

VAASAN YLIOPISTO

KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA

LASKENTATOIMI JA RAHOITUS

Antti Kemppinen

**STRATEGISEN BUDJETOINNIN VAIKUTUS YRITYKSEN
SUORITUSKYKYYN EPÄVARMASSA TOIMINTAYMPÄRISTÖSSÄ**

Laskentatoimen ja rahoituksen
pro gradu -tutkielma
Yritysjohdon laskentatoimen linja

VAASA 2012

SISÄLLYSLUETTELO	sivu
1. JOHDANTO	11
1.1. Tutkimuksen tausta	12
1.2. Tutkimusongelma ja tarkastelutapa	13
1.3. Tutkimuksen rajaukset ja rakenne	14
1.4. Tutkimuksen keskeiset käsitteet	16
2. AIKAISEMMAT TUTKIMUKSET	18
2.1. Budjetointi	19
2.2. Ympäristön epävarmuus	22
2.3. Strategia johdon ohjausjärjestelmissä ja budjetoinnissa	23
2.4. Yhteenveto ja hypoteesien valmistelu aikaisempiin tutkimuksiin perustuen	28
3. YMPÄRISTÖN EPÄVARMUUS LIIKETOIMINNASSA	30
3.1. Muuttuva liiketoimintaympäristö	31
3.2. Asiakkaiden tietoisuus	31
3.3. Lainsäädännön vaatimukset	32
3.4. Teknologia	33
3.5. Yhteenveto ympäristön epävarmuudesta	33
4. JOHDON OHJAUSJÄRJESTELMÄ JA BUDJETOINTI	36
4.1. Johdon ohjausjärjestelmä	36
4.2. Suunnittelu johdon ohjausjärjestelmässä	38
4.2.1. Strateginen suunnittelu ja toiminnan suunnittelu	39
4.2.2. Suunnittelun ongelmat strategian näkökulmasta	41
4.3. Yrityksen budjetointi	45
4.3.1. Budjetointiprosessi	46

4.3.2. Budjetin rakenne	48
4.3.3. Budjetoinnin menetelmät	49
4.3.4. Budjetoinnin tekniikat	51
4.3.5. Suunnittelun ongelmat perinteisen budjetoinnin näkökulmasta	53
4.4. Strateginen budjetointi ratkaisuna suunnittelun ongelmiin	57
4.4.1. Strategian yhdistäminen budjettiin	60
4.5. Teoreettisen osan yhteenveto ja viitekehyksen muodostaminen	65
4.5.1. Hypoteesien tarkennus	70
5. TUTKIMUKSEN AINEISTO JA METODIT	73
5.1. Tutkimusmenetelmän valinta	73
5.2. Tavoitteet sekä aineiston keräys	73
5.3. Kyselylomakkeen laatiminen	75
5.3.1. Tutkimuksessa käytetyt muuttujat	76
5.4. Aineiston luotettavuuden arviointi	79
5.4.1. Validiteetti	79
5.4.2. Reliabiliteetti	80
5.5. Tulosten analysointi ja merkitsevyydystason valinta	81
6. TUTKIMUKSEN TULOKSET	84
6.1 Tulokset	84
6.2. Johtopäätökset ja keskustelua	92
6.3. Rajoituksia ja tutkimus tulevaisuudessa	94
7. TUTKIMUKSEN YHTEENVETO	96
LÄHDELUETTELO	98

LIITELUETTELO	sivu
Liite 1: Saateviesti	108
Liite 2: Muistutusviesti	109
Liite 3: Tutkimuksen alkuperäinen kyselylomake	110

KUVIOLUETTELO

Kuvio 1: Tutkimuksen ylätasoon teoreettinen viitekehys	15
Kuvio 2: Prosessimalli liiketoimintastrategian ja johdon ohjausjärjestelmän välisestä suhteesta	26
Kuvio 3: Johdon ohjausjärjestelmän viitekehys	37
Kuvio 4: Suunnittelun ja budjetoinnin keskeiset tehtävät	41
Kuvio 5: Budjetointiprosessin päätoiminnot yrityksen johtamisessa	47
Kuvio 6: Budjetin osa-alueet	48
Kuvio 7: Budjetointitekniikat	51
Kuvio 8: Strategian ja budjetoinnin integraatio	58
Kuvio 9: Strategian ja budjetoinnin hierarkia	62
Kuvio 10: Tutkimuksen viitekehys teorian pohjalta: Strategisen suunnittelun ja budjetoinnin vaikutus yrityksen suorituskykyyn	70
Kuvio 11: Toimialapiirakka	85
Kuvio 12: Sisäisen tutkimusmallin PLS-lataukset ja merkitsevyysasteet	89
Kuvio 13: PLS-malli, havaittujen muuttujien lataukset sekä polkukertoimet	92

TAULUKKOLUETTELO	sivu
Taulukko 1: Markkinadynamiikan sisäiset ja ulkoiset avaintekijät	34
Taulukko 2: Strategisen budjetoinnin muutosprosessia ajavat kysymykset	60
Taulukko 3: Strateginen budjetointi vs. perinteinen suunnittelu	69
Taulukko 4: Yritysjakauma 2008	74
Taulukko 5: ROI:n viitteelliset arvot	77
Taulukko 6: Vastanneiden asema organisaatiossaan	84
Taulukko 7: Tutkimuksen toimialajakauma	85
Taulukko 8: Deskriptiivistä tilastotietoa ja muuttujien lataukset PLS-mallissa	86
Taulukko 9: Reliabiliteetin ja validiteetin mittarit	88
Taulukko 10: Latenttien muuttujien väliset korrelaatiot	90
Taulukko 11: Rakenteellisen PLS-mallin kokonaisvaikutukset ja polkukertoimet	91

VAASAN YLIOPISTO**Kauppätieteellinen tiedekunta**

Tekijä:	Antti Kemppinen	
Tutkielman nimi:	Strategisen budjetoinnin vaikutus yrityksen suorituskykyyn epävarmassa toimintaympäristössä	
Ohjaaja:	Erkki K. Laitinen	
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri	
Oppiaine:	Laskentatoimi ja rahoitus	
Linja:	Yritysjohdon laskentatoimen linja	
Aloitusvuosi:	2005	
Valmistumisvuosi:	2012	sivumäärä: 112

TIIVISTELMÄ

Budjetoinnilla on johdon ohjausjärjestelmän keinona suuri merkitys yrityksen tuloksellisen johtamisen kannalta. Sen asemaa yritystoiminnassa ei voi kiistää, sillä se on ollut jo pitkään olennainen osa yritysorganisaatioiden toimintaa. Perinteinen budjetointi nähdään kuitenkin 2010-luvulle tultaessa vanhentuneena, aikaa vievänä ja kalliina menetelmänä. Se ei vastaa yritysten tarpeisiin nopeasti muuttuvilla kilpailullisilla markkinoilla. Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää strategisen suunnittelun ja budjetointijärjestelmän merkitystä ja ongelmia yrityksille nykyajan epävarmassa liiketoimintaympäristössä. Lisäksi esitetään tieteellisiin tuloksiin perustuva ratkaisu perinteisen suunnittelujärjestelmän kehittämiseksi.

Johdon laskentatoimi siirtyy yhä enemmän strategiapainotteiseen suuntaan. Myös budjetoinnin yhteys strategiaan tulisi olla kiinteä, sillä se on ennen kaikkea johtamista ohjaava työkalu. Epävarmassa ympäristössä toimivat yritykset tarvitsevat uusia ohjausmenetelmiä säilyttääkseen asemansa ja kilpailukykyä. Ratkaisuna esitetään *strategisen budjetointi*, jolla tarkoitetaan strategisen suunnittelun sitomista yrityksen operatiiviseen suunnitteluun ja toimintaan. Se sisältää vahvan strategian muodostamisen yrityksen taloudellisiin realiteetteihin ja ympäristötekijöihin perustuen. Erityisnäkökulmana esitetään nopeasti muuttuva toimintaympäristö, jota tutkitaan havaitulla ympäristön epävarmuudella.

Teoriaosuus ja johtopäätökset perustuvat alan tieteellisiin tutkimuksiin sekä kirjallisuuteen. Niitä tukee empiirinen osio, jossa tutkitaan strategisen suunnittelun ja budjetoinnin yhteyttä suomalaisten pk-yritysten kannattavuuteen sekä prosessitavoitteiden toteutumiseen. PLS-polkumallin ja SPSS-ohjelmiston avulla tuotetut tulokset osoittavat perinteisen budjetoinnin vaikuttavan heikosti yrityksen suorituskykytekijöihin. Strategisella suunnittelulla on prosessitavoitteiden osalta positiivinen vaikutus suorituskykyyn. Yhtenäisenä kokonaisuutena strateginen budjetointi vaikuttaa suorituskykytekijöihin positiivisesti. Vastaavia tutkimuksia on vähän, joten tulokset nähdään urauurtavina ja merkittävinä.

AVAINSANAT: Strateginen suunnittelu, budjetointi, johdon ohjausjärjestelmä, ympäristön epävarmuus, yrityksen informaatiotarve, kommunikaatio

1. JOHDANTO

Budjetointi on eräs keskeisimpiä tuloksellisen johtamisen välineitä. Sen merkitys yrityksen strategian toteuttamisessa on suuri, sillä se tarjoaa tukipilarin, joka ohjaa ja toteuttaa niitä suunnitelmia ja tavoitteita, joihin yritys pyrkii. Tehokas budjetointi sitouttaa henkilöstön koko organisaation tavoitteisiin ja luo näin ollen kilpailuetua ja lisäarvoa yritykselle. Toimivaa budjetointijärjestelmää voidaan kuvailla verkostoksi, joka linkittää kaikki toimijat ja rahalliset sekä ei-rahalliset tavoitteet toisiinsa. Ilman toimivaa budjetointijärjestelmää yrityksen tilaa voidaan kuvata hajanaiseksi tai rikkonaiseksi kokonaisuudeksi, jolloin tavoitteiden muokkaaminen ja toteutuminen häiriintyy. Budjetoinnin merkityksen laskentatoimen ja rahoituksen kokonaisuudessa ovat Neilimo ja Uusi-Rauva (2007: 230) kiteyttäneet hyvin:

”Yrityksen budjetti on vuositason talusjohtamisen keskeisin instrumentti. Yritys asettaa sen avulla tavoitteensa, toteuttaa siinä määrättyjä toimenpiteitä ja tarkkailee sen tavoitteiden toteutumaa. Budjetointi on monivaiheinen yrityksen ja sen talouden johtamisprosessi.”

Budjetointia ei siis enää nähdä ainoastaan rahamääräisenä suunnitelmana eli budjetin muodostamisena, joka sisältää vain taloudellisia lukuja. Nykyään se on johtamisprosessi, johon tehokas yritys sitoo strategiset tavoitteensa. Osa yrityksistä ei kuitenkaan osaa toteuttaa budjetointiaan yhdessä strategisten linjausten kanssa (Ekholm & Wallin 2000).

Kaksi kokonaisuutta – strategia ja budjetointi – on syytä yhdistää toisiinsa synergiaetujen luomiseksi ja riskien minimoimiseksi. Nykyajan epävarma businessympäristö asettaa haasteensa, joihin yritysten täytyy mukautua. Läheisimpänä esimerkkinä toimii vuoden 2008 globaali talouskriisi. Yritys voi mukautua paremmin muuttuvaan toimintaympäristöön kokonaisstrategiaa seuraavalla budjetoinnilla – eli strategisella budjetoinnilla. Jos näin ei tapahdu, toimintaa saattaa ohjata jäykkä ja raskas budjetointijärjestelmä, joka ei seuraa strategiatavoitteita.

Strategisen budjetoinnin merkitys ei korostu ainoastaan yrityksissä vaan myös laajemmalti valtiollisella tasolla. OECD (Organisation of Economic Co-operation and Development) julkisti vuonna 2010 Suomen julkisesta hallinnosta tehdyn arvioinnin sen tavoitteiden toteuttamisesta ja valmiudesta vastata nykyisiin ja tuleviin haasteisiin. Suomen hallinto kuuluu OECD-maiden parhaimmistoon, mutta sillä on myös parannettavaa. Tulevaisuudessa ympäristön epävarmuus ja muutosten vauhti vaatii Suomelta stra-

tegiatyön kehittämistä yhtenäiseen suuntaan. OECD:n mukaan strategisen suunnittelun ja budjettikehyksen erillisyys rajoittaa resurssien priorisointia sekä uudelleen sijoittamista. Strategian muuttuessa resursseja ei voida tehokkaasti vähentää ja priorisoida, jos strategiaa ei pystytä yhdistämään budjettilukuihin. Budjetin valmistelua ja strategista suunnittelua ei myöskään ole sisällöllisesti yhdistetty tukemaan poikkihallinnollista yhteistyötä. Tämä yhteistyö vahvistaisi sekä organisaatiotason, että yksilötason sitoutumista yhteisiin tavoitteisiin. Lisäksi se parantaa resurssien kohdistamista tuottamalla laadukasta informaatiota. Lopulta kilpailukyky ja tulokset paranevat sekä muutoksiin pystytään vastaamaan nopeammin. (Valtiovarainministeriö 2010.)

Strategisen budjetoinnin ajatustavat ovat saaneet kannatusta erityisesti talousjohtajien keskuudessa. Muutoksiin on kuitenkin lähdetty huonosti, sillä toteutuksen ajatellaan muodostuvan liian kalliiksi. Budjetointiprosessi nähdään vanhana ja kaavoihinsa kangistuneena, mutta liian massiivisena ja laajana kokonaisuutena muutoksen eteenpäinviemiseksi. (Ekholm & Wallin 2000.)

Tieteellisissä tutkimuksissa esiintyy linkkejä strategian ja budjetoinnin yhdistämiselle, ja erillisiä tutkimuksia strategiasta sekä budjetoinnista on paljon. Yhtenäisenä tutkimusaiheena strategista budjetointia ei juurikaan ole tutkittu. Tämä lisää aiheen mielenkiintoa, mutta tekee tutkielman toteuttamisen hyvin haastavaksi. Aihe muodostaa tutkimusaukon, johon on syytä kiinnittää huomiota. Nykypäivänä yritysten on tärkeä hahmottaa budjetoinnin ongelmat ja mahdollisuudet. Strategian sitominen budjetointiin estää resurssien tuhlausta ja selkeyttää yrityksen tavoitteita.

1.1. Tutkimuksen tausta

Perinteistä budjetointia on kritisoitu jo kauan sen huonosta toimivuudesta johdon suunnittelun ja kontrollin välineenä. Kritiikki nousi jo 1980-luvulla Johnsonin ja Kaplanin (1987) kirjoittaman kirjan ”Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting” kautta. Kirjan mukaan johdon laskentatoimen järjestelmät – kuten budjetointi – eivät ole kehittyneet yhdessä teknologian ja yhä kovenevan kilpailun mukana. Sen mukaan ne tulisi suunnitella tukemaan organisaation operaatioita sekä strategiaa.

Saavuttaessa 2000-luvulle informaation nopeus ja määrä on moninkertaistunut. Muutospaine on kohdistunut myös budjetointiin, koska informaatiota tuotetaan yhä nopeammin ja helpommin yritysten käyttöön. Johtajat kohtaavat yhä enemmän haasteita

liikkuessaan strategia- ja budjettitavoitteidensa välillä. Budjetti- ja strategiasuunniteluun liittyvä taloudellisen materiaalin valmistelu ja kokoukset tuhlaavat paljon aikaa, jonka johto voisi kohdistaa paremmin ja tehokkaammin omien velvollisuuksiensa täyttämiseen. (Blumentritt 2006: 73.)

1.2. Tutkimusongelma ja tarkastelutapa

Tässä tutkimuksessa käsitellään strategista budjetointia osana johdon ohjausjärjestelmää (Management Control Systems, MCS). Johdon ohjausjärjestelmään kuuluvat strateginen ja operatiivinen suunnittelu, ennustaminen, informaation tuottaminen sekä raportointi. Se on *yrittäjien sisäinen tekniikka*, jossa ohjataan ihmisiä sekä kerätään informaatiota yrityksen suorituskyvystä johdon päätöksiä varten. Mm. budjetointi, erilaiset investointi- ja kustannuslaskentamallit sekä benchmarking ovat keinoja, joita johdon ohjausjärjestelmä käyttää hyväkseen. Näitä keinoja kutsutaan myös usein itsessään johdon ohjausjärjestelmiksi.

Tutkimus tarkastelee budjetoinnin sekä strategisen suunnittelun yhdistämistä sekä sen merkitystä suomalaisille pk-yrityksille epävarmassa toimintaympäristössä. Epävarma toimintaympäristö kuvaa nykyajan taloudellisten tilanteiden ja markkinoiden herkkää ja nopeaa muutosta. Erityistarkastelu kohdistetaan strategiseen budjetointiin, joka nähdään ylivoimaisena menetelmänä budjetointi- ja strategiatyön kehityksessä. Suurin osa suomalaisista yrityksistä on pk-yrityksiä. Niiden johdon ohjausjärjestelmien tehokkuudesta on kuitenkin hyvin vähän tutkimuksia. Tämän vuoksi niihin kohdistettu tutkimus on tärkeää. Suuret yritykset myös panostavat enemmän strategiaan ja budjetointiin, joten niiden kohdalla tilanne on parempi.

Tutkimusaineisto kerätään yritysten keski- ja ylimmältä johdolta. Näin saadaan tietoa ja mielipiteitä henkilöiltä, jotka vaikuttavat yrityksissään tässä tutkimusaiheessa tutkittavaan tematiikkaan. Lopulta pyritään johtamaan yleinen käsitys yritysten motiiveista johdon ohjausjärjestelmien käyttöön ja niiden kehittämiseen. Tutkimuksen pääongelma on muotoiltu seuraavasti:

- *Miten strateginen budjetointi vaikuttaa yrityksen suorituskykyyn?*

Empiriolla on tarkoitus vastata pääongelmaan sekä kahteen alaongelmaan, jotka esitetään seuraavanlaisina:

- *Miten yritysten nykyinen budjetointiprosessi on sidottu yrityksen toimintaa ohjaavaan strategiaan?*
- *Vastaako perinteinen budjetointi yrityksen tarpeisiin muuttuvassa toimintaympäristössä?*

Ennen empiiristä tutkimusta on tärkeää ymmärtää mitä keinoja yrityksillä on strategisessa suunnittelussa ja budjetoinnissa sekä miten nämä keinot ilmenevät yrityksen sisällä. Lisäksi on selvitettävä ketkä henkilöt ja mitkä asiat näihin prosesseihin vaikuttavat. On myös tärkeää tiedostaa, että strategia- ja budjetointi ovat usein erillisiä prosesseja yritysten sisällä, ja tähän tulisi kiinnittää huomiota kehitettäessä niitä tukemaan toisiaan. Näitä asioita käsitellään teoriaosassa.

Kokonaisuutta tarkastellaan erityisesti käytännön ongelmien kautta. Ongelmat tuovat esille tutkimuksen merkityksen, ja esittävät tutkimustarpeen. Strateginen budjetointi moninaisine keinoineen ja laajana käsitteenä tarjoaa nykyhetken näkökulman ongelmien ratkaisemiseksi. Erityisnäkökulmaksi valitaan epävarma toimintaympäristö, joka kuvaa informaatioajan myllerryksen ja nopean muutostahdin. Sitä tutkitaan havaitulla toimintaympäristön epävarmuudella (Perceived Environmental Uncertainty eli PEU). Tässä korostuu informaatio ympäristöstä sekä työntekijöiden osaaminen ja taidot käyttää informaatiota parhaalla tavalla organisaationsa hyödyksi.

Tutkimuksen empiirisen osan aineisto on koottu suomalaisista pk-yrityksistä. Näin saadaan kattava kuva niiden strategisen budjetoinnin tilasta. Teoria ja empiria kokoavat siis informaation siitä, miten strateginen budjetointi on toteutettu, miten se kannattaa toteuttaa sekä nähdäänkö sen tuottavan hyötyä yritykselle.

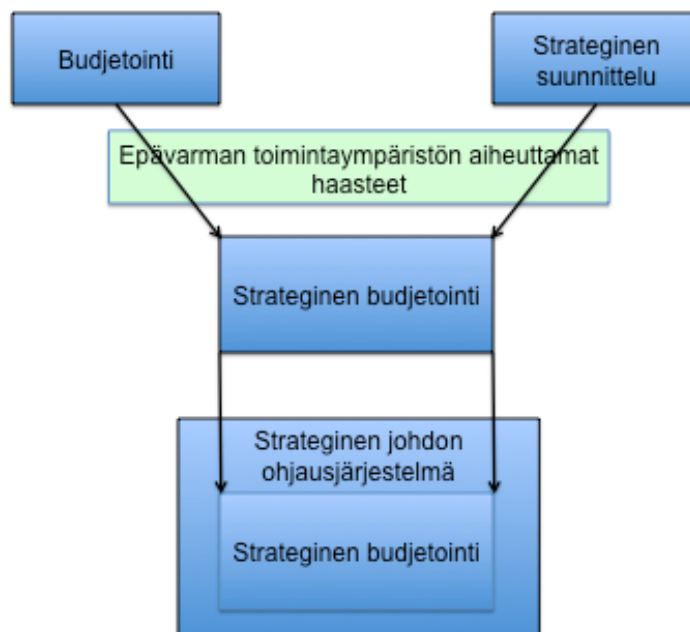
1.3. Tutkimuksen rajaukset ja rakenne

Tutkimuksen tarkoituksena on tuoda esille strategisen suunnittelun sekä budjetoinnin välisen yhteyden merkitys suorituskykyyn. Liian monissa yrityksissä rahavirtoja käsittelevää budjetointia ei yhdistetä pitkän aikavälin strategiaan tai yrityksen toimintoja tukeviin strategisiin näkökulmiin. Ne on yhdistettävä toisiinsa, vaikka ne erottuvatkin itse-

näisinä erityispiirteidensä osalta. Kun ne saadaan tukemaan toisiaan, paranee yrityksen suoritus- ja kilpailukyky verrattuna muihin yrityksiin (Blumentritt 2006: 73).

Strateginen suunnittelu ja budjetointi ovat laajoja käsitteitä, joille on tieteellisessä tutkimuksessa – sekä sen ulkopuolella – esitetty lukuisia eri määritelmiä ja kuvauksia. Tässä tutkimuksessa budjetoinnilla tarkoitetaan yrityksen sisällä tapahtuvaa taloudellisen arvion luomista ja sen hyväksikäyttöä. Erillisenä käsitteenä *strateginen budjetointi* huomioi laajemmin myös ei-rahamääräiset ja strategiset näkökulmat, joihin kuuluvat erityisesti ulkoisen toimintaympäristön asiakkaat sekä kilpailijat.

Tutkimuksessa käytetään myös termejä strateginen johtaminen ja strateginen suunnittelu. Ensimmäinen liittyy yrityksen johtajien harjoittamaan strategiseen ajatteluun, päätöksentekoon ja suunnitteluun. Strateginen suunnittelu voidaan siis nähdä osana strategista johtamista. Termit ovat päällekkäisiä ja kummatkin viittaavat vahvasti yrityksen kokonaisvaltaiseen strategiatyöhön. Niiden avulla yritys luo toiminnallisen linjansa, jonka mukaan se etenee kohti päämääriään. Tutkimuksen erityispiirteenä on epävarma toimintaympäristö, jonka muutokset vaativat organisaatioilta yhtenäisempiä prosesseja ja laadukkaita informaatiojärjestelmiä.



Kuvio 1. Tutkimuksen yltason teorettinen viitekehys.

Tutkimus jakautuu seitsemään päälukuun. Johdannon jälkeen luvussa kaksi käydään läpi aikaisempia tutkimuksia, jotka käsittelevät ja sivuavat tutkimuksen aihetta. Jaottelu tehdään budjetoinnin tutkimuksiin, ympäristön epävarmuutta yleisellä tasolla kuvaaviin tutkimuksiin sekä strategista suunnittelua käsitteleviin tutkimuksiin. Mukana on myös edellisiä yhdessä käsitteleviä tutkimuksia. Ne sisältävät merkityksellistä tietoa ja antavat kuvan siitä, miten tämä tutkimus eroaa aikaisemmista kontribuutioltaan. Lisäksi toinen luku asemoi tämän tutkimuksen aikaisempiin tieteellisiin tutkimuksiin sekä johtaa niiden pohjalta alustavat hypoteesit.

Ensimmäinen kuvio (Kuvio 1.) esittää tutkimuksen yleisen tason viitekehysten, jonka mukaan muodostetaan teoriaosa. Ensin (3. luku) tutustutaan epävarmaan/muuttuvaan toimintaympäristöön, joka on vahvasti vaikuttanut siihen, että budjetointia kritisoidaan. Tämän jälkeen (4. luku) paneudutaan johdon ohjausjärjestelmään sekä sen sisältämään budjetointiin ja strategiseen suunnitteluun: käydään läpi ongelmia, prosesseja, menetelmiä ja keinoja. Niiden hyväksikäyttö ja kehittäminen nähdään tärkeänä osana nykyajan toimivaa yrityskokonaisuutta. Teorian lopussa luodaan tarkennettu teoreettinen viitekehys sekä teorian pohjalta spesifioidut hypoteesit, joihin empirian kautta yritetään löytää vastauksia.

Viidennessä luvussa esitetään tutkimuksen metodologia eli aineisto, tavoitteet, toteutus sekä tulosten analysointimenetelmät. Empiirisessä osiossa tutkitaan suomalaisten pk-yritysten budjetoinnin tilaa, yhteyttä strategiseen suunnitteluun sekä näiden vaikutusta suorituskykytekijöihin. Kuudennessa luvussa esitetään tutkimuksen tulokset ja seitsemännessä tutkimuksen yhteenveto, johon sisältyvät hypoteesien testaus ja lopulliset johdopäätökset.

1.4. Tutkimuksen keskeiset käsitteet

Strategia

Strategia kuvaa yrityksen yleisluonteen sekä pitkän tähtäimen suunnitelmat. Siinä täsmennyvät asetetut tavoitteet, toimintatavat ja liiketaloudellinen juoni. Yritys seuraa toiminnallaan asetettua strategiaa, ja pyrkii näin toteuttamaan pitkän aikavälin tavoitteen-
sa.

Perinteinen budjetointi

Perinteinen budjetointiprosessi tarkoittaa vuosittain toteutettavaa, numeeriseen aineistoon perustuvaa työkalua, jota johto käyttää suunnittelun ja kontrollin välineenä.

Havaittu toimintaympäristön epävarmuus (PEU)

PEU kuvaa nykyajan epävarman liiketoimintaympäristön havainnointia. Epävarmuutta luovat mm. kilpailijat, asiakkaat, teknologinen kehitys ja taloudelliset suhdanteet. Esi-merkkinä ovat kilpailijoiden toimet ja asiakkaiden mieltymykset, jotka muuttuvat teknologisen kehityksen tarjotessa yhä enemmän tietoa markkinoista ja tuotteista. Bisnesympäristö on muuttunut vaikeaselkoisemmaksi, koska informaation kulku ja käsittely on nopeaa sekä päätökset on tehtävä entistä nopeammin. Tämä vaikuttaa yritysten menestymiseen, koska toimintaympäristön muutosten vaikutukset saattavat olla suuria ja niihin on reagoitava joustavasti. Näin ollen toiminta nähdään tehokkaampana, jos toimintaympäristön tekijöitä havaitaan ja ymmärretään.

Strateginen johdon laskentatoimi (SMA, Strategic Management Accounting)

Osa johdon laskentatoimea, jossa huomioidaan laskentainformaatio strategisessa päätöksenteossa ja toiminnan ohjauksessa. Johdon laskentatoimi tuottaa johdolle informaatiota yrityksen sisäisistä prosesseista kuten investointilaskelmista, hinnoittelulaskelmista ja budjeteista. Strateginen johdon laskentatoimi tuottaa tietoa strategista päätöksentekoa varten. Se tukee pitkän tähtäimen kehitystä ja ottaa huomioon laskentatoimen merkityksen tavanomaisesta poiketen myös yrityksen ulkopuolisiin markkinoihin ja kilpailijoihin nähden. Strateginen budjetointi kuuluu strategisen johdon laskentatoimen piiriin.

Strateginen budjetointi

Johdon ohjausjärjestelmän osa ja prosessi, jossa strategisen suunnittelun tavoitteita budjetoidaan niin, että operatiivinen toiminta tukee strategiaa. Tällöin operatiivinen toiminta perustuu vahvaan strategiaan sekä sen kommunikointiin läpi organisaation. Lopputuloksena resurssien käyttö, ohjaus ja kontrollointi tehostuvat.

2. AIKAISEMMAT TUTKIMUKSET

Tässä luvussa käsitellään strategisen budjetoinnin aihealueeseen liittyviä aikaisempia tutkimuksia. Tarkoituksena on esittää tieteelliseltä pohjalta tutkimuksen historia, nykytila sekä merkitys käytäntöön. On tärkeää huomioida, että aikaisempia tutkimuksia strategisesta budjetoinnista ei juurikaan ole toteutettu. Tästä johtuen teoriaosuus muodostuu vaativaksi kokonaisuudeksi, jossa informaation löytäminen ja sen käytön arviointi relevanttina tutkimusmateriaalina on haastavaa.

Vaikka suoranaisia tutkimuksia on vähän, 1980-luvun alusta lähtien on toteutettu vahvasti *aihetta sivuavia* tutkimuksia. Nämä tutkimukset yhdistävät johdon ohjausjärjestelmiin niin kutsuttuja kontingenssitekijöitä – kuten ympäristö, strategia, yrityksen koko tai rakenne. Viime aikoina tärkein uusi tekijä on ollut yrityksen strategia (Chenhall 2003: 128–129). Kontingenssiteoria on nykyaikainen ajattelutapa, jonka mukaan ei ole olemassa yhtä yleistä johtamistapaa tai toimintamallia, jota yrityksessä tulisi noudattaa. Se painottaa joustavuuden merkitystä muuttuvassa toimintaympäristössä. Parhaat toimintatavat riippuvat yrityksen ominaisuuksista sekä sen ulkopuolisista ympäristötekijöistä, joiden mukaan yrityksen tulee muokata oma toimintamallinsa. (Chenhall 2003: 127.)

Kontingenssiteoreettinen ajattelutapa on hyvin samankaltainen tämän tutkimuksen kanssa, jossa painotetaan strategisen budjetoinnin tuovan juuri joustavuutta ja tehokkuutta yritykseen epävarmassa toimintaympäristössä. Budjetoinnin ollessa osa ohjausjärjestelmiä ja strategian ollessa yhtenä kontingenssitekijänä tutkimuksista saadaan vahvaa informaatiota budjetoinnin ja strategian välisestä yhteydestä. Kontingenssitutkimukset muodostavatkin tärkeän osan aiheeseen liittyvistä tutkimuksista.

Seuraavissa osioissa strategiseen budjetointiin liittyvät aikaisemmat tutkimukset jaetaan kolmeen osaan. Ensimmäinen osa käsittelee budjetoinnin tutkimuksia, jotka tuovat esille osallistavan budjetoinnin tärkeyden, budjetoinnin ongelmat sekä sen merkityksen informaationtuottajana. Toinen osa käsittelee ympäristön epävarmuuteen liittyviä tutkimuksia ja esittää sen vaikutuksen johdon ohjausjärjestelmille nykyaikana. Kolmannessa osiossa käydään läpi tutkimuksia, jotka yhdistävät strategiaa, johdon ohjausjärjestelmiä ja budjetointiä toisiinsa. Lopuksi luodaan yhteenveto tutkimuksista ja asemoidaan niitä tähän tutkimukseen sekä johdetaan alustavat hypoteesit.

2.1. Budjetointi

Budjetoinnin ongelmat

Otley (1985) tutki budjettiarvioiden tarkkuutta kahden eri toimialan organisaation kohdalla. Hänen mukaansa arviot saavutetaan harvoin, sillä *ennustemallit ovat epätäydellisiä ja tuottavat virheellistä informaatiota*. Budjetointiin liittyvä palkkiojärjestelmä aiheuttaa myös vääristymiä, sillä *budjettilukuja muokataan henkilökohtaisten palkkioiden toivossa*. Tuottoennusteita vääristellään alaspäin palkkioiden/bonusten toivossa, ja kustannusennusteita vääristellään ylöspäin mahdollistaen suuret resurssit oman ryhmän toiminnalle. Tämänlaisesta toiminnasta on noussut esiin termit ”budjettipelailu” ja ”löysä budjetointi”.

Samaan tulokseen päätyivät Lowe ja Shaw (1968) tutkiessaan vähittäiskaupan myynti-budjetointia. Budjetointiin osallistuneet johtajat olivat konservatiivisia ennusteissaan, kun kyseessä olivat tulokseen sidotut edut. Kun tarvittiin hyväksyntää ja oma työ oli vaarassa ennusteet nousivat jopa epärealistisen korkeiksi. Ongelmat budjetoinnin kanssa esiintyvät myös monissa muissa ”vanhoissa” tutkimuksissa (Read 1962; Hopwood 1972; Otley 1978), jotka osoittavat, että merkittävä määrä johdon toiminnasta kulutetaan omien intressien suojeluun.

Ekholm ja Wallin (2000) tutkivat suomalaisten yritysten budjetoinnin tilaa ja kehitystä perinteisen budjetoinnin kritiikin kautta. He lähettivät 33 kysymyksen kyselyn 650:lle yli 100 miljoonan markan (16,7m€) liikevaihdon omaavalle yritykselle. Vastaukset kohdistettiin budjetointityötä tekeväälle keskitason ja ylemmän tason johdolle. Vastausprosentiksi muodostui 25,8 %. Mukana tutkimuksessa oli merkittäviä suomalaisia yrityksiä kuten Nokia (mobiiliteknologia), UPM-Kymmene (metsäteollisuus) sekä Wärtsilä (koneteollisuus). Tutkimuksessa (2000: 537) 25 prosenttia yrityksistä säilytti perinteisen mallinsa ja jopa 61 prosenttia päivitti aktiivisesti omaa budjetointiprosessiaan. 14,3 % oli luopunut tai luopumassa kokonaan vanhasta systeemistä. Suuri osa johtajista myönsi perinteisen mallin kritiikin. Perinteinen malli säilyttää vielä asemansa, mutta muutosta uusiin toimintamalleihin tapahtuu jatkuvasti.

Tulokset osoittivat, että budjetointijärjestelmät eivät ole vastanneet nykyajan eli informaatioajan kilpailuympäristön vaatimuksiin. Se on työläs ja tuhlaa resursseja. Hyödyt eivät ylitä sen kustannuksia. Se ei myöskään seuraa ympäristön muutoksia ja perustuu usein aikaisemman vuoden budjettilukuihin. Harvat suomalaiset yritykset ovat kuitenkaan valmiita luopumaan budjetoinnistaan. Kritiikin pääelementtien kanssa ollaan sa-

maa mieltä, joten ongelmat tiedostetaan, mutta niitä ei olla valmiita ratkaisemaan. Vastaukset osoittivat, että monia vaihtoehtoisia tai ennemminkin täydentäviä systeemejä – kuten rullaavia ennusteita ja Balanced Scorecardin (BSC) tyylisiä ratkaisuja – käytetään perinteisen vuosibudjetoinnin yhteydessä. Nähtävästi vuosibudjetoinnilla on vieläkin merkitystä sisäisen tehokkuuden ja informaationluojana osakkeenomistajille sekä muille tahoille. Huomionarvoista on, että kritiikki on aiheuttanut muutakin kuin puhetta, sillä ruotsissa monet suuret yritykset (mm. Handelsbanken, Volvo, IKEA, Ericsson) ovat luopuneet täysin perinteisestä budjetoinnista. (Ekholm & Wallin 2000.)

Osallistava budjetointi informaationtuottajana ja suorituskyyyn parantajana

Campbell ja Gingrich (1986) tutkivat työhön liittyvän informaation vaikutuksia suorituskyyyn. Yhteistyössä johdon kanssa toimivat työntekijät saavuttivat merkittävästi parempia tuloksia vaikeissa tehtävissä kuin itsenäisesti toimivat työntekijät. *Yksinkertaisissa tehtävissä yhteistyöllä ei ollut vaikutuksia suorituskyyyn.* Yhteiset keskustelut ja tavoitteiden asettaminen loivat uutta informaatiota, joka paransi työntekijöiden tehokkuutta.

Kren (1992) tutki ympäristön volatilitietin ja työhön liittyvän informaation – eli työtehtävien päätöksentekoa helpottavan informaation – vaikutusta budjetointiin osallistumisen ja johdon suorituskyyyn välillä. Tutkimukseen valittiin 96 yritystä ja 192 ylempää johtohenkilöä Fortune-lehden 500 suurimman yrityksen joukosta. Tutkimuksen mukaan henkilöstön sitominen budjetointiin paransi informaation hankintaa ja informaation hankinta paransi edelleen johdon suorituskyytä. *Osallistava budjetointi tuotti positiivisia tuloksia suorituskyyssä ja epävarmassa toimintaympäristössä sen vaikutus korostui.* Ympäristön volatilitietti ei kuitenkaan lisännyt budjetointiin osallistumista. Tämä viittaa siihen, että yritykset eivät ymmärrä sen merkitystä informaation tuottajana.

Myös Mia (1989) sekä Chenhall ja Brownell (1988) painottivat osallistavan budjetoinnin asemaa informaation luojana. Chenhall ja Brownell totesivat, että budjetointiin osallistumisen taso vaikuttaa epäsuorasti työn vaatimusten ymmärtämisen kautta myös työhyvinvointiin ja suorituskyyyn. Budjetointiin osallistumisen määrän kasvattaminen vähensi epävarmuutta ja johtajan roolin monimuotoisuuden ymmärtämistä parantaen täten suorituskyytä. *Vaatimusten kasvaessa informaation tarve kasvoi, kun suorituskyy haluttiin säilyttää tai sitä haluttiin parantaa.* Lisäksi Mia tutki osallistumisen ja työn vaikeusasteen merkitystä johdon suorituskyyyn. Suorituskyy oli korkea, kun osallistumisen määrä oli tasapainossa työn vaatimusten kanssa. Osallistumisen ja vaatimusten ollessa epätasapainossa suorituskyy heikkeni. Näin ollen budjettityöhön on löydettävä

tasapaino, jossa ei kuluteta liikaa resursseja tai vaadita liikaa pienillä resursseilla. Johtajille on myös annettava tarpeen tullen mahdollisuus kuulla muiden budjetointiin vaikuttavien henkilöiden mielipiteitä omien päätöstensä tueksi.

Merchant (1981) löysi positiivisen yhteyden osallistumisen ja motivaation välillä, mutta Brownell ja McInnes (1986) eivät tällaista yhteyttä löytäneet, joten motivaation osalta osallistavan budjetoinnin tutkimus on ollut ristiriitaista. 1980-luvun lopulta lähtien kognitiiviset vaikutukset – kuten informaation hankinta ja käyttö tai työn vaatimusten ymmärtäminen – ovat olleet johdonmukaisempia ja riidattomia. Edellä mainittujen tutkimusten pohjalta budjetointiin osallistumista tulisi lisätä informaation hyötyjen takia, mutta motivaation osalta huomio tulisi kiinnittää muihin tekijöihin, kuten palkitsemiseen tai vastuun lisäämiseen.

Osallistavalla budjetoinnilla on selkeästi positiivinen merkitys informaation tuottajana monimutkaisissa budjetointitilanteissa. Budjettineuvotteluissa täytyy kuitenkin päästä yhteisymmärrykseen. Fisher, Fredrickson ja Peffer (2000) tutkivat budjettineuvotteluiden vaikutusta tilanteissa, joissa johto tai työntekijät itsenäisesti päättivät budjetoinnista verrattuna yhteistyössä rakennettuun budjetointiin. Yhteistyössä toteutettu budjetointi oli selkeästi parempi vaihtoehto, kun neuvotteluissa päästiin *yhteisymmärrykseen*. Tällöin budjetti oli tarkempi ja eheämpi, eikä esiintynyt budjettipelailua. Tutkimuksessa työntekijöille asetettiin realistiset tavoitteet, jotka seurasivat heidän osaamistaan. Jos yhteisymmärrystä ei ollut ja johto määräsi prosessin kulun, vaikutti se haitallisesti työntekijöiden suorituskykyyn budjetin asettuessa liian korkealle ja vaativalle tasolle.

Tutkimus osoitti myös sen, että yhteistyössä ja johdon painostuksella tuotettu budjetti oli matalampi/pienempi kuin itsenäisesti johdon tuottama budjetti. Työntekijät pyrkivät neuvottelemaan tavoitteet aluksi matalalle ja sen jälkeen tekemään myönnytyksiä ylöspäin. Vastaavasti johto pyrkii nostamaan tavoitteet korkealle ja sen jälkeen tekemään myönnytyksiä alaspäin. Nämä käyttäytymiserot johtuvat siitä, että johto ei ymmärrä työntekijöiden kykyä ja kapasiteettia suoriutua tehtävistään. Kun yhteistyössä työntekijöillä oli päätösvalta, budjetti oli samanlainen kuin työntekijöiden itsenäisesti tuottama budjetti. Erot alkuasetelmassa työntekijöiden ja johdon näkemysten välillä vaikuttivat myös lopulliseen yhteisymmärrykseen. Mitä suurempi ero, sitä todennäköisempää ettei päästy yhteisymmärrykseen. Yhteisymmärryksellä oli suora vaikutus työntekijöiden suorituskykyyn ja budjettipelailun määrään. Tämä kokonaisuus osoittaa, että yhteistyössä toteutettava budjetointi onärkevin vaihtoehto, mutta vaatii molemmilta osapuolilta yhtäläistä osallistumista sekä keskinäistä luottamusta.

Chong ja Chong (2002) tutkivat palautteen vaikutusta budjetointiin osallistumisen ja suorituskyvyn välillä. Tutkimukseen saatiin 79 johtohenkilöä australialaisista tuotantoyhtiöistä. Tulokset osoittivat, että itsenäisinä tekijöinä budjetointiin osallistumisen määrä tai palaute eivät vaikuttaneet suorituskykyyn. Yhdessä niillä oli kuitenkin vaikutusta suorituskykyyn. Palautteen (eli informaation) tason kasvaessa yhteys budjetointiin osallistumisen ja suorituskyvyn välillä kasvoi positiivisesti. Myös tästä huomataan informaation merkitys organisaation rakenteissa sekä osallistavan budjetoinnin merkitys silloin, kun se tuottaa informaatiota.

Fisher, Maines, Peffer ja Sinkle (2002) tutkivat niukkojen resurssien allokaation ja horisontaalisen informaation vaikutusta budjetoinnissa työntekijöiden suorituskykyyn sekä budjettipelailuun. Tutkimukseen osallistui 174 koehenkilöä, jotka vastasivat aiheeseen liittyviin kysymyksiin valvotuissa olosuhteissa. Tulokset osoittivat, että budjettien käyttäminen niukkojen resurssien jakamiseen ja työntekijöiden suorituskyvyn arvioimiseen poisti pelailun ja paransi suoriutumista työtehtävistä. Lisäksi informaation jakaminen työkalvereiden budjeteista ja suoriutumisesta sisäisessä raportoinnissa vähensi myös pelailua, kun budjetointi ei perustunut resurssien jakamiselle. Tulokset alleviivaavat suunnittelun ja kontrollin merkitystä budjetoinnissa.

2.2. Ympäristön epävarmuus

Organisaation ulkoista ympäristöä tutkivat tahot erottavat yleensä kaksi tekijää tutkimuksissaan: *monimuotoisuuden ja volatiliteetin*. Monimuotoisuus pitää sisällään kaikki toimintaympäristön tekijät, joita yritys voi kohdata. Volatiliteetti taas määrittää näiden tekijöiden muutosnopeutta ja vaihtelua. (Duncan 1972; Tosi, Aldag & Storey 1973; Downey & Slocum 1975.)

Monimuotoisuuden on väitetty olevan ennustettavampi (Leblebici & Salancik 1981), koska ympäristön tekijöitä voidaan arvioida ja ennakoida todennäköisten syy-seuraussuhteiden avulla. Volatiliteettia on vaikeampi ennustaa, koska se on luonteeltaan stokastinen eli satunnainen. Sitä ei voida siis johtaa valmiilla toimintatavoilla, kuten monimuotoisuutta. Epävarmassa toimintaympäristössä toimiminen on siis ongelmallista ja vaatii informaatiota ja osaamista yrityksen johdolta.

Chenhall (2003) vetää tutkimuksessaan yhteen kontingenssitutkimukset kahdenkymmenen vuoden ajalta. Nämä tutkimukset painottavat, että *tehokas budjetointi riippuu orga-*

nisaation sekä toimintaympäristön ominaisuuksista. Myös Bescos, Cauvin, Langevin ja Mendoza (2003) tutkivat epävarman toimintaympäristön vaikutusta budjetointityöhön. Tutkimuksen mukaan *epävarmuuden kasvaessa myös tyytymättömyys budjetointiin ja budjetteihin kasvaa.*

Havaittu ympäristön epävarmuus on vahva muuttuja johdon ohjausjärjestelmiä koskevissa tutkimuksissa. Se on merkittävimpiä tekijöitä lisäämään johtajien tarvetta tarkemmalle ja laaja-alaisemmalle ohjausjärjestelmien tuottamalle tiedolle. Gordon ja Miller osoittivat jo vuonna 1976, että lisääntynyt PEU johtaa edistyneempien johdon ohjausjärjestelmien käyttöön. Myöhemmin samanlaisia tuloksia ovat saaneet muun muassa Gordon ja Narayanan (1984), Simons (1987, 1990), Baines ja Langfield-Smith (2003) sekä Hoque (2005). Chenhall (2003) on vielä tarkentanut, että *PEU lisää avoimempien, ulkoiseen ympäristöön suuntautuvien ja ei-taloudellista puolta painottavien johdon ohjausjärjestelmien käyttöä.* Vastaavasti Hoque (2005), Laitinen (1998) sekä Bromwich ja Bhimani (1994) ovat osoittaneet laskentatoimen painottavan yhä enemmän ei-taloudellisen informaation merkitystä. Mm. Hoquen tutkimuksessa havaittiin, että *eitaloudellinen informaatio parantaa suorituskkyä ympäristön epävarmuuden kasvaessa.*

2.3. Strategia johdon ohjausjärjestelmissä ja budjetoinnissa

Strategisen suunnittelun merkitys

Brysonin (1988) tutkimuksen mukaan strateginen suunnittelu on merkittävä voimavara yritykselle. Strategiatyö on kuitenkin toteutettava tarkasti yrityksen vaatimusten mukaan, sillä jokainen tilanne on erilainen ja suunnittelu on tehokasta vain, jos se on räätälöity tilanteen mukaan. Samoilla linjoilla on Miller & Cardinal (1994), jotka vetävät yhteen yli kahden vuosikymmenen tutkimuksen strategisen suunnittelun saralla. Heidän mukaansa suunnittelulla on positiivinen yhteys yrityksen suorituskkyyn.

Shrader, Mulford ja Blackburn (1989) totesivat, että pienet yritykset toteuttavat vähän strategista suunnittelua, vaikka operationaalinen suunnittelu on niissä vahvaa. Suuremman kokoluokan yrityksillä strateginen suunnittelu on osoittanut vahvempaa positiivista yhteyttä suorituskkyyn, mutta näin on myös niillä harvoilla pienyrityksillä, jotka ottavat osaa strategiseen suunnitteluun. Operationaalinen suunnittelu korreloi vahvasti suorituskvyn kanssa markkinoinnin ja budjetoinnin ollessa tärkeimmät funktiot. Ympäristön epävarmuudella oli myös vahva positiivinen korrelaatio strategisen sekä operatio-

naalisen suunnittelun kanssa. Johtajat sekä yritykset selviytyvät suunnittelua kehittämäl-
lä paremmin epävarmoissa oloissa ja muutostilanteissa.

Turbulentin toimintaympäristön vaikutusta strategisessa suunnittelussa käsittelee Gran-
tin (2003) case-tutkimus kymmenestä maailman suurimpien joukossa olevista kansain-
välisistä öljyalan teollisuusyrityksistä. Nämä yritykset antavat vahvan kuvan aiheesta,
sillä ne ovat monimutkaisia organisaatioita, jotka kehittävät vahvasti strategista suunnit-
telua sekä ovat kokeneet suuria muutoksia toimialallaan. Tutkimuksen mukaan strate-
giaprosessin on nähty haittaavan yrityksen toimintaa, sillä epävarma toimintaympäristö
tekee strategisen suunnittelun mahdottomaksi. Tämä monien yrityssektorin toimijoiden
sekä tutkijoiden ajattelutapa on kuitenkin vahvasti liioiteltu. Tulokset osoittavat, että
strateginen johtaminen ja strategisen suunnittelun välineet ovat tärkeässä asemassa
koordinoinnissa sekä tavoitteiden ja toiminnan selkeyttämisessä. On totta, että epävarma
toimintaympäristö aiheuttaa haasteita strategisessa suunnittelussa. Yrityksissä, jotka pi-
tävät strategista suunnitteluna tehottomana ja sisällöttömänä rituaalina, tämä aiheuttaa
ongelmia ja kritiikkiä. Muutostilanteet vaativatkin selkeitä, joustavia ja luovia strategi-
oita sekä osaamista, joiden avulla reagoidaan ongelmiin. Strateginen suunnittelu on
muuttunut viime vuosikymmeninä epävarman ympäristön seurauksena. Siitä on tullut
epävirallisempaa, tavoitteellisempaa suunnittelua, joka painottaa myös lyhyen aikavälin
toimintaa. Lisäksi keskitettyä päätöksenteon ja suunnittelun tarkkuutta on purettu, sillä
niiden on huomattu aiheuttavan jäykkyyttä ja estävän uusien innovaatioiden syntyä. Sii-
nä tehdään vähemmän strategisia päätöksiä ja enemmän suuntaviivaista strategista työ-
tä, joka keskittyy prosesseihin ja niiden parantamiseen.

Strategian yhteyttä suorituskyykyyn on tutkinut myös Hoque (2004). Hän tutki 52 toimi-
tusjohtajan kyselytutkimuksessa strategian ja ulkoisen ympäristön vaikutusta ei-
taloudellisten suorituskymittareiden kautta yrityksen suorituskyykyyn. Suoraa yhteyttä
strategian ja suorituskyyvyn välillä ei ollut, mutta strategian ja suorituskymittareiden
käytön välillä oli merkittävä positiivinen yhteys. Tulokset osoittivat strategian olevan
tärkeä vaikutin suorituskyyvyn arvioinnissa ja ei-taloudellisten mittareiden käyttö merkit-
tävä tekijä yrityksen suorituskyyvyssä. Strategian ja suorituskymittareiden yhteensopi-
vuus on elintärkeä tekijä yrityksen suorituskyykyä tehostettaessa. Tästä huomataan miten
strategian merkitys suorituskyykyyn ei ole itseisarvo. Strategiaa pitää pyrkiä vahvasti to-
teuttamaan, ja suorituskymittarit ovat vahva linkki tämän toiminnan onnistumiselle.
Hoque ei kuitenkaan löytänyt vastaavanlaista yhteyttä epävarman toimintaympäristön ja
suorituskyyvyn välillä.

Strateginen suunnittelu ja MCS

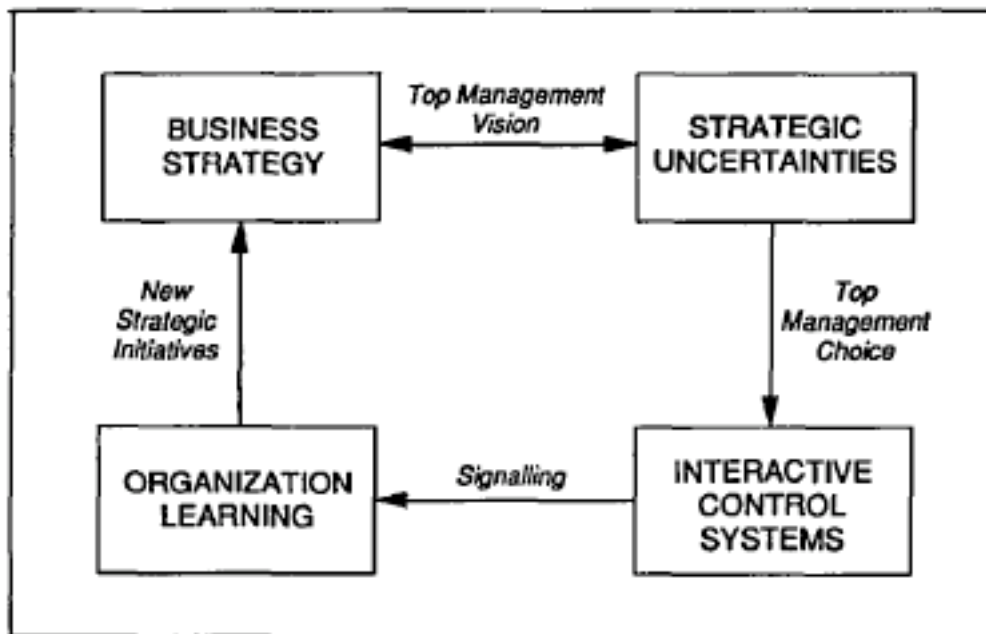
Guilting, Cravens ja Tayles (2000: 128) ovat tutkineet, mitä laskentatoimen menetelmiä strateginen johdon laskentatoimi (Strategic Management Accounting, SMA) sisältää. Heidän mukaansa menetelmiä tulee arvioida siltä kantilta, missä määrin johdon laskentatoimi sisältää strategista orientaatiota. Strategisen johdon laskentatoimen asema yritysten toiminnassa on merkittävä, vaikka sen keinoja ei käytetä paljoakaan. SMA:n keinoilla – ja täten myös strategisella budjetoinnilla – on kiistatta paikka laskentatoimen tarpeellisina menetelminä.

Kontingenssitutkimukset ovat jo 1980-luvulta osoittaneet strategian merkityksen johdon ohjausjärjestelmille. Simons (1987) tutki erilaisia strategioita käyttävien yritysten ohjausjärjestelmiä. Strategioiden muuttuessa myös ohjausjärjestelmät olivat erilaisia. Samaa tulokseen päätyivät Miller ja Friesen (1982) sekä Govindarajan ja Gupta (1985). Langfield-Smith (1997) selvitti, että yrityksen suorituskyky kasvaa, kun ohjausjärjestelmä ja strategia ovat lähellä toisiaan. Ohjausjärjestelmät kehittyvät strategisempaan suuntaan, vaikka ovatkin tarkoitettu operationaalisen tehokkuuden palvelemiseksi. Johtajat myöntävät tarpeen strategian tuelle päätöksenteossa, ja laskentatoimen ratkaisut tarjoavat tätä tukea yhä enemmän (Granlund & Lukka 1998: 169).

Robert Simons on tärkeimpiä liiketoimintastrategian ja johdon ohjausjärjestelmiä yhdistävän aihealueen tutkijoita. Hänen mukaansa johdon ohjausjärjestelmät ovat informaatiota hyväksikäyttäviä muodollisia menettelytapoja, jotka ylläpitävät tai muuttavat organisaation toimintaa. Niillä on yleensä pyritty implementoimaan strategisia tavoitteita. Esiin nousee kuitenkin kysymyksiä siitä, mitä tapahtuu, kun strategiaa halutaan myöhemmin muuttaa tai kehittää. Simonsin tutkimus (1991) osoittaa, että johtajat käyttävät ohjausjärjestelmiä eri tavalla ja usein väärin. Mm. massatuotantoon ja matalaan kustannusrakenteeseen perustuvien tuotteiden yrityksissä johto ei osaa kiinnittää huomiota kriittisiin menestystekijöihin kuten kustannuslaskennan järjestelmiin. Johdon visio on tärkeä ainesosa ohjausjärjestelmissä, koska johto päättää virallisten prosessien interaktiivisesta ja diagnostisesta käytöstä organisaation tarpeiden ja epävarmuustekijöiden mukaan. Diagnostinen ja interaktiivinen käyttö liittyvät johdon laskentatoimen järjestelmien (Management Accounting System, MAS) käyttötyyliin. Diagnostinen käyttö sisältää tavoitteiden neuvottelua, asettamista ja toiminnan arviointia sekä suorituskyky-mittareiden linjausta näiden tavoitteiden mukaan. Interaktiivinen käyttö pyrkii kehittämään oppimista, luomaan rakentavaa keskustelua informaatiosta sekä tuomaan esille tärkeitä strategisia kohtia yrityksen toiminnassa.

Johdon pitää siis ymmärtää käyttää ohjausjärjestelmiä interaktiivisesti tilanteissa, joissa ympäristön epävarmuus vaatii toiminnan uudistamista ja kehittämistä. Toisin sanoen selvitetään, minne huomio ja oppiminen halutaan keskittää. Perinteisissä diagnostisissa järjestelmissä johto seuraa poikkeuksia, jotka eroavat tavoitteista. Ongelmana on ymmärtää uudet mahdollisuudet sekä milloin kannattaa muuttaa suuntaa ja strategiaa. Siksi tiettyjä MCS:siä – kuten budjetointia – kannattaa käyttää interaktiivisesti. Lopulta yrityksen kilpailukyky parantuu, kun kiinnitetään huomio ohjausjärjestelmiin sekä niitä toteuttaviin keinoihin ja prosesseihin. (Simons 1991: 61.)

Interaktiivinen käyttö saattaa vaikuttaa joskus järjettömältä. Miksi esimerkiksi tuoteinnovaatioiden kautta kilpailevat yritykset käyttäisivät budjetointia interaktiivisesti, kun budjetointi usein yhdistetään byrokraatiaan, joustamattomaan tutkimukseen sekä vakaisiin tuotemarkkinoihin. Simonsin (1991) tutkimus osoittaa kuitenkin myös interaktiivisen budjetoinnin olevan proaktiivinen ja dynaaminen tekniikka, joka tuottaa informaatiota ja herättää keskustelua markkinamuutoksista, kilpailijoiden toiminnasta sekä uusista tuoteinnovaatioista. Interaktiivisen käytön avulla johto ohjaa organisaation oppimista ja hienovaraisesti vaikuttaa strategisen suunnittelun tehokkuuteen.



Kuvio 2. Prosessimalli liiketoimintastrategian ja johdon ohjausjärjestelmän välisestä suhteesta (Simons 1991: 50).

Simonsin mukaan (Kuvio 2) strategia saadaan joustamaan epävarmassa toimintaympäristössä ohjausjärjestelmien avulla. Kuvassa ylin johto visioi (top management vision) liiketoimintastrategian (business strategy) erilaisten strategisten epävarmuustekijöiden (strategic uncertainties) vaikuttaessa päätöksiin. Epävarmuustekijöiden kautta johto tekee päätöksen (top management choice) interaktiivisten ohjausjärjestelmien (interactive control systems) käytöstä. Interaktiivinen käyttö antaa signaaleja (signalling) kommunikaatioon ja organisaation oppimiseen (organisational learning), joiden kautta löydetään uusia strategisia aloitteita (new strategic initiatives) liiketoimintastrategian parantamiseksi.

Henri (2006) tutki johdon ohjausjärjestelmien käytön ja strategian välistä yhteyttä resurssien pohjalta. Hän keskittyi MCS:sien diagnostisen ja interaktiivisen käytön tutkimiseen neljän strategisiin vaihtoehtoihin johtavan toimintatavan kautta: markkinaorientaatio, yrittäjäisyys, innovatiivisuus sekä organisaation oppiminen. Tutkimuksessa interaktiivinen käyttö vahvisti strategisten näkökulmien huomioimista, yhteistyötä ja oppimista sekä kehitti toimintatapojen käyttöä. Diagnostinen käyttö aiheutti negatiivista painetta toimintatavoille yrityksissä, joissa toteutettiin vahvaa käskytystä ja säännöstelyä. Lisäksi diagnostisen ja interaktiivisen käytön yhdistäminen loi jännitettä MCS:n sekä toimintatapojen ja suorituskyvyn välille. Tämä jännite parantaa suorituskykyä ja johdon toimintaa luomalla joustavuutta erityisesti epävarmassa toimintaympäristössä.

Jänkälä (2007) tutki väitöskirjassaan – suhteellisen vähän tutkittua aihetta – johdon ohjausjärjestelmiä pienyrityksissä. Hän selvitti kyselytutkimuksessaan 187 suomalaisen pienyritysjohtajan kautta mm. strategian ja ympäristön epävarmuuden vaikutuksia johdon tiimeissä ja laskentatoimen informaatiojärjestelmissä. Perinteisesti pienyritysten ei ole ajateltu tarvitsevan ohjausjärjestelmiä, koska yrityksissä on selkeät rakenteet ja vähän resursseja. Tulokset kuitenkin osoittavat pienyritysten käyttävän MCS:n keinoja. Mitä monipuolisempi johdon tiimi niissä oli, sitä suurempi määrä MCS:n työkaluja sekä informaatiota. Kehittyneitä keinoja käyttävät yritykset olivat joko muita kannattavampia tai heillä oli matalat myyntimäärät, joka viittaa haluun kehittää toimintaa tuottavammaksi. Näissä yrityksissä MCS:t liittyivät tarkoituksellisesti yritysten strategiaan, jonka toteutusta ne tukivat. PEU:n lisääntyminen ei vaikuttanut MCS:ien käyttöön, vaikkakin MCS:ien keinoja käyttävät yritykset näkivät ympäristön varmempana kuin muut. Kahden vuoden tarkasteluvälillä strategiset tavoitteet eivät kuitenkaan tuottaneet tavoiteltua taloudellista tulosta. Joka tapauksessa vaikutukset pitkän aikavälin nettomyyntiin olivat huomattavia. Tutkimus kohdistui osittain tulevaisuuteen suuntautuvaan budjetointiin ja muihin strategialähtöisiin johdon ohjausjärjestelmiin. Monipuolisia MCS:iä käyttävät

pienyrietykset onnistuivat kasvattamaan toimintaansa, kun samaan aikaan muut pienyrietykset yleisesti eivät saavuttaneet tavoiteltua strategiaansa ja sen tavoitteita. Pitkän aikavälin vaikutukset kasvuun olivat selkeästi muita parempia, vaikka taloudellinen tulos ei paljon muista eronnut.

2.4. Yhteenveto ja hypoteesien valmistelu aikaisempiin tutkimuksiin perustuen

Hansen, Otley ja Van der Stede (2003) vetivät tieteellistä yhteenvetoa perinteisen budjetoinnin ongelmista aikaisempien tutkimusten pohjalta. He esittivät kaksi ammattilaisten keskuudessa esiin nousutta näkökulmaa. Ensimmäisen näkökulman mukaan budjetointia pitäisi parantaa keskittymällä budjettisuunnittelun ongelmiin. Toinen näkökulma ehdottaa kokonaan budjetoinnista luopumista ja keskittyy sen suorituskyvyn arvioinnissa esiintyviin ongelmiin.

Huolimatta näkökulmien välisistä eroista painotetaan *epävarman toimintaympäristön huomioimista* budjetoinnin suunnittelussa ja käytössä. Budjetoinnin ei kuulu olla erityksissä muista organisaation toiminnoista vaan osa kokonaisuutta – osa strategiaa. Tätä tukevat myös budjetoinnin tutkimukset osallistamisesta, joiden mukaan informaation läpinäkyvyys sekä toimiva kommunikointi työntekijöiden välillä ajavat tavoitteellista ja tehokasta yritystä eteenpäin. Budjetointijärjestelmä vaatii muutosta informatiivisempaan ja osallistavaan malliin (Mia 1989; Kren 1992; Chong & Chong 2002; Fisher ym. 2002), jonka vaikutukset tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää ja tutkia. *Hypoteesi: Tutkimuksen ehkä tärkein hypoteesi tulee keskittymään strategisen budjetoinnin ja suorituskyvyn väliseen positiiviseen yhteyteen.*

Hansen ym. (2003) esittivät vahvaa tyytymättömyyttä budjetoinnin nykytilaan. Se ei vastaa muutosherkkään toimintaympäristöön ja on täynnä politiikkaa sekä pelailua. Ylimpään johtoon keskittyneenä päätöksentekovälineenä se estää aloitteellisuuden ja painottaa kustannusetuja arvonluonnin sijaan. Näin se ei huomioi pitkän aikavälin etuja ja muodostuu kalliiksi hyötyihin nähden. Lisäksi ennustaminen perustuu paljolti aikaisempiin budjetteihin ja suunnitelmiin. Tällöin se ei katso tulevaisuuteen eikä ulkoisiin ympäristön muutoksiin vaan menneisyyteen. Jos budjetointi saadaan linkitettyä vahvasti strategian tavoitteisiin, yritys toteuttaa tehokkaammin ympäristön muutosten ajamia tavoitteitaan. Myös ennustaminen perustuu tällöin ennemminkin tuleviin odotuksiin kuin vanhoihin inkrementaalisiin budjettilukuihin. *Hypoteesi: Perinteisen budjetoinnin vaikutus yrityksen suorituskykyyn sekä vertailu strategisen budjetoinnin vaikutuksiin.*

Ongelmien ratkaisemiseksi tarvitaan tutkimusta strategisesta budjetoinnista. Kontingensitutkimukset (Chenhall 2003) painottavat *joustavuutta* strategian ja operatiivisen toiminnan välillä huomioiden mm. ympäristötekijät. Epävarmalla toimintaympäristöllä on vaikutusta strategisen sekä operationaalisen suunnittelun kanssa yritysten muutostilanteissa. Epävarmoista oloista selvittää paremmin, kun suunnitteluprosesseja kehitetään ennakoimaan ja reagoimaan toimintaympäristön tekijöihin (Simons 1990; Chenhall 2003; Bescos ym. 2003; Baines & Langfield-Smith 2003; Hoque 2005). Positiiviset vaikutukset huomataan myös pienyrityksissä (Jänkä 2007). Tämän tutkimuksen tarkoituksena on vahvistaa näitä näkemyksiä ja tuottaa uutta tietoa aiheesta. *Hypoteesi: Strategisen budjetoinnin ja suorituskäytön väliseen yhteyteen vaikuttaa epävarma toimintaympäristö, jonka vaikutuksia on tarkoitus tutkia havaitulla ympäristön epävarmuudella.*

Tässä tutkimuksessa painotetaan budjetoinnin merkitystä osana organisaation strategista kokonaisuutta. Strateginen suunnittelu on merkittävä voimavara, joka vaikuttaa suorituskäytön. Se voi kuitenkin olla myös resursseja kuluttava jäykkä toiminto, jos sitä ei osata toteuttaa tarkoituksenmukaisesti. Strategian tulee vastata yrityksen tarpeita ja joustaa niiden muuttuessa. Johdon täytyy omata vahva osaaminen, kun se perustaa päätoimensä ympäristön monimuotoisuuden ja volatiliteetin luomiin haasteisiin.

Strategisella suunnittelulla on todettu olevan positiivisia vaikutuksia suorituskäytön, kun se toteutetaan joustavasti ja yrityksen vaatimusten mukaan (Bryson 1988, Simons 1991; Miller & Cardinal 1994, Granlund & Lukka 1998; Grant 2003; Henri 2006). Tähän liittyen tämä tutkimus pyrkii osoittamaan, että strateginen budjetointi toimii tehokkaana interaktiivisena johdon työkaluna sekä samalla parantaa rutiineja poistamalla budjetoinnin ja strategisen suunnittelun ongelmia (Otley 1985, Ekholm & Wallin 2000). *Hypoteesi: Strategisen suunnittelun ja strategisen budjetoinnin vaikutuksia suorituskäytön tulee verrata toisiinsa.*

Toimintaympäristö ajaa yrityksiä muutokseen ja tämä luo paineita myös budjetoinnin toimivuudelle. Selkeä strategia, vahva näkemys ympäristön liikkeistä, sisäinen osaaminen sekä laadukas informaation hyväksikäyttö luovat pohjan tehokkaalle organisaation tavoitteita seuraavalle kokonaisuudelle. Painotuksen tulisi keskittyä erityisesti ei-taloudellisiin mittareihin, joiden on todettu olevan elintärkeä ajuri tehokkaaseen strategiaan. Ei-taloudellisen informaation on osoitettu myös parantavan suorituskäytön epävarmuuden kasvaessa. (Hoque 2004.)

3. YMPÄRISTÖN EPÄVARMUUS LIIKETOIMINNASSA

Ennen keskustelua strategisen suunnittelun ja budjetoinnin muuttamisen mahdollisuuksista on hyvä ymmärtää taustatekijät muutostarpeelle. Yrityksen strategiaan valintoihin vaikuttaa ympäristötekijät sekä niiden muutokset. PEU:sta ja sen vaikutuksesta kontingenssitekijänä on tutkittu kattavasti 1970-luvulta asti. Duncanin (1972) mukaan on tärkeää huomata, mitkä tekijät vaikuttavat yrityksen toimintaan ja mitkä tekijät muuttuvat aikojen myötä. Näin kyetään vastaamaan ympäristön haasteisiin. Toimintaympäristö vaatii yhä enemmän kilpailuedun ja ydinosaamisen kehittämistä. Strategiaan liittyvät tutkimukset ja kirjallisuus painottavat osaamista muutostilanteissa – joustavuutta ja nopeutta muuttaa yrityksen toimintaa epävarman toimintaympäristön mukaan (Chan & Mauborgne 2005).

Laskentatoimen tutkimus on tuottanut vahvaa todistusaineistoa sille, että epävarma toimintaympäristö vaikuttaa ohjausjärjestelmien suunnitteluun ja käyttöön (Hoque 2004: 488). Myös tässä tutkimuksessa liiketoimintaympäristön huomioiminen asetetaan tärkeäksi osaksi yrityksen suunnitteluprosessia – sekä strategisessa että operatiivisessa toiminnassa. Empiriaosuudessa tutkitaan PEU:n vaikutuksia strategisen budjetoinnin ja suorituskyvyn välillä.

Johtamis- ja ohjausmallit ovat kulkeneet keskiajan taloudellisista suoritusmittareista nykyajan moderneihin – ei-rahallisiin – suorituskykymittareihin. 1900-luvun alulla syntyi omistaja-johtaja -suhde, joka vaati investointien tuottoa kuvaavia tunnuslukuja yrityksen ”ulkopuolisille” omistajille. 1980-luvulle tultaessa kilpailu ja yhä vaativammat asiakkaat pakottivat yritykset kohdistamaan ajattelunsa talousperusteisten mittareiden ulkopuolelle, koska perinteiset kirjanpitojärjestelmät eivät tarjonneet riittävää eivätkä tarvittavaa informaatiota yritysten toimintahistoriasta ja kehitysmahdollisuuksista. (Kernerley & Neely 2003: 214.) Nyt 2000-luvulla on käynnissä oma turbulenssinsa, ja yritysten on vastattava siihen parhaalla näkemällään tavalla. Seuraavissa kappaleissa esitetään epävarman toimintaympäristön tekijät, joihin yritysten on kiinnitettävä huomiota strategisessa suunnittelussaan. Tarve näille ei-taloudellisille mittareille on tutkitusti ajanut yritykset kehittämään johdon laskentatoimen menetelmiään. (Baines & Langfield-Smith 2003.)

3.1. Muuttuva liiketoimintaympäristö

Asiakas- ja toimittajasuhteet sekä niihin liittyvät tarpeet ovat nykyään monimutkaisempia. Liiketoiminta ei ole enää paikallista ja aikariippuvaista. Kaupankäynti on globalisoitunut ja talouden säännöstelyä on purettu. Aikaisemmin hallitusten kontrolloimia yrityksiä on yksityistetty. Sähköisen kaupankäynnin ja digitaalitalouden myötä (mm. ohjelmistojen) myynti on ajatonta, rajatonta ja tuotteiden monistaminen lähes ilmaista. (Drury 2008: 11–12.) Mitä epävarmemmassa toimintaympäristössä yritykset toimivat, sitä enemmän tukeudutaan ei-taloudellisiin mittareihin. Tällöin historia- ja taloustietoon perustuvat perinteiset ohjausjärjestelmät – kuten perinteinen budjetointi – ovat tehottomia. Taloudellisten mittareiden sijaan pyritään tukeutumaan numeroiden takana oleviin liiketoimintaan vaikuttaviin todellisiin syihin. (Chenhall 2003; Hoque 2005.) Näin ollen muutostilanteissa vaaditaan kehittyneempiä järjestelmiä, jotka vastaavat kommunikointitarpeisiin ja tuottavat laadukkaita ennusteita nykyhetkestä ja tulevaisuudesta.

Näkyvin ilmiö 2000-luvun yritysmaailmassa on jatkuva kilpailu erittäin dynaamisessa ja nopeasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä, joissa yritysraenteet ovat verkostomaisia ja toimintatavat virtuaalisia. Kilpailun kasvaessa yritykset kehittävät ohjausjärjestelmiään ja keskittyvät yhä enemmän differointistrategioihin, joiden mukaan pyritään erottautumaan kilpailijoista lisäarvon tuottamiseksi. Kommunikaation kehittäminen ja tiimirakenteet nähdään tärkeinä tekijöinä parempien tuotteiden valmistamiseksi asiakkaille. (Baines & Langfield-Smith 2003: 675.) Tämän tutkimuksen osalta liiketoimintaympäristöä määritellään tutkimalla yritysten kykyä havaita kilpailijoiden ja toimittajien toimia, markkinamuutoksia sekä globalisaation aiheuttamia mahdollisuuksia ja uhkia.

3.2. Asiakkaiden tietoisuus

Informaation määrän kasvaessa myös asiakkaiden mahdollisuus vaikuttaa ostopäätöksiin kasvaa. Tämä nostaa tuotteisiin kohdistuvia vaatimuksia, sillä tuotetietoisuus ja valintamahdollisuudet lisääntyvät. Nykyään asiakkaat saavat selville mm. tietoa tuotteiden ja materiaalien alkuperästä, valmistusmenetelmistä sekä työolosuhteista. Yrityksen ominaisuudet, kuten ympäristötietoisuus tai yhteiskuntavastuu ovat nousseet merkittäviksi tekijöiksi toimitusketjussa. (Niemelä ym. 2008: 21.)

Myös hintatietoisuus aiheuttaa omat ongelmansa. Hinnoittelu muuttaa luonnettaan asiakkaiden ja kilpailun kautta, joten siihen liittyvät ratkaisut ovat hyvin tärkeässä asemassa. Asiakastyytyväisyyden avaintekijöiksi ovat muodostuneet tuotteiden ja palveluiden kustannustehokkuus, laatu, nopea jakelu sekä innovaatiot. (Drury 2008: 13.)

Yritysten on selkeästi hallittava omaan toimintaansa liittyvää informaatiota asiakkaiden näkökulmasta. Asiakkaat vaativat paljon ja haluavat tietää yhä enemmän tuotteista, joten yritysten on seurattava näitä vaatimuksia säilyttääkseen kilpailuasemansa ja luodakseen kilpailuetua. Tarvitaan tietoa asiakkaiden mieltymyksien tutkimiseen ja oman toiminnan muokkaamiseen asiakkaiden tarpeiden mukaan. Asiakkaat on myös löydettävä mahdollisimman laajasti, jotta he tavoittavat haluamansa tiedon vaivattomasti. Nykyaajan esimerkkinä toimii sosiaalinen media, jolla on suuri merkitys kuluttajatietoisuuden lisääjänä.

Valintamahdollisuuksien kasvu aiheuttaa haasteita myös henkilökohtaisiin sosiaalisiin myyntitilanteisiin. Asiakkaan kohtaaminen ja kanssakäynti on eräs kilpailuvaltti, johon ei tarpeeksi kiinnitetä huomiota. Ihmismielen ja psykologian tuntemus vaikuttaa usein vahvasti ostopäätökseen, kun myyjän käytös vahvistaa luottamusta hänen ja asiakkaan välille. Tämänlaiset yksityiskohdat tuntuvat olevan kaukana perinteisestä budjetointiprosessista, mutta pienimpienkin strategisten näkökulmien huomioiminen voi nostaa ne esille ja mahdollistaa resurssien kohdistamisen liiketoimintaa parantaviin seikkoihin. Tässä tutkimuksessa asiakkaiden tarpeita ja vaatimuksia tutkitaan PEU:n osatekijänä.

3.3. Lainsäädännön vaatimukset

Lainsäädäntö vaikuttaa yritysten kontrolli- ja raportointivaatimukseen. Näin se kannattaa huomioida myös strategisessa suunnittelussa ongelmien ehkäisemiseksi ja mahdollisuuksien paikantamiseksi. Lainsäädännön muutokset vaikuttavat yrityksiin sekä negatiivisesti, että positiivisesti. Lähihistoria on osoittanut säännöstelyn tai sen purkamisen vaikutukset globaaliin maailmantalouteen. Pankkien rahankäyttöön liittyvä säännöstely oli suuri osatekijä finanssikriisin syntyyn. Myös IT-kuplan aikoihin tietoliikenneyhtiöiden kilpailun vapauttaminen – ts. säännöstelyn purkaminen – ylikuumensi yhdysvaltain markkinat ja ajoi lopulta suuren määrän yrityksiä konkurssiin. (Axson 2007: 12.)

Esimerkkinä positiivisesta säännöstelystä on USA:n Sarbanes-Oxley-laki, joka pakottaa yritykset toimimaan hyvän hallintotavan mukaisesti. Se velvoittaa pörssiyrityksiä rapor-

toimaan taloudellisesta tilastaan ja sisäisestä valvonnastaan. Tämä on luonut sidosryhmien vaatimaa läpinäkyvyyttä ja aikojen kuluessa parantanut yritysten sisäistä kontrollia. (Engel, Hayes & Wang 2007.) Aluksi laki nähtiin raskaana, mutta pikkuhiljaa se on vaikuttanut kilpailuetuun parantamalla suhdannevaihtelujen ymmärrystä ja analyysien tarkkuutta sekä kykyä kommunikoida pääomamarkkinoiden kanssa (Niemelä ym. 2008: 23). Lain heijastusvaikutukset nähdään myös suomen arvopaperipörssissä, jonka säännöstelyä pörssiyhtiöiden on velvollisuus noudattaa. Lakien ja säännösten vaikutukset liitetään tässä tutkimuksessa ympäristön epävarmuutta määritteleviin tekijöihin.

3.4. Teknologia

Nykypäivän yrityksissä teknologiset järjestelmät ovat usein hajallaan ja tuottavat ennemminkin transaktiodataa (mm. logistiikan toimitus-, varastointi- ja matkatiedot tai rahoituksen tilaus-, lasku- ja maksutiedot) kuin laadukasta tietoa päätöksentekoon. Tämänlainen raakatieto ei helpota päätöksentekoa ellei sitä ole muokattu jalostuneempaan muotoon. Tätä prosessia voidaan muuttaa kehittyneellä toiminnanohjausjärjestelmällä (ERP, Enterprise Resource Planning). (Drury 2008: 16–17.)

Tutkijat ovat osoittaneet, että toimintaympäristön tekijät ajavat erilaisia strategioita ja vaativat vastaavasti erilaisia informaatiojärjestelmiä tuekseen. Näin ollen myös teknologinen kehitys ajaa suorituskykyä, joten siihen kannattaa kiinnittää huomiota (Dent 1990; Govindarajan & Shank 1992). Informaation kasvaessa ovat vaatimukset teknologian kehitykselle ja toimivuudelle kasvaneet. Tärkein edistys teknologian osalta ovat integroidut järjestelmäkokonaisuudet, jotka tarjoavat yhtenäisen kokonaisuuden tiedon ja käytettävyyden osalta. Jatkuva integrointiasteen parantaminen luo vakautta ja on eräs tulevaisuuden tärkeimmistä tekijöistä ohjausmalleja tukevien teknologisten järjestelmien tehokkuuden kannalta. Teknologiainvestoinnit voivat olla suuri etu kulujen alentamisessa. (Niemelä ym. 2008: 24–25.) Tämän tutkimuksen osalta teknologiaa tutkitaan määrittämällä yritysten kykyä vastata teknologisiin muutoksiin.

3.5. Yhteenvedo ympäristön epävarmuudesta

Muuttuva toimintaympäristö on aiheuttanut tarpeen yrityksen ohjauksen ja johtamisen uudistamiselle informaatioajalla. Edellä mainittuihin ympäristön epävarmuustekijöihin

vastaaminen vaatii vahvoja strategisia ratkaisuja. Globaalit markkinat ja teknologia ovat nostaneet joustavuuden ja reagoitiherkkyuden 2000-luvun keskeisiksi teemoiksi.

Asiakkaiden tuotetietoisuuteen, tietomäärän kasvuun, lainsäädäntöön ja sijoittajien vaatimuksiin vastaaminen vaatii johdon ohjausjärjestelmiltä uusia ominaisuuksia. Myös budjetoinnin on muututtava joustavammaksi työkaluksi. Perinteinen budjetointi elää vieläkin suuressa osassa yrityksiä, vaikka toimintaympäristö vaatii muutosta. (Åkerberg 2006: 32.)

Ympäristön muutokset vaikuttavat suoraan johdon päätöksiin ja yrityksen tulevaisuuteen, joten myös informaatiolta vaadittava tarkkuus ja sisältö muuttuvat. Laadukkaan informaation kerääminen, analysoiminen sekä kommunikointi näyttävät olevan toimivan yrityksen perusta. Tiedon organisointi on toimialariippumatonta, joten sitä painotetaan kaikkialla. Käytännön työssä tärkeäksi muodostuvat hajaantuneiden järjestelmien ylläpito ja yhtenäistäminen sekä strategiaa suuntaavat laadukkaat päätökset. Suunnitelmat täytyy toteuttaa tehokkaasti operatiivisella tasolla. Täten myös budjetoinnin tulisi heijastaa ympäristöä seuraavia strategisia tavoitteita.

Taulukko 1. Markkinadynamiikan sisäiset ja ulkoiset avaintekijät (Niemelä ym. 2008: 26).

ULKOISET TEKIJÄT	SISÄISET TEKIJÄT
Markkinat	Strategia ja resurssit
Globalisaatio	Muuttuvat liiketoimintastrategiat
Asiakastarpeet	Muuttuvat toimintamallit
Lait ja säädökset	Osaamisen hallinta ja johtaminen
Riskienhallinta	Prosessit ja teknologiat
Paikalliset ja kansainväliset muodollisuusvaatimukset	Integroitu kirjanpitojärjestelmä
	Yrityskauppojen haltuunotto
	Tiedon ja sisällön hallinnan keittyminen

Yritysten kannattaa seurata sisäisiä ja ulkoisia nk. markkinadynaamisia tekijöitä (Taulukko 1). Nämä tekijät nähdään tärkeinä lähtökohtina, sillä niiden pohjalta muutos voidaan kohdistaa yrityksen tarpeisiin, jonka jälkeen voidaan esittää kriittisiä kysymyksiä ja edelleen suunnitella ratkaisut muutoksiin. Mm. myynnin laskiessa huomio voidaan

kiinnittää niihin avaintekijöihin, joiden nähdään ohjaavan toimintaa. Näin markkinadynamiikkaa seuraava johtamisjärjestelmä nostaa esiin yrityksen heikkoudet ja vahvuudet sekä ympäristöstä aiheutuvat mahdollisuudet ja uhat.

Tässä tutkimuksessa epävarman toimintaympäristön vaikutuksia tutkitaan PEU:n kautta. PEU tuodaan esiin faktorina, joka vaikuttaa strategisen budjetoinnin tuloksiin. Sitä tutkitaan erottelemalla ympäristötekijät omiksi väittämikseen markkinoiden, kilpailijoiden, toimittajien, asiakkaiden, teknologian, säännösten, sekä globaalin muutoksen osalta. Tekijät seuraavat aikaisempaa tutkimusta (Hoque 2004; Jänkälä 2007).

Chenhallin (2003: 138) mukaan ulkoista ympäristöä ja johdon ohjausjärjestelmiä yhdessä käsitelleet tutkimukset ovat 1980-luvulta lähtien osoittaneet, että epävarmassa toimintaympäristössä tarvitaan avoimia ja ei-taloudellisiin tekijöihin perustuvia johdon ohjausjärjestelmiä. Erityisen turbulenti ympäristö tarvitsee kuitenkin myös taloudellisiin budjettilukuihin perustuvaa vahvaa kontrollia. PEU:n vaikutuksia tullaan tutkimaan seuraavan alustavan hypoteesin mukaan: *PEU vahvistaa avoimen johdon ohjausjärjestelmän (strateginen budjetointi) vaikutusta suorituskykyyn.*

4. JOHDON OHJAUSJÄRJESTELMÄ JA BUDJETOINTI

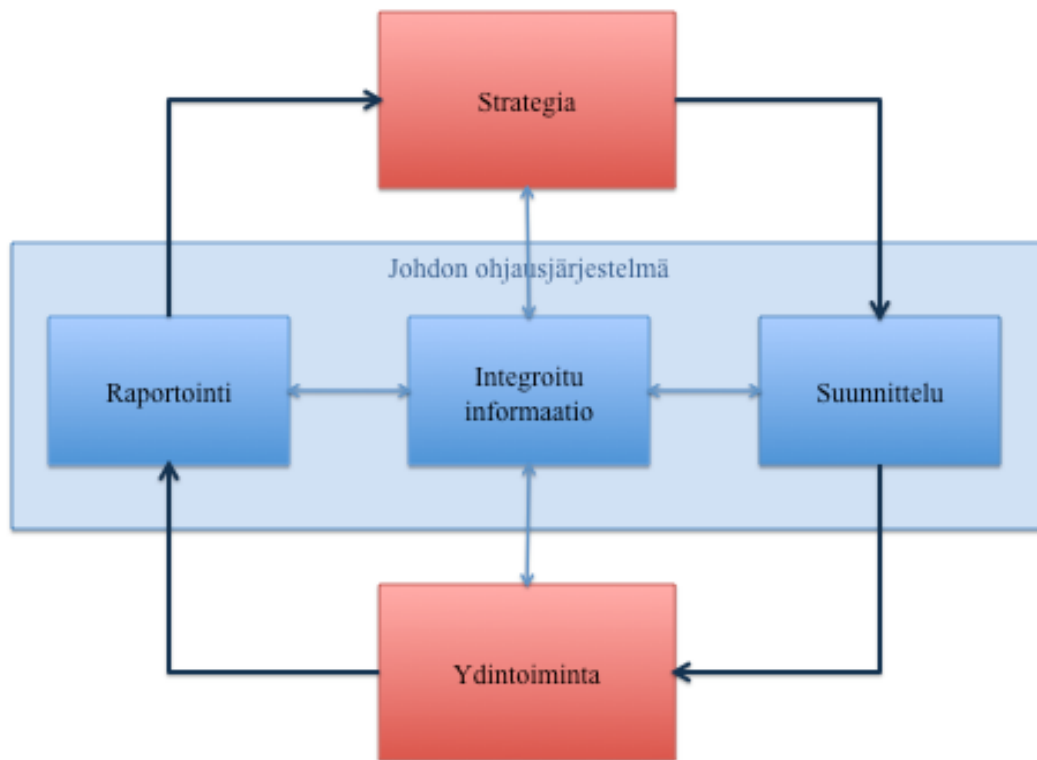
Aikaisemmin teollisella aikakaudella painotettiin taloudellista pääomaa kuten työtä ja omaisuutta. Tavoitteena oli myynnin maksimointi. Nykyään kilpailun avaintekijät ovat tieto ja henkinen pääoma, joihin sisältyvät mm. osaava johto ja työntekijät, tehokkaat informaatiojärjestelmät, asiakkaiden huomioiminen, vahvat asiakassuhteet sekä vahva brändi. (Hope & Fraser 1997: 20.) Tietoa ja henkistä pääomaa säätelee vahvasti johdon ohjausjärjestelmä, joka tarjoaa mahdollisuuden informaation luomiseen ja jakamiseen.

4.1. Johdon ohjausjärjestelmä

Johdon ohjausjärjestelmä on strategian toteuttamisen väline. Sillä tarkoitetaan virallisia, informaatioon pohjautuvia rutiineita ja toimintatapoja, joilla johto säilyttää tai muuttaa organisaation toimintaa. Informaatio voi olla joko rahamääräistä tai ei-määräistä. Nykyaikaiset toimintatavat painottavat ei-rahamääräisen informaation käyttöä (Simons 1995). Myös budjetoinnin pitäisi perustua vahvasti tämänkaltaiseen informaatioon.

Johdon ohjausjärjestelmän haasteeksi muodostuu usein *sen prosessien keskinäisen koordinaation puute* sekä löyhä yhteys yrityksen ydintoimintaan. Sisäiset toimintatavat/prosessit saattavat olla ristiriidassa myös kokonaisstrategian kanssa. Myöskään tietojärjestelmät eivät tue tarpeeksi ohjausprosesseja. Ohjausjärjestelmällä tulisi tukea strategiaa ja muita yrityksen sisäisiä prosesseja sekä kulkea niiden kanssa kohti selkeää ja yhtenäistä tavoitetta. (Niemelä ym. 2008: 32–33.)

Strateginen suunnittelu ja budjetointi ovat osa ohjausjärjestelmän suunnittelu-prosessia (Kuvio 3). Vaikka budjetointi lokeroidaan suunnitteluun, vaikuttaa se informaation liikumisen ja viestinnän kautta koko johdon ohjausjärjestelmän prosesseihin. Sillä on vahva vaikutus kaikkeen yrityksen toimintaan. Kuviossa sisemmät nuolet viittaavat informaation liikkumiseen ja ulommat kommunikaatioon ja viestintään.



Kuvio 3. Johdon ohjausjärjestelmän viitekehys (Niemelä ym. 2008: 43).

Tehokkaalta ohjausjärjestelmästä vaaditaan strategian selkeää viestimistä koko organisaatiolle. Lisäksi strategiaa tulee noudattaa ja sen toteutumista seurata laajalti kaikilla yrityksen tasoilla. Johdon tulee ymmärtää strategian toteutus ja jakaa informaatiota sen mukaan alemmille tasoille, jotta operatiivisella tasolla ymmärretään reagoida muutoksiin ja pysytään ajan tasalla. Ohjausjärjestelmän tulee näin ollen *mahdollistaa viestintä työntekijöiden ja johdon välillä*. (Simons 1990.) Ilman viestintää estetään motivaatiota, innovaatioita sekä muita kommunikaatioetuja.

Suurin osa organisaatioista rakentaa johdon prosessinsa budjetoinnin sekä toimintasuunnitelman ympärille (Kaplan & Norton 2001 b: 152). Ohjausjärjestelmän tulisi kiinnittää enemmän huomiota strategiseen suunnitteluun ja liittää strategia ja operatiivinen toiminta toisiinsa suunnittelun, raportoinnin ja informaatiojärjestelmän kautta. Vision, mission ja strategian tulee olla selkeitä, että tämä on mahdollista. Tarkoitus on purkaa strategia prosesseiksi, jotka seuraavat kokonaistavoitteita. Tähän vaaditaan myös *tehokas seuranta-prosessi*, joka tunnistaa toimintaympäristön aiheuttamat uhka- ja mahdollisuustekijät. (Niemelä ym. 2008: 43).

4.2. Suunnittelu johdon ohjausjärjestelmässä

Suunnittelu on perinteisin johdon toiminto ja taito, joka määrittää yrityksen kaikkien operaatioiden menestyksen. Se on toimintaa edeltävä ajatteluprosessi, jonka tavoitteena on parantaa yrityksen sisäistä päätöksentekoa. Suunnitteluprosessin voi jakaa strategiseen suunnitteluun (pitkän aikavälin suunnittelu), toiminnan suunnitteluun sekä budjetointiin. (Glautier & Underdown 1994: 437.) Näiden prosessien tavoitteiden ja mittarien tulee olla yhdenmukaisia. Aluksi organisaatio luo *vision, mission ja arvot* omasta toiminnastaan. Ne kuvaavat ydintoiminnan ja ydintavoitteet, joihin toimintaa tulisi peilata. Niillä on suora vaikutus yrityksen menestykseen ja niiden määrittely motivoi henkilökuntaa ja joskus jopa asiakkaita palvelemaan organisaation tavoitteita. (Niemelä ym. 2008: 49.)

Organisaation tulevaisuuden *suunnitelmien ja tavoitteiden luominen* on kriittinen toiminto. Se muodostuu viidestä vaiheesta: tavoitteiden asettaminen, toimintaympäristön arviointi, resurssien arviointi, strategian muodostaminen sekä toimintasuunnitelman muodostaminen. Ylimmän johdon tulisi esittää strategia arvioiden ja tavoitteiden pohjalta niin, että kaikki ymmärtävät tavoitteet ja oman toimintansa mahdollisuudet näiden tavoitteiden toteuttamiseen ja kehittämiseen. Asianmukainen suunnittelu- ja johtamisjärjestelmä mahdollistaa tavoitteiden toteutumisen. Yrityksen toimintaympäristö on tärkein tekijä kasvun ja tehokkuuden luomisessa. Täten johdon täytyy muodostaa *tehokas ja jatkuva informaatiojärjestelmä*, joka perustuu ulkoisiin tekijöihin kuten tuotteisiin, teknologiaan, kilpailijoihin, asiakkaisiin, resursseihin. (Glautier & Underdown 1994: 436.)

Viestinnällä on ehkä tärkein merkitys suunnitteluprosessissa, sillä sen avulla selkeytetään työntekijöille syyt ja seuraukset laajasti yrityksen toiminnassa sekä suppeasti työntekijöiden oman roolin kohdalla. Merchantin (1989) mukaan kommunikaation epäonnistuminen on tärkeä syy organisaatioiden huonolle suorituskyvyille. Organisaation tieto ja strategia ovat lähtöisin henkilöistä ja heidän välisestä kommunikaatiostaan. Viestintä itsessään on kilpailuetu yritykselle (Tucker, Meyer & Westerman 1996). Tätä tukevat myös osallistavan budjetoinnin tutkimukset, joiden mukaan kommunikointi ja vallan jakaminen vaikeissa työtehtävissä vaikuttavat positiivisesti yrityksen suorituskykyyn. Lisäksi epävarmassa toimintaympäristössä tämä vielä korostuu. (Campbell & Gingrich 1986; Kren 1992.)

4.2.1. Strateginen suunnittelu ja toiminnan suunnittelu

Strateginen suunnittelu on prosessi, jossa päätetään yrityksen toimintaympäristöön ja sisäisiin tekijöihin perustuva strategia (Hill & Jones 2007). Se esittää toimintavaihtoehtoja ja -suunnitelmat, päämäärät, tavoitteet, käytännöt, ohjelmat sekä yleisten resurssien jaottelun. Sen tarkoituksena on määrittää strategia niin, että sisäiset resurssit ja taidot vastaavat ympäristön mahdollisuuksia ja riskejä. Lisäksi sen on vastattava yrityskulttuurin ja liiketoiminnan tarpeita. *Yrityksen budjetoinnin tulisi nojata strategiseen suunnitelmaan.* (Glautier & Underdown 1994: 442.)

Strategian – eli tavoitteet ja toiminnan sisältävän suunnitelman – kehittäminen alkaa strategisesta suunnittelusta. Tarkoituksena on purkaa *strategia tavoitteisiin ja kriittisiin menestystekijöihin* sekä löytää arvoa luovia tekijöitä sekä vaihtoehtoisia tapoja strategian toteuttamiselle. Hyvä keino Kaplanin ja Nortonin mukaan (2004) on tähän on strategiakartan luominen, joka kokoaa strategian päätekijät yhteen. Strategiset tavoitteet tulee priorisoida ja aikatauluttaa, että toimintasuunnitelmaa laadittaessa kokonaiskuva selkeytyy. Suunnittelun tuottaman strategian tarkoituksena on tuottaa omistajille voittoa pitkällä aikavälillä. Lyhyellä aikavälillä strategia vaatii muutoksia epävarman toimintaympäristön haasteiden mukaan, jotta tavoitteet pitkällä aikavälillä saavutettaisiin (Niemelä ym. 2008: 49).

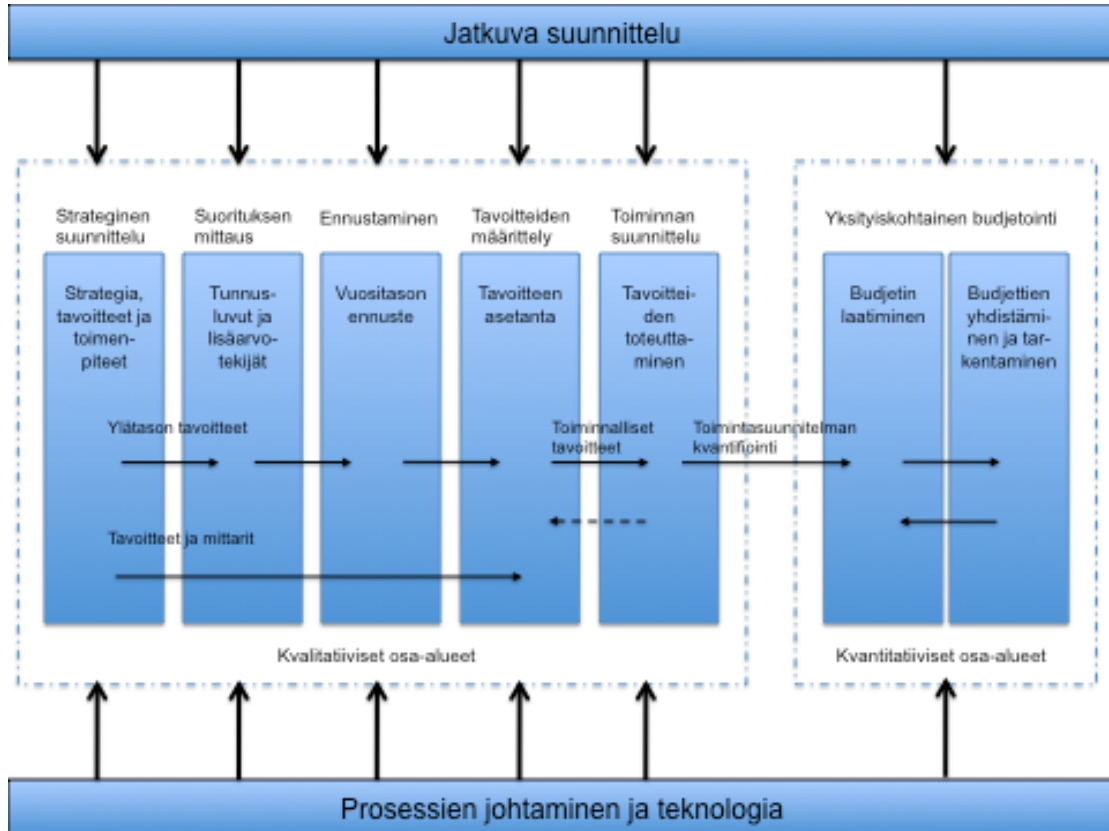
Toiminnan suunnittelussa pitkän aikavälin tavoitteet puretaan vielä pienempiin osatavoitteisiin toimenpiteiksi sekä vastuualueiksi henkilöille, jotka todella vastaavat tavoitteiden sisällöstä ja niistä suoriutumisesta. Näin ollen vastuu on henkilöillä, jotka kykenevät toteuttamaan tavoitteita. Osatavoitteet saavat myös aikataulun ja niitä aletaan mitataamaan tiettyjen tekijöiden ja tavoitearvojen mukaan sekä lyhyellä, että pitkällä aikavälillä. Strategiaan perustuvat mittarit sekä vastuun jakaminen varmistavat tehokkaan seurannan mittariarvojen muutosten kautta. Vastuuhenkilöt vastaavat myös niistä mittareista, jotka kertovat heidän suoriutumisestaan. Näin saadaan varmistettua toimintasuunnitelman siirtyminen käytäntöön. Suunnittelussa on huomioitava myös palkitseminen vastualueiden ja strategiaan sidottujen mittariarvojen kautta. Näin palkitaan todellisten tavoitteiden kautta ja estetään budjetointiin perustuvaa heikkoa sekä sisäisiä ristiriitoja aiheuttavaa palkitsemista. (Niemelä ym. 2008: 59–60.)

Suorituskyvyn mittauksen tulee perustua ympäristöön ja strategiaan. Nopeasti muuttuvan toimintaympäristön myötä strategiat muuttuvat, jolloin myös suorituskykymittarit voivat muuttua. Tällöin vanhentuneet mittarit tulisi poistaa ja kehittää uusia tavoitteita

seuraavia mittareita. Harvat yritykset kykenevät joustavasti vastaamaan tähän muutokseen suorituskyvyn mittauksessaan. Jotkut yritykset muodostavat uusia mittareita, mutta jättävät vanhoja tavoitteita kuvaavat mittarit paikalleen. Yritysten tulee kehittää prosessejaan, järjestelmiään, henkilöstöään ja kulttuuriaan vastaamaan toimintaympäristön muutoksiin. Näin se kykenee muokkaamaan myös mittausjärjestelmänsä sen mukaan. (Kennerley & Neely 2003.) Tavoitteet vääristyvät, jos mittareita ei ole linjattu avaintekijöihin. Tämä kuluttaa varmasti resursseja ja tuottaa turhaa informaatiota, joka entisestään vaikeuttaa sisäistä viestintää ja yhtenäisten tavoitteiden muodostumista.

Toiminnan suunnittelu luo linkin strategiasta budjetointiin ja ennustamiseen. Sen avulla voidaan tarkastaa strateginen suunta ja oletukset ennen yksityiskohtaisen budjetointityöskentelyn aloittamista. Huolellinen suunnittelu voi täten lyhentää budjetointityöskentelyä ja mahdollistaa strategiaa seuraavan budjetoinnin. Tässä kiteytyy myös tämän tutkimuksen tarkoitus eli strategiaa määrittelevä ja seuraava budjetointiprosessi – strateginen budjetointi. Budjetoinnissa on tarkoitus toteuttaa liiketoiminnan taloudellista suunnittelua sekä ennustamista pohjautuen ohjausprosessin aikaisempiin vaiheisiin. Taloudellisten näkökulmien lisäksi siinä tulisi laatia myös *ei-taloudellisia mittareita*, jotka kuvaavat aidosti yrityksen strategisia tavoitteita. (Niemelä ym. 2008: 44.)

Seuraava kuvio (Kuvio 4) osoittaa ohjausjärjestelmään liittyvän tehokkaan suunnittelun kokonaisuuden. Kaikki perustuu strategiaan, joka ohjaa toimintaa oikeaan suuntaan. Suoritumista tulee mitata strategiaa aidosti toteuttavien mittareiden kautta. Näin luodaan aitoa lisäarvoa yritykseen. Samoin toiminnan suunnittelu sitoutuu vahvasti strategiaan sekä ennusteisiin, jotka esittävät yrityksen ulkoisen ja sisäisen perustilan ja mahdollisia toimintaan vaikuttavia skenaarioita. Lopulta budjetointi linkittyy myös laajasti strategiaan näkökohtiin ja esittää numeerisesti sekä ei-numeerisesti toiminnan tarkoituksen.



Kuvio 4. Suunnittelun ja budjetoinnin keskeiset tehtävät (Niemelä ym. 2008: 59).

4.2.2. Suunnittelun ongelmat strategian näkökulmasta

Strategiasuunnittelun jälkeen on tärkeää, että suunnitelmissa pysytään, eikä niitä unohdeta. Mankins ja Steele (2005) tutkivat tätä ongelmaa menestyvissä suuryrityksissä ja käytännössä kaikilla yrityksillä oli ongelmia tuottaa taloudellisia suorituskykyennusteita pitkän aikavälin suunnitelmissaan. Yritykset realisoivat ainoastaan 60 % strategioidensa potentiaalista heikon suunnittelun ja toteutuksen takia. Strategian ja suorituskyvyn välinen aukko on merkittävä. Lisäksi yrityksissä käytetyt suunnittelun ja seurannan prosessit eivät erottaneet sitä, johtuuko strategia-suorituskyky aukko huonosta suunnittelusta, huonosta toteutuksesta, kummastakin vai ei kummastakaan. Seuraavaksi esitetään suunnitteluun liittyvät ongelmat.

Ei yhteyttä strategian ja budjetoinnin välillä

Suurin haaste on budjetoinnin yhdistäminen strategiaan ja näin ollen pitkän aikavälin suunnitelmien esittäminen budjetteina (Niemelä ym. 2008: 51). Tämän ongelman takia

budjetit eivät tue nykypäivän johtamista (Åkerberg 2006: 40). Alle 15 % yrityksistä vertaa tuloksiaan strategiahistoriaansa, jolloin johto ei kykene seuraamaan strategian ja investointisuunnitelmien yhteyttä tuloskehitykseen. Tämä luo jatkuvan riskin tulevaan toimintaan. Pitkän aikavälin ennusteiden ja tuloksen välillä ei ole rutiininomaista seuranta, jonka vuoksi monet yritykset tuhlaavat rahaa huonoon strategiaan. (Mankins & Steele 2005: 66.) Ratkaisut budjetoinnin ongelmiin piilevät johtamisen ongelmissa (Bogsnes 2009: 8).

Useissa yrityksissä strategista suunnittelua ei ole lainkaan, jolloin taloudellisiin seikkoihin perustuva budjetointi määrittää yrityksen investoinnit ja tulevaisuuden suunnan. Jos budjetointi perustuu aidosti ulkoisen toimintaympäristön näkökohtiin ei tämä ole ongelma, mutta normaalioloissa budjetit seuraavat joustamattomasti kiinteitä kustannuksia, yrityksen toimintahistoriaa sekä johdon omia tavoitteita antamatta tilaa strategisille tekijöille. Tällöin budjetointi ei vastaa kilpailun ja markkinoiden muutoksiin, estää yleisesti muutosta eikä kykene haastamaan ja arvioimaan aikaisempia toimintoja ja resurssitarpeita. (Blumentritt 2006.)

Ongelmia esiintyy myös silloin, kun strategiaa ja budjetointia johdetaan erillisinä prosesseina. Tämä tapahtuu helposti, kun vastuu prosesseista on eri henkilöillä. (Blumentritt 2006.) Voi olla, että budjetteja ei muokata strategiatavoitteiden mukaisiksi, vaikka johto esittäisikin resursseja strategiselle muutokselle. Tällöin strategiahankkeet saattavat jäädä normaalin toiminnan jalkoihin. Strategiat voivat olla myös yliampuvia, jos ne eivät pohjaudu yrityksen taloudelliseen toimintakykyyn. Yritykset voivat olla kykenemättömiä tärkeisiin strategisiin muutoksiin, jos niiden vaatimia resursseja ei ole huomioitu budjeteissa. Johdon voi olla vaikea luopua rahoituksestaan tai vastuustaan tärkeämpien strategiatavoitteiden edestä, jos suunnittelu ei ole yhtenäistä ja perustu avoimeen kommunikaatioon.

Suunnitelmat eivät vastaa todellista pitkän aikavälin kehitystä.

Joissakin yrityksissä suorituskykyä ja pitkän aikavälin ennusteita seurataan. Tällöin ennusteita kuitenkin usein madalletaan vuosittain, jolloin aikaisemmat pitkän aikavälin ennusteet jäävät turhiksi. Näin yritykset alisuoriutuvat aikaisemmissa strategiatavoitteissaan, mutta mahdollisesti täyttävät yhden vuoden ennusteen, jolloin johtoa palkitaan pitkän aikavälin alisuoriutumisesta. Aikaisemmat taloudelliset strategiaennusteet eivät toteudu, joten johto ei hyväksy strategisen suunnittelun investointeja. Näin ollen resurssit eivät seuraa strategisia suunnitelmia ja vuosittainen budjetointi ajaa investointeja sekä pitkän aikavälin strategiaa. Lisäksi epäluotettavat ennusteet luovat vääristyneitä mie-

lipiteitä ja estävät päätöksentekoa johdon sekä myös muiden sidosryhmien kohdalla. (Mankins & Steele 2005: 67.)

Arvoa katoaa prosessien tulkintaan

Tutkimuksen mukaan useimmat strategiat tuottavat vain 63 % taloudellisesta potentiaalistaan. Ymmärtäessä strategiansa potentiaaliin vaikuttavat tekijät johto voi parantaa sitä 60–100 %. Tekijöihin kuuluvat heikosti määritelty toimintasuunnitelma, resurssien saatavuus, huono viestintä sekä huono vastuiden määrittely. (Mankins & Steele 2005: 67.) Osaamisen ja kommunikaation laatu vaikuttaa siis strategian sekä ydintoiminnan toteutumiseen. Tämä heikko toiminta saattaa jatkua vuosia, kun ei tiedetä ketkä ovat vastuussa toiminnasta.

Yritysten voimakas sisäinen kontrolli kuvaa työntekijöiden ja johdon välistä luottamuspulaa. Keskitetty johtamistapa estää informaation liikkuvuutta ja luovaa toimintaa. Tällöin sorrutaan tarkkoihin ja pitkäaikaisiin suunnitelmiin, jotka eivät vastaa markkinoiden muutoksiin. (Bogsnes 2009: 14.)

Ylin johto ei pysty seuraamaan operatiivista tasoa

Ohjausjärjestelmän prosessit eivät tuota tarpeeksi laadukasta ja tarkkaa informaatiota, johon johto voisi luottaa. Päätöksiä varten pitäisi olla tarkka tieto siitä, miksi suunnitelmat ja suorituskyky toimivat tehokkaasti tai heikosti. Ilman sitä johdon on mahdotonta arvioida sitä, onko tavoitteissa oikeasti heikkouksia vai onko ne asetettu vain liian korkealle. (Mankins & Steele 2005: 68.) Tätä voidaan parantaa varmaankin kommunikaatio ja tietojärjestelmien kehittämällä.

Myös liiallinen keskittyminen numeerisiin tavoitteisiin estää kokonaisuuden tarkastelua. Toiminta ei välttämättä ole hyvää tai asianmukaista, vaikka se toteuttaa numeeriset tavoitteet. Oletukset ja tavoitteet muuttuvat epävarmassa toimintaympäristössä, joten suorituskykyä on syytä mitata laajemmasta näkökulmasta. Toiminnan laatuun on kiinnitettävä huomiota, vaikka se tarkoittaisi lyhyen aikavälin huonoa tulosta. Loppujen lopuksi tavoitteena on voittaa kilpailijat pitkällä aikavälillä. (Bogsnes 2009: 22.) Ei-taloudelliset mittarit huomioimalla yritys seuraa todellisia toiminnan tuloksiin vaikuttavia syitä.

Epäonnistunut strategian toteutus ruokkii alisuoriutumista

Yrityksen sisäiset toimijat eivät ajan myötä enää usko ennusteisiin ja niiden toteutumiseen, jos ne ovat epärealistisia ja heikkoja. Kun usko on menetetty, he eivät edes yritä onnistua tavoitteiden toteutumisessa. Tämä ajaa työntekijät helposti seuraamaan omia

tavoitteitaan. Lopulta organisaation toiminta heikkenee, kun luottamus ja mahdollisuus oman toiminnan arviointiin katoaa. (Mankins & Steele 2005: 68.)

Mainitut ongelmat kiteytyvät siis heikkoon suunnitteluun, toteutukseen, seurantaan ja viestintään. Yrittääkseen parantaa suunnittelun ja toteutuksen prosesseja erikseen yritysten kannattaa luoda linkkejä niiden välille. Tähän perustuu myös strateginen budjetointi. Mankins & Steele (2005: 69-71) ovat luoneet seitsemän ohjetta, jotka saattavat vaikuttaa yksinkertaisilta, mutta vaikuttavat strategisen suunnittelun laatuun ja sen toteutukseen:

1. Strateginen suunnitelma yksinkertaiseksi ja konkreettiseksi - Selkeä strategia voidaan helpommin suunnitella, kommunikoida ja toteuttaa.

2. Kyseenalaista oletukset, älä ennusteita - Ennusteiden on perustuttava strategiaan ja markkinoihin. Vääristyneet ennusteet saadaan esille vain tutkimalla niitä ajavia taustaoletuksia.

3. Käytä yksiselitteistä mallia, jonka kaikki ymmärtävät - Suorituskyvyn ja strategian välillä tulisi olla selkeä malli ja mittarit, joita kaikki kykenevät tulkitsemaan. Ts. tulosten ja suunnitelmien syy-seuraussuhteet on ymmärrettävä. Näin johto kykenee erottelemaan ongelmat tai onnistumiset ja kohdistamaan ne tiettyihin toimijoihin tai prosesseihin.

4. Suunnittele resurssien hyväksikäyttö ja sijoittaminen aikaisin - Resurssien ja niiden ajoituksen suunnittelu aikaisessa vaiheessa tuottaa realistisempia ennusteita ja helpottaa suunnitelmien toteutusta. Tämä ajaa myös alemman tason tiimejä pohtimaan strategiaansa ja resurssitarpeita. Tämä on haastavaa, mutta se herättää tärkeitä kysymyksiä ja mahdollisuuksia yrityksen toiminnasta, tavoitteista ja niiden toteutuksesta.

5. Tunnista prioriteetit - Strategian toteuttaminen vaatii johdolta tuhansia taktisia päätöksiä, jotka eivät kaikki ole yhtä tärkeitä. Siksi on ymmärrettävä suorituskykyä ajavat prioriteetit ja kommunikoidava ne alimmalle tasolle. Näin strategia muuntuu aidosti sitä seuraaviksi toiminnoiksi.

6. Rakenna jatkuvan seurannan malli - Suorituskykyä tulisi seurata jatkuvasti (esim. viikkotasolla), jotta huomataan ongelmat ja heikot kohdat. Näin suunnitteluun, toteutuk-

seen voidaan tehdä nopeita tarpeen mukaisia muutoksia ja resursseja allokoita tehokkaasti. Tämä on tärkeää erityisesti korkean volatiliteetin toimialoilla.

7. Palkitse ja kehitä tehokkuutta - Henkilöstöä on motivoitava ja kehitettävä, koska prosessit ovat vain niin tehokkaita kuin niitä ohjaavat henkilöt. Organisaatiokulttuurin kannalta on erittäin tärkeää, että työntekijöitä palkitaan hyvästä suoriutumisesta. Muuten parhaat työntekijät etsivät nopeasti uuden työnantajan.

Edelliset ohjeet ovat myös tärkeä osa strategista budjetointia, sillä siinä strateginen suunnittelu ja budjetointi – strategia ja ennustettu suorituskky – tukevat toisiaan. Kummankin näistä prosesseista täytyy olla selkeitä, jotta ne olisivat tehokkaita yhdessä. Seuraavaksi käsitellään yrityksen suunnittelun kolmatta osiota eli budjetointia.

4.3. Yrityksen budjetointi

Budjetin ja budjetoinnin voi ymmärtää usealla eri tavalla. Jotkut käsittävät sen motiivoinnin välineenä. Osa ymmärtää sen toimintojen suunnitelmana ja kuvauksena. Yleensä budjetti nähdään rahamääräisenä talousarviona ja budjetointi tämän talousarvion toiminnallisena osana. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007: 230.) Alhola ja Lauslahti (2005: 95) määrittelevät budjetin strategiasuunnitelman toteuttamiseksi yhden vuoden aikajänteellä. Tehokasta budjettia ei voida valmistella ilman strategista päätöksentekoa (Blumentritt 2006).

Tässä tutkielmassa painotetaan strategian osuutta budjetoinnissa. Vuotuisesta ajattelusta pitäisi päästä eroon ja keskittyä jatkuvuuteen sekä joustavuuteen niin lyhyellä kuin pitkälläkin aikajänteellä. Äkilliset muutokset toimintaympäristössä vaativat strategian ja budjetoinnin kykyä joustaa ympäristön vaatimalla tavalla. Näissä tilanteissa ei voida pitäytyä tietyssä aikajänteessä ja suunnitelmissa vaan toiminnan ja tavoitteiden on voitava muuttua radikaalisti. Tällöin tarvitaan johdon ohjausjärjestelmää, joka kykenee muuttumaan nopeasti ja tehokkaasti.

Strateginen suunnittelu määrittää toiminnalliset tavoitteet pohjautuen ulkoisen toimintaympäristön vaikutuksiin. Budjettia käytetään taloudellisten resurssien jaotteluun sekä suorituskvyn arviointiin (Blumentritt 2006). Tehokas budjetti ohjaa kohti strategisia tavoitteita. Hyvä budjetti voi tarkoittaa toiminnan tuloksellisuutta – huono voi tarkoittaa potentiaalin hukkaamista ja maksuongelmia. Budjetin avulla yritys varmistaa, että stra-

tegia ja suunnitelmat on mahdollista toteuttaa. Sen voi sopeuttaa moniin tilanteisiin, lyhyelle tai pitkälle aikavälille, tiettyihin resursseihin tai tiettyyn projektiin. Budjetti on rahallinen ja mitattavissa oleva versio yrityksen strategisista suunnitelmista. Se ilmaisee rahoituksen sekä odotetut resurssit ja tuotot tietyllä aikavälillä. (Keller, Johnson & Luecke 2005: 156-157.) Budjetin avulla suunnitelmat saadaan taloudellisesti vertailukelpoisiksi (Järvenpää, Partanen & Tuomela 2001: 150).

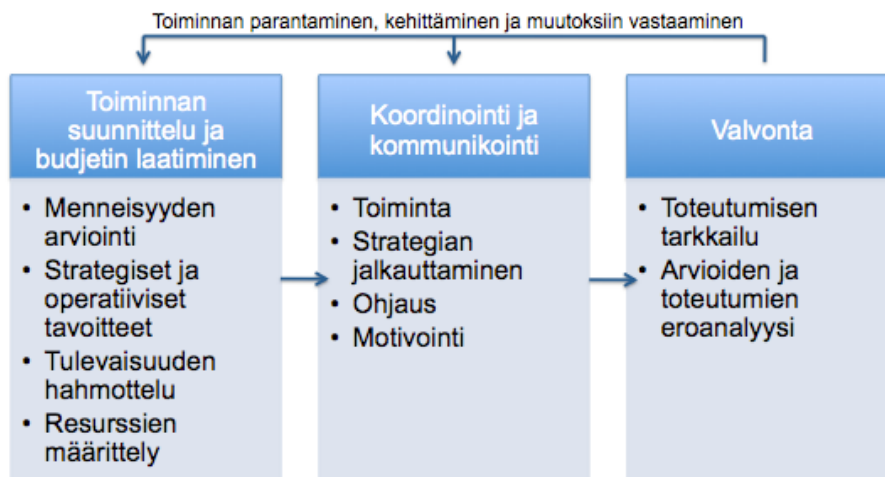
Seuraavassa osiossa käsitellään budjetointia yleisesti ja perehdytään käsitteisiin ja teoriaan. Näin saadaan yleiskuva niistä termeistä ja toiminnoista, joita yritys käy läpi omissa prosesseissaan. Lyhyt teoriakuvaus pohjustaa ymmärrystä perinteisen itsenäisen budjetointiprosessin sekä strategisen budjetoinnin välillä ja antaa myös paremmat mahdollisuudet ymmärtää budjetoinnin ja siihen liittyvien tutkimusten merkitystä yritykselle. Mm. budjetoinnin menetelmät ja tekniikat tulee strategisessa budjetoinnissa toteuttaa joustavasti liiketoimintaympäristön vaatimusten mukaan.

4.3.1. Budjetointiprosessi

Budjetointi ja budjetti ovat ennen kaikkea yrityksen johtamisen välineitä, joiden avulla johto suunnittelee, ohjaa ja motivoi (koordinoi ja kommunikoi) sekä kontrolloi yrityskokonaisuutta. Kyseessä on kokonaisvaltainen toimintaa ohjaava paketti, jota ei voi ajatella erillisenä – tai eristäytyneenä – osana yrityksen toimintaa. Budjetoinnin avulla johdon tulisi varmistaa strategisten linjausten toteutuminen. Vaikuttavasta asemasta huolimatta se on kaukana täydellisestä työkalusta (Hansen ym. 2003: 95).

Ammattikirjallisuudessa budjetointiprosessin päätoiminnot (Kuvio 5) kuvataan poikkeuksetta suunnittelu- ja laatimisprosessina, jota seuraa toteutus ja ohjaus sekä lopulta valvonta ja tarkkailu (Neilimo & Uusi-Rauva 2007: 230-231). Terminologia vaihtelee hieman, ja seuraavassa koordinointi ja kommunikointi ovat osa sitä ohjaus- ja motiivointiprosessia, jossa johto käyttää budjettia ohjatakseen yrityksen sisäiset toimijat kohti kokonaistavoitteita.

Budjetointi on jatkuva prosessi, jonka hallinta vaatii suuren määrän erilaisia keinoja sekä informaatiota. Suunnittelussa valitaan *tavoitteet ja toiminnot* sekä määritellään niiden implementointi yrityksen sisäisiin rakenteisiin. Samalla varmistetaan myös tavoitteiden toteuttamiselle tarvittavien *resurssien määrä*. Suunnittelu sisältää myös arvion tuloksista. Numeerinen budjetti heijastelee niitä tavoitteita, jotka lopulta valitaan. (Garrison, Noreen & Seal 2003: 2.)



Kuvio 5. Budjetointiprosessin päätoiminnot yrityksen johtamisessa.

Koordinointi kerää kaikki pienet palaset yhteen ja muodostaa yrityksen strategiaa seuraavan pääbudjetin. Yrityksen sisäisten toimijoiden on kommunikoitava keskenään toteuttaakseen koordinoinnin tavoitteet. Johto vie strategian kaikille hierarkiatasojille ja myös alempien tasojen työntekijöiden on esitettävä tarpeensa, odotuksensa ja tavoitteensa johdolle. Yrityksen sisäiset toiminnot ovat kaikki kytköksissä toisiinsa, joten kommunikaation merkitystä ei voi yliarvioida. Tämänlainen ohjaus ja motivointi on tärkeä askel suunnitelmien toteuttamisessa ja henkilöstön suorituskyvyn varmistamisessa sekä parantamisessa. (Garrison ym. 2003: 3.)

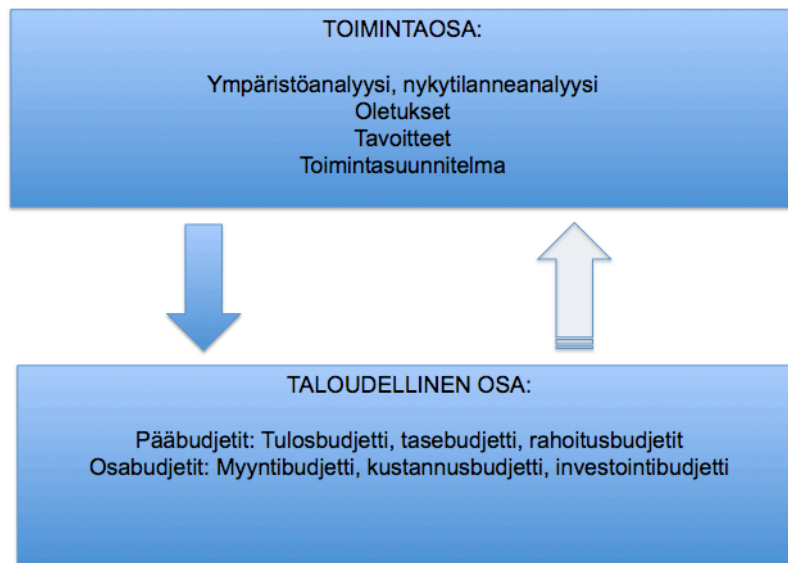
Viimeinen vaihe budjetointiprosessissa on *valvonta*. Johto valvoo suunnitelmiensa toteutumista vertaamalla aitoja tuloksia ennustettuihin. Näin ollen budjetin poiketessa toteutuneesta voidaan nopeasti vastata haasteisiin ja parantaa epäonnistunutta toimintaa. Kontrollointi varmistaa suunnitelmien toteutumisen ja niiden muuttamisen tarpeen vaa tiessa. Se toimii myös apuvälineenä tulevien budjettien laatimisessa. (Garrison ym. 2003: 4.)

Budjetoinnin suunnittelua, koordinointia ja kontrollointia toteuttavat tehtävät ja toiminnot on määriteltävä selkeästi yrityksen sisällä. Merkittävimpänä tekijänä on kommunikointi ja viestintä läpi organisaation. Jos rooleja ei ymmärretä, voi muodostua ristiriitoja budjetin merkityksestä ja tavoitteista. (Niemelä ym. 2008: 65.) Toiminnan kehittyminen ja mahdollisuudet saattavat jäädä käyttämättä, jos kontrollin rooli ymmärretään väärin. Toisaalta resursseja saatetaan tuhjata, jos kontrollia ei noudateta. Tavoitteet voivat muodostua myös liian alhaisiksi tai korkeiksi, jos ne perustuvat kontrollin aiheuttamaan

budjettipelailuun.

4.3.2. Budjetin rakenne

Neilimo ja Uusi-Rauva (2007: 231) jakavat budjetin neljään osaan. Se sisältää tavoiteosan, resurssi- ja toimintasuunnitelmaosan sekä taloudellisen tulososan eli talousarvion. Yksinkertaisemmin budjetin voi kuitenkin esittää jakamalla sen toimintaosaan ja taloudelliseen osaan (Alhola ja Lauslahti 2005: 101). Toimintaosa pitää sisällään analyysin menneestä ja tulevasta sekä tavoitteet ja niihin vaadittavat aktiviteetit, resurssit, aikataulut ja vastuuhenkilöt. Tämän lisäksi budjetointi pyrkii tuottamaan mahdollisimman edullisen taloudellisen tulostavoitteen. Taloudellinen osa muodostuu toimintasuunnitelman pohjalta ja esittää toiminnan lukuina. Seuraavassa (Kuvio 6) kuvaa budjetin rakenteen.



Kuvio 6. Budjetin osa-alueet (Alhola & Lauslahti 2005: 101).

Toimintaosa muodostuu suunnittelusta, jossa ympäristö- ja nykytilanneanalyysillä voidaan selvittää toiminnan mahdollisuuksia ja uhkia. Sen avulla selvitetään mm. muutoksia markkinoilla hinnan, kysynnän, inflaation ja palkkojen osalta. Analyysi luo informaatiota strategiselle päätöksenteolle, joten sen avulla voidaan tarkentaa strategiaa ja viedä se budjetointiin. Toimintaosa kuvaa yrityksen strategia linjauksia. Analyysien ja oletuksien pohjalta muodostetaan tavoitteet sekä toimintasuunnitelma, jotka kertovat miten tavoitteisiin päästään. Taloudellinen osa kokoaa toiminnan ja suunnitelmat lu-

vuiksi, joiden avulla seurataan toteutumia. (Alhola & Lauslahti 2005: 101.) Budjetin osat ovat vahvasti sidoksissa toisiinsa, sillä toimintaa muokataan toteutuneiden lukujen mukaan. Hinnoittelu ja myynti vaikuttaa kulutukseen, kustannuksiin sekä tuloihin. Tulot ja rahoitus mahdollistavat investointeja ja lopulta kokonaisuus näyttäytyy tuloslaskelmassa ja taseessa. Budjetit antavat siis selkeän ja kattavan kuvan yrityksen toiminnasta. Niillä pitäisi olla vahva yhteys strategiaan, jotta tavoitteet ja tulokset seuraisivat toisiaan.

4.3.3. Budjetoinnin menetelmät

Yritys voi organisoida budjetointinsa monilla eri tavoilla. Seuraavaksi esitellään budjetitikirjallisuudessa vakiintuneina pidettyjä menetelmiä, joilla jokaisella on etunsa ja ongelmansa. Kolme yleisintä menetelmää ovat (Neilimo & Uusi-Rauva 2007: 239):

1. **Autoritaarinen** menetelmä (top-down, break down)
2. **Demokraattinen** menetelmä (build-up, bottom up)
3. **Yhteistyö**/(iteratiivinen menetelmä) (co-operation, iteration, negotiated process)

Autoritaarinen budjetointi menetelmä on nimensä mukaisesti johtolähtöistä. Siinä johdon tavoitteet ja ohjeet jaetaan organisaation alemmille toimijoille. Alemmilla organisaationtasoilla kootaan tarvittava informaatio, jonka avulla yritysjohto ohjaa toimintaa ja tekee tarvittavia muutoksia yrityksen sisällä. Tämänlainen toiminta on *nopeaa, halpaa ja riidatonta*. Näin ollen se on käyttökelpoinen tilanteissa (mm. kriisitilanteet), joissa tarvitaan keskitettyä ja tarkkaa toiminnanohjausta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007: 239-242.)

Tämänlainen budjetointi on kuitenkin ”jäykkää” eikä motivoi yrityksen toimijoita ja anna heille mahdollisuutta tuoda omaa osaamistaan peliin. Henkilöstö ei välttämättä sitoudu tavoitteisiin, joiden suunnitteluun he eivät ole voineet vaikuttaa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007: 239-242) Suunnittelussa ja budjetoinnissa on tärkeä sitouttaa henkilöstö yrityksen tavoitteisiin. Heille kuuluu antaa enemmän vapautta ja mahdollisuuksia yrityksen toiminnassa, jota autoritääriininen menetelmä ei heille tarjoa.

Demokraattinen budjetointi on kuin vastakohta autoritaariselle toiminnalle. Siinä budjetointi kulkee alhaalta ylöspäin eli lähtökohtana ovat alemman henkilöstön taidot ja osaaminen. Johto luo suuntaviivoja ja kokoaa osabudjetit yhteen tarpeen vaatiessa, mut-

ta lähtökohdana on motivoitunut ja sitoutunut henkilöstö, jolle on delegoitu budjettivasuutta. Tällöin budjettivastuulliset osallistuvat budjetointiin ja tuovat oman osa-alueensa tuntemuksen mukaan prosessiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007: 239.)

Ongelmana demokraattisessa budjetoinnissa on hitaus ja työläys. Tavoitteet voivat olla liian matalalla, joka ei haasta työntekijöitä parempaan tulokseen. Budjetoinnin jakautuminen saattaa myös hämärtää kokonaisnäkemyksiä, jos organisaation osa-alueiden budjetit on optimoitu, mutta kokonaisuutta ei. (Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2003: 293.)

Yhteistyömenetelmä yhdistää autoritäärisen ja demokraattisen budjetoinnin. Johto suunnittelee yleiset tavoitteet tuloksikkejohdon kanssa, joka hoitaa pääasiallisen budjetoinnin tavoitteiden mukaisesti. Johdon tavoitteet ja osaaminen tuodaan esiin yhteistyön kautta, joka sitouttaa koko henkilöstön tavoitteisiin. Tämä vaatii paljon yhteistyötä ylemmän ja alemman johdon kesken, joten se voi muodostua hitaaksi ja byrokraattiseksi. Yhteistyömenetelmään liittyy iteratiivinen eli kertaava budjetointi. Usein byrokraattista yhteistyömenetelmää täytyy parannella, koska ylimmän johdon asettama budjetikehys voi ylittyä alemman johdon toiminnan johdosta. Tällöin vaaditaan uusia neuvottelija budjettivastuullisten kesken eli kertaavaa budjetointia. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007: 239–241.) Tämä kuvaa hyvin menetelmän suurinta heikkoutta – hitautta – jonka aiheuttaa suuri toimijoiden määrä.

Menetelmät vaihtelevat mm. yrityskoon, taloudellisen tilanteen ja elinkaarivaiheen myötä. Valittavana on vaihtoehtoja, jotka eroavat toisistaan ympäristömuutosten seurantakyvyssä sekä kustannuksissa. Keskitettyä budjetointia tarvitaan suojaamaan nuorta ja pientä yritystä kilpailua vastaan. Yrityksen kasvaessa johto ei voi enää hallita organisaatiokokonaisuutta ja tarvitsee myös budjetoinnissaan uusia keinoja. Tällöin kannattaa siirtyä demokraattiseen tai yhteistyölähtöiseen budjetointiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007: 242)

Täysikasvuinen yritys budjetoi pääsääntöisesti yhteistyömenetelmin, mutta toiminnan pienentyessä on senkin jälleen otettava huomioon muutokset ja siirryttävä tilanteen vaatimiin tiukempiin budjetointiotteisiin. Yrityksen tilanne ja muuttuva toimintaympäristö vaativat erityisosaamista, jotta osataan tehdä oikeat valinnat oikeassa tilanteessa. (Alaluusua 1978: 35.)

Tässä tutkimuksessa menetelmän valintaa ei haluta rajoittaa tiettyyn vaihtoehtoon. Tärkeää onkin joustavuus eri menetelmien kesken. Henkilöstön on oltava vahvasti strategiaorientoitunut, kun he ottavat osaa budjetointiin. Heidän on ymmärrettävä, että vaikeissa muutostilanteissa johdon on otettava ohjat käsiin ja seurattava strategisia linjauksia yksityiskohtaisten budjettilukujen sijaan.

Mitä suuremmasta yrityksestä on kyse, sitä vaikeammaksi muutostilanteen johtaminen muodostuu. Yksiköiden ollessa itsenäisiä niiden voi olla vaikea toteuttaa yhteistyötä, jolloin alhaalta ylös -menetelmä voi säästää resursseja. Ylin johto ei välttämättä kykene hallitsemaan kokonaisuutta muutostilanteessa, jolloin alemman tason johto voi auttaa osaamisellaan ja informaatiollaan. Jos budjetointiprosessiin ei ole saatavilla resursseja, yhteistyömenetelmä voi muodostua liian raskaaksi.

4.3.4. Budjetoinnin tekniikat

Budjetointimenetelmän lisäksi yritysjohdon on valittava budjetointitekniikka, joka tukee yrityksen tarpeita. Menetelmän ja tekniikan suotuisalla valinnalla voi vaikuttaa käytössä olevaan informaatioon. Jatkuvat toimintaympäristön muutokset suosivat järjestelmää, joka tukee jatkuvaa suunnittelua. Jatkuvan suunnittelun toteuttaminen onnistuu lyhentämällä suunnitteluväliä. Tiheän budjetointivälin käyttäminen tuottaa hyväkseen nopeaa informaatiota, joka mahdollistaa nopean reagoinnin muutoksiin. (Alaluusua 1978: 35.)



Kuvio 7. Budjetointitekniikat (Alaluusua 1978: 37).

Perinteiset budjetointitekniikat jaotellaan kiinteään, liukuvaan, tarkistettuun ja rullaavaan tekniikkaan. Seuraavassa kuvataan budjetointitekniikat suhteutettuna aikaan (Kuvio 7). *Kiinteä budjetti* laaditaan kerrallaan koko budjettikaudelle. Tällöin seuraavan vuoden budjetti laaditaan edellisen kauden lopulla (Lindfors & Syvänperä 2008: 16). Tämä merkitsee sitä, että budjettivalmius tulevalle ajalle on kauden alussa pitkä ja kauden lopussa lyhyt. Tämänlainen tekniikka on toimiva vakaassa ympäristössä, jossa toimintaa on helppo ennakoida. (Alaluusua 1978: 36.) Kiinteä budjetti ei vastaa muuttuvan toimintaympäristön tarpeisiin, jossa tulevaisuuden ja muiden toimijoiden ennakointi on vaikeaa. Se kuluttaa resursseja, eikä reagoi ja ennakoiki muutoksia.

Kiinteän budjetoinnin vastakohta on *liukuva budjetointi*, jossa kustannukset budjetoidaan toiminta-asteen mukaan. Tätä tapaa käytetään, kun yrityksen toiminta-aste vaihtelee. Eri suoriteasteilla siis käytetään eri budjettia. (Alaluusua 1978: 36.) Kiinteät kulut budjetoidaan yleensä vakiomääräisenä ja muuttuvat kulut riippuvat toiminnasta. Tämä tekniikka soveltuu yrityksille, joissa toiminta-aste vaihtelee kausittain (Lindfors & Syvänperä 2008: 16). Liukuva budjetointi ottaa huomioon vain kiinteän budjettikauden, eikä tue jatkuvuutta. Varautuminen ainoastaan toiminta-asteen muutoksiin ei riitä tilanteissa, joissa pitää muuttaa strategisia tavoitteita.

Kiinteän ja liukuvan mallin välimuotona käytetään *tarkistettavaa budjetointia*. Tällöin suunnittelukausi on kiinteä, mutta budjetointia tarkistetaan tietyin lyhenevin väliajoin. Näin huomioidaan muutokset ulkoisissa olosuhteissa tilikauden aikana. (Lindfors & Syvänperä 2008: 16.) Kiinteä suunnittelukausi ei kuitenkaan tue jatkuvuutta, vaikka hyötynä on nopeampi reagointi muutoksiin. Tarkistettu budjetointi toimii epävarmoissa olosuhteissa silloin kun alkuvuoden toiminta on jo varmistettu eli muutosten ulkopuolella. Budjetti ei kuitenkaan sitouta henkilöstöä alkuvuoden ollessa epävarma, koska lukuihin ei luoteta. (Alaluusua 1978: 37.)

Rullaava budjetointi sopii nopeasti muuttuvilla markkinoilla toimiville yrityksille (Lindfors & Syvänperä 2008: 16). Siinä budjetti laaditaan tietyille määrälle tulevia kausia. Ensimmäiselle kaudelle laaditaan tarkka budjetti ja sitä seuraaville summittaisempi. Budjettikauden vanhentuuessa tarkistetaan seuraava kausi tarkemmin ja lisätään yksi summittaisempi kausi muiden perään (Alaluusua 1978: 36). Rullaava budjetointi tarjoaa mahdollisuuden joustavaan suunnitteluun ja tavoitteen asettamiseen. Parhaassa tilanteessa suunnitteluajanjaksot osataan valita sen mittaisiksi, että reagointi toimintaympäristön muutoksiin on optimaalinen. Tällöin tekniikka korvaa useita perinteisen budjetoinnin ongelmia. (Åkerberg 2006: 74.)

Eri budjetointitekniikat sopivat erilaisiin tilanteisiin kuten niitä kuvailevissa kappaleissa on todettu. Nykyaikana toimintaympäristö on epävakaata ja yritykset tarvitsevat keinoja muutosten varalle. Tämän vuoksi on painotettava tekniikoita, jotka tarjoavat mahdollisuuden nopeaan reagointiin. Rullaava budjetointi sopii ainoana vaihtoehtona nopeasti muuttuviin olosuhteisiin, koska se ei vanhennu kesken budjettikauden (Åkerberg 2006: 74).

4.3.5. Suunnittelun ongelmat perinteisen budjetoinnin näkökulmasta

”Perinteinen budjetointi on kiistatta yksi merkittävimmistä yrityksen johtamisjärjestelmistä. Monet johtajat ovat hyvinkin tyytymättömiä siihen, mutta harva on todella haastanut budjetoinnin aseman yhtenä tavoitteenasetannan ydinjärjestelmänä.” (Pertti Åkerberg 2006: 37.)

Perinteinen budjetointi on pääsääntöisesti vuosittainen, autoritaarinen menettely, jossa organisaation eri osa-alueiden johto budjetoit kulunsa ja tuottonsa loppukesällä tai alkusyksystä lähetettyjen budjetointilomakkeiden ja -ohjeiden mukaan. Myöhemmin talousosasto yhdistää osabudjetit ja lähettää ne edelleen hallituksen hyväksyttäväksi. Se on laaja ja hajautettu prosessi, johon osallistuu suuri määrä ihmisiä lähes kaikista yrityksen toiminnoista. Siinä käsitellään taloudellisia lukuja, kuten liikevaihtoa, katteita ja tuottoasteita. Toiminnallisia ja ei-numeerisia tavoitteita ei juurikaan käsitellä. Usein lopullinen budjetti on valmis useita viikkoja tai kuukausia lomakkeiden jaon jälkeen. (Åkerberg 2006: 29–32.) Perinteinen budjetointi on rituaalinomainen ja sillä on heikko yhteys yrityksen strategiaprosessiin (Neely, Bourne, Jarrar, Kennerley, Marr, Schiuma, Walters, Heyns, Sutcliff, Reilly & Smythe 2001: 6).

Budjetoinnin monipuolisuus ja laajat hyväksikäyttömahdollisuudet johtuvat sen kyvystä yhdistää organisaation toimet yhdeksi kattavaksi suunnitelmaksi. Tämä suunnitelma palvelee yritystä erityisesti suunnitellun suorituskyvyn tarkastelussa ja jälkiarvioinnissa. Toimintaa yhtenäistävistä ominaisuudestaan huolimatta perinteisellä budjetoinnilla on monia rajoitteita. (Hansen ym. 2003: 96.) Seuraavaksi kootaan yhteen nämä ongelmat, joiden huomioiminen ja korjaaminen tuottaisi yrityksille lisäarvoa.

1. Budjettien rakentaminen on aikaa vievää ja kallista – niistä saatu lisäarvo on pieni suhteessa kulutettuun aikaan ja resursseihin

Budjetointiin käytetään paljon resursseja, jotka eivät tuota lisäarvoa. Tällöin kustannus-hyötysuhde ei ole kohdallaan (Niemelä ym. 2008: 63). Budjetit perustuvat enemmän

byrokraattisiin toimiin kuin lisäarvoa kasvattavaan luovaan ajatteluun. Monissa organisaatioissa suunnittelu ja budjetointiprosessit vievät valtaosan – jopa 30% – johdon ajasta (Neely ym. 2001: 6). Ne eivät luo arvoa omistajille, asiakkaille eikä organisaatiolle (Åkerberg 2006: 55). Samaa mieltä on myös Trapp (1999), jonka mukaan suurin osa talousosaston budjetoinnissa kuluttamasta ajasta käytetään taloudellisen tiedon koaamiseen. Analyysiin ja muihin lisäarvoa luoviin toimiin käytetään selkeästi vähemmän aikaa.

2. Budjetoinnin aikajänne on väärä ja se perustuu epätarkkaan päätteelyyn.

Nopeasti muuttuvassa ympäristössä saatetaan budjetoida vuoden syklillä ja stabiilissa ympäristössä lyhyemmällä aikavälillä. Tällöin budjetointi ja liiketoiminta eivät seuraa toistensa rytmiä (Niemelä ym. 2008: 64). Budjetit saattavat nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä vanhentua jo ennen kuin niiden laatiminen on lopetettu. Tällöin ennusteet eivät varoita tulevista ongelmista eikä perinteisen budjetoinnin yhden vuoden aikajänne jousta, vaikka liiketoiminta sitä vaatisi. (Hope & Fraser 1999.)

Perinteisen budjetoinnin oletuksilla ja ennusteilla ei ole selkeitä perusteluja, kun budjetointia valmistelevien tahojen ei tarvitse olla tiukasti mukana suunnittelussa (Prendergast 2000). Tämä heikentää eri tulemien analysointimahdollisuuksia. Lisäksi johto toimii usein mielivaltaisesti lisäämällä tai vähentämällä budjetoituja lukemia tietyllä itse määrittämällään prosenttilukemalla (Neely ym. 2001: 7).

3. Budjetit rohkaisevat budjettipelailua ja vahvistavat vertikaalista johdon command-and-control (käsky-kontrolli) ohjausta.

Joskus budjettivastuulliset vääristelevät budjettilukuja alas bonusten toivossa, ja joskus taas ylös paremman rahoituksen toivossa (Blumentritt 2006). Ylimmän johdon kontrolloima budjetointi määrittää paljon yrityksen sisäistä toimintaa. Tämä toiminta koetaan usein ennemminkin hallintana kuin mahdollisuutena toteuttaa yhteisiä tavoitteita (Hope & Fraser 1999). Budjetin parissa työskentelevät pakoilevat usein budjettivelvollisuuksia ja -vastuuta. Nämä henkilöt tuovat kuitenkin itsensä esille, kun yksilöt tai ryhmät palkitaan hyvästä tuloksesta. Kun budjettivastuulliset eivät sitoudu työhönsä, lisääntyy turhautuminen ja aikataulut siirtyvät. Tämänlaisen toiminnan laajentuessa henkilöstön motivaatio yritystoiminnan parantamiseen ja kehittämiseen katoaa. (Prendergast 2000: 14.)

4. Budjetit rajoittavat reagoitiherkkyyttä ja usein estävät muutosta.

Perinteisesti on keskitytty tarkasti tiettyyn budjetoituun suunnitelmaan. Harvoin pystytään muuttamaan budjetteja toimintaympäristön muuttuessa. Perinteinen budjetointi

keskittyy budjettitavoitteiden voittamiseen eikä strategian muuttamiseen ja potentiaalın maksimointiin. Budjetointia muutetaan harvoin ja strategiaan käytetään vähän aikaa. Budjetointiin perustuva palkitseminenkin muuttuu merkityksettömäksi tavoitteiden muuttuessa. (Hope & Fraser 1999.) Tietojärjestelmien avulla budjetointiprosessia voidaan kehittää joustavammaksi, jotta se vastaisi muutoksiin. Yritykset eivät kuitenkaan kiinnitä tarpeeksi huomiota näihin budjetointia tukeviin mahdollisuuksiin, koska niihin kuluu resursseja (Niemelä ym. 2008: 64).

5. Budjetit ovat harvoin strategiaorientoituneita ja keskittyvät kustannusten alentamiseen arvonluonnin sijaan.

Budjetit ovat harvoin strategiaorientoituneita ja usein ristiriitaisia. Suurin osa yrityksistä epäonnistuu strategian toteuttamisessa, joka on selkeä merkki budjetin toimintaa ohjaavan vaikutuksen epäonnistumisesta. Budjetti ja strategia laaditaan usein toisistaan erillisinä. Tällöin budjettitavoitteet ja strategiatavoitteet saattavat pahimmassa tapauksessa olla ristiriidassa keskenään. Usein keskitytään myyntitavoitteisiin asiakastyytyvyyden sijaan. Yrityksissä työskentelevä henkilökunta ei voi käyttää strategista ajattelua hyväkseen, koska perinteinen budjetointi painottaa vuotuista tuottoa pitkän aikavälin hyödyn kustannuksella. (Niemelä ym. 2008: 63.)

Kustannuspaikkatason suunnittelu on ylikorostunutta. Tällöin huomioidaan kustannuspaikkatasoiset menot, eikä kiinnitetä tarpeeksi huomiota tulovirtoihin ja tuloslaskelman ja taseen kehitykseen. Budjetit eivät myöskään mittaa aineetonta omaisuutta eivätkä eitaloudellista tietoa. Nämä tekijät nähdään nykyään avaintekijöinä tulevaisuuden kassavirtojen ja osakkeenomistajien arvon kasvattamisessa. Tämänlainen mittaussominaisuuden puuttuminen voi estää yrityksen kasvun. (Niemelä ym. 2008: 63–64.) Strategia- ja tuoteinnovatiivisuus saatetaan tukahduttaa, kun budjetissa ei ole niille tilaa. Ne voidaan nähdä jopa turhaan resursseja kuluttavina tekijöinä.

6. Budjetit eivät kuvasta organisaatioiden omaksumia verkostorakenteita ja saavat henkilöstön tuntemaan itsensä aliarvostetuksi.

Yritykset purkavat keskitettyjä toimiaan yhä useammin. Muihin toimijoihin luodaan siteitä ja kumppanuussuhteita mm. asiakaspalvelun parantamiseksi. Perinteinen budjetointi on keskitettyä johtamista ja kontrollia tukevaa toimintaa, joka ei palvele näitä verkostorakenteita. (Hope & Fraser 1997.) Perinteinen budjetointi ei myöskään valtuuta työntekijöitä käyttämään omia taitojaan ja osaamistaan. Budjetit käsittelevät työntekijöitä enemmän kustannuksina kuin yrityksen vahvuutena. Budjetoinnista luopuminen

saattaisi edistää avointa johtamiskulttuuria, jossa painotetaan vapautta, vastuuta ja haasteita. (Hope & Fraser 1999.)

7. Budjetit vahvistavat ennemmin osastojen välistä kilpailua kuin tiedon jakamista – Yhteys suoritettavaan työhön puuttuu.

Osastokohtaisten budjettitavoitteiden tavoittelemisen saattaa heikentää tai jopa estää yhteistyötä ja mahdollisten synergiaetujen toteutumista (Hope & Fraser 1999). Ongelman muodostaa myös se, että strategiset tavoitteet eivät ole yhteydessä työntekijöiden henkilökohtaisiin tavoitteisiin. Näin ollen palkitseminen ei tue yrityksen tavoitteiden saavuttamista (Niemelä ym. 2008: 64). Yhteistyön ja tavoitteiden linjaamiseksi yritys voi kiinnittää huomiota mm. kollektiiviseen palkitsemiseen sekä muihin kuin rahallisiin arvoihin (kuten autonomian ja vastuun lisäämiseen). (Bogsnes 2009: 28.)

Yhteenvedona edellä mainitut perinteisen budjetoinnin ongelmat voidaan Hansenin ym. (2003: 97.) mukaan jakaa kolmeen kokonaisuuteen. Ensimmäiset kaksi kohtaa liittyvät budjettien *nopeaan vanhentumiseen* lisäarvon kustannuksella. Kauan käytössä olleet vuosibudjetit toimivat hyvin ainoastaan vakaassa liiketoimintaympäristössä. Oletukset ovat usein jo vanhentuneet epävakaa toimintaympäristön takia, kun niitä käytetään päätösten tukemiseen. Näin ollen jo vanhentuneet budjetit eivät vastaa nykyajan käyttötarkoitusta. Wallanderin (1999: 411) mukaan budjetointi ei voi ikinä olla pätevä, sillä se ei pysty vastaamaan muuttuvan toimintaympäristön epävarmuuteen. Budjetoinnin osoittaessa vahvoja trendimuutoksia se olisi erittäin arvokas. Tähän se ei kuitenkaan Wallanderin mukaan käytännössä pysty, sillä on äärimmäisen vaikeaa ennustaa sellaista, jota aikaisemmin ei ole tapahtunut. Tältä pohjalta tarkasteltuna budjetoitijärjestelmien olisi syytä luoda mahdollisimman joustavaksi, jotta se pystyy reagoimaan tuleviin ongelmiin.

Toiseksi kohdat 3, 4 ja 5 tuovat esittävä *vahvan strategiayhteyden puuttumisen*. Yrityksellä on tietyt strategiset tavoitteensa, joita prosessin pitäisi tukea. Budjettivalvonta kuitenkin estää usein strategisten tavoitteiden toteuttamista painottaessaan taloudellisia mittareita. Huomiota pitää siirtää ei-taloudellisiin mittareihin, joita strateginen päätöksenteko painottaa. (Hansen ym. 2003: 97.) Perinteinen tiettyihin funktioihin perustuva budjetti oli toimiva työkalu teollisella aikakaudella, jolloin painotettiin käskytystä, hierarkiaa ja kontrollia (Hope & Fraser 1997: 20). Nykyään alati muuttuvassa toimintaympäristössä on keskityttävä prosesseihin, joka tarkoittaa ennen kaikkea vastuun jakamista organisaation alemmille tasoille. Näin organisaatio kykenee vastaamaan kilpailulliseen

ympäristöön, jossa painotetaan tiedon jakamista, innovaatioita, laatua ja asiakkaiden tarpeita. (Kren 1992.)

Viimeisenä kokonaisuutena kohdat 6 ja 7 liittyvät *henkilöstön sitouttamiseen yrityksen tavoitteisiin*. Sitouttaminen ei onnistu vertikaalisessa, hierarkkisessa yritysrakenteessa, jossa valta ja vastuu budjetoinnista keskittyy ainoastaan ylimmälle johdolle. Autoritaarinen budjetointi ja sisäisen koordinaation vähäisyys estää laadukkaita päätöksiä toteutumasta (Åkerberg 2006: 55). Se ei sovi matalahierarkkiseen, verkostoituneeseen ja arvoketjuajattelua soveltavaan organisaatiomalliin, jossa painotetaan avointa viestintää (Hansen ym. 2003: 97). Prosessiin osallistuvien tahojen välillä on toteutettava selkeää viestintää, jotta he ovat sitoutuneita työhön. Muuten aikataulut siirtyvät ja työn taso heikkenee. (Niemelä ym. 2008: 63). Seuraavaksi käsitellään strategista budjetointia, jonka tavoitteena on vastata yrityksen suunnitteluprosessin haasteisiin.

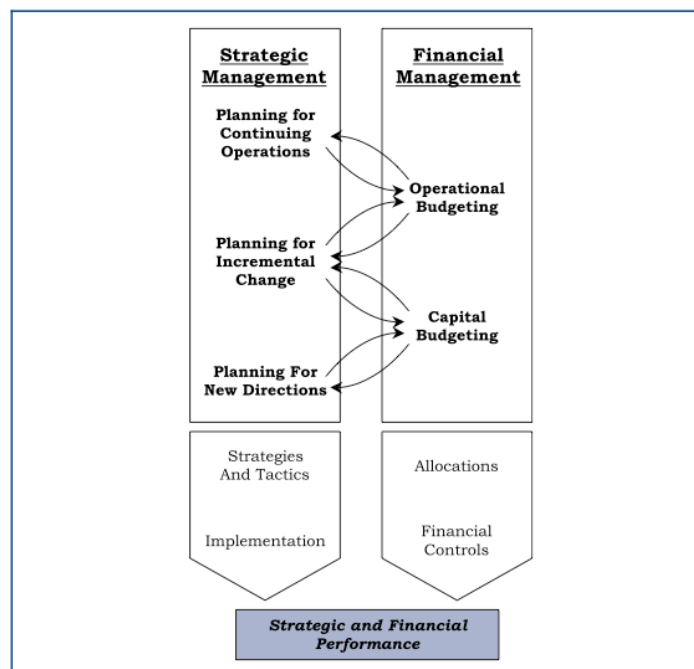
4.4. Strateginen budjetointi ratkaisuna suunnittelun ongelmiin

Budjetoinnista tuli vasta 1960-luvulla keskeinen johdon laskentatoimen järjestelmä. Ennen sitä se perustui taloudelliseen kontrolliin. 60-luvun jälkeen budjetoinnissa on yhä enemmän liikuttu strategialähtöiseen suuntaan budjetointia parantavien mallien myötä, josta uusimpana esimerkkinä esitetään *beyond budgeting*, joka luopuu täysin traditio-naalisesta budjetoinnista (Hope & Hope 1997). Epävarma toimintaympäristö on tuonut strategian yhä lähemmäs lyhyen aikavälin päätöksentekoa. Tämä tarkoittaa, että strategisia näkökulmia täytyy tarpeen tullen muuttaa nopeasti ja joustavasti. Mitä paremmin strategia kiinnittyy operatiiviseen toimintaan, sitä paremmin kyetään myös reagoimaan muutoksiin ja ohjaamaan toimintaa oikeaan suuntaan. (Grant 2003.)

Strateginen budjetointi kuuluu strategisen johdon laskentatoimen (Strategic Management Accounting, SMA) alaan. Aikoinaan Simmonds (1981) määritteli SMA:n liittyvän *ulkoisen tiedon keräämiseen liiketoiminnasta ja kilpailijoista*. Näin saatiin selville kilpailutilanne ja oman yrityksen asema markkinoilla. Äärimmäisen tarkka tieto mm. markkinaosuuksista tai kassavirroista ei muodostunut tärkeäksi, vaan ensi sijassa haluttiin tietoa yrityksen strategian selkeyttämiseen. Myös Bromwich ja Bhimani (1989) esittivät SMA:n lisäävän perinteiseen johdon laskentatoimeen laajemmin yrityksen ulkoista informaatiota ympäristöstä ja kilpailutilanteesta.

Strateginen budjetointi pyrkii vastaavasti huomioimaan laajemmin mm. markkinoiden tilan sekä kilpailija ja asiakasnäkökohdat. PEU vaikuttaa budjetoinnin tehokkuuteen (Chenhall 2003). Epävarmuuden kasvaessa tyytymättömyys budjetointiin kasvaa, joten suunnitteluprosessin kehittäminen luonnollisesti pienentää epävarmuutta ja nostaa tyytyväisyyden tasoa (Bescos ym. 2003). Budjetointi tarkentuu strategisiin tavoitteisiin ja muuttuu joustavammaksi, kun resurssien käytössä arvioidaan laajemmin myös ulkoisia näkökulmia sekä pitkän aikavälin tavoitteita. Tämänlaisen toiminnan tärkeys korostuu nykyajan muuttuvassa toimintaympäristössä, jossa kilpailu on kovaa ja yritysten budjetoinnin on mukauduttava muutoksiin (Tinnish 2007).

Informaation ja osaamisen taso paranee strategisessa suunnittelutyössä, joka pohtii epävarman toimintaympäristön monimuotoisuutta (Leblenici & Salancik 1981). Yritykset eivät kuitenkaan ole hyödyntäneet näitä näkökulmia tarpeeksi, eikä SMA:n merkitystä kunnolla tiedosteta (Roslender & Hart 2003: 255). Nykyään resursseja jaottelevat budjetit ovat liian usein irrallaan liiketoiminnan sekä operatiivisen toiminnan strategioista (Blumentritt 2006). Strategisen johtamisen ja budjetoinnin välinen yhteys esitetään seuraavassa (Kuvio 8). Strategian ja budjetoinnin väliset yhteydet toisiinsa on esitetty nuolilla.



Kuvio 8. Strategian ja budjetoinnin integraatio (Blumentritt 2006: 75).

Strateginen johtaminen jaetaan toimintojen säilyttämiseen ja parantamiseen, muutosmahdollisuuksien arviointiin sekä uusien liiketoimintamahdollisuuksien arviointiin ja investointeihin tähtääviin suunnitteluprosesseihin. Budjetointi voidaan jakaa operatiiviseen sekä pääoman budjetointiin, kun halutaan erottaa resurssien jaottelu jo olemassa oleviin toimintojen sekä tuleviin pääomainvestointeihin. Interaktiivisesti toteutettuna prosessit muodostavat strategisen budjetoinnin, jolloin taloudellinen johtaminen ja strateginen johtaminen tukevat toisiaan. Tätä yhteyttä ei valitettavasti ole monissa yrityksissä, jolloin budjetointi voi vaikeuttaa tai jopa estää strategian toteutumista – kuten suunnittelua ja budjetointia kuvaavien ongelmien kautta on vahvasti tuotu esille.

Strateginen suunnittelu parantaa yrityksen suorituskykyä (Miller & Cardinal 1994). Budjetoinnin sitominen siihen ohjaa resursseja strategisiin tarpeisiin ja tavoitteisiin – yrityksen kriittisiin toimintoihin. Tämä on tärkeää erityisesti vaikeina aikoina, jolloin resurssien saatavuus on rajattua. Yleensä yritykset käyttävät kriisinhallinnan tai taktisen budjetoinnin keinoja, jotka toimivat ainoastaan lyhyellä aikavälillä eivätkä kehitä toimintaa. Näitä ovat mm. huonosti kohdistetut kululeikkaukset, lomautukset tai rekrytointikielto. Strateginen budjetointi priorisoi resurssit toimintojen välillä ja ohjaa ne strategisesti merkittävimpiin kohteisiin. (Hirshon 2010.)

Perinteisestä inkrementaalista budjetoinnista on päästävä eroon, sillä se ei kohdistaa resursseja tarpeiden mukaan. Strateginen budjetointi vaatii vahvaa ja läpinäkyvää johtamista, jossa strategiaa huonosti seuraavia toimintoja on osattava haastaa ja poistaa tarpeen mukaan. Myös henkilöstöä on osattava kannustaa pitkän aikavälin tavoitteiden ja budjetoinnin kehittämiseen. Budjetoinnin keskittyessä aitoihin prioriteetteihin, henkilöstö sitoutuu paremmin ja vakavammin tavoitteisiin. Tällöin myös muutostilanteiden toteuttaminen on tehokkaampaa. (Quillian 2004.)

Liiketoiminta on nykyään jatkuvaa muuttumista ja mukautumista toimintaympäristön haasteisiin. Muutostilanteet vaativat selkeitä, joustavia ja luovia strategioita sekä osaamista, joiden avulla reagoidaan ongelmiin (Grant 2003). Johdon tulee luoda ohjausjärjestelmä interaktiiviseksi silloin kun muutos ja oppimistilanteet sitä vaativat (Simons 1991). Usein työntekijät tai johto eivät näe muutostarvetta eivätkä täten kykene vastaamaan siihen. Myös informaation suuri määrä vaikeuttaa päätöksentekoa. Strateginen budjetointi luo budjetoinnista muutosta ohjaavan työkalun, sillä taloudellisia resursseja peilataan jatkuvasti strategisiin tavoitteisiin. Näin budjetoinnilla hallitaan toimintaympäristön riskejä ja luodaan uusia mahdollisuuksia kasvuun. (Hirshon 2010.)

Seuraavaksi (Taulukko 2) esitetään ydinkysymykset, jotka suuntaavat strategiaa, tavoitteita sekä niihin perustuvaa budjetointia. Ne eivät ole tyhjentäviä, mutta antavat hyvän kuvan strategisen budjetoinnin strategisesti huomionarvoisista tekijöistä. Kysymykset ohjaavat strategisen budjetoinnin prosessia tuoden esiin olennaisia tekijöitä muutoksen läpiviemiseen. Selkeän strategian pohjalta budjetointivaiheessa kyetään selvittämään mm. uusien teknologioiden ja investointivaihtoehtojen mahdollisuuksia, resurssien jaottelua sisällön ja henkilöstön osalta, uusien toimintojen kustannuksia sekä vanhojen toimintojen luopumisesta aiheutuvia säästöjä. Strategian sisällyttäminen ja muokkaaminen budjetteihin luo ulkoisen toimintaympäristön haasteisiin vastaavan kestävä prosessin, joka yhdistää operatiivisen toiminnan aitoihin strategisiin tavoitteisiin. Merkittävää tämän prosessin onnistumiselle on informaation läpinäkyvyys, luottamus sekä kommunikaatio henkilöstön ja johdon välillä.

Taulukko 2. Strategisen budjetoinnin muutosprosessia ajavat kysymykset (Hirschon 2010).

Mitkä trendit vaikuttavat vahvasti toimialaan seuraavan 5 vuoden aikana?
Mitkä ovat tärkeimmät asiakastarpeet ja miten niiden odotetaan muuttuvan seuraavien 5 vuoden aikana?
Mitkä ovat yrityksen tärkeimmät viimeaikaiset saavutukset ja miten ne ovat ajaneet strategisia tavoitteita?
Mitkä tavarat ja palvelut tuottavat eniten ja mitkä vähiten arvoa niiden kuluttajille?
Mitä voidaan tehdä kustannusten vähentämiseksi kuitenkin heikentämättä tavaroiden ja palveluiden toimitusta?
Miten myynti- ja toimitusprosesseja voidaan kehittää?
Halutaanko minimoida riskiä vai rohkaista innovaatioita?
Miten halutaan asemoitua suhteessa kilpailijoihin? Seurataanko benchmarkkaamalla vai toimitaanko rohkeammin visionääreinä?
Parantaisiko ulkoistaminen toimintaa taloudellisesti tai toiminnallisesti?

4.4.1. Strategian yhdistäminen budjetointiin

Johtajat myöntävät tarpeen strategian tuelle päätöksenteossa (Granlund & Lukka 1998: 169). Yleensä yrityksillä on ongelmia strategian muodostamisessa, dokumentoinnissa, kommunikoinnissa ja ymmärtämisessä. Taloudellinen suunnitelma ei kuvaa strategiaa eikä organisaatiokulttuuri ole strategiasuuntautunutta. Johdolla ei ole osaamista tai halua muutokseen eikä henkilöstökään pidä muutoksista. Johdon kyky rakentaa ohjausjärjestelmä yrityksen tarpeiden mukaan on erittäin tärkeää (Henri 2006). Näiden ongelmien takia strategiaa ei saada implementoitua toimintaan, jolloin pitkän aikavälin tavoit-

teet eivät toteudu. Myös taloudelliset lyhyen aikavälin tavoitteet saattavat jäädä toteutumatta. Johto voi luulla strategian olevan toimimaton, vaikka kyse on siitä, ettei tavoitteita ole kunnolla resursoitu. (Dacko, Mastrianni & Serven 2010.) Näin ollen yritys tuhlaa resursseja ja mahdollisuuksia. Lopulta työntekijätäkään eivät ole luottavaisia toimintaan, joka vaikuttaa heidän motivaatioon ja työmoraaliin. Myös palkitseminen heikenee tuloksen heikentymisen myötä. Saattaa olla, että yritys kohtaa henkilöstökadon tai joutuu itse vähentämään työntekijöitään.

Perinteisesti budjetointi keskittyy vain numeroihin. Se voi kuitenkin olla paljon tehokkaampi työkalu, jos se osataan yhdistää strategiaan. Ei-taloudellisten mittareiden – kuten asiakkaisiin, sisäisiin prosesseihin, innovaatioihin ja oppimiseen liittyvien tekijöiden – käyttö on merkittävä tekijä yrityksen suorituskykyä mitattaessa. Strategian ja suorituskykymittareiden yhteensopivuus takaa sen, että mitataan todellisia tavoitteita ja myös taloudellinen suorituskyky seuraa strategiaa. (Hoque 2004.) Ei-taloudellisen informaation yhdistäminen suunnitteluun parantaa suorituskykyä myös ympäristön epävarmuuden kasvaessa (Hoque 2005).

Strategisen budjetoinnin avulla parannetaan resurssien jaottelua, ohjataan muutosta sekä demonstroidaan näin enemmän arvoa ja kilpailuetua organisaatiolle. Päätöksiä ja resurssitarpeita voidaan puolustaa, kun ne johdetaan koko organisaation tavoitteisiin. Tällöin johto kykenee ottamaan tärkeämmän roolin auttaakseen organisaatiota tavoitteiden toteutumisessa. (Tinnish 2007.) Myös epävarmasta toimintaympäristöstä selvittää paremmin suunnittelua kehittämällä (Shrader ym. 1989).

Prosessin strategiset ja taloudelliset päätökset tapahtuvat yrityksen hierarkiatasoilla (Kuvio 9). Aluksi selvitetään yrityksen strateginen positio (missio, visio, strateginen suunta) sekä taloudellinen tila. Saatavilla olevat resurssit ja aikaisempi kilpailukyky antavat pohjan tuleville tavoitteille ja mahdollisille strategiamuutoksille. Koko yritykselle kommunikoitavien tavoitteiden ja strategian tulee ohjata resurssi/investointipäätöksiä. Tässä vaiheessa perinteinen joustamaton budjetointi estää resurssien säätämistä strategian tavoitteiden mukaisesti, koska strategiaa ei kommunikoida organisaation eri tasoille. (Blumentritt 2006.)

Strategisessa budjetoinnissa osastojen ja yksiköiden johtajien välille luodaan yhteistyö, joka on korvaamaton osa prosessia. Yhdessä heidän tulisi jakaa resursseja aidosti strategisia ja taloudellisia tavoitteita punnitsemalla. Samalla muodostuu perusta strategiaa ylläpitävälle budjetointityölle, joka yhdistää osastot ja toiminnot keskenään kokonais-

strategian mukaan. Tämänlaisen strategian ja budjetoinnin yhteistyön tulee liikkua alas läpi yrityksen eri hierarkiatasojen, jolloin alemman tason toimijat muokkaavat oman taktiikkansa ja budjettinsa strategian mukaan. (Blumentritt 2006.) Yhteistyö on tutkitusti merkittävä tekijä budjetoinnissa (Mia 1989). Se luo informaatioetuja (Kren 1992) sekä lisää työntekijöiden motivaatiota (Merchant 1981) ja tehokkuutta (Campbell & Ginrich 1986). Epäsuorasti se vaikuttaa myös työhyvinvointiin sekä vähentää epävarmuutta ja selkeyttää työrooleja (Chenhall & Brownell 1988). Strateginen budjetointi antaa eri osastojen tai yksiköiden johdolle mahdollisuuden ehdottaa rahoitusta toimintaansa omien argumenttien pohjalta, joita ylimmän johdon kanssa kyetään yhdessä tarkastelemaan kokonaisstrategian kannalta. (Blumentritt 2006.)



Kuvio 9. Strategian ja budjetoinnin hierarkia (Blumentritt 2006).

Kaplan ja Norton (2004) erottavat prosessissa neljä vaihetta, jotka seuraavat vahvasti jo aikaisemmin esitettyä tehokasta johdon ohjausjärjestelmän suunnitteluprosessia. Ensimmäinen strategia konkretisoidaan strategisiksi tavoitteiksi sekä kriittisiksi menestystekijöiksi, joille määritetään mittarit. Mittareista saatava informaatio tuottaa tärkeää palautetta suorituskyvystä tehostaen arviointia ja päätöksiä (Chong & Chong 2002). Myös Dacko ym. (2010) lähtevät Kaplanin ja Nortonin tavoin ”puhtaalta pöydältä” kehittäen strategisen suunnitelman, jonka tulee olla yksinkertainen ja ymmärrettävä. Tavoitteet ja suunnitel-

mat on yhdessä selkeiden vastuiden ja roolien kanssa kommunikoituva vahvasti yrityksen sisälle.

Toiseksi mittareille asetetaan tietyn ajanjakson (1-3 vuotta) ajoitetut tavoitteet. Tavoitteille asetetaan tarpeen vaatiessa prioriteetit. Lisäksi määritetään myös tarvittavat suorituskyvyn ja osaamisen parantamistarpeet. Kolmanneksi selvitetään resurssitarpeet tavoitteille sekä suorituskyvyn ja osaamisen parantamiselle. Lisäksi kehitetään ja määritetään strategiaa tukevia kehityshankkeita. Lopuksi strategisille kehityshankkeille budjetoidaan taloudelliset ja henkilövoimavarat sekä määritellään kehityshankkeiden mittareille lyhyen aikavälin taloudelliset ja ei-taloudelliset suorituskykytavoitteet. (Kaplan & Norton 2004.)

Prosessissa mainitut lyhyen aikavälin suorituskykytavoitteet muodostavat pohjan odotuksille sekä strategiselle ja operatiiviselle seurannalle. Strategiset kehityshankkeet tulee valita huolella, sillä ratkaistavia ongelmia on yleensä enemmän kuin niitä voidaan hoitaa. Hankkeiden ongelmana on usein ollut se, että ne eivät ole yhteydessä strategiseen tavoitteeseen tai menestystekijään. Toisaalta joskus strategisilta tavoitteilta puuttuu kehittämishanke. Näin voi muodostua liikaa tai liian vähän hankkeita. Strategiakartan avulla kannattaa organisoida tavoitteita ja kehityshankkeita sekä poistaa ja luoda uusia tarpeita. (Hakanen 2007.)

Kaplanin ja Nortonin prosessi lähtee puhtaalta pöydältä konkretisoiden strategian ja sen mittarit. Tässä täytyy ymmärtää, että uusien strategiahankkeiden ja kokonaisstrategian arvioinnin lisäksi prosessi sisältää valtaisan muutoksen yrityksen sisäisen kommunikation ja suunnittelun saralla. Strategian ja budjetoinnin yhdistävä prosessi erottaakin Blumentrittin (2006) mukaan kaksi merkittävää etua. Ensinnäkin se *rakentaa budjetoinnin ja strategian välisen integraation sekä kommunikoinnin vastuullisten henkilöiden välille*. Näin ollen budjetoinnin resurssiallokaatiot perustuvat luotettavaan strategiseen päättelyyn. Strategiapäätökset luodaan taloudellisten realiteettien pohjalta. Toiseksi prosessi *luo selkeän ja läpinäkyvän arviointimenetelmän uusien strategisten hankkeiden arvioinnille*. Johto saa näin keinon käsitellä ja vertailla strategia-aloitteita yhdessä niiden taloudellisten ennusteiden ja oletusten mukaan. Tämä mahdollistaa yrittäjähenkisen ajattelun yrityksen oman strategian ja budjettien raameissa.

Perinteisen jäykän budjetoinnin muuttamisen strategiseksi on vaikea prosessi, joka vaatii mallin kommunikointiin johdon ja alemman tason työntekijöiden välille. Aikaisemmin epätarkat budjettiarviot ovat perustuneet historiaan ja omien intressien suojeluun

(Otley 1985), joten työntekijöiden välille on yhteistyön lisäksi saatava yhteisymmärrys (Fisher ym. 2000). Informaation jakaminen strategiasta ja yhteisymmärrys resurssitarpeista poistaa pelailun ja parantaa työntekijöiden suorituskykyä (Fisher ym. 2002). Henkilöstöä on rohkaistava budjetoimaan strategisia aloitteita ja tuomaan esille vaikeita asioita. (Dacko ym. 2010.) Toteutus vaatii, että johto ja työntekijät luottavat strategiaan sekä ymmärtävät sen joskus vaativan resurssien siirtämistä toisaalle.

Sitouttaminen ja tiedottaminen ovat äärimmäisen tärkeitä prosessissa. Informaation täytyy olla läpinäkyvää, ja myös alemman johdon täytyy osata ajatella oman osastonsa tarpeita strategisten tarpeiden valossa (Quillian 2004). Toimintaympäristön muuttuessa vanhat suunnitelmat menettävät merkitystään, joten strateginen budjetointi on luotava yrityksen tarpeiden mukaan vastaamaan liiketoiminnan dynamiikkaa (Chenhall 2003, Simons 1987). Tämä vaatii toimivaa informaatiojärjestelmää, joka tuottaa laadukasta ja oikea-aikaista tietoa yrityksen sisäisistä sekä ulkoisista tekijöistä. Yritysten kannattaa panostaa informaatiota tuottavaan ja sen käsittelyä helpottavaan teknologiaan. (Blumentritt 2006.)

Tehokas suunnitteluprosessi vaatii myös suunnitelmien rullaavaa arviointia ja kyseenalaistamista. Kilpailuympäristö vaatii jatkuvaa seuranta ja suunnittelun rullaavuus parantaa prosessin joustavuutta ja informaation laatua sekä tarkkuutta (Ekholm & Wallin 2000). Prosessin onnistumista varten kannattaakin luoda strategiaryhmä, jossa merkittävimmät johtajat kykenevät pohtimaan strategioiden etenemistä sekä kykyä vastata joustavasti muuttuvaan toimintaympäristöön. Joustavan suunnitteluprosessin kriittisenä tekijänä on mahdollisuus siirtää ja hallita resursseja liiketoimintojen välillä. Jos resursseja ei kyetä irrottamaan ja priorisoimaan, ei strateginen budjetointi voi toimia, ja se tuottaa päätöksiä joita ei voida toteuttaa. (Blumentritt 2006.)

Yritykset saattavat epäonnistua strategian toteutuksessa, jos muutokseen ja kehitykseen tarvittavia voimavaroja ei ole budjetoitu. Strategia ja budjetointi eivät ole linkittyneinä toisiinsa, jolloin strategiahankkeet toteutetaan jo valmiiksi työllistettyjen henkilöiden toimesta mahdollisista operatiivisen budjetin ylijäämävaroista. Yritys saavuttaa strategiset tavoitteensa huomattavasti todennäköisemmin, jos se osoittaa niitä toteuttaville hankkeille erillisiä taloudellisia ja inhimillisiä resursseja suunnitelmissa ja budjeteissaan. Hankkeita kannattaa myös johtaa erillään operatiivisista kustannuksista, jotta kustannukset saadaan vahvasti kohdistettua eikä niiden osalta esiinny päällekkäisyyksiä. (Hakanen 2007.) Myös Pk-yritysten, jotka normaalisti keskittyvät enemmän operatiiviseen suunnitteluun, tulisi panostaa enemmän strategiseen suunnitteluun (Shrader

ym. 1989). Pienyrietykset, jotka käyttävät kehittyneempiä johdon ohjausjärjestelmiä kuten tulevaisuuteen suuntautunutta budjetointia ovat kannattavampia ja niiden pitkän aikavälin kasvu on tehokkaampaa (Jänkälä 2007).

Strateginen budjetointi vahvistaa strategiaa ja siihen liittyvää suunnitteluprosessia sekä vastaa perinteisen budjetoinnin ongelmiin. Se suuntaa henkiset ja taloudelliset voimavarat yrityksen kasvua ja kehitystä tukeviin strategisiin hankkeisiin. Se pyrkii määrittämään tarvittavat uudet toiminnot ja osaamisen, uudet tuotteet ja palvelut, uudet asiakkaat ja markkinat sekä uudet yhteistyökuviot ja verkostot. Strategisessa budjetoinnissa resursseja saadaan kohdistettua yhteisiin tavoitteisiin, jolloin niitä ei kuluteta turhaan. Kulut laskevat ja riskit prosessien ristiriitaisista tavoitteista minimoituvat. Kokonaisuus selkeytyy, kun syy ja seuraussuhteet linjataan vahvasti toisiinsa. (Hakanen 2007.)

4.5. Teoreettisen osan yhteenveto ja viitekehysten muodostaminen

Tässä luvussa vedetään yhteen teoriaosuus, ja luodaan viitekehys strategisen budjetoinnin merkityksestä yritysten suorituskykyyn sekä esitetään tutkittavat hypoteesit.

Teoriaosassa käsiteltiin yrityksen budjetointia ja strategista suunnittelua sekä niiden yhdistämistä – strategista budjetointia – vastauksena epävarman toimintaympäristön aiheuttamiin haasteisiin. Nykyaikainen budjetointi auttaa yritysjohtoa määrittelemään ne yritystoiminnan lähtökohtaiset oletukset, jotka aiheutuvat mm. kilpailuympäristön muuttumisesta, taloudellisesta kehityksestä ja uusista alan normeista. Näiden muutostilanteiden tunteminen luo perustan budjettisuunnittelulle. Tällaisissa muutostilanteissa on kyettävä kartoittamaan eri toimintavaihtoehdot, joiden mukaan löydetään ideaaliratkaisu ja tehdään päätös tietyn toiminnan aloittamiseksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007: 232.)

Budjetit toimivat johdon ohjausvälineinä, mutta tänä päivänä niiden tarkoituksenmukaisuus voidaan perustellusti kyseenalaistaa. Vaikka toimintaa ohjaava merkitys on aina ollut tärkeää, se ei aina kykene vastaamaan muutoksiin nopeasti. Vuosia yritykset ovat nähneet budjetoinnin pakollisena tulo- ja menoarviona seuraavasta vuodesta. Asettaessaan tavoitteita yritykset pohtivat omaa toimintaansa ja luovat budjettitavoitteet tutustumatta kilpailijoihin ja muihin suorituskykyyn vaikuttaviin toimintaympäristön tekijöihin. Toiminta ei ole aina tehokasta, vaikka tavoitteet saavutettaisiin. Kilpailijat voivat mm. vallata markkinoita, jos tavoitteita ei ole linjattu kilpailuympäristön mukaan.

Myös budjetoinnin on perustuttava informaatioon ulkoisista tekijöistä. Kuten jo aikaisemmin on todettu yritysten on tärkeää harjoittaa ulkoista ja sisäistä benchmarkkausta, jossa se vertailee omaa suorituskykyä johtaviin kilpailijoihin ja lisäksi sisäisesti parhaiden yksiköidensä toimintaa. Vasta tuloksen peilaaminen kilpailijoihin osoittaa, onko yritys iskukykyinen moderneilla markkinoilla. Markkinaosuuksien säilyttäminen tai kasvattaminen, ja toiminnan parantaminen suhteessa kilpailijoihin ovat merkittäviä tekijöitä yrityksen toiminnassa. (Hansen ym. 2003: 101.) Kilpailijoiden lisäksi seurataan asiakkaita, tuotteita, uusia prosesseja ja teknologioita, lakeja ja sääntelyä, resursseja, toimittajasuhteita ja globalisaation vaikutuksia. Ulkoiset markkinat muuttuvat nopeasti, joten yritysten on kyettävä vastaamaan muutoksiin. Huomioimalla budjetoinnin merkityksen yhtenäisen suunnitteluprosessin osana yritys mukautuu myös sen osalta ulkoisiin epävarmuustekijöihin.

Yritykset ovat tyytymättömiä perinteiseen budjetointijärjestelmäänsä (Bonham 1999). 78 % niistä toteuttaa jäykkää budjetointia, jossa budjettia ei muuteta kertaakaan vuosisyklin aikana. 85 % johtajista käyttää alle tunnin kuukaudessa strategiseen suunnitteluun. Tämän vuoksi yli 60 % yrityksistä ei yhdistä ollenkaan budjetointia strategiseen suunnitteluunsa (Kaplan & Norton 2001 a: 13, 274). Lisäksi 66 % johtajista uskoo budjetointi ja suunnitteluprosessin seuraavan enemmän siihen osallistuvien tahojen omia tarpeita kuin strategiaa (Lazere 1998: 28). Samalla budjetointi on muuttunut kalliiksi ja monimutkaiseksi prosessiksi, joka tuottaa vain vähän arvoa sen kustannuksiin nähden.

Syy perinteisen budjetointimallin säilyttämiseen on se, että se ainoana keskitettynä prosessina kattaa koko organisaation toiminnan. Näin ollen muutos olisi työläs ja kallis. Analyttikoiden mukaan myös yli puolet budjetointia parantavista yrityksistä luovuttaa kesken muutosprosessin, koska se muodostuu heille liian vaikeaksi. Lisäksi muutosprosessin vaikutuksia on vaikea mitata. (Neely ym. 2001: 8.) Järjestelmän muuttamisen vaikutus tulokseen ja toimintaan saattaa näkyä vasta pitkällä aikavälillä, joten johdon on vaikea sitoutua ohjausjärjestelmän uudistamiseen. Siirtyminen joustavaan sekä strategiaa seuraavaan toimintamalliin vaikuttaa olevan kuitenkin ehdottoman tarkoituksenmukaista.

Strategista suunnittelua toteutetaan virallisesti kokouksissa ja tapaamisissa tai epävirallisesti rohkaisemalla keskustelua työntekijöiden välillä. Tärkeitä tekijöitä ovat sisäinen viestintä sekä informaation läpinäkyvyys, jotka edistävät mielipiteiden ja innovaatioiden syntymistä. Strateginen suunnittelu mahdollistaa yrityksen menestystekijöiden löytämisen sekä niiden tehokkaan toteuttamisen. Se määrittää koko organisaation tavoitteet

ja toiminnan yhtenäiseksi strategiaksi. Lisäksi se pyrkii vastaamaan epävarman toimintaympäristön aiheuttamiin haasteisiin muuttamalla strategiaa.

Budjetoinnissa analysoidaan toiminnallisia mahdollisuuksia sekä esitetään yrityksen suunnitelmat numeerisessa muodossa budjetteina. Budjettien tulisi seurata strategian määrittelemiä taloudellisia sekä ei-taloudellisia resursseja ja tavoitteita pitkällä sekä lyhyellä aikavälillä, jotta tavoitteet ja tulokset seuraavat toisiaan. Nykyajan dynaamisessa toimintaympäristössä budjetoinnin tulisi olla rullaavaa, jolloin budjetit luodaan usealle tulevalle kaudelle. Tällöin lyhyelle aikavälille luodaan tarkempia budjetteja kuin pitkälle aikavälille. Budjetit ohjaavat toimintaa ja lisäävät yrityksen sisäistä kommunikointia. Lisäksi ne toimivat kontrollin välineenä, kun arvioidaan tavoitteiden toteutumista ja luodaan niihin perustuvia päätöksiä. Tilannekohtaisesti voidaan budjetoida autoritaarisesti/keskitetysti johdon toimesta tai demokraattisesti alemman henkilöstön osaamiseen pohjautuen. Budjetointi voidaan toteuttaa myös yhteistyössä, jolloin tavoitteena on yhdistää johdon tavoitteellisuus ja osaaminen henkilöstön voimavaroihin. Autoritaarinen menetelmä on nopeampi ja selkeämpi tapa toteuttaa budjetointi, mutta se ei hyödynnä henkilöstön osaamista, jaa vastuuta tai motivoi samalla tavalla kuin demokraattinen menetelmä.

Strategisen suunnittelun ja budjetoinnin pitäisi ottaa huomioon toimintaympäristön tekijät, kuten kilpailijat, asiakkaat, lainsäädäntö, teknologia, markkinariskit ja globalisaatio. Lisäksi niiden tulisi sulautua toisiinsa, jotta yrityksen tarpeet ja toiminta perustuisivat aidosti strategisiin tavoitteisiin. Tähän tähtää strateginen budjetointi. Se on kokonaisvaltainen strategisen suunnittelun ja budjetoinnin yhdistävä ajattelutapa ja suunnittelu-prosessi, joka pyrkii suuntaamaan resursseja strategisten tarpeiden mukaan. Sen tavoitteena on määrittää uusia strategisia kehityshankkeita ja budjetoida niille tarpeelliset voimavarat. Lisäksi tavoitteena on jo olemassa olevan strategian parantaminen taloudellisten realiteettien pohjalta. Se pyrkii myös vahvaan sisäiseen kommunikaatioon, jonka tuloksena henkilöstö sitoutuu strategiaan ja ymmärtää roolinsa entistä paremmin. Strategisen suunnittelun ja budjetoinnin yhteyttä voi arvioida kysymällä yritykseltä kuinka suuri osa strategiasta näkyy budjeteissa. Budjetointi on täysin strategista, jos budjetit kuvaavat strategian 100 prosenttisesti. Useimmiten näin ei ole sillä budjetointi perustetaan historiaan ja politiikkaan. Tällöin strategia ja budjetointi helposti erkaantuvat toisistaan.

Jo strategisen suunnittelun vaiheessa tulisi luoda suuntaviivoja tavoitteita seuraaville budjeteille. Kehityshankkeilla on tarkoitus seurata yrityksen kriittisiä menestystekijöitä,

ja viedä niiden toteuttaminen lyhyelle aikavälille omiksi strategiaa seuraaviksi tavoitteiksi. Täten myös alemman tason budjetoituvuudessa voidaan seurata strategisten mittareiden toteutumista ja tehdä tarpeellisia muutoksia toimintaan. Tämä vaatii yrityksiltä laadukkaan ja läpinäkyvän informaatiojärjestelmän, joka tukee alemman tason toimijoiden ymmärrystä strategisista tekijöistä. Lopputuloksena on tehokkaampi strategia ja suunnitteluprosessi, joka samalla vastaa perinteisen budjetoinnin aiheuttamiin ongelmiin. Ongelmat ja ratkaisut on vedetty yhteen taulukossa 3.

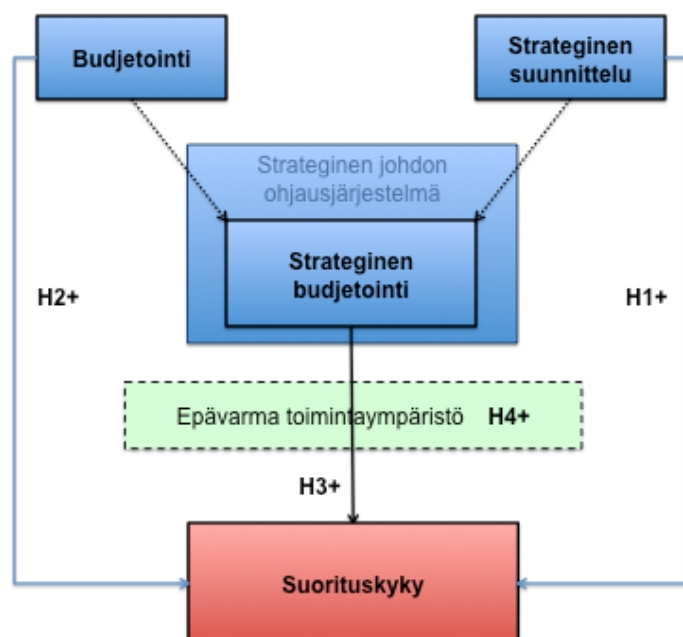
Tutkimuksen viitekehys ja hypoteesit (Kuvio 11) muodostuvat seuraavista tutkittavista ilmiöistä: strategisen suunnittelun vaikutukset yrityksen suorituskykyyn (H1), budjetoinnin vaikutukset yrityksen suorituskykyyn (H2), strategisen budjetoinnin vaikutukset yrityksen suorituskykyyn (H3) sekä havaitun ympäristön epävarmuuden vaikutus mode-roivana tekijänä strategisen budjetoinnin ja suorituskyvyn välillä (H4). Lisäksi tutkitaan strategisen budjetoinnin mahdollinen ylivoima erillisiin prosesseihin nähden. Tarkennetut hypoteesit esitellään lopullisessa muodossaan yhteenvedon lopussa. Niiden avulla johdetut tutkimustulokset vastaavat johdannossa asetettuihin tutkimusongelmiin, jotka esitettiin seuraavanlaisena:

- *Miten strateginen budjetointi vaikuttaa yrityksen suorituskykyyn?*
- *Miten suomalaisten pk-yritysten nykyinen budjetointiprosessi on sidottu yrityksen toimintaa ohjaavaan strategiaan?*
- *Vastaako perinteinen budjetointi yrityksen tarpeisiin muuttuvassa toimintaympäristössä?*

Tutkimukset ja laskentatoimen ammattilaisten kirjoitukset ovat osoittaneet vahvasti nykyaikana esiintyvän tyytymättömyyden budjetointiin. Sen merkitys yrityksille on kuitenkin suuri, joten sen olisi syytä toimia tehokkaasti. Tavanomaisesti budjetoidaan historiaan, politiikkaan tms. perustuen, jolloin budjetointi ei seuraa strategiaa. Ajan myötä budjetti luisuu yhä kauemmas strategisista tavoitteista, ja toiminnan kasvaessa niiden yhdistäminen muodostuu yhä työläämmäksi. Perinteinen budjetointi ei vastaa yrityksen tarpeisiin muuttuvassa toimintaympäristössä. Empiriassa osoitetaan strategisen budjetoinnin merkitys prosessien ja taloudellisen suorituskyvyn (kannattavuuden) toteutumiseksi.

Taulukko 3. Strateginen budjetointi vs. perinteinen suunnittelu.

Tavoite	Strateginen budjetointi	Perinteinen strateginen suunnittelu	Perinteinen budjetointi
Yhtenäisyys	Prosessi perustuu vahvaan strategiseen suunnitelmaan. Strateginen suunnittelu ja budjetointi luotu tukemaan toisiaan. Perustuu ulkoisen toimintaympäristön analyysiin.	Heikko suunnittelu/ ei suunnittelua ollenkaan. Tavoitteet eivät seuraa lyhyen aikavälin budjettitavoitteita. Ei huomioi ympäristön muutoksia	Laaja ja hajautettu prosessi. Heikko yhteys strategian ja budjetoinnin välillä/ jopa mahdollinen tavoiteristiriita. Inkrementaalinen politiikkaan ja historiaan perustuva ennustaminen → oletuksilla ja ennusteilla ei ole perusteita.
Rullaavuus	Jatkuva ja joustava prosessi, joka perustuu rullaavaan ajattelutapaan. Tukee prosessia sen edetessä.	Ei luo alustavia budjetteja ja resurssitarpeita. Ei kommunikoi strategiaa toimintaan ja budjetteihin.	Joustamaton (yleensä 1v.) aikajänne → budjetit vanhentuvat nopeasti ympäristön muuttuessa.
Sisällöllinen eheys	Perustuu aitoihin ympäristöä seuraaviin strategiatavoitteisiin, jotka viedään budjetteihin. Riski turhista menoista ja resursseista alenee.	Ei pohdi strategiaa avaintekijöitä ja luo niille mittareita. Johdanto ei pysty seuraamaan operatiivista tasoa sisällöllisen yhteyden puuttuessa.	Keskittyy vain taloudellisiin lukuihin/ ei huomioi aineetonta omaisuutta ja ei-taloudellista tietoa, joita pidetään nykyaikana avaintekijöinä.
Lisäarvo	Budjetit perustuvat analyysiin ympäristöstä ja nykytilasta, joiden avulla pyritään optimoimaan resurssien käyttö.	Ei kehitä informaatiojärjestelmää. Ei analysoi toimintaympäristön vaikutuksia pitkällä aikavälillä.	Tuottaa huonosti lisäarvoa ollen kallis aikaa vievä → keskittyy tiedon kokoamiseen sen analyysin sijaan → tuhlaa resursseja.
Sisäinen viestintä	Tavoitteena kommunikoida strategia ja oman työn merkitys vahvasti kaikille työntekijöille. Lisäksi luodaan yhteistyö ja kommunikointikanavia. Yhteisymmärrys paranee.	Ei viesti strategiaa työyhteisölle. Budjetit ovat tahot eivät ole mukana suunnittelussa. Kun strategiaa ja vastuuta ei ymmärretä, arvoa katoaa tulkintaan.	Yrityksen ja työntekijöiden tavoitteet eivät ole kohdanneet. Ei selkeää vastuunjakoa. Ei panosteta verkostoihin vaan ylimmän johdon kontrolliin → turhautuminen, motivaation puute, heikko sitoutuminen, sisäinen kilpailu ja budjettipelailu.
Palkitseminen	Avoin johtamiskulttuuri, jossa palkitseminen sitoutuu strategiseen menestykseen.	Ei pohdi palkitsemisen mielekkyyttä.	Palkitsee taloudellisiin budjettilukuihin perustuen



Kuvio 10. Tutkimuksen viitekehys teorian pohjalta: Strategisen suunnittelun ja budjetoinnin vaikutus yrityksen suorituskykyyn.

Tieteellinen tutkimus budjetoinnin strategiasidonnaisuudesta on vähäistä, kuten aikaisemmin on todettu. Strategian ja budjetoinnin vaikutuksia suorituskykyyn on aikaisemmin tutkittu, vaikkakin muissa yhteyksissä kuin strategisen budjetoinnin osalta. Tutkimuksen osa-alueista on siis esitetty omia teorioita, mutta tässä pyritään luomaan uutta tietoa strategisen budjetoinnin osalta.

4.5.1. Hypoteesien tarkennus

Strategisella suunnittelulla on havaittu olevan positiivisia vaikutuksia, kun se toteutetaan joustavasti ja yrityksen vaatimusten mukaan (Bryson 1988; Miller & Cardinal 1994; Grant 2003). Erityisen tärkeässä asemassa on suorituskykymittareiden käyttö ja niiden sulauttaminen yrityksen kriittisiin tekijöihin (Hoque 2004). Strateginen suunnittelu sisältää useita eri keinoja yrityksen toiminnan muokkaamiseksi ja parantamiseksi. Se tarjoaa mahdollisuuden nähdä tavoitteet ja yrityskokonaisuus selkeässä ja yksinkertaisessa muodossa. Lisäksi se antaa toiminnalle suunnan ja ohjaa työskentelyä niin ylemmillä kuin alemmilla organisaation tasoilla. Näistä argumenteista ja väitteistä muodostuu viitekehysten ensimmäinen tutkittava hypoteesi (ja nollahypoteesi suluissa):

(H0₁: Strategisella suunnittelulla ei ole positiivista yhteyttä yrityksen suorituskykyyn)

H1: Strategisella suunnittelulla on positiivinen yhteys yrityksen suorituskykyyn.

Budjetointi on yrityksen kivijalka. Sitä on käytetty kautta aikain liiketoiminnan rahavirtojen mittarina sekä toimintaa ohjaavana ja kontrolloivana systeeminä. Vaikka se on raskas ja jäykkä työkalu – jonka tarkoituksenmukaisuus on tässäkin tutkimuksessa kyseenalaistettu – se nähdään vielä nykyaikanakin antavan elintärkeää tietoa yrityksen toiminnasta (Otley 1985; Ekholm ja Wallin 2000).

Budjetointi vaikuttaa positiivisesti yrityksen suorituskykyyn, kun se perustuu yhteisymmärrykseen, laadukkaaseen informaation tuottamiseen sekä kommunikointiin budjetoinnissa vaikuttavien työntekijöiden välillä (Campbell & Gingrich 1986; Kren 1992; Fisher ym. 2000). Se luo tavoitteita ja ylläpitää niiden toteutumista. Lisäksi se kertoo toteutuneiden ja ennustettujen arvojen väliset erot ja antaa suuntaa tulevaisuuden suunnittelulle. Se raportoi vahvasti yrityksen sisäisen toiminnan tulojen ja menojen yksityiskohtaiset tiedot, jotta löydetään syyt ja seuraukset sekä tehdään oikeat tulevaisuuden päätökset. Toinen hypoteesi esittää budjetoinnin välisen suhteen yrityksen suorituskykyyn vaikuttavana tekijänä:

(H0₂: Budjetoinnilla ei ole positiivista yhteyttä yrityksen suorituskykyyn.)

H2: Budjetoinnilla on positiivinen yhteys yrityksen suorituskykyyn.

Strategian ja ohjausjärjestelmän sisällöllinen lähentyminen vaikuttaa positiivisesti suorituskykyyn (Langfield-Smith 1997). Myös havaitulla ympäristön epävarmuudella on todettu olevan vahva korrelaatio strategisen sekä operationaalisen suunnittelun kanssa. Epävarmoissa oloissa ja muutostilanteissa selvittää paremmin, kun suunnitteluprosesseja kehitetään vastaamaan toimintaympäristöä (Shrader ym. 1989; Simons 1990; Chenhall 2003; Bescos ym. 2003; Baines & Langfield-Smith 2003; Hoque 2005). Epävarmassa toimintaympäristössä ja strategisissa muutostilanteissa joustava ohjausjärjestelmä on merkittävä voimavara myös silloin, kun yritys kykenee määrittämään toimintaansa interaktiivisen ja diagnostisen käytön välillä (Simons 1991; Henri 2006). Nykyään yritysten toimintaympäristö on täynnä nopeasti muuttuvia mahdollisuuksia ja uhkia, joka vaatii yhä vahvempaa pitkän aikavälin toimintasuunnitelmaa ja yrityksen sisäisten pro-

sessien tukea tälle suunnitelmalle. Kolmas ja neljäs hypoteesi määrittävät näitä suhteita epävarman toimintaympäristön, strategisen suunnittelun ja budjetoinnin välillä.

(H0_{3a}: Strategisella budjetoinnilla ei ole positiivista yhteyttä yrityksen suorituskykyyn)

H3a: Strategisella budjetoinnilla on positiivinen yhteys yrityksen suorituskykyyn

(H0_{3b}: Strategisen budjetoinnin vaikutus suorituskykyyn ei ole positiivisempi kuin strategian ja budjetoinnin vaikutus erillisinä prosesseina)

H3b: Strategisen budjetoinnin vaikutus suorituskykyyn on positiivisempi kuin strategian ja budjetoinnin vaikutus erillisinä prosesseina

(H0₄: Havaittu ympäristön epävarmuus ei vahvista strategisen budjetoinnin yhteyttä suorituskykyyn)

H4: Havaittu ympäristön epävarmuus vahvistaa strategisen budjetoinnin yhteyttä suorituskykyyn.

5. TUTKIMUKSEN AINEISTO JA METODIT

Teoriaosassa kuvattiin strategisen suunnittelun ja budjetoinnin välisiä riippuvuussuhteita sekä epävarman toimintaympäristön merkitystä näiden prosessien toteutuksessa. Metodologiassa esitetään empiirisen tutkimuksen tavoitteet sekä käytännön toteutus. Lisäksi kuvataan tutkimusaineisto ja niiden tutkimiseen käytetyt menetelmät. Tutkimustulokset (kpl 6) ja yhteenveto (kpl 7) on eritelty omaksi luvukseen kokonaisuuden selkeyttämiseksi. Tutkielman tutkimusote on nomoteettinen eli teorian pohjalta asetettuja hypoteeseja testataan ja yleistetään tilastollisesti kerätyn havaintoaineiston pohjalta (Lukka 1991: 166).

5.1. Tutkimusmenetelmän valinta

Tutkimuksen tarkoituksena oli kerätä informaatiota tutkittavasta ilmiöstä ja sen vaikutuksesta yritysmaailmassa, joten tutkimusongelmaksi valittiin kvantitatiivinen eli määrällinen tutkimus. Kvantitatiivinen ja kvalitatiivinen tutkimus eroavat metodologialtaan paljon toisistaan (Uusitalo 1997: 79-81). Kvalitatiivisessa tutkimuksessa – toisin kuin kvantitatiivisessa – tutkimuskohteiden määrä on pieni ja niistä pyritään saamaan laadullista ja syväluotaavaa informaatiota. Kvantitatiivinen tutkimus antaa yleistettävämpiä ja ennustettavampia kausaalisuhteita kuvaavia tuloksia (Hirsjärvi & Hurme 2010: 22). Kvantitatiivinen menetelmä mahdollistaa epävarman toimintaympäristön vaikutusten yleistämisen yritysmaailmaan, joka on tämän tutkimuksen erityispiirre.

Tutkittavan aihetta pyritään ymmärtämään kokonaisvaltaisesti taustateorian sekä empiirisen tutkimusaineiston perusteella paremman käsityksen saamiseksi tutkittavasta kokonaisuudesta. Tutkimusmenetelmäksi muodostui hypoteettis-deduktiivinen menetelmä, jossa teorian pohjalta luodaan hypoteeseja, joita empiiristen havaintojen avulla testataan (Metsämuuronen 2002: 8). Tutkimusasetelma on poikkileikkausasetelma, jossa useista havaintoyksiköistä muodostetaan yksi mittaus. (Metsämuuronen 2005: 8).

5.2. Tavoitteet sekä aineiston keräys

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää strategisen budjetoinnin vaikutusta suomalaisten pk-yritysten suorituskykyyn. Suorituskyky on jaettu prosessuaaliseen sekä taloudelli-

seen suorituskykyyn. Toisin sanoen tutkitaan miten strategisia näkökulmia huomioiva budjetointiprosessi vaikuttaa prosessitavoitteiden saavuttamiseen sekä yrityksen taloudelliseen kannattavuuteen. Myös työntekijöiden tyytyväisyys prosesseihin tutkitaan. Lisäksi tuodaan esille erityisnäkökulma, jonka tavoitteena on selvittää kasvattaako havaittu epävarmuus toimintaympäristöstä tutkittuja strategisen budjetoinnin vaikutuksia.

Tutkimusta varten tieto on muutettava muotoon, jossa sitä voi tarkoituksenmukaisesti käsitellä. Kvantitatiivisessa survey-tutkimuksessa tämä tapahtuu luomalla tilastollisia muuttujia tilastoyksiköistä (Metsämuuronen 2005: 7). Tämän tutkimuksen tilastoyksiköistä (yritykset) muodostettiin seuraavat tutkimusmuuttujat: strategisen suunnittelun taso, budjetoinnin taso, strategisen budjetoinnin taso, havaittu ympäristön epävarmuus, strategia- ja budjetointitavoitteiden toteutuminen, tyytyväisyyden taso strategia- ja budjetointiprosesseissa sekä yrityksen kannattavuus (Liite 3). Lisäksi taustamuuttujina kysyttiin yrityksen koko, toimiala sekä kasvuyritysstatus.

Tutkimuksen perusjoukoksi määriteltiin suomalaiset pk-yritykset, jotka toteuttavat strategista suunnittelua sekä budjetointia. Pk-yritysten merkitys Suomen kansantaloudelle on suuri (Taulukko 4). Ne muodostavat 99,8 % suomalaisista yrityksistä. Tutkimuksen edetessä käytiin keskustelua sähköpostitse useaan suuryritykseen (Nokia, Wärtsilä sekä Kone) ja todettiin, että aihe on merkittävä ja niissä pyritään jatkuvasti kehittämään strategisen budjetoinnin tavoitteita. Myös tämän takia huomio kiinnitettiin pk-yrityksiin, joissa strategiatyö on usein vähäisempää ja budjetointi on pahimmin jämähtänyt paikoilleen (Shrader ym. 1989).

Taulukko 4. Yritysjakauma 2008 (Tilastokeskus 2009: 5).

Pk- ja suurten yritysten määrä, henkilöstö ja liikevaihto sekä niiden muutokset 2008 (henkilöstön lukumäärän mukainen luokittelu)

Suuruusluokka	Yrityksiä	Osuus %	Muutos %	Henkilöstö	Osuus %	Muutos %	Liikevaihto milj. euro	Osuus %	Muutos %
Pk-yritykset	320 296	99,8	3,9	942 831	62,8	0,7	193 148	48,7	4,1
- pienyritykset	317 855	99,0	3,9	696 944	46,4	0,6	129 195	32,6	6,9
- keskisuuret	2 441	0,8	0,9	245 887	16,4	1,0	63 953	16,1	-1,2
Suuret yritykset	656	0,2	2,0	559 382	37,2	2,6	203 444	51,3	7,6
Yhteensä	320 952	100,0	3,9	1 502 213	100,0	1,4	396 591	100,0	5,9

Perusjoukosta poimittu otos/näyte valikoitui satunnaisotannalla Fonecta Oy:n yritysrekistä tuhansien suomalaisten yritysten joukosta. Otannan satunnaisuus varmistettiin satunnaislukugeneraattoria käyttäen. Mikroyritykset (alle 10 työntekijää, alle 2m liikevaihto) karsittiin pois, koska niissä budjetointi ja strategiatyö on hyvin vähäistä, eikä suunnittelun taso nouse esille samalla tavalla. Toisaalta todettakoon, että strategisen budjetoinnin informaatio sekä koordinoitietuja voidaan hyödyntää myös pienimmissä tai suurimmissa yrityksissä.

Itse koottu tutkimusaineisto kerättiin 17.11 ja 17.12 välisenä aikana E-lomakeohjelmalla valmistetun internet-pohjaisen kyselylomakkeen avulla (Liite 1). Internetkysely on käytännöllinen, kustannustehokas ja nopea tapa tuottaa aineistoa. Sen avulla vastaukset saadaan helposti siirrettyä tilasto-ohjelmaan käsiteltäväksi (Heikkilä 2004: 69). Myös haastattelijan vaikutus eliminoituu ja kohderyhmät on helppo tavoittaa. Ongelmana on se, että vastausolosuhteita ei voi kontrolloida eikä kyselyyn vastanneita henkilöitä varmuudella todentaa (Malhotra & Birks 2007: 274–275).

Kysely lähetettiin 350 yritykseen. Heikon vastausmäärän takia lähetettiin kaksi muistutusviestiä 1.12 sekä 10.12. Vastausten määrässä pyrittiin vähintään 20 % vastausasteeseen, jonka raja saavutettiin (75 vastausta). Yksi vastaus jouduttiin karsimaan otoksesta, sillä kyseinen yritys ei budjetoinut ollenkaan. Näin ollen lopulliseksi vastausmääräksi muodostui 74 yritystä.

5.3. Kyselylomakkeen laatiminen

Kyselylomake on kvantitatiivisen tutkimuksen keskeisimpiä tekijöitä. Se on syytä toteuttaa huolellisesti, sillä se on eräs suurimmista virheiden aiheuttajista kvantitatiivisessa tutkimuksessa (Heikkilä 2004: 47). Kyselyn onnistuminen edellyttää, että vastaajat haluavat ja osaavat vastata siihen. Lomakkeella pyritään siis saamaan vastaajat kiinnostuneiksi ja motivoituneiksi vastaamisesta. Tarkoituksena on myös herättää vastaanottajan luottamus ja osoittaa arvostusta vastaajaa kohtaan (Malhotra & Birks 2007: 326). Lomake (Liite 3) laadittiin tutkimuksen tarkennetun viitekehyksen ja hypoteesien pohjalta. Lomake jakautui tutkittaviin osa-alueisiin seuraavanlaisesti:

- | | |
|----------------------------|--|
| 1) Vastaajatiedot | 5) Strateginen budjetointi |
| 2) Strateginen suunnittelu | 6) Yrityksen tavoitteiden toteutuminen |
| 3) Budjetointi | 7) Tyytyväisyys |
| 4) Ympäristön epävarmuus | 8) Yritystiedot |

Lomakkeen sisältö perustui väittämiin, jota vastaajan tuli arvioida oman organisaationsa valossa. Vastaajatiedot (1. osa-alue) sisälsi vastaajan aseman organisaatiossa. Näin kysely saatiin kohdistettua henkilöille, jotka todella ovat mukana yrityksensä suunnitteluprosesseissa. Seuraavat osa-alueet (2. – 4.) muodostuivat selittävästä muuttujista ja niitä kuvaavista muuttujista. Tämän jälkeen yrityksen prosessuaalisten tavoitteiden toteutuminen (6. osa-alue) mittasi strategiaa sekä budjetointisuunnittelun suorituskykyä. Kiinnostuksen vuoksi mukaan tutkittiin myös vastaajien tyytyväisyyttä (7. osa-alue) prosesseihin. Lopulta yritystiedot (8. osa-alue) kertoivat toimialan, yrityskoon (pieni vai keskiuuri yritys), kasvun (kasvuyritys vai ei) sekä kannattavuuden.

Kyselylomake pyrittiin luomaan selkeäksi, lyhyeksi ja sisällöltään tiiviiksi vastaamisen helpottamiseksi sekä vastaushalun ylläpitämiseksi. Sen täyttämisen arvioitiin vievän alle 10 minuuttia. Tämän uskottiin vähentävän vastauskatoa. Palautteen perusteella vastaajat kehuivat lomakkeen sisältöä ja tiiviyyttä. Kysely perustui strukturoituun kysymyksenasetteluun eli kysymyksissä oli valmiit vastausvaihtoehdot ja lomakkeen täyttämistä ohjattiin tekstiselityksin (Eskola & Suoranta 1998: 86). Asteikkona käytettiin 7-portaista Likertin asteikkoa, jonka kautta muuttujatiedot saatiin numeeriseen havaintomatriisiin aineiston helpompaa käsittelyä varten.

Kysely kohdistettiin yritysten ylimmälle ja keski-tason johdolle, joilla on kokemusta strategia- ja budjetointityöskentelystä. Vastaajien tarkoituksena oli vastata lähinnä yrityksensä tilaa kuvaava vaihtoehto. Kiinnostusta tutkimusta kohtaan nostettiin vastaajien keskuudessa kysymällä, kuinka tärkeänä he pitävät budjetointia ja miten tyytyväisiä he ovat yrityksensä budjetointiprosessiin.

5.3.1. Tutkimuksessa käytetyt muuttujat

Tutkimuksen päämuuttujat muodostuvat riippumattomista sekä riippuvaisista muuttujista. Riippumaton muuttuja on syytekijä, jonka suhteen tutkitaan mielenkiinnon kohteena olevaa tekijää eli riippuvaista muuttujaa (Metsämuuronen 2005: 11). Tässä tutkimuksessa riippumattomilla muuttujilla eli johdon ohjausjärjestelmän suunnitteluprosesseihin

liittyvillä tekijöillä pyrittiin selittämään riippuvaisia muuttujia eli suorituskykyä kuvaavia muuttujia. Suorituskykyä kuvaavat muuttujat jaoteltiin kuvaamaan taloudellista tehokkuutta (kannattavuus) sekä prosessien tehokkuutta.

Riippuvaiset eli selitettävät muuttujat

Riippuvaiset muuttujat esitettiin kyselylomakkeessa. Taloudellisen suorituskyvyn mittarina käytettiin sijoitetun pääoman tuottoastetta eli ROI:a, jonka todetaan olevan merkittävä mittari kannattavuuden kuvaamisessa. Se kysyttiin kannattavuutena (**PROFI**) kyselylomakkeella kohdassa *yritystiedot*. (Liite 3.)

Tunnusluku soveltuu toimialakohtaiseen vertailuun, joten toimialoja ei tarvitse erikseen jaotella. ROI kuvaa yrityksen suhteellista kannattavuutta eli tuottoa yritykseen sijoitetulle tuottoa vaativalle pääomalle. Se antaa informaatiota operatiivisen toiminnan tehokkuudesta eli kuinka hyvin johto ja työntekijät käyttävät resursseja. Sillä on siis selkeä yhteys budjetointiin, joka perustuu resurssien jaottelulle. ROI kysyttiin tutkimukseen vastanneilta yrityksiltä viitteellisillä normiarvoilla (Taulukko 5), jotka muodostuivat seuraavasti:

Taulukko 5. ROI:n viitteelliset arvot.

Erinomainen (5)	yli 15 %
Hyvä (4)	10 - 15 %
Tyydyttävä (3)	6 - 10 %
Välttävä (2)	3 - 6 %
Heikko (1)	alle 3 %

ROI:ssa yrityksen tulos suhteutetaan tuloksen sen vaatimiin resursseihin. Sen tulisi olla lainakorkoja suurempi tai vähintään niiden arvoinen, sillä oman pääoman sijoitukset ovat yleisesti ottaen riskisempiä verrattuna vieraan pääoman sijoituksiin. Sijoitettu pääoma lasketaan tilikauden alun ja lopun keskiarvona ja se on aina vähintään korollisen velan suuruinen. ROI lasketaan seuraavalla tavalla:

Sijoitetun pääoman tuotto-% = $100 * [\text{nettotulos} + \text{rahoituskulut} + \text{verot (12 kk)}] / \text{sijoitettu pääoma keskimäärin}$

Toinen suorituskykymittari oli yrityksen suunnitteluprosessien tavoitteiden toteutuminen, joka esitettiin kyselylomakkeen kohdassa *yrityksen tavoitteiden toteutuminen*. Yrityksillä on erilaisia prosessuaalisia tavoitteita, joten mittari luotiin yksinkertaisesti johdohenkilöstön mielipiteisiin perustuen. Tutkimuksessa käsiteltävän aiheen mukaan johdohenkilöstöltä kysyttiin erikseen budjetoinnin (**PERFB**) ja strategisen suunnittelun (**PERFS**) tavoitteiden toteutumista 7-portaisella asteikolla. (Liite 3.)

Riippumattomat eli selittävät muuttujat

Tutkimuksen riippumattomat muuttujat muodostuivat strategisesta suunnittelusta, budjetoinnista sekä havaitusta ympäristön epävarmuudesta. Niillä kaikilla on selkeä linkki yrityksen tuloksellisuuteen tarkoituksenmukaisesti käytettynä, kuten aikaisemmat tutkimukset ovat osoittaneet. Lisäksi esiin on tuotu strateginen budjetointi, jonka merkitystä pyritään vahvistamaan ylivoimaisena menetelmänä. Ne kaikki eroteltiin omiin osaluokkiin kyselylomakkeella (Liite 3). Niiden sisällölliset väittämät esitettiin seuraavallisina:

Strateginen suunnittelu (STRQ1–STRQ7)

1. Strateginen suunnittelu kuvaa tavoitteet ja kriittiset menestystekijät
2. Strateginen suunnittelu määrittää mittarit tavoitteille
3. Strategisessa suunnittelussa analysoidaan toimintaympäristöä
4. Strategisessa suunnittelussa analysoidaan yrityksen sisäisiä tekijöitä
5. Strategiaa kehitetään jatkuvasti
6. Strategia jalkautetaan ja kommunikoidaan työntekijöille
7. Johto sitoutuu strategiseen suunnitteluun

Budjetointi (BUDQ1–BUDQ7)

1. Budjetointi ohjaa toimintaa
2. Budjetointi tuottaa informaatiota
3. Budjetit tukevat yrityksen tavoitteita
4. Budjetit joustavat tarpeen vaatiessa
5. Budjetointi osallistaa ja motivoi työntekijöitä
6. Budjetointi toimii kontrollin välineenä
7. Budjetointi perustuu jatkuvuuteen

Ympäristön epävarmuus (PEUQ1–PEUQ6)

1. Asiakkaiden tarpeet ja vaatimukset
2. Markkinoiden ja kilpailijoiden toiminta
3. Toimittajien/hankkijoiden toiminta
4. Lakien ja säännösten vaikutus
5. Teknologia
6. Globalisaatio

Strateginen budjetointi (SABQ1–SABQ5)

1. Budjetit seuraavat yrityksen strategisia tavoitteita
2. Lyhyen aikavälin tavoitteet on linjattu pitkän aikavälin tavoitteisiin
3. Resursseja suunnataan strategiaan kehityshankkeisiin
4. Budjetointiprosessi ottaa huomioon ei-taloudellisia tekijöitä
5. Yrityksen suorituskykyä arvioidaan strategisten tavoitteiden kautta

Väittämät luotiin teorian ja aikaisempien tutkimusten pohjalta. Huomio kiinnitettiin jokaisen aihealueen tärkeimpiin tekijöihin. Lopputuloksena saatiin vahvat faktorit, sillä yksikään väittäjä ei osoittautunut analyysivaiheessa heikoksi.

Muut muuttujat

Kontrollimuuttujiksi valittiin toimiala, koko ja kasvuyritysstatus. Toimialat jaoteltiin teollisuuteen, rakentamiseen, kauppaan, rahoitukseen, palveluihin sekä muihin toimialoihin. Koon mukaan yritykset jakautuivat pieniin tai keskisuuriin yrityksiin. Tätä arvioitiin liikevaihdon ja työntekijöiden määrällä. Kasvua mitattiin vastaavasti liikevaihdon tai henkilöstön vuosittaisella kasvulla sekä kolmen vuoden kasvulla. Kontrollimuuttujia kuvaavat mittarit luotiin yleisesti yritysmaailmassa käytettyjen jaotteluiden pohjalta. (Liite 3.)

5.4. Aineiston luotettavuuden arviointi

Luotettavuuden edellytys on, että tutkimus tehdään tieteelliselle tutkimukselle asetettujen kriteerien mukaisesti. Tutkittava ilmiö on määriteltävä täsmällisesti. Myös ilmiötä tutkivat mittarit on määriteltävä, jotta ne olisivat päteviä. Käsitteenmäärittelyä ja mittausten luontia kutsutaan operationalisoinniksi (Alkula, Pöntinen & Ylöstalo 1994: 75-76). Tutkimuksen luotettavuutta ja pätevyyttä mitataan validiteetin sekä reliabiliteetin avulla (Heikkilä 2004: 185).

5.4.1. Validiteetti

Validiteetilla tarkoitetaan tutkimusmenetelmän kykyä mitata juuri sitä, mitä on tarkoitettu mitata. Validi mittari on tulos operationalisoinnista, joten kysymysten muokkaus ja määrittely vaikuttavat validiteettiin. Sisäinen validiteetti tarkoittaa, että vastaavtko mittaukset teoriaosan käsitteitä. Lisäksi on olemassa ulkoinen validiteetti, joka arvioi miten muut tutkijat tulkitsevat mittaustulokset sekä miten tutkimustulokset voidaan yleistää tutkimuksen ulkopuolelle. (Heikkilä 2004: 186.) Validiteetti arvioi, kuinka hy-

vin tutkimusmenetelmä ja mittarit vastaavat tutkittavaa ilmiötä. Teoreettisen ja operationaalisen määritelmän ollessa yhtäpitävät validiteetti on täydellinen (Uusitalo 1997: 84).

Tässä tutkimuksessa kyselylomakkeen termit strategisen suunnittelu, budjetointi, strateginen budjetointi sekä ympäristön epävarmuus määriteltiin tarkasti niitä käsittelevissä osa-alueissa. Niitä kuvaavat väittämäpatteristot luotiin teorian ja aikaisempien tutkimusten pohjalta mittaamaan tärkeimpiä sisällöllisiä tekijöitä. Näin operationalisoimalla todettiin mittareiden validiteetti ja luotiin yhteisymmärrys käsitteistön tarkoituksesta. Lisäksi validiteettia mitattiin SmartPLS sekä SPSS ohjelmilla.

5.4.2. Reliabiliteetti

Reliabiliteetilla tarkoitetaan tutkimuksen johdonmukaisuutta eli sitä, että tulokset eivät ole sattumanvaraisia. Näin ollen mittarit mittaavat aina samaa asiaa ja tulokset ovat toistettavissa samalla testillä uudestaan. Hyvä reliabiliteetti tarkoittaa myös hyvää validiteettia, mutta validiteetti ei määrittele reliabilitettia. (Malhotra & Birks 2007: 357.)

Reliabiliteettia voidaan tarkastella vasta mittauksen jälkeen tutkimalla useampien mittausten korrelaatioita. Mitä parempi on korrelaatio, sitä parempi on myös reliabiliteetti. Tilasto-ohjelmissa reliabiliteettia kuvaa Cronbachin alfa (Malhotra & Birks 2007: 358). Sisäinen reliabiliteetti kuvaa useiden mittauskertojen tuloksia samasta tilastoyksiköstä eli mittauksen kohteesta. Ulkoinen reliabiliteetti tarkoittaa, että tulokset voidaan toistaa myös muissa tutkimuksissa (Heikkilä 2004: 187).

Otoksen koko vaikuttaa tulosten tarkkuuteen. Tulokset muuttuvat sattumanvaraisemmiksi, kun otosta pienennetään. Reliabiliteettia alentavat myös systemaattiset virheet tai satunnaisvirheet. Systemaattinen virhe syntyy aineiston keräämisessä, jolloin jokin tekijä vääristää aineiston eheyttä. Tämä voi olla mm. rekisterin puutteellisuus. Satunnaisvirheitä ovat mm. otantavirheet, mittausvirheet sekä käsittelyvirheet. (Heikkilä 2004: 186-187.) Myös vastaajan ominaisuudet vaikuttavat johdonmukaisuuteen. Vastaaja saattaa ymmärtää kysymyksiä ja asioita väärin tai jopa vahingossa merkitä vastauksensa väärään paikkaan (Uusitalo 1997: 84).

Tutkimuksen reliabiliteettia parannettiin testaamalla lomake koehenkilöillä useaan otteeseen ennen sen lopullista lähettämistä. Tällä varmistettiin määrittelyjen sekä mittareiden yksiselitteisyys. Otoksen koko pyrittiin myös säilyttämään tarpeeksi suurena sat-

tumanvaraisuuden madaltamiseksi. Vastaajiksi valikoitiin ja kysymällä varmistettiin johtotason henkilöstöä, jolla on ymmärrystä tutkimuksen sisällöstä. Systemaattiseen virheeseen pyrittiin vaikuttamaan karsimalla pienimmät yritykset pois kyselystä, sillä niiden vähäiset resurssit, ymmärrys ja toiminta johdon ohjausjärjestelmien parissa saataisivat vääristää tutkimustuloksia. Satunnaisvirhettä vähennettiin mittaamalla tutkittavia ilmiöitä useilla eri väittämillä. Lisäksi reliabiliteettia mitattiin SmartPLS sekä SPSS ohjelmilla.

5.5. Tulosten analysointi ja merkitsevyytason valinta

Tutkimuksen tilastollinen analyysi toteutetaan hypoteesien ja muuttujien luonteen vuoksi PLS-mallia (Partial Least Squares) käyttäen. PLS toteuttaa reittimallinnuksen, joka mahdollistaa useiden muuttujien suhteiden tarkastelun samanaikaisesti. Se tuottaa tuloksia hyvin monimutkaisistakin muuttujien välisistä merkityksistä sekä mallin rakenteellisesta toimivuudesta. PLS on versio rakenneyhtälömallinnuksesta (SEM, Structural Equation Modeling). Se sopii hyvin tämän tutkimuksen pienemmälle otoskoolle toisin kuin SEM suuren otoskoon menetelmänä. (Henseler, Ringle & Sinkovics 2009: 282-283.) Lisäksi malli mahdollistaa moderoivien ja medioivien muuttujien samanaikaisen tutkimisen kuten myös havaittujen ja latenttien (piilevien) muuttujien erottamisen (Baines & Langfield-Smith 2003).

PLS tuottaa latentteja muuttuja-arvoja, joita verrataan havaittuihin muuttujiin. Näin olen se sisältää kaksi mallia: rakenteellisen mallin (sisäinen malli) sekä mittausmallin (ulkoinen malli). Sisäinen malli määrittää latenttien muuttujien väliset suhteet. Ulkoinen malli selvittää havaittujen ja piilevien muuttujien suhteita. (Henseler ym. 2009: 284; Hulland 1999: 198.)

Sisäinen malli voidaan kirjoittaa muotoon:

$$(1) \quad \xi = B\xi + \zeta$$

jossa ξ = latenttien muuttujien vektori

B = muuttujasuhteiden välisten kertoimien matriisi

ζ = sisäisen mallin residuaali

Yhtälö tiivistetään muotoon $\zeta | \xi = B\xi$, koska perinteinen PLS-malli olettaa rekursiivisen sisäisen mallin, joka edellyttää ennustajien erittelyä. Sisäinen malli muodostaa siis kausaalisen ketjun, jossa residuaalit ja latentit muuttujat eivät korreloi keskenään (Henseler ym. 2009: 285).

Ulkoisia malleja on olemassa kaksi erilaista: reflektiivinen ja normatiivinen. Teoreettinen päättely määrittää kumpaa mallia tutkimuksessa käytetään. Reflektiivisessä mallissa latentit muuttujat sekä residuaali muodostavat lineaarisesti havaitun muuttujan. Normatiivisessa mallissa havaittu muuttuja muodostaa latentit muuttujat. Tässä tutkimuksessa käytetään reflektiivistä mallia:

$$(2) \quad X_x = A_x \zeta + \varepsilon_x$$

jossa A = latauskerroin

Ulkoinen malli edellyttää sisäisen mallin tavoin ennustajien erittelyä, jolloin residuaalit ja latentit muuttujat eivät korreloi. Täten se osoitetaan muodossa $(X_x | \zeta) = A_x$ (Henseler ym. 2009: 285).

PLS-mallin analysointi ja tulkintavaiheessa tutkitaan ensin ulkoisen mallin (mittausmalli) validiteetti sekä reliabiliteetti, jonka jälkeen sama tehdään sisäiselle mallille (rakenteellinen malli) (Hulland 1999: 198; Henseler ym. 2009: 298). Reflektiivisen ulkoisen mallin reliabiliteettia arvioidaan yhteisreliabiliteetilla (composite reliability). Se mittaa latenttien muuttujien sisäisen reliabiliteetin johdonmukaisuutta ja sen ajatellaan olevan yleensä hyvä, jos se on 0.7 yläpuolella tutkimuksen alkuvaiheessa. Indikaattorit liittyvät tähän reliabiliteettiin ja niiden latausten osoittaessa alle 0.4 tulisi indikaattori hylätä. Hylkäämiseen tulisi liittyä myös selkeä yhteisreliabiliteetin nousu. Yhteisreliabiliteettia voi käyttää Chronbachin alfan sijaan, koska se selvittää indikaattoreiden lataukset ja latauserot. (Henseler ym. 2009: 299.)

Validiteettia arvioidaan tutkimalla lähenevää (convergent validity) sekä diskriminanttia validiteettia (discriminant validity). Lähenevän validiteetin keskiarvovarianssin (AVE) suositellaan olevan vähintään 0.5. Näin varmistetaan, että indikaattorit kuvaavat yhtenäistä konstruktiota. Diskriminanttia validiteettia mitataan Fornell-Larcker kriteerillä sekä indikaattoreiden ristikkäislatauksilla. Fornell-Larcker osoittaa latenttien muuttujien neliökorrelaatiot sekä niitä korkeammat keskiarvovarianssit. Latenttien muuttujien tulisi osoittaa suurempi varianssi omien indikaattoreiden kohdalla verrattuna muiden latentti-

en muuttujien indikaattoreihin. Ristikkäislataukset osoittavat siis indikaattoreiden ja muiden – indikaattoriin kuulumattomien – latenttien muuttujien välistä korrelaatiota. Mallin toimivuutta tulisi arvioida uudelleen, jos korrelaatiot muihin latentteihin muuttujiin nähden ovat omia muuttujia korkeampia. (Henseler ym. 2009: 299-300.)

Sisäisen mallin arviointi kyetään toteuttamaan reliabelin ja validin ulkoisen mallin kautta. Sisäisten selittävien latenttien muuttujien vaikutus selitettäviin latentteihin muuttujiin muodostuu R^2 -termillä (eli Pearsonin korrelaatiokertoimen neliö tai selitysaste), jossa 0.67, 0.33 ja 0.19 kuvaavat merkittävää, kohtalaista tai heikkoa arvoa (Henseler ym. 2009: 303). Se kuvaa selittävän muuttujan vaikutusta selitettävän muuttujan vaihtelulle.

PLS-malli kykenee muodostamaan useita latausotoksia ja rakentamaan luottamusvälit kaikille parametreille. Näin se parantaa ja varmistaa tulosten reliabiliteettia. Se tuottaa jokaiselle reittimallin kertoimelle keskiarvon ja keskivirheen, jonka avulla muuttujien suhteille voidaan muodostaa niiden merkitystä vertaileva t-testi. (Henseler ym. 2009: 305-306.)

Tutkimuksen merkitsevyystasot jakautuvat seuraaviin riskitasoihin: 0.001 (****), 0.01 (***), 0.05 (**) ja 0.1 (*). Merkitsevyystasot johdetaan t-luvuista, sillä SmartPLS -ohjelma ei niitä suoraan muodosta. Merkitsevyystasojen raja-arvot asettuvat t-jakaumataulukon mukaisesti kohdille 1,67; 2; 2,7 ja 3,5.

6. TUTKIMUKSEN TULOKSET

Tässä luvussa käydään läpi kyselylomakkeella kerätty aineisto sekä siitä tilasto-ohjelmalla tuotetut analyysit ja tulokset, etsitään luotettavat muuttujat latenteille fakto-reille, ja tarvittaessa poistetaan heikosti korreloivia indikaattoreita. Kontrollimuuttujien osalta tutkitaan toimialan, koon ja kasvun vaikutusta suorituskykymuuttujiin. Lisäksi tuotetaan aineistosta kuvailevaa statistiikkaa sekä tutkitaan muuttujien korrelaatiota, reliabiliteettia sekä validiteettia. PLS-mallin osalta esitetään graafinen kuvaaja sekä sen tuottamat tulokset eli ulkoiset ja sisäiset lataukset ja kertoimet. Lopuksi vedetään johtopäätökset sekä keskustellaan aiheesta ja sen rajoituksista.

6.1 Tulokset

Taulukko 6 osoittaa vastanneiden henkilöiden aseman yrityksissä. Kaikki vastanneet työskentelevät johtoasemassa, jossa heidän työtehtäviinsä kuuluu budjetoinnin ja strategisen suunnittelun tehtäviä. Johtoasemat jaoteltiin ylempään johtoon, johtoon, keskijohtoon sekä muuhun suunnitteluprosesseissa mukana olevaan johtoon. Ylin johto muodostui pää-, toimitus- tai varatoimitusjohtajista tms. Johto muodostui markkinointi-, talous- ja henkilöstöjohdosta tms. Keskijohto muodostui osasto-, suunnittelu-, myynti- ja projektipäälliköistä tai vastaavista henkilöistä, joilla oli useita alaisia. Eri asemat vastaajien välillä eivät vaikuta tutkimuksen reliabiliteettiin tai validiteettiin, sillä heillä kaikilla on asemansa takia yhtenäinen käsitys ja vaikutus organisaatioiden suunnitteluprosesseihin.

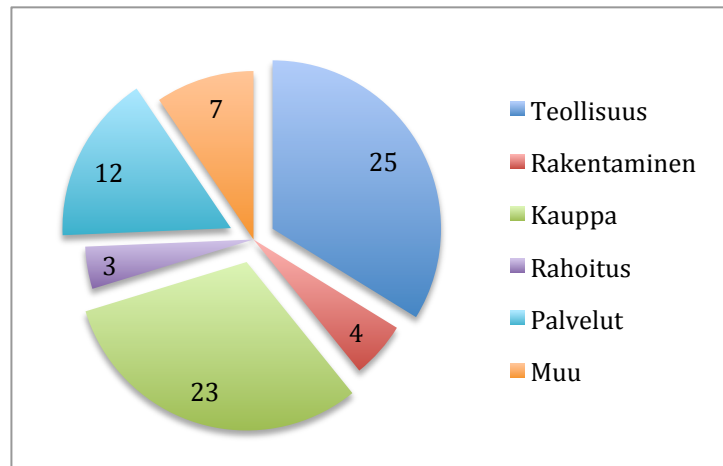
Taulukko 6. Vastanneiden asema organisaatiossaan.

	Määrä	Prosentti
Ylin johto	16	21,6 %
Johto	46	62,2 %
Keskijohto	9	12,2 %
Muu suunnitteluun osallistuva johto	3	4 %

Yritysten välinen toimialajakauma (Taulukko 7 ja Kuvio 12) osoittaa, että suurin osa vastanneista yrityksistä kuului teollisuuden (25 kpl) sekä kaupan (23 kpl) alaan. Tästä johtuen toimialasuhteet strategisessa budjetoinnissa tutkittiin asettamalla toimialat dummy-muuttujiksi. Vaikutukset mallin selitettäviin muuttujiin pysyivät kaikilla toimialoilla lähellä nollaa. Merkittävää eroa tuloksissa toimialojen välillä ei havaittu. Näin ollen otoksen toimialaeroilla ei ole vaikutusta tutkimuksen tuloksiin. Tulosten voidaan siis olettaa olevan yleistettävissä eri toimialoille.

Taulukko 7. Tutkimuksen toimialajakauma.

Toimiala	Yritysten määrä
Teollisuus	25
Rakentaminen	4
Kauppa	23
Rahoitus	3
Palvelut	12
Muu	7
Yhteensä	74



Kuvio 11. Toimialapiirakka.

Myös yrityskokoa testattiin dummy-muuttujana, sillä aineistossa tutkitut yritykset jaoutuivat epätasaisesti pienien ja keskisuurien yritysten välillä. Pieniä yrityksiä oli vastanneiden joukossa 17 kpl ja keskisuuria 57 kpl. Jaottelu määräytyi pieniin yrityksiin, jos henkilöstöä oli alle 50 ja liikevaihtoa enintään 10 miljoonaa. Keskisuurissa yrityk-

sissä vastaavasti henkilöstöä oli alle 250 ja liikevaihtoa enintään 50 miljoonaa. Yhteydet selitettäviin muuttujiin eivät olleet merkitseviä, joten yrityskoolla ei ollut vaikutusta tutkimuksen lopputulokseen. Näin ollen tutkimustulokset voidaan yleistää ainakin pieniin ja keskisuuriin yrityksiin.

Kolmantena kontrollimuuttujana kasvuyritys tutkittiin dummy-muuttujana. Yritys nähtiin kasvuyrityksenä, jos sen liikevaihto tai henkilöstö oli kasvanut kolmen vuoden aikana 10 % vuosittain tai 30 % yhteensä. Tutkimukseen vastanneista kasvuyrityksiä oli 25 kpl ja ei-kasvuyrityksiä 49 kpl. Kasvuyritysstatuksella ei toimialan tai yrityskoon tavoin ollut tilastollisesti merkitsevää vaikutusta selitettäviin muuttujiin, joten tutkimuksen lopputulokset voidaan yleistää sen osalta kaikkiin yrityksiin.

Seuraavaksi (Taulukko 8) esitetään kuvailevaa статистиikkaa eri muuttujien osalta. PLS-mallin kautta laskettiin muuttujille lataukset, jotka osoittavat vahvaa yhteyttä muihin latenttien muuttujien tekijöihin. Tämän lisäksi esille nousee vastausten minimi ja maksimit sekä keskiarvot ja keskihajonnat.

Taulukko 8. Deskriptiivistä статистиikkaa ja muuttujien lataukset PLS-mallissa (N=74).

Latentit faktorit ja niiden muuttujat	Lataukset	Min	Max	Keskiarvo	Keskihaj.
1. Budjetointi					
BUDQ1	0.792	2	7	5.14	1.089
BUDQ2	0.866	1	7	4.72	1.266
BUDQ3	0.889	1	7	4.88	1.384
BUDQ4	0.641	2	7	4.88	1.122
BUDQ5	0.816	2	7	4.93	1.296
BUDQ6	0.695	1	7	4.42	1.443
BUDQ7	0.888	2	7	5.39	1.312
2. Strateginen suunnittelu					
STRQ1	0.781	1	7	5.19	1.268
STRQ2	0.824	1	7	5.03	1.303

STRQ3	0.797	1	7	5.26	1.206
STRQ4	0.842	1	7	4.77	1.420
STRQ5	0.803	1	7	4.19	1.421
STRQ6	0.817	1	7	5.34	1.162
STRQ7	0.819	1	7	4.97	1.433
3. Havaittu ympäristön epävarmuus					
PEUQ1	0.776	2	6	4.97	1.085
PEUQ2	0.815	2	7	4.43	1.111
PEUQ3	0.724	1	6	4.42	1.228
PEUQ4	0.500	1	7	4.34	1.407
PEUQ5	0.716	2	7	4.76	1.132
PEUQ6	0.775	1	6	4.08	1.322
4. Strateginen budjetointi					
SABQ1	0.897	1	7	5.04	1.428
SABQ2	0.884	1	7	4.97	1.433
SABQ3	0.847	1	7	5.00	1.228
SABQ4	0.789	1	7	4.19	1.477
SABQ5	0.904	1	7	4.64	1.381
5. Suunnitteluprosessin suorituskyky					
PERFB	0.864	2	6	4.69	1.109
PERFS	0.913	2	6	5.08	0.990
6. Kannattavuus					
PROFI	1.000	1	5	3.32	1.195

PLS-mallilla toteutettiin mittausmallianalyysi (measurement model analysis), joka kuvaa muuttujien validiteettia ja reliabiliteettia. Tutkimalla yksittäisiä muuttujia ja niiden ominaisuuksia saadaan esille parhaiten latenteja faktoreita kuvaavat tekijät (Hulland

1999). Ferreira, Moulang ja Hendro (2010) määrittävät pienimmän hyväksyttävän latauksen raja-arvoksi 0,50. Muuttujien validiteettia ja reliabiliteettia käsiteltiin myös korrelaatiomatriisin sekä Cronbachin alfan avulla SPSS-ohjelmistolla.

SPSS:n mukaan strategisen suunnittelun, budjetoinnin sekä strategisen budjetoinnin osalta kaikki muuttujat korreloivat vahvasti keskenään alfan ollessa jokaisella yli 0,9. Havaitulla ympäristön epävarmuudella sekä suorituskykymuuttujilla oli myös selkeä korrelaatio alfojen asettuessa 0,7 yläpuolelle. Alfa arvo ei juurikaan vahvistunut muuttujia poistamalla, joten reliabiliteetin voidaan todeta olevan vahva. Mittausmallianalyysin mukaan budjetoinnin 4. väittäjä (Liite 3) oli ainoa muuttuja, joka alitti raja-arvon 0,5 ja sekin vain hieman. SPSS:n osoittaessa myös sen osalta hyvää korrelaatiota todettiin kaikkien muuttujien olevan valideja, joten ainuttakaan niistä ei poistettu lopullisesta mallista.

Taulukko 9. Reliabiliteetin ja validiteetin mittarit.

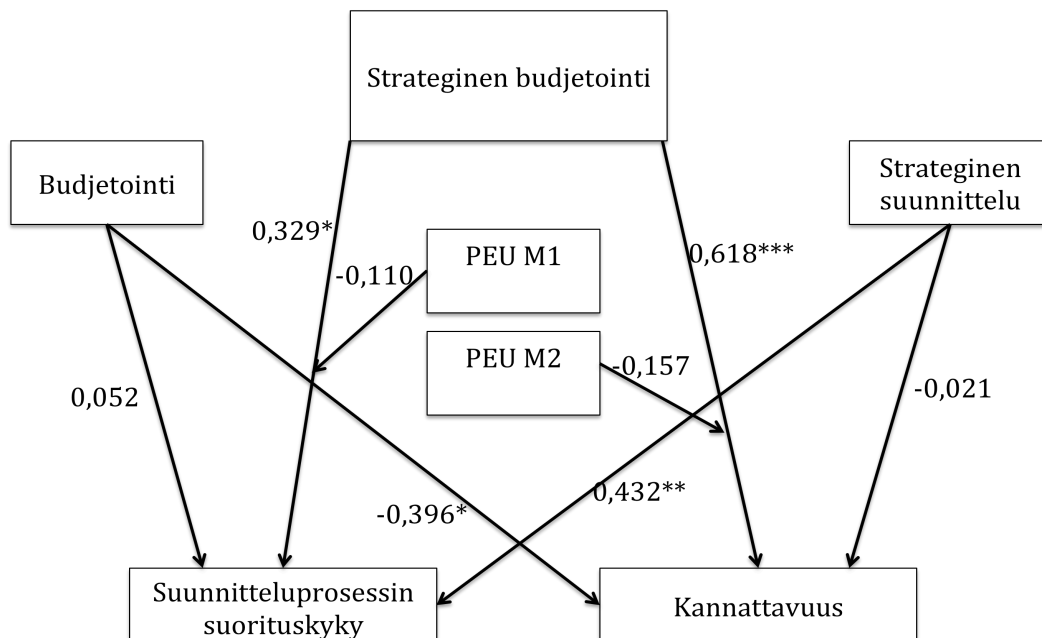
	AVE	Composite Reliability	R Square	Cronbachs Alpha	Communality
Budjetointi	0.645	0.926	n/a	0.905	0.645
Strateginen suunnittelu	0.659	0.931	n/a	0.914	0.659
PEU	0.526	0.867	n/a	0.816	0.526
Strateginen budjetointi	0.748	0.937	0.753	0.915	0.748
Suunnitteluprosessin suorituskyky	0.791	0.883	0.685	0.738	0.791
Kannattavuus	1.000	1.000	0.290	1.000	1.000
Moderaattori 1	0.459	0.961	n/a	0.960	0.459
Moderaattori 2	0.425	0.954	n/a	0.960	0.425

Edellä mainittujen tulosten ansiosta voidaan huomioida muuttujien ja väittäjien operationalisoinnin onnistuneen hyvin. Taulukko 9 osoittaa reliabiliteetin ja validiteetin osalta tärkeimmät arvot. PLS-mallin luomat luvut yhteisreliabiliteetista (composite reliabili-

ty) olivat myös vahvat. Ne asettuivat kaikilla latenteilla tekijöillä korkealle ollen matallimmillaan 0,867. Tämä kertoo mallin erittäin vahvasta sisäisestä konsistenssista. Myös PEU:n moderaattorit osoittivat vahvaa reliabiliteettia.

Lähenevän validiteetin arvioimisessa AVE-luvut ylittivät reilusti 0,5 kaikilla muilla tekijöillä paitsi PEU-moderaattoreilla. Niillä keskiarvovarianssit sijoittuivat 0,4 ja 0,5 välille. Näin ollen moderoivien tekijöiden kohdalla on huomioitava pieni varaus validiteetissa. Kuitenkin indikaattoreiden voidaan todeta kuvaavan yhtenäistä konstruktia. Diskriminantin validiteetin osalta luvut olivat myös kunnossa, sillä ristikkäislataukset olivat vahvimmillaan latenttien muuttujien omien indikaattoreiden kohdalla. Myös korkeat kommunaliteetit kertovat mallin vahvasta validiteetista.

Sisäisen mallin R²-termit osoittavat, että strateginen budjetointi ja suunnitteluprosessin suorituskyky selittyvät merkittävästi muilla latenteilla muuttujilla. Kannattavuuden osalta selitysaste on kohtalainen. Mallin läheisempi tarkastelu osoittaa selkeitä eroja sisäisten faktoreiden vaikutuksille. Kuvio 13 esittää PLS:n rakenteellisen mallin eli eli latenttien muuttujien väliset korrelaatiot sekä merkitsevyytasot. Taulukot 12 ja 13 esittävät lisäksi latenttien muuttujien korrelaatioita sekä niiden kokonaisvaikutukset.



(*** p < 0.01, ** p < 0.05, * p < 0.1, two-tailed t-statistics)

Kuvio 12. Sisäisen tutkimusmallin PLS-lataukset ja merkitsevyytasot.

Latenttien muuttujien polkukertoimet (Kuvio 13) osoittavat, että strategisella suunnittelulla itsenäisenä prosessina ei ole merkitsevää vaikutusta kannattavuuteen. Suunnittelu-prosessin tavoitteiden toteutumiseen sillä toisaalta on merkitsevä positiivinen yhteys ($p < 0,01$). Näin ollen ensimmäinen hypoteesi (H1) toteutuu suunnitteluprosessien tavoitteiden osalta, mutta ei toteudu kannattavuuden osalta. Toinen hypoteesi (H2) kuvaili budjetoinnin vaikutusta suorituskykyyn. Itsenäisenä prosessina budjetoinnilla ei ole merkitsevää vaikutusta suunnitteluprosessitavoitteiden toteutumiseen, mutta toisaalta kannattavuuteen sillä on vaikutusta ($p < 0,1$). Tämä vaikutus on kuitenkin negatiivinen. Täten budjetointi vaikuttaa negatiivisesti yrityksen kannattavuuteen.

Kolmas hypoteesi jakautui strategista budjetointia kuvaileviin kahteen väittämään. Polkumallin kertoimet osoittavat strategisen budjetoinnin merkitsevän ja positiivisen yhteyden (H3a) sekä yritysten suunnitteluprosessin tavoitteiden toteutumiseen ($p < 0,1$) että myös kannattavuuteen ($p < 0,01$). Kertoimet eivät kuitenkaan osoita vaikutuksen olevan suurempi kuin strategisen suunnittelun vaikutus prosessitavoitteiden toteutumiseen tai budjetoinnin vaikutus kannattavuuteen (H3b). Ympäristön epävarmuudella moderaattorina strategisen budjetoinnin ja suorituskykytekijöiden välillä ei myöskään ollut merkitsevää vaikutusta (H4). Muuttujien välisen riippuvuuden asteita kuvaavat myös seuraavat korrelaatioita ja PLS-mallin kokonaisvaikutuksia esittävät taulukot 10 ja 11.

Taulukko 10. Latenttien muuttujien väliset korrelaatiot.

	a	b	c	d	e	f	g	h
1. Budjetointi	1	0	0	0	0	0	0	0
2. Kannattavuus	0,090*	1	0	0	0	0	0	0
3. Moderaattori 1	-0.311	-0.174	1	0	0	0	0	0
4. Moderaattori 2	-0.181	-0.254	0.942	1	0	0	0	0
5. PEU	0.248	0.255	-0.323	-0.298	1	0	0	0
6. Strateginen budjetointi	0,722**	0,387***	-0.323	-0.238	0.360	1	0	0
7. Strat. suun.	0.596	0.345	-0.339	-0.320	0.490	0,817***	1	0
8. Suun. pros. suorituskyky	0.591	0.416	-0.392	-0.349	0,418*	0,769***	0.788	1
*** $p < 0.01$, ** $p < 0.05$, * $p < 0.1$								

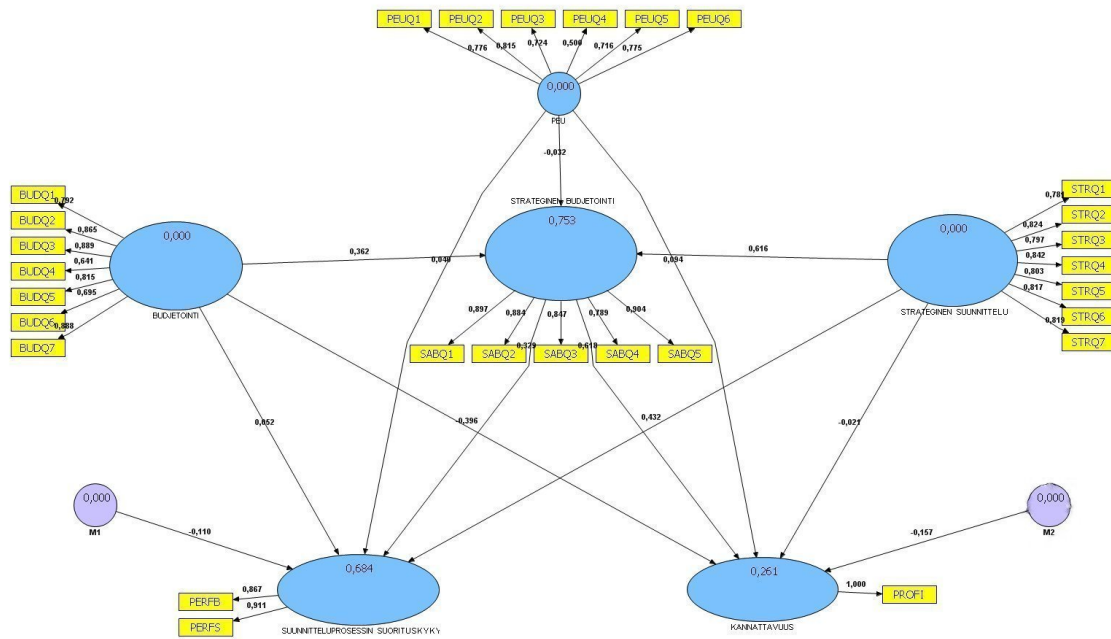
Taulukko 11. Rakenteellisen PLS-mallin kokonaisvaikutukset ja polkukertoimet. ¹⁾

	Kannattavuus	Strateginen budjetointi	Suunnitteluprosessin suorituskyky
Budjetointi	-0.172 <u>-0.396</u>	(0.362**)	0.182* 0.058
Strat. suun.	0.361**	(0.616****)	0.644****
PEU	(0.074) <u>(0.094)</u>	(-0.032)	(0.0177) <u>(0.029)</u>
Strateginen budjetointi	0.619***		0.341**
Kannattavuus			
Suun. pros. suoritusk.			
Moderaattori 1			-0.117
Moderaattori 2	-0.158		

****p<0.001, *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

¹⁾ Polkukertoimet esitetään alleviivattuna, jos ne eroavat kokonaisvaikutuksista. Suluissa olevat luvut ovat hypoteesien ulkopuolisia yhteyksiä.

Kuvio 14 näyttää PLS-mallin siinä lopullisessa muodossa, jossa SmartPLS-ohjelma sen osoittaa. Luvut ovat muodostuneet laskemalla PLS-algoritmi. Se sisältää sekä ulkoisen mallin havaittujen muuttujien (keltaisella) lataukset omien latenttien faktoreidensa (sini-sellä) osalta, että myös sisäisen mallin polkukertoimet latenttien muuttujien välillä. Latenttien muuttujien sisällä on ilmaistu numeroin myös R²-termit, jotka kuvaavat muuttujien välisen yhteyden vahvuutta. PEU:n suorat vaikutukset latenttina faktorina on myös tutkittu mallissa, jotta moderaattorit saataisiin malliin mukaan.



Kuvio 13. PLS-malli, havaittujen muuttujien lataukset sekä polkukertoimet.

6.2. Johtopäätökset ja keskustelua

Tässä kappaleessa pyritään rakentamaan yksityiskohtaisempi ymmärrys edellisen kappaleen tuottamiin tutkimustuloksiin. Johtopäätöksillä tuodaan kontribuutiota aikaisempien tutkimusten tuloksiin ja myös käytäntöön.

H1: Strategisella suunnittelulla on positiivinen yhteys yrityksen suorituskykyyn. Hylätään kannattavuuden osalta, mutta hyväksytään ($p < 0,01$) prosessitavoitteiden toteutumisen osalta. Positiivista vaikutusta kannattavuuteen strategisella suunnittelulla ei ole. Strategisen suunnittelun vaikutus suorituskykyyn on ollut aikaisempien tutkimusten osalta ristiriitaista. Näyttää siltä, että sen vaikutuksia kannattaa verrata useisiin eri suorituskykytekijöihin ja tilanteisiin, koska myös tämä tutkimus osoitti sen kaksoismerkityksen. Se vaikuttaa positiivisesti suunnitteluprosessien toteutumiseen, mutta tuottaakseen taloudellista tehokkuutta sen pitää mukautua ympäristöön ja yrityksen realiteetteihin. Yritykset kuitenkin väittivät strategisen suunnittelun toteutuvan keskimääräistä tehokkaammin. Vastaavasti suunnitteluprosessin tavoitteiden uskottiin toteutuvan keskimääräistä paremmin. Pk-yrityksissä strateginen suunnittelu ei selvästikään toimi tarkoituksemukaisesti.

H2: *Budjetoinnilla on positiivinen yhteys yrityksen suorituskykyyn.* Hylätään kummankin suorituskykymittarin osalta. Huomionarvoista on kuitenkin se, että budjetoinnilla oli negatiivinen vaikutus ($p < 0.1$) kannattavuuteen. Tämä on yllättävä tulos, sillä budjetointia pidetään yleisesti hyödyllisenä konstruktiona yrityksissä. Kuitenkin teoriaosan esittäminen kritiikki perinteistä budjetointia kohtaan näyttää tässä toteutuvan, sillä itsenäisenä prosessina budjetointi nähdään pk-yrityksissä heikkona.

H3: a) *Strategisella budjetoinnilla on positiivinen yhteys yrityksen suorituskykyyn, b) Strategisen budjetoinnin vaikutus suorituskykyyn on positiivisempi kuin strategian ja budjetoinnin vaikutus erillisinä prosesseina.* Kohta a hyväksytään sekä prosessitavoitteiden ($p < 0.1$), että kannattavuuden osalta ($p < 0.01$). Kohta b hylätään. Yhtenäisenä suunnitteluprosessina strateginen budjetointi näyttää tuottavan hyviä tuloksia suorituskykytekijöihin. Se vaikuttaa kokonaisuutena paremmin kuin budjetointi ja strateginen suunnittelu erillisinä prosesseina, vaikka strategisen suunnittelun itsenäinen vaikutus suorituskykytavoitteiden toteutumiseen on hieman heikompi. Tämä vahvistaa ajatusta yhtenäisestä ja tehokkaammasta suunnitteluprosessista, joka tuottaa lisäarvoa läpi koko organisaation.

H4: : *Havaittu ympäristön epävarmuus vahvistaa strategisen budjetoinnin yhteyttä suorituskykyyn.* Neljäs hypoteesi hylätään, sillä moderoina tekijänä PEU:lla ei ollut vaikutusta kumpaankaan suorituskykytekijään. Vastoin teoriaa ja aikaisempien tutkimusten käsitystä PEU ei erillisenä konstruktiona vaikuta yrityksen suorituskykyyn. Tässä tutkittiin kuitenkin sen vaikutusta strategisen budjetoinnin kohdalla, jonka sisäisissä rakenteissa tulisi olla jo valmiina ajatus ympäristötekijöiden huomioonottamisesta. Näin ollen erillinen panostus ympäristötekijöiden ymmärtämiseksi ei luultavasti ole tarkoituksenmukaista, sillä se tuottaisi ainoastaan ylimääräistä ja täten hyödyttöä lisäinformaatiota.

Tutkimusmalli tuotti hypoteesien lisäksi myös muuta informaatiota, joka kannattaa ottaa analyysissä huomioon. Strategisella suunnittelulla ja strategisella budjetoinnilla oli vahvasti merkittävä vaikutus strategiseen budjetointiin. Tämä on luonnollista, sillä strategisen budjetoinnin kokonaisuus muodostuu vahvasti mainituista tekijöistä. PEU:lla ei ollut itsenäisenä muuttujana vaikutusta strategiseen budjetointiin eikä suorituskykyyn. Tästä voidaan päätellä PEU:n tarvitsevan ympärilleen järjestelmän (kuten johdon ohjausjärjestelmä), joka voi hyödyntää liiketoimintaympäristöstä kerättävää informaatiota.

6.3. Rajoituksia ja tutkimus tulevaisuudessa

Seuraavaksi keskustellaan hieman tutkimukseen liittyvistä rajoituksista sekä sen vaikutuksista tulevaisuuden tutkimukseen. Strategista budjetointia suorituskykyyn yhdistäviä tutkimuksia ei juurikaan ole toteutettu. Uutena näkökulmana se muodostaa myös huomionarvoisia rajoituksia. Strategista budjetointia voi olla vaikea mitata, koska sillä ei ole selkeitä rakenteita yritysten sisällä.

Uutuus merkitsee, että strategisen budjetoinnin vaikutukset yritysraakenteissa ovat ennemminkin piileviä kuin huomioituja. Strateginen toiminta ja budjetointi ovat usein jakautuneet yritysten sisällä eri toimijoille ja toiminnoille, ja usein johdon laskentatoimi toteuttaa vieläkin vanhoja – jäykkiä – toimintamalleja. Näin ollen aiheen ymmärryksessä vastaajien keskuudessa saattaa olla eroja. Myös alhainen vastausten määrä tuottaa omat rajoituksensa, joten suurempi otos tehostaisi tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia.

Luottamus vastaajien väittämiin tuo aina omat ongelmansa tutkimuksen lopputuloksiin. Tähän kiinnitettiin kuitenkin huomiota luomalla yksinkertainen kyselylomake, johon saa vastattua nopeasti. Vastaajille annettiin anonymiteetti, mutta myös mahdollisuus saada tutkimustulokset helposti haltuunsa. Tämän uskotaan parantaneen luottamusta.

Toimialarajauksesta, koosta ja kasvuyrityksistä on myös vaikea vetää johtopäätöksiä, koska vastanneissa yrityksissä on selkeästi niiden osalta hajontaa. Tämä tutkimus huomioi niiden vaikutukset analyysi-osiossa, mutta tarkempi perehtyminen sisällöllisiin vaikutuksiin ja eroihin antaisi yksityiskohtaisempaa informaatiota mm. toimialoista ja niiden mahdollisista eroista. Myös tutkimuksen kohdistaminen suuryrityksiin laajentaisi perspektiiviä.

Tarkoituksenmukaista olisi myös mennä tarkemmin yritysten sisäisiin rakenteisiin. Case-tutkimus aiheesta antaisi syväluotaavaa tietoa strategisen budjetoinnin sisäisistä rakenteista ja perinteisten mallien ongelmista. Tämänkaltaista tutkimusta tarvitaan, jotta aihetta opitaan ymmärtämään vahvemmin ja helpottamaan yritysten muutosprosessia tehokkaampaan malliin.

Tutkimuksen faktorit on pyritty luomaan niitä vahvasti seuraavista muuttujista. Tähän kannattaa kuitenkin tulevaisuudessa kiinnittää huomiota, sillä erityisesti suorituskyky-muuttujat luotiin tässä tutkimuksessa yksinkertaisista tekijöistä. Kannattavuuden mit-

taamista voidaan vahvistaa yhdistämällä siihen useampia kannattavuuden tekijöitä. Vastaavasti suunnitteluprosessin tavoitteita mittaavaa faktoria tulisi parantaa useammilla mittareilla. Myös strateginen budjetointi tulee selkeytymään tulevaisuudessa, jolloin sen tärkeimmät mittarit saadaan paremmin esille.

Tutkimus antaa (tuloksista riippumatta) lisäpontta alan keskusteluun budjetoinnin jäykkyydestä ja tarkoituksenmukaisesta siirtymisestä uuteen ja tehokkaampaan tapaan toimia. Tänä päivänä osa suurista yrityksistä tekee vastaavaa tutkimusta strategian merkityksestä osana budjetointiprosessia. Tämän informaation laajentaminen pk-yrityksiin antaa kokonaisvaltaisen ymmärryksen prosessien merkityksestä toisilleen sekä tarjoaa pk-yrityksille – joilla on usein liian vähän resursseja – mahdollisuuden tehokkaampaan toimintaan ja parempaan kilpailukykyyn. Tutkimuksen antamat tulokset ovat tietysti hyödynnettävissä laajemmin myös kaikkiin yrityksiin, jotka haluavat kehittää johdon laskentatoimen prosessejaan. Niiden tavoitteena on antaa uskottava ja toimiva teoria ja empiria niille, jotka haluavat kehittää innovatiivista ja oppivaa toimintaa budjetointiprosessinsa osalta.

Tulokset antavat myös uutta näkökulmaa ajankohtaisiin kysymyksiin ja tarjoavat tulevaisuuden tutkimustyölle pohjaa rakentaa strategista budjetointia eteenpäin. Tuleva tutkimus kykenee näin ollen helpommin ja tarkemmin perehtymään tähän aiheeseen. Luultavasti tulevat tutkimukset osoittavat strategisen budjetoinnin merkityksen vahvistuneen edelleen.

7. TUTKIMUKSEN YHTEENVETO

Johdon laskentatoimi liikkuu nykyään yhä enemmän laaja-alaista informaatiota painottavaan suuntaan. Laaja-alaisuus voidaan ymmärtää monien näkökulmien huomioon ottamisena. Sen vastakohtana on kapea-alainen informaatio, jossa huomioidaan ainoastaan yrityksen sisäinen taloudellinen informaatio. Taloudellisen informaation lisäksi laaja-alaiseen tietoon sisältyy ei-taloudellinen informaatio toimintaympäristöstä, asiakkaista, kilpailijoista, sisäisistä prosesseista, organisatorisesta oppimisesta sekä henkisestä pääomasta.

Epävarma toimintaympäristö näyttelee suurta roolia johdon laskentajärjestelmissä, joihin myös budjetointi kuuluu. Organisaatioilla ei aikaisemmin ole ollut tarvetta eitäloudelliselle informaatiolle, koska paineita asiakkaiden, teknologian tai kilpailijoiden suunnalta ei ollut samalla tavalla kuin nykyään. Nykyään tarvitaan nopeita ja tarkkoja päätöksiä sekä täsmällistä informaatiota tukemaan näitä päätöksiä.

Strateginen johtaminen ja budjetointi eroavat ominaisuuksillaan, mutta silti ne ovat erottamattomasti kiinni toisissaan. Budjetointi on rakennettu johdon päätöksentekoa helpottavaksi työkaluksi, joten sen tulisi seurata myös johdon asettamaa strategiaa. Budjetointi arvioi ja määrittää resursseja, myyntiä, kustannuksia, investointeja ja yhdistää yrityksen funktiot yhtenäiseksi taloudelliseksi arvioksi. Se tulisi hoitaa rullaavasti, jotta se vastaisi muutoksiin eikä vanhenisi nopeasti. Strateginen suunnittelu määrittää kokonaistavoitteita ja sitä seuraavia operaatioita huomioiden asiakkaat, henkilöstön, kilpailijat sekä muut mahdolliset ulkoisen toimintaympäristön tekijät. Näin ollen budjetointi jakaa strategian tavoitteet ohjaamalla strategista päätöksentekoa. Vaikka budjetointi selittää taloudellista suorituskykyä tuottaen lukumääräistä informaatiota sen tulisi perustua strategisen suorituskyvyn turvaamiseen kuten toiminnallisiin tavoitteisiin, tehokkuuteen, asiakkaiden säilyttämiseen sekä tuotteiden ja palveluiden ominaisuuksien turvaamiseen.

Liiallinen taloudellisen suorituskyvyn turvaaminen voi tuhota strategisten tavoitteiden toteutumisen. Kulujen leikkaaminen investoinneista ja kehityksestä sekä tulojen maksimointi lyhyellä aikavälillä voivat lisätä riskiä yrityksen toimintaan pitkällä aikavälillä. Toisaalta myös liiallinen investointi strategiaan tavoitteisiin voi aiheuttaa turhia kuluja ja heikentää taloudellista suorituskykyä. Budjetointi kuuluu lähes standardina yritysten toimintaan, mutta strategista suunnittelua ei nähdä vastaavalla tavalla merkittävänä ja

siihen kulutettu aika – ainakin pk-yritysten osalta – on hyvin vähäistä. Strategian ja budjetoinnin tulisi seurata toisiaan, jotta ongelmilta vältyttäisiin. Täten yritysten tulisi painostaa strategiseen budjetointiin, joka perustuu tehokkaaseen strategiseen suunnitteluun. Se pakottaa yrityksen luomaan tehokkaan strategiaprosessin sekä budjetoimaan strategisia tavoitteita. Strategisten kehityshankkeiden kautta yritys näkee myös operatiivisen toiminnan tehokkuuden ja voi kiinnittää huomiota lattiataason ongelmiin. Prosessin myötä myös yrityksen henkinen pääoma kasvaa tehostuneen ja läpinäkyvän kommunikaation myötä.

Lisäksi on ymmärrettävä kontingenssi-teoriaa, jonka mukaan eri tilanteita johdetaan eri tavalla. Päätökset tulee muodostaa pohtien useita eri mahdollisuuksia ja uhkia tietyssä ympäristössä ja tietyillä markkinoilla. Esimerkiksi kriisitilanteessa voi olla järkevää keskittää johtamista, jolloin päätökset ja sitä kautta muutokset organisaatiossa helpottuvat ja nopeutuvat. Muutostilanteissa budjetoinnin resursseja voidaan joutua pienentämään tai optimoimaan sekä yrityksen yksiköiden itsenäisyyttä keskittämään johdolle. Tällöin ylhäältä alas -menetelmä toimii parhaiten muutosta seuraavana menetelmänä, jossa johto linjaa vahvasti tulevaisuutta päätöksillään. Muutostilanteen rauhoittuessa yhteistyömenetelmä muuttuu jälleen tarkoituksenmukaiseksi henkilöstöä motivoivaksi keinoksi, koska resursseja on riittävästi budjetoinnin käyttöön.

Muissa tilanteissa vastuuta kannattaa jakaa laajemmin yrityksen sisällä informaatioetujen, oppimisen ja motivaation kasvattamiseksi. Usein suurempi ryhmä ihmisiä kerää enemmän perspektiiviä ja ymmärrystä liiketoiminnan tilanteista. Näissä tilanteissa kannattaa kuitenkin säilyttää läpinäkyvä ja selkeä toimintasuunnitelma, jossa kaikki ymmärtävät ongelmat ja niistä johtuvat toimenpiteet.

Tieto ja osaaminen ovat tehokkaan liiketoiminnan perusta. Yritykset tarvitsevat nykyään korkean osaamistason johtajia, jotka kykenevät vastaamaan epävarmaan toimintaympäristöön. Tämän osaamisen kautta myös budjetointijärjestelmät tulevat muuttumaan tehokkaampaan suuntaan. Muutos ei tule tapahtumaan hetkessä, koska se vaatii resursseja ja näkemystä pitkälle tulevaisuuteen. Tätä kautta yritykset tulevat kuitenkin hyötymään strategisesta budjetoinnista pitkällä aikavälillä.

LÄHDELUETTELO

- Alaluusua, Seppo (1978). *Budjetointiprosessin rakenne ja ohjaus*. Helsinki: Helsingin kauppakorkeakoulu. 188 s. ISBN 9516991726.
- Alhola K. & S. Lauslahti (2005). *Taloutta johtamista varten*. Helsinki: Edita Publishing Oy. 259 s. ISBN 9513741214.
- Alkula, T.; S. Pöntinen & P. Ylöstalo (1994). *Sosiaalitutkimuksen kvantitatiiviset menetelmät*. Helsinki: WSOY. 318 s. ISBN 9510192864.
- Axon, David A. J. (2007). *Best Practises in Planning and Performance Management*. 2. painos. New Jersey: John Wiley & Sons. 288 s. ISBN 0470138459.
- Baines, A. & K. Langfield-Smith (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28:7/8, 675-698.
- Bonham, Russ (1999). The revolution in planning. *CFO Magazine*, August 1 [online] [viitattu 01.01.2012]. Saatavana World Wide Webistä:
<URL:<http://www.cfo.com/article.cfm/2989581?f=search>>.
- Bescos, P. L.; E. Cauvin; P. Langetin & C. Mendoza (2003). *Criticisms of budgeting: A contingent approach*. Proceedings of the 26th European Accounting Association Conference, Seville, Spain April 2–4, 2003.
- Blumentritt, Tim (2006). Integrating strategic management and budgeting. *Journal of Business Strategy*, 27:6, 73–79.
- Bogsnes, Bjarte (2009). *Implementing Beyond Budgeting*. New Jersey: John Wiley & Sons. 240 s. ISBN 0470466197.
- Bromwich, M. & A. Bhimani (1989). *Management Accounting: Evolution not Revolution*. Lontoo: CIMA Publishing. 122 s. ISBN 0948036656.
- Bromwich, M. & A. Bhimani (1994). *Management Accounting, Pathways to Progress*. Lontoo: CIMA Publishing. 286 s. ISBN 1874784272.

- Brownell, P. & M. McInnes (1986). Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *The Accounting Review*, 61:4, 587–600.
- Bryson, John M. (1988). A Strategic Planning Process for Public and Non-profit Organizations. *Long Range Planning*, 21:1, 73–81.
- Campbell, D. J. & K. F. Gingrich (1986). The interactive effects of task complexity and participation on task performance: A field experiment. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 38:2, 162–180.
- Chan Kim W. & R. Mauborgne (2005). *Blue ocean strategy: How to Create Uncontested Marketspace and Make Competition Irrelevant*. Boston: Harvard Business Press. 240 s. ISBN 1591396190.
- Chenhall, R. H. & P. Brownell (1988). The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: Role ambiguity as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society*, 13:3, 225–233.
- Chenhall, R. H. (2003) Management control systems design within its organizational context: endings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28:2–3, 127–168.
- Chong, V. & K. Chong (2002). The Role of Feedback on the Relationship Between Budgetary Participation and Performance. *Pacific Accounting Review*, 14:2, 33–55. doi:10.1108/eb037966.
- Dacko, T.; J. Mastrianni & L. Serven (2010). The budget should be a numerical representation of the strategy – In your dreams [online]. November 18, 2010. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.slideshare.net/LServen/x-lerant-presentation-on-integrating-strategy-and-budgeting-pdf>>.
- Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control. *Accounting, Organizations and Society*, 15:1–2, 3–26.
- Downey, H. K. & J. W. Slocum (1975). Uncertainty: measures, research, and sources of variation. *Academy of Management Journal*, 18:3, 562–578.

- Drury, Colin (2008). *Management and cost accounting*. 7. painos. Lontoo: Cengage Learning EMEA. 775 s. ISBN 9781844805662.
- Duncan, R. B. (1972). Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty. *Administrative Science Quarterly*, 17:3, 313–327.
- Engel, E.; R. Hayes & X: Wang (2007). The Sarbanes–Oxley Act and firms’ going-private decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 44:1–2, 116–145.
- Ekholm, B. & J. Wallin (2000). Is the annual budget really dead?. *The European Accounting Review*, 9:4, 519–539.
- Eskola, J. & J. Suoranta (1998). *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino. 268 s. ISBN 951768035X.
- Ferreira, A.; C. Moulang & B. Hendry (2010). Environmental management accounting and innovation: an exploratory analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23:7, 920–947. doi:10.1108/09513571011080180.
- Fisher, J. G.; J. R. Frederickson & S. A. Peffer (2000). Budgeting: An Experimental Investigation of the Effects of Negotiation. *The Accounting Review*, 75:1, 93–114.
- Fisher, J. G.; L. A. Maines; S.A. Peffer & G. B. Sprinkle (2002). Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Resource Allocation and Horizontal Information Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, and Performance. *The Accounting Review*, 77:4, 847–865.
- Garrison, R. H.; E. W. Noreen & W. Seal (2003). *Management Accounting*. Lontoo: Mcgraw-Hill. 846 s. ISBN 0077098595.
- Glautier, M.W. E. & B. Underdown (1994). *Accounting Theory and Practice*. 5. painos. Lontoo: Pitman Publishing. 784 s. ISBN 0273604724.
- Gordon, L. A. and D. Miller (1976). A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1:1, 59–69.

- Gordon, L. A. & V. K. Narayanan (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9:1, 33–47.
- Govindarajan, V & A. K. Gupta (1985). Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting, Organizations and Society*, 10:1, 51–66.
- Govindarajan, V. & J. K. Shank (1992). Strategic cost management: tailoring controls to strategies. *Journal of Cost Management*, 6:3, 14–25.
- Granlund, M. & K. Lukka (1998). It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153–179.
- Grant, Robert M. (2003). Strategic planning in a turbulent environment: Evidence from oil majors. *Strategic Management Journal*, 24:6, 491–517.
- Guilding, C.; K. S. Cravens & M. Tayles (2000). An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices. *Management Accounting Research*, 11:1, 113–135.
- Hakanen, Matti (2007). *Strateginen budjetointi* [online]. Modulcon Oy: Joulukuu 2007 [viitattu 10.11.2011]. Saatavana World Wide Webissä: <URL:<http://www.modulcon.fi/fi/page/189>>.
- Hansen, S. C.; D. T. Otley & W. A. Van der Stede (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95–116.
- Heikkilä, Tarja (2004). *Tilastollinen tutkimus*. 5. painos. Helsinki: Edita. 327 s. ISBN 9513741354.
- Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31:6, 529–558.
- Henseler, J.; C. Ringle & R. Sinkovics (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. *Advances in International Marketing* 20, 277–319. doi:10.1108/S1474-7979(2009)0000020014.

- Hill, C. W. L. & G. R. Jones (2007). *Strategic management: An integrated approach*. 8. painos. Boston: Cengage Learning. 1072 s. ISBN 0618894691.
- Hirschon, Arnold (2010). *Solve Your Biggest Problems with Strategic Budgeting* [online]. Saatavana World Wide Webissä:
<URL:<http://www.lyrasis.org/News/Solutions/2010/Spring-Articles/Solve-Your-Biggest-Problems-with-Strategic-Budgeting.aspx>>.
- Hirsjärvi, S. & H. Hurme (2010). *Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus. 213 s. ISBN 9524950731.
- Hope, J. & R. Fraser (1997). Beyond budgeting: Breaking through the barrier to 'the third wave'. *Financial Management*, 75:11, 20–23.
- Hope, J. & R. Fraser (1999). Beyond Budgeting: Building a New Management Model for the Information Age. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 77:January, 16–21.
- Hope J. & T. Hope (1997). *Competing in the Third Wave*. Boston: Harvard Business School Press. 253 s. ISBN 0875848079.
- Hopwood, A. G. (1972). An Empirical Investigation of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Empirical Research in Accounting: Selected Studies, Supplement to Journal of Accounting Research*, 10, 156–182.
- Hoque, Zahirul (2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance. *International Business Review*, 13:4, 485–502.
doi:<http://dx.doi.org/10.1016/j.ibusrev.2004.04.003>.
- Hoque, Zahirul (2005). Linking environmental uncertainty to non-financial performance measures and performance: a research note. *The British Accounting Review*, 37:4, 471–481.
- Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic Management Journal*, 20:2, 195–204.

- Johnson H. T. & R. S. Kaplan (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press. 269 s. ISBN 0-87584-138-4.
- Jänkäälä, Sinikka (2007). *Management Control Systems (MCS) in the Small Business Context. Linking Effects of Contextual Factors With MCS and Financial Performance of Small Firms*. Oulu: Acta Universitatis Ouluensis. 403 s. ISBN 9789514285271.
- Järvenpää, M.; V. Partanen & T. Tuomela (2001). *Moderni taloushallinto: Haasteet ja mahdollisuudet*. Helsinki: Edita. 359 s. ISBN 9513734129.
- Kaplan R. S. & D. P. Norton (2001 a). *The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston: Harvard Business School Press. 400 s. ISBN 1578512506.
- Kaplan, R. S. & D. P. Norton (2001 b). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II. *Accounting Horizons*, 15:2, 147–160.
- Kaplan, R. S. & D. P. Norton (2004). *Strategy maps: converting intangible assets into tangible outcomes*. Boston: Harvard Business Press. 454 s. ISBN 1591391342.
- Keller; Johnson & Luecke (2005). *Essentials of Strategy*. Boston: Harvard Business School Press. 323 s. ISBN 159138223.
- Kennerley, M. & A. Neely (2003). Measuring performance in a changing business environment. *International Journal of Operations & Production Management*, 23:2, 213–229. doi:10.1108/01443570310458465.
- Kren, Leslie (1992). Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility. *The Accounting Review*, 67:3, 511–526.
- Laitinen, Erkki K. (1998). *Yritystoiminnan uudet mittarit*. Jyväskylä: Kauppakaari Oy. 1998. 360 s. ISBN 9521400501.

- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22:2, 207–232.
- Lazere, Cathy (1998). All together now. *CFO Magazine*, February [online], 28–36. Saatavana World Wide Webistä:
<URL:<http://www.cfo.com/article.cfm/2990027>>.
- Leblebici, H. & G. R. Salancik (1981). Effects of environmental uncertainty on information and decision processes in banks. *Administrative Science Quarterly*, 26:4, 578–596.
- Lindfors, H. & O. Syvänperä (2008). *Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi käytännönläheisesti*. 1. painos. Kauppakamari. Helsinki: Edita Prima. 117s. ISBN 9529982372.
- Lowe, E. A. & R. W. Shaw (1968). An Analysis of Managerial Biasing: Evidence from a Company's Budgeting Process. *Journal of Management Studies*, 5:3, 304–315.
- Lukka, Kari (1991). Laskentatoimen tutkimuksen epistemologiset perusteet. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 40:2, 161–186.
- Malhotra, N. K. & D. F. Birks (2007). *Marketing Research: An Applied Approach*. 3. painos. Lontoo: Pearson Education. ISBN 0273706896.
- Mankins, M. C. & R. Steele (2005). Turning great strategy into great performance. *Harvard Business Review*, 83:7/8, 64–72.
- Merchant, K. A. (1981). The design of the corporate budgeting system: Influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review*, 56:4, 813–829.
- Merchant, K. A. (1989). *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*. Boston: Harvard Business School Press. 272 s. ISBN 0071032584.
- Metsämuuronen, Jari (2002). *Tilastollisen päättelyn perusteet*. 2. painos. Helsinki: International Methelp. 72 s. ISBN 9525372111.

- Metsämuuronen, Jari (2005). *Kokeellisen tutkimuksen perusteet ihmistieteissä*. Helsinki: International Methelp. 124 s. ISBN 9525372170.
- Mia, L. (1989). The impact of participation in budgeting and job difficulty on managerial performance and work motivation: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 14:4, 347–357.
- Miller, D. & P. H. Friesen (1982). Innovation in conservative and entrepreneurial firms. *Strategic Management Journal*, 3, 1–25.
- Miller, C. C. & L. B. Cardinal (1994). Strategic planning and firm performance: A Synthesis of more than two decades of research. *Academy of Management Journal*, 37:6, 1649–1665.
- Neely, A.; M. Bourne; Y. Jarrar; M. Kennerley; B. Marr; G. Schiuma; A. Walters; H. Heyns; M. Sutcliff; S. Reilly & S. Smythe (2001). *Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting* [online]. A Research Report from Cranfield School of Management and Accenture [viitattu 09.07.2011]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:[http://www.johnstretch.com/pdf/Driving value through strategic planning and budgeting.pdf](http://www.johnstretch.com/pdf/Driving_value_through_strategic_planning_and_budgeting.pdf)>.
- Neilimo, K. & E. Uusi-Rauva (2007). *Johdon laskentatoimi*. 6.-8. painos. Helsinki: Edita Publishing Oy. 366 s. ISBN 9513741095.
- Niemelä M.; A. Pirker & J. Westerlund (2008). *Strategiasta tuloksiin - tehokas johtamisjärjestelmä*. Helsinki: Sanoma Pro. 175 s. ISBN 9510340898.
- Otley, David T. (1978). Budget Use and Managerial Performance. *Journal of Accounting Research*, 16:1, 122–149.
- Otley, David T. (1985). The Accuracy of Budget Estimates: Some Statistical Evidence. *Journal of Business, Finance and Accounting*, 12:3, 415–428.
- Prendergast, P (2000). Budgets Hit Back. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 78:1, 14–16.

- Quillian, Benjamin F. (2004). Making the case for strategic budgeting. *The Presidency*, <URL:<http://www.highbeam.com/doc/1P3-771407501.html>>.
- Read, W. H. (1962). Upward Communication in Industrial Hierarchies. *Human Relations*, 15:1, 3–16.
- Roslender R. & S. J. Hart (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14:3, 255–279.
- Shrader B.; C. Mulford & V. Blackburn (1989). Strategic and operational planning, uncertainty, and performance in small firms. *Journal of Small Business Management*, 27:4, 25–60.
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*, 59:4, 26–29.
- Simons, Robert (1987). Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12:4, 357–374.
- Simons, Robert (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15:1–2, 127–143.
- Simons, Robert (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, 12:1, 49–62.
- Simons, Robert (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press. 217 s. ISBN 0875845592.
- Stenbacka, J.; I. Mäkinen & T. Söderström (2003). *Kannattavuuden avaimet*. Vantaa: WSOY. 176 s. ISBN 9510281166.
- Tilastokeskus (2009). Yritysrekisterin vuositilasto 2008. Suomen virallinen tilasto [online]. 12 s. Saatavana World Wide Webistä: <URL: http://www.stat.fi/til/syr/2008/syr_2008_2009-11-27_fi.pdf>.

- Tinnish, Sue (2007). Strategic Budgeting. PMM5 Postscript™ [online]. Saatavana World Wide Webistä:
<URL:<http://www.pcma.org/Documents/strategicbudgeting.pdf>>.
- Tosi, H.; R. Aldag & R. Storey (1973). On the measurement of the environment: An assessment of the Lawrence and Lorsch environmental uncertainty subscale. *Administrative Science Quarterly*, 18:1, 27–36.
- Trapp, R. (1999). Finance: Budgeting for the future [online]. *The Independent*. January 20th. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.independent.co.uk/arts-entertainment/finance-budgeting-for-the-future-1075079.html>>.
- Tucker, M. L.; G. D. Meyer & J. W. Westerman (1996). Organizational communication: Development of internal strategic competitive advantage. *Journal of Business Communication*, 33:1, 51–69.
- Uusitalo, H. (1997). *Tiede, tutkimus ja tutkielma. Johdatus tutkielman maailmaan*. 4. painos. Helsinki: WSOY. 121 s. ISBN 9510174572.
- Valtiovarainministeriö (2010). *OECD:n Suomen hallinnon maa-arviointi* [online]. Helsinki: Valtiovarainministeriö. Saatavana World Wide Webistä:
<URL:http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/20100601OECDPu/oecd_maa-arviointi_tiivistelma.pdf>.
- Wallander, Jan (1999). Budgeting: an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15:4, 405–421.
- Åkerberg, Pertti (2006). *Budjetoinnin mielettömyys*. Helsinki: Talentum. 296 s. ISBN 9521409762.

Liite 1. Saateviesti

Hei!

Olen professori Erkki K. Laitisen ohjaamana tuottamassa tutkimusta Vaasan yliopiston kauppatieteellisen tiedekunnan laskentatoimen ja rahoituksen laitokselle. Taloudellinen osaamisenne edesauttaa loppusuoralla olevan pro gradu -työni toteutumista.

Tutkimustyöni aiheena on yrityksen strategisen suunnittelun ja budjetoinnin välisen yhteyden merkitys pk-yritysten suorituskykyyn nykyajan epävarmassa toimintaympäristössä. Aikaisempi tutkimus ja alalla käyty keskustelu ovat osoittaneet aiheen olevan ajankohtainen ja merkittävä.

Yrityksen toimintaympäristön tekijät – kuten kilpailijat, asiakkaat, teknologia ja lainsäädäntö – aiheuttavat uhkia ja mahdollisuuksia. Strategisen suunnittelun on perustuttava näihin liiketoimintaa määrittäviin tekijöihin. Operatiivisen toiminnan on toteutettava strategiaa, jonka täytyy vastaavasti perustua taloudellisiin realiteetteihin. Strateginen suunnittelu ja budjetointi ovat usein erillisiä prosesseja, jolloin ne tuhlavat resursseja ja ovat pahimmassa tapauksessa ristiriidassa keskenään. Yhtenäistämällä suunnitteluprosessit poistetaan heikkouksia ja luodaan aitoa lisäarvoa yrityksen rakenteisiin. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää suunnitteluprosessin ongelmat ja esittää ratkaisut niihin. Lisäksi tutkitaan strategisen budjetoinnin merkitys yritysten prosessuaaliseen suorituskykyyn sekä kannattavuuteen.

Halutessanne saatte tutkimuksen tulokset itsellenne. Näin ollen tutkimuksesta voi olla hyötyä myös teidän yrityksellenne. Ohessa on linkki kyselyyn, johon vastaaminen kestää alle 10 minuuttia. Viesti on lähetetty vastaanottajille Bcc-rivillä anonymiteetin turvaamiseksi.

Linkki kyselyyn:

<https://eforms.uwasa.fi/lomakkeet/1622/lomake.html>

Ystävällisin terveisin,
Antti Kemppinen

Vaasan yliopisto/ Kauppatieteellinen tiedekunta
E-mail: antti.kemppinen@student.uwasa.fi

Liite 2. Muistutusviesti

Hei!

Lähetin teille viikko sitten kyselyn strategisen budjetoinnin vaikutuksesta ja merkityksestä yrityksen suorituskykyyn. Tutkimus liittyy pro gradu -työhöni, ja panoksenne sen toteutumiselle on merkittävä.

Tämä viesti on kiitos kaikille vastanneille sekä muistutus niille, jotka eivät ole kyselyyn vielä ehtineet vastata. Kyselyn deadline on ensi sunnuntai 4.12.2011.

Yrityksen toimintaympäristön tekijät – kuten kilpailijat, asiakkaat, teknologia ja lainsäädäntö – aiheuttavat uhkia ja mahdollisuuksia. Strategisen suunnittelun on perustuttava näihin liiketoimintaa määrittäviin tekijöihin. Operatiivisen toiminnan on toteutettava strategiaa, jonka täytyy vastaavasti perustua taloudellisiin realiteetteihin. Strateginen suunnittelu ja budjetointi ovat usein erillisiä prosesseja, jolloin ne tuhmaavat resursseja ja ovat pahimmassa tapauksessa ristiriidassa keskenään. Yhtenäistämällä suunnitteluprosessit poistetaan heikkouksia ja luodaan aitoa lisäarvoa yrityksen rakenteisiin. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää suunnitteluprosessin ongelmat ja esittää ratkaisut niihin. Lisäksi tutkitaan strategisen budjetoinnin merkitys yritysten prosessuaaliseen suorituskykyyn sekä kannattavuuteen. Aikaisempi tutkimus ja alalla käyty keskustelu ovat osoittaneet aiheen olevan erittäin ajankohtainen.

Halutessanne saatte tutkimuksen tulokset itsellenne. Näin ollen tutkimuksesta voi olla hyötyä myös teidän yrityksellenne. Ohessa on linkki kyselyyn, johon vastaaminen kestää alle 10 minuuttia. Viesti on lähetetty vastaanottajille Bcc-rivillä anonymiteetin turvaamiseksi.

Linkki kyselyyn:

<https://eforms.uwasa.fi/lomakkeet/1622/lomake.html>

Ystävällisin terveisin,
Antti Kemppinen

Vaasan yliopisto/ Kauppatieteellinen tiedekunta
E-mail: antti.kemppinen@student.uwasa.fi

Liite 3. Tutkimuksen alkuperäinen kyselylomake

Strategisen suunnittelun ja budjetoinnin välistä yhteyttä koskeva tutkimus

Olen tekemässä pro gradu -tutkimusta koskien suomalaisten yritysten strategisen suunnittelun yhteyttä budjetointiin epävarmassa toimintaympäristössä. Tämän yhteyden toteuttamista organisaatioiden sisällä kutsutaan strategiseksi budjetoinniksi.

Kysely sisältää väittämiä, joita arvioidaan asteikolla 1-7. Aikaa kyselyyn menee alle 10 minuuttia. Kysely on luottamuksellinen. Aineisto käsitellään tilastollisin menetelmin, joten yksittäisen henkilön vastauksia ei voi erottaa tuloksista. Jos sinulla on kysyttävää aiheeseen liittyen, lähetä sähköpostia osoitteeseen: antti.kemppinen@student.uwasa.fi

Vastaajatiedot

Vastaajan ammattinimike

Strateginen suunnittelu

Strateginen suunnittelu pohtii yrityksen tarpeita muodostaen strategian, kriittiset menestystekijät sekä niiden aikataulun. Se viestii strategian läpi organisaation. Strategia on suunnitelma, jolla pyritään saavuttamaan yrityksen tavoitteet. Se toimii suunnannäyttäjänä ja kertoo mihin suuntaan yritys on menossa. Arvioi seuraavissa kohdissa yrityksesi strategisen suunnittelun tasoa asteikolla 1-7, jossa 1=yrityksessämme tämä tekijä hoidetaan täysin tehottomasti ja 7=yrityksessämme tämä tekijä hoidetaan erittäin tehokkaasti.

Organisaatiossani toteutetaan strategista suunnittelua (kyllä/ei)

1. Strateginen suunnittelu kuvaa tavoitteet ja kriittiset menestystekijät
2. Strateginen suunnittelu määrittää mittarit tavoitteille
3. Strategisessa suunnittelussa analysoidaan toimintaympäristöä
4. Strategisessa suunnittelussa analysoidaan yrityksen sisäisiä tekijöitä
5. Strategiaa kehitetään jatkuvasti
6. Strategia jalkautetaan ja kommunikoidaan työntekijöille
7. Johto sitoutuu strategiseen suunnitteluun

Budjetointi

Budjetointi on yrityksen johtamisen väline sekä taloudellinen arvio. Budjetin avulla johto suunnittelee, ohjaa, motivoi ja kontrolloi yrityskokonaisuutta. Se tuottaa toiminnallista ja taloudellista tietoa, jonka avulla yritys pyrkii kohti tavoitteitaan. Arvioi yrityksesi budjetointia seuraavien tekijöiden kautta asteikolla 1-7, jossa 1=yrityksessämme tämä tekijä ei toteudu ollenkaan ja 7=yrityksessämme tämä tekijä toteutuu erittäin tehokkaasti.

Organisaatiossani toteutetaan budjetointia (kyllä/ei)

1. Budjetointi ohjaa toimintaa
2. Budjetointi tuottaa informaatiota
3. Budjetit tukevat yrityksen tavoitteita
4. Budjetit joustavat tarpeen vaatiessa
5. Budjetointi osallistaa ja motivoi työntekijöitä
6. Budjetointi toimii kontrollin välineenä
7. Budjetointi perustuu jatkuvuuteen

Ympäristön epävarmuus

Ympäristön epävarmuus on nykyään merkittävä tekijä liiketoiminnassa. Se ajaa muutosta yrityksissä ja luo sekä mahdollisuuksia, että uhkia. Kuinka hyvin pystyt ennustamaan yrityksesi liiketoimintaan liittyviä ympäristön epävarmuustekijöitä 5 vuoden tähtäyksellä? Arvioi asteikolla, jossa 1=yrityksessämme tätä tekijää ei pystytä ennustamaan ollenkaan ja 7=yrityksessämme tämä tekijä pystytään ennustamaan erittäin hyvin.

1. Asiakkaiden tarpeet ja vaatimukset
2. Markkinoiden ja kilpailijoiden toiminta
3. Toimittajien/hankkijoiden toiminta
4. Lakien ja säännösten vaikutus
5. Teknologia
6. Globalisaatio

Strateginen budjetointi

Strateginen budjetointi tarkoittaa, että strategisen suunnittelun tavoitteita budjetoidaan niin, että operatiivinen toiminta tukee strategiaa. Se selittää, miten strategia näkyy budjetoinnissa ja miten budjetointia hyödynnetään strategisessa suunnittelussa. Arvioi seuraavien kohtien perusteella yrityksesi budjetoinnin yhteyttä strategiseen suunnitteluun asteikolla 1-7, jossa 1=yrityksessämme tätä strategista budjetointia kuvaavaa yhteyttä ei ole ollenkaan ja 7=yrityksessämme tämä strategista budjetointia kuvaava yhteys toteutuu erittäin tehokkaasti.

1. Budjetit seuraavat yrityksen strategisia tavoitteita
2. Lyhyen aikavälin tavoitteet on linjattu pitkän aikavälin tavoitteisiin
3. Resursseja suunnataan strategiaan kehityshankkeisiin
4. Budjetointiprosessi ottaa huomioon ei-taloudellisia tekijöitä
5. Yrityksen suorituskykyä arvioidaan strategisten tavoitteiden kautta

Yrityksen tavoitteiden toteutuminen

Arvioi seuraavien kohtien perusteella yrityksesi tavoitteiden toteutumista asteikolla 1-7, jossa 1=erittäin usein ja 7=erittäin harvoin.

1. Strategiset tavoitteet saavutetaan
2. Budjetoinnin tavoitteet saavutetaan

Tyytyväisyys

Arvioi yrityksesi toimintoja asteikolla 1-7, jossa 1=erittäin tyytyväinen ja 7=täysin tyytymätön.

1. Kuinka tyytyväinen olet yrityksesi budjetointiin?
2. Kuinka tyytyväinen olet yrityksesi strategiseen suunnitteluun?

Halutessasi voit kommentoida tyytymättömyyttäsi.

Yritystiedot

Yritystiedot sisältävät yleisiä tietoja, jotka auttavat ymmärtämään tutkimuksen sisäisiä eroja ja merkityksiä.

Yrityksen toimiala --Valitse tästä--

Yrityksen koko --Valitse tästä--

Yrityksen kasvu. Yritys on kasvuyritys, jos liikevaihto tai henkilöstö on kasvanut kolmen vuoden aikana 10 % vuosittain tai 30 % yhteensä. --Valitse tästä--

Yrityksen kannattavuus. Tässä tutkimuksessa kannattavuus määritellään SIJOITETUN PÄÄOMAN TUOTTOASTEELLA. Valitse seuraavista tuottoasteen arvoista: Erinomainen yli 15 %, hyvä 10–15 %, tyydyttävä 6–10 %, välttävä 3–6 %, heikko alle 3 %. --Valitse tästä--

Kiitos vastauksistasi ja yhteistyöstäsi. Halutessasi tutkimuksen tulokset jätä tietosi viestikenttään, voin lähettää ne sinulle heti tutkimuksen valmistuttua.