



Syksy 2007

Kauppätieteellinen tiedekunta
Talouden ja yritys juridiikan laitos
Laskentatoimi

AB20A8000 Laskentatoimen kandidaatin tutkinnon tutkielmaseminaari

Budjetoinnin ongelmat nykypäivän yrityksessä

Mika Sirola

TIIVISTELMÄ

Tekijä: Mika Sirola
Tutkielman nimi: Budjetoinnin ongelmat nykypäivän yrityksessä
Tiedekunta: Kauppatieteellinen tiedekunta
Vuosi: 2007

Kandidaatin tutkielma. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. 43 sivua, 2 kuvaa.

Tarkastaja: Jouni Nousiainen

Hakusanat: Budjetointi, ongelmat, kritiikki, talousohjaus

Keywords: Budgeting, problems, criticism, financial steering

Tämän tutkielman tarkoituksena on koota yhteen budjetoinnin kohtaamia ongelmia ja kritiikkiä nykypäivän alati muuttuvassa ympäristössä. Tämän pohjalta selvitetään, onko budjetointi edelleen käyttökelpoinen työkalu yrityksen talouden ohjaamisessa. Tutkielmassa sovelletaan käsiteanalyttistä tutkimusotetta, tutkimus on tiedonhankintatavaltaan teoreettinen.

Budjetointia on moitittu muun muassa menetelmän raskaudesta ja kustannuksista, budjetointiin perustuvasta palkitsemisesta, sen strategiyhteydestä, budjettiharhasta ja – pelaamisesta, sekä sen inkrementaalisuudesta ja keskittymisestä vain taloudellisiin tekijöihin. Ongelmia näyttää ilmenevän sitä enemmän, mitä dynaamisempi ja monimuotoisempi yrityksen toimintaympäristö on. Vaikka yritysjohto yhtyy kritiikkiin ja löydetyt esimerkkitapaukset budjetoinnista luopumisesta ovat olleet rohkaisevia, on budjetoinnista luopumisen esteenä usein muutosvastarinta ja se, että uutta yleisesti hyväksyttyä käytäntöä ei vielä ole.

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkimuksen taustaa	1
1.2	Tutkimusongelma, tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset	3
1.3	Tutkimusmenetelmä ja tutkimuksen eteneminen	4
2	BUDJETOINTI	5
2.1	Budjetoinnin määritelmä.....	5
2.2	Budjetointimenetelmät.....	6
2.3	Budjetointitekniikat	7
3	BUDJETOINNIN ONGELMAT JA KRITIIKKI	9
3.1	Yleiskatsaus	9
3.2	Budjetointiin perustuva palkitseminen	13
3.3	Budjetoinnin yhteys strategiaan	17
3.4	Budjettiharha ja -pelaaminen.....	20
3.5	Muut budjetoinnin ongelmia selvittäneet tutkimukset	25
4	BUDJETOINNIN KORVAAVAT TYÖKALUT.....	31
4.1	Beyond budgeting	31
4.2	Rolling forecasting.....	37
5	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET.....	41
	LÄHTEET.....	44

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Budjetointi on kulmakivi johdon kontrollointiprosessissa lähes kaikissa organisaatioissa, mutta huolimatta sen laajasta käytöstä, se on kaukana täydellisyydestä (Hansen et al. 2003, 95). Johtaminen budjettien avulla kehitettiin jo 1900-luvun alussa. Ensimmäisiä yrityksiä, jotka käyttivät budjetointia, olivat muun muassa General Motors Yhdysvalloissa ja Siemens Saksassa. (Weber & Linder 2005, 20) Nykyään budjetit palvelevat montaa tarkoitusta. Budjetit antavat selkeän kuvauksen organisatorisista päämääristä ja tavoitteista, koordinoivat resursseja jotka mahdollistavat näiden päämäärien saavuttamisen, välittävät informaatiota niille jotka ovat vastuussa tarvittavista toimenpiteistä, motivoivat managereita kaikilla tasoilla, sekä toimivat vertailupohjana, johon todellista suorituskykyä voidaan myöhemmin vertailla ja arvioida. (Reed 2001, 83) Hansen ja Van der Stede (2004, 418) erottelivat neljä pääasiallista syytä, (toiminnan suunnittelu, suorituskyvyn arviointi, keskustelu tavoitteista, strategian muodostaminen) miksi yritykset budjetoivat. Kaksi edellistä syytä ovat luonteeltaan lyhytaikaisia ja toiminnallisia, kun taas kaksi jälkimmäistä ovat pääpiirteisesti pitkäaikaisempia ja strategisia. Nik et al. (2003, 717) mukaan budjetteja on käytetty organisaatioissa moniin eri tarkoituksiin; budjetit sisältävät esimerkiksi suorituskyvyn mittaamista ja arviointia, henkilöstön motivointia, hinnoittelupäätöksiä ja kustannuskontrollia. Näin ollen budjetointia on pidetty johdon sisäisenä kontrollointivälineenä.

Syy siihen, miksi budjetointia yhä käytetään, löytyy historiasta. Budjetoinnin asemaa ei ole aikaisemmin kyseenalaistettu ylimmän johdon käytäntönä. Budjetointia on kyllä yritetty parannella kehittämällä edellä mainittu nollapohjabudjetointi ja toimintokohtainen budjetointi, mutta nekin ovat aikaa vieviä ja monimutkaisia johtaa. Jotkut yritykset ovat parannelleet

budjetointiprosessejaan tekemällä niistä nopeampia ja halvempia käyttää, mutta lopulliset hyödyt ovat jääneet vähäisiksi käyttäytymiseen liittyvien heikkouksien jäädessä yritykseen. Ihmiset on ollut helppo saada vakuuttuneiksi siitä, että budjetit ovat esteenä muutokselle. Ongelma on ollut vakuuttamisessa, että on olemassa toimiva vaihtoehto. (Hope & Fraser 1999, 17 - 18) Perinteistä budjetointia on jo vuosia kritisoitu hitaana ja raskaana työkaluna yrityksen talouden suunnittelussa. Budjetointia on kritisoitu siitä, että se ei ole joustava, eikä se näin ollen sovellu käytettäväksi nykypäivän nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä. (Ekholm & Wallin 2000) Lisäksi budjetointia haittaavat pelaaminen, yrityksen politiikka sekä lehmänkaupat (Neely et al. 2003, 22). Budjetointia on myös pidetty liian kalliina suhteessa siitä saatuihin hyötyihin. Budjetointi ei linkity strategiaan, se on markkinasuuntautuneisuuden sijasta sisäänpäin kääntynyt, sekä keskittyy menneisyyteen. (Weber & Linder 2005, 20)

Yritykset ovat käyttäneet erilaisia lähestymistapoja yrittäessään parantaa perinteistä budjetointiprosessia. 1970- ja 1980-luvuilla nollapohjabudjetoinnista tuli suosittua. Myöhemmin kehiteltiin muun muassa rullaava budjetointi ja balanced scorecard, joka tosin ei ole budjetointimenetelmä, vaan aivan erilainen työkalu. Vaikka uudet ja kehitellyt menetelmät tuottivatkin ajankohtaisempaa, ja sitä myötä relevantimpaa tietoa, kärsivät ne kuitenkin kasvaneesta työmäärästä ja siten kasvaneista kustannuksista. Huolimatta yrityksistä parantaa budjetointia, säilyy se kuitenkin useimmissa yrityksissä vallitsevana käytäntönä suorituskyvyn johtamisessa. (Player 2003, 4 - 6)

Kritiikkiä budjetointia kohtaan löytyy jo 1980-luvulta, mutta laajempaa huomiota aihe on saavuttanut vuosituhaten vaihteen molemmin puolin. Kirjallisuuskatsausta tehdessä budjetoinnin suureksi kritisoijaksi havaittiin Jeremy Hopen ja Robin Fraserin perustama "Beyond Budgeting Round Table" (BBRT), kansainvälinen voittoa tavoittelematon johtamisen tutkimukseen erikoistunut organisaatio, joihin monet muut tutkijat viittaavat omissa budjetointia käsittelevissä tutkimuksissaan. Kyseinen organisaatio on kirjoittanut budjetointia

kritisoivia tutkimuksia sekä kirjan ”Beyond Budgeting”, joissa he ovat suositelleet budjetoinnista luopumista ja kehittäneet vaihtoehdoisen työkalun budjetoinnille. Tämän kritiikin taustalta lähdetään tutkimuksessa selvittämään mikä budjetoinnin todellinen nykytila on. Tutkimuksessa selvitetään onko perinteinen budjetointi kaikesta kritiikistä ja ongelmista huolimatta vielä käyttökelpoinen työkalu yrityksen talouden ohjaamisessa, sekä mitä vaihtoehtoja budjetoinnille on kehitetty ja ehdotettu. Vertailupohjaksi kirjallisuudessa esitettyihin väitteisiin, tutkimus etsii myös käytännön esimerkkejä budjetoinnista luopumisesta sekä siitä seuranneista tuloksista.

1.2 Tutkimusongelma, tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää ja koota perinteisen budjetoinnin kohtaamia ongelmia ja kritiikkiä, luoden siten viitekehys niistä. Luodun viitekehysten avulla pohditaan, voiko perinteistä budjetointia ongelmista huolimatta vielä käyttää yrityksen talouden ohjaamisessa. Tutkimusongelma, johon tutkimus vastaa, on esitetty kysymyksen muodossa:

- Onko budjetointiprosessi edelleen käyttökelpoinen työkalu yrityksen talouden ohjaamisessa?

Etsittäessä vastausta tutkimusongelmaan, tutkimuksen kulkua ohjaava seuraavat alaongelmat:

- Mitä ongelmia ja kritiikkiä perinteinen budjetointi on kohdannut?
- Voiko kritiikistä huolimatta budjetointia käyttää, siten että ongelmat olisi vältettävissä?
- Mitä menetelmiä on kehitetty perinteisen budjetoinnin korvaajaksi?

Tutkimuksessa keskitytään budjetointiprosessiin liittyvään problematiikkaan, sekä tarkastellaan miten ongelmat vaihtelevat prosessin eri vaiheissa. Tutkimus

keskittyy käsittelemään budjetointia yritysnäkökulmasta, jättäen julkishallinnon tutkimuksen ulkopuolelle.

1.3 Tutkimusmenetelmä ja tutkimuksen eteneminen

Tutkielman tutkimusmenetelmä on käsiteanalyttinen. Tutkimusaineisto koostuu tieteellisistä kirjoituksista, kirjoista ja artikkeleista, eikä sisällä minkäänlaista kvantitatiivista tiedonkeruuta. Tammisen (1993, 145) mukaan käsiteanalyysissä on usein kyse kriittisen ajattelun välineistön kehittämisestä niin, että sitä käyttäen voitaisiin saavuttaa tietämisen tila. Tutkimus on siis tiedonhankintatavan suhteen teoreettinen, empiiriset tutkimukset ovat viittauksia muiden tutkijoiden tutkimuksiin. Aineistoa analysoimalla etsitään vastausta edellä esitettyyn tutkimusongelmaan.

Tässä johdantokappaleessa on johdateltu lukija tutkittavaan aiheeseen ja käsitelty yleiset tutkimusta koskevat asiat. Toisessa kappaleessa määritellään perinteinen budjetointi, sekä esitellään perinteiset budjetointimenetelmät ja – tekniikat. Kolmannessa kappaleessa pureudutaan syvällisemmin perinteisen budjetoinnin ongelmiin ja sen kohtaamaan kritiikkiin. Neljännessä kappaleessa esitellään huomiota osakseen saaneet perinteisen budjetoinnin korvaavat menetelmät, beyond budgeting ja rolling forecasting. Kyseisiä menetelmiä varten on omistettu oma kappaleensa siksi, että kirjallisuuskatsausta tehdessä nämä menetelmät ovat saaneet osakseen suurinta huomiota ja näiden uskotaan olevan potentiaalisia menetelmiä harkittaessa perinteisen budjetoinnin korvaamista. Viides kappale sisältää yhteenvedon ja johtopäätökset tutkielmasta.

2 BUDJETOINTI

2.1 Budjetoinnin määritelmä

Kirjallisuudesta löytyy monia määritelmiä budjetoinnille. Budjetointi käsitetään Neilimon ja Uusi-Rauvan (1997, 220) mukaan usein budjetin käytöksi yrityksen toiminnan ohjauksen apuvälineenä, jossa budjetointi on jaoteltu kolmeen vaiheeseen:

1. Budjetin suunnitteluun ja laatimiseen
2. Budjetin käyttöön toiminnan ohjauksessa
3. Budjettien toteumien tarkkailuun, erojen analysointiin ja korjaavien toimenpiteiden suunnitteluun ja toteuttamiseen

”Budjetointi on yrityksen tai sen osaston toimintaa varten laadittu mahdollisimman edullisen taloudellisen tuloksen sisältävä ja tiettyä ajanjaksona toteutettavaksi tarkoitettu rahamääräinen, joskus määrällisesti ilmaistu toimintasuunnitelma” (Uusi-Rauva et al. 2003, 158). Riistaman ja Jyrkkiön (1991, 348) mukaan budjetoinnilla tarkoitetaan budjetin laatimista sekä sitä varten tarpeellista vaihtoehtojen etsimistä, vertailua ja valintaa. Neilimon ja Uusi-Rauvan (1997, 221) mukaan budjetoinnissa inhimillinen johtamisprosessi on usein tärkeämpi kuin laskentatekniikka. Budjettijärjestelmä koostuu yrityksen käytössä olevista osa- ja pääbudjeteista (Neilimo & Uusi-Rauva 1997, 226). Budjetti voi koostua useistakin osabudjeteista, jotka kootaan kahteen pääbudjettiin, tulos- ja rahoitusbudjettiin. Tulosbudjettiin kootaan eri osabudjettien tuotot ja kulut budjettikauden tuloksen ennakoimiseksi. (Riistama & Jyrkkiö 1991, 358) Rahoitusbudjetissa selvitetään kassaan maksut ja kassasta maksut, sekä rahoitustapahtumista johtuvat maksut.

2.2 Budjetointimenetelmät

Perinteiset budjetointimenetelmät on jaoteltu kolmeen eri menetelmään; demokraattiseen, autoritaariseen ja yhteistyömenetelmään. Seuraavassa kuvataan jokaisen menetelmän ominaispiirteitä.

Demokraattisessa menetelmässä budjetointi rakentuu organisaatiossa alhaalta ylöspäin. Budjetointia käynnistäessä johdon rooli on luoda yleiset kehykset ja koota budjettivastuussa olevien henkilöiden laatimat budjetit ja tarvittaessa sopeuttaa niitä. Henkilöstön sitoutuminen on tätä menetelmää käytettäessä yleensä korkealla, mutta toisaalta ongelmana voi olla kokonaisnäkömyksen puuttuminen ja siitä voi helposti muodostua heterogeeninen. Jokaisen budjettivastuullisen saadessa asettaa vapaasti tavoitteet, saattaa tavoitteista tulla helposti liian pessimistisiä tai liian optimistisiä. (Riistama & Jyrkkiö 1991, 359 – 360; Neilimo & Uusi-Rauva 1997, 230)

Autoritaarinen menetelmä lähtee yritysjohtosta ja voi olla hyvinkin yksityiskohtaista. Ylintä johtoa ja budjetointiryhmää lukuun ottamatta muu organisaatio on suljettu budjetoinnin ulkopuolelle. Tämä on suhteellisen helppo ja vaivaton, mutta jäykkä menetelmä. Muun organisaation erityisosaaminen ei pääse tässä menetelmässä vaikuttamaan budjetointiin riittävästi. Menetelmä voi olla käyttökelpoinen budjetointia aloitettaessa, pienissä yrityksissä, sekä kriisissä olevissa yrityksissä. (Riistama & Jyrkkiö 1991, 359; Neilimo & Uusi-Rauva 1997, 230)

Yhteistyömenetelmässä pyritään yhdistämään edellä mainittujen menetelmien hyvät puolet. Se lienee nykyisin yleisin budjetointimenetelmä keskisuurissa ja suurissa yrityksissä. Yhteistyömenetelmässä yrityksen johto määrittelee budjetoinnin yleiset tavoitteet ja resurssit yhdessä toiminto- tai tulosityksiköjohdon kanssa. Varsinainen budjetointi tapahtuu toiminto- ja tulosityksiköissä. Tämä menetelmä vaatii yleensä melko paljon

organisaatiokeskusteluja budjetoinnin yhteydessä ja voi siinä mielessä olla jokseenkin hidas ja byrokraattinen budjetointimenetelmä. Yhteistyömenetelmästä jalkautuva iteratiivinen eli kertaava budjetointi tarkoittaa sitä, että yhteistyömenetelmässä on varauduttava myös siihen, että toiminto- tai tulosaluebudjetit eivät aina mahdu johdon asettamiin budjettikehyksiin. Tällöin alabudjetteja joudutaan sopeuttamaan uusien budjettikeskustelujen avulla. (Neilimo & Uusi-Rauva 1997, 230 - 231)

2.3 Budjetointiteknikat

Bergstrandin (1993, 97 – 99) mukaan on tärkeää päättää, kuinka budjetti muuttuu budjettivuoden aikana. Vaihtoehtoina hän esittää *kiinteän, tarkistetun, rullaavan ja liukuvan budjetin*. Tavallisesti yrityksissä käytetty muoto on *kiinteä budjetti*, jossa budjetointi tehdään pääasiassa kerran vuodessa, mutta uusien ennusteiden pohjalta sitä voidaan täydentää kolmen tai neljän kuukauden välein. *Kiinteällä budjetoinnilla* on parhaat ohjausominaisuudet, koska se voidaan vahvistaa kerralla ja se muodostaa selvän pohjan seurannalle. Kiinteästä budjetista ja neljännesvuosittaisten ennusteiden yhdistelmästä on tullut hyvin tavallinen käytäntö elinkeinoelämässä. *Tarkistetussa budjetissa* budjettia korjataan ennalta määrätyn väliajoin loppuvuodeksi, eli joka kerta lyhyemmäksi ajaksi. Etuna tässä on että budjettia voidaan sopeuttaa taloudellisiin tapahtumiin paremmin, mutta toisaalta organisaatio saattaa suhtautua vahvistettuihin budjettilukuihin vähättelevästi, koska niitä muokataan kuitenkin budjettikauden mittaan.

Rullaavaa budjettia pidetään tekniseltä kannalta parempana kuin tarkistettua budjettia, sillä joka budjettikierröksellä tarkastellaan kokonaista vuotta eteenpäin, eikä pelkästään kuluvan vuoden loppuun. Toisaalta rullaavasta budjetoinnista tulee organisaatiolle riippa, joka voi heikentää työntekijöiden motivaatiota sitoutua. Liukuvaa budjettia käytetään sellaisissa organisaatioissa, joilla ei ole

itsenäistä vastuuta esimerkiksi myyntimääristä. Mikäli tehtävänä on myydä tai tuottaa suoritemäärä, joka on muualta määrätty, voi olla järkevää laatia useampia budjetteja, jotka liittyvät eri suoritemääriin. Gurton (1999, 61) toteaa rullaavassa budjetissa ilmenevän samoja heikkouksia kuin perinteisessä budjetoinnissa, mikäli palkkaus on sidonnainen budjettiin. Rullaava budjetti voi saada johtajien keskuudessa aikaan epävarmuuden tunnetta. Hansenin ja Van der Steden (2004, 436) mukaan rullaavan budjetin käyttö parantaa budjetoinnin suorituskykyä toiminnallisessa suunnittelussa, kun se samanaikaisesti vähentää hyötyjä suorituskyvyn arvioinnissa. Ennen siirtymistä rullaavan budjetoinnin käyttöön, tulee tarkasti pohtia, mitä halutaan ja miksi. Ensin tulee selvittää, mitä rullaavalta budjetoinnilla haetaan. Toiseksi tulee selvittää, mitä budjetoinnilla tarkoitetaan, jotta yrityksen sisällä vallitsee yhtenäinen näkemys siitä, mistä puhutaan. (Åkerberg 2006, 58 – 60)

3 BUDJETOINNIN ONGELMAT JA KRITIIKKI

3.1 Yleiskatsaus

Buncen et al. (1995, 254) mukaan on selvää, että perinteiset johtamisjärjestelmät kehitettiin eri tarkoituksia varten ja ne toimivat suhteellisen stabiilissa ympäristössä, jossa enemmän toimittaja kuin asiakas, oli kuningas. Budjetointi oli käyttökelpoinen työkalu kun markkinaolosuhteet olivat melko stabiilit, pääoma oli primäärinen rajoite kasville ja kehitykselle, strategia ja tuotteiden elinkaaret olivat pitkiä, sekä johdon käyttäytyminen vaati suunnitelmien ja menettelytapojen noudattamista. (Player 2003, 3 - 4) Budjettiarvioita harvoin saavutetaan tarkasti kahdesta pääasiallisesta syystä. Ensiksikin, johdon käyttämät ennustusmallit ovat epätäydellisiä ja antavat ennusteita, jotka ovat virheellisiä. Toiseksi, palkitsemisjärjestelmä johdon johto on sidottu, voi vaikuttaa puolueellisesti budjettiarvioihin sekä myös varsinaiseen raportoituun suorituskykyyn (Otley 1985, 415). Åkerberg (2006 30 - 31) ei arvostelee budjetointia työkaluna, vaan sitä että budjetointia tulisi käyttää oikein. Johdon tulisi kyetä elävöittämään suunnitteluprosessia siten, ettei siitä tulisi lopulta vain hengetön prosessi joka kääntyy itseään vastaan.

Buncen mukaan (1995, 263) perinteinen budjetointi edustaa niitä rippeitä, joita on jäljellä vanhasta johdon lähestymistavasta ja joka suunnittelee ja kontrolloi toimintaa resurssien käytön avulla saavuttaakseen taloudelliset tavoitteet. Budjetointi perustuu tänä päivänä liikaa organisatoriseen hierarkiaan saavuttaakseen tavoitteet tämän päivän ympäristössä, missä kaikki suorituskyvyn vaatimukset johtuvat asiakkaan kysynnästä ja kilpailullisista paineista. Coveneyn (1998, 2) mukaan jokaista suunnittelukierrosta haittaa sekava ja erillään oleva tieto, jota on vaikea sovittaa yhteen. Se johtaa työn päällekkäisyyteen, joka ei tue tehokasta päätöksentekoa. Toinen kritiikin kohde koskee puutteellista teknologiaa, erityisesti taulukkolaskentaohjelmistoja, jotka

ovat yleisimmin käytetty väline budjetoinnissa. Taulukkolaskenta sisältää tuhansia monimutkaisia kaavoja, joilla ei ole taloudellista älykkyyttä.

Hopen ja Fraserin (1999, 16 - 17) mukaan budjetit ovat tunnettuja siitä, että ne vahvistavat käskemisen ja kontrolloimisen kulttuuria, rajoittaen vapautta ja riippumattomuutta, tukahduttaen mahdollisuudet jotka kiinnostavat potentiaalisia uusia johtajia. Budjetteja ei ole suunniteltu johtamaan aineetonta omaisuutta, budjetit aliarvioivat niiden kasvumahdollisuudet ohjaamalla johdon kiinnostuksen yksinomaan lyhyen aikavälin taloudellisiin lukuihin, huomioimatta avaintekijöitä tai osakkeenomistajien arvoa. Yhtenä budjetoinnin piirteenä Lukka (1985, 46 – 47) mainitsee järjestelmän toiminnan staattisuutta lisäävän inkrementaalisuuden: tietyn periodin budjetin merkittävin määre on edellisen periodin budjetti, sekä toteutunut toiminta.

Budjetoinnista saatava hyöty on vähentynyt, koska budjetoititekniikat ovat tehottomia, budjetit on muodostettu erillään yrityksen strategiasta ja tavoitteista, ne keskittyvät taloudellisiin tehoon sulkien muut suorituskyvyn mittarit ulkopuolelle, budjetin aikahorisontti ei ole linkittynyt muun bisneksen ”rytmiin” – pitkät horisontit nopeasti muuttuvilla sektoreilla ja lyhyet horisontit suhteellisen vakailta sektoreilla, nykyisen suorituskyvyn tietoon ei pääse helposti käsiksi, managerit pelaavat pelejä, työntekijöiden tavoitteet ja arviointiprosessi ei ole linkittynyt yrityksen päämääriin. (Hope & Fraser 2001, 22) Yritykset ovat pitkään jo pyrkineet muuttamaan organisaatioitaan keskittyneistä hierarkioista kehittyneisiin verkostoihin, jotka mahdollistavat ketterän sopeutumisen markkinaolosuhteiden muutoksiin. Yritykset ovat investoineet suuria määriä tietojärjestelmiin, prosessien uudelleensuunnitteluun ja muihin johdon uusiin työkaluihin kuten EVA:an ja BSC:iin. Siitä huolimatta vain harvat ovat luopuneet budjetoinnista, joka on suurimpana esteenä tälle kehitykselle. Ongelmia ilmenee, kun budjettia käytetään yksityiskohtaiseen benchmarkkaukseen asetettujen tavoitteiden ja toteutumien välillä. Tämä voi johtaa pahimmillaan siihen, että myyntitiimi esimerkiksi viivästyttää asiakkaan tilauksia välttääkseen tulobudjetin

ylittämisen kyseisellä tarkastelujaksolla, joka edelleen viivästyttää arvokkaita kassavirtoja. (Hope & Fraser 2003b, 108)

Yritykset ovat koittaneet erilaisia lähestymistapoja parantaakseen budjetointia. 1970- ja 80-luvuilla nollapohjabudjetoinnista tuli suosittua. Sittemmin yritykset ovat kehittäneet erilaisia rullaavia ja virtaviivaisempia budjetteja, sekä valjastaneet tietokantoja budjetoinnin avuksi saadakseen reaaliaikaisempaa tietoa budjetoinnin tueksi. Näiden heikkoutena on kuitenkin ollut menetelmien raskaus. Yhtenä vaihtoehtona on esitetty balanced scorecard (BSC), jonka avulla strategia pyritään implementoimaan paremmin suunnitelmiin. (Player 2003, 4 - 5) Tulee kuitenkin huomioida, että balanced scorecard ei ole budjetointimuoto, vaan erillinen työkalu, jota on käytetty muun muassa tuloksen ja suorituksen mittaamiseen. Hopen ja Fraserin (1997, 7) mukaan nollapohjabudjetointi on tehokas prosessi satunnaisissa tarkasteluissa parannettaessa resurssien uudelleenallokointia ja kustannusten supistamisessa, mutta se ei sovellu jatkuvasti käytettäväksi koska se on liian byrokraattinen, aikaa vievä ja keskittynyt sisäisiin tekijöihin. Åkerbergin (2006, 34) mukaan budjetoinnin rooli korostuu yleensä sellaisissa suurissa organisaatioissa, joissa johto ei tunne ydinprosesseja tai on erillään operatiivisesta toiminnasta esimerkiksi sen takia että tuotteet ovat monimutkaisia tai yritys toimii monissa eri maissa. Avoimuus ja joustavuus ovat tehokkaan budjetin kulmakivet. Joustavuutta edistävät entistä nopeampi ja helpompi tiedon kerääminen. Suurin haaste on luoda muutoksille avoin kulttuuri, jossa luottamus on voimavara. Mikäli yritykseen saadaan luotua valtuuttamisen ja luottamuksen kulttuuria, voi se helpottaa mukautumaan avoimempiin budjetoinnin muotoihin (Colman 2004, 15).

Playerin (2003, 3) mukaan 80 - 90 % yrityksistä on tyytymättömiä heidän suunnittelu- ja budjetointiprosessiin, joka vie aikaa keskimäärin neljästä viiteen kuukautta, sitoo suuren määrän ihmisiä ja aikaa ja on tätä kautta kallis prosessi. Monet yritykset ovat tunnistaneet nämä epäkohdat, mutta harvat ovat onnistuneet parantamaan prosessia pysyvästi. Budjetoinnin täysin hylänneet

yrietykset ovat pääasiassa Skandinaviasta, esimerkkeinä muun muassa Volvo, Handelsbanken, Ikea ja Borealis. Hope ja Fraser (2001, 22) listaavat muutamia tutkimustuloksia jotka ilmentävät budjetointia kohtaan esitettyä kritiikkiä lukujen valossa: jokaista miljardin dollarin liikevaihtoa kohti yritykset käyttävät keskimäärin 25 000 miestyöpäivää suunnitteluun ja suorituskyvyn mittaamisprosessiin; keskimääräinen aika käytetty taloudellisen suunnitelman tekemiseen on neljä ja puoli kuukautta; yritykset tarvitsevat keskimäärin 21 päivää viimeistelläkseen ennusteensa. Åkerberg (2006, 36) arvioi, että Suomessa käytetään budjetointiin yrityksissä ja julkishallinnossa joka vuosi 250 miljoonaa euroa. Toisena esimerkkinä hän arvioi 1000 henkilön yrityksen käyttävän budjetointiin 750 000 euroa, joka on noin 1,5 % liikevaihdosta.

Pilkington ja Growth (2007, 29 - 30) tutkivat pienten nettikauppojen käyttämiä suunnittelu ja kontrollimenetelmiä. Osassa yrityksistä muodollista kontrolliprosessia ei ollut ollenkaan. Tutkijat kuitenkin esittivät tutkimuksensa perusteella, että jonkinlainen muodollinen kontrolliprosessi tulisi yritykseen sen koosta ja iästä huolimatta muodostaa, sillä sellainen kuitenkin ajan myötä kehitty ja se on edellytys kasvulle ja joskus myös selviytymiselle.

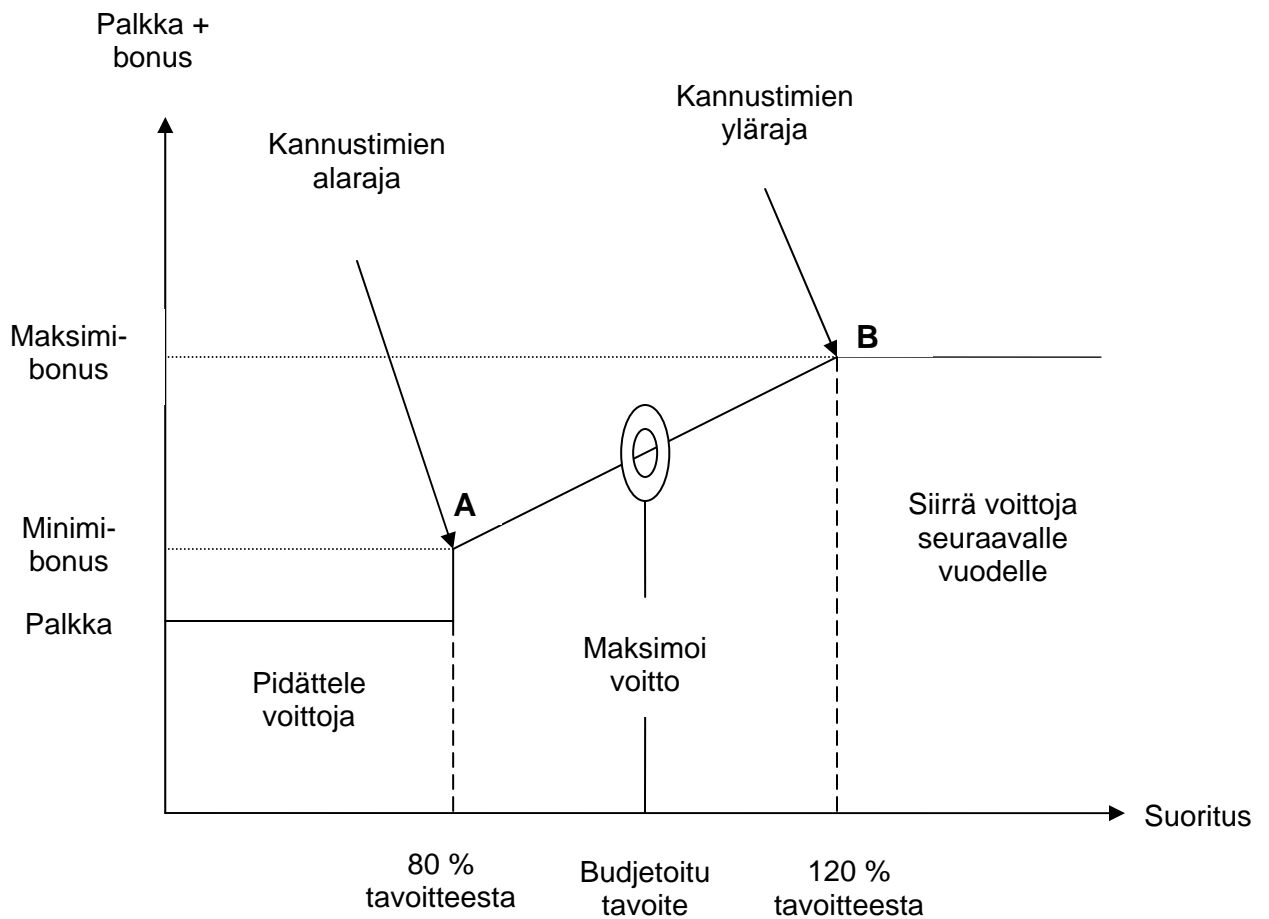
Toiset yritykset ovat ottaneet radikaalimman lähestymisen budjetointiin ja hylänneet sen kokonaan. He ovat tarkistaneet kaiken johdon kontrollista lukuun ottaen tavoitteiden asettamisen ja palkitsemisen, toimintasuunnitelman muotoilun, sekä suorituskyvyn mittaamisen ja kontrolloinnin. Näiden toimenpiteiden avulla yritykset ovat saavuttaneet kaksi huomionarvoista asiaa: sopeutuvamman suorituskyvyn johtamisen prosessin, joka on mahdollistanut radikaalin desentralisaation. Näiden muutosten vaikutus perustuu kiinteiden tavoitteiden sijasta suhteelliseen suorituskyvyn mittaamiseen. Ero entiseen on siinä, että uusi menetelmä painottaa kääntymistä sisäisesti neuvotelluista lyhyen ajan suunnitelmista ulkoisiin benchmarkattuihin keskipitkän aikavälin avainsuorituskyvyn mittareihin. Saavutettuja etuja ovat mm: miljoonasäästöt luovuttaessa budjetoinnista; pelaamisen häviäminen budjettien yhteydessä;

nopeampi reagointi sopeutuvamman prosessin avulla; parempi strateginen ohjaus tavoitteiden, suunnitelmien, mittareiden ja käyttäytymisen välillä; enemmän arvoa lisäävää työtä rahoitustiimiltä. (Player 2003, 5 - 7)

Puolet budjetoinnissa käytetyistä mittareista on sisäisiä taloudellisia mittareita, jotka tuottavat numeroita menneisyydestä, kun yritykset tarvitsisivat täsmällisiä ennusteita tulevaisuudesta. Yritykset tarvitsevat johtavaa ennustavaa informaatiota, jota voi hankkia myös organisaation ulkopuolelta, esimerkiksi toimittajilta saatua tietoa asiakkaista. Muutos vaatii kuitenkin hyvää johtajuutta ja raportointisysteemiä ja -työkaluja mittaamaan avaintekijöitä. Better budgeting on kehittänyt budjetointiin todistettavissa olevia parannuksia, mutta perimmäinen ongelma, eli menneisyyteen keskittyneisyys säilyy. (Fisher 2002, 33 - 34) Better budgetingilla tarkoitetaan tässä yhteydessä perinteisen budjetoinnin pohjalta kehiteltyjä menetelmiä, kuten nollapohjabudjetointi ja toimintoperusteinen budjetointi. Beyond budgeting ottaa täysin uuden lähestymistavan budjetointiin, koska suorituskyvyn valvonnan ydin perustuu ennustuksiin, jotka eivät perustu yrityksen aiempaan suorituskykyyn. Beyond budgeting on aivan uusi menetelmä, jossa perinteinen budjetointi ja kaikki siitä muistuttava on hylätty kokonaan. Beyond budgetingia on esitelty tarkemmin kappaleessa neljä.

3.2 Budjetointiin perustuva palkitseminen

Hope ja Fraser (2003a, 106) kritisoivat budjettiin ja sen saavuttamiseen perustuvaa palkitsemista, joka perustuu kiinteiksi asetettuihin tavoitteisiin. Heidän mukaansa suuret kannustimet jotka ovat sidottuna kiinteisiin tavoitteisiin, johtavat pelkoon perustuvaan johtamiskulttuuriin. Heidän tutkimien yritysten kohdalla, jotka olivat siirtyneet beyond budgetingiin, yleinen periaate oli erottaa palkitseminen kiinteistä tavoitteista.



Kuva 1. Budjetointiin perustuva palkitseminen (Hope & Fraser 2003, 108)

Kuva yksi havainnollistaa sitä, miten budjettiin perustuvat kiinteät tavoitteet johtavat pelaamiseen. Tämänkaltaisissa malleissa yleensä tavoitteet asetetaan 100 %:iin, mutta johdon bonukset alkavat tyypillisesti saavutettaessa 80 %:n suoritustaso ja päättyvät 120 %:n kohdalla. Tällaisella palkitsemismallilla voi olla kahdenlaisia negatiivisia vaikutuksia. Ensinnäkin, mikäli johto arvelee, ettei se kykene saavuttamaan minimibonusia (piste A), ei sen kannata maksimoida voittoa, vaan siirtää tuottoja seuraavalle budjettikaudelle tai investoida kuluvalle kaudella, mahdollistaen seuraavan budjettikauden bonukset. Palkitsemisen suhteen kuluvalle budjettikaudella on aivan sama kuinka paljon minimibonus allittuu. Toiseksi, mikäli kulunut kausi on ollut poikkeuksellisen hyvä ja

maksimibonus on saavutettu (piste B), kannattaa kuluvan budjettikauden tuottoja siirtää seuraavalle kaudelle esimerkiksi investoimalla tai viivyttämällä tilauksia. Vain siis ollessa pisteiden A ja B välissä, voiton maksimointi kannattaa palkitsemisen näkökulmasta. (Hope & Fraser 2003a, 108 – 109)

Palkitsemisen ollessa sidottuna johonkin ennalta tarkasti tietämättömään vertailukohteeseen, pysyy työntekijöiden motivaatio korkealla tarkasteluajanjakson loppuun asti. Vertailukohteena voi olla esimerkiksi edellisen tarkasteluajanjakson omat saavutukset tai kuluneen vuoden kilpailijoiden saavutukset. Uusina menetelminä suorituskyvyn arvioimiseen ja palkitsemiseen mainitaan muun muassa balanced scorecard (BSC), osakkeenomistajien arvon määrittämissä ja osakeoptiot. BSC:n haittana mainitaan kuitenkin se, että siinä säilyvät kiinteät suorituskyvyn mittaamisen perustat. Osakkeenomistajien arvon määrittämissä perustuu BSC:n lailla vuosittaisiin tavoitteisiin. Tämä voi olla ongelmallista tilanteissa, jolloin yritys suorittaa jonkun suuren investoinnin, jolloin sen kassavirrat saattavat alkuun olla muutaman vuoden negatiivisia. Osakeoptioita moititaan siitä, että ne eivät mittaa suhteellista menestymistä. Osakeoption haltija hyötyy mistä tahansa kasvusta, vaikka se olisikin kilpailijoita tai markkinoita selvästi pienempää. (Hope & Fraser 2003a, 105 – 118) BSC:n käyttöönoton yhteydessä suomalaisten yritysten tulee huomioida se, että ne ovat keskimäärin merkittävästi pienempiä kuin ne, yleensä amerikkalaiset yritykset, joita yritysesimerkit käsittelevät. Tämän huomiotta jättäminen voi johtaa moniportaiseen sovellukseen, jossa kullekin keinotekoisille organisatorisille hierarkiatasoille luodaan omat mittarit, mikä ei ole tarpeen keskisuudessa suomalaisessa yrityksessä. Mikäli yritys ottaa BSC:n käyttöön tai on jo ottanut, tulee sen luopua entisestä budjetointijärjestelmästä, sillä nämä järjestelmät ovat perusluonteeltaan erilaisia. (Åkerberg 2006, 67 - 69) Suurin osa suorituskyvyn perustuvasta palkitsemisesta tulee perustua koko yrityksen tulokseen, jota voidaan verrata esimerkiksi edellä mainittuihin osakkeen hintaan tai kilpailukykyyn kilpailijoihin nähden pitkällä aikavälillä. Tämä edesauttaa myös

resurssien ja tiedon jakamista, joka vanhasta mallista on puuttunut. (Hope & Fraser 1998)

Jensen (2001, 96 - 97) havainnollistaa perinteisen budjetoinnin heikkouksia kiinteiden tavoitteiden ja palkitsemisen osalta esimerkkitapauksilla. Ensimmäisessä kansainvälinen raskaskoneiston valmistajan tapauksessa johtajat olivat niin määrättyjä saavuttamaan kvartaaliset liikevaihdon tavoitteet, että he lähettivät keskeneräisiä tuotteita lopullista asennusta varten lähelle asiakasta, jolloin he saavuttivat tavoitteensa. Mutta asennuksen kustannukset pitkän välimatkan päässä tuli kalliiksi, joka söi yrityksen kokonaisvoittoa. Toinen esimerkki koskee erästä juomateollisuuden yritystä. Siinä erään suuren alueen myynnin varajohtaja ennusti reilusti alakanttiin tulevan lomakauden myynnin, jotta myyntitavoitteen saavuttaminen olisi helpompaa ja bonukset suuremmat. Yritys kuitenkin suunnitteli myös kysynnän myyntiennusteiden perusteella, jonka seurauksena yrityksen päätuote loppui kesken kuumimman lomakauden.

Edellä mainitun kaltaiset tapaukset konkretisoivat budjetoinnin käytöstä koituvia haittoja kun sitä käytetään tavoitteiden asettamisessa ja tuotannon suunnittelussa, sekä tuloksen mittaamisessa ja palkitsemisessa. Kuvatun kaltaisen raskaskoneiden tapaus ei johda ainoastaan välittömiin taloudellisiin menetyksiin kyseisellä tarkasteluperiodilla, vaan sillä voi olla myös välillisiä vaikutuksia pidemmällä aikavälillä heikentyneen laadun, pidempien toimitusaikojen ja sitä myötä myös yrityksen imagon heikkenemisen myötä.

Liian suuri painotus budjettipainotteisille suorituskyvyn mittareille voi todellakin alentaa johdon motivaatiota, ponnisteluja sekä suorituskykyä. Monimutkaisessa toimintaympäristössä budjettiin perustuvat suorituskyvyn mittarit ovat epätäydellisiä ja hallitsemattomia. Syynä budjetoinnin käyttämiselle voi olla epävarmuus, joka lisää johtajien tarvetta löytää suunnan, jonka muodolliset kontrollointivälineet voivat mahdollistaa. (Hartmann 1998, 571 - 572) Budjettiin perustuva palkitseminen voi toimia sekä keppinä että porkkanana. Mikäli johtaja

epäonnistuu jatkuvasti saavuttamaan budjetoidut tavoitteet, kertoo se siitä että hän ei välttämättä tunne bisnestään kovin hyvin ja voi olla pian entinen johtaja. Toisaalta porkkanat erilaisten palkitsemisjärjestelmien lisäksi saattaa tarkoittaa myös nopeampaa urakehitystä. (Goold & Campbell 1987, 99)

Kansainvälinen kehittyneen tuotannon yhteenliittymän (CAM-I) kehittämä toimintoperusteinen suunnittelu ja budjetointimalli, ABPB Closed Loop Model, voi tarjota realistisemman yhteyden palkitsemiseen kuin perinteinen budjetointi, tiimin suorituskyvyn perusteella. Suorituskykyyn sidotut palkkiot voidaan tässä mallissa linkittää sekä toiminnallisiin että taloudellisiin tuloksiin. Malli painottaa ensiksi toiminnallisen tasapainon, ja sen jälkeen taloudellisen tasapainon saavuttamista. Malli sisältää dynaamisemman ja monipuolisemman lähestymisen suunnitteluun ja budjetointiin, kuten myös vahvemman linkin suorituskyvyn johtamiseen ja vastuullisuuteen. Malli toimii parhaiten sellaisissa osissa organisaatiota, jotka tuottavat tunnistettavia, helposti määriteltäviä tuotteita tai palveluita, tai joiden prosessit ovat selkeästi kartoitettavissa. (Sandison et al 2003, 16 - 22) Nykypäivänä tuotteet tai palvelut eivät kuitenkaan välttämättä ole niin helposti määriteltävissä ja prosessit voivat olla hyvinkin monimutkaisia, jolloin mallista saatava hyöty voi jäädä lopulta vähäiseksi.

3.3 Budjetoinnin yhteys strategiaan

Suutari (1991, 53) kritisoi budjetointia siitä, että se on erkaantunut strategisesta suunnittelusta. Erityisesti epävakaa ympäristössä budjetin käyttämisessä strategian implementointiin, ilmenee heikkouksia. Syyksi lyhyen aikavälin ajattelulle Suutari mainitsee niin sanotun Pohjois-Amerikan taudin, jossa yrityksiä johdetaan pörssi-arvoperusteisesti. Budjetissa pysymistä rohkaistaan asettamalla palkkiot sidonnaiseksi budjettien saavuttamiseen. Suutarin väitettä tukee Nolanin tutkimus (1998), jossa hän tutki perinteisen budjetoinnin heikkouksia liikepankkien kohdalla. Perinteisen budjetoinnin muodostaessa pohjan

osakekohtaisen tuloksen tavoitteelle, johtaa se tilanteeseen, jossa yritys keskittyy kasvattamaan osakekohtaista tulosta lyhyellä aikavälillä, unohtaen pidemmän aikavälin tavoitteet. Taustalla vaikuttaa juuri edellä mainittu amerikkalainen, pääomamarkkinoilla yleinen keskittyminen tämänhetkisen tarkasteluperiodin voittoihin. Perinteisen budjetoinnin mallissa ennusteet ulottuvat ainoastaan kuluvan budjettikauden loppuun, eli ennusteet keskittyvät ainoastaan saavuttamaan kuluvan vuoden osakekohtaisen tuloksen tavoitteen.

Libbyn ja Lindsayn (2003a, 32) mukaan budjetin taloudelliset luvut operationaalisista yksityiskohdista eivät linkity ei-taloudellisia lukuja sisältävään, pitkäaikaiseen strategian implementointiin. Tämän seurauksena ihmiset organisaation alemmilla tasoilla eivät tiedä miten heidän työnsä liittyy yrityksen strategiaan, eikä heidän tavoitteensa ole yhteydessä strategiaan. Yritysten strategiasuunnittelun ja budjetoinnin ollessa erilliset prosessit, saattaa se estää strategisten aloitteiden tekemistä. Blumentrittin (2006, 73- 75) mukaan budjetoinnin ja strategisen johtamisen roolit ovat selviä, mutta ne ovat ristiriidassa keskenään. Tehokasta budjettia ei voi laatia, ellei yritys ole tehnyt strategisia päätöksiä. Toisaalta strategian toteutus on todennäköisesti tehoton tai kannattamaton ilman budjetin taloudellista ohjausta. Hän mainitsee kolme ongelmaa strategian ja budjetoinnin integroinnissa: Ensiksi, ongelmia syntyy kun budjetointia käytetään suunnittelun korvikkeena. Tällöin resurssien kohdentaminen sanelee investointeja ja on siten yrityksen tulevaisuuden päätöksentekomuoto. Tämä johtaa joustamattomaan budjetointiin, jolloin perättäisten vuosien budjetit ovat hyvin samankaltaisia ja esteenä muutokselle. Toiseksi, samankaltaisia ongelmia ilmenee kun budjetointia ja strategista johtamista johdetaan rinnakkain. Tämä johtaa ongelmiin eri henkilöiden ollessa vastuussa strategisesta johtamisesta ja budjetoinnista. Kolmanneksi, strategiat voidaan luoda sellaisiksi, etteivät ne ole realiteetissa budjetin kanssa. Muuttuva ympäristö voi vaatia nopeita strategisia suunnanmuutoksia, mutta niiden tulee olla taloudellisten rajoitteiden puitteissa toteutettavia.

Parannuskeinoina Suutari (1999, 54) mainitsee kaksi näkökulmaa miten budjetointia tulisi ajatella uudelleen. Ensiksi, budjetin valmistamista tulisi linkittää lähemmäs strategiaa. Toiseksi, budjettiin suhtautumista tulisi muuttaa pakottavasta työkalusta motivoivaan. Lisäksi Suutari ehdottaa, että budjetin aikahorisonttia tulisi laajentaa. Perinteistä vuoden budjettia tulisi laajentaa koskemaan seuraavia kolmea vuotta, jolloin ensimmäisen vuoden ennusteen ollessa yksityiskohtaisempi, seuraavien vuosien ennusteet olisivat suurpiirteisempiä. Tällöin vertailtaessa mitä ennustettiin vuosi sitten nykyiseen ennusteeseen, saataisiin siitä arvokasta tietoa yritykselle. Yhtenä parannuskeinona mainitaan budjetoinnin ulottaminen myös ei-taloudellisiin tekijöihin, kuten markkinaosuuteen, palvelun laatuun, työntekijöiden tyytyväisyyteen sekä markkinoiden kehityksen aktiivisuuteen. Tuotantopanosten mittaamisen sijasta tulisi keskittyä arvon mittaamiseen. Ennen kaikkea johto tulisi kouluttaa ajattelemaan strategialähtöisesti.

Blumentrittin (2006, 77 - 79) mukaan organisaatio voi omaksua monia erilaisia prosesseja ja työkaluja jotka kehittävät täsmällisyyttä ja joustavuutta heidän suunnittelutoiminnoissaan. Tämä edellyttää kolmea asiaa: strategisten komiteoiden perustamista, jotka arvioivat vuosittaista suunnitteluprosessia ja jotka koostuvat eri alueiden johtajista; joustavaa suunnittelua, joka huomioi muuttuvat olosuhteet ja kykenee reagoimaan niihin; sekä kehittyntä teknologiaa, joka mahdollistaa nopean tiedonkulun. Meall (2007, 79 - 80) toteaa, että kasvava joukko yrityksiä käyttää tietokoneohjelmia ja -järjestelmiä kuroakseen budjetoinnin ja strategian välillä olevaa kuilua. Ensimmäisenä siinä tulee varmistaa, että kaikki ketä budjetointi koskee, puhaltavat yhteen hiileen. Kaikkien talousjohtoisten prosessien integrointi mahdollistaa keskittymisen helpommin arvoa kasvattaviin tekijöihin, jonka jälkeen voidaan helpommin koordinoida kaikki prosessit toimimaan strategian mukaisesti. Se myös tekee budjetointiprosessista vähemmän aikaa vievän ja hankalan, sekä vähentää mahdollisia virheitä.

Tilstonin (2007, 42 – 43) mukaan yksinkertaiset ja selkeät henkilöstön hallintotavat tavoitteiden asettamisessa ja arvioimisessa voivat auttaa saavuttamaan taloudellisen suunnitelman. Monissa yrityksissä strateginen suunnittelujakso on budjettikierroksen kanssa eriaikainen. Tämän seurauksena pitkän tähtäimen kehityssuunnitelmat ovat vaarassa jäädä lyhyemmän aikavälin budjetin varjoon. Tässä tavoitteiden selkeys on avainasemassa. Tavoitteiden asettamisessa on huomioitava viisi tärkeää asiaa: Yksityiskohtaisuus - tavoitteiden tulisi täsmentää mitä ne haluavat saavuttaa; Mitattavuus - tavoitteiden saavuttaminen tulisi olla mitattavissa; Saavutettavuus - ovatko tavoitteet saavutettavissa vai mahdottomia; Realistisuus - onko tavoitteet saavutettavissa käytettävillä resursseilla; Aikarajoite - koska ne täytyy olla saavutettu.

3.4 Budjettiharha ja -pelaaminen

Lukka (1988b, 48) määrittelee budjettiharhan ”jonkin budjettisuunnittelussa mukana olevan osapuolen tarkoituksellisesti luomaksi eroiksi ennusteensa ja budjettinsa (budjettiesityksensä) välille”. Budjettiharhan Lukka (1988b, 39 – 40; 46) jakaa vielä kahteen komponenttiin, budjettipelivaraan, jossa budjetti (budjettiesitys, budjettivaatimus) on tarkoituksellisesti manipuloitu alaspäin suhteessa realistiseen tasoon, ja eksponointiin, jolla viitataan päinvastaiseen toimintaan, manipulointiin ylöspäin. Collins et al. (1987, 31) puolestaan määrittelevät budjetoinnin yhteydessä tapahtuvan pelaamisen yleisluonteisemmin alaisten rutinoiduksi käyttäytymiseksi, selviytyäkseen paineesta, joka on tyypillistä budjettineuvotteluprosessissa. Lukan (1988b, 3 - 4) mukaan budjettiharhan olemassaolo perustuu ilmeisesti pitkälti epävarmuuteen tulevaisuudesta budjettisuunnittelussa, josta eri osapuolilla on eriävät käsitykset, tai toimijoilla on motiiveja luoda budjettiharhaa. Budjettiharhan ja ohjattavien osallistumisen asteesta budjetoinnin suunnitteluun Lukka (1985, 75; 1988a, 287) toteaa että korkea osallistumisen aste antaa ohjattavalle edellytyksiä

budjettiharhan luomiselle ja vähentää ohjaavan osapuolen ”ylivoimaisuutta”. Sama toimii myös toisinpäin.

Työntekijöiden palkitsemisjärjestelmän ollessa kytkettynä budjettitavoitteisiin ja niiden saavuttamiseen, johtaa se budjettipelaamiseen, mikä tuhoaa yrityksen arvoa kahdella tavalla. Ensinnäkin, molemmat, sekä johtajat että alaiset valehtelevat suunnitellessa budjettia ja näin ollen tuhoaa erillään olevien toimintojen koordinointiin tarvittavaa puolueetonta informaatiota. Toiseksi, molemmat vaikuttavat budjetoitujen tavoitteiden toteutumisiin, joka tuhoaa organisaation arvoa. Vaikka monet johtajat ja tutkijat tajuavat, että budjettipelaaminen on laajalle levinnyttä, harvat ymmärtävät sen aiheuttamia kustannuksia, tai miten niitä voisi alentaa. (Jensen 2003, 379) Davilan ja Woutersin (2005, 588 - 589) mukaan budjettiharha eristää organisaation jäseniä budjetoinnin motivoivasta ominaisuudesta, johtaen alhaisempaan yritteliäisyyteen ja tehottomaan resurssien hyväksikäyttöön. Budjettiharha on suurempi, kun businessprosessin odotettu (budjetoitu) kysyntä on suurempaa, ja kun odottamaton kysyntä on suurempaa. Mielenkiintoista on se, että budjetointimalli kasvattaa budjettiharhaa aina kun volyyymi ylittää odotukset. Todellisen volyymin ollessa budjetoitua volyyymia korkeampi, budjetin kustannukset kasvavat todellisia kustannuksia nopeammin ja tällä tavoin luo budjettiharhaa.

Budjettipelaamisen tullessa rutiiniksi, voi se heikentää koko organisaation rehellisyyttä. Tottumus budjettipelaamiseen voi johtaa epärehellisyyteen muuallakin yrityksen sisällä, sekä ulottua myös organisaation ulkopuolelle, kuten toimittajiin ja asiakkaisiin. Vahinko voi ulottua jopa yli yksittäisten yritysten koko talouteen, yritysten maksimoidessa noususuhdanteessa lyhyen aikavälin tuottojaan. Tämä voi johtaa vääristyneeseen tietoon ja ylisuuriin odotuksiin yritysten tulevaisuuden näkymistä. (Jensen 2001, 97) Vääristynyt tieto ja ylisuuret tulevaisuuden odotukset vaikuttavat yritykset arvoon markkinoilla. Sijoittajat haluavat yrityksen raportoinnin ja ennusteiden tulevaisuudesta olevan mahdollisimman tarkkoja ja paikkansapitäviä. Mikäli yrityksen ylisuuret odotukset

tulevaisuudesta realisoituvat, voi se pahimmassa tapauksessa johtaa yrityksen osakkeen arvon ja siten sijoittajien sijoitusten arvon laskuun. Tämä aiheuttaa luonnollisesti sen, että yrityksen osakkeesta tulee sijoittajien näkökulmasta haluttomampi sijoituskohde.

Player (2004, 16 - 17) tutki budjetoinnin vaikutusta ihmisten eettiseen käyttäytymiseen. Hänen mukaan eettisesti vaarallisimmat tilanteet ovat sellaisia jotka ovat muuttuneet hyväksytyiksi käytännöiksi, ja suurin syyllinen tähän on budjetointi. Menetettyjen mahdollisuuksien lisäksi budjettipelaaminen luo kannustimen huijaamiselle. Player ihmettelee myös, miksi suunnitteluprosessia, missä työntekijät pyrkivät asettamaan tavoitteet mahdollisimman matalalle ja esimiehet vastaavasti mahdollisimman korkealle ylipäätään käydään. Mikäli prosessi alkaa valehtelijoiden pokerilla (joksi hän tätä kutsuu), miten työntekijät tietävät milloin puhua totta? Edellä kuvatuunlainen hyväksytyksi käytännöksi muuttunut tapa voi siis johtaa petolliseen käyttäytymiseen muuallakin kuin pelkästään budjetoinnin yhteydessä. Tämän perusteella on vaikea ymmärtää miksi tätä pelaamiseen kannustavaa käytäntöä jatketaan yrityksissä, vaikka sillä tiedostetaan olevan välittömiä vaikutuksia, mutta myös välillisiä, valehtelukulttuurin levitessä laajemmalle ihmisten toimintaan. Lukan (1988a, 282 – 283) mukaan epävarmassa ympäristössä on kuitenkin vaikea erottaa tarkoituksellista ja tahatonta budjettiharhan muodostamista.

Fisher et al. (2002, 848 - 862) tutkivat sitä, vähentääkö budjetin käyttö niukkojen resurssien allokoinnissa tai informaation välittämisessä työtovereista, budjettipelivaraa budjetoinnin yhteydessä, yrityksen käyttäessä budjettia suorituskyvyn arvioinnin perustana. Kyselytutkimuksen tuloksena tutkijat totesivat että käytettäessä budjettia sekä rajallisten resurssien allokointiin alaisten kesken, että arvioinnin perustana, nostaa se alaisten alkuperäisiä budjettiehdotuksia, vähentää pelivaraa lopullisessa budjetissa, sekä parantaa työntekijöiden suorituskykyä. Erityisesti esimiesten käyttäessä budjettia resurssien allokointiin, alaisten budjeteissa ei ilmennyt lainkaan pelivaraa ja heidän työn suorituskyky

parani 25 %. Lisäksi huomattiin, että työntekijöiden suorituskyvyn paraneminen oli seurausta kasvaneesta motivaatiosta saada rajallisia resursseja käyttöön ja ylittää budjettitavoitteet. Informaation epäsymmetrisyys työntekijöiden keskuudessa vaikutti budjetin lopputulokseen, mutta vain silloin kun esimiehet eivät käyttäneet budjettia resurssien allokointiin. Kun esimiehet eivät pystyneet käyttämään budjettia resurssien allokointiin, niin alaiset, jotka olivat tietoisia budjettiehdotuksista, vastatarjouksista ja toisten alaisten suorituskyvystä, pystyivät tekemään alun perin korkeampia budjettiehdotuksia, jotka sisälsivät vähemmän pelivaraa kuin alaiset, joilla tätä informaatiota ei ollut. Tutkimuksen pohjalta tutkijat ehdottavatkin että yritykset voivat kasvattaa työntekijöiden tuottavuutta budjettiperusteisilla sopimuksilla, linkittämällä resurssit budjettiehdotuksiin tai aikaisempiin budjettisaavutuksiin. Toisaalta, mikäli yritys ei käytä budjettia resurssien allokoinnin perusteena, voi yrityksen sisäinen informaatiojärjestelmä auttaa vähentämään alaisten houkutusta vääristellä heidän yksityistä informaatiota kun esimiehet käyttävät budjettia ainoastaan heidän suorituskyvyn arvioinnissa.

Tutkijoiden esitys budjettiperusteisten sopimusten käyttämisestä, linkittämällä resurssit budjettiehdotuksiin tai aikaisempiin budjettisaavutuksiin on kuitenkin ristiriidassa aikaisemmin esitettyjen inkrementaalisuuden ja kiinteiden vertailukohteiden kritiikin kanssa.

Bart (1998) selvitti tutkimuksessaan budjettipelaamista tuoteyksikkötasolla kahdeksan erilaisen yrityksen kohdalla. Tutkimuksessa olleista kahdeksasta yrityksestä kuudessa havaittiin budjettipelaamista, jota tosin yrityksissä kutsuttiin muilla nimikkeillä. Kysyttäessä senior managereilta, missä potentiaalista budjettipelaamista esiintyy, oli vastauksena että kaikkialla missä tuotepäällikön täytyy tehdä arvioita – toisin sanoen lähes kaikkialla. Erityisesti uusien tuotteiden osalla löydettiin pelivaraa, sekä silloin kun senior managereilla ei ollut riittävästi tietämystä jostakin osa-alueesta. Suurimmat budjettipelivarat löytyivät yrityksistä, joissa ylempi johto vastusti budjettipelaamista ja joissa palkkiot olivat sidonnaisia

budjetin suunnitelmaan ja toteumaan. Budjettipelaaminen väheni, kun senior managerit hyväksyivät budjettipelaamisen osaksi prosessia. Tutkimuksessa selvisi neljä asiaa, joita korostettiin. Ensinnäkin, muodolliset ja täsmälliset arviointikriteerit eivät johda suurempaan budjetointipelaamiseen kuin vähemmän muodolliset ja ehdottomat. Toiseksi, yrityksen palkitsemisjärjestelmällä näyttäisi olevan suurempi vaikutus tuotepäälliköiden käyttäytymiseen kuin senior managereiden suullisilla käskyillä. Toisin sanoen, mikäli palkkiot riippuvat siitä, miten he ovat saavuttaneet budjetoidut tavoitteet, ei heidän johtajien kielloilla budjettipelaamiseen ole vaikutusta. Kolmanneksi, senior managereiden asenteet yleisesti tuotepäälliköiden palkitsemisjärjestelmään näyttävät liittyvän sekä budjettipelaamisen laajuuteen, että yrityksen suorituskykyyn kokonaisuudessaan. Lopuksi, löydökset viittaavat siihen, että tuotepäälliköiden budjettipelaaminen ei välttämättä muodosta epäsuotuisaa käyttäytymistä kuten kirjallisuudessa on perinteisesti esitetty. Sen sijaan budjettipelaaminen saattaa vain yksinkertaisesti olla taktisen käyttäytymisen muoto, jota tuotepäälliköt käyttävät selvitäkseen heidän itse kutsumassaan vihamielisessä ympäristössä. Kahdessa yrityksessä kahdeksasta, joissa budjettipelaamista ei havaittu, tuotepäälliköt eivät olleet suorasti tai epäsuorasti vastuussa tuotteiden tuloksetekokyvystä, vaan heidän suorituksen arviointi keskittyi henkilökohtaiseen kehitykseen, alaisten opettamiseen/kouluttamiseen, sekä kokonaisuudessaan heidän tuotteidensa johtamiseen. Tämä ei kuitenkaan johtanut siihen, etteivät tuotepäälliköt olisi pyrkineet saavuttamaan asetettuja tuotto-odotuksia. Heidän itsensä mukaan he olivat ”tuottovastuullisen” sijasta ”tuottotietoisia”. Tuotepäälliköiden ja senior managereiden välillä oli myös syvä luottamus, jota erityisesti senior managerit pitivät yllä. Tutkimuksen toisena löydöksenä korostettu palkitsemisjärjestelmän vaikutus pelaamiseen tukee kappaleessa 3.2 esitettyä kritiikkiä. Voidaankin sanoa, että budjettiharhan luominen ja budjettipelaaminen, sekä budjettiin perustuva palkitseminen liittyvät olennaisesti toisiinsa.

Lal et al. (1996, 493) tutkimuksen mukaan johdon kontrollointisysteemit, jotka käyttävät osallistuvaa budjetointia, ovat tehokkaita budjettipelivaran

hallitsemisessa. Tutkijat havaitsivat tutkimuksessaan myös, että pelivara on paremmin kontrolloitavissa, jos esimiesten kykyä pelivaran havaitsemiseen parannetaan. Tämä voidaan saavuttaa investoimalla parempiin informaatiojärjestelmiin. Päästäkseen eroon budjettipelaamisesta, Jensen (2001, 98 – 99; 2003, 389) ehdottaa palkkiojärjestelmän muokattavan sellaiseksi, että se on yksioikoinen tulosten ja palkitsemisen suhteen. Yritysten tulisi omaksua lineaarinen suorituskykyyn perustuva palkkiojärjestelmä, joka palkitsee todellisen suorituksen mukaan, eikä ole sidonnainen budjettitavoitteisiin. Tässä palkitsemismallissa on kiinnitettävä huomio kolmeen tekijään: käytettyihin suorituskyvyn mittareihin, bonustason asemointiin ja kulmakertoimeen, sekä palkitsemisen minimi- ja maksimitasojen määrittämiseen.

3.5 Muut budjetoinnin ongelmia selvittäneet tutkimukset

Kirjallisuudesta löytyi myös muita budjetoinnin heikkouksia selvittäviä tutkimuksia. Tässä alakappaleessa esitellään muutamia tutkimuksia, jotka sisältävät myös empiirisiä osioita, sekä joitakin parannusehdotuksia budjetoinnin varalle.

Neely et al. (2003) selvittivät tutkimuksessaan parhaita ennustus- ja budjetointikäytäntöjä. Laajan kirjallisuuskatsauksen ja 15 yrityshaastattelun perusteella he tunnistivat 12 merkittävää heikkoutta perinteisille suunnittelu- ja budjetointikäytännöille, jotka he luokittelivat kolmeen kategoriaan:

- *Kilpailullinen strategia*: budjetit ovat harvoin strategiakeskittyneitä, ne ovat usein ristiriidassa strategian kanssa; budjetit keskittyvät kustannusten supistamiseen eikä arvon tuottamiseen; budjetit rajoittavat reagointikykyä ja joustavuutta, sekä ovat usein muutoksen tiellä; budjetit ovat vähän arvoa lisääviä – taipuvaisia byrokralialle ja lannistavat luovaa ajattelua.
- *Businessprosessi*: budjetit vievät aikaa ja ovat kalliita muodostaa; budjetit muodostetaan liian harvoin – yleensä vuosittain; budjetit on muodostettu

tukemattomille oletuksille ja arveluille; budjetit kannustavat pelaamiseen ja häiriintyneeseen käyttäytymiseen.

- *Organisationaalinen kyvykkyys*: budjetit vahvistavat vertikaalista käskemistä ja kontrollia; budjetit eivät kuvasta syntyviä verkostorakenteita joita organisaatiot omaksuvat; budjetit vahvistavat enemmän osastojen välisiä kuiluja kuin kannustavat tiedon jakamiseen; budjetit saavat ihmiset tuntemaan aliarvostetuiksi.

Tutkimus esitti viisi ensisijaista ratkaisumallia ja tekniikkaa, jotka voivat avustaa parantamaan budjetointi- ja suunnitteluprosessia. Nämä olivat: toimintopohjainen budjetointi, nollapohjabudjetointi, arvojohtaminen, tulossuunnittelu, sekä rullaavat budjetit ja ennusteet. Tutkimus tunnisti myös 5+1 kriittistä tekijää, jotka mahdollistavat yrityksen ottaa käyttöön uudenlaisen suunnittelutyökalun:

1. Budjettineuvottelujen lopettaminen ja eksplisiittisiin ennustamismalleihin syventyminen
 2. It-järjestelmän käyttöönotto parantamaan tiedonkulkua sekä poistamaan ylimääräistä ja päällekkäistä työtä
 3. Taloudellisen johtamisen sijaan yrityksen tulisi keskittyä strategiseen johtamiseen
 4. Budjettikeskeisyyden sijasta keskittyminen kilpailuympäristöön, erityisesti ulkoiseen benchmarkkukseen
 5. Menneisyyden suorituskyvyn sijasta johdetaan tulevaisuuden tuloksia
- +1. Poissiirtyminen kaikesta mikä edustaa perinteistä budjetointia.

Tutkimuksen löytämät heikkoudet jatkavat samaa linjaa jo ennalta esitetyn kritiikin kanssa. Uutta tässä tutkimuksessa oli heikkouksien jaottelu kolmeen kategoriaan. Tutkimuksen esittämistä ratkaisumalleista tulee kuitenkin huomioida se, että ne käsittävät sellaisia budjetoinnin sovelluksia, (toimintopohjainen budjetointi, nollapohjabudjetointi, rullaava budjetointi) jotka myös sisältävät aina budjetointiin liittyviä heikkouksia. Ristiriidassa ovat ratkaisumalleina esitettyjen

budjetoinnin sovellukset, lisäksi tutkimuksen tunnistama kriittinen tekijä (+1). Poissiirtyminen kaikesta mikä edustaa perinteistä budjetointia. Myös kriittinen tekijä 4. on hieman osin ristiriidassa mainittujen budjetoinnin sovellusten kanssa. Toki budjetointia voidaan käyttää, olematta budjettikeskeinen, mutta usein budjetointia käytettäessä yritykset toimivat melko budjettioituneesti.

Ekholm ja Wallin (2000) pyrkivät selvittämään budjetoinnin kohtaaman kritiikin pitävyyttä, tekemällä kyselyn 168 suuren suomalaisen yrityksen rahoitusjohtajalle ja controllerille, koskien keskeisimpiä kritiikin kohteita. Kyselyn perusteella tutkijat jaottelivat yritykset kolmeen ryhmään yritysten käyttämien menetelmien mukaan:

- Perinteistä budjetointia käyttävät (25 % yrityksistä)
- Hybridisysteemiä käyttävät, jossa budjetin lisäksi käytetään ennusteita ja muita uusia menetelmiä (60.7 %)
- Ennusteita tekevät, joiden lisäksi voidaan käyttää uusia menetelmiä, kuten balanced scorecardia (14.3 %)

Ensimmäiseen ryhmään kuului yrityksiä tasaisesti eri toimialoilta. Suurimpaan ryhmään kuului yrityksiä monilta eri toimialoilta; paperi-, sellu-, metalli- ja koneiteollisuudesta, tukkukaupasta, sekä toimistoista. Pienimmässä ryhmässä poissaolollaan loistaa perinteiset suomalaiset valmistusyritykset. Tähän ryhmään lukeutuu yrityksiä erikoistuneilta aloilta, kuten elintarviketuotteista, puutuotteista sekä erityisesti sähkön- ja kaasuntuottajat. Tutkimus tuli siihen lopputulokseen, että perinteinen budjetointi ei ole vielä valmis kuopattavaksi. Tosin se on kulta-aikansa elänyt, jolloin resurssien hallinta oli toiminnan johtamisen ydinaluetta. Perinteinen budjetointi on menettänyt osan sen hyödyllisyydestään muuttuneessa ympäristössä.

Weber ja Linder (2005) keskittyivät tutkimaan perinteisen budjetoinnin, parannetun budjetoinnin, ja budjetoinnista luopumisen heikkouksia ja vahvuuksia erityisesti koordinoinnin näkökulmasta. Tutkimuksessa jaoteltiin kontrollointimekanismit neljään tekijään:

- 1 Koordinointi kasvatusten annettujen yksityiskohtaisten ohjeiden avulla.
- 2 Vastavuoroinen sopiminen ryhmän sisällä.
- 3 Koordinointi ohjelmoitujen toimintamallien avulla.
- 4 Koordinointi suunnitelmien ja suunnittelun avulla.

Kahta ensimmäistä menetelmää voidaan pitää henkilökeskeisinä, johon perinteinen budjetointi kuuluu, kun taas kaksi jälkimmäistä ovat teknokraattisia. Teknokratialla tarkoitetaan tiedon merkittävää osuutta tapahtumien ennustamiseksi ja kontrolloimiseksi. Tutkijat eivät löytäneet selkeästi parasta kontrollointimenetelmää. Menetelmien tehokkuus ja suorituskyky johtuvat edellä mainituista mekanismeista ja siitä minkälaisessa organisatorisessa ympäristössä niitä käytetään. Organisatoriset kontekstit jaoteltiin kahden tekijän avulla: kompleksisuuteen, joka mittaa organisaation kokoa ja heterogeenisyyttä; sekä turbulenssiin, joka kuvastaa muutosten nopeutta ja niiden keskinäisiä suhteita. Mikäli turbulenssi on korkea ja kompleksisuus alhaista, soveltuvat teknokraattiset koordinoinnin muodot paremmin. Kompleksisuuden kasvaessa, näiden koordinointimenetelmien tehokkuus heikkenee. Vastaavasti henkilökeskeiset menetelmät soveltuvat kompleksiseen ympäristöön, joissa on vähän turbulenssia. Perinteinen budjetointi ja paranneltu budjetointi perustuvat koordinointiin budjettien ja suunnitelmien avulla. Nämä kaksi eroavat toisistaan siinä, kuinka yksityiskohtaisesti asiat on määritelty. Perinteinen budjetointi voi käsittää hyvinkin yksityiskohtaista tietoa, kun paranneltu budjetointi keskittyy tärkeimpiin tekijöihin.

Yhtenä vaihtoehtona on esitetty myös multidimensionaalista budjetointia, joka tuottaa relevantimpaa tietoa johdolle, parantaen käsitystä sen hetkisestä resurssien käytön tehokkuudesta, sekä mahdollistaa resurssien kohdentamisen tehokkaammin yrityksen strategioiden ja asiakkaiden tarpeisiin. Perinteinen budjetointi muutetaan multidimensionaaliseksi muodostamalla toiminta-, tuote-, asiakas- ja strategiabudjetti. (Schmidt 1995) Multidimensionaalisen budjetoinnin heikkoutena voidaan olettaa budjetoinnin raskauden säilyvän. Muodostamalla

erilaisia budjetteja, voidaan saada hyvinkin spesifiä tietoa päätöksenteon tueksi mittaamalla ja arvioimalla tekijöitä yksityiskohtaisesti. Tässä tulee kuitenkin vastaan yksi perinteisen budjetoinnin suurimmista ongelmista, eli menetelmän raskaus. Mahdollisesti tämän takia menetelmä ei ole reilussa kymmenessä vuodessa suuresti yleistynyt.

Marginsonin ja Ogdenin (2005) mukaan innovaatio on keskeinen tekijä globalisoituneessa kilpailuympäristössä. Innovatiivisuus vaatii luottamusta ja valtuuttamista, mutta budjetointia on kritisoitu muun muassa siitä, että se estää juuri näitä tekijöitä. He tutkivat budjetoinnin ja kustannusten kontrolloinnin vaikutusta yrityksen innovatiivisuuteen. Case yrityksenä heillä oli teknologiateollisuudesta alansa johtava yritys, jonka tavoitteena oli myös säilyä sellaisena jatkuvan tuotekehityksen avulla. Yrityksestä löytyi monia innovatiivisen yrityksen merkkejä, joita on pidetty sopimattomina budjetoiville yrityksille. Toisaalta, yrityksen toimiessa kilpailuilla markkinoilla, on kustannuskontrolli edellytys selviytymiselle. Kirjallisuudessa esitetystä kritiikistä huolimatta, tutkijat eivät löytäneet yrityksestä merkkejä siitä, että budjetointi saisi managereita luopumaan innovatiivisista hankkeista pelkästään sen takia, että heillä oli velvoitteita pysyä budjetissa. Managerit olivat sitä mieltä, että jos he olivat estyneitä innovatiiviseen toimintaan, johtui se yleisestä valtuuttamisen tasosta. Teoria esittää, että käytettäessä budjetointia, tulisi yksiköiden kontrolloida kokonaan omia vastuualueitaan. Osittainen kontrolli ja vastuu voi johtaa häiriintyneeseen käyttäytymiseen ja innovoinnista luopumiseen, koska managerit voivat pyrkiä saamaan kontrollia itselleen. Tämä ei kuitenkaan toteutunut case -yrityksessä. Managereiden havaittiin ohittavan kontrollin puute sosiaalisen vuorovaikutuksen avulla, neuvottelemalla ja keskustelemalla kasvotusten. Näiden perusteella on uskottavaa väittää, että perinteinen budjetointi ja keskitetty vastuu yhdistettynä muihin kontrollointiprosesseihin, itse asiassa rohkaisevat managereita kommunikoidaan kollegoiden kanssa ja hakemaan toisten apua, joka edistää uusien ideoiden ja aloitteiden syntymistä. Tämän perusteella

budjetointisysteemin uudistaminen tai jopa hylkääminen kokonaan, saattaa aiheuttaa yhtä paljon ongelmia kuin ratkaista.

4 BUDJETOINNIN KORVAAVAT TYÖKALUT

Åkerbergin (2006, 160) mukaan uuden suunnittelumallin merkittävin tavoite on turvata yrityksen kyky nopeaan reagointiin, joustavuuteen ja ihmisten johtamiseen. Kuten aiemmin on jo mainittu, perinteisen budjetoinnin pohjalta on kehitelty uusia menetelmiä, kuten toimintoperusteinen budjetointi, nollapohjabudjetointi ja projektiperusteinen budjetointi. Nämä niin kutsutut better budgeting – menetelmät ovat kuitenkin sisältäneet erinäisiä, muun muassa käyttäytymiseen liittyviä heikkouksia, jonka takia niistä saatava hyöty on jäänyt vajavaiseksi, vaikka osa onkin vakiinnuttanut asemansa. Kirjallisuudessa on esitetty kaksi menetelmää joita on eniten markkinoitu budjetoinnin korvaajina, beyond budgeting ja rolling forecasting. Seuraavassa esitellään tarkemmin näitä kahta menetelmää.

4.1 Beyond budgeting

Perinteisen budjetoinnin korvaajaksi Hope ja Fraser ovat kehittäneet beyond budgeting – mallin, joka on saanut osakseen paljon huomiota perinteisen budjetoinnin korvaavana menetelmänä. Huomion arvoista menetelmässä on se, että se ei ole eksakti työkalu tai laskentaväline kuten perinteinen budjetointi, vaan sen periaatteena on ennemminkin antaa ajattelu- ja toimintaohjeita yrityksen talousohjaukselle. Tässä alakappaleessa esitellään beyond budgetingia ja sen periaatteita.

Ennen beyond budgetingin implementointia käytäntöön, on suositeltavaa tarkistaa ihmisiltä organisaatiosta kaipaavatko he muutosta budjetointiprosessiin. Mikäli tarvetta ilmenee, tulee seuraavaksi arvioida implementointiin tarvittavat voimavarat. Beyond budgeting entry scan (BBES) on kehitetty juuri tätä varten. Se on nopea skannaus, joka toimii eräänlaisena katalysaattorina keskustelussa

beyond budgetingin implementoinnin haluttavuudelle ja toteutettavuudelle. BBES esittää kolme kysymystä:

- 1 Onko yrityksellä tällä hetkellä ongelmia budjetointiprosessinsa kanssa ja jos on, niin onko se valmis sopeutumaan ja muuttamaan tätä prosessia?
- 2 Missä määrin yritys toimii tällä hetkellä beyond budgetingin periaatteiden mukaisesti?
- 3 Mitkä ovat edellytykset Beyond budgetingin onnistuneeseen implementointiin yritykseen? (de Waal 2005, 58)

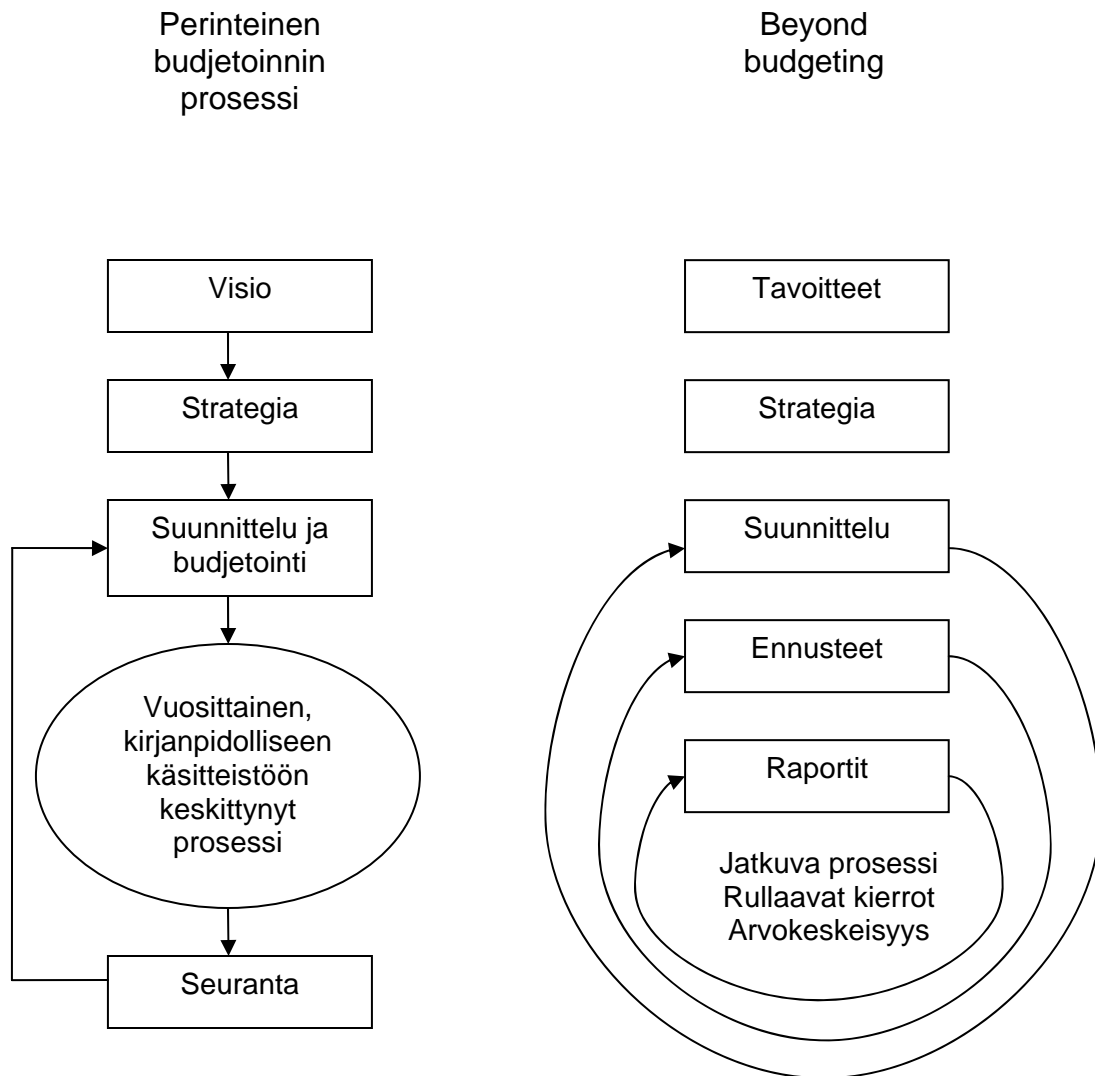
Perinteisen budjetointiprosessin tavoitteena oli pitää yritys oikeilla raiteilla, kun uuden mallin tehtävänä on tukea jatkuvaa strategisten tarkasteluiden kiertoa. Nämä tarkastelut tutkivat tavoitteita, strategioita, toimintasuunnitelmia, ennusteita ja johdon raportteja. Vertailuja voidaan tehdä myös kilpailijoihin ja edellisen vuoden suorituksiin. Tarkastelut ovat kattavuudeltaan yleisluonteisia ja keskittyvät suorituskyvyn avaintekijöihin. Uusi mekanismi painottaa katsomaan tulevaisuuteen ja olemaan valmiina hyödyntämään uudet mahdollisuudet ja vastaamaan potentiaaliin uhkiin, käyttämällä edistynyttä informaatiojärjestelmää nopeaan päätöksentekoon. Koko, kompleksisuus ja kilpailullinen paine määrittävät yrityksen johtamisfilosofian ja – mallin. Monimuotoisuus ja joustavuus tulee nähdä enemmän vahvuuksina kuin heikkouksina. Avainasia uuden mallin suunnittelussa on strateginen kyvykkyys ja vapaus toimia. Suunnittelusta tulee jatkuva prosessi, missä arvioidaan strategisia vaihtoehtoja ja valitaan ne, jotka tuottavat eniten arvoa pitkällä aikavälillä. Rullaavat ennusteet luovat ensisijaiset kehykset päätöksenteolle, jotka sisältävät sekä taloudellista että ei-taloudellista tietoa. Uuden mallin luominen edellyttää johdon rakenteen ja tyylin muutosta vahvistaakseen saatavia hyötyjä. Lisäksi organisaation tulee olla hajautettu päästäkseen irti budjetoinnin aiheuttamasta hierarkkisuuudesta, sekä palkitseminen tulee sitoa yksikön tai koko yrityksen suoritukseen. Tärkeitä tekijöitä uuden mallin implementoinnissa on ylimmän johdon vakuuttaminen ja laskentahenkilöstön houkuttelu sen käyttöön ja uusien roolien selittäminen. (Hope & Fraser 1999, 18 – 21)

Beyond budgeting round table (BBRT) on listannut 12 periaatetta, jotka edistävät organisaationaalista ja käyttäytymisellistä muutosta kohti budjetoinnista luopumista:

1. Hallinto – käytä selkeitä arvoja ja rajoja toiminnan perustana, ei toiminta-aikoja ja suunnitelmia.
2. Suorituskyky vastuu – vastuullista managerit kilpailullisista tuloksista, ei budjetissa pysymisestä.
3. Valtuuttaminen - anna ihmisille vapaus ja kyky toimia, älä kontrolloi ja rajoita heitä.
4. Rakenne – organisoi toiminta verkostojen ja prosessien ympärille, ei toimintojen ja osastojen.
5. Koordinointi - koordinoi yrityksen läpikulkevat vuorovaikutukset prosessisuunnittelun ja nopeiden informaatiojärjestelmien kautta, ei yksityiskohtaisten budjettien kautta.
6. Johtajuus – haasta ja valmenna ihmisiä, älä komenna ja kontrolloi heitä.
7. Tavoitteidenasettaminen – päihitä vastustajat, älä budjetteja.
8. Strategiaprosessi – tee strategiaprosessista jatkuva ja kaikenkattava prosessi, ei ylhäältä alaspäin suuntautunut vuosittainen tapahtuma.
9. Ennakoiva johtaminen – käytä ennakoivia järjestelmiä strategian johtamiseen, ei lyhytaikaisiin korjauksiin.
10. Resurssijohtaminen – tee resurssit saataviksi operaatioihin oikeudenmukaiseen hintaan silloin kun tarvitaan, älä kohdenna niitä keskittyneesti.
11. Arviointi ja kontrolli – käytä muutamia avainindikaattoreita toiminnan kontrolloimiseen, ei paljoa yksityiskohtaisia raportteja.
12. Motivointi ja palkitseminen – perusta palkitseminen yritys- ja yksikötason suorituskyvylle, ei ennalta määrättyihin tavoitteisiin.

Periaatteet 1 – 6 koskevat organisaation ja käyttäytymisen tehokkuutta, periaatteet 7 – 12 suorituskyvyn johtamisen tehokkuutta. Pohjimmiltaan BBRT siis painottaa siirtymistä numerokeskeisyydestä niin sanottuun pehmeämpään, ihmiskeskeisyyteen. Tehokkaan organisaation ja käyttäytymisen sekä tehokkaan suorituskyvyn johtamisen yhdistelmä johtaa menestykseen. Tuotteiden ja strategioiden elinkaarien lyhentyessä tarvitaan innovatiivisempaa ja uudenlaista ajattelua. Budjettikontrolli ja sen mukanaan tuoma byrokratia ovat innovatiivisuuden vihollisia. (de Waal 2005, 56 - 58) Playerin (2004, 16 – 17) mukaan beyond budgeting – prosessin toimintaperiaatteet antavat selkeät määritelmät ainakin kuudelle etulinjan budjettiin liittyvälle ulottuvuudelle, jotka edistävät eettistä kilpailukykyä: hallintotapa; ilmapiiri; vapaus toimia; kapasiteetit toimia; vastuullisuus; sekä informaatioon käsiksi pääsy. Huomion arvoista on että beyond budgetingin omaksuneista yrityksistä suurin osa on ottanut käyttöön rullaavat ennusteet ennakoidessaan taloudellista suorituskykyä ja valvoessaan lyhytaikaista kassan tarvetta (Fanning, 1999, 25).

Seuraavalla sivulla on havainnollistettu kuvan avulla perinteisen budjetoinnin ja beyond budgetingin eroavaisuuksia. Huomion arvoista on erottaa perinteisen mallin vaiheittainen eteneminen prosessin edetessä, kun uuden mallin vaiheet menevät limittäin, jolloin prosessista tulee jatkuva ja näin ollen sen avulla on helpompi reagoida ympäristössä tapahtuviin muutoksiin.



Kuva 2. Perinteinen budjetointi (Åkerberg 2006, 31) ja beyond budgeting (Hope & Fraser 1999, 18)

Vasemmalla on kuvattu perinteisen budjetoinnin prosessi ja oikealla beyond budgeting. Perinteinen prosessi lähtee liikkeelle visiosta, jonka pohjalta strategia laaditaan. Muodostetun strategian perusteella suunnitellaan yrityksen toimintaa ja laaditaan vuosittainen budjetti. Taloudelliseen tietoon perustuva seuranta

johtaa seuraavan vuoden suunnitteluun ja budjetin laatimiseen. Prosessi on siis vaiheittainen, pitkälti historiatietoihin perustuvaa, inkrementaalista ja mekaanista suunnittelua. Beyond budgeting - mallin toiminta lähtee liikkeelle yrityksen tavoitteista, joiden perusteella laaditaan strategia. Laaditun strategian pohjalta muokataan suunnitelmat ja ennusteet tulevasta, sekä raportoidaan toteutuneesta ja muutoksista ympäristössä. Nämä kolme viimeistä muodostavat samanaikaisesti tapahtuvan jatkuvan prosessin, jolle on ominaista rullaavat kierrot ja keskittyminen arvon luomiseen. Uudessa mallissa inkrementaalisuutta vältetään ennusteiden avulla, jolloin tulevaisuutta ei perusteta niinkään menneisyyden tapahtumiin.

Vuonna 1994 tapahtuneen yrityskaupan (Statoil ja Neste) myötä syntyneen Borealiksen kohdalla uuden kulttuurin luominen oli normaalia helpompaa, sillä pinttyneitä käytäntöjä yrityksessä ei ollut ehtinyt kehittyä. Ailahteleva öljyn hinta ja huonosti ennustettavissa olevat suhdannevaihtelut tekivät budjetoinnin hankalaksi. Borealis korvasi budjetoinnin neljällä eri systeemillä, jotka räätälöitiin yritykseen sopiviksi. Avainasemassa tässä oli erottaa suunnittelu suorituskyvyn johtamisesta, sovittaakseen niiden aiheuttaman ristiriidan. Käytetyt menetelmät Borealiksella olivat:

1. Rullaavat taloudelliset ennusteet, joita päivitetään vuosineljänneksittäin.
2. Balanced scorecard suorituskyvyn johtamisen apuna.
3. Kustannusten hallinta mittaamalla toimintoja.
4. Investointien johtaminen, luokitellen erikokoiset investoinnit kolmeen suuruusluokkaan. (Libby & Lindsay 2003b)

Beyond budgetingin käyttöönotto kesti amerikkalaisella terveydenhoitoalan yrityksellä Park Nicollet Health Services:llä alkuperäisen esityksen ja kahden testikierroksen aikana tapahtuneiden mukauttamisten jälkeen täyteen käyttöönottoon noin vuoden verran. Yritys otti käyttöön kaksi kriittistä suorituskykymittaria, joita he seurasivat vuosineljänneksittäin. Heidän kohdallaan budjetoinnista luopuminen on edesauttanut keskittymään nykyiseen ja tulevaan

taloudelliseen suorituskyykyyn, lopettanut kiistelyt budjetissa pysymisestä, sekä he pystyvät reagoimaan paremmin siihen, mitä tapahtuu ja mitä on tulevaisuudessa odotettavissa. Todisteena uuden työkalun toimivuudesta, yrityksen vuoden 2005 käyttökateen ennuste, 3.8 % osui toteutuessaan täysin oikeaan (McVay & Cooke 2006).

4.2 Rolling forecasting

Toinen perinteisen budjetoinnin korvaava innovaatio mikä on omaksuttu käyttöön, on rullaava ennustaminen. Rullaavien ennusteiden käyttö on suosittua erityisesti Pohjois-Amerikassa, joka johtaa juurensa yleisestä, vuosineljänneksittäin tapahtuvasta raportoinnista. Neljänneksittäin tehtävät rullaavat ennusteet tuottavat tuoreinta tietoa markkinoiden trendeistä. (Fanning, 1999, 24)

Rullaavat ennusteet sisältävät taloudellisia ennusteita esimerkiksi tulevaisuuden myynneistä ja kustannuksista. Termi "rullaava" viittaa säännölliseen päivittämiseen, joka tapahtuu kuukausittain tai vuosineljänneksittäin. Ennustushorisontti asetetaan siten, että tarkasteltavien jaksojen määrä pysyy vakiona. Luvut kirjataan ylös uuden periodin osalta ja samalla aikaisemmin ennustettujen periodien luvut päivitetään. Tarkasteluperiodien määrä voi yrityksittäin vaihdella. Rullaavat ennusteet ulottuvat perinteisen vuosittaisen ennustamisen yli, vapauttaen managerit ajattelemaan riskejä ja mahdollisuuksia pidempään tulevaisuuteen. (Clarke 2007, 22) Rullaava ennustaminen eroaa perinteisestä budjetoinnista kahdella merkittävällä tavalla. Ensinnäkin, sen ajallinen kesto ei ole kiinteä, missä tuloksia verrataan vanhentuneisiin tavoitteisiin. Ennusteiden pituudet voivat vaihdella eri tekijöillä, yleisin ennusteiden pituus on kuusi vuosineljännestä. Toiseksi, se sisältää ainoastaan muutamia keskeisiä muuttujia kuten esimerkiksi tilaus, myynti, kustannukset, pääomakulut – mikä tarkoittaa sitä että se on laadittavissa melko nopeasti ja

helposti. Rullaavat ennusteet ovat perinteistä budjetointia tarkempia, sillä niitä päivitetään jatkuvasti ajankohtaisilla arvioilla asiakkaiden kysynnästä ja taloudellisista trendeistä. Lisäksi kenelläkään ei ole syytä manipuloida näitä ennusteita sillä palkitseminen ei ole sidottu niihin. (Anonymous 2005, 10)

Rullaavien ennusteiden käyttöönotosta on ollut merkittävää hyötyä monille yrityksille, mutta välttyäkseen ongelmilta, tulee huomioida kolme asiaa. Ensinnäkin, siirtyminen uudelleenennustamiseen täytyy johtaa siten, että informaation kokonaisvolyymi on järkevällä tasolla. Siinä kehittyvä teknologia on suuressa osassa. Toiseksi, johdon tulee osallistua laskelmien tekemiseen, jotka ovat tarkoituksenmukaisia ja jotka perustuvat perusteelliseen markkina-analyysiin. Kolmanneksi, tulee huolehtia siitä, että siirtyminen säännölliseen uudelleenennustamiseen ei vahvista keskittymistä pelkästään taloudellisiin lukuihin, poissulkien muut kriittiset mittarit. (Fanning, 1999, 24- 25) Clarken (2007, 22 – 23) mukaan lahjomattomuus ja luottamus ovat tärkeitä tekijöitä suunnitellessa rullaavaa ennustamista: tuoreimpien ennusteiden tulee sisältää kaikki saatavilla oleva informaatio, ja tehtyyn ennusteeseen tulee luottaa. Henslerin (1995, 4) mukaan rullaavat ennusteet tulee koota osastoittain alimmalta mahdolliselta organisaatiotasolta lähtien.

Clarke ja West (2007, 39) listaavat viisi tekijää jotka tulee huomioida siirryttäessä rullaavaan ennustamiseen:

1. Ennustamisen tulee olla irrallaan henkilökohtaisesta sopimisesta ja palkitsemisesta.
2. Menetelmä tulee omaksua vahvasti, jolloin sen käytöstä tulee palkitsevaa.
3. Organisaation ulkopuolelta tulevan informaation tulee olla keskeisessä asemassa ennustamisessa.
4. Niiden jotka ylläpitävät ennusteita, tulee olla niiden käyttäjiä.
5. Ennustamisen tulee vaikuttaa päätöksentekoon ja innostaa muutokseen.

Yksi rullaavaan ennustamiseen siirtynyt yritys on Volvo. Volvo käyttää useita erilaisia rullaavia ennusteita. He tekevät joka kuukausi lyhyen ennusteen, joka ulottuu kolme kuukautta eteenpäin. Ennusteet auttavat managereita muodostamaan eri strategioita. Esimerkiksi markkinointi voi tehdä päätöksiä sen suhteen, voiko hintoja nostaa vai ei. Yritys tekee myös vuosineljänneksittäin ennusteet asiakkaiden käyttäytymisestä ja taloudellisista trendeistä vuodeksi eteenpäin. Lisäksi joka vuosi tehdään kaksi muuta ennustetta, joista toinen ulottuu neljä vuotta ja toinen kymmenen vuotta eteenpäin. Nämä ennusteet auttavat arvioimaan yrityksen markkina-asemaa, mikä helpottaa arvioimaan tarvetta vanhojen mallien vaiheittaisesta korvaamisesta uudemmilla malleilla. (Anonymous, 2005, 10)

Täysi hyöty budjetoinnin hylkäämisestä tulee vasta ajan kuluessa. On myös olemassa välittömästi koituvia hyötyjä, kuten johdon säästämä ennen budjetointiin käytetty aika ensimmäisen vuosittaisen syklin aikana. Pidemmän aikavälin hyötyjä ovat radikaalimpi ajattelu, nopeampi päätöksenteko, sekä asteittainen vastuun jakautuminen. Missään esimerkitapauksissa ei ole ilmennyt työpaikkojen menetyksiä luovuttaessa budjetoinnista. Sitä vastoin on ollut nähtävissä vapaamuotoisten tiimien ja tietoverkkojen muodostumisia organisaatioiden sisällä. Ehkä merkittävin muutos koskee strategian muodostumista ja johtamista. Rohkaisemalla managereita haastamaan perinteisen ajattelutavan, auttamalla heitä arvioimaan vaihtoehtoisia toimintatapoja ja antamalla heille kyvyn toimia, vanhemmat johtajat hyväksyvät elintärkeän muutoksen organisatorisessa tehokkuudessa ja vastuussa. (Hope & Fraser 1999, 21)

Haluttomuudesta hylätä budjetointi ja siirtyä uuden menetelmän käyttöön kertoo Hopen ja Fraserin (1999, 20) esimerkki, jossa jotkut managerit jatkoivat budjettien käyttöä omiin arviointitarkoituksiinsa, vaikka heille sanottiin, etteivät heidän esimiehensä noteeraa budjetoituja lukuja ollenkaan. Tämän kaltaisen muutosvastarinnan ja pinttyneiden toimintatapojen murtaminen vaatii yrityksen

johdolta voimakasta muutosjohtajuutta. Åkerbergin (2006, 243) mukaan suurin haaste perinteisestä budjetoinnista luopumisessa on uskallus.

Vaikka uusien menetelmien epäkohdat jäivät tutkimuksen rajauksen ulkopuolelle, huomionarvoista näiden menetelmien kohdalla oli se, että kritiikkiä menetelmiä kohtaan ei juuri löytynyt. Yksi syy tälle voi olla se, että nämä menetelmät ovat eliniältään melko nuoria, vuosituhannen vaihteessa kehiteltyjä.

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Perinteisen budjetoinnin kritiikki kohdistuu:

1. Kustannuksiin; se on aikaa vievä ja liian kallis prosessi toteuttaa, se ei luo yritykselle arvoa vaan pikemmin tuhoaa sitä.
2. Strategiayhteyteen; perinteinen budjetointi ei linkity yrityksen strategiaan, vaan ne ovat liiaksi irrallaan toisistaan, usein eri ihmisten vastuulla. Budjetit sisältävät yleensä ainoastaan taloudellisia lukuja, kun myös suhteelliset tekijät tulisi huomioida.
3. Budjettipelaamiseen; budjettikauden tavoitteiden ja palkitsemisen ollessa sidottu laadittavaan budjettiin, johtaa se budjettiharhan luomiseen.
4. Aikahorisonttiin; budjetointi tuottaa lukuja menneisyydestä, kun yritykset tarvitsisivat täsmällisiä ennusteita tulevasta ja pidemmälle ulottuvia ennusteita.
5. Inkrementaalisuuteen; seuraavan budjettikauden ennusteet perustuvat liikaa edellisen vuoden toteutumisiin.

Ongelmat ovat suurimpia budjetoinnin suunnitteluvaiheissa. Suunnitteluvaiheessa haittana ovat budjetin laatimiseen kuluva aika ja sitä myötä kustannukset, sekä suunnittelun pohjana oleva edellinen budjettikausi (inkrementaalisuus). Suunnitteluvaiheessa käydään budjettineuvottelut, jolloin tapahtuu myös budjettipelaaminen ja budjettiin muodostuu budjettiharhaa. Suhteellisten lukujen poisjättäminen budjetista tapahtuu myös suunnitteluvaiheessa, jolloin muodostetaan osabudjetit ja päätetään niiden sisällöstä. Strategiayhteyden puutteen voidaan katsoa sisältyvän koko budjetointiprosessin ajalle.

Mikäli budjetointia käytetään jatkossakin yrityksessä, tulee mahdolliset ongelmakohdat tiedostaa ja ottaa huomioon budjetointia jatkettaessa ja kehitettäessä. Budjetoinnin raskautta ja kustannuksia tulisi vähentää

keventämällä budjettia, keskittyen strategisesti merkittäviin sekä suhteellisiin, ei-taloudellisiin tekijöihin. Budjetointia tulisi linkittää lähemmäs strategiaa pidentäen sen aikahorisonttia, pyrkien välttämään kuitenkin edellä mainittu menetelmän raskaus. Tämä tarkoittaa käytännössä juuri edellä mainittua budjetin riisumista kevyemmäksi. Budjettiharhan luomista ja -pelaamista välttääkseen, tulee palkitseminen sitoa johonkin muuhun kuin kiinteään, ennalta neuvoteltuun tavoitteeseen. Mahdollisina palkitsemisen kriteereinä voivat toimia esimerkiksi yrityksen edellisen vuoden tulos, tai kilpailijoiden kuluvan vuoden suoritukset. Tällä tavoin voidaan välttää tietoinen budjettiharhan luominen. Inkrementaalisuutta tulee myös välttää; historiasta voidaan ottaa oppia, mutta tavoitteiden tulee perustua ennen kaikkea tulevaisuuden näkymiin ja mahdollisimman täsmällisiin ennusteisiin niistä. Toisaalta suurimmat hankaluudet budjetoinnissa liittyvät juuri tulevaisuuteen ja sen ennustamiseen. Budjettivastuullisten ihmisten tulisi olla alansa asiantuntijoita, tai asiantuntijoiden apua tulisi muuten käyttää hyväksi.

Vaikka perinteistä budjetointia on jo pitkään kritisoitu ja yritysjohto yhtyy kritiikkiin teoriasolla, näyttää käytännössä budjetoinnista luopuminen olevan edelleen monelle yritykselle erittäin suuri askel. Yhtenä kynnyksenä budjetoinnista luopumiselle voi olla se, että sen tilalle ei ole vielä syntynyt mitään toista vakiintunutta ja yleisesti hyväksyttyä työkalua tai käytäntöä. Ihmisten suhtautuminen radikaalisti budjetoinnista luopumiseen ja siihen liittyvä muutosvastarinta tuntuvat olevan esteenä budjetoinnista luopumiselle. Kuten muissakin muutosta vaativissa tilanteissa, myös budjetointia kehitettäessä ja siitä luovuttaessa, yritysjohtoon kyky vakuuttaa henkilöstö uudesta menetelmästä, muutosjohtajuus, on keskeisessä asemassa.

Perinteinen budjetointi voi olla vielä hyvinkin käyttökelpoinen työkalu pienissä yrityksissä, jossa usein omistaja toimii yrityksen johdossa. Budjetointia voidaan käyttää myös vakiintuneessa kilpailuympäristössä, jossa yritys toimii kapasiteettinsa rajoilla ja kustannusten hallinta on yrityksen kilpailukyvyyn

kannalta keskeisessä asemassa. Voidaan yleistäen sanoa, että mitä dynaamisemmaksi ja kilpaillummaksi yrityksen toimintaympäristö muuttuu, sitä vakavammin yrityksen tulisi harkita budjetoinnin muokkaamista sen tarpeita vastaavaksi, tai jopa siitä luopumista. Esimerkkitapaukset budjetoinnista luopumisesta ovat olleet rohkaisevia. Uuden budjetoinnin korvaava menetelmä voi olla helpompaa ottaa käyttöön nuoressa tai Borealiksen kaltaisessa täysin uudessa yrityksessä, jossa vanhoja ja syvälle pinttyneitä käytäntöjä ei ole ehtinyt muodostua. Nykypäivän globalisoituvassa ja yhä nopeammin muuttuvassa ympäristössä perinteinen budjetointi tulee heikkouksineen edelleen kohtaamaan merkittäviä haasteita.

Perinteisen budjetoinnin korvaavan menetelmän suunnittelussa ja implementoinnissa tulee kiinnittää huomiota siihen, että hankkiuduttaessa eroon entisen menetelmän ongelmista, uusi menetelmä ei tuo mukanaan samoja tai uusia ongelmia. Toisin sanoen uusiutuminen ei kannata uusiutumisen takia, yrityksen on saavutettava sen avulla kokonaisyötyjä. Yksi tekijä mikä erityisesti tulee huomioida uuden menetelmän tai budjetoinnin kehittämisen yhteydessä, on työmäärän vähentäminen ja sitä kautta sen raskauden ja kustannusten pienentäminen. Mikäli yritys päättää luopua perinteisestä budjetoinnista, harkittavia korvaavia vaihtoehtoja ovat edellisessä kappaleessa esitetyt beyond budgeting ja rolling forecasting. Uusiin menetelmiin tulee kuitenkin suhtautua hieman kriittisesti, sillä niistä ei tieteellistä tutkimusta vielä paljoa löydy.

LÄHTEET

Anonymous. 2005. Rolling Forecasts Nourish Growth & Change at Volvo, Rhodia and Bulmer. IOMA's Report on Financial Analysis, Planning & Reporting; May 2005

Bart C. K. 1998. Budgeting Gamesmanship. The Academy of Management Executive Vol. II, No. 4, pp. 285–294

Bergstrand J. 1993. Tehokas talouden ohjaus. Juva: Weilin+Göös

Blumentritt T. 2006. Integrating strategic management and budgeting. Journal of Business Strategy. VOL. 27 NO. 6 2006, pp. 73-79.

Bunce P. Fraser R. & Woodcock L. 1995. Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. Management accounting research. 253 – 265.

Clarke P. 2007. The Rolling Forecast: As a Catalyst for Change. Accountancy Ireland; Oct 2007; 39, 5; Global pg. 22

Clarke P. & West R. 2007. Rolling forecasts. Financial management.

Collins F. Munter P. & Finn, D.W. 1987. The budgeting games people play. The Accounting Review. Vol. LXII, No. 1

Colman R. 2004. Better Budgeting. CMA Management. Pg 14-15.

Coveney, Michael. 1998. Budgeting: Strategic initiative or corporate induced waste of time? Credit Control, 01435329, 1998, Vol. 19, Issue 2

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

de Waal A. 2005. Is your organisation ready for beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*; 2005; 9, 2; pg. 56

Ekholm B-G. & Wallin J. 2000. Is the annual budget really dead? *The European Accounting review*, 9:4, 519 – 539

Fanning J. 1999. Budgeting in the 21st century. *Management accounting*.

Fisher L. March 2002a. *Accountancy*. Pgs. 32 – 34.

Fisher J. G. Maines L. A. Pejfer S.A. & Sprinkle G.B. 2002b. Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Resource Allocation and Horizontal Information Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, and Performance. *The Accounting Review*. Vol. 77, No. 4 October 2002 pp. 847-865

Goold M. Campbell A. 1987. *Strategies and styles. The role of the centre in managing diversified corporations*. Oxford: Blackwell publishers.

Gurton A. Bye bye budget... 1999. *Accountancy*. pg. 61, 1 pgs.

Hansen S.C. Otley D.T. & Van der Stede W.A. 2003. Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*. Volume fifteen. pp. 95 – 116

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

Hartmann F. 1998. Accounting for performance evaluation: effects of uncertainty on the appropriateness of accounting performance measures. *The European Accounting Review* 1998, 7:3, 571-574

Hensler J. 1995. Downsize the annual planning burden. *Industrial Management*, May/Jun95, Vol. 37 Issue 3, p4, 2p

Hope J. & Fraser R. 1998. Measuring performance in the new organisational model. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 00251682, Jun98, Vol. 76, Issue 6

Hope J. & Fraser R. 1999. Beyond budgeting - building a new management model for the information age. *Management Accounting*.

Hope J. & Fraser R. 2001. Figures of hate. *Financial Management*. February.

Hope J. & Fraser R. 2003a. New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model. *California Management Review*.

Hope J. & Fraser R. 2003b. Who needs budgets? *Harvard business review*.

Jensen M. 2001. Corporate Budgeting Is Broken—Let's Fix It. *Harvard Business Review*, 79/10 (November 2001): 95-101.

Jensen M. 2003. Paying people to lie: the truth about the budgeting process. *European Financial Management*. Vol. 9, No. 3, 2003, 379 – 406.

Lal M. Dunk A. S & Smith G.D. 1996. The Propensity of managers to Create Budgetary Slack - A Cross-National Re-examination using Random Sampling. *The International Journal of Accounting*. \ 01 31. No 4. pp 483496

Libby T. & Lindsay M. 2003a. Budgeting - an unnecessary evil. CMA Management; March 2003 Vol. 77 Issue 1, p30, 4p.

Libby T. & Lindsay M. 2003b. Budgeting - an unnecessary evil. CMA Management; April 2003; Vol. 77 Issue 2, p28, 4p.

Lukka K. 1985. Budjettiharhan luominen organisaatiossa. Teoreettinen viitekehys ja empiirinen koettelu. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-4: 1985.

Lukka K. 1988a. Budgetary biasing in organisations: Theoretical framework and empirical evidence. Accounting organisations and society. Vol. 13. No. 3. pp. 281 – 301. 1988.

Lukka K. 1988b. Budjettiharhan luominen organisaatiossa. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A - 5: 1988.

Marginson D. & Ogden S. 2005. Budgeting and innovation. Financial Management; Apr 2005; pg. 29

Meall L. September 2007. Accountancy. Pg 79 - 80.

McVay G. & Cooke D. 2006. Beyond budgeting in an IDS - the Park Nicollet experience. Healthcare financial management. October 2006

Neely A. Bourne M. & Adams C. 2003. Better budgeting or beyond budgeting? Measuring Business Excellence; 2003; 7, 3; pg. 22

Neilimo K. & Uusi-Rauva E. 1997. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Oy Edita Ab.

Nik N.N.A. Maliah S. & Norhayati M.A. 2003. Are budgets useful? A survey of Malaysian companies. Managerial Auditing Journal. 18/9. 717 – 724.

Nolan G. J. 1998. The end of traditional budgeting. Bank Accounting & Finance (Euromoney Publications PLC), Summer98, Vol. 11, Issue 4

Otley D. 1985. The Accuracy of budgetary estimates: some statistical evidence. Journal of Business Finance & Accounting, 12(3), Autumn 1

Player S. 2003. Why some organizations go "beyond budgeting". The Journal of Corporate Accounting & Finance; Mar/Apr 2003; 14, 3; pg. 3

Player S. 2004. How does your budgeting system impact ethical behavior? Cost Management; May/Jun 2004. pg 15 – 21.

Pilkington M. & Crowther D. 2007. Budgeting and control. Financial Management; Mar 2007; ABI/INFORM Global pg. 29

Reed. S.A. 2001. The impact of budgetary roles upon perspectives. Public Budgeting & Finance. 83 – 96.

Riistama V. & Jyrkkiö E. 1991. Operatiivinen laskentatoimi. Perusteet ja hyväksikäyttö. Jyväskylä: Weilin+Göös

Sandison D. Hansen S.C. & Torok R.G. 2003. Activity-based planning and budgeting: A new approach from CAM-I. Cost Management; Mar/Apr 2003; 17, 2; pg. 16

Schmidt J. 1992. Is It Time to Replace Traditional Budgeting? Journal of Accountancy. New York: Oct 1992. Vol.174, Iss. 4; pg. 103, 5 pgs

Suutari R. 1991. Rethinking budgeting. CA Magazine; Oct 1991; 124, 10; pg. 53

Tamminen R. 1993. Tiedettä tekemään! Gummerus kirjapaino oy. Jyväskylä.

Tilston D. April 2007. Accountancy. Pg. 42 – 43.

Uusi-Rauva E. Haverila M. Kouri I. & Miettinen A. 2003. Teollisuustalous.
Tampere: Tammer-Paino

Weber J. & Linder S. 2005. Budgeting, better budgeting, or beyond budgeting.
Cost Management; Mar/Apr 2005; 19, 2.

Åkerberg P. 2006. Budjetoinnin mielettömyys. Gummerus kirjapaino Oy. Helsinki.