



Budjetoinnin haasteet

Case: Metallialan toimitusyksikkö



Lehtola, Tiina

2009 Laurea Hyvinkää

Laurea-ammattikorkeakoulu
Laurea Hyvinkää

Budjetoinnin haasteet
Case: Metallialan toimitusyksikkö

Tiina Lehtola
Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyö
toukokuu, 2009

Tiina Lehtola

Budjetoinnin haasteet, Case: Metallialan toimitusyksikkö

Vuosi 2009 Sivumäärä 40

Tämä opinnäytetyön aiheena oli tutkia mitkä ovat budjetoinnin haasteet nykypäivän muuttuvassa toimintaympäristössä. Työn tarkoituksena oli myös selvittää miten case -yrityksen nykyistä budjettikäytäntöä voisi kehittää sekä kartoittaa toimitusyksikön eri toimijoiden mielipiteitä ja näkemyksiä nykyisestä budjetointiprosessista. Opinnäytetyön case -yrityksenä oli kansainvälisen metalliyrityksen toimitusyksikkö

Opinnäytetyön tietoperustana on budjetoinnin perusteoria. Opinnäytetyön case -osuus sisältää kuvauksen metallialan toimitusyksikön käytössä olevasta vuosibudjetointijärjestelmästä, havainnointeja liittyen toimitusyksikön nykyiseen budjetointiprosessiin sekä budjetointiprosessin toimijoiden haastattelut. Työn johtopäätöksissä esitetään mahdolliset parannuskohteet toimitusyksikön nykyiseen budjetointiprosessiin.

Työn tutkimusmenetelmänä käytettiin kvalitatiivisia tutkimusmenetelmiä. Tutkimuksen empiirisen osan tiedonkeruumenetelminä käytettiin osallistuvaa havainnointia, haastatteluja sekä olemassa olevien ohjeiden ja dokumenttien tutkimista. Tutkimuksessa haastateltiin toimitusyksikön talouspäällikköä, asiakaspalvelupäällikköä sekä kolmea suunnittelupäällikköä.

Johtopäätöksissä todetaan, että budjetoinnilla on suuri painoarvo toimitusyksikössä. Nykyään käytössä oleva budjetointitekniikka koetaan haastateltujen mielestä tällä hetkellä sopivammaksi tekniikaksi, joskin osalla haastatelluista olisi halukkuutta kokeilla myös vaihtoehtoisia menetelmiä. Toimitusyksikön budjetointiprosessin selkiyttämiseksi johtopäätöksissä ehdotetaan, että nykyisestä budjetointiprosessista tulisi tehdä prosessikuvaus. Myös ohjeistusta budjetointityökalujen eli excel - taulukoiden käyttöön tarvitaan. Tiedostokansioiden ja tiedostojen parempi hallinta toisi lisäksi selkeyttä työskentelyyn.

Asiasanat budjetti, budjetointi, budjetointiprosessi, budjettijärjestelmä, Beyond Budgeting

Tiina Lehtola

Challenges in budgeting, Case: supply unit operating in metal industry

Year 2009 Pages 40

The purpose of this thesis was to study budgeting challenges in the changing operational environment of today. Another purpose of the thesis was to find out possible improvement targets to the present budgeting process of the case company and to survey opinions and views of the different actors in the company's budgeting process concerning the present process. The case company of the thesis is a supply unit operating in metal industry.

The theoretical section of this study involves basic theory of budgeting. The empirical section includes the description of the present budgeting system of the supply unit, observations of it and the interviews with the actors in the budgeting process. The conclusion of the thesis includes suggestions for improving the existing budgeting process of the supply unit.

Thesis is realized with qualitative methods. The material for the empirical section has been gathered by observations, interviews and examination of the existing instructions and documents. The persons interviewed for the study were supply unit's controller, customer service manager and three engineering managers.

As a conclusion it is confirmed that budgeting plays a big role in the supply unit's operations. The present budgeting system is considered to be the best system for today. Anyhow, some of the persons interviewed would be willing to test also alternative systems. To make the present budgeting process more clear it is suggested that a process description of it is made. Also instructions for the use of budgeting tools (excel files) would be needed. Better structure and control of the budgeting folders and files in the server would also make the process more clear.

Key words budget, budgeting, budgeting process, budgeting system, Beyond Budgeting

Sisälllys

1	Johdanto	5
1.1	Työn tavoitteet ja tutkimusongelma	5
1.2	Työn rajaus ja tutkimusmenetelmät.....	6
2	Budjetti ja budjetointi	7
2.1	Budjetoinnin tehtävät	9
2.2	Budjetti- ja budjetointijärjestelmät	12
2.3	Budjetointimenetelmät.....	13
2.4	Budjetointiprosessi.....	16
3	Budjetoinnin haasteet	19
3.1	Budjetoinnin yhteys strategiaan ja yritysjohtamiseen	20
3.2	Budjetointitekniikat.....	22
3.3	Budjetointi muuttuvassa toimintaympäristössä	25
4	Case: Budjetointiprosessin kehittäminen toimitusyksikössä	30
4.1	Vuosibudjetointi toimitusyksikössä	30
4.2	Havainnointeja liittyen toimitusyksikön nykyiseen budjetointiprosessiin	31
5	Johtopäätökset	36
5.1	Ehdotukset budjetointiprosessin parantamiseksi	36
5.2	Tavoitteiden saavuttaminen ja opinnäytetyön luotettavuus	37
	Lähteet	38
	Artikkelit	38
	Sähköiset lähteet	38
	Haastattelut	39
	Kuvat	40
	Taulukot	40

1 Johdanto

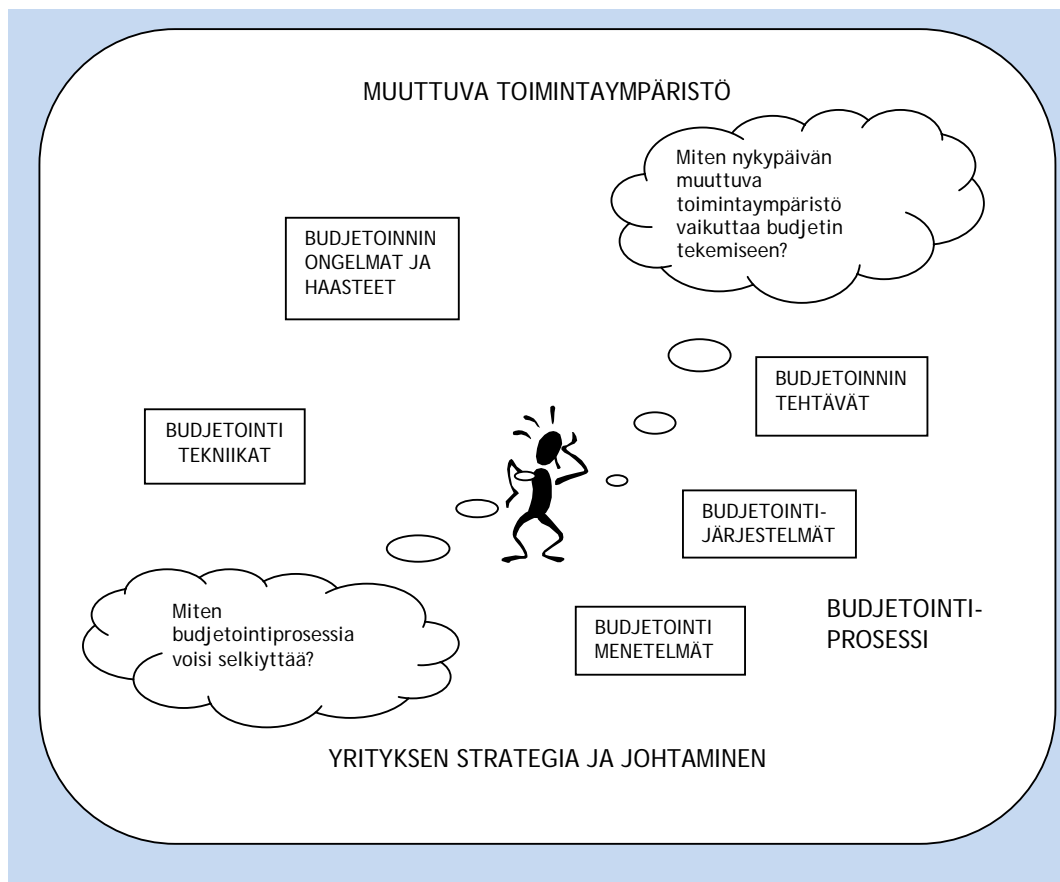
Budjetointia on käytetty 1900-luvun alussa suurten teollisten yritysten kustannusten ja kassavirtojen seurannassa. 1960-luvulla sitä on hyödynnetty mm. työntekijöiden toimien kontrolloinnissa. Taloudellisten tavoitteiden ja kannustimien kiinnittäminen budjettiin on tullut mukaan 1970-luvulla. Tällöin budjetointi kytkettiin yhteen strategisen suunnittelun kanssa (Ihantola & Merikanto 2005. 221 - 214). Nykyään budjetoinnissa täytyy kiinnittää entistä enemmän huomiota talouden epävakauteen ja siihen, että yritysten toimintaympäristö muuttuu nopeasti. Samalla budjetointijärjestelmien on tuettava yrityksen strategisia päämääriä. Budjetointi prosessina voi viedä yrityksissä paljon aikaa. Siksi prosessin täytyisi olla mahdollisimman selvä ja yksiselitteinen. Jotkut yrityksistä ovat luopuneet budjetin tekemisestä kokonaan ja siirtyneet käyttämään esimerkiksi rullaavia ennusteita. Oli budjetti käytössä tai ei, yritykset joutuvat tulevaisuudessa antamaan taloudellista informaatiota eri sidosryhmiensä käyttöön yhä lyhyemmillä ajanjaksoilla.

Tämä opinnäytetyö käsittelee budjetointia yhtenä yrityksen suunnitteluvälineenä. Työssä tutustutaan budjetointiin käsitteenä sekä sen käyttöön yhtenä laskentatoimen osana. Budjetoinnin merkitystä selvittää myös sen saaman kritiikin kautta. Työn case-yrityksenä on kansainvälisen metallialan yrityksen toimitusyksikkö. Yrityksessä oli tullut esille tarve saada budjettityöskentelyä selkeämmäksi, joten työssä tutkitaan mahdollisia kehityskohteita koskien toimitusyksikön budjetointiprosessia. Työssä pohditaan myös nykypäivän haasteita koskien budjetointia. Myös oma mielenkiinto budjetointia kohtaan auttoi osaltaan aiheen valinnassa.

1.1 Työn tavoitteet ja tutkimusongelma

Opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia budjetointiprosessia ja sen selkiyttämistä sekä budjetoinnin haasteita nykypäivän muuttuvassa toimintaympäristössä.

Työn case-osuudessa tutkitaan, miten budjetointiprosessi saataisiin selkeämmäksi case-yrityksessä. Työssä selvitetään myös minkälaisena eri toimijat kokevat tämänhetkisen budjetointiprosessin ja kuinka he ymmärtävät sen merkityksen. Lisäksi tarkoituksena on tutkia, miten yrityksen strategia näkyy budjetoinnissa ja budjetointiprosessissa ja miten nykypäivän muuttuva toimintaympäristö vaikuttaa budjetointiin. Työssä mietitään myös sitä, onko perinteinen budjetointi paras mahdollinen tapa ennustaa tuottoja ja kustannuksia.



Kuva 1: Tutkimuksen viitekehys

Työn tutkimusongelmana oli, miten budjetointiprosessia voisi selkiyttää ja miten nykypäivän muuttuva toimintaympäristö vaikuttaa budjetin tekemiseen. Yllä olevassa kuvassa kuvataan sitä, miten muuttuva toimintaympäristö tuo haasteita budjetin tekemiseen sekä budjetointitekniikan valitsemiseen. Budjetointiprosessiin ja budjetoinnin haasteisiin vaikuttavat osaltaan myös yrityksen strategia ja johtaminen sekä se, minkälaisiksi budjetoinnin tehtävät on yrityksessä ymmärretty.

1.2 Työn rajaus ja tutkimusmenetelmät

Työn case-osuudessa keskitytään case-yrityksen paikallisen toimitusyksikön budjettityöskentelyyn. Teoriaosuudessa käsitellään budjetoinnin perusteita, sen haasteellisuutta nykypäivän muuttuvassa toimintaympäristössä sekä budjetointiin kohdistuvaa kritiikkiä. Budjetointi muuttuvassa toimintaympäristössä -osioissa käsitellään myös muutamaa vaihtoehtoista seurantamenetelmää, joita voi käyttää budjetoinnin sijaan. Osuudessa ei ole kuitenkaan käyty lävitse kaikkia mahdollisia vaihtoehtoisia menetelmiä.

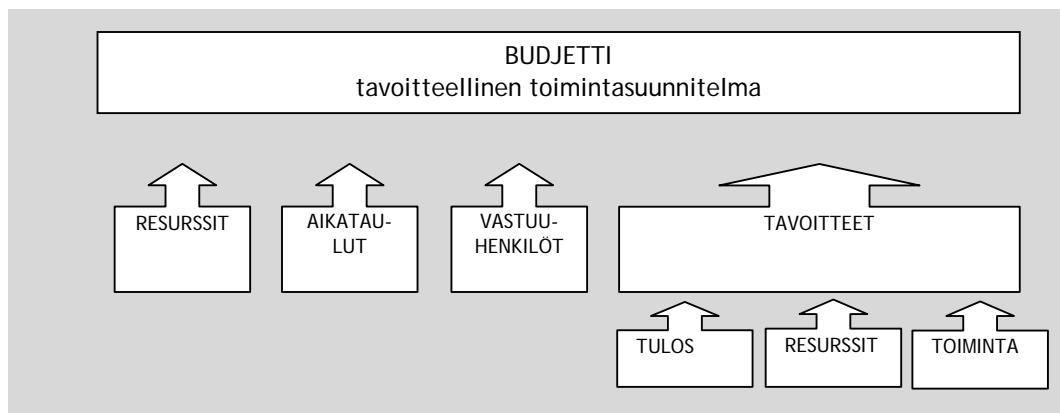
Tutkimusmenetelmänä oli kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Kvalitatiivinen menetelmä valittiin tähän tutkimukseen, sillä työssä haluttiin tutkia tarkoituksenmukaisesti valittujen toimijoiden mielipiteitä nykyisestä prosessista. Tutkimusstrategiaksi valittiin tapaustutkimus (case study), sillä tutkimuksen kohteena oli yksittäisen toimitusyksikön tietty prosessi todellisessa toimintaympäristössään. Aineistoa tutkimukseen on kerätty sekä haastatteluin että havainnoin. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 134 ja 164.)

Työn alussa johdatellaan aiheen valintaan sekä selitetään työn tavoitteet, tutkimusongelma, työn rajaus sekä tutkimusmenetelmät. Toisessa luvussa käsitellään budjettia ja budjetointia, budjetoinnin tehtäviä, budjetointijärjestelmiä, budjetointimenetelmiä sekä budjetointiprosessia. Kolmannessa luvussa keskitytään budjetoinnin ongelmiin ja haasteisiin sekä käsitellään budjetoinnin yhteyttä strategiaan ja yritysjohdotukseen. Samassa luvussa käydään lävitse myös muutama vaihtoehtoinen menetelmä budjetoinnille. Neljännessä luvussa käsitellään case-yrityksen toimitusyksikön nykyistä prosessia sekä puretaan empiirinen osuus tutkimuksesta. Viidennessä luvussa esitetään johtopäätökset sekä ehdotukset budjettiprosessin parantamiseksi toimitusyksikössä.

2 Budjetti ja budjetointi

Tässä luvussa käydään lävitse budjetoinnin perusteoriaa ja budjetoinnin käsitteet. Aluksi selvitetään, mitä tarkoitetaan käsitteillä budjetti, budjetointi ja budjettikausi.

Budjetti on tavoitelaskelma, jossa yritys kertoo millainen se haluaa tulevaisuudessa olla (Uusi-Rauva, Haverila, Kouri & Miettinen 2003, 158). Neilimon & Uusi-Rauvan (2005, 231) mukaan budjetti on yrityksen tavoitteellinen toimintasuunnitelma (kuva 1), jossa määritellään toimenpiteet, käytettävissä olevat resurssit, aikataulut sekä vastuuhenkilöt ja joka sisältää edullisimman taloudellisen tulostavoitteen tietylle ajanjaksolle eli budjettikaudelle. Budjetti sisältää yleensä myös tavoiteosan, resurssi- ja toimintasuunnitelman sekä taloudellisen tuloksen (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 231). Budjetti voidaan nähdä myös toimintasuunnitelman numeerisena esityksenä, jossa tulot ja menot esitetään yleensä kuukausi-, laji- ja vastuualueetasolla (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 163).



Kuva 2: Budjetin osat

Viikkumaan (2005, 395) mielestä budjetti ymmärretään nykyisin usein väärin: sen kuvitellaan olevan tarkkojen lukujen asettamista, joita sitten pyritään orjallisesti noudattamaan ja valvomaan. Tämä voi johtaa väärään suhtautumiseen koko budjetointia kohtaan. Jotkut yritykset ovat jopa luopuneet kokonaan budjetoinnista, ymmärtäessään budjetin pelkästään vanhanaikaisena ja jäykkänä määrärahabudjettina. Viikkumaan toteaaakin (2005, 395 - 396), että budjetti pitäisi sen sijaan nähdä sovitun toimintasuunnitelman ja sen saavuttamisen ohjauksen välineenä. Budjetointiin kohdistuvaa kritiikkiä tullaan käsittelemään tarkemmin työn kolmannessa kappaleessa.

Kun puhutaan budjetoinnista, tarkoitetaan yleensä prosessia, joka liittyy budjetin tekemiseen ja sen seurantaan. Budjetoinnissa budjettia käytetään yritysohjauksen apuvälineenä. Budjetoinnissa suunnitellaan ja laaditaan budjetit, käytetään niitä toiminnan ohjauksessa, tarkkaillaan budjetin toteutumia, analysoidaan mahdollisia eroja suunnitelun ja toteutuneen välillä sekä suunnitellaan ja toteutetaan korjaavia toimenpiteitä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 231.)

Budjetoinnin tarkoituksena on laatia budjetti sekä etsiä, vertailla ja valita tarpeelliset vaihtoehdot sen toteuttamiseen. Kun budjetointi toteutetaan hyvin, voidaan sen avulla asettaa järjestelmällisesti suoritustavoitteita, motivoida henkilöstön toimintaa sekä arvioida saavutuksia ja siten auttaa myös asetettujen tavoitteiden saavuttamisessa. (Uusi-Rauva, Haverila, Kouri & Miettinen 2003, 158.)

Budjetti tehdään tietylle ennalta sovitulle ajanjaksolle, jota kutsutaan budjettikaudeksi. Budjettikausi on siis ajanjakso, jolta kertyvät tuotot ja kustannukset ovat budjetin tavoitelukuina. Sen pituus riippuu budjetin käyttötarkoituksesta ja niitä voi olla käytössä myös useampia rinnakkain. Yrityksessä voi olla käytössä esim. vuosibudjetti, kehysbudjetti (yleensä 2 - 3 vuodeksi) ja pitkän aikavälin suunnitelmat 3 - 10 vuodelle. (Uusi-Rauva,

Haverila, Kouri & Miettinen 2003, 159.) Yleensä koko yrityksen budjetti laaditaan tilikaudeksi eli yhdeksi vuodeksi. Budjettikausi voidaan jakaa edelleen lyhyemmiksi tarkkailujaksoiksi esim. neljännesvuosi- tai kuukausibudjeteiksi. (Mäkinen, Stenbacka & Söderström 2004, 158.)

2.1 Budjetoinnin tehtävät

Kuten johdannossa mainittiin, budjetteja on alussa käytetty suurten teollisten yritysten kustannusten ja kassavirtojen erojen seurannassa. Sen jälkeen niitä on hyödynnetty mm. työntekijöiden toimien kontrolloinnissa. 1970-luvulla budjetointi kytkettiin yhteen strategisen suunnittelun kanssa, jolloin myös taloudellisten tavoitteiden ja kannustimien kiinnittäminen on tullut mukaan budjettityöskentelyyn (Ihantola & Merikanto 2005, 221 - 214).

Alholan & Lauslahden (2005, 95) mukaan budjetin tehtävänä on ennen kaikkea tunnistaa operatiiviset keinot strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi ja siten varmistaa yrityksen menestyminen jatkossa. Budjetin merkitys yrityksen toiminnoissa on erittäin laaja. Sen avulla voidaan miettiä, tehdäänkö oikeita asioita asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Budjetin avulla henkilöstö saadaan katsomaan huomista pidemmälle ja miettimään uusia toimintaprosesseja, joiden avulla työtehtävistä selvittää paremmin. Esimiehille budjetti on erinomainen henkilöjohtamisen väline esimerkiksi tavoite- ja kehityskeskusteluiden pohjana. Myös henkilöstön sitoutuminen yhteisiin tavoitteisiin on varmempaa, kun he pääsevät itse osallistumaan oman työnsä suunnitteluun. (Alhola & Lauslahti 2005, 95 - 96.)

Budjetoinnin kautta voidaan antaa henkilöstölle vastuuta delegoimalla sekä antamalla selkeät ohjeet siitä, mitä heiltä odotetaan. Budjetin kautta voidaan myös nivoa yrityksen eri toiminnot yhteen. Se kertoo esimerkiksi tuotannolle, miten paljon myyntiä odotetaan kappalemääräisenä, jolloin he pystyvät suunnittelemaan oman toimintansa sen mukaiseksi. Budjetti antaa hyvän perustan arvioinnille, kun vertaillaan esimerkiksi toteutunutta ja budjetoitua tulosta. (Alhola & Lauslahti 2005, 96.)

Toisaalta budjettia voidaan käyttää apuna suunnittelussa. Sillä voidaan laskea erilaisia vaihtoehtoja, vertailla niitä keskenään sekä tehdä valintoja. Budjettia käytetään myös apuna tarkkailussa, jolloin seurataan, miten hyvin alkuperäinen budjetti toteutuu ja ovatko erot positiivisia vai negatiivisia, sekä tehdään niiden perusteella ratkaisuja ja mahdollisia korjaavia toimenpiteitä. Budjettia käytetään myös koordinoinnin apuna, jolloin eri toiminnoista vastuussa olevat henkilöt tietävät toiminnoilleen asetetut taloudelliset puitteet. (Mäkinen, Stenbacka & Söderström 2004, 158.)

Eri organisaatioissa budjetointia voidaan käyttää eri tehtävissä ja sen käyttötarkoitus voi myös vaihdella organisaation sisällä. Koska ristiriitaiset käsitykset huonontavat budjetointi-

ilmapiiriä, on erittäin tärkeää, että budjetoinnin eri tehtävät ymmärretään samalla tavalla organisaation eri jäsenten kesken. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 168.)

Alla on listattu budjetoinnin eri tehtäviä, joita käydään vielä tarkemmin lävitse seuraavissa kappaleissa.

Budjetointi:

1. auttaa seuraavan vuoden tapahtumien ennustamisessa
2. auttaa seuraavan vuoden tapahtumien suunnittelussa
3. koordinoi organisaation eri osien toimintaa
4. on työkalu henkilöstön motivoimiseen
5. kontrolloi yrityksen toimintaa
6. auttaa suorituksen arvioinnissa.

Ensinnäkin budjetointi auttaa seuraavan vuoden tapahtumien ennustamisessa. Käytettävät ennustusmenetelmät voidaan luokitella kvalitatiivisiin ja kvantitatiivisiin menetelmiin. Kvalitatiiviset menetelmät perustuvat asiantuntijoiden subjektiivisiin eli omakohtaisiin näkemyksiin tulevaisuudesta. Kvalitatiivisia menetelmiä käytetään esimerkiksi silloin, jos historiatietoa ei ole käytettävissä. Kvantitatiiviset menetelmät sen sijaan perustuvat historiallisen tiedon analysointiin, jolloin historiatiedon perusteella etsitään kehityssuuntia ja suuntauksia. Kvantitatiiviset menetelmät soveltuvat ennustamiseen erityisesti silloin, kun olosuhteiden odotetaan pysyvän samoina. Kun budjetointia käytetään ennustusmenetelmänä, budjetointiprosessi alkaa tiedon keruulla ja ennusteiden laadinnalla. Nykyään yhä useammat yritykset ovat todenneet tarvitsevansa ennusteen useammin kuin kerran vuodessa, esimerkiksi kolmen kuukauden välein, jolloin varsinaisen budjetin lisäksi tehdään erilliset forecast- eli ennustekierrokset. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 168 - 169.)

Toiseksi budjetointi auttaa seuraavan vuoden tapahtumien suunnittelussa. Suunnittelu tarkoittaa päätöksentekoa etukäteen, mikä on mahdollista vain kun yrityksellä on olemassa määritellyt tavoitteet, tapahtumia ja toimintaa ennakoiva malli sekä mahdollisuus toimia suunnitellulla tavalla. Suunnitelma tehdään ennusteisiin perustuen ja tavoitteet huomioon ottaen. Suunnitteluvaiheessa ennusteita verrataan yrityksen tavoitteisiin ja niiden perusteella tehdään budjetti, jota noudattamalla tavoitteeseen pitäisi päästä. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 169.)

Druryn mielestä (2004, 594) budjetointiprosessi ja budjettien käyttäminen varmistaa sen, että johto todella suunnittelee tulevaisuuden toimintoja ja että yrityksessä mietitään jo etukäteen, miten mahdollisiin olosuhteiden muutoksiin tulisi reagoida. Näin vältetään hetken

mielijohteesta tehdyt pikaiset päätökset, jotka eivät välttämättä perustu olennaiseen tietoon.

Kolmanneksi budjetti koordinoi organisaation eri osien toimintaa, sillä budjetointiprosessissa käydään läpi yrityksen tavoitteet ja vastualueet sekä määritellään, kuka on vastuussa mistäkin osa-alueesta. Toiminnan koordinoimista auttaa lisäksi se, että budjetti on jaettu erillisiin osabudjetteihin. Yrityksen on pystyttävä koordinoimaan sekä samanaikaisia eli horisontaalisia että peräkkäisiä eli vertikaalisia toimintoja. Eri toimijoille luodaan kokonaiskuva siitä, mitä eri puolilla organisaatiota tapahtuu ja milloin, jolloin saadaan syntymään kokonaiskuva siitä, miten organisaation eri osien toiminta liittyy toisiinsa. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 170.)

Koordinointiin liittyen budjetti viestittää tiedon suunnitelmista vastualueiden johtajille. Budjetointiprosessissa virtaa tietoa ylhäältä alaspäin, kun johto kertoo päälinjoista sekä asettaa tavoitekehysten. Alhaalta ylöspäin kulkee tieto yksittäisistä suunnitelmista sekä tieto yksikköjen toiminnasta. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 170 - 171.) Jokaisen organisaation jäsenen tulee olla selvillä siitä, mitä häneltä odotetaan, jotta asetettu budjetti saavutetaan (Drury 2004, 594).

Neljänneksi budjetointia voidaan käyttää henkilöstön motivoimiseen. Usein budjetin motivoiva vaikutus perustuu siihen, että sitä käytetään pohjana suorituksen arvioinnissa sekä palkitsemisessa. Budjetin motivaatiovaikutus kasvaa erityisesti, silloin kun budjettitavoitteita pidetään organisaatiossa yleisesti tärkeinä. Toisaalta budjettitavoitteiden saavuttaminen voi luoda yksilölle hyvinvoinnin tunteen, vaikka siihen ei liittyisikään palkitsemista. Tällöin henkilö pyrkii osoittamaan osaamistaan muille organisaation jäsenille sekä samalla myös itselleen. Budjettitavoite voi olla haaste, jonka saavuttamiseen on työskenneltävä kovasti ja kehitettävä omia taitojaan, joten tavoitteeseen pääseminen lisää myös itseluottamusta. Budjettitavoitteen tulee olla haasteellinen, mutta ei kuitenkaan liian tiukka, sillä epärealistinen tavoite voi johtaa alempaan motivaatioon. Tavoitteet pitää asettaa tarpeeksi täsmällisiksi ja niiden toteutumista tulee seurata sekä niistä tulee myös tiedottaa. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 171.)

Viidenneksi budjetin avulla voidaan kontrolloida yrityksen toimintaa. Kontrolli liittyy budjetin suunnitteluvaiheessa jaettuihin vastualueisiin. Kontrolloinnissa verrataan suunniteltua ja toteutunutta, sekä tehdään mahdolliset korjaavat toimenpiteet eroavaisuuksien analysoinnin perusteella. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 172 - 173.)

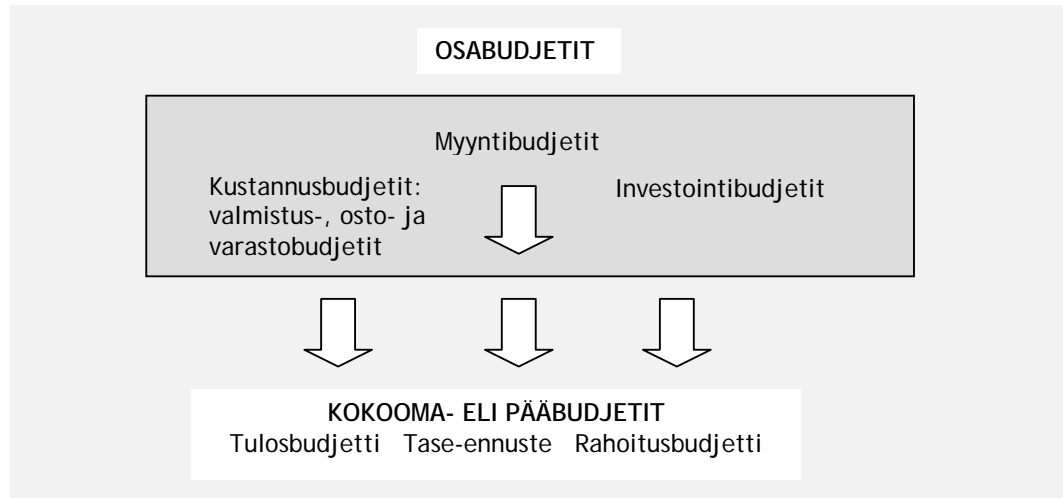
Budjettia voidaan käyttää myös suorituksen arvioinnissa. Suorituksen arviointi on osa yrityksen strategista johtamista ja kuuluu budjetointiprosessiin, jossa asetetaan tavoitteet seuraavalle

kaudelle. Jotta organisaation jäsenet voivat itse seurata kehitystään tavoitteiden suhteen, tulee heidän saada tietoa toimintansa tuloksista sekä organisaation tavoitteista. Suorituksen arvioinnissa käytetään lähes aina laskentainformaatiota, jolloin budjettilukuja voidaan käyttää vertailuperusteena. Budjetin sitominen suorituksen arvioinnin kautta palkitsemiseen eli bonusjärjestelmiin voi kuitenkin aiheuttaa ongelmia, jos vertailulukuja on esimerkiksi mahdollista järjestellä tai muuttaa niin, että todellinen suoritus vääristyy. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 174.)

2.2 Budjetti- ja budjetointijärjestelmät

Budjettijärjestelmän valintaan vaikuttaa yrityksen toimiala sekä sen organisaatorakenne; yleensä tulosityksikköorganisaatio laatii tulosityksikkökohtaiset budjetit ja toimintokohtainen organisaatio laatii budjetit toiminnoittain. Yrityksen budjettijärjestelmä koostuu käytössä olevista budjeteista sekä niiden välisistä keskinäisistä yhteyksistä. Yrityksen budjettijärjestelmä sisältää usein kaksi pääbudjettia, jotka ovat tulosbudjetti ja rahoitusbudjetti. Tuloslaskelmamuotoinen tulosbudjetti ilmaisee yrityksen budjetoidun tuloksen. Rahoitusbudjetin tavoitteena on varmistaa yrityksen maksuvalmius mahdollisimman edullisin rahoituskustannuksin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 236.) Pääbudjetit muodostuvat osabudjeteista, jotka yleensä koskevat yrityksen tiettyjä rajallisia osa-alueita esimerkiksi toimintojen mukaan, kuten markkinointi-, valmistus- ja ostobudjetti. (Mäkinen, Stenbacka & Söderström 2004, 159.) Ikäheimon & Lounasmeren & Waldenin (2005, 165 - 166) mukaan pääbudjetteihin kuuluu lisäksi tasebudjetti. Tulos- ja tasebudjetti laaditaan pääasiassa suoriteperusteisesti ja rahoitusbudjetti maksuperusteisesti. Budjetointijärjestelmässä pää- ja osabudjettien yhteys syntyy, kun osabudjettien luvut kytkeytyvät pääbudjetteihin.

Etenkin suurilla yrityksillä toimintokohtaisten budjettien tilalla käytetään nykyisin tulosityksikkökohtaisia budjetteja, jolloin yritystason pääbudjetit jaetaan tulosityksikköjen budjeteiksi. Tulosityksiköillä voi olla omat tulosbudjetit sekä tarvittava määrä omia alabudjetteja. Tällaisessa hajautetussa budjettijärjestelmässä pää- ja alabudjetit on voitava kytkeä toisiinsa sekä vertikaalisesti että horisontaalisesti. Vertikaalisessa kytkeytymisessä alabudjettien luvut kytkeytyvät pääbudjetteihin. Esimerkiksi myyntibudjetista myynti yhteensä siirtyy tulosbudjettiin myyntiriville. Horisontaalisessa kytkeytymisessä koko yrityksen ja tulosityksikkötasojen erät kytkeytyvät yhteen. Esimerkiksi eri tulosityksikköjen myyntibudjettien luvut siirtyvät koko yrityksen myyntibudjettiin (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 238.)

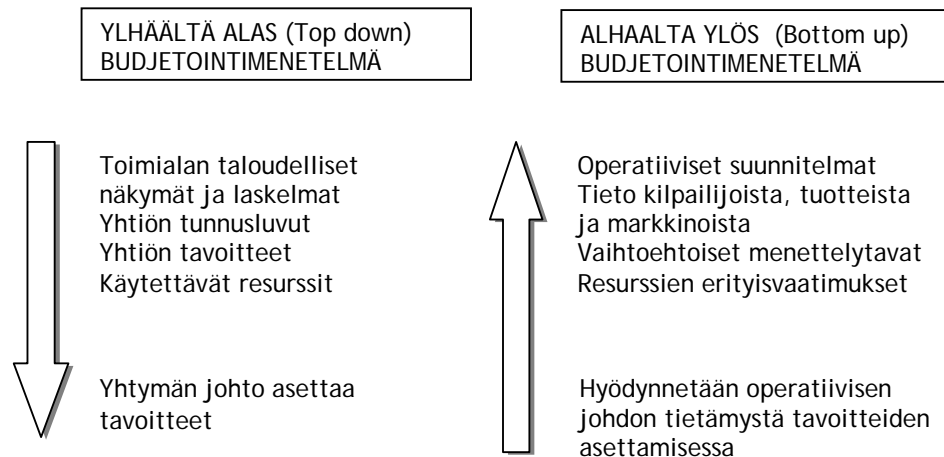


Kuva 3: Osabudjeteista pääbudjetteihin (Alhola & Lauslahti 2005, 106)

Viikkumaa (2005, 401 -402) katsoo yrityksen budjetointijärjestelmän koostuvan tulossuunnitelmasta tai tulosbudjetista, henkilöstösuunnitelmasta, investointisuunnitelmasta sekä rahoitussuunnitelmasta. Lisäksi yrityksillä voi olla apuvälineinä alemman tason budjetteja ja suunnitelmia, esimerkiksi myynti-, valmistus-, osto-, varasto- ja kustannusbudjetteja. Tulossuunnitelma tai tulosbudjetti on eräänlainen pääbudjetti, joka osoittaa eri tasoilla yrityksen tavoitteleman, usein tuloslaskelmamuotoisen tuloksen suunnittelukaudella. Henkilöstösuunnitelma on yrityksen toimintasuunnitelman mukainen suunnitelma siitä, miten henkilöstö toteuttaa yrityksen tulossuunnitelman. Henkilöstösuunnitelmassa määritellään mm. henkilöstön määrä ja laatu eri toiminnoissa sekä määrän muutokset, henkilöstön kehittämistoimenpiteet tavoitteiden saavuttamiseksi, miten varmistetaan oikeiden henkilöiden säilyminen yrityksessä ja miten saadaan tarvittaessa lisää oikeita henkilöitä yritykseen. Investointisuunnitelmalla osoitetaan, mitkä ovat yrityksen tarvitsemat investoinnit strategian toteuttamiseksi. Rahoitussuunnitelma taas sisältää yrityksen rahoitustilanteen muutokset ja kehityksen budjettikauden aikana.

2.3 Budjetointimenetelmät

Budjetointimenetelmällä tarkoitetaan sitä, miten yritys organisoii budjetointiprosessinsa ja budjettisuunnittelunsa. Menetelmät voivat vaihdella yrityksen elinkaaren ja taloudellisen tilanteen myötä. Yleensä erotellaan kolme erilaista budjetointimenetelmää: demokraattinen menetelmä (build up tai bottom up), autoritaarinen menetelmä (break down tai top down) ja yhteistyömenetelmä (co-operation & iteration). (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 239, 242.)



Kuva 4: Ylhäältä alas ja alhaalta ylös budjetointimenetelmät (Churchill 1984, 3)

Demokraattisessa menetelmässä budjetointi rakentuu organisaatiossa alhaalta ylöspäin, jolloin ylin johto luo budjetoinnin yleiset kehykset ja tavoitteet sekä kokoaa valmiit toiminto- ja yksikkökohtaiset budjetit yhteen. Operatiivinen taso pohtii, miten asetettuihin tavoitteisiin päästään tulevan vuoden aikana. Demokraattinen menetelmä sitouttaa henkilöstöä budjetointiin ja mahdollistaa erityisosaamisen hyödyntämisen budjetoinnissa. Toisaalta ongelmaksi voi tulla kokonaisnäkemysten puuttuminen, jolloin tavoitteista saattaa tulla joko liian optimistisia tai pessimistisiä.

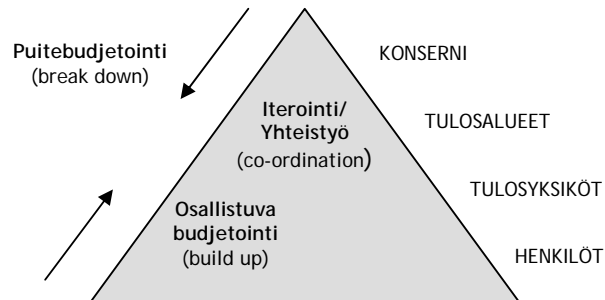
Autoritäärinen budjetointi eli ylhäältä alaspäin tehtävä budjetointi on yritysjohtolähtöistä, jolloin tuloyksikköjen ja toimintojen tehtäväksi jää usein vain budjettierien koonti johdon ohjeiden mukaisesti. Autoritäärinen menetelmä on usein erittäin jäykkä eikä henkilöstön erityisosaamisesta saada budjetointiin riittävästi hyötyä. Henkilöstön voi olla myös vaikeaa sitoutua suunnitelmaan. Toisaalta budjetin tekeminen on nopeampaa ja hallittavampaa eikä vaadi paljon yrityksen resursseja, koska budjetointiin ei osallistu montaa henkilöä. Autoritäärinen menetelmä voi olla käyttökelpoinen aloitteleville yrityksille tai silloin, kun yritys on kriisissä, jolloin tarvitaan erityistä valvontaa.

Yhteistyömenetelmä on edellä mainittujen menetelmien yhdistelmä ja on oletettavasti yleisin budjetointimenetelmä keskisuurissa ja suurissa yrityksissä. Yhteistyömenetelmässä yritysjohto määrittelee budjetoinnin yleiset tavoitteet ja varsinainen budjetointi on toimintojen tai tuloyksiköiden tehtävä. Yhteistyömenetelmä on toimiva, jos prosessin edetessä keskijohto vie keskustelua alaspäin organisaatiossa ja ylin johto on aidosti sitoutunut keskijohdon kanssa yhteiseen suunnitteluun. Iteratiivinen eli kertaava budjetointi liittyy yhteistyömenetelmään. Siinä toiminto- ja tulosaluebudjettien alabudjetteja sopeutetaan uusien

budjetointikeskustelujen avulla johdon määrittämiin budjettikehyksiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 239. & Alhola & Lauslahti 2005, 97)

Seuraava kuva 5 havainnollistaa edellä mainittujen menetelmien kohdentumista tulosityksikköorganisaation eri tasoille.

BUDJETOINTIPROSESSI JA BUDJETOINTIMENETELMÄT

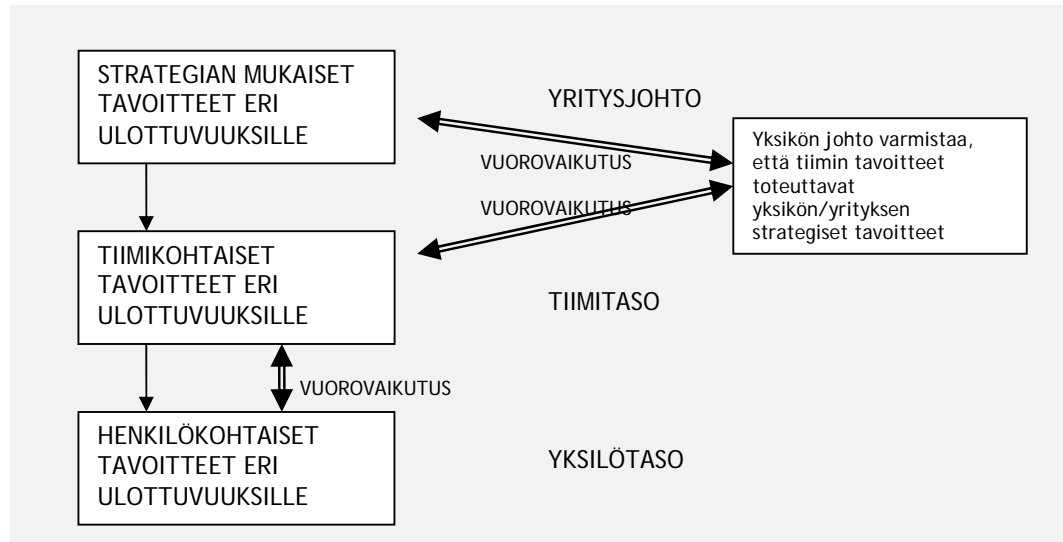


Kuva 5: Budjetointimenetelmien käytön painopistealueet, hajautettu organisaatio (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 242)

Edellä mainittujen lisäksi budjetointimenetelmiä voidaan luokitella myös muilla tavoilla. Julkisella sektorilla puhutaan nykyisin netto- ja kehysbudjetoinneista. Nettobudjetoinnissa budjetoinnin tavoitealue määritellään tulosityksikön tulojen ja menojen nettoerotuksena. Kehysbudjetoinnissa, jota käytetään esimerkiksi valtionhallinnossa, tulevien vuosien menokehykset vahvistetaan hallinnonaloittain tietyissä rajoissa. Annetut kehykset ohjaavat vuosibudjetointia ja antavat sille vuotuiset rajat. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 242 - 243.)

Vilkkumaa (2005, 393) puhuu edellä mainitun yhteistyömenetelmä-termin sijaan yhteistoimintamenetelmästä, joka edellyttää sitä, että yrityksen strategia on selkeä ja ymmärrettävä. Yritysjohdon tulee myös osata viestiä strategia hyvin kaikille organisaation toimijoille. Yhteistoimintamenetelmässä jokainen toimijataso voi osallistua toimintasuunnitelman laatimiseen. Jokainen toimija sitoutuu osallistumisellaan toimintasuunnitelman ja budjetin toteuttamiseen sekä seurantaan. (Vilkkumaa 2005, 393 - 394.)

Yhteistoimintamenetelmässä on vuorovaikutuksella keskeinen merkitys. Seuraavassa kuvassa 6 havainnollistetaan asiaa.



Kuva 6: Yhteistoimintamenetelmä (Vilkkumaa 2005, 394)

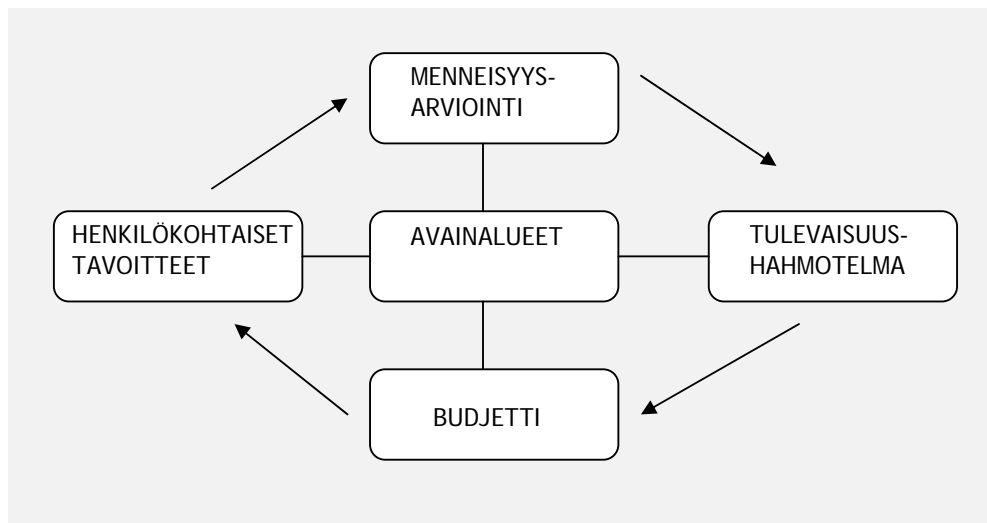
Yhteistoimintamenetelmässä yrityksen johto asettaa ensimmäiseksi seuraavan kauden toimintasuunnitelman tavoitteet. Sen jälkeen tiimitaso laatii oman toimintasuunnitelmansa ja budjettinsa, joiden strategian mukaisuuden yksikön johto varmistaa. Tämän jälkeen voidaan asettaa henkilökohtaiset tavoitteet yksilötasolla. Yhteistoimintamenetelmä vaatii nimensä mukaisesti yhteistoimintaa ja jatkuvaa kommunikointia. Se antaa mahdollisuuden siirtää yrityksen strategiaa aina yksikötasolle asti. (Vilkkumaa 2005,394 - 395.)

2.4 Budjetointiprosessi

Yrityksessä käytössä olevan budjetointimenetelmän mukaisesti yritykselle ja sen eri vastuualueille määritellään tavoitteet seuraavaksi vuodeksi. Prosessissa tuodaan esille myös päätetyt toimenpiteet, joiden avulla tavoitteet on tarkoitus saavuttaa. Suunnitelmien tulee olla niin yksityiskohtaiset, että jokapäiväinen operatiivinen toiminta on budjetinäkokohta huomioiden mahdollista. Koko budjetointiprosessiin kuuluvat suunnitteluvaihe, toimeenpano- eli toteutusvaihe sekä valvontavaihe. Prosessin alussa voidaan asettaa yritystason taloudellinen tavoite, joka voi olla esimerkiksi tietty tuotto prosentti sijoitetulle pääomalle. Tällainen yleistavoite kertoo johdolle omistajien odotuksista ja samalla lisää alemmalla organisaatiotasolla ymmärrystä siitä, mihin budjetoinnilla pyritään. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 164.)

Ensimmäisenä toimenpiteenä budjettijärjestelmän rakentamisessa on organisaation ja vastuualueiden selvitys. Organisaation jäsenten valtuuksien ja vastuiden jako tulee olla selvä. Budjettia voidaan sanoa siis myös vastuuhenkilöiden väliseksi taloussopimukseksi. (Uusi-Rauva, Haverila, Kouri & Miettinen 2003, 158 - 159.)

Budjetointiprosessissa yhdistellään taloudelliset tavoitteet ja toimintatavoitteet eli määritellään, minkälaista toimintaa tavoitellaan ja mitä niin toimien on tavoitteena rahallisesti saavuttaa (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 164). Budjetointiprosessia voidaan kuvata myös kytkemällä prosessin tapahtumat yrityksen vuosisuunnittelun aikajänteelle ja samalla korostaa tärkeimpiä työvaiheita (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 234), kuva 7.



Kuva 7: Budjetointiprosessin tehtävät (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 234)

Budjetointiprosessissa menneisyyden arviointi voidaan tehdä vuositason budjetoinnissa esimerkiksi ensimmäisellä vuosineljänneksellä, jolloin edellisen vuoden budjetin toteutuma on jo tiedossa. Samaan aikaan voidaan aloittaa seuraavan vuoden budjetointi. Kevään ja kesän aikana hahmotellaan tulevan vuoden budjettiympäristön kehittymistä seuraavaa budjettikautta varten. Seuraava prosessin osa on budjetin suunnittelu ja laadinta, joka tapahtuu usein loppusyksystä tai lähellä vuodenvaihdetta. Kun budjetti on valmis, keskeiset budjettitavoitteet kohdistetaan vielä henkilökohtaisiksi tavoitteiksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 234.)

Onnistunut budjetointi vaatii, että ylin johto on sitoutunut budjetointiin. Kaikkien avainhenkilöiden on ymmärrettävä budjetin merkitys ja toiminnallisten vastuualueiden tulee olla selvät. Onnistunut budjetointi vaatii lisäksi osaavan taloushallinnon, hyvän laskenta- ja tietojärjestelmän sekä sopivat mittarit kuvaamaan tavoitteita ja niiden toteutumista. Budjetoinnin tulee lisäksi olla riittävän yksinkertaista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 235.)

Jotta budjettijärjestelmää voitaisiin käyttää hyväksi mahdollisimman tehokkaasti, tulee budjetointiprosessiin liittää myös budjettitarkkailu. Sen avulla verrataan tavoitteita ja

saavutuksia sekä hyväksikäytetään niin saatua tietoa yrityksen uuden toiminnan suunnittelussa. Koska budjetti sisältää johdon budjettikaudelle määrittelemät, budjettivastuuhenkilöittäin osaluvuiksi puretut liiketaloudelliset tavoitteet, saattaa se olla myös merkittävä osa tavoite- tai tulosjohtamista ja liittyä sen kautta myös palkitsemismenetelmiin. (Uusi-Rauva, Haverila, Kouri & Miettinen 2003, 162.)

Budjettitarkkailussa on tärkeää selvittää eli analysoida poikkeamien syyt. Synä ilmenneisiin budjettipoikkeamiin voivat olla esimerkiksi budjetoitujen erien väärinarviointi, epärealistinen budjetti, odottamaton muutos kilpailuoloissa tai yrityksestä riippumattomat syyt, kuten esimerkiksi raaka-aineen hinnan äkillinen muuttuminen. (Mäkinen, Stenbacka & Söderström 2004, 168.)

Budjettitarkkailu vaatii aina taustakseen budjettisuunnittelun, jossa asetetaan budjettitavoitteet, määritetään tarvittavat toiminnot ja resurssit näiden tavoitteiden saavuttamiseksi sekä nimetään budjetin toteutuksesta vastuulliset henkilöt. Nykyään yritysten budjettitarkkailu on diagnostista tarkkailua, jonka avulla pyritään analysoimaan erojen syitä sekä oppimaan analyysien avulla budjetoimaan paremmin. Olennaista on viime vuosina ollut myös korjaavien toimenpiteiden liittäminen budjettitarkkailuun, jotta erojen syntyessä budjettitavoitteet saavutettaisiin mahdollisimman vähäisin häiriöin. Tällaista tarkkailumenetelmää kutsutaan latest estimate - menetelmäksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 245.)

Perinteisesti budjettierojen syyt on jaettu määrällisiin ja hinnallisiin eroihin. Määräero syntyy esimerkiksi silloin, kun yritys ostaa raaka-ainetta enemmän kuin se on budjetoitunut. Hintaero vastaavasti merkitsee sitä, että yritys on joutunut maksamaan korkeamman hinnan, kuin mitä budjettivaiheessa on ajateltu. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 245.) Budjettipoikkeamien syyt vaativat usein kuitenkin tarkempaa analysointia. Poikkeamien syyt voivat liittyä odottamattomiin muutoksiin ympäristössä, kuten esimerkiksi suhdannevaihteluihin tai korkotason muutoksiin. Myös epärealistiset suunnitelmat aiheuttavat poikkeamia. Budjettipoikkeamia voi tulla myös, jos toiminta ei ole vastannut suunnitelmia tai jos suunnitellut toimenpiteet on arvioitu väärin. Tietoinen väärinbudjetointi eli ns. budjettiharha syntyy silloin, kun esimerkiksi yrityksen joku toimintayksikkö tietäessään toimintansa loppuvan, budjetoit tietoisesti väärin saadakseen toiminnalleen lisää aikaa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 245 - 246.)

Budjettitarkkailun aikajänne voi vaihdella huomattavasti. Yleisesti tarkkailujärjestelmään kuuluvat vuosittainen budjettitarkkailu, neljännesvuosi- ja kuukausitarkkailu sekä viikko- ja päivittäistarkkailu. Taulukossa 1 on kuvattu tarkemmin niiden toteutusta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 246.)

Aikajänne	Tavoite	Analyyseiden painottuminen	Vastuuhenkilö
VUOSITTAINEN BUDJETTITARKKAILU	arvioidaan: <ul style="list-style-type: none"> yrityksen ja sen tulosyksiköiden keskeisten budjettitavoitteiden toteutumaa, syntyneet erot erojen syyt 	tunnuslukuerojen analysointi sekä vastuualuekohtaisten budjettierojen analysointi	yritysjohto
NELJÄNNESVUOSI- JA KUUKAUSITARKKAILU	<ul style="list-style-type: none"> tulos- ja rahoitusbudjettien toteutumatarkkailu tarvittavien korjaavien toimenpiteiden esittäminen 	ei liity aina analyttistä tarkastelunäkökantaa	yrityksen johto, tulosyksiköjohto ja toimintojen johto, kukin omalla vastuualueellaan
VIIKKO- JA PÄIVITTÄISTARKKAILU	<ul style="list-style-type: none"> toteavaa budjettilukujen toteutumakehityksen tarkkailua 	ei tarvetta erojen analysointiin	toiminnot

Taulukko 1: Budjettivalvonnan aikajänneet (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 246 - 247)

Vuosittaisessa budjettitarkkailussa arvioidaan keskeisten tavoitteiden toteutumaa sekä analysoidaan tunnuslukueroja. Neljännes- ja kuukausitarkkailussa seurataan tulos- ja rahoitusbudjettien toteutumaa. Siihen ei aina liity analyttistä tarkastelunäkökantaa, mutta tavoitteena on kuitenkin esittää tarvittavia korjaavia toimenpiteitä. Toimintojen suorittama viikko- ja päivittäistarkkailu on lähinnä toteavaa tarkkailua. ((Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 246 - 247.)

Talousjohdon rooli budjettitarkkailussa on tärkeä raporttien tuottajana sekä osallistujana budjettitarkkailukokouksiin lähinnä taloudellisen konsultin roolissa (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 248).

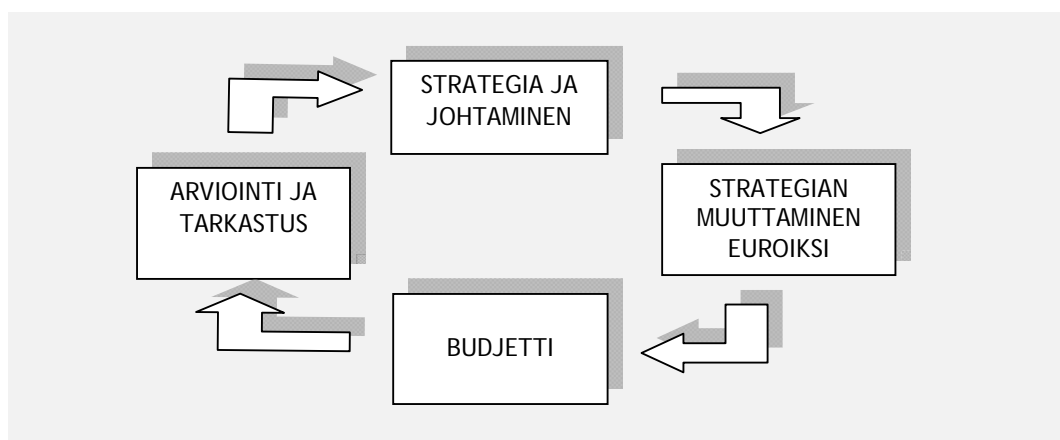
3 Budjetoinnin haasteet

Deloitte (2008) tekemän tutkimuksen mukaan 42 % suomalaisista yrityksistä suunnittelee yhä toimintaansa perinteisen vuosibudjetin keinoin. Kyseisessä tutkimuksessa oli kesällä 2008 haastateltu 36 suuren suomalaisen yrityksen talousjohtajaa. Tämän päivän nopeasti muuttuvaan liiketoimintaympäristöön perinteinen budjetointi sopii kuitenkin varsin huonosti. Viidennes tutkituista yrityksistä oli siirtymässä rullaavaan suunnitteluun, koska se antaa paremman reagoitumahdollisuuden ympäristössä tapahtuviin muutoksiin. Yritykset ovat tänä päivänä budjetointiin liittyen yhä moninaisempien haasteiden edessä. Strategian

huomioiminen budjetoinnissa, sopivan budjetointitekniikan valitseminen ja nykypäivän muuttuvan toimintaympäristön ymmärtäminen tuovat budjettityöskentelyyn oman ulottuvuutensa. Perinteinen budjetointitapa on saanut paljon kritiikkiä. Jotkut yrityksistä ovat jopa luopuneet budjetoinnista kokonaan.

3.1 Budjetoinnin yhteys strategiaan ja yritysjohtamiseen

Budjetti on johdon työkalu. Yritysorganisaatiossa kaikki osat ja toiminnot vaikuttavat toinen toisiinsa. Myös budjetti liittyy kiinteästi muuhun yrityssuunnitteluun. Budjetissa ylin johto konkretisoi lupaukset ja tavoitteet, jota se on strategisessa suunnittelussa antanut. (Uusi-Rauva, Haverila, Kouri & Miettinen 2003, 158.)



Kuva 8: Budjetoinnin yhteys strategiaan ja yritysjohtamiseen (VirtuaaliAMK)

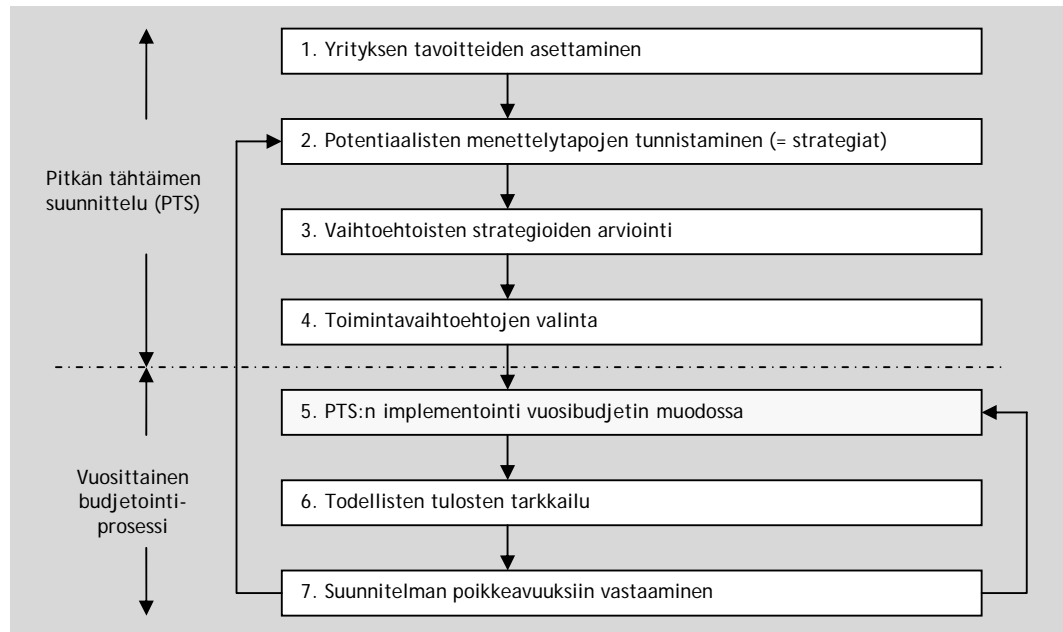
Budjetoinnin yhteys strategiaan voidaan nähdä niin, että strategian ja johtamisen mukaiset strategiset tavoitteet muutetaan budjetissa euroiksi. Budjetin arviointi ja tarkastus vaikuttavat vastaavasti osaltaan yrityksen strategiaan ja johtamiseen (kuva 8).

Johtamista voidaan tarkastella useammalla eri tasolla. Budjetointi liittyy jokaiseen tasoon eri tavalla. Strateginen taso on ylimmän yritysjohton toimintataso ja siihen liittyy yleensä pitkän aikavälin tarkasteluhorisontti, väljemmät päämäärät ja toimintastrategiat sekä visionäärinen tulevaisuudennäkemykset. Strategisen tason budjetointi on väljää kehysbudjetointia. Yleensä tarkkojen päämäärien ja toimintojen suunnittelu ei ole mahdollista pitkällä aikahorisontilla vaan on tyydyttävä puiteohjaukseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 232 - 233.)

Taktinen johtamistaso liittyy yrityksen vuositason ohjaukseen, ja budjetti on vuositason ohjauksen tärkein väline. Vuositason budjetissa on määritellyt tarkat toiminnan tavoitteet, resurssit, toiminnot ja toimintojen tulokset. Suuremmissa yrityksissä strateginen johtaminen luo puitteet taktiselle budjettijohtamiselle, joten budjetti on strategian taktinen

toteutusväline. Operatiivinen johtaminen on budjetin käyttöä jokapäiväisen johtamisen apuna. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 233.) Osabudjettien kautta puretaan tavoitteet operatiiviselle tasolle ja osoitetaan keinot tavoitteiden saavuttamiseksi (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 166).

Seuraavassa kuvassa on esitetty vuosittaisen budjetin rooli pitkän ja lyhyen aikavälin suunnittelussa ja päätöksenteossa



Kuva 9: Lyhyen ja pitkän aikavälin suunnittelu strategisen suunnittelun, päätöksenteko- ja valvontaprosessissa (Drury 2005, 591)

Suunnitteluprosessin ensimmäisessä vaiheessa asetetaan tavoitteet, joiden saavuttamisen varmistamiseksi tulevaisuuden toiminnat tähtäävät. Seuraavaksi etsitään ne toimintavaihtoehdot, joilla asetettuihin tavoitteisiin päästään. Toimintavaihtoehtojen tunnistamisessa pitää ottaa huomioon se, mihin yrityksen erinomaisuus kyseisellä hetkellä perustuu eli millä yritys sillä hetkellä kilpailee. Lisäksi tulee ottaa huomioon se, minkälainen yritys haluaa tulevaisuudessa olla. Vaihtoehtoisia strategioita tulisi tarkastella seuraavien kriteerien mukaisesti:

- Soveltuvuus: Hyödyntääkö valittu strategia yrityksen vahvuuksia ja ympäristön mahdollisuuksia? Vältetäänkö sillä mahdolliset omat heikkoudet ja ympäristön uhat?
- Toteutettavuus: Voidaanko strategia rahoittaa? Voidaanko tarvittava markkina-asema saavuttaa? Selviytyykö yritys kilpailevista reaktioista?

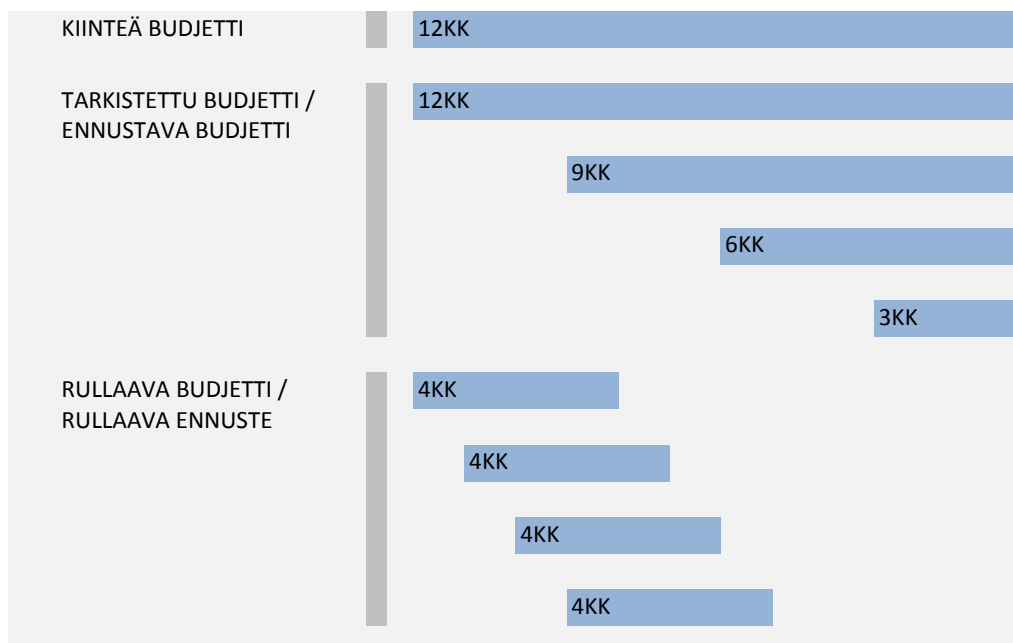
- Hyväksyttävyyys: onko strategia riittävän tuottoisa? Onko riskin taso hyväksyttävä?
(Drury 2005, 590 - 593.)

Kun johto on valinnut ne toimintatavat eli strategiat, joilla asetetut tavoitteet todennäköisimmin saavutetaan, on aika tehdä pitkän tähtäimen suunnitelmat strategian toteuttamiseksi. Pitkän tähtäimen suunnitelmat ovat yleensä melko yleisiä ja epätarkkoja ja voivat jopa muuttua ajan myötä. Budjetointi on suunnitelma yleensä vuodeksi eteenpäin. Pitkän tähtäimen suunnitelmiin verrattuna budjetit ovat tarkempia ja yksityiskohtaisempia. Niissä määritellään tarkemmin, mitä budjettivuoden aikana tulee saavuttaa. Budjetointi ei ole mikään erillinen prosessi vaan on osa laajempaa yrityssuunnittelua. (Drury 2005, 592-593.)

3.2 Budjetointitekniikat

Yritykselle oikean budjetointitekniikan valinta tuo osaltaan haasteita yrityksen johdolle. Valintaan vaikuttavat mm. yrityksen koko, toiminta-aste sekä toimintaympäristö. Tunnetuimpia tekniikoita ovat kiinteä, tarkistettu ja rullaava budjetointitekniikka (kuva 10). Vilkkumaa (2005, 397) puhuu kiinteästä ja tarkistetusta budjetista. Kiinteässä budjetissa budjettilukuihin ei puututa kauden aikana, mikä luo omalta osaltaan vakautta toimijoille. Se asettaa selkeät tavoitteet, jolloin sen ohjaavuus on tehokas. Huonona puolena kiinteässä budjetissa voi olla olosuhteiden muuttuessa sen jääminen ajastaan jälkeen.

Tarkistetussa tai ennustavassa budjetissa toimintasuunnitelmaa ja samalla myös budjettilukuja tarkistetaan sovituin väliajoin, esimerkiksi neljännesvuosittain. Tällöin toimintasuunnitelman sekä budjetin sisältö ovat aina parhaan mahdollisen tiedon mukaisia. Tarkastamisen yhteydessä voidaan budjettiajanjakson loppuun liittää päättyneen tarkastusjakson pituinen ajanjakso, jolloin yrityksellä on aina käytettävissään koko vuosisuunnittelukauden pituinen toimintasuunnitelma ja budjetti. Tällöin puhutaan rullaavasta budjetoinnista (Vilkkumaa 2005, 398.)



Kuva 10: Tunnetuimmat budjettityypit esimerkkiaikajaksoin

Rullaavassa budjetoinnissa yrityksen budjettikausi pidetään jatkuvasti samanmittaisena, esimerkiksi 12 kuukautena. Rullaavasta budjetoinnista (rolling budgeting) puhutaan kun varsinaisia budjettilukuja päivitetään uusimpien ennusteiden mukaan koko budjettikauden loppuun saakka (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 178). Menetelmässä toteutuneen kauden mittainen ajanjakso liitetään budjetin loppuun. Se mahdollistaa yrityksen toiminnan jatkuvan tarkastelun tietyllä aikaperiodilla eteenpäin. Rullaava budjetointi antaa yritysjohtolle vuosibudjetointia laajemman kuvan yrityksen toiminnan kehityksestä. Rullaavan budjetoinnin käyttö ei ole kuitenkaan kovin yleistä, koska se vaatii yritykseltä lähes jatkuvaa budjetointia. Tällöin hyödyt voivat jäädä melko pieniksi verrattuna menetelmän vaatimiin kustannuksiin verrattuna. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 243.) Rullaavan budjetoinnin avulla saadaan kuitenkin tyypillisesti parempia ennusteita suunnittelun tueksi kuin perinteisellä budjetointitavalla. Useat yritykset seuraavat sisäisessä raportoinnissaan rinnakkain sekä ennusteita että varsinaisia budjettilukuja (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 178).

Åkerbergin (2006, 74) mielestä rullaavan budjetoinnin vahvuus on siinä, että sen avulla suunnittelu ja tavoitteenasetanta voidaan pitää jatkuvasti toimintaympäristön olosuhteisiin reagoivana. Myös laatu, aika ja kustannukset - näkökulmasta rullaavalla budjetoinnilla on monia etuja; hyvin suunniteltuna se vähentää budjetointiin sitoutuvaa aikaa ja kustannuksia sekä tarjoaa mahdollisuudet laadukkaaseen työhön. Suunnitteluajanjakso tulisi kuitenkin rullaavassa budjetoinnissa valita sen pituiseksi, että mahdollisuudet reagoida kriittisiin toimintoihin ovat optimaaliset. Rullaavan budjetoinnin heikkoudet liittyvät puutteisiin sen käyttöönoton suunnittelussa. Rullaavassa budjetoinnissa halutaan kytkeä strateginen

suunnittelu ja budjetointi paremmin toisiinsa, ennakoida vuositulos paremmin, terävöittää operatiivista ohjausta sekä hallita kassavirtoja entistä paremmin. Näistä rullaavan budjetoinnin tavoitteista olisi syytä keskustella organisaation sisällä ennen rullaavaan budjetointiin siirtymistä. Tavoitteenasetannalla on kuitenkin rullaavassa budjetoinnissa keskeinen merkitys. (Åkerberg 2006, 74 - 75.)

Lisääntyvät ulkoiset raportointipaineet ovat pakottaneet yhä useamman yrityksen käyttämään rullaavia ennusteita (rolling forecasting, continuous forecasting). Rullaavia ennusteita voidaan käyttää joko perinteisen budjetin rinnalla tai sen tilalla. Rullaava ennuste on arvio, jota päivitetään tietyin väliajoin eli sen ei ole aina tarkoitus korvata perinteisen budjetin tehtäviä. Ennuste ei ole tavoite vaan realistinen arvio tulevasta. Ennuste ei siis sisällä budjetoinnin kaltaista organisaation sisäistä neuvotteluprosessia. Ennusteen tukena käytetään erillisiä tavoitteenasettamismenetelmiä. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 177.) Yleensä ennusteita päivitetään kuukausittain. Tyypillisesti ennuste tehdään tietyksi määräksi kuukausia eteenpäin, jolloin se rullaa jatkuvasti eteenpäin. Näin ennustaminen jatkuu tilikauden tai budjetointiperiodin vaihtumisesta riippumatta. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 178.)

Järvenpään, Partasen & Tuomelan (2003, 175) mukaan rullaavan ennustamisen edut ovat seuraavat:

- sen avulla liiketoimintajohdon ote taloudesta paranee
- sen avulla tulevaisuus pysyy paremmin kontrollissa
- se parantaa yrityksen talousprosessien hallintaa
- sen avulla pyritään keskittymään olennaisiin asioihin
- rullaavan ennustamisen käyttämisellä siirrytään suorituksen mittauksesta suorituskyvyn johtamiseen.

KPMG:n tekemän tutkimuksen mukaan laadukkaiden ennusteiden tekemisessä vaaditaan kuitenkin paljon kehitystyötä. Vain pieni osa heidän tutkimistaan yrityksistä teki ennusteita, jotka vastasivat todellisia tuloksia. Yksi ongelmista on siinä, että ennusteiden luomiseen käytetty data ei ole tarpeeksi luotettavaa ja laadukasta. Lisäksi yritysten ennusteet perustuvat pääasiassa valmiisiin taulukoihin. Ennusteita voidaan parantaa kehittämällä prosesseja ja dataa, sitoutumalla tuottamaan parempia ennusteita sekä käyttämällä entistä kehittyneempiä ohjelmia. (KPMG 2007.)

Edellä mainittujen budjettityyppien lisäksi yrityksessä voi olla käytössä liukuva budjetti. Siinä budjetin tavoitteiden lukuarvot jätetään riippumaan toteutuvasta toiminta-asteesta. Menetelmä on hyvä silloin, kun toiminta-aste vaihtelee kausittain. Käytössä voi olla myös

toimintolähtöinen nollapohjabudjetointi, jonka ideana on lähteä liikkeelle ns. tyhjältä pöydältä. Tällöin mietitään, mitä kustannuksia tarvitaan tavoitteiden saavuttamiseksi (Alhola & Lauslahti 2005, 98.)

Yrityksen on mahdollista toimia myös ilman budjettia, jolloin toimintatavat yrityksen sisällä muodostuvat erittäin tärkeiksi. Kun toimitaan ilman budjettia, yrityksen täytyy asettaa pitkän aikajänteen tavoitteet sekä määritellä yrityksen menestystekijät, jolloin keskitytään niiden luomiseen ja hyödyntämiseen. On tärkeää, että yrityksen strategiat tehdään operatiivisen toiminnan lähellä, vaikka niitä hallitaankin ylhäältä käsin. Yrityksen toimintakulttuurissa tulee kasvattaa luovuutta ja toimintaherkkyyttä sekä tehdä resurssien hallintaa ja johtamista pitkällä aikajänteellä. Koordinointiin kiinnitetään erityistä huomiota ja sitä tehdään prosessijohtamisen avulla myös yli hierarkiarajojen. Hinnittelun täytyy tapahtua markkinaperusteisesti ja tavoitteellisesti. Käytännössä ilman budjettia toimivilla yrityksillä on kuitenkin käytössään rullaavat ennustelaskelmat, jotka toimivat strategian ja päätöksenteon apuna ja näyttävät samalla yrityksen taloudellisen suunnan. Delegoidessa annetaan selkeät tavoitteet, jonka jälkeen annetaan vastuu- ja toimintavapaudet hakeutua annettuihin tavoitteisiin. Kun yritys toimii ilman budjettia, on tärkeää rakentaa mittarit, joihin kontrolli perustuu. (Alhola & Lauslahti 2005, 98 - 99.)

3.3 Budjetointi muuttuvassa toimintaympäristössä

Vaikka perinteinen budjetointi on jo vuosikymmeniä ollut vallitseva menetelmä, on sen kehittäminen ollut melko vähäistä ottaen huomioon, kuinka paljon taloudellinen toimintaympäristö on muuttunut viime vuosikymmenten aikana. Nykypäivän yhä nopeammin muuttuva toimintaympäristö asettaa entistä enemmän vaatimuksia tiedon oikea-aikaisuudelle ja yritysten kyvyille reagoida nopeasti muuttuviin tilanteisiin.

Monen yrityksen arki ei elä kalenterivuositain. Sijoittajat haluavat tietää tuloksen lisäksi ennusteet tulevasta vuodesta yhä tarkemmalla aikajanalla, nykyisin jopa vuosineljänneksittäin. Kun raportointijärjestelmät ovat kunnossa, budjetin ajankohtaistaminen on suhteellisen vaivatonta. Budjetointitarpeen mukaan yhtiöt voidaan jakaa kolmeen ryhmään:

1. yhtiöiksi, joiden tulevaisuus on kohtuullisesti ennustettavissa vuodeksi eteenpäin,
2. yhtiöiksi joiden toimintaympäristö muuttuu jatkuvasti ja joissa vuosibudjetti vanhenee suhteellisen nopeasti sekä
3. sellaisiin uuden talouden yrityksiin, joissa mikään ei ole ennustettavissa muutamaa viikkoa tai kuukautta pidemmälle.

Vahvimmillä ovat sellaiset yritykset, jotka reagoivat nopeasti ympäristön muutoksiin. Erittäin turbulentissa tilassa olevilla toimialoilla ei budjetoinnilla ole merkitystä, vaan tavoitteita seurataan projektikohtaisilla ja kassavirtaisilla menetelmillä. (Taloussanommat 2000.)

Seuraavassa on esitetty tiivistetysti perinteiseen budjetointiin kohdistuvaa kritiikkiä:

- Budjetointi aiheuttaa päätöksiä, joita voi olla vaikea muuttaa budjettikauden aikana
- Budjetointi on työlästä ja vaatii paljon resursseja
- Budjetti sisältää paljon yksityiskohtaista tietoa ja samalla paljon päivitettävää
- Budjetointi perustuu yksinkertaisiin ennusteisiin, joiden sisältämä tieto jää nopeasti vanhaksi
- Budjetti pakottaa luonnottomaan jaksotukseen, koska yrityksen arki ei elä kalenterivuositain
- Budjetti aiheuttaa nurkkakuntaisuutta; jokainen ajaa oman osastonsa etua
- Bonusjärjestelmän sitominen budjettiin voi aiheuttaa vääristelyä luvuilla.

Monet kritisoivat perinteistä budjetointimallia siitä, että se keskittyy liikaa taloudellisiin lukuihin. Lisäksi organisaatioiden sisäisellä politikoinnilla voi olla liian korostunut asema varojen kohdistamisesta päätettäessä. Monesti huomiota kiinnitetään ensisijaisesti kustannusten nousuun itse kustannusrakenteen jäädessä vähemmälle huomiolle. Lisäksi monilla yrityksillä käytössä oleva vuoden mittainen budjetointiperiodi ei välttämättä ole kaikkien yritysten käyttöön sopivin. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 177.)

Myös Åkerberg toteaa, että yritysten toimintaympäristö on muuttunut sellaiseksi, että niiltä vaaditaan entistä enemmän joustavuutta (2006, 32). Budjetti käsitteenä, toimintatapana ja menetelmänä on luotu aikana, jolloin toimintaympäristön muutokset olivat melko hitaita (2006, 37). Åkerbergin mielestä toimimaton vuosittainen budjetointiprosessi vie paljon aikaa, tuottaa vähän arvoa sekä estää johtoa reagoimasta nopeasti ympäristön muutoksiin. Perinteinen strategia- ja budjettisuunnittelu ei tuota sitä tulosta, mitä siltä odotetaan. Budjetointi ei tue tämän päivän johtamista, vaan johto joutuu esimerkiksi miettimään kuinka luotettavia ennusteet ovat, koska ne joudutaan laatimaan jo syksyllä seuraavan vuoden budjetiksi. (2006, 39 - 43.)

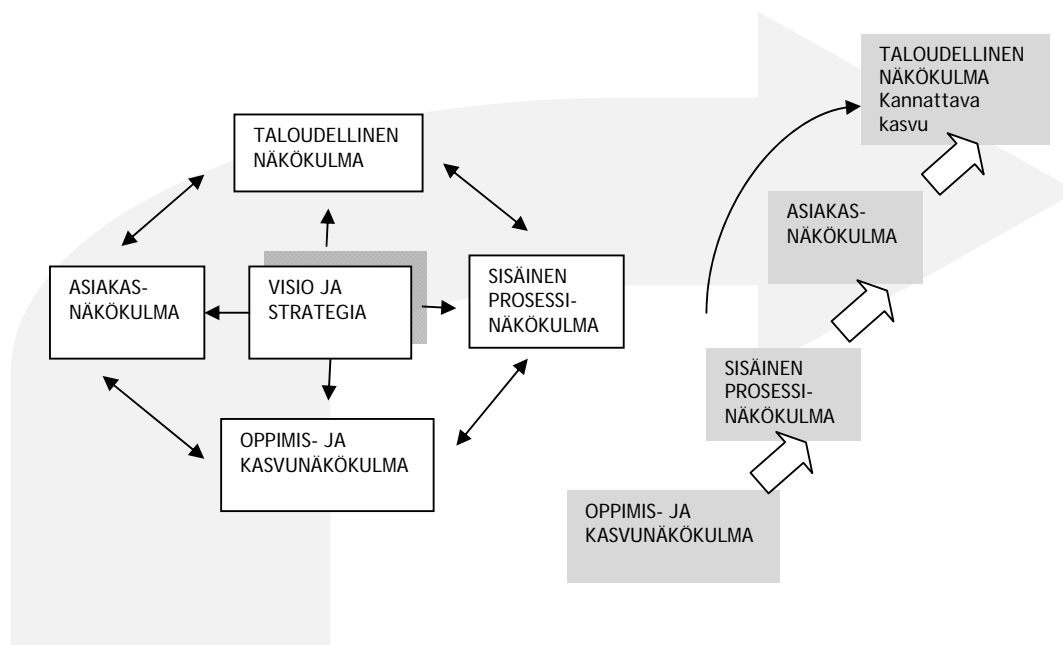
Howellin (2004, 1) mielestä budjetti sanaan liittyy monissa organisaatioissa negatiivisia mielleyhtymiä. Hänen mielestään budjetti sanan sijaan voisi alkaa käyttää esimerkiksi "value-creating plan" -termiä. Howellin mielestä budjetointiseurannassa pitäisi kiinnittää enemmän huomiota käytettävissä olevaan rahaan kuin tuottoihin. Palkitsemissysteemit eivät saisi olla hänen mielestään sidottuja budjettiin, koska ne kiinnittävät johdon päähuomion varsin lyhyen aikavälin tavoitteisiin. Jensen taas (2001) kutsuu budjetointia provosoivasti vitsiksi. Hän

kiinnittää huomiota siihen, että budjetointiprosessi käyttää huomattavan määrän johdon ajasta ja pakottaa heidät loppumattomaan kokouskierteeseen. Jensenin mielestä bonusten kiinnittäminen budjettiin voi kannustaa valehteluun ja petkuttamiseen. Johtajat voivat ohjalla budjettitavoitteita salaamalla tietoa tai siirtämällä tiedon antoa omien tavoitteidensa mukaisesti. Budjetilla pelaamisesta voidaan Jensenin mukaan päästä esimerkiksi sillä, että bonukset asetetaan pidemmän aikavälin tulostavoitteisiin.

Neilimon & Uusi-Rauvan (2005, 233) mielestä budjetoinnin tarpeettomuuden tai hyödyttömyyden korostaminen budjetoinnista luopumisen syynä johtuu useimmissa tapauksissa kapeasta budjetointikäsitteestä, jolloin budjetointi on ymmärretty vain rahamääräisten budjettilomakkeiden täyttämisenä sekä budjettierojen tarkkailuna. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 233.)

Budjetoinnin onnistumiseen tuovat haasteensa myös inhimilliset tekijät. Suuri merkitys on sillä, miten budjetointiprosessissa toimivat henkilöt asennoituvat budjetointiprosessiin ja millainen yrityksen budjetointi-ilmapiiri on. Budjetointi-ilmapiirillä tarkoitetaan budjettivastuullisten yhteistä budjetointihenkeä. Haastavassa ilmapiirissä tavoitteet koetaan haasteelliseksi. Tavoitteet on sisäistetty ja niihin on sitouduttu, jolloin ilmapiiri on suotuisa. Kireässä budjetointi-ilmapiirissä tavoitteet koetaan ylhäältä päin asetetuksi ja liian tiukoiksi. Samoin budjettivalvonta ja suorituksen arviointi koetaan paineita aiheuttavaksi. Kireä budjetointi-ilmapiiri on lyhyellä tähtämellä suotuisa, mutta pitkällä tähtämellä epäsuotuisa. Pessimistisessä budjetointi-ilmapiirissä budjetointitavoitteet koetaan mahdottomiksi saavuttaa, jolloin ilmapiiri muodostuu epäsuotuisaksi. Epäsuotuisa ilmapiiri syntyy myös leppoisassa budjetointi-ilmapiirissä, jossa budjettitavoitteet ovat menettäneet merkityksensä, sekä sekavassa budjetointi-ilmapiirissä, jossa budjettitavoitteet koetaan ristiriitaisiksi ja epäselviksi. (Ihantola 1998, 80 - 81.)

Budjetointia kritisoivan linjan kanssa on esitetty myös budjetoinnin kehittämiseen tähtäviä ajatuksia. Yhtenä vaihtoehtona budjetoinnin kehittämiseen on esitetty Balanced Scorecardia, jonka avulla pyritään implementoimaan strategia paremmin suunnitelmiin. BSC ei kuitenkaan ole budjetointimuoto, vaan erillinen strategiaan kytketty työkalu, jolla mitataan suoritusta neljästä eri perspektiivistä: taloudellisesta näkökulmasta, asiakasnäkökulmasta, sisäisestä prosessinäkökulmasta sekä oppimis- ja kasvunäkökulmasta (kuva 11). Näistä talouden näkökulma on kaikkein kattavin, sillä kaikki tavoitteet kulminoituvat kannattavaan kasvuun. Kannattavuutta ja kasvua voidaan kuvata muutamilla keskeisillä tunnusluvulla, esimerkiksi liikevoitto, käyttökate, tuottoasteet ja liikevaihdon kasvuprosentti. (Järvenpää, Partanen & Tuomela 2003, 196 - 200.)



Kuva 11: Balanced Scorecardin neljä näkökulmaa ja niiden väliset yhteydet (Järvenpää, Partanen & Tuomela 2003, 197 - 199.)

Nykyään jotkut yritykset ovat luopuneet kokonaan budjetoinnista. Hope & Fraser (2003) toteavat, että tänä päivänä jopa talousihmiset kyseenalaistavat perinteisen budjetoinnin arvon. Heidän mielestään siihen kulutetun ajan voisi käyttää sellaisen tiedon tuottamiseen, jolla selkeästi helpotetaan johdon päätöksentekoa. Esimerkiksi Svenska Handelsbanken otti käyttöön Beyond Budgeting -menetelmät ja korvasi budjetoinnin uudella organisaatorakenteella ja suoritusmittareilla. Se loi 600 tulosyksikköä, joiden vastuulle tuli kulujen alentaminen, asiakastarpeisiin vastaaminen sekä tulojen lisääminen. Käyttöön otettiin rullaava ennustaminen. Hopen & Fraserin (2003) mukaan budjetoinnista luopuminen vapauttaa henkilöstön luovuuden. Se motivoi ja saa ihmiset jakamaan tietoa. Budjetoinnin tilalle voidaan ottaa käyttöön rullaava ennustaminen, jossa indikoidaan vain muutamia avainmuuttujia. Rullaavien ennusteiden käyttöönotossa ennusteet päivitetään viimeisimpien talouslukujen ja asiakasvaatimusten mukaisiksi eikä kenelläkään ole tarvetta manipuloida lukuja, koska ei ole olemassa kiinnitettyjä voittotavoitteita.

Edellä mainitussa Beyond Budgeting -menetelmässä on mielestäni oivallisella tavalla otettu huomioon nykypäivän haasteet budjetoinnille, minkä takia haluan seuraavassa käsitellä menetelmää hiukan laajemmin. Beyond Budgeting -menetelmän on kehittänyt Beyond Budgeting Round Table, joka perustettiin kymmenisen vuotta sitten tavoitteenaan etsiä korvaaja budjetoinnille sekä luoda sellainen ohjausjärjestelmä, jolla saadaan organisaatiot sopeutumaan nopeasti ympäristön muutoksiin. Ryhmän perustajana ovat olleet yhdysvaltalaiset Jeremy Hope ja Robin Fraser. Vuosien kuluessa työryhmä on päätenyt uuden

yhtenäisen johtamismallin luomiseen. BBRT:n mukaan Beyond Budgeting ei ole eksakti laskentaväline kuten perinteinen budjetointi, vaan sen periaatteena on antaa ajattelu- ja toimintamalleja yrityksen johdolle siitä, kuinka organisaatioita tulisi johtaa maailmassa, jossa innovatiiviset johtamismallit tuovat selvää kilpailuetua, mutta jäykkä budjetointijärjestelmä kumoaa sen. Beyond Budgeting -toimintamalleilla organisaatioita autetaan löytämään uusia menetelmiä, joilla mahdollistetaan keskijohdon nopea päätöksenteko. Siinä keskitytään myös byrokratian ja tukahduttavien valvontajärjestelmien poistamiseen ja ihmisille annetaan aikaa ajatteluun, harkintaan, tiedon jakamiseen, oppimiseen sekä kehittämiseen. Suuri merkitys on henkilöstön oikealla asenteella ja mentaliteetilla (BBRT 2009.)

BBRT:n mukaan Beyond Budgeting - toimintamalli tuo monia etuja organisaatiolle. Organisaatiolla on esimerkiksi lyhyemmät vasteajat, koska johtamisprosesseja on yksinkertaistettu ja organisaatiossa toimitaan joustavasti verkostossa. Lisäksi strategiasta tehdään avoin, jatkuva ja mukautuva prosessi ja samalla byrokratia hajotetaan. Organisaation strategiat ovat uudistusmieliset ja ihmiset työskentelevät avoimessa ja itseohjautuvassa ympäristössä. Selkeät hallintoperiaatteet luovat ympäristöön oikean ilmapiirin ja luottamuksen tiedonkulun ja parhaiden käytäntöjen jakamiseksi. Uudistusmielistä on myös se, että budjettiin sidotut kannustimet on poistettu. BBRT tuo esille, että organisaatiolla on alhaisemmat kustannukset, koska tarpeeton työ eliminoidaan ja työntekijät haluavat kehittää laatua. Samalla perinteisen budjetointimentaliteetin kitkemisellä motivoidaan ihmiset keskittymään kustannusten alentamiseen pitkällä tähtäimellä. Yrityksellä on lisäksi uskollisemmat asiakkaat, koska asiakastyytyväisyyttä korostetaan yrityksen strategiassa. Nopeita vasteaikoja asiakkaiden pyyntöihin pidetään elintärkeinä ja päätöksentekovastuuta on annettu myös lähellä asiakasta oleville yksiköille. (BBRT 2009.)

Beyond Budgeting Round Table on listannut seuraavat 12 johtamisen periaatetta, jotka edesauttavat muutosta kohti budjetista luopumista:

1. Asiakkaat: henkilöstön huomion keskittäminen asiakkaisiin
2. Prosessit: toisiinsa tukeutuvien tiimiverkostojen järjestäminen
3. Itsenäisyys: tiimeille vapaus ja mahdollisuus toimia
4. Vastuu: korkean vastuun kulttuurin luominen joka organisaatiotasolle
5. Läpinäkyvyys: avoimen tiedonkulun edistäminen
6. Hallinto: muutamien selkeiden arvojen, päämäärien ja rajojen käyttäminen
7. Tavoitteet: suhteellisten tavoitteiden asettaminen jatkuvalla parantamiselle
8. Palkinnot: palkitsemisen perustaminen yritys- ja yksikötason suorituskyvyille
9. Suunnittelu: jatkuvan prosessin tekeminen suunnittelusta
10. Valvonta: muutamien avainindikaattoreiden käyttäminen
11. Resurssit: tarvittavien resurssien saannin varmistaminen

12. Koordinointi: energinen vuorovaikutuksen koordinointi (BBRT 2009.)

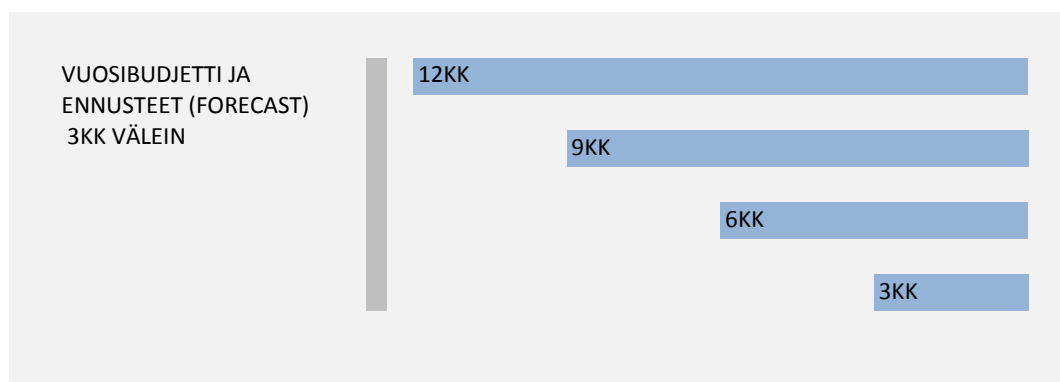
BBRT kertoo lisäksi verkkosivuillaan, että Beyond Budgeting -yrityksissä ovat käytössä yksinkertaiset organisaatorakenteet, alhainen hierarkiataso sekä vertaisverkostot (peer-to-peer). Tiedottaminen on yrityksissä läpinäkyvää ja työntekijät pyrkivät jatkuvasti parantamaan suoritustaan. BBRT:n mukaan Beyond Budgeting -toimintamallien käyttöönotto vaatii yritykseltä tahtoa uudistua sekä rohkeutta muutoksen toteuttamiseen. (BBRT 2009.)

4 Case: Budjetointiprosessin kehittäminen toimitusyksikössä

Opinnäytetyön case-yritys on kansainvälinen metallialan yritys. Työssä keskitytään budjetointiprosessiin yrityksen paikallisessa toimitusyksikössä. Yritys toimii maailmanlaajuisilla markkinoilla. Maailmanmarkkinoiden heilahtelut raaka-ainehinnoissa, palkkakustannusten nousut ja kysynnän heikkeneminen asettavat entistä suuremmat vaatimukset toimitusyksikön kustannus- ja volyymiseurannalle.

4.1 Vuosibudjetointi toimitusyksikössä

Toimitusyksikössä on käytössä vuosibudjetointi (kuva 12), jolloin budjetit laaditaan kiinteälle kalenterivuodelle. Sen lisäksi tehdään vuosineljänneksittäin ennusteet kuluvalle vuodelle (forecast). Budjetointimenetelmänä yrityksessä on käytössä yhteistyömenetelmä, jolloin yritysjohto määrittelee yleiset tavoitteet ja budjettikehykset yhdessä tulosityksikköjohdon kanssa. Tulosityksiköt laativat näiden perusteella itse budjetit. Yhtymätasolla määritellään myös aikataulu budjettityöskentelylle. Toisinaan voidaan joutua tekemään useampia budjetointikierroksia, jos yksiköiden budjetit ylittävät johdon budjettikehykset. Budjetin tekeminen on keskustelemaa, mutta vaatii paljon aikaa.



Kuva 12: Toimitusyksikössä käytössä oleva budjetointitekniikka

Yhtymätasolla budjetointiprosessi lähtee liikkeelle volyymeistä. Volyymit perustuvat kysynnän suunnitteluun - Demand Planningiin (DSB Demand Supply Balancing) - sekä globaalin johdon näkemyksiin tulevasta vuodesta. Demand planningissa myyntiyhtiöille tehdään kysely tulevan vuoden myyntivolyymeistä. Myyntiyhtiöistä saatuihin volyymitietoihin perustuen globaalin toimitusyksikön johto ilmoittaa eri toimitusyksiköille seuraavalle vuodelle budjetoidut toimitusvolyymit. Manageriaalisesti keskustellen toimitusyksiköiden volyymeja voidaan kuitenkin muuttaa jonkin verran.

Perustuen DSB raporttiin kunkin toimitusyksikön volyymi jaetaan eri tuotekategorioihin, mistä volyymit jaetaan edelleen eri komponentteihin omien komponenttitehtaiden sekä osto-organisaation käyttöön. Komponenttitehtaat sekä osto tekevät analyysit eri komponenttien hintamuutoksista. Analyysihin sekä volyymeihin perustuen tiedetään eri tuotteiden tulevat hintamuutokset. Myös kannattavuustavoitteet on tehty kategorioittain.

Volyymien lisäksi tehdään budjetit resursseista. Niiden budjetointi tapahtuu alhaalta ylöspäin, jolloin jokainen kustannuspaikkavastaava koostaa oman kustannuspaikkansa henkilöstöluvut eli resurssit. Luvut koostetaan yhteen toimitusyksikötasolla ja konsolidoidaan eli yhdistetään yhtymätasolla. Resurssit sisältävät sekä yhtiön oman henkilökunnan että alihankkijoiden määrät erikseen. Budjettiluvuissa huomioidaan myös seuraavalle vuodelle suunnitellut actionit eli toimenpiteet, joiden täytyy kulkea linjassa yhtiön strategian kanssa.

Toimitusyksikössä budjetointi tapahtuu tuotteen lopputoimituksen mukaan eli budjetoitu volyymi tarkoittaa kyseisenä vuonna viimeisen toimituserän mukaan lopputoimitettuja tuotteita. Osatoimituksia tai osalaskutuksia ei budjetoinnissa oteta huomioon.

Aikataulullisesti budjettityöskentely alkaa toimitusyksikössä lokakuun lopussa. Toimitusyksikön talouspäällikkö lähettää kauden lähestyessä tarkemman työskentelyaikataulun budjettityöskentelyssä toimijoille. Budjettityöskentely aloitetaan yhteisellä palaverilla, jossa käydään lävitse tarkempi ohjeistus, aikataulut ja muut prosessiin liittyvät asiat. Budjettityöskentelyn aikana pidetään aloituspalavereiden lisäksi useita palavereita prosessin edistymisen mukaan. Toimitusyksikön budjettityöskentely tapahtuu kaikille yhteisillä Excel-tiedostoilla, jotka sijaitsevat yhteisellä verkkoasemalla. Jokaiselle vuodelle on omat tiedostokansionsa, joissa on suuri määrä varsinaisia työskentelytiedostoja. Valmiit yksikön tiedot syötetään käytössä olevaan Hyperion raportointijärjestelmän tietokantaan.

4.2 Havainnoiteja liittyen toimitusyksikön nykyiseen budjetointiprosessiin

Tässä luvussa käsitellään havainnoiteja, jotka liittyvät toimitusyksikön nykyiseen budjetointiprosessiin. Havainnoinnit perustuvat omaan osallistumiseen toimitusyksikön

budjettityöskentelyyn sekä työskentelytiedostojen tutkimiseen. Kappaleessa on myös purettuna empiirisen osuuden haastattelut. Haastateltavina ovat olleet yksikön talouspäällikkö sekä yksikön neljän eri tiimin päälliköt. Haastattelut toteutettiin siten, että haastateltavat saivat kutsun haastatteluun sähköpostitse. Jokaista haastateltavaa haastateltiin erikseen. Haastattelupaikkana oli kokoushuone. Haastattelu kesti noin yhden tunnin henkilöä kohden ja siinä käytiin lävitse seuraava haastattelurunko:

- Näkyykö yhtymän strategia budjettityöskentelyssä tai budjetointiohjeissa?
- Millaisena näet budjetoinnin roolin?
- Mikä merkitys budjetoinnilla on sinun työhösi? Mitä itse odotat siltä?
- Mihin budjettilukujen asettaminen perustuu omalla vastualueellasi, historiatietoon vai johonkin muuhun?
- Kuinka suuri osa työajastasi menee budjettityöskentelyyn? Onko se mielestäsi sopiva aika?
- Osallistuvatko budjetointiin tällä hetkellä oikeat henkilöt osastoltasi/tiimistäsi?
- Kuinka hyvin budjettityöskentely on mielestäsi aikataulutettu ja ohjeistettu?
- Minkälaisia ongelmia työskentelyssä ilmaantuu?
- Mitä mieltä olet bonusten sitomisesta budjettiin?
- Ovatko budjetointityökalut selkeät?
- Onko budjetointikieli ymmärrettävää?
- Kuinka yhteistyö sujuu eri toimijoiden kesken?
- Mitä tapahtuu, jos budjettitavoitteisiin ei päästä?
- Mikä budjetointimenetelmä sinun mielestäsi olisi tällä hetkellä sopiva yksikköäsi ajatellen?
- Mitä muutoksia toivoisit budjetointiprosessiin?

Budjetissa ylimmän johdon pitäisi konkretisoida lupaukset ja tavoitteet, jota se on strategisessa suunnittelussa antanut. Omaan havainnointiin perustuen yhtymän strategiaa on kaiken kaikkiaan käsitelty organisaation eri tasoilla paljon ja sen siirto on toteutettu hyvin. Haastateltujen mielestä strategian nähtiin välittyvän budjettityöskentelyyn vaihtelevasti. Osa oli sitä mieltä, että strategia näkyi selkeästi pitkän tähtäimen suunnitelmissa ja actioneissa. Osa taas näki linkin budjetin ja strategian välillä olevan melko löyhän. Budjettipohjissa ei välttämättä ole huomioitu strategiaa. Joidenkin mielestä strategia saisi olla korostetummassa asemassa vaikkapa niin, että esimerkiksi customer focus eli asiakasnäkökanta olisi huomioitu kaikkeen tekemiseen.

Budjetin tekemisellä on yrityksen kulttuurissa suuri painoarvo, joten budjetteihin liittyvät tiedot pitää saada käyttöön mahdollisimman luotettavasti ja jouhevasti. Nykyinen maailmantalouden tila vaatii budjetilta erityistä reaktioherkkyttä. Yrityksessä pyritäänkin

tekemään resurssisuunnittelua entistä pienemmällä aikavälillä. Budjetoinnin rooli nähtiin erittäin tärkeänä ja budjettiin sitoudutaan hyvin toimitusyksikössä. Budjetin tekemiseen käytetään paljon aikaa, se tehdään tarkasti ja sen seuranta tapahtuu kuukausitasolla. Pääasiassa oltiin sitä mieltä, että budjetti antaa hyvän ohjenuoran sekä raamit seuraavan vuoden tekemiselle. Budjetointivaiheessa tulee määriteltyä myös painopistealueet tulevalle vuodelle. Ongelmana nähtiin kuitenkin se, että tänään tehty budjetti voi olla jo huomenna vanha. Käytännössä budjettia ei siis kuitenkaan voi pitää täysin kahlitsevana nykyisessä nopeiden muutosten maailmassa.

Budjetoinnin merkitys omaan työhön nähtiin vaihtelevana. Osalle toimijoista budjetin tekeminen on iso työ syksyn aikana. Lisäksi seuranta tehdään kuukausittain. Itse budjettilukujen määrittämiseen täytyy osata suhtautua tietyllä vakavuudella, sillä mahdolliset virheet kulkevat budjetissa mukana koko seuraavan vuoden. Osa haastatelluista näki budjetin tärkeänä työvälineenä tulevaisuuden ennustamiselle ja hallinnalle sekä työkaluna kustannustehokkuuden ja tuottavuuden optimaalisen tasapainon saavuttamiselle. Joidenkin haastateltavien mielestä budjetointi on liian raskas prosessi ja siinä on liian monta liikkuvaa elementtiä. Osittain koettiin myös, että käytettyyn työmäärään nähden budjetoinnilla ei välttämättä ole niin paljon merkitystä, koska pitkän vuoden aikana on tehtyjä suunnitelmia toisinaan pakko muuttaa. Kaikkien haastateltujen mielestä budjetoinnin pitää antaa hyvä yleiskuva ja runko tulevalle vuodelle sekä suuntaviivat siitä, mihin ollaan menossa. Tällöin budjetti on myös motivoivampi. Budjettivaiheessa työskentely ei kuitenkaan saisi olla liian pikkutarkkaa.

Budjettilukujen määrittäminen toimitusyksikössä perustuu haastateltavien mukaan sekä tulevan ennustamiseen, nykytietoon että historiatietoon. Volyymien asettaminen on pitkälti tulevan ennustamista. Resurssibudjetit perustuvat esimerkiksi palkkojen osalta pääasiassa nykytietoon. Tosin palkoissa otetaan huomioon myös seuraavalle vuodelle mahdollisesti tulevat yleiskorotukset. Tuntimäärien arviointi perustuu sekä historiatietoon että kokemuksen mukanaan tuomaan arviointiin.

Budjettityöskentelyn on sanottu vievän runsaasti aikaa. Haastateltavien käyttämä aika budjettityöskentelyyn vaihteli jonkin verran. Osa vastasi, että varsinaisella budjettiajalla loka - marraskuussa budjettityöskentelyyn voi mennä jopa 40 % työajasta. Osa ilmoitti aikaa menevän noin 10 - 20 % työajasta sekä lisäksi forecast - kierroksilla noin 20 tuntia kierrosta kohti. Tehostamisen tarvetta budjettityöskentelyssä nähtiin. Palaverit voivat viedä helposti budjettiajalla suuren osan päivästä. Toisinaan vain työpäivää pidentämällä pääsee tekemään itse budjettituotokset valmiiksi sekä tekemään normaalit päivärutiinit.

Ajankäyttöön voisi helpotusta tuoda se, jos raportointi ja tiedonhakutyöhön osallistuisi useampi henkilö osastoilta. Haastateltavien mielestä budjettityöskentelyyn kuitenkin osallistuvat tällä hetkellä tarvittavat henkilöt. Toimitusyksikössä on osallistuva tapa tehdä budjettia ja osa haastatelluista näki, että työtä voitaisiin toisinaan jakaa esimerkiksi selvittelyn osalta myös alaisille. Jos tiimien alla on esimiehiä, heidän pitäisi myös olla selvillä, mitä budjetoinnissa tapahtuu, sekä osallistua omalta osaltaan itse työskentelyyn. Näin heidät saadaan sitoutetuiksi toimimaan yhdessä sovitulla tavalla.

Ajankäyttöön liittyy myös budjettityöskentelyn aikataulutus. Budjettityöskentelyn aikataulu on tiukka, mutta se on tiedotettu hyvin toimitusyksikön sisällä. Yhtymätasolta tieto aikataulusta voi tulla suhteellisen myöhään, jolloin tulee kiire järjestää aikataulutus toimitusyksikön sisällä. Tarvittavan datan kerääminen ajoissa nähtiin haasteellisena ja yhteiset budjettipalaverit vievät osan mielestä haastateltavista paljon tai jopa liikaa aikaa. Joku totesi, että budjettityöskentelyn datan keräämisen voisi oma-aloitteisesti aloittaa aikaisemminkin. Budjettityöskentelyn yhtenä ongelmana nähtiinkin aikataulun tiukkuus. Ajankäyttö olisi myös hyvä saada kaiken kaikkiaan järkevämmäksi budjettityöskentelyajalla. Joidenkin mielestä suurimmat ongelmat liittyvät juuri historiadataan - lähinnä sen saamiseen ja luotettavuuteen. Toisinaan tiedon saaminen muilta tahoilta kestää niin kauan, että itselle tulee kiire tuottaa tarvittava tieto eteenpäin. Ongelmia ilmenee myös actioneiden (toimenpiteet) ajankäytön arvioinneissa. Tämä tulee esille esimerkiksi työkalujen kehityksessä - kehitykseen tarvittava miestyövoima verrattuna tulevaisuuden säästöihin työtunneissa voi olla vaikeaa arvioida.

Suurin osa haastateltavista näki yleisen ohjeistuksen olevan riittävällä tasolla. Tämä voi osaltaan johtua siitä, että useimmat toimijoista ovat osallistuneet budjettityöskentelyyn jo useamman vuoden ajan. Jotkut olivat kuitenkin sitä mieltä, että ylemmältä tasolta tulevaa ohjeistusta ei juurikaan käydä toimitusyksikön sisäisissä palavereissa lävitse. Samoin oman budjetin tekemisen ohjeistus oli puutteellista. Myös itse budjettityökalujen dokumentointi puuttuu, minkä takia yhteiseen pohdintaan budjettitiedostojen täyttämässä voi mennä turhaa aikaa.

Budjetointia käytetään myös suorituksen arviointiin. Bonusten eli palkitsemisjärjestelmien sitomisesta budjettiin haastateltavat olivat montaa mieltä. Osan mielestä niiden sitominen ei sovi nykyiseen nopeasti muuttuvaan maailmaan, koska ei ole hyvä, että tehdään toimenpiteitä, jotka eivät mahdollisesti olekaan enää relevantteja yhteisen hyvän kannalta. Toisekseen kaikkiin asioihin, kuten esimerkiksi kustannuksiin, ei aina pysty omilla toimillaan vaikuttamaan nopeasti muuttuvien tilanteiden takia. Bonukset voisi kuitenkin sitoa budjettiin, jos lopputulosta tarkasteltaessa myös kuormien vaihtelu otettaisiin huomioon. Bonusten mahdollisuus voidaan menettää joskus jo alkuvuodesta esimerkiksi ulkopuolisten muuttujien

vaikutuksesta, mikä ei osaltaan motivoi toimimaan suunnitellulla tavalla. Hyvää palkitsemisjärjestelmän sitomisessa budjettiin on haastateltavien mielessä siinä, että se ohjaa toimintaa budjetissa määriteltyyn suuntaan. Budjettia tehdessä sitoudutaan aktiivisesti tavoittelemaan budjettilukuja.

Tulevaisuuden ennustaminen kaiken kaikkiaan nähtiin haasteellisena. Tilannetta toimitusyksikön kannalta helpottaa kuitenkin se, että yksikössä tehdään 3 kuukauden välein ennustekierrokset eli forecastit, jossa katsotaan vuoden lopun tilannetta senhetkisen tiedon perusteella. Itse budjettilukuja ei kuitenkaan muuteta.

Toimitusyksikön budjetointityökaluna käytetään Excel-tiedostopohjia, jotka haastateltavien mielestä ovat aika kattavat. Jotkut näkivät riskin siinä, että tiedostot paisuvat ja paisuvat ja voivat lopulta kaatua. Tiedostojen välillä on paljon linkkejä, mikä lisää virheiden riskiä. Taulukot ovat rakenteeltaan monimutkaisia ja sisältävät myös paljon kaavoja. Add-hoc (räätälöidyt, kyseistä tilannetta varten tehdyt) muutokset tiedostoihin voivat jäädä kirjaamatta tai kommentoimatta. Työskennellessä toimijoiden täytyy olla tarkkana, ettei vahingossa poista tai muuta valmiita kaavoja tai linkkejä. Suurin osa haastateltavista on käyttänyt taulukoita jo monta vuotta, mutta uusille henkilöille rakenteet voivat olla melko monimutkaisia. Haastateltavien mielestä taulukoiden käyttöön tarvittaisiinkin ohjeistusta. Myös kommentteja eri soluihin voisi olla enemmän. Budjetointiprosessia ei ole dokumentoitu mitenkään, mikä voi tehdä myös budjetointityökalujen käytön epäselväksi ja monimutkaiseksi. Edellisestä johtuen myös tiedostojen liittymistä toisiinsa on vaikeaa hahmottaa. Myöskään taulukoiden lopulliset ulkoasut eivät ole kovin havainnolliset, jolloin tuotetun informaation pääasiat on vaikea löytää lyhyellä silmäyksellä. Tähän auttaisi esimerkiksi grafiikan lisääminen tiedostoihin. Automatiikkaa kaivattaisiin myös siihen, että eroavaisuudet budjettiin ja ennusteisiin eli forecastiin havaittaisiin helposti, jolloin analysointivaiheen "siltojen" rakentaminen helpottuisi.

Budjetointityöskentelyn aikana käytettävä budjetointikieli on toimijoiden mielestä ymmärrettävää ja sillä tasolla, mitä kukin omassa työssään tarvitsee. Jos joku asia on epäselvää, se selvitetään. Osan mielestä toimitusyksikössä käytössä olevat sisäiset lyhenteet voivat kuitenkin aiheuttaa ongelmia vasta-alkajille. Kaikki lyhenteet pitäisi siksi dokumentoida. Yhteistyön toimijoiden kesken nähtiin sujuvan erinomaisesti. Henkilöt ovat sitoutuneita budjetin tekemiseen sekä kunnioittavat asetettuja aikatauluja. Useimmat toimitusyksikön henkilöt ovat toimineet esimiehinä jo useamman vuoden ajan, joten prosessit ja menetelmät ovat melko tuttuja. Kuitenkin yhteistyöpalaverien läpiviemisessä nähtiin tehostamisen varaa.

Budjettitarkkailu kuuluu olennaisena osana budjetointiprosessiin. Toimitusyksikössä tehdään budjettiseurantaa kuukausittain. Jos budjettitavoitteisiin ei päästä tai jos mennään niiden yli,

yksikössä tehdään analyysit siitä, miksi tavoitteisiin ei päästy. Analyyseissä käydään lävitse mm. mahdolliset ympäristön muutokset, virheet budjetoinnissa sekä työn tuottavuus. Analysoinnin tulosten perusteella tehdään lisäksi tarvittavat korjaavat toimenpiteet.

Yllättäen, kaikesta vaivasta ja hankaluudesta huolimatta, nykyistä budjetointitekniikkaa pidettiin melko hyvänä, vaikkakin osa toimijoista olisi valmiita kokeilemaan myös esimerkiksi rullaavaa ennustamista. Joitakin haastateltavia mietitytti myös se, että tehdäänkö budjetti liiankin tarkasti. Haastattelussa mainittiin kuitenkin, että jos käytössä olisi summittaisempi menetelmä, olisi hankalampi suunnitella tulevaa sekä analysoida ja tehdä toimenpiteitä positiivisista ja negatiivisista eroista johtuen. Absoluuttinen hyöty ei välttämättä olisi kovinkaan suuri, jos epätarkan tekniikan kanssa jouduttaisiin selvittämään seuraavana vuonna enemmän epäselvyyksiä. Eräs vastaajista kommentoi, että Beyond Budgeting -menetelmä voisi olla avoimempi ja yksinkertaisempi kuin nykyinen järjestelmä. Menetelmän yksinkertaistamisella säästettäisiin aikaa ja näin ollen myös rahaa. Nykyiseen budjetointiprosessiin toivottiin muutoksia mm. aikataulutuksen suhteen. Sen tulisi olla saatavissa hyvissä ajoin. Myös valmiin budjetin läpikäynti toimitusyksikötasolla olisi toivottavaa.

5 Johtopäätökset

Budjetin tekemisellä on yrityksessä suuri painoarvo. Nykyisin käytössä oleva vuosibudjetointi ja kolme kertaa vuodessa tehdyt ennustekierrokset katsottiin sopivammaksi budjetointitekniikaksi toimitusyksikössä. Innokkuutta muiden tekniikkojen kokeiluun kuitenkin ilmeni.

Nykypäivän muuttuva maailma asettaa entistä enemmän haasteita budjetin rakentamiseen. Budjetin rakentamisessa pyritään ottamaan mahdollisimman hyvin huomioon muuttuva toimintaympäristö. Lisäksi toimitusyksikössä tehdään neljännesvuosittain forecastit kuluvalle vuodelle, joissa pystytään ottamaan huomioon mahdolliset vuoden aikana tapahtuvat muutokset. Merkittävien muutosten takia voidaan budjettilukuja myös korjata vuoden aikana.

5.1 Ehdotukset budjetointiprosessin parantamiseksi

Empiirisen osuuden haastattelujen perusteella tuli ilmi, että prosessiin tarvitaan selkeämmät ohjeet. Nykyiset toimijat ovat vuosien saatossa oppineet käyttämään budjettityökaluja, mutta uusille toimijoille voisi olla erittäin hankalaa päästä sisälle käytössä olevien työkalujen eli Excel-taulukkopohjien logiikkaan. Nykyistä budjetointiprosessia selkeyttäisi olennaisesti se, että budjetointiprosessi kirjattaisiin. Omaan havainnointiin perustuen palvelimella olevien budjettikansioiden tiedostojenhallintaa voisi tehostaa niin, että kansiorakenteet

helpottaisivat oikeiden dokumenttien löytämistä. Erillisille tiedostoille voisi tehdä käyttöohjeet sekä lisätä tarvittavien kommenttien käyttöä tiedostojen soluissa.

Parannusehdotuksena esitetään, että budjetointiprosessi kirjataan. Lisäksi budjettitiedostojen hallinta tehdään selkeämmäksi tekemällä selvä hierarkiarakenne palvelimella olevista kansioista ja tiedostoista. Käytössä oleviin tiedostoihin tehdään käyttöohjeet ja taulukoiden solujen kommenttikenttien käyttöä lisätään. Ohjeistuksen lisäämisellä tehostetaan myös palaveriiden ajankäyttöä, koska turhaa aikaa ei kulu monimutkaistenkaan taulukoiden logiikan selvittämiseen.

5.2 Tavoitteiden saavuttaminen ja opinnäytetyön luotettavuus

Työn tavoitteena oli saada case-yrityksen toimitusyksikön budjetointiprosessia selkeämmäksi. Haastattelujen, budjettityöskentelyyn osallistumisessa tehtyjen havaintojen sekä työskentelytiedostojen tutkimisen perusteella budjetointiprosessia saadaan selkeytettyä ehdotetulla tavalla. Oma tietämykseni budjetoinnin alueelta on kehittynyt suuresti. Eteenkin budjetoinnin kritiikkiin liittyvät artikkelit sekä budjetoinnille vaihtoehtoisten menetelmien tutkiminen ovat olleet mielenkiintoisia. Mielestäni opinnäytetyöni on kokonaisuutena ollut sekä itseäni että myös aidosti työelämää kehittävä.

Koska kyseessä oli kvalitatiivinen tutkimus, huomiota kiinnitettiin tutkimuksen toteuttamiseen. Haastateltavina ovat olleet yksikön talouspäällikkö sekä yksikön neljän eri tiimin päälliköt. Tutkimusolosuhteet rauhoitettiin niin, että jokaista haastateltavaa haastateltiin erikseen, jolloin haastateltavat voivat vastata rauhassa kysymyksiin. Haastattelutilanteessa tehtiin selväksi tutkimuksen luottamuksellisuus; vastaajien nimiä tai tietyn vastaajan työtehtäviä ei mainita tutkimuksessa. Haastattelupaikkana oli suljettu kokoushuone, mikä takasi haastattelutilanteen häiriöttömyyden. Haastattelu-aika kesti noin tunnin, mutta aikaa jatkettiin tarvittaessa, jotta kaikki kysymykset pystyttiin käymään kiireettä lävitse. Haastatteluissa käytettiin haastattelurunkoa ja haastatteluvastausten kirjaaminen tapahtui haastattelutilanteessa tietokoneelle. Virhetulkintojen välttämiseksi myös vastaaja näki kirjoitetun tekstin, jolloin hän pystyi tarvittaessa kommentoimaan kirjausta. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 232 - 233.)

Koska toimitusyksikössä ei ole käytössä rullaava budjettia, haastatteluiden luotettavuuteen voi vaikuttaa se, että haastattelut suoritettiin keväällä. Jos tutkimushaastattelut olisi tehty syksyllä budjettityöskentelyn aikaan tai heti sen jälkeen, vastaukset olisivat voineet olla jonkin verran erilaisia. Haastatellut henkilöt ovat kuitenkin osallistuneet budjetointityöskentelyyn jo useamman vuoden ajan, joten vastausten luotettavuus on hyvä.

Lähteet

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten. Helsinki: Edita Prima Oy

Drury, C. 2005. Management and cost accounting. 6th edition. London: Thomson Learning

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Hämeenlinna: Kariston Kirjapaino Oy

Ihantola, E-M. & Merikanto, S. 2005. Suomalaisen liiketaloudellisen ammattilehtikirjoittelun välittämän budjetointiajattelun historiallinen analyysi vuosilta 1950 - 2000. Tutkimus.

Ikäheimo, S., Lounasmeri, S. & Walden, R. 2005. Yrityksen laskentatoimi. Juva: Ws Bookwell Oy

Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T-S. 2003. Moderni taloushallinto - Haasteet ja mahdollisuudet. 2. painos. Helsinki: Edita Prima Oy

KPMG. 2007. Forecasting with confidence, Insights from leading finance functions. September 2007

Mäkinen, I., Stenbacka, J. & Söderström, T. 2004. Katteella tulosta. 4. uudistettu painos. Porvoo: WS Bookwell Oy

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. 6. uudistettu painos. Helsinki: Edita Prima Oy

Uusi-Rauva, E., Haverila, M., Kouri, I. & Miettinen, A. 2003. Teollisuustalous. 4. painos. Tampere: Tammer-Paino

Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. 1. painos. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy

Åkerberg, P. 2006. Budjetoinnin mielettömyys. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy

Artikkelit

Churchill, N. C. 1984. Budget choice: Planning versus control. July-August 1984. Harvard Business Review

Hope, J. & Fraser R. 2003. Who needs budgets? February 2003. Harvard Business Review

Howell, R. A. 2004. Turn your budgeting process upside down. July-August 2004. Harvard Business Review

Ihantola, Eeva-Mari, Organisaation budjetointi-ilmapiirin ymmärtäminen holistisen ihmiskäsityksen pohjalta, LTA 1/98, p. 61-85

Jensen, M. C. 2001. Corporate budgeting is broken - Let's fix it. November 2001. Harvard Business Review.

Sähköiset lähteet

BBRT Beyond Budgeting Roundtable
<http://www.bbrt.org/beyond-budgeting/beybud.html>

Deloitte. Lehdistö tiedote tutkimuksesta: Ensi vuoden budjetti uusiksi? 25.11.2008
http://www.deloitte.org/dtt/press_release/0,1014,sid%253D6919%2526cid%253D236283,00.html

Hope, J. & Frasier, R. 2001, Figures of hate, Financial Management, February
http://findarticles.com/p/articles/mi_qa5386/is_200102/ai_n21468835/?tag=content;col1

Jensen, M. 2003, Paying people to lie: the truth about the budgeting process. European Financial Management, Vol. 9, No.3, 2003, 379 - 406
http://www.efmaefm.org/Bharat/Jensen_EFM2003.pdf

Taloussanomat, 2000. Budjetin teko alkaa - vai alkaako? Elokuu 2000
<http://www.taloussanomat.fi/pdf/200030318>

VirtuaaliAMK, Budjetointi
<https://www.amk.fi/opintojaksot/030304/1075273440595/1162281010477/1162281253104/1162281822668.html.stx>

Haastattelut

toimitusyksikön talouspäällikkö
toimitusyksikön asiakaspalvelupäällikkö
toimitusyksikön suunnittelupäälliköt (3)

Kuvat

Kuva 1: Tutkimuksen viitekehys	6
Kuva 2: Budjetin osat.....	8
Kuva 3: Osabudjeteista pääbudjetteihin (Alhola & Lauslahti 2005, 106)	13
Kuva 4: Ylhäältä alas ja alhaalta ylös budjetointimenetelmät (Churchill 1984, 3).....	14
Kuva 5: Budjetointimenetelmien käytön painopistealueet, hajautettu organisaatio (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 242)	15
Kuva 6: Yhteistoimintamenetelmä (Vilkkumaa 2005, 394)	16
Kuva 7: Budjetointiprosessin tehtävät (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 234)	17
Kuva 8: Budjetoinnin yhteys strategiaan ja yritysjohtamiseen (VirtuaaliAMK).....	20
Kuva 9: Lyhyen ja pitkän aikavälin suunnittelu strategisen suunnittelun, päätöksentekojä valvontaprosessissa (Drury 2005, 591)	21
Kuva 10: Tunnetuimmat budjettityypit esimerkkiaikajaksoin	23
Kuva 11: Balanced Scorecardin neljä näkökulmaa ja niiden väliset yhteydet (Järvenpää, Partanen & Tuomela 2003, 197 - 199.)	28
Kuva 12: Toimitusyksikössä käytössä oleva budjetointitekniikka	30

Taulukot

Taulukko 1: Budjettivalvonnan aikajänteet (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 246 - 247) ...	19
--	----