



VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
VASA YRKESHÖGSKOLA
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Tiina Niemi

**BUDJETOINTIPROSESSIN
KEHITTÄMINEN
KASVUYRITYKSESSÄ**

Tapaustutkimus

Liiketalous ja matkailu
2015

TIIVISTELMÄ

Tekijä	Tiina Niemi
Opinnäytetyön nimi	Budjetointiprosessin kehittäminen kasvuyrityksessä
Vuosi	2015
Kieli	suomi
Sivumäärä	100 + 6 liitettä
Ohjaaja	Mika Ylinen

Perinteisesti taloushallinnolla on ollut vahva rooli yrityksen toiminnan taloudellisessa ohjauksessa ja suunnittelussa. Budjetointi on yksi johdon ohjausjärjestelmän väline, jolla halutaan ennustaa ja suunnitella yrityksen toimintaa. Nykyisin perinteinen budjetointi ei kuitenkaan enää sellaisenaan vastaa monen organisaation tarpeita. Vuosien saatossa tulleen kritiikin pohjalta on lähdetty etsimään uusia tapoja kehittää budjetointia. Viime vuosina on julkaistu useita kyselytutkimuksia, joissa on haluttu selvittää yritysten budjetointikäytäntöjä sekä kehittämistoimenpiteitä nykypäivänä.

Tämän tutkimuksen tarkoitus on tunnistaa perinteisen budjetoinnin ongelmakohtia kasvuyrityksessä sekä analysoida, mitä kehittämistoimenpiteitä niiden ratkaisemiseksi voidaan tehdä. Tavoitteena on tunnistaa kohdeyrityksen budjetointiprosessin haasteita ja etsiä keinoja niiden kehittämiseksi. Lisäksi halutaan dokumentoida kohdeyrityksen budjetointijärjestelmä. Tästä laaditaan havainnollistava budjetointiohje yrityksen käyttöön. Kyseessä on laadullinen tutkimus, jossa aineisto kerätään haastattelemalla kohdeyrityksen budjettivastuullisia. Alan kirjallisuudessa ja aikaisemmissa tutkimuksissa vahvimmin esiin nousseiden teemojen perusteella laaditaan tätä opinnäytetyötä varten malli budjetoinnin kehittämiseksi kohdeyrityksen näkökulmasta. Kerättyä aineistoa peilataan tämän mallin kautta.

Tutkimustulosten mukaan budjetointiprosessi on hyvällä mallilla, mutta esiin nousi muutama kehitysehdote. Ensinnäkin operatiivinen ja strateginen budjetointi tulisi entistä vahvemmin erottaa omiksi prosesseikseen. Toisaalta budjetointi ja jatkuva parantaminen olisi hyvä saada entistä tiiviimmin tukemaan toisiaan. Lisäksi tulokortti ja budjetointi tulisi sovittaa yhteen. Rullaavien ennusteiden käyttöönotto voisi tuoda apua epävarman toimintaympäristön aiheuttamiin haasteisiin. Tulevaisuudessa pitäisi kiinnittää enemmän huomiota kustannuspaikkarajat ylittävään kommunikaatioon.

Avainsanat	budjetointi, kasvuyritys, budjetoinnin kehittäminen, johdon ohjausjärjestelmät
------------	--

ABSTRACT

Author	Tiina Niemi
Title	Better Budgeting in a Growth Company
Year	2015
Language	Finnish
Pages	100 + 6 Appendices
Name of Supervisor	Mika Ylinen

Traditionally financial management has played a strong role in the economic control and planning of a company's performance. Budgeting is one tool for management control systems, which helps to predict and plan a company's performance in the future. However, today traditional budgeting does not necessarily meet the needs of a modern company. In recent years there has been a search for ways of better budgeting, based on the criticism traditional budgeting has faced during the last decades. Several surveys have been published during the last few years on the budgeting practices at companies and on developing better contemporary budgeting operations.

The aim of this research was to identify problematic aspects of traditional budgeting in a growth company and analyze how these aspects could be improved. The objective was to recognize challenges in the target company's budgeting process and find ways to overcome them. In addition, there was a goal of documenting the target company's budgeting process in order to compose a budgeting guidance for their internal use in the company. This was a qualitative research study, in which the research material was gathered by interviewing the persons in charge of budgeting in the target company. The following step was to compose a model for better budgeting from the target company's point of view based on the field literature and previous research studies. This model reflects the most common themes found in the referenced sources. The research material was analyzed through the model.

According to the research results, the budgeting process in the target company is working well. Still there can be found a few suggestions for improvement. Firstly, operative and strategic budgeting should be divided more strongly into separate processes. On the other hand, budgeting and continuous improvement should support each other more. In addition, Balanced Scorecard and budgeting should be combined. Rolling budgeting could be the cure for the challenges caused by the uncertain environment. The cross cost center communication should also get more attention in the future.

Keywords	budgeting, growth company, better budgeting, management control system
----------	--

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

1	JOHDANTO.....	8
1.1	Tutkimuksen kohde, tutkimusongelma ja työnkuvaus.....	8
1.2	Tutkimuksen tavoitteet ja rajaus	9
1.3	Tutkimusmenetelmät ja tiedonkeruu.....	10
1.4	Tutkimuksen kulku	10
1.5	Tutkimuksen pääkäsitteet.....	11
1.6	Aikaisempi tutkimus aiheesta	12
2	PERINTEINEN BUDJETOINTI	16
2.1	Budjetoinnin rooli organisaatiossa.....	16
2.2	Budjetoinnin tehtävät, hyödyt ja tavoitteet	17
2.3	Budjetointijärjestelmä	19
2.4	Budjetointityypit	20
2.5	Budjetointimenetelmät	21
2.6	Budjetointiprosessi.....	23
2.7	Budjettilukujen osa-alueet	27
2.8	Pääbudjetit.....	31
2.9	Budjetin seuranta	32
3	BUDJETOINNIN KEHITTÄMINEN.....	34
3.1	Taloushallinnon kehitysvaihemalli kasvuyrityksessä.....	34
3.2	Budjetoinnin kehittämismahdollisuudet	36
3.3	Operatiivisen ja strategisen budjetoinnin erottaminen.....	38
3.4	Interaktiivinen budjetointi.....	40
3.5	Budjetointi interaktiivisena osana muuta ohjausjärjestelmää.....	41
3.6	Tuloskortin ja budjetointiprosessin yhteensovittaminen	43
3.7	Osallistava budjetointi ja budjettipelivara	45
3.8	Budjetoinnin kehittäminen vai siitä luopuminen?	50
4	VAIHTOEHTOJA PERINTEISELLE BUDJETOINNILLE	54
4.1	Perinteiseen budjetointiin kohdistuva kritiikki	54
4.2	Toimintoperusteinen budjetointi.....	57

	5
4.3 Rullaava budjetointi	59
4.4 Budjetoimattomuus	64
5 AINEISTON KERUU JA TUTKIMUSMENETELMÄ.....	71
5.1 Aineiston keruu.....	71
5.2 Tutkimusmenetelmä.....	72
5.3 Haastateltavien kuvaus.....	74
5.4 Haastattelurungon esittely.....	74
5.5 Tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti	75
6 KOHDEYRITYKSEN BUDJETOINTIPROSESSIN KEHITTÄMINEN	78
6.1 Kohdeyrityksen ja toimintaympäristön kuvaus	78
6.2 Kohdeyrityksen budjetointijärjestelmä	79
6.3 Haastateltavien budjetoinnin tavoitteet ja haasteet	82
6.4 Budjetoinnin kehittämisen malli kohdeyrityksen näkökulmasta	84
6.5 Strategia	90
6.6 Jatkuvan parantamisen periaate	91
6.7 Nopeampi reagointi.....	92
6.8 Ei-taloudelliset mittarit	93
6.9 Kommunikaatio.....	95
6.10 Vastuunajako.....	95
7 JOHTOPÄÄTÖKSET	97
7.1 Keskeisimmät tutkimustulokset.....	97
7.2 Jatkotutkimusehdotuksia.....	100
LÄHTEET.....	101
LIITTEET	

KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

Kuvio 1.	Budjetoinnin muodot	s. 20
Kuvio 2.	Tyypillinen budjetointiprosessi	s. 25
Kuvio 3.	Osabudjeteista kohti pääbudjettia	s. 28
Kuvio 4.	Myyntibudjetin muodostaminen kohteittain	s. 30
Kuvio 5.	Strateginen ja operatiivinen budjetti	s. 39
Kuvio 6.	Toimintoperusteisen budjetoinnin vaiheet	s. 59
Kuvio 7.	Empiirisen tutkimuksen yleinen kaava	s. 72
Kuvio 8.	Budjettitehtävät ja –vastuut kohdeyrityksessä	s. 82
Kuvio 9.	Malli budjetoinnin kehittämiseksi kohdeyrityksen näkökulmasta	s. 85
Taulukko 1.	Budjetin tehtävät eri vaiheissa toteutustapoineen	s. 17
Taulukko 2.	Ennakoidun taseen vastaava ja vastattavaa –puoli	s. 32
Taulukko 3.	Budjetoinnin kritiikki sekä kehittämis- mahdollisuudet	s. 57
Taulukko 4.	Esimerkki budjetti- tai ennustearvon saamisesta seuraavalle 12 kk:lle	s. 62

LIITELUETTELO

LIITE 1. Beyond Budgeting –periaatteet

LIITE 2. Beyond Budgeting Entry Scan kysymykset periaatteiden olemassa olosta organisaatiossa

LIITE 3. Haastattelu 1

LIITE 4. Haastattelu 2

LIITE 5. Haastattelu 3

LIITE 6. Budjetointiohje

1 JOHDANTO

Perinteisesti taloushallinto on saanut vahvan roolin yrityksen toiminnan taloudellisessa suunnittelussa ja ohjauksessa. Yleensä huomion on saanut budjetointisuunnittelu sekä rahamääräisten suoritusten mittaaminen. Viime vuosina budjetointiprosessiin on kohdistunut kritiikkiä, koska sen katsotaan olevan liian jäykkä ja raskas. Sitä on muun muassa syytetty organisaation resurssien tuhlaamisesta. (Järvenpää, Partanen & Tuomela 2001, 153.) Tähän on syynsä. Esimerkiksi pelkästään Suomessa varovaisen arvion mukaan noin 100 000 ihmisen kuukauden työpanos kuluu vuosittain budjettiin. Tämä tarkoittaa jopa 250 miljoonaa euroa joka vuosi. Puhutaan siis hyvin merkittävistä summista. (Åkerberg 2006, 15.)

Kärkkäimmät kriitikot ovat jopa väläyttelleet budjeteista luopumisesta vaihtoehtona. Järvenpää, Partanen ja Tuomela (2001) ovat kuitenkin taloudellisen suunnittelun kannalla. Heidän käsityksensä mukaan budjetointijärjestelmää voidaan kehittää monella eri tavalla. Nykyisellään budjetit tulisi liittää yhä tiiviimmällä ja aidommalla tavalla osaksi yrityksen strategista ohjausjärjestelmää. (Järvenpää, Partanen & Tuomela 2001, 153.)

1.1 Tutkimuksen kohde, tutkimusongelma ja työnkuvaus

Opinnäytetyön toimeksiantaja on kasvuyritys, joka tarjoaa projektiliiketoiminnan palveluita, kuten konsultointia, projektinjohtoa ja dokumentointia koko projektin elinkaarelle. Yritys toimii pääasiassa energia-, kaivos-, öljy- ja kaasualan sekä lastinkäsittelyn ja prosessiteollisuuden parissa. Syksyllä 2014 kohdeyritys on muuttanut budjetointiprosessiaan osallistavammaksi, ottanut käyttöönsä uuden toiminnan ohjausjärjestelmän nimeltä Lemonsoft sekä määritellyt organisaation kustannuspaikat uudelleen. Jatkossa budjettivastuullisia ovat kaikki kustannuspaikkojen vastuuhenkilöt, eikä toimitusjohtaja laadi enää budjetteja yksin aikaisempien vuosien tapaan. Uudenlaisen budjetointiprosessin johdosta toimeksiantaja kaipaa kehitysideoita budjettiin sekä järjestelmän dokumentointia budjetointiohjeeksi.

Tutkimus tulee tarkastelemaan lähemmin toimeksiantajan uutta syksyllä 2014 käyttöönotettavaa budjetointiprosessia sekä etsimään keinoja kehittää sitä. Opinnäytetyön tutkimusongelma on tunnistaa perinteiseen budjetointiin liitettyjä ongelmakohtia kasvuyrityksessä sekä etsiä millä tavoin voidaan lähestyä kehittämisprosessia. Tutkimusongelma on vastata kysymykseen *mitkä ovat kohdeyrityksen budjetointiprosessin ongelmakohdat ja miten niitä voidaan kehittää jatkossa?*

Aluksi lähdetään liikkeelle alan kirjallisuuden kautta tarkastelemalla perinteistä budjetointiprosessia yleisellä tasolla. Seuraavaksi siirrytään kartoittamaan, mitä kehittämis ehdotuksia alan kirjallisuus sekä tutkimukset tarjoavat. Tämän jälkeen tarkastellaan perinteiseen budjetointiin kohdistunutta kritiikkiä sekä vaihtoehtoisia tapoja budjetoida. Empiriaosuudessa esitellään aineistonkeruun toteutus ja sisältö, jonka jälkeen siirrytään analysointivaiheeseen. Teorian pohjalta laaditaan malli budjetoinnin kehittämisestä kohdeyrityksen näkökulmasta. Mallin avulla pyritään löytämään konkreettisia kehittämis ehdotuksia kohdeyritykselle teorian pohjalta. Lisäksi esitellään toimeksiantajalle laadittu budjetointiohje. Lopuksi johtopäätökset kokoavat tutkimustulokset yhteen ja esittelevät kolme jatkotutkimusehdotusta.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaus

Tutkimuksen ensimmäinen tavoite on tunnistaa mahdolliset ongelmakohdat kohdeyrityksen budjetointiprosessissa. Toinen tärkeä tavoite on tuottaa toimeksiantajalle tietoa budjetoinnin kehittämisestä organisaatiossa sekä antaa konkreettisia kehittämis ehdotuksia. Kolmas tavoite on laatia kyseiselle organisaatiolle budjetointiohje, jota se voi hyödyntää syksyn 2014 budjetoinnissa. Budjetointiohjeen tarkoitus on tuottaa kirjallinen dokumentti organisaation budjetointijärjestelmästä sekä havainnollistaa itse prosessia. Kohdeyrityksellä ei ole käytössä aikaisempaa ohjetta budjetinlaadinnan tukena. Neljäs tavoite on herätellä myös muita organisaatioita oman budjetointiprosessinsa kehittämiseen. Tutkimuksella halutaan tarjota niille tietoa ja ideoita tähän. Luonnollisesti opinnäytetyön tavoitteena on myös tarjota muille aiheesta kiinnostuneille ajankohtaista tietoa aiheesta.

Tutkimusongelma sekä tutkimuksen tavoitteet asettavat jo itsessään selkeät raamit tutkimuksen aihealueen sisälle. Johdon ohjausjärjestelmistä huomio tulee kiinnittämään nimenomaan budjetointiin. Kohdeyrityksen toiveen mukaisesti aihe on rajattu budjetoinnin kehittämiseen. Näkökulmaksi on valittu kasvuyritys, koska se tukee parhaiten toimeksiantajan profiilia. Näin on haluttu selkeästi varmistaa, että tutkimuksen sisältö vastaa tutkimusongelmaksi asetettua kysymystä.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja tiedonkeruu

Tämä opinnäytetyö on tapaustutkimus, jonka tutkimuskohteena on kohdeyrityksen budjetointiprosessi. Tapaustutkimus tutkimusstrategiana tarkoittaa, että siinä käsitellään yksityiskohtaisesti ja intensiivisesti tietoja yksittäistapauksesta tai pienestä toisiinsa kytköksissä olevasta joukosta. Tyypillisesti tutkimukseen otetaan yksittäinen tilanne, tapaus tai joukko tapauksia. Tutkimuskohde voi olla yhteisö, ryhmä tai yksilö, joiden prosesseista ollaan kiinnostuneita. Yleisesti tutkimuskohdetta tutkitaan luonnollisissa tilanteissa, joissa tämä on osa. Aineistoa voidaan kerätä lukuisilla menetelmillä kuten esimerkiksi haastatteluilla, dokumenteilla sekä havainnoimalla. Tavoitteena on yleisesti ottaen kyky kuvailla jotakin ilmiötä. (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2013, 134–135.)

Tutkimuksen aineisto kerätään hyödyntämällä haastattelua. Haastattelu on ajattelun ja tietoisuuden sisältöihin kohdistuva laadullinen menetelmä. Haastattelun valintaa puoltaa muutama seikka. Kohdeyrityksen budjetointiprosessia ei ole aikaisemmin dokumentoitu, joten haastattelun avulla pyritään saamaan mahdollisimman kattavia vastauksia. Vastauksia voidaan tarvittaessa pyytää selventämään. Haastateltavan puhe kyetään paremmin sijoittamaan laajempaan kontekstiin kuin esimerkiksi kyselyssä. Tällä menetelmällä voidaan saada aikaan uusia hypoteeseja. (Hirsijärvi & Hurme 2008. 35–36.)

1.4 Tutkimuksen kulku

Tutkimus lähtee liikkeelle perinteisestä budjetoinnista, jonka teoriaa käydään läpi toisessa luvussa. Tarkoitus on luoda lukijalle selkeä kuva siitä, mitä tärkeitä

käsitteitä perinteiseen budjetointiin liittyy ja millainen on tyypillinen budjetointiprosessi organisaatiossa.

Kolmas luku käsittelee budjetointiprosessin kehittämismahdollisuuksia. Alussa esitellään Pellisen (2007) kasvuyrityksiä koskeva taloushallinnon kehitysvaihemalli (Laukkanen 2007, 320). Sitten siirrytään tarkastelemaan alan tutkimuksissa ja kirjallisuudessa esiin tulleita keinoja kehittää yrityksen budjetointia. Tärkein viesti on, että ei ole olemassa yhtä ainoaa oikeaa tapaa hoitaa budjetointiprosessia. Se tulisi aina räätälöidä vastaamaan oman organisaation lähtökohtia.

Neljännessä luvussa kerrotaan perinteiseen budjetointiin kohdistuneesta kritiikistä sekä esitellään vaihtoehtoja perinteiselle budjetoinnille. Lukija saa selkeän kuvan siitä, mitä tarkoitetaan toimintoperusteisella budjetoinnilla, rullaavalla ennustamisella ja budjetoimattomuudella.

Viides luku esittelee valitun tutkimusmenetelmän sekä aineiston keruun. Luvussa kerrotaan myös tarkemmin aineistonkeruussa hyödynnetyistä haastatteluista. Lopuksi on arviointi tutkimuksen reliabiliteetista sekä validiteetista.

Kuudennessa luvussa esitellään tutkimustulokset. Alussa on lyhyt esittely toimeksiantajasta sekä tarkempi kuvaus sen nykyisestä budjetointiprosessista. Tämän jälkeen siirrytään käymään läpi budjetointiprosessiin liitettyjä tavoitteita ja haasteita. Tutkimustulosten analysointia varten alan kirjallisuuden ja aikaisempien tutkimusten pohjalta on laadittu budjetoinnin kehittämismalli kohdeyrityksen näkökulmasta. Mallin esittelyn lisäksi esitellään lyhyesti toimeksiantajalle laaditun budjetointiohjeen sisältö. Konkreettiset kehittämisehdotukset käydään läpi erikseen mallin jokaisesta eri näkökulmasta. Viimeisessä luvussa ovat johtopäätökset sekä jatkotutkimusehdotukset.

1.5 Tutkimuksen pääkäsitteet

Budjetti on suunnitelma, jota voidaan käyttää yritysten toimintojen seuraamiseen ja suunnitteluun. Se on etukäteen valmisteltu ja sovittu kvantitatiivinen tiedonanto tietylle aikavälille, joka näyttää suunnitellut tuotot, kulut, varat, vastuut sekä

kassavirrat. (Black 2005, 272.) Toisin sanoen se on ennuste tulevista kuluista. Jokainen kulu arvioidaan huomioon ottaen trendit, hintamuutokset, vaihtelut tuotemiksausissa, ohjearvot, työmenetelmät sekä muutokset tuotantovolyymissa. Näistä muodostetaan budjetti, joka asettaa työnjohdolle tavoitteet jokaiselle kuukaudelle. (Horngren 1970, 7–8.) Budjetin kattamaa ajanjaksoa kutsutaan budjettikaudeksi. Termi budjetointi tarkoittaa budjetin laatimista sekä sen käyttöä. (Bergstrand 1973, 15.)

Ensisijaisesti kasvuyritys-termiä käytetään kasvuhakuisesti johdetusta yrityksestä. Toisinaan saattaa olla tarkoituksenmukaisempaa määritellä kasvuyritys toteutuneen kasvun perusteella. Kasvuyrityksiä löytyy kaikilta toimialoilta ympäri maata. Kasvupyrkimyksiä on kuitenkin keskimääräistä enemmän yrityspalveluissa, kaupan alalla sekä teollisuudessa. Koko pk-yrityskantaa tarkasteltaessa kasvuyritykset sijoittuvat usein maan kasvualueille. Mikään toimiala tai sijainti ei kuitenkaan erityisesti korostu, vaikka usein kasvuyrityksillä on muita enemmän ja monipuolisempia yhteistyösuhteita muihin yrityksiin sekä aineettomia oikeuksia. Jopa neljäsosa keskisuurista yrityksistä on kasvuhakuinen, kun taas pienten osalta vastaava luku on noin 13 prosenttia. Yleisesti ottaen itsensä voimakkaasti kasvuhakuisiksi mieltävät yrittäjät saavat kasvatettua yritystään muita nopeammin. (Laukkanen 2007, 17 & 25–26.)

1.6 Aikaisempi tutkimus aiheesta

Budjetointi on yksi tutkituimmista aiheista johdon laskentatoimissa. Jotkut tutkimukset keskittyvät budjetointiin sarjana numeroita, toiset taas antavat pääpainon prosesseille, joilla kehittää ja käyttää budjetteja. Budjetointia on tutkittu niin taloudellisesta, psykologisesta kuin sosiologisesta näkökulmasta. (Covaleski, Evans, Luft & Shields 2003.) Viime aikoina taloushallinnon asiantuntijat niin Euroopassa kuin Yhdysvalloissa ovat lähteneet tarkastelemaan asiaa kahdesta eri näkökulmasta osoittaakseen perinteisen budjetoinnin puutteet. Ensimmäinen näkökulma keskittyy budjetointiprosessin kehittämiseen ja ensisijaisesti sen suunnittelun ongelmiin. Toinen näkökulma kehottaa organisaatiota tarttumaan budjetoimattomuuteen. Se keskittyy lähinnä

suorituskyvyn arvioimiseen liittyviin ongelmiin budjetoinnissa. Hansen, Otley ja Van der Stede (2003) ovat koonneet yhteen yleiskatsauksen eri tutkimuksista liittyen näihin kahteen edellä mainittuun näkökulmaan. He pyrkivät tätä kautta tarjoamaan muille tutkijoille uusia hedelmällisiä tutkimusalueita aiheesta. Budjetointia tulisi tarkastella yhtenä osana koko organisaatiopakettia sekä sisällyttää tutkimukseen keski- ja alemman tason esimiesten käyttäytyminen.

Vuonna 1985 julkaistiin Youngin tutkimus itsellään pidetystä tiedosta koskien tuottokapasiteettia ja riskipreferenssejä sekä osallistumisesta budjettipelivaraan. Tutkimustulosten perusteella itsellään pidetty tieto ei kuitenkaan merkittävästi kasvattanut budjettipelivaraan verrattuna tilanteeseen, jossa tieto olisi jaettu. Covalenkin, Evansin, Luftin ja Shieldsin (2003) tutkimuksen mukaan yksilöt eivät reagoi ainoastaan taloudellisiin kannusteisiin, vaan myös rehellisyydellä sekä reiludella on vaikutus kommunikointiin budjetoinnissa. Tällä on edelleen vähentävä vaikutus budjettipelivaraan.

Parkerin ja Kyjin (2006) kyselytutkimus tarkastelee vertikaalista tiedonjakoa budjetointiprosessissa. Tutkimuksen tarkoitus on kehittää malli, siitä miten se toimii esimiehen ja alaisen välillä. Ylöspäin suuntautuva tiedonjako käsittää alaisen henkilökohtaisen tiedon jakamisen esimiehelle. Sen oletetut alkutekijät ovat budjetointiin osallistuminen sekä sitoutuminen organisaatioon, jotka johtavat oletetusti työn suorituskykyyn. Alaspäin suuntautuvaa tiedonjakoa esimieheltä alaiselle tutkitaan lisäämällä malliin monitulkintaisuuden rooli. Tutkimustulosten perusteella voidaan olettaa, että vertikaalisella tiedonjaolla on tärkeä välissä oleva muuttuja ymmärrettäessä suorituskyvyn vaikutuksia budjetoinnin osallistumiseen ja sitoutumiseen organisaatiossa.

Vuonna 1998 Shields ja Shields toteuttivat kyselytutkimuksen, jossa pyrittiin selvittämään, miksi johtajat osallistuvat budjettien laatimiseen ja millainen yhteys näillä syillä on neljään teoreettiseen ennako-olettamukseen. Tärkeimmät syyt osallistumiselle olivat tiedonjako ja tehtäväjaon tasapainottaminen. Brown, Evans ja Moser (2009) tekivät kriittisen analyysin osallistavan budjetoinnin testien mahdollisuuksista sekä historiasta. Usein tutkijat käyttävät agenttiteoriaa selittämään, miksi johdon laskentatoimen menettelytavat ja tekniikat ovat sellaisia

kuin ovat. Monien tutkimusten mukaan tulokset ovat vähintään potentiaalisesti yhtenäisiä agenttiteorian kanssa. Vuonna 2009 julkaistun kriittisen analyysin mukaan muutama huomion arvoinen seikka kuitenkin eroaa edellä mainitusta agenttiteoriasta.

Frown, Marginsonin ja Ogden (2010) tapaustutkimus tutkii budjetoinnin roolia, kun vaaditaan entistä joustavampia johtamiskäytäntöjä epävarmoissa olosuhteissa. He esittelevät käsitteen rullaava budjetointi korostaakseen, miten kohdeyritys Astoria plc on onnistunut sovittamaan nämä potentiaalisesti yhteensopimattomat olosuhteet. Rullaava budjetointi näytti rohkaisevan esimiehiä käyttämään harkintakykyään operatiivisissa asioissa, kun nämä kohtasivat odottamattomia tilanteita. Tämä saatiin aikaiseksi yhdistämällä budjetoinnin eri käyttötarkoitukset osaksi johdon ohjausjärjestelmää. Esimiehet kykenivät priorisoimaan tarvittaessa suunnitelmien ja resurssien uudelleen kohdentamisen päivittämisen vastaamaan organisaation suurempia strategisia tavoitteita. Rullaava budjetointi myös asetti suuren vastuun sille, että esimiehet olivat sitoutuneet saavuttamaan sekä omat että organisaation taloudelliset tavoitteet.

Fisher, Peffer ja Sprinkle (2003) ovat tehneet kontrolloidun laboratoriokokeen, jossa sattumanvaraisesti valitut kaksi henkilöä laitettiin työskentelemään yhdessä ennalta valitussa koeolosuhteissa. Tutkimuksen tarkoituksena on tarkastella vaihtoehtoisia ryhmän tulospalkkiosopimusten vaikutuksia sekä ryhmän budjettitason seurauksia suorituskykyyn. Tutkimustulosten mukaan paras suorituskyky saavutetaan kohtuullisen vaativille budjettitavoitteilla sekä sopimuksilla, joista saa kiinteän palkinnon budjetin saavuttamisesta sekä provisio sen ylittämisestä. Lisäksi nämä parantavat motivaatiota ja yhteistyötä.

Budjetointiin on viime vuosina kohdistunut runsaasti kritiikkiä. Vuonna 2007 julkaistun amerikkalaisen kyselytutkimuksen (Libby & Lindsay 2007) perusteella budjetointi on edelleen tärkeä osa montaa organisaatiota. Sen innoittamana Shastri & Stout (2008) julkaisivat oman kyselytutkimuksensa, jossa pyrittiin selvittämään miten nykyorganisaatioissa valmistellaan budjetit, tuovatko ne mahdollisesti lisäarvoa organisaatiolle, millainen yhteys budjeteilla ja muilla johtamisprosesseilla on sekä millaisia positiivisia ja negatiivisia seuraamuksia

budjetoinnilla on käyttäytymiselle. Suurin osa vastaajista ilmoitti käyttävänsä kiinteää budjettia, joka kootaan yhteistyömenetelmällä. Enemmistö piti budjetointia hyödyllisenä myös muussa kuin perinteisessä mielessä. Tulosten perusteella ylin johto näkee mahdollisuuden yhtenäistää budjetointia johtamismenetelmien kanssa.

Libby & Lindsay julkaisivat vuonna 2010 kyselytutkimuksen yritysten budjetointikäytännöistä. Tulosten perusteella perinteisen budjetoinnin kritiikki on ainakin osittain liioiteltua keskimääräisen yrityksen kohdalla. Samasta aihealueesta tehtiin vuonna 2000 kyselytutkimus (Ekholm & Wallin) Suomen suurimmille yrityksille. Tutkimuksen tarkoitus oli tarkastella, kuinka validia perinteiseen budjetointiin kohdistettu kritiikki on. Enemmistö vastaajista ilmoitti säilyttävänsä budjetoinnin, mutta kehittävänsä sitä jatkuvasti muuttuviin tarpeisiin.

Neelyn, Bourneen ja Adaminsin (2003) haastattelututkimuksen mukaan yrityksillä on edelleen paljon tekemistä suunnittelun, toiminnan johtamisen sekä työntekijöiden palkitsemisjärjestelmän uudistamisessa. Itse asiassa monissa organisaatioissa suuri osa perinteisistä perusprosesseista sekä niihin kuuluvista kustannustehottomuuksista ovat edelleen koskemattomia päällystettynä usein toistuvilla ennusteilla. Askeleita oikeaan suuntaan on otettu, mutta moni organisaatio ei ole vielä tavoittanut todellista budjetoimattomuutta. Hyviä pohjoismaisia esimerkkejä on kuitenkin olemassa.

2 PERINTEINEN BUDJETOINTI

Ensimmäisessä teoriaosassa käydään läpi budjetoinnin perusteita. Åkerbergin mukaan perinteisellä budjetoinnilla viitataan yleensä hajautettuun menettelytapaan, jossa joka syksy budjetoidaan tuotot ja kulut funktioittain, liiketoiminnoittain sekä osastoittain. Yleensä budjetointi tapahtuu esimiesten toimesta, kun he budjetoivat omat vastualueensa. Talousosasto yhdistää tämän jälkeen budjetit ja lopuksi hallitus hyväksyy ne. Prosessiin osallistuu useita henkilöitä miltei kaikista organisaation toiminnoista kuten myynnistä, ostoista ja henkilöstöhallinnosta. Yleisesti ottaen budjetointiprosessi käsittelee lähinnä numeerisia taloustekijöitä sekä kirjanpidollista käsitteistöä, eikä huomio kiinnity merkittävästi toiminnallisiin tavoitteisiin tai toimenpiteisiin. (Åkerberg 2006, 30.)

2.1 Budjetoinnin rooli organisaatiossa

Johdon ohjausjärjestelmien tärkeys korostuu entisestään, kun yhteensovittamisen ja seurannan kustannukset kasvavat yrityksen tullessa monimutkaisemmaksi kasvun siivittämänä. (Davila & Foster 2007.) Johdon ohjausjärjestelmät voidaan jakaa neljään kategoriaan, jotka ovat perus, kustannus, tuotto ja riski. Peruskategorian tarkoituksena on asettaa standardeja, suunnitelmia sekä tukea yrityksen perustoimintoja. Sen yksi ohjausväline on budjetointi. (Sandino 2007.)

Budjetointi on osa organisaation sisäistä kirjanpitojärjestelmää, jonka on tarkoitus tuottaa johdolle tietoa sisäistä suunnittelua ja valvontaa varten. Sen tehtävänä on myös tuottaa ulkoisia raportteja osakkeenomistajille, viranomaisille sekä muille ulkoisille sidosryhmille. (Hongren. 1970, 3 & 6.) Budjetti on ennuste ja suunnitelma yritykselle seuraavaksi vuodeksi. Se on rakennettu ennusteista koskien muun muassa yleistä kysynnän, hintojen, valuuttakurssien, palkkojen ja kustannusten muutoksia. (Wallander 1991.) Budjetti rakentuu toimintasuunnitelmasta, tavoitteista, budjettiluvuista, analyyseistä, oletuksista sekä ympäristön kuvauksesta (Alhola & Lauslahti 2000, 272). Budjetti on aina ollut ja sitä voidaan edelleen pitää taloushallinnon kulmakivenä (Järvenpää ym. 2001, 163).

2.2 Budjetoinnin tehtävät, hyödyt ja tavoitteet

Yritykset budjetoivat neljästä syystä. Nämä ovat operatiivinen suunnittelu, toiminnan arviointi, kommunikointi tavoitteista sekä strategian muodostaminen (Hansen & Van der Stede 2004). Budjetointi toimii apuvälineenä yrityksen operatiivisessa johtamisessa. Sillä on neljä tärkeää tehtävää. Ensinnäkin se auttaa operatiivista johtoa suunnittelemaan toimintaa. Toiseksi se auttaa ohjaamaan toimintaa. Tämä tapahtuu toimintasuunnitelmien, tavoitteiden asettamisen, vastuun jakamisen sekä valtuuksien avulla. Tavoitteiden kautta viestitään organisaatiolle, mitä siltä odotetaan. Toimintasuunnitelma luo pohjan eri organisaatiotasojen toimintaohjeille sekä valtuuttaa toimimaan myös alemmilla tasoilla. Budjettivastuulliset ovat luonnollisesti vastuussa tehdyistä tavoitteista ja budjeteista. Budjetoinnin kolmas tehtävä on koordinoida. Koko organisaation toiminta on yhteen sovitettava. Sen viimeisin tehtävä on tarkkailla toimintaa. Tarkkailun pohjana on toimintasuunnitelma ja sille asetetut tavoitteet. Näin saadaan herkästi selville mahdolliset poikkeamat. Taulukko 1 kokoaa budjetin tehtävät eri vaiheissa. (Alhola ym. 2000, 272 & 274).

Taulukko 1. Budjetin tehtävät eri vaiheissa toteutustapoineen (Alhola ym. 2000, 275).

	Budjettisuunnittelu	Budjetti	Budjettitarkkailu
Tehtävä	Suunnittelu	Ohjaus ja koordinointi	Ohjaus ja tarkkailu
Laskelmat	Vaihtoehtolaskelmat	Tavoitelaskelmat eli budjettiluvut	Tarkkailulaskelmat
Tekstit	Oletukset, toimintaympäristön kuvaus ja analyysi	Toimintasuunnitelmat ja tavoitteet	Analyysit ja raportit

Suunnitteluvaiheessa tunnistetaan ja analysoidaan muutokset ympäristössä, muodostetaan budjetin laadinnassa hyödynnettävät oletukset sekä tehdään vaihtoehtolaskelmat. Budjetinlaadinnan päätehtävä on antaa tukea organisaation ohjaukselle ja koordinoinnille. Budjettilukujen muodostaminen edellyttää selkeitä tavoitteita ja toimintasuunnitelman. Budjettitarkkailun tehtävä on tukea yrityksen seuranta ja ohjausta. Se tapahtuu työstämällä raporttipaketit sekä analyysit. (Alhola & Lauslahti 2005, 98–99.)

Budjetoinnilla on kolme tärkeää etua puolellaan. Se luo toiminnan suuntaviivat, jotka ovat nähtävissä vuodeksi eteenpäin koko organisaation toimintaa koskevassa suunnitelmassa. (Bergstrand 1994, 93.) Se auttaa esimiehiä ajattelemaan pitkällä tähtäimellä vahvistamalla näiden selkeää velvollisuutta suunnitelmallisuuteen. Heidän on pakko keskittyä ja valmistautua tulevaisuuden muutoksiin. Ilman pitkäjänteistä suunnittelua päämäärien hahmottaminen on haastavaa. Päämäärien puute taas aiheuttaa ongelmia yrityksen toiminnan suunnan hakemisessa sekä vaikeuttaa ongelmien hoitamista. Huolellisella suunnittelulla voidaan välttää useimmat liike-elämän ongelmat. (Horngren 1970, 188–189.)

Lisäksi budjetointi tarjoaa määrättyjä odotuksia, jotka ovat paras viitekehys tulevien toimenpiteiden arviointiin. Yleisesti ottaen budjetoidun suorituksen ajatellaan olevan parempi vertailukohde toteutuneelle suoritukselle kuin edellinen suoritus. Edelliseen suoritukseen vertaamista rajoittavat muun muassa taloudelliset olosuhteet, teknologia, kilpailulliset otteet sekä henkilökunta. Suurin ongelma historialliseen dataan verrattaessa on, että menneessä suorituksessa voi piillä riittämättömyyttä. On myös tärkeää huomata budjetoinnin tuottamien odotusten vaikutus avainhenkilökuntaan. Budjetin avulla heitä pystytään tiedottamaan siitä, mitä heiltä odotetaan. (Horngren 1970, 188–189.) Tämä lisää tuntuvasti työntekijöiden motivaatiota. Heillä on selkeä tavoite, johon verrata suorituksiaan. (Bergstrand 1994, 94.)

Budjetointi auttaa esimiehiä kohdentamaan työpanoksiaan niin, että organisaation kokonaistavoitteet ovat harmoniassa organisaation eri osien tavoitteiden kanssa. Budjetti on keino kommunikoida yleisesti tavoitteista ja yhdistää organisaation eri osastojen tavoitteet. Yhteensovittamisen tarkoitus on saada organisaation resurssit

allokoitua niin, että kaikki tavoitteet tulee saavutetuksi. (Horngren 1970, 188–189.) Näin eri tulosityksiköt voivat toimia hajautuneesti, mutta silti motivoituneesti ilman johdon yksityiskohtaista valvontaa (Bergstrand 1994, 93.) Budjetointiprosessi pakottaa johtoportaan hahmottamaan eri osastojen keskinäiset suhteet koko organisaation näkökulmasta (Horngren 1970, 188–189). Lisäksi budjetointiprosessi on tiedon jakamista organisaation jäsenten kesken (Parker & Kyj 2006). Yrityksen tarpeet tulevat paremmin huomioiduksi, kun ongelmista keskustellaan yhdessä. Tämä saattaa myös toimia työkaluna priorisoinnissa ja resurssijaossa. Budjetoinnin avulla pystytään delegoimaan ja jakamaan vastuualueita. Seurauksena motivaatio epäsuotuisten poikkeamien välttämiseen saattaa kasvaa. (Bergstrand 1994, 93–94.)

Budjetti ei kuitenkaan ole mikään ihmelääke organisaation mahdollisiin ongelmiin. Se on pikemminkin väline, jonka arvot riippuvat siitä kuinka neuvokkaasti sitä käytetään yhteistyökykyisen organisaation tietojärjestelmässä. (Horngren 1970, 189.)

2.3 Budjetointijärjestelmä

Budjetointijärjestelmä eli yrityksen toimintasuunnitelma, jossa määritellään budjettitarkkailun toimeenpanomenetelmät sekä budjetointitavat. Budjetointitapa kertoo laaditaanko budjetti alhaalta ylös, ylhäältä alas vai yhteistyömenetelmällä. Se on samalla myös ohje siitä, miten budjettitehtävät ja -vastuut on jaettu yrityksen sisällä. Se kertoo missä järjestyksessä edetään. Järjestelmän tulisi sisältää ohjeet miten budjetti laaditaan, mistä järjestelmistä tieto löytyy ja minne budjetti tallennetaan. Siinä käyvät ilmi kaikki tarvittavat lomakkeet, budjettiosat, raportoinnin tiheys ja jakelu. Lisäksi budjetointijärjestelmästä pitää käydä ilmi, mitä budjetteja laaditaan ja mikä yhteys niillä on toisiinsa. (Alhola ym. 2000, 273)

Toisin sanoen budjetointijärjestelmä luo raamit koko budjetoinnille. Se on samalla kehys, apuväline sekä tiedotuskanava. Se auttaa koko yrityksen henkilöstöä hahmottamaan, mistä budjetoinnissa on kyse. Toisaalta se tuo helposti saataville tietoa, joka ei muulla tavoin välttämättä tavoittaisi koko yrityksen väkeä. Näin

saadaan jaettua informaatiota tehokkaalla, mutta helposti saatavilla olevalla tavalla.

2.4 Budjetointityypit

Budjetointityyppejä on useita. Kiinteä budjetti tehdään kerran vuodessa, mutta sitä voidaan muokata uusien ennusteiden pohjalta kolmen tai neljän kuukauden välein. Tarkistetussa budjetissa tietyin ennalta määrätyin ajoin vuoden loppuun asti eli jokaisella kerralla käsitellään aina lyhyempää aikajaksoa. Rullaavassa budjetissa idean mukaisesti jokaisella budjetointikierroksella tulisi tarkastella kokonaista vuotta eteenpäin. Liukuva budjetti perustuu suoritemääriin ja se on käytössä lähinnä organisaatioissa, joiden tulee valmistaa tai suorittaa muualta käsketty suoritemäärä. (Bergstrand 1994. 98–99.) Nollabudjetoinnissa kaikki kyseenalaistetaan ja lähdetään liikkeelle niin sanotusti puhtaalta pöydältä. (Alhola ym. 2005, 98.)

Perinteinen koko vuoden kiinteä budjetti (raportointijakso 1 kk + kumulatiivinen kehitys)

12 kk (1.1.–31.12)

Tarkistettu budjetti tai kiinteä budjetti sekä ennustetarkistus vuoden loppuun (raportointijakso 1 kk + kumulatiivinen kehitys, päivitys 1,3 tai 6 kk välein)

12 kk (1.1.–31.12)

9 kk (1.3–31.12)

6 kk (1.6–31.12)

3 kk (1.10–31.12)

Rullaava ennuste (raportointijakso 1 kk + kumulatiivinen kehitys + rullaava ennuste 1,3,6 tai 12 kk eteenpäin, alla 3 kk)

3 kk (1.1.–31.3)

3 kk (1.2–30.4)

3 kk (1.3–31.5)

3 kk (1.4–30.6)

Kuvio 1. Budjetoinnin muodot (Järvenpää ym. 2001, 170.)

Kuvio 1 auttaa hahmottamaan paremmin miten eri budjetointityypit eroavat käytännössä toisistaan. Suurin ero on seurannassa eli kuinka usein niitä päivitetään ja millä tavoin. Yrityksillä on monta mahdollisuutta valita sille sopivin budjetointitapa.

2.5 Budjetointimenetelmät

Budjetointiprosessin ja budjetoinnin laatimisen tavat lähtevät esimerkiksi johtamisjärjestelmästä, yrityskulttuurista, osaamisesta, organisaation koosta ja rakenteesta. Yrityksen budjetointimenetelmänvalinta tarkoittaa millä yritys aikoo organisoida budjettisuunnittelun sekä -prosessin. (Alhola ym. 2000, 275 & 279.) Budjetti voidaan laatia käyttäen joko kokoamisen menetelmää, jakomenetelmää tai molempia yhtäaikaaisesti yhdistellen. Kolmas harvinaisempi tapa on käyttää itterointia (Bergstrand 1994, 101–102.) Akateemisessa kirjallisuudessa budjetointimenetelmiä katsotaan joko analyyttisestä näkökulmasta keskittyen päämies-agentti suhteisiin tai kokemusperäisten neuvottelujen näkökulmasta pääpainon ollessa esimies-alainen suhteissa. Tavallisesti budjettitavoitteiden laadinta lähtee liikkeelle ohjeiden julkaisemisesta, jonka jälkeen rakennetaan alustavat budjettiehdotukset. Kolmantena vaiheena ovat budjettineuvottelut, joiden perusteella hyväksytään lopullinen budjetti. (Kramer & Hartmann 2014).

Jakomenetelmässä pyritään laatimaan yrityksen johdon toiveiden mukainen budjetti. Alussa yritysjohto tekee tärkeimmät päälinjat, joiden perusteella budjetointivastuulliset kokoavat osabudjetit. (Bergstrand 1994, 102.) Yksityiskohtaiset suunnitelmaoletukset, kuten inflaatio tai kasvuennusteet tietyillä markkinoilla, palvelevat rajoittavina tekijöinä alemman tason esimiesten suunnittelulle (Kramer ym. 2014). Osabudjetit tarkistetaan ja muutosehdotusten pohjalta kootaan budjettiesitys. (Bergstrand 1994, 102.) Budjettiesitykset heijastavat ylemmän johdon tiukkuutta, joka johtuu alempien esimiesten velvoitteesta noudattaa budjettisuunnittelussa johdon asettamia ohjesääntöjä sekä odotettuja tavoitteita. Lopuksi ylin johto ja alemmat esimiehet neuvottelevat lopullisesta budjetista. Tätä vaihetta kuitenkin leimaa jäykkyys. Sen on tarkoitus saada ylempi johto tekemään vähemmän myönnytyksiä neuvotteluissa. Se asettaa ylemmän johdon dominoivaan asemaan, sillä ylemmän johdon odotukset

lopullisesta budjetista toimivat neuvotteluissa lähtökohtana. Alempien esimiesten on kyettävä argumentoimaan hyvin toiveensa, mikäli haluavat muutoksia lopulliseen budjettiin. (Kramer ym. 2014.)

Menetelmän piirteet parantavat johdon havainnointikykyä yrityksen taloudellisesta vaihdannasta, jonka seurauksena budjettipelivara alenee (Kramer ym. 2014). Toisaalta sen käyttö tekee budjetoinnin tekemisestä nopeaa, prosessi on helposti hallittavissa eikä ajallisia resursseja ole tarve käyttää paljoa (Alhola ym. 2000, 279). Jakomenetelmän heikkous on, että se saattaa tehdä työntekijöiden motivoinnista hyvin haastavaa. (Bergstrand 1994, 102.) Joissakin vaiheissa menetelmä saattaa olla erittäin hyödyllinen, kun taas toisissa enemmänkin vahingollinen (Kramer ym. 2014). Sitä voidaan kuitenkin suositella kriittisessä tilassa, kuten talousvaikeuksissa olevalle yritykselle, mikäli suurin osa henkilöstöstä on suorittavassa työssä tai henkilöstö ei hallitse budjetointiin liittyviä asioita. (Alhola ym. 2000, 279).

Kokoamisen menetelmän käyttö mahdollistaa koko organisaation osaamisen ja tietotaidon hyödyntämisen (Alhola ym. 2000, 280.). Kokoamisen menetelmässä yritysjohto antaa yleisten myyntitavoitteiden sekä markkina- ja suhdannetilanteen perusteella budjetointiin liittyvät ohjeet ja peruslähtökohdat (Bergstrand 1994, 102.). Jakomenetelmästä poiketen esimiehillä ei ole selviä ja yksityiskohtaisia suunnitteluolettamuksia ja odotettuja budjettitavoitteita. Päinvastoin ylemmän tason johto pidättäytyy asettamasta yksityiskohtaisia rajoitteita alemman tason esimiesten budjettisuunnittelulle. (Kramer ym. 2014.) Annettujen ohjeiden ja peruslähtökohtien perusteella budjettivastuulliset laativat budjetin yritysjohton arvioitavaksi eli budjetti tehdään alhaalta ylöspäin. Osabudjettiesityksistä kootaan budjettiesitys. (Bergstrand 1994, 102.)

Yleisesti ottaen edellä mainittua tapaa pidetään demokraattisena, koska se antaa usealle työntekijälle mahdollisuuden kertoa näkemyksensä ennen kuin budjetti lyödään lukkoon (Bergstrand 1994, 102). Alustavan budjetin rakentaminen sekä neuvottelut lopullisesta budjetista antavat johdolle mahdollisuuden havainnoida sosiaalisia vaihdantasuhteita yrityksessä. Tästä seuraa korkeampi itseraportoitu suorituskyky. (Kramer ym. 2014.) Huonona puolena on, että prosessi saattaa

kestää kauan eikä lopputulos ole välttämättä yhtään johdon tavoitteiden mukainen. Puutteellisesta budjettiesityksestä johtuva budjetin muokkaaminen saattaa pahimmillaan latistaa työntekijöiden halua ottaa vastuuta asetetuista tavoitteista. (Bergstrand 1994, 102.) Lisäksi menetelmä saattaa osoittautua hitaaksi, hallitsemattomaksi ja se voi aiheuttaa kokonaisnäkömyksen puutetta. Joissain tapauksissa se voi johtaa osaoptimointiin. Kokoamismenetelmää voidaan suositella yrityksiin, joiden henkilöstön osaaminen on erinomaisella tasolla. Hyvänä esimerkkinä ovat konsultointiyrietykset. (Alhola & Lauslahti 2000, 280.)

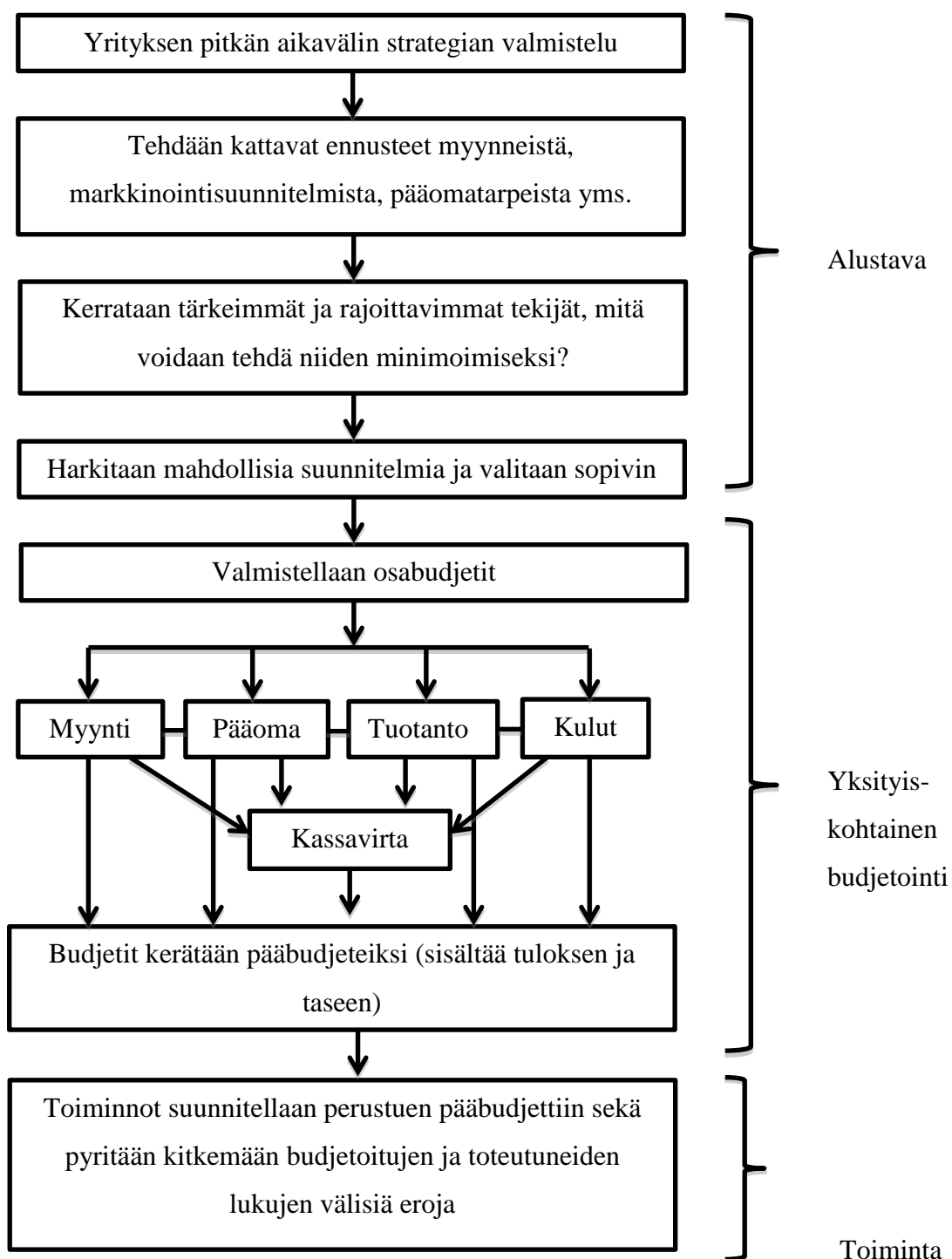
Useissa yrityksissä on pyritty löytämään käytännön ratkaisu, joka hyödyntää molempien menetelmien parhaita puolia. Alkuvaiheessa johdon on hyvä tehdä tavoitelinjaukset. Ne auttavat henkilöstöä paremmin ymmärtämään, millaista työpanosta odotetaan. Seuraavaksi voidaan kokoamismenetelmää hyödyntäen antaa budjettivastuullisten laatia osabudjetit, jossa henkilöstön näkökannat otetaan tosissaan huomioon. Nämä kootaan niin, että kokonaistavoitteet pystytään saavuttamaan. (Bergstrand 1994, 102–103.) Menetelmää hyödynnetään erityisesti keskisuurissa ja suurissa yrityksissä, kun halutaan arvostaa ja hyödyntää henkilöstön tietämystä. Yhteistyömenetelmän ehdoton hyvä puoli on, että se antaa aidon mahdollisuuden vuorovaikutteisiin budjettikokouksiin, joissa voidaan käsitellä strategisesti arvokkaita päätöksiä ja kysymyksiä. Toisinaan menetelmä saattaa osoittautua hitaaksi, jos joudutaan tekemään useita neuvottelukierroksia. (Alhola ym. 2000, 280).

Vähemmän käytetyssä iteratiivisessa budjetoinnissa muokataan budjettia iteroiden lukuisia kertoja, kunnes aikaisemmin tehdyt arviot ovat täsmentyneet. Tämä menetelmä tarjoaa paremman tarkkuuden budjettiin. Sillä saattaa kuitenkin olla negatiivisia seurauksia työntekijöiden motivaatiolle. Saattaa näyttää siltä, ettei budjetointiprosessi lopu koskaan eikä eri iterointien välillä välttämättä näy suuria eroja paikallisella tasolla. (Bergstrand 1994, 103.)

2.6 Budjetointiprosessi

Yritysten odotukset ja merkitykset vaikuttavat siihen, millaisen roolin tai tehtävän budjetointi saa organisaatiossa. Valtuuttava budjetti laaditaan antamalla osastoille

käyttöön määritelty rahamäärä. Budjetti voidaan myös laatia valvontavälineeksi. Toisaalta se voi olla tavoitteellinen, jolloin kaikki kustannusten alitukset ja tuottojen ylitykset nähdään hyvinä. Optimoivassa budjetissa tähdätään matemaattisesti parhaimpiin kustannuksiin ja tuottoihin. Luova budjetointi on ihmisläheisin laadintatapa. Siinä tavoitteena on sitouttaa koko organisaatio budjetin laadintaan sekä sen saavuttamiseen. (Alhola ym. 2000, 275.)



Kuvio 2. Tyypillinen budjetointiprosessi (Black 2005, 274).

Tyypillisesti budjetointiprosessi alkaa kuvio 2:n mukaisesti siitä, että löydetään yrityksen pitkän ajan strategia ja tehdään ennusteet esimerkiksi myynneistä, markkinointisuunnitelmista, kilpailutilanteesta sekä pääomamenotarpeista (Black 2005, 274). Talousjohdon tai yrityssuunnitteluosaston tulisi tehdä

ympäristöanalyysijä ja pohtia, ovatko strategisen suunnitelman osa-alueet kenties muuttuneet viime kerrasta. Muutoksia voidaan tarkastella niin menneisyyden kuin tulevaisuuden näkökulmasta. Menneisyyden osalta pohditaan ympäristön muutoksia ja millä tavoin nykyisiä tavoitteita on saavutettu. Tulevaisuutta mietittäessä käsitellään ympäristöanalyysit, ennusteet juoksevalle ja kuluvalle vuodelle sekä trendit. Samalla arvioidaan mahdolliset muutoksien vaikutukset tehtäviin panoksiin ja tavoitteisiin. (Alhola ym. 2000, 277).

Seuraavassa vaiheessa ylimmälle johdolle esitellään oleellimmat ympäristötekijät, sisäiset tekijät ja ehdotukset uusiksi tavoitteiksi. Näiden tietojen vaikutuksia liiketoimintaan arvioidaan ja käsitellään strategiakokouksessa. Tämän jälkeen johto tekee uusia päätöksiä esimerkiksi tavoitteista, uusista liiketoiminta-alueista sekä niihin liittyvistä panostuksista. Lisäksi kokouksessa saatetaan päättää budjettiorganisaation luomisesta eli uudesta organisaatiosta, jonka perusteella budjettia aletaan laatia. (Alhola ym. 2000, 277).

Ennen itse budjetin laadintaa tulisi löytää rajoittava tekijä, joka toimii lähtökohdana muille budjeteille. Esimerkiksi jos yritys pystyy arvioimaan kuinka monta yksikköä kutakin tuotetta myydään kuukaudessa, sen rajoittava tekijä on myynnit. Myyntien perusteella voidaan arvioida tuotannon määrä ja varastoarvot. Kun tuotannon määrä pystytään arvioimaan, on mahdollista suunnitella materiaalien, työvoiman ja yleiskustannusten tarve. Jos tuotantokapasiteetti on rajoittava tekijä, myyntibudjetti voidaan määrittellä tuotannon, materiaalien ja työvoiman budjettien perusteella. Tyypillisessä budjetointiprosessissa kaikki lähtee liikkeelle yrityksen strategiasta sekä tärkeimmistä toiminnoista keräytyistä tiedoista. Näistä pyritään erottelamaan rajoittavat tekijät, jonka jälkeen laaditaan osabudjetit. Nämä kootaan pääbudjeteiksi. Lopuksi aloitetaan budjettien seuranta. (Black 2005, 274.) Tyypillisestä budjetointiprosessista käy hyvin ilmi, että se on erittäin suoraviivainen prosessi.

Pääperiaatteiden lisäksi budjetoinnissa tulisi ottaa huomioon inflaatio (Bergstrand 1994, 124). Inflaatio on palveluiden ja tavaroiden hintojen laaja-alaista nousumista. Seurauksena rahan arvo laskee. (Euroopan keskuspankki 2014.) Edellisvuonna tehty budjetti voi hyvin suurelta osin epäonnistua, mikäli inflaatio

vaikuttaa odotuksia enemmän hintoihin ja palkkoihin. Tämä ei kuitenkaan poista mahdollisuutta pitää budjetti kiinteänä koko vuoden ajan tai muuttaa sitä matemaattisilla korjauksilla toteutuvien hintojen mukaisesti. (Bergstrand 1994, 124–125.)

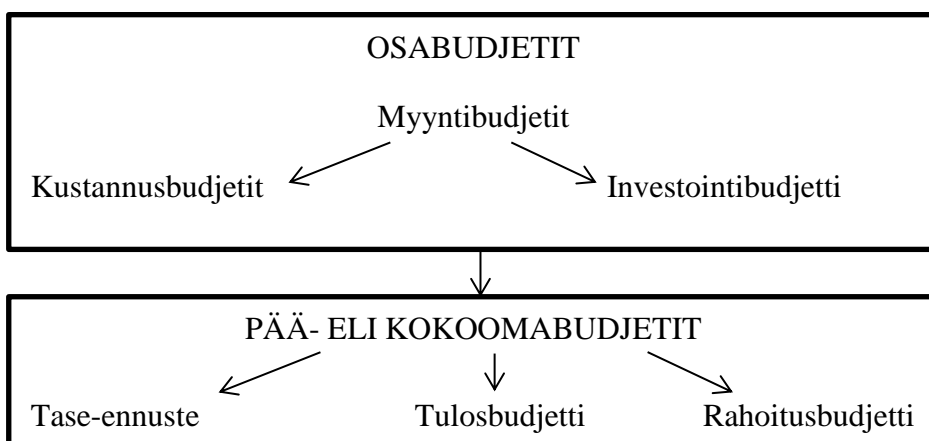
Budjetti voidaan laatia käyttämällä päivän hintoja ja palkkoja. Kun siihen ei tehdä myöhemmin korjauksia, siinä painotetaan erityisesti perinteistä tuottavuuden kehityksen merkitystä. Ongelmana on, että budjetinlaatijalla on suuri vastuu tulevien hintojen arvioinnista. Toisaalta inflaatiouvauhti aiheuttaa omat vaatimuksensa sille millaisia tuottavuuden parannuksia tarvitaan. Seurannasta tulee huomattavasta oikeudenmukaisempaa, jos päivän hintoja päivitetään budjetissa. Toinen vaihtoehto on käyttää arvioituja tulevia hintoja. Jollei budjettia muuteta, inflaatio määrää jälleen vaatimukset ja vastuu korostuu. Ohjauksen näkökulmasta epäedullisin vaihtoehto on käyttää arvioituja tulevia hintoja ja korjailla budjettia jälkikäteen. Siihen liittyy liikaa erilaisia epävarmuustekijöitä. On toki hyvä huomata, että ennusteisiin ja korjauksiin liittyy aina lopullista seuranta vaikeuttavia epävarmuustekijöitä. (Bergstrand 1994, 125.)

Järvinen ym. antavat kirjassaan muutaman hyvän ohjeen jokasyksyiselle budjetointikierrokselle. Ehtona fokuksen säilymiselle halutussa suunnassa, strategioiden ja vision tulisi olla riittävän huolellisesti kerrattu. On suotavaa, että budjetti kootaan hyvässä yhteisymmärryksessä. Näin pystytään saavuttamaan tavoitteita sekä sitoutumista koskeva yksimielisyys. Sanelupolitiikan välttämiseksi ylimmän johdon ei tulisi käyttää kohtuutonta auktoriteettia. Toisaalta budjetointi ei tule mitä todennäköisimmin pysymään aikataulussa, jos se on tehty liian konsensuksenhakuisesti tai kokoamalle se alhaalta ylöspäin liian voimakkaasti. Vaikka budjetti näillä keinoilla sattuisikin pysymään aikataulussa, se tuskin tulee yltämään johdon asettamiin laskennallisiin tavoitteisiin. (Järvenpää ym. 2001, 167.)

2.7 Budjettilukujen osa-alueet

Toisin sanoen, yrityksen ympäristöanalyysit, oletukset ja tavoitteet sisältävä toimintasuunnitelma on pohja budjettiluvuille eli taloudelliselle tulososalle.

Budjetti voidaan erottaa pää- eli kokoomabudjetteihin sekä useisiin osabudjetteihin. Osabudjettien määrä on vahvasti kytköksissä yrityksen toimialaan. Useimmiten palveluyrityksellä ei ole käytössä yhtä montaa osabudjettia kuin valmistusyrityksellä. Luonnollisesti yhteensovittamisen tarve ja vaativuus kasvaa samalla, kun osa-alueiden määrä kasvaa. Pääbudjetit näyttävät samalta kaikilla, toimialasta riippumatta. Siihen kuuluu tase-, tulos- ja rahoitusbudjetti. (Alhola ym. 2000, 282.) Kuvio 3 näyttää miten osabudjeteista siirrytään kohti pääbudjetteja. (Alhola ym. 2005, 106.)



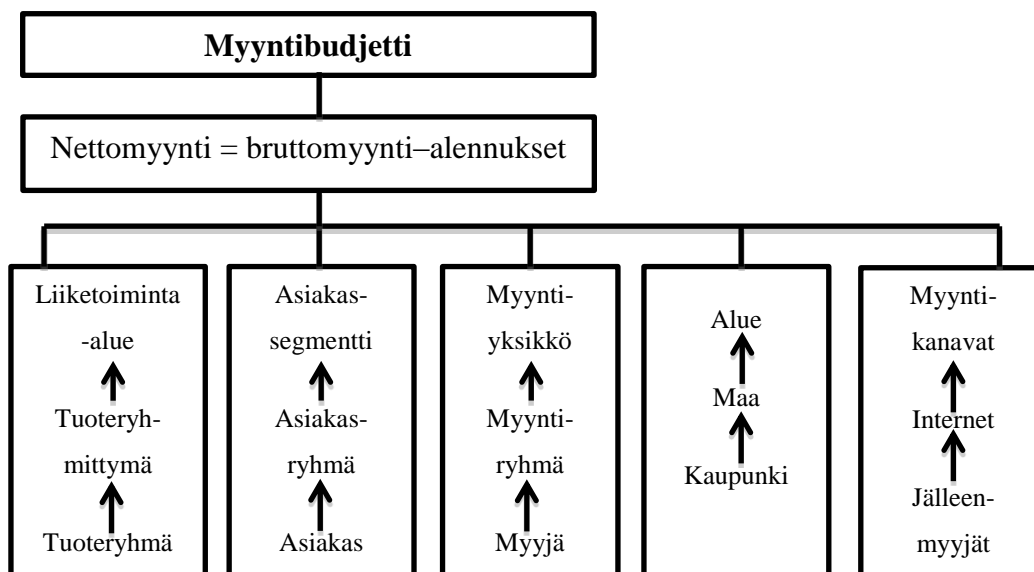
Kuvio 3. Osabudjeteista kohti pääbudjetteja (Alhola ym. 2005, 106.)

Kuten jo aikaisemmin mainittu, rajoittava tekijä tulee löytää ennen budjetoinnin aloittamista. Yleisimmin liikkeelle lähdetään myyntibudjetista. Tämä koskee myös kustannusyksiköitä, joissa tulevat sisäiset palvelutarpeet arvioidaan. Liiketoiminnan kehittymisellä on merkittäviä vaikutuksia sisäisiin palveluyksiköihin. Myyntibudjetissa on olennaista kyky arvioida palvelujen tai tuotteiden menekki. Erityisen tärkeää on pitää mielessä asetetut tavoitteet, olivat ne sitten volyympohjaisia tai rahamääräisiä. Arviot ja tavoitteet löytyvät toimintasuunnitelmasta. Myyntibudjetilla on vaikutuksia osto-, markkinointi-, varasto- ja valmistusbudjetteihin sekä lopulliseen pääbudjettiin. (Alhola ym. 2000, 283.)

Myyntibudjetissa on tärkeintä arvioida palvelujen tai tuotteiden menekki. Arviointi tapahtuu käyttämällä lähtökohtana toimintasuunnitelmaa sekä oletuksia.

Näistä löytyvät tuotevalikoima, hinnan ja asiakaskunnan muutokset sekä luottomyyntipolitiikat. Lisäksi myyntibudjettia tehdessä tulisi pitää mielessä asetettu volyymipohjainen tai rahamääräinen tavoite. (Alhola ym. 2000, 283.)

Budjetoitu kokonaisynti saadaan ”kertomalla odotetut myyntivolyymit tuotteittain tavoitemyyntihinnoilla, joista vähennetään yhteenvetolaskelmassa alennukset” (Alhola ym. 2000, 284.) Nettomyyntihintoja käytettäessä budjetin hintojen tulee olla keskimääräisinä nettointoina. Ohjausjärjestelmän perusteella kokonaisynti pilkotaan usein osakokonaisuuksiin. Kokonaisyntiä voidaan tarkastella eri näkökulmista. Esimerkiksi asiakasnäkökulmasta katsottuna laskentatarkkuus voi perustua vaikka tuotetasoon. Mikäli yrityksen asiakkaita on suuri määrä, voidaan avainasiakkaiden valinnan perusteella tehdä heille omat budjetit ja muut asiakkaat esitetään segmenteittäin tai yhteenvetona. Yritys voi päätyä hyvin moniulotteiseen myyntibudjettiin, mikäli sillä on laajoja ja suuria liiketoiminta-alueita. Kuvio 4 osoittaa alhaalta ylöspäin miten näitä näkökulmia voidaan yhdistellä tarpeen mukaan myyntibudjetin muodostamisessa. Voidaan esimerkiksi lähteä liikkeelle laatimalla budjettiluvut asiakkaittain, minkä jälkeen budjetoidaan kaikki asiakasryhmät edellisten perusteella. Lopuksi laaditaan myyntibudjetti asiakassegmenteittäin perustuen aikaisemmin tehtyihin asiakasryhmä- ja asiakasbudjettilukuihin. (Alhola ym. 2000, 284–285.)



Kuvio 4. Myyntibudjetin muodostaminen kohteittain. (Alhola ym. 2000, 285.)

Markkinointibudjetti on kustannusbudjetti, jossa osa kustannuksista kohdennetaan suoraan vastuualueille eli tuotteille. Kustannukset voidaan myös jakaa toimintolaskennan ehtojen mukaisesti. Panostukset voidaan jakaa tehtävien mukaan kuten kaupankäynti, asiakassuhteiden vaaliminen tai mielenkiinnon herättäminen. Käytännössä myyntibudjetti tarkoittaa, että tarkkaillaan markkinoinnin kustannusten suhdetta myyntituottoihin. (Alhola ym. 2000, 288.) Sillä on kiinteä yhteys myyntibudjettiin. Myynnistä voidaan arvioida markkinoiden osuus käyttämällä tiettyä prosenttiosuutta. Markkinointibudjetin eri ovat esimerkiksi markkinointimateriaali, sponsorointi ja mainonta mediavälineittäin. (Alhola ym. 2005, 112.)

Ostobudjetti perustuu myyntitietoihin sekä varastossa tapahtuviin raaka-aineiden ja tuotteiden muutoksiin. Budjettiin vaikuttavat merkittävästi mahdolliset muutokset tuotteiden ja raaka-aineiden osto- sekä valmistuskustannuksissa. (Alhola ym. 2000, 289.) Varaston arvot on järkevintä laskea kiertonopeutta hyödyntäen, mutta ne voidaan myös laskea käyttämällä haluttuja kappaleita tai arvoja (Alhola ym. 2005, 111.)

Valmistusbudjettia tehtäessä on oltava tietoinen myynti- sekä loppuvarastotavoitebudjetista. Valmistusbudjettiin vaikuttavat muuttuneet kustannukset ja asetetut tavoitteet. Se sisältää valmistettavat määrät, kauden aikana tarvittavat tuotannon tekijöiden määrät, toiminta-asteen sekä suunnitellut alihankinnat. Siinä on otettava huomioon tarpeelliset vuoro- ja ylityöt sekä määrä- ja osa-aikaiset työvoimatarpeet. Valmistusbudjetti antaa mahdollisuuden hahmotella valmiusvarastot. Tämä mahdollistaa kapasiteetin tehokkaamman käytön. Varastoinnin aiheuttamat kustannukset ovat useimmin matalammat kuin ylitöiden teettäminen tai kapasiteetin alikäyttö. Yrityksen on mahdollista tehdä kustannussäästöjä huolellisella suunnittelulla. (Alhola ym. 2000, 288–289.)

Myynti- ja hallintotoimintojen budjetti paljastaa hallinnon ja myynnin resurssien tehokkuuden. Myyntitoimintojen kustannukset ovat yleensä kiinteitä. Ne koostuvat asiakaspalvelusta, myynnistä, tilausten käsittelystä, myyntijohdosta ja laskutuksesta. Kustannukset aiheutuvat tietojärjestelmistä, myynnin edistämisestä sekä henkilöresursseista. Henkilöstöresursseihin vaikuttavat laskennallisesti

suoraan koulutus, palkat sivukuluineen, vuokrat, kalusteet, koneet ja laitteet, autot ja matkustaminen. (Alhola ym. 2000, 292. Alhola ym. 2005, 113.)

Hallintotoiminnon kustannukset ovat osittain suorassa yhteydessä organisaation kehittymisvauhtiin. Esimerkkinä työntekijöiden kasvava lukumäärä lisää palkanlaskennan työmäärää. Hallinnon kustannuksissa voidaan hyödyntää aiheuttamisperiaatetta. Kustannukset voidaan suoraa kohdistaa toiminnoille tai asiakkaille ja tuotteille. (Alhola ym. 2005, 115.)

2.8 Pääbudjetit

Tulosbudjetti syntyy, kun yhdistetään eri osabudjettien kustannukset ja tuotot. Sen avulla voidaan nähdä tuloslaskelmamuodossa miten yrityksen tulos muodostuu. Tulosbudjetti rakentuu myynti-, kustannus-, investointi- ja rahoitusbudjetista. Se toimii työkaluna suunnittelussa ja kannattavuuden johtamisessa. (Alhola ym. 2005, 117–118.)

Rahoitusbudjetti laaditaan yhdistämällä kaikki budjettikauden aikana tapahtuneet kassaan ja kassasta maksut. Siinä tarvitaan osabudjettien laskelmista saatuja tietoja. Rahoitusbudjetin tavoitteena on vähentää korkokustannuksia tai vaihtoehtoisesti lisätä likvidien varojen tuottoa. Tärkein tehtävä on saada optimoitu organisaation rahavarojen käyttöä sekä varmistaa rahoituksen riittävyys. On äärimmäisen tärkeää johtaa huolella rahoitusbudjetin kaikkia osalualueita, koska useimmiten rahavarat ovat aina rajoittava tekijä yrityksen toiminnalle. (Alhola ym. 2005, 118–119.)

Rahoitusbudjetin laatimisen jälkeen voidaan siirtyä rakentamaan ennakoitua tasetta. Taseen tärkeimmät lähteet löytyvät rahoitus- ja tuloslaskelmasta sekä osabudjeteista. Vastattavaa -puolen tärkein tietolähde on omaa pääomaa koskevat muutokset. Budjettikauden aloittava tase on kuluvan vuoden ennakoitu tase. Ennakoidun taseen vastaava- ja vastattavaa-puoli näkyvät taulukossa 2. Vastaavaa-puolelle tulevat investoinnit ja niiden poistoajat, vaihto-omaisuus sekä myynti- ja siirtosaamiset. Vastattavaa-puolelle merkitään pitkä- ja lyhytaikaiset velat, sekä siirto- ja ostovelat. (Alhola ym. 2005, 119.)

Taulukko 2. Ennakoidun taseen vastaava- ja vastattavaa-puoli (Alhola & Lauslahti 2005, 119.)

<i>Vastaava</i>	<i>Vastattavaa</i>
investoinnit ja niiden poistoajat	pitkä- ja lyhytaikaiset lainat
vaihto-omaisuus	siirtovelat
myyntisaamiset	ostovelat
siirtosaamiset (raha- ja pankkisaamisista)	

2.9 Budjetin seuranta

Budjettiseurannan ensisijainen tarkoitus on saada aikaan yrityksessä ihmisten välistä kommunikaatiota. Eräs budjetin tavoitteista on vastualueiden määrittely sekä sen rooli seurannan välineenä. Juuri ihmisten välinen neuvonpito saa aikaan tehokkuutta talouden ohjausjärjestelmässä. Budjetinseurannan tavoitteena on korostaa vastuullisuutta sekä estää epäedullinen kehitys niin pitkälle kuin mahdollista. Lisäksi sen pyrkimyksenä on luoda edellytykset seuraavalle budjetille ja helpottaa kustannusten analysointia vertailemalla budjetoitujen ja toteutuneiden lukujen välisiä eroja. Edellytyksenä on, että yritys laatii suunnitelluin väliajoin tarkkoja ja korrekkeja raportteja. Raportointiajankohdan tulee olla etukäteen johdon ja tulosvastuullisten tiedossa, jotta siihen voidaan valmistautua tarvittavalla tavalla. Eroanalyysin tarkoitus on toimia pohjana uudelleensuunnittelulle, jotta tulevaisuudessa voidaan sopeutua entistä paremmin ulkoisiin tapahtumiin ja korjata toimintaa sen mukaan. Seurannan kannalta on ehdottoman tärkeää, että vertailutietoja on saatavilla. Parhain vaihtoehto tähän on jaksotettu budjetti, josta näkee mitä vuoden kullakin jaksolla pitäisi tapahtua. (Bergstrand 1994, 120, 123.)

Budjettiseurannan avaimina ovat johdon ja tulosvastuullisten väliset säännölliset ja ennalta valmistellut kokoukset. Kokousmateriaalina käytetään käsiteltävää aikaväliä, kulunutta vuotta koskevia tulosraportteja sekä tarvittaessa muita

relevantteja tietoja. Tämän kaltaisia tietoja voivat olla esimerkiksi tilauskanta, myyntiluvut, toteutuneet markkinointitoimet ja projektit tai käyttöasteluvut. (Bergstrand 1994, 120.)

Seurantaraportit tulee ehdottomasti hyvissä ajoin tarkistaa, korjata sekä lähettää ennen seurantakokouksen alkua. Ideana on varmistua siitä, että tulosvastuulliset ovat hyvin valmistautuneita ja varmoja kirjausten oikeellisuudesta. Budjettiraportteja koskee muutama vaatimus, joilla varmistetaan seurannan tehokkuus. Ensinnäkin sen on oltava ajankohtainen, helposti ymmärrettävä ja kaikin puolin tarkoituksenmukainen. Usein sanotaan, että se saa olla pituudeltaan enintään yhden sivun. Tarvittaessa siihen voidaan lisätä liitteitä esimerkiksi tarkempia analyyseja varten. (Bergstrand 1994, 123.)

Kokouksen alussa tulosvastuullisten tehtävänä on selvittää, mitä suunnitelmia ja ekonomisia ehtoja budjetoinnin pohjana on ollut. Seuraavaksi siirrytään keskustelemaan viimeaikaisista asiaan liittyvistä tapahtumista ja pohditaan syitä merkittävälle eroille toteutuneiden sekä budjetoituneiden lukujen välillä. Kokouksen lopuksi voidaan käydä relevanttia keskustelua siitä, voidaanko tavoitteissa onnistua mahdollisista häiriötekijöistä huolimatta. Oleellisinta on kokouksen aikana keskittyä lähinnä tulevaisuuteen ja mahdollisuuksiin saavuttaa laadittu budjetti. Toki on myös selvitettävä syyt poikkeamille, jos tulos on jäänyt selkeästi suunniteltua heikommaksi. Tärkein asia ei kuitenkaan saisi olla selitykset, miksei budjettia ole saavutettu. (Bergstrand 1994, 121.) On myös olennaista pohtia, miten poikkeamiin johtaneisiin syihin voisi vaikuttaa.

3 BUDJETOINNIN KEHITTÄMINEN

”Budjettimyönteisen kulttuurin tunnusmerkkeinä ja siten budjetoinnin tavoitteina voidaan pitää budjettivastuullisten henkilöiden prosessinomistajamaista suhtautumista budjetointiprosessiin, korkeata sitoutumista budjeteissa asetettuihin tavoitteisiin, budjetoinnin yleistä kokemista relevantiksi välineeksi sekä budjetoinnin tehokkuutta ja käyttäjäystävällisyyttä” (Järvenpää, Partanen & Tuomela 2001, 165.) Olennaisin piirre budjetoinnin kehittämisessä on vuosibudjettiprosessin huomattava keventäminen sekä siirtyminen entistä jatkuvampaan ennustepäivitysten tekemiseen. (Järvenpää ym. 2001, 226.) On olemassa monia mahdollisuuksia miten organisaatio voi nykyaikaistaa budjetointiprosessiaan aina perinteisestä mallista budjetoimattomuuden hyödyntämiseen asti (de Waal 2005.) Tässä luvussa tarkastellaan millä tavoin budjetointia voidaan lähteä kehittämään vai pitäisikö siitä luopua vallan.

3.1 Taloushallinnon kehitysvaihemalli kasvuyrityksessä

Organisaation ikä sekä koko määrittävät pitkälti useita taloushallinnon ratkaisuja. Yleiset kasvuvaihemallit voivat antaa viitteellisen kuvan erilaisista hallinnollisista ratkaisuista ja haasteista, joita tulee vastaan tyypillisesti kasvun eri vaiheissa. Pellinen on kuitenkin oman kokemuksensa sekä kasvukertomusten perusteella laatinut yksityiskohtaisemman taloushallinnon kehitysvaihemallin kasvuyrityksissä. (Laukkanen 2007, 320.)

Yrityksen syntyvaihe käsittää perustamisen jälkeisen vuoden. Toiminnan aloittamisvaiheessa yrittäjä usein hoitaa itse taloushallinnon, koska tapahtumien määrä on alhainen alussa. Taloudellinen päätöksenteko ja suunnittelu tapahtuvat lähinnä yrittäjän mielessä. Selviytymisen kannalta tärkeät rahan riittävyys ja toiminnan tehokkuus pakottavat huolelliseen kassabudjettiin. Tulostavoitteiden tekeminen vaatii hyvää kiinteiden ja muuttuvien kustannusten tuntemista. Yrityksen ja yrittäjän ominainen liiketoimintatapa alkaa kehittyä. (Laukkanen 2007, 320–321.)

Yrityksen selviytymisvaiheessa toimintaan pyritään saamaan jatkuvuutta sekä mikroyritys kohti kasvu-uraa. Erityisesti toimivat asiakassuhteet, oman ja asiakkaiden toimialojen seuraaminen sekä strateginen suunnittelu korostuvat. Kustannuslaskennalla saadaan selvitettyä eri toimintavaihtoehtoja. Kassabudjetointi tulisi laajentaa koskemaan myynnin ennakointia, laskutusta, tilaus- ja toimituskannan ylläpitoa, myyntireskontraa sekä tuotannon ohjausta. Budjetointi auttaa sovittamaan yhteen tavaran hankinnan, myyntien vaihtelut, asiakkaille myönnetyt maksuajat, velanhoidon, mahdollisen lainatarpeen sekä palkanmaksun. Kirjanpidon tapahtumien määrän kasvu ja verotuksen erityisosaamisen tarve ovat painavia syitä taloushallinnon ulkoistamiselle ainakin osittain tilitoimistoon. (Laukkanen 2007, 321–322.)

Ensimmäisessä kasvuvaiheessa yritys alkaa täyttää pk-yrityksen kriteerejä. Vastuunjaon ja delegoinnin merkitys korostuu erityisesti siinä vaiheessa, kun organisaatio alkaa työllistää noin 30–40 henkeä. Esimiestehtävien tarkoitus on alussa parantaa tiedonvaihdon tehokkuutta. Tässä vaiheessa strategisen suunnittelun painopiste alkaa liikkua kohti kasvumahdollisuuksien etsimistä ja erilaisten toiminnan suuntautumisvaihtoehtojen puntarointiin. Kriittisimpiä seurantakohteita ovat tuotekehityksen tehokkuus, markkinoiden kasvuvauhti sekä markkinaosuuksien kehittyminen. Huomion tulisi kiinnittyä entistä harvempien asioiden tekemiseen, mutta tehokkaampaan suoriutumiseen. Kasvuun aletaan valmistautua investointien valmistelulla ja lisärahoituksen hankkimisella. (Laukkanen 2007, 320.)

Toisessa kasvuvaiheessa yrityksellä alkaa olla ikää noin kymmenen vuotta. Se on jo saavuttanut keskisuuren koon ja alkaa omaksua entistä enemmän suurten yritysten piirteitä. Uusia toimintamalleja omaksutaan rekrytoimalla suurissa yrityksissä työkokemusta hankkineita vastuuhenkilöitä. Tämän vaiheen suurimmat haasteet ovat liiketoiminnan kannattavuuden parantaminen sekä saada kasvun kannalta olennaiset investoinnin maksamaan itsensä takaisin. Kustannustehokkuuden varmistaminen luo tarpeen talouden ja toiminnanohjausjärjestelmien, kannattavuuden hallinnan käytäntöjen sekä kustannuslaskennan järjestelmien kehittämiseksi. Budjetointia kehitetään

enemmän eritellyksi ennakointi- ja suunnittelujärjestelmäksi. Jakamalla organisaatio kustannuspaikkoihin ja tulosalueisiin saadaan delegeoitua vastuut entistä paremmin. Organisaatio ryhtyy asettamaan taloudellisia tavoitteita ja taloudellinen seuranta lisääntyy. Ammattimaisempi taloushallinto edellyttää sisäisten valvontaprosessin luomista sekä muodollisempia ja järjestelmällisempiä laskentaohjeistuksia. Yritys tarvitsee ammattilaista vastaamaan taloushallinnon kokonaisuudesta sekä sen kehittämisestä. (Laukkanen 2007, 323.)

Viimeisenä vaiheena on suuren yrityksen taloushallinnon organisaatio. Taloushallinto on kasvanut omaksi organisaatiokseen organisaation sisällä. Haasteena on saada integroitua se osaksi liiketoiminnan johtamista ja kehittämistä. Yritys saattaa ottaa vapaaehtoisesti käyttöönsä suurten yritysten taloushallinnon ratkaisuja. Esimerkkejä tämän kaltaisista ratkaisuista ovat IFRS-raportointi ja toimintolaskenta-ohjelmistojen hankinta. (Laukkanen 2007, 324.)

3.2 Budjetoinnin kehittämismahdollisuudet

Budjetoinnin kehittämisen päämääränä on tehokkaampi ohjausprosessi sekä nopeutettu suunnittelu, budjetointiprosessi tai operatiivisen suunnittelun prosessit ja siirtyminen rullaavampiin prosesseihin. Seurauksena organisaation sopeutumiskyvyn tulisi selkeästi parantua, kun sisäinen sopiminen ja ulkoisten markkinakehitysten vertailu tapahtuu säännöllisesti. Täten koko organisaation pitäisi olla koko ajan selvillä tilanteesta. Johdon ja budjettivastuullisten ei tarvitse taas kerrata budjetoinnin perusteita vuosittaisen budjetoinnin yhteydessä, vaan asiat pysyvät mielessä vuoden ympäri. Budjetoinnin kannalta ovat olennaisia seuraavat toimenpiteet: (Daum 2002.)

- vähennetään yksityiskohtaista suunnittelua tai suunnittelualueesta ja tilanteesta riippuvia yksityiskohtia.
- tehdään jatkuvia rullaavia ennusteita.
- tarvittaessa rullaava strateginen suunnittelu voi johtaa puolen vuoden strategiseen suunnitelmaan.
- operatiiviseen suunnitelmaan tai budjettiin lisätään ei-taloudellisia suoritusmittareita, jotka suuntautuvat suhteellisiin (ulkoisiin) päämääriin.

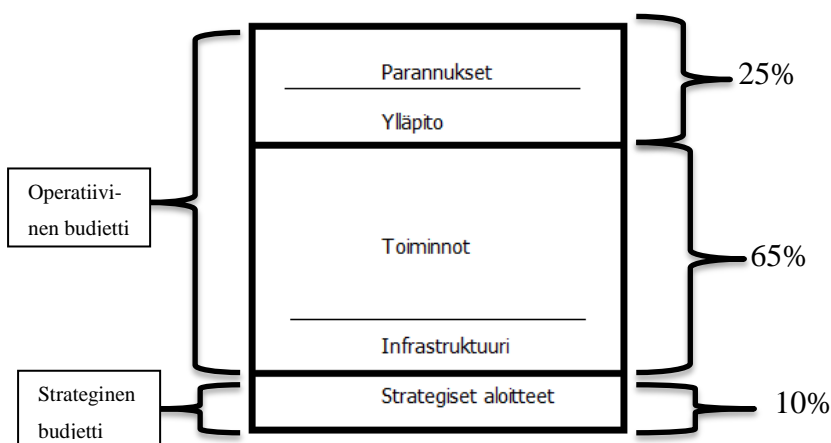
- muutokset strategisissa päämäärissä ja operatiivisessa liiketoiminnassa johtavat puolivuositarkistuksiin.
- kaikki operatiiviset alueet otetaan huomioon. Seurauksena valinnat yrityksen liiketoimintajärjestelmässä tulevat läpinäkyviksi tarpeeksi aikaisin johdon toimia varten.
- selkeät ylhäältä-alas tavoitteet, mutta hajautettu ja operatiivinen suunnittelu.
- tietokonepohjainen suunnittelu ja suoritusjohtamisen järjestelmät (Daum 2002).

Kirjallisuuden mukaan budjetointia voidaan parantaa hyödyntämällä viittä eri päälähestymistapaa tai -tekniikkaa käyttäen. Toimintoperusteinen budjetointi sisältää lisäarvoa tuottavien toimintojen ja prosessien kanssa yhtenevän suunnittelun ja ohjauksen. Resurssien ja pääoman jakaminen ovat yhteneväisessä linjassa toimintolaskenta-analyysin kanssa. Organisaation toiminnon ja liiketoimintaprosessit muokataan toimimaan paremmin ulkoisten sekä asiakkaiden tarpeiden kanssa. Nollabudjetoinnissa rahan käyttö määritellään jokaisella budjetointikierroksella uudestaan eikä vain perusteta edellisiin budjettilukuihin. Tarkoitus on vältellä rakentamasta budjettia viime vuosien epätehokkuuksien ja -tarkkuuksien varaan. Menetelmän hyöty riippuu ympäristön vakaudesta. Arvoon perustuva budjetointi on muodollinen ja systemaattinen lähestymistapa osakkeenomistajien arvonluomisen johtamiseen ajan kuluessa. Rahan käyttö arvioidaan samalla kun arvioidaan projektien arvonlisäys osakkeenomistajille. Menetelmä auttaa yhdistämään osakkeenomistajien kokeman arvon ja strategian suunnitteluun sekä budjetointiin. ”Tuottopyörä”-malli on menetelmä tuottokeskusten tulevaisuuden kassavirran suunnitteluun. Siinä arvioidaan onko organisaatiolla tai yksiköllä riittävä kassa sekä luodaan taloudellista arvoa ja houkutellaan riittäviä rahoitusresursseja investoinneille. Malli varmistaa organisaation lyhyen ja pitkän aikavälien näkymien harkinnan rahoitussuunnitelmia tehtäessä. Rullaava budjetointi ratkaisee epäsäännölliseen budjetointiin liitetyt ongelmat, koska sen avulla saadaan tarkemmat ennusteet. Menetelmä reagoi muuttuviin olosuhteisiin, mutta vaatii hallintaan pysyviä

resursseja. Lisäksi rullaava budjetointi selättää kiinteässä budjetoinnissa koetut ongelmat. (Neely, Bourne & Adams 2003.)

3.3 Operatiivisen ja strategisen budjetoinnin erottaminen

Jotkin yritykset ovat lähteneet muokkaamaan perinteistä budjetointiprosessiaan niin, että resurssien kohdentamispäätöksiä ja yrityksen tavoitteita voidaan muokata pitkin vuotta vastaamaan enemmän muuttuvia olosuhteita. Nämä yritykset käyttävät tuloskorttia tavoitteiden asettamiseen ja päivittävät ennusteitaan sekä tavoitteitaan säännöllisissä strategian tilannekatsauksissa. Tilannekatsaukset on suunniteltu hyödyntämään nousevat tilaisuudet ja vastustamaan mahdollisia uhkia. Ymmärtääkseen näitä uusia lähestymistapoja, tulisi ajatella budjettien taloudellisten lukujen sekä resurssien kohdentamisen syntyvän kahdesta eri prosessista. Nämä prosessit ovat operatiivinen ja strateginen budjetointi. (Kaplan & Norton 2001, 288.)



Kuvio. 5 Operatiivinen ja strateginen budjetti (Kaplan & Norton 2001, 289.)

Kuvio 5 näyttää miten vain pieni prosenttiosuus kuluista ovat harkinnanvaraisia vuosittaisessa budjetissa. Suurimman osan kuluista määrittelevät tuotettujen tuotteiden volyymi sekä valikoima, toimitetut palvelut ja asiakasmäärät. Tämänkaltaisten kustannusten budjetti heijastaa odotettujen kulujen tason, joka perustuu ennustettuihin tuottoihin, tuote- ja palveluvalikoimaan sekä voittoa tuottaviin asiakkaisiin. Sitä kutsutaan operatiiviseksi budjetiksi. Strategiset

budjetit valtuuttavat aloitteet ja rahankäytön, jotka auttavat organisaatiota kehittämään uusia tuotteita, palveluja ja kykyjä, uusia ja paranneltuja asiakassuhteita sekä laajentamaan kapasiteettia tulevaisuuden kasvulle. Tulokortti auttaa organisaatioita määrittelemään rahankäytön määrän ja painotukset yritysten strategisissa budjeteissa. Organisaatiot tarvitsevat molempia budjetointiprosesseja taktiikan ja strategian hallinnoinnissa. (Kaplan ym. 2001, 288.) Tarkoituksena on saada riittävää huomiota strategisesti merkittävillä projekteille ja investoinneille, jotta niille voidaan taata tarvittavat resurssit. Lukuisten tutkimusten perusteella erilaisten hankkeiden kriittisin menestystekijä on juuri riittävät resurssit ja henkilöstöressurssien näkökulmasta erityisesti kyvykkyys. (Järvenpää ym. 2001, 222.)

Operatiivisella budjetoinnilla tarkoitetaan tavoitteiden asettamista ja ennustamista jo olemassa olevalle palvelu- ja tuotevalikoimalle. Se kattaa myös näiden kehitystoimenpiteet. Lähtökohtana ovat tämän hetkiset resurssit tai niiden tehokas hyödyntäminen. Myyntiennusteisiin sisällytetään arvioidut myynnit niin uusille kuin vanhoille asiakkaille. Kustannusennusteissa otetaan huomioon tuotteiden ja mahdollisesti niiden valmistamisesta koituvat muuttuvat kustannukset. Lisäksi huomioidaan kustannuksia aiheuttavat organisaation peruspuitteet, niiden kehittäminen ja ylläpito. Operatiivisen budjetoinnin kautta huomio tulisi kiinnittää erityisesti jatkuvan parantamisen ideologiaan ja miten pystytään lisäämään operatiivista toimintatehokkuutta. Se linkittyy läheisesti tulokorttiin, koska sen selkeä suhde strategiaan tavoitteisiin on selkeä. Rullaava ennustaminen tai toimintoperusteinen budjetointi toimivat hyvänä perustana operatiiviselle budjetoinnille. (Järvenpää ym. 2001, 222–223.)

Vielä kuitenkin läheisempi yhteys budjetoinnin ja tulokortin välillä on löydettävissä. Strategisten kehitystoimenpiteiden suorittamisen mahdollistavat erilliset projektiryhmät. Näillä projektiryhmillä on varattu omat budjetit ja varat perusliiketoimintojen kehittämiseen ja ylläpitämiseen. Näistä hankkeista puhuttaessa puhutaan strategisesta budjetoinnista. Se linkittyy kokonaisuudessaan uudenlaisen osaamistarpeen sekä uusien toimintojen tunnistamiseen. Käytännössä strategista budjetointia tarvitaan, kun

- kehitetään uusia yhteistyökuvioita arvoketjussa tai avarammassa yritysverkostossa
- halutaan laajentaa toiminta kattamaan täysin uusia markkina-alueita
- halutaan kehittää tuotteita, jotka eroavat merkittävästi edellisistä
- tavoitellaan aivan uusia asiakassegmenttejä. (Järvenpää ym. 2001, 223.)

Edellä mainitut strategiset toiminnot edellyttävät organisaatiolta omia projektiryhmiä, johtotason tukijoita sekä muista riippumattomia budjetteja. Operatiivisen budjetoinnin pohjana on toimintopohjainen ajattelu, jonka avulla kyetään luomaan todelliset edellytykset osallistua strategisesta näkökulmasta tärkeän kehitystyöhön. Luominen voi tapahtua esimerkiksi projektihenkilöiden ajankäytön jakamisella operatiivisiin ja strategisiin toimintoihin. Erillisillä budjeteilla saadaan aikaan sijaa todelliselle strategiselle toiminnalle. Sen lisäksi strateginen budjetointi tekee helpommaksi taloudellisen ohjauksen toimenpiteille, joilla on vaikutuksia pitkän aikavälin menestykseen. (Järvenpää ym. 2001, 223.)

3.4 Interaktiivinen budjetointi

Interaktiivisen ohjauksen pyrkimys on ylläpitää strategian ainutlaatuisuutta. Sen tarkoituksena on nostattaa keskustelua siitä mitä uusia strategisia mahdollisuuksia on, liittyykö liiketoimintamalliin tarvetta muuttua tai onko organisaation toimintalinja oikea? Huomio kiinnittyy varsinkin strategiaan epävarmuustekijöihin, jotka saattavat heikentää edellytyksiä strategian toteuttamiselle. Budjetoinnin voidaan sanoa olevan interaktiivista ohjausta erityisesti, kun sitä on muokattu enemmän tarkistetun budjetin, rullaavan ennustamisen tai ennustepäivitysten suuntaan. Avainasiana on laajan keskustelun herääminen johtoryhmässä jos poikkeamia ilmenee. Keskustelujen pitäisi johtaa toiminnan ja oletusten muuttumiseen. (Järvenpää ym. 2001, 168.)

Budjetoinnille voidaan asettaa useita kriteerejä, jotta se todellisuudessa olisi interaktiivista ohjausta. Sen pitäisi täyttää useimmat näistä kriteereistä:

- olla kytköksissä ylläpitämään strategian ainutlaatuisuutta

- aiheuttaa keskustelua mahdollisista liiketoimintamallin tarpeista muuttua, uusista strategiamahdollisuuksista sekä oikeellisuudesta toimintalinjassa
- budjetointipoikkeamia ei vain selitellä vaan inspiroidutaan strategiaan simuloiteihin ja kokonaisanalyysiin
- fokuoitua varsinkin strategiaan epävarmuustekijöihin ja koota nämä taloudelliseksi kokonaiskuvaksi
- tuoda ylimmälle johdolle sen verran arvokasta tietoa, että intensiivinen johtaminen, kriittinen keskustelu sekä inspiroiva strateginen kehittämistyö olisi aidosti mahdollista budjettiraporttien avulla
- innostaa johto odottamaan joka kuukausia tuloksia sekä reaaliaikaisesti seuraamaan esim. myynnin kehitystä
- tukea strategisen sekä operatiivisen tason oppimista
- yhtenäistää strategiset tavoitteet olemaan osa budjetointiprosessia. Mikäli tavoitteet ovat osaksi ei-rahamääräisiä, se edellyttää Balance Scorecard-mallin käyttöä. (Järvenpää ym. 2001, 167–169.)

3.5 Budjetointi interaktiivisena osana muuta ohjausjärjestelmää

Budjetointi- ja suunnittelujärjestelmät ovat osa muodollisia strategian valvonta- ja ohjausjärjestelmiä. Strategisen ajattelun näkökulmasta budjetointia ei saisi nähdä vaihtoehtoisena, vaan se tulisi pikemminkin nähdä tiukasti yhteenkuuluvana prosessina. Budjetointi on osa strategian käytännön käyttöönottoa sekä resurssien allokointia. ”Kun laskentatoimi välillisesti vie strategian tahtotilaa alas organisaatioon mittaamalla erilaisia strategisesti tärkeäksi koettuja asioita ja edistäessään lisäksi organisatorista tulostietoisuutta, se johdattelee esim. yksiköiden johtoa tekemään strategisen tahdon suuntaisia ratkaisuja.” (Järvenpää ym. 2001, 160.) Nykyisin budjetointi ymmärretään enemmän osana strategian käyttöönottoprosessia, kuin vain kapeakatseisesti varmistamassa budjettitavoitteiden saavuttamista. Perinteiseen budjetoinnin näkökulmasta johtajille annetaan nykyään enemmän harkintakykyä toimia organisaation edun nimissä päättäessään miten toimitaan erilaisissa olosuhteissa. Tämä vaatii ja kannustaa panemaan liikkeelle johtajien jatkuvaa sitoutumista organisaation strategiaan valintoihin sekä prioriteetteihin. (Frow, Marginson & Ogden 2010.)

Järvenpää, Partanen ja Tuomela. (2001) viittaavat Gooldin ja Gampbellin vuoden 1987 tutkimukseen ”Strategies and Styles”, jossa tarkasteltiin millä tavoin suurten konsernien ylin johto sekä tulosityksikköjohto osallistuvat strategiseen ohjaukseen ja suunnitteluun. Osallistuminen kytkeytyy budjetoinnin rooleihin sekä keskusjohton ja tulosityksiköiden itsenäisyyteen ja suhteelliseen päätösvaltaan yrityksissä. Seuraavaksi esitellyt kolme päätoimintavaihtoehtoa asettavat omat reunaehdonsa budjetoinnin kehittämiseksi. (Järvenpää ym. 2001, 166.)

Strategisen suunnittelun tyyliin kuuluu, että keskusjohto on voimakkaasti osallisena tytäryritysten strategisessa suunnittelussa. Yhteiset tavoitteet ja yhteistyö on painotettuna. Menestyksen näkökulmasta pitkántähtäimen suunnitelmat ovat tärkeitä. Ennalta valikoidut tärkeät asiat ovat suunnitelmien keskiössä. Avainasemassa ovat muodollinen budjetointi- ja suunnitteluprosessi. Ylin johto saa esitykset strategioista yksiköiltä. Sen jälkeen ylin johto tekee päätöksiä niitä kosken ja mahdollisesti yhtenäistää niitä. Budjetti voidaan nähdä enemmän välineenä ohjata toimintaa kuin valvoa sitä. Se on luonteeltaan täsmällinen kuvaus strategisen suunnitelman ensimmäisestä vuodesta. Vastuullisuus esiintyy eri muodoissa. Arvioinnissa käytetään pitkän- että lyhyentähtäimen kriteereitä, joita punnitaan joustavasti. Tätä tyyliä voidaan suositella yrityksille, joiden toimialat ovat toisistaan riippuvaisia. Koordinointia voidaan pitää kokonaisuuden näkökulmasta tärkeänä. Tutkimuksen mukaan strategisen suunnittelun tyyliä soveltaneet menestyivät pitkällä aikavälillä hyvin. (Järvenpää ym. 2001, 162.)

Talouden ohjauksen tyyliissä ylimmän johdon osallisuus ohjaukseen on vähäistä. Yksiköt ovat toisistaan riippumattomia ja niiden välinen koordinointi on hyvin vähäistä. Yksikköjohto laatii strategian. Samalla sille on delegoitu vastuuta ja toimivaltaa. Lyhyen tähtäimen taloudellista menestystä pidetään keskeisenä yksiköiden arviointikriteerinä. Tavoitteita leimaa tiukkuus. Niitä verrataan yksityiskohtaisesti suorituksiin sekä suoritusmittauksiin. Aikaisemmin mainitun tutkimuksen mukaan tätä tyyliä voidaan pitää erityisen kannattavana lyhyellä tähtämellä. Se sopii erityisesti monialakonserneille, joiden keskushallinto on

kykenemätön huolehtimaan strategisesta johtamisesta kaikissa yksiköissä. Yksiköt ovat muuten itsenäisiä. (Järvenpää ym. 2001, 162–163.)

Kahden edellisen välillä painottelee strategisen ohjauksen tyyli. Siinä yritykset tekevät pitkän aikavälin yksityiskohtaista suunnittelua, mutta myös hyödyntävät lyhyen aikavälin tiukkoja ohjaukskriteerejä. Yksiköillä on huomattavia vaikutuksia strategioihin, vaikka formaalilla budjetointi- ja suunnitteluprosessilla on edelleen tärkeä rooli. Useimmiten strategioiden koordinointi tapahtuu laajoilla yritysten toimialoilla. (Järvenpää ym. 2001, 163.)

Järvenpää ym. mukaan vallalla oleva strategioiden ja yritystoiminnan kehitystrendi on, että koko ajan kuljetaan pois monitoimialaisuudesta kohti keskitettyä ydinosaa. Se tarkoittaa aikaisemmin mainitun tutkimuksen kannalta, että perinteisesti tiukan budjettikontrollin rooli tulee heikkenemään jatkossa. ”Yksiköiden kannattavuuden valvonta ei ole niinkään olennaista vaan yksiköiden ja verkostojen synergioiden, innovaatioiden, osaamisen ja yhteisten järjestelmä- ja toimintaperustojen tunnistaminen, luominen ja johtaminen ainutlaatuisiksi liiketoimintamalleiksi ja arvoyhdistelmiksi.” Erityisesti interaktiivisen johtamisjärjestelmän soveltuvuus kasvattaa merkitystään strategisen ohjauksen ja suunnittelun toimintatapojen korostuessa. (Järvenpää ym. 2001, 163.)

3.6 Tulokortin ja budjetointiprosessin yhteensovittaminen

Tulokortti (englanniksi Balanced Scorecard) täydentää mennyttä toimintaa kuvaavia taloudellisia mittareita tulevaisuuden toimintaa kuvastavilla ei-taloudellisilla mittareilla. Organisaation visio ja strategia luovat tulokortin tavoitteet ja mittarit. Nämä tavoitteet ja mittarit tarkastelevat organisaation toimintaa neljästä eri näkökulmasta; sisäinen prosessi-, taloudellinen, oppimis- ja kasvu- sekä asiakasnäkökulma. Näkökulmat luovat tulokortin rungon. Tulokortin on tarkoitus saada selville kriittiset arvoa tuottavat toiminnot pitkän aikavälin taloudellisessa ja kilpailevassa toiminnassa. (Kaplan & Norton 1996, 8.) Tulokortti on erinomainen strategisen johtamisen menetelmä. Se auttaa

tunnistamaan strategisen toteuttamisen näkökulmasta ratkaisevia toiminnan osa-alueita. (Järvenpää ym. 2001, 196 & 222.)

Nykyaikaisen budjetoinnin keskipisteenä on tulevien tapahtumien ennakointi sekä niihin reagointi interaktiivista keskustelua käyden. Tämän kaltaiseen ennakointiin ja reagointiin voidaan pyrkiä tulokorttia hyödyntäen. Järvisen ym. käsityksen mukaan ne ovat kätevästi yhteen sovitettavissa eikä niitä pitäisi pitää toistensa korvikkeina. Tulokortti voidaan yhdistää joko tavanomaiseen tai rullaavaan budjetointimalliin. (Järvenpää ym. 2001, 226–229.) Kaplanin ja Nortonin mukaan tulokortti mahdollistaa strategisen suunnittelun integroimisen osaksi budjetointiprosessia (Kaplan ym. 1996, 14.)

Tulokortin ja budjetoinnin yhdistävä vuosisuunnitteluprosessi alkaa alkusyksyllä yrityksen strategiakerroksesta. Siellä määritellään ei-taloudelliset ja taloudelliset tavoitteet yritykselle, sen yksiköille sekä yksilöille. Myöhemmin syksyllä on vuorossa vuosisuunnitteluprosessi, jonka avulla synnytetään kuluvan vuoden vuositavoitteet. ”Kuukausiraportointi tuottaa sisäisen laskelman edellisen kuukauden ja vuoden kumulatiivisesta tuloksesta sekä ennusteen vuoden kokonaistuloksesta”. (Järvenpää ym. 2001, 229.) Budjetointi saadaan yhdistettyä Balanced Scorecard – malliin, kun tulokortin avulla käydään laajennetut strategiakatselmukset kolmen kuukauden välein. Tässä vaiheessa tehdään erilaisia toimenpiteiden käynnistyksiä tai täsmennyksiä. Vain akuuteissa tilanteissa lähdetään muuttamaan virallisesti strategioita. Hyödyllisyydestä riippuen tulokortti voi kattaa vain historialliset tiedot tai siihen lisätään vielä arvio vuoden tuloksesta. Edelleenkin yrityksen visio sekä tahtotila synnyttävät strategiset tavoitteet. Tuloksia tarkastellaan tavoitteille asetettujen tavoitearvojen ja mittarien kautta. Suunnitteluprosessin edetessä tavoitteet muutetaan organisaatiotasolle lyhyen aikavälin mittareiksi ja sitä kautta yksilöille kehityskeskustelujen hyödyntäen. (Järvenpää ym. 2001, 229.)

Rullaava budjetointiprosessi alkaa myös strategiakerroksesta syksyn aikana. Sillä ei ole niin kiire, koska rullaava malli ei sisällä erityisen laajaa budjetointivaihetta enää strategiakerroksen jälkeen. Kuukausiraportoinnissa tuotetaan rullaava ennuste taloudellisille luvuille seuraavan vuoden (12 kk) ajaksi. Raportoinnissa

ensimmäiset kolme kuukautta on ennustettu muita tarkemmin. Raportti sisältää edeltäneen vuoden ja kuukauden kumulatiivisen tuloksen, ennusteen vuoden kokonaistuloksesta sekä tarvittaessa edeltäneen kolmen kuukauden tiedot. Raportointitiheydestä riippuen kuukausiraportti tuottaa ja päivittää samalla tuloskortin tiedot. Mittaustulokset voivat kattaa vain historialliset tiedot tai niihin voidaan lisäksi tuottaa arviointi taloudellisten lukujen tapaan. Liiketoiminnan luonne määrää pidetäänkö tavoitteet vuoden aikana kiinteinä vai muokataanko niitä vuoden aikana enemmän olosuhteita vastaavaksi. Rullaavan budjetoimallin ja tuloskortin yhdistäminen toimivat aikalailta samalla tavalla kuin tavanomaisen budjetoimallin kanssa. Eli kuten edellä jo mainittu yrityksen visio ja tahtotila luovat strategiset tavoitteet. Tuloksia voidaan peilata tavoitteille asetettuja tavoitearvoja ja mittareita vasten. Tavoitteet muutetaan lyhyen aikavälin mittareiksi eri organisaation tasoille ja siitä edelleen yksilöille kehityskeskustelujen kautta. Tuloksena syntyy kokonaisvaltainen johtamismalli. Taloudellinen raportti muodostaa tuloskortille sen taloudellisen näkökulman. ”Suunnittelu ja ohjaus laajenee oppimista ja innovaatioita, sisäisiä prosesseja sekä asiakkaita koskeville osa-alueille, joille laaditaan yhdessä taloudellisten mittarien kanssa strategiasta johdetut tavoitteet ja seurantamittarit.” (Järvenpää ym. 2001, 226–228.)

3.7 Osallistava budjetointi ja budjettipelivara

Käsite osallistava budjetointi keskittyy tarkastelemaan esimiesten ja alaisten välistä vuorovaikutusta (Kramer ym. 2014.) Viimeisen 25 vuoden aikana on suoritettu useita osallistavan budjetoinnin testejä, joilla on haluttu tutkia kannusteiden ja informaatorakenteiden vaikutuksia työntekijöiden raportointiin ja päätöksentekoon. Edelleen tänä päivänä näiden tutkimusten pitkän aikavälin seuraukset ja tulevaisuuden potentiaali on epäselvää. (Brown, Evans & Moser, 2009.)

Budjettiperusteisilla kannustimilla on suuri vaikutus työryhmien ja tiimien menestymiseen. Tutkimuksen perusteella menestyneimpiä ovat tiimit, jotka eivät saa mitään palkkiota budjettia alittavasta suoriutumisesta. Tiimit saavat kuitenkin kiinteän palkkion, kun budjetti on saavutettu sekä provision budjetin ylittämisestä.

Parhaimpiin tuloksiin ylletään asettamalla tiimille suoritustavoite 75 prosenttiin tiimin suorituskyvystä. Näiden tiimien suoriutumisen ja työajan kohdentamisen välillä on tutkimustulosten mukaan vähiten vaihtelua. Tutkimustulosten mukaan suoritustavoite on hyvä asettaa ennemmin kohtuulliselle tasolle, kuin helpoksi tai vaikeaksi. Sitä mukaa kun suoritustavoite kasvaa, todennäköisyys budjetin saavuttamiselle laskee. Tuotanto ja korvaus kasvavat samalla kun suoritustavoite kasvaa, jos osallistujat osaavat sovittaa yhteen työskentelyn tasapainon. (Fisher, Peffer & Sprinkle 2003.)

Budjettiperusteiset kannustimet johtavat parempaan suoriutumiseen kuin urakkaperusteiset. Tutkimuksessa urakkaperuste johti vangin dilemmaan, vapaamatkustukseen sekä ei-yhteistyökykyiseen käyttäytymiseen. Budjettiperusteiset kannustimet sisältävät Nashin tasapainon, joka edistää tuottavuutta. Budjettiin perustuvat suunnitelmat ovat osaltaan katkonaisia, mikä rohkaisee yhteistyöhön. Peliteorian ennusteiden mukaisesti itsekkyyteen perustuva molemminpuolisuus kestää budjettiperusteisissa kannustimissa. Ne voivat saada aikaan yhteistyötä vaatimatta yksilöitä kuitenkin huolehtimaan toisistaan tai koko tiimin hyvinvoinnista. Yllättäen tutkimustulokset kuitenkin osoittavat, ettei pelkkä kiinteä budjettiperusteinen kannustin ole sen tehokkaampi kuin urakkaperusteinen kannustin. Syynä tähän on oletettavasti, ettei kiinteä kannustin tarjoa palkintoa budjetin saavuttamisesta tai ylittämisestä. Todennäköisesti se johtaa siihen, etteivät tiimit pyri ylittämään budjettia. (Fisher ym. 2003.)

Shields ja Shields tekivät vuonna 1998 kyselytutkimuksen, jossa he pyrkivät selvittämään miksi johtajat ottavat osaa osallistavaan budjetointiin. Tutkimuksessa haluttiin selvittää, mikä yhteys osallistumisella on neljään teoreettiseen ennakkotapaukseen. Näitä ovat ympäristöllinen epävarmuus, epävarmuus ennalta tuntemattomien tehtävien suorittamisesta, tehtävänjaon tasapainottaminen sekä esimiehen ja alaisen välisen tiedon epäsymmetria. Tutkimuksen mukaan tärkeimmät syyt johtajien mukana olemiselle osallistavassa budjetoinnissa olivat tiedonjako sekä tehtävänjaon tasapainottaminen. Yksilön motivaation ja asenteeseen liittyvillä syillä ei ollut niin suurta merkitystä. Tulosten perusteella

osallistavalla budjetoinnilla on tärkeä rooli suunnittelussa ja johtamisessa. Se mahdollistaa pystysuuntaisen tiedonjaon sekä tehtäväjaon tasapainottamisen. Osallistavaa budjetointia käytetään suunnitteluun ja tavoitteiden asettamiseen, kun ympäristössä on epävarmuutta. Sitä käytetään alaisten motivoimiseen, jos ilmenee epävarmuutta uusien tehtävien suorittamisessa. Lisäksi sitä ilmenee tehtävänjaon tasapainottamisessa. (Shields & Shields 1998.)

Useat laskentatoimen tutkijat ovat todenneet alaisilla olevan tärkeää tietoa, joka jaettaessa esimiehille hyödyttävän niin alaista kuin koko organisaatiota. Eräät tutkijat väittävät, että osallistava budjetointi saattaa mahdollistaa alaisten kommunikoivan edellä mainitun kaltaista tärkeää tietoa esimiehilleen. Budjetointiin osallistumisen lisäksi organisationaalinen sitoutuminen on yksi tärkeä tekijä informaation jakamisessa. Vahvasti sitoutuneet alaiset jakavat herkemmin hiljaista tietoa. Parkerin ja Kyjin (2006) tutkimuksen mukaan organisationaalinen sitoutuneisuus on epäsuorasti yhteydessä suoritukseen. Sen sijaan sillä on merkittävä välillinen yhteys suoriutumiseen informaation jaon kautta. Budjetointiosallisuus on käänteisesti linkittynyt puolueettomuuden rooliin. Se taas on käänteisesti linkittynyt suoritukseen. Tutkimustulosten mukaan puolueettomuuden rooli vaikuttaa haitallisesti organisationaaliseen sitoutumiseen. Tämä vaikuttaa informaation jakamiseen. (Parker ym. 2006.)

Youngin tutkimus vuodelta 1985 tutki itsellään pidettyä tietoa tuottokapasiteetista ja riskipreferensseistä sekä osallistumisesta budjettipelivaraan. Tutkimustulokset vahvistivat neljä viidestä tutkimuksen hypoteesista. Tutkimukseen osallistuneet työntekijät rakensivat pelivaraa standardeihinsa. Pelivaran määrä liittyi positiivisesti riskin karttamisen määrään. Tämä tukee väitettä, että pelivara rakennetaan vastauksena epävarmuudelle. Sosiaalisen paineen kasvaessa pelivara pienenee. Tutkimuksessa kuitenkin huomattiin, että itsellään pidetty tieto ei johtanut merkittävään pelivaran kasvuun verrattuna siihen jos tieto olisi jaettu. (Young 1985.) Vuonna 2003 tehtyjen laboratorioskokeiden mukaan yksilöt reagoivat taloudellisiin kannusteisiin, mutta myös muilla palkkioilla kuten rehellisyydellä ja reiluudella on vaikutusta kommunikointiin budjetoinnissa. Sitä

kautta niillä on myös vähentävä vaikutus budjettipelivaraan. (Covalenski ym. 2003)

Brown, Evans ja Moser ovat tehneet kriittisen analyysin osallistavan budjetoinnin testien historiasta ja mahdollisuuksista. He analysoivat 21 tutkimusta sen perusteella mitä ne ovat tarjonneet teorian kehitykselle agenttiteorian näkökulmasta. Sillä tarkoitetaan yleisiä teorioita, jotka analysoivat optimaalista rakennetta organisaatiolle ja kannustinjärjestelyille oman edun periaatteen sekä oman edun agenttien välillä. Agenttiteoriaa käytettäessä johdon laskentatoimeen tutkijat yrittävät usein selittää, miksi johdon laskentatoimen tekniikat ja menettelytavat ovat sellaisia kuin ovat. Monien tutkimusten tulokset ovat yhtenäisiä tai edes potentiaalisesti yhteneväisiä agenttiteorian kanssa. Niihin liittyvät hypoteesit tekevät mahdottomaksi evätä agenttiteorian tarjoamat selitykset tutkimustuloksista. Muutama huomion arvoinen seikka kuitenkin eroaa edellä mainitusta teoriasta. (Brown ym. 2009.)

Riskiä välttelevät agentit loivat vähemmän pelivaraa, kun he kohtasivat suurempaa sosiaalista painetta eli kun päämiehellä oli saman verran tietoa kuin heillä. Agentit raportoivat paljon rehellisemmin kuin agenttiteoria ehdottaa. Tätä voidaan ennestään parantaa jos päämies tietää kuinka paljon agentti on oikeasti valmis tuottamaan. Raportoinnin rehellisyys riippuu kuitenkin siitä miten kannustinsopimus jakaa ylijäämän päämiehen ja agentin välillä. Toisaalta agentilla voi olla suuri halu näyttäytyä rehellisinä päämiehelle. Yksilölliset erot eettisissä normeissa liittyvät siihen kuinka paljon pelivaraa agentti luo. Brown ym. katsovat nämä vakaviksi asioiksi, jotka tutkijoiden tulisi pyrkiä liittämään osallistavan budjetoinnin malleihin. Totuuteen houkuttelevat sopimukset eivät aja pelivaraa nolnaan. Tutkimustulokset eivät kuitenkaan paljasta miksi näin on. Pelivaran luominen on taloudellisesti järkevää riskiä vältteleville agenteille, eikä siten poikkeavaa. Pelivaran määrä totuuteen kannustavissa sopimuksissa oli kuitenkin merkittävän vähäistä. Yllättävä löytö oli, että yhteistyöhön kykenevät tiimit suoriutuivat paremmin kuin siihen kykenemättömät. Agenteilla ei ole kannustetta sopeuttaa tuotantopäätöksiä päämiehen tavoitteiden perusteella, koska tavoitteita ei ole sisällytetty päämiehen ja agentin väliseen sopimuksenmukaisiin

maksujärjestelyihin. Agenttien maine ja eettiset normit auttavat selittämään heidän osallistavan budjetoinnin käyttäytymistään. Mitä vähemmän agentti on huolissaan maineestaan tai eettisistä normeista, sitä enemmän pelivaraa ilmenee. Päämiehen tulisi tietää raportoiko agentti rehellisesti. Päämiehet voivat vähentää pelivaraa tekemällä ei niin sitovia velvoitteita siitä kuinka agentin raportteja tullaan hyödyntämään. Agentit poikkeavat merkittävästi hyvinvointia maksimoivasta raportointikäyttäytymisestä. (Brown ym. 2009.)

Shastrin ja Stoutin (2008) kyselytutkimuksessa tarkasteltiin budjetoinnin aiheuttamia seurauksia käyttäytymiseen. Huomattava enemmistö vastaajista ei uskonut budjetoinnin estävän työntekijöiden oma-aloitteisuutta, laittavan kohtuuton painetta johdolle tehdä päätöksiä lyhyen tähtäimen painopisteellä, rajoittavan johdon reaktiota muutoksille, laittavan tarpeetonta painetta työntekijöille tavoitteiden saavuttamisesta tai epäasiallisesti palkitsevan neuvotteluprosesseissa taitavia henkilöitä. Päinvastoin budjetoinnin nähtiin tukevan jatkuvaa kehittymistä, tarjoavan johdolle tarvittavaa tietoa muutoksiin reagointia varten, johtavan tiedon ja tietotaidon jakamiseen alempien yksiköiden välillä sekä rohkaisevan tarkoituksenmukaisten riskien ottamiseen. Kyselytutkimuksessa saatujen viitteiden mukaan ylin johto näkee mahdollisuuden yhtenäistää budjetointia modernien johtamismenetelmien kanssa. (Shastri & Stout 2008.)

Vastausten perusteella pystyttiin laatimaan lista haasteista ja esteistä jotka voidaan yleisesti liittää budjetointiprosessiin. Esteiden ja haasteiden pääpaino on epärealistisissa tavoitteissa, johdon ajoittain puutteellisessa vastuullisuudessa, rajoittuneissa tai puutteellisissa resursseissa sekä yritystä ympäröivässä poliittisessa ilmastossa. Lisäksi pohdintaa aiheuttavat muutokset tuotemiksausessa ja kuluissa budjettikauden aikana, budjettiennusteiden tarkkuus, puutteelliset aika-, henkilöstö- ja järjestelmäresurssit budjetinlaadinnassa, kyvyttömyys oikeanlaiseen priorisointiin suunnittelussa sekä taloudellisten muutosten, markkinaolosuhteiden ja säädellyn ympäristön aiheuttamat rajoitteet. (Shastri & Stout 2008.)

3.8 Budjetoinnin kehittäminen vai siitä luopuminen?

Monet organisaatiot näkevät budjetoinnin avainelementtinä omissa johtamisen ohjausjärjestelmissään. Viime vuosina on kuitenkin käyty kiivasta keskustelua ja väittelyä budjettien käytännöllisyydestä. On hyvä tiedostaa, että budjetit ovat käytännöllisiä organisaation toiminnan arvioinnissa, koordinoinnissa sekä kommunikaatiossa. Monet kuitenkin näkevät ne aikaa vievinä, muutoksen esteinä sekä syynä organisaation sisäisiin peleihin ja esimiesten ansioiden manipulointiin. Kriitikkistä huolimatta budjetointi on edelleen tärkeä osa monia organisaatioita. (Libby & Lindsay 2007.)

Libbyn ja Lindsayn (2007) kyselytutkimus selvitti amerikkalaisten johtajien ajatuksia budjetoinnista. Ylivoimaisesti suurin osa vastaajista oli enemmän tai vähemmän sitä mieltä, että budjetit ovat välttämättömyys. Tutkimusten perusteella budjetit eivät ole tulossa häviämään mihinkään. Monissa organisaatioissa budjetteja käytetään perusteena toiminnan arviointiin, joskin ei kovin jäykästi. Useimmat organisaatiot näkevät budjetoinnin tuovan hyvää tai erinomaista lisäarvoa yritykselle. On kuitenkin olemassa selkeä vähemmistö yrityksiä, jotka ovat halukkaita luopumaan budjeteista. Tutkimustulosten perusteella voidaan olettaa kritiikin budjetointia vastaan olevan pätevää, mutta ei yleispätevää. Monet organisaatiot ovat valinneet luopumisen sijasta budjetoinnin kehittämisen. Samanlaisiin tuloksiin on päädytty vuonna 2004 pidetyssä budjetointifoorumissa Isossa-Britanniassa. Tutkimus ei kuitenkaan tyrmää budjetoinnista luopumista, vaan tulokset osoittavat ongelmien löytyvän organisaatioiden budjettijärjestelmissä – ei itse budjetoinnissa yleisesti ottaen. Kattavia tuloksia varten kuitenkin vaadittaisiin tutkimus, jossa tarkasteltaisiin dataa suoriutumisesta niin budjetoivissa kuin siitä luopuneissa yrityksissä. Hyödyllisempää olisi kuitenkin määritellä menettääkö perinteinen budjetointityyli tehokkuuttaan ja millä tavoin budjetointitapa vaikuttaa organisaation kokemaan hyötyyn. Molemmat, sekä budjetointi että budjetoimattomuuden malli, voidaan nähdä tehokkaina, mikäli ne on räätälöity oikein organisaatiolle. (Libby ym. 2007.)

Jatkoa edellä mainittuun tutkimukseen saatiin vuonna 2008 Shastrin ja Stoutin tutkimuksella, jossa haluttiin selvittää miten nykyaikaisissa organisaatioissa

valmistellaan budjetit, tuovatko ne lisäarvoa organisaatiolle, mitä positiivisia ja negatiivisia käyttäytymisseuraamuksia budjetoinnilla on sekä millainen yhteys budjeteilla sekä muilla johtamisprosesseilla on. Lisäksi haluttiin selvittää rahoitus- ja talouspäälliköiden tyytyväisyyttä budjettien rooliin organisaatiossa. (Shastri ym. 2008.)

Liki 70 prosenttia vastaajista kertoi oman organisaationsa hyödyntävän yhteistyömenetelmää budjetin laadinnassa. Suurin piirtein saman verran ilmoitti, että ensisijaisena suunnittelunvälineenä on kiinteä budjetti. Useimmat ilmoittivat vertailevansa budjetoitua ja toteutunutta tulosta kuukausittain hyödyntäen taloudellisia sekä ei-taloudellisia mittareita. Vastaajien mielestä budjetointi ei ollut perinteisesti hyödyllinen vain suunnittelun ja valvonnan välineenä, vaan he näkivät sen hyödyllisenä myös muissa tarkoituksissa kuten strategisessa suunnittelussa ja kommunikoinnissa. Yli 70 prosenttia vastaajista koki budjetin hyödyllisenä, kun taas kymmenes vastaajista ei nähnyt budjetointia millään tavalla hyödyllisenä. Yli 40 prosenttia oli tyytyväinen organisaationsa budjetointiprosessiin, paitsi jos se liittyi liikeyksiköiden väliseen koordinointiin tai tiimityöhön. Samalla kuitenkin kymmenen prosenttia vastaajista ilmoitti olevansa tyytymätön budjetointiprosessiinsa. Nykyisin taloushallinnon ja rahoituksen toiminnot on haastettu tuomaan aikaisempaa enemmän lisäarvoa tuovia palveluita organisaatiolle. Budjetointiprosessin näki onnistuneen tässä noin 40 prosenttia vastaajista. Toisaalta suurin piirtein 23 prosenttia näki budjetointiprosessin tuovan verrattain vähän lisäarvoa. Tulokset ovat hieman ristiriidassa hyödyllisyys- ja tyytyväisyys-lukujen kanssa. Tähän saattoi vaikuttaa, että jokainen voi ymmärtää lisäarvon eri tavalla tai vastaajat käyttivät hyöty-haitta – ajattelua arvioidessaan lisäarvoa. (Shastri ym. 2008.)

Vuonna 2000 julkaistiin kyselytutkimus, jonka tarkoituksena oli tarkastella perinteiseen budjetointiin kohdistetun kritiikin validiteettia. Tutkimuksessa lähestyttiin isojen yhtiöiden ylimpiä talousjohtajia sekä korkea-arvoisia controllereita, jotka ovat eräitä keskeisimpiä budjetoinnin kriitikoita. Tutkimuksen perusjoukko koostui suomalaisista yrityksistä, joiden liikevaihto on yli 16.7 miljoona euroa. Vastauksia saatiin 168. (Ekholm. & Wallin 2000.)

Tutkimuksessa selkeä enemmistö oli budjetoinnin säilyttämisen kannalla. Yli 60 prosenttia vastaajista kertoi säilyttävänsä budjetoinnin, mutta kehittävänsä sitä jatkuvasti vastaamaan tarpeisiin. Kehitystarpeet on selkeästi tiedostettu yrityksissä. Tyypillisesti vastaajat näkivät vuosittaisen budjetoinnin tarjoavan hyvän viitekehyksen organisaation toiminnoille. Sen koettiin olevan tarpeellinen ja ottavan tulevaisuuden tarpeet huomioon. Alle 8 prosenttia kertoi kuitenkin luopuneensa tai olevansa luopumassa budjetoinnista. Tutkimuksessa huomattiin radikaalien yritysten siirtyneen rullaavien ennusteiden ja tulokortin käyttöön. Eräät vastaajat ilmoittivat käyttävänsä vuosittaista budjettia rullaavien ennusteiden rinnalla. Ekholm ja Wallin viittasivat myös aikaisemmin tekemäänsä tutkimukseen, jonka perusteella yli puolet 142 vastaajasta ilmoitti käyttäneensä tulokorttia yli vuoden verran ja kokeneensa sen hyödylliseksi. Vastaajat edustivat Suomen 500 suurinta yritystä. (Ekholm ym. 2000.)

Tutkimuksen mukaan vuosittaista budjettia tarvitaan pitämään yllä sisäistä tehokkuutta. Sitä ei kuitenkaan voida käyttää välineenä ulkoisen tehokkuuden saavuttamiseen koska budjetti ei voi viestittää ympäristön muutoksista. Ulkoinen tehokkuus tulisi saavuttaa strategisilla keinoilla. Tämä ei kuitenkaan onnistu jos sisäinen tehokkuus on matala. Vuosittaisella budjetoinnilla voi siis olla edelleen tärkeä rooli täydennettynä muilla työkaluilla. Alati muuttuvasta ympäristöstä ja sen tuomasta epävarmuudesta huolimatta suunnittelu on edelleen erittäin tärkeää. Monet yritykset etsivätkin nyt entistä joustavampia työkaluja perinteisen budjetoinnin kaveriksi. Tämän kaltaisia työkaluja ovat rullaavat ennusteet ja tulokortti. Seurauksena voidaan luoda tyhjä perusta, jota vastaan luodaan vaihtoehtoisia suunnitelmia. Budjetti voi täten toimia puskurina ympäristön epävarmuutta vastaan. Toisaalta samaan aikaan ympäristön epävarmuus voi puhua merkittävästi budjetointia vastaan. Yrityksen liiketoiminta-alueen epävakaus voi olla syy budjetista luopumiseen, erityisesti palvelualalla. (Ekholm ym. 2000.)

Samankaltainen kyselytutkimus julkaistiin vuonna 2010, jossa selvitettiin keskisuurten ja suurten pohjoisamerikkalaisten voittoa tavoittelevien organisaatioiden budjetointikäytäntöjä. Vastaajien edellytettiin työskentelevän yli 100 henkeä työllistävissä kanadalaisissa tai amerikkalaisissa yrityksissä. Kyselyyn

saatiin yhteensä 558 vastausta. Tutkimustulosten mukaan suurimmassa osassa yrityksistä budjetoinnilla oli edelleen tärkeä rooli, eikä siitä olla luopumassa. Tosin monet olivat lähteneet kehittämään budjetointiprosessejaan. Keskimäärin yritykset kokivat budjetoinnin tuovan hyvää tai parempaa arvoa. Tulosten mukaan harvempi yritys käyttää kiinteitä budjetteja kuin esimerkiksi budjetoimattomuusmalli väittää. Vastaajien mukaan budjetointiin käytetään usein vähemmän aikaa kuin kriitikot väittävät. Lisäksi useimmat yritykset päivittävät budjettejaan useammin kuin yleisesti oletetaan. Heillä on käytössään erilaisia joustavia prosesseja, joilla estetään budjettien vanhentumista nopeasti muuttuvassa toimintoympäristössä. Monet vastaajista ilmoittivat budjetoinnin olevan vahvasti linkittynyt strategian toimeenpanoon. Viimeisin tärkeä huomio oli, että monissa yrityksissä budjeteilla pelailu oli ongelma. Löydösten perusteella budjetointiin kohdistuva kritiikki saattaa olla paikoin liioiteltua ainakin keskimääräisen yrityksen kohdalla (Libby & Lindsay 2010.)

Edellä mainitut tutkimukset eivät välttämättä kerro absoluuttista totuutta pitäisikö keskittyä budjetoinnin kehittämiseen vai siitä luopumiseen. Tutkimustulokset kuitenkin rohkaisivat jokaista yritystä tarkastelemaan omia erityispiirteitään. Ehkä tätä kautta ne voivat olla myös kannuste muutoksiin. Uudet ajatukset ja ideat ovat se ratkaiseva ensimmäinen askel vaihtoehtojen kartoittamiseen ja lopulta päätösten tekoon. Ennen kaikkea tarvitaan rohkeutta ja avoimuutta uusille ideoille.

4 VAIHTOEHTOJA PERINTEISELLE BUDJETOINNILLE

Perinteinen budjetointi on kohdannut vuosien varrella runsaasti kritiikkiä. Järvenpään, Länsiluodon ja Partasen (2013) mukaan perinteistä vuosisuunnittelua voidaan järkevästi kehittää entisestään tarkoituksenmukaisempaan ja hyödyllisempään suuntaan toiminnanohjauksen välineenä. On kuitenkin tilanteita, joissa budjetoinnin kokonaisvaltaisempi uudistaminen on tarpeellisempi vaihtoehto. (Järvinen ym. 2013, 280.) Seuraavaksi käydään läpi budjetoinnin kritiikkiä sekä tarjolla olevia vaihtoehtoja perinteiselle budjetoinnille.

4.1 Perinteiseen budjetointiin kohdistuva kritiikki

Budjetoinnista tuli yksi johtamisen välineistä 1920-luvulla. Ajat ovat siitä muuttuneet vuosikymmenien saatossa. Nykypäivänä yritysten tehtävänä ei ole vain tuottaa ja myydä tuotteita. On siirrytty myyjien markkinoista ostajien markkinoihin. Pärjätäkseen markkinoilla yrityksen tulee kehittää oikeat tuotteet pitkän aikavälin näkökulmasta, muodostaa hyvät suhteet eri sidosryhmiin ja toimia tuottavasti. Samaan aikaan kasvava ympäristön muutosdynamiikka pakottaa yrityksiä tasapainottamaan toimintojaan lyhyempien aikavälien ja ulkoisten kehitysten välillä. Näin ollen perinteinen budjetointi on nykyisellään kadottanut asemaansa relevanttina johtamisen välineenä. (Daum 2002.)

Budjetointiin on kohdistettu kritiikkiä koko sen olemassa olon ajan (Bergstrand 1994, 92) Joidenkin kriitikoiden mukaan budjeteista puuttuu riittävä strateginen suunta. Perinteiset budjetit keskittyvät yritysten osa-alueisiin ja osastoihin, toiminnallisiin alueisiin, kustannusten leikkaamiseen sekä lyhyen aikavälin päämääriin. Pitkän aikavälin arvosuuntautunut strategian toimeenpano jää väijäämättä jalkoihin. Toiseksi budjetit jättävät huomiotta markkinoiden heilahdukset. Nopeasti muuttuvat markkinat, erittäin yksilölliset asiakastarpeet ja muut merkittävät muutokset eivät puolla kiinteiden budjettien tekemistä. Kolmanneksi budjetit johtavat epäsovivaan johtamiskäyttäytymiseen. Esimiehet ja työntekijät tekevät mitä vain saavuttaakseen budjettiluvut, koska budjettitavoitteisiin asetetaan pakolliset standardit suoritusten mittaamiseen. Yksittäisen esimiehen suorituksen optimointi voi koitua haitalliseksi organisaation

pitkän tähtäimen arvolähtöiselle kehitykselle. Pahimmillaan se voi johtaa yritykseen kaatumiseen. (Rickards 2006.)

Budjetointia on kritisoitu myös useista muista syistä (Bergstrand 1994, 92–93.). Vuosittaista budjetointia on syytetty keskittymästä liikaa ohjaamiseen. Sen sijaan päätösvallan jakaminen ja strategian toimeenpano ovat jääneet liian vähälle huomiolle. (Ekholm ym. 2000.) Budjetoinnin katsotaan aiheuttavan lukkiutumia sekä liian lukkiutuvia päätöksiä. Päätöksiä saattaa olla vaikea muuttaa, vaikka asianmukaisia perusteluja siihen löytyisi. Budjetointi on myös hyvin työlästä, koska se vaatii suuren työntekijäjoukon ollakseen motivoivaa. Valitettavasti budjetoinnissa vaadittavat pohjatiedot vanhenevat nopeasti. Tietojen päivittäminen edellyttää entistä suurempaa työpanosta. Päivittämisen laiminlyönti johtaa vääjäämättä harhaanjohtavuuteen. (Bergstrand 1994, 92–93.) Toisaalta budjetit eivät kykene näyttämään mitään odottamatonta, koska budjetinlaatiija ei voi ennustaa mitään mitä ei ole kokenut ennen. On äärettömän hankalaa hahmottaa uutta katsomalla taakse. (Wallander 1991.)

Lisäksi budjetit nojautuvat valitettavan usein kaavamaisiin kuvauksiin ja yksinkertaistettuihin ennusteisiin. Jaksotus ei myöskään välttämättä ole organisaation kannalta luonnollinen vaan enemmänkin pakottavan keinotekoinen. Budjetti saattaa antaa lukijalleen väärän kuvan ja johtaa määräraha-ajatteluun. Määrärahat halutaan käyttää ennen vuoden vaihdetta, jotta ensi vuoden määräraha ei olisi ainakaan pienempi. Seurauksena saattaa olla myös yksiköiden johdon innostus panostaa vain omaan osastoon välittämättä koko organisaation menestyksestä. Kritiikki ei kuitenkaan tarkoita budjetoinnin olevan menneen talven lumia, vaan se tulisi jokaisessa yrityksessä muokata oman organisaation erityispiirteitä vastaavaksi. Työskentelytapana se on niin moniulotteinen, että tarvitsee osakseen huolellista suunnittelua ja toteutusta. (Bergstrand 1994, 92–93.)

Taulukko 3. Budjetoinnin kritiikki sekä kehittämismahdollisuudet (Järvenpää ym. 2013, 277.)

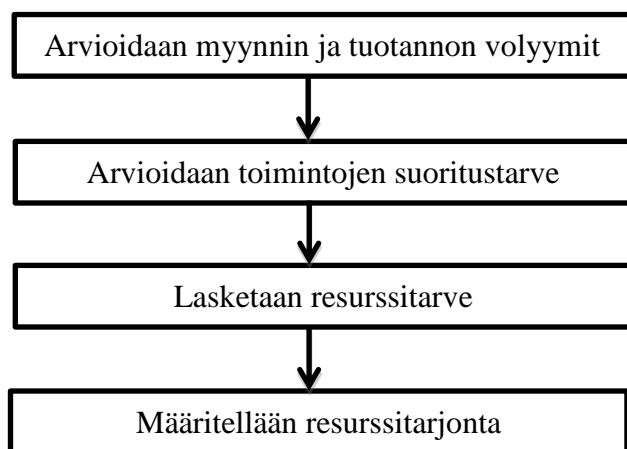
Perinteisen budjetoinnin kritiikki ja ongelmat	Kehittämismahdollisuudet ja -suunta
Budjetoinnin suuri työmäärä, raskaus ja rutiinimaisuus	Kevennetään budjetointiprosessia
Suuntaudutaan tulevaisuuteen menneen kehityksen pohjalta	Otetaan strategiset tavoitteet vahvemmin osaksi budjettisuunnittelua
Kustannuksia leikataan ”juustohöylämenetelmällä”	Toimintopohjaisen budjetoinnin hyödyntäminen kustannustavoitteiden kohdentamisessa
Funktionaaliset vastuualueet korostuvat eli ”siiloajattelu”	Vahvistetaan prosessiajattelua sekä organisaatorajat ylittävää budjetointia
Jäykkä vuosisuunnittelu	Siirrytään rullaavaan suunnitteluun tai ennustamiseen
Vain rahamääräiset lyhyen aikavälin tavoitteet	Yhdistetään budjetointi ei-rahamääräisiin mittareihin (esim. tulokortti)
Satunnainen, yleispiirteinen budjettitarkkailu sekä sen ajoitusongelmat	Sitoudutaan jatkuvaan kehittämiseen sekä reaaliaikaiseen tarkkailuun

Taulukko 3 esittelee budjetointiin kohdistuvaa kritiikkiä. Ongelmiin on pyritty löytämään ratkaisuehdotuksia. Budjetointiprosessia voidaan keventää budjettikierroksia vähentämällä, automatisoimalla tiedon syöttörutiineja sekä parantamalla tiedonhallintaa. Kustannuserät voidaan jakaa tarkempaa käsittelyä tarvitseviin sekä niihin, joihin riittää yleisempi arviointi. Strategiset tavoitteet saadaan otettua osaksi budjetointisuunnittelua asettamalla ne eri prosesseille suoritusmittarien avulla. Pitkän aikavälin strategiset tavoitteet olisi hyvä jakaa osatavoitteiksi. Näin saadaan vietyä strategista suunnittelua hierarkiassa alaspäin ja lisättyä osallistettavuutta. Trendi- ja historiatietojen rinnalle tuodaan yhä

enemmän markkinakehitystä analysoivaa tietoa. Toimintolaskennan mukaisella kustannusten analysoinnilla pystytään kohdentamaan kustannusten kasvun ennakointi ja niiden alentamishaasteen paremmin kustannustentehostamispotentiaalin ja toimintojen lisäarvon tuottokyvyn mukaisesti. Prosessiajattelun vahventamisella kyetään lisäämään yhteistyötä, tunnistamaan kehitysmahdollisuuksia prosessien välillä sekä lisäämään kustannussäästökohteiden etsintää osastojen välisellä yhteistyöllä. Toiminnanohjauksen kokonaisuutta saadaan parannettua rullaavalla suunnittelulla tai ennustamisella. Siinä pystytään ottamaan huomioon lähes reaaliaikaisesti keskeisten raaka-aineiden, materiaalien sekä muiden tuotantoprosessien hinnanmuutokset. Jatkuvan parantamisen mukainen toiminta edellyttää säännöllistä ja tarkkaa budjettitarkkailua. Tulokortin idean mukaisten kriittisten menestystekijöiden mittaaminen ja seuraaminen tulisi liittää budjettitavoitteiden saavuttamiseen. Hyviä esimerkkejä kriittisistä menestystekijöistä ovat henkilöstön kehittäminen, asiakastyytyväisyys ja laatu. Ei-rahamääräisten mittarien tason muutokset ovat kuitenkin havaittavissa vasta viiveellä tulostittareissa. Jatkuvalla parantamisella pystytään kuitenkin vähentämään kaavamaiseen budjettitarkkailuun liittyviä ongelmia. (Järvinen ym. 2013, 277–280.)

4.2 Toimintoperusteinen budjetointi

Ensimmäinen tapa kehittää budjetointia on parantaa budjetointi-informaation laatua. Tähän soveltuu parhaiten toimintoperusteisen kustannuslaskennan käyttöönotto. Toimintolaskentajärjestelmän ja toimintoanalyysin täytäntöönpanon ansiosta laskentaprosessi voidaan suorittaa toiseen suuntaan. Toisin sanoen asiakas- ja tuotekohtaisten tietojen perusteella voidaan alkaa hahmottelemaan miltä taloudellinen kokonaiskuva tulee näyttämään tulevalla periodilla. (Järvenpää ym. 2001, 155.) Käytännössä toimintoperusteinen budjetointi tapahtuu kuvion 5 osoittamien vaiheiden kautta.



Kuvio 5. Toimintoperusteisen budjetoinnin vaiheet. (Järvenpää ym. 2001, 155.)

Ensimmäisessä vaiheessa lähdetään liikkeelle kuten perinteisessä budjetoinnissa eli arvioidaan myynnin ja tuotannon volyymit. Toimintolaskenta auttaa usein erottamaan merkittävät erot toimintojen käytössä eri tuotteiden välillä. Seuraavaksi pyritään ennakoimaan valmistusmääriä sekä jokaisen tuotteen menekkiä. Samalla tapaa toiminnot joutuvat erilaisen kulutuksen kohteeksi riippuen eri asiakkaasta. Tämä huomioidaan ennakoimalla jakaumaa asiakaskohtaisessa myynnissä. (Järvenpää ym. 2001, 155.)

Toisessa vaiheessa aloitetaan toimintojen suoritustarpeen arviointi. Keskeiseen asemaan nousevat kustannusajurit, joita käytetään kustannuslaskennassa kuvaamaan toimintojen volyymia. Kustannusajureista voidaan käyttää myös nimeä kustannusten kohdistustekijät. Esimerkiksi asiakaskohtaiset myyntiennusteet markkinoinnissa ja myynnissä mahdollistavat asiakaskäyntien, markkinointituen ja tilausten määrien arvioinnin. Samaan tapaan tuotekohtaiset tuotantoennusteet mahdollistavat laaduntarkastusten, materiaalitilausten ja valmistuserien lukumäärien arvioinnin. (Järvenpää ym. 2001, 156.)

Tämän jälkeen voidaan siirtyä arvioimaan minkälaisia ja kuinka paljon resursseja tarvitaan edellä mainittujen toimintojen suorittamiseen. Hyvän pohjan ennakoimiseen antavat arvioidut tehokkuusparannukset sekä edellisten kausien

toteutuneet luvut. On äärimmäisen tärkeää tunnistaa mahdollinen ylikapasiteetti. Paras hyöty saadaan, kun tunnistetaan resurssien pelivara. (Järvenpää ym. 2001, 156.)

Viimeisessä vaiheessa määritellään resurssitarjonta ja otetaan huomioon poikkeako se resurssien kysynnästä. Ylikapasiteettiä voi olla järkevää pitää tiettyjen resurssien osalta, jos yritys varautuu suunniteltua suurempaan volyymitarpeeseen myöhemmillä kausilla tai suunnittelujakson aikana. Se voi myös olla sitoutunut pitkäksi aikaa joihinkin resursseihin, kuten tuotantotiloihin tai pitkiin työsopimuksiin. Avain asia on kuitenkin ylikapasiteetin tekeminen näkyväksi, jotta resurssien arvioitu tarjonta ja kysyntä voidaan selkeästi erottaa toisistaan. (Järvenpää ym. 2001, 156.)

Toimintoperusteisella budjetoinnilla on monta etua takanaan. Se luo puitteet realistisempien budjettien tekemiselle ja antaa avaimet resurssitarpeiden parempaan tunnistamiseen. Se lisää näkyvyyttä tuotosten ja kustannusten väliseen yhteyteen. Kustannuksen myös linkittyvät paremmin vastuualueisiin. Toimintoperusteinen budjetointi helpottaa huomattavasti budjettiharjan tunnistamista. Lisäksi sen ja toimintolaskennan aikana kootaan paljon eirahamääräistä mutta määrällistä tietoa. Strategisen suoritusmittauksen näkökulmasta tämä voi olla hyvin hyödyllistä tietoa. Se voi auttaa kriittisten menestystekijöiden tunnistamisessa. Sen avulla voidaan parantaa kadonnutta budjetoinnin relevanssia. (Järvenpää ym. 2001, 156–157 & 167.) Shastrin ja Stoutin (2008) kyselytutkimuksen mukaan kolmasosa vastanneista käytti yrityksessään toimintolaskentaa johtamisen välineenä. Noin 75 prosenttia ilmoitti yhdistäneensä sen budjetointiin. (Shastri ym. 2008.)

4.3 Rullaava budjetointi

Rullaavaan suunnitteluprosessiin liittyy kolme tärkeää käsitettä, jotka on syytä erottaa toisistaan. Rullaavan ennustamisen olennaisin seikka on, että suunnitteluhorisontti ylittää kuluvan tilikauden yli. Ennusteita voidaan tehdä perinteisten budjettien rinnalle. Mikäli ennusteet korvaavat budjetoinnin, kutsutaan prosessia rullaavaksi budjetoinniksi. Lisäksi organisaatio on havainnut

omien budjetointi- ja muiden strategisen johtamisen prosessien päällekkäisyyden. Ennusteiden päivittämisellä tarkoitetaan budjettilukujen päivittämistä vastaamaan paremmin vallitsevia olosuhteita eikä se siten ulotu budjettikauden ulkopuolelle. (Åkerberg 2006, 60.) Ennusteiden päivittäminen liittyy lähinnä tarkistettuun budjettiin tai kiinteään budjetin ennustetarkistukseen.

Rullaava ennustaminen on ennakoiva, aktiivinen ja säännöllinen seurantajärjestelmä. Sen avulla voidaan saada aikaan nopea reagointi ja palaute ympäristön muutoksista. (Järvenpää ym., 2001. 171) Pyrkimyksenä on tuoda lisää joustavuutta budjettiohjaukseen. Samalla halutaan vahvistaa budjetoinnin suuntautumista tulevaisuuteen. Lähtökohtaisena ajatuksena on tehdä tulevaisuuden ennakointi ja vaikutusten arvioiminen yrityksen taloudelliseen asemaan ja tulokseen helposti hallittavan kokoisissa jaksoissa päivittämällä ennustetietoja. Tavoitteita sekä niiden taustalla olevia ennusteita päivitetään olosuhteiden muutosten mukaisesti. (Järvinen ym. 2013, 290.) Väliajat ja ennusteiden pituus voidaan sovittaa organisaation tarpeisiin sopivaksi. Yleensä ennustetaan rullaavasti seuraavaksi 12 kk eteenpäin joka tai joka kolmas kuukausi. (Järvenpää ym., 2001. 171)

Toimintasuunnitelma on voimassa jatkuvasti esimerkiksi seuraavaksi vuodeksi eteenpäin. Suunnitelmaa on tarkoitus päivittää reaaliaikaisesti tai tietyin säännöllisin väliajoin sovituin suunnitelmakausien mukaan. Suunnitelman lähin ennustejakso on aina tarkasti arvioitu. Seuraavien ennustejaksojen tarkkuustaso on huomattavasti väljempi. Ennustejaksot menevät osittain päällekkäin. (Järvinen ym. 2013, 290.) Taulukko 4 antaa esimerkin miten tämä toteutuu käytännössä. Ensimmäisen neljänneksen toteuduttua lisätään vuoden lopussa päättyvän ennusteen perään ennuste seuraavan vuoden ensimmäisestä neljänneksestä. (Alhola ym. 2005, 98)

Taulukko 4. Esimerkki budjetti- tai ennustearvon saamisesta seuraavalle 12 kk:lle. (Alhola ym. 2005, 98)

	Toteuma 1.1– 31.3	Ennuste 1.4– 31.12	Ennuste 1.1– 31.12	Budjetti seur. 12 kk (huhti- maalais)
Liikevaihto	45 000	136 800	181 800	186 300
Käytännössä			45 000+136 800	1.3.201x– 30.4.201y

Myös vuosineljänneksen ennusteet voidaan tehdä yksityiskohtaisemmiksi ja syvällisemmiksi kuin kuukausittaiset päivitykset. Ennusteet olisi hyvä tehdä aina loppuvuodelle asti. Näin johto kykenee ennakoimaan miten tilikauden tulos tulee muodostumaan. Vuoden jälkeisen ajanjakson ennustaminen auttaa tilinpäätöksen jälkeisten tulosmuutosten ennakoinnissa. Menestyksellinen rullaava ennustaminen täyttää seuraavat kriteerit: (Järvenpää ym., 2001. 171 & 173.)

- vastuu on hajautettu, organisaatiossa vallitsee luottamus ja yksilöitä kunnioitetaan
- ylemmän johdon huomio on ennustetussa ja toteutuneessa tuloksessa, eikä enää kuluriveissä
- yksiköt ovat vastuussa toteuttamisesta
- yksiköiden tehtävänä on pohtia kehittämistoimenpiteitä prosessi- ja toimintopohjaisesti samalla seuraten miten tulos toteutuu
- kassa- sekä rahoitusbudjetoitua hyödyntäen varmistetaan perusrakenteiden olemassa olo rahoitusrakenteiden ja likviditeetin hallinnalle
- varmistetaan toimintoketjujen koordinointi, johon tarvitaan toimiva suunnitteluelementti budjetin jakelun, valmistuksen, hankinnan, myynnin ja tuotekehityksen sekä investoinnin yhdistämiseen. (Järvenpää ym., 2001. 171.)

Åkerbergin (2006) mukaan tavoitteen ja toteutuksen tulisi olla kohdallaan, jotta rullaava ennustamisprosessi on oikein toteutettu. Tämän kannalta on tärkeä ymmärtää muutama seikka. Jokaisella organisaation toiminnolla on nimenomainen tehtävä prosessissa. Taloustoiminnon tehtävä on valvoa aikatauluja sekä tuottaa informaatiosta määrämuotoiset tase-, tulos- ja rahoituslaskelma. Myyntitoiminnon tuottama informaatio on kaikista tärkeintä, koska sen tehtävä on tuottaa volyyymi- ja hintatiedot. On äärimmäisen tärkeää, että tämän informaation tuottaminen toimii sujuvasti. Se takaa muiden prosessin toimintojen onnistumisen hyvän prosessin –kriteerit täyttävällä tavalla. Olennaisinta on kuitenkin sisäistä, ettei rullaava ennustaminen ole muutaman kerran vuodessa tapahtuvaa entisen budjetointiprosessin toistoa. Se on kokonaan omanlaisensa työkalu, joka on suunniteltu tiettyä tarkoitusta varten. Siinä huomio kiinnittyy kriittisiin menestystekijöistä laadittuihin avainindikaattoreihin. Organisaatiossa tulisi olla yhtenäinen näkemys rullaavaan ennustamiseen liittyvistä toimintaperiaatteista, vastuualueista sekä tavoitteista. Johtajuus- ja esimiesvastuuasiat tulee olla selkeät kaikille. Kuukausittain kiinteänä pysyvät asiat tulee hoitaa taloustoiminnon tuottamalla trendiraportoinnilla ja keskittää huomio arvoa tuottaviin kriittisiin tekijöihin. Kustannusvastuu on operatiivisella organisaatiolla. (Åkerberg 2006, 60–61.)

Sujuvassa ennuste- tai budjetointiprosessissa vakuutusten, tilojen, energian sekä IT-infrastruktuurin hoito on keskitetty yksiin käsiin. Tulostavasti sopii oman myyntitavoitteen, jota seurataan liiketoiminnan tarpeiden mukaan. Lisäksi tulostavasti tulee ottaa kantaa merkittäviin omiin resurssitarpeisiin kuten investointeihin tai henkilöstömäärään. Toisaalta prosessin käyttöönoton jälkeen vastuuhenkilöiden ei tule budjetoida asioita, joihin heillä ei ole vaikutusmahdollisuutta. Yleiskustannuksia ei enää budjetoida erikseen, vaan olemassa olevan tiedon pohjalta tehtyihin ennusteisiin tehdään muutoksia vain kun niiden suhteen tehdään jotain. Ainoastaan myynti asiakkaille budjetoidaan. Organisaation sisäisten palvelujen tarve ja käyttö sovitaan. Toisin sanoen luovutaan sisäisten erien budjetoinnista. (Åkerberg 2006, 62–63.)

Parhaassa tapauksessa rullaavalla ennustamisella voidaan vahvistaa yrityskulttuuria. Luovuus ja sisäinen yrittäjäisyys kyetään yhdistämään järjestelmälliseen ratkaisujen toteuttamiseen ja etsintään. Yritys saa jatkuvasti käyttöönsä strategista tietoa ympärillä olevista epävarmuustekijöistä. Johto saa paremman otteen taloudesta. Heillä säilyy käsitys todellisuudesta ympäristön muutoksista huolimatta. Huomio pysyy olennaisessa. Pystytään paremmin keskittymään mitä on mahdollista saada aikaan ja miten sitä tulisi kehittää. Johtamisen pääpaino siirtyy suorituskyvyn johtamiseen eikä huomio ole enää suorituksen mittauksessa. Lisäksi taloushallinnon prosessit saadaan paremmin hallintaan yrityksessä. Budjettivastuullisten ja taloushallinnon työmäärä saadaan jaettua tasaisemmin vuoden ympärille. Rullaava ennustaminen on vuoden ympäri kulkeva huomattavasti kevyempi prosessi. Enää ei tarvitse huolehtia joka syksyisestä massapanostuksesta. (Järvenpää ym., 2001. 173 & 175.) Lisäksi rullaava budjetointi rohkaisee esimiehiä käyttämään omaa harkintakykyään operatiivisissa asioissa, kun he kohtaavat yllättäviä tilanteita. He pystyvät tarvittaessa priorisoimaan suunnitelmien ja resurssien uudelleen kohdentamisen päivittämistä tavoittaakseen organisaation suuremmat strategiset tavoitteet. Se myös lisää esimiesten vastuuta pysyä sitoutuneena saavuttamaan omat sekä organisaation taloudelliset tavoitteet. (Frow, Marginson & Ogden 2010.)

Rullaavan ennustamisen yksi ongelmista kuitenkin on kysymys siitä väheneekö vuosittainen työpanos tosiasiallisesti. Ongelma voidaan poistaa yhdellä tavalla. Ennustamiseen käytetyn henkilöstön määrä pitäisi pysyä pienenä. Järkevintä olisi toteuttaa se yksikön- sekä tuotantojohtajan ja controllerin toimesta. Tuotanto- ja yksikköjohtajan työtaakkaa voidaan pienempää huomattavasti tietojärjestelmiä kehittämällä, yksinkertaisemmalla prosessilla sekä keskittämällä ennusteiden muutokset vain olennaisimpiin. Tälläkään tavalla ei välttämättä päädytä olennaisesti pienempään työmäärään verrattuna perinteiseen budjetointiin. Järkevä vaihtoehto olisi tehdä ennusteet pelkästään neljännesvuosittain. Olennaisempaa kuitenkin on työtaakan tasaisempi jakautuminen, ohjattavuuden parantuminen sekä jatkuvasti saatavilla oleva ajantasainen tieto. Toinen keskeinen ongelma on miten palkkiot ja tavoitteet tulisi sitoa. Yksilöiden tavoitteiden sitominen saattaa osoittautua hankalaksi kysymykseksi. Käytössä on ainakin ollut ei-taloudellisten

mittareiden hyödyntäminen, kalenterivuoden 12 kk ennustava arvio sekä kalenterivuoden kaksi 6 kk tavoitetta. (Järvenpää ym., 2001. 173–174.)

Rullaavan budjetoinnin suurin ongelma liittyy juuri sen puutteelliseen käyttöönottoon. Heikosti suunniteltu siirtyminen rullaavaan ennustamiseen johtaa pahimmillaan kalliiseen, raskaaseen ja epämotivoivaan perinteisen budjetoinnin monistettuun versioon. Prosessi saattaa toimia muutaman vuoden. Todennäköisesti ennemmin tai myöhemmin ongelmat alkavat vaivata. Tietoa tuotetaan vain koska sitä pitää tuottaa, eikä enää keskitytä seuraamaan kilpailu- tai markkinatilannetta. Työmäärä on kasvanut selkeästi, joten halutaan investoida entistä kalliimpiin ja mittavampiin suunnittelujärjestelmiin työmäärän hoitamiseksi. Lisäksi prosessin tuntevat avainhenkilöt vaihtuvat entistä useammin. Ehkäistäkseen puutteellisen käyttöönoton organisaation ylimmän sekä operatiivisen johdon täytyy tehdä selväksi mitä uudelta prosessilta odotetaan ja mistä ollaan valmiita luopumaan. Tärkeintä on panostaa tavoitteiden asettamiseen. (Åkerberg 2006, 74–75.)

Rullaavaa ennustamista voidaan suositella aloille, jonka hintojen, kysynnän ja kustannusten muutokset ovat arvaamattomia ja suuria. Toimialaa voidaan usein kuvailla dynaamiseksi tai murrosvaiheessa olevaksi. Joskus joudutaan tekemään merkittäviä muutoksia yrityksen suuntaan kesken budjettikauden. Menetelmän käyttöönotosta on kannustavia kokemuksia. Toisaalta jotkin yritykset ovat kokeneet sen liian raskaaksi verrattuna saavutettuihin tuloksiin ja palanneet takaisin perinteiseen budjetointiin. (Järvenpää ym., 2001. 175.)

4.4 Budjetoimattomuus

Uusien johtamisinstrumenttien kuten tulokortin ja arvolähtöisen johtamisen keksiminen ovat luoneet viitekehykset entistä joustavammalle johtamiselle strategian sekä pääomamarkkinoiden suuntaan. Yleensä kuitenkin uupuu siirtymä joustavaan operatiiviseen suunnitteluun ja mittaamisen johtamiseen. Beyond Budgeting -malli on täyttämässä tätä juuri tätä aukkoa. (Daum 2002.)

Beyond Budgeting Round Table -yhteenliittymä (BBRT) on vuodesta 1998 lähtien tuonut uuden vaihtoehdon budjetointiprosessille. Beyond budgeting -mallin mukaisesti organisaatioiden tulisi siirtää fokus alhaalta-ylös ohjaukseen, sen sijaan että turvaudutaan ylhäältä-alas ohjaukseen. Tämä nähdään parhaana keinona sopeutua nopeasti muuttuvaan informaation aikakauteen. Jokaisen organisaation tulisi edes tutkia mitä hyötyjä mallin käyttöönotosta voisi olla. Malli nimittäin tarjoaa organisaatiolle mahdollisuuden tuoreen katsauksen sen budjetointi- ja muihin suunnitteluprosesseihin sekä organisaatorakenteeseen. (de Waal, 2005.)

Suunnittelu- ja johtamisprosessien tulisi olla yksinkertaistettuja, tulla entistä joustavammiksi ja samaan aikaan ponnistelujen määrän tulisi laskea. Mallissa mennään jopa niin pitkälle, että se on ohjausta ja johtamista ilman budjettia. Tarkoituksena on avata uusia mahdollisuuksia strategiselle yritysjohtamiselle sekä tarjota siirtymä joustavaan resurssien sijoittamiseen. Se tarjoaa erittäin radikaalin lähestymistavan. Mallin soveltaminen vaatii koko johtotiimin yhteistyötä. (Daum 2002.)

Käytännössä budjetoimattomuus tarkoittaa koko yritystä koskevan toiminnanohjausmallin valintaa. Sen perustana ovat seuraavat ajatukset, ohjauskriteerit ja konseptit, jotka integroidaan johdonmukaiseksi kokonaisuudeksi. (Järvenpää ym. 2013, 282.)

1. ”Strategia jatkuvaksi ja avoimeksi prosessiksi
2. Kasvutavoitteiden ja kehittämistarpeiden kommunikointi
3. Tulostavuu yhdistettynä autonomisuuteen
4. Avainmittarien kytkentä suunnitteluun ja strategiatyöhön
5. Tavoitteiden asettaminen suoritusmittarien avulla – ROCE ja EVA lisäarvotekijät sekä arvon maksimointi
6. Resurssien hallinta – tuottokyvyn ylläpito
7. Koordinointi prosessijohtamisen avulla
8. Kustannustehokkuus jatkuvana toimintana
 - toimintojen tarkastelu arvon tuottamisen näkökulmasta
 - käyttöpääomaprojektit

9. Rullaavat ennusteet

10. Suorituksiin perustuva palkitseminen. ” (Järvenpää ym. 2013, 282.)

Kaiken perustana on strategisen ohjauksen kehittäminen, joka käsittää strategian kehittämis- ja laadintavastuun kasvattamisen. Prosessin tulisi olla aiempaa osallistavampi. Strategisen ohjauksen avulla pystytään määrittämään yleiset kehittämistarpeet ja kasvutavoitteet. Nämä viestitään edelleen organisaatioon. Tarkoituksena on saavuttaa riittävän laaja yksimielisyys tavoiteltujen uudistusten perusluonteesta sekä toiminnan kehittämissuunnasta. Tämä tukemaan kehitetään suoritusmittaus, joka asettaa yleiset linjaukset toiminnan kehittämiseksi sekä suunnittelulle. Muutamaa avainmittaria käyttämällä saadaan luotua toiminnan ohjausta sitovat kehykset. Niillä tulisi olla suoraan vedettävä yhteys taseeseen, tulos- ja rahoituslaskelmaan. Esimerkkejä avainmittareista ovat pääomantuottoaste, taloudellinen lisäarvo, maksuvalmiuden tunnusluvut sekä omavaraisuusaste. Suoritusmittarien on tarkoitus toimia budjettiohjauksen korvikkeena tai tukea sitä. (Järvinen ym. 2013, 282–283.)

Budjetoimattomuuteen sisältyy vahvasti kustannusjohtamisen näkökulma. Toiminnan kustannustehokkuuden parantaminen tapahtuu seuraamalla tiiviisti erilaisten resurssien ja prosessien arvon tuottokykyä sekä sen parantamista. Erilaiset resurssien käytön kehittämis- ja optimointiratkaisut varmistavat tuottokyvyn ylläpidon. Esimerkiksi turhia ja päällekkäisiä toimintoja pyritään karsimaan, vähennetään monimutkaisuutta sekä otetaan käyttöön käyttöpääoman hallintaprojekteja. Prosessijohtaminen tarjoaa koordinoitua tukea. Sen avulla avainprosessit ja niiden tukiprosessit valikoituvat kustannusjohtamisen kohteiksi. Niiden toimivuus on pohja muiden tekemisten kriittiselle arvioinnille. Reaaliaikainen tuotto- ja kustannusseuranta on ehto toimivalle budjetoimattomuudelle. Sen lisäksi tarvitaan kevyellä mallilla tehtyjä kokonaisvaltaisia kustannus- ja tuottoennusteita koskien keskeisimpiä yrityksen taloudelliseen asemaan sekä tulokseen vaikuttavia tekijöitä. (Järvinen ym. 2013, 283–284.)

Ilman budjettia toimiessa tietyt toimintatavat nousevat äärimmäisen tärkeään rooliin. Yrityksen tulee asettaa pitkän aikavälin tavoitteet ja määrittellä

menetystekijät. On tärkeää keskittyä menestystekijöiden luomiseen, rakentamiseen tai hyödyntämiseen. Strategiat tehdään lähellä operatiivista johtoa. Strategioiden hallinnan tulee tapahtua tiukasti ylhäältä. Tämä vahvistaa dynaamista toimintamallia sekä strategian hallittavuutta. Strategia tulee nähdä elävänä samaan tapaan kuin toimintaympäristökin. Toimintakulttuurissa tulee pyrkiä kasvattamaan toimintaherkkyyttä ja luovuutta. Resurssien johtaminen ja hallinta tapahtuu pitkän aikavälin tähtäimellä. Koordinoinnissa pyritään hyödyntämään hierarkiarajat ylittävää prosessijohtamista, jolloin päähuomio kiinnittyy osastojen sijaan toimintaprosesseihin. Kustannusten hallinta toteutuu arvioimalla tuoko toiminnon aiheuttama kustannus asiakkaalle lisäarvoa. Hinnoittelu tehdään tavoitteellisesti ja markkinaperusteisesti. Ennusteiden teko tapahtuu rullaavasti. Ennustelaskelmien rooli on olla päätöksenteon ja strategian apu. Laskelmat myös näyttävät yrityksen rahoitusaseman ja taloudellisen suunnan. Palkitseminen hoidetaan prosessi- ja yritystasolla. Päätöksenteko kosken operatiivisia toimenpiteitä tulee olla vapaata. Aluksi annetaan selkeät tavoitteet, jonka jälkeen annetaan toiminta- ja vastuuvapaudet toimia kohti näitä tavoitteita. Kontrolli perustuu raporttien sijaan rakennettuihin mittareihin. Mittarit voivat olla esimerkiksi tulokortin tyyppisiä. (Alhola ym. 2005, 98–99.)

BBRT muodostaa yleisen mallin, joka käsittää 12 periaatetta. (de Waal, 2005.) Periaatteet eivät kuvaa ainoastaan johtamisen suoritusta tai ohjausprosessia, jotka tukevat budjetoimattomuusmallin johtamista. Periaatteet edustavat myös uusia johtajuuden periaatteita. (Daum 2002.) Tutkimuksen mukaan mitä useampaa periaatetta organisaatio toteuttaa, sitä paremmin se suoriutuu. (de Waal 2005.)

Ensimmäiset kuusi ovat johtajuuden periaatteita, jotka liittyvät joustavan organisaatorakenteen luomiseen. Siinä toimivalta siirtyy työntekijöille. Ensimmäisen periaatteen mukaisesti organisaatio tulisi jakautua joustavampiin itseään johtaviin yksiköihin. Näissä yksiköissä esimiesten tulisi käyttää laajasti omaa harkintakykyään. Toinen periaate valtuuttaa yksiköiden johtajat käyttämään omaa harkintakykyään, vaikka heidän tulee noudattaa ylimmän johdon asettamia strategisia valintoja ja arvoja. Kolmas periaate kehottaa arvioimaan johdon toimia vasta, kun tiedetään mitä olisi voitu saavuttaa. Halutut tulokset asetetaan

dynaamisesti eli pitkin vuotta. Neljännen periaatteen mukaan itseään johtavien yksiköiden tulisi olla itsenäisiä ja asiakasorientoituneita. Fokus tulee olla asiakkaissa ja yksiköiden tulee reagoida nopeasti muutoksiin sekä markkinoilla että asiakastarpeissa. Viides periaate on markkinakoordinointi eli itseään johtavat yksiköt haastavat keskuspalveluyksiköt tuottamaan kustannustehokkaita ja korkealaatuisia palveluita. Muussa tapauksessa he palkkaavat ulkopuolista apua hoitamaan nämä asiat. Kuudennen periaatteen mukaan johtavuus tulisi olla tukevaa. On sallittua ottaa riskejä eikä virheistä välttämättä rangaista heti suoralta kädeltä. Ajatuksena on, että ylin johto toimii organisaation jäsenien valmentajina ja mentoreina. He koordinoivat yksikköjen sisäisiä ja välisiä suhteita. (de Waal 2005 & Daum 2002.)

Loput kohdat ovat suoritusjohtamisen periaatteita. Ne käsittelevät mukautuvan johtamisprosessin suunnittelua joustavalle organisaatiorakenteelle. Seitsemäs periaatetta noudattaen strategian tulisi perustua kilpailijoiden voittamiseen ja tavoitteet asetetaan suhteessa pahimpiin kilpailijoihin. Koko johto otetaan mukaan tavoitteiden asettamiseen, jotta saadaan parannettua motivaatiota. Kahdeksannen periaatteen mukaan käytössä pitää olla jatkuva alhaalta-ylös tavoitteiden asetteluprosessi, jota sovelletaan alati muuttuviin olosuhteisiin. Yhdeksäs periaate on ennakoiva järjestelmä, jossa johto tekee vähintään joka neljänneksellä rullaavat ennusteet perustuen taloudellisiin ja ei-taloudellisiin kriittisiin menestystekijöihin. Objektiivisuus saadaan taattua erottamalla ennusteet ja palkitsemissysteemi toisistaan. Kymmenes periaate vaatii resurssien jakamista tarpeiden mukaan. Itsenäiset yksiköt määrittelevät itse kuinka paljon resursseja tarvitsevat. Ei ole olemassa kiinteitä investointibudjetteja, vaan ylin johto palkitsee parhaat investointisuunnitelmat sijoittamalla niihin eniten resursseja. Yhdestoista periaate on nopea ja luokiteltu tieto. Tiedon tulisi olla helposti ja nopeasti kaikkien saatavilla, mutta se ei saa olla liian yksityiskohtaista. Yksiköiden tuloksia verrataan muihin organisaation yksiköiden tai kilpailijoiden tuloksiin ja tavoitteisiin käyttämällä tasapainoisia suoritusmittareita. Ylimmän johdon tehtävä on säännöllisesti tarkastaa yksiköiden prosessit sekä päättää tarvitaanko korjaavia toimenpiteitä. Viimeinen periaate liittyy tiimien palkitsemiseen. Palkitsemisen perusteena ovat yksiköiden ja koko organisaation tulokset verrattuna

kilpailijoihin. Palkitsemissysteemi perustuu niin yksilöllisiin kuin myös ryhmäpalkintoihin. (de Waal 2005.)

Mallin kaksi perustavaa elementtiä ovat uudet johtajuuden periaatteet sekä sopeutuvampi johtajuuden prosessi. Uudet johtajuuden periaatteet perustuvat päälliköiden sekä muun henkilöstön valtuuttamiselle. Niiden pitäisi avata päälliköiden ja muun henkilöstön täysi potentiaali. Näin organisaation on mahdollista mahdollisimman nopealla aikataululla reagoida vaaditulla tavalla mahdollisuuksiin ja riskeihin. Kiinteistä tavoitteista ja resurssisuunnitelmista luopuminen mahdollistaa korkeamman tason joustavuuden. (Daum 2002.)

Kasvava määrä tunnettujakin organisaatioita on ottanut kokonaan tai osittain budjetoimattomuuden käyttöönsä. Nämä yritykset mainitsevat mallin parhaiksi puoliksi alentuneet kulut johtoprosesseissa sekä organisaatorakenteissa, parantunut reaktionopeus ja työntekijöiden vahvempi sitoutuminen. (de Waal, 2005.)

Mallin käyttöönottoa varten on kehitetty erityinen “The Beyond-budgeting Entry Scan (BBES)” (de Waal, 2005.). Menestyksellisyyden takaamiseksi projektitiimiin pitäisi kuulua eri alojen asiantuntijoita kuten ohjauksen, muutos- ja henkilöstöjohtamisen sekä IT-alan ammattilaisia (Daum 2002.). BBSE:n käyttöönottovaiheessa esitetään kolme kysymystä, joihin käyttöönotto kulminoituu. (de Waal, 2005.)

1. Onko organisaatiolla nykyisellään ongelmia budjetointiprosessissa? Mikäli on, onko se valmis muokkaamaan tai muuttamaan prosessia?
2. Missä laajuudessa organisaatio toimii jo mallin periaatteiden mukaisesti?
3. Mitkä ovat edellytykset menestyvälle BBRT-mallin käyttöönotolle? (de Waal, 2005.)

Ensimmäinen askel on kartoittaa tuntevatko ihmiset organisaatiossa tarvetta budjetointiprosessin muutokselle. Jotta mallin käyttöönotosta olisi todellista hyötyä, organisaation sisältä pitää löytää tyytymättömyyttä nykyistä budjetointiprosessia kohtaan. Mikäli tarvetta löytyy, arvioidaan kuinka paljon

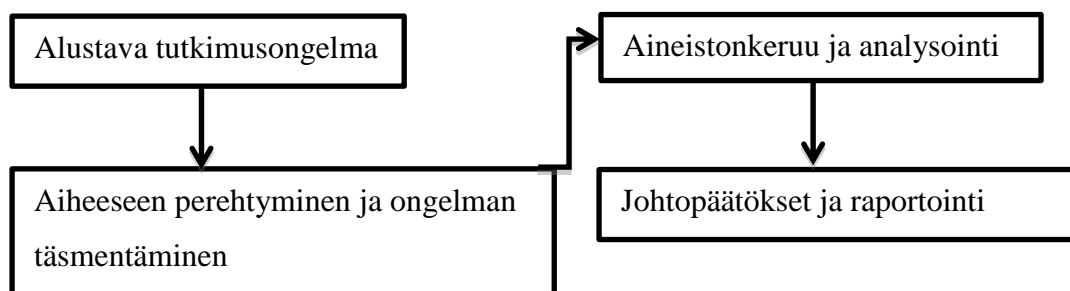
ponnisteluja mallin käyttöönotto vaatisi sekä kuinka halukkaita ihmiset ovat muokkaamaan ja muuttamaan nykyistä prosessia. Seuraava askel on tarkastella kuinka hyvin organisaatio noudattaa jo tällä hetkellä mallin periaatteita. Jokaiselle periaatteella on määritelty omat kysymykset, jotka tulisi kysyä noudattamisen selvittämiseksi. Kysymysten vastaamisen jälkeen on mahdollisuus saada heti vastaus sopiiko budjetoimattomuus organisaatiolle, voidaanko se ottaa edes osittain käyttöön vai pitäisikö pyrkiä kehittämään nykyistä budjetointiprosessia. (de Waal, 2005.)

5 AINEISTON KERUU JA TUTKIMUSMENETELMÄ

Tässä luvussa esitellään aineiston keruuprosessi sekä valittu tutkimusmenetelmä. Tutkimusmenetelmän valinta perustellaan tarkemmin, jonka jälkeen käydään läpi haastateltavien kuvaus. Sen jälkeen esitellään yksityiskohtaisemmin haastattelurunko. Lopuksi arvioidaan tutkimuksen validiteettia ja reliabiliteettia.

5.1 Aineiston keruu

Empiirinen tutkimus on monivaiheinen kokonaisuus. Eri vaiheet ovat keskenään riippuvuussuhteessa. Tavallisesti tutkimus noudattaa kuviossa 6 esiteltävää yksinkertaistettua kaavaa. Kaava alkaa alustavan tutkimusongelman muotoilemisella, jonka jälkeen perehdytään aiheeseen ja täsmennetään ongelma. Seuraava vaihe on aineiston kerääminen ja sen analysointi. Lopussa raportoidaan sekä tehdään johtopäätökset. (Hirsijärvi ym. 2008, 14.)



Kuvio 6. Empiirisen tutkimuksen yleinen kaava (Hirsijärvi ym. 2008, 14.).

Empiirinen osuus suoritetaan kvalitatiivisena tutkimuksena. Laadullisen tutkimuksen lähtökohta on kuvata todellista elämää. Todellisuus esiintyy moninaisena, eikä sitä voida pilkkoa osiin oman mielen mukaan. Tapahtumat muokkaavat toisiaan, mikä mahdollistaa monensuuntaisten suhteiden löytymisen. Tarkoituksena on saada mahdollisimman kokonaisvaltainen kuva tutkimuksen kohteesta. (Hirsijärvi ym. 2013, 161.) Tavoitteena on saada laadullinen ymmärrys piilevistä motiiveista ja syistä sekä syvempi ymmärrys asiasta. Dataa ei välttämättä kerätä järjestelmällisesti eikä sen analysoinnissa hyödynnetä

tilastomenetelmiä. Havaintoyksikköjä on tavallisesti pieni määrä. (Malhotra 2015, 121.) On syytä pitää mielessä, ettei laadullinen tutkimus takaa objektiivisuutta perinteisessä mielessä. Tutkija ja tiedetty tieto kietoutuvat tiukasti yhteen. Näin ollen on oleellisempaa pyrkiä paljastamaan tai löytämään asioita, kuin pyrkiä todentamaan olemassa olevia totuusväittämiä. Opinnäytetyön tutkimustyyppi on tapaustutkimus. Siinä mielenkiinto kohdistuu toiminnan tai tekstin merkityksen ymmärtämisen tulkintaan. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkimusote kulkee yksittäisistä havainnosta yleisempiin merkityksiin. Täten se on induktiivinen. (Hirsijärvi ym. 2013, 161–162, 166 & 266.)

Tutkimusongelman aihealue perustuu opiskelijan omaan henkilökohtaiseen kiinnostukseen sekä toimeksiantajan tarpeeseen. Tutkimusongelman täsmentämiseksi sekä vahvan teoriapohjan saavuttamiseksi tehdään kattava kirjallisuuskatsaus alan kirjallisuuteen (Hirsijärvi ym. 2008, 13).

Analysointivaiheessa tarvittava aineisto kerätään haastatteluilla. Haastattelut toteutetaan kolmessa eri vaiheessa. Näin saadaan katettua eri aihealueita sekä kerättyä tietoa pidemmällä aikajänteellä. Seuraavassa alaluvussa perustellaan haastattelun valinta aineistonkeruumenetelmäksi ja käydään läpi eri haastatteluvaiheiden tavoitteet.

5.2 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmäksi on valittu haastattelu. Haastattelussa ollaan suorassa kielellisessä vuorovaikutuksessa haastateltavan kanssa. Siinä ohjat ovat kuitenkin haastateltavalla ja sillä on selkeät tavoitteet. Haastattelulla on monta tärkeää etua puolellaan. Ehdottomasti tärkein etu on sen tuoma mahdollisuus säädellä aineiston keruuta tilanteen ja vastaajien vaatimalla tavalla. Se antaa myös tilaisuuden tulkita vastauksia laajemmin kuin muut aineistonkeruumenetelmät sekä muuttaa aiheiden järjestystä. Toisaalta haastattelut vaativat hirveästi suunnittelua ja aikaa. Haastattelijan, haastateltavien ja itse tilanteen katsotaan sisältävän monia virhelähteitä. Esimerkiksi haastattelussa saattaa esiintyä taipumusta antaa sosiaalisesti hyväksyttäviä vastauksia. Haastateltava voi myös kokea tilanteen pelottavana tai uhkaavana. Haastatteluissa saadaan usein kerättyä myös tietoa

asioista, joista ei esitetä kysymyksiä. (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2009. 205–206.)

Haitoista huolimatta haastattelun valintaa puolsivat kolme olennaista syytä. Ensinnäkin tutkimuksen perusjoukko on verrattain pieni, koska se kattaa ainoastaan kohdeyrityksen budjettivastuulliset. Toiseksi tällä perusjoukolla on hallussaan hyvin yksityiskohtaista hiljaista tietoa, jota ei ole aiemmin dokumentoitu. Haastattelun avulla pystytään parhaiten kommunikoimaan havaintoyksiköiden kanssa sekä kysymään tarvittaessa tarkentavia kysymyksiä. Näiden kahden syyn takia esimerkiksi kysely ei ollut relevantti vaihtoehto. Kolmanneksi tutkimusta rajoittivat muun muassa aikaresurssi, toimeksiantajan yksityisyys sekä puutteellinen dokumentointi niin aikaisemmasta kuin nykyisestä budjetoitijärjestelmästä. Tästä syystä havainnointi ei ollut tutkimuksen kannalta sopiva vaihtoehto.

Ensimmäisen haastattelukierroksen tavoite on luoda selkeä kuva kohdeyrityksestä budjetoinnin näkökulmasta sekä saada tarvittavat tiedot budjetoitiohjetta varten. Tässä vaiheessa haastatellaan vain toimitusjohtajaa, koska hän on päävastuussa organisaation budjetoitiprosessista. Haastattelu toteutetaan lokakuussa 2014.

Toisen haastattelukierroksen tavoite on kartoittaa budjettivastuullisten näkemyksiä organisaatiosta ja budjetoinnista. Lisäksi halutaan tietää mitä tavoitteita ja haasteita he kokevat liittyen budjetoitiprosessiin. Haastattelu toimii pohjana kehittämis ehdotuksille sekä seuraavalle haastattelukierrokselle. Haastattelut toteutetaan marraskuussa 2014.

Kehittämis ehdotukset tullaan laatimaan kolmannen haastattelukierroksen pohjalta. Sen tavoitteena on selvittää pääbudjettivastuullisten kokemuksia ja näkemyksiä organisaation budjetoinnista suhteessa tätä opinnäytetyötä varten laadittuun malliin budjetoinnin kehittämisestä kohdeyrityksen näkökulmasta. Haastattelut toteutetaan maaliskuussa 2015.

5.3 Haastateltavien kuvaus

Kuten jo edellä mainittiin, tutkimuksen perusjoukko koostuu kohdeyrityksen kustannuspaikkojen esimiehistä. He kaikki ovat budjettivastuullisia organisaatiossa, joten heillä on paras tietämys budjetointiprosessista. Haastateltavilla on vaihteleva aikaisempi kokemus budjetoinnista. Yhteistä heille kaikille kuitenkin on, että he ovat kaikki ensimmäistä kertaa mukana kohdeyrityksen budjettien laadinnassa lukuun ottamatta yhtä heistä.

Haastateltavia on yhteensä kuusi kappaletta. Heidän työtittelinsä ovat toimitusjohtaja, liiketoiminnan kehittämispäällikkö, myynti- ja rekrytointipäällikkö, HR-koordinaattori sekä yksikön esimies. Budjetoinnin päävastuu on toimitusjohtajalla, joka vastaa koko prosessin läpiviemisestä liiketoiminnan kehittämispäällikön avustuksella. Lisäksi HR-koordinaattorilla on merkittävä vastuu kulupuolen budjetoinnin tiedonhankinnassa. Muut haastateltavat ovat vastuussa oman kustannuspaikkansa osabudjetin laadinnasta. Haastateltavista neljä on miehiä ja kaksi naista.

5.4 Haastattelurungon esittely

Tutkimushaastattelut tullaan tekemään teemahaastatteluina. Niille on ominaista, että haastattelun aihepiirit ovat ennestään tiedossa, mutta kysymysten tarkka järjestys ja muoto puuttuvat. (Hirsijärvi ym. 2009. 208.) Haastattelut toteutetaan yksilöhaastatteluina. Näin halutaan estää ryhmäpaineen vaikutus, varmistaa jokaiselle riittävät puheenvuorot sekä luoda intensiivisempää kommunikaatiota haastattelijan ja haastateltavan välille. Kaikkia kolmea haastattelurunkoa yhdistää se, että kysymykset on jaoteltu teemoittain. Haastattelutilanteessa kysymysten järjestystä on saatettu muuttaa, mikäli se on ollut luontevampaa keskustelun kannalta. Toisen ja kolmannen haastattelurungon apuna on käytetty aikaisempia tutkimuksia. Nämä tutkimukset ovat olleet kuitenkin kyselytutkimuksia, joten kysymysten muotoa on jouduttu muokkaamaan.

Ensimmäinen haastattelurunko on jaettu viiteen eri teemaan. Haastattelukysymysten laadinta pohjautuu alan kirjallisuuteen. Ensimmäinen

teema ”organisaatio” keskittyy selvittämään yrityksen ulkoista ympäristöä sekä kustannuspaikkajakoa. Nämä ovat erittäin tärkeitä seikkoja budjetoinnin näkökulmasta. Toisessa teemassa ”budjetointi yleisesti” halutaan tietää, kuinka tärkeäksi budjetointi koetaan yrityksessä. Kolmannen teeman tehtävä on luoda hyvä kuva budjetointiprosessista. Seuraavaksi selvitetään minkälainen on yrityksen budjetointijärjestelmä. Nämä kaksi edellä mainittua teemaa ovat pohja budjetointiohjeelle. Lopuksi kysytään toimeksiantajan odotuksia budjetointiohjeen sisällöstä. Tässä käytetään apuna Alholan ja Lauslahden (2000) teoksessa mainittua ehdotusta.

Toinen haastattelurunko on huomattavasti edellistä lyhyempi. Se on jaettu vain kolmeen teemaan. Rungon kysymysten pohjana on käytetty kolmea aikaisempaa tutkimusta (Libby & Lindsay 2007 & 2010; Marginson & Odgen 2005). Jälleen kerran ensimmäinen teema on organisaatio. Siinä on haluttu selvittää organisaation sisäistä ympäristöä sekä budjettivastuullisten käsityksiä heidän oman kustannuspaikkansa roolista organisaatiossa. Toinen teema kartoittaa budjettivastuullisten käsityksiä budjetoinnista. Sen avulla halutaan selvittää organisaation budjetointiprosessin ongelmakohtia sekä tavoitteita sille. Kolmannessa teemassa on haluttu antaa haastateltavalle vapaa sana kommentoida.

Kolmas haastattelurunko perustuu kokonaan aikaisempiin tutkimuksiin (Libby & Lindsay 2010; Ekholm & Wallin 2000; Shastri & Stout 2008; Parker & Kyj 2006). Kuten jo edellä mainittu, teemat on jaoteltu aikaisemmin esitellyn budjetoinnin kehittämismallin mukaisesti. Kysymykset pyrkivät selvittämään budjetointia juuri kyseisestä näkökulmasta. Lisäksi mukaan on otettu teemoiksi budjettipelivara ja budjetoinnin korostuminen henkilön suorituskykyä arvioidessa. Budjetoinnin kehittämis ehdotukset tullaan laatimaan lähinnä tämän haastattelun perusteella.

5.5 Tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti

Validiteetti eli pätevyys perinteisesti tarkoittaa kykeneekö tutkimusmenetelmä mittaamaan sitä, mitä sen on tarkoitus mitata. Validiteetin arvioinnissa avainkysymys on kuinka hyvin tutkimusmenetelmä ja sen mittarit vastaavat

tutkituksi haluttua ilmiötä. Sovellettava tutkimusote on validi, kun se tekee oikeutta kysymyksenasettelulle ja ilmiön olemukselle. Validiteettia voi tarkastella useasti eri näkökulmasta. Tarkastelunäkökulma valitaan tutkimusaiheen ja –otteen mukaan. (Anttila 1998.)

Tähän opinnäytetyöhön on otettu tarkastelunäkökulmaksi sisältö- eli aineistovaliditeetti. Se heijastaa kuinka hyvin valittu aineiston analysointimenetelmä vastaa tutkimusaineistoa. Toisin sanoen tarkastellaan kuinka hyvin koottu aineisto vastaa sille asetettuja ulkopuolisia kriteerejä. Ajatuksena on, että tutkimusprosessi pitää olla helposti arvioitavissa ja arvioijan on pystyttävä seuraamaan tutkimuksen päättelyä. Tämä edellyttää selkeää kuvausta aineistosta, tutkijan tekemistä tulkinnoista sekä millä tavoin näihin ratkaisuihin ja tulkintoihin on päästy. (Anttila 2006.)

Johdannossa on perusteltu, miksi aineistonkeruumenetelmäksi valittiin haastattelu. Tässä luvussa on kerrottu tarkkaan kuinka aineistonkeruu on suoritettu vaihe vaiheelta. Lisäksi liitteistä löytyvät haastattelukysymykset. Seuraavassa luvussa käydään tarkemmin läpi aineiston sisältöä sekä mitä siitä saatiin selville. Aineistoa ja kirjallisuuslähteitä on hyödynnetty rakennettaessa mallia kasvuyrityksen budjetoinnin kehittämistä.

Perinteisesti reliabiliteetilla viitataan käytetyn tutkimusmenetelmän kykyyn tuottaa ei-sattumanvaraisia tuloksia. Käytännössä tällä tarkoitetaan käytettyjen mittareiden ja tutkimusmenetelmän kykyä saavuttaa tarkoitettuja tuloksia. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa reliabiliteetti on aineiston käsittelyn ja analysoinnin luotettavuus. Se liittyy erityisesti siihen, kun siirrytään empiriasta analyysivaiheen kautta tulkintaan. Reliabiliteetin kannalta on olennaista, että tutkimusaineisto on muokattu muotoon, josta se on helposti kommentoijien saatavissa ja tarkastettavissa. Tähän liittyvät kaksi tärkeää kriteeriä ovat arvioitavuus ja uskottavuus. Arvioitavuudella tarkoitetaan lukijan mahdollisuutta seurata ja kritisoida tutkijan päättelyä. Uskottavuus liittyy kysymykseen onko tutkimusraportin pohjalta uskottavaa päätyä kuvatun kaltaisiin tulkintoihin. (Anttila 1998.)

Hyvän reliabiliteetin takaamiseksi seuraavassa luvussa on tarkkaan käyty läpi mitä tuloksia aineistoista saatiin. Haastatteluilla saatiin hyvin yksityiskohtaista tietoa toimeksiantajan budjetointiprosessista. Heikkoutena tosin on, että budjetointivastuulliset tuntevat hyvin toisensa eikä heitä ollut montaa. Näin ollen haastatteluissa ei välttämättä ole tuotu esiin negatiivisia asioita, koska anonyymiutta ei välttämättä pystytä takaamaan. Haastattelu toteutettiin toimeksiantajan toimitiloissa, joka on saattanut asettaa tietynlaisia paineita haastateltaville. He eivät myöskään tunteneet haastattelijaa entuudestaan, joten luottamuksen puute on saattanut estää heitä mainitsemaasta negatiiviseksi katsottuja asioita. Tuttavuuden puute kuitenkin auttaa haastattelijaa pysymään objektiivisena.

Kuitenkin tutkimuksen suurin heikkous liittyy haastattelurungon testaamattomuuteen. Tutkimusta varten ei järjestetty esihaastatteluja, joissa olisi voitu testata kysymysten toimivuus. Osa kysymyksistä tosin laadittiin käyttäen mallina aikaisempia tutkimuksia. Nämä tutkimukset ovat kuitenkin kyselytutkimuksia, joten kysymysmuotoa on pitänyt muokata. Tämä ei silti riitä välttämättä takaamaan, että oikeaa asiaa on kysytty oikealla tavalla. Toisaalta haastattelu on aineistonkeruumenetelmistä relevantein tutkimuksen kannalta juuri budjettivastuullisten pienen määrän takia sekä heidän yksityiskohtaisten tietojensa takia.

6 KOHDEYRITYKSEN BUDJETOINTIPROSESSIN KEHITTÄMINEN

Tässä luvussa käydään läpi tutkimustuloksia ja analysoidaan ne. Tavoitteena on löytää kohdeyrityksen budjetointiprosessiin liittyviä haasteita sekä kehittämiskohteita. Lisäksi lähdetään katsomaan millä tavoin kohdeyritys voi lähteä kehittämään omaa budjetointiprosessiaan.

6.1 Kohdeyrityksen ja toimintaympäristön kuvaus

Opinnäytetyön toimeksiantaja on suomalainen kasvava projektiliiketoiminnan ammattilainen, joka tarjoaa erilaisia dokumentointi-, konsultointi- ja projektinjohtopalveluita. Se työllistää tällä hetkellä noin 70 ihmistä. Heistä toimistolla työskentelee alle 25 henkilöä. Loput hoitavat työtehtäviään asiakasyritysten toimitiloissa tai ulkomailla. Yrityksen toiminta on hyvin kansainvälistä, sillä se on saanut merkittäviä toimeksiantoja niin kotimaassa kuin ulkomailla. Yritystoiminta keskittyy lähinnä kaivos-, energia-, kaasun- sekä öljyalalle, prosessiteollisuuteen sekä lastinkäsittelyyn.

Yrityksen organisaatio on hierarkkisesti matala, hallintoon kuuluu vähän henkilöitä eikä välitasoja ole montaa. Tehtävät ovat hyvin paljon henkilöityneet. Yrityksessä ei ole montaa työntekijää, kenellä olisi paljon erilaisia tehtäviä. Roolijako on suhteellisen selkeä. Organisaation ehdottomat edut on sen pienuus ja joustavuus. Viimeisen vuoden aikana on tehty monenlaisia uudistuksia, kuten muutettu johtamiskäytäntöjä joustavammiksi ja dynaamisemmiksi. On haettu uusia toimintatapoja sekä kasvua.

”Organisaation yrityskulttuuri on dynaaminen, rohkea ja tekevä. Täällä ollaan rohkeasti valmiita muuttamaan. Niin asiakkaita kuin omia työntekijöitä arvostetaan.”

Asiakkaiden taloudellisella tilanteella on merkittävät seuraukset yrityksen toimintaympäristöön. Sen on jatkuvasti seurattava esimerkiksi uutisia liittyen asiakkaiden julkistamiin kauppoihin ja projekteihin. Markkinoiden seuraaminen

on välttämätöntä, koska yrityksen tuottamat palvelut tuovat joustoa asiakkaille. Asiakkaiden kanssa sovitut runkosopimukset eivät tuo kiinteitä toimeksiantoja, vaan ne vaihtelevat asiakkaan omien tarpeiden mukaan. Yrityksen on kyettävä vastaamaan näihin tarpeisiin nopealla aikataululla, sillä tilanne elää koko ajan. Asiakkaan hyvät uutiset eivät kuitenkaan välttämättä tarkoita uusia projekteja yritykselle. Osaamispalveluita tuottavien yritysten markkinat kasvavat nopeammin kuin asiakkaiden. Esimerkiksi asiakkaan kymmenen prosentin kasvu saattaa tietää 30 prosentin kasvua sen toimintojen ulkoistamiseen. Toimintaympäristöä leimaa siis koko ajan pieni epävarmuus, jonka vuoksi tulevaisuuden ennustaminen on vaikeaa.

6.2 Kohdeyrityksen budjetointijärjestelmä

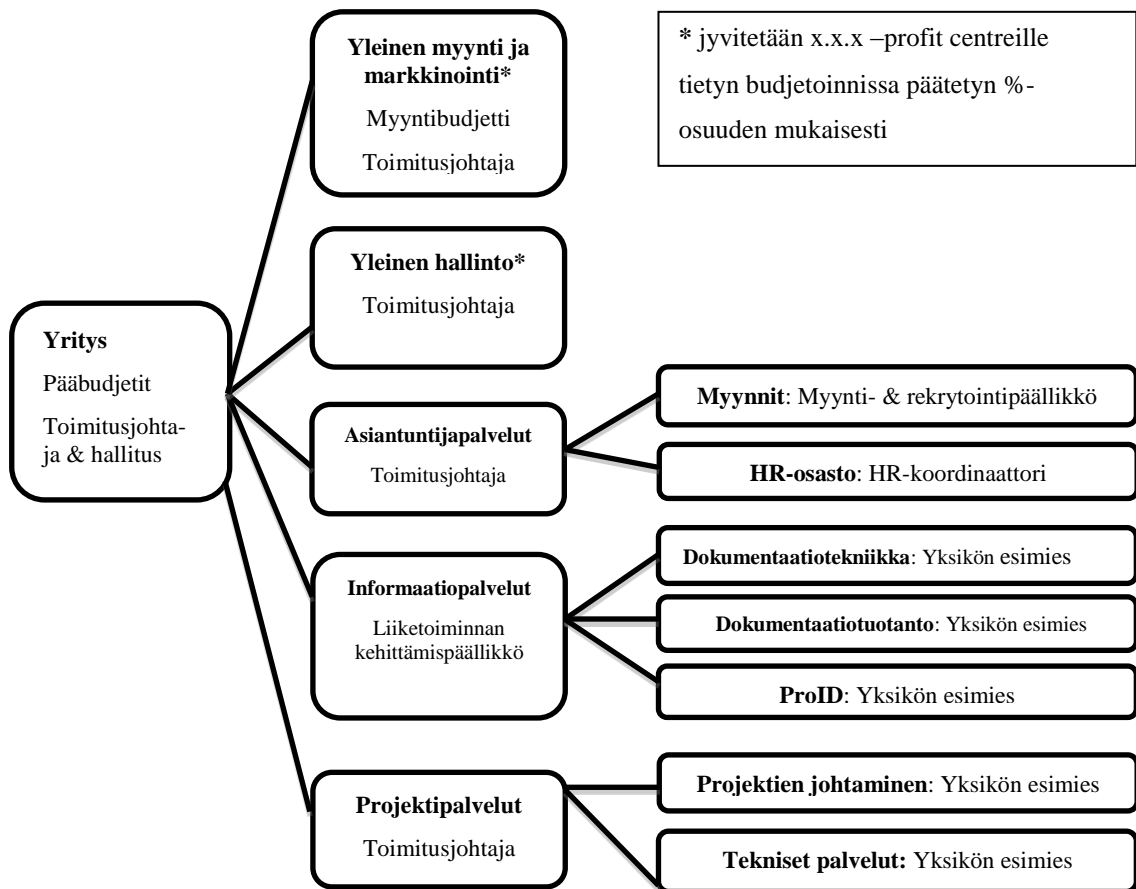
Aikaisemmin yrityksessä budjetit ovat olleet yhden ihmisen laatima Excel-tiedosto, josta tiedot on erikseen pitänyt siirtää käytössä olleeseen toiminnanohjausjärjestelmään. Kustannuspaikoilla on ollut omat budjettinsa, joihin on budjetoitu erikseen myynnit per asiakas, uudet asiakaspotentiaalit sekä kulut. Kulut, on saatu kertomalla edellisen vuosien toteutuma ennalta määrityllä prosentilla. Sitten yleis- ja muut kustannukset ovat laskettu yhteen tilikartan mukaisesti. Yritys on kuitenkin lähtenyt strategisesti tähtäämään kohti kasvua, joten budjetointijärjestelmä koki uudistuksen syksyllä 2014. Edellinen malli ei enää palvellut kasvuyrityksen tarpeita.

”Nyt halutaan jalkauttaa vastuuta. Halutaan saada vastuuhenkilöt sitoutumaan, keksimään miten päästään tavoitteisiin sekä ymmärtämään kustannusajurit.”

Nykyinen budjetointiprosessi on pitkälti tyypillinen perinteiselle budjetoinnille. Budjetti laaditaan hyödyntämällä kokoamisen menetelmää. Johto laatii strategiset tavoiteohjeet ja lähtökohdat, joiden perusteella budjettivastuulliset laativat oman kustannuspaikkansa osabudjetit. Kustannuspaikat on päivitetty syksyllä 2014 vastaamaan paremmin yrityksen organisaatorakennetta. Budjetointiprosessi aloitetaan laatimalla oman kustannuspaikan myyntibudjetti, joka antaa suuntaviivat muulle osabudjetoinnille. Seuraavaksi siirrytään resurssointiin ja henkilöstökulujen budjettiin. Tämän jälkeen osabudjettiin voidaan budjetoida

muut kulut. Budjetoitavat kulut perustuvat yrityksen käyttämään tilikarttaan. Osabudjetit käydään läpi yhdessä budjettivastuullisten ja toimitusjohtajan kesken, jolloin tehdään tarvittavia muutoksia. Lopuksi ne esitellään yrityksen johdolle, joka hyväksyy osabudjetit ja laatii yhdessä toimitusjohtajan kanssa pääbudjetit.

Budjetointiprosessi aloitetaan marraskuussa, jolloin saadaan tietää syyskuun toteutuneet luvut. Prosessi aloitetaan käymällä yhdessä avainhenkilöiden kanssa läpi yrityksen strategiset tavoitteet sekä lyhyt kertaus käytännön budjetoinnista. Jokainen budjetointivastuullinen laatii oman kustannuspaikkansa budjetin Excel-pohjaan ja tallentaa sen marraskuun aikana erikseen budjeteille tarkoitettuun kansioon. Tässä vaiheessa tarvittavat muutokset tehdään tähän tiedostoon. Budjetointiprosessin lopussa tilitoimisto lisää valmiit budjetit organisaation käyttämään Lemonsoft-nimiseen toiminnanohjausjärjestelmään. Sieltä budjetteja voidaan kätevästi tarkastella myöhemmin. Budjetoinnin seurannassa noudatetaan yrityksen vuosikelloa. Tarkistetun budjetin määritelmän mukaisesti jokaisella vuosineljänneksellä tehdään kattavampi tarkistus strategisten linjausten mukaan. Budjetteja päivitetään tarvittaessa myös kuukausittaisissa johdon palaverissa.



Kuvio 7. Budjettitehtävät ja vastuut kohdeyrityksessä.

Kuvio 7 auttaa hahmottamaan organisaation budjettivastuut ja -tehtävät. Näiden havainnollistaminen auttaa takaamaan toimivan ja kattavan budjetointiprosessin. Jokaiselle budjettivastuulliselle on määritelty oma kustannuspaikka, jolle tehdä osabudjetit. Pääosin jokainen esimies toimii oman kustannuspaikkansa budjettivastuullisena. Vastuutehtävien selkeä jako estää päällekkäisyyksiä ja takaa tarvittavan budjetoinnin. Kohdeyritys on jaettu viiteen pääkustannuspaikkaan, jotka edustavat organisaation päätoimintoja. Näistä kolme on jaettu edelleen pienempiin kustannuspaikkoihin. Näin saadaan aikaiseksi riittävän tarkkatasoiset osabudjetit sekä kyetään jakamaan vastuuta laajemmin. Ideana on, että pienempien kustannuspaikkojen vastuuhenkilöt laativat itsenäisesti osabudjetin. Pääkustannuspaikan vastuuhenkilö arvioi sitten nämä osabudjetit ja laatii oman

kustannuspaikkansa budjetin. Lopuksi kaikki osabudjetit esitellään yrityksen johdolle.

6.3 Haastateltavien budjetoinnin tavoitteet ja haasteet

Lähtökohtaisesti budjetointivastuulliset ovat tehneet aikaisemmin enimmäkseen myyntibudjetteja ja jonkin verran katsoneet kuluja. Toisien haastattelujen aikaan budjettivastuulliset eivät olleet vielä osallistuneet budjetointiin koskevaan työpajaan, eikä heillä siten ollut vielä marraskuussa 2014 selkeää kuvaa yrityksen budjetointiprosessista. Haastattelujen perusteella heillä oli kuitenkin selkeä kuva siitä miksi budjetteja ylipäättään laaditaan.

”Budjetit ovat pohjana päätöksille, ohjaavat toimintaa sekä asettavat myyntitavoitteet. Niistä nähdään mistä jää rahaa viivan alle. Budjetin on oltava kannustava, mutta mahdollinen.”

Se luo tavoitteet ja raamit toiminnalle, mutta ”ei pidä olla mikään raamattu”. Budjetti luo suunnitelmallisuutta tulevaisuuteen ja sitä pitää pystyä tarpeen tullen muokkaamaan. Se nähdään työkaluna, jolla seurata toiminnan tavoitteellisuutta. Sillä saadaan jaettua vastuuta, mutta myös heräteltyä ihmiset vastuuseen.

”Aikaisemmin budjetti on ollut liian myyntibudjettimainen ja se on tehty liikaa yhden ihmisen toimesta. Valmis budjetti on vain jaettu eteenpäin. Myös kulujen kirjautuminen väärin on ollut haaste.”

Tällä hetkellä ehdottomasti tärkeimmäksi haasteeksi toimeksiantaja kokee organisaation osallistamisen laajemmin budjetointiprosessiin. Halutaan myös päästä eroon myyntibudjettimaisuudesta sekä aidosti lisätä ihmisten tietoutta mistä myynti ja kulut tulevat. Budjetista tulisi tehdä toimenpidesuunnitelma ensi vuodelle, jonka perusteella tavoitteet voitaisiin purkaa toimenpiteiksi. Osallistamisen rinnalla suuri haaste on saada avainhenkilöt aidosti sitoutumaan budjetteihin. Myös budjettivastuullisten vähäinen kokemus budjetoinnista nähdään tärkeänä haasteena.

”Budjetoinnin ensisijainen tehtävä on konkretisoida yrityksen haluama suunta. Ensi vuodelle on tehtävä kasvubudjetti, joka pitää saada tavoitteellisemmalle tasolle. Siitä pitää nähdä mihin on varaa ja mihin halutaan panostaa. Sen tulisi myös kannustaa avainhenkilöitä sekä määritellä mittarit avainhenkilöiden palkitsemisessa. Halutaan myös jakaa vastuuta ja lisätä taloustietoutta. Ihmisten pitää ymmärtää mistä kulut tulevat ja kyettävä reagoimaan muutoksiin nopeasti. Budjetoinnin pitää toimia enemmän ja enemmän johtamisvälineenä.”

Tämän lisäksi uudistuneessa budjetoitijärjestelmässä on pureuduttu kulujen väärinkirjautumiseen. Kulut saattavat edelleen kirjautua väärin, koska ne eivät välttämättä seuraa aina myyntejä. Tähän on yritetty löytää ratkaisua yhdessä yrityksen käyttämän tilitoimiston kanssa. Kulujen oikeapaikkaisuus ja niiden seuranta ovat erittäin tärkeitä haasteita nimenomaan taloushallinnon näkökulmasta. Erään haastateltavan mukaan kirjauksia ei käyty läpi kaikkien kanssa, eivätkä vastuhenkilöt ole näin ollen välttämättä tietoisia mihin kuluja tulisi laittaa. Luonnollisesti tämä vaikuttaa olennaisesti budjettilukujen ja toteutumien vertailuun. Budjettien luotettavuus tulee vääjäämättä kyseenalaiseksi, mikäli budjetin laatija ei ole tietoinen minkä kustannuspaikan budjettiin kyseiset kulut kuuluvat.

Budjetoitinvastuulliset näkivät ehdottomasti suurimpana haasteena myyntien ennustamisen. Yrityksen toimintaympäristön syklisyys ja maailmantalouden heijastumien yllättävä äkkinäisyys tuovat omat haasteensa ennusteiden tekemiseen.

”Myyntiprosessin pituutta on mahdotonta arvioida. Tekemisen määrä muuttuu ja vaihtelee koko ajan. Toisinaan ne ovat hyvin pitkiä. Myynnin ennustettavuus on huonoa ja syklistä, melkein kuin Gaussin käyrä.”

Lisäksi projektien toteutuminen riippuu paljolti asiakkaasta, eikä varmuutta toteutumisesta ole saatavilla välttämättä kuin vasta lyhyellä varoitusajalla. Toisaalta myyntien ennustaminen koettiin ehdottomasti tärkeimmäksi asiaksi budjetoinnissa kulujen ennustamisen rinnalla.

”Tavoitteena realistinen budjetti, joka antaa selkeät suuntaviivat kuinka paljon on kuluja vs. myynnit sekä yhtenäisen kuvan mihin ollaan menossa.”

Budjetista halutaan hyvä kvartaalikohtainen työkalu, joka tuo selkeästi esille tuotannon näkemykset suurimmista asiakkaista. Tilauskantaa on alettu seuraamaan rahallisesti entisen numeerisen seurannan sijaan. Budjetoinnin tarkoitus on luoda vuorovaikutteista keskustelua myynnin ja johdon välille. Näin se toimii hyvänä pohjana tulevaisuudelle.

6.4 Budjetoinnin kehittämisen malli kohdeyrityksen näkökulmasta

Budjetoinnin kehittämisen tulisi aina lähteä organisaation omista lähtökohdista. Tämän opinnäytetyön tavoite on tunnistaa ja arvioida perinteisessä budjetoinnissa ilmenneitä ongelmakohtia kasvuyrityksessä. Asiaa on lähdetty tarkastelemaan laatimalla malli budjetoinnin kehittämiseksi kohdeyrityksen näkökulmasta. Malli koostuu kuudesta eri näkökulmasta miten budjetointiprosessia voidaan lähteä kehittämään kohdeyrityksessä. Näkökulmat perustuvat aikaisempiin tutkimuksiin sekä alan kirjallisuuteen, joissa ne ovat nousseet keskeisimmiksi teemoiksi. Kaikki kuusi näkökulmaa tukevat toisiaan, eikä niitä tulisi käsitellä toisistaan erillisinä palasina, vaan pikemminkin yhtenäisenä kokonaisuutena. Näillä kaikilla on läheinen yhteys toisiinsa, minkä takia ne muodostavat helposti räätälöitävissä olevan palapelin.



Kuvio 9. Malli budjetoinnin kehittämiseksi kohdeyrityksen näkökulmasta

Budjetoinnin kehittämisen tarkoitus on keventää prosessia, parantaa organisaation reagointikykyä sekä tehdä siitä käyttäjätasvällisempi ja tarkoituksenmukaisempi prosessi. Mallin lähtökohta on organisaation strategia, jonka ympärille koko yrityksen toiminnan tulisi rakentua. Se on ehdottomasti kaikista tärkein. Kuvion 9 mukaisesti budjetoinnin kehittämissprosessin tulisi alkaa siitä. Ensimmäinen askel mallissa on laatia organisaatiolle selkeä ja tulevaisuuteen luotaava strategia sekä sen tueksi pitkän ja lyhyen aikavälin tavoitteet. Ne määrittelevät mihin suuntaan ollaan menossa sekä mihin halutaan panostaa. Tavoitteet voidaan edelleen jakaa toimenpiteiksi miten toteuttaa strategiaa. Erityisesti kasvuyrityksissä hyvän strategian tarve ja täytäntöönpano korostuu. On äärimmäisen tärkeää, että yritys määrittelee ja tunnistaa oma ydinosaamisensa.

Organisaation strategian tulisi heijastua vahvasti budjetointiin, koska näin pystytään kohdentamaan tarvittavat resurssit strategisesti tärkeisiin toimintoihin. Tämä pystytään varmistamaan jakamalla operatiivinen ja strateginen budjetointi selkeästi omiksi prosesseikseen. Operatiivisen budjetin on tarkoitus taata nykyiselle tuote- ja palveluvalikoimalle tarvittavat resurssit ja niiden tehokas käyttö. Strategisen budjetin rooli on taata mahdollisuus strategisten kehitystoimenpiteiden suorittamiselle yrityksessä.

Budjetointiprosessi tulisi nähdä vahvasti yhteenkuuluvana osana strategian valvonta- ja ohjausjärjestelmää. Interaktiivisella budjetoinnilla kyetään ylläpitämään strategian ainutlaatuisuutta. Tällä tavoin strategista tahtotilaa saadaan vietyä tehokkaasti alaspäin organisaatiossa. Organisaation tulostietouden lisääminen ja strategisesti tärkeiksi koettujen asioiden mittaaminen saavat johdon tekemään strategian mukaisia ratkaisuja. Avaintekijä budjetoinnin ottamisessa osaksi interaktiiviseksi osaksi ohjausjärjestelmää on kommunikaatio, josta puhutaan enemmän vielä jäljempänä.

Jatkuvaan parantamiseen liittyy budjetoinnin yhdistäminen selkeästi yhteenkuuluvaksi osaksi muita organisaation prosesseja ja toimintoja. Näin se saadaan parhaiten hyödynnettyä osana yrityksen kokonaisvaltaista johtamista ja ohjaamista. Operatiivisen ja strategisen budjetoinnin avulla yritys kykenee paremmin hallinnoimaan taktiikkaansa ja strategiaansa. Varsinkin strategisten budjetin rooli on tärkeä jatkuvan parantamisen kannalta, koska sillä luodaan edellytykset kehittymiselle. Myös tuloskortin käyttöönotolla on olennainen rooli. Sen avulla organisaatio pystyy tunnistamaan strategiansa kannalta kriittisimmät osa-alueet, jolloin niihin pystytään myös kiinnittämään entistä enemmän huomiota.

Jotta toiminta täyttää jatkuvan parantamisen kriteerit, budjettitarkkailun tulisi olla säännöllistä ja tarkkaa. Näin pystytään paremmin arvioimaan yrityksen suoritusta ja katsomaan onko halutunlaista kehitystä tapahtunut. Jatkuvalle parantamiselle voidaan vähentää kaavamaiseen budjetointiin liittyviä ongelmia. Toimivan budjetoinnin kannalta on äärimmäisen tärkeää, että organisaatio tunnistaa oman ydinosaamisensa. Kriittisten menestystekijöiden mittaamisen liittäminen osaksi budjettitavoitteiden saavuttamista edesauttaa myös jatkuvaa parantamista. Säännöllinen seuranta ja oikeiden asioiden mittaaminen auttavat niin jatkuvassa parantamisessa kuin nopeammassa reagoinnissa.

Yrityksen toimintaympäristö muuttuu koko ajan, jolloin huomion tulisi kiinnittyä entistä paremmin toimiviin asiakassuhteisiin sekä ulkoiseen markkinakehitykseen. On avaintekijä kyetä reagoimaan näihin muutoksiin nopeasti. Lähes reaaliaikaisten muutosten nopeampi huomioonottaminen on mahdollista

rullaavalla ennustamisella tai suunnittelulla. Näin pystytään parantamaan toiminnanohjausta sekä takaamaan organisaation reagointikyky tilanteessa kuin tilanteessa. Siirtyminen rullaaviin prosesseihin on yksi budjetoinnin kehittämisen päämäärä.

Nopeampi reagointi edellyttää myös, ettei suunnittelu ole liian yksityiskohtaista. Liian monimutkainen ja epäolennaisia asioita huomioonottava prosessi haittaa organisaation sopeutumiskykyä sekä hidastaa toiminnanohjausta. Nopeamman reagoinnin näkökulmasta on elintärkeää karsia nämä tarpeettomat yksityiskohdat pois. Budjetointiprosessin tulisi olla tarvittavan kevyt ja yksinkertainen. Sen tulisi olla myös organisaatorajat ylittävää ja prosessiajattelua vahvistavaa. Näin pystytään lisäämään yhteistyötä yrityksessä, tunnistamaan paremmin erilaisia kehitysmahdollisuuksia eri prosessien välillä sekä lisäämään kustannussäästökohteiden etsintää eri osastojen välillä.

Perinteisen budjetoinnin yhtenä ongelmana on nähty, että se keskittyy vain lyhyen aikavälin rahamääräisiin tavoitteisiin. Tätä ongelmakohtaa voidaan lähteä kehittämään yhdistämällä budjetointi entistä läheisemmin ei-taloudellisiin mittareihin. Näiden kahden yhdistämiselle voidaan saavuttaa monta etua. Ensinnäkin tulokortin yhdistäminen budjetointiin tukee strategista ja operatiivista suunnittelua sekä nopeampaa reagointia. Sen avulla voidaan entistä paremmin jalkauttaa yrityksen strategia budjetointiin. Lisäksi yhdistäminen auttaa tulevien tapahtumien ennakkointia ja niihin reagointia interaktiivisten keskustelujen pohjalta.

Onnistunut ja toimiva budjetointi edellyttää organisaatiolta hyvää kommunikaatiota, joka on muun muassa budjettimyönteisen kulttuurin edellytys. Toisaalta interaktiivinen budjetointi ei onnistu ilman hyvää kommunikaatiota. Johdon kesken tulisi käydä säännöllisesti kriittisiä ja analyyttisiä keskusteluja mahdollisista budjettipoikkeamista, liiketoimintamallin muutostarpeista, strategiamahdollisuuksista sekä siitä onko toiminta linjassa strategian kanssa. On elintärkeää, että näitä keskusteluja syntyy johdon keskuudessa. Keskustelujen tulisi myös johtaa oletusten ja toiminnan muuttumiseen. Poikkeamia ei saa vain yrittää selitellä, vaan niistä pitäisi inspiroitua strategiaan kokonaisanalyysiin

sekä koota strategiset epävarmuustekijät taloudelliseksi kokonaiskuvaksi. Johdolla tulisi olla myös saatavilla riittävän arvokasta tietoa, jotta kriittinen keskustelu, intensiivinen johtaminen ja inspiroiva kehittämistyö on realistisesti mahdollista saatavilla olevien budjettiraporttien pohjalta.

Kommunikaation kannalta on tärkeää ottaa huomioon myös informaation jakaminen. Alaisilla on usein hallussaan tietoa, jonka jakaminen esimiehille hyödyttäisi koko organisaatiota. Osallistavalla budjetoinnilla pystytään vahvistamaan alaisten sitoutumista yritykseen ja näin he jakavat herkemmin edellä mainitun kaltaista tietoa eteenpäin. Osallistava budjetointi mahdollistaa pystysuuntaisen tiedonjaon. Hyvä kommunikaatio auttaa myös parantamaan budjettivastuullisten raportoinnin rehellisyyttä.

Esimiesten sitoutumista voidaan parantaa myös jakamalla heille enemmän vastuuta ja valtuuttamalla heidät käyttämään enemmän omaa harkintakykyään. Vahva sitoutuminen edesauttaa hiljaisen tiedon jakamista, joka on elintärkeää organisaation kannalta. Vastuuta voidaan jakaa esimerkiksi hyödyntämällä osallistavaa budjetointia ja kokoamisen menetelmää budjetointiprosessissa. Vastuun jakaminen edesauttaa esimiesten hiljaisen tiedon ja osaamisen hyödyntämistä. Lisäksi kokoamisen menetelmä antaa johdolle tilaisuuden tarkastella organisaation sosiaalisia vaihdantasuhteita ja parantaa budjettivastuullisten itsensä raportoimaa suorituskkyä. Vastuuta jaettaessa on kuitenkin oltava varovainen. On mietittävä tarkkaan onko organisaatiossa riittävästi tietotaitoa budjetointiin. Budjettien on kuitenkin oltava realistisia, eikä niistä saa puuttua strategian mukainen kokonaisnäkemys.

Kun on saatu kartoitettua millä tavoin organisaatio voisi kehittää budjetointiaan, seuraava askel on määrittää tarvittavat toimenpiteet. Tärkeintä on saada luotua yritykseen budjettimyönteinen kulttuuri. Koko organisaation on oltava selvillä koko ajan missä mennään. Olennaisinta on saada kevennettyä budjetointiprosessia sekä siirtyminen tehokkaampiin ohjausprosesseihin ja rullaaviin ennustepäivityksiin. Organisaation olisi myös hyvä pohtia, mikäli sillä on tarvetta siirtyä perinteisestä budjetoinnista toiseen vaihtoehtoon kuten rullaavaan budjetointiin tai budjetoimattomuuteen.

Kehittämisen prosessin päätteeksi yrityksen tulisi laatia organisaatiolle uusi budjetointijärjestelmä ja dokumentoida se budjetointiohjeeksi. Ohjeen tulisi olla helposti kaikkien saatavilla ja sisältää prosessin kannalta kaikki relevantti tieto. Seuraavana käytetään esimerkkinä budjetointiohjetta, joka on laadittu kohdeyritykselle osana tätä opinnäytetyötä.

Aluksi on selitetty lyhyesti mitä budjetointi on. Näin saadaan tarjottua lukijalle nopea kertaus perusteista, mutta samalla varmistettua että jokaiselle budjettivastuullisella on asiasta sama vähimmäistietomäärä asiasta. Tekstissä on korostettu budjetoinnin tavoitteita ja tarkoitusta. Seuraavaksi esitellään yrityksen budjetoinnin laadintaprosessi sekä sen aikataulus. Tarkoituksena on selittää lyhyesti miten budjetointiprosessi kulkee käytännössä nimenomaan kohdeyrityksessä. Lukijalle tulee selkeä kuva siitä mitä tapahtuu ja milloin. Budjettien laadinta sekä seuranta noudattavat yrityksen vuosikelloa, joka on liitetty mukaan selventämään aikataulua. Budjetointiprosessi on vielä havainnollistettu omaksi prosessikaaviokseen. Tämä helpottaa prosessin vaiheiden seuraamista nopealla vilkaisulla ja auttaa lukijaa hahmottamaan sen kulkua entisestään. Mukaan on liitetty lyhyt yhteenveto eri vaiheista. Myös budjettivastuut ja -tehtävät ovat hahmotettu omaan erilliseen kaavioon. Kaaviosta nähdään organisaation kustannuspaikat sekä näiden budjettivastuulliset. Sen avulla nähdään helposti kuka laatii minkä osabudjetin. Näiden kahden kaavion ideana on tuottaa lukijalle nopeasti ja selkeästi prosessin kannalta oleellisin tieto. Ne on sijoitettu ohjeessa omalle sivulleen, jonka voi näppärästi tulostaa pikaohjeeksi. Seuraavaksi on määritelty yrityksen käyttämän tilikartan perusteella budjetoitavat kustannukset. Ne on eritelty toisistaan sekä selitetty mitä niihin liittyviä seikkoja on otettava huomioon niitä arvioitaessa. Tarkoituksena on lisätä lukijan tietoa eri kustannusajureista ja varmistaa että nämä tulee huomioitua kokonaisvaltaisesti. Tavoite on saada kulujen budjetointi entistä perusteellisemmaksi. Lopuksi on lyhyt käytännön ohje miten Lemonsoft-toiminnanohjausjärjestelmää hyödynnetään eri budjetoinnin vaiheissa. Myös se voidaan näppärästi tulostaa omaksi ohjeekseen.

6.5 Strategia

Pellisen kasvuyrityksen taloushallinnon kehitysvaihemallissa kohdeyritys sijoittuu toiseen kasvuvaiheeseen. Yritys on kasvanut reippaasti muutaman viime vuoden aikana, jonka aikana sinne on rekrytoitu useita suurissa yrityksissä työkokemusta hankkineita ammattilaisia vastuutehtäviin. Yrityksen strategia on kasvuhakuinen, jolloin haasteeksi muodostuu miten saavuttaa kasvua minimoimalla haittavaikutukset kannattavuudelle.

”Jokaiselle liiketoiminnan osa-alueelle on laadittu road map. Se näyttää miten nykytoiminnasta päästään sinne tavoiteltuun tilaan. Me jaamme vuoden neljään osaan ja tehdään kvartaalikohtaiset toimenpidesuunnitelmat. Luodaan vuodelle tärkeimmät tavoitteet ja palastellaan ne osatavoitteiksi sekä toimenpiteiksi per kvartaali.”

Tällä hetkellä on äärimmäisen tärkeää jalkauttaa nämä osatavoitteet ja toimenpiteet osaksi budjetteja. Kohdeyrityksessä on hyvin reagoitu tähän budjetoimalla esimerkiksi tiettyjä rahamääriä henkilökunnan koulutuksiin tai toiminnan kehittämiseen. Budjetointiprosessin aikana ei ilmennyt tarvetta suurille strategisille muutoksille, vaikka näiden nähtiin kulkevan käsi kädessä.

” Budjetti antaa raamit ja tietyllä tapaa tilaa liikkua. Se antaa tietyllä tavalla sektorin, jonka sisällä tehdä asioita sekä mihin panostetaan.”

Kohdeyrityksessä on jo lähdetty erottamaan operatiivista ja strategista budjetointia toisistaan. Se ei kuitenkaan tapahdu selkeästi kahdessa eri prosessissa, vaan pikemminkin operatiivisesta budjetista varataan osa strategisille aloitteille. Yrityksen strategian ja taktiikan hallinnan kannalta nämä prosessit olisi hyvä erottaa selkeästi toisistaan. Yritys on viime vuoden aikana ottanut käyttöönsä tuloskortin, mutta sitä ei ole selkeästi yhdistetty osaksi budjetointia. Näiden kahden yhteenliittämällä pystyttäisiin paremmin varmistamaan, että organisaation strategiset tavoitteet todella jalkautuvat budjetteihin. Operatiivisia ja strategisia budjetteja tulisi tarkastella samaan tapaan kuin nyt budjetteja seurataan kerran kvartaalissa. Kohdeyrityksen ehdottomia vahvuuksia ovat joustavuus ja

pienuus, jotka takaavat mahdollisuuden löytää budjetista aina tilaa uusille mahdollisuuksille. Strategiset kehitystoimenpiteet olisi kuitenkin luontevampaa ja nopeampaa toteuttaa strategisen budjetin kautta. Siinä kuitenkin keskitytään nimenomaan uusien toimintojen ja osaamistarpeen tunnistamiseen. Tämä on äärimmäisen tärkeää kasvuyrityksessä.

6.6 Jatkuvan parantamisen periaate

Strategisella budjetoinnilla on myös oma tärkeä roolinsa myös jatkuvan parantamisen periaatteen toteuttamisessa. Ideologian mukaisesti organisaation pitäisi pystyä olemaan koko ajan valmis kehittymään ja parantamaan suoritustaan. Budjetoinnin avulla voidaan keskittyä tiettyihin projekteihin ja taata niille tarvittavat resurssit. Näin voidaan myös taata, että kehitystyö tehdään nyt, eikä siihen tulevaisuudessa laiteta turhaan lisää resursseja. Interaktiivisen budjetoinnin näkökulmasta on tärkeää, että organisaatio pystyy tukemaan niin strategisen kuin operatiivisen tason oppimista. Kohdeyrityksessä ollaan tyytyväisiä periaatteen toteutumiseen budjetoinnissa.

”Mielestäni budjetointi tukee jatkuvaa parantamista jonkin verran, ei ehkä tarpeeksi paljon. Enemmän meidän tulisi budjetoida esimerkiksi henkilökunnan kehitysasioihin ja HR-puoleen. On toki jo jonkin verran budjetoitu ja meillä asiat on kohtuullisen hyvällä tolalla. Niissä olisi aina etenkin petrattavaa. Ollaan kuitenkin mukana palvelubisneksessä ja meille se meidän tekijät ovat se ykkösjuuttu.

Organisaation kannalta on äärimmäisen hyvä, että se tunnistaa omat kehitystarpeensa. Näitä pystytään tukemaan strategisella budjetilla. Jatkuvan parantamisen periaatteen toteutumiseen liittyy myös läheisesti budjetoinnin liittäminen interaktiiviseksi osaksi organisaation ohjausjärjestelmää. Nykyisin budjetointi on jatkuvan parantamisen ohjelman tapaan kohdeyrityksessä erillinen prosessi osana johtamisjärjestelmää. Toimeksiantaja on kokenut järjestelyn toimivan hyvin näin. Strategian käytäntöönpanon ja jatkuvan parantamisen näkökulmasta budjetointia olisi kuitenkin hyvä tarkastella osana kokonaisuutta, ei

osaprosessina. Nämä kaikki yhdistämällä kokonaisuudesta voitaisiin saada suurempi hyöty irti.

”Me olemme pieni yritys, joten emme tee mitään tiukkaa vuosisuunnitelmaa ja noudateta sitä. Me teemme strategiatyötä koko ajan ja katsomme koko ajan missä on mahdollisuuksia edetä. Lisäksi mihin on järkevä käyttää rahaa ja mihin ei. Sinänsä että me tekemisimme budjetin ja mentäisiin sen mukaan koko vuosi ei ole tämän kokoisessa talossa kätevä tapa toimia. Maailma muuttuu niin nopeasti ympärillä.”

Osana jatkuvaa parantamista kohdeyritys koki haasteeksi budjettivastuullisten taloustietämyksen parantamisen ja kulujen väärinkirjautumisen. Osaltaan tätä varten organisaatiossa järjestettiin pari työpajaa aiheeseen liittyen sekä budjetointijärjestelmä dokumentoitiin ohjeeksi. Tätä varten budjetointiohjetta tulisi päivittää myös tulevaisuudessa vastaamaan enemmän organisaation tarpeita. Tämä tapahtuu varsinkin siinä vaiheessa, kun budjettivastuullisten määrä lisääntyy oleellisesti.

Jatkuvaan parantamiseen liittyen yksi kohdeyrityksen tavoitteista on, että budjetin avulla voitaisiin määritellä mittarit avainhenkilöiden palkitsemiselle. Tutkimuksen (Brown, Evans & Moser 2009) mukaan budjettiperusteiset kannustimet, jotka antavat tiimeille palkinnon budjetin saavuttamisesta sekä provision ylittämisestä, tuottavat parhaan suoriutumisen. Suoritustavoite tulisi asettaa kohtuulliselle tasolle. Tämä on hyvä lähtökohta, kun lähdetään rakentamaan toimeksiantajan kannustinjärjestelmää. Budjettipelivaran minimoimiseksi tulisi taloudellisten kannustimien lisäksi kiinnittää huomiota reiluuteen ja rehellisyyteen organisaatiossa. Kommunikaation tärkeyttä ei voi korostaa koskaan liikaa.

6.7 Nopeampi reagointi

Nykyisin alan tutkimuksissa on nähtävissä kaksi selkeää koulukuntaa, jotka kannattavat joko rullaavia ennusteita tai budjeteista kokonaan luopumista. Useat kyselytutkimukset (Libby & Lindsay 2007, Shastri & Stout 2008, Ekholm & Wallin 2000 yms.) kuitenkin osoittavat, että budjetoinnista ei kannata suin päin

luopua budjetoimattomuuden trendikkyudesta huolimatta. Myös kohdeyrityksen budjettivastuulliset kokivat budjetit tärkeiksi raameiksi ja suunnannäyttäjiksi. Tämän takia budjetoimattomuus ei välttämättä ole toimeksiantajan kannalta relevantti vaihtoehto, mutta on useita syitä miksi organisaation olisi hyvä pohtia siirtymistä rullaavaan budjetointiin.

Ensinnäkin kohdeyrityksen ylivoimaisesti suurimmaksi haasteeksi koetaan toimintaympäristön herkkyyden markkinamuutoksille. Tämä vaikeuttaa erityisesti myyntibudjettien tekemistä. Rullaavan suunnittelun ansiosta näihin muutoksiin kyettäisiin reagoimaan entistä nopeammin. Lisäksi budjetointiin pystyttäisiin tuomaan lisää joustavuutta sekä suuntaamaan se vahvemmin kohti tulevaisuutta.

”Tilanteet elää. Yksi kauppa voi muuttaa koko budjetin. Jos myynti kasvaa jostain syystä ihan valtavasti niin kyllähän myös kulubudjetti kasvaa. Meidän liiketoiminnassa henkilöstökulut ovat suorassa yhteydessä tehtyyn työhön.”

Rullaavan budjetoinnin avulla tämän kaltaisten muutosten vaikutuksiin pystyttäisiin reagoimaan nopeammin. Tosin kohdeyrityksellä on usein asiakkaiden kanssa pitkäaikaisia sopimuksia, joten hinnoittelun muuttaminen seuraa hitaasti markkinamuutoksia. Yksi rullaavaa budjetointia puoltava seikka on juuri se, että sitä suositellaan äkkinäisten hintojen ja kustannusmuutosten aloille. Siitä on olemassa myös aikaisempia positiivisia kokemuksia eri organisaatioissa (Järvinen ym. 2001).

Nykyisellään kohdeyrityksessä toteutetaan budjetin seuranta kerran kvartaalissa. Tämä noudattaa organisaation vuosikelloa. Rullaavien ennusteiden tekeminen on helposti muunnettavissa tähän rytmiiin eli suuria muutoksia lukujen päivittämisessä ei tarvitse välttämättä tehdä. Tämä madaltaa kynnystä siirtyä tekemään ennusteita.

6.8 Ei-taloudelliset mittarit

Yrityksen kasvun kannalta strategiset valinnat sekä kriittiset menestystekijät nousevat entistä tärkeämpään asemaan. Kuten jo aikaisemmin on mainittu,

kohdeyritys on ottanut tuloskortin käyttöönsä viime vuonna. Sitä ei ole kuitenkaan sovitettu suoranaisesti yhteen budjetointiprosessin kanssa.

”Budjetointia on kytketty ei-taloudellisiin mittareihin aika vähän. Siellä voi tiettyjä juttuja olla esimerkiksi jos asiakasmäärän pitäisi olla tämä. Niitä ei hirveän paljon ole. Voisi olla enemmänkin mielestäni. Plus sitten tietenkin tällaisia meidän oman palvelun laatua esimerkiksi mittaamista ja esittämistä. Siinä on myös meillä kehitettävää vielä. Siihen kehityssuuntaan ollaan kyllä menossa, mutta vielä ei ole valmista. Sitä kun tuijottaa pelkkiä euroja sisältävää budjettia, silloin katsot asiaa tietyn väristen lasien läpi. Siitä on vaikea hahmottaa kokonaisuutta.”

Ei-taloudellisten mittarien yhdistäminen budjetointiin on tärkeä osa strategian jalkauttamista sekä pitkäaikaisten tavoitteiden luomista. Tällä hetkellä nämä otetaan kohdeyrityksessä huomioon lähinnä investoinneissa kuten osaamisen kehittämisessä. Laajemmalle huomioon ottamiselle on tarvetta, varsinkin kun tuloskortti alkaa vakiinnuttaa asemaansa organisaation strategisessa johtamisessa. Ei-taloudellisten mittarien mukaan ottaminen vahvemmin budjetointiin saattaa osaltaan selventää budjettivastuullisille ja myös muulle henkilöstölle paremmin mihin halutaan aidosti panostaa. Panostusten tulisi heijastua budjetoinnissa vahvemmin muunakin kuin pelkkinä numeerisina tavoitteiden laatimisena.

Tuloskortin avulla pystytään määrittelemään organisaation kriittiset menestystekijät. Tuloskortin idea on, että niiden mittaaminen ja seuraaminen liitetään osaksi budjettitavoitteiden saavuttamista. Kohdeorganisaation kriittiset menestystekijät ovat ehdottomasti vahvasti asiakaslähtöinen palvelu, joustavuus sekä henkilöstön monipuolinen osaaminen.

”Budjetoinnissa ne näkyvät varmasti juuri tällaisina henkilökunnan kehittämis- ja palkkakuluina. Budjetoinnissa jonkin verran otetaan huomioon tietenkin eri tyyppisiä asiakastilaisuuksia ja muita missä kuulllostellaan asiakkaiden tilannetta. Kyllä toi palveluasenne on siitä hauska juttu, että se ei maksa mitään vaan se tulee jokaisesta henkilökohtaisesti itsestä se tekeminen. Siinä mielessä se ei näy budjetissa kauheesti.”

Kohdeyrityksessä on selkeästi jo lähdetty budjetoinnin näkökulmasta panostamaan näihin kriittisiin menestystekijöihin. Nämä tulevat varmasti tulevaisuudessa näkymään entistä paremmin organisaation budjetoinnissa. Strategisen budjetoinnin kannalta olisi oleellista varmistaa, että näitä menestystekijöitä pystytään koko ajan parantamaan ja kehittämään.

6.9 Kommunikaatio

Haastattelujen perusteella kohdeyrityksessä vallitsee avoin yrityskulttuuri, eikä kommunikaation toiminnassa ole puutteita. Kohdeyrityksessä käytiin budjetointiprosessin aikana paljon avointa keskustelua, jonka perusteella löydettiin konsensus.

”Käytännössä käytiin läpi tärkeimmät asiakastapaukset sekä mietittiin mistä uutta liiketoimintaa. Lisäksi käytiin läpi kaikki kulut yksityiskohtaisesti.”

Budjetointivastuullisille annettiin tilaisuus kertoa mihin heidän mielestään tulisi panostaa ja mitä mahdollisuuksia on olemassa. Nämä asiat vietiin johtoryhmälle, joiden keskustelun jälkeen asiat otettiin huomioon niiltä osin kuin mahdollista. Tarkoitus ei ollut osallistaa liikaa, vaan enemmän jokaisen oman taidon ja kiinnostuksen perusteella.

Haastatteluissa kävi kuitenkin ilmi, että kustannuspaikkojen vastuhenkilöt eivät välttämättä nähneet selkeää yhteyttä oman ja muiden kustannuspaikkojen välillä. Siitä herää vääjäämättä kysymys onko kustannuspaikkarajat ylittävä kommunikaatio riittävää. Toimivalla ja rajat ylittävällä kommunikaatiolla voitaisiin estää esimerkiksi haasteeksi noussut kulujen väärinkirjautuminen.

6.10 Vastuunjako

Yksi tärkeä tavoite oli saada budjetivastuulliset osallistumaan ja sitoutumaan entistä enemmän budjetointiprosessiin. Tämä tavoite toteutettiin ottamalla käyttöön kokoamisen menetelmä budjetin laadinnassa. Näin saatiin jaettua vastuuta vahvemmin kustannuspaikkojen vastuhenkilöille.

”Osaa ihmisiä osallistettiin enemmän, osaa vähemmän. Ei tämän kokoisessa yrityksessä ole tarkoitus, että budjettien tekeminen jalkautettaisi kauhean isolle porukkamäärälle, vaan toimitusjohtaja katsoo mikä on tarkoituksenmukaista ja mihinkä osuuteen keneltäkin toivotaan panostusta.”

Kohdeyrityksessä budjetoinnin päävastuu kuuluu toimitusjohtajalle sekä liiketoiminnan kehittämispäällikölle. Kummankin vastuualueena on heidän omat tulosyksikkönsä. Toimitusjohtajan mukaan budjettivastuullisilla oli aika hyvin vaikutusvaltaa lopulliseen budjettiin ja kannattavuustavoitteissa pysyttiin syksyllä 2014. Ensi vuonna vastuuhenkilöitä tullaan osallistamaan heidän kyvykkyydensä, kiinnostuksen ja toimenkuvan asettamissa rajoissa. Budjetoinnin kehittämisen näkökulmasta tulevaisuudessa esimiesten olisi hyvä saada käyttää laajemmin omaa harkintakykyään mahdollisuuksien mukaan.

Esimiehillä on myös vastuu budjetoinnin toteuttamisesta. Se on yksi näkökulma, kun arvioidaan esimiehen suoriutumista. Kohdeyrityksessä laadullinen puoli nousi tärkeämmäksi, koska hyvä tekeminen ei välttämättä näy tekemisessä. Tosin kannustinjärjestelmässä on numeeriset mittarit, joihin esimiehen suoriutumista suhteutetaan.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Seuraavaksi käydään läpi tutkimuksen kannalta keskeisimmät tutkimustulokset sekä verrataan niitä aiemmin esiteltyyn teoriaan. Tarkoituksena on arvioida niiden yhtenäisyyttä tai eroavaisuutta. Lisäksi pohditaan mahdollisia syitä tälle. Kappaleen lopuksi esitellään kolme jatkotutkimusehdotusta.

7.1 Keskeisimmät tutkimustulokset

Kohdeyrityksen budjetointi täyttää pitkälti perinteisen budjetoinnin tunnusmerkit. Sen budjetointiprosessi noudattaa monin tyypillisen perinteisen budjetoinnin kaavaa. Kustannuspaikoille laaditaan osabudjetit, joista kootaan pääbudjetit kokoamisenmenetelmää hyödyntäen. Budjetointityyppinä on tarkistettu budjetti, jonka seuranta toteutetaan organisaation vuosikellon mukaisesti kerran kvartaalissa.

Kohdeyritys on asettanut useita tavoitteita budjetoinnilleen. Budjetin tulisi olla realistinen sekä hyvä kvartaalikohtainen työkalu. Sen tulisi hyvin kuvata myynnin ja kulujen välistä suhdetta. Budjetoinnin ensisijainen tavoite on nimenomaan konkretisoida mihin suuntaan organisaatio haluaa mennä. Budjetointi halutaan tavoitteellisemmalle tasolle. Sen tulisi kannustaa avainhenkilöitä, jakaa vastuuta, lisätä vastuuhenkilöiden taloustietoutta sekä määritellä avainhenkilöiden palkitsemisessä käytetyt mittarit. Budjetoinnista toivotaan enemmän johtamisvälinettä kuin se on ollut tähän asti.

Kohdeyrityksessä budjetoinnin suurimmaksi haasteeksi koettiin toimintaympäristön syklisyys ja sen äkkinäiset muutokset. Myyntien ennustaminen nähtiin hyvin haasteellisena. Tämä luo osaltaan myös haastetta kulujen budjetointiin. Lisäksi kulujen väärinkirjautuminen nousi ongelmakohdaksi.

Budjetoinnin kehittämisen kannalta on olennaista ymmärtää, että se tapahtuu aina organisaation omista lähtökohdista. Sitä ei voida suoraan kopioida toisesta organisaatiosta. Tärkeintä on saavuttaa budjettimyönteinen kulttuuri. Pellisen

(2007) taloushallinnon kehitysvaihemalli kasvuyrityksessä tarjoaa viitteellisen mallin, siitä mitä eri hallinnollisia haasteita ja ratkaisuja yritys kohtaa eri kasvun vaiheissa. Aikaisempien tutkimusten perusteella on useita eri vaihtoehtoja miten yritys voi lähteä kehittämään budjetointiaan. Niiden avainteemat on koottu tätä opinnäytetyötä varten laadittuun malliin budjetoinnin kehittämisestä kohdeyrityksessä.

Mikäli budjetoinnin kehittäminen ei onnistu perinteisen budjetoinnin puitteissa, sille on noussut esille vaihtoehtoisia toiminnanohjausmalleja perustuen perinteiseen budjetointiin kohdistuneeseen kritiikkiin vuosien varrella. Toimintoperusteinen budjetointi tarkoittaa, että budjetti-informaatiota on lähdetty parantamaan toimintolaskentajärjestelmän sekä toimintoanalyysin avulla. Sen avulla pystytään paremmin tunnistamaan resurssitarpeita ja luomaan puitteet realistisemmille budjeteille. Rullaavan budjetoinnin idea on korvata budjetit rullaavilla ennusteilla. Nämä ovat aktiivinen, ennakoiva ja säännöllinen seuranta-järjestelmä. Sen avulla voidaan suunnata budjetointia enemmän kohti tulevaisuutta, reagoida nopeammin ympäristön muutoksiin sekä tuoda joustavuutta. Joustava operatiivinen suunnittelu ja mittaamisen johtaminen voidaan saavuttaa luopumalla budjeteista kokonaan. Mallin mukaan organisaation tulisi siirtää huomio alhaalta-ylös ohjaukseen. Budjetoimattomuus onkin koko organisaatiota koskeva toiminnanohjausmalli.

Opinnäytetyötä varten kootun budjetoinnin kehittämismallin mukaan yrityksen strategia on avainasemassa. Sen avulla organisaatio pystyy asettamaan tavoitteita ja jakamaan ne osatoimenpiteiksi. Näin saadaan aikaan yhteinen suunta, johon koko yritys on menossa. Strategia tulisi heijastua vahvasti budjetointiin. Jatkuvan parantamisen periaatteen toteutumisen takaamiseksi budjetointi tulisi yhdistää osaksi interaktiivista ohjausjärjestelmää. Myös operatiivinen ja strateginen budjetointi tulisi erottaa vahvasti omiksi prosesseikseen. Yrityksen ulkoisen ja sisäisen ympäristön muutokset asettavat paineet nopeammalle reagoinnille. Tämä onnistuu siirtymällä käyttämään rullaavia ennustepäivityksiä. Se tukee myös strategista suunnittelua. Ei-taloudelliset mittarit voidaan asettaa tuloskortin avulla, joka tulisi sovittaa yhteen budjetoinnin kanssa. Näin pystytään tiukemmin

heijastamaan yrityksen strategia ja kriittiset menestystekijät budjetteihin. Se parantaa myös nopeampaa reagointia ja jatkuvaa parantamista. Hyvä kommunikaatio on avaintekijä esimerkiksi henkilöstön sitouttamisessa. Osallistavalla budjetoinnilla on merkittävä rooli tiedonjaossa. Toisaalta interaktiivisella budjetoinnilla pystytään ylläpitämään strategian ainutlaatuisuutta. Esimiesten sitoutumista voidaan parantaa myös vastuun jakamisella. Tässä voidaan hyödyntää sekä osallistavaa budjetointia että kokoamisen menetelmää. Vastuun jakamisen tavoitteena on saada avainhenkilöt jakamaan heidän hallussaan olevaa hiljaista tietoa.

Kohdeyritys ottaa jo nykyisellään strategian hyvin huomioon budjetointiprosessissaan. Osatavoitteita ja toimenpiteitä on lisätty mukaan budjetteihin. Myös operatiivista ja strategista budjetointia on alettu erottamaan toisistaan. Ne eivät kuitenkaan ole kaksi erillistä prosessia. Strategian jalkauttamisen kannalta olisi kuitenkin oleellista erottaa nämä prosessit toisistaan. Tällä tavoin organisaatio voisi myös hyödyntää paremmin joustavuuttaan budjetoinnissa. Yrityksen budjetointiprosessi tukee joissakin määrin jatkuvan parantamisen periaatetta, mutta ne nähdään kumpikin erillisenä osana johtamisjärjestelmää. Parempia tuloksia voitaisiin kuitenkin saavuttaa kokonaisvaltaisemmalla otteella. Palvelualalla toimiminen asettaa kuitenkin omat erityiset tarpeensa periaatteen toteutumiseksi. Yrityksen syklinen ja ajoittain ailahteleva toimintaympäristö asettaa omat haasteensa nopealle reagoinnille. Tätä haastetta voidaan yrittää ratkaista siirtymällä rullaavaan budjetointiin. Lisäksi yrityksen olisi hyvä ottaa ei-taloudelliset mittarit entistä kiinteämmäksi osaksi budjetointia. Organisaatio on ottanut viime vuonna tulokortin käyttöönsä, mutta sen hyödyntäminen näkyy tällä hetkellä lähinnä investointien budjetoinnissa. Haastattelujen perusteella kommunikaatio näyttää toimivan yrityksessä. Tosin kustannuspaikkarajat ylittävässä kommunikaatiossa saattaa olla parantamisen varaa. Yksi budjetoinnin tavoite on saada jaettua vastuuta budjettivastuullisille. Tämä toteutettiin hyödyntämällä kokoamisen menetelmää. Toimitusjohtajan vastuuhenkilöillä oli hyvin vaikutusvaltaa lopulliseen budjettiin.

7.2 Jatkotutkimusehdotuksia

Tässä opinnäytetyössä on tarkasteltu budjetoinnin kehittämistä useasta eri näkökulmasta. Tarkoitus on saada kattava kokonaiskuva siitä millä eri tavoin budjetointia voidaan lähteä kehittämään organisaatiossa. Jatkon kannalta olisi mielenkiintoista pureutua yhteen tiettyyn näkökulmaan ja konkreettisesti lähteä viemään tätä eteenpäin kohdeyrityksessä. Esimerkiksi aikaisempien tutkimusten perusteella budjetoimattomuus ei ole vielä kovin käytetty yritysten keskuudessa. Sen toteuttaminen käytännössä toisi uutta relevanttia tietoa tätä vaihtoehtoa harkitseville organisaatioille. Toisaalta tässä opinnäytetyössä toimeksiantajalle annetaan kehittämisehdotuksia, joten näiden vaihtoehtojen punnitseminen ja toteuttaminen käytännössä olisi hyvä jatko tälle tutkimukselle.

Kirjallisuudessa mainitaan budjetoinnin ja tulokortin yhdistämisen mielekkyys. Jatkon kannalta olisi mielenkiintoista selvittää kuinka yleistä näiden yhdistäminen on organisaatioiden keskuudessa, kuinka tämä käytännössä onnistuu sekä ovatko tulokortti ja budjetointi toimiva yhdistelmä. Avaako tämä organisaatiolle uusia mahdollisuuksia vai lisääkö se johtamisen kompleksisuutta?

Kolmas jatkotutkimusehdotus pohjautuu Pellisen (2007) ehdottamaan taloushallinnon kehitysvaihemalliin kasvuyrityksessä. Miten budjetoinnin rooli vaihtelee kasvuyrityksen eri vaiheissa? Kirjallisuuden perusteella budjetointia on aina räätälöitävä vastaamaan organisaation muuttuvia tarpeita. Tämän perusteella on relevanttia tutkia miten tärkeänä kasvuyritykset kokevat budjetoinnin, millaisia vaatimuksia budjetointiprosessiin kohdistuu eri vaiheissa ja onko kasvuyrityksillä osaamista tai resursseja kehittää omaa budjetointiaan.

LÄHTEET

- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Porvoo. WSOY.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten esimiehille ja asiantuntijoille. Helsinki. Edita.
- Anttila, P. 1998. Tutkimusen taito ja tiedon hankinta. Metodix. Viitattu 25.1.2015. http://www.metodix.com/fi/sisallys/01_menetelmat/gfx/gfx_tutkimisen_taito/sisalto
- Anttila, P. 2006. Tutkiva toiminta ja teos, ilmaisu, tekeminen. Virtuaaliammattikorkeakoulu. Viitattu 20.2.2015. <http://www2.amk.fi/digma.fi/www.amk.fi/opintojaksot/0709019/1193463890749/1193464185783-1194413809750/1194415367669.html>
- Bergstrand, J. 1973. Budgetuppställande – metoder, praktikfall och beskrivningsmodeller. Tukholma. KL Beckmans Tryckerier AB.
- Bergstrand, J. 1994. Tehokas talouden ohjaus. Juva. Weilin+Göös.
- Black, G. 2005. Introduction to Accounting and Finance. Essex. Pearson Education Limited.
- Brown, J. L., Evans J. III, H. & Moser D., V. 2009. Agency Theory and Participative Budgeting Experiments. Journal of Management Accounting Research. 21, 317–345.
- Covaleski, M., Evans, J. III., Luft, J & Shields, M. D. 2003. Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. Journal of Management Accounting Research. 15, 3–49.
- Daum, J. D. 2002. Beyond Budgeting: A Model for Performance Management and Controlling in the 21st Century? Controlling & Finance.
- Davila, A. & Foster, G. 2007. Management Control Systems in Early-Stage Startup Companies. The Accounting Review. 82, 4, 907–937.
- de Waal, A. A. 2005. Insights from practice. Is Your Organisation ready for beyond budgeting? Measuring Business Excellence. 9, 2, 56–67.
- Ekholm, B-G. & Wallin, J. 2000. Is the annual budget really dead? European Accounting Review. 9, 4, 519–539.
- Euroopan keskuspankki. Mitä on inflaatio? Viitattu 15.10. 2014. <https://www.ecb.europa.eu/>

- Fisher, J. G., Peffer, S. A. & Sprinkle G. B. 2003. Budget-Based Contracts, Budget Levels, and Group Performance. *Journal of Management Accounting Research*. 15, 51–74.
- Frow, N., Marginson, D. & Ogden, S. 2010. “Continuous” budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*. 35, 4, 444–461.
- Hansen, S. C., Otley, D. T & Van der Stede, W. A. 2003. Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*. 15, 95–116.
- Hansen, S. C. & Van der Stede, W. A. 2004. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*. 15, 415–439.
- Hirsijärvi, S. & Hurme, H. 2008. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki. Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hirsijärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uud. painos. Helsinki. Tammi.
- Hirsijärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2013. Tutki ja kirjoita. 15-17. uud. painos. Helsinki. Tammi.
- Horngren, C. T. 1970. *Accounting for Management Control*. 2. uud. painos. Englewood Cliffs. Prentice-Hall.
- Järvenpää, M., Lämsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2013. *Talousohjaus ja kustannuslaskenta*. Helsinki. Sanoma Pro Oy.
- Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T.S. 2001. *Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet*. Helsinki. Edita.
- Kaplan R. S. & Norton, D. P. 1996. *Translating Strategy into Action. The Balanced Scorecard*. Boston. Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. 2001. *The Strategy-focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Harvard Business Press.
- Kramer, S. & Hartmann, F. 2014. How Top-down and Bottom-up Budgeting Affect Budget Slack and Performance through Social and Economic Exchange. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*. 50, 3, 314–340.
- Laukkanen, M. 2007. *Kasvuyritys*. Helsinki. Talentum.
- Libby, T. & Lindsay, R. M. 2007. Beyond Budgeting or Better Budgeting?. *Strategic Finance*. Elokuu 2007. 47–51.

- Libby, T. & Lindsay, R. M. 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North American budgeting practice. *Management Accounting Research*. 21, 1, 56–75.
- Malhotra, N. K. 2015. *Essentials of Marketing Research. A hands-On Orientation*. Boston. Pearson.
- Neely, A., Bourne, M. & Adams, C. 2003. Better budgeting or beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*. 7, 3, 22–28.
- Parker, R. J & Kyj, L. 2006. Vertical information sharing in the budgeting process. *Accounting, Organizations and Society*. 31, 27–45.
- Rickards, R., C. 2006. Beyond Budgeting: Boon or Boondoggle? *Investment Management and Financial Innovations*. 3, 2, 62–76.
- Sandino, T. 2007. Introducing the First Management Control Systems: Evidence from the Retail Sector. *The Accounting Review*. 82, 1, 265–293.
- Shastri, K. & Stout, D. E. 2008. Budgeting: Perspectives from the Real World. *Management Accounting Quarterly*. 10, 1, 18–25.
- Shields, J. F. & Shileds, M. D. 1998. Antecedents of Participative Budgeting. *Accounting, Organizations and Society*. 23, 1, 49–76.
- Wallander, J. 1991. Budgeting – an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*. 15, 405–421.
- Young, S. M. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*. 23, 2, 829–842.
- Åkerberg, P. 2006. *Budjetoinnin mielettömyys*. Helsinki. Talentum.

Beyond Budgeting –periaatteet (de Waal 2005)

Numero	Periaate	Sisältö
1	Itsenäisen johtamisen viitekehys	Organisaatio jaetaan pienempiin itseään johtaviin yksiköihin, jolloin organisaatorakenne on joustavampi eikä enää monimutkainen. Johdolla on toimivalta johtaa yksiköitään kuten parhaaksi näkevät. Hierarkista rakennetta käytetään vain kaikkiin koskettavissa päätöksissä.
2	Valtuutetut johtajat	Organisaation jäsenillä on vapaus ja tilaisuus toimia oman harkintakykynsä mukaan. Itseään johtavien yksiköiden esimiehet noudattavat ylimmän johdon asettamia arvoja sekä strategisia rajoitteita. Johto on vastuussa lyhyen ja keskipitkän aikavälin tavoitteista. He pystyvät itse päättämään kuinka nämä saavutetaan.
3	Vastuullisuus dynaamisille tuloksille	Ihmiset ovat vastuussa kilpailullisten tulosten saavuttamisesta, ei ennalta määrättyjen osastojen tai toimintojen tavoin. Johdon toimia arvioidaan vasta kun tiedetään mitä he ovat saavuttaneet. Toimia verrataan olosuhteet huomioon ottaen mitä olisi voitu saavuttaa. Halutut tulokset asetetaan dynaamisesti eli pitkin vuotta. Ennalta asetetut tulokset eivät välttämättä rohkaise ihmisiä saavuttamaan enempää kuin nykyiset tavoitteet.
4	Verkosto-organisaatio	Itseään johtavat yksiköt ovat itsenäisiä ja asiakasorientoituneita. Ne keskittyvät täysin asiakkaisiin ja arvonaluomiseen näille. Lisäksi ne sopeutuvat nopeasti asiakkaiden muuttuviin tarpeisiin, odottamattomiin mahdollisuuksiin sekä uhkiin markkinoilta. Markkinat ovat määrittävä tekijä perinteisen hierarkisen keskussuunnittelun, budjettien ja ohjauksen sijaan.
5	Markkinakoordinointi	Itseään johtavat yksiköt voivat käyttää organisaation keskuspalveluyksikköjen (esim. HRM tai ICT) palveluita tai palkata ulkopuolista apua hoitamaan näitä asioita. Tämä haastaa keskuspalveluyksiköt tuottamaan korkealaatuisia

		sekä kustannustehokkaita palveluita.
6	Tukeva johtajuus	Organisaation jäseniä rohkaistaan saavuttamaan venyviä päämääriä. Ylemmän johdon tehtävänä on valmentaa heitä ja toimia mentorina, joka koordinoi yksikköjen sisäisiä ja välisiä suhteita. Itseen johtavien yksiköiden johdon on lupa ottaa riskejä ja tehdä virheitä. Virheistä ei välttämättä suoralta kädeltä rangaista.
7	Suhteelliset tavoitteet	Strategiana on voittaa kilpailijat, ei viime vuoden budjettia. Tavoitteet asetetaan suhteessa pahimpiin kilpailijoihin. Koko johto on mukana tavoitteiden asettamisprosessissa. Tällä on vahva vaikutus motivaatioon. Tavoitteita sovelletaan jatkuvasti kilpailijoiden toiminnan ja markkinakehityksen perusteella.
8	Jatkuva tavoitteiden asettelu	On jatkuva alhaalta-ylös –prosessi. Strategiaa sovelletaan jatkuvasti olosuhteisiin.
9	Ennakoiva järjestelmä	Ainakin kerran neljänneksessä johto tekee rullaavat ennusteet, jotka pidentävät yli vuoden menevää aikaa. Ne tehdään taloudellisille ja eitaloudellisille kriittisille menestystekijöille. Ennusteiden ja palkitsemissysteemin välillä ei ole yhteyttä. Sen seurauksena ennusteet voidaan tehdä objektiivisesti. Ennusteiden perusteella ylin johto tarjoaa tukea yksiköiden johdolle tulevien toimempiteiden tekemisessä.
10	Resurssit tarpeen mukaan	Johto allokoit resurssit niitä eniten tarvitseville yksiköille siksi aikaa kun niitä tarvitaan eniten. Itseen johtavat yksiköt määrittelevät itse kuinka paljon resursseja tarvitsevat. Ylin johto tavallaan palkitsee parhaat investointisuunnitelmat sijoittamalla niihin resursseja. Ei ole olemassa kiinteitä investointibudjetteja, jotka olisi laadittu viime vuotisten pohjalta. Vastaavasti yksiköillä on eri investointivaroannot joka vuosi.
11	Nopea, luokiteltu tieto	Tieto on kaikille helposti ja nopeasti saatavilla, kun he sitä tarvitsevat. Se ei ole kuitenkaan liian yksityiskohtaista. Tasapainoisia suoritustavotteita käytetään vertailemaan yksiköiden tuloksia muiden organisaation

		yksiköiden tai kilpailijoiden tulosten tai tavoitteiden kanssa. Ylin johto tarkistaa säännöllisesti toimiiko yksiköiden prosessit ja tarvitaanko korjaavia toimenpiteitä.
12	Suhteellinen tiimipalkitseminen	Palkinnot perustuvat kokonaisuudessaan yksiköiden ja organisaation tuloksiin verrattuna kilpailuun. Palkitsemisysteemin perustuminen sekä yksilöllisiin että ryhmäpalkintoihin kannustaa ryhmähenkeä.

**BBSE:n kysymykset periaatteiden olemassa olosta organisaatiossa
(de Waal 2005.)**

Periaate	Kysymykset
1	Missä laajuudessa organisaatiosi on hajautunut? Mikäli ei ole tai ei tarpeeksi, voisiko se hajautua lisää? Olisivat ihmiset valmiita siihen?
2	Missä laajuudessa organisaatiossasi alemman tason johto on vapaa tekemään itsenäisiä päätöksiä? Mikäli ei ole tai ei tarpeeksi, voisiko heille antaa toimivaltaa siihen? Olisiko mielestäsi ylempi johto valmis siihen?
3	Missä laajuudessa organisaatiosi tavoitteet ovat dynaamisia? Mikäli eivät, onko mahdollista käyttää dynaamisia tavoitteita? Ovat ihmiset mielestäsi valmiita siihen?
4	Missä laajuudessa organisaatiosi on tällä hetkellä keskittynyt asiakkaisiin? Mikä ei tai ei tarpeeksi, voisiko organisaatio ottaa käyttöön asiakasfokusoituneen rakenteen? Ovat ihmiset mielestäsi valmiita tähän?
5	Ei kysymystä. BBSE:n testivaiheen yritysten mielestä keskuspalveluyksikköjen organisointitavalla ei ole merkitystä mallin käyttöönotossa.
6	Missä laajuudessa organisaatiossasi vallitseva johtamistyyli on valmentavaa? Mikäli vain rajoitettu valmentava johtamistyyli, voisiko tyyliä parantaa? Ovatko ihmiset mielestäsi valmiita siihen?
7	Missä laajuudessa organisaatiossasi tavoitteet asetetaan suhteessa kilpailuun? Mikäli ei, voisiko se olla mahdollista? Ovatko ihmiset mielestäsi valmiita siihen?
8	Missä laajuudessa organisaatiossasi käytetään jatkuvaa alhaalta-ylös strategianlaadinta prosessia? Mikäli voisittainen ylhaalta-alas, voisiko sitä muuttaa jatkuvaksi alhaalta-ylös prosessiksi? Ovatko ihmiset mielestäsi valmiita siihen?

9	Missä laajuudessa organisaatiossasi käytetään puoleksi vuodeksi eteenpäin meneviä rullaavia ennusteita? Mikäli ei, voisiko niitä käyttää? Ovatko ihmiset mielestäsi valmiita siihen?
10	Miten organisaatiossasi allokoidaan resurssit? Mikäli ei tai juostamattomasti, voisiko hyvälaatuiseen liiketoimintasuunnitelmaan perustuvan joustavan allokointiprosessin ottaa käyttöön? Ovat ihmist valmiit tekemään allokoinnista joustavamman?
11	Missä laajuudessa organisaatiollasi on käytössä tehokas ja vaikuttava johdon tarvitseman tiedon tarjontaprosessi? Mikäli ei riittävä, voisiko sitä parantaa? Ovat ihmist mielestäsi valmiita parantamaan sitä?
12	Missä laajuudessa organisaatiosi käyttää tasapainotettua palkitsemista? Mikäli ei, voisiko sellaisen ottaa käyttöön? Ovatko ihmiset mielestäsi valmiita siihen?

Haastattelu 1

16.10.2014 klo 15, kohdeyrityksen toimitilat

Haastateltavana yrityksen toimitusjohtaja

Organisaatio

1. Kuinka kuvailisit organisaation toimintaympäristöä?
2. Voisitko kertoa kustannuspaikkojen rooleista organisaatiossa?

Budjetointi yleisesti

3. Voisitko kertoa budjetoinnin roolista organisaatiossa?

Budjetointiprosessi organisaatiossa

4. Mitkä ovat budjetointiprosessin tavoitteet?
5. Minkälaisia haasteita koette liittyvät budjetointiprosessiin?
6. Voisitteko kuvailla nykyistä budjetointiprosessia?

Budjetointijärjestelmä

7. Mitkä ovat organisaation kustannuspaikat?
8. Ketkä ovat organisaation budjettivastuulliset?
9. Mikä on budjetoinnin aikataulu?

Budjetointiohje

10. Voisitteko kuvailla budjetointiohjeen haluttua sisältöä? (esimerkkinä Alhola & Lauslahti 2000, 273.)

Haastattelu 2

5.11.2014 klo 13, kohdeyrityksen toimitilat

Haastateltavana kohdeyrityksen budjettivastuulliset, 6 kpl

Organisaatio

1. Miten kuvailisit organisaatorakennetta? (Libby & Lindsay 2010)
2. Miten kuvailisit organisaation yrityskulttuuria?
3. Mihin kustannuspaikkaan kuulut? (Marginson & Odgen 2005)
4. Mikä on kustannuspaikkasi suhde muihin?

Budjetointi

5. Kuinka paljon sinulla on aikaisempaa kokemusta budjetoinnista? (Libby & Lindsay 2007)
6. Mikä merkitys budjetoinnilla on mielestäsi? (Libby & Lindsay 2007)
7. Kuinka aiot hyödyntää tulevaa budjettia työssäsi?
8. Mitä tavoitteita asetat budjetointiprosessille?
9. Minkälaisia haasteita liität budjetointiin?

Muuta

10. Muita ajatuksia budjetoinnista?

Haastattelu 3

20.3.2015 klo 13, kohdeyrityksen toimitilat

Haastateltavana kohdeyrityksen pääbudjettivastuulliset, 3 kpl

Strategia

1. Missä määrin budjetointi saa vastuuhenkilöt keskustelemaan ja pohtimaan yrityksen strategiaa? (Libby & Lindsay 2010)
2. Missä määrin organisaation strategiaa muutetaan budjetoitiprosessissa ilmi tulleen palautteen perusteella? (Libby & Lindsay 2010)
3. Missä määrin budjettivastuullisia edellytetään tunnistamaan strategisia mahdollisuuksia, jotta pystytään sulkemaan nykyisen suoriutumisen ja tavoitellun suoriutumisen välinen kuilu? (Libby & Lindsay 2010)
4. Kuinka suuri rooli budjetoinnilla on organisaation strategian täytäntöönpanossa? (Libby & Lindsay 2010)

Nopeampi reagointi

1. Kuinka tehokkaasti arvioisit budjetoitiprosessin reagoivan markkinamuutoksiin? (Libby & Lindsay 2010)
2. Missä määrin olet samaa mieltä väitteen kanssa, että budjeteista tulee nopeasti vanhentuneita vuoden aikana? Miksi? (Libby & Lindsay 2010)
3. Sopeuduttaessa markkinamuutoksiin, missä määrin kustannuspaikkasi nojautuu budjetointiin verrattuna muihin työkaluihin? (Libby & Lindsay 2010)
4. Missä määrin olet samaa mieltä väitteen kanssa, että budjetoitiprosessin ulkopuolella on hankala hankkia uusia resursseja yllättäviä mahdollisuuksia varten, jotta voitaisiin saavuttaa strategiset tavoitteet? Miksi? (Libby & Lindsay 2010)

Jatkuva parantaminen

1. Missä määrin budjetointi tukee mielestäsi jatkuvaa parantamista? (Shastri & Stout 2008)

2. Missä määrin budjetointi rohkaisee ottamaan asianmukaisia riskejä? (Shastri & Stout 2008)
3. Missä määrin budjetointi rohkaisee mielestäsi tekemään lyhyen tähtäimen toimia? (Shastri & Stout 2008)
4. Kuinka paljon käytit aikaa keskimäärin budjetin laatimiseen? (Libby & Lindsay 2010)

Ei-taloudelliset mittarit

1. Onko organisaatiossanne käytössä tuloskortti? (Ekholm & Wallin 2000)
2. Kuinka hyödyllisenä olet sen kokenut? (Ekholm & Wallin 2000)
3. Missä määrin budjetointi on kytketty ei-taloudellisiin mittareihin? (Ekholm & Wallin 2000)
4. Mitkä ovat yrityksen kriittiset menestystekijät yleisellä tasolla?
5. Millä tavoin nämä otetaan huomioon budjetoinnissa? Miksi ei oteta?

Kommunikaatio

1. Millä tavoin jaoit näkemyksiäsi vastualueesi tilanteesta esimiehellesi budjetointiprosessin aikana? (Parker & Kyj 2006)
2. Millä tavoin kommunikoit organisaatiota kohtaavista mahdollisuuksista ja ongelmista esimiehellesi budjetointiprosessin aikana? (Parker & Kyj 2006)
3. Kuinka paljon esimiehesi tarjosi sinulle perusteluja budjetointiprosessin aikana? (Parker & Kyj 2006)
4. Kuinka usein aloitit budjetointiin liittyvän keskustelun esimiehesi kanssa prosessin aikana? (Parker & Kyj 2006)
5. Kuinka usein esimiehesi aloitti budjetointiin liittyvän keskustelun kanssasi prosessin aikana? (Parker & Kyj 2006)

Vastuunjako

1. Kuinka paljon tunsit sinulla olevan vaikutusvaltaa lopulliseen budjettiin? (Parker & Kyj 2006)

2. Kuinka tärkeäksi koit oman osallistumisesi budjetointiprosessiin? (Parker & Kyj 2006)
3. Millä tavoin esimiehen suorituskykyä arvioidaan suhteessa budjettiin? (Libby & Lindsay 2010)

Budjettipelivara (Libby & Lindsay 2010)

Seuraavaksi esitetään viisi väitettä. Voisitko kommentoida väitteitä ja valita yhden vaihtoehdon oman kustannusyksikkösi näkökulmasta:

- a. ei tapahdu koskaan
 - b. tapahtuu välillä
 - c. tapahtuu usein
-
1. Budjettikauden lopulla käytetään ”käyttämätöntä rahaa” niin että sitä ei menetetä seuraavassa budjettikaudessa.
 2. Viivästetään välttämättömiä kuluja (esim. mainostaminen, koulutus, ylläpito), jotta päästään budjettitavoitteisiin
 3. Kiihdytetään myyntejä lähellä budjettikauden loppua, jotta päästään budjettiin. Normaalisti nämä myynnit menisivät seuraavalle budjettikaudelle.
 4. Kun esimies huomaa, ettei budjettitavoitteisiin päästä, otetaan mukaan menoeriä, jotka normaalisti kuuluisivat seuraavalle budjettikaudelle. Näin saadaan ensi vuoden budjetista helpommin saavutettava.
 5. Neuvotellaan helpommat budjettitavoitteet kuin voisi ajatella, jotta budjetti olisi helpommin saavutettavissa ja todennäköisyys myönteisemmälle arvioinnille tai bonukselle kasvaa. Jotkut kutsuvat tätä ”pelaamiseksi.”

Budjetoinnin korostaminen (Libby & Lindsay 2010)

1. Missä määrin esimiehen suoritusta arvioidaan lähinnä budjettitavoitteiden saavuttamisessa?
2. Missä määrin esimiehen silmissä budjetin saavuttaminen heijastaa kuin henkilö menestyy työssään?
3. Missä määrin ylemmän johdon näkökulmasta budjettitavoitteista jääminen merkitsee organisaation huonoa suoriutumista?

Budjetointiohje

1 BUDJETOINTI LYHYESTI

Budjetti on suunnitelma, jota voidaan käyttää yritysten toimintojen seuraamiseen ja suunnitteluun. Se on etukäteen valmisteltu ja sovittu tietyn aikavälin kvantitatiivinen tiedonanto, joka näyttää suunnitellut tuotot, kulut, varat, vastuut sekä kassavirrat. Se rakentuu toimintasuunnitelmasta, tavoitteista, budjettiluvuista, analyysistä, oletuksista sekä ympäristön kuvauksesta. Budjetin kattamaa ajanjaksoa kutsutaan budjettikaudeksi. Termi budjetointi tarkoittaa sekä budjetin laatimista että sen käyttöä.

Toisin sanoen budjetti on ennuste tulevista kuluista. Jokainen kulu arvioidaan huomioon ottaen trendit, hinnanmuutokset, vaihtelut tuotemiksausissa, ohjeavot, työmenetelmät sekä muutokset tuotantovolyymissa. Näistä muodostetaan budjetti, joka asettaa työnjohdolle tavoitteet jokaiselle kuukaudelle.

Budjetoinnin tavoitteena on, että se

1. luo toiminnan suuntaviivat, jotka ovat nähtävissä vuodeksi eteenpäin koko organisaation toimintaa koskevassa suunnitelmassa.
2. tarjoaa määrättyjä odotuksia, jotka ovat paras viitekehys tulevien toimenpiteiden arviointiin.
3. tiedottaa henkilökunnalle mitä heiltä odotetaan sekä antaa selkeät tavoitteet, johon verrata tuloksiaan.
4. auttaa esimiehiä ajattelemaan eteenpäin vahvistamalla näiden selkeää velvollisuutta suunnitelmallisuuteen.
5. auttaa esimiehiä kohdentamaan työpanoksiaan niin, että organisaation kokonaistavoitteet ovat harmoniassa organisaation eri osien tavoitteiden kanssa.
6. kommunikoi yleisesti tavoitteista ja yhdistää organisaation eri osastojen tavoitteet. Yhteensovittamisen tarkoitus on saada organisaation resurssit allokoitua niin, että kaikki tavoitteet tulee saavutetuksi. Tulosityksiköt

voivat toimia hajautuneesti, mutta motivoituneesti ilman johdon yksityiskohtaista valvontaa.

7. pakottaa johtoportaan hahmottamaan eri osastojen keskinäiset suhteet koko organisaation näkökulmasta.
8. on hyödyllinen työkalua priorisoinnissa ja resurssijaossa.
9. sen avulla pystytään delegoimaan ja jakamaan vastuu-alueita.

Budjetointijärjestelmä tarkoittaa yrityksen toimintasuunnitelmaa, jossa määritellään budjettitarkkailun toimeenpanomenetelmät sekä budjetointitavat. Budjetointitapa kertoo laaditaanko budjetti alhaalta ylös, ylhäältä alas vai yhteistyömenetelmällä. Se on samalla myös ohje siitä miten budjettitehtävät ja -vastuut on jaettu yrityksen sisällä. Se kertoo missä järjesteyksessä edetään. Järjestelmän tulisi sisältää ohjeet miten budjetti laaditaan, mistä järjestelmistä tieto löytyy ja minne budjetti tallennetaan. Siinä käy ilmi kaikki tarvittavat lomakkeet, budjettiosat, raportoinnin tiheys ja jakelu. Lisäksi budjetointijärjestelmästä pitää käydä ilmi mitä budjetteja laaditaan ja mikä yhteys niillä on toisiinsa

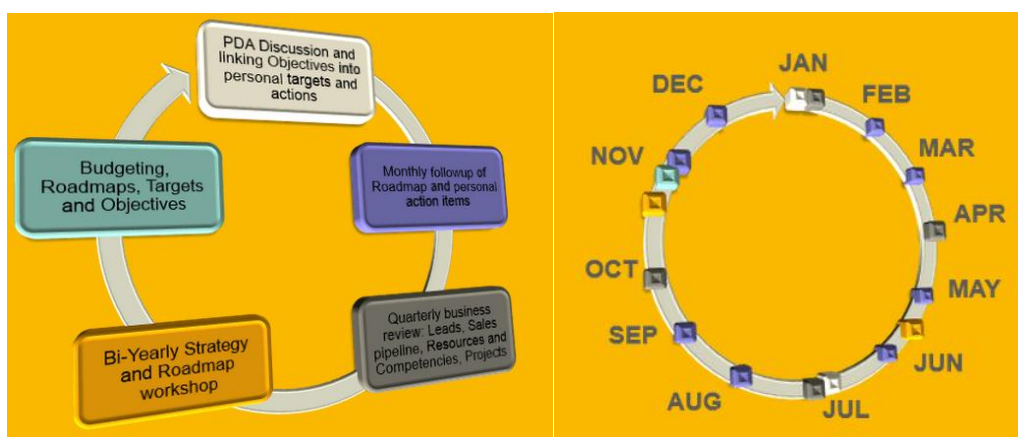
Budjettiseurannan ensisijainen tarkoitus on saada aikaan yrityksessä ihmisten välistä kommunikaatiota. Juuri ihmisten välinen neuvonpito saa aikaan tehokkuutta talouden ohjausjärjestelmässä. Budjetinseurannan tavoitteena on korostaa vastuullisuutta sekä estää epäedullinen kehitys niin hyvin kuin mahdollista. Lisäksi sen pyrkimyksenä on luoda edellytykset seuraavalle budjetille ja helpottaa kustannusten analysointia vertailemalla budjetoitujen ja toteutuneiden lukujen välisiä eroja. Edellytyksenä on, että yritys laatii suunnitelluin väliajoin tarkkoja ja korrekteja raportteja. Raportointi ajankohdan tulee olla etukäteen johdon ja tulosvastuullisten tiedossa, jotta siihen voidaan valmistautua tarvittavalla tavalla. Eroanalyysin tarkoitus on toimia pohjana uudelleensuunnittelulle, jotta tulevaisuudessa voidaan sopeutua entistä paremmin ulkoisiin tapahtumiin ja korjata toimintaa sen mukaan. Seurannan kannalta on ehdottoman tärkeää, että vertailutietoja on saatavilla. Parhain vaihtoehto tähän on jaksotettu budjetti, josta näkee mitä vuoden kullakin jaksolla pitäisi tapahtua.

2 BUDJETOINNIN LAADINTA JA AIKATAULU

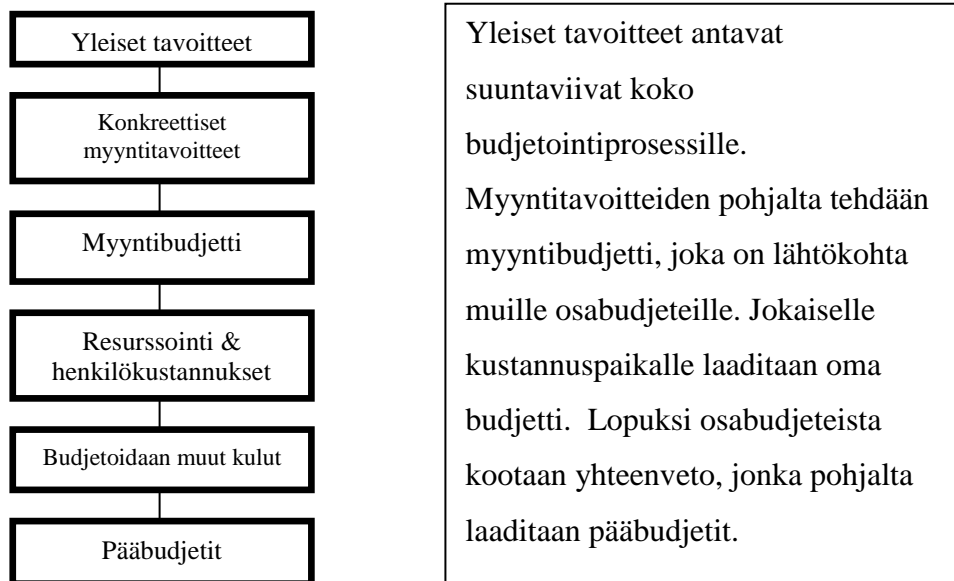
Budjetti laaditaan hyödyntämällä kokoamismenetelmää. Johto laatii strategiset tavoiteohjeet ja lähtökohdat, joiden perusteella budjettivastuulliset laativat oman kustannuspaikkansa osabudjetit. Budjetointi aloitetaan laatimalla oman kustannuspaikan myyntibudjetti, joka antaa suuntaviivat muulle budjetoinnille. Seuraavaksi siirrytään resurssointiin ja henkilöstökulujen budjetointiin. Tämän jälkeen osabudjettiin voidaan budjetoida muut kulut. Luvussa viisi on eritelty tarkemmin mitä kustannuksia ja niihin liittyviä tekijöitä on otettava huomioon. Osabudjetit käydään läpi yhdessä budjettivastuullisten ja toimitusjohtajan kesken, jolloin tehdään tarvittavia muutoksia. Lopuksi ne esitellään yrityksen johdolle, joka hyväksyy osabudjetit ja laatii yhdessä toimitusjohtajan kanssa pääbudjetit.

Budjetointiprosessi aloitetaan marraskuussa, jolloin käydään läpi yhdessä yrityksen strategiset tavoitteet sekä lyhyt kertaus käytännön budjetoinnista. Jokainen budjetointivastuullinen laatii oman kustannuspaikkansa budjetin Excel-pohjaan ja tallentaa sen marraskuun aikana erikseen budjeteille tarkoitettuun kansioon. Tässä vaiheessa tarvittavat muutokset tehdään tähän tiedostoon. Budjetointiprosessin lopussa tilitoimisto lisää valmiit budjetit Lemonsoftiin, josta niitä voidaan tarkastella myöhemmin. Käytännön ohjeet tähän löytyvät luvusta kuusi. Budjetoinnin seurannassa noudatetaan yrityksen vuosikelloa. Budjetteja päivitetään kuukausittain sekä jokaisella neljänneksellä tehdään kattavampi tarkastelu.

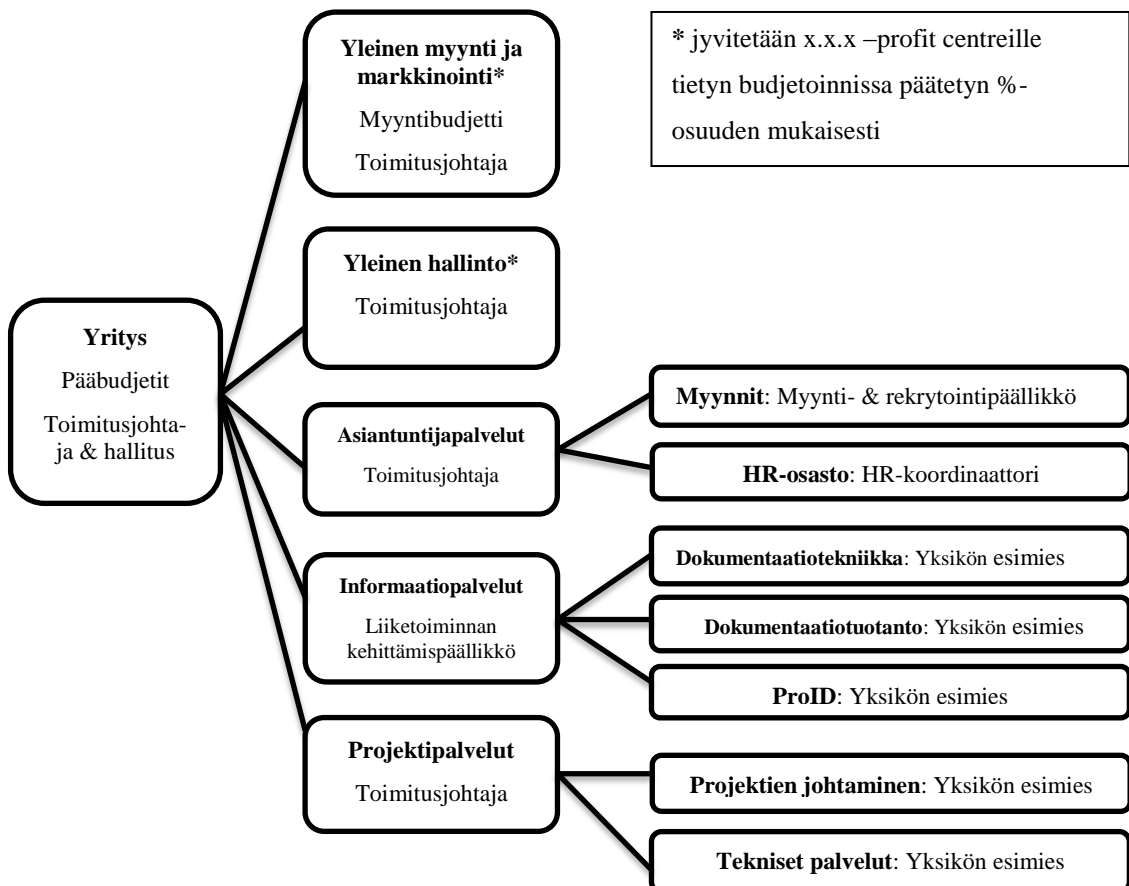
Kuva 1. Yrityksen vuosikello



3 BUDJETOINTIPROSESSI



4 BUDJETTITEHTÄVÄT JA VASTUUT



5 KUSTANNUKSET

Kulu	Ota huomioon
Palkat	Uudet rekrytoinnit, palkkakehitys ja muutokset työsuhte-eduissa, kannustimet, eläköityminen, työsopimusmuutokset kuten määräaikaisesta tulee vakituinen työntekijä, verotukselliset muutokset
Henkilöstösivukulut	Työnantajamaksujen muutokset, henkilöstön vakuutukset, lomakertymien vaikutus
Henkilökunnan virkistys (ruoka- ja kahvitarjoilu)	Kahvihuoneen ja palaverien tarjoilu, järjestetäänkö kesäjuhlia, pikkujouluja tai muuta virkistystä, lounassetelit, tyky- ja muu liikunta- ja työhyvinvointipanostukset
Työterveyshuolto	Työtapaturmien mahdollisuus, sairaspöissaolujen määrä, rokotukset, terveystarkastukset
Työvaatteet ja suojavälineet	Rekrytoinnit, vaihtamis- tai uudistamistarve, muutokset turvastandardeissa, keneltä ne ostetaan (tarviiko kilpailuttaa tms.)
Muut vapaaehtoiset henkilöstökulut	Rekrytointitarpeet ja -kulut, annetaanko henkilöstölle lahjoja ja minkä arvoisia, palkitsemistarpeet
Toimitilat	Vuokrasopimukset, vastikkeet, yleinen vuokrien nousu, lisätilan tarpeet, uudet toimipisteet
Hoitokulut	Siivouspalvelut, sähkösopimus ja sähkönhinta, remontointi- tai huoltotarpeet
Ajoneuvot	Leasing-maksut, huollot ja korjaukset, polttoainekulut, ajokilometrit, vakuutusmaksut ja -korvaukset, muutokset ajoneuvokannassa

Atk-laitteet ja -ohjelmistot	Uudet laite- ja ohjelmistohankinnat, päivitykset ja ylläpito
Muut kone- ja kalustohankinnat	Hankinnat, huollot, korjaukset, vakuutuskorvaukset
Matkakulut	Matkojen määrä, kesto ja kohteet, lippujen, taksien ja hotellien hinnat sekä tarve, ruokailu
Matkakustannusten korvaukset	Kilometrikorvaukset, päivärahat
Edustuskulut	Miten profiloitetaan asiakkaille, avainasiakkaiden määrä, miten määritellään avainasiakas, lahjan sopiva hinta keskimäärin, myyntiponnistelut
Myyntikulut	Myyntirahdit, myynnin määrä ja kehitys
Markkinointi	Tapahtumat ja näkyvyys, mainoksien määrä ja tarve, verkkonäkyvyys, kampanjat, mainostarvikkeet (kynät yms.), tavoitellaanko kasvua vai kannattavuutta
Myynnin edistäminen	Tärkeät tulevat messut, kuinka paljon halutaan olla esillä, messuosaston sisustus
Suhdetoiminta	Sponsorointitarve ja -halu, yhteiskunnallinen näkyvyyden tavoittelu
Hallintopalvelut	Toimintojen ulkoistaminen, tulevat juridista avustusta vaativat sopimukset yms., juridisen neuvonnan tarve, viranomaismaksut, konsultointitarve
Tiedonhankinta	Millaista kirjallisuutta tai lehtiä tarvitaan, jäsenmaksut, muita tarpeellisia tietolähteitä
Tieto- ja rahaliikenne	Puhelinliittymät, puheluiden määrä, lähetetyn postin määrä, arvo-osuuksien hoito, rahaliikenteen kulut
Vakuutukset ja vahingonkorvaukset	Vakuutus sopimukset, mahdollisuudet joutua vahingonkorvausvastuuseen

Toimistotarvikkeet	Tulosteiden ja kopioiden määrät (voitaisiinko vähentää?), muiden tarvikkeiden määrä,
Muut hallintokulut	Kokoukset, hallituspalkkiot
Muut liikekulut	Vähennyskelpoiset liikekulut
Vähennyskelvottomat muut liikekulut	Sakot, pysäköintivirhemaksut, rangaistusmaksut, keinoja minimoida?

Kuluja määritellessä on hyvä pitää mielessä yrityksen yleiset tavoitteet ja myyntibudjetti. Halutaanko kasvua vai kannattavuutta? Mihin panostetaan? Näiden kysymysten kautta tulisi ottaa huomioon, vaikuttaako inflaatio kyseiseen kuluun.

6 BUDJETIN LUONTI

1. Tarkista ensin Lemonsoftista viime vuoden myynnit.

Taloushallinto -> Raportit -> Myynnin tiliöinti

Vaihda vasemmasta laidasta myynti kustannuspaikoittain. Tiliksi valitaan 3000–3999. Tarkista raportointijakson sopivuus. Seuraavaksi paina esikatselu.

2. Myyntiä voidaan tarkastella myös asiakkaittain.

Johdon työkalut -> Raportointi -> Myynnit asiakkaittain

3. Budjetti luodaan Excelissä valmiiseen budjettipohjaan.

Share -> Budjettipohja201x

Täytä vain halutut kentät. Tiedosto tulee tallentaa samaan paikkaan oman kustannuspaikan nimellä.

Tilitoimisto ajaa budjetit Lemonsoftiin.

4. Budjettien tarkastelu Lemonsoftissa

Johdon työkalut -> Tuloslaskelma ja tase

Valitaan asetukset.

Rastita vertailu. Muuta kustannuspaikka halutuksi. Valitse tositelajiksi 800 budjetti.

Paina laske.