
- Van der Lienden P, Corbey M (2017[, April]) Controllers, pak uw rol op bij Agile trajecten! *Management Control & Accounting (MCA)* 2017(2): 16–22.
- Van Solingen R (2017) De controller in een agile wereld: mammoet of olifant. Zeven aanbevelingen rond Agile governance waar de controller direct mee aan de slag kan. *CM: Controllers Magazine*, 1–9. <https://form.cmweb.nl/whitepaper-de-controller-ee-agile-wereld-mammoet-olifant>
- Yin RK (2013) *Case study research: Design and methods*. Sage Publications, Newbury Park, CA.

Bijlage 1. Principes achter het Agile Manifest

Principes achter het Agile Manifest	
1	Klanttevredenheid: Onze hoogste prioriteit is het tevreden stellen van de klant door het vroegtijdig en voortdurend opleveren van waardevolle software.
2	Verwelkomen verandering: Verwelkomen van veranderende behoeftes (requirements/eisen), zelfs laat in het ontwikkelproces. Agile processen benutten verandering tot concurrentie voordeel van de klant.
3	Regelmatig leveren: Lever regelmatig werkende software op. Iedere paar weken of iedere paar maanden. De voorkeur moet uitgaan naar korte periodes.
4	Samenwerken: Mensen uit de business en ontwikkelaars moeten dagelijks samenwerken gedurende het gehele project.
5	Gemotiveerd team: Bouw projecten rond gemotiveerde individuen. Geef hen de omgeving en ondersteuning die ze nodig hebben en vertrouw erop dat ze de klus klaren.
6	Oog in oog/persoonlijke communicatie: De meest efficiënte en effectieve manier om informatie te delen in en met een ontwikkelteam is door met elkaar te praten.
7	Werkende software: Werkende software is de belangrijkste maat voor voortgang.
8	Constant tempo: Agile processen bevorderen constante ontwikkeling. De opdrachtgevers, ontwikkelaars en gebruikers moeten een constant tempo eeuwig kunnen volhouden.
9	Goed design: Voortdurende aandacht voor een hoge technische kwaliteit en voor een goed ontwerp versterken agile werken
10	Eenvoud: Eenvoud, de kunst van het maximaliseren van het werk dat niet gedaan is, is essentieel.
11	Zelforganisatie: De beste architecturen, eisen en ontwerpen komen voort uit zelfsturende teams.
12	Reflecteren en aanpassen: Het team onderzoekt regelmatig, op vaste tijden, hoe het effectiever kan worden en past vervolgens zijn gedrag daarop aan.

Bron: Beck et al. (2001): Manifesto for agile software Development. Agile Alliance. <https://agilemanifesto.org>

Bijlage 2. Principes achter Beyond Budgeting

Beyond Budgeting-principes	
Leiderschapsprincipes (Flexibele organisatiestructuur)	Managementprincipes (Adaptief managementproces)
1 Doel: Betrek en inspireer medewerkers met gezamenlijke, gedurfde en nobele doelen; niet met financiële of individualistische korte termijn doelen. Dus gedurfde doelen stellen gericht op relatieve verbetering (ten opzichte van interne of externe benchmarks). (Resultaatverantwoordelijkheid).	Ritme: Organiseer managementprocessen op dynamische wijze rondom business veranderingen en evenementen; niet per kalenderjaar of vaste momenten. Maak actieplanning een continu en inclusief proces. De kalender of het boekjaar kan een geschikte periode zijn voor het rapporteren van resultaten aan beleggers/investeerders, maar het is onwaarschijnlijk dat dit het geval is voor het managen van het bedrijf. Focus in plaats daarvan op continue waardecreatie. (Snelle informatievoorziening).
2 Waarden: Geef leiding volgens gedeelde waarden en gezond verstand, als leidraad om zelfstandig en vrij het werk te kunnen doen; niet volgens gedetailleerde regels en voorschriften. (Coachend leiderschap).	Doelstellingen: Stel directionele, ambitieuze en relatieve doelen; vermijd vaste en precieze doelen. Er is vertrouwen dat iedereen het winstpotentieel maximaliseert door continue verbetering ten opzichte van een overeengekomen benchmark. (Relatieve normen)
3 Transparantie: Maak informatie open voor zelfregulering, innovatie, leermogelijkheden en controle met zo min mogelijk restricties. (Zelfsturende eenheden; gedecentraliseerde organisatie cultuur).	Plannen en prognoses: Maak processen, plannen en prognoses Lean en objectief zonder systematische fouten; het zijn geen rigide of politieke activiteiten. In plaats van een afgesproken actieplan, vertrouwt de organisatie erop dat iedereen de nodige actie onderneemt om de middellange-termijndoelen te bereiken. (Continue strategieontwikkeling).
4 Organisatie: Creëer een cultuur van verbondenheid en saamhorigheid rond zelfsturende teams (agile en verantwoordelijk); vermijd hiërarchische controls en bureaucratie. (Netwerkorganisatie).	Toewijzing van middelen: Stimuleer een kostenbewuste mentaliteit en creëer een vrijheid voor het inzetten van middelen waar en indien nodig; vermijd vastgestelde, gedetailleerde, jaarlijkse budgettoewijzingen. In plaats van een vast budgetbedrag vertrouwen managers erop dat de organisatie de middelen levert die nodig zijn om de doelen te bereiken, binnen de overeengekomen prestatie-indicatoren. (Vraag gestuurde toewijzing van middelen).
5 Autonomie: Vertrouw op de beslissingsvrijheid en autoriteit van zelfsturende teams en managers (samenwerking volgens periodieke afspraken en klantwensen); gebruik enkel het hiërarchische instrument waar nodig. (Handelingsvrijheid).	Prestatie-evaluatie: Evalueer prestaties op holistische wijze en met ruimte voor feedback (van collega's) voor lering en ontwikkeling; kijk niet alleen naar cijfers en resultaten. In plaats van maandelijke performance monitoring, vertrouwt de organisatie erop dat iedereen een nauwkeurige prognose zal geven op basis van de meest waarschijnlijke uitkomst. De organisatie komt pas tussenbeide als de indicatoren buiten de grenzen komen. (Vooruitkijkende systemen).
6 Klanten: Verbind de werkzaamheden van alle medewerkers met klantbehoeften; voorkom belangenconflicten. Coördineer bedrijf overkoepelende acties op basis van de vraag van de klant. (Marktgerichte coördinatie).	Beloningen: Beloon gedeelde successen naar de relatieve prestaties ten opzichte van de concurrentie; vermijd vooraf vastgestelde of individualistische beloningen. In plaats van een vaste beloning, worden managers beloond door een peer review panel op basis van prestaties en achteraf aan het einde van elk jaar. (Competitie gerelateerde teambeloning).

Bron: Bogsnes B (2016) Implementing beyond budgeting: unlocking the performance potential. John Wiley & Sons (Hoboken): 70–71.

Bijlage 3. Interview protocol

Uitleg werkwijze

Voorafgaand aan elk interview werd aan elke geïnterviewde (nogmaals) uitgelegd wat de aard van het onderzoek betrof, de verwerking van het gesprek en de daarbij gehanteerde vertrouwelijkheid, en de terugkoppeling met mogelijkheid voor correcties. Tevens werd ingegaan op de aard van een interview met semigestructureerde vragen en de inhoud van het vervolgonderzoek, zie verder paragraaf 3.

De vragen zijn zo veel mogelijk gebaseerd op de literatuur die besproken is in paragraaf 2. Het interview is opgebouwd uit vier hoofdonderwerpen: agile werken in de organisatie en binnen Finance, het traditionele budgetteringsproces, *Agile budgetting*, en de toekomst van budgettering in een agile omgeving/binnen de organisatie.

Agile werken

- Wat verstaat u onder agile werken?
- Wat zijn uw ervaringen met agile werken binnen uw organisatie? In hoeverre wordt het toegepast?
- Wat zijn de risico's en kansen van agile werken in een organisatie?
- Hoe ziet u de rol van agile werken binnen de Finance functie?
- Wat zijn de gevolgen van agile werken voor de Finance/control functie?

Traditionele budgetteringsproces

- In hoeverre bent u betrokken bij het budgetteringsproces?
- Als een agile transformatie binnen Finance is doorgemaakt: voordat is gestart met agile werken, hoe zag het budgetteringsproces eruit? Wanneer deze transformatie nog niet is doorgemaakt: hoe ziet het huidige budgetteringsproces eruit? Ofwel welk budgetsysteem werd of wordt gebruikt?
- Wat is/was de rol van het traditionele budgetteringsproces in de organisatie? Welke functies/doelstellingen heeft het budget binnen de organisatie?
- Wie zijn, volgens u, de verschillende stakeholders van het budget, en wat zijn hun belangen?

- Welke problemen kunnen worden onderscheiden met betrekking tot een traditioneel budgetteringsproces in agile organisaties?
- Welke vragen/problemen heersen er omtrent het blijvende gebruik van traditionele budgetteringsprocessen binnen een agile organisatie?

Agile budgeting

- Vanuit de literatuur worden verschillende oplossingsrichtingen aangedragen voor problemen die organisaties in agile omgevingen ondervinden met het gebruik van een traditioneel budgetteringsproces. Welke van deze zijn binnen de organisatie toepasbaar, of worden al gebruikt? Denk aan: Activity Based Budgeting, Rolling Forecasts, Beyond Budgeting, Rolling budgetten, Zero based budgeting, Flexibele budgetten.
- En waarom, wat maakt het dat voor dit alternatief is gekozen?
- Wat is het voordeel van het gebruik van ... bij omgevingsonzekerheid? → impact van Corona?
- Welke plaats nemen deze oplossingsrichtingen in in het agile control framework? In hoeverre draagt dit framework/governance model/ agile framework eventueel bij aan een oplossingsrichting?
- Welke vragen/problemen heersen er bij (eventueel toekomstig) gebruik van een agile manier van budgetteren?
- Welke zaken zijn er al aangepast, of welke ontwikkeling is er al doorgemaakt? Hoe wordt dit binnen de organisatie opgepakt?
- Hoe wijkt het huidige budgetteringsproces af van voorheen? Welke wijzigingen zijn doorgevoerd ten opzichte van het 'oude' traditionele budget? Denk aan doelen, beloningen, plannen, middelen, coördinatie en controls.
- Waarom overgegaan naar een meer agile budgetteren? Welke intenties liggen hieraan ten grondslag?
- Zijn de functies/doelstellingen van het budget gewijzigd ten opzichte van de 'oude' situatie? En zo ja, in welk opzicht?
- Wordt de nieuwe manier van budgetteren als meerwaarde gezien vergeleken met het traditionele budget? En zo ja, in welk opzicht?
- Vergeleken met een traditioneel budgetteringsproces, zijn er nog stakeholders waar .. nu of in de toekomst meer (of juist minder) op moet gaan focussen?
- Governance
 - Hoe ziet u de rol van controller binnen een meer agile omgeving (bv meer als partner van product owner en product management) eruit? Verandert deze rol en zo ja in welk opzicht?
 - Welke mensen beslissen, wie bepaalt nu waar het budget heen gaat. Wat verandert daar dan in, komen verantwoordelijkheden dan anders te liggen, vergeleken met het traditionele budgetteringsproces?
 - Wat zijn de overeenkomsten met het traditionele governance model?
 - En wat zijn de verschillen? Bijvoorbeeld:
 - Voorkeur business case maken op hoger niveau (met focus op waarde creatie), minder belasting van teams
 - Meer budgetteren op strategisch niveau, naar thema's in plaats van afdelingen
 - Koppel budget aan waarde stromen
 - Meer een portfolio achtige structuur, qua toepassing
 - Capex/opex – er zijn verschillende soorten budgetten, vaak wordt met investeringen makkelijker mee om gegaan in plaats van met kosten (want investeringen 'uitsmeren'), maar beiden zijn cash en kosten geld
 - Hoe meten of bepalen voortgang van het resultaat of uitkomsten (prestatie evaluatie)?
 - Hoe is agile werken van invloed op de cultuur binnen de organisatie?
- Hoe ziet volgens u *Agile budgeting* in de praktijk eruit? Hoe zou volgens u het budgetteringsproces dienen te worden ingericht in een agile omgeving?

Toekomst

- Waarom denkt u dat de adoptie van *Agile budgeting* of het echt afstand nemen van traditionele budgetten langzamer is verlopen in vergelijking met veel andere managementconcepten die er zijn? Veel organisaties worstelen hiermee maar wachten toch af. Wat moet er gebeuren?
- Hoe ziet u de toekomst voor uw organisatie op het gebied van *Agile budgeting*? Wat zou er nog moeten gebeuren/veranderen?
- Vanuit de literatuur blijkt ook dat in een *Agile* omgeving ook vaak wat van het oude blijft bestaan, mee eens? Zo ja, wat dan?