

ITÄ-SUOMEN YLIOPISTO
Yhteiskunta- ja kauppätieteiden tiedekunta
Kauppätieteiden laitos

BUDJETOINNIN JA RULLAAVAN ENNUSTAMISEN
TOTEUTUMINEN KOHDEYRITYKSESSÄ
Case-tutkimus

Pro gradu -tutkielma, Laskentatoimi
Elena Haarlaa (181090)
30.11.2015

ITÄ-SUOMEN YLIOPISTO
Yhteiskuntatieteiden ja kauppatieteiden tiedekunta
Kauppatieteiden laitos
Laskentatoimi

HAARLAA, ELENA A. H.: Budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen toteutuminen kohdeyrityksessä – Case-tutkimus
Pro gradu -tutkielma, 65 s. Liitteet (3 s.)
Tutkielman ohjaaja: OTT Erkki Kontkanen
Marraskuu 2015

Avainsanat: Budjetointi, budjetoinnin kehittäminen, rullaavat ennusteet, strateginen ohjaus, talouden ohjaus

Tämä Pro gradu -tutkielma käsittelee perinteisen budjetoinnin ja rullaavien ennusteiden toteutumista yhden yrityksen tapauksessa. Tutkimuksen tarkoituksena on lisätä ymmärrystä siitä, kuinka yrityksissä käytössä olevat budjetointi- ja rullaavan ennustamisen menetelmät toteutuvat teoreettisen viitekehyksen näkemyksiä vasten. Tieteellisessä keskustelussa on viime vuosina noussut esille vastakkainasettelu teoriakirjallisuuden ja empiiristen tutkimustulosten välillä. Tässä tutkielmassa pyritään löytämään lisää empiiristä tietoa tähän tieteelliseen keskusteluun liittyen.

Teoriaosuudessa on muodostettu teoreettinen viitekehys teoriakirjallisuuden ja aiemman tutkimusaineiston perusteella. Liiketoimintaympäristön jatkuvan muutoksen johdosta perinteisen 12 kuukauden budjetoinnin on nähty menettäneen tarkoituksenmukaisuuttaan. Teoreettisessa viitekehyksessä on pyritty luomaan käsitys budjetoinnin taustasta viimeaikaiseen tieteelliseen keskusteluun viitaten. Perinteisen budjetoinnin kohtaama kritiikki on ollut paljon esillä viimeaikaisessa teoria- ja tutkimuskirjallisuudessa. Lisäksi teoriaosuudessa tarkastellaan kahden eri näkemyksen kautta epäkohtiin vastaamiseksi kehitettyjä vaihtoehtoja.

Tutkimus toteutettiin tapaustutkimuksena, johon empiirinen aineisto on kerätty teema-haastatteluiden avulla. Kohdeyrityksenä toimi ITC-alalla toimiva suomalainen suuryritys. Teema-haastattelu valikoitui tutkimusmenetelmäksi, koska kohdeilmioista haluttiin muodostaa syvä ja perustavanlaatuisen ymmärrys. Analyysiosio toteutettiin aineistosta esiin nousseiden havaintojen teemoittelulla ja havaintojen peilaamisella tutkielman teoreettiseen viitekehykseen.

Kohdeyrityksessä on käytössä rullaavan ennustamisen malli, mutta budjetoinnilla on silti merkittävä rooli ohjausjärjestelmän kulmakivenä. Tämä havainto vastaa aiemmissa empiirisissä tutkimuksissa havaittuja johtopäätöksiä perinteisen vuosibudjetoinnin asemaan ja sen kehittämiseen liittyen. Kohdeyrityksessä koettiin, että rullaavaa ennustamista voisi kehittää edelleen, mutta budjetoinnista luopumista ei ole harkittu. Empiirisen tutkimuksen perusteella muodostettiin näkemys, että budjetoinnilla ja rullaavalla ennustamisella on perustavanlaatuisesti eri tehtävät, minkä vuoksi niiden käyttö rinnakkain on perusteltua.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO.....	4
1.1 Tutkimuksen taustaa.....	4
1.2 Tutkimuskysymys ja tutkimuksen tavoitteet.....	6
1.3 Aikaisempi tutkimus	6
1.4 Keskeisimmät käsitteet ja tutkimuksen eteneminen.....	9
2 BUDJETOINNIN TAUSTAA	12
2.1 Budjetoinnin tehtävät talouden ohjauksessa	12
2.2 Budjetointiprosessin vaiheet	15
2.3 Perinteisen budjetoinnin edut	18
2.4 Perinteisen budjetoinnin kohtaama kritiikki	20
3 PERINTEISEN BUDJETOINNIN KEHITYSMAHDOLLISUUDET	23
3.1 Budjetointi osana interaktiivista ohjausjärjestelmää	23
3.2 Beyond Budgeting.....	26
3.3 Rullaava ennustaminen	29
3.4 Teoriaosuuden yhteenveto.....	33
4 TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTON KUVAUS	35
5 TUTKIMUSAINEISTON ANALYYSI	42
5.1 Toimintaympäristön vaikutus kohdeyrityksen taloudelliseen ohjaukseen.....	42
5.2 Taloudellinen ennustaminen kohdeyrityksessä.....	46
5.3 Rullaavan ennustamisen ja budjetointiprosessin erot kohdeyrityksessä	52
5.4 Budjettien ja ennusteiden merkitys osana kohdeyrityksen ohjausjärjestelmää.....	55
6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	59
LÄHTEET.....	62
LIITTEET.....	66

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Budjetointi on yrityksen monivaiheinen johtamisprosessi. Budjetoinnilla tarkoitetaan budjetin ja siihen liittyvien toimintasuunnitelmien laatimista sekä tähän tarkoitukseen tarpeellista ennakkointia, tavoitteiden asettamista ja toimintavaihtoehtojen kehittämistä, vertailua ja valintaa ja hyödyntämistä yritystoiminnan ohjauksessa. Budjetointiin liittyy budjettien toteumatarkkailua, toteuman ja budjetin erojen analysointia ja niiden perusteella tehtävien korjaavien toimenpiteiden suunnittelua ja toteuttamista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 224-225; Ikäheimo, Lounasmeri & Walden, 2009, 176)

Budjetti on yrityksen tavoitteellinen toimintasuunnitelma, jossa määritellään resurssit, aktiviteetit, aikataulut ja vastuuhenkilöt. Se ei ole ainoastaan laskentatekninen apuväline, vaan sillä on useita yrityksen strategian toteuttamiseen sekä henkilöstöpolitiikkaan liittyviä motivaatiota koskevia tavoitteita, jolloin budjetin toteutumisen seuranta on keskeinen toimenpidekokonaisuus. Hyvän järjestelmän avulla on mahdollista tehdä myös erilaisia skenaarioita ja "entä jos" -analyysyjä sekä tuottaa erilaisia ennusteita ja trendejä. Budjetteihin voi sisällyttää myös tavoitteet, toiminnot, investoinnit, tulokset ja kassavirrat. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 224-225; Ikäheimo ym. 2009, 176)

Tässä yhteydessä perinteisellä budjetoinnilla tarkoitetaan yrityksen kerran vuodessa laatimaa vuosibudjettia yrityksen tilikaudelle. Åkerberg (2006) määrittelee perinteisen budjetoinnin menetelmäksi, jossa eri vastuualueiden kulut ja tuotot budjetoidaan ensin erikseen kunkin alueen esimiehen toimesta, jonka jälkeen talousosasto yhdistää organisaation eri osissa laaditut budjetit. Kun koko organisaation luvut on koottu yhteen, ne välitetään edelleen hyväksyttäväksi. Edellä mainittu hajautettu budjetointiprosessi sekä usean eri henkilön osallistuminen budjetointiin ovat perinteiselle budjetoinnille tyypillisiä piirteitä. Tuloksena saadaan budjetti, jossa käsitellään lähinnä liikevaihtoa, kateprosentteja sekä pääoman tuotto prosenttia. Budjettien käsittely, samoin kuin laatiminen, tapahtuu ensin alemmalla tasolla organisaatiossa, josta valmiit luvut kootaan hallitukselle käsiteltäväksi. (Åkerberg 2006, 29-30.)

Tieteellisessä keskustelussa tällaista kerran vuodessa tehtävää budjettia on kritisoitu koskien yhden vuosibudjetin toimivuutta nykypäivän alati muuttuvassa toimintaympäristössä. (mm. Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011,180; Bunce, Fraser & Woodcock 1995, 256; Hope & Fraser 2003a, 3-4; Järvenpää, Partanen, & Tuomela, 2001, 166). Ikäheimo ym. (2009) mainitsevat muutaman tekijän, joista perinteistä budjetointia on kritisoitu. Ensinnäkin sen on sanottu perustuvan liikaa taloudellisiin lukuihin. Budjetin resurssien tulisi olla lähtöisin johdon strategiasta, ja resurssien kulutuksen tulisi olla yhteydessä tavoitteisiin ja toivottuihin tuloksiin. Toiseksi perinteisen budjetoinnin on sanottu kiinnittävän huomiota liian usein kustannusten nousuun eikä niinkään kustannusrakenteeseen. Kolmas tekijä liittyy jatkuvan kehityksen tukemiseen. Tavoitteiden tulisi perustua asiakkaiden tarpeisiin ja ulkoisiin vertailukohtiin, ei organisaation menneisyyteen. Budjetointiprosessi ei saisi myöskään olla ainoastaan byrokraattinen prosessi. Vuoden mittainen budjettiperiodi ei välttämättä sovi kaikille organisaatioille. (Ikäheimo ym. 2009, 176)

Perinteisen budjetointiprosessin rinnalle onkin kehitetty useita erilaisia vaihtoehtoisesti hyödynnettäviä budjetointimenetelmiä ja -tapoja sekä itse perinteisessä budjetointiprosessissa hyödynnettäviä, prosessia tukevia, tehostavia ja parantavia menetelmiä. Rullaava ennustaminen on yhä useammin erilaisissa yrityksissä ja organisaatioissa talousseurannan ja budjetoinnin apuna käytetty menetelmä. Budjetoinnissa sitä voidaan hyödyntää joko niin sanotun rullaavan budjetoinnin yhteydessä tai perinteisen vuosibudjetoinnin tukena. Varsinkin lisääntyneet ulkoiset raportointipaineet erityisesti pörssiyrityksissä, kuten velvollisuus antaa tulosvaroitusta, ovat lisänneet ennusteiden käyttöä. (Ikäheimo ym. 2009, 176)

Rullaava ennuste on nykyisin monissa organisaatioissa käytössä, ja sen on tarkoitus tukea perinteistä vuosibudjetointia. Budjetoinnin tulevaisuuden skenaarioita on monia riippuen tutkijasta. Toiset näkevät perinteiseen budjetointiin liittyvän potentiaalia kehityksen myötä, toisten mukaan perinteisestä budjetoinnista tulisi luopua kokonaan. Budjetoinnista löytyy jo paljon tutkimustietoa, mutta uudempien tutkimusten johtopäätöksissä toivotaan kuitenkin lisää case-tutkimuksia siitä, miten yrityksissä ilmenee tarpeita kehittää ennustamiskäytäntöjään vastatakseen nykyajan yhä kiristyneempiin joustavuuden vaatimuksiin.

1.2 Tutkimuskysymys ja tutkimuksen tavoitteet

Tämän tutkimuksen tavoitteena on vastata seuraavaan tutkimuskysymykseen:

- *Miten ennustamisprosessi toteutuu kohdeyrityksessä kirjallisuudessa esitettyjen näkemysten taustaa vasten?*

Tutkimuksessa analysoidaan taloudellista ennustamisprosessia sekä aiemmasta tutkimuskirjallisuudesta että kohdeyrityksen näkökulmasta. Tässä tutkielmassa perehdytään perinteisen budjetoinnin ja rullaavien ennusteiden eroihin ja selvitetään mahdollisia hyötyjä ja haittoja kyseisiin prosesseihin liittyen. Tutkimuksessa pyritään havaitsemaan millaisia näkemyksiä kohdeyrityksessä on perinteisestä budjetoinnista ja rullaavasta ennustamisesta. Lisäksi tutkimuksessa analysoidaan miten ennustamisprosessia on kehitetty osana kohdeyrityksen ohjausjärjestelmäkokonaisuutta.

Budjetointi on johdon laskentatoimen tutkituimpia tutkimuskohteita (Covaleski, Evans, Luft, & Shields, 2006), joten aiheen tarkka rajaaminen on tärkeää. Tämän tutkielman tarkoituksena on muodostaa mahdollisimman yksityiskohtainen ymmärrys tutkittavasta ilmiöstä kohdeyrityksen näkökulmasta, jolloin on perusteltua käyttää tutkimusmetodina yhtä kohdeyritystä koskevaa tapaustutkimusta. Tutkielmassa pyritään peilaamaan tutkimuskirjallisuudesta löydettyjä havaintoja perustavanlaatuisella tasolla tutkittavassa kohdeyrityksessä.

1.3 Aikaisempi tutkimus

Laskentatoimen avulla organisaation käyttöön saadaan lukuisia ohjaustyökaluja toiminnan ohjaamiseen kohti asetettua kokonaistavoitetta (Suomala ym. 2011,177). Ohjausjärjestelmän klassisen määritelmän on alun perin tutkimuksessaan esittänyt Robert Anthony (1965), jossa hän jakaa ohjausjärjestelmän käsitteen strategiseen suunnitteluun, johdon kontrolliin ja toiminnan kontrolliin (Anthony 1965; Ferreira & Otley 2009). Kyseinen määritelmä on kuitenkin muuttunut ajan saatossa (Ferreira & Otley 2009). Flamholtzin (1983) mukaan organisaatiossa toteutettava ohjaus on paljon monimutkaisempi kokonaisuus kuin mitä usein alan tutkimuksissa nostetaan esille. Tutkimuksessaan hän on tullut johtopäätökseen, että budjetointia ei pitäisi

tarkastella yksittäisenä ohjausjärjestelmänä, vaan liittää tarkasti suunniteltujen ohjausjärjestelmien kokonaisuuteen. Budjetoinnin ja arviointijärjestelmän yhteyden puuttuessa tavoitellut tehtävät saattavat jäädä puuttumaan. (Flamholtz 1983) Malmi ja Brown (2008) esittävät, että ohjausjärjestelmien tutkiminen yhtenä kokonaisuutena on haasteellista, koska ohjausjärjestelmille on monenlaisia eri määritelmiä; osa laajoja ja osa tarkempia. Tällainen diversiteetti saattaa aiheuttaa tulkintaongelmia tutkimusten tuloksissa (Malmi & Brown, 2008).

Malmi ja Brown (2008) taas esittävät tutkimuksessaan, että ohjausjärjestelmiä tarkasteltaessa tulisi paremmin ottaa huomioon siihen liittyvät luokitteluparametrit. Tällöin tarkasteltaessa ohjausjärjestelmiä kokonaisuutena, laajempi luokittelu mahdollistaa koko kokonaisuuden hahmottamisen. Heidän luokittelunsa esittää viisi kontrollia, jotka sisältyvät heidän mukaansa ohjausjärjestelmien kokonaisuuteen: suunnittelu, kybernetiikka, palkitseminen sekä hallinnon ja organisaatio kulttuurin kontrollit (Malmi & Brown 2008). Budjetointi on monesti alan kirjallisuudessa katsottu kuuluvan juurikin näihin organisaation suunnittelun ja ohjauksen työkaluihin. Siksi tässä yhteydessä on ollut tarkoituksenmukaista tarkastella ohjausjärjestelmiä myös laajemman viitekehyksen näkökulmasta. (Suomala ym. 2011,177; Ferreira & Otley 2009; Malmi & Brown 2008; Salangaard 2012).

Budjetoinnin ja organisaation taloudellisen suunnittelun perustavanlaatuisen ymmärryksen tueksi on tehty yksittäisten tai muutamien valikoitujen yritysten tapaustutkimuksia (Frow ym. 2012, 444–461; Henttu-Aho & Järvinen 2013, 1-21). Tällaisia ovat myös viimeaikaisimmat budjetoinnin kehittämistä käsittelevät tutkimukset (Frow ym. 2012, 444–461; Henttu-Aho & Järvinen 2013, 1-21). Esimerkkinä mainittakoon Henttu-Ahon ja Järvisen (2013) tutkimus, jossa on tarkasteltu, kuinka viidessä kohdeyrityksessä perinteiseen budjetointiin liittyvät toiminnot toteutuvat ja mitä uusia tapoja kohdeyrityksissä on otettu käyttöön. (Henttu-Aho & Järvinen 2013, 4-5). Tutkimuksen tulosten mukaan, vaikka uusia johdonlaskentatoimen työkaluja otetaankin käyttöön perinteisen budjetoinnin tilalle, säilyvät suunnittelu-, kontrolli- ja seuranta-funktiot edelleen vahvoina (Henttu-Aho & Järvinen 2013, 18–19).

Clark ja McCracken (2009) ovat tutkineet rullaavia ennusteita käsittelevässä tutkimuksessaan, ennustettavuuden tarkkuuden lisäämismahdollisuuksia. Heidän tutkimuksensa esittää, että rekursiivisen ja rullaavan ennusteiden yhdistelmä parantaa ennusteen tarkkuutta verrattuna siihen, että käytettäisiin vain toista menetelmää. Rekursiivinen ennuste tarkoittaa tässä yhteydessä

sitä, että ennustettava arvo riippuu jostain aiemmin esitetystä arvosta. Rekursiivista ennustamista ei kuitenkaan tässä tutkimuksessa tarkastella, koska tarkoituksena on nimenomaan verrata perinteistä budjetointia ja rullaavaa ennustamista.

Tieteellisessä keskustelussa on havahduttu budjetoinnin muutostarpeeseen (Bunce ym.1995, 254–255; Wallander 1999, 414; Hope & Fraser 2003a, 9, 15; Alesani 2012; Frow ym. 2010, 444–461; Salangaard 2012, 406–407). Hope ja Fraser mainitsevat tutkimusartikkelissaan perinteisen vuosibudjetoinnin tarkoituksenmukaisuuden heikenneen, koska yritysten toimintaympäristöjen luonnetta pidetään aiempaa muuttuvaisempana. Tämä on asettanut perinteiseen budjetointiin nähden uudenlaisia vaatimuksia. (Hope & Fraser 2003a, 6-9) Tutkimuksessaan he esittelevät Beyond Budgeting –mallin, jolla on viitattu perinteisestä vuosibudjetoinnista luopumiseen. Sitä on esitelty tässä tutkielmassa omana kokonaisuutenaan, mutta jätetty tarkemman rajauksen ulkopuolelle.

Perusteellisempaa budjetoinnin ja muiden suunnitteluprosessien kehittämistä kartoittavaa sekä itse kehittämisen toteutusta käsitteleviä tutkimuksia on toteutettu yksittäisten tai muutamien valikoitujen yritysten tapaustutkimuksina. (Frow ym, 2010; Frow ym. 2012, 444–461; Henttu-Aho & Järvinen 2013, 1-21). Frown ym. (2010) tutkimuksessa nousi esille, että budjetoinnin yhdistäminen muihin johdon ohjausjärjestelmiin mahdollisti johdon joustavammat toimet suunnitelmasta poikkeavissa tilanteissa. Näin ollen pystyttiin saavuttamaan laajemmin organisaation tavoitteet. Heidän mukaansa rullaava ennustaminen mahdollisti myös tarkan numeerisen seurannan motivaation varmistamiseksi. Rullaavan budjetoinnin avulla kohdeyrityksessä pystyttiin saavuttamaan tarvittava joustavuus ja toisaalta tarkka taloudellinen seuranta. (Frow 2010)

Ekholm ja Wallin (2000) ovat toteuttaneet vuosituhannen alussa kyselytutkimuksen koskien perinteistä vuosibudjetointia ja sen asemaa suurissa suomalaisissa yrityksissä. Heidän tutkimuksensa osoittaa, että vaikka tieteellinen keskustelu viittaa vuosibudjetoinnin luopumiseen, monissa yrityksissä siitä ei kuitenkaan olla valmiita vielä luopumaan. Tutkimuksesta selviää, että yrityksessä on tehty kehittäviä toimenpiteitä, jotta toimintaympäristön muutoksiin ja nykypäivän taloudellisen hallinnan vaatimuksiin on voitu vastata.

Tutkimuksissa on keskenään paljon viittauksia toisiinsa. Erityisesti Hope ja Fraserin artikkeleihin (2003a & 2003b) on viitattu lähes kaikissa budjetointiin liittyvissä viime vuosina tehdyissä

tutkimuksissa. Tästä voi huomata budjetoinnista luopumisen ja siihen liittyvän jyrkän kritiikin herättämän keskustelun. Monissa alan viimeaikaisimmista tutkimuksista on pyritty selvittämään, onko asia tosiaan näin. Tutkijat ovat tutkineet empiirisesti onko tällaiselle teoriapohjalle todellisuuden yritysmailmassa empiiristä tutkimuspohjaa, joka vahvistaisi tai kritisoi kyseistä teoriaa.

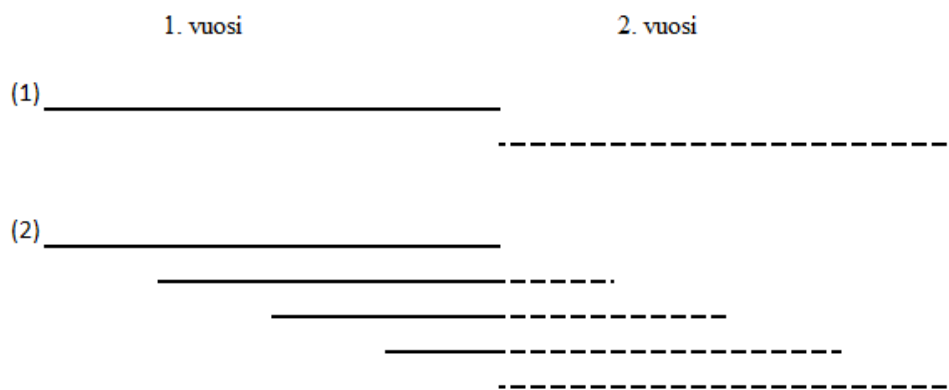
1.4 Keskeisimmät käsitteet ja tutkimuksen eteneminen

Tämä tutkimus on toteutettu tapaustutkimuksena yhden yrityksen näkökulmasta. Tätä voidaan perustella tutkielman tavoitteella lisätä ymmärrystä kohdeilmioistä yrityskohtaisessa viitekehyksessä. Tutkimusaineiston keruu on toteutettu teemahaastattelujen ja havainnoinnin avulla. Aineisto on kerätty haastattelemalla kohdeyrityksen edustajia, jotka toteuttavat yrityksen budjetointiprosessia. Tämän lisäksi tutkimuksessa on hyödynnetty havainnointia tutkimusmetodinä. Alla on esitetty tämän tutkimuksen kannalta keskeisimpiä käsitteitä.

Budjetointi ja budjetti Budjetoinnilla pyritään luomaan riittävä kuva yrityksen toiminnan tavoitteista ja resursseista tarkasteltavalle suunnittelu- ja toimintakaudelle. Useissa yrityksissä budjetoinnista puhuttaessa on tarkoitettu vuosittain toteutettavaa prosessia, joka sisältää pääosin kirjanpidolliseen käsitteistöön perustuvaa numeerista informaatiota. Tämän prosessin tuotoksena siis saadaan yrityksen *budjetti*, jota hyödynnetään yrityksen ohjausvälineenä. Budjetti on numeerinen esitys organisaation toimintasuunnitelmasta. Budjetin avulla pyritään yhdistämään yrityksen eri toiminnot yhdeksi koko yrityksen toimintaa kuvaavaksi kokonaiskuvaksi. Budjetti on yleisesti suurelta osin numeerinen. (Ikäheimo ym.2009, 162-163)

Rullaava ennuste *Rullaava ennuste* eroaa perinteisestä vuosibudjetista siten, että vaikka ajanjakso on samanpituisen, täydennetään ja tarkastetaan sitä esimerkiksi kolmen kuukauden välein. Rullaava ennustaminen voidaan yhdistää pidemmän aikavälin kehysbudjetointiin. Tällöin kyse voi olla pidemmän aikavälin suunnitelman tarkistamisesta ja sen jatkamisesta eteenpäin ennen uuden vuosibudjetin laatimista (Suomala ym. 2011,179). Alla olevalla kuviolla on ha-

vainnollistettu vuosibudjetin ja rullaavaan ennusteen eroavaisuuksia. Kuvioista näkyy, että rullaava ennustaminen tapahtuu vuosibudjetointia useammin, jolloin ennustamien on inkrementaalista. Tällainen mahdollistaa nopeamman reagoinnin muutoksiin niiden ilmentyessä.



Kuvio 1. Vuosibudjetti (1) ja Rullaava ennuste (2) (Suomala ym. 2011, 178)

Taloudellinen ja strateginen ohjaus *Taloudellisella ohjauksella* tarkoitetaan organisaation taloudellisen toiminnan ohjaamista suunnittelun ja tarkkailun avulla. *Strategisella ohjauksella* tavoitellaan pitkän aikavälin kannattavuutta organisaation toimintaan ja pyritään hakemaan ratkaisuja, joiden avulla voidaan saada kilpailuetua muihin alalla toimijoihin nähden. Simons (1995) jakaa strategisen ohjauksen neljään osa-alueeseen: uskomusjärjestelmät (organisaation arvopohja), rajoitejärjestelmät (strategiset riskit), diagnostiset ohjausjärjestelmät (toiminnan arvioiminen) ja interaktiiviset ohjausjärjestelmät (strategiset epävarmuustekijät). (Järvenpää 2001,163; Simons 1995 ref. Järvenpää ym. 2005; 42-45)

Ohjausjärjestelmät *Ohjausjärjestelmällä* tarkoitetaan organisaation käyttämiä muodollisia ja epämuodollisia mekanismeja, prosesseja, järjestelmiä ja verkostoja, joiden avulla pyritään toteuttamaan yrityksen tärkeimpiä tavoitteita. Edellä mainitut mekanismit, prosessit, järjestelmät ja verkostot avustavat strategiaprosessia analyysien, suunnittelun, suorituksen mittauksen, pal-kitsemisen ja suorituksen ohjauksen kautta sekä lisäksi tukevat ja edesauttavat organisaation muutosta ja oppimista (Ferreira & Otley 2009, 264).

Tutkimusotteesta riippumatta tutkimusprosessi etenee perinteisesti alkaen aikaisemmasta tietämyksestä ja jatkuen tutkimusongelman ja tavoitteiden johtamiseen, tutkimus- ja analyysimenetelmien pohtimiseen, havaintojen tekemiseen ja niiden analysointiin ja lopuksi johtopäätöksien laatimiseen saaduista tuloksista (Salmi & Järvenpää, 2000). Tämä tutkielma noudattaa tätä kaavaa ja koostuu kuudesta luvusta. Tutkielman ensimmäisessä luvussa esitellään tutkimuksen taustaa, tutkimuskysymys ja tutkimuksen tavoitteet sekä tarkastellaan aiempaa tutkimusaineistoa ja tutkielman kannalta keskeisimpiä käsitteitä. Toisessa ja kolmannessa luvussa esitellään tutkimuksen kannalta olennaista teoreettista viitekehystä, johon itse tutkimus pohjautuu. Neljännessä luvussa käydään läpi tarkemmin tutkimuksessa käytettyä tutkimusmenetelmää, aineiston keruuta ja aineiston analyysitapaa. Viiden luku sisältää tutkimusaineiston yksityiskohtaisemman läpikäymisen ja analyysin, jossa havaittua teoriapohjaa pyritään peilaamaan tutkimuksen havaintojen kanssa. Viimeisessä kappaleessa on koottu tutkielmasta yhteenveto ja johtopäätökset. Nämä sisältävät pohdintaa tutkimuksen tuloksista ja muita havaintoja. Viimeisessä kappaleessa on mainintaa jatkotutkimusehdotuksista.

2 BUDJETOINNIN TAUSTAA

2.1 Budjetoinnin tehtävät talouden ohjauksessa

Budjetointi nähdään osana yrityksen ohjausjärjestelmää. Näin ollen aiemman tutkimustiedon perusteella on katsottu relevantiksi liittää budjetoinnin tutkimus osaksi ohjausjärjestelmien viitekehystä (Malmi & Brown 2008; Sandalgaard 2012) Tässä tutkielmassa tukeudutaan Buncen ym. 1995 määritelmään johdon strategisesta ohjausjärjestelmästä, jonka mukaan ohjausjärjestelmä on välineistö yrityksen strategian, kilpailutekijöiden ja toimintojen yhdistämiseksi yhdeksi kiinteäksi kokonaisuudeksi. Budjetointi on olennainen osa prosessia, jolla hallitaan näiden prosessien kokonaisuutta. (Bunce ym. 1995) Yrityksen taloudellisen ohjausjärjestelmä rakentuu seuraavien prosessien avulla: liiketoiminnan suunnittelu, raportointi ja mittarit sekä erilaiset toteutusmenetelmät (Alhola & Lauslahti 2006, 248-249). Ohjausjärjestelmien tehtävä on tukea organisaatiota saavuttamaan asetetut tavoitteet ja päämäärät (Alhola & Lauslahti 2006, 248-249). Malmi ja Brown (2008) määrittelevät ohjausjärjestelmän rakentuvan seuraavista osista:

- Suunnittelu
- Kyberneettiset ohjausmuodot (kuten budjetointi, taloudelliset ja ei-taloudelliset suoritusmittarit)
- Palkitseminen ja palkkiot
- Hallinnollinen ohjaus (organisaatorakenne)
- Kulttuurillinen ohjaus (organisaation arvot)

Näiden ohjausmuotojen ymmärtämisellä saadaan lisättyä tietämystä, miten nämä ohjausjärjestelmän elementit ovat yhteydessä toisiinsa (Malmi & Brown 2008).

Toisaalta Oltey (1999) esittelee kontingenssiteoreettisen näkemyksen, jonka mukaan yrityksille ei ole olemassa yhtä parasta johdon ohjausjärjestelmän rakennetta tai määritelmää, vaan yritykselle optimaalisimman johdon ohjausmekanismien valinta riippuu kunkin organisaation olosuhteista. Chendallin (2003) mukaan ohjausjärjestelmän rakenteeseen ja käyttöön vaikuttavia tunnettuja kontingenssitekijöitä ovat yrityksen ulkoinen toimintaympäristö, strategia, teknologia, kulttuuri, organisaatorakenne, organisaation koko ja omistusrakenne. Tässä tutkimuksessa

tämä ajattelutapa voitaisiin liittää myös itse budjetointi- ja ennustamisprosessiin, koska nämä nähdään osana ohjausjärjestelmän kokonaisuutta.

Budjetointi on yrityksessä vuositason taloudellisen johtamisen keskeisin instrumentti (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 230). Budjetointia voidaan hyödyntää organisaatiossa monella eri tavalla. Usein eri organisaatioissa sitä käytetäänkin eri tehtävissä. Toisaalta myös budjetoinnin tehtävät organisaation sisällä voivat vaihdella. Miten ja minkälaisissa tehtävissä budjettia ja budjetointia käytetään, riippuu organisaatiossa vallitsevasta johtamistyylistä, organisaation taloudellisesta tilanteesta ja liiketoimintaympäristöstä. Globaalien organisaatioiden emoyritysten asettamat vaatimukset ja organisaation rakenne vaikuttavat osaltaan budjetointiin. (Ikäheimo ym. 2009, 167-173) Hansen (2011) esittää budjetoinnin kolmeksi tärkeimmäksi tehtäväksi ennustamisen, strategisen suunnittelun ja suorituksen arvioimisen. Bunce ym. 1995 esittävät budjetoinnin tehtävien korostuvan taloudellisesta näkökulmasta tarkasteltuna (ks kuvio 2). Operatiivisesta näkökulmasta budjetoinnille oli niin ikään useita eri tehtäviä, mutta niiden ei katsottu olevan yhtä yleisiä. Toisaalta juurikin operationaalisten ei-taloudellisten tekijöiden tärkeys korostuu nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä (Bunce ym 1995). Alla oleva kuvio havainnollistaa budjetoinnin tehtäviä sekä taloudellisesta että operationaalisesta näkökulmasta.



Kuvio 2 Budjetoinnin tehtävät osana ohjausjärjestelmää (Bunce ym. 1995)

Yrityksen budjettijärjestelmä rakentuu erilaisista pää- ja osabudjeteista. Pääbudjetteja ovat tulosbudjetti, tasebudjetti ja rahoitusbudjetti. Osabudjetteja ovat myyntibudjetti, valmistusbudjetti, osto- ja varastobudjetti, kustannusbudjetti ja investointibudjetti. Osabudjetit ovat perinteisesti tehty keskeisille toiminnoille, jotka vaihtelevat yrityksestä riippuen. Pää- ja osabudjettien välinen yhteys syntyy kun osabudjettien luvut kohdistetaan pääbudjettien eri riveille. Pääbudjetti näyttää yrityksen tavoitteet kokonaisuutena, jotka pilkotaan osabudjeteissa operatiiviselle tasolle osoittamaan millä keinoin tavoitteisiin on tarkoitus päästä. (Ikäheimo ym. 2009, 163-165)

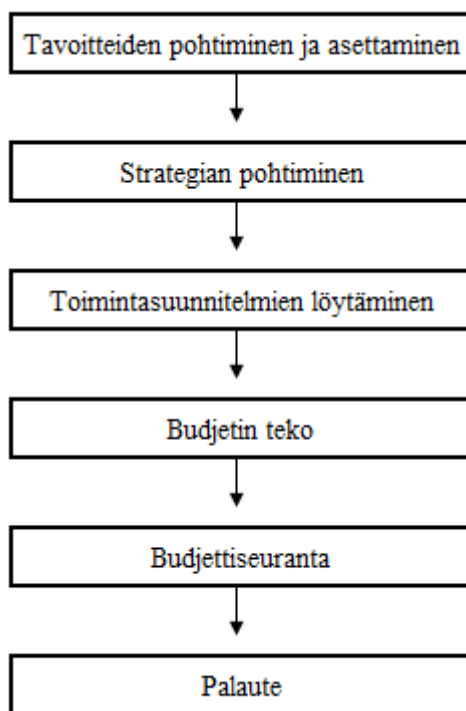
Hyvin olennainen tehtävä on muuntaa organisaation toimintasuunnitelmat numeerisiksi, esimerkiksi euroiksi. Budjetin avulla suunnitellaan ja pyritään ennustamaan seuraavan vuoden tapahtumia. Budjetti helpottaa eri organisaation yksiköiden toiminnan koordinoimista yhdessä ja erikseen. Budjetti ja koko prosessi auttaa viestimään suunnitelmista vastuuhenkilöille ja motivoimaan johtoa ja muuta henkilöstöä pyrkimään tavoitteiden saavuttamiseen. Budjettia voidaan käyttää kontrolloimaan toimintaa ja sen avulla voidaan arvioida johdon ja muun henkilöstön suoriutumista. Keskeistä on, että tehtävät ovat kaikkien tiedossa ja organisaatiossa budjetin tarkoitus ymmärretään samalla tavalla. Ilmapiiriä saattavat huonontaa ristiriitaiset käsitykset, ja siksi onkin tärkeä varmistaa, että kaikki ymmärtävät miten budjetti on tehty ja miksi se on toteutettu juuri niin. (Ikäheimo ym. 2009, 167-173)

Åkerbergin (2006, 32-33) mukaan budjetointi käsitteenä ymmärretään eri ympäristöissä eri tavalla, esimerkiksi julkishallinnossa kontrollipainotteisella budjetoinnilla on hyvin merkittävä rooli. Tällaista ylhäältä alaspäin suuntautuvaa budjetointimenetelmää kutsutaan autoritääriseksi budjetointimenetelmäksi (break down) (Ikäheimo ym. 2009, 239). Valtion tai kunnan budjetointi perustuu pikemminkin käytettävissä olevan rahamäärän jakamiseen, kuin uusien toimintatapojen luomiseen. Julkishallinnon budjetoinnissa politiikalla saattaa olla iso rooli resurssien allokoimisessa eri toimintoihin. (Åkerberg 2006, 32-34) Yrityksissä budjetoinnin merkitys korostuu yleensä suurissa ja monikansallisissa organisaatioissa, joissa johto on erillään yrityksen operatiivisesta toiminnasta. Johtaminen tapahtuu tällöin budjettien avulla eikä tuotetietämyksen pohjalta. Verraten julkishallinnon budjetointiin, yrityksissä budjetointi laaditaan organisaation alhaalta käsin ja kootaan ylöspäin hierarkian mukaisesti, tätä kutsutaan myös demokraattiseksi menetelmäksi (build up). Yksiköiden itsensä laatimat tavoitteet katsotaan motivoivan suorittavaa tasoa. Alhaalta ylös -menetelmään saattaa liittyä uusintakerros, jolloin

budjetteja muokataan johdon viestin mukaisesti. Tällainen taas rikkoo henkilöstön motivaatiota tavoitteita kohtaan. Demokraattisessa menetelmässä saattaa ongelmaksi nousta myös kokonaiskuvan puuttuminen. Edellä mainittujen budjetointimenetelmien yhdistelmä on niin kutsuttu yhteistyömenetelmä (co-operation/iteration), joka on eniten käytetty menetelmä suurissa ja keski-suurissa yrityksissä. Tässä menetelmässä tavoitteet ovat johdon määrittämiä, mutta resurssien jako on yksiköiden käsissä. Yhteistyömenetelmä vaatii paljon organisaation yksiköiden välistä kommunikaatiota, joten tämä menetelmä saattaa olla autoritääristä tai demokraattista menetelmää työläämpi. Vaivannäön johdosta tämän menetelmän avulla päästään yleensä hyviin tuloksiin budjetoinnissa ja budjetoinnin avulla johtamisessa. (Ikäheimo 2009; 239; Åkerberg 2006, 32-36)

2.2 Budjetointiprosessin vaiheet

Alan kirjallisuudessa budjetointiprosessi jaetaan usein tiivistetysti suunnitteluun, toteutukseen ja tarkkailuun (Suomala ym. 2011, 178; Ikäheimo ym. 2009, 163; Neilimo & Uusi-Rauva, 2007; 228). Kirjallisuudesta voidaan kuitenkin löytää useita erilaisia jaotteluja riippuen kuinka yksityiskohtaisesti kirjoittaja on halunnut esittää oman kantansa. Esimerkiksi Druryn (2004, 444) esittämä kahdeksan vaiheinen budjetointiprosessi alkaa budjetointipolitiikan yksityiskohtien viestittämisellä, jonka jälkeen määritetään suorituskykyä rajoittavat tekijät, laaditaan myynti-budjetti ja sitten alustavat budjetit. Kun nämä vaiheet on käyty läpi, neuvotellaan alustavista toteutuksista ja budjettien yhteensovittamisesta. Kun suunnittelijatahot ovat päässeet yhteisymmärrykseen, lopullinen budjetti hyväksytään. Myös Druryn esityksessä viimeinen vaihe viittaa toteuman jatkuvaan arviointiin ja tarkasteluun. Pääpiirteissään budjetointiprosessi noudattaa alle kuvattua prosessikokonaisuutta.



Kuvio 3. Suunnitteluprosessista toteutukseen (yhdisteltynä Suomala ym. 2011,178; Drury'n 2004, 444; Alhola & Lauslahti 2006,251-255; Ikäheimo ym. 2009, 230-236)

Organisaation ylin johto on vastuussa *tavoitteiden asettamisesta*. Tavoitteet johdetaan omistajien asettamien tuotto-odotusten pohjalta. Tavoite voidaan asettaa yritystasoiseksi tai alemmaa organisaatiotasoa koskevaksi. Yritystason tavoitteessa käsitellään usein laajempia suunta- viivoja, kun alemman tason tavoitteet ovat usein helpommin ymmärrettävissä käytännössä. Tavoitteiden asettamiseen liittyy olennaisesti myös menneen kehityksen arviointi. *Strategian poh- timiseen* liittyy tarkasteltavan aikajänteen tiedostaminen, tiedon keruu sekä ulkoisista että organisaation sisäisistä järjestelmistä ja hankitun tiedon yhdistäminen ja analysointi. Aika- jänteen tiedostaminen on tärkeää, jotta osataan kiinnittää oikeisiin asioihin huomiota. Strategia käsittelee hyvinkin eri asioita, jos se tehdään ajatellen 10 vuotta tai ainoastaan yhtä vuotta. Vuosibudjetin laatiminen on perinteistä lyhyen aikavälin suunnittelua. (Suomala ym. 2011, 178-179; Alhola & Lauslahti 2006,251-255; Ikäheimo ym. 2009, 162-163)

Toimintasuunnitelmien löytäminen tarkoittaa vaihtoehtoisten tulevaisuustapahtumien luomista, toimintamallien pohtimista ja strategian muodostamista hankitun aineiston pohjalta. Loppujen lopuksi on valittava yksi vaihtoehto organisaation toimintakulttuuriin perustuen, josta lähdetään

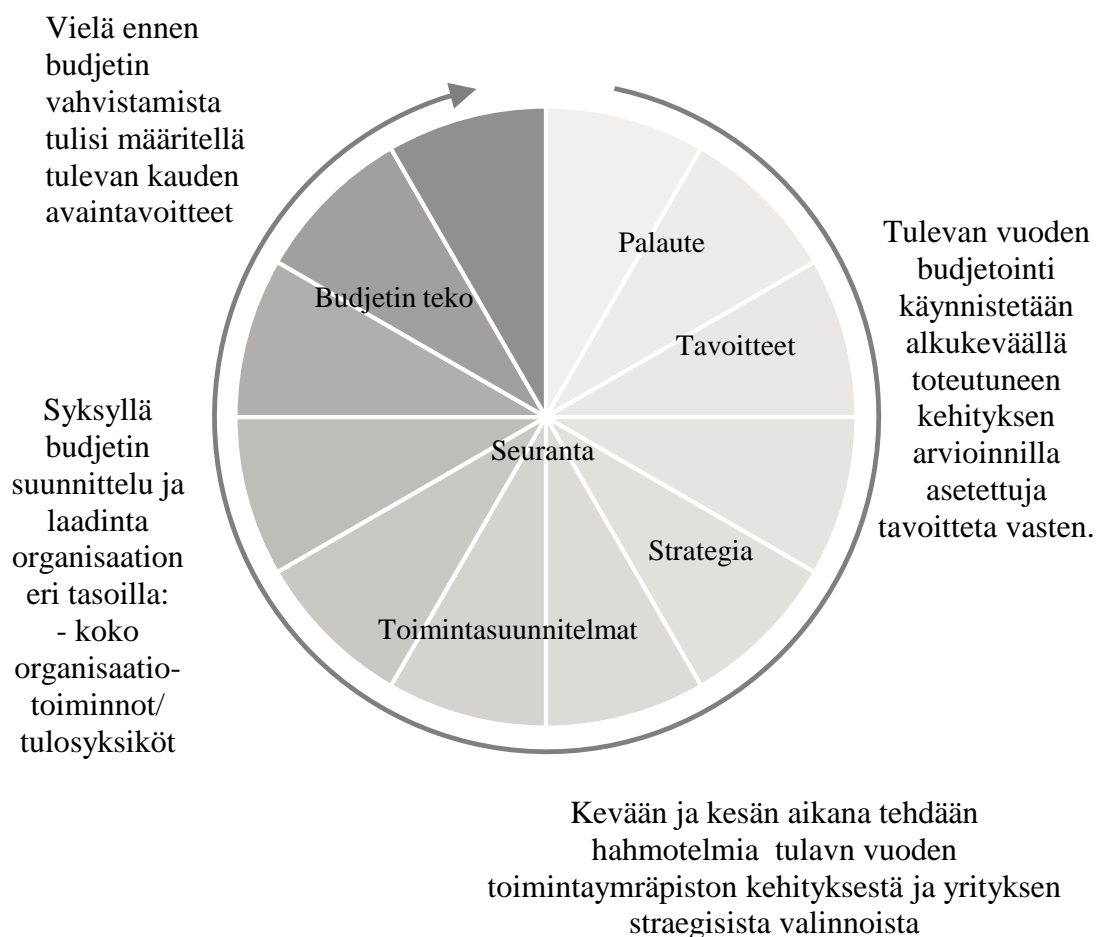
jalostamaan itse budjettia. Tulosvastuullisten liiketoimintajohtajien on *tehtävä budjetti* eli suunnitelma siitä miten saavutetaan heille asetetut tavoitteet. Liiketoiminta-alueiden johtajat antavat hierarkkisesti alaspäin osastoille voittotavoitteet, joiden perusteella yksiköt alkavat rakentaa omia suunnitelmiaan sen mukaan. Joissain tapauksissa tehtyjä budjetteja voidaan joutua uudelleenarvioimaan ja korjaamaan hierarkian ylätasolta lähtien. (Suomala ym. 2011, Alhola & Lauslahti 2006, 251-255)

Budjettiseurantaan liittyy tehtyjen suunnitelmien toteuttaminen. Kun kaikki tulos- ja kustannusvastuulliset tahot ovat mukana suunnittelussa, pystytään takaamaan se, että kaikki ovat myös motivoituneita toteutuksessa. Tulospalkkiot ja muut kannustemenetelmät voidaan sitoa asetettuihin tavoitteisiin, ehkä jopa useamman vuoden aikajänteellä. Näin ollen voidaan ehkä välttää yhden vuoden tuloksen optimointi. *Palaute* tarkoittaa, että organisaation raportoinnin ja mittariston on rakennuttava asetettujen tavoitteiden, strategioiden ja budjetin muiden osa-alueiden pohjalta. (Alhola & Lauslahti 2006, 251-255)

Yritysten tilikausi on usein kalenterivuosi. Alla on kuvio budjetointiprosessin asettumisesta kalenterivuositaiselle ajanjaksolle. Neilimon ja Uusi-Rauvan (2007, 234-235) mukaan seuraavan vuoden budjetointiprosessi aloitetaan jo heti edellisen tilikauden päätyttyä toteutumien arvioinnilla aiempaa suunnitelmaa vasten. Kuviossa 3 kuvattu budjetin seuranta on

optimaalisessa tilanteessa koko toteutettu koko vuoden ympäri budjetoitavalla kaudella. Tällöin muutoksiin ja eroihin voidaan reagoida niiden ilmetessä.

Perinteisen vuosibudjetoinnin kalenterivuosi



Kuvio 4 Kalenterivuositainen budjetointiprosessi (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 234-235)

2.3 Perinteisen budjetoinnin edut

Budjetointi ja budjetti ovat pitkään olleet ohjausjärjestelmien kulmakiviä yrityksen vuositason talousjohtamisessa eikä suurimmassa osassa organisaatiota aiota luopua ainakaan vielä hetkeen. (Ikäheimo ym. 2009, 230; Sandalgaard 2012; Otley 1999; Hansen ym. 2003; Ekholm & Wallin

2003). Koska budjetointi on ollut jo niin pitkään erittäin merkittävä osa organisaation ohjausjärjestelmää, on tässä kohtaa tarkoituksenmukaista tarkastella myös hyötyjä, joita organisaatioissa katsotaan saatavan ja on saatu perinteisen vuosibudjetoinnin käytöstä.

Budjetoinnin merkittävimpana etuna voidaan pitää sitä, että se pakottaa budjetointiin osallistuvat vastuuhenkilöt pohtimaan organisaation tulevaisuutta ja ennakoimaan tulevia muutoksia vähintään kerran vuodessa (Alhola & Lauslahti 2005, 95; Suomala ym. 2011, 179). Budjetti on myös väline, jolla voidaan yksinkertaisella tavalla viestiä organisaation tavoitteista koko organisaatiolle. Tällöin budjetti voi toimia myös henkilöstöä motivoivana asiana, kun yrityksen tavoitteet saadaan täsmennettyä selkeiksi. Henkilöstöä voidaan motivoida myös ottamalla heidät mukaan suunnitteluun ja asettamaan tulevaisuuden tavoitteita (Suomala ym. 2011, 180; Ikäheimo ym 2009; 235) Budjetoinnilla luodaan organisaatioon keskustelua (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 235)

Budjettia voidaan hyödyntää, kun halutaan arvioida organisaation suoriutumista. Raportoitaessa on vaikea arvioida suoriutumista ilman kunnollista vertailua mitä on tavoiteltu, budjetti antaa arvioinnille perustan, jonka avulla voidaan analysoida onnistumisia ja epäonnistumisia. Toisaalta budjetin vertailukohtana voitaisiin käyttää aiempaa toteutunutta suoritustasoa, jolloin ongelmaksi saattaisi nousta miten huomioidaan liiketoimintaympäristössä tapahtuneet muutokset. Budjetoinnin yhteydessä on jouduttu pohtimaan esimerkiksi markkinoiden ja organisaation resursseissa mahdollisesti tapahtuvia muutoksia. Näin ollen budjettia pidetään usein parempana vertailukohtana. (Alhola & Lauslahti 2005, 95-96; Suomala ym. 2011, 180)

Budjettia voidaan pitää tärkeänä informaation lähteenä yrityksessä. Siinä havaitut puutteet ohjaavat tietojärjestelmien kehittämistä. Hyvä ja onnistunut budjetointi edellyttääkin toimivaa laskentatoimen tietojärjestelmää ja täsmällistä seuranta, jolloin muutoksiin on mahdollista reagoida (Ikäheimo 2009; 235; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 235) Hyvä budjetointi on lisäksi riittävän yksinkertaista (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 235). Täsmällinen ja aktiivinen seuranta riittävän tiheässä rytmissä mahdollistavat erojen havaitsemisen ja niihin reagoimisen (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 235).

2.4 Perinteisen budjetoinnin kohtaama kritiikki

Yleinen väittäjä on, että nykymaailmassa toimintaympäristöt muuttuvat merkittävästi nopeammin kuin ennen. Tähän on monia syitä: Åkerberg (2006, 37) mainitsee kansainväliset levottomuudet ja terrori-iskut, raaka-aineiden hintojen kehityksen ja osakemarkkinoiden heilahtelut esimerkeiksi nykyajan toimintaympäristön arvaamattomuudesta. Ikäheimo ym. (2009, 22-23) mainitsee toimintaympäristön muutoksiksi muun muassa yritystoiminnan globalisoitumisen, tietojärjestelmätekniikan nopean kehittymisen, etäisten omistajien kasvaneet tuottovaatimukset ja asiakaslähtöisyyden painottumisen.

Argyrisin (1952) on jo 1950-luvulla esittänyt tutkimuksessaan tyytymättömyyttä perinteistä budjetointia kohtaan. Viime vuosina kritiikki on saanut entistä enemmän jalansijaa ja perinteistä budjetointia on kritisoitu voimakkaastikin alan kirjallisuudessa ja tieteellisten tutkimusten perusteella. (Argyrisin 1952; Sandalgaard 2012; Hope and Fraser, 2003a) Kritiikki perustuu ajatukseen, että budjetointi ei nykypäivän organisaatioissa enää palvele johtamista ohjausjärjestelmänä, kun otetaan huomioon toimintaympäristön muuttuvainen luonne.

Kritiikin kohteita on useita, useimmiten kuitenkin ensimmäisenä mainittu kritiikin kohde on perinteisen budjetoinnin joustamattomuus. Perinteinen budjetointi ei pysy perässä toimintaympäristön arvaamattomissa muutoksissa. Ekholmin ja Wallinin (2000) mukaan kasvava kilpailu ja ympäristön arvaamattomuus ovat pääasiallisia syitä budjetoinnin toimimattomuuteen. Tutkimuksessaan he havaitsivat merkittävän negatiivisen riippuvuuden ympäristön epävarmuudella ja perinteisten vuosibudjettien käytön koetuilla hyödyillä.

Muun muassa Hope ja Fraser (2003a) mainitsevat epäeettisen käyttäytymisen, joka syntyy kun tavoitteet, suorituksen arviointi ja palkitseminen ovat liitoksissa perinteisessä budjetointiprosessissa. Minimitavoitteet saatetaan asettaa liioitellun alas, jotta ne saavutettaisiin helpommin, tuottoja voidaan pyrkiä siirtämään budjettikaudelta toiselle, jotta palkkiot olisivat henkilön kannalta optimaalisimmat. Useassa lähteessä kritiikiksi mainitaan myös kuinka työläs perinteinen budjetointiprosessi usein yrityksille on saatuihin hyötyihin nähden. Alle on koottu taulukkomuotoon kirjallisuuden pohjalta budjetointiin liittyvät epäkohdat ja niiden lähteet tutkimuskirjallisuudesta.

Kritiikki perinteistä budjetointia kohtaan	Kirjallisuuslähteet
Strategia ja budjetti eivät kohtaa	Libby & Lindsay 2010; Hope & Fraser 2003a; Bunce ym. 1995, 256; Järvenpää ym. 2001, 166; Åkerberg 2006; 30
Joustamattomuus, ei pysytä mukana toimintaympäristön nopeissa ja ennalta-arvaamattomissa muutoksissa.	Libby & Lindsay 2010; Åkerberg 2006, 55; Hope & Fraser 2003a; Bunce ym. 1995, 256; Järvenpää ym. 2001, 153, 166; Ihantola & Merikanto 2010; Atkinson ym. 2004,447; Sandalgaard 2012
Kallis toteuttaa, vie paljon aikaa ja resursseja	Libby & Lindsay 2010; Åkerberg 2006, 55; Hope & Fraser 2003a; Bunce ym. 1995, 256; Järvenpää ym. 2001, 153, 166; Atkinson ym. 2004,447; Sandalgaard 2012; Henttu-Aho & Järvinen 2013
Suunnitelmien vanhentuminen	Åkerberg 2006, 55; Järvenpää ym. 2001, 153; Henttu-Aho & Järvinen 2013
Keskittyy kulujen karsimiseen, ei parhaan toimintatavan löytämiseen ja jatkuvaan parantamiseen	Atkinson ym. 2004,447; Åkerberg 2006, 46; Libby & Lindsay 2010
Ei todellisuudessa motivoi	Atkinson ym. 2004,447; Åkerberg 2006, 35; Libby & Lindsay 2010
Suunnitelmien manipulointi ja opportunistinen käytös suunnittelijoiden keskuudessa, mikä johtuu palkitsemisen ja suorituksen arvioinnin liittämistä budjetointiin	Libby & Lindsay 2010; Åkerberg 2006, 55; Hope & Fraser 2003a; Bunce ym. 1995, 256; Järvenpää ym. 2001, 153, 166; Sandalgaard 2012; Henttu-Aho & Järvinen 2013
Kalenterivuosi usein luonnoton aikajänne yritykselle, toiminta jatkuvaa	Hope & Fraser 2003a
Tietyn aikavälin suunnitelma, lyhyt aikajänne	Hope & Fraser 2003a
Sisäänpäin kääntynyttä, ei vastaa asiakaslähtöisten organisaatioiden tarpeisiin	Åkerberg 2006, 55; Järvenpää ym. 2001, 153; Ekholm & Wallin 2000; Henttu-Aho & Järvinen 2013

Taulukko 1 Perinteisen vuosibudjetoinnin kohtaama kritiikki ja kirjallisuuslähteet

Libby ja Lindsay (2007) ovat tutkineet budjetoinnin kohtaamaa kritiikkiä yritysjohtajien näkökulmasta Yhdysvalloissa ja Kanadassa. He havaitsivat, että lähes kaikki yritysjohtajat näkivät budjetoinnin ongelmien liittyvän budjetoinnin käyttöön ja rooliin yrityksessä. He kuvasivat budjetin olevan hyödyllinen oikein käytettynä. Heidän tutkimuksessaan 94 prosenttia vastaajista kertoi, että eivät ole aikeissa luopua budjettien käytöstä, viisi prosenttia vastasi, että luopuminen seuraavan kahden vuoden aikana saattaisi olla mahdollista ja yksi prosentti ilmoitti että todennäköisesti luopuisivat budjettien käytöstä seuraavan kahden vuoden aikana.

3 PERINTEISEN BUDJETOINNIN KEHITYSMAHDOLLISUUDET

3.1 Budjetointi osana interaktiivista ohjausjärjestelmää

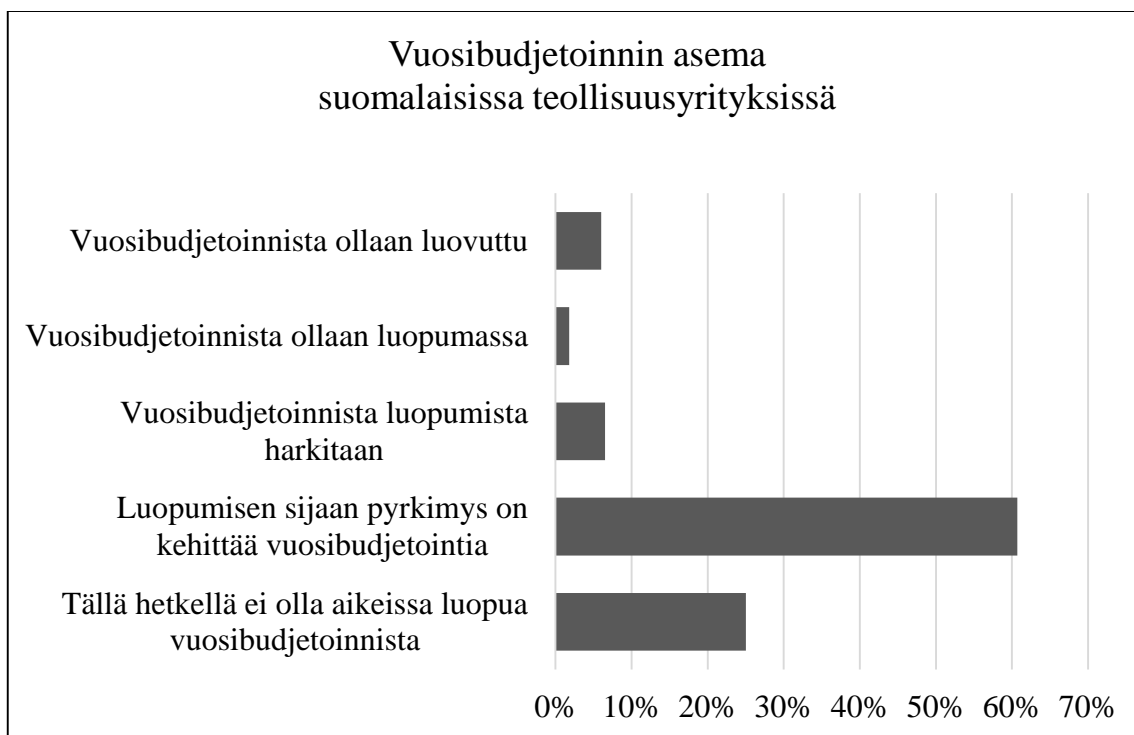
Edellinen luku käsitteli budjetointia prosessina, joka kuuluu osaksi organisaation ohjausjärjestelmää. Luvussa käytiin läpi budjetoinnin tehtäviä, budjetointiprosessia sekä alan kirjallisuudesta poimittuja hyötyjä ja haittoja. Viimeaikainen keskustelu on painottunut kritiikkiin, jonka pohjalta voidaan koota kaksi erilaista näkemystä perinteisestä budjetoinnista ja kuinka perinteisen budjetoinnin epäkohtiin voidaan vastata.

1. Perinteinen budjetointi nykymaailmassa on epäonnistunut prosessi, josta tulisi luopua kokonaan
2. Perinteinen budjetointi sellaisenaan ei vastaa nykymaailman joustavuus- ja informaatiotarpeita, vaan perinteistä budjetointia on kehitettävä ja tuettava erilaisilla menetelmillä

Ensimmäiseksi esitetyn näkemyksen mukaan *perinteinen budjetointi nykymaailmassa on epäonnistunut prosessi, josta tulisi luopua kokonaan*. Näkemys viittaa Hopen ja Frasierin kirjoituksiin, jotka käsittelevät Beyond Budgeting -mallia vaihtoehdoksi perinteisellä budjetoinnilla johtamiseen. Hope ja Fraser (2003a & 2003b) esittävät, että budjetointijärjestelmät, joita yleensä käytetään yrityksissä, ovat byrokraattisia ja sen vuoksi kannustavat ylläpitämään hierarkkista käskytyks- ja kontrollointikulttuuria. Lisäksi Hope ja Fraser mainitsevat budjetoinnin rajoittavan henkilöstön vapautta ja siten tukahduttavan ja karkoittavan yrityksen luovimmat voimavarat. Beyond Budgeting -malli auttaa osaavien ja luovien työntekijäkandidaattien houkuttelemisessa ja sitouttamisessa organisaatioon. Heidän mukaansa joustavat ja hajautetun rakenteen omaavat organisaatiot kiinnostavat lahjakkaita henkilöitä, jotka kaipaavat vastuuta ja vapautta päätöksentekoon. Hierarkkinen organisaatiokulttuuri ei mahdollista suurelle osalle henkilöstöstä samanlaista luovuutta ja päätöksentekomahdollisuuksia. Näin ollen jatkuvalla oppimisella ja osallistumisella ei ole roolia hierarkkisessa organisaatiossa.

Toiseksi esitetyn vähemmän jyrkän näkemyksen mukaan *perinteinen budjetointi sellaisenaan ei vastaa nykymaailman joustavuus ja informaatiotarpeita, vaan perinteistä budjetointia on kehitettävä ja tuettava erilaisilla menetelmillä*. Tämä on esitetty vastineeksi ensimmäiselle hyvin

kriittiselle näkemykselle. Frow ym. (2010) mukaan perinteinen budjetointi on ollut organisaatioissa paljon käytetty ohjausväline eikä sitä voida edelleenkaan sanoa kokonaisuudessaan turhaksi organisaation ohjaus- ja suunnitteluvälineeksi. Kahden näkemyksen teoriapainotteinen vastakkainasettelu on innoittanut tutkijat testaamaan millaisia tuloksia empiirinen tutkimus tuottaisi todellisuuden yritysmaailmasta. Yritysten näkökulmasta tutkijat havaitsivat budjetoinnin säilyttäneen asemansa keskeisenä organisaation ohjausvälineenä, sillä siitä luopumisen kustannukset uskotaan olevan saatavia hyötyjä korkeammat (Ekholm & Wallin 2000; Libby & Lindsay 2010; Sandalgaard 2012). Ekholmin ja Wallinin tutkimuksessa, jossa tutkittiin perinteisen vuosibudjetoinnin asemaa suomalaisissa teollisuuden alan yrityksissä, tulokset tukevat tätä näkemystä. Alla olevasta kuviosta voidaan nähdä kuinka yrityksissä suhtaudutaan perinteisen budjetoinnin käyttökelpoisuuteen.



Kuvio 5 Vuosibudjetoinnin asema suomalaisissa teollisuusyrityksissä (lähde: Ekholm & Wallin 2000)

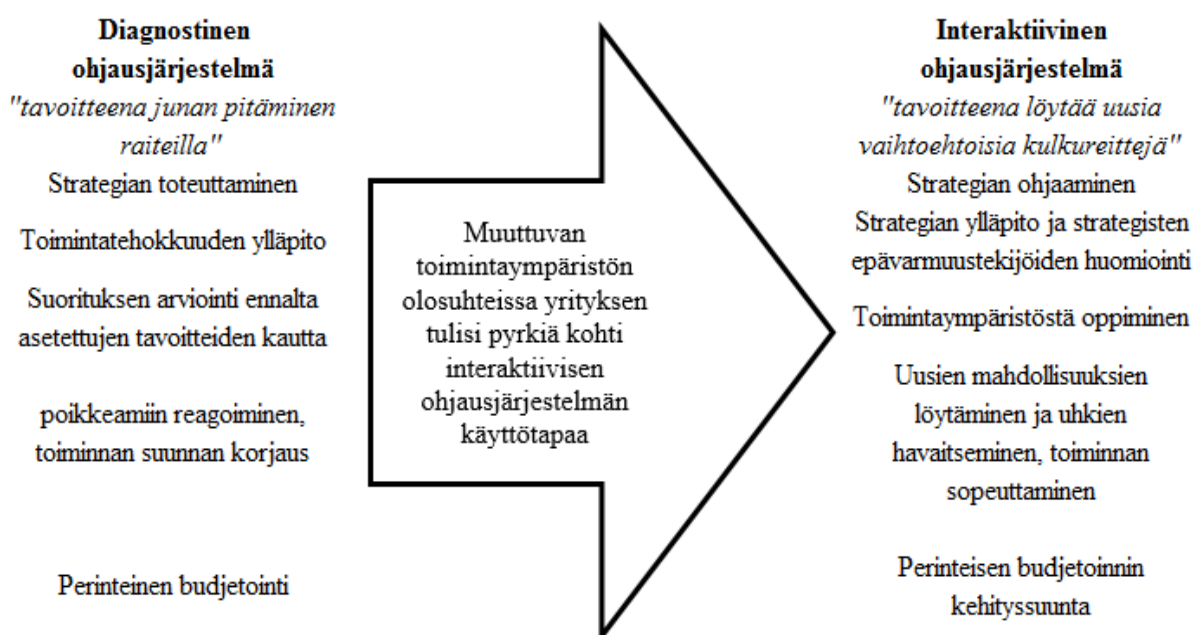
Yhtenevä mielipide näissä molemmissa kuitenkin on, että perinteisestä näkökulmasta vuosi- budjetointi ei vastaa nopeasti muuttuvan liiketoimintaympäristön vaatimuksia. Yritykset hakevat muuttuvassa liiketoimintaympäristössä kilpailuetua mukautuvaisuuden, tuotekehityksen ja innovaatioiden kautta (Frow ym. 2009) Tällainen kehitys on saanut organisaatiot siirtymään myöskin johtamismalleissaan ja ohjausjärjestelmissään kontrolloivasta johtamistyylistä sallivaan ja henkilöstä valtuuttavaan ohjausmalliin. Muutokset vaativat organisaatiolta matalampia hierarkiarakenteita, itsenäisempiä yksiköitä, joissa korostetaan henkilöstön omaa vastuunkantoa ja sitoutumista päätöksentekoon, yhteistoiminnallisia verkostoja ja osastojen välistä kommunikaatiota (Frow ym. 2009). Ratkaisuksi perinteisen budjetoinnin puutteille on katsottu mahdolliseksi tehdä parannuksia itse prosessiin tai ottaa käyttöön budjetointia täydentäviä muita laskentatoimen työkaluja kuten rullaavat ennusteet tai Balanced Scorecard (BSC) eli tasapainotettu suoritusmittaristo. (Ekholm & Wallin 2000; Libby & Lindsay 2010; Sandalgaard 2012).

Atkinson ym. (2004, 447-448) mainitsevat muutaman tieteellisessä keskustelussa esitetyn ratkaisun perinteistä budjetointia koskevaan kritiikkiin:

- Perinteisessä budjetoinnissa tulisi huomioida tuotantoprosessi resurssitarpeita määriteltäessä
- Budjetti tulisi sitoa strategiaan tavoitteisiin, kuten tuotekehitykseen panostamiseen, henkilöstön kouluttamiseen ja prosessien kehittämiseen
- Vaihtelevuutta tulisi hyödyntää pikemminkin prosessien kehittymismahdollisuuksien löytämisessä kuin suorituksen arvioimisessa
- Budjetti-informaation laadun parantaminen

Perinteisen budjetoinnin kehittämiseksi on ala kirjallisuudessa tarkasteltu myös budjetoinnin hyödyntämistä kahden eri ohjausjärjestelmän käyttömuodon kautta. Alla esitetty kuvio (*kuvio 6*) havainnollistaa Simonsin (1995) LOC-viitekehiksestä (Levers of Control) tälle tutkielmalle merkityksellisiä kahta ohjausjärjestelmän käyttömuotoa. Simonsin (1995(ks. Järvenpää ym. 2001; 42-45) malliin kuuluvat diagnostisen ja interaktiivisen ohjauksen lisäksi- uskomus ja rajoitejärjestelmät. Perinteisen budjetoinnin on nähty kuuluvan diagnostisen ohjauksen alle, kun taas pyrkimys kehittää perinteistä budjetointia viittaa budjetoinnin kehittämistä osaksi interaktiivista ohjausjärjestelmää.(Järvenpää ym. 2001, 42-45;168) Interaktiivisen ohjauksen avulla

tavoitellaan poikkeamien synnyttämää laajaa keskustelua johtoryhmässä ja toimintatapojen muuttamisen mahdollisuuksia. Haasteena interaktiivisen ohjauksen käyttöönotossa on, diagnostisen vahva asema konkreettisena ja helpommin hallittavana ohjausmuotona. Tästä huolimatta myös, diagnostisella ohjauksella katsotaan olevan asema toiminnan ohjauksessa myös tulevaisuudessa, koska toimintatehokkuutta ylläpitävällä ohjauksella on olennainen kilpailuedun säilyttämisessä. (Järvenpää ym. 2001; 45)



Kuvio 6 Budjetoinnin käyttötavat (mukaillen Simons 1995; Järvenpää ym. 2001; Lorain 2010)

3.2 Beyond Budgeting

Beyond Budgeting -mallin käsittely on otettu tässä kohtaa tarkempaan tarkasteluun, koska se on olennainen osa tämän hetken tieteellistä keskustelua budjetointiin liittyen. Beyond Budgeting -johtamismallin suurimmat puolestapuhujat ja samannimisen instituutin perustajajäsenet ovat alan artikkeleista tutut Jeremy Hope, Robin Fraser ja Peter Bunce. Hopen ja

Fraserin julkaisut esittelevät Beyond Budgeting -mallia, joka perustuu ajatukseen, että organisaatiot eivät enää tarvitse budjetointia johtamiseen. Hope ja Fraser ovat sitä mieltä, että nykyajan liiketoimintaympäristössä perinteinen vuosibudjetointi ei ole lainkaan käyttökelpoinen taloudellisen ohjauksen väline. Yritysten tulisi luopua perinteisestä vuosibudjetoinnista ja omaksua sen sijaan kokonaan uusi johtamismalli, joka tukee mukautuvan ja asiakaslähtöisen organisaation tarpeita. Mallin lähtökohtana on muuttaa organisaation johtamista kokonaisuutena ja sillä keinoin päästä eroon perinteisen budjetoinnin kautta johtamiseen liittyvistä ongelmista. (Hope ja Fraser 2003a ja 2003b)

Beyond Budgeting Institute eli Beyond Budgeting Roundtable (BBRT) määrittelee Beyond Budgeting-mallin johtamismalliksi, joka keskittyy organisaation joustavuuteen, tehokkuuden parantamiseen mahdollistaa henkilöstön laajemman valtuuttamisen ja kannustaa vastuunottamiseen. Hope ja Fraser (2003a) kirjoittavat, että organisaation strategian, menestystekijöiden, johtamiskulttuurin ja tyylin sekä johtamisprosessien on oltava linjassa keskenään.

Beyond Budgeting on uudenlainen organisaation johtamismalli, jossa keskiössä on yrityksen menestymismahdollisuuksien maksimoiminen muokkaamalla organisaation käytössä olevia johtamisprosesseja ja organisatorista rakennetta sellaiseksi, että toiminta pystyy vastaamaan alati muuttuvan liiketoimintaympäristön muutoksiin. (Hope ja Fraser 2003b) Tavoitteena on siirtää vastuuta organisaatiossa hierarkkisesti alaspäin ja muuttaa johtamisprosesseja entistä joustavammiksi (Libby & Lindsay 2010). Beyond Budgeting –malli nojautuu pitkälti asiantuntijaverkosto Beyond Budgeting Roundtablen määrittelemään 12 kohdan johtamisperiaatteeseen, jotka on esitetty kuviossa alla.

	Hallinto ja läpinäkyvyys	
Joustava organisaatiorakenne	Arvot	Henkilöstö sitoutuu yhteisiin arvoihin, ei suunnitelmaan
	Hallinto	Johtaminen tapahtuu yhteisten arvojen ja oman harkinnan kautta, ei perustuen sääntöihin ja sääntelyyn.
	Läpinäkyvyys	Infraomaatio ja tieto henkilöstön saatavilla kaikille avoimesti
	Vastuunjako	
	Tiimit	Tiimit toimivat saumattomana verkostona, ei keskitettyinä funktioina
	Luottamus	Luottamus tiimien omaan arviointikykyyn, ei johdeta keskitetysti
Vastuu	Vastuu ja suorituksen arviointi pohjautuu kokonaisvaltaisiin arvioihin, ei hierarkisiin suhteisiin	
	Tavoitteet ja kannustimet	
Mukautuva ohjausprosessi	Tavoitteet	Tavoitteet asetetaan keskipitkälle aikavälille, lyhyen aikavälin kiinteiden tavoitteiden sijaan
	Palkitseminen	Palkitsemisen perustana suhteellinen suorituksen kokonaisarviointi, ei kiinteiden tavoitteiden saavuttaminen
	Suunnittelu ja kontrolli	
	Suunnittelu	Suunnittelusta jatkuva ja henkilöstöä osallistava prosessi, ei perinteistä vuosibudjetoitua
	Koordinointi	Tehtävien dynaaminen koordinointi, ei budjettien perusteella
Resurssit	Resurssit saatavilla tehokkaasti oikeaan aikaan	
Kontrollit	Kontrollit perustuvat nopeaan ja säännölliseen palautteeseen, ei budjettierojen analysointiin	

Kuvio 7 Beyond Budgeting -mallin periaatteet (Beyond Budgeting Principles) (BBRT-verkkosivusto)

Kokonaan perinteisen budjetoituprosessin on hylännyt ainoastaan harva yritys. Tästä esimerkkinä Svenska Handelsbanken, Ruotsin suurin pankkikonserni, jossa budjetoitua lopetettiin 1970-luvulla. (Neely, Bourne & Adams, 2003). Beyond Budgeting Roundtable kertoo verkkosivuillaan onnistuneista Beyond Budgeting -mallin käyttöönotoista muun muassa koskien juuri Handelsbankenin tapausta. Sivuilla mainitaan, että yksikään perinteisistä budjeteista luopuneiden yritysten johtajista ei kokenut tarvetta palata takaisin perinteiseen budjetoituihin. Näissä budjeteista luopuneissa yrityksissä oli havaittu, että budjettien hylkäämisen jälkeen, kun suorituksen katsottiin parantuneen ja aikaa katsottiin säästyneen verrattuna aiempaan (BBRT

verkkosivusto). Toisaalta Beyond Budgeting -mallin käyttöönottoa koskevat empiiriset tutkimukset ovat pitkälti toteutettuja Jeremy Hopen ja Robin Fraserin toimesta. Tutkimusten tulokset ovat heidän mukaansa erittäin positiivisia. Kuitenkin kun mallin kehittäjät ja suurimmat puolestapuhujat ovat merkittävämmät aiheen tutkijat, havaintojen ja tutkimustulosten objektiivisuus ei ole täysin todistettua. Tähän liittyen tarvittaisiin siis lisää riippumatonta näyttöä.

3.3 Rullaava ennustaminen

Perinteiseen budjetointiin liittyen alan kirjallisuudessa ei tunnisteta yhtä niin kutsuttua oikeaa tapaa perinteisen budjetoinnin kehittämiseksi (Neely ym. 2003). Rullaava ennustaminen on nähty empiiriseen tutkimustietoon pohjautuvissa kirjallisuuslähteissä perinteisen budjetoinnin kehittämisvälineeksi, jotta perinteisen budjetoinnin epäkohdat saataisiin minimoitua ennuste-prosessissa (Ekholm & Wallin 2000). Erityisesti muuttuvan toimintaympäristön ja markkinoiden yhteydessä, rullaavien ennusteiden käyttöönottoa pidetään muutoksia ennakoivana ja toiminnan sopeuttamiskykyä parantavana tekijänä (Järvenpää ym. 2001, 222–223; Neely ym. 2003; Åkerberg 2006, 58–60; Frow ym. 2012; Henttu-Aho & Järvinen 2013). Kun puhutaan budjetoinnista luopumisesta, kyse saattaa olla myös ainoastaan itse käsitteen muuttamisesta. Psykologisesti asiat usein ovat sitä miksi niitä kutsutaan ja tällöin on veteen piirretty viiva milloin budjetoinnista on luovuttu kokonaan ja otettu käyttöön rullaava ennustaminen. (Järvenpää ym. 2005, 169)

Lorainin (2010) mukaan rullaavien ennusteiden perimmäinen tarkoitus on tuoda yritykselle näkyvä tulevaisuudesta, minkä avulla voidaan mahdollistaa tiuhaan tehtävä toistuva arvio olennaisimmista taloudellisen suoriutumisen mittareista ja samalla luoda yhteys lyhyen aikavälin ennusteen ja strategisen suunnittelun välille. Näin ollen tehokkaalla rullaavalla ennustamisella voidaan mahdollistaa yritysten toiminnan sopeuttamisen nopeasti muuttuvissa toimintaympäristöissä, ja toiminnan ohjaukseen liittyvän päätöksentekoprosessin parantamisen. (Lorain 2010)

Åkerberg (2006, 59-61) mukaan rullaavaa ennustamista voi toteuttaa kolmella eri tavalla:

1. Rullaava ennustaminen (rolling forecasting, continuous forecasting), jossa suunnitteluhorisontti jatkuu seuraavallekin tilikaudelle eli käsittää kahden tilikauden jaksoja.
2. Rullaava budjetointi (rolling budgeting), jossa uudet rullaavat ennustamisprosessit ovat korvanneet perinteisen budjetoinnin.
3. Ennusteiden päivittäminen (re-forecasting), jossa ennusteita päivitetään vuosineljänneksittäin tai puolivuositain. Tavoite on saada budjettiluvut kuvastamaan muutuneita olosuhteita.

Rullaavaan ennustamiseen siirtyminen tapahtuu nykypäivänä tilanteista, joissa yrityksessä tehdään tilikauden aikana päivitettyjä budjetteja. Se on perinteisen vuosibudjetoinnin ja rullaavan ennustamisen välimuoto, jossa kuukausittain tai neljännesvuositain ennustetaan loppuvuoden kehitys kulloinkin vallitsevan parhaan tietämyksen perusteella. Yllä olevassa Åkerbergin jaottelussa tämä on kolmas kohta. (Järvenpää ym. 2005, 169-170)

Rullaava ennustaminen on työkalu, jonka avulla yrityksessä keskitytään havaittuihin kriittisiin menestystekijöihin ja niistä johdettuihin avainindikaattoreihin. Rullaava ennustaminen on toteutettu tehokkaasti silloin, kun keskitytään arvoa tuottaviin menestystekijöihin ja seurataan trendiraportoinnilla sellaisia kohteita, jotka voidaan olettaa pysyvän muuttumattomina, jollei nimenomaisesti tehdä muutoksia niiden suhteen. (Åkerberg 2006, 59-61)

Useammin tehtävä ennusteiden päivittäminen asettaa omat vaatimuksensa organisaation tietotekniikalle, mutta suurissa yrityksissä on yleensä toimiva taloudellisen informaation konsolidointijärjestelmä ja johdon tietojärjestelmä, jolla rullaava ennustaminen toteutetaan (Åkerberg 2006, 59-61). Rullaavan ennustamisen tarkkuus verrattuna toteumaan paranee uusien tietojen myötä. Kun ennuste tehdään useammin, on saatavilla uusia tarkentavia tietoja, jotka mahdollistavat ennusteen tarkkuuden parantamista. (Ikäheimo ym. 2005, 178)

Järvenpää ym. (2005, 169-174) käsittelevät rullaavia ennusteita nimenomaan perinteiden budjetoinnin korvaajina, joskin he mainitsevat, että joskus käytännössä on luovuttu ainoastaan käsitteestä. Tunnusmerkkejä tällaiselle onnistuneelle perinteisen budjetoinnin korvaavalle rullaavalle ennustamiselle on:

- Luottamus ja yksilöiden kunnioittaminen ja valtuuttaminen
- Johto tarkkailee tulosta kulujen seuraamisen sijaan
- Vastuu on hajautettu yksiköille itselleen

Järvenpää ym. (2005, 169-174) mainitsevat lisäksi, että rahoitus- ja kassabudjetoinnin avulla varmistetaan organisaation rahoituksen perusstrukturi ja että toimintojen koordinointi ja yhteistoiminta on varmistettu.

Clark ja McCracken esittävät, että budjetoinnin kehittämisen myötä perinteistä budjetointia on saatu joustavammaksi ja dynaamisemmaksi prosessiksi. Heidän mukaansa rullaavan ennustamisen tarkasteluperiodi on yleensä 12 tai 18 kuukautta, jolloin eduksi voidaan katsoa myös jatkuvuus tilikauden yli. Dynaamisuus ja joustavuus ilmenevät erityisesti kun ennusteita päivitetään aina uusilla kuukausilla ja vanhoja lukuja korjataan tarpeen mukaan. (Clark & McCracken 2009) Hansen (2011) pyrki tutkimuksessaan selvittämään kuinka käyttökelpoisia erilaiset budjetointimenetelmät ovat eri funktioiden näkökulmasta. Hänen mukaansa rullaava ennustaminen oli hyödyllisin kaikkien yksiköiden näkökulmasta.

Neely ym. (2003) ovat koonneet tutkimuksena perusteella keinoja joilla heidän mukaansa budjetointiprosessia voitaisiin kehittää onnistuneemmaksi. Heidän mukaan paras etu budjetointiprosessista saadaan tarkastelemalla menestyvien yritysten toimintatapoja. Menestyvät yritykset tavoittelevat tarkempia, nopeampia ja edullisempia ennustusmenetelmiä. Heidän mukaansa keino onnistua tässä on laatia ennusteita määriteltyjen oletusten perusteella ja muokata niitä tarvittaessa. Menestyvät yritykset ovat tehostaneet toimintaansa, vähentäneet turhaa työtä ja pienentäneet kustannuksiaan panostamalla ajantasalla olevaan tietotekniikkaan. Menestyvissä yrityksissä ymmärretään menestyksen kumpuavan kehityksestä ja kilpailukykyisemmistä strategioista ei ensisijaisesti menestyksekkäästä talousjohtamisesta. Menestyvät yritykset ovat erittäin ulospäin suuntautuneita ja suoritusta mitataan ulkoisten benchmarkkien kautta. Menestyvissä yrityksissä keskitytään tulevaisuuteen pikemminkin kuin toteutumien selittämiseen. Lisäksi ne mainitsevat luottamuksen avaintekijäksi onnistuneiden muutosten aikaansaamiseksi. (Neely ym. 2003)

Joissakin yrityksissä rullaavaan ennustamisen käyttöönoton yhteydessä on tehty merkittäviä panostuksia organisaation johtamisjärjestelmän uudistamiseksi. Tällöin hankkeen toteuttamista

on pohdittu ja suunniteltu huolella, ja johdon rooli ja tuki on ollut merkittävä hankkeen edetessä. Toisaalta niissä tilanteissa, joissa käyttöönottoa ei ole valmisteltu huolella ja pohdittu mitä halutaan hankkeella saavuttaa, merkittäviä muutoksia ei olla saatu aikaan, ja työläs budjetointiprosessi ajautetaan toteuttamaan monta kertaa vuodessa ilman lisäarvoa. (Åkerberg 2006, 59-61) Yleisimmin rullaavaa ennustamista hyödynnetään kvartaalin pituisissa jaksoissa (Hansen ym. 2011)

Rullaavan ennustamisen käyttöön oton yhteydessä on olennaista pohtia miten rullaavan ennustamisen avulla organisaation toiminnan suunnittelu ja johtaminen helpottuu ja miten seurannan tarkkuus ja toiminnan ennakoitavuus paranee. Rullaavalla ennustamisella Järvenpään ym. (2005, 169-174) mukaan tavoitellaan budjetointiprosessin keventämistä eli työmäärän vähentämistä, jatkuvaa ajantasalla pysymistä ja mahdollisuutta reagoida havaittuihin muutoksiin strategisilla suunnanmuutoksilla. Lisäksi rullaava ennustaminen mahdollistaa suunnitteluun jatkuvuuden tilikauden katkon ylitse (Clark & McCracken 2009). Heidän mukaan rullaavan suunnittelu tasoittaa suunnitteluvastuullisten työmäärää, kun kertaluonteisesta massiivipanostuksesta siirrytään koko vuoden kattavaan kevyempään prosessiin.

Onnistuneeseen rullaavaan ennustamiseen liittyy olennaisesti tietojärjestelmien toimivuuden tärkeys. Työmäärä vähenee, mitä enemmän voidaan automatisoida ja yksinkertaistaa ja nopeuttaa tietojen päivittämistä. Käytännössä on ilmennyt, että ennustetietojen päivittäminen on kohdalaisen nopeasti toteutettava toimenpide nykyään monissa yrityksissä käytössä olevilla edistyneillä tietojärjestelmillä. (Järvenpää ym. 2001, 174)

Toisaalta puolesta puhuvista näkemyksistä huolimatta rullaavaan ennustamiseen on myös liitetty epäkohtia. Rullaavat ennusteet saattavat osoittautua työläiksi ja kalliiksi toiminnan ohjaus- ja suunnitteluvälineiksi suhteutettuna niistä saataviin hyötyihin (Järvenpää ym. 2001, 175; Lorain, 2010). Mikäli rullaavan ennustamisen käyttöönoton suunnitteluun ja itse suunnittelun tarkistamiseen ei kiinnitetä tarpeeksi huomiota, rullaava ennustaminen on tehotonta ja yrityksessä päädytään toteuttamaan sama raskas budjetointiprosessi monta kertaa vuoden aikana (Järvenpää ym. 2001, 175; Sandalgaard 2012).

3.4 Teoriaosuuden yhteenveto

Kahdessa edellisessä luvussa on käsitelty tämän tutkielman kannalta olennaista teoreettista viitekehystä. Aluksi on pyritty liittämään budjetointi prosessina yrityksen strategisen ohjausjärjestelmän viitekehukseen. Budjetointi on merkittävä osa ohjausjärjestelmää ja usein kulmakivi yrityksen toiminnan suunnittelussa. Malmi ja Brown (2008) pitävät tärkeänä hahmottaa ohjausvälineiden suhteet toisiinsa, yritysten käytännöt ohjausjärjestelmien muodostamiseen ja kuinka eri ohjausmuodot vaikuttavat organisaatiossa. Budjetointi kuuluu Malmin ja Brownin määrittelyssä kyberneettisten ohjausmuotojen kokonaisuuteen, johon kuuluvat myös muut taloudelliset ja ei-taloudelliset mittarit ja näiden yhdistelmät.

Budjetointiprosessiin liittyy muutakin kuin itse budjetin teko, prosessin katsotaan yleisesti alkavan edellisen vuoden toteutuneen arvioinnilla, jonka perusteella toimintasuunnitelmia ja strategisia valintoja voidaan tarvittaessa muuttaa. Budjetointiprosessin voidaan nähdä lisäävän organisaation sisässä tapahtuvaa vuorovaikutusta, kun eri yksiköiden edustajat ja suunnitteluvastuulliset joutuvat keskustelemaan budjettiin liittyvistä valinnoista ja resurssien jakamisesta. Budjettia seurataan koko sen vaikutuskauden ajan, jonka jälkeen uuden vuoden budjetointiprosessin yhteydessä arvioidaan suoriutumista.

Vaikka budjetointi on jo vuosikymmeniä ollut tärkeä osa yrityksen talouden suunnittelua, jatkuvat muutokset liiketoimintaympäristössä ja muut epävarmuustekijät liiketoimintaan liittyen ovat johtaneet tilanteeseen, jossa on katsottu, että pitkään käytössä ollut vuosibudjetointi ei enää vastaa yritysten tarpeisiin. Budjetointia on viime vuosina kritisoitu tieteellisessä keskustelussa hyvin paljonkin (ks taulukko 1). Tämä on johtanut siihen, että yritykset ovat pyrkineet kehittämään vaihtoehtoisia menetelmiä perinteiselle vuosibudjetoinnille.

Perinteiseen vuosibudjetointiin liittyen kritiikin perusteella on voitu havaita kaksi erilaista näkemystä: Budjetointi on kokonaisuudessaan epäonnistunut prosessi ja se tulisi poistaa käytöstä, ja budjetointi perinteisessä muodossaan on epäonnistunut prosessi, mitä pitäisi kehittää, jotta siitä olisi hyötyä yrityksen ohjauksessa. Näiden pohjalta kumpuaa kaksi eri ratkaisua, joista toinen on Beyond Budgeting -malli, joka kuvaa kokonaisvaltaista johtamisjärjestelmän uudistamista ja budjetoinnista luopumista. Toiseksi ratkaisuksi on esitetty erilaiset budjetoinnin kehittämismahdollisuudet esimerkiksi rullaavien ennusteiden käyttöön oton avulla. Aikaisempien

tutkimustulosten perusteella rullaavat ennusteet ovat paljon yleisemmin käytössä yrityksissä, kuin Beyond Budgeting -malli.

Seuraavissa luvuissa edetään tämän tutkimuksen empiiriseen osuuteen. Ensin käsitellään tutkimusmenetelmiä ja -aineistoa sekä perehdytään niiden valintaan vaikuttaneisiin tekijöihin. Tämän jälkeen analysoidaan aineistosta löydettyjä havaintoja teoreettista viitekehystä vasten. Tarkoitus on selvittää miten ennustamisprosessi käytännössä toteutetaan kohdeyrityksessä. Luvussa perehdytään kohdeyrityksessä koettujen havaintojen perusteella perinteisen budjetoinnin ja rullaavien ennusteiden eroihin ja selvitetään mahdollisia hyötyjä ja haittoja mitä näihin prosesseihin liittyy. Viimeisessä luvussa kootaan yhteenveto ja johtopäätökset, jossa pohditaan myös jatkotutkimusmahdollisuuksia.

4 TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTON KUVAUS

Tämän tutkimuksen tutkimuskohteena on kuten aiemmin mainittu, perinteisen budjetoinnin ja rullaavien ennusteiden erot kohdeyrityksessä. Tutkimusosa tässä tutkimuksessa on empiirinen tutkimus, koska tutkimusongelmana on reaali maailman ilmiön toiminnan kuvaaminen ja ymmärtäminen. Koska kyseessä on yksittäinen ilmiö ainutkertaisessa ympäristössä, ja tutkimuksen tarkoituksena on saada kokonaisvaltainen ja perustavanlaatuinen kuva kohdeilmioistä, toteutetaan tämä tutkimus laadullisena tutkimuksena. Kuten laadullisille tutkimuksille on ominaista, tämäkään tutkimus ei pyri kumoamaan aiempia teorioita, vaan ymmärtämään ja peilaamaan kerätyn aineiston perusteella kohdeilmiötä teoreettiseen viitekehykseen (Uusitalo 1991, 78-82).

Kohdeyritys on osa globaalisti toimivaa ICT-yritystä, jossa maailman laajuisesti työskentelee yli 150 000 henkilöä 100 maassa. Suomen tasolla kohdeyritys on suurimpia tietotekniikkatuotteiden ja -palveluiden toimittajia ja sitä voidaan EU:n komission määritelmän mukaan pitää suuryrityksenä.

Tutkimuksen kohteena oleva ilmiö on singulaarinen ilmiö, koska toisin kuin geneerinen ilmiö, se edustaa jotain tiettyä, yksilöitävissä olevaa ilmiötä, kun taas geneerinen ilmiö viittaa laajempaan ilmiöluokkaan (Uusitalo 1991, 79). Uusitalon (1991, 79) mukaan singulaaristen ilmiöiden tutkimiseen sopivat juuri tapaustutkimukset. Tapaustutkimus soveltuu hyvin etsinnällisiin, kuvaileviin ja selittäviin tutkimusongelmien ratkaisuun. Tutkimustyyppien erot eivät ole yksiselitteisiä ja samaan tutkimukseen voi sisältyä monen tyyppiset tavoitteet. Etsinnälliset tutkimukset, joita kutsutaan myös kartoittaviksi tai eksploraatiivisiksi tutkimuksiksi, toimivat silloin, kun ongelman tai ilmiön alustavat kartoitukset ovat tarpeen jos teoriaa on vain vähän. (Hirsjärvi ym. 2002,128; Uusitalo 1991,62) Yksittäisen tutkijan näkökulmasta etsinnällisistä tutkimuksista on kyse aina silloin, kun tutkija siirtyy tutkimaan itselleen uutta aihetta (Uusitalo, 1991, 62). Kuvailevan ja selittävän tutkimuksen erottaminen on haasteellista koska usein molemmat piirteet ovat läsnä. Uusitalon (1991, 63) mukaan eron voi yleismaallisesti ilmaista siten, että kuvaileva tutkimus vastaa kysymykseen mitä ja miten ja selittävä vastaa kysymykseen miksi. Näin ollen voidaan sanoa, että vaikka tässäkin tutkimuksessa on piirteitä kaikista kolmesta edellä mainitusta, tässä tutkimuksessa pyritään ensisijaisesti kuvailemaan kohdeilmiötä.

Edellä mainitun perusteella tämän tutkimuksen empiirinen osa suoritetaan tapaus- eli case-tutkimuksena. Yhteiskuntatieteissä case-tutkimukset ovat tavallisia, mutta tämän tutkimuksen

kohdeilmiöön viitaten tapaustutkimusta on käytetty metodina aiemmissakin vastaavissa tutkimuksissa. (Uusitalo 1991,76; Frow 2010; Henttu-Aho & Järvinen 2013). Yhden kohteen case-tutkimusta voidaan myös perustella sillä, että tapaustutkimuksen keinoin saatetaan saada esiin sellaisia havaintoja, jotka muuten jäisivät näkymättömiksi. Tällöin puhutaan paljastavasta tapaustutkimuksesta. Tapaustutkimus tähtää analyyttiseen yleistettävyyteen eli pyritään löytämään teoreettisia tai analyyttisiä yleistyksiä. (Uusitalo 1991, 75-78)

Uusitalo mukailee Yinin (1989,23) määrittelyä case-tutkimukselle:

”Case-tutkimus voidaan ymmärtää empiiriseksi tutkimukseksi, jossa tutkitaan jotakin ilmiötä luonnollisessa ympäristössään käyttäen hyväksi monenlaista empiiristä aineistoa.”(Uusitalo 1991, 76)

Tapaustutkimuksen ominaispiirteenä pidetään myös sitä, että tavoitteena on yksityiskohtainen keskittyminen yhteen tai korkeintaan muutamaaan havaintokohteeseen. Tapaustutkimus ei aina välttämättä ole pelkästään laadullinen vaan tapaustutkimuksessa voidaan käyttää hyödyksi myös tilastollista informaatiota. Tämä tutkimus suoritetaan puhtaasti laadullisena tutkimuksena. Huomionarvoista on kuitenkin, että havainto käsitteenä on laajempi laadullisessa case-tutkimuksessa kuin tilastollisessa tutkimusotteessa. (Uusitalo, 1991,75-78; Hirsjärvi ym. 123; Salmi & Järvenpää 2000)

Salmi ja Järvenpää (2000) katsovat puhtaasti kuvailevan case-tutkimuksen määritelmän lähinnä aineistonkeruuvaiheeksi, jonka jälkeen analysoiva vaihe tulisi käyttää alla esitettyjä lähestymistapoja:

1. *Jäsentävä ja analysoiva kohdeilmiön tarkastelu viitekehyksen luomiseksi tai sen analysointi jo olemassa olevan viitekehyksen avulla*
2. *Tarkastelu useasta, toisiaan täydentävästä erilaisesta näkökulmasta (menettelynä esimerkiksi triangulointi)*
3. *Yleistäminen teorioiden yli (Salmi & Järvenpää 2000)*

Tämä tutkimus pyrkii pelkän kuvailun lisäksi yllä olevan perusteella keskittymään myös näihin lähestymistapoihin. Kuvaileva lähestymistapa on silti erittäin olennainen osa tiedonkeruu-

vaihetta ja tärkeä lähtökohta tutkittavan Imiön kokonaisvaltaiseksi ymmärtämiseksi. Kuvailevassa tutkimuksessa kuvailun perustana olevien havaintojen laatu on tärkeä (Uusitalo 1991, 62). Havaintojen luotettavuus ja tarkkuus sekä yleistettävyyys ovat kuvailevan tutkimuksen tärkeitä arviointiperusteita (Uusitalo 1991, 62).

Tässä tutkimuksessa tullaan käyttämään empiirisen aineiston keruumenetelmänä pääasiassa teemahaastatteluja. Teemahaastattelua pidetään sopivana aineistonkeruumetodina silloin kun tutkijalla ei ole oletushypoteesia tutkittavasta kohteesta. Metodi on erityisen hyödyllinen tilanteissa, joissa tarkastellaan hankalasti selitettäviä ilmiöitä, kuten hiljaista tietoa. Teemahaastattelu perustuu osallistujien haastattelemiseen samoista aihepiireistä eli teemoista, jotka on valmisteltu aikaisempaan tutkimukseen ja teoriaan tutustumisen pohjalta. Teemahaastattelu metodina antaa tutkijalle mahdollisuuden esittää lisäkysymyksiä tarvittaessa. (Hirsjärvi & Hurme 2001; 35-37; Yhteiskuntatieteellinen tietovaranto: Menetelmäopetuksen tietovaranto 2015) Teemahaastatteluja on tehty neljä kappaletta ja haastateltavat henkilöt on valittu tehtävien perusteella. Siten on pyritty saamaan mahdollisimman laaja kokonaiskuva kohdeyrityksen budjetointi- ja ennustamisprosessista.

Tutkielman teoriasidonnaiseen eli abduktiiviseen lähestymistapaan viitaten aikaisempi kirjallisuus ja teoria ovat tarjonneet kehyksen teemahaastattelurungon rakentamiselle. Tämän tutkimuksen empiirinen osuus on rakennettu kolmen pääteeman ympärille.

1. *Taloudellinen ennustaminen kohdeyrityksessä*
2. *Budjettien ja ennusteiden merkitys osana strategista ohjausta*
3. *Rullaavan ennustamisen ja budjetointiprosessin erot*

Haastateltavat kohdeyrityksen henkilöt ovat talousosaston eri johdon laskentatoimea käytännössä toteuttavissa tehtävissä. Näin mahdollistuu mahdollisimman monipuolisen kuvan muodostaminen tutkittavasta ilmiöstä. Haastateltavat henkilöt ovat sisäisenlaskennan controller, group controller, business controller ja talousjohtaja. Kohdeyrityksessä controller-toiminto on se osa organisaatiota, joka käytännössä toteuttaa johdon laskentatoimen tehtäviä yrityksessä. Kohdeyrityksessä on useampia controller-nimikkeen alla olevia tehtäviä, jotka hieman eroavat toisistaan vastuualueiden ja tehtävien osalta.

Controller nimikkeet ja tehtävät saattavat vaihdella yritysten välillä. Kohdeyrityksessä group controllerin tehtäviin kuuluu Suomen konserniraportoinnista vastaaminen ja siihen liittyvien järjestelmien ylläpitäminen, ja kohdeilmiöön liittyen budjetti- ja ennusteraportointi mukaan lukien. Controller tehtävässä toimitaan sisäisen laskennan tehtävissä group controllerin alaisuudessa osallistuen konserniraportointiin, budjetointi ja ennusteprosesseihin, järjestelmien ylläpitämiseen ja hallinnoiden oman vastuualueidensa taloutta. Business controller on tutkittavassa kohdeyrityksessä käytännössä oman liiketoimintayksikkönsä talousjohtaja ja vastaa vastualueensa liiketoiminnan taloudesta. Kaikki edellä esitetyt tehtävät toimivat kohdeyrityksen talousjohtajan alaisuudessa. Talousjohtaja vastaa koko kohdeyrityksen taloudesta ja toimii suoraan toimitusjohtajan alaisuudessa. Talousjohtaja kuuluu kohdeyrityksen johtoryhmään tuoden strategisiin johtamispäätöksiin yrityksen taloutta koskevan näkökulman. Haastatteluun on valittu haastateltavia eri hierarkkisilta tasoilta. Controller tehtävissä ollaan enemmän suoritavassa roolissa, kun taas talousjohtaja vastaa enemmän strategiaan liittyviin vastuisiin. Näin ollen saadaan laajempi näkemys sekä käytännön toteutuksesta, mutta myös siitä miten kohdeilmiö näkyy koko organisaation kattavissa strategisissa päätöksissä. Vaikka erilaiset tehtävät ovat etu kohdeilmiön syvässä ymmärtämisessä, tärkeää on myös ottaa tämä huomioon haastattelutilanteessa ja kysymysten muotoilussa.

Aineistonkeruussa hyödynnetään teemahaastattelujen lisäksi tutkijan havainnointia kohdeyrityksessä. Toisen tutkimusmenetelmän lisäämisen puolesta puhuu se, että näin ollen voidaan saada esiin laajempia näkökulmia ja lisätä tutkimuksen luotettavuutta. (Hirsjärvi & Hurme 2001; 38) Tutkimuksen suorittajalla on erinomainen tilaisuus tehdä omakohtaisia havaintoja budjetointiprosessiin liittyen tämän ollessa työntekijänä kohdeyrityksessä, näin ollen voidaan puhua osallistavasta havainnoinnista (Hirsjärvi ym. 2002, 203). Havainnointi on tiedostetusti haluttu ottaa osaksi aineistonkeruumenetelmää, koska tutkija on kiinteästi mukana budjetointiprosessissa, joten omien havaintojen huomioimatta jättäminen saattaisi olla haasteellista. Havainnointi on siten välttämätön perusmenetelmä (Hirsjärvi & Hurme 2001; 37). Lisäksi kohdeyrityksen budjetointiprosessin aiempi havainnointi pidemmällä ajanjaksolla antaa arvokasta syvällisempää näkemystä kohdeilmiöstä kohdeyrityksessä, jonka voidaan katsoa lisäävän havaintojen laajuutta.

Tutkimuksen empiria pyritään sitouttamaan teoriaan abduktiivisen eli teoriasidonnaisen päättelyn avulla. Tämä tarkoittaa sitä, että nojaututaan yleisesti tunnettuihin teorioihin, jonka avulla

tutkimuksen havainnot sijoitetaan aiemmin luotuun viitekehykseen. Tutkielman tarkoituksena ei ole haastaa teoriaa kuten deduktiiviselle päättelylle olisi ominaista tai induktiivisen päättelyn avulla luoda kokonaan uutta teoriapohjaa. Tässä tutkielmassa aineiston analyysi ei suoraan perustu teoriaan, mutta linkkejä teorian ja tehtyjen havaintojen välillä pyritään löytämään. Abduktiivisessa päättelyssä aineistosta esille nousseille havainnoille etsitään teoriasta selityksiä tai vahvistusta. Mikäli tutkielmassa havaitaan, että empirian havainnot eivät kulje linjassa aiempien tutkimusten tulosten kanssa, huomioidaan tämä havaintona johtopäätöksissä. Abduktiivisen päättelyn avulla voidaan teoriapohjaan havaita uusia näkökulmia, joita ei aikaisemman viitekehyksen perusteella ole havaittu. (Menetelmäopetuksen tietovaranto: Metodix verkkoympäristö)

Tutkimuksen empiiristen havaintojen analyysiä varten kerätty aineisto muunnetaan käsiteltävämpään muotoon litteroimalla. Tässä tutkimuksessa analyysimenetelmän valinnassa on hyödynnetty Staken (1995, 78; ks. Eriksson & Kovalainen 2008, 130) jaottelua, joka jakaa havaintojen analyysitavat joko tapauksen sisäiseen (within-case analysis) analyysiin tai tapausten väliseen (cross-case analysis) analyysiin. Within-case analyysissä on kyse analyysistä yhden tapauksen tai kohteen sisällä, joten analyysimenetelmä soveltuu hyödynnettäväksi tässä tutkimuksessa. Within-case analyysi muodostuu aineiston yleisestä kuvaamisesta sekä aineiston koodaamisesta (Eriksson & Kovalainen 2008, 128-130). Laadullisen aineiston yhteydessä koodaamisella tarkoitetaan aineistosta löydettävien piirteiden, yhtäläisyyksien ja teemojen luokitte-
telua ja nimeämistä (Eriksson & Kovalainen 2008, 128). Koodaamisessa hyödynnetään Erikssonin ja Kovalaisen (2008, 128-130) kuvausta systemaattisesta koodaamisesta, jossa teorian pohjalta on luotu tämän tutkimuksen empiirisen aineiston keruussa ja analyysissä käytettävät koodit. Aikaisemman teoriakirjallisuuden tarjoamien teemojen perusteella on luotu haastattelurunko, jonka perusteella analyysivaihe on pyritty toteuttamaan. Lisäksi analyysivaiheessa on pyritty edelleen havainnoimaan kohdeyritykselle ominaisia teemoja, joita on mahdollisesti viitekehyksen perusteella luotujen teemojen ulkopuolelta.

Tutkimuksen luotettavuus on olennainen osa tutkimusmenetelmien pohdintaa, koska tutkimuksen merkittävyys määräytyy luotettavuuden kautta. Tutkimuksen pätevyyttä tulisi jollain keinolla arvioida. Luotettavuutta on perinteisesti tarkasteltu reliabiliuden ja validiuden kautta. Tutkimuksen reliabilius tarkoittaa mittaustulosten toistettavuutta. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa toistettavuus on helpompi havaita, sillä sen mittaamista varten on kehitetty erilaisia

tilastollisia mittareita. Laadullisen tutkimuksen ei-sattumanvaraisuuden toteamiseen vastaavat mittarit eivät valitettavasti sovellu. Tapaustutkimusten kohteena ovat usein ominaisuuksiltaan ainutlaatuiset kohdeilmiöt, kuten tälläkin tutkimuksella. Tällöin voidaan täysin aiheellisesti pohtia kuinka yleisestettävissä tulokset ovat, pyritään tämän tutkimuksen tulosten reliiäabelius havaitsemaan analysoimalla aineistoa aiempaan tutkimustietoon verraten. Jos tutkimustulokset vastaavat aiempia tutkimuksia, voidaan todeta, että tulos on reliiäabeli. Toinen tutkimuksen luotettavuuteen liittyvä käsite on validius. Tämä käsite tarkoittaa tutkimuksen menetelmän kykyä mitata juuri sitä, mitä on ollut tarkoituskin mitata. Laadullisessa tutkimuksessa validiutta parantaa tarkka selostus mitkä ovat tutkimuksen tavoitteet, miten tutkimus on toteutettu ja miten on päädytty saatuihin lopputuloksiin. Näin lukija itse voi päätellä sopiiko saadut tulokset kuvaukseen ja ovatko tulokset luotettavasti toteutettu. (Hirsjärvi ym. 2003, 213-214)

Tutkimuksen luotettavuutta voidaan parantaa myöskin käyttämällä useita eri menetelmiä aineistonkeruussa. Tätä kutsutaan triangulaatioksi. (Hirsjärvi ym. 2003, 214; Hirsjärvi & Hurme 2001; 38-40) Tässä tutkimuksessa luotettavuutta pyritään parantamaan aiemmin esitetyn mukaan menetelmätriangulaation avulla, siinä tutkimusaineiston hankinnassa käytetään useita tiedonhankintamenetelmiä (esimerkiksi kysely ja haastattelu) (Eskola & Suoranta 1998, 69-70 ref. Yhteiskuntatieteellinen tietovaranto: Menetelmäopetuksen tietovaranto 2015). Kuten aiemmin tässä luvussa on esitetty, aineistonkeruumenetelminä tässä tutkimuksessa käytetään sekä teemahaastatteluja että tutkijan omaa havainnointia.

Tämän tutkimuksen luotettavuuteen ja yleistettävyyteen vaikuttavat kuitenkin monet asiat myös negatiivisesti. Osaltaan teemahaastattelut antavat vastaajalle mahdollisuuden kertoa näkemyksistään omien tarkoitusperien mukaisesti. Usein henkilön subjektiiviset mielipiteet ja kertomukset ovat hyvinkin riippuvaisia sen hetkisestä mielialasta ja haastattelun ajankohdasta ja paikasta. Tutkijalla itsellään on oma subjektiivinen käsitys kohdeilmioistä, mikä saattaa vaikuttaa havaintoihin, vaikka tämä on tiedostettu ja pyritty ottamaan huomioon tutkimusprosessin edetessä. Lisäksi laajan luotettavuuden ja yleistettävyyden huomioimiseen haastattelujen lukumäärä on suhteellisen pieni. Näin ollen voidaan todeta, että tämän tutkimuksen olennaisin merkittävyys on lisätä ymmärrystä aiheesta lähinnä tutkijalle itselleen. Tämä saavutetaan kehittämällä omaa ymmärrystä kohdeilmioistä, kohdeyrityksestä, tutkimuksen tekemisestä ja tutkimusraportin luomisesta.

5 TUTKIMUSAINEISTON ANALYYSI

Tässä luvussa tullaan käymään läpi kerättyä empiiristä aineistoa ja syvennyttään analysoimaan siitä löydettyjä havaintoja edellä esitettyä teoreettista viitekehystä vasten. Luvussa käsitellään yksityiskohtaisemmin budjetointi- ja talouden ennustamisprosessikokonaisuutta osana kohdeyrityksen ohjausjärjestelmää. Tutkimuksen empiirinen osuus tullaan esittämään pohjautuen aiemmin teoriakirjallisuuden kautta nostettuihin kolmeen teemaan, jotka ovat toimineet myös teemahaastattelujen runkona. Aluksi kuitenkin pohditaan kohdeyrityksen kontekstuaalista asemointia ja ulkoisen toimintaympäristön vaikutusta koko budjetointiprosessikokonaisuuteen.

5.1 Toimintaympäristön vaikutus kohdeyrityksen taloudelliseen ohjaukseen

Kohdeyrityksenä toimii ITC-alalla toimiva suomalainen suuryritys, joka on osa maailmanlaajuisesti toimivaa tietotekniikkalaitteita ja -palveluita tarjoavaa konsernia. Kohdeyrityksen ulkoinen toimintaympäristö on muuttunut viime vuosikymmeninä digitalisaation ja tietotekniikan kehittämisen myötä erittäin paljon. Näin ollen budjetointitutkimuksen viimeaikaiset suuntaukset toimintaympäristön muutokseen liittyen ovat ajankohtaisia myös kohdeyrityksen kontekstissa. Ulkoinen toimintaympäristö on merkittävä kontingenssitekijä, johon koko kontingenssiteoreettinen tutkimus pohjautuu (Chendall 2003). Ulkoiseen toimintaympäristöön liittyen eniten tutkittu osa-alue on epävarmuus (Chendall 2003). Näin ollen on luonnollista käydä läpi toimintaympäristön vaikutusta kohdeyrityksen taloudelliseen ohjaukseen. Tätä tukee myös se, että ulkoisen toimintaympäristön epävarmuus ja muutokset nousivat myös kohdeyrityksen haastatteluissa vahvasti esiin.

”Varmaan tän toimialan merkittävin ominaispiirre on se, että tän toimialan kannattavuus on heikentynyt vuosien mittaan tosi paljon..” Haastateltava 3

”...vuosia sitten IT oli semmosta huippuammattilaisten hommaa, nykyään IT on niinku sähköä. Ostat sähkölaitokselta piuhan, joka laitetaan tuottamaan sulle IT-palveluita.” Haastateltava 2

”Koska tää on nykyään tämmöstä matalan jalostusarvon perusbisnestä, niin asiakkailta on hirveä tarve saada sitä tuotettua halvemmalla ja halvemmalla, mikä johtaa siihen, että meidän kate-erosio on aika kova tänä päivänä” Haastateltava 4

Ulkoisen toimintaympäristön epävarmuuteen liittyväksi tekijäksi voidaan edellä esitettyjen kommenttien perusteella mainita IT-toimialan murros spesifistä erikoisosaamisesta arkipäiväiseksi yleisosaamiseksi. Haastateltava 2 vertaa nykypäivän tietotekniikka-alan palveluita sähkön tuottamiseen. Tällainen valtava muutos koko toiminnan luonteessa vaikuttaa strategiisiin valintoihin, joiden avulla pyritään pysymään muutoksessa mukana ja löytämään kannattavaa toimintaa tukevia ratkaisuja. Lisäksi viime vuosina yrityksissä on alettu ulkoistaa tietotekniikkapalveluita matalamman kustannustason vuoksi Offshore- ja Nearshore-maihin kuten Intiaan ja Baltian maihin. Esimerkkinä tietotekniikkapalveluista mainittakoon erilaiset palvelukeskukset. Tällainen on väistämätöntä ottaa tulevaisuuden suunnittelussa huomioon, koska juuri operationaalisten ei-taloudellisten tekijöiden tärkeys korostuu nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä (Bunce ym 1995).

Kohdeyrityksen ulkoisessa toimintaympäristössä epävarmuustekijäksi voidaan havaita nopean ja jatkuvan kehityksen lisäksi pitkittynyt heikko taloustilanne. Taloudellinen taantuma poikkeaa luonteeltaan toimialan muutoksesta siten, että ulkoisen toimintaympäristön taloudellisen suhdanteen suunnan voidaan olettaa muuttuvan tulevaisuudessa kohdeyrityksen toiminnasta riippumatta. IT-toimialalla kilpailu lisääntyy ja palvelut arkipäiväistyvät sen sijaan jatkuvasti, kun alalle syntyy uusia innovatiivisia start-up yrityksiä. Näin ollen kohdeyrityksessä on tehtävä tietoisesti panostuksia tuotekehitykseen, jotta toiminta saataisiin pidettyä kestävästi kannattavana. Taloudellisen ahdingon vaikutus nousi kuitenkin esille kaikissa haastatteluissa, tämä viittaa tilanteen ajankohtaisuuteen ja vakavuuteen. Haastateltavien näkemysten mukaan talouden suunnittelussa joudutaan väkisin hakemaan tulosta kulujen karsimisen ja toiminnan tehostamisen kautta, mikäli liikevaihdon tuottaminen myynnin hiipumisen vuoksi on hankalaa. Näin ollen voidaan sanoa, että teoriaosuudessa esitetyistä budjetoinnin epäkohdista toteutuu kohdeyrityksen edustajien mukaan kulujen karsiminen. Huomionarvoista kuitenkin on, että kohdeyrityksessä tämä on tiedostettu ja osittain tarkoituksenmukaista, eikä ehkä käsitetä suoraviivaisesti epäkohtana vaan välttämättömänä ratkaisuna pitää toiminta tuottavana.

”Et silloin kun menee huonosti, niin silloin karsitaan kuluja, silloin periaatteessa se budjetti perustuu varmaan aika pitkälti, et kulujen karsimisen kautta saada se tulostavote aikaan. Mut sit taas silloin ku menee paremmin ja sitä liikevaihtoo tulee paljon, voidaan aidosti tehdä semmonen kasvubudjetti. Silloin niihin kuluihin ei tarvii nii paljon keskittyä (...) pystytään sat-saamaan tuotekehitykseen ja rekrytoimaan henkilöitä.” Haastateltava 3

Toisaalta kuitenkin kannattavuuden ja tuloksen parantamiskeinona koettiin kohdeyrityksessä kustannusten karsimista enemmän olevan merkitystä tehokkuuden lisäämisellä. Tällaisessa kustannustehokkuuden lisäämisessä automaatiolla on iso vaikutus. Kohdeyrityksen edustajan mukaan automaatiota lisätään erityisesti tuotantoon, jossa automaation käyttöönotolla on merkittävä vaikutus tehokkuuteen.

Haastatteluissa ilmeni myös, miten talouden suhdannevaihtelut vaikuttavat eri tavoin kohdeyrityksen eri liiketoimintayksiköihin. Ylläpitopalvelut, joissa sopimukset tehdään perinteisesti pitkälle aikavälille ja tulovirta on sen myötä suhteellisen vakaalla pohjalla, joten mikäli sopimukset saadaan pidettyä, liiketoiminta ei ole herkkä talouden suhdanteiden vaihteluille. Tuotemyynti sen sijaan on toisesta ääripäästä, johon keho taloustilanne vaikuttaa hyvinkin paljon. Tilauskanta ei ole yhtä suuressa roolissa, vaan joka kuukausi tuotteita on myytävä yhtä paljon uusille asiakkaille. Tällaiseen liiketoimintaan taloustilanteen suhdanteet vaikuttavat merkittävästi. Sovellus-liiketoimintayksikön toiminta nähtiin olevan jostain siltä väliltä. Projektiluontoisena liiketoimintana sopimukset ovat usein lyhyempiä ja siksi myös alttiimpia suhdanteiden vaihtelun vaikutuksille. Ylläpitopalveluiden ulkoistusluontoiselle liiketoiminnalle nähtiin jopa mahdollisuutena keho taloustilanne, jolloin yritykset pyrkivät tehostamaan toimintaansa ulkoistuksen avulla.

”Kun tulee pieni taloudellinen lama ja yritysten täytyy alkaa miettiä omaa toimintaa ja tehokkuutta periaatteessa ruokkii tämmöistä ulkoistusbisnestä [ylläpitopalvelut] (...) eli vois jopa kuvitella et se hyödyttää meitä. Mut sit taas tuotemyynnissä ja BASissa(sovelluspalvelut) vaikutus on päinvastanen.” Haastateltava 3

Haastatteluissa ilmeni jaottelu erityyppisten ITC-yritysten välillä. Ketteriä, innovatiivisia ja nopeasti muutoksiin mukautuvia yrityksiä, jotka ovat jatkuvasti tietotekniikan kehityksessä mukana, kutsutaan Fast-IT yrityksiksi. Nämä yritykset ovat usein pieniä Start-up-yrityksiä, jotka pystyvät tarjoamaan palveluita yksilöllisesti kunkin asiakkaan tarpeiden mukaan. Kohdeyrityksessä koetaan, että sijoitutaan Slow-IT yritysten joukkoon, jossa jatkuva kehittyminen tapahtuu Fast-IT yrityksiä hitaammin. Tähän vaikuttaa varmasti myös kohdeyrityksen koko. Lisäksi teoriassa budjetoinnin epäkohtana esitetty sisäänpäin kääntynyt toiminta voidaan havaita linkittyvän tähän. Fast-IT yritysten voidaan nähdä toimivan asiakaslähtöisesti, kun taas

Slow-IT yritys tuottaa palveluita omien prosessien mukaisesti. Kohdeyrityksen edustajien mukaan kohdeyrityksen toiminta on vahvasti prosessiluontoista, mikä suuressa yrityksessä helpottaa toimintaa, mutta ei ehkä tue asiakaslähtöistä toimintaa ja innovatiivisuutta tukevaa organisaatiokulttuuria.

”Välil tää meidänki touhu on semmosta et pitäis olla ketterämpi, 200 henkilöki voi olla semmonen pieni IT-firma. Ne on hirveen innovatiivisii, ne lähtee hirveen helposti tekee uutta”
Haastateltava 3

”Me ollaan prosessitalo (...).meitä pidetään prosessorientoituneena talona, josta löytyy prosessi ihan jokaiseen asiaan. Ja sit ku niitä prosesseja on tarpeeks kauan tehty ja kuvattu ni ne myös vangitsee meijät, et sit aina toimitetaan sen prosessin mukaan.” Haastateltava 2

”..meilt ei synny semmosii asiakaskohtasii palvelukuvauksia, et mennään asiakkaan kanssa pöydän ääreen istuu ja tehään mitä te tarttette..” Haastateltava 3

Toimintaympäristöön liittyvänä tekijänä haastatteluissa ilmeni lisäksi kohdeyrityksen asema osana maailmanlaajuisesti toimivaa konsernia. Emoyhtiön suunnalta koetaan tulevan ohjausta jonkin verran raportointijärjestelmiin liittyen, mutta merkittävämmiin itse suoritukseen liikevaihto- ja tulostavoitteiden myötä. Kohdeyrityksessä raportoidaan kuukausittain seurattavat luvut yhteisen konsolidointijärjestelmän kautta tietyin vaatimuksin, mutta prosessit millä tieto tuotetaan, on kohdeyrityksen oman toteutuksen tulos. Tämä ilmeni niin ikään yleisesti haastatteluista ja sitä pidettiin hyvänä asiana. Tällainen toiminta antaa kohdeyritykselle jonkin verran omaa päätäntävaltaa ja mahdollisuuksia soveltamiseen taloudellisen ohjaukseen, mutta myös budjetointiin liittyen.

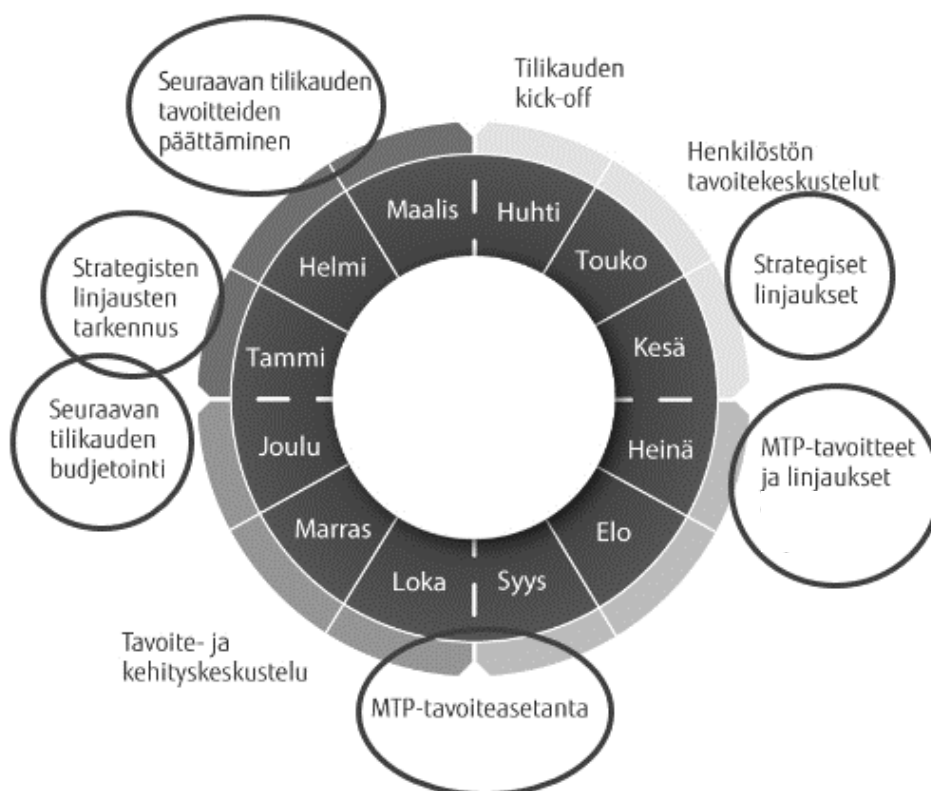
”Aina on tullu raamit tuolta ulkopuolelta. Tähän asti me ollaan saatu aikalailla soveltaa miten se tieto tuotetaan. Se on johtunut siitä, että meillä on ollut omat paikalliset järjestelmät (...) me ollaan pystytty kehittää täällä itsellemme tosi hyvä taloudellinen seurantajärjestelmä, ja oon ihan varma, et se on yks syy, miks me ollaan pärjätty tähän asti tosi hyvin -” Haastateltava 2

”Kukaan ei anna sitä valmista prosessia vaan se on meidän käsialaa. (...) Yksiköissä on erilaisia toimintatapoja” Haastateltava 4

Emoyhtiön suunnalta tulevat tavoitteet koettiin haastattelujen perusteella vaikuttavan merkittävästi budjetointiin ja taloudelliseen ennustamiseen. Lisäksi koettiin, että budjetointi ja ennustaminen toteutuvat kohdeyrityksessä emoyhtiön suunnalta hyvin kontrollipainotteisesti. Teoriakirjallisuuteen viitaten, tämä ajatus voidaan liittää autoritäärisen budjetointimenetelmän määritelmään (Åkerberg 2006, 32-33; Ikäheimo ym. 2009, 239). Kohdeyrityksen ulkopuolelta tulevien tavoitteiden koettiin vaikuttavan budjetointiin siten, että koska tulostavoitteet ovat suhteellisen haastavat, kohdeyrityksellä ei ole mahdollisuutta investoida tuotekehitykseen ja uusien kovempikatteisten ”keihäänkärkien” löytämiseen. Yksi haastateltavista kuvasi kohdeyrityksen asemaa tytäryhtiönä ”lypsylehmäksi”, koska kohdeyrityksellä on tiettyjä toimintoja, joista saadaan vakaat tulovirrat, ja koska toiminta on onnistuttu pitämään kannattavana myös haastavissa tilanteissa. Toisaalta kohdeyrityksessä ollaan havahduttu myös siihen, että myös kohdeyrityksen itsensä täytyisi muuttua entistä asiakaslähtöisemmäksi. Alle on poimittu haastatteluista näitä tukevia kommentteja. Yhteenvedoksi voidaan koota edellä esitetyn perusteella, että kohdeympäristön ainutlaatuisilla kontekstuaalisilla tekijöillä on merkittävä vaikutus kohdeyrityksen budjetointi- ja talouden ennustamis- ja seurantaprosesseihin.

5.2 Taloudellinen ennustaminen kohdeyrityksessä

Kohdeyrityksessä tilikausi alkaa huhtikuusta ja päättyy maaliskuun loppuun, mikä on linjassa globaalin konsernin toiminnan kanssa. Tällöin kalenterivuositainen budjetointi ei tule kyseenseen vaan luonnollisesti budjetti laaditaan tilikaudelle. Alla olevassa kuviossa (kuvio 7) on esitetty kohdeyrityksen johtamismallin ytimessä toimiva johtamisen vuosikello. Tämä havainnollistaa kohdeyrityksessä vuoden aikajänteellä tärkeimpiä johtamistoimintoja, mitä yrityksessä vuoden aikana toteutetaan. Ympyröidyt toiminnot liittyvät jollain tapaa budjetointiin, rullaaviin ennusteisiin tai strategiseen ohjaukseen yleisesti. Toisaalta myös henkilöstön tavoite- ja kehityskeskustelut olisi voitu ympyröidä ohjauksen näkökulmasta, mutta ne eivät vaikuta konsernin budjetointi- tai rullaavaan ennustamisprosessiin kokonaisuutena, jota tässä tarkastellaan. Teoriaan viitaten (Bunce ym. 1995) tilikaudelle laadittu budjetti on myös kohdeyrityksessä merkittävin väline tavoitteiden viestimiseen koko henkilöstölle. Tämä toteutuu myös kohdeyrityksessä koko henkilöstön tapahtumissa, jossa viestitään tilikauden tavoitteet koko henkilöstölle. Kohdeyrityksessä tavoitteiden viestimisessä käytetty keskeisin elementti on budjetti.



Kuvio 8 Kohdeyrityksen johtamismalli (lähde: kohdeyrityksen intranet)

Teoriaan viitaten budjetointi ja budjetti ovat pitkään olleet ohjausjärjestelmien kulmakiviä yrityksen vuositason talousjohtamisessa eikä suurimmassa osassa organisaatiota aiota luopua ainakaan vielä hetkeen. (Ikäheimo 2009, 230; Sandalgaard 2012; Otley 1999; Hansen ym. 2003; Ekholm & Wallin 2003). Tämän voi havaita kohdeyrityksessäkin siitä, että tulevan tiikauden taloudellinen ennustaminen aloitetaan budjetoinnilla. Kohdeyrityksessä budjetointiprosessi alkaa jo hyvissä ajoin edellisellä tilikaudella. Budjetointia varten on saatettu tehdä muutoksia raportointijärjestelmiin jo paljon ennen itse budjetointiprosessin aloittamista. Muutokset seuraavan tilikauden raportointivaatimukseen saattavat vuodesta riippuen olla joko laajoja tai suppeampia. Kohdeyrityksen raportointivaatimusten uudistukset saattavat tulla oman yhtiön sisältä, mutta merkittäviltä osin raportointivaatimukset tulevat emoyhtiön taholta. Kohdeyrityksessä on viimeaikoina koettu, että emoyhtiön osallistuminen kohdeyrityksen toimintaan on kasvanut ja kasvaa enenevässä määrin muun muassa raportointivaatimusten lisääntymisen myötä. Budjetointiprosessi jatkuu vuodenvaihteen yli, jolloin johto tarkentaa

strategiset linjaukset ja asettaa tulevan tilikauden tavoitteet. Budjetoinnin merkittävyyden väitettä tukee budjetoinnin, strategisten linjausten tarkentamisen ja tavoitteiden asettamisen yhteys. Budjetoinnin ja rullaavien ennusteiden roolia osana strategista ohjausta on käsitelty tarkemmin luvussa 5.6. Kesäkuun kohdalle merkityt strategiset linjaukset viittaavat pitkän aikavälin strategisiin valintoihin syksyn MTP (Mid Term Plan) -tavoiteasetantaa varten. MTP tehdään kohdeyrityksessä kolmelle vuodelle eteenpäin. Tavoiteasetanta käsitteenä viittaa pitkän aikavälin tavoitteisiin eikä niinkään ennustamiseen tai suunnitteluun.

Teoriakirjallisuuden perusteella tilikausijatteluun vahvasti painottuvassa perinteisessä vuosi- budjetoinnissa ei kiinnitetä tarpeeksi huomioita jatkuvaan pitkänaikavälin suunnitteluun (Wallander 1999; Hope & Fraser 2003a; Neely ym. 2003). Haastatteluissa nousi esille, että myös kohdeyrityksessä yhdytään tähän ajatukseen. Kohdeyrityksen toiminnassa eletään hyvin vahvasti tilikausijattelun mukaan, vaikka kohdeyrityksessä on käytössä pitkänaikavälin MTP-suunnittelu ja rullaava ennustaminen.

”Allekirjoitan hyvin voimakkaasti sen, että strategia ja budjetti ei kohtaa, kun strategiassa pitäis kattoa niitä asioita usean vuoden näkökulmasta ja sit kuitenkin käytännössä meillä katotaan sitä kuluvan vuoden budjettia hyvin voimakkaasti.” Haastateltava 4

Kohdeyrityksessä laaditaan rullaavia ennusteita eri toiminnoissa eritasoisesti ja eri aikaväleihin. Suomen konsernin tasoisesti rullaavat ennusteet laaditaan neljännesvuosittain käyttäen pohjatietona edellistä tehtyä ennustetta. Budjetin pohjana käytetään päättyvän tilikauden viimeisintä ennustetta. Åkerbergin (2006, 59-61) jaottelun mukaan kohdeyrityksessä Suomen konsernin päätasolla laadittavia rullaavia ennusteita voidaan kuvata ennusteiden päivittämiseksi. Vaikka ennusteita laaditaan säännöllisesti koko tilikauden ajan, suunnitteluhorisontti on pidetty yhden tilikauden mittaisena, mikä tukee väitettä vahvasta tilikausijattelusta. Tällöin tilikauden edessä ennustettavat kuukaudet vähenevät ja toteuman osa kokonaisuudesta kasvaa. Kohdeyrityksen edustajien mukaan rullaavaa ennustamista tulisi vielä kehittää kohdeyrityksessä.

”Eihän meilläkään ole ihan semmosta rullaavan ennustamisen kulttuuria. Nytkin ku tehdään Q4RF:ää niin pyydettiin FY15.” Haastateltava 2

”- eihän meillä aidosti toteudu se rullaava ennustamien. Mun mielestä. Et meil on kyl elementtejä siitä, mut ei voi sanoa et kaikki meidän toiminta nojais siihen rullaavaan budjetointiin.”

Haastateltava 4

”Ainaki täl hetkel järjestelmät tukee sitä, et meil on se perinteinen kiintee vuosibudjetti. Mä sanoisin niin päin, että meillä tän rullaavan budjetoinnin vieminen järjestelmiin meillä ei oo sitä aidosti. Meillä on järjestelmien näkökulmasta helpompi nojautua tähän perinteiseen 12 kuukauden malliin.” Haastateltava 4

Konsernitasoisten pääennusteiden lisäksi liiketoimintayksiköt ennustavat oman liiketoimintayksikkönsä osalta kuukauden aikana neljästi kyseisen kuukauden osalta. Lisäksi asiakasennusteet päivitetään kuukausittain. Edellä esitetyistä haastattelukommenteista huolimatta, kohdeyrityksen rullaavan ennustamisen kulttuuri on suhteellisen vahva ja monipuolinen verrattuna tilaan, jossa sitä ei olisi käytössä ollenkaan. Teoriakirjallisuudessa rullaavalle ennustamiselle on pääasiassa esitetty malleja, jossa päivittäminen tapahtuu kolmen kuukauden välein. Kohdeyrityksen paljon tarkemmalle ja useammin tehtävälle avainlukujen ennustamiselle ei löytynyt teoriakirjallisuudesta vastaavuutta.

”- sitä kuluvan kuun ennustetta käydään läpi jo 3-4 kertaa (...)Sinänsä tää on menny näiden WD ennusteiden osalta hirveesti tiukemmaksi tää seuranta ja tää ennustamiskulttuuri” Haastateltava 3

”- palvelupäälliköitä rohkaistaan ennustamaan niitä lukuja sopimuskauden loppuun - ” Haastateltava 4

Kohdeyrityksen edustajat tunnistivat ja allekirjoittivat myös kohdeyritykseen liittyen teoriaosuudessa perinteiseen budjetointiin liittyviä epäkohtia (ks. Taulukko 1 - Kritiikki perinteistä budjetointia kohtaan, s. 21) (Libby & Lindsay 2010; Åkerberg 2006, 55; Hope & Fraser 2003a; Bunce ym. 1995, 256; Järvenpää ym. 2001, 153, 166; Ihantola & Merikanto 2010; Atkinson ym. 2004,447; Sandalgaard 2012, Henttu-Aho & Järvinen 2013). Haastatteluista nousivat erityisen vahvasti perinteiseen budjetointiin liittyvinä epäkohtina esille joustamattomuus sekä suunnitelmien manipulointi ja opportunistinen käytös. Monista muistakin kritiikin kohteista oli havaintoja myös kohdeyrityksessä, mutta ainoastaan joustamattomuudesta sekä suunnitelmien manipuloinnista ja opportunistisesta käytöksestä olivat kaikki haastateltavat yhtä mieltä.

Kaikki neljä haastateltavaa kokivat perinteisen vuosibudjetin joustamattomaksi. Perinteisen vuosibudjetoinnin joustamattomuus aiheuttaa sen, että ei pysytä mukana toimintaympäristön nopeissa ja ennalta-arvaamattomissa muutoksissa (Libby & Lindsay 2010; Åkerberg 2006, 55; Hope & Fraser 2003a; Bunce ym. 1995, 256; Järvenpää ym. 2001, 153, 166; Ihantola & Merikanto 2010; Atkinson ym. 2004, 447; Sandalgaard 2012) Joustamattomuus liitettiin myös kohdeyrityksessä nykypäivän taloudellisen ennustettavuuden vaikeuteen. Toimintaympäristössä saattaa hyvinkin lyhyessä ajassa tapahtua suuriakin muutoksia, mistä esimerkkinä haastatteluissa nousi esille Suomen ja Venäjän kaupan haasteet. Joustamattomuuteen ja muihin nähdyistä epäkohdista huolimatta perinteinen vuosibudjetointi nähtiin erittäin tärkeäksi toiminnoksi kohdeyrityksen ohjausjärjestelmässä.

”..mun mielestä budjetti on aika tärkeä yritykselle. Ei sitä voi sanoa, että vie liikaa aikaa, kyllähän se vie aikaa, mutta se on yks tehtävä, mikä vaan pitää tehdä, tärkeä tehtävä.”

Haastateltava 1

”Mun mielestä on hyvä että on semmonen rituaali, ikään kuin, missä tehdään se vuosibudjetti. Tavallaan pysähdytään yhden kerran ja katotaan mikä on tilanne, missä me ollaan nyt minkälainen suunnitelma voitais tehdä sille tulevalle tilikaudelle.” Haastateltava 2

Kohdeyrityksessä perinteisen budjetoinnin joustamattomuutta ja muita epäkohtia on paikattu rullaavien ennusteiden käyttöön otolla. Tämä vastaa tieteellisessä keskustelussa korostettua budjetoinnin ja rullaavien ennusteiden yhtäaikaisen soveltamisen merkitystä perinteisen budjetoinnin epäkohtien korjaamisessa (Järvenpää ym. 2001, 154). Rullaava ennustaminen on ennakkoiva seurantajärjestelmä, joka mahdollistaa nopean palautteen ja reagoinnin yrityksen liiketoimintaympäristön muutoksiin (Järvenpää ym. 2005, 173). Tämä on koettu kohdeyrityksessä toimivaksi systeemiksi, mutta haasteena kuten edellisessä luvussa mainittiin, on kohdeyrityksen asema ulkomaisen yhtiön tytäryhtiönä. Kohdeyrityksessä koettiin, että kohdeyrityksellä itsellään on vain vähän sananvaltaa ennustelukujen lopputulokseen.

”Nythän meille periaatteessa sanotaan mikä ennusteen lopputulos pitää olla, sehän johtaa siihen että ne riskit pitää kirjottaa paperille ja kvantifioida, että ollaan suojattu itsemme (...) mutta sitte se numerodata ja ne riskit ei yleensä kohtaa siellä lukijan päässä (...) me ei oikeen saada näyttää mikä se todellinen tilanne tulis olevan” Haastateltava 2

”Meille tulee luvut aika annettuna mihin pitää päästä.” Haastateltava 4

Kohdeyrityksessä tiedostetaan teoriakirjallisuudessakin esitetty epäkohta liittyen suunnitelmien manipulointiin. Kohdeyrityksessä tätä kuvattiin muun muassa termeillä *”turvamarginaali”* ja *”toimintarauha”*. Näistä voidaan päätellä, että taustalla on ajatus siitä, että tavoitteet haluttaisiin asettaa realistiselle, suhteellisen helposti saavutettavalle tasolle. Tämä ilmenee hyvin alla olevasta haastateltavan lainauksesta.

”Kyllä tätä tapahtuu jatkuvasti (...) kukaanhan ei halua ihan ehdoin tahdoin antaa huippusuoritusta ja minkä se jo tietää että siltä tullaan vaatimaan (...) että ois helpompi saavuttaa ne budjettitavoitteet. Kyllä tää on se kova haaste johdolta tunnistaa ne todelliset tekijät sieltä taustalta, et mitkä on niitä jotka estää siihen budjettiin pääsemistä ja mitkä on vaan semmosta manipulaatiota ja pelaamista. Tietysti näkee että kyl tääl Suomen konsernis pystyy helposti tulokita, et siel budjettivaiheessa ei haluta tehdä hyvää tulosta, mut se ei pysähdy siihen, vaan sama sit ku me ite lähetään tonne Nordiciin, et vähän haidataan vähän pelataan, vähän yritetään saada semmosta turvamarginaalia siihen. Sit se on kuitenkin aika kova pettymys, ku sä laitat sinne ne tosi kovat tavoitteet ja sit ku sä et kertakaikkiaan pääse niihin. Koska se edellyttäis sitä maksimisuoritusta ja siihen maksimisuoritukseen liittyy ei pelkästään se yritys, vaan myös tää ympäristö, kilpailutilanne markkinatilanne ja tuoteportfolio –” Haastateltava 2

Opportunistinen käytös toisaalta ilmenee haastateltavien mukaan kohdeyrityksessä erityisesti henkilöillä, joilla on budjettiin sidotut henkilökohtaiset tavoitteet. Teoriaan pohjaten budjetoinnin vaihtoehtoja käsittelevien näkemysten joukossa on pohdittu mahdollisuutta sitoa tavoitteet rullaaviin ennusteisiin kiinteiden vuosisuunnitelmien sijaan. Tavoitteiden ja rullaavien ennusteiden välistä yhteyttä ei ole pidetty kuitenkaan yksiselitteisenä ratkaisuna opportunistiselle käytökselle (Järvenpää ym. 2001, 173; Sivabalan ym. 2009). Sivabalan (2009) esittää, että tavoitteiden sitomista rullaaviin ennusteisiin ei voi pitää perinteisen budjetoinnin tarjoamaa tavoitepohjaa parempana. Haastattelujen perusteella kohdeyrityksen edustajien näkemykset tukevat tätä väitettä siten, että jatkuvasti rullaavien ennusteiden mukana muuttuvat tavoitteet saattaisivat aiheuttaa epäselvyyksiä ja siten murentaa sitoutumista. Alla olevan haastattelukommentin perusteella voidaan todeta, että tavoitteiden asettamisen ja budjetin yhteyteen liittyviä haasteita ilmenee kohdeyrityksessä esimerkiksi myyjillä, joilla tavoitteet

ovat yhteydessä myyntibudjettiin. Tavoitteista yleisesti puhuttaessa, on tässä tutkielmassa tarkoitettu nimenomaan henkilöstön palkistamiseen sidottuja tavoitteita.

”Myyjil on myyntitavoitteet, käytännös on kiinni siitä, et paljon ne saa sen tilikauden aikana tilauksia, ja sit on se alaraja minkä yli pitää päästä et ylipäänsä maksetaan jotain. Sit ku ne pääsee sinne maksualueelle, ni niitähän motivoi ihan hirveesti saada sen tilikauden aikana uutta kauppaa, et ne saa enemmän ja enemmän sitä palkkiota. (...) myyjien kannalta on ihan se ja sama mitä ne myy ja miten ne myy. Ne voi myydä vaikka semmosia sopimusjatkvoja parin vuoden päässä. Myyjää motivoi saada se uus tilaus ehdolla millä hyvänsä. Mut sit jos me kato-taan sitä tän liiketoiminnan näkökulmasta, ni se ei välttämättä auta tän tilikauden lukujen te-kemiseen. Ja sithän se rapauttaa sitä sopimuskantaa jatkossa, kun etupainosesti myydään tuotteita alennuksella.” Haastateltava 4

Edellä esitetyn perusteella voidaan tehdä päätelmiä taloudellisen ennustamisen käytännön toteutumisesta kohdeyrityksessä. Kohdeyrityksen edustajat kuvaavat kohdeyrityksessä tällä hetkellä olevaa budjetointiprosessia toimivaksi, toisaalta myös kehitettävää koettiin löytyvän erityisesti rullaavan ennustamisen jatkuvuuden osalta. Perinteinen budjetointi on teoriakirjallisuuden kritiikistä huolimatta merkittävä osa kohdeyrityksen ohjausjärjestelmän kokonaisuutta.

5.3 Rullaavan ennustamisen ja budjetointiprosessin erot kohdeyrityksessä

Järvenpää ym. (2005, 171) kirjoittavat, että olennaisia kysymyksiä rullaavan ennustamisen mal-liin liittyen verrattuna perinteiseen budjetointiin on, miten suunnittelu helpottuu ja paranee ja miksi. Tässä alaluvussa pyritään selventämään kohdeyrityksen näkökulmasta kuinka rullaavan ennustamisen käytännöt eroavat perinteisen budjetoinnin käytännöistä. Lisäksi tarkastellaan kummankin mallin yksilöllisiä etuja. Kohdeyrityksessä ei ole käytössä Beyond Budgeting –mallia, eikä budjetoinnista luopumista olla harkittu, näin ollen Beyond Budgeting -malli jäte-tään tässä tarkastelun ulkopuolelle. Perinteiselle budjetoinnille esitettiin teoriakirjallisuudessa kritiikin lisäksi etuja muun muassa selkeyden, täsmällisyyden ja tavoitteiden viestimisen osalta (Suomala ym. 2011, 180; Ikäheimo ym. 2009; 235). Nämä väittämät allekirjoitettiin myös kohdeyrityksessä.

Perinteisen vuosibudjetoinnin eduksi nousi esille selkeät ja täsmälliset tavoitteet ja niiden viestiminen koko henkilöstölle. Teoriaan viitaten budjetti on väline, jolla voidaan yksinkertaisella tavalla viestiä organisaation tavoitteista koko organisaatiolle. Tällöin budjettia voidaan käyttää motivaattorina, kun yrityksen tavoitteet saadaan täsmennettyä selkeiksi (Suomala ym. 2011, 180; Ikäheimo ym. 2009; 235). Alla olevan haastattelukommentin perusteella voidaan todeta vastaavan havainnon toteutuvan myös kohdeyrityksessä.

”Perinteinen budjetointi mahdollistaa sen, että ne tavoitteet voi asettaa selkeemmin ja täsmällisemmin. Mulla on sellanen kokemus, että kun on tämmönen parin tuhannen hengen organisaatio, ja ku mennään riittävän monta porrasta alaspäin, ni kylhän nää monet tämmöset mittarit ja tavoteasiat on siel suorittaval tasol tosi hankalia ymmärtää, ku se on nii kaukana siitä tekemisen arjesta -” Haastateltava 4

Rullaavan ennustamisen mallissa keskeisen asia on toiminnan ennakoitavuuden parantuminen (Järvenpää ym. 2005, 171). Kohdeyrityksessä ennakoitavuus paranee monilla tavoin, yksi keskeinen piirre on kuitenkin jatkuvuus tilikauden vaihteen yli. Haastateltavan 4 kanssa korostui näkemys kohdeyrityksen tilikausipainotteisesta ajattelusta muita haastateltavia enemmän. Rullaavan ennustamisen eduksi nousi juuri tulevaisuuspainotteinen ajattelu, ja kuten alla olevasta kommentista näkyy ennakoitavuus tilikauden katkon ylitse. Lisäksi esille nousi seurantaan liittyen, se että rullaavia ennusteita pidettiin perinteistä budjettia relevantimpana tilikauden edetessä. Tässä nousee esille toimintaympäristön muuttuva luonne ja perinteisen budjetoinnin kykenemättömyys vastaamaan muutoksiin kesken tilikauden.

”- me pyritään keräämään niit asoita täl rullaavalla menettelytavalla (...) että sit ku tilikausi vaihtuu, ettei kävis nii et me lähettäis huhtikuussa nii, et meillä on silloin järjestelmät ihan tyhjänä siitä pohjadatasta. Kun me sit helmi maaliskuussa joudutaan tekee ekat paketit siitä alkavasta tilikaudesta, me on silloin siellä yhtä luotettavaa dataa ku vaikka joulukuussa.” Haastateltava 4

”Budjetoinnissa on se, et se on enemmän ennustamista. Mun mielestä rullaavat ennusteet, kun niitä tehään useemmin ne on enemmän semmosia relevantteja. Koska budjetti tehään kuitenkin koko vuodelle ja silloin ei kuitenkaan oo sitä koko kuvaa mitä tulee tapahtumaan(...) Rullaavissa ennusteissa on paljon enemmän tietoa toteumista.” Haastateltava 1

Henttu-Ahon ja Järvisen (2013) mukaan rullaavan ennustamisen voi jakaa luonteen perusteella kahteen eri ryhmään riippuen tavoitellaanko ennusteilla tavoitteellisen vai mahdollisimman realistisen tilan ilmentämistä. Kohdeyrityksen edustajien näkökulmasta optimitilanne olisi, jos budjetoinnilla voitaisiin asettaa tilikautta varten realistiset, mutta kuitenkin melko haasteelliset tavoitteet, joita sitten seurattaisiin totuudenmukaisesti rullaavien ennusteiden avulla.

”- budjetti on se missä asetetaan ne tavoitteet, forkkareissahan ei aseteta tavoitteista. Budjetointi luo pohjan sille rullaavalle ennustamiselle. Budjetoinnissa ja rullaavassa ennustamisessa pitäis tulla semmonen ero, että budjetissa todella lyödään lukkoon ne haastavat tavoitteet, et se olis niiku realistis-haasteellinen, ja et hyvällä suorituksella sä saavutat sen budjetoidun tavoitteen. Sit ku mennää sinne rullaavan ennustamisen puolelle, usein meillä ja myös muualla soiketaan rullaava ennustaminen ja tavoitteiden asettaminen. Ku sil rullavalla ennustamisella pitäis päivittää sitä tilannetta, et ollaanko me saavuttamassa niitä tavoitteita vai mitä riskejä on nyt noussu, onko noussu uusia mahdollisuuksia.” Haastateltava 2

Ikäheimo ym. (2009) kirjoittavat, että budjetit pyritään rakentamaan vastaamaan vallitsevaa organisaatorakennetta. Haastateltavien mukaan tämä toteutuu myös kohdeyrityksessä. Budjetointiin liittyy vahvasti raportointijärjestelmien muokkaaminen tulevaa tilikautta varten ja tilikauden raportoinnin suunnittelu. Budjetti toimii vertailutietona, mutta myös ikään kuin koikeena, että raportointi onnistuu haluttujen vaatimusten mukaan ennen kuin tilikauden ensimmäinen toteuma tulee raportoitavaksi uusien vaatimusten mukaan. Rullaavat ennusteet ovat kevyitä laatia, jolloin ei suuria rakenteellisia muutoksia tehdä ja raportointimenetelmiä muokataan usein ainoastaan tilikauden vaihteessa. Jos organisaatiossa tehdään merkittäviä rakenteellisia muutoksia, saattaa olla että siitä syystä edellinen tilikausi ei enää ole täysin vertailukelpoinen tarkasteltavan tilikauden kanssa. Tämä aiheuttaa haasteita, joita budjetilla ja ennusteilla voidaan ratkaista. Näin ollen voidaan koota kohdeyrityksessä vallitseva näkemys budjetin tarkoituksesta huolella toteutetuksi toiminnoksi, joka ottaa huomioon tulevalle tilikaudelle toteutettavat muutokset ja toimii raportoinnin pohjana. Rullaavien ennusteiden tehtävä on tukea budjettia, mutta tilikauden edetessä ottaa huomioon toimintaympäristössä tai liiketoiminnassa tapahtuvat ennalta-arvaamattomat muutokset. Budjetointi on kritiikistä huolimatta edelleen nähty todella tärkeäksi prosessiksi kohdeyrityksessä, mutta myös rullaavien ennusteiden tekeminen on välttämätöntä taloudellista ohjausta silmällä pitäen.

5.4 Budjettien ja ennusteiden merkitys osana kohdeyrityksen ohjausjärjestelmää

Yritysten näkökulmasta budjetoinnin on nähty säilyttäneen asemansa keskeisenä organisaation ohjausvälineenä ja tärkeänä osana yrityksen ohjausjärjestelmäkokonaisuutta. Budjetoinnin luopumisen kustannukset uskotaan olevan saatavia hyötyjä korkeammat (Ekholm & Wallin 2000; Libby & Lindsay 2010; Sandalgaard 2012; Hansen ym. 2003.). Sama näkemys voidaan esittää koskien tämän tutkimuksen kohdeyritystä. Budjetointi on kohdeyrityksessä tärkeä strategisen ohjauksen kulmakivi, erityisesti suunnittelun ja tavoitteiden asettamisen osalta. Alla olevasta kommentista voidaan päätellä, että kohdeyrityksen budjetointi ja rullaavan ennustamisen prosessit ovat yhdessä erittäin merkittävä osa ohjausjärjestelmää.

”Budjetti ja varsinkin rullaavat ennusteet ovat myös johdon ohjausvälineitä, millä organisaatiota ohjataan saavuttamaan tavoitteensa” Haastateltava 3

Ekholmin ja Wallinin (2000) mukaan myös yrityksissä, jotka eivät ole valmiita luopumaan budjetoinnista on havahduttu siihen liittyviin epäkohtiin. Tämän väittämän voidaan katsoa toteutuvan myös kohdeyrityksessä. Kohdeyrityksessä budjetointia on kehitetty jatkuvasti, jotta pystytään vastaamaan toimintaympäristön jatkuvaan muutokseen. Kohdeyrityksessä on haastateltavien kertoman mukaan havaittu perinteisen vuosibudjetointiin liittyviä epäkohtia, joihin on pyritty vastaamaan rullaavien ennusteiden käyttöön otolla. Kvartaaleittain tehtävät koko yhtiön tasoiset ennusteet tarkentavat budjetoituja lukuja ja huomioivat toimintaympäristössä tapahtuneet muutokset. Viikoittain tehtävät WD-ennusteet ovat lyhyemmän ajan ennusteita, joilla seurataan tiettyjen avainlukujen kehittymistä jatkuvasti.

Perinteisen budjetoinnin epäkohtana on esitetty strategian ja budjetin keskinäinen kohtaamattomuus (Libby & Lindsay 2010; Hope & Fraser 2003a; Bunce ym. 1995, 256; Järvenpää ym. 2001, 166; Åkerberg 2006; 30). Yrityksen toimiessa muuttuvan toimintaympäristön olosuhteissa, strategisten 3-5 vuoden pidemmän ajanjaksojen suunnitelmia ja niiden toteuttamista ei ole kyetty usein ottamaan huomioon yhden kalenterivuoden kattavissa budjettisuunnitelmissa (Neely ym. 2003). Haastateltavien keskuudessa nousi erilaisia vastauksia sekä väitteen puolesta että vastaan. Kohdeyrityksen näkemyksen mukaan budjetti laaditaan vastaamaan yrityksen strategiaa. Toisaalta strategian ja budjetin toteuttaminen linjassa koettiin haasteeksi autoritäärisen budjetointimenetelmän johdosta.

”Kyllähän se budjetti pitää sen verran hyvin tehdä (...) jos ei nyt tapahdu jotain isoja muutoksia mitä ei oo osattu arvioida ja varautua, Kyllä sen nyt jollain tavalla täytyy kohdata.”

Haastateltava 1

”Strategisessa suunnittelussa käytetään sitä pitkän aikavälin MTP suunnitelmaa. Tyypillisesti budjetilla pilkotaan se pitkän aikavälin strategiasuunnitelma tämmösiin vuoden mittasiin pätkiin. Kyllähän se tavallaan johdetaan suoraan siitä MTP:stä. MTP asettaa raamit, kyllä mä uskon, että täällä se kohtaa.” Haastateltava 2

”Mun kokemus on se, et ne sais linkittyä vielä tiiviimmikin (...) Ku me saadaan niit lisätavoitteita, et mietitääks täällä oikeesti siinä kohtaa et mitkä ne on ne keinot millä me pystytään kahen kolmen vuoden päästä tekemään niin ja niin paljon enemmän. Ja must tuntuu, et ei sitä sillä tasolla ole oikeen tehty.” Haastateltava 4

Koska yrityksen menestyminen on kuitenkin riippuvainen juuri pitkän aikavälin kannattavuudesta, on pidemmän ajan tulevaisuus tärkeä pystyä huomioimaan myös lyhyen aikavälin suunnitelmissa. Tähän on kohdeyrityksen edustajien mukaan havahduttu myös kohdeyrityksen johdon keskuudessa. Järvenpään ym. (2001, 168, 222–223) pitkän aikavälin suunnitelmia pyritään sitomaan budjettisuunnitelmiin tulevaisuuteen suuntaavalla perinteisen kalenterivuoden ylittävällä suunnitteluajakaiteella sekä ei-taloudellisten suoritusmittareiden ottamisella osaksi toiminnan ohjausta mukaan. Näin pyritään toimimaan myös kohdeyrityksessä.

Rullaavien ennusteiden eduksi teoriassa mainitaan budjetointiprosessin keventyminen, jatkuva ajan tasalla pysyminen ja mahdollisuus reagoida havaittuihin muutoksiin (Järvenpää ym. 2005, 169-174). Haastattelujen perusteella tämä toteutuu kohdeyrityksessä erityisesti asiakkuuksien ennustamisessa hyvin vahvasti. Kohdeyrityksessä asiakasennusteet päivitetään nykyään kuukausittain, kun aiemmin ennusteet laadittiin kerran vuodessa osana budjettia. Lisäksi tietoa rohkaistaan tallentamaan asiakkuuden sopimuskauden loppuun asti. Alla olevasta kommentista huomaa ennusteprosessin kehittämisen myötä saadun edun siten, että ennusteprosessin koettiin keventyneen ja henkilöt ovat jatkuvasti ajan tasalla asiakkuuksien tilasta.

”Tilikauden viimeisellä kvartaalilla meil on jo kohtuullisen hyvä näkyvyys miten se tuleva tilikausi alkaa. Meil ei oo aina ollu rullaavaa ennustamista noissa asiakkuuksissa käytössä, se johti vähän siihen, että se näkyvyys tilikauden alkupuolella oli huono ja ennustetarkkuus oli

huono. Tilikauden alkupuolella se ennusteiden laatu oli hirveen huono ja palvelujohto joutu käymään niitä sopimustalolla hyvin tarkasti läpi niitä, ja siihen läpikäyntiin ei oikeen riittänyt yks työpäivä. Tää on ollu ehkä kolme neljä vuotta sitte. Tänä päivänä mun mielestä sil ei oo merkitystä mitä kohtaa tilikaudes eletään, vaan palvelujohto pystyy validoimaan sen asiakkuuksista nousevan ennusteen tunnissa. Ja se ennuste tarkkuus ei kärsi siinä.” Haastateltava 4

Bunce ym. (1995) jakavat budjetoinnin tehtävät ohjausjärjestelmän osana taloudellisiin ja operationaalisiin tehtäviin (ks kuvio 2, s. 14). Taloudellisia tehtäviä ovat taloudellinen ennustaminen, kustannustehokkuus, rahavirtojen hallinta ja pääomamenot. Operatiivisia tehtäviä ovat tavoitteiden asettaminen, suunnitelmien viestiminen, resurssien hallinta, yrityksen pitkän aikavälin strategia, suorituksen arviointi, läpinäkyvyyden ylläpitäminen, siirtohinnoittelu, henkilökohtaiset tavoitteet ja standardikustannukset. Kohdeyrityksessä tunnistettiin kaikkien edellä mainittujen tehtävien toteutuvan ennustamisprosessiin liittyen. Tehtäviä voidaan kuitenkin jakaa sekä painottuvan budjetoinnille että rullaaville ennusteille menetelmien vahvuuksien ja heikkouksien mukaan. Kohdeyrityksestä kerättyjen havaintojen perusteella kohdeyrityksen näkökulmasta budjetoinnin ensisijaiseksi tehtäväksi voidaan strategisen ohjauksen näkökulmasta sanoa olevan toiminnan suunnittelu, tavoitteiden asettaminen ja suunnitelmien viestiminen. Rullaavien ennusteiden ensisijaiseksi tehtäväksi voidaan päätellä olevan kohdeyrityksessä tilikauden toteuman seurannan verrattuna tehtyyn suunnitelmaan ja sitä kautta suoriutumisen arvioinnin. Budjettiin sidottuja henkilökohtaisia tavoitteita on hyvin harvoilla henkilöillä kohdeyrityksen henkilöstössä, joten se nähtiin budjetointiin liittyvänä tehtävänä toteutuvan vain melko harvoilla yksilöillä. Kohdeyrityksessä rullaavia ennusteita ei käytetä palkkiotavoitteiden asettamiseen.

Budjetoinnin ja ennusteiden merkitykseen osana kohdeyrityksen ohjausjärjestelmää liittyy aiemmin toimintaympäristöön liittyvänä tekijänäkin mainittu kohdeyrityksen asema tytäryhtiönä. Paineita budjetissa ja viimeisimmässä rullaavassa ennusteessa asetettuihin tulostavoitteisiin luodaan kohdeyrityksessä kuukausittain tapahtuvissa johdon seurantapalavereissa. Mainittakoon, että rullaavaan ennusteeseen asetetut tulostavoitteet eivät liity henkilöstön palkkiotavoitteisiin, vaan kuvaavat johdon asettamaa tavoitetilaa, joka ei välttämättä vastaa budjetissa asetettuja tavoitteita, joihin henkilöstön bonuspalkkiot ovat kytkeyty. Emoyhtiöstä asetettuja tulostavoitteita voidaan kuvata valtapeliksi kohdeyrityksen

johdon ja emoyhtiön johdon välillä. Tämä ilmenee alla olevassa kommentissa liittyen tavoitteiden asettamiseen.

” - nyt *Q4RF* ekassa versiossa *Prodi* (tuotemyynnin liiketoimintayksikkö) ja *MS* (Ylläpito-palvelut) jäivät *Nordic* tasoisesti *Q3RF* tavoitteesta ja esittivät matalammat luvut, joita johto eivät hyväksyneet, vaan vaativat lisää tulosta ja toimenpideohjelmaa tuloksen parantamiseksi. Johto varmaan tietää jo nyt, että tavoitteisiin ei päästä, mutta antamalla periksi nyt tässä vaiheessa se ikään kuin hyväksyisi alemman tulostason. Psykologinen asia, jos nyt annat luvan matalammalle tulostavoitteelle, on vaarana, että tulos vielä putoaa entisestään.” Haastateltava

6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli tarkastella, miten budjetointi ja rullaava ennustaminen toteutuvat kohdeyrityksessä. Tavoitteen saavuttamiseksi tutkimuksessa tarkasteltiin kohdeyrityksen ennustamisprosessin toteutumista teoriakirjallisuudessa esitettyjen näkemysten taustaa vasten. Tutkimuksessa pyrittiin huomioimaan nykypäivän alati muuttuvan toimintaympäristön vaikutukset perinteiseen vuosibudjetointiin. Tutkielmassa perehdyttiin perinteisen budjetoinnin ja rullaavien ennusteiden eroihin ja selvitettiin mahdollisia kyseisiin prosesseihin liittyviä hyötyjä ja haittoja. Lisäksi selvitettiin millaisia näkemyksiä kohdeyrityksessä on perinteisestä budjetoinnista ja rullaavasta ennustamisesta ja kuinka näitä prosesseja on kehitetty osana kohdeyrityksen ohjausjärjestelmäkokonaisuutta.

Tutkimusaiheen valintaan liittyy mielenkiintoinen vastakkainasettelu teoriakirjallisuuden jyrkemmän näkemyksen ja käytännön liiketoiminnan tutkimuksen tulosten eroista. Tieteellisessä kirjallisuudessa esitetyn näkemyksen mukaan budjetointi on nykymaailmassa epäonnistunut prosessi, josta yritysten tulisi luopua kokonaan (Hope & Fraser 2003a, 3-15). Käytännön liiketoimintaan pohjautuvan tutkimustiedon perusteella on esitetty vähemmän jyrkkä väittäjä, jonka mukaan perinteinen budjetointi sellaisenaan on epäonnistunut prosessi, jota tulisi kehittää epäkohtien korjaamiseksi (Libby & Lindsay 2010; Ekholm & Wallin 2000; Salangaard 2012). Budjetointi on aiemmassa teoria- ja tutkimuskirjallisuudessa liitetty ohjausjärjestelmän kokonaisuuteen, koska budjetoinnilla on keskeinen rooli yrityksen ohjausjärjestelmän kokonaisuudessa. Tämän tutkimuksen teoreettinen viitekehys on tämän perusteella muodostettu aikaisempaan tieteelliseen kirjallisuuteen viitaten budjetoinnille esitettyjen epäkohtien, vaihtoehtoisiksi esitettyjen budjetointi- ja suunnittelukäytäntöjen sekä ohjausjärjestelmän viitekehysten tarkastelusta.

Tutkielman aiheen valintaa voidaan perustella aiemmassa tieteellisessä tutkimuksessa esitetyllä näkemyksellä siitä, että muuttuvassa toimintaympäristössä toimivien yritysten budjetointikäytännöistä tarvitaan lisää tutkimusta. Frow ym. (2010) mukaan yhden yrityksen tapaus-tutkimuksella pystytään muodostamaan kuva siitä, miten yritys sitoo budjettinsa ohjausjärjestelmän kokonaisuuteen. Tämän tutkielman tavoitteena on antaa tieteelliselle keskustelulle uutta näkökulmaa siitä, miten yksittäiset yritykset ovat pyrkineet vastaamaan toimintaympäristön jatkuvasta muutoksesta johtaviin budjetoinnin epäkohtiin. Tapaustutkimus

menetelmänä pyrkii syvällisemmän ymmärryksen luomiseen kohdeilmiöstä. Näin ollen tällä tutkimuksella ei yksinään pyritä yleistettävyyteen, vaan laajentamaan näkemystä budjetoinnin murroksesta.

Tutkimusosion olennaisin aineisto toteutettiin teemahaastatteluilla. Haastateltavina toimivat konsernin yhteisten palvelujen sisäisenlaskennan controller, group controller, business controller ja talousjohtaja. Tutkimuksen luotettavuutta lisää haastateltavien jakautuminen monipuolisesti työtehtävien osalta. Controller toimii group controllerin alaisuudessa, ja vastaa hyvin pitkälti käytännön toteutuksesta. Business controllerin haastattelusta sai arvokasta tietoa liiketoimintayksikön näkökulmasta ja asiakasennusteiden toteuttamisesta. Liiketoimintayksiköiden omat prosessit ovat suhteellisen etäännyneitä yhteisten palvelujen ja koko konsernin tasoisesta sisäisestä laskennasta. Lisäksi, ainutlaatuista näkökulmaa saatiin siitä, että kohdeyrityksen edustajat ovat työskennelleet yrityksessä pitkän aikaa.

Kohdeyrityksen toimintaympäristöön liittyvät asiat kontekstuaalisina tekijöinä nousivat haastatteluissa vahvasti esille. Kohdeyrityksen asema maailmanlaajuisen konsernin tytäryhtiönä koettiin merkittävästi vaikuttavan kohdeyrityksen budjetointiin ja rullaavaan ennustamiseen. Lisäksi IT-toimialan murroksella koettiin olevat suuri vaikutus strategiseen ohjaukseen liittyviin valintoihin. Tällä voidaan päätellä olevan vaikutus rullaavien ennusteiden käyttöönottoon, siten nopeasti muuttuneet IT-markkinat ovat vaatineet kohdeyritykseltä jatkuvaa kykyä seurata muuttuvaa toimintaympäristöä. Kolmantena olennaisena kontekstuaalisena tekijänä tutkimuksessa nousi esille talouden matalasuhdanne. Tämän koettiin vaikuttavan budjetoinnin epäkohtana esitettyyn kulujen karsimiseen. Haastatteluissa nousi esille näkemys siitä, kuinka talouden taantumien vaikuttaessa myyntiin ja sitä kautta liikevaihdon kertymiseen, kuluja on karsittava, jotta tulostavoitteet saadaan täytettyä.

Kohdeyrityksessä perinteistä budjetointia on kehitetty ja käytössä ovat useat erityyppiset rullaavat ennusteet. Voidaan siis todeta, että kohdeyrityksessä yhdytään samansuuntaisiin näkemyksiin perinteisen budjetoinnin epäkohdista verrattuna tieteellisessä keskustelussa esitettyihin väittämiin. Toisaalta haastatteluun osallistuneet kohdeyrityksen edustajat eivät katsoneet kaikkien väittämien pitävän paikkaansa. Huomionarvoista kuitenkin on, että kohdeyrityksessä on käytössä eri tarpeisiin kehitetyt rullaavat ennusteprosessit. Teoriakirjallisuudessa esitetyn kvar-

taaleittain tapahtuvan ennustamisen lisäksi, kohdeyritys ennustaa ja seuraa muutamia avainlukuja vielä tarkemmin. Toisaalta kohdeyrityksen kvartaaleittain tapahtuva virallinen rullaava ennuste ei käsitä teoriakirjallisuudessa esitettyä tulevaisuuden näkymää tilikauden katkon yli. Tässä kohdeyrityksen edustajat havaitsivat kehitysmahdollisuuden.

Perinteisen budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen välillä havaittiin käytön suhteen perustavanlaatuinen ero. Budjetti nähtiin kohdeyrityksessä enemmän suunnitteluna, henkilöstön motivaattorina ja suorituksen arvioimiseen sopivampana (*Mitä tavoitellaan tilikaudella?*) kun taas rullaavat ennusteet nähtiin enemmän seurantaan ja päivittäisen lyhyemmän aikavälin päätöksentekoon paremmin sopivana mallina (*Missä mennään tällä hetkellä?*). Tutkimuksen tuloksena voidaan näin ollen sanoa, että rullaavat ennusteet eivät tällä hetkellä vielä pysty korvaamaan perinteistä budjettia, vaan molempien mallien käyttö rinnakkain on perusteltua. Tutkimuksen tulokset ovat linjassa aiempien vastaavien tutkimusten tulosten kanssa (Ekholmin & Wallin, 2000; Lorain 2010; Libby & Lindsay 2010; Sandalgaard 2012). Kohdeyritys ei ole aikeissa luopua budjetoinnista, mutta on kehittänyt ja kehittää sitä lisää jatkuvasti. Kehitystarpeet tulevat yrityksen sisältä omien tieto tarpeiden lisääntymisen synnyttämänä, mutta myös ulkomaisen emoyhtiön suunnalta.

Tämän tutkimuksen tuloksena voidaan yhtyä Lorainin (2010) näkemykseen, että rullaavien ennusteiden rooli toiminnan ohjauksessa korostuu tulevaisuudessa entisestään. Näin ollen on vaiivan arvoista jatkaa tutkimusta budjetointiin ja rullaaviin ennusteisiin liittyen. Budjetoinnin murrokseen liittyvässä tutkimuksessa tarkastelu voitaisiin palauttaa usean yrityksen keskuudessa toteutettuihin tutkimuksiin, joissa käytännön liiketoiminnan toteutumista on verrattu teoriakirjallisuuden näkemyksiä vasten (Libby & Lindsay 2010, 56–75 ; Ekholm & Wallin 2000, 519–539; Salangaard 2012, 379–415). Mielenkiintoisen näkökulman voisivat tuoda mahdolliset erot toimialoilla tai eri yrityksissä tietyn toimialan sisällä. Tutkimukset ovat tieteellisiä malleja, eivätkä kuvasta välttämättä yritysmaailman kaikkia ominaisuuksia, siksi yleistettäviä vertailuita yritysmaailmassa on vaikeaa tähän aiheeseen liittyen laatia pienen tutkimusaineiston perusteella.

LÄHTEET

Kirjallisuuslähteet:

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2006. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 1.-5. painos. Helsinki: WSOY.

Anthony, R. 1965. Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Harvard Business Press, Boston.

Atkinson A.A., Kaplan R.S., Young S. M., 2004. Management Accounting. Fourth Edition. New Jersey: Pearson Education Inc.

Bunce, P., Fraser R. & Woodcock L. 1995. Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. Management Accounting Research, Vol. 6, 253-265.

Chenhall, R. 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. Accounting Organization and Society Vol. 28, 127-168.

Chiarini, A. 2013. Lean Organization: from the Tools of the Toyota Production System to Lean Office. Springer-Verlag Italia.

Clark, T. E. & McCracken, M.W., 2009. Improving Forecast Accuracy by Combining Recursive and Rolling Forecasts. International Economic Review, Vol. 50(2), 363-395.

Covaleski, M., Evans, J. H. III, Luft, J. & Shields, M. D., 2006. Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. Handbooks of Management Accounting Research, Vol 2, 587-624.

Drury, C., 2004 Management Cost Accounting. Thomson Learning. London, UK.

Ferreira, A. & Otley D. 2009. The design and use of performance management system: An extended framework for analysis. Management Accounting Research, Vol. 20(4), 263-282.

Frow, N., Marginson, D. & Ogden, S. 2010. "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 35(4), 444-461.

Flamholtz, E. G. 1983. Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8(2-3), 153-169.

Hansen, S. C., 2011. A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting and Beyond Budgeting. *European Accounting Review*. Vol. 20(2), 289–319.

Henttu-Aho, T. & Järvinen, J. 2013. A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective. *European Accounting Review*, Vol. 22(4), 765-785.

Hines P., Holweg M. & Rich N. 2004. Learning to evolve: A review of contemporary lean thinking. *International Journal of Operations & Production Management*. Vol. 24(10), 994 – 1011.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2008. Tutkimushaastattelu: Teemhaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Helsinki University Press.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2002. Tutki ja kirjoita. Vantaa: Tummavuoren kirjapaino Oy.

Hope, J. & Fraser, R. 2003a. *Beyond Budgeting: How Managers can Break Free from the Annual Performance Trap*. Harvard Business School Press, Boston.

Hope, J. & Fraser, R. 2003b. Who needs budgets? *Harvard Business Review*, Vol. 81(2), 108-115.

Ikäheimo, S., Lounasmeri, S. & Walden, R. 2009. *Yrityksen laskentatoimi*. 3. uudistettu painos. Helsinki: WSOYPro.

Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T-S. 2001. MODERNI TALOUSHALLINTO - haasteet ja mahdollisuudet. 1.painos, Helsinki: Edita Oyj.

Libby, T. & Lindsay, R. 2010. Beyond Budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*. Vol. 21(1), 56-75.

Lorain, A.-M. 2010. Should rolling forecasts replace budgets in uncertain environments? Julkaistu teoksessa: Epstein M. J., Manzoni J.-F. & Davila A. (toim.) *Studies in Managerial and Financial Accounting*, Vol. 20: Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices. Binkley: Emerald Group Publishing Limited, 177-208.

Malmi, T. & Brown, D. A. 2008. Management control systems as a package – opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*. Vol. 19(4), 287-300.

Neely, A. Bourne, M. & Adams C. 2003. Better Budgeting or Beyond Budgeting? *Measuring Business Excellence*, Vol. 7(3), 22-28.

Neilimo, K., Uusi-Rauva, E. 2007. Johdon laskentatoimi. 2. Uudistettu painos. Helsinki: Oy Edita Ab.

Salangaard, N. 2012. Uncertainty and budgets: an empirical investigation. *Baltic Journal of Management*, Vol. 7(4), 397-415.

Salmi, T., & Järvenpää, M. 2000. Laskentatoimen case-tutkimus ja nomoteettinen tutkimusajattelu sulassa sovussa. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*. (2), 263-275.

Suomala, P., Manninen, O., Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. 1. Painos. Helsinki: Oy Edita Ab.

Uusitalo, H. 1991. Tiede, tutkimus ja tutkielma. Juva: WSOY

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

Elektroniset lähteet:

<http://bbrt.org/about/what-is-beyond-budgeting/> 8 (vierailtu 3.10.2015 klo 16:45)

<http://bbrt.org/about/the-beyond-budgeting-principles/> (vierailtu 14.10.2015 klo 16:34)

http://www.metodix.com/fi/sisallys/01_menetelmat/01_tutkimusprosessi/02_tutkimisen_taito_ja_tiedon_hankinta/07_tutkimuksen_logiikka/ (vierailtu 25.9.2015, klo 19:23)

http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L2_3_2_3.html (vierailtu 13.10.2015 klo 17:38)

Haastattelut

Kaikki haastateltavat ovat kohdeyrityksessä töissä.

Haastateltava 1, Sisäisen laskennan controller, Helsinki 26.10.2015

Haastateltava 2, Group controller, Helsinki 30.10.2015

Haastateltava 3, Talousjohtaja, Helsinki 30.10.2015

Haastateltava 4, Business controller, Helsinki 13.11.2015

LIITTEET

TEEMAHAASTATTELURUNKO

LIITE 1.

Taloudellinen ennustamisprosessi kohdeyrityksessä

Mihin budjetointia ja rullaavaa ennustamista käytetään kohdeyrityksessä?

- Taloudellinen ennustaminen
- Kustannustehokkuus
- Rahavirtojen hallinta
- Pääomamenot
- Tavoitteiden asettaminen
- Suunnitelmien viestiminen
- Resurssien hallinta
- Yrityksen pitkän aikavälin strategia
- Suorituksen arviointi
- Läpinäkyvyyden ylläpitäminen
- Siirtohinnoittelu
- Henkilökohtaiset tavoitteet
- Standardikustannukset

Allekirjoitatko joitain perinteiseen budjetointiin liitettyjä epäkohtia?

- Strategia ja budjetti eivät kohtaa
- Joustamattomuus, ei pysytä mukana toimintaympäristön nopeissa ja ennalta-arvaamattomissa muutoksissa.
- Kallis toteuttaa, vie paljon aikaa ja resursseja
- Suunnitelmien vanhentuminen
- Keskittyy kulujen karsimiseen, ei parhaan toimintatavan löytämiseen ja jatkuvaan parantamiseen
- Ei todellisuudessa motivoi
- Suunnitelmien manipulointi ja opportunistinen käytös suunnittelijoiden keskuudessa, mikä johtuu palkitsemisen ja suorituksen arvioinnin liittämisestä budjetointiin
- Kalenterivuosi usein luonnon aikajänne yritykselle, toiminta jatkuvaa

- Tietyn aikavälin suunnitelma, lyhyt aikajänne
- Sisäänpäin kääntynyttä, ei vastaa asiakaslähtöisten organisaatioiden tarpeisiin

Millaisia muutoksia rullaavien ennusteiden käyttöönotto on aiheuttanut kohdeyrityksessä? Prosessin kehittäminen?

Onko tällä toimialalla jotain ominaispiirteitä, mitä ennustamiseen ja talouden suunnitteluun liittyy? Esim onko toimialana erityisen vaihteleva?

Kuinka paljon kohdeyritys itse voi vaikuttaa prosesseihin, ennustamiseen jne.?

Kuinka paljon tulee sääntelyä emoyhtiön puolelta?

Rullaavan ennustamisen ja budjetointiprosessin erot

Miten rullaava ennustaminen toteutuu kohdeyrityksessä?

Millaisia etuja ja haittoja perinteinen budjetointi vs rullaava ennustaminen?

Alla on teoriasta nostettuja budjetoinnin etuja, millaisia ajatuksia näistä nousee?

- Pakottaa vastuhenkilöt pohtimaan organisaation tulevaisuutta ja ennakkoimaan tulevia muutoksia
- Budjetoinnin avulla voi viestiä organisaation tavoitteista koko organisaatiolle
- Budjetti toimii selkeiden ja täsmällisten tavoitteiden kautta motivaatorina
- Suunnitteluun ja tavoitteiden asettamiseen osallistuminen niin ikään motivoi henkilöstöä
- Budjetoinnilla luodaan organisaatioon keskustelua
- Tärkeä informaation lähde johdolle

Millä tavoin prosessit eroavat tehdäänkö budjettia tai rullaavia ennusteita?

Onko rullaavien ennusteiden tekeminen välttämätöntä? Miksi?

Tuleeko mieleen funktioiden tai yksiköiden välisiä eroja?

Budjettien ja ennusteiden hyödyntäminen osana ohjausjärjestelmää

Millainen rooli budjetoinnilla on strategisessa päätöksenteossa?

yleisesti osana ohjausta?

Palkkiot, suunnittelut, raportointi, strategia?

Mikä on budjetin ja budjetoinnin rooli ylimmälle johdolle?