



# Budjetoinnin kehittäminen laboratorioalan yrityksessä

Julius Taivalmäki

OPINNÄYTETYÖ  
Kesäkuu 2021

Liiketalouden tutkinto-ohjelma

## TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden tutkinto-ohjelma

TAIVALMÄKI, JULIUS:  
Budjetoinnin kehittäminen laboratorioalan yrityksessä

Opinnäytetyö 49 sivua, joista liitteitä 2 sivua  
Kesäkuu 2021

---

Opinnäytetyön tarkoituksena oli ymmärtää kohdeyrityksen budjetointiprosessi, selvittää siihen liittyvät haasteet ja tehdä perusteltu ehdotus uudesta budjetointimenetelmästä toimeksiantajayritykselle. Opinnäytetyön ensisijaisena tavoitteena oli antaa suunta toimeksiantajayrityksen budjetointiprosessin kehittämiseksi, mutta sen lisäksi toimia yleistettävämpänä esimerkkinä myös muille yrityksille. Opinnäytetyön toimeksiantaja oli Fimlab Laboratoriot Oy.

Opinnäytetyön tutkimus toteutettiin tapaustutkimuksena teemahaastatteluiden avulla. Haastattelut toteutettiin seitsemän budjetointivastuullisen kanssa siten, että ensimmäinen haastattelu pidettiin 17.3.2021 ja viimeinen 1.4.2021. Tutkimuksen avulla saatiin selville, että toimeksiantajayrityksen budjetointi noudattaa vuosiperusteiselle budjetoinnille tyypillisiä piirteitä ja se sisältää vuosiperusteiselle budjetoinnille tyypillisiä haasteita. Toimeksiantajayrityksen budjetointi alkaa valmistelevilla töillä kesän alussa, jatkuu vastualueiden toimintasuunnitelmien ja budjettien laatimisella, jonka jälkeen budjetointikierröksillä varsinainen budjetti muokataan hyväksyttävälle tasolle. Budjetointiprosessin haasteina olivat prosessin työläys, budjetin nopea vanheneminen, heikko käytettävyys ohjausvälineenä sekä ”siiloutuneisuus”. Tutkimuksen tuloksena selvisi, että Fimlab Laboratoriot Oy:n julkisomisteisuus sekä julkisen sektorin vuosisyklissä toimiminen, tuo budjetoinnille omat vaatimuksensa ja haasteensa. Omistajat määrittelevät yrityksen tulostavoitteet, ylläpidettävän palvelutason sekä vaikuttavat budjetoinnin aikatauluun.

Kirjoittaja esitti työssään ratkaisuksi rullaavaan ennustamiseen ja suunnitteluun siirtymistä. Keskeisimmiksi asioiksi kirjoittaja arvioi menetelmää valittaessa helpon implementoitavuuden, budjetointimallin selkeyden sekä kyvyn vastata omistajien ja julkisen sektorin vuosisyklin asettamiin vaatimuksiin. Olennaisesti valintaan vaikutti myös yrityksessä koetut budjetoinnin aiheuttamat haasteet, joihin rullaavalla ennustamisella ja suunnittelulla kirjoittajan mielestä pystytään tehokkaasti vastaamaan.

---

Asiasanat: budjetointi, budjetoinnin kehittäminen, rullaava ennustaminen ja suunnittelu

## **ABSTRACT**

Tampereen ammattikorkeakoulu  
Tampere University of Applied Sciences  
Degree programme in Business

TAIVALMÄKI, JULIUS:  
Developing the Budgeting in a Laboratory Company

Bachelor's thesis 49 pages, appendices 2 pages  
June 2021

---

The purpose of this thesis was to gather information on Fimlab Laboratories' budgeting process, the challenges included and to make a justified proposal of the new budgeting method. The primary objective of this thesis was to give a direction to the development of the budgeting but also to act as an example for other companies.

The research part of the thesis was a case study and the results were collected through theme interviews. Seven of the commissioner's employees responsible for budgeting were interviewed between March 17<sup>th</sup> and April 1<sup>st</sup>. The results of the research were analysed by comparing them to theory.

The main findings of the research showed that the commissioner's budgeting followed the characteristics of an annual budgeting process and it included the typical challenges of the annual budgeting. The commissioner's budgeting process starts with preparatory work in the early summer and continues with making the plan of action and budgets by the employees responsible for budgeting of the company. At the final phase of the budgeting process, the main budget is adjusted to an acceptable level. The main problems of the commissioner's budgeting process were its heaviness, fast aging of the budget, weak usability as a controlling tool and the fact that all the seven units only focused on their own budgeting. In the research it was also discovered that the public environment created challenges and requirements for the commissioner's budgeting. The owners define the company goals, the service level and the schedule of the budgeting process.

Based on the findings it was suggested that the commissioner should move towards the rolling forecasting and planning. Easy implementation, clarity of the budgeting model and the ability to meet the demands of owners and operating environment, were the reasons behind the suggestion. The major reason behind the suggestion was also the ability to respond to the challenges presented in the research with the suggested method.

---

Key words: budgeting, development of budgeting, rolling forecast and planning

## SISÄLLYS

|       |  |    |
|-------|--|----|
| 1     | JOHDANTO .....   | 6  |
| 1.1   | Opinnäytetyön taustaa .....                                  | 6  |
| 1.2   | Opinnäytetyön tavoite, tarkoitus ja tutkimuskysymykset ..... | 6  |
| 1.3   | Kohdeyrityksen esittely .....                                | 7  |
| 1.4   | Opinnäytetyön rakenne .....                                  | 7  |
| 2     | BUDJETOINTI .....  | 8  |
| 2.1   | Budjetin ja budjetoinnin määritelmät .....                   | 8  |
| 2.2   | Miksi budjetoidaan? .....                                    | 8  |
| 2.3   | Vuosiperusteinen budjetointi .....                           | 9  |
| 2.4   | Vuosiperusteisen budjetoinnin kritiikki.....                 | 12 |
| 2.5   | Vuosiperusteisen budjetoinnin kehittäminen .....             | 14 |
| 2.5.1 | Ratkaisuehdotuksia .....                                     | 15 |
| 2.5.2 | Tietojärjestelmät .....                                      | 16 |
| 3     | BUDJETOINTIMENETELMIÄ.....                                   | 17 |
| 3.1   | Rullaava budjetointi.....                                    | 17 |
| 3.2   | Toimintoperusteinen budjetointi .....                        | 19 |
| 3.3   | Budjetoimattomuus .....                                      | 20 |
| 3.4   | Budjetoimattomuuden onnistuneet käyttöönotot .....           | 21 |
| 3.5   | Balanced Scorecard.....                                      | 23 |
| 4     | TUTKIMUS JA TUTKIMUSTULOKSET .....                           | 25 |
| 4.1   | Laadullinen tutkimusmenetelmä.....                           | 25 |
| 4.2   | Aiheiston keruu ja analysointi.....                          | 25 |
| 4.3   | Nykyinen budjetointiprosessi.....                            | 27 |
| 4.4   | Budjetoinnin haasteet.....                                   | 29 |
| 4.4.1 | Sisäiset haasteet .....                                      | 29 |
| 4.4.2 | Ulkoiset haasteet.....                                       | 31 |
| 4.5   | Budjetoinnin kehittäminen .....                              | 32 |
| 5     | KEHITYSEHDOTUS .....   | 34 |
| 5.1   | Havaintoja tuloksista .....                                  | 34 |
| 5.2   | Uusi menetelmä vai vanhan kehittäminen?.....                 | 36 |
| 5.3   | Budjetoinnin uudistaminen .....                              | 36 |
| 5.4   | Rullaava ennustaminen ja suunnittelu.....                    | 38 |
| 6     | POHDINTA .....   | 42 |
|       | LÄHTEET.....   | 45 |
|       | LIITTEET .....   | 47 |
|       | Liite 1. Haastattelurunko .....                              | 47 |

Liite 2. Haastattelutiedot ..... 48

## 1 JOHDANTO

### 1.1 Opinnäytetyön taustaa

Yritysten toimintaympäristö on muuttunut viimeisten vuosikymmenien aikana merkittävästi. Markkinoiden globalisoituminen ja teknologian kehittyminen on luonut yrityksen toimintaympäristöstä paikan, jossa joustavuus ja nopea reagoitavuus ovat avainasemassa. Yhä globalisoituva maailma tuo mukanaan yhä enemmän ennalta arvaamattomia tekijöitä, kuten maailmanlaajuisen koronapandemian, jota kukaan ei osannut ennustaa. Tällaisessa toimintaympäristössä jäykkä suunnittelu- ja ohjausprosessi ei yksinkertaisesti toimi. Lisäksi alati kiristynvä kilpailutilanne markkinoilla pakottaa yritykset etsimään jatkuvan liikevaihdon kasvattamisen sijaan myös merkittäviä säästökohteita kustannuksista. Valitettavan usein säästöjä haetaan irtisanomisilla, sisäisten prosessien kehittämistä saavuttavien kustannussäästöjen sijaan. (Åkerberg 2017, 24.)

Vuosiperusteinen budjetointiprosessi on menetelmänä vanhentunut, eikä sen avulla voida enää reagoida riittävän hyvin toimintaympäristön asettamiin vaatimuksiin. Tähän asiaan havahtui myös opinnäytetyön toimeksiantaja, Fimlab Laboratoriot Oy. Opinnäytetyön kirjoittaja on työskennellyt toimeksiantajayrityksessä opinnäytetyöprosessin aikana.

### 1.2 Opinnäytetyön tavoite, tarkoitus ja tutkimuskysymykset

Opinnäytetyön tarkoituksena on teorian ja tutkimuksen avulla luoda käsitys kohdeyrityksen budjetointiprosessista, selvittää sen haasteet ja antaa perusteltu ehdotus budjetointiprosessin kehittämiseksi. Opinnäytetyön tavoitteena on antaa suunta kohdeyrityksen budjetoinnin kehittämiseksi. Opinnäytetyön tavoitteena on osaltaan toimia myös laajemmin hyödynnettävänä esimerkkinä muille yrityksille.

Opinnäytetyön teoria- sekä tutkimusosion avulla pyritään vastaamaan pääkysymykseen, sekä kolmeen alakysymykseen:

Pääkysymys:

- Miten kohdeyrityksen budjetointia voitaisiin kehittää?

Alakysymykset:

- Millaisia haasteita kohdeyrityksen budjetointiin liittyy?
- Millaisia vaatimuksia kohdeyrityksen toimintaympäristö asettaa budjetoinnille?
- Mitä eri vaihtoehtoja budjetoinnin toteuttamiselle on?

### 1.3 Kohdeyrityksen esittely

Fimlab on Suomen suurin laboratorioalan yritys, joka toimii 1200 asiantuntijan voimin yli 110 toimipisteessä ympäri Suomea. Fimlabin liikevaihto vuonna 2020 oli 174Meur. Fimlab on syntynyt julkisten toimijoiden yhtiöittämisen kautta ja yritys on yhä julkisten organisaatioiden omistuksessa. Yrityksen omistajia ovat Pirkanmaan, Kanta-Hämeen, Keski-Suomen ja Vaasan sairaanhoitopiirin kuntayhtymät sekä Päijät-Hämeen hyvinvointikuntayhtymä. Fimlabin ensisijaisena tarkoituksena on tuottaa laadukkaita laboratoriopalveluita omistaja-asiakkailleen. (Fimlab Laboratoriot Oy.)

### 1.4 Opinnäytetyön rakenne

Opinnäytetyön ensimmäisessä luvussa käydään läpi tutkimuksen taustaa, tavoitetta ja tarkoitusta, esitellään tutkimuskysymykset sekä kohdeyritys ja kuvataan opinnäytetyön rakenne. Toisessa luvussa määritellään budjetointi käsitteenä, perehdytään budjetoinnin tarkoitukseen ja vuosiperusteiseen budjetointiin sekä siihen kohdistuvaan kritiikkiin ja sen kehittämiseen. Kolmannessa luvussa esitellään budjetoinnin kokonaisvaltaisempia kehittämisvaihtoehtoja. Neljännessä luvussa esitellään tutkimusmenetelmä, aineiston keruuseen ja analysointiin liittyvät tekijät sekä kerrotaan tutkimuksen tulokset. Viidennessä luvussa kerrotaan tutkimuksen havainnoista ja annetaan kehitysehdotus. Kuudes luku on pohdintaa ja siinä arvioidaan tutkimuksen eettisyyttä, luotettavuutta sekä annetaan ehdotus jatkotutkimuksesta.

## **2 BUDJETOINTI**

### **2.1 Budjetin ja budjetoinnin määritelmät**

Budjetilla eli talousarviolla tarkoitetaan tilikausikohtaisesti laadittavaa rahamääräistä toimintasuunnitelmaa, joka sisältää tavoitteet myös kuukausi-, kvartaali- sekä puolivuositaisella tasolla (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2017, 235).

Budjetoinnilla tarkoitetaan sitä kokonaisvaltaista ja suunnitelmallista prosessia, jonka tuloksena budjetti syntyy ja sen toteutumista seurataan. Budjetoinnin keskeisimpiä tarkoituksia on varmistaa yrityksen strategian ja pitkän aikavälin suunnitelmien toteutuminen konkreettisten lyhyen aikavälin tavoitteiden avulla. (Järvenpää ym. 2017, 235.)

### **2.2 Miksi budjetoidaan?**

Budjetointi liittyy olennaisesti johdon laskentatoimen kautta yrityksen talousjohtamiseen. Yrityksen talousjohtaminen voidaan jakaa kolmeen eri ulottuvuuteen, joita ovat strateginen, taktinen ja operatiivinen johtaminen. Strategiseen johtamiseen kuuluu strategista suunnittelua, strategisia analyysejä, strategista päätöksentekoa sekä strategian toteuttamista. Taktisella johtamisella tarkoitetaan niitä yrityksen johtamiseen liittyviä toimia, jotka tapahtuvat vuositasolla, ja perustuvat laadittuun vuosisuunnitelmaan sekä sen rahamääräiseen toimintasuunnitelmaan eli budjettiin. Yrityksen operatiivisella johtamisella puolestaan tarkoitetaan päivittäisiä johtamis- ja ohjaustoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on varmistaa yrityksen eteneminen kohti vuositasoisesti asetettuja taktisia tavoitteita. (Järvenpää ym. 2017, 14—16, 20.)

Budjetointia pidetään yhtenä merkittävimmistä johtamisen ja talousohjauksen välineistä. Vaikka moni johtaja saattaa olla tyytymätön budjetointiin, on harva haastanut sen aseman tavoitteenasetannan kannalta merkittävänä järjestelmänä.



(Åkerberg 2006, 37.) Budjetointi konkretisoi yrityksen strategian mukaiset kehittämistoimenpiteet ja antaa yritykselle suunnan valitulle ajanjaksolle. Yrityksen taktisen johtamisen keskeisimpänä ohjausmuotona voidaan pitää budjettiohjausta. Budjettiohjauksen tarkoituksena on seurata budjetin toteutumista, analysoida syntyviä budjettieroja sekä suunnitella että toteuttaa korjaavia toimenpiteitä. (Järvenpää ym. 2017, 235.)

Budjetit heijastavat johdon käsityksen tulevista rahavirroista, tuotoista sekä yrityksen taloudellisesta asemasta. Budjetit voivat pitää sisällään niin taloudellisia kuin ei-taloudellisia tekijöitä. Tällaisia tekijöitä voivat olla esimerkiksi henkilöstön määrä tai valmistettujen tuotteiden lukumäärä. (Bhimani, Datar, Horngren & Rajan 2018, 425.)

Budjetoinnin tarkoituksena on vuosittaisen tai tilikausittaisen toiminnan suunnittelu, organisaatio-osien tavoitteiden ja toimenpiteiden suunnittelu, suunnitelmien viestittäminen tulosyksikköjohtajille, johtajiston motivointi yhteisten päämäärien tavoitteluun, toiminnan ohjaaminen haluttuun suuntaan sekä johdon suorituksen arviointi yrityksen suunnitelmaan peilaten. (Järvenpää ym. 2017, 236.)

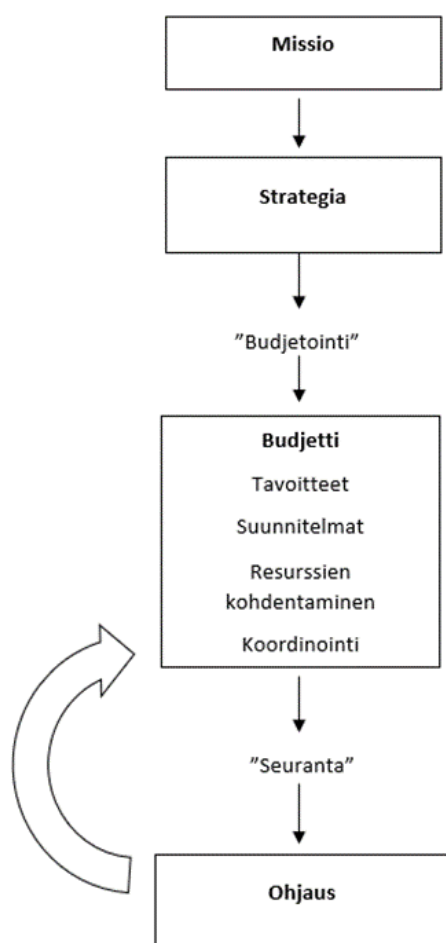
Budjetoinnilla on erilainen rooli julkishallinnon organisaatioissa kuin yrityksissä. Julkishallinnon organisaatioissa budjetointi on usein ylhäältä alas suuntautuva prosessi, jossa painopiste on rahamäärän turvaamisessa tulevalle tilikaudelle, eikä niinkään toiminnan kehittämisessä uusien toimintamallien avulla. Julkishallinnon organisaatiota säätelevät myös tiukat hankintasäännöt. (Åkerberg 2006, 33.)

### **2.3 Vuosiperusteinen budjetointi**

Vuosiperusteisella eli perinteisellä budjetoinnilla tarkoitetaan kokonaisvaltaista prosessia, joka käynnistyy yrityksissä ja julkishallinnollisissa organisaatioissa viimeistään syksyllä ja sen tarkoituksena on määritellä organisaation taloudelliset ja ei-taloudelliset tavoitteet vähintään seuraavalle vuodelle, mutta yleensä 1–3 vuodeksi eteenpäin. (Åkerberg. 2017, 21.)

Perinteisen budjetointiprosessin tulisi alkaa tavoitteiden asettamisella ja niiden keinojen pohtimisella, joilla tavoitteet voidaan saavuttaa. Usein budjetointi aloitetaan edellisen vuoden lukuja korjailemalla ja päivittämällä tiedossa olevien muutosten pohjalta. Tällä tavoin aloitettu budjetointi ei anna sijaa uusille ideoille, kyseenalaista aikaisempia toimintatapoja tai tuo innovatiivisia näkökulmia toimintatapojen kehittämiseen. Päädytään tilanteeseen, jossa budjetti ei tue yrityksen pitkän aikavälin suunnitelmien toteuttamista, vaan siitä muodostuu katto kasvulle ja lattia kustannuksille. (Järvenpää ym. 2017, 246.)

Hopen ja Fraserin mukaan (2003) budjetointi aloitetaan yrityksen mission määrittämisellä ja jatkuu strategiasuunnitelman luomisella. Nämä tekijät luovat perustan budjetoinnille. Tämän jälkeen yrityksen keskukselta lähetetään budjetointipohjat toimintayksiköille, jotka täytetään ja lähetetään takaisin. Kun hyväksyttävä taso on saavutettu ja budjetit hyväksytyt, ylemmän tason johtajat siirtyvät seuraamaan budjetin toteutumista talousraportoinnin avulla. (Hope & Fraser 2003a, 5.)



KUVIO 1. Perinteinen budjetointiprosessi (mukaillen Hope & Fraser 2003a, 5.)

Asetetut tulos- ja kasvutavoitteet ohjaavat budjetin laadintaa, ja ne ilmaistaan joko lukumääräisesti tai prosentuaalisesti. Budjetin käyttäminen toiminnan ohjauksessa vaatii, että sen laatimisessa arvioidaan ennusteiden luotettavuutta, tavoitteiden haasteellisuutta, potentiaalisia ongelmia, kehittämistä tukevaa ilmapiiriä, omistaja-arvon luontia sekä palkitsemista koskevia valintoja. Ennusteiden luotettavuus on yhteydessä ennustusmenetelmien laatuun. Hyvä ennustemenetelmä sisältää herkkyyksianalyysijä sekä erilaisia skenaarioita. Tulosityksikön osalta olisi hyvä laatia erilaisia versioita toimintasuunnitelmasta, esimerkiksi odotukset alittava, neutraali ja odotukset ylittävä versio. Erilaisten toimintasuunnitelmien määrän tulisi korreloida tulevaisuudessa tapahtuvien muutosten kanssa. Budjettiohjauksessa myös hiljaisten signaalien havaitsemisella on olennainen merkitys. (Järvenpää ym. 247—248.)

Tutkimukset osoittavat, että budjetin haasteellisuudella on merkitystä lopputuloksen kannalta. Tutkimus osoittaa, että haasteelliseksi koettava, mutta saavutettavissa oleva budjetti johtaa yleensä parhaaseen tulokseen. Kun tavoitteet asetetaan liian koviksi, saatetaan ne kokea lamauttavaksi, koska niitä ei ole välttämättä realistista saavuttaa. Liian haasteellinen budjetti johtaa helposti sitoutumattomuuteen ja huonompaan tulokseen. Jos budjetti laaditaan tavoitetasoa alemmaksi, se yleensä saavutetaan, mutta parempaan tulokseen olisi voitu organisatiossa päästä. (Järvenpää ym. 2017, 248.)

Budjetoinnin yhteydessä tulisi tunnistaa ja arvioida toimintaympäristöön ja yritykseen kohdistuvia riskejä. Vaikka ongelmat tulevat usein yhtäkkiä ja varoittamatta, tulisi yrityksessä olla mietittynä toimintasuunnitelma kriisien ja ongelmatilanteiden varalle. Hyvä toimintasuunnitelma auttaa yritystä reagoimaan oikein ja riittävän nopeasti tuleviin kriisi- ja ongelmatilanteisiin. (Järvenpää ym. 2017, 248.)

Kehittämistä tukevalla ilmapiirillä on merkitystä budjetoinnin kannustavuuden ja toteuttamistavan kannalta. Kehittämistä tukeva ilmapiiri mahdollistaa sellaisen budjetointimallin kehittämisen, jossa tavoitteet määritellään joustavasti ja niitä voidaan mukauttaa budjettitarkkailusta saatavaa tietoa hyödyntäen. (Järvenpää ym. 2017, 246.)

Shim J., Siegel ja Shim A. (2012) näkevät budjetoinnin kuusitasoisena prosessina, joita ovat: tavoitteiden asettaminen, käytössä olevien resurssien kartoittaminen, budjetointiosista neuvottelu, budjetointiosien tarkastelu ja koordinointi, hyväksynnän saaminen sekä hyväksytyin budjetin jakaminen. Budjetoinnin onnistumisen edellytyksenä on yhteistyö koko organisaation tasolla sekä osaavat budjetointivastuulliset. (Shim ym. 2012, 12.)

Budjettiseurannan tarkoituksena on varmistaa yrityksen pitkän ja lyhyen aikavälin suunnitelmien toteutuminen, arvioimalla budjetin toteutumista sekä tekemällä tarvittavia korjaustoimenpiteitä (Järvenpää ym. 2017, 252).

Budjettiseuranta järjestetään yleensä budjetointivastuullisen eli budjetin tekijän toimesta. Tarkkuustaso budjettiseurannalle määräytyy budjetin tarkkuuden mukaan ja yleensä seuranta tehdään kuukausittain. Budjettiseurannassa voidaan käyttää erilaisia hinta- ja määrärahoon liittyviä laskelmia niin tuottojen kuin kustannusten puolella. Laskelmat tukevat korjaavien toimenpiteiden valinnassa. (Järvenpää ym. 2017, 252.)

## **2.4 Vuosiperusteisen budjetoinnin kritiikki**

Vuosiperusteinen budjetointi on viime vuosina joutunut yhä enemmän kritiikin kohteeksi. Vuosiperusteista budjetointia kritisoidaan budjetin ja strategian heikosta yhteydestä toisiinsa sekä erillisestä laatimisprosessista. Budjettisuunnittelu koetaan usein kaavamaiseksi ja joustamattomaksi, eikä suurelle työpanokselle saada usein vastinetta. Lisäksi budjetoinnin koetaan edistävän lyhytjänteistä suunnittelua ja johtamista. Budjetoinnin osastokohtaisuutta vahvistava piirre on kerännyt kritiikkiä, kuin myös ennustemenetelmien epätarkkuudet ja tavoitteen asettamisen ongelmakohdat. (Järvenpää ym. 2017, 277.)

Budjetointi, eri ulottuvuuksineen, luotiin aikana, jolloin toimintaympäristö muuttui paljon hitaammin kuin nykypäivänä. Budjetointi kehitettiin toimintaympäristöön, jossa kilpailu rajoittui paikalliseksi, hinnoittelulla ei ollut yhtä suurta merkitystä kuin tarjonnalla ja globaaleja ongelmia oli vähemmän, jos laisinkaan. On sanomattakin selvää, että nykypäivänä toimintaympäristössä on muuttuvia tekijöitä

paljon enemmän, kuin perinteisen budjetoinnin syntymisen aikoihin. Silti yritykset laativat edelleen kiinteitä toimintasuunnitelmia vuosiksi eteenpäin. Jatkuvasti muuttuva toimintaympäristö on asettanut uudenlaisia vaatimuksia budjetoinnille, joissa korostuu joustavuus ja nopea reagoitavuus. (Åkerberg 2017, 37.)

Perinteisen budjetoinnin heikkouksia ovat esimerkiksi syy-seuraus-suhteiden tunnistamattomuus, jolloin taustalla olevaa operatiivista ongelmaa ei osata nähdä. Varianssianalyysiin perustuva ohjaus, jossa budjetoituja lukuja verrataan toteutuneisiin, mutta lukujen taakse ei ole nähtävissä. Budjetointi ei anna merkkejä tulevista ongelmista. Perinteinen budjetointi ei mahdollista oikeanlaisen ilmapiirin muodostumista, jos budjetoinnissa korostuu ylhäältä-alas suuntautuva menetelmä. Budjetointi ei luo arvoa omistajille, organisaatiolle eikä asiakkaille, koska se on usein vain resursseja kuluttava ja vähän arvoa tuottava prosessi. Budjetointi on usein hierarkkinen prosessi. Budjetista syntyy ”katto” kasvulle ja ”lattia” kustannuksille, jossa budjetti rajoittaa kustannuksia, mutta myös kasvua. Arvoa tuottavat, ei taloudellista arvoa sisältävät tekijät eivät ilmene budjetista, koska budjetointi keskittyy usein aineellisiin, rahamääräisiin arvoihin, vaikka kilpailutekijät saattavat usein olla aineettomissa tekijöissä. (Åkerberg 2006, 54—55.)

Toisaalta budjetoinnin heikkouksia ovat myös budjetoinnin rakenteellinen raskeus, siitä aiheutuva suuri työmäärä sekä rutiininomaisuus. Tulevaisuuteen suuntaudutaan menneen kehityksen pohjalta, jolloin oman strategian toteuttaminen ja markkinakehityksen ennustaminen jää taka-alalle. Kustannuksia saatetaan leikata ”juustohöylämenetelmällä”, jossa kuluja leikataan prosenttiosuuksittain eri alueilta, jotta haluttuun tulokseen päästään. Vuosiperusteinen budjetointi korostaa ja vahvistaa organisaatiossa ”siiloajattelua”, jossa vastuualueet ajavat omia etujaan kokonaisuuden kustannuksella, joko tietoisesti tai tiedostamattaan. Vuosiperusteinen budjetointi koetaan kaavamaiseksi ja jäykäksi, jolloin reagointi muuttuvaan toimintaympäristöön on haastavaa. Lyhyen aikavälin rahamääräiset tavoitteet korostuvat liikaa, mikä ei välttämättä tue pitkän aikavälin suunnitelman toteuttamista. Budjettitarkkailu saattaa olla satunnaista ja hyvin yleispiirteistä, mikä ei tue jatkuvaa kehittämistä. (Järvenpää ym. 2017, 277.)

Beyond Budgeting Round Table (BBRT) -järjestön mukaan budjetointi estää nopean reagoimisen toimintaympäristön muutoksiin, budjetti laaditaan usein liian yksityiskohtaiseksi ja se on prosessina kallis, budjetti vanhentuu nopeasti, budjetointi menetelmänä ei sovellu kilpailulliseen ympäristöön, budjetoinnin ja strategian välinen suhde jää usein heikoksi, budjetointi ei kannusta aloitteiden tekemiseen, budjetti suojaa kuluja, jotka eivät tuota lisäarvoa, budjetointi vahvistaa perinteistä johtamis- ja hallinnointitapaa, menetelmä ei motivoi työntekijöitä ja pahimmassa tapauksessa budjetointi kannustaa epäeettiseen toimintaan ja vaarantaa yrityksen maineen. (Beyond Budgeting Institute.)

Vuosiperusteinen budjetointi kerää osakseen huomattavan paljon kritiikkiä. Kriittistä huolimatta, budjetoinnilla on yrityksissä ja julkishallinnon organisaatioissa horjumaton asema. Suuri osa vuosiperusteisen budjetoinnin ongelmakohtista on sisäänrakennettuna menetelmään, mutta niitä ei osata tunnistaa.

## **2.5 Vuosiperusteisen budjetoinnin kehittäminen**

Budjetoinnilla on perinteisesti ollut merkittävä asema organisaation johtamisen ja talousohjaamisen kannalta. Nykyinen ajattelumalli jakaa mielipiteet budjetoinnista kahteen eri näkökulmaan. Toisen näkökulman mukaan budjetointia tulisi kehittää entisestään tuomalla prosessit lähemmäksi operatiivista tasoa, tihentämällä talousarvion tarkkailua ja tekemällä budjetoinnista rullaavamman prosessin. Toinen näkökulma kannattaa budjetoinnin korvaamista vaihtoehtoisilla menetelmillä, jotka tekevät organisaatiosta ketterämmän sekä sopeutumiskykyisemmän. (Bhimani ym. 2018, 426.)

Bo-Göran Ekholmin ja Jan Wallinin (2000) tekemässä tutkimuksessa tutkittiin vuosiperusteiseen budjetointiin kohdistuvan kritiikin seurauksia. Tutkimus tehtiin 168 suomalaiselle yritykselle, joiden liikevaihto ylitti 16,7 miljoonaa euroa. Tutkimuksen mukaan vastaajista 60,7 % eivät olleet valmiita luopumaan perinteisestä budjetoinnista, mutta halusivat kehittää budjetointia tarpeitaan vastaavaksi. Toisaalta tutkimuksesta ilmeni myös, että ainoastaan 25 % (n=168) vastaajista oli sitä mieltä, ettei aio luopua perinteisestä budjetoinnista. Loput 75 % olivat joko budjetoinnin kehittämisen kannalla, luopumassa perinteisestä budjetoinnista tai

olivat jo luopuneet siitä. Huomionarvoista on myös se, että useat yllä mainittuun 25 % kuuluneista yrityksistä, pystyivät samaistumaan vuosiperusteiseen budjetointiin kohdistuvaan kritiikkiin. Tutkimuksessa selvisi myös, että rullaavaa ennustamista ja tasapainotettua tulokorttia oli hyödynnetty vuosiperusteisen budjetoinnin ohella perinteistä budjetointimenetelmää kannattaneiden keskuudessa. (Ekholm & Wallin 2000.)

### **2.5.1 Ratkaisuehdotuksia**

Budjetointiprosessien kierroksia vähentämällä ja automaatiota lisäämällä tiedon syöttämiseen, voidaan budjetointiprosessista koituvaa työmäärää ja jäykkyyttä vähentää. Lisäksi esimerkiksi kustannuseriä voidaan jaotella yleissilmäiltäviin sekä tarkempaa huomiota tarvitseviin eriin. Jaottelulla voidaan myös erotella esimerkiksi tulosityksikköjohtajan arviointipiiriin kuuluvat erät, ja erät, jotka voidaan syöttää budjetointijärjestelmään talousosaston toimesta. (Järvenpää ym. 2017, 277—278.)

Vähentääkseen tulevaisuuteen suuntaamista menneisyyden tietojen ja trendien perusteella, organisaation tulisi laatia strategisia tavoitteita eri prosesseille suoritussmittareita hyödyntämällä, sekä pilkkoa pitkän aikavälin strategisia tavoitteita lyhyemmän aikavälin osatavoitteiksi. Itse strategiasuunnittelua tulisi viedä organisaation hierarkiassa alaspäin. Jotta menneisyyden tiedot eivät liikaa ohjaisi budjetin laadintaa, yrityksen tulisi panostaa markkinakehityksen analysointiin, ja laatia suunnitelmat tulevaisuuteen katsoen. (Järvenpää ym. 2017, 278.)

Organisaation budjetoinnissa tulisi panostaa ”siiloajattelun” sijaan prosessiomaiseen ajattelutapaan. Prosessiajattelu lisää tulosityksiköiden välistä yhteistyötä, auttaa löytämään yhteisiä säästökohteita, sekä parhaimmillaan tuo esiin uudenlaisia liiketoimintamahdollisuuksia. (Järvenpää ym. 2017, 278—279.)

Vuosiperusteisen budjetoinnin tuloksena syntyy usein jäykkä ja vaikeasti muutettava budjetti. Rullaavaan budjetointiin siirtyminen poistaa yleensä budjetoinnin

jäykkyyteen ja vaikeasti muutettavuuteen liittyvät ongelmat, koska rullaava suunnittelu mahdollistaa toiminnanohjauksen kannalta olennaisten tietojen ja muutosten reaaliaikaisen huomioon ottamisen. (Järvenpää ym. 2017, 279.)

## 2.5.2 Tietojärjestelmät

Vaikka Excelillä on useassa yrityksessä edelleen vankkumaton asema, ovat yritykset vähitellen siirtyneet käyttämään Internet -pohjaisia budjetoitijärjestelmiä. Internet -pohjaisuutta tukee voimakas globalisoituminen ja tiedon nopeampi liikuttavuus. (Shim ym. 2012, 346.)

Tietotekniikan kehittyminen on tehnyt järjestelmistä yhä helppokäyttöisempiä ja halvempia, mutta myös helpommin implementoitavia yritysten käyttöön. Kokonaisen järjestelmähankkeen toteuttaminen saattaa viedä vain muutamia kuukausia. Nykypäivänä raja sille, minkä kokoinen yrityksen tarvitsee olla hyötyäkseen implementoitavista tietojärjestelmistä, on todella alhainen. Vaikka järjestelmän hankinta saattaa tuntua kalliilta, on se kuitenkin pieni osa siihen nähden, kuinka paljon kustannustehokkuutta helppokäyttöinen tietojärjestelmä saa aikaan. (Åkerberg 2017, 107.)

Tietojärjestelmän hankinta alkaa järjestelmälle asetettavien vaatimusten pohdinnasta ja asettamisesta. Kun vaatimukset järjestelmälle on asetettu ja sen toimintaperiaatteita mietitty, on helpompi valita toimittajista se, joka onnistuu parhaiten vaatimukset täyttämään. Ilman tätä vaihetta, saattavat kaikki järjestelmät kuulostaa hyvältä. Ohjelmistotoimittajia ovat esimerkiksi Adaptive Insights, Anaplan, IBM, Oracle ja SAP. (Åkerberg 2017, 109.)

Edellä mainituista esimerkiksi SAP tarjoaa ennustamiseen, budjetointiin ja analysointiin kehitettyä ohjelmistoa. Ohjelmisto tukee ennustamista oppivan automaation avulla ja tunnistamalla trendejä. Lisäksi ohjelmisto mahdollistaa usean skenaarion luomisen ja vertailemisen sekä selkeän ohjaus- tai hallintapaneeli näkymän. Ohjelmisto hyödyntää myös automatisoitua raportointia. (SAP SE.) Ohjelmistotoimittajista esimerkiksi IBM tarjoaa laajempia automatisoituja ratkaisuja talouden tarpeisiin (International Business Machines Corporation).



### 3 BUDJETOINTIMENETELMIÄ

Budjetointiprosessia on järkevää ja mahdollista kehittää tiettyyn pisteeseen asti, mutta on tilanteita, joissa kokonaisvaltaisempi budjetoinnin uudistaminen on järkevintä. Tässä luvussa käsitellään budjetoinnin kokonaisvaltaisempia kehittämismahdollisuuksia. (Järvenpää ym. 2017, 280.)

#### 3.1 Rullaava budjetointi

Rullaavasta budjetoinnista puhuttaessa tarkoitetaan yleensä rullaavaa ennustamista sekä rullaavaa suunnittelua. Rullaavan budjetoinnin tarkoituksena on lisätä joustavuutta yrityksen budjettiohjaukseen sekä vahvistaa budjetoinnin perusolemusta tulevaisuuteen suuntaavaksi, aikaisemman historialliseen kehitykseen perustuneen budjetoinnin sijaan. Rullaavan suunnittelun lähtökohtana on, että tulevaisuuden ennustamista ja sen taloudellisten vaikutusten arviointia tulee tehdä helposti käsiteltävissä ajanjaksoissa. Tavoitteita ja niiden taustalla olevia ennusteita on tarkoitus päivittää ja tarkentaa toimintaympäristössä tapahtuvien muutosten mukaisesti. (Järvenpää ym. 2017, 290.)

Rullaavan suunnittelun avulla laaditun toimintasuunnitelman on tarkoituksena olla voimassa vuosiksi eteenpäin, siten, että suunnitelmaa päivitetään ennalta sovittujen suunnittelukausien mukaisesti. Suunnittelukauden pituus voi olla esimerkiksi kolmesta kuukaudesta aina puoleen vuoteen asti. Suunnittelukauden pituuteen vaikuttaa esimerkiksi toimiala sekä yritysmuoto. Pörssiyhtiössä on luontevaa noudattaa talousraportoinnin sykliä eli vuosineljänneksiä, mutta pienemmillä yhtiömuodoilla sopivampi väli voi olla esimerkiksi puoli vuotta. Tarkoituksena on, että lähin jakso on aina tarkasti arvioituna ja seuraavissa jaksoissa tarkkuustaso voi olla huomattavasti väljempää. (Järvenpää ym. 2017, 290.)

Rullaavassa suunnittelussa ennusteiden päivittäminen on avainasemassa. Ennusteita tulisi päivittää markkinamuutoksilla, tilauskannan kehitystä koskevan informaation avulla sekä omien toimenpiteiden vaikutusten mukaisesti. Seurattavat

asiat tulisi valita tarkasti, jotta malli pysyy riittävän selkeänä ja tehokkaana, tuottaen olennaista ennustetietoa. Seuranta tulisi olla systemaattista, seurantamallin mukaista tai jopa reaaliaikaista. Keskeistä on seurata tuotto- ja kustannusrakenteen muutoksia tilausten, myyntien ja operatiivisten kustannusten välityksellä. Lisäksi markkinakehityksestä kertovien indikaattorien seuraaminen on tärkeää. (Järvenpää ym. 2017, 292.)

Rullaavan suunnittelun käyttöönottoaminen organisaatiossa vaatii tietojärjestelmien kehittämistä uutta suunnittelumallia tukevaksi sekä uudenlaista ajattelutapaa mallin toteuttamista varten. Rullaavassa budjetoinnissa vastuu suunnittelun ja ennustamisen toteuttamisesta siirretään voimakkaammin yrityksen budjetointivastuullisille ja toimialajohtajille. Ennustedatua saadaan operatiivisen toiminnan ja vastualuejohtajien arvioiden ja analyysien perusteella. Taloushallinnon tehtävänä on edelleen koordinoita budjetointiprosessia sekä tuottaa keskeistä informaatiota kiinteistä kustannuksista. (Järvenpää ym. 2017, 292.)

Rullaavaan suunnitteluun siirtyminen ei välttämättä vähennä budjetoinnista aiheutuvaa työmäärää, mutta se vähentää rutiininomaisuutta ja tuo mukanaan merkittäviä hyötyjä. Rullaavassa suunnittelussa markkinamuutokset huomioidaan organisaation kehityssuuntaa ja tavoitteita asetettaessa jatkuvana prosessina. Rullaavassa suunnittelussa budjetointivastuu levittäytyy laajemmin organisaatioon, mikä lisää taloudellista ajattelutapaa sekä toimialojen välistä yhteistyötä. Rullaava ennustaminen puolestaan mahdollistaa ennusteiden jatkuvan päivittämisen myötä riskianalyysien tarkentumisen sekä ennakoituun tulokseen vaikuttavien tekijöiden tarkemman huomioinnin. (Järvenpää ym. 2017, 293.)

Rullaava suunnittelumalli ei ole täysin ongelmaton. Tulevaisuuden ennustaminen on jo itsessään haasteellista, ja lisäksi ennusteissa voi korostua liikaa tavoitteellinen näkemys tuloksesta realistisemmän näkemyksen sijaan. Ennusteen muuttaessa tavoitteita haasteellisemmaksi, suunnittelumalli ei kannusta ennusteiden päivittämiseen, mikä saattaa johtaa tuloskehitykseen vaikuttavien tietojen pimitämiseen. Tuloskehityksen ennustamiseen haasteensa tuo kysynnän muutokseen vaikuttavien tekijöiden ennakointi. (Järvenpää ym. 2017, 293.)

Uuden suunnittelumallin käyttöönotto vaatii huolellisen suunnitelman ja sen on oltava erityisesti yrityksen johdon tukema toimenpide. Ilman edellä mainittuja tekijöitä saattaa syntyä ristiriitaisuuksia ja vuosiperusteinen budjetointi voi jäädä elämään uuden suunnittelumallin rinnalle. Tämä luonnollisesti lisää kustannuksia ja vie merkityksen uudelta suunnittelumallilta. Yrityksen talousjohtaja voi laatia vuositasoisen budjetin rahoittajille ja hallitukselle ilman, että vaivaa sillä muuta organisaatiota. (Åkerberg 2017, 103—106.)

### **3.2 Toimintoperusteinen budjetointi**

Toimintoperusteisen budjetointimallin lähtökohtana on kustannusten parempi ymmärtäminen, resurssitarpeiden arviointi sekä toimintojen oikeanlainen mitoittaminen ennustettua kysyntää vastaavaksi. Toimintolaskennan ja -johtamisen käyttäminen yrityksessä tukee toimintoperusteiseen budjetointiin siirtymistä. Toimintoperusteiseen budjetointiin siirtymistä tukee myös kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä valmiiksi käytetyt toimintokohtaiset tuloslaskelmat. (Järvenpää ym. 2017, 284.)

Suunnittelumalliin siirtyminen edellyttää tietoisuutta yrityksen toiminnoista, kustannusten kohdentamista koskevan tiedon ylläpitämistä sekä resurssien kohdentamista aiheuttamisperiaatteen mukaisesti toimintoketjuihin ja toimintoihin. (Järvenpää ym. 2017, 284.)

Toimintoperusteisen budjetin laatiminen aloitetaan arvioimalla tulevaa kysyntää ja mitoittamalla tarvittavat resurssit ennakoidun kysynnän mukaisesti (Shim 2012, 395). Budjetin laatimisessa korostuu resurssien käyttö asiakkaalle arvoa tuottaviin prosesseihin ja asioihin. Lisäksi tarkoituksena on kyseenalaistaa yrityksen toimintamalleja ja prosesseja ennakoidun kysynnän perusteella, ja pyrkiä kehittämään niitä. Suunnittelun keskiössä on kapasiteetin vaihtoehtoisten käyttötapojen arviointi, mikä puolestaan tukee jatkuvaa toimintojen kehittämisen näkökulmaa. (Järvenpää ym. 2017, 285.)

Toimintoperusteinen budjetointi on asiakaslähtöisempi suunnittelumalli perinteiseen budjetointiin verrattuna, koska perinteinen budjetointi rakentuu ensin käytössä olevien resurssien arviointiin ja vasta sen jälkeen siihen, mitä resursseilla voidaan saada aikaan. Toimintoperusteisessa budjetoinnissa vaiheet tehdään käänteisessä järjestyksessä. (Järvenpää ym. 2017, 285.)

Järvenpään, Länsiluodon, Partasen ja Pellisen (2017) mukaan toimintoperusteisen budjetoinnin avulla budjeteista saadaan laadittua realistisempia, resurssitarpeita pystytään tunnistamaan helpommin, toimintojen ja prosessien kehittämisen näkökulma vahvistuu, toimintojen kustannuksia voidaan tarkastella yksilöidysti, yleiskustannuksia voidaan tarkastella prosessipohjalta, tuotosten ja kustannusten yhteyttä toisiinsa voidaan arvioida paremmin ja budjettiharhat voidaan tunnistaa helpommin. Lisäksi menetelmä kannustaa kustannustehokkuuteen. (Järvenpää ym. 2017, 286.)

### **3.3 Budjetoimattomuus**

Budjetoimattomuus (Beyond Budgeting) tarkoittaa yrityksen kokonaisvaltaista ohjausmallia ja johtamisfilosofiaa, jossa kokonaisuuden hallinta on avainasemassa. Irrallaan kokonaisuudesta olevia yksittäisiä elementtejä soveltamalla, ei päästä merkittäviin tuloksiin. (Järvenpää ym. 2017, 284.)

Budjetoimattomuuden perustana on strateginen ohjaus ja sen kehittäminen. Strategian laadinta- ja kehittämisvastuuta tulisi laajentaa entistä osallistavammaksi prosessiksi. Strategiasta johdettujen tavoitteiden saavuttamiseen tulosityksiköille tulisi antaa vapaammat kädet, jotta saadaan aikaan liiketoiminnan uudistamiseen ja jatkuvaan kehittämiseen tähtäävä vaikutus. Yleiset kasvu ja kehittämistavoitteet määritellään strategisen ohjauksen välityksellä ja niillä pyritään saavuttamaan organisaatiossa riittävä yksimielisyys toiminnan kehittämissuunnasta ja tavoitelluista uudistuksista. (Järvenpää ym. 2017, 282.)

Suoritusmittausta kehitetään strategisen ohjauksen tueksi. Avainmittarit valitaan siten, että niillä on riittävä yhteys yrityksen taseeseen, tuloslaskelmaan ja rahoituslaskelmaan. Tällaisia mittareita ovat esimerkiksi ROI ja siitä johdetut mittarit,

liikevoiton absoluuttinen ja suhteellinen taso, omavaraisuusaste, nettovelkaantumisaste ja maksuvalmiuteen liittyvät tunnusluvut. Suoritusmittareilla voi olla joko budjettiohjausta täydentävä tai korvaava vaikutus. Tärkeintä on valita mittarit siten, että ne mittaavat yrityksen lyhyen ja pitkän aikavälin toimintaa. (Järvenpää ym. 2017, 283.)

Budjetoimattomuuteen kuuluu vahvasti myös reaaliaikainen kustannusten ja tuotosten seuranta. Ilman niiden seurantaa toimintaa ohjataan liikaa tuntumalla tai intuitioon luottaen, joka ei ole toimintamallin mukaista. Suunnitelmallisen kustannusseurannan lisäksi, keskeisimpiä yrityksen tulokseen ja taloudelliseen asemaan vaikuttavia tekijöitä tulisi seurata edelleen kevennetyin tuotto- ja kustannusennustein. (Järvenpää ym. 2017, 283.)

### **3.4 Budjetoimattomuuden onnistuneet käyttöönotot**

Tässä alaluvussa esitellään kaksi eri esimerkkiyritystä, jotka ovat onnistuneesti ottaneet käyttöönsä budjetoimattomuuden suunnittelu ja ohjausmenetelmän. Esimerkkiyrityksinä ovat Svenska Handelsbanken Ab ja Ahlsell Ab.

Svenska Handelsbankenissa luovuttiin budjetoinnista nopeasti sen jälkeen, kun Jan Wallanderista tuli yrityksen toimitusjohtaja vuonna 1970. Jan Wallander oli aikaisemmin työskennellyt Sundsvallsbankenissa, jossa budjetoinnista luopumista oli kokeiltu onnistuneesti. (Wallander 1999, 405.) Handelsbanken on pysynyt kannattavana yrityksenä jo yli 30 vuotta budjetoinnissa tapahtuneen muutoksen jälkeen, ja se on yksi maailman kustannustehokkaimmista pankeista. Handelsbanken selvisi myös vuoden 2008 tapahtumista ja luottokriisistä suhteellisen vähillä vahingoilla muihin pankkeihin verrattuna. (Beyond Budgeting Institute.)

Jan Wallanderin (1999) mukaan perinteinen budjetointi on vanhentunut menetelmä yrityksen ohjausvälineenä. Perinteinen budjetointi perustuu olettamuksiin, jotka ovat joko liian yleistettäviä tai vääriä. Budjettiin uskominen vaikeuttaa organisaation kykyä sopeutua uudenslaisiin tilanteisiin. Jos puolestaan budjettiin ei usko, ei ole järkevää sellaista tehdä. (Wallander 1999, 411.)

Budjetoimattomuudessa korostuu useiden vastuuyksiköiden itsenäisyys ja päätöntekokyky, joilla on työntekijöitä paremmin sitouttava vaikutus. Lisäksi budjetoimattomuuden mallissa korostuu olennaisten mittaristojen käyttö ja seuranta. Yrityksen menestymistä kilpailijoihinsa nähden tulisi seurata jatkuvasti, ja yritystä tulisi sopeuttaa vallitsevaan kilpailuun ja tilanteeseen. Yritys voi asettaa tavoitteet esimerkiksi benchmarkingin avulla, ilman tarkkoja euromääräisiä budjeteissa tyypillisesti esiintyviä tavoitteita. (Wallander 1999, 412—415.)

Jan Wallanderin (1999) mukaan budjetoinnista tulisi luopua kerralla, jotta voidaan aloittaa puhtaalta pöydältä yrityksen sopeuttaminen ja ongelmiin reagointi vallitsevassa tilanteessa. Budjetoimattomuuden haasteena on kuitenkin budjetoinnin byrokraattinen luonne. Budjetoimattomuuden toteuttaminen talousohjauksen välineenä vaatii organisatorisia muutoksia, mikä saa usein aikaan vastustusta. Budjetoinnista luopuminen on kuitenkin riskitön prosessi, jossa yritys jatkaa normaalia toimintaansa, kuitenkin raskasta budjetointitaakkaa kevyempänä ja joustavampana reagoimaan vallitsevaan tilanteeseen. (Wallander 1999, 421.)

Ahlsell on ruotsalainen, pohjoismaissa toimiva tukkumyyntiin keskittynyt yritys, joka myy LVI-, teollisuus-, sähkö- ja lämmitystuotteita alan ammattilaisille (Ahlsell.fi/Tietoa Ahlsellista). Ahlsell:in kärsiessä 1990-luvulla liiketoiminnan hidastumisesta, huomasivat he saavuttavansa huomattavia säästöjä, mikäli he keskittäisivät varastointia, logistiikkaa ja hallintoaan, samalla jakaen vastuuta useammalle tulosityksikölle. Kun yritys alkoi jakamaan vastuuta, oli tulosityksiköitä yhteensä 14. Uuden järjestelyn myötä tulosityksiköitä syntyi yhteensä noin 200. (Hope & Fraser 2003b.)

Ahlsell on onnistunut jakamaan vastuun tulosityksiköille toiminnan järjestämisestä paikallisen kysynnän ja vaatimuksien mukaan. Yrityksen ylin johto viestittää tulosityksiköille ainoastaan yleisiä tavoitteita mitä kohti yrityksen tulisi kokonaisuudessaan edetä. Ahlsell luopui budjetoinnista vuonna 1995, kun tulosityksiköiden johtajille jaettiin enemmän vastuuta tulosityksikkönsä johtamisesta. Johtaminen keskittyi budjetteihin perustuvan johtamisen sijaan avainsuoritusmittareiden seurantaan ja tulosityksiköiden johtamiseen kysynnän ja vaatimusten mukaisesti. (Hope & Fraser 2003b.)

Yrityksessä keskitytään esimerkiksi yhä enemmän kannattavan asiakaskannan rakentamiseen, kuin perinteisen budjetin käytön aikoina. Aiemmin myynnille maksettiin myynnistä, mutta nykyään heidän tehtävänä on kartoittaa kannattavat asiakkaat ja tietää, mitä asiakkaat yrityksen toiminnalta odottaa. Budjetoinnista luopuminen mahdollisti yrityksessä uusiin asioihin ja näkökulmiin keskittymisen. (Hope & Fraser 2003b.)

Hopen ja Fraserin (2003) mukaan budjetoinnin käyttö taloussuunnittelun välineenä on esteenä motivoituneeseen ja mukautuvan henkilökunnan syntymiseen. Keskitetty johto on kaukana toiminnan etulinjasta, eikä toimintamalli kannusta etulinjassa olevia raportoimaan johdolle olennaisia asioita, mikäli tuloksesta jääminen johtaa syyttelyyn ja saavuttaminen tavoitteiden koventamiseen. (Hope & Fraser 2003b.)

### **3.5 Balanced Scorecard**

Balanced Scorecard on 1990-luvun alussa Kaplanin ja Nortonin yhdessä 12 amerikkalaisen suuryrityksen kanssa kehittämä tasapainotettu mittaristo. Tasapainotetussa tuloskortissa johdetaan yrityksen visiosta ja strategiasta tunnuslukuja, jotka kattavat tasapainoisesti yrityksen eri osa-alueet. (Järvenpää ym. 2017, 335.)

Balanced Scorecard on strateginen ohjausjärjestelmä, jota voidaan hyödyntää esimerkiksi ylimmässä johdossa saamaan nopea, kokonaisvaltainen ja pelkistetty näkemys yrityksen suorituskyvystä useilta alueilta samanaikaisesti. Tasapainotetun tuloskortin avulla voidaan tukea yrityksen johtamista, joka on nykyisin hyvin monimutkaista. (Ikäheimo, Laitinen, Laitinen & Puttonen 2014, 130.)

Tasapainotetun tuloskortin avulla yrityksen toimintaa voidaan mitata 3–5 eri näkökulmasta. Kaplanin ja Nortonin perusmallissa eri näkökulmia on neljä ja niitä ovat: taloudellinen näkökulma, oppimis- ja kasvunäkökulma, sisäinen prosessinäkökulma sekä asiakasnäkökulma. Oppimisnäkökulmasta voidaan erottaa henkilöstönäkökulma erilliseksi näkökulmaksi. (Järvenpää ym. 2017, 335.)

Tasapainotettuun tuloskorttiin valitaan mittarit kattamaan valittuja näkökulmia. Mittareiden valinnassa korostuu nimen mukaisesti tasapainoisuus, joten mittaristoon tulee valita sekä rahamääräisiä että ei-rahamääräisiä mittareita, lyhyen ja pitkän aikavälin mittareita sekä ulkoisia että sisäisiä mittareita. (Järvenpää ym. 2017, 340.)

Järvenpään, Länsiluodon, Partasen ja Pellisen (2017) mukaan mittareille on määritelty olennaisia ominaisuuksia, kuten relevanttius, validiteetti, reliabiliteetti, edullisuus ja uskottavuus. Nämä tekijät yhdistettynä edellä mainittuihin tasapainottaviin tekijöihin toimivat perustana mittariston arvioimiseksi. Lisäksi Shaninin ja Mahbodin luoma SMART-menetelmä (specific, measurable, attainable, realistic and time-sensitive) eli täsmällisyys, mitattavuus, saavutettavuus, realistisuus ja aikajänne, toimivat arviointikriteereinä hyvälle suoritusmittausjärjestelmälle. (Järvenpää ym. 2017, 340—341.)

Lallin (2012) mukaan hyvin implementoitu tasapainotettu tuloskortti täyttää viisi sille asetettua vaatimusta. Johdon täytyy olla sitoutunut tuloskortin käyttöön, syyseuraussuhteiden täytyy olla toisiinsa liittyviä, suorituskyvyn mittaukseen tarkoitettujen mittariston tulee täyttää sille asetetut vaatimukset, sidosryhmille luotu arvo on oltava ilmaistavissa ja strategiset aloitteet, joilla strategiaa kohti edetään, on oltava selvillä. (Lalli 2012, 14.)

Tuloskortin käyttö on lisääntynyt Suomessa ja maailmalla nopeasti. Käyttöönoton yleisimmiksi syiksi on lueteltu kyky muuttaa strategia toiminnaksi sekä parempi ohjauskyky, kriittisten menestystekijöiden parempi huomioiminen ja toiminnan tehostaminen, yhtenäisten tavoitteiden luominen koko organisaatiolle sekä voimavarojen oikea kohdistaminen, muutosten aikaansaaminen ja strategian viestittäminen koko organisaatiolle. (Järvenpää ym. 2017, 344.)



## 4 TUTKIMUS JA TUTKIMUSTULOKSET

### 4.1 Laadullinen tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmät voidaan karkeasti kahteen eri menetelmään, laadulliseen eli kvalitatiiviseen tutkimusmenetelmään ja määrälliseen eli kvantitatiiviseen tutkimusmenetelmään. Aki Pitkärannan (2014, 8) mukaan laadullisesta tutkimuksesta voidaan todeta, että se on ihmisten maailman ilmiöiden tutkimista sosiaalisessa ympäristössä. Laadullisessa tutkimuksessa tavoitteena ei ole pyrkiä tilastollisiin yleistyksiin, vaan kuvata jotain ilmiötä tai tapahtumaa, pyrkiä ymmärtämään tiettyä toimintaa tai antamaan teoreettisesti hyväksyttävä tulkinta ilmiöille (Tuomi & Sarajärvi 2018, 73).

Tämä tutkimus on toteutettu laadullista eli kvalitatiivista menetelmää hyödyntäen tapaustutkimuksena. Pitkärannan (2014) mukaan tapaustutkimuksella tarkoitetaan empiiristä tutkimusta, jossa erilaisia tiedonlähteitä hyödyntäen pyritään analysoimaan jokin tapahtuma rajatussa ympäristössä (Pitkäranta 2014, 29). Menetelmä valikoitui tutkimusmenetelmäksi, koska tutkimuksessa pyritään ymmärtämään kohdeyrityksen budjetointia ilmiönä.

### 4.2 Aiheiston keruu ja analysointi

Laadullisen tutkimuksen yleisimpiä aineistonkeruumenetelmiä ovat kyselyt, haastattelut, havainnointi ja erilaisista dokumenteista saatava tieto. Tutkimuksessa voidaan käyttää useampaa aineistonkeruumenetelmää, mikäli esimerkiksi tutkittava ongelma sitä vaatii. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 62.) Tutkimuksen aineistokeruumenetelmäksi valikoitui haastattelu. Haastattelun etuja ovat esimerkiksi kysymysten toistettavuus, väärinkäsitysten oikaisu, ilmausten ja sanamuotojen selventäminen sekä keskustelu tiedonantajan kanssa. Lisäksi haastattelijan on mahdollista toimia havainnoitsijana haastattelun aikana. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 63.)

Tutkimukseen kuuluvat haastattelut toteutettiin teemahaastatteluina. Erilaisia haastattelumuotoja ovat lomakehaastattelu eli strukturoitu haastattelu, teemahaastattelu eli puolistrukturoitu haastattelu sekä syvähaastattelu eli strukturoimaton haastattelu. Haastattelu suoritettiin teemahaastatteluna, koska tutkimuksen teemat olivat tulleet esiin jo toimeksiantajan kanssa käydyissä keskusteluissa. Teemahaastattelun etuna on, että haastateltavien vastauksia voidaan tarkentaa ja syventää haastattelun aikana. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 65.)

Teemahaastattelun teemoina olivat kohdeyrityksen nykyinen budjetointiprosessi, nykyisen budjetointiprosessin haasteet sekä budjetointiprosessin kehittäminen. Jokaiseen teemaan oli laadittu valmiiksi pääkysymykset, jotka auttoivat haastattelun ohjaamisessa teeman pariin. Lisäksi tutkija oli laatinut muutaman apukysymyksen auttamaan aiheeseen syventymisessä haastattelun aikana. Apukysymysten käyttö haastatteluissa oli hyvin tapauskohtaista, ja niihin turvauduttiin, mikäli haastateltava ei pääkysymyksiin vastatessaan sivunnut apukysymysten kohteena olevia aiheita, tai mikäli vastauksiin haluttiin syventyä. Haastattelurunko on nähtävissä työn lopussa, liitteet -osiossa.

Haastateltavat valittiin harkinnanvaraisen otoksen periaatteella eri vastuualueiden budjetointivastuullisista. Toimeksiantajayrityksen budjetointivastuullisista haastateltavaksi valittiin seitsemän henkilöä eri vastuualueilta. Haastattelukutsut lähetettiin 11.3.2021 ja viimeinen haastattelu pidettiin 1.4.2021. Kaikki haastatteluun kutsutut osallistuivat, siitäkin huolimatta, että haastattelukutsussa korostettiin vapaaehtoisuutta. Haastattelut toteutettiin Microsoft Teams -sovelluksella.

Aineistoa analysoidaan työssä teorialähtöisesti eli deduktiivisen analyysin kautta. Deduktiivisessa analyysissä teoriaan nojataan siten, että aiemmasta teoriasta luodaan hypoteeseja, jotka pyritään todentamaan empirian avulla (Pitkäranta 2014, 33). Tutkimusaineisto on litteroitu mahdollisimman tarkasti, lauserakenteita hieman sujuvoittamalla, mutta kuitenkin hyvien tutkimuskäytäntöjen mukaisesti. Aineiston analysoimiseksi luotiin analyysirunko, jonka avulla aineistosta etsittiin budjetointiprosessia, sen haasteita ja kehityskohteita kuvailevia asioita.

### 4.3 Nykyinen budjetointiprosessi

Fimlabin nykyinen budjetointiprosessi täyttää vuosiperusteisen budjetoinnin tunnusmerkistöä. Haastattelujen mukaan yrityksen budjetointiprosessi alkaa valmistelevilla töillä jo ennen kesälomia ja ne jatkuvat kesän aikana. Varsinainen budjetointi eri kierroksineen ajoittuu kesälomien jälkeiseen aikaan, syksyyn. Budjetointiprosessin lopputuloksena syntyy kerran vuodessa tehtävä budjetti.

Yrityksen budjetointiprosessi alkaa valmistelevilla töillä. Budjetointiprosessin valmistelevilla töillä tarkoitetaan esimerkiksi tuotekustannuslaskentaan liittyvien hinnoittelupohjien laatimista sekä hinnastomuutoksia. Hinnoitteluprosessia on aikaistettu ja se tehdään ensimmäisten budjetointiin liittyvien asioiden joukossa, koska omistajat ja asiakkaat kaipaavat hintatietoja omissa budjetointiprosesseissaan. Haastatteluiden perusteella on selvää, että omistajatahot, julkisen sektorin toimijat, tässä tapauksessa sairaanhoitopiirit, asettavat osaltaan aikataulupaineita Fimlabin budjetointiprosessille. Valmisteleviin töihin kuuluu hinnoitteluprosessin lisäksi aikataulujen sekä kokonaisuuden suunnittelu, josta yrityksen talousosaston controllerit vastaavat.

Haastatteluiden perusteella budjetointiprosessi jatkuu siten, että controllerit lähettävät budjetoinnin aikataulua ja tehtäviä koskevan ohjeistuksen budjetointivastuullisille. Tämän jälkeen budjetointivastuulliset laativat vastuualueellensa toimintasuunnitelman, jonka pohjalta vastuualueen varsinainen budjetti laaditaan. Toimintasuunnitelmassa huomioidaan sen hetkisen tiedon perusteella esimerkiksi tulevat muutokset, tehdään olettamuksia ja arvioidaan riskit sekä niiden hallinta. Haastatteluiden perusteella budjetti laaditaan kolmessa eri osassa, joita ovat varsinainen toiminta, investoinnit sekä henkilöstökulut. Budjetointivastuulliset pitävät controllereiden kanssa ainakin kaksi tapaamista, joissa lukuja käydään läpi kokonaisuuden kannalta ja missä controllerit tarjoavat apuaan lukujen viemisessä varsinaisiin budjettipohjiin. Kun vastuualueiden budjetit on saatu tehtyä, budjetointivastuullinen, ylemmän tason johtajat sekä controlleri pitävät kokouksen, jossa vastuualueen toimintasuunnitelma sekä budjetti käydään läpi. Kokouksessa toimintasuunnitelmaan ja budjettiin tehdään muutoksia tarvittaessa. Seuraavassa vaiheessa controllerit kokoavat vastuualueiden budjeteista koko

yrittäjien budjetin, mitä tarkastellaan ja muokataan, jotta se saadaan hyväksyttävälle tasolle. Toiselle budjetointikierrokselle yritys on varannut niukasti aikaa ja se on tarkoitettu pienille muutoksille, poistojen laskentaan sekä rahoitusbudjetin laadintaan.

Kysyttäessä millaisia tavoitteita yrityksellä ja vastuualueilla on ja millaiseksi ne koetaan, haastattelussa tuli ilmi, että julkisomisteisuus näkyy myös esimerkiksi tulostavoitteissa. Yrityksen tarkoituksena on turvata laadukkaat laboratoriopalvelut omistajilleen, mikä ilmenee omistajien sanelemana maltillisena tulostavoitteena. Toiminnan tehostaminen näkyy hintatasoissa varsinaisen tuloksen sijaan.

Haastatteluissa ilmeni, että yrityksen budjetointiprosessissa hyödynnetään valmiita Excel -pohjia, joihin päivitettyt tiedot syötetään. Haastatteluiden perusteella controllereilla on merkittävä rooli lukujen viemisessä Excel -pohjiin sekä varsinaiseen budjettiin. Budjetointivastuullisten tehtävänä on lukujen muodostaminen toimintasuunnitelman pohjalta. Varsinainen budjetti laaditaan Exceleissä sekä budjetointiohjelmistossa. Yrityksessä hyödynnetään raportointiin tarkoitettua raportointityökalua raportoinnissa ja seurannassa. HRM-järjestelmää käytetään taustatiedon saamiseksi henkilöstöresursoinnin osalta. Yrityksessä hyödynnetään myös ohjelmistoa, millä seurataan suoritemäärien kehitystä esimerkiksi tutkimuskohtaisesti tai näytteenottopistekohtaisesti.

Haastatteluiden perusteella kohdeyrityksen budjettitarkkailu toteutetaan kuukausittain tulevien raporttien avulla. Kuukausiraportin valmistuttua budjetointivastuulliset saavat linkin kuukausiraporttiin, jonka kautta toteuma nähdään ja sitä voidaan verrata budjetoituun. Raportointityökalua hyödynnetään kuukausittaisten raporttien ja talouslukujen seurantaan. Suoritusmäärien seuraamiseen käytettävää työkalua puolestaan hyödynnetään suoritemäärien mittaamiseen sekä kehityksen seurantaan. Haastatteluiden perusteella syntyi käsitys, että mitään yhteistä tapaa budjetointivastuullisilla ei ollut budjetin seuraamiselle kuukausittaisen raportin tarkastelun lisäksi. Jokainen seurasi vastuualueensa osalta olennaisia lukuja, mietti syitä lukujen taustalla sekä suunnitteli mahdollisia toimenpiteitä parhaakseen näkemällään tavalla. Osa haastateltavista kertoi esimerkiksi peilaavansa toteutumalukuja aktiivisesti myös toimintasuunnitelmaan budjetin lisäksi ja

hyödyntävänsä controllereita toteumalukujen taustalla olevien syiden selvittämisessä. Johtoryhmässä budjetoituja lukuja verrataan toteumaan kokonaisuuden näkökulmasta.

#### **4.4 Budjetoinnin haasteet**

Opinnäytetyöprosessin alussa toimeksiantajan kanssa käydyssä aihetta koskeneessa keskustelussa lähtökohtana oli, että kohdeyrityksen budjetointiprosessissa oli vuosiperusteiselle budjetoinnille tyypillisiä haasteita. Budjetointiprosessia kuvailtiin raskaaksi ja suuritöiseksi prosessiksi, johon laitettujen panosten ja saatavien hyötyjen välinen suhde jäi heikoksi. Kirjoittaja lähti selvittämään kohdeyrityksen budjetointiprosessin haasteita kahdesta eri näkökulmasta. Ensimmäinen näkökulma oli sisäinen näkökulma, tarkoituksena saada käsitys budjetointiprosessin ja -menetelmän aiheuttamista haasteista kohdeyrityksessä. Toinen näkökulma oli ulkoinen näkökulma, jonka tarkoituksena oli selvittää, asettaako toimintaympäristö kohdeyrityksen budjetointiprosessille haasteita tai vaatimuksia. Ulkoisella näkökulmalla kirjoittaja halusi selvittää erityisesti julkisen sektorin omistajuuden vaikutuksia budjetointiprosessiin.

##### **4.4.1 Sisäiset haasteet**

Budjetointivastuullinen A kertoi haastattelussa budjetointiprosessin olevan todella työllistävä, mutta lopputuloksen ei siitä huolimatta koettu täyttävän niitä tarpeita, mitä budjetoinnille on asetettu. Budjetoinnin ei koettu esimerkiksi toimivan ohjausvälineenä niin hyvin kuin olisi tarve. Budjetointiprosessin yhdeksi haasteeksi koettiin toiselle budjetointikierrokselle varatun ajan niukkuus. Kun budjetti saatiin vietyä vakaassa markkinatilanteessa helposti läpi, oli toisella budjetointikierroksella sopivasti aikaa budjetin muokkaukseen. Kun tilanne ei esimerkiksi Covid-19 pandemian takia ollut yhtä staattinen, oli budjettia huomattavasti vaikeampaa saada hyväksyttävälle tasolle. Tilanne heijastui toiselle budjetointikierrokselle, jossa budjetti vaati vielä suurempia muutoksia, mutta aikaa oli varattu vain maltillisille muutoksille. Tilanne johti siihen, että budjettia jouduttiin muokkaa-

maan ilman tarkkaa läpikäyntiä budjetointivastuullisten kanssa. Budjetointivastuullinen D totesikin, että hänellä on kokemuksia siitä, että vaikka yrittää oman vastualueen budjetin laatia parhaalla mahdollisella tavalla sillä tiedolla mitä sillä hetkellä on käytettävissä, saatetaan budjettia muuttaa jälkeinpäin vielä ilmoittamatta.

Haastatteluista ilmeni, että kohdeyritys on pyrkinyt säästämään työmäärässä sekä budjetointiin käytettävissä ajassa, jakamalla vuoden budjetoidut luvut kuukausitasolle erilaisia matemaattisia kaavoja hyödyntäen. Budjetit laaditaan vuosiperusteisesti ja kuukausittaiset luvut luodaan vaihtelevasti joko budjetointivastuullisen arvioinnin kautta tai jakamalla vuoden luvut aikaisempien vuosien toteutumia ja matemaattisia kaavoja hyödyntäen. Kohdeyrityksessä on pyritty yksinkertaistamaan budjetointiprosessia karsimalla kuukausitason tarkkuudesta. Ongelmalliseksi koettiin se, että kuukausitason lukujen ollessa lähtökohtaisesti epätarkkoja ja karkeita arvioita, ensimmäisien kuukausien toteumia on vaikeaa verrata budjettiin ja budjettien käyttöä budjettiohjauksessa kuvailtiin onnettomaksi. Useiden vastualueiden ja budjetointikokonaisuuksien takia budjetointiin käytettävää työmäärää tulisi lisätä huomattavasti, mikäli lukuihin haluttaisiin tarkkuutta nykyisellä budjetointimallilla.

Haastatteluista kävi ilmi, että haasteeksi koettiin budjetointiprosessin pirstoutuneisuus ja suppea näkymä kokonaisuuteen. Esimerkiksi varsinaisen toiminnan budjetointi tapahtuu vastualueittain budjetointivastuullisen toimesta, mutta henkilöstöresurssien budjetoinnista vastaa HR-osasto. Puolestaan hinnankorotuspaineet tulevat yleisesti ottaen vastualueen ulkopuolelta, mikä hankaloittaa vastualueen budjetointia ja vähentää vaikuttamismahdollisuuksia. Läpinäkyvyyttä kokonaisprosessissa pidettiin heikkona.

Kohdeyrityksen budjetointiprosessissa käytetään erilaisia tietojärjestelmiä ja ohjelmistoja, mutta Excelillä on edelleen keskeinen asema. Budjetointivastuullinen C piti budjetointiin käytettäviä työkaluja raskaina ja vaikeina, ja kertoi turvautuvansa controllereiden apuun lukujen viemisessä budjettiin. Myöskään budjetointivastuullinen B ei pitänyt yrityksen budjetin laadintaan käytettäviä työkaluja parhaina mahdollisina.

Haastatteluissa haasteeksi koettiin myös vuosiperusteinen budjetointi menetelmänä. Kyseenalaistuksen kohteeksi joutui erityisesti se, että budjetti laaditaan kesä—elokuu välillä tekemällä olettamuksia tulevasta vuodesta sen hetkisen tiedon perusteella. Kun maailma muuttuu budjetoinnin jälkeen, on tietyt olettamukset vanhoja budjetin astuessa voimaan.

#### **4.4.2 Ulkoiset haasteet**

Haastattelun perusteella selvisi, että Fimlab Laboratoriot Oy:n julkisomisteisuus asettaa yrityksen budjetoinnille haasteita sekä vaatimuksia. Kysyttäessä minkälaisia haasteita tai vaatimuksia toimintaympäristö yritykselle asettaa, nousi esiin muutama olennainen asia. Yritys toimii julkisen sektorin kanssa samanlaisessa vuosisyklissä, jossa budjetointi tehdään vuositasolla. Vuosisyklisyys aiheuttaa sen, että kahdentoista kuukauden ajanjakso tulisi löytyä budjetista tai oltava irrottavissa siitä. Tämä siitäkin syystä, että Fimlab Laboratoriot Oy:n omistajat huomioivat yrityksen budjetin ja siihen olennaisesti liittyviä tietoja myös omissa budjetointiprosesseissaan ja budjeteissa. Julkisomisteisuus asettaa aikataulupaineita esimerkiksi hinnoittelun laatimiselle, joka aloitetaan jo ajoissa kesällä, jotta tieto olisi saatavilla omistajille jo hyvin aikaisessa vaiheessa.

Olennaisena asiana haastatteluissa nousi esiin myös, että budjettitavoitteet tulevat omistajilta. Yritykselle asetettavaa tulostavoitetta kuvailtiin pieneksi, koska yrityksen tarkoituksena on turvata laboratoriopalvelut omistaja-asiakkaille. Tämä johtaa siihen, että toiminnan tehostuminen näkyy ennemmin hintatasossa kuin tuloksessa. Omistajien asettamat tavoitteet puolestaan aiheuttavat sen, että vastualueet joutuvat sopeutumaan muualta tuleviin tavoitteisiin, eikä tavoitteet ole vastualueen sisältä lähteviä.

Asiakkaan toiveet palvelutason parantamisesta ja hintatason alentamisesta koettiin ristiriitaisiksi. Budjetointivastuullinen E kuvaili ongelman siten, että omistajat luovat paineen hintojen pitämisestä matalina, joten tuottavuutta pitäisi pystyä parantamaan palvelutasoa alentamatta. Yleisen kustannustason nousu ja materiaalikustannusten kasvu aiheuttavat osaltaan hankaluuksia yhtälöön.

#### 4.5 Budjetoinnin kehittäminen

Teemahaastattelun yhtenä osa-alueena oli selvittää, miten budjetointivastuulliset kehittäisivät yrityksen budjetointia. Teeman avulla kirjoittajan oli tarkoituksena selvittää keskeisimmät kehityskohteet budjetointivastuullisten näkökulmasta.

Budjetointivastuullinen A kertoi haastattelussa, että budjetointiprosessin vieminen rullaavan ennustamisen ja suunnittelun suuntaan sekä automaatiota lisäämällä, saataisiin työmäärää vähennettyä lukujen laskemisesta ja huomio suuntautuisi enemmän suunnitteluun. Budjetointivastuullinen C kuvaili nykyistä budjetointiprosessia kerran vuodessa tehtäväksi prosessiksi, jossa laadittava budjetti syntyy väkisinkin menneisyyden lukujen perusteella. Lisäksi budjetointivastuullinen C kertoi haastattelussaan, että budjetti on hyvin staattinen ja kun se on tehty, sitä ei voida enää muuttaa. Hän kuvaili toimialaa paljon vähemmän staattiseksi kuin millaiseksi sitä voisi kuvitella ja toivoi budjetoinnin siirtyvän rullaavampaan malliin, jonka avulla voitaisiin nopeammin sopeutua toimintaympäristön muutoksiin. Budjetointivastuullinen G toisi puolestaan nykyiseen budjetointiprosessiin enemmän beyond budgeting -ajattelumallia ja siitä saatavaa joustavuutta.

Budjetointivastuullinen D kertoi budjetointiprosessin kehittyneen hänen aikanaan merkittävästi ja kertoi kehitysehdotuksinaan esimerkiksi erikoisalojen yhteistyön lisäämisen. Haastateltavilla oli myös paljon kehitysehdotuksia oman vastualueen näkökulmasta, mutta ne eivät suoranaisesti liittyneet budjetointiin. Budjetointiprosessin laajempia kehitysehdotuksia kuten rullaavaan suunnitteluun ja ennustamiseen siirtymisestä ei suurimmalta osalta tullut. Osa haastateltavista totesikin, ettei heillä ole kovinkaan suurta kokemusta tai osaamista koskien budjetointia.

Budjetointivastuullinen E näki aikataulutuksen kehityskohteena, koska hän piti budjetoinnin valmisteluaikaa todella lyhyenä. Budjetointivastuullinen E siirtäisi vastuuta kokonaisuuden budjetoinnista enemmän erikoisalojohtajille, koska tällä hetkellä erikoisalojohtajat budjetoivat varsinaista toimintaa, mutta esimerkiksi henkilöstökulut budjetoidaan erikseen. Myös budjetointivastuullinen F piti budjetointiprosessia hieman pirstoutuneena, minkä hän puolestaan koki haastavan kokonaisuuden hahmottamista. Hän korosti kehityskohteena parempaa näkyvyyttä



kulurakenteeseen ja kokonaisuuteen. Myös budjetointivastuullinen B piti kehitettävänä kohteena näkyvyyttä kokonaisuuteen ja toivoi tietyin ajanjaksoin järjestettävää kokousta, jossa käytäisiin koko talon osalta esimerkiksi toteumaa läpi ja verrattaisiin budjetoituun.

Järjestelmien kerrottiin kehittyneen viimeisien vuosien aikana paljon, ja niistä on tullut yhä enemmän tarkoitukseensa sopivia. Järjestelmien toivottiin kuitenkin kehittyvän edelleen ja niiden toivottiin osaltaan parantavan näkyvyyttä kokonaisuuteen. Budjetointivälineen toivottiin olevan sellainen, että sinne saisi vietyä suoraan kaikki kulut budjetointivastuullisten toimesta. Budjetointivastuullinen E kertoi, että viimekädessä ne saatetaan yhteen järjestelmään viedä, mutta tällä hetkellä budjetointivastuulliset joutuvat budjetoimaan eri kustannuksia eri paikkoihin ja järjestelmiin. Budjetointivastuullinen B toivoi toteuman seurantaan parempaa työkalua sekä budjetointiin tarkoitettua työkalua Exceleiden pyörittämisen sijaan.

## 5 KEHITYSEHDOTUS

Tässä luvussa pohditaan tutkimuksen tuloksia ja sitä, miten yrityksen budjetointiprosessia voitaisiin kehittää sekä annetaan perusteltu ehdotus uudesta budjetointimenetelmästä.

### 5.1 Havainnot tuloksista

Tutkimuksen perusteella kohdeyrityksen budjetointiprosessissa on sekä sisäisiä että ulkoisia haasteita. Julkinen toimintaympäristö luo osaltaan haasteita ja vaatimuksia yrityksen budjetointiin, sillä tulostavoitteet, budjetoinnin aikataulutus ja palvelutaso määritellään omistajien toiveiden mukaiseksi. Lisäksi prosessin rakentuminen julkisen sektorin vuosisyklin mukaan ja integraatio muiden julkisen sektorin toimijoiden kanssa luo budjetoinnille haasteensa, mutta myös sen kehittämiseksi.

Kohdeyrityksellä on ulkoisten haasteiden lisäksi myös sisäisiä haasteita. Suurena haasteena on itse vuosiperusteinen budjetointi menetelmänä, joka on kirjoittajan mukaan suurimpana syyllisenä tutkimuksessa löydettyihin haasteisiin. Kohdeyrityksen budjetointiprosessia kuvailtiin työlääksi, mutta vain vähän arvoa tuottavaksi, mikä on Järvenpään (2017) mukaan tyypillinen kritiikinkohde vuosiperusteisessa budjetointiprosessissa. Budjetointiprosessin työläisyys ja lyhyt budjetointiaika puolestaan altistaa yrityksen oikomaan budjetoinnissa ajan ja työmäärän säästämiseksi. Tämä ilmeni tutkimuksessa vuositason kustannusten matemaattisella jaottamisella kuukausille sekä budjetin muuttamisella toisella budjetointikierroksella asianomaisten budjetointivastuullisten tietämättä. Vastuualuekohtaisten budjettien muuttaminen, käymättä asiaa läpi asianomaisen budjetointivastuullisen kanssa, vie pohjan suunnitelmilta ja tekee kustannusten tarkan analysoinnin turhaksi. Järvenpää (2017) käyttää ilmiöstä termiä ”juustohöyläleikkaus”, jossa kustannuksia leikataan laaja-alaisesti eri toiminnoista, mikäli budjettia ei ole saatu budjetointikierrosten jälkeen tasapainoon (Järvenpää 2017, 278).

Tutkimuksessa saatiin selville, että ennustaminen koettiin nykyisellä menetelmällä haasteelliseksi ja budjetointia tehdään väkisinkin menneen tiedon perusteella. Lisäksi menetelmä pakottaa budjetointivastuulliset tekemään olettamuksia tulevaisuudesta, jotka voivat olla vääriä budjetin astuessa voimaan. Kriitikki koskee käytössä olevaa budjetointimenetelmää, joten tällainen tulos oli hyvin odotettava. Esimerkiksi Wallander (1999) on nostanut asian esiin kertoessaan budjetoinnista luopumisen syistä.

Tutkimuksessa kävi ilmi, että yrityksen budjetointi on hyvin ”siiloutunutta”, eikä osastojen välistä yhteistyötä juurikaan tehdä. Kirjoittajan mielestä ”siiloutuneisuus” budjetoinnissa vaikuttaa myös osaltaan siihen, miksi budjetointivastuulliset eivät koe saavansa kokonaiskuvaa yrityksen kulurakenteesta. Tuloksista ei ilmennyt toimivatko vastualueet muiden vastualueiden tai kokonaisuuden kustannuksella ajaen omaa etuaan, mikä saattaisi olla yritykselle haitallista.

Kohdeyrityksessä budjetoinnin työkaluina olivat Excel, budjetointiin käytettävä järjestelmä, suoritemäärien mittaamiseen ja seurantaan tarkoitettu järjestelmä, raportointijärjestelmä sekä hrm-järjestelmä. Tutkimuksesta ilmeni, että yrityksen budjetointityökalut ovat kehittyneet vuosi vuodelta, mutta niihin toivottiin edelleen parannusta. Työläistä ja epäselvistä Exceleistä luopuminen ja siirtyminen yhteen järjestelmään, johon luvut syötetään, helpottaisi budjetointivastuullisten työtä, selkeyttäisi prosessia ja loisi paremmat edellytykset automaation hyödyntämiselle. Myös controllereiden aikaa säästyisi varsinaisiin työtehtäviin osastokohtaisten budjetointipohjien täyttämisen sijaan. Åkerbergin mukaan (2017) yrityksen täytyy nykypäivänä olla hyvin pieni, ettei asianmukaisen budjetointijärjestelmän käyttöönotto olisi kannattavaa.

Moni haastateltavista vähätteli osaamistaan ja kokemustaan budjetoinnin suhteen. Osalla ei ole esimerkiksi ollut minkäänlaista koulutuksellista taustaa budjetoinnin hoitamiselle ja ensimmäiset kokemukset saattavat olla nykyisessä tehtävässään. Tämä heijastui vastauksiin kysyttäessä budjetoinnin kehittämisestä, koska monelle nykyinen menetelmä tuntui olevan se ainoa mitä voidaan hyödyntää. Vastaukset lähtivätkin painottumaan herkästi vastualueen muiden osa-alueiden parantamiseen. Osaaminen on merkityksellistä myös budjetoinnissa ja se

on otettava huomioon uuden budjetointimenetelmän suunnittelussa ja käyttöönotossa esimerkiksi laadukkain koulutuksin.

## **5.2 Uusi menetelmä vai vanhan kehittäminen?**

Fimlab Laboratoriot Oy:n julkisomisteisuus sekä budjetointiprosessin rakentuminen julkisen sektorin vuosisyklin mukaan luo yrityksen budjetoinnille ja sen kehittämiseksi haasteensa. Tutkimuksessa selvisi, että julkisomisteisuus tuo mukanaan vaatimuksia esimerkiksi palvelutason ylläpitämisestä sekä julkisen sektorin vuosisyklin mukaan toimimisesta. Lisäksi tavoitteet asetetaan omistajien toimesta. Tällaisessa toimintaympäristössä sisäisen tehokkuuden parantaminen on tärkeässä asemassa ja budjetoinnin kehittämisellä siihen voidaan osaltaan vaikuttaa.

Vuosiperusteinen budjetointi luotiin ympäristöön, jossa muuttuvia tekijöitä oli paljon vähemmän kuin nykypäivänä. Nykypäivänä budjetoinnilta vaaditaan joustavuutta ja kykyä reagoida nopeasti toimintaympäristön muutoksiin. (Åkerberg 2007, 37.) Vuosiperusteista budjetointia voidaan kehittää ja mukauttaa omiin tarpeisiin rajallisesti, koska sen perusideana on laatia talousarvio eli budjetti koko seuraavalle budjettikaudelle olettamuksia ja ennusteita tehden. Kehittäminen on joltain osin mahdollista, mutta kohdeyrityksen tapauksessa kokonaisvaltaisempi budjetoinnin uudistaminen on tarpeellista.

## **5.3 Budjetoinnin uudistaminen**

Opinnäytetyön teoriaosiossa on esitelty neljä erilaista budjetointimenetelmää, rullaava suunnittelu ja ennustaminen, toimintoperusteinen budjetointi, budjetoimattomuus ja balanced scorecard eli tasapainotettu tuloskortti. On hyvä huomata, kuten Bo-Göran Ekholmin ja Jan Wallinin (2000) tutkimus osoitti, että eri menetelmiä ja tapoja voidaan yhdistää ja käyttää toisiaan täydentävinä tekijöinä budjetoinnissa. Tämä koskee erityisesti tasapainotetun tuloskortin käyttöä budjetoinnin ohella.

Rullaavan ennustamisen ja suunnittelun käyttöönottaminen kohdeyrityksessä uutena budjetointimenetelmänä on perusteltua, koska sillä voidaan poistaa suurin osa tutkimuksessa esiintyneistä haasteista. Rullaavan budjetointimenetelmän käyttöönotosta löytyy myös paljon tietoa ja se on hyvin sopeutettavissa julkisen sektorin vuosisykliin. Tutkimuksen perusteella menetelmä itsessään oli myös toivottu, joten yrityksessä saattaa olla jo jonkinlaisia ajatusmalleja siihen siirtymisestä. Rullaava ennustaminen ja suunnittelu on sopivin budjetointimenetelmä kohdeyritykselle, koska se ei ole niinkään hyppy tuntemattomaan, vaan nykyisen menetelmän heikkouksien huomattavaa kehittämistä. Lisäksi menetelmä on käytönotettavissa muita menetelmiä luontevammin.

Toimintoperusteisessa budjetoinnissa on paljon hyviä elementtejä, joita voidaan hyödyntää myös rullaavassa budjetoinnissa, mutta menetelmä itsessään ei kevennä yrityksen budjetointiprosessia tai tee siitä joustavampaa. Tutkimuksessa ei kuitenkaan esiintynyt sellaisia ongelmakohtia, jotka voitaisiin suoraan toimintoperusteisella budjetoinnilla ratkaista.

Budjetoimattomuus (Beyond budgeting) -ajatusmallin lisääntymiseen budjetoinnissa ollaan varmasti menossa, mutta toistaiseksi yritykset, jotka käyttävät ainoastaan kyseistä menetelmää talousohjauksessa ja taloussuunnittelussa, ovat vähissä. Lisäksi esimerkit menetelmän käyttöönotosta erityisesti julkisella sektorilla ja terveydenhuollon yrityksissä sekä asiaa käsittelevä kirjallisuus on vielä vähäistä. Beyond Budgeting -ajatusmallin käyttöönottaminen uutena talousohjauksen ja suunnittelun menetelmänä vaatisi muutoksia yrityksen johtamiskulttuurissa sekä huomattavan määrän suunnittelua sekä perehdyttämistä itse menetelmän käyttöön. Budjetoimattomuus on menetelmänä huomattavasti erilaisempi kuin vuosiperusteinen budjetointi, joten sen implementointi kohdeyrityksessä saattaisi lisätä lyhyellä aikavälillä budjetoinnin työmäärää merkittävästi.

Balanced Scorecardin tai muun suorituksen mittaamiseen tarkoitetun mittariston käyttäminen yrityksissä on yhä yleisempää yrityksen kokoon katsomatta. Vaikka tasapainotettua tulokorttia voidaan käyttää suunnitteluun ja talousohjaukseen, ja sillä mitataan lähtökohtaisesti olennaisia asioita budjetointiin liittyen, on sen käyttö budjetointimenetelmänä vielä suhteellisen harvinaista. Ohjausvälineenä

tasapainotettu mittaristo tukee esimerkiksi ylintä johtoa auttamalla saamaan nopean ja kokonaisvaltaisen kuvan yrityksen suorituskyvystä (Ikäheimo ym. 2014, 130).

Vuosiperusteisesta budjetoinnista luopuminen on järkevää, koska sen soveltuvuus nykypäivän toimintaympäristöön on vähintään kyseenalaista. Rullaavaan budjetointiin siirtyminen on menetelmistä helpoiten toteutettavissa ja sen avulla pystytään vastaamaan parhaiten tutkimuksessa esiin nousseisiin haasteisiin. Rullaava budjetointi on tässä alaluvussa läpikäydyistä budjetointimenetelmistä kohdeyritykselle sopivin. Budjetoimattomuus -ajatusmallin lisääntyminen voi olla tulevaisuudessa yhä isommassa roolissa, mutta kirjoittajan mielestä menetelmän käyttöä ei ole vielä tutkittu tarpeeksi julkisen sektorin toimintaympäristössä.

#### **5.4 Rullaava ennustaminen ja suunnittelu**

Kohdeyrityksen budjetoinnin haasteiksi nousi tutkimuksessa erityisesti sen aikaa vievyys, huono vastine käytetyille resursseille, prosessin keskittyminen syksyyn ja siitä aiheutuva kiire, toimimattomuus ohjausvälineenä epätarkkojen budjettien takia sekä ennusteiden nopea vanhentuminen. Lisäksi ulkoisina haasteina tutkimuksesta nousi esiin julkisen sektorin vuosisyklissä eteneminen, tulostavoitteiden määritys omistajien toimesta sekä aikataulupaineet esimerkiksi hinnoittelun osalta, jota omistajatahot käyttävät omissa budjeteissaan. Työssä esitellyistä menetelmistä, rullaavalla ennustamisella ja suunnittelulla pystytään vastaamaan parhaiten tutkimuksessa esiin nostettuihin ongelmakohtiin.

Rullaava suunnittelu ja ennustaminen ei suoraan vähennä budjetoinnin työmäärää, mutta se jakaa prosessin koko kalenterivuodelle, jolloin prosessi ei pakkaudu lomakauden jälkeisille kuukausille. Ennustaminen ja suunnittelu on helpompaa, koska budjettia voidaan laatia eteenpäin esimerkiksi kolmen kuukauden jaksoissa, jolloin lähin jakso on tarkemmin ennustettu ja suunniteltu kuin kauemmat jaksot. Tällä voi osaltaan olla työmäärää vähentävä vaikutus, kun budjetointi saadaan nimensä mukaan rullaamaan, on karkeat ennusteet jo tehty ja lähimmän jaksen ennusteita voidaan vain päivittää tuoreimmilla näkemyksillä. Kun budjetoidaan vain lähin jakso, saadaan siitä luotua huomattavasti tarkempi, jolloin sitä

voidaan aidosti käyttää ohjausvälineenä. Rullaavasta budjetista voidaan erottaa vuodenmittainen ajanjakso omistajille ja sen voi tehdä esimerkiksi ylin johto, jolloin kaikkia budjetointivastuullisia ei tarvitse asialla vaivata. Rullaava suunnittelu ja ennustaminen sopii siis hyvin myös julkisen sektorin vuosisykliin.

Kohdeyrityksen käytössä on useita tietojärjestelmiä ja ohjelmistoja, joita on otettu käyttöön tarveperusteisesti. Tutkimuksessa ilmeni, että osan järjestelmistä toivottiin kehittyvän ja osa, kuten Excel, koettiin haastavaksi hyödyntää. Markkinoilla on monia budjetointiohjelmistoja, joita voidaan varmasti edelleen sopeuttaa yrityksen tarpeisiin kohtuulliseen hintaan. Uuden budjetointimenetelmän myötä tietojärjestelmien tulee tukea budjetointimenetelmän käyttöä, joten vanhoista Excel-pohjista luopuminen on olennaisessa asemassa. Epäselvien Excel-taulukoiden täyttö vie runsaasti aikaa ja resursseja, niin budjetointivastuullisten kuin myös controllereiden, kuten tutkimus osoitti.

Monipuolisen budjetointiin suunnatun ohjelmiston hankkiminen, jota budjetointivastuulliset osaavat käyttää, joka tuo kaiken oleellisen budjetointiin liittyvän yhteen ja lisää läpinäkyvyyttä budjetoinnissa, on yksi olennaisista tekijöistä rullaavaan ennustamiseen ja suunnitteluun siirryttäessä. Nykypäivänä automaatiota pystytään rakentamaan ohjelmistoihin yhä enemmän, mikä tulisi ottaa huomioon ohjelmistoa valittaessa. Mitä enemmän lukujen syöttäminen saadaan automatisoiduksi, sitä enemmän budjetointivastuullisilla jää aikaa ennustamiseen ja analysointiin.

Tutkimuksessa tuli ilmi usean haastateltavan osalta ”siiloutuneisuus” ja huono näkyvyys yrityksen kustannusrakenteeseen. Budjetointiprosessia tulisi viedä prosessimaisempaan suuntaan, jossa vastuualueiden yhteistyö korostuu. Tämä auttaa kokonaisvaltaisemman käsityksen syntymiseen sekä mahdollistaa päällekkäisyyksien karsimisen toiminnoista ja sitä kautta säästökohteiden löytymisen. Lisäksi prosessimaisempi toimintatapa ja vastuualueiden yhteistyö auttaa havaitsemaan kehityskohteita ja parhaimmassa tapauksessa synnyttää uusia liiketoimintamahdollisuuksia.

Rullaavan ennustamisen ja suunnittelun käyttöönotossa on myös haasteita, jotka yrityksen on vältettävä hyötyäkseen menetelmästä mahdollisimman paljon. Ensimmäisenä ongelmana voidaan pitää muutosvastarintaa. On selvää, että uusi budjetointimalli voi edellyttää organisatorisia muutoksia ja vastuualueiden uudelleen määrittelemistä, mikä luonnollisesti saattaa jarruttaa menetelmän käyttöönottoa. Toinen ongelma liittyy menetelmän suunnitteluun ja käyttöönottoon. Yrityksessä on oltava selvä suunnitelma rullaavaan ennustamisen ja suunnittelun käyttöönotolle, muuten prosessista saattaa tulla aikaa vievä, epämotivoiva ja kallis. Vanhasta budjetointimenetelmästä on luonnollisesti luovuttava kokonaan. Muuten menetelmästä tulee hyvin sekava ja moninkertaisesti työläämpi. Kun suunnitelmat on tehty huolella ja vastuualueet selkeästi määriteltä, on vikaan menemisen todennäköisyys pieni.



TAULUKKO 1. Yhteenveto nykyisen budjetointiprosessin haasteista ja kehittämismahdollisuuksista.

| <b>Nykyisen budjetointiprosessin haasteet</b>                          | <b>Kehittämismahdollisuudet</b>   |
|--|---|
| Vuosiperusteisen budjetoinnin jäykkyys                                 | Rullaavan ennustamisen ja suunnittelun käyttöönotto tuo budjetointiin joustavuutta ja nopeuttaa muutoksiin reagoimista                            |
| Heikko käytettävyys ohjausmenetelmänä                                  | Rullaava ennustaminen ja suunnittelu mahdollistaa realistisempien budjettien laatimisen, jolloin budjetteja voidaan aidosti hyödyntää ohjauksessa |
| Budjetointiprosessin suuri työmäärä                                    | Rullaava ennustaminen ja suunnittelu jakaa budjetoinnista aiheutuvan työmäärän koko vuodelle  |
| Vaikea ennustettavuus  | Rullaavaa ennustamista ja suunnittelua tehdään hallittavan kokoisissa ajanjaksoissa, mikä helpottaa ennustamista                                  |
| Budjetointiprosessin ”siiloutuneisuus” ja heikko näkyvä kokonaisuuteen | Prosessimaisempi lähestymistapa lisää vastuualueiden välistä yhteistyötä ja parantaa näkyvyyttä kokonaisuuteen                                    |
| Järjestelmät ja ohjelmistot tukevat heikosti budjetointiprosessia      | Järjestelmien ja ohjelmistojen kehittäminen budjetointia tukeviksi  |
| Julkisen sektorin vuosisykli   | Rullaava ennustaminen ja suunnittelu mahdollistaa vuositason lukujen irrottamisen budjeteista   |
| Tavoitteiden määrittely omistajien toimesta                            | Rullaavan ennustamisen ja suunnittelun tuoma joustavuus helpottaa muutumista ulkoisiin tavoitteisiin  |

## 6 POHDINTA

Opinnäytetyön alussa määriteltiin, että työn tarkoituksena on teorian ja tutkimuksen avulla ymmärtää kohdeyrityksen budjetointiprosessi, selvittää sen haasteet ja antaa perusteltu ehdotus budjetointiprosessin kehittämiseksi. Opinnäytetyön tavoitteeksi puolestaan määriteltiin, että työn tulisi antaa suunta kohdeyrityksen budjetoinnin kehittämiseksi ja toimia laajemmin hyödynnettävänä esimerkkinä myös muille yrityksille. Kirjoittajan mielestä opinnäytetyö täyttää sille asetetun tarkoituksen ja tavoitteen.

Toimeksiannon ja tutkimuksen perusteella selvisi, että yrityksellä on käytössä vuosiperusteinen budjetointi budjetointimenetelmänä. Budjetointiprosessi alkaa yrityksessä kesän alussa valmistelevilla töillä, jonka jälkeen etenee vastuualuekohtaisten toimintasuunnitelmien ja budjettien laatimiseen. Tätä seuraa kaksi budjetointikierrosta, joilla budjetti täytyy saada hyväksyttävälle tasolle. Kun budjetti on hyväksytetty, siihen ei enää tehdä muutoksia budjettikaudella. Budjettikauden alkaessa budjetointivastuulliset seuraavat budjetointia kuukausitason raporttien avulla.

Tutkimuksen avulla selvisi, että kohdeyrityksen budjetointiprosessissa esiintyy vuosiperusteiselle budjetoinnille tyypillisiä haasteita. Lisäksi julkinen toimintaympäristö asettaa omat vaatimuksensa budjetoinnille. Budjetointia kritisoitiin esimerkiksi kerran vuodessa laadittavana työläänä ja vähän arvoa tuottavana prosessina, jossa tehdyt oletukset voivat olla jo vanhoja budjetin astuessa voimaan. Prosessi oli lisäksi hyvin ”siiloutunutta”, eikä järjestelmien koettu olevan tarpeeksi tarkoituksenmukaisia tai budjetointia tukevia. Lisäksi budjetti laadittiin enemmän menneisyyteen katsoen kuin tulevaisuutta arvioiden. Julkisomisteisuus näkyi siten, että omistajatahot asettivat vaatimuksensa hintatietojen päivittämisestä jo aikaisessa vaiheessa budjetointiprosessia, korkean palvelutason ylläpitämisestä sekä julkisen sektorin vuosisyklin mukaan etenemisestä. Lisäksi yrityksen tulostavoite määritellään omistajien toimesta.

Kirjoittaja esitti opinnäytetyössä ratkaisuksi rullaavaan ennustamiseen ja suunnitteluun siirtymistä. Keskeisimmiksi asioiksi kirjoittaja arvioi järjestelmää valittaessa helpon implementoitavuuden, budjetointimallin selkeyden sekä kyvyn vastata omistajien ja julkisen sektorin vuosisyklin asettamiin vaatimuksiin. Olennaisesti valintaan vaikutti myös yrityksessä koetut budjetoinnin aiheuttamat haasteet, joihin rullaavalla ennustamisella ja suunnittelulla pystytään kirjoittajan mielestä tehokkaasti vastaamaan.

Tutkimusetiikkaa ja sen toteutumista on syytä arvioida opinnäytetyössä. Tutkimusetiikka liittyy kysymyksiin koskien aineiston hankintaa ja käyttöä, tieteellisen aineiston käyttöä, soveltamista ja vaikutusta sekä tiedeyhteisön sisäisiä asioita (Kuula 2011, 18).

Tutkimusaineiston keruu toteutettiin haastatteluilla, joihin osallistuminen oli täysin vapaaehtoista. Vapaaehtoisuutta korostettiin haastateltaville lähetetyssä sähköpostissa. Sähköpostiviestissä sekä haastattelun alussa luvattiin haastateltaville anonymiteettiä sekä aineiston luotettava käsittely. Haastattelut nauhoitettiin tutkimustulosten käsittelyn helpottamiseksi. Myös tästä mainittiin sekä sähköpostiviestissä, että haastattelun alussa. Haastattelut on taltioitu ja litteroitu nimettöminä kirjoittajan henkilökohtaiselle, salasanalla lukitulle tietokoneelle.

Tutkimustulokset esitetään työssä anonymisesti. Tutkimustulokset on kuvattu opinnäytetyössä olennaisuusperiaatteen mukaisesti, eli asioita, jotka eivät budjetointiin liittyneet, ei tuotu tuloksissa ilmi. Kaikki tulokset, mitä työssä on tuotu ilmi, on kerrottu rehellisesti ja vääristelemättä. Raportissa ja teoriaosuudessa käytetyt lähteet löytyvät lähdeluettelosta ja lähteisiin on viitattu tekstissä asianmukaisesti.

Laadullisessa tutkimuksessa tutkimusprosessin arviointi on merkittävässä asemassa tutkimuksen luotettavuutta arvioidessa. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkimuksen tekijän subjektiivisuuden arviointi ja sen myöntäminen, että tutkija on itse tutkimusväline, on laadullisen tutkimuksen lähtökohtana. (Eskola & Suoranta 1998, 153.)

Opinnäytetyön teoriaosuudessa on käytetty kirjallisuutta, artikkeleita, verkkosivuja sekä tutkimuksia. Lähteet on kirjoittajan mielestä arvioitu luotettaviksi ja niiden käyttämisessä on sovellettu lähdekriittisyyttä. Tutkimuksessa käytetty menetelmä sekä haastattelukysymykset ovat kirjoittajan mukaan arvioitu tarkoituksenmukaisiksi ja haluttuja asioita mittaaviksi.

Tutkimuksessa haastateltiin seitsemän kohdeyrityksen budjetointivastuullista. Kaikki haastatteluun kutsutut osallistuivat haastatteluun. Kaikki haastateltavista osallistuivat yrityksen budjetointiprosessiin, joten otanta oli tarkoituksenmukainen. Kirjoittajan mielestä haastateltavien määrä oli oikea käytettävissä oleviin resursseihin nähden, mutta kattavampien tutkimustulosten saamiseksi haastattelun kohteena olisivat voineet olla kaikki yrityksen budjetointivastuulliset sekä controllerit. Tämä siitäkin syystä, että kirjoittajan mielestä budjetointivastuullisten näkemykset poikkesivat joiltain osin toisistaan, eikä selvää aineiston kyllästyneisyyttä vielä saavutettu. Tutkimukseen kuuluneet haastattelut suoritettiin Microsoft Teams:in välityksellä.

Kirjoittaja on ollut opinnäytetyötä kirjoittaessaan osa-aikaisessa sekä määräaikaisessa työsuhteessa tutkimuksen kohteena olevassa yrityksessä. Kirjoittaja on pyrkinyt noudattamaan hyviä tutkimuskäytäntöjä tutkimusta tehdessään ja tehnyt tutkimuksen ja siihen liittyvän raportin mahdollisimman objektiivisesti. Kuitenkin tiedostaen olevansa tutkimusta tehdessään subjektiivinen tutkimusväline.

Ehdotuksina jatkotutkimuksista ovat rullaavan ennustamisen ja suunnittelun käyttöönotto Fimlab Laboratoriot Oy:ssä sekä budjetoimattomuus -menetelmän soveltuminen julkishallinnolliseen osakeyhtiöön. Kirjoittajan mielestä erityisesti budjetoimattomuuden soveltumista julkiselle sektorille sekä julkisomisteiseen osakeyhtiöön tulisi tutkia enemmän.

## LÄHTEET

Ahlsell Oy. Tietoa Ahlsellista. Luettu: 25.4.2021. <https://www.ahlsell.fi/Tietoa-ahlsellista/>

Beyond Budgeting Institute. n.d. What is the problem? Luettu: 9.3.2021. <https://www.bbrt.co.uk/beyond-budgeting/bb-problem.html>

Bhimani, K., Datar, S. M., Horngren, C. T. & Rajan, M. V. 2018. Management and Cost Accounting. Harlow, United Kingdom: Pearson Education, Limited.

Ekholm, B.-G. & Wallin, J. 2000. Is the Annual Budget Really Dead? The European Accounting Review 9, 4, 519-539.

Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.

Fimlab Laboratoriot Oy. Yritys. Luettu: 13.5.2021. <https://fimlab.fi/yritys>

Hope, J. & Fraser, R. 2003a. Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap. Boston (Mass.): Harvard Business School Press.

Hope, J. & Fraser, R. 2003b. Who needs budgets? Luettu: 25.4.2021. Harvard Business Review. <https://hbr.org/2003/02/who-needs-budgets>

Ikäheimo, S., Laitinen, E. K., Laitinen, T. & Puttonen, V. 2014. Vaasa: Vaasan Yritysinformaatio Oy.

International Business Machines Corporation. Business process automation. Luettu: 4.6.2021. [https://www.ibm.com/se-en/cloud/automation/services?lnk=hpmpps\\_buau\\_fien&lnk2=learn](https://www.ibm.com/se-en/cloud/automation/services?lnk=hpmpps_buau_fien&lnk2=learn)

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2017. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Kuula, A. 2011. Tutkimusetiikka: aineistojen hankinta, käyttö ja säilytys. 2. uudistettu painos. Tampere: Vastapaino.

Lalli, W. R. 2012. Handbook of budgeting. 6th edition. Hoboken, N.J: Wiley.

Pitkäranta, A. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä: työkirja ammattikorkeakouluun. Jokioinen: e-Oppi Oy.

SAP SE. Enterprise Planning with SAP Analytics Cloud. Luettu: 4.6.2021. <https://www.sap.com/finland/products/cloud-analytics/features/planning.html>

Shim, J. K., Siegel, J. G. & Shim, A. I. 2012. Budgeting Basics and Beyond. 4th edition. Hoboken, N.J: Wiley.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos. Helsinki: Tammi.

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

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

Åkerberg, P. 2017. Budjetointi 2020-luvulla. 1. painos. Helsinki: Alma Talent.

## **LIITTEET**

Liite 1. Haastattelurunko

### **Haastateltavan tausta**

Osallistutko yrityksen budjetointiprosessiin?

Jos, niin miten?

### **Budjetointiprosessin haasteet**

Mitä haasteita mielestäsi nykyisessä budjetointiprosessissa on?

Millaisia vaatimuksia ja haasteita toimintaympäristö ja toimiala asettavat budjetoinnille?

### **Budjetointiprosessi**

Millainen on yrityksen budjetointiprosessi?

Apukysymykset:

Millaisia tehtäviä budjetoinnilla on yrityksessä?

Korostuuko budjetoinnissa vastuualueiden kesken "siiloajattelu" vai prosessiajattelu?

Millaiseksi kuvailisit budjetoinnissa asetettavia tulostavoitteita?

Millaisia tavoitteita budjetointiin liittyy?

Liittyykö tavoitteiden saavuttamiseen palkitsemista? Jos liittyy, koetko sen vaikuttavan budjetin laatimiseen?

Tunnistetaanko yritykseen tai toimintaympäristöön liittyvät riskit ja otetaanko ne huomioon budjetoinnissa?

Hyödynnätkö budjetoinnissa tietojärjestelmiä/ohjelmistoja? Jos hyödynnät, niin mitä ja mihin tarkoitukseen?

Miten budjettitarkkailu toteutetaan?

### **Budjetointiprosessin kehittäminen**

Miten kehittäisit yrityksen budjetointiprosessia?

Onko vielä jotain, mistä haluaisit kertoa?

## Liite 2. Haastattelutiedot

### Haastattelu 1

Budjetointivastuullinen A

Haastateltu: 17.3.2021

Haastattelun kesto: 29:34

### Haastattelu 2

Budjetointivastuullinen B

Haastateltu: 17.3.2021

Haastattelun kesto: 21:06

### Haastattelu 3

Budjetointivastuullinen C

Haastateltu: 23.3.2021

Haastattelun kesto: 25:19

### Haastattelu 4

Budjetointivastuullinen D

Haastateltu: 29.3.2021

Haastattelun kesto: 26:29

### Haastattelu 5

Budjetointivastuullinen E

Haastateltu: 30.3.2021

Haastattelun kesto: 20:51

### Haastattelu 6

Budjetointivastuullinen F

Haastateltu: 31.3.2021

Haastattelun kesto: 14:42



Haastattelu 7

Budjetointivastuullinen G

Haastateltu: 1.4.2021

Haastattelun kesto: 17:37