



Open your mind. LUT.
Lappeenranta University of Technology

13.4.2011

TEKNISTALOUDELLINEN TIEDEKUNTA

LUT TUOTANTOTALOUS

CS31A9001 Kandidaatintyö ja seminaari - kustannusjohtaminen

RULLAAVA ENNUSTAMINEN
TALOUSOHJAUKSEN VÄLINEENÄ
Rolling Forecasting as a Tool for Financial Management

Kandidaatintyö

Jyri Holttinen

Saana Siirilä

TIIVISTELMÄ

Tekijät: Jyri Holttinen, Saana Siirilä	
Työn nimi: Rullaava ennustaminen talousohjauksen välineenä Rolling Forecasting as a Tool for Financial Management	
Vuosi: 2011	Paikka: Lappeenranta
Kandidaatintyö. Lappeenrannan teknillinen yliopisto, tuotantotalous. 37 sivua, 10 kuvaa, 1 taulukko. Tarkastaja: yliopisto-opettaja Leena Tynninen	
Hakusanat: talousohjaus, budjetointi, rullaava ennustaminen, beyond budgeting	
Keywords: financial management, budgeting, rolling forecasting, beyond budgeting	
<p>Kiinnostus rullaavaa ennustamista kohtaan on kasvanut 2000-luvulla sen tarjotessa vaihtoehdon perinteiselle budjetoinnille. Rullaavasta ennustamisesta ei ole kuitenkaan tehty viimeisimpiin tietoihin perustuvaa tutkielmaa, jossa yhdistetään analyyttisesti uusinta tutkimus- ja kirjallisuustietoa. Tämän lisäksi rullaavaan ennustamiseen liittyvä termistö ei ole vakiintunutta, eikä termistöä ole tutkittu tai vertailtu.</p> <p>Nopeasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä perinteinen budjetointi ei enää vastaa siihen tarpeeseen, mihin se on tarkoitettu. Kritiikki budjetointia kohtaan on kasvanut mutta edelleen suurin osa yrityksistä käyttää sitä talousohjauksessa. Perinteinen budjetointi koetaan kalliiksi, aikaa vieväksi sekä irralliseksi strategiasta. Lisäksi se ei ota huomioon muuttuvaa ympäristöä ja on usein vanhentunut jo käyttöönotettaessa. Näitä budjetoinnin heikkouksia voidaan poistaa ottamalla käyttöön rullaava ennustaminen talousohjauksen välineenä. Rullaavassa ennustamisessa on kyse siirtymisestä kiinteästä budjettivuodesta esimerkiksi neljännesvuosittain ylemmällä tasolla tapahtuvaan ennustamiseen ennusteajanjakson ulottuessa aina seuraavalle vuodelle.</p> <p>Rullaavaa ennustamista voidaan käyttää budjetoinnin ohella, mikä on tutkimusten mukaan selvästi suosituin menetelmä. Toinen vaihtoehto on korvata perinteinen budjetointi rullaavalla ennustamisella. Tällöin prosessia kutsutaan rullaavaksi budjetoinniksi tai suunnitteluksi. Kolmas vaihtoehto on budjetoinnin hylkääminen ja uusien taloudenohjauksen ja prosessien soveltaminen eli Beyond Budgeting. Tämä korostaa budjetoinnin hylkäämisen lisäksi suorituskyvyn mittaamista ja palkitsemista suhteellisiin tuloksiin ja ulkoiseen sekä sisäiseen vertailuun perustuen sekä vallan hajauttamista organisaatiossa tavoitteena asiakasarvon kasvattaminen.</p>	

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	4
1.1	Tausta ja tutkimusongelma.....	4
1.2	Tavoitteet, rajaukset ja rakenne	4
2	YRITYKSEN TALOUSOHJAUS	5
2.1	Talousohjaus.....	5
2.2	Suorituskyvyn mittaaminen osana talousohjausta	8
3	PERINTEINEN BUDJETOINTI JA SEN VAIHTOEHTOJA	11
3.1	Perinteisen budjetoinnin analysointia	11
3.2	Vaihtoehtoja perinteisen budjetoinnin sijasta.....	14
4	RULLAAVA ENNUSTAMINEN	17
4.1	Rullaava ennustaminen ja budjetoinnin kehitystasot.....	17
4.2	Rullaava ennustaminen perinteisen budjetoinnin tukena	21
4.3	Rullaava budjetointi ja suunnittelu	22
4.4	Beyond Budgeting	25
5	BUDJETOINNIN KORVAAMINEN ESIMERKKIYRITYKSISSÄ.....	28
5.1	Borealis	28
5.2	Svenska Handelsbanken.....	29
6	JOHTOPÄÄTÖKSET	31
7	YHTEENVETO	33
	LÄHTEET	35

1 JOHDANTO

1.1 Tausta ja tutkimusongelma

Tämä kandidaatintyö on tehty kirjallisuustyönä Lappeenrannan teknillisen yliopiston tuotantotalouden koulutusohjelmaan, kustannusjohtamisen pääaineeseen. Lähtökohtana on, että rullaavasta ennustamisesta ei ole tehty viimeisimpiin tietoihin perustuvaa tutkielmaa, jossa yhdistetään analyyttisesti uusinta tutkimus- ja kirjallisuustietoa. Lisäksi rullaavan ennustamisen käsitteistö on vakiintumatonta eikä termistö ole yksiselitteistä. Tutkimuksessa paneudutaan ydinkysymykseen ”Millainen on rullaava ennustaminen talousohjauksen työvälineenä?”. Tämä jakautuu seuraaviin alakysymyksiin:

- Miten hallita yritystä tehokkaasti nopeasti muuttuvilla markkinoilla?
- Mitä rullaava ennustaminen on ja mihin sitä käytetään?
- Mitkä asiat talousohjauksessa ovat johtaneet rullaavan ennustamisen käyttöönottoon?
- Millaista rullaavan ennustamisen käyttö yrityksissä on?

1.2 Tavoitteet, rajaukset ja rakenne

Työ on kirjallisuustutkimus rullaavasta ennustamisesta. Tavoitteena tutkimuksessa on esittää vaihtoehto nopeasti muuttuvan talouden ohjauksen välineeksi. Työssä pyritään myös erilaisten modernin taloudenohjauksen välineisiin liittyvien käsitteiden ja määritelmien selkiyttämiseen ja analysointiin sekä kokoamaan nämä yhteen dokumenttiin. Lisäksi tavoitteena on rullaavan ennustamisen hyötyjen, mahdollisuuksien sekä haasteiden analysointi.

Aluksi työssä käsitellään yrityksen talousohjausta ja talouden suorituskyvyn mittaamista. Tämän jälkeen pohditaan perinteistä budjetointia eri näkökulmista ja paneudutaan rullaavaan ennustamiseen ja sen sovelluksiin. Lopuksi esitellään budjetoinnin korvaamista kahdessa esimerkkiyrityksessä.

2 YRITYKSEN TALOUSOHJAUS

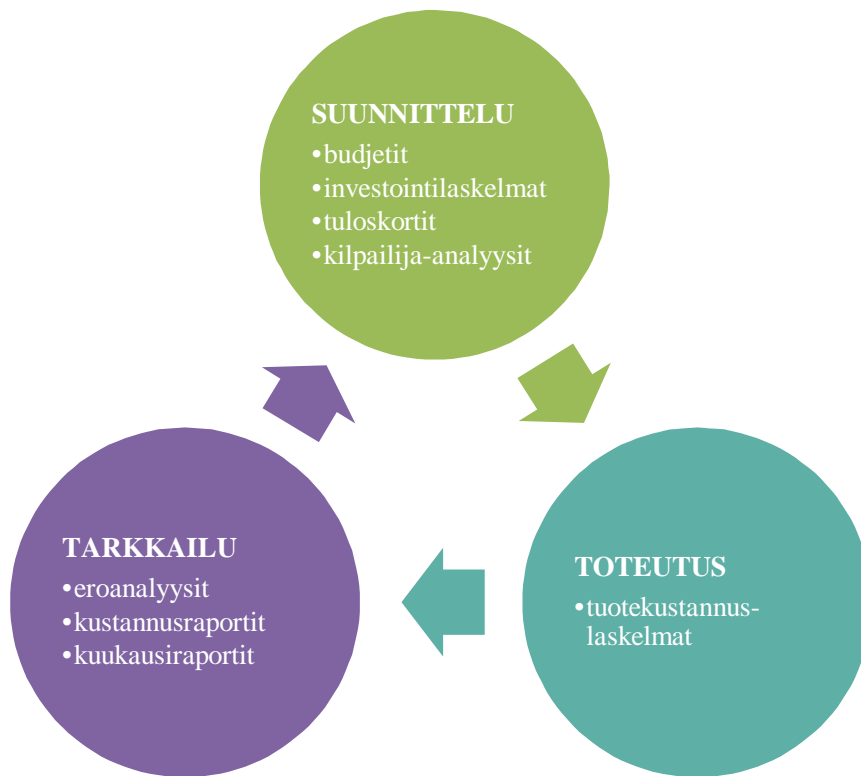
2.1 Talousohjaus

Kaiken talousohjauksen tulee perustua yritykseen valitseman strategian toteuttamiseen. Kirjassaan *Strateginen johtaminen – Menestyksen timantti* (2008, 19) Mika Kamensky määrittelee strategian kolmella osittain päällekkäisellä ja samalla toisiaan tukevalla tavalla. Nämä sisältävät kaiken tarpeellisen myös strategian toteuttamisessa tarvittavan toimintasuunnitelman ja sen rahamääräisen version (budjetti) luomisen tärkeimmät ohjenuorat:

- Strategia on yrityksen tietoisia valintoja keskeisten tavoitteiden ja toiminnan suuntaviivojen suhteen muuttuvassa maailmassa.
- Strategian avulla yritys pyrkii hallitsemaan toimintaympäristöään.
- Strategian avulla yritys hallitsee ulkoisia ja sisäisiä tekijöitä ja niiden välisiä vuorovaikutussuhteita niin, että yritykselle asetetut tavoitteet kannattavuudelle, jatkuvuudelle ja kehitykselle voidaan saavuttaa.

Strategian toteuttamisen kannalta on olennaista, että eri työvaiheissa työskentelevät ihmiset tiedostavat, millaisia vaikutuksia heidän tekemisillään on yrityksen tulokselle ja taloudelliselle asemalle. Tämä vaatii talousjohtamista, jossa otetaan huomioon työntekijät taloudelliseen tulokseen tietoisesti vaikuttavina tekijöinä. (Järvenpää et al. 2001, 55-56)

Talousohjaukseen kuuluvat sellaiset yrityksen menetelmät, toimintatavat ja rutiinit, jotka auttavat yritysjohdolle mahdollisuuden suunnitella ja seurata yrityksen taloudellista tilannetta useasta näkökulmasta. Kuvassa 1 havainnollistetaan talousjohtamisen perustehtäviä ja esimerkkejä siitä, mitä nämä tehtävät voivat olla taloushallinnossa. Tyypillisiä esimerkkejä talouden ohjaamisesta ovat budjetointia, tulosvastuun jakamista, hinnoittelupäätöksiä, investointien arviointia ja taloudellista raportointia koskevat tehtävät. (Anderson et al. 2001, 16) Tämä kandidaatintyö keskittyy ensisijaisesti talousohjauksen parantamisen käsittelyssä budjetointiin ja sen kehittämisen yrityksessä.



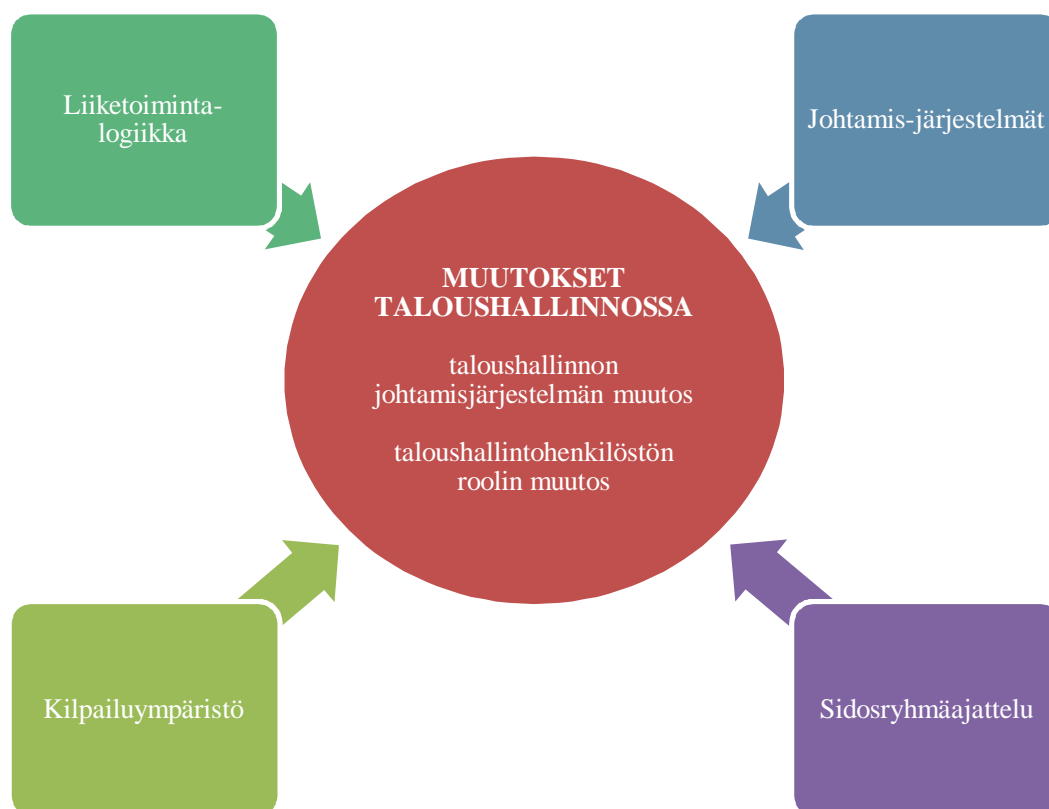
Kuva 1. Johtamisprosessin perustehtävät (Järvenpää et al. 2010, 13)

Suunnittelulla viitataan erilaisiin tehtäviin, joiden tarkoitus on pitää huolta yritykselle asetettujen toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden saavutettavuudesta suunnitelluilla toimenpiteillä olemassa olevien resurssien puitteissa esimerkiksi budjettia hyväksikäyttäen. Toteuttamistehtävässä talousjohto tekee työtään tehtyjen suunnitelmien toteuttamiseksi – esimerkiksi kehittämällä raportointi- ja tietojärjestelmiä ja toimintatapojaan tavoitteiden saavuttamiseksi. Tarkkailutehtävässä seurataan, tarkkaillaan ja analysoidaan suunnitelmien toteutumista ja tavoitteiden saavuttamista sekä syitä siihen miksi jokin tavoite on saavutettu tai jäänyt saavuttamatta. (Järvenpää et al. 2010, 13-14; Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 11-13)

Liiketoimintaympäristö muuttuu vääjäämättä ja strategialla pyritään vastaamaan näihin muutoksiin tarvittaviin sopeutumiin. Liiketoimintaympäristön muuttumista voidaan jäsenellä useilla tavoilla, mutta seuraavassa käsitellään sitä erityisesti kilpailuympäristön, liiketoimintalogiikan, johtamisjärjestelmät ja sidosryhmäajattelun näkökulmasta, joita on havainnollistettu kuvalla 2. Liiketoimintaympäristön muutokset vaikuttavat muutoksina sekä taloushallinnon johtamisjärjestelmissä että taloushenkilöstön roolin muuttumisena. (Järvenpää et al. 2001, 25-26)

Viime vuosikymmenien aikana kilpailuympäristö on muuttunut selkeästi entistä kansainvälisemmäksi – kehitys, jota on edesauttanut kilpailun rajoitusten asteittainen purkaminen,

minkä lisäksi useat kansainväliset rajat ylittävät fuusiot ovat ravistelleet useita aloja. Kilpailu on myös muuttunut kilpailijoiden tullessa useammin eri toimialoilta, jolloin yksittäisen kulutuksen alan kasvaminen on saattanut pienentää muille aloille riittävää rahan määrää kuluttajien kukkaroissa. Liiketoimintalogiikan muutostrendejä ovat olleet niin muutokset strategisessa ajattelussa, erikoistumisen lisääntymisessä, verkostoitumisessa ja uusien liikekumppanien etsinnässä, tuotteiden elinkaarien lyhenemisessä kuin kustannustietoisuuden kasvussakin. Sidosryhmätietoisuus on kokoajan tärkeämpi aspekti yrityksen tulevaisuutta suunnitellessa: asiakaslähtöisyys on suorastaan taikasana, omistajat vaativat jatkuvaa raportointia yrityksen toiminnan kannattavuudesta ja yritysvastuun ja siitä raportoinnin merkitys saattaa kasvaa joillakin aloilla jopa kilpailuedun mittoihin. Johtamisjärjestelmien kehittäminen on suoraa seurausta muun muassa edellä mainituista muutoksista – johtamisen kehittäminen on ollut pakottava tilanne jotta saataisiin aikaan ratkaisuja ongelmiin, parempia päätöksiä, tehokkaampia toimintaprosesseja sekä turvattua tulevaisuuden toiminta. Muun muassa nämä trendit tuottavat muutospaineita talousohjaukselle ja sen välineille. (Järvenpää et al. 2001, 20-26)



Kuva 2. Liiketoimintaympäristön muutoksen vaikutus taloushallintoon (Järvenpää et al. 2001, 25)

Beyond Budgeting Round Table –ryhmä, joka on tunnettu kriitikistään perinteismallista budjetoitua kohtaan, on esittänyt syitä sille, miksi talousohjaus ei pääse kehittymään perinteisestä budjettioitoituneesta mallista orgaanisempaan ja paremmin nykyajan nopeasti muuttuviin

haasteisiin vastaavaan malliin. Tämä johtuu useiden syvään juurtuneiden talousohjauksen uskomusten vallitsemisesta talousohjauksesta ja sen keinoista päättävien mielissä:

- keskitetyn johdon puuttuminen johtaa vain kaaokseen ja anarkiaan
- hyvä suoritus tarkoittaa ensisijaisesti talousarvion lukujen lyömistä
- budjetin puuttuminen johtaa vain kustannusten räjähtämiseen
- henkilökohtaisten kannustepalkintojen puute johtaa suoritusten loppumiseen
- suurempi yksityiskohtien määrä tarkoittaa automaattisesti parempaa laatua
- jo tiedossa olevat asiat edustavat kaikkea tarvittavaa tietoa
- kyky selittää tilanne tarkoittaa sitä, että tilanne on hallinnassa. (Bogsnes 2009, 3)

2.2 Suorituskyvyn mittaaminen osana talousohjausta

Tuottavuus, tehokkuus ja taloudellisuus ovat muun muassa yrityksen ja sen toiminnan suorituskykyä kuvaavia ilmaisuja. Suorituskykyä voidaan tarkastella useasta eri näkökulmasta, ja kaikkien niiden tarkoituksena on luoda mahdollisimman luotettava kuva yrityksen toimintavalmiudesta. Suorituskyvyn mittaamisen heijastellessa strategiaa, mittareiden tulee ottaa huomioon yrityksen tavoitteet ja kertoa yrityksen nykytilasta mahdollisimman hyvin. Osana suorituskyvyn analysoimista ovat kaikki ne järjestelmät, jotka keräävät ja muokkaavat tietoa, ja tukevat näiden tietojen raportointia. Vähintäänkin yhtä tärkeää kuin itse tiedon kerääminen on sen vertailumateriaali, joka antaa avaimet saatujen tulosten analysoimiseen ja kehittämistoimenpiteiden tekemiseen niiden pohjalta. (Rantanen & Holtari 1999, 1, 37)

Perinteisessä suorituksien mittaamisessa suorituskyky on useimmiten käsitetty yrityksen taloustoimintoina ja niiden suorituskykynä. Atkinson et al. (2007, 25-36) esittää ajatukseen yrityksen ensi- ja toissijaisista tavoitteista, jolloin hakemalla menestystä ja kehittämällä osaamista niin kutsuttujen toissijaisten tavoitteiden, esimerkiksi asiakastyytyväisyyden tai työntekijöiden sitoutumisen saralla, saadaan aikaan parempia tuloksia ensisijaiseen tavoitteeseen pyrkimisessä – voiton tuottamisessa. Rahavirtaan perustuvat mittarit ovat ennemminkin jatkeita yrityksen taloutta koskeville raporteille kuin itsenäisiä apuvälineitä yrityksen tilanteen arvioimiseen. Hyvän kokonaiskuvan luomiseksi onkin siirrettävä painopistettä pelkkien taloudellisten mittarien käyttämisestä abstraktimpiin mittareihin.

Vuonna 1990 alkunsa saanutta voiton tuottamista yrityksen perimmäisenä päämääränä pitävää painotettu tulokortti –menetelmää (Balanced Scorecard) on käytetty perinteisesti suorituskykymittaristona, mutta se on toimiva ja tehokas myös strategisena johtamisjärjestelmänä. Kaplanin ja Nortonin kehittämä nelivaiheinen johtamisprosessi auttaa liittämään strategiset tavoitteet käytännön toimenpiteisiin. Vision selkeyttäminen ja konkretisoiminen on kaiken lähtökohta, tavoitteet ja palkkiot määrittelevät tehtävän työn suuntaviivoja ja auttavat kohdentamaan olemassa olevat resurssit oikein tavoitteiden ja välitavoitteiden saavuttamiseksi. Prosessin valvonta ja raportointi antaa mahdollisuuden oppimiseen ja auttaa tulevaisuuden suunnittelussa, jotta organisaatio voi parantaa suorituksiaan. Kuvassa 3 on käsitelty näitä neljää vaihetta sekä niiden sisältöjä ja suhteita. (Toivanen 2001, 52, 83)



Kuva 3. Strategian johtamisen neljä prosessia painotetun tulokortin viitekehyksessä (Toivanen 2001, 83)

Lisääntyvä kilpailu, nopeasti muuttuva toimintaympäristö, uudet organisaatiomuodot ja tiedon merkityksen kasvu kilpailutekijänä ovat siirtäneet strategisen johtamisen ja johdon laskentatoimen painopistettä vahvasta kontrollista ja valvonnasta ohjaukseen. Ylhäältäpäin tapahtuva käskytyks johtaa toimenpiteiden valvontaan ja kontrolliin, jonka tarkoitus on ollut pitää huolta resurssien tehokkaasta ja koordinoidusta käytöstä. Käskyttäminen ja valvonta ovat muuttuneet Simonsin

(1995) mukaan riittämättömäksi tavaksi ohjata toimintaympäristöä, jonka kriittisten menestystekijöiden polttoainetta ovat työntekijöiden luovuus ja aloitteellisuus. (Toivanen 2001, 39)

Talousohjauksen pakostakin muuttuessa orgaanisempaan suuntaan ja ottaessa käyttöön suorituskyvyn mittausratkaisuja, on myös harkittava uusien yksittäisten talousohjauksen välineiden kuten rullaavan ennustamisen käyttöönottamista. Itsessään se tuo jo etua toimintaan, mutta yhdistettäessä useampia menetelmiä, kuten rullaavaa ennustamista ja toimintolaskentaa, saadaan vielä huomattavasti enemmän etua. Edun saavuttaminen edellyttää kaikkien käytössä olevien menetelmien säännöllistä ja samanaikaista toteuttamista sekä esittämistä johdolle yhtä aikaa, jolloin johto voi nähdä usean viitekehyksen kautta, kuinka päätökset vaikuttavat ennusten välillä tuotteiden kannattavuuden kaltaisiin asioihin. (Barrett 2004, 14)

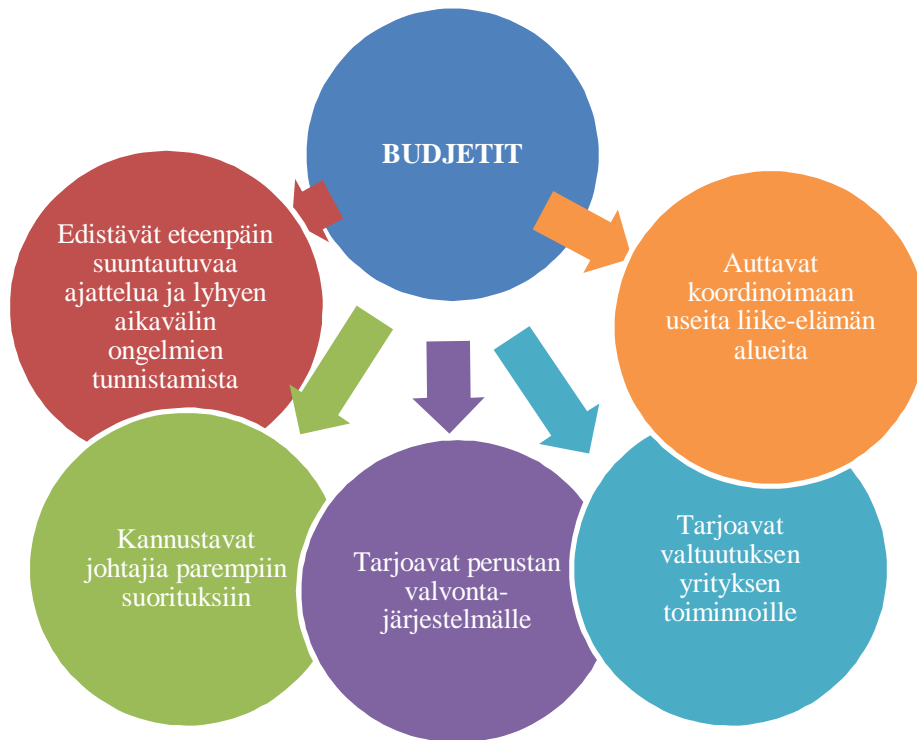
3 PERINTEINEN BUDJETOINTI JA SEN VAIHTOEHTOJA

3.1 Perinteisen budjetoinnin analysointia

Horngren et al. (2005, 7) mukaan budjetti on tietylle aikajaksolle rakennettu määrällinen toimintasuunnitelma, jota hyödynnetään koordinoinnissa. Järvenpää et al. (2010, 207) puolestaan kertoo budjetin olevan ”tietyn ajanjakson tavoitteellinen, mahdollisimman hyvään taloudelliseen, yleensä tulokseen, päätyvä rahamääräinen toimintasuunnitelma”. Riippumatta määrittelijästä budjetoinnin pohja-ajatus on luoda tarpeeksi yksityiskohtainen rahamääräinen toimintasuunnitelma tietylle ajanjaksolle ja asettaa tavoitteet liittyen mahdollisimman hyvän taloudellisen tuloksen saavuttamiseksi.

Budjetin tekeminen vaatii näkemystä yrityksen tulevaisuudesta ja menneisyydestä, mutta kuten Atrill & McLaney (2005) painottavat: budjettia tehtäessä ei saa aliarvioida ennusteiden tärkeyttä ja on muistettava budjetin olevan suunnitelma – ei ennuste. Kalenterivuoteen perustuvan budjetin ohjausvaikutus väistämättä vähenee vuoden kuluessa ja sen ohjausvaikutus muuttuu ongelmalliseksi, jos todellisuus on jotain muuta kuin vuoden alussa on ennustettu.

Perinteinen budjetointi ei olisi selvinnyt kovatahtisen ja paljon vaativan yritysmaailman yleisimpänä toiminnan rahamääräisen ohjauksen menetelmänä näin pitkää aikaa, jollei sillä olisi muutamia erinomaisia puolia, joita käsitellään kuvassa 4. Budjetointi pakottaa yrityksen pohtimaan asioita eteenpäin ennusteiden ja historiatietojen avulla, samalla antaen välineitä tunnistaa lyhytaikaisten ongelmien lähteitä ja aikaa miettiä niiden ratkaisuja. Suurien yritysten ongelmana voi olla, ettei käytännön työssä yksittäinen osasto välttämättä tiedä, mitä naapuriosastolla tehdään ja budjetti tarjoaa joitakin keinoja tähän ongelmaan. Budjetti voi helpottaa koordinointia osastojen välillä, koska kaikkia yrityksen osastoja sitovat tietyt määrärahat vuosittain ja se kertoo paljon osastosta nyt ja tulevaisuudessa. Budjetti voi myös innoittaa johtoa toimimaan paremmin, jos sen alittaminen - samalla kun tulos muutoin pysyy samana - palkitaan. Se antaa valtuutuksen johdon rahan käytölle tiettyyn rajaan saakka: tämä on erityisen tärkeää tehtävissä, joiden antama panos ei välttämättä näy heti yrityksen muussa toiminnassa, kuten tuotekehityksessä. Budjetit voivat myös tarjota perustan valvontajärjestelmälle, jolloin saadun tuloksen arvioiminen helpottuu etenkin vertailutietojen ollessa olemassa. (Atrill & McLaney 2005, 149)



Kuva 4. Budjettien viisi suurinta hyötyä (Atrill & McLaney 2005, 150)

Perinteisessä budjetoinnissa on etunsa ja se on edelleen yleisimpiä yritysten toiminnan suunnittelun kulmakiviä, mutta vain harvan yrityksen arki elää kalenterivuositain. Lisäksi on varsin tavallista, että pörssiyrityksillä sijoittajat haluavat tietoonsa tilinpäätöksen lisäksi myös ennusteet ja tulokset vuosineljänneksittäin. Yritysjohdajien asenteita mitanneessa *Is the annual budget really dead?* – artikkelissa (Ekholm & Wallin 2000) esitetäänkin useita harkitsemisen arvoisia syitä perinteisestä budjetoinnista luopumiseen:

- Budjettien tekeminen nielee aikaa eikä välttämättä ole vaivan arvoista.
- Joustavuuden vähäisyys tekee perinteisestä budjetoinnista huonosti nykymaailmaan sopivaa.
- Budjetteja voidaan manipuloida, ja ne voivat luoda kannustimia vääränlaiselle toiminnalle.
- Budjetointiin liittyvällä raportoinnilla ei ole merkitystä työntekijöille.
- Budjetointi eliminoi jatkuvan parantamisen liikkeelle panevana voimana.
- Budjetti ei ole yhdenmukainen strategian kanssa. (Ekholm & Wallin 2000, 529-531)

Perinteinen budjetointi keskittyy liikaa edellisen vuoden tapahtumiin sen sijasta, että pohdittaisiin mahdollisten tulevien ongelmatilanteiden syntymistä ja niiden ratkaisuja, mikä tekee siitä huonosti reagoivan työkalun nopeasti muuttuvaan maailmaan. Perinteinen budjetointi voi olla teoriassa toimivaa, mutta se ei usein pysty vastaamaan muuttuvan maailman haasteisiin, koska se usein se

tehdään vanhentuneeseen malliin miettimättä mitkä asiat ovat muuttuneet sitten edellisen budjetoinnin. Se on luotu ympäristöön, jossa tarjonta on ollut rajoittava tekijä. Eräs merkittävimpiä ongelmia on sen harhaanjohtavuus – perinteinen budjetti keskittyy liikaa aineellisiin arvoihin ja sivuuttaa arvoa luovat on aineettomat tekijät. (Ekholm & Wallin 2000; Åkerberg 2006, 54-55)

Perinteinen budjetointi on vaativa, kallis, aikaa nielevä prosessi ja lisää vain vähän arvoa omistajille, asiakkaille ja organisaatiolle itselleen. Lisäksi se luo ”maksimin”, jota kasvu ei voi yrittää ja ”minimin”, jolloin kustannusten alittaminen ei onnistu. Perinteinen budjetointi ei tue oikean ilmapiiriin luomista vaan on hierarkkinen prosessi, jossa koordinaatio on vähäistä eikä syiden ja seurausten suhdetta osata käsitellä – esimerkiksi varianssianalyysi-ohjauksen suhteen, koska budjetoitujen lukujen taustalla ei välttämättä ole toimintaa, jonka tuloksiin voitaisiin vaikuttaa. (Åkerberg 2006, 54-55)

Theresa Libby ja R. Murray Lindsay analysoivat vuonna 2010 julkaistussa tutkimusartikkelissaan tunnettuja budjetointikriitikoiden käyttämiä argumentteja keskikokoisten ja suurten yritysten johdolle suunnatussa kyselyssään. Kyselyyn vastasi Kanadassa 346 ja Yhdysvalloissa 212 yritystä. Heidän mukaansa osa kriitikoiden väitteistä sisältää melko pitkälle vedettyjä oletuksia ja yleistyksiä:

- Yritysten havaittiin käyttävän budjettia arvioimaan suoriutumista tavoitteista. Esimiehet vaikuttavat kykenevän parempaan suoriutumiseen tulosten arvioinnissa kuin aiemmin on annettu ymmärtää, ja jotkut akateemiset tutkimukset osoittavat.
- Budjetointiin käytetty aika tutkimuksessa mukana olleissa yrityksissä oli huomattavasti budjettikriitikoiden ilmaisemaa pienempi eikä käytetty aika vaikuttanut liialliselta siitä saatuihin tuloksiin nähden.
- Suurin osa tutkimukseen osallistuneista yrityksistä ei toimi nopeasti muuttuvissa liiketoimintaympäristöissä, joissa tehdyt budjetit vanhentuvat hetkessä, vaikka suuri osa yrityksistä kohtaakin yllätyksiä toiminnassaan. Useat yritykset kuitenkin käyttävät erilaisia sopeutumia vaihtuviin tilanteisiin riskien lieventämiseksi.
- Perinteistä budjetointia on kritisoitu paljon strategiyhteyden puutteesta, mutta suurimmassa osassa tutkittuja yrityksiä budjetointiprosessi on nimenomaan yhteydessä strategian toteuttamiseen. Tutkitut yritykset pitivät budjetointia on strategian implementoinnin muotona ja kertoivat sen olevan huomattava osa toiminnansuunnittelua.

3.2 Vaihtoehtoja perinteisen budjetoinnin sijasta

Budjetti parhaimmillaan ei ole pelkkä numeerinen laskelma seuraavan vuoden kuluista ja tuloista vaan oikea toimintasuunnitelma. Perinteinen budjetti ei ole muuta talousohjauksen välinettä, vaihtoehtoista budjetointimenetelmää tai budjetoinnista luopumista, parempi tai huonompi. Budjetti on ennen kaikkea väline toiminnan suunnittelemiselle eikä siitä tai mistään muustakaan talousohjauksen välineestä ole hyötyä virheellisesti käytettynä.

Kokonaan vaihtoehtoisen budjetointimalliin vaihtamisen sijaan perinteiseen budjetointiin voidaan sulauttaa muiden budjetoinnin muotojen aineksia. Usein sitä on kehitetty uusien ennusteiden, tarkistetun budjetin tai rullaavan ennustamisen suuntaan kuitenkin siirtymättä kokonaan uusien menetelmien käyttöön. Muokatussa perinteisessä budjetoinnissa kuitenkin toivottavaa sen toimivuuden kannalta, että se täyttää ainakin suurimman seuraavista kriteereistä:

- ylläpitää strategian toteuttamista
 - toimii keskustelun aiheena arvioitaessa toimintalinjan oikeellisuutta, uusia mahdollisuuksia ja muutoksia liiketoiminnassa
 - keskittyy strategiaan epävarmuustekijöihin
 - antaa johdolle tietoa, jotta budjetin avulla voidaan tukea johtamista aidosti, luoda keskustelua ja edesauttaa yrityksen strategista kehitystä
 - antaa johdolle tuoretta tietoa
 - antaa ainekset kattaviin analyysihin ja ennusteisiin sen sijaan, että kehittäisi ajojahtia budjettipoikkeamien syistä
 - tiivistää yrityksen strategiset epävarmuustekijät rahamääräiseksi kuvaukseksi
 - tekee strategisista tavoitteista osa budjetointiprosessia, vaikka se vaatisikin jonkin rinnakkaisen ei-rahamääräisillä mittareilla toimivan järjestelmän käyttöönoton riittävän tiedon tuottamiseksi
 - tukee usealla tasolla oppimista, jotta tulevaisuudessa saataisiin aikaan parempia tuloksia.
- (Järvenpää et al. 2001, 168-169)

Toimintobudjetointi

Toimintoperusteinen budjetointi perustuu toimintolaskennasta tutulle filosofialle toimintoajureille ja niiden vaatimille kustannuksille – budjetointi ja sitä kautta kustannusten hallinta on helpompaa, kun on tiedossa mikä on kustannusten todellinen aiheuttaja. Toimintoperusteinen budjetointi keskittyy niihin toimintoihin, joita tarvitaan haluttujen tuotteiden luomiseksi sekä tuotteiden ja palvelujen

myymiseksi. Yli- ja/tai alikapasiteetin vaikutukset ja toimintobudjetoinnin maksimaalinen hyöty ovat selkeämmin näkyvissä, kun on kyetty tunnistamaan resursseissa oleva pelivara. (Atrill & McLaney 2005, 164) Toimintoperusteinen budjetointi voidaan jakaa Kaplanin ja Cooperin (1998) mukaan neljään vaiheeseen (Järvenpää et al. 2010, 155):

1. Myynnin ja tuotannon määrien arviointi.
2. Toimintojen suorittamisen tarpeellisuuden arviointi.
3. Resurssitarpeen laskeminen.
4. Resurssien tarjonnan määrittely.

Toimintoperusteisen budjetoinnin merkittävimpinä etuina voidaan pitää realistisempia budjetteja, resurssitarpeiden parempaa tunnistamista, kustannusten ja tuotosten välisten yhteyksien näkyvyyden parantamista, parempaa liittymistä vastuualueisiin sekä budjettiharhan tunnistamisen helpottamista. (Järvenpää et al. 2001, 156)

Nollapohjabudjetti

Nollapohjabudjetoinnissa pohditaan joka kerta budjettia tehdessä mitä kustannuksia tarvitaan tavoitteiden ja suunnitellun toiminnan toteuttamiseksi tarvitaan. Yhteistä toimintopohjaisen budjetoinnin kanssa on toimintonäkökulma. Budjetointia tehtäessä mikään yrityksen toiminnoista ei automaattisesti jatku vaan sen tarpeellisuus voidaan ja pitääkin asettaa kyseenalaiseksi. (Neilimo & Uusirauva 2001, 217) Nollapohjabudjetoinnin suurimpiin etuihin on luettava kyseenalaistava näkökulma kaikkeen toimintaan, jolloin on pakko miettiä mitkä toiminnot ovat todella yrityksen toiminnan kannalta välttämättömiä. Kyseenalaistava näkökulma mahdollistaa yrityksen resurssien tehokkaamman käyttämisen ja luo selvyyttä tilanteissa, jossa panosten ja saatujen tulosten suhde on epäselvä. (Atrill & McLaney 2005, 156)

Nollapohjabudjetoinnin pääongelmia ovat sen runsaasti aikaa vaativa ja siten kallis toteuttaminen sekä toisinaan ilmenevä johdon tunne päätöstensä ja toimintansa olevansa uhattuna nollapohjabudjetoinnin kyseenalaistavasta näkökulmasta johtuen. Näitä ongelmia voidaan vähentää soveltamalla menetelmää esimerkiksi joka kolmas vuosi tai muulla pitemmällä aikavälillä pohtimaan toimintojen tarpeellisuutta haluttujen tulosten saavuttamiseksi. Alat, joilla on suurin todennäköisyys hyötyä nollapohjabudjetoinnin käyttämisestä ovat nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä toimivia kuten koulutusalat, mainonta sekä tutkimus- ja kehitystyön alat. (Atrill & McLaney 2005, 156)

Rullaava ennustaminen ja –budjetointi

Varhaisin maininta jatkuvasta tulossuunnittelusta löytyi vuodelta 1957, jossa todettiin jatkuvan tuloksen suunnittelun hyödyistä sellaisilla aloilla, joissa ei voida muutoin tehdä luotettavia ennusteita paitsi lyhyille ajanjaksoille (Welsch 1976, 75-76). Tämä ei kuitenkaan viitannut nykymuotoiseen rullaavaan ennustamiseen ja budjetointiin perinteisen budjetoinnin korvaajana. Rullaavan ennustamisen suurimpina hyötyinä voidaan pitää toiminnan ennakoitavuuden parantumista, laajempaa kuvaa yrityksen toimintojen ja tuloksen kehittymisestä sekä budjetointiprosessin kevenemistä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 217)

Rullaavan ennustamisen ongelmia on ennustamisen aitous, mikäli ennusteet ovat vain numeerisia laskelmia oikeiden tavoitteellisten suunnitelmien sijaan. Tällöin voi olla vaikeaa sitoutua menetelmään ja sen ohjaava vaikutus jää heikoksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 217) Keskusteltaessa rullaavasta ennustamisesta tulee usein myös esille kysymys budjetoinnista luopumisesta, jota käsitellään kattavammin jäljempänä.

Budjetoinnin korvaaminen kokonaan

Perinteisen budjetoinnin äänekkäimpiin kritisoijiin kuuluva Beyond Budgeting Round Table (BBRT) on kehittänyt Beyond Budgeting –menetelmän, jonka perusajatuksena on budjetoinnista luopuminen. Eräät ryhmän jäsenistä, Jeremy Hope ja Robin Fraser, ovat kritisoineet lukuisissa artikkeleissaan perinteisen budjetointimallin olevan turhan jäykkä nopeasti muuttuvalle taloudelle.

Budjetoinnista luopumisen kaksi perusedellytystä ovat tehokkaampi strateginen johtaminen ja organisaatioiden uudelleen järjestelyt käskyvallan siirtämiseksi enemmän kohti keskijohtoa. Tämä siksi, että hajautettu johtamisjärjestelmä mahdollistaa nopean päätöksenteon ja parantaa suorituskyvyn hallintaa tiedonkulun parantuessa. Budjetoinnista luopuminen ideaalilanteessa luo joustavan, kannustavan ja nopeasti reagoivan organisaation, jolta puuttuu perinteisen budjetoinnin luoma kankeus ja prosessien hidas reagoivuus. (Hope & Fraser 2000, 30-32, 35) Beyond Budgetingia käsitellään tarkemmin jäljempänä.

4 RULLAAVA ENNUSTAMINEN

4.1 Rullaava ennustaminen ja budjetoinnin kehitystasot

Nykyaikaisessa jatkuvasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä tulevaisuuden ennakointi ja siihen reagointi on muodostunut monilla aloilla avaintekijäksi. Kuten edellisissä kappaleissa perusteltiin, perinteinen staattinen budjetointi ei enää vastaa niihin kysymyksiin ja tarpeisiin, joita varten se on luotu, vaan tarvitaan uusia korvaavia taloudenohjauksen menetelmiä. Epäonnistuminen tuottojen ja kustannusten ennustamisessa voi johtaa välittömiin ja merkittäviin vaikutuksiin yrityksissä.

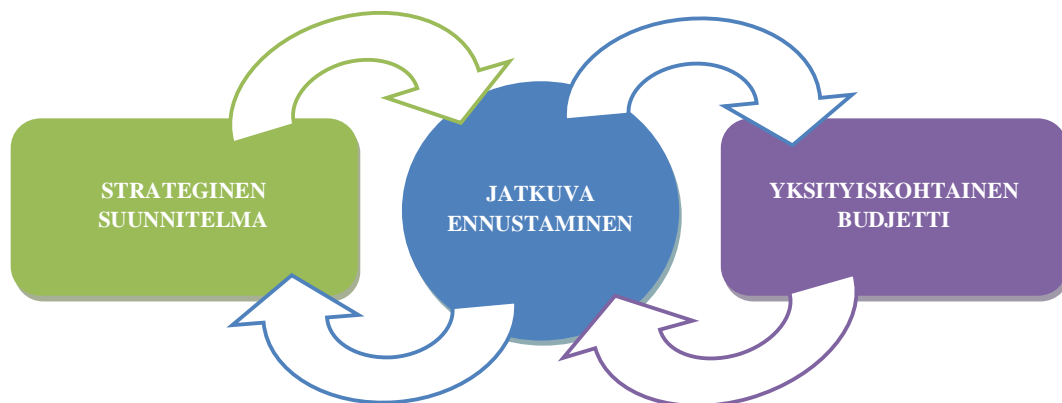
Rullaava ennustaminen on ollut osana yritysten toimintaa jo vuosikymmenten ajan erilaisten tulevaisuuden arvioiden muodossa mutta kiinnostus sitä kohtaan niin käsitteenä kuin konkretiatasolla on kasvanut vasta viime aikoina (Clarke 2007, 22). Liiketoimintaympäristön muutosnopeus on johtanut rullaavan ennustamisen käyttöönottoon osana yritysten suunnitteluprosesseja. Kirjallisuudessa on käsitelty runsaasti rullaavaa ennustamista mutta sen moniulotteisesta luonteesta johtuen yksittäistä selkeää määritelmää sille ei ole olemassa. Rullaavan, tai jatkuvan, ennustamisen rinnalla käytetään myös muita termejä, kuten rullaavaa ja jatkuvaa budjetointia sekä suunnittelua, joiden peruserätykset ovat yhtenevät rullaavan ennustamisen kanssa.

Clarcken (2007, 22) mukaan rullaava ennuste on ennuste yrityksen myynnistä ja kustannuksista, joka ulottuu aina tietyn ajanjakson päähän tulevaisuuteen. Sana rullaava viittaa säännölliseen ennusteen säännölliseen päivitykseen, joka suoritetaan tyypillisesti kuukausittain tai neljännesvuosittain. Ennustehorisontti liikkuu ajan mukana siten, että ennusteperiodien määrä pysyy samana. Uusien periodien luvut lisätään ennusteajanjakson loppuun ja muiden ajanjaksojen luvut päivitetään vastaamaan parasta tietämystä. Åkerberg (2006, 60) yhtyy Clarcken määritelmään toteamalla, että olennaista rullaavassa ennustamisessa on suunnitteluhorisontin laajentaminen kuluvaan tilikautta pidemmälle ehdottaen ennusteajanjaksoksi kahta tilikautta. Åkerbergin (2006, 59) mukaan rullaavalta ennustamiselta odotetaan:

- Vuosituloksen parempaa ennakointia
- Operatiivisen ohjauksen terävöittämistä, aikaisempaa reagointia
- Siirtymistä pois vuosittaisesta ohjauksesta jatkuvan suunnittelun prosessiin
- Kassavirran parempaa hallintaa

- Tarpeettoman työn vähentämistä

Montgomeryn (2002, 42-43) mukaan ennustaminen on strategista taloudellista suunnittelua ja selkeä strategisen taloussuunnittelun ajattelutapa. Rullaava ennustaminen mahdollistaa pienentämään kuilua strategisen suunnitelman ja yksityiskohtaisen operatiivisen budjetin välillä. Montgomery määrittelee rullaavan ennustamisen roolin strategiaprosessin osana, joka toimii tätä kautta perinteisen budjetoinnin tukena kuvan 5 mukaisessa integroidussa suunnittelusykliä. Ennusteen osa-alueet johdetaan strategisesta suunnitelmasta ja jatkuvan ennustamisen prosessin kautta vaikutukset johdetaan budjettiin. Kyseessä on siis strategisen suunnittelun apuväline. Jatkuvan ennustamisen avulla pystytään määrittämään, mihin ollaan menossa ja voidaan muuntaa strategisen suunnitelman konseptit spesifisiksi talouden luvuiksi. Ennustaminen tulisi tehdä summatasolla, jotta vähennetään monimutkaisuutta ja työmäärää ja se voidaan rakentaa ryhmitelyjen kustannuspaikkojen kautta, aluetasolla. (Montgomery 2002, 42-43)

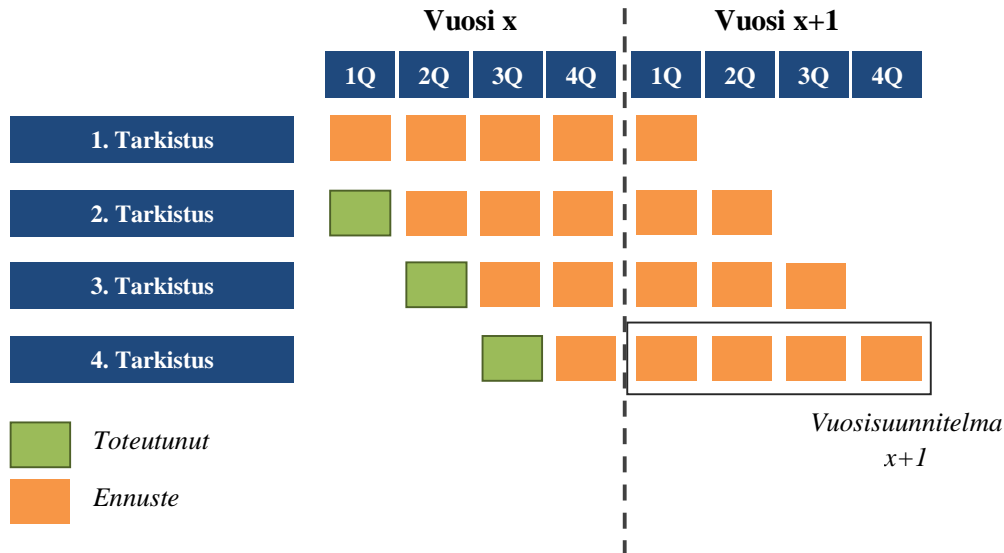


Kuva 5. Integroitu suunnittelusykli (Montgomery 2002, 42)

Ennustesyklin lyhentymisen myötä rullaavat ennusteet vähentävät aikaväliä suunnittelun ja toteutumien välillä. Tämä tekee organisaatioista kilpailukykyisempiä ja muutokseen herkemmin reagoivia, etenkin taloudellisen tilan muuttuessa nopeasti. Lisäksi tarkempien ja tiheämmin tehtyjen ennusteiden myötä rullaavat ennusteet lisäävät organisatorista oppimista sekä tarjoavat johtajille enemmän luottamusta budjettilukuihin, joita käytetään lyhyen aikavälin operatiivisessa suunnittelussa. (Sivabalan et al. 2009, 856)

Rullaavaa ennustamista voidaan toteuttaa monella eri tasolla ja osa rullaavaa ennustamista käyttävistä yrityksistä käyttää edelleen perinteisiä staattisia budjetteja, jolloin ennustaminen toimii budjetointia täydentävänä menetelmänä. (esimerkiksi Rickards 2008 ja Sivabalan et al. 2009)

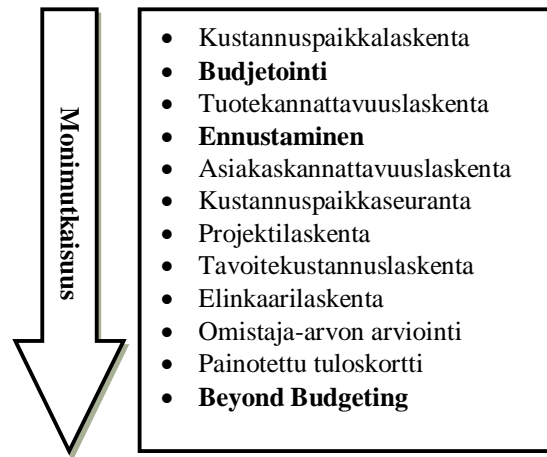
Yhteistä kaikille rullaavan ennustamisen määritelmille on ero kiinteän ajanjakson ennustamisesta tai budjetoinnista, jossa tavoitteet asetetaan kiinteästi vuodeksi kerrallaan. Kuvassa 6 on esitetty periaatteellinen kaavio vuosineljänneksittäin tapahtuvan rullaavan ennustamisen etenemisestä. Perinteinen budjetoinnin ”ennuste” olisi päättynyt vuoden x neljännen kvartaalin loppuun, mutta rullaavassa ennusteessa ennusteajanjakso pysyy koko ajan samana ulottuen perinteisten vuosirajojen yli.



Kuva 6. Vuosineljänneksittäin tapahtuva rullaava ennustaminen (Player 2009, 9)

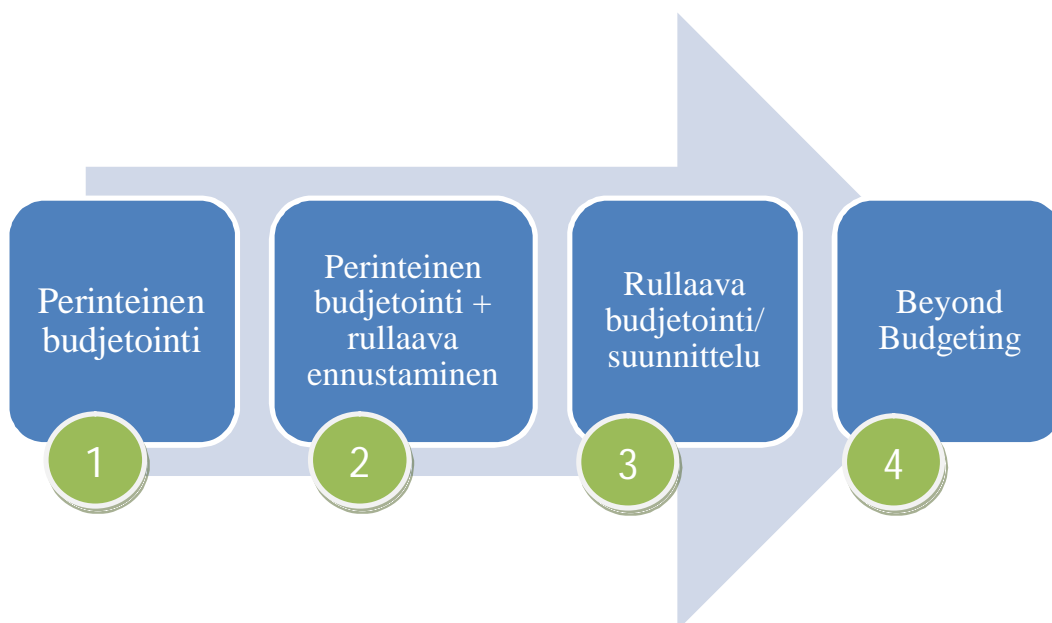
Osa yrityksistä on vienyt ennustamisen pidemmälle ja rullaavat yrityksen taloutta koskevat ennusteet ovat korvanneet budjetoinnin ja uutta prosessia on alettu kutsua rullaavaksi budjetoinniksi (Åkerberg 2006, 60). Monissa yhteyksissä rullaavalla ennustamisella tarkoitetaan rullaavaa budjetointia ja päinvastoin.

Rullaava budjetointi on siis luopumista perinteisestä budjetoinnista, mutta se ei välttämättä takaa onnistumista kokonaisvaltaisessa taloudenohjauksessa. Rullaavaan budjetointiin siirtyminen tuo dynaamisuutta yrityksen ohjaukseen mutta asettaa uusia haasteita ennusteiden tehokkaalle valmistelemiselle, suorituskyvyn mittaamiselle sekä palkitsemisjärjestelmille. Näihin haasteisiin tarjoaa osaltaan ratkaisun Beyond Budgeting –ajattelu. Kyseistä ideologiaa leimaa kuitenkin sen monimutkaisuus verrattuna budjetointiin ja ennustamiseen, kuten kuvasta 7 voidaan havaita.



Kuva 7. Ohjaustyökalujen monimutkaisuusasteet (Rickards 2008, 585)

Rullaavan ennustamisen käyttöä suhteessa perinteiseen budjetointiin voidaan kuvata kuvan 8 kaltaisesti kehitystasoina. Kyseiset kehitystasot kuvaavat sekä siirtymistä budjetoinnista siitä luopumiseen, mutta myös menetelmien tasolta toiselle kasvavaa monimutkaisuutta. Tasot on johdettu kirjallisuuteen perustuen sen mukaan, kuinka rullaavaa ennustamista karkealla tasolla käytetään yrityksissä. Voidaan ajatella, että perinteisestä budjetoinnista edetään perinteisen budjetoinnin ja ennustamisen yhdistelmän kautta rullaavaan budjetointiin. Lopulta viimeisellä tasolla otetaan käyttöön Beyond Budgetin –ajattelu. Kyseessä ei kuitenkaan ole aina prosessi, joka etenee tasolta toiselle, vaan perinteisestä budjetoinnista voidaan siirtyä esimerkiksi suoraan Beyond Budgetingiin.



Kuva 8. Kehitystasot perinteisestä budjetoinnista Beyond Budgetingiin

On tärkeää pitää mielessä tutkittaessa rullaavan ennustamisen tasoja, että se mikä toimii rullaavan ennustamisen tai budjetoinnin käytön osalta yhdessä yrityksessä, ei voida yleistää kaikkiin yrityksiin (Rickards 2008, 571). Jokaisen yrityksen ydinkysymykset ovat edelleen, mitä budjetoinnilta halutaan juuri kyseisessä yrityksessä ja miten budjetointi niveltyy yrityksen ohjaukseen. Talous- ja toimintasuunnittelu on osa yrityksen strategiaa toteuttavaa johtamis- ja ohjausjärjestelmää. (Taloussanomat 2000)

Siihen, miten hyvin rullaava ennustaminen sopii tietylle yritykselle, vaikuttaa muun muassa yrityksen koko sekä toimialan luonne. Luonnollisesti pienet yritykset ovat jo itsessään huomattavasti dynaamisempia kuin suuret yritykset. Henkilöstömäärän ollessa pieni, tiedon kulkemisen kuilu esimerkiksi myynnin, tuotannon ja johdon välillä on pienempi. Yhä on toimialoja ja yrityksiä, joiden tulevaisuus on kohtuullisesti ennustettavissa vuodeksi ja ylikin, kuten Wärtsilä, mutta monilla perinteisillä toimialoilla toimintaympäristön muutosnopeus on kuitenkin kasvanut puhumattakaan uuden talouden uusista yrityksistä, joissa mikään ei ole ennustettavissa muutamaa viikkoa tai kuukautta pidemmälle (Taloussanomat 2000). Seuraavissa kappaleissa käsitellään rullaavaa ennustamista edellä mainittujen kehitystasojen kautta alkaen perinteisen budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen yhdistämisestä.

4.2 Rullaava ennustaminen perinteisen budjetoinnin tukena

Monissa tutkimuksissa on todettu rullaavan ennustamisen olevan substituutti budjetoinnille, mutta todellisuudessa perinteinen budjetointi on edelleen suosittua yrityksissä (Ekholm & Wallin 2000, 527). Baswaren (2009, kuva 9) Suomessa tekemän tutkimuksen mukaan vuonna 2009 vain noin kuusi prosenttia vastanneista 270 yrityksestä oli korvannut budjetoinnin rullaavalla ennustamisella. Sen sijaan 45 prosenttia vastaajista käytti rullaavaa ennustamista budjetoinnin rinnalla. Samankaltaisia tuloksia on saatu myös muista vastaavista ulkomaisista tutkimuksista. Rickardsin (2008, 586) mukaan Saksan autoteollisuuden toimittajista 92 % käytti budjetointia talousohjauksen välineenä, mutta samanaikaisesti 93 % käytti myös ennustamistyökaluja.



Kuva 9. Rullaavan ennustamisen käyttö suomalaisissa yrityksissä (Basware 2009)

Sivabalan et al. Australiassa tekemässä tutkimuksessa 34 % vastanneista yrityksistä käytti ainoastaan vuositason budjetteja, kun taas 60 % käytti rullaavia ennusteita budjetoinnin rinnalla. Vain 3 % oli korvannut budjetoinnin rullaavalla ennustamisella. Myös Ekholmin ja Wallinin (2011) tutkimuksen mukaan perinteisen budjetoinnin kritisoijat eivät saa kannatusta budjetoinnin korvaamisesta rullaavalla ennustamisella, vaan budjetoinnista ja ennustamisesta saadut hyödyt täydentävät toisiaan.

Tutkimuksia budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen yhteiskäytöstä on tehty mutta kyseiset tutkimukset eivät ole selvittäneet syitä kyseisen toimintamallin taustalla. Tilanne on siinä mielessä kiinnostava, että suurin osa yrityksistä, kuten tutkimukset osoittavat, kuitenkin käyttää budjetointia ja ennustamista rinnan. Tutkimuksissa ei ole selvitetty myöskään, kuinka budjetoinnin ja ennustamisen yhdistämistä toteutetaan käytännön tasolla ja mikä ennustamisen rooli todellisuudessa on: onko kyseessä ainoastaan taloudellisten trendien tarkastelu, edellä mainittu Montgomeryn (2002) määritelmän mukainen osa yrityksen strategiaprosesseja vai jotain muuta. Ennustamisen ja budjetoinnin yhdistävä toimintatapa on käytössä esimerkiksi UPM-Kymmenellä, jossa edetään rullaavan suunnittelun suuntaan, mutta silti valmistellaan vuosibudjetti, jonka hallitus käsittelee (Taloussanomien 2000).

4.3 Rullaava budjetointi ja suunnittelu

Rullaavan ennustamisen ja budjetoinnin siirtyneet yritykset ovat ottaneet rullaavat ennusteet osaksi taloudenohjausta ja hylänneet perinteiset staattiset budjetit. Kuten Baswaren (2009) tekemässä tutkimuksessa todettiin, rullaavaan ennustamiseen siirtyneitä yrityksiä oli vain noin kuusi

prosenttia. Koska rullaava budjetointi ja suunnittelu ovat vahvasti sidoksissa rullaavaan ennustamiseen, näiden määritelmät kirjallisuudessa pohjautuvat rullaavan ennustamisen määritelmiin. Rullaavaa budjetointia tulee kuitenkin pitää kokonaisvaltaisempaan ohjausmallina kuin rullaavaa ennustamista sen korvatesa budjetoinnin täysin.

Horngren (2005, 184) ja Neilimo & Uusi-Rauva (2004, 217) määrittelevät rullaavan budjetin yhtenevästi sellaisena budjettina, joka on aina saatavilla tietylle tulevaisuuden ajanjaksolle, eli budjettikausi pidetään jatkuvasti samanmittaisena. Rullaava budjetti luodaan lisäämällä jatkuvasti kuukausi, vuosineljännes tai vuosi päättyneen ennusteajanjakson loppuun. Tällöin johdon tulee ajatella tulevaa ennustettua ajanjaksoa riippumatta käsillä olevasta ajanjaksosta. Kun yrityksen vuosibudjetista esimerkiksi on toteutunut ensimmäinen neljännes, lisätään päättyvän budjetin perään uusi neljännes. Rullaava budjetointi mahdollistaa yrityksen toiminnan jatkuvan tarkastelun esimerkiksi vuoden aikaperiodilla eteenpäin Neilimo & Uusi-Rauva (2004, 217).

Partanen (2007, 176) määrittelee rullaavan suunnittelun perusideaksi yrityksen toiminnan menestymisen jatkuvan seurannan sekä tuloksen ja taloudellisen aseman ennakoimisen säännöllisesti ennustetietoja päivittämällä. Rullaavassa suunnitelmassa lähin jakso, esimerkiksi kolme kuukautta, arvioidaan aina tarkasti, ja seuraavissa kolmessa tai neljässä samanpituisessa jaksossa tarkkuustaso on yleisemmällä tasolla. Ideana on luodata jatkuvasti toiminnan kehitystä esimerkiksi vuodeksi tai 18 kuukaudeksi eteenpäin.

Ennusteiden laadinnalla testataan, millaisia vaikutuksia erilaisilla päätöksillä mahdollisesti olisi. Rullaavien ennusteiden avulla testataan liiketoiminnallisten päätösten vaikutuksia etukäteen ja seurataan niiden toteutumista, jotta voidaan nopeasti ja joustavasti reagoida markkinoiden muutoksiin ja tavoitteiden toteutumattomuuteen. Siirtyminen rullaavaan budjetointiin antaa yritysjohdolle perinteistä budjetointia laajemman kuvan yrityksen toimintojen ja tuloksen kehityksestä. (Partanen 2007, 171; Neilimo & Uusi-Rauva 2004, 217)

Otettaessa rullaavaan budjetointi käyttöön, on tärkeää muuttaa toimintatapoja budjetoidun tiedon tarkkuuteen liittyen. On pyrittävä keskittymään tulokseen voimakkaimmin vaikuttaviin kriittisiin tekijöihin ja tunnistamaan mahdollisuudet, joita yrityksen tulisi hyödyntää. Rullaavan suunnittelun käytännön toteuttamisessa yrityksessä tulee miettiä avainmuuttujat, joita tulee seurata jatkuvasti ja systemaattisesti ja joiden muutokset näkyvät suunnittelussa tarvittaessa jopa reaaliaikaisesti. Tällaisia muuttujia ovat ainakin tilaukset, myynnit ja operatiiviset kustannukset. Rullaava suunnitelma sisältää luonnollisesti sekä faktoja että tavoitetilan mukaisia johdon näkemyksellisiä

kannanottoja. Johtuen rullaavan budjetoinnin luonteesta, ennusteiden laadintavastuu tulee perinteistä budjetointia voimakkaammin toimialajohtajille ja budjettivastuulliselle toimivalle johdolle. (Partanen 2007, 176-177)

Monet yritykset käyttävät puhtaasti taloudellista prosessia, jota ei ole kytketty liiketoiminnan ajureihin, jolloin tuloksena saadaan ainoastaan taloudellisten trendien kokoelma. Tällaiset yritykset yleensä määrittelevät kuukausittaiset ennusteet vähentämällä toteutuneet tulokset vuosittaisista tavoitteista, jakamalla ne jäljellä olevien kuukausien määrällä ja tämän jälkeen tarkastelemalla onko edes mahdollista kiriä eroa umpeen perustuen senhetkisiin ennusteisiin. Kyseinen ennustamistapa keskittyy ennalta määrättyjen vuosittaisten tavoitteiden saavuttamiseen, vaikka näiden taustalla olevat oletukset olisivatkin vääriä. (Player 2009, 6)

Vaarana rullaavan budjetoinnin käyttöönotossa on vuosibudjetoinnin konseptin säilyttäminen, jolloin ennusteet tehdään liian tarkalla tasolla. Tällöin rullaavasta budjetoinnista saatava hyöty katoaa, kun perinteinen budjetointi suoritetaan monta kertaa vuodessa. (Montgomery 2002, 43; Player 2009, 15; Hope 2009, 10) Neilimo & Uusi-Rauva (2004, 217) yleistävät ajatusta ja heidän mukaansa rullaava budjetointi vaatii yritykseltä lähes jatkuvaa budjetointia ja menetelmän hyödyt saattava olla aika pienet verrattuna sen vaatimiin uhrauksiin ja kustannuksiin. Heidän mukaansa usein käy myös niin, että rullaavan budjetoinnin lisääjanjaksojen budjetit ovat enemmän numeerisia laskelmia kuin aitoja tavoitteellisia budjetteja, niihin on tällöin hankala sitoutua ja niiden ohjaava vaikutus on melko heikko. Tämä voi olla eräs syy, miksi rullaavan budjetoinnin käyttö ole kovinkaan yleistä käytännön yritysjohtamisessa.

Ennustetarkkuuden säilyttäminen on kuitenkin yrityksestä ja toimialasta riippuvaista. Esimerkiksi Myersin (2001) artikkelissa, jossa esimerkkiyrityksenä on konsultointitoimisto, painotetaan enemmän tietojärjestelmien tärkeyttä rullaavassa budjetoinnissa, jolloin voidaan säilyttää tarkempi tiedon taso. Myös Player (2009, 13) painottaa osaltaan tietojärjestelmien tärkeyttä eräänä rullaavan budjetoinnin avaintekijänä ja Excel-malleista tulisi siirtyä kehittyneempiin integroituihin järjestelmiin. Näiden järjestelmien käytöllä voidaan estää ongelmat, jotka syntyvät tiedonkeruun vaikeudesta sekä tiedon yhdistämisen suuresta työmäärästä. Yhdistettynä korkeamman summatason ennustamiseen ennusteiden päivitysaikaa saadaan lyhennettyä. Lynn (2004, 63) kuitenkin painottaa, että tie onnistumiseen ei ole ohjelmistot, vaan hyvä johtaminen.

Åkerberg näkee rullaavan budjetoinnin suurimpana heikkoutena puutteet sen käyttöönoton suunnittelussa. On tehtävä selväksi, mitä ylin johto ja operatiivinen johto siltä odottavat.

Käyttöönoton suunnittelun puutteellisuus johtaa helposti siihen, että rullaavasta budjetoinnista tulee entisen perinteisen budjetoinnin jo edellä mainittu monistettu versio. Entisen budjetointiprosessin monistamisen sijaan on panostettava tavoitteenasetantaan, jolla on rullaavassa budjetoinnissa keskeinen merkitys. Rullaavan budjetoinnin perimmäinen olemus on toimia suunnitelmien päivitysvälineenä. Päivittämisen elementit, indikaatiot, saadaan mittareista, joita seurataan jatkuvasti. (Åkerberg 2006, 75-76)

Tavoitteiden asettamisen lisäksi tulee pohtia, kuinka palkitseminen järjestetään. Koska budjetti rullaa esimerkiksi kvartaaleittain, kiinteiden vuositavoitteiden käyttö on vaikeaa. Suositeltava tapa toteuttaa tavoitteenasetanta on käyttää painotettuja tulokortteja. Palkitsemisen taas tulisi perustua suhteellisiin tulokorteista johdettuihin mittareihin.

Rullaavan ennustamisen tulisi myös osoittaa yrityksen strateginen suunta eikä sitä tulisi peilata vuositavoitteita vasten. Osa yrityksistä, jotka ovat yrittäneet poistaa perinteisen budjetoinnin ongelmia, ovat ottaneet käyttöön rullaavan budjetoinnin mallin, jossa ennusteita käytetään ainoastaan tarkastelemaan, kuinka asetetut tavoitteet tulevat toteutumaan vuoden lopussa. Ennusteet tehdään kvartaaleittain tai kuukausittain mutta usein vain tilikauden loppuun, mitä on alettu kutsua ”seinään ennustamiseksi”. (Player 2009, 6)

4.4 Beyond Budgeting

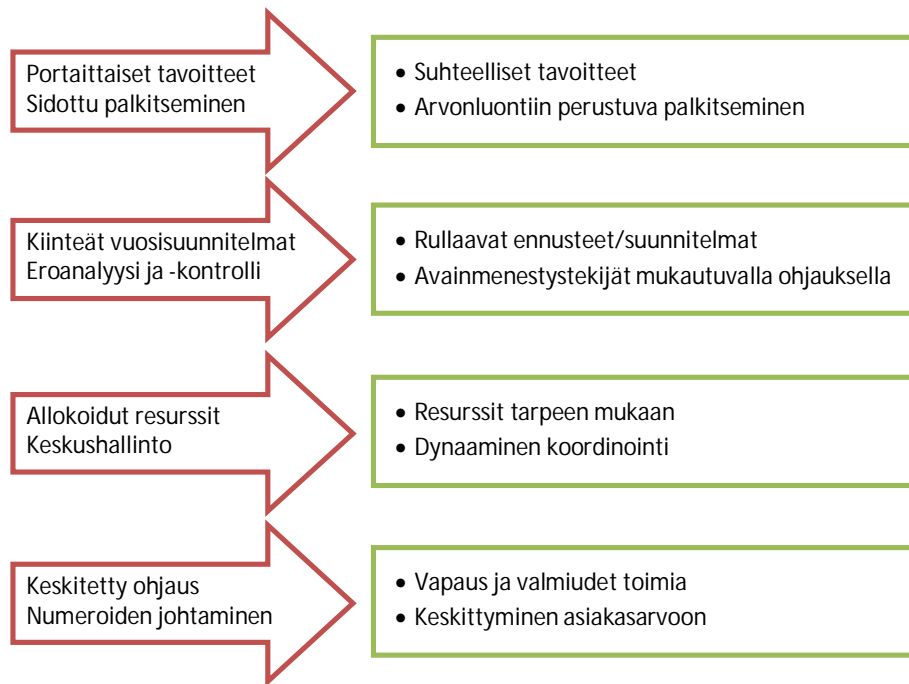
Beyond Budgeting –ajattelu on siirtymistä edelleen yksi taso eteenpäin rullaavasta budjetoinnista. Beyond Budgeting ei ole ainoastaan budjetista luopumista vaan yrityksen prosessien ja ajattelutavan kokonaisvaltaista uudistamista. Malli perustuu seitsemään eri osa-alueeseen taulukon 1 mukaisesti.

Taulukko 1. Beyond Budgetingin osa-alueet. (Libby 2003, 29-30)

Haasteellisten suhteellisten suoritustavoitteiden asettaminen	-Taloudellinen ja ei-taloudellinen vertailu kilpailijoihin ja yrityksen sisällä
Jatkuvan ja laajan suunnittelun omaksuminen	- Strategian jalkauttaminen alemmille tasoille - Alemmilla tasoilla vastuu strategian muuttamisesta tavoitteiksi ja avainmenestystekijöiksi
Rullaavien ennusteiden käyttö	- Muutosten arvointi avainosa-alueilla - Eriytetty täysin suoritustavoitteista, mittauksesta sekä palkitsemisesta
Markkinaperusteisten sisäisten rakenteiden käyttöönotto	- Sisäiset palvelut toimitetaan sopimuksilla jotka on hinnoiteltu markkinahintaan - Tavoitteena asiakaspalveluhenkisyys
Resurssien johtamisen hajauttaminen	- Resurssit saatavilla tarpeen mukaan - Resurssipäätökset alemmilla organisaatiotasoilla - Vastuu myös alemmilla tasoilla
Kontrollointi itseohjautuvuuden ja läpinäkyvän tiedon kautta	- Strategista sekä kilpailu- ja markkinatietoa jaetaan alemmille portaille - Mahdollistaa itseohjautuvuuden
Yritys- tai organisaatiotason kannustimien osuuden pienentäminen	- Palkitseminen painotettu yksilö- ja ryhmätasolle, mikä johtaa parempaan motivaatioon

Rullaava ennustaminen on siis vain osa Beyond Budgeting ajattelua mutta sen vaikutukset näkyvät monella eri tasolla. Ennusteista saatu tieto vaikuttaa läpi organisaatio. Malli perustuu pitkälti kontrollin vähentämiseen sekä hajautettuun toimintaan. Kontrollia on vähennetty organisaation ylätasolta ja valtaa annettu alemmille tasoille. Rullaavan ennustamisen kannalta ongelmallista on ollut suoritusten mittaaminen sekä palkitseminen. Näihin Beyond Budgetin antaa selkeän vastauksen: suoritusta mitataan enemmän yksilö- ja tiimitasolla perustuen taloudellisiin ja ei-taloudellisiin suhteellisiin mittareihin. Palkitseminen on sidottu näihin mittareihin.

Kuvassa 10 on edelleen selkiytetty Beyond Budgetin –ajattelua. Portaittaiset tavoitteet ja sidottu palkitseminen on vaihdettu suhteellisiin tavoitteisiin sekä arvonaluontiin perustuvaan palkitsemiseen. Kiinteät vuosisuunnitelmat on korvattu rullaavilla ennusteilla ja suunnitelmilla ja eroanalyysin sijaan mitataan avainmenestystekijöitä. Resursointi on vaihdettu tarpeen mukaan tapahtuvaksi ja keskushallintolähtöinen johtaminen dynaamiseen koordinointiin. Organisaation eri tasoilla on vapaus toimia itseohjautuvasti, jolloin pystytään keskittymään asiakasarvoon.



Kuva 10. Jatkuvan suunnittelun ja mukautuvan ohjauksen viitekehys. (Player 2009, 5)

5 BUDJETOINNIN KORVAAMINEN ESIMERKKIYRITYKSISSÄ

5.1 Borealis

Borealis syntyi norjalaisen Statoilin ja suomalaisen Nesteen muovituotannon toimintojen fuusiona 1990-luvun alussa. Kauppa mahdollisti ainutlaatuisen kulttuurin luomisen – kulttuurin, joka mahdollistaa Borealoksen nopean reagoimisen sykleittäin toimivan ja jatkuvasti muuttuvien muovimarkkinoiden muutoksiin. Perinteisellä budjetoinnilla ei nähty olevan sijaa nopeasti muuttuvien öljymarkkinoiden maailmassa, jossa tuoreesta budjetista saattoi tulla liian vanhentunut käyttöön jo yhdessä yössä. (Libby & Lindsay 2003, 31)

Jäljittämällä yrityksen kuluja toimintojen mukaan osastorajojen sijaan saatiin parempi ymmärrys kulujen oikeista aiheuttajista ja 12 kuukauden mittaisesta liukuvasta keskiarvosta tuli pääasiallinen kulujen valvontamekanismi. (Libby & Lindsay 2003, 31) Rullaavan ennustamisen juurruttamiseksi oli pohdittava myös uusia tapoja suorituksien arvioimiseen ja palkitsemiseen. Palkitseminen päätettiin liittää suorituskyvyn analysoimiseen ja kuten olettaa saattaa tämä loi paljon painetta uusille tulokorteille. (Bogsnes 2009, 87-88)

Libbyn ja Lindsayn mukaan (2003, 31) rullaavan ennustamisen käyttöönotto Borealikselle toteutettiin käyttäen seuraavia neljää välinettä perinteisen budjetoinnin korvaamiseen:

1. Rullaava talouden ennustaminen

- talous- ja verosuunnittelu konsernitasolla
- vuosineljänneksittäin päivitetty (kattaa seuraavat viisi vuosineljänneistä)
- heijastaa tuloslaskelmaa karkealla tasolla, vain vähän yksityiskohtia
- vain vähän henkilökuntaa vaativa
- ”rehellinen” kuva tulevaisuudesta

2. Balanced Scorecard suorituskyvyn mittaamisen välineenä

- yrityksen tavoitteista on tehty paikallisia tavoitteita, joita mitataan suorituskykymittareilla
- tasapaino taloudellisten ja ei-taloudellisten, ensi- ja toissijaisten tavoitteiden välillä
- tuloskorttia käytetään henkilökohtaiseen tavoitteen asettamiseen ja raportointiprosessiin
- keskittyminen trendeihin verrattuna benchmarkattuihin ns. parhaisiin toimijoihin

3. Kiinteiden toimintakulujen hallitseminen

- toimintolaskennan menetelmiä käytetään ymmärtämään ja hallitsemaan resursseja
- muuttuvat keskiarvot korvaavat kalenterivuositaisen tarkkailun
- kulut ja pienet investoinnit katsotaan trendien perusteella
- henkilöstön oletetaan onnistuvan vuosineljänneksittäin vertailuarvoihin katsottaessa
- kapasiteetin hallintaa valvotaan

4. Investointien hallinta

- pienet investoinnit (alle miljoona euroa)
 - trendien raportointi
 - keskitetty päätöksenteko
- keskiuuret investoinnit (1 milj. – 7 milj. euroa)
 - useita vaikeusasteita riippuen saatavilla olevista resursseista
 - arvostetaan strategiamerkityksen mukaan
- strategiset investoinnit (yli 7 milj. euroa)
 - ylin johto päättää

Borealiksen uudet toimintatavat olivat aikanaan hyvin radikaaleja, eikä uusia toimintatapoja luotaessa juuri voitu käyttää olemassa olevista järjestelmistä saatuja kokemuksia apuna. Uuden toimintajärjestelmän luominen oli suhteellisen helppoa vasta muotoaan fuusion jälkeen hakevalle yritykselle. Huolimatta niin yrityksen kuin menetelmienkin uutuudesta projekti päihitti perinteisen budjetoinnin kannattajien pelon kustannuksien räjähtämisestä käsiin. Nykypäivänä Borealis kykenee edelleen vastaamaan nopeasti muuttuvien markkinoiden haasteisiin sillä, vaikka yhtiöön sovellettu Beyond Budgeting –idealla toteutettu talouden hallinta on siirtynyt jonkin verran lähemmäs perinteismallista talouden suunnittelua, on siellä edelleen käytössä erittäin hyödyllisiksi todetut Balanced Scorecard ja rullaava ennustaminen. Syiksi lähentymiseen perinteismallista talouden hallintaa Bogsnes epäilee vaihtuneen, ei alkuperäisessä projektissa mukana olleen, johdon vaikutusta sekä muutosten suuruusluokkaa ja nopeaa aikataulua. (Bogsnes 2009, 88, 90, 92-95)

5.2 Svenska Handelsbanken

Eräs tunnetuimpia ja pitkäikäisimpiä esimerkkejä budjetoinnista luopumisesta on Svenska Handelsbanken jo 1970-luvulla. Svenska Handelsbankenin tapauksessa voidaan väittää budjetoinnista luopumisen tosiaan toimivan, onhan pankki ollut sekä kansallisesti että maailmanlaajuisesti äärimmäisen kilpailukykyinen huolimatta pienestä markkinaosuudestaan (Ruotsissa vain 15%). (Hope & Fraser 2000, 35)

Bjarte Bogsnesin (2009) mukaan tämän valtavan muutoksen takana olleen Jan Wallanderin, joka oli Handelsbankenin toimitusjohtajana vuodesta 1970 vuoteen 1978 ja toimi yhtiön hallituksessa aina vuoteen 1991 saakka. Wallander päätti purkaa käytöstä vanhat ohjauskeinot, kuten budjetit, hierarkian, keskittämisen, vaiteliaisuuden ja henkilökohtaiset palkitsemiset. Luotaessa uutta järjestelmää budjetointia paikkaamaan tehtiin seuraavia aikanaan ja jopa edelleen radikaaleja muutoksia:

- suuri määrä haarakonttoreita ja paikallista vastuuta toiminnasta
- ”matala” organisaatorakenne ja vain vähän ylempiä johdon tasoja
- keskittyminen asiakkaisiin tuotteiden sijaan
- läpinäkyvät tiedot tehdyistä suorituksista
- ei henkilökohtaisia palkitsemisia vaan yhteinen voittopalkkiojärjestelmä
- vahvasti arvoihin perustuva kulttuuri
- ei budjetteja. (Bogsnes 2009, 57-58)

Perinteiseen budjetointiin on helppo palata takaisin eikä sen muodostamasta valvonnan maailmasta ole helppoa siirtyä muihin menetelmiin. Vaikka suorituskyvyn mittaamisessa usein painotetaankin sen erinomaisuutta nopeasti muuttuvan talouden ohjaamisen välineenä, se ei ole mikään ihmelääke puutteelliseen muutoksen toteuttamiseen. Perinteisen budjetoinnin luomista esteistä päästessä saadaan ideaalitalanteessa aikaan organisaatio, joka reagoi nopeasti, kyseenalaistaa toimintatapojaan, uudistaa itseään, valvoo itse toimiaan ja lopuksi palkitsee hyvin tehdystä työstä. (Hope & Fraser 2000, 35) Handelsbanken onnistui implementoimaan järjestelmän käyttöönsä erinomaisesti ja tämä tapahtui uusien metodien käyttöönoton lisäksi myös luopumalla kokonaan vanhoista menetelmistä. (Bogsnes 2009, 58)

Jan Wallanderin kehittämästä ohjausjärjestelmästä puuttuvat salatut ohjauskeinot: malli on avoin ja kenen tahansa kopioitavissa. Svenska Handelsbankenin nykyinen menestys perustuu henkilöstön motivaatiolle antaa yritykselle mahdollisimman paljon luovuudestaan, oivalluksistaan ja harkinnastaan. Järjestelmä ei toimi ilman keski- tai ylimmän johdon toimintaa, mutta johtoa paljolti käytetään ongelmanratkaisuun paikallisella tasolla eikä ongelmien anneta kehittyä kestävämmän suuriksi. (Bogsnes 2009, 60-61)

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Talousohjauksen tehtävä on toteuttaa strategiaa ja kehittyä, jotta muuttuvan liiketoimintaympäristön asettamiin haasteisiin voidaan vastata. Talousohjauksen kehittymistä hidastavat edelleen syvään juurtuneet uskomukset, joita muun muassa Beyond Budgeting Round Table – ryhmä on arvostellut kovasanaisesti.

Perinteiset budjetit ovat varsin staattisia ja kalliita, ja niiden käyttäminen ei välttämättä ratkaise mitään, koska saattaa olla, että budjetoidun luvun takana ei ole toimintaa, jonka kustannuksiin voitaisiin vaikuttaa. Vain harva yritys toimii kalenterivuoden mukaan ja siksi budjetointia tulisikin kehittää orgaanisempaan suuntaan, jotta se vastaisi paremmin nopeasti muuttuviin haasteisiin. Tähän haastavaan tehtävään voidaan lähteä joko kehittämällä perinteistä budjetointia liittämällä siihen esimerkiksi tässä työssä käsiteltyä rullaavaa ennustamista tai muuta vaihtoehtoista talousohjauksen tapaa sekä tuomalla siihen suorituskyvyn mittaamisesta tuttuja elementtejä, jotta saataisiin aikaan mahdollisimman todenmukainen kuva yrityksen sen hetkisestä tilanteesta.

Rullaavan ennustamisen käsitteistö on monimuotoista, mutta perusmääritelmässä ei ole havaittavissa suuria eroja. Sekaannusta kirjallisuudessa aiheuttaa se, että käsitteitä käytetään rinnan eikä niille ole selkeitä määritelmiä. Rullaava ennustaminen voi olla minkä tahansa muotoista ennustamista, joka on voitu liittää osaksi yrityksen ohjausprosesseja, tai se voi olla korvannut esimerkiksi budjetoinnin. Puhuttaessa rullaavasta ennustamisesta ei voida päätellä, millä tasolla ennustamista tehdään. Ennusteet voivat koskea esimerkiksi pelkästään öljyn hintaa, millä ei välttämättä ole mitään vaikutusta yrityksen toimintaan. Toisaalta ennusteet voivat olla hyvinkin integroituja ohjausjärjestelmiin. Rullaava ennustamista voidaankin pitää ennustamisen yleisterminä.

Rullaava budjetointi, joka on eräs tapa tehdä rullaavaa ennustamista, on perinteisen budjetoinnin korvaamista ennustamisella, jossa perinteistä budjetointia ei enää käytetä ennustamisen rinnalla. Rullaava suunnittelu taas voidaan katsoa synonyymiksi rullaavalle budjetoinnille. Rullaavan ennustamisen käyttö talousohjauksen välineenä on moninaista. Yhtä ainoa toteutustapaa ei ole ja käyttö on täysin riippuvaista yrityksestä tai organisaatiosta sekä siitä millaisessa toimintaympäristössä yritys toimii. Staattisessa toimintaympäristössä perinteisen budjetoinnin voidaan katsoa olevan täysin riittävä taloudenohjauksen väline, kun taas nopeasti muuttuvilla markkinoilla tarvitaan dynaamisempia vaihtoehtoja.

Rullaavien ennusteiden käytössä voidaan havaita kolme eri tasoa. Selvästi yleisintä, niin Suomessa kuin ulkomailla, on rullaavan ennustamisen käyttö yhdessä perinteisen budjetoinnin kanssa. Syitä tälle ei ole tutkittu. Budjetoinnin korvaaminen rullaavalla ennustamisella täysin, eli rullaavalla budjetoinnilla, on toinen ennustamisen taso. Kolmannen tason voidaan katsoa olevan Beyond Budgetin –ajattelun käyttöönotto. Rullaava budjetointi ja Beyond Budgeting ovat huomattavasti harvinaisempia vaihtoehtoja yritysten keskuudessa.

Haasteena budjetoinnin korvaamiselle saattaa olla vaikutukset suorituskyvyn mittaukseen sekä palkitsemiseen. Otettaessa rullaava ennustaminen käyttöön budjetoinnin korvaajana, on sillä vaikutusta yritykseen myös muilla tasoilla. Lisäksi rullaava ennustaminen vaatii investointeja tietojärjestelmiin. Todennäköisempää pienelle suosiolle on kuitenkin perinteisen budjetoinnin turva, eli budjetointi on juurtunut niin syväälle yritysten toimintamalleihin, että niistä irtautuminen on vaikeaa. Rullaavaa ennustamista tällöin voidaan käyttää tutun ja turvallisen budjetoinnin rinnalla. Tehokkuusmielessä tämä on kuitenkin varsin kyseenalaista.

Kuten mainittua, rullaavaa ennustamista käytetään erittäin paljon perinteisen budjetoinnin rinnalla ja tutkimuksia käytön määrästä on lukuisia. Epäselväksi kuitenkin jää, kuinka näissä yrityksissä suoritetaan ennustamista ja mikä on ennustamisen ja budjetoinnin roolijako. Lisäksi kysymyksenä voidaan esittää, kuinka rullaavan ennustamisen käyttöönotto on tehty yrityksissä ja millä aikajänteellä tämä on tehty. Näitä voidaan pitää jatkotutkimuskysymyksinä, jotka liittyvät myös yrityskulttuuriin ja siihen, kuinka valmiita yrityksissä ollaan perinteisestä budjetoinnista luopumiseen.

7 YHTEENVETO

Tämän tutkimuksen ydinkysymyksenä oli millainen työkalu rullaava ennustaminen on taloudenohjauksen välineenä. Tavoitteina oli selventää rullaavaan ennustamiseen liittyvää termistöä sekä kuinka yritystä voidaan hallita nopeasti muuttuvilla markkinoilla keskittyen rullaavaan ennustamiseen.

Nopeasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä dynaamisesti reagoiva talouden hallinta on kultaakin arvokkaampaa tietotaitoa. Tämän tutkimuksen tavoitteena oli selventää muun muassa mahdollisuuksia käyttää perinteistä budjetointia joustavampia ja keveämpiä vaihtoehtoja. Perinteinen budjetointi ei kykene vastaamaan kaikkiin niihin vaatimuksiin, joita nopeasti muuttuva talous sille esittää, mutta siitä huolimatta se on kuitenkin käytetyin ja useimmille tutuin talousohjauksen väline. Beyond Budgeting Round Table on esittänyt useita argumentteja sille, miksi siitä tulisi luopua ja etenkin nopeasti muuttuvilla aloilla perinteinen kalenterivuosisbudjetti on jo korvattu tai sitä on täydennetty esimerkiksi tässä tutkimuksessa esitetyillä vaihtoehtoisilla taloudenohjausmenetelmillä tai liittämällä siihen suorituskykymittaristo. Näiden toimien tarkoituksena on vähentää perinteiseen budjetointiin liittyviä ongelmia, kuten budjetoinnin kalleutta, joustavuuden vähäisyyttä, manipuloitavuutta sekä toisinaan kehnoa strategiyhteyttä. Talousohjauksen kehittäminen muokkaamalla perinteistä budjetointia, ottamalla sen rinnalle uusia menetelmiä tai siitä täysin luopumalla on kuitenkin monimutkainen ja vaativa prosessi.

Rullaava ennustaminen on eräs vaihtoehto perinteisen budjetoinnin korvaajaksi. Sen tavoitteena on vastata kasvavaan markkinoiden muutosnopeuteen toimimalla joustavana työkaluna strategisen ja operatiivisen suunnittelun välillä, johon perinteinen staattinen budjetti ei kykene. Rullaavaa ennustamista voidaan pitää yläkäsitteenä kaikelle yrityksissä kiintein väliajoin tapahtuvalle ennustamiselle. Rullaava ennustaminen voi olla monen tasoista yksittäisten tekijöiden ennustamisesta kokonaisvaltaiseen yrityksen toiminnan ohjaukseen budjetoinnin tilalla, jolloin sitä kutsutaan rullaavaksi budjetoinniksi tai suunnitteluksi. Rullaava budjetti päivitetään halutuin väliajoin, yleensä neljännesvuosittain, ennustejakson pysyessä samana. Rullaavan budjetin voidaan siis ajatella olevan jatkettu perinteinen budjetti, jota päivitetään neljä kertaa vuodessa. On kuitenkin tärkeää, ettei rullaavasta ennustamisesta muodostu perinteisen budjetin toisintoa vaan ennustamisen tulee tapahtua kriittisten avaintekijöiden kautta, jotka vaikuttavat yrityksen toimintaan eniten. Lisäksi käyttöönoton suunnitteluun tulee panostaa ja sitouttaa koko organisaatio uuden budjetoinnin korvaavan menetelmän käyttöön hyödyntäen integroituvia tietojärjestelmiä. Siirtyminen kiinteistä

budjeteista rullaaviin budjetteihin merkitsee myös suorituskyvyn seurannan ja palkitsemisjärjestelmien uudelleenarviointia.

Rullaavan ennustamisen käyttö voidaan jakaa kolmeen tasoon: ennusteiden käyttö perinteisen budjetoinnin rinnalla, budjetoinnin korvaaminen rullaavalla budjetoinnilla sekä Beyond Budgeting -mallin käyttöönotto. Verrattuna rullaavaan budjetointiin Beyond Budgeting on kokonaisvaltaisempi taloudenohjauksen ja prosessien kehittämissuuntaus, jossa rullaava ennustaminen on vain osa suurta kokonaisuutta. Beyond Budgetingissa keskeisiä asioita ovat suhteelliset suorituskykymittarit, vertailuun perustuva palkitseminen sekä hajautettu vastuu. Rullaavaa ennustamista käytetään selvästi eniten perinteisen budjetoinnin rinnalla eivätkä yritykset ole luopuneet perinteisestä budjetoinnista täysin. Pieni osa yrityksistä on siirtynyt käyttämään rullaavaa budjetointia. Tämä on tehty käyttämällä rullaavia ennusteita tai soveltamalla Beyond Budgeting -mallia.

LÄHTEET

Atkinson, A., Waterhouse, J., Wells, R. 1997. A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement. Sloan Management Review. Spring 1997. s. 25-37.

Atrill, P., McLaney, E. 2005. Management Accounting for Decision Makers. Prentice Hall Europe. 446 s.

Barrett, R. 2004. Hype and reality in performance management. Measuring Business Excellence, Vol. 8, No. 2, s. 9-14.

Basware. 2009. Baswaren kysely: Ennustamisen tärkeys yrityksissä. [www-dokumentti]. [Viitattu 13.4.2011]. Saatavissa:

<http://www.basware.com/FI/Resources/research_reports/Documents/Ennustamiskyselyn%20loppu_raportti.pdf>

Bogsnes, B. 2009. Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential. New Jersey, John Wiley & Sons Inc. 216 s.

Clarke, P. 2007. The rolling forecast as a catalyst for change. Accountancy Ireland. Oct 2007, Vol. 39, No. 5. s. 22-24.

Ekholm, B., Wallin, J. 2000. Is the annual budget really dead?. The European Accounting Review. 9:4. s. 519-539.

Ekholm, B., Wallin, J. 2011. The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. Journal of Business Finance & Accounting. January/March 2011. s. 145-164.

Hope, J. 2009. Planning and forecasting: Use continuous planning and rolling forecasts to support adaptive management. IBM Innovation in Action Series. May 2009. [www-dokumentti]. [Viitattu 13.4.2011]. Saatavissa:

<http://www.mycci.com/wp_planning_forecasting_support_adaptive_management.pdf>

Horngren, C., Datar, S., Foster, G. 2005. Cost Accounting – A Managerial Emphasis. 12. painos. Upper Saddle River, NJ. Prentice Hall. 868 s.

Järvenpää, M., Lämsiluoto, A., Partanen, V., Pellinen, J. 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki. WSOYpro Oy. 452 s.

Järvenpää, M., Partanen, V., Tuomela, T. 2001. Moderni taloushallinto – haasteet ja mahdollisuudet. Helsinki, Edita Oyj. 359 s.

Kamensky, M. 2008. Strateginen johtaminen – menestyksen timantti. Hämeenlinna. Talentum. 392 s.

Libby T. & Lindsay R. 2003. Budgeting - an unnecessary evil. How the BBRT envisions a world without traditional budgeting. CMA Management. April 2003, Vol. 77, Issue 2. s. 28-31.

Libby T. & Lindsay R. 2010. Beyond Budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. Management Accounting Research. March 2010, Vol. 21, Issue 1, s. 56-75.

Lynn, M. 2004. A closer look at rolling budgets. Management Accounting Quarterly. Fall 2004, 6, 1. s. 60-64.

Myers, R. 2001. Budgets on a Roll. Journal of Accountancy. Dec 2001, 192, 6. s. 41-46.

Montgomery, Phil. 2002. Effective Rolling Forecasting. Strategic Finance. Feb 2002, 83, 8. s. 41-44.

Neilimo, K., Uusi-Rauva, E. 2004. Johdon laskentatoimi. 4.-5. painos. Helsinki. Edita Prima Oy. 312 s.

Parmenter, D. 2007. How to implement quarterly rolling planning and get it right first time. [www-dokumentti]. [Viitattu 13.4.2011]. Saatavissa: <http://davidparmenter.com/files/how-to-implement-quarterly-rolling-planning.pdf>

Partanen, V. 2007. Talousviestintä johtamisen tukena. Jyväskylä. Gummerus kirjapaino Oy. 438 s.

Player, S. 2009. Managing through change: The power of rolling forecasts. IBM Innovation in Action Series. June 2009. [www-dokumentti]. [Viitattu 13.4.2011]. Saatavissa: <http://performance.management.cognos4.com/Managing_Through_Change_Rolling_Forecasts.pdf>

Rantanen, H., Holtari, J. 1999. Yrityksen suorituskyvyn analysointi. Tutkimusraportti, Lappeenranta, Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu, 65 s.

Rickards, R. 2008. An endless debate: the sense and nonsense of budgeting. International Journal of Productivity and Performance Management. Vol. 57, No. 7, 2008. s. 569-592.

Sivabalan, P., Booth, P., Malmi, T., Brown, D. 2009. An exploratory study of operational reasons to budget. Accounting and Finance. 49 (2009). s. 849-871.

Taloussanommat. 2000. Budjetin teko alkaa – vai alkaako?. [www-dokumentti]. [Viitattu 13.4.2011]. Saatavissa: <http://www.taloussanommat.fi/arkisto/2000/08/18/budjetin-teko-alkaa---vai-alkaako/200030318/12>

Toivanen, J. 2001. Balanced Scorecardin implementointi ja käytön nykytila Suomessa. Väitöskirja, Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu, Acta Universitatis Lappeenrantaensis 108. 216 s.

Welsch, G. 1976. Neljäs painos. Budgeting: Profit Planning and Control. New Jersey, Prentice-Hall Inc. 602 s.

Åkerberg, P. 2006. Budjetoinnin mielettömyys. Helsinki. Gummerus kirjapaino Oy. 296 s.