

Kytkeytyä ajuripohjainen suunnittelumalli yrityksen talous- ohjauksen välineenä

Markku Haavisto



Tekijä(t) Markku Haavisto	
Koulutusohjelma Liiketoiminnan kehittämisen koulutusohjelma	
Raportin/Opinnäytetyön nimi Kytetty ajuripohjainen suunnittelumalli yrityksen talousohjauksen välineenä	Sivu- ja liitesivumäärä 116 + 6
<p>Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, miten taloussuunnittelun työvälineeksi kohdeorganisaatiossa vuosien 2016-2018 aikana toteutettu kytetty ajuripohjainen suunnittelumalli palvelee kohdeorganisaation talousohjauksen tarpeita. Tutkimuksen kohteena oli taloussuunnittelun toteutuskokonaisuus, jonka ulkopuolelle rajattiin talousraportoinnin ja ulkoisen konsernitilinpäätöksen tuottamiseen käytettävät prosessit ja työvälineet.</p> <p>Projektissa taloussuunnittelun tavoitteina olivat taloussuunnittelun kokonaiskustannuksen pienentäminen, taloussuunnittelun laadun ja reagoitavuuden parantaminen, taloussuunnittelun ohjausvaikutuksen kehittäminen niin strategisesta kuin operatiivisesta näkökulmasta sekä konserni- ja liiketoimintatason tulevaisuutta koskevien skenaarioiden mallintamisen mahdollistaminen.</p> <p>Kehittämistehtävän tutkimusstrategia oli tapaustutkimus, jossa hyödynnettiin kvalitatiivisia eli laadullisia tutkimusmenetelmiä. Tutkimuksen alkutilanne ja toteutusvaihe analysoitiin projektidokumentaatiota ja tutkijan omaa havainnointia hyödyntäen. Tutkimuksen lopputilanteen kartoitus tehtiin teemahaastatteluina.</p> <p>Työn teoreettinen viitekehys pohjautuu organisaation talousohjauksen ja -suunnittelun teoriaan. Talousohjauksen osalta käydään läpi ohjausjärjestelmä, suorituskyvyn mittaaminen ja suoritusmittarit (KPI-mittarit), johtamisjärjestelmä sekä strategisten tavoitteiden jalkauttaminen. Taloussuunnittelun osalta käsitellään perinteisen budjetoinnin kritiikkiä, esitellään joitakin tunnettuja taloussuunnittelun menetelmiä ja filosofioita sekä esitetään näkemys modernista taloussuunnittelusta.</p> <p>Kohdeorganisaatiossa toteutettu kehittämishanke saavutti osan sille asetetuista tavoitteista. Ajuripohjaisen suunnittelumallin kautta saatiin parannettua taloussuunnittelun laatua ja ohjausvaikutusta liiketoimintalähtöisesti vuosi- ja lyhyen aikavälin suunnitteluprosesseissa sekä vapautettua liiketoiminnan budjetointiin käyttämää työaikaa. Strategisen talousohjauksen tavoitteiden saavuttamisessa hanke epäonnistui. Kokonaisuutena kehityshanke kasvatti kohdeorganisaation maturiteettia talousohjauksen alueella.</p> <p>Tutkimuksen johtopäätöksenä taloussuunnittelun kehittämisessä tulee ottaa huomioon kaikki talousohjauksen elementit (ohjausjärjestelmä, mittarit ja johtamisjärjestelmä), jotta kehittäminen palvelee talousohjauksen tavoitteita kokonaisvaltaisesti. Lisäksi havaittiin, että organisaation kulttuurilla on merkittävä rooli talousohjauksen kehittämisessä, jolloin kehittämisessä tulee painottaa prosesseja, ohjausjärjestelmää ja johtamista tietojärjestelmän sijaan.</p>	
Asiasanat Taloussuunnittelu, talousohjaus, budjetointi, ennustaminen, strategiasuunnittelu, ajuripohjainen suunnittelu	

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tutkimuksen kohdeorganisaatio.....	7
1.2	Tutkimuksen tavoitteet	8
1.3	Tutkimusmenetelmät.....	9
1.4	Tutkimusraportin rakenne	9
2	Organisaation talousohjaus.....	11
2.1	Ohjausjärjestelmä, Performance Management.....	14
2.1.1	Budjetin rooliristiiriita	15
2.2	Suorituskyvyn mittaaminen ja suoritusmittarit.....	17
2.2.1	Key Performance Indicators (KPI)	18
2.3	Johtamisjärjestelmä	19
2.4	Strategian jalkauttaminen ja mittaaminen.....	20
2.4.1	Taloussuunnittelu osana strategian jalkauttamista	20
2.5	Talousohjauksen elementtien keskinäiset suhteet.....	23
3	Taloussuunnittelu	25
3.1	Perinteisen budjetoinnin kritiikki	26
3.2	Moderni taloussuunnittelu	31
3.2.1	Rullaava suunnittelu.....	31
3.2.2	Toimintolaskentapohjainen suunnittelu.....	33
3.2.3	Ajuripohjainen suunnittelu	34
3.2.4	Beyond Budgeting.....	37
3.2.5	Tekoäly ja koneoppiminen.....	40
3.2.6	Tulevaisuuden taloussuunnittelu	41
3.2.7	Yhteenveto taloussuunnittelun teoriasta.....	44
4	Kytkeytyn ajuripohjaisen suunnittelumallin käyttöönotto kohdeorganisaatiossa.....	46
4.1	Taloussuunnittelun kehittäminen kohdeyrityksessä.....	46
4.1.1	Kehitystyön ympäristö ja ohjausmalli.....	49
4.1.2	Kehitystyön suunnitelma	51
4.2	Hankkeen taustaa	52
4.2.1	Tutkimuksen kehityshankkeen esiprojekti	52
4.2.2	Tutkimuksen kehityshankkeen esiselvitys	54
4.3	Projektin toteutus	60
4.4	Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset	65
4.5	Soveltavan tutkimuksen kolme lähestymistapaa	67
4.5.1	Toimintatutkimus.....	69
4.5.2	Konstruktivistinen tutkimus.....	70
4.5.3	Tapaustutkimus.....	70

4.5.4	Laadullinen ja määrällinen tutkimus	71
4.5.5	Laadullisen tutkimuksen ominaispiirteet	72
4.5.6	Tutkimuksen työmenetelmät ja niiden valinta	74
5	Projektin tulokset.....	76
5.1.1	Järjestelmän käyttöönotto	77
5.1.2	Kehittämistyön tavoitteiden toteutuminen	84
5.1.3	Ajuripohjainen suunnittelu menetelmänä.....	93
5.1.4	Parhaat käytännöt ja jatkokehitys.....	96
5.1.5	Yhteenveto tuloksista	98
6	Johtopäätökset.....	103
6.1	Taloussuunnittelu osana organisaation talousohjausta	103
6.2	Kehitystyön tavoitteiden saavuttaminen	106
6.3	Jatkokehitysehdotukset.....	109
6.4	Oman oppimisen arviointi.....	112
	Lähteet	114
	Liitteet.....	117
	Liite 1. Projektin tavoitteiden kehittyminen projektin eri vaiheissa ml. esiprojekti sekä projektin tulosten arviointi.....	117
	Liite 2. Haastattelulomake	118
	Liite 3. Henkilöautojen maahantuonnin automyynnin bruttokatteen suunnittelunäkymä budjetissa.....	120
	Liite 4. Vähittäiskaupan huollon resurssisuunnittelun suunnittelunäkymä budjetissa.	121
	Liite 5. Kiinteiden kulujen suunnittelunäkymä ennusteessa.	122

1 Johdanto

Autoala on kohtaamassa historiansa merkittävimmän murrosvaiheen, jota on kuvattu myös teknologisenä disruptiona eli toimialan perinteiset rakenteet hajottavana häiriönä. Ilmiö on osa globaalia megatrendiä, digitalisaatiota. McKinseyn mukaan disruptio aiheutuu autoalalla teknologiasyntyisten trendien kautta, joita ovat monimuotoiset liikkuvuuspalvelut (diverse mobility), autonominen ajaminen (autonomous driving), sähköistyminen (electrification) ja liitettävyys (connectivity). Alan toimijoiden ja asiantuntijoiden keskuudessa vallitsee yleinen konsensus siitä, että edellä mainitut trendit tulevat muuttamaan toimialaa, mutta muutosten vaikutuksista ei ole olemassa yhtä yhtenäistä käsitystä ja trendien takaa löytyy vielä monia avoimia kysymyksiä mm. lainsäädäntöön, teknologiaan ja kuluttajien mieltymyksiin liittyen. Liikkuvuuspalveluiden avaintekijöitä ovat kaupunkien kieltopolitiikat koskien yksityisautoilua, uudet tarvepohjaiset (on demand) liiketoimintamallit ja modaalinen siirtymä auton omistamisesta liikkuvuuspalveluihin. Autonomisen ajamisen osalta kriittisiä tekijöitä ovat lainsäädännöllisten haasteiden ratkaiseminen, luotettavien ja turvallisten teknisten ratkaisuiden kehittyminen sekä kuluttajien hyväksyntä ja maksuhalukkuus. Sähköistymisen kannalta oleellisia tekijöitä ovat akkujen hinnan alentuminen, lainsäädännöllisten päästörajoitusten kehittyminen ja kuluttajien kysyntä sähköisille ajoneuvoille. Liitettävyyden osalta avainasemassa ovat liitettävyyden käyttöönottohalukkuus globaalisti sekä kuluttajien tarve säännöllisten maksullisten palveluiden käyttämiseen. Näiden toisiinsa tukevien ja kiihdyttävien trendien ja niiden taustalla vaikuttavien tekijöiden moninaisuuden takia, toimialan tulevaisuuden ennustaminen on erittäin haasteellista. Vastauksena tähän disruption tuottamaan haasteeseen McKinsey kuitenkin esittää, että alan toimijoiden tulee strategioissaan valmistautua kohtaamaan tulevaisuuden epävarmuus mm. vaihtoehtoisten skenaarioiden ja uusien liiketoimintamallien kehittämisen kautta, hyödyntämällä alan sisäisiä kumppanuuksia ja panostamalla yhteistyöhön, mukauttamalla organisaatio tukemaan sisäistä yhteistyötä, joka tukee innovaatioita ja uusia liiketoimintamalleja sekä mukauttamalla arvolupaustaan (value proposition) fyysisen ajoneuvon tarjoajasta kohti kokonaisvaltaisen integroitujen liikkuvuuspalvelun tuottajaa. (www.mckinsey.com: 3-4, 15-16)

Digitalisaatio ja sen aiheuttama disruptio tulee muuttamaan myös taloustoiminnon roolia ja tekemistä organisaatioissa. Deloitteen mukaan liiketoiminnan kasvavat tarpeet tulee pystyä toteuttamaan hyödyntämällä teknologian mahdollistamia innovaatioita taloustoiminnossa. Vuotta 2025 koskevan ennusteen mukaan tarpeisiin vastaaminen tapahtuu seuraavien tekijöiden kautta: transaktioiden automatisointi, roolin muutos, talouden sykli, itsepalveluratkaisut, toimintamallin muutos, toiminnanohjausjärjestelmän muutos, tieto sekä työvoima ja -paikka. (www2.deloitte.com: 3, 6)

Pilvipohjaisten toiminnanohjausjärjestelmien, prosessien automatisoinnin (RPA, Robotic Process Automation), kognitiivisten innovaatioiden sekä lohkoketjuteknologian (blockchain) mahdollistama transaktioiden automatisointi tulee vapauttamaan talouden työaika rutiinien poistuessa ja muuttaa osaamistarvetta työn siirtyessä operatiivisesta taloushallinnosta kohti prosessien automatisointia ja erityisasiantuntijuutta (mm. verotus, varojen hallinta, sijoittajasuhteet). Samaan aikaan liiketoiminnan odotukset liiketoimintaa tukevan talouden (mm. raportointi, suunnittelu, budjetointi ja ennustaminen) osalta kasvavat ja mukaan astuvat tarpeet skenaariosuunnitteluun, ennustamiseen edistyneen analytiikan ja algoritmien avulla sekä liiketoiminnan tarvitseman tiedon visualisoinnin osalta. Rutineista vapautunut aika tulee pystyä käyttämään liiketoiminnalle lisäarvoa tuottavien näkemysten (insight) tuottamiseen. Talouden syklin tulee muuttua reaaliaikaiseksi ja vanha kunnan ”kuukauden katko” jää historiaan. Analyyseissä hyödynnetään aina uusinta tietoa reaaliaikaisesti niin toteutuneen kuin ennustettavan tiedon osalta ja työvälaineissä käytetään edistyneitä tekoälyn menetelmiä kuten syväoppimista ja hahmontunnista. Itsepalveluratkaisut siirtävät taloustiedot Excel-työkirjoista tietotalteisiin (data lakes), joita operoidaan chatbottien avulla. Oppivat järjestelmät alkavat ymmärtämään käyttäjien tarpeita ja tiedon tarvitsija pääsee suoraan käsiksi tarvitsemaansa tietoon helposti ja intuitiivisesti. Ihmisten tekemä työ keskittyy analyyttisiin työvaiheisiin, kuten poikkeusten analysointiin ja liiketoiminnallisten näkemysten muodostamiseen. Tämä lisää talouden, liiketoiminnan ja IT:n yhteistyön tarvetta. Tiimit koostuvat eri osaamisalojen ammattilaisista, jotka hallitsevat mm. robotiikan, lohkoketjuteknologian ja kognitiiviset teknologiat, ja jotka liikkuvat projektista toiseen sekä oppivat toisiltaan samalla silloajattelua vähentäen. Toiminnanohjausjärjestelmät siirtyvät pilveen ja ne sisältävät sisäänrakennettuja automaatiota, lohkoketjuteknologiaa ja kognitiivisia työvälaineitä hyödyntäviä ominaisuuksia. Pilvipohjaisuus pakottaa organisaatiot toimimaan standardisoidummin ERP-järjestelmien osalta ja organisaation erityistarpeet toteutetaan mikropalveluiden ja erillisovellusten avulla. Talouden asiantuntijoista tulee näiden palveluiden erityisosajia, jotka tuottavat liiketoiminnalle tietoa laadukkaamman ja nopeamman päätöksenteon mahdollistamiseksi. Liiketoiminnan digitalisoiminen ja sen hyötyjen saavuttaminen vaatii tuekseen hyvälaatuista tietoa eli dataa. Haasteen ratkaiseminen ei onnistu pelkästään teknologian keinoin vaan kyseessä on myös kulttuurillinen haaste. Organisaatiot tarvitsevat dataongelmien ratkaisemiseksi toimivan tiedonhallintamallin sekä datan laadusta ja yhtenäisyydestä vastaavat työroolit. Tulevaisuuden taloudessa toimiminen tulee vaatimaan ihmisiltä työtehtävien mukaisia ominaisuuksia, kuten asiakaslähtöisyyttä, joustavuutta ja hyviä yhteistyötaitoja sekä tehtävien vaatimia teknisiä taitoja. Uusina avainrooleina korotuvat data scientistit, liiketoiminta-analytikot ja tarinankertajat. Ennustava mallinnus, itsepalveluraportointi ja digitaaliset assistentit tulevat tuke-

maan sekä talouden että liiketoiminnan käyttäjien tarpeita, mutta tarve fyysiselle läsnäololle saattaa jopa kasvaa asiantuntijoiden yhteistyön lisääntymisen seurauksena. (www2.deloitte.com: 8-10, 12, 14, 16, 18, 20, 22-23)

Uuden osaamisen hankkiminen on huomattavasti vaikeampaa kuin uusien teknologioiden käyttöönotto. Edellä esitettyjä ennusteita organisaatiossa käsittelemällä on mahdollista valmistautua väistämättä edessä olevaan taloustoiminnon digitalisaation aiheuttamaan disruptioon. Tämä vaatii taloustoiminnolta vision ja strategian digitaaliselle aikakaudelle, jolla varmistetaan oikeiden ihmisten ja teknologioiden hankkiminen organisaatioon. (www2.deloitte.com: 24)

Edellä esitetyt kuvaukset ovat ennustuksia tulevaisuudesta, mutta silti niiden perusteella on mahdollista päätellä, että organisaatioiden toimintaympäristöt tulevat muuttumaan digitalisaation ja muiden megatrendien vaikutuksesta merkittävästi. Oli sitten kyse ydinliiketoiminnasta tai funktionaalisesta tukitoiminnosta, kuten taloudesta, on muutos väistämättöä. Vasta-argumenttina voidaan todeta, että näin on aina historiallisesti ollut ja tulee olemaan, mutta joka tapauksessa toimintaympäristön muutoksien ennustamista voidaan pitää erittäin tärkeänä osana organisaatioiden strategiatyötä, ehkä jopa tärkeimpänä. Toinen kysymys koskee muutostahtia ja ennusteiden realistisuutta – missä kohtaa erilaisten hype-termien täyttämään kelkkaan kannattaa hypätä mukaan ja miten tunnistetaan virhearviot oikeaan osuvista ennustuksista? Yhtenä neuvona voidaan pitää mahdollisimman suurien kokonaisuuksien ennustamista (www.yle.fi). Tällöin on todennäköistä, että ainakin osa ennustuksesta toteutuu ja muutokseen varautumisessa huomioidaan oikeita asioita. Syytä on myös muistaa, että yleensä läheinen tulevaisuus yliarvioidaan ja kaukainen tulevaisuus aliarvioidaan (www.yle.fi). Jos siis edellä esitetyt talouden teknologiset innovaatiot eivät vielä 2025 ole käytössä esimerkiksi tämän tutkimuksen kohdeyrityksessä - suomalaisessa vuonna 1939 perustetussa autoalan perheyrytyksessä - niin ainakin osalla niistä tulee olemaan merkittävä rooli tulevassa kehityksessä. Ei myöskään liene sattumaa, että yllä esitetty näkemys autoalan muutostrendeistä on löytänyt tiensä autonvalmistaja Daimlerin strategiaan lähes sellaisenaan lyhenteen CASE (Connectivity, Autonomous, Shared & Services, Electric) muodossa (www.daimler.com).

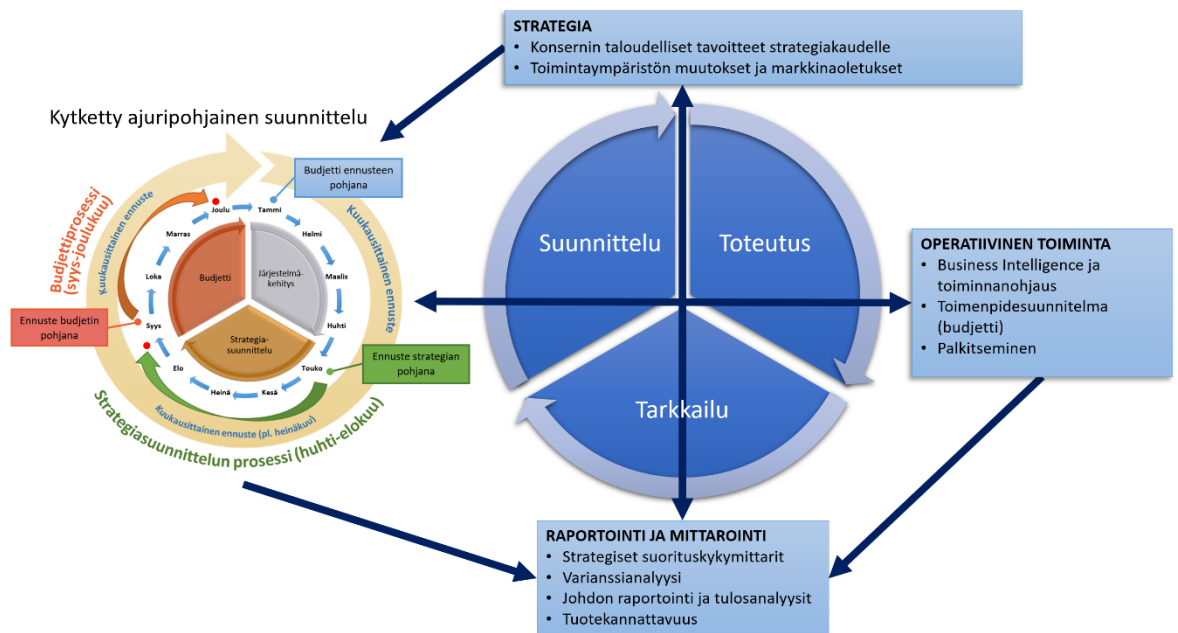
Muuttuvassa toimintaympäristössä organisaatioiden on kyettävä suunnittelemaan toimintaansa entistä joustavammin. Tästä huolimatta yleisin taloussuunnittelun muoto lienee 1920-luvulla suurissa teollisuusyrityksissä alkunsa saanut perinteinen budjetointi, jonka heikkouksia ovat Hopen ja Fraserin mukaan raskaus ja suuri kustannus, sopimattomuus nykyiseen toimintaympäristöön ja huono vastaavuus johdon ja operatiivisen liiketoiminnan

tarpeisiin sekä budjettiin sisältyvän ”pelaamisen” saavuttamat ei-hyväksyttävät mittasuhteet. Hopen ja Fraserin mukaan organisaatiolla on kuusi geneeristä tavoitetta: osakkeenomistajien tarpeiden täyttäminen saavuttamalla pysyvä kilpailuetu, löytää ja pitää parhaat ihmiset, olla innovatiivinen, operoida alhaisilla kustannuksilla, säilyttää asiakaskannattavuus sekä säilyttää tehokas hallintotapa ja edistää eettistä raportointia. Koska perinteinen budjetointi on ristiriidassa kaikkien näiden tavoitteiden kanssa, tarvitaan tilalle uusi johtamismalli, joka eliminoi ristiriidat ja tukee tavoitteita positiivisesti. Vapauttamalla ihmiset kiinteistä suoritussopimuksista organisaatiot pystyvät muuntautumaan kilpailukykyisiksi 2000-luvun ympäristössä, jossa ainoat varmat asiat ovat epävarmuus ja muutos. (Hope & Fraser 2003: 2, 7, 13)

Kohdeorganisaatiossa perinteisellä budjetoinnilla on keskeinen rooli johtamisen välineenä ja talouden asema organisaation ohjauksessa on erittäin vahva. Kohdeyrityksellä on myös pitkä historia ajuripohjaiseen suunnitteluun, mikä muodostui merkittäväksi tekijäksi talousohjausjärjestelmän uudistusprojektissa taloussuunnittelun osalta. Ajuripohjainen suunnittelu kohdeorganisaatiossa on saanut alkunsa liiketoiminnan, ja erityisesti liiketoiminnan controllereiden, omassa työssään käyttämistä liiketoiminnan ansaintalogiikkaa mallintavista Excel-malleista. Näiden laskentamallien logiikka yhtenäistettiin ja toteutettiin järjestelmäpohjaisesti ensimmäisen kerran vuonna 2009 käyttöön otetussa SAP-pohjaisessa raportointi- ja suunnittelujärjestelmässä. Ajuripohjainen suunnittelu vakiintui tämän seurauksena organisaation budjetointityökaluksi erityisesti Suomen auto- ja logistiikkaliiketoimintaan. Samalle ajanjaksolle ajoittunut liiketoimintatiedon hallinnan (Business Intelligence, BI) laajamittainen kehitys tuki ajuripohjaista suunnittelua sisällön kautta ja liiketoimintaan muodostui vakiintunut käsitys liiketoiminnan avainajureista ja niiden vaikutuksista taloudelliseen tulokseen. Kulttuuri ajuripohjaiselle suorituskyvyn johtamiselle muodostui siis tehtyjen valintojen kautta. Tällä perusteella ajuripohjainen suunnittelu nähtiin ensisijaisena suunnittelumenetelmänä, kun vuosien 2012-2016 välillä tehtiin kartoituksia talousohjauksen ja -suunnittelun uudistamiseksi.

Taloussuunnittelussa käytettävän kytketyn ajuripohjaisen suunnittelun peruslogiikka on seuraava: suunnittelumallissa kytkettyvyys tarkoittaa sitä, että suunnittelua ei tehdä koskaan tyhjälle pohjalle vaan suunnittelumalleissa käytetään aina pohjalukuja. Tällä peruslogiikalla varmistetaan, että suunnittelu perustuu aina ajantasaisimpaan näkemykseen taloudellisesta kehityksestä. Ajuripohjaisuus tarkoittaa sitä, että suunnittelu tapahtuu liiketoiminnan avainajureiden kautta, eikä pelkästään valuuttamääräisillä tiedoilla.

Kuvassa 1 on kuvattu kohdeyrityksen talousohjauksen viitekehys, joka kuvaa kytketyn ajuripohjaisen suunnittelun roolia suhteessa muihin johtamisprosessin alueisiin ja talousohjauksen välineisiin sekä näiden keskinäisiä suhteita.



Kuva 1. Talousohjauksen viitekehys kohdeorganisaatiossa.

Talousohjauksen ydin on organisaation strategia: strategiaproessin kautta määritetään strategiakauden pitkän aikavälin tavoitteet konsernitasolla. Nämä tavoitteet ohjaavat sekä suunnitteluprosesseja että strategisia suorituskykymittareita. Lisäksi strategian kautta määritellään suunnittelun pohjana käytettävät markkinaoletukset ja muut merkittävät muutokset toimintaympäristössä.

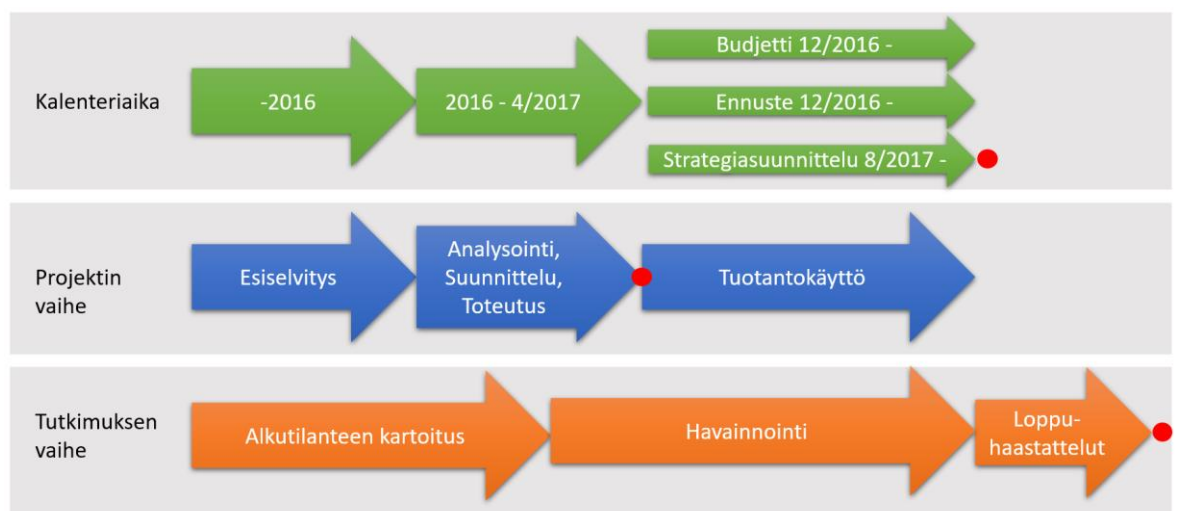
Taloussuunnitteluprosessit tuottavat kytketyn ajuripohjaisen suunnittelumallin kautta lyhyen, vuositason ja pitkän aikavälin taloudelliset suunnitelmat. Strategiasuunnittelu konkretisoi strategian luvuiksi ja luo pohjan vuosisuunnittelulle eli budjetoinnille. Budjetointi tuottaa seuraavan vuoden taloudellisen suunnitelman, jota hyödynnetään laajasti johtamisen välineenä. Budjetti tuottaa strategisten suorituskykymittareiden tavoitetasot osaan mittareista ja luo pohjan toiminnan seuraamisessa käytettävälle varianssianalyysille. Ennusteen kautta toiminnan kehittymistä seurataan kalenterivuoden sisällä ja sitä raportoidaan ylimmälle johdolle ja hallitukselle budjetin rinnalla kuukausittain.

Budjetti tuottaa myös operatiivisen liiketoiminnan ohjaamisessa käytettävät toimintasuunnitelmat ja sen kautta johdetaan palkitsemisen perusteet koko henkilöstölle. Operatiivinen toiminta tuottaa avainajureiden toteumaa, jota hyödynnetään ajuripohjaisessa suunnitte-

lussa ennusteen ja sen kautta myös budjetin pohjana. Lisäksi operatiivinen toiminta tuottaa ei-taloudellista tietoa varianssianalyysin tueksi ja liiketoiminnan suorituskykyä seurataan strategisten suorituskykymittareiden kautta. Strategisten suorituskykymittareiden avulla seurataan siis strategian toteutumista. Strategia- ja vuosisuunnittelun tuottama taloudellinen suunnitelma raportoidaan ylimmälle johdolle ja hallitukselle sisältäen näkymän taloudellisten tavoitteiden kehitymisestä.

Opinnäytetyössä selvitetään, miten taloussuunnittelun työvälineeksi toteutettava kytketty ajuripohjainen suunnittelumalli palvelee kohdeorganisaation talousohjauksen tarpeita ja miten kehittämishankkeelle ennakkoon asetetut tavoitteet toteutuvat.

Tutkimuksen eteneminen suhteessa projektiin ja kalenteriaikaan on esitetty kuvassa 2. Alkutilanteen kartoitus tapahtuu pitkälti esiselvityksen ja siinä muodostetun projektsuunnitelman pohjalta. Lopputilanteen kartoitus tehdään, kun kaikki suunnitteluprosessit on viety kertaalleen läpi kohdeorganisaatiossa ja näin ollen suunnittelumallien käyttäjien teema-haastattelut voidaan pitää.



Kuva 2. Tutkimuksen eteneminen suhteessa projektiin ja kalenteriaikaan.

Projektin taustat esitetään alkaen varsinaista toteutusprojektia edeltäneestä esiprojektista, joka ei koskaan edennyt toteutusvaiheeseen. Tällä esiprojektilla oli kuitenkin merkittävä oppimisvaikutus varsinaiseen toteutusprojektiin. Tutkimuksen pohjana oleva talousohjausjärjestelmän uudistusprojekti (TOJ 2.0) kuvataan tutkimuksessa jaettuna projektin esiselvitykseen ja toteutusvaiheeseen. Lisäksi tutkimukseen kuuluu varsinainen tutkimusvaihe, joka toteutettiin projektin toteutusvaiheen valmistuttua kokonaisuudessaan. Tutkimukseen kuuluvat vaiheet on kuvattu kuvassa 3.



Kuva 3. Tutkimuksen käsittelemät vaiheet.

1.1 Tutkimuksen kohdeorganisaatio

Tutkimuksen kohdeorganisaationa toimii suomalainen autoalan konserni Veho. Veho on perheomisteinen yritys, jolla on toimintaa myös Ruotsissa ja Baltian maissa. Yhtiö perustettiin vuonna 1939 Mercedes-Benzin maahantuojaksi Suomeen. Vuonna 2018 Vehon liikevaihto oli 1 167 miljoona euroa ja keskimääräinen henkilömäärä 1 886.

Vehon liiketoiminta jakautuu liiketoiminta-alueisiin, jotka ovat:

- Veho henkilöautot (Suomi)
- Veho hyötyajoneuvot (Suomi)
- Ulkomaiden liiketoiminta (Ruotsi ja Baltia)
- Ajoneuvo- ja varaosalogistiikka (Suomi).

Suomen autoliiketoimintoihin kuuluu ajoneuvojen ja varaosien maahantuonti sekä vähittäiskaupassa autojen myynti sekä huolto-, vuokraus- ja liikkuvuuspalvelut. Ulkomailla Veho harjoittaa maahantuontia ja vähittäiskauppatoimintaa Baltiassa ja toimii jälleenmyyjänä Ruotsissa. Suomessa Assistor Oy Ab toimii autoalan logistiikan parissa tuottaen ajoneuvologistiikan ja varaosa- ja materiaalogistiikan palveluita sekä logistiikan informaatiopalveluita.

Vehon vastuullisuusohjelma ohjaa kaikkien veholaisten toimintaa ja koko henkilöstö on koulutettu ymmärtämään vastuullisuus toiminnan kivijalkana. Lisäksi asiakaskokemus on keskeinen Vehon toimintaa ohjaava tekijä, jonka sisältö kiteytyy seuraavasti: ”yksikään auto, huolto, auton vuokraus, liikkuvuuspalvelu tai varaosa ei saa jäädä myymättä huonon asiakaskokemuksen vuoksi”.

Vuoden 2019 alussa Vehossa alkoi uusi strategiakausi, joka kiteytyy teemalla ”viiden tähden strategia” seuraaviin painopistealueisiin: asiakaskokemus, liiketoiminta, uudistuminen, rakenne ja kulttuuri. Strategian keskeisiä toimialaan megatrendeistä johdettuja muutosvoimia ovat kuluttajistuminen, alan keskittyminen, kestävä kehitys ja liikkuvuuspalvelut. Vehon olemassaolon tarkoitus on ”liikuttaa kestävästi”.

Kehittämistehtävän pohjana oleva talousohjausjärjestelmän uudistushanke toteutetaan Vehon keskitetyssä talousorganisaatiossa, Talouden palvelukeskuksessa, sisäisen las-

kennan tiimin johdolla. Toimin hankkeessa keskeisessä roolissa vuosien 2016-2018 aikana osana sisäisen laskennan 2 hengen tiimiä. Lisäksi hankkeeseen osallistuivat Vehon talousjohto, muu controlling-organisaatio sekä liiketoiminnan avainhenkilöitä.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen pohjana olevassa Vehon talousohjausjärjestelmän uudistusprojektissa (TOJ 2.0) tavoitteena on ottaa käyttöön uudet työvälineet taloussuunnitteluun, -raportointiin ja ulkoisen konsernitilinpäätöksen laadintaan.

Tutkimuksen avulla halutaan selvittää, miten projektille asetetut tavoitteet toteutuivat ja miten suunnittelumenetelmänä käytettävä kytketty ajuripohjainen suunnittelumalli palvelee kohdeorganisaation tarpeita. Tutkimuksen ydinkysymys on ”Miten toteutettuna taloussuunnittelu tukee talousohjauksen tavoitteita liiketoiminta- ja strategialähtöisesti?”. Ydinkysymys on johdettu projektille asetettujen tavoitteiden kautta, jotka hyväksyttiin TOJ 2.0 -hankkeen tavoitteiksi projektisuunnitelmassa. Liiketoimintalähtöisyys tarkoittaa linjausta, jonka mukaan liiketoiminnan osallistumista taloussuunnitteluun vähennetään ja liiketoiminta osallistuu suunnitteluun vain budjettiprosessissa perustietojen osalta, mutta taloussuunnittelu tuottaa edelleen samat suunnitelmat liiketoiminnan johtamisen tueksi kuin aikaisemminkin. Strategialähtöisyys tarkoittaa sitä, että uudet ajuripohjaiset suunnittelumallit tukevat strategian toteutumisen seuranta ja toimenpiteiden jalkauttamista ja tulevaisuuden skenaarioiden tarkastelua niin liiketoiminnassa kuin konsernitason tasolla.

Tutkimuskysymys voidaan jakaa seuraaviin alakysymyksiin:

1. Miten taloussuunnittelu kytketään osaksi strategista talousohjausta ja tavoitteiden jalkauttamista?
2. Miten taloussuunnittelu tukee organisaation suorituskyvyn johtamista?
3. Millaiset taloussuunnitteluprosessit ja -ratkaisut mahdollistavat kustannustehokkaan toteutuksen?
4. Millaisia parhaita käytäntöjä taloussuunnittelun alalta on tunnistettu ja miten niitä voidaan hyödyntää kohdeorganisaation taloussuunnitteluratkaisussa?

Alakysymyksen 1 avulla halutaan selvittää, toimiiko toteutettu taloussuunnittelun kokonaisuus strategisen talousohjauksen välineenä ja tukeeko se konsernitason tavoitteiden jalkauttamista? Käytännön sisältönä tälle osa-alueelle asetettiin projektisuunnitelmassa seuraavat sisältövaatimukset: tavoitteiden jalkauttaminen alaspäin, simulointi, skenaariot, seuranta.

Alakysymyksen 2 avulla halutaan selvittää, tukeeko toteutettu taloussuunnittelun kokonaisuus organisaation suorituskyvyn johtamista? Kysymykseen sisältyy taloussuunnitteluun kuuluvien suunnitteluprosessien (ennuste, budjetointi ja strategiasuunnittelu) rooli

johtamisen välineinä sekä yhteys kohdeorganisaatiossa käytettäviin strategisiin suorituskykymittareihin.

Alakysymyksen 3 avulla halutaan selvittää, onko toteutetun taloussuunnittelun kokonaisuuden kautta saavutettu tehokkuutta taloussuunnitteluprosessien vaatiman työmäärän osalta? Lisäksi taloussuunnittelun kokonaiskustannukseen vaikuttaa oleellisesti tehdyt linjaukset käyttäjien roolien ja eri järjestelmien käytön suhteen.

Alakysymyksen 4 avulla halutaan kartoittaa, onko taloussuunnittelun alalta tunnustettu parhaita käytäntöjä ja miten niitä voitaisiin hyödyntää kohdeorganisaation taloussuunnitteluratkaisussa?

1.3 Tutkimusmenetelmät

Kehittämistehtävän tutkimusstrategia eli tutkimuksen lähestymistapa on tapaustutkimus, jossa hyödynnetään kvalitatiivisia eli laadullisia tutkimusmenetelmiä. Tutkimuksessa pyritään saavuttamaan syvälinen ymmärrys tutkimuskohteesta ja toteutetun kehittämistyön toimivuudesta kohdeorganisaation tarpeisiin sekä tätä kautta hankkimaan tietoa jatkokehityksen tueksi.

1.4 Tutkimusraportin rakenne

Kehittämistehtävän esittävä tutkimusraportti sisältää neljä pääosiota sekä lopussa yhteenvedon tutkimuksen tuloksista ja tutkimuksen tuloksista tehdyt johtopäätökset.

Ensimmäisessä osiossa (kappale 2 Organisaation talousohjaus) esitellään talousohjauksen peruselementit ja käydään läpi talousohjauksen teoriaa erityisesti strategian jalkauttamisen ja toiminnan mittaamisen näkökulmasta sekä tarkennetaan taloussuunnittelun roolia osana talousohjausta. Tämän avulla muodostetaan käsitys taloussuunnittelun roolista organisaation johtamisvälineenä ja tuodaan esille taloussuunnittelun strateginen ja taktinen rooli osana organisaation talousohjausta ja strategian jalkauttamista.

Toisessa osiossa (kappale 3 Taloussuunnittelu) käydään läpi perinteistä budjetointia kohtaan laajasti esitettyä kritiikkiä ja esitellään joitakin viime aikoina budjetoinnin heikkouksiin ratkaisuna esitettyjä taloussuunnittelun menetelmiä ja filosofioita sisältäen näkemyksiä taloussuunnittelun kehittymisestä lähitulevaisuudessa. Tämän avulla muodostetaan käsitys siitä, millaisia vaihtoehtoja taloussuunnittelun toteuttamiseksi teorian mukaan on olemassa ja miten ne eroavat toisistaan? Lisäksi osiossa nostetaan esiin taloussuunnittelusta

tunnistettuja ongelmakohtia, jolloin niitä voidaan peilata tutkimuksen loppuhaastatteluissa esiin nousseisiin ongelmakohtiin.

Kappaleiden 3 ja 4 teoriavalinnan avulla haluan nostaa esille talousohjauksen laajan näkökulman, jota ilman taloussuunnittelun kehittäminen saattaa jäädä yksittäisen ja irrallisen suunnitteluprosessin kehittämiseksi. Tällöin on vaarana, että organisaation talousohjauksen elementit - ohjausjärjestelmä, mittarit ja johtamisjärjestelmä - eivät tue prosessissa tehtyjä valintoja ja aiheuttavat prosessin käytännön läpivientiin haasteita. Ratkaisuja haettaessa on perinteisesti lähdetty liikkeelle eri suunnittelumenetelmistä, kuten budjetoinnista, rullaavasta suunnittelusta tai ajuripohjaisesta suunnittelusta, jotka keskittyvät käytännön tapaan tehdä suunnittelua. Nämä yksittäiset menetelmät eivät kuitenkaan kykene kattavasti ratkaisemaan mm. tavoitteiden asetantaan, resurssien allokointiin, suoritusten arviointiin ja palkitsemiseen haasteita, jolloin tarkastelutavan tulisi olla laajempi. Esimerkkinä laajemmasta näkökulmasta esitellään Beyond Budgeting -filosofia, joka nimensä mukaisesti ottaa kantaa aiheisiin, jotka ulottuvat perinteistä budjetointia laajemmalle organisaation talousohjauksessa.

Kolmannessa osiossa (kappale 4 Kytkeyn ajuripohjaisen suunnittelumallin käyttöönotto kohdeorganisaatiossa) kuvataan toteutetun kehittämishankkeen suunnitelma, ympäristö ja ohjausmalli, projektin vaiheet sekä esitellään kohdeorganisaation talousohjauksen viitekehys, joka toimi pohjana tutkimuksen kehittämistehtävässä. Lisäksi osiossa esitellään soveltavan tutkimuksen lähestymistavat ja kuvataan tutkimuksessa sovelletut työmenetelmät valintaperusteineen.

Neljännessä osiossa (kappale 5 Projektin toteutus ja tulokset) esitetään projektin lopputuloksena muodostettu taloussuunnittelun ratkaisu ja analysoidaan projektin tavoitteiden toteutumista käyttäjien loppuhaastatteluiden pohjalta. Lopussa vastaukset tutkimusongelmiin esitetään yhteenvedon muodossa.

Viimeisessä osiossa (kappale 6 Johtopäätökset) esitetään tutkijan johtopäätökset tehdyn tutkimuksen pohjalta, arvioidaan kehittämishankkeen tavoitteiden toteutumista ja projektin tavoitteiden toteutumiseen vaikuttaneita tekijöitä, esitetään jatkokehitystoimenpiteet ja arvioidaan tutkijan oman osaamisen kehittymistä tutkimuksen aikana.

2 Organisaation talousohjaus

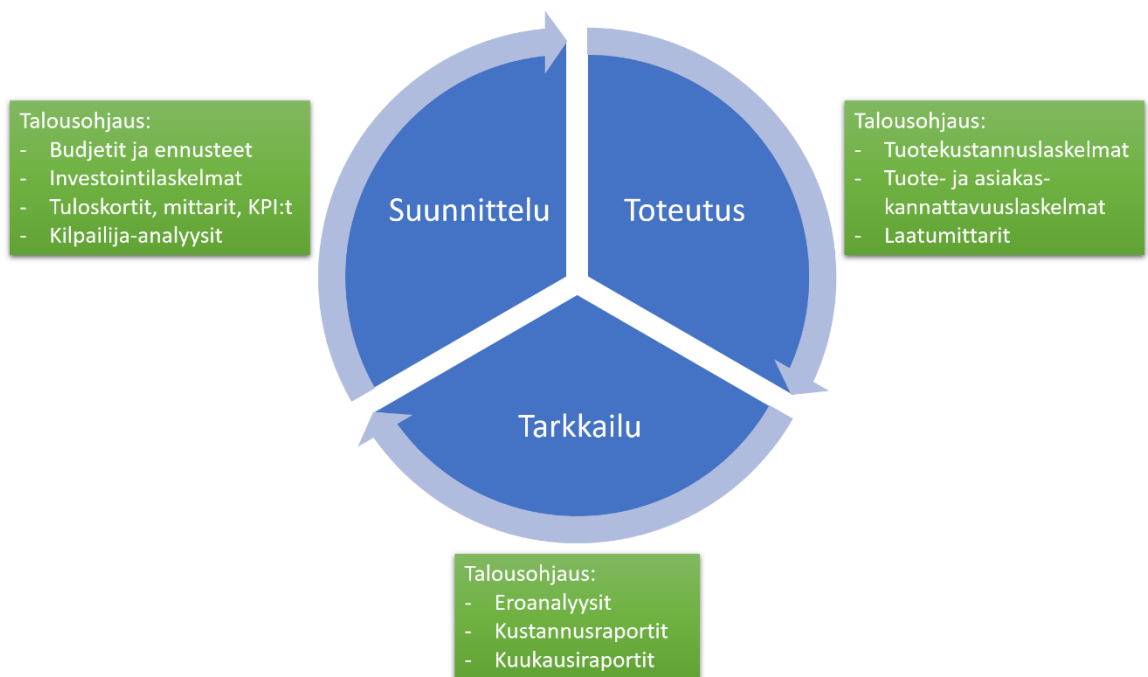
“The greater danger for most of us lies not in setting our aim too high and falling short; but in setting our aim too low and achieving our mark.”

-Michelangelo

Kamenskyn mukaan kaikkien organisaatioiden toiminnassa aina otettava huomioon kolme elementtiä: teknologia, talous ja ihmiset. Teknologia on tieteiden soveltamista ja tieteellisten menetelmien käyttöä. Talous on resurssien käyttöä. Johtaminen on kyky saada aikaan tuloksia organisaation, eli ihmisten, kanssa. Liikeyrityksen strategialla tarkoitetaan menetelmää, jolla yritys hallitsee ulkoisia ja sisäisiä tekijöitä sekä niiden välisiä vuorovaikutussuhteita siten, että yritykselle asetetut kannattavuus-, jatkuvuus- ja kehittymistavoitteet voidaan saavuttaa. (Kamensky 2015, 16-17, 23)

Strategisen ohjauksen (strategic control) avulla yritys varmistaa, että se valitsee strategiansa mukaisen kurssin ja linjaa toimintaansa tämän mukaisesti. Sen avulla asetetaan selkeät strategiset tavoitteet, kirkastetaan fokusta, kehitetään innovatiivisuutta, kannustetaan uusien mahdollisuuksien etsintään ja haastetaan jatkuvasti vallitsevaa tilannetta. Strategisen ohjauksen avulla seurataan strategian toteutumista, varmistetaan sen sopivuus ja kannustetaan strategian uusiutumiseen. Simonsin ohjaustasojen malli, joita kutsutaan neljäksi ohjausvivuksi (levers of control) jäsentää strategisen ohjauksen neljään keskenään vuorovaikutuksessa toimivaan järjestelmään: uskomusjärjestelmiin (belief systems), rajoitejärjestelmiin (boundary systems), diagnostisiin järjestelmiin (diagnostic control systems) ja interaktiivisiin järjestelmiin (interactive control systems). Uskomusjärjestelmät vahvistavat organisaation ydinarvoja, joiden tulee olla linjassa organisaation todellisten arvojen kanssa, mutta samalla edistää yrityksen kehittymistä haluttuun suuntaan. Rajoitejärjestelmät puolestaan määrittävät hyväksyttävän toiminnan rajat riskien ja niiden hallinnan näkökulmasta. Interaktiivinen eli vuorovaikutteinen ohjaus keskittyy strategisiin epävarmuustekijöihin, jotka voivat olla vision toteutumisen esteenä. Interaktiivinen ohjaus korostaa tulevaisuuden ennustamista ja sen avulla pyritään suuntaamaan huomio oikeisiin asioihin saamaan aikaan keskustelua. Diagnostinen ohjaus keskittyy kriittisiin menestystekijöihin, kriittisten suorituskykytekijöiden tarkkailun, poikkeamien seurannan ja niihin reagoinnin kautta. Se on palautejärjestelmä, joka mittaa prosien tuloksia, tarjoaa vertailuperustan, johon suoritusta suhteutetaan sekä mahdollistaa heikon suorituksen korjaamisen. Talousohjaus on tyypillinen diagnostinen järjestelmä. (Järvenpää ym. 2017, 329-330)

Johtamisen avulla yritystä ohjataan kohti sen asettamia tavoitteita ja se voidaan jakaa perinteisesti kolmeen osaan: suunnitteluun, toteuttamiseen ja valvontaan. Suunnittelun tehtävänä on yrityksen päämäärien ja tavoitteiden määrittely, niiden saavuttamiseksi tarvittavien toimien valinta sekä tarvittavien resurssien määrittäminen. Toteuttamisen tehtävä on suunnitelmien konkreettinen toimeenpano ja toiminnan johtaminen kohti tavoitteita. Valvonnan tehtävänä on seurata toteutettujen toimien vaikutuksia ja analysoida niiden poikkeamat suhteessa tavoitteisiin. Samoja johtamisen päätehtäviä voidaan soveltaa myös yrityksen talouden johtamiseen eli talousohjaukseen. Kuvassa 4 on kuvattu johtamisprosessin osa-alueet talousohjauksen näkökulmasta sekä joitakin yleisimpiä talousohjauksen menetelmiä ja välineitä näillä osa-alueilla. (Järvenpää ym. 2017, 13)

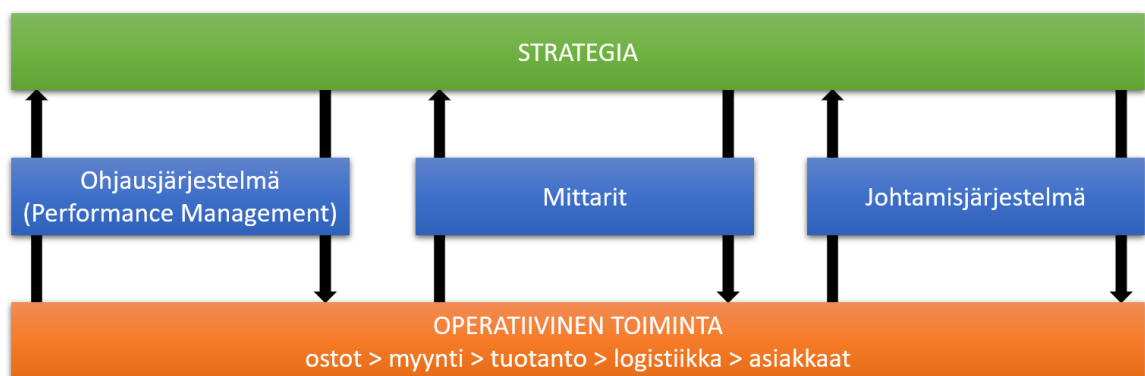


Kuva 4. Johtamisprosessin osa-alueet (mukaillen Järvenpää ym. 2017, 13).

Yrityksen johtamisen on kuvattu olevan kolmitasoista toimintaa, joka jakautuu strategiseen, taktiseen ja operatiiviseen johtamiseen. Strateginen johtaminen on laaja prosessi, jossa tehdään strategisia analyysejä, suunnittelua ja päätöksiä sekä pyritään toteuttamaan ja jalkauttamaan strategia eli muuntamaan se käytännön toiminnaksi. Talousohjauksella on luontainen rooli strategisen tason johtamisessa, koska strategiasuunnitelmat pyritään muuntamaan pitkän aikavälin tuloslaskelmiksi, taseiksi, tunnusluvuiksi ja kassavirtalaskelmiksi ja erilaisia strategiavaihtoehtoja on pyritty analysoimaan rahamääräisesti niiden tuottojen ja kulkujen kautta. Strategian ohjauksessa strategian tuloksellisuutta on seurattu perinteisesti esimerkiksi kannattavuuden, maksuvalmiuden ja kassavirtojen kautta. Lisäksi monet talousohjauksen menetelmät - kuten toimintolaskenta, ohjausmittarit, elinkaarilaskenta sekä markkina- ja kilpailija-analyysit - mielletään strategisen tason teke-

miseksi ja niistä käytetään yleisesti termiä strateginen johdon laskentatoimi. Taktinen johtaminen on vuositasolla tapahtuvaa johtamista ja se perustuu usein vuositason suunnitelmiin, kuten budjettiin. Taktisen tason johtamisella pyritään konkretisoimaan strategiset tavoitteet ja suunnitelmat vuositasolle. Perinteisesti talousohjauksen ohjausvaikutuksen voidaan katsoa olevan voimakkainta juuri taktisen tason johtamisessa, koska iso osa talousohjauksen sisällöstä kohdistuu kalenterivuoden sisälle. Operatiivinen johtaminen on yrityksen jokapäiväisen toiminnan johtamista ja ohjausta, jonka konkreettisia muotoja ovat mm. työn johtaminen, viikkopalaverit ja päivittäinen seuranta. Talousohjaus toimii myös operatiivisen johtamisen tukena esimerkiksi maksuvalmiuden seurannan ja tuotekustannuslaskennan kautta. (Järvenpää ym. 2017, 14-16)

Yksi organisaatioiden suurimmista haasteista on strategian ja ydinliiketoiminnan linkittäminen toisiinsa, ja erityisesti viestintä ylimmän johdon ja operatiivisen henkilöstön välillä. Ylimmän johdon vastuulla kuitenkin on, että kaikki työntekijät ymmärtävät valitun strategian ja toimivat sen mukaisesti. Johtaminen tarvitsee tuekseen apuvälineitä, joiden avulla suoriutumista voidaan mitata ja ohjata haluttuun suuntaan. Johtamisen tueksi on viime vuosikymmenten aikana kehitetty mm. mittaristoja, kuten Kaplan ja Nortoinin 1990-luvulla lanseeraamaan tasapainotettu tulokortti (Balanced Scorecard, BSC), jonka avulla on haettu yhteyttä organisaation ylä- ja alatasen mittareiden välille, ja näin ollen myös strategian ja operatiivisen tekemisen välille. Mittareiden lisäksi on keskitytty budjetointiin ja ennustamiseen, joiden ongelmiin on haettu ratkaisuja rullaavasta ennustamisesta tai budjetista luopumisen kautta. Tyypillinen lopputulos toisistaan irrallisten osa-alueiden kautta tapahtuvassa kehittämisessä on ollut se, että kehitystä on tapahtunut joillakin osa-alueilla, mutta kokonaisuuden kautta ei ole kuitenkaan pystytty varmistamaan koko yrityksen hallittua kehitystä strategisten tavoitteiden suuntaan. Strategian toteuttamisen ongelmaan Niemelä, Pirker & Westerlund esittävät ratkaisuna 3 työkalun mallia, joka on kuvattu kuvassa 5. (Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 11-12)

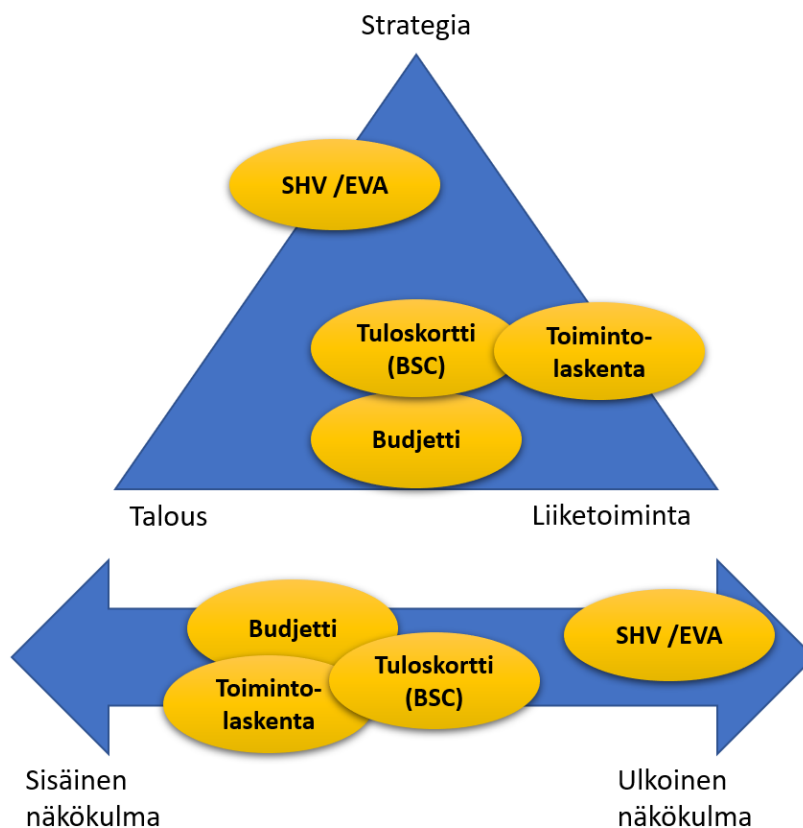


Kuva 5. Strategian toteuttamisen kolme työkalua (mukaillen Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 32).

2.1 Ohjausjärjestelmä, Performance Management

Niemelän, Pirkerin & Westerlundin mukaan ohjausjärjestelmällä (performance management) tarkoitetaan eritasoisia suunnittelun, seurannan ja raportoinnin prosesseja, jotka käsitteenä muodostavat yhtenäisen kokonaisuuden. Ohjausjärjestelmän kautta pyritään varmistamaan strategian toteutuminen ja seuranta organisaation kaikilla tasoilla. Ohjausjärjestelmän tulee tukea yrityksen strategian toteuttamista, kannattavuuden, pääomien ja kustannusten hallintaa sekä päätöksentekoa organisaation kaikilla tasoilla. (Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 31, 33)

Yhtenä ohjausmallin suurena haasteena on se, että ohjausjärjestelmän muodostavat aliprosessit ovat usein keskenään koordinoimattomia, ja pahimmillaan kilpailevia, itsenäisiä prosesseja. Kuvassa 6 on esitetty näkemys ohjausmallin aliprosessien epäyhtenäisyydestä ja kilpailevista tavoitteista. Lisäksi ohjausmalli saattaa olla vain löyhästi sidoksissa yrityksen operatiivisen ydintoiminnan prosesseihin ja johtamisjärjestelmään. Kolmantena haasteena ohjausjärjestelmien osalta ovat tietojärjestelmäongelmat, esimerkiksi järjestelmien integroimattomuuden tai Excelin hyödyntämisen muodossa. (Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 32-33)



Kuva 6. Ohjausmalliin liittyvien aliprosessien sisäinen epäyhtenäisyys ja kilpailevat tavoitteet haasteena (Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 35).

Tehokkaan ohjausjärjestelmän vaatimukset keskeisillä osa-alueilla ovat seuraavat:

- Strategian viestinnän ja sen toteutuksen seurannan tuki: strategia on selkeästi viestitty kaikille organisaation tasoille ja jokainen divisioona, yksikkö ja tiimi tietää oman roolinsa ja toimintansa vaikutukset yrityksen toimintaan ja tulokseen. Annettua strategiaa noudatetaan ja sen toteuttamista seurataan.
- Strategisen johtamisen tuki: yrityksen ylimmällä johdolla on kokonaisvaltainen näkemys siitä, miten organisaatio toteuttaa strategiaa. Ohjausmalli antaa tietoa toteutumisesta sekä epätoivotuista, reagointia vaativista, tilanteista.
- Operatiivisen johdon tuki: johtotasolla on oikeaa taloudellista ja toiminnallista tietoa koko arvoketjun kattavan päätöksenteon tueksi sekä toteutuneen että ennustavan tiedon osalta.
- Viestinnän tuki: ohjausmalli varmistaa viestinnän sisällön oikeellisuuden ja oikea-aikaisuuden ja yrityksen markkinoille antamat viestit vaikuttavat siihen, kuinka sijoittajat, asiakkaat ja muut sidosryhmät yritystä arvioivat. (Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 39-40)

Laajemmin katsottuna koko ohjausjärjestelmä (performance management framework) on koko yrityksen yhteinen mekanismi ja ajattelutapa, joka varmistaa dialogin johdon ja operatiivisen toiminnan välillä. Toimiva ohjausjärjestelmä koostuu seuraavista kolmesta osa-alueesta:

1. Oikea sisältö: yhtä kaikille organisaatioille sopivaa ohjausjärjestelmää ei ole vaan se tulee aina määrittää kunkin organisaation liiketoiminnan haasteet, strategia ja toimintamalli huomioiden. Tällä varmistetaan, että seurataan oikeita, strategian viestimistä tukevia, asioita ja että asetetut tavoitteet ovat strategiaan perustuvat. Operatiivisten tavoitteiden tulee tukea ylätasoa tavoitteita ja tavoitteiden tulee muuntua käytännön tasolle vastuiksi ja mittareiksi.
2. Tehokkaat prosessit: ohjausjärjestelmän on mahdollistettava tiedon nopea kulku ylhäältä alas ja alhaalta ylös. Tällöin alaprosessit ja niiden rajapinnat (suunnittelu, budjetointi, seuranta ja raportointi) on suunniteltava niin, että ne varmistavat jatkuvan tiedon maksimaalisen hyväksikäytön. Roolit ja vastuut tulee määrittää selkeästi ja ajankäytön tulee olla tehokasta. Konkreettisesti ohjausjärjestelmän hyödyntäminen näkyy esimerkiksi sen hyödyntämisessä osana kokousten sisältöä.
3. Integroitu tietojärjestelmäkokonaisuus: tietojärjestelmäympäristön tulee mahdollistaa tietojen oikeellisuus ja tiedon hyödyntäminen oikea-aikaisesti. Lisäksi tietojärjestelmien tulee olla käyttäjilleen helppokäyttöisiä ja tukea, ei hankaloitaa, ohjausprosessia. (Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 40-41)

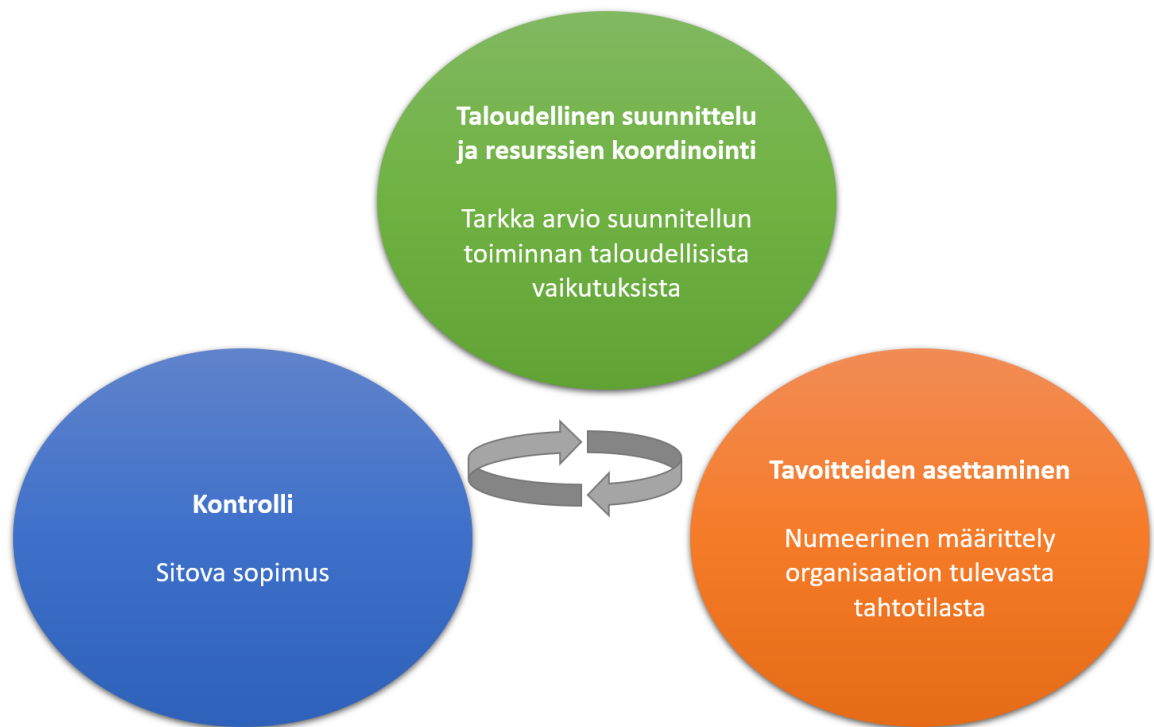
Tutkijan näkökulmasta ohjausjärjestelmän kokonaisuuden ymmärtäminen on kriittinen asia tarkasteltaessa yksittäisten taloussuunnittelun prosessien kehittämistä. Kehittämisessä on varmistettava ohjausmalliin kuuluvien alaprosessien yhteensopivuus ja tiedostettava niiden roolit. Esimerkiksi mikä rooli strategiasuunnittelulla on budjetoinnin tavoitteiden asettamisessa ja millä tarkkuudella tämän yhteyden halutaan toimivan?

2.1.1 Budjetin rooliristiiriita

Niemelä, Pirker & Westerlund mainitsevat budjetin esimerkkinä yrityksen ohjausprosessien sisäisistä eturistiiriidoista, joka on esitetty kuvassa 7. Tämä ilmenee budjetin kolmen

roolin, taloudellisen suunnittelun, resurssien koordinoinnin ja tavoitteenasetannan sekä kontrollin, törmätessä keskenään. Tämä ilmenee seuraavasti:

- Resurssien koordinointi kohtaa kontrollin: budjetin koordinoivassa roolissa resursseja tulisi allokoida liiketoiminnan tarpeen mukaan, kun taas kontrolliroolissa sitovan sopimuksen näkökulma on vahvempi ja johtaa keskusteluun siitä, onko budjettia noudatettava järjestelmällisesti suunnittelukauden loppuun saakka.
- Kontrolli kohtaa tavoitteenasetannan: jos budjetti koetaan sitovaksi sopimukseksi, sen käyttäminen työkaluna ja viestintävälineenä tavoitteiden asetannassa johtaa pyrkimykseen mahdollisimman alhaisiin tavoitteisiin. Tämä on ristiriidassa toivotun tavoitetaso kanssa.
- Resurssien koordinointi kohtaa tavoitteenasetannan: tavoitteet vastaavat määritelmän mukaan toivottua suoritustasoa, kun taas toiminnan suunnittelussa pyritään realismiin ja totuudenmukaisuuteen. Tästä seuraa ristiriita sen välillä missä yritys mahdollisesti haluaa olla ja missä sen uskotaan olevan, reunaehdot huomioon. Budjetti on siis ristiriitaisessa asemassa, kun se toimii sekä taloudellisen suunnittelun perustana että tavoitteenasetannan työkaluna ja viestintävälineenä. (Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 36-38)



Kuva 7. Budjetin rooliristiriita (Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 36).

Budjetin rooliristiriidan tiedostaminen ja sen ”ratkaiseminen” on yksi budjetoinnin ja talous-suunnittelun problematiikan peruskysymyksiä. Jos organisaatio ei tee selkeää linjausta sitovan sopimuksen, tavoitteiden asettamisen ja taloudellisen suunnittelun odotusten kesken, sisältää suunnittelun lopputulos aina tekijöidensä näkemyksiä ja intressejä, joissa nämä roolit sekoittuvat keskenään. Tällöin haluttuun lopputulokseen pääseminen voi olla tarpeettoman työlästä ja huomio voi kiinnittyä lukujen tuottamiseen toimintasuunnitelmien ja liiketoiminnan suorituskyvyn analysoinnin sijaan.

2.2 Suorituskyvyn mittaaminen ja suoritusmittarit

Strateginen suorituskyvyn mittaaminen (strategic performance measurement) on prosessi, jossa muodostetaan strategisesti merkittävien menestystekijöiden perusteella yritykselle tavoitteet ja niiden ohjausmittarit. Mittareita käytetään strategian toimeenpanossa, ohjauksessa ja toteutumisen mittaamisessa. Suorituskyvyn mittaaminen eroaa suorituksen mittaamisesta siinä, että suorituskyvyn mittaaminen tarkoittaa parhaan mahdollisen suorituksen ja sen tavoittelemisen seuranta, ja suorituksen mittaamisella toteutuneen suorituksen mittaamista. Suorituksen mittaaminen liittyy ainoastaan menneisyyteen, kun suorituskyvyn mittaaminen suuntautuu myös tulevaisuuteen. Suorituskyvyn mittaaminen on ohjausprosessi, jolla selvitetään ja määritetään jonkin liiketoiminnalle tärkeän tekijän eli menestystekijän tila. Tätä kautta menestystekijät viestitään operatiiviselle tasolle ja pyritään ohjaamaan henkilöstön käyttäytymistä. Suorituskyvyn mittaamisen yleisimpiä käyttötarkoituksia ovat:

- Henkilöstön ohjaaminen ja motivoiminen
- Tavoitteiden kommunikoiminen
- Toiminnan nykytason arvioiminen
- Yrityksen strategian konkretisoiminen tavoitteiksi
- Ongelmien havaitseminen
- Strategian toteutumisen seuraaminen
- Päätöksentekoa tukevan informaation tuottaminen
- Tulospalkkioperusteiden määrittäminen ja mittaaminen. (Järvenpää ym. 2017, 330-331)

Strategia on suorituskyvyn mittaamisen lähtökohta: suorituskykymittareita on alettu kehittää erityisesti yritysten strategisen johtamisen ja ohjauksen tueksi. Erityisesti toimeenpano on ollut strategisen johtamisen haastealue, koska niiden toteuttaminen on jäänyt puutteellisten ohjaus- ja mittaajärjestelmien ja heikon viestinnän takia puolitehden. Perinteisesti budjetti on toiminut tässä roolissa viestittämisen ja seurannan osalta, mutta usein tämä on riittämätöntä, kun aidot strategiset mittarit ovat puuttuneet. (Järvenpää ym. 2017, 332)

Ylisirniön mukaan strategian mittaamiseen liittyy yleinen ongelma suunnittelun ja toteutuksen välillä eli ns. toteutuksen ongelma. Tämä ilmenee siten, että johto on mielestään tehnyt "oikean" strategian, mutta sen toteutus ei vaan ole onnistunut. Tämähän on sinänsä virheellinen päätelmä, sillä kokonaisuutta tarkasteltaessa strategia joko onnistuu tai ei. Strategian mittaamisen tulisi kattaa kolme osa-aluetta: sisältö (teemmekö oikeita asioita?), toteutus (teemmekö asioita oikein?) sekä strategian johtaminen ja prosessi (kuinka kokonaisuutta hoidetaan strategiatyön kannalta?). Kaikki nämä kolme aluetta ovat vuorovaikutuksessa strategiassa asetettuun tavoitteeseen ja siihen liittyvään onnistumiseen nähden. Yleensä strategian mittaamisessa keskitytään toteutuksen alueeseen ja jätetään sekä sisältö että prosessi mittaamisen ulkopuolelle. (Ylisirniö 2011, 22-23, 32-33).

Taloussuunnittelussa tulisi huomioida sen yhteys suorituskyvyn mittaamiseen, koska muuten strategisen ja taktisen tason suunnittelun välinen yhteys jää väistämättä ohueksi. Taloussuunnittelun kautta tulee siis pystyä ottamaan kantaa myös suorituskyvyn kehittymiseen suoraan tai välillisesti - muuten taloussuunnittelussa käsiteltävien teemojen voidaan todeta olevan erillään strategiasta.

2.2.1 Key Performance Indicators (KPI)

Ei-rahamääräisten mittareiden käyttö yrityksen ohjaamisessa ja suoritustarkoituksessa yleistyi 1990-luvulla. Tunnuslukujen käyttöönotossa tulee huomioida yrityksen avainmenestystekijät (key success factors) ja määrittää niiden pohjalta yksityiskohtaiset tunnusluvut, jotka mittaavat näitä menestystekijöitä. Näistä mittareista käytetään yleisesti nimitystä Key Performance Indicators (KPI) eli suorituskymittarit. Onnistunut mittaus edellyttää yhteyden löytämistä strategisista tavoitteista menestystekijöiden kautta suorituskymittareihin. (Järvenpää ym. 2017, 332)

Niemelän, Pirkerin ja Westerlundin mukaan mittareiden ohjausvaikutus perustuu siihen, että ihmiset muuttavat käyttäytymistään sen mukaan, miten heitä mitataan ja arvioidaan - tämä on olennainen tieto, kun strategiaa puretaan toimenpiteiksi, mittareiksi ja vastuiksi. Tärkeää on myös tunnistaa syy-seuraus -suhde strategisten tavoitteiden ja mittareiden välillä. Mittarit kuitenkin ainoastaan indikoivat tarvittavia tietoja ja vasta tuloksista johdetut toimenpiteet parantavat organisaation suoritusta. Mittareiden osalta on tehty seuraavat yleiset havainnot:

- KPI on mittari, jolla mitataan tuottoa tuottavaa aktiviteettia tai prosessia
- Työntekijöillä pitää olla mahdollisuus vaikuttaa henkilökohtaisten mittareiden lopputuloksiin, jotta mittari ohjaa tekemistä
- Toimiva mittaristo käsittää yleensä mittareita organisaation eri osa-alueilta ja aikaperspektiiveistä
- Jos organisaatiossa keskustellaan jatkuvasti avainmittareiden sisällöstä, mittareita on todennäköisesti liikaa käytössä. (Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 96-97)

Organisaatiolle oikein valittujen mittareiden on todettu tuottavan lisäarvoa seuraavasti:

- KPI:t auttavat johtoa selkiyttämään yrityksen strategian, tavoitteet ja henkilöstön pääprioriteetit
- KPI:t tukevat strategian toteuttamista
- KPI:t toimivat keskeisenä ohjausjärjestelmän työkaluna seurattaessa organisaation etenemistä kohti tavoitteita
- KPI:t luovat yhtenäisen termistön ja yhteisen kielen liiketoiminnan päämääristä ja tuloksista läpi organisaation. (Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 97)

Hyvän mittariston tunnusmerkit sisältävät seuraavat asiat, jotka tulee ottaa huomioon mittariston määrittelyssä ja suunnittelussa:

- Mittareiden tasapaino: mittaamisen kohteena on organisaation koko arvoketju sisältäen sekä aineellisen että aineettoman pääoman ja mittareiden arvoja haetaan sekä sisäisistä, että ulkoisista tietolähteistä.
- Keskittyminen avainprosesseihin: seurannassa keskitytään prosesseihin, tehtäviin ja lisäarvotekijöihin, jotka takaavat yrityksen menestyksen pitkällä aikavälillä.
- Avainmittareiden tunnistaminen: yrityksen avaintoimintojen suoritus mitataan riittävän pienellä ja strategisia valintoja tukevalla mittaristolla.
- Mittareiden yksiselitteisyys: mittarit ovat helposti ymmärrettäviä, ja niiden tuloksista voidaan keskustella läpi organisaation ilman väärinkäsitysten pelkoa tai mittarin tulosten kyseenalaistamista.
- Mittareiden käyttöönoton helppous: mittaamisen hyötyjen tulee ylittää haitat eli mittaamisen vaatima työmäärä ei saa ylittää päätöksenteossa saavutettavia hyötyjä.
- Vastuualueiden selkeys: henkilöillä on mahdollisuus tehdä omalle vastuualueelleen kuuluvia prosesseja tai tehtäviä koskevia päätöksiä, jos ne ovat mittauksen kohteena.
- Teknologian hyväksikäyttö: teknologian tulee tukea mittaamista ja mittaamisen kohteena olevan tiedon tulee olla saatavissa tietojärjestelmistä luotettavasti ja yksiselitteisesti. (Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 101)

2.3 Johtamisjärjestelmä

Johtamisjärjestelmä on tarkoittaa tapaa, jolla organisaatiota johdetaan ja jolla organisaatiossa toimitaan. Hyvän johtamisjärjestelmän edellytyksiä ovat mm. seuraavat asiat:

- muodostaa yhteyden strategisten tavoitteiden ja operatiivisen toiminnan välille
- mahdollistaa toiminnan avaintunnuslukujen (KPI) seurannan oikea-aikaisesti
- sisältää foorumit tiedon analysoimiseksi, tavoitteiden asettamiseksi ja korjaavien toimenpiteiden toteuttamiseksi
- auttaa ennakoimaan tulevia tapahtumia
- määrittelee organisaation roolit ja vastuut ymmärrettävästi
- luo tehokkaat kommunikaatiokanavat tiedon jakamiseksi. (Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 118-119)

Johtamisjärjestelmä sitoo yhteen yrityksen ohjausjärjestelmän ja suorituskyvyn mittaamisen. Lisäksi johtamisjärjestelmä sisältää kokousstruktuurin aikatauluineen, kokousten agendat ja sisällöt, kokouskäytännöt, organisaation muutokset johtamisen välineet sekä kommunikaatiokanavat viestien ja tietojen välittämiseen. (Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 119)

Tutkijan näkökulmasta johtamisjärjestelmä on erottamaton osa organisaation talousohjausta, koska kuten edellä mainitaan, johtamisjärjestelmä sitoo ohjausjärjestelmän ja mittaamisen yhteen. Ilman toimivaa johtamisjärjestelmää, ohjaaminen ja mittaaminen on vaikeaa. Johtamisjärjestelmä lienee todennäköisimmin sivuutettava osa-alue, jos kehittämistä lähestytään tietojärjestelmän näkökulmasta. Tällöin voidaan kuvitella, että ongelmat ovat tietojärjestelmissä eivätkä johtamisessa. Asian todentaminen vaatii kuitenkin myös

johtamisjärjestelmän kriittistä tarkastelua, koska suunnitteluprosessit ovat keskeinen osa organisaation johtamista ja johtamisjärjestelmää.

2.4 Strategian jalkauttaminen ja mittaaminen

Åkerbergin mukaan tavoiteasetantaa, budjetointi, ennustamista, suorituksen mittaamista, toiminnan tehokkuutta ja onnistumista ylipäätään ei voi tarkastella erillään yrityksen strategiasta. Tämä asettaa vaatimuksia strategiaprosessille, jolloin strategiaprosessin tulee onnistuakseen olla aukoton tavoiteasetannassa, toimenpiteiden suunnittelussa ja taloussuunnittelussa. Huomionarvoista on myös se, että strategia-termiä käytetään paljon väärin, vaikka se yksinkertaisuudessaan tarkoittaa keskipitkän tai pitkän aikavälin suunnittelu-prosessi, jossa määritellään organisaation tavoitteet ja kerrotaan millä toimenpiteillä ne saavutetaan. (Åkerberg 2017, 49)

Onnistuneelle strategiaprosessille Åkerberg mainitsee seuraavat piirteet:

- Strategia on kuvattu niin ytimekkäästi ja ymmärrettävästi, että kuka tahansa yrityksessä avainasemassa oleva henkilö pystyy esittämään sen muille ymmärrettävästi. Henkilöstö on osallistunut strategian laadintaan ja sitä on kannustettu ideointiin.
- Ylin johto tekee strategiset linjaukset ja operatiivisten yksiköiden edustajat vastaavat käytännön strategiasta ja siihen liittyvistä toimenpiteistä.
- Strategia sisältää sekä jäykkiä useamman vuoden päähän ulottuvia linjauksia sekä lyhyemmän tähtäimen tavoitteita, jotka ovat osittain taktisia. Pidemmän tähtäimen tavoitteet kuuluvat hallitukselle.
- Tuotteet, palvelut ja avainmittarit (Key Performance Indicators, KPI) ovat strategisia kysymyksiä, joita ylimmän johdon ja hallituksen tulee käsitellä vähintään kerran vuodessa.
- Strategian toteuttamiseen liittyvät parhaat toimintasuunnitelmat on tunnistettu ja nostettu esiin.
- Strategia on kommunikoitu organisaatioon onnistuneesti ja onnistuminen on varmistettu. (Åkerberg 2017, 56-57)

2.4.1 Taloussuunnittelu osana strategian jalkauttamista

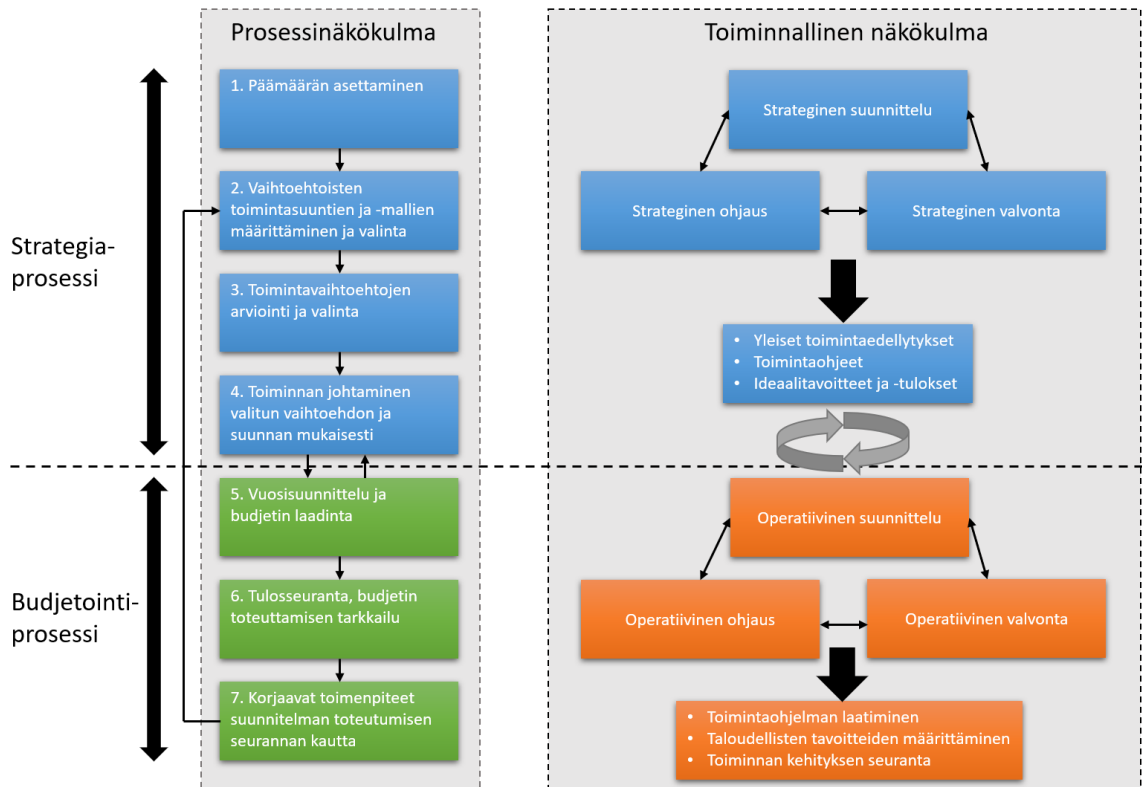
Alhola & Lauslahti kuvaavat budjetin roolia strategian toteuttamisen välineenä seuraavasti: "Strategian abstraktilla tasolla olevat ilmiöt tulevat budjetissa esiin konkreettisina toimintatasoisina asioina" (Alhola & Lauslahti 2005, 96).

Åkerberg esitteli kirjassaan "Budjetoinnin mielettömyys" hieman kieli poskella muodostetun termin "kriittinen strategian abstraktian konkretisoinnin rajapinta", joka kuvastaa vaihetta, jossa moni strategia epäonnistuu, koska keskijohto ei onnistu muuntamaan ylimmän johdon abstraktia strategiasuunnitelmaa konkreettiseksi kieleksi, joka viestii odotuksista operatiivisen tason tekemisessä. Ennen strategiaa tukevien työkalujen käyttöönottoa

on siis varmistettava strategian ymmärrettävyys ja haluttavuus. Tyypillisessä suunnittelu-prosessissa asetetaan ensin tavoitteet ja sen jälkeen muunnetaan ne numeeriseen muotoon. Lisäksi henkilöstön palkkiojärjestelmä ohjaa tekemistä, koska ihmiset luontaisesti haluavat vaikuttaa budjetin sisältöön omien palkkioiden saamisen varmistamiseksi. Kaiken tämän seurauksena Åkerberg kyseenalaistaa strategian mukana olon perinteisessä suunnitteluprosessissa, jonka tulisi huomioida yrityksen strateginen positio toimintaympäristössä ja henkilöstön todelliset voimavarat innovatiivisuuden ja innostuksen näkökulmasta. Parhaat johtajat pystyvät strategiaprosessissaan tunnistamaan vaaran epäjatkuvuustilanteisiin törmäämisestä ja ylläpitävät suunnittelua jatkuvana prosessina, jossa huomioidaan niin sisäisten (uudet tuotteet ja palvelut) kuin ulkoisten (kilpailijat ja markkinat) tekijöiden vaikutukset strategiaan. Tämä ei tarkoita strategian jatkuvaa muuttamista vaan sitä, että tekijöihin reagoidaan huolellisen harkinnan pohjalta budjetoinnin tai strategian laadinnan kalenterisykleistä riippumatta. Tällöin strategian laadintaa ja seurantaa ei ole keskitetty ylimpään johtoon tai strategiaosastolle vaan operatiivisen toiminnan etulinjassa toimivat ihmiset on kytketty siihen mukaan. (Åkerberg 2017, 53-55)

Taloudellisen suunnitelman tai budjetin yksi konkreettinen tuotos lukumateriaalin lisäksi on toimintasuunnitelma. Toimintasuunnitelman tarkoituksena on muuttaa tavoitteet konkreettiseksi ja kirjalliseksi suunnitelmaksi, jossa tarkastellaan toimenpiteitä yrityksen johtamisjärjestelmän mukaisesti eri organisaatiotasoilla. Toimintasuunnitelma voi sisältää esimerkiksi kustannusrakenteissa tapahtuvat painotukset, seuraavan vuoden liiketoiminnan kehitystoimenpiteet, markkinoinnin ja myynnin painopistealueet, investointikohteet, tukitoimintojen toiminnan muutokset ja henkilöresursseihin liittyvät suunnitelmat. (Alhola & Lauslahti 2005, 105)

Kuvassa 8 esitetään budjetoinnin ja strategian väliset suhteet sekä prosessin että toiminnan näkökulmista. Vasemmalla esitetyssä prosessikuvauksessa strategia- ja budjetointiprosessien vaiheet esitetään peräkkäisinä toimenpiteinä, jonka kautta strategia- ja budjetointiprosessi yhdistyvät toisiinsa. Budjetoinnin yhteys strategiaan vahvistuu, jos budjetointiprosessi tuottaa strategiaan vaikuttavia korjaavia toimenpiteitä. Strategia- ja budjetointiprosessien tulisi olla ajallisesti lähellä toisiaan, jotta yhteys toiminnan johtamisen ja valitun strategian välillä pysyy vahvana. Parhaimmillaan budjetointiprosessin kautta tunnistetaan uusia strategisia mahdollisuuksia. (Järvenpää ym. 2017, 236-237)



Kuva 8. Strategia- ja budjettiprosessin välinen yhteys. (mukaillen Järvenpää ym. 2017, 237)

Kuvan 8 toiminnallisessa kuvauksessa budjetoinnin tarkoitus kytketään keskeisiin johtamisen osa-alueisiin: suunnitteluun, ohjaukseen ja valvontaan. Strateginen suunnittelu, ohjaus ja valvonta tuottavat yleiset toimintaedellytykset, -ohjeet, ja ideaalitavoitteet ja tulokset ohjaavat ja muodostavat raamit budjetointiprosessien operatiiviselle suunnittelulle, ohjaukselle ja valvonnalle. Budjetoinnin hyödyt johtamiselle ovat toimintaohjelman (toimintasuunnitelmien) laatiminen, taloudellisten tavoitteiden määrittäminen sekä toiminnan kehittymisen seurantamahdollisuus. Kun budjetti tuottaa yhteisesti hyväksytyyn toimintaohjelman (toimintasuunnitelmat), määrittää haasteelliset taloudelliset tavoitteet ja seuraa toiminnan kehitystä johdonmukaisesti, on mahdollista varmistua strategian toimivuudesta ja saada jopa strategian kehittämiseen johtavia ideoita. Budjetointi tukee strategiaa parhaiten silloin, kun sitä käytetään myös strategisten epävarmuustekijöiden analysointiin, se yhdistetään kilpailijaseurantaan ja sitä hyödynnetään suorituksen mittaukseen.

Budjetointi tukee strategista johtamista, kun seuraavat asiat toteutuvat sen välityksellä:

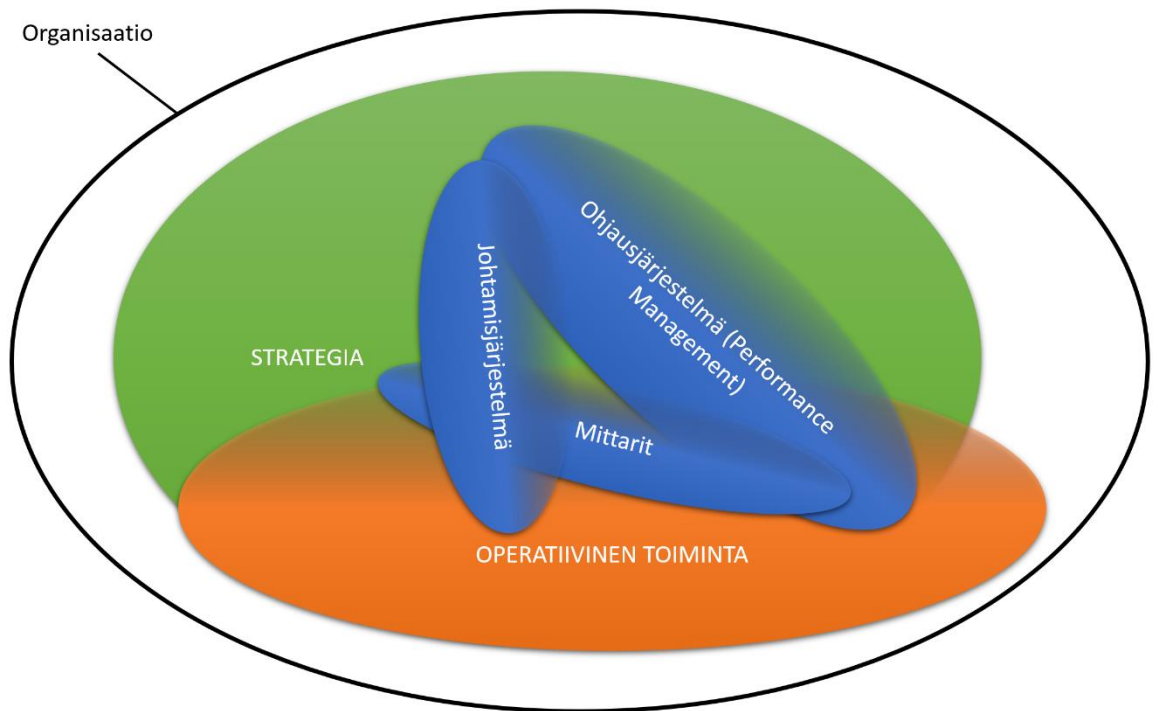
- Vahvistaa strategian ainutlaatuisuuteen keskittymistä
- Konkretisoi strategiset tavoitteet
- Tukee strategista kehittämistyötä epävarmuustekijöiden analysoinnin ja tarkkailun kautta
- Tuottaa reaaliaikaista tietoa erityisesti markkinamuutosten vaikutuksista organisaation taloudellisiin toimintaedellytyksiin

- Synnyttää keskustelua liiketoimintamallien muutostarpeista ja uusista strategisista mahdollisuuksista
- Tukee organisaation johdon strategista ymmärrystä ja oppimista. (Järvenpää ym. 2017, 238)

2.5 Talousohjauksen elementtien keskinäiset suhteet

Hetken kuvassa 5 esitettyä mallia pureskeltuani, huomasin itsessäni voimakkaan vastareaktion tätä jokseenkin kaavamaisista laatikkoluokitteluun perustuvaa mallia kohtaa. Tämä perustuu omaan kokemukseeni erityisesti työskentelystä ohjausjärjestelmien ja mittareiden parissa. Talousohjauksen teoriassa asiat halutaan lähtökohtaisesti esittää selkeästi ja jäsennellysti, mutta tämä ei välttämättä vastaa todellisuutta organisaatioiden toimintaympäristössä. Esimerkiksi strategian osalta painotetaan, kuinka tärkeää sen on ohjata organisaation kaikkea tekemistä ja kuinka strategia tulee jalkauttaa operatiiviseen tekemiseen asti. Muuten strategia enemmän tai vähemmän epäonnistuu toteutusvaiheessa. Tämä tarkoittaa sitä, että strategian jalkauttamisen näkökulmasta edellä esitetyt kolme työkalua ja itse strategia sekä operatiivinen toiminta sisältävät huomattavasti enemmän yhtymäkohtia ja riippuvuuksia toisiinsa kuin kuvan 5 kautta voidaan hahmottaa. Jotta strategian jalkauttaminen toteutuu kaikessa tekemisessä, tulee nämä riippuvuudet ymmärtää laajemmin. Jos jo pelkästään ohjausjärjestelmän, mittareiden ja johtamisjärjestelmän sisällä on haasteellista saada kaikki sisältö toimimaan yhtenäisesti keskenään, niin voi olettaa, että näiden kolmen osa-alueen väliset riippuvuudet ovat vielä haasteellisempia hallita.

Ymmärryksen kasvattamiseksi esitän kuvassa 9 päivitetyn näkemyksen talousohjauksen elementtien keskinäisistä suhteista, joiden osalta on pystyttävä varmistamaan niiden yhteensopivuus. Oppimismielessä on toki järkevää yksinkertaistaa ja välttää ”kaikki vaikuttaa kaikkeen” tyyppisiä johtopäätöksiä, mutta haluan tällä huomiolla korostaa sitä, että yksittäisen osa-alueen kehittäminen ei ole oikotie onneen. Kokonaisvaltaisen muutoksen toteuttaminen vaatii kaikkien elementtien linjaamista halutun tavoitetilan mukaisesti. Tässä asiassa kiteytyy mielestäni yksi tämän kehittämistehtävän merkittävimmistä havainnoista, johon palataan tutkimuksen luvun 6 johtopäätöksissä.



Kuva 9. Talousohjauksen elementtien keskinäiset suhteet.

3 Taloussuunnittelu

“A good decision is based on knowledge and not on numbers.”

-Platon

Åkerbergin mukaan hyvä, kattava, integroitu, automatisoitu ja läpinäkyvä ohjausjärjestelmä on välttämätön työkalu yrityksen menestyksen kannalta. Työkalut eivät kuitenkaan yksistään riitä, vaan lisäksi tarvitaan osaavia ja innostuneita ihmisiä, jotka pystyvät tekemään hyviä päätöksiä ja kehittämään hyviä asioita. Huonompien yritysten heikommat tulokset eivät johdu pelkästään yksittäisten ihmisten kyvykkyydestä vaan ennen kaikkea johtajuuden heikosta läsnäolosta tai sen puuttumisesta. (Åkerberg 2017: 10)

Ikäheimon, Lounasmeren ja Waldenin mukaan jokaisessa yrityksessä tehdään jonkinlaista lyhyen aikavälin suunnittelua, niin talouden kuin muunkin toiminnan osalta. Monessa tapauksessa tästä käytetään nimeä budjetointi, mutta laajemmin käsitettynä kyse on talouden suunnittelusta eli taloussuunnittelusta. Suunnittelu tarkoittaa yksinkertaisuudessaan päätöksentekoa etukäteen. Suunnittelun vaatimuksena on, että sitä ennen on määriteltävä toiminnan tavoitteet, on olemassa tapahtumia, ja toimintaa ennakoiva malli ja on mahdollisuus toimia. Suunnittelua varten tarvitaan siis ennuste. Tämä tarkoittaa ympäristöstä kerättävän tiedon analysointia ja johtopäätösten tekemistä analyysin pohjalta. Ennustemenetelmät voidaan luokitella kvalitatiivisiin ja kvantitatiivisiin menetelmiin. Kvalitatiiviset ennusteet perustuvat asiantuntijoiden subjektiivisiin näkemyksiin ja kvantitatiiviset historiallisen tiedon analysointiin. Budjetointi on monen yrityksen tärkein ennustemenetelmä. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2009: 167-168)

Huomionarvoista ennustemenetelmien osalta on, että mikään niistä ei ole varmuudella toista parempi tai johda varmuudella oikeampaan lopputulokseen tulevaisuuteen liittyvän epävarmuuden takia.

Tässä osiossa käydään läpi taloussuunnittelun teoriaa ja nostetaan esiin joitakin yleisiä suunnittelumenetelmiä / -filosofioita. Työn arjessa monelle varsinkin talousorganisaation ulkopuoliselle ihmiselle synonyymi taloussuunnittelulle lienee budjetointi. Perinteinen budjetointi käydään perusteellisesti läpi, jotta ymmärretään mistä budjetointiin liittyvät negatiiviset kokemukset johtuvat ja miten budjetointia, osana taloussuunnittelun kokonaisuutta, voitaisiin kehittää? Vaikka oppikirjamainen menetelmäluokittelu kuvaa taloussuunnittelua lähinnä vain varsinaisen suunnittelun tekemisen - eikä kokonaisuuden, johon liittyy oleellisesti myös yrityksen johtamisjärjestelmä - kautta, tarjoaa se pohjan arvioida eri menetelmien eroja ja filosofiaa.

3.1 Perinteisen budjetoinnin kritiikki

Åkerbergin mukaan perinteinen budjetointi tarkoittaa menettelytapaa, joka yleensä loppukesällä tai alkusyksyllä käynnistää yrityksissä prosessin numeeristen tai ei-numeeristen tavoitteiden määrittämiseksi seuraaville 1-3 vuodelle. Ensimmäisen vuoden budjetissa aikajaksotuksena käytetään yleensä kuukausi-, kvartaali- tai vuosijaksotusta. Vaikka osa tavoitteista on laadittu kevään strategiakerroksella, yleensä tavoitteiden varsinainen tarkastelu alkaa vasta syksyllä. Usein myös yritykset, joilla on käytössään rullaava budjetointi tai ennustaminen, tekevät syksyllä normaalia laajemmin budjetointityön. Perinteisen budjetoinnin lähestymistapa pohjautuu varianssianalyysiin, jonka avulla voidaan verrata budjetoitua arvoa toteutuneeseen arvoon ja erotuksen perusteella päätellä meneekö yrityksellä hyvin vai ei. Merkittävin tekijä varianssianalyysin toimimattomuuteen tämän päivän maailmassa on se, että siinä asetetaan yksi kiinteä luku osatavoitteeksi toimintaympäristössä, jossa vaikuttavia ja muuttuvia tekijöitä on useita. Åkerberg mainitsee seuraavat piirteet ominaisina perinteiselle budjetoinnille:

- Budjetointi on hajautettu kirjanpidollisen käsitteistön ympärille rakennettu prosessi, johon osallistuvat eri liiketoiminnot, funktiot ja osastot.
- Prosessiin osallistuvat lähes kaikki toiminnot (myynti, tuotanto, tuotekehitys, ostot, henkilöstöhallinto ja taloushallinto).
- Budjetoinnin tuloksena saadaan budjetti, joka käsittelee pääosin organisaation tuloista ja tase, toiminnalliset tavoitteet ja toimenpiteet jäävät prosessissa taustalle, eikä niitä dokumentoida.
- Johto vaatii parannuksia tulokseen esimerkiksi ensimmäisen kierroksen jälkeen.
- Prosessi kestää tyypillisesti syyskuusta joulukuuhun. (Åkerberg 2017: 21-22)

Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen listaavat seuraavat kohdat budjetoinnin tarkoituksiksi:

- Suunnitella vuosittaista tai tilikauden toimintaa
- Koordinoida eri organisaatio-osien tavoitteet ja toimenpiteet
- Viestittää suunnitelmista tulosyksikköjohtajille
- Motivoida henkilöstö (johtajisto) tavoittelemaan yhteisiä päämääriä
- Ohjata toimintaa tavoiteltuun, strategian mukaiseen, suuntaan
- Arvioida organisaation (ja johdon) suorituksen laatua ja tasoa suunnitelmiin nähden (Järvenpää ym. 2017, 236)

Åkerbergin mukaan perinteinen budjetointi on kiistatta yksi merkittävimmistä yritysten johtamisjärjestelmistä. Budjetointi käsitteenä, toimintatapana ja menetelmänä luotiin kuitenkin aikana, jolloin toimintaympäristö muuttui varsin hitaasti nykytilanteeseen verrattuna. Vaikka monissa organisaatioissa budjetointiin ollaan tyytymättömiä ylimmästä johdosta lähtien läpi koko organisaation, hyvin harvoin sen asemaa on haastettu tavoiteasetannan ydinjärjestelmänä. Budjetoinnilla saattaa olla erityisen negatiivisia vaikutuksia silloin, kun

tarvitaan johtamista, joka vie yrityksen uudelle tasolle tai alalle ja samalla pyritään saamaan ihmiset innostumaan tästä. Samaa koskee myös tilanteita, joissa vakiintuneessa tilassa oleva yritys vaatii toimitusjohtajan tukea henkilöstön valmentamisessa uusiin haasteisiin tai kun yrityksellä on edessään kovat tavoitteet ja markkinoilta tulevat haasteet. Johtajan tulisi kaikissa rooleissaan pystyä arvioimaan perinteisen budjetoinnin roolia johtamista tukevana tai tuhoavana tekijänä. (Åkerberg 2017: 17-18, 37)

Budjetoinnin toimimattomuus, ja jopa suoranainen haitta yritysten tavoiteasetannalle ja menestykselle, muuttuneissa toimintaympäristöissä on tunnettu jo pitkään yritysten ja julkishallinnon organisaatioissa. Lisäksi budjetointi on huomattavan työlästä ja aiheuttaa suuria tarpeettomia kustannuksia. Aihetta ruvettiin käsittelemään kansainvälisellä tasolla jo 1990-luvun puolessa välissä Englannista käsin toimivassa organisaatiossa, jonka nimi nykyisin on BBRT (Beyond Budgeting Round Table). Beyond Budgeting -suuntaus ei ole kuitenkaan edennyt varsinkaan Suomessa, eikä BBRT-organisaatiossa ole mukana yhtään suomalaista yritystä. (Åkerberg 2017: 20-21)

Horváth & Sauter ovat kyseenalaistaneet budjetoinnin roolin yrityksen ainoana johtamisjärjestelmänä. Budjetoinnin osalta on nostettu esiin seuraavat ongelmat:

- **Tehottomuus:** budjetointi on kestävä liian pitkään ja kuluttaa liikaa resursseja. Ylin johto käyttää 10-20 % ja taloussuunnittelun osasto jopa 50 % ajastaan budjettiin, vaikka kumpikaan ei koe sitä ajankäytön kannalta arvokkaana tekemisenä.
- **Nopea vanheneminen:** budjetin tieto vanhenee nopeasti, kun se on saatu valmiiksi. Budjettitavoitteiden joustamattomuus on suuri ongelma erityisesti dynaamisissa ja kilpailluissa toimintaympäristöissä.
- **Ei-toivottu käyttäytymisvaikutus:** budjetti vahvistaa byrokratiaa ja yrityksen kannalta haitallista käyttäytymistä sisäisen yrittäjyyden sijaan. Kustannuksia pyritään liioittelemaan ja taloudellisia tavoitetasoja minimoimaan budjetissa, jotta budjettiin perustuva suoritus taso vaikuttaisi paremmalta. Strategisten toimenpiteiden koordinoimisen ja suunnittelun sijaan lopputulema on hyvin sattumanvarainen.
- **Heikko yhteys strategiaan:** perinteinen budjetointi painottaa taloudellista suoriutumista strategisten tavoitteiden sijaan. Budjetti vie keskijohdon huomion budjettivuoden tavoitteisiin pidemmän aikavälin strategisten tavoitteiden sijaan ja tiukka kustannusbudjetti estää strategisten toimenpiteiden toteuttamista. Lisäksi organisaation strategiasuunnittelu ja budjetointi saattavat olla toisistaan erillisiä prosesseja. (Horváth & Sauter 2004, 9)

Yli 100 vuotta sitten kehitetty perinteinen budjetointi palvelee pääasiassa seuraavia tarkoituksia:

- **Organisaation taloudellisten aktiviteettien ja näkemyksen koordinoiminen:** budjetissa organisaation alatasojen taloudelliset komponentit koostetaan yhtenäiseksi näkemykseksi, jotka viestivät koko organisaation operatiivisesta ja strategisesta suorituskyvystä suhteessa tavoitteisiin. Budjetin tarkoitus ei ole pelkästään tuottojen suunnittelu vaan se on suunniteltu sitomaan yksittäiset organisaatioyksiköt koko organisaation strategiaan ja operatiivisiin tavoitteisiin. Lisäksi sen tarkoituksena on allokoida resursseja, jolloin johto voi tehdä päätöksiä säästö- ja liikevaihtotavoitteiden kautta. Alun perin budjetti oli ensimmäinen väline tämän kaltaiseen

koordinointiin, mutta nykyään samat asiat voidaan tehdä myös eri järjestelmien kautta.

- **Organisaation taloudellisten odotusten kommunikointi:** budjetti on suunniteltu taloudellisten tavoitetasojen, kuten liikevaihto- ja kustannussäästötavoitteiden, kommunikointiin hajautetussa organisaatiossa. Tämä vahvistaa keskittyneitä johtajuutta ja valtaa sekä byrokratiaa. Tavoitteiden kommunikoinnin eksplisiittisyys johdattaa tilanteeseen, jossa dynaamisten markkinamuutosten huomioiminen ja budjetin oikaiseminen jälkikäteen eivät ole mahdollisia.
- **Motivointi ja palkitseminen:** budjetin mahdollisesti tärkein, mutta myös kiistellyin, tarkoitus on johdon palkitseminen tavoitteiden saavuttamisesta. Useimmiten budjetti kuitenkin ohjaa toimintaa organisaation kannalta ei-toivottuun suuntaan budjetin takia tapahtuvan yli- tai alisuorittamisen kautta, joskin tämä periaatteellinen ongelma koskee kaikkia kiinteitä tavoitteita. (Horváth & Sauter 2004, 10)

Suurimpana ongelmana perinteisen budjetoinnin osalta nähdään sen irrallisuus strategian toteuttamisesta. Horváth & Sauter esittävät seuraavia toimenpiteitä budjetin roolin optimoimiseksi:

- **Budjetin linjaaminen strategian suhteen:** edistyneen budjetointijärjestelmän avulla suunnittelu- ja katselmointiprosessit voidaan integroida yhdeksi kokonaisuudeksi, joka yhdistää budjetoinnin strategia- ja operatiiviseen suunnitteluun. Esimerkiksi Balanced Scorecard (BSC) eli tasapainotettu suorituskykymittaristo voi toimia mekanismina tähän tarkoitukseen ja korvata joitakin budjetille alun perin suunniteltuja aspekteja koordinoimalla ja tuottojen suunnittelun osalta. Lisäksi BSC:n kautta johdolle voidaan luoda näkyvyys ja ymmärrys strategisista toimenpiteistä, jotka ovat yhteydessä organisaation taloudellisiin tavoitteisiin. BSC vahvistaa myös strategisten prioriteettien tunnistamista. Haasteena BSC:n implementoinnissa budjetoinnin rinnalle on se, ettei kummankaan järjestelmän tavoitetasojen tarkkuudesta olla valmiita luopumaan, jolloin kokonaisuuden työmäärä kasvaa entistä suuremmaksi.
- **Keskeisten ei-taloudellisten suoritusmittareiden budjetointi:** monet organisaatiot käyttävät liiketoiminnan ohjaamiseen valtaosin taloudellista informaatiota, vaikka taloudellinen tieto on suoritusmittarina jäljessä kulkeva indikaattori. Edistyneemmät johtamisjärjestelmät keskittyvät suorituskyvyn kannalta tärkeimpiin taloudellisiin ja ei-taloudellisiin (operatiivisiin) ajureihin, jotka linkittyvät budjetin sisältämään taloudelliseen tulokseen.
- **Tarkkuustason pienentäminen:** liiallinen tarkkuustaso ja yksityiskohtaisuus ovat merkittävä syy budjetointiprosessin pituuteen ja hitauteen. Tämä vie johdon huomion pois olennaisista menestystekijöistä ja suorituskykyajureista. Keskittyminen yksityiskohtiin heikentää myös organisaation nopeutta ja joustavuutta päätöksenteossa, jolloin sen kilpailukyky heikkenee. Monet yritykset ovatkin pienentäneet budjetoinnin tarkkuustasoa ja keskittyvät budjetoinnissa esim. tuoteryhmien, organisaatioyksiköiden, prosessien tai kustannustyyppien tasoille. Edistyneissä yrityksissä budjetoinnissa on siirrytty aggregaatti-tason budjetointiin, jossa vastuullinen johto saa tehdä päätöksiä resurssien allokoinneista oman vastualueensa sisällä.
- **Rullaavien budjettien hyödyntäminen:** yksityiskohtaisesta budjetoinnista luopuminen mahdollistaa vuosittainen budjetointiharjoitus voidaan muuttaa jatkuvaksi suunnitteluprosessiksi. Dynaamisilla ja kilpailluilla markkinoilla yritykset tarvitsevat tiuhemmin päivitettyjä budjetteja, jotta ne voivat sopeutua muuttuviin olosuhteisiin. Lisäksi organisaation suuntaa on syytä suunnitella kalenterivuoden loppua pidemmälle. Edistyneet suunnittelujärjestelmät hyödyntävät näin ollen tämän huomioivia lähestymistapoja kuten viiden kvartaalin rullaavia ennusteita, jotka voidaan muuntaa aggregaatti-tason rullaaviksi budjeteiksi. Jatkuva keskittyminen seuraavaan viiteen kvartaaliin auttaa johtoa tasapainottamaan lyhyen ja keskipitkän aikavälin ajattelua.

- **Suhteellisten tavoitteiden hyödyntäminen palkitsemisessa:** kiinteiden budjetti-tavoitteiden sijaan on suositeltavaa mitata johdon onnistumista suhteellisia, it-sesääntyviä tavoitteita vasten aina kun se on mahdollista. Suhteelliset tavoitteet kannustavat yrityksen kannalta suotuisaan käyttäytymiseen. Tavoitteiden itsesää-tyvyys toteutuu esimerkiksi asettamalla tavoitteeksi toimialan ulkoisen vertailuryh-män suoritustason. Palkitsemisen osalta on suositeltavaa sitoa palkitseminen sekä taloudellisiin että ei-taloudellisiin suoritustasoihin, jotka sisältävät oman vastuualu-teen, että laajemman organisaatiotason tavoitteita.
- **Keskittyminen prosessien suorituskykyyn:** monet menestyvät yritykset keskit-tyvät johtamisjärjestelmien ja budjetoinnin osalta toimintojen rajat ylittäviin ydinpro-sesseihin erillisten osastojen sijaan. Tämä perustuu ajatukseen, että ydinproses-sien johtamisen kautta voidaan saavuttaa menestystä markkinoilla ja ohjaa johdon huomion yksittäisistä kustannuseristä merkittävimpiin kustannusajureihin. Tämän seurauksena organisaation strategia ja strategiset tavoitteet saavuttavat suurem-man huomioarvon ja yritys edistää kollektiivista tekemistä ja tiimityötä sisäisen re-sursseista kilpailun sijaan. (Horváth & Sauter 2004, 10-11)

Horváth & Sauter toteavatkin, että perinteinen budjetointi ei voi jatkua yksityiskohtaisena ja byrokraattisena järjestelmänä, jollaiseksi se alun perin kehitettiin. Budjetoinnin tulee olla osa strategian mukaista johtamisjärjestelmäkokonaisuutta. Rullaava ennustaminen, BSC, toimintolaskenta, Six Sigma ovat muita täsmävälineitä, budjetoinnin ohella, joiden avulla johdolle mahdollistetaan kokonaisvaltainen lähestymistapa organisaation johtamiseen. (Horváth & Sauter 2004, 11)

Åkerbergin mukaan budjetointi on luonteeltaan sisäänpäin kääntynyttä ja sitä tehdään omia todellisia tai kuviteltuja tarpeita varten. Harvoin uskotaan, että budjetoinnilla luodaan arvoa ulkoiselle, maksavalle asiakkaalle tai että budjetit todella pohjautuvat niitä edeltä-vien strategiakerrosten ydinkohtiin. Lisäksi budjetointi tarjoaa mahdollisuuden manipulaa-tion hyödyntämiseen sekä operatiiviselle organisaatiolle ylimmän johdon suuntaan, mutta myös ylimmälle johdolle hallituksen suuntaan. Åkerberg pitää seuraavia tekijöitä budje-toinnin erityisinä sudenkuoppina:

- **Ennusteiden luotettavuus:** luotettavien ennusteiden laatiminen on vaikeaa ja ih-misen inhimilliseen käyttämissä malliin kuuluu, että lähitulevaisuus yliarvioidaan ja pit-kän tähtäimen aikajänne aliarvioidaan. Organisaation toimintatapa ja kulttuuri ovat vahvoja tekijöitä ennusteiden luotettavuuden kannalta, jolloin avoin ja rohkaiseva ilmapiiri tuottaa erilaisia ennusteita kuin pelon ilmapiiri.
- **Tavoitteiden asettamisen haasteellisuus:** organisaation johtamistavasta riip-puen tavoitteet voidaan nähdä joko haasteena, jonka eteen on tehtävä paljon töitä ja on ymmärrettävää, että tavoitteeseen ei aina päästä tai se voidaan nähdä si-toumuksena, jonka alittaminen ei ole hyväksyttävää. Jälkimmäinen tapa kannustaa vastuullisia "budjettipeliin" eli mahdollisimman alhaisten tavoitteiden tavoitteluun. Tätäkin suurempi heikkous on se, että budjetti muodostuu organisaatiolle toimin-nalliseksi haasteeksi kilpailun sijasta eli budjettitavoitteen täytyttyä, ei nähdä tar-vetta ylittää tätä tavoitetta, vaikka markkinat tarjoaisivat siihen mahdollisuuden.
- **Varoitukset tulevista ongelmista:** budjettien ja ennusteiden kyky varoittaa tule-vista ongelmista 6-12 kuukauden aikavälillä on heikko, koska jos yrityksen sisäiset tekijät (laatu, asiakastoimitukset, kate, laskutus yms.) ovat kunnossa, ovat ainoat merkittävät tekijät liikevaihdon määrä ja sen kasvattaminen tai ylläpitäminen. Liike-

vaihdon positiivinen kehitys on siis ylivoimaisesti tärkein tekijä menestyksen varmistamiseksi. Ongelman vähentämiseksi tulee kiinnittää huomiota proaktiivisten mittareiden käyttämiseen reaktiivisten mittareiden sijaan.

- **Kehittämistä tukeva ilmapiiri:** kovassa kilpailussa todella menestyvät yritykset ovat kyenneet luomaan jatkuvan kehittämisen ilmapiirin, johon henkilöstö on saatu sitoutumaan luottamuksen rakentamisen kautta. Budjettien manipulointi ja kehittämistoimenpiteiden kytkeminen osaksi budjettia ovat merkittäviä riskejä ilmapiirin ylläpitämisen kannalta.
- **Omistaja-arvon luonti:** budjetti ja budjettiraportointi eivät tuota omistaja-arvoa, koska ne eivät vastaa kysymyksiin: miten ja missä omistajille luodaan arvoa? Panostamalla yrityksen prosessien tuntemiseen ja kehittämiseen (budjetoinnin sijaan), saadaan selville arvoa tuottamaton toiminta. Tämä vaatii tuekseen esim. toimintolaskentasovelluksen, jonka avulla asiakas- ja tuotekannattavuutta voidaan arvioida. Toimenpiteet perustuvat näissä arvioissa yleensä tietoon, eikä budjetti ole tällöin käytössä ollenkaan.
- **Palkitseminen:** budjettien käyttäminen palkitsemisperusteena ei ole suositeltavaa, koska budjettipelin kautta on mahdollista varmistaa itselleen suotuisat palkitsemisperusteet, jotka eivät perustu aitoihin suorituksiin. (Åkerberg 2017: 38-46)

Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen ovat koostaneet taulukossa 1 esitetyt vuosisuunnitteluperusteista budjetointia kohtaan esitetyt ongelmat ja niihin ratkaisut. Vaikka ehdotukset ovat melko konkreettisia, niistä paistaa läpi perinteinen oppikirjamainen budjetitajattelu, jossa ajatellaan ongelman olevan itse prosessissa tai menetelmässä, eikä laajemmin tarkasteltuna johtamismallissa.

Taulukko 1. Budjetoinnin kritiikki ja kehittämismahdollisuudet (mukaillen Järvenpää ym. 2017, 277-279)

Perinteisen budjetoinnit ongelmat	Kehittämissuunta- ja mahdollisuudet
1. Budjetoinnin raskaus, suuri työmäärä ja rutiininomaisuus	Budjetointiprosessien keventäminen esim. tiedon syöttörutiinien automatisoinnin tai tarkkuustason karsimisen kautta.
2. Tulevaisuuteen suuntautuminen menneen kehityksen pohjalta	Strategisten tavoitteiden mukaan ottaminen vahvemmin budjettiin sekä markkina-kehitystä kuvaava informaation käyttäminen suunnittelussa.
3. Kustannusten leikkaaminen juustohöylä-menetelmällä	Toimintopohjainen budjetointi kustannustavoitteiden kohdentamisessa, jolloin huomioidaan paremmin toimintojen lisäarvon tuottokyky ja kustannustehostamispotenti-aali ilman (oletetusti) budjetoinnissa jo tehdyn hienovaraisen kustannusanalyysin tuhoamista.

4. Funktionaalisten vastualueiden korostuminen, siiloutuminen	Prosessiajattelun vahvistaminen, organisaatorajat ylittävä budjetointi sekä toimintolaskentapohjaiset suunnittelumallit.
5. Vuosisuunnittelun jäykkyys	Rullaavaan suunnitteluun tai ennustamiseen siirtyminen lähes automaattisesti poistaa budjetin muuttumattomuuteen liittyvät ongelmat.
6. Budjetti sisältää vain lyhyen aikavälin tavoitteet ja niiden tavoittelu saattaa olla haitallista pitkän aikavälin tavoitteiden kannalta	Yhdistäminen ei-rahamääräisiin mittareihin (esim. tuloskortin tai ajuripohjaisen suunnittelun avulla). Palkitsemisen sitominen muuhun kuin lyhyen aikavälin taloudelliseen tulokseen.
7. Budjettitarkkailun satunnaisuus, yleispiirteisyys ja ajoitusongelmat	Jatkuvaan kehittymiseen sitoutuminen, reaaliaikainen tarkkailu ja prediktivisten mittareiden hyödyntäminen.

3.2 Moderni taloussuunnittelu

Vuosiperusteista budjetointia on kritisoitu suunnittelumallin jäykkyydestä, kaavamaisuudesta, suuresta työmäärästä ja tavoitteiden asettamiseen liittyvistä ongelmista. Ongelmat on kuitenkin mahdollista ratkaista vuosisuunnittelua kehittämällä, siirtymällä uusien budjetointimallien käyttöön tai luopumalla budjetoinnista kokonaan. (Järvenpää ym. 2017, 294)

Tässä osiossa esitellään joitakin tunnettuja, nykyaikaisia ratkaisuja perinteisen budjetoinnin ongelmiin. Kyseessä ei ole kattava luettelo kaikista eri taloussuunnittelun vaihtoehdoista, koska useimmat suunnitteluratkaisut on räätälöity yrityksen tarpeisiin ja niiden taustalla vaikuttavat organisaation oma historia ja kulttuuri. Lisäksi osio sisältää myös teknologiseen kehitykseen liittyvän noston tekoälyn ja koneoppimisen muodossa sekä näemyksen taloussuunnittelun kehitymisestä lähitulevaisuudessa. Osion tarkoituksena on siis avata taloussuunnittelun alalta tunnistettuja vaihtoehtoisia tapoja tehdä taloussuunnittelua, jotta ymmärretään millaisia erilaisia ja hyvinkin eri tasoisia ratkaisuja budjetoinnin haasteiden ratkaisemiseksi on olemassa.

3.2.1 Rullaava suunnittelu

Rullaavan suunnittelun (rolling forecast) lähtökohtana on ajatus, että tulevaisuuden ennakointi ja sen vaikutuksien arviointi yrityksen taloudelliseen tulokseen ja asemaan tulee tehdä halittavan kokoisissa jaksoissa ennustetietoja päivittämällä. Tällä pyritään lisää-

mään joustavuutta budjettiohjaukseen ja vahvistamaan suunnittelun ohjautumista tulevaisuuteen perinteisen kalenterivuosisiperusteisen suunnittelun sijaan. Rullaavassa suunnittelussa toimenpidesuunnitelma on jatkuvasti voimassa sovitun ajanjakson verran eteenpäin. Suunnitelmaa päivitetään reaaliaikaisesti tai säännöllisesti sovituin suunnittelukausin siten, että suunnitelmassa lähin jakso, esimerkiksi kvartaali, on aina tarkimmin arvioitu ja sitä seuraavat 3-4 jaksoa yleisemmin. Rullaava suunnittelu tarkoittaa rullaavaa ennustamista kokonaisvaltaisempaa budjetoinnin tai taloussuunnittelun näkökulmaa, jossa tavoitellaan itsenäistä ja joustavaa toiminnan suunnittelumallia, ja jota tehdään jatkuvasti päivittyvän tavoitteellisen suunnitelman mukaisesti. Rullaavassa suunnittelussa markkinamuutosten, tilauskannan kehityksen ja yrityksen omien toimenpiteiden vaikutuksilla on olennainen merkitys, koska ennustemalli ei juurikaan hyödynnä menneeseen taloudelliseen kehitykseen perustuvaa tietoa. Rullaavalla ennusteella tarkoitetaan tilikauden tai kalenterivuoden rajat ylittävää ennustamista. Rullaavat ennusteet täydentävät budjetin tuottamaa suunnitteluinformaatiota, ja niitä käytetään tyypillisesti budjetin rinnalla. (Järvenpää ym. 2017, 290, 292)

Rullaavan suunnittelun vahvuus on se, että se on jatkuva prosessi, joka huomioi markkinamuutosten vaikutukset tavoitteisiin ja toiminnan kehittämiseen useammin kuin perinteinen budjetointi. Tätä kautta se yleensä aiheuttaa johdossa keskustelua olennaisista muutoksista ja näin ollen tukee nopeaa ja joustavaa reagoimista. Myös riskianalyysien tarkkuus yleensä paranee, koska muuttuvat tekijät analysoidaan tarkemmin. Rullaavan suunnittelun heikkous on siinä, onko ennusteen tuottama tulostaso riittävän tavoitteellinen vai realistinen näkemys tulevaisuudesta. Tämä voi johtaa ristiriitaan johdon ambioiden ja suunnittelun pohjana käytettävien taustamuuttujien kesken. Rullaavassa suunnittelussa voidaan havaita myös ns. jääkiekkomailaefekti, mikä tarkoittaa tulosparannusten siirtymistä suunnittelukauden myöhemmille jaksoille, kunnes ne lopulta osoittautuvat epärealistisiksi viimeisessä tarkastelussa. (Järvenpää ym. 2017, 293)

Ikäheimon, Lounasmeren & Waldenin mukaan rullaavalla budjetoinnilla tarkoitetaan suunnittelua, jossa budjettikauden tietoja päivitetään säännöllisesti uudemmillä ennusteilla seuraavan budjettikauden loppuun. Rullaavan budjetin avulla tavoitellaan parempia ennusteita, lähinnä ennustetarkkuuden osalta, suunnittelun tueksi kuin perinteisen vuosibudjetoinnin kautta saataisiin. Tämä perustuu budjetin tiuhempaan päivityssykliin: useammin tehtävä budjetti pohjautuu tuoreempaan tietoon. Lisäksi rullaava budjetointi on lähtökohdaisesti perinteistä budjetointia joustavampi, koska vuoden aikana tapahtuneet yllättävät muutokset pystytään huomioimaan kesken kauden. Rullaavalla budjetilla on kuitenkin samat heikkoudet kuin perinteisellä budjetilla ja se on jopa työläämpi toteuttaa. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2009: 177)

Rullaavan budjetoinnin halutaan usein korvaavan perinteisen budjetoinnin. Tällöin kyseessä ei ole kuitenkaan pelkkä tekninen uudistus, vaan muutos vaatii myös johtamisen periaatteiden tarkastelua. Ilman tätä tarkastelua vanha budjettipoikkeamiin keskittyvä tarkastelu jää häiritsemään rullaavaa prosessia ja ennusteiden hyväksymistä päätöksenteon pohjaksi. Åkerberg korostaa, että johtamisjärjestelmän tarvekartoituksessa liikutaan inhimillisen käyttäytymisen herkillä alueilla, jolloin esimerkiksi ennusteen tarkkuuteen ja luotettavuuteen voi kohdistua eritasoisia odotusarvoja erilaisten ihmisten toimesta. Kun nämä odotukset ajautuvat ristiriitaan, voi joku kokea oman kyvykkyytensä asetetun kyseenalaiseksi. (Åkerberg 2017: 97-98)

Åkerberg nostaa esiin myös oikean ennustetyypin valinnan merkityksen eri käyttötarkoituksiin. Ennusteet voidaan jakaa kolmeen tyyppiin sen mukaan, miten ennusteet antavan toimenpiteiden kautta mahdollisuuden vaikuttaa lopputulemaan. Ennustetyypit ovat seuraavat:

- Ennuste, joka ulottuu ajassa sen verran lähitulevaisuuteen, että sen perusteella ei ehditä tehdä merkittäviä muutoksia. Tämä on ylikorostunut ennustetyyppi, jonka ensisijaisena tehtävänä on tukea toimitusjohtajaa ja muuta johtoa hallituksen silmissä. Jos hallitus on fokusoitunut budjettipoikkeamien käsittelyyn, tämä luo painetta toimitusjohtajalle ja johdolle välttää yllätyksiä, mikä on mahdollista esimerkiksi aikaisten varoitusten mittareita käyttämällä.
- Ennuste, jonka perusteella resursseja allokoimalla voidaan ohjata liiketoimintoja tavoitteiden saavuttamiseksi ja tarpeen tulleen suunnata niitä uudelleen. Usein tämän tyyppinen tekeminen jää edellä mainitun lyhyen aikavälin ennustamisen varjoon, koska organisaation fokus on liian vahvasti lyhyen aikavälin ennustamisessa.
- Ennuste, joka mielletään strategiaksi eli varsinainen strategiaproessi, joka on monelta osin ennustamista pidemmän aikavälin päähän. Tämä sisältää markkinoiden, kilpailijoiden, tuotteiden, palveluiden, organisaatorakenteen sekä resurssien tarkastelun sekä linjauksen valitusta polusta, jolla organisaatio pyrkii menestymään. (Åkerberg 2017: 98-99)

3.2.2 Toimintolaskentapohjainen suunnittelu

Järvenpään, Länsiluodon, Partasen & Pellisen mukaan toimintoperusteiseen budjetointiin (activity-based budgeting) siirtyneet organisaation ovat pyrkineet käyttämään menetelmää ja suunnittelumalliaan perinteistä budjetointia laadukkaampaan resurssitarpeiden arviointiin, kustannusten muodostumisen parempaan ymmärtämiseen ja toimintojen skaalaamiseen kysynnän mukaisesti. Toimintoperusteinen budjetointi perustuu siis toimintolaskennan ja -johtamisen hyödyntämiseen suunnittelussa. Toimintolaskenta edellyttää eri toimintojen selvittämistä, kustannusajureihin liittyvän tiedon ylläpitämistä ja resurssien käytön tarkan tason kohdentamista aiheuttamisperiaatteella toimintoketjuihin ja toimintoihin. Toimintoperusteinen budjetointi tukee erityisesti kustannusjohtamista, koska resurssitarpeet

ja niihin vaikuttavat tekijät ymmärretään laskentaprosessin kautta paremmin ja malli kannustaa toimintojen ja niiden toteuttamien prosessien kehittämiseen. (Järvenpää ym. 2017, 284)

Toimintoperusteisen budjetin idea on arvioida organisaation resurssitarpeen ennustetun kysynnän perusteella ja kehittää prosesseja niin, että ne tuottavat asiakkaan näkökulmasta tarpeellisia asioita. Suunnittelumalli siis kyseenalaistaa organisaation toimintaa ennakoidun markkinatilanteen ja sen tuottamien tuotteiden ja palveluiden kysynnän suhteen. Toimintoperusteisen budjetin laatiminen tapahtuu seuraavien vaiheiden kautta, jotka ovat käänteisen toimintolaskennan käyttöönottoon nähden:

- Myynnin ja tuotannon volyymin arviointi
- Toimintojen suorittamistarpeen arviointi
- Resurssitarpeen määrittäminen
- Tarpeellisten resurssien määrittäminen ja resurssien käytön tehostaminen (Järvenpää ym. 2017, 285)

Horngren, Srikat & Madhav esittävät myös näkemyksen, jonka mukaan monet toimintolaskentajärjestelmää toteutuneen toiminnan seurannassaan käyttävät yritykset päätyvät käyttämään toimintolaskentaa myös suunnitteluvälineenään. Tämä tapahtuu luontevasti sitä kautta, että määritellyille kustannusaltaille ja toimintojen kustannuksille muodostetaan ns. suunnitteluarvot, joita käytetään vertailutasoina päätöksenteossa ja toimintojen johtamisessa varianssianalyysin kautta. (Horngren, Srikat & Madhav 2015, 192-193)

Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen esittävät toimintoperusteisen budjetin hyödyiksi seuraavat asiat:

- Realistisemmat budjetit
- Resurssitarpeiden parempi tunteminen
- Toimintojen ja prosessien kehittämismahdollisuus
- Toimintojen kustannusten analysointi, mikä mahdollistaa erilaiset herkkyyksianalyysit
- Yleiskustannusten prosessipohjainen tarkastelu
- Tukitoimintojen kustannusten analysointi toiminnallisesti
- Kustannusten ja tuotosten välisen yhteyden tarkempi analysointi
- Kustannusjohtamisen tukeminen ja kustannustehokkuuteen kannustaminen
- Budjettiharhan tunnistaminen yli- tai aliresursoinnin tunnistamisen kautta (Järvenpää ym. 2017, 286, 290)

3.2.3 Ajuripohjainen suunnittelu

FP&A Trends Group on globaali iso-britannialaislähtöinen yritys, joka edistää organisaatioiden talouden suunnittelu- ja analysointiosaaamista (Financial Planning and Analysis, FPA) koulutuksen, neuvontapalveluiden ja globaalien ammattilaisyhteisöjen kautta. Inter-

national FP&A Board on vuonna 2013 Lontoossa perustettu toimielin, joka toimii ajatushautomona kokeneille talouden ammattilaisille. Sen tehtävänä on tunnistaa ja tukea uusia globaaleja trendejä, osaamisalueita ja ajatusjohtajuutta sekä edistää talouden suunnittelu- ja analysointiosaamisen parhaita käytäntöjä. Perustamisen jälkeen FP&A Boardille on perustettu alajaostot 14 maahan globaalisti. (www.fpa-trends.com 1)

FP&A Trendsin mukaan ajuripohjainen suunnittelu (Driver based-planning, DBP) on suunnittelumenetelmä, joka mahdollistaa organisaatioille nopeamman, dynaamisemman ja joustavamman suunnittelun suhteessa ulkoisiin ja sisäisiin toimintaympäristön muutoksiin (www.fpa-trends.com 2). Organisaation tarpeisiin tuotettavat vaihtoehtoiset skenaarit liiketoiminnan kehittymisestä edellyttävät organisaatiolta jatkuvaa suunnitteluprosessia, jota pystytään päivittämään lähes reaaliaikaisesti. Ajuripohjainen suunnittelu on parhaiden käytäntöjen metodologia, jossa talouden suunnittelussa hyödynnetään liiketoiminta-aktiiviteetteihin perustuvaa tietoa ja markkinaoletuksia ja näiden kautta mallinnetaan taloudellinen lopputulema. Kun organisaation laskentamalli on rakennettu täysin ajuripohjaiseksi, se tuottaa uuden skenaarion pelkästään sisäisiä ja ulkoisia ajureita muuttamalla. Menetelmän hyödyt kuitenkin riippuvat voimakkaasti käytettävän ajuripohjaisen mallin laadusta ja joustavuudesta. Parhaimmillaan ajuripohjainen malli tukee edistynyttä ja proaktiivista analytiikkaa ja mahdollistaa organisaation syy-seuraus -suhteiden analysoinnin. Taulukossa 2 on verrattu perinteistä taloussuunnittelua FP&A Trendsin määrittelemään ”uuden maailman” taloussuunnitteluun 9 eri tekijän osalta. (www.fpa-trends.com 3)

Taulukko 2. FP&A trendien kehittyminen. (www.fpa-trends.com 3)

Kategoria	Perinteinen näkymä	Uusi maailma
Suunnittelu	Aikataulutettu	Jatkuvaa, tarpeen mukaista
Mallit	Pääasiassa staattisia	Ajuripohjaisia, dynaamisia
Yksityiskohtaisuus	Laajaa	Yksinkertaistettua
Järjestelmävastuu	IT	Talous
Järjestelmä	Pääasiassa Excel	Integroitu suunnittelualusta
Analytiikka	Yksinkertaista	Edistynyttä, proaktiivista
Aikajänne	Kirjanpitokausi	Laajeneva (esim. rullaava)
Tietomäärä	Hallittavissa oleva	Suuri
Käyttäjän rooli	Konsolidoija	Strategisti ja vaikuttaja

Ajurilla tarkoitetaan operatiivista tekijää, jolla on taloudellinen vaikutus. Ajuripohjaisessa suunnittelussa tulisi hyödyntää sekä taloudellisia että ei-taloudellisia sekä ulkoisia että si-

säisiä ajureita. Sisäinen ajuri voi olla esimerkiksi asiakkaiden lukumäärä, yrityksen henkilömäärä tai liiketoimintatapahtumien lukumäärä. Ulkoisia ajureita voivat olla esimerkiksi pörssikurssit, sääolosuhteet tai öljyn hinta. (www.fpa-trends.com 3)

Ajuripohjainen suunnittelu ei ole konseptina uusi asia ja suurin osa organisaatioista käyttää ajureita laskentamalleissaan. Toimintolaskenta oli suosittu konsepti 10-15 vuotta sitten ja on edelleen merkittävä väline organisaatioiden kustannusten mallintamisessa. Suurin osa ajuripohjaisista malleista on kuitenkin vain osittain ajuripohjaisia, pääasiassa liikevaihdon ja muuttuvien kustannusten osalta, mutta staattisia muiden tuloslaskelmatietojen osalta. Tällöin niiden hyödyntäminen herkkyyksianalyysojen ja skenaariomallinnuksen tekemiseen on lähes mahdotonta tai ainakin hyvin työlästä. (www.fpa-trends.com 3)

FP&A Trendsin mukaan ajuripohjaisen suunnittelun merkittävimmät vahvuudet ovat seuraavat:

- Ajuripohjainen suunnittelu on räätälöity yrityksen tarpeisiin.
- Ajuripohjainen suunnittelu mahdollistaa yhdenmukaisen fokuksen liiketoiminnan avainajureihin läpi organisaation.
- Ajuripohjainen suunnittelu mahdollistaa paremman tekemisen kohdistumisen läpi koko liiketoiminnan ja auttaa harmonisoimaan ylhäältä alaspäin ja alhaalta ylöspäin kulkevat prosessit.
- Ajuripohjaisen suunnittelun avulla voidaan nopeasti tuottaa, ja se voidaan räätälöidä tuottamaan, erilaisia liiketoiminnan skenaarioita.
- Ajuripohjainen suunnittelu mahdollistaa yhteistyön suunnitteluprosesseissa ja se luo yhteistä ymmärrystä liiketoiminnassa. (www.fpa-trends.com 2)

Parhaimmillaan ajuripohjainen suunnittelu tukee organisaation suorituskyvyn johtamista jatkuvasti muuttuvassa toimintaympäristössä. Lisäksi se mahdollistaa eteenpäin katsovan lähestymistavan säilyttämisen, auttaa muuttamaan organisaation kulttuuria tuomitsevästä analyttisemmäksi, parantaa taloussuunnittelun laatua ja vähentää ei-arvoa tuottaviin aktiviteetteihin käytettyä aikaa eli vähentää tätä kautta perinteisen taloussuunnittelun kustannusta. Ajuripohjainen suunnittelu toimii myös erinomaisena pohjana seuraaville talousohjauksen metodologioille: skenaariopohjainen suunnittelu, ennustava analytiikka, rullaava ennustaminen, integroitu suunnittelu ja yrityksen vision kehittäminen. (www.fpa-trends.com 3)

FP&A Trends esittää seuraavat suositukset ajuripohjaiseen suunnitteluun DBP maturiteettimallin kautta:

- Tiedon keräämisen tulee olla automatisoitua
- Osallista mahdollisimman moni henkilö tuottamaan vähemmän tietoa useammin
- Käytä ajureita suorituskyvyn mittaamisen kielenä
- Hanki muutokselle ylimmän johdon tuki
- Implementoi kokonaisuus vaiheittain. (www.fpa-trends.com 3)

3.2.4 Beyond Budgeting

Beyond Budgeting -verkosto perustettiin vuonna 1998 Englannissa nimellä Beyond Budgeting Round Table (BBRT) Jeremy Hopen, Robin Fraserin ja Peter Buncen toimesta. Beyond Budgeting -suuntauksen perusta on uudelleen ajatella organisaatioiden johtamista jälkiteollisessa maailmassa, jossa vain innovatiiviset johtamismallit tarjoavat kestävästä kilpailuetua. Tavoitteena on vapauttaa ihmiset byrokratian ja tukahduttavien kontrollijärjestelmien taakasta tarjoamalla heille informaatiota ja antamalla heille aikaa ajatella, reflektoida, jakaa, oppia ja kehittyä. Muutoksen perustana on oppiminen muilta johtavilta Beyond Budgeting -organisaatioilta. (www.bbrt.org 1, 2)

Beyond Budgeting -instituutti on järjestö, joka edistää Beyond Budgeting -ajattelua BBRT-verkoston sisällä kehittämällä organisaatioiden johtamista ja täyden potentiaalinsa saavuttamista. Instituutti tarjoaa jäsenyrityksilleen konsultointia ja neuvontaa, järjestää konferensseja sekä johdon koulutus ja työpajoja. (www.bbrt.org 3).

BBRT:n ensimmäiset havainnot ja yritykset formuloida konsepteja ja malleja kehittämiseksi lähtivät liikkeelle budjetoinnin konkreettisista ja hyvin ilmeisistä ongelmista. Tutkimus ja uudet case-tapauksen johtivat kuitenkin johtopäätökseen, että budjetoinnin ongelmat ovat vain osa laajempaa systemaattista ongelmaa. Ongelmaa ei siis saataisi ratkaistua kehittämällä pelkästään työkalu ja prosessi budjetoinnin parempaan ja tehokkaaseen läpivientiin. Tämän lisäksi myös johtajuudelle tarvittiin periaatteet, jotka tukevat johtamisprosesseja. (Bogsnes & Kaplan 2016, 102)

Beyond Budgeting -johtamisfilosofian 12 tärkeintä periaatetta on esitetty taulukossa 3. Periaatteet on laadittu käytännön kokemuksen kautta, jonka taustalla on merkittävä määrä tutkimustyötä ja keskustelua vuodesta 1998 lähtien. Periaatteet on jaettu kahteen teemaan: johtajuuteen (leadership) ja johtamiseen (management), joiden tulee olla linjassa keskenään, jotta Beyond Budgeting toimii tehokkaasti. Epäsuhta teemojen välillä voi johtaa todellisen tilan ja kommunikoidun tilan väliseen epäsuhtaan. (www.bbrt.org 4).

Taulukko 3. Beyond Budgeting -filosofian 12 peruseriaatetta (www.bbbrt.org 4).

Johtajuuden periaatteet	Johtamisprosessit
1. Tarkoitus: sitouta ihmiset rohkeiden ja jalojen aatteiden kautta, eikä lyhyen aikavälin taloudellisten tavoitteiden kautta.	7. Rythmi: Organisoijohdon prosessit dynaamisesti liiketoiminnan tapahtumien ja ryhmin mukaan, eikä pelkästään kalenterivuoden mukaan.
2. Arvot: hallitse yhteisten arvojen ja järkevän harkinnan kautta, eikä yksityiskohtaisten sääntöjen ja määräysten kautta.	8. Tavoitteet: aseta ohjaavat, kunnianhimoiset ja suhteelliset tavoitteet, vältä kiinteitä ja ylhäältä alaspäin johdettuja tavoitteita.
3. Läpinäkyvyys: tee informaatio avoimeksi itsesääntelylle, innovaatioille, oppimiselle ja kontrollille, älä rajoita sitä.	9. Suunnitelmat ja ennusteet: tee suunnittelusta ja ennusteista kevyitä (lean) ja riippumattomia prosesseja, eikä kankeita ja poliittisia harjoituksia.
4. Organisaatio: kehitä vahvaa yhteenkuuluvuuden tunnetta ja organisoidu vastuullisten tiimien ympärille, vältä hierarkkista kontrollia ja byrokratiaa.	10. Resurssien allokointi: vaali kustannustietoista ajattelutapaa ja kohdistat resursseja tarpeen mukaan, eikä yksityiskohtaisten vuosibudjettien allokointien perusteella.
5. Autonomia: anna ihmisille vapaus toimia, älä rankaise kaikkia yksittäisen hyväksikäytön seurauksena.	11. Suoritusarviointi: arvioi suoritus-tasoa kokonaisvaltaisesti ja hyödynnä verrokkeja oppimisen ja kehittymisen vahvistamiseksi, eikä pelkästään mittaukseen tai palkitsemiseen perustuen.
6. Asiakkaat: yhdistä kaikkien työ asiakastarpeisiin, vältä eturistiriitoja.	12. Palkitseminen: palkitse yhteinen menestys suhteessa kilpailijoihin, älä suoritusta suhteessa kiinteään palkitsemissopimukseen.

Bogsnes & Kaplanin mukaan Beyond Budgeting -suuntauksessa on kyse sekä johtajuuden että johtamisprosessien muuttamisesta, tavoitteena saavuttaa ketterämpi ja ihmislähtöisempi tila organisaatiossa. Johtamisprosessien osalta yksi merkittävin muutosta vaativa prosessi on perinteinen budjetointi sekä tavoitteiden asetanta. Beyond Budgeting on kuitenkin laajempi kokonaisuus, joka ei rajoitu pelkästään budjetoinnin muutokseen. Beyond Budgetingin perusfilosofia on kuvattu kuvassa 10. (Bogsnes & Kaplan 2016, 65)



Kuva 10. Tavoitteena sekä johtajuuden että johtamisprosessien muutos (Bogsnes & Kaplan 2016, 65).

Beyond Budgeting käsittelee organisaatioiden isoja ja tärkeitä aiheita, joista jotkin voivat olla jopa pelottavia. Yleinen kysymys onkin, miten tärkeää on implementoida kaikki 12 kohtaa? Kysymys on relevantti, koska jokainen kohta itsessään voi tarkoittaa merkittävää muutosprojektia. Ratkaisuna tähän haasteeseen Bogsnes & Kaplan ehdottavat eri kohtien implementointia pala kerrallaan, samalla kuitenkin kokonaisuus ja lopputuloksena syntyvä tavoitetila huomioiden. Beyond Budgeting on nimenomaan johtamisfilosofia, eikä resepti johtamisongelmien ratkaisemiseen. Se ei myöskään tarjoa vastausta siihen, millainen organisaatorakenteen tulisi olla, eikä uudelleen organisoituminen itsessään tuo käytännön tekemiseen filosofian mukaisia muutoksia. (Bogsnes & Kaplan 2016, 103-104)

Beyond Budgeting -filosofian omaksuminen tarkoittaa useita, joskus hitaasti tapahtuvia, muutoksia johtamisprosesseihin ja organisaation sopeutumista ennen kuin haluttu muutos siirtyy johtamiseen ja käyttäytymiseen. Vastareaktion riski on olemassa, mutta monet filosofian omaksumisen aloittaneet organisaatiot ovat jatkaneet ja samalla asioiden omaksuminen on kiihtynyt, kun organisaatio on alkanut toimimaan enemmän ja enemmän filosofian mukaisesti. Tänä päivänä Beyond Budgeting ei ole saavuttanut valta-asemaa ”johtavana” johtamissuuntauksena. Bogsnes & Kaplan kuitenkin näkevät Beyond Budgeting -suuntauksen olevan paras ratkaisu epävarmuuden kasvamisen ja liiketoimintaympäristön

muutostahdin kiihtymisen aiheuttamiin ihmisten johtoon ja työnantajiin kohdistamiin kasva-neisiin odotuksiin vastaamiseksi. (Bogsnes & Kaplan 2016, 294-295)

3.2.5 Tekoäly ja koneoppiminen

Merilehdon mukaan laskentatehon ja datan määrän kasvu sekä algoritmit ovat kiihdyttä-neet tekoälyn kehittymistä viime vuosina todella nopeasti (Merilehto 2018, 9, 68). Teko-älyä ei siis tule sivuuttaa, kun aiheena ovat taloussuunnittelun modernit menetelmät, joi-den esisijainen tehtävä on tuottaa tietoa liiketoiminnan ohjaamiseksi ja kehityksen ennus-tamiseksi. Tässä kappaleessa käydään tarkemmin läpi tekoälyn perusteet, joiden avulla voidaan ymmärtää sen mahdollisuudet taloussuunnittelun välineenä.

Tekoäly on koneen suorittamaa toimintaa, joka ihmisen tekemänä olisi älykäästä, mutta ei rajoitu ihmisen tasoon. Tekoälyn toimintoja ovat mm. päättely, oppiminen, ennakointi, pää-töksenteko, näkö ja kuulo. Tekoälyn toiminta perustuu algoritmeihin, jotka ovat yksityis-kohtaisia kuvauksia ja ohjeita siitä, miten määriteltyä tehtävää tai prosessia suoritetaan. Tekoäly voidaan jakaa heikkoon ja vahvaan tekoölyyn. Heikko tekoäly kykenee ratkaise-maan yhtä opetettua tehtävää kerrallaan. Vahva tekoäly pystyy ratkomaan laajaa skaalaa erilaisia ongelmia samaan aikaan. Käytännössä kaikki nykyinen tekoäly on heikkoa teko-älyä, eikä vahvaa tekoälyä ole tiettävästi vielä kehitetty. (Merilehto 2018, 17-18)

Koneoppiminen on tekoälyn osa-alue, joka hyödyntää dataa oppimiseen ja luokitteluun il-man ennalta määriteltyä ohjelmointia. Oppimisessa käytetään algoritmeja, jotka kehittyvät ”oppimalla” käytössä olevasta datasta. Oppimisen avulla koneoppimisen malli kehittyy ja pystyy kuvailemaan käytössä olevaa dataa ja ennustamaan lopputuloksia paremmin. Malli oppii sitä paremmin, mitä enemmän sillä on dataa käytettävissään. Koneoppimista voi-daan hyödyntää ennustamisessa tehokkaasti siten, että data otetaan liiketoiminnan sään-töjen ja logiikan ajureiksi. Koneoppimisen arvo syntyy siitä, että se pystyy jatkuvasti huo-mioimaan uutta dataa ja sen avulla ennustamaan tulevaa. Hakemalla piilossa olevia mal-leja ja poikkeamia käytössä olevasta datasta, koneoppimisen tulosten avulla voidaan pa-rantaa suoritusta tutkittavalla alueella. (Merilehto 2018, 27-28, 31)

Koneoppiminen on yksi väline, kun pohditaan keinoja, joilla dataa ja kehittynyttä analytiik-kaa voidaan käyttää kilpailuedun saavuttamiseksi. Tarkoituksenmukaisilla koneoppimisen malleilla yritysten on mahdollista ennustaa liiketoimintaympäristön tulevia muutoksia niin hyvin, että ne voivat myös reagoida näihin muutoksiin. (Merilehto 2018, 32)

Koneoppimisen hyödyntämisessä suurimmat liiketoimintahyödyt saavutetaan, kun oikea tieto tavoittaa oikeat ihmiset oikeaan aikaan. Perinteinen liiketoimintatiedon hyödyntäminen (Business Intelligence, BI) tehostuu, kun koneoppiminen otetaan käyttöön. Datan järjestyksen avulla toiminnanohjaus on tehokkaampaa, ja tuotantoa ja palveluita voidaan ohjata kysyntäperusteisesti. (Merilehto 2018, 41)

Koneoppimisen hyödyntäminen vaatii liiketoimintaprosessien läpikäyntiä ja luetteloimista, jotta päätöksenteon tueksi saadaan mahdollisimman paljon datapisteitä. Toisessa vaiheessa tulee keskittyä selkeisiin haasteisiin, joissa ongelma on tarkkaan määritelty ja ymmärretty. Päätöksenteon tueksi tulee olla riittävästi dataa ja tavoitellun päätöksen tulee kvantitatiivinen. Kolmas askel koneoppimisen hyödyntämisessä on ottaa kone mukaan päätöksenteon tueksi monimutkaisissa ongelmissa. Vaikka kone ei pysty hahmottamaan kaikkia ihmisen hahmottamia yrityksen menestykselle oleellisia asioita, koneen avulla voidaan varmistaa, että käytössä oleva data on käytössä päätöksenteon tukena. Koneen ja ihmisen yhteistoiminta tulee tarjoamaan edelläkävijäyrityksille kilpailuetua, esimerkiksi nopeamman tavoitteiden saavuttamisen ja paremman markkina-aseman kautta. (Merilehto 2018, 42-43)

3.2.6 Tulevaisuuden taloussuunnittelu

Åkerberg esittää kirjassaan ”Budjetointi 2020-luvulla” näkemyksen elementeistä, jotka voivat tulevaisuudessa muuttaa budjetoinnin luonnetta ja sisältöä oleellisesti. Kokonaisuutena kyse on budjetoinnista johtamisen välineenä ja siihen kohdistuvista muutoksista ja muutosten mahdollistajista. Perinteisen budjetoinnin kyseenalaistamisen yhteydessä esiin nousee myös kysymys budjetin tuottaman numeromateriaalin tarpeellisuudesta päätöksenteon tukena: miten hyvät päätökset tehdään ja ovatko ne pelkästään faktaperusteisia? Tuoreita näkökulmia aiheeseen on löydettävissä. Åkerberg nostaa esille intuition käytön tehostamisen yhtenä yrityksen merkittävänä menestystekijänä ja Simon Sinek on kuvannut kirjassaan ”Start With Why - How Great Leaders Inspire Everyone To Take Action” intuition voimaa fysiologisena piirteenä ihmisen aivoissa.

Sinekin mukaan ihmisaivojen rakenne selittää mitä asioita pystymme käsittelemään verbalisesti ja mitä vain tunnetasolla. Kuvassa 11 on esitetty leikkauskuvat ihmisaivojen pääosien rakenteesta, joka muodostuu ulommasta kerroksesta, Neokorteksista ja sisemmästä kerroksesta, limbisestä järjestelmästä. Neokorteksi vastaa puheen tuottamisesta ja siinä tapahtuu rationaalinen ja analyyttinen ajattelu. Limbinen järjestelmä vastaa kaikista ihmisen tunteista sekä kaikesta ihmisen käyttäytymisestä ja päätöksenteosta. Limbinen järjestelmä ei kuitenkaan pysty tuottamaan puhetta. Kun kommunikoimme ulkoa

sisäänpäin, ihmiset pystyvät ymmärtämään suuren määrän monimutkaista informaatiota, kuten faktoja, lukuja ja ominaisuuksia, mutta tämä ei vaikuta ihmisten käyttäytymiseen. Kun kommunikoimme sisältä ulospäin, ihminen käyttää päätöksenteosta vastaavaa limbistä järjestelmää ja neokorteksin kautta rationalisoimme päätökset. Aivojen sisempi osa ei kuitenkaan kykene tuottamaan puhetta, minkä takia tunteiden muuntaminen puheeksi eli kommunikointi on niin vaikeaa. (Sinek 2009, 56)



Kuva 11. Ihmisen aivojen rakennekerrokset (mukaillen Sinek 2009, 56).

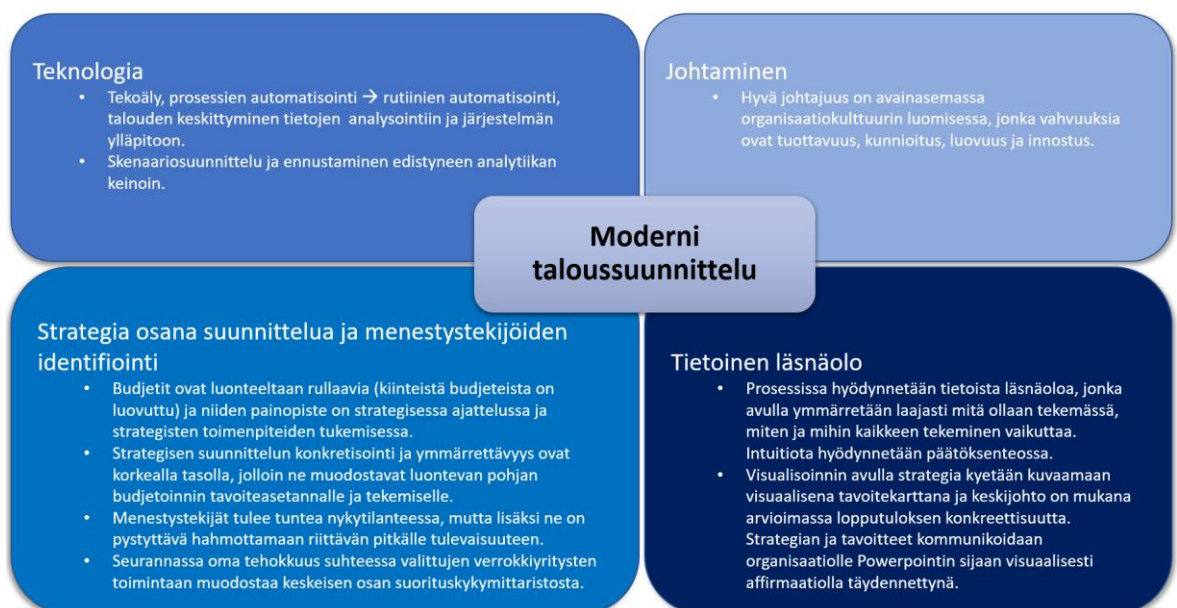
Limbinen järjestelmän kautta ihminen saattaa päätyä käytökseen, joka on ristiriidassa järjellisen ja analyyttisen ymmärryksen kanssa. Sinek käyttää tällaisista päätöksistä termiä "gut feeling", joka vapaasti suomennettuna vastaa "perstuntumaa", josta voidaan käyttää myös sivistyneempää termiä intuition tai vaiston varainen päätelmä. Tutkimusten mukaan, kun ihminen pakotetaan tekemään päätös vain rationaaliseen ajatteluun perustuen, he väistämättä päätyvät ylianalysoimaan tai -järjeilemään. Lisäksi tällaisten päätösten tekeminen kestää yleensä pidempään ja ne ovat huonolaatuisempia intuition varassa tehdyt päätökset. Intuition varassa tehdyt päätökset ovat siis tutkitusti hyviä, mutta ihmisen kyvyttömyys kommunikoida päätöksen perusteet saa hänet epäilemään päätöksen oikeellisuutta. (Sinek 2009, 57-58)

Åkerbergin mukaan lähestyttäessä 2030-lukua saattaa tekoälyn laajamittainen käyttöönotto aiheuttaa organisaatioiden rutiinitöissä suuria mullistuksia jopa vaativien asiantuntija-tehtävien jäädessä pois tai muuttuessa toisenlaisiksi. Tekoäly on kuitenkin ennen kaikkea työväline ja johdon tehtävänä on edelleen paneutua yrityksen menestystekijöihin ja niiden kehittämiseen. Oleellista on tunnistaa oikeat menestystekijöiden osa-alueet, joihin tulee keskittyä. Uusina ja tuoreina näkökulmina mukaan voidaan nostaa mielenhallinta, tietoinen läsnäolo ja visualisointi johdon työkaluina. Vaikka termi "budjetointi" todennäköisesti säilyy kielenkäytössä, Åkerberg nostaa seuraavat elementit esille budjetoinnin kehittämiseksi:

- Budjetit ovat luonteeltaan rullaavia (kiinteistä budjeteista on luovuttu) ja niiden painopiste on strategisessa ajattelussa ja strategisten toimenpiteiden tukemisessa.

- Menestystekijöiden identifiointiin ja kehittämiseen panostetaan merkittävästi nykyistä enemmän. Menestystekijät tulee tuntea nykytilanteessa, mutta lisäksi ne on pystyttävä hahmottamaan riittävän pitkälle tulevaisuuteen. Lisäksi menestystekijöiden jalkauttamisen kautta tulee varmistaa, että jokainen ihminen tietää mitä ne käytännössä tarkoittavat suorittavalla tasolla. Seurannassa oma tehokkuus suhteessa valittujen verrokkiyritysten toimintaan muodostaa keskeisen osan suorituskykymittaristosta.
- Prosessissa hyödynnetään tietoista läsnäoloa, jonka avulla ymmärretään laajasti mitä ollaan tekemässä, miten ja mihin kaikkeen tekeminen vaikuttaa. Tämä helpottaa flow-tilaan pääsemistä ja intuition hyväksikäyttö helpottuu. Yksilö, tiimi tai organisaatio, joka kykenee tähän, saa etulyöntiaseman muihin nähden.
- Visualisoinnin avulla mieli kuvittaa selkeäksi sen idean tai tavoitteen, jonka halutaan ilmenevän lopputuloksena. Visualisointia käytetään apuna tavoiteasetannassa, minkä avulla häiriötekijät ja urautunut ajattelu saadaan poistettua prosessista. Visualisoinnin avulla strategia kyetään kuvaamaan visuaalisena tavoitekarttana ja keskijohto on mukana arvioimassa lopputuloksen konkreettisuutta. Lopuksi johto kommunikoi strategian ja tavoitteet organisaatiolle Powerpointin sijaan visuaalisesti affirmaatiolla täydennettynä.
- Tekoäly suorittaa budjetoinnin rutiinitehtävät, kuten budjettien kasaamisen ja raportoinnin, mikä vapauttaa taloushallinnon aikaa nykyisistä rutiineista ja pienentää budjetoinnin vaatimaa kokonaistyömäärää. Taloushallinnon tehtävänä on ylläpitää, hallinnoida ja johtaa tekoälyyn liittyviä prosesseja.
- Vuosibudjetin sijaan tekoäly päivittää johdolle halutun aikavälin vaihtoehtoisia budjettiskenaarioita ja ehdottaa eri skenaarioiden edellyttämiä toimenpiteitä.
- Hyvä johtajuus on avainasemassa organisaatiokulttuurin luomisessa, jonka vahvuuksia ovat tuottavuus, kunnioitus, luovuus ja innostus.
- Strategisen suunnittelun konkretisointi ja ymmärrettävyys ovat korkealla tasolla, jolloin ne muodostavat luontevan pohjan budjetoinnin tavoiteasetannalle ja tekemiselle. Budjetointiprosessi hyödyntää kattavasti organisaation merkittävimpiä menestystekijöitä ja avainmittareita. (Åkerberg 2017: 137, 148, 150, 162-167)

Kuvassa 12 on esitetty Åkerbergin modernin taloussuunnittelun osa-alueet yhteenvedon muodossa. Osa-alueet on luokiteltu neljän pääteeman - teknologian, johtamisen, strategian ja tietoisien läsnäolon - mukaisesti.



Kuva 12. Modernin taloussuunnittelun osa-alueet.

3.2.7 Yhteenveto taloussuunnittelun teoriasta

Edellä esiteltiin joitakin taloussuunnitteluun ja organisaation ohjaamiseen soveltuvia menetelmiä, jotka skaalautuvat yksittäisistä suunnitteluun käytettävistä menetelmistä johtamisfilosofioihin. Tältä pohjalta ensimmäinen ajatus vastauksena taloussuunnittelun parhaisiin käytäntöihin on, että yleisiä ja kaikille sopivia parhaita käytäntöjä ei ole olemassakaan. Sen sijaan näkisin mielekkäämpänä nostaa esiin ajatuksia liittyen taloussuunnittelun eri menetelmiin ja suuntauksiin liittyvistä hyödyistä ja haitoista talousohjauksen viitekehyydessä. Parhaiden käytäntöjen näkökulmasta ainoa yleispätevä ohje mielestäni on, että taloussuunnittelusta keskusteltaessa asiaa tulee lähestyä laajasti organisaation kulttuurin ja johtamisjärjestelmän näkökulmasta, eikä missään tapauksessa tietojärjestelmä- tai menetelmälähtöisesti. Oikotietä onneen ei siis ole tarjolla, eikä esimerkiksi perinteisen budjetoinnin vaihtaminen rullaavaksi budjetoinniksi tuota organisaatiolle automaattisesti parempaa kilpailukykyä. Ensisijaisesti valinta tulee tehdä strategian ohjaamana sen määrittelymään tavoitetilan mukaisesti, mikä ei yleensä tarkoita helppoa tai nopeaa muutosta tekemiseen.

Budjetti, ja taloussuunnittelu, voidaan toteuttaa usealla tavalla, joihin vaikuttavat yrityksen arvomaailma, koko, taloudellinen tilanne, henkilöstön osaaminen, muut suunnitelmat, johtamiskulttuuri, tietojärjestelmät ja käytettävissä oleva aika. Budjetti voidaan rakentaa ylhäältä alas, alhaalta ylös tai yhteistyömenetelmällä. Nämä tekijät vaikuttavat suunnitelman teon nopeuteen ja resurssien käyttöön, prosessin hallittavuuteen ja vaadittavien kompromissien määrään. Lisäksi erilaiset menetelmät ja tavat vaikuttavat siihen, miten budjettia lähdetään muodostamaan: budjetti voidaan toteuttaa rullaavana, liukuvana tai kiinteälle aikavälille (yleensä kalenterivuosi tai tilikausi) ja suunnittelussa voidaan hyödyntää eri menetelmiin mukaan tuotavia pohjatietoja tai budjetointi voidaan tehdä täysin ilman pohjatietoja, nollapohjabudjetointina. Yritys voi toimia myös täysin ilman budjettia, jolloin budjetin tehtävät korvataan johtamismallin ja -kulttuurin muutoksilla ja seurannan muilla apuvälineillä. (Alhola & Lauslahti 2005, 97-98)

Åkerbergin mukaan hyvä ennuste on sellainen, joka on kyseessä olevan toimialueen asiantuntijan laatima ilman pelkoa ja paineita manipulaation tarpeesta ja jonka pohjalta voidaan ryhtyä toimenpiteisiin. Nämä toimenpiteet eivät saa kaatua budjetoinnin aiheuttamiin esteisiin, kuten ”kiveen hakattuihin tavoitteisiin”. Lisäksi budjetointi saattaa sisältää sisäänrakennettuja tarkkoja vastuualueita tai muita jäykkiä komponentteja, joiden ylittämi-

nen ei budjetoinnin takia ole sallittua. Kyse on myös priorisoinnista: budjetin asettamat rajat eivät joustamattomuuden takia salli merkittäviä muutoksia prioriteetteihin kesken budjettikauden. (Åkerberg 2017: 99-100)

4 Kytketyn ajuripohjaisen suunnittelumallin käyttöönotto kohdeorganisaatiossa

“It's not enough that you believe what you see. You must also understand what you see.”

-Leonardo Da Vinci

Tässä osiossa kuvataan kohdeorganisaatiossa toteutetun kytketyn ajuripohjaisen suunnittelumallin käyttöönottoon tähtäävän kehittämishankkeen tausta ja suunnitelma, kehittämissä käytetyt tutkimusmenetelmät, tutkimuksen alkutilanne sekä toteutettu tutkimus vaiheineen.

4.1 Taloussuunnittelun kehittäminen kohdeyrityksessä

Kohdeyrityksellä on pitkä historia ajuripohjaiseen suunnitteluun, mikä muodostui merkittäväksi tekijäksi talousohjausjärjestelmän uudistusprojektissa taloussuunnittelun osalta. Ajuripohjainen suunnittelu Vehossa on saanut alkunsa liiketoiminnan, ja erityisesti liiketoiminnan controllereiden, omassa työssään käyttämistä liiketoiminnan ansaintalogiikkaa mallintavista Excel-malleista. Näiden laskentamallien logiikka yhtenäistettiin ja toteutettiin järjestelmäpohjaisesti ensimmäisen kerran vuonna 2009 käyttöönotetussa SAP-pohjaisessa raportointi- ja suunnittelujärjestelmässä. Ajuripohjainen suunnittelu vakiintui tämän seurauksena organisaation budjetointityökaluksi erityisesti Suomen auto- ja logistiikkaliiketoimintaan. Samalle ajanjaksolle ajoittunut liiketoimintatiedon hallinnan (Business Intelligence, BI) laajamittainen kehitys tuki ajuripohjaista suunnittelua sisällön kautta ja liiketoimintaan muodostui vakiintunut käsitys liiketoiminnan avainajureista ja niiden vaikutuksista taloudelliseen tulokseen. Kulttuuri ajuripohjaiselle suorituskyvyn johtamiselle muodostui siis tehtyjen valintojen kautta. Tällä perusteella ajuripohjainen suunnittelu nähtiin ensisijaisena suunnittelumenetelmänä, kun vuosien 2012-2016 välillä tehtiin kartoituksia talousohjauksen ja -suunnittelun uudistamiseksi.

Kollegani Vehossa, Antti Heikkilä, on omassa pro gradu -työssään tutkinut strategisen suorituskykymittariston käyttöönottoa Veho-konsernissa. Heikkilän mukaan suorituskykymittariston käyttöönottoon vaikuttivat kaksi toisistaan erillään alkanutta prosessia: teknisen toteutuksen alkusysäys syntyi vuonna 2007 aloitetun raportointistrategia -projektin kautta ja mittariston tarve johtamisen välineenä tunnistettiin konsernin pitkän aikavälin taloudellisten tavoitteiden määrittämisen kautta vuonna 2012. Näiden prosessien ja konsernin hallituksen vuosina 2013-2015 tekemien havaintojen seurauksena suorituskykymittariston käyttöönottohanke käynnistettiin kohdeyrityksessä helmikuussa 2015. Hankkeen tavoit-

teena oli kannattavuuteen ja tehokkuuteen liittyvän strategisen ohjausjärjestelmän luominen, jolla konsernitason taloudelliset tavoitteet yhdistettäisiin liiketoiminnan operatiivisiin mittareihin. Hankkeen edetessä huomattiin, että osalle mittareista saatiin tavoitearvot luontaisesti budjetoitiprosessin kautta. (Heikkilä 2016: 46-47, 50, 53, 56) Tätä kautta vuosisuunnittelu siis kytkeytyi osaksi kohdeyrityksen suorituskyvyn mittaamista ja vuosisuunnittelun yhteys strategiaan vahvistui.

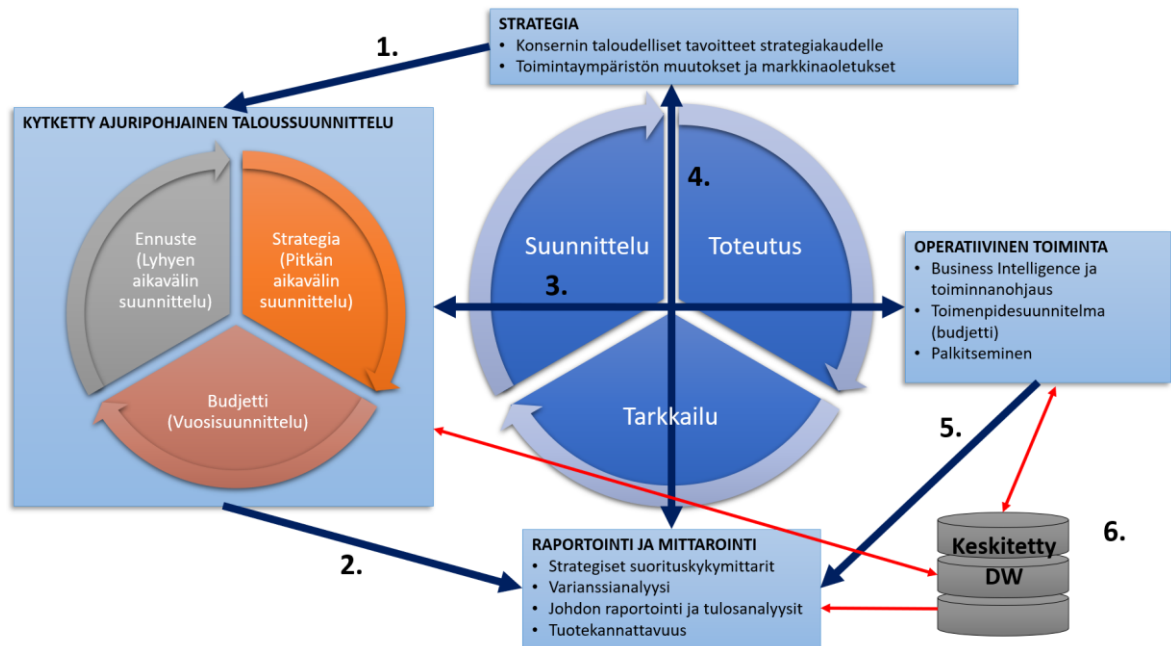
Heikkilä kuvaa vuosisuunnittelun roolia mittariston tavoitteiden asetannassa seuraavasti:

”Vuosisuunnittelu on ollut kohdeyrityksessä ajuripohjaista, jolloin osalle mittareista syntyy tavoitearvot suoraan vuosisuunnittelun yhteydessä. Tavoitearvoja ei ole kuitenkaan kyetty hyödyntämään systemaattisemmin, koska teknisten haasteiden vuoksi suunnittelutietoja ei aiemmin ole onnistuttu raportointisovellusten lähteenä käytettävään tietovarastoon.” (Heikkilä 2016: 63)

Huomionarvoista kokonaisuuden kannalta on, että kohdeyrityksen raportointistrategialla oli suuri vaikutus kokonaisuuden kannalta keskitetyn tietovaraston (Data Warehouse, DW) kautta. Heikkilä kuvaa vaikutusta seuraavasti:

”Raportointistrategian mukaisesti erillisten raportointijärjestelmien käytöstä luovuttiin vaiheittain ja operatiivinen liiketoimintatieto keskitettiin tietovarastoon. Vuoden 2015 alussa lähes kaikki erilliset raportointijärjestelmät oli korvattu tietovarastopohjaisella raportoinnilla uusia raportointityökaluja hyödyntäen... Raportointistrategian ja sen toteuttamisen myötä saatiin luotua raportointiympäristö, jonka myötä tuli mahdolliseksi toteuttaa automatisoitu strateginen suorituskyvyn seurantajärjestelmä.” (Heikkilä 2016: 49)

Kuvassa 13 on kuvattu kohdeyrityksen talousohjauksen viitekehys, joka kuvaa kytketyn ajuripohjaisen suunnittelun roolia suhteessa muihin johtamisprosessin alueisiin ja talousohjauksen välineisiin sekä näiden keskinäisiä suhteita (ks. kappale 2 Organisaation talousohjaus).



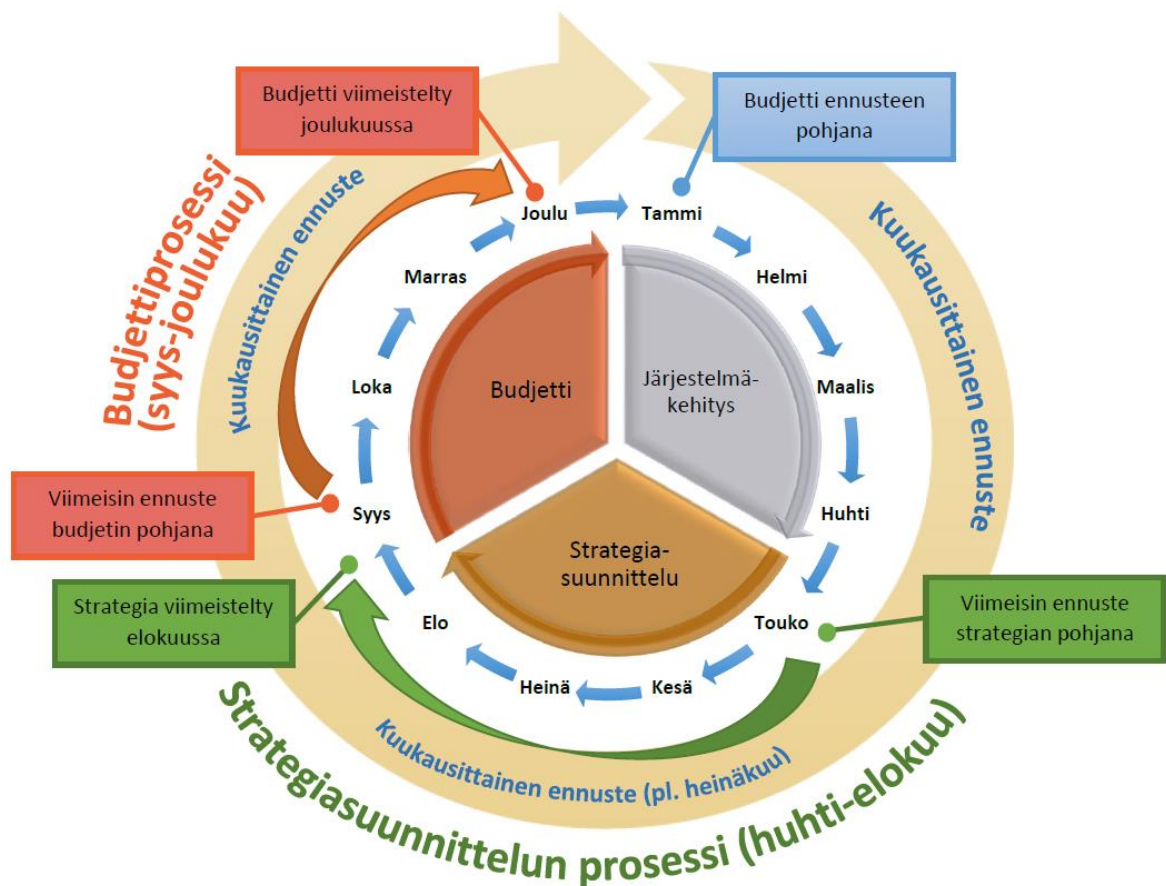
Kuva 13. Talousohjauksen viitekehys kohdeorganisaatiossa.

Kuvan elementtien keskinäisiä suhteita voi kuvata seuraavasti:

1. Strategiaprosessin kautta määritetään strategiakauden pitkän aikavälin tavoitteet konsernitason tasolla. Nämä tavoitteet ohjaavat sekä suunnitteluprosesseja että strategisia suorituskykymittareita. Lisäksi strategian kautta määritellään suunnittelun pohjana käytettävät markkinaoletukset ja muut merkittävät muutokset toimintaympäristössä.
2. Taloussuunnitteluprosessit tuottavat kytketyn ajuripohjaisen suunnittelumallin kautta lyhyen, vuositaso- ja pitkän aikavälin taloudelliset suunnitelmat. Strategiasuunnittelu konkretisoi strategian luvuiksi ja luo pohjan vuosisuunnittelulle eli budjetoinnille. Budjetointi tuottaa seuraavan vuoden taloudellisen suunnitelman, jota hyödynnetään laajasti johtamisen välineenä. Budjetti tuottaa strategisten suorituskykymittareiden tavoitetasot osaan mittareista ja luo pohjan toiminnan seuraamisessa käytettävälle varianssianalyysille. Ennusteen kautta toiminnan kehittymistä seurataan kalenterivuoden sisällä ja sitä raportoidaan ylimmälle johdolle ja hallitukselle budjetin rinnalla kuukausittain.
3. Budjetti tuottaa operatiivisen liiketoiminnan ohjaamisessa käytettävät toimintasuunnitelmat ja sen kautta johdetaan palkitsemisen perusteet koko henkilöstölle. Operatiivinen toiminta tuottaa avainajureiden toteumaa, jota hyödynnetään ajuripohjaisessa suunnittelussa ennusteen ja sen kautta myös budjetin pohjana.
4. Strategisten suorituskykymittareiden avulla seurataan strategian toteutumista. Strategia- ja vuosisuunnittelun tuottama taloudellinen suunnitelma raportoidaan ylimmälle johdolle ja hallitukselle sisältäen näkymän taloudellisten tavoitteiden kehityksestä.
5. Operatiivinen toiminta tuottaa ei-taloudellista tietoa varianssianalyysin tueksi ja liiketoiminnan suorituskykyä seurataan strategisten suorituskykymittareiden kautta.
6. Keskittetty tietovarasto (Data Warehouse, DW) mahdollistaa taloudellisten ja ei-taloudellisten tietojen hyödyntämisen rinnakkain eri järjestelmissä, niin Business Intelligence-, talousraportointi- kuin suunnittelujärjestelmissä. Päätös keskitetyn DW:n laajamittaisesta hyödyntämisestä oli keskeinen mahdollistaja, kun päätös kytketyn ajuripohjaisen suunnittelun käyttöönotosta tehtiin.

Taloussuunnittelussa käytettävän kytketyn ajuripohjaisen suunnittelun peruslogiikka on esitetty kuvassa 14. Suunnittelumallissa kytkeytyvyys tarkoittaa sitä, että suunnittelua ei tehdä koskaan tyhjälle pohjalle vaan suunnittelumalleissa käytetään aina pohjalukuja. Suunnittelussa budjetti muodostaa pohjan ennusteelle, jota päivitetään kuukausittain. Ke-väällä uusin ennuste viedään strategiasuunnittelun pohjaksi. Strategiasuunnittelua ei kuitenkaan hyödynnetä budjetin pohjana vaan myös budjetissa hyödynnetään uusinta ennustetta. Tällä peruslogiikalla varmistetaan, että suunnittelu perustuu aina ajantasaisimpaan näkemykseen taloudellisesta kehityksestä.

Kytkeyty ajuripohjainen suunnittelu



Kuva 14. Kohdeorganisaation taloussuunnittelun jatkuvan suunnittelun kehä.

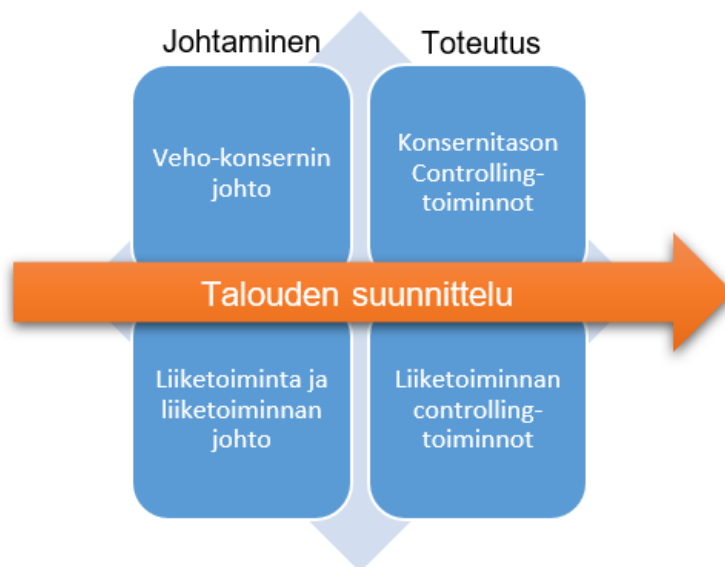
4.1.1 Kehitystyön ympäristö ja ohjausmalli

TOJ 2.0 -hankkeen omistaja on Veho-konsernin talousjohtaja Anssi Räsänen, jonka alaisuudessa toimivat kaikki konsernin tukitoiminnot, Konsernipalvelut. Talouden palvelukeskus on Konsernipalveluiden osa, joka vastaa talouspalveluiden tuottamisesta liiketoimintayksiköille. Talouden palvelukeskuksen palveluita ovat sisäinen laskenta, kirjanpito ja ulkoinen laskenta, myyntireskontra ja perintä, ostoreskontra sekä kassa ja maksuliikenne.

Sisäinen laskenta vastaa konsernitason talousraportoinnin ja -suunnittelun toteuttamisesta ja kehittämisestä. Taloussuunnittelun kehittämisprojekti on sisäisen laskennan organisoima ja keskitetysti ohjaama projekti, joka toteutetaan yhdessä liiketoiminta-alueiden kanssa.

Veho-konsernissa controlling-toiminnot on organisoitu siten, että liiketoimintayksiköillä on omat vastuulliset controllerit. Lisäksi liiketoimintayksiköiden muodostamilla liiketoiminta-alueilla on vastuulliset controllerit. Tämän lisäksi Konsernipalveluissa toimii kolme controlleria, jotka vastaavat konsernitason prosesseista, vastuualueinaan ERP-järjestelmät, talousraportointi ja taloussuunnittelu. Itse toimin Talouden palvelukeskuksessa taloussuunnittelusta ja liiketoimintatiedon hallinnasta vastaavana controllerina, joten kehittämisprojekti on suoraan sidoksissa pääasialliseen työtehtävääni.

Projektin sidosryhmät on esitetty kuvassa 15. Talouden suunnitteluprosessit kulkevat läpi organisaation niin konsernitason johdon kuin liiketoiminnan näkökulmasta. Suunnitteluprosessit toteutetaan liiketoiminnan controlling-toimintojen ohjaamana prosessina, jonka tuloksena syntyvät liiketoimintayksiköiden ja -alueiden suunnitelmat. Ne koostetaan sisäisen laskennan toimesta yhteen konsernitasolla ja suunnitelmista muodostetaan myös ulkoisen laskennan mukainen näkymä, jonka osana raportoidaan konsernin taloudellisten tavoitteiden näkymät.



Kuva 15. Taloussuunnittelun uudistamisen sidosryhmät.

Talousohjausjärjestelmien uudistusprojektien kokonaisuus, TOJ 2.0 -hanke, kuuluu Vehon hankesalkussa taloushallinnon vastuualueeseen. Kehittämistehtävässä käsiteltävä alaprojekti, taloussuunnittelun uudistaminen, kuuluu tähän kokonaisuuteen. Toimin hankkeen

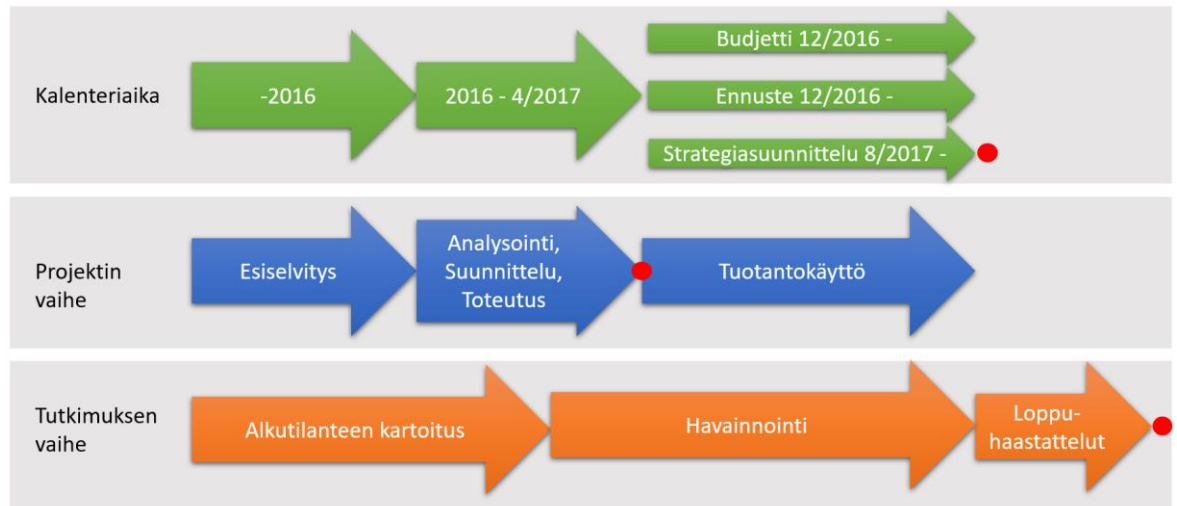
esiselvityksessä projektipäällikkönä. Esiselvityksen kokemusten perusteella toteutusvaiheeseen päätettiin hankkia ulkopuolinen projektipäällikkö, koska omat resurssini eivät riitä projektipäällikön tehtäviin. TOJ 2.0 -hankkeessa toimin keskeisessä roolissa projektin työryhmässä asiantuntijana ja määrittelijänä eli sisällön toteutuksen osalta vastuullisena. Lisäksi projektiryhmään kuuluvat toinen sisäisen laskennan controller (raportointi), talouden palvelukeskuksen johtaja, Suomen liiketoiminta-alueiden controllerit sekä tietovarastoasiantuntija. Projektiryhmä hyödyntää työskentelyssään talousorganisaation ja liiketoiminnan resursseja tarpeen mukaan.

Päätökset projektiin liittyen tekee projektin ohjausryhmä, johon kuuluvat konsernin talousjohtaja, sisäisen laskennan taloussuunnittelun controller, talouden palvelukeskuksen johtaja, Suomen liiketoiminta-alueiden controllerit, ICT-osaston kehityspäällikkö, projektipäällikkö (KPMG) sekä toimittajan edustus.

4.1.2 Kehitystyön suunnitelma

Hankkeen esiselvityksessä määritelty aikataulu perustuu taloussuunnittelun perusprosessien vuosittaiseen aikatauluun. Vuoden 2016 alussa aloitetun projektin ensimmäinen valmis toteutus olisi budjetointi, joka käynnistyisi syyskuussa 2016. Seuraavana käyttöön otettaisiin ennuste, jonka tekemisen käynnistyisi helmikuussa 2017. Viimeisenä valmistuisi strategiasuunnittelu, joka käynnistyisi huhtikuussa 2017 ja olisi valmis elokuussa 2017. Taloussuunnittelun kokonaisuuden arviointi olisi siis mahdollista elokuusta 2017 alkaen.

Tutkimuksen eteneminen suhteessa projektiin ja kalenteriaikaan on esitetty kuvassa 16. Alkutilanteen kartoitus tapahtuu pitkälti esiselvityksen ja siinä muodostetun projektisuunnitelman pohjalta. Lopputilanteen kartoitus tehdään, kun kaikki suunnitteluprosessit on viety kertaalleen läpi kohdeorganisaatiossa ja näin ollen suunnittelumallien käyttäjien teema-haastattelut voidaan pitää.



Kuva 16. Tutkimuksen eteneminen suhteessa projektiin ja kalenteriaikaan.

4.2 Hankkeen taustaa

Tutkimuksen kohteena olevan kehityshankkeen tausta ulottuu tarkastelussa olevaa hanketta edeltäneeseen kehitysprojektiin, joka käynnistyi kohdeyrityksessä vuoden 2012 lopussa. Hankkeen tausta esitetään kahdessa osassa, jotta toteutetun kehityshankkeen tavoitteiden muodostumisesta ja sen osalta tehtyjen linjausten tausta on ymmärrettävissä koko kehityskaaren osalta.

4.2.1 Tutkimuksen kehityshankkeen esiprojekti

Veho-konsernin talousohjausjärjestelmän uudistushankkeen ensimmäiset vaiheet ajoittuvat vuoden 2012 syksyyn, jolloin konsernin budjetoitvälineenä käytetyn ajuripohjaisen SAP-suunnittelujärjestelmän ongelmat nostettiin konsernin johtoryhmä-tason keskusteluihin. Haasteet budjetoinnissa olivat teknisiä, lähinnä järjestelmän suorituskykyyn ja vakauksen liittyviä, mutta samalla tunnistettiin budjetoitiprosessin vaatima suuri työmäärä koko organisaatiossa oleelliseksi kehityskohteeksi. Tämän seurauksena konsernissa käynnistettiin vuoden 2012 lopussa projekti talousohjausjärjestelmän talousosin korvaamiseksi (TOJ-projekti).

Kehityskohteiden kartoittamiseksi budjetointiin osallistuvilla henkilöillä tehtiin helmikuussa 2013 kysely talousohjauksen nykytilasta, jonka kautta saatiin käsitys talousohjauksen eri osa-alueiden tilasta ja ensisijaisista kehittämiskohteista. Tässä tutkimuksessa ei hyödynnetä kyseisen kyselytutkimuksen kvantitatiivisia tuloksia, koska kyselyn kvantitatiivisen osion reliabiliteetin ja validiteetin arviointia ei voida tehdä jälkikäteen riittävän luotettavasti.

Kyselyssä esitettiin myös avoimia kysymyksiä, joiden kautta saatiin kerättyä seuraavat huomiot taloussuunnittelun osalta:

- Käytössä oleva laskentarakenne vastaa liiketoiminnan tarpeita
- Strategiasta johdettujen tavoitteiden asettaminen budjettiprosessiin ja niiden hyödyntäminen on vaikeaa
- Liiallinen budjettisidonaisuus (ennusteen rooli on liian pieni)
- Budjetilla on tärkeä rooli tavoitteen asetannan kannalta (koko vuoden tavoitteet)
- Budjetin ajuripohjainen malli kuvastaa liiketoiminnan ansaintalogiikkaa
- Budjetointia tehdään liian tarkalla tasolla ja sen tekeminen on raskasta ja manuaalista
- Budjetointijärjestelmässä on teknisiä ongelmia, jotka hidastavat tekemistä
- Budjetoinnissa käytettyjen muuttujien (= ajureiden) vertailu toteumaan on liian vaikeaa
- Budjettimallin / ansaintalogiikan muutosten läpivienti on työlästä / osittain mahdotonta
- Järjestelmä ei tue suunnitteluskenaarioita / eri vaihtoehtojen simulointi ei ole mahdollista
- Budjetti ei mukaudu liiketoiminnan muutoksiin (esim. kauppapaikat / merkkiedustukset)
- Budjetti toimii henkilöstön palkkioperusteena, mutta sitä ohjataan vahvasti konsernin ylätasolta
- Ennusteen vieminen toimipisteen tasolle raskasta / lähes mahdotonta
- Ennuste ei ole linjassa todellisuuden kanssa
- Liiketoiminnan muuttujien (= ajureiden) käyttö ei ole mahdollista ennusteessa

Vuoden 2013 alussa projektissa toteutettiin myös liiketoimintayksiköiden sisäisen raportoinnin kartoituspalaverit, joissa pääpaino oli liiketoimintojen tuottamassa raportoinnissa ja laskentarakenteiden toimivuudessa. Tämän pohjalta toteutettiin joitakin rakenteellisia muutoksia sisäisen laskennan laskentarakenteisiin, mutta ne eivät olleet taloussuunnittelun näkökulmasta merkittäviä.

13.9.2013 pidetyssä budjetoinnin kick-off -tilaisuudessa toteutettiin talousohjauksen vaatimusmäärittely ryhmätyönä kohdeyrityksen talousorganisaation jäsenille. Ryhmätyön kautta vaatimukset uudelle talousohjausjärjestelmälle arvotettiin tärkeysjärjestykseen seuraavin tuloksin:

1. Eri liiketoimintojen tarpeiden huomioiminen (suunnittelu / raportointi)
2. Strategian ja budjetin tekeminen samassa järjestelmässä ml. mahdollisuus rullata suunnitteluun
3. KPI-mittarit mukana suunnittelussa ja raportoinnissa
4. Tuotekannattavuuden laskenta osana kokonaisuutta (ns. merkkikannattavuus)
5. Järjestelmän kyvykyys tuottaa visuaalista materiaalia ja grafiikkaa sekä valinta eri järjestelmien käyttötarkoituksista

Kohdat 1-3 liittyivät siis suoraan taloussuunnittelun vaatimuksiin. Lisäksi ryhmätyössä esiin nousseiden tekijöiden ”järjestelmän suorituskyky” ja ”suunnittelun tekeminen tehokkaasti / excelmäisin ominaisuuksin” sovittiin olevan perusvaatimuksia, joita ei erikseen mainita priorisoitujen vaatimusten joukossa.

Taloussuunnittelun työvälineen osalta projektiin kuuluivat budjettimallin uudelleenarvioinnit, joka toteutettiin 8-11/2013 aikana. Työpaja-muotoisissa tapaamisissa muodostettiin uudet ajuripohjaiset suunnittelumallit eri liiketoiminnan kokonaisuuksille (esim. uusien autojen myynti, käytettyjen autojen myynti, jälkimarkkinointi, vuokraus ja logistiikka) yhteistyössä sisäisen laskennan, controllingin ja liiketoimintojen avainhenkilöiden kanssa. Muodostettujen mallien kautta lähdettiin kehittämään kahta rinnakkaista PoC-toteutusta (Proof of Concept) kahden eri järjestelmätoimittajan kanssa. PoC-toteutusten kehittäminen lopetettiin jo joulukuun lopussa, kun huomattiin, että ajuripohjaisen suunnittelumallin toteuttaminen tarkastelussa mukana olevilla työkaluilla olisi vaikeaa ja PoC-toteutusten laatu oli huono. Toisena huomiona todettiin, että yhdessä kehitetyt suunnittelumallit eivät yksinkertaista suunnittelua riittävästi vaan ne ovat lähinnä vanhojen mallien kopioita.

Projekti päätettiin joulukuussa 2013 seuraavilla huomioilla:

- Uudistuksen hyödyt tulee pystyä perustelemaan paremmin, jolloin hankkeen toteuttamiselle on taloudelliset edellytykset
- Kokonaisuuden tulee sisältää kaikki talousohjauksen työvälineet niin raportoinnin ja suunnittelun kuin sisäisen ja ulkoisen laskennan osalta
- Suunnittelumalleja on pystyttävä yksinkertaistamaan rajusti, jotta tavoiteltu tehokkuushyöty toteutuu
- Käynnissä oleva strategisten suorituskykykymittareiden (KPI-mittarit) kehittämisprojekti tulee huomioida myös taloussuunnittelussa
- Käyttäjien rooleilla taloussuunnittelun prosesseissa on iso vaikutus uudistuksen kokonaiskustannukseen käyttäjämäärien kautta
- Sovitut laskentarakenteen ja raportoinnin muutokset toteutetaan aikataulun mukaisesti

Edellä esitetty projekti oli siis tässä kehittämistehtävässä aiheena olevan uudistusprojektin esiprojekti, joka ei koskaan edennyt toteutukseen asti. Projektin kautta saatiin kuitenkin paljon arvokasta tietoa ja ymmärrystä, jota hyödynnettiin myöhemmin käynnistyvässä talousohjausjärjestelmän uudistusprojektissa.

4.2.2 Tutkimuksen kehityshankkeen esiselvitys

Tutkimuksen aiheena oleva talousohjausjärjestelmän uudistushanke, joka nimettiin edellä esitettyjen vaiheiden pohjalta TOJ 2.0 -hankkeeksi, käynnistettiin 24.4.2015 sisäisen laskennan palaverissa. Sisäisen laskennan johdolla hankkeesta muodostettiin esitys talouden johtoryhmän käsiteltäväksi.

Yleisinä vaatimuksina hankkeelle esitettiin, että esiselvityksessä käsitellään toimenpiteet taloussuunnittelun, -raportoinnin ja konsernitilinpäätöksen tekemiseen käytettävien työväli-

neiden korvaamiseen ja että hankkeet hyödyt pystytään esittämään business case -laskelman muodossa. Lisäksi esitys sisälsi seuraavat linjaukset, joilla voidaan nähdä olleen vaikutusta taloussuunnittelun alueeseen:

- Mahdollistaa strategian toteutumisen seurannan ja toimenpiteiden jalkauttamisen toimipistetasolle
- Suunnittelun tehokkuuden ja reaktiivisuuden parantaminen
- Modernien työkalujen tuomat hyödyt saatava hyödynnettyä (mm. räätälöitävyys, kehittyneet jako-ominaisuudet, pohjadataan hyödyntäminen, tietojen syöttäminen, prosessin seuranta)
- Suunnittelua pystyttävä yksinkertaistamaan merkittävästi → roolitus liiketoiminnan ja talouden kesken uusiksi
 - Liiketoiminta suunnittelee liiketoiminnan kannalta oleelliset perustiedot: myynnin kappaleet, huollon resurssit
 - Talous muuntaa perustiedot euroiksi, asettaa raamit liiketoiminnalle sekä huolehtii kokonaisuudesta
- Taloussuunnittelu sisältää strategian, budjetin ja ennusteen
 - Ei siirrytä rullaavaan ennustamiseen
 - Strategiassa mahdollisuus hyödyntää automaattisia jako-ominaisuuksia, jolloin suunnittelutarkkuus voi olla esim. liiketoiminta-alueen taso

Organisaatiossa tunnistettiin myös kappaleessa 3.1 esitetty perinteisen budjetoinnin kriittikki ja sen sudenkuoppia haluttiin välttää taloussuunnittelun ratkaisussa. Esiselvityksessä käytiin myös läpi suurin osa kappaleessa 3.2 esitellyistä taloussuunnittelun menetelmistä ja arvioitiin niiden soveltuvuutta kohdeorganisaation tarpeisiin taulukon 4 mukaisesti.

Taulukko 4. Kohdeorganisaation perustelut eri suunnittelumenetelmien / -filosofioiden valinnassa.

Suunnittelumenetelmä / -filosofia	Vahvuudet	Perustelut valintaan / valitsematta jättämiseen
Perinteinen budjetointi	Organisaatio on erittäin budjettiohjaunut ja budjetti on merkittävin yksittäinen talousohjauksen johtamistyökalu. Pelkästään talouden lukuihin perustuva suunnittelu voisi itsessään pienentää budjetin työ määrää.	Organisaatiolle oli kehittynyt vakiintunut kulttuuri ajuripohjaiseen suunnitteluun, eikä paluuta ”yksinkertaisempaan” lukupohjaiseen suunnitteluun pidetty mielekkäänä. Syy-yhteyksien säilyttäminen operatiivisten ja taloustietojen välillä nähtiin arvokkaampana tekijänä.

Suunnittelumenetelmä / -filosofia	Vahvuudet	Perustelut valintaan / valitsematta jättämiseen
Rullaava suunnittelu	Rullaavan suunnittelun osalta käytiin enemmän keskustelua kuin muiden menetelmien osalta. Rullaavuus nähtiin liiketoiminnan näkymien ymmärtämisen kannalta erittäin hyödyllisenä asiana. Budjetoinnin korvaamista tietyn ajanjakson ennusteella ei pidetty järkevänä vaihtoehtona, koska budjetointi tehdään ennustamista syväliemmin ja kerran vuodessa tapahtuvaa toiminnan perinpohjaista läpikäyntiä pidettiin ehdottoman tärkeänä.	Rullaavan suunnittelun käyttöön-oton esteinä esiin nousivat toimialalle kannattavuuden näkökulmasta erittäin kriittisten vuosi- ja kvartaalilyhytysjärjestelmien sekä markkinatietojen hallinnoinnin monimutkaisuus kalenterivuoden ylittävien suunnittelujaksojen osalta. Lisäksi eri liiketoimintalueiden osalta tunnistettiin merkittäviä eroja liiketoiminnan ennustettavuudessa, jolloin yhden suunnittelusyklin valinta rullaavuuteen ei tukisi kaikki liiketoimintalueita tasapuolisesti.
Toimintolaskentapohjainen suunnittelu	Toimintopohjaisen suunnittelun kautta ymmärrys erityisesti kustanusajureista kasvaisi merkittävästi.	Organisaatiolla ei ollut käytössään toimintolaskenta-sovelluksia, joten toimintolaskentapohjainen suunnittelu olisi vaatinut täyden toimintolaskennan implementoinnin organisaatioon. Tätä ei nähty panos-tuotos -suhteeltaan mielekkäänä vaihtoehtona.
Beyond Budgeting / budjetista luopuminen	Ajatuksena budjetista luopuminen on houkutteleva, koska se mahdollistaa merkittävän resurssimäärän kohdistamisen muihin organisaation suorituskyvyn johtamiseen käytettävien välineiden kehittämiseen ja niiden hallinnointiin. Budjetin huono maine ja perinteisen budjetoinnin kritiikki tukevat budjetista luopumista.	Budjetista luopuminen kohdeorganisaatioissa vaatisi merkittäviä muutoksia organisaation johtamismalliin ja -kulttuuriin. Esimerkiksi budjettiin sidottu palkitsemisjärjestelmä tulisi suunnitella uusiksi ja talouden organisaation tulisi kehittää välineet varianssianalyysin korvaajaksi. Vaihtoehto ei noussut missään vaiheessa realistiseksi vaihtoehdoksi esiselvityksen aikana, osittain mahdollisesti myös projektille asetetun tiukan tavoiteaikataulun takia.

Suunnittelumenetelmä / -filosofia	Vahvuudet	Perustelut valintaan / valitsematta jättämiseen
Tekoäly ja koneoppiminen	Tekoälyn ja koneoppimisen hyödyntäminen taloussuunnittelussa tarjoavat mahdollisuuden merkittävästi työmäärän vähentämiseen automatisoinnin kautta ja jopa ihmisten tekemää suunnittelua laadukkaamman suunnittelun lopputuleman, jos laskennan käytössä oleva malli on riittävän kehittynyt ja se oppii tarkemmaksi laajan tietomäärän tukemana.	Tekoäly ja koneoppiminen eivät olleet vielä vuosina 2015-2016 läheskään niin pinnalla kuin tänä päivänä. Tämän takia ne eivät olleet mukana arvioinnissa, koska menetelmiä ei tunnustettu varteenotettaviksi vaihtoehtoiksi projektin esiselvityksessä. Sen sijaan ne voidaan nähdä mielenkiintoisina tulevaisuuden välineinä talousohjauksessa.
Ajuripohjainen suunnittelu	Ajuripohjaisen suunnittelun kautta saadaan luotua syy-seuraus -suhde liiketoiminnan ja talouden välille. Lisäksi ajuripohjaisuus mahdollistaa suunnittelun sitomisen nykytilaan ja pohjalukujen hyödyntämisen, mikä lähtökohtaisesti pienentää suunnittelun vaatimaa työmäärää. Suunnitteluprosessit (esim. budjetointi) tuottavat tavoitearvoja organisaation suorituskyvyn mittaamiseen.	Organisaatioon oli jo kehittynyt kulttuuri ajuripohjaiseen suunnitteluun käytössä olleen budjetointisovelluksen kautta. Tämä nähtiin ehdottomasti säilyttämisen arvoisena asiana, koska yhteyttä liiketoiminnan ja talouden lukujen haluttiin syventää entisestään. Lisäksi mahdollisuus suunnittelun automatisointiin ja erilaisiin simulointeihin nähtiin merkittävänä hyötynä ajuripohjaisessa suunnittelussa.

Talouden johtoryhmän hyväksytyä esitys, hankkeen esiselvitykselle muodostettiin suunnitelma, jonka vaiheet olivat seuraavat:

1. Nykytilan määrittely ja etenemisvaihtoehtojen kartoitus
2. Projektin määrittely (tavoitteet, linjaukset, rajaukset)
3. Karkean tason määrittely projektin eri vaiheiden sisällölle
4. Työkalujen kartoitus ja arviointi → toimittajavalinta
5. Projektisuunnitelma

Kohta 1 toteutettiin sisäisen laskennan johdolla 29.10 - 31.10.2015 sisäisen laskennan controllereiden, eri liiketoiminta-alueiden vastuullisten controllereiden ja hankkeeseen mukaan tulleen ulkopuolisen asiantuntijaorganisaation (KPMG) konsulttien yhteisinä työpajoina. Työpajojen agendalla olivat aiheina talouden laskentarakenne, suunnittelu ja raportointi. Työpajojen lopputulemana eri liiketoiminta-alueiden toiveet koostettiin yhteen ja niistä muodostettiin pohja työkalu- ja toimittajavalinnan vaatimuksille. Lisäksi työpajat toimivat käynnistäjänä projektin toteutusvaiheessa käsiteltävien laskentaperiaatteiden muutosten käsittelylle.

Kohdassa 2 tehtiin projektin määrittelytyö, jonka pohjalta projektille muodostettiin tavoitteet sekä tehtiin linjaukset ja rajaukset. Kokonaisuus hyväksyttiin talouden johtoryhmässä 24.9.2015. Projektin tehtäväksi muodostui uusien työvälineiden käyttöönotto taloussuunnitteluun, talousraportointiin ja ulkoisen konsernitilinpäätökseen.

Projektin tavoitteiksi määriteltiin taloussuunnittelun osalta seuraavat asiat:

- Strategisen talousohjauksen tehokkuuden parantaminen (sisältönä mm. tavoitteiden jalkauttaminen alaspäin, simulointi, skenaariot, seuranta)
- Suunnittelun tehokkuuden ja reaktiivisuuden parantaminen
- Työkalun modernisointi ja sen kautta käyttäytyväisyyden ja suunnittelun tehokkuuden parantaminen.

Taloussuunnittelun osalta tehtiin seuraavat linjaukset:

- Kaikki taloussuunnitteluprosessit tehdään järjestelmässä, talouden suunnittelu on pääasiassa talouden tehtävä, jolla vapautetaan operatiivisen henkilöstön resursseja
- Suunnittelun roolit ja prosessi määritellään uudestaan:
 - Liiketoiminta suunnittelee liiketoiminnan kannalta oleelliset perustiedot, esim. automyyntin kappaleet ja huollon resurssit
 - Talous muuntaa perustiedot euroiksi ja huolehtii kokonaisuudesta
- Uusi suunnittelumalli on ajuriperusteinen
- Lähtökohtana nykyinen kalenterivuosiin perustuva suunnittelu, huomioidaan kuitenkin kyvykkyys mahdollisiin muutoksiin
- Suunnittelun oltava mahdollista eri organisaatiotasoilla / tarkkuuksilla eri suunnittelukokonaisuuksissa
- Suunnitteluprosessi tuottaa myös KPI-mittareiden tavoitearvoja

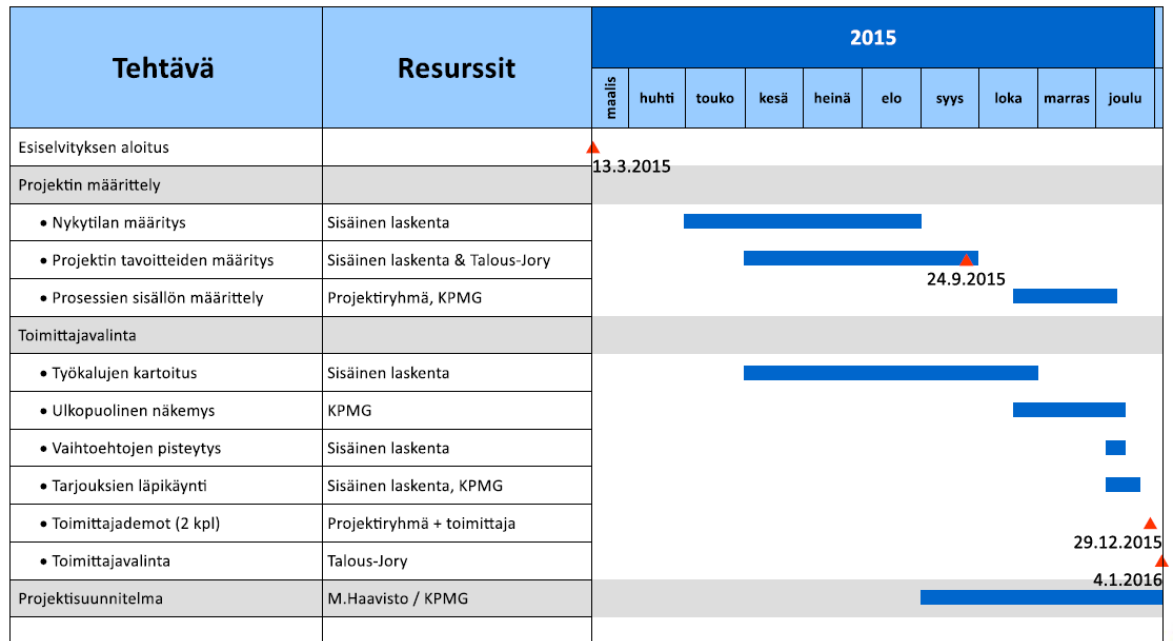
Lisäksi linjattiin, että uuden ajuripohjaisen suunnittelumallin määrittelyyn osallistuvat sisäinen laskenta sekä liiketoiminnan controllerit. Suunnittelua ohjaaviksi periaatteiksi mainittiin käytön helppous, eri tasojen hyödynnettävyys, automatisointi ja simulointi. Suunnittelun todettiin myös tuottavat tietoa strategisten suorituskykymittareiden (KPI-mittarit) tavoitteiksi. Taloussuunnittelun osalta nostettiin esiin myös seuraava huomio: ”onnistuminen suunnittelun laskentamallin toteutuksessa määrittää pitkälti onnistumisen koko projektissa”.

Kohdassa 3 määriteltiin eri projektivaiheiden sisällöt, jotka pohjautuivat kohtien 1 ja 2 havaintoihin. Tätä kautta muodostettiin myös hankittavan järjestelmäkokonaisuuden kuvaus, joka oli liitteenä toimittajille lähetettävissä tarjouspyynnöissä.

Kohdassa 4 tehtiin työkalujen kartoitus ja arviointi, jonka pohjalta tehtiin lopullinen toimittajavalinta. Toimittajiin tutustuttiin sisäisen laskennan ennakkotapaamisten kautta, jossa vaatimusmäärittelyyn kuuluvien kriteereiden ja muiden esitettyjen kysymysten perusteella muodostettiin käsitys eri järjestelmien ja toimittajien kyvykkyyksistä. Esikarsinnan jälkeen

kaksi viimeistä vaihtoehtoa esitettiin 29.12.2015 demojen muodossa controlling-organisaatiolle ja lopullinen valinta tehtiin 4.1.2016. Esiselvityksen viimeinen vaihe, kohta 5, oli projektisuunnitelman muodostaminen, joka valmistui 4.1.2016 kun talouden johtoryhmä hyväksyi sisäisen laskennan esityksen käyttöön otettavasta järjestelmästä ja sen toimittajasta. Esiselvityksen valmistuttua siirryttiin suoraan hankkeen toteutusvaiheeseen.

Esiselvitys vietiin läpi kuvassa 17 esitetyn aikataulun mukaisesti. Vaiheita tehtiin päällekkäin, jotta esiselvitys saatiin valmiiksi aikataulun puitteissa. Itse toimin osana kahden hengen sisäisen laskennan tiimiä, joka oli vastuussa esiselvityksen etenemisestä.



Kuva 17. TOJ 2.0 -hankkeen esiselvitysvaiheen aikataulu.

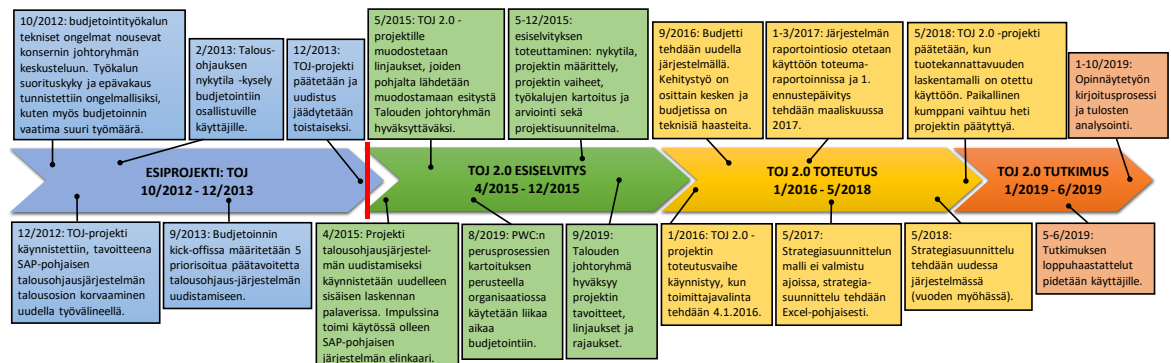
Esiselvityksen käynnistäneenä impulssina voidaan osittain pitää myös seuraavaa havaintoa: käytössä olleen SAP-pohjaisen suunnittelu- ja raportointijärjestelmän osalta nousi esille takaraja järjestelmästä luopumiseen. Luopumista tuki ICT-osaston tekemä selvitys, jonka perusteella järjestelmän päivittäminen ajantasaiselle tekniselle tasolle olisi vaatinut merkittävää panostusta vanhaan järjestelmään. Toinen vaihtoehto olisi ollut siirtyminen kokonaan uuteen sovellukseen. Luopumisen takarajana pidettiin huhtikuuta 2017, joka ei lopulta ollut tarkka tieto. Tarkkaa takarajaa ei koskaan määritelly tarkemmin tuotantokäytön vaatimukset huomioiden, koska TOJ 2.0 -hankkeen kautta järjestelmän aktiivisesta käytöstä luovuttiin.

Toinen hankkeen etenemiseen vaikuttava tekijä oli kohdeorganisaatiossa käynnissä olleen tehostamisohjelman kautta tehty selvitys: talouden käynnistämänä kohdeorganisaatiossa tehtiin touko-elokuun 2015 aikana konsulttiyhtiö PWC:n toimesta perusprosessien kartoitus. Selvityksessä kartoitettiin organisaation ajankäyttöä talouden perusprosessien

(talouden tehtävät, tilauksesta maksuun -prosessi ja hankinnasta maksuun -prosessi) osalta. Selvityksen perusteella kohdeorganisaatiossa käytettiin 11,6 htv taloussuunniteluun, josta 3,0 htv kohdistui budjetointiin ja 8,6 htv ennustamiseen. Tulos oli APCQ:n (American Productivity & Quality Center) benchmarking-tietokannan vertailuryhmiin perustuvassa vertailussa erittäin suuri työmäärä, joka oli heikoimman 6,4 %:n tasolla. Havainto tuki suunnitteluprosessien roolien uudelleen tarkastelua ja loi paineen liiketoiminnan budjetointiin käyttämän työmäärän pienentämiselle.

4.3 Projektin toteutus

Projektin toteutusvaiheeseen päädyttiin laajasti tarkasteltuna edellä esitettyjen vaiheiden kautta, jotka on kuvattu kuvassa 18. Esiprojekti TOJ alkoi lokakuussa 2012 ja projekti päätettiin joulukuussa 2013. Seuraavan kerran aihe heräsi eloon huhtikuussa 2015, kun sisäisen laskennan palaverissa päätettiin käynnistää hanke uudelleen. Esiselvitys vietiin läpi vuoden 2015 loppuun mennessä ja sen aikana projekti valmisteltiin toteutusvaiheeseen. Projektin toteutusvaihe alkoi tammikuussa 2016 ja se päätettiin toukokuussa 2018, vuosi suunniteltua aikataulua myöhemmin johtuen strategiasuunnittelun viivästyisestä vuodelta. Kehittämistyön tutkimusvaihe toteutettiin kokonaisuudessaan vuoden 2019 aikana.



Kuva 18. Projektin vaiheet esiprojektista loppututkimukseen sekä merkittävimmät havainnot kehittämistyön eri vaiheissa.

Projektin tavoitteiden muodostumista voidaan tarkastella läpi kehittämistyön eri vaiheiden, jotka jaetaan esiprojektiin, esiselvityksen ja toteutukseen. Lisäksi tutkimuksen perusteella voidaan vetää johtopäätökset tavoitteiden toteutumisesta. Yhteenveto eri vaiheiden linjauksien ja havaintojen kehittymisestä on esitetty liitteessä 1.

TOJ 2.0 -projektia edeltäneen esiprojektin aikana tehdyt linjaukset ja havainnot on esitetty taulukossa 5.

Taulukko 5. TOJ-projektin linjaukset ja havainnot.

Kalenteri-aika	10/2012 - 12/2013		
Projektin vaihe	ESIPROJEKTI: TOJ-PROJEKTI		
Päätöstilanne	Talousohjauksen nykytila - kysely 2/2013	Budjetoinnin kick-off 9/2013	TOJ-projektin päätös 12/2013
Linjaukset/havainnot	<ul style="list-style-type: none"> - Käytössä oleva laskentarakenne vastaa liiketoiminnan tarpeita - Strategiasta johdettujen tavoitteiden asettaminen budjetti-prosessiin ja niiden hyödyntäminen on vaikeaa - Liiallinen budjettisidonnaisuus (ennusteen rooli on liian pieni) - Budjetilla on tärkeä rooli tavoitteen asetannan kannalta (koko vuoden tavoitteet) - Budjetin ajuripohjainen malli kuvastaa liiketoiminnan ansaintalogiikkaa - Budjetointia tehdään liian tarkalla tasolla ja sen tekeminen on raskasta ja manuaalista - Budjetointijärjestelmässä on teknisiä ongelmia, jotka hidastavat tekemistä - Budjetoinnissa käytettyjen muuttujien (= ajureiden) vertailu toteumaan on liian vaikeaa - Budjettimallin ansaintalogiikan muutosten läpivienti on työlästä ja osittain mahdotonta - Järjestelmä ei tue suunnitteluskenaarioita, eri vaihtoehtojen simulointi ei ole mahdollista - Budjetti ei mukaudu liiketoiminnan muutoksiin (esim. kauppapaikat, merkkiedustukset) - Budjetti toimii henkilöstön palkkioperusteena, mutta sitä ohjataan vahvasti konsernin ylätasolta - Ennusteen vieminen toimipisteen tasolle raskasta, lähes mahdotonta - Ennuste ei ole linjassa todellisuuden kanssa - Liiketoiminnan muuttujien (= ajureiden) käyttö ei ole mahdollista ennusteessa 	<p>Priorisoidut tavoitteet (1-3 taloussuunnitteluun):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Eri liiketoimintojen tarpeiden huomioiminen (suunnittelu / raportointi) 2. Strategian ja budjetin tekeminen samassa järjestelmässä ml. mahdollisuus rullaavaan suunnitteluun 3. KPI-mittarit mukana suunnittelussa ja raportoinnissa 4. Tuotekannattavuuden laskenta osana kokonaisuutta (ns. merkkikannattavuus) 5. Järjestelmän kyvykkyys tuottaa visuaalista materiaalia ja grafiikkaa sekä valinta eri järjestelmien käytötarkoituksista <p>Perusvaatimukset:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Järjestelmän suorituskyky - Suunnittelun tekeminen tehokkaasti 	<ul style="list-style-type: none"> - Uudistuksen hyödyt tulee pystyä perustelevaan paremmin, jolloin hankkeen toteuttamiselle on taloudelliset edellytykset - Kokonaisuuden tulee sisältää kaikki talousohjauksen työvälineet niin raportoinnin ja suunnittelun kuin sisäisen ja ulkoisen laskennan osalta - Suunnittelumalleja on pystyttävä yksinkertaistamaan rajusti, jotta tavoiteltu tehokkuushyöty toteutuu - Käynnissä oleva strategisten suorituskykymittareiden (KPI-mittarit) kehittämisprojekti tulee huomioida myös taloussuunnittelussa - Käyttäjien rooleilla taloussuunnittelun prosesseissa on iso vaikutus uudistuksen kokonaiskustannukseen käyttäjämäärien kautta - Sovitut laskentarakenteen ja raportoinnin muutokset toteutetaan aikataulun mukaisesti

Vertailun kautta voidaan huomata, että lähtötilanteeksi vuonna 2013 tehdyt talousohjauksen nykytila -kyselyn kautta muodostui hyvin moninainen lista toiveita, jotka ottivat kantaa lähinnä budjetin ja ennusteen rooliin sekä käytössä olevaan laskentarakenteeseen. Tämä lista tarkentui priorisoitujen tavoitteiden muotoon syyskuussa 2013 pidetyssä budjetoinnin

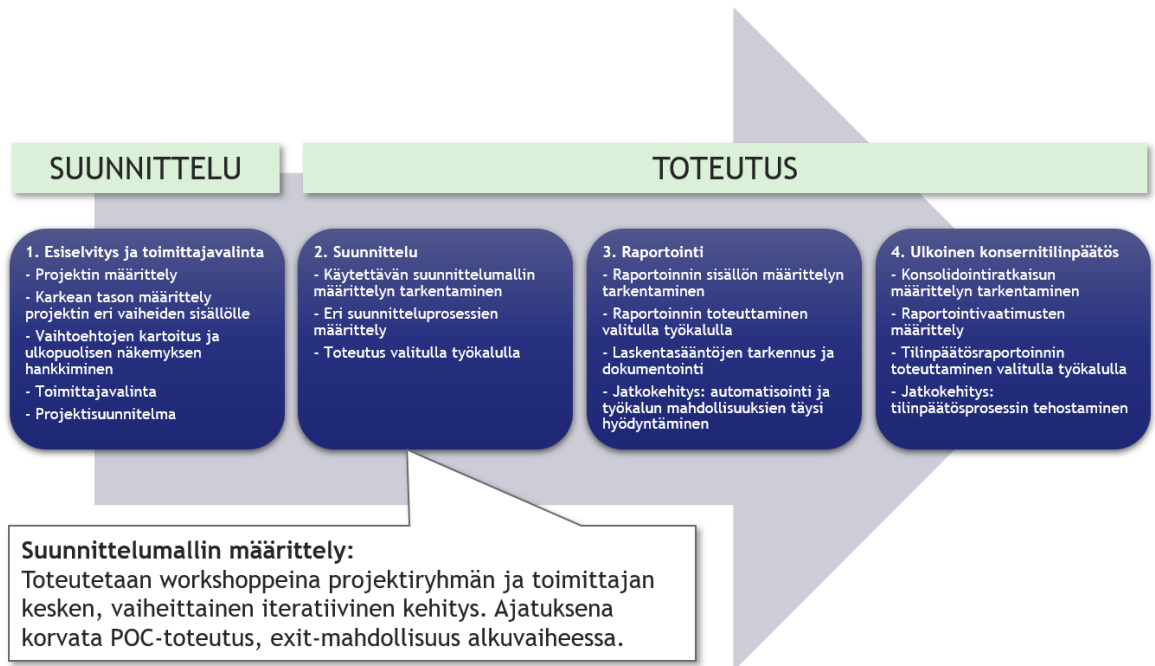
kick-off tilaisuudessa, jossa talousorganisaatio arvotti kyselyn kautta esiin nousseiden toiveiden kautta muodostetut päätavoitteet tärkeysjärjestykseen. Taloussuunnittelun osalta esiin nousivat suunnittelun mukautuminen liiketoiminnan tarpeisiin, strategian ja budjetin tekeminen järjestelmässä sekä mahdollisuus rullaavaan suunnitteluun sekä KPI-mittareiden huomioiminen suunnittelussa. Lisäksi järjestelmän suorituskyky ja suunnittelun tekeminen tehokkaasti (järjestelmän ominaisuuksien kautta) nousivat ns. perusoletuksiksi, joiden tulisi toteutua oletusarvoisesti. TOJ-projektin päättämisen yhteydessä joulukuussa 2013 nousi kuitenkin esiin merkittäviä valmistelussa havaittuja epäkohtia, joiden ratkaiseminen olisi edellytys projektin toteuttamiselle. Tärkeimpiä näistä olivat uudistuksen kautta tavoiteltavat hyödyt suhteessa taloudelliseen panostukseen, kaikkien talousohjauksen välineiden sisällyttäminen uudistukseen, strategisten KPI-mittareiden huomioiminen projektissa ja tarve yksinkertaistaa suunnittelua merkittävästi. Tällöin myös käyttäjien roolitukset nousivat esiin merkittävänä tekijänä kokonaiskustannuksen osalta.

Projektin käynnistyessä uudelleen vuoden 2015 alkupuolella linjauksissa korostuivat asiat, jotka olivat nousseet esille syinä TOJ-projektin päättämisessä sekä suunnittelun tehokkuuteen ja työmäärään liittyvät tavoitteet. Taulukossa 6 on esitetty linjausten kehittyminen esiselvityksen aikana. Tässä kohtaa kuitenkin todettiin, että suunnittelussa ei siirrytä rullaavaan ennustamiseen (syyt arvioitu kappaleessa 4.2.2). Esiselvityksen aikana linjaukset tarkentuivat tavoitteiksi, jotka lopulta päätyivät projektisuunnitelmaan. Taloussuunnittelun tavoitteiksi tarkentuivat: strategisen talousohjauksen tehokkuuden parantaminen, suunnittelun tehokkuuden ja reaktiivisuuden parantaminen ja työkalun modernisoinnin kautta tapahtuva tehokkuuden ja käyttäjätyytyväisyyden parantaminen. Lisäksi projektissa tehtiin selkeät linjaukset, joiden mukaan budjetoinnin työmäärää siirretään liiketoiminnalta taloudelle, suunnittelussa käytetään ajuripohjaista suunnittelumallia, mahdollisuus suunnittelutarkkuuden valintaan ja suunnitteluprosessin rooli KPI-mittareiden tavoitearvojen tuottajana. Lisäksi linjauksena esitettiin eräänlainen takaportti rullaavan suunnittelun hyödyntämiseen, jonka osalta kuitenkin mainittiin vain ”kyvykkyys” siirtyä rullaavuuteen.

Taulukko 6. TOJ 2.0 -projektin esiselvityksen linjaukset ja havainnot.

Kalenteriaika	4/2015 - 12/2015	
Projektin vaihe	TOJ 2.0 ESISELVITYS	
Päätöstilanne	TOJ 2.0 Projektin linjaukset 5/2015	TOJ 2.0 projektin tavoitteet 9/2015
Linjaukset / havainnot	<ul style="list-style-type: none"> - Mahdollistaa strategian toteutumisen seurannan ja toimenpiteiden jalkauttamisen toimipistetasolle - Suunnittelun tehokkuuden ja reaktiivisuuden parantaminen - Modernien työkalujen tuomat hyödyt saatava hyödynnettyä (mm. räätälöitävyys, kehittyneet jako-ominaisuudet, pohjadataan hyödyntäminen, tietojen syöttäminen, prosessin seuranta) - Suunnittelua pystyttävä yksinkertaistamaan merkittävästi - roolitus liiketoiminnan ja talouden kesken uusiksi - Liiketoiminta suunnittelee liiketoiminnan kannalta oleelliset perustiedot: myynnin kappaleet, huollon resurssit - Talous muuntaa perustiedot euroiksi, asettaa raamit liiketoiminnalle sekä huolehtii kokonaisuudesta - Taloussuunnittelu sisältää strategian, budjetin ja ennusteen - Ei siirrytä rullaavaan ennustamiseen - Strategiassa mahdollisuus hyödyntää automaattisia jako-ominaisuuksia, jolloin suunnittelutarkkuus voi olla esim. liiketoiminta-alueen taso 	<p>Projektin tavoitteiksi määriteltiin taloussuunnittelun osalta seuraavat asiat:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Strategisen talousohjauksen tehokkuuden parantaminen (sisältönä mm. tavoitteiden jalkauttaminen alaspäin, simulointi, skenaariot, seuranta) - Suunnittelun tehokkuuden ja reaktiivisuuden parantaminen - Työkalun modernisointi ja sen kautta käyttäjätyytyväisyyden ja suunnittelun tehokkuuden parantaminen. <p>Taloussuunnittelun osalta tehtiin seuraavat linjaukset:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kaikki taloussuunnitteluprosessit tehdään järjestelmässä, talouden suunnittelu on pääasiassa talouden tehtävä, jolla vapautetaan operatiivisen henkilöstön resursseja - Suunnittelun roolit ja prosessi määritellään uudestaan: - Liiketoiminta suunnittelee liiketoiminnan kannalta oleelliset perustiedot, esim. automyynnin kappaleet ja huollon resurssit - Talous muuntaa perustiedot euroiksi ja huolehtii kokonaisuudesta - Uusi suunnittelumalli on ajuriperusteinen - Lähtökohtana nykyinen kalenterivuosiin perustuva suunnittelu, huomioidaan kuitenkin kyvykkyys mahdollisiin muutoksiin - Suunnittelun oltava mahdollista eri organisaatiotasolla / tarkkuuksilla eri suunnittelukokonaisuuksissa - Suunnitteluprosessi tuottaa myös KPI-mittareiden tavoitearvoja

Kehittämishankkeen toteutusvaihe käynnistyi siis tammikuussa 2016 heti esiselvityksen valmistuttua. Hankkeen vaiheet ja niiden tehtävät on esitetty kuvassa 19. Ensimmäinen toteutusvaihe oli taloussuunnittelu, jossa lähdettiin liikkeelle budjetoinnista. Myös raportoinnin kokonaisuutta kehitettiin rinnakkain taloussuunnittelun kanssa, koska budjetoinnin raportointivälineenä käytettäisiin uutta järjestelmää. Ulkoisen konsernitilinpäätöksen kehittämisprojektin eteni erillään muista projekteista, koska se kohdistui ulkoiseen laskentaan, joka oli kirjanpidon vastuualuetta. Suunnittelu- ja raportointikokonaisuuksista vastasi sisäinen laskenta.

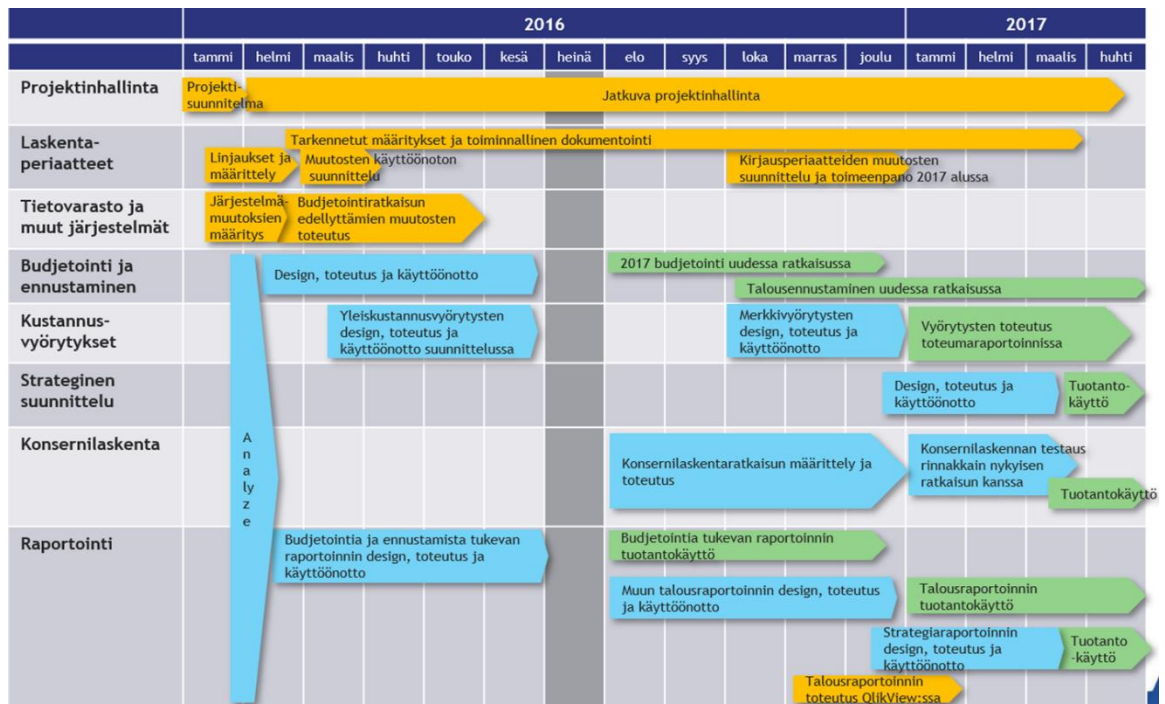


Kuva 19. Projektin vaiheiden tehtävät.

Ajallisesti taloussuunnittelun toteutus aikataulutettiin niin, että vuoden 2016 alussa käynnistetty suunnittelun kokonaisuus olisi valmis budjetoinnin osalta syyskuussa 2016, enustamisen osalta tammikuussa 2017 ja strategiansuunnittelun osalta huhtikuussa 2017. Raportoinnin kokonaisuuden tulisi olla kokonaan käytössä tammikuussa 2017, mutta budjettia tukevilta osin jo syyskuussa 2016.

Uuden järjestelmäkokonaisuuden osalta pelkkä ajuripohjainen suunnittelumalli ei kuitenkaan mahdollista budjetointiprosessin läpivientiä vaan samaan aikaan muilla osa-alueilla tehtiin kehitystä rinnakkain muiden kehittämislinjojen kautta, mm. konsernitason laskenta-periaatteiden määrittelyn, teknisen tietovarastototeutuksen, yleiskustannusten käsittelyn ja budjettia tukevan raportoinnin osalta. Rinnakkaisten kehittämislinjojen ratkaisut vaikuttivat osittain myös taloussuunnittelun toteutukseen.

Hankkeen sisältämien projektien sisältö pilkottiin eri kehityslinjoihin projektisuunnitelman tarkennetussa aikataulussa, joka on esitetty kuvassa 20.



Kuva 20. Projektin tarkan tason aikataulu.

Ensimmäisessä vaiheessa suunnittelumallin kehittäminen toteutetaan seuraavien alavaiheiden kautta: analysointi, suunnittelu, toteutus, testaus ja käyttöönotto. Analysointi-vaiheessa tarkennetaan toteutuksen kokonaisuutta ja käydään läpi alustavat suunnittelun laskentamallit. Analysointi-vaiheessa huomiota kiinnitetään laajasti järjestelmäkokonaisuuteen, koska samalla kertaa järjestelmään luodaan koko talousohjauksen perusdimensiot ja -rakenteet, jotka ovat käytössä niin suunnittelun kuin raportoinninkin osalta. Suunnittelu-vaiheessa tehdyt määräykset tarkennetaan käytännön tekemisen tasolle, joka toimii toteutuksen pohjana. Toteutus-vaiheessa suunnitelman mukainen kokonaisuus toteutetaan järjestelmään. Testaus-vaiheessa käyttäjät testaavat kokonaisuuden ja siihen tehdään tarvittavat muutokset ennen käyttöönottoa ja tuotantokäyttöä.

Budjetin ajuripohjaisen suunnittelumallin toteutus toimii tämän jälkeen pohjana ennusteen ja strategiasuunnittelun suunnittelumalleille, jolloin analysointi- ja suunnitteluvaiheita ei tarvitse viedä läpi yhtä perinpohjaisesti. Strategiasuunnittelun osalta suunnittelumallin tarvitaan kuitenkin teknisiä muutoksia, jotta suunnittelua saadaan yksinkertaistettua.

4.4 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Tutkimuksen pohjana olevan Vehon talousohjauksjärjestelmän uudistusprojektin (TOJ 2.0) tavoite on ottaa käyttöön uudet työvälineet taloussuunnitteluun, -raportointiin ja ulkoisen konsernitilinpäätöksen laadintaan. Tutkimuksen kohteena on taloussuunnittelun toteutus-

kokonaisuus, jonka ulkopuolelle rajataan talousraportoinnin ja ulkoisen konsernitilinpäätöksen tuottamiseen käytettävät prosessit ja työvälineet. Taloussuunnittelun kokonaisuus sisältää työvälineet budjetti-, ennuste- ja strategiasuunnittelun prosesseille.

Lisäksi hankekokonaisuuden osalta tehtiin seuraavat linjaukset:

- Projektin kokonaiskustannusta tarkastellaan vaihtoehtoisesti eri prosessien tarpeet eri ratkaisuilla vs. yhdellä ratkaisulla toteutettuna.
- Vehon keskitetyn tietovaraston tulee toimia liiketoiminta- ja taloustiedon säilytyspaikkana, mikä tukee raportointistrategian toteuttamista sekä mahdollistaa strategisten KPI-mittareiden käyttöönoton.
- Talousohjauksen eri prosessien käyttäjämäärät ovat hyvin erisuuruiset. Ratkaisussa käyttäjäroolituksilla on suuri vaikutus käyttäjämääriin ja näin ollen myös ratkaisun kokonaiskustannukseen.

Tutkimuksen avulla halutaan selvittää, miten projektille asetetut tavoitteet toteutuivat ja miten suunnittelumenetelmänä käytettävä kytketty ajuripohjainen suunnittelumalli palvelee kohdeorganisaation tarpeita. Tutkimuksen ydinkysymys on **”Miten toteutettuna taloussuunnittelu tukee talousohjauksen tavoitteita liiketoiminta- ja strategialähtöisesti?”**. Ydinkysymys on johdettu projektille asetettujen tavoitteiden kautta, jotka hyväksyttiin TOJ 2.0 -hankkeen tavoitteiksi projektisuunnitelmassa. Liiketoimintalähtöisyys tarkoittaa linjausta, jonka mukaan liiketoiminnan osallistumista taloussuunnitteluun vähennetään ja liiketoiminta osallistuu suunnitteluun vain budjettiprosessissa perustietojen osalta, mutta taloussuunnittelu tuottaa edelleen samat suunnitelmat liiketoiminnan johtamisen tueksi kuin aikaisemminkin. Strategialähtöisyys tarkoittaa sitä, että uudet ajuripohjaiset suunnittelumallit tukevat strategian toteutumisen seuranta ja toimenpiteiden jalkauttamista ja tulevaisuuden skenaarioiden tarkastelua niin liiketoiminnassa kuin konsernitasolla.

Tutkimuskysymys voidaan jakaa seuraaviin alakysymyksiin:

1. Miten taloussuunnittelu kytketään osaksi strategista talousohjausta ja tavoitteiden jalkauttamista?
2. Miten taloussuunnittelu tukee organisaation suorituskyvyn johtamista?
3. Millaiset taloussuunnitteluprosessit ja -ratkaisut mahdollistavat kustannustehokkaan toteutuksen?
4. Millaisia parhaita käytäntöjä taloussuunnittelun alalta on tunnistettu ja miten niitä voidaan hyödyntää kohdeorganisaation taloussuunnitteluratkaisussa?

Alakysymyksen 1 avulla halutaan selvittää, toimiiko toteutettu taloussuunnittelun kokonaisuus strategisen talousohjauksen välineenä ja tukeeko se konsernitason tavoitteiden jalkauttamista? Käytännön sisältönä tälle osa-alueelle asetettiin projektisuunnitelmassa seuraavat sisältövaatimukset: tavoitteiden jalkauttaminen alaspäin, simulointi, skenaariot, seuranta.

Alakysymyksen 2 avulla halutaan selvittää, tukeeko toteutettu taloussuunnittelun kokonaisuus organisaation suorituskyvyn johtamista? Kysymykseen sisältyy taloussuunnitteluun kuuluvien suunnitteluprosessien (ennuste, budjetointi ja strategiasuunnittelu) rooli johtamisen välineinä sekä yhteys kohdeorganisaatiossa käytettäviin strategisiin suorituskykymittareihin.

Alakysymyksen 3 avulla halutaan selvittää, onko toteutetun taloussuunnittelun kokonaisuuden kautta saavutettu tehokkuutta taloussuunnitteluprosessien vaatiman työmäärän osalta? Lisäksi taloussuunnittelun kokonaiskustannukseen vaikuttaa oleellisesti tehdyt linjaukset käyttäjien roolien ja eri järjestelmien käytön suhteen.

Alakysymyksen 4 avulla halutaan kartoittaa, onko taloussuunnittelun alalta tunnustettu parhaita käytäntöjä ja miten niitä voitaisiin hyödyntää kohdeorganisaation taloussuunnitteluratkaisussa?

4.5 Soveltavan tutkimuksen kolme lähestymistapaa

Tutkimuksen tavoitteleman tiedon määrittämisen kannalta on syytä lähteä liikkeelle tieteen ja tutkimuksen perustehtävistä. Tieteellä on viisi perustehtävää: paljastaa kohdeilmiötä koskevia tosiasioita eli kuvata niitä ja vastata kysymykseen mitä tai miten, selittää ja ymmärtää ilmiötä eli vastata kysymykseen miksi, ennustamaa tutkittavan ilmiön käyttäytymistä, rakentaa kohdetta kuvaavia käsitteitä ja teorioita sekä arvioida näiden teorioiden hyviä ja huonoja puolia sekä aikaansaada sovellutuksia ja toimenpidesuosituksia. Tieteen etenemistä voidaan kuvata kehänä, jossa maailma on jaettu reaali maailmaan ja teorian maailmaan, jotka eivät ole kuitenkaan toisistaan erillisiä kokonaisuuksia. Deduktiivinen tutkimustapa lähtee liikkeelle olemassa olevasta teoriasta, joka tuottaa hypoteeseja. Hypoteesit puolestaan ohjaavat reaali maailmassa tehtäviä havaintoja, joiden avulla tehdään empiirisiä yleistyksiä. Yleistyksen voivat muuttaa teoriaa, jolloin muuttuneen teorian perusteella tehtävät hypoteesit voivat johtaa uusiin havaintoihin ja sitä kautta edelleen uusiin yleistyksiin. Tämän kiertokulun kautta tiede edistyy. Tieteessä ei kuitenkaan tarvitse lähteä liikkeelle teoriasta vaan induktiivisen tutkimuksen mukaisesti havaintojen kautta voidaan tehdä yleistyksiä ja muodostaa tätä kautta hypoteeseja ja näistä teorioita. Yksittäinen tutkimus voikin siis painottua teoriaan tai empiriaan, mutta ne eivät ole toisiaan poissulkevia valintoja. (Uusitalo 1997, 35-37)

Ojasalon, Moilasan ja Ritalahden mukaan kehittämistyössä uusi tieto syntyy pääosin sovelluskohteensa yhteydessä. Sovelluskohteessa syntyvä tieto puolestaan nousee käytännön toiminnasta ja tarpeesta ratkaista tiettyjä ongelmia. Kehittämistyön yhteydessä tutkimuksellisuus ilmenee seuraavista tekijöistä:

- järjestelmällisyys: valinnat perustellaan ja dokumentoidaan eikä kehittäminen ole vain joukko satunnaisia toimenpiteitä
- tiedon hankinta: kehittämisen tukena käytetään sekä tutkittua että käytännön tietoa
- analyttisyys: aiheeseen luodaan uusia näkökulmia tunnistamalla, erittelemällä ja luomalla erilaisten menetelmien käyttämisellä
- kriittisyys: hankittua tietoa, erilaisia näkökulmia, omia valintoja, prosessia ja tuloksia arvioidaan kriittisesti
- uuden tiedon luominen ja jakaminen: tutkimuksen prosessi ja lopputulos dokumentoidaan tarkasti ja tutkimuksen kautta hankitun tiedon leviäminen mahdollistetaan tutkimuksen julkaisulla. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2014, 22)

Kehittämistyötä voidaan kuvata prosessina, jossa eri vaiheet seuraavat toisiaan. Vaiheissa on syytä edetä järjestelmällisesti, jotta prosessi etenee järkevästi huomioiden eri vaiheiden mukaiset vaatimukset. Käytännössä ei kuitenkaan ole ehdoton vaatimus edetä vaiheissa yksi kerrallaan ennalta määritetyssä järjestyksessä vaan prosessissa voidaan myös palata taaksepäin ja siirtyä edestakaisin eri vaiheiden välillä. Tutkimuksellinen kehittämistyön vaiheita voidaan kuvata seuraavan mallin kautta:

1. kehittämiskohteen tunnistaminen ja alustavien tavoitteiden määrittäminen
2. kehittämiskohteeseen perehtyminen teorian ja käytännön kautta
3. kehittämistehtävän määrittäminen ja kehittämiskohteen rajaaminen
4. tietoperustan laatiminen sekä lähestymistavan ja menetelmien valinta
5. kehittämishankkeen toteuttaminen ja julkaiseminen
6. kehittämisprosessin sekä lopputulosten analysointi ja arviointi. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2014, 23-24)

Kehittämistutkimuksen tekijä joutuu aina turvautumaan laadulliseen ja määrälliseen tutkimukseen ja niiden menetelmiin, koska kehittämistutkimuksella ei ole omia menetelmiään. Tutkimusongelman lähestymistavan valinnassa otetaan siis kantaa käytettävään tutkimusotteeseen eli tutkimuksen lähestymistapaan. Tutkimusote on eräänlainen tieteen filosofinen sateenvarjo, joka sisältää kullekin tutkimusotteelle tyypilliset tiedonkeruun, analysoinnin ja tulkinnan menetelmät. Tutkimusotteen valinta riippuu tutkimusongelmasta ja siitä, onko tutkimusongelmaa selittäviä teorioita olemassa eli onko tutkimusongelmaa tutkittu aikaisemmin. Lähestymistapojen perusjaottelu perustuu tutkimusotteisiin: laadulliseen (kvalitatiiviseen) ja määrälliseen (kvantitatiiviseen) tutkimukseen. Koska kehittämistehtävä on usein sekoitus molempia tutkimusotteita, tutkimuksen toteutuksessa on syytä erottaa eri lähestymistavat eli tutkimusstrategiat. (Kananen 2012, 25-26)

Suomalaisessa duaalimallisessa koulutusjärjestelmässä yliopistoissa tehdään lähtökohtaisesti perustutkimusta ja ammattikorkeakouluissa soveltavaa tutkimusta. Perustutkimus on eri tieteenalojen perusteiden järjestelmällistä tutkimista ja soveltava tutkimus on käytännöllistä hyötyä tavoittelevaa tutkimusta. (Vilka 2005, 11, 182). Soveltavan tutkimuksen lähestymistapoja ovat toimintatutkimus, tapaustutkimus ja konstruktivistinen tutkimus.

4.5.1 Toimintatutkimus

Toimintatutkimuksissa pyritään asiantilojen muutokseen. Näin ollen toimintatutkimuksen voidaan todeta alkavan siitä, mihin laadullinen ja määrällinen tutkimus loppuvat. Toimintatutkimuksen taustalla on se, että laadullinen ja määrällinen tutkimus ovat aina toteavia, eikä tutkimuksien tuloksia jalosteta pidemmälle. Toimintatutkimukseen kytkeytyy muutos tai kehittäminen ja niiden läpivieminen. Tutkijan haasteena toimintatutkimuksessa on nimenomaan muutoksen aikaansaaminen, joka edellyttää ilmiöön liittyvien kausaalisuhteiden eli syy-seuraussuhteiden ymmärtämistä ja niihin vaikuttamista interventioilla. Tutkijan pitää myös löytää keinot ongelman poistamiseen ja mittarit muutoksen toteamiseen. Toimintatutkimukseen kuuluu myös toimenpidesuosituksen testaaminen käytännössä intervention kautta, mikä on erona tapaustutkimukseen. (Kananen 2012, 37-38)

Toimintatutkimuksen yhteydessä puhutaan usein myös kehittämistutkimuksesta ja englanninkielisessä terminologiassa ne rinnastetaan toisiinsa, jolloin käytetään termiä ”action research”. Perusero näiden tutkimusmenetelmien välillä on tutkijan osallistumisessa kehittämiskohteen toimintaan. Toimintatutkimuksessa toiminta, tutkimus ja muutos toteutuvat samanaikaisesti ja toimintatutkimuksen oleellisia elementtejä ovat: muutos, yhteistoiminta, tutkimus ja tutkijan mukanaolo muutoksessa. Toimintatutkimus etenee vaiheittain seuraavien vaiheiden mukaisesti: suunnittelu, toiminta, arviointi ja seuranta. (Kananen 2012: 39-41)

Toimintatutkimus on luonteeltaan osallistavaa tutkimusta, jolla pyritään yhdessä ratkaisemaan käytännön ongelmia ja saamaan aikaan muutosta (muuttamaan todellisuutta), ja sen kohteena voi olla mikä tahansa ihmiselämään liittyvä ilmiö. Toimintatutkimuksessa ollaan kiinnostuneita siitä, miten asioiden pitäisi olla. Tutkimukseen osallistujat toimivat aktiivisina toimijoina, subjekteina, tutkimus- ja kehittämisprosessissa. Toimintatutkimus katsotaan yleensä laadulliseksi lähestymistavaksi, mutta siinä on mahdollista käyttää myös määrällisiä menetelmiä. Tyypillisiä tiedonkeruumenetelmiä ovat mm. kyselyt, ryhmäkeskustelut, aivoriihet, haastattelut ja havainnoinnit. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2014, 58-61)

4.5.2 Konstruktivistinen tutkimus

Konstruktivistinen (konstruktiiivinen) tutkimusote on case-tutkimuksen alametodi ja se on kehitetty liiketaloustieteen alueella. Konstruktiiivinen tutkimusote on innovatiivisia konstruktoita tuottava metodologia, jonka tavoitteena on ratkaista reaali maailman ongelmia ja tällä tavoin tuottamaan kontribuutioita sille tieteenalalle, jossa sitä sovelletaan. Tutkimusotteen ydinkäsite, konstruktio, on abstrakti käsite, jolla on loputon määrä mahdollisia toteutumia. Kaikki ihmisen luomat artefaktit, kuten mallit, diagrammit, suunnitelmat, organisaatiokenteet, kaupalliset tuotteet ja tietojärjestelmämallit, ovat konstruktoita. Konstruktoita ei löydetä, vaan ne luodaan (keksitään) tai kehitetään. Uudet konstruktiot itsessään kehittävät uutta todellisuutta. Tutkimusotteen ominaispiirteitä ovat tosielämän käytännön ongelmiin keskittyminen, innovatiivisen konstruktion tavoittelemineen, tutkijan ja muiden kehitystyöhön osallistuvien läheinen tiimityömäinen yhteistyö (tavoitteena kokemuksellinen oppiminen), tiivis kytkentä olemassa olevaan teoriaan sekä empiiristen löydösten reflektointi takaisin teoriaan. (Lukka 2001)

Konstruktivistisen tutkimuksen tavoitteena on siis ratkaista käytännön ongelma uudella ja teoreettisesti perustellulla ratkaisulla, joka tuo liiketoimintaan ja tiedeyhteisöön uutta tietoa. Konstruktion toimivuuden testaaminen ja tieteellisen annin osoittaminen on kuitenkin usein työlästä. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2014, 65-66).

4.5.3 Tapaustutkimus

Tapaustutkimus oli yleinen tutkimuksellinen lähestymistapa 1900-luvun alkupuolella, kun liikemiehet tukivat akateemista tutkimusta, jotta se ratkaisisi heidän omia yritystaloudellisia ongelmia. Esimerkiksi Harvard Business Schoolissa opettajat harjoittivat yrityskohtaista tapaustutkimusta, koska liiketoiminnassa tarvittiin sovellettavaa tietoa, eikä talouden teorioita eikä kvantitatiivisia menetelmiä vielä tunnettu. Tapaustutkimuksella on myös sotilaallinen tausta, sillä ainakin vuoden 1890 saakka sodista ja sotilaallisten tarpeiden näkökulmasta on tehty case-tutkimuksia. (Laitinen 2005, 11)

Tapaustutkimus eli case-tutkimus (case study) on tyypillinen liiketaloustieteissä käytetty tutkimusstrategia. Tapaustutkimus soveltuu hyvin myös kehittämistyön lähestymistavaksi, silloin kun tavoitteena on tuottaa kehittämissuhteita ja -ideoita. Tutkimuksen ytimessä on tutkimuksen kohde eli tapaus (case), joka voi olla esimerkiksi palvelu, tuote, toiminta tai prosessi. Tapaustutkimus tuottaa tietoa nykyajassa tapahtuvasta ilmiöstä sen todellisessa tilanteessa ja toimintaympäristössä. Tapaustutkimuksella pyritään ymmärtämään tutkimuksen kohteena olevaa tapausta kokonaisvaltaisesti, muodostamalla siitä syvälinen

ja yksityiskohtainen ymmärrys (vastaus kysymyksiin miten tai miksi?). Suppeasta kohdeesta haetaan siis paljon tietoa, sen sijaan että laajasta joukosta pyrittäisiin hankkimaan vähän tietoa. Tapaustutkimuksessa voidaan myös vertailla useaa tapausta ja se soveltuu kaikkeen tutkimukseen ja kehittämiseen, jossa itse kohde voidaan rajata kategorisesti (fyysinen yksikkö tai yksikköjen joukko tutkimuksen kohteena), funktionaalisesti (toiminnallinen kohde, prosessi tai tapahtumasarja tutkimuskohteena) tai situationaalisesti (tilanne tutkimuskohteena). (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2014, 52-53)

Tapaustutkimuksessa on piirteitä määrällisestä ja laadullisesta tutkimuksesta. Tutkimusaineistona toimivat erilaiset dokumentit, arkistot, haastattelut ja havainnot jne. Lähteitä ei ole rajattu vaan tapaustutkimuksessa hyödynnetään aina aineistotriangulaatiota eli useaa eri tietolähdettä. Toinen tapaustutkimuksen perusedellytys liittyy tulkinnan pohjana olevan aineiston dokumentaatioon: aineisto tulee esittää tutkimuksessa niin, että päättelyketju on myös muiden tarkistettavissa. Tällä parannetaan tutkimuksen uskottavuutta ja reliabiliteettia. Tapaustutkimuksen tarkoituksena ei ole tuottaa yleistettävää tietoa vaan jokainen tapaus ja siitä tehty tutkijan tulkinta on oikea. Tapaustutkimuksen tulkinnan voi rakentaa teorialähtöisesti (deduktio) tai aineistolähtöisesti (induktio). Induktiota käytettäessä tutkija kehittää tutkimusaineiston pohjalta teorian. Tapaustutkimuksen ongelmaksi muodostuu usein ulkoinen validiteetti eli yleistettävyyden puuttuminen. (Kananen 2012, 34-36)

Tapaustutkimuksessa oleellinen vaihe tutkimusta on saturaatiopisteen saavuttaminen. Tutkimusaineiston saturaatio- eli kylläntymispiste saavutetaan, kun aineiston peruslogiikka toistaa itseään, eikä lisääaineisto tuota tutkimusongelman kannalta mitään uutta tietoa. Saturaatiopisteen saavuttaminen määritetäänkin jo tutkimussuunnitelmassa, mutta lopullinen saturaatiopiste määritetään tutkimuksen aikana vertaillen tutkimusongelmaan. Tutkijan tulee kyetä perustelemaan missä asioissa ja millä ehdoin saturaatiopiste saavutettiin. (Vilka 2005, 127-128).

4.5.4 Laadullinen ja määrällinen tutkimus

Uusitalon mukaan tutkimusmenetelmä tulisi valita tutkittavan ilmiön perusteella. Ilmiö voi olla joko singulaarinen eli tietty yksilöitävissä oleva ilmiö tai tapahtuma tai tapahtumaketju, tai geneerinen eli usean ilmiön muodostamaan luokkaan perustuva. Kvantitatiivinen tutkimusote ei yleensä sovellu singulaaristen ilmiöiden tutkimiseen, koska ilmiöt eivät ole toistettavia. (Uusitalo 1998, 79-80)

Tutkimusotteen valinta riippuu myös tutkimusongelmasta ja siitä, onko tutkimusongelmaa selittäviä teorioita olemassa. Kehittämistutkimus on kuitenkin usein sekoitus laadullista ja

määrällistä tutkimusta, jolloin tutkimusstrategian mukaisesti voidaan hyödyntää useampaa tutkimusotetta. Tällöin valinta voidaan tehdä kehitettävän ilmiön, ongelman määrittelyn ja tavoitteiden asettamisen perusteella. Tutkimuksessa pyritään kuitenkin aina laadukkaaseen lopputulokseen, tiedeyhteisön ulkoisen kritiikin kestäväään tulokseen, jolloin tutkimusotteiden vastakkainasettelu ja arvottaminen on turhaa. Molemmille tutkimusotteille löytyy siis paikkansa. (Kananen 2012, 26, 30)

Määrällisen eli kvantitatiivisen tutkimuksen edellytyksenä on, että tutkittavasta ilmiöstä on olemassa teorioita tai malleja eli ilmiötä on tutkittu aikaisemmin laadullisin menetelmin. Määrällinen tutkimus perustuu deduktioon eli se etenee teoriasta käytäntöön. Määrällinen tutkimus perustuu selitettävästä ilmiöstä johdettuihin muuttujiin, joille tehdään matemaattisia ja tilastotieteellisiä laskuoperaatioita. Määrällinen tutkimus tuottaa siis eksaktia tietoa, jonka hyödyntäminen on sen kiistattomuuden ansiosta loogisempaa. (Kananen 2012, 30-31)

Kanasen mukaan laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus soveltuu parhaiten tilanteisiin, joissa:

- 1) ilmiöstä ei ole tietoa, teorioita tai tutkimusta
- 2) halutaan saada ilmiöstä syvälinen näkemys
- 3) luodaan uusia teorioita tai hypoteeseja
- 4) käytetään (metodistista) triangulaatiota eli ns. mixed methods -tutkimusstrategiaa
- 5) halutaan ilmiöstä kattava kuvaus

Laadullinen tutkimus tarkoittaakin mitä tahansa tutkimusta, jonka avulla pyritään löydöksiin ilman tilastollisia menetelmiä tai määrällisiä menetelmiä. Laadullisen tutkimuksen tarkoituksena on ilmiön kuvaaminen ja ymmärtäminen sanallisesti sekä mielekkään tulkinnan tuottaminen eli laadullisen tutkimuksen avulla pyritään kohteen syvälliseen ymmärtämiseen. (Kananen 2012, 29-30)

4.5.5 Laadullisen tutkimuksen ominaispiirteet

Laadullisen tutkimuksen yleisimmät aineistonkeruumenetelmät ovat haastattelu, kysely, havainnointi ja dokumentteihin perustuva tieto. Niitä voidaan käyttää tutkittavan ongelman ja tutkimusresurssien mukaan joko vaihtoehtoisesti, rinnan tai eri tavoin yhdisteltyinä. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 71)

Haastattelun ja kyselyn idea on hyvin yksinkertainen: kun haluamme tietää mitä ihminen ajattelee tai miksi hän toimii niin kuin toimii, kysymme sitä häneltä itseltään. Kysely tarkoittaa menettelytapaa, jossa tiedonantajat itse täyttävät heille esitetyn kysymyslomakkeen

joko valvotusti tai ilman valvontaa. Haastattelussa tarkoitetaan henkilökohtaista haastattelua, jossa haastattelija esittää suulliset kysymykset ja kirjaa tiedonantajan vastaukset muistiin. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 73)

Haastattelulla on kolme eri tyyppiä: lomake- teema- ja syvähaastattelu. Nämä eroavat toisistaan haastattelun pohjana olevan kyselyn ja tutkimuksen toteutuksen strukturoinnin suhteen. Lomakehaastattelu on ääripäässään täysin strukturoitu niin kysymysten kuin tutkimuksen toteutuksenkin osalta. Lomakehaastattelua ei yleensä käytetä laadullisessa tutkimuksessa, mutta sen avulla on mahdollista mm. tyyppitellä vastanneet henkilöt vastauksensa perusteella laadullisiin luokkiin. Teemahaastattelu on puolistrukturoitu haastattelu, joka on lähellä syvähaastattelua ja siinä edetään tiettyjen keskeisten etukäteen valittujen teemojen ja niihin liittyvien tarkentavien kysymysten varassa. Metodologisesti teemahaastattelussa korostetaan ihmisten tulkintaa asioista, heidän asioille antamia merkityksiä sekä merkityksien syntymistä vuorovaikutuksessa. Teemahaastattelussa pyritään löytämään merkityksellisiä vastauksia tutkimuksen tarkoituksen ja ongelman asetteluun tai tutkimustehtävän mukaisesti. Syvähaastattelu on täysin strukturoimaton haastattelu, jossa käytetään avoimia kysymyksiä. Vain keskustelun aiheena oleva ilmiö on määritelty. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 74-75)

Muita laadullisen tutkimuksen yleisiä tiedonkeruumenetelmiä ovat havainnointi ja dokumenttien käyttäminen tutkimusaineistona. Havainnoinnin muodot tutkimuksessa tiedonkeruumenetelmänä ovat: piilohavainnointi, havainnointi ilman osallistumista, osallistuva havainnointi ja osallistava havainnointi. Tutkimusaineistona käytettävä kirjallinen materiaali voidaan jakaa kahteen luokkaan: yksityisiin dokumentteihin ja joukkotiedotuksen tuotteisiin. Yksityisiä dokumentteja ovat mm. puheet, kirjeet, esseet, sopimukset ja päiväkirjat. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 81, 84)

Laadullisen tutkimuksen näytteen koko eli vastaus kysymykseen: kuinka paljon aineistoa tulisi kerätä, jotta tutkimus olisi tieteellistä, edustavaa ja yleistettävää. Käytännössä tiedonantajien määrän ratkaisevat monesti käytettävissä olevat tutkimusresssit, esimerkiksi aika ja raha. Opinnäytetyö on tekijänsä harjoitustyö, jolla osoitetaan oppineisuutta omalta alaltaan. Tällä perusteella aineiston kokoa ei voi pitää opinnäytteen merkittävimpänä kriteerinä. Sen sijaan ratkaisevaa on aineiston perusteella tehtyjen tulkintojen kestävyys ja syvyys. Yksi tapa ratkaista aineiston riittävyys, on tarkastella aineiston saturaatiota eli kylläntymistä. Saturaatiolla tarkoitetaan tilannetta, jossa aineisto alkaa toistamaan itseään ja uudet tiedonantajat eivät enää tuota tutkimusongelman kannalta enää merkittävää uutta tietoa. Tällöin tietty määrä aineistoa pystyy kuvaamaan sen teoreettisen peruskuvan, joka tutkimuskohteesta on mahdollista saada. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 85, 87)

Sisällönanalyysi on väljä teoreettinen kehys, joka voidaan liittää useisiin erilaisiin analyysikonaisuuksiin ja jota voidaan käyttää kaikissa laadullisen tutkimuksen perinteissä. Useimmat eri nimillä kulkevat laadulliset tutkimuksen menetelmät perustuvat tavalla tai toisella sisällönanalyysiin, kun sillä tarkoitetaan kirjoitettujen, kuultujen tai nähtyjen sisältöjen analyysiä. Laadullisen tutkimuksen analyysi tehdään seuraavasti:

1. Päätetään mikä aineistossa on kiinnostavaa
2. Käydään läpi aineisto ja erotetaan tai merkitään ne asiat, jotka sisältyvät kiinnostuksen kohteeseen
3. Kaikki muu jää pois tutkimuksesta
4. Merkityt asiat kerätään yhteen ja erilleen muusta aineistosta
5. Aineisto luokitellaan, teemoitetaan tai tyyditellään
6. Kirjoitetaan yhteenveto eli analyysi. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 91-92)

Kohdasta 2 käytetään metodikirjallisuudessa nimitystä aineiston litterointi tai koodaaminen ja se voi tapahtua kuten tutkija itse parhaaksi näkee. Koodimerkeillä on kuitenkin seuraavat 5 tehtävää:

1. Koodimerkit ovat aineistoon sisään kirjoitettuja muistiinpanoja
2. Koodimerkeillä jäsenellään sitä, mitä tutkijan mielestä aineistossa käsitellään
3. Koodimerkit toimivat tekstin kuvailun apuvälineinä
4. Koodimerkit toimivat aineiston jäsenyyksen testausvälineinä
5. Koodimerkit toimivat osoitteena eli niiden kautta voidaan etsiä ja tarkistaa tekstin eri kohtia. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 92-93)

4.5.6 Tutkimuksen työmenetelmät ja niiden valinta

Toimintatutkimus soveltuisi lähestymistavaksi kehittämistehtävääni, koska kehittämistehtävän taustalla oleva hanke tähtäsi kohdeyrityksen prosessien muutokseen. Näen kuitenkin lähestymistavan haasteena sen, että se edellyttää muutoksen mittaamista. Tutkimusongelman osalta tämä olisi mahdollista esimerkiksi mittaamalla suunnitteluun käytettävää työmäärää ennen ja jälkeen muutoksen tai jopa viedä mittaus organisaation taloudellisen tuloksen tasolle tai taloudellisten suunnitelmien tarkkuuden tasolle. Taloudellisten vaikutusten mittaamisessa merkittävä haaste olisi kuitenkin tutkittavan muutoksen ulkopuolisten vaikutustekijöiden eliminointi muuttuvassa toimintaympäristössä. En siis näe toimintatutkimusta mielekkäänä lähestymistapana pääosin muutoksen mittaamiseen liittyvän haasteen takia. Lisäksi uskon, että tapaustutkimuksella tutkimuksen tuottama tieto on kohdeorganisaatioille hyödyllisempää. Ensisijainen mielenkiinnon kohteeni ei siis liity taloussuunnittelun prosessien ja sen aiheuttamien vaikutusten kausaalisuhteiden ymmärtämiseen.

Myös konstruktivistinen tutkimusote soveltuisi aiheen tutkimiseen, mutta pidän konstruktion, uuden suunnittelun laskentamallin, yhdistämistä olemassa olevaan teoriaan haasteellisena. Osittain ongelmana on ajuripohjaisen suunnittelun teoriapohjan kapeus. Il-

miönä kyse on ammatillisesta tietoperustasta, jossa ”objektiivinen” tarkastelutapa, viitekehys tai katsantokanta nousee usein ammatillisista käytännöistä, silloin kun ammattialalla ei ole tieteellistä koulusta tai koulutus on niin nuorta, että perustutkimusta on tehty vähän (Vilka 2005, 24). Lisäksi konstruktivistisen tutkimuksen kautta toteutettuna tutkimuksen pääpaino olisi luotavassa suunnittelumallissa, jota en kuitenkaan pidä tutkimuksen hyödyntämisen kannalta parhaana vaihtoehtona.

Sovellan kehittämistehtäväni tutkimusstrategiana tapaus- eli case-tutkimusta. Ensisijainen peruste tutkimusotteen valinnalle on halu saada mahdollisimman paljon tietoa kohdeyrityksessä toteutetusta kehityshankkeesta taloussuunnittelun prosessien osalta. Tällöin tutkimuskohdetta tarkastellaan sen todellisessa tilanteessa ja toimintaympäristössä ja suppeasta tutkimuskohteesta halutaan hankkia syvälinen ymmärrys. Tutkimuksen tulkinta on rakennettu hyvin aineistolähtöisesti (induktio), koska tutkimuksen taustalla toteutettu kehittämishanke ei perustu tiukasti määriteltyyn teoriapohjaan vaan taloussuunnittelun viitekehys on muodostettu organisaation tarpeiden pohjalta ja kehittämistä on viety eteenpäin pitkälti projektiryhmän osaamisen varassa.

Koska kehittämishankkeeseen osallistuu kohdeyrityksessä pääosin talousorganisaatioon kuuluvia henkilöitä ja hanke viedään läpi hyvin talousvetoisesti, ei kvantitatiivista tutkimusta nähdä mielekkäänä tutkimusmenetelmänä, koska vastaajien perusjoukko olisi hyvin pieni. Sen sijaan tutkimuksen alku- ja lopputilanteen mittaus tehdään laadullisilla menetelmillä. Tutkimusaineiston riittävyttä arvioidaan etukäteen asetetun ja tutkimuksen aikana tarkentuvan saturaatiopisteen kautta.

Tutkimuksen alkutilanne kartoitetaan kehittämistyön aikana tehdyn dokumentaation kautta, jonka osalta hyödynnetään palaverien muistioita, yhteenvetoja, esitysmateriaaleja, hankkeen projektisuunnitelman eri versioita sekä muuta tutkijan tuottamaa tai käyttämää materiaalia. Osittain dokumentaatio ulottuu ajalle ennen varsinaisen hankkeen toteutusvaihetta ja osittain hankkeen ajalle. Tavoitteena alkutilanteen kartoituksessa on määrittää mitä muutosta taloussuunnittelun kehittämisellä haettiin ja mitkä ovat muutoksen osalta tunnistettavissa olevat mittauksen kohteet?

Tutkimuksen toisen vaiheen eli lopputilanteen tutkimus tehdään teemahaastatteluina, joihin osallistuvat kohdeyrityksen talousorganisaation hankkeessa mukana olleet henkilöt. Pääasiassa haastateltavat toimivat business controllerin ja talousjohdon tehtävissä. Teemahaastatteluiden vastauksien analysoinnin kautta haetaan vastauksia tutkimuskysymyksiin sekä kartoitetaan jatkokehitysjatoksia.

5 Projektin tulokset

Tässä osiossa käsitellään tutkimuksen tulokset, joissa kuvataan myös kohdeorganisaatiossa käyttöön otettu taloussuunnittelun kokonaisuus. Kuvauksen avulla kehittämistyön tuottamaa lopputulosta voidaan ymmärtää varsinaisten tutkimustulosten eli käyttäjien loppuhaastatteluiden perusteella tehtyjen havaintojen näkökulmasta. Tutkimuksen tulokset esitetään neljässä osassa:

- kappaleessa 5.1.1 kuvataan projektin seurauksena kohdeorganisaatiossa käyttöön otettu taloussuunnittelun kokonaisuus pääpiirteittäin
- kappaleessa 5.1.2 arvioidaan kehittämistyön tavoitteiden toteutumista haastatteluiden havaintojen perusteella
- kappaleessa 5.1.3 arvioidaan ajuripohjaista suunnittelua menetelmän näkökulmasta haastatteluiden havaintojen perusteella
- kappaleessa 5.1.4 käydään läpi haastatteluissa esiin nousseita ajatuksia liittyen taloussuunnittelun parhaisiin käytäntöihin ja kohdeorganisaation taloussuunnittelun jatkokehitykseen.

Kehittämistyön loppuarviointia varten pidettiin touko-kesäkuussa 2019 teemahaastattelut kahdeksalle kohdeorganisaation työntekijälle. Haastatteluiden runkona käytetty haastattelulomake on esitetty liitteessä 2. Haastattelun sisältö jakautui kolmeen pääalueeseen, joiden tarkoituksena oli kerätä tietoa pääalueiden sisällä tarkennettujen kysymysten avulla. Tavoitteiden toteutuminen -osiossa kysymysten avulla pyrittiin selvittämään, kuinka hyvin projektille ennakkoon asetetut tavoitteet toteutuivat? Suunnittelumenetelmä -osiossa kysymysten avulla pyrittiin selvittämään, miten ajuripohjainen suunnittelumalli toimii kohdeorganisaation taloussuunnittelun välineenä ja kuinka se sopii kohdeorganisaation johtamismalliin? Parhaat käytännöt ja jatkokehitys -osiossa kysymysten avulla pyrittiin selvittämään, mitkä ovat taloussuunnittelun tehtävät organisaation talousohjauksessa, tunnistaivatko haastateltavat taloussuunnittelun alalta parhaita käytänteitä, jotka voisi ottaa käyttöön kohdeorganisaatiossa ja miten taloussuunnittelu tulee kehittymään seuraavan 5 vuoden aikana?

Teemahaastattelut äänitettiin ja tulokset analysoitiin litteroitujen haastattelujen pohjalta niin, että haastateltujen kommentit kohdistettiin vastausta eniten kuvaavan kysymyksen kohdalle, vaikka haastattelu ei olisikaan ajallisesti edennyt samassa kronologisessa järjestyksessä.

Tutkimuksen saturaatiopiste saavutettiin odotetusti siinä kohden, kun ennakkoon määritellyt haastattelut oli pidetty. Ensisijaisena käyttäjäryhmänä haastateltiin kaikki käytettävissä olevat business controller -roolissa työskentelevät henkilöt sekä haastatteluiden aikaan jo uusiin rooleihin siirtyneet aikaisemmin liiketoiminta-alueiden controllerin rooleissa työskennelleet henkilöt. Lisäksi haastatteluihin osallistuivat sisäisen laskennan controller, projektin

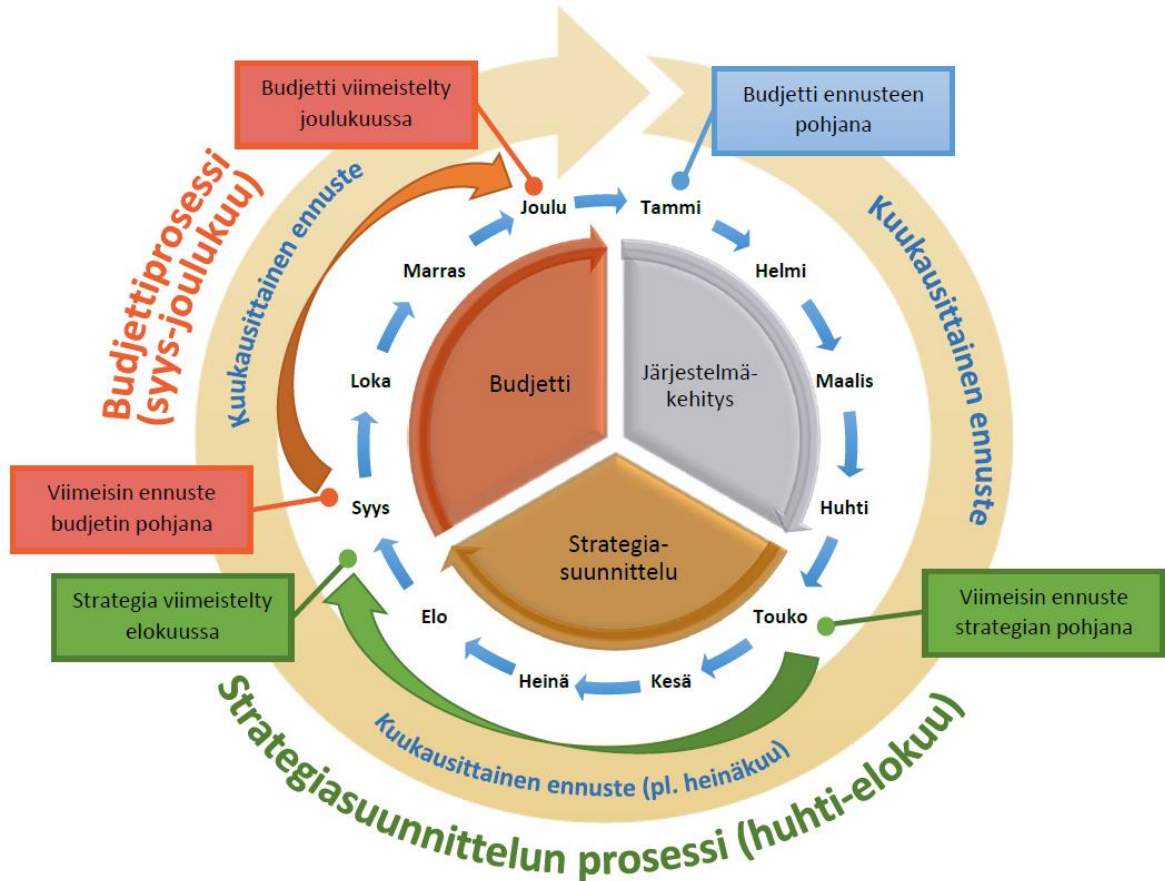
aikaan talouden palvelukeskuksen johtajana työskennellyt henkilö, konsernin talousjohtaja sekä vähittäiskaupan huollon ketjuohjauksesta vastaava huoltojohtaja. Haastateltavien henkilöiden ennakkovalinta oli rajattu tiukasti talouden organisaatioon, koska suunnitteluprosesseista vain budjetin tekemiseen osallistui tutkimuksen aikana liiketoiminnan edustajia. Kaikki muut taloussuunnitteluprosessit toteutettiin suunnittelujärjestelmän näkökulmasta talouden ohjaamina prosesseina, joihin liiketoiminta ei osallistunut järjestelmässä. Liiketoiminnan näkemystä haettiin mukaan huoltojohtajan kautta, koska haastateltava henkilö pystyi arvioimaan myös ennusteeseen ja strategiasuunnitteluun liittyviä kysymyksiä oman toimenkuvansa puolesta. Saturaatiopiste saavutettiin edellä mainittujen henkilöiden haastatteluiden kautta, kun kasassa oli monitasoinen ja laajasti tutkimusongelmaa käsittelevä aineisto, eikä kohdeorganisaatiosta tunnistettu muita henkilöitä, jotka pystyisivät vastaamaan haastattelun kaikkiin kysymyksiin toimenkuvansa puitteissa.

5.1.1 Järjestelmän käyttöönotto

Projektin tuloksena kohdeyrityksessä otettiin käyttöön kytketty ajuripohjainen suunnittelu-malli kaikkiin taloussuunnitteluprosesseihin. Toteutus tehtiin IBM Planning Analytics -järjestelmällä, joka on pilvipohjainen taloussuunnittelun ja -raportoinnin väline. Suunnittelu-mallit on toteutettu käyttäen IBM:n TM1-kuutioteknologiaa, joka sisältää monipuoliset sisäänrakennetut perusominaisuudet tietojen käsittelemiseen eri tasoilla järjestelmän sisältämien dimensioiden puitteissa.

Yhdessä taloussuunnitteluprosessit muodostavat kuvassa 21 esitetyn jatkuvan suunnittelun kehän, jossa eri prosessit rullaavat eteenpäin muodostaen seuraavan suunnitteluprosessin pohjatiedon: joulukuussa valmistuva budjetti muodostaa pohjan seuraavan kalenterivuoden ennusteelle. Tammikuussa ennuste on budjetin mukainen ja siihen tehdään ensimmäinen päivitys helmikuun toteuman valmistuessa. Ennustetta päivitetään kuukausittain, pl. heinäkuu. Toukokuussa käynnistyvä strategiasuunnittelu käyttää pohjanaan viimeisintä huhtikuun toteumatiedot sisältävää ennustetta (ns. 4+8 ennuste). Strategiaprosessi etenee kahden suunnittelukierroksen kautta ja se käsitellään elokuun lopun hallituksen kokouksessa. Strategiasuunnittelun lopputuloksia ei käsitellä suoraan järjestelmäpohjaisesti budjetin pohjana, koska strategiaa tehdään karkeammalla tasolla niin ajan kuin organisatorisen tarkkuuden osalta. Strategia asettaa budjettiin kuitenkin taloudelliset tavoite-tasot seuraavan kalenterivuoden osalta. Syyskuussa käynnistyvä budjetointiprosessi hyödyntää pohjanaan viimeisintä ennustetta (ns. 8+4 ennuste). Budjettiprosessi etenee kahden suunnittelukierroksen kautta ja se valmistuu liiketoimintojen osalta marraskuussa ja lopullinen budjetti käsitellään hallituksen joulukuun kokouksessa.

Kytkeyty ajuripohjainen suunnittelu



Kuva 21. Kohdeorganisaation taloussuunnittelun jatkuvan suunnittelun kehä.

Suunnittelumallin muodostamisen kannalta merkittävin työvaihe oli ajuripohjaisten suunnittelumallien määrittäminen, joka tehtiin 2-4/2016 pidetyissä työpajoissa. Projektin analysointivaiheessa oli jo hahmoteltu karkean tason suunnittelumalleja ja järjestelmän suunnittelukokonaisuuden arkkitehtuuria. Tällä perusteella päädyttiin ratkaisuun, jossa myynnin ajuripohjaiset suunnittelumallit kattavat suunnittelun liikevaihdosta myyntikatteeseen. Lisäksi toteutukseen kuuluivat ns. yhteiset osa-alueet, joissa tehdään henkilöstösuunnittelu kuukausipalkkaisten henkilöiden osalta, muiden kiinteiden kulujen suunnittelu, operatiivisen pääoman suunnittelu (sisältäen varastot, myynti- ja siirtosaamiset sekä osto- ja siirtovelat) sekä operatiivisen pääoman erillisenä mallina käyttöomaisuuden ja poistojen suunnittelu.

Myynnin suunnittelumallit toteutettiin kohdeorganisaation liiketoiminnan tarpeiden pohjalta jaoteltuina seuraaviin kokonaisuuksiin: maahantuonnin automyynti- ja huoltotoiminnot sekä vähittäiskaupan automyynti- ja huoltotoiminnot. Maahantuonnin ja vähittäiskaupan välille pyrittiin alustavissa määrittelyissä löytämään mahdollisimman automatisoitu yhteys, jossa suunnittelun koko ketju kulkee kohdeorganisaation maahantuonnista vähittäiskaup-

paan mahdollisimman automatisoidusti, mutta lopullisessa toteutuksessa yhteyksiä muutettiin staattisiksi lisätiedoiksi. Käytännön tekemisessä ei siis haluttu hyödyntää koko arvoketjun läpi kulkevaa simulointia vaan tietojen hallittavuus sekä tavoitetason muuttumattomuus liiketoimintayksikön tasolla nähtiin tärkeämpänä tekijänä. Myynnin suunnittelumalleissa on käytössä sama peruslogiikka, jota räätälöitiin liiketoimintayksikön tarpeiden mukaan.

Automyynnissä sekä maahantuonnin että vähittäiskaupan suunnittelu perustuu pääosin myytävien autojen volyymiin, keskihintaan, alennuksiin, hyvityksiin ja merkki-/mallisarjakohtaiseen kateprosenttiin. Lisäksi ns. bruttokatteen päälle suunnitellaan muut muuttuvat kustannukset, joiden kautta päästään myyntikatteeseen. Automyynnin suunnittelumalleissa eriytettiin henkilöautojen ja hyötyajoneuvojen (= paketti-, kuorma- ja linja-autot) suunnittelut omiksi laskentamalleikseen, koska määrittelyissä todettiin tarkkuustasojen ja laskentalogiikan vaatimusten olevan erilaiset eri liiketoiminta-alueilla. Esimerkki henkilöautojen maahantuonnin automyynnin bruttokatteen suunnittelunäkymästä on esitetty liitteessä 3.

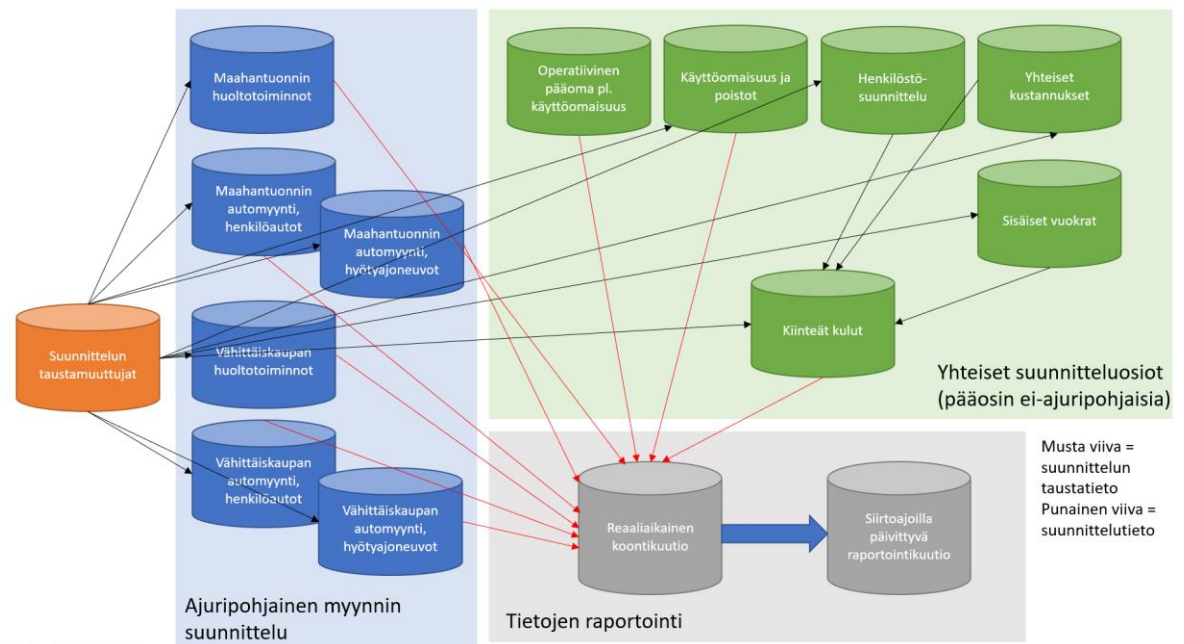
Maahantuonnin huollossa suunnittelu perustuu maahantuonnissa merkkikohtaiseen autokantaan suhteutettavaan myyntiin per yksikkö, maksettaviin hyvityksiin ja varaosien katteeseen sekä palvelutuotteiden (huolenpitosopimus) merkkikohtaiseen autokantaan suhteutettavaan myyntiin per yksikkö sekä kateprosenttiin. Lisäksi ns. bruttokatteen päälle suunnitellaan muut muuttuvat kustannukset, joiden kautta päästään myyntikatteeseen.

Vähittäiskaupan huollossa suunnittelu perustuu lähtökohtaisesti korjaamoresurssien suunnitteluun sekä korjaamon käyttöasteeseen ja työn tehokkuuteen (eli kokonaistuottavuuteen), josta johdetaan liikevaihto ja työn kustannukset tuntipohjaisen laskennan kautta. Työmyynnin kautta määritellään kertoimella korjaamon varaosamynti ja niiden katetaso sekä erikseen toimipisteiden suoraan asiakkaille myymät varaosat. Lisäksi ns. bruttokatteen päälle suunnitellaan muut muuttuvat kustannukset, joiden kautta päästään myyntikatteeseen. Esimerkki vähittäiskaupan huollon resurssisuunnittelun suunnittelunäkymästä on esitetty liitteessä 4.

Yhteiset suunnitteluosiot on pilkottu useampaan osaan (henkilöstön, kiinteiden kulujen, operatiivisen pääoman ja käyttöomaisuuden suunnittelu) ja ne toimivat kaikissa liiketoiminnoissa samalla tavalla. Henkilöstösuunnittelussa kuukausipalkkaisten henkilöiden suunnittelu tapahtuu omassa suunnittelumallissaan henkilömäärien, henkilöstön työrooliin perustuvan keskipalkan ja suunnittelun taustamuuttujien kautta. Tuntipalkkaiset henkilöt

eli mekaanikot käsitellään vähittäiskaupan huollon resurssisuunnittelun kautta. Muut kiinteät kulut kuin henkilöstökulut, vuokrat ja ns. yhteiset kustannukset käsitellään oman suunnittelukuution kautta, jossa ei ole ajuripohjaista laskentaa vaan suunnittelu perustuu valuuttamääräisten tietojen käsittelyyn pohjalukuihin perustuen. Esimerkki kiinteiden kulojen suunnittelunäkymästä ennusteessa on esitetty liitteessä 5. Konsernin sisäiset vuokrat käsitellään suunnittelussa keskitetysti sisäisen laskennan toimesta. Ulkoiset vuokrat käsitellään kuten muut kiinteät kulut suunnittelun pohjalukuihin ja keskitettyyn budjettiohjeeseen perustuen. Yhteiset kustannukset ovat eri tasoisia hallinnon ja tukipalveluiden kustannuksia, jotka kohdistetaan suunnittelussa määriteltyjen jakoperusteiden mukaisesti liiketoiminnalle. Sisäinen laskenta koostaa hallinnollisten yksiköiden tiedot ja hallinnoi yhteisten kustannusten jakoperusteita osana suunnitteluprosesseja. Operatiivisen pääoman suunnittelu toteutettiin varastojen osalta ajuriperusteisesti varaston kiertoaikaan perustuen ja muut osion operatiivisen pääoman erät valuuttamääräisinä ilman ajuriperustetta. Käyttöomaisuuden ja poistojen suunnittelu toteutettiin olemassa olevaan käyttöomaisuuteen pohjautuvana laskentamallina, johon lisätään suunnittelukauden investoinnit kohteittain. Laskentamalli ei siis ole ajuripohjainen.

Suunnittelun kokonaisarkkitehtuuri edellä mainittujen kokonaisuuksien osalta on esitetty kuvassa 22. Kuvan yksinkertaistamiseksi joitakin teknisiä yksityiskohtia on jätetty kuvasta pois ja näiden hallinnointi suunnittelun taustatietoina tapahtuu järjestelmän pääkäyttäjän eli taloussuunnittelun controllerin toimesta. Suunnitteluosioden tuottamat suunnittelutiedot koostaan reaaliaikaisesti päivittyvään koontikuution, jossa on käytössä yksinkertaistettu tuloslaskelmarakenne. Koontikuution tietoja voidaan käyttää myös suunnitteluosioden näkymissä, jolloin ajurimuutosten vaikutukset tuloslaskelmaan nähdään reaaliaikaisesti. Reaaliaikaisesta koontikuutiosta tiedot siirretään erillisillä siirtoajoilla varsinaiseen raportointikuutioon, jossa on käytössä kohdeorganisaation standardin mukaiset talousraportit tietojen tarkasteluun.



Kuva 22. Taloussuunnittelun kokonaisarkkitehtuuri yksinkertaistettuna havainnekuvana.

Suunnitteluprosessit käynnistyvät budjetin ja strategiasuunnittelun osalta laskentamallin alustuksella, jolla suunnittelumalliin tuodaan viimeisimmät ennusteen mukaiset ajuri- ja valuuttamääräiset tiedot sekä suunnittelun taustamuuttujiksi määritellyt tiedot. Taustamuuttujien kautta voidaan hallinnoida esimerkiksi palkankorotuksia ja markkinaoletuksia keskitetysti. Ajuritietojen valmistelu tapahtuu osittain sisäisen laskennan toimesta, eikä kaikkia ajuritietoja pystytä tuottamaan keskitetyn tietovaraston sisällä vaan ne valmistellaan erillään automatisoidusta tietovirrasta ja ladataan tietovarastoon manuaalisesti.

Ennusteen tekeminen aloitetaan uuden kalenterivuoden osalta kopioimalla budjetti ennusteen pohjaksi. Kun uusia toteumakuukausia valmistuu, korvataan ennustekuukauden tieto toteumatiedolla sekä ajureiden että valuuttamääräisten tietojen osalta. Toteuman osalta ei kuitenkaan saada kaikkia suunnittelussa käytettäviä ajuritietoja laskettua, joten seurannan kannalta oleellinen vertailutieto puuttuu joidenkin ajureiden osalta ennusteesta. Ennusteen päivityksessä tilikauden ennustekuukausien tiedot päivitetään vastaamaan liiketoiminnan näkemystä loppuvuoden taloudellisesta kehityksestä.

Kehittämisen lähtökohtana oli, että suunnittelumallit toimivat samalla tavalla kaikille suunnitteluprosesseille (ennuste, budjetti, strategia). Käytännön testaus kuitenkin osoitti, että ensimmäisenä toteutettu budjetoinnin laskentamalli vaatii muutoksia laskentalogiikkaan, jotta se soveltuu ennusteen ja strategiasuunnittelun tekemiseen. Järjestelmässä muutoksia pystyi kuitenkin tekemään suunnitteluun ns. versiokohtaisesti eli budjetti-versiossa

pystyy käyttämään eri laskentakaavaa kuin strategia-versiossa. Ennusteen osalta muutostarpeet olivat pieniä, mutta strategiasuunnittelussa siirtyminen ylätasolta ohjattavien ajureiden ja koko vuoden aikaulottuvuuden käyttämiseen oli teknisesti haasteellista ja erittäin työlästä. Pääosin tämä aiheutui budjettiin toteutetun ajuripohjaisen mallin moniulotteisuudesta eri laskentadimensioiden osalta, jolloin suunnittelutietojen muuttaminen ylätasolta, erityisesti prosenttimuotoisten tietojen osalta, vaati laskentalogiikan uudelleenmäärittelyä. Havainto prosenttimääraisten ajureiden osalta on merkittävä: niiden käyttöä tulisi tarkastella ajuripohjaisessa mallissa erittäin kriittisesti, varsinkin jos ajurisuunnittelussa hyödynnetään suurta määrää laskentadimensioita. Tämä johtuu siitä, että prosenttitietoa ei voi syöttää suoraan laskentadimensioiden ylätasolle ilman että jako alemmille tasoille saattaa tuottaa ennalta arvaamattomia lopputuloksia tai se ei yleensä ole mahdollista tietyn tyyppisissä kuutiorakenteissa. Kohdeorganisaatiossa purettiin heti ensimmäisen budjetoinnin jälkeen joitakin prosenttimääraisiä ajuritietoja pois laskentamallista niiden hallintoihin liittyvän työläyden takia.

Järjestelmäkokonaisuuden käyttäjiä ovat kohdeorganisaation controllerit ja muut talousorganisaation henkilöt. Sisäisen laskennan controllerit toimivat järjestelmän pääkäyttäjinä ja vastaavat sen ylläpidosta ja kehittämisestä. Liiketoiminta ei osallistu suunnitteluun muuten kuin vähittäiskaupan huoltotoimintojen budjetoinnissa, jota varten pilvipohjaiseen järjestelmään hankitaan n. 40-50 kappaletta määräaikaista 3 kuukauden lisenssejä. Vakituksia käyttäjiä järjestelmällä on n. 30 kappaletta sisältäen pääkäyttäjät ja ulkopuolisen konsulttiyrityksen kehityslisenssit, mikä on merkittävästi vähemmän kuin aikaisemmassa SAP-pohjaisessa järjestelmässä, jossa vakituksia käyttäjiä oli n. 120. Liiketoiminnan käyttäjille tarjotaan kaikki toteuma-, ennuste- ja budjettitieto käyttöön rinnakkaisen QlikView-pohjaisen talousraportointisovelluksen kautta. QlikView on kohdeorganisaatiossa laajasti käytössä myös liiketoimintatiedon (Business Intelligence) seurannassa ja raportoinnissa, joten valtaosalla taloussuunnitteluun osallistuvista käyttäjistä oli jo projektin alkaessa lisenssi järjestelmään. Tämä mahdollisti talousraportoinnin jakelun rinnakkaisen sovelluksen kautta. Uuden talousohjausjärjestelmän käyttäjäroolien muutoksella projekti saatiin siis vietyä läpi huomattavasti alhaisemmalla kustannuksella kuin jos kaikki yli 100 käyttäjä olisi otettu järjestelmään mukaan. Vähittäiskaupan huoltotoimintojen budjetoinnin osalta haluttiin kuitenkin varmistaa liiketoiminnan sitoutuminen budjetin tavoitteisiin osallistamalla kaikki korjaamoiden esimiehet eli huoltopäälliköt budjetin tekemiseen. Vähittäiskaupan automyyntien osalta tavoitetasojen kommunikointi on suoraviivaisempaa automyyntien tavoitekappaleiden yksiselitteisyyden ansiosta ja maahantuontitoiminnoissa tulosvastuullisten johtajien pienemmän määrän ansiosta. Maahantuontien osalta suunnittelun lopputulos tuotetaan siis yhdessä sovittavien ajuritietojen mukaisesti, mutta varsinaisen budjetointityö tehdään controlling-organisaation toimesta.

Kehitysprojektin aikana huomattiin, että ajuripohjaisia suunnittelumalleja ei saada käyttöön kaikille liiketoiminta-alueille ja -yksiköille. Ulkomaiden yksiköiden (Ruotsi ja Baltia) osalta haasteeksi osoittautui operatiivisten ajuritietojen koostaminen keskitettyyn tietovarastoon, jota ei oltu tehty kattavasti aikaisemmin. Tämän toteuttaminen siirtyi projektissa jatkokehitykseen ja ulkomaiden budjetointiin kehitettiin väliaikaiset korvaavat mallit. Lisäksi ajoneuvo- ja varaosalogistiikkaan sekä rent- eli autonvuokraus -liiketoimintaan suunnitellut ajuripohjaiset suunnittelumallit jätettiin projektin aikana toteuttamatta. Logistiikan ajuripohjainen malli jätettiin odottamaan liiketoiminnan ERP-järjestelmän uudistusta ja rent-liiketoiminnassa ei nähty taloudellisesti mielekkäänä jatkaa budjetointiä uudessa järjestelmässä aikaisemman mukaisella laajuudella liiketoiminnan kustannuskantokyky, lisenssi- ja kehityskustannusten osalta, huomioiden. Erillisen suunnittelumallin sijaan budjetointi toteutettiin Excel-pohjaisena erillisen latausrutiinin kautta, jolla liiketoiminnan tuottamat tiedot saatiin mukaan budjettiin. Edellä mainitut poikkeukset, jotka ratkaistiin myös ennuste- ja strategiasuunnittelun osalta ajuripohjaisesta suunnittelusta poiketen, olivat projektin aikataulun näkökulmasta haasteellisia tekijöitä. Liiketoiminnoille räätälöitävien ei-ajuripohjaisten suunnittelumallien kehittämisestä aiheutui suuri määrä lisätyötä, johon ei oltu varauduttu riittävästi projektin resursoinnissa.

Budjetoinnin kokonaisuuden toteutus ei edennyt tavoiteaikataulussa mm. järjestelmässä ilmenneiden teknisten ongelmien ja samanaikaisen kehittämisen suuren määrän takia. Tästä johtuen ensimmäinen budjetointikierron syksyllä 2016 tehtiin osittain keskeneräisellä toteutuksella, jonka aikana korjattiin vielä monia suunnittelun sisältöön liittyviä ongelmia. Haasteista huolimatta budjetti valmistui prosessin aikataulun puitteissa. Sama toistui ennustemallin lanseerauksessa vuoden 2017 alussa, joka viivästyi suunnitellusta aikataulusta kaksi kuukautta. Suurin viivästys taloussuunnittelun prosessien osalta koettiin strategiasuunnittelun osalta, kun kevään 2017 kehitystyö ei edennyt suunnitellusti, koska strategiasuunnittelun vaatimien muutosten tekeminen osoittautui arvioitua työläämmäksi. Tästä johtuen uuden suunnittelumallin käyttöönottoa lykättiin vuodelle eteenpäin ja ensimmäinen strategiasuunnittelu tehtiin uudessa järjestelmässä vasta keväällä 2018.

Taloussuunnittelun näkökulmasta projektin viivästyminen aiheutui mm. seuraavista, osittain myös TOJ 2.0 -hankkeen muihin alaprojekteihin / projektikokonaisuuteen liittyvistä, haasteista:

- Uuden järjestelmän käyttöönottoon ei varattu riittävästi resursseja avainrooleihin, jolloin mm. keskitetyn tietovaraston keskeneräisyys, laskentaperiaatteiden määrittelyn hidastuminen ja järjestelmän käyttöönottoon liittyvien haasteiden ratkaiseminen muodostivat pullonkauloja etenemiseen. Haasteet näissä alkuvaiheiden toteutuksissa viivästyttivät myöhempien vaiheiden toteutusta.

- Ajuripohjaisten suunnittelumallien määrittelytyötä ei viety riittävän tarkalle tasolle, jolloin useita mallin toimintaan liittyviä päätöksiä jouduttiin tekemään lennossa toteutus- ja testausvaiheessa.
- Toteutukseen käytetty pilvipohjainen järjestelmäkokonaisuus, IBM Planning Analytics, oli projektin alkaessa juuri lanseerattu tuote ja se otettiin kohdeorganisaatiossa käyttöön ensimmäisten organisaatioiden joukossa Euroopassa. Järjestelmässä oli projektin alkuvaiheessa, erityisesti kevään ja kesän 2017 aikana, merkittäviä teknisiä puutteita, joiden korjaaminen oli pilvipohjaisen palvelun tuottaneen toimijan (IBM) varassa. Puutteiden kommunikointi ja korjaustoimenpiteiden odottaminen aiheuttivat merkittävän määrän lisätyötä kohdeorganisaatiossa, mm. lykkääntyneen ja moninkertaisen testauksen muodossa.
- Ajuripohjaisen suunnittelun ulkopuolelle jääneiden liiketoimintayksiköiden suunnitteluprosessien toteuttamiseen käytettiin merkittävä määrä lisätyötä, jolloin samaan tarkoitukseen luotiin useampi suunnitteluratkaisu.
- Projektin toimittajan (paikallinen kumppaniyritys) sekä kohdeorganisaation välillä esiintyi koko projektin ajan erimielisyyksiä projektiin kuuluvasta sisällöstä ja työvaiheista huolimatta erittäin kattavasta ja yksityiskohtaisesta tarjouspyyntödokumentaatiosta. Työmäärä ylitti merkittävästi toimittajan tekemän arvion, mikä hidasti projektin loppuvaiheiden viimeistelyä ja johti hankkeen valmistuttua kumppanin vaihtamiseen.
- Suunnittelun ja raportoinnin kokonaisarkkitehtuurin osalta tehtiin kriittisiä suunnitteluvirheitä johtuen pääosin siitä, että toteutuksessa lähdettiin liikkeelle budjetoinnilla ilman riittävää suunnitelmaa kokonaisuuden vaatimuksista. Virheiden korjaaminen aiheutti lisätyötä hankkeen useassa eri vaiheessa.
- Hankkeen kokonaistyömäärä aliarvioitiin myös kohdeorganisaatiossa erityisesti määrittelyä vaativien yksityiskohtien ja testauksen vaatiman työmäärän osalta. Raskas projekti ja pitkään jatkuneet haasteet söivät talousorganisaation uskoa järjestelmään, eikä alkuvaiheen innostuneisuutta saatu ylläpidettyä enää projektin viimeisissä vaiheissa.
- Toteutuksessa tehtiin kokonaisarkkitehtuurin kannalta päätös rakentaa pilvijärjestelmää varten yksi ylimääräinen tietovarasto, jota hyödynnettiin pilvijärjestelmän tietolähteenä. Päätös tehtiin ICT-vetoisesti tietoturvallisuuden näkökulmasta. Tästä seurasi lukuisia ongelmia perustietojen hallinnoinnissa, koska järjestelmässä käytettävien tietojen oikeellisuus tuli varmistaa kahdessa eri tietovarastossa.

5.1.2 Kehittämistyön tavoitteiden toteutuminen

Haastattelun 1. osio kartoitti projektille asetettujen tavoitteiden toteutumista. Tulokset esitetään kysymyksittäin ja mukaan on nostettu joitakin yksittäisiä suoria lainauksia haastatteluista.

Kysymys 1.

Kysymyksessä kartoitettiin, tukeeko Vehon uusi suunnittelumalli talousohjauksen tavoitteita liiketoiminta- ja strategialähtöisesti?

”Liiketoimintalähtöisesti ehdottomasti tukee, koska pakottaa suunnittelemaan esimerkiksi resursseja tulevalle vuodelle. Tasojen tarkkuudessa tehtiin oikea valinta. Strategialähtöisyydessä ei onnistuttu. Mallin heikkous on se, että se kuvaa nykyistä toimintaa ja nykyisiä ansaintamalleja. Lisäksi strategian ajurimallissa oli teknisiä haasteita.”

Haastatteluiden perusteella liiketoimintalähtöisyys toteutui pääsääntöisesti hyvin ja suurin osa vastaajista totesi ajuripohjaisen suunnittelumallin parantaneen suunnittelun läpinäkyvyyttä, tavoitteiden asettamista ja kyvykkyyttä ohjata liiketoimintaa suunnittelun sisältämien ajuritietojen kautta. Lisäksi suunnittelun manuaalisuuden todettiin vähentyneen aikaisempaan järjestelmään verrattuna. Merkittävimpinä heikkouksina ajuripohjaisen suunnittelun osalta esiin nousivat käytettävän pohjatiedon laatu ja muutostilanteiden käsittely. Pohjatiedon laatu korostuu, kun suunnittelussa pohjatietoihin tulee mukaan toteumaan kirjatut poikkeuksia, jotka siirtyvät sellaisenaan suunnittelun pohjaksi. Lisäksi joidenkin ajuritietojen laatu ei ole riittävällä tasolla, jolloin ajureiden sisältö joudutaan määrittämään uudelleen suunnittelun yhteydessä, esim. järjestelmän ulkopuolisessa Excel-työkirjassa. Muutostilanteissa pohjatietojen käyttäminen koettiin haasteelliseksi, koska suunnittelussa joudutaan joissain tapauksissa ”siivomaan” liiketoiminnassa tapahtuneita muutoksia pois pohjatiedoista, jotta suunnittelu tuottaa tulevaa liiketoimintaa vastaavan tuloksen. Lisäksi suunnittelussa käytettävät rakenteet tulee pystyä ennakoimaan suunnittelukauden sisällön mukaisesti.

Strategialähtöisyyden osalta haastatteluiden kautta nousi esille huomattava määrä haasteita: ajuripohjaisen mallin todettiin olevan liian tarkan tason väline strategiasuunnittelun tarpeisiin huolimatta laskentaan tehdyistä yksinkertaistuksista. Muina merkittävinä puutteina esiin nousivat skenaarioiden käsittelyn puuttuminen sekä liian tiukka keskittyminen nykyiseen toimintaan ja ansaintamalleihin. Hieman yllättävänä, ja jossain määrin ristiriitaisena, havaintona esiin nousi myös toimipiste-tason suunnittelun puuttuminen strategiasuunnittelusta, jota tehtiin järjestelmän ulkopuolella Excelissä. Ristiriita aiheutuu siis havainnoista, joiden mukaan strategiasuunnittelun tarkkuustaso (ilman toimipistetason tietoa) on liian tarkka, mutta suunnitteluprosessin halutaan kuitenkin tuottavan tietoa toimipisteiden tarkkuudella. Strategiasuunnittelun ajuripohjaisen mallin todettiin olevan myös raskas käyttää, joten voidaan todeta, että budjetti- ja ennustemalliin tehdyt muutokset eivät onnistuneet yksinkertaistamaan suunnittelua riittävästi.

Kysymys 2.

Kysymyksessä selvitettiin, tukeeko uusi ajuripohjaisen suunnittelumalli organisaation suorituskyvyn johtamista?

”Tukee erityisesti numeraalisten asioiden johtamista, esimerkiksi EBIT-tavoitteiden asettamisen kautta. Tuottavuuden yms. asioiden mittaaminen ja dokumentointi ei onnistu kunnolla kyseisellä järjestelmällä.”

Suorituskyvyn johtamista tukevana tekijänä esiin nousi vahvasti seurantaan ja raportointiin, myös perinteiseen budjetin ja toteuman väliseen varianssianalyysiin, liittyvät havainnot sekä numeraalisten tavoitteiden tuottaminen. Jossain määrin tarkkuustaso koettiin myös liian tarkkana, mitä kuitenkin ohjaa vahva varianssianalyysiin perustuvan seurannan kulttuuri. Sen sijaan ajureiden hyödyntämisessä nähtiin olevan mahdollisuuksia mm. laajemman seurannan kautta. Tulkintana ajuripohjaista mallia ei siis hyödynnetä kaikilta osin vaan se on edelleen pääasiassa taloudellisten suunnitelmien tuottamisen väline. Muutama haastateltava koki myös liiketoiminnan aikaisempaa vähemmän osallistumisen lukujen tekemiseen haasteena.

Kysymys 3.

Kysymyksessä selvitettiin haastateltavien näkemystä suunnitteluprosessien tehokkuudesta ja työmäärän kehitymisestä uusien suunnittelumallien käyttöönoton seurauksena.

”Muutos on lisännyt controllingin työmäärää ihan valtavasti. Budjetoinnin aikaan olin 6 viikkoa täysin työllistettynä. Tässä on valtava riski, koska organisaatiossa on vain muutama tekijä, jotka tekevät budjettia aamusta iltaan ja osaavat sen. Prosessiin ei ole laskettu mitään pelivaraa sairastumiselle.”

”Liiketoiminnassa noin 30 ihmistä teki aikaisemmin budjettia viikon ja nyt se hoituu 2 päivässä... tärkeää on päästä esittelemään oman alueen budjetit. Nykyisellä mallilla liiketoiminnassa budjetointi toimii hyvin, mutta controllingissa ollaan ihan inhimillisyyden rajalla.”

Tältä osin haastatteluissa nousi mielenkiintoisesti esiin enemmän varsinaiseen suunnitteluprosessiin ja suunnittelun sisältöön liittyviä havaintoja kuin varsinaiseen tekniseen suunnittelun toteuttamiseen liittyviä havaintoja. Tekemisen osalta ajuripohjaisen suunnittelumallin todettiin tukevan hyvin pääasiassa budjettia, jossa uuden järjestelmän työmäärän

uskottiin olevan joidenkin haastateltavien mielestä aikaisempaa pienempi ja laadun parempi. Työmäärää voitaisiin pienentää vähentämällä suunnittelusta tuotettavan dokumentoinnin määrää. Budjetoinnin osalta kehityskohteeksi nousi myös suunnitteluprosessin aikana tehtävä tavoitteiden asetanta sekä tekemisen aikatauluttaminen liiketoiminnan kanssa.

Sen sijaan ennusteen osalta ajuripohjaista suunnittelumallia ei nähty pääosin toimivana ja moni haastateltava nosti esiin haasteet ennusteen roolin osalta. Ennusteessa tehdään päällekkäistä työtä, jossa ensin selvitetään liiketoiminnan realistinen ennuste ja sen jälkeen viedään etukäteen määritettyjen tavoitetasojen mukaiset luvut ns. viralliseen ennusteeseen. Ajuripohjainen malli ei ole toimiva väline tarkkaan määritettyjen muutosten tekemiseen, koska muutokset halutaan tehdä kontrolloidusti. Tämän osalta nousee esille myös kohdeorganisaation budjettiohjautuvuus, joka ohjaa myös ennusteen sisältövaatimuksia. Ennusteen vaatimaan työmäärään oleellisesti vaikuttava tekijä on ennusteen päivityssykli, johon ehdotettiin ratkaisuksi kuukautta harvempaa päivityssykliä.

Työmäärän osalta budjetointiin käytettävän työmäärän nähtiin kokonaisuutena pysyneen ennallaan, eikä uuden järjestelmän kautta nähty saavutettaneen merkittävää tehostusta budjetoitiprosessissa. Lisähuomiona todettiin, että prosessin ajallinen kesto on pysynyt ennallaan eli budjetointia tehdään edelleen syyskuun lopusta marraskuun loppuun. Controlling-organisaation työmäärän osalta joidenkin haastateltavien näkemys oli, että työmäärä on suunnilleen aikaisemman mukainen ja joidenkin mielestä controllereiden työmäärä on kasvanut uusien roolitusten kautta merkittävästi. Tätä selittänee projektissa tehty linjaus, jolla pyrittiin vapauttamaan liiketoiminnan työaikaa budjetoinnista. Haastateluissa liiketoiminnan työmäärän osalta nousi esille, että ainakin budjetin tuottamiseen käytettävä aika on aikaisempaa pienempi ja tiedot saadaan pääsääntöisesti tehokkaammin sisään järjestelmään pohjalukujen avulla. Painopiste liiketoiminnan tekemässä budjetoinnissa on siis siirtynyt lukujen tuottamisesta budjetin sisältöön. Toisaalta vastakkaisina havaintoina esiin nousi myös kasvanut tarve jälkeinpäin tehdä oikaisuja liiketoiminnan tuotamiin budjetteihin sekä muutoksia vaativien tilanteiden yleistyminen. Kukaan haastateltavista ei esittänyt, että liiketoiminnan työmäärä budjetoinnin osalta olisi kasvanut. Ennusteen osalta yksittäiset haastateltavat totesivat, että työmäärä on hieman pienentynyt aikaisemmasta.

Kysymys 4.

Kysymyksessä kartoitettiin haastateltavien suhtautumista perinteisen budjetoinnin kritiikkiin ja selvitettiin, miten kohdeorganisaatiossa budjetoinnin haittapuolia on pyritty lieventämään tai kiertämään. Puolet haastateltavista totesi suoraan budjettiin kohdistuvat kritiikin olevan aiheellista ja lähes jokainen haastateltavista hyväksyi useamman kuin yhden kohdan kritiikin osalta aiheellisena. Kritiikin osalta löydettiin kuitenkin näkemyksiä puolesta ja vastaan, väittämästä riippuen.

”Budjetointiin liittyvä kritiikki on aiheellista, mutta mustavalkoista. Kaikki suunnitelmat vanhenevat nopeasti. Suunnitelma ohjaa toimintaa ja se perustuu kokemukseen ja näkemykseen. Kerran vuodessa syventyminen on hyvä asia.”

Budjettipelin eli perinteiseen budjetointiin liittyvän tavoitteenasetannan ongelman osalta nousi vahvasti esiin näkemys, että liikkumavaraa on hyvin vähän yksittäisen toimipisteen tai tulosyksikön tasolla. Tähän vaikuttaa osaltaan budjetin vahva pohjautuminen strategiaan ja strategiaan tavoitteisiin. Strategia siis tuottaa pohjan budjetille ja sisältää näkemyksen toimipistetason tavoitteista. Jotkin haastateltavat näkivät tämän sidonnaisuuden jopa liian rajoittavana tekijänä, jos toimintaympäristö on muuttunut keväällä tehtävän strategian ja syksyllä tehtävän budjetoinnin välillä. Budjettipelin osalta muita huomioita olivat, että yleisimmin budjettipeli tapahtuu liiketoimintayksikön ja -alueen tasolla. Tämä ilmenee esimerkiksi niin, että hyvää tulosta tekevät yksiköt pyrkivät heikentämään suoritusasoaan ja heikommin menestyvät yksiköt pyrkivät yliarvioimaan tulevaa kehitystään suunnittelun yhteydessä. Lisäksi esiin nousi yksityiskohta taloudellisen tuloksen osalta: suunnittelussa on tunnistettavissa kirjoittamaton sääntö, ettei suunniteltu taloudellinen tulos saa olla negatiivinen vaan se korjataan jo oletuksena positiiviseksi.

”Veholla on vahva kulttuuri muodostaa perustiedot tulevan vuoden vuosisuunnitteluun strategiaprosessilla, jossa käydään läpi Vehon strategia ja sen jakautuminen eri liiketoiminnoille ja liiketoiminnan sisällä oleville osa-alueille. Prosessi muodostaa strategian dokumentoinnin, jossa ovat mukana johtoryhmät. Tätä kautta muodostetaan myös näkymät strategisista numeroista ja tavoitteista kannattavuuksien, tuottavuuksien ja laadullisten mittareiden osalta. Näistä johdetaan vuosisuunnittelun eli budjetoinnin toiminnan suunnittelu.”

Aloitteellisuuden ja innovaation heikentämisen sekä ylhäältä alaspäin tapahtuvan kontrollin vahvistamisen osalta kritiikkiä pidettiin pääosin aiheettomana, koska suunnittelun reunaehtojen määrittelyä ei nähty varsinaisesti operatiivisen liiketoiminnan asiana ja ylhäältä

alaspäin tapahtuvaa kontrollia pidettiin prosessin kannalta hyödyllisenä asiana. Mielenkiintoisena havaintona kyseenalaistettiin myös budjetin tarkkuustasoa ja siihen käytettävää työmäärää, vaikka tavoitetasot asetetaan kohdeorganisaatioissa hyvin tiukasti. Tiukasti kontrolloitujen tavoitetasojen ohjatessa suunnittelua, voisi olettaa, että lukujen tuottaminen olisi tehokkaampaa kuin ilman ylhäältä alaspäin annettua tavoitetta. Tärkeänä suunnittelu-prosessin osana pidettiin myös sitä, että reunaehtojen kautta tuotettujen lukujen taustalle muodostetaan toimintasuunnitelmat, jotka tukevat tavoitteiden saavuttamista. Suunnittelun lyhytjänteisyys ei noussut haastatteluissa suoraan esille, pl. toteamus, että kohdeorgani-saatioissa ei toimita kvartaalipohjaisessa ympäristössä.

"Ihannemaailmassa tavoite pitäisi olla irrotettuna budjetoinnista. Budjetin täytyy olla haasteellinen, mutta kuitenkin realistinen. Aikaisemmin budjetit perustuivat toiveajat-teluun... tavoitteet voisi laskea karkeammalla tasolla, jolloin ne toimisivat paremmin muutostilanteissa."

Osittain edellä budjettipelin yhteydessä käsitelty budjetin heikko yhteys strategiaan ei noussut haastatteluissa esille aiheellisena kritiikkinä kenties johtuen juuri strategian vah-vasta asemasta budjetin pohjana. Toisaalta tämä on osittain ristiriitainen havainto aikai-semman havainnon kanssa, jonka mukaan strategiasuunnittelu on liian yksityiskohtaista ja liian tiukasti sidottu nykyiseen organisaatorakenteeseen, jolloin se ei mahdollista riittävää vapautta strategisten hankkeiden ja liiketoiminnan skenaarioiden suunnitteluun. Lisäksi esille nousi useampi havainto eri suunnitteluprosessien rooleista: onko strategiasta joh-dettu budjetti sama asia kuin tavoite tai miten estetään suunnittelussa liian optimisen liike-vaihtokehityksen vaatiman kulukasvun aiheuttama lopputulema, jossa liikevaihdon kasvu ei toteudu, mutta suunnitellut kulut toteutuvat? Aihe nähtiin jopa kulttuurikysymyksenä, jonka yhteydessä tulisi määrittää vastaako budjetti maksimisuoritusta vai tavoitetasoa ja millä todennäköisyydellä budjetin odotetaan toteutuvan? Odotusarvo tulisi selkeyttää niin liiketoimintayksikön ja -alueen kuin ylimmän johdon ja hallituksen tasoilla. Eräs haastatel-tava ehdotti suoraan, että budjetti ja tavoite tulisi erottaa toisistaan. Yhdenkään haastatte-lun kohdalla ei noussut esille näkemystä, että strategia ja budjetti olisivat toisistaan irralli-sia suunnitteluprosesseja.

"Riskienhallintaprosessi, joka on siis osa budjetointiprosessia, ottaa kantaa toimin-taympäristön muutoksiin ja niihin reagoimiseen."

Budjetoinnin liiallisen yksityiskohtaisuuden, jäykkyyden ja raskauden osalta vain osa haastateltavista oli samaa mieltä väittämän kanssa. Näissä vastauksissa korostui suunnit-telussa käytettävien laskentarakenteiden turha moniulotteisuus ja liiallinen tarkkuustaso

suunnittelussa. Kohdeorganisaatiossa pääsääntöisesti jokaisella tulosityksiköllä tai niiden muodostamalla laajemmalla organisaatiokokonaisuudella on vastuullinen omistaja. Tämä osaltaan lisää suunnittelun työmäärää, mutta toisaalta myös mahdollistaa tiukan seulan kulujen suunnittelussa. Myös riskienhallinta nousi esiin reagoitikeinona toimintaympäristön muutoksiin. Kukaan haastatelluista ei nostanut esille budjetoinnin estävän reagoitua toimintaympäristön muutoksiin.

”Vuosien saatossa budjetti on jouduttu ohittamaan ja ennusteprosessin kautta tarkastelemaan tietoja ikään kuin rullaavan budjetin tapaan, kun budjetti alkaa vanhenemaan ja tavoitteet eivät ole enää toteutettavissa. Se on hyvä kysymys, tehdäänkö tämän osalta liikaa töitä, kun näin on käynyt monena vuonna?”

Budjettitiedon nopean vanhenemisen osalta haastateltavat olivat lähes yksimielisiä siitä, että se on merkittävä ongelma muuttuvassa toimintaympäristössä. Tätä väitettä tukevina havaintoina esille nousivat mm. ehdotus ennusteen roolin kasvattaminen budjettia ajantasaisempana näkemyksenä (jonka toteuttamista kuitenkin vahva budjettiohjautuneisuus rajoittaa), vertailtavuuden haasteellisuus ja sen aiheuttama lisätyö organisaatiossa, turhan työn tekeminen jo tiedossa olevien liiketoiminnan muutosten liian aikaisen kommunikoinnin välttämiseksi ja tarve tavoitetasojen joustavuuteen. Yksi haastateltava kuitenkin totesi, että tiedon vanheneminen ei ole ongelma, silloin kun toimitaan stabiilissa toimintaympäristössä. Myös viime hetkellä ylhäältä alaspäin tulevat muutostarpeet koettiin haasteellisina, koska ne joudutaan toteuttamaan nopeasti ja näin ollen saattavat tuhota pohjan jo tarkasti tehdyiltä suunnittelutyöltä. Merkittävien muutostilanteiden osalta todettiin myös, että suunnittelu ilman pohjatietoja voisi olla toimivampi malli kuin pohjalukuihin perustuva ajuripohjainen malli.

Kukaan haastateltavista ei allekirjoittanut budjetin roolia arvoa tuottamattomien kustannusten suojelijana. Vasta-argumenttina väitteelle esiin nousi lähinnä se, että suunnittelua tehdään niin tarkalla tasolla, että kustannukset käydään läpi yksityiskohtaisesti ja tarkasti. Toteuman poikkeamat korjataan ja tasoitetaan suunnittelun yhteydessä, mikä osaltaan kuitenkin lisää suunnittelun vaatimaa työmäärää. Myös tulosityksikötason vastuullisuus parantaa kulukuria, koska jokainen suunniteltu kustannus osuu jonkun henkilön vastuualueelle.

”Jos seurantaa tehtäisiin eri tavalla, niin että se ei olisi niin tuomitsevaa, tavoitteet voisivat olla realistisempia... portaittainen kannustinjärjestelmä olisi parempi.”

Budjetin kritiikistä käydyn keskustelun yhteydessä haastatteluissa nousi esiin mielenkiintoinen havainto liittyen budjetoinnin ilmapiiriin. Kun palkitseminen ja tavoitteet on sidottu kohdeyrityksessä vahvasti budjettiin, on budjetin toteutumisen seuranta hengeltään pääosin tuomitsevaa. Pahimmillaan budjetin alittaminen tulkitaan vastuullisen alisuoriutumiseksi, jolloin on ymmärrettävää, että suunnitteluun käytetään paljon aikaa ja sitä tehdään yksityiskohtaisesti. Tavoitteissa ei ole juurikaan joustoa eikä skaaloja. Osaltaan tämä lisää controllereihin kohdistuvaa painetta saada tuotettua budjetin perusteet mahdollisimman tarkasti oikein hyvinkin yksityiskohtaisella tasolla. Onko mikrotason seuranta ja suunnittelu mielekästä ja saadaanko tästä vastaava hyöty irti vastuuttamisen kautta? Näihin kysymyksiin tulisi etsiä vastaukset suunnitteluprosessien roolien ja tavoitetasoihin, ja erityisesti niiden joustavuuteen, liittyvien keskusteluiden kautta.

Budjetin haittapuolien lieventämisen ja kiertämisen osalta joitakin näkemyksiä on jo esitetty edellisissä kohdissa. Tämän lisäksi haastatteluiden kautta esiin nousivat uniikki organisaation tarpeisiin räätälöity suunnittelujärjestelmä sekä talousohjauksen vahva rooli kohdeorganisaatioissa.

Kysymys 5.

Kysymyksessä kartoitettiin, miten taloussuunnittelun laatu ja reagointikyky ovat muuttuneet kohdeorganisaatioissa toteutetun TOJ 2.0 -projektin myötä? Laadun osalta lähes kaikki haastateltavat totesivat, että taloussuunnittelun laatu on parantunut mm. läpinäkyvyyden, yhteisen suunnittelumallin, yleisen ymmärryksen ja pohjatietojen hyödyntämisen kautta. Näkemys ei kuitenkaan ollut täysin yksimielinen vaan teknisesti kehittyneemmän järjestelmän todettiin toimivan aikaisempaa nopeammin, mutta samaan aikaan vaativan enemmän työtä virheiden korjaamiseen. Lisäksi kiinteiden kulujen suunnittelun todettiin olevan haasteellista toteumatietoon pohjautuen.

”Reagointikyky ei ole sinänsä muuttunut, budjettia tehdään samalla aikataululla kuin 2000-luvun alusta asti. Ennusteessa voisi olla reagointia, mutta koska ennusteessa vain kopioidaan budjetti, niin siitä ei ole mitään hyötyä.”

Taloussuunnittelun reagointikyvyn osalta ei haastatteluiden kautta noussut esille merkittävää kehitystä vaan sen todettiin pysyneen ennallaan tai kohdistuvan ennusteen tekemiseen, jota ei kuitenkaan hyödynnetä täysipainoisesti. Ennusteen osalta esille nousi usean haastattelun kohdalla kysymys: miksi ennustetta ei päivitetä realistisesti, jolloin liiketoiminnan ohjaamiseen saataisiin realistinen ja ajantasainen näkemys käyttöön? Vastauksena esiin nousi havainto ennusteen roolista: ennustetta ei haluta päivittää realistisesti, koska

se on poliittinen kannanotto. Tämä johtunee siitä, että koko vuoden ennustetta raportoidaan ylimmälle johdolle ja hallitukselle kuukausittain. Vahva budjettiohjautuneisuus ei siis salli budjetista poikkeamista myöskään ennusteessa ilman erityisen painavaa syytä. Korjauksena esiin nousi ehdotus ns. teknisen ennusteen käyttöön otosta virallisen ennusteen rinnalla. Tekninen ennuste voisi perustua ajuripohjaiseen suunnittelumalliin, johon päivitetäisiin ajantasaiset parametrit mm. markkina- ja talouskehityksen osalta ja malli tuottaisi näiden perusteella päivitetyn laskennallisen ennusteen.

Kysymys 6.

Kysymyksessä kartoitettiin, miten taloussuunnittelun ohjausvaikutus on muuttunut kohdeorganisaatiossa toteutetun TOJ 2.0 -projektin myötä sekä operatiivisesta että strategisesta näkökulmasta? Operatiivisesta näkökulmasta tarkasteltuna haastatellut olivat osittain sitä mieltä, että ohjausvaikutus on vahvistunut pääosin ajureiden aikaisempaa laajemman mukanaolon kautta. Havaintona nousi kuitenkin esiin, että strategisten KPI-mittareiden osalta suunnittelun ajuritietoa ei vielä hyödynnetä kattavasti. Muutama vastaaja oli sitä mieltä, että ohjausvaikutus on pysynyt ennallaan, mutta tapa, jolla seurantaa tehdään, on kehittynyt. Lisäksi esiin nousi havainto, että ohjaus keskittyy liikaa budjetin saavuttamiseen. Strategisen näkökulman osalta haastateltavat olivat yksimielisiä siitä, että toteutetun projektin kautta ei saatu vahvistettua ohjausvaikutusta vaan strategiaprosessissa jouduttiin ylikorostetusti keskittymään tiedon tuottamiseen suunnittelutyökalun teknisten haasteiden takia. Työkalun suurimpana heikkoutena nostettiin esiin liian suuri tarkkuustaso suunnittelumalleissa.

Kysymys 7.

Kysymyksessä kartoitettiin, miten uusi suunnittelumalli on vaikuttanut konsernitason tulevaisuutta koskevien skenaarioiden mallinnukseen ja voidaanko sitä kehittää edelleen? Kaikki haastateltavat olivat yksimielisiä siitä, että skenaarioiden mallinnuksen osalta hankkeen toteutuksessa epäonnistuttiin täysin. Syinä esiin nousivat mm. mallin liiallinen raskaus useamman rinnakkaisen version toteuttamiseen ja ajurilaskennan toimimattomuus simulointiin. Exceliä pidettiin parempana työkaluna simulointiin ja skenaariolaskentaan. Kehitysehdotuksina esitettiin mallin rajua yksinkertaistamista, skenaarioiden lisäämistä suunnitteluun, mahdollisuutta suunnitella muutoksia organisaatiorakenteisiin ja liiketoimintalähtöisten mallinnusominaisuuksien (esim. kokonaismarkkinan muutoksen kautta tapahtuva simulointi) lisäämistä suunnitteluun.

5.1.3 Ajuripohjainen suunnittelu menetelmänä

Haastattelun 2. osio kartoitti ajuripohjaisen suunnittelumallin toimivuutta kohdeorganisaatiossa. Tulokset esitetään kysymyksittäin ja mukaan on nostettu joitakin yksittäisiä suoria lainauksia haastatteluista.

Kysymys 8.

Kysymyksessä kartoitettiin ajuripohjaisen suunnittelumallin hyviä ja huonoja puolia sekä kehitysjatoksia kohdeorganisaation mallin osalta.

"Samoja asioita käsitellään suunnittelussa ja toteumassa. Ajurit yksinkertaistavat suunnittelua. Tekee suunnittelusta konkreettisempää kuin pelkkien eurojen suunnittelu."

Ajuripohjaisen suunnittelumallin hyvinä puolina esiin nousivat seuraavat tekijät:

- Mallin tuottaman ajuritiedon tuoma lisäarvo eurojen analysointiin niin suunnittelun kuin toteuman varianssianalysissä
- Liiketoimintalähtöisyys ajureiden kautta toteutettuna
- Budjetin ja ennusteen kytkös
- Toimivuus ja tehokkuus vakaassa toimintaympäristössä
- Malli pakottaa suunnittelemaan resursseja eurojen sijaan
- Luo perustan jo tapahtuneille asioille sekä riittävän kuvan kustannusrakenteesta
- Pohjatietojen hyödyntämisen kautta toteutuva tehokkuus
- Läpinäkyvyys suunnittelun lopputulemaan ja ymmärrys liiketoiminnan kehityksestä.

"Huono puoli on se, että kustannusrakenteiden osalta, saadaksemme kustannusrakenteen riittävän oikein, ja Vehon tapauksessa jopa todella tarkasti oikein, tulee lähes kaikkiin asioihin kuitenkin ottaa kantaa."

Huonoina puolina esiin nousivat seuraavat tekijät:

- Suunnittelumallin liiallinen tarkkuus
- Suunnittelumallin monimutkaisuus ja mahdollisuus pureutua liian syväälle yksityiskohtiin
- Historiatiedon kautta tehtävät pohjaluvut ovat väistämättä joiltain osin vanhentuneita
- Ansaintalogiikan muutosten toteuttaminen haasteellista
- Oletus businessmallin jatkumisesta samanlaisena
- Riittävän oikean kustannusrakenteen tuottaminen vaatii kaikkien tietojen läpikäymistä
- Ajuri- ja pohjatiedot osittain huonolaatuisia ja ajureiden hyödyntäminen johtamisessa vajavaista.

Lisäksi puutteena nousi esiin havainto suunnitteluprosessien standardoinnissa konsernin sisällä: kaikki liiketoimintayksiköt eivät hyödynnä ajuripohjaista mallia suunnittelussaan.

Näissä yksiköissä suunnittelu perustuu pelkkiin valuuttamääräisiin arvoihin ja näin olleen suunnittelun tuottama ajuritieto jää kokonaan puuttumaan.

”(Kehittämisaajatuksista) ensimmäinen on se, että meidän tulisi pystyä vielä kerran käymään keskustelu budjetoinnin tarkkuustasosta, ja toteuman ja varianssianalyysin tekemisestä. Meidän pitäisi luottaa malliin ja sen tuottamaan tietoon, ja että se on riittävän oikein.”

Suurin osa kehitysehdotuksista liittyi ajuripohjaisen mallin yksinkertaistamiseen ja keventämiseen. Tämä voisi vastausten perusteella tapahtua esimerkiksi ajureiden määrää vähentämällä, rakenteita yhdistämällä ja varianssianalyysin tarkkuustason kyseenalaistamisen kautta. Yhtenä ehdotuksena nostettiin esiin koko mallin uudelleentarkastelu vielä kertaalleen erityisesti budjetointivälineenä.

Kysymys 9.

Kysymyksessä kartoitettiin haastateltavien näkemystä sille, kuinka suuri merkitys yksittäisellä suunnittelumenetelmällä on suhteessa organisaation johtamismalliin? Kysymyksellä haluttiin kannustaa haastateltavia arvioimaan valitun menetelmän sekä vaihtoehtoisten suunnittelumenetelmien sopivuutta kohdeorganisaation tarpeisiin.

”Sillä on iso merkitys ohjaako budjetti tekemistä vai tekeminen budjettia? Kaikki perustuu budjetteihin...johtamismallin pitäisi muuttua täysin, jos luovuttaisiin budjetista.”

Suurin osa haastateltavista nosti esiin, että budjetti on oleellinen osa kohdeorganisaation johtamismallia ja tältä pohjalta keskustelu keskittyi vahvasti budjetin roolin ympärille. Budjetin osalta esiin nousivat mm. seuraavat havainnot: budjetti on johtamismallin perusta, kaikki tekeminen perustuu budjetointiin, johtamismalli on ohjannut organisaation budjetointiin, budjetilla on erittäin vahva rooli, joka on iskostunut johtamismalliin ja talouden ohjaus on osa johtamismallia, johon liittyy todella paljon kulttuurillisia ja liiketoiminnan luonteelle ominaisia elementtejä. Lisäksi todettiin, että johtamismalli lähtee hallituksen tahtotilasta, johon toimitus- ja talousjohtaja voivat vaikuttaa ja että seurannan toteuttaminen ja tarkkuus lähtevät toimitusjohtajan tahtotilasta. Kohdeorganisaatiolla todettiin olevan vahvat strategia- ja budjetointiprosessit, joiden taustalla vaikuttaa vuosikymmenten kulttuuri. Mielenkiintoisena havaintona esiin nousi näkemys, että liiketoiminnan kannalta on tärkeää keskittyä muuhun kuin budjetointiin, mutta tavoitteiden asettamisesta ei tule luopua vaan jokaisen on tiedettävä mitä häneltä odotetaan.

”Case Handelsbankenin viitaten: kun tunnistetaan, mikä on olennaista, oli se sitten EBIT-% tai tuottavuus- tai kannattavuustaso. Johtamalla tätä ja luottamalla organisaation herkkyyteen johtamismallissa, me pystyisimme vielä ajattelemaan asiaa uudestaan ja sitä kautta arvioimaan mitä se vaikuttaisi vuosisuunnitteluun ja talousohjaukseen.”

Vaihtoehtoisten suunnittelumallien ja budjetoinnista luopumisen osalta oltiin hyvin varovaisia ja jotkut haastateltavat uskoivat vaihtoehtoisten menetelmien käyttöönoton vaativan merkittäviä muutoksia johtamismalliin. Budjetista luopumista pidettiin pääasiassa haasteellisena ajatuksena, koska nähtiin että tällöin tekemiseltä häviää pohja. Toisaalta esiin nousi myös vastakkaisia ajatuksia: budjetointia on pidetty jopa liian annettuna tekijänä eikä sen roolia ole koskaan kyseenalaistettu tai tutustumalla Handelsbankenin Beyond Budgeting caseen, voisi myös kohdeorganisaatiossa selvittää mahdollisuutta budjetista luopumiseen. Vaihtoehtoisista suunnittelumenetelmistä haastateltavat nostivat esiin yksittäisiä havaintoja, esim. toimintalaskennan ja rullaavan suunnittelun osalta. Toimintalaskennan osalta todettiin, että kohdeorganisaatiossa ei ole tehty toimintolaskentaa ja rullaavan suunnittelun osalta suunnittelun pidempää aikajännettä pidettiin haasteellisena, joskin yhdessä havainnossa menetelmää pidettiin soveltuvana ylätason suunnitteluun. Lisäksi budjetista luopumisen osalta esiin nostettiin terminologinen kikkailu, jota pidettiin turhana: kaikki haastateltavan tuntemat budjetista luopuneet organisaation tekevät budjettiin rinnastettavissa olevaa vuosisuunnittelua, mutta ovat nimenneet sen joksikin muuksi kuin budjetiksi.

Kysymys 10.

Kysymyksessä kartoitettiin, sopiiko kohdeorganisaation johtamismalli hyvin yhteen valitun suunnittelumenetelmän (= ajuripohjainen suunnittelu) kanssa?

”Vehon toimintamalli on vahvasti budjettiveton ja olemme tottuneet siihen, että olemme budjettiohjautunut yritys. Meillä se on syntynyt talouden vahvan roolin ja aika raskaan budjettiprosessin kautta... se on tapa toimia meillä.”

Suurin osa vastaajista piti ajuripohjaista suunnittelumallia johtamismalliin sopivana. Suunnittelumallin todettiin olevan vahvasti organisaation DNA:ssa ja soveltuvan hyvin kuukausi- ja vuositasoon suunnitteluun, ei niinkään strategiasuunnitteluun. Ajureiden todettiin olevan yleisiä liiketoiminnan johtamisen tekijöitä. Budjetoinnin osalta esiin nousi kuitenkin havaintoja sen raskaudesta ja sen tuottamaa lisäarvoa kyseenalaistettiin: useampi haastateltava totesi, että liiketoiminnan osallistumista ja budjetoinnin raskautta tulee arvioida uudelleen. Ennusteprosessin osalta esiin nousivat havainnot, joiden mukaan ennusteen

kommunikointia tulisi parantaa ja roolia kasvattaa sekä ajuripohjaista mallia tulisi tehokkaammin pystyä hyödyntämään ennusteen päivittämisessä.

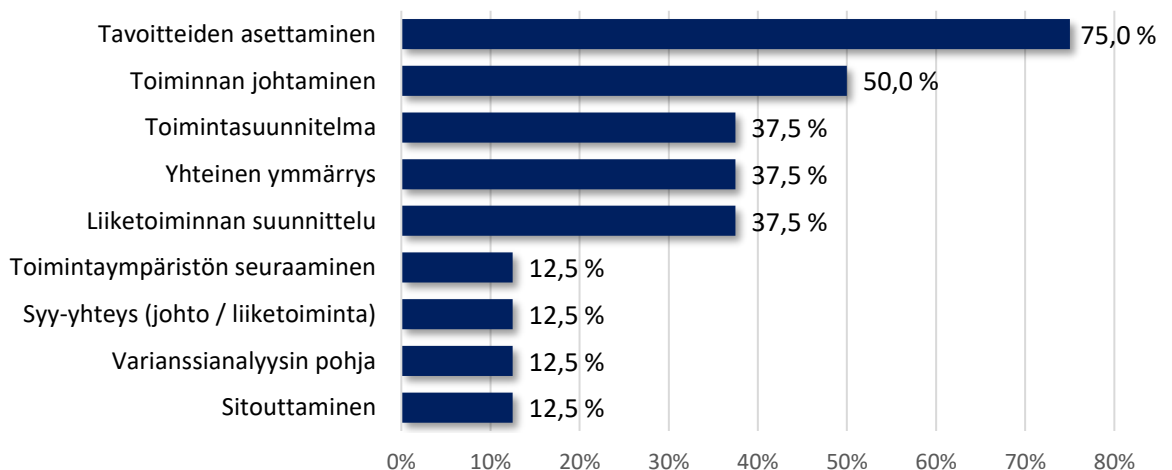
5.1.4 Parhaat käytännöt ja jatkokehitys

Haastattelun 3. osio kartoitti talousohjauksen tehtäviä, taloussuunnittelun alan parhaita käytänteitä sekä haastateltavien näkemyksiä taloussuunnittelun ja -ohjauksen kehittymisestä seuraavan 5 vuoden aikana. Tulokset esitetään kysymyksittäin ja mukaan on nostettu joitakin yksittäisiä suoria lainauksia haastatteluista.

Kysymys 11.

Kysymyksessä pyydettiin haastateltavia nimeämään taloussuunnittelun 3 tärkeintä tehtävää talousohjauksessa. Vastaukset luokiteltiin teemoihin, joista laskettiin prosentuaaliset osuudet per teema. Vastausten jakauma on esitetty kaaviossa 1.

Taloussuunnittelun tehtävät organisaation talousohjauksessa



Kaavio 1. Taloussuunnittelun tehtävät organisaation talousohjauksessa - %:ia vastaajista per teema (n = 8).

Taloussuunnittelun selkeästi tärkeimpänä tehtävänä nähtiin tavoitteiden asettaminen, joka esiintyi 6/8 vastaajalla kolmen tärkeimmän tehtävän joukossa. Seuraavaksi tärkeimpänä nähtiin toiminnan johtaminen, jonka mainitsi 50 %:ia vastaajista. Tämän jälkeen toimintasuunnitelman tuottaminen, yhteisen ymmärryksen kasvattaminen ja liiketoiminnan suunnittelu keräsivät eniten mainintoja (3/8 vastaajaa). Yhden maininnan saivat toimintaympäristön seuraaminen, syy-yhteyden luominen johdon ja liiketoiminnan välille, varianssianalyysin pohjan muodostaminen ja sitouttaminen. Tuloksien osalta on huomioitava, että luokittelu perustuu teemoihin, jotka on muodostettu haastateltavien esittämien kommenttien

pohjalta. Esimerkiksi tavoitteiden asettaminen voidaan tulkita osaksi toiminnan johtamista, mutta tavoitteiden asettaminen on erotettu omaksi teemakseen, koska se on selkeästi mainittu haastatteluissa erillisenä asiana.

Kysymys 12.

Kysymyksessä vastaajia pyydettiin tunnistamaan taloussuunnittelun alalta parhaita käytänteitä, jotka tulisi ottaa käyttöön kohdeorganisaation taloussuunnittelussa. Vastauksissa nousi esiin hyvin erityyppisiä ajatuksia, joista osa oli erittäin konkreettisia ja osa yleisempiä. Alla on listattu kaikki esiin nousseet ehdotukset:

- Yksinkertaistetaan 2000-luvun alkupuolelta peräisin olevaa ajuripohjaista suunnittelumallia ajureita ja yksityiskohtia karsimalla.
- Kulukurin tiukentaminen, erityisesti kiinteiden kulujen osalta. Laajassa organisaatiossa liian monella henkilöllä on lupa aiheuttaa kustannuksia.
- Budjetoinnin tiivistäminen yhteen päivään pohjatietojen laajemman valmistelun kautta. Budjetin esittäminen reaaliaikaisella raportilla tekemisen yhteydessä.
- Ennusteen erottaminen tekniseksi ennusteeksi ja tavoite-ennusteeksi. Teknisen ennustamisen päivittäminen tapahtuisi analytiikan / tekoälyn toimesta, tavoite-ennuste kuten nykyisin. Tavoitteena olisi pienentää budjetin roolia.
- Beyond Budgeting -filosofiaan tutustuminen esim. case Handelsbankenin kautta. Analysoitava mitä hyvää menetelmällä voisi saavuttaa. Nykyisessä toimintaympäristössä tehokkuuden hakeminen vaatii toimenpiteitä, mutta on myös tiedostettava, että kyseessä on merkittävä kulttuurimuutos, jonka toteuttaminen kestää pitkään.
- Selvitetään miten päästäisiin kohti dataohjattua taloussuunnittelua, jossa data tuottaa tietoa yksittäisen henkilön näkemyksen sijaan. Datan kautta otetaan kantaa eri vaihtoehtoihin ja määritetään millä todennäköisyydellä jokin asia toteutuu.

Kysymys 13.

Kysymyksessä pyydettiin haastateltavia kertomaan mihin suuntaan he uskovat taloussuunnittelun ja -ohjauksen kehittyvän seuraavan 5 vuoden aikana ja mitkä ovat merkittävimmät muutosvoimat kehityksessä?

”Riittävä tasapaino taloussuunnitteluun ja -ohjaukseen käytettävän ajan ja siitä saatavan tuotoksen suhteen. Kevyempi on kaunista... liukasliikkeisyys ja nopeus suunnittelussa tulee painottumaan. Pystytäänkö enää suunnittelemaan nykyisellä tavalla?”

”Autokaupan toimintaympäristö tulee varmasti muuttamaan ja myös ansaintalogiikka... ulkomaiden merkitys kasvaa. Erityisesti silloin johdossa pitäisi olla läpinäkyvyys liiketoimintaan.”

Taloussuunnittelun ja -ohjauksen kehityssuunnan osalta lähes kaikki haastateltavat nostivat esiin tarpeen kevyempään, nopeampaan ja yksinkertaisempaan suunnitteluun. Moni haastateltava myös kyseenalaisti mahdollisuudet tehdä suunnittelua nykyisessä laajuudessaan ja näki lisäarvoa tuottamattomien vaiheiden karsimisen yhtenä tärkeänä aiheena. Lukujen tuottamisen sijaan painopisteen pitäisi siirtyä kohti lukujen analysoimista. Keinoina tehostamiseen esiin nousivat teknologian kehittyminen yleisesti, uusi yksinkertaisempi järjestelmä, laskenta- ja tilirakenteen karsiminen sekä automaation, analytiikan ja tekoälyn kautta tapahtuva tehostaminen ja laadun parantaminen. Mielenkiintoisena näkemysenä yhdessä vastauksessa analytiikan uskottiin tuovan lisää myyntiä ja parantavan tehokkuutta, mutta ei niinkään tarjoavan uusia välineitä taloussuunnitteluun. 5 vuoden aikajännettä kommentoitiin muutamassa vastauksessa, joista toisessa toivottiin 5 vuoden tarjoavan uusia mahdollisuuksia ja toisessa uskottiin, että 5 vuoden aikana mennään valtavasti eteenpäin.

Muutosvoimien kohdalla muutama vastaaja nosti esiin myös autoalan murroksen, johon liittyen muutosvoimina mainittiin mm. liikkuvuuspalveluiden merkityksen kasvu, autojen sähköistyminen, julkinen liikenne, potkulaudat ja alan mahdolliset uudet pelurit (esimerkiksi Google ja Amazon). Yksittäisissä vastauksissa esiin nousivat datan ja analytiikan kehitys, kohdeorganisaation rakennemuutos sekä strateginen keskittyminen Mercedes-Benz merkkiin ja ulkomaiden liiketoiminnan merkityksen kasvu. Lisäksi kohdeorganisaation toimintaympäristön muutoksen uskottiin kasvattavan faktapohjaisen johtamisen tarvetta, jolloin päätöksenteon tueksi tulee saada mahdollisimman oikeat tiedot.

5.1.5 Yhteenveto tuloksista

Tutkimuksen ydinkysymys on: miten toteutettuna taloussuunnittelu tukee talousohjauksen tavoitteita liiketoiminta- ja strategialähtöisesti? Tämä jakautuu seuraaviin alakysymyksiin: miten taloussuunnittelu kytketään osaksi strategista talousohjausta ja tavoitteiden jalkauttamista, miten taloussuunnittelu tukee organisaation suorituskyvyn johtamista, millaiset taloussuunnitteluprosessit ja -ratkaisut mahdollistavat kustannustehokkaan toteutuksen ja millaisia parhaita käytäntöjä taloussuunnittelun alalta on tunnistettu ja miten niitä voidaan hyödyntää kohdeorganisaation taloussuunnitteluratkaisussa? Yhteenvetona tuloksia tarkastellaan näiden alakysymysten (pääteema) mukaisesti yhdistäen ne loppuhaastattelujen kautta kerättyyn tutkimustietoon aihealueittain. Projektin lopputuloksien osalta arvioidaan, toteutuivatko projektille asetetut tavoitteet: täysin tai lähes kokonaan (statusväri: vihreä), osittain (statusväri: keltainen) vai eivät toteutuneet / toteutuivat vain hyvin vähäiseltä osin (statusväri: punainen). Yhteenveto lopputuloksista on esitetty taulukossa 7.

Taulukko 7. Projektin tulokset jaoteltuina tutkimuksen alakysymysten mukaisiin aihealueisiin loppuhaastattelujen mukaisin aihealueittain tarkasteltuna.

Pääteema	Aihealue	Lopputulokset
Strateginen talousohjaus	Suunnittelumallin strategialähtöisyys	●
	Taloussuunnittelun laatu	●
	Taloussuunnittelun reagoitukyky	●
	Taloussuunnittelun ohjausvaikutus	●
	Skenaarioiden mallinnus ja simulointi	●
Suorituskyvyn johtaminen	Suunnittelumallin liiketoimintalähtöisyys	●
	Suorituskyvyn johtamisen tuki	●
	Taloussuunnittelun laatu	●
	Taloussuunnittelun reagoitukyky	●
	Taloussuunnittelun ohjausvaikutus	●
	Skenaarioiden mallinnus ja simulointi	●
Kustannustehokkuus	Suunnitteluprosessien tehokkuus, controlling	●
	Suunnitteluprosessien tehokkuus, liiketoiminta	●
Parhaat käytännöt	Tunnistaminen	●
	Käyttöönotto	●
	Jatkokehityshankkeet	●

Strategisen talousohjauksen osalta projektin tavoitteet jäivät kokonaisuudessaan saavuttamatta, joskin haastatteluiden perusteella kohdeorganisaation tavoitteen asetanta toimii hyvin. Toteutettu ajuripohjainen suunnittelumalli osoittautui kuitenkin kokonaisuudessaan strategiasuunnittelun tarpeisiin sopimattomaksi. Lisäksi laskentamalli sisälsi monia teknisiä ongelmia, jotka vaikeuttivat suunnittelun tekemistä. Epäonnistuminen strategiasuunnittelun tukemisessa aiheutui pääosin projektin aikana tehdystä linjauksesta, jonka mukaan strategiasuunnittelua lähdettiin toteuttamaan pohjautuen budjetin ja ennusteen tekemiseen käytettävään laskentamalliin, johon kuitenkin pyrittiin tekemään näennäisiä yksinkertaistuksia ylätason hyödyntämisen ja suunnittelun aikajänteen osalta. Tarve strategiasuunnittelussa on erilainen kuin lyhyemmän aikajänteen vuosi- ja kuukausitason suunniteluissa, jolloin toimivan mallin toteuttaminen olisi vaatinut laskentarakenteiden ja -mallin rajua yksinkertaistamista. Lisäksi strategiasuunnittelussa on tarve käsitellä tapahtumia, jotka tapahtuvat nykyisen organisaatorakenteen ulkopuolella ja muodostaa vaihtoehtoisia skenaarioita simuloinnin kautta niin konserni- kuin liiketoimintojen tasoilla. Nämä vaatimukset puoltavat suunnittelun yksinkertaistamista. Strategiasuunnittelun osalta on syytä tarkentaa suunnittelun tarkkuustasoon liittyvät kysymykset ja sitä kautta on otettava kantaa kohdeorganisaation tapaan tehdä hyvin tarkan tason suunnittelua strategiakaussille, jotta strategiasuunnittelu muodostaa pohjan budjetoinnille. Suunnittelun laatu ja reagointikyky eivät kehittyneet projektin seurauksena, eikä suunnittelun ohjausvaikutus ei kehittynyt odotetulla tavalla aikaisemmin Excel-pohjaisesti toteutettuun suunnitteluprosessiin nähden.

Suorituskyvyn johtamisen alueella projektin tavoitteiden voidaan todeta toteutuneen täysimääräisesti ajuripohjaisen suunnittelumallin liiketoimintälähtöisyyden ja taloussuunnittelun laadun parantumisen osalta, kun tarkastellaan työvälineen hyödyntämistä ennuste- ja budjetointiprosesseissa. Suorituskyvyn johtamisen ja taloussuunnittelun ohjausvaikutuksen osalta projektin tavoitteet toteutuivat vain osittain. Merkittävimpänä havaintona esiin nousi se, että suunnittelun tuottamia ajuriarvoja ei saada hyödynnettyä seurannassa riittävän kattavasti esimerkiksi kohdeorganisaation strategisten KPI-mittareiden kautta. Talousohjausvaikutuksen osalta osa haastateltavista näki ohjausvaikutuksen parantuneen ja osa näki sen pysyneen ennallaan. Taloussuunnittelun reagointikyvyn osalta tavoitteet saavutettiin vain osittain. Haastatteluista nousi esiin kuitenkin merkittävänä havaintona se, että reagointikykyä voisi parantaa ennusteen kautta. Kohdeorganisaatiossa budjetilla on perinteisesti ollut vahvempi rooli kuin ennusteella, mutta muuttuvassa toimintaympäristössä on tunnistettu budjetin jäykkyyteen ja nopeaan vanhenemiseen liittyvät haasteet. Ennusteen roolista on syytä käydä keskustelua ja selvittää mahdollisuudet ajuripohjaiseen mallin, analytiikan tai tekoälyn tuottaman realistisen ennusteen käyttämisestä ns. virallisen en-

nusteen rinnalla. Skenaarioiden mallinnuksen ja simuloinnin osalta projektin tavoitteet eivät toteutuneet myöskään operatiivisella tasolla. Ominaisuudelle on haastatteluiden perusteella kysyntää myös liiketoimintojen tasolla. Suunnittelutyökalussa on sisäänrakennettuna ominaisuus (ns. sandbox) rinnakkaisten suunnitelmaversioiden käsittelyyn, mutta sitä ei ole hyödynnetty toistaiseksi. Lisäksi suunnittelun raskaus estää useamman vaihtoehdoisen suunnitelman samanaikaisen tekemisen.

Taloussuunnittelun kustannustehokkuuden osalta projektin tavoitteiden voidaan todeta toteutuneen liiketoiminnan osalta. Liiketoiminnan osallistumista ja budjetointiin käyttämää aikaa on haastatteluiden perusteella saatu vähennettyä. Työtä on vastaavasti siirretty controlling-organisaation vastuulle. Controllingin kasvaneen työmäärän kompensoimiseksi projektissa tavoiteltiin tehokkuutta suunnitteluprosessien läpiviemisessä esimerkiksi työväliseen modernisointiin ja suunnittelumallin yksinkertaistamisen kautta. Tältä osin projektin tavoitteet eivät toteutuneet kuin osittain. Taloussuunnittelun työmäärä koetaan controlling-organisaatiossa, erityisesti budjetoinnin osalta, erittäin suurena ja moni haastatteluiden kautta esiin nousseista kehittämissuunnitelmista kohdistuukin suunnittelun yksinkertaistamiseen ja tehostamiseen. Tarkkuustasoista keskusteltaessa kohdeorganisaation pitkäaikainen kulttuuri tarkan tason varianssianalyysin tekemisessä korostuu. Lisäksi käytettävillä laskentarakenteilla on merkittävä rooli asioiden yksinkertaistamisessa.

Parhaiden käytäntöjen osalta on jossain määrin vaikea arvioida, onko projektissa tunnistettu taloussuunnittelun alalta parhaita käytäntöjä ja otettu ne kohdeorganisaation toteutuksessa riittävässä määrin huomioon? Parhaan käytännön käsite ei ole yksiselitteinen, koska taloussuunnittelun toteutukset ovat yleensä kohdeorganisaation tarpeisiin räätälöityjä kokonaisuuksia ja talousohjauksen elementit (ks. kappale 2 Organisaation talousohjaus) ovat yleensä voimakkaasti sidoksissa toisiinsa. Toisin sanoen, organisaation tulee tehdä tietoinen valinta toteutettavan ratkaisun osalta käytössä olevien talousohjauksen elementtien puitteissa. Tästä näkökulmasta projektin tavoitteissa onnistuttiin uuden suunnittelujärjestelmän käyttöönoton kautta. Lisäksi projektin esiselvityksessä tehtiin tietoinen valinta jatkaa ajuripohjaista suunnittelua sen mahdollistamien hyötyjen takia. Toteutuksessa ilmenneiden haasteiden takia onnistumista ei voi kuitenkaan pitää täysimääräisenä. Jatkokehityksen täsmentämisessä ja kehittämiskohteiden esiin tuomisessa projekti onnistui hyvin, vaikka aihetta ei varsinaisesti esitettykään projektin tavoitteena. Haastatteluissa nousi myös esiin näkemys, jonka mukaan kypsyys talousohjauksen kokonaisuudessa syntyy kokemuksen kautta. Kokonaisuutena projekti kehitti kohdeorganisaation kypsyyttä talousohjauksen alalla.

Taulukossa 8 on esitetty projektin tutkimusvaiheen linjauksien ja tutkimuksen perusteella muodostetun arvioinnin yhteenveto.

Taulukko 8. TOJ 2.0 -projektin tutkimusvaiheen linjaukset ja havainnot.

Kalenteriaika	1/2016 - 6/2019	
Projektin vaihe	TOJ 2.0 PROJEKTI	
Päätöstilanne	TOJ 2.0 tutkimus 1/2016 - 8/2018	TOJ 2.0 Arviointi 6/2019
Linjaukset / havainnot	<p>Ydinkysymys: - Miten toteutettuna taloussuunnittelu tukee talousohjauksen tavoitteita liiketoiminta- ja strategialähtöisesti?</p> <p>Alakysymykset: 1. Miten taloussuunnittelu kytketään osaksi strategista talousohjausta ja tavoitteiden jalkauttamista? 2. Miten taloussuunnittelu tukee organisaation suorituskyvyn johtamista? 3. Millaiset taloussuunnitteluprosessit ja -ratkaisut mahdollistavat kustannustehokkaan toteutuksen? 4. Millaisia parhaita käytäntöjä taloussuunnittelun alalta on tunnistettu ja miten niitä voidaan hyödyntää kohdeorganisaation taloussuunnitteluratkaisussa?</p>	<p>Strateginen talousohjaus</p> <ul style="list-style-type: none"> - Suunnittelumallin strategialähtöisyys ● - Taloussuunnittelun laatu ● - Taloussuunnittelun reagoitokyky ● - Taloussuunnittelun ohjausvaikutus ● - Skenaarioiden mallinnus ja simulointi ● <p>Suorituskyvyn johtaminen</p> <ul style="list-style-type: none"> - Suunnittelumallin liiketoimintalähtöisyys ● - Suorituskyvyn johtamisen tuki ● - Taloussuunnittelun laatu ● - Taloussuunnittelun reagoitokyky ● - Taloussuunnittelun ohjausvaikutus ● - Skenaarioiden mallinnus ja simulointi ● <p>Kustannustehokkuus</p> <ul style="list-style-type: none"> - Suunnitteluprosessien tehokkuus, controlling ● - Suunnitteluprosessien tehokkuus, liiketoiminta ● <p>Parhaat käytännöt</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tunnistaminen ● - Käyttöönotto ● - Jatkokehityshankkeet ●

Projektin tuloksia voidaan tarkastella myös suhteessa loppuhaastatteluisissa kartoitettuihin taloussuunnittelun tehtäviin osana organisaation talousohjausta. Taloussuunnittelun tärkeimpinä tehtävinä nähtiin tavoitteiden asettaminen ja toiminnan johtaminen. Lisäksi toimintasuunnitelma, yhteisen ymmärryksen luominen ja liiketoiminnan suunnittelu nousivat esille useamman kuin yhden haastateltavan kohdalla. Tehtävissä ei selkeästi nouse esiin aihealueita, jotka olisivat suoraan strategiseen talousohjaukseen liittyviä teemoja. Esimerkiksi hieman yllättäen esimerkiksi toimintaympäristön seuraaminen nousi esille vain yhden haastateltavan kohdalla. Tuloksien tulkinnassa voidaan hahmotella ajatusta, että projektin onnistuminen painottui valtaosin taktisen tason asioihin, jotka myös nähdään organisaatiossa taloussuunnittelun tärkeimpinä tehtävinä. Koska vastaajien määrä oli suhteellisen pieni (n = 8) ja tulkinta perustuu avoimeen kysymykseen, en kuitenkaan nostaisi tätä havaintoa esiin validina tulkintana. Jatkokehityksen kannalta olisi kuitenkin hedelmällistä kartoittaa tätä aihetta laajemmin niin, että strateginen ja taktinen näkökulma erottuvat toisistaan. Kuten seuraavan luvun johtopäätöksissä selviää, taloussuunnittelun roolin määrittäminen onkin eräs tärkeimmistä kehittämisessä huomioitavista asioista.

6 Johtopäätökset

“Insanity: doing the same thing over and over again and expecting different results.”

-Albert Einstein

Tässä osiossa esitän kehittämistehtävän tuloksista tehdyt johtopäätökset, joissa tuon esille havaintoni taloussuunnittelusta osana organisaation talousohjausta ja kehittämissuunnittelun tavoitteiden saavuttamisesta. Lisäksi osiossa esitetään tutkimuksen kautta esille nousseet jatkokehitysehdotukset ja oman oppimisen arviointi.

6.1 Taloussuunnittelu osana organisaation talousohjausta

Talousohjauksen tehtäviä ovat suunnittelu, toteutus ja tarkkailu. Kuulostaa yksinkertaiselta: ensin suunnitellaan mitä tehdään, sitten tehdään ja tuotetaan samalla tietoa siitä, miten tehtiin ja lopuksi tarkkaillaan eli katsotaan, toteutuiko tekeminen suunnitellusti ja mihin suuntaan syntyi varianssia? Tässä kokonaisuudessa suunnittelulla on kriittinen rooli, jonka kautta varmistetaan, ettei liiketoimintaa harjoiteta ilman suunnitelmaa ja tavoitetta. Suunnitelmaessa talouden tietoja eli taloudellista lopputulemaa, voidaan suunnittelu jakaa strategiseen ja taktiseen suunnitteluun. Strategisen taloussuunnittelun kautta organisaation strategia konkretisoidaan numeroiksi, joiden avulla voidaan asettaa tavoitteet organisaatiolle tuleville vuosille. Ilman numeroita ei voi muodostaa tavoitteita tai ainakin tällöin tavoitteet jäävät hyvin abstraktille tasolle, kuten ”paras” tai ”hyvä”. Taktisella tasolla mukaan tulee vuosisuunnittelu eli budjetointi, jonka kautta suunnitellaan seuraavan vuoden tekemistä numeroiden muodossa. Ihannetilanteessa strategisen ja taktisen tason yhteys säilyy budjetissa, kun tavoitteiden asettaminen budjetissa perustuu strategisen tason tavoitteisiin. Tällöin siis strateginen tavoite jalkautuu organisaation alemmille tasoille ja voidaan autuaasti todeta, että seuraavana kalenterivuonna toteutamme strategiaa. Jotta numeroiden toteutuminen varmistuu, tehdään liiketoimintaan toimintasuunnitelmat, joiden kautta voidaan todentaa, että tavoitteen mukaisilla luvuilla on mahdollisuus toteutua. Matkan varrella voidaan jopa päivittää budjetissa tehtyä näkemystä eli ennustaa kalenterivuoden lopputulemaa hieman tarkemmilla tiedoilla kuin budjetin yhteydessä. Asia kuulostaa edelleen äärimmäisen yksinkertaiselta, mikä voisi mennä pieleen? Valitettavasti vain yksi pieni asia, suunnittelussa tehty virhearvio, riittää kääntämään tämän teoriassa täydellisen ketjun päällelleen. Virhearviot suunnittelussa ovat valitettavan yleisiä, koska tietääkseni kukaan ihminen tai kone ei ole toistaiseksi pystynyt ennustamaan tulevaisuutta koskevia asioita täysin luotettavasti.

Syy miksi tuon esille tämän itsestään selvän asian, ehkä jopa hieman viisasteluun sortuen, on se, että se tuntuu valitettavan usein unohtuvan jopa talouden ammattilaisilta. Talouden parissa työskentelevät henkilöt ovat stereotyyppisesti analyyttisiä, tarkkoja ja numero-orientoituneita, joten olemme mestareita olemaan tarkasti väärässä. Toteutetussa projektissa yritimme parhaamme mukaan pitää ainakin projektin alkuvaiheessa elossa teemaa ”ollaan riittävän oikeassa”, mutta kuinka kävikään: saimme hieman karkeasti ilmaistuna aikaiseksi raskaan ja huonosti muutostilanteisiin taipuvan suunnittelujärjestelmän, jonka ehkä suurin vitsaus on edelleen suunnittelun yksityiskohtaisuus ja tätä kautta suunnittelun vaatima suuri työmäärä. Tätä kautta haluan tuoda esiin yhden kehittämistehtävän kautta esiin nousseen tärkeän pointin: suurin osa talousohjauksen ja -suunnittelun ongelmista johtuu hyvin yksinkertaisista asioista ja ne ovat organisaation omia valintoja. Taloussuunnittelun kehittäminen pitäisi siis aloittaa perusasioista: miksi teemme suunnittelua, mikä on eri suunnitteluprosessien rooli ja tarkkuustaso, mikä määrittää tavoitteen ja sen vaativuustason, mikä on vuosisuunnittelun oletusarvoinen vaativuustaso eli millä todennäköisyydellä budjettitavoitteen odotetaan toteutuvan, ennustammeko realistisesti vai poliittisesti, miten seuraamme suunnittelun toteutumista ja millä tarkkuudella ja miten talousohjauksen elementit: strategia, operatiivinen toiminta, johtamisjärjestelmä, mittarit ja ohjausjärjestelmä tarkalleen ottaen toimivat ja ovatko ne ristiriidassa keskenään? Uskon tämän tyyppisen tarkastelun olevan hedelmällistä myös sen takia, että tätä kautta voimme tunnistaa (todennäköisesti hyvin paljon) lisäarvoa tuottamattomia työvaiheita tekemisestämme. Tätä tukevat kehittämistyön haastatteluiden kautta esiin nousseet havainnot, joista osa johtui pelkästään epätietoisuudesta ja yhteisen kommunikoinnin puutteesta. Todennäköisesti moni talouden ja taloussuunnittelun parissa työskentelevä henkilö voi olla kanssani samaa mieltä, mutta kuinka moni pystyy selittämään miksi teemme niin paljon turhaa työtä ollaksemme tarkasti väärässä?

Toinen mielenkiintoinen kehittämistehtävän aikana esiin noussut aihe on budjetin rooliristiriita. Taloussuunnittelussa joudutaan jatkuvasti tasapainottelemaan realistisuuden (kontrolli) ja tavoitteellisuuden (tavoitteenasetanta) välillä. Kun organisaation henkilöstön palkitseminen on sidottu tähän yhteen ja samaan tavoitearvoon, on ristiriitatilanne valmis. Lisäksi organisaation tulisi varmistua siitä, että resurssit kohdistetaan joustavasti sinne missä niistä on eniten hyötyä, vaikka realistinen ja tavoitteellinen näkökulma olisi jo lyöty aikaisemmin lukkoon seuraavalle kalenterivuodelle. Sama haaste havaittiin tutkimuksessa kohdeorganisaation ennustamisessa: koska budjetti on sitova sopimus, ei siitä haluta poiketa kuin vasta siinä kohtaa, kun on täysin varmaa, että ennustettu lopputulema tulee poikkeamaan budjetista. Tämä siitähän huolimatta, että samaan aikaan liiketoiminnalta kerätty ns. realistinen ennuste saattaa paljastaa poikkeaman jo paljon aikaisemmin. Asia ei toki ole mustavalkoinen, vaan on myös pidettävä mielessä, että ihmisiä ohjaa luontainen

taipumus yliarvioida läheinen tulevaisuus ja aliarvioida kaukainen tulevaisuus (www.yle.fi). Tällöin pitää hyvin tarkkaan harkita mitkä ja kenen tuottamat ennustukset halutaan kommunikoida eteenpäin esim. hallitukselle. Yksikään talousjohtaja tuskin haluaa selitellä vuoristorataa muistuttavaa ennustetta eteenpäin, koska taloussuunnittelun uskottavuuden kannalta on parempi tehdä yksi virhearvio kuin jatkuvasti muuttaa suuntaan. Asiassa on kyse näkemyksen käyttämisestä ennustamiseen. Näkemys on ihmisen tuottamana subjektiivista ja siihen vaikuttavat näkemyksen tuottajan ominaisuudet: kokemus, tieto, asenteet ja mielipiteet. Taloudella on varmasti vahva rooli portinvartijana näkemyksen hyödyntämisen osalta. Viime vuosina keskustelu ennustavan analytiikan, tekoälyn ja koneoppimisen ympärillä on kiihtynyt, koska datan hyödyntämisen kautta on mahdollista valjastaa kone tekemään ennustamista ihmisen hallintakyvyn ylittävään tietomäärään perustuen. Tätä kautta voitaneen siis tuottaa tarkempia ja luotettavampia ennusteita ilman subjektiivisia näkemyksiä ja eturistiriitaa. Asian osalta on kuitenkin muistettava, että nykyinen tekoäly on heikkoa tekoälyä, joka on ihmisen ohjaamaa. Ajatuksena liiketoiminnan perusajureiden ennustaminen, esimerkiksi automyyntin kehittyminen perustuen markkina- ja talouskehitykseen, olisi erinomainen lisä myös kohdeorganisaation ennustevälineisiin. Suunnitteluprosessien rooliristiriitaan liittyvän haasteen osalta uskon, että moni talouden ammattilainen tiedostaa ongelman olemassaolon ja törmää siihen työssään säännöllisesti, mutta kuinka moni organisaatio onnistunut ratkaisemaan sen? Näkisin myös tämän asian selkeyttämisen kriittisenä asiana ennen kuin lähdetään kehittämään taloussuunnittelua.

Kuten tutkimusraportin alkupuolella (s. 23) lupasin, palaan tässä kohtaa havaintooni koskien talousohjauksen elementtien keskinäisiä suhteita. Toteutetun kehittämishankkeen kokemusten perusteella taloussuunnittelun uudistamisessa tulisi lähteä liikkeelle kuvaamalla taloussuunnittelun rooli talousohjauksen kokonaisuudessa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että taloussuunnitteluprosessien osalta kuvataan miten ne sijoittuvat strategiseen ja operatiiviseen tekemiseen ja miten niitä hyödynnetään osana johtamisjärjestelmää, ohjausjärjestelmää ja mittarointia? Kun nämä asiat on kuvattu riittävällä tarkkuudella, voidaan miettiä millä suunnitteluvälineellä, -menetelmällä tai -filosofialla taloussuunnittelu toimisi parhaiten? Tämä on mielestäni merkittävä havainto myös siksi, että harkittaessa Beyond Budgeting -filosofian implementointia organisaatioon, muutos vaatii väistämättä perinteisen talousohjauksen elementtien uudelleenarviointia. Osiossa 3.2.4 esitetyt Beyond Budgeting johtamisprosessin peruseriaatteet: rytmi, tavoitteet, suunnitelmat ja ennusteet, resurssien allokointi, suoritusten arviointi ja palkitseminen sisältävät itsessään kattavan listan valinnoista, jotka on syytä huomioida talousohjauksen kokonaisuudessa ja jotka näin ollen vaikuttavat myös taloussuunnitteluun. Lisäksi on hyvä muistaa osiossa 3 mainittu Åkerbergin havainto, jonka mukaan työkalut eivät takaa yrityksen menestystä vaan lisäksi tarvitaan hyvän johtajuuden motivoimia osaavia ja innostuneita ihmisiä.

Edellä esitetyt havainnot kiteyttääkseni, esitän seuraavat, myös muille organisaatioille so-
pivat, yleiset periaatteet taloussuunnittelun kehittämiseen:

1. Ennen taloussuunnittelun konkreettisen tekemistavan valitsemista, määritä taloussuunnittelun ja sen prosessien rooli osana organisaation talousohjausta. Huomioi määrittämisessä kaikki talousohjauksen elementit ja myös niiden rajoitteet.
2. Määritä organisaation taloussuunnittelun prosessit ja kirkasta niiden tehtävät: mitä yksittäisen prosessin kautta halutaan saavuttaa ja miksi se on tärkeä?
3. Varmista, että eturistiriidat eri prosessien roolien osalta ja niiden kesken on ratkaistu, ja kommunikoitu organisaatiolle.
4. Pura prosessit tekemisen tasolle ja arvioi työvaiheiden lisäarvoa lopputuloksen kannalta. Kiinnitä huomiota lisäarvoa tuottamattomiin työvaiheisiin ja pyri poistamaan ne prosesseista.

6.2 Kehitystyön tavoitteiden saavuttaminen

Kun tarkastelee projektin tulokset koostavaa taulukkoa, voi asian tulkita esimerkiksi niin, että strategiasuunnittelun toteutuskokonaisuudessa epäonnistuttiin pahasti ja muilta osin onnistuttiin kohtuullisen hyvin. Kun taas lukee tarkemmin haastatteluiden kautta esiin nousseita havaintoja, herää kysymys: toteutimmeko kohdeorganisaation aikaisemmin käytössä olleen suunnittelumallin hieman parannellun kopion (teknisesti edistyneemmällä työkalulla) ja odotimme tällä ratkaisevamme taloussuunnittelussa jo aikaisemmin tunnistetut haasteet? Albert Einstein saattaisi pitää tätä hulluutena, mutta itse lähtisin selittämään asiaa organisaation kypsyyden kautta. Kuten eräs kollegani ilahduttavasti toi haastattelusaan esille, kehityshanke varmasti kasvatti kohdeorganisaation talousohjauksen kypsyyttä ja mahdollisti oppimisen hankkeen kautta. Projektin tavoitteiden kautta todennetun osittaisen epäonnistumisenkin voi kääntää siis kääntää onnistumiseksi tätä kautta. Monen organisaatioiden toimintaan liittyvän kypsyydsmallin ajatushan on, että merkittävän mittaluokan asioissa ei hetkessä kivuta ylimmälle portaalle, jos lähtötaso on asteikon alapäässä. Toisaalta kohdeorganisaatiossa ei matkalle lähdetty varsinaisesti alimmalta portaalta vaan organisaatiolla oli taustalla jo pitkä historia ajuripohjaisen suunnittelun toteuttamisesta sekä vahva kulttuuri budjettiohjautuvuuteen. Itse asiassa vahva budjetoinnin kulttuuri ja pitkä historia olivat todennäköisesti merkittävimpiä tekijöitä sille, miksi projektissa päädyttiin pitkälti vanhaan malliin pohjautuviin valintoihin. Projektissa ei tietoisesti haettu kulttuurimuutosta, jonka läpivieminen vaatii aikaa ja rohkeutta.

Yksi projektin kautta esiin noussut merkittävä havainto kohdeorganisaation taloussuunnittelusta on se, että aikaisempaa nopeammin muuttuvassa toimintaympäristössä on pakko etsiä keinoja tehostaa ja yksinkertaistaa taloussuunnittelua. Uskon vahvasti, että joustavuus ja ketteruus on helpompi saavuttaa yksinkertaistamisen kuin järjestelmiin poikkeuksien poikkeuksia koodaamalla. Asia ei kuitenkaan ole käytännössä helppo toteuttaa. Pro-

jektin esiselvityksessä korostimme yksinkertaisuuden merkitystä ja uskoimme, että haluamme olla taloussuunnittelussa riittävän oikeassa. Silti projektisuunnitelmassa esitetty havainto ”**onnistuminen suunnittelun laskentamallin toteutuksessa määrittää pitkälti onnistumisen koko projektissa**” jäi taka-alalle, kun suunnittelumallia alettiin määrittämään controlling-organisaation toimesta. Jälkeenpäin tarkasteltuna suurin osa toteutuksen haasteista aiheutui juuri suunnittelumallin määrittelyssä tehdyistä valinnoista. Määrittelyssä tehtiin siis valintoja, jotka vaikuttivat suunnittelun vaatimaan työmäärään (esim. suunnittelun tarkkuuden kautta) ja suunnittelumallin toimivuuteen (esim. valinta katkaista suorat yhteydet eri liiketoimintayksiköiden väliltä tai prosenttipohjaisten ajureiden käyttäminen). Ajuripohjaisten suunnittelumallien osalta tehtyjen ratkaisujen voidaan todeta vaikuttaneen yhden projektille asetetun päätavoitteen, erilaisten skenaarioiden ja simuloinnin hyödyntämisen, toteutumatta jäämiseen. Määrittelyvaiheen työpajoissa käytiin läpi monia yksityiskohtia ja tehtiin pakotetusti nopeita ratkaisuja, joita ei ohjattu riittävän voimakkaasti täysin ajuripohjaisen mallin suuntaan. Tämän seurauksena joillain osa-alueilla ajuripohjaisesta suunnittelusta luovuttiin, koska kaikille elementeille ei löydetty luontevia ajuritietoja tai suunnittelun tarkkuustaso haluttiin pitää korkeana. Tarkkuustason säilyttäminen olikin toinen merkittävä tekijä, joka vaikutti oleellisesti kaikkien suunnitteluprosessien vaatimaan työmäärään. Selitys sille miksi nämä valinnat kaikesta käytettävissä olevasta tiedosta huolimatta tehtiin ovat todennäköisesti syvällä organisaation tavassa toteuttaa talousohjausta: suunnittelu ja seuranta perustuvat kohdeorganisaatioissa toteuman ja budjetin väliseen varianssianalyysiin, jota tehdään erittäin tarkalla tasolla. Jos emme siis suunnittele tarkasti emme voi analysoida tarkasti. Pakko on hyvä kannustin, jolloin on mahdollista, että kohdeorganisaatioissa tarvittiin yksi oppimiskierros lisää, ennen kuin taloussuunnittelun yksinkertaisuus nousee aidosti kehitystä ohjaavaksi tekijäksi ja pääsemme irti tästä historian painolastista.

Yksi konkreettinen asia, jota ei mielestäni tule vähätellä, on organisaation laskentarakenne. Laskentarakenteella ja talousjärjestelmien käyttämillä dimensioilla on valtavan suuri vaikutus kaikkeen talousohjauksessa tehtävään työhön. Kohdeorganisaation laskentarakenteita, kuten tilikarttaa, voidaan pitää normaalin laajuisina organisaation kokoluokka huomioiden (liikevaihto noin miljardi euroa), mutta taloussuunnittelun kehityshanke toi vahvasti esille haasteen laskentarakenteen kompleksisuudessa. Kohdeorganisaation sisäisen laskennan pakolliset laskentadimensiot ovat seuraavat: yritys, tili, tulosityksikkö, toiminto, merkki ja mallisarja. Lisäksi käytössä on joitakin pakollisia dimensioita täydentäviä vapaaehtoisia dimensioita (kuten asiakas, toimittaja ja projekti), joiden kautta voidaan täydentää taloustietoa. Taloussuunnittelussa kompleksisuus näkyy dimensioiden sisältämien elementtien toteutuksessa, joista on tunnistettavissa päällekkäisiä tietoja lähinnä tulosityk-

sikön ja toiminnon kesken. Konzernissa on käytössä n. 600 tulosityksikköä, jotka kuten tutkimuksen tuloksissa todettiin, ovat suurelta osin jonkun henkilön eli tulosvastuullisen vastuulla. Yksi vähittäiskaupan toimipiste sisältää tyypillisesti viisi tulosityksikköä, kun yksinkertaisen näkemyksen mukaan pärjättäisiin yhdellä. Lisäksi toiminto -dimensiota käytetään ilmaisemaan pitkälti tulosityksikkörakenteen kanssa päällekkäistä tietoa. Kun huomioidaan vielä merkki -dimension (= ajoneuvon merkki) vaikutus kokonaisuuteen, on helppo huomata, että kompleksisuus suunnittelussa aiheutuu pitkälti käytettävien laskentadimensioiden kautta. Esimerkiksi yhden vähittäiskaupan toimipisteen autoliiketoiminta jakautuu pääasiassa 4 tulosityksikölle, joihin annetaan tarkentavaa tietoa keskimäärin 2 toiminnon kautta ja tiedot halutaan suunnitella ainakin 3 eri merkille. $4 \times 2 \times 3 = 24$. Yksi tieto suunnitellaan siis 24:lle eri kombinaatiolle. Yksinkertaisessa maailmassa suunnittelussa pärjättäisiin yhdellä tulosityksiköllä ilman toimintoa ja tiedot voitaisiin tarvittaessa suunnitella 3 merkille. $1 \times 3 = 3$. Tämä tuo esiin laskentarakenteeseen sisältyvän tehostuspotentiaalin, niin suunnittelun kuin seurannan osalta. Tässä yhteydessä herää ajatus, että organisaatiot voivat pahimmillaan olla omien tietojärjestelmiensä orjia. Laskentarakenteen kattava yksinkertaistaminen kohdeorganisaatiossa vaatisi mittavan talouden ERP-järjestelmän uudelleenmäärittelyn ja sen jälkeen yksinkertaistettu rakenne olisi käytettävissä suunnittelu- ja raportointijärjestelmissä. Vaihtoehtoisesti rakennetta voitaisiin yksinkertaistaa vain suunnittelu- ja raportointijärjestelmiin. Kumpikaan kehityspolku ei ole työmäärältään pieni, mutta tällä haluan tuoda esiin sen, että laskentarakenteella on valtava merkitys talousohjauksessa ja sitä koskevat valinnat ovat kriittisiä. Jos urakkaan ryhdytään, se on syytä suunnitella hyvin, koska kyseessä on harvoin toistuva mahdollisuus talousohjauksen kehittämiseen.

Yhteenvedon projektin tavoitteiden toteutumisen osalta haluan nostaa esiin, että projekti onnistui kohtuullisen hyvin, mutta ei erinomaisesti. Lisähuomioina toisin esille, että vaikka tämä tutkimus ei keskittynyt toteutuksessa ilmenneisiin haasteisiin ja sudenkuoppiin, niitä kohdattiin myös tässä projektissa. Osittain siis myös toteutuksen vaatima työmäärä saattoi vaikuttaa siihen, että joitakin lopputuloksen kannalta oleellisia asioita jäi huomioimatta. Projektin suurimpana arvona pitäisin kuitenkin sen kohdeorganisaatioon tuomaa ymmärrystä talousohjauksesta ja kokemusta toteutuksen läpiviennistä. Hyvänä puolena pidän myös sitä, että suurin osa haastatteluissa esiin nousseista asioista, elleivät kaikki - kulttuuriin liittyvät asiat mukaan lukien, ovat kohdeorganisaation muutettavissa eli ns. omissa käsissä. Kohdeorganisaatiossa talousohjauksjärjestelmän uudistusta lähestyttiin jälkikäteen katsottuna liian paljon teknologian ja tietojärjestelmän näkökulmasta. Onnistumisen kannalta tietojärjestelmällä on pienempi rooli kuin kommunikoinnilla, prosesseilla, ohjauksella ja johtamisella. Kun prosessit, ohjauksjärjestelmä ja johtaminen ovat kunnossa, on tietojärjestelmän toteutus yksinkertaisuudessaan organisaatiossa tehtävä valinta.

6.3 Jatkokehitysehdotukset

Tutkimuksen kautta nousi esiin monia mielenkiintoisia ehdotuksia taloussuunnittelun kehittämiseksi. Näkisin näiden edustavan eritasoisia polkuja kohti parempaa ja tehokkaampaa taloussuunnittelua. Osa ehdotuksista olisi toteutettavissa ilman merkittäviä muutoksia suunnitteluprosesseihin ja -järjestelmään (kulukurin kiristäminen, kustannusten aiheuttajien rajoittaminen), osaa voidaan pitää konkreettisina kehitysehdotuksina (ajuripohjaisen suunnittelumallin yksinkertaistaminen ja yksityiskohtaisuuden karsiminen tai teknisen ennusteen käyttöönotto tavoite-ennusteen rinnalle) tai tavoitetilana (budjetoinnin tiivistäminen yhteen päivään) ja osaa voidaan pitää taloussuunnittelun pidemmän aikavälin kehityssuuntaa viitoittavina teemoina (Beyond Budgetingin arviointi tai dataohjatun taloussuunnittelun tavoittelu). Lisäksi haastatteluiden kautta voidaan poimia lukuisia yksittäisiä ongelmakohtia, joita ratkaisemalla taloussuunnittelu tehostuisi (esim. budjetointiprosessin tarkka aikatauluttaminen controllereiden työmäärän järjeistämiseksi ja tarvittaessa työn jakaminen laajemmalle tekijäjoukolle).

Oman näkemykseni mukaan ensisijainen jatkokehityshanke olisi talousohjauksen kokonaisvaltainen uudelleen määrittely eli talousohjauksen strateginen tarkastelu teemalla ”Talousohjauksen tahtotila 2025”. Kehittämishanke tulisi käsitellä konsernitason strategisena hankkeena ja sen tulisi olla osa konsernin jatkuvaa strategiatyötä. Näin olleen siinä tulisi olla mukana kohdeorganisaation strategiatyössään hyödyntämiä elementtejä, kuten tahtotilan määrittämisen vuoteen 2025 asti sekä valinnat ja keinot tahtotilan saavuttamiseksi. Kehityshanke etenisi karkeasti seuraavien vaiheiden kautta:

1. Talousohjauksen nykytilan tarkastelu ja kuvaaminen
2. Talousohjauksen tahtotilan määrittäminen
3. Kehityspolku nykytilasta tahtotilaan sekä valinnat ja keinot tahtotilaan pääsemiseksi
4. Talousohjauksen prosessikuvausten ja järjestelmäkartan kautta tapahtuva konkretisointi
5. Ehdotuksen arviointi ylimmässä johdossa / hallituksessa
6. Mahdolliset uudelleenmäärittelyt ja korjaukset
7. Toteutusta suunnitelman mukaisesti vuosien 2020-2025 aikana.

Tarkastelussa tulisi ensin pureutua talousohjauksen nykytilaan ja kuvata sen elementtien tilanne tällä hetkellä. Tarkastelun pohjana voitaisiin hyödyntää tätä tutkimusta taloussuunnittelun osalta soveltuvien osien ja muilta osin valmistella aihetta talousorganisaation toimesta. Tahtotilan tulisi esittää talousohjauksen elementtien keskinäiset suhteet riittäväällä tarkkuudella, jotta siihen pääsemiseksi voitaisiin muodostaa kehityspolku sisältäen valinnat ja keinot tahtotilan saavuttamiseksi. Valinnat ja keinot on vuositason esitetty listaus

konkreettisesti tehtävistä toimenpiteistä, joilla tavoitetaan päästään. Talouden ammattilaisten rakastama hokema ”paholainen asuu yksityiskohdissa” astuu mukaan kuvioon kohdassa 4, jossa tulisi kuvata talousohjaukseen käytettävät prosessit yksityiskohtaisemmalla tasolla konkreettisen tekemisen osalta, tietojärjestelmiin liittyvät muutostarpeet ja suunnitelma muutosten toteuttamiseksi. Tässä kohtaa on hyvä pitää mielessä aikaisemmin esitetty tarkistuslista: rytmi, tavoitteet, suunnitelmat ja ennusteet, resurssien allokointi, suoritusten arviointi ja palkitseminen. Seuraavaksi testattaisiin organisaation muutoshalukkuutta ja vietäisiin asia ylimmän johdon kautta hallituksen käsittelyyn, josta saatavan palautteen ja tarvittavien muutosten kautta oltaisiin valmiita etenemään toteutusvaiheeseen.

Korostan, että kyseessä olisi strateginen hanke, jonka pitkän aikavälin tavoitteena olisi viedä kohdeorganisaation talousohjaus uudelle tasolle ja samalla rikkoa organisaation kulttuuriin juurtuneita toimintatapoja. Hankekokonaisuus tulisi varmasti sisältämään monia laajojakin aliprojekteja, jotka konkretisoituisivat nykytilan ja tahtotilan määrittelyn jälkeen. Hanke ottaisi kantaa myös kaikkiin haastatteluissa esiin nousseisiin kehitysehdotuksiin ja vastaisi mm. kysymykseen halutaanko kohdeorganisaatiossa tavoitella Beyond Budgetingin mukaista mallia tai jotain muuta tapaa tehdä talousohjausta ja mikä rooli datalla ja sen hyödyntämisellä olisi talousohjauksessa? Puhuttaessa kulttuurin muuttamisesta ja juurtuneiden toimintatapojen rikkomisesta, on syytä huomioida mm. intuition hyödyntämisen mahdollisuudet (ks. 3.2.6 Tulevaisuuden taloussuunnittelu) ja lähestyä asiaa erityisesti johtamisen näkökulmasta. Tällöin kehittämisessä ei ole kyse pelkästään talouden asiasta vaan kokonaisuuden tulee muodostua riittävän poikkitieteellisesti, myös muutkin kuin pelkät taloudelliseen suorittamiseen liittyvät arvot huomioiden.

Ehdotan strategisen tason hanketta jatkokehitykseen, koska kyseessä olisi todella merkittävä muutos niin talouden kuin liiketoiminnankin näkökulmasta. Kuten eräs haastateltava toi esiin: ”kaikki (tekeminen) perustuu budjetteihin”. Korostaisin siis vielä kerran, että kaikkien talousohjauksen elementtien tulee toimia yhteen, jotta kokonaisuudessa ei törmätä ristiriitoihin. Lisäksi uskon, että kulttuurimuurien rikkominen vaatii taakseen voimaa, joka syntyy vain ylimmän johdon tuella ja koko organisaatio muutokseen osallistamalla.

Modernin taloussuunnittelun kehittämisessä tulee pitää mielessä kappaleessa 3.2.6 esitetyt modernin taloussuunnittelun osa-alueet, jotka on esitetty tämän tutkimuksen havainnoilla täydennettynä kuvassa 23. Kuvan perusteella voidaan todeta, että näistä vain yksi osa-alue, teknologia, liittyy suoraan tietojärjestelmiin ja kaikki muut ovat talousohjauksen prosessiin ja toimintamalliin liittyviä osa-alueita. Tämä tuo esille tarpeen pureutua muutoksessa ensisijaisesti tekemisen kulttuuriin ja siellä vallitseviin toimintamalleihin, ja vasta sen jälkeen lähestyä asiaa teknologian näkökulmasta.



Kuva 23. Modernin taloussuunnittelun osa-alueet.

Modernissa taloussuunnittelussa tulee huomioida teknologian tarjoamat mahdollisuudet, koska ne tehostavat lukujen tekemistä ja parhaimmillaan valjastavat koneen tekemään asioita laadukkaammin kuin mihin ihminen kykenee. Tämä vapauttaa ihmiset toteuttamaan vahvuuksiaan, ja työmäärä siirtyy lukujen tuottamisesta liiketoiminnan innovatiiviseen analysointiin ja kehittämiseen. Merkittävä rooli taloussuunnittelussa tulee olla myös strategialla, jonka tulisi olla koko talousohjauksen perusta. Voisiko tämä kohdeorganisaatiossa tarkoittaa tilannetta, jossa voimme yhdessä todeta, että ”kaikki tekeminen perustuu strategiaan”? Eikä siis budjettiin. Lisäksi moderni taloussuunnittelu vaatii tuekseen tunneälyllä höystettyä johtamista ja johtajuutta, jotka luovat pohjan positiivisuudelle ja hyvälle fiiliksellä. Iso osa budjettiin liitettävistä negatiivisista mielikuvista kumpuaakin juuri tältä alueelta: perinteinen budjetointi on vahvan aseman saavutettuaan varsin keskeinen johtamisväline. Tällöin epäeettinen toiminta, prosessista poikkeaminen ja odotusten ristiriidat saavat organisaatiossa varmuudella aikaiseksi negatiivista värinää. Kuten edellä mainitsin, monelle organisaatiolle talousohjauksen perusteiden uudistaminen tarkoittaisi myös syvälle kulttuurin pureutuvia toimenpiteitä, jotka onnistuakseen vaativat väkevää tietoisuutta ja halua muuttua. Totuttujen toimintatapojen murtamiseksi tulisi tavoitella tarkastella ilman nykytilan asettamia rajoitteita ja paineita. Asiat tulee nähdä sellaisina kuin ne ovat, epätäydellisinä ja moniulotteisina, jotta kehittämisessä päästään pureutumaan asioiden juurisyihin. Myös inhimillisyydelle tulee antaa tilaa, eikä asioita tulee tarkastella vain suorittamisen näkökulmasta. Uskon vahvasti, että näillä elementeillä taloussuunnittelu ja -ohjaus saadaan vietyä megatrendien ravisteleman toimintaympäristön ja tätä kautta kiihtyneen muutostahdin vaatimalle tasolle. Avainasia lopputuloksessa on ketteryys kaikilla osa-alueilla.

6.4 Oman oppimisen arviointi

Itselleni oli alusta asti selvää, että haluan tehdä opinnäytetyöni kohdeorganisaatiossa toteutettavasta talousohjausjärjestelmän uudistusprojektista, koska se oli oman työurani ehdottomasti merkittävin ja laajin kehitysprojekti, ja toimin projektissa erittäin keskeisessä roolissa. Näkökulmaa miettiessäni en halunnut lähteä kuvaamaan projektin etenemistä perinteisen järjestelmäkehittämisen näkökulmasta, vaikka siihenkin olisi riittänyt jutun juurta enemmän kuin riittävästi. En myöskään valinnut lähestymistavaksi ajuripohjaisen suunnittelumallin toteutusta ja sen kuvausta, koska ajuripohjaisen suunnittelun perusajatus on hyvin yksinkertainen: liiketoiminnan ansaintalogiikan kuvaaminen ei-valuuttamääräisten ajureiden kautta. Jokainen liiketoimintansa tunteva organisaatio pystyy siis luomaan itselleen ajuripohjaisen suunnittelumallin ja todennäköisesti toteutukset tulisivat pääsääntöisesti olemaan organisaation tarpeisiin räätälöityjä. Todettakoon myös, että kohdeorganisaation talousjohto ei myöskään varsinaisesti kannustanut minua avaamaan organisaatioon ansaintalogiikkaa tarkalla tasolla, enkä itsekään pitänyt salaisen opinnäytetyön tekemästä houkuttelevana vaihtoehtona. Sen sijaan halusin tarkastella projektia laajemmin osana talousohjausta, koska pidin tätä lähestymistapaa oppimisen kannalta enakkoon hedelmällisimpänä vaihtoehtona.

Uskon, että tein oikean valinnan, vaikka muut näkökulmat olisivat voineet olla tutkimuksen toteuttamisen ja tekemisen kannalta itselleni helpompia. Kun tehtyä kehittämistä tarkastelee jälkepäin voi helposti kyseenalaistaa syitä tehtyjen valintojen taustalla. Miksi joitakin asioita ei mietitty laajemmin ja toteutettu eri tavalla? Tämä on kuitenkin jälkiviisautta, joka toimii myös oppimisen välineenä: kokemuksen kautta talousohjausta tulisi tarkastella laajempina kokonaisuutena ja siihen liittyy monia tietojärjestelmän kehittämisen ulkopuolelle osuvia tekijöitä. Tutkimuksen kautta nämä tekijät nousivat esille haastatteluissa ja tunnistettiin. Projektia suunniteltaessa valinnat tehtiin sen hetkisen ymmärryksen ja tiedon varassa, jolloin lopputulos perustui hieman kapeampaan näkökulmaan. Projekti palveli tarkoitustaan ottaa käyttöön uudet taloussuunnittelun ja -raportoinnin työvälineet kohdeorganisaatiossa.

Opinnäytetyö oli prosessina erittäin opettavainen ja vaikka en henkilökohtaisesti pidäkään tutkimusmenetelmien tiukkaa noudattamista kaikkein hedelmällisimpänä ja suoraviivaisimpana tapana kehittämistyössä, koen että tutkimusmenetelmien vaatimukset pakottivat strukturoimaan tutkimusraportin selkeästi sekä analysoimaan tekemisen tarkasti. Opinnäytetyön sisältövaatimukset puolestaan ohjasivat esittämään tehdyn kehittämistyön kattavasti ja yksityiskohtaisesti. Aihealueen teoriaan perehtyminen osana opinnäytetyötä toi

esiin mielenkiintoisia näkökulmia ja yksityiskohtia taloussuunnitteluun ja -ohjaukseen liittyen.

Opinnäytetyöprosessin yhdistäminen työelämässä toteutettuun projektiin ei ollut helppoa. Oma keskittymiseni oli projektin toteutusvaiheessa täysin työelämässä ja projektin kriittisimmät vaiheet olivat erittäin kuormittavia ja stressaavia. Tämä opetti itselleni paljon työn organisoinnin, monimutkaisten asioiden hallinnan ja keskeneräisyyden sietämisen näkökulmista.

Koska projektin toteuttamiseen liittyi erinäisiä haasteita, jotka viivästyttivät projektin valmistumista vuoden, ei opinnäytetyö edennyt täysin suunnittelussa aikataulussa. Tutkimuksen kannalta oleellinen viimeinen vaihe eli strategiasuunnittelun läpivienti saatiin tehtyä kohdeorganisaatiossa keväällä 2018 ja strategia viimeisteltiin elokuussa 2018. Itse olin valmistautunut tekemään loppuhaastattelut vuoden 2018 aikana, mutta muutokset omassa toimenkuvassa ja kevään 2019 työkuorma siirsivät haastatteluita pidemmälle keuhkoon 2019. Projektiin osallistuminen kasvatti omaa projektiosaamistani, esimerkiksi avainroolien resurssoinnin merkityksellisyydestä, ja sain tutkintoon kuuluvista opinnoista joitakin erittäin arvokkaita vinkkejä projektityöskentelyyn (esim. projektipäällikön ja keskeisen määrittelijän roolin erottaminen). Lisäksi osaamiseni taloussuunnittelun ja -ohjauksen alalla syventyi kehittämishankkeen ja opinnäytetyöprosessin läpikäynnin kautta.

Vahvin todiste oppimisesta itselleni on se, että jos lähtisin tekemään samaa projektia uudelleen, en toteuttaisi sitä samalla tavalla. Laajassa projektissa tarvitaan ylätasoa näkemystä ja hallintaa, mutta se ei riitä. Paholainen asuu yksityiskohdissa, joiden tiedostaminen ja tarkka suunnittelu on ensiarvoisen tärkeää. Määrittelyiden merkitystä lopputulokseen ei voi korostaa liikaa, joten niihin on panostettava, vaikka määrittelytyön tekeminen ei aina olekaan kaikkein mukavinta ja inspiroivinta tekemistä.

Lähteet

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten – esimiehille ja asiantuntijoille. Edita Publishing Oy. Helsinki.

Bogsnes, B. & Kaplan, R. 2016. Implementing Beyond Budgeting. Wiley. e-kirja.

Heikkilä, A. 2016. Strategisen suorituskykymittariston käyttöönotto Veho-konsernissa – Konstruktiivinen tutkimus. Turun Yliopisto. Liiketaloustiede, laskentatoimen ja rahoituksen pro gradu -tutkielma.

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

Horngren, C., Srikat, D., Madhav, R. 2015. Cost Accounting, Global Edition. Pearson Education M.U.A. e-kirja.

Horváth, P. & Sauter, R. 2004. Why Budgeting Fails: One Management System Is Not Enough. Horváth & Partners Management Consultants. Luettavissa: https://www.horvath-partners.com/fileadmin/horvath-partners.com/assets/05_Media_Center/PDFs/englisch/BSC_Report_2004-10_Why_Budgeting_Fails_Horvath-Sauter.pdf. Luettu: 26.3.2019.

Ikäheimo, S., Lounasmeri, S. & Walden, R. 2009. Yrityksen laskentatoimi. WSOYpro. Helsinki.

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

Kamensky, M. 2015. Menestyksen timantti. Strategia, johtaminen, osaaminen, vuorovaikeus. Talentum. Helsinki.

Kananen, J. 2012. Kehittämistutkimus opinnäytetyönä. Kehittämistutkimuksen kirjoittamisen käytännön opas. Tekijät & Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Jyväskylä.

Laitinen, H. 2005. Tapaustutkimuksen perusteet. Kuopion yliopisto. Kuopio.

Lukka, K. 2001. Konstruktiivinen tutkimusote. Luettavissa: http://www.metodix.com/fi/sisallys/01_menetelmat/02_metodiartikkelit/lukka_const_research_app/. Luettu: 17.12.2015.

Merilehto, A. 2018. Tekoäly, matkaopas johtajalle. Alma Talent. e-kirja.

- Niemelä, M., Pirker, A. & Westerlund, J. 2008. Strategiasta tuloksiin – tehokas johtamisjärjestelmä. WSOY. Juva.
- Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2014. Kehittämistyön menetelmät. Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. Sanoma Pro Oy. Helsinki.
- Sinek, S. 2009. Start With Why: How Great Leaders Inspire Everyone To Take Action. Portfolio Penguin. New York.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisältöanalyysi. Tammi. Helsinki.
- Uusitalo, H. 1998. Tiede, tutkimus ja tutkielma. Johdatus tutkielman maailmaan. WSOY. Juva.
- Vilkkä, H. 2005. Tutki ja kehitä. Tammi. Helsinki.
- www.bbrt.org 1. What is beyond budgeting. Luettavissa: <https://bbrt.org/what-is-beyond-budgeting/>. Luettu: 27.3.2019.
- www.bbrt.org 2. Founders. Luettavissa: <https://bbrt.org/founders/>. Luettu: 27.3.2019.
- www.bbrt.org 3. What is the Beyond Budgeting Institute. Luettavissa: <https://bbrt.org/what-is-the-beyond-budgeting-institute/>. Luettu: 27.3.2019.
- www.bbrt.org 4. The Beyond Budgeting Principles. Luettavissa: <https://bbrt.org/the-beyond-budgeting-principles/>. Luettu: 27.3.2019.
- www.daimler.com. CASE – Intuitive Mobility. Luettavissa: <https://www.daimler.com/case/en/>. Luettu: 31.10.2019.
- www.fpa-trends.com 1. About Us. Luettavissa: <https://www.fpa-trends.com/about-us-0>. Luettu: 31.3.2019.
- www.fpa-trends.com 2. 2016. FP&A: The Evolution of Driver-Based Planning. Luettavissa: <https://www.fpa-trends.com/report/fpa-evolution-driver-based-planning>. Luettu: 31.3.2019.
- www.fpa-trends.com 3. 2017. Driver-Based Planning: Why is it So Important For Modern FP&A. Luettavissa: <https://www.fpa-trends.com/report/driver-based-planning-why-it-so-important-modern-fpa>. Luettu: 31.3.2019.

www.mckinsey.com. Automotive revolution – perspective towards 2030. Luettavissa: <https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Industries/High%20Tech/Our%20Insights/Disruptive%20trends%20that%20will%20transform%20the%20auto%20industry/Auto%202030%20report%20Jan%202016.ashx>. Luettu: 29.10.2019.

www.yle.fi. "Ydinkäyttöiset pölynimurit tulevat käyttöön 10 vuodessa" – tulevaisuuden ennustuksissa on paljon huteja, mutta myös huimia osumia. Luettavissa: <https://yle.fi/aihe/artikkeli/2019/02/28/ydinkayttoiset-polynimurit-tulevat-kayttoon-10-vuodessa-tulevaisuuden>. Luettu: 23.8.2019.

www2.deloitte.com. Crunch Time V. Finance 2025. Luettavissa: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance-transformation/us-ft-crunch-time-V-finance-2025.pdf>. Luettu: 29.10.2019.

Ylisirniö, P. 2011. Strategian mittaaminen. WSOYpro Oy. Helsinki.

Åkerberg, P. 2017. Budjetointi 2020-luvulla. Alma Talent. e-kirja.

Liitteet

Liite 1. Projektin tavoitteiden kehittyminen projektin eri vaiheissa ml. esiprojekti sekä projektin tulosten arviointi. Projektin lopputuloksien arviointi: toteutuivat täysin tai lähes kokonaan (statusväri: vihreä), toteutuivat osittain (statusväri: keltainen) tai eivät toteutuneet / toteutuivat vain hyvin vähäiseltä osin (statusväri: punainen).

Kalenteriaika	10/2012 - 12/2013		
Projektin vaihe	ESIPROJEKTI: TOJ-PROJEKTI		
Päätöstilanne	Talousohjauksen nykytila -kysely 2/2013	Budjetoinnin kick-off 9/2013	TOJ-projektin päätös 12/2013
Linjaukset	<ul style="list-style-type: none"> - Käytössä oleva laskentarakenne vastaa liiketoiminnan tarpeita - Strategista johdettujen tavoitteiden asettaminen budjetointiprosessiin ja niiden hyödyntäminen on vaikeaa - Liiallinen budjettsidonnaisuus (ennusteen rooli on liian pieni) - Budjetilla on tärkeä rooli tavoitteiden asettamisen kannalta (koko vuoden tavoitteet) - Budjetin ajuripohjainen malli kuvastaa liiketoiminnan ansaintalogiikkaa - Budjetointia tehdään liian tarkalla tasolla ja sen tekeminen on raskasta ja manuaalista - Budjetointijärjestelmässä on teknisiä ongelmia, jotka hidastavat tekemistä - Budjetoinnissa käytettyjen muuttujien (= ajureiden) vertailu toteumaan on liian vaikeaa - Budjetimallin / ansaintalogiikan muutosten läpiviennit on työlästä / osittain mahdotonta - Järjestelmä ei tue suunnitteluskenarioita / eri vaihtoehtojen simulointi ei ole mahdollista - Budjetit ei mukaudu liiketoiminnan muutoksiin (esim. kauppapaikat / merkiedustukset) - Budjetit toimii henkilöstön palkkioperusteena, mutta sitä ohjataan vahvasti konsernin ylätasolta - Ennusteen vieminen toimipisteen tasolle raskasta / lähes mahdotonta - Ennuste ei ole linjassa todellisuuden kanssa - Liiketoiminnan muuttujien (= ajureiden) käyttö ei ole mahdollista ennusteissa 	<p>Priorisoidut tavoitteet (1-3 taloussuunnittelun):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Eri liiketoimintojen tarpeiden huomiointi (suunnittelu / raportointi) 2. Strategian ja budjetin tekeminen samassa järjestelmässä ml. mahdollisuus rullaavaan suunnitteluun 3. KPI-mittarit mukana suunnittelussa ja raportoinnissa 4. Tuotekannattavuuden laskenta osana kokonaisuutta (ns. merkkikannattavuus) 5. Järjestelmän kyvykkyys tuottaa visuaalista materiaalia ja grafiikkaa sekä valinta eri järjestelmien käyttötarjoituksista <p>Perusvaatimukset:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Järjestelmän suorituskyky - Suunnittelun tekeminen tehokkaasti 	<ul style="list-style-type: none"> - Uudistuksen hyödyt tulee pystyä perustelemaan paremmin, jolloin hankkeen toteuttamiselle on taloudelliset edellytykset - Kokonaisuuden tulee sisältää kaikki talousohjauksen työvälineet niin raportoinnin ja suunnittelun kuin sisäisen ja ulkoisen laskennan osalta - Suunnittelumalleja on pystyttävä yksinkertaistamaan rajusti, jotta tavoiteltu tehokkuusohy toteutuu - Käynnissä oleva strategisten suorituskykytavoitteiden (KPI-mittarit) kehittämisprojekti tulee huomioida myös taloussuunnittelussa - Käyttäjien rooleilla taloussuunnittelun prosesseissa on iso vaikutus uudistuksen kokonaisustannukseen käyttäjämäärien kautta - Sovitut laskentarakenne ja raportoinnin muutokset toteutetaan aikataulun mukaisesti

Kalenteriaika	4/2015 - 12/2015	
Projektin vaihe	TOJ 2.0 EISELVIIVITYS	
Päätöstilanne	TOJ 2.0 Projektin linjaukset 5/2015	TOJ 2.0 projektin tavoitteet 9/2015
Linjaukset	<ul style="list-style-type: none"> - Mahdollistaa strategian toteutumisen seurannan ja toimenpiteiden jalkauttamisen toimipistetasolle - Suunnittelun tehokkuuden ja reaktiivisuuden parantaminen - Modernien työkalujen tuomat hyödyt saatava hyödynnettyä (mm. räätälöitävyys, kehittyneet jako-ominaisuudet, pohjadataan hyödyntäminen, tietojen syöttäminen, pro-sessin seuranta) - Suunnittelua pystyttävä yksinkertaistamaan merkittävästi - rooliutus liiketoiminnan ja talouden kesken uusiksi - Liiketoiminta suunnittelee liiketoiminnan kannalta oleelliset perustiedot: myynnin kappaleet, huollon resurssit - Talous muuntaa perustiedot euroiksi, asettaa raamit liiketoiminnalle sekä huo-lehtii kokonaisuudesta - Taloussuunnittelu sisältää strategian, budjetin ja ennusteen - Ei siirrytä rullaavaan ennustamiseen - Strategiasa mahdollisuus hyödyntää automaattisia jako-ominaisuuksia, jolloin suunnittelutarkeus voi olla esim. liiketoiminta-alueen taso 	<p>Projektin tavoitteiksi määriteltiin taloussuunnittelun osalta seuraavat asiat:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Strategisen talousohjauksen tehokkuuden parantaminen (sisältönä mm. tavoitteiden jalkauttaminen alas-päin, simulointi, skenaariot, seuranta) - Suunnittelun tehokkuuden ja reaktiivisuuden parantaminen - Työkalun modernisointi ja sen kautta käyttäjätyytyväisyyden ja suunnittelun tehokkuuden parantaminen. <p>Taloussuunnittelun osalta tehtiin seuraavat linjaukset:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kaikki taloussuunnitteluprosessit tehdään järjestelmässä, talouden suunnittelu on pääasiassa talouden tehtävä, jolla vapautetaan operatiivisen henkilöstön resurssit - Suunnittelun roolit ja prosessi määritellään uudestaan: - Liiketoiminta suunnittelee liiketoiminnan kannalta oleelliset perustiedot, esim. automyyntin kappaleet ja huollon resurssit - Talous muuntaa perustiedot euroiksi ja huolehtii kokonaisuudesta - Uusi suunnittelumalli on ajuriperusteinen - Lähtökohdina nykyinen kalenterivuosin perustuva suunnittelu, huomioidaan kuitenkin kyvykkyys mahdollisiin muutoksiin - Suunnittelun oltava mahdollista eri organisaatioilla / tarkkuuksilla eri suunnittelukokonaisuuksissa - Suunnitteluprosessi tuottaa myös KPI-mittareiden tavoitearvoja

Kalenteriaika	1/2016 - 6/2019	
Projektin vaihe	TOJ 2.0 PROJEKTI	
Päätöstilanne	TOJ 2.0 tutkimus 1/2016 - 8/2018	TOJ 2.0 Arviointi 6/2019
Linjaukset	<p>Ydinkysymys:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Miten toteutettuna taloussuunnittelu tukee talousohjauksen tavoitteita liiketoiminta- ja strategialähtöisesti? <p>Alakysymykset:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Miten taloussuunnittelu kytetään osaksi strategista talousohjausta ja tavoitteiden jalkauttamista? 2. Miten taloussuunnittelu tukee organisaation suorituskyvyn johtamista? 3. Millaiset taloussuunnitteluprosessit ja -ratkaisut mahdollistavat kustannustehokkaan toteutuksen? 4. Millaisia parhaita käytäntöjä taloussuunnittelun alalta on tunnistettu ja miten niitä voidaan hyödyntää kohdeorganisaation taloussuunnitteluratkaisuissa? 	<p>Strateginen talousohjaus</p> <ul style="list-style-type: none"> - Suunnittelumallin strategialähtöisyys ● - Taloussuunnittelun laatu ● - Taloussuunnittelun reagoitukyky ● - Taloussuunnittelun ohjausvaikutus ● - Skenaarioiden mallinnus ja simulointi ● <p>Suorituskyvyn johtaminen</p> <ul style="list-style-type: none"> - Suunnittelumallin liiketoimintalähtöisyys ● - Suorituskyvyn johtamisen tuki ● - Taloussuunnittelun laatu ● - Taloussuunnittelun reagoitukyky ● - Taloussuunnittelun ohjausvaikutus ● - Skenaarioiden mallinnus ja simulointi ● <p>Kustannustehokkuus</p> <ul style="list-style-type: none"> - Suunnitteluprosessien tehokkuus, controlling ● - Suunnitteluprosessien tehokkuus, liiketoiminta ● <p>Parhaat käytännöt</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tunnistaminen ● - Käyttöönotto ● - Jatkokehityshankkeet ●

Liite 2. Haastattelulomake

Teemahaastatteluissa käytetään oheista kysymysrunkoa, jonka avulla käydään läpi tutkimuksen kannalta oleelliset aihealueet.

Tavoitteiden toteutuminen

1. Tukeeko Vehon uusi suunnittelumalli talousohjauksen tavoitteita A) liiketoiminta- ja B) strategialähtöisesti? Miltä osin tukee ja mitä asioita voisi parantaa?
2. Tukeeko Vehon uusi suunnittelumalli organisaation suorituskyvyn johtamista? Miltä osin tukee ja mitä asioita voisi parantaa?
3. Ovatko suunnitteluprosessit (strategia-, vuosi- ja ennustesuunnittelu) toteutettu tehokkaasti? Miten suunnittelun vaatima työmäärä on kehittynyt A) controlling-organisaatiossa ja B) liiketoiminnassa?
4. Perinteistä budjetointia kohtaan on esitetty kritiikkiä mm. seuraavien aiheiden osalta:
 - Budjetointi rohkaisee johtoa asettamaan itselleen mahdollisimman helposti saavutettavissa olevat tavoitteet (= budjettipeli), jotka ovat palkitsemisen pohjana. Tämä estää organisaatiota keskittymästä maksimaaliseen lisäarvon tuottamiseen.
 - Budjetointi tappaa innovaation ja aloitteellisuuden edistämällä lyhytjänteistä suunnittelua ja johtamista sekä vahvistaa ylhäältä alaspäin toimivaa kontrollia. Tämä on epämotivoivaa henkilöstölle ja voi kannustaa jopa epäeettiseen toimintaan aggressiivisten tavoitteiden kautta.
 - Budjetointi ei ole yhteydessä strategiaan, koska se perustuu olemassa oleviin vastualueisiin ja laskentarakenteisiin eikä strategisiin teemoihin.
 - Budjetointi on liian yksityiskohtaista, jäykkää ja raskasta muuttuvassa toimintaympäristössä ja se estää nopean reagoinnin toimintaympäristön muutoksiin.
 - Budjetointi tuottaa nopeasti vanhenevaa tietoa, jonka korjaaminen aiheuttaa hämmennystä ja lisätyötä organisaatiolle.
 - Budjetointi suojelee arvoa tuottamattomia kustannuksia, koska yleensä se tukeutuu historiatietoon kustannusten suunnittelussa.Miten näet budjetin roolin Veholla ja koetko että budjetointiin kohdistuva kritiikki on aiheellista? Miten budjetin haittapuolia lievennetään tai kierretään Vehossa?
5. Onko taloussuunnittelun A) laatu ja B) reagointikyky muuttunut TOJ 2.0 -projektin myötä ja mihin suuntaan?
6. Onko taloussuunnittelun ohjausvaikutus muuttunut TOJ 2.0 -projektin myötä ja mihin suuntaan A) operatiivisesta ja B) strategisesta näkökulmasta?
7. Onko uusi suunnittelumalli mahdollistanut konsernitason tulevaisuutta koskevien skenaarioiden mallinnuksen suunnittelun taustalla toimivan laskentamallin kautta? Miten skenaarioiden mallinnusta tulisi kehittää?

Suunnittelumenetelmä

8. Mitkä ovat kytketyn ajuripohjaisen suunnittelumallin hyvät ja huonot puolet? Miten Vehon suunnittelumallia tulisi kehittää tulevaisuudessa?
9. Kuinka suuri merkitys organisaation johtamismallilla on suhteessa suunnittelumenetelmiin (esim. perinteinen budjetointi, rullaava suunnittelu, toimintolaskenta-pohjainen suunnittelu, ajuripohjainen suunnittelu, budjetoimattomuus / Beyond Budgeting) talousohjauksen vaikuttavuuden näkökulmasta?
10. Sopiiko Vehon johtamismalli hyvin yhteen valitun suunnittelumenetelmän kanssa, jota tehdään lyhyellä, keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä?

Parhaat käytännöt ja jatkokehitys

11. Mitkä ovat taloussuunnittelun 3 tärkeintä tehtävää organisaation talousohjauksessa?
12. Tunnistatko taloussuunnittelun alalta parhaita käytänteitä, jotka tulisi ottaa käyttöön Vehon taloussuunnittelussa?
13. Mihin suuntaan uskot taloussuunnittelun ja -ohjauksen kehittyvän seuraavan 5 vuoden aikana? Mitkä ovat merkittävimmät muutosvoimat kehityksessä?

Liite 3. Henkilöautojen maahantuonnin automyynnin bruttokatteen suunnittelunäkymä budjetissa.

Car Sales Product Group VPC

What do you want to assemble? For example, Revenue by Year

Volume Gross Profit IV Planning Gross Profit IV Network Volume Importer Margin Gross Margin Operating Capital Income Statement

Select Profit Center, Function and Model Series

Profit Center: 10010 Passenger Cars L...
 Brand/Model Series: MBP
 Function: Total of Function
 Version: Budget
 Currency calc: Local
 Car Sales Product Group Selection
 Month: 2017

	01 2017	02 2017	03 2017	04 2017	05 2017	06 2017	07 2017	08 2017	09 2017	10 2017	11 2017	12 2017
Volume	5,967.0	658.0	463.0	557.0	544.0	544.0	525.0	433.0	480.0	501.0	442.0	364.0
Avg price	35,407	35,145	35,349	34,530	34,841	35,281	35,381	35,962	35,793	35,504	35,848	35,580
Sales	211,275,700	23,125,100	16,366,800	19,233,300	18,953,500	19,192,800	18,575,100	15,571,500	17,180,500	17,787,400	15,844,700	12,951,100
Discount %	8.5%	8.4%	8.4%	8.4%	8.5%	8.5%	8.5%	8.5%	8.5%	8.5%	8.5%	8.5%
Discount	17,903,307	1,937,130	1,370,609	1,610,597	1,604,857	1,626,899	1,573,890	1,331,114	1,469,784	1,518,873	1,349,304	1,100,431
Paid Rebates	12,318,916	1,348,365	954,313	1,121,439	1,105,121	1,119,091	1,083,066	907,917	1,001,751	1,037,127	923,861	755,142
Paid Rebates %	5.8%	5.8%	5.8%	5.8%	5.8%	5.8%	5.8%	5.8%	5.8%	5.8%	5.8%	5.8%
Revenue	181,053,477	19,839,605	14,041,878	16,501,264	16,243,522	16,446,810	15,918,144	13,332,469	14,708,965	15,231,400	13,571,535	11,095,527
COGS	168,632,554	18,473,183	13,073,540	15,368,111	15,135,273	15,329,066	14,827,627	12,400,180	13,695,384	14,180,658	12,651,156	10,344,611
Gross Profit I %	20.2%	20.1%	20.1%	20.1%	20.1%	20.1%	20.2%	20.4%	20.3%	20.3%	20.2%	20.1%
Gross Profit I	42,643,146	4,651,917	3,293,260	3,865,189	3,818,227	3,863,734	3,747,473	3,171,320	3,485,117	3,606,742	3,193,544	2,606,489
Received Rebates												
Gross Profit IV	12,420,923	1,366,421	968,338	1,133,152	1,108,249	1,117,744	1,090,517	932,289	1,013,581	1,050,742	920,378	750,915
Gross Profit IV %	6.9%	6.9%	6.9%	6.9%	6.8%	6.8%	6.9%	7.0%	6.9%	6.9%	6.8%	6.8%

Liite 4. Vähittäiskaupan huollon resurssisuunnittelun suunnittelunäkymä budjetissa.

Service Sales Network

Income Statement

Operating Capital

Gross Margin

Service Contracts

Desk Sales

Service Parts

Spare Parts

Subcontracting

Workshop Gross Profit IV

Workshop Hours Brand Allocation

Avg Wages

2019 Revenue (Target) 1,571,000 Revenue (Budget) 1,827,050

2017

01 2017 02 2017 03 2017 04 2017 05 2017 06 2017 07 2017 08 2017 09 2017 10 2017 11 2017 12 2017

ProfitCenter 13550 Lahti Workshop

Function 385 Workshop

Version Budget

ServiceSalesNetworkK...

Month 2017

	01 2017	02 2017	03 2017	04 2017	05 2017	06 2017	07 2017	08 2017	09 2017	10 2017	11 2017	12 2017
Working Days	251	20	23	18	21	21	21	23	21	22	22	18
Working Days Previous Year	252	19	21	21	21	20	21	23	22	21	22	20
Permanent FTE	11.5	11.0	11.0	11.0	11.0	11.0	12.0	12.0	12.0	12.0	12.0	12.0
Fixed-Term FTE												
Total FTE	138.0	11.0	11.0	11.0	11.0	11.0	12.0	12.0	12.0	12.0	12.0	12.0
Total Capacity Hours	21,660	1,733	1,850	1,485	1,733	1,733	1,890	2,070	1,890	1,880	1,980	1,620
Vacation FTE	45.6	0.3	0.8	1.1	0.2	0.8	3.5	3.1	0.7	0.3	0.1	0.8
Vacation Hours	2,490	41	121	187	29	126	601	535	113	53	20	113
Theoretical Capacity Hours	19,170	1,692	1,529	1,710	1,456	1,607	1,289	1,535	1,777	1,927	1,960	1,507
Sickness %	6.0%	6.0%	6.0%	6.0%	6.0%	6.0%	6.0%	6.0%	6.0%	6.0%	6.0%	6.0%
Training %	2.5%	2.5%	2.5%	2.5%	2.5%	2.5%	2.5%	2.5%	2.5%	2.5%	2.5%	2.5%
Unpaid Absences %	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
Other Work %	11.5%	11.5%	11.5%	11.5%	11.5%	11.5%	11.5%	11.5%	11.5%	11.5%	11.5%	11.5%
Sickness Hours	1,150	101	92	103	87	96	71	92	107	116	118	90
Training Hours	479	42	38	43	36	40	32	38	44	48	49	38
Unpaid Absences Hours	19	2	2	2	1	2	1	2	2	2	2	2
Other Work Hours	2,205	195	176	187	167	185	148	177	204	222	225	173
Presence Hours	45,317	1,352	1,222	1,366	1,163	1,284	1,030	1,227	1,420	1,540	1,566	1,204
Idle %	8.0%	8.0%	8.0%	8.0%	8.0%	8.0%	8.0%	8.0%	8.0%	8.0%	8.0%	8.0%
Idle Hours	1,225	108	98	109	93	103	82	98	114	123	125	96
Utilization Rate %	92.0%	92.0%	92.0%	92.0%	92.0%	92.0%	92.0%	92.0%	92.0%	92.0%	92.0%	92.0%
Capacity Utilization Rate %	73.5%	73.5%	73.5%	73.5%	73.5%	73.5%	73.5%	73.5%	73.5%	73.5%	73.5%	73.5%
Worked Hours	14,092	1,243	1,124	1,257	1,070	1,181	868	948	1,307	1,416	1,441	1,108
Efficiency Rate %	107.0%	107.0%	107.0%	107.0%	107.0%	107.0%	107.0%	107.0%	107.0%	107.0%	107.0%	107.0%
Billed Hours	45,078	1,331	1,203	1,345	1,145	1,264	929	1,014	1,388	1,516	1,542	1,185
Productivity %	98.4%	98.4%	98.4%	98.4%	98.4%	98.4%	98.4%	98.4%	98.4%	98.4%	98.4%	98.4%

Liite 5. Kiinteiden kulujen suunnittelunäkymä ennusteessa.

Fixed Expenses

What do you want to assemble? For example, Revenue by Year

Fixed Expenses + Operating Capital Items

ProfitCenter: 10010 Passenger Cars Im...
Function: 340 New Cars
Currency calc: Local
AccountPlanning: Amount
Version: Forecast

	2019	01 2019	02 2019	03 2019	04 2019	05 2019	06 2019	07 2019	08 2019	09 2019	10 2019	11 2019	12 2019
Fixed Expenses	7 351 378	735 138	905 158	482 043	734 470	768 174	676 690	520 115	521 086	672 750	535 781	330 557	469 412
Property Costs	95 980	12 307	13 655	13 172	11 964	12 668	4 589	4 586	4 586	4 585	4 602	4 627	4 630
Personnel Costs	1 331 570	107 064	103 531	109 354	128 421	104 273	112 275	110 775	110 775	110 775	112 275	111 275	110 775
Maintenance	153 960	18 891	85 286	8 833	13 387	10 762	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400
Other Maintenance	4 373	0	0	1 218	5	0	450	450	450	450	450	450	450
70200 Leasing Rent, ...	3 670	0	0	1 215	5	0	350	350	350	350	350	350	350
70201 Diag, Tool Ren...	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
71200 Purch. & Repa...	703	0	0	3	0	0	100	100	100	100	100	100	100
Car Maintenance	149 587	18 891	85 286	7 615	13 382	10 762	1 950	1 950	1 950	1 950	1 950	1 950	1 950
Other Fixed Expenses	314 104	28 544	-4 802	18 732	26 122	49 756	36 150	16 150	89 350	26 150	-2 850	21 150	9 650
Travel & Representation	644 845	23 217	27 948	66 760	56 859	104 166	116 450	36 050	30 000	126 575	28 150	17 650	9 000
Shared Costs & Service C...	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ICT	413 399	41 678	43 251	40 293	43 855	42 572	97 050	17 450	17 450	17 450	17 450	17 450	17 450
Marketing	4 397 521	503 437	636 290	224 879	453 862	443 978	307 776	332 704	286 525	382 805	373 754	156 005	315 507