

**Pro gradu -tutkielma**



## TIIVISTELMÄ

<b>Tekijä:</b>	Vilma Mäki
<b>Tutkielman nimi:</b>	Budjetointi ketterässä organisaatiossa
<b>Vuosi:</b>	2019
<b>Akateeminen yksikkö:</b>	School of Business and Management
<b>Koulutusohjelma:</b>	Kauppatiede
<b>Pääaine:</b>	Laskentatoimi
<b>Pro Gradu -tutkielma:</b>	Lappeenrannan-Lahden teknillinen yliopisto LUT 64 sivua, 6 kuviota, 5 taulukkoa, 2 liitettä
<b>Tarkastajat:</b>	Satu Pätäri, Juha Soininen
<b>Hakusanat:</b>	ketteryys, budjetointi, rullaava ennustaminen, Beyond Budgeting

Toimintaympäristön muuttuessa kiihtyvällä tahdilla erityisesti sovelluskehitystä tekevien yritysten parissa on 2000-luvun alusta lähtien kasvattanut suosiotaan ketteryyden ajatusmaailma. Ketteryyden tarkoituksena on sujuvoittaa toimintaa niin, että yritys voi asiakaslähtöisesti luoda toimivia ohjelmistoja. Ajatusmaailman keskiössä on hajautettu päätöksenteko ja kyky vastata muutoksiin. Kepeyteen ja muutokseen perustuva toimintamalli voidaan nähdä ristiriidassa perinteisen vuosibudjetoinnin kanssa, joka on kirjallisuudessa kuvattu byrokraattiseksi ja joustamattomaksi.

Tutkimus toteutettiin laadullisena tapaustutkimuksena Posti Oy:n Digital Commerce yksikössä ja tavoitteena oli selvittää, kuinka budjetointia tulisi sopeuttaa ketterän organisaation toimintatapoihin. Lisäksi tarkasteltiin ketteryyttä ilmiönä ja käsitteenä.

Tutkimuksen tulosten mukaan useat eri budjetointimenetelmät ovat sovellettavissa ketterässä organisaatiossa. Oleellista on pyrkiä mahdollistamaan suunnitelmien muutokset sekä päätöksenteon hajauttaminen. Case-organisaatiossa päätöksenteon hajauttaminen oli onnistuttu toteuttamaan nykyisessä vuosibudjetissa. Jotta budjetointi todella mahdollistaisi suunnitelmien muutokset kesken vuoden, budjetoinnissa tulisi kasvattaa rullaavan ennusteen roolia tai luopua kokonaan budjetista Beyond Budgeting malliin.

## ABSTRACT

<b>Author:</b>	Vilma Mäki
<b>Title:</b>	Budgeting in an agile organization
<b>Year:</b>	2019
<b>Faculty:</b>	School of Business and Management
<b>Degree Program:</b>	Business Administration
<b>Master's Program:</b>	Accounting
<b>Master's Thesis:</b>	Lappeenranta-Lahti University of Technology LUT 64 pages, 6 figures, 5 tables, 2 attachments
<b>Examiners:</b>	Satu Pätäri, Juha Soininen
<b>Keywords:</b>	agility, budgeting, rolling forecast, beyond budgeting

As the operational environment is changing at an accelerating speed, agile methods have gained popularity since the early 2000s especially among companies doing software development. The goal of agility is to streamline the work so that the company can produce valuable working software in a customer centric manner. Distributed decision making and ability to respond to change are at the heart of agility. This light weight and change based model can be seen in contrast with traditional yearly budgeting, which has been described as bureaucratic and inflexible.

The study is a qualitative case study carried out within Posti Oys Digital Commerce business unit. The goal was to find out, how budgeting should be adjusted to the operational models of an agile organization. The concept of agility itself is also examined.

According to the results multiple budgeting methods can be applied in an agile organization. The main point is to pursue to enable flexibility and distributed decision making. The case organization had managed to include distributed decision making in their yearly budget. In order to truly enable changes in plans during the year, the organization would need to increase the role of a rolling forecast or change their budgeting towards Beyond Budgeting.

## ALKUSANAT

Gradun kirjoitus aiheen suunnittelusta työn viimeistelyyn on ollut iso projekti ja viimeisten sanojen kirjoittaminen tuntuu samaan aikaan sekä helpottavalta että haikealta. Opiskeluvuodet Lappeenrannassa ovat olleet ihanaa aikaa, ja ne ovat antaneet paljon niin opintojen kuin sosiaalisen elämän saralla. Tuntuu kuitenkin hienolta saada yksi tärkeä elämänvaihe päätökseen ja siirtyä seuraavaan innokkain mielin.

Haluan kiittää ohjaajiani sekä erityisesti Satu Pätäriä ohjeista ja kannustuksesta prosessin aikana. Lisäksi olen kiitollinen Postille, jossa sain työskentelyn ohella kerätä aineiston tutkimusta varten. Kiitos myös läheisilleni, joiden tuki on auttanut huimasti tämän projektin loppuun saattamisessa.

Helsingissä 1.11.2019

*Vilma Mäki*

# SISÄLLYSLUETTELO

<b>1. JOHDANTO</b> .....	6
1.1. Tutkimuksen tausta .....	6
1.2. Tavoitteet, tutkimuskysymykset ja rajaukset.....	7
1.3. Teoreettinen viitekehys.....	9
1.4. Tutkimusmenetelmä ja aineisto.....	11
1.5. Tutkielman rakenne .....	12
<b>2. MUUTOS KETTERÄKSI ORGANISAATIOKSI</b> .....	14
2.1. Ketteryyden käsite .....	14
2.2. Ketteryydestä haettavat hyödyt.....	19
<b>3. BUDJETOINTI KETTERÄSSÄ ORGANISAATIOSSA</b> .....	21
3.1. Ohjausjärjestelmät organisaation muutostilanteissa .....	21
3.2. Perinteisen vuosibudjetin kritiikki ja mahdollisuudet ketteryyden näkökulmasta.....	25
3.3. Rullaava ennustaminen .....	28
3.4. Beyond Budgeting .....	34
<b>4. BUDJETOINTI POSTILLA</b> .....	39
4.1. Tutkimuksen toteutus ja kohdeorganisaatio.....	39
4.2. Ketteryys Postilla .....	41
4.3. Ketteryyden tuomat erityispiirteet taloussuunnittelussa .....	44
4.4. Budjetoinnin nykytilanne.....	46
4.4.1. Budjetointiprosessi .....	46
4.4.2. Ennustaminen .....	48
4.4.3. Palkitseminen.....	50
4.4.4. Näkemykset nykyisestä budjetointimenetelmästä ja sen kehittamisestä..	50
<b>5. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET</b> .....	56
5.1. Keskustelua tuloksista ja vastaukset tutkimuskysymyksiin .....	56
5.2. Johtopäätökset .....	62
5.3. Tutkimuksen luotettavuus ja jatkotutkimusehdotukset.....	63
<b>LÄHDELUETTELO</b> .....	65

## **LIITTEET**

Liite 1: Teemahaastattelun runko, talouden henkilöt

Liite 2: Teemahaastattelun runko, liiketoiminnan henkilöt

## **KUVIOT**

Kuvio 1: Tutkielman teoreettinen viitekehys

Kuvio 2: Srumin sprinttiprosessi

Kuvio 3: Kontrollin tasot

Kuvio 4: Perinteisen vuosibudjetin (I) ja rullaavan ennustamisen (II) ero aikajanalla

Kuvio 5: Vuosibudjetoinnin prosessi

Kuvio 6: Rullaavan ennustamisen prosessi

## **TAULUKOT**

Taulukko 1: Perinteisen ja ketterän sovelluskehityksen eroja

Taulukko 2: Muutoksen tyypit ja niiden vaikutukset organisaatiossa

Taulukko 3: Tutkimuksen haastateltavat haastattelujärjestyksessä

Taulukko 4: Mitä ketteryys Postin Digital Commerce -yksikössä tarkoittaa?

Taulukko 5: Ketteryyden tuomat erityispiirteet

# 1. JOHDANTO

## 1.1. Tutkimuksen tausta

2000-luvulle siirryttäessä ilmiöt, kuten globalisaatio ja teknologian kehitys ovat muuttaneet toimintaympäristöä aiempaa dynaamisempaan ja vaikeammin ennustettavaan suuntaan (Denning 2016). Asiakkaiden tarpeet muuttuvat entistä nopeammin ja yrityksille on syntynyt tarve sopeutua ja löytää mahdollisuuksia muuttuvista tilanteista. Vastauksena näihin haasteisiin erityisesti ohjelmistokehityksen piirissä suositaan ovat nostaneet ketterät (agile) toimintamallit, jotka ovat yhteydessä yrityksen toiminta-ajatukseen sekä työskentelymalleihin. Denningin (2016) mukaan ketterässä ajatusmallissa tarkoitus on pelkän voiton tavoittelun sijaan pyrkiä tuottamaan jatkuvasti lisäarvoa asiakkaalle ja reagoida nopeasti heidän tarpeisiinsa. Oleellista on ymmärrys siitä, että yritys toimii osana laajaa verkostoa, jonka muodostavat sekä yritys itse, että sen yhteistyökumppanit ja asiakkaat.

Ketterän yrityskulttuurin luominen vaatii organisaatiolta kokonaisvaltaista sitoutumista ja usein merkittävää muutosta. Tämä johtuu siitä, että ketteryys vaikuttaa sekä yrityksen tapaan johtaa, työskennellä että suunnitella tulevaa. (Denning 2016) McKinsey & Companyn (2017) kyselyn mukaan muutos on suuri erityisesti organisaatioille, jotka ennen muutosta ovat olleet byrokraattisia ja perustaneet toimintansa luotettavuuteen, standardoituin tapoihin, riskien hallintaan ja silloihin. Denning (2019) muistuttaa, että ketterän ajatusmallin laajentuessa koko organisaation toiminnan suunnannäyttäjäksi on yrityksen tärkeää huomioida myös taustatoiminnot, kuten kirjanpito, sisäinen valvonta ja budjetointi. Hänen mukaansa myös näiden perinteisesti byrokraattisiksi koettujen toimintojen tulee läpikäydä muutos uuden ajatusmallin mukaisesti.

Johdon laskentatoimen kirjallisuus on myös kiinnittänyt huomiota toimintaympäristön muutoksiin. Erityisesti perinteistä vuosibudjettiin perustuvaa taloussuunnittelua on kritisoitu liian byrokraattiseksi ja joustamattomaksi prosessiksi. Perinteisen vuosibudjetin on katsottu kahlitsevan innovatiivisuutta ja oppimista, mikä on päinvastaisista ketterän ajatusmallin tavoitteisiin nähden. (Radonic 2018) Miller, Allen,



Schnittger ja Hackman (2013) esittävät vastaukseksi rullaavaa budjetointia, kun tavoitteena on lisätä budjetoinnin joustavuutta ja organisaation kykyä vastata muutoksiin ripeästi. Radonic (2018) puolestaan kannattaa Beyond Budgeting-menetelmää, eli perinteisen budjetoinnin hylkäystä ja sen korvaamista muilla taloudenohjauksen mittareilla. Margison ja Ogden (2005) tulosten mukaan myös perinteinen vuosibudjettimalli voidaan saada tukemaan innovatiivisuutta ja pitkäjänteisyyttä yhdistämällä sen rinnalle muita ohjausjärjestelmiä. Asogwa ja Etim (2017) antavat myös tukensa perinteiselle budjetoinnille ja kokevat, että se on ainutlaatuinen väline, joka tukee työmotivaatiota ja yrityksen suuntaa kohti sen tavoitteita. Kirjallisuus ei siis ole yksimielinen siitä, millainen taloussuunnittelun malli vastaisi parhaiten muuttuvan toimintaympäristön vaatimuksiin.

Hoda, Salleh, ja Grundy (2018) kertovat ketterien toimintatapojen nousseen 2000-luvun alusta lähtien yhdeksi yleisimmistä sovelluskehityksen malleista. Mallit viittaavat työskentelytapoihin, joilla projekteja toteutetaan. Näin ollen yhä useamman organisaation muuttaessa toimintatapojaan ja ajatusmallia, tulevat myös taloussuunnitteluun liittyvät kysymykset ajankohtaisiksi. Tutkimuksen kiinnostuksen kohteena onkin budjetointi ketteriä sovelluskehityksen menetelmiä hyödyntävän organisaation kontekstissa.

## **1.2 Tavoitteet, tutkimuskysymykset ja rajaukset**

Tutkielman tavoitteena on tarkastella ketteriä toimintamalleja hyödyntävää organisaatiota ja selvittää, miten ketteryys vaikuttaa yrityksen toimintaan budjetoinnin näkökulmasta. Tutkielman lähtökohtana on ristiriita raskaaksi ja joustamattomaksi koetun vuosibudjetoinnin ja itseohjautuvuuteen sekä muuntautumiskykyyn perustuvan ketterän toimintamallin välillä (Radonic 2018). Tarkoitus on myös avata ketteryyttä ilmiönä ja huomioida muutosjohtaminen johdon ohjausjärjestelmien muutoksen yhteydessä.

Teoriaosuudessa avaan ketteryyden käsitettä ja taustaa, sekä mitä ketterät toimintatavat yrityksen toiminnassa tarkoittavat. Lisäksi luodaan katsaus johdon ohjausjärjestelmien kirjallisuuteen tutkien niiden muutosta. Ohjausjärjestelmien sisällä

tutkitaan tarkemmin vaihtoehtoja, joita kirjallisuus on esittänyt vastauksena toimintaympäristön muutoksiin ja epävarmuuden lisääntymiseen. Empiriaosuudessa tutkitaan case-yrityksen näkemyksiä ketteryyden merkityksestä sekä budjetoinnissa tapahtunutta muutosta sen myötä. Mielenkiinnon kohteena ovat haastateltavien näkemykset nykyisen vuosibudjetin ja rullaavan ennusteen toimivuudesta.

Päätutkimuskysymys:

- Kuinka budjetointi tulisi sopeuttaa ketterän organisaation toimintatapoihin?

Alatutkimuskysymykset:

- Mitä ketteryys kohdeorganisaatiossa tarkoittaa?
- Mitä erityispiirteitä ketterä toimintamalli tuo budjetointiin?'

Päätutkimuskysymykseen etsitään vastauksia ensin yleisesti kirjallisuuskatsauksen kautta. Empiriaosiossa kysymystä tarkastellaan case-organisaation näkökulmasta ja lopullinen johtopäätös luodaan yhdistelemällä tutkimustuloksia ja kirjallisuuden näkökulmia. Alatutkimuskysymykset auttavat vastaamaan tutkielman päätutkimuskysymykseen. Jotta voidaan tutkia ketteryyden vaikutusta organisaation toimintaan, tulee ensin tutustua ketteryyteen käsitteenä. Käsitteen avaamisen jälkeen voidaan tarkastella, mitä vaatimuksia ketteryys asettaa budjetoinnille, jotta ne toimisivat mahdollisimman hyvin yhdessä. Kirjallisuuskatsauksessa tähän liittyen tarkastellaan budjettimalleja, jotka tutkimuksissa ovat nousseet esille ketteryyden piirteitä tukevin menetelminä. Vastaamalla kahteen alatutkimuskysymykseen pyritään luomaan kattava kuva case-organisaation budjetoinnin nykytilasta, mitä muutoksia budjetoinnissa on tapahtunut ja soveltuuko nykyinen budjetointimalli ketterän organisaation tarpeisiin. Lisäksi tutkitaan, onko nykyisessä mallissa edelleen kehitettävää.

Tässä tutkielmassa tarkastellaan erityisesti sovelluskehityksen budjetointia. Kehityksen budjetoinnilla tarkoitetaan jo olemassa olevien sovellusten ylläpitoa ja kehitystä sekä uusien applikaatioiden luomista. Näin ollen muut budjetit jätetään tarkastelun ulkopuolelle. Sovelluskehitys valittiin tutkimuksen kohteeksi, sillä se mukailee

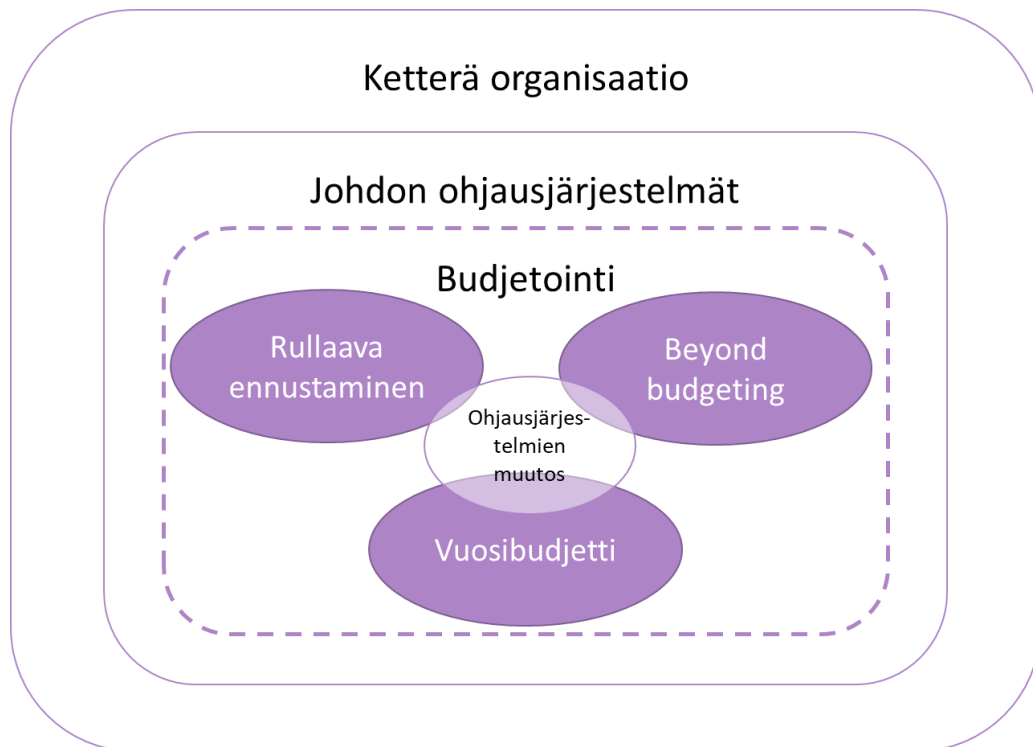
vahvasti ketterän kehityksen malleja ja siinä ketteryyden vaatimukset budjetoinnille tulevat hyvin esiin. Valtaosa case-organisaation kehitystyöstä on myös juuri sovelluskehitystä, jolloin se on mielekäs tarkastelun kohde. Case-organisaatiossa on vajaan 100 henkilöä.

Ketteryyden osalta tutkielma tuo esiin sen erilaisia määritelmiä ja sovellusalueita (Crisan, Beleiu & Ilies 2015). Case-yrityksen osalta tutkielma keskittyy kuitenkin käsittelemään ketteryyttä pääsääntöisesti ketterän sovelluskehityksen näkökulmasta. Tämän lisäksi huomioidaan myös ketteryys johtamismallina organisaation tasolla.

Ohjausjärjestelmiä yleisesti käsitellään lähinnä muutoksen näkökulmasta. Koska tutkielmassa pohditaan budjetoinnin mahdollisia muutostarpeita, on oleellista ottaa huomioon, miten yritys voi pyrkiä maksimoimaan muutoksen onnistumisen mahdollisuuden. Vaikka tutkielmassa ei syvemmin perehdytä muutosprosessiin, otetaan siinä huomioon, mitkä asiat yleisesti tukevat ohjausjärjestelmien muutoksen läpivientiä. Lisäksi esiteltyjen budjetointimenetelmien yhteydessä kuvataan niiden vaatimaa ohjausjärjestelmien muutosta verrattuna vuosibudjettiin. Muuten tutkielma keskittyy käsittelemään tarkemmin budjetointia ja eri budjetointimenetelmiä. Budjetointimenetelmistä tuodaan esille perinteinen vuosibudjetointi sekä rullaava ennustaminen ja Beyond Budgeting, jotka ovat kirjallisuudessa nousseet esille ketteryyttä tukevin menetelminä (Zeller & Metzger 2013, Hope & Fraser 2000).

### **1.3 Teorettinen viitekehys**

Tutkielman teorettinen viitekehys muodostuu kolmen teoreettisen kokonaisuuden ympärille. Nämä ovat ketteryys, ohjausjärjestelmien muutos sekä budjetointi. Kuvio 1 mallintaa tutkielman teoreettista viitekehystä. Ketterä organisaatio toimii kontekstina, jonka sisällä ohjausjärjestelmiä ja erityisesti budjetointia tarkastellaan.



Kuvio 1: Tutkielman teoreettinen viitekehys

Ketterät (agile) toimintatavat ovat muuttuvan toimintaympäristön tarpeisiin syntynyt ajatusmalli, joka on lähtöisin alun perin valmistavasta teollisuudesta ja siirtynyt siitä sovelluskehitykseen ja projektijohtamiseen (Crisan, Beleiu, ja Ilies 2015). Ketteryyden määritelmässä hyödynnetään erityisesti Kent et al. (2001a & 2001b) luomaa ketterän sovelluskehityksen julistusta. Tutkielmassa perehdytään ketterän ajatusmallin peruseriaatteisiin, jotka muodostavat työskentelyn lähtökohdat. Näiden pohjalta pyritään tunnistamaan tarpeet, joihin ohjausjärjestelmän tulee vastata. Tutkimuksen kohteena on jo valmiiksi toimintatapaa hyödyntävä, digitaalisia palveluita tuottava organisaatio, joten ketteriin menetelmiin liittyvä muutosjohtaminen ja implementointi jäävät tarkastelun ulkopuolelle.

Budjetointimenetelmiä ja -prosessia käsittelevää kirjallisuutta on runsaasti. Tässä tutkielmassa keskitytään tarkastelemaan budjetointia toimintaympäristön muutosten tuomien haasteiden näkökulmasta ja löytämään vaihtoehtoja, jotka voivat palvella ketterän organisaation tarpeita mahdollisimman hyvin. Yksi selkeä kirjallisuudesta nouseva menetelmä on Beyond Budgeting, jonka muun muassa Lohan, Conboy ja Lang (2010) nimeävät erityisen sopivaksi ketterää toimintatapaa harjoittavalle

organisaatiolle. Toinen esiin nouseva menetelmä on rullaava ennustaminen, jonka katsotaan mahdollistavan joustavamman ja nopeamman reagoinnin ympäristön muutokseen (Miller et al.2013). Ohjausjärjestelmien muutosta tarkastellaan Simonsin (1995) ohjauksen tasot -viitekehyksen avulla, joka auttaa hahmottamaan ohjausjärjestelmien osia ja niiden tehtäviä. Muutoksen tarkastelun avulla pyritään selvittämään kuinka ohjausjärjestelmät voivat tukea organisaatiota muutoksessa.

#### **1.4 Tutkimusmenetelmä ja aineisto**

Tutkimus toteutetaan laadullisena tapaustutkimuksena, jossa tutkimuksen kohteena on logistiikka-alan yrityksen digitaalisiin tuotteisiin keskittynyt liiketoiminta-alue. Yhden tapauksen tutkimuksen avulla voidaan keskittyä kyseiseen tapaukseen ja sen mahdollisimman tarkkaan kuvaukseen (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 46, 2005). Laadullisella menetelmällä pyritään lisäämään informaatiota tutkittavasta aiheesta järjestelemällä hajanainen aineisto niin, että se muodostaa järkevän kokonaisuuden ja mahdollistaa johtopäätösten muodostamisen (Strauss & Cobin 1998).

Tutkimuksen aineisto kerätään haastatteluiden avulla. Näiden kautta katsotaan päästävän käsiksi tietoon ihmisten kokemuksista ja tiedoista, joita muiden menetelmien avulla tutkielman asettamassa aikarajassa olisi vaikeaa tai mahdotonta saada. Haastattelumenetelmänä hyödynnetään teemahaastattelua, jossa haastattelun aiheet ovat etukäteen määritellyjä ja ne ovat kaikille haastateltaville samat. Haastattelu voi kuitenkin eri vastaajien kohdalla tilanteen mukaan edetä eri järjestyksessä ja keskittyä tarkemmin kulloinkin esiin nouseviin seikkoihin. Teemahaastattelua hyödyntämällä pyritään takaamaan aiheiden tarvittavan laaja läpikäynti verrattuna strukturoituun ja puolistrukturoituun haastatteluun. (Eskola & Suoranta 1998, 86) Teemojen avulla varmistetaan, että kaikki tutkimuksen kannalta kiinnostavat osat tulevat käsitellyiksi ilman, että haastattelijä kuitenkaan kontrolloi tilannetta liikaa. (Eskola & Suoranta 1998, 86; Koskinen et al. 2005, 105) Haastattelujen tulkinassa hyödynnetään faktanäkökulmaa, sillä tutkielman tekijä kerää tietonsa organisaation tilasta ja käytänteistä haastateltavien kertoman perusteella (Koskinen et al. 2005, 63). Yhteensä seitsemän haastateltavaa edustavat sekä organisaation taloudesta vastaavia henkilöitä (2) että liiketoiminnan vastaavia (5).

Aineiston analyysissä hyödynnetään sisällön analyysiä. Sisällön analyysillä viitataan aineiston sisällön kuvaamiseen sanoin (Tuomi & Sarajärvi 2018, 119). Menetelmänä käytetään teemoittelua, johon itse haastattelun teemat luovat pohjan. Tässä aineisto jaetaan siinä käsiteltyjen aiheiden mukaan eri teemojen alle (Eskola & Suoranta 1998, 174). Teemoittelussa oleellista on, mitä eri teemoista on sanottu (Tuomi & Sarajärvi 2018, 105). Analyysi etenee niin, että tutkija tunnistaa aineistossa esiintyvät teemat, jotka ovat tutkielman kannalta mielenkiintoisia ja erottaa muusta aineistosta näihin teemoihin sisältyvät kohdat, joihin analyysi keskittyy (Eskola & Suoranta 1998, 174).

## **1.5 Tutkielman rakenne**

Tutkielma koostuu viidestä pääluvusta. Ensimmäisessä luvussa avataan tutkimuksen taustaa ja muodostetaan tutkimuskysymykset sekä rajaukset. Tässä luvussa myös esitellään tutkielman teoreettinen viitekehys ja tutkimuksen toteutuksessa käytetty aineisto ja tutkimusmenetelmä.

Toinen ja kolmas pääluku muodostavat tutkielman kirjallisuuskatsauksen. Muutos ketteräksi organisaatioksi -luvussa avataan ketteryyden käsitettä ja sitä, mitä yritykset hakevat ketteryydestä. Näiden pohjalta muodostetaan käsitystä siitä, mitä erityispiirteitä ketterät toimintatavat tuovat budjetointiin. Budjetointi ketterässä organisaatiossa -luku käsittelee ensin yleisesti muutosta johdon ohjausjärjestelmissä ja mitkä seikat edistävät onnistunutta muutoksen läpivientiä organisaatiossa. Tämän jälkeen käsitellään perinteistä vuosibudjetointia. Alaluvussa tuodaan esiin perinteisen budjetin saamaa kritiikkiä, mutta myös sen puolesta esitettyjä argumentteja. Perinteisen budjetoinnin jälkeen tarkastellaan rullaavaa ennustamista sekä Beyond Budgeting -mallia, joita kirjallisuudessa on esitetty soveltuviksi ketterän organisaation toimintatapoihin. Molempien menetelmien osalta käydään läpi niiden toimintaperiaatteet, sekä esille nousevat edut ja mahdolliset haasteet.

Neljäs pääluku sisältää tutkielman empiriaosion. Tässä luvussa esitellään tutkimusaineistosta saatuja tuloksia. Ensimmäisessä kuvataan tarkemmin tutkimuksen toteutusta ja tutkimuskohteena olevaa organisaatioita ja sen tilaa tutkimushetkellä. Tämän

jälkeen kuvataan, mitä ketteryys tutkimusorganisaatiossa tarkoittaa ja miksi siitä on alun perin kiinnostuttu. Ketteryyden jälkeen kuvataan budjetoinnin nykytilaa ja sitä, kuinka sen katsotaan soveltuvan organisaation ketterään toimintamalliin.

Johtopäätökset luvussa tarkastellaan tutkimuksen tuloksia ja verrataan niitä kirjallisuuden näkemyksiin. Tulosten perusteella tehdään johtopäätökset ja muodostetaan vastaukset tutkimuskysymyksiin. Lopuksi luodaan katsaus tutkielman luotettavuuteen sekä jatkotutkimusehdotuksiin.

## 2. MUUTOS KETTERÄKSI ORGANISAATIOKSI

### 2.1 Ketteryyden käsite

Kirjallisuudessa ketteryyttä (agility) on tarkasteltu monesta näkökulmasta. Crisan et al. (2015) listaavat eri näkökulmiksi ketterän sovelluskehityksen, ketterän tuotannon, ketterän projektijohtamisen sekä ketterän johtamismallin. Nämä kaikki näkökulmat jakavat samat periaatteet, mutta poikkeavat siinä, missä yhteydessä ketteryyttä nähdään. He kertovat ketteryyden käsitteen alkujaan syntyneen 1990-luvun alussa valmistavan teollisuuden keskuudessa puhuttaessa ketterästä teollisuudesta. Alkuperäisessä ajatuksessa ketteryydellä on pyritty mahdollistamaan nopea reagointi markkinoiden muutoksiin. Heidän mukaansa ketteryys siirtyi sovelluskehitykseen ketteryyden julistuksen (Agile Manifeston) myötä vuonna 2001. Hoda et al. (2018) katsovat kuitenkin sen muodostuneen jo ennen varsinaista julistusta 1990-luvun lopulla vastareaktionä silloiselle trendille, jossa ohjelmistojen monimutkaistuksessa myös kehitysprosessi muodostui aiempaa byrokraattisemmaksi. Crisan et al. (2015) uskovat menetelmän siirtyneen sovelluskehityksen kautta myös projektijohtamiseen.

Ketterän ohjelmistokehityksen julistus annettiin vuonna 2001. Se syntyi tuloksena kokoontumisesta, jossa 17 osallistujaa edustaen eri sovelluskehityksen suuntauksia etsivät vaihtoehtoa sen aikaiselle raskaalle ja dokumentointipainoisille kehitysmenetelmille (Highsmith 2001). Kent et al. (2001a) julistus perustuu neljään arvoon ja 12 periaatteeseen. Julistuksen neljä arvoa ovat:

1. Yksilöt ja vuorovaikutus ennen prosesseja ja työkaluja
2. Toimiva sovellus ennen kattavaa dokumentointia
3. Asiakasyhteistyö ennen sopimusneuvotteluja
4. Muutokseen vastaaminen ennen suunnitelman seuraamista

Kirjoittajien mukaan myös väittämien oikeanpuoleisilla asioilla on arvoa. He kuitenkin katsovat, että vasemmanpuoleiset ovat tärkeämpiä. Julistuksen 12 periaatetta puolestaan ovat (Kent et al. 2001b):



1. Tärkein tavoitteemme on asiakastyytyväisyys, jonka toteutamme tuottamalla aikaisessa vaiheessa ja säännöllisesti arvoa tuottavia ohjelmistoja
2. Otamme vastaan muuttuvat vaatimukset jopa kehityksen myöhemmissä vaiheissa. Ketterät prosessit valjastavat muutoksen asiakkaan kilpailueduksi
3. Toimitamme toimivia ohjelmistoja usein, kahdesta viikosta vähintään kahden kuukauden välein suosien lyhyempää aikataulua
4. Liiketoiminnan työntekijöiden sekä sovelluskehittäjien tulee työskennellä yhdessä päivittäin koko projektin ajan
5. Rakennamme projektit motivoituneiden yksilöiden ympärille. Tarjoamme heille heidän tarvitsemansa ympäristö sekä tuki ja luota, että he saavat työn hoidettua
6. Tehokkain tapa välittää informaatiota kehitystiimissä ja sen ulkopuolella on kasvokkain tapahtuva keskustelu
7. Toimiva ohjelmisto on edistyksen tärkein mittari
8. Ketterät prosessit kannustavat kestävään kehitykseen. Projektin omistajien, kehittäjien ja käyttäjien tulee voida säilyttää tasainen työskentelyn tahti jatkuvasti
9. Huomion kiinnittäminen erinomaisiin teknisiin ratkaisuihin ja hyvään rakenteelliseen suunnitteluun tukevat ketteryyttä
10. Yksinkertaisuus, taito maksimoida tekemättä jätettävän työn määrä, on keskeistä
11. Parhaat arkkitehtuurit, vaatimukset ja mallit syntyvät itseohjautuvissa tiimeissä
12. Säännöllisin väliajoin tiimit pohtivat, kuinka tehdä toiminnasta vielä tehokkaampaa ja mukauttavat työskentelyään sen mukaan

Myöhemmin kirjallisuudessa on esiintynyt erilaisia määritelmiä, joissa on paljolti samoja piirteitä ketterän sovelluskehityksen julistuksen kanssa. Eri määritelmässä saattaa kuitenkin esiintyä erilaisia painotuksia. Shaman ja Shivamanthin (2015) määritelmän mukaan ketteryys sovelluskehitystä tekevässä organisaatiossa viittaa kykyyn reagoida nopeasti ja tilanteeseen sopivasti ympäristön ja sen esittämien vaatimusten muutoksiin. Greer ja Hamon (2011) huomioivat käsitteen

vakiintumattomuuden, mutta katsovat, että kehityksen nopeutuminen muuttuvassa ympäristössä on kaikkien ketterien menetelmien keskiössä. Denning (2016) puolestaan määrittelee ketteryydelle kolme perusajatusta:

- 1 Asiakaslähtöisyys, joka vaatii jokaisen työntekijän innokkuutta ja paloa tuottaa arvoa asiakkaalle
- 2 Työskentely pienissä tiimeissä. Itseohjautuvat ja monipuolista osaamista edustavat ryhmät työskentelevät sykleissä tuottaen jatkuvasti arvoa asiakkaalle ja saaden suoraa palautetta loppuasiakkaalta projektin etenemisestä
- 3 Verkostoituminen, joka viittaa organisaation jäsenten tapaan nähdä yritys interaktiivisena verkostona, jonka osat työskentelevät yhteisen tavoitteen saavuttamiseksi

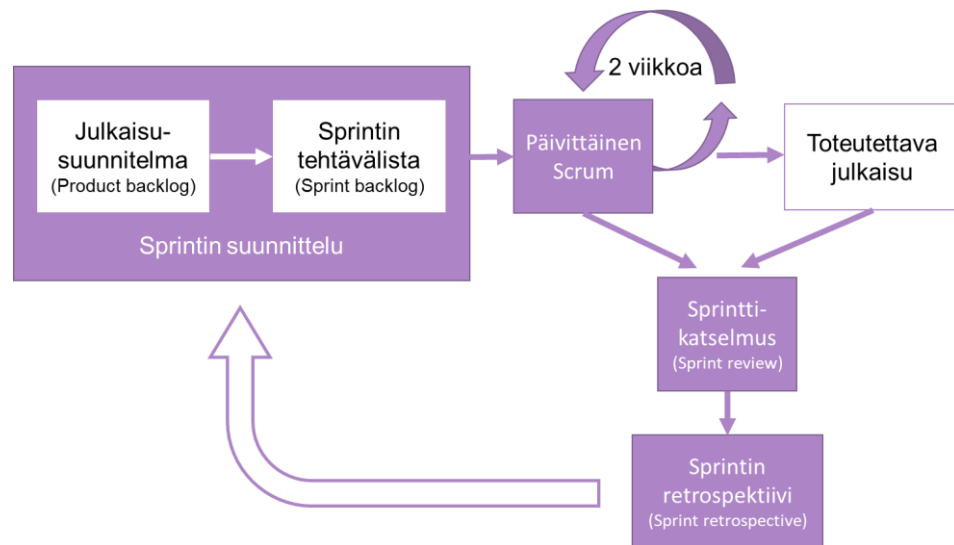
Greerin ja Hamonin (2011) mukaan ketteryydelle sovelluskehityksessä ei ole yhtä tarkkaa määritelmää. Myös ketterien menetelmien yksityiskohtainen määrittely on vaikeaa, sillä käsite toimii ylempänä nimikkeenä useille tarkkaan määritellyille menetelmille (Shama ja Shivamanth 2015). Yhteistä ketterille toimintatavoille on iteraatiivisuus ja tiheä julkaisutahti. Työskentely tapahtuu yleensä pienissä itseohjautuvissa tiimeissä, joissa tuotetta kehitetään jatkuvasti tiiviissä yhteistyössä asiakkaan kanssa. Ketterässä ympäristössä vaatimusten muuttuminen kesken kehitystyön on hyväksyttävä osa prosessia. (Greer & Hamon 2011) Taulukko 1 havainnollistaa perinteisen ja ketterän sovelluskehityksen eroja.

Taulukko 1: Perinteisen ja ketterän sovelluskehityksen eroja (mukaillen Shama ja Shivamanth 2015)

Perinteinen	Ketterä
Harkitseva ja formaali	Muotoutuva
Sääntöjen lineaarinen noudattaminen	Iteratiivinen ja tutkiva
Sääntöihin pohjautuva	Sääntöjen yläpuolella
Tavoitteena optimointi	Tavoitteena sulautuminen, joustavuus ja reagointikyky

Ympäristö tulkitaan vakaaksi ja ennakoitavaksi	Ympäristö tulkitaan epävakaaaksi ja vaikeaksi ennakoida
Peräkkäiset ja synkronoidut toiminnot	Rinnakkaiset, ei-synkronoidut toiminnot
Työ- ja prosessikeskeinen	Ihmiskeskeinen
Tehtävät ja aktiviteetit ohjaavat projektin elinkaarta	Tuotteen ominaisuudet ohjaavat projektin elinkaarta
Dokumentointi on kattavaa	Dokumentointi on minimaalista
Kehittäjät odottavat, kunnes arkkitehtuuri on valmis	Koko tiimi työskentelee yhdessä saman iteraation parissa
Muutosten tekeminen myöhäisessä vaiheessa vaikeaa	Myöhäisenkin vaiheen muutokset vaatimuksissa otetaan vastaan

CollabNet VersionOnen (2019) toteuttaman 13:sta vuosittaisen ketteryyden tila -kyselyn mukaan Scrum ja SAFe olivat kyselyyn vastanneiden yritysten joukossa selvästi käytetyimmät ketterän sovelluskehityksen menetelmät. CollabNet VersionOne on yritys, joka toteuttaa vuosittain alansa kattavimman "State of Agile" -raportin (Hoda, Salleh & Grundy 2018). Menetelmiä on lukuisia ja ne voidaan nähdä erilaisina työskentelyn viitekehysinä. Edellä mainittujen lisäksi ketteriä menetelmiä edustavat muun muassa "Extreme programming" (XP), "Feature Driven Development" (FDD) sekä "Adaptive software development" (ASD). Scrum:n periaate on, että pienet poikkitoiminnalliset tiimit tuottavat hyviä tuloksia. Tämän metodin katsotaan olevan muihin ketteriin toimintamalleihin nähden tulokeskeisempi, sillä sen keskiössä ovat tuoton ja ohjelmiston laadun parantaminen. Kevyen mallinsa vuoksi menetelmä kykenee sopeutumaan vaatimusten muutoksiin ja julkaisee ohjelmistoa pienissä paloissa, joita kutsutaan sprinteiksi. (Shama & Shivamant 2015) Kuvio 2 havainnollistaa Scrumin sprint mallia.



Kuvio 2: Scrumin sprinttiprosessi (mukaillen Shama & Shivamant 2015)

Scrum menetelmässä tarkoitus on noudattaa yllä kuvattua syklistä prosessia. Tiimi voi keskenään sopia yhteen sprinttiin kuuluvan työmäärän sekä työskentelytavat. Näin tiimille pyritään tarjoamaan joustavuutta. Kehitystiimin lisäksi Scrum-mallissa oleellisia henkilöitä ovat tuoteomistaja sekä ”Scrum master”. Heidän tehtävänsä on määrittellä kehitettävä sovellus ja vastata työskentelyn kulusta mallin mukaisesti. (Shama & Shivamant 2015)

SAFe on ketterän kehityksen skaalaamiseen kehitetty menetelmä, joka korostaa neljää eri organisaation tasoa: tiimiä, ohjelmaa, arvoketjua ja portfoliota. Tiimitasolla se hyödyntää edellä kuvattua Scrum-mallin sekä ”Extreme programming” -mallin piirteitä. (Alqudah & Razali 2016) Ebert ja Paasivaara (2017) mukaan myös Kanban menetelmä on mahdollinen. Scrumiin nähden SAFe:ssa on useampia rooleja, kuten tuotemanagerit, systeemiarkkitehti ja johtava ”Scrum master”. Eri roolien tarkoitus on koordinoita kehityksen kulkua eri organisaation tasoilla ja varmistaa niiden yhteinen suunta. Yksittäisten roolien lisäksi SAFe:ssa on eri organisaatiotasoisia tiimejä, jotka vastaavat esimerkiksi julkaisuajatauluista tai teknisestä kehitysympäristöstä. Ohjelmatasolla SAFe hyödyntää julkaisujunaa (Agile Release Train, ART) suurten ohjelmistojen tuotannossa. Julkaisujuna vastaa sprinttejä tiimitasolla. Tosin siinä julkaisutahti on hitaampi. Tämän prosessin mukaisesti julkaisutahti on yleensä kvartaaleittain. (Alqudah & Razali 2016) Vaikka SAFe on rakenteeltaan monimutkaisempi ja joidenkin organisaatioiden mielestä liiankin raskas, näkyy sen taustalla

ketterän sovelluskehityksen julistuksen mukaisia seikkoja, kuten mahdollisimman tiheä julkaisutahti sekä työskentely itseohjautuvissa tiimeissä (Ebert ja Paasivaara 2017).

Organisaatiotasolla ketteryyteen liitetään sekä joustava mukautuminen toimintaympäristön muutoksiin että kyky huomata ja hyödyntää uusia liiketoimintamahdollisuuksia kilpailijoita paremmin. (Sull 2009; Worley, Williams ja Lawler 2016). Crisan et al. (2015) ovat kuitenkin sitä mieltä, ettei myöskään organisaationlaajuiselle ketterälle johtamismallille ole selkeää yhtenäistä kaavaa. Näin ollen ketterä johtamismalli ei heidän mukaansa ole vielä selkeästi määritelty. Sull:n (2009) mukaan paras tapa vastata markkinoiden muutoksiin on yhdistää ketteryys ja sulautumiskyky. Tässä hän korostaa kykyä jatkuvasti havaita ja hyödyntää uusia mahdollisuuksia samalla kun yritys ylläpitää rakennetta, joka sopeutumalla vastaa muuttuvaan ympäristöön. Worley et al. (2016) myös painottavat, että joustavuuden takaamiseksi johtamismalli tulee osittain suunnitella tukemaan jatkuvaa muutosta.

Ketteryyden määritelmä ei siis ole yksiselitteinen. Tässä tutkielmassa käsitteen määrittelyssä hyödynnetään pääasiassa Kent et al. (2001a, 2001b) luomaa ketterän sovelluskehityksen julistusta. Yrityksen katsotaan hyödyntävän ketterän sovelluskehityksen periaatteita, mikäli sen toiminta mukailee julistuksen 4 arvoa ja 12 periaatetta.

## **2.2 Ketteryydestä haettavat hyödyt**

Ketteryyden määritelmät ja ketterän sovelluskehityksen julistus antavat jo paljon osviittaa siitä, mitä organisaatiot hakevat omaksuessaan ketterän kehityksen menetelmiä. Määritelmien perusteella syiksi voidaan lukea joustavuuden ja kilpailuedun tavoittelu, työskentelyn yksinkertaistaminen, asiakaslähtöisyys ja parempi vastaavuus asiakastarpeisiin (Kent et al. 2001a, Kent et al. 2001b, Shama & Shivamant 2015, Denning 2016, Sull 2009, Worley et al. 2016).

CollabNet VersionOnen (2019) kyselyn tulosten mukaan yritykset implementoivat ketteriä toimintatapoja kiihdyttääkseen ohjelmistokehityksen vauhtia,

parantaakseen kykyään vastata muuttuviin vaatimuksiin sekä kasvattaakseen tuottavuuttaan. Vuoden 2018 kyselyyn verrattuna tuottavuuden kehitys oli kuitenkin vähentänyt merkitystään, kun taas tiimin moraalien kasvattaminen oli nostanut merkitystään ketterien menetelmien houkuttelevuudessa. Nämä tavoitteet nousevat myös esiin ketteryyden omaksuneiden yritysten listaamissa hyödyissä, joita he implementoinnin myötä ovat saavuttaneet. Denning (2015) puolestaan uskoo yritysten kiinnostuvan ketteristä menetelmistä, sillä ne kokevat perinteisten kontrolliperustaisten mallien olevan tehottomia ja tuottavan valmiiksi vanhentuneita tuotteita, jotka eivät koskaan aivan vastaa asiakkaan tarpeita.

Hollantilainen ING pankki oli yksi ensimmäisistä ei-sovelluskehitykseen keskittyvistä yrityksistä, joka päätti implementoida ketterät toimintatavat koko organisaationsa johtamismalliksi vuonna 2015. Yrityksellä oli useita syitä uuden toimintamallin omaksumiseen. (Birkinshaw 2018) CollabNet VersionOnen (2019) kyselyyn vastanneiden tavoin myös ING uskoi ketteryyden parantavan mahdollisuuksia vastata digitaalisen markkinan kasvuun. Lisäksi sen inspiraationa toimivat ketteryyden malliyrietykset Amazon, Spotify ja Zappos, joissa ketterät menetelmät olivat parantaneet asiakasorientaatiota ja työntekijöiden sitoutuvuutta. Lisäksi ING:n sisäinen kysely oli paljastanut byrokraattisuuden, siiloutumisen sekä riskinkarttamisen olevan kulttuurisia ongelmia organisaatioissa. Näiden tulosten perusteella he päätyivät organisoimaan yrityksen uudelleen tiimiperusteisesti. (Birkinshaw 2018)

### 3. BUDJETOINTI KETTERÄSSÄ ORGANISAATIOSSA

#### 3.1 Ohjausjärjestelmät organisaation muutostilanteissa

Siirtymä ketterään toimintatapaan on suuri muutos mille tahansa yritykselle, mutta erityisesti sellaiselle, jonka aiemmat toimintatavat ja rakenteet ovat olleet hierarkkiset ja byrokraattiset (McKinsey & Company 2017). Denning (2019) mukaan organisaation tulee muutoksen myötä tarkastella myös tukitoimintojaan, kuten budjetointia, jotta ne tukisivat ketterää toimintamallia. Useat tutkimukset ovat saaneet tuloksia, joiden mukaan ohjausjärjestelmillä on ollut oleellinen rooli muutoksen tukemiseen organisaatiossa (Evans 2015, Yigitbasioglu 2017; Will 2015). Narayanan ja Gordon (2019) tulosten mukaan ohjausjärjestelmillä ei kuitenkaan ollut oleellista merkitystä muutoksen tukemisessä.

Ohjausjärjestelmien muutoksessa otetaan huomioon Simonsin (1995) ohjauksen taset -viitekehys. Tämän avulla voidaan tarkastella ohjausjärjestelmiä ja niiden osia sekä tutkia muutoksia ohjausjärjestelmissä. Myös Evans (2015) sekä Narayanan ja Gordon (2019) hyödyntävät Simonsin viitekehystä johdon ohjausjärjestelmien tarkastelussa organisaation muutostilanteessa. Tässä tutkielmassa viitekehysten avulla tutkitaan budjetoinnin ominaisuuksia. Viitekehys koostuu neljästä kontrollin vivusta, jotka ovat diagnostiset kontrollit, uskomusjärjestelmät, rajoitejärjestelmät sekä interaktiiviset kontrollit. Diagnostiset kontrollit auttavat varmistamaan, että asetetut tavoitteet saavutetaan tehokkaasti. Tämä viittaa konkreettisiin mittareihin, joiden avulla seurataan toimintaa ja sen etenemistä. Uskomusjärjestelmät kannustavat yksilöitä aktiivisuuteen ja kehittymishaluun. Ne edustavat organisaation ydinarvoja ja yhdistävät organisaatioita työskentelemään yhteisen päämäärän saavuttamiseksi. Ketteryyden osalta tämä tarkoittaa muun muassa johdon suhtautumista ketteryyden edistämiseen ja sen merkitykseen organisaatiossa. Rajoitejärjestelmät asettavat toiminnan rajat ja viestivät työntekijöille millaista toimintaa heidän tulee välttää. Tämä voi tarkoittaa esimerkiksi minimivaatimuksia, joita kehityksessä tulee noudattaa. Interaktiiviset kontrollit puolestaan mahdollistavat, että ylin johto voi keskittyä strategiaan epävarmuustekijöihin sekä uhkiin ja mahdollisuuksiin ja aktiivisesti reagoida muutoksiin toimintaympäristössä. Interaktiiviset kontrollit ovat tietoa, jota

johto seuraa säännöllisesti ja jonka katsotaan olevan niin oleellista, että sen muutokset voivat johtaa toimenpiteisiin. (Simons 1995) Kuvio 3 havainnollistaa edellä kuvattua viitekehystä.



Kuvio 3: Kontrollin tasot (mukaiillen Simons 1995)

Muutoksen tarkastelussa hyödynnetään myös Laughlinin (1991) viitekehystä ohjausjärjestelmien muutoksen tarkastelussa (taulukko 2). Kyseisen mallin avulla voidaan tutkia, miten muutokset vaikuttavat organisaatiossa ja voidaanko niiden avulla tukea pysyvää muutosta. Tutkija luokittelee muutoksen tyypit ja niiden vaikutukset organisaatioon. Myös hänen viitekehöksensä määrittelee ohjausjärjestelmien tyypit, jotka ovat tulkinnanvaraiset rakenteet (Interpretative Schemes), suunnitelmaesimerkit (Design Archetype) sekä alajärjestelmät (Sub-systems). Ensimmäinen viittaa organisaation sisäisiin arvoihin, normeihin, tarkoitukseen ja päämääriin. Toinen sisältää muun muassa organisaatorakenteen, päätöksentekojärjestelmät ja tietojärjestelmät ja viimeinen aineelliset seikat, kuten rakennukset, ihmiset ja laitteet sekä käyttäytymismallit.



Taulukko 2: Muutoksen tyypit ja niiden vaikutukset organisaatiossa (mukaillen Laughlin 1991)

	Muutoksen tyyppi	Muutoksen vaikutus
1. vaihe	kieltäminen	Muutosta ei voida kieltää. Sisältää pieniä muutoksia lähinnä aineettomiin rakenteisiin ja tietojärjestelmiin jne. Muutokset voivat palautua, mikäli muutoksen aiheuttajasta voidaan kieltäytyä.
1. vaihe	Uudelleen-suuntautuminen	Vaikuttaa sekä aineettomiin rakenteisiin, tietojärjestelmiin sekä aineellisiin rakenteisiin, kuten henkilöstöön, laitteisiin, rakennuksiin. Muutos hyväksytään osaksi organisaation toimintaa, mutta se ei vaikuta sen ydinarvoihin tai sisäiseen motivaatioon.
2. vaihe	kolonisaatio	Muutos johtaa muutoksiin aineettomissa rakenteissa yms. sekä myöhemmin muutoksiin aineellisissa rakenteissa sekä sisäisissä arvoissa ja motivaatioissa.
2. vaihe	Kehitys	Aiheuttaa merkittäviä muutoksia organisaation ydinarvoihin, jotka hyväksytään koko organisaation tasolla yksimielisesti.

Narayanan ja Gordon (2019) kertovat, että aiempi kirjallisuus johdon ohjausjärjestelmien vaikutuksesta organisaation muutokseen on keskittynyt muutoksiin, joiden tuloksena organisaation kaupallisuus on parantunut. Heidän mukaansa onkin oleellista huomioida muutoksen suunta ja se mitä muutoksella tavoitellaan, jotta voidaan tarkastella ohjausjärjestelmien todellista vaikutusta. Heidän tulostensa mukaan ohjausjärjestelmän tulisi pyrkiä vaikuttamaan Simonsin (1995) viitekehyksen kaikkiin ulottuvuuksiin, jotta se voisi tukea kauaskantoista muutosta organisaatiossa. Tällainen muutos on Laughlin (1991) kuvaama kehitysasteinen muutos. Willin (2015) mukaan muutoksen johtamisessa oleellista on asettaa rajoitteet niin, että yksilön ei tarvitse pohtia toimiiko hän oman vai yrityksen edun mukaisesti. Organisaation tulisi kannustaa yksilöitä toimimaan niin, että oman edun tavoittelu on samalla koko organisaation edun mukaista.

Evansin (2015) tutkimuksen mukaan epävirallisten kontrollien, kuten avoimen organisaatiokulttuurin, rooli korostuu organisaation kyvyssä sopeutua muutokseen. Näillä kontrolleilla voidaan vaikuttaa organisaation uskomuksiin, arvoihin ja

näkemyksiin, joiden kautta voidaan edistää muutoksen onnistumista. Vaikka Evansin tulokset osoittivat myös mahdollisuuden käyttää virallisia kontrolleja muutoksen apuvälineinä, oli niiden rooli selvästi vähäisempi. Yhdeksi syyksi tähän hän arvelee järjestelmien jäykkyyden ja sen, että muutokset virallisissa kontrolleissa usein tarvitsevat muotoutuakseen aikaa. Myös Yigitbasioglu (2017) kiinnittää huomiota tietojärjestelmien merkitykseen. Hän katsoo tietojärjestelmien joustavuuden asettavan usein rajat koko ohjausjärjestelmien mukautumiskyvylle.

Yigitbasioglu (2017) tutki johdon ohjausjärjestelmien mukautumiskykyä ja siihen vaikuttavia tekijöitä ketteryuden näkökulmasta. Hän löysi tutkimuksessaan kolme ohjausjärjestelmien mukautuvuutta tukevaa tekijää. Ensimmäisenä on talousjohtajan tietämys ja tuki moderneja ohjausjärjestelmiä kohtaan, joka voidaan katsoa uskomusjärjestelmän muokkaukseksi. Johdon tuki todettiin myös yhdeksi merkittävimmistä ketteryuden edistäjistä CollabNet VersionOnen (2019) kyselyssä sekä Birkinshaw (2018) tuloksissa.

Toisena Yigitbasioglu (2017) tuo esiin tiimeihin perustuvan organisaatorakenteen, joka tukee esimerkiksi poikkitoiminnallisia tiimejä sekä työntekijöiden kannustamista. Tämän voidaan katsoa kuuluvan sekä Simonsin (1995) uskomusjärjestelmiin että rajoitejärjestelmiin. Organisaatorakenteen kautta tuloksista voidaan myös tulkita, että matalampi organisaatorakenne voi auttaa organisaatioita paremmin tulkitsemaan toimintaympäristöä ja sen mahdollisuuksia. Kolmantena mainintana ovat tietojärjestelmät. Järjestelmät, joita voidaan erilaisten tarpeiden mukaan käyttää eri tavoilla, tukevat ohjausjärjestelmien mukautuvuutta. Samalla käytettävyydeltään jäykät järjestelmät heikentävät ohjausjärjestelmien kykyä sopeutua muutoksiin. Yigitbasioglu (2017) Tietojärjestelmät tuottavat usein sekä diagnostisia että interaktiivisia kontrolleja, joiden avulla seurataan toiminnan kulkua ja pyritään huomioimaan reagointia vaativia suuntia. Yigitbasioglu (2017) uskoo järjestelmien sopeutumiskyvyn paranevan tulevaisuudessa niiden käytettävyyden kehittyessä ja järjestelmien siirtyessä pilvipalveluihin. Tällöin hän uskoo monipuolisempien järjestelmien halpenevan nykyiseen verrattuna.

### **3.2 Perinteisen vuosibudjetin kritiikki ja mahdollisuudet ketteryyden näkökulmasta**

Perinteinen vuosikelloon sidottu budjetointi on 1990-luvun lopulta lähtien saanut paljon kritiikkiä osakseen. Lukuisat liiketoiminnan johtajat kokevat budjetin toimintaa rajoittavana tekijänä. Perinteisen budjetoinnin on katsottu muun muassa olevan hyötyihin nähden liian aikaa vievä ja kallis prosessi. (Miller et al. 2013, Radonic 2018) Lisäksi budjetin on nähty vanhenevan nopeasti ja suuntaavan huomiota liikaa lyhytaikaisiin tavoitteisiin, mikä voi johtaa lukujen manipulointiin (Miller et al. 2013, Radonic 2018). Vuosibudjetin on myös katsottu kahlitsevan kehitystä ja olevan liian jäykkä huomioimaan toimialan muutoksia tai vahvaa kasvustrategiaa (Miller et al. 2013, Radonic 2018, Libby & Murray 2007). Myös budjetin arvoa toiminnan ennustamisessa on kritisoitu (Libby & Murray 2007). Ketteryyden näkökulmasta onkin olennaista, että ohjausjärjestelmä tukee ketterän organisaation malleja. Jos yrityksessä koetaan budjettimallin kahlitsevan toimintaa, se voidaan tulkita merkinä heikosta johdon tuesta.

Edellisessä luvussa tarkastellun ketteryyden määritelmän perustella vuosibudjetin kritiikistä erottuu erityisesti väitteet kehityksen kahlitsemisesta ja jäykkyydestä. Toimintaympäristön sekä asiakastarpeiden muutoksiin vastaamisen, itseohjautuvuuden sekä iteratiivisen kehityksen ollessa oleellisia voidaan laajan kritiikin perusteella kyseenalaistaa vuosibudjetoinnin soveltuvuus ketterän organisaation toimintatapoihin. Esimerkiksi Lohan et al. (2010) uskovat, että perinteinen vuosibudjetti voi hidastaa itseohjautuvien tiimien toimintaa, sillä se ei vastaa ketterän toimintatavan vaatimuksia. Myös Cao, Mohan, Ramesh ja Sarkar (2013) mukaan ketterän sovel- luskehityksen periaatteet luovat haasteen perinteiselle kuluarvioinnille, joka perustuu projektin laajuuden, keston ja kustannusten tuntemiseen. Näin ollen he katsovat, että perinteisen rahoituksen arviointiprosessin tulee mukautua paremmin ketteriin kehitysprojekteihin. Heidän mukaansa ketterässä kehityksessä tulisi voida edetä keräämällä projektin alussa vain oleellisimmat vaatimukset ja mallinnukset, joilla muodostaa karkea budjetti ilman suurta työmäärää ja keskittymistä yksityiskohtiin. Tämän jälkeen budjettia tarkennettaisiin aika-ajoin esimerkiksi kvartaaleittain projektin

edetessä. Alustava budjetti luotaisiin kokeneiden työntekijöiden arvioista, jotka aiemmin ovat työskennelleet samantyyppisten projektien parissa.

Kritiikistä huolimatta osa tutkijoista tukee yhä perinteistä vuosibudjettia ja uskoo sen soveltuvan myös muuttuvan toimintaympäristön vaatimuksiin (Neilimo ja Uusi-Rauva 2012, 233, Libby & Murray 2007, Margison & Ogden 2005). Neilimon ja Uusi-Rauvan (2012, 233) mukaan ne, jotka perustelevat budjetista luopumista sen hyödyttömyydellä, näkevät budjetoinnin varsin kapeakatseisesti. He painottavat näkemystä, jossa budjetoinnilla tarkoitetaan johtamisprosessia, joka sisältää budjetin laatimisen sekä vaihtoehtoisten toimintatapojen etsimisen ja vertailun. Lisäksi mukaan lasketaan budjettiseuranta, erojen analysointi ja näistä seuraavat johtamistoimenpiteet. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 231) Näkemyksessä prosessin rooli tulokseen nähden korostuu. Tähän määritelmään vedoten he uskovat, että kaikki yritykset voivat hyötyä budjetoinnista, joka sisältää sekä virallisia että epävirallisia kontroleja (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 233).

Myös Libby ja Murray (2007) tunnistavat, että budjettien hyödyllisyys on noussut keskustelunaiheeksi. He tutkivat yhdysvaltalaisen johtajien asenteita perinteistä budjettia kohtaan. Heidän tulostensa mukaan valtaosa vastaajista ei kokenut vuosibudjetin olevan korvattavissa muilla menetelmillä. Mielenpitoita siitä, oliko budjetointi liian aikaa vievää ja kallista jakautuivat tasaisesti väitettä puoltavien ja sitä vastustavien kesken. Keskimäärin koko budjetointiprosessiin kului aikaa kymmenestä viiteentoista viikkoa ja vastaajien henkilökohtainen osuus tästä oli noin kaksi tai kolme viikkoa. Valtaosa vastaajista tuki kuitenkin väitettä, jonka mukaan budjetit ovat hitaita huomioimaan ongelmia.

Margison ja Ogden (2005) näkevät myös vuosibudjetoinnin mahdollisuudet. He tutkivat, kokevatko johtajat todella budjettien kahlitsevan innovaatioita. Heidän mukaansa syy johdon ohjausjärjestelmien kehittämiseen ja laajentamiseen ei ole kontrollien lisääminen, vaan soveltavien vaihtoehtojen tarjoaminen, joiden avulla ratkotaan muun muassa budjetointiin ja innovaatioihin liittyviä ristiriitoja. Tutkimuksen case-yrityksessä budjetin lisäksi oli luotu muita ohjausjärjestelmiä, joiden avulla pyrittiin pitämään yhtiön tärkeimmät tavoitteet lähellä johtajien päivittäistä työtä.

Yrityksen johtajat kokivat, että monipuolinen ohjausjärjestelmä auttoi heitä ristiriitailanteissa valitsemaan toimintatavan, joka tuki yhtiön kokonaistavoitteita. Kaiken kaikkiaan tutkijat uskovat, että muiden kontrollimekanismien yhdistäminen perinteiseen budjetointiin voi kannustaa esimiehiä kommunikoimaan keskenään ja tätä kautta edistää innovaatioita ja uudistumiskykyä.

Hieman yli puolet Libbyn ja Murrayn (2007) vastaajista vastustivat väitettä, että budjetit vanhenevat nopeasti. Tarkemmin kysyttäessä noin puolessa tapauksissa vuosibudjetoinnin jälkeen siihen ei voitu tehdä muutoksia. Toisessa puolessa tapauksia muutoksia voitiin tehdä vuoden aikana joka ad hoc tyyppisesti, kvartaaleittain tai rullaavalla periaatteella. Väitteet siitä, että budjetit perustuvat perustelemattomille oletuksille ja että budjetointi aiheuttaa vastakkainasettelua osapuolten välillä eivät saanut vastakaikua vastaajien keskuudessa.

Libby ja Murray (2007) selvittivät myös budjettien hyödyntämistä johtajien suorituskyvyn arvioinnissa. Vastaajien mukaan toteutuman vertaaminen budjettiin ei kerro suoraan johtajan suorituskyvystä, vaikka budjetilla heidän mukaansa on todellisuudessa suuri merkitys arvioinnissa. Lähemmin tarkasteltuna tutkijat löysivät, että suurimassa osassa yrityksiä budjettivertailu toimi arvioinnin pohjana. Tämän lisäksi käytössä oli kuitenkin myös muita, kuten subjektiivisia arviointeja. Lopulta vain 15 prosenttia vastaajista kertoi, että johtajan suorituskykyä arvioidaan suoraan budjettitavoitteiden kautta. Tulosten perusteella voidaan olettaa, että todellisuudessa perinteisen budjetoinnin hyödyntäminen suorituskyvyn arvioinnissa ei ole yhtä jyrkkää kuin sitä kritisoivien menetelmien kirjallisuudesta on voitu olettaa.

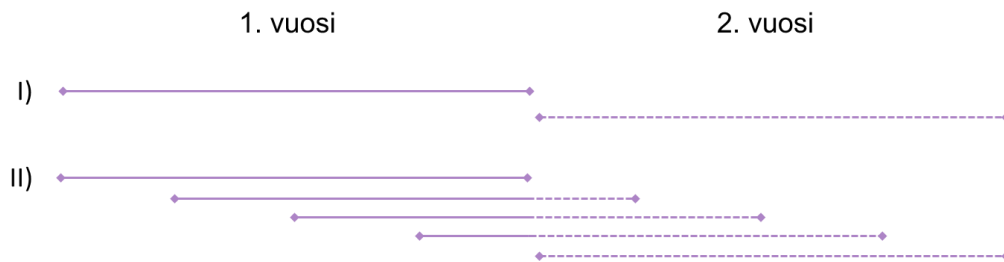
Viimeisenä Libby ja Murray (2007) tutkivat budjetointiin liittyvää pelaamista ja lukujen manipulointia tulospalkkioiden toivossa. Yleisesti pelaamista kaikilla osa-alueilla tapahtui vähintään ajoittain, mutta eniten vastaajat myönsivät lykänneensä tarpeellisia menoja tuloksen saavuttamiseksi tai neuvotelleensa helpompia tavoitteita niiden saavuttamisen varmistamiseksi. Muut käsitellyt asiat olivat kulujen lisääminen budjettikauden lopussa, jotta niitä ei menetettäisi uudessa budjetissa, myynnin lisääminen arviointijakson lopussa tuloksen saavuttamiseksi ja kulujen lisäys huonon kauden lopussa, jotta seuraava näyttäisi paremmalta. Hope ja Fraser (2000)

uskovat, että vuosibudjettiin sidotut palkkiot aiheuttavat johdon lyhytkatseisuutta ja pidemmän aikavälin tavoitteiden hämärtymistä. Vajaa puolet Libbyn ja Murrayn (2007) vastaajista, jotka tunnistivat pelaamisen käytösmaalleja, arvioivat sen myös vaikuttavan yrityksen pitkäaikaisten tavoitteiden toteutumiseen ainakin jollain tasolla. Näin ollen perinteisessä budjetoinnissa voidaan todeta olevan ongelmia palkitsemisen perusteena.

Vaikka budjetoinnissa nähdään omat ongelmansa, Libbyn ja Murrayn (2007) vastaajat uskoivat selkeästi, että oikein käytettynä budjetit voivat olla todella hyödyllisiä. Vastaajat myös kokivat, että budjetointi tuotti arvoa yritykselle sen vaatimasta ajasta ja mahdollisesta pelaamisesta huolimatta. Myös Asogwa ja Etim (2017) tulosten mukaan budjetti on edelleen ajankohtainen ja suorastaan elintärkeä kontrollin väline, joka edistää suunnittelua ja työmotivaatiota organisaatioissa. Vaihtoehtoihin toimintatapoihin verrattaessa he katsoivat budjetin soveltuvan nykypäivän toimintaympäristöön ja auttavan yrityksiä niiden tavoitteiden saavuttamisessa.

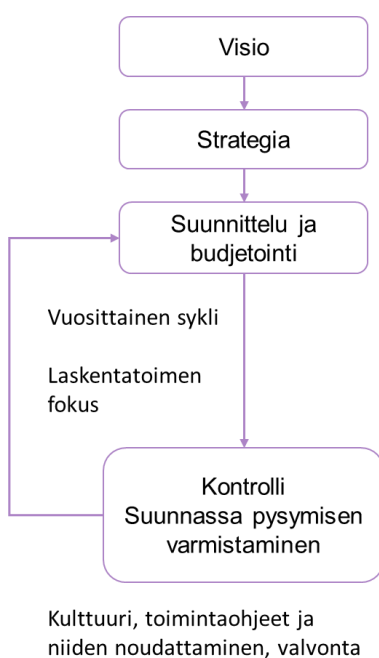
### **3.3 Rullaava ennustaminen**

Rullaavan ennustamisen (Rolling forecast) ajatuksena on jatkuvasti siirtää suunnitteluhorisonttia ajan mennessä eteenpäin. Rullaava ennuste voidaan luoda milloin vain ja se voi kattaa minkä aikaikkunan tahansa. Ennuste voi ulottua vuosibudjetin tavoin 12 kuukautta eteenpäin, mutta se voi myös ulottua selvästi yli perinteisen tilikauden. (Anthony, Govindarajan, Hartmann, Kraus & Nilsson 2014, 349; Zeller & Metzger 2013) Kuvio 4 havainnollistaa perinteisen budjetin ja rullaavan ennustamisen eroja aikajanalla. Kuvion ensimmäinen kohta viittaa vuosibudjettiin, jossa suunnitelma resurssien käytöstä tehdään aina vuodeksi eteenpäin alkaen tietystä ajankohdasta (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 127). Rullaavassa ennustamisessa suunnitelmaa päivitetään esimerkiksi kolmen kuukauden välein ja kauden loppuun lisätään saman verran kuukausia, jolloin suunnitteluhorisontti pysyy yhtä pitkänä (Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2015, 183).

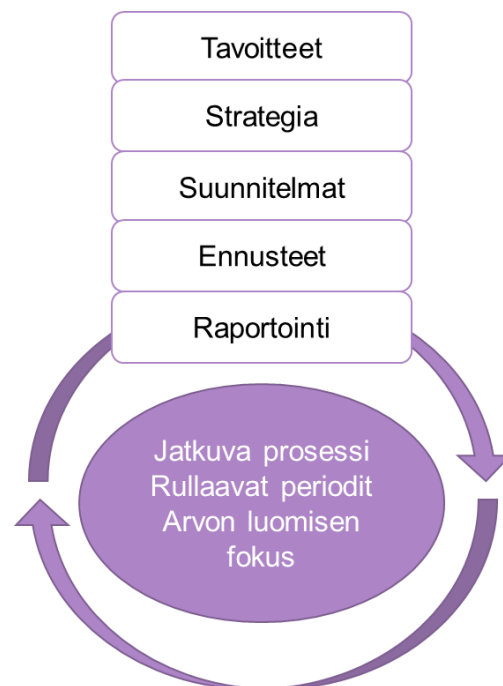


Kuvio 4: Perinteisen vuosibudjetin (I) ja rullaavan ennustamisen (II) ero aikajanaalla mukaillen Suomala et al. (2011, 127)

Vuosibudjetointi ja rullaava ennustaminen eroavat toisistaan myös prosessin näkökulmasta. Perinteistä vuosibudjettia on kuvattu lineaarisena prosessina, joka koostuu budjetin suunnittelusta, toteutuksesta ja seurannasta (Alhola & Lauslahti 2002, 302, 275). Rullaavassa ennustamisessa prosessi on enemmän syklimäinen, jossa olemassa oleva ja uusi ennuste menevät paljolti päällekkäin. Kuviot 5 ja 6 kuvaavat vuosibudjetin ja rullaavan ennustamisen prosessien eroja.



Kuvio 5: Vuosibudjetoinnin prosessi mukaillen Alhola & Lauslahti (2002, 302)



Kuvio 6: Rullaavan ennustamisen prosessi mukaillen Alhola & Lauslahti (2002, 302) ja Jormakka et al. (2015, 183)

Rullaavan ennusteen avulla katsotaan, että johto voi tarkastella toimintaa keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä. Pidemmällä tarkastelujaksolla pyritään keskittymään

pidemmän aikavälin tavoitteisiin sekä saamaan näkyvyyttä sekä hyviin että huonoihin ennusteisiin, joiden mukaan toimintaa voidaan ohjata. (Zeller & Metzger 2013, Clarke 2007) Ennustetta voidaan päivittää esimerkiksi kuukausittain tai kvartaaleittain (Clarke 2007, Miller et al. 2013). Rullaavan ennustamisen tärkein ajatus on eteenpäin katsova johtamistapa, jossa pyritään nopeaan reagoitakykyyn toimintaympäristön muutoksiin (Zeller & Metzger 2013). Reagoitakyvyn parantuminen kehittää organisaation ketteryyttä (Miller et al. 2013). Clarke (2007) uskoo, että kiinnostus rullaavaa ennustamista kohtaan on noussut erityisesti kahdesta syystä. Se on budjettia tehokkaampi ennustamisen väline ja tukee tuloskortin kaltaisia suorituskyvyn mittareita antamalla viitteitä siitä, miltä tavoitteiden tila näyttää pidemmällä aikavälillä. Miller et al. (2013) katsovat rullaavan ennustamisen myös tukevan jatkuvaa kehittymistä organisaatiossa sekä tukevan muutosta tehokkuuden parantamiseksi.

Kirjallisuudessa rullaavaa ennustamista on hyödynnetty eri tavoilla. Muun muassa Zeller ja Metzger (2013), Montgomery (2002) sekä Sandalgaard (2012) näkevät rullaavan ennustamisen toimivan perinteisen budjetoinnin rinnalla sitä täydentävänä lisänä. Clarken (2007) mallissa budjetti on myös olemassa, mutta rullaavan ennusteen rooli on jopa sitä suurempi talouden ohjauksessa. Lisäksi rullaavaa ennustamista voidaan käyttää myös budjetin korvaavana menetelmänä (Miller et al. 2013). Käyttötavasta riippumatta rullaava ennustaminen vaatii jatkuvaa dataa markkinoinista, taloudesta ja tuotannosta, jotta ennusteet voidaan pitää ajantasaisina. Sujuva tiedonkulku onkin oleellinen vaatimus menetelmän toimivuudelle. Rullaavassa ennustamisessa johto valitsee muuttujat, joita mallissa ennustetaan. Näiden muuttujien on tarkoitus olla sellaisia, jotka kuvaavat strategisten tavoitteiden toteutumista. Näin ollen seurattavat muuttujat vaihtelevat yrityksittäin riippuen niiden liiketoiminnan tyypistä ja kulurakenteesta. Jotta johto voisi nopeasti reagoida muuttuviin olosuhteisiin, ennustamisen tulisi tapahtua hajautetusti liiketoiminnan etulinjassa. (Zeller & Metzger 2013)

Rullaavan budjetoinnin toimiessa perinteisen budjetoinnin lisänä katsotaan sen tuovan näkyvyyttä budjettijakson yli menevälle ajalle. Tämän avulla päätöksenteossa on helpompi ottaa huomioon muuttuva toimintaympäristö ja pidemmän tähtäimen



tavoitteet. (Zeller ja Metzger 2013) Koska lyhytnäköisyyden on katsottu olevan yksi perinteisen budjetoinnin ongelmista, voidaan sen rinnalla tehtävän rullaavan ennustamisen katsoa osittain paikkaavan budjetoinnin puutteita (Sandalgaard 2012, Montgomery 2002).

Osa tutkijoista katsoo, että rullaavan ennusteen tulisi pohjautua strategiseen taloudelliseen suunnitelmaan, joka pohjautuu samoihin makrotason olettamuksiin ja tavoitteisiin, kuin perinteinen vuosibudjetti. Tällaisia olettamuksia ovat esimerkiksi kysynnän kehitys, inflaatio sekä parannukset tuottavuudessa. (Montgomery 2002, Miller et al. 2013). Sekä Montgomery (2002) että Miller et al. (2013) uskovat, että ennuste on paras toteuttaa perinteistä budjettia karkeammalla tasolla, heijastaen yrityksen strategista suuntaa. Karkeammalla tasolla tutkijat tarkoittavat ennusteen luomista esimerkiksi toiminnallisten yksiköiden tai maantieteellisten alueiden mukaan. Montgomery (2002) uskoo, että päättäjät saavat parempaa ja selkeämpää tukea ryhmitelystä tiedosta. Lisäksi ryhmittelyn tarkoitus on minimoida ennusteen laatimiseen kuluva työaika ja keventää prosessia. Ennusteen suunnittelussa hän painottaa sen fokusointia, jottei ennuste muodostuisi vain budjettiprosessin jatkeeksi. Tehokkaassa ennusteessa on selkeä strateginen lähtökohta ja sen tulee keskittyä pidemmän aikavälin taloudelliseen suunnitelmaan. Näin yritys voi helpommin kääntää strategiset suunnitelmat taloudellisiksi muuttujiksi. Käytännössä ennuste muodostuu siis Zellerin ja Metzgerin (2013) sekä Miller et al. (2013) ajatuksia mukailleen taloudellisista muuttujista, joita voidaan aikajanalla tarkastella visuaalisesti.

Montgomeryn (2002) ja Miller et al. (2013) näkemykset eroavat toisistaan siinä, että ensimmäinen näkee rullaavan ennustamisen vahvasti perinteisen budjetin lisänä yhdistävänä tekijänä budjetin ja strategisen suunnittelun välillä. Hänen mukaansa ennusteella tulee olla vahva yhteys budjettiin ja tutkija listaakin viisi ohjetta, joiden avulla ennuste saadaan sidottua operatiiviseen budjettiin:

1. Historiallinen data antaa pohjaa tavoiteasetannassa, jotta tavoitteet muodostuvat järkeviksi

2. Ennusteen tavoitteiden tulisi olla aluejohtajien nähtävissä budjetointivaiheessa, jotta budjetit voidaan suoraan muodostaa strategisia tavoitteita myötäillen
3. Budjettien laatijalla tulisi olla vapaus määritellä yksityiskohdat budjetin sisällä, joiden avulla tavoitteisiin päästään
4. Organisaation tulisi ylläpitää tehokasta valvontaa budjettierojen tarkkailussa ja keskittyä outlier-tapauksiin
5. Budjetilla ja ennusteella tulisi olla yhteinen tietojärjestelmä sekä -lähde, joka varmistaa tietojen yhtenäisyyden. Tietojärjestelmän tulisi kuitenkin tarjota erilaisia näkymiä eri käyttäjien tarpeisiin

Miller et al. (2013) puolestaan näkevät rullaavan budjetin joko perinteisen budjetin lisänä tai itsenäisenä taloussuunnittelun välineenä. He painottavat, ettei rullaavassa ennustamisessa ole yhtä kaikille soveltuvaa mallia, vaan jokaisen organisaation tulee räätälöidä itselleen soveltuvat ennustusryhmät ja niille soveltuvat muuttujat. Näin organisaatiot luovat mallista heidän tarpeisiinsa soveltuvan ennustuksen ja seurannan mallin. Yksi tutkimuksen case-yrityksistä korvasi budjetin rullaavalla ennusteella ja korvasi toteuma- ja budjettivertailun benchmark- ja trendiperustaisella raportoinnilla, joka vaatii toimivaa kommunikaatiota keski- ja ylimmän johdon välillä.

Clarke (2007) nostaa korkean moraalien ja luottamuksen avainseikoiksi rullaavan ennustamisen suunnittelussa. Ensimmäisellä hän viittaa siihen, että käyttäjät uskovat ennusteen sisältävän kaikki oleelliset muuttujat, jotka sen tekohetkellä oli mahdollista huomata ja huomioida. Mikäli ennuste menee tästä huolimatta pahasti pieleen, katsotaan tapahtuneen jotakin todella poikkeavaa tai ennalta arvaamatonta. Luottamuksella tutkija haluaa painottaa ennusteen asemaa käytökseen vaikuttavana tekijänä. Mikäli johto ei toimi ennustettujen tulevaisuuden näkymien mukaisesti ei ennakoinnista ole hyötyä. Ennustetta tulisikin kokeilla ja seurata onko sillä vaikutusta käyttäytymiseen ja päätöksentekoon halutulla tavalla. Lisäksi oleellista on ymmärtää ennusteen keskeinen rooli ja resursoida sen toteuttaminen vastaamaan tätä.

Moraalin ja luottamuksen lisäksi Clarke (2007) korostaa ennusteen laatua. Ennuste, jossa muutaman seuraavan kuukauden jälkeen sama luku on syötetty kaikille

lopuille kuukausille ei tuo lisäarvoa tai paranna päätöksen tekoa. Ennusteen tulee siis tarjota sen käyttäjille uutta tietoa, jotta sen päivittäminen olisi myös heidän etujensa mukaista. Tutkimuksen case-yrityksessä ennusteen haluttiin ulottuvan tuotetasolla jopa 5 vuotta eteenpäin. Ennuste rakennettiin käyttäjälähtöisesti, jotta tarvittava luottamus ja moraalit saavutettaisiin. Näin ollen myyntiorganisaatio sai luoda raamit, joiden ympärille malli luotiin:

1. Ennuste tuo esiin organisaation ulkopuolista tietoa ja samalla heijastaa sitä, mitä sen sisällä tiedetään
2. Ennuste on riippumaton tavoitteista ja palkitsemisesta
3. Ennusteella on selkeä omistaja
4. Tiedot ovat riittävän tarkkoja, jotta niiden perusteella voidaan tehdä jatkotoimenpiteitä
5. Toteuttaminen on perinteistä budjetointia huomattavasti nopeampaa
6. Ennusteen luo ja ylläpitää myyntiorganisaatio

Ulkopuolisen tiedon tarpeeseen yritys löysi tahon, joka tuotti ennustetta lopputuotteiden valmistuksesta, joiden osia case-yritys valmisti. Näin yrityksen valmistamat osat saatettiin linkittää niiden lopputuotteisiin ja ennusteen päivitys mukaili lopputuotteiden myyntiennusteen päivitusaikataulua. Olemassa olevien osien lisäksi myyntiesimiehet saattoivat lisätä ennusteeseen mahdollisia uusia tuotteita, joita arvioitiin kehitysasteen ja odotetun menestyksen mukaan. (Clarke 2007)

Rullavan ennustamisen omaksuneet case-yritykset katsovat menetelmän tuoneen monia etuja. Clarken (2007) tuloksissa suuri muutos oli se, ettei lukuja kaunisteltu ylimmälle johdolle, jolloin he saivat todellisen kuvan yrityksen tilasta. Näin ollen ennuste todella ajoi liiketoimintaa kohti uusia avauksia. Ennusteen eduiksi katsottiin myös, että se muodosti perustan kapasiteetin arvioinnille, auttoi myyjiä keskusteluissa asiakkaiden kanssa sekä auttoi kyseenalaistamaan yleiskustannusten määrää tulevaisuudessa. Lisäksi se muodosti pohjan budjetille ja pidemmän aikavälin suunnitelmille. Lopputuloksena rullaava ennustaminen ohitti budjetoinnin pääasiallisena johtamisvälineenä. Organisaation jäsenet ovat ottaneet työkalun omakseen ja ennusteen ylläpito hoituu sen käytön yhteydessä. Tästä syystä työkalu myös

kehittyy käyttäjien tarpeiden mukaisesti. Miller et al. (2013) tulokset nostivat esiin parantuneen kommunikoinnin kvartaaleittain toistuvien ennustekokousten myötä sekä johdon kesken että talouden ja operatiivisen toiminnan välillä.

Montgomeryn (2002) malli rullaavasta ennustamisesta poikkeaa huomattavasti Clarken (2007) näkemyksestä, joka pyrkii viemään ennusteen budjettia vastaavalle yksityiskohtien tasolle. Lisäksi heidän näkemyksensä ennusteen perustasta ovat hyvin erilaiset. Clarken (2007) mukaan ennusteen tulisi olla erillään asetetuista tavoitteista, jotta se antaisi todellisen kuvan yrityksen tilasta ja tulevaisuudesta, kun taas Montgomery (2002) haluaa ennusteen perustuvan strategiaan tavoitteisiin. Josain määrin Montgomeryn (2002) ennuste tuntuukin enemmän tuloskorttimaiselta tavoiteasetannalta, kun todelliselta ennusteelta siitä, mitä tulevaisuudessa tulee tapahtumaan.

Sandalgaardin (2012) tulosten perusteella perinteisen budjetin kritiikistä huolimatta vain pieni osuus yrityksistä on hylännyt budjetoinnin kokonaan. Hänen tuloksensa eivät siis yhdistä epävarman toimintaympäristön yrityksiä budjetin hylkäämiseen. Hänen tuloksensa kuitenkin löytävät yhteyden toimintaympäristön epävarmuuden ja rullaavan ennustamisen kesken. Näin ollen tulokset myötäilevät Zeller ja Metzger (2013) ja Montgomery (2002) näkemyksiä, joiden mukaan turbulentissa ympäristössä toimivat yritykset hyödyntävät rullaavaa ennustamista perinteisen budjetoinnin rinnalla täydentämässä sen puutteita.

### **3.4 Beyond Budgeting**

Beyond Budgeting on alun perin vuonna 2003 esitelty johtamismalli, joka on suunniteltu palvelemaan dynaamisessa ja nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä toimivia yrityksiä (Lohan et al. 2010). Kyseinen johtamismalli on yhdistelmä useita strategioita ja metodeja, jotka yhdessä palvelevat asetettua päämäärää. Yksi keskeisimmistä mallin metodeista on edellä avattu rullaava ennustaminen, jonka lähes kaikki Beyond Budgeting -mallia seuraavat organisaatiot ovat ottaneet omakseen. Nämä kaksi ovat siis vahvasti yhteydessä toisiinsa. (Anthony et al. 2014, 349) Rullaava ennustaminen on esitetty kuitenkin erikseen, sillä sitä voidaan hyödyntää

myös erillään Beyond Budgetin -mallin muista osa-alueista sekä yhdessä vuosibudjetin kanssa.

Hope ja Fraser (2000) mukaan jatkuva muutos, kiristynyt kilpailu ja muuttuvat asiakastarpeet vaikeuttavat luotettavien suunnitelmien tekoa lähes kaikissa organisaatioissa. Tästä huolimatta he katsovat, että liian moni organisaatio turvautuu lineaariseen ajatteluun suunnittelusta valmistukseen ja myymiseen olettaen, että asiakas ostaa kaiken mitä valmistetaan.

Beyond Budgetingin ajatuksena on antaa työntekijöille vastuuta, auktoriteettia ja tukea, jota he tarvitsevat luodakseen arvoa organisaatioissa. Samalla työntekijöihin sovelletaan vain vaadittava määrä kontroleja, joiden avulla voidaan seurata heidän toimivan yrityksen rajojen mukaisesti. (Lohan et al. 2010) Beyond Budgeting tukee siis vahvasti hajautettua johtamismallia, jonka avulla se uskoo voivansa paremmin vastata ympäristön muutoksiin (Sandalgaard & Bukh 2014). Syyt Beyond Budgeting -menetelmän implementoinnille ovat hyvin samanlaisia rullaavan ennustamisen kanssa ja rullaava ennustaminen voikin olla osa Beyond Budgeting -mallia (Sandalgaard & Bukh 2014, Hope & Fraser 2000). Kokonaisuudessaan malli on vielä kokonaisvaltaisempi johtamistapa, joka vaikuttaa koko organisaation toimintaan.

Hope ja Fraser (2000) mukaan Beyond Budgeting edustaa informaatioajan parhaita käytäntöjä muun muassa organisaatorakenteen, suorituskyvyn seurannan ja vastuun jakamisen osilta. Tämän menetelmän avulla tutkijat uskovat, että yritykset voivat ketterämmin vastata asiakastarpeisiin. Tutkijat nostavat esiin Beyond Budgeting Round Tablen ajatukset, joiden mukaan menetelmässä oleellista on toimiva strateginen johto sekä päätösvallan jakautuminen lähelle liiketoimintaa ja niitä, jotka näkevät mitä kentällä tapahtuu. Hope ja Fraser (2000) näkevät, että Beyond Budgeting -menetelmän avulla yritykset voivat siirtää vastuuta alemman tason johtajille, jotka työskentelevät lähellä varsinaista liiketoimintaa ja tehdä nopeita päätöksiä saatavilla olevan tiedon varassa. Sandalgaard ja Bukh (2014) tutkimuksessa kiinnostus Beyond Budgeting -menetelmää kohtaan heräsi ERP-järjestelmän uudistuksen myötä, jolloin myös budjetointiprosessi tuli esille. Tärkeimmiksi syiksi Beyond Budgeting mallin kiinnostukselle nousivat toimintaympäristön muutokset sekä

budjetointiprosessiin käytetyt resurssit. Tässä tapauksessa budjetointiin liittyvä pelaaminen ei noussut esiin.

Organisaatiorakenteen ja vallan jakamisen osalta Hopen ja Fraserin (2000) katsovat, että usein yritykset organisaation uudistukseen ovat kaatuneet siihen, ettei ylempää tulevaa vahvaa kontrollia ole saatu purettua, vaikka päätösvaltaa on näennäisesti jaettu alemmille tasoille mataloittamalla hierarkiaa. He näkevät, että ylhäältä tuleva budjetti keskittyy enemmän kulujen leikkaamiseen kuin liiketoiminnan arvonluontiin ja näin ajaa ylintä johtoa ja liiketoiminnan johtajia yhä kauemmas toisistaan. Tutkijat uskovat, että tällainen voidaan estää antamalla liiketoiminnoille autonomiaa toimia parhaaksi näkemällään tavalla. Hope ja Fraser (2000) listaavat Beyond Budgetingin mukaisia johtamisen piirteitä:

1. Johtaminen yhteisten arvojen ja selkeiden rajojen kautta
2. Itsenäisten tulosityksiköiden luominen
3. Organisaation koordinointi markkinavoimien mukaan
4. Nopea ja avoin tiedonjako eturintaman johtajien kesken
5. Johtajien mahdollisuus toimia ja ottaa vastuuta tulosten aikaansaamiseksi
6. Johtajien kouluttaminen päättäväisen toiminnan tukemiseksi

Beyond Budgetin -mallissa voidaan siis tunnistaa selkeitä yhteneväisyyksiä ketterien toimintamallien kanssa. Itseohjautuvat tiimit vastaavat hajautettuun päätöksentekoon, sillä he toimivat lähellä asiakasta ja pyrkivät itse tekemään mahdollisimman suuren osan tekemiseen liittyvistä ratkaisuista. (Lohan et al. 2010) Lisäksi molemmat pyrkivät toimintaan, joka voi nopeasti reagoida ympäristön muutoksiin kuten kilpailijoiden liikkeisiin tai asiakkaiden vaatimusten muutoksiin. (Crisan et al. 2015, Sandalgaard & Bukh 2014) Johdon tuki on mainittu oleelliseksi tekijäksi sekä ketterien menetelmien että Beyond Budgeting mallin implementoinnissa (CollanNet VersionOne 2019, Birkinshaw 2018).

Suorituskyvyn mittauksessa Hope ja Fraser (2000) mukaan 1900-luvun loppupuolella budjettien rooli kasvoi talouden seurannasta kokonaiseksi ohjausjärjestelmäksi, jonka avulla koordinoitiin liiketoiminnan kulkua, johdon toimintaa ja

palkitsemista. Päällimmäinen ajatus olikin kontrollin säilyttäminen. Beyond Budgeting -ajatuksen mukaan suorituskyvyn mittauksen tulisi tukea itseohjautuvia liiketoimintayksiköitä. Näin ollen sen tulisi nojautua seuraaviin periaatteisiin:

1. Tavoitteiden suhteuttaminen kilpailuun
2. Tehokkaiden ennakoivien ohjausjärjestelmien hyödyntäminen (sis. rullavan ennustamisen)
3. Rullaava strategiaprosessi sopivin syklein
4. Joustavuuden sisällyttäminen investointien suunnitteluun
5. Suhteelliseen menestykseen perustuvat palkitsemisjärjestelmät

Vaikka Beyond Budgeting -menetelmän kannattajat näkevät sen ylivoimaisena perinteiseen budjettiin verrattuna, tunnistavat he, että budjettien hylkääminen on useille yrityksille epäilyttävä ajatus (Hope ja Fraser 2000, Nguyenm Weigel & Hiebl 2018). Nguyenm et al. (2018) tunnistavat myös syitä, miksi yritykset mahdollisesti vierastavat budjetoinnista luopumista. Olennaisiksi syiksi tutkijat nostavat muutoksen pelon, kontrollin puutteen budjeteista luovuttaessa, sisäisten referenssien puutteen, tulospaineet omistajille, aiempien budjettien jäänteet sekä mahdollisten käyttäjien pienen joukon. Myös Sandalgaard ja Bukh (2014) huomioivat tutkimuksessaan sisäisiin referensseihin liittyvän haasteen, sillä läheskään kaikilla yrityksillä ei ole toisiaan vastaavia toimintayksiköitä (esim. pankkikonttoreita), joiden tuloksia voitaisiin verrata toisiinsa. Hope ja Fraser (2000) kuitenkin uskovat, että vain hylkäämällä perinteisen kontrollinäkökulman ja yhdistämällä jaetun päätösvallan sekä avoimeen informaatioon perustuvan ohjausjärjestelmän yritykset voivat saavuttaa nopeampaisen, kyseenalaistavan, uudistuvan ja itseohjautuvan organisaation, joka kannustaa innovatiivisuuteen ja oppimiseen.

Sandalgaard ja Bukh (2014) tutkivat ovatko Beyond Budgeting -menetelmän periaatteet implementoitavissa kaikissa organisaatioissa vai voivatko jotkin organisaation ominaisuudet heikentää mahdollisuuksia. Tutkimuksen tulokset ehdottivat suhteelliset suorituskyvyn mittareita mahdollisiksi kompastuskiviksi menetelmän implementoinnissa. Lisäksi tapaustutkimus osoitti, että tarve tarkemmille budjeteille vaihteli organisaation osien välillä. Tutkimuksen tulokset antavat osviittaa, ettei

menetelmä ole kaikille organisaatioille soveltuva ihmelääke. Myös Nguyen et al. (2018) katsovat, ettei Beyond Budgeting -kirjallisuuden esittämä kova kritiikki perinteistä budjetointia kohtaan ei päde yhtä lailla kaikkiin organisaatioihin. Lisäksi menetelmä vaatii suuria muutoksia yritysten ohjausjärjestelmiin. Tutkijoiden mukaan muun muassa palkitsemisjärjestelmät, suunnittelu ja ennakointi, kontrollijärjestelmät ja resurssit sekä kulttuuri ovat kaikki muutoksen alaisia. Sandalgaard ja Bukh (2014) kyseenalaistavat osittain kritiikin budjetoinnin kustannuksista. Heidän mukaansa pelkkä toteaminen kustannusten olemassa olemisesta ei riitä haastamaan järjestelmää, sillä ohjausjärjestelmän pyörittämisestä on luontevaa syntyä kuluja. Jos budjettiprosessin katsotaan syövän liikaa resursseja, onko oleellisempi kysymys tarkastella prosessin tehostamista, kuin siitä luopumista.

Sandalgaard ja Bukh (2014) tapaustutkimuksessa Beyond Budgeting -menetelmää käytettiin pohjana uutta järjestelmää suunniteltaessa, mutta case-yritys ei päätenyt kokonaisuudessaan hyödyntämään 12 periaatetta. Uuden järjestelmän perusajatuksiksi tuli ylhäältä alas suuntautuvat tavoitteet ja budjetoinnin keventäminen tarkkuutta karsimalla. Käytetyt tavoitteet noudattivat perinteisiä suorituskyvyn mittareita, kuten kulut tai menot. Tähän päädyttiin, sillä sisäisiä verrokkeja ei ollut saatavilla. Tavoitteiden ajatuksena oli, että johto määrittelee tavoitellun tuloksen ja jakaa sen yksiköille. Tämän jälkeen yksiköt saivat itse luoda budjettinsa huomioiden asetetut tavoitteet. Koska budjetti laadittiin vain yksikön sisäiseen käyttöön, uskottiin, että budjettiin riittäisivät vain tärkeimmät erät. Aiemmin budjetointi oli toteutettu alhaalta ylös yksityiskohtaisilla budjeteilla, joista neuvoteltiin ylemmän johdon kanssa. Uuden menetelmän ajateltiin siirtävän fokusta tavoitteiden neuvottelusta niiden saavuttamiseen ja vähentää budjettien luomiseen kuluva-aikaa. Case-yrityksessä budjetoinnin keventäminen ei käytännön tasolla osoittautunut toimivaksi. Vaikka ylätasolla ajatus oli toimiva, vaati johto yksityiskohtaisia selityksiä, mikäli tavoitteista jäätii. Näin ollen keskitason johto päätyi yhä hyödyntämään omia Excel-tiedostojaan toiminnanohjausjärjestelmän rinnalla.



## 4. BUDJETOINTI POSTILLA

### 4.1 Tutkimuksen toteutus ja kohdeorganisaatio

Tutkimus toteutettiin laadullisena tapaustutkimuksena Posti Oy:ssä (jatkossa Posti). Tutkimuksen kohteena on Postin paketti- ja verkkokauppaliiketoiminta-alueeseen kuuluva Digital Commerce (DC) -yksikkö. Kyseinen yksikkö kiinnostui ketterän kehityksen ja johtamisen tavoista vajaan pari vuotta sitten ja menetelmiä on siitä lähtien alettu hyödyntää yksikön toiminnassa. Kyseinen liiketoimintayksikkö toimii pilottina ketterien toimintatapojen implementoinnissa ja tarkoitus on ajan kuluessa laajentaa mallia myös muihin liiketoimintayksiköihin.

Tutkimuksen aineisto kerättiin yhteensä kuuden teemahaastattelun avulla ja haastateltavia oli yhteensä seitsemän. Haastateltava ryhmä koostui yksikön talouden seurannasta vastaavasta Senior Business Controllerista ja talousjohtajasta, DC-yksikön johtajasta, yksikön eri liiketoiminta-alueiden johtajista sekä yksikön kehitys- ja teknologiajohtajasta. Haastateltavat on valittu sillä perusteella, että heillä kaikilla on oleellinen rooli yksikön budjetoinnissa. Haastatteluun valittiin sekä talouden, että liiketoiminnan edustajia, jotta näkökulmasta saataisiin mahdollisimman laaja. Talouden henkilöt osaavat kertoa talouden prosessien ja tietojärjestelmien näkökulmaa. Liiketoiminnan henkilöt puolestaan osaavat kertoa, kuinka heidän hyödyntämänsä ketterät menetelmät soveltuvat olemassa oleviin talouden prosesseihin ja kuinka niitä mahdollisesti voisi kehittää. Taulukko 3 kuvaa haastateltavat haastattelujärjestyksessä. Järjestys muodostui haastateltaville sopivien aikojen mukaan eikä ollut erikseen suunniteltu.

Taulukko 3: Tutkimuksen haastateltavat haastattelujärjestyksessä

	Tehtävänimike	Koulutus	Kokemus organisaatiossa
H1	Senior Business Controller	KTM	7 vuotta
H2	Head of Development and Technology	DI	7 vuotta
H3	Head of Services, Consumer Services	KTM	1,5 vuotta

	Head of Services, Data & AI	Filosofian ylioppilas	1 vuosi
H4	Head of Finance, Parcel and eCom- merce	KTM	4 vuotta
H5	Head of Services, SME	Valtiotieteen kandi- daatti	1,5 vuotta
H6	Vice President of Digital Commerce	Mba	2 vuotta

Haastattelut toteutettiin välillä 3.6.-1.8.2019 ja ne olivat kestoltaan 37-57 minuuttia. Haastattelut etenivät pääsääntöisesti liitteestä 1 ja 2 löytyvien haastattelurunkojen mukaisesti. Koska haastattelut toteutettiin teemahaastatteluina, niissä esitetyt kysymykset vaihtelivat kuitenkin jonkin verran sen mukaan, mitä asioita keskustelussa nousi esille. Lisäksi talouden (liite 1) ja liiketoiminnan (liite 2) henkilöille oli muotoiltu kohdennetut haastattelupohjat, jotka erosivat toisistaan joidenkin kysymysten osalta. Haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin, jonka jälkeen aineiston koko oli 39 sivua.

Litteroitujen haastattelujen vastaukset luokiteltiin haastattelurunkojen kysymysten mukaan. Aineistoa käytiin läpi etsien vastauksissa toistuvia teemoja ja tutkittiin myös mahdollisia näkemyseroja talouden ja liiketoiminnan välillä. Tutkimuksen tulokset luokiteltiin tutkimuskysymysten muodostamien teemojen *ketteryuden määritelmä, taloussuunnittelun nykytilanne, ketteryuden tuomat erityispiirteet sekä budjetin mahdollinen kehittäminen* mukaan. Johtopäätöksissä tutkimuksen tuloksia verrataan kirjallisuuden näkemyksiin ja niitä yhdistelemällä muodostetaan vastaukset tutkimuskysymyksiin.

Tutkimuksen kohdeorganisaatio on toiminut nyky muodossaan vuoden 2019 alusta yrityksen organisaatiomuutoksen myötä ja ketteriä toimintatapoja on alettu hyödyntää organisaatiossa noin kaksi vuotta sitten. Organisaatio on siis nyky muodossaan vielä nuori ja sen toimintatavat kehittymässä. DC on profiililtaan vahvasti kasvuo-rientoitunut yksikkö, joka tuottaa digitaalisia palveluita dualistisessa roolissa. Organisaation sovelluskehityksessä erityistä on kustannusten jakaminen sisäisesti. Kehityksen kustannukset jaetaan siitä hyötyvien liiketoiminta-alueiden kesken, sillä

useat DC:n kehityskohteet, kuten OmaPosti-applikaatio tai posti.fi palvelevat laajasti yrityksen eri liiketoimintoja. Lisäksi osa sovelluksista on epäsuorasti liikevaihtoa tuottavia palveluita, joiden tuottoa on hankalampi osoittaa selkeästi. Nämä ovat seikkoja, jotka tuovat omat haasteensa budjetointiin.

## 4.2 Ketteryys Postilla

Kehityksen nopeuttaminen on ollut yksi merkittävistä syistä siihen, että DC-yksikössä on siirrytty ketterään toimintamalliin. Liiketoiminnan puolella useat haastateltavat nimeävät nopeamman ja paremman sovelluskehityksen syiksi ketterien menetelmien implementoinnille. Paremmalla kehityksellä viitataan erityisesti oikeiden asioiden tekemiseen, eli iteroivaan kehitykseen, jossa tuote kehittyy jatkuvasti asiakkaan toiveiden mukaisesti. Yksikön johtajan mukaan aiemmin kehityksen tahti on ollut aivan liian verkkainen. Myös kehitys- ja teknologiavastaava kertoo, etteivät vanhat toimintamallit ole tuottaneet haluttuja tuloksia ja ne ovat törmänneet odottamattomiin haasteisiin, jolloin tekeminen on muodostunut jatkuvaksi kriisinhallinnaksi. Seuraavaksi Postilla on tarkoituksena laajentaa ketterää toimintamallia myös pilot-tiimin ulkopuolelle erityisesti paketti- ja verkkokauppaliiketoimintaryhmän sisällä.

Vaikka painotukset vastausten välillä vaihtelivat jonkin verran, olivat haastateltavien kuvaukset käsitteen merkityksestä kokonaisuutena hyvin yhteneviä. Ketteryyden määrittelyssä haastateltavat nostavat esiin useita tekijöitä, joista ketteryys heidän organisaatiossaan koostuu. Erityisesti esiin nousivat mahdollisuus nopeaan reagointiin ja suunnanmuutoksiin, mikäli tarve sellaisiin nähdään. Suunnan muutokset nähdään esimerkiksi asiakastarpeen tai kilpailijoiden toiminnan muutoksina. Tulevaisuuden tavoitteena nähdään mahdollisimman reaaliaikainen ja jopa ennakoiva lähestymistapa siihen, kuinka asiakkaat palvelunsa haluavat nyt ja tulevaisuudessa.

*”Ketteryys liiketoiminnassa on sitä, että me voidaan reagoida sekä yritys- että kuluttaja-asiakkaiden tarpeisiin nopeasti ja jopa ennakoiden, ettei asiakkaan tarvitse aina valittaa vaan me ymmärretään käyttäjän arkea niin että me palvelemme proaktiivisesti ja luontevasti... me ollaan oltu erittäin prosessikeskeinen organisaatio, jossa prosessit toimii näin ja näin. Nyt iso fundamentaalinen muutos on siinä, että muutetaan*

*katsontakanta siihen, että Posti toimii asiakkaan ehdoilla ja me sopeutetaan kaikki meidän toiminta siihen, eikä toisinpäin.”* (Head of Services, Data & AI)

*”Mun mielestä se tarkoittaa eniten sitä, että hyväksytään että suunnitelmat ei ole täydellisiä. Aletaan vaan tekemään ja iteroidaan matkan varrella.”* (Vice President)

Toinen selkeästi esille nouseva piirre liittyykin kehityksen suunnitteluun. Haastateltavat sekä liiketoiminnan että talouden puolella yhdistävät ketteryyden siihen, ettei projektin alussa ole suunniteltu kaikkia sen vaiheita valmiiksi. Useissa haastattelussa nousee esiin aiempi suunnittelukeskeinen lähestymistapa, joka toteutuksen kannalta on koettu kankeaksi. Ketterässä kehityksessä alussa suunnitellaan vain se, mitä tekemisen aloittamiseen tarvitaan ja muut päätökset tehdään työskentelyn edetessä. Näin potentiaaliset projektit saadaan nopeammin käyntiin. Erityisesti liiketoiminnan näkökulmasta näin katsotaan välttävän myös turhalta suunnittelulta, mikäli työn edetessä ilmaantuu jotakin odottamatonta, joka olisi joka tapauksessa muuttanut suunnitelmia. Ketterässä mallissa organisaatio halusi myös painottaa jatkuvaa kehitystä eriytyneiden kehitysprojektien sijaan, jolloin sekä suuret että pienet parannukset pääsisivät toteutuslistalle.

*”Pyrit tekemään päätökset niin myöhään kuin mahdollista... Kehität asioita iteratiivisesti ja teet päätökset esim. kaksi syliä eteenpäin... ei pyritä vastaamaan kaikkiin kysymyksiin etukäteen. Softan tekeminen, se on vähän niin kuin suunnistusta. Kun sä lähdet tekemään jotain, sulle lyödään käteen kartta ja siellä on rasti ja sit sä lähdet liikkeelle... Ja siten se sun tarkka reitti ja päätökset muodostuu sen mukaan mitä sä siellä maastossa havaitset... Joku tavoite siellä on, mutta se ei oo niin selkeästi määritelty, kun taas perinteisessä vesiputousmallissa sä et liiku siitä lähtöruudusta mihinkään, ennen kuin katsot karttaa ja suunnittelet koko matkan,”* (Head of Development and Technology)

*”Kaikki sellanen pienempi iteratiivinen kehitys on jäänyt tekemättä varsinkin asiakaskokemukseen liittyen, koska ei oo ollut mitään tapaa tehdä sellasta nopeeta jatkuvaa kehitystä. Se mitä mä rupesin kannustamaan oli se, että siirrytään tällasesta projektiorganisaatiosta jatkuvaan kehitykseen.”* (Vice president of DC)

Päätöksentekoon liittyen esille nousivat myös kirjallisuudessa selkeästi ketteryyteen liitetyt itseohjautuvat tiimit. Sekä liiketoiminta että talous nostavat esiin hajautetun päätöksenteon ja kasvatetun vapauden sekä vastuun. Tämän huomioidaan olevan suuri muutos Postin kaltaisessa perinteisesti byrokraattisessa ja erityisesti valtionomisteisessa yrityksessä. Itseohjautuvuuden ja resurssien fokuksinnin katsotaan kuitenkin olevan avainasemassa kehitystyön tehostamisessa.

*”[Ketteryys] tarkoittaa päätöksenteon vientiä lähelle liiketoimintaa, eli sulla ei ole isoja hierarkisia rakenteita, joiden kautta päätös pitää hakea vaan se on tässä näin.”*  
(Head of Development and Technology)

*”Kehittämisessä se tarkoittaa juuri sitä, että ei tehdä sillä vanhalla mallilla vaan on se prosessi jolla kehitetään ja mennään vauhdilla eteenpäin omalla tiimillä ja päivittäin seurataan missä mennään. On annettu vapaus toimia vapaasti tietyn raamin sisällä ja yritetään liikkua kohti tavoitteita. Eikä oo mitään ohjausryhmiä tai seurantalavereita. Kaikki ne tarvittavat henkilöt on sitoutunut siihen ja on siinä paikalla eikä tarvitse kalastella mistään sitä resurssia jollon se veis aikaa.”* (talousjohtaja, paketti- ja verkkokauppa)

Tehokkuuden myötä tiheä julkaisutahti nähtiin ketteryyden selkeäksi ominaisuudeksi. Yhden suuren julkaisun sijaan organisaatio pyrkii jatkuvasti saamaan valmiiksi pieniä uusia lisäyksiä palveluunsa, jolloin se pysyy ajankohtaisena ja tuotetta voidaan myös kehittää esimerkiksi asiakaspalautteen kautta. Liiketoiminnassa myös nähdään, että tehtävien pilkkominen pienempiin osiin soveltuu hyvin vaikeasti ennustettavaan ympäristöön, jolloin pyritään minimoimaan hukkaa.

*”Agilessa julkaistaan usein, koko ajan ja julkaistaan niin pieniä juttuja kuin mahdollista ja iteroit koko ajan. Koko ajan saadaan tuloksia... OmaPostihan on konkreettisesti osottanu sen. Me tehtiin sovellus, joka nousi alle vuodessa suomen ykköseksi ja siinä tulee kokoajan uusia julkaisuja ja siitä on tullu kymmeniä julkaisuja ja se on osoitus siitä kun teet kokoajan julkaisuja fokusoidusti niin voit tehdä isoja juttuja.”*  
(Vice President)

Sovelluskehityksen ketterät työskentelymallit nousivat ketteryyden merkityksen yhteydessä esille yllättävän vähän. Liiketoiminnan mukaan organisaatiossa ei ole käytössä tiettyä ketterän sovelluskehityksen mallia, vaan työntekijät ovat pyrkineet poimimaan parhaita käytäntöjä, kuten Scrumin, sieltä tältä. Lisäksi tiimit saavat myös itse vaikuttaa käyttämiinsä menetelmiin. Kokonaisuutena työskentelyn mallit myös kehittyvät organisaation mukana. Yksikön johtajan mukaan yksikkö on organisoitumassa uudelleen arvoketjuihin loppukäyttäjien mukaan, jonka tavoitteena on toteuttaa ketteryyttä isossa mittakaavassa. Uuden organisoitumisen tavoitteena on suoralinjaistaa toimintaa ja helpottaa koordinoitua, jotta työskentely sujuu mahdollisimman helposti. Tiimien uudelleen organisointi on vasta tulossa ja Postin kaltaisessa organisaatiossa se on varsin suuri ja työläs muutos, mutta yksikön johtajan mukaan hyvin oleellinen ja kehitystä eteenpäin vievä.

Tarkasteltaessa eroja liiketoiminnassa ja taloudessa työskentelevien vastauksissa ei voida niiden välillä havaita suuria näkemuseroja. Talouden henkilöiden vastauksissa voidaan katsoa ketterien sovelluskehityksen toimintamallien nousevan esille hieman liiketoiminnan työntekijöitä enemmän. Liiketoiminnan puolella puolestaan nousee esille ketteruus johtamismallina ja kulttuurina. Mahdollinen syy eroille voi löytyä organisaatorakenteesta ja siitä, miten ketteryyttä sen sisällä on edistetty. Talouden tiimi ei sisälly DC-yksikköön vaan on keskitetty tiimi koko paketti- ja verkko-kauppaorganisaatiossa, jolloin talous on jossain määrin toiminut ulkopuolisena seuraajana DC-yksikön sisältä lähteneen ajatus- ja toimintamallin muutoksessa.

### **4.3 Ketteryyden tuomat erityispiirteet budjetoinnissa**

Liiketoiminnan näkökulmasta päätöksenteon hajauttaminen, itseohjautuvuus ja nopea reagointikyky ovat keskeisiä arvoja ketterässä organisaatiossa. Näitä tekijöitä onkin pyritty mahdollistamaan nykyisessä muokatussa budjettimallissa. Kuluttajapalveluiden sekä Data- ja AI -liiketoiminta-alueiden johtajat katsovat, että tiimitasoinen päätöksenteko toimii hyvin. Data ja AI johtaja painottaakin tiimien päätöksentekovaltuuksien merkitystä.

*”Silloin kun itseohjautuva tiimi tekee jo valistuneen päätöksen, niin pahin tilanne, joka voi seurata on se, että tarvitaan investointi ja kun asiantunteva huipputiimi tietää mitä pitäis tehdä niin siitä tulee tällanen organisatorinen kolmen kuukauden viive, että saadaan virallisesti se rahapäätös tehtyä. Vaikka operatiivisesti se päätös on jo tehty ja strategisesti se on oikea päätös, mutta jostain syystä joudutaan tällaseen limboon johtoryhmähyväksyntään ja ketjuun, joka viivästyttää sitä hanketta kolme kuukautta, vaikka koko muu tiimi olis valmis. Niin se on yksi ketteryyden este. Jos mietitään ketterää budjetointia niin ei pitäis olla tällasia esteitä sen etenemisen tiellä.” (Head of Services, Data & AI)*

Kokonaisuudessaan muutos vesiputousmaisesta projektitoiminnasta jatkuvaan ketterään kehitykseen on suuri. Sekä yksikön johtaja että talousjohtaja uskovat tämän korostuvan erityisesti Postin kaltaisessa valtio-omisteisessa yrityksessä. Kun taloussuunnittelua pyritään mukauttamaan toimintamalleihin, näkyy kulttuurien yhteentörmäys myös ohjausjärjestelmien muutoksessa.

*”Ketterän kehittämisen ja vanhan organisaation, hyvin formaalin, ymmärrettävistä syistä, koska valtion hallinnollinen yhtiö, jossa on hallitus, johtoryhmä ja hallintoneuvos, jossa virallisin raportein seurataan mihin rahaa käytetään, niin se kulttuurien yhteen törmäminen on ollut aika iso. Siinä on jouduttu miettimään, miten voidaan luottaa, että raha menee oikeaan paikkaan. Jos ois yksittäinen firma niin se ois helpompaa antaa vapaa kädet, että tehkää, mutta meillä kun on valtion kautta tuleva omistajan ohjaus. tällainen kulttuurien törmäys on ollut haasteellinen. Veikkaisin että monessa yhtiössä ketterän kehityksen kanssa se kulttuuri tulee olemaan se hankala asia. Sinällään ymmärtää että jokainen haluaa pitää sen kontrollin että mihin ne rahat käytetään.” (talousjohtaja)*

Talouden näkökulmasta ketterät toimintatavat ovatkin selkeästi tuoneet uusia haasteita taloussuunnitteluun. Talousjohtaja mainitsee muutoksen tarkasta suunnittelusta siihen, että rahaa myönnetään kehitykseen yhtenä kokonaissummana. Kun suunnitteluvaiheessa ei tarkkaan tiedetä, mitä kaikkea rahalla ollaan tekemässä, on oleellista pystyä seuraamaan toteumatason mihin resurssit on käytetty. Myös monet budjetoinnin haasteiksi nimetyt asiat liittyvät toteuman seurantaan.

*”Nythän tässä annetaan enemmän vapautta, kun on tietty summa rahaa ja saat käyttää sen. Se taas johtaa siihen, että pitäis pystyä läpinäkyvästi jollain mittareilla näyttämään, että raha menee jonnekin järkevään.” (talousjohtaja)*

Talousjohtajan mukaan työtä onkin vielä tehtävänä oikeanlaisen seurannan kehittämisessä. Myös Senior Business Controller tunnistaa seurannan haasteet. Vuosibudjetissa kulut on jaettu eri kehityskohteille ja kuukausille silloisen arvion mukaan. Kun todellisuus elääkin ketterässä mallissa, jossa suunnitelmat tarkentuvat ja muuttuvat tekemisen myötä, muodostuu eroja budjetin ja toteuman välille. Vaikka kokonaisuuden kannalta suunta voisi olla oikea, vaatisi kulujen oikean jakautumisen ennakointi jatkuvaa ennusteen muuttamista.

Lisähaasteen kulujen arviointiin tuo myös aiemmin mainittu kehityskulujen allokointi yksiköiden kesken. Näin ollen muille yksiköille on budjetin perusteella arvioitu heidän osuutensa kehityskuluista ja niiden jakautuminen kuukausille. Todellisuuden vaihdellessa ennusteesta myös allokointien määrä saattaa olla suurempi tai pienempi ennusteeseen nähden, jolloin muiden yksiköiden on vaikeampi ennakoida omaa tulostaan.

## **4.4 Budjetoinnin nykytilanne**

### **4.4.1 Budjetointiprosessi**

Tällä hetkellä taloussuunnittelua Postilla toteutetaan vuosibudjetin ja sen rinnalla toimivan rullaavan ennusteen avulla. Näiden lisäksi tehdään strategiasuunnitelma ennen budjetointiprosessin alkua. Vuoden 2019 alusta lähtien rullaavaa ennustetta siirryttiin päivittämään kvartaaleittain aiemman kuukausittaisen päivityksen sijaan. Budjetointiprosessi tapahtuu käytännössä yhtenä ennustepäivityksen syklinä, jossa huomio kiinnittyy vielä tarkemmin seuraavaan vuoteen ja luvut jäädytetään seuraavan vuoden tavoitetasoiksi. Kaiken taloudellisen tiedon perustana toimii SAP-toiminnanohjausjärjestelmä, joka päivittyy päivittäin. Myös volyymitiedot päivittyvät pitkin kuukautta. Talouden raportointijärjestelmiin luvut viedään kuitenkin kerran kuussa



kauden sulun jälkeen ja taloudellinen seuranta tapahtuu pääsääntöisesti kuukausittain. Taloussuunnittelussa tarkkuuden taso vaihtelee suunnitteluhorisontin mukaan.

Budjetointi käynnistyy syksyllä ja siinä asetetaan tavoitteet seuraavalle tilikaudelle. Budjetoinnissa suunnittelu ulottuu Senior Business Controllerin mukaan varsin tarkalle tasolle. Luvut viedään kuukausi ja tulosityksikkötasolle. Sovelluskehityksen osalta ollaan jopa kustannuspaikkatasolla, sillä jokainen applikaatio on oma kustannuspaikkansa. Kehityksen budjetointi on aiemmin tapahtunut järjestelmäkohtaisesti ja sitä on hallinnut ICT-organisaatio. Ylläpito ja kehitys on budjetoitu erikseen. Liiketoiminta on puolestaan toteuttanut projekteja, joille on haettu business case -laskennan kautta omat budjettinsa. Järjestelmä koettiin hyvin ylläpitovetoiseksi. Vuonna 2018 ICT organisoitiin kuitenkin uudelleen ja DC sai oman business ICT -mallinsa. Uudessa mallissa DC otti suoran vastuun omista järjestelmistään ja budjetoiti nyt niiden ylläpidon ja kehityksen itse. Lisäksi DC:llä on nyt oma ylläpito-organisaatio.

Uudessa mallissa DC-yksikön kehitysbudjetti myönnetään yhtenä kokonaisuutena, jonka ylempi johto on hyväksynyt. Kehitysbudjetin suunnittelusta vastaa keskitetysti kehitys- ja teknologiavastaava (Head of Development and Technology). Näkemys muotoutuu tuoteomistajien kanssa käydyistä keskusteluista ja kokonaisuuden arvioinnista. Kehitys- ja teknologiavastaavan mukaan on hyvä, että liiketoimintayksikön kehitysbudjetti muodostetaan ensin yhtenä massana. Näin voidaan katsoa, että kokonaisuus muodostuu yhteisten tavoitteiden mukaiseksi. Hän korostaa kokemuksen merkitystä tulevaisuuden arvioinnissa. Vaikka budjetointi tapahtuu vuosittain, tulee hänen mukaansa jokaisen tuoteomistajan ja hänen itsensä ajatella jatkuvasti seuraavaa 11- 18 kuukautta.

*”Kun organisaatio kehittyy, se menee sellaiseen suuntaan, että tulee ihmisiä, jotka tottuu siihen että pitävät jatkuvasti 11-18 kuukauden ikkunaa eteenpäin ja ymmärtävät rullaavasti, että mitä täältä paljastuu. Ei yksityiskohtaisia suunnitelmia, mutta ajatus että jotain tällaista tapahtuu varmaan aikajanan tässä kohtaa. Organisaation ja liiketoiminnan kypsyessä näkyvyys tulevaisuuteen kasvaa.”* (Head of Development and Technology)

Kehitys- ja teknologiajohtaja tuo esiin myös läpinäkyvyyden merkityksen budjetin suunnittelussa. Mikäli toiminta ei ole läpinäkyvää, lisää jokainen kerros pahimmassa tapauksessa oman varmuusmarginaalinsa, jotka kertautuvat. Lopulta budjetissa onkin huomattava määrä rahaa, jonka ei alun perin pitänytkään olla siellä.

Yhteisestä kokonaisuudesta varattu budjetti jaetaan yksikön eri kehityspolkujen kesken karkeasti henkilömäärän mukaan. Kehityspoluilla on joitakin suunnitelmia siitä, mitä on tulossa ja tarkoitus on saavuttaa tavoitteet palapalalta useiden pienempien ja isompien julkaisujen myötä. Ajatuksena on siis se, että ylempi johto päättää ylä-tason summat, jotka jaetaan yksiköille. Tämän jälkeen yksiköt voivat päättää sisäisesti rahan käytöstä, jolloin päätöksenteko hajautuu. Näin myös resurssien liikkuvuus yksikön sisällä helpottuu. Yksiköiden sisällä liiketoiminta-alueiden johtajat hahmottelevat myös oman budjettinsa, jonka jälkeen budjetin jaosta yksikön sisällä keskustellaan. Liiketoimintayksikön johtajan mukaan sisäinen jako ei kuitenkaan ole niin merkityksellinen ja se voi muuttua vuoden aikana, mikäli resurssointia liiketoiminta-alueiden välillä vaihdellaan. Budjetoinnin tuloksena saatu suunnitelma seuraavalle vuodelle tallennetaan lopulta järjestelmiin tavoiteluvuiksi, jotka pysyvät vuoden aikana muuttumattomina.

*”Tää on kuitenkin vielä nuori organisaatio ja nyt syksyllä näkee sitten, miten se seuraava kierros menee.”* (kehitys- ja teknologiaavastaava)

Budjettimalli on siis hyvin uusi. Edellisvuoden prosessia sekoitti myös mittava organisaatiomuutos, jossa budjetointi oli tehty vanhalle organisaatiolle, vaikka luvut tulikin lopulta muuttaa uutta tilannetta vastaavaksi. Näin ollen edellisvuoden prosessi oli hyvin normaalista poikkeava ja budjetointiprosessi tutkimuksen toteutushetkellä haki muotoaan.

#### **4.4.2 Ennustaminen**

Postilla toteutettava rullaava ennuste ulottuu 18 kuukautta eteenpäin. Budjettiprosessin lisäksi myös rullaavan ennusteen toteutus on koko Postin tasolla kokenut

muutoksia viimeisen vuoden aikana. Ennustekierroksella päivitetään liikevaihtoen-  
nuste, tulevat volyymit ja siihen peilataan kustannukset palvelutuotannon osalta.  
Tarkoitus on, että jokainen liiketoiminta tai- tuotevastaava vastaa omista luvuistaan  
ja tuntee ennusteen. Ennustetta siirryttiin päivittämään jokaisen kuukauden sijasta  
kvartaaleittain, jotta päivityksestä aiheutuva työmäärä ja siitä saatava hyöty kohtai-  
sivat paremmin.

*”Konsernin tasolla kuukausittainen ennusteiden päivitys on raskas prosessi, kun  
siinä kaikki liiketoiminnot ja kaikki tukifunktiot suunnittelee kaiken joka kuu-  
kausi... Toki siinä on hyvät ja huonot puolensa. Kun tehdään usein jokainen kierros  
ei ole niin raskas... toisaalta se työpanos, mikä siihen on käytetty ei ole välttämättä  
tuonut niin paljon lisäarvoa, että ne ennusteet olisi sen verran parempia mitä siihen  
on koko konsernin laajuisesti käytetty työaika.” (Senior business controller)*

*”Ajatus olisi, että siirrytään tekniikasta enemmän ajattelemaan liiketoimintaa ja sen  
riskejä ja mahdollisuuksia ja päivitetäisiin sellaista risks and opportunities karttaa ja  
katottais kvartaaleittain sitä ennustetta mihin ollaan menossa.” (talousjohtaja)*

Ennusteprosessin kehityksestä huolimatta rullaavan ennustamisen ei koeta olevan  
sillä tasolla kuin se voisi olla. Vaikka ennustetta päivitetään aina 18 kuukautta eteen-  
päin, business controllerin mukaan todellinen seuranta painottuu kuitenkin meneil-  
lään olevaan vuoteen ja seuraavaa aletaan miettiä oikeastaan silloin kun on pakko.  
Taloussuunnittelussa ja sen seurannassa budjetin rooli on siis selkeästi ennustetta  
suurempi.

*”Niin kauan, kun eletään tällaisessa budjettitaloudessa niin kyllähän se vuosibudjetti  
on omistajille lupaus siitä mitä me tullaan tekemään ja tuottamaan viivan alle. Se on  
sellainen lupaus, joka on annettu ja tavallaan keinolla tai toisella siihen on päästävä.  
Budjetti toimii raamina taustalla ja ennusteet tarkentavat siinä. Kaikkea kuitenkin  
verrataan aina targettiin eli budjettiin.” (Senior Business Controller)*

Liiketoiminnan puolella ennuste näyttäytyy lähinnä rahaprosessiin liittyvänä koko-  
naisuutena. Kuluttajapalveluiden liiketoiminta-alueen johtaja kertoo: ”Mun

*ymmärryksen mukaan sitä [ennustetta] tehdään puhtaasti vaan sen rahan näkökulmasta eli siihen ei nivoudu strategian tai sen ympärillä olevan viitekehyyksen päivitys, eli siinä vaan katsotaan liikevaihto ja EBIT.*” Tämän näkökulman mukaan ennusteen rooli budjetin rinnalla näyttäytyy melko yksiulotteisena työkaluna.

#### **4.4.3 Palkitseminen**

Liiketoiminta-alueiden vetäjät ovat vastuussa oman vastualueensa budjetista. Kehityksen budjetista puolestaan vastaa yhteisesti Head of Development and Technology. Budjetti on sidottu palkitsemiseen tuloksen kautta. Tulokorteissa seurataan yhteisesti koko paketti- ja verkkokaupparyhmän tulosta. Myös muut suorituskyvyn mittarit ovat pääasiassa taloudellisia, kuten liikevaihtotavoite. Poikkeuksena ovat epäsuorasti liikevaihtoa tuottavat liiketoiminta-alueet, joilla mittareina käytetään muun muassa kävijämääriä sekä asiakastyytyväisyyttä. Palkitsemisen perusteena olevat mittarit ovat koko liiketoimintaryhmän, eli paketti- ja verkkokaupan tasoisia, jotta vältettäisiin siiloutumista ja kaikki tavoitteet veisivät toimintaa samaan suuntaan.

Liiketoiminnan näkökulmasta nykyisessä tavoiteasetannassa on sekä hyviä että huonoja piirteitä. SME-liiketoiminta-alueen vetäjän mukaan on hyvä, että tavoitteet ovat johdettavissa taloudelliseen tulokseen ja ne ovat kvantitatiivisesti mitattavissa. Näin myös niiden saavuttaminen voidaan tulkita selkeästi ja tasavertaisesti. Koko paketti- ja verkkokaupan kokonaistuloksen tasoiset tavoitteet tuntuvat kuitenkin melko kaukaisilta yksittäisen työntekijän näkökulmasta. SME-liiketoiminnan vetäjän mukaan olisikin hyvä, jos osa tavoitteista olisi lähempänä omaa vaikutusvaltaa. Yhdistämällä henkilökohtaisempia ja korkeamman tason tavoitteita saataisiin aikaan motivoiva, mutta yhtenäinen kokonaisuus.

#### **4.4.4 Näkemykset nykyisestä budjetointimenetelmästä ja sen kehittämisestä**

Budjetointimallina vuosibudjetti jakaa jonkin verran mielipiteitä, mutta pääasiassa haastateltavat kokevat sen suhteellisen toimivaksi. Erityisesti liiketoiminnan näkökulmasta haastateltavat katsovat, että isossa kuvassa prosessi toimii melko hyvin.

Heidän mukaansa tehtyjen muutosten myötä nykyisessä mallissa on onnistuttu hajauttamaan päätöksentekoa ja luomaan puitteet itseohjautuvien tiimien toiminnalle. Kuluttajapalveluiden johtaja huomauttaa, että kerran vuodessa päivitettävät muuttumattomat tavoitteet eivät oikein toista ajatusta siitä, että tarvittaessa suunnitelmiin voidaan tehdä muutoksia. Myös Senior Business Controller toteaa, ettei vuosimallia noudattavat talousprosessit tue suunnitelmien muutoksia kesken vuoden. Hän painottaa tietojärjestelmien roolia, sillä vaikka haluttaisiinkin tehdä muutoksia nopeasti, eivät järjestelmät aina mahdollistaisi sitä. Mikäli vuoden aikana tapahtuu suuria muutoksia markkinassa tai esimerkiksi asiakaskunnassa, voidaan muutoksia tehdä pääsääntöisesti kvartaaleittain päivitettävään ennusteeseen. Talusjohtajan mukaan merkittäviä muutoksia voidaan tallentaa ennusteeseen myös kuukausittain tarpeen mukaan. Budjetin eli tavoitetason lukuja ei kuitenkaan muuteta.

Kuluttajapalveluiden johtaja kuitenkin katsoo, että nykyisessä mallissa voidaan tehdä sujuvasti päätöksiä tietyn raamin sisällä, jolloin toiminnassa päästään tehokkaasti eteenpäin. Myös Data- ja AI -johtajan mukaan operatiivisella tasolla vuosiraa- mitus toimii hyvin. Hän kuitenkin lisää, että strategisten muutosten tekeminen kesken vuoden onkin toinen juttu. Moni liiketoiminnan puolella kertoo, että on ainakin tähän asti saanut toimia hyvin vapaasti ja voinut toteuttaa ne investoinnit, jotka on kokenut tarpeellisiksi. Yksikön johtaja kuitenkin kertoo häneen kohdistuvasta paineesta talouden puolelta.

*”Firman kannalta ei ole muuta väliä kun että ei ylitetä budjettia. Niin kauan, kun pysytään budjetin sisällä ja tuloksia tulee, se on fine. Käytännössä kuitenkin mua kyseenalaistetaan koko ajan.”* (Vice president)

Rullaavan ennusteen rooli jää vastauksissa yllättävän pieneen rooliin. Sekä Senior Business Controller että kuluttajapalveluiden johtaja viestivät, ettei ennustetta hyödynnetä kaikessa sen potentiaalissa. Ainakin liiketoiminnan näkemyksen mukaan ennustetta tarkastellaan melko irrallisena strategista. Vaikka esimerkiksi kehitys- ja teknologiajohtaja painottaa rullaavaa ajatusmallia kehityksen suunnittelussa, ei haastatteluissa nouse esiin rullaavan ennusteen roolin kasvattaminen budjetoinnin kehittämiseksi.

Seuranta voidaan tulkita yhdeksi nykyisen menetelmän haasteista. Yksikön johtajan vastuulla on raportoida toiminnan tulos. Läpinäkyvyyden varmistaminen nousee esiin myös muissa haastatteluissa sekä talouden että liiketoiminnan näkökulmista.

*”Me yritetään lisätä läpinäkyvyyttä. Me yritetään vuosi etukäteen ja kuukausi etukäteen kertoa mitä me tehdään. Sitten meillä on kahden viikon välein demot... Mutta me ollaan yritetty että kaikki tärkeimmät jutut ois kokoajan demottu, että jengi näkis mitä on tullu ulos, ja se on kyllä lisänny motivaatiota ihan huikkeesti. Ennen demoja kukaan ei tienny mitään, ne luki intrasta tai lehdestä.”* (Vice President)

*”Meillä on paljon tekemistä sen mittaroinnin sun muun kanssa, että mennään kaikki yhteen suuntaan. Me ollaan paljon puhuttu sellasesta pohjan tähdestä että mikä se juttu on mitä me ollaan tässä yhdessä tekemässä... Me ollaan pyritty olemaan tosi avoimia tässä mittaamisessa että kaikki meidän mittarit on kaikkien nähtävissä. Se tuo läpinäkyvyyttä ja suuntaa ihan kaikille tiimeille.”* (Head of Services, Consumer Services)

Seurannassa erityiseksi haasteeksi muodostuvat epäsuorasti liikevaihtoa tuottavat sovellukset. Tällaisia ovat esimerkiksi OmaPosti-aplikaatio, joka mahdollistaa muun muassa pakettituotteiden seurannan. Samanlaisen haasteen muodostavat myös data-alustat, jotka hyödyttävät kaikkia liiketoimintoja. Nämä voivat olla edellytyksenä uusien liiketoimintojen syntymiselle, mutta ennen sitä ne näyttäytyvät kulluna. Tällä hetkellä mittareina käytetään muun muassa kävijämääriä ja kehitteillä on asiakaskokemukseen liittyviä mittareita. Suorituskyvyn ohella nämä mittarit antavat osviittaa, onko liiketoiminta menossa oikeaan suuntaan.

*”Tää korostuu ehkä enemmän vielä kuluttajapalveluiden tontilla, koska siellä ei ole suoraan liikevaihtoa tuottavia tuotteita vaan monet asiat on epäsuorasti liikevaihtoa ja hyötyä tuottavia. Niiden todistaminen ja mittaaminen on aika vaikeeta ja pitäiskin olla niin, että jos vähennetään miljoona investointeja niin se vaikuttaa meidän asiakastyytyväisyyteen ja lojaliteettiin -X% joka aiheuttaa -Y€ meidän liikevaihtoon... Toivoisin, että Postilla kehitettäis sitä mittaamista pidemmälle tota kautta, jotta*

*ymmärrettäisiin sen merkitys ja liiketoiminnalliset vaikutukset pitkällä tähtäimellä”  
(Data ja AI)*

*”Payments-tiimissä tehdään meidän käyttäjätilejä uusiksi... Se on absoluuttinen must juttu, joka pitää tehdä, on vaikea tehdä verkkoliiketoimintaa, jos ei pääse kirjautumaan sisään. Siellä on jouduttu tekemään paljon legacy-järjestelmien korvaamista. Jonain päivänä voidaan sanoa, että siitä on tullut tulos, mutta toistaiseksi me tehdään koska on pakko tehdä.” (Vice president)*

Oman haasteensa läpinäkyvyyteen tuo myös yksikön dualistinen rooli oman liiketoimintansa kehittämisessä sekä vastuu tietyistä Postin yhteisistä järjestelmistä. Tällä hetkellä rooleja ei ole eroteltu kovin selkeästi. SME-asiakkaiden vastaava katsoo, että yksikön olisi hyvä kommunikoida paremmin, kuinka paljon käytetään resursseja yhteisiin ja kuinka paljon omaan liiketoimintaan.

Liiketoiminnan sisällä esille nousee myös olemassa olevan liiketoiminnan kasvun ja uusien aloitusten budjetointi. Tällä hetkellä näitä käsitellään yhtenä kokonaisuutena. Liiketoiminnan henkilöt katsovat, että olemassa olevien ja uusien aihoiden rahoitus olisi hyvä erottaa toisistaan. Tämä toisi rauhaa olemassa olevalle liiketoiminnalle.

*”Se on ehkä enemmän johdolle työkalu, että tottakai halutaan pitää se perusliiketoiminta käynnissä ja hakea sitä pientä kasvua, mutta sitten jos täytyy priorisoida, fokusoida, optimoida kuluja niin se kohdistuis nimenomaan sille kehityksen ja kasvuhankkeiden puolelle. Se ois mun mielestä tervettä ajattelua, eikä niin että nyt teidän pitää säästää tästä tai näin vaan se olis hyvä kohdistaa sen liiketoiminnan vaikutuksen mukaan.” (Head of Services, Data & AI)*

Yksikön johtajan mukaan uusi budjettimalli meni läpi Business ICT-organisoinnin yhteydessä ikään kuin puolivahingossa. Hän epäilee, että yksittäisenä projektina muutos olisi herättänyt liikaa vastustusta. Suuri muutos on kontrollin siirtyminen taloudelta liiketoiminnalle. Hän painottaa johdon tuen merkitystä.

*”Mä oon sen jälkeen käynyt meidän paketti- ja verkkokaupan talousjohtajan ja konsernin talousjohtajan kanssa tätä läpi ja selittänyt, että rahan käytön vapauttaminen on suurin muutos joka mun aikana on tapahtunut ja se on aivan absoluuttinen edellytys että kehitys voi nopeutua. Ilman tätä oltaisiin aivan pulassa. Me ei ois saatu mitään aikaan. Mistään agilesta ei puhuttais tai se skaala ois ollut mikroskooppinen.”*  
(Vice president)

*”Niin paljon kuin mahdollista antaa ihmisten tehdä omat päätöksensä ja jengi motivoituu kun hullut. Kaikille se ei sovi. Osa haluaa ohjeita, mutta ne, jotka kykenevät, on ultra motivoituneita ja innostuneita ja saa paljon enemmän aikaan.”* (Vice president)

*”Osa on sitä mieltä, että ollaan hulluja ja me vaan käytetään rahaa. Mutta musta tuntuu, että se keskustelu tyrehtyi, kun OmaPosti nousi ykköseks [sekä AppStoressa että Google Play kaupassa alkukesästä 2019]. Silti koko ajan pitää todistaa itsensä uudelleen. Tässä menneet saavutukset auttaa kaks viikkoa.”* (Vice president)

Yksikön johtaja kuvaa muiden yksiköiden suhtautumista vaihtelevaksi. Haastatteluiden perusteella ei nouse esille, että uusi budjettimalli olisi saanut merkittävää vastustusta yksikön sisällä, päinvastoin. Liiketoiminta-alueiden johtajat katsovat järjestelmän toimivan pääsääntöisesti hyvin ja kokevat sen olevan joustava ainakin tiettyyn rajaan asti. Nykyinen kehityksen budjetoinnin malli eroaa kuitenkin huomattavasti muiden yksiköiden tilanteesta, jotka elävät perinteisemmässä business case -maailmassa.

Budjettiseurannan ja muutoskyvykkyyden lisäksi kehitysaiheeksi nousee teknologia- ja kehitysjohtajan myötä keskittyminen yksityiskohtien sijaan suurempiin kokonaisuuksiin. Hän katsoo, että näin voitaisiin keskittyä arvioimaan tarkasti suuret kokonaisuudet, eikä aikaa menisi lukuisten pienten seikkojen suunnitteluun. Myös Senior Business Controller arvelee, että seurantaa voisi helpottaa tarkkuuden vähentäminen, mutta toisaalta se toisi haasteita allokoitien toteutukseen.



Vaikka haastateltavat ovatkin jopa yllättävän tyytyväisiä vuosibudjettimalliin, tunnistavat he myös kehityskohteita. Erityisesti budjettiseuranta, joustavuus sekä yksityiskohtaisuuden taso nousevat asioiksi, voisivat ketteryyden kannalta toimia vielä paremminkin. Haastatteluista ei kuitenkaan nouse esiin halu budjetoinnista luopumiseen Beyond Budgetingin mukaisesti, eikä rullaavan ennusteen roolia budjetoinnin kehityksessä nostettu esiin selkeänä vaihtoehtona.

## 5. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

### 5.1 Keskustelua tuloksista ja vastaukset tutkimuskysymyksiin

Tässä luvussa tehdään yhteenvetoa tutkimuksen tuloksista ja muodostetaan vastaukset tutkimuskysymyksiin. Tutkimuksen tarkoituksena on ollut tarkastella ketteriä toimintatapoja hyödyntävää organisaatiota ja sen budjetointia. Päättökysymys oli:

***”Kuinka budjetointi tulisi sopeuttaa ketterän organisaation toimintatapoihin?”***

Vastausta päättökysymykseen lähdettiin etsimään kolmen alatutkimuskysymyksen kautta, joista ensimmäinen käsitteli ketteryyden määritelmää: ***”Mitä ketteryys kohdeorganisaatiossa tarkoittaa?”*** Haastateltavien vastaukset toivat esiin varsin yhtenevän näkemyksen ketteryydestä case-organisaatiossa. Taulukko 4 koostaa keskeisimmät seikat, jotka haastatteluissa nousivat esiin puhuttaessa ketteryyden merkityksestä ja tarkoituksesta.

Taulukko 4: Mitä ketteryys Postin Digital Commerce -yksikössä tarkoittaa?

Menetelmät	Tavoitteet
Ketterät työskentelymallit, kuten Scrum Iteratiivinen kehitys Nopea liikkeelle lähtö Suunnitelmien tarkentuminen tekemisen myötä Itseohjautuvat tiimit päättökseen hajauttaminen	Nopea reagointi ympäristön muutoksiin Kehitystyön nopeuttaminen Asiakaslähtöisyys -> parempi vastavuus asiakkaiden tarpeisiin

Verrattaessa tutkimuksen tuloksia Beck et al.:n (2001a) ketterän sovelluskehityksen julistuksen arvoihin voidaan näistä kahdesta löytää selkeitä yhtäläisyyksiä. ”Yksilöt ja vuorovaikutus ennen prosesseja ja työkaluja” nousi esiin puheissa, joissa painotettiin itseohjautuvien tiimien merkitystä ja yksilöiden motivointia vapauden kautta. Myös hajautettu päätöksenteko viestii tämän arvon sisäistämisestä. Haastatteluissa nousi myös esiin, että tiimit voivat itse päättää käyttämistään työkaluista, mikä

osoittaa, etteivät yhteiset standardoidut prosessit ole keskiössä. ”Toimiva ohjelmisto ennen kattavaa dokumentointia” osalta toimivan ohjelmiston painotus oli merkittävä, sillä organisaatiossa koettiin tärkeäksi Beck et al. (2001b) julistuksen periaatteisiin sisältyvää tiheää julkaisutahtia. Organisaation voidaan katsoa sisäistäneen myös ”Asiakasyhteistyö ennen sopimusneuvotteluja” arvon. Tämä siksi, että ketteryyden nähtiin olevan selkeästi yhteydessä asiakkaan kannalta oikeiden asioiden tekemiseen jatkuvan palautteen ja jopa asiakastarpeiden ennakoinnin kautta. Arvoista vahvimmin esille nousi ”Muutoksen vastaanottaminen ennen suunnitelmien seuraamista”. Toimintaympäristön ja asiakastarpeiden muutokseen vastaaminen nousi esille yhtenä selkeimpänä ketteryyden piirteenä haastatteluiden perusteella. Ensimmäisen ja neljännen arvon kohdalla tutkimuksen tuloksista erottuvat selkeästi arvojen vertailevat puolet, vuorovaikutus ennen prosesseja sekä muutokseen vastaaminen ennen suunnitelmaa. Toista ja kolmatta arvoa tutkittaessa voidaan selkeästi löytää painotus vasemmanpuoleiseen tekijään, mutta vertailu tai priorisointi dokumentointiin tai sopimusneuvotteluihin ei haastatteluissa tullut suoraan esille.

Tutkimusten tuloksissa erottui selkeästi myös ajatus, jonka mukaan ketteryys nähtiin vahvasti osana johtamistapaa ja organisaatiokulttuuria, eikä vain tapana suorittaa päivittäisiä tehtäviä. Tämä näkyi muun muassa kuvailtuna ajatusmaailman muutoksena, jossa asiakas pyritään tuomaan toiminnan keskiöön prosessilähtöisyyden sijaan. Näkemys mukailee Denning (2016) ajatuksia ketteryydestä koko organisaation läpi vaikuttavana ajatusmallina.

Syyt ketteryyden omaksumiseen vastaavat kirjallisuudessa esiintyviä perusteluja. Päällimmäisenä syynä muutokselle nähtiin kehityksen tehostaminen. Haastateltavat kertoivat turhautumisesta vanhaan malliin, jossa heidän mukaansa yksinkertaistenkin asioiden aikaansaaminen kesti kuukausia tai jopa vuosia. Tähän liittyi vahvasti organisaation byrokraattisuus, jolloin uusien ideoiden kehityksen aloitukseen tarvittiin suuri määrä laskelmia ja esitelmiä ideoiden hyväksyttämiseksi. Tämä vastaa täysin Denning (2016) näkemystä siitä, miksi yritykset kiinnostuvat ketteryydestä. Myös muut case-organisaation mainitsemat syyt joustavuuden tavoittelusta muuttuvassa ympäristössä sekä asiakaslähtöisyys tulevat esiin muun muassa Shaman & Shivamanthin (2015) Sullin (2009) sekä Worley et al.:n (2016) tutkimuksissa. Vaikka

työntekijöiden motivaatiota ei sinällään tuotu esiin syynä ketteryyden omaksumiselle, yksikön johtaja katsoi yrityksen hyötyvän työntekijöiden kasvaneesta motivaatiosta ketteryyden myötä. Tämä mukailee Birkinshaw (2018) tutkimuksen tuloksia. Kokonaisuutena organisaation näkemyksen ketteryyden käsiteestä ja motivaatioista sen taustalla voidaan katsoa pitkälti mukailevan kirjallisuudessa esiintyneitä määritelmiä.

Toinen alatutkimuskysymys oli: **”Mitä erityispiirteitä ketterä toimintamalli tuo budjetointiin?”** Tämän alatutkimuskysymyksen tarkoituksena on tunnistaa, mitkä ovat niitä seikkoja, jotka ketterän organisaation budjettimallin tulee erityisesti huomioida tukeakseen sen toimintamallia. Taulukko 5 kokoaa tutkimuksen perusteella oleellimmat tärkeimmät seikat, jotka ovat budjetoinnin kannalta muuttuneet ketterän toimintatavan myötä.

Taulukko 5: Ketteryyden tuomat erityispiirteet

Ketteryyden tuomat erityispiirteet budjetoinnin näkökulmasta
Mahdollisuus reagoida tehokkaasti toimintaympäristön muutoksiin -> joustavuus
Päätöksenteon hajauttaminen -> johdon kontrollista luopuminen
Suunnitelmat tarkentuvat ja muokkautuvat työn edetessä -> mahdollisuus suunnitelmien päivittämiseen

Ketteryyden tuomat muutostarpeet mukailevat pitkälti niitä seikkoja, joiden puutteesta perinteistä vuosibudjetointia on kritisoitu. Myös Yigitbasioglun (2017) tulosten mukaan joustavuus ja itseohjautuvien tiimien suosiminen tukevat ketteryyttä organisaatiossa. Kaikki kolme taulukossa 5 listattua asiaa liittyvät jollain tapaa toisiinsa. Jotta organisaation olisi mahdollista reagoida toimintaympäristön muutoksiin, tulisi sen voida tehdä muutoksia toimintaansa, periaatteessa milloin tahansa. Päätökset mahdollisista muutoksista tulisi voida tehdä mahdollisimman matalalla tasolla, jotta päätökset tehtäisiin juuri kyseiseen ohjelmistoon tai asiakkaisiin perehtyneiden työntekijöiden taholla. Tämä vaatii päätöksenteon hajauttamista. Toimintaympäristön vaikean ennustettavuuden vuoksi haastatteluissa nousi esiin, että tarkkoja suunnitelmia tehdään vain lyhyellä aikavälillä suunnitelmien tarkentuessa työn

edistyessä. Jos työn edetessä olosuhteet muuttuvat ja eteen tulee haasteita, jotka joka tapauksessa aiheuttavat suunnitelmien uudelleen tekemistä, tehdään päätöksiä aina sille ajalle, josta tiedetään varmasti. Pidemmän aikavälin toiminnan osalta on tiedossa suunta ja tarkoitus, mutta suunnitelmat ovat arvioita. Tutkimuksen tulosten mukaiset erityispiirteet mukailevat Cao, Mohan, Ramesh ja Sarkar (2013) näkemystä siitä, että ketterä kehitys tarvitsisi budjetoinnilta joustavuutta ja päätöksenteon hajauttamista.

Seikka, joka kirjallisuudessa ei noussut esille, mutta ilmeni selvästi haastatteluissa, oli budjettiseuranta ja sen toteutus. Läpinäkyvyys ja sen vahvistaminen tuli esille useissa haastatteluissa sekä talouden että liiketoiminnan henkilöiden kanssa. Seurannan haasteet linkittyvät päätösvallan hajauttamiseen. Kun yksiköllä on vapaus päättää, minne rahat käytetään, tulisi voida nähdä mihin ne on käytetty ja mitä on saatu aikaan. Talousjohtaja uskoo valtionomisteisessa yrityksessä seurannan tarkkuuden luovan enemmän haasteita kuin muissa yhtiöissä, sillä osittain vielä vahvasti byrokraattisessa organisaatiossa halutaan varmistaa, että raha käytetään järkevästi. Kontrollin luovuttaminen ei tällaisessa organisaatiossa ole helppoa. CollabNet VersionOnen (2019) kyselyyn vastanneiden yritysten joukossa yleisimmät tavat mitata ketterien projektien onnistumista ovat asiakastyytyväisyys, liikearvo sekä oikea-aikainen toimitus.

Palatessa tutkielman päätutkimuskysymykseen **”Kuinka budjetointi tulisi sopeuttaa ketterän organisaation toimintatapoihin?”** tarkastellaan haastateltavien näkemyksiä nykyisen budjetointimallin soveltuvuudesta organisaation toimintaan. Lisäksi pohditaan kirjallisuudessa esitettyjen vaihtoehtojen soveltuvuutta case-yrityksen tarpeisiin. Budjetointikirjallisuuteen verrattuna case-organisaation lähestymistapa budjetoinnin sopeuttamiseen on mukaillut Libbyn & Murrayn (2007) sekä Margison & Ogden (2005) näkemyksiä, joiden mukaan myös perinteinen vuosibudjettimallia voidaan soveltaa ketterän organisaation konseptissa. Kuten edellä on mainittu, budjettimalliin on saatu luotua tilaa päätöksenteon hajauttamiselle ja haastateltavat ovat jopa yllättävän tyytyväisiä nykyisen mallin toimintaan huomioiden, että vuosibudjettimalli ei anna paljoa tilaa suunnitelmien muuttumiselle kesken budjettikauden. Jäykkyys muutosten suhteen tuli esille kuitenkin osassa haastatteluista ja

huomio kiinnittyi myös tietojärjestelmien asettamiin rajoitteisiin. Huomio tietojärjestelmien vaikutuksesta mukailee Yigitbasioglun (2017) tuloksia, joiden mukaan käytävyydeltään jäykät järjestelmät voivat heikentää organisaation kykyä reagoida muutoksiin.

Nykyisessä mallissa vuosibudjetti edustaa diagnostista kontrollia, jota seurataan kuukausittain. Kehityksen osalta interaktiivisiksi kontrolleiksi voidaan katsoa liiketoiminnan talouden kanssa käymät epäviralliset keskustelut kulutuksen tasosta, joiden kohdalla asiaan voidaan reagoida. Haastatteluiden ja seurannan tuloksena voidaan kuitenkin sanoa organisaation omaksuneen vahvasti ketteryuden kulttuurin, vaikka se ei tutkimushetkellä olekaan vielä levinnyt suuremmin muihin yrityksen osiin. Tämä tukee siis uskomusjärjestelmiä, jotka tukevat ketteryyttä. Säännöt ja määräykset edustavat toisaalta perinteisen vuosibudjetin tapoja, jotka voidaan osittain tulkita ketteryuden vastaisiksi.

Haastateltavat liiketoiminnan henkilöt kokivat, että tähän asti he olivat voineet toteuttaa haluamansa investoinnit, eikä budjetti ollut tullut vastaan ainakaan tähän mennessä. Tämän perusteella voidaan tulkita, että vuodelle tehdyt arviot kehityksen kustannuksista olisivat budjetissa arvioitu varsin hyvin. Senior Business Controllerin mukaan vaihtelua suunniteluissa ja käytetyissä resursseissa on ollut, mikä on hankaloittanut seurantaa. Hänen mukaansa vaihtelu on ollut tasaista ja kokonaisuus suunnilleen budjetin mukaista. Myös palkitsemisjärjestelmä, joka on sidottu budjetin yhteydessä annettuun tulostasoon, luo haasteen muutoksen näkökulmasta. Jos vuoden aikana nähtäisiin liiketoiminnallinen mahdollisuus, joka vaatisi aluksi kustannuksia, vaikuttaisi se kyseisen vuoden tulokseen ja samalla tulospalkkioihin negatiivisesti.

Rullaava ennuste ja siihen pohjautuva Beyond Budgeting ovat kirjallisuudessa esitetty organisaation ketteryyttä tukeviksi budjetointimenetelmiksi. Tunnuslukujohtamisessa näiden menetelmien voidaan nähdä painottavan interaktiivisia kontrolleja, joiden kautta nähdään organisaation suunta tavoitteisiin nähden Simons (1995). Case-organisaation työskennellessä parhaillaan mittarien kehittämiseksi, voisi sillä tulevaisuudessa olla hyvät lähtökohdat toteuttaa tunnuslukuihin pohjautuvaa

johtamista. Rullaavan ennustamisen rakenne jo itsessään tukee muutosten tekemistä ja tarkentamista, sillä vaikka ennuste siirtyykin aina hieman eteenpäin, koskee suuri osa päivitystä jo aiemmin muodostettua suunnitelmaa. (Alhola & Lauslahti 2002, 302, 275) Malli kannustaa myös päätöksenteon hajauttamiseen, mikäli ennuste on Clarken (2007) mallin mukaan sen käyttäjien eli liiketoiminnan muodostama ja hallitsema.

Beyond Budgeting tukee monilta osin ketteryyden periaatteita ja sisältäen rullaavan ennusteen se tukee edellä mainituilla tavoilla suunnittelun joustavuutta sekä päätöksenteon hajauttamista. Mallin pyrkiessä antamaan työntekijöille sekä vastuuta, auktoriteettia että vaadittavan määrän kontroleja voidaan sen nähdä Simonsin (1995) mallin mukaan pyrkivän hyödyntämään ohjausjärjestelmiä monista eri lähtökohdista. (Lohan et al. 2010) Hope ja Fraser (2000) ajatuksen mukainen tavoitteiden suhteuttaminen kilpailuun myös vapauttavat organisaation toimimaan ympäristön muutosten mukaisesti pyrkien maksimoimaan hyödyn pidemmällä aikavälillä.

Koska organisaatio on suhteellisen tyytyväinen jo nykyiseen menetelmään ja heillä on valmiiksi käytössä rullaavan ennusteen malli, olisi rullaavan ennusteen kehittäminen muutoksena pienin muihin menetelmiin verrattuna. Tällä hetkellä ennusteen päivittäminen tarkoitti kaikkien yksiköiden osalta alimpienkin tasojen lukujen päivittämistä, jolloin prosessi on organisaatiotasolla hyvin raskas. Montgomeryn (2002) sekä Miller at al:n. (2013) mukainen näkemys ennusteen toteutuksesta budjettia ylemmällä tasolla keventäisi ennusteen toteutukseen vaadittavaa työtä. Tämä olisi myös linjassa talousjohtajan kertoman kanssa, jonka mukaan tarkoitus on ollut siirtyä ennusteessa tarkastelemaan liiketoiminnan uhkia ja mahdollisuuksia yksityiskohtien sijaan. Lisäksi se mukailisi kehitysehdotuksia, joissa haluttiin siirtyä liiallisesta tarkkuudesta suurempien kokonaisuuksien tarkasteluun. Kevyemmän toteutuksen myötä ennusteen päivitys voisi mahdollisesti tapahtua myös kvartaalia useammin. Ennusteen yhdistäminen strategiseen tarkasteluun Montgomery (2002) ajatuksen mukaan voisi tukea pidemmän aikavälin tavoitteiden huomiointia ja auttaa tarvittaessa muutosten perustelua budjetin vastaisesti, vaikka budjetti sinällään ei tässäkään mallissa salli itsensä muokkaamista.

Luopuminen vuosibudjetista ja sen korvaaminen rullaavalla ennusteella tai Beyond Budgeting -mallilla olisi selkeästi suurempi muutos organisaatolle. Haasteena Beyond Budgeting mallille voidaan nähdä Sandalgaard ja Bukh (2014) tunnistama ongelma suhteellisten menestyksen mittarien käytössä, sillä organisaation rakenne ei ole tulosityksikkömallinen. Suhteellisten suorituskyvyn mittareiden muodostaminen olisi siis hankalaa. Tulosityksikkömallin muodostaminen olisi myös haaste yksikön koon sekä suoraa liikevaihtoa tuottamattomien sovellusten vuoksi. Toinen haaste liittyy menetelmien budjetin hylkäävään luonteeseen. Haastatteluiden perusteella ei voida nähdä, että organisaatio olisi motivoitunut luopumaan budjetoinnista. Sandalgaard ja Bukh (2014) tunnistivat joidenkin omistajamuotojen soveltuvan heikommin budjetin hylkäävään malliin tavoiteasetannan näkökulmasta. Haastatteluissa Senior Business Controllerin mukaan tavoite ja sen saavuttaminen ovat todella merkittävä osa budjettia. Myös talousjohtaja nosti esiin valtionomisteisen yhtiön kontrollin. Voikin olla valtionomisteisessa yhtiössä selkeä tavoiteasetanta nähdään omistajan näkökulmasta liian tärkeäksi, että siitä voitaisiin luopua.

## 5.2 Johtopäätökset

Tämän tutkielman tarkoituksena on ollut tutkia ketterää sovelluskehitystä tekevää organisaatiota ja sen budjetointia. Lisäksi on tarkasteltu ketteryyttä ilmiönä ja käsitteenä. Mielenkiinnon kohteena on, kuinka budjetointia tulisi kehittää, jotta se tukisi ketterän organisaation toimintamalleja. Tulosten mukaan ketteryyttä nähdään sekä sovelluskehityksen menetelminä että yleisenä toimintaa ohjaavana ajatusmaailmana. Ketteryyden oleellisimmiksi piirteiksi muodostuvat nopea reagointi toimintaympäristön muutoksiin, kehitystyön tehostuminen itseohjautuvien tiimien ja iteraatiivisten kehitysprosessien kautta sekä asiakaslähtöisyys. Näkemykset olivat hyvin yhteneviä. Tulosten mukaan ketteryydellä nähdään olevan selviä vaikutuksia budjetoinnin vaatimukseen. Merkittävimmät seikat, jotka budjettimallin tulisi mahdollistaa ovat suunnitelmien muutokset suunnan muutosten ja suunnitelmien tarkentumisen osalta sekä päätöksenteon hajauttaminen.

Eri budjetointimenetelmät tarjoavat ratkaisuja näiden tekijöiden huomiointiin. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että vuosibudjetin sisällä voidaan tehdä muutoksia,



jotka luovat jonkin verran liikkumavaraa resurssien liikuttelulle ja päätöksenteon haajuttamiselle. Yhdistämällä tähän rullaavan ennusteen voidaan myös luoda pitkäjänteisempää näkökulmaa, jotta strategisesti merkittävät muutokset saataisiin läpivietyä, vaikka ne vuosinäkymällä aiheuttaisivat kyseenalaistusta. Rullaava ennuste itsenäisenä mallina sekä Beyond Budgetin malli mahdollistavat vuosibudjettia paremmin joustavuuden, mutta tarvitsevat toimivat tietojärjestelmät ennusteen tehokkaaseen päivittämiseen sekä jälkimmäisen kohdalla organisaatiomallin, joka tukee vertailevia suorituskyvyn mittareita. Case-organisaation kohdalla vuosibudjetoinnin muokkauksella saatiin aikaan pitkälti käyttäjiä tyydyttävä malli, joten vuosibudjetin mahdollisuutta ketterän organisaation budjettimallina ei voida unohtaa.

### **5.3 Tutkimuksen luotettavuus ja jatkotutkimusehdotukset**

Toteutettu tutkimus on laadullinen tapaustutkimus, jonka aineisto on kerätty haastatteluiden avulla. Tutkimuksen luotettavuutta voidaan tarkastella reliabiliuden ja validiuden avulla. Reliabelius viittaa tutkimuksen toistettavuuteen ja validius siihen, kertooko tutkimus siitä, mitä se antaa olettaa. (Hirsjärvi & Hurme 2015, 186-187) Tutkimuksen toistettavuutta parantaa tässä tutkielmassa esitetty tarkka kuvaus tutkimusmenetelmästä ja tutkimuksen toteutuksesta, jolloin se voitaisiin halutessa suorittaa uudelleen (Tuomi & Sarajärvi 2018, 124) Tutkimuksen luotettavuuden kannalta on huomioitava, että tulokset muodostuvat tutkijan tulkintojen perusteella (Hirsjärvi & Humre 2015, 187). Lisäksi tässä tutkimuksessa oleellista on tiedostaa organisaation maturiteetti ja kehittyvä tila budjetoinnissa. Nuori organisaatio on tutkimushetkellä ollut paljolti muotoutuvassa tilassa budjetoinnin ja sen prosessien suhteen. Näin ollen tulokset voivat vaihdella, mikäli tutkimus toisena ajankohtana toteutettaisiin uudestaan.

Haastatteluiden nauhoitus ja johdonmukainen litterointi tukevat aineiston validiteettia. Lisäksi validiteettia parantaa haastateltavien tarkka valinta. Koska kaikilla haastateltavilla on oleellinen rooli käsitellyn aiheen parissa, voidaan heidän vastaustensa katsoa vastaavan totuutta. (Hirsjärvi & Hurme 2015, 185, 189)

Muutostilanteesta johtuen jatkotutkimuksena olisi mielenkiintoista tutkia kuinka budjetointimenetelmät organisaatiossa kehittyvät ajan kuluessa esimerkiksi 5 vuoden kuluttua. Näin voitaisiin tarkastella, mitä asioita organisaatio on kokenut toimiviksi ja mitkä asiat aiemmin tehdyissä muutoksissa eivät välttämättä toimineet halutulla tavalla. Joidenkin vuosien kuluttua ketteryys on myös luultavasti nykyisen tavoitteen mukaan implementoitu yrityksen toimintatavaksi laajemminkin, jolloin myös tätä muutosta sekä ketteryyden että budjetoinnin näkökulmasta olisi mielenkiintoista tutkia omassa tutkielmassaan.

## LÄHDELUETTELO

Alhola, K. & Lauslahti, S. (2002) Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 2. p. Porvoo: WSOY.

Alqudah, M. & Razali, R. (2016) A review of scaling agile methods in large software development. International Journal on Advanced Science, Engineering and Information Technology, 6, 6, 828-837.

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

Beck, K., Beedle, M., van Bennekum, A., Cockburn, A., Cunningham, W., Fowler, M., Grenning, J., Highsmith, J., Hunt, A., Jeffries, R., Kern, J., Marick, B., Martin, R. C., Mellor, S., Schwaber, K., Sutherland, J. & Thomas, D. (2001a) Manifesto for Agile Software Development [verkkodokumentti]. [Viitattu 6.10.2019]. Saatavilla <http://agilemanifesto.org/iso/en/manifesto.html>

Beck, K., Beedle, M., van Bennekum, A., Cockburn, A., Cunningham, W., Fowler, M., Grenning, J., Highsmith, J., Hunt, A., Jeffries, R., Kern, J., Marick, B., Martin, R. C., Mellor, S., Schwaber, K., Sutherland, J. & Thomas, D. (2001b) Principles behind the Agile Manifesto [verkkodokumentti]. [Viitattu 6.10.2019]. <http://agilemanifesto.org/iso/en/principles.html>

Birkinshaw, J. (2018) What to Expect From Agile. MIT Sloan Management Review 59, 2, 39-42.

Cao, L., Mohan, K., Ramesh, B. & Sarkar, S. (2013) Adapting funding processes for agile IT projects: an empirical investigation. European Journal of Information Systems 22, 2, 191-205.fi

Clarke, P. (2007) The Rolling Forecast: As a Catalyst for Change. Accountancy Ireland 39, 5, 22-24.

CollabNet VersionOne (2019) 13<sup>th</sup> Annual State of Agile Report [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.8.2019]. Saatavilla <https://www.stateofagile.com/#ufh-i-521251909-13th-annual-state-of-agile-report/473508>

Crisan, E., Beleiu, I. & Ilies, L. (2015) The Place Of Agile In Management Science - A Literature Review. Babes Bolyai University, Cluj-Napoca.

Denning, S. (2016) Understanding the three laws of Agile. *Strategy & Leadership* 44, 6, 3-8.

Denning, S. (2019) The ten stages of agile transformation journey. *Strategy & Leadership* 47, 1, 3-10.

Ebert, C. & Paasivaara, M. (2017) Scaling Agile. *IEEE Software*, 34, 6, 98-103.

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

Evans, M. (2015) Unpacking the package. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 12, 4, 346-376

Greer, D. & Hamon, Y. (2011) Agile Software Development. *Software-Practice & Experience*, 41, 9, 943-944.

Highsmith, J. (2001) History: The Agile Manifesto [verkkodokumentti]. [Viitattu 6.10.2019]. Saatavilla <http://agilemanifesto.org/history.html>

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

Hoda, R., Salleh, N. & Grundy, J. (2018) The Rise and Evolution of Agile Software Development. *IEEE Software*, 35, 5, 58-63.

Hope, J. & Fraser, R. (2000) Beyond budgeting. *Strategic Finance*, vol. 82, no. 4, pp. 30-35.

Jormakka, R., Koivusalo, R., Lappalainen, J. & Niskanen, M. (2015) *Laskentatoimi*. 4. uud. p. Helsinki: Edita.

Koskinen, I., Alasuutari, P., & Peltonen, T. (2005) *Laadulliset tutkimusmenetelmät kauppatieteissä*. Tampere: Vastapaino.

Laughlin, R. (1991) Environmental Disturbances and Organizational Transitions and Transformations: Some Alternative Models. *Organization Studies*, 12, 2, 209-232.

Libby, T. & R. Murray, L. (2007) Beyond Budgeting or better budgeting? *Strategic Finance*, 89, 2, 46-51.

Lohan, G., Conboy, K. & Lang, M. (2010) Beyond Budgeting: A Performance Management Model for Software Development Teams. in: proceedings of the LESS conference 2010 (accepted, to appear)

McKinsey & Company (2017) How to create an agile organization [verkkodokumentti]. [Viitattu 25.8.2019]. Saatavilla <https://www.mckinsey.com/business-functions/organization/our-insights/how-to-create-an-agile-organization>

Miller, D., Allen, M., Schnittger, S. & Hackman, T. (2013) How rolling forecasting facilitates dynamic, agile planning. *Healthcare Financial Management* 67, 11, 80-84.

Narayanan, V. & Gordon, B. (2019) Exploring the transformative potential of management control systems in organisational change towards sustainability. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32, 5, 1210-1239.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva E. (2012) Johdon laskentatoimi. 6.-11. p. Helsinki, Edita Prima.

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

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.

Radonić, M. (2018) Beyond budgeting: Gaining competitive advantage through strategic changes in budgeting processes. *Megatrend revija*, 15, 3, 141-158.

Sandalgaard, N. (2012) Uncertainty and budgets: an empirical investigation. *Baltic Journal of Management*, 7, 4, 397-415.

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

Shama, P. S & Shivamant, A. (2015) A Review of Agile Software Development Methodologies. *International Journal of Advanced Studies in Computers, Science and Engineering*, 4, 11, 1-6.

Simons, R. (1995) Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, 67, 2, 80-88.

Strauss., A. L. & Cobin, J. (1998) Basics of qualitative research. Procedures and techniques for developing grounded theory. 2. painos, London: Sage.

Sull, D. (2009) How to Thrive in Turbulent Markets. *Harvard Business Review*, 87, 2, 78–88.

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

Will, M. G. (2015) Successful organizational change through win-win. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11, 2, 193-214.

Worley, C.G., Williams, T. & Lawler, E.E. (2016) Creating Management Processes Built For Change. *MIT Sloan Management Review* 58, 1, 77-82.

Yigitbasioglu, O. M. (2017) Drivers of management accounting adaptability: The agility lens. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13, 2, 262-281.

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

## **Liite 1: Haastattelurunko 1, talouden henkilöt**

### 1. Taustatiedot

- Nimi, koulutus, työtehtävä ja kauanko ollut organisaatiossa?
- Minkälainen rooli budjetilla ja budjetoinnilla työssä on?

### **Talouden henkilöt (2):**

#### 2. Ketterä organisaatio

- Mitä ketteryys digillä tarkoittaa?
- Mikä on näkyvin osa ketteryyttä?
- Milloin kiinnostuttu ketterästä toiminnasta digillä?

#### 3. Budjetoinnin nykyinen tilanne

- Kuinka taloussuunnittelua tällä hetkellä toteutetaan?
  - Millä aikavälillä suunnittelua toteutetaan?
  - Miten tarkalla tasolla suunnittelua toteutetaan?
  - Millainen suunnitteluprosessi on?
  - Voiko suunnitelmia myöhemmin muokata?
- Onko strateginen suunnittelu yhteydessä taloussuunnitteluun? Miten?
- Tuovatko ketterät toimintatavat erityispiirteitä taloussuunnitteluun?
- Minkälaista dataa/tietolähteitä taloussuunnittelussa käytetään?
  - Kuinka reaaliaikaista?

#### 4. Budjetti taloudellisena kontrollina

- Kuinka budjettia valvotaan ja miten poikkeamiin reagoidaan?
- Käytetäänkö budjettia suorituskyvyn mittarina ja onko se yhteydessä palkitsemiseen?
- Hyödynnetäänkö muita suorituskyvyn mittareita?

#### 5. Budjetoinnin kehittäminen

- Onko budjetoinnissa tapahtunut muutoksia ketterien toimintatapojen myötä?
  - Jos on mitä ja miksi? Mihin pyritty?
  - jos ei olisiko jotain kuitenkin syytä muuttaa?
- Mitä hyviä puolia nykyisessä budjetointimenetelmässä on?
- Mitä asioita budjetoinnissa voisi parantaa tai mikä asia ei toimi toivotulla tavalla?
- Tuleeko mieleen muuta oleellista asiaan liittyen yleisesti?



## **Liite 2: Haastattelurunko 2, liiketoiminnan henkilöt**

### 1. Taustatiedot

- Nimi, koulutus, työtehtävä ja kauanko ollut organisaatiossa?
- Minkälainen rooli budjetilla ja budjetoinnilla työssä on?

## **Liiketoiminnan henkilöt (5):**

### 2. Ketterä organisaatio

- Mitä ketteryys DC:llä tarkoittaa?
- Miksi/mitä kautta ketteryydestä on kiinnostuttu ja mitä hyötyjä sillä haetaan?
- Kuinka ketterät toimintatavat näkyvät digin jokapäiväisessä tekemisessä?
- Miten näet ketteryyden kehittyvän DC:llä tulevaisuudessa?

### 3. Budjetoinnin nykyinen tilanne

- Minkälainen budjetointiprosessi on liiketoiminnan näkökulmasta?

### 4. Budjetti taloudellisena kontrollina

- Miten budjettivastuut on jaettu?
- Näkyykö budjettikontrolli työskentelyssä?
  - esim. suunnitelmien muuttuessa tai projektien pitkittyessä?
  - Kuinka poikkeamia käsitellään?
- Käytetäänkö budjettia suorituskyvyn mittarina ja onko se yhteydessä palkitsemiseen?
- Käytetäänkö muita suorituskyvyn mittareita?

### 5. Budjetoinnin kehittäminen

- Onko budjetoinnissa tapahtunut muutoksia ketterien toimintatapojen myötä?
- Onko budjetointi digillä samanlaista kuin muissa yksiköissä vai onko agilea toimintatapaa huomioitu jotenkin?
  - Jos on mitä ja miksi? Mihin pyritty?
  - jos ei olisiko jotain kuitenkin syytä muuttaa?
- Mitä hyviä puolia nykyisessä budjetointimenetelmässä on?
- Mitä asioita budjetoinnissa voisi parantaa tai mikä asia ei toimi toivotulla tavalla?