

**BUDJETOINTIPROSESSIN KEHITTÄMINEN ELOKUVATEATTERIALALLA:
BEYOND BUDGETING -PERIAATTEET**

Lappeenrannan-Lahden teknillinen yliopisto LUT

Kauppätieteiden pro gradu -tutkielma

Laskentatoimen maisteriohjelma

2023

Henna Raekorpi

Tarkastajat: Helena Sjögrén

Terhi Chakhovich

TIIVISTELMÄ

Lappeenrannan-Lahden teknillinen yliopisto LUT
LUT-kauppakorkeakoulu
Laskentatoimi

Henna Raekorpi

Budjetointiprosessin kehittäminen elokuvateatterialalla: Beyond budgeting -periaatteet

Kauppätieteiden pro gradu -tutkielma
2023

77 sivua, 16 kuvaa, 6 taulukkoa, 2 liitettä

Tarkastajat: Helena Sjögrén ja Terhi Chakhovich

Avainsanat: Beyond budgeting, elokuvateatterit, rullaava budjetointi, liukuva budjetointi, balanced scorecard

Tässä pro gradu -tutkielmassa tutkitaan budjetointia elokuvateattereissa. Elokuvateatterit toimivat nopeasti muuttuvilla markkinoilla, jossa tarjonta ja kysyntä muuttuvat päivittäin. Perinteisen budjetoinnin sijaan tällaisissa olosuhteissa toimivat yritykset ovat kääntyneet beyond budgeting -menetelmän puoleen. Tämän tutkielman tavoitteena on selvittää, miten beyond budgeting -menetelmä toimisi suomalaisten elokuvateatteritoimijoiden käytössä. Lisäksi tutkielmalla pyritään paikkaamaan tutkimusaukkoa budjetointikirjallisuudessa sekä antamaan käytännön vinkkejä elokuvateatteritoimijoille.

Tutkielmassa perehdytään ensin sekä perinteiseen budjetointikirjallisuuteen että beyond budgeting -menetelmästä tehtyihin tutkimuksiin, minkä jälkeen suoritetaan laadullinen analyysi. Tutkimusaineisto kerättiin elokuvateatteritoimijoiden yksilöhaastatteluilla, joiden perusteella työhön syntyi kolme analyysiluokkaa. Haastatteluiden pohjalta työssä esitellään myös vaihtoehtoisia budjetointitapoja elokuvateatteritoimijoille. Tulokset osoittavat, että toimijoilla on kiinnostusta uudenlaisia budjetointimenetelmiä kohtaan. Työ paikkaa tutkimusaukkoa aiemmassa budjetointikirjallisuudessa elokuvateattereiden kontekstissa.

ABSTRACT

Lappeenranta-Lahti University of Technology LUT

LUT Business School

Accounting

Henna Raekorpi

Improving the budgeting process in movie theatre industry: The principles of beyond budgeting

Master's thesis

2023

77 pages, 16 figures, 6 tables, 2 attachments

Examiners: Helena Sjögrén and Terhi Chakhovich

Keywords: Beyond budgeting, movie theatre, rolling budgeting, flexible budgeting, balanced scorecard

This master's thesis will examine budgeting in movie theatres. Movie theatres operate in a fast-paced environment, where the supply and demand change daily. Instead of traditional budgeting, companies that operate in this kind of environment tend to use an approach called beyond budgeting. The purpose of this thesis is to find out, whether beyond budgeting is a functional approach for Finnish movie theatre operators. In addition, this thesis intends to fill a research gap in budgeting literature, as well as to give some practical tools for movie theatre operators.

Firstly, this thesis focuses on both traditional budgeting literature and research on beyond budgeting. Secondly, qualitative research will be executed. The research material was gathered from individual interviews within movie theatre operators, from which the information was then classified into three groups. Based on the interviews, there will also be recommendations for operators that want to replace the traditional budget with something else. The results show that movie theatre operators are interested in new budgeting methods. This thesis fills the research gap in budgeting literature in the context of movie theatres.

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

1. JOHDANTO	1
1.1. Tutkimuksen tausta ja rajaukset	3
1.2. Tutkimuksen keskeiset käsitteet	4
1.3. Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset	5
1.4. Tutkimusmenetelmä ja työn rakenne	7
2. PERINTEINEN BUDJETOINTI.....	7
2.1. Edut	8
2.2. Haasteet	9
3. BEYOND BUDGETING.....	10
3.1. Edut	13
3.2. Haasteet	14
3.3. Beyond budgeting -työkaluja	14
3.3.1. Balanced scorecard	15
3.3.2. Rullaava budjetointi.....	17
3.3.3. Liukuva budjetointi	19
4. TUTKIMUSMENETELMÄT JA -AINEISTO	20
4.1. Toimialakuvaus.....	21
4.2. Laadullinen tutkimus	24
4.3. Tutkimusaineiston keruu.....	28
4.4. Tutkimusaineiston analysointi.....	29
5. TULOKSET	31
5.1. Toimialan erityispiirteet	32
5.1.1. Elokvateatteritoiminta ja elokuvatuotanto.....	32
5.1.2. Kilpailuympäristö	33
5.1.3. Ympäristön ja tuotteiden vaihtuvuus	35
5.1.4. Koronapandemia.....	36
5.2. Perinteinen budjetointiprosessi.....	37
5.2.1. Tarjonnan ja kysynnän ennustaminen.....	37
5.2.2. Resurssien jako ja budjetointi.....	40
5.2.3. Tuloksen seuranta.....	41
5.3. Uudenlainen budjetointi	42

5.3.1.	Budjetoinnin edut ja haasteet	42
5.3.2.	Uudenlainen budjetointityökalu	43
5.4.	Perinteisen budjetoinnin korvaustavat	44
5.4.1.	Tavoitteen asetanta.....	44
5.4.2.	Ennustaminen	46
5.4.3.	Resurssien jako.....	49
5.4.4.	Tuloksen seuranta.....	51
7.	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	52
7.1.	Yhteenveto	52
7.2.	Johtopäätökset	53
7.3.	Tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti	54
7.4.	Jatkotutkimusaiheet	55
LÄHTEET	57
LIITTEET		

LYHENTEET

BB	Beyond budgeting
BSC	Balanced scorecard

KUVAT

Kuva 1. Elokuva-alan kolmiportainen ketju (Kinnunen 2019).

Kuva 2. Perinteisen budjetoinnin prosessi (Åkerberg 2006; Ikäheimo et al. 2016).

Kuva 3. Balanced scorecard (Kaplan & Norton 1992; Kaplan & Norton 1996).

Kuva 4. Kaksi esimerkkiä rullaavan budjetoinnin mahdollisista aikaikkunoista: 5 vuosineljännestä ja 8 vuosineljännestä (Hope & Fraser 2003b; Hansen 2011).

Kuva 5. Kuvitteellinen esimerkki kuukauden liukuvasta budjetista (mukaillen Bhimani et al. 2012).

Kuva 6. Elokvateatterien ja -salien määrä Suomessa (Elokvauutiset.fi 2018).

Kuva 7. Kokonaiskatsojamäärien kehitys vuosina 2011–2022 (SES 2021; SES 2023b).

Kuva 8. Kotimaisten elokuvien katsojamäärän suhteellinen osuus kokonaiskatsojamäärästä ja kotimaisten ensi-iltojen suhteellinen osuus ensi-iltojen kokonaismäärästä (SES 2021; SES 2023b).

Kuva 9. Tulkinnan tasot haastattelussa (Puusa 2020a).

Kuva 10. Sisällönanalyysin eteneminen (Tuomi & Sarajärvi 2018).

Kuva 11. Suomalaisten kulutustottumukset 1975–2021 (EK 2022).

Kuva 12. Neljän elokuvasarjan tai -brändin katsojamäärät Suomessa 2000-luvulla (SES 2023a).

Kuva 13. Ensi-iltojen lukumäärä, jaoteltuna ensi-iltavuoden ja kokonaiskatsojamäärän mukaan (SES 2023a).

Kuva 14. Elokuvien suhteellinen osuus lipputuloista katsojamäärän mukaan jaoteltuna (SES 2023a).

Kuva 15. Kuvitteellinen esimerkki skenaarioennusteista vuosineljännekselle.

Kuva 16. Katsojamäärien seuranta -esimerkki.

TAULUKOT

Taulukko 1. Beyond budgeting -mallin 12 pääperiaatetta (Hope & Fraser 2003a; de Waal 2005; BBRT 2016).

Taulukko 2. Haastateltavat.

Taulukko 3. Työn analyysirunko.

Taulukko 4. Esimerkkitavoitteita ja -mittareita päätavoitteiden tueksi.

Taulukko 5. Rullaava ennuste -esimerkki viidelle tulevalle vuosineljännekselle.

Taulukko 6. Investoinnin käyttökohteen mukainen luokittelu (Niskanen & Niskanen 2000).

LIITTEET

Liite 1. Haastattelupyyntö

Liite 2. Haastattelukysymykset

1. JOHDANTO

”Elokuvateattereissa ei ole kyse tavanomaisesta vähittäismyynti- tai palvelualasta.

Yksi syy on elokuvien menestyksen arvaamattomuudesta johtuvat suuretkin suhdannevaihtelut. Myös riskit jakautuvat eri tavalla. Elokuvateatterilla on arvoketjussa kuitenkin ketterin asema: tulos tai elokuva ulos.” (Kinnunen 2019)

Budjetointi on yksi tärkeimmistä yrityksen toiminnoista (Libby & Lindsay 2007, 47) sekä yksi eniten tutkituista taloushallinnon aloista (Covaleski, Evans, Luft & Shields 2003, 3). Niin kutsuttu perinteinen budjetti, jolla tarkoitetaan koko tilikauden kattavaa kiinteää budjettia, on kuitenkin saanut runsaasti kritiikkiä joustamattomuudestaan ja resurssien tuhlaamisesta (mm. Wallander 1999; Hope & Fraser 2003b). Perinteisen budjetin rinnalle onkin viime vuosikymmenien aikana noussut vaihtoehtoisia tapoja ohjata yrityksen toimintaa. Vaikka monet organisaatiot pysyttelevät yhä tiukasti vuosibudjetoinnin kannalla (mm. Ekholm & Wallin 2000; Libby & Lindsay 2007), nopeasti muuttuvilla markkinoilla toimivat yritykset ovat saaneet helpotusta ilmiöstä nimeltä *beyond budgeting* (Bourmistrov & Kaarbøe 2013).

Beyond budgeting -malli (BB) on Jeremy Hopen ja Robin Fraserin vastaus perinteiselle budjetoinnille esitettyyn kritiikkiin. Heidän mukaansa perinteinen budjetti ei anna mahdollisuuksia vastata markkinaympäristön tai kilpailutilanteen nopeisiin muutoksiin, sillä yrityksen resurssit jaetaan osastojen kesken koko tilikaudeksi jo ennen tilikauden alkua (Hope & Fraser 2003b; Libby & Lindsay 2007). Kiinteän vuosibudjetin tilalle BB-malli esittää joustavia tulosjohtamisen työkaluja, jotka perustuvat strategiaan rahamääräisiin sekä ei-rahamääräisiin tavoitteisiin. Toisin sanoen beyond budgeting on filosofinen johtamisen malli, joka sisältää vaihtoehtoisia tapoja korvata kiinteä vuosibudjetti, eikä niinkään valmis pohja yritystoiminnalle. (Hope & Fraser 2003b; Beyond Budgeting Round Table BBRT 2023)

Eräs nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä toimiva ala on elokuvateatteriala. Elokuvat ovat elokuvateattereille lyhytaikaisia tuotteita, joiden tarjonnasta määräävät elokuvien tuottajat (tekijät) sekä levittäjät (ns. markkinoijat) kuvan 1 esittämällä tavalla. Tämä tarjoaa elokuvateattereille mahdollisuuden tehdä viikoittain taloudellisia,

strategisia päätöksiä ohjelmiston kokoamisen yhteydessä (Orhun et al. 2016). Esimerkiksi kysynnän vaihtelut vaikuttavat suoraan teatterin päätöksiin tulevista näytöksistä (Gil 2006; Partanen 2023), ja joskus pelkkä avausviikonloppu voi määrätä elokuvan kohtalon (Hennig-Thurau, Walsh & Wruck 2001).



Kuva 1. Elokuva-alan kolmiportainen ketju (Kinnunen 2019).

Toisaalta elokuvateatteritoimijat joutuvat turvautumaan vahvasti tilastoihin ja ennusteisiin, joskus jopa vain valistuneisiin veikkauksiin, siitä, millaiseksi yksittäisen elokuvan kysyntä muodostuu (Friman 2022; Partanen 2023). Wallanderin (1999) sanoin ennusteiden teko on kuitenkin hyvin epävarmaa toimintaa, eikä täysin uusia muutoksia kilpailuympäristössä voida ennustaa. Tämän vuoksi esimerkiksi koronapandemiasta aiheutuneet tulonmenetykset sekä Venäjän sodasta johtuva kustannusten nousu ovat johtaneet poikkeuksellisiin tilanteisiin 2020-luvun elokuvateattereissa sekä tyhjentäneet monen teatterin taloudelliset puskurit (MTV Uutiset 2021; Friman 2022). Lisäksi elokuvateatterit ovat toimialana varsin omanlaisensa (Kinnunen 2019), sillä niiden toiminta perustuu yhdenlaiseen palveluun, elokuvanäytöksiin, eivätkä teatterit itse pääse vaikuttamaan siihen, minkälaisia elokuvia on tulossa tarjontaan ja milloin. Toiminta on siis tasapainottelua ulkopuolisten elokuvatuottajien ja -levittäjien tarjonnan sekä kuluttajien muodostaman menekin ja mielenkiinnon välillä.

Budjetointia elokuvateatterien kontekstissa on tutkittu kuitenkin hyvin vähän. Elokuva-alan kolmiportaisen ketjun (Kinnunen 2019) muut linkit, levittäjät sekä tuottajat, ovat saaneet alan tutkimuksissa enemmän huomiota (mm. Goettler & Leslie 2005; Orhun, Venkataraman & Chitagunta 2016; Filson & Havlicek 2018), ja myös elokuvateatterikäynteihin liittyvää kuluttajakäyttäytymistä on tutkittu eri maiden kontekstissa. Muun muassa Kiinassa (Li & Xiao 2014), Espanjassa (Gil 2006), Iso-

Britanniassa (Collins & Hand 2005) sekä Puolassa (Baranowski, Korczak ja Zajac 2020) on löydetty merkittäviä tekijöitä teatterikäyntien taustalta. Tutkimalla budjetointia elokuvateatterin kontekstissa voidaan siis täydentää olemassa olevaa kirjallisuutta tuomalla keskusteluun uusi näkökulma, ja toisaalta uudenlainen budjetointityökalu voi tuoda käytännön apua elokuvateatteritoimijoille globaalien muutosten keskellä. Näistä syistä toimiala tarjoaa mielenkiintoisen tutkimuslähtökohdan.

1.1. Tutkimuksen tausta ja rajaukset

Työssä keskitytään elokuvateatteritoimintaan. Elokuva-alalla on kolmiportainen ketju, joka koostuu elokuvan tuottajasta, levittäjästä ja esittäjästä, eli esimerkiksi elokuvateatterista (Kinnunen 2019). Kaikki ketjun osat toimivat tiukassa yhteistyössä varsinkin Suomen kaltaisilla pienillä markkinoilla (Kinnunen 2019), mutta tässä työssä huomioidaan yhteistyö vain niiltä osin, kuin se vaikuttaa elokuvateatterin taloudelliseen toimintaan. Esimerkki tällaisesta yhteistyöstä on muun muassa filmivuokrat eli teatteritoimijoiden levittäjille maksamat esitysoikeusmaksut.

Työssä ei käsitellä elokuvateattereiden taloudellisen tuloksen parantamista. Budjetointimalleja rakennettaessa aihetta toki sivutaan, sillä budjetoinnin tarkoitus on lähtökohtaisesti kehittää yrityksen toimintaa sekä taloudellista menestystä. Toiminnan kehittämiseen käytettyjä tapoja on kuitenkin useita ja tässä työssä käsitellään niistä ainoastaan budjetointia.

Työssä ei rakenneta yksilöllisiä malleja yksittäisten teatterien käyttöön. Suomen elokuvateatteriverkosto sisältää niin teatteriketjuja kuin yksittäisiäkin teattereita, samoin kuin moni- ja yksisalisia kokonaisuuksia. Teatterit voivat sijaita vuokra- sekä omistuskiinteistöissä, ja omistusohjelmat poikkeavat toisistaan. Siksi työssä ei oteta laajasti huomioon elokuvateatteritoimijoiden yksilöllisiä piirteitä, vaan tuotetaan yksilöitävissä olevia työkaluja ja malleja teatterien käyttöön Tulokset -luvussa.

Työssä etsitään korvaajia perinteiselle budjetoinnille. Perinteinen budjetointi toimii taustana työlle, mutta toimialan muuttuvan luonteen vuoksi työssä etsitään nimenomaan korvaajia perinteiselle budjetoinnille, joka usein nähdään kömpelönä ja

resursseja tuhlaavana toimintona (mm. Neely, Bourne & Adams 2003, 22; Libby & Lindsay 2007, 49). Tästä syystä työssä ei keskitytä perinteiseen budjetointiin.

Työn empiriaosassa keskitytään suomalaisiin elokuvateattereihin. Tieteellistä tutkimusta elokuvateatterien budjetoinnista ei löytynyt kirjallisuuskatsauksen aikana, ja ylipäättänsäkin suomalaisesta elokuvateatterialaa on tutkittu vain vähän. Koska useassa muussa maassa on tehty kyseiseen alaan liittyvää tutkimusta, pyritään tutkielmassa paikkaamaan tutkimusaukkoa suomalaisista elokuvateattereista tehdyissä tutkimuksissa. Tutkielman tarkoituksena on myös antaa käytännön apua kotimaisille elokuvateattereille, joten laajentaminen ulkomaisiin teatteritoimijoihin ei välttämättä toisi tutkimukselle tästä näkökulmasta katsoen lisäarvoa. Tähän rajaukseen on myös päädytty, jotta tutkielma pysyisi sopivan kokoisena pro gradu -työksi ja jotta tutkimuksessa voitaisiin käyttää yhteisymmärryksen maksimoimiseksi haastattelukielenä suomea.

1.2. Tutkimuksen keskeiset käsitteet

Beyond budgeting (BB) on vastaus perinteiselle budjetoinnille annettuun kritiikkiin (mm. Hope & Fraser 2003). BB:tä käyttämällä yritykset pyrkivät korvaamaan kiinteän vuosibudjetin tai täydentämään sitä muilla vaihtoehdoilla, kuten rullaavalla tai liukuvalla budjetoinnilla sekä balanced scorecard -mittaristolla. Oleellisena osana muutosta on yritykselle asetetut suhteelliset, aiempaan toimintaan perustuvat tavoitteet sekä budjetin ja strategian vahva yhteys. (Hansen 2011; Østergren & Stensaker 2011; Matějka, Merchant & O'Grady 2021; BBRT 2023) BB-vaihtoehtoja käytetään myös perinteisen budjetoinnin heikkouksien, joita tässä työssä käsitellään tarkemmin kappaleessa 2, korjaamiseen (Ekholm & Wallin 2011).

BB-työkalut ovat beyond budgeting -mallin alle sisältyviä työkaluja ja apuvälineitä, joilla yritykset voivat siirtyä kiinteästä vuosibudjetista kohti joustavampaa budjetointia. Tähän tutkielmaan valikoituneet työkalut ovat balanced scorecard, rullaava ja liukuva budjetointi. *Balanced scorecard* on mittaristo, jolla yritys seuraa toiminnan kehittymistä kriittisten menestystekijöiden kautta (Åkerberg 2006). *Rullaava budjetointi* sisältää aina vakiomäärän kuukausia (Hope & Fraser 2003b) ja *liukuvan budjetoinnin* luvut

vaihtelevat toiminta-asteen mukaan (Syvänperä & Lindfors 2014). Työkaluja käsitellään tarkemmin kappaleessa 3.3.

Muuttuva ja epävakaa toimintaympäristö on varsinkin nykyajan yrityksille suuri haaste. Teknologian nopea kehitys, globalisaatio, kilpailun koveneminen ja huono ennustettavuus luovat yritystoiminnalle puitteet, jotka edellyttävät yrityksiltä joustavuutta, sopeutumista ja luovuutta (Neely et al. 2003; Frow et al. 2010; Ekholm & Wallin 2011). Samalla jatkuva muutos luo tilaa uusille innovaatioille, joiden avulla yritys voi muuttaa markkina-asemaansa (Ekholm & Wallin 2011; Bourmistrov & Kaarbøe 2013).

Elokvatuottajat ovat elokuvien tekijöitä. Suomessa tekijöiden rahoitus tulee pitkälti julkisista varoista, esimerkiksi Suomen elokuvasäätiöltä ja Yleisradiolta. (Kinnunen 2019) Suomalaisia elokuvatuotantoyhtiöitä ovat muun muassa Solar Films, Snapper Films, Tuffi Films ja Making Movies (APFI 2023) ja ulkomaisia muun muassa Universal, Paramount ja Scanbox (Finnkino B2B 2023).

Elokvalevittäjät ovat toimijoita, joilla on teatterilevitysoikeudet tiettyjen elokuvatuottajien elokuviin tietyllä alueella. Levittäjät siis markkinoivat elokuvia sekä teattereille että kuluttajille ja toimittavat elokuvat esitykseen. (Kinnunen 2019; Finnkino B2B 2023) Suomessa toimivia levittäjiä ovat muun muassa Nordisk Film, SF Film Finland, The Walt Disney Company ja Finnkinon teatterilevitys (Suomen Filmikamari 2023).

1.3. Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tämän tutkimuksen tavoitteena on täydentää olemassa olevaa budjetointi- ja elokuvateatterialan kirjallisuutta sekä tarjota elokuvateatteritoimijoille vaihtoehtoisia budjetointityökaluja, jotka ovat ominaisuuksiltaan sopivia elokuvateattereiden käyttöön. Tutkimuksen kohteena on beyond budgeting -malli, sillä sen nähdään toimivan erityisesti epävakaaassa toimintaympäristössä toimivilla aloilla (mm. Bourmistrov & Kaarbøe 2013). Malli on sovellettavissa elokuvateatterikontekstiin, sillä elokuvateattereiden voidaan sanoa toimivan epävakailta ja muuttuvilla markkinoilla muun muassa huonon ennustettavuuden takia. Lisäksi globalisaatio ja teknologian

kehittyminen luovat elokuvateattereille uudenlaisia mahdollisuuksia esimerkiksi esitystekniikan paranemisen myötä, mutta myös kilpailullisia haasteita tuomalla markkinoille vaihtoehtoisia ajanviettotapoja sekä muuttamalla mediakulutuksen tapoja. Tässä työssä käsiteltäviä budjetointityökaluja ovat rullaava ja liukuva budjetointi sekä balanced scorecard. Käsiteltävät työkalut valikoituivat työhön, koska niiden nähdään toimivan hyvin muuttuvissa toimintaympäristöissä ja luovan yrityksille arvoa (mm. Hope & Fraser 2003b; Player 2003; Syvänperä & Lindfors 2014; Schmitz, Michniuk & Heupel 2019). Valintakriteerinä oli myös laaja käyttö yritysmaailmassa sekä tieteellisen tutkimuksen runsas määrä (Hendricks et al. 2012; Malagueño et al. 2018; Bhimani et al. 2018).

Työhön harkittiin myös otettavan mukaan esimerkiksi toimintoperusteinen budjetointi (activity-based budgeting, ABB) ja nollapohjabudjetointi (zero-based budgeting, ZBB), mutta kirjallisuudessa niiden käyttöönoton ja ylläpidon on todettu vaativan suuria työmääriä (mm. Melamies & Paakkunainen 1997; Järvenpää, Partanen & Tuomela 2001). Koska kolme valittua työkalua vaativat vähemmän resursseja (mm. Åkerberg 2006) ja työn tarkoituksena on helpottaa budjetointia elokuvateattereissa, päätettiin toimintoperusteinen ja nollapohjabudjetointi jättää työn ulkopuolelle.

Taustoituksen myötä päätutkimuskysymykseksi muodostui

Miten beyond budgeting -menetelmä soveltuu suomalaisten elokuvateatterien käyttöön?

ja alakysymyksiksi

(1) Mitkä ovat elokuvateatteritoimijoiden vaatimukset budjetoinnille?

(2) Mitä budjetointityökalujen käyttöönotto ja ylläpito edellyttää?

Budjetoinnin vaatimuksilla ja edellytyksillä tarkoitetaan tässä yhteydessä muun muassa käyttömukavuutta, helppoutta ja budjetointiin käytettävissä olevia resursseja. Kysymyksiin pyritään vastaamaan suorittamalla laadullinen tutkimus suomalaisten elokuvateatteritoimijoiden keskuudessa. Aineisto kerättiin yksilöhaastatteluilla.

1.4. Tutkimusmenetelmä ja työn rakenne

Tutkielmassa käsitellään seuraavaksi työn tieteellistä taustaa eli perinteistä budjetointia ja beyond budgeting -mallia. Teoriaosuuden jälkeen tutkielmassa esitellään toimialaa sekä tutkimusmetodologiaa. Tutkimusmenetelmäksi valittiin laadullinen tutkimus ja tarkemmin yksilöhaastattelut, sillä kyseisillä menetelmillä aiheeseen voidaan tutustua syvällisesti (Tuomi & Sarajärvi 2018; Puusa 2020a). Haastattelut toteutettiin suomalaisten elokuvateatteritoimijoiden keskuudessa.

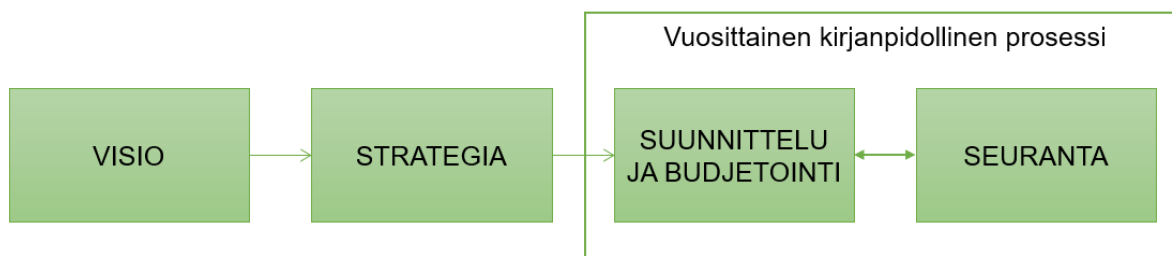
Tutkimusaineiston esittelyn yhteydessä kerrotaan aineiston hankinnasta ja sen ominaisuuksista, minkä jälkeen vuorossa ovat tulokset. Tuloksien jälkeen pohditaan vaihtoehtoisia budjetointitapoja elokuvateattereiden käyttöön. Lopuksi vuorossa ovat yhteenveto ja johtopäätökset, joiden yhteydessä pohditaan myös jatkotutkimusaiheita ja tämän tutkimuksen luotettavuutta.

2. PERINTEINEN BUDJETOINTI

Budjetti on yrityksen laatima taloudellinen toimintasuunnitelma, joka sisältää tavoitteet tietylle kaudelle sekä euromääräiset arviot kauden menoista ja tuloista (Andersson, Ekström & Gabrielsson 2001; Åkerberg 2006; Tomperi 2013). Tämän lisäksi budjetti toimii yritysjohdon apuvälineenä toiminnan suunnittelussa ja tarkkailussa (Syvänperä & Lindfors 2014). Tilinpäätöksen tuloslaskelmaa mukaileva tulosbudjetti on yksi yleisimmistä budjettityypeistä, ja sen lisäksi rahan riittävyyttä voidaan seurata rahoitusbudjetilla sekä lyhytaikaisella kassabudjetilla. Tasebudjetilla puolestaan ennakoidaan taloudellista tilannetta budjettikauden lopussa. (Andersson et al. 2001; Tomperi 2013; Ikäheimo, Malmi & Walden 2016)

Budjetointi on vuosittainen prosessi (kuva 2), jonka perustana toimii yrityksen visio, eli tulevaisuuden tavoitetila, ja strategia. Strategisten tavoitteiden pohjalta yritys aloittaa budjetointiprosessin, johon kuuluu suunnittelu (ennusteet), resurssien allokointi (budjetin teko) sekä budjetin toteutumisen seuranta lyhyellä ja pitkällä aikavälillä. Seurannan havaitsemien poikkeamien ansiosta yrityksen toimintaan voidaan tehdä tarvittaessa suunnanmuutoksia kesken tilikaudenkin. (Åkerberg 2006; Tomperi 2013; Syvänperä & Lindfors 2014; Ikäheimo et al. 2016) Budjetointi toimii siis johdon

työkaluna sekä merkittävänä johtamisjärjestelmänä (Åkerberg 2006; Libby & Lindsay 2007; Ikaheimo et al. 2016).



Kuva 2. Perinteisen budjetoinnin prosessi (Åkerberg 2006; Ikaheimo et al. 2016).

Budjetti kattaa koko yrityksen tilikauden, mutta se voidaan jakaa pienempiin osiin seurannan helpottamiseksi. Esimerkiksi rahavirran liikkeet eivät yleensä ajoitu tasaisesti läpi vuoden, jolloin maksukykyä on seurattava jopa viikon tai päivän tarkkuudella. (Andersson et al. 2001; Tomperi 2013) Budjetti on isoissa yrityksissä tyypillisesti paljon osallistujia sisältävä hajautettu prosessi, joten budjetti voidaan hajauttaa osabudjeteiksi myös esimerkiksi osaston mukaan (Andersson et al. 2001; Åkerberg 2006).

2.1. Edut

Budjetti toimii toiminnan ohjenuorana koko yritykselle, mutta se antaa arvokasta tietoa erityisesti hallitukselle sekä rahoittajille (Ikaheimo et al. 2016). Se tukee toiminnan suunnittelua sekä tarjoaa arvion siitä, mihin suuntaan yritys on tällä hetkellä menossa. Tällöin yritys voi ottaa käyttöön korjaavia toimenpiteitä sekä koordinoida resurssien ja toimintojen käytön optimaalisesti. (Andersson 2001; Libby & Lindsay 2007; Ikaheimo et al. 2016) Toisin sanoen, budjetti mahdollistaa oikeiden päätösten teon oikeaan aikaan (Andersson 2001) mutta samalla toimii kustannuskontrollin välineenä (Østergren & Stensaker 2011).

Budjetoinnilla voidaan johtaa myös suoraan henkilöstöä. Jos tavoitteet ovat haastavat mutta saavutettavissa, henkilöstö on motivoitunut saavuttamaan ne ja tekemään parhaansa yrityksen eteen. Budjetoinnin voidaan myös katsoa antavan luvan käyttää rahaa erityisesti sellaisille osastoille, joiden toiminta on yritykselle tärkeää mutta jotka

eivät tuota tuloja. Esimerkki tällaisesta osastosta on IT-osasto. (Ekholm & Wallin 2000; Libby & Lindsay 2007; Østergren & Stensaker 2011; Ikäheimo et al. 2016) Toisaalta budjetointia voidaan käyttää henkilöstön arvioinnin tukena, ja sen avulla voidaan myös valvoa toimintaa sekä puuttua poikkeamiin suunnitelmien ja toteuman välillä. (Ekholm & Wallin 2000; Ikäheimo et al. 2016)

2.2. Haasteet

Perinteinen budjetointi on saanut osakseen runsaasti kritiikkiä vuosikymmenien ajan (mm. Wallander 1999; Hope & Fraser 2003b). Yksi keskeisimmistä kritiikin aiheista on ollut vuosibudjetin taipumattomuus toimintaympäristön nopeisiin muutoksiin (Neely, Bourne & Adams 2003; Åkerberg 2006; Frow, Marginson & Odgen 2010; Ekholm & Wallin 2011; Bourmistrov & Kaarbøe 2013). Åkerbergin (2006) mukaan monien yritysten budjetointiprosessi on yhä samanlainen kuin aikana, jolloin globaali markkinatalous ja teknologiset harppausaskeleet eivät vielä olleet olennainen ja jatkuva muutosten aiheuttaja markkinaympäristössä. Budjetointiprosessista on kyseisille yrityksille muodostunut rutiinimainen rituaali, jonka taustalta puuttuu ajatus ja aidot toimenpiteet (Åkerberg 2006; Bourmistrov & Kaarbøe 2013; Ikäheimo et al. 2016). Budjetin katsotaan olevan myös liian sisäänpäin kääntynyt, eikä se tarjoa tarpeeksi tietoa ulkopuolisille tai ole tarpeeksi yhteydessä yritysstrategiaan (Andersson 2001; Hope & Fraser 2003b; Neely et al. 2003; Libby & Lindsay 2007; Bourmistrov & Kaarbøe 2013).

Vuosibudjetoinnin nähdään luovan liian vähän arvoa siihen nähden, kuinka paljon se vie aikaa ja rahaa (Hope & Fraser 2003b; Neely et al. 2003; Libby & Lindsay 2007; Østergren & Stensaker 2011). Lisäksi se vanhenee nopeasti muutosten myötä eikä varoita siis tarpeeksi tehokkaasti tulevaisuuden ongelmista (Åkerberg 2006; Libby & Lindsay 2006; Østergren & Stensaker 2011; Ikäheimo et al. 2016). Tämä puolestaan aiheuttaa luottamuspulaa henkilöstön keskuudessa, sillä johto ei voi luottaa saamiinsa lukuihin ja työntekijöiden on vaikea toimia niiden lukujen mukaan, joiden todenperäisyyteen he eivät usko. Toisaalta vuosibudjetti rajoittaa johdon mahdollisuuksia reagoida muutoksiin, jos niihin ei ole budjetissa varta vasten varattu varoja. (Wallander 1999; Libby & Lindsay 2007; Frow et al. 2010; Østergren & Stensaker 2011; Bourmistrov & Kaarbøe 2013)

Myös liian joustamattomat tavoitteet luovat epävarmuutta toimintaan (Hope & Fraser 2003b; Åkerberg 2006). Käytettävän rahan määrään pyritään vaikuttamaan erilaisilla peleillä ja politikoinnilla, jotta oma osasto saisi tulevanakin budjettikautena tarpeeksi resursseja (Hope & Fraser 2003b; Neely et al. 2003; Libby & Lindsay 2007; Østergren & Stensaker 2011; Ikäheimo et al. 2016). Libbyn ja Lindsayn (2007) mukaan niin sanottuja pelitaktiikoita on useanlaisia. Osasto saattaa esimerkiksi tuhllata ylijääneet rahat ennen budjettikauden päätöstä, jotta tulevassa budjetissa osaston resursseja ei vähennettäisi. Tuhlauksen tarkoituksena on siis saada aikaan vaikutelma, että osasto tarvitsee kaikki sille myönnettyt varat myös tulevaisuudessa. Tuloja ja menoja voidaan tasapainottaa myös siirtämällä tarpeellisia hankintoja tulevaisuuteen tai kiihdyttämällä myynnin määrää kauden lopun lähentyessä. Toisaalta osaston tuloksesta voidaan tehdä tarkoituksella huono, jotta seuraavan tilikauden suhteellinen kasvu olisi suurempi. Budjetin tavoitteista voidaan myös tehdä helpompia osaston ja johdon välisissä neuvotteluissa. (Hope & Fraser 2003b; Neely et al. 2003; Libby & Lindsay 2007)

3. BEYOND BUDGETING

Beyond budgeting -malli kattaa ne toimenpiteet, joiden avulla yritys voi luopua perinteisestä budjetoinnista tai paikata sen heikkouksia. Mallin pyrkimyksenä on tehdä johtamisesta joustavampaa ja moniulotteisempaa tekemällä yrityksen tavoitteista suhteellisia sekä tiivistämällä käytännön toiminnan ja yritysstrategian välistä yhteyttä. Suhteelliset tavoitteet perustuvat aikaisempiin suorituksiin, eli esimerkiksi liikevaihdon kasvua verrataan edellisvuoteen ja kilpailijoiden vastaaviin lukuihin eikä kiinteisiin tavoitteisiin. (Hope & Fraser 2003b; Østergren & Stensaker 2011; Ekholm & Wallin 2011; Henttu-aho & Järvinen 2013; Nguyen, Weigel & Hiebl 2018; Matějka, Merchant & O'Grady 2021; BBRT 2023)

Beyond budgeting -mallia käyttävät yritykset ovat johtamisen piirteiltään samankaltaisia. Niiden päätöksenteko on hajautettu, minkä lisäksi yritykselle asetetut tavoitteet ovat erillään ennusteista. Ennusteet perustuvat realistisiin tulevaisuudennäkymiin, mutta ovat usein epävarmoja. Asetetut tavoitteet puolestaan perustuvat strategiaan ja kunnianhimoisiin tulevaisuudennäkymiin, minkä ansiosta

johtohenkilöstö käyttää ohjauksessaan tukena yrityksen arvoja ja visiota pelkkien taloudellisten tulosten sijaan. Tavoitteiden tulisi sisältää sekä rahamääräisiä että eirahamääräisiä tavoitteita. (Wallander 1999; Player 2003; Hope & Fraser 2003b; Østergren & Stensaker 2011; Bourmistrov & Kaarbøe 2013; Henttu-aho & Järvinen 2013; Matějka et al. 2021; BBRT 2023) Yritysten tapa katsoa markkinoita on ulospäin- ja tulevaisuuteen suuntautunut (Neely et al. 2003; Hope & Fraser 2003b; Bourmistrov & Kaarbøe 2013) ja keskittynyt siihen, millaisia mahdollisuuksia yrityksellä on kokonaisuutena (Østergren & Stensaker 2011).

Ideaalitalanteessa BB-mallia seuraava yritys täyttää taulukon 1 suositukset täydellisesti. Koska beyond budgeting ei pyri muuttamaan ainoastaan budjetointia vaan koko johtamisen kulttuuria, tulisi organisaation perusrakenteiden olla kunnossa. Yrityskulttuurin tulisi perustua yhtenäisyyteen sekä yhteisiin arvoihin ja visioon toiminnan *tarkoituksesta*. Toimintaa ei pyritä rajoittamaan yksityiskohtaisilla säännöillä, vaan toiminnan rajat perustuvat *arvoihin*, strategiaan sekä *autonomisen* henkilökunnan omaan harkintaan. Toiminta on *läpinäkyvää*, eli henkilöstön tukena ovat helposti ja nopeasti saavutettavissa olevat avoimet tietolähteet sekä avoin päätöksenteko. Lisäksi *yhtenäisen organisaation* työntekijöillä on lupa ottaa riskejä ja toimia itseohjautuvasti, eikä yksittäisistä virheistä rankaista.

Yhdessä edellä mainitut periaatteet mahdollistavat kokonaisvaltaisen kehityksen ja oppimisen sekä työntekijän menestymisen omassa tehtävässään. Koska *suorituksen arviointi* perustuu markkinaolosuhteisiin ja kilpailijoiden menestykseen, henkilöstö on motivoitunut tekemään parhaansa, vaikka olosuhteet olisivat haasteelliset. (Hope & Fraser 2003a; de Waal 2005; BBRT 2016) Budjetointitapaa vaihtaessa yrityksen on tärkeää huomioida henkilöstö ottamalla mukaan vahva muutosjohtaja, joka mahdollistaa luottamuksen ilmapiirin yrityksen sisällä (Neely et al. 2003; Bourmistrov & Kaarbøe 2013; Becker 2014)

Taulukko 1. Beyond budgeting -mallin 12 pääperiaatetta (Hope & Fraser 2003a; de Waal 2005; BBRT 2016).

JOHTAJUUDEN PERIAATTEET		
	Suosittelava toimintatapa	Välteltävä toimintatapa
Tarkoitus	Yhteinen visio motivaation lähteenä	Lyhytaikaiset taloudelliset tavoitteet motivaation lähteenä
Arvot	Yhteiset arvot, strategiaan perustuvat rajat	Yksityiskohtaiset säännöt, tiukat kontrollit
Läpinäkyvyys	Avoimet tietolähteet, tiedonhaku helppoa ja nopeaa, oppiminen ja kehitys	Informaation salailu
Organisaatio	Yhtenäisyys, itseohjautuvat yksiköt	Hierarkkinen kontrolli, byrokrazia, yksityiskohtaiset säännöt
Autonomia	Luottamus henkilöstöön, lupa ottaa riskejä, avoin päätöksenteko	Rankaisu yksittäisistä virheistä, suljettu päätöksenteko
Asiakas	Asiakkaan tarve keskiössä, markkinoiden seuranta	Eturistiriidat asiakkaan ja yrityksen etujen välillä, tuotteen tyrkyttäminen asiakkaalle
HALLINTOTYÖN PERIAATTEET		
Rytmi	Prosesseissa dynaaminen rytmi	Prosesseissa resurssien jako kalenterivuoden mukaan
Tavoitteet	Kunnianhimoiset ja suhteelliset tavoitteet, vertailukohtana kilpailijat	Kiinteät ja hierarkiset tavoitteet, pelkkään menneisyyteen katsominen
Suunnitelmat ja ennusteet	Helpot ja tasapuoliset toiminnot, rahamääräisiä ja ei-rahamääräisiä suunnitelmia	Jäykkyys ja politiikka suunnittelussa
Resurssien jako	Kustannustietoinen ja dynaaminen resurssien jako	Budjetissa määrätty resurssienjako
Suorituksen arviointi	Suhteellinen menestys verrattuna kilpailijoihin ja aiempiin suorituksiin, kokonaisvaltainen kehitys ja oppiminen	"Pelolla johtaminen", kiinteisiin tavoitteisiin perustuva arviointi
Palkkiot	Palkitseminen onnistuneesta suorituksesta markkinaolosuhteisiin ja kilpailijoihin nähden	Palkitseminen kiinteiden tavoitteiden saavuttamisesta

Tavoitteiden asetannassa tukeudutaan yritysstrategiaan ja pyritään voittamaan kilpailijat, minkä lisäksi tavoitteissa ja *ennusteissa* käsitellään yritystä rahamääräisten ja ei-rahamääräisten tekijöiden muodostamana kokonaisuutena. (Hope & Fraser 2003a; de Waal 2005; BBRT 2016) Toiminnan suunnittelussa ja käytännön työssä keskiössä ovat strategia sekä *asiakas*. Tuotteiden tyrkyttämisen sijaan asiakaskeskeisen työntekijät ottavat huomioon yksilön sekä markkinoiden tarpeet tehdäkseen asiainnista mahdollisimman sujuvan. Sujuvuutta edistää myös yrityksen sisäinen *dynaaminen rytmi*, joka mahdollistaa resurssien ottamisen käyttöön tarpeen tullen. (Hope & Fraser 2003a; de Waal 2005; BBRT 2016)

3.1. Edut

BB-mallin eduiksi lukeutuu muun muassa strategian laaja-alaisempi toteutuminen, sillä päätöksenteko perustuu siihen (Hope & Fraser 2003b; Neely et al. 2003; Player 2003; De Waal 2005; Bourmistrov & Kaarbøe 2013). Tämä johtaa yleensä myös johdon vallan kasvuun, sillä strategiset päätökset tehdään niin sanotusti toiminnan ylätasolla, josta ne siirtyvät alaspäin käytännön toimintaan. Kuitenkin BB-mallin nähdään myös lisäävän henkilöstön autonomiaa (Østergren & Stensaker 2011; BBRT 2023). Toiminnan läpinäkyvyyden ja tiedon kokonaismäärän on todettu kasvavan sekä yrityksen sisäisessä käytössä henkilökunnan kesken että ulkoisessa raportoinnissa, kuten tilinpäätöksessä. Tämä mahdollistaa entistä paremmin eettisen ja yrityksen arvoihin pohjautuvan toiminnan kehittämisen sekä oppimisen. (Player 2003; Hope & Fraser 2003b; Bourmistrov & Kaarbøe 2013) Rahamääräisesti merkittävä etu on taloudellisen tuloksen koheneminen, josta ovat raportoineet muun muassa Hansen (2011), Neely et al. (2003) sekä Player (2003).

Henkilöstön arviointi ja palkkiot perustuvat kiinteiden tavoitteiden sijaan suorituksen laatuun senhetkisten markkinaolosuhteiden valossa, mikä vähentää pelien ja politikoinnin tarvetta. Autonomia ja luottamus mahdollistavat suoritusten parantumisen ja aktiivisemmän työnteon, mikä puolestaan luo yritykselle uutta arvoa. (Hope & Fraser 2003b; Player 2003; De Waal 2005; Hansen 2011; BBRT 2023) Arvonluonnin ohella ajantasaisuus (De Waal 2005), joustavuus (Hope & Fraser 2003b; Player 2003; Schmitz et al. 2019) sekä nopea reagointi muutoksiin (Nguyen et al. 2018; Schmitz et al. 2019) parantavat sekä suhdetta asiakkaaseen että asemaa markkinoilla. De Waal (2005) ja Player (2003) korostavatkin asiakaslähtöisyyden olevan yksi avainilmiöistä BB-mallia käytettäessä.

Kiinteän budjetin puuttuminen mahdollistaa lisäksi resurssien käyttöönoton tarpeen mukaan sekä ajan käyttämisen muun muassa ongelmanratkaisuun ja innovointiin, sillä jatkuvan kuluseurannan puuttuessa johdolle jää aikaa muille työtehtäville, kuten tuen tarjoamiseen henkilöstölle. Johtohenkilöstöllä on myös enemmän mahdollisuuksia reagoida toimintaympäristön muutoksiin, kun toimet eivät ole sidottuja kiinteisiin rahasummiin ja resurssit voidaan ottaa käyttöön tarpeen vaatiessa. (Wallander 1999;

Hope & Fraser 2003b; Player 2003; Østergren & Stensaker 2011; Bourmistrov & Kaarbøe 2013; Schmitz et al. 2019; Matějka et al. 2021)

3.2. Haasteet

Useat tutkijat (mm. Libby & Lindsay 2007; Matějka et al. 2021) ovat todenneet, että yritykset eivät ole laajalti vielä valmiita luopumaan perinteisestä budjetoinnista vaan keskittyvät mieluummin kehittämään siinä todettuja heikkouksia. BB-malliin siirtyminen nähdään vaikeana tai jopa turhana, sillä kiinteään vuosibudjettiin nojaututaan vielä runsaasti yritysten toiminnassa. (Libby & Lindsay 2007; Matějka et al. 2021) Lisäksi henkilöstö näkee omistajien odotuksiin vastaamisen haastavana, jos tavoitteita ei ole esitetty kiinteinä päämäärinä (Sandalgaard & Bukh 2014).

Østergren ja Stensaker (2011) pohtivat, kuinka yritykset kontrolloivat kustannuksia ja maksuvalmiuttaan, jos perinteinen budjetti ei ole niitä takaamassa. Heidän mukaansa on myös mahdollista, että BB-mallin avulla liian korkeista tavoitteista ei päästä eroon vaan malli vaatii henkilöstöltä jopa liikaa joustavuutta sekä monipuolisia taitoja. BB-työkalut voivat olla jopa liian monitulkintaisia ja vaikeasti ymmärrettäviä varsinkin lakivelvoitteiden ja päätöksenteon kannalta, sillä laki ja säännöt asettavat taloudelliselle raportoinnille tiukat puitteet. (Wallander 1999; Østergren & Stensaker 2011) Matějka et al. (2021) ovat puolestaan todenneet, että BB-mallin myötä pitkäaikaiset suunnitelmat voivat jäädä lyhytaikaisten suunnitelmien jalkoihin, vaikka mallin tulisikin perustua tulevaisuuden suunnitelmiin. Lisäksi uudenlaiset haasteet mahdollistavat uudenlaisten pelien kehittymisen (Østergren & Stensaker 2011; Sandalgaard & Bukh 2014).

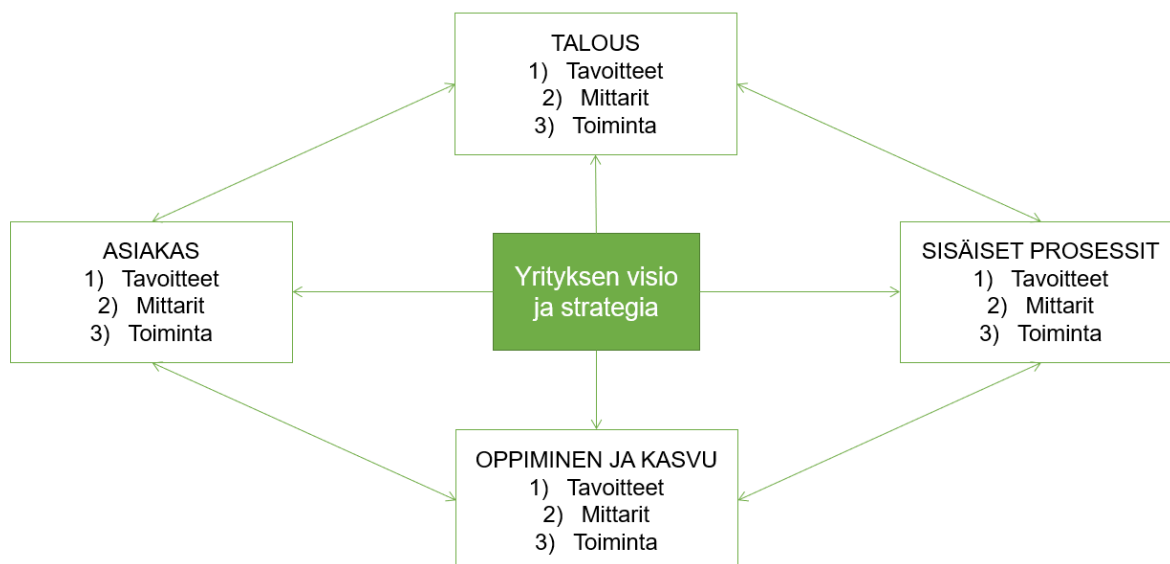
3.3. Beyond budgeting -työkaluja

Beyond budgeting -malli sisältää monenlaisia budjetointityökaluja, kuten rullaavan budjetoinnin ja balanced scorecard -menetelmän. Osa tutkimuksista rinnastaa työkalut vaihtoehtoisiksi ratkaisuiksi BB-mallin rinnalle (mm. Hansen 2011), mutta koska valtaosassa tutkimuksista niitä käsitellään BB-mallin alle kuuluvina ilmiöinä (mm. Hope & Fraser 2003b; Henttu-aho & Järvinen 2013; Becker 2014), tässäkin tutkimuksessa

beyond budgeting -mallia pidetään pääkäsitteenä ja menetelmiä sen alle kuuluvina työkaluina.

3.3.1. *Balanced scorecard*

Balanced scorecard (BSC) on mittaristo, joka sisältää yritykselle olennaisia talouteen ja toimintoihin liittyviä mittareita. Mittariston neljä näkökulmaa – talous, asiakas, sisäiset prosessit sekä oppiminen ja kasvu (kuva 3) – muodostavat yrityksestä kokonaiskuvan, jota yritysjohto voi käyttää päätöksenteossa ja strategian toimeenpanossa. Lisäksi yksittäiset mittarit, esimerkiksi liikevaihto tai asiakastyytyväisyys, paljastavat usein yrityksen sisäisten toimintojen välisiä syy-seuraussuhteita, kuten työntekijöiden taitotason vaikutusta myytyjen tuotteiden määrään. (Kaplan & Norton 1992; Kaplan & Norton 1996; Østergren & Stensaker 2011) Beyond budgeting -mallia mukailien BSC:n avulla yrityksen strategia ja päivittäinen toiminta voidaan liittää vahvemmin yhteen, minkä lisäksi BSC:tä käytetään toiminnan suunnittelussa ja seurannassa sekä johtamistyössä (Kaplan & Norton 1996; Østergren & Stensaker 2011; Balanced Scorecard Institute BSI 2023).



Kuva 3. *Balanced scorecard* (Kaplan & Norton 1992; 1996).

Balanced scorecardin neljä näkökulmaa väitetään muodostavan yhtenäisen, arvonluontia tavoittelevan kokonaisuuden, joka perustuu strategisiin tavoitteisiin

(Kaplan & Norton 1996; Gumbus & Lussier 2006; Østergren & Stensaker 2011; Hendricks et al. 2012; BSI 2023). BSC:n rakentaminen alkaa näkökulmakohtaisten tavoitteiden määrittämisellä (kuva 3, alaotsikko 1). Tavoitteiden sisältöön vaikuttavat yrityksen ominaisuudet, kuten elinkaaren vaihe ja markkinaosuus. Esimerkiksi juuri perustetulle yritykselle tärkeintä voi olla liikevaihdon kasvu, kun taas pitkän aikaa toimineen yrityksen tärkeimpiä tavoitteita voi olla nykyisistä asiakassuhteista huolehtiminen. (Kaplan & Norton 1996) Tavoitteita voi olla sekä lyhyt- että pitkäaikaisia, mutta erityisesti pitkäaikaisia tavoitteita suositaan, sillä niiden nähdään luovan alustan kasvulle ja innovoinnille (Kaplan & Norton 1996; Gumbus & Lussier 2006; Malagueño et al. 2018).

Tavoitteiden toteutumista seurataan mittareilla kuvan 3 mukaisesti kuten suorituskykymittareilla (Key Performance Indicator, KPI) (Østergren & Stensaker 2011). Taloudellisten tavoitteiden seurannassa käytettyjä mittareita ovat muun muassa liikevaihdon kasvuprosentti, käyttökate ja pääoman tuotto prosentti, kun taas asiakassuhteita seurataan esimerkiksi asiakastytyvyyden tai asiakasmäärän kasvuprosentin avulla. Sisäisissä prosesseissa voidaan mitata esimerkiksi asiakkaan tekemän tilauksen ja tuotteen toimittamisen välillä kulunutta aikaa, ja oppimisperspektiivissä voidaan keskittyä työntekijöiden taitotason tai työtyytyvyyden mittaamiseen. (Kaplan & Norton 1996; Åkerberg 2017) Mittareita valittaessa tärkeintä on löytää yrityksen kannalta olennaisimmat mitattavat asiat, jotta johtohenkilöstö saa oikeaa tietoa.

Käytännön toiminnan suunnittelu perustuu vahvasti ennalta määritettyihin tavoitteisiin (Kaplan & Norton 1996; Gumbus & Lussier 2006; Østergren & Stensaker 2011). Olennaisinta toiminnassa ja sen suunnittelussa on proaktiivinen ote toimintaan sekä keskittyminen toimintaympäristön mahdollisuuksiin (Gumbus & Lussier 2006; Østergren & Stensaker 2011). Kuten BB-mallissa ylipäänsä, resursseja jaetaan dynaamisesti yrityksen määrittelemien kriteerien mukaisesti. Kriteerinä voi toimia esimerkiksi investointeja suunniteltaessa nettonykyarvo (Net Present Value, NPV), joka mittaa investointien kannattavuutta. (Østergren & Stensaker 2011; BSI 2023)

Erityisiksi balanced scorecardin eduiksi nähdään selkeiden tavoitteiden luoma, koko henkilöstön jakama kokonaisvaltainen yhteisymmärrys organisaatiosta ja sen

tarkoituksesta. BSC mahdollistaa myös tasapainon saamisen pitkä- ja lyhytaikaisen suunnittelun sekä sisäisten ja ulkoisten prosessien välille (Kaplan & Norton 1996; Gumbus & Lussier 2006; Åkerberg 2006; Hendricks et al. 2012). Gumbus ja Lussier (2006) korostavat vastuun jakautuvan kaikille henkilökunnan jäsenille, mikä kehittää henkilöstön ammattitaitoa. Pitkäaikainen kasvu ja innovointi puolestaan mahdollistavat taloudellisen tuloksen kohenemisen erityisesti epävarmoissa toimintaympäristöissä (Gumbus & Lussier 2006; Hendricks et al. 2012; Malagueño et al. 2018).

Kuitenkin BSC:n käyttöönotossa nähdään myös haasteita. BSC ei välttämättä sovi työkaluksi perinteisen vuosibudjetin rinnalle, sillä jälkimmäinen on johdon työkaluna staattinen ja BSC puolestaan dynaaminen (Åkerberg 2006; Hoque 2014). Vaarana on myös liian laaja mittaristo, jolloin keskittyminen siirtyy toiminnan kehittämisestä pelkkään mittarien seurantaan. Toiminnan punainen lanka saattaa kadota laajan mittariston syövereihin, mikä aiheuttaa hämmennystä henkilöstön joukossa. (Kaplan & Norton 1996; Åkerberg 2006; Hoque 2014) Åkerberg (2006) ja Hoque (2014) esittävätkin, että mittaristoa mietittäessä johdon tulisi muistaa, mitä ongelmia BSC:llä halutaan ratkaista ja mitkä ovat toiminnan kannalta oleellimmat mittarit. Yleismaailmallisesti pätevää mittarien määrää ei kuitenkaan voida määritellä, vaan se perustuu yritykseen kokonaisuutena (Kaplan & Norton 1996).

3.3.2. *Rullaava budjetointi*

Rolling budgeting eli rullaava budjetointi on pitkälle tulevaisuuteen katsova budjetointitapa, jota päivitetään jaksottaisesti. Toisin kuin perinteisessä budjetoinnissa, joka päättyy tiettyyn ajankohtaan, rullaavassa budjetoinnissa päätösajankohta siirtyy eteenpäin kuukausilla niin, että yrityksen suunnitelmat kattavat kuvan 4 mukaisesti seuraavat 12–24 kuukautta tai 4–8 neljänestä. Budjettia päivitetään kuukausittain tai neljännesvuosittain. (Hope & Fraser 2003b; Neely et al. 2003; Haka & Krishnan 2005; Hansen 2011; Bhimani et al. 2018)

	VUOSI 1				VUOSI 2				VUOSI 3			
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4
Rullaava budjetti I					→							
Rullaava budjetti II						→						
Rullaava budjetti III							→					
Rullaava budjetti IV								→				
Rullaava budjetti V									→			

	VUOSI 1				VUOSI 2				VUOSI 3			
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4
Rullaava budjetti I								→				
Rullaava budjetti II									→			
Rullaava budjetti III										→		
Rullaava budjetti IV											→	
Rullaava budjetti V												→

Kuva 4. Kaksi esimerkkiä rullaavan budjetoinnin mahdollisista aikaikkunoista: 5 vuosineljännestä ja 8 vuosineljännestä (Hope & Fraser 2003b; Hansen 2011).

Rullaava budjetointi on laajasti käytetty budjetointitapa. Sen nähdään olevan hyödyllinen työkalu erityisesti yrityksille, jotka valmistavat uniikkeja tuotteita tai jotka toimivat epävarmassa markkinaympäristössä (Haka & Krishnan 2005; Bhimani et al. 2018) Jotta rullaavalla budjetoinnilla voidaan korvata perinteinen budjetti ja sen heikkoudet, edellyttää budjetointitavan vaihto yritykseltä omien liiketoimintaprosessiensa sekä kriittisten menestystekijöiden tunnistamista. Tämä puolestaan edellyttää sitä, että yritys saa kattavaa informaatiota toiminnoistaan. (Åkerberg 2006; Åkerberg 2017)

Beyond budgeting-mallin ja rullaavan budjetoinnin edut kulkevat käsi kädessä. Näitä etuja ovat muun muassa pelien väheneminen, joustavat tavoitteet ja suunnitelmat sekä parantunut taloudellinen tulos (Wallander 1999; Hope & Fraser 2003b; Neely et al. 2003; Åkerberg 2006; Hansen 2011). Koska rullaavaa budjettia päivitetään useammin kuin perinteistä vuosibudjettia, trendeihin ja muutoksiin voidaan reagoida nopeasti ja ennusteista on mahdollista tehdä entistä tarkempia (Wallander 1999; Neely et al. 2003; Hope & Fraser 2003b; Haka & Krishnan 2005; Henttu-aho & Järvinen 2013). Tämä puolestaan lisää informaation määrää sekä mahdollistaa ammattitaidon kehittymisen, sillä työntekijöiltä vaaditaan erilaisten markkinaympäristöjen ja -tilanteiden hallintaa (Hansen & Van der Steede 2004; Hansen 2011).

Liikkuvaan tilikauden päätetysteeseen totutteleminen voi kuitenkin olla varsinkin alussa hankalaa (Asogwa & Etim 2017). Riskinä on myös, että yritysjohton ajattelutapa ei muutu budjetointitavan muuttuessa. Jos rullaavan budjetoinnin ideaa ei

ole sisäistetty, yritys saattaa jatkaa samanlaisen, pitkän ja resursseja vaativan budjetointiprosessin pyörittämistä kuin kiinteän vuosibudjetin aikana, mutta nyt vain toistaen sen monta kertaa vuodessa. Tämä vähentää budjetin luotettavuutta sekä henkilöstön motivaatiota ja jaksamista. (Åkerberg 2006) Lisäksi on tärkeää muistaa, että budjetointitavan vaihto saattaa vaarantaa jonkin toiminnon tai jättää sen huomiotta, ellei vaihtoprosessissa oteta tärkeitä toimintoja huomioon (Åkerberg 2017).

3.3.3. *Liukuva budjetointi*

Liukuvaa budjetointia (flexible budgeting) on esitetty tueksi kiinteän vuosibudjetin rinnalle jo vuosikymmeniä (mm. Marple 1946). Se on sopiva työkalu yrityksille, joiden toiminta-aste vaihtelee vuoden mittaan, sillä budjettiin sisällytetään vakiomääräisenä vain kiinteät kulut. Muuttuvat kulut ja tulot puolestaan kirjataan toteutuneen toiminta-asteen mukaan. (Marple 1946; Puolamäki 2007; Horngren, Datar, Foster, Rajan & Ittner 2009; Syvänperä & Lindfors 2014)

Liukuvan budjetin kokoaminen alkaa keskeisten kustannustekijöiden määrittämisellä, sillä muutos kustannustekijöissä vaikuttaa kokonaiskustannusten suuruuteen. Kustannustekijäksi voidaan valita siis esimerkiksi elokuvateatterin kontekstissa elokuvanäytösten tai myytyjen lippujen määrä tietyllä aikavälillä. Tämän jälkeen kustannustekijöille määritetään yksikköhinnat, eli vaikkapa keskimääräinen lipun hinta. Jotta budjetti pysyisi ajantasaisena ja tarjoaisi mahdollisimman paljon hyötyä, tulisi yksikköhinnat valita tarkkaan ja arvioida uudelleen ajoittain. (Bhimani, Horngren, Sundem, Stratton, Burgstahler & Schatzberg 2012)

Kuvassa 5 esitetään yksinkertaistettu ja kuvitteellinen esimerkki liukuvasta kuukausibudjetista elokuvateatterin kontekstissa. Itse budjettiosio sisältää kolme erilaista skenaariota – realistinen, tavoite ja optimaalinen – jotka eroavat toisistaan myydyin lippumäärän eli kuukauden katsojamäärän suhteen. Myydyt liput ovat siis tässä esimerkissä kustannustekijä. Lippukohtaiset yksikköhinnat on laskettu aiempien, toteutuneiden lukujen perusteella, eli esimerkiksi oheismyynti per myyty lippu ja maksettu palkka per myyty lippu. Oikeaan reunaan on täydennetty toteutuneet kulut sekä budjetin ja toteuman välinen erotus. Toteutuneista kuluista ja tuloista sekä erotuksesta nähdään, että oheismyynti oli kuukauden aikana odotettua suurempaa ja

palkat sekä alihankintana hankitut oheismyyntituotteet olivat vieneet resursseja odotettua enemmän.

LIPPUKOHTAISET TULOT	YKSIKÖHINNAT	BUDJETTI			TOTEUTUNUT	EROTUS
		Realistinen	Tavoite	Optimaalinen		
Myynti (kpl)		700	800	900	800	0
Myynti (€)	13 €	9 100 €	10 400 €	11 700 €	10 400 €	0 €
Oheismyynti (€)	3 €	2 100 €	2 400 €	2 700 €	2 600 €	200 €
LIPPUKOHTAISET KULUT						
Palkat	-5 €	-3 500 €	-4 000 €	-4 500 €	-4 060 €	-60 €
Filmivuokra	-4 €	-3 003 €	-3 432 €	-3 861 €	-3 432 €	0 €
Oheismyynti	-2 €	-1 400 €	-1 600 €	-1 800 €	-1 680 €	-80 €
KIINTEÄT KULUT						
Vuokra		-2 000 €	-2 000 €	-2 000 €	-2 000 €	0 €
Siivous		-1 000 €	-1 000 €	-1 000 €	-1 000 €	0 €
KULUT YHTEENSÄ		-10 903 €	-12 032 €	-13 161 €	-12 172 €	-140 €
KUUKAUDEN TULOS		297 €	768 €	1 239 €	828 €	60 €

Kuva 5. Kuvitteellinen esimerkki kuukauden liukuvasta budjetista (mukailen Bhimani et al. 2012).

Liukuvan budjetin etuna onkin analyttisen tiedon määrän sekä kustannuskontrollin kasvu (Marple 1946; Chadwick 1993; Puolamäki 2007). Koska tulosta seurataan aktiivisesti, voi johto selvittää syyt erotuksien taustalla ja reagoida muutoksiin (Oyadomari, Afonso, Dultra-de-Lima, Mendonça Neto & Righetti 2018). Liukuva budjetti on siis hyvä työkalu budjetin seurantaan, mutta ei auta budjetointiprosessin muissa vaiheissa eli suunnittelussa ja resurssien allokoinnissa. Tästä syystä liukuva budjetti toimiikin parhaiten kiinteän vuosibudjetin tai vaikkapa rullaavan budjetin rinnalla. (Marple 1946) Lisäksi yksikköhinnat voivat muuttua joskus nopeastikin ulkoisten syiden johdosta, minkä vuoksi niitä tulee tarkkailla aktiivisesti (Bhimani et al. 2012).

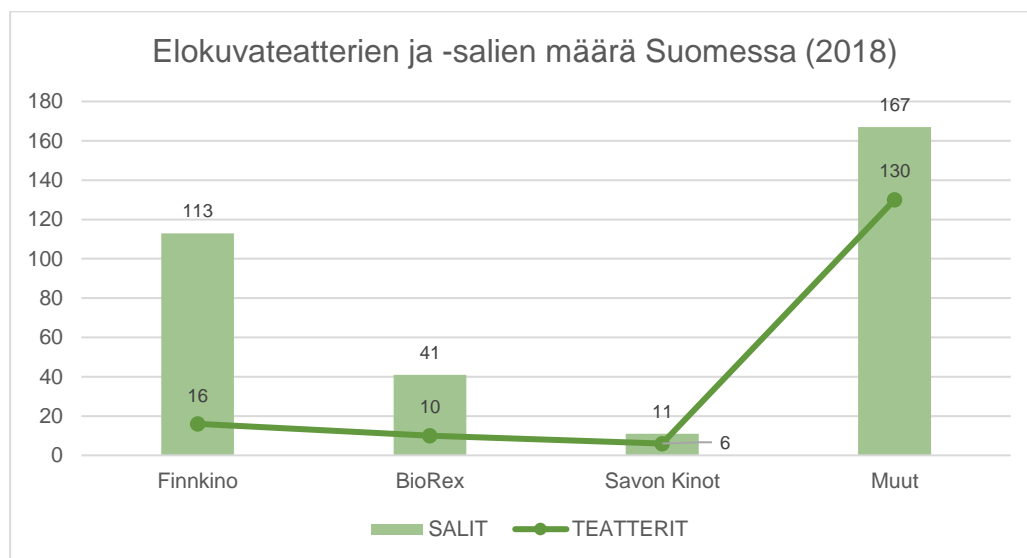
4. TUTKIMUSMENETELMÄT JA -AINEISTO

Tutkimuksen empiirinen osio suoritettiin laadullisena tutkimuksena ja sen aineisto kerättiin yksilöhaastatteluilla elokuvateatterialalla toimivilta henkilöiltä. Tässä luvussa

käsitellään seuraavaksi tarkemmin työhön liittyvää toimialaa sekä tutkimusmenetelmää ja -aineistoa.

4.1. Toimialakuvaus

Suomen elokuvateatteriverkosto kattoi vuoden 2023 alussa 184 elokuvateatteria 131 paikkakunnalla. Suurin osa näistä teattereista on yksityisomisteisia mikro- tai pk-yrityksiä. (Suomen elokuvateatteriliitto SEOL 2020; Heikura & Korpela 2022; Hjelt 2023) Suurimmat toimijat alalla ovat Finnkino Oy 17 teatterilla, BioRex Cinemas Oy 12 teatterilla ja Savon Kinot Oy kuudella teatterilla (Friman 2022; Finnkino 2023; BioRex 2023; Savon Kinot 2023). Ketjuista suurin, Finnkino, on markkinajohtaja 60–70 prosentin markkinaosuudellaan (Paavola 2016; Aromaa 2020; Friman 2022; Heikura & Korpela 2022). Tyypillinen suomalainen elokuvateatteri on kuvan 6 mukaisesti noin 200-paikkainen yksisalinen teatteri (Aromaa 2020; Friman 2022).



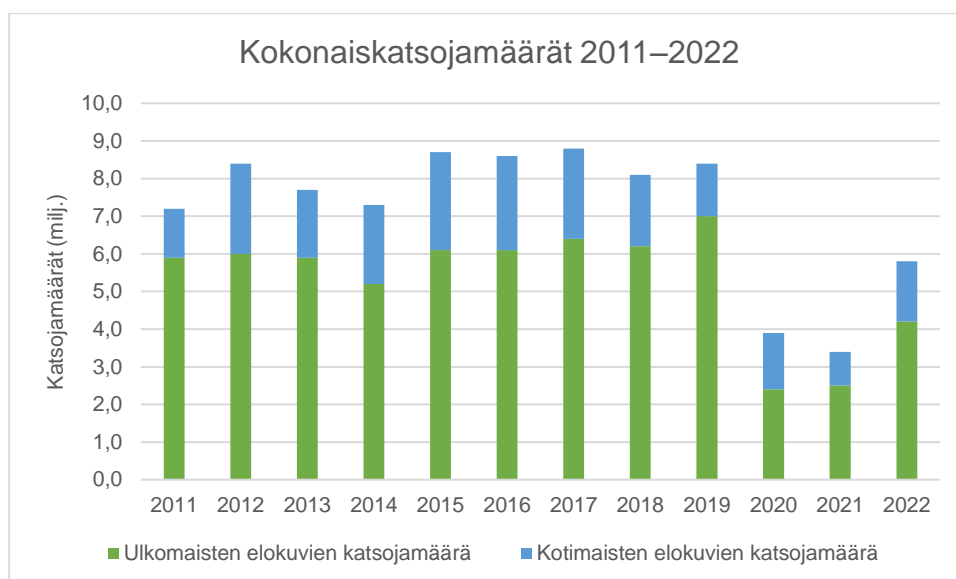
Kuva 6. Elokuvateatterien ja -salien määrä Suomessa (Elokuvauutiset.fi 2018).

Elokuvakulttuuri sai Suomessa alkunsa kesäkuussa 1896, kun Lumiären veljekset saapuivat kiertueellaan Suomeen järjestäen alueen ensimmäisen elokuvaesityksen. Kotimaisen tuotannon aloitusta ja elokuvateatterien perustamista jouduttiin odottamaan kuitenkin vielä kymmenkunta vuotta. Ensimmäinen kotimainen elokuva, Salaviinanpolttajat, julkaistiin vuonna 1907, ja pari vuotta myöhemmin avattiin yhä

nykyäänkin toimiva elokuvateatteri Maxim Helsingin Kluuvikadulle. (Piispa & Junntila 2013; Svahn 2017)

Elokuva-ala nousi kukoistukseen sotavuosien jälkeen, kun kotimaista elokuvaa tuotettiin kiihtyvällä tahdilla ja vuoden kokonaiskatsojamäärä saattoi nousta jopa yli 35 miljoonaan. 1960-luvulle tultaessa kilpailevat ajanviettotavat, kuten Yleisradion tv-lähetykset, yleistyivät johtaen elokuvateatterikannan voimakkaaseen supistumiseen. Seuraavia vuosikymmeniä värivät Suomen elokuvasäätiön perustaminen, kiivas poliittinen keskustelu elokuvakulttuurin ympärillä sekä monisaliteattereiden yleistyminen. Kansainväliset yhteistuotannot ja festivaalit piristivät toimialaa, mutta samalla 1990-luvun lama loi epävarmuutta tulevaisuuteen. (STT 2020; Suuronen 2021)

Vuosituhanen vaihteessa alkoi kotimaisen elokuvan nousukausi, kun uudet toimijat löivät itsensä läpi kansallisesti ja kansainvälisesti. Elokuvatuotantoon suhtauduttiin entistä ammattimaisemmin ja panostukset palkittiin muun muassa ensimmäisellä suomalaiselle elokuvalla myönnetyllä Oscar-ehdokkuudella. Monisaliteatterit saivat 2010-luvulla rinnalleen kilpailijoita korttelikinoista, joiden vahvuuksia ovat muun muassa ravintolapalvelut sekä erikoistuminen pienemmän yleisön elokuvaan. Esitystekniikan uudistaminen ja digitalisoituminen mahdollistivat laajemman elokuvaohjelmiston esittämisen mutta vaativat myös suuria investointeja. Koronapandemian pelättiin johtavan erityisesti pienien elokuvateatterien konkurssiin, mutta elokuvateatterien kokonaismäärä pysyi toimialan onneksi suhteellisen vakiona läpi kriisiajan. (Suomen Filmikamari 2009; Aromaa 2019; SEOL 2020; STT 2020; Suuronen 2021) Kokonaiskatsojamäärien pitkäaikainen kasvu pysähtyi korona-ajan rajoitukseen, mutta toiminnan vapauduttua tilanne alkoi vähitellen näyttää normalisoitumisen merkkejä (kuva 7; Suomen elokuvasäätiö SES 2021; SES 2023b).

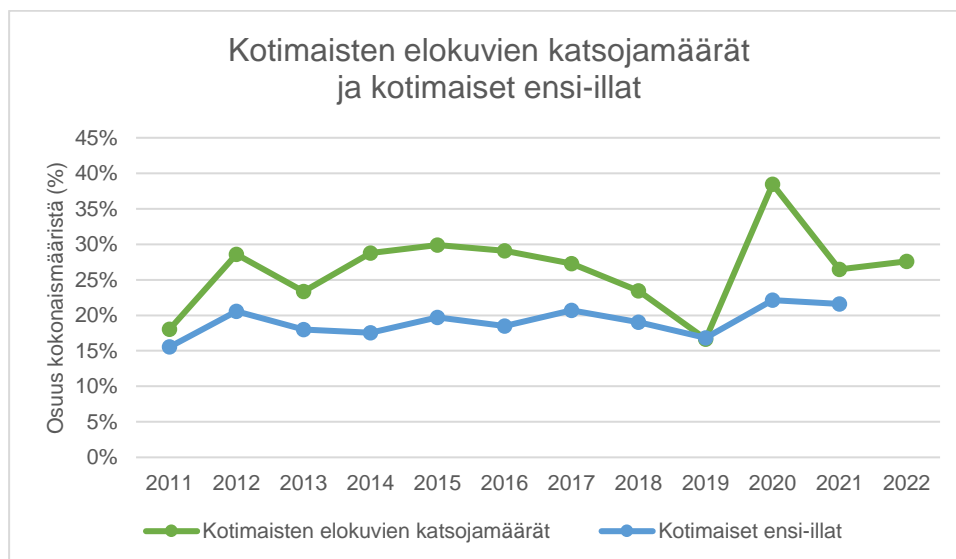


Kuva 7. Kokonaiskatsojamäärien kehitys vuosina 2011–2022 (SES 2021; SES 2023b).

Tutkimuksien mukaan elokuvateatterikäynteihin vaikuttavat muun muassa elokuvan ominaisuudet (näyttelijät, jatko-osat), alueen demografia (ikä- ja sukupuolijakauma, tulotaso) sekä teatterin sijainti (mm. Collins & Hand 2005; Li & Xiao 2014; Leung, Qi & Yuan 2020). Elokuvateatterit itse ottavat esitysaikoja suunnitellessaan huomioon myös muun muassa kilpailijoiden toimet, säätilat, ensi-iltojen määrän ja salikapasiteetin (Jeacle 2009; Partanen 2023). Suomalaisen elokuvateatterialan markkinat ovat alueelliset, ja lähekkäin sijaitsevat teatterit kilpailevat samoista katsojista. Tällöin erottautuminen kilpailijasta poikkeavilla palveluilla tai ohjelmistolla voi tuoda yritykselle lisää asiakkaita. Säätilat puolestaan vaikuttavat potentiaalisten asiakkaiden halukkuuteen viettää vapaa-aikaansa sisätiloissa.

Ihannetilanteessa levittäjät tarjoavat elokuvateattereille mahdollisimman suurta valikoimaa elokuvia, jolloin ohjelmistoa on helpompi räätälöidä asiakaskunnan kiinnostuksen mukaan (STT 2020; Partanen 2023). Runsaudenpulaakin voi tuki olla (Räikkä 2007; Friman 2022), ja haasteita asettavat myös hyvien esitysaikojen löytäminen, elokuvien sijoittaminen katsojamäärältään optimaalisiin saleihin sekä kysynnän ennustaminen (STT 2020; Partanen 2023). Frimanin (2022) mukaan noin 20–30 hyvin myyvää elokuvaa vuodessa rakentavat oheismyynnin (popcorn, karkit, juomat) ohella pohjan teatterin pärjäämiselle. Teatterien säilymisen edellytys on siis menestyselokuvat, joita erityisesti pikkupaikkakunnilla ovat kotimaiset tuotannot

(Koponen 2018). Kotimaisia elokuvia katsotaankin suhteessa enemmän kuin kotimaisia elokuvia tulee valkokankaille (kuva 8; SES 2021; SES 2023b).



Kuva 8. Kotimaisten elokuvien katsojamäärän suhteellinen osuus kokonaiskatsojamäärästä ja kotimaisten ensi-iltojen suhteellinen osuus ensi-iltojen kokonaismäärästä (SES 2021; SES 2023b).

4.2. Laadullinen tutkimus

Kvalitatiivisessa eli laadullisessa tutkimuksessa tavoitteena on tuottaa yksityiskohtaista tietoa jostakin ilmiöstä. Ilmiötä voidaan myös pyrkiä kuvaamaan, tulkitsemaan ja kyseenalaistamaan, jotta ymmärrys aiheesta syventyisi. Tavoite pyritään saavuttamaan havainnoimalla aiheeseen liittyvien ihmisten subjektiivisia kokemuksia ja näkemyksiä. Toisin sanoen tutkimuksen keskiössä ovat tutkimukseen osallistuvien henkilöiden kokemukset, joita tutkija pyrkii tulkitsemaan aiemman kirjallisuuden avustamana. (Alasuutari 2011; Juuti & Puusa 2020a; Juuti & Puusa 2020b; Puusa & Juuti 2020) Laadullinen tutkimus valikoitui tämän työn tutkimusmenetelmäksi, sillä tutkittavaan ilmiöön, eli budjetointiin elokuvateattereissa, pyrittiin tutustumaan syvällisesti juurikin elokuvateatteritoimijoiden kokemusten kautta.

Laadullisen tutkimuksen aineisto on yleensä tekstimuodossa, ja se kerätään esimerkiksi yksilöhaastatteluilla (Puusa & Juuti 2020). Muita vaihtoehtoja aineistonkeruulle ovat esimerkiksi kirjalliset lähteet (kirjeet, elämäkerrat), keskustelu,

kyselyt ja havainnointi ilman osallistumista (Tuomi & Sarajärvi 2018). Tässä työssä aineisto kerättiin yksilöhaastatteluilla, sillä haastatteleamalla tutkimuskohteiden kokemuksiin ja ajatuksiin voi tutustua syvällisemmin kuin esimerkiksi lomakekyselyissä. Toisaalta haastattelussa tutkijalla on paremmat mahdollisuudet ohjata keskustelua tutkimuksen kannalta relevantteihin teemoihin, toisin kuin esimerkiksi havainnoinnissa ilman osallistumista. (Tuomi & Sarajärvi 2018) Kirjallisia lähteitä tutkittavasta ilmiöstä ei kirjallisuuskatsauksen myötä löytynyt.

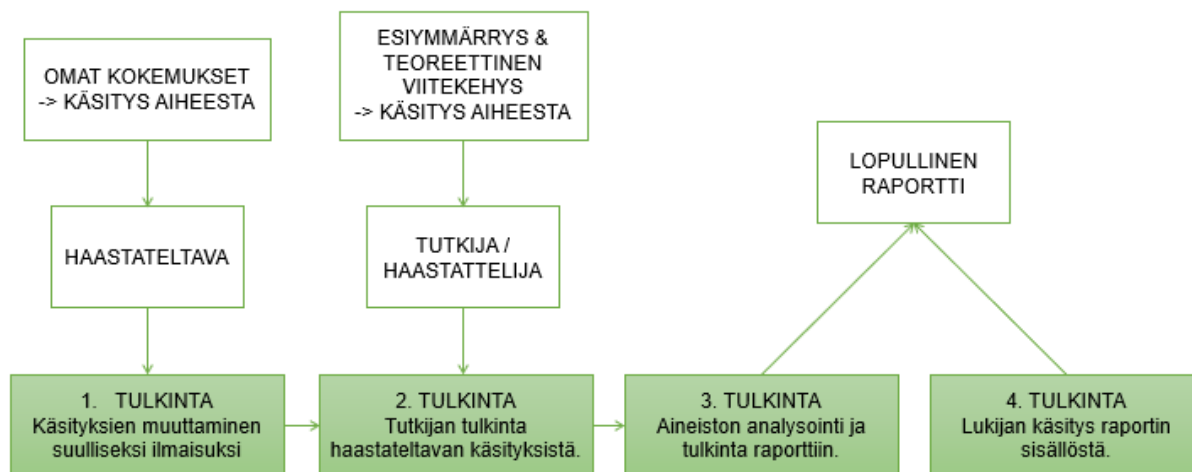
Puusan (2020a) määritelmän mukaan haastattelu on keskustelua, jonka tavoitteena on saada luotettavaa tietoa päätelmien tekoa varten. Tuomi ja Sarajärvi (2018) täydentävät, että myös halutun tiedon riittävä määrä on kriittistä. Haastattelujen etuna onkin niiden joustavuus, sillä haastattelija voi täydentää vastauksia lisäkysymyksillä ja tarvittaessa tarkentaa. Myös ei-kielellisten eleiden, kuten katsekontakti, ilmeet ja tauot puheessa, tulkinta antaa vihjeitä tärkeistä seikoista. (Tuomi & Sarajärvi 2018; Puusa 2020a) Tätä tutkimusta varten tehdyissä haastatteluissa edettiin sujuvasti etukäteen laaditun haastattelurungon mukaan, minkä lisäksi keskustelua täydennettiin lisäkysymyksillä. Lisäkysymyksien tarve nousi esiin erityisesti silloin, kun keskustelu sivusi työlle olennaista näkökulmaa mutta jatkui sitten toiseen aiheeseen. Esimerkiksi haastateltava 1 sivusi ennusteiden tekoa vastatessaan toiseen kysymykseen, joten aiheeseen palattiin ennusteita koskevilla tarkentavilla kysymyksillä.

Haastattelut jaetaan kolmeen eri kategoriaan: lomake-, teema- ja syvähaastatteluihin. Teemahaastattelu eli puolistrukturoitu haastattelu, jota tässä työssä käytettiin, pyörii etukäteen valittujen teemojen ympärillä, kun taas syvähaastattelussa on määritelty ainoastaan haastattelun yläkäsite ja muuten keskustelu on hyvin vapaata. Teemahaastattelu sopi vähän tutkitun aiheen käsittelyyn, sillä sen avulla haastateltava voi tuoda esiin myös sellaista tietoa, jota haastattelija ei osannut kenties kysyäkään. (Tuomi & Sarajärvi 2018; Puusa 2020a) Tämän työn tutkimuskysymyksiä laatiessaan haastattelija käytti hyväkseen työtaustansa elokuvateatterialalla sekä opiskeluaikana keräämäänsä tietämystä budjetoinnista, mutta ensikäden tietoa elokuvateatterialan budjetoinnista ei ollut. Niinpä jokin toimialan erityispiirre oli voinut jäädä huomioimatta, jolloin haastateltavalla oli mahdollisuus tuoda piirre esiin omin sanoin.

Haastattelujen määrä ei ole ennalta määrätty, vaan tutkijan tulisi tehdä niin monta haastattelua, että saturaatiopiste saavutetaan. Saturaatiopisteellä tarkoitetaan sitä kohtaa tutkimuksessa, kun uudet haastateltavat eivät tuota enää uutta tietoa. Jos saturaatiopistettä ei saavuteta, voi aineiston koko olla liian pieni ja siitä ei voida tehdä luotettavia päätelmiä. Jos aineiston koko on puolestaan liian suuri, voi analysointi vaikeutua merkittävästi. (Hirsjärvi & Hurme 2015) Tässä tutkimuksessa saturaatiopistettä ei saavutettu, sillä haastateltavilta saaduissa tiedoissa oli eroavaisuuksia. Niinpä tietoa olisi voinut saada lisää uusien haastatteluiden avulla.

Haastattelujen rajoitteina on usein tilanteiden ja käsityksien monitulkintaisuus (kuva 9), joka muodostaa oivan maaperän väärinkäsityksille tai jopa virheellisille tulkinnoille. Haastatteluissa on mahdotonta saada esiin absoluuttista totuutta tutkittavasta ilmiöstä, vaan kyse on aina subjektiivisista tulkinnoista. Haastateltavilla henkilöillä on omiin kokemuksiinsa perustuva käsitys aiheesta, jotka saattavat olla keskenään ristiriidassa. Luottamuksen ilmapiirin puuttuessa on myös mahdollista, että haastateltava kaunistelee asioita tai pyrkii miellyttämään tutkijaa. Joskus haastateltavaa voi yksinkertaisesti vain jännittää haastattelutilanne tai hän ei osaa pukea kokemuksiinsa sanoiksi. (Alasuutari 2011; Puusa 2020a)

Haastateltavien ulosantiin vaikutti tässä tutkimuksessa kenties se, että toimiala on pieni ja haastattelijalla oli aiempaa työtaustaa osan haastateltavista kanssa. Tästä syystä tutut haastateltavat eivät osanneet tuoda erityispiirteitä esiin samalla tavalla kuin ennalta tuntematon haastateltava, sillä heillä oli ennakkokäsitys haastattelijan tiedoista. Haastattelijan tuli tällöin itse huolehtia tarkentavien kysymysten teosta entistä ahkerammin, jos vastaukset näyttivät jäävän ylimalkaisiksi tai vajaiksi. Esimerkiksi haastateltava 2:n kanssa toimialan erityispiirteistä puhuttaessa haastattelija pyrki saamaan lisätietoa kysymällä erikseen toimialan hyvistä ja huonoista puolista, sillä aiempi vastaus jäi hieman lyhyeksi.



Kuva 9. Tulkinnan tasot haastattelussa (Puusa 2020a).

Tutkijan roolissa on tärkeää tiedostaa omat ennakoasenteensa ja ottaa huomioon niiden vaikutus lopulliseen työhön (Tuomi & Sarajärvi 2018; Puusa 2020a). Virheellisiä käsityksiä voi syntyä myös silloin, jos käytettävät termit eivät ole haastattelun molemmille osapuolille yhtä tuttuja. Tällaisia tilanteita voi syntyä, jos haastattelija käyttää liiaksi arkikielestä poikkeavaa tieteellistä termistöä. Vaihtoehtoisesti tutkija ei tunne tutkittavaa aihetta vielä tarpeeksi hyvin, jolloin kyky tulkita haastateltavan vastauksia voi olla heikko. Tutkija voi myös johdatella haastateltavaa liikaa kysymyksillään. (Puusa 2020a)

Tässä työssä tutkijan tulkintaan vaikutti pitkäaikainen työtausta elokuvateatterialalla. Kerätyn työkokemuksen myötä odotuksena oli, että perinteinen vuosibudjetointi ei ole laajasti käytetty työkalu suomalaisissa elokuvateattereissa, sillä yksittäisen elokuvan kysyntää on vaikea ennustaa ja tulevat ensi-illat ovat tiedossa vain muutamia kuukausia eteenpäin. Elokuvateatterit toimivat siis epävarmassa markkinaympäristössä, ja tulevan vuoden tulojen ennustaminen on haaste. Odotukset perustuvat myös havaintoihin siitä, että iso osa elokuvateatteritoimijoista ovat yksityisyrittäjiä, joiden työnkuvat ovat monipuoliset ja työhön käytettävät resurssit rajalliset. Tällöin työläille budjetointityökaluille ei kenties riitä aikaa ja jaksamista.

Odotukset osin täyttyivät ja jäivät täyttymättä haastatteluiden myötä. Haastateltava 1:n yrityksessä budjetoidaan perinteisin menetelmin, kun taas haastateltava 2:n ja 3:n yrityksessä ei budjetoida lainkaan. Haastattelu 1 siis tarjosi täysin uudenlaista tietoa

haastattelijalle, minkä vuoksi haastattelun aikana tehtiin runsaammin tarkentavia kysymyksiä kuin kahdessa muussa. Kaikissa haastatteluissa tehtiin kuitenkin tarkentavia kysymyksiä ja pyrittiin saamaan yrityksen senhetkisestä budjetoitilanteesta mahdollisimman laaja kuva.

4.3. Tutkimusaineiston keruu

Tutkimusaineisto kerättiin haastattelemalla elokuvateatteritoimijoita. Tavoitteena oli saada mukaan vähintään viisi toimijaa, joiden toiminnan laajuus sekä budjetoitavat poikkeavat toisistaan. Tällöin tutkimustuloksia olisi voinut soveltaa elokuvateatterikentällä ja analysointiin käytettävä aika ei olisi työn laajuuteen nähden kohtuuton. Haastateltavien etsiminen alkoi 27.4.2023, ja haastattelupyynnöt (liite 1) lähetettiin 26 elokuvateatteritoimijalle. Haastattelupyynnöt pyrittiin kohdistamaan sellaisille toimijoille, jotka toimivat yrityksissä ja joiden elokuvateatteritoiminta on kokopäiväistä. Tällä pyrittiin maksimoimaan niiden toimijoiden määrä, jotka budjetoivat tai joille budjetointi voisi luoda lisäarvoa. Esimerkiksi kaupunkien ylläpitämät elokuvateatterit jäivät siis tämän rajauksen ulkopuolelle. Lisäksi haastattelupyynnössä pyydettiin vastaanottajia kertomaan uusista potentiaalisista haastateltavista.

Haastatteluihin osallistui kolme henkilöä (taulukko 2), joten tavoiteltujen haastattelujen määrä ei toteutunut ja uutta tietoa olisi oletettavasti ollut saatavilla, kuten aiemminkin jo mainittiin. Saturaatiopistettä ei siis saavutettu. Haastatteluiden vähyyden vuoksi työhön lisättiin ehdotuksia vaihtoehtoisista budjeteista, jotka eivät alun perin olleet osa työtä. Haastateltavat tutustuivat haastattelukysymyksiin (liite 2) etukäteen, ja haastattelut toteutettiin 15.–23.5.2023 Microsoft Teams -sovelluksen välityksellä. Haastatteluihin varattiin aikaa tunti, ja haastattelut tallennettiin litterointia varten.

Taulukko 2. Haastateltavat.

HAASTATELTAVA	HAASTATELTAVAN TOIMENKUVA	HAASTATELTAVAN KOULUTUS	YRITYS	BUDJETIN KÄYTTÖ
Haastateltava A	Sisäinen laskenta, budjetointi; Liiketoimintojen vastuuryhmän jäsen	Tuotantotalous (yliopisto)	Elokuvateatteriketju X	Käytössä
Haastateltava B	Hallituksen jäsen; IT, kiinteistöt, projektit; Teatteripäällikkö	Tuotantotalous ja konetekniikka (AMK)	Elokuvateatteriketju Y	Ei käytössä
Haastateltava C	Toimitusjohtaja, hallituksen jäsen; Taloushallinto; Teatteripäällikkö	YO-merkonomi, tradenomi	Elokuvateatteriketju Y	Ei käytössä

Haastateltava A toimii elokuvateatteriketju X:n talousosastolla sisäisen laskennan ja budjetoinnin parissa. Lisäksi hän on mukana ryhmässä, joka koostuu liiketoiminnoista vastuussa olevista henkilöistä ja jonka päätehtävä on johtaa yritystä. Aikaisempaa työkokemusta hänellä on asiakaspalvelusta sekä myynnin controllerin tehtävistä ja koulutustausta on tuotantotalouden puolelta. Elokuvateatterialalla A on työskennellyt vajaa kaksi vuotta.

Haastateltava B toimii elokuvateatteriketju Y:n hallituksen jäsenenä sekä elokuvateatterin teatteripäällikkönä. Lisäksi hän työskentelee IT:n, kiinteistöjen ja projektien parissa. Aikaisempaa työtaustaa hänellä on tekniseltä alalta sekä elokuvateatterin konehuonetehtävistä, ja koulutus sisältää tuotantotalouden ja konetekniikan AMK-opintoja. Elokuvateatterialalla B on työskennellyt noin 20 vuotta, mutta siirtyminen nykyisiin tehtäviin alkoi noin kaksi vuotta sitten.

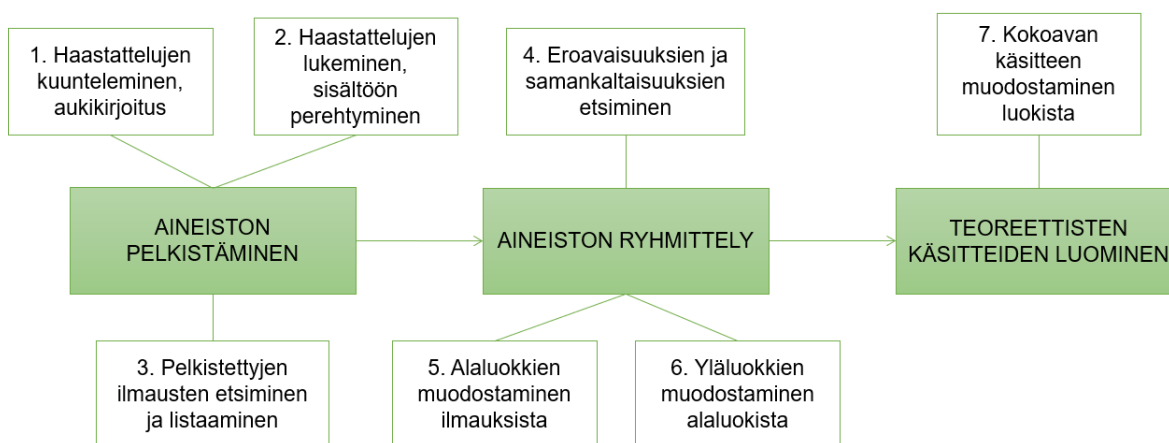
Haastateltava C on elokuvateatteriketju Y:n toimitusjohtaja ja hallituksen jäsen. Lisäksi hän hoitaa taloushallinnon ja teatteripäällikön tehtäviä. Aikaisempaa työkokemusta on kertynyt pankista sekä muista asiakaspalvelutehtävistä, ja koulutukseltaan hän on ylioppilasmerkonomi sekä tradenomi. Elokuvateatterialan työtehtävissä C on toiminut vuodesta 1990 lähtien.

4.4. Tutkimusaineiston analysointi

Tutkimusaineistoa analysoitiin sisällönanalyysilla, sillä se on yksi laadullisen tutkimuksen perusanalyysimenetelmistä. Sen avulla tekstejä, tässä tapauksessa haastattelujen litterointeja, voidaan analysoida systemaattisesti ja objektiivisesti tuottaen tiivistetty kuva tutkittavasta ilmiöstä. Tiivistämisen ja pelkistämisen tarkoitus on lisätä työn informaatioarvoa, sillä laaja aineisto on hajanainen eikä tarjoa

mahdollisuutta selkeisiin johtopäätöksiin ja kokonaisuuksiin. Sisällönanalyysin tarkoituksena onkin järjestellä aineisto tulkintaa varten kadottamatta keskeistä informaatiota. (Tuomi & Sarajärvi 2018; Puusa 2020b)

Sisällönanalyysi alkaa aineiston pelkistämällä (kuva 10), jolloin aineistosta karsitaan epäolennainen informaatio pois. Haastattelut kirjoitetaan aluksi auki sanasta sanaan, minkä jälkeen tutkija perehtyy tarkasti haastatteluiden sisältöön. Tekstin alkuperäisilmausjoukosta, eli haastateltavien lausumista, erotellaan pelkistetyt ilmaisut esimerkiksi alleviivaamalla. Pelkistetty ilmaisu kiteyttää haastateltavan lausuman tiiviiseen muotoon. (Tuomi & Sarajärvi 2018)



Kuva 10. Sisällönanalyysin eteneminen (Tuomi & Sarajärvi 2018).

Aineiston pelkistämisen jälkeen aineistosta etsitään samankaltaisuuksia ja eroavaisuuksia, joiden perusteella ilmaisut voidaan ryhmitellä teemoittain alaluokkiin. Alaluokat nimetään kuvaavalla käsitteellä, kuten tutkittavan ilmiön piirteellä. Alaluokkia yhdistellen mukaan saadaan yläluokkia. Lopulta aineisto käsitteellistetään, eli olennaisen tiedon perusteella muodostetaan teoreettisia käsitteitä ilmiöstä. (Tuomi & Sarajärvi)

Sisällönanalyysin perusteella työhön muodostui kolme yläluokkaa: toimialan erityispiirteet, perinteinen budjetointiprosessi ja uudenlainen budjetointi (taulukko 3). Toimialan erityispiirteisiin lukeutui näkemys elokuvateatterien tuotteesta ja tuotannosta, kilpailuympäristö, toimintaympäristön ja tuotteiden vaihtuvuus sekä koronapandemia. Nämä erityispiirteet muodostavat toiminnalle omanlaisensa leiman,

joka tulisi ottaa huomioon myös budjetoinnissa. Tästä syystä ne nostettiin tässä työssä esiin omana kokonaisuutenaan.

Taulukko 3. Työn analyysirunko.

YLÄLUOKKA	ALALUOKKA
Toimialan erityispiirteet	Elokuvateatteritoiminta ja elokuvatuotanto
	Kilpailuympäristö
	Ympäristön ja tuotteiden vaihtuvuus
	Koronapandemia
Perinteinen budjetointiprosessi	Tarjonnan ja kysynnän ennustaminen
	Resurssien jako ja budjetointi
	Tuloksen seuranta
Uudenlainen budjetointi	Budjetoinnin edut ja haasteet
	Uudenlainen budjetointityökalu

Tämän jälkeen työssä perehdytään perinteiseen budjetointiprosessiin ja siihen, kuinka prosessi toteutuu haastateltavien edustamissa elokuvateattereissa. Erityisesti resurssien jako ja budjetointi herättivät vastakkainasettelua, sillä toinen haastatteluyrityksistä budjetoi ja toinen ei. Molemmat yritykset toteuttavat kuitenkin jollain tasolla ennustamista ja seuranta. Lopuksi uudenlaisen budjetoinnin yhteydessä perehdytään siihen, miksi budjetointi aiheuttaa haasteita kohteena olevissa elokuvateattereissa ja mitä etuja se kenties voi tarjota. Tämän jälkeen käsitellään uudenlaisen budjetointityökalun tarvetta.

5. TULOKSET

Tässä kappaleessa käsitellään sisällönanalyysin tuloksia luokittain. Ensimmäiseksi perehdytään elokuvateatterialan erityispiirteisiin, sillä piirteiden ymmärtäminen edesauttaa budjetoinnin haasteiden ymmärtämistä. Tämän jälkeen tutustutaan

perinteisen budjetointiprosessin toteutumiseen, ja luku päättyy pohdintaan budjetoinnin eduista ja haasteista sekä uudenlaisen budjetoinnin mahdollisuuksista.

5.1. Toimialan erityispiirteet

Toimialalla on useita erityispiirteitä. Haastateltava B toi esiin asiakaslähtöisyyden, joka on merkittävästi suurempaa hänen nykyisissä työtehtävissään elokuvateatterialalla kuin muilla hänelle tutuilla toimialoilla. Koska asiakas on beyond budgeting -menetelmässä keskiössä (mm. Hope & Fraser 2003; de Waal 2005), on lähtökohta BB-menetelmään siirtymiseen hyvä. Asiakaslähtöisyyden lisäksi tuotanto, kilpailuympäristö ja tuotteiden vaihtuvuus luovat omanlaisensa leiman toimialalle, ja näihin erityispiirteisiin tutustutaan seuraavaksi tarkemmin.

5.1.1. Elokuvateatteritoiminta ja elokuvatuotanto

Haastateltavat määrittivät elokuvateatterien päätuotteen ja tuotannon eri tavoin. Haastateltava C koki, että heidän yrityksellään ei ole omaa tuotetta tai tuotantoa, vaan he toimivat välikätenä elokuvatuottajien ja -levittäjien sekä kuluttajien välillä. Haastateltava B puolestaan määrittelee elokuvan yrityksensä päätuotteeksi, joka tulee elokuvateattereille ikään kuin ylhäältä annettuna. Sekä B että C ovat samaa mieltä siitä, että vaikutusmahdollisuudet toimialan kolmiportaisen ketjun alkupäähän ovat heikot, eikä tarjontaan pystytä vaikuttamaan. C:n mukaan elokuvateatterit joutuvat tekemään parhaansa niistä elokuvista, mitä on saatavilla, ja puristamaan ohjelmistosta paras mahdollinen tulos. Haastateltava B puolestaan näki tilanteessa myös hyviä puolia:

”...on vähän sen armoilla, mitä sitten muut niinku tekee ja tuottaa, että, tota, omat vaikutusmahdollisuudet ihan niinku sinne alkupäähän, ne on aika heikot. Mut sitten taas toisaalta, että jos siellä, tota, kaikki menee putkeen niin päästään nauttimaan kumminkin niitten työn hedelmistä siinä, tai siinä vaiheessa, kun ruvetaan asiakkaalle esittämään niitä [elokuvia].” (Haastateltava B)

Haastateltava A näki yrityksen toiminnan taas tuotantona siinä missä muidenkin toimialojen tuotannon. Olennaista yrityksen toiminnassa hänen mukaansa on se, miten asiakasvirtaan pystytään vastaamaan niin, että liiketoimintaprosessit ovat mahdollisimman laadukkaita ja jouhevia. Sujuvuutta liiketoimintaan lisää C:n mukaan tiivis yhteistyö elokuvalevittäjien kanssa, sillä elokuvateatterit eivät ole velvoitettuja esittämään elokuvaa pidempään kuin on taloudellisesti järkevää, eli huonosti menestyvät elokuvat voi jättää pois ohjelmistosta vaikkapa muutaman näytöksen jälkeen.

5.1.2. Kilpailuympäristö

Haastateltava C aloitti haastattelun kertomalla elokuva-alan kolmiportaisuudesta, jonka osia elokuvateatterit, elokuvalevittäjät ja elokuvien tekijät ovat. Yhteistyö ketjun osien välillä on tiivistä, sillä elokuvista saatavat tulot jakautuvat kaikkien kolmen kesken. Haastattelussa ei tullut ilmi kilpailuasetelmaa elokuvateatterien välillä, pikemminkin päinvastoin:

”...pien alahan tää on Suomessa ja tunnetaan toinen toisemme ja sillä tavalla hyvä keskusteluyhteys on alan sisällä ja tehdään yhdessä töitä alan, tota, hyväksi.”

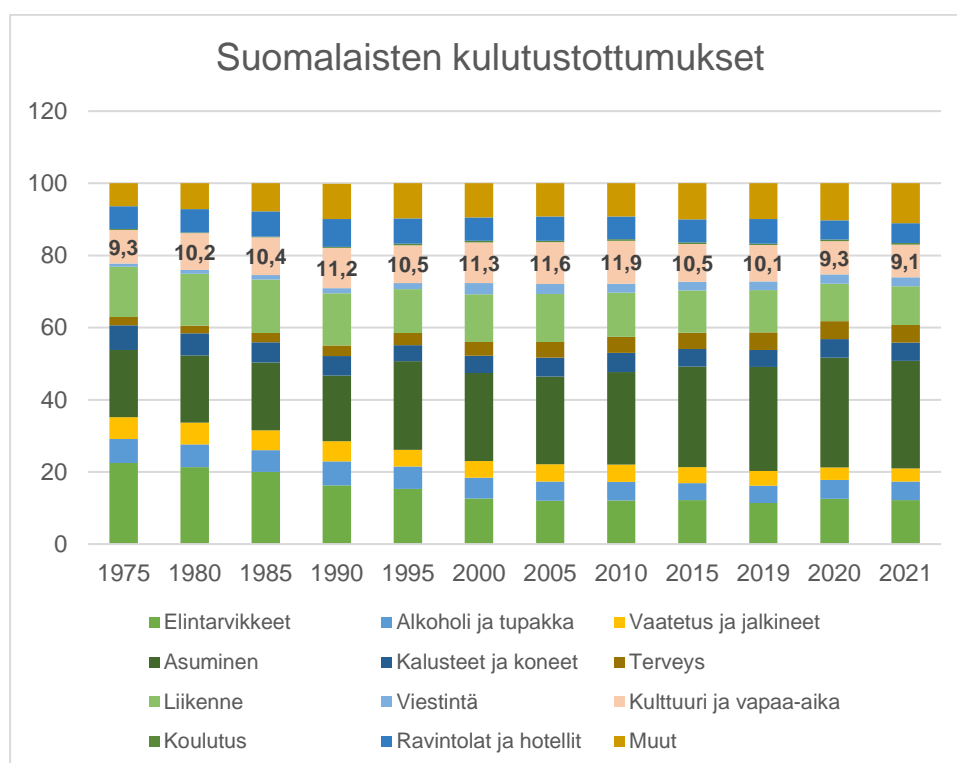
(Haastateltava C)

Myöskään muut haastateltavat eivät kertoneet kilpailuasetelmasta elokuvateatteritoimijoiden välillä, vaikka esimerkiksi Jeacle (2009) on todennut elokuvateattereiden seuraavan kilpailijoiden toimia hyvinkin tarkasti. Haastateltava A nosti kuitenkin esiin elokuvatuottajien omat suoratoistopalvelut, joiden nähdään olevan relevantti kilpailija elokuvateattereille toimialan sisällä. Niiden suosioon vaikuttavat erityisesti helppous, valikoiman laajuus sekä kotoa katsomisen kätevyys. Lisäksi elokuvalippujen hinta kannustaa useita siirtymään suoratoistopalveluiden pariin. (Yaqoub, Jingwu & Ambekar 2023)

Myös toimialan ulkopuoliset tapahtumat, kuten jääkiekon MM-kisat ja Euroviisut, kilpailevat A:n mukaan elokuvateatteritoimijoiden kanssa ihmisten vapaa-ajasta. Ajatusta tukee Izquierdo Sanchezin, Elliottin ja Simmonsien (2016) tutkimus, jonka

mukaan elokuvateattereiden lipputulot ovat alhaisemmat suurien urheilutapahtumien, kuten jalkapallon MM-kisojen, aikaan kuin kisattomana aikana. Myös muut kulttuurintuottajat, kuten tanssi-, teatteri- ja konserttiesitykset, ovat merkittäviä kilpailijoita elokuvateattereille, sillä ne vievät kuluttajalta runsaasti aikaa. (Ringstad & Løyland 2011) Suomessa uudeksi haastajaksi ovat nousseet myös museot, joiden kävijämäärät ohittivat elokuvakäyntien määrän korona-aikana (Museotilasto 2023; SES 2023a).

Kokonaisuutena elokuvien tulevaisuus näyttää haastateltava B:n mukaan kuitenkin valoisa kilpailusta huolimatta, sillä hänestä ”ihmiset ovat aina kaivanneet monipuolisesti viihdettä elämäänsä”. Myös Elinkeinoelämän keskusliitto EK (2022, kuva 11) on raportoinut suomalaisten käyttäneen tasaisesti rahaa kulttuuriin ja vapaa-aikaan 1970-luvulta alkaen, vaikkakin koronapandemia vaikutti negatiivisesti kulttuurin kulutukseen. Koska lisäksi katsojamäärät elokuvateattereissa ovat pysyneet vuosien ajan kasvussa pandemiaa lukuun ottamatta (SES 2021; SES 2023b), on B:n ajatuksille myös olemassa tilastollista tukea.



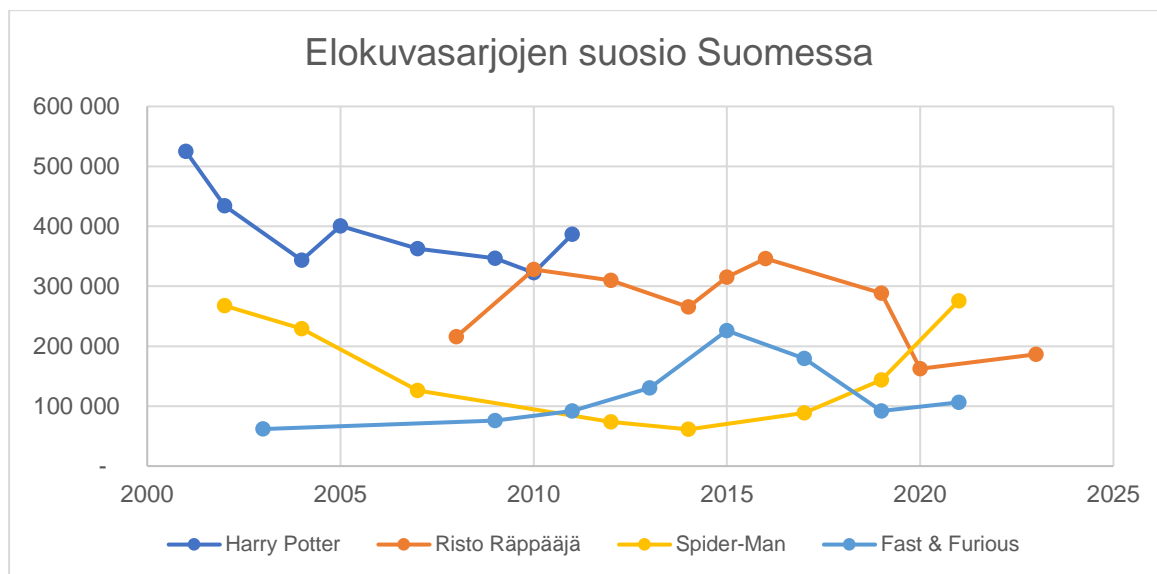
Kuva 11. Suomalaisten kulutustottumukset 1975–2021 (EK 2022).

Tapahtumien lisäksi vuodenaikojen vaihtelu voidaan nähdä omanlaisenaan kilpailijana elokuvateattereille. Haastateltava C kertoi juhlapyhien lähestymisen pitävän ihmiset kiireisinä, ja esimerkiksi joulunalusajana elokuvat voivat kerätä huomattavasti vähemmän katsojia kuin joulun ja uudenvuoden välisinä päivinä. Vuodenajan lisäksi myös sää vaikuttaa kysyntään sekä haastateltava A:n että Jeaclen (2009) mielestä. Haastateltava A uskoikin aurinkoisen sään kannustavan ulkoaktiviteetteihin tai vaikkapa ravintolaterassilla istumiseen elokuvissakäynnin sijaan.

5.1.3. Ympäristön ja tuotteiden vaihtuvuus

Haastatteluissa nousivat esiin toimialan nopeatempoisuus ja vaihtelevuus sekä lyhyellä että pitkällä aikavälillä. Haastateltava A kertoi muutoksia tapahtuvan päivittäin, sillä elokuvaohjelmisto vaihtuu ja toimijoiden näkemykset elokuvista muuttuvat päivittäisestä kysynnästä riippuen. Esimerkiksi menestykseksi ennakoitu elokuva voikin saada vain vähän katsojia. Koska elokuvanäytökset suunnitellaan viikko kerrallaan, C:n mukaan muutoksiin on mahdollista vastata ripeästi esimerkiksi siirtämällä elokuvan esitykset pienempään saliin tai vähentämällä näytöksien määrää seuraavalla elokuvaviikolla. Haastattelut tukevatkin aiempaa kirjallisuutta siinä, että elokuvateatteritoimijat tekevät strategisia päätöksiä elokuvan näytöksistä hyvinkin lyhyen ajan sisällä (Hennig-Thurau et al. 2001; Gil 2006; Orhun et al. 2016).

Haastateltava B mainitsee, että elokuvateatterialalla harvoin on kahta samanlaista vuotta, tai edes kautta, peräkkäin nimenomaan ohjelmiston muutoksien vuoksi. Pitkällä aikavälillä myös markkinaympäristö, esimerkiksi trendit muuttuvat, ja aiemmin suosittu elokuvasarjan uudet osat eivät välttämättä kerääkään katsojia yhtä paljon kuin aiemmat osat. Muun muassa kuvassa 12 esitetyillä elokuvasarjoilla tai -brändeillä on ollut vaihtelevasti katsojia läpi esityshistoriansa. Haastateltava A on huomannut ilmiön johtavan joskus jopa yliresursointiin, sillä henkilökuntaa on voitu varata töihin kysyntäodotusten mukaisesti. Tämä on myös budjetointia vaikeuttava tekijä.



Kuva 12. Neljän elokuvasarjan tai -brändin katsojamäärät Suomessa 2000-luvulla (SES 2023a).

Harry Potter -elokuvien suosio oli ensimmäisen elokuvan julkaisun jälkeen laskeva paria poikkeusta lukuun ottamatta. Samoin Spider-Man -elokuvabrändin suosio laski ensimmäisten elokuvien jälkeen, mutta uusien elokuvien myötä katsojamäärät ovat kääntyneet nousuun. Poikkeuksellista muihin kuvan elokuvasarjoihin nähden Spider-Man -elokuviissa on päänäyttelijöiden vaihtuvuus, sillä supersankaria on esittänyt 2000-luvulla kolme eri henkilöä. Vaihtuvuudella voi olla myös vaikutusta suosioon, sillä vuonna 2021 ensi-iltansa saanut Spider-Man: No Way Home keräsi eniten katsojia koko elokuvabrändin historian aikana, vaikka se julkaistiin pandemia-aikana. Risto Rappääjä -elokuvat puolestaan kokivat laskun katsojamäärissä koronavuosina.

5.1.4. Koronapandemia

Vuonna 2020 Suomeen levinnyt koronapandemia sulki elokuvateatterit muun yhteiskunnan mukana. Useamman vuoden ajan jatkuneet kokoontumisrajoitukset olivat uudenlaisia poliittisia päätöksiä, joihin toimialalla ei ollut totuttu. Esimerkiksi haastateltava A kertoi hieman jopa yllättyneensä, että Suomessa poliittiset päätökset voisivat vaikuttaa liiketoimintaan niin laajassa mittakaavassa, vaikka teoriassa hän oli mahdollisuudesta tietoinen. Uusi toimintaan vaikuttava poliittinen päätös saattaa olla tulossa, mikäli Suomen hallitus nostaa elokuvalippujen arvonlisäveron 10 prosentista 14 prosenttiin (Tolkki, Pilke & Nousiainen 2023).

Vaikka rajoitukset ovat nyt jo mennyttä aikaa, kertoo A menneen vaikuttavan toimintaan yhä tänäkin päivänä, eivätkä markkinat ole täysin toipuneet pandemiasta. Esimerkkinä hän nostaa esiin suoratoistopalvelut, jotka varsinkin korona-aikana veivät elokuvateattereilta elokuvia ja samalla katsojia. Tähän vaikutti hänen mukaansa erityisesti se, että Suomessa rajoitukset olivat montaa muuta maata tiukemmat, eikä elokuvia voitu tuoda ensi-illan aikaan valkokankaille. Tautitilanteen rauhoituttua elokuvat olivat jo suoratoistopalveluissa. Samalla rajoitukset vaikeuttivat uusien elokuvien valmistamista. A kuitenkin uskoo tilanteen tasoittuvan ajan kanssa.

Haastatteluissa koronan nähtiin vaikuttavan sekä ennusteiden tekoon (haastateltava A) että tuloksien analysointiin (haastateltava B) pandemian muuttaessa kuluttajakäyttäytymistä. Tällöin vanha kysyntädata ei välttämättä anna relevanttia tietoa tämänhetkiseen päätöksentekoon ja tulosten vertailu on vääristynyttä. Esimerkiksi vuotta 2022 ei voi suoraan verrata vuoteen 2023, koska vuoden 2022 alussa elokuvateattereille oli vielä asetettu käyntirajoituksia. Vuosi 2023 puolestaan on ollut toistaiseksi täysin rajoitusvapaa. Niinpä sekä kuluttajien että elokuvien määrä elokuvateattereissa on merkittävästi suurempi jälkimmäisenä vuonna. Lisäksi toimiala on haastateltava A:n mukaan edelleen kiikkerässä tilanteessa koronan jäljiltä.

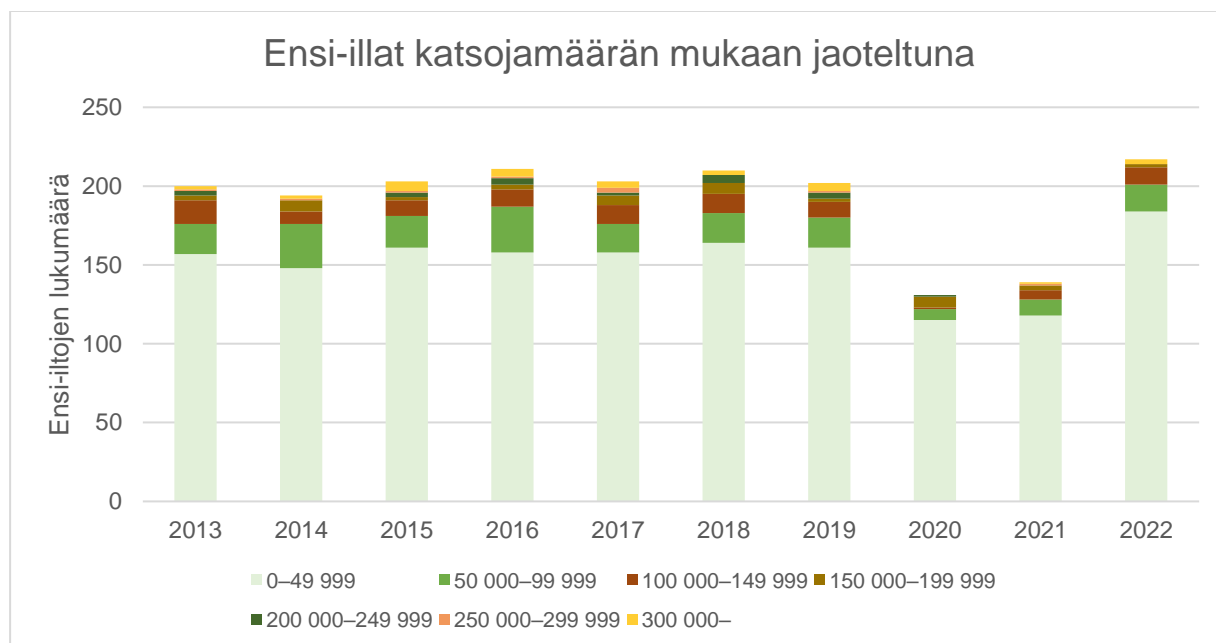
5.2. Perinteinen budjetointiprosessi

Perinteinen budjetointiprosessi koostuu ennustamisesta, resursoinnista eli budjetin tekemisestä sekä tuloksen seurannasta. Tässä luvussa perehdytään siihen, miten prosessin eri osa-alueet toteutuvat kohde-elokuvateattereissa.

5.2.1. Tarjonnan ja kysynnän ennustaminen

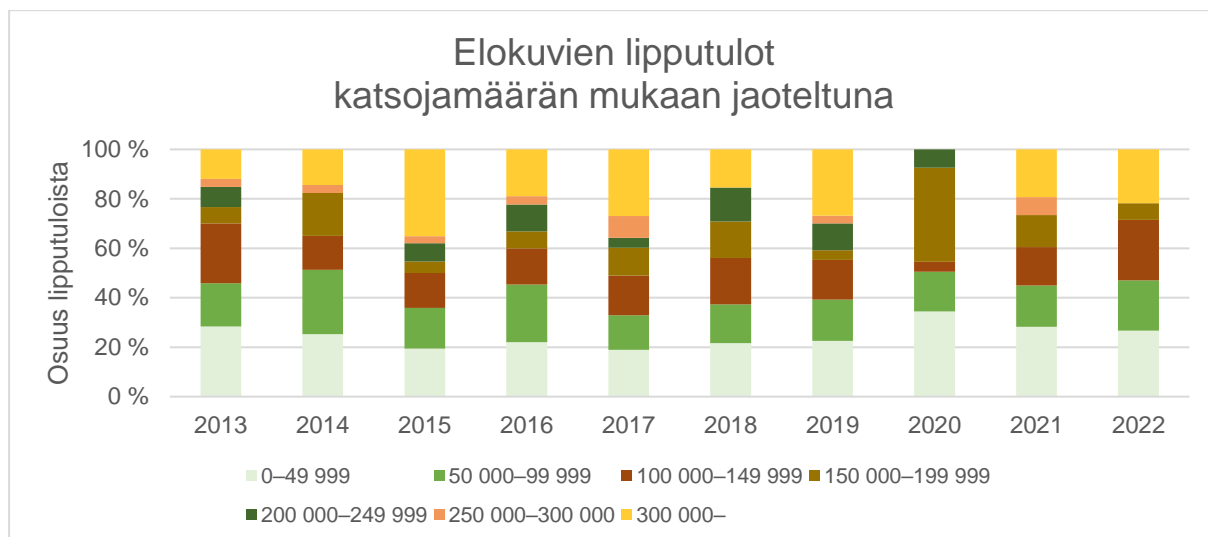
Haastateltava A:n mukaan liiketoiminnan lähtötilanne on se, että vain osa tulevan vuoden elokuvista tiedetään. Jonkinlainen runko tulevalle vuodelle haastateltava C:n mukaan on olemassa, mutta ensi-iltapäivämäärät varmistuvat vasta lähempänä elokuvan julkaisua. Tämän vuoksi elokuvateatterit voivat suunnitella ohjelmistoaan ja aloittaa oman markkinointinsa kuluttajille vasta muutamia kuukausia tai vasta viikkoja ennen ensi-iltaa. Koska ensi-illoja on Suomessa vuodessa noin 200 (SES 2023a),

tuleva ohjelmisto on todella monimuotoista ja laadultaan vaihtelevaa (von Rimscha 2013). Vain pieni osa ensi-iltansa saavista elokuvista on myyntimenestyksiä, sillä vain vajaa kahdeksasosa elokuvista saa yli 100 000 katsojaa (kuva 13).



Kuva 13. Ensi-iltojen lukumäärä, jaoteltuna ensi-iltavuoden ja kokonaiskatsojamäärän mukaan (SES 2023a).

Kun tuleva tarjonta on saatu ennustettua, siirrytään haastateltava A:n mukaan kysynnän ennustamiseen. Kuten Friman (2022) totesi, ovat menestyselokuvat tärkeitä elokuvateattereille ja siksi 100 000 katsojan rajan ylittäminen on taloudellisestikin merkittävää. Kuva 14 osoittaa, että yli 100 000 katsojaa keräävät elokuvat muodostavat yli puolet vuoden kokonaislipputulomäärästä, vaikka niitä tulee esitykseen vain vähän (kuva 13). Oma lukunsa ovat yli 300 000 katsojaa keräävät elokuvat, joita on vuosittain 1–6 kappaletta, mutta jotka voivat yhdessä parhaimmillaan tuottaa yli 20 prosenttia kokonaislipputulomäärästä. Tällaisia elokuvia ovat muun muassa Tuntematon sotilas (2017), James Bond -elokuvasarjan teokset (mm. 2015 ja 2021) ja Frozen 2 (2019). (SES 2023a)



Kuva 14. Elokuvien suhteellinen osuus lipputulosta katsojamäärän mukaan jaoteltuna (SES 2023a).

Kysyntää ennustettaessa on kaikkien haastateltavien mielestä järkevää hyödyntää aiempaa kysyntädataa, sillä se luo perustan ennusteille, tai A:n mukaan jopa koko liiketoiminnalle. Erityisesti kysyntädataa hyödynnetään samankaltaisten tai samaa elokuvasarjaa olevien elokuvien kysynnän ennustamiseen, kuten muun muassa Li ja Xiao (2014) ovat tutkimuksessaan todenneet. Toisaalta aiemmin jo huomattiin, että katsojaluvut voivat vaihdella saman elokuvasarjan sisällä. Siksi C painotti asiakkaiden kuuntelemista ennustamisen yhteydessä, sillä asiakkaiden toiveet ja kiinnostuksen kohteet voivat joissain tapauksissa olla ristiriidassa aiemman kysyntädatan kanssa. C mainitsi myös, että elokuvalevittäjiä konsultoidaan ohjelmistoa suunniteltaessa, sillä heillä on omat arvionsa ja toiveensa elokuvan menestyksestä.

Aiemman datan käyttö ei rajoitu ainoastaan kokonaiskatsojamäärän ennustamiseen, vaan haastateltavat B ja C kertoivat käyttävänsä työssään kysyntädataa myös esitysaikojen ja näytösmäärän suunnittelussa sekä oikean kokoisen salin valinnassa. Kun kyseessä on elokuvateatteriketju, ennustamisessa otetaan huomioon myös paikkakuntien erot esimerkiksi demografian suhteen. C kertoikin, että ohjelmistoa suunniteltaessa epävarmat elokuvat pyritään esittämään vain suurimmilla paikkakunnilla, joissa ne löytävät kenties kohdeyleisönsä. Tällaisella toiminnalla yritetään C:n mukaan välttää tappion tekeminen. Useat tieteelliset tutkimukset tukevat C:n pohdintaa, sillä esimerkiksi Collins ja Hand (2005) sekä Ringstad ja Løyland (2011) ovat todenneet urbaaneilla alueilla sijaitsevien elokuvateattereiden keräävän

enemmän katsojia kuin maaseudulla sijaitsevat elokuvateatterit. Tähän vaikuttaa muun muassa yliopistojen läheisyys. Lisäksi nuorten ihmisten ja naisten on todettu käyvän useammin elokuvateattereissa. (mm. Collins & Hand 2005; Ringstad & Løyland 2011; Irandoust 2018)

5.2.2. Resurssien jako ja budjetointi

Haastateltava A:n yrityksessä budjetointi on olennainen osa yrityksen toimintaa. Yrityksen yksityiskohtainen budjetti pohjautuu ennusteisiin, jotka tulevat osittain konsernijohdolta ja osittain syntyvät oman henkilökunnan työn tuloksena. Budjetti tehdään vuosittain ja sitä seurataan aktiivisesti, kunnes budjetointikauden lopun lähestyessä ennusteet korvaavat budjetin suunnannäyttäjänä. Budjetin odotetaan olevan peilikuva tulevasta vuodesta ja asettavan raamit toiminnalle, minkä lisäksi budjetti tuo ilmi toiminnan tavoitteet. Lisäksi budjettiin sisällytetään riskit ja mahdollisuudet, joita pyritään analysoimaan.

A näki, että budjetointi on suhteellisen vaivatonta kokeneiden kollegoiden myötä. Tämän lisäksi hän koki yrityksen liiketoiminnan olevan melko tasaista huolimatta tuotteiden vaihtuvuudesta:

”Loppuviimein niin aika vähän nyt meidän liiketoiminnassa, niin on semmoisia muuttuvia asioita. Että se oikeastaan on se, että kuinka paljon käy elokuvissa ja sitten se, että kuinka paljon meillä on henkilöitä töissä siellä teattereissa. Oikeastaan nää kaksi asiaa niin määrittelee melkein sitten kaiken...” (Haastateltava A)

A:n mukaan yksi tärkeimmistä budjetin määräämistä asioista onkin henkilökunnan määrä elokuvateattereissa, sillä elokuvateatterit toimivat hyvin työvoimavaltaisella alalla. Tällöin iso osa operatiivisesta toiminnasta keskittyy teatterihenkilökunnan organisoimiseen sekä toteutuneen kysynnän ja budjetin välisiin eroihin reagoimiseen. A mainitsi esimerkkinä, että joskus esimerkiksi siivoajia on resursoitu enemmän kuin toteutunut kysyntä vaatisi, mikä vähentää tehokkuutta.

Haastateltava A kertoi, että budjettia käytetään esimerkiksi suorituskyvyn seuraamiseen sekä elokuvateatteri- että konsernitasolla. Lisäksi budjetti määrää

tulevista investoinneista. Budjettia seuraavat esimerkiksi tiimien esimiehet, joilla on kustannus- ja tulosvastuu omista yksiköistään. Lisäksi yrityksen omistajat tarkkailevat aktiivisesti tunnuslukuja ja käyvät dialogia työntekijöiden kanssa liiketoiminnan tuloksesta. Haastateltavayritystä ei seurata ainoastaan omana yksikkönään, vaan konsernitasolla, mikä on edellyttänyt liiketoimintojen harmonisointia.

Haastateltavat B ja C kertoivat, että perinteinen budjetointi ei ole osa yrityksen toimintaa. Molemmat kuitenkin olisivat avoimia kokeilemaan budjetointivaihtoehtoja, mikäli työkalu olisi mukautuvainen toimialan erityispiirteisiin. Molemmat kokivat, että budjetoinnin avulla yrityksen johtamista, esimerkiksi talous- ja tulosjohtamista, voisi kehittää. Kuten A:n yrityksessä jo tehdään, B käyttäisi budjettia erityisesti investointien suunnitteluun. Tällaisia investointeja olisivat esimerkiksi remontit, projektit ja toiminnan laajentamiset.

5.2.3. Tuloksen seuranta

Vaikka budjettia ei yrityksessä Y ole käytössä, sekä haastateltava B että C kertoivat aktiivisesta tuloksen seurannasta. Kysynnän suhteen tulosta seurataan viikoittain, minkä perusteella C kollegoineen tekee päätökset tulevan elokuvaviikon esityksistä. Myös haastateltava A kertoi lyhyestä seurantasyklistä. Syvällisemmin tulosta seurataan C:n mukaan kuukausittain, kun kuukauden kirjanpitoraportit ovat valmiita. Joskus kuitenkin tuloksen seuranta vaikeutuu isojen kuluerien, kuten filmivuokrien, myöhästymisen takia. Lisäksi taloudellista tilannetta ja tuloksen kehitystä seurataan B:n kertoman mukaan hallituksen kokouksissa. Seurannalla ei kuitenkaan hänen mukaansa ole paljoakaan tekemistä budjetoinnin kanssa seurannan keskittyessä vain menneen toteamiseen, sillä kuluvalle vuodelle ei ollut asetettu oletuksia kulu- ja tuloeristä budjetin muodossa.

Sekä A että B toivat ilmi budjetin ehdottomuuden suomalaisessa yrityskulttuurissa:

”...meillä on suomalaisilla vähän semmoinen tapa, että me otetaan se budjetti niinku kiveen hakattuna. Hyvässä ja pahassa, mutta me ollaan hirveän kuuliaista kansaa ja siinä mielessä me niin kun, se on se meidän niinku bisnesraamattu käytännössä.”

(Haastateltava A)

Haastateltava A näki budjetin aseman haastavana liiketoiminnan johtamisen kannalta, sillä monet pitävät kiinni budjetissa määrätyistä resursseista, vaikka tuloksen seurannassa nähtäisiin budjetista poikkeavia kävijämääriä. B puolestaan toivoi, ettei johtaminen olisi kiveen hakattuun budjettiin mukautumista vaan että budjetti mukautuisi tuloksen seurannassa havaittujen muutoksien mukaan.

5.3. Uudenlainen budjetointi

Haastateltavat B ja C eivät nähneet perinteisen budjetoinnin sopivan elokuvateatterialalle, mutta uudenlaisia budjetointimenetelmiä he olisivat valmiita kokeilemaan. Haastateltava A näki puolestaan uusiin menetelmiin siirtymisessä haasteena yhteensopivuuden konsernin toimintatapojen kanssa, mutta ei täysin myöskään poissulkenut vaihtoehtoisia menetelmiä. Tässä luvussa tarkastellaan haastatteluissa esiin tuotuja perinteisen budjetoinnin etuja ja haasteita sekä pohditaan uudenlaisen budjetointityökalun ominaisuuksia.

5.3.1. Budjetoinnin edut ja haasteet

Haastateltava A näki budjetointiprosessin olevan yksilötasolla nopea ja pieni prosessi, vaikkakin se hänen itsensä kohdalla se kestää muita pidempään. B ja C näkivät tilanteen päinvastaisena, sillä he kokivat budjetin olemattomuuden pitävän työn kevyenä ja mahdollistavan nopean reagoinnin muutoksiin. Lisäksi C mainitsi, että budjetointiin käytettävään työmäärään nähden se ei tarjoa tarpeeksi hyötyjä. Myös A totesi, että eniten resursseja budjetoinnissa kuluu liiketoiminnan kannalta irrelevantteihin asioihin, kuten jouluaterioiden hintakaton määrittelyyn. Hän kuitenkin koki, että ihmislähtöisyys on myös tärkeä osa liiketoimintaa ja siksi myös yksityiskohdat sisällytetään budjettiin.

Haastatteluiden sanamuodoista käy ilmi, että haastateltava A puhuu budjetoinnista henkilökohtaisella ja yrityksen tasolla, kun taas B:n ja C:n vastaukset ovat pitkälti passiivimuotoisia ja kenties sillä tavalla kuvastavat pikemminkin toimialan näkemyksiä budjetoinnista:

”No minusta se varmaan nähdään liian haastavana, aikaa vievänä, vaikeana. Huono ennustettavuus.” (Haastateltava B)

Huono ennustettavuus toistuukin haastateltavien vastauksissa usein. A huomautti, että joillain toimialoilla varauskirja voi olla täynnä pitkälle tulevaisuuteen tai käynnissä olevat projektit voivat viedä useita vuosia. Elokuvateatterien tilanne on toinen, sillä A:n mukaan toimijat eivät tiedä vielä edes tulevan päivän kysynnästä. Tämä on A:n ja C:n mielestä haaste erityisesti silloin, kun perinteinen budjetti lyödään lukkoon vuodeksi eteenpäin. Haastateltavien lausunnot ovat siis yhteneväisiä kirjallisuudessa esitetyn kritiikin kanssa, jossa sanotaan perinteisen budjetin vanhenevan liian nopeasti (mm. Åkerberg 2006; Libby & Lindsay 2007).

Toisaalta haastateltavat kokivat, että budjetoinnilla voidaan myös hallita ennustettavuutta. A:n mukaan erityisiä etuja heidän yrityksensä sisällä olivat esimerkiksi ennusteiden parissa työskentelevät kokeneet kollegat, joiden ansiosta ennusteet kehittyvät ja tarkentuvat jatkuvasti. Myös haastateltavat B ja C näkivät, että ennustettavuus kehittyisi budjetin käyttöönoton myötä. B totesikin, että budjetin olemattomuus yhdessä huonon ennustettavuuden kanssa luo pikemminkin enemmän epävarmuutta liiketoimintaan. Hänen mukaansa kaikki vuodet eivät välttämättä suju yhtä hyvin kuin hänen tähänastisen uransa aikana, jolloin budjetti toisi apua sekä turvaa tulojen ja menojen tasapainottamiseen. Koska B ja C kertoivat kiinteiden kulujen olevan tarkasti tiedossa, olisi budjetista eniten hyötyä muuttuvien tulojen ja kulujen arvioinnissa.

5.3.2. Uudenlainen budjetointityökalu

Uudenlaisen budjetointityökalun ominaisuudet pohjautuvat haastateltava B:n ja C:n näkemyksiin, sillä haastateltava A ei toistaiseksi nähnyt uusille menetelmille tarvetta. Hän kuitenkin kertoi, että varsinainen budjettityö tehdään yritys X:ssä pitkälti Excelissä, joka sisältää muun muassa ennusteet sekä avainluvut. Koska Excel on laajasti käytetty työkalu yritysmaailmassa ja C toivoi yrityksen pystyvän itse tekevän tarvittaessa muutoksia budjettiin, on Excel varteenotettava työkalu myös vaihtoehtoisissa budjetointimenetelmissä.

Tärkeimmät ominaisuudet budjetointityökalulle olivat B:n ja C:n mukaan joustavuus, mukautuvuus ja muunneltavuus. Sen tulisi ottaa huomioon ohjelmistovaihtelu sekä huonon ennustettavuuden luoma epävarmuus, jotta budjetilta ei putoa pohja tilanteiden muuttuessa. Lisäksi C toivoi budjetin ottavan huomioon elokuvaesitysten erilaiset muuttuvat kulut, jotka johtuvat monesta eri tekijästä. C toi erityisesti esiin filmivuokraprosenttien vaihtelut elokuvien välillä, sillä levittäjille maksettava osuus vaihtelee elokuvien kesken. Joskus elokuvan filmivuokraprosentti voi vaihtua jopa kesken esityskauden. Haastateltava B puolestaan toivoi budjetointityökalulta ajankohtaista kuvaa kassatilanteesta, jotta projektien rahoitus voidaan ratkaista hyvissä ajoin. Projektien rahoituksella B tarkoitti tässä tilanteessa sitä, että voidaanko esimerkiksi saliremontti maksaa täysin omasta pääomasta vai täytyykö projektiin etsiä rahoittajia ulkopuolelta. Lisäksi yleiset mittarit, kuten käyttökate, olisivat hänen mielestään tärkeitä.

5.4. Perinteisen budjetoinnin korvaustavat

Tässä luvussa käsitellään vaihtoehtoisia budjetointimenetelmiä perinteisen budjetoinnin rinnalle tai sitä korvaamaan. Teemaa käsitellään perinteisen budjetointiprosessin vaiheiden, eli ennustamisen, resurssien jaon sekä tuloksen seurannan kautta. Lisäksi omaksi alaluvukseen on otettu tavoitteen asetanta, joka perinteisessä budjetoinnissa on yleensä osa budjetointia mutta beyond budgeting -menetelmässä oma työvaiheensa. Vaihtoehtoisia budjetointimenetelmiä rakennettaessa tässä työssä on hyödynnetty Hopen ja Fraserin (2003), Frow:n et al. (2010), Bourmistrovin ja Kaarbøen (2013) sekä Deckerin (2014) case-tutkimuksia. Menetelmät ovat tarkoituksellisesti moniulotteisia, ja toimijat voivat poimia niistä itselleen toimivimmat toimintatavat.

5.4.1. Tavoitteen asetanta

Vaihtoehtoisissa budjetointimenetelmissä tavoitteen asetanta on erotettu ennusteista, jotta tavoitteita ei asetettaisi liian alas. Ennusteiden tarkoitus on olla realistinen katsaus tulevaisuuteen, kun taas tavoitteiden tulisi olla kunnianhimoisia ja rohkeita. Ensimmäiseksi yrityksen tulisikin miettiä visionsa ja strategiansa kuntoon, eli muodostaa näkemys yrityksestä nyt ja tulevaisuudessa. Elokuvateatteriyritys voisi asettaa strategiseksi päätavoitteekseen esimerkiksi jonkin seuraavista:

- *Yritys A on toimialueen kulttuuriharrastajien ykkösvalinta vuoteen 202x mennessä.*
- *Yritys A:n asiakaskunta kattaa monipuolisesti kuluttajia vauvasta vaariin vuoteen 202x mennessä.*
- *Yritys A on Suomen 3. suurin elokuvateatteriketju vuoteen 202x mennessä.*

Päätavoitteen perusteella muodostetaan suunnitelma tulevalle 3–5 vuodelle sekä tulevalle tilikaudelle. Suunnitelma sisältää esimerkiksi balanced scorecardin mukaisia rahamääräisiä ja ei-rahamääräisiä alatavoitteita, joilla päätavoitetta kohti kuljetaan. Alatavoitteen saavuttamista mitataan taulukossa 4 esitetyillä mittareilla, jotka käyttävät vuotta 20x0 lähtötilanteena eli esimerkiksi kasvuprosentin vertailuvuotena. Vuodelle 20x4 esimerkkiryitys on asettanut pitkäaikaiset tavoitteet, ja sitä edeltävät vuodet ovat niin sanotusti välitavoitteita, joiden toteutumista taulukolla myös seurataan.

Päätavoitteen ”Kulttuuriharrastajien ykkösvalinta” alle sopiva alatavoite voisi olla pitkäkestoisten asiakassuhteiden luonti, jolla sitoutetaan kuluttajia yrityksen asiakkiksi. Pitkäkestoisten asiakassuhteiden edistymistä voisi seurata muun muassa taulukossa 4 esitetyillä kahdella mittarilla. Sarjalippuja käyttävät asiakkaat käyvät useammin tai suuremmalla seurueella elokuvissa, joten heidän määränsä kasvattaminen voisi edesauttaa pitkäkestoisen asiakassuhteen luomista. Myös aktiivisesti käytettyjen verkkokauppatunnuksien määrän kasvu voisi kieliä säännöllisestä elokuvissakäynnistä.

Taulukko 4. Esimerkkitavoitteita ja -mittareita päätavoitteiden tueksi.

KULTTUURIHARRASTAJIEN YKKÖSVALINTA		Toteutunut / Tavoite				
Tavoite	Mittari	20x0	20x1	20x2	20x3	20x4
Toimialueella käydään enemmän elokuvissa kuin muissa kulttuuritapahtumissa.	Kävijämäärän kasvuprosentti		2 % / 2 %	- / 4 %	- / 7 %	- / 10 %
	Elokuvateattereiden markkinaosuus toimialueella	35 %	37 % / 38 %	- / 42 %	- / 47 %	- / 50 %
Asiakassuhteet ovat pitkäkestoisia.	Sarjalipuilla ostettujen lippujen osuus kokonaislippumyynnistä	20 %	28 % / 25 %	- / 33 %	- / 41 %	- / 50 %
	Verkkokauppatunnuksien määrän kasvuprosentti		25 % / 25 %	- / 45 %	- / 65 %	- / 80 %
Elokuvateatterin tarjonta on ajantasainen ja asiakkaan toiveiden mukainen.	Asiakastoiveen ja toive-elokuvan ensimmäisen esityksen välillä kulunut keskimääräinen aika	10 pv	8 pv / 8 pv	- / 7 pv	- / 6 pv	- / 5 pv
	Esitykseen otettujen uusien elokuvien määrä / Ensi-iltansa saaneiden elokuvien määrä vuodessa	50 %	55 % / 55 %	- / 60 %	- / 65 %	- / 75 %

Ajantasaisella ja asiakkaiden toiveita seuraavalla tarjonnalla voisi houkutella asiakkaita elokuviin. Asiakastoiveiden nopea toteuttaminen on tärkeää positiivisten mielikuvien muodostumisen vuoksi, mutta myös alan nopeatempoisuuden vuoksi, sillä uusien elokuvien tulo markkinoille tai kilpailijoiden toimet voivat kääntää kuluttajan mielenkiinnon muualle. Lisäksi erityisesti monisalisissa elokuvateattereissa ensi-iltojen lukumäärä kertoo ohjelmiston monipuolisuudesta. Kaikki alatavoitteet mittareineen tähtäävät lopulta samaan asiaan, eli elokuvateattereiden suosion kasvamiseen toimialueella. Tämän tavoitteen toteutumista seuraa muun muassa kävijämäärän kasvuprosentti tai markkinaosuuden kasvu toimialueella.

Tavoitteiden ja mittareiden asettamisen jälkeen asetetaan toimenpiteet tavoitteiden saavuttamiseksi. Toisin sanoen yrityksen tulisi miettiä, millä toimenpiteillä kävijämäärä saadaan kasvuun, asiakassuhteet syvällisemmiksi tai ohjelmistoa monipuolisemmaksi. Nämä toimenpiteet jalkautetaan organisaation joka tasolle, eli elokuvateatteriyrityksissä teatterihenkilökuntaan asti. Lopulta tavoitteiden asetanta - prosessi sisältää siis seuraavat vaiheet:

1. *Yritysstrategian ja päätavoitteen asettaminen*
2. *Päätavoitetta tukevien alatavoitteiden asettaminen*
pitkälle ja lyhyelle aikavälille
3. *Mittarien luominen tavoitteille*
4. *Toimenpiteiden luominen tavoitteille*
5. *Mittarien seuraaminen*

Tärkeää tavoitteiden asetannassa on, että tavoitteita ja mittareita ei ole liikaa. Tällöin yritys keskittyy vain olennaisiin menestystekijöihin, eikä toimijoiden energia kulu turhien mittareiden seuraamiseen. Seuranta voidaan toteuttaa esimerkiksi kuukausittain tai vuosineljänsittäin. Tavoitteet ja mittarit ovat helposti muokattavissa yrityksen tarpeisiin, joten olennaista on löytää juuri omalle yritykselle tärkeimmät tavoitteet ja toimenpiteet.

5.4.2. Ennustaminen

Ennustaminen on tavoitteen asetannasta erillinen toimenpide. Ennusteita voi luoda perinteisen vuosibudjetin tapaan tilikaudeksi tai rullaavan budjetin (taulukko 5) tapaan tuleviksi kuukausiksi tai vuosineljänneksiksi. Kirjallisuudessa on todettu vain muutamien tärkeimpien tekijöiden riittävän ennusteiden tekoon (Becker 2014), ja myös haastateltava A mainitsi yrityksen ennusteiden kattavan vain muutamien toiminnan kannalta tärkeimmät muuttujat, vaikka heidän budjettinsa muuten onkin yksityiskohtainen. Haastateltava A:n vastausten perusteella tärkeimmät muuttujat liiketoiminnassa ovat kysynnän ja henkilökunnan määrä, joten näiden muuttujien ennustaminen voisikin luoda vahvan pohjan ennusteille. Hyvä lähtökohta ennusteille on myös valittujen tavoitteiden kannalta tärkeiden toimintojen tai tunnuslukujen ennustaminen. Esimerkiksi taulukossa 5 tärkeimmiksi ennustettaviksi muuttujiksi on valittu ensi-iltojen määrä ja katsojamäärä vuosineljänneksillä.

Taulukko 5. Rullaava ennuste -esimerkki viidelle tulevalle vuosineljännekselle.

	RULLAAVA ENNUSTE (Muuttuvat tulot ja kulut)				
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1
Ensi-iltojen määrä	25	18	22	27	24
Katsojamäärä	50 000	40 000	55 000	75 000	52 000
Lipputulot	600 000	480 000	660 000	900 000	624 000
Palkat	-168 000	-134 400	-184 800	-252 000	-174 720
Filmivuokrat	-240 000	-192 000	-264 000	-360 000	-249 600
ALV	-60 000	-48 000	-66 000	-90 000	-62 400
TULOS	132 000	105 600	145 200	198 000	137 280

Elokuvateatterien liiketoiminnan pohjana ovat tulevat elokuvat, joten tulevan tarjonnan ennustaminen voisi toimia lähtökohtana ennusteiden teolle. Tässä voisi hyödyntää sekä elokuvateattereiden tiedossa olevaa runkoa tulevalle vuodelle, jonka haastateltava C mainitsi, mutta myös aiempaa kysyntädataa. Laajasta kysyntädatasta yritys voi katsoa, kuinka monta elokuvaa valkokankaille on tullut minäkin vuodenaikana keskimäärin ja kuinka paljon katsojia näinä aikoina elokuvaan keskimäärin saapui. Analyysia voi tarkentaa seuraamalla esimerkiksi eri elokuvatyyppien, esimerkiksi lastenelokuva ja kauhuelokuva, katsojalukuja ja yhdistämällä ne tulevan

elokuvavuoden runkoon. Koska kysyntädataa käytetään laajasti kaikkien haastateltavien mukaan elokuvateatterien toiminnassa jo nyt, olisi käytön laajentaminen ennusteisiin luonnollinen jatke myös sellaisille teattereille, jotka eivät käytä budjettia. Lisäksi kysyntädatasta ja taloudellisista raporteista on mahdollista tulkita myös keskimääräinen henkilökunnan tarve sekä filmivuokrien määrä, jotka molemmat ovat haastattelujen perusteella suuria menoeriä elokuvateattereille.

Koska elokuvateatterit toimivat nopeasti muuttuvilla markkinoilla, muutoksia tapahtuu jatkuvasti. Lisäksi koronapandemia muutti viime vuosien tuloksia sekä kuluttajakäyttäytymistä, joten dataan perustuva ennusteiden teko on haastateltava A:nkin mukaan tällä hetkellä hataraa. Ennusteiden teko vaatiikin myös oman alueen asiakkaiden havainnointia sekä kansallisten tilastojen ja ennusteiden käyttöä. Muutoksiin voi myös varautua tekemällä liukuvan budjetin tapaan erilaisia skenaarioita (kuva 15).

KÄVIJÄMÄÄRÄT	YKSIKKÖHINNAT	ENNUSTEET		
		Pessimistinen	Realistinen	Optimistinen
Kävijämäärät		65 000	75 000	85 000
Lipputulot (€ / kävijä)	12 €	780 000 €	900 000 €	1 020 000 €
Oheismyynti (€ / kävijä)	4 €	260 000 €	300 000 €	340 000 €
MUUTTUVAT KULUT				
Palkat (% liikevaihdosta)	30 %	-312 000 €	-360 000 €	-408 000 €
Filmivuokra (% lipputulosta)	40 %	-312 000 €	-360 000 €	-408 000 €
Oheismyynti	-3,0 €	-195 000 €	-225 000 €	-255 000 €
ALV (lipputulot)	10 %	-78 000 €	-90 000 €	-102 000 €
KIINTEÄT KULUT				
Vuokrat		-70 000 €	-70 000 €	-70 000 €
Siivous		-15 000 €	-15 000 €	-15 000 €
TULOT YHTEENSÄ		1 040 000 €	1 200 000 €	1 360 000 €
KULUT YHTEENSÄ		-982 000 €	-1 120 000 €	-1 258 000 €
TILIKAUDEN TULOS		58 000 €	80 000 €	102 000 €

Kuva 15. Kuvitteellinen esimerkki skenaarioennusteista vuosineljännekselle.

Kuvan 15 kuvitteellisissa ennusteissa on arvioitu pessimistinen, realistinen ja optimistinen kävijämäärä vuosineljännekselle, jonka perusteella lippu- ja oheismyynnitulot on arvioitu. Lisäksi taloudellisen datan perusteella palkkojen on arvioitu olevan keskimäärin 30 prosenttia liikevaihdosta ja filmivuokrien 40 prosenttia lipputulosta. Oheismyynnin per katsoja on arvioitu olevan noin kolme euroa, ja elokuvalippujen arvonnäkökulmasta on toistaiseksi vielä 10 prosenttia (Tolkki et al. 2023). Haastateltava B:n toivomia tunnuslukuja, kuten käyttökate, on myös helppo sisällyttää ennusteisiin.

5.4.3. Resurssien jako

Perinteisessä budjetoinnissa resurssit jaetaan koko vuodelle kerralla budjetissa. Perinteistä resurssien jakoa voi soveltaa rullaavaan budjettiin, jolloin resursseihin käytettävät summat pysyvät kiinteinä, mutta aikaikkuna on joustavampi. Mikäli kiinteiden rahasummien jaon haluaa välttää kokonaan, on useissa tutkimuksissa (mm. Bourmistrov & Kaarbøe 2013; Becker 2014) todettu myös dynaamisen resurssien jaon pitkin tilikautta olevan toimiva ratkaisu yritysmaailmassa. Tällöin resurssien jaon perusteena käytetään esimerkiksi käyttökohdetta (taulukko 6) ja tunnuslukuja.

Taulukko 6. Investoinnin käyttökohteen mukainen luokittelu (Niskanen & Niskanen 2000).

LUOKITTELU	TARKOITUS	SUUNNITTELUN TASO
Korvausinvestointi, uudistaminen	Kuluneen käyttöomaisuuden uudistus	Rutiinitoimenpide
Korvausinvestointi, kustannukset	Kustannusten alentaminen	Vaatii suunnittelua
Laajennusinvestointi, kapasiteetti	Nykyisten tuotteiden valmistuskapasiteetin lisäys	Vaatii suunnittelua ja analysointia
Laajennusinvestointi, laajentaminen	Uusiin tuotteisiin tai markkinoille laajentaminen	Vaatii suunnittelua ja analysointia
Pakolliset investoinnit	Viranomaispäätöksiin perustuvat investoinnit	Vaatii kustannusten laskentaa
Tutkimus ja tuotekehitys	Tutkimus ja tuotekehitys	Suunnittelu ja analysointi vaikeaa

Arvottaakseen investoinnit yritys voi luokitella ne käyttökohteen mukaan ja priorisoida tärkeimmät käyttökohteet. Esimerkiksi kuluneen käyttöomaisuuden uudistaminen ja viranomaisten määräämät investoinnit ovat yritykselle välttämättömiä, ja kustannusten alentamiseen keskittyvät korvausinvestoinnit ovat usein kannattavia. Loput investoinnit perustuvat puolestaan usein strategiaan päätöksiin. Elokvateattereissa kuluvia käyttötavaroita ovat esimerkiksi filmiprojektorit ja salien penkit, kun taas muun muassa uusien salien rakentaminen tai uudenlaiseen tekniikkaan siirtyminen vaativat suurempaa panostusta.

Yleisesti investointien arvioinnissa käytettyjä tunnuslukuja ovat nettonykyarvo, nykyarvoindeksi, sisäinen korkokanta, takaisinmaksuaika sekä tuottoprosentti. Nettonykyarvossa (*net present value*, NPV) investointien ennakoituista nettokassavirtojen nykyarvosta vähennetään investoinnin hankintameno, eli investoinnin tuomista tuloista vähennetään sen aiheuttama kustannus. Tällöin jokainen positiivisen nettonykyarvon antama investointi on yritykselle kannattava, sillä ne lisäävät yrityksen arvoa. Asettamalla nettonykyarvo nolnaan voidaan laskea sisäinen korkokanta (*internal rate of return*, IRR), jonka suuruus määrittelee investoinnin kannattavuuden. Yleisesti investointi nähdään kannattavana, kun sisäinen korkokanta on suurempi kuin pääoman kustannusten laskentakorko. Tällöin investointiin käytetty pääoma tuottaa enemmän tuloja kuin kustannuksia yritykselle. (Niskanen & Niskanen 2000)

Nykyarvoindeksi (*profitability index*, PI) on muunnelma nettonykyarvosta, sillä siinä investoinnin nykyarvoa ja jäännösarvoa mitataan suhteessa hankintamenoon. Tällöin kannattavan hankinnan nykyarvoindeksi on suurempi luku kuin yksi. Nettonykyarvo mittaa investoinnin kannattavuutta absoluuttisesti, kun taas suhteellinen nykyarvoindeksi ei ota huomioon investoinnin kokoa. Rahoituksen riittävyyden kannalta nettonykyarvo on parempi vaihtoehto, sillä se käyttää reaalitylukuja, kun taas nykyarvoindeksi on näppärä työkalu eri suuruisten investointien vertailuun. (Niskanen & Niskanen 2000)

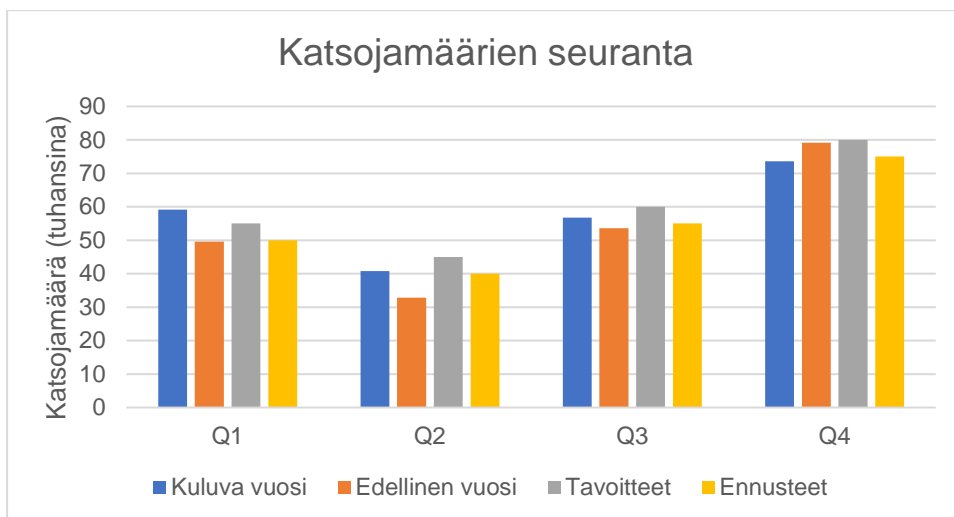
Investoinnin takaisinmaksuaika (*payback period*) lasketaan jakamalla alkuinvestointi vuotuisella nettokassavirralla ja sen avulla yritysjohto voi päättää, maksaako investointi itsensä takaisin tarpeeksi nopeasti. Takaisinmaksuajasta on olemassa myös

laskentakorkokannan huomioon ottava versio, joka huomioi rahan aika-arvon. Tällöin takaisinmaksuajasta tulee pidempi mutta myös realistisempi. Takaisinmaksuaikaa laskettaessa on otettava huomioon myös se, että investointi saattaa olla pitkäikäisempi kuin takaisinmaksuaika. (Niskanen & Niskanen 2000)

Tuotto prosenttimenetelmä (*return on investment*, ROI) ei perustu kassavirtoihin vaan kirjanpidollisiin käsitteisiin. Sen laskukaava koostuu investoinnin juoksevista tuotoista ja kuluista, poistoista ja veroista, jotka jaetaan hankintamenolla. Näin saadaan selville investoinnin suhteellinen tuotto, joka ei tosin ota huomioon rahan aika-arvoa. Lisäksi sille on hankala löytää vertailukohdetta samalla tavalla kuin sisäiselle korkokannalle, mutta tuotto prosenttien avulla voidaan kuitenkin vertailla erilaisia investointivaihtoehtoja. (Niskanen & Niskanen 2000)

5.4.4. Tuloksen seuranta

Tuloksen seuranta on mahdollista monella eri tasolla. Bourmistrov ja Kaarbøe (2013) ehdottavat, että seuranta toteutetaan vertailuna tavoitteiden, ennusteiden ja toteutuneiden lukujen välillä (kuva 16). Tällöin yritys näkee nopeasti, kuinka se on suoriutunut tavoitteisiinsa sekä markkinaodotuksiin nähden. Bourmistrovin ja Kaarbøen (2013) tapa muistuttaa siis liukuvaa budjettia, jossa budjettia tai ennusteita verrataan toteutuneisiin lukuihin valitulla aikavälillä. Liukuva budjetti skenaarioineen toimiikin seurannan työkaluna myös itsenäisesti esimerkiksi ennusteskenaarioiden rinnalla. Becker (2014) on puolestaan havainnut case-yrityksissä vertailua yrityksen aiempaan suoriutumiseen, eli esimerkiksi edellisen vuoden lukuja verrataan kuluvan vuoden lukuihin. Historiadataan rinnalla tarkkaillaan asetettuja tunnuslukuja sekä erityisesti kuluja. Lisäksi yritykset keräävät tietoa toimialan sisäisestä suoriutumisesta.



Kuva 16. Katsojamäärien seuranta -esimerkki.

Kuvan 16 perusteella esimerkkiyritys on kasvattanut katsojamääriään edellisvuoteen verrattuna kaikkina muina neljänneksinä paitsi viimeisenä. Yrityksen ennusteet ovat osuneet melko hyvin kohdalleen lukuun ottamatta ensimmäistä neljänestä, jona yritys odotti saman verran katsojia kuin edellisenä vuonna. Tavoitekatsojamäärä saavutettiin ainoastaan ensimmäisenä vuosineljänneksenä.

7. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Seuraavaksi työssä ovat vuorossa yhteenveto ja johtopäätökset, joissa käydään työn tiivistetty sisältö läpi sekä vastataan tutkimuskysymyksiin. Lisäksi luvussa pohditaan tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia sekä mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

7.1. Yhteenveto

Perinteinen budjetointi nähdään usein hankalana yritystoimintona varsinkin nopeasti muuttuvilla markkinoilla. Sen rinnalle on noussut beyond budgeting -menetelmä erilaisine työkaluineen, kuten balanced scorecard -mittaristo, rullaava budjetointi sekä liukuva budjetointi. BB-menetelmällä voidaan paikata perinteisen budjetoinnin heikkouksia, korvata se muilla budjetointitavoilla tai hylätä budjetointi kokonaan, jolloin budjetoinnin perinteiset tehtävät suoritetaan korvaavin tavoin. (Hope & Fraser 2003; Hansen 2011; Østergren & Stensaker 2011; Matějka, Merchant & O'Grady 2021; BBRT 2023)

Eräs nopeasti muuttuvilla markkinoilla toimiva ala on elokuvateatteriala, jolle sekä tuleva tarjonta että kysyntä ovat arvoituksia. Tässä työssä tutkittiin, olisiko beyond budgeting -menetelmästä apua elokuvateatterialalla. Aiheeseen perehdyttiin yksilöhaastatteluin, minkä jälkeen työssä esitettiin vaihtoehtoja perinteiselle budjetoinnille elokuvateatterikontekstissa. Haastatteluja tehtiin kolme kappaletta, joista yksi toimija työskenteli budjetoinnin parissa ja kahden muun haastateltavan yrityksessä ei budjetointia tehty lainkaan.

Haastateltavien vastaukset sekä tukivat että olivat ristiriidassa aiempien tutkimusten kanssa, sillä budjetoinnista vastannut haastateltava näki budjetin teon nopeana ja helppona prosessina. Myöskään kilpailu alan sisällä ei ollut yhtä tiivistä kuin kirjallisuus ehkä antoi olettaa. Toisaalta haastateltavilla oli yhteneväinen näkemys toimialan luonteesta sekä monista elokuvateatterialan erityispiirteistä.

Lopuksi työssä pohdittiin vaihtoehtoisia toimenpiteitä budjetin tilalle. Tavoitteiden asetannan toteutus ehdotettiin tehtävän balanced scorecardin tapaan tavoitteiden, mittareiden ja toimenpiteiden kautta. Ennustamisessa puolestaan ehdotettiin käytettävän aiempaa kysyntädataa, rullaavaa ennustamista sekä liukuvaa budjetointia muistuttavia ennusteskenaarioita. Resurssien jako voidaan suorittaa rullaavalla budjetilla tai vaihtoehtoisesti täysin uudenslaisin keinoin, kuten tunnuslukujen arvioinnin kautta. Lopulta tulosta seurataan ennusteisiin, tavoitteisiin ja aiempaan suoriutumiseen peilaten.

7.2. Johtopäätökset

Työn päätutkimuskysymys ja alatutkimuskysymykset olivat seuraavat:

Miten beyond budgeting -menetelmä soveltuu suomalaisten elokuvateatterien käyttöön?

- (1) Mitkä ovat elokuvateatteritoimijoiden vaatimukset budjetoinnille?*
- (2) Mitä budjetointityökalujen käyttöönotto ja ylläpito edellyttää?*

Haastateltava A kertoi budjetin tuottavan tarpeeksi informaatiota yrityksen suorituskyvystä, minkä lisäksi se ottaa huomioon tasa-arvokysymyksiä. Budjetin tehtävänä on A:n mukaan asettaa tavoitteet tulevalle tilikaudelle sekä peilata liiketoimintaa todenmukaisesti. Olennaisimmat muuttujat budjetoinnissa ovat kysynnän sekä henkilökunnan määrän vaihtelu, mitä yritys pyrkii hallitsemaan sekä tarkoilla ennusteilla mutta myös proaktiivisella johtamisotteella organisaation joka tasolla.

Haastateltavat B ja C toivoivat budjetoinnin tuovan toimintaan ennustettavuutta sekä tukea johtamistyöhön, mikä käy yksiin haastateltava A:n kertoman kanssa. Tärkeimmät vaatimukset budjetoinnille ovat siis riittävän informaation tuottaminen, ennustettavuuden parantaminen sekä johtamistyön tukeminen. Budjetointityökalun puolestaan tulisi B:n ja C:n mukaan taipua ohjelmisto- ja kysyntämuutoksiin, eli budjetointityökalulle tärkeitä ominaisuuksia ovat joustavuus ja mukautuvuus. Koska perinteinen budjetointi nähtiin työläänä ja aikaa vievänä, edellyttää uudenlaisen budjetoinnin käyttöönotto ja ylläpito budjetointityökaluilta helppoutta sekä nopeutta.

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta beyond budgeting -menetelmän olevan realistinen vaihtoehto budjetointia käyttämättömille yrityksille, sillä kiinnostusta perinteiseen budjetointiin ei ole. Toimialalla käytetään jo valmiiksi kysyntädataa ja seurataan tuloksia tarkkaan, joten toiminnan laajentaminen vaihtoehtoihin budjetointimenetelmiin ei ole kaukaa haettu. Balanced scorecard -mittaristoa mukailevat tunnusluvut ovat pätevä työkalu tavoitteiden asetantaan, resurssien jakoon ja tuloksen seurantaan, kun taas ennusteissa voidaan hyödyntää rullaavan ja liukuvan budjetoinnin toimintatapoja. Lisäksi rullaavaa budjetointia voidaan käyttää resurssien jaossa. Kokonaisuutena beyond budgeting -menetelmä on siis yksi mahdollinen vaihtoehto elokuvateatteritoimijoille.

7.3. Tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti

Tutkimuksen validiteetti eli pätevyys tarkoittaa sitä, että tutkimuksessa on tutkittu sitä, mitä on ollut tarkoituskin tutkia (Tuomi & Sarajärvi 2018). Tämän työn kohdalla validiteetti on tutkimusotteen puolesta hyvä, sillä se käsittelee tiettyä aihetta läpi työn.

Lisäksi tutkimus- ja haastattelukysymykset tukivat tutkimuksen tekemistä eivätkä harhailleet ohi aiheen. Tutkimusmenetelmä, eli laadullinen tutkimus, oli pätevä tapa tutkia aihetta, sillä aiheesta haluttiin saada henkilökohtaisia, syvällisiä kokemuksia. Beyond budgeting -kirjallisuus oli aiheeseen sopiva, sillä tutkimuksessa todettiin menetelmän sopivan hyvin elokuvateatteritoimijoille, minkä lisäksi sisällönanalyysi oli sopiva työkalu työhön.

Vaikka haastattelujen vastaukset näyttävät tutkijan näkökulmasta relevanteilta, on haastattelujen vähyys otettava huomioon työtä arvioitaessa. Haastatteluissa ei saavutettu saturaatiopistettä, eli uutta tietoa olisi varmasti ollut saatavilla. Lisäksi haastateltavat ovat kaikki elokuvateatteriketjujen työntekijöitä, joten yksittäisiä teattereita pyörittäviltä toimijoilta olisi voinut tulla erilaisia vastauksia. Työn tuloksia ei siis voi yleistää koskemaan koko elokuvateatterialaa. Lisäksi on otettava huomioon tutkijan oma tausta elokuvateatterialalla, joka on voinut vaikuttaa vastauksien tulkintaan sekä heijastunut työhön oletuksina, vaikka työhön onkin pyritty suhtautumaan objektiivisesti.

Tutkimuksen reliabiliteetti eli luotettavuus kuvaa tutkimustulosten toistettavuutta. Haastatteluissa vastauksiin voi vaikuttaa haastateltavan mieliala, kiireet tai senhetkiset työtehtävät. Myös väärät tulkinnat tai tekniset virheet esimerkiksi haastattelutallenteissa voivat heijastua tulosten analysointiin. Niinpä haastatteluvastaukset voivat osaltaan olla epäluotettavia, sillä vastauksia ei testattu esimerkiksi uusintahaastatteluilla. (Tuomi & Sarajärvi 2018) Toisaalta haastatteluissa kysyttiin tarkentavia kysymyksiä ja annettiin tilaa vapaammalle keskustelulle, jotta aiheesta saataisiin mahdollisimman paljon irti. Lisäksi haastateltavat valittiin niin, että heillä olisi budjetointiin liittyvää kokemusta tai he voisivat hyödyntää budjetointia tulevaisuudessa.

7.4. *Jatkotutkimusaiheet*

Tämä työ on ensiaskel tutkimuksiin budjetoinnista elokuvateattereissa. Työtä on mahdollista laajentaa suuremmilla haastattelumäärillä sekä monenlaisten haastateltavien käyttämisellä. Haastattelutyypin voisi muuttaa esimerkiksi lomakehaastatteluksi, jossa voisi olla pienempi osallistumiskynnys. Lisäksi

tutkimusmenetelmän voisi muuttaa kvantitatiiviseksi, mikäli sopivaa dataa on tarjolla, sillä ainakin tässä tutkimuksessa laadullisen aineiston hankkiminen oli hankalaa. Vaihtoehtoisesti työtä voisi tutkia sekä laadullisena että määrällisenä, jolloin aiheeseen päästäisiin pureutumaan syvällisemmin.

Aiheen pohjalta olisi mahdollista rakentaa myös uudenlaisia budjetointityökaluja toimijoille laajemmin kuin tässä työssä on tehty. Mikäli otos olisi isompi mutta kuitenkin tarpeeksi pieni, budjetointityökaluja voitaisiin yksilöidä toimijoiden yksilöllisten tarpeiden mukaan. Toisaalta tutkimuksen voisi tehdä myös case-työnä yhdelle yritykselle.

LÄHTEET

Alasuutari, P. (2011) Laadullinen tutkimus 2.0. Vastapaino, Tampere.

Andersson, J-O., Ekström, C. & Gabrielsson, A. (2001) Kannattavuussuunnittelu ja -laskenta. 3. uud. painos. Tietosanoma, Helsinki.

Aromaa, J. (2019) Tuuli on kääntynyt: Suomalaiset käyvät niin ahkerasti elokuvissa, että pieniä elokuvateattereita putkahtelee uusiin paikkoihin, Yle Uutiset [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.1.2023] Saatavilla <https://yle.fi/a/3-11049259>

Aromaa, J. (2020) Pienet elokuvateatterit voivat selvitä koronaepidemiasta isoja paremmin – helsinkiläinen Riviera ryhtyi myymään ruokaa, Yle Uutiset [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.1.2023]. Saatavilla <https://yle.fi/a/3-11304693>

Asogwa, I. E. & Etim, O. (2017) Traditional Budgeting in Today's Business Environment. *Journal of Applied Finance & Banking* 7, 3, 111–120.

Audiovisual Producers Finland APFI (2023) Jäsenlista [verkkodokumentti]. [Viitattu 7.2.2023] Saatavilla <https://apfi.fi/jasenlista/>

Balanced Scorecard Institute BSI (2023) Balanced scorecard basics [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.3.2023] Saatavilla <https://balancedscorecard.org/bsc-basics-overview/>

Baranowski, P., Korczak, K. & Zając, J. (2020) Forecasting cinema attendance at the movie show level: evidence from Poland. *Business systems research* 11, 1, 73–88.

Becker, S. D. (2014) When organisations deinstitutionalise control practices: A multiple-case study of budget abandonment. *European Accounting Review* 23, 4, 593–623.

Beyond Budgeting Round Table (BBRT) (2016) The beyond budgeting principles [verkkodokumentti]. [Viitattu 18.3.2023] Saatavilla <https://bbrt.org/the-beyond-budgeting-principles/>

Beyond Budgeting Round Table (BBRT) (2023) What is beyond budgeting? [verkkodokumentti]. [Viitattu 3.2.2023] Saatavilla <https://bbrt.org/what-is-beyond-budgeting/>

Bhimani, A., Horngren, A. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O., Burgstahler, D. & Schatzberg, J. (2012) Introduction to management accounting. Pearson Education Limited, Harlow.

Bhimani, A., Sivabalan, P. & Soonawalla, K. (2018) A study of the linkages between rolling budget forms, uncertainty and strategy. *The British Accounting Review* 50, 306–323.

BioRex (2023) Elokuvateatterit [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.1.2023]. Saatavilla <https://biorex.fi/elokuvateatterit/>

Bourmistrov, A. & Kaarbøe, K. (2013) From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying 'beyond budgeting' ideas. *Management Accounting Research* 24, 3, 196–211.

Chadwick, L. (1993) *Management accounting*. Routledge, Lontoo.

Collins, A. & Hand, C. (2005) Analyzing moviegoing demand: An individual-level cross-sectional approach. *Managerial and Decision Economics* 26, 319–330.

Covaleski, M. A., Evans, J. H. III, Luft, J. L. & Shields, M. D. (2003) Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research* 15, 3–49.

de Waal, A. A. (2005) Is your organisation ready for beyond budgeting? *Measuring Business Excellence* 9, 2, 56–67.

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

Ekholm, B.-G. & Wallin, J. (2011) The Impact of Uncertainty and Strategy on the Perceived Usefulness of Fixed and Flexible Budgets. *Journal of Business Finance & Accounting* 38, 1 & 2, 145–164.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK (2022) Kulutus [verkkodokumentti]. [Viitattu 8.6.2023] Saatavilla <https://ek.fi/tutkittua-tietoa/tietoa-suomen-taloudesta/kulutus/>

Elokuvauutiset.fi (2018) Suomen elokuvateatterit [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.1.2023] Saatavilla <https://www.elokuvauutiset.fi/site/sf-2011/muut-tilastot/7878-suomen-elokuvateatterit-paikkakunnittain>

Filson, D. & Havlicek, J. H. (2018) The performance of global film franchises: Installment effects and extension decisions. *Journal of Cultural Economics* 42, 3, 447–467.

Finnkino (2023) Teatterit [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.1.2023]. Saatavilla <https://www.finnkino.fi/teatterit>

Finnkino B2B (2023) Elokuvalevitys [verkkodokumentti]. [Viitattu 7.2.2023] Saatavilla <https://www.finnkinob2b.fi/elokuvalevitys#>

Friman, T. (2022) Elokuvateattereiden loistokausi on nyt, Luovan työn tekijät ja yrittäjät – Luovat ry [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.1.2023]. Saatavilla <https://lyhtyprojekti.fi/ajankohtaista/elokuvateattereiden-loistokausi-on-nyt-2/>

Frow, N., Marginson, D. & Odgen, S. (2010) "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society* 35, 4, 444–461.

Gil, R. (2006) Demand shifts and changes in competition: Evidence from the movie theatre industry. *International Journal of the Economics of Business* 13, 3, 407–428.

Goettler, R. L. & Leslie, P. (2005) Cofinancing to manage risk in the motion picture industry. *Journal of Economics & Management Strategy* 14, 2, 231–261.

Gooneratne, T. N. & Hoque, Z. (2021) The fate of the balanced scorecard: Alternative problematization and competing networks. *Qualitative Research in Accounting & Management* 18, 2, 255–281.

Gumbus, A. & Lussier, R. N. (2006) Entrepreneurs use a balanced scorecard to translate strategy into performance measures. *Journal of Small Business Management* 44, 3, 407–425.

Haka, S. & Krishnan, R. (2005) Budget type and performance – The moderating effect of uncertainty. *Australian Accounting Review* 15, 1, 3–13.

Hansen, S. C. & Van der Stede, W. A. (2004) Multiple facets of budgeting: An exploratory analysis. *Management Accounting Research* 15, 415–439.

Hansen, S. C. (2011) A theoretical analysis of the impact of adopting rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting. *European Accounting Review* 20, 2, 289–319.

Heikura, M. & Korpela, H. (2022) Korona ajoi elokuvateatterit suohon – kolme yrittäjää aloittaa nyt bisneksen, jossa ei Finnkinoa kaivata: ”Pitää olla hieman hullunrohkea”, *Yle Uutiset* [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.1.2023]. Saatavilla <https://yle.fi/a/3-12374430>

Hendricks, K., Hora, M., Menor, L. & Wiedman, C. (2012) Adoption of the balanced scorecard: A contingency variables analysis. *Canadian Journal of Administrative Sciences* 29, 124–138.

Hennig-Thurau, T., Walsh, G. & Wruck, O. (2001) An investigation into the factors determining the success of service innovations: The case of motion pictures. *Academy of Marketing Science Review* 6, 6.

Henttu-Aho, T. & Järvinen, J. (2013) A field study of the emerging practice of Beyond Budgeting in industrial companies: An institutional perspective. *European Accounting Review* 22, 4, 765–785.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2015) Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Gaudeamus, Helsinki.

Hjelt, Y. (2023) Elokvateatterin mainokset herättävät ärsytystä, ja siksi osa yleisöstä saapuu saliin myöhässä, Yle Uutiset [verkkodokumentti]. [Viitattu 27.1.2023] Saatavilla <https://yle.fi/a/74-20013923>

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

Hope, J. & Fraser, R. (2003b) Who needs budgets? *Harvard Business Review* 81, 108–115.

Hoque, Z. (2014) 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. *The British Accounting Review* 46, 33–59.

Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G., Rajan, M. V. & Ittner, C. (2009) *Cost accounting: a managerial emphasis*. 13. p. Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River.

Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. (2016) *Yrityksen laskentatoimi*. 6. uud. painos. Talentum Pro, Helsinki.

Irlandoust, M. (2018) The demand for cinema in Sweden: An application of proportional odds model. *The Journal of Arts Management, Law and Society* 48, 5, 351–361.

Izquierdo Sanchez, S., Elliott, C. & Simmons, R. (2016) Substitution between leisure activities: a quasi-natural experiment using sports viewing and cinema attendance. *Applied Economics* 48, 40, 3848–3860.

Jeacle, I. (2009) "Going to the movies": Accounting and twentieth century cinema. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 22, 5, 677–708.

Juuti, P. & Puusa, A. (2020a) Johdanto. Mitä laadullisella tutkimuksella tarkoitetaan? In: Puusa, A. & Juuti, P. (2020) *Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät*. Gaudeamus, Helsinki.

Juuti, P. & Puusa, A. (2020b) Laadullisen tutkimuksen ominaispiirteet. In: Puusa, A. & Juuti, P. (2020) *Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät*. Gaudeamus, Helsinki.

Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T. (2001) *Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet*. Edita, Helsinki.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1992) The balanced scorecard – measures that drive performance. *Harvard Business Review* 70, 1, 71–79.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996) Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review* 39, 1, 53–79.

Kinnunen, K. (2019) Ulkomaille myyty Finnkino ei tarvitse Suomessa enää toimitusjohtajaakaan, *Suomen Kuvalehti* [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.1.2023]. Saatavilla <https://suomenkuvalehti.fi/kuvien-takaa/ulkomaille-myyty-finnkino-ei-tarvitse-suomessa-ena-toimitusjohtajaakaan/>

Koponen, J-M. (2018) Kotimainen elokuva on suosittu kuin 40 vuoteen – elokuvateattereita perustetaan ennätystahtia, *Yle Uutiset* [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.1.2023] Saatavilla <https://yle.fi/a/3-10522043>

KPI.org (2023) What is a key performance indicator (KPI)? [verkkodokumentti]. [Viitattu 7.2.2023] Saatavilla <https://www.kpi.org/kpi-basics/>

Leung, T. C., Qi, S. & Yuan, J. (2020) Movie industry demand and theater availability. *Review of industrial organization* 56, 2, 489–513.

Li, B. & Xiao, X. H. (2014) A grey correlation analysis approach to analyze the demand factors for movie theatre attendance. *Applied Mechanics and Materials* 687–691, 5181–5184.

Libby, T. & Lindsay, R. M. (2007) Beyond Budgeting or better budgeting? *Strategic Finance* 89, 2, 46–51.

Malagueño, R., Lopez-Valeiras, E. & Gomez-Conde, J. (2018) Balanced scorecard in SMEs: Effects on innovation and financial performance. *Small Bus Econ* 51, 221–244.

Marple, R. P. (1946) Combining forecast and flexible budgets. *The Accounting Review* 21, 2, 140–148.

Matějka, M., Merchant, K. A. & O'Grady, W. (2021) An empirical investigation of beyond budgeting practices. *Journal of Management Accounting Research* 33, 2, 167–189.

Melamies, J. & Paakkunainen, R. (1997) *Palveluyrityksen taloushallinto*. 1. p. WSOY, Helsinki.

MTV Uutiset (2021) Elokvateatterit kärsineet 120 miljoonan euron menetyksistä koronan vuoksi – 2 metrin turvaetäisyys aiheuttaa harmaita hiuksia: "Tässä ei ole mitään järkeä" [verkkodokumentti]. [Viitattu 25.1.2023] Saatavilla <https://www.mtvuutiset.fi/artikkeli/elokvateatterit-ovat-karsineet-120-miljoonan-menetyksista-koronan-vuoksi-2-metrin-turvaetaisyys-aiheuttaa-harmaita-hiuksia-tassa-ei-ole-mitaan-jarkea/8184862>

Museotilasto (2023) Tilastotaulukot [verkkodokumentti]. [Viitattu 8.6.2023] Saatavilla <https://www.museotilasto.fi/stattables>

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

Nguyen, D. H., Weigel, C. & Hiebl, M. R. W. (2018) Beyond budgeting: Review and research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change* 14, 3, 314–337.

Niskanen, J. & Niskanen, M. (2000) *Yritysrahoitus*. Edita, Helsinki.

Orhun, A. Y., Venkataraman, S. & Chintagunta, P. K. (2016) Impact of competition on product decisions: Movie choices of exhibitors. *Marketing Science* 35, 1, 73–92.

Oyadomari, J. C. T., Afonso, P. S. L. P., Dultra-de-Lima, R. G., Mendonça Neto, O. R. R., Righetti, M. C. G. (2018) Flexible budgeting influence on organizational inertia and flexibility. *Productivity and Performance Management* 67, 9, 1640–1656.

Paavola, N. (2016) Ketjut kahmivat elokuvakatsojat, Satakunnan kansa [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.1.2023]. Saatavilla <https://www.satakunnankansa.fi/lukemisto/art-2000007096478.html>

Partanen, T. (2023) Asiakkaat eivät tule teatteriin päihtymään vaan katsomaan elokuvia, Helsingin Sanomat [verkkodokumentti]. [Viitattu 8.2.2023] Saatavilla <https://www.hs.fi/mielipide/art-2000009362536.html>

Piispa, L. & Junttila, J. (2013) Suomalainen elokuvatuotanto 1907–1916 [verkkodokumentti]. [Viitattu 26.1.2023] Saatavilla <https://elonet.finna.fi/Content/suomalaisen-elokuvan-vuosikymmenet?p=/1907-1916>

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

Puolamäki, E. (2007) Strateginen johdon laskentatoimi: kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät. Tietosanoma, Helsinki.

Puusa, A. (2020a) Haastattelutyytit ja niiden metodiset ominaisuudet. In: Puusa, A. & Juuti, P. (2020) Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Gaudeamus, Helsinki.

Puusa, A. (2020b) Näkökulmia laadullisen aineiston analysointiin. In: Puusa, A. & Juuti, P. (2020) Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Gaudeamus, Helsinki.

Puusa, A. & Juuti, P. (2020) Laadullisen tutkimuksen olemus. In: Puusa, A. & Juuti, P. (2020) Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Gaudeamus, Helsinki.

Ringstad, V. & Løyland, K. (2011) Performing arts and cinema demand: some evidence of Linder's disease. *Applied Economics Quarterly* 57, 4, 255-284.

Räikkä, J. (2007) Valkokangas loppuu Helsingissä kesken, Helsingin Sanomat [verkkodokumentti]. [Viitattu 8.2.2023] Saatavilla <https://www.hs.fi/kulttuuri/art-2000004462705.html>

Sandalgaard, N. & Bukh, P. N. (2014) Beyond budgeting and change: A case study. *Journal of Accounting & Organizational Change* 10, 3, 409–423.

Savon Kinot (2023) Elokuvateatterit ja toimisto [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.1.2023]. Saatavilla <https://www.savonkinot.fi/TheatreInfoPage>

Schmitz, S. O., Michniuk, A. & Heupel, T. (2019) Beyond budgeting - a fair alternative for management control? Examining the relationships between beyond budgeting and organizational justice perceptions. *Studies in Business and Economics* 14, 2, 160–180.

Suomen Filmikamari (2009) Euroopan komissio pyytää näkemyksiä digitaalisen elokuvan mahdollisuuksista ja haasteista [verkkodokumentti]. [Viitattu 25.1.2023] Saatavilla <https://www.filmikamari.fi/euroopan-komissio-pyytaa-nakemyksia-digitaalisen-elokuvan-mahdollisuuksista-ja-haasteista/>

Suomen Filmikamari (2023) Jäsenet [verkkodokumentti]. [Viitattu 7.2.2023] Saatavilla <https://www.filmikamari.fi/suomen-elokuvatoimistojen-liitto-sel-ry/jasenet/>

Suomen elokuvasäätiö SES (2021) Elokuvuvuosi 2021 [verkkodokumentti]. [Viitattu 26.1.2023] Saatavilla https://www.ses.fi/wp-content/uploads/2022/06/SES_Elokuvuvuosi_FactsFigures_2021.pdf

Suomen elokuvasäätiö SES (2023a) Suomen elokuvasäätiön avoin data [verkkodokumentti]. [Viitattu 8.6.2023] Saatavilla <https://www.ses.fi/tietoa-elokuva-alasta/avoin-data/>

Suomen elokuvasäätiö SES (2023b) Vuoden 2022 katsojaluvut [verkkodokumentti]. [Viitattu 26.1.2023] Saatavilla <https://www.ses.fi/tietoa-elokuva-alasta/katsojaluvut-ja-tilastot/vuoden-2022-katsojaluvut/>

Suomen elokuvateatteriliitto SEOL ry (2020) Elokvateatterit ovat suuremman uhan alla kuin koskaan – lukuisat paikkakunnat ovat vaarassa menettää elokuvateatterinsa [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.12.2023] Saatavilla <https://www.filmikamari.fi/elokuvateatterit-ovat-suurimman-uhan-alla-kuin-koskaan-lukuisat-paikkakunnat-ovat-vaarassa-menettaa-elokuvateatterinsa/>

Suuronen, O. (2021) Suomen elokuvasäätiön historia [verkkodokumentti]. [Viitattu 27.1.2023] Saatavilla <https://www.ses.fi/meista/suomen-elokuvasaation-historia/>

STT (2020) Japanilaisia yllätysmenestyksiä ja kissaelokuvia – pienille elokuvateattereille ohjelmiston monipuolisuus on elinehto, Keski-suomalainen [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.1.2023]. Saatavilla <https://www.ksml.fi/paikalliset/2898818>

Svahn, N. (2017) Suomen vanhin elokuvateatteri ottaa mallia korttelikinoista – Maximin saleissa laiskanlinnat ja ehkä viiniä, Yle Uutiset [verkkodokumentti]. [Viitattu 26.1.2023] Saatavilla <https://yle.fi/a/3-9920310>

Syvänperä, O. & Lindfors, H. (2014) Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi käytännönläheisesti. 4. uud. p. Helsingin seudun kauppakamari, Helsinki.

Tolkki, K., Pilke, A. & Nousiainen, I. (2023) Kahdeksan asiaa, jotka tuore hallitusohjelma muuttaisi arjessa, Yle Uutiset [verkkodokumentti]. [Viitattu 17.6.2023] Saatavilla <https://yle.fi/a/74-20036941>

Tomperi, S. (2013) Yrityksen taloushallinto 3 – Kannattavuus- ja kustannuslaskenta. 8. uud. painos. Edita, Helsinki.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2018) Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu painos. Kustannusosakeyhtiö Tammi, Helsinki.

von Rimscha, M. B. (2013) It's not the economy, stupid! External effects on the supply and demand of cinema entertainment. *Journal of Cultural Economics* 37, 4, 433–455.

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

Yaqoub, M., Jingwu, Z. & Ambekar, S. S. (2023) Pandemic impacts on cinema industry and over-the-top platforms in China. *Media International Australia*.

Åkerberg, P. (2006) Budjetoinnin mielettömyys. Talentum, Helsinki.

Åkerberg, P. (2017) Budjetointi 2020-luvulla. 1. p. Alma, Helsinki.

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

LIITTEET

Liite 1. Haastattelupyyntö

Hei!

Olen 5. vuoden kauppatieteiden opiskelija LUT-yliopistosta, ja kirjoitan pro gradu -työtäni budjetointiprosessin kehittämistä elokuvateatterialalla. Työtä varten etsin haastateltavaksi elokuvateatteritoimijoita mahdollisimman monipuolisella skaalalla. Tutkielmani onnistumiseksi haastateltavien löytäminen on ensisijaisen tärkeää ja arvostan valtavasti jokaisen haastateltavan panosta. Haastateltavan elokuvateatterissa ei tarvitse olla käytössä budjetointia, se ei ole siis vaatimus haastattelulle.

Haastatteluiden tarkoituksena on kartoittaa budjetoinnin tämänhetkinen tilanne elokuvateattereissa, nykyisten käytänteiden edut ja haasteet sekä tulevaisuuden mahdollisuudet haastattelukysymyksiä avulla (liitteenä). Haastateltavien kokemukset esitetään työssä anonymisesti ja haastatteluaineistot jäävät ainoastaan kirjoittajan haltuun. Aineiston tukena työssä esitetään kuitenkin kuvailevia tietoja alla olevaa esimerkkitaulukkoa mukaillen. Haastattelut tehdään etäyhteyden välityksellä tai mahdollisuuksien mukaan myös kasvotusten.

HAASTATELTAVA	ELOKUVATEATTERI	MAANTIETEELLINEN SIJAINTI	BUDJETOINTI
Yksityisyrittäjä	Yksisäinen teatteri	Etelä-Savo	Vähäistä
Toimitusjohtaja	Elokuvateatteriketju	Uusimaa	Laajasti käytössä
Hallituksen jäsen	Kaksisäinen teatteri	Varsinais-Suomi	Ei käytössä

Vastaatthän haastattelupyyntöön 11.5.2023 mennessä. Kuulisin myös mielelläni ehdotuksia, keitä toimijoita haastatteluun voisi pyytää.

Mukavaa kevään jatkoa!

Henna Raekorpi
LUT-yliopisto, Lappeenranta
puh. *[poistettu työstä]*

Liite 2. Haastattelukysymykset

BUDJETOINTIPROSESSIN KEHITTÄMINEN ELOKUVATEATTERIALALLA
HAASTATTELUKYSYMYKSET 27.4.2023

TAUSTAKYSYMYKSET (kaikille)

1. Minkälainen on koulutus- ja työtaustasi?
2. Minkälaisissa työtehtävissä toimit tällä hetkellä?
3. Kuinka kauan olet työskennellyt nykyisessä tehtävässäsi ja ylipäättänsä elokuvateatterialalla?
4. Millaisena toimialana näet elokuvateatterialan? Mm. erityispiirteet, toimintaympäristö, hyvät ja huonot puolet.

BUDJETOINTI (kaikille)

5. Miten budjetointi on läsnä edustamasi yrityksen toiminnassa?
6. Hyödynnättekö kysyntädataa (mm. esitys- tai elokuvakohtaisia katsojalukuja) toiminnassanne?
 - a. Jos kysyntädataa käytetään, miten?

Elokuvateatterit, joissa budjetoidaan säännöllisesti

7. Minkälainen budjetointiprosessinne on?
8. Minkälaisia budjettityökaluja tai muita ennuste- ja seurantatyökaluja yrityksellänne on käytössä?
9. Millaista informaatiota budjetti teille tuottaa?
 - a. Miten budjetin tuottamaa informaatiota käytetään?
 - b. Tuottaako nykyinen budjetointimenetelmä riittävästi informaatiota?
 - c. Mitä lisäinformaatiota budjetti voisi tuottaa?
10. Ketkä yrityksessänne ovat budjetin pääkäyttäjiä?
11. Mitä etuja nykyisissä käytännöissä on?
12. Mitä haasteita nykyisissä käytännöissä on?
13. Oletteko harkinneet vaihtavanne budjetointitapaa?

Elokuvateatterit, joissa ei budjetoida säännöllisesti

14. Miksi budjetointi ei ole säännöllinen osa yrityksen toimintaa?
15. Miten perinteisen budjetoinnin eri osa-alueet yrityksessänne toteutetaan?
 - a. Suunnittelu ja ennustaminen
 - b. Tuloksen seuranta
 - c. Taloudellinen raportointi
16. Mitä etuja nykyisissä käytännöissä on?
17. Mitä haasteita nykyisissä käytännöissä on?
18. Minkälaisia ominaisuuksia budjetointityökalulla tulisi olla, jotta olisitte valmiita käyttämään sitä?
19. Mihin budjettia voitaisiin käyttää?
20. Millaista informaatiota budjetin tulisi tuottaa?

VAIHTOEHTOINEN BUDJETOINTI (kaikille)

21. Oletteko kuulleet beyond budgeting -menetelmästä?
22. Olisitteko valmiita kokeilemaan perinteisestä, kiinteästä vuosibudjetista poikkeavia menetelmiä?

LOPPUKYSYMYKSET

23. Haluaisitteko lisätä jotain, mitä haastattelussa ei ole tullut esille?