

Rullaava budjetointi kasvuyrityksessä - Case pieni "uuden talouden" yritys

Laskentatoimi
Maisterin tutkinnon tutkielma
Martti Lahtinen
2011



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

RULLAAVA BUDJETOINTI KASVUYRITYKSESSÄ

Case pieni ”uuden talouden” yritys

Pro gradu -tutkielma
Martti Lahtinen
Syksy 2011
Laskentatoimi

Hyväksytty laskentatoimen ja rahoituksen laitoksella ___ / ___ 20__ arvosanalla

Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu
Pro Gradu -tutkielma
Martti Lahtinen

Tiivistelmä
15. toukokuuta 2011

RULLAAVA BUDJETOINTI KASVUYRITYKSESSÄ – CASE PIENI ”UUDEN TALOUDEN” YRITYS

TUTKIELMAN TAVOITTEET

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, miten pienen, kasvuvaiheessa olevan yrityksen rullaava budjetointijärjestelmä voidaan toteuttaa huomioimalla yrityksen koon kasvamisen tuomat vaatimukset budjetointijärjestelmälle. Tutkimuksella ei ollut yksittäistä tutkimushypoteesia, vaan teoriaosuudessa koottua viitekehystä verrataan empiirisiin havaintoihin.

LÄHDEAINEISTO

Aineisto koostuu tutkimuksen alussa suoritetusta haastattelusta, hallituksen kokouksissa käydyistä keskusteluista sekä muista epämuodollisista keskusteluista yrityksen sisällä.

TULOKSET

Teoriaosuudessa kootun viitekehysten ja emperiassa tehtyjen havaintojen vertailu osoittaa, että case-yrityksessä rullaavan budjetoinnin käyttöönottoon johtaneet syyt ovat hyvin yhteneviä aiemmissa tutkimuksissa esitettyjen syiden kanssa. Budjetoinnin tehtävät sen sijaan erosivat teorian olettamasta. Budjettia käytettiin pääsääntöisesti ainoastaan toiminnan ennustamiseen ja suunnitteluun sekä myöhemmin hieman myös kontrollointiin ja viestintäkanavana. Case-yrityksen pienen koon vuoksi budjettia ei käytetty auktorisointivälineenä.

Aiemmissa tutkimuksissa havaitun budjetointia kohtaan esitetyn kritiikin aiheita ei case-yrityksessä pidetty merkittävinä ongelmina. Yrityksen pieni koko ja toimintatapojen vakiintumattomuus vähensivät ongelmien muodostumista ja toisaalta helpottivat niiden ratkaisua.

AVAINSANAT

Rullaava budjetointi, pieni yritys

Sisällysluettelo

Sisällysluettelo	- 3 -
1. Johdanto	- 5 -
1.1 Tutkimuksen motivaatio.....	- 5 -
1.2 Tutkimuksen tavoite ja rajaus	- 5 -
1.3 Tutkimusmenetelmä ja tutkielman rakenne	- 6 -
1.4 Tutkimuksen keskeiset käsitteet.....	- 6 -
2. Rullaava budjetointi.....	- 8 -
2.1 Budjetoinnin tehtäviä	- 8 -
2.2 Kritiikkiä budjetointia kohtaan	- 12 -
2.3 Rullaavan budjetoinnin eroja perinteiseen budjetointiin verrattuna	- 19 -
2.4 Budjetointi ”uuden talouden” kasvuyrityksessä.....	- 22 -
2.5 Rullaavan budjetin suunnittelu ja käyttöönotto.....	- 27 -
2.6 Teorian yhteenveto.....	- 29 -
3. Tutkimusmenetelmä ja tutkimuksen kuvaus.....	- 33 -
3.1 Tutkimusmenetelmä.....	- 33 -
3.2 Case-yrityksen kuvaus	- 34 -
3.3 Budjetointijärjestelmän suunnittelun ja käyttöönoton vaiheet.....	- 35 -
4. Rullaava budjetointi case-yrityksessä.....	- 39 -
4.1 Rullaavan budjetointijärjestelmän suunnittelu	- 40 -
4.1.1 Budjetoinnin tavoitteiden määrittäminen.....	- 40 -
4.1.2 Liiketoiminnan ymmärtäminen.....	- 42 -
4.1.3 Olemassa oleva ennustejärjestelmä	- 45 -
4.1.4 Merkittävimpien seurannan kohteiden määrittäminen	- 46 -

4.1.5	Käytettävän ohjelman valinta ja prosessin dokumentointi	- 47 -
4.1.6	Tiedonkeruumenetelmän valitseminen	- 49 -
4.2	Rullaavan budjetointijärjestelmän käyttöönotto	- 50 -
4.2.1	Budjetointijärjestelmän alustavan version testaus ja kehitystarpeiden määrittäminen	- 50 -
4.2.2	Budjetointijärjestelmän kehittäminen ja käyttöönotto	- 52 -
5.	Johtopäätökset.....	- 56 -
	Lähdeluettelo	- 59 -
	Haastattelu ja hallituksen kokoukset.....	- 66 -

1. Johdanto

1.1 Tutkimuksen motivaatio

Hopen ym. (1999) ja Ikäheimon (2005) mukaan rullaavalla ennustamisella voidaan kasvattaa ennusteiden tarkkuutta ja parantaa päätöksentekoa. Rullaavan ennustamisen ja budjetoinnin tutkimus on tehty yleensä isoissa organisaatioissa tai niiden yksiköissä (mm. Tuomela, 2005, Järvenpää ym., 2001 & Masquefa, 2008). Pienissä yrityksissä rullaavaan budjetointiin liittyvät ongelmat ja prosessit voivat poiketa niistä, ja tämä tutkimus kuvaakin rullaavan budjetoinnin käyttöönottoa tavanomaisesta tutkimuksesta poikkeavassa ympäristössä. Yrityksessä, jossa tutkimuksen tekijä työskenteli, oli päätetty siirtyä rullaavaan budjetointijärjestelmään. Yrityksen aiemmin käyttämien ennusteiden tarkkuus oli ollut heikko, ja yrityksen kasvaessa tarve tarkemmille ennusteille oli suuri. Yritys edusti uuden talouden toimialaa ja oli kooltaan pieni. Yrityksen talousosastolla työskenteli päätoimisesti tutkimuksen aikana ainoastaan tutkimuksen tekijä. Lisäksi osallistui budjetointijärjestelmän kehittämiseen toimitusjohtaja.

1.2 Tutkimuksen tavoite ja rajaus

Tämä tutkimus yhdistyi yrityksen budjetointijärjestelmän suunnittelu- ja käyttöönottoprojektiin. Tavoitteena oli selvittää, miten pienen, kasvuvaiheessa olevan yrityksen rullaava budjetointijärjestelmä voidaan toteuttaa huomioimalla yrityksen koon kasvamisen tuomat vaatimukset budjetointijärjestelmälle. Tutkimuksella ei ollut yksittäistä tutkimushypoteesia, vaan teoriaosuudessa koottua viitekehystä verrataan empiirisiin havaintoihin.

Tutkimus rajautui ajallisesti rullaavan budjetointijärjestelmän suunnitteluun ja käyttöönottohetkeen eikä sen jälkeisiä tapahtumia analysoida. Tutkimus rajattiin toteutettavan budjetointijärjestelmän ominaisuuksiin eikä vaihtoehtoisia järjestelmiä käsitelty. Covaleski ym. (2003) jakavat budjetoinnin tutkimuksen kolmeen alueeseen. Tämä tutkimus on niistä lähinnä taloudellista tutkimusta, vaikka havaintoja tehdään myös psykologisen ja sosiologisen tutkimuksen alueilta.

1.3 Tutkimusmenetelmä ja tutkielman rakenne

Tutkimusmenetelmä oli luonteeltaan konstruktiiivinen. Tutkimuksen yhteydessä yritykselle luotiin uusi budjetointijärjestelmä, mutta uutta teoreettista mallia ei luotu. Menetelmää kuvataan tarkemmin omassa kappaleessaan.

Tutkielman johdannossa kerrotaan tutkimuksen motivaatio, tavoite ja rajaukset sekä selitetään tutkimuksen keskeiset käsitteet. Seuraavaksi luodaan katsaus kirjallisuuteen, jossa esitetään budjetoinnille, erityisesti rullaavalle, kohdistuvia vaatimuksia ja tutkimustuloksia budjetoinnista, painotuksen ollessa pienissä uuden talouden kasvuyrityksissä. Kolmannessa luvussa kuvataan tutkimusmenetelmä ja tutkimuksen kulku sekä esitellään case-yritys ja budjetointiprojektin vaiheet. Tätä seuraavassa luvussa esitellään tutkimuksen empiirinen osa, joka kuvaa, miten budjetointijärjestelmä case-yrityksessä suunniteltiin ja otettiin käyttöön. Viimeisessä luvussa esitetään havaintoja teorian ja empiirisen osan yhteisistä piirteistä ja eroista.

1.4 Tutkimuksen keskeiset käsitteet

Rullaavana budjetointina pidetään yleensä budjetointitapaa, jossa budjetteja laaditaan kuukausittain esimerkiksi seuraavalle kolmelle ja kahdelletoista kuukaudelle. Budjetin laadinta on oikeammin ennusteen päivittämistä, sillä tarkoituksena ei ole aloittaa puhtaalta pöydältä vaan huomioida ainoastaan muutosten vaikutus seuraavalla ajanjaksolla. Tällä tavoin budjettikausi ei ikinä pääty vaan ennusteet rullaavat

katkeamattomasti eteenpäin. (Ikäheimo ym., 2005, Järvenpää ym., 2001, Riistama & Jyrkkiö, 1995) Hopen ja Fraserin (2003) mukaan rullaava budjetti sisältää ainoastaan muutamia tärkeimpiä muuttujia.

Pieni yritys on määritelty Euroopan komissiossa yritykseksi, jonka palveluksessa on vähemmän kuin 50 työntekijää ja jonka liikevaihto on enintään 7 miljoonaa eua tai taseen loppusumma on enintään 5 miljoonaa eua. (Euroopan komission Internet-sivusto)

Kasvuvaiheen yrityksellä tässä tutkimuksessa tarkoitetaan Millerin ja Friesenin 1984 julkaisemaa perinteisen organisaation elinkaarimallin mukaista yritystä, jonka määritelmään Granlund ja Taipaleenmäki (2005) viittaavat. Kasvuvaihe seuraa kyseisessä mallissa syntymän jälkeistä vaihetta, jolloin yritys laajentuu voimakkaasti tavoitellen riittävää kriittistä massaa eli asiakaskuntaa.

Uusi talouden yritys on määritelty Granlundin ja Taipaleenmäen (2005) tutkimuksessa informaatio ja kommunikaatio tai biotekniikka-alan yritykseksi, joka panostaa voimakkaasti tuotekehitykseen. Sen tuottamat tuotteet tai palvelut ovat pääosin aineettomia ja markkinat kehittymättömiä.

2. Rullaava budjetointi

Merchantin ja Van der Steden (2003, s. 302) mukaan yritykset, jotka toimivat suunnitelmallisesti menestyvät keskimäärin paremmin kuin yritykset, jotka eivät tee suunnitelmia. Lisäksi muodollisen suunnittelun käyttöönotto parantaa yrityksen toimintaa. Heidän mukaansa (s. 305–306) budjetti pohjautuu organisaation strategiasta johdettuun toimintasuunnitelmaan.

Tässä luvussa käydään läpi rullaavan budjetointijärjestelmän suunnitteluun liittyviä tutkimuksia ja kirjallisuutta. Käsiteltävät artikkelit on valittu kuvaamaan tutkittavaa asiaa eri näkökulmista. Luvun lopussa luodaan yhteenveto teoriasta viitekehys, johon empiirisessä osassa tehtyjä havaintoja verrataan.

2.1 Budjetoinnin tehtäviä

Budjetti koordinoi organisaation eri osien toimintaa, viestittää tiedon suunnitelmista vastuualueiden johtajille, motivoi johtoa ja työntekijöitä työskentelemään yrityksen tavoitteiden eteen, kontrolloi toimintaa sekä toimii johdon ja työntekijöiden suorituksen arvioimisen apuna. Lisäksi sitä käytetään apuna toimintasuunnitelmien implementoinnissa. (Ikäheimo ym., 2005, s. 168, Emmanuel, ym., 1991, s. 136) Merchantin ja Van der Steden (2003) mukaan budjetilla myös saadaan ylimmän johdon tavoitteet yhdistettyä alemman johdon havaitsemiin mahdollisuuksiin. Ekholm ja Wallin (2000) havaitsivat vuosibudjetointia käytettävän eniten kontrollointiin ja suorituksen arviointiin, suunnitteluun sekä päätösvallan siirtämiseen hierarkiassa alaspäin. Hansenin ym. (2003) tutkimuksen mukaan toiminnan suunnittelu on budjetoinnin tehtävistä tärkein ja tavoitteiden välittäminen toiseksi tärkein. Toiminnan suunnittelulla koettiin myös olevan suuri merkitys organisaation suoritukselle. Sivabalan ym. (2009) saivat samansuuntaisia tuloksia. Heidän mukaansa kolme tärkeintä syytä budjetoinnille ovat kustannusten kontrollointi, ylimmän johdon suorittama valvonta sekä toimintasuunnitelmien laatiminen. Rullaavaa budjetointia käyttävissä yrityksissä

toimintasuunnitelmien laatiminen oli tärkeämpi syy kuin vuosibudjetointia käyttävissä. Tutkijoiden mukaan nämä syyt voidaan kategorisoida suunnitteluun ja kontrollointiin. Suorituksen arviointiin liittyvät syyt olivat korkeintaan yhtä merkittäviä. Rullaavaa budjetointia käyttävillä pienillä yrityksillä seuraavaksi merkittävimmät tehtävät olivat resurssien koordinointi, tuotannonohjaus sekä innovatiivisen toiminnan kannustaminen. Myynnin hinnoittelun tuki, ulkoisten osapuolten tiedontarve ja henkilöstön arviointi olivat painoarvoltaan selkeästi pienempiä syitä.

Myös toisenlaisia havaintoja on saatu tutkimusten kautta. Abernethy ja Chua (1996) tulivat johtopäätökseen, että taloudelliset kontrollijärjestelmät eivät ole tärkeässä osassa suunnittelussa ja kontrolloinnissa, vaan niitä käytetään rationalisointiin ja täydentämään muita kontrollielementtejä. Heidän tutkimuksensa tehtiin julkisrahoitteisessa sairaalassa, mutta vastaavia havaintoja on tehty myös yritysmaailmassa (Flamholtz, 1983). Kuitenkin Ekholmin ja Wallinin (2000) havaintojen mukaan organisaatioissa, joissa ollaan luopumassa tai on jo luovuttu vuosibudjetoinnista, vuosibudjetoinnin korvaaville järjestelmille nähdään tärkeimpinä tehtävinä kontrolloinnin ja suorituksen arvioinnin sekä suunnittelun lisäksi yrityksen strategian implementointi. Syy ristiriitaisiin havaintoihin voi olla budjetoinnin erilaisissa määrittelyissä tai käyttötavoissa esimerkiksi vastuunjakamisen osalta.

Emmanuel ym. (1991) esittävät budjettien rooleja organisaatioissa hieman yksityiskohtaisemmin. Heidän mukaansa budjetit toimivat:

1. auktorisointijärjestelmänä, jolloin määrättyihin toimintoihin, esimerkiksi mainontaan tai tuotekehitykseen, voidaan käyttää budjetin mukainen summa rahaa
2. ennustamis- ja suunnitteluvälineenä, jossa ennustamisella tarkoitetaan tapahtumien, joihin organisaatiolla on hyvin vähän tai ei ollenkaan kontrollia, ennakoimista ja suunnittelulla kontrolloitavien tapahtumien muuttamista ennusteisiin vastaaviksi
3. viestintä- ja koordinointikanavana budjetilla voidaan välittää tietoa halutusta toiminnan suunnasta organisaation eri osiin

4. motivoijana budjetti toimii, jos sen sisältämät oletukset ymmärretään ja hyväksytään tavoitteiksi
5. suorituksen arviointi- ja kontrollivälineenä budjettia käytetään johdon suorituksen arvioinnissa ja standardeista poikkeamisten analysoinnissa sekä päätöksenteon tukena

Lukka (1988) havaitsi, että budjetin motivoivaa vaikutusta lisättiin jopa sallimalla tietoisesti liian helposti saavutettavat luvut. Hansen ja Van der Stede (2004) puolestaan havaitsivat, että liian haastavien tavoitteiden käyttäminen budjetissa heikentää sen käyttöä viestintäkanavana ja strategian muodostamisessa.

Cooper ym. (1981) tutkivat sisäisen laskentatoimen järjestelmiä (mm. budjettikontrolli) ja näkivät ne viestintäkanavana antamalla yhteisen kielen ja viitekehyksen yrityksen sisällä käytäville neuvotteluille. He myös havaitsivat, että laskentatoimen järjestelmien vakauttavan ja yhtenäistävän organisaatiota ja sen toimintaa sekä auttavan organisaation kulttuurin ylläpitämisessä. Hyvin samanlaisia näkemyksiä esittää Busco ym. (2006). He huomasivat johdon laskentatoimen järjestelmien olevan organisaation sääntöjä virallisten menettelytapojen kautta, rutiineja vakiintuneiden toimintatapojen kautta ja rooleja sosiaalisten asemien kautta. Näiden tehtävien vuoksi johdon laskentatoimen järjestelmät ovat luomassa organisaation kulttuuria yhdessä muiden organisaation järjestelmien kanssa ja niitä voidaan käyttää aiempien ajatusmallien haastamiseen. Myös Busco ym. tutkivat johdon laskentatoimen järjestelmiä yleisellä tasolla, mutta heidän havaintonsa sopivat myös budjetointiin. Kärremanin ym. (2002) johtopäätös oli, että johdon kontrollivälineitä tulisi käyttää valikoidusti. Heidän mukaansa kontrolleja voidaan pitää tiukkoina hallinnollisissa ja liiketoiminnan suunnittelutehtävissä, mutta välttää ydintehtävissä. Cooper ym. (1981) tulivat osin samaan lopputulokseen Abernethyn ja Chuan (1996) kanssa. Heidän mielestään laskentatoimen järjestelmät tuovat organisaatioon myös tarvittavan määrän johdonmukaisuutta organisaation selviämiseksi siihen kohdistuvista haasteista. Budjetoinnin osalta tämän johdonmukaisuuden täytyy ilmetä tulevaisuuden suunnittelussa eikä ainoastaan menneisyyden tarkastelussa.

Hansenin ja Van der Steden (2004) tutkimuksen mukaan budjetointia käytetään strategian muodostamisessa. Tämä oli yleisintä organisaatioiltaan jaetuissa sekä erikoistunutta, usein muuttuvaa tuotantoa tekevissä yrityksissä. Lisäksi kilpailun tiukkuus selitti osaltaan tätä budjetoinnin roolia. Nilssonin ja Rappin (1999) tutkimassa yrityksessä strategisista valinnoista johtuvaa epävarmuutta pyrittiin pienentämään ottamalla taloudellisten mittareiden rinnalle ei-rahamääräisiä mittareita.

Budjettia pidetään tärkeänä organisaatiota ohjaavana tekijänä (Ikäheimo ym., 2005, s. 168, Merchant ja Van der Stede, 2003, s. 303, Emmanuel, ym., 1991, s. 136). Se auttaa tulevien tapahtumien ennustamisessa ja suunnittelussa. Suunnittelua voidaan pitää etukäteen tehtävänä päätöksentekona, joka sitoo päivittäistä ongelmanratkaisua yrityksen strategiaan. Tehokas suunnitteluprosessi tekee budjetista kontrollin välineenä proaktiivisen reaktiivisen sijaan. Näiden näkemysten mukaan budjetilla on siis merkittävä rooli yrityksen toiminnan organisoinnissa halutun kaltaiseksi. Hansenin ja Van der Steden (2004) tutkimuksen mukaan budjetointia käytetään toiminnan suunnittelussa erityisesti pienissä tuotantoyrityksissä, joissa tuotantoa tehdään projektinomaisesti pienissä erissä.

Budjetilla on taloudellisessa suunnittelussa kolme tärkeää aluetta:

1. kannattavuuden ennustaminen on tärkeää, koska se luo pohjan taloudelliselle tiedottamiselle
2. likviditeetin ennustamisella pyritään välttämään kassavarantojen loppumista
3. tase-erien budjetoinnilla tavoitellaan yrityksen kannalta mahdollisimman hyvää rahoituspohjaa (Emmanuel, ym., 1991, s. 137)

Kannattavuuden ja tase-erien ennustaminen ovat kiinteästi yhteydessä yrityksen taloudellisten tavoitteiden asettamiseen. Mikäli budjetointia tehdään rullaavasti kiinteän vuosibudjetoinnin sijaan, saattavat taloudelliset tavoitteet eriytyä uuden tiedon myötä laaditusta budjetista. Tämä asettaa haasteita johdolle, sillä esimerkiksi ennen vuosittain määritellyt tulospalkkiot olisi periaatteessa muutettava kuukausittain laskettaviksi (Lynn & Madison, 2004; Myers, 2001). Hopen ym. (1999) mukaan taloudelliset tavoitteet tuleekin asettaa pitkän aikavälin arvon maksimoimiseksi ja kilpailun lyömisen tueksi, ei

budjetin lyömiseksi. Budjetin lähtökohtana ei siis heidän mukaansa saa olla aiemmin suunnitellut taloudelliset tavoitteet, vaan ajankohtainen ennuste tulevasta. Palkkioihin liittyvän ongelman voi puolestaan ratkaista käyttämällä verrokkiryhmään, esimerkiksi toimialan keskiarvoon, suhteutettuja tulospalkkioita.

Budjetointia käytetään suorituksen arviointiin etenkin, jos yrityksen kilpailutilanne ei ole tiukka. Budjetin käyttöä viestintäkanavana havaittiin useammin yrityksissä, joiden tuotanto muuttui usein, ja joiden toiminnot olivat hyvin tiiviisti sidoksissa toisiinsa. Lisäksi kilpailun tiukkuus lisäsi budjetoinnin viestinnällistä roolia. (Hansen ja Van der Stede, 2004) Sivabalan ym. (2009) tutkimuksen mukaan budjetoinnin käyttö henkilöstön suorituksen arvioinnissa on yleisempää käytettäessä vuosibudjetointia kuin rullaavaa budjetointia, eikä tätä budjetoinnin tehtävää pidetty kovin tärkeänä. Ero oli kuitenkin vain osassa tutkittuja yrityksiä tilastollisesti merkitsevä. Sen sijaan sekä vuosi- että rullaavaa budjetointia pidettiin tärkeänä yritysten eri yksikköjen arvioinnissa.

2.2 Kritiikkiä budjetointia kohtaan

Johdon kontrollivälineet voidaan kokea byrokraattisiksi rajoitteiksi, jotka vähentävät mahdollisuuksia luovaan ajatteluun edellyttämällä standardoituja työmenetelmiä. Näillä menetelmillä ei kuitenkaan ole tarkoitus optimoida työprosesseja yksityiskohtaisilla ohjeilla, vaan välittää tietoa tärkeiksi koetuista asioista. Byrokratian koetaankin samanaikaisesti tukevan työntekoa luomalla yrityksen sisälle yhtenäistä kulttuuria. (Kärreman ym., 2002) Tämä ero kokemuksissa voi johtua ohjeiden erilaisista tulkintoista, joten kontrollivälineitä koskevaa kommunikointia voi siten pitää hyvin tärkeänä. Frow ym. (2010) havaitsi rullaavaa budjetointia vastaavaa jatkuvaa budjetointia (continuous budgeting) käytettävän interaktiivisena kontrollijärjestelmänä Simonsin (1995) esittelemän jaon mukaan. Tällä on pyritty välttämään diagnostisena kontrollijärjestelmänä toimivan vuosibudjetoinnin byrokraattisuutta.

Taylor (2009) esittää kritiikkiään talousjohton näkökulmasta. Hän keräsi budjetointia koskevia ongelmia (Taulukko 1) keskusteluissaan talousjohtajien kanssa.

1. Huono yhteensopivuus yhtiön strategian kanssa	<ul style="list-style-type: none"> • budjetit ovat harvoin sovitettu yhtiön strategiaan ja tavoitteisiin • myyntiennustetta ei ole koordinoitu kasvusuunnitelman kanssa • päätöksenteossa ei päädytä parhaaseen ratkaisuun pitkällä aikavälillä
2. Huono kommunikointi sekä organisaation eri tasojen että eri osien välillä	<ul style="list-style-type: none"> • ylin johto toivoo organisaation jäsenten pääsevän tavoitteisiinsa ilman, että tavoitteita viestitään jäsenille • tehokas viestintästrategia puuttuu • tuloksien viestittäminen puuttuu • budjetin arvoa ei viestitä • budjetin yksityiskohtaisuuden tarve on epäselvä • johto ei arvosta laskentatoimea eikä ota laskentahenkilöstöä mukaan päätöksenteon tiedon tarvetta koskeviin päätöksiin • 3-4 vuoden suunnitelmia ei eroteta vuosisuunnitelmista • kustannusten omistajuus on epäselvä eikä tiedetä kenen vastuulla tuloksien saavuttamattomuus tai ylikuluttaminen on
3. Lukujen epärelevanttius	<ul style="list-style-type: none"> • johtajat käyttävät budjetissaan edellisen vuoden lukuja eivätkä huomio vuoden aikana tapahtuneita muutoksia • budjeteissa ei huomioida suuria kustannuserien muutoksia • budjettia ei käytetä enää sen valmistumisen jälkeen • taloudelliset oletukset ovat väärä
4. Ylikulutus ja rahoitustarpeen valheellinen ilmoittaminen	<ul style="list-style-type: none"> • johtajat pelkäävät budjettileikkauksia ja pyrkivät sen vuoksi kuluttamaan mahdollisimman paljon • operationaalinen johto budjetoii liikaa kuluja, jotta tavoitteet olisi helpompi saavuttaa
5. Ajan tuhlaaminen	<ul style="list-style-type: none"> • budjetin laatiminen vie liikaa aikaa • vaadittavien tarkistusten tekeminen on aikaa vievää • budjetti on vanhentunut jo, kun se julkaistaan • budjetointiprosessi vie niin pitkään, että oletukset ovat muuttuneet • budjetin laajuus aiheuttaa ajanhukkaa yksityiskohtaisuuden vuoksi
6. Epäluottamus budjetin laatijoiden ja käyttäjien välillä	<ul style="list-style-type: none"> • resurssien jaon oikeudenmukaisuus on vaikea toteuttaa • todelliset tarpeet jäävät henkilökohtaisen hyödyn alle • saavutettavuus on epärealistinen • budjetin ja osakekurssin suhde aiheuttaa epäoikeudenmukaisia vaikutuksia bonuksiin • tuki budjetointiprosessille puuttuu
7. Paikallisten tarpeiden jyrääminen koko organisaation tarpeiden kustannuksella	<ul style="list-style-type: none"> • organisaation eri osien yhteistyö kärsii sovittaessa yhteisten resurssien jaosta
8. Joustamaton kontrollointi	<ul style="list-style-type: none"> • budjetti nähdään rajoitteena eikä johdon työkaluna

Taulukko 1

Hansen ym. (2003) löysivät myös muita budjetoinnin haasteita:

- budjetit tuottavat pakonomaista vastuuta ja rajoittavat muutoksia
- budjetit eivät tuota lisäarvoa, kun otetaan huomioon niiden laatimiseen vaadittava aika
- budjetit keskittyvät kustannusten alentamiseen eivätkä lisäarvon luomiseen
- budjetit vahvistavat vertikaalista valtarakennetta
- budjetit eivät sovi yhteen verkostorakenteiden kanssa, joita organisaatiot ottavat nykyisin käyttöön
- budjetit lisäävät pelaamista ja itsepintaista käytöstä
- budjetit saavat ihmiset tuntemaan itsensä ala-arvoisiksi

Libby ja Lindsay (2007) tutkivat kritiikkiä amerikkalaisten johtajien näkökulmasta. He esittivät kuusi väitettä, joista kolmen kohdalla yli puolet vastaajista koki väitteen paikkansapitäväksi. Budjetointia pidettiin aikaa tuhlaavana, hitaana havaitsemaan ongelmia sekä epäluotettavana suorituksen mittaamiseen. Ongelmien havaitsemista voitaisiin Ekholmin ja Wallinin (2000) havaintojen mukaan parantaa tuottamalla varianssiraportteja rullaavassa budjetoinnissa. Libbyn ja Lindsayn (2007) tutkimuksessa suurin osa vastaajista ei pitänyt ongelmana budjetoinnin lukujen vanhentumista liian nopeasti. Vain neljäsosan mielestä prosessilta puuttui luotettavat perusteet ja kolmasosan mielestä budjetointi häiritsi organisaation osien välistä yhteistyötä. Durfeen (2006) esittelemät tulokset ovat hieman erilaisia. Hänen mukaansa suurin ongelma on budjetoinnin epärealistisuus ja ainoastaan alle puolet vastaajista koki budjetoinnin vievän liikaa aikaa. Ekholm ja Wallin (2000) olivat aiemmassa tutkimuksessaan havainneet suhtautumisen budjetoinnin vaatimaan aikaan jakaantuneen sen mukaan käytettiinkö yrityksessä vuosibudjettia, vai oltiin siinä luopumassa, tai jo luovuttu. Jälkimmäisessä ryhmässä sitä pidettiin selkeästi vuosibudjetoinnin suurimpana ongelmana, kun puolestaan ensimmäisessä ryhmässä ongelmaa pidettiin keskivertona.

Budjetoinnin ongelmaksi mainitaan usein budjettien luvuilla pelaaminen (mm. Libby ja Lindsay, 2007 ja Player, 2003). Markuksen ja Pfefferin (1983) tutkimuksen mukaan luvuilla pelaaminen voi johtua halusta säilyttää ja käyttää valtaa. Erityisesti budjetin ja

toteutuneiden tulosten vertaileminen voi johtaa budjettia varten laadittujen ennusteiden vääristymiseen, koska vastuussa olevat johtajat tai yksiköt eivät halua alittaa tavoitteitaan (Emmanuel, ym., 1991). Libbyn ja Lindsayn (2007) mukaan pelaamiseen liittyvänä ongelmana voi usein olla tarpeellisten kustannusten siirto seuraavalle tilikaudelle. Lukka (1988) havaitsi, että ennusteita vääristetään helpommin saavutettaviksi hyvin kannattavissa, taloudellisesti vähemmän merkitsevissä yksiköissä enemmän kuin yrityksen talouden kannalta merkityksellisemmissä, mutta heikommin kannattavissa yksiköissä. Jälkimmäisissä yksiköissä sen sijaan esiintyi ennusteiden vääristelyä myös toiseen suuntaan. Tällä haluttiin saada yksikkö näyttämään edes ennusteissa hyvin kannattavalta, koska pelkona oli kannattamattoman yksikön lakkauttaminen. Brown ym. (2009) löysivät budjettien luvuilla pelaamista jopa tilanteissa, joissa henkilön kannustejärjestelmä suosii budjetoinnin tarkkuutta.

Frow ym. (2005) esittävät hieman poikkeavan huomion tutkimuksessaan. Heidän mukaansa tilanteessa, jossa budjetin kontrollivaikutus heikkeni resurssien yhteiskäytön vuoksi, johtajien välille syntyi epämuodollisen sosiaalisen kanssakäymisen kautta sosiaalista kontrollia, joka perustui kokemukseen ja käsitykseen vallitsevasta tilanteesta. Taylor (2009) esittääkin artikkelissaan ratkaisuna, etenkin budjetoidun ylikulutuksen osalle, strategista budjetointia. Siinä tulosityksiköiden budjeteista leikataan suuri osa yhteiseen rahastoon. Tulosityksiköt voivat saada tästä rahastosta resursseja käyttöönsä sopimalla asiasta muiden samaan rahastoon resursseja laittaneiden tulosityksiköiden kanssa. Tällä menettelyllä saavutettiin noin neljänneksen kustannussäästöt keskipitkällä aikavälillä teollisuudessa ja julkisella sektorilla tehtyjen tutkimusten mukaan. Lukan (1988) mukaan tiedon epäsymmetria selitti osin ennusteiden vääristelyä, joten tiedonkulun parantamisella voi olla budjetoinnin tarkkuutta lisäävä vaikutus.

Budjetointiin siis sisältyy hyvin erilaisia ongelmia. Osa ongelmista, esimerkiksi liika ajankäyttö tai epäjatkuvuus strategian kanssa, on kuitenkin ratkaistavissa ainakin osittain budjetointiprosessia muuttamalla. 96,3 %:a yritysjohtajista oli sitä mieltä, että budjetoinnin ongelmat liittyvät budjetoinnin käyttöön ja rooliin, ja että budjetti on erittäin hyödyllinen oikein käytettynä (Libby ja Lindsay, 2007).

Viimeisen kymmenen vuoden aikana on muodostunut budjetointiin kriittisesti suhtautuva tutkimusprojekti, jonka nimi on ”Beyond Budgeting Round Table” (BBRT). Tämän suuntauksen keskeisenä teemana on vaihtoehtojen etsiminen perinteiselle vuosibudjetoinnille. Vuosibudjetin korvaavana ennustamismenetelmänä suositellaan käytettäväksi rullaavaa ennustejärjestelmää. (Hope ja Fraser, 1999 & Hope ym., 1999) Tutkimusprojektin tuloksena on laadittu suosituksia siitä, kuinka yritystä tulisi johtaa ilman budjettia. Suurimmat muutokset tulisi tehdä siirtämällä vastuuta ja valtaa organisaation sisällä alaspäin. Mm. strategian laadinta ja kasvumahdollisuuksien löytäminen tehtäisiin etulinjassa. Samalla etulinjassa työskenteleville annettaisiin valtaa päättää kyseisistä asioista ja palkitsemista tulosten perusteella laajennettaisiin koskemaan myös heitä. (Hope ym., 1999) BBRT on kasvattanut suosiotaan aluksi pääosin Skandinaviassa (Hope ja Fraser, 1999) ja myöhemmin se on levinnyt yrityksiin ympäri maailmaa (BBRT:n Internet-sivusto).

Player (2003) esittää organisaation kehittymisen Beyond Budgeting –mallia käyttäväksi kaksiosaisena. Ensin organisaation prosessit muutetaan mukautuviksi muokkaamalla tavoitteet, arvioinnin ja palkitsemisen suhteellisiin mittareihin perustuviksi sekä antamalla organisaation käyttöön resursseja, joiden käyttöä arvioidaan jälkikäteen. Tässä vaiheessa organisaatio saavuttaa kustannussäästöjä, vähentää budjetointiin liittyvää pelaamista, nopeuttaa muutoksiin reagoimista, parantaa strategian toteuttamista ja lisää talousosaston tuottaman työn arvoa. Toisessa vaiheessa organisaation päätösvaltaa hajautetaan antamalla henkilöstölle oikeus tehdä päätöksiä strategisten periaatteiden ja rajojen mukaisesti sekä tukemalla avointa tiedonjakoa. Tässä vaiheessa organisaation hyödyt näkyvät:

- suurempina tuottoina
- osaavampana henkilöstönä
- innovaatioiden lisääntymisenä
- pysyvästi alentuneina kustannuksina
- uskollisempina asiakkaina
- eettisempänä raportointina
- erilaisista mittaristoista saatavan hyödyn kasvamisena

Hope ja Fraser (1999) näkevät budjetoinnin esteenä muutokselle. Budjetointi on hidas, usein ”poliittinen” prosessi, joka ei sovi nykyiseen nopeasti muuttuvaan kilpailuympäristöön. Hope ja Fraser suosittelivatkin, että henkilöstölle pitäisi antaa päätöksentekovaltaa ja luottaa heidän tekemään yrityksen kannalta oikeita ratkaisuja. Päätösten koordinoimista varten käytetään syy-seuraus-suhteiden johtamista ja kustannustenhallintaa hoidetaan tekemällä kustannuspäätökset niiden tuottaman lisäarvon perusteella, eikä vertaamalla kustannuksia edellisen vuoden lukuihin. Suorituksen mittaaminen taloudellisilla mittareilla tulee tapahtua jälkikäteen vertaamalla toiminnan onnistumista eri tunnusluvuilla organisaation sisäisiin ja ulkoisiin vertailukohteisiin (Hope ja Fraser, 2003 ja Player, 2003). Budjetoinnista luopumalla voidaan nostaa esille taloudellisten mittareiden ohella myös ei-rahamääräisiä mittareita. Esimerkiksi tuotekehityksessä voidaan mitata tuotteen vaatimaa suunnittelu-aikaa ennen sen saamista markkinoille. (Hope, J. ja Fraser, R., 2003)

Wallander (1999) esitti artikkelissaan syitä, joiden vuoksi Handelsbankenissa luovuttiin budjetoinnista hänen toimiessaan toimitusjohtajana. Kaksi merkittävintä syytä olivat budjetoinnin perustuminen oletuksiin sekä Wallanderin aiemmat kokemukset, joiden perusteella hän arvioi, että budjettia ei tarvita. Wallander saa tukea Hopelta ja Fraserilta (1999). Heidän mukaansa budjetoinnin tehtävät tulevat hoidetuksi purkamalla hierarkiaa ja antamalla päätösvaltaa asiakaspinnassa työskenteleville sekä palkitsemalla menestyksestä verrattaessa suoritusta joko kilpailijaan tai vastaavaan organisaatioon oman yrityksen sisällä. Henkilökohtaisen tuloksen käyttämisestä palkitsemisen perusteena he eivät suosittelle. Jälkikäteen tapahtuvalla suorituksen arvioinnilla pyritään myös motivoimaan työntekijöitä vuoden loppuun asti, koska arviointi tapahtuu vertailemalla suorituksia toisiin osastoihin eikä etukäteen asetettuihin tavoitteisiin, jotka olisi mahdollista saavuttaa jo ennen vuoden päättymistä (Hope ja Fraser, 2003).

Ikäheimo ym. (2005, s. 168) puolestaan näkevät budjetoinnin ”olevan keskeisessä asemassa yrityksen suunnitelmien muuntamisessa rahamääräisiksi”. Heidän mukaansa budjetit voidaan myös rakentaa sopimaan vallitsevaan organisaatorakenteeseen tukemaan vastuualuejakoa. Hopen ja Fraserin sekä Ikäheimon ym. käsitykset

budjetoinnin ja organisaation yhteensovittamisesta siis eroavat merkittävästi. Tämä voi johtua jo edellä havaituista budjetoinnin erilaisista määrittelyistä sekä käyttötavoista. Ikäheimon ym. kanta saa tukea Granlundilta ja Taipaleenmäeltä (2005). Heidän mukaansa sisäistä tarvetta kontrollijärjestelmälle tuo johdon halu säilyttää valtaa omissa käsissään. Ilman päätöksentekoa tukevaa järjestelmää voi yrityksen ohjaaminen käydä mahdottomaksi. Intuition ja kokemukseen perustuva hallinta ei mahdollista yrityksen ja sen toimintojen mittaamista ainakaan taloudellisin kriteerein.

Wallanderin (1999) mukaan oletukset budjetoinnissa pohjautuvat kahteen vaihtoehtoiseen skenaarioon. Tulevaisuus on joko samanlainen kuin historiasta voidaan havaita tai meneillään on poikkeuksellinen tilanne, joka tulee palaamaan ns. normaaliksi tulevaisuudessa. Wallanderin mukaan tilanteessa, jossa tulevaisuuden oletetaan olevan nykyisen kaltainen, organisaatiota voidaan ohjata tavoitteita kohti kannustamalla ihmisiä tekemään työnsä tehokkaammin ilman numeerista budjettia. Poikkeustilanteessa ihmisiä ohjataan palaamaan ”normaaliin”. Hän näkee budjetoinnin heikkoutena myös ihmisten psykologisen ominaisuuden, joka estää havaitsemasta epämiellyttäviä asioita ja siten tarvetta suunnitelmien muutokselle. Hänen mukaansa taloudellisia tavoitteitakaan ei pitäisi sitoa budjetin perusteella johonkin summaan, vaan ne pitäisi suhteuttaa samalla toimialalla toimivien yritysten pääoman tuottoon. Lisäksi yrityksen eri osastojen ja maantieteellisten alueiden menestyksen sekä koko yrityksen kvartaalitulosten välillä tulisi tehdä vertailuja. Tavoitteita tulisi vertailla kuukausittain, jotta mahdollisiin heikkoihin tuloksiin voidaan nopeasti reagoida. Ns. tukitoimintojen, joiden menestystä on vaikea verrata kilpailijoiden vastaavien organisaatioiden menestykseen, tehokkuutta pidettiin yllä vuosittaisilla neuvotteluilla tukitoimintojen tuottamien palveluiden sisäisistä siirtohinnoista. Palvelujen ”ostajilla”, jotka olivat liiketoiminnan menestyksellisyydestä vastaavia johtajia ja päälliköitä, oli Handelsbankenin tapauksessa oikeus hylätä markkinahintoja korkeammat hinnat sisäisesti tuotetuille palveluille.

Wallanderin (1999) mielestä budjettia ei tarvita yrityksen kassavirran ennustamiseen. Ennustamiseen riittää tieto, mitä yrityksen taloudelle tapahtuu, mikäli esimerkiksi tuotantoa kasvatetaan. Handelsbankenissa käytettiin rullaavia ennusteita, mutta niiden

tietoja jaettiin ainoastaan harvalle johtajalle. Päätöksentekoa rullaavilla ennusteilla ei siis ohjattu. Myöskään taloudellisia tavoitteita ei etukäteen asetettu koko yritykselle, vaan ainoastaan eri alueille niiden vastuullisten johtajien toimesta. Granlundin ja Taipaleenmäen (2005) mielestä taloudellista suunnittelua ei pitäisi tehdä ainoastaan kokemuksen pohjalta. Tällainen voisi olla etenkin niukasta kassavirrasta kärsivälle yritykselle tuhoisaa. Reid ja Smith (2000) havaitsivat kassakriisin ja rahoitusongelmien lisänsen taloudellista suunnittelua. Vaikka tulosten merkittävyys oli p-arvolla vain 0,182, voidaan niitä pitää suuntaa antavina. Wallanderin kuvaama yritys oli kassaltaan ja rahoitusasemaltaan vahva, mikä voi osaltaan selittää ristiriitaa.

2.3 Rullaavan budjetoinnin eroja perinteiseen budjetointiin verrattuna

Yritykseen kohdistuu vaatimuksia, jotta budjetointia voidaan menestyksellisesti käyttää. Ensinnäkin yrityksen toiminnan pitää olla vakiintunutta tai kehittyä tasaisesti, jotta budjetti tarjoaisi luotettavan ennusteen tulevalle aikaperiodille. Toiseksi johdolla täytyy olla hyvä ennustemalli, jotta ennusteita ja tuloksia voitaisiin jälkikäteen vertailla. (Hansen, ym., 2003) ”Uuden talouden” toimialalla kyetään kuitenkin heikosti ennustamaan tulevaisuutta yli vuoden päähän kovinkaan luotettavasti. Muutaman kuukauden mittainen ennuste sen sijaan on tarkempi. Hansenin ym. (2003) mukaan rullaavaa budjetointia käytetäänkin yleisimmin kolmen kuukauden jaksoissa. Moores ja Yuen (2001) havaitsivatkin erityisesti kasvuvaiheessa olevien yritysten käyttävän ajankohtaista tietoa. Chandra ym. (2007) havaitsivatkin tutkimuksessaan IT-kulujen budjetoinnista, että ero budjetoitujen ja havaittujen kulujen välillä muodostui usein suureksi. Heidän mukaansa eroa voitaisiin pienentää esimerkiksi muuttamalla budjetoitavaa aikaväliä. Rullaavassa budjetoinnissa käytetään tuoreempia lukuja kuin perinteisessä vuosibudjetissa. Koska vuosibudjetti tehdään yleensä syksyllä, tiedot joihin budjetti perustuu saattavat olla budjetointikauden lopussa yli vuoden ikäisiä. Rullaavassa budjetoinnissa luvut päivittyvät jatkuvasti ja ovat vanhimmillaankin vain joitakin kuukausia vanhoja. (Myers, 2001)

Rullaavan budjetin tarkkuus paranee siis uusien tietojen myötä. Toisaalta tarkkuutta parantaa myös budjetointiin osallistuvien henkilöiden prosessissa saama kokemus. Muutosten vaikutuksia osataan arvioida paremmin niiden toistuessa vaikka muutokset eroaisivatkin lievästi. Kun budjetti tehdään useammin, on saatavilla enemmän tietoa ja näin ennustetta voidaan parantaa ja tarkentaa (Ikäheimo ym., 2005, s. 178).

Käyttämällä rullaavaa ennustamista voidaan pienentää eroa organisaation strategisen suunnitelman ja toiminnallisen budjetin välillä (Montgomery, 2002). Staattinen vuosibudjetti saattaa budjettikauden kuluessa eriytyä strategiasta olosuhteiden muututtua. Rullaava budjetti sen sijaan muuttuu strategian tai olosuhteiden muuttuessa melko nopeasti. Myös Hansenin ja Van der Steden (2004) mukaan rullaava budjetointi parantaa toiminnan suunnittelua. Heidän mukaansa kuitenkin liian monen budjettiin tehdyn muutoksen jälkeen toiminnan suunnittelun havaitaan heikentyneen.

Päätöksenteon parantamista on Hopen ym. (1999) mukaan mahdollista tavoitella rullaavan ennustamisen ja tavoitteiden mittaamisen yhdistämisellä:

”Nopea ja avoin laskentajärjestelmä tuettuna suoritusmittareilla, rullaavilla ennusteilla ja projekti- ja toimintopohjaisilla tiedoilla antaa johtajille aikaisempaa olennaisempaa tietoa, joka mahdollistaa paremman päätöksenteon.”

Rullaava budjetointi myös vähentää budjettiin kohdistuvaa lukujen manipuloimista, koska tavoitteita ei ole sidottu niihin (Hope ja Fraser, 2003). Lisäksi Ekholmin ja Wallinin (2000) mukaan rullaavan ennustejärjestelmän avulla voidaan tuottaa parempia varianssiraportteja päätöksenteon tueksi.

Davila ja Wouters (2005) tutkivat yritystä, jonka budjetointijärjestelmä muutti automaattisesti budjettia, mikäli esimerkiksi hankintakustannukset tai tuotantomäärät muuttuivat. Tämän muutoksen ansiosta budjetista vastuussa olevat henkilöt pyrkivät täyttämään ei-taloudellisia tavoitteita, eikä heidän tarvinnut keskittyä taloudellisiin tavoitteisiin, joiden asettamisessa muutosta ei ollut huomioitu. Ei-kontrolloitavia tekijöitä, joita ennusteissa on vaikea ottaa huomioon, ovat taloudelliset ja kilpailulliset

tekijät, luonnon tapahtumat sekä keskinäiseen riippuvuuteen vaikuttavat tekijät. Niihin voi reagoida jälkikäteen pitämällä suoritusstandardit ja budjetti joustavina. (Merchant, 1998, s. 573 & 579) Ekholmin ja Wallin (2000) tutkimuksen mukaan tavoitteiden muuttumisen ei katsota lisäävän negatiiviseksi koettua epävarmuuden tunnetta.

Merchant ja Van der Stede (2003, s. 588) lisäävät myös sääntelyn muutokset ei-kontrolloitaviin tekijöihin. Rullaavan budjetoinnin käyttö tulee sitä suotavammaksi, mitä suurempi mahdollisuus riskien toteutumisella on. Sandelin (2008) havaitsi sääntelyn muutoksen luovan epätarkkuutta yrityksen budjettiin. Sääntelyn muutoksien vuoksi rullaavaa budjetointia käytetään, jotta kyetään vastaamaan yritysten jatkuvaan tarpeeseen parantaa ennusteita ja etenkin raportoida mahdollisista taloudellisista ongelmista, mikä on etenkin julkisesti noteerattujen osakeyhtiöiden velvollisuus. (Ikäheimo ym., 2005, s. 177)

Simons (1995) esittelee kirjassaan jaottelun organisaatioissa käytetyistä kontrollijärjestelmistä. Kontrollit voidaan hänen mukaansa jakaa uskomusjärjestelmiin, rajoitejärjestelmiin, diagnostisiin kontrollijärjestelmiin ja interaktiivisiin kontrollijärjestelmiin. Diagnostisen kontrollijärjestelmän tehtävä on Simonsin (1995, s.59) mukaan toimia palautejärjestelmänä, joka mittaa organisaation tuotosta ja korjaa poikkeamia etukäteen sovitusta normeista. Budjetointia käytetään hänen mukaansa usein tällaisena kontrollijärjestelmänä. Interaktiivista kontrollijärjestelmää organisaation johto käyttää puolestaan osallistukseen henkilökohtaisesti säännöllisesti alaistensa päätöksentekoon. Tällaisen kontrollijärjestelmän tarkoituksena on kohdistaa huomiota strategiaan epävarmuuksiin. (Simons, 1995, s.95–103) Frow ym. (2010) tutki jatkuvaa budjetointia, joka on määritelmänsä mukaan hyvin samankaltainen kuin rullaava budjetointi. Jatkuvan budjetoinnin tarkoituksena on välttää budjetoinnin rajoittava luonne mahdollistamalla budjetin uudelleentarkastelu yllättävien tapahtumien ilmetessä. Frown ym. tutkimassa yrityksessä jatkuvaa budjetointia käytettiin pääasiassa interaktiivisena kontrollijärjestelmänä Simonsin jaottelussa. Lisäksi se toimi diagnostisena kontrollijärjestelmänä. Van der Stede (2001) havaitsi, että interaktiivinen kontrollijärjestelmä voi toimia budjettikontrollin välineenä. Tällöin sen tehtävänä on

viestittää yksityiskohtaisesti määritellyt tavoitteet täsmällisesti ja helpommin ymmärrettävästi työntekijöille. Lisäksi suorituksen mittaamista tehdään useammin ja yksityiskohtaisemmin sekä siihen liittyvän palkitsemisen arvoa kasvatetaan. Toisaalta Hansen ja Van der Stede (2004) havaitsivat suorituksen mittaamisen heikkenevän, mikäli vuosibudjetoinnin sijaan käytetään rullaavaa ennustamista.

Widener (2007) havaitsi tutkimuksessaan Simonsin kontrollijärjestelmistä, että kontrollijärjestelmien välillä on usein riippuvuuksia. Interaktiiviset järjestelmät riippuvat diagnostisista järjestelmistä, ja suurimman hyödyn suorituksen mittaamisjärjestelmästä saa käyttämällä sitä diagnostisesti ja interaktiivisesti. Ekholmin ja Wallinin (2000) tutkimissa yrityksissä, joissa oltiin luopumassa tai luovuttu vuosibudjetoinnista, koettiin, että rullaavalla ennustejärjestelmällä yhdistettynä suoritusmittaristoon, esimerkiksi balanced scorecard, voidaan korvata vuosibudjetointi. Yksi syy näihin havaintoihin voi olla, että vuosibudjetoinnin diagnostisen kontrollin korvaamista pelkällä ennustejärjestelmällä ei ole pidetty riittävänä, vaan sen rinnalle on luotu täydentävä kontrollijärjestelmä.

2.4 Budjetointi ”uuden talouden” kasvuyrityksessä

Yrityksen toiminnan alkuvaiheessa kirjanpito on usein ulkoistettua ja taloudelliset laskelmat tekee omistaja-johtaja. Yrityksen siirtyessä syntyvaiheesta kasvuvaiheeseen laskelmien merkitys korostuu eikä omistaja-johtajalla enää ole aikaa hoitaa niitä itse. Tässä vaiheessa yritykseen hankitaan talousjohtaja hoitamaan juoksevaa kirjapitoa sekä raportointia. (Moores ja Yuen, 2001 & Granlund ja Taipaleenmäki, 2005) Mooresin ja Yuenin (2001) mukaan tämä johtuu yrityksen tarpeesta vastata rakenteiden monimutkaistumiseen ja hallinnon kasvuun. Perrenin ym. (1998) tutkimuksen mukaan yrityksen omistaja-johtaja kykenee hallitsemaan pientä yritystä epämuodollisten kontrollien avulla, jotka sopivat vallitsevien ongelmien ratkaisemiseen. Tapahtumien kasvun myötä omistaja-johtajan osallistuminen päivittäiseen toimintaan vähenee, minkä vuoksi luodaan muodollisia kontrolleja. Richbell ym. (2005) havaitsivat, että yritykset,

joiden tavoitteena on kasvaa voimakkaasti, suunnittelevat toimintaansa useammin verrattuna yrityksiin, jotka eivät aktiivisesti pyri kasvuun. Suunnittelun yleisyys lisääntyi myös omistaja-johtajan työkokemuksen suuremmissa yrityksissä ja koulutustason myötä.

Kasvuvaiheessa olevan ”uuden talouden” yrityksen budjetointiin kohdistuu paljon vaatimuksia. Syynä laskentatoimen osaamisen lisäämiseen voi olla yrityksen ulkoiset yhteistyökumppanit, esimerkiksi sijoittajat tai lainanantajat. Etenkin yritykseen panostaneet pääomasijoittajat vaativat usein yritykseltä ennusteita toiminnan tulevaisuutta koskien. Pääomasijoittajien tarve raportoidulle tiedolle kasvaa, mitä vähemmän he ovat mukana yrityksen operatiivisessa toiminnassa. Yrityksen laatimat budjetit ovat strategian ohella ainoa selkeästi raportoitava tieto yrityksen tulevaisuutta koskien. (Granlund ja Taipaleenmäki, 2005) Toisenlaisiakin tuloksia on tutkimuksissa saatu. Sandelinin (2008) tutkimassa yrityksessä tosin pääomasijoittajien mukaantulo ei tuonut vaatimuksia taloudelliselle suunnittelulle. Tämän syynä oli pääomasijoittajien suurempi kiinnostus omistuksensa arvon kehittymisestä kuin operatiivisesta toiminnasta.

Budjetoinnin käyttöönotto ”uuden talouden” yrityksessä kokee usein vastarintaa, koska se koetaan ainoastaan byrokratiana, jonka tarkoituksena on kontrolloida henkilöstön tekemisiä (Granlund ja Taipaleenmäki, 2005). Vastaavan havainnon tekivät Kärreman ym. (2002) tietointensiivisissä yrityksissä. Cooper ym. (1981) mukaan leikkisyydellä ja intuitiolla voi olla suuri merkitys ”organisotuneen anarkian” päätöksenteossa. ”Organisotuneeksi anarkiaksi” kutsutaan yritystä, jonka taloudellinen järkevyyttä tai syys-seuraus-suhteet eivät ole selkeitä. Case-yrityksen kaltaista ”uuden talouden” yritystä voi kutsua merkittävältä osin tällaiseksi yritykseksi. Organisotuneissa anarkioissa tuetaan kokeiluhalukkuutta tuomalla vapautta säännöistä ja kontrolleista, mikä voi auttaa sopeutumisessa nykyisiin ja tuleviin epävarmuuksiin. Myös Sandelinin (2008) tutkimaa yritystä saattoi pitää organisotuneena anarkiana ennen sen ajautumista taloudellisiin ongelmiin. Näiden ongelmien seurauksena yrityksen johtoa vaihdettiin ja taloudellisen kannattavuuden merkitys kasvoi.

Chenhallin (2008) mukaan matalissa organisaatioissa, jollainen case-yrityskin on, johdon laskentatoimen tulee tukea organisaation rakennetta ja toisaalta muiden alueiden on pyrittävä hyötymään johdon laskentatoimella saaduista tuloksista. Tämä edellyttää, että osapuolet tuntevat toistensa oletukset, arvot ja lähtökohdat. Chenhallin tutkimus ei käsitellyt budjetointia, mutta edellä esitetyn pohjalta budjetoinnille voisi esittää vaatimuksena, että se tehdään avoimesti. Ts. budjetoinnin perustana käytetyt oletukset, arvot ja lähtökohdat tulee viestittää ja budjetoinnissa tulee pyrkiä vuorovaikutuksellisuuteen.

Yrityksissä, joissa laskentajärjestelmiä vielä kehitettiin, havaittiin perustavaa laatua olevia ongelmia, jotka liittyivät mittaukseen, kustannusten allokointiin ja jaksotukseen sekä arvostukseen. Esimerkiksi työtuntien mittaamista pidettiin niin rajoittavana tekijänä, ettei siihen haluttu yrityksissä kovin helposti ryhtyä. (Granlund & Taipaleenmäki, 2005) Ulkopuolelta tulevan laskentatoimen osaajan voi olla suorastaan mahdotonta yrittää asettaa yrityksen perustajille mittareita tai budjetoinnin kautta tiukkoja rajoituksia heidän toiminnalleen. Toisaalta Abernethyn ja Chuan (1996) tutkimuksen mukaan jopa karkealla tasolla tehdyn budjetin luomalla kontrollilla voidaan korvata muita laskentatoimen kontrollijärjestelmiä, jos ei-taloudelliset mittarit takaavat, että osakkaiden vaatimuksiin tehokkuudesta vastataan. Tätä vastaan puolestaan puhuu Chandran ym. (2007) havainto, että IT-kulujen budjetoinnin tarkkuutta voidaan lisätä ottamalla budjetointikohteiksi jopa yksittäisen käyttäjän vaatimat resurssit. Toisaalta budjetoinnin tarkkuuden lisääminen ei saa laskea prosessin tehokkuutta.

Collier (2005) tutki keskisuurta tuotannollista toimintaa harjoittavaa yritystä. Yrityksessä oli vahva omistaja-johtaja, joka oli luonut budjetinomaisen ennustemallin. Sitä käytettiin niin ennustamisen tukena kuten myös kuukausittaiseen raportointiin ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisen selvittämiseen. Kuitenkin ennustemalli oli vain kirjallinen esitys johtajan markkinatietämyksestä. Se ei siis pohjautunut markkinoiden analysoimiseen tai edes kunnolliseen kustannuslaskentaan vaan toimi lähinnä tiedonvälittäjänä omistaja-johtajan ja organisaation eri osien välillä. Collierin mukaan tämä oli mahdollista ainoastaan omistaja-johtajan henkilökohtaisen auktoriteetin ja

vallan vuoksi. Granlundin ja Taipaleenmäen (2005) mukaan näin ei pitäisi olla, vaan budjetoinnin tulisi toimia tärkeänä osana toiminnan suunnittelua. Sen pitäisi herättää kysymyksiä liiketoiminnan perustekijöistä, joita muuten saatettaisiin pitää annettuina. Nämä annetut perustekijät muodostavat uskomusjärjestelmiä, jotka ohjaavat usein keskustelua ja saattavat viedä päähuomion suunnitteluprosessissa. Taloudellisilla kontroleilla pitäisi siis vaikuttaa uskomusjärjestelmiin niiden perustan kautta. Lisäksi pääomasijoittajien vaatimukset budjetointia kohtaan ovat kasvaneet. Erityisesti mielenkiinto on kasvanut itse prosessia kohtaan. Ennen pääomasijoittajat saattoivat tyytyä epämääräisten laskelmien lopputuloksiin, mutta viime vuosina laskelmien sisältö on noussut yhä tärkeämmäksi. Kasvavat yritykset pyrkivät enenevässä määrin käyttämään budjetointiaan yhdessä muiden kontrollijärjestelmien kanssa tilanteen kuvaamiseen sijoittajille.

Aikaisemmissa tutkimuksissa on yrityksissä pidetty sisäistä laskentatoimea hyvin tärkeänä toimintona. Kaupan alalla 68 %:a yrityksistä ottaa budjetoinnin käyttöön heti yritystoiminnan alkaessa. Keskimäärin budjetoinnin käyttöönotto tapahtuu yrityksen neljäntenä toimintavuonna, joten ne yritykset, jotka eivät ota budjetointia käyttöön heti toiminnan alkaessa, ottavat sen käyttöön vasta hyvin pitkän ajan kuluttua. (Sandino, 2007) Granlund ja Taipaleenmäki (2005) havaitsivat, että ”uuden talouden” yrityksissä panostus laskentajärjestelmien kehittämiseen on usein vähäisempää. Ainoastaan budjetointia, jota on pidetty sisäisen laskentatoimen perustana, on ryhdytty kehittämään alusta alkaen. Yritysten budjetointia on ohjannut vahva tulevaisuus-orientoituneisuus.

Arnoldin ja Hatzopoulosin (2000) tutkimuksen, jossa tutkittiin investointibudjetteja, mukaan 70 %:a pienistä yrityksistä tekee tarkan budjetin vuodeksi. Hahmottelua sen sijaan tehdään yleisimmin kolmen vuoden ajalle. Yritysten koon kasvaessa sekä tarkemmat ennusteet että hahmotelmat tehtiin pidemmälle ajalle. Myös Granlund ja Taipaleenmäki (2005) havaitsivat, että kontrollijärjestelmät yleistyivät yrityksen myöhemmässä elinkaaren vaiheessa. Collier (2005) teki samankaltaisia havaintoja tutkimassaan yrityksessä kuin Granlund ja Taipaleenmäki ”uuden talouden” yrityksessä. Yrityksissä oli rajallinen määrä taloudellisia kontroleja, mutta toisaalta molemmissa

tilanteissa kontrollien määrä lisääntyi yrityksen kehittyessä elinkaarellaan. Sandelinin (2008) tutkimassa yrityksessä taloudellisia kontrolleja ei ollut, vaikka yritys oli jo kasvanut keskikokoiseksi yritykseksi. Kontrollointia hoidettiin jakamalla omistajuutta yrityksen sisällä ja työntekotapoihin liittyvien käytäntöjen avulla. Uusien tuotteita kehittämistä arvioitiin keskijohdon toimesta pääosin teknologian kannalta ja taloudellisen kannattavuuden arviointi jäi ylimmälle johdolle. Kehitystyö oli jaettu tehtäväksi neljässä osastossa ja näiden välisen heikon koordinoinnin takia osa samasta kehitystyöstä tehtiin useaan kertaan. Kehitystyötä kuvattiinkin tehottomaksi. Davila (2005) tutki johdon kontrollijärjestelmiä, joilla johdetaan henkilöstön toimintaa, korkean teknologian yrityksissä. Näihin kontrollijärjestelmiin ei kuulunut taloudellisia ohjauskeinoja, mutta osaa havainnoista voidaan yleistää myös budjetointiin. Hänen mukaansa kontrollien käyttöönottoon vaikutti yrityksissä usein neljä tekijää: yrityksen koko työntekijöiden määrällä mitattuna, yrityksen ikä, toimitusjohtajan vaihtuminen ja pääomasijoittajan mukaantulo. Henkilömäärän kasvu tekee epämuodollisen johtamisen vaikeaksi, koska johtava henkilö joutuu jakamaan aikansa useammalle henkilölle eikä suoria tapaamisia ole mahdollista järjestää yhtä usein. Yrityksen vanhetessa sen sisällä tapahtuu oppimista johtamisen alueella. Kokemusten karttuessa löydetään parhaita tapoja hoitaa tehtäviä ja näistä tavoista pidetään kiinni kontrollijärjestelmien avulla. Toimitusjohtajan vaihdos perustajasta ulkopuoliseen ns. ammattijohtajaan muuttaa johtamisen näkökulmaa. Ammattijohtajalla ei ole perustajan karismaa, jolla yrityksen toimintaa voisi ohjata, joten ammattijohtaja saa tukea toiminnalleen kontrollijärjestelmien käyttöönoton myötä. Pääomasijoittajan mukaantulon osalta syyt vastaavat Granlundin ja Taipaleenmäen (2005) havaintoja.

Kehittyneimmissä ”uuden talouden” yrityksissä kannattavuuslaskenta ja rullaava ennustaminen ovat yhteydessä toisiinsa. Mooresin ja Yuenin (2001) mukaan yrityksen siirtyessä kasvuvaiheeseen otetaan uusia johdon laskentatoimen työkaluja käyttöön. Sandelinin (2008) tutkimassa yrityksessä budjetointiä hoidettiin ei-taloudellisista mittareista saatujen tietojen avulla. Kuitenkin näitä tietoja oli vaikea yhdistää kirjanpitoon, joten taloudellista suunnittelua pidettiin todella haastavana. Myös kustannuslaskenta vaati kehittämistä. Budjetoinnin tavoitteena on myös liittää yrityksen

toiminnot tiiviimmin liiketoimintaa tukeviksi. Esimerkiksi aika tuotteen kehittämisen alkamisesta markkinoille saattamiseen sekä toiminnan kannattavuus ovat tärkeitä elementtejä yrityksen kamppaillessa olemassa olonsa puolesta. Edellä mainittujen mittarien avulla kyetään myös rajaamaan liikaa resursseja kuluttavat hankkeet pois parempien tieltä. (Granlund ja Taipaleenmäki, 2005) Kannattavuuden parantaminen voi vaatia myös laskentatoimen kehittämistä. Sandelinin (2008) tutkimassa yrityksessä voitiin laskentatoimen raportointia ja budjetointia kehittämällä jakaa taloudellista vastuuta hierarkiassa alaspäin tulosityksiköille. Tämän seurauksena kannattamattomia toimintoja ryhdyttiin tehostamaan.

2.5 Rullaavan budjetin suunnittelu ja käyttöönotto

Hyvän budjetin tulee olla ajantasainen, mahdollinen toteuttaa, luotettava, linjassa muun toiminnan kanssa ja kustannustehokas (Morlidge ja Player, 2010, s. 45). Ennusteiden onnistuneeseen laatimiseen tarvitaan ainakin avainhenkilöiden, kuten myynnistä vastaavien, sitoutumista (Ikäheimo ym., 2005, s. 178). Byrne ja Damon (2008) havaitsivat, että organisaation suoritus parani, mikäli budjetoituja tavoitteita pidettiin sopivina. Myös Merchantin ja Manzonin (1989) tutkimuksessa saatiin samanlaisia havaintoja. Heidän mukaansa yrityksissä koetaan tavoitteiden saavuttamisen tuovan positiivisempia vaikutuksia, kuin tavoitteiden asettaminen niin haastaviksi, että ne saavutetaan alle puolessa tapauksista. Jälkimmäistä on aiemmin pidetty kirjallisuudessa optimaalisena. Tavoitteiden saavuttaminen mm. parantaa organisaation motivaatiota onnistumisen tunteen kautta ja lisää vastuussa olevan päällikön uskottavuutta sekä tuo hänelle taloudellista hyötyä. Yrityksen kannalta tavoitteiden saavuttaminen parantaa toiminnan tulosten ennustettavuutta. Brown ym. (2009) yhdistelivät aiempia tutkimuksia ja lähestyivät budjetoinnin tarkkuutta nk. agentti-teorian pohjalta. He esittivät, että budjetoinnista vastaavat (nk. agentit) budjetoivat vain 20 %:a teorian olettamasta ylijäämästä. Agenttiteorian oletuksena on, että agentit maksimoivat oman hyötynsä käyttämällä hyväkseen tietoa, jota vastapuolella ei ole. Syy tälle oletuksen vastaiselle havainnolle oli, että agentit halusivat antaa rehellisen kuvan itsestään.

Ihantola (2006) havaitsi ennusteiden vääristymistä sekä tehotonta toimintaa niiden keskuudessa, jotka suhtautuivat budjetointiin kielteisesti. Toisaalta Marginsonin ja Ogdenin (2005) sekä Ihantolan (2006) tutkimusten mukaan taas budjetoituihin tavoitteisiin sitoutuneiden suoritus parani sitoutumattomiin verrattuna. Agbejule ja Saarikoski (2006) puolestaan havaitsivat, että heikon kustannusjohtamisen tiedot omaavien johtajien suoritus heikkeni heidän osallistuessaan budjetointiin. Toisaalta he havaitsivat, että johtajien, joilla oli korkea osaaminen kustannusjohtamisessa, osallistuminen budjetointiin paransi heidän suoritustaan.

Pienessä yrityksessä, kuten case-yritys on, roolit ovat usein moniulotteisia johtuen matalasta organisaatiosta. Marginsonin ja Ogdenin (2005) mukaan henkilöt, joiden roolit ovat moniulotteisia, sitoutuvat budjetoituihin tavoitteisiin muita paremmin. Byrne ja Damon (2008) puolestaan havaitsivat, että budjetointiin osallistuvien henkilöiden suoritus paranee, vaikka lopullisessa budjetissa ei huomioitaisi heidän antamia tietoja, mikäli tietojen käyttämättömyydelle annetaan uskottava selitys. Epäuskottavaksi ja manipuloivaksi koetulla selityksellä voi olla päinvastainen vaikutus. Edellä mainittujen tutkimusten johtopäätöksenä voisi siis olla, että ”uuden talouden” yrityksissä vastarinnan budjetointia kohtaan vähentämiseksi ja budjetin tavoitteiden saavuttamiseksi budjetointiprosessiin pitäisi osallistua mahdollisimman suuri osa henkilöstöstä. Vastarintaa voi myös välttää pyrkimällä säilyttämään valtasuhteet ennallaan uutta tietojärjestelmää käyttöönotettaessa (Markus ja Pfeffer, 1983). Frow ym. (2005) tukevat Byrnen ja Damonin havaintoja hieman toiselta kannalta tarkasteltuna. He tutkivat yritystä, jossa eri yksiköille budjetoituja resursseja hyödynnettiin useassa yksikössä, eivätkä johtajat voineet aina päättää yksin itselleen budjetoiduista resursseista. Vastoin tutkijoiden ennako-odotuksia johtajat kokivat tilanteen positiivisesti haastavana.

Budjetoinnista vastaavien ollessa epävarmoja ennusteistaan voidaan Merchantin ja Van der Steden (2003, s. 306) mukaan budjetoinnissa käyttää epävarmuus-, skenaario tai entä-jos-ennusteita. Näitä voidaan käyttää yhdessä tai useammassa ennustejaksossa. Sandelinin (2008) mukaan skenaarioennusteella voidaan myös ohjata toimintaa etukäteen yllättävien tilanteiden varalta. Collierin ja Berryn (2002) tutkimuksessa

skenaarioennustetta kutsutaan riskimallinnetuksi budjetiksi ja epävarmuus- ja entä-jos-ennusteita riskin huomioon ottavaksi budjetiksi. Kolmantena luokkana on riskin poisjättävä budjetti. Collier ja Berry havaitsivat neljää erityyppistä organisaation budjetointia seurattessaan, että riski otettiin huomioon budjetointiprosesseissa, mutta budjetteja dokumentoitaessa suurimpien riskien mahdollisuudet suljettiin pois ja budjeteissa päädyttiin käyttämään ainoastaan yhtä ennustetta. Hope ja Fraser (1999) suosittelevat tekemään rullaavia ennusteita eri arvoilla ja toimimaan sen vaihtoehdon mukaisesti, joka tuottaa suurimman arvon liiketoiminnalle.

Buscon ym. (2006) mukaan johdon laskentatoimen järjestelmät luovat organisaation turvallisuuden tunnetta muutostilanteissa. Ne eivät takaa, että muutos tapahtuu haluttuun suuntaan, mutta lisäävät luottamuksen tunnetta muutosta kohtaan. Myös johdon laskentatoimen järjestelmän käyttöönotossa tarvitaan Buscon ym. mukaan luottamusta muutokseen. Organisaatiossa pitää siis olla muitakin luottamusta lisääviä järjestelmiä, sillä johdon laskentatoimen järjestelmän käyttöönottoon sisältyy aina riskejä. Esimerkkinä Lynn ja Madison (2004) mainitsevat tilanteen, jossa yrityksen laskentajärjestelmät eivät ole integroituja, vaan tietoja joudutaan siirtämään käsin. Tällöin riski väärin tietojen aiheuttamasta epäonnistuneesta päätöksestä on suuri. Myös Frown ym. (2010) tuloksien perusteella rullaavan budjetoinnin rinnalla tulee olla muita kontrollijärjestelmiä. Muilla järjestelmillä voidaan varmistaa, että organisaation johto pyrkii saavuttamaan alkuperäiset tavoitteet, eikä hyödynnä väärin budjetin ja tavoitteiden joustavuutta.

2.6 Teorian yhteenveto

Budjetoinnilla on organisaatioissa useita tehtäviä, jotka Emmanuel ym. (1991) jakaa viiteen luokkaan: auktorisointijärjestelmä, ennustamis- ja suunnitteluväline, viestintä- ja koordinoitikanava, motivoija sekä suorituksen arviointi- ja kontrolliväline. Cooper ym. (1981) ja Busco ym. (2006) lisäävät rooleihin myös osallistumisen organisaation kulttuurin luomiseen ja viestimiseen. Rullaavaa budjetointia käytetään arviointiin

yleisemmin yksikkö- kuin henkilötasolla (Hansen ja Van der Stede, 2004 & Sivabalan ym., 2009).

Budjetoinnin yhtenä ns. perustehtävänä voidaan pitää taloudellista suunnittelua (Sivabalan ym., 2009). Osa budjetointia kohtaan esitetystä kritiikistä kohdistuuakin budjetoinnin tehtävistä nimenomaan taloudelliseen suunnitteluun (Brown 2009, Emmanuel ym. 1991, Hansen ym. 2003 & Taylor 2009). Lisäksi budjetoinnilla pyritään ohjaamaan ja kontrolloimaan organisaation toimintaa (mm. Ikäheimo ym., 2005, Merchant ja Van der Stede, 2003 & Emmanuel ym., 1991). Toisaalta Cooper ym. (1981), Nilsson ja Rappin (1999) sekä Abernethy ja Chua (1996) ovat tulleet johtopäätöksiin, että taloudelliset budjetit tarvitsevat rinnalleen ei-rahamääräisiä mittareita vähentämään strategisista valinnoista johtuvaa epävarmuutta.

Budjetointia prosessina sekä budjetteja kohtaan esiintyy laajalti kritiikkiä. Budjetti kontrollivälineenä voidaan kokea byrokraattiseksi rajoitteeksi, joka estää luovaa ajattelua (Kärreman ym., 2002 & Hansen ym., 2003). Lisäksi budjetoinnin koetaan vaativan paljon aikaa (Libby ja Lindsay, 2003 & Taylor, 2009) ja tuottavan vähän lisäarvoa vanhentuneiden lukujen tai ennusteiden epätarkkuuden vuoksi (Hansen ym., 2003, Libby ja Lindsay, 2003 & Taylor, 2009). Kritiikin mukaan ennusteisiin sisältyy epätarkkuutta myös tietoisesti (mm. Markus ja Pfeffer, 1983, Lukka, 1988 & Libby ja Lindsay, 2007). Ennusteita vääristäminen voi liittyä vallankäyttöön tai pyrkimykseen oman aseman kohentamiseen organisaatiossa. Tämän estämiseksi on esitetty budjetoinnista luopumista (Hope ja Fraser, 1999 & Player, 2003). Libbyn ja Lindsayn (2007) mukaan ongelmista huolimatta budjetti on kuitenkin erittäin hyödyllinen oikein käytettynä.

Monia budjetoinnin ongelmia voidaan välttää käyttämällä perinteisen vuosibudjetoinnin sijaan rullaavaa budjetointia. Hopen ym. (1999), Montgomeryn (2002) sekä Hansenin ja Van der Steden (2004) mukaan rullaavalla ennustamisella voidaan parantaa päätöksentekoa ja pienentää strategisen suunnitelman ja toiminnallisen budjetin eroa. Syynä näihin parannuksiin on laskentajärjestelmän avoimuus ja kyky vastata muutoksiin

nopeasti. Avoimuudella voidaan lisätä kontrollijärjestelmän interaktiivisuutta. Interaktiivisuus lisää Widenerin (2007) mukaan kontrollijärjestelmästä saatavaa hyötyä.

Rullaavan budjetoinnin etuna ns. vuosibudjettiin verrattuna pidetään tietojen tuoreutta (Hansen ym., 2003, Ikäheimo ym., 2005 & Myers 2001). Chandran ym. (2007) mukaan myös budjetoitavan aikavälin muuttamisella saadaan budjetin tarkkuutta parantava vaikutus. Myös rullaavan budjetin mahdollisuutta reagoida ympäristössä tapahtuviin muutoksiin, joihin yrityksessä ei voida vaikuttaa, pidetään parannuksena (Ikäheimo 2005, Merchant 1998 & Merchant ja Van der Stede 2003).

Kasvuvaiheessa olevissa ”uuden talouden” yrityksissä taloushallinto on usein ulkoistettua eikä taloudellisia kontroleja käytetä (Granlund ja Taipaleenmäki, 2005). Myöhemmässä vaiheessa kontrollien käyttöä lisätään (Collier 2005 sekä Granlund ja Taipaleenmäki 2005). Davilan (2005) mukaan lisäämiseen vaikuttaa yrityksen kasvu henkilöstöllä mitattuna, ikääntyminen, yrittäjän vaihtuminen toimitusjohtajaksi sekä ulkopuolisen sijoittajan mukaantulo.

Johdon laskentatoimen tulee tukea organisaation rakennetta ja kehitysvaihetta, jotta uuden laskentajärjestelmän kohtaama vastarinta vähenisi (Granlund ja Taipaleenmäki, 2005 & Chenhall, 2008). ”Uuden talouden” yrityksissä laskentajärjestelmistä ainoastaan budjetointia ryhdytään kehittämään yrityksen perustamisesta lähtien (Granlund ja Taipaleenmäki, 2005). Abernethy ja Chua (1996) ehdottavat karkealla tasolla tehtyjä laskelmia ratkaisuna muutosvastarinnan aiheuttamaan ongelmaan. Collier (2005) havaitsi tällaisen ennusteen jääneen lähinnä tiedonvälittäjäksi. Jotta budjetoinnin rooli ei jäisi ainoastaan tiedonvälittäjäksi, Chandra ym. (2007) sekä Granlund ja Taipaleenmäki (2005) suosittelevatkin budjetoinnin yksityiskohtaisuuden lisäämistä ja budjetoinnin roolin kasvattamista päätöksenteossa.

Budjetoinnin ennusteiden onnistumiseen vaaditaan avainhenkilöiden sitoutuneisuutta (Ikäheimo, 2005) sekä positiivista suhtautumista budjetointiin (Ihantola, 2006). Ennusteiden onnistumisella on organisaation suoritukseen positiivinen vaikutus (Byrne

ja Damon, 2008). Suoritus korreloi positiivisesti myös budjetointiin osallistuneiden henkilöiden kustannusjohtamisen tietojen kanssa (Agbejule ja Saarikoski, 2006). Budjetoinnin tarkkuus riippuu siis laatijoiden tietoisista sekä osaamattomuudesta johtuvista vääristä valinnoista suhtautumisessa budjetointiin.

Epävarmuuden vallitessa budjetoinnissa voidaan käyttää erilaisia malleja, joissa riskien mahdollisuus tiedostetaan, mutta sitä käsitellään eri tavoin (Hope ja Fraser, 1999, Collier ja Berry 2002 & Merchant ja Van der Stede 2003). Hope ja Fraser (1999) sekä Merchant ja Van der Stede (2003) suosittelevat tekemään laskelmia useilla eri ennusteilla, jotta riskien vaikutuksia voidaan arvioida. Sandelinin (2008) mukaan tällä tavoin voidaan myös ohjata toimintaa etukäteen riskien varalle.

Johdon laskentatoimen järjestelmät lisäävät organisaatiossa luottamusta muutosta kohtaan (Buscon ym. 2006). Toisaalta myös budjetointijärjestelmän käyttöönotto on tällainen muutos ja Lynnin ja Madisonin (2004) mukaan käyttöönottoon sisältyykin riskejä. Laskentahenkilöstö voi vähentää epävarmuutta rikkomalla psykologisen muurin laskentahenkilöstön ja muun henkilöstön väliltä (Masquefa, 2008).

3. Tutkimusmenetelmä ja tutkimuksen kuvaus

3.1 Tutkimusmenetelmä

Tutkimus on kvalitatiivinen case-tutkimus, joka on luonteeltaan konstruktiiivinen. Lukan (1999) mukaan konstruktiiivisessa tutkimuksessa pyritään ratkaisemaan reaali maailmassa tunnistettu ongelma yhdessä tutkimuskohteen edustajien kanssa. Tutkimusmenetelmän tunnuspiirteenä voidaan pitää voimakasta interventiota. Konstruktiiivisen tutkimuksen tavoitteena on ratkaisukonstruktio, joka havaitaan empiirisesti toimivaksi. Tässä tutkimuksessa luodaan ratkaisukonstruktio, jolla pyritään ratkaisemaan nimenomaisesti case-yrityksen ongelma. Konstruktiota luodessa ei huomioida sen yleistettävyyttä vastaaviin ongelmiin muissa organisaatioissa. Scapensin (1990) esittämässä jaottelussa tutkimus kuuluu kokeelliseksi case-tutkimukseksi. Tutkimus voidaan luokitella myös normatiiviseksi laskentatoimen tutkimukseksi (normative accounting research). Normatiivisessa lähestymistavassa halutaan parantaa tutkimuskohdetta (Taideteollisen korkeakoulun Internet-sivusto).

Konstruktiiivisen tutkimuksen empiirinen työskentelytapa pohjautuu havaintoihin, haastatteluihin, kirjallisen materiaalin keräämiseen sekä kokouksiin osallistumisiin ja informaaliin päivittäiseen kommunikaatioon (Eisenhardt, 1989, Lukka, 1999). Tutkija keräsi aineistoa case-yrityksessä pääasiassa epämuodollisilla keskusteluilla toimitusjohtajan kanssa sekä osallistumalla hallituksen kokouksiin. Lisäksi hallituksen puheenjohtajan haastattelu, hallitukselta kokousten ulkopuolella saatu palaute ja yrityksen sisäinen havainnointi täydensivät aineistoa. Budjetointia koskevaa kirjallista materiaalia ei yrityksessä ollut.

Tutkimusmenetelmän valintaan vaikutti tutkimukselle saatu toimeksianto sekä tutkijan asema tutkittavassa organisaatiossa. Menetelmän hyvinä puolina voidaan pitää empiirisen työskentelyn syvällisyyden tuomia uusia ja tuoreita näkökulmia, havaintoja,

tulkintoja tai ratkaisumalleja (Lukka, 1999) sekä teorian arvoa reaalimaailmalle (Eisenhardt, 1989).

Tutkimuksen luotettavuudelle on monta uhkaa. Tutkittava kohde on valittu ”easy access”-periaatteella. Lukan (1999) mukaan kohde pitäisi valita tutkimuksen tarkoituksen ja tutkimusasetelman mukaisesti. Lisäksi tutkijan asema budjetointiprojektissa oli hyvin keskeinen. Tutkija vaikutti ja osittain teki päätöksiä, joita samaan aikaan tutki. Myös empiirisen aineiston pohjautuminen pääosin informaaliin kommunikaatioon lisää sen tulkinnanvaraisuutta. Näiden syiden vuoksi tutkimuksen tuloksia ei välttämättä voi yleistää toisiin organisaatioihin.

3.2 Case-yrityksen kuvaus

Case-yritys oli sekä liikevaihdoltaan että henkilöstömäärältään hyvin pieni yritys. Se toimi aluksi kahden perustajansa voimin hieman yli vuoden, jonka jälkeen yritykseen saatiin ulkopuolista pääomaa ja toimintaa voitiin laajentaa palkkaamalla lisää henkilökuntaa. Uusi henkilökunta jakaantui myynti-, talous- ja tekniikan osastoille. Projektin aikana yrityksen henkilökunnan määrä nousi kuudesta kahdeksaan henkilöön. Yrityksen 2007 päättyneen tilikauden 2007 liikevaihto oli alle 500 000 euroa. Liikevaihdon kasvu edelliseen tilikauteen nähden oli n. 800 %.

Yrityksellä oli perustajien lisäksi omistajina toimitusjohtaja, yksi lähipiiriin kuuluva henkilö sekä hallituksen puheenjohtajana toimiva ns. businessenkeli sekä mm. pk-yrityksiin ns. siemenrahoitusta tarjoava julkinen organisaatio. Yrityksen hallituksen muodostivat perustajien lisäksi hallituksen puheenjohtaja ja julkisen organisaation edustaja.

Case-yritys tuottaa Internet-pohjaisia puhelinliikenne- ja puhelunhallintapalveluita. Yrityksen pääasiallisena kohderyhmänä ovat suomalaiset pienet yritykset eri toimialoilta. Yrityksen tuottamat palvelut kilpailevat vastaavien järjestelmien lisäksi ns.

perinteisten lankapuhelimien ja niihin perustuvien puhelunhallintajärjestelmien kanssa sekä osittain myös matkapuhelinpalveluiden kanssa. Yrityksen markkinat voi nähdä siis ainakin kahdella tavalla. Perinteiset lankapuhelinratkaisut sekä matkapuhelimet ovat hyvin laajalle levinneitä, mutta toisaalta yrityksen tarjoamia palveluita vastaavat Internet-pohjaiset ratkaisut ovat käytössä vasta harvassa pienessä yrityksessä. Tämä havainto perustuu yrityksen myyntiosaston tavoittamilta asiakkailta saamaan palautteeseen. Yrityksen tarjoamien palveluiden kysyntä on jatkuvasti kasvanut, mutta myynti, etenkin uusille asiakkaille, vaihtelee hyvin paljon kuukaudesta toiseen. Osittain vaihtelu selittyy kohderyhmällä, johon kuuluvat yritykset ovat pääsääntöisesti yrittäjävetoisia, minkä vuoksi esimerkiksi lomakaudet vaikuttavat mahdollisten asiakkaiden tavoitettavuuteen sekä päätöksentekoon. Vaihtelua lisää myös yrityksen myyntiosaston pienestä koosta johtuva suuri satunnainen vaihtelu myynnin määrässä uusille asiakkaille.

Yrityksen tavoitteena on jatkaa kasvua ja rahoittaa tämä kasvu tulovirralla. Liikevaihdon kasvua haetaan sekä nykyisiltä markkinoilta että myös uusilta markkina-alueilta. Voimakkaan panostuksen tuotekehitykseen odotetaan nykyisten palveluiden parantamisen ohella tuottavan lisäksi uusia asiakkaille tarjottavia palveluita. Yrityksen kasvua pyritään rahoittamaan jatkossa enemmän tulovirralla uuden sijoitetun oman pääoman sijaan.

3.3 Budjetointijärjestelmän suunnittelun ja käyttöönoton vaiheet

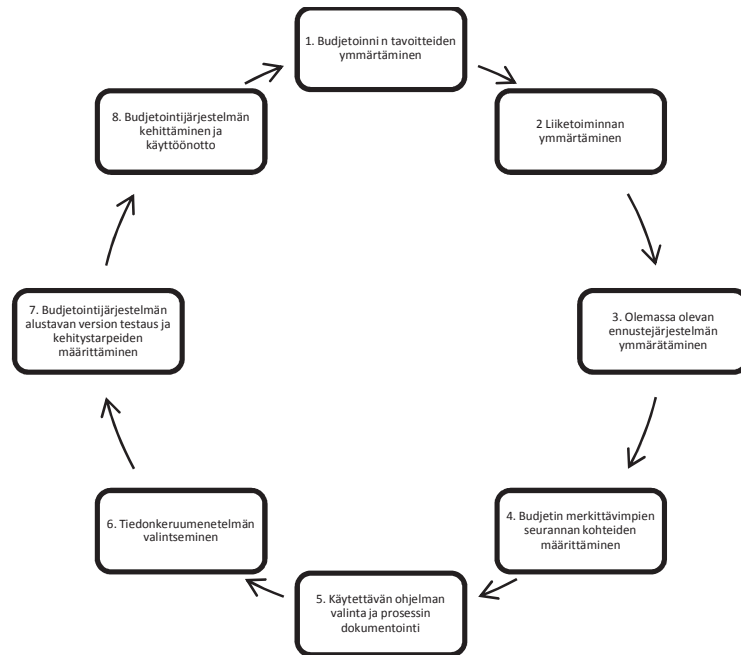
Tässä luvussa kuvataan budjetointijärjestelmän suunnittelun ja käyttöönoton vaiheita Andersenin ja Fagerhaugin (2002) esittämää mallia mukaillen. Malli valittiin case-yritykseen sen helpon sovellettavuuden vuoksi. Vaihtoehtoisia malleja etsittiin muutama, mutta ainoastaan valittuun malliin perehdyttiin tarkemmin. Tämä menettelyllä pyrittiin saamaan projekti nopeasti käyntiin.

Andersen ja Fagerhaug (2002, s. 43–46) esittävät kirjassaan kahdeksanvaiheisen mallin suorituskykymittariston suunnitteluun ja käyttöönottoon:

1. liiketoimintarakenteiden ja -prosessien ymmärtäminen ja jäsentäminen
2. liiketoiminnan suoritusalueiden priorisoinnin kehittäminen
3. olemassa olevan suorituskykymittariston ymmärtäminen
4. suoritusindikaattorien määrittäminen
5. tiedonkeruumenetelmän valitseminen
6. raportoinnin ja suorituksesta kerättävän tiedon esittämistavan päättäminen
7. suorituskykymittariston testaaminen ja säätäminen
8. suorituskykymittariston implementointi

Alle 50 hengen yrityksille Andersen ja Fagerhaug (2002, s. 46–47) esittävät prosessin osittaista keventämistä. Heidän mukaansa mallin ensimmäistä ja toista vaihetta voidaan yksinkertaistaa ja ne voidaan yhdistää, koska pienessä organisaatiossa sitoutumista ja prosessin omistajuutta on helpompi luoda sekä organisaation toimintaa on helpompi ymmärtää. Kolmannen vaiheen voi Andersenin ja Fagerhaugin mukaan poistaa, koska pienessä organisaatiossa ei vastaavia järjestelmiä yleensä ole. Case-yrityksessä tämä vaihe kuitenkin säilytettiin. Neljänteen vaiheeseen sen sijaan on myös pienessä organisaatiossa varattava riittävästi resursseja. Sen merkitys tai vaatima työmäärä ei ole organisaation koosta riippuvainen. Andersson ja Fagerhaug esittävät myös viidennen ja kuudennen vaiheen yhdistämistä. Näitä vaihteita pidetään yksinkertaisesti toteutettavina pienessä organisaatiossa. Samoin seitsemäs ja kahdeksas vaihe voidaan yhdistää.

Anderssonin ja Fagerhaugin mallia sovellettiin määrittämällä case-yrityksen budjetointijärjestelmän suunnittelu- ja käyttöönottoprojektin vaiheet Kuviossa 1 esitetyllä tavalla. Kuvioista nähdään, että budjetointijärjestelmän kehittämisen ja käyttöönoton jälkeen budjetointijärjestelmää on tarkoitus edelleen kehittää käymällä vaiheet aina uudelleen läpi ja tekemällä mahdollisesti tarvittavia muutoksia.



Kuvio 1

Case-yrityksessä projekti aloitettiin tammikuussa 2008. Projektin ensimmäisessä vaiheessa tarpeita määriteltiin sekä hallituksen puheenjohtajan haastattelun että toimitusjohtajan kanssa käytyjen keskustelujen pohjalta. Liiketoiminnan ymmärtäminen pohjautui tutkimuksen tekijän kokemukseen yrityksestä sekä keskusteluihin toimitusjohtajan kanssa. Olemassa olevan ennustejärjestelmän toimimattomuus oli jo ennen projektia tiedossa, joten sitä ei tässä projektissa hyödynnetty merkittävästi. Uusi järjestelmä sen sijaan tehtiin samanaikaisesti kolmen seuraavan vaiheen toteutuksen kanssa. Budjetin merkittävimmät seurannan kohteet olivat pitkälti hallituksen puheenjohtajan ja toimitusjohtajan päätöksiä, joiden taustalla oli yrityksen heikko taloudellinen tilanne. Käytettävän ohjelman ja tiedonkeruumenetelmän valinta tapahtui tutkijan ja toimitusjohtajan toimesta. Ohjelman osalta vaihtoehtoja ei juurikaan kartoitettu. Projektin kuluessa budjetointijärjestelmän kehittämistarpeita tuotiin esiin sekä toimitusjohtajan että yrityksen hallituksen toimesta. Toimitusjohtajan kanssa projektiin liittyviä keskusteluja käytiin viikoittain. Hallituksen kokouksiin tutkimuksen tekijä osallistui elokuusta alkaen. Budjettijärjestelmän ensimmäinen versio oli valmis helmikuussa 2008 ja lopullinen versio lokakuussa 2008. Projektin aikana Kuviossa 1 esitetyn mallin vaiheet käytiin ainoastaan kerran läpi. Eri vaiheita toteutettiin osittain

päällekkäin ja niihin palattiin vielä valmistumisen jälkeen, mutta pääosin projekti seurasi ajallisesti vaiheita mallin esittämässä järjestyksessä. Tutkimuksen empiirisen tietoja kerättiin koko budjetointiprosessin ajan.

4. Rullaava budjetointi case-yrityksessä

Case-yrityksessä tarve ennusteiden ja budjetoinnin kehittämiseksi johtui pääasiassa rahoituksellisista syistä. Projektin alussa hallituksen puheenjohtajan haastattelussa (31.1.2008) kävi ilmi, että liiketoiminnan kassavirran ollessa kuukausitasolla negatiivinen, on se ensisijainen ennusteen kohde. Myöhemmissä keskusteluissa myös oman pääoman riittävyys nousi tärkeäksi ennustekohteeksi. Budjetoinnille ei asetettu tässä vaiheessa muita tehtäviä kuin taloudellinen ennustaminen ja vähäisessä määrin toiminnan ohjaaminen. Myös Reid ja Smith (2000) havaitsivat tutkimuksessaan kassakriisin ja rahoitusongelmien lisänneen taloudellista suunnittelua.

Case-yrityksen liiketoiminnan kasvu ei ollut tasaista eikä toiminta muutenkaan vakiintunutta. Myös kustannukset vaihtelivat kuukausittain voimakkaasti etenkin kassavirran osalta. Lisäksi yritykseltä puuttui tietoa, jonka pohjalta olisi voinut laatia ns. perinteisen vuosibudjetin liiketoiminnan ollessa vasta aluillaan. Budjetointijärjestelmän haluttiin myös olevan joustava. Siksi ennusteiden tarkkuutta pyrittiin parantamaan lyhentämällä ennusteperiodia, jotta uuteen tietoon voitiin reagoida nopeasti. Hansen, ym. (2003) esittävät yhtenä ratkaisuna siirtymisen toimintolaskentaan perustuvaan budjetointiin (activity-based budgeting, ABB). Sen avulla yritykset saavat tietoa mahdollisista pullonkauloista tai ylikapasiteetista. Case-yrityksen kohdalla toimintolaskelmia ei ollut siinä määrin, että niitä olisi voinut käyttää budjetoinnin pohjana. Ilman niitä toimintopohjainen budjetti menettää suuren osan tarkkuudestaan. Tämän vuoksi edellä mainittuihin haasteisiin haettiin ratkaisua valitsemalla rullaava budjetointi perinteisen vuosibudjetoinnin sijaan. Vastaavaa kehitystä ehdottaa artikkelissaan myös Aho (2002).

Case-yrityksessä ei ollut varsinaisia tulostavoitteita, vaan budjetti toimi ennusteen lisäksi myös eräänlaisena tavoitteena. Budjetin käyttö ohjausvälineenä tarkoitti käytännössä ennusteen ja tulosten erojen läpikäyntiä hallituksen kokouksissa. Budjettiin sitoutumista ei edistetty bonus- tai muilla vastaavilla järjestelyillä, vaan omistuksen mahdollisen arvonnousun yhdessä ”yrittäjähengen” kanssa odotettiin motivoivan budjettiin

pyrkimisessä. (hallituksen puheenjohtajan haastattelu 31.1.2008) Voidaankin todeta, että case-yrityksen budjetoinnin tavoitteena kontrollitasolla mitattuna oli ensin ylittää Flamholtzin (1983) esittämässä neliportaisessa jaottelussa tasolle kolme, jolloin toiminnan suunnittelun pohjalta päätettäisiin käytännön toimenpiteistä. Näistä toimenpiteistä aiheutuva tulos mitattaisiin, mutta vasta myöhemmin tulosta arvioitaisiin tarkemmin. Tässä vaiheessa kontrollin taso nousisi ylimmälle neljännelle tasolle. Nilssonin ja Rappin (1999) mukaan ei-rahamääräisten mittareiden lisääminen kontrollivälineisiin auttaa strategian ja operatiivisen toiminnan yhteensovittamisessa. Case-yrityksessä ei-rahamääräiset mittarit kuitenkin muunnettiin taloudellisiksi ennustejärjestelmää varten.

Rullaavaa ennustamista käytetään usein vuosibudjetoinnin lisänä. Ainoastaan 2 %:a pienistä yrityksistä ja 1 % palveluyrityksistä käyttää pelkästään rullaavaa ennustamista. (Sivabalan ym., 2009) Rullaavan budjetoinnin oletettiin kuitenkin sopivan case-yrityksen tarpeisiin sen joustavuuden vuoksi. Liiketoiminnasta ei ollut kertynyt tietoa, jota analysoimalla olisi voinut tehdä luotettavia ennusteita tulevaisuudesta. Rullaavaan ennustamiseen ryhdyttiin ns. nollapohjalta tarkoituksena tiedon kerääminen ja hyödyntäminen ennusteiden tarkentamiseen jatkossa.

4.1 Rullaavan budjetointijärjestelmän suunnittelu

Tässä kappaleessa esitetään aiemmin kuvatusta seitsemänvaiheisesta mallista viisi ensimmäistä vaihetta. Viimeiset kaksi kuvataan rullaavan budjetointijärjestelmän käyttöönottoa esittävässä kappaleessa.

4.1.1 Budjetoinnin tavoitteiden määrittäminen

Hallituksen puheenjohtajan mukaan (haastattelu 31.1.2008) alkuvaiheessa projektissa pyrittiin luomaan mahdollisimman tarkka ennustejärjestelmä. Budjettia oli tässä

vaiheessa tarkoitus käyttää vain vähän tulosten analysoimiseen tai taloudellisena ohjaus- ja kontrollivälineenä.

Ennustejärjestelmän kaksi tärkeintä kohdetta olivat kassavirta ja oma pääoma. Kassavirta vaihteli hyvin voimakkaasti kuukausittain johtuen liiketoiminnan kehitysvaiheesta. Kassavirran ennustamisessa keskityttiin kassavajeiden välttämiseen. Kassavirran ei oletettu kasvattavan kassaa niin suureksi, että käteisen rahan määrä olisi pitänyt sitoa tuottavampiin sijoituksiin tehottomuuden välttämiseksi. Oman pääoman ennustamisessa olennaisinta oli oman pääoman säilyminen positiivisena erityisesti tilinpäätöshetkellä. Negatiivisella omalla pääomalla tilinpäätöksessä oletettiin olevan mahdollista haittaa liiketoiminnalle. Sekä kassavirran että oman pääoman kehityksen oli aiemmin toivottu korjaantuvan liiketoiminnan kasvun myötä. Samanlaisen tilanteen kuvasi myös Sandelin (2008).

Richbellin ym. (2005) mukaan pienissä yrityksissä suunnittelua tehtiin 50 %:ssa yrityksissä 3-5 vuoden ajalle, mutta 40 %:a yrityksistä teki suunnitelmat 1-2 vuodeksi. Tutkijoiden mukaan on epävarmaa voidaanko näitä suunnitelmia pitää muodollisina, joten eroavuus Arnoldin ja Hatzopoulosin (2000) tutkimukseen voi johtua erilaisista määritelmistä budjetoinnille. Aho (2002) suosittaa artikkelissaan ennusteiden pituuksiksi kolmea kuukautta ja yhtä vuotta. Hallituksen puheenjohtajan (haastattelu 31.1.2008) toiveet olivat samanlaisia ja hän halusikin kolmen kuukauden tarkan ennusteen ja 12 kuukauden karkean ennusteen. Karkeassa ennusteessa suurin merkitys oli kassavirran ja oman pääoman riittävyydellä, tarkassa ennusteessa tulojen ja kustannusten erittely analysointia varten oli puolestaan myös tärkeää. Myös karkean ennusteen voi olettaa täyttävän Arnoldin ja Hatzopoulosin määritelmän tarkasta budjetista. Pidemmälle ajalle ulottuvaa hahmotelmaa case-yrityksessä ei tehty, koska sille ei koettu olevan tarvetta ongelmien ollessa ajankohtaisia lyhyellä aikavälillä.

Analysoinnin osalta tärkeimmäksi koettiin ennusteiden ja toteutuneiden tulosten erojen selvittäminen myynnin ja suurimpien kustannuserien kohdalta. Analyysin oli tarkoitus

olla lähinnä pintapuoleinen, usein hallituksen kokouksissa nopeasti annettu suullinen selvitys ennusteiden ja toteutuneiden tulosten eroista.

4.1.2 Liiketoiminnan ymmärtäminen

Liiketoiminnan ymmärtäminen käsittää kolme vaihetta: organisaation strategian selventäminen, sidosryhmäanalyysi ja liiketoimintaprosessin ymmärtäminen.

Organisaation strategian selventäminen pitäisi olla lyhyt tehtävä, jonka tarkoitus on varmistaa, että suorituskykymittariston suunnittelu rakentuu strategian pohjalle (Andersen ja Fagerhaug, 2002, s. 49–50). Case-yrityksessä ei selkeää strategiaa ollut, vaan toimintaa ohjattiin erilaisilla taloudellisilla tavoitteilla sekä muilla hallituksen tekemillä päätöksillä. Strategisia aiheita käsiteltiin hallituksen kokouksissa aina niiden ollessa ajankohtaisia, mutta niiden pohjalta ei tehty tulevaisuuteen ulottuvaa toimintasuunnitelmaa. Sen sijaan voidaan sanoa, että toimintaa suunniteltaessa taustajatatuksina toimivat kustannustehokkuus ja myynnin kasvattaminen. Näillä pyrittiin varmistamaan yrityksen selviäminen nykyisestä ongelmallisesta tilanteestaan. Pidemmän aikavälin suunnittelua ei hallituksen toimesta tehty. Keskusteluissa kuitenkin pohdittiin mahdollisina tulevaisuuden skenaarioina toiminnan myymistä jollekin isolle alan toimijalle, yhdistymistä toisen samaa kokoluokkaa olevan kilpailijan kanssa, liiketoiminnan supistamista kannattavuuden saavuttamiseksi nopeasti tai liiketoiminnan kehittämistä entisellä tavalla ja kannattavuuden noustua positiiviseksi mahdollista voimakasta panostusta toiminnan laajentamiseen.

Samoin kuin Dentin (1991) kuvaamassa muutostilanteessa laskentatoimen kehittäminen muutti case-yrityksen kulttuuria yrittäjähenkisestä enemmän tuloshakuiseksi yritykseksi. Ts. yrityksessä ryhdyttiin ajattelemaan enemmän toiminnan vaikutusta taloudelliseen tulokseen. Case-yrityksessä muutoksen vaikutuksen huomasi mm. yrityksen sisällä käytävissä keskusteluissa, joissa myynnin ja muun toiminnan taloudellinen kannattavuus nousi yhä useammin esiin. Dentin mukaan laskentatoimi auttaa yritystä

tuottomahdollisuuksien löytämisessä ja kannattamattomien toimintojen havaitsemisessa ja lopettamisessa. Vaikka ulkopuoliset sijoittajat olivat olleet toiminnassa mukana jo vuoden, vallitsi yrityksessä osittain edelleen ajatus, että kasvava myynti korjaa aikanaan taloudellisen tilanteen, eikä tietoa tämän ajatuksen taustalle tai suunnitelmaa sen toteuttamiseksi ollut. Mooresin ja Yuenin (2001) esittämällä jaolla case-yritys voidaan luokitella synty- ja kasvuvaiheiden väliin. Yrityksen tavoitteena oli siirtyä elinkaareensa kasvuvaiheeseen.

Kustannustehokkuuteen pyrittiin päättämällä kaikista suurista kustannuksista sekä henkilöstökustannusten muutoksista hallituksen kokouksissa. Myynnin kasvattaminen oli pitkälti myyntiosaston ideoinnin varassa. Hallitukselle esitettiin ja siltä haettiin hyväksyntä usein vasta valmiille suunnitelmille.

Taloudellisten tavoitteiden pohjalta päätettiin hallituksen kokouksessa aina seuraavan kuukauden toimenpiteistä sekä arvioitiin myös tarpeita pidemmälle ajalle. Rullaavaa budjettia suunniteltaessa tätä ajattelua sovellettiin valittaessa budjetoinnin painopisteitä.

Sidosryhmäanalyysin perusteella selvitetään ne tahot, joilla on kiinnostusta organisaatioon ja sen toimintaedellytyksiin (Andersen ja Fagerhaug, 2002, s. 49). Case-yrityksessä sidosryhmäanalyysi rajattiin yrityksen sisäisiin sidosryhmiin eli omistajiin, hallitukseen ja työntekijöihin. Hallitukseen kuului myös ulkoisista sidosryhmistä sijoittajat. Muiden ulkoisten sidosryhmien, asiakkaiden, kilpailijoiden ja tavarantoimittajien, analysoimista pidettiin toiminnan tässä vaiheessa turhana.

Hallituksessa oli projektin alkuvaiheessa edustettuna kaikki paitsi kaksi omistajaa, joista toinen toimi yrityksen toimitusjohtajana. Hallitukseen kuulumaton omistaja oli kuitenkin hyvin tiiviisti sidoksissa yritykseen päivittäin, koska hän työskenteli toisen yrityksen palveluksessa samoissa toimitiloissa. Etenkin hallituksessa olevien sijoittajien tiedontarve oli merkittävä. Hallituksen kokouksissa käydyt keskustelut sekä kokouksiin valmisteltu materiaali muodostivat pääosan tiedosta, jonka nämä sijoittajat yrityksestä

saivat. Jossain määrin, etenkin projektin loppupuolella, hallituksen puheenjohtajana toiminut sijoittaja oli yhteydessä suoraan toimitusjohtajaan.

Yrityksen työntekijöiden budjettia koskevaa tiedontarvetta pidettiin hyvin vähäisenä, joten hallituksen kokouksissa voitiin helposti jakaa tarvittavat tiedot kaikille niitä hyödyntäville. Kaikkia osastoja ja sitä kautta kaikkia työntekijöitä kuunneltiin ennusteita laadittaessa, mutta toteutuneita tuloksia ei juuri yrityksen sisällä jaettu. Tämän vuoksi erityisesti budjetin esittämistapaa kehitettäessä hallitukselta tulleella palautteella oli suuri merkitys.

Liiketoimintaprosessit voidaan jaotella kahteen päätasoon. Ensisijaiset prosessit ovat prosesseja, jotka ovat keskeisiä ja tuottavat arvoa yritykselle. Toissijaiset prosessit sisältävät tuki- ja kehitysprosessit. (Andersen ja Fagerhaug, 2002, s. 56–57) Case-yrityksen tarjoama palvelu oli luonteeltaan helposti monistettava uusille asiakkaille. Tämän vuoksi yrityksen ensisijaisiksi prosesseiksi voidaan todeta myynti ja myytyjen palveluiden ja laitteiden asennus. Näiden osuus henkilöstökuluista oli matala, n. 25 %:a. Kehitysprosessit muodostivat yrityksen suurimman kuluerän johtuen yrityksen voimakkaasta panostuksesta tuotekehitykseen. N. 50 %:a henkilöstökuluista aiheutui tuotekehityksestä. Loppuosa henkilöstökuluista kohdistui hallintoon. Tämä jaottelu perustuu karkeaan arvioon tekniikan osaston työtuntien jakautumisesta myynnin ja tuotekehityksen välille. Ainoastaan teknisen johtajan työmäärä painottui lähes pelkästään tuotekehitykseen, mutta muiden osaston työntekijöiden työnkuva vaihteli paljon myynnin aiheuttamien vaatimusten mukaan. Työtuntien jakautumista ei yrityksessä mitattu.

Muista kuin henkilöstökuluista suurin osa oli myynnin kuluja. Myynnin osalle voidaan laskea suurena kulueränä ulkopuolisilta ostetut palvelut, jotka käsittivät pääasiassa ns. verkkovuokramaksuja. Laitteistoa hankittiin yritykseen tarpeen mukaan ja varastojen taso pidettiin hyvin matalana, joten se ei sitonut paljoakaan pääomaa. Yleiskustannuksia ei yrityksessä jaoteltu, mutta henkilöstökulujen suhdetta voi pitää kuvaavana myös niiden osalta.

4.1.3 Olemassa oleva ennustejärjestelmä

Olemassa oleva ennustejärjestelmä oli tehty hyvin karkealla tasolla. Ennusteeseen koottiin myyntijohtajan arvio myynnin kehityksestä sekä toimitusjohtajan yhdessä talousosaston kanssa tekemä arvio kustannuksista. Näitä arvioita ei voida pitää suunnitelmallisina, vaan toimintaa ohjattiin niistä erillään. Richbell ym. (2005) huomasivat vastaavan yli puolessa tutkimistaan pienistä yrityksistä. Flamholtz (1983) pitää tällaista järjestelmää kontrollin osalta heikoimpana.

Tulojen ennustaminen kassavirralla tarkasteltuna oli projektin alussa hyvin haastavaa. Vaihtelua selitti myynnin vaihtelun lisäksi selkeän laskutusrutiinin puuttuminen. Kertaluoteisia tapahtumia laskutettiin vaihtelevan ajan kuluttua. Tähän suurimpana syynä olivat tiedonkulun puutteet yrityksen sisällä. Laskutustietoja tuli sekä myynti- että tekniseltä osastolta, mutta tiedot tulivat jossain määrin satunnaisesti eikä niitä koordinoitukaan. Aikaperusteisessa myynnissä laskutusjaksot vaihtelivat epäsäännöllisesti kuukaudesta 12 kuukauteen, kuitenkin niin, että suurimmissa laskuissa vaihtelua oli kuukaudesta kahteen. Tähän vaikutti suurelta osin laskutustietojen vaatima manuaalinen työ sekä koko laskutusprosessin vaatima työmäärä. Summaltaan pieniä laskuja ei ollut siis taloudellisesti kannattavaa lähettää tiheällä välillä niiden vaatiman työmäärän takia.

Myyntiennusteen laatimisen teki hankalaksi myös historiatiedon puuttuminen sekä myynnin voimakas vaihtelu. Ennuste pohjautui lähes pelkästään myyntitavoitteisiin eikä siinä huomioitu toteutuneita tuloksia. Myyntitavoitteita asetettaessa ei myöskään kysytty myynnissä työskenteleviltä heidän arvioitaan tulevasta. Myyntitavoitteet osoittautuivat poikkeuksetta liian optimistisiksi, joten myyntiennuste oli optimistisesti vääristynyt.

Kustannusennuste perustui kirjanpidosta saataviin kuukausiraportteihin. Ennusteen heikkoutena oli kustannusten vaihtelu kuukausitasolla mitattuna tilikauden aikana, mikä

johtui toimittajien laskutuskäytännöistä. Kustannuslaskennan ja kustannusten jaksotuksen puuttuminen lisäsivät myös epätarkkuutta. Lukan (1988) tutkimassa yrityksessä oli huomattu budjetoidusta myynnistä riippuvien kustannusten säilyvän, vaikka myynti ei budjetoidulle tasolle ylittäisikään. Tämän vuoksi liian suuri budjetoitu myynti aiheutti helposti suuren negatiivisen ennustevirheen. Kustannusennustetta ei yhdistetty muihin ennusteisiin, joten esimerkiksi myyntiennusteessa tapahtuneet muutokset eivät välittyneet automaattisesti kustannusennusteeseen.

Kustannusten osalta suurta vaihtelua aiheutti toimittajien vaihteleva laskutuskäytäntö. Laskutusjaksot, jotka tavallisesti olivat kuukauden mittaisia, voitiin laskuttaa yhdestä kuuteen kerrallaan. Laskut myös sisälsivät usein virheitä, ja reklamoinnin vuoksi niiden käsittely ja maksaminen vaihtelivat ajallisesti. Lisäksi vaikka yrityksellä ei merkittävää varastoa ollut, saattoi merkittävien kauppojen hankintojen ja myyntilaskutuksen välillä olla jopa useita kuukausia johtuen tiedonkulun ongelmista yrityksen sisällä.

Hallituksen puheenjohtaja (haastattelu 31.1.2008) kaipasikin sekä myynti- että kustannusennusteisiin lisää tarkkuutta. Myynnin osalta ns. osumatarkkuutta tuli myyntiennusteissa parantaa ja selkiyttää laskutuskäytäntöä, jotta kuukausittainen vaihtelu vähenisi. Kustannusten osalta tarkkuuden parantamisen lisäksi piti kustannusten esittäminen liittää selkeämmin varsinaiseen liiketoimintaan erityisesti merkittävimpien toimittajien laskujen osalta.

4.1.4 Merkittävimpien seurannan kohteiden määrittäminen

Hallituksen puheenjohtajan haastattelussa (haastattelu 31.1.2008) sekä keskusteluissa toimitusjohtajan kanssa tulivat selkeästi ilmi kaksi tärkeintä seurannan kohdetta, kassavirta ja oma pääoma, joiden ennustamiseen budjetoinnissa tulee keskittyä.

Yhtiön kassavirta oli projektin alussa poikkeuksetta negatiivinen kuukausitasolla mitattuna. Projektin kuluessa erityisesti myynnin kasvun vaikutuksesta kassavirta

kääntyi positiiviseksi kuukausina, jolloin laskutettiin suuri määrä aikaperusteista sekä kertaluoteista myyntiä. Myös kirjanpidollinen tulos vaihteli vastaavasti kuukausittain, sillä jaksotus suoriteperusteella olisi vaatinut liian paljon työtä. Toimintaa haluttiin kehittää kassavirran osalta tasaisemmaksi, mutta jo sitä ennen ennustejärjestelmään liitettiin kontrolliosia, jossa myynti jaksotettiin suoriteperusteella. Tällä tavoin pyrittiin saamaan entistä parempi käsitys myynnin ja tuloksen todellisista tasoista.

Oman pääoman osalta ennustamisessa tärkein tavoite oli välttää oman pääoman putoaminen negatiiviseksi. Erityisesti tilinpäätöshetkellä oman pääoman haluttiin olevan positiivinen. Tillinpäätöksessä esiintyvän negatiivisen oman pääoman oletettiin haittaavan myyntiä sekä mahdollisten rahoitusratkaisujen käyttöä. Korollista velkaa yrityksellä oli vain vähän, mutta sen lisäämistä pidettiin mahdollisena tulevaisuuden ratkaisuna kassavirtaongelmaan. Omaa pääomaa oli vahvistettu useaan otteeseen suunnatuilla osakeanneilla, mutta yritykseen sijoittaneilla ei ollut halua sijoittaa enempää kuin yrityksen ehdoton tarve oli. Tämän vuoksi oma pääoma ei missään vaiheessa noussut kovin suureksi.

Aho (2002) suosittaa erilaisiin tulevaisuuden skenaarioihin perustuvien vaihtoehtolaskelmien sisällyttämistä budjetoitijärjestelmään. Case-yrityksessä ei alussa tällaisia laskelmia laadittu. Osittain niitä pidettiin tarpeettomina, koska ennusteita tarkennettiin kuukausittain uuden tiedon mukaisiksi. Toisaalta hallitukselle haluttiin tarjota vain yksiin oletuksiin perustuva ennuste, jonka mukaan toimenpiteitä voitiin suunnitella.

4.1.5 Käytettävän ohjelman valinta ja prosessin dokumentointi

Franks (1994, s. 68) kehottaa vahvasti hankkimaan valmiin ohjelman ja räätälöimään sitä yritykselle sopivaksi. Hän epäilee yritysten tarpeiden olevan niin samankaltaisia, että valmiilla taloushallinnonjärjestelmillä pitäisi kyetä täyttämään nämä tarpeet.

Aho (2002) pitää taulukko-ohjelmistoa työläänä vaihtoehtona budjetoinnin laatimisessa. Vaikka monet yritykset aloittavat budjetoinnin Excelillä, kertautuvat virhemahdollisuudet sekä ylläpidon ja kehittämisen tarpeen suuri kasvu tekevät siitä huonon työkalun valmiisiin budjetointiohjelmistoihin verrattuna. Case-yrityksen tarpeet järjestelmää kohtaan olivat niin pienet, että erillisen järjestelmän hankkiminen ei olisi ollut kustannus-hyöty-suhteessa järkevää eikä budjetointiin varatuilla resursseilla edes mahdollista. Toisaalta myös epäiltiin valmiiden budjetointiohjelmistojen soveltuvuutta case-yrityksen nimenomaiseen tarpeeseen. Voi olla, että case-yrityksen hyvin pieni koko tai taulukkolaskentaohjelmien ja yleisesti tietotekniikan kehitys on osaltaan muuttanut liike-elämää siten, että case-yrityksessä käytetty tapa on tullut helpommin toteutettavaksi verrattuna Franksin ja Ahon ajatuksiin nähden.

Case-yrityksessä päätettiin luoda oma budjetointijärjestelmä käytössä olevalla taulukkolaskentaohjelmalla. Tähän merkittävimpänä syynä oli suurten kustannusten välttäminen, joita olisi aiheutunut valmiin ohjelman hankkimisesta ja räätälöinnistä. Samalla voitiin välttää yhteensopivuusongelmia, joita olisi voinut ilmetä yrityksessä jo käytössä olevien käyttöjärjestelmien ja muiden ohjelmien kanssa sekä mahdollisten tulevaisuudessa hankittavien ohjelmien kanssa. Yrityksessä oli kirjanpito-ohjelma, josta tiedot siirrettiin käsin taulukkolaskentaohjelmaan. Vaikka tämä vei aikaa, pidettiin taulukkolaskentaohjelman budjetointiominaisuuksia parempina verrattuna kirjanpito-ohjelmaan. Lisäksi tietojen jakaminen kirjanpito-ohjelmalla oli käytännössä mahdotonta sekä esittäminen hyvin kömpelöä.

Franks (1994, s. 91–93) korostaa dokumentoinnin merkitystä laskentajärjestelmän suunnittelussa. Hänen mukaansa dokumentoinnin laadun merkitys laskentajärjestelmän käytössä on yhtä tärkeää kuin siitä saatavat tulokset. Case-yrityksessä budjetointijärjestelmän dokumentointi liitettiin itse budjettiin. Dokumentointi oli kuitenkin hyvin pintapuoleista. Budjetista näkyi, miten kustannuksia johdettiin myynnin ennusteista, mutta yhteyksiä ei kuvattu sanallisesti eikä varsinaisia perusteita näille yhteyksille esitetty. Tähän syynä oli se, että budjetin laati ainoa talousasioita hoitava

henkilö, joka kykeni esittämään tarvittaessa esittämään nämä tiedot esimerkiksi hallitukselle suullisesti.

Rullaavan budjetoinnin perusajatuksen ollessa sen muokattavuus uuden tiedon pohjalta (Ikäheimo ym., 2005, Järvenpää ym., 2001, Riistama & Jyrkkiö, 1995) on hyvin tärkeää, että ennusteiden perusteet on kirjattu samoin kuin niihin tehtävät muutokset. Budjetin laatiminen siten, että dokumentointi sisältyi siihen, helpotti sen muuttamista budjetoinnin ennusteita tarkennettaessa. Ennusteiden perusteet muuttuivat case-yrityksessä jatkuvasti ns. historiatiedon määrän kasvaessa.

4.1.6 Tiedonkeruumenetelmän valitseminen

Case-yrityksen tietojenkeruu oli budjetointiprosessin alkaessa todella heikolla tasolla. Tiedot olivat hajallaan eri järjestelmissä tai niitä ei ollut ollenkaan. Yrityksessä oli aiemmin tehty kirjanpito kokonaisuudessaan kassaperusteisesti. Kassaperusteiseen kirjanpitoon oli päädytty sen suoriteperusteiseen kirjanpitoon verrattuna pienemmän työmäärän vuoksi koskien etenkin kustannusten jaksotusta. Kirjanpitoa ei nähty mahdollisuutena hankkia liiketoiminnan kehittämistä hyödyttävää tietoa, vaan sillä pyrittiin ainoastaan täyttämään lain vaatima tarve. Tulojen tai kustannusten jaksotusta ei käytetty edes sisäisessä laskennassa, vaan kirjanpidon tietoja käytettiin ennusteiden pohjana lähes yksinomaan. Tulevista kustannuksista oli paras tieto teknisellä osastolla, mutta se oli ainoastaan ajatustasolla eikä dokumentoituna tai muuten jäseneltynä. Myynnin näkymistä saattoi myyntiosastolla olla useita arvioita. Näiden syiden vuoksi ns. historia- ja ennustetietoa oli hyvin niukalti tarjolla.

Budjetointijärjestelmän tulikin toimia myös tiedonkokoajana. Tietoa kerättiin kirjanpidosta sekä myynti- ja kustannusennusteista. Kirjanpitoa tehtiin jatkossakin kassaperusteisesti kustannusten osalta työmäärän pitämiseksi mahdollisimman vähäisenä. Vain tilikauden päättyessä sekä myynti että kustannukset jaksotettiin lain vaatimusten mukaisesti. Kuitenkin budjetointijärjestelmän sisällä ryhdyttiin sisäistä

laskentaa kehittämään suoriteperusteiseksi. Erityisesti myynnin sekä hankinnan ja valmistuksen kuluja jaksotettiin jälkikäteen, jotta tulojen ja menojen yhteys saatiin selkeämmäksi. Tällä tavoin voitiin jaksottaa erityisesti aikaperusteisia kuluja veloittavien toimittajien laskutusta vastaamaan todellisia kustannusten syntyhetkiä.

4.2 Rullaavan budjetointijärjestelmän käyttöönotto

Projektilla oli tavoitteena tuottaa ennustejärjestelmä mahdollisimman nopeasti ennusteiden ja järjestelmän laadun kärsimättä. Alustava versio otettiin jo käyttöön helmikuussa. Vaikka se oli hyvin keskeneräinen, vastasi se paremmin budjetoinnille asetettuja tarpeita kuin aiempi karkea ennuste.

4.2.1 Budjetointijärjestelmän alustavan version testaus ja kehitystarpeiden määrittäminen

Collierin (2005) mukaan pieni yritys voi vastata budjetointiin liittyviin haasteisiin käyttämällä kassavirtapohjaista budjetointia. Ennustemallin tietoja päivitetään aina uusien tilausten varmistuttua. Tällaisella yksinkertaisella mallilla pieni yritys voi ennustaa kassavirtaa, varastojen määrää ja liiketulosta. Samalla mallista saadaan kuukausittaista tietoa ilman erillisiä raportointimenettelyjä. Tämä on todella tärkeä ominaisuus pienelle yritykselle, jolla laskentatoimeen käytettävät resurssit ovat hyvin rajalliset. Taloudelliset tavoitteet saadaan liitettyä malliin ennusteiden kautta, ja niiden saavuttamista voidaan tarkastella halutuilla aikavälillä. Poikkeamiin, etenkin negatiivisiin, voidaan siten tarvittaessa reagoida hyvinkin nopeasti. Case-yrityksessä tehtiinkin ensin kassavirtapohjainen ennuste. Samalla budjetin lyhyen aikavälin tarkkuutta parannettiin ottamalla lyhyen aikavälin ennusteen perusteeksi myyntiosastolta saatu tieto uusista solmituista sopimuksista.

Budjetin alustavaa versiota antamia tuloksia käsiteltäessä nousi useita kehittämiskohteita esiin. Myynti kassavirralla mitattuna oli edelleen liian epätarkka ja vaihtelu

kuukausittain liian suuri. Kustannuksien ennustaminen kassavirralla mitattuna poikkesi toteutuneista luvuista liikaa merkittävien kustannusten osalta. Lisäksi kustannusten ja myynnin yhteys oli epäselvä.

Myyntiennusteiden laadinnassa ryhdyttiin hyödyntämään enemmän laskutuksesta kertyvää historiatietoa myyntiosaston tekemien ennusteiden ohella. Tällaisilla neuvotteluilla pyrittiin saamaan realistisempia myyntiennusteita aiempien ylioptimististen sijaan. Neuvotteluihin osallistui myynti- ja talousosastojen ohella myös toimitusjohtaja. Neuvottelujen hyötynä voidaan myös pitää ennusteiden kriittistä tarkastelua uusista näkökulmista.

Budjetointiprojektin kuluessa laskutuskäytäntöä muutettiin liikevaihdon ja kassavirran tasaamiseksi ja samalla budjetoinnin tiedontarpeita paremmin kattavaksi. Kertaluonteisille myyntitapahtumille luotiin selkeä prosessi, jossa määritettiin henkilöille vastualueet prosessin eri osiin sekä aikataulu, jossa prosessin vaiheet oli tarkoitus toteuttaa. Tämä kehitys nopeutti huomattavasti laskutusta, ja satoi myynnistä aiheutuneet hankintakulut ja tulot selkeämmin toisiinsa. Myös aikaperusteiselle laskutukselle luotiin selkeä rytmi. Myynnin määrästä riippuen laskutusajanjaksoja oli kolmen mittaisia: yksi, kaksi ja neljä kuukautta. Nämä laskutustiedot kerättiin kirjanpidon lisäksi erilliseen myyntireskontraan, jolloin niitä voitiin käsitellä helpommin ennusteita varten.

Kustannusennusteet laadittiin pääosin toimitusjohtajan ja talousosaston toimesta, mutta myös hallituksessa otettiin kantaa suurempiin kustannuseriin. Kassavirtaan perustuvaa ennustetta myytävien tuotteiden ja palveluiden osalta pyrittiin tarkentamaan sitomalla se tiiviimmin myynnin oletettuun kehitykseen. Tämän vuoksi myyntiennusteen tarkkuus vaikutti budjetoinnin onnistumiseen myös kustannusten osalta. Todellisten myynnistä aiheutuvien kustannusten selvittäminen asetti suuren haasteen. Case-yrityksessä kustannuksia jaoteltiin eri toiminnoille vain osittain, koska kustannuslaskennan puuttumisen vuoksi eri prosesseihin käytettäviä henkilöresursseja oli hyvin vaikea

arvioida. Materiaali- ja hankintakulujen jaottelu toimi myös hyvänä pohjana budjetoinnin kehittämiseksi kuvaamaan entistä tarkemmin eri toimintojen kustannuksia.

4.2.2 Budjetointijärjestelmän kehittäminen ja käyttöönotto

Budjetointijärjestelmän kehittämistä haittasi projektille varattujen työresurssien vähäisyys. Lisäresursseja olisi pitänyt hankkia yrityksen ulkopuolelta, jotta vastaan tulleisiin ongelmiin olisi voitu etsiä kattavammin ratkaisuja. Granlundin (2001) mukaan vastaava ongelma voi esiintyä myös suuressa yrityksessä. Tällöin projektista saatavan hyödyn oletetaan olevan arvoltaan alempi kuin sen vaatimat resurssit ovat. Tosin Granlund huomauttaa, että jo muutoksesta vihjaaminen aiheutti vastarintaa, joka johti epätarkkaan hyöty/kustannus-analyysiin, jonka lopputulos oli muutosta vastustaville mieluinen. Case-yrityksessä resurssien puute ei johtunut muutosvastarinnan vääristämisestä hyöty/kustannus-analyysistä, vaan kasvavan liiketoiminnan talousosastolle tuottamasta aiempaa suuremmasta työmäärästä.

Budjetointia pyrittiin parantamaan hyödyntämällä enemmän historiatietoa, jonka määrä projektin kuluessa kasvoi. Sekä myynnin että kustannusten osalle historiatiedon avulla voitiin luoda tarkempia arvioita asiakkaiden ja toimittajien maksu- ja laskutuskäytännöistä. Lisäksi sen avulla pyrittiin edelleen parantamaan suoriteperusteisten myyntiennusteiden tarkkuutta.

Asiakkaiden maksukäyttäytymistä analysoimalla tehtiin arvio, miten myyntilaskuista kertynyt saaminen saatiin maksuina yritykselle. Tuloksena havaittiin, että ajallaan maksavien, hieman myöhässä maksavien sekä paljon myöhästyvien ja maksamatta jättävien osuudet pysyivät melko samantasoisina kuukaudesta toiseen. Myös suoriteperusteisen myynnin ennustaminen tarkentui lisääntyneen historiatiedon myötä. Toistuvasti liian optimistisiksi tehdyt myyntiennusteet muuttuivat realistisemmiksi, koska niitä oli helpompi verrata aiempiin toteutuneisiin tuloksiin, sillä ennusteita koskevissa neuvotteluissa suuri poikkeama näiden välillä piti voida perustella tai

ennustetta muutettiin. Edellä mainitut syyt yhdessä case-yrityksen selkiytyneen laskutuskäytännön kanssa tarkensivat huomattavasti myynnin kassavirran ennustamista.

Kassavirtaan perustuvan ennusteen ja toteutuneiden tulosten vertailu osoitti, että kustannusten ennustaminen ei tällä tavoin antanut riittävän tarkkoja tuloksia. Tämän vuoksi kassavirtaennusteen rinnalle otettiin kassa- ja suoriteperusteisen ennusteen sekamuoto. Erityisesti palveluntoimittajien laskutuskäytännön sekavuuden aiheuttaman ennusteiden epätarkkuudelle ei ratkaisua historiatiedon avullakaan löydetty, joten ne otettiin ennusteessa huomioon ajankohdalla, jolloin niiden laskutus aikaisintaan oli ollut mahdollista. Tällä tavoin budjetti kuvasi liiketoimintaa tarkemmin.

Budjetoinnissa materiaali- ja muita hankintakuluja suurimpien kustannuksien osalta kuitenkin jaoteltiin eri prosesseille. Tämän tarkoituksena oli vastata hallituksen puheenjohtajan tarpeeseen saada tietoa, miten kustannukset jakautuvat eri liiketoiminnan osiin (haastattelu 31.1.2008). Samaan tarpeeseen pyrittiin myös parantamalla myytävien tuotteiden varaston hallintaa. Varaston määrää pienennettiin huomattavasti ja sen täydennykset sidottiin sovittuun myyntiin. Aiemmin osa tuotteista oli saattanut olla varastossa pitkään ennen varsinaista tarvetta niille, joten kustannus oli eriytynyt myynnistä ajallisesti, mikä oli osaltaan vaikeuttanut kustannusennusteen tekoa.

Tutkijan ennako-oletuksena oli, että budjetoinnin käyttöönotto olisi kohdannut vastarintaa johtuen yrityksen hyvin epämuodollisesta kulttuurista. Yrityksessä ei käytetty muodollista raportointia kirjanpitoa lukuun ottamatta, vaan tietoa toiminnasta välitettiin vaihtelevasti epämuodollisin keinoin, esimerkiksi suullisesti. Ainoastaan hallitukselle talousosasto ja tekninen osasto tekivät raportit ja ennusteet tulevasta. Kuitenkaan näkyvää muutosvastarintaa ei ilmennyt. Tähän voi hyvin olla syynä tiivis ja pieni työyhteisö. Masquefan (2008) mukaan tällaiset vahvat siteet organisaation sisällä helpottavat suorituksen arviointijärjestelmien käyttöönottoa muutosvastarinnan osalta, ja case-yrityksessä tehdyt havainnot tukevat tätä myös ennustejärjestelmän käyttöönoton osalta.

Toinen syy muutosvastarinnan puuttumiseen oli oletettavasti budjetointiprosessin ulottaminen koskemaan kaikkia yrityksessä työskenteleviä. Myyntiennusteita varten myyntiosasto antoi oman arvionsa tulevasta ja tekninen osasto arvion lyhyen ajan asennuksistaan, joiden pohjalta myynnin laskutusta ja kassavirtaa ennustettiin. Rullaavaa budjetointia ei käytetty alkuvaiheessa kontrollivälineenä, mikä varmasti osaltaan helpotti järjestelmän käyttöönottoa.

Case-yrityksessä ryhdyttiin kehittämään rullaavaa budjetointia vastaamaan yrityksen ennustamisessa kohtaamia haasteita. Aiemman ennustejärjestelmän tarkkuus oli ollut liian heikko oman pääoman ja kassavirran ennustamisen kannalta. Ennusteita parannettiin hyödyntämällä historiatietoa sekä pyrkimällä realistisempiin oletuksiin aiemman optimismin sijaan. Budjetointia kehitettäessä parannettiin samanaikaisesti yrityksen laskutusprosessia. Tämän ansiosta liiketoiminnan kannattavuus ja kassavirta tulivat helpommin ennustettaviksi ja kertyvä historiatieto tuli luotettavammaksi. Näillä toimenpiteillä sekä oman pääoman että kassavirran ennusteet saatiin riittävän tarkalle tasolle.

Verrattaessa Morlidgen ja Playerin (2010) esittämiä hyvän budjetin vaatimuksia case-yrityksessä toteutuneeseen järjestelmään ennusteiden toteutettavuus nousi suurimmaksi ongelmaksi. Budjetointijärjestelmällä olisi voitu tehdä erilaisia skenaarioita ja niiden avulla tehdä toimintasuunnitelmia, mutta ainoastaan yhtä ennustetta käytettäessä järjestelmä tuki heikosti toiminnan yksityiskohtaista suunnittelua. Ennusteet voitiin laatia sopivalla aikataululla ja niiden tarkkuus lyhyellä aikavälillä parani riittävälle tasolle, vaikka ne poikkesivat toteutuneista luvuista edelleen optimistiseen suuntaan. Ennusteita laadittiin pääosin välittämään tietoa liiketoiminnan kehityksestä ja ennustamaan yrityksen taloudellista tilannetta, eikä järjestelmää käytetty esimerkiksi motivoinnin välineenä. Järjestelmästä tuli myös kustannustehokas, koska siihen ei varattu paljoa resursseja. Toisaalta suuremmalla panostuksella järjestelmästä saatava hyöty olisi voinut kasvattaa kustannustehokkuutta. Näiltä osin järjestelmä vastasi melko hyvin sille projektin alussa asetettua tavoitetta. Se paransi ennusteiden tarkkuutta ja toi kustannusten ja tulojen riippuvuuksia esiin. Kuitenkin järjestelmän käytettävyyteen jäi

huomattavasti parannettavaa. Lisäksi ennusteiden toteutettavuus ja budjetoinnin käyttäminen myös muihin kirjallisuudessa esitettyihin tehtäviin edellyttävät järjestelmän edelleen kehittämistä.

5. Johtopäätökset

Case-yrityksessä rullaavaa budjettia ei käytetty auktorisointijärjestelmänä, vaan suurimmista kustannuksista päätettiin edelleen hyvin yksityiskohtaisesti hallituksessa. Tältä osin rullaavan budjetin käyttö case-yrityksessä erosi kirjallisuudessa esitetystä (Sivabalan, 2009). Syynä tähän oli case-yrityksen koko. Pienessä yrityksessä ei ollut eri liiketoiminta-alueita tai muita syitä jakaa toimintaa osiin, joten muodollisen päätöksenteon jakamiselle ei nähty tarvetta. Päätöksentekoon voi kuitenkin katsoa kaikkien osallistuvan epämuodollisen vaikuttamisen kautta. Projektin kuluessa budjetoinnin tehtävät laajenivat myös osin toimimiseen viestintäkanavana sekä kontrollivälineenä. Näiden tehtävien merkitys jäi kuitenkin vähäiseksi. Sen sijaan budjetin toivottiin motivoivan yrityksen johtoa hallituksessa tehdyn ennusteen ja toteutuneiden tulosten vertailun kautta. Rullaavan budjetoinnin merkittävin tehtävä oli kuitenkin taloudellinen ennustaminen ja suunnittelu. Ennustamisen tarvetta korosti yrityksen heikohko taloudellinen tilanne kassavirran ja tuloksen ollessa negatiivisia. Lisäksi toiminnan voimakas vaihtelu lisäsi tarvetta ennusteelle. Ennusteen pohjalta tehtiin päätöksiä esimerkiksi suurten kustannuserien ajankohdista.

Budjetointia kohtaan kohdistetun kritiikin aiheita ei case-yrityksessä koettu merkittäviksi ongelmiksi. Yrityksen toimintaan ei ollut vielä tullut vakiintuneita toimintatapoja ja henkilöstön roolit olivat myös jatkuvassa muutoksessa. Työyhteisö oli pienestä koosta johtuen hyvin tiivis, mikä osaltaan vaikutti siihen, että muutosvastarintaa ei havaittu. Muutosvastarinnan puuttumiseen vaikuttivat myös kaikkien osallistuminen budjetointiprosessiin. Budjettia varten tietoa kerättiin kaikilta yrityksessä työskenteleviltä. Toisaalta vanha organisaatorakenne pidettiin ennallaan eikä ”vapaaseen työkuultuuriin” puututtu, vaan budjetin käyttö kontrollivälineenä rajattiin ainoastaan yrityksen johtoon. Näiden vuoksi budjetoinnista aiheutuvia sosiologisiksi tai psykologisiksi luokiteltavia ongelmia ei joko havaittu tai tunnistettu. Taloudellisiksi luokiteltavat ongelmat puolestaan pyrittiin ratkaisemaan tai ne voitiin sivuuttaa, koska uuden järjestelmän koettiin parantavan tilannetta budjetointia edeltävään aikaan verrattuna. Ainoastaan budjetoinnin vaatimaa ajankäyttöä voitiin case-yrityksessäkin

pitää ongelmana. Suunnitteluun ja käyttöönottoon varattu työresurssi ei mahdollistanut ratkaisujen etsimistä kattavasti, vaan osin ennusteisiin vaikutti edelleen ns. peukalotuntuma. Suurin osa budjetointia kohtaan esitetystä kritiikistä on peräisin suuremmista yrityksistä, joten koon voi olettaa toimivan ainakin osittaisena syynä case-yrityksestä tehdyille havainnoille. Lisäksi ongelmia voi olettaa ilmaantuvan myös budjettia käytettäessä.

Merkittävin syy budjetoinnin aloittamiselle case-yrityksessä oli ulkopuoliselta sijoittajalta tullut vaatimus paremmista ennusteista. Ennusteiden laatuun oli vaikuttanut liiketoiminnan voimakas vaihtelu sekä aiemman budjetointijärjestelmän kehittymättömyys. Rullaavaan budjetointiin päädyttiin sen lukujen tuoreuden ja helpon muokattavuuden vuoksi. Yritys oli myös kasvanut henkilöstön määrällä mitattuna ja liiketoiminta oli vakaantunut perustamisvaiheen jälkeen. Myös toimitusjohtajaa oli vaihdettu perustajasta yhteen omistajista, joten kaikki yleisimmät teoriassa mainitut syyt löytyivät budjetoinnin aloittamisen taustalta.

Vaikka budjetoinnin muotoa valittaessa ei sen soveltuvuutta organisaatioon arvioitu, onnistui valinta hyvin. Rullaavan budjetoinnin joustavuus ja muokattavuus mahdollisti kaikkien työntekijöiden osallistumisen ennusteiden laadintaan. Toisaalta budjettia ei ryhdytty käyttämään kontrollivälineenä, mikä helpotti sen käyttöönottoa ns. vapaassa työskentelyssä.

Ennusteiden tarkkuus parani uuden järjestelmän käyttöönoton myötä riittävälle tasolle. Tähän syynä oli sekä historiatiedon että muun organisaatiossa olevan tulevaisuutta koskevan tiedon parempi hyödyntäminen. Myös työntekijöiden sitoutuminen ennusteisiin ja positiivinen suhtautuminen budjetointiin osaltaan paransivat ennusteiden tarkkuutta. Edelleen kuitenkin myyntiennusteisiin sisältyi vinouma positiiviseen suuntaan. Tähän olisi voinut olla mahdollista vaikuttaa tekemällä erilaisia skenaarioennusteita, mutta ennustamisen saavutettua riittävän tarkkuuden ei resursseja haluttu käyttää budjetointiin enempää.

Tässä tutkimuksessa pyrittiin porautumaan syvälle case-yrityksen budjetointiprosessiin. Tulokset ovat jättävät kuitenkin useita kysymyksiä avoimeksi. Tutkijan rooli projektissa on voinut vaikuttaa tuloksiin, joten vertailevalla case-tutkimuksella tai suurempaan yritysjoukkoon kohdistuvalla tutkimuksella voisi selvittää havaintojen yleistettävyyttä. Lisäksi mahdolliset budjetin käytön aikaiset ongelmat ja organisaation suorituksen muutokset jäivät tässä tutkimuksessa selvittämättä.

Lähdeluettelo

Kirjallisuus

Abernethy, M. ja Chua, W., 1996 A field study of control system “redesign”: The impact of institutional processes on strategic choice, *Contemporary Accounting Research*, **13**, 569–606

Agbejule, A. ja Saarikoski, L., 2006 The effect of cost management knowledge on the relationship between budgetary participation and managerial performance, *The British Accounting Review*, **38**, 427-440

Aho, T., 2002 Budjetointityökalut tukevat yritysjohton suunnittelua ja päätöksentekoa, *Tilintarkastus*, **5**, 7-11

Andersen, B. ja Fagerhaug, T., 2002. *Performance Measurement Explained – Designing and Implementing Your State-of-the-Art System*, ASQ Quality Press, Milwaukee

Arnold, G. ja Hatzopoulos, P., 2000. The theory-practice gap in capital budgeting: evidence from the United Kingdom, *Journal of Business Finance & Accounting*, **27**, 603-625

Brown, J., Evans, J. ja Moser, D., 2009. Agency theory and participative budgeting experiments, *Journal of Management Accounting Research*, **21**, 317-345

Busco, C., Riccaboni, A. ja Scapens, R., 2006. Trust for accounting and accounting for trust, *Management Accounting Research*, **17**, 11-41

Byrne, S. ja Damon, F., 2008. To participate or not to participate? Voice and explanation effects on performance in a multi-period budget setting, *The British Accounting Review*, **2008**, 207-227

Chandra, A., Menon, N. ja Mishra, B., 2007. Budgeting for information technology, *International Journal of Accounting Information Systems*, **8**, 264-282

Chenhall, R., 2008. Accounting for the horizontal organization: A review essay, *Accounting, Organizations and Society*, **33**, 517-550

Collier, P., 2005. Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting, *Management Accounting Research*, **16**, 321-339

Collier, P. ja Berry, A., 2002. Risk in the process of budgeting, *Management Accounting Research*, **13**, 273-297

Cooper, D., Hayes, D. ja Wolf, F., 1981. Accounting in organized anarchies: Understanding and designing accounting systems in ambiguous situations, *Accounting, Organizations and Society*, **6**, 175-191

Davila, T., 2005. An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms, *Accounting, Organizations and Society*, **30**, 223-248

Davila, T. ja Wouters, M., 2005. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack, *Accounting, Organizations and Society*, **30**, 587-608

Dent, J., 1991. Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality, *Accounting, Organizations and Society*, **16**, 705-732

Durfee, D., 2006. Alternative budgeting, *CFO*, 28

Eisenhardt, K., 1989, Building theories from case study research, *Academy of Management Review*, **14**, 532-550

Ekholm, B-G. ja Wallin, J., 2000. Is the annual budget really dead?, *The European Accounting Review*, **9**, 519-539

Emmanuel, C., Otley, D. ja Merchant, K., 1991. *Accounting for Management Control*, Chapman and Hall, London

Flamholtz, E., 1983. Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives, *Accounting, Organizations and Society*, **8**, 153-169

Franks, R., 1994. *Implementing an Accounting System*, CIMA, London

Frow, N., Marginson, D. ja Ogden, S., 2005. Encouraging strategic behavior while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises, *Management Accounting Review*, **16**, 269-292

Frow, N., Marginson, D. ja Ogden, S., 2010. "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control, *Accounting, Organizations and Society*, **35**, 444-461

Granlund, M., 2001. Towards explaining stability in and around management accounting systems, *Management Accounting Research*, **12**, 141-166

Granlund, M. ja Taipaleenmäki, J., 2005. Management control and controllership in new economy firms – a life cycle perspective, *Management Accounting Research*, **16**, 21-57

Hansen, S., Otley, D. ja Van der Stede, W., 2003. Practice developments in budgeting: An overview and research perspective, *Journal of Management Accounting Research*, **15**, 95-116

- Hansen, S. ja Van der Stede, W., 2004. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis, *Management Accounting Research*, **15**, 415-439
- Hope, J. ja Fraser, R., 1999. Beyond budgeting, *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, **77**, 16-29
- Hope, J. ja Fraser, R., 2003. Who needs budgets?, *Harvard Business Review*, 108-115
- Hope, J., Fraser, R. ja Åkerberg, P., 1999. Eroon budjetoinnista – mitä tilalle, *Fakta*, **3**, 72–76
- Ihantola, E-M., 2006. The budgeting climate concept and its application to case organizations' budgeting – an explorative study, *Scandinavian Journal of Management*, **22**, 138-168
- Ikäheimo, S., Lounasmeri, S. ja Walden, R., 2005. *Yrityksen laskentatoimi*, WSOYpro, Helsinki
- Järvenpää, M., Partanen, V. ja Tuomela T-S., 2001. *Moderni taloushallinto: haasteet ja mahdollisuudet*, Edita, Helsinki
- Kärreman, D., Sveningsson, S. ja Alvesson, M., 2002. The return of machine bureaucracy? Management control in the work settings of professionals, *International Studies of Management & Organization*, **32**, 70-92
- Libby, T. ja Lindsay, M., 2007. Beyond budgeting or better budgeting?, *Strategic Finance*, **89**, 46-51
- Lukka, K., 1988. Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence, *Accounting, Organizations and Society*, **13**, 281-301

- Lukka, K., 1999. Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimessa, *Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja Sarja C-1:1999*, 129-150
- Lynn, M. ja Madison, R., 2004. A Closer Look at Rolling Budgets, *Management Accounting Quarterly*, **6**, 60-64
- Marginson, D., ja Ogden, S., 2005. Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviors, *Accounting, Organizations and Society*, **30**, 435-456
- Markus, M. ja Pfeffer, J., 1983. Power and the design and implementation of accounting and control systems, *Accounting, Organizations and Society*, **8**, 205-218
- Masquefa, B., 2008. Top management adoption of a locally driven performance measurement and evaluation system: a social network perspective, *Management Accounting Research*, **19**, 182-207
- Merchant, K., 1998. *Modern Management Control Systems*, Prentice Hall, New Jersey
- Merchant, K. ja Manzoni, J-F., 1989. The achievability of budget targets in profit centers: a field study, *The Accounting Review*, **64**, 539-558
- Merchant, K. ja Van der Stede, W., 2003. *Management Control Systems*, Prentice Hall, Harlow
- Moore, K. ja Yuen, S., 2001. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective, *Accounting, Organizations and Society*, **26**, 351-389
- Montgomery, P., 2002. Effective Rolling Forecasts, *Strategic Finance*, 41-44

Morlidge, S. ja Player, S., 2010. *Future Ready*, John Wiley & Sons, West Sussex

Myers, R., 2001. Budgets on a Roll, *Journal of Accountancy*, 41-46

Nilsson, F. ja Rapp, B., 1999. Implementing business unit strategies: the role of management control systems, *Scandinavian Journal of Management*, **15**, 65-88

Perren, L., Berry, A. ja Partridge, M., 1998. The evolution of management information, control and decision-making processes in small growth-oriented service sector businesses: exploratory lessons from four cases of success, *Journal of Small Business and Enterprise development*, **5**, 351-361

Player, S., 2003. Why some organizations go “beyond budgeting”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, **14**, 3-9

Reid, G. ja Smith, J. The impact of contingencies on management accounting system development, *Management Accounting Research*, **11**, 427-450

Richbell, S., Watts, H. ja Wardle, P., 2005. Business planning in the small firm: an exploratory study, *Discussion paper series – University of Sheffield Management School*, 1-24

Riistama, V. ja Jyrkkiö, E., 1995. *Operatiivinen laskentatoimi*, WSOY, Porvoo

Sandelin, M., 2008. Operation of management control practices as a package – A case study on control system variety in a growth firm context, *Management Accounting Research*, **19**, 324-343

Sandino, T., 2007. Introducing the first management control systems: Evidence from the retail sector, *The Accounting Review*, **82**, 265-293

Scapens, R., 1990. Researching management accounting practice: the role of case study methods, *British Accounting Review*, **22**, 259-281

Simons, R., 1995. *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts

Sivabalan, P., Booth, P., Malmi, T. ja Brown, D. An exploratory study of operational reasons to budget, *Accounting and Finance*, **49**, 849-871

Taylor, A., 2009. How strategic budgeting can control cost while improving performance, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 53-58

Tuomela, T-S., 2005. The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system, *Management Accounting Research*, **16**, 293-320

Van der Stede, W., 2001. Measuring 'tight budgetary control', *Management Accounting Research*, **12**, 119-137

Wallander, J., 1999. Budgeting – an unnecessary evil, *Scandinavian Journal of Management*, **15**, 405-421

Widener, S., 2007. An empirical analysis of the levers of control framework, *Accounting, Organizations and Society*, **32**, 757-788

Muut lähteet

Beyond Budgeting Round Table Internet-sivusto, tarkastettu 30.11.2010

<http://www.bbrt.org/index.html>

Euroopan komission Internet-sivusto, tarkastettu 19.3.2008

http://ec.europa.eu/environment/ecolabel/pdf/sme_fees/96280_fi.pdf

Taideteollisen korkeakoulun Internet-sivusto, tarkastettu 9.11.2010

<http://www.uiah.fi/projects/metodi/044.htm>

Haastattelu ja hallituksen kokoukset

Hallituksen puheenjohtaja 31.1.2008 kello 15.00–15.30

Hallituksen kokous 4.3. 14.00–16.00

Hallituksen kokous 2.4. 14.00–15.30

Hallituksen kokous 23.4. 14.30–15.30

Hallituksen kokous 30.5. 14.00–16.00

Hallituksen kokous 17.9. 14.00–16.30

Hallituksen kokous 9.10. 14.00–16.00