

## Rullaava ennustaminen liiketoiminnan johtamisen tukena

Marja Klemola

Opinnäytetyö  
Liiketoiminnan kehittämisen  
koulutusohjelma  
2015



<b>Tekijä(t)</b> Klemola Marja	
<b>Koulutusohjelma</b> Liiketoiminnan kehittämisen koulutusohjelma, tradenomi (YAMK)	
<b>Opinnäytetyön otsikko</b> Rullaava ennustaminen liiketoiminnan johtamisen tukena	<b>Sivu- ja liitesivumäärä</b> 89 + 2
<p>Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia ja kehittää rullaavaa ennustamista liiketoiminnan johtamisen työkaluna case-yrityksessä. Lisäksi haluttiin selvittää, pystytäänkö rullaavan ennustamisen avulla yhtenäistämään liiketoiminnan suunnittelua, jolloin perinteisen vuosisuunnittelun eli budjetoinnin tulisi keventyä. Työn avulla haluttiin lisäksi lisätä ymmärrystä siitä, miten tapausyrityksessä käytössä oleva rullaavan ennustamisen toimintamalli toteutuu teoreettiseen viitekehykseen verrattuna. Tutkimuksen kohteena toimi SOK Konsernin tytäryhtiö, joka toimii matkailu- ja ravitsemusalalla.</p> <p>Teoreettinen viitekehys on muodostettu teoriakirjallisuuden ja aikaisemman tutkimusaineiston perusteella. Teoriaosuuden tarkoituksena on ollut luoda käsitys budjetoinnista ja sen kohtaamasta kritiikistä, minkä takia perinteisen budjetoinnin rinnalle on luotu vaihtoehtoisia menetelmiä täydentämään budjetoinnin puutteita. Vaihtoehtoisista menetelmistä käydään tässä työssä läpi rullaavan ennustamisen malli.</p> <p>Tutkimuksen lähestymistapana käytettiin tapaus tutkimusta ja tutkimusmenetelminä käytettiin kvalitatiivisia eli laadullisia menetelmiä. Tutkimus suoritettiin tapausyrityksessä seitsemän puolistrukturoidun teemahaastattelun avulla. Haastatteluihin osallistui organisaatiosta kaksi ylemmän johdon henkilöä sekä viisi liiketoimintayksikön johtajaa. Teemahaastattelu valikoitui tutkimusmenetelmäksi sen takia, että sen avulla on mahdollista muodostaa syvälinen ymmärrys tutkittavasta aiheesta. Triangulaatiota käytettiin tutkimuksen luotettavuuden parantamiseksi ja sen avulla tutkimuskohteesta on mahdollista saada monipuolinen sekä syvälinen ymmärrys.</p> <p>Tapausyrityksessä on käytössä rullaava ennustaminen mutta budjetilla on edelleen merkittävä rooli liiketoiminnan ohjauksessa ja johtamisessa. Tutkimuksen tulokset ovat yhteeneväiset aikaisempien tutkimusten kanssa eli rullaava ennustaminen on otettu käyttöön, jotta organisaatio pystyy reagoimaan nopeammin ja joustavammin nykymaailman nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä. Lisäksi rullaavan ennusteen avulla saadaan tuore ja realistinen kuva yrityksen sen hetkisestä suunnasta ja liiketoimintaympäristön muutosten vaikutuksista. Budjetointiprosessia on pystytty keventämään, kun rullaavaa ennustetta käytetään budjetin pohjana. Budjetoinnista luopumista ei tapausyrityksessä ole harkittu, koska sitä käytetään esimerkiksi tavoitteiden laatimisessa ja suorituksen arvioinnissa. Näin ollen budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen rinnakkainen käyttö on perusteltua.</p> <p>Tapausyrityksessä todettiin, että rullaavan ennustamisen mallia on hyödyllistä kehittää edelleen ennustelukujen realismisuuden, tarkkuustason ja laadun osalta. Myös rullaavuutta pitäisi pystyä hyödyntämään paremmin ja teknisten ratkaisuiden tulisi olla laadukkaita, jotta ennusteiden käyttö onnistuisi helposti. Lisäksi rullaavan ennustamisen koettiin edellyttävän tehokasta viestintää tuekseen, jotta malli toimisi onnistuneesti.</p>	
<b>Asiasanat</b> Budjetointi, rullaava ennustaminen, liiketoiminnan suunnittelu, liiketoimintaympäristö, liiketoiminnan johtaminen	

# Sisällys

1	Johdanto .....	1
1.1	Taustaa.....	1
1.2	Tutkimuksen tavoitteet .....	3
1.3	Tutkimusongelma.....	4
1.4	Kohdeorganisaatio .....	4
1.4.1	Suunnitteluprosessin taustaa kohdeorganisaatiossa .....	5
1.5	Opinnäytetyön rajaus ja teoreettinen viitekehys .....	7
1.6	Tutkimuksen toteuttamistapa ja käytetyt menetelmät .....	8
1.7	Tutkimuksen rakenne.....	9
2	Perinteisen budjetoinnin toimintamalli .....	10
2.1	Perinteisen budjetoinnin mahdollisuudet ja edut.....	10
2.2	Perinteisen budjetoinnin haasteet .....	11
2.3	Perinteisen budjetoinnin pirstaloituminen .....	13
3	Rullaava ennustaminen.....	16
3.1	Rullaavan ennustamisen taustaa .....	16
3.2	Onnistunut ja luotettava rullaavan ennustamisen prosessi .....	19
3.2.1	Tekniset ratkaisut.....	21
3.3	Rullaavan ennustamisen mahdollisuudet ja hyödyt organisaation ohjauksessa ..	22
3.4	Rullaavan ennustamisen haasteet .....	25
3.5	Rullaavan ennustamisen ja perinteisen budjetoinnin yhteiskäyttö .....	26
4	Työmenetelmät, kuvaaminen ja tiedottaminen .....	29
4.1	Lähestymistavan valinta ja perustelut.....	29
4.2	Tutkimusmenetelmät.....	31
5	Tapausryityksen suunnitteluprosessi.....	37
5.1	Budjetointiprosessi eli vuosittainen tavoiteasetanta.....	38
5.2	Rullaavaan ennustamiseen siirtyminen .....	41
5.2.1	Rullaavan ennustamisen käyttötarkoitus ja rooli liiketoiminnan ohjauksessa.....	42
5.2.2	Rullaavan ennustamisen hyödyt.....	44
5.2.3	Rullaavan ennustamisen haasteet .....	48
5.2.4	Perinteisen budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen eroavaisuudet sekä yhteensovittaminen .....	51
5.3	Rullaavan ennusteprosessin kehittämiskohdat.....	57
5.3.1	Realistiset ennusteet.....	59
5.3.2	Rullaavien ennusteiden tarkkuustason määrittely.....	60
5.3.3	Viestintä prosessiin sitouttamisessa ja motivaation parantamisessa .....	61
5.3.4	Rullaavan ennustamisen teknisyyden tukeminen .....	63

5.3.5	Toiminnan organisointi liiketoiminnassa ja prosessin käyttötarkoituksen kirkastaminen.....	64
5.3.6	Roolit rullaavan ennustamisen toteuttamisessa.....	66
6	Yhteenveto ja johtopäätökset .....	69
6.1	Tapausyrityksen suunnitteluprosessien kehittäminen.....	70
6.1.1	Perinteisen budjetoinnin ja rullaavan ennusteen yhteensovittaminen .....	71
6.1.2	Rullaava ennuste liiketoimintaympäristön muutoksissa .....	72
6.1.3	Perinteisen vuosibudjetoinnin keventyminen rullaavuuden myötä .....	73
6.1.4	Ennusteiden tarkkuustaso .....	74
6.1.5	Rullaavuuden hyödyntäminen .....	75
6.1.6	Ennusteiden laatu .....	76
6.1.7	Rullaavien ennusteiden käyttötarkoituksen viestiminen.....	78
6.2	Tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti .....	79
6.3	Jatkotutkimusehdotukset.....	82
6.4	Oman oppimisen reflektointi.....	82
	Lähteet .....	84
	Liitteet.....	90
	Liite 1. Haastattelurunko.....	90

# 1 Johdanto

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on tutkia ja kehittää rullaavaa ennustamista liiketoiminnan johtamisen työkaluna tapausyrityksessä. Tutkimuksen tavoitteena on kehittää sekä rullaavan ennustamisen ajatusmallia että sen johtamisprosessia, jolloin se tukee paremmin sekä liiketoiminnan operatiivista toimintaa että johtamista.

## 1.1 Taustaa

”Perinteinen budjetointi on kiistatta yksi merkittävimmistä yritysten johtamisjärjestelmistä” toteaa Åkerberg (2017, 17), jatkaen heti perään, että perinteinen budjetointiprosessi sellaisenaan ei pysty enää vastaamaan nopeasti muuttuviin markkinoihin. Perinteinen budjetointi onkin kohdannut paljon kritiikkiä ja sen ei enää katsota vastaavan niihin tarpeisiin, joita nykypäivän kilpailtu ja hektinen liiketoimintaympäristö asettaa (Neely, Adams & Bourne 2003, 22). Budjetointi saa aikaan usein aktiivista keskustelua sekä asiantuntijoiden että akateemisten tutkijoiden keskuudessa, mikä on tehnyt budjetoinnista yhden laajimmin tutkitun aiheen johdon laskentatoimen piirissä (Luft & Shields, 2003). Budjetointitarpeiden muuttuminen on johtanut siihen, että perinteinen vuosibudjetti on haastettu kykenemättömyydestä toimia joustavasti epävarmoissa ja muuttuvissa tilanteissa (Ekholm & Wallin 2011, 145). Lisäksi budjetointi koetaan raskaaksi prosessiksi, koska siihen käytetään merkittävästi aikaa mutta siitä saatava lisäarvo on kuitenkin vähäinen (Hope & Fraser 2003a, 111). Esitetyn kritiikin myötä perinteiselle budjetoinnille on haettu korvaavia menetelmiä ja useita vaihtoehtoja on sen pohjalta syntynyt: perinteisen budjetoinnin täydentämistä erilaisilla menetelmillä, jolloin joitakin budjetoinnin aiheuttamia ongelmia saadaan poistettua aina budjetoimattomuuteen, jolloin budjettien laatiminen on täysin hylätty organisaatioissa (Neely ym. 2003, 23–25).

Vaikka perinteistä budjetointia on kritisoitu paljon ja kritiikkiä on esitetty paljon sekä alan kirjallisuudessa että akateemisissa julkaisuissa (esimerkiksi Neely ym. 2003; Lynn & Madison 2004; Haka & Krishnan 2005; Rickards & Ritsert 2012; Becker 2014) on perinteiselle budjetoinnille edelleen käyttöä ja sen haasteita yritetään korjata erilaisilla vaihtoehtoisilla menetelmillä. Näin ollen perinteisen budjetoinnin käsitettä on laajennettu kehittämällä uudenlaisia ohjausjärjestelmiä, jolloin budjetoinnin ohella organisaatioissa laaditaan esimerkiksi rullaavia ennusteita tai rullaavia budjetteja. Kyseiset kehittyneemmät ohjausjärjestelmät ovat muodostaneet joustavamman ja dynaamisemman prosessin verrattuna perinteiseen budjetointiprosessiin. (Ekholm & Wallin 2011; Henttu-Aho & Järvinen 2013; Sandalgaard 2012.)

Useat tutkijat siis painottavat, että perinteiset budjetit ja vuosisuunnitelmat tulee korvata tai täydentää rullaavilla ennusteilla tai rullaavilla budjeteilla (Sivabalan, Booth, Malmi & Brown, 2009; Libby & Lindsay, 2010; Østergren & Stensaker, 2011). Monet tutkimukset tukevat kyseistä väitettä sillä, että yhä useammassa organisaatiossa on jo otettu rullaavan ennustamisen malli mukaan organisaation toiminnan ohjaamiseen tukemaan tai korvaamaan perinteistä budjetointia (esimerkiksi: Simons 1991; Marginson & Ogden 2005; Libby & Lindsay 2007, 2010). Kuitenkin, vaikka monissa yrityksissä on käytössä rullaava suunnittelu tai rullaava ennustaminen, syksyllä tehdään siitä huolimatta usein normaalia ennusteprosessia työläämpi budjetointi. ”Perinteinen budjetointi on yksinkertaisesti menettelytapa, joka yleensä loppukesällä tai alkusyksyllä käynnistää yrityksissä ja julkishallinnon organisaatioissa prosessin numeeristen ja ei-numeeristen tavoitteiden määrittelemiseksi ja se painottuu kirjanpidolliseen aineistoon.” (Åkerberg 2017, 21; Åkerberg 2006, 29–30.) Perinteinen budjetointikirjallisuus korostaa budjetoinnin roolia enemmän operatiivisena johdon ohjausvälineenä, jolloin budjetti ja strategiasuunnittelu eivät ole riittävän vahvassa suhteessa toisiinsa. Lisäksi perinteinen budjetointisuunnittelu on kaavamaisista ja joustamattomista mikä erottaa sen strategisesta suunnittelusta sekä ennustamisesta. Perinteistä budjettia on myös kritisoitu siitä, että se on liian jäykkää ja sitouttaa organisaation 12 kuukaudeksi budjettiin, joka on tehty epävarmojen ennusteiden perusteella. Perinteisen budjetin ominaisia piirteitä on, että se sitouttaa johdon yhteisiin tavoitteisiin. Nämä suunnitelmat hyväksytetään hallituksella, jonka jälkeen budjettia ei enää muuteta. (Järvenpää, Lämsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 237.)

Mitä sitten tarkoittaa rullaava ennustaminen? Ennusteet eivät ole tavoiteasetantaa eli budjetteja, jolloin ennusteiden osumatarkkuutta ei ole tarkoituksen mukaista mitata. Ennusteiden kannalta on olennaista tietää, mitkä ovat odotusarvot ja oletukset ennusteiden, ja erityisesti muuttuneiden ennusteiden taustalla, jotka ovat keskeisessä asemassa. Ennusteet laaditaan, jotta tarvittavat toimenpiteet pystytään tunnistamaan. Ennusteita päivittävät liiketoiminnoista vastaavat henkilöt eli se ei voi olla työ, joka voidaan siirtää muualle. Ennusteprosessissa tulee keskittyä olennaiseen eli rullaavissa ennusteissa ei voi olla liikaa tekijöitä. Oleellisiin asioihin keskittyminen onnistuu, mikäli yrityksen strategia on ymmärrettävä. Lisäksi yrityksen menestystekijät sekä niistä johdetut avaintunnusluvut tulee olla selkeästi määritelty. Toimenpiteiden aloittaminen hyvissä ajoin eli oikea aikaiseen reagointiin ei pitäisi olla esteitä, mikäli vastuut eri toiminta-alueista ja toimenpideohjelmat ovat oikein määritelty. Mikäli prosessi ei silti vielä toimi, tulee arvioida miten sisäinen kommunikatio toimii; ehkä yrityksessä ei ole vielä täysin ymmärretty, että rullaava suunnittelu ja säännöllisesti päivitettävät ennusteet ovat selkeästi muuta kuin perinteinen budjetointi. (Åkerberg 2017, 164.)

## 1.2 Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena on, että rullaava ennustaminen tukee paremmin sekä operatiivista toimintaa että johtamista eli tarkoituksena on kehittää sekä ennustamisen ajatusmallia että sen johtamisprosessia. Rullaavassa ennustamisessa kysymys on ennen kaikkea operatiivisen organisaation luvuista ja toiminnasta. Ennusteista saatavan tiedon tulee olla sellaista, että sekä liiketoimintajohto että operatiivinen organisaatio ymmärtävät, mitä on tapahtunut ja mikä on tulevaisuuden näkymä eli millaisiin toimenpiteisiin on tarvittaessa ryhdyttävä, jotta esimerkiksi epäsuotuisa kehitys saadaan kääntymään. Tutkimuksen tavoitteena on myös yhdistää tutkimuskohteesta sekä tieteellisistä keskusteluista esille tulleita hyötyjä ja mahdollisuuksia, joiden avulla tapausyrityksen rullaavan ennustamisen prosessia pyritään kehittämään.

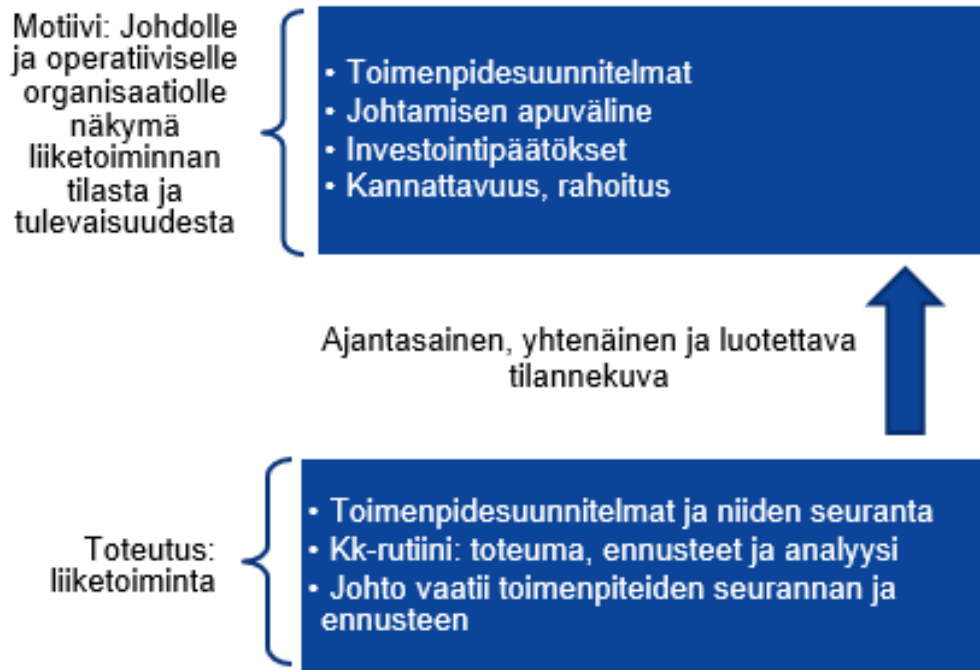
Rullaava ennustaminen mahdollistaa joustavamman suunnittelun ajallisesti kuin budjetointi ja se tukee siten majoitus- ja ravitsemisalan syklejä, koska toimialan tuloksellisuus vaihtelee huomattavasti vuodenajasta ja kuukaudesta riippuen. Tällöin toimialalle esimerkiksi kalenterivuosi ei ole optimaalisin suunnittelujakson pituus. Tämän lisäksi rullaavassa ennustamisessa on mahdollista käyttää niitä ajureita, jotka ovat kullekin toimialalle relevantimpia ja ominaisia eli ennustaminen on suoriteperusteista.

Budjetointi vaatii monesti paljon aikaa ja resursseja, jolloin budjetointiin käytetty aika on aina pois myös tulosityksiköiden operatiivisesti toiminnasta. Kohdeyrityksessä budjetointi suoritetaan loka-marraskuussa, mikä on myös liiketoimintayksiköissä operatiivisen toiminnan osalta kiireisintä aikaa. Budjetoinnin keventyminen vapauttaa aikaa operaatioiden toimintaan ja toisaalta keventää työmäärää. Budjetointi saattaa vaatia myös sen, että budjetti tehdään moneen kertaan uudelleen, ennen kuin on saatu aikaan sellaiset luvut, jotka ovat tulospolun mukaiset ja joihin johto voi olla tyytyväinen. Silloin sama työ tehdään monta kertaa ja kierrokset saattavat viivästyttää koko prosessia ja tekevät siitä raskaan. Tavoitteena on siis tukea koko suunnitteluprosessia eli jatkossa varsinaista, välillä hyvin raskasta, budjetointikierrosta ei enää erikseen tarvitse tehdä, kun suunnittelusta tehdään rullaavaa, systemaattista ja hyvin ohjattua.

Lisäksi rullaava ennustaminen tukee operatiivista johtamista tarjoamalla tietoa aiemmin käyttöön ja liiketoiminta-analyysien laatu paranee. Rullaavan ennustamisen tarkoituksena on myös nopeuttaa strategisten päätösten tekemistä sekä parantaa liiketoiminnan ketteryyttä ja kykyä reagoida nopeasti jatkuvasti muuttuvassa liiketoimintakentässä eli tukea operatiivisen ohjauksen terävöittämistä sekä aikaisempaa reagointia. Rullaavan ennusta-

misen avulla siirrytään pois kalenterivuosi-ohjauksesta jatkuvan, yli kalenterivuoden jatkuvan ennustamisen prosessiin sekä vähennetään tarpeetonta työtä eli kevennetään vuosibudjetointia.

Toteuman ja ennusteen avulla seurataan toimenpiteiden vaikutusta ja viestitään tilanne johdolle ja operatiiviselle organisaatiolle yhtenäisellä tavalla



Kuva 1. Rullaavan ennustamisen toteutus ja motiivi

### 1.3 Tutkimusongelma

Rullaava ennustaminen liiketoiminnan johtamisen välineenä tutkimuksen tarkoituksena on tutkia, tukeeko rullaava ennustaminen aidosti liiketoimintaa ja johtaako se toimenpiteisiin. Lisäksi tutkitaan, pystytäänkö rullaavan ennustamisen avulla yhtenäistämään liiketoiminnan suunnittelua, jolloin perinteisen vuosisuunnittelun eli budjetoinnin tulisi keventyä. Kyseessä on siis ennusteprosessin kehittäminen, jotta ennustamisesta tulee suoraviivaisempaa, liiketoimintalähtoisempää ja se auttaa reagoimaan nopeasti liiketoimintaympäristön muutoksiin.

### 1.4 Kohdeorganisaatio

Tutkimuksen kohdeorganisaationa on Sokotel Oy, joka on SOK:n matkailu- ja ravitsemisliiketoimintaa harjoittava tytäryhtiö ja se operoi Suomessa seitsemää Radisson Blu Hotelia ja 14 Sokos Hotellia pääkaupunkiseudulla, Tampereella, Vaasassa ja Oulussa. Sokotel on MaRa-alan menestyneimpien yritysten joukossa ja sai vuonna 2017 Kauppalehden



Menestyjät-sertifikaatin. Radisson Blu ketju toimii Suomessa franchise periaatteella ja Sokotel Oy:llä on monivuotinen sopimus hotellien operoinnista Carlson Rezidor Hotel Groupin kanssa. Sokos Hotels on Suomen kattavin hotelliketju, johon kuuluu yli 50 hotellia Suomessa, Tallinnassa ja Pietarissa. Hotellit sijaitsevat kaupunkien keskustoissa tai keskellä vapaa-ajan kohteita. Laadukkaan majoituksen lisäksi Radisson Blu ja Sokos Hotellit tarjoavat monipuolisia tapahtuma- ja ravintolapalveluita. (S-Kanava 2017). Tässä tutkimuksessa keskitytään siis Sokotel Oy:n liiketoiminta-alueeseen.

#### **1.4.1 Suunnitteluprosessin taustaa kohdeorganisaatiossa**

Kohdeorganisaatiossa rullaavan ennustamisen toimintamalli on otettu käyttöön vuoden 2016 alussa. Sitä ennen organisaatiossa toteutettiin tulosenustamista, jolloin ennusteajanjakso käsitti kerrallaan vain kuluvan kalenterivuoden eli tehtiin niin kutsuttua seinään ennustamista. Majoitusmyynnin osalta organisaatiossa on toteutettu jo pidempään rullaavaa ennustamista ja se on käsittänyt kolmen kuukauden tarkasteluajanjakson. Koska liiketoiminnan ja liiketoimintaympäristön muutokset tapahtuvat kohdeyrityksenkin harjoittamalla majoitus- ja ravintola-alalla aina vain nopeammin ja toimintaa on tärkeää pystyä ennakoidaan yli kalenterivuoden, toiminnan sopeuttaminen ei voi odottaa seuraavaan kalenterivuoden ajanjaksoon vaan on toimittava paljon nopeammin. Lisäksi organisaation liiketoiminnan kokonaisuuden optimoinnin ja tuloksellisuuden takia on tärkeää, että organisaation kaikki strategiset bisnesalueet ovat rullaavan ennustamisen piirissä. Rullaavassa ennusteessa nähdään liiketoiminnan muutosten vaikutukset nopeasti ja yli kalenterivuoden ja niihin voidaan reagoida heti.

Tapausorganisaatiossa rullaavalla ennustamisella seurataan budjetin realistisuutta sekä liiketoiminnan suuntaa ja kehitystä. Lisäksi rullaavan ennusteen avulla pohjustetaan seuraavan vuoden tavoiteasetantaa eli vuosibudjettia. Rullaavan ennustamisen ei tule tarkoittaa samaa budjetointia uudelleen joka kuukausi, koska budjetoinnilla ja ennustamisella ovat erilaiset tehtävät. Budjetoinnissa arvioidaan seuraavan vuoden tekemisiä ja se kerrotaan numeroina; budjetti on siis tavoite, mihin uskotaan ja halutaan päästä. Rullaavassa ennusteessa arvioidaan sillä hetkellä olevan parhaan tiedon pohjalta seuraavan 18 kuukauden myyntiä, liikevaihtoa ja kuluja. Tätä verrataan vastaavaan budjettiin ja voidaan analysoida, kuinka saavutettavissa budjetti on tämän päivän tilanteessa.

Rullaava ennuste tehdään kuukausittain ja sen valmistuttua on myös analysoinnin aika. Ennusteen eroja tarkastellaan sekä budjettiin, edelliseen vuoteen että edelliseen ennusteeseen, jolloin nähdään toiminnan kehityssuunta. Mikäli erot ovat pieniä, etenee toiminta

yleisesti ottaen suunnitelmien mukaan. Jos erot suurentuvat, on tehtävä päätöksiä toimenpiteiden suhteen: miten lisätään myyntiä, tarvitaanko resursseja lisää vai tuleeko niitä vähentää, miten ja milloin toteutetaan suunniteltuja investointeja ja mitä muuta voidaan tehdä.

Rullaavan ennustamisen toteuttamisessa on tärkeää, että päätöksiä toimenpiteiden suhteen sekä tilanteen analysointia ryhdytään tekemään heti ensimmäisten erojen näkyessä. Muutostarpeen arviointi tulee olla osa jokapäiväistä liiketoiminnan johtamista ja muutoksesta tulee osa arkipäivää. Suuret yllätykset jäävät pois toiminnasta, kun rullaavan ennustamisen toimintamalli on sisäistetty kaikilla organisaation tasoilla, koska varsinkaan negatiivisia yllätyksiä ei kukaan kaipaa. Rullaavan ennustamisen avulla yrityksen liiketoiminta saadaan pysymään mukana liiketoimintaympäristön jatkuvassa muutoksessa.

Rullaavan ennustamisen toimintamalli on osittain jäänyt vielä puutteelliseksi eikä siitä saatuja hyötyjä ole hyödynnetty kokonaisvaltaisesti. Osa liiketoiminnan henkilöistä on kokenut, että rullaavan ennustamisen periaatteita ja käyttötarkoitusta ei ole viestitty tarpeeksi hyvin eli miten ja mihin tarkoitukseen rullaavasta ennusteesta saatavaa tietoa käytetään hyväksi; mikä on siis toimintamallin käyttötarkoitus ja arvo. Tämän takia rullaavan ennustamisen mallia on tarvetta tutkia tarkemmin sekä selvittää, miten toimintamallia pystytään hyödyntämään kohdeyrityksen liiketoiminnan johtamisessa niin, että siitä saatavat hyödyt konkretisoituvat ja ne ymmärretään aidosti. Lisäksi organisaatioon saadaan luotua yhteinen näkemys toimintamallin käyttötarkoituksesta, periaatteista ja arvosta kaikille organisaation tasoille sekä luotua yksinkertainen ja selkeä prosessi, jota toteutetaan kaikissa liiketoimintayksiköissä. Tavoitteena on siis, että rullaavan ennustamisen prosessi on tehokas ja motivoiva ja kaikki prosessin osalliset ymmärtävät, että se on tiettyä, määriteltyä tarkoitusta varten tehty työkalu liiketoiminnan ohjaamiseksi.

Rullaavan ennustamisen tarkoitus eli mitä mallilla haetaan ja mikä on sen tarkoitus liiketoiminnan ohjausvälineenä, on määritetty konsernin ylimmässä johdossa. Kyseiset periaatteet on koostettu konsernitason keskitetysti yhteen ja tiedotettu eteenpäin konsernin eri tasoilla kuitenkin melko hajautetusti. Esimerkiksi tytäryhtiössä rullaavan ennustamisen mallin jalkauttamisen vastuu on tytäryhtiöllä itsellään ja sen toteutusta ei sinänsä valvota. Konserni raportoi kvartaaleittain ennustetta, jolloin oletusarvona on, että kaikki konsernin toiminnot ovat ennusteen valmistaneet. Tapausyrityksessä rullaavan ennustamisen prosessista vastaavat business controllerit. Toimintamallin periaatteet sekä prosessin kulku on määritelty tapausyrityksen talousosastolla mukaillen konsernin luomia puitteita. Prosessin viestiminen liiketoiminnalle on tehty business controllerin toimesta talousjohtajan

ohjauksella. Prosessin määrittely on tehty osittain erillisenä prosessina verrattuna konsernin suositusmalliin johtuen kohdeyrityksen liiketoiminnan luonteesta sekä siitä, että rullaavan ennustamisen malli haluttiin tapausyrityksessä ottaa nopeammin käyttöön kuin muualla konsernissa.

## **1.5 Opinnäytetyön rajaus ja teoreettinen viitekehys**

Tämä tutkimus on rajattu tarkastelemaan rullaavaa ennustamista operatiivisen johdon sekä ylimmän johdon näkökulmasta liiketoiminnan johtamisen työkaluna. Rajaus perustellaan sillä, että tutkimuksella halutaan keskittyä menetelmän käyttöön taloudellisen informaation tuottajana ylimmän johdon näkökulmasta, koska tieto siirtyy sitä kautta myös organisaation alemmille tasoille. Näin ollen on tärkeää, että sekä operatiivinen että ylin johto on sitoutunut rullaavaan ennustamiseen sekä ymmärtää menettelytavan käyttötarkoituksen ja siitä saatavat hyödyt. Muuten kyseiset asiat saattavat jäädä epäselviksi organisaation alemmilla tasoilla ja rullaavien ennusteiden kytkeminen liiketoimintaan ei välttämättä toteudu. Tutkimuksessa rajataan siis pois päällikkötason näkemys rullaavasta ennustamisesta, koska liiketoimintayksikön johtaja vaikuttaa merkittävästi siihen, miten liiketoimintayksikössä rullaava ennustaminen on omaksuttu käyttöön ja minkälainen on näkemys työkalun tuomista hyödyistä. Tutkimuksessa ei myöskään käsitellä muita yrityksen johdon ohjausjärjestelmiin kuuluvia menetelmiä kuten tuloskortteja (balanced scorecard).

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys on rakennettu talouden suunnitteluprosessin viitekehukseen eli budjetointiin ja rullaavaan ennustamiseen sekä rullaavaan ennustamiseen vaikuttaneisiin tekijöihin. Lisäksi käsitellään budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen yhteiskäyttöä sekä siihen johtaneita tekijöitä. Näin ollen on relevanttia kuvata rullaavan ennustamisen lisäksi perinteistä budjetointiä, koska budjetointiin kohdistettu kritiikki on kasvattanut tarvetta kehittää muita ohjausjärjestelmiä. Tällä tarkoitetaan sitä, että vaikka liiketoimintaympäristön epävarmuus ja hektisyys eivät vaikuta perinteisestä budjetoinnista luopumiseen, rullaavien ennusteiden käyttöönottoon on vaikuttanut kiristyvä kilpailu ja ketteryyden säilyttäminen (Sandalgaard 2012, 408–409).

Perinteisestä budjetointiä on jo tutkittu paljon ja siihen liittyvä kirjallisuutta on olemassa runsaasti. Lisäksi aikaisemmissa tutkimuksissa on myös paneuduttu budjetoinnin kehittämiseen siihen kohdistuneen kritiikin takia. Verrattuna aikaisempiin tutkimuksiin, tässä tutkimuksessa keskitytään ilmiön tutkimiseen tietyssä liiketoimintaympäristössä sekä halutaan lisätä ymmärrystä siitä, miten rullaavan ennustamisen ja perinteisen budjetoinnin yhteiskäyttöä hyödynnetään kyseisessä kontekstissa. Saatuja tuloksia pyritään myös yleistä-

mään aikaisempiin tutkimustuloksiin. Tässä tutkimuksessa ei perehdytä rullaavan ennustamisen jyrkkään toteutustapaan eli budjetoimattomuuteen (beyond budgeting), koska tapausyrityksessä budjetoinnista ei olla luopumassa. Tapausyrityksessä on kuitenkin haluttu uudistaa budjetoinnin ajatusmallia ja budjetoinnin sijaan on alettu käyttää termiä tavoiteasetanta. Eli hyvin perinteisestä budjetoinnista tapausyrityksessä on rullaavan ennustamisen kautta haluttu luopua. Tässä kohtaa perinteisellä budjetoinnilla tarkoitetaan hyvinkin jäykkää perinteisen budjetoinnin prosessia, jota Åkerberg (2017, 22–23) kuvaakin elottomaksi, kaavamaiseksi ja toimimattomaksi prosessiksi, jolloin johto on itsestään selvä budjetointiprosessin johtaja ja näin ollen lukujen taustalla ei välttämättä ole aitoja toimenpiteitä.

Rullaavaa ennustamista käsittelevää kirjallisuutta tutkiessa on ollut mielenkiintoista huomata, että aiheesta esiintyy kahta erilaista koulukuntaa siitä, voiko rullaava ennustaminen korvata kokonaan perinteisen budjetoinnin vai voiko se toimia vain perinteisen budjetoinnin ohella, jolloin ennusteet eivät ole varsinaisia tavoitteita vaan niitä käytetään täydentämään vuosibudjetointia. Osa tutkijoista näkee rullaavan ennustamisen oleva yksi vaihtoehto perinteiselle budjetoinnille ja osan mukaan rullaavaa ennustamista voidaan tehdä yrityksessä budjetoinnin lisäksi, jotta perinteistä budjetointiprosessia pystytään keventämään. Tässä tapauksessa budjetti toimii yrityksen tavoiteasetannan työkaluna eli budjetti on tavoite, johon organisaatio pyrkii ja rullaava ennuste on mahdollisimman tarkka kuva tulevasta ja sen tarkoitus on ohjata päätöksentekoa. Tässä tutkimuksessa keskitytään jälkimmäiseen malliin eli rullaavan ennustamisen tuottamiseen perinteisen budjetoinnin ohella, koska kohdeyrityksessä on käytössä kyseinen toimintamalli.

## **1.6 Tutkimuksen toteuttamistapa ja käytetyt menetelmät**

Tämä tutkimus on toteutettu tapaus- eli case-tutkimuksena tapausyrityksen näkökulmasta laadullisin eli kvalitatiivisin tutkimusmenetelmin. Tapaus tutkimus on perusteltu tavoitteella, mikä on ymmärryksen lisääminen kohdeilmiöistä yritys kohtaisessa viitekehyksessä. Lisäksi tapaus tutkimus tutkimusmenetelmänä jättää tilaa ilmiön monimuotoisuudelle ja monimutkaisuudelle, jolloin se lisää ymmärrystä tutkimusongelmasta. Laadullinen tutkimusmenetelmä on perusteltu myös sillä, että siinä korostuu kokonaisvaltainen tiedonhankinta todellisista tilanteista ja tiedon keruun välineenä on suosittu ihmisiä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 160.)

Laadullinen tutkimusmenetelmä ilmenee myös sitä kautta, että tutkimusaineiston keruu on suoritettu seitsemän puolistrukturoidun teemahaastattelun avulla. Aineisto on kerätty

haastattelemalla tapausyrityksen ylintä johtoa sekä liiketoiminnan operatiivisesta toiminnasta vastaavia hotellinjohtajia. Haastatteluin kerättyä aineistoa on tarkoitus reflektoida tutkimuksen tiimoilta kerättyyn teoriaan. Näin rinnastettuna haastatteluaineiston ja teorian tarkoituksena on luoda kehitysehdotuksia tutkittavan tapausyrityksen rullaavan ennustamisen toteuttamiseen sekä kyseisen prosessin parantamiseen.

## **1.7 Tutkimuksen rakenne**

Tutkimuksen rakenne koostuu kuudesta pääkappaleesta. Tutkimus alkaa johdantokappaleella (luku 1), jossa esitellään tutkimuksen taustaa sekä käydään lävitse tutkimuksen kannalta oleelliset asiat, kuten tutkimuksen tavoite ja tarkoitus eli tutkimuskysymykset sekä käytetyt tutkimusmenetelmät eli miten tutkimuksen aineisto on kerätty. Toisessa ja kolmannessa pääkappaleessa keskitytään tutkimuksen taustateoriaan eli esitellään tutkimuksen kannalta oleellinen teoreettinen viitekehys, johon tutkimus pohjautuu. Toisessa pääkappaleessa käsitellään perinteistä vuosibudjetointia, joka luo perustan muille teoriaosassa läpikäytävillä asioilla. Kolmannessa luvussa keskitytään rullaavan ennustamisen käsitteeseen sekä siihen, miten luodaan onnistunut rullaavan ennustamisen prosessi. Lisäksi esitellään rullaavan ennustamisen tuomia hyötyjä ja haittoja sekä rullaavan ennustamisen ja perinteisen budjetoinnin yhteensovittamista. Teoriaosan tarkoituksena on pohjustaa kattavasti menetelmiä, joita tutkitaan empiriaosassa. Teoriaosuuden jälkeen tulee tutkimuksen empiriaosa ja kappaleessa neljä kuvataan tarkemmin tutkimuksessa käytettyä tutkimusmenetelmää, aineiston keruuta sekä analysointitapaa. Seuraavassa pääkappaleessa (luku 5) esitellään tutkimuksen tulokset teemoittain ja vedetään yhteen tapausyrityksen rullaavan ennustamisen mallin kehitysnäkykymiä. Kuudennessa pääkappaleessa eli yhteenvedossa tiivistetään keskeisimmät tutkimustulokset sekä niistä johdetut kehitysehdotukset. Viimeiseksi kuudennessa pääkappaleessa arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta, tarkastellaan esiin nousseita mahdollisia jatkotutkimusaiheita sekä reflektoidaan tutkimuksen tekijän oman oppimisen kannalta keskeisiä asioita. Tutkimus päättyy lähde- luetteloon ja liitteisiin.

## 2 Perinteisen budjetoinnin toimintamalli

Tutkimuksessa käsitellään vertailukohtana rullaavaan ennustamiseen perinteistä vuosibudjetointia, mikä tarkoittaa menettelytapaa, jossa yleensä loppukesällä tai alkusyksyllä talousosastot lähettävä organisaatioille budjetointilomakkeet ja – ohjeet. Näiden ohjeiden avulla organisaation esimiehet budjetoivat vastuualueensa kulut ja tuotot, jonka jälkeen talousosasto yhdistää budjetit. Lopulta nämä budjetit hyväksytään loppuvuodesta, yleensä viimeistään joulukuussa. Tätä syksyllä laadittua budjettia seurataan ja verrataan toteumaan systemaattisesti koko seuraavan kalenterivuoden. Kyse on melko hierarkkisesta, vuosittain toteutettavasta prosessista, joka vaatii paljon resursseja ja aikaa. Budjetoinnin tarkoituksena on siis asettaa liiketoiminnalle tavoitteet, joihin heidän on vuoden aikana pyrittävä pääsemään. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 234–235; Åkerberg 2017, 21–22.)

Esimerkiksi Åkerbergin (2017, 17) ja Ikäheimo, Malmi & Waldenin (2016, 146) mukaan budjetointi on laaja kokonaisuus, joka käynnistetään prosessina viimeistään silloin, kun strategian suunnittelu päättyy. ”Viimeistään” sen takia, että budjetointia käsiteltäessä tulee käsitellä jonkin verran myös strategiaprosessia sekä sen tuottamia tuloksia, jotta strategian ja budjetoinnin yhteys on ymmärrettävästi mielessä. Tulee muistaa, että mikäli strategiakerroksella annettuja tehtäviä ei ole hoidettu asian mukaisesti ja kattavasti, budjetti-kerroksesta tulee vielä tuskaisempi ja tarpeettomampi, huolimatta siitä minkälainen budjetointiprosessi on. Budjetointiprosessin tulee alkaa strategian jalkauttamisella sekä tavoiteasetannalla. Tämä vaihe on prosessissa haasteellisin, koska tässä vaiheessa luodaan edellytykset tulevaisuuden onnistumiselle. Seuraavassa vaiheessa tavoitteet muutetaan rahassa mitattaviksi luvuiksi, joista loppujen lopuksi muodostuvat tuloslaskelmat ja taseet. Budjetoinnista saadaan siis suurin hyöty irti, kun se on yhteydessä organisaation strategiaan (Horngren, Datar, Foster, Rajan & Ittner 2009, 207).

### 2.1 Perinteisen budjetoinnin mahdollisuudet ja edut

Melkein kaikki organisaatiot käyttävät budjettia talouden ohjausvälineenä strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Koska budjetointi on ollut jo melko pitkään keskeinen tekijä organisaatioiden talouden ohjausjärjestelmissä, tarkastellaan seuraavaksi budjetoinnista saatavia hyötyjä, koska oikein toteutettuna budjetointi on yksi hyödyllisimmistä johdon laskentatoimen menetelmistä. (Raghunandan, Ramgulam & Raghunandan-Mohammed 2012, 110–111.) Lisäksi budjetointi linkittyy tapausyrityksessä vahvasti tässä tutkimuksessa tarkasteltavaan rullaavaan ennustamiseen, joten tutkimuksen kannalta on hyödyllistä käsitellä myös perinteistä vuosibudjetointia.

Budjetti on väline, jolla ylempi johto pystyy viestimään organisaation strategiset ja operatiiviset tavoitteet alemmille organisaation tasoille, jolloin budjetin avulla pystytään viestimään organisaation tavoitteesta yksinkertaisella tavalla koko organisaatiolle. Lisäksi henkilökuntaa pystytään motivoimaan ottamalla heidät mukaan tavoitteiden suunnitteluun sekä arvioimaan tulevaisuuden tavoitteita. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 180; Ikäheimo ym. 2016, 146–147.) Budjetointi pakottaa siihen osallistuvat vastuulliset henkilöt pohtimaan organisaation tulevaisuutta sekä ennakoimaan tulevia muutoksia vähintään kerran vuodessa, mitä voidaankin pitää yhtenä budjetoinnin keskeisimpänä etuna (Alhola & Lauslahti 2005, 95; Suomala ym. 2011, 179). Lisäksi budjetoinnin yksi suurimmista hyödyistä on se, että se vahvistaa yrityksen eri osastojen välillä käytävää sisäistä kommunikaatiota (Greenberg & Greenberg 2006, 42).

Budjetoinnin avulla saadaan koko yrityksen kattava taloudellisten tavoitteiden viitekehys siten, että organisaation koko toiminta on koottu yhteen taloudellisiksi luvuiksi. Budjetoitujen lukujen vertaaminen toteumiin luo pohjan suorituksen arvioinnille ja mahdollisten erojen havaitsemisen myötä toimintaa pystytään korjaamaan. (Raghunandan ym. 2012, 111.) Aktiivinen sekä täsmällinen seuranta riittävän tihein ajanjaksoin mahdollistavat erojen havaitsemisen ja niihin reagoimisen (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 235). Lisäksi budjetista käy ilmi mitä yrityksen eri yksiköt aikovat tehdä ja milloin, jolloin budjetin avulla pystytään koordinoimaan yrityksen toimintaa. Esimerkiksi jos yrityksen tuotantoyksikkö ei kykene vastaamaan kysyntään, tietävät myynti- ja markkinointiyksiköt olla järjestämättä kampanjaansa silloin. (Ikäheimo ym. 2016, 147.)

Budjettia voidaan siis hyödyntää, kun organisaation suoriutumista halutaan arvioida. Raportoitaessa toiminnan suoriutumista on vaikea arvioida, mikäli yrityksellä ei ole kunnollista vertailua siitä, mitä on tavoiteltu. Budjetti antaa arvioinnille perustan, minkä avulla onnistumisia ja epäonnistumisia voidaan analysoida. Sen lisäksi, että toteumaa vertaillaan budjettiin, voidaan vertailukohtana vastaavasti käyttää aiempaa toteutunutta suoritustasoa. Silloin ongelmaksi voi tosin nousta se, miten huomioidaan liiketoimintaympäristössä tapahtuneet muutokset. Budjetoinnin yhteydessä joudutaan suunnittelemaan esimerkiksi organisaation ja markkinoiden resursseissa mahdollisesti tapahtuvia muutoksia. Näin ollen budjettia pidetään usein parempana vertailukohtana kuin aiempaa toteutunutta suoritustasoa. (Alhola & Lauslahti 2005, 95–96; Suomala ym. 2011, 180.)

## **2.2 Perinteisen budjetoinnin haasteet**

Perinteinen budjetointi oli oletettavimmin yksi menestyksekkäimmistä johtamismuodoista jo 1900 – luvun alkupuolella mutta se on viime aikoina kohdannut huomattavaa kritiikkiä

sen puutteellisuudesta vastata nykypäivän kasvaneisiin liiketoimintaohjauksen tarpeisiin nopeasti muuttuvan liiketoimintaympäristön myötä. (Bunce, Fraser & Woodcock 1995, 255; Horváth & Sauter 2004, 10). Budjetin heikkous nousee esille silloin, kun kilpailun sijasta budjetti muodostuu organisaatiolle toiminnalliseksi haasteeksi. Mikäli näin käy, organisaation reagointi markkinassa kilpailuun myöhästyy, olipa kyseessä joko markkinatilanteen heikentyminen tai paraneminen. Jos yrityksessä tyydytään vain myyntibudjetin saavuttamiseen, saatetaan pahimmassa tapauksessa markkinassa ollut moninkertainen mahdollisuus menettää. (Åkerberg 2017, 42–43). Lisäksi budjettia tehdään liian usein kuluvaan tai edellisen vuoden lukuihin perustuen sekä tiedossa olevilla muutoksilla niiden korjaamiseksi. Silloin nykyisten toimintatapojen kyseenalaistaminen ja uusien ideoiden synnyttäminen jäävät toisarvoisiksi. (Syvänperä & Lindfors 2014, 11.)

Perinteiseen budjetointiin käytetään huomattavasti aikaa, jolloin siihen käytetty työmäärä on mahdollisesti liian suuri siitä saatavaan hyötyyn nähden (Ikäheimo ym. 2016, 153). Lisäksi perinteinen budjetointiprosessi vaatii suuren työmäärän useilta eri ihmisiltä, jotka työskentelevät organisaation eri tasoilla. Esimerkiksi Hope & Fraserin (2003a, 111) mukaan budjetointiprosessin raskauden myötä johdolla menee kuukausittain enemmän aikaa tiedon keräämiseen kuin strategiatyöskentelyyn.

Perinteistä budjetointia on myös kritisoitu siitä, että sen suhde strategiasuunnitteluun on heikko eikä se niinkään ole enää se työväline, jolla yrityksen strategiset tavoitteet tuotetaan luvuiksi ja informaatioksi kaikilla organisaation tasoilla (Hopper, Northcott ja Scapens 2007, 137). Lisäksi budjetin perustaksi otetaan useimmiten edellisen vuoden budjetti, jolloin sen evaluoinnissa ei huomioida ulkoisia vertailukohtia tai strategisia tavoitteita (Ikäheimo ym. 2016, 153). Budjettien laatimisvaiheessa tulee tehdä spesifejä oletuksia markkinoiden ja kustannustason kehityksestä ja ne ohjaavat suunnittelua. Kyseiset oletukset voivat ilmentyä virheellisiksi jo budjetointivaiheessa, jolloin budjetti saattaa olla ”vanhentunut” jo sen valmistuessa ja sen ohjaava vaikutus heikkenee. (Ikäheimo ym. 2016, 153.) Perinteisen budjetin vanhentuessa nopeasti saattaa liiketoiminnan tulokset erota merkittävästi budjetista, mikä voi johtua esimerkiksi markkinatilanteen tai liiketoimintaympäristön muutoksista. Perinteisen budjetin yksi heikkous siis on, että se ei hälytä ennakkoon tulevista haasteista, esimerkiksi markkinatilanteen muutoksesta, koska laadittaessa syksyllä seuraavan vuoden budjettia on melko haasteellista tietää miltä markkinatilanne näyttää seuraavan vuoden syksyllä. (Åkerberg 2006, 54–55.)

Yhtenä budjetoinnin haasteena nähdään olevan se, että budjetointi saattaa houkutella oman edun tavoitteluun organisaation yhteisen edun kustannuksella, mikäli esimiesten



bonukset ovat sidottuja budjettitavoitteisiin. Silloin riskinä on, että budjeteilla aletaan pelata, jolloin budjetointivaiheessa asetetaan liian helposti saavutettavissa olevia tavoitteita. Näihin tavoitteisiin pyritään pääsemään keinolla millä hyvänsä vaikka se vahingoittaisi koko yrityksen toimintaa. Lisäksi tilikauden tuottoja ja kuluja saatetaan siirtää seuraavalle tilikaudelle, jotta kuluvan vuoden tavoite saavutetaan vaikka se heikentäisikin seuraavan tilikauden tulosta. (Jensen 2003, 380–383.) Lisäksi kustannusten hallinta ja resurssien allokointi saattavat heikentyä strategisesti merkittävällä tavalla, mikäli kaikki budjetoidut varat pyritään käyttämään, ettei niitä leikattaisi pois seuraavan vuoden budjetista (De Leon, Rafferty ja Herschel 2012, 7).

Budjetoinnin asema keskeisenä taloudellisen ja toiminnallisen ohjauksen välineenä on säilynyt kriitistä huolimatta. Budjetointiin liittyviä ongelmia, kuten liiallista ajankäyttöä tai epäjatkuvuutta strategian kanssa, voidaan ratkaista kehittämällä budjetointiprosessia. Erilaiset budjetointimenetelmät pitäisi nähdä vaihtoehtoisina ohjauksvälineinä ja yrityksen tulisi kyetä valitsemaan omaan tilanteeseensa parhaiten sopivat menetelmät. Tällä tavalla toimimalla yritys pystyy sekä organisoimaan omaa toimintaansa että ohjaamaan ihmisiä oikeaan suuntaan. (Ikäheimo ym. 2016, 152–154.)

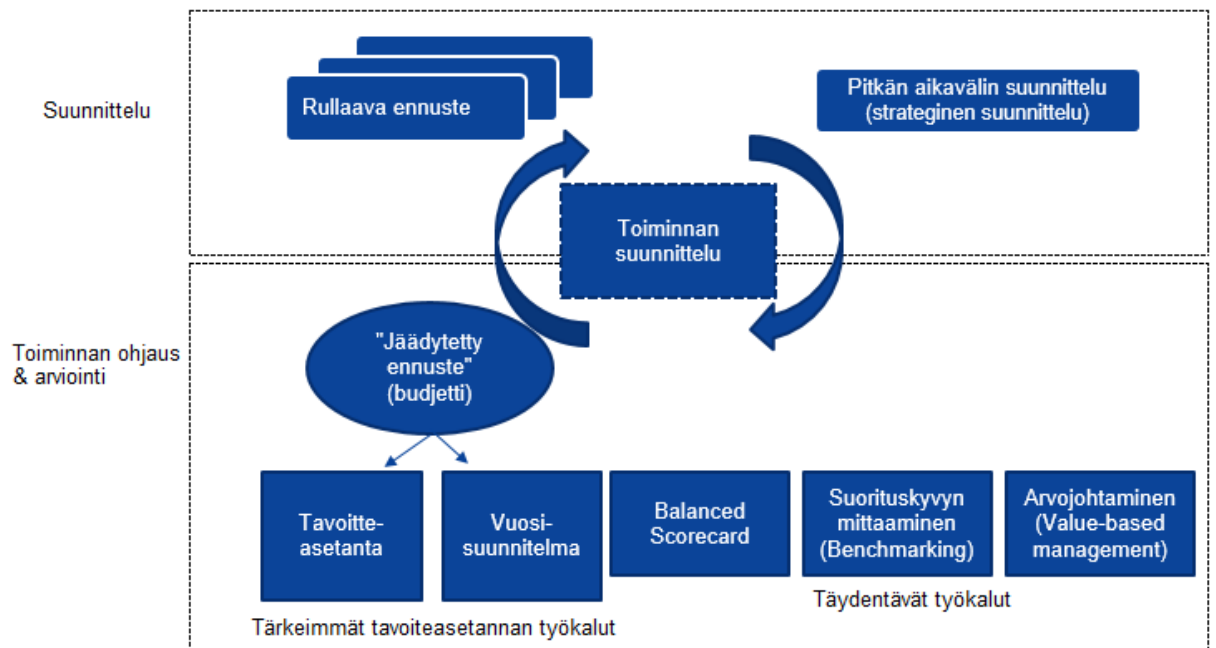
### **2.3 Perinteisen budjetoinnin pirstaloituminen**

Henttu-Ahon (2016, 7) tutkimuksen mukaan perinteisen vuosibudjetoinnin valta-asemaa johdon ohjausjärjestelmien perustana on kyseenalaistettu viime vuosina, jolloin organisaatioissa on korvattu tai täydennetty vallitsevaa perinteistä budjetointikäytäntöä uusilla kehityssuuntauksilla. Hänen näkemyksensä on, että budjetointi nähdään jakautuvan nykyään useisiin eri menetelmiin ja prosesseihin. Tämä mahdollistaa nopeamman reagoinnin ja joustavuuden nyky maailman nopeasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä. Tätä voidaan kutsua budjetoinnin pirstaloitumiseksi ja sitä voidaan kuvata uudelleenlaisiksi järjestelyksi, jossa erilaisten ohjausjärjestelmien yhdistelmää käytetään hoitamaan budjetoinnin useita eri tehtäviä. Silloin yksittäinen vuosibudjetoinnin prosessi täydennetään tai korvataan muilla ohjausjärjestelmillä. Henttu-Ahon (2016, 7) näkemyksen mukaan budjetoinnin pirstaloituminen auttaa käsitteenä paremmin ymmärtämään budjetoinnin kasvavaa monimuotoisuutta sekä muodostaa yhteisen nimittäjän budjetoinnin kehityssuuntauksille organisaatioissa, jolloin perinteinen budjetti on pirstaloitunut valikoimaksi työkaluja samalla säilyttäen perinteisen budjetin osana organisaation ohjausjärjestelmää.

Osaltaan budjetoinnin pirstaloituminen tuo haasteita organisaatioille, koska samalla kun ohjausjärjestelmät hajautuvat laajaksi kokoelmaksi työkaluja, tulee organisaation strategia, johtamiskulttuuri ja – prosessit pystyä pitämään keskenään linjassa (Hope & Fraser

2003a, 109). Silloin on tärkeätä pystyä kasvattamaan yrityksen mahdollisuudet menestyä, jolloin on tarpeellista muokata talouden johtamismalli sellaiseksi, että toimintaa pystytään jatkamaan hektisessä nykymaailmassa (Hope & Fraser 2003b, 110). Henttu-Ahon (2016, 42) mukaan rullaavien ennusteiden käyttöönotto onkin ollut merkittävä askel budjetoinnin sirpaloitumisessa, koska se on mahdollistanut ohjausjärjestelmien kehittämisen. Lisäksi hän mainitsee budjetoinnin sirpaloitumisen kautta muodostuvien dynaamisempien suunnitteluprosessien luovan laajemman ja horisontaalisemman keskustelurakenteen organisaation eri tasojen välillä toisin kuin perinteisessä budjetoinnissa käytössä olevat vertikaaliset keskustelurakenteet esimiehen ja alaisen kesken. (Henttu-Aho 2016, 43.)

Kuvassa 2 havainnollistetaan Henttu-Ahon (2016, 42) esittämä budjetoinnin sirpaloituminen. Siitä on nähtävissä, miten rullaavan ennustamisen merkitys on selkeästi kasvanut ja se on käytännössä korvannut perinteisen vuosibudjetoinnin. Siitä on tullut erittäin tärkeä työkalu, jonka avulla pystytään saamaan tuore ja realistinen kuva liiketoimintaympäristön muutoksista. Yksi versio rullaavasta ennusteesta on nk. jäädytetty ennuste (budjetti). Sitä käytetään tavoiteasetannan tai vuosisuunnitelman pohjana, jotka ovat pääasiallisia tavoiteasetannan työkaluja ja keskeisimmät menetelmät, joilla ohjataan ja arvioidaan budjetointiprosessia. Tavoiteasetantaa ja vuosisuunnitelmia voidaan tukea erilaisilla täydentävillä työkaluilla, kuten tasapainotetulla tulokortilla (balanced scorecard), suorituskyvyn mittamisella (benchmarking) ja arvojohtamisella (value-based management). Toinen keskeinen tekijä organisaation lyhyen aikavälin tavoitteiden asetannassa on pitkän aikavälin suunnittelu, jonka avulla strategiset painopisteet viestitään. Keskellä oleva toiminnan suunnittelu voidaan nähdä toiminnan ohjauksen ja arvioinnin sekä suunnittelun yhdistävänä tekijänä, jolloin budjetoinnin yksittäiset toiminnot saadaan integroitua keskenään.



Kuva 2. Budjetoinnin sirpaloituminen eli miten perinteistä vuosibudjetointiprosessia on täydennetty eri toiminnoilla kuten suunnittelu-, ohjaus- ja arviointitoiminnoilla (mukaillen Henttu-Aho 2016, 44)

### 3 Rullaava ennustaminen

#### 3.1 Rullaavan ennustamisen taustaa

Rullaavan ennustamisen malli on ollut organisaatioissa käytössä jo kohtuullisen pitkään mutta sitä ei ole vain tunnettu nykyisellä nimellään. Yli 50 vuoden ajan eri organisaatioissa on katsottu säännöllisesti vakiintuneen periodin verran eteenpäin tulevaisuuteen, esimerkiksi yritysstrategioita laadittaessa. Kiinnostus rullaavan ennustamisen käyttöön lyhyemmän aikavälin ohjausvälineenä on kasvanut vasta viime vuosina, vaikka toimintamallilla on jo pitkä historia. (Clarke 2007, 22.)

Rullaavan ennustamisen toimintamallin kasvun syiksi tunnistetaan ainakin kaksi osatekijää. Ensinnäkin rullaava ennustaminen auttaa tuottamaan noteerattujen yritysten johtoa markkinoille julkistettavaa tietoa eli toimintamallilla on rooli, kun viestitään rahoitusmarkkinoille. Toisena syynä rullaavan ennustamisen yleistymiseen on yritysten oman suunnittelun tukeminen. Rullaavan ennusteen myötä voidaan ryhtyä korjaaviin toimenpiteisiin, mikäli ennuste ei vastaa yrityksen itselle asettamia tavoitteita. Rullaava ennustaminen toimii siis apuna toiminnan suuntaamista koskevassa päätöksenteossa, mikäli ennustetta päivittämällä pystytään tuottamaan aikaisempaa tarkempi kuva tulevien ajanjaksojen kysynnästä. Tuolloin tuotantoa on mahdollista järjestellä niin, että kysyntään reagoidaan mahdollisimman kustannustehokkaasti. (Ikäheimo ym. 2016, 152.) Näiden kahden vaikuttavan asian lisäksi Lorain (2010, 201) mainitsee, että kilpailtu ja nopeasti muuttuva liiketoimintaympäristö on vaikuttanut rullaavan ennustamisen käyttöönoton yleistymiseen.

Rullaavalla ennustamisella viitataan jatkuvaan liiketoiminnan suunnitteluun, jossa ennusteita päivitetään tasaisin väliajoin. Rullaava ennuste käsittää useamman tilikauden jaksoja eli ennustehorisontti on kuluva tilikautta pidemmällä. Esimerkiksi kun uusi toteumatieto on saatavilla, aukeaa vastaavan pituinen kausi tulevaisuudesta suunniteltavaksi. Siten suunnitelmat tarkentuvat jatkuvasti ja tulevaisuuden ennusteet elävät ajassa. Kun toteumatieto päivittyy ennusteisiin, sen kuuluukin muuttaa niitä eli ennuste päivittyy myös toteumatiedon myötä. Rullaavan ennustamisen tarkoituksena on tarkentaa liiketoiminnan tavoitteita jatkuvasti toimintaympäristössä tapahtuvien muutoksien perusteella. (Clarke 2007,22; Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 243.)

Yleisesti ottaen rullaava ennustaminen käsitetään työkaluna, jonka avulla on mahdollista arvioida tulevaa sekä reagoida tarpeen tullen nopeasti toimintaympäristössä tapahtuviin muutoksiin. Rullaavassa ennustamisessa on yleistä se, että vain myyntituotot ja muuttuvat

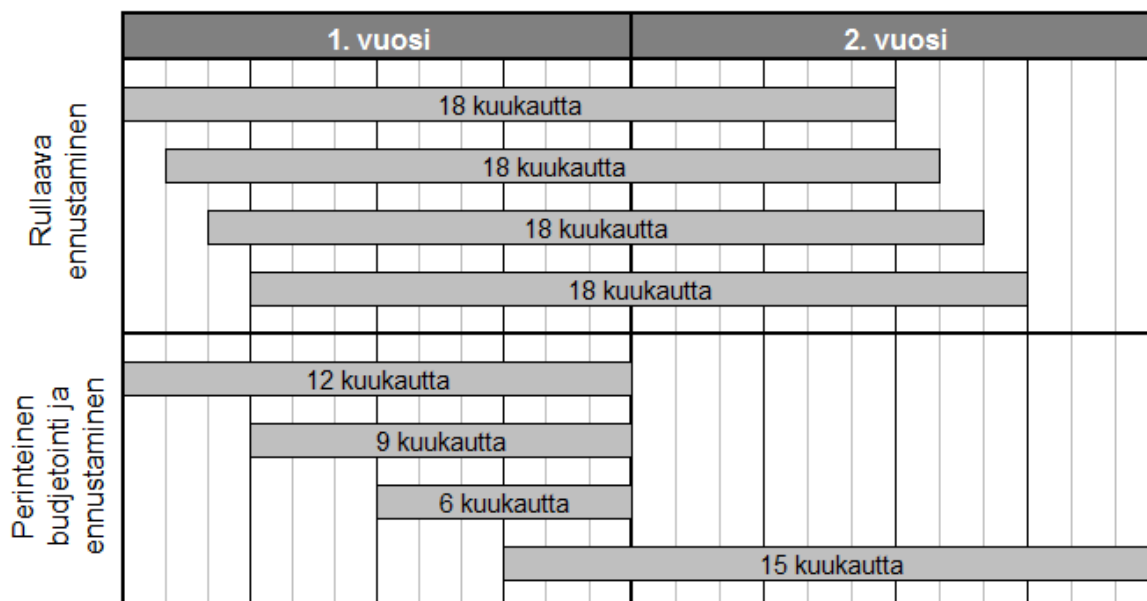
kustannukset pyritään arvioimaan tarkemmin ja kiinteiden kustannusten ennustetta päivitetään harvemmissa sykleissä tai silloin, kun kustannuksissa tapahtuu merkittäviä muutoksia. Ennusteiden päivittämiseen kiinteiden kustannusten osalta ei ole tarkoituksenmukaista käyttää resursseja, koska kiinteät kustannukset pysyvät useasti samoina pitkiä aikoja. Rullaavassa ennustamisessa keskeisimmät erät ennusteiden päivittämisen osalta ovatkin myynnin volyymin sekä tuotteiden ja raaka-aineiden hintojen muutokset, palkkojen sekä henkilöstömäärien muutokset. Lisäksi investoinneissa tapahtuneet muutokset tulee huomioida. Tärkeintä rullaavan ennustamisen toteutumiselle ja onnistumiselle on se, että myynnistä vastaavat henkilöt ovat aidosti mukana ennusteiden tuottamisessa, koska heillä on yleisesti ottaen paras näkemys siitä, mitä asiakkaat aikovat tehdä tulevaisuudessa. Ennusteiden päivityssykli määräytyy yrityksen liiketoiminnan tarpeiden mukaan. (Ikäheimo ym. 2016, 152–153; Järvenpää, Partanen & Tuomela 2005, 175, Åkerberg 2017, 105.)

Järvenpää ym. (2013, 292) mukaan rullaavat ennusteet laaditaan organisaatiokohtaisesti eikä niiden laadintaan ole yhtä oikeaa toteutustapaa. Prosessin tulee pysyä yksinkertaisena ja tehokkaana mutta sen tulee pystyä tuottamaan olennainen informaatio tulevaisuuden näkymistä, jolloin ennusteisiin mukaan otettavat asiat tulee valita huolella. Ennusteissa kohtuullinen tarkkuus riittää sen sijaan, että aikaa ja resursseja käyttämällä saataisiin lisättyä tarkkuutta marginaalisesti eli ennusteissa ei tule pyrkiä liialliseen tarkkuuteen (Zeller & Metzger 2013, 305). Prosessin monimutkaisuutta ja työmäärää pystytään vähentämään yhteenvedonomaaisella summatasoisella ennusteella (Montgomery 2002, 43). Rullaavassa ennustamisessa toimiva malli on siis aidosti liiketoimintalähtöinen ja siinä tulee korostua liiketoiminnan, sitä ohjaavien ajurien sekä toimintaympäristön kehityksen miettiminen sen sijaan, että tuijotettaisiin passiivisesti lukuja.

Rullaava ennuste määritellään siis samanpituisen periodin kattavaksi ennusteeksi tulevien ajanjaksojen myynnistä ja kustannuksista. Rullaavan ennusteesta tekee se, että sitä päivitetään säännöllisin väliajoin. Ennustetta päivitettäessä ajanjakso pidetään aina samanpituisena niin, että ajanjakson loppuun lisätään uusi periodi. Ennusteen päivittämisen yhteydessä päivitetään myös niiden ajanjaksojen luvut, jotka löytyivät jo aiemmalta ennusteelta. (Clarke 2007, 22, Ikäheimo ym. 2016, 152.) Näin yrityksillä, jotka hyödyntävät rullaavaa ennustemallia, on käytössä jatkuvasti päivittyvä näkymä siitä, miltä tulevien kuukausien taloudellinen kehitys näyttää (Ikäheimo ym. 2016, 152). Useimmiten rullaava ennuste tehdään tarkemmalla tasolla lähikuukausille, esimerkiksi tulevalle kuudelle kuukaudelle. Lähimpien kuukausien jälkeiset kuukaudet arvioidaan karkeammalla tasolla. Tärkeää tässä toimintamallissa on, että yritykselle jää aikaa reagoida näkyvissä oleviin muutoksiin eli ennakoida paremmin toimintaa. (Ikäheimo ym. 2016, 152; Järvenpää ym. 2005, 171; Åkerberg 2006, 74.)

Rullaavan ennustamisen perusidea on yrityksen toiminnan jatkuva seuranta ennustetietoja päivittämällä. Rullaavassa ennustamisessa yritys voi itse määritellä rullaavuuden ajanjakson. Tarkastusvälejä voi olla esimerkiksi kuukausittain, vuosineljännes tai vuosikolmannes. (Järvenpää ym. 2005, 174.) Tarkasteltavassa yrityksessä rullaava ennuste päivitetään kuukausittain, johtuen nopeasti muuttuvasta liiketoimintaympäristöstä. Ajattelumallin taustalla on se, että ennusteluvuista vedettyjen johtopäätösten avulla tarvittaviin toimenpiteisiin pystytään ryhtymään mahdollisimman nopeasti.

Rullaavaa ennustamista voidaan siis tehdä monella eri tavalla, mutta tyypillistä on laatia seuraavat 12 tai 13 kuukautta kattava ennuste, jota päivitetään kuukausittain tai kvartaaleittain. Vaihtoehtoisesti rullaava ennuste voidaan laatia kolmen tai kuuden kuukauden periodille ja sitä päivitetään kuukausittain. (Järvenpää ym. 2005, 171.) Morlidge & Playerin (2010, 63) mukaan optimaalisin ennustettava ajanjakso vastaa yrityksen kykyä nähdä tulevaisuuteen eli ennustehorisontti tulee kytkeä liiketoiminnan läpimenoaikaan. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että mikäli esimerkiksi uuden tuotteen lanseeraus on 12 kuukauden päästä, ennustehorisontti on vähintään 12 kuukautta. Toisaalta, mikäli yrityksessä kyetään ennustamaan liiketoiminnan kehitystä vain kuusi kuukautta eteenpäin, tulisi rullaavan ennusteen ajanjakson myös olla kuusi kuukautta. Jos rullaavan ennusteen pituus on tästä riippumatta pidempi kuin kuusi kuukautta, saattaa käydä niin, että ennusteen viimeisten kuukausien luvut ovat vain satunnaisia lukuja eikä oikeita ennusteita tulevaisuuden kehityksestä. (Morlidge & Player 2010, 62–63.) Kuva 3 havainnollistaa rullaavan ennustamisen periaatetta verrattuna perinteiseen budjetointiin ja kalenterivuodelle tehtävään ennusteeseen.



Kuva 3. Rullaavan ennustamisen malli verrattuna perinteiseen budjetointiin ja kalenteri-  
vuodelle tehtävään ennusteeseen (mukaillen Morlidge & Player 2010, 64)

### 3.2 Onnistunut ja luotettava rullaavan ennustamisen prosessi

Rullaavaan ennustamiseen siirryttäessä myös johtamisen periaatteet on tarpeellista käydä lävitse, koska kyseessä ei ole ainoastaan tekninen uudistus. Kenellekään prosessissa osallisena olevalle ei tulisi olla epäselvää miksi ja miten rullaavaa ennustetta tehdään. Mikäli uuden toimintamallin käyttöönotossa johtamisjärjestelmää ei uudisteta, on vaarana, että pitäydytään vanhassa budjettipoikkeamien tarkastelussa, mikä häiritsee rullaavaa prosessia sekä ennusteiden hyväksymistä päätöksenteon perusteena. Lähtökohtaisesti tulee myös muistaa, että ennuste on ennakointia eikä missään nimessä profetia tulevaisuudesta. (Åkerberg 2017, 97–98.)

Esimerkiksi Åkerbergin (2017, 40) ja Ikäheimon ym. (2016, 153) mukaan ennusteet ovat yrityksille merkityksellisempiä kuin budjetit johtuen esimerkiksi budjettien jäykkyydestä; joulukuussa hyväksytty budjetti on vanhentunut jo tammikuussa. Koska ennusteet yrityksen toiminnan ohjauksessa ovat erittäin tärkeä tekijä, tulee rullaavan ennusteen prosessi ja metodiikka olla dokumentoitu ja sillä tulee olla ylimmän johdon hyväksyntä. Tulee myös muistaa, että ennusteiden luotettavuus perustuu hyvin pitkälti organisaation toimintatapaan ja kulttuuriin. Luotettavuuden onnistumisen kannalta sillä on merkittävä vaikutus, onko yrityksen ilmapiiri rohkaiseva ja avoin. Silloin kaikkia kannustetaan yrittämään paras-taan ja epäonnistumisia saa tapahtua. Mikäli yrityksessä vallitsee pelon ilmapiiri, jolloin ennustetun myynti- ja tuloskehityksen alituksesta saa paheksuntaa, ennusteet todennäköisesti laaditaan alakanttiin.

Ennusteisiin valikoitujen avainindikaattoreiden seurannan tulee olla järjestelmällistä sekä jatkuvaa. Toimivat ja hyvät mittarit ovat liiketoiminnalle johdettavia, ennustettavia ja merkityksellisiä ja kuitenkin yksinkertaisia. Olennaista ennusteen hyödynnettävyyden kannalta on se, että organisaation ulkopuolelta saadaan myös uutta tietoa, koska muuten ennusteen laadinta on ainoastaan jo tiedossa olevien asioiden muotoilua toistamiseen. (Clarke 2007, 24.) Ennusteissa aikaisempi toteutumatietao on tärkeää taustainformaatiota mutta ne eivät tuo ennusteisiin olennaista päivitettävää tietoa. Rullaava ennuste ei voi perustua perinteisiä seurantaraportteja tuottavaan kirjanpitoon, koska ennakointi keskittyy tulevaisuuteen. Yrityksen toiminnasta ja toimialasta tarvitaan määrällistä ja laadullista tietoa sekä lyhyen että pitkän aikavälin kehityssuuntien arvioimiseksi. Näitä ovat esimerkiksi kilpailijoiden sekä yhteistyökumppanien toiminta, asiakasryhmissä tapahtuvat määrälliset ja laadulliset muutokset, omaan henkilöstöön liittyvät asiat, asiakkaiden toiveisiin ja tarpeisiin liittyvät tiedot sekä lainsäädännöstä ja muista velvoittavista ohjeista tulevat toimintaan liittyvät rajoitukset, ehdot ja vaatimukset. (Vilkkumaa 2005, 52–53.)

Palkitsemisen sitominen rullaavaan ennustamisen toimintamalliin ei ole välttämättä paras vaihtoehto motivoinnin näkökulmasta. Rullaavan ennustamisen toimintamallin ollessa käytössä, vuositavoitteiden ohella saattaa olla lisäksi myös kvartaalitavoitteita. Tällöin tavoitteet menettävät sitouttavan merkityksensä, koska ongelmaksi muodostuu liian monet tavoitteet. (Haka & Krishnan 2005, 11; Järvenpää ym. 2005, 173.) Ongelma nousee esille etenkin silloin, kun liiketoiminnassa vallitsee vähäinen epävarmuus. Silloin erityisillä tavoitteilla on suurempi merkitys menestyksen kannalta kuin jatkuvalla liiketoimintaympäristöstä oppimisella, jota rullaavan ennustamisen malli tukee. Haka & Krishnan (2005, 11) mukaan liiketoimintaympäristön ollessa epävarma, rullaavaa ennustetta tekevät kykenevät parempiin päätöksiin kuin perinteisen budjetin käyttäjät. Heidän mukaansa se johtuu siitä, että epävarmassa liiketoimintaympäristössä oppimisella on suurempi merkitys suoriutumisen kannalta kuin tavoitteiden avulla johtamisella. Rullaavan ennustamisen toimintamallin ollessa käytössä, liiketoimintaympäristö tulee tutuksi, koska ennusteita päivitetään jatkuvasti.

Siihen, onko ennuste ja sen päivitys realistinen vai tavoitteellinen kuvaus tulevaisuuden tulostasosta saattaa liittyä haasteita. Ennen kaikkea päivitetyt ennusteen tulisi olla realistinen kuvaus yrityksen toiminnasta. Kuitenkin, mikäli ennusteessa painottuu tavoitteellisuus ja tavoite muuttuu liian haasteelliseksi, ei motivaatiota ennusteiden päivittämiseksi juurikaan synny. Tällöin rullaavien ennusteiden käyttökelpoisuus heikentyy, koska tuloskehitykseen vaikuttavia muutoksia ei välttämättä tuoda esille. (Järvenpää ym. 2013, 293.) Kun vastuualueen asiantuntija pystyy laatimaan ennusteen ilman pelkoa ja stressiä mani-



pulaation tarpeesta ja jonka perusteella toimenpiteisiin ryhdytään, on ennuste hyvä ja luotettava. Lähtökohtaisesti ennuste ja sen edellyttämät toimenpiteet eivät saa epäonnistua budjetoitintilaprosessista johtuvista esteistä, joita voi esimerkiksi olla ”kiveen hakatut tavoitteet, joista ei tingitä”. (Åkerberg 2017, 99.) Kuten jo aikaisemmin mainittiin, kaiken kaikkiaan hyvän ja luotettavan ennusteen tuottamiseen vaaditaan sitoutumista ja että kaikki prosessiin osallistuvat ymmärtävät mitkä ovat ennusteen odotusarvot. (Åkerberg 2017, 103).

Rullaavan ennusteen tarkoitus on siis selkeästi tuoda suunnittelu lähemmäksi todellisuutta. Sille ei kuitenkaan ole käyttöä, mikäli yritys ei onnistu sitouttamaan työntekijöitään toimimaan tehokkaasti. Sinä missä budjetti on tavoite, johon organisaation tulee pyrkiä, rullaavan ennusteen tulee olla mahdollisimman realistinen ja tarkka kuvaus tulevasta. Budjetin tehtävä on ohjata työntekijöitä tavoitteiden avulla ja rullaavilla ennusteilla on ohjausmekanismin kaltainen rooli ja niitä käytetään hyväksi operatiivisessa päätöksenteossa. (Ikäheimo ym. 2016, 153; Lorain 2010, 202.) Tavoitteet tulee siis pitää erillään ennusteista, jotta tulevaisuutta koskevat toimintasuunnitelmien lopputulemat eli budjetit ja tämänhetkiset trendit eli ennusteet eivät mene sekaisin keskenään (Morlidge & Player 2010, 9-10). Näin jaoteltuina on ymmärrettävää, että sekä budjetoinnille että rullaavalle ennusteelle on omat roolinsa yrityksen ohjauksessa ja että molemmille toimintamalleille koetaan olevan käyttöä.

Rullaavien ennusteiden päivittäminen säännöllisesti tuo omat vaatimuksensa organisaation tietotekniikalle ja rullaavan ennustamisen onnistumiseen vaikuttaa merkittävästi tietojärjestelmien toimivuus. Työmäärä vähenee, mitä enemmän pystytään yksinkertaistamaan, automatisoimaan sekä nopeuttamaan tietojen päivittämistä. Yleisesti ottaen suurimmissa yrityksissä on toimiva taloudellisen informaation konsolidointijärjestelmä sekä johdon tietojärjestelmä, jonka avulla rullaava ennustaminen toteutetaan. (Järvenpää ym. 2005, 174; Åkerberg 2006, 59.)

### **3.2.1 Tekniset ratkaisut**

Rullaavan ennustamisen työkalun tulee olla sekä helppokäyttöinen että ennustetta tukeva. Mikäli järjestelmien käyttö ei ole helppoa, saattaa prosessista muodostua pelkästään tekninen suoritus ja siihen ei pystytä sitoutumaan teknisten haasteiden takia. Rullaavan ennustamisen työkalun käyttöönoton päämääränä tulee olla se, että yrityksessä luovutaan samalla suurimmasta osasta Excel-taulukoista. Excelin käytön haasteet ja virheet johtuvat siitä, että vanhat luvut eivät yleisesti ottaen päivitty automaattisesti, mikä kasvattaa virheiden mahdollisuuksia. Lisäksi kaavojen ylläpito tehdään manuaalisesti, mikä on sekä aikaa vievää että kallista. Excel-taulukot olisi myös syytä tarkistaa säännöllisin väliajoin, koska

kaavavirheitä ilmenee melko usein. Excelin kustannustehokkuus on kyseenalaista, kun niissä olevia tietoja tarkistetaan, korjataan ja yhdistetään tietyin väliajoin. Työaikaa kyseisen työn tekemiseen saattaa mennä useita viikkoja, jolloin kustannukset nousevat korkeiksi. Toisaalta tulee huomioida, että erilaisten manuaalisten taulukoiden yhdistäminen vie turhaa aikaa liiketoiminnalta ja saattaa turhauttaa myös prosessin tuottamiseen vaikka lähtökohtaisesti prosessista saatavat hyödyt olisivat hyvät. (Player 2009, Åkerberg 2017, 107.)

Åkerbergin (2017, 107–108) mukaan rullaavan ennustamiseen käytettävällä järjestelmällä tuleekin olla tietyt yleispätevät edellytykset, joista alle on listattu kohdeyrityksen ja liiketoimintajohdon kannalta relevantteimmat ominaisuudet, jotka järjestelmän tulisi mahdollistaa:

- Monipuoliset mahdollisuudet erilaisten suoritusmittareiden määrittämiseen, seurantaan ja tarkasteluun, sekä numeerisesti että graafisesti.
- Seuranta koskien yksittäisiä projekteja, esimerkiksi asiakaskannattavuus ja – uskollisuus, riskiprojektit ym.
- Edellytykset laatia rullaavia ennusteita yli kalenterivuoden monipuolisella periodivalinnalla joka mahdollistaa rullaavuuden.
- Erilaisten "what if" -skenaarioiden laatiminen esimerkiksi strategisen suunnittelun pohjaksi.
- Investointien seuranta sekä mahdollisuus simuloida vaihtoehtoisia investointeja.
- Muuttuvan hierarkian ominaisuus eli järjestelmässä on mahdollista tarkastella tietoa niin, että historiatiedot ja budjetit siirtyvät automaattisesti perässä sekä tarpeen tullen konsolidoituvat uuteen kokonaisuuteen.
- Järjestelmästä on mahdollista tuottaa raportointia ja analysointia omiin tarpeisiin. Toisin sanoen pystytään rakentamaan ja käyttämään erilaisia "dashboardeja" omasta datasta itsepalveluna.
- Lukujen kommentoiminen, liitteiden lisääminen sekä aineiston täydentäminen esimerkiksi taustaväreillä ja "keltaisilla lapuilla", joiden avulla pystytään tarvittaessa tarkastelemaan mihin luvuissa on kiinnitetty huomiota.
- Solukohtainen valvonta, jolloin pystytään tarvittaessa jäljittämään mahdolliset muutokset ennusteissa ja kenen toimesta ne on tehty.
- MS Office -paketin tukeminen, jolloin on mahdollista käsitellä lukuja keskitetysti Excelin, Wordin ja PowerPointin kautta sekä mahdollista päivittää luvut vaivatta suoraan järjestelmästä esimerkiksi yrityksen vuosikertomukseen tai PowerPointesitykseen.
- Mahdollisuus ohjata tehokkaasti järjestelmän käyttäjää kalenterimuistutuksien avulla esimerkiksi määräajan lähestymisestä.

### **3.3 Rullaavan ennustamisen mahdollisuudet ja hyödyt organisaation ohjauksessa**

Tutkimusten mukaan rullaavalla ennustamisella on lähtökohtaisesti pyritty parantamaan organisaation ohjausta eli organisaatioissa on ollut aito tarve rullaavalle ennustamiselle. Rullaavan ennustamisen mahdollistama jatkuva suunnittelu ympäri vuoden, keskittyminen tulevaisuuteen ja nopeampi reagointi muutoksiin sekä vähemmän yksityiskohtainen sisältö, jota on helpompi ja nopeampi päivittää, on todettu parantavan organisaation oh-

jausta usealla eri tavalla. (Hansen 2011, 317.) Henttu-Ahon (2016) tutkimuksista vedettyjen johtopäätösten mukaan rullaavaan ennustamiseen siirtyminen ja perinteisestä budjetoinnista luopuminen on ollut huomattava pyrkimys korjata organisaatioissa havaittavaa laskentainformaation puutteellisuutta. Rullaavan ennustamisen avulla organisaatio pakotetaan tarkastelemaan taloudellista tilannetta säännöllisesti sekä reagoimaan, mikäli organisaation toiminnassa tapahtuvat muutokset aiheuttavat taloudellisia vaikutuksia.

Rullaavan ennustamisen periaatteet osoittavat toimintamallin olevan olennainen osa myös liiketoiminnan menestyksen kehittämistä. Liiketoiminnan johtamisen suorituskyky perustuu siihen, kuinka hyvin pystytään toimenpitein vastaamaan jatkuvasti muuttuviin olosuhteisiin eikä budjetoinnin yhteydessä asetettuun kiinteään summaan; liiketoimintaympäristön ja olosuhteiden muuttuessa myös rullaava ennuste muuttuu. (Zeller & Metzger 2013, 301.) Lisäksi rullaavan ennustamisen myötä organisaatio on tulevaisuusorientoituneempi, jolloin johto pystyy arvioimaan paremmin toimintasuunnitelmiaan markkinoiden ja talouden muuttuessa (Hope & Fraser 2003a, 111).

Liiketoiminnan suunnittelu on lisäksi jatkuva johtamisprosessi. Rullaavaan ennuste on määrällinen ilmaus yrityksen sen hetkisen toimintatavan suunnasta, joka perustuu se hetkisiin tietoihin ja oletuksiin. Tarvittaessa suunnan muuttamiseksi tai nykyisen suunnan pitämiseksi tarvitaan päätöksentekokykyä. Johdon päätökset resurssien allokoinnista todennäköisesti muuttuvatkin vuoden aikana; kuten myös taloudellinen ennuste. Rullaavan ennusteen periaatteet viittaavat olennaisesti siihen, että yrityksen on oltava joustava ja sopeutumiskykyinen. Rullaava ennuste auttaa liiketoimintajohtoa arvioimaan nykyisen kehityssuunnan taloudelliset vaikutukset ja tulokset. (Zeller & Metzger 2013, 301.)

Lorainin (2010, 202) mukaan rullaavien ennusteiden ensi sijainen tarkoitus on tuottaa yritykselle näkymä tulevaisuudesta, jolloin on mahdollista toteuttaa usein toistuva arvio olennaisimmista taloudellisen ohjauksen mittareista. Samalla pystytään myös luomaan yhteys lyhyen aikavälin ennusteen ja strategisen suunnittelun välille. Tällöin tehokkaalla rullaavalla ennustamisella voidaan mahdollistaa yrityksen toiminnan sopeuttaminen nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä. Näin pystytään myös parantamaan yrityksen toiminnan ohjaukseen liittyvää päätöksentekoprosessia.

Rullaavassa ennustamisessa liukuva ajanjakso kannustaa parantamaan jatkuvasti suorituksia. Mikäli rullaavaa ennustamista toteutetaan sen toimintamallin ajatuksen mukaisesti, se ei budjetin tavoin houkuttele vääristelemään lukuja sellaisiksi, mitä jotkin kiinteät tavoitteet vaativat, koska tavoitteet muuttuvat ajassa jatkuvasti. (Fraser & Hope 2003a, 112; Paniccia 2008, 26.) Rullaava ennustaminen keskittyy kalenterivuoden ylittäviin näkymiin,

mikä vapauttaa johdon harkintaa ja ohjaa katsomaan tulevaisuudessa olevia riskejä sekä mahdollisuuksia (Clarke 2007, 22). Oikein valittuna rullaavan ennustamisen ajanjakso tekee mahdolliseksi yrityksen reagoinnin sen tärkeimpiin toimintoihin sekä toimintaympäristön muutoksiin optimaalisesti (Åkerberg 2006, 58–60).

Rullaavia ennusteita ei tavallisesti tehdä niin tarkalle tasolle kuin perinteisiä budjetteja, joten niiden tekeminen on helpompaa ja nopeampaa (Tanlu 2007, 11; Hansen 2011, 317). Rullaavassa ennustamisessa tulee keskittyä liiketoiminnan kannalta tärkeisiin ajureihin. Kun yhteys ajureiden ja taloudellisen suoriutumisen välillä on löydetty, pystytään suorittamaan erilaisia herkkyyttestejä muuttamalla ajureihin liittyviä tekijöitä sekä tutkimaan kyseessä olevien toimenpiteiden vaikutusta taloudelliseen tulokseen. Rullaavaa ennustamista voidaan myös käyttää strategisen kustannusjohtamisen työvälineenä. Ennustamisen ollessa jatkuva prosessi myös kustannuksia kyetään seuraamaan jatkuvasti. Tätä myötä organisaation kustannusrakenne tulee johdolle selvemmäksi, jolloin sen on helpompi ohjeistaa liiketoimintayksiköitä kustannustenhallintaan liittyvissä asioissa. (Paniccia 2008, 26–28.)

Tanlun (2007, 11) mukaan yksi rullaavan ennustamisen hyödyistä on se, että rullaavat ennusteet vähentävät esimiesten suunnitteluprosessiin käyttämää aikaa sekä resurssien määrää, koska useimmiten heidän palkkioitansa ei sidota ennusteisiin, joten heillä ei ole motiivia yrittää vaikuttaa niihin. Järvenpää ym. (2013, 279) rullaava ennustaminen ratkaisee joitakin aiemmin kuvattuja perinteisen vuosibudjetoinnin haasteita, joista yksi keskeisimmistä ongelmista on budjetoinnin jäykkyys. Rullaavan ennustamisen merkittävin hyöty on, että se mahdollistaa varhaisemman reagoinnin muutoksiin sekä terävöittää operatiivista ohjausta, kun markkinoilla tapahtuvat muutokset huomioidaan jatkuvana prosessina. Muita rullaavan ennustamisen suomia hyötyjä ovat muun muassa vuosituloksen parempi ennakkointi, tarpeettoman työmäärän vähentyminen ja kassavirtojen hallinta (Åkerberg 2006, 59).

Rullaava ennustaminen kaventaa kulia yksityiskohtaisen budjetin ja strategisen suunnittelun välillä (Montgomery 2002, 42). Strategiatyöskentelyn yhteydessä asetetaan suurin osa tavoitteista ja suunnitelmia päivitetään rullaavan ennustamisen ja jatkuvasti seurattavien avainmittareiden kautta (Åkerberg 2006, 75–76). Tätä kautta rullaava ennustaminen yhdistyy osaksi strategiaprosessia, jossa strategisista suunnitelmista johdetaan ennusteiden eri osa-alueet ja jatkuvan ennustamisen kautta vaikutukset johdetaan yksityiskohtaisiin budjetteihin (Montgomery 2002, 42–43).

Clarcken (2007, 22) mukaan ennusteiden tulisi olla johtamisen eikä mittaamisen apuväline ja ennusteita tulisi käyttää ennemminkin strategian tarkasteluun kuin vertailuna vuosibudjettiin. Yritykset asettavat suorituskyvyn avaintunnuslukujen tavoitteita vuosiksi eteenpäin. Rullaavat ennusteet auttavat havaitsemaan, onko suunta oikea tavoitteiden saavuttamiseksi. Niiden pitäisi myös varoittaa varhaisessa vaiheessa, mikäli näköpiirissä on havaittavissa ongelmia. Järvenpää ym. (2005, 173) mainitsevat, että rullaava ennustaminen vahvistaa ideaalitalanteessa yrityskulttuuria. Silloin sisäinen yrittäjyys ja luovuus yhdistyvät järjestelmälliseen ratkaisujen etsintään ja toteuttamiseen, jolloin tilanteiden ja ympäristön muutokset pystytään huomioimaan jatkuvasti. Tällaisessa ideaalitalanteessa perinteinen strateginen tieto valuu jatkuvasti yrityksen käyttöön ja muuttuvassa ympäristössä johdon tuntuma todellisuuteen säilyy.

### **3.4 Rullaavan ennustamisen haasteet**

Vaikka rullaava ennustaminen on tutkimuksien mukaan organisaation talous- ja liiketoiminnan ohjauksessa hyödyllinen toimintamalli, on sitä kohtaan esitetty myös kritiikkiä. Rullaava ennustaminen voi tuottaa haasteita, mikäli sitä ei ole osattu jalkauttaa oikein organisaation toimintaan tai toimintamallin ajatusta ja tavoitteita ei ole viety aidosti läpi organisaatiossa. Rullaavan ennustamisen käyttöönotto vaatii teknologisia ratkaisuja, aikaa, koulutuksia ja rahaa eli rullaava ennustaminen vaatii organisaatiolta paljon, jolloin menetelmästä saatavat todelliset hyödyt voivat olla pienet verrattuna siihen, miten paljon prosessi itsessään vaatii. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 243.) Rullaavan ennustamisen käyttöönottoa tulee siis harkita huolella organisaatioissa.

Rullaavan ennustamisen käyttöönoton aito tavoite tulee olla perinteisen budjetointiprosessin huonojen käytäntöjen eliminointi, koska vaarana rullaavaan ennustamiseen siirtymisessä on se, että mallista tuleekin pelkkä budjetin päivitetty versio. Tuolloin rullaavaa ennustamista tehdään liian tarkalla ja tarpeettomalla tasolla, jolloin ennustamiseen käytetty työaika kasvaakin huomattavasti suhteessa perinteiseen budjetointiin. (Montgomery 2002, 41.) Useampi tutkija varoittaa, että liian tarkalla tasolla tehty rullaava ennuste voi johtaa siihen, että organisaatiossa suoritetaan budjetointia useamman kerran vuodessa (Hope & Fraser 2003a; Montgomery 2002; Morlidge & Player 2010). Tästä syystä ennustamista tulee tehdä karkeammalla tasolla kuin budjetointia. Ennustetarkkuutta huomioidessa tulee organisaatiossa myös miettiä, kuinka pitkälle organisaatiossa tosiasiallisesti pystytään ennustamaan. Mikäli ennusteajanjakso on liian pitkä, loppupään ennusteet saattavat olla vain arvioita eivätkä kerro todellista ennustekuvaa tulevaisuudesta. (Morlidge & Player, 2010.)

Organisaatiossa tulee kertoa ymmärrettävästi mitä ylin johto ja organisaatio todellisuudessa odottavat rullaavalta ennustamiselta; muuten ennustaminen voi jäädä puutteelliseksi merkittävässä määrin (Åkerberg 2006, 75–76). Mikäli ennustamisen ajatusta ja tavoitteita ei ole viety aidosti läpi organisaatiossa, saattaa käydä niin että organisaatiossa päivitetään lukuja ilman, että niillä on todellista käyttötarkoitusta. Jotta toimintamalliin pystytään aidosti sitoutumaan, tulee ennusteiden olla aitoja tavoitteita, koska ilman sitoutumista rullaavan ennustamisen toimintaa ohjaava vaikutus jää riittämättömäksi. (Neilimo & Uusi-Rauva (2014, 243.)

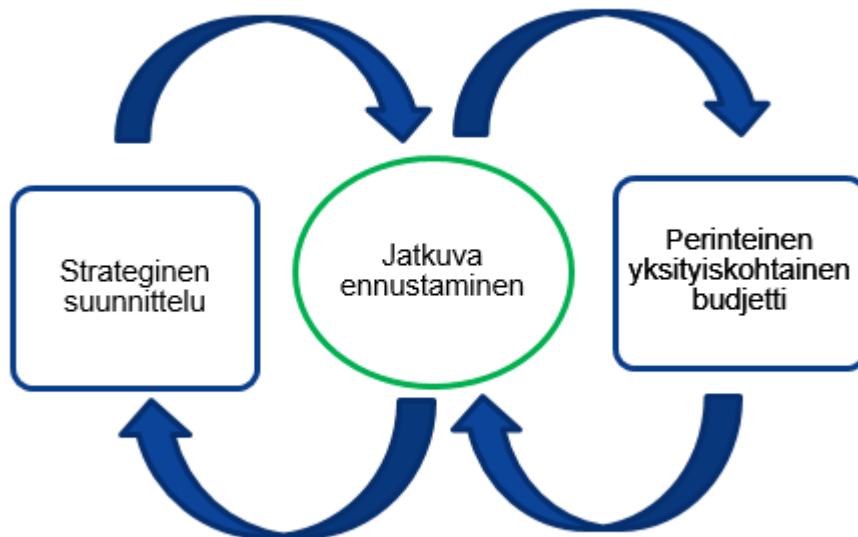
Lisäksi rullaavan ennustamisen jalkauttaminen vaatii hyvän ja osaavan suunnittelun lisäksi toimivan järjestelmän sekä taitavaa johtamista. Joissakin yrityksissä rullaavaan ennustamiseen siirryttäessä organisaation johtamisjärjestelmän uudistamiseksi on tehty huomattavia panostuksia, jolloin hankkeen toteuttamista on mietitty ja suunniteltu huolella. Lisäksi johdon rooli ja tuki on ollut keskeistä hankkeen edistyessä. Tilanteissa, joissa rullaavan ennustamisen käyttöönottoa ei ole valmisteltu huolella ja mietitty, mitä hankkeella on tarkoitus saavuttaa, merkittäviä muutoksia ei ole saatu aikaan. Tällöin työläs budjetointiprosessi on päädytty toteuttamaan monta kertaa vuodessa ilman tavoiteltua lisäarvoa. (Åkerberg 2006, 59–61.) Henttu-Ahon & Järvisen (2013) tutkimuksen mukaan budjetoinnin korvaaminen eri ohjausvälineillä, esimerkiksi rullaavalla ennustamisella, saattaa aiheuttaa sen, että organisaatiossa on epäselvää mikä väline ohjaa mitäkin toimintaa eli eri työkalujen väliset rajat voivat hämärtyä.

### **3.5 Rullaavan ennustamisen ja perinteisen budjetoinnin yhteiskäyttö**

Tutkimuksien mukaan johtavat yritykset käyttävät rullaavaa ennustetta korvatakseen perinteisen budjetoinnin tai sovittamalla perinteisen budjetoinnin ja rullaavan ennusteen niin, että rullaavaa ennustetta käytetään perinteisen budjetoinnin rinnalla liiketoiminnan ohjauksessa olosuhteiden muuttuessa (Zeller & Metzger 2013, 299). Ekholmin ja Wallinin (2011, 156–157) tutkimuksen mukaan perinteisen budjetoinnin arvostelijat eivät ole saaneet kannatusta sille, että rullaavalla ennustamisella korvattaisiin kokonaan perinteinen budjetointi. Varsinkin strategiaan vahvasti nojautuvissa yrityksissä kilpailuedun saavuttamiseksi kiinteiden vuosibudjettien ja joustavampien budjetointimenetelmien yhteiskäyttö on loogista, jolloin budjetoinnista ja rullaavasta ennustamisesta saatavat hyödyt täydentävät toisiaan. Vastaavanlainen tulos havaittiin myös Sivabalanin ym. (2009, 866–867) tutkimuksesta, jonka mukaan 60 % kaikista tutkimukseen vastanneista australialaisista yrityksistä käytti rinnakkain sekä vuosibudjettia että rullaavaa ennustetta. 34 % tutkimukseen vastanneista yrityksistä käytti pelkästään vuositason budjetteja ja vain 3 % oli korvannut perinteisen vuosibudjetoinnin rullaavalla ennustamisella.

Ekholmin ja Wallinin (2000, 535–537) aikaisemmassa tutkimuksesta kävi ilmi, suomalaisista yrityksistä enemmistöllä on käytössään niin kutsuttu ”hybridijärjestelmä”. Siinä yhdistetään vuosibudjetti, rullaavat ennusteet sekä joissakin tapauksissa balanced scorecardin eli tasapainotetun mittariston käyttö. Toimintamallina vuosibudjetin ja rullaavan ennusteen toisiaan täydentävä rooli yrityksen ohjauksessa tukee se, että vaikka liiketoimintaympäristön epävakaudesta ei ole merkittävää vaikutusta perinteisen budjetin hylkäämiseen, rullaavien ennusteiden käyttöönottoon vaikuttaa tiukentunut kilpailu (Sandalgaard 2012, 408–409). Erityisesti yritysten, jotka toimivat nopeasti muuttuvilla markkinoilla, tulisi sisällyttää muitakin menetelmiä budjetoinnin lisäksi johdon ohjausjärjestelmään (Horváth ja Sauter 2004, 10).

Montgomeryn (2002, 42–43) mukaan rullaavan ennustamisen avulla on mahdollista pienentää kuilua strategisen suunnitelman ja yksityiskohtaisen operatiivisen budjetin välillä eli ennustaminen on strategista taloudellista suunnittelua sekä selkeä strategisen taloussuunnittelun ajattelutapa. Rullaava ennustaminen määritellään osana strategiaprosessia, jolloin se toimii perinteisen budjetoinnin tukena kuvan 4 mukaisessa yhdistetyssä suunnittelun kierrossa. Rullaavat ennusteet johdetaan strategisesta suunnitelmasta ja jatkuvan ennustamisen toimintamallin kautta ohjataan vaikutukset budjettiin. Kyseisen toimintamallin kautta rullaava ennustaminen on strategisen suunnittelun apuväline. Jatkuvan ennustamisen avulla on mahdollista analysoida, mihin organisaation toiminta on menossa. Rullaavat ennusteet tulee toteuttaa vähemmän yksityiskohtaisesti esimerkiksi summatiliasolla, jolloin pystytään tuottamaan merkityksellisempää tietoa sekä vähentämään monimutkaisuutta ja vaivaa. Näin myös liiketoimintajohto pystyy keskittymään olennaiseen. (Montgomery 2002, 42–43.)



Kuva 4. Integroitu suunnittelukierto (Montgomery 2002, 42)

Tutkimukset siis osoittavat, että enemmistö yrityksistä käyttää budjetointia ja ennustamista rinnakkain. Tutkimukset eivät ole kuitenkaan selvittäneet syitä tämän toimintamallin taustalla. Niin ikään ei ole selvitetty, miten budjetoinnin ja ennustamisen yhdistämistä toteutetaan käytännön tasolla ja mikä on ennustamisen rooli todellisuudessa. Onko toimintamallin tarkoituksena ainoastaan tarkastella taloudellisia trendejä; onko kyseessä edellä esitetty Montgomeryn (2002) esittelemä osa yrityksen strategiaprosesseja vai onko kyseessä jokin muu syy.



## 4 Työmenetelmät, kuvaaminen ja tiedottaminen

### 4.1 Lähestymistavan valinta ja perustelut

Tämä opinnäytetyö toteutettiin laadullisena eli kvalitatiivisena tutkimuksena. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa korostuu kokonaisvaltainen tiedon hankkiminen luonnollisista ja todellisista tilanteista ja keruun välineenä suositaan ihmisiä. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa suositaan esimerkiksi teemahaastatteluja ja erilaisten dokumenttien analyysia tutkimusmenetelminä, jotta tutkittavien näkökulmat pääsevät esille. Kohdejoukko valitaan kvalitatiivisessa tutkimuksessa tarkoituksenmukaisesti eikä satunnaisotoksen menetelmää käytetään. Kvalitatiiviselle tutkimukselle on myös tyypillistä, että tutkimussuunnitelma muodostuu tutkimuksen edetessä. Lisäksi tapauksia käsitellään ainutlaatuisina ja aineistoa tulkitaan sen mukaisesti. (Hirsjärvi ym. 2007, 160.)

Kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimusmenetelmä sopii mielestäni paremmin tämän tutkimuksen tutkimusmenetelmäksi kuin kvantitatiivinen eli määrällinen tutkimus, kun halutaan selvittää, minkälaisia odotuksia henkilöillä on jotakin ilmiötä kohtaan. Kvalitatiivista tutkimusmenetelmää puoltaa se, että aineisto koostuu haastatteluista. Kuten Uusitalo (1991, 79) kuvailee kvalitatiivista tutkimusta, se on nimensä mukaisesti tutkimusta, jossa tutkimusaineisto on verbaalista (tai visuaalista), kun taas kvantitatiivisen tutkimuksen aineisto on sen sijaan esitettävissä numerollisessa muodossa. Tärkeää kvantitatiivisessa tutkimuksessa on, että tutkimusaineisto koostuu tilastollisesti havaintoyksiköiden muodostamassa perusjoukosta, kun taas kvalitatiivisen tutkimuksen tavoitteena on aineiston teoreettinen edustavuus eli aineiston tulee edustaa tutkimusongelman kannalta olennaiset piirteet. Tämä tutkimus täyttää selkeämmin kvalitatiivisen kuin kvantitatiivisen tutkimuksen tunnusmerkit tutkimusaineiston keräämisen kannalta, koska kvalitatiivisessa tutkimuksessa aineiston kerääminen, käsittely ja analyysi lomittuvat toisiinsa. Tässä tutkimuksessa aineistoa onkin tutkimuksen edetessä täydennetty, korvattu ja analysoitu, toisin kuin kaikki olisi tapahtunut tarkasti vaiheittain, mikä on tyypillistä kvantitatiiviselle tutkimukselle, jolloin tutkimuksessa edetään selvästi vaiheittain aineiston keräämisen ja käsittelyn kannalta. (Eskola & Suoranta 2005, 15–16; Uusitalo 1991, 80.)

Laadullinen tutkimus myös mahdollistaa, että tutkimuksessa voidaan lähteä liikkeelle mahdollisimman puhtaalta pöydältä ilman ennako-oletuksia ja määritelmiä. Tällainen aineistolähtöinen analyysi on tarpeellista silloin, kun tarvitaan juuri perustietoa jonkin tietyn ilmiön olemuksesta. (Eskola & Suoranta 2005, 19.) Lisäksi tällä tutkimuksella ei pyritä kumo-

maan aiempia teorioita, vaan tavoitteena on ymmärtää ja peilata kerätyn aineiston perusteella kohdeilmiötä teoreettiseen viitekehykseen, mikä on laadulliselle tutkimukselle ominaista (Uusitalo 1991, 78–82).

Laadullisen tutkimuksen sisällä on myös eri suuntauksia ja yksi näistä on tapaustutkimus. Tämän tutkimuksen tutkimusstrategiaksi valittiinkin tapaus- eli case-tutkimus. Tapaustutkimus on yleisimmin monimuotoinen ja iteratiivinen prosessi, joka ei välttämättä etene täysin suoraviivaisesti. Tutkija käy lävitse useita vaiheita, palaa takaisin ja tarkentaa. Tyypillistä on keskusteluttaa aineistoja keskenään sekä kehittää vuoropuhelua teorian ja empirian välillä. (Eriksson & Koistinen 2005, 19.) Tapaustutkimus tutkii hetkeen liittyviä ilmiöitä todellisessa kontekstissaan ja sitä luonnehtii pyrkimys tuottaa syvällistä ja yksityiskohtaista tietoa tutkittavasta tapauksesta (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2009, 52). Tapaustutkimukset ovat tavallisia yhteiskuntatieteissä mutta tapaustutkimusta on käytetty menetelmänä aikaisemmissakin vastaavissa tutkimuksissa, kun viitataan tutkimuksen kohdeilmiöön (Frow 2010; Henttu-Aho & Järvinen 2013; Uusitalo 1991, 76).

Tutkimuskohde voi olla joko singulaarinen tai geneerinen ilmiö. Tässä tutkimuksessa kohteena oleva ilmiö on singulaarinen ilmiö, koska se edustaa tiettyä, yksilöitävissä olevaa ilmiötä, toisin kuin geneerinen ilmiö, joka viittaa laajempaan ilmiöluokkaan. Singulaaristen ilmiöiden tutkimiseen sopiikin hyvin tapaustutkimus, joka soveltuu hyvin etsinnällisiin, selitettäviin ja kuvaileviin tutkimusongelmien ratkaisemiseen. (Uusitalo 1991, 79.)

Tapaustutkimuksen yksi tärkein kysymys onkin: ”mitä voimme oppia tapauksesta?” Ominaista tapaustutkimukselle on, että pyritään selvittämään jotakin mikä ei ole entuudestaan tiedossa ja joka vaatii lisävalaisua. Koska tapaustutkimus tarkastelee usein monimutkaisia ja pitkään jatkuvia ilmiöitä, se soveltuu hyvin vastaamaan kysymyksiin miten ja miksi. Tavoitteena on lisätä ymmärrystä tutkittavasta tapauksesta ja olosuhteista, joiden lopputuloksena tapauksesta tuli sellainen kuin siitä tuli. (Laine, Bamberg & Jokinen 2015, 10.) Tämä tuo kehittämistyöhön syvällisyyttä ja moninaisuuden ymmärtämistä: tapaustutkimus mahdollistaa tilan antamisen ilmiön monimuotoisuudelle, yrittämättä yksinkertaistaa sitä liian paljon (Ojasalo ym. 2009, 52).

Tapaustutkimusta käytetään tavallisesti aiheen tutkimuksen olevan vasta varhaisessa vaiheessa, jolloin sen avulla voidaan kerätä kokemuksia käytännöstä, muodostaen syvällisen ymmärryksen tutkimuksen kohteesta (Benbasat, Goldstein & Mead 1987, 369). Tässä tutkimuksessa tutkimuksen kohteena on case-organisaation rullaava ennustaminen ja sen kehittäminen liiketoiminnan johtamisen välineenä. Koska rullaavan ennustamisen yhteyksiä johtamisjärjestelmään ei ole vielä perinpohjaisesti tutkittu, tapaustutkimus soveltuu

parhaiten tämän tutkimuksen tutkimusmenetelmäksi. Koska opinnäytetyön laatija työskentelee tutkimuksen tapausorganisaatiossa ja vastaa lisäksi omassa toimenkuvassaan rullaavan ennustamisen kulttuurin kehittämisestä, on hänellä osaltaan vastuu vaikuttaa case-organisaation rullaavan ennusteprosessin kehittämiseen. Toisaalta työskentely tutkittavassa organisaatiossa mahdollistaa organisaation ja sen prosessien sekä toimintamallien syvällisen ymmärtämisen. (Eriksson & Koistinen 2005.)

Tapaustutkimus sopii tutkimuksen lähestymistavaksi myös sen vuoksi, että sen lähtökohdiana on kerätä mahdollisimman monipuolinen aineisto sekä kuvata tutkimuksen kohde perusteellisesti. Lisäksi tapaustutkimus soveltuu hyvin lähestymistavaksi, kun tutkimuksen tehtävänä on tuottaa kehittämis ehdotuksia ja – ideoita. Tutkimuksen kohde eli tapaus voi olla esimerkiksi yritys tai sen osa, yrityksen tuote, palvelu, toiminta tai prosessi. (Ojasalo ym. 2009, 52.) Tapaustutkimuksessa tarkastellaan pientä joukkoa tapauksia, usein vain yhtä määrättyä tapausta. Tyypillinen piirre tapaustutkimuksessa on se, että useita menetelmiä käyttämällä pystytään saamaan syvälinen, monipuolinen sekä kokonaisvaltainen kuva tutkittavasta tapauksesta. (Ojasalo ym. 2009, 55.) Perinteisesti johdon laskentatoimissa onkin käytetty laajasti tapaustutkimuksia, koska niiden avulla on käsiteltävään ilmiöön mahdollista paneutua monipuolisesti sekä saada siitä syvälinen ymmärrys (Lukka 1999, 129). Vaikka tutkimus toteutetaan tapaustutkimuksena, ilmiö voidaan yleistää myös muihin organisaatioihin, joissa toteutetaan rullaavan ennustamisen toimintamallia.

Tässä tutkimuksessa käytetään useita eri tutkimusmenetelmiä eli se täyttää triangulaation määritelmän, jolla tarkoitetaan erilaisten tutkijoiden, metodien, tiedonlähteiden ja teorioiden yhdistämistä tutkimuksessa (Tuomi & Sarajärvi 2002, 141). Triangulaatio on kolmiomittaus, jossa ilmiötä tarkastellaan useasta eri näkökulmasta ja sen käyttöä pystytään perustelemaan sillä, että tutkimuskohteesta halutaan saada monipuolinen ja syvälinen näkemys. Triangulaation avulla tutkimusta on mahdollista levittää ja syventää ja sen avulla pystytään lisäämään tutkimuksen luotettavuutta. (Kananen 2014, 122–123.)

## **4.2 Tutkimusmenetelmät**

Yleisimmät aineistonkeruumenetelmät kvantitatiivisessa tutkimuksessa ovat haastattelu, havainnointi, kysely sekä erilaisiin dokumentteihin perustuva tieto. Kyseisiä menetelmiä on mahdollista käyttää joko rinnakkain, vaihtoehtoisesti tai eri tavoin yhdistettynä tutkittavan ongelman sekä tutkimusresurssien mukaan. Haastattelun ja kyselyn eroavaisuudet liittyvät tiedonantajan toimintaan tiedonkeruuvaiheessa: haastattelussa haastattelijä esittää suulliset kysymykset ja kirjaa ylös tiedonantajan vastaukset. Yksi haastattelun merkittävimmistä eduista onkin joustavuus, jolloin haastattelussa on esimerkiksi mahdollista

toistaa kysymys, oikaista väärinkäsityksiä, selkeyttää ilmauksia, käydä keskustelua haastateltavan kanssa ja kysymykset on mahdollista esittää tutkijan haluamassa järjestyksessä. Samanlaisia mahdollisuuksia ei ole esimerkiksi kyselyssä, jossa tiedonantajat täyttävät itse heille osoitetun kyselylomakkeen. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 73–75.) Verrattaessa haastattelua tutkimusmenetelmänä kyselylomakkeeseen, tukevat haastattelua seuraavat asiat: haastattelussa kieltäytymisprosentti on yleisesti ottaen pienempi kuin lomaketutkimuksissa ja haastattelussa mahdollisuudet motivoida henkilöitä on parempi. Lisäksi haastattelun avulla on mahdollista saada kuvaavia esimerkkejä. Lisäksi haastattelu on yleensä sopivampi emotionaalisille alueille, toisaalta tästä väittämästä on myös vastakkaisia mielipiteitä. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 36.)

Tiedonkeruumenetelmäksi tässä tutkimuksessa valikoituikin haastattelu, johtuen menetelmän joustavuudesta aineistoa kerätessä. Haastattelumenetelmän avulla voidaan selvittää vastauksia sekä syventää tietoa ilmiöstä, esimerkiksi pyytämällä perusteluja ja selvennyksiä esitetyille mielipiteille ja esittämällä lisäkysymyksiä tarpeen mukaan (Hirsjärvi ym. 2007, 200). Haastattelu on menetelmänä erityisen tehokas, kun halutaan tutkia, mitä haastateltavat tuntevat, ajattelevat, kokevat sekä uskovat tarkasteltavasta ilmiöstä (Hirsjärvi ym. 2007, 207). Haastattelumenetelmässä aineiston keruuta voidaan säännellä joustavasti vastaajia myötäillen. Haastateltavat kykenevät tätä kautta esittämään asian vapaa-  
muotoisemmin ja haastatteluaiheiden järjestystä pystytään säätelemään päinvastoin kuin esimerkiksi tarkoin rajatussa kyselytutkimuksessa. Rajatussa kyselytutkimuksessa voi myös käydä niin, että jotain olennaista jää kysymättä. Sen sijaan haastattelussa haastateltava kertoo mahdollisesti asioita, joita alun perin ei ollut suunniteltu tai edes osattu kysyä. (Hirsjärvi ym. 2007,200.)

Tutkimushaastattelu suoritettiin puolistrukturoituna haastatteluna. Puolistrukturoidussa haastattelussa on ominaista, että tutkija määrittelee ennalta haastattelun kysymykset mutta haastateltava saa vastata niihin haluamallansa tavalla ja haluamassaan järjestyksessä. Lisäksi haastateltavan on mahdollista ehdottaa uusia kysymyksiä eli haastattelun raamit joustavat tarvittaessa ja antavat myös tilaa poikkeamille. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen, 2005, 104; Hirsjärvi & Hurme, 2004, 47.) Tässä opinnäytetyössä hyödynnetään aineistonkeruumenetelmänä teemahaastattelua, joka on puolistrukturoidussa haastattelu-  
muodossa yleisin menetelmä (Ruusuvuori & Tiittula 2005, 11). Teemahaastattelusta puuttuu strukturoidulle lomakehaastattelulle luonteenomainen kysymysten tarkka järjestys ja muoto. Se ei ole kuitenkaan täysin vapaa, kuten syvähaastattelu. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 48.) Teemahaastattelulle on ominaista, että haastattelun teemat eli aihepiirit on määriteltä ja niistä voidaan kuitenkin tarvittaessa poiketa (Hirsjärvi ym. 2007, 203). Kysei-

set aineistonkeruumenetelmät valikoituivat tähän tutkimukseen joustavan luonteensa takia, jotta tutkimuksessa olennaiset asiat tulevat esille, koska rullaava ennustaminen on kohtuullisen uusi ilmiö, siitä on useita eri määritelmiä ja sitä voidaan toteuttaa usealla eri tavalla.

Teemahaastattelu perustuu osallistujien haastattelemiseen samoista aihepiireistä eli teemoista, jotka on valmisteltu aikaisempaan tutkimukseen ja tutkimuskirjallisuudesta esille tulleisiin keskeisiin kohtiin. Haastattelurunko (liite 1) on rakennettu kyseisten teemojen mukaisiksi ja haastattelut on teemoitettu neljään osaan. Ensimmäinen teema käsittää rullaavan ennustamisen aseman liiketoiminnan ja organisaation ohjauksessa. Ensimmäisen teeman avulla on tarkoitus ymmärtää minkä takia organisaatiossa on siirrytty rullaavaan ennustamiseen toteuttamiseen ja mikä on haastateltavien näkemys asiasta. Lisäksi pyritään ymmärtämään miten rullaava ennustaminen tukee liiketoiminnan johtamista, miten se auttaa parantamaan reagointinopeutta jatkuvasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä sekä miten rullaava ennustaminen auttaa saavuttamaan organisaation strategiset tavoitteet ja vision. Toisen teeman tarkoituksena on kartoittaa rullaavan ennustamisen tuomia hyötyjä sekä haasteita; minkälaisia etuja ja vastaavasti ongelmia organisaatiossa on kohdattu rullaavaan ennustamisen käytössä. Kolmannen teeman avulla selvennetään perinteisen budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen yhteensovittamista. Teeman tarkoituksena on ymmärtää, mitkä ovat rullaavan ennustamisen ja budjetoinnin roolit organisaatiossa ja kumpi toimintamalli ohjaa haastateltavien mielestä liiketoiminnan johtamista paremmin. Lisäksi halutaan kartoittaa miten menetelmiä pystytään hyödyntämään keskenään. Viimeisen eli neljännen teeman tarkoituksena on kartoittaa haastateltavien ajatuksia siitä, miten rullaavan ennustamisen toimintamallia vielä voidaan kehittää. Teeman tarkoituksena on herättää aitoa keskustelua siitä, mitä toimenpiteitä vielä tulee tehdä, jotta rullaava ennustaminen tukee aidosti liiketoiminnan johtamista ja sen hyödyt sekä ideologia on autenttisesti ymmärretty organisaatiossa.

Tutkimusaineisto koostuu kahdeksasta haastattelusta Sokotel Oy:ssä. Haastateltavat valikoituivat sen mukaan, että heidän toimenkuva organisaatiossa on johtavassa asemassa oleva liiketoiminnan henkilö. Lisäksi haastatteluihin valittiin vain henkilöt, jotka ovat olleet mukana rullaavan ennustamisen toteuttamisessa siitä lähtien, kun sitä on alettu tekemään kohdeyrityksessä helmikuussa 2016. Tämä sen takia, että he myös pystyvät myös kertomaan ajatuksiaan siitä, onko rullaava ennustaminen keventänyt perinteistä vuosisuunnitteluprosessia. Rullaavan ennustamisen toimintamallin hyödyt perinteisen budjetoinnin keventämiseksi pystyttiin todentamaan vasta syksyllä 2017, jolloin rullaavan ennustamisen toimintamalli oli ollut aidosti käytössä tarpeeksi pitkän ajanjakson.

Haastateltavista kuusi on yrityksen hotellinjohtajia ja yrityksen ylimmästä johdosta haastateltiin kahta henkilöä: yrityksen talousjohtajaa ja yhtä liiketoimintajohtajaa. Ylimmän johdon näkemys on olennaista ja tärkeää, jotta pystytään ymmärtämään miten rullaavan ennustamisen tuottama informaatio vaikuttaa koko organisaation ohjauksessa ja johtamisessa sekä miten toimintamallin kehittämisen avulla ylin johto pystyy hyödyntämään rullaavasta ennusteesta saatavaa informaatiota optimaalisesti. Lisäksi talous- ja liiketoimintajohtaja kuuluvat kohdeyrityksen johtoryhmään, jolloin he tuovat strategiaan johtamispäätöksiin yrityksen taloutta ja ennusteprosessia koskevan näkökulman. Talousjohtajan vastuualueeseen kuuluu tapausorganisaation taloudelliset toiminnot ja hän toimii suoraan toimitusjohtajan alaisuudessa sekä toimitusjohtajan kakkosmiehenä. Hotellinjohtaja vastaa kohdeyrityksessä omista liiketoimintayksiköistään sekä vastaa vastuualueensa liiketoiminnan taloudesta. Hotellinjohtajat toimivat liiketoimintajohtajan alaisuudessa.

Hotellinjohtajan tehtävä on enemmänkin operatiivinen rooli, kun taas talousjohtaja ja liiketoimintajohtaja roolissaan vastaavat enemmän strategiaan liittyvistä vastuista. Haastateltavat edustavat organisaation eri hierarkkisia tasoja, jolloin saadaan laajempi näkemys sekä käytännön toteutuksesta ja myös siitä miten kohdeilmiö näkyy koko organisaation kattavissa strategisissa päätöksissä. Erilaiset toimenkuvat ovat myös etu kohdeilmiön syvässä ymmärtämisessä.

Haastattelut oli sovittu tehtäväksi marraskuussa 2017 kahden viikon ajanjaksolla yksilöhaastatteluina. Yksi haastatteluista siirtyi joulukuulle haastateltavan aikatauluhaasteiden vuoksi. Haastattelukysymykset lähetettiin haastateltaville etukäteen, jotta he pystyivät perehtymään haastattelurunkoon etukäteen. Haastattelumenetelmäksi valikoitunut puolistrukturoitu haastattelu sekä teoriasta nousseet keskeiset teemat ohjasivat keskusteluita. Haastateltaville selitettiin haastattelun alussa puolistrukturoidun haastattelun käsite eli että haastattelukysymyksiä ei tarvitse noudattaa systemaattisesti ja haastattelun aikana he voivat myös nostaa esille muita olennaisia aiheeseen liittyviä asioita kuin mitä haastattelurunkoon on listattu. Kaikilta haastateltavilta pyydettiin ja saatiin lupa haastattelujen äänittämiseen. Haastattelut kestivät 37 minuutista reiluun tuntiin ja yhteensä aineiston kesto on noin 310 minuuttia.

Muutaman haastateltavan kanssa pitäydettiin melko tarkasti haastattelurungossa ja kysymykset käytiin lävitse hyvin pitkälti samassa järjestyksessä kuin haastattelurunkoon on listattu. Osan kanssa haastattelurunkoa ei juurikaan käytetty vaan keskustelu ohjautui teemojen ympärillä. Haastateltavilta kysyttiin myös tarvittaessa tarkentavia lisäkysymyksiä, mikäli keskustelu ohjautui haastattelurungon ulkopuolelle ja se käsitti kuitenkin tutkittavaan asiaan liittyviä aiheita. Muutamassa haastattelussa oli välillä tarpeellista palauttaa

keskustelu takaisin haastattelukysymyksiin ja -teemoihin, kun keskustelu ajautui niiden ulkopuolelle. Vaikka perinteistä vuosibudjetointia itsenäisenä ilmiönä ei tässä haastattelussa tutkittu, ohjautui keskustelu melko monen kanssa kyseiseen aiheeseen. Tutkijan näkökulmasta se johtui osittain siitä, että organisaatiossa vuosibudjetointi oli saatu päätökseen juuri ennen haastatteluajankohtaa. Koska rullaavaa ennustamista tehdään vuosibudjetoinnin ohella ja rullaava ennuste toimii pohjana seuraavan vuoden tavoiteasetannalle eli vuosibudjetille, haasteltavat palasivat sen takia vastauksissaan monesti vuosibudjetointiin.

Tutkimusotteet jaetaan tavallisesti kahteen eri kategoriaan: deduktiiviseen ja induktiiviseen. Deduktiivisessa tutkimusotteessa pidetään tutkimuksen lähtökohtana teoriaa. Sitä kautta teoriaa pyritään soveltamaan empiirisissä tutkimuksissa ja tarkoituksena on kehittää teoriaa testaamalla hypoteeseja empiirisesti. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa puhtaan deduktiivista lähestymistapaa ei useimmiten pystytä soveltamaan. Toisin kuin deduktiivisessä lähestymistavassa, induktiivisessa tutkimusotteessa pyritään empirian avulla tuottamaan teoreettista informaatiota ja silloin lähtökohtana teorian sijaan on empiria. (Eriksson & Kovalainen 2008, 22–24.) Monesti tutkimus kuitenkin käsittää piirteitä molemmista kategorioista ja yhdistämällä deduktiivinen ja induktiivinen lähestymistapa, voidaan tutkimusotetta kutsua abduktiiviseksi. Tämän tutkimuksen empiria pyritäänkin sitouttamaan teoriaan abduktiivisen eli teoriasidonnaisen päättelyn avulla. Se tarkoittaa sitä, että tutkimus perustuu yleisesti tunnettuihin teorioihin ja niiden avulla pyritään tutkimuksesta tehdyt havainnot sijoittamaan aiemmin luotuun viitekehykseen. Kuten deduktiiviselle tutkimukselle on ominaista, tämän tutkimuksen tarkoituksena ei ole haastaa teoriaa tai laatia kokonaan uutta teoriapohjaa, kuten induktiivisen päättelyn avulla tehdään. Abduktiivisen tutkimusotteen avulla tutkimuksen aineistosta esiin nousseille havainnoille etsitään teoriasta vahvistusta tai selityksiä. Jos tutkimuksesta tunnistetut empirian havainnot eivät ole yhteneväiset aikaisempien tutkimusten tulosten kanssa, tulee tämä huomioida johtopäätöksissä havainnolla. Abduktiivisen tutkimusotteen avulla on siis mahdollista havaita teoriaan uusia näkökulmia, joita ei ole havaittu aikaisemman teoreettisen viitekehyksen perusteella. (Tuomi & Sarajärvi 2003, 97–99.)

Haastatteluaineiston purkamisessa käytetyistä menetelmistä litterointi on yksi yleisimmin käytetty menetelmä. Litterointi tarkoittaa aineiston puhtaaksi kirjoittamista sanalliseen muotoon. Sen tekemisessä voidaan valita, litteroidaanko koko aineisto vai pelkästään jokin osa aineistosta. Mikäli aineistosta päätetään analysoida vain osa, se voidaan tehdä esimerkiksi teemojen mukaan. (Hirsjärvi ym. 2004, 138.) Tässä tutkimuksessa päätettiin litteroida koko aineisto ja käyttää Kanasen (2014, 106) esittämää sanatarkkaa litterointia, jolloin kirjataan ylös kaikki nauhalla oleva materiaali sanasta sanaan. Haastattelujen litterointi on aikaa vievä ja hidas työvaihe ja sen vuoksi siihen on syytä varata paljon aikaa.

Järkevin tapa on litteroida nauhoitetut haastattelut mahdollisimman pian haastattelun jälkeen, jolloin haastatteluissa puhutut asiat ovat vielä tuoreena mielessä ja se inspiroi tutkijaa, jolloin litterointi on nopeampaa. Lisäksi tietoja on helpompi tarvittaessa täydentää tai selventää heti haastattelujen jälkeen. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 135.) Kaikki haastatteluista kerätty aineisto muunnettiin siis helpommin käsiteltävään muotoon litteroimalla, tutkimuksen empiiristen havaintojen analyysia varten. Litteroitua tekstiä muodostui yhteensä 44 sivua.



## 5 Tapausyrityksen suunnitteluprosessi

Sokotel Oy on SOK:n matkailu- ja ravitsemisliiketoimintaa harjoittava tytäryhtiö ja osa S-ryhmää. Sokotel Oy:n liiketoiminta perustuu vahvasti osuustoiminnallisuuden periaatteisiin ja asiakasomistajalähtöisyyteen. Tämä tarkoittaa mm. sitä, että liiketoiminnan pitkäjänteinen kehittäminen, henkilöstön hyvinvoinnin varmistaminen ja yhteiskunnallisen vastuun kantaminen kuuluu olennaisesti yrityksen tapaan toimia. Kokonaisuudessaan S-ryhmä on suomalainen vähittäiskaupan ja palvelualan yritysverkosto, joka muodostuu 20 itsenäisestä alueosuuskaupasta ja niiden omistamasta Suomen Osuuskauppojen Keskuskunnasta (SOK) tytäryhtiöineen. Näiden lisäksi ryhmään kuuluu myös seitsemän paikallisuosuuskauppaa. Yhteensä S-ryhmän kuuluu yli 1600 toimipaikkaa. SOK-yhtymän muodostavat SOK ja sen tytäryhtiöt. Alueellisten ja valtakunnallisten tytäryhtiöidensä lisäksi SOK harjoittaa Pietarissa ja Baltian alueella marketkauppaa sekä matkailu- ja ravitsemiskauppaa. ([www.s-kanava.fi](http://www.s-kanava.fi))

Aikaisemmin SOK:n tytäryhtiöiden liiketoiminnan suunnittelu on tapahtunut niiden omissa ja erillisissä prosesseissa, joita on johdettu tytäryhtiöissä sisäisesti. Viimeisen kahden vuoden aikana S-ryhmän prosesseja on pyritty yhtenäistämään ja sidosryhmät eli alueosuuskaupat ja tytäryhtiöt on ollut tavoitteena saada yhtenäisen liiketoiminnan suunnittelun mallin piiriin. Rullaava ennustaminen on yksi näistä liiketoiminnan suunnittelun prosesseista ja tavoitteena on ollut integroida se kaikkiin S-ryhmän liiketoiminnan toimintoihin.

Liiketoiminnan suunnittelun yhtenäistämiprojektin myötä ryhmässä on otettu käyttöön uusi talouden suunnittelujärjestelmä, jonka tarkoituksena on ollut tukea rullaavaa ennustamista. Järjestelmää on kehitetty niin, että tukee S-ryhmän eri toimialojen talouden suunnittelua ja ennustamista ja kehitysprojekti on edelleen menossa. Lähtökohtaisesti kyseessä ei ole pelkästään järjestelmäkehitys vaan koko rullaavan ennustamisen prosessin käyttöönotosta ja uudenlaisen ajatus- ja johtamistavan omaksumisesta. Lisäksi muutosprosessin tavoitteena on ollut luopua budjetointiajattelusta. S-ryhmässä ja erityisesti tutkimuksen kohdeyrityksessä Sokotel Oy:ssä on pyritty muuttamaan talouden suunnittelun terminologiaa niin, että perinteisen vuosibudjetoinnin sijaan puhutaan vuosisuunnittelusta. Tässä tutkimuksessa käytetään kuitenkin termiä vuosibudjetointi, jotta kaikille on selvää, mitä termillä tarkoitetaan.

Tapausyrityksessä eli Sokotel Oy:ssä talouden ennustaminen on ollut jo käytössä ennen rullaavaan ennustamiseen siirtymistä. Kyseinen vanha ennustamisen malli käsitti aina kyseisen kalenterivuoden ennusteen ja se tehtiin erikseen rakennetussa Excel-taulukossa. Rullaavuuden myötä tavoitteena on ollut palauttaa mieleen ennustamisen metodiikka eli

miksi ennustamista tehdään ja mitkä ovat siitä saatavat hyödyt sekä toteuttaa sitä aidosti kaikissa liiketoimintayksiköissä. Rullaavan ennustamisen tavoitteena on ollut nopeampi reagointi talouden suhdannevaihteluihin sekä päästä eroon nk. seinään ennustamisesta eli nähdä liiketoiminta yli kalenterivuoden ja kannustaa operatiivista organisaatiota sekä liiketoimintajohtoa katsomaan pidemmälle tulevaisuuteen. Tavoitteena on siis tuottaa nopeammin ja paremmin reaaliaikaista tietoa siitä mihin liiketoiminta on menossa. Näin liiketoimintaa pystytään näkemään ja suunnittelemaan paremmin yli kalenterivuoden ja tarvittaviin toimenpiteisiin pystytään ryhtymään ajoissa.

Tapausyrityksessä rullaavan ennustamisen prosessin uudistaminen käsittää myös muita sidosryhmiä kuin liiketoiminnan, joka koostuu hotelliyksiköistä niihin kuuluvine ravintola- ja kokoustoimintoineen. Kyseisiä muita sidosryhmiä ovat yrityksen tukitoiminnot, kiinteistötoiminnot sekä majoitus- ja ravintolatoiminnan ketjuohjaus, joista kaikista muodostuu kustannuksia liiketoimintayksiköille. He ovat tärkeässä roolissa rullaavassa ennustamisessa sitä kautta, että jos nämä sidosryhmät eivät ole sitoutuneet rullaavan ennustamisen malliin, eivät liiketoimintayksiköt pysty muodostamaan täyttä kuvaa oman liiketoimintansa tuloksellisuudesta. Kyseisiä toimintoja ohjataan sekä yhteisin ohjein liiketoimintayksiköiden kanssa että erillisin ohjeistuksin. Kyseisiä toimintoja ei kuitenkaan käsitellä tässä opinnäytetyössä erillisenä osana.

## **5.1 Budjetointiprosessi eli vuosittainen tavoiteasetanta**

Tapausyrityksen suunnitteluprosessi koostuu perinteisestä vuosibudjetista ja rullaavasta ennusteesta. Tässä kappaleessa kuvataan kyseinen suunnitteluprosessi ja sitä kuvataan toteutuksen näkökulmasta eli miten ja miksi budjetti tehdään ja minkälainen prosessi on rullaavan ennustamisen taustalla. Kyseisiä menetelmiä käytetään tapausyrityksessä rinnakkain ja niiden yhteiskäyttöä ja rooleja analysoidaan kappaleessa 5.2.4. Perinteisen budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen eroavaisuudet sekä yhteensovittaminen.

Tapausyrityksessä valmistetaan perinteinen vuosibudjetti. Budjettia voidaan kuvata perinteiseksi, koska se etenee kalenterivuoden mukaisesti eli on 12 kuukauden mittainen. Kyseinen budjetti suunnitellaan tarkimmalla mahdollisella tasolla. Tulevan vuoden tarkan vuosibudjetin lisäksi tehdään lisäksi karkeamman tason strateginen suunnittelu, joka sisältää seuraavasta vuodesta vielä neljä seuraavaa kalenterivuotta, jolloin koko suunnitteluajanjakson pituus on yhteensä viisi vuotta. Tapausyrityksen budjetointi alkaa alkusyksystä perinteisen vuosibudjetoinnin tapaan ja liiketoiminnan osalta prosessiin osallistuvat kaikki tulosvastuulliset esimiehet. Budjetoitavat luvut pohjautuvat keväällä päivitettyyn strategiaan sekä tulosyksiköiden investointipolkuihin. Lisäksi budjetoinnissa muodostuu henkilö-

kunnan vuosittaiset tulostavoitteet, joihin tulospalkkaus on sidottu. Perinteinen vuosibudjetointi näkyy myös siinä, että ensin yrityksen johtoryhmä hyväksyy budjetin, jonka jälkeen se menee hallituksen hyväksyttäväksi joulukuussa. Kun budjetti on hallituksen toimesta hyväksytty, sitä ei muuteta sen jälkeen.

Budjetointiprosessin organisoimiseen on olemassa eri tapoja ja yleisesti ottaen voidaan erottaa kolme eri menetelmää, miten budjetointi tehdään. Nämä menetelmät ovat demokraattinen menetelmä (build up), autoritaarinen menetelmä (break down) ja yhteistyömenetelmä (co-operation) (Eklund & Kekkonen 2011, 170). Tapausyrityksessä budjetointimenetelmä on pääasiallisesti demokraattisen ja autoritaarisen menetelmän yhteensovittamista eli budjetoinnissa käytetään yhteistyömenetelmää. Silloin ylin johto määrittelee yleiset tavoitteet sekä käytettävissä olevat resurssirajat toiminto- ja tulosyksikköjohdon kanssa. Budjetoinnin käytännön toteuttaminen jää toiminto- ja tulosyksikköjohdolle. (Alhola & Lauslahti 2002, 280; Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 239.)

Budjetointi tehdään tapausyrityksessä talousosaston ohjauksella, johdon määrittelemien yleisten tavoitteiden mukaisesti ja vastuu liiketoiminnan budjetoinnista on tulosyksiköiden johtajilla sekä heidän lähimmillä tulosvastuullisilla alaisilla. Usea henkilö osallistuu siis budjetin tekoon johtuen siitä, että ne laaditaan kustannuspaikka- ja tilitasolla ja jokainen tulosvastuullinen päällikkö on vastuussa oman vastuualueensa suoriutumisesta talouden näkökulmasta. Budjettien pohjana käytetään heinä- elokuussa tehtyä rullaavaan ennustetta, jonka mahdollistaa rullaavan ennusteen 18 kuukauden ajanjakso.

Vaikka budjetoinnin lisäksi nykyään on käytössä muitakin talouden ohjauksen menetelmiä, on budjetointi edelleen yksi keskeisimmistä yritysten johtamisjärjestelmistä (Åkerberg (2017, 17). Näin on myöskin tapausyrityksessä. Vaikka budjetoinnin koetaan vievän sekä aikaa että resursseja ja prosessi koetaan melko raskaaksi, on se edelleen merkittävä liiketoimintajohtoa ohjaava menetelmä sekä virallinen minimitaloite, jolla on sitouttava vaikutus ja se yhdistetään vahvasti myös tulospalkkaukseen. Budjetoinnissa tuotettuihin lukuihin peilataan aktiivisesti vuoden toteumia eli käytetään melko perinteistä budjetoinnista tuttua varianssianalyysia, jossa tuotetaan ensin rahamääräinen tavoiteluku ja sitä verrataan toteutuneeseen. Varianssianalyysin perusteella määritellään meneekö yrityksellä hyvin vai tulisiko olla huolissaan.

*” Budjetti on pyhä ja sä voit aina verrata viime vuoteen mutta jos sä jätät budjetista niin se ei ole hyvä, koska se on se tavoite”.* Haastateltava 4

*"Budjetti on se virallinen tavoite, mikä on se vähimmäismäärä. Mä aina sanon budjetti on se mihin pitää päästä, yli saa mennä, että se on se minimitalvoite. Että kyllähän meillä on vielä hyvin vahvasti se budjetti mitä seurataan eikä se ennuste. Budjetti on se kiveen kirjoitettu tavoite".* Haastateltava 7

Vaikka budjetointiprosessi koetaan edelleen omaksi melko raskaaksi erilliseksi prosessiksi, enemmistö haastateltavista koki, että budjetointiprosessi on keventynyt rullaavan ennustamisen myötä, kun ennusteita tuotetaan rullaavasti 18 kuukautta yli kalenterivuoden. Vastaajista neljä oli sitä mieltä, että vuosibudjetointi oli keventynyt rullaavan ennusteen myötä, vastaajista kaksi ei osannut ottaa kantaa asiaan ja yksi vastaajista ei ollut huomannut, että rullaava ennuste olisi keventänyt syksyn vuosibudjetointia.

*"On se vuosisuunnittelu keventynyt siinä mielessä, että siellä on se ennuste olemassa jo valmiina ja sitä sitten tarkastellaan suhteessa kuluneeseen vuoteen ja sitten ens vuoden näkyymiin ja siihen sen hetkiseen tietoon mikä on olemassa maailmasta tai markkinasta tai ylipäänsä taloudesta, että ne kaikki vaikuttaa."* Haastateltava 1

*"On keventänyt ehdottomasti vuosibudjetointia."* Haastateltava 2

*"En mä kyllä huomannut." (kysymys: onko vuosibudjetointi keventynyt rullaavuuden myötä)* Haastateltava 4

Vuosibudjetoinnin osalta haasteeksi koettiin järjestelmä, joka käyttäminen koetaan vaikeaksi. Mikäli järjestelmän käyttö on opittu ja omaksuttu, sujuu budjetointi luonnollisesti helpommin. Toinen vuosibudjetoinnissa haasteelliseksi koettu asia on budjetoinnin moninaisuus. Koska organisaatio on hyvin moniulotteinen ja näin ollen kulut laskentapaikka- ja tilitasolla muodostuvat monelta eri taholta, on kaikkien budjettiin vaikuttavien kulujen huomioiminen raskasta. Suurin haaste budjetoinnin eli tavoiteasetannan osalta koettiin sen osalta, että järjestelmässä luvut muuttuvat aina toteuman myötä. Kuten jo aikaisemmista kommentaiteista huomattiin, on budjetti tapausyrityksessä linkitetty hyvin vahvasti tavoiteasetantaan. Useampi vastaaja oli tyytymätön siihen, että kun seuraavan vuoden tavoite on tarkasti sovittu ja hyväksytty oman esimiehen kanssa, saattavat budjettiluvut muuttua ennen kuin ne on saatu siirrettyä budjetointijärjestelmästä taloudenraportointijärjestelmään. Tämä vääristää myös rullaavien ennusteiden tuottamista, koska seuraavan vuoden rullaavaa ennustetta lähdetään päivittämään budjettilukujen pohjalta.

*”Mä pidän tätä tosi hyvänä mallina pois lukien se nippelityö mitä me joudutaan tekemään varsinkin budjetointivaiheessa, se on edelleen liian yksityiskohtaista ja siitä voi ottaa paljon pois ja keskittää”. Haastateltava 4*

*”Se mikä haastaa, on se että ne luvut muuttuu, kun tulos lyödään sisään.” Haastateltava 2*

*”Se mitä me pelätään on se, että tapahtuu sama kuin vuodelle 2017. Että loppuvuoden toteumaluvut tai jonkun muun asian kautta luvut muuttuu niin, että meidän budjetissa lukeekin jotain muuta. Ei missään tapauksessa voi olla niin, että me tehdään yksiköissä budjetti mikä me ollaan liiketoimintajohtolla ja talousjohtolla hyväksytetty ja tän jälkeen käppyröihin ja rätinkeihin ilmestyy joku luku, joka on X tonnia enemmän. En mä koe sitä mitenkään mielekkääksi tulosvastuullisena liiketoimintajohtajana, että mun budjetti oli X ja sit se vähän värähtelee ja sitten se on jotain muuta.” Haastateltava 3*

## **5.2 Rullaavaan ennustamiseen siirtyminen**

Kuten tutkimuksessa on aikaisemmin mainittu, rullaavan ennustamisen prosessi on ollut koko S-ryhmässä yksi tärkeistä muutosprosesseista, jotta koko S-ryhmän suunnittelu- ja ennusteprosessi saadaan synkronoitua liiketoimintaan. Tapausyrityksessä rullaavan ennustamisen malli otettiin käyttöön helmikuussa 2016, mikä oli hieman aikaisemmin kuin muissa SOK:n liiketoimintayksiköissä. Tämä johtui siitä, että erityisesti majoitus- ja ravintolaliiketoiminnassa rullaavasta ennustamisesta on liiketoiminnan johtamisessa ja seurannassa erityistä hyötyä toimialan syklisyydestä johtuen, jolloin kalenterivuosi ei ole optimaalisin ennustejakson pituus. Lisäksi kyseinen toimiala muuttuu jatkuvasti, jolloin on tärkeätä pystyä ennakoimaan tulevaa sekä olemaan strategisesti ketterä, jotta pystytään luomaan ja ylläpitämään kilpailukykyä ja – etua melko tiukasti kilpaillussa markkinassa.

Majoitusmyynnin optimointi ja kannattavan ravintola- ja kokoustoiminnan jatkuva kehittäminen asiakasta varten kantaen samalla vastuuta ihmisistä ja ympäristöstä, toiminnan jatkuva uudistaminen sekä tuloksellinen toiminta on Sokotel Oy:n toimintaa ohjaavia arvoja. Hotellihuoneiden keskihinnan ja käyttöasteen kautta tehty majoitusmyyntiennuste määriteltyjen strategioiden pohjalta on keskeisessä roolissa rullaavassa ennustamisessa, jolloin myyntiorganisaatio sekä liiketoiminta ovat riippuvaisia kyseisistä ennusteista. Myyntien mukaisesti organisaatiossa ennustetaan ja suunnitellaan myös muu operatiivinen toiminta kuten henkilötyötunnit eli työvoiman tarve sekä operatiiviset investoinnit. Organisaation ohjaus on riippuvainen näiden toimintojen onnistuneesta ennustamisesta ja tavoitteena onkin ollut panostaa näiden toimintojen suunnitteluun ja ennustamiseen erityisen paljon.

### 5.2.1 Rullaavan ennustamisen käyttötarkoitus ja rooli liiketoiminnan ohjauksessa

Koska rullaavan ennustamisen toteutuminen optimaalisesti vaatii onnistuakseen myös organisaatiokulttuurin muutosta sekä muutoksen ymmärtämistä, on tärkeää, että kyseiseen prosessiin osallistuvat sidosryhmät ovat tietoisia, miksi kyseinen toimintamalli on organisaatioissa otettu käyttöön ja mitkä ovat siitä saatavat hyödyt liiketoiminnan johtamisessa. Lähtökohtaisesti rullaavaan ennustamiseen tuottamiseen tarvittavat henkilöt tulee motivoita ja sitouttaa tekemiseen. Prosessiin osallistuville sidosryhmille tulee kommunikoida ja viestiä selkeästi ”miksi, mitä ja miten”. Ratkaisevaa toimintamallin onnistumisen kannalta on siis kertoa, miten koko organisaatio hyötyy siitä, että ennuste on ajan tasalla jatkuvasti. Lisäksi jokaisen prosessiin osallistuvan tulee ymmärtää, minkälaisia etuja he saavat siitä, että rullaava ennustaminen prosessina toimii. (Åkerberg 2017, 97–98.)

Tämän takia haastateltavilta tiedusteltiin, mikä on heidän näkemys siitä, miksi rullaavan ennustamisen malli on alun perin otettu käyttöön yrityksessä ja onko ajatus viety aidosti läpi koko organisaatioissa. Lähtökohtaisesti suurin osa haastateltavista ei tunnistanut selkeästi, miten asia on alun perin viestitty yrityksessä. Kuitenkin kaikilla oli sama ajatus, miksi rullaavaa ennustamista on alettu toteuttaa yrityksessä eli miksi toimintamalli on otettu käyttöön. Enemmistö haastateltavista tunnisti toimintamallin käyttöönoton syiksi juuri ne asiat, jotka esiintyvät myös aihetta käsittelevässä kirjallisuudessa eli vuosibudjetoinnin keventymisen sekä rullaavan ennustamisen työkaluna, jonka avulla on mahdollista arvioida tulevaa sekä reagoida tarpeen tullen nopeasti toimintaympäristössä tapahtuviin muutoksiin (Ikäheimo ym. 2016, 152–153; Järvenpää ym. 2005, 175, Åkerberg 2017, 105). Rullaavan ennusteen tavoitteena on siis ennustaa yrityksen toiminnan kehitystä tulevaisuudessa niin tarkalla tasolla kuin se on oleellista. Rullaavalla ennusteella ei näin ollen ole vaikutusta esimerkiksi organisaation tavoitteiden laatimiseen. (Rickards & Ritsert 2012, 139)

*”No varmaan monta syytä, yks on varmaan se, et on nähty, et se syksyn niin sanottu budjetointi koko prosessi kaikkineen on ollut hirveä ponnistus ja on itse asiassa jokseenkin edelleenkin. Mutta myöskin tiettenkin se, että saatais näkymää pidemmälle eteenpäin ja varmaan niin kuin se tarkoitus on se, et meidän reagointiaikaa pidennetään tällä. Että me katsotaan pidemmälle ja sekin et vaikka se näkymä sinne kauas 18 kuukauden päähän ei ole kauhean selkeä, niin on se silti jotain. Jos mä ajattelen ihan itseäni ja osastopäälliköitä niin parantaa sitä ymmärrystä tästä bisneksestä et me katsotaan pidemmälle.”* Haastateltava 3

*"Oma ajatus on se, että tärkein asia on se, koska syklit ja maailma muuttuu nopeesti"*

Haastateltava 4

*"Näin saadaan koko ajan näkymää eteenpäin, yli sen vuoden vaihteen eikä rajoituta kalenterivuoteen. On koko ajan näkymää ja se mahdollistaa reagoinnin, jos näyttää että strategisen aikajänteen tavoitteet ei ole toteumassa. Se oli yks niitä peruslähtökohtia, miks lähdettiin siihen."* Haastateltava 5

*"Nyt mä en muista mitä sinne on kirjattu mutta se mitä mä ajattelen niin linkittyy just näihin; haluttiin keventää sitä budjetoitirutistusta, oli varmaan yks ihan niitä tärkeimpiä. Ja sitten saada tätä tarkempaa, konkreettisempaa näkymää, jotta sitten niitä toimenpiteitä voidaan tehdä."* Haastateltava 6

*"Mä luulisin, että ensisijainen tavoite on saada tarkempia ennusteita ja parempi kuva lähitulevaisuudesta tommosesta vuoden puolentoista jaksosta eteenpäin ja ylempi johto varmaan haluaa pitää semmosen laajemman näkökulman siihen, mitä on tulossa ja miten se tulee vaikuttamaan ja mitä meillä on odotettavissa ja näkisin, että se ensimmäinen ja tärkein syy on siinä, että tämmöistä ruvettu tekemään."* Haastateltava 1

*"Oma käsitys on siitä ja päälliköilläkin varmasti aika yhteneväinen, että kuitenkin maailman muuttuu ja bisnes muuttuu, niin tällä ennusteella me päivitetään sitä meidän tulostavoitetta, myynnin ja kulujen suhdetta elikkä me aina eletään siinä kulloisessakin tilanteessa ja kuitenkin se kaupallinen puoli muuttuu. Että pystytään ennustamaan tarkemmin sitä tulevaa, ihan tulevaa kuukautta ja ihan tulevaa jaksoakin."* Haastateltava 7

Tästä voidaan päätellä, että ajatusmalli ja tarkoitus itsessään on sisäistetty vaikka tarkkaa muistikuvaa asian viestimisestä ei ole sen osalta, miksi rullaavaa ennustetta on alettu toteuttamaan. Toisaalta rullaavaan ennustamiseen siirtyminen on sidosryhmille viestitty reilu puolitoista vuotta ennen kyseisen haastattelututkimuksen tekemistä, joten voidaan päätellä, että haastateltavien mielikuvat toimintamallin tarkoituksesta pohjautuvat kyseiseen viestintään vaikka se ei enää ole kirkkaasti muistissa. Toisaalta tästä voidaan vetää myös johtopäätös, että toimintamallin käytön tarkoitus ja hyödyt on hyvä viestiä tasaisin väliajoin uuden toimintamallin käyttöönoton jälkeen.

Kaksi vastaajaa koki, että rullaavasta ennustamisesta saatavia hyötyjä liiketoimintaan olisi voinut viestiä vielä paremmin. Käsitetään, että toimintamalli on lähtöisin emoyhtiön ylimältä johdolta ja sille, miksi malli on alun perin otettu käyttöön, löytyy aidot perustelut.

Matkan varrella rullaavan ennusteen käyttötarkoitus ei ole kuitenkaan jalostunut organisaation muille tasoille vaikka toimintamallista saatavat hyödyt ymmärretäänkin.

*”En muista ihan tarkkaan miten siitä puhuttiin ja olis voinut avata vielä niin kun laajemmin ja syvällisemmin se, mitä me hyödytään isossa kuvassa; millä tavalla pystytään tekemään parempaa tulosta sitä kautta että ennustetaan, miten se liittyy strategiaan ja liiketoiminnan eteenpäin viemiseen, et sen ois voinut vielä ehkä aavistuksen verran paremmin avata et sitten ehkä siitä jäi aavistuksen verran sellainen tekninen suoritus, sanotaanko näin.”*

Haastateltava 2

*”Se ajatuskulku taitaa mennä niin, että se on perusteltu kun tullaan ylhäältä alas organisaatiossa. Se on voitu hyvinkin miettiä, myydä ja perustella ihan tuolta konsernijohdosta. Mut voisoin kuvitella mitä ylempänä siellä on tätä pohdittu, kun siellä ne strategiset linjaukset tehdään, se visio on siellä kirkastunut hyvinkin selkeäksi ja siellä on perusteet olemassa, että miksi näin tullaan tekemään, mihin sillä pyritään ja sitä kerrotaan aina seuraavalle portaalle ja sitten se näkemys on selkeämpi ja kirkkaampi mitä ylempänä ollaan.”*

Haastateltava 1

## **5.2.2 Rullaavan ennustamisen hyödyt**

Teoriassa rullaavien ennusteiden eduksi nimetään jatkuva ajan tasalla pysyminen, mahdollisuus reagoida havaittuihin muutoksiin sekä vuosittaisen budjetointiprosessin keventyminen (Järvenpää ym. 2005, 173). Haastatteluissa haluttiin kartoittaa sitä, miten rullaava ennuste tukee liiketoiminnan johtamista haastateltavien mielestä teoriaan peilaten. Toimintamallista koettiin olevan useita erilaisia hyötyjä ja haastatteluista nousi esille se, että rullaavan ennusteen avulla pystytään näkemään pidemmälle kuin mitä perinteinen kalenterivuoden ennuste mahdollistaa. Yhtä usein hyödyksi koettiin se, että rullaavan ennusteen avulla pystytään reagoimaan muuttuvassa liiketoimintaympäristössä ja tekemään mahdollisia korjaavia toimenpiteitä, joiden avulla tavoitteet on mahdollista saavuttaa. Nopeampi reagointikyky nostettiin siis erityisesti esille, koska liiketoimintaympäristö koettiin dynaamiseksi. Yhtenä merkittävänä hyötynä koettiin lisäksi se, että rullaavan ennusteen myötä organisaatiossa katsotaan pidemmälle tulevaan, sen koettiin lisäävän eteenpäin suuntautunutta asennetta organisaatiossa. Toimintamallin avulla on siis osattu ohjata katse tulevaisuuteen ja katsoa niin sanotusti tuulilasista ulos sen sijaan, että keskityttäisiin liikaa menneisyyteen eli että katsottaisiin pelkästään peruutuspeiliin. Toimintamallin hyödyt koettiin haastateltavien keskuudessa samoiksi, kuin mitä rullaavan ennustamisen käyttöönoton tarkoituksissa on määritelty.



*"Kalenterivuosi on aina kalenterivuosi, mutta tää tuo sulle sen pidemmän perspektiivin. Et niin selkeästi ei maailma aina lopu vuoden vaihteeseen ja sitten taas lähdetään nollista liikkeelle."* Haastateltava 6

*"Kyllä se mun mielestä tällä toimialalla aktiivisesti käytettynä tuo sitä ennen kaikkea reagointimahdollisuutta."* Haastateltava 5

*"Pystyt suunnittelemaan ja sulla on sitä selkeämpää näkymää pidemmälle ja sitten oikeasti mietitään tulevankin vuoden asioita edellisen vuoden puolella."* Haastateltava 2

Ennusteen päivittäminen rullaavasti ja säännöllisesti koettiin myös mahdollistavan keveämmän budjetointiprosessin syksyisin, kun ennusteita tuotetaan kuluvan vuoden aikana rullaavasti seuraavalle vuodelle. Näin toimimalla vuosibudjetoinnin alkaessa seuraavan vuoden budjetti on jo käytännössä melkein valmis.

*"No varmaan kyllä se, että kun siellä on koko ajan jonkinlaiset pohjat, niin ei tarvi koko aloittaa, varsinkaan silloin syksyllä, alusta. Koko ajan katsotaan eteenpäin. Niin se sellainen seinä tai budjetointi ikään kuin nollasta niin sehän niin kuin jää pois tästä."* Haastateltava 3

*"Kun sinne aletaan tekemään sitä seuraavan vuoden ennustetta kokonaisuudessaan ja mitä lähemmäs mennään sitä tulevaa syksyä ja budjetointiaikaa niin tiedetään, että meillä se pohja on siellä olemassa ja ei tartte tekemään sitä raskasta budjettia alusta tyhjästä vaan meillä on se siellä jo olemassa ja se perustuu siihen mitä tänä vuonna ollut näkymä ja on saatu aikaiseksi ja auttaa siinä budjetointivaiheessa".* Haastateltava 1

Toiminnan näkemisen pidemmälle ja yli kalenterivuoden sekä reagointimahdollisuuksien paranemisen lisäksi, hyödyiksi koettiin myös parempi toiminnan suunnittelu organisaation ohjauksessa, jota peilattiin samalla yli kalenterivuoden ennustamiseen. Toiminnan parempi suunnittelu esimerkiksi kuluinvestointien osalta koettiin helpottuvan, kun oli näkemys siitä miten ennustettavat kuukaudet tulevat liiketoiminnan osalta onnistumaan ja mihin ajankohtaan esimerkiksi hankinnat ja kuluiksi kirjattavat investoinnit on järkevä aikatauluttaa. Lisäksi isompien projektien aikatauluttamista on helpompi suunnitella, kun ennustetta toteutetaan ja tarkastellaan yli kalenterivuoden.

*"Nyt esimerkiksi me katotaan hankintojen osalta, että mitä on järkevää hankkia tänä vuonna, kun nähdään, että mennään reippaasti yli budjetin. Jotta nyt sitten jo lähdetään*

*peilaamaan, että alkuvuodesta otetaan vähän etunojaa. Nähdään, että tulee olemaan hiljaisempaa. Niin että meillä ei ole sitten siellä jotain astia- tai työpukuhankintoja.”* Haastateltava 6

*”Kun rahaa tulee enemmän, että pystytään tekemään sellaisia toimenpiteitä, että nyt on se aika tehdä ja hankkia tarvikkeita.”* Haastateltava 1

Lisäksi haastateltavat kokivat, että tulevaisuuteen orientoituneisuuden myötä liiketoimintaa pystytään optimoimaan ja on mahdollista reagoida paremmin kilpailijakentässä ja markkinassa tapahtuviin muutoksiin ja näin suunnittelemaan omaa toimintaa paremmin, jotta tavoitteisiin päästään. Liiketoimintaympäristön muutokset erityisesti kilpailijakentässä herätti ajatuksia siitä, miten tietoa muutoksista pystytään systemaattisesti keräämään ja mihin saatu tieto perustuu.

*”Auttaa liiketoimintaympäristön muutoksiin ja varsinkin yrityskuvassa, koko yrityksen osalta ja kyllä mä näkisin et sen pohjalta pystyy kattomaan että missä mennään ja jos nyt miettii mitä tapahtuu meidän ympärillä, se on tietenkin se tiedon keruu, et miten sitä systematisoit.”* Haastateltava 2

*”Meillä on esimerkiksi nyt tiedossa, että yks kilpailija sulkee alku vuodesta kolmeksi kuukaudeksi. Että se on asia mikä on huomioitu eteenpäin, et mikä siellä vaikuttaa. Tai että meillä on omia yksiköitä, joissa tapahtuu kapasiteettimuutoksia ja tämän tyyppistä.”* Haastateltava 3

Henkilöstökulujen optimointi ja suhteuttaminen myyntiin nousi esille tulevaisuuteen suuntautumisen ja liiketoiminnan optimoinnin myötä eli koettiin, että rullaava ennustaminen mahdollistaa paremman työvoiman tarpeen suunnittelun liiketoiminnassa.

*”Me ollaan laskeskeltu sitä, että mikä se henkilöstökulu optimaalisesti on, että palvelu ei vaarannut, että tulokunto pysyy. Sehän on sellainen mittari, että jokainen ymmärtää ja osaa ulkoa ja osaa keskellä yötä sanoa, että mikä sen pitää olla per osasto. Sitten kun sitä toimintaa suunnitellaan, niin pidetään koko ajan tää luku mielessä.”* Haastateltava 3

Rullaavan ennustamisen liittäminen strategiseen ajatteluun ja siihen, ovatko strategiset tavoitteet helpompi saavuttaa toimintamallin myötä, koettiin haasteellisemmaksi. Toisaalta koettiin, että rullaavan ennusteen yksi tarkoitus on auttaa strategisten tavoitteiden saavuttamisessa mutta kirkasta ajatusmallia siitä, millä tavalla se toteutuu, ei haastatteluista käynyt ilmi. Haastatteluista nousi esille, että strateginen ajattelumalli on helpompi hahmottaa

yksiköissä, joiden liiketoiminta on uudistuksen alla ja silloin on selkeämpi kuva siitä, mikä yksikön strategia on. Osaltaan strategisen ajattelun yhdistäminen rullaavaan ennustamiseen saattoi vaikeutua sen takia, että yrityksen strategiapäivitys oli haastattelujen aikana kesken ja tuloskortit, jotka on sidottu strategiaan mittareihin, vielä kommunikoiduilla liiketoiminnalle.

*”Meillä on tämä strategiakin muuttumassa että me nähdään koko ajan että miten me ollaan menossa sitä kohti ja miten me sen kanssa edetään, että pystytään näkemään selkeämmin miten mennään kohti sitä strategiaa. Kyllähän me tässä kohtaa odotellaan kovasti niitä varsinaisia lomakkeita, jossa on mittarit vaikka tuskin niihin nyt niin suuria muutoksia tulee mutta täsmennyksiä varmaan tulee.”* Haastateltava 2

*”Aika vaikea, rullaavan ennusteen pitäis tukea sitä strategiaa mutta miten se käytännössä. Se ei ole kauhean helppoa. Majoituksen puolella sen ennustamisen kautta niin kyllähän se menee aika pitkälti sen kysynnän mukaan, että ei siinä paljon strategioita mietitä.”* Haastateltava 7

Rullaavien ennusteiden koettiin sitouttavan tulosvastuullisia päälliköitä oman vastuualueensa toiminnan tarkasteluun myyntien ja kustannusten kautta sekä liiketoiminnan suunnitteluun toimenpiteiden kautta. Osittain koettiin, että toimenpiteitä ennusteiden kautta tavoitteisiin pääsemiseksi tulisi olla vielä enemmän. Lisäksi koettiin, että mitä parempi osaminen tulosvastuullisella päälliköllä on järjestelmäosaamisen suhteen, sitä helpompaa rullaavien ennusteiden laatiminen on ja nimenomaan toimenpiteiden kautta, ettei ennuste jää pelkäksi tekniseksi suoritukseksi. Lisäksi rullaavan ennustamisen myötä on liiketoimintayksiköissä pystytty luomaan keskustelua siitä, miltä ennusteet näyttävät, mihin ne perustuvat ja pystyykö toimenpiteiden kautta yksikön toimintaa vielä parantamaan ja tehostamaan. Nämä keskustelut koettiin hyödyllisiksi osastopäälliköiden ja tulosyksiköiden johtajien kesken. Lisää keskustelua ja viestimistä asian tiimoilta toivottiin vielä ylimmän johdon osalta.

*”kyllä mä käyn ainakin aika aktiivista vuoropuhelua päälliköitten kanssa, jos siellä rupee heittämään vuosienennusteet, koska sitten mä kyseenalaistan että miten tarkasti te ootte tehnyt esimerkiksi loppuvuoden. Et useestihan mennään vaan niillä budjettiluvuilla. Että kyllä me aktiivisesti keskustellaan siitä ennustamisen tarkkuudesta, ollaanko me menossa parempaan suuntaan kuitenkin vai ollaanko nyt poikkeamassa siitä ennusteesta vielä huonompaan suuntaan. Ja siitähän pitää tulla ne toimenpiteet.”* Haastateltava 7

*”Se on myöskin tuonut osastopäälliköille enemmän sellasta, et he katsoo ja miettii näitä juttuja eteenpäin niin kuin ihan henkisenä tilana. Että miettivät ja mietitään yhdessä sitä.”*

Haastateltava 3

*”Päällikkötasollakin, sen oman vastuualueen tuloksen, mitä se pitää sisällään, niin siinä ymmärrys ja osaaminen on kasvanut. Että ehkä enemmän ymmärtää mistä se tulos tulee ja ylipäättänsä se ennustamisen tarkkuus ja että siihen paneudutaan, se on parantunut.”*

Haastateltava 4

*”Jos miettii omaa roolia enemmän niin vois skarpata rullaavaa ennustetta aktiivisemmin keskusteluun. Silloin siitä saatais vielä enemmän hyötyä irti.”* Haastateltava 5

### **5.2.3 Rullaavan ennustamisen haasteet**

Haastatteluista nousi selkeästi esille se, että rullaavasta ennustamisesta saatavat hyödyt liiketoiminnan johtamisessa ja ohjaamisessa olivat huomattavasti merkittävämmät kuin siitä koituvat haasteet ja ongelmat. Pääosin haastateltavat kokivat, ettei rullaavasta ennustamisesta koituvia haasteita juurikaan ole. Toimintamallista johtuvat ongelmat koettiin lähinnä johtuvan siitä, että 18 kuukauden ennusteajanjakso on melko pitkä, jotta näkymä tuloskehityksestä olisi aidosti tiedossa. Eli pitkälle yli kalenterivuoden laadittavien ennusteiden osalta kyseenalaistettiin ennusteiden luotettavuutta ja laatua. Osittain koettiin, että 18 kuukauden rullaava ennuste ei tue liiketoiminnan johtamista muuten kuin että sitä pystytään hyödyntämään vuosibudjetoinnissa, mikäli liiketoimintayksikössä ei ole tulossa merkittäviä uudistuksia. Haastatteluista nousi esille, että yrityksessä eletään edelleen melko vahvasti tilikausiajattelun eli kalenterivuoden mukaan, vaikka rullaava ennustaminen on ollut käytössä helmikuusta 2016. Haastatteluista pystyi myös osittain tulkitsemaan, että operatiivisen toiminnan tulosvastuulliset esimiehet eivät osaa tai pysty hyödyntämään rullaavuutta vastaavasti kuin mitä ylin johto tekee.

*”Ehkä se haaste on siinä, että kun 18 kuukautta ennustetaan, niin se on kyllä tosi pitkä väli. Että onko se kuinka realistinen, se kuluva kalenterivuosi on kuitenkin aina se mihin painotetaan. Sitten kun sä ajattelet 18 kuukautta, sä meet jo seuraavalle vuodelle niin kaikki on, että mistä mä tiedän mitä silloin on”* Haastateltava 7

*”Nyt kun puhutaan rullaavasta ennusteesta niin harvassa yksikössä mietitään, että nyt jos ollaan vaikka toukokuussa, ei juurikaan mietitä että mikä on seuraavan rullaavan 12 kuukauden rullaava tulosennuste. Me ei juurikaan katota sitä, me katotaan enemmän mikä on sen kalenterivuoden ennuste ja sen budjetoidun vuoden ennuste, että me ei mietitä mikä*

*on esimerkiksi kesäkuusta toukokuuhun. Mikä on tavallaan rullaavan kahdentoista tai puhumattakaan 18 kuukauden ennuste.”* Haastateltava 4

*”Meillä bisnes rullaa ilman että on näköpiirissä mitään isompaa itse aiheutettua muutosta niin se, että me tehdään sinne esimerkiksi kuusi kuukautta seuraavaa vuotta, niin siinä vaiheessa se ei kyllä vaikuta käytännön tekemiseen yhtään mitään muuta kuin että me tehdään se sinne. Sen takia koetaan, ettei se ole täysin turhaa ja hyödytöntä, koska siitä on apua siinä vaiheessa, kun sinne aletaan tekemään sitä seuraavan vuoden ennustetta. Ja mitä lähemmäs mennään sitä tulevaa syksyä ja budjetointiaikaa niin tiedetään, että meillä se pohja on siellä olemassa”.* Haastateltava 1

Osittain rullaavasta ennusteesta johtuvat haasteet olivat järjestelmälähtöisiä. Haasteeksi koettiin se, että mikäli rullaavasta ennustamisesta vastaavat tulosvastuulliset esimiehet eivät osaa käyttää järjestelmää, turhautuminen prosessiin tulee järjestelmäosaamisen kautta. Näissä tapauksissa ennusteiden tuottaminen on enemmänkin tekninen suoritus, jolloin järjestelmän käytön osaamattomuus saattaa johtaa siihen, että varsinaista rullaavan ennustamisen ideologiaa ei sisäistetä eikä ennusteita ajatella liiketoimintalähtöisesti. Haasteeksi siis koettiin, että mikäli tekniset ratkaisut eivät tue prosessia, on se haaste koko rullaavan ennusteprosessin hyödynnettävyyden kannalta. Teknisien haasteiden osalta koettiin myös, että käytössä olevassa järjestelmässä rullaavaa ennustetta ei pystytä täysin hyödyntämään, koska kyseisessä järjestelmässä ennusteita ei pystytä tarkastelemaan rullaavasti vaan se rajoittuu kalenterivuoden tarkasteluun, jolloin rullaavan ennusteen tarkoitus saattaa hämärtyä. Lisäksi muutama haastateltava mainitsi haastatteluissa ennusteiden tuottamisessa aikaisemmin käytetyn Excel-pohjan, jossa he kokivat ennusteen työstämisen ja tarkastelun olleen helpompaa kuin nykyisessä ennustejärjestelmässä.

*”Se on todella tärkeätä, et nää ihmiset osaa käyttää näitä työkaluja, koska sit kun he ei osaa, niin se kehittää semmosen turhautumisen koko prosessia vastaan ja se on turhaa, koska itse prosessi ja sen tavoitteet ja kaikki rullaava ennustaminen ja kaikki tää, kaikki nää periaatteet ja tavoitteet on tosi hyviä mut jos ihmiset ei osaa käyttää näitä ”purkkeja” niin ihmiset turhautuu ja tuntee koko homman niin et se on ihan ylitsepääsemätön juttu”* Haastateltava 3

*”Aikaisemmin kun me tehtiin sillä excelillä; kyllä mä näen, että ne jotka tarkasti ennustetta päivittää, se odotettu ajansäästö ei ole kyllä toteutunut. Johtuen siitä, että he tekee sitä edelleen niin tarkasti. Se Excel meni kuitenkin tosi sutjakkaasti.”* Haastateltava 6

*”Sanotaan näin, että vanhassa Excelissä oli helpompi ja nopeempi simuloida tulosta muuttamalla liikevaihtoa, katetta, toimintakatetta, kiinteistökuuluja kun tässä uudessa järjestelmässä. Se on vaikeampaa ja epäkäytännöllisempää.”* Haastateltava 4

*”Jos oon oikein ymmärtänyt, tässä on teknisiä haasteita saada se ennuste talteen ja 12 kuukauden rullaavaa ennustetta suoraan järjestelmistä. Mitä helpompaa se on teknisesti, niin sitä varmemmin sitä hyödynnetään.”* Haastateltava 5

Haastateltavat kokivat, että ennusteiden laatu ja tarkkuus on melko paljon kiinni siitä, mitä strategista businessaluetta tarkastellaan. Tämä näkemys johtuu sekä liiketoiminnan luonteesta että käytössä olevista järjestelmistä. Majoituksen ja erityisesti majoitusmyynnin osalta ennusteita on tehty pidempään ja majoituksen myyntiennusteet tuotetaan suoriteperusteisesti eli majoituksen tunnuslukujen kautta, joita ovat keskihuonehintaa ja käyttöaste. Lisäksi majoitustoiminnan ja erityisesti majoitusmyynnin optimoinnin taustalla ovat kehittyneemmät järjestelmät, kun taas ravintola- ja kokoustoiminnan osalta vastaavia järjestelmiä ei ole olemassa. Näin ollen kyseisten toimintojen ennustaminen koettiin haastavaksi eikä ennusteita tuottavilla henkilöillä välttämättä ole faktoihin perustuvaa tietoa ennusteiden pohjalle. Koettiin, että mikäli ravintola- ja kokouskaupan osalta ennusteiden taustalla olevat järjestelmät tukisivat paremmin kyseisiä strategisia businessalueita, pystyttäisiin ennusteista saatavalla informaatiolla optimoimaan liiketoimintaa paremmaksi.

*”Ennuste työkaluna on täysin eri tasolla majoituspuolella eli ravintolassa meillä ei ole tavallaan ennustamisen työkalua.”* Haastateltava 4

*”Kyllä mä uskon, että mitä enemmän me onnistuttaisiin saamaan ennustamisen piiriin meidän toimintoja, vaikka nyt se kokouskauppa, se on niin pitkässä juoksussa sekin homma. Siellä pyörii kuitenkin isot eurot.”* Haastateltava 6

*”Ison kokousosaston päällikkö osaa hahmottaa tosi pitkälle ja miettiä sitä ennustamista ja mitä se vaikuttaa ja löytyy sitä näkemyksellisyyttä mut tarvii sanoa se, et on aika erilaista kun pystyy paljon paremmin ennustamaan tuottoja kuin esimerkiksi ala carte-puolella, kun sulla on jo jonkinlainen käsitys, että miltä se näyttää pidemmällä ajanjaksolla. Ala carte puolella ei ole sellaista, et mennäänkö samalla indeksillä vai miten. Et siellä ei kauheesti ole sellaista, et miten sä ennustat sitä.”* Haastateltava 2

*”Manuaalisestihan me tehdään kokouksen myynnin ennustetta, mikä on selkeästi meidän toimenpiteiden väline.”* Haastateltava 7

Osittain rullaavan ennustamiseen haasteet kytkettiin siihen, minkälainen on organisaatiokulttuuri eli tehdäänkö ennustetta aidosti todellisiin näkymiin ja toimenpiteisiin nähden vai pidetäänkö väkisin kiinni tavoiteasetannassa eli budjetista. Tässä kohtaa kuitenkin nähtiin, että rullaavan ennustamisen tulee olla myös tavoitehakuista, jotta aitoja toimenpiteitä liiketoiminnan optimoinniksi suunnitellaan ja toteutetaan.

*”Aika paljon siitä kiinni, miten aidosti sitä rullaavaa ennustetta tehdään, että onko se viimeinen realistinen näkymä vai pidetäänkö väkisin kiinni jostain tavoitetasosta ja niin edelleen. Aika paljon se siitä riippuu se hyödynnettävyys. Toki ennusteen tulee olla haasteellinen ja tavoitteellinen mutta realistinen saavuttaa toimenpiteillä. Jos ylempänä joku ikään kuin ei halua antaa periksi tavoitteista, kun sehän ei tarkoita tavoitteista periksi antamista vaan että katsotaan realistiselta pohjalta.”* Haastateltava 5

*”Ettei se oikeasti menee niin, että todetaan ensimmäinen vuosipuolisko, että olette budjetoineet tuollaisen tuloksen ja se pitää tulla ja sitä ei muuteta. Se tuppaa menemään näin. Että voitaisiin ennemmin olla rehellisiä jos esimerkiksi kauppa ei käy eikä pystytä kuluilla kokonaan reagoimaan.”* Haastateltava 3

*”Nyt se viesti on ollut niin, että edellisenä syksynä tehty tulospolku, se minimissään pitää tulla. Jos markkinassa tapahtuu iso muutos tai yksikön tulos hankkeiden osalta ei tapahdu, että miten realistisesti sitä sitten lähdetäis ennustamaan. Ne on ollut ne kaks syytä, jolloin ainoastaan on saanut vetää alaspäin sitä omaa edellisen syksyn tavoitetta.”* Haastateltava 6

#### **5.2.4 Perinteisen budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen eroavaisuudet sekä yhteensovittaminen**

Kuten kohdassa 5.1 Budjetointiprosessi eli vuosittainen tavoiteasetanta huomattiin, tapausyrityksessä budjetti on merkittävässä roolissa ja se koetaan keskeiseksi ja olennaiseksi työkaluksi organisaation ohjauksessa. Budjetti luo liiketoiminnalle ensisijaisen tavoitteen, johon tilikauden aikana on tarkoitus päästä ja lähtökohtaisesti budjetti on minimi-tavoite, kun budjetin tavoitetasoa tarkastellaan tulospalkkauksen kautta. Budjetti luo myös vertailutason, johon toimintaa ensisijaisesti verrataan. Mikäli eroja toteumien ja budjetoitujen lukujen välillä esiintyy, kaikkiin eroihin tulee löytyä selitys. Kuten myös Ikäheimo ym. (2016, 147) mainitsee yhdeksi budjetin tehtäväksi, edellä mainittujen asioiden lisäksi budjetti antaa yrityksessä luvan toimia, koska siitä käy esimerkiksi ilmi mitä projekteja voidaan toteuttaa, mitkä investoinnit saadaan tehdä ja kuinka paljon rahaa voidaan käyttää esimer-

kiksi käyttötavarahankintoihin. Lähtökohtana budjetissa on myynti, johon liiketoimintayksiköiden tulee toiminnallaan päästä ja budjetti pitää myös niin sanotusti kulut kurissa. Budjetti määrittelee sen, että yrityksessä ei aleta tekemään asioita, jotka eivät liity sen toimintaan tai joita ei ole suunniteltu budjetoitavalle ajanjaksolle.

Ekholmin ja Wallinin (2000, 535–537) tekemän havainnon mukaan perinteisestä budjetoinnista ei olla yrityksissä valmiita luopumaan vaikka sen heikkoudet on tiedostettu. Näin on myöskin tapausyrityksessä. Budjetti on edelleen käytössä heikkouksistaan huolimatta eikä siitä ole tarkoitus luopua. Budjetti on myös väline, jonka avulla pystytään viestimään yksinkertaisella tavalla tavoitteista koko organisaatiolle. Budjettia voidaan tällöin käyttää kannusteena, kun yrityksen tavoitteet on pystytty täsmentämään ja viestimään selkeiksi. (Suomala ym. 2011, 180; Ikäheimo ym. 2016; 147.)

Tapausyrityksessä budjetilla siis on hyvin vahva rooli ja perinteisen budjetoinnin sekä rullaavan ennustamisen roolit jakautuvat suunnilleen Ikäheimon ym. (2016, 153) ilmaisemalla tavalla, jolloin budjetti on tavoite, johon organisaation tulee pyrkiä ja ennuste on mahdollisimman realistinen näkemys tulevasta. Budjettia työkaluna tarvitaan operatiivisen eli sisäisen tehokkuuden saavuttamiseen, kun taas rullaavaa ennustetta käytetään ulkoisen tehokkuuden saavuttamiseksi, jotta pystytään reagoimaan toimintaympäristön muutoksiin. Haastatteluiden perusteella tapausyrityksessä rullaavan ennusteen roolin osalta tahtotila on, että sen tulisi olla realistinen näkemys sen hetkisestä tilanteesta, jolloin asioita ei yritetä näyttää paremmassa valossa vaan voitaisiin antaa totuudenmukainen tilannekuva. Silloin ennusteella pystyttäisiin tarkentamaan vuosibudjetin niin kutsuttua lupaa toimia, jolloin esimerkiksi budjetissa voi olla varattuna summa investointiin mutta myöhemmin ennusteessa todetaan, että kyseisen investoinnin ajankohta tulee siirtää tai investointiin ei pystytä toteuttamaan.

*”Ennuste on suuntaa antava ohjausväline, antaa sen varmuuden että jatketaan tekemistä näin tai toisen osaston osalta katsotaan pitääkö jotain muuttaa, että on ohjausta ja antaa suuntaa. Tohon meidän pitää kiinnittää huomiota ja näitä asioita meidän pitäis saada muutettua mutta sitten se budjetti on, niin kuin mä sanoin, että sitten kun meillä aletaan puhua henkisesti budjetista niin sitten aletaan tulla sellaiseen tarkkuuteen, että sinne ei saa olla mitään jäänyt tai lipsahtanut että sen hetkisen toiminnan perusteella ei voi olla totta. Että voi olla varma, että tuohon päästään.”* Haastateltava 1

*”Se mikä vahvistaa sen perinteisen budjetin roolin, on se että monet mittarit on sidottu siihen, et sillä tavalla se budjetti on aika vahvasti siellä olemassa. Että se perinteisen budjetin rooli on aika vahvakin siellä pohjalla. Kyllä mä sanoisin, että se ennuste siellä ohjaa ja*



*sitä vois varmaan enemmänkin hyödyntää ja sitten vielä vahvemmin käydä niitä ennusteita läpi ja miettiä niitä toimenpiteitä. Varsinkin jos näyttää siltä, että ollaan jäämässä budjetista.”* Haastateltava 2

Osasta haastatteluista nousi esille, että aito ymmärrys rullaavan ennusteen roolista ja käyttötarkoituksesta on hiukan epäselvä eikä rullaavaa ennustetta tai sen hyödyntämistä liiketoiminnan optimoimiseksi ole täysin pystytty hyödyntämään. Tapausrytyksessä kyllä ymmärretään rullaavan ennustamisen potentiaali ja hyödyt mutta ennusteiden käyttötarkoitusta tulisi viestiä vielä tehokkaammin organisaatiossa, jotta toimintamalli saisi vahvan tuen ja ymmärryksen liiketoiminnan johtamisessa eikä kävisi niin, että loppujen lopuksi vain budjetti mielletään ainoaksi oikeaksi liiketoiminnan ohjaamisen työkaluksi.

*”Mun mielestä ennuste pitäis vielä olla tärkeämmässä roolissa siinä sen tilanteen, sen realismin kanssa. Niin kuin sanoin, kyllähän se meillä on vielä hyvin vahvasti se budjetti mitä seurataan eikä se ennuste.”* Haastateltava 7

*”Sitä miettii ehkä vielä vähän liikaakin tätä kalenteria ja budjettivuotta. Ettei ole miettinyt niinkään miten tämä 18 kuukautta. Ehkä sellainen ajatusmalli ei ole vielä uppoutunut sisään, että keskittyy paljon tähän budjettivuoteen. On tärkeää puhua miten tää ajatusmaailma tai johtaminen on muuttunut tässä. Ehkä sellainen rullaavuus ei ole vielä 100 prosenttisesti toteutunut, miten sen koko asian idea on.”* Haastateltava 4

*”Ollaanks me sittenkään organisaationa menty rullaavaan ennustamiseen vai ollaanks me kuitenkin edelleen kiinni siinä että budjetti on budjetti ja ennuste on jotain ihan toissijaista, että ennustellaan nyt vaan mutta kyllähän se budjetti on kuitenkin se mikä meillä pitää olla”* Haastateltava 3

*”Sitä vois varmaan enemmänkin hyödyntää sitä ennustetta ja sitten vielä vahvemmin käydä niitä ennusteita läpi ja miettiä niitä toimenpiteitä. Varsinkin jos näyttää siltä, että ollaan jäämässä budjetista. Ja silloinhan siitä ennusteesta ei ole kauheasti hyötyä, jos sitä täsmäytetään budjettiin, koska sittenhän se antaa täysin väärän kuvan, oli se sitten suuntaan taikka toiseen”* Haastateltava 2

Tapausrytyksessä rullaava ennuste eroaa budjetista myös siinä, että toteumia ei verrata virallisissa johdon raporteissa ennusteisiin. Useampi haasteltavista kuitenkin koki, että toteuman vertaaminen myös ennusteeseen toisi ennustamiseen lisää merkityksellisyyttä sekä sen tarkoitus suuntaa antavana ohjausvälineenä korostuisi. Toisaalta voidaan miettiä, tehdäänkö ennustetta siinä mielessä, että se on sen hetken paras näkemys tilanteesta

ja toteumien ja ennusteiden välisten muutosten analysointi ei ole tarpeellista vaan ennusteessa on tärkeämpää keskittyä pidemmän aikavälin talouden suunnitteluun. Tärkeänä pidettiin sitä, että tuoreinta ennustetta verrataan budjetin lisäksi edellisessä kuussa tehtyyn ennusteeseen, jolloin pystytään paremmin näkemään, mihin suuntaan liiketoiminta on kehittänyt ja käymään myös keskustelua asiasta sekä tekemään korjaavia toimenpiteitä.

*”Tuleeko se selkeästi meille esille, että nyt ennuste heittäkin näin paljon, että mistä tää johduu, että miksi menttiin yli ennusteen. Useimmiten verrataan vain, että miten menttiin yli budjetin tai viime vuoden. Silloin se ennustamisen merkityksellisyys mun mielestä nousis enemmän. Että sillä on oikeasti merkitystä. Mä seuraan sitä eroa osastokohtaisesti eli muutoksia edellisessä kuussa tehtyyn ennusteeseen vuositasolla. Että mä näen miten ne vaihtelut tapahtuu, onko se liikevaihtovaihteluita ja miten se vaikuttaa siihen tulokseen, koska siinä usein tulee se herätys siihen, että ollaanks me oikealla linjalla, ollaanks me ennustettu oikeesti vai vaan ennustamisen vuoksi.”* Haastateltava 7

*”Musta se on ihan hyvä ettei se ole pelkästään budjettiin niin se kertoo, että siellä on jotain tapahtunut.”* Haastateltava 2

Kirjallisuuden mukaan ennusteen riippumattomuutta korostaa se, että ennusteita ei ole sidottu palkitsemisjärjestelmiin. Esimerkiksi Tanlu (2007, 11) toteaa, että kun ennusteita ei ole sidottu palkitsemiseen, esimiehillä ei ole motiivia yrittää vaikuttaa ennusteisiin heitä hyödyttävällä tavalla. Tapausyrityksessä ei näin ollen ilmene Hakan & Krishnanin (2005, 11) esittämää ongelmaa jatkuvasti päivittyvistä tavoitteista. Suurin osa vastaajista olikin sitä mieltä, ennusteita ei tulisi kytkeä palkitsemisiin vaan sen rooli tulisi edelleen olla enemmän liiketoiminnan ja toimenpiteiden ohjaamista.

*”En mä lähtis sitä sinne tulospalkkaan laittaa. Sillä on enemmänkin sitä liiketoiminnan ohjaamista ja toimenpide, sitä ajassa olevaa ennustamista ja toimenpiteitä. Koska niitten tavoitteenahan on kuitenkin päästä sinne budjettiin”* Haastateltava 7

*”Ei tule liittää kannustimia, koska siihen käytettäisiin entistä enemmän aikaa eikä välttämättä tehtäisi realistista ennustetta”* Haastateltava 1

Yksi haastateltavista oli sitä mieltä, että rullaava ennuste tulisi nimenomaan kytkeä palkitsemisjärjestelmään, koska silloin ennusteella olisi parempi voima ohjata toimenpiteiden tekemiseen sekä liiketoiminnan optimointiin.

*”Niin kauan kun me ei olla linkitetty meidän tulospalkkajärjestelmää tähän rullaavaan niin, niin kauan musta tästä puuttuu yksi olennainen osa. Uskon, että se voima tehdä niitä toimenpiteitä, koska sehän on aina se pointti, että mihin ryhdytään. Niin sen vaikuttavuus olis varmasti lujempi, jos sä tiedät, että sun omat palkitsemiset ois jotenkin siitä kiinni”*

Haastateltava 6

Kaiken kaikkiaan suurin osa haastateltavista koki, että budjetti ohjaa liiketoiminnan johtamista vahvemmin kuin rullaava ennuste. Pääosin tämän näkemyksen taustalla on se, että budjetilla on tapausyrityksessä hyvin vahva rooli ja ylin johto on viestinyt budjetin tavoiteasetannassa sekä liiketoiminnan ohjauksessa tärkeimpänä toiminnan ohjauksen välineenä. Tapausyrityksessä tilikaudelle laadittu budjetti on siis merkittävin väline, kun tavoitteet viestitään henkilöstölle ja esimerkiksi koko henkilöstön tapahtumissa budjetti on keskeisin tekijä tavoitteiden viestimisessä. Toisaalta rullaavan ennusteen tuoma potentiaali liiketoiminnan johtamiseen on tiedostettu ja haastatteluiden myötä usea haastateltava heräsi miettimään miten omassa johtamisessa ennustetta pystyttäisiin hyödyntämään vielä paremmin. Todettiin myös, että rullaavien ennusteiden hyödyntäminen ja siitä viestiminen on vahvasti sekä ylimmän johdon että liiketoimintajohdon vastuulla.

*”Budjetti on tietyllä tavalla pyhä että sitähan tavoitellaan ja sitä verrataan.”* Haastateltava 2

*”Budjetti ehdottomasti ohjaa liiketoimintaa paremmin, koska se on totta. Ennuste on ennuste.”* Haastateltava 1

*”Kyllä se lähtee sitten johdosta ja hotellinjohtajalla se rullaavan ennusteen mallin hyödyntäminen.”* Haastateltava 4

*”Enemmän pitäis sen ennustamisen kautta tehdä niitä toimenpiteitä. Ihan puhtaasti tän ennusteen kautta pitäis olla niitä toimenpiteitä, sen kyllä myönnän. Se on ihan omasta johtamisesta kiinni. Mun mielestä rullaavaa ennustetta pitäis tuoda enemmän esille ja varmasti johto seuraa sitä mutta tuleeko käyttötarkoitus selkeästi meille esille. Silloin se ennustamisen merkityksellisyys mun mielestä nousis enemmän. Että sillä on oikeasti merkitystä.”* Haastateltava 7

Suurin osa haastateltavista koki, ennuste ohjaa toimintaa paremmin, mitä lähempänä ennustettava ajankohta on ja budjetti ohjaa toimintaa silloin, kun tarkastellaan toimintaa pidemmän ajanjakson päähän. Vastauksista nousi selkeästi esille se, että kun ollaan vahvasti mukana operatiivisessa toiminnassa, toimenpiteiden kohdistaminen tehdään melko lyhyen ajan päähän, kun taas ylemmän tason johtajat näkivät ennusteiden tuoman hyödyn

myös pidemmällä ajanjaksolla. Osa vastaajista koki, että toimintaa ei pystytä suunnittelemaan lähikuukausia kauemmaksi ja joillakin yli kalenterivuoden katsominen oli haasteellista, koska liiketoimintayksikön johtaminen on usein hyvin pitkälti kuluvaan päivään keskittymistä.

*”Aikaperspektiivissä jos tarkastelen niin budjetti ohjaa toimintaa, kun ollaan vielä vähän kauempana ja sitten kun ollaan lähempänä niin ennuste alkaa ohjaa toimintaa.”* Haastateltava 3

*”Ei me sitä seuraava vuotta sieltä katella, kun me katellaan sieltä niitä tulevia lähikuukausia ja sieltäkin menossa olevaa kuukautta ja seuraavaa ihan ensimmäisenä. Kun tää on sellaista bisnestä että tässä muuttuu nämä tilanteet.”* Haastateltava 1

*”Useesti ajatellaan, että se kolme kuukautta on ne tärkeimmät, koska silloin me tiedetään aika tarkasti mitä se voi olla. Et tietysti varmaan yrityksen ylin johto tarvii sen 18 ennusteen mut kuitenkin kun se aika pitkälti pohjautuu siihen budjettiin, olemassa olevaan budjettiin.”* Haastateltava 7

*”Kyllä ainakin johdon pitää nähdä sitä näkymää pidemmälle. Mun mielestä tässä rullaavassa on tullut paremmin just se, että sulla sitten päivittyy vuodet eteenpäinkin. Se oli aikaisemmin niin paljon staattisempaa. Tämä hyvin tukee tätä aikaa ja ennen kaikkea kun mennään vuosia eteenpäin, niin näkee sen näkymän investointipolkuun.”* Haastateltava 6

Tutkimusten mukaan vuosibudjetoinnin täydentäminen rullaavalla ennustamisella koetaan olevan yleisin tapa parantaa yrityksen talouden ohjausta (esim. Ekholm & Wallin 2000, 535-537; Sivabalan ym. 2009, 866–867). Vastaavanlaiseen tulokseen on tultu tapausyrityksessä. Kysyttäessä perinteisen budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen yhteensovittamista ja miten menetelmiä pystytään hyödyntämään keskenään, nousi esille samoja asioita kuin mitä vastaajat olivat kokeneet hyötyvänsä rullaavaan ennusteen tuottamisesta eli rullaavan ennustamisen avulla organisaatio pakotetaan tarkastelemaan taloudellista tilannetta säännöllisesti ja se tukee syksyn vuosibudjetointia. Kun ennustetta tehdään rullaavasti 18 kuukautta eteenpäin, on ennuste jo valmiina pohjana vuosibudjetoinnille. Vastaavasti, kun ennustetta tehdään säännöllisesti, toimii vuosibudjetti ennusteen pohjana ja sitä lähdetään päivittämään sen hetkisen näkemyksen mukaiseksi.

*”Omassa toiminnassa, kun ennuste on niin katon heti, että poikkeako ennuste miten budjetista. Et ollaanks me menossa oikeeseen suuntaan vai mikä on kupletin juoni. Et se kyllä*

*mulla toimii ainakin ja niin varmaan monella muullakin, vertaan ennustetta ja budjettia koko ajan.*” Haastateltava 7

*”Kyllähän se budjetti on siellä rullaavan ennustamisen pohjana ja sitten toisin päin, kun lähdetään tekemään seuraavan vuoden budjettia.*” Haastateltava 2

*”Mä ymmärrän tän näin, että rullaavaa ennustamista tehdään koko ajan ja näkymää katsotaan eteenpäin ja mitä enemmän sitä tehdään ja mitä enemmän aikaa kuluu, sen paremmin se tarkentuu.*” Haastateltava 3

*”Mun mielestä perinteistä budjetointia ei ikään kuin tarvita, kun meillä on rullaava ennustaminen. Okei se pelkkä rullaava ennustaminen ei korvaa sitä budjetointia. Kun meillä on se rullaava ennustaminen missä me nähdään ikään kuin alhaalta ylöspäin, sitten meillä on toisaalta se strateginen tavoiteasetanta ja niitten ikään kuin yhteen sovittaminen. Siitä ikään kuin muodostuu se tavoite eli vanhassa kielessä budjetti.*” Haastateltava 5

Tämän tutkimuksen yhtenä tavoitteena on kehittää rullaavan ennustamisen prosessia niin, että se tukee aidosti liiketoiminnan johtamista, jolloin rullaavan ennustamisen avulla pystytään reagoimaan liiketoimintaympäristön muutoksiin ja toimenpiteiden kautta pystytään reagoimaan mahdolliseen epäsuotuisaan kehitykseen ja sitä kautta pääsemään asetettuihin tavoitteisiin. Tutkimuksen tavoitteena on siis antaa kehitysehdotuksia prosessin parantamiseen tapausyrityksessä. Yhtenä osa-alueena teemahaastatteluissa tarkasteltiin nykyisen rullaavan ennusteprosessin toimintamallin kehittämistä. Seuraavassa kappaleessa esitetään haastateltavien esille tuomia ajatuksia siitä, mitä asioita rullaavan ennustamisen prosessissa vielä voidaan kehittää, jotta sitä pystytään hyödyntämään liiketoiminnan johtamisessa aidosti eli vahvistamaan rullaavan ennusteen asemaa toiminnan ohjauksen välineenä.

### **5.3 Rullaavan ennusteprosessin kehittämiskohdat**

Rullaavan ennustemallin käyttöönotto ja hyödyntäminen sekä sen sovittaminen yhteen perinteisen vuosibudjetoinnin kanssa edellyttää organisaatiolta suunnitelmallista ja hyvin viestittyä käyttöönottoa. Teoriaan peilaten, perinteistä budjetointia ohjaa tavoitteellisuus ja yrityksen strategia muutetaan vuositason konkreettisiksi tekemisiksi ja sitä kautta luvuiksi. Rullaava ennustaminen puolestaan on talouden ja liiketoiminnan ohjausta tukeva työkalu ja siinä painotetaan mahdollisimman realistisen tilannekuvan esittämistä. Vaikka perinteisessä budjetoinnissa ja rullaavassa ennustamisessa on yhteneväisyyksiä, hyödynnetään

niitä eri käyttötarkoituksissa. Toisin sanoen budjetin avulla määritellään suunta, mitä tavoitellaan ja ennusteen avulla hahmotetaan, mihin suuntaan toiminta on kehittymässä todellisuudessa. Ekholmin ja Wallinin (2011, 156–157) tutkimusten mukaan perinteistä kiinteätä vuosibudjettia ja joustavampia budjetointimenetelmiä, esimerkiksi rullaava ennustaminen, ei koeta toistensa vastakohtina, vaan toisiaan täydentävinä menetelminä. Niiden rinnakkaisen käytön merkitystä vahvistaa se, että myös tapausyritys käsittää tämän ratkaisun olevan hyödyllinen ja jatkossa menetelmiä aiotaan edelleen käyttää rinnakkain.

Pääosin tapausyrityksessä on huomattu, että perinteisen budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen yhteensovittaminen on hyödyllinen toimintamalli. Rullaavaa ennustamista halutaan tehdä jatkossakin sen tuomien hyötyjen takia ja toimintamallia halutaan korostaa ja ottaa käyttöön liiketoiminnan johtamisessa vielä vahvemmin. Kuten aikaisemmissa kappaleissa esitettiin, rullaavan ennustamisen haasteet ovat hidastaneet rullaavaan ennusteen aitoa hyödyntämistä sekä todellista käyttöönottoa niin, että siitä saatavat hyödyt tiedostettiin täysin ja niitä myöskin osattaisiin käyttää liiketoiminnan johtamisessa mahdollisimman tehokkaasti.

Åkerberg (2017, 104) toteaaakin, että ”oikein käytettynä rullaava prosessi on melkein kuin toiselta planeetalta verrattuna perinteiseen vuosibudjetointiin”. Tärkeää prosessin osalta on ymmärtää, että rullaava ennustaminen on määriteltyä tarkoitusta varten luotu työkalu ja sen avulla keskitytään kriittisistä menestystekijöistä johdettuihin avaintunnuslukuihin. Rullaava ennuste ei saa olla perinteisen vuosibudjetoinnin jäljitelty versio, jolloin prosessin ainoa ero on se, että se toistetaan monta kertaa vuoden aikana.

Rullaavassa prosessissa mahdollisuudet nopeampaan reagointiin ja tehokkaaseen johtamiseen ovat selkeästi paremmat kuin kiinteässä vuosibudjetoinnissa. Rullaavalla ennustamisella on tarkoitus saada käyttöön työkalu, joka tarvittaessa herättää ryhtymään vaadittaviin toimenpiteisiin yrityksessä määritellyn tavoitteen saavuttamiseksi, sillä ei tavoitella ainoastaan ennustettavaa tulevaisuutta (Ikäheimo ym. 2016, 152; Lorain 2010, 201). Åkerbergin (2017, 104–105) mukaan näin tapahtuu kuitenkin vain määritellyin edellytyksin: rullaavien ennusteiden prosessi ja vastuut tulevat olla tarkasti määritellyinä sekä tallennettuina. Lisäksi edellä mainitut asiat tulee olla kaikkien prosessiin osallistuvien tiedossa. Ennusteita ei saa muuttaa sattumanvaraisesti eri organisaatiotasoilla ja merkittäville muutoksilla tulee olla hyväksyntä ylimmältä johdolta. Ennusteita ei myöskään voida vaatia muutettavaksi ylimmän johdon toimesta ilman, että muutos on hyvin perusteltu.

Teemahaastatteluiden yhtenä aihealueena oli siis nykyisen rullaavan ennusteprosessin kehittäminen. Haastateltavilta kysyttiin, ovatko he kokeneet, että nykyistä rullaavan ennustamisen mallia on tarvetta kehittää ja jos he ovat kokeneet tarvetta, mitkä nämä kehittämiskohteet ovat, jotta rullaavan ennustamisen implementointia liiketoiminnan johtamiseen voitaisiin vielä parantaa. Seuraavissa kappaleissa on nostettu esiin niitä kohtia, jotka haastateltavien mielestä vielä vaatii selvennystä sekä haastattelujen pohjalta nousseita kehitysideoita, jotka mahdollistaisivat rullaavan ennustamisen aidon ja optimaalisen hyödyntämisen.

### 5.3.1 Realistiset ennusteet

Perinteisen vuosibudjetoinnin ollessa tapausyrityksessä hyvin merkittävässä asemassa tavoitteellisuuden ja organisaation ohjauksen osalta, nousi haastatteluista esille se, että budjetti ohjaa osittain liikaa myös rullaavan ennustamisen prosessia. Jotta ennusteet perustuisivat parhaaseen mahdolliseen näkemykseen sen hetkisestä tilanteesta, toivoivat haastateltavat, että ennusteiden taustalla mahdollistettaisiin realistinen näkemys tulevaisuuden kuvasta. Harhaanjohtavana koettiin se, jos ennustetta yritetään väkisin niin sanotusti täsmäyttää budjettiin, jolloin se ei perustu realismiin eikä näin ollen aitoja toimenpiteitä ennusteiden pohjalta pystytä tekemään. Haastateltavat kyllä ymmärsivät, että mikäli liiketoimintayksikön myynti alkaa laskea budjettiin nähden, tulee siihen pystyä reagoimaan kulujen sopeuttamisella. Toisaalta moni painotti sitä, että mikäli kuluista karsitaan liikaa, korreloi se suoraan asiakaskokemukseen, mikä saattaa vaikuttaa negatiivisesti myynnin kehitykseen tulevaisuudessa.

Haastateltavat nostivat siis esille asiakaskokemuksen, joka voi huonontua, mikäli kuluja karsitaan liikaa, koska nykymaailmassa palautteen anto julkisesti on helppoa, nopeaa ja yleistä. Näin ollen asiakkuutta harkitsevat henkilöt pystyvät helposti lukemaan palautteet eri kanavista ja sosiaalisesta mediasta. Mikäli palaute on ollut huonoa, sillä saattaa olla merkittävä vaikutus siihen, tulevatko asiakkaat uudelleen tai asiakkuutta harkitsevat siirtyvätkin kilpailijalle muiden antaman huonon palautteen johdosta. Asiakaspalautteen lisäksi, haastatteluissa nostettiin esille henkilökuntakokemus: mikäli henkilökunnan tunneista karsitaan liikaa, vaikuttaa se suoraan henkilökunnan hyvinvointiin ja sitä kautta välillisesti asiakaspalvelukokemukseen.

*”Ennustetta tulisi päivittää kulumassa olevan vuoden näkymän perusteella. Ettei se mene niin, että todetaan ensimmäinen vuosipuolisko, että olette budjetoineet tuollaisen tuloksen ja se pitää tulla ja sitä ei muuteta. Se tuppaa menemään näin. Että voitaisiin ennemmin olla rehellisiä, jos esimerkiksi kauppa ei käy eikä pystytä kuluilla kokonaan reagoimaan.*

*Sitten onko siellä muita asioita, tietysti voidaanhan me jättää ostamatta tai karsia jotain kunnostustoimenpiteitä mutta mihin saakka se on järkevää. (...) Markkinointiin pystytään vaikuttamaan, henkilöstökuluihin ja ostoihin pystytään vaikuttamaan mutta sitten jos aletaan ostoista karsia, aletaan asiakaskokemusta kuolettamaan, että ei olekaan niitä vehkeitä ja tarvikkeita mitkä pitäis olla asiakaspalvelun toteuttamiseen niin jotkuthan tekee sitä. Sittenhän sä ajat ittes oravanpyörään. Asiakaspalvelu ja tuote alkaa huononemaan, asiakkaat alkaa olla tyytymättömiä, alkaa tulla huonoa palautetta ja maine laskee ja sitten aiheutetaan se itse syvenevä pyörre sinne, että karsitaan väärästä kohdasta ja se alkaa ruokkimaan sitä negatiivista kehitystä.” Haastateltava 1*

*”Aikaisemmin pyrittiin hyvin vahvasti siihen että ennusteen tulosvaikutusta ei lasketa tai se on enemminkin sellainen asia mitä viimetteeksi tehdään; että siellä on ne toimenpiteet jotta ei tarvitsis laskea sitä tulosennustetta tai ainakin minimoida sitä tulosvaikutusta viimeisellä rivillä, miten sen saa konversion kautta kiinni siinä matkalla. (...) Tää bisneshän on sellasta, että me koko ajan tasapainoillaan sen asiakaskokemuksen ja henkilökuntakokemuksen ja sen tuloksen maastossa. Et sit jos liian tiukaksi vedetään niin asiakas- ja henkilökuntakokemus kärsii. Ja sit taas jos päästetään liikaa löysää, niin sit me ei olla tarpeeksi valmiita siihen, että liikevaihdossa tapahtuu muutoksia, kulujen puolella ei olla tarpeeksi valmiita. Niin tää on sen takia sellaista jatkuvaa tasapainoilua.” Haastateltava 3*

### **5.3.2 Rullaavien ennusteiden tarkkuustason määrittely**

Rullaavien ennusteiden käyttöönoton yhteydessä yksi tärkeä asia on määritellä riittävä ja sopiva tarkkuustaso: millä tasolla ennusteita on mielekästä tehdä, jotta ennusteesta ei muodostu kuukausittain toistettava budjetoitukierros ja toisaalta taasen, ennusteista saatava tieto on riittävä, jotta tarvittavia toimenpiteitä pystytään tekemään (Hope & Fraser 2003a; Montgomery 2002; Morlidge & Player 2010). Tapausyrityksessä on määritelty suositukset, millä tarkkuudella ennuste on järkevää laatia. Tässä tapauksessa tarkkuustasolla viitataan siihen, mitkä erät tuloslaskelman osalta ovat tärkeitä ennustaa ja mikä on riittävä tarkkuus tilitasolla sekä euromääräisesti tarkasteltuna. Lähtökohtaisesti prosessin käyttöönoton yhteydessä on painotettu, että ennusteiden ei tule olla laadittu yhtä tarkalla tasolla kuin vuosibudjetti: tärkeimpiä eriä liiketoiminnan laatimissa ennusteissa on myynti, myyntikate ja henkilöstökulut. Tarkkuustason osalta tuntuu kuitenkin olevan vielä epäselvyyttä ja merkittäviäkin eroja löytyy liiketoimintayksikkökohtaisesti. Haastatteluista nousi myös esille pohdintaa sen osalta, miten tarkasti on tarkoituksenmukaista ennustaa esimerkiksi pienen liikevaihdon omaavaa liiketoimintayksikön sisällä olevaa osastoa. Voi-



daan todeta, että rullaavalla ennustamisella ei tule pyrkiä täydelliseen ennustetarkkuuteen. Sen tarkoitus on enemmänkin tuottaa lisäinformaatiota päätöksenteon ja toimenpiteiden tueksi.

*”Just tähän ennusteen sisältöön, että miten tarkalla tasolla ja silleen. Et varmasti rullaavaa ennustetta olis hyvä tehdä karkeammalla tasolla sen sijaan, että nyt lasketaan kynistä ja kumeista alkaen ylöspäin et mitä kustannukset tulee olemaan. Sen sijaan pitäis miettiä niin päin, että miten me halutaan kehittyä ja paljon me saadaan kyniä ja kumeja vai pitääkö meidän ostaa halvempia kyniä ja kumeja. Että ehkä toi jälkimmäinen tuntuis järkevämmältä, että ei olis niin tarkkaan niin sitten siihen sais ketteryyttä siihen hommaan.”*

Haastateltava 5

*”On osastokohtaista, että miten olennainen osa rullaava ennuste on pienen liikevaihdon omaavan osaston tekemistä, missä sä et oikeesti pysty ennustamaan sitä myyntiä, että se tulee mitä tulee tai tietenkin siellä voi miettiä toimenpiteitä. Mutta miten paljon on järkevää käyttää aikaa pienen osaston ennustamiseen.”* Haastateltava 2

### **5.3.3 Viestintä prosessiin sitouttamisessa ja motivaation parantamisessa**

Kuten jo aikaisemmin on mainittu, tärkeää onnistuneen rullaavan ennustamisen prosessin osalta on se, että organisaatiossa vallitsee yhteinen ymmärrys ennusteiden käyttötarkoituksesta sekä laatimismetodeista. Prosessin onnistuneen läpiviennin varmistamiseksi tarvitaan sekä ylimmän johdon ja talousosaston sitoutumista, aktiivista seuranta sekä viestintää. (Ikäheimo ym. 2016, 153; Lorain 2010, 202.) Åkerbergin (2017, 103–104) mukaan, jotta rullaavassa ennustamisessa tehdään oikeita asioita, tulee ennusteiden käyttötarkoitus olla määritelty mahdollisimman aikaisessa vaiheessa ja on tärkeää, että näkemys käyttötarkoituksesta on johdon keskuudessa yhteneväinen. Mikäli osa johdosta painottaa differenssianalyysien tärkeyttä ja osa johdosta käyttää ennusteita saadakseen näkemyksen mihin toimenpiteisiin tulee ryhtyä, syntyy ristiriitoja. Rullaavaan ennustamiseen siirtäessä on siis tärkeä selvittää ja viestiä, mitä sillä haetaan. Syitä voi olla esimerkiksi se, että vuosituloksen ennakointi pystytään tekemään paremmin, operatiivinen toiminta on tarkempaa ja reagointi on nopeampaa, lisäksi suunnittelu on yhtenäistä ja jatkuvaa, kun sitä ole sidottu kalenterivuoteen ja toimintamallin myötä pystytään vähentämään tarpeetonta työtä.

Tärkeää on, että vaikka käyttötarkoitus olisi käyttöönottovaiheessa määritelty ja se on viestitty sekä omaksuttu osaksi normaaleja rutiineja, tulee sitä toistaa viestinnässä ja palauttaa mieleen ajoittain (Åkerberg 2017, 103). Kuten tässä tutkimuksessa on havaittu,

vaikka viestintä rullaavan ennusteen käyttötarkoituksen ja esimerkiksi tarkkuustason osalta on tehty, ei se ole kaikilla vahvasti muistissa, koska rullaavan ennustamisen roolia viestinnässä ja raportoinnissa ei ole vahvasti korostettu. Viestinnän osalta tulee myös muistaa, että rullaavien ennusteiden tarpeiden määrittäminen tulee viestiä suoraan ylimmän johdon taholta, kun taas ennusteiden toteuttamiseen osallistuvien tehtävä on mahdollistaa onnistunut ennusteprosessi. (Åkerberg 2017, 164–165.)

Vaikka rullaavaan ennustamisen ideologia on haastattelujen perusteella sisäistetty sekä toimintamallin käyttötarkoitus on ymmärretty, hämärtää vahva budjettiajattelu rullaavan ennusteen tarkoitusta liiketoiminnan ohjauksen työkaluna ja ennuste koettiin osittain budjetin ohella tavoiteasetannan työkaluksi. Haastatteluista nousi esille, että ylimmän johdon viestintää ennusteiden käyttötarkoituksesta ja tärkeydestä kaivattiin, jotta rullaavien ennusteiden laatiminen koettaisiin merkitykselliseksi. Perinteisen budjettivarianssin sijaan, olisi ennusteiden seuranta tärkeää nostaa vahvemmin esille, jotta prosessiin sitoutuminen ja motivaatio kasvaisivat. Viestintään liittyy myös haastateltavien kokema haaste koskien ennustettavan ajanjakson pituutta sekä rullaavuuden korostaminen. Kuten käsiteltäessä rullaavan ennustamisen haittoja mainittiin, operatiivisen organisaation johdolla ei ole täyttä ymmärrystä siitä, miksi ennustettava ajanjakso on 18 kuukautta. Tämä johtuu siitä, että he eivät koe saavansa siitä merkittäviä hyötyjä liiketoiminnan johtamisessa ja 18 kuukauden ennusteajanjakso koettiin liian pitkäksi, jotta siitä olisi aito näkemys.

*”Miten hyödynnetään sitä koko 18 kuukautta. Jotenkin motivoimammin sitä pitäis tuoda esille, et jotenkin tiivistää sitä. Et tietysti varmaan yrityksen ylin johto tarvii sen 18 ennusteen mut kuitenkin kun se aika pitkälti pohjautuu siihen budjettiin, olemassa olevaan budjettiin. (...) Ehkä se on sellainen viestinnällinen asia, että koet, miksi on tärkeätä tehdä se 18 kuukautta.”* Haastateltava 7

*”Vois vielä paremmin avata vielä niin kun laajemmin ja syvällisemmin se, mitä me hyödyttään isossa kuvassa, millä tavalla pystytään tekemään parempaa tulosta sitä kautta että ennustetaan, miten se liittyy strategiaan ja liiketoiminnan eteenpäin viemiseen.”* Haastateltava 2

*”Varmaan se ottaa aikaa, että toisaalta alatasolla ymmärretään se asia. Ehkä se vaatii ihan kulttuurin muutosta mutta ehkä se vaatii, että se on koko ajan ikään kuin tapetilla. Ehkä pitäisi itsekin viedä sitä asiaa aktiivisemmin eteenpäin.”* Haastateltava 5

*”Tulosraportissa on aina aika hyödyllinen luku tai suuntaa antava toi viimeiset 12 kuukautta tulos. Näyttää sen trendin, että mihin kehitytään. Mutta tossa meidän rullaavassa*

*ennusteessa ei ole sellaista, että rullaavat 12 kuukautta eteenpäin tulos, et mitä se on. Että miksei sitten siinä seurata sitä, kun se on sellainen rullaava ennuste.”* Haastateltava 4

#### **5.3.4 Rullaavan ennustamisen teknisyyden tukeminen**

Ennusteprosessista voi muodostua pelkkä tekninen suoritus, mikäli ennusteiden tuottamisessa käytettävä työkalu ei ole helppokäyttöinen eikä se tue ennusteiden laatimista (Järvenpää ym. 2005, 174; Åkerberg 2006, 59). Tapausyrityksessä ennusteiden laadintaan osallistuvat kaikki tulosvastuulliset esimiehet ja heidän ensisijainen toimenkuva ei ole ennusteiden laatiminen tai merkittävä järjestelmäosaaminen. Näin ollen rullaavien ennusteiden tuottamiseen käytettävän työkalun tulee olla teknisesti toimiva ja helposti käytettävä, jotta ennusteiden laatijat säästäisivät sen avulla aikaa ja kynnys työkalun käyttöönottoon olisi matala.

Lisäksi järjestelmän tulee tukea rullaavuutta, jolloin yleispätevä suositus järjestelmän osalta on, että se mahdollistaa helpomman rullaavan ennustamisen, jolloin järjestelmässä pystyy valitsemaan ennustettavan periodin yli kalenterivuoden rullaavasti (Åkerberg 2017, 107). Tapausyrityksessä ennustejärjestelmä ei mahdollista monipuolista ajanjaksovalintaa eikä rullaavuus onnistu alkuvuodesta, koska järjestelmässä ei vielä silloin pysty ennustamaan seuraavaa vuotta. Näin ollen rullaavaa 18 kuukautta pystytään ennustamaan vasta helmikuussa. Lisäksi tapausyrityksessä on toistaiseksi käytössä vielä erinäisiä Excel-taulukoita ja kyseisistä taulukoista tietoja yhdistämällä tulee liiketoiminnan pystyä muodostamaan ennusteet varsinaiseen ennustejärjestelmään. Kyseinen toimintamalli ei siis tue esimerkiksi Playerin (2009) ja Åkerbergin (2017, 107) näkemystä siitä, että rullaavan ennustamisen työkalun tulee olla sekä helppokäyttöinen että ennustetta tukeva.

Useampi haastateltava nosti haastatteluissa esille ennustejärjestelmästä johtuvat haasteet ja sen, että operaatioissa työskentelevien vahvuudet painottuu muihin asioihin kuin järjestelmätekniikseen. Jotta rullaavaan ennustamisen prosessiin osallistuvat henkilöt saadaan sitoutettua tekemiseen ja prosessin hyödyntäminen ei kaadu järjestelmäosaamiseen, kannattaa prosessista tai järjestelmästä vastaavien tarjota koulutusta järjestelmän ja prosessin osalta. Osaltaan koulutusta on jo aikaisemmin järjestetty mutta koulutukset on painotettu ajankohtaan ennen vuosibudjetoinnin alkamista, koska samaa järjestelmää käytetään sekä budjettien että rullaavien ennusteiden laatimiseen. Koska kohdeyrityksessä tulosvastuullisten esimiesten vaihtuvuus on toisinaan vilkasta, kannattaa koulutuksia järjestää jatkossa useammin. Koulutuksen sisältö tulisi olla sekä järjestelmätekniinen että liiketoimintalähtöinen. Näin koulutuksien avulla autettaisiin järjestelmän käytön lisäksi

ymmärtämään rullaavan ennustamisen toimintamallin käyttötarkoitus ja sen tuomat hyödyt. Näin operatiivinen organisaatio sisäistäisi paremmin toimintamallin käyttötarkoituksen ja sitoutuisi siihen paremmin.

*”Jos toimintamallista puhutaan ettei mennä siihen kulttuurin kehittämiseen, niin ehkä ne on enemmän teknisiä. Että meillä olis koko vuosi mahdollista tehdä sitä rullaavaa ennustetta, ettei tulis sitä alkuvuoden katkosta.”* Haastateltava 5

*”On todella tärkeätä, että ihmiset osaa käyttää näitä työkaluja, koska sit kun he ei osaa, niin se kehittää semmosen turhautumisen koko prosessia vastaan. Ja se on turhaa, koska itse prosessi ja sen tavoitteet ja kaikki rullaava ennustaminen ja kaikki nää periaatteet ja tavoitteet on tosi hyviä.”* Haastateltava 3

*”Se on edelleen erittäin vaikea käyttöinen (rullaavan ennustamisen järjestelmä). (...) Vanhassa Excelissä oli helpompi ja nopeempi simuloida tulosta muuttamalla liikevaihtoa, katetta, toimintakatetta, kiinteistökuuluja, kun tässä uudessa järjestelmässä. Se on vaikeampaa ja epäkäytännöllisempää.”* Haastateltava 4

### **5.3.5 Toiminnan organisointi liiketoiminnassa ja prosessin käyttötarkoituksen kirjastaminen**

Haastateltavat kokivat yhdeksi haasteeksi sen, että operatiivisessa toiminnassa on rullaavien ennusteiden lisäksi hyvin paljon erilaisia määräaikoja hallinnollisten tehtävien osalta, jolloin tekemisien aikatauluttaminen ja organisointi saattaa toisinaan olla melko työlästä ja haastavaa. Toisaalta he myös tunnistivat, että osaltaan kyseinen haaste saattaa johtua siitä, ettei omaa tekemistä ole organisoitu tarpeeksi hyvin. He myös kokivat, että yleensä operatiiviset tilanteet ”vyöryvät” päälle ja kun hallinnollisia tehtäviä on paljon, ei hyvinkään organisoitu ajankäyttö auta siinä tilanteessa. Tunnistettiin myös, että varsinkin tulosvastuullisten päälliköiden pääasiallinen tehtävä ei ole istua toimistossa ja tehdä hallinnollisia töitä. Palvelubisneksen ollessa kyseessä, asiakaspinta ja operatiivisen toiminnan onnistuminen on tärkeintä.

*”Meillä on niin paljon asioita, joilla on jonkinlaisia deadlineja, niin kuin rullaavilla ennustel-lakin ja pakkohan sillä on olla. Eihän tässä ole muuten mitään järkeä missään tekemisessä, jos ei ole deadlineja. Mut se mikä paineistaa osastopäälliköitä on se, että kun nää operatiiviset tilanteet vyöryy, niin tavallaan helposti tingitään sitten siitä ajasta mikä tähän laitetaan. Ja sitten kun siitä tingitään, se aika jää lyhyeksi ja turhautuminen tavallaan lisääntyy, et ”ei mulla kyllä olis tähän oikeesti aikaa”, silloin se virheiden ja epätarkkuuksien*

*määrä kasvaa. Sitten tulee tää, että laitetaan nyt jotain, kun jotain sinne on pakko laittaa. (...) Tavallaan pitäis se ymmärrys lisääntyä nyt jotenkin organisaatiossakin, että ei nää niin kuin itestään täällä tuu, jonkun muun lomassa. Se ymmärryksen lisääntyminen siihen, että kun meillä on tässä yrityksessä, meillä on noilla päälliköillä aika paljon tehtäviä ja vastuuta, sen operatiivisen tekemisen ulkopuolisia.”* Haastateltava 3

*”Haasteita on tietenkin se, että tässä eletään aika lailla hetkessä joka päivä. Niin se, että sille löydetään se oikea aika ja mistä otetaan se aika, että tekee sen ennusteen ja että pystyy keskittymään, niin se on ehkä se konkreettinen haaste.”* Haastateltava 1

Rullaavien ennusteiden käsittelyyn ja läpikäymiseen liiketoimintayksiköissä nousi haastatteluiden pohjalta erilaisia toimintatapoja. Pääsääntöisesti ennusteet käydään lävitse niin, että jokainen tulostavasti vastuullinen päällikkö tekee oman ennusteensa, jonka hotellinjohtaja käy lävitse ja tarvittaessa hän käy vuoropuhelua ennusteen sisällöstä kyseisen päällikön kanssa. Osa haastateltavista kertoi, ettei rullaavien ennusteiden osalta ole käytössä minikäänlaisia kokouskäytäntöjä, joissa ennusteita käytäisiin yhteisesti lävitse kaikkien tulostavasti vastuullisten esimiesten kanssa. Joissakin taloissa on käytössä majoitusmyynnin ennuste-palaveri, jossa käsitellään pelkästään majoitusmyynnin näkymiä. Osa haastateltavista koki, että rullaava ennuste on pääasiallisesti johdon työkalu eli ylin johto tarkastelee tarkemmin rullaavia ennusteita, pääosin yhtiötasolla ja sitä kautta yksiköihin annetaan ohjeita, mihin toimenpiteisiin tulee ryhtyä.

Näiden erilaisten käsittelytapojen myötä saattaa syntyä riski, että jokainen ennustaa omaa aluettaan irrallaan muista osastoista eikä kokonaisnäkemyksiä oman vastualueen ennusteiden vaikutuksesta koko liiketoimintayksikköön muodostu. Kokouskäytäntöjen ja käsittelytapojen kehittämisen avulla on mahdollista parantaa yhteisen ymmärryksen muodostamista: mihin suuntaan liiketoimintayksikön tulos on kehittymässä ja miten oman vastualueen ennuste siihen vaikuttaa. Mikäli rullaavia ennusteita käydään yksiköissä yhdessä lävitse, ymmärretään paremmin, mistä luvut muodostuvat ja mitä tekemisiä ja toimenpiteitä lukujen takana on, koska periaatteessa kaikki tekemiset ja toimenpiteet vaikuttavat kaikkiin osastoihin joko suoraan tai välillisesti. Lisäksi budjetointiprosessin keventyminen toteutuu luultavasti paremmin, mikäli kaikilla on jo yhteinen ja selkeä näkemys liiketoimintayksikön tulevaisuuden näkymistä hyvissä ajoin. Myös rullaavien ennusteiden yhteys strategiaan on mahdollista tiedostaa paremmin yhteisten kokouskäytäntöjen kautta.

*”Mä laitan päälliköille viestin, että ennusteet pitää olla noin ja noin ja sitten saatan kysyä, että miksi näin. Jos liiketoimintajohtajalta tulee palaute, niin me käydään se kyseisen pääl-*

*likön kanssa lävitse. Sitä mä en tiedä miten muissa hotelleissa tehdään sisäisesti ennustetta. Meillä on kerran kuukaudessa revenue katsaus, jossa katsotaan myyntiennusteita ja sitten me käydään koko ajan vuoropuhelua siitä. Ei ole perinteistä ennustepalaveria. Käyn kuukausipalavereita osastopäällikköjen kanssa.”* Haastateltava 2

*”Ei me kyllä ruveta tekemään jotain korjaavia liikkeitä sen perusteella, että miltä se meidän ennuste näyttää. Ehkä se tulee siinä kohtaa niin, että ylöspäin oleva johto katsoo, että miltä näyttää X vuoden ennuste, että mikä on tuleva tulos. Niin nehan käyttää sitä työkalua, että mitä tämä nyt kertoo ja jos näyttää siltä, että me ei tulla pääsemään meidän vuoden operatiiviseen tulokseen niin ne antaa sitten toimenpiteiden ohjeita sen perusteella ja sitten me justeerataan sen kautta. Siinä mielessä se rullaava ennuste vaikuttaa, mut se tulee tällä tavalla, et ne (liiketoimintajohto) kattoo sitä ennustetta ja tekee siitä johtopäätökset ja antaa meille ohjeet mitä pitää tehdä.”* Haastateltava 1

### **5.3.6 Roolit rullaavan ennustamisen toteuttamisessa**

Haastatteluissa syntyi pohdintaa siitä, kenen on järkevä laatia rullaavia ennusteita ja mitkä sidosryhmät on tarpeellista olla mukana rullaavan ennustamisen prosessissa, jotta työkalusta saadaan aito keskusteluväline liiketoiminnan ohjauksessa ja optimoimisessa. Hotellinjohtajat kokivat, että liiketoimintayksiköiden tulosvastuullisten esimiesten rooli rullaavien ennusteiden tuottamisessa on erittäin tärkeä, koska heillä on paras näkemys liiketoimintayksikön tekemisistä ja realistisesta suunnasta.

*”Tää rullaava ennustaminen; ymmärrys ja osaaminen täytyy olla yksikössä ihan sen takia, että ymmärretään sitä omaa liiketoimintaa. Sitä nyt ei kannata ulkoistaa minnekään mut mitä muuta voi ulkoistaa, jotta saatais aikaa näille asioille.”* Haastateltava 3

*”Sitä kuitenkin ajatuksella pitäis tehdä ja ketkä sen bisneksen tuntee siellä markkinassa paremmin kuin me, niin mun mielestä sitä pitäis tuoda enemmän esille että hei, että varmasti johto seuraa sitä mutta tuleeko se selkeästi meille esille.”* Haastateltava 7

Roolien osalta huomioon tulee ottaa myös liiketoimintayksiköiden tulokseen vaikuttavien niiden erien vaikutus, jotka ennustetaan muualla kuin liiketoiminnassa. Näitä ovat esimerkiksi vuokrat, jotka ennustetaan kiinteistötoimintojen toimesta. Vuokrat muodostavat suuren osan yksiköiden kiinteistä kuluista ja silloin vuoropuhelu prosessiin osallistuvien kesken tulee olla sujuvaa ja kaikkien prosessiin osallistuvien tulee olla sitoutuneita tekemiseen.

Haastatteluissa nousi esille myös se, keiden tulisi osallistua ”sparraus” mielessä rullaavien ennusteiden tuottamiseen, jotta liiketoiminnan ja talouden välinen kytkös pystyttäisiin optimoimaan. Lähtökohtaisesti liiketoiminnan prosessit ja talouden prosessit liittyvät hyvin merkityksellisesti yhteen, jolloin on mielekästä, että rullaavan ennustamisen prosessista vastaava eli business controller omassa roolissaan osallistuu prosessiin muutenkin kuin teknisen suorituksen puitteissa. Kun saadaan avoin keskustelu ylimmän johdon, liiketoimintajohdon ja prosessista vastaavan kesken, organisaation strategia, johtamiskulttuuri sekä -prosessit onnistutaan pitämään keskenään linjassa. Organisaatiossa tulee olla käytössä monipuolinen talousjärjestelmä, jotta pystytään laatimaan talousinformaatiota, joka tukee johtamista. On tärkeää, että tietoa pystytään tuottamaan sekä kustannuspaikoittain, lajeittain ja myös liiketoiminnan mukaan. On tunnistettu, että melko monessa yrityksessä, jossa on siirrytty matriisiorganisaatioon, ei ole käytössä tällaisia järjestelmiä, jolloin taloushallinto yrittää täyttää järjestelmäpuutteita useilla erilaisilla Excel-raporteilla. Silloin vaarana on, että esimerkiksi business controllerit syventyvät taloudellisen tiedon tuottamiseen, jolloin kokonaisuuden hallinta voi puuttua. Tällaisessa tapauksessa tiedon käyttökelpoisuus on vaatimatonta ja toimenpiteiden aloittaminen on haastavaa vastuun hajautuksessa läpi organisaation. (Åkerberg, 2017, 41, 99)

*”Kuka suunnittelee mitäkin ja mitä nyt on keskusteltu, että mitä jos business controllerit olis tiiviimmin mukana siinä ennustamisessa ja heiltä ehkä jopa tulis ehdotus, mitä sitten käytäis yhdessä läpi.”* Haastateltava 5

Edellä mainittujen kehittämiskohtien perusteella tapausorganisaatiossa rullaavan ennustamisen prosessia pystytään vielä kehittämään niin, että se tukee ja ohjaa liiketoimintaa vielä paremmin ja työkalun käyttötarkoitus on aidosti sisäistetty, jotta prosessiin osallistuvat ovat motivoituneita ja sitoutuneita tekemiseen. Lähtökohtana on organisaation viestinnän kehittäminen, jotta ennusteiden käyttötarkoitus ymmärretään aidosti läpi organisaation nykyistä paremmin. Lisäksi johdon tulee viestinnässä osoittaa ennusteiden merkityksellisyys, jotta toimintamalli koetaan tärkeäksi ja siihen sitoudutaan. Tähän liittyy myös ennusteiden realistisuus: liiketoiminnan pitää pystyä laatimaan realistiset ennusteet, jotta kaikilla on aito näkemys siitä, mihin suuntaan liiketoiminta on kehittymässä, jolloin myös pystytään laatimaan aitoja toimenpiteitä.

Realistisen ennustamisen myötä ei kuitenkaan pidä unohtaa liiketoiminnan tavoitteellisuutta eli ennusteiden tulee perustua toimenpiteisiin ja ennusteiden kautta haetaan myös hyviä ratkaisuja, jotta epäsuotuisa kehitys pystytään kääntämään ja optimoimaan liiketoimintaa. Ennusteiden tarkkuustason osalta tulee kerrata olennaiset tarkkuudet kaikkien si-

dosryhmien osalta, ettei prosessista tule liian raskas ja se ei muistuta työmäärältään ker-  
ran kuukaudessa toteutettavaa budjetointia. Lisäksi rullaavan ennusteen mallin käyttämi-  
nen tulee olla helppoa eli tekniset ratkaisut tulee olla korkealuokkaisia ja mallin tulee tukea  
juuri kyseessä olevaa liiketoimintaa. Tarvittaessa ennusteita laativien tulee saada riittävää  
tukea ja opastusta teknisyyden osalta. Myös prosessiin osallistuvien tulee olla tietoisia  
omista vastuistaan ja keskustelu eri sidosryhmien kesken tulee olla aidosti toisiaan tuke-  
vaa ja läpinäkyvää. Liiketoimintayksiköiden tulee muistaa oma vastuu toiminnan organi-  
soimisessa, jotta määräajoissa pysytään yritystasollakin. Osaltaan tässä voidaan miettiä  
muiden hallinnollisten asioiden ulkoistamista, johon tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan  
enempää syvennyttä.

Åkerbergin (2017, 106) mukaan rullaavaan ennustamiseen siirtymisen jälkeen seuraavia  
asioita ei tule organisaatiossa enää tehdä:

- Rullaavista ennusteista vastaavien henkilöiden ei tule ennustaa eikä budjetoida  
niitä eriä, joihin he eivät pysty vaikuttamaan.
- Ennustaa yleiskustannuksia, jotka eivät muutu kuukausittain (esimerkiksi palkka-  
kustannukset, vakuutukset, vuokrat, energia), koska ne pystytään ennustamaan  
tarkasti tiedossa olevien faktojen pohjalta. Kyseisiä kustannuksia on tarpeellista  
muuttaa vain silloin, kun niihin kohdistuu erityisiä toimenpiteitä. Yleisesti ottaen  
merkittävien kustannuksien rullaavien ennusteiden laatiminen tulee keskittää niistä  
vastaaville tahoille.
- Ennustaa sisäisiä eriä, joita yksikkö tai divisioona veloittaa toisilta yksiköiltä tai divi-  
sioonilta. Rullaavasti ennustetaan ainoastaan myynti ulkoiselle asiakkaalle. Palve-  
lut, jotka ovat sisäisiä, määritetään erikseen ja ennustetaan esimerkiksi vuoden  
ajalle.
- Säilyttää syksyn raskas budjetointiprosessi.

Jotta edellä mainitut tekijät saadaan eliminoitua mahdollisimman hyvin tapausyrityksessä,  
käydään seuraavaksi lävitse haastattelujen ja teorian pohjalta laaditut kehitysehdotukset,  
jotka esitetään yhteenveto ja johtopäätökset kappaleessa.



## 6 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli tutkia melko uutta ilmiötä tapausorganisaatioissa. Kohteena toimii S-ryhmän tytäryhtiö Sokotel Oy. Menetelmänä tapaus tutkimuksen tavoitteena on luoda syvällisempi ymmärrys kohdeilmioistä. Tällä tutkimuksella ei siis ainoastaan pyritä yleistettävyyteen vaan myös laajentamaan näkemystä rullaavasta ennustamisesta. Tutkimuksen tavoitteena oli ymmärtää, miten rullaava ennustaminen tukee tapausorganisaatioissa liiketoiminnan johtamista. Tavoitteen saavuttamiseksi tutkimuksessa tarkasteltiin tapausyrityksen rullaavan ennusteprosessin toteutumista teoriakirjallisuudessa esitettyjen näkemysten taustaa vasten sekä tapausyrityksestä kerättyjen haastattelujen avulla. Haastattelujen aineisto kerättiin tapausorganisaation ylimmältä johdolta sekä liiketoimintajohdolta.

Tutkimuksessa pyrittiin huomioimaan nykypäivän alati muuttuvan toimintaympäristön vaikutukset talouden suunnitteluprosesseissa. Koska tapausyrityksessä perinteistä budjetointia ja rullaavaa ennustamista tehdään rinnakkain toimintamallit yhteen sovittaen, tutkielmassa perehdyttiin sekä perinteiseen vuosibudjetointiin että rullaaviin ennusteisiin, molempien prosessien hyötyihin ja haittoihin sekä toimintamallien yhteensovittamiseen. Lisäksi selvitettiin kohdeyrityksen näkemyksiä vuosibudjetoinnin ja rullaavan ennustamisen rooleista liiketoiminnan ohjauksessa sekä rullaavaan ennustamisen kehitystarpeita.

Tutkimuskirjallisuudesta löytyi mielenkiintoista vastakkain asettelua tieteellisen kirjallisuuden jyrkemmän näkemyksen ja käytännön liiketoiminnan tutkimuksen tulosten eroavaisuuksista. Tieteellisen kirjallisuuden näkökulman mukaan perinteinen vuosibudjetointi on epäonnistunut prosessi nyky maailmassa ja yritysten tulisi luopua siitä kokonaan (Hope & Fraser 2003a). Vähemmän jyrkkä väite on esitetty käytännön liiketoimintaan pohjautuvassa tutkimustiedossa. Sen mukaan perinteinen vuosibudjetointi sellaisenaan on epäonnistunut prosessi ja sitä tulee kehittää siinä olevien epäkohtien korjaamiseksi (Libby & Lindsay 2010; Ekholm & Wallin 2000; Sandalgaard 2012). Näin ollen tutkimuskirjallisuudessa sivuttiin perinteisen budjetoinnin epäonnistumista, jotta se pystyisi vastaamaan nykypäivän haasteisiin taloudenohjauksessa ja toi tätä kautta esille tarpeen rullaavan ennustamiselle.

Tutkimuskirjallisuudessa käsiteltiin myös perinteisen budjetoinnin hyötyjä, koska tapausyrityksessä perinteisiä vuosibudjetteja laaditaan rullaavien ennusteiden lisäksi ja ne toimivat rullaavien ennusteiden pohjana ja toisin päin. Tämän jälkeen keskityttiin rullaavan ennustamisen käsitteeseen sekä siihen miten organisaatioissa pystytään luomaan onnistu-

nut ja luotettava rullaavan ennustamisen prosessi. Lisäksi esitettiin kirjallisuudessa esiteltyjä rullaavan ennustamisen tuomia mahdollisuuksia ja hyötyjä sekä vastakohtaisesti haasteita ja ongelmatilanteita liiketoiminnan ohjauksessa ja johtamisessa. Viimeisenä esitettiin tutkimuskirjallisuudesta esiin nousseita asioita rullaavan ennustamisen ja perinteisen budjetoinnin yhteiskäytöstä. Teoriaosuuden tarkoituksena oli tuoda esiin tutkimuskirjallisuudesta esille nousseet tärkeät sekä oleelliset rullaavan ennustamisen ominaisuudet ja onnistuneen prosessin edellytykset. Näin empiirisen osion tulokset pystytään peilamaan mahdollisimman perusteellisesti tutkimuskirjallisuuteen.

Teoriaosaa seurasi empiriaosa, jossa käytiin aluksi läpi tutkimuksessa käytettäviä tutkimusmenetelmiä sekä tutkimusaineisto. Kyseinen tutkimusaineisto kerättiin seitsemän puolistrukturoidun teemahaastattelun avulla, jotka kerättiin tapausorganisaatiosta. Tavoitteena oli välttää liian strukturoitua haastattelurunkoa, jotta haastattelujen avulla saataisiin mahdollisimman kattava kuvaus ilmiöstä tapausorganisaatiossa. Teemat haastattelurunkoon laadittiin teoriaosuudesta peilattujen teemojen mukaisesti, jonka tarkoituksena oli saada aikaan dialogia tutkimuskirjallisuudesta ja tapausorganisaatiosta koottujen tutkimustulosten kesken. Tutkimusmenetelmien ja tutkimusaineiston kuvaamisen jälkeen esitettiin empiriaosan alakappaleet, joissa analysoitiin kerättyä tutkimusaineistoa. Tuloksia peilattiin yhteenveto ja johtopäätökset kappaleessa teoriaosuudessa esiteltyyn tutkimuskirjallisuuteen ja aiempiin tutkimuksiin, jotta pystyttiin näkemään yhtäläisyydet tutkimuskirjallisuuden ja tapausyrityksen kesken sekä toisaalta eroavaisuudet eli mitä uusia asioita ilmiöön liittyen kohdeyrityksen tapauksesta pystytään tuomaan esille. Seuraavana esitettiin haastatteluiden ja teorian pohjalta nousseet kehitysehdotukset, jotta rullaava ennustaminen prosessina palvelisi paremmin ja tehokkaammin liiketoiminnan johtamista. Kehitysehdotukset perusteltiin sekä tutkimuskirjallisuudesta että haastatteluista esiin nousseilla asioilla. Viimeisenä tarkasteltiin tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia, oman oppimisen reflektointia sekä tuotiin esille jatkotutkimusehdotuksia.

## **6.1 Tapausyrityksen suunnitteluprosessien kehittäminen**

Tapausyrityksessä talouden suunnittelua, joka on sisältänyt aikaisemmin perinteisen vuosibudjetoinnin sekä kalenterivuoden käsittävän ennusteen, on kehitetty niin, että kalenterivuoden ennustamisesta on siirrytty rullaavaan ennustamiseen ja sitä käytetään rinnakkain perinteisen budjetin kanssa. Teoriakirjallisuudessa esitetyn säännöllisesti tapahtuvan ennustamisen lisäksi, tapausyrityksessä ennustetaan ja seurataan muutamia avainlukuja vielä tarkemmin. Voidaankin siis todeta, että tapausyrityksessä ollaan kohtalaisen samaa mieltä perinteisen budjetoinnin epäkohdista, kun niitä verrataan tieteellisen keskustelun

väittämiin ja rullaava ennustaminen koetaan budjetoinnin ohella hyödylliseksi työkaluksi liiketoiminnan ohjaamisessa.

### **6.1.1 Perinteisen budjetoinnin ja rullaavan ennusteen yhteensovittaminen**

Perinteisen budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen käytön suhteen toimintamallien kesken havaittiin tapausyrityksessä olennainen ero: budjetti koettiin enemmän liiketoiminnan suunnittelun pohjana, tavoiteasetantana, henkilöstön kannustimena ja osittain jopa suorituksen arvioimiseen sopivampana, kun taas rullaavat ennusteet nähtiin enemmän toimenpiteiden arvioinnin ja lyhyemmän aikavälin päätöksentekoon paremmin soveltuvana mallina. Poikkeaviakin mielipiteitä tästä oli ja esimerkiksi yksi haastateltavista oli vahvasti sitä mieltä, että rullaava ennuste tulisi kytkeä tulospalkkaan, jolloin voima tehdä toimenpiteitä tavoitteisiin pääsemiseksi korostuisi. Toisaalta koettiin myös, että tulospalkkauksen kytkeminen palkitsemiseen on melko herkkä asia ja sen toteutus tulisi suunnitella huolellisesti, ettei se kääntyisi itseään vastaan eli lukuja saatettaisiin manipuloida sellaisiksi, että tulospalkkaus on mahdollista saavuttaa. Vaarana tulospalkkauksen kytkemisessä rullaaviin ennusteisiin on siis epärealistiset ennusteet, kun rullaavien ennusteiden tavoitteena on kuitenkin jatkuvasti tarkentuvat suunnitelmat, joissa liukuvan ajanjakson tulisi kannustaa parantamaan liiketoiminnan suoritusta jatkuvasti. Rullaavan ennusteen tuleekin olla aidosti liiketoimintaa tukevaa työkalu, joka ohjaa arkea ja operatiivista toimintaa oikeaan suuntaan. Sen avulla pystytään myös näkemään kauemmaksi sekä ennakoimaan tulevaisuudessa tapahtuvia muutoksia.

Tutkimuksen tuloksena voidaan todeta, että rullaavat ennusteet eivät tule kohdeyrityksessä nykyisellä toimintamallillaan korvaamaan perinteistä budjettia. Näin ollen molempien mallien käyttö rinnakkain on hyvin perusteltua. Kun tutkimuksen tuloksia verrataan aikaisempiin vastaaviin tutkimuksiin, ovat tulokset linjassa niiden kanssa: perinteistä kiinteätä vuosibudjettia ja joustavampia suunnittelumenetelmiä, esimerkiksi rullaava ennustaminen, ei käsitetä toistensa vastakohtina vaan menetelmät täydentävät toisiaan (Ekholm & Wallin, 2011; Lorain 2010; Libby & Lindsay 2010; Sandalgaard 2012). Rullaava ennustaminen on otettu käyttöön tapausyrityksessä liiketoiminnan syklisyyden ja liiketoimintaympäristön nopean muuttumisen myötä, jolloin rullaava ennustaminen tuo tarvittavaa joustavuutta liiketoiminnan suunnitteluun ja liiketoimintaympäristössä tapahtuviin muutoksiin pystytään reagoimaan nopeammin. Perinteiselle budjetille on kuitenkin edelleen käyttöä, koska rullaavaa ennustetta on vaikeampi käyttää suorituksen arvioinnissa mikä vastaa Lorainin (2010, 202) esittämää näkemystä tutkimuksessaan budjetin säilyttämisestä toiminnan ohjauksessa eli että rullaavaa ennustaminen ei voi korvata perinteistä budjetointia mutta se tuo joustavuutta suunnitteluun nopeasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä.

### 6.1.2 Rullaava ennuste liiketoimintaympäristön muutoksissa

Tutkimuksen tuloksena pystytään yhtymään esimerkiksi Hansenin (2011, 317) näkemykseen, jonka mukaan rullaava ennustaminen liiketoiminnan johtamisen välineenä mahdollistaa ketterämmän reagoinnin liiketoimintaympäristössä tapahtuviin muutoksiin. Tämä johtuu siitä, että talouden mittareita pystytään seuraamaan säännöllisesti rullaavan ennustamisen avulla, jolloin pystytään havaitsemaan ajoissa, onko kehitys menossa oikeaan suuntaan. Kuten jo aikaisemmin tutkimuksessa on mainittu, erityisesti nämä hyödyt korostuvat tapausyrityksen liiketoiminnan ollessa hyvin syklistä ja liiketoimintaympäristön ollessa dynaaminen. Myös Ekholm ja Wallin (2011) on teettänyt suurien tuotantoyhtiöiden johtajille kyselytutkimuksen, jonka mukaan perinteiset budjetit koettiin vielä huonommiksi silloin, kun liiketoimintaympäristön epävarmuus kasvaa. Kyseistä tulosta voikin tulkita niin, että rullaavan ennustamisen tärkeys on kasvanut ympäristön epävarmuuden kasvun myötä.

Tutkimuksen alussa esitettiin, että sen päätavoitteena on tutkia tukeeko rullaavan ennustaminen aidosti liiketoimintaa ja sen johtamista. Tutkimuksen tulosten perusteella rullaavaa ennustetta pidetään hyödyllisenä työkaluna ja siitä koetaan saatavan hyötyjä sekä kuluvan vuoden liiketoiminnan ohjaamisessa että se on tukenut ja keventänyt seuraavan vuoden budjetointia. Tutkimustulokset tukevatkin olettamusta siitä, että työkalu on tarpeellinen ja sen avulla pystytään reagoimaan liiketoimintaympäristön muutoksiin suuntaamalla katse eteenpäin ja yli kalenterivuoden. Tulokset ovat näin ollen linjassa esimerkiksi Morlidge & Playerin (2010, 63) näkemykseen siitä, että rullaavan ennustamisen avulla päästään eroon niin kutsutusta seinään ennustamisesta, jonka perinteinen budjetointi tekee ja samalla pystytään ohjaamaan johtajien huomio yli kuluvan vuoden. Näin osataan tarkastella pidemmällä tulevaisuudessa olevia mahdollisuuksia ja riskejä. Pääosin koettiin, että rullaava ennustaminen on kehittänyt organisaation kulttuuria kohdistaa katse aktiivisesti tulevaisuuteen, jolloin katse ei ole pelkästään ”peruutuspeilissä”.

Tapausyrityksessä on myös havaittu, että rullaavien ennusteiden avulla liiketoiminnan suunnittelu on jatkuvaa, kuten myös Hansen (2011, 317) on nostanut esille yhtenä rullaavan prosessin hyötynä. Näin on päästy eroon perinteisestä kalenterivuosijattelusta, eikä liiketoiminnan suunnittelu pysähdy vuodenvaihteeseen. Silloin liiketoimintaa on helpompi johtaa, kun toimintaa on mietitty pidemmälle. Tapausorganisaatiossa todettiin, että yli kalenterivuoden meneviä ennusteita pystytään hyödyntämään loppuvuodesta eli mitä lähempänä ennustettavaa ajankohtaa ollaan, sitä paremmin operatiivinen toiminta tarkentuu. Tapausyrityksestä nousi esille erityisesti resurssien kohdentaminen. Kuten Østergren &

Stensaker (2011, 164–165) ovat nostaneet esille, rullaavan ennustamisen avulla pystytään resursseja kohdentamaan jatkuvasti, jolloin se on dynaamisempaa. Dynaamisemman resurssien kohdentamisen avulla johto pystyy toimimaan enemmän liiketoimintalähtöisesti kuin pelkän budjetin suomissa raameissa.

Tutkimuksen avulla pyrittiin myös selvittämään, johtaako rullaava ennustaminen toimenpiteisiin ja onko ennustaminen liiketoimintalähtöistä. Tulokset ovat yhteneväiset Myersin (2001) näkemyksen kanssa siitä, että rullaava prosessi auttaa johtajia tarkastelemaan asioita nopeammin, koska rullaava ennustaminen mahdollistaa nopeamman reagoitakyvyn. Rullaavien ennusteiden takia johdon tulee olla vielä paremmin ajan tasalla ja tietoisia liiketoiminnan suunnasta, koska ennusteisiin ja päätöksentekoon tarvitaan jatkuvasti tietoa ja toisinpäin, ajan tasalla olevista ennusteista saadaan tietoa tarvittavien toimenpiteiden tekemiseen. Näin ollen rullaavan ennustamisen malli motivoi johtoa tulevaisuusorientoituneisuuteen, kun Myersin esittämä malli ajan tasalla pysymisestä toteutuu.

### **6.1.3 Perinteisen vuosibudjetoinnin keventyminen rullaavuuden myötä**

Tapausyrityksen emoyhtiö vaatii toistaiseksi vuosibudjetit liiketoiminnan suorituksen arvioinnin seuraamiseen konsernitasolla. Tapausyritys ei olekaan harkinnut budjetoinnista luopumista vaan on kehittänyt sitä prosessina rullaavien ennusteiden kautta, jotta perinteinen vuosibudjetointi kevenisi rullaavuuden myötä. Tanlu (2007, 22) tuokin tutkimuksissaan esille, että budjetin pohjana voidaan käyttää rullaavaa ennustetta. Tutkimuksen avulla haluttiin selvittää, onko rullaava ennuste keventänyt perinteistä budjetointiprosessia ja pääosin tämä tutkimus puolsi kyseistä rullaavan ennustamisen tuomaa hyötyä eli suurin osa haastateltavista koki, että rullaavien ennusteiden myötä budjetointiprosessiin käytetty aika on vähentynyt. Tämä onkin yksi syy siihen, miksi budjetoinnista ei ole tarvetta luopua, koska budjetoinnista saatavat hyödyt tulevat paremmin esille, kun budjetointiprosessia pystytään keventämään. Tutkimuksesta nousi kuitenkin esille, että vaikka budjetointiprosessi on rullaavien ennusteiden myötä keventynyt, koettiin se edelleen raskaaksi ja aikaa vieväksi prosessiksi. Yhtenä jatkotutkimusaiheena voisikin olla se, miten organisaation talouden suunnitteluprosesseja pystytään vielä kehittämään, jotta sekä budjetointiin että rullaaviin ennusteisiin käytetty aika saataisiin lyhennettyä entisestään ja prosesseja kevennettyä.

Kuten Lorain (2010) on tutkimuksissaan esittänyt ja tämänkin tutkimuksen osalta asiasta voidaan olla yhtenäistä mieltä, tulee rullaavien ennusteiden rooli liiketoiminnan ohjaamisessa nousemaan vahvemmin esille tulevaisuudessa, jolloin budjetoinnin ja rullaavien en-

nusteiden osalta tutkimusta kannattaa jatkaa. Mahdollisesti samalla kannattaisi tutkia, miten rullaavat ennusteet tukevat eri toimialoja. Erityisesti siitä voisi olla hyötyä kohdeyrityksen emoyritykselle, joka toimii usealla eri toimialalla. Koska tämä tutkimus on tehty pelkästään tapausyrityksen toimialaa koskien, ei yleistettäviä vertailuja ja suosituksia välttämättä pystytä laatimaan ainoastaan tämän kyseisen tutkimusaineiston perusteella.

#### **6.1.4 Ennusteiden tarkkuustaso**

Ennusteiden tarkkuustason osalta tutkimuksista on saatu erilaisia tuloksia. Esimerkiksi Hopen & Frasierin (2003a) sekä Montgomeryn (2002) tutkimuksien mukaan liian tarkasti laadittujen ennusteiden vaarana on liiallisen ajan käytön kautta muodostuva raskas prosessi. Hansen (2011, 317) puolestaan tuo esille, että karkeammalla tasolla laaditun rullaavan ennusteen avulla liiketoiminnan ja organisaation ohjaus on optimoidumpaa, koska silloin ennusteen päivitys pystytään tekemään sujuvammin ja nopeammin. Tapausyrityksessä koettiin, että karkeammalla tasolla laaditut rullaavat ennusteet tekivät prosessista kevyemmän eikä se tuntunut jatkuvasti toistettavalta budjetoinnilta. Toisaalta esimerkiksi liiketoimintakriittisen majoitusmyynnin osalta rullaavat ennusteet on laadittu yksityiskohtaisemmin, mikä tukee Ikäheimon ym. (2016, 152–153) näkemystä siitä, että kun myynnit ovat yksityiskohtaisemmin ennustettu, ovat ne silloin aitoja näkemyksiä tulevasta ja laadittuihin ennusteisiin sitoudutaan paremmin. Myös Åkerberg (2017, 105) painottaa, että huomiota tulee kohdistaa etenkin myyntiennusteisiin ja ennusteprosessin yksi lähtökohta on faktatietojen käyttö niin kattavasti kuin vain mahdollista. Mikäli myynnin ennustaminen ei toimi tarpeeksi hyvin, eivät muutkaan prosessin toiminnot voi toimia tarpeeksi laadukkaasti.

Toisaalta rullaavien ennusteiden tarkkuustaso korreloi suoraan perinteisen budjetoinnin keventymiseen. Vaikka tapausyrityksessä koettiin, että vuosibudjetointi on keventynyt rullaavien ennusteiden myötä, koettiin se edelleen raskaaksi ja aikaa vieväksi prosessiksi. On siis huomioitava, että mikäli rullaavia ennusteita ei tehdä samalla tarkkuustasolla kuin budjetteja, ei budjetointiprosessin osalta säästetä täyttä aikaa ja vaivaa. Toisaalta tämä ei ole tapausyrityksessä mielekästäkään, koska esimerkiksi sisäisten palvelujen erät tarkistetaan ja suunnitellaan vain kerran vuodessa vuosibudjetoinnin yhteydessä, kuten Åkerberg (2017, 106) myös suosittelee. Toki tulee myös muistaa, että tarkkuustasossa korostuu tietojärjestelmien käytettävyyden ja laatu. Mikäli tekniset ratkaisut ovat kunnossa, voidaan rullaavien ennusteiden avulla tuottaa tarkempaa tietoa, kuten Myers (2001) artikkelissaan toteaa.

Ennustetarkkuudessa tulee Playerin (2009, 15) mukaan ottaa huomioon myös se seikka, miten pitkälle yrityksessä on aidosti mahdollista ennustaa rullaavasti. Lähtökohtaisesti hänen mielestään yrityksessä on siis tärkeätä tunnistaa, miten pitkälle kyseisessä organisaatiossa ja toimialalla on mahdollista nähdä ja näin ollen myös tehdä aito ennuste tulevaisuudesta. Tapausyrityksessä koettiin, että rullaava 18 kuukauden ennuste on hyvin pitkä aika ennustaa ja liiketoimintayksiköiden johtajat eivät ole täysin sisäistäneet mihin 18 kuukauden ennustetta tarvitaan. Heidän näkemyksen mukaan loppupään ennusteet ovat lähinnä budjettilukuihin perustuvia, koska niin pitkälle on vaikea ennustaa todellista näkymää. Toisin sanoen, se vaatisi jo ”kristallipallon”, jotta niin pitkällä oleva ajankohta osattaisiin aidosti ennustaa. Kohdeyrityksessä rullaava 18 kuukauden ennuste on perusteltu sillä, että laatimalla kyseisen ajanjakson ennusteet, on syksyllä vuosibudjetoinnin alkaessa raamit seuraavan vuoden tavoitteille jo kokonaisuudessaan laadittu ja johto peilaa määrittelemiään tavoitteita ja strategioita näihin liiketoiminnan laatiin näkemyksiin. Jatkokohitysehdotuksena todettakoon, että jatkossa ennusteajanjakson pituuden käyttötarkoitus tulee viestiä paremmin, jotta ennusteita laativat ymmärtävät myös sen merkityksellisuuden ja pystyvät paremmin sitoutumaan tekemiseen.

#### **6.1.5 Rullaavuuden hyödyntäminen**

Vaikka rullaavaan ennusteeseen johtamisen työkaluna oltiin tyytyväisiä, koettiin tapausyrityksessä pitkälle yli kalenterivuoden menevien ennusteiden laatimisen osittain haasteelliseksi johtuen siitä, ettei siitä vielä ollut tarkkaa näkemystä tai siitä, että tulevaisuuteen orientoituminen sijoittui hyvinkin lähitulevaisuuteen eli lähinnä kuluvaan tai tulevaan kuukauteen. Osaltaan tämä saattaa johtua siitä, että liiketoimintayksiköiden kiireisin aika sijoittuu juuri loka- marraskuulle, jolloin haastattelut suoritettiin ja jolloin on hyvin tärkeää onnistua liiketoiminnassa eikä kyseisenä ajankohtana ole riittävästi resursseja yli kalenterivuoden sijoittuvien kuukausien ennustamiseen. Lisäksi vuosibudjetointi oli toteutettu juuri ennen haastatteluja ja silloin fokus liiketoiminnan suunnittelussa oli kohdistunut seuraavien vuosien tavoitteiden laatimiseen.

Toisaalta yli kalenterivuoden ajattelua saattaa hidastaa vahva kalenterivuosiajattelu, joka heijastuu vuosibudjetin vahvasta roolista toiminnan ohjauksessa. Osaltaan rullaavuutta hidastavat tekniset ratkaisut, jotka eivät tue rullaavaa suunnittelua eivätkä sen raportointia. Kuten aikaisemmin tutkimuksessa on jo todettu, toistaiseksi järjestelmästä on mahdollista tarkastella ajanjaksoja vain kalenterivuosittain. Toisekseen, etenkin yli kalenterivuoden yltävien ennustelukujen tuottaminen saatettiin kokea haasteelliseksi, kun organisaation tavoitteet ovat vielä vahvasti sidoksissa perinteisessä kalenterivuosiajattelussa. Näin ollen

henkilöstöä voi olla vaikea motivoida yli kalenterivuoden ajatteluun, kun tavoitteet ovat sidottu kalenterivuoteen. Lisäksi tapausyrityksen käyttämä rullaava 18 kuukauden ajanjakson ennustaminen ei onnistu alkuvuodesta järjestelmäteknisistä syistä. Järjestelmä ei siis osaltaan tue rullaavaa ajatusmallia, mikä varmastikin vaikuttaa osaltaan siihen, että rullaavuutta ei ole vielä täysin kyetty omaksumaan.

#### **6.1.6 Ennusteiden laatu**

Rullaavien ennusteiden laadun osalta tulee huomioida se, että ennuste on realistinen kuvaus tulevaisuudesta ja aito näkemys siitä, miltä yrityksen tulevaisuus näyttää. Kuten Järvenpää ym. (2013, 293) tuovat esille, rullaavien ennusteiden käytettävyys heikkenee ja käyttötarkoitus voi hämärtyä, jos ennusteessa painottuu liikaa tavoitteellisuus. Näin ollen, mikäli ennusteet perustuvat tavoitteellisuuteen ja tavoite koetaan liian haasteelliseksi, ennustetta päivittävät eivät välttämättä enää sitoudu ennusteiden laatimiseen ja päivittämiseen.

Tapausyrityksen osalta huomioitavaa ennusteiden tavoitteellisuuden ja sitä kautta laadun ja käyttökelpoisuuden osalta on, että vaikka kaikki haastatteluun osallistuneet olivat sitä mieltä, että rullaava ennustaminen on todella hyödyllinen työkalu, nousi budjetti liiketoiminnan ohjauksen työkaluna erittäin vahvasti esille. Näin ollen osa haastateltavista kokikin, että budjetilla on ehdottomasti parempi vaikutus liiketoiminnan johtamisessa ja ohjauksessa. Toisaalta tämä näkemys perustui siihen, että varsinkin rullaavan ennustamisen käyttöönottovaiheessa, olivat budjettitavoitteet niin vahvasti toimintaa ohjaavia, että toisinaan ennusteessa tuli pitäytyä budjettiluvuissa ylimmän johdon päätöksellä vaikka liiketoiminnan näkemys asiasta oli toinen. Tässä kohtaa pohdintana nousikin esille se, että joutuiko budjettiluvuissa pitäytyminen yleisestä talouden heikommasta tilanteesta vai siitä, että rullaavan ennustamisen työkalu oli juuri otettu käyttöön ja muutosprosessi uuden työkalun käyttöönotossa oli tapausyrityksessä vielä kesken. Toisaalta haastateltavien vastauksissa nousi esille se, että kyseinen toimintamalli johtui osittain edellisestä johdosta ja heidän ajatusmallistaan ohjata liiketoimintaa. On syynä sitten taloudellisen tilanteen paraneminen, johdon uudenlainen näkemys tai realistisemmat budjetit, suurin osa haastateltavista koki, että kyseistä haastetta rullaavan ennustamisen mallissa ei enää esiintynyt niin vahvasti kuin prosessin alkuvaiheessa, vaan pääosin ennusteet pystyttiin laatimaan realisuuteen ja liiketoiminnan näkemykseen pohjautuen.

Loppujen lopuksi rullaavan ennustamisen toimintamallin osalta tunnistettiin, että tavoitteellisuus ohjaa osittain prosessia. Haastatteluissa kerrottiin, että vaikka alkuvuodesta ennusteiden osalta näytti siltä, että koko vuoden budjettitavoitteisiin ei päästä, ei koko vuoden



ennuste kuitenkin saanut jäädä budjettitavoitteista. Tavoitteellisuus painottui erityisesti alkuvuoteen ja kahteen ensimmäiseen kvartaaliin. Vaikka aikaisemmin mainituissa tieteilisissä tutkimuksissa rullaavassa ennustamisessa ei tulisi olla tavoiteasetantaa, vaan sen tehtävänä on auttaa näkemään mihin suuntaan liiketoiminta on menossa realistisuuteen pohjautuen, nousi rullaavien ennusteiden tavoitteellisuudesta myös positiivisia puolia. Koska budjetti on tapausyrityksessä mielletty pyhäksi ja se on tärkein asia mitä tavoitellaan ja johon liiketoiminnan tulee päästä, tehdään rullaavien ennusteiden pohjalle lisätoimenpiteitä, jotta ennusteista saatava tilannetieto ei poikkeaisi budjetoidusta vaan ennusteista saatavat taloudelliset luvut olisivat vähintään tavoite- eli budjettitasolla. Toisaalta tämän ajattelutavan kanssa tulee olla varovainen, ettei budjetti muodostu organisaation toiminnalliseksi haasteeksi kilpailun sijasta, kuten Åkerberg (2017, 42–43) varoittaa. Vahva budjettiajattelu saattaa hänen mukaan johtaa siihen, että organisaation reagointi kilpailuun myöhästyy, oli kyseessä sitten markkinoilla vallitsevan tilanteen heikkeneminen tai parantuminen. Myös haastatteluista nousi esille negatiivisia kokemuksia ennusteiden tavoitteellisuuden osalta: vahva budjettiajattelu ja – hakuisuus koettiin pahimmillaan toimintaa rampauttavana kulttuurina, mikäli liiketoimintayksikön tulostavoitteista ei tingitä lainkaan. Haastateltavien huolenaihe oli, että jos kuluja tulee loputtomiin suhteuttaa laskevaan myyntiin, kärsii sekä asiakas- että henkilökokemus, mikä pahimmillaan johtaa jatkuvaan noidankehään.

Toisaalta ennusteiden laatuun vaikuttaa jo aikaisemmin mainittu ennustetarkkuus. Tapausyrityksessä ennusteiden laatu ja luotettavuus kyseenalaistettiin ennusteajanjakson 18 kuukauden pituudesta ja yli kalenterivuoden ennustamisesta johtuen. Varsinkin loppupään ennusteet koettiin olevan arveluttavia, koska hyvää näkemystä liiketoiminnan tilasta niin pitkälle ajanjaksolle ei ole. Kyseisten ennusteiden koettiin lähinnä olevan pohjalla olevien edellisen vuoden lukujen kopiointia valmiiksi annetulla kehitysindexillä kerrottuna. Ennusteiden luotettavuus tässä kohtaa voi myös olla riskialtista, mikäli ennusteiden laatijalla on erilaiset käsitykset ennusteluvuista kuin ylimmällä johdolla, jolloin nämä eri näkemykset saattavat aiheuttaa merkittäviäkin näkemuseroja. Näiden tulosten johdosta voidaankin esittää, että rullaava ennustaminen tulisi nähdä osana tapausyrityksen strategiaprosessia ja sen tarkoitus on tukea perinteistä vuosibudjetointia. Näin ollen strategiaprosessin tulee olla läpinäkyvä ja aikataulutettu niin, että se tukee myös rullaavaa ennustamista. Tällä tavalla toimittaessa rullaava ennuste pystytään näkemään strategisen suunnittelun tukena ja sen avulla kyetään myös poistamaan esteet, joita strategisen suunnitelman ja budjetin välille saattaa syntyä. Kuten Montgomery (2002, 42–43) esittää, tätä kautta rullaava ennustaminen on osa strategiaprosessia ja sen tehtävänä on toimia perinteisen budjetoinnin tukena integroidussa suunnittelusykliä.

Tapausyrityksessä ennusteiden luotettavuuden osalta nousi esille myös kysymys siitä, tulisiko ennusteet laatia alhaalta-ylös (build up) vai ylhäältä-alas (break down) menetelmällä. Toisaalta, mikäli rullaava ennuste halutaan sisällyttää osaksi strategiaproessia ja strategista suunnittelua, on varmastikin hyvä yhdistää molemmat menetelmät erityisesti pidemmälle ajanjaksolle laadittavien ennusteiden osalta. Näin toimien, pidemmälle ajanjaksolle ja yli kalenterivuoden laadittaviin ennusteisiin on mahdollista saada sekä operatiivisen organisaation että ylimmän johdon näkemys, jolloin se mahdollistaa luotettavamman yhteyden strategiaan. Näin ollen strategian jalkauttaminen onnistuu myös tehokkaammin. Tulee kuitenkin huomioida, että organisaatiolle oikean menetelmän valintaan vaikuttavat johdon tyyli, kulttuuri ja asenne alaisia kohtaan (Raghunandan ym. 2012, 112).

### **6.1.7 Rullaavien ennusteiden käyttötarkoituksen viestiminen**

Tapausyrityksessä tehdyistä haastatteluista nousi esille, että rullaavien ennusteiden käsitelytavat poikkeavat toisistaan eri liiketoimintayksiköissä eikä siihen ole yhtenäistä mallia. Myös ylimmän johdon osalta koettiin, että ennusteita on tarpeellista käsitellä aktiivisemmin. Lisäksi haastatteluista nousi esille, että keskustelua operatiivisen organisaation ja ylimmän johdon kesken on hyvä kehittää, jotta työkalusta muodostuu aito keskusteluväline ja samalla sen merkityksellisyys korostuu ja sitä kautta ennusteiden laatimiseen sitoudutaan vahvemmin.

Mikäli rullaavan ennusteen tarkoitus on keventää budjetointiprosessia, tulee olla tietoinen siitä, mistä ennusteluvut muodostuvat. Tulee siis pystyä näkemään ennustelukujen taakse. Jos tätä ymmärrystä ei muodostu, syntyy riski, ettei tulevaisuuden suunnitelmista ole yhtenäistä näkemystä liiketoimintayksiköissä eikä yritystasolla. Onnistunut ennuste-prosessi vaatii osaltaan sen, että tietoa jaetaan ja se on läpinäkyvää. Mikäli näin ei ole, saattaa se johtaa siihen, että jokainen ennustaa omaa vastuualuettaan irrallaan muista ja kokonaisuuden ymmärtäminen heikkenee. Kyseistä keskustelua tehdään kuitenkin perinteisessä budjetoinnissakin, ainakin näin pitäisi olla, joten sama toimintamalli tulisi olla myös rullaavassa ennustamisessa.

Tapausyrityksessä on siis hyödyllistä tarkastella, onko rullaavien ennusteiden käsittelyyn mahdollista luoda uudistettu malli, jota sekä liiketoimintayksiköt että ylin johto pystyvät hyödyntämään, jotta ennusteita ja niiden taustalla olevia lukuja pystytään käymään paremmin läpi. Näin toimimalla kaikilla on parempi ja yhteinen ymmärrys sekä oman vastualueen, liiketoimintayksikön että yrityksen kokonaiskuvan osalta siitä, mihin suuntaan toiminta on menossa ja mitä tekemisiä sen taustalla on. Lisäksi strukturoidumman läpikäyn-

nin avulla on mahdollista saavuttaa parempi toimenpiteiden suunnittelu, kun jokainen prosessiin osallistuva on tietoisempi, mistä luvut muodostuvat. Samalla rullaavien ennusteiden merkityksellisyys saadaan kasvamaan, kun ennusteista muodostuu parempi keskusteluväline ja prosessissa mukana olevat henkilöt sitoutuvat siihen vahvemmin tiedon liikumisen myötä.

Rullaavien ennusteiden merkityksellisyyden korostamiseen ja sitä kautta henkilöstön motivointiin ja luotettavien ennusteiden laatimiseen ja koko prosessin onnistumiseen, liittyy tärkeänä kulmakivenä viestintä. Åkerberg (2006, 75–76) esittääkin, että ennustaminen voi hyvinkin olla heikkotasoisista, mikäli yrityksessä ei ymmärretä mitä ylin johto ja koko organisaatio odottaa prosessilta. Organisaatiossa on siis tärkeä painottaa, mikä on ennusteiden käyttötarkoitus ja mitä niiltä odotetaan, ettei ennusteita vain päivitetä ”tekemisen pakosta” ilman, että niiden käyttötarkoitus on ymmärretty ja työkalun hyödyt oivallettu.

Tapausyrityksessä ennusteiden laatimisen tarkoitus on kohtuullisen hyvin ymmärretty ja ymmärrys on selkeästi myös lisääntynyt prosessin käyttöönotosta lähtien. Toisaalta operatiivinen organisaatio toivoo lisää ylimmän johdon viestintää ennusteiden merkityksellisyydestä sekä ennusteiden korostamista operatiivisessa ohjauksessa. Viestinnän kehittämisen myötä ennusteiden käyttötarkoitus ymmärrettäisiin nykyistä paremmin läpi organisaation. Viestinnässä tulisi myös huomioida, että henkilöstölle tulee kommunikoida selkeästi rullaavan ennusteen vaikutus seuraavan vuoden budjettilukuihin. Näin uskallettaisiin laatia realistinen kuva myyntien ja kustannusten kehittymisestä. Lisäksi rullaavien ennusteiden tarkkuustason osalta tulisi kerrata oleelliset tarkkuudet ennusteissa, ettei prosessista muodostu liian raskasta. Rullaavien ennusteiden laadun osalta tulisi huomioida, että ennusteen tulee olla realistinen kuvaus tulevaisuudesta ja aito näkemys siitä, miltä yrityksen tulevaisuus näyttää eikä siinä saa painottua liika tavoitteellisuus. Edellä mainittujen asioiden lisäksi tulisi teknisten ratkaisuiden olla laadukkaita, jotta ennusteiden toteuttaminen ja käyttäminen olisi mahdollisimman helppoa ja mallista saatavat hyödyt pystyttäisiin käyttämään optimaalisesti.

## **6.2 Tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti**

Tutkimuksen merkittävyys määräytyy tutkimuksen luotettavuuden kautta ja näin ollen se on olennainen osa tutkimusmenetelmien pohdintaa. Tutkimuksen tavoitteena on välttää virheiden syntymistä ja sen takia kaikissa tutkimuksissa on tarkoituksen mukaista arvioida tehdyn tutkimuksen luotettavuutta, jota on perinteisesti tarkasteltu validiuden ja reliabiliteetin kautta. (Hirsjärvi ym. 2007, 226.)

Tutkimuksen reliabiliteetilla eli luotettavuudella tarkoitetaan mittaustulosten toistettavuutta eli tutkimuksen reliabelius tarkoittaa sen kykyä antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia. Kvantitatiivisessa eli määrällisessä tutkimuksessa toistettavuus on helpompaa todentaa, koska sen mittaamista varten on kehitelty erilaisia tilastollisia mittareita. Kvalitatiivisessa eli laadullisen tutkimuksen ei-sattumanvaraisuuden havaitsemiseen vastaavat mittarit eivät sovellu. Kuten tälläkin tutkimuksella, kohteena on tapaustutkimuksen tapaan ominaisuudeltaan ainutlaatuinen kohdeilmiö. Silloin on aiheellista pohtia, kuinka yleistettäviä tutkimuksen tulokset ovat. Tämän tutkimuksen tulosten reliabelius on tarkoitus todentaa analysoimalla aineistoa aikaisempaan tutkimustietoon. Voidaan todeta, että mikäli tutkimustulokset vastaavat aikaisempia tutkimuksia, on tulos reliabeli. (Hirsjärvi ym. 2007, 226–227.)

Haastatteluiden käyttö tiedonkeruumenetelmänä on Hirsjärvi ym. (2007, 200) mukaan päämenetelmä kvalitatiivisessa tutkimuksessa ja sen avulla on mahdollista syventää saatavia tietoja, jolloin pystytään varmistamaan luotettavien tietojen saaminen. Empiria osion aineisto kerättiin haastatteluilla, jolloin tutkittavasta ilmiöstä pystyttiin saamaan syvälinen kuvaus tapausryityksessä. Tapaustutkimus opinnäytetyöni lähestymistapana soveltui hyvin tutkimuskohteelleni, koska tapaustutkimuksen tavoitteena on tuottaa yksityiskohtaista ja syvällistä tietoa tutkittavasta tapauksesta käyttämällä useita eri menetelmiä. Lisäksi kehittämisen kohteesta kiinnostuneella on useimmiten aiempaa tietoa tutkittavasta ilmiöstä (Ojasalo ym. 2009, 52, 54–55). Pyrin ja mielestäni onnistuinkin tuottamaan yksityiskohtaista ja syvällistä tietoa tutkittavasta tapauksesta eri menetelmiä käyttämällä. Lisäksi itselläni oli aiempaa tietoa tutkittavasta ilmiöstä.

Tutkimuksen luotettavuuteen liittyvä toinen käsite on validius, jolla tarkoitetaan tutkimuksen pätevyyttä. Laadullisessa tutkimuksessa validiutta parantaa laadullisessa tutkimuksessa perusteellinen selvitys siitä, mitkä ovat tutkimuksen tavoitteet, miten tutkimus on toteutettu ja miten saatuihin lopputuloksiin on päädytty. Esittämällä edellä mainitut asiat, on mahdollista, että lukija päättää itse, vastaavatko tulokset tutkimuksen kuvausta ja ovatko tulokset luotettavasti toteutettu. (Hirsjärvi ym. 2007, 226–227.) Mikäli tutkimuksille ei aseteta tarkkoja ja selkeitä tavoitteita, tutkimuksella voidaan helposti tutkia vääriä asioita. Tutkimuksen validius onkin tärkeää varmistaa huolellisesti laaditulla tutkimuksen suunnitella ja tiedonkeruu tulee pohtia tarkasti. Tutkimuksessa käytetyn lomakkeen, tässä tutkimuksessa siis haastattelurungon, tulee mitata oikeita asioita ja lomakkeella esitettyjen kysymysten tulee sisältää koko tutkimusongelma ja kaikki tutkimuskysymykset. (Heikkilä 2014, 27.)

Tutkimuksen validiutta pystytään myös parantamaan käyttämällä tutkimuksessa useita eri menetelmiä. Tätä tutkimusmenetelmien yhteiskäyttöä kutsutaan triangulaatioksi. (Hirsjärvi

ym. 2007, 228; Hirsjärvi & Hurme 2004, 38) Triangulaatio voidaan jakaa neljään eri tyyppiin: menetelmä-, tutkija- teoria- ja aineistotriangulaatioon. Triangulaation käyttö on perusteltua tilanteissa, joissa yksi menetelmä jättää tiedonkeruuseen aukkoja ja joita voidaan muilla menetelmillä täyttää. Tässä tutkimuksessa luotettavuuden parantamiseksi käytettiin hyväksi aineistotriangulaatiota, jossa hyödynnetään tutkittavaan ilmiöön liittyviä erilaisia aineistoja. (Hirsjärvi ym. 2007, 228; Kananen 2014, 122–123.)

Arvioidessa tämän tutkimuksen luotettavuutta tulee tarkastella tutkimuksen validiteettia ja reliabiliteettia. Validius on tässä tutkimuksessa varmistettu sitä kautta, että tutkimus suunniteltiin huolellisesti ennen kuin se suoritettiin. Lisäksi haastattelurunkoon valitut kysymykset mietittiin tarkasti ja niin, että ne vastaavat tutkimusongelmaan. Toisin sanoen, kysymykset jotka valittiin haastatteluihin, mittaavat määritelyjen tutkimuskysymysten mukaisia asioita, jolloin asetetut kysymykset mittaavat tutkimuksen kannalta tarkasteltuna relevantteja ja oikeita asioita. Tutkimustuloksien analysoinnissa päätin esittää merkittävän määrän suoria lainauksia haastatteluista, jotta tuloksista tulisi paremmin esille, millä tavalla olen ymmärtänyt haastattelujen sisällön ja myös lukijalla on helpompaa seurata analyysia. Näin lukijalla on luontevampaa ymmärtää, minkälaisiin ilmaisuihin aineiston tulkitseminen perustuu.

Tutkimuksen luotettavuutta ja yleistettävyyttä arvioitaessa, voidaan kuitenkin myös todeta, että luotettavuuteen ja yleistettävyyteen vaikuttavia negatiivisia asioita on myös todennettavissa. Teemahaastattelujen osalta on mahdollista, että vastaaja kertoo näkemyksistään subjektiivisesti ja omien tarkoitusperien mukaisesti. Lisäksi nämä henkilön subjektiiviset mielipiteet asioista voivat olla riippuvaisia haastattelun ajankohdasta ja paikasta sekä juuri sen hetkisestä mielialasta. Lisäksi tutkijalla itsellään on henkilökohtainen käsitys kohdeilmioista. Tämä saattaa vaikuttaa havaintoihin vaikka kyseinen seikka on pyritty ottamaan huomioon tutkimusprosessissa.

Tutkimuksen luotettavuuskysymykseen vaikuttaa lisäksi tehtyjen haastatteluiden määrä tapausorganisaatiossa. Aineiston riittävyys pystytään ratkaisemaan esimerkiksi saturaatiossa eli kylläntymisen avulla. Sillä tarkoitetaan tilannetta, jossa aineisto alkaa toistaa itseään ja tiedonantajat eivät enää tuota tutkimusongelman kannalta mitään uutta tietoa. (Eskola & Suoranta 2005, 62; Tuomi & Sarajärvi 2003, 89.) Tässä tutkimuksessa saatiin ylimmältä johdolta vastauksia kahdelta eri henkilöltä. Kyseisten haastateltavien välillä vastaukset olivat melko samanlaisia eli ylemmän johdon näkemys asioista oli melko yhteneväinen. Liiketoimintayksiköiden johtajilta saatiin yhteensä viisi eri haastattelua. Myös heidän keskuudessaan nousi esille paljon samankaltaisia vastauksia. Samanlaisia vastauksia toistui myös ylimmän johdon ja liiketoimintayksiköiden johtajien välillä vaikkakin näiden

kahden ryhmän välillä lähestymistapa aiheeseen oli erilainen: liiketoimintayksiköiden johtajat tarkastelivat aihetta omien liiketoimintayksiköiden näkökulmasta ja tarkemmalla tasolla, kun taasen ylimmän johdon näkökulma oli laaja-alaisempi, koko organisaatiota koskeva. Tutkimuksesta voidaan siis erottaa selkeästi kaksi eri ryhmää, mikä osaltaan heikentää tutkimuksen subjektiivisuutta ja näin ollen parantaa tulosten luotettavuutta. Toisistaan poikkeavia vastauksia ja mielipiteitä teemoista tuli myös huomioitava määrä. Se osaltaan vahvistaa sen seikan, että haastateltavien määrä ei ollut liian suuri. Todettakoon lopuksi, että luotettavuutta olisi ollut mahdollista lisätä tuomalla vielä enemmän näkökulmia keskusteluun tutkimuksen teemoista muilta organisaation tasoilta, esimerkiksi tulosvastuullisilta päälliköiltä, jotka vastaavat omien vastuualueidensa rullaavasta ennustamisesta.

### **6.3 Jatkotutkimusehdotukset**

Kuten yhteenveto ja johtopäätökset kappaleessa todettiin, tutkimuksesta ilmeni, että tapausorganisaation vuosisuunnittelu- eli budjetointiprosessi koetaan edelleen melko raskaaksi ja aikaa vieväksi vaikka sen tunnistettiin hiukan keventyneen rullaavan ennustamisen myötä. Jatkotutkimuksena voisi siis olla se, miten organisaation talouden suunnitteluprosesseja pystytään vielä kehittämään, jotta sekä budjetointiin että rullaaviin ennusteisiin käytetty aika saataisiin lyhennettyä entisestään ja prosesseja kevennettyä. Jatkotutkimuksena voisi näin ollen suorittaa muutaman vuoden päästä, miten rullaavan ennustamisen malli on kehittynyt ja onko tästä tutkimuksesta nostetut kehitysehdotukset saatu tuotua käytäntöön ja onko niiden kautta pystytty kehittämään talouden ja organisaation ohjausta.

Lisäksi vastaavanlaisen tutkimuksen voisi suorittaa eri kontekstissa, esimerkiksi tapausorganisaation emoyhtiön toisessa organisaatiossa, joka toimii eri toimialalla kuin tämän tutkimuksen tapausorganisaatio. Mielenkiintoisen näkökulman toisivat mahdolliset erot siitä, koetaanko rullaavan ennustamisen hyödyt ja haasteet vastaavanlaisiksi eri toimialoilla ja kuinka tärkeäksi toimintamalli koetaan eri toimialan liiketoiminnan johtamisessa.

### **6.4 Oman oppimisen reflektointi**

Kokonaisuudessaan opinnäytetyö prosessina on ollut hyvin opettavainen ja innostava. Tutkittava kohdeilmiö linkittyy vahvasti omaan vastuualueeseen työelämässä ja tutkimuksen kautta aiheeseen tuli perehdyttyä syvällisemmin kuin mitä se olisi ollut ilman tutkimuksen tekemistä. Lisäksi tutkimus mahdollisti prosessiin liittyvien sidosryhmien mielipiteiden kartoittamisen ja näin ollen kehitysideoiden selvittäminen ja laatiminen tuli oletettavasti toteutettua perusteellisemmin kuin mitä ”normaalin päivätyön” suomissa resurssien puitteissa olisi ollut mahdollista tehdä. Koska rullaavan ennustamisen toimintamallin ja kult-

tuurin kehittäminen kuuluu omaan työnkuvaan ja vastuualueeseen, koen, että tämän tutkimuksen kautta toimintamallia pystytään aidosti kehittämään paremmaksi. Lisäksi tutkimus mahdollisti useamman näkökulman saamisen prosessin kehittämiseen kuin mitä ilman tätä tutkimusta olisi tehty. Edellä mainittujen hyötyjen lisäksi tutkimuksen tekeminen opetti minulle itseohjautuvaa, pitkäjänteistä toimintaa ja parempaa kokonaisuuksien hahmottamista. Koen myös oppineeni kärsivällisyyttä isomman projektin työstämisessä ja erityisesti proaktiivista otetta asioiden läpiviemiseen.

On myös ollut ilahduttavaa huomata, että oma asenteeni aiheeseen on jalostunut eli ymmärrys rullaavan ennustamisen toimintamallin hyödyllisyydestä parani tämän prosessin myötä merkittävästi. Tutkimuksen myötä sain myös uutta näkökulmaa talouden suunnitteluun yleisesti, koska tutkittavaan aiheeseen tutustuminen vaati teoreettiseen viitekehykseen muitakin näkökulmia kuin pelkän rullaavan ennustamisen käsitteen. Teoriaosuudessa tuli siis huomioida koko talouden suunnittelun kokonaisuus sekä miten se linkittyy liiketoiminnan johtamiseen.

Haastattelujen kautta koen omien vuorovaikutustaitojeni kehittyneen sekä aineiston analysoinnin myötä olen oppinut tulkitsemaan asioita suuresta määrästä aineistoa. Koska olin perehtynyt kohdeilmiön teoriaan ennen haastattelujen tekemistä, oli haastatteluista helpompaa ja mielenkiintoisempaa saada tietoa ilmiön syvällisemmän ymmärryksen kautta. Lisäksi haastateltavien kanssa oli mielekästä luoda perusteellisempaa keskustelua aiheesta, kun teorian tutkimisen kautta ymmärrys aiheesta oli lisääntynyt. Näin ymmärrys siitä, että teoriaan perehtyminen ennen haastatteluja on tärkeää, koska se mahdollistaa syvällisemmän tiedonkeruun.

Aineiston sisällön analysoinnissa tarvittiin myös tutkimuksellista näkökulmaa ja se on mielestäni kehittynyt opinnäytetyön tekemisen kautta. Koska haastateltavat näkevät maailman ja tutkittavan toimintaympäristön omasta perspektiivistään ja subjektiivisestikin, oppi opinnäytetyön prosessin kautta suodattamaan aineistosta merkitykselliset ja tutkimusta tukevat asiat. Toisaalta tutkimuksen tekeminen tuki omaa ammatillista kehittymistä sitä kautta, että sain haastattelujen kautta ymmärryksen siitä, että liiketoimintayksiköiden johtajat kokevat tutkittavan ilmiön eli rullaavan ennustamisen hyvin tärkeäksi liiketoiminnan johtamisen työkaluksi, mikä taasen vahvisti omaa käsitystä siitä, että työkalu on aidosti hyödyllinen.

## Lähteet

- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten: Esimiehille ja asiantuntijoille. Edita. Helsinki.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2002. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Tummavuoren Kirjapaino Oy. Vantaa.
- Becker, S. D. 2014. When Organisations Deinstitutionalise Control Practices: A Multiple-Case Study of Budget Abandonment. *European Accounting Review*, 23, 4, s. 593–623.
- Benbasat, I., Goldstein, D. & Mead, M., 1987. The Case Research Strategy in Studies of Information Systems. *MIS Quarterly*, 11, 3, s. 369.
- Bunce, P., Fraser R. & Woodcock L. 1995. Advanced budgeting: A journey to advanced management systems. *Management Accounting Research*, 6, 3, s. 253-265.
- Clarke, P. 2007. The rolling forecast: As a catalyst for change. *Accountancy Ireland*, October, 39, 5, s. 22-24.
- De Leon, L., Rafferty, P.D. & Herschel, R. 2012. Replacing the Annual Budget with Business Intelligence Driver-Based Forecasts. *Intelligent Information Management*, 4, 1, s. 6-12.
- Ekholm, B.-G. & Wallin, J. 2000. Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, 9, 4, s. 519–539.
- Ekholm, B.-G. & Wallin, J. 2011. The Impact of Uncertainty and Strategy on the Perceived Usefulness of Fixed and Flexible Budgets. *Journal of Business Finance & Accounting*, 38, 1/2, s. 145–164.
- Eklund, I. & Kekkonen, H. 2011. Toiminnan kannattavuus. WSOYpro. Helsinki.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 2005. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Gummerus kirjapaino Oy. Jyväskylä.
- Eriksson, P. & Koistinen, K. 2005. Monenlainen tapaustutkimus. Kuluttajatutkimuskeskus. Helsinki.



- Eriksson, P. & Kovalainen, A. 2008. *Qualitative methods in business research*. Sage. London.
- Hope, J. & Fraser, R. 2003a. Who needs budgets? *Harvard Business Review*, February, 108-115.
- Hope, J. & Fraser, R. 2003b. New Ways of Setting Rewards: The beyond Budgeting Model. *California Management Review*, 45, 4, s. 104-119.
- Greenberg, P.S. & Greenberg, R.H. 2006. Who needs budgets? You do. *Strategic Finance*, 88, 2, s. 40-45.
- Haka, S. & Krishnan, R. 2005. Budget Type and Performance – The Moderating Effect of Uncertainty, *Australian Accounting Review*, 15, 1, s. 3–13.
- Hansen, S. C. 2011. A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting and Beyond Budgeting. *European Accounting Review*, 20, 2, s. 289–319.
- Heikkilä, T. 2014. *Tilastollinen tutkimus*. Edita Publishing Oy. Helsinki.
- Henttu-Aho, T. & Järvinen, J. 2013. A field study of the emerging practice of Beyond Budgeting in industrial companies: An institutional perspective. *European Accounting Review*, 22, 4, s. 765–785.
- Henttu-Aho, T. 2016. Enabling characteristics of new budgeting practice and the role of controller. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13, 1, s. 31–56.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2004. *Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Yliopistopaino. Helsinki.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. *Tutki ja kirjoita*. Otavan Kirjapaino Oy. Keuruu.
- Hopper, T., Northcott, D. & Scapens, R. 2007. *Issues in management accounting*. Pearson Education Limited. Essex, England.

- Horváth, P. & Sauter, R. 2004. Why Budgeting Fails: One Management System Is Not Enough. *Balanced Scorecard Report*, 9-10, s. 9-11.
- Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G., Rajan, M. & Ittner, C. 2009. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Upper Saddle River, Pearson Prentice Hall cop.
- Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2016. *Yrityksen laskentatoimi*. Talentum Pro. Helsinki.
- Jensen, M.C. 2003. Paying People to Lie: the Truth about the Budgeting Process. *European Financial Management*, 9, 3, s. 379-406.
- Järvenpää, M., Lämsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2013. *Talousohjaus ja kustannuslaskenta*. Sanoma Pro Oy. Helsinki.
- Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T. 2005. *Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet*. Edita Prima Oy. Helsinki.
- Kananen, J. 2014. *Toimintatutkimus kehittämistutkimuksen muotona: Miten kirjoitan toimintatutkimuksen opinnäytetyönä?* Jyväskylä. Jyväskylän ammattikorkeakoulu.
- Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. 2005. *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Vastapaino. Tampere.
- Laine, M., Bamberg, J. & Jokinen, P. 2015. *Tapaustutkimuksen Taito*. Gaudeamus. Helsinki.
- Libby, T. & Lindsay, R. M. 2007. Beyond Budgeting or Better Budgeting?. *Strategic Finance*, 89, 2, s. 46–51.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21, 1, s. 56–75.
- Lorain, M.-A. 2010. Should rolling forecasts replace budgets in uncertain environments? Teoksessa: Epstein, M.J., Manzoni, J.-F. & Davila, A. (toim.) *Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices*. Studies in Managerial and Financial Accounting, Volume 20. Emerald Group Publishing. Bingley.

Luft, J. & Shields, M.D. 2003. Mapping management accounting: Graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 2/3, s. 169–249.

Lukka, K. 1999. Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimessa. Teoksessa Hookana-Turunen H. (toim.). Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön toimija: Professori Reino Majala 65 vuotta. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Turku.

Lynn, M. & Madison, R. 2004. A closer look at rolling budgets. *Management Accounting Quarterly*, 6, 1. s. 60-64.

Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2009. Kehittämistyön menetelmät. Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. WSOYpro Oy. Helsinki.

Paniccia, D. 2008. Budgets: All bad things must come to an end. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 20, 1, s. 25-29.

Marginson, D. & Ogden, S. 2005. Coping with ambiguity through the budget: The positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 5, s. 435-456.

Montgomery, P. 2002. Effective rolling forecasts. *Strategic Finance*, 83, 8, s. 41-44.

Morlidge, S. & Player S. 2010. Future Ready: How to Master Business Forecasting. Hoboken John Wiley & Sons, Inc.

Neely, A., Bourne, M. & Adams, C. 2003. Better budgeting or beyond budgeting?. *Measuring Business Excellence*, 7, 3, s. 22–28.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2014. Johdon laskentatoimi. Bookwell Oy. Porvoo.

Raghunandan, M., Ramgulam, N. & Raghunandan-Mohammed, K. 2012. Examining the Behavioural Aspects of Budgeting with particular emphasis on Public Sector/Service Budgets. *International Journal of Business and Social Science*, 3, 14, s. 110-117.

Rickards, R.C. & Ritsert, R. 2012. Rediscovering Rolling Planning: Controller's Roadmap for Implementing Rolling Instruments in SMEs. *Procedia Economics and Finance*, 2, s. 135–144.

Ruusuvuori, J. & Tiittula, L. 2005. Haastattelu: Tutkimus, tilanteet ja vuorovaikutus. Vastapaino. Tampere.

Sandalgaard, N. 2012. Uncertainty and budgets: an empirical investigation. *Baltic Journal of Management*, 7, s. 397-415.

Simons, R. 1991. Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal* (1986-1998), 12, 1, s. 49-62.

Sivabalan P., Booth P., Malmi T. & Brown D.A. 2009. An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting and Finance*, 49, s. 849–871.

Suomala, P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Edita. Helsinki.

Syvänperä, O. & Lindfors, H. 2014. Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi käytännönläheisesti. Helsingin seudun kauppakamari. Helsinki.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2002. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Tammi. Helsinki.

Uusitalo, H. 1991. Tiede, tutkimus ja tutkielma: Johdatus tutkielman maailmaan. WSOY. Helsinki.

Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Yrityskirjat. Helsinki.

Zeller, T & Metzger, L. 2013. Good Bye Traditional Budgeting, Hello Rolling Forecast: Has the Time Come?. *American Journal of Business Education*, 6, 3, s. 299–310.

Åkerberg, P. 2006. Budjetoinnin mielettömyys. Talentum Media Oy. Helsinki.

Åkerberg, P. 2017. Budjetointi 2020-luvulla. Alma Talent Oy. Helsinki.

Østergren, K. & Stensaker, I. 2011. Management control without budgets: a field study of 'beyond budgeting' in practice. *European Accounting Review*, 20, 1, s. 149–181.

## Verkkolähteet

Myers, R. 2001. Budgets on a Roll. Journal of Accountancy. Dec 2001. Luettavissa: <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2001/dec/budgetsonaroll.html>. Luettu: 30.1.2018.

Player S. 2009. Managing Through Change: The Power of Rolling Forecasts. IBM Innovation in Action Series. Luettavissa: [http://dybvig.com/roi/wp-content/uploads/2013/06/ibm\\_cognos\\_managing\\_through\\_change\\_rolling\\_forecasts1.pdf](http://dybvig.com/roi/wp-content/uploads/2013/06/ibm_cognos_managing_through_change_rolling_forecasts1.pdf). Luettu: 30.1.2018

S-kanava. 2017. Sokotel Oy. Luettavissa: <https://www.s-kanava.fi/web/s-ryhma/sokotel-oy>. Luettu 5.11.2017

Tanlu, L. 2007. Does the Adoption of Rolling Forecasts Improve Planning? An Empirical Investigation of the Consequences of Rolling Forecasts. AAA 2008 MAS Meeting Paper. Luettavissa: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1004125](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1004125). Luettu 2.11.2017

## **Liitteet**

### **Liite 1. Haastattelurunko**

#### **Taustatietoja haastateltavasta:**

1. Kerro nimi, työtehtävä ja rooli rullaavassa ennustamisessa

#### **Rullaava ennustaminen liiketoiminnan ja yrityksen ohjauksessa:**

2. Miksi rullaavaa ennustamista on alun perin alettu tekemään yrityksessä?
3. Onko rullaavan ennustamisen ajatus viety aidosti läpi koko organisaatiossa?
4. Miten rullaava ennustaminen tukee liiketoiminnan johtamista?
  - Johtaako se kehittämistoimenpiteisiin ja niiden seurantaan?
  - Rullaavalla ennustamisella pystytään saavuttamaan reagointinopeutta markkinan ja liiketoimintaympäristön muutoksissa?
5. Miten rullaava ennustaminen auttaa strategisten tavoitteiden ja vision saavuttamisessa?

#### **Rullaavan ennustamisen hyödyt ja haasteet:**

6. Minkälaisia hyötyjä ja mahdollisuuksia rullaava ennustaminen on tuonut liiketoiminnan johtamiseen?
7. Minkälaisia haittoja ja haasteita rullaava ennustaminen on tuonut liiketoiminnan johtamiseen?

#### **Perinteisen budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen yhteensovittaminen:**

8. Mitkä ovat perinteisen budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen roolit? Esimerkiksi budjetti on virallinen tavoite ja rullaava ennuste suuntaa antava ohjausväline?
9. Ohjaako jompikumpi toimintamalli, rullaava ennuste tai budjetti, liiketoiminnan johtamista paremmin?
10. Miten menetelmiä voidaan hyödyntää keskenään?

#### **Nykyisen ennusteprosessin toimintamallin kehittäminen:**

11. Oletteko kokeneet tarvetta kehittää nykyisen rullaavan ennustamisen toimintamallia?

- Jos kyllä, miten?
  - Jos ei, niin miksi ei?
12. Koetko, että liiketoiminta tarvitsee vielä apua rullaavien ennusteiden tuottamisessa? Jos kyllä, miltä osin?
13. Muuta sanottavaa aiheeseen liittyen? Esimerkiksi onko rullaava ennustaminen kehittänyt vuosibudjetointia prosessina?