

**YRITYKSEN TOIMINNAN SOPEUTTAMINEN JA
BUDJETOINTI POIKKEUSAIKANA - CASE YRITYS X
OY**

**Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu**

Pro gradu -tutkielma

2021

**Tekijä: Jessica Lo
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Antti Rautiainen**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

Tekijä Jessica Lo	
Työn nimi Yrityksen toiminnan sopeuttaminen ja budjetointi poikkeusaikana- Case Yritys X Oy	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.) Huhtikuu 2021	Sivumäärä 76
<p>Tässä tutkielmassa tarkasteltiin, miten rullaavaa budjetointia voitaisiin hyödyntää kohdeyrityksessä ja miten rullaava budjetointi voisi tukea liiketoimintaa ja operatiivista suunnittelua koronakriisin aiheuttamassa poikkeustilanteessa. Tavoitteena oli hahmottaa ja määrittää haasteet kohdeyrityksen perinteisessä budjetoinnissa, joihin rullaava budjetointi voisi olla avuksi. Sen lisäksi tutkielmassa tarkasteltiin mitä erityispiirteitä poikkeusajan budjetointiin ja kassahallintaan liittyy. Tutkielman kohdeyritys on ravintola-alan palveluita tarjoava yritys ja sen toiminta sijaitsee Helsinki-Vantaan lentoasemalla. Kohdeyritys työllistää yli 250 henkeä ja kuuluu kansainväliseen Food & Beverage -konserniin.</p> <p>Tutkielman teoreettinen viitekehys koostuu kahdesta kappaleesta. Ensimmäisessä kappaleessa esitellään budjetoinnin roolit ja tavoitteet yrityksessä, kohdeyrityksen kannalta keskeisimmät budjetit, perinteistä budjetointia ja siihen liittyviä hyötyjä ja haasteita sekä rullaavaa budjetointia. Lopuksi käsitellään myös perinteisen budjetoinnin ja rullaavan budjetoinnin erot. Toisessa kappaleessa käsitellään yrityksen toiminnan sopeuttamiseen liittyviä näkökulmia, kuten laskentatoimi erikoistilanteissa ja budjetoinnin yhteys strategisessa ja operatiivisessa suunnittelussa. Toisessa teorialuvussa tuodaan myös lyhyesti esille aikaisempia tutkimuksia kansainvälisen emoyhtiön ja tytäryhtiön välisestä suhteesta, konsernin sisäisestä valvonnasta sekä epävirallisista laskenta- ja valvontajärjestelmistä.</p> <p>Tutkielmassa tutkimusmenetelmänä käytettiin kvalitatiivista eli laadullista case-tutkimusta. Tutkimuksessa pyrittiin ymmärtämään ja tulkitsemaan syvällisesti aihetta erityisesti tutkielman kohdeyrityksen näkökulmasta, jonka vuoksi tutkielma toteutettiin tapaustutkimuksena. Aineisto kerättiin pääasiassa kohdeyrityksessä pidettyjen haastatteluiden avulla.</p> <p>Tutkimuksessa selvisi, että kohdeyrityksellä on lukuisia haasteita perinteisessä budjetoinnissaan ja ne ovat korostuneet tässä poikkeustilanteessa. Kohdeyrityksessä rullaavaa budjetointia voitaisiin hyödyntää tässä poikkeustilanteessa liiketoiminnan suunnittelussa, ohjauksessa ja päätöksenteossa. Lisäksi tutkimuksessa havaittiin, että perinteistä budjetointia ei ole voitu hyödyntää tässä poikkeustilanteessa ja kassanhallinta on noussut keskeiseen rooliin.</p>	
Asiasanat Budjetti, budjetointi, rullaava budjetointi	
Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto	

SISÄLLYSLUETTEO

TIIVISTELMÄ	2
1 JOHDANTO	6
1.1 Tutkimuksen taustaa.....	6
1.2 Aiheenvalinta ja tutkimuskysymys	7
1.3 Tutkielman pääkäsitteet	9
1.4 Tutkimusmenetelmä	9
1.5 Tutkimusraportin rakenne.....	10
2 BUDJETOINTI.....	11
2.1 Budjetoinnin rooli yrityksessä ja budjetoinnin tavoitteet.....	11
2.2 Pää- ja osabudjetit.....	12
2.2.1 Myyntibudjetti.....	13
2.2.2 Kassabudjetti	13
2.2.3 Henkilöstöbudjetti	14
2.3 Perinteinen budjetointi	14
2.3.1 Perinteisen budjetoinnin edut.....	14
2.3.2 Perinteisen budjetoinnin kohtaama kritiikki	15
2.4 Rullaava budjetointi	17
2.5 Rullaavan budjetoinnin eroja perinteiseen budjetointiin verrattuna	19
3 YRITYKSEN TOIMINNAN SUUNNITTELU, SOPEUTTAMINEN JA VALVONTA	21
3.1 Laskentatoimi erikoistilanteissa	22
3.1.1 Maailmanlaajuinen finanssi- ja talouskriisi	22
3.1.2 Enron-skandaali	24
3.2 Yritys osana kansainvälistä konsernia	26
3.2.1 Emoyhtiön ja tytäryhtiön välinen suhde.....	26
3.2.2 Konsernin sisäinen valvonta	28
3.2.3 Epäviralliset laskenta- ja valvontajärjestelmät	29
3.3 Budjetointi strategisen johtamisen ja operatiivisen suunnittelun tukena.....	30
3.3.1 Strateginen johtaminen ja operatiivinen suunnittelu	30
3.3.2 Kassanhallinta	32
3.3.3 Suorituskykymittarit	34
3.3.4 Päätöksenteko.....	34
4 AINEISTO JA MENETELMÄ	37
4.1 Kohdeyrityksen kuvaus.....	37
4.2 Tutkimus- ja aineistonkeruumenetelmä	37
4.3 Aineiston analyysi	39
5 TUTKIMUKSEN TULOKSET	41

5.1	Yleistä	41
5.2	Budjetointi ja taloushallinto	42
5.2.1	Budjetointiprosessin nykytila	42
5.2.2	Perinteisen budjetoinnin haasteet	45
5.2.3	Rullaava budjetointi	48
5.3	Yrityksen toiminnan suunnittelu, sopeuttaminen ja valvonta	50
5.3.1	Laskentatoimi erikoistilanteissa	50
5.3.2	Yritys osana kansainvälistä suurkonsernia.....	53
5.3.3	Budjetointi strategisen johtamisen ja operatiivisen suunnittelun tukena.....	57
6	JOHTOPÄÄTÖKSET	63
6.1	Yhteenveto ja johtopäätökset.....	63
6.2	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi.....	67
6.3	Jatkotutkimusehdotukset	68
	LÄHTEET	69
	LIITTEET	74

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Maailmanlaajuisesti levinneellä koronaviruksella (COVID-19) on merkittävät vaikutukset ja kauaskantoiset seuraamukset ihmisille, yrityksille ja hallituksille ympäri maailmaa (Rinaldi, Cho, Lodhia, Michelin & Tilt. 2020). Useat miljoonat ihmiset joutuvat noudattamaan enemmän tai vähemmän tiukkoja rajoituksia sekä harjoittamaan sosiaalista etäisyyttä (Rinaldi ym. 2020). Koronavirus ja siihen liittyvät rajoitustoimenpiteet ovat aiheuttaneet monen yrityksen liikevaihdon laskun sekä kannattavuuden heikkenemisen. Pahimmillaan yritys on voinut joutua konkurssiin. Koronakriisin negatiiviset taloudelliset vaikutukset yrityksiin ovat merkittävät (Alao & Lukman, 2020). Kun tartuntatapausten määrät kasvavat, yritysten on keskityttävä rajoittamaan työntekijöihinsä ja asiakkaisiinsa kohdistuvia suoria vaikutuksia sekä samalla ehkäistävä viruksen leviämistä (Alao & Lukman, 2020). Koronakriisin aiheuttama poikkeuksellinen tilanne on tuonut erityisesti haasteita palvelutoimialoille. Majoitus- ja ravintola-aloilla sekä lentoliikennealueella on lomautettu tuhansia työntekijöitä ja koronakriisistä johtuva epävarmuus jatkuu edelleen. Helsinki-Vantaan lentoasemalla matkustajien määrä on pudonnut huhti- ja kesäkuun välillä 97,6 prosenttia edelliseen vuoteen verrattuna (Finavia, 2020). Majoitus- ja ravintola-ala ovat keskeisiä sosioekonomisia aloja, joilla on merkittävä vaikutus maailmantalouteen. Nämä alat ovat kuitenkin herkästi alttiita luonnonvaaroille mukaan lukien COVID-19 pandemialle ja mahdollisille talouden taantumille. (Dube, Nhamo, Chikodzi, 2020.) Dube ym. (2020) tutkimuksen mukaan, majoitus- ja ravintola-alalla asiakkaiden määrä on laskenut jopa nollaan monissa maissa, kun hallitukset ympäri maailmaa käynnistivät liikkumisrajoituksia ja muita määräyksiä. COVID-19 pandemia on jo tähän mennessä johtanut ennennäkemättömään työpaikkojen sekä tulojen menetykseen (Dube ym. 2020).

Tässä erityisen poikkeuksellisessa, epävarmassa ja nopeasti muuttuvassa tilanteessa yritysten toiminnan jatkuvuuden kannalta on välttämätöntä, että yritykset pystyvät sopeuttamaan liiketoimintaansa nopeasti. Alao & Lukman

(2020) mukaan, hyvä liiketoiminnan jatkuvuuden hallinta, tehokas likviditeetin hallinta, ihmisten turvallisuuden priorisointi sekä sidosryhmien jatkuva osallistuminen koronakriisin aikana ovat keskeisiä tekijöitä liiketoiminnan sietokyvyn rakentamisessa sekä kehittämisessä uuteen normaaliin. Sen vuoksi, yrityksen johdon tulee tunnistaa koronakriisin vaikutukset yrityksen kirjanpitoon, raportointiin ja sisäiseen valvontaan (Alao & Lukman, 2020). Johdon laskentatoimen avulla tuotettu informaatio tukee yrityksen johdon päätöksentekoa ja budjetointi on johdon laskentatoimen yksi tärkeimmistä työkaluista. Budjetoinnilla on keskeinen asema talouden suunnittelussa- ja ohjauksessa sekä strategian toteuttamisessa. Kirjallisuudessa perinteistä budjetointia on tutkittu jo vuosikymmenten ajan ja siihen liittyvää tutkimusta on tarjolla monesta eri näkökulmista (Covaleski, Evans, Luft & Shield, 2003). Budjetointi on yksi johdon laskentatoimen laajimmin tutkituista aiheista ja siitä käydään paljon keskustelua sekä akateemisessa, että ammatillisessa kirjallisuudessa sen kohtaaman kritiikin vuoksi (Covaleski ym. 2003). Yleisesti toistuva teema kirjallisuudessa on, että perinteiset budjetointimentelmät eivät tuota haluttuja tuloksia (Neely, Bournde, Adams, 2003). Perinteisen budjetoinnin nähdään olevan riittämätön haastavassa ja nopeasti muuttuvassa ympäristössä (Neely ym. 2003; Ekholm ja Wallin 2011). Sen lisäksi perinteinen budjetointi vie liikaa aikaa ja on kallista (Neely ym. 2003). Budjetointia on myös kritisoitu siitä, että se saattaa olla jo valmistuessaan vanhentunut (Ikäheimo, Malmi, Walden, 2019). Jotta budjetit olisivat mahdollisimman tehokkaita, niiden on oltava linjassa yrityksen strategioiden, strategisen suunnittelun ja suoriuskyvyn hallinnan prosessien kanssa (Neely ym. 2003).

Perinteisen budjetoinnin rinnalle on syntynyt vaihtoehtoisia tapoja toteuttaa budjetointia. Neely ym. (2003) esittävät 5 eri lähestymistapaa: toimintoperusteinen budjetointi, nollapohjainen budjetointi, arvojohtaminen, voittoon perustuva suunnittelu ja rullaavat budjetit ja ennusteet. Näistä vaihtoehtoisista tavoista rullaavat budjetit sekä ennusteet nähdään olevan potentiaalisin vaihtoehto perinteiselle budjetoinnille. Rullaavan budjetoinnin avulla useat yritykset ovat onnistuneet parantamaan ennusteiden tarkkuutta ja parantamaan aikaviiveongelmaa, joka syntyi aikaisemmin perinteisestä budjetoinnista. (Neely ym. 2003.) Myös Ekholm ja Wallin (2011) mukaan perinteinen vuosibudjetti tulisi korvata rullaavilla ennusteilla tai budjeteilla, jotka lisäävät uuden kuukauden tai vuosineljänneksen jo olemassa olevaan talousarvioon kunkin kuukauden tai vuosineljänneksen lopussa.

1.2 Aiheenvalinta ja tutkimuskysymys

Tässä pro gradu -tutkielmassa tarkastellaan yrityksen toiminnan sopeuttamista ja budjetointia koronakriisin aiheuttamassa poikkeustilanteessa. Kohdeyrityksen ja haastateltavien oikeita nimiä ei tässä työssä esitetä tietosuojaan ja yrityssalaisuuksien vuoksi. Tutkielma toteutetaan kohdeyritykselle ravintola X Oy. Kohdeyritys on ravintola-alan palveluita

tarjoava yritys ja sen toiminta sijaitsee Helsinki-Vantaan lentoasemalla. Kohdeyritys kuuluu kansainväliseen Food & Beverage -konserniin. Koko Food & Beverage -konsernin ylimmän tason emoyhtiö on pörssiyritys, joka sijaitsee Etelä-Euroopassa. Alakonsernin emoyhtiö puolestaan sijaitsee Länsi-Euroopassa ja se omistaa kohdeyrityksen kokonaan. Tässä tutkielmassa konsernin ylimmän tason emoyhtiötä kutsutaan perimmäiseksi emoyhtiöksi ja alakonsernin emoyhtiötä kutsutaan lähimmäiseksi emoyhtiöksi.

Kohdeyrityksen liiketoimintaan ovat vaikuttaneet merkittävästi sekä matkustusrajoitukset, että ravintola-aloille aikaisemmin asetetut aukioloa, anniskeluaikoja ja asiakasmääriä koskevat rajoitukset. Kohdeyrityksellä on jatkuvasti haasteita sopeuttaa liiketoimintaansa tässä nopeasti muuttuvassa tilanteessa. Tässä poikkeustilanteessa kohdeyrityksen toiminnan joustavuus, operatiivinen suunnittelu, budjetointi, kassavirran jatkuvuuden turvaaminen ja hallinta on korostunut. Kohdeyrityksen budjetointia ja budjetointiprosessia aikaisemmin tutkineena on käynyt ilmi, että yrityksellä on käytössä kiinteä vuosibudjetti ja sen lisäksi kohdeyritys tekee ennusteita joka vuosineljännes kiinteän budjetin rinnalla. Kuitenkin nyt erityisesti epävarmassa ja jatkuvasti muuttuvassa toimintaympäristössä kohdeyrityksen tulee sopeuttaa liiketoimintaansa, jolloin yrityksen käytössä oleva perinteinen budjetointi saattaa olla riittämätön. Tässä tutkielmassa pyritään tarkastelemaan, miten rullaavaa budjetointia voitaisiin hyödyntää kohdeyrityksessä ja miten rullaava budjetointi voisi tukea liiketoimintaa ja operatiivista suunnittelua tässä poikkeustilanteessa. Tavoitteena on hahmottaa ja määritellä haasteet kohdeyrityksen nykyisessä budjetoinnissa, joihin rullaava budjetointi voisi olla avuksi. Sen lisäksi tarkastellaan mitä erityispiirteitä poikkeusajan budjetointiin ja kassahallintaan liittyy. Tutkimuskysymys on:

Miten rullaavaa budjetointia voidaan hyödyntää kohdeyrityksessä ja mitä erityispiirteitä poikkeusajan budjetointiin ja kassanhallintaan liittyy?

Tässä tutkielmassa pyritään rajaamaan aihe kohdeyrityksen näkökulmasta ja tavoitteena on tarkastella, kuinka rullaavaa budjetointia voidaan hyödyntää kohdeyrityksessä erityisesti tässä koronaviruksen aiheuttamassa poikkeustilanteessa. Tutkielmassa pyritään myös tuomaan esille, millaisia erityispiirteitä poikkeusajan budjetointiin ja kassanhallintaan liittyy. Kohdeyritys on osana kansainvälistä suurkonsernia, joka vaikuttaa merkittävästi yrityksen liiketoimintaan sekä tuo useita haasteita ja monimutkaisuutta, joita kohdeyrityksen tulee ottaa huomioon. Sen vuoksi tutkielmassa tarkastellaan myös kirjallisuudessa esiintyneitä tutkimuksia emoyhtiön ja tytäryhtiön välisestä suhteesta, konsernin sisäisestä valvonnasta sekä epävirallisista laskenta- ja valvontajärjestelmistä. Kirjallisuudessa budjetointia ja siihen liittyviä haasteita on tutkittu laajasti. Kuitenkin koronavirustilanteesta ja siihen liittyvää laskentatoimen tutkimusta ei ole tehty niin laajalti, jonka vuoksi tämä tutkimus on erittäin tarkoituksenmukainen ja ajankohtainen. Kohdeyritys on melko nuori ja vuodesta 2013 lähtien nopeasti

kasvava yritys ja tällaista vastaavanlaista tilannetta ei ole ollut koskaan aikaisemmin. Tässä tutkielmassa on nyt erittäin hyvä tutkimusmahdollisuus, sillä kohdeyritys on aivan COVID-19 kriisin ytimessä.

1.3 Tutkielman pääkäsitteet

Tämän tutkielman keskeisimmät käsitteet ovat budjetti, budjetointi ja rullaava budjetointi.

Budjetti on yrityksen johdon rahamääräisesti laadittu toimintasuunnitelma tietylle tulevalle ajanjaksolle ja se toimii apuna suunnitelman koordinoinnissa ja toteuttamisessa. Budjetti voi sisältää sekä taloudellisia, että ei-taloudellisia tavoitteita. Taloudelliset tavoitteet sisältävät muuan muussa johdon odotukset tuloista, kassavirroista sekä taloudellisesta asemasta. Yrityksen tilinpäätösasiakirjoja voidaan laatia menneiltä ajanjaksoilta ja vastaavasti niitä voidaan laatia tuleville kausille, kuten esimerkiksi budjetoitu tuloslaskelma, kassavirtalaskelma ja tase. Näiden budjetoitujen laskelmien taustalla voi olla ei-taloudellisia tavoitteita, kuten valmistettujen yksiköiden tai markkinoille tuotujen uusien tuotteiden lukumäärä. (Alnoor, Horngren & Datar, 2015, 425.) Tässä tutkielmassa tarkastellaan kohdeyrityksen kannalta keskeisimpiä budjetteja, joita ovat, myynti-, kassa- ja henkilöstöbudjetti.

Budjetoinnilla tarkoitetaan budjetin laatimista (Ikäheimo ym. 2019, 155). Budjetointi sisältää tavoitteet, jotka pohjautuvat strategiseen suunnitteluun. Lisäksi budjetoinnissa pyritään löytämään tehokkaimmat operatiiviset toimintavaihtoehdot ja vertaillaan eri vaihtoehtoja laskelmien ja analyysien avulla. Lopuksi tehdään valinnat toimintavaihtoehdoista. (Alhola & Lauslahti 2002, 273.) Tässä tutkielmassa budjetoinnilla viitataan perinteiseen kerran vuodessa laadittavaan budjettiin.

Rullaava budjetointi on rullaavan budjetin laatimista, joka on aina käytettävissä tietyllä ajanjaksolla tulevaisuudessa. Rullaavaan budjettiin voidaan lisätä kuukausi, vuosineljännes tai vuosi eteenpäin tulevaisuuteen, aina kun edellinen kuukausi, vuosineljännes tai vuosi on päättynyt. (Alnoor ym. 2015, 130) Näin ollen yrityksellä on aina laadittu budjetti tietyksi ajanjaksoksi eteenpäin.

1.4 Tutkimusmenetelmä

Tutkielman teoriaosuus koostuu aihepiiriin liittyvistä kirjoista ja aikaisemmista tutkimuksista, jotka ovat pääasiassa tieteellisiä artikkeleita. Lisäksi tutkielmassa hyödynnetään aihepiirin ja tutkimusongelman kannalta olennaisiin tieteellisiin julkaisuihin. Tutkielman empiirisessä osuudessa käytetään laadullisen tutkimuksen suuntausta, tapaustutkimusta. Tutkielman aineisto tullaan keräämään haastatteluiden avulla ja tutkimuksessa tullaan haastattelemaan 5

henkilöä hallinnosta, jotka ovat osallisena budjetointiin. Kahta henkilöä tullaan haastattelemaan kaksi kertaa. Tutkimuksessa pyritään tuomaan esiin budjettiin liittyvien henkilöiden kokemuksia ja opittuja asioita tässä poikkeustilanteessa. Haastatteluiden aineistonkeruussa voidaan mahdollisesti käyttää muita aineistoja, kuten yrityksen tilinpäätöstä, budjettia ja siihen liittyviä materiaaleja tai muita asiakirjoja analysoimiseen.

1.5 Tutkimusraportin rakenne

Johdantokappaleen jälkeen alkaa teoriaosuus. Teoriaosuus koostuu kahdesta kappaleesta. Teoriaosuuden ensimmäisessä kappaleessa esitellään budjetoinnin roolit ja tavoitteet yrityksessä, kohdeyrityksen kannalta keskeisimmät budjetit, perinteistä budjetointia ja siihen liittyviä hyötyjä ja haasteita sekä rullaavaa budjetointia. Lopuksi käsitellään myös perinteisen budjetoinnin ja rullaavan budjetoinnin erot. Toisessa kappaleessa käsitellään yrityksen toiminnan sopeuttamiseen liittyviä näkökulmia, kuten laskentatoimi erikoistilanteissa ja budjetoinnin yhteys strategisessa ja operatiivisessa suunnittelussa. Toisessa teorialuvussa tuodaan myös lyhyesti esille aikaisempia tutkimuksia kansainvälisen emoyhtiön ja tytäryhtiön välisestä suhteesta, konsernin sisäisestä valvonnasta sekä epävirallisista laskenta- ja valvontajärjestelmistä. Kansainvälisessä konsernissa tietoa tulee eri ulkomaisilta tytäryhtiöiltä, jolloin tytäryhtiöiden laatimat taloushallinnon raportit korostuvat (Saari, 2016). Konsernin sisäisellä valvonnalla pyritään varmistamaan, että kyseiset raportit ovat luotettavia ja oikein (Saari, 2016). Emoyhtiön vaatimat raportit ovat pääasiassa virallisia laskenta- ja valvontajärjestelmiä, mutta tutkielmassa tarkastellaan myös epävirallisia laskenta- ja valvontajärjestelmiä, joita hyödynnetään esimerkiksi yrityksen taloudenohjauksessa paikallisella tasolla. Teoriaosuudella pyritään pääasiassa antamaan ymmärrystä budjetoinnista ja siihen liittyvistä tekijöistä sekä laskentatoimen ja budjetoinnin rooli yrityksen toiminnan sopeuttamisessa. Teoriaosuuden jälkeen esitellään kohdeyritys ja perehdytään tarkemmin käytettävään tutkimusmenetelmään, aineistonkeruuseen sekä aineiston analyysiin. Lopuksi esitellään tutkimuksen tulokset, yhteenveto ja johtopäätökset.

2 BUDJETOINTI

2.1 Budjetoinnin rooli yrityksessä ja budjetoinnin tavoitteet

Viimeisten kahden vuosikymmenen aikana yritysten toimintaympäristössä on tapahtunut valtavia muutoksia. Monet yritykset ovat kansainvälistyneet ja sen myötä lisääntynyt kansainvälinen kilpailu on kiristynyt kotimaassa. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 2017, 12). Yritysten menestyksen avaintekijät, kuten asiakaslähtöisyys, laatu, kyky verkostoitua, ketteryys, osaaminen, innovaatiot, henkilöstön motivaatio sekä kyky kehittää ainutlaatuisia liiketoimintamalleja ja strategisia arvoyhdistelmiä, ovat korostuneet. Yrityksiltä vaaditaan entistä enemmän arvoketjun hahmottamista, hyödyntämistä ja seuranta. Toimintaympäristössä tapahtuneet muutokset ovat tuoneet sekä haasteita, että mahdollisuuksia talousohjaukselle. (Järvenpää ym. 2017, 12). Yrityksen taloudenohjaus edellyttää toimintasuunnitelman laatimista ja sen valvontaa. Yrityksen taloudenohjauksen lähtökohtana on yrityksen taloudellinen tilanne ja käytävissä olevat resurssit, tavoitteiden laatiminen tulevalle kaudelle sekä toteutuneet tulokset ja sen seuranta. Budjetointi on yksi tärkeimmistä taloudenohjauksen työvälineistä. Lähestulkoon jokainen johdon laskentatoimen osa-alue liittyy budjetointiin (Covaleski ym. 2003). Budjetointiin kuuluu muuan muussa kustannuslaskenta, toimintolaskenta, suorituskyvyn mittaaminen ja palkitseminen (Covaleski ym. 2003).

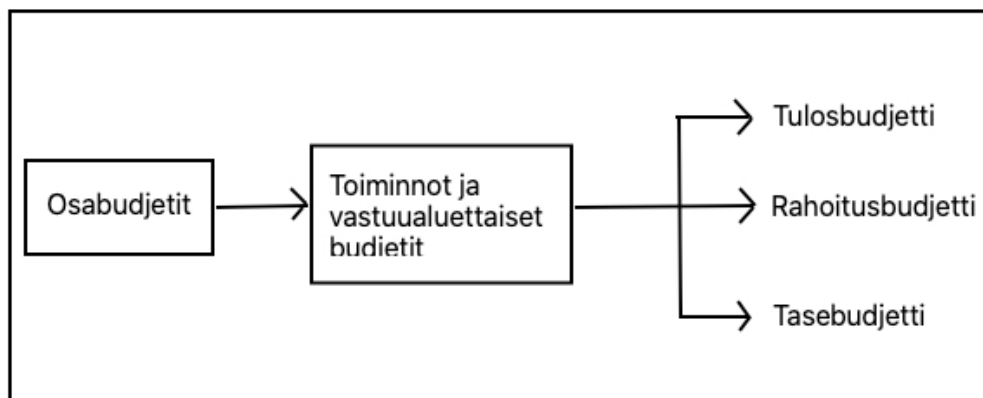
Yleisesti eri yrityksissä ja yritysten sisällä budjetointi ja budjetit saattavat painottua eri tavoin (Ikäheimo ym. 2019, 156). Budjetointia hyödynnetään monessa eri tarkoituksessa mukaan lukien yrityksen toiminnan suunnittelussa ja koordinoinnissa, resurssien allokoinnissa sekä työntekijöiden motivoinnissa. (Covaleski ym. 2003.) Ikäheimo ym. (2019, 155) mukaan, budjetoinnin ja budjetin yksi keskeisimpiä tehtäviä on toimia yrityksen toiminnan suunnittelun tukena ja budjetin avulla varmistetaan, että yrityksen taloudellinen asema kestää suunnitellut toimenpiteet ja kyseiset toimenpiteet mahdollistavat halutun taloudellisen aseman.

Budjetit ovat virallisia suunnitelmia johdon tavoitteista (Raghunandan, Fyfe, Kistow, Allaham, 2012). Budjetoinnin avulla yritysjohto pystyy konkreti-

soimaan yrityksen toiminnan kehittämissuunnan ja siihen liittyvät suunnitelmat esimerkiksi vuositasolla (Järvenpää ym. 2017, 12). Sen lisäksi budjetit toimivat ohjenuorana valitun strategian toteuttamisessa ja se toimii myös hallinnon valvonnan työvälineenä. Budjetoinnin avulla todellisten tulosten vertailu budjetoituihin lukuihin tarjoaa perustan suorituskyvyn arvioinnille ja osoittaa korvaavien toimenpiteiden tarpeellisuuden. (Raghunandan ym. 2012; Ikäheimo ym. 2019, 155). Budjetit ovat myös suunniteltu parantamaan resurssien tehokasta käyttöä ja olemaan tukena muille kriittisille toiminnoille. Budjetit toimivat myös välineenä, joka muistuttaa kaikkia sovitusta tavoitteista ja mittaa tähänastista edistystä. (Raghunandan ym. 2012). Perinteisen budjetoinnin saamasta kritiikistä huolimatta, perinteinen budjetointi on yksi merkittävimmistä johtamisjärjestelmistä yrityksissä. Budjetoinnilla on vakiintunut asema yritysten ja julkishallinnon organisaatioissa ja erityisesti julkishallinnon näkökulmasta, perinteinen budjetointi on korvaamaton. (Åkerberg, 2017, 18-19).

2.2 Pää- ja osabudjetit

Budjetti koostuu erilaisista osabudjeteista. Budjetti voidaan jakaa osa- ja pääbudjetteihin. Pääbudjetit ovat samat kaikilla yrityksillä (tulos- rahoitus ja tasebudjetti), mutta osabudjettien määrä vaihtelee yrityksen toimialan mukaan. Osabudjettien määrä vaikuttaa budjetoinnissa, sillä mitä useampia osa-alueita on, sitä monimutkaisempaa ja haastavampaa on niiden yhteensovittaminen. Osabudjetit voidaan muodostaa myös toimintojen tai vastuualueiden mukaan ja osabudjettien tietojen avulla kootaan pääbudjetit. (Alhola & Lauslahti 2002, 282, 293). Alla oleva kuvio 1 havainnollistaa osabudjettien suhdetta pääbudjetteihin.



Kuvio 1. Osabudjeteista pääbudjetteihin. (Alhola & Lauslahti, 2002, 293.)

Seuraavissa alaluvuissa käsitellään kohdeyrityksen näkökulmasta keskeisimpiä budjetteja, joita ovat myynti- kassa-, ja henkilöstöbudjetti.

2.2.1 Myyntibudjetti

Tavallisesti budjetointi aloitetaan myyntibudjetin ja tavoite liiketoimintavaihdon määrittämisestä. Myyntibudjetti sisältää myyntitavoitteet. (Järvenpää ym. 2017, 240, 22). Myyntibudjettiin vaikuttavat eri osabudjetit, kuten markkinointi-, osto-, valmistus- ja varastobudjetit. Myyntibudjetti näkyy myös pääbudjeteissa, esim. tulosbudjetissa. Myyntibudjettiin tulee arvioida tuotteiden tai palveluiden menekki, joka tehdään toimintasuunnitelman ja oletuksissa tehtyjen ennusteiden ja arvioiden pohjalta. Myyntibudjeteissa on yleensä tavoite, joka voi olla rahamääräinen tai volyymipohjainen. (Alhola & Lauslahti, 2002, 283.) Yritys, jolla on suuria ja laajoja liiketoiminta-alueita, sen myyntibudjetti saattaa olla hyvin laaja ja moniulotteinen. Myyntibudjetissa voidaan tarkastella tuotteita, tuoteryhmiä, liiketoiminta-alueita, asiakkaita, asiakassegmenttejä, maantieteellisiä alueita, myyjiä, myyntiryhmiä, myyntiyksiköitä sekä näiden eri näkökulmien yhdistelmiä. (Alhola & Lauslahti, 2002, 285.)

Kansainvälisen yrityksen näkökulmasta, myyntibudjettia kehittäessä, ulkoiset tekijät voivat vaikuttaa yrityksen markkinoitaviin tuotteisiin ja tuotevalikoimiin. Tuotetyypistä riippuen, markkinapotentiaali, kilpailu, korvaavien tuotteiden vaikutus ja markkinoiden ominaisuudet voivat olla joko samanlaisia tietyllä alueella tai täysin erilaisia kussakin maassa. Ylimääräiset poikkeukselliset tapahtumat, kuten terrori-iskut, Japanin maanjäristys ja sen aiheuttama tsunami, voivat aiheuttaa epävarmoja ja haasteellisia liiketoimintaolosuhteita. Lisäksi ne vaikuttavat kansainvälisten operaatioiden luonteeseen ja määrään. Poikkeuksellisia ja arvaamattomia tapahtumia on mahdotonta sisällyttää vuotuisen tulossuunnitelmaan, mutta yrityksen on oltava valmis tekemään tarvittavat oikaisut hyväksytyyn budjettiin. (Rivera & Milani, 2011.)

2.2.2 Kassabudjetti

Kassabudjetti, jota kutsutaan myös rahoitusbudjetiksi ilmaisee yrityksen rahoituskellisen liikkumavaran, joka sisältää kassavirtojen seuraamisen ja ohjaamisen. Kassabudjetin avulla hahmotetaan yrityksen kykyä selviytyä erilaisista rahasuorituksista esimerkiksi alihankkijoille, työntekijöille, rahoittajille, verottajille ja muille sidosryhmille. Kassabudjetin jatkuva seuraaminen ja tarkkailu auttaa hahmottamaan, mikäli yrityksellä on tarve lisärahoitukselle. Toisin kuin muut budjetit, kassabudjetti laaditaan maksuperusteen mukaisesti (Järvenpää ym. 2017, 241). Kassabudjetti laaditaan tulosbudjetin jälkeen ja se voidaan tehdä eri seurantakausille, esimerkiksi kuukausi-, viikko- tai jopa päivätasolle (Alhola & Lauslahti, 2002, 295).

Kassabudjetin perimmäinen tarkoitus on varmistaa yrityksen maksuvalmius mahdollisimman alhaisilla rahoituskustannuksilla (Järvenpää ym. 2017, 239). Kassabudjetin avulla varmistetaan, että yrityksen rahat riittävät koko budjettikauden ajan suunniteltujen toimintojen ja operaatioiden toteuttamiseksi. Sen lisäksi kassabudjetin tavoitteena on yrityksen likvidien rahojen mahdollisimman tehokas käyttö, mikä tarkoittaa saatavien tuottojen maksimoimista ja lainoista aiheutuvien kustannuksien minimoimista. (Alhola & Lauslahti, 2002, 295.) Kassabudjetin avulla yritys voi ennakoita ja reagoida tarpeeksi ajoissa

yrittäjien maksuvalmiuden ylläpitämiseksi. (Ikäheimo ym. 2019, 157.) Kassa-
budjetti sisältää edellisen tilikauden maksettavat verot, osingot ja siirtoerät sekä
palkkojen ostovelkojen tulevat kassastamaksut sekä edellisen tilikauden saata-
vat erät. Rahoitusbudjettiin vaikuttavat osabudjetit sekä niiden kassastamaksut
ja se on kiinteässä yhteydessä taseeseen ja sen eriin. (Alhola & Lauslahti, 2002,
295.)

2.2.3 Henkilöstöbudjetti

Kirjallisuudessa henkilöstöbudjetilla ei ole vakiintunutta määritelmää. Henki-
löstöbudjetin sisältö ja laajuus voi vaihdella yrityskohtaisesti, mutta pääasiassa
henkilöstöbudjetti sisältää arvion henkilöstökuluista. Erityisesti ravintola- ja
palvelualalla henkilöstökulut ovat merkittävä kustannuserä, johon tulee kiinnit-
tää huomiota. MaRa ry:n (2018) mukaan, henkilöstökulut voivat olla jopa 40%
ravintolan liikevaihdosta. Henkilöstökulut muodostuvat palkoista, palkkioista,
eläkekuluista ja muista henkilösivukuluista. Henkilöstökulut sisältävät myös
kulut, jotka määräytyvät välittömästi palkan perusteella, kuten sosiaaliturva-
maksut ja henkilövakuutusmaksut. Pakollisten henkilöstökulujen lisäksi henki-
löstökulut voivat sisältää myös vapaaehtoisia kuluja, jotka ovat liiketoiminnan
 muita kuluja. (Suomen virallinen tilasto, 2021.) Vapaaehtoisia kuluja voivat olla
esimerkiksi yritykset tarjoamat edut työntekijöilleen. Tyypillisesti nämä edut
tuovat keskimäärin 20% prosenttia ylimääräistä kustannusta ja esimerkiksi esi-
miesten tapauksessa ylimääräiset kustannukset voivat olla keskimääräistä
enemmän (Burgess, 2010).

2.3 Perinteinen budjetointi

2.3.1 Perinteisen budjetoinnin edut

Budjetoinnin yksi suurimpia hyötyjä on se, että budjetointi parantaa yrityksen
sisäistä kommunikaatiota eri liiketoimintayksiköiden välillä (Greenberg &
Greenberg, 2006; Raghunandan ym. 2012). Sen lisäksi se edistää eri yksiköiden
koordinointia ja yhteistyötä (Raghunandan ym. 2012). Koordinointi pakottaa
yrityksen johdon miettimään yksittäisten toimintojen, osastojen, yrityksen ja
yrityksien välisiä suhteita. Koordinointi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että hankin-
taostajat tekevät materiaalien ostosuunnitelmat tuotantovaatimusten perusteel-
la ja vastaavasti tuotantopäälliköt suunnittelevat henkilöstö ja koneiden tarpeen,
jotta pystytään tuottamaan tarvittava määrä tuotteita ennusteiden saavutta-
miseksi. Kommunikaation avulla saadaan eri osastot ja toiminnot toimimaan
näiden linjattujen tavoitteiden mukaan. (Alnoor ym. 2015, 427).

Ylemmän tason johtajilla on pääsy erilaisiin liiketoimintatietoihin ja heiltä
löytyy monia työkaluja kilpailuympäristön arvioimiseksi. Ylimmän tason joh-
don tulee välittää tietoa yrityksen kokonaisuudesta ja ympäristöstä alemmille
tasoille, jotta voidaan hahmottaa, että millä tavoin ne vaikuttavat kuhunkin osa-
alueeseen yrityksessä. Budjetointiprosessin avulla ylimmän tason johto voi vä-

littää tietoa yrityksen strategisista ja operatiivisista tavoitteista yrityksen alemmille tasoille. Vastaavasti alemman tason operatiiviset johtajat ja etulinjan työntekijät voivat välittää tietoa budjetointiprosessin avulla ylemmälle tasolle. Heillä on ymmärrystä liiketoimintaprosesseista ja niiden menettelytavoista. Heillä on usein arvokasta tietoa, joka voi vaikuttaa lyhyen- ja pitkän aikavälin tavoitteisiin, joten on tärkeää, että myös alemmalta tasolta voidaan viestiä ylemmälle tasolle. (Greenberg & Greenberg 2006.)

Lähes tulkoon jokainen yritys sen koosta, monimutkaisuudesta ja toimialasta riippumatta, nojaavat budjetteihin ja budjettijärjestelmiin strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi (Raghunandan ym. 2012). Budjetointiprosessi tarjoaa puitteet tärkeimpien strategisten päätösten toteuttamiselle. Se varmistaa, että rajoitetut ja tärkeät resurssit allokoidaan tehokkaasti, jotta tietyt tavoitteet saavutetaan (Raghunandan ym. 2012). Lisäksi budjetointiprosessi auttaa yrityksen johtoa suuntaamaan katseen tulevaisuuteen, mikä puolestaan auttaa yritystä ennakoimaan mahdollisia ongelmia sekä ryhtymään toimenpiteisiin niiden vähentämiseksi tai välttämiseksi kokonaan (Alnoor ym. 2015, 424).

Budjetointi on myös keskeinen väline henkilöstön toiminnan ohjaamisessa ja motivoinnissa. Budjetointiprosessissa sovitaan taloudellisista tavoitteista, jotka kunkin yksikön tai osaston tulee budjettikaudella saavuttaa. Tarpeeksi haastava, mutta kuitenkin tavoitettavissa oleva budjetti tai tavoitelaskelma motivoi henkilöstöä saavuttamaan sovitut tavoitteet. Osallistuminen budjetin laatimiseen nähdään myös sitouttavan niiden tavoitteiden saavuttamiseen. (Ikäheimo ym. 2019, 156.) Laadittu budjetti toimii usein myös johdon suorituksen arvioijana. Johdon palkitsemisjärjestelmä on usein osittain yhteydessä laadittuihin taloudellisiin tavoitteisiin ja heidän suoritusta seurataan. Tällöin usein johtajat pyrkivät saavuttamaan käytettävissä olevin keinoin asetetut tavoitteet. (Ikäheimo ym. 2019, 156.)

2.3.2 Perinteisen budjetoinnin kohtaama kritiikki

Budjetointi on lähes jokaisessa organisaatiossa hallinnan- ja valvonnan kulmakivi, mutta sen laajasta käytöstä huolimatta se on kaukana täydellisyydestä (Hansen, Otley, Van der Stenen, 2003). Budjetointi on monimutkainen prosessi, jossa parhaat tulokset voidaan saavuttaa vain eri tekijöiden ja niiden yhdistelmien huomioon ottamisella. (Raghunandan ym. 2012). Economist Intelligence Unit:in 2001 laatiman tutkimuksen mukaan, talusjohtajat pitivät budjetoinnin uudistusta tärkeimpänä kehittämiskohteenaan. Muut tutkimukset puolestaan viittasivat siihen, että lähes 80 prosenttia yrityksistä ovat tyytymättömiä suunnittelu- ja budjetointiprosesseihinsa. (Neely ym. 2003.)

Aikaisemmat tutkimukset osoittavat, että perinteistä budjetointia on kritisoitu sen kyvyttömyydestä toimita tilanteissa, jossa ympäristön epävarmuus on suuri. Ympäristön epävarmuutta aiheuttaa esimerkiksi muutokset teknologiassa, globaaleilla markkinoilla, hallituksen sääntelyssä, kilpailussa ja uuden tiedon lisääntymisessä. (Ekholm & Wallin, 2011.) Useat ammatinharjoittajat ovat myös kyseenalaistaneet perinteisten budjettien käyttöä suunnittelussa ja suorituskyvyn arvioinnissa. Hansen ym. (2003) mukaan, budjetit estävät organisaation resurssien allokoinnin parhaimman käyttötarkoituksen mukaan ja kannus-

tavat tekemään päätöksiä perustuen lyhyen aikavälin tavoitteisiin. Keskittymällä ainoastaan lyhyen aikavälin kustannusten hallintaan voi johtaa siihen, että hyvä tilikauden tulos saavutetaan pitkän aikavälin tavoitteiden sijasta (Järvenpää ym. 2017, 279). Budjettien käyttö voi johtaa myös sisäiseen pelaamiseen (Hansen ym. 2003; Neely ym. 2003). Budjetointia on myös kritisoitu sen heikosta yhteydestä strategiaan ja sen erillisistä laatimisprosesseista (Järvenpää ym. 2017, 235) . Myös Blumentritt (2006) mukaan, strateginen suunnittelu ja budjetointi ovat usein ristiriidassa keskenään ja monissa tapauksissa varojen kohdentamiseen ja käyttämiseen tarkoitetuilla budjeteilla on liian vähän yhteyttä liiketoimintastrategioihin (Blumentritt, 2006). Neely ym. (2003) mukaan, Cranfield yliopiston 2001 teettämässä budjetointiin liittyvässä tutkimuksessa tunnistettiin 12 merkittävää heikkoutta perinteisissä suunnittelu- ja budjetointikäytännöissä. Nämä 12 kritiikkiä voidaan jakaa kolmeen pääkategoriaan. Taulukossa 1 on esitelty tutkimuksiin perustuvien kritiikkien pääkategoriat.

TAULUKKO 1. Tutkimuksiin perustuvien kritiikkien pääkategoriat (Neely ym., 2003).

1. Kilpailustrategia
- Budjetit ovat harvoin strategisesti kohdennettuja ja usein ristiriitaisia
- Budjetit keskittyvät enemmän kustannusten vähentämiseen arvon luomisen sijasta
- Budjetit vähentävät reagointivalmiutta ja joustavuutta sekä ovat usein este muutoksille
- Budjetit lisäävät vain vähän arvoa - ne ovat usein byrokraattisia ja rajoittavat luovaa ajattelua
2. Liiketoimintaprosessi
- Budjetit vievät liikaa aikaa ja on kallista toteuttaa
- Talousarvioita kehitetään ja päivitetään liian harvoin - yleensä vuosittain
- Budjetit perustuvat olettamuksiin ja arvioihin
- Budjetit kannustavat pelaamiseen ja vääristyneeseen käyttäytymiseen
3. Organisaatiokapasiteetti
- Budjetit tukevat ylhäältä alas- tapahtuvaa komentoa ja hallintaa
- Budjetit eivät huomioi organisaation käyttöön ottamia kehittyneitä verkkorakenteita
- Budjetit eivät kannusta tiedon jakamiseen osastojen välillä
- Budjetit saavat työntekijät tuntemaan itsensä aliarvostetuiksi

Budjetointi on saanut toistuvaa kritiikkiä siitä, että se vie liikaa aikaa ja luo liian vähän arvoa siihen saatavaan hyötyyn nähden. Budjetoinnin suunnittelu ja budjetointiprosessit voivat viedä jopa 20 prosenttia hallinnon ajasta (Neely ym.

2003). Budjetoinnin nähdään olevan myös kallista. Covaleski ym. (2003) mukaan, budjetoinnilla ja budjetointijärjestelmän käytöllä voi olla myös suuria kustannuksia. Perinteistä budjettia kehitetään ja päivitetään yleensä vuositasolla ja budjetit perustuvat olettamuksiin ja arvioihin menneen kehityksen pohjalta (Järvenpää ym. 2017; Myers, 2001; Neely ym. 2003). Koska perinteinen budjetointiprosessi tapahtuu vain kerran vuodessa, tulosta verrataan tilikauden alussa asetettuihin taloudellisiin tavoitteisiin (Hill, 2016). Edellä mainitut seikat muodostavat yleisen kritiikin siitä, että budjetin laatimisen aikana tehdyt oletukset ovat yleensä vanhentuneita, mikä laskee budjetointiprosessin arvoa (Hansen ym. 2003). Vanhentuneella viitataan siihen, että budjetin laatimishetkellä oletukset markkinoista ja kustannustason kehityksestä saattavat olla jo muuttuneet, ennen kuin budjetti valmistuu (Ikäheimo ym. 2019).

Budjetoinnin nähdään tukevan ylhäältä alas tapahtuvaa komennon- ja hallinnonrakennetta (Neely ym. 2003). Tällaisessa johtamistyyllissä yleensä ainoastaan ylin johto päättää budjetista ja alemman tason johto on vastuussa sen toteutuksesta (Raghunandan ym. 2012). Sen lisäksi budjetoinnin nähdään vähentävän reagointivalmiutta ja luovan jäykkyyttä. Budjetointia kritisoidaan myös siitä, että se rajoittaa luovaa ajattelua ja keskittyy enemmän kustannusten vähentämiseen kuin arvon luomiseen. (Neely ym. 2003.) Nämä seikat puolestaan liittyvät yleiseen kritiikkiin siitä, että budjetti estää strategisten tavoitteiden saavuttamista tukemalla mekaanisia käytäntöjä, kuten budjetin laatiminen viime vuoden budjetin pohjalta ja yleisleikkaukset. (Hansen ym. 2003).

Budjetoinnista on myös noussut esille organisaatorakenteeseen ja henkiöstöön liittyviä kritiikkejä. (Neely ym. 2003) mukaan, budjetointi kannustaa sisäiseen politikointiin ja pelaamiseen yrityksen toiminnan parantamisen sijaan. Myös Myers (2001) mukaan, budjetit voivat pahimmassa tapauksessa edistää haitallista käyttäytymistä ja haitallisia liiketoimintapäätöksiä. Jokaisen budjetointijärjestelmän tulisi olla räätälöity ja sen onnistumista tulisi mitata sillä, kuinka paljon se pystyy tarjoamaan motivaatiota yksilöille, jotta he panostaisivat maksimaalisesti yrityksen tavoitteiden saavuttamiseksi (Raghunandan ym. 2012). Budjetoinnin saamasta kritiikistä huolimatta, perinteinen vuosibudjetointi on edelleen käytössä monessa yrityksessä. Ekholm & Wallin (2000) tutkimuksen tulokset osoittavat, että kritiikistä huolimatta suhteellisen harvat yritykset ovat luopumassa perinteisestä vuosibudjetoinnista. Suurin osa tutkimuksiin osallistuneista yrityksen edustajista ovat vahvasti samaa mieltä vuosibudjetoinnin saamasta kritiikistä, vaikka he eivät ole aikeissaan luopua vuosibudjetoinnista. Tutkimuksessa havaittiin, että monessa yrityksessä on vaihtoehtoisia tai täydentäviä järjestelmiä perinteisen vuosibudjetoinnin rinnalla, kuten tasapainotetun tuloskortin kaltaisia ennusteita ja seurantajärjestelmiä. (Ekholm & Wallin, 2000.)

2.4 Rullaava budjetointi

Yhä useampi yritys on ottanut rullaavan budjetoinnin käyttöönsä. (Lynn & Madison, 2004). Myös Myers (2001) mukaan, moni yritys on siirtymässä tulla-

vaan budjetointiin ja ennustamiseen. Rullaavat ennusteet ja budjetit eivät ole kuitenkaan uusia tapoja toteuttaa budjetointia, sillä monet yritykset ovat käyttäneet sitä perinteisen vuosibudjetoinnin rinnalla (Ekholm & Wallin, 2000). Rullaavaa budjetointia kutsutaan myös jatkuvaksi budjetoinniksi, sillä se sisältää tietyn suunnitelman ylläpitämisen tietylle ajanjaksolle tulevaisuuteen. Se tarkoittaa sitä, että budjettiin lisätään aina uusi ajanjakso tulevaisuuteen, kun edellinen ajanjakso on päättynyt. (Lynn & Madison, 2004.) Rullaavat budjetointiprosessit tarjoavat enemmän mahdollisuuksia oppimiseen niiden tulevaisuuteen suuntautuvan ominaisuuden vuoksi. Rullaavassa budjetointijärjestelmässä lisätään lisäkausi kunkin kauden loppuun. Oletetaan esimerkiksi, että budjetti tehdään yhdeksi vuodeksi. Tämä budjetti jaetaan neljään vuosineljännekseen. Ensimmäisen vuosineljänneksen päätyttyä, lisätään uusi ylimääräinen vuosineljännes budjettiin. Tällöin yrityksellä on aina 12 kuukauden budjetti jokaisen vuosineljänneksen alussa. (Haka & Krishnan, 2005.) Rullaavassa budjetoinnissa budjettia päivitetään muutaman kuukauden välein, jolloin voidaan arvioida yrityksen tulevaisuuden näkymiä useamman kerran vuodessa. (Myers, 2001). Rullaavan budjetoinnin yhteydessä puhutaan usein myös rullaavasta ennustamisesta. Rullaavat ennusteet ovat budjettiinusteita, jotka ylläpitävät jatkuvaa tulevaisuuteen suuntautunutta aikahorisonttia, joka on yleensä 12-18 kuukauden välillä. Rullaavat budjetit ovat puolestaan muunnelmia, joita päivitetään säännöllisesti ylläpitääkseen kyseistä tulevaisuuteen suuntautunutta ajanjaksoa. (Hansen, 2011.) Rullaavilla budjeteilla ja ennusteilla saavutetaan ajankohtainen talousennuste, joka ei ainoastaan heijasta yrityksen viimeisimpiä kuukausituloksia, mutta myös merkittäviä muutoksia liiketoiminnan näkymiin ja talouteen. (Myers, 2001). Rullaavassa ennustamisessa suunnittelu tapahtuu koko vuoden ajan sen sijaan, että keskityttäisiin budjetin suunnitteluun vasta vuoden lopussa.

Rullaavan ennustamisen ja budjetoinnin avulla johtajilla on yhteys vuotta pidempään ajanjaksoon, jolloin he keskittyvät enemmän pitkän aikavälin tavoitteisiin. Rullaavia ennusteita valmistellaan vähemmän yksityiskohtaisesti, jolloin niitä voidaan päivittää helpommin ja muutokset voidaan sisällyttää nopeasti suunnitelmaan. (Hansen, 2011). Rullaavissa ennusteissa yritykset harjoittavat useammin ennakkointia tarkempien taloudellisten ennusteiden saavuttamiseksi, jolloin he ovat onnistuneet välttämään monet vuosibudjetteihin liittyvät ongelmat. (Sivabalan, Booth, Malmi & Brown, 2009). Rullaavat budjetit ovat hyvin samankaltaisia ennusteiden kanssa, sillä rullaavaa budjettia tehdään yleensä kokonaisuutta tarkastellen, toisin kuin perinteiset budjetit jotka ovat paljon yksityiskohtaisempia. (Hansen, 2011.) Rullaava budjetointi on kokonaisvaltaisempaa budjetoinnin uudistamista, kuin rullaava ennustaminen. Rullaavaa ennustamista käytetään tavallisesti budjetoinnin rinnalla ohjaustietona, joka sisältää ennusteita esimerkiksi tuottoihin ja kustannuksiin liittyen. Rullaava ennustaminen täydentää budjettisuunnitteluinfromaatiota. (Järvenpää ym. 2017, 290.) Rullaavan budjetoinnin yksi keskeisimpiä hyötyjä on se, että ympäristön muutokset tulevat huomioiduiksi tavoitteiden asettamisessa sekä jatkuvan toiminnan kehittämissuunnittelussa. Rullaava budjetointi tukee johdon nopeaa päätöksentekoa ja joustavaa reagointia. (Järvenpää ym. 2017, 293.) Hyvin valmistettu liiketoimintasuunnitelma, joka näkyy rullaavassa budjetoinnissa, voi olla yksi talousjohtajien merkittävimmistä työkaluista. Rullaava budjetointi aut-

taa yrityksen toiminnan suunnittelussa ja valvonnassa. Suuret yritykset, kuten Electrolux ja General Electric laativat strategisten toimintasuunnitelmat ja integroivat sitten vuotuiset toimintabudjetit, jotka ovat jaettu joka vuosineljänneksen rullaaviin budjetteihin. Myös pienemmät yritykset, kuten Keithley Instruments käyttävät vastaavanlaista suunnittelua. (Lynn & Madison, 2004.)

2.5 Rullaavan budjetoinnin eroja perinteiseen budjetointiin verrattuna

Vaikka perinteiset vuositasolla laadittavat budjetit ovat edelleen käytössä monissa yrityksissä, useat taloushallinnon ammattilaiset väittävät, että budjettien vaihtaminen rullaavaan budjetointiin voisi olla paljon hyödyllisempi työkalu. (Myers, 2001). Myös Haka & Krishnan (2005) mukaan, rullaavat budjetit, jotka edellyttävät ennusteiden jatkuvaa päivytystä, on ehdotettu keinoksi parantaa perinteistä budjetointiprosessia. Rullaavalla budjetoinnilla nähdään olevan paremmat mahdollisuudet nopeaan reagointiin ja tehokkaaseen johtamiseen toisin kuin perinteisessä budjetoinnissa (Åkerberg, 2017, 104.)

Rullaava budjetointi eroaa olennaisesti perinteisestä vuositasolla laadittavasta budjetoinnista aikataulun ja sen yksityiskohdista sen analyysia laadittaessa. Se eroaa myös siinä, miten suoritusta seurataan. Rullaavassa budjetoinnissa suorituskyvyn painopiste on työpanoksen ja sen tehokkuuden saavuttamisessa budjettilukujen saavuttamisen sijaan. (Hill, 2016.) Rullaavaa budjettia päivitetään jatkuvalla ennusteella, mutta perinteisessä budjetoinnissa uusi budjetti laaditaan vasta kuluvan vuoden loppupuolella. Tällöin johtajat eivät osallistu systemaattiseen ennustamiseen budjettikauden aikana, eikä heillä ole aina tulevaisuuteen suuntautuvaa budjettia. (Haka & Krishnan, 2005.) Rullaava budjetointi kannustaa johtajia reagoimaan nopeammin muuttuvaan taloudelliseen kehitykseen sekä liiketoiminnan olosuhteisiin. Rullaavat budjetit vähentävät johdon keskittymistä menneisyyteen ja kannustavat katsomaan tulevaisuuteen. (Myers, 2001.) Rullaavan budjetoinnin vaatima työn määrä verrattuna perinteiseen budjetointiin ei välttämättä vähene, mutta perinteiseen budjetointiin liittyvää rutiininomaisuutta voidaan vähentää (Järvenpää ym. 2017, 293).

Kun ympäristön epävarmuus on suuri, rullaavaa budjetointia käyttävät henkilöt tekevät parempia päätöksiä kuin perinteistä budjetointia käyttävät. Tämä johtuu siitä, että epävarmuuden ollessa korkea, rullaavan budjetin ennustaminen ja päivittäminen lisäävät päätöksentekijöiden tietämystä ympäristöstä. Rullaavassa budjetoinnissa tavoitteet ovat kuitenkin vähemmän yksityiskohtaisia sen jatkuvan päivitysominaisuuden vuoksi, mikä ei kuitenkaan haittaa suorituskkyä. Oppiminen on suorituskkyvyn kannalta kriittisempää, kuin tietyt tavoitteet. Perinteistä budjetointia käyttävät yritykset oppivat todennäköisesti vähemmän epävarmasta ympäristöstä, minkä seurauksena he tekevät huonompia päätöksiä kuin rullaavan budjetoinnin omaavat yritykset. Toisaalta, kun ympäristön epävarmuus on vähäistä, nähdään että perinteistä budjetointia käyttävät henkilöt tekevät parempia päätöksiä. Kun ympäristön epävarmuus on vähäistä, erityistavoitteet ovat tärkeämpiä kuin oppiminen ja näin ollen rul-

laavaa budjetointia käyttävät henkilöt tekevät huonompia päätöksiä, kuin perinteistä budjetointia käyttävät. (Haka & Krishnan, 2005.) Frow & Marginson & Odgen (2010) tutkimuksessa tarkasteltiin jatkuvan eli ts. rullaavan budjetoinnin roolia poikkeustilanteissa vaadittavien joustavien johdon ohjausjärjestelmien yhteydessä. Tutkimuksen tulokset osoittivat, että rullaava budjetointi integroituna muihin johdon ohjausjärjestelmiin mahdollisti joustavamman ja nopeamman reagoinnin poikkeustilanteissa. Rullaavan budjetoinnin nähdään kannustavan johtajia käyttämään harkintavaltaansa operatiivisissa toiminnoissa poikkeustilanteissa. Toisin kuin perinteisessä budjetoinnissa rullaavan budjetoinnin tuoma joustavuus mahdollistaa suunnitelmien päivityksen ja resurssien uudelleenjaon strategisten organisaatiotavoitteiden saavuttamiseksi (Frow ym. 2010.)

3 YRITYKSEN TOIMINNAN SUUNNITTELU, SOPEUTTAMINEN JA VALVONTA

Yrityksen haasteelliset ajat liittyvät usein yksittäisen yrityksen tilanteeseen. Syitä voivat olla esimerkiksi huonot ylimmän johdon päätökset, uuden kilpailijan myötä tulleet kustannuspaineet tai huono asiakaspalvelu, jolloin kysyntä kärsii. Vaikeat ajat johtuvat usein myös taloudellisen ympäristön muutoksesta. (Hoberg & Alicke, 2014.) Haastavina aikoina on tärkeää, että yritys pystyy sopeuttamaan toimintaansa nopeasti. Yrityksen toiminnan sopeuttamisessa kapasiteettia ja toiminta-astetta muutetaan kysynnän määrää vastaavaksi (Alhola & Lauslahti, 2002, 20). Tyypillisesti tarve liiketoiminnan sopeuttamiselle tulee yleensä markkinoilta, mutta se voi aiheutua myös tuotannontekijöistä. Kun kysyntä nousee radikaalisti, se saattaa ylittää yrityksen tuotantokapasiteetin. (Alhola & Lauslahti, 2002, 20.) Tällaisten nousukausien aikana yritykset haluavat välttää viivästyksiä, sovittaa tuotantokapasiteetin kasvavaan kysyntään ja varmistaa uusien toimittajien raaka-aineet. Vastaavasti vaikeina aikoina yritysten on pystyttävä reagoimaan nopeasti supistuviin asiakastilauksiin, lisääntyneeseen kilpailuun ja varmistaa, että he pystyvät kattamaan laskevat marginaalit. (Hoberg & Alicke, 2014.) Hyvin suunniteltu, toimiva ja kattava budjetointijärjestelmä on olennainen hallinnantyökalu yrityksille. Erityisesti kansainvälisten yritysten on ennakoitava globaalien ulkoisten- ja sisäisten muuttujien vaikutus, jolloin budjetointijärjestelmän tulee olla tehokas suunnitelmien edistymisen seurannan suhteen. Lisäksi budjetointijärjestelmän tulee olla tehokas toiminnan sopeuttamisessa ennalta arvaamattomiin tapahtumiin ja olosuhteisiin, joita tapahtuu yrityksen toiminnan kehittyessä. (Rivera & Milani, 2011.)

Tässä teorian toisessa osuudessa tarkastellaan yrityksen toiminnan sopeuttamista eri näkökulmista. Alaluvussa 3.1 tarkastellaan laskentatoimea erikoistilanteissa, kuten laskentatoimen roolia finanssi- ja talouskriisissä sekä Enron-skandaalissa. Vuonna 2008 alkaneen finanssi- ja talouskriisin aikana kysynnän ennakoimaton supistuminen useilla eri toimialoilla haastoi monet toimitukset maailmanlaajuisesti. Monet yritykset kokivat erittäin haastavia aikoja ja kokonaisia toimitusketjuja uhkasi romahdus (Hoberg & Alicke, 2014). Enron-skandaali ei ollut maailmanlaajuinen kriisi, mutta toimialakohtainen kriisi. Enron-skandaali aiheutti muutoksia ja sopeutuksia sekä markkinoilla, että yritys-

ten raportoinnissa. Alaluvussa 3.2 tarkastellaan kansainvälisen emoyhtiön ja tytäryhtiön välistä suhdetta, kansainvälisen konsernin sisäistä valvontaa sekä epävirallisia laskenta- ja valvontajärjestelmiä kansainvälisen tytäryhtiön näkökulmasta. Alaluvussa 3.3 tarkastellaan budjetoinnin merkitystä operatiivisessa ja strategisessa suunnittelussa.

3.1 Laskentatoimi erikoistilanteissa

3.1.1 Maailmanlaajuinen finanssi- ja talouskriisi

Maailmanlaajuinen pankki- ja rahoituskriisi sai alkunsa USA:n asuntomarkkinoilta vuonna 2007. Finanssikriisi sai alkunsa, kun pankit olivat myöntäneet subprime-lainoja pääosin matalatuloisille ihmisille ja kyseiset lainanottajat olivat alhaisemmalla luottoluokituksella kuin muut lainanottajat. Sen lisäksi Yhdysvaltojen korkotasoa oli historiallisen alhaisena, joka puolestaan kiihdytti lainanottoa. (Blomster, 2018.) Talouden laskiessa edelleen syykuussa vuonna 2008, tapahtui merkittävä käänne. Yhdysvaltojen neljänneksi suurin investointipankki Lehman Brothers julisti konkurssin. (Hoberg & Alicke, 2014.) Konkurssin myötä käynnistyi maailmanlaajuinen finanssikriisi ja osakekurssit romahtivat Yhdysvalloissa. Finanssikriisin seuraukset alkoivat näkymään reaalityaloudessa ja työttömyys nousi 10 prosenttiin lokakuussa 2009. Vähitellen finanssikriisi levisi myös Eurooppaan, jonka seurauksena syntyi euroalueen kriisi. (Blomster, 2018.) Yhdysvaltojen osuus maailman bruttokansantuotteesta on 26% ja se on samalla tärkein globaali kuluttaja. Siksi Yhdysvaltojen kriisillä oli myös voimakas vaikutus Aasiaan, Eurooppaan ja latinalaisen Amerikan markkinoihin. Yhdysvaltojen finanssikriisi eteni lopulta kansainväliseksi talouskriisiksi. (Achim, Borlea, Breban, 2010.)

Finanssi- ja talouskriisillä on ollut merkittäviä vaikutuksia laskentatoimeen sekä käytännön, että tutkimusyhteisön kannalta. Finanssi- ja talouskriisi on herättänyt huolta taloushallinnon, tilintarkastuksen, johdon laskentatoimen sekä kirjanpitoa ja tilintarkastuskäytäntöjä valvovan sääntelylaitosten keskuudessa, sillä kriisi on paljastanut lukuisia ongelmia ja puutteita laskentatoimessa. (Hopwood, 2009.) Aluksi uskottiin, että kriisin aiheutti ainoastaan kannustinongelmat Yhdysvallan asuntomarkkinoilla, mutta Lehman Brothersin konkurssin seurauksena aiheutunut taloudellinen romahdus osoittaa, että taustalla on ollut muitakin syitä. Nähdään, että kiinteistöjen hinnoissa on ollut hintakupla sekä Yhdysvalloissa, että monissa muissa maissa. Hintakuplan pääasialliset syyt olivat löysä rahapolitiikka, erityisesti Yhdysvaltojen keskuspankissa sekä maailmanlaajuinen epätasapaino. Muut tekijät kuten subprime-asuntolainat, heikko sääntelyrakenne ja korkea pankkialan vipuvaikutus pahensivat kriisin vaikutuksia. (Allen & Carletti, 2010). Talouskriisi johti kaikki talouden toimijat, kuten yritykset, rahoituslaitokset ja valtion valtaviin tappioihin ja aiheuttivat merkittävät taloudellisen epätasapainon mukaan lukien maailmanlaajuinen BKT:n lasku, osakemarkkinaparametrien lasku, työttömyyden kasvu ja budjetti alijäämän kasvu useissa maissa ympäri maailmaa. (Achim ym. 2010.)

Finanssikriisi oli monille toimitusketjun johtajille yksi uran vaikeimmista haasteista. Kaikki eri toimialoilla toimivien yritysten oli käsiteltävä ennakoimattomasti supistuneen kysynnän ja tarjonnan aiheuttamat epäsuhteet. Monet yritykset kärsivät vakavasti tai jopa lopettivat liiketoimintansa finanssikriisin aikana. Kyseiset yritykset eivät onnistuneet vähentämään kapasiteettiaan niin nopeasti kuin kysyntä romahti, jolloin he menettivät yrityksen kannalta kriittiset toimittajat eivätkä siten pystyneet vastaamaan asiakkaiden kysyntään. Osa yrityksistä joutuivat melkein konkurssiin korkean varastotason ja käteisen puutteen vuoksi ja monella yrityksellä ei ollut kykyä tai resursseja täyttämään kysyntää, jonka vuoksi he menettivät markkinaosuutensa. Erityisesti tehdasteollisuudelle aiheutui vakavia seuraamuksia kun asiakastilaukset laskivat jopa 42 prosenttia kansainvälisen taantuman myötä. (Hoberg & Alicke, 2014.)

Finanssikriisistä selviytyneet yritykset reagoivat nopeasti ja päättäväisesti muutoksiin. He käyttivät innovatiivisia sisäisiä- sekä ulkoisia lähestymistapoja toimitusketjun turvaamiseksi haastavan liiketoimintaympäristön keskellä. Yritysten tulisi jatkuvasti parantaa ketteryytään, mikä on keino varmistaa yrityksen menestys missä tahansa taloudellisessa tilanteessa: tavaraa kertyy vähemmän varastoon ja kapasiteettia voidaan sopeuttaa nopeasti. Kun tavarantoimittajien kanssa tehdyt sopimukset suunnitellaan tehokkaasti, tavarantoimittajien konkurssit voidaan hoitaa helposti, kun vaihtoehtoisia toimittajia tunnustetaan jatkuvasti. Tutkimuksen tulokset kiteytyivät viiteen toiminta-alueeseen, joihin toimitusketjujen johtajien tulisi keskittyä tulevan kriisin varalta: Toimitusketjun toiminnot vaikeina aikoina, todellisen kysynnän ymmärtäminen, tarjonnan seuranta ja turvaaminen, joustavien toimitusketjujen luominen sekä varastojen yhdenmukaistaminen käteisvarojen vapauttamiseksi. (Hoberg & Alicke, 2014.)

(Becker, Mahlendorf, Schäffer & Thaten, 2016) tutkimuksessa tarkasteltiin, kuinka suuret muutokset taloudellisessa ympäristössä, kuten talouskriisi vaikutti eri yritysten riippuvuuteen budjetista. Tutkimuksen tulokset osoittivat, että talouskriisin aikana, budjetoinnin merkitys kasvoi yrityksen suunnittelun ja resurssien kohdentamisen kannalta. Tutkimuksessa tarkasteltiin yrityksiä, joihin talouskriisi oli vaikuttanut voimakkaimmin. Talouskriisillä on ollut kauaskantoiset seuraamukset, kuten pääoman yleinen saatavuuden heikkeneminen ja kysynnän väheneminen. Laajat tutkimukset osoittavat, että budjetoinnilla voi olla keskeinen rooli talouskriisien selviytymisessä, sillä yrityksen kirjanpitojärjestelmä mukaan lukien budjetointiprosessi helpottaa sopeutumista ulkoisvaikutuksiin välittämällä tietoa haasteista ja mahdollisuuksista yrityksen toiminnasta. (Becker ym. 2016.)

Yleisesti kriisistä elpyminen sisältää kriisin aikana merkittävästi kasvaneen velan vähentäminen. Velkaantumisen vähentäminen voi olla kallis ja työläs prosessi. Sillä ei ole ainoastaan kielteisiä vaikutuksia työllisyyteen tai talouskasvuun, mutta se mahdollisesti estää uusia innovaatioita ja yrittäjiä. Tyyppillisesti velkaantumisen vähentämiseen liittyy erilaiset velkajärjestelyt tai omaisuuden myynti. Velkajärjestelyissä yritys neuvottelee uudelleen takaisinmaksunsa ja omaisuuden myynnissä yritys käyttää myynnistä saatuja tuloja lainojen takaisinmaksuun. Yritykset käyttävät useita eri keinoja taloudellisen vakaumuksen saavuttamiseksi. Taloudellisessa vaikeuksissa oleva yritys ei pysty yleensä täyttämään velkojen takaisinmaksu velvoitteitaan likvideillä varoilla.

Ellei yrityksen toiminta parane, se voi johtaa viralliseen konkurssihakemukseen, johtohenkilöstön irtisanomiseen ja mahdollisesti yrityssaneeraukseen. Tällaisten tilanteiden välttämiseksi yritykset pyrkivät järjestelmään omaisuutensa uudelleen. (Sengupta & Faccio, 2011.) Sengupta & Faccio (2011) tutkimuksessa tarkasteltiin laajasti eri yritysten keinoja vastata taloudellisiin vaikeuksiin talouskriisin aikana erityisesti varojen uudelleenjärjestelyjen, kuten omaisuuden myynnin, fuusioiden, yrityssaneerauksen tai velkojen uudelleen järjestelyn avulla. Tutkimuksen tulokset osoittivat, että kriisin aikana taloudellisilla rajoituksilla sekä omistajaohjauksella on suuri vaikutus uudelleenjärjestelyvalintoihin. (Sengupta & Faccio, 2011.)

3.1.2 Enron-skandaali

Enron-skandaali on lokakuussa 2001 paljastunut Yhdysvaltalaisen energiayhtiön Enronin ja tilintarkastusyhtiön Arthur Andersenin talousskandaali. Skandaali johti Enronin konkurssiin sekä tilintarkastusyhtiön Arthur Andersenin purkamiseen. Arthur Andersen oli yksi maailman viidestä suurimmasta tilintarkastusyhtiöstä. (Li, 2010.) Enron oli kansainvälinen energiayhtiö, joka oli tunnettu innovaatioista, jotka johtivat merkittäviin energiateollisuuden muutoksiin ja mutaatioihin. (Hopwood, 2009). Enron perustettiin vuonna 1985 yhdistämällä kaksi yritystä, Houston Natural Gas ja Internortt, jotka myivät ja kuljettivat maakaasua. Sulautumisen jälkeen Enronia keuhuttiin innovatiivisuudesta ja uusien markkinoiden avaamisesta. Uusien markkinoiden luomiseksi Enron toimi hyödykepankkina ostamalla hyödykettä toimittajilta ja myymällä ostajille. (Cunningham & Harris, 2006.) Enronista tuli yksi maailman johtavista sähkö-, maakaasu-, viestintä- sekä sellu- ja paperiyhtiö, jonka vuotuiset tuotot kasvoivat noin 9 miljardista vuonna 1995 yli 100 miljardiin vuonna 2000 (Li, 2010). Enron kilpaili kaikesta: sen liiketoiminta oli kotimaista ja ulkomaista, matalan ja korkean teknologiaa, asuinrakennusta, tukku- ja vähittäiskauppaa, säänneltyä ja sääntelemätöntä (Cunningham & Harris, 2006). Enron kehitti 400 erilaista uutta rahoitustuotetta, jotka aiheuttivat suuria riskejä ja vähitellen heikensi yrityksen asemaa. (Hopwood, 2009.)

Enronin kasvaessa, se alkoi käydä kauppaa hyödykkeillä, joista sen työntekijät eivät olleet tietoisia. Hyödykepankkitoiminta laajeni maakaasusta sähköön, internet- laajakaistaan, sääennuisteisiin sekä muihin tavaroihin ja palveluihin. Kun Enronin kauppa kasvoi, sen varat siirtyivät käyttöomaisuudesta aineettomiin hyödykkeisiin ja erityisesti sopimusoikeus hyödykkeisiin sekä eräänlaisiin johdannaisiin. Useista budjettitarkastuksista ja muista perustarkastuksista luovittiin ja Enronilla ei ollut yhtenäistä strategiaa. (Cunningham & Harris, 2006.) Vuoden 2001 lopussa paljastui, että sen raportoitua taloudellista tilannetta pidettiin yllä institutionaalisilla, järjestelmällisillä ja luovasti suunnitelluilla kirjanpitopeleillä. (Li, 2010.) Enronin taloudellisia lukuja manipuloitiin tarkoituksella, jotta saataisiin houkuteltua uusia osakkeenomistajia. Nämä luvut tarkastivat useat tilintarkastusyhtiön, kuten Arthur Andersen (Hopwood, 2009). Enronin konkurssi oli Yhdysvaltojen historian suurin konkurssijärjestely (Li, 2010). Rahoitusmarkkinoiden kykyä arvioida osakkeita tilinpäätöksen ja

muun siihen liittyvät tiedon perusteella, on saanut paljon huomiota rahoituksen kirjallisuudessa. (Akhigbe, Madura & Martin, 2005.)

Koska yritystoiminta perustuu ihmishenkilöiden valintoihin ja tekoihin, voidaan katsoa näiden henkilöiden olevan ensisijaisia moraalisen velvollisuuksien ja vastuunkantajina. Enronin hallituksen puheenjohtaja sekä toimitusjohtaja antoivat silloisen talousjohtajan rakentaa salaa yksityisen yhteistyöyhteyden, jotta kiinteistöjä voidaan siirtää laittomasti. Näin ollen talousjohtaja laiminlöi ammattietiikkansa ja syyllistyi väärinkäytöksiin. Myös puheenjohtaja ja toimitusjohtaja, jotka sallivat teon tietäen, että se on väärin, ovat moraalisesti vastuussa teosta. Tilintarkastusyhtiö Arthur Andersen puolestaan rikkoi alan väärtimuksia kuuluisana ja pätevänä pidettynä tilintarkastajana. (Li, 2010.)

Enron-skandaali tarjoaa esimerkin siitä, kuinka harhaanjohtavan ja virheellisen kirjanpidon aiheuttamat vahingot voivat vaikuttaa Enronin osakkeenomistajien ja työntekijöiden lisäksi myös sidosyrityksiin sekä muihin alan kilpailijoihin. Vaikka markkinat eivät tunnistanee Enronin tilinpäätöksen virheellisyyttä, se aiheutti haittaa monelle muulle yritykselle, joilla oli liikesuhde Enroniin. Enron-skandaali vaikutti negatiivisesti energia- ja maakaasuteollisuuden yrityksiin. Negatiivisten vaikutukset eivät johtuneet ainoastaan liikesuhteesta Enroniin, mutta myös näiden yritysten kirjanpitomenetelmät kyseenalaistettiin. (Akhigbe ym. 2005.) Enronilla oli monimutkainen liiketoimintamalli, johon eivät kirjanpito riittäneet pysymään mukana. Enron pääsi hyödyntämään näitä kirjanpitorajoituksia tulojen ja taseen hallinnassa, jotta he saisivat mahdollisimman hyvän kuvan tuloksesta. (Cunningham & Harris, 2006.)

Enron-skandaali kuitenkin antoi näille yrityksille mahdollisuuden toimia paremmin kuin mitä heidän olisi pitänyt ennen Enronin tapauksen paljastumista. Se johti huomattavasti parempiin korjauksiin yritysten kirjanpitomenetelmien osalta. (Akhigbe ym. 2005.) Myös Enronin osalta, mikäli Enronin osakkeenomistajat sekä hallitus olisivat kiinnittäneet enemmän huomiota ylimmän johdon päätöksiin, Enron yrityksenä olisi voinut välttää tämän lopputuloksen (Li, 2010).

Arthur Andersen toimi sekä Enronin tilintarkastajana, että konsulttina (Li, 2010). Arthur Andersen oli maailman arvostetuimpien kansainvälisten tilitoimistojen joukossa ja Enron oli Andersenin toiseksi suurin asiakas ja suurin asiakas Andersenin Houstonin toimistossa. (Cunningham & Harris, 2006). Arthur Andersen tienasi 25 miljoonaa dollaria tilintarkastuspalkkioita ja 27 miljoonaa dollaria konsultointipalkkioita. (Healy & Palepu, 2003). Enron-skandaalin jälkeen tilintarkastuspalvelujen markkinat muuttuivat dramaattisesti sekä Yhdysvalloissa, että muualla maailmassa. Skandaalit, joihin osallistuivat suuret yritykset kuten Enron, korostivat tarvetta tehostaa tarkastuksia. Yhdysvaltain hallituksen oikeuslaitoksen sekä toimeenpanovallan määräykset vähensivät toimittajien määrää tilintarkastuspalvelumarkkinoilla. Erityisesti Yhdysvaltojen oikeusministeriön päätös asettaa Arthur Andersen syytteeseen yrityksenä vähensi jo entisestään vähäisen joukon tilintarkastusyhtiöitä, jotka kykenevät tarkastamaan suuria monikansallisia yrityksiä. Tilintarkastusyhteisöjen määrän väheneminen rajoittaa valinnanvaraa sekä lisää jäljellä olevien tilintarkastusyhteisöjen valtaa suhteessa asiakkaisiin. (Asthana, Balsam & Kim, 2009.)

Enron oli massiivinen skandaali osittain sen koon, monimutkaisuuden ja sen vuoksi, että pääomamarkkinoiden eheyden suojaaminen epäonnistui. Erityisesti myös Enronin avainhenkilöiden vilpin sekä salaisen yhteistyön vuoksi. Enronin tapauksessa lähestulkoon kaikki osapuolet epäonnistuivat: tilintarkastajat, hallinto, velkojat sekä sääntelyviranomaiset. (Cunningham & Harris, 2006.)

3.2 Yritys osana kansainvälistä konsernia

Kansainvälinen konserni koostuu yrityksistä, jotka ovat maantieteellisesti hajautettuja ja tavoitteistaan poikkeavia. Tämä kokonaisuus sisältää emoyhtiön sekä useat kansainväliset tytäryhtiöt. (Ghoshal & Bartlett, 1990.) Ghoshal & Bartlett (1990) kuvailevat tällaista kokonaisuutta yritysten väliseksi verkoksi, joka on osana ulkoista verkkoa. Ulkoinen verkosto koostuu kaikista toimijoista, joiden kanssa yritysten eri yksiköt ovat vuorovaikutuksessa, kuten asiakkaat, toimittajat ja sääntelyviranomaiset (Ghoshal & Bartlett, 1990.) Yleisesti kansainvälistä konsernia on pidetty menestyvänä yrityksenä, joka on vuosien varrella kasvanut suuryritykseksi. Sen toiminta, visio ja strategia ovat vuosien varrella kansainvälistyneet. (Aggarwal, Berril, Hutson & Kearney, 2011.)

3.2.1 Emoyhtiön ja tytäryhtiön välinen suhde

Kansainvälisessä johtamiskirjallisuudessa emoyhtiön ja tytäryhtiöiden välisiä suhteita on tutkittu laajasti (Dossi & Patelli, 2010). Maailmantalous on muuttanut kansainvälisten yritysten tapaa saavuttaa taloudellinen menestys. Emoyhtiöt eivät ole enää ainoa kilpailulähde ja paikallisia tytäryhtiöitä ei pidetä ainoastaan emoyhtiön tehtävien suorittajina. Ulkomaisilla tytäryhtiöillä on keskeinen rooli kansainvälisen konsernin arvon luomisessa. (Schmid & Kretschmer, 2010.) Kansainvälisen johtamisen tutkimukset ovat osoittaneet, että tytäryhtiöt voivat toimia lähes itsenäisinä yksikköinä, jotka ovat kykeneväisiä tekemään omat päätöksensä ja tuottamaan selkeitä kilpailuetuja. (Dossi & Patelli, 2010.) Tytäryhtiöt voivat hyödyntää paikallisia etujaan, tehdä aloitteita saadakseen huomiota emoyhtiöltä ja suorittamalla ainutlaatuisia rooleja kansainvälisten strategiatavoitteiden saavuttamiseksi (Schmid & Kretschmer, 2010). Lisäksi tytäryhtiöt voivat kehittää ainutlaatuisia ominaisuuksia erilaisissa ympäristöissä ja luoda merkittävää tietoa emoyhtiölleen (Dossi & Patelli, 2010).

Yrityksen pääkonttorin ja sen tytäryhtiöiden välistä suhdetta varjostaa usein ongelmat, jotka ovat haitallisia konsernin suorituskyvylle (Kostova, Nell & Hoenen, 2018). Pääkonttorin keskeiset osat voidaan jakaa kolmeen osaan: konsernin emoyhtiön juridinen kotipaikka, ylin johto (toimitusjohtaja ja johtoryhmä) sekä konsernitason toiminnot (Ali-Yrkkö & Ylä-Anttila, 2002). Pääkonttorin ja sen tytäryhtiöiden väliset ongelmat ovat erityisen ominaisia yrityksille, joille on tyypillistä merkittävä toiminnan hajauttaminen sekä päätöksentekovalan delegoiminen, esimerkiksi suuret hajautetut yritykset ja kansainväliset kon-

sernit. (Kostova ym. 2018.) Päätöksentekovallan ja vastuiden jakaminen luo epävarmuutta siitä, että pyrkivätkö tytäryhtiöt saavuttamaan yrityksen yhteiset tavoitteet vai käyttävätkö he delegoitua päätöksentekovaltaansa haitalliseen käyttäytymiseen omien etujensa vuoksi. (Kostova ym. 2018.) Tällaista ilmiötä voidaan tarkastella agenttiteorian avulla. Agenttiteorialla viitataan tilanteeseen, jossa päämies ja agentti solmivat sopimussuhteen, jossa toinen osapuoli (päämies) delegoi tietyn tehtävän suorittamisen toisen osapuolelle (agentti). Sopimussuhteissa molemmat osapuolet sopivat sopimuksen tavoitteista, mutta agentin tehtäväksi jää varsinaiseen toteutukseen tarvittavat päätökset (Villa & Mähönen, 2010, 111.) Jensen & Meckling (1976) mukaan, mikäli molempien osapuolien tavoitteena on maksimoida oma hyötynsä, voidaan uskoa, että agentti ei välttämättä toimi aina päämiehen etujen mukaisesti. Eisenhardt (1989) mukaan, agenttiteoriassa on kaksi päämies-agenttiongelmia, jotka esiintyvät agenttisuhteissa. Ensimmäinen ongelma syntyy, kun päämiehen ja agentin tavoitteet ovat ristiriidassa ja päämiehelle on kallista tai vaikeaa varmistaa agentin asianmukainen työskentely. Toinen ongelma syntyy, kun päämiehellä ja agentilla on erilainen näkemys riskin ottamisesta. (Eisenhardt, 1989.) Päämiehelle sopimussuhteesta koituvia kustannuksia kutsutaan agenttikustannuksiksi. Agenttikustannukset koostuvat valvontakustannuksista, agentin sitouttamiskuluista sekä residuaalitappiosta. (Jensen & Meckling, 1976.) Perinteisesti päämies-agenttisuhte nähdään olevan osakkeenomistajien (päämies) ja ylimmän johdon välillä (agentti). Tällaisessa asetelmassa osakkeenomistajat kantavat riskin siitä, että ylin johto ei toimi yrityksen etujen mukaisesti, eli he eivät maksimoi osakkeenomistajien taloudellisia etuja. (Villa & Mähönen, 2019, 111.) Osakkeenomistajat puolestaan saattavat olla halukkaampia ottamaan koviakin riskejä, kuin ylin johto. Osakkeenomistajilla on mahdollisuus hajauttaa omaisuuttaan eri osakkeisiin, jolloin yhden yrityksen epäonnistuminen ei välttämättä vaikuta merkittävästi (Knüpfer & Puttonen, 2018, 24). Näin ollen, osakkeenomistajien ja ylimmän johdon välillä on intressiristiriita. Päämies-agentti-ongelmaan liittyy myös epäsymmetrinen informaatio osapuolien välillä. Mikäli osakkeenomistajalla olisi täydelliset tiedot toimitusjohtajan toiminnasta ja yrityksen erilaisista sijoitusmahdollisuuksista, osakkeenomistajat voisivat suunnitella sopimussuhteensa niin, että se maksimoi osakkeenomistajien saaman hyödyn. Kuitenkin useimmiten osakkeenomistajat eivät tiedä kaikista johtamistoimista tai sijoitusmahdollisuuksista, jotka voisivat lisätä osakkeenomistajien varallisuutta. (Jensen & Murphy, 1990.) Jensen & Murphy (1990) mukaan, johdon kannustin- ja palkitsemisjärjestelmän avulla voidaan yhdistää sekä päämiehen ja agentin tavoitteet. Tämä puolestaan vähentää intressiristiriidasta ja epäsymmetrisestä informaatiosta aiheutuvat päämies-agenttiongelmien.

Jensen & Meckling (1976) mukaan, agenttiongelmien ovat melko yleisiä. Yleinen ongelma on se, miten agentti saadaan toimimaan päämiehen etujen mukaisesti. Agenttiongelmia esiintyy kaikissa yrityksissä sekä kaikissa yhteistyötoiminnassa, joiden välillä on jonkinlainen sopimussuhde. (Jensen & Meckling, 1976.) Pääkonttori- ja tytäryhtiön suhde voidaan nähdä eräänlaisena agenttisuhteena, jossa molemmilla osapuolilla (pääkonttori päämiehenä ja tytäryhtiö agenttina) on usein erilaisia etuja, mikä voi aiheuttaa tytäryhtiön haitallisen käyttäytymisen. Pääkonttorilla on puolestaan rajallinen kyky valvoa tytär-

yhtiöiden toimintaa. (Kostova ym. 2018.) Kansainvälisissä konserneissa strategisten tavoitteiden yhdenmukaistaminen pääkonttorin ja tytäryhtiöiden välillä on elintärkeää konsernin yleisen menestyksen saavuttamiseksi. Sen vuoksi, pääkonttorin valvonta ei voi perustua ainoastaan tytäryhtiölle asetettuihin kapeisiin hierarkkisiin järjestelmiin, jotka keskittyvät ainoastaan taloudellisiin ulottuvuuksiin. Pääkonttorilla on oltava käytössä sellainen johtamisen valvontajärjestelmä, joka ottaa huomioon riippuvuuden, riippumattomuuden ja keskinäisen riippuvuuden monipuolinen sekoitus, joka kuvailee pääkonttorin ja tytäryhtiöiden nykyaikaisia suhteita toisiinsa. (Schmid & Kretschmer, 2010.)

3.2.2 Konsernin sisäinen valvonta

Taloudellinen ympäristö on jatkuvassa muutoksessa ja se on muuttunut monimutkaisemmaksi. Raportoinnin säännöt ovat muuttuneet haasteellisimmiksi ja yrityksillä on yhä suuremmat vastuut raportoinnissaan. (Saari, 2016.) Mikäli yrityksen kaikki sisäiset ja ulkoiset sidosryhmät jakaisivat täysin samat tiedot yrityksen toiminnasta ja sen menneisyydestä sekä heillä olisi samanlaiset odotukset yrityksen tulevaisuuden toiminnasta, taloudellista raportointia ei tarvittaisi. Kuitenkin todellisuudessa yrityksen sisällä olevilla toimijoilla on paremmat mahdollisuudet tuntea yrityksen toiminta kuin yrityksen ulkopuolisilla sidosryhmillä. Tällaisessa tilanteessa vallitsee informaation epäsymmetria, mikä puolestaan heijastaa eturistiriitaa yrityksen johdon ja osakkeenomistajien välillä. (Alles & Vasarhelyi, 2007.) Sisäisen valvonnan avulla pyritään varmistamaan yrityksen johdolle sekä osakkeenomistajille, että yrityksen raportoidut luvut ovat oikein ja luotettavia. Lisäksi pyritään varmistamaan, että myös yrityksen sisäisesti laaditut raportit ovat oikein ja luotettavia. (Saari, 2016.) Kirjallisuudessa sisäistä valvontaa on tutkittu laajasti. Suuret skandaalit, kuten Enronin tapaus, on vaikuttanut merkittävästi sisäiseen valvontaan ja sen alaiseen raportointiin. (Saari, 2016.) Taloudellisella raportoinnilla nähdään olevan myös keskeinen asema yritysten ja niiden sidosryhmien välisessä viestinnässä koronakriisin aikana (Alao & Lukman, 2020). Alao & Lukman (2020) mukaan, tiedotus koronakriisin mahdollisista vaikutuksista yhtiön taloudelliseen asemaan, tulokseen ja kannattavuuteen sekä toimenpiteet riskien hallisemiseksi ovat tärkeitä luottamuksen palauttamiseksi.

Kansainvälisessä konsernissa tietoa tulee eri tytäryhtiöiltä, jolloin sisäisen valvonnan tarve ja sen tuottamien raporttien luotettavuus korostuu. Lisäksi tytäryhtiöt voivat olla ulkomaalaisia, jolloin sisäisestä valvonnasta tulee entistä haastavampaa. (Saari, 2016.) Sisäistä valvontaa voidaan toteuttaa yleisesti tunnetun COSO-mallin avulla. COSO-mallin mukaan, sisäinen valvonta auttaa yrityksiä saavuttamaan tärkeät tavoitteet sekä ylläpitämään ja parantamaan suorituskykyä (COSO, 2013). Sisäinen valvonta on yrityksen hallituksen, johdon ja muun henkilöstön suorittama prosessi, jonka tarkoituksena on antaa kohtuullinen varmuus seuraavien tavoitteiden toteutumisesta: toimintojen tehokkuus ja tarkoituksenmukaisuus, taloudellisen raportoinnin luotettavuus sekä lakien ja säännösten noudattaminen (COSO, 2013). Sisäinen valvonta on jatkuvaa ohjausta ja valvontaa (Niemi, 2018, 17). Sisäisestä valvonnan toteuttamisesta vastaa

yrityksen toimiva johto, mutta sisäisen valvonnan arviointi kuuluu sisäiselle tarkastukselle (Niemi, 2018, 17).

3.2.3 Epäviralliset laskenta- ja valvontajärjestelmät

Kansainvälisessä konsernissa ulkomaisten tytäryhtiöiden tulee raportoida emoyhtiölleen ja sen tarkoituksena on antaa emoyhtiölle ja omistajille kokonaiskuva tytäryhtiön toiminnallisesta ja taloudellisesta tilasta. Kuten aiemmassa luvussa mainittiin, ulkomainen tytäryhtiö voi toimia melko itsenäisesti, hyödyntää paikallisia etujaan ja luoda merkittävää tietoa emoyhtiölleen. Tässä luvussa tarkastellaan epävirallisia laskenta- ja valvontajärjestelmiä (vernacular accountings), joita hyödynnetään esimerkiksi virallisten laskenta- ja valvontajärjestelmien ohella paikallisten- sekä kansainvälisten strategioiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Kirjallisuudessa yleisesti käytetyllä vernacular accounting- termillä ei ole suoraa suomennosta, mutta pääasiassa sillä viitataan epävirallisiin laskenta- ja valvontajärjestelmiin. Aiempien tutkimuksien mukaan, johtajien menestys päätöksenteossa riippuu vahvasti niiden tietojärjestelmien hallussapidosta, jotka tarjoavat tarvittavia tietoja. Tutkimuksissa on havaittu myös, että yrityksen tietojärjestelmät voidaan jakaa kahteen kategoriaan: virallisiin- ja epävirallisiin tietojärjestelmiin. Viralliset tietojärjestelmät tuottavat muodollista tietoa virallisten viestintäkanavien kautta. Epäviralliset tietojärjestelmät puolestaan tarjoavat epävirallista tietoa, joka kulkee epävirallisten kanavien kautta organisaation rakenteessa. (Altaee, 2018.)

Aikaisemmissa tutkimuksissa on havaittu, että keskitetysti suunnitellut, muodolliset ja integroidut eli toisin sanoen viralliset tietojärjestelmät eivät aina tyydytä eri yrityksen alayksiköiden johtajien tietotarpeita, jolloin epäviralliset tietojärjestelmät ovat syntyneet. (Kilfoyle, Richardson & MacDonald, 2013). Epäviralliset laskenta- ja valvontajärjestelmät ovat järjestelmiä, jotka on luotu yrityksen toimijoiden toimesta, oman työnsä yhteydessä (Kilfoyle ym. 2013). Ne voivat olla esimerkiksi johtajien päivittäisessä toiminnassaan kehittämisiä ja käyttämiä laskenta- ja valvontajärjestelmiä, jotka sisältävät heille merkityksellistä tietoa työnsä kontekstin, tietämyksen ja kokemuksen perusteella. Nämä järjestelmät eivät ole määrätty virallisesti ylimmästä johdosta. Epäviralliset laskenta- ja valvontajärjestelmät kulkevat virallisten laskenta- ja valvontajärjestelmien kanssa. (Kilfoyle ym. 2013). Kuitenkin siitä huolimatta, tukeeko epävirallinen laskenta- ja valvontajärjestelmä virallisia kanavia tai varmistetaanko niillä ainoastaan johdon kykyä käsitellä erilaisia tilanteita, epävirallisella tietojärjestelmällä on merkittävä rooli yrityksen toiminnan johtamisessa (Altaee, 2018). Epäviralliset laskenta- ja valvontajärjestelmät keräävät paikallista strategista tietoa (Kilfoyle ym. 2013). Paikallisesti tuotettujen tietojenluomisprosessin aikana paikalliset toimijat usein luottavat itse tuotettuihin laskenta- ja valvontajärjestelmiin, jotka eivät ole välttämättä virallisia ja joita muut paikalliset toimijat eivät tunne. Nämä heijastavat kontekstikohtaista tietoa, joka on integroitu näihin järjestelmiin. (Goretzki, Strauss & Wiegmann, 2018.) Voidaankin sanoa, että epäviralliset laskenta- ja valvontajärjestelmät heijastavat paikallisten toimijoiden ymmärrystä ja tapaa suorittaa tehtäviään (Goretzki ym. 2018). Epäviralliset las-

kenta- ja valvontajärjestelmät koostuvat tyypillisesti kirjallisista raporteista, muistiinpanoista, päiväkirjoista ja muista kirjoituksista, joilla kerätään johtajien luomaa tietoa yritystoiminnassa (Kilfoyle ym. 2013).

3.3 Budjetointi strategisen johtamisen ja operatiivisen suunnittelun tukena

3.3.1 Strateginen johtaminen ja operatiivinen suunnittelu

Strategiat ovat päätöksentekomalleja, jotka ohjaavat yrityksen toimintaa ja investointeja, jotka ovat kohdennettu tiettyihin tavoitteisiin. Yrityksellä voi olla useita strategioita, esimerkiksi yksi asiakkaiden säilyttämiseen, toinen toiminnan parantamiseen ja kolmas henkilöresurssien kehittämiseen. (Blumentritt, 2006.) Yrityksen liiketoimintastrategia edellyttää liiketoimintamission tai vision mukaisen toiminnan määrittelyyn, oikean tuote- ja markkinasegmentin valinnan sekä tiettyjen kilpailustrategisten keinojen valitsemisen, joiden tarkoituksena on tyydyttää asiakkaiden tarpeet paremmin, kuin kilpailijat (Järvenpää ym. 2017, 236).

Strateginen johtaminen yhdistää strategisen suunnittelun ja johtamisen yhdeksi prosessiksi (Gluck, Kaufman & Walleck, 1982). Strateginen johtaminen alkaa visiosta ja tavoitteista, jotka tehdään konkreettisiksi koko yrityksen laajuiseksi tavoitteiksi. Kun yrityksen suunta on määritetty, strateginen johtaminen etenee strategisen analyysin ja suunnittelun avulla, jonka jälkeen suunnitelmat toteutetaan. (Blumentritt, 2006.) Strateginen suunnittelu on pitkäaikaista suunnittelua, jossa yrityksen johto tarkastelevat esimerkiksi globaaleja trendejä. Strategisessa suunnittelussa yrityksen johto tekevät päätöksiä tulevista liiketoiminnan suunnista. Kuitenkin monissa maissa vallitsee poliittinen ja taloudellinen epävarmuus, jolloin strateginen suunnittelu voi olla myös toiminnan suunnittelua erilaisissa skenaarioissa. (Burgess, 2010.) Yleensä strategisia suunnitelmia laaditaan 3-5 vuoden jaksolle, mutta myös pidemmille ajoille esimerkiksi seuraavalle 10 vuodelle. Tämä mahdollistaa suurempien muutoksien toteuttamisen. (Ikäheimo ym. 2019.)

Strategiselle johtamiselle on ominaista strategisen suunnittelun ja liiketoiminnan aineellisten päätöksentekoprosessien integrointi (Gluck ym. 1982). Strateginen johtaminen ja budjetointi ovat erillisiä, mutta toisiinsa liittyviä toimintoja (Blumentritt, 2006). Budjetointi liittyy vahvasti strategian toteuttamiseen, sillä strategia ajattelu pelkistettynä, ytimeksi jää suunnan määrittäminen ja valitseminen sekä niiden toteuttamiseen vaativien suunnitelmien laatiminen. (Järvenpää ym. 2017, 235). Alnoor ym. (2015, 426) mukaan, Budjetoinnin nähdään olevan tehokkainta silloin, kun se on olennainen osa yrityksen strategista analyysia. Strateginen johtaminen sekä budjetointi oikein sovellettuna, parantavat yrityksen kykyä luoda ja ylläpitää parempaa suorituskykyä (Blumentritt, 2006). Strateginen johtaminen vaatii enemmän investointeja suunnitteluun, mutta se voi parantaa yrityksen pitkän aikavälin liiketoiminnan menestystä (Gluck ym. 1982). Toimiva liiketoimintastrategia edellyttää yrityksen ydin-

osaamisen hallintaa, kykyä kasvattaa ja kehittää strategisia varoja sekä keskeisten prosessien tehokasta johtamista. Budjetointi tukee strategiaa kohdentamalla resurssit tietyille painopistealueille ja asettamalla kehittämistavoitteet, jotka tulevat pitkän aikavälin kilpailukykyä (Järvenpää ym. 2017, 236).

Blumentritt (2006) mukaan, strategiset päätökset ovat jaettu kolmeen osaluokkaan: jatkuvan toiminnan ylläpitäminen ja parantaminen, lisäarvojen ja merkittävien muutosmahdollisuuksien arviointi ja investointien harkitseminen uuteen liiketoimintaan. Kuvio 2 havainnollistaa strategisen johtamisen ja budjetoinnin vuorovaikutusta. Operatiivisen ja pääoman budjetoinnin erottaminen havainnollistaa eroja varojen kohdentamisessa nykyisiin ja uusiin toimintoihin. Nuolet erityyppisten suunnittelu- ja budjetointityyppien välillä osoittaa niiden vuorovaikutusta toisiinsa. Molemmat johtamistavat keskittyvät yrityksen suorituskykyyn. (Blumentritt, 2006.)



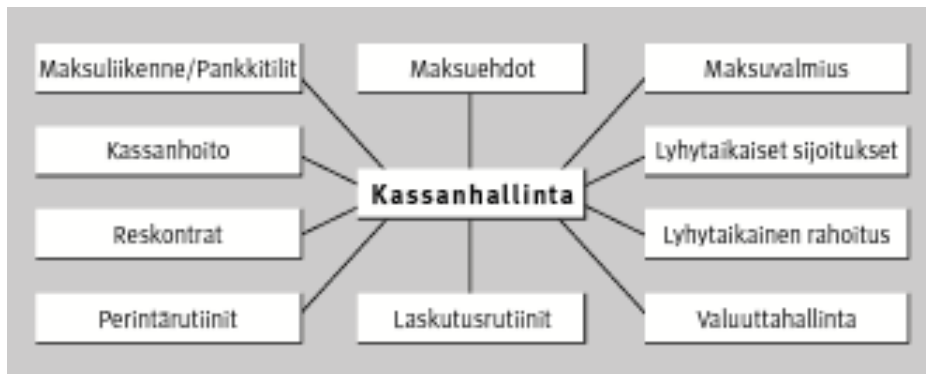
Kuvio 2. Strategisen johtamisen ja budjetoinnin vuorovaikutus. (Blumentritt, 2006).

Liiketoiminnan tulos voidaan jakaa strategisiin ja taloudellisiin komponentteihin. Strateginen suorituskyky heijastaa yrityksen toiminnan tavoitteiden saavuttamista, mikä voi sisältää uusien asiakkaiden hankkimisen, uusien tuotteiden ja palveluiden esittelyn tai tehokkuuden parantamisen. Taloudellisessa tuloksessa otetaan huomioon rahamääräiset tulokset, kuten tulojen kasvu, kateet ja sijoitetun pääoman tuotto. (Blumentritt, 2006.) Useimmissa strategisissa suunnittelujärjestelmissä on neljä vaihetta: Budjetointi, joka perustuu rahoitus-suunnitelmaan, ennustaminen, joka mahdollistaa tulevaisuuden ennusteisiin

perustuvan suunnittelun, strategisen tai ulkoisesti suuntautuvan ajattelun sekä strategisen hallinnan tulevaisuudessa. Jotta strateginen johtaminen olisi tehokasta, yrityksellä tulee olla vankka ja selkeä strateginen kehys, laaja strateginen ajattelukyky, oikeat motivaatiojärjestelmät sekä johtamisarvot. Lisäksi yrityksellä tulee olla tehokas järjestelmä neuvottelua- ja arviointijärjestelmää varten. (Gluck ym. 1982.) Erityisesti kansainväliset yritykset kohtaavat joukon ulkoisia- ja sisäisiä muuttujia sekä muita tekijöitä, jotka vaikuttavat heidän budjettipolitiikkaan, kokoonpanoon ja valvontaan, sekä strategiseen suunnitteluun yleisellä tasolla. (Rivera & Milani, 2011.) Valuuttakurssit, korot ja inflaatio ovat kolme tärkeintä ulkoista tekijää, jotka vaikuttavat kansainvälisten yritysten budjetteihin. Vaikka yritys ei voi vaikuttaa näihin tekijöihin, ne on kuitenkin arvioitava ja tutkittava osana kansainväistä strategista suunnitelmaa. (Rivera & Milani, 2011.) Operatiivisen suunnittelun näkökulmasta, syitä budjetointiin ovat resurssien koordinointi, toimintasuunnitelmien laatiminen, tuotantokapasiteetin hallinta, vaadittujen myyntihintojen määrittäminen, innovatiiviseen käyttäytymiseen kannustaminen sekä tietojen toimittaminen ulkopuolisille osapuolille. (Sivabalan ym. 2009.) Resurssien koordinointi on keskeinen syy operatiiviselle suunnittelulle. Resurssien koordinointi on prosessi, jolla pyritään hahmottamaan ja neuvottelemaan budjettivaroista. Budjetointia voidaan käyttää myös keinona laatia toimintasuunnitelmia. (Sivabalan ym. 2009)

3.3.2 Kassanhallinta

Taloudellisesti haastavassa ja epävarmassa liiketoimintaympäristössä yrityksen maksuvalmiutta tukeva kassanhallinta eli cash management, korostuu. Yritysten kassanhallinta tehostaa sekä pienien, että suurien yritysten liiketoimintaa kilpailuympäristössä (Das, 2017). Kassanhallinnan tärkein tehtävä on varmistaa yrityksen rahojen riittävyys (Alhola & Lauslahti, 2002, 129). Sen lisäksi kassanhallinnan tavoitteena on lisätä yrityksen rahoitusomaisuuteen sitoutuneiden varojen tuottoa sekä vähentää vieraan pääoman kustannuksia, erityisesti lyhyen vieraan pääoman kustannuksia (Leppiniemi & Lounasmeri, 2000, luku 6). Kassanhallinnan tärkeimmät osatekijät ovat yritysten lyhytaikaisten varojen ja velkojen tehokas hyödyntäminen liiketoiminnan jokaisessa liiketoimintasyklin vaiheessa; perinnän, maksujen sekä tilisaldojen järjestelmällinen suunnittelu, seuranta ja hallinta; tietojen kerääminen ja hallinta käytettävissä olevien varojen tehokasta käyttöä sekä riskien tunnistamista varten (Das, 2017). Tehokkaalla kassanhallinnalla on positiivinen vaikutus yrityksen kannattavuuteen (Alhola & Lauslahti, 2002, 129) ja hyvä kassanhallintajärjestelmä ylläpitää yrityksen rakennetta, mikä puolestaan hallitsee yrityksen kassavirtoja (Das, 2017). Kassanhallinnan osa-alueet voidaan jakaa seuraaviin osa-alueisiin: maksuvalmiuden suunnittelu ja kassaennusteet, rahavirtojen hallinta, pankki- ja sijoittajasuhteet sekä kassaylijäämien sijoittaminen ja kassa-alijäämien kattaminen. (Alhola & Lauslahti, 2002, 130). Käytännön tasolla, kassanhallinnan toimenpiteet näkyvät lähes kaikissa taloushallinnon toiminnoissa, kuten laskutusrutiineissa, perinnässä, reskontratoiminnoissa sekä maksuehdoissa (Alhola & Lauslahti, 2002, 130). Kuvio 3 havainnollistaa kassanhallinnan osa-alueita taloushallinnon tyyppisimpien toimintojen mukaan:



Kuvio 3. Kassanhallinta ja sen osa-alueita (Alhola & Lauslahti, 2002, 132)

Kassanhallinnan yhteydessä puhutaan usein myös käyttöpääomasta. Käyttöpääoma määritellään lyhytaikaisten varojen ja velkojen erotuksena ja sitä käytetään usein yrityksen likviditeettitason mittaamiseen (Mun & Jang, 2015). Käyttöpääoma on rahaa, joka on sitoutunut yrityksen päivittäisen liiketoiminnan pyörittämiseen. (Alhola & Lauslahti, 2002, 133). Käyttöpääoman osat ovat kassa, myyntisaamiset, vaihtomaisuus, ostovelat, lyhytaikaiset velat ja pitkäaikaisten velkojen lyhytaikainen osuus (Mun & Jang, 2015). Käyttöpääoman hallinta on kannattavuuden ohjaamisen kannalta erityisen tärkeää (Alhola & Lauslahti, 2002, 133). Käyttöpääoman kannalta on tärkeää, että rahan kiertonopeus olisi mahdollisimman lyhyt, toisin sanoen yritys saisi mahdollisimman lyhyessä ajassa maksun myymistään suoritteista. Samalla olisi tärkeää, että yrityksellä olisi mahdollisimman pitkä maksuaika erilaisille tuotannonkehittäjähankinnoilleen. (Alhola & Lauslahti, 2002, 133.) Ravintola-alan yhtiöillä on usein rajalliset pääomavarat ja ne ovat taloudellisesti rajoitettuja. Ravintoloiden välinen kova kilpailu estää esimerkiksi ruokalistahintojen nousun jopa tilanteissa, joissa hyödykekustannukset nousevat. Tästä seuraa alhaiset käyttökatteet sekä sisäisen rahoituksen väheneminen. Ravintola-alat ovat alttiimpia odottamattomille taloudellisille muutoksille, kuin muut teollisuuden alat. Tehokas käyttöpääoman hallinta on kriittinen ravintola-alan yrityksille heikosta taloudellisista olosuhteista ja lisääntyneestä taloudellisesta epävarmuudesta selviytymisessä.

Myös likviditeetin hallinta on erityisen tärkeää epävarmoissa taloudellisissa olosuhteissa. (Mun & Jang, 2015.) Dube ym. (2020) tutkimuksessa tarkasteltiin covid-19: vaikutuksia maailmanlaajuisesti ravintola-aloihin. Koronakriisin aikana useissa maissa, kuten Australiassa, Iso-Britanniassa ja Yhdysvaltojen eri osavaltioissa, kuten Washingtonissa, Kaliforniassa, New Mexicossa, New Yorkissa ja Minnesotassa on asetettu tiukkoja rajoituksia ja useita ravintoloita on suljettu kokonaan. Tämä on aiheuttanut suurimmalle osalle ravintoloista likviditeetikriisin ja lopulta konkurssin. (Dube ym. 2020.) Dube ym. (2020) mukaan, koronakriisin jälkeen menestyvät ravintola-alan yritykset ovat yritykset, jotka ovat onnistuneet säilyttämään ja optimoimaan likviditeetin koronakriisin aikana ja sen jälkeen. Lisäksi yrityksen osakkeenomistajat ja yksityinen pääoma

voi helpottaa yrityksen tilannetta valtion tarjoamien tukipakettien lisäksi (Dube ym. 2020).

3.3.3 Suorituskykymittarit

Yrityksen suorituskykyä koskevat informaatiot ovat keskeisiä taloudellisten resurssien ja niiden mahdollisten muutoksien arvioinnissa. Yrityksen suorituskyvyn mittaaminen on myös välttämätöntä kassavirtojen ennustamisessa käytettävissä olevilla resursseilla ja sen avulla määritellään yrityksen toiminnan tehokkuus sekä mahdollisuudet uusien resurssien kehittämiseen. (Anisoara, Cican, Lala & Anis, 2012.) Yritykset käyttävät apunaan taloudellisia sekä ei-taloudellisia suorituskyvyn mittareita arvioidakseen yrityksen menestystä ja saavuttaakseen aiemmin asetetut pitkän aikavälin tavoitteet (Velimirović, Velimirović & Stanković 2011). Monet ilmiöt, joilla on ollut vaikutusta maailmantalouteen viime vuosikymmenien aikana kuten kansainvälistyminen, rahoitusmarkkinoiden kriisi ja kuluttajaprofiilin muutos (esim. ekologisuutta arvostava kuluttajasegmentti) ja talouden dematerialisointi ovat asettaneet taloudellisen kehityksen uuteen valoon ja altistaneet yritykset kriittisempään arvosteluun. Yhä enemmän kiinnitetään huomiota yritysten eettisiin arvoihin. Tällaisten muutosten keskellä edellytetään, että yritykset huomioivat suorituskyvyn mittauksessaan sekä taloudellisia että ei-taloudellisia tekijöitä. (Anisoara ym. 2012.) Perinteisessä suorituskyvyn mittausjärjestelmässä on aikaisemmin kehitetty vain taloudellisia ja kirjanpidollisia mittareita (Velimirović ym. 2011), mutta 1990-luvulta alkaen yhä useampi yritys on ottanut käyttöönsä ei-taloudelliset mittarit yrityksen ohjaamiseen ja suoritusmittaukseen (Järvenpää ym. 2017, 332).

Nykyajan liiketoimintaympäristö, jossa tieto on tärkein resurssi, asettaa yrityksen suorituskyvyn mittaukseen uusia lähestymistapoja (Velimirović ym. 2011). Uudemmissa lähestymistavoilla viitataan yrityksen suorituskyvyn mittaamiseen KPI:in avulla. KPI eli Key Performance Indicators ovat taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita, joita yritykset käyttävät suorituskyvyn mittaamiseen (Velimirović ym. 2011). Erilaisten KPI yksityiskohtaisten tunnuslukujen lähtökohtana on yrityksen avainmenestystekijöiden tunnistaminen (Järvenpää, 2017, 332). Suorituskyvyn mittaamiseen ja arviointiin käytettävien mittareiden valinta on erittäin tärkeää (Velimirović ym. 2011). Jotta suorituskyvyn mittaaminen olisi tehokasta ja tarkoituksenmukaista, yrityksen on tunnistettava omat liiketoiminnan kannalta tärkeimmät menestystekijät. Menestystekijöiksi katsotaan kaikki ne tekijät, joilla on keskeinen rooli yrityksen menestymisen ja strategian kannalta. (Järvenpää ym. 2017, 332).

3.3.4 Päätöksenteko

Päätöksentekoa ja tiedon hyödyntämistä käsittelevä kirjallisuus on monitieteistä, joka kattaa muuan muussa johtamisen, yhteiskuntatieteen, tietotekniikan, ihmisen neurologian ja psykologian näkökulmat ja näin ollen jokaisella aihealueella on oma näkökulma. (Socea, 2012.) Yrityksen päätöksenteko määrittelee sen

mitä yritys tekee, jättää tekemättä ja osoittaa kuinka hyvin yritys suoriutuu tehtävistään. Päätöksenteon nähdään olevan parempi selittäjä yrityksen saavutuksille kuin esimerkiksi raha, koulu tai tietämys. Yrityksen tulokset ja saavutukset nähdään olevan seurausta päätöksenteosta. (Harisalo, 2008, 145.) Päätöksenteko perustuu sille, että päätökset tehdään sekä informaation, että "status quon" eli nykyisen vallitsevan tilan lisäksi henkilökohtaisten uskomusten ja esitysten perusteella, jotka muokkaavat jokaisen henkilökohtaista näkemystä maailmasta (Socea, 2012). Päätöksenteko vaikuttaa olennaisesti yrityksen toimintaa. Yritys johdon on osattava päättää, millä tavoin he ohjaavat työntekijöitään ja miten heille viestitään yrityksen suunnitelmista ja tavoitteista. Lisäksi yrityksen johtajien on osattava päättää yrityksen tulevasta suunnasta ja keinot, joilla se saavutetaan. Tehtäviin tulee myös valita oikeat henkilöt. Kaikki hoidettavat monimutkaiset ja muuttuvat tehtävät, mukaan lukien myös rutiinitehtävät, edellyttävät päätöksentekoa. (Harisalo, 2008, 146.) Tiedot yrityksen toiminnasta voivat vähentää toiminnan epävarmuutta ja monimutkaisuutta sekä korostaa vaihtoehtoisten ratkaisujen mahdollisuuksia ja rajoituksia. Yrityksen tietojärjestelmän tulisi auttaa päätöksentekoprosessia jo ennen päätöksenteon valmistelua sekä päätöksenteon aikana korostamalla eri päätöksentekovaihtoehtoja. Lisäksi tietojärjestelmän tulisi viestiä tehokkaasti päätöksestä ja valvoa sen toteuttamista. (Socea, 2012.)

Päätöksentekoprosessista on olemassa monia klassisia malleja, jotka ovat enemmän tai vähemmän rajoitettuja malleja Simonin (1960) yleisesti kirjallisuudessa hyväksytystä ja tunnetusta päätöksentekoprosessinmallista (Socea, 2012). Simon (1960) mukaan, päätöksentekoprosessi jakautuu kolmeen vaiheeseen: Tiedonkeruu päätöksentekokysymysten tunnistamiseksi ja tavoitteiden asettamiseksi, eri toimintavaihtoehtojen tunnistaminen sekä niiden seurausten arviointi ja lopuksi tietyn toimintavaihtoehdon valinta, jonka mukaan toimitaan. Malliin on tullut myöhemmin myös neljäs vaihe, joka on päätöksen toteutus ja arviointi. Tässä mallissa päätöksentekovaiheita ei edellytä täysin peräkkäin suorittaminen, sillä siinä on mahdollista palata edellisiin vaiheisiin, mikäli tulokset eivät ole vakuuttavia. (Socea, 2012.) Päätöksentekijöiden tarkkaavaisuus ja huolellisuus päätöksentekoprosessin eri vaiheissa auttaa välttämään ongelmia ja edistää halutun tuloksen saavuttamista. Päätöksenteon tarkkaavaisuutta ja huolellisuutta voidaan varmistaa seuraavilla keinoilla: arvojen ja tavoitteiden mahdollisimman kattava seuranta, vaihtoehtojen kartoittaminen mahdollisimman laajalta alueelta ja vaihtoehtojen tuottaminen, eri toimintavaihtoehtojen hyötyjen ja kustannusten jatkuva arviointi, uuden tiedon systemaattinen ja laaja-alainen etsintä, kerätyn tiedon tehokas viestintä ja analysointi, erilaisten toimenpiteiden vaikutusten laaja-alainen arviointi sekä päätöksenteon toteutuksen huolellinen seuranta ja oppiminen. (Harisalo, 2008, 173.)

Kriiseille on ominaista nopeasti muuttuvat tilanteet, joissa tarvitaan nopeaa päätöksentekoa. Kriisitilanteissa päätöksentekoa tukeva informaatio on usein puutteellista tai tietojen luotettavuuteen kohdistuu epävarmuutta. Näin ollen, päätöksentekijöihin kohdistuvat paineet voivat olla valtavat ja suuren paineen alla tehdyt päätökset saattavat olla ristiriidassa rationaalisuuden kanssa. Päätöksentekijät saattavat keskittyä lyhyen ajan tavoitteisiin pitkän aikavälin tavoitteiden kustannuksella. (Vargo & Seville, 2011.) Yritysten kohtaamat vaati-

mukset nopeissa toimintaympäristöissä ovat erilaiset. Strateginen päätöksenteko kyseissä toimintaympäristössä on haastavaa, sillä mahdolliset virheet ja viivästykset tulevat kalliiksi. (Bourgeois & Eisenhardt, 1988.) Epävarma ja haastava toimintaympäristö edellyttää laadukkaita, innovatiivisia ja nopeita päätöksiä (Bourgeois & Eisenhardt, 1988). Bourgeois & Eisenhardt (1988) totesivat tutkimuksissaan, että yritysten tulee tehdä strategisia päätöksiä huolellisesti ja analyttisesti, mutta nopeasti. Lisäksi toimitusjohtajien tulee olla päättäväisiä, mutta samalla pystyä delegoimaan. Johtajien tulee myös luoda nopeasti yleinen strategia, joka voidaan ottaa käyttöön tarpeen vaatiessa. (Bourgeois & Eisenhardt, 1988.)

Laskentatoimen tuottama informaatio tukee johdon päätöksentekoa. Se auttaa yrityksen johtoa näkemään, että mitä menneisyydessä on tapahtunut ja mikä on yrityksen nykyinen tilanne. (Socea, 2012.) Yrityksen johtajat ovat tiiviisti mukana yrityksen strategisessa päätöksenteossa, jossa on päätettävä yrityksen tulevasta suunnasta, sen pääomasijoituksista ja myynnistä, liiketoimintalueista, taloudellisesta rakenteesta ja muista toimintaan tehtävistä investoinneista. Laskentatoimen tuottama informaatio tukee johtoa näissä päätöstehtävissä. Laskentatoimen tuottama informaatio kertoo johdolle yrityksen taloudellisesta asemasta, tuloksesta ja tapahtuneista muutoksista. (Socea, 2012.) Laskentatoimen tuottama informaatio tekevät sellaiset tapahtumat näkyviksi, joita ei muuten päivittäisessä toiminnassa havaitse. Ne antavat määrällisen yleiskuvan yrityksestä ja auttavat yrityksen johtoa valmistautumaan tuleviin toimenpiteisiin ja päätöksiin. (Socea, 2012.) Jotta laskentatoimen tuottama informaatio olisi mahdollisimman hyödyllistä päätöksenteossa, niiden on oltava aineettomia, olennaisia, luotettavia ja vertailukelpoisia (Socea, 2012).

4 AINEISTO JA MENETELMÄ

4.1 Kohdeyrityksen kuvaus

Kohdeyritys on ravintola-alan palveluita tarjoava yritys, joka on aloittanut liiketoimintansa vuonna 2013. Kohdeyrityksen koko liiketoiminta sijaitsee Suomessa ja heillä on tällä hetkellä 18 toimintayksikköä Helsinki-Vantaan lentoasemalla. Kohdeyritys työllistää yli 250 henkeä ja se lasketaan suuryritykseksi. Kohdeyritys on osana kansainvälistä suurkonsernia ja sen perimmäinen emoyhtiö on pörssiyhtiö, joka sijaitsee Etelä-Euroopassa. Kohdeyrityksen lähin emoyhtiö sijaitsee Länsi-Euroopassa. Food & Beverage -konserni operoi Euroopassa, Aasian ja Tyynenmeren alueella sekä Lähi-Idässä.

Kohdeyritys on ollut toimintansa alusta alkaen nopeasti kasvava yritys ja heidän tavoitteena on ollut laajentaa liiketoimintaa kasvavan matkustajamäärän rinnalla. Vuonna 2019 Helsinki-Vantaan lentoaseman matkustajamäärä oli 21 857 278 matkustajaa, mikä oli 4,9 % enemmän kuin vuonna 2018. Vuoden 2020 alkupuolella maailmanlaajuisesti levinnyt Covid-19 on johtanut tilanteen nopeaan heikentymiseen helmikuussa 2020 ja on vaikuttanut merkittävästi lentomatkamiseen. Maailmanlaajusten rajoitusten seurauksena Helsinki-Vantaan lentoasemaa käyttävien matkustajien ja lentojen määrä on pudonnut merkittävästi. Matkustajamäärien radikaali vähentyminen ja hallitusten asettamat määräykset (kuten aukioloa, anniskeluaikoja ja asiakasmääriä koskevat rajoitukset) ovat vaikuttaneet hyvin negatiivisesti kohdeyrityksen liiketoimintaan ja aiheuttanut merkittävää liikevaihdon laskua. Kohdeyritys ei ole koskaan aikaisemmin ollut vastaavanlaisessa tilanteessa.

4.2 Tutkimus- ja aineistonkeruumenetelmä

Tässä tutkielmassa tutkimusmenetelmä käytetään kvalitatiivista eli laadullisen tutkimuksen suuntausta. Laadullisen tutkimuksen tavoite on kuvata jotain ilmiötä tai tapahtumaa, pyrkiä ymmärtämään tiettyä toimintaa tai antamaan teo-

reettinen tulkinta jollekin ilmiölle (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 73). Tutkielmassa käytetään tutkimustapana tapaustutkimusta. Tapaustutkimus on tutkimustapa tai -strategia, jossa voidaan käyttää erilaisia aineistoja ja menetelmiä (Laine, Bamberg & Jokinen, 2015, 9). Tapaustutkimus on syvälinen ja asiayhteyteen perustuva tutkimus tietyistä organisaatioista tai tapahtumista, jotka käsittelevät erityisesti teoriaa (Cooper & Morgan, 2008). Tapaustutkimuksessa tarkastellaan pientä joukkoa tapauksia, tyypillisesti vain yhtä tiettyä tapausta (Laine ym. 2015, 9). Tapaustutkimus on tarkoituksenmukainen, kun tutkielmassa tutkitaan monimutkaisia ja dynaamisia ilmiöitä, joihin liittyy monia muuttujia mukaan lukien muuttujat joita ei voida mitata; Käytännön toiminnot, mukaan lukien yksityiskohdat merkittävistä toiminnoista, jotka voivat olla tavallisia, epätavallisia tai harvinaisia, esimerkiksi muutokset kirjanpitosäännöissä; Ilmiöt, joissa konteksti on keskeinen tekijä, sillä konteksti vaikuttaa tutkittaviin ilmiöihin. (Cooper & Morgan, 2008.) Tapaustutkimuksessa pyritään keräämään mahdollisimman monipuoleinen aineisto sekä kuvata tutkimuksen kohde perusteellisesti (Laine ym. 2015, 10). Tavoitteena on lisätä ymmärrystä tutkittavasta tapauksesta ja sen olosuhteista, jotka johtivat tiettyyn lopputulemaan (Laine ym. 2015, 10). Tapaustutkimukset ovat merkittäviä työkaluja monimutkaisten ilmiöiden ymmärtämiseen. Tapaustutkimuksilla on useita tutkimusetuja ja niitä voidaan käyttää nykyisen teorian testaamiseen ja uuden teorian luomiseen. Tapaustutkimukset, joissa käytetään erilaisia lähestymistapoja tutkittavan tapauksen valinnassa ja tiedon keräämisessä, voivat tarjota merkittäviä oivalluksia, jotka avaavat uusia alueita laskentatoimen tutkimuksille. (Cooper & Morgan, 2008.) Tutkielmassa käytetään tapaustutkimusta, sillä pyritään saamaan perusteellinen kuvaus kohdeyrityksen budjetoinnista ja taloushallinnosta ja sen erityispiirteistä tässä poikkeustilanteessa. Tutkielmassa tavoitteena on selvittää, miten poikkeustilanne on vaikuttanut yrityksen yritystoimintaan, taloushallintoon ja budjetointiin. Tässä tutkimuksessa on hyvin oleellista saada mahdollisimman monipuolista tietoa kohdeyrityksen tapauksesta ja olosuhteista, jotta aineistoa voidaan peilata teoriaan ja lopulta vastata tutkimuskysymyksiin. Kyseisestä poikkeustilanteesta ei ole vielä tehty paljoa laskentatoimen tutkimuksia ja vastaavanlaista tutkimusta ei ole yrityksessä aikaisemmin tehty.

Yleisimpiä aineistonkeruumenetelmiä laadullisessa tutkimuksessa ovat esimerkiksi, haastattelu, kysely, havainnointi sekä kootut tiedot erilaisista dokumenteista. Tutkimusmenetelmiä voidaan käyttää eri tavoin yhdisteltynä, vaihtoehtoisesti tai rinnakkain tutkittavan ongelman ja tutkimusresurssien mukaan. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 62.) Tapaustutkimuksessa ei määritellä teorioita, joiden tulisi kertoa tutkimuksesta tai mitä menetelmiä tuli käyttää tiedon keräämiseen ja analysointiin. Erilaisia menetelmiä voidaan käyttää käsiteltävän ongelman ja tutkimuskysymysten perusteella, kuten arkistomateriaalien analysointi, havainnointi, haastattelut ja kvantitatiiviset menetelmät. (Cooper & Morgan, 2008.) Tässä tutkielmassa aineisto kerätiin pääasiassa kohdeyrityksen henkilöstön haastatteluiden avulla. Haastatteluiden lisäksi hyödynnettiin myös muita aineistoja, kuten kohdeyrityksen tilinpäätöstä, budjettia ja muita siihen liittyviä materiaaleja tai asiakirjoja. Laadullisessa tutkimuksessa on tärkeää, että henkilöt, joilta aineistoa kerätään, tietävät mahdollisimman paljon tutkittavasta ilmiöstä tai heillä on kokemusta asiasta (Tuomi & Sarajärvi, 2018). Haastatelta-

vat henkilöt tulisi valita harkitusti ja heidän tulisi olla tarkoitukseen sopivat (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 73). Tutkimuksessa haastateltiin 5 henkilöä hallinnosta, joista kahta henkilöä haastateltiin kahteen kertaan. Kaikki haastateltavat ovat osallisena yrityksen vuosibudjettiin. Ensimmäiset haastattelut toteutettiin joulukuun alussa 2020 sekä tammikuun 2021 loppupuolella. Kahden henkilön toisen kierroksen haastattelut toteutettiin helmikuussa 2021. Ennen haastatteluita haastattelurungot lähetettiin etukäteen, jotta haastateltavilla olisi mahdollisuus perehtyä kysymyksiin etukäteen. Haastatteluissa pyritään tuomaan esiin budjettiin liittyvien henkilöiden kokemuksia ja opittuja asioita tässä poikkeustilanteessa.

Haastattelut toteutettiin teemahaastatteluna, eli puolistrukturoituna haastatteluna. Teemahaastattelussa valitaan etukäteen tietyt teemat ja niihin liittyen tarkentavat kysymykset, joiden mukaan haastattelu etenee (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 65). Teemahaastattelussa etukäteen valitut teemat perustuvat tutkimuksen teoriaan, eli tutkittavasta ilmiöstä jo tiedettyyn (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 65). Teemahaastattelun avulla pyritään löytämään merkityksellistä tietoa tutkimuksen tarkoituksen ja ongelmanasettelun tai tutkimustehtävän kannalta (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 65). Tässä tutkielmassa haastattelut nauhoitettiin ja litterointiin myöhempää aineiston analysointia varten.

4.3 Aineiston analyysi

Aineistonkeruun jälkeen haastattelut litteroitiin ja aineisto analysoitiin. Analyysin tarkoituksena on tuoda selkeyttä aineistoon, jotta johtopäätökset tutkittavasta ilmiöstä ovat selkeitä ja luotettavia. (Tuomi & Sarajärvi, 2018). Aineiston analyysimenetelmäksi valikoitui sisällönanalyysi. Laadullinen sisällönanalyysi on yksi lukuisista tutkimusmenetelmistä, jotka keskittyvät tekstidatan analysointiin. Sisällönanalyysin lisäksi muita menetelmiä ovat etnografia, perusteltu teoria, fenomenologia ja historiallinen tutkimus (Hsieh & Shannon, 2005). Tutkimukset, joissa hyödynnetään sisällönanalyysia, keskittyvät kielen ominaisuuksiin viestinnässä tekstin sisältö tai kontekstuaalinen merkitys huomioiden. (Hsieh & Shannon, 2005). Sisällönanalyysin avulla dokumentteja voidaan analysoida objektiivisesti ja systemaattisesti. Dokumentteja voivat olla esimerkiksi kirjat, artikkelit, päiväkirjat, kirjeet, haastattelut, puheet, keskustelut, dialogit ja raportit. Kaikki kirjalliseen muotoon tuotetut materiaalit voivat olla dokumentteja. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 165.)

Sisällönanalyysin tavoitteena on saada tutkittavasta ilmiöstä kuvaus tiivistetyssä ja yleisessä muodossa (Tuomi & Sarajärvi, 2018). Sisällönanalyysia voidaan käyttää sekä kvalitatiivisten, että kvantitatiivisten tietojen kanssa. Lisäksi sitä voidaan käyttää induktiivisella tai deduktiivisella tavalla, mikä määräytyy tutkimuksen tarkoituksen perusteella (Elo & Kyngäs, 2008). Induktiivista sisällönanalyysia käytetään yleensä tapauksissa, joissa ilmiötä ei ole aikaisemmin tutkittu tai kun se on hajanainen. Deduktiivista lähestymistapaa hyödynnetään yleensä tapauksissa, joissa yleisenä tavoitteena on testata edellinen teoria eri tilanteissa tai verrata luokkia eri ajanjaksolla. (Elo & Kyngäs, 2008.) Induktiivi-

sen ja deduktiivisen sisällönanalyysin lisäksi kirjallisuudessa puhutaan myös aineistolähtöisestä, teorialähtöisestä ja teoriaohjaavasta lähestymistavasta (Tuomi & Sarajärvi, 2018). Tässä tutkielmassa aineiston analysoinnissa hyödynnettiin teorialähtöistä (ts. Deduktiivista) lähestymistapaa. Teorialähtöisessä sisällönanalyysissä aineiston analyysin luokittelu pohjautuu aikaisempaa käsitejärjestelmään, kuten teoriaan tai malliin (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 184). Teorialähtöisessä sisällönanalyysissä analyysirunko muodostetaan aikaisemman tiedon perusteella ja aineiston analysointi etenee sen avulla. Tällöin tutkimus etenee ”yleisestä yksityiseen”. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 188.) Tässä tutkimuksessa hyödynnettiin teemahaastattelua, joka rakennettiin aikaisemman tiedon perusteella eli tutkimuksen teoriaviitekehyksen pohjalta. Aineiston analysoinnissa aineistosta etsittiin teemaan sopivat havainnot ja asiat, joiden avulla tehtiin johtopäätökset ja vastattiin tutkimuskysymyksiin.

5 TUTKIMUKSEN TULOKSET

5.1 Yleistä

Tässä luvussa esitellään tutkimuksen tulokset. Tutkimuksen haastattelut jakautuivat kahteen toisista poikkeavaan haastattelukierrokseen, mutta haastattelu-teemat olivat samat molemmilla kerroilla. Tutkimuksen tulokset ovat jaoteltu haastattelussa käytettävien teemojen mukaisesti eli budjetointi ja taloushallinto, perinteisen budjetoinnin haasteet, rullaava budjetointi, laskentatoimi erikoistilanteissa ja yrityksen toiminnan sopeuttaminen. Ensimmäisellä kierroksella pyrittiin saamaan kokonaiskuva yrityksen budjetoinnista ja toiminnan sopeuttamisesta tässä poikkeustilanteessa. Toisella haastattelukierroksella syvennettiin vielä tarkemmin tutkimuksen teemaan vastaaviin aiheisiin.

Kaikki haastateltavat ovat työskennelleet kohdeyrityksessä jo useamman vuoden ja ovat osallisena yrityksen vuosibudjetointiin oman vastualueensa mukaisesti. Osa haastateltavista on ollut kohdeyrityksessä töissä jo toiminnan alusta alkaen ja osa haastateltavista ovat toimineet ravintolapäällikköinä ennen hallintoon siirtymistä. Haastateltaviin viitataan seuraavilla tunnisteilla: H1, H2, H3, H4 ja H5. Tutkimuksen tuloksissa esitetyissä haastattelukatkelmissa on saatettu poistaa tai muokata sanoja haastateltavien anonymiteetin varmistamiseksi. Nämä eivät kuitenkaan ole oleellisia esitetyn asian kannalta. Lisäksi haastattelukatkelmiin on saatettu lisätä täydennyssana sulkeissa asiayhteyden selventämiseksi. Tutkimuksen tuloksissa emoyhtiöllä ja pääkonttorilla viitataan kohdeyrityksen lähimmäiseen emoyhtiöön, joka sijaitsee Länsi-Euroopassa. Tutkimuksen tuloksien avulla vastataan tutkimuskysymyksiin johtopäätöksissä luvussa 6.1

5.2 Budjetointi ja taloushallinto

5.2.1 Budjetointiprosessin nykytila

Tällä hetkellä kohdeyrityksellä on käytössään perinteinen kerran vuodessa tehtävä budjetointi ja rullaavat ennusteet, joita laaditaan joka vuosineljännes. Vuosibudjetti alkaa joulukuussa päättyen seuraavan vuoden marraskuuhun. Vuosibudjettia aletaan valmistelemaan elokuussa ja kokonaisbudjetin ensimmäinen versio tulee lähettää hyväksyttäväksi pääkonttorille elokuun aikana. Pääkonttori vastaa kohdeyrityksen budjetoinnin tavoitteista ja itse budjetointiprosessi tapahtuu pääasiassa kohdeyrityksen hallinnossa. Hallinnon jäsenet vastaavat oman vastuualueensa budjetoinnista, mutta niitä käydään läpi yhdessä operatiivisen johtajan kanssa.

Kohdeyrityksellä on tällä hetkellä 18 toimintayksikköä, joista jokainen budjetoidaan erikseen. Toimintayksiköiden lisäksi kohdeyrityksessä budjetoidaan hallinnon puoli sekä laaditaan erilaisia osabudjetteja. Kohdeyrityksen toiminnan kannalta keskeisimmät osabudjetit ovat myynti-, kassa- ja henkilöstöbudjetti. Erityisesti henkilöstöbudjetilla on suuri merkitys kohdeyritykselle ravintola- ja palvelualan yrityksenä. Kohdeyrityksen HR- osasto vastaa henkilöstökulujen budjetoinnista, joka sisältää esimerkiksi työntekijöiden edut, koulutukset, kulkuluvat ja työterveyshuollon, mutta pois lukien palkkakulut.

H1: ”Kyl se on niin kuin se henkilöstöbudjetti aika isossa osassa, kun me ollaan palvelualalla. Niin se on iso määrä, mikä siihen henkilöstöön sitten panostetaan, se on se mihin me voidaan kaikista eniten vaikuttaa.”

Kohdeyrityksen kassabudjetti laaditaan aina 12 kuukautta eteenpäin ja sitä päivitetään joka kuukausi. Kassabudjettia seurataan ja ennustetaan jatkuvasti eteenpäin, jotta voidaan hahmottaa esimerkiksi mahdollisen lisärahoituksen tarve.

H1: ”Se on joustava. Yleensä me tehdään kolme kuukautta etukäteen sitä ennustetta, että tiedetään esimerkiksi rahoitusta sinne.”

Kohdeyrityksessä ennustetaan tulosta, tasetta sekä asiakasmääriä. Tulobudjetissa on tulostavoitteita, joita ennustetaan ja taseessa tehdään investointibudjetti joka vuodelle. Kohdeyrityksen liiketoiminta on erittäin riippuvainen lentomat-kustajien määrästä liiketoiminnan sijainnin takia. Sen vuoksi on hyvin keskeistä ennustaa lentomat-kustajien pohjalta asiakasmääriä. Kohdeyrityksen myynti- budjetissa oleva myyntitavoite pohjautuu hyvin pitkälti edellisen vuoden myynteihin ja sen pohjalta ennustettuihin tuleviin asiakasmääriin. Ennusteen lentomat-kustajista puolestaan antaa matkustajapalveluyritys, joka operoi Helsinki-Vantaan lentoasemaa. Lentoaseman matkustajapalveluyritys tekee lento-

matkustajista vuosiennusteen, lisäksi he päivittävät kuukausi- ja viikkotasolla tulevista lennoista ja lentomat kustajien määristä. Haastateltavat **H1** ja **H4** kuvailevat asiakasmäärien ennusteita seuraavasti:

H1: "No me oletetaan, että saadaan tietty prosenttiosuus lentomat kustajista ja sekin pohjautuu yleensä edellisten kuukausien tietoihin ja myöskin porttikohtaisiin tietoihin ja siitä sitten lasketaan asiakasmäärät."

H4: "Tietty meillä on jonkinlainen ennuste siitä, mikä meidän capture rate tulee olemaan, eli kuinka monta asiakasta me saadaan siitä koko matkustajamäärä massasta prosentuaalisesti. Sitten myös vähän verrataan sitä, että paljon niitä matkustajamääriä on edellisenä vuonna ollut ja mitä ne tulee tänä vuonna olemaan ja siitä peilataan, että mikä se myynti on ollut edellisenä vuonna ja mikä olisi mahdollista tänä vuonna saada."

Tammikuun 2020 lopusta lähtien nopeasti levinnyt koronavirus (COVID-19) on aiheuttanut maailmanlaajuisesti tilanteen nopean huonontumisen jo helmikuussa 2020. Kyseinen kriisitilanne on vaikuttanut merkittävästi lentomat kustamiseen. Koronaviruksen aiheuttamisen maailmanlaajuisen rajoituksen seurauksena Helsinki-Vantaan lentoasemaa käyttävien lentomat kustajien määrä on romahtanut. Kyseinen poikkeustilanne on vaikuttanut merkittävästi kohdeyrityksen liiketoimintaan. Koronakriisin vuoksi yhtiön tulokset ovat heikentyneet merkittävästi budjetoituun verrattuna ja tämä lasku tapahtui jo maaliskuusta 2020 alkaen. Kohdeyrityksen toimintayksiköt ovat tällä hetkellä suljettu, lukuun ottamatta yhtä toimipistettä. Haastateltavilta kysyttiin, onko budjetointi muuttunut tai vaikeutunut kyseissä poikkeustilanteessa ja haastateltavat kuvasivat budjetointia kyseisessä poikkeustilanteessa seuraavasti:

H1: "Ei se muuttunut ole, se tapa millä sitä tehdään. Samalla tavalla tehdään, mutta kyllä se on vaikeutunut, sillä ei voida katsoa edellisen vuoden tilastoja ja vertaa siihen, jolloin sä et voi ennustaa mitään tietynlaista kasvua tai laskua sitten viime vuosiin verrattuna. Pitää ottaa ihan toisenlaisia näkökulmia siihen."

H2: "No onhan se muuttunut. Esimerkiksi meidän osastolla budjetoidaan lähinnä henkilöstökulut, kaikki edut, jotain järjestelmiä, mutta ei noita palkkakuluja. Että työterveyshuoltoa ja muuta, taksien käyttöä, koulutuksia, ja tietty onhan se muuttunut sillä tavalla, että käytännössä kaikki ylimääräinen piti ottaa pois."

H3: "On. On ollut todella vaikeaa ennustaa, kun mun osuus budjetoinnissa riippuu paljon kokonaisbudjetista ja kun ennustetaan liikevaihtoa ja sitten tämä nykyinen tilanne, kun ei vielääkään tiedetä miten tämä tilanne tulee näkymään esimerkiksi meidän sisäänostohinnoissa meidän yhteistyökumppaneilta, että onko tavaran saatavuudessa mahdollisesti haasteita, että joudutaanko muuttamaan olemassa olevia prosesseja, mitkä puolestaan vaikuttavat siihen katteeseen."

H4: "No ei varsinaisesti se prosessi, se on edelleen sama, mikä on toisaalta surkuhupaisaa että se on edelleen sama, mutta nythän tehtiin elokuussa ensi vuoden budjetti, vaikka kaikki oli hyvin tietoisia siitä, että matkustajaennusteet tulevat muuttumaan vielä moneen otteeseen. Ja se mitä budjetoidaan niin ei luultavasti tule olemaan moneissa maassa lähelläkään sitä todellisuutta."

H5: "No totta kai, kuten näkyy niin mun nähdäkseni tää on hukkaan heitettyä aikaa ja hukkahikeä suurimmaksi osaksi. Kyl mä tietenkin ymmärrän, että mikä on realiteetti ja täytyisi tuottaa omistajille voittoa, mikä on se idea, mutta musta se on ihan turhaa vääntää hukkahikeä täysin epärealistisen budjetin kanssa ja sanoa, että kyllä tämä tästä. Joskus kyllä, mutta ei tällä hetkellä."

Yllä olevien kuvauksien perusteella voidaan todeta, että tällä hetkellä budjetointiprosessi itsessään ei ole muuttunut, mutta budjetointi on vaikeutunut. Vastauksissa korostuu poikkeustilanteen aiheuttama ympäristön epävarmuus ja sen myötä hyvin heikko yritystoiminnan ennustettavuus, jonka vuoksi budjetointi on vaikeutunut. Lisäksi muut ulkoiset tekijät, kuten matkustus- ja ravintola-alaa koskevat erilaiset rajoitukset tuovat haasteita budjetointiin. Tähän vaikuttaa myös ratkaisevasti kohdeyrityksen liiketoiminnan sijainti, kuten **H3** kuvailee:

H3: "Se, että meidän toimiala on kuitenkin tai oikeastaan toimintaympäristö on niin poikkeuksellinen, mikä riippuu monesta asiasta. Niin kuin ravintoloidenliiketoimintaa mutta se on kuitenkin niin eri, että oltaisiin Helsingin keskustassa tai jossain muussa ympäristössä mikä ei olisi niin herkkä. Jos mietitään ihan toimipaikkakohtaisia budjetteja ja mietitään meidän sijainteja, niin siellä on paljon semmoisia meistä riippumattomia tekijöitä. Niin kuin lentokentällä ja asiakasvirrat ja määrät tietyissä paikoissa vaikuttaa ratkaisevasti tiettyjen toimipaikkojen budjettiin."

Kuten aikaisemmin oli mainittu, yrityksen liiketoiminta on hyvin riippuvainen lentomatkestajista ja asiakasmäärien ennustaminen on myyntien ennustamisen lähtökohta. Ensimmäinen haastattelukierros toteutettiin joulukuun puolessa välissä ja toinen haastattelukierros helmikuun alussa. Toisella haastattelukierroksella haastateltavilta **H1** ja **H4** kysyttiin asiakasmäärien ennustamisesta ja muutoksista kyseisellä hetkellä.

H4: "No asiakasmäärät ennustetaan suoraan sieltä, kun tulee lentokentän matkustajapalveluyritykseltä ne päiväkohtaiset matkustajamäärät, niin sieltä pystytään laskea aikalailla se asiakasmäärätavoite, mutta ennustetut matkustajamäärät on todennäköiset vaan seuraavalle kahdelle tai kolmelle päivälle ja sen jälkeen siellä on isoa heittoa niidenkin ennusteissa. Käytännössä realistista ennustamista voidaan tehdä vain kolmelle seuraavalle päivälle. Sen jälkeen toki katsotaan, että mikä se matkustajapalveluyrityksen matkustajaennuste on ja yritetään sieltä kaivaa semmoista jonkin näköistä geneeristä kuun ennustetta myös meille asiakasmäärien osalta."

H1: "No se perustuu aika paljon tohon lentokentän ennusteisiin, matkustajamääriin ja sen perusteella tehdään omat tulosenusteet."

Kohdeyrityksen tulosenusteet pohjautuvat myyntiennusteisiin, jotka puolestaan muodostetaan asiakasmääräennusteilla ja koska matkustajapalveluyrityksen ennusteet lentomatkestajista ovat myös epävarmoja, asiakasmäärien myyntien- ja tulosenusteiden tekeminen on haastavaa. Taseen ennustamisessa on pyritty suorittamaan ne investoinnit loppuun, jotka on jo aloitettu.

Kuten aikaisemmin oli mainittu, kohdeyrityksellä on käytössään rullaavat ennusteet, jotka tehdään joka vuosineljännes. Koronakriisin alkaessa vuoden 2020 alussa, kohdeyrityksen emoyhtiö seurasi kohdeyrityksen rullaavia ennusteita tiukemmin.

H4: "No nyt koronavuonna niitä ennusteita tehtiin paljon yksityiskohtaisemmin kuin ennen, että se ennusteen tekeminen aikaisemmin on ollut vähän enemmän suuntaa antava ja pistetään eteenpäin. Tänä vuonna siihen on tullut selkeästi muutos, kun niitä tehtiin jo heti siitä ensimmäisestä kvartaalista lähtien, kun aikaisempina vuosina se on aloitettu toisella kvartaalilla aikaisintaan se ennusteen tekeminen. Nyt tehtiin heti ensimmäisenä kvartaalina ja erityisesti ensimmäiset puoli vuotta emoyhtiöstä kyseltiin ja he kävivät läpi ja antoivat palautetta ja se tuntu olevan enemmän se työkalu sille bisneksen ennustamiselle ja muulle."

Kuitenkin nyt toisella haastattelukierroksella kävi ilmi, että koronakriisin aiheuttaman epävarman tilanteen vuoksi rullaavista ennusteista on toistaiseksi luovuttu.

H4: "Olettaisin, että se voisi olla ehkä Q3, kun tehdään seuravan kerran forecast. Mutta Q1 ja Q2 ei olla tehty"

H1: "Sitä ei tällä hetkellä tehdä, koska on niin paljon epävarmuustekijöitä. Se joko saattaa nousta tosi nopeasti tai sitten se saattaa jäädä samalle tasolle, missä se on nyt pidemmäksi aikaa."

5.2.2 Perinteisen budjetoinnin haasteet

Koronaviruksen aiheuttamien haasteiden lisäksi budjetoinnissa havaitaan myös kirjallisuudessa esiintyneitä perinteisen budjetoinnin haasteita, jotka ovat tässä poikkeustilanteessa korostuneet. Covaleski ym. (2003) mukaan budjetointia hyödynnetään esimerkiksi yrityksen toiminnan suunnittelussa ja koordinoinnissa, resurssien allokoinnissa sekä työntekijöiden motivoinnissa. Budjetin ja budjetoinnin yksi keskeisimpiä tehtäviä on toimia yrityksen toiminnan suunnittelun tukena ja budjetin avulla voidaan varmistaa, että yrityksen taloudellinen asema kestää suunnitellut toimenpiteet ja kyseiset toimenpiteet mahdollistavat tavoiteltavan taloudellisen aseman. (Ikäheimo, 2019, 55.) Kohdeyrityksessä budjetointia on käytetty yrityksen toiminnan suunnittelun ja koordinoinnin tukena ja perinteinen vuosibudjetointi on ollut toiminnan alusta asti käytössä. Kohdeyrityksessä budjetointi koetaan hyödylliseksi silloin kun yrityksen toiminta on melko tasaista ja jatkuvaa. Kuitenkin nyt poikkeustilanteessa, kun toimintaympäristön epävarmuus on suuri ja kohdeyrityksellä on haasteita ennustamisen kanssa, perinteinen budjetointi koetaan riittämättömäksi.

H1: "Kun se kerran laaditaan niin ei se sit välttämättä päde. Seuraavana vuonna se toimii ja se toimii niissä tilanteissa jos toiminta on lähes samankaltaista vuodesta toiseen ja jatkuvaa. Mitä enemmän on vuosia takana niin sitä helpommaksi se menee se budjetointi. Se ei kuitenkaan tässä poikkeustilanteissa päde. Se täytyy käytännössä unohtaa kokonaan."

H5: "Noin muuten kun on tällainen lentokenttä missä mikään ei voi mennä vikaan, matkustus on aina varmaa hommaa, mutta nyt nähtiin että ei olekaan, niin onhan tommoinen periaatteessa vanhankaltainen vuodeksi eteenpäin budjetti on ollut tällaisella alalla mahdollinen."

Tutkimuksen tulokset ovat linjassa Neely ym. (2003) ja Ekholm & Wallin (2011) havainnon kanssa, jossa perinteisen budjetoinnin nähdään olevan riittämätön haastavassa ja nopeasti muuttuvassa ympäristössä. Tutkimuksen tulokset ovat yhteneviä myös Haka & Krishnan (2005) tutkimuksen kanssa, jossa havaittiin, että kun ympäristön epävarmuus on vähäistä, perinteistä budjetointia käyttävät henkilöt tekevät parempia päätöksiä tavoitteiden saavuttamiseksi.

Tutkimuksen tulokset ovat myös linjassa kirjallisuudessa esiintyneeseen kritiikkiin, jossa budjetin valmistuessa, tieto saattaa olla jo vanhentunutta. Perinteistä vuositasolla tehtävää budjetointia kehitetään ja päivitetään yleensä kerran vuodessa ja budjetit perustuvat olettamuksiin ja arvioihin menneen kehityksen pohjalta (Järvenpää ym. 2017; Myers, 2011; Neely ym. 2003) ja koska perinteinen budjetointiprosessi tapahtuu vain kerran vuodessa, tulosta verrataan tilikauden alussa asetettuihin taloudellisiin tavoitteisiin (Hill, 2016). Kyseiset edellä mainitut seikat muodostavat yleisen kritiikin siitä, että budjetin laatimisen aikana tehdyt oletukset ovat yleensä vanhentuneita ja tämä laskee budjetointiprosessin arvo (Hansen ym. 2003). Kohdeyrityksen kuluvan vuoden budjetti on laadittu elokuussa 2020 ja varsinainen budjettikausi on alkanut joulukuussa 2020. Toisella haastattelukierroksella haastateltavilta **H1** ja **H4** kysyttiin, että hyödynnettäänkö budjetointia kyseisellä hetkellä:

H1: "No se on oikeastaan sama kuin viimeksi, että sitä ei oikeastaan voida käyttää. Se koskee oikeastaan tätä koko vuoden budjetointia, että vaikka se lähtisikin kasvuun niin me ei voida hyödyntää niitä lukemia ollenkaan."

H4: "No ei mitenkään. Se tuntuu, että se on täysin hukkaan heitettyä aikaa, toki sitä ei voitu vielä viime elokuussa tietää, että mikä tämän hetken tilanne on, mutta kukaan ei kysele budjettiluvuista käytännössä yhtään mitään."

Kuten yllä olevista vastauksista voidaan todeta, budjetointia ei voida hyödyntää tällä hetkellä poikkeustilanteessa ollenkaan, sillä tieto on jo vanhentunutta. Tuloksissa käy myös ilmi, että laadittua vuosibudjettia ei voida mahdollisesti käyttää ollenkaan koko loppuvuonna. Kyseinen kritiikki on noussut esille myös yleisesti kohdeyrityksen budjetoinnissa, eikä ainoastaan tässä poikkeustilan-

teessa. Lisäksi haasteeksi koetaan budjetoinnin ajankohta sekä budjetointiprosessin aikataulu sen laatimisesta lopulliseen budjettiin asti.

H1: "Kyl se on se, että se tehdään neljä kuukautta aikaisemmin, kun se itse budjetointi-kausi alkaa. Nimenomaan keskellä kesää, kun meillä on kiireisimmät aikataulut täällä kentällä ja just niitä lomia."

H2: "Se elokuu on aika hankala lomien aikojenkin suhteen, että muutenkin kun tuntuu että tietyissä asioissa pitää miettiä, että ketkä on paikalla ja ketkä on lomalla ja miten ne meidän lomat menee muiden kalentereihin. Ja sit on myös se, että kun ennustetaan elokuussa, niin siinä saattaa mennä jonkun aikaa että se hyväksytään ja siinä voi olla se, että siinä on jo sitä vanhentunutta tietoa tai se prosessi jotenkin."

H4: "Lähtökohtaisesti se on mun mielestä ongelmallinen, että se budjetointi tehdään jo elokuussa ja se pitäisi lähettää jo pääkonttoriin elokuun lopulla. Siitä on pitkä aika siihen, että se varsinainen business vuosi alkaa ja aika paljon kerkeää tapahtua siinä välissä. Mä toki ymmärrän, että sen pitää mennä eka pääkonttorille ja sieltä vielä perimmäiselle emoyhtiölle, mutta se virhemarginaali on aika iso. Normaalitytanteissa-kin jo ennen koronaa muuttuvia tekijöitä on paljon saati sitten nyt, kun hädän tuskin pystyy ennustamaan sinne kahden viikon päähän."

Blumentritt (2006) mukaan strateginen suunnittelu ja budjetointi ovat usein ristiriidassa keskenään. Lisäksi Järvenpää ym. (2017, 55) mukaan, budjetointia on kritisoitu sen heikosta yhteydestä strategiaan. Nämä seikat nousevat myös esille haastattelussa. Kuten aikaisemmin oli mainittu, kohdeyrityksen vuosibudjetin ensimmäinen versio tulee lähettää elokuussa ja lopullinen, hyväksytty budjetointi tulee tyypillisesti 2-3 kuukautta myöhemmin. Ensimmäisen version lähdettyä, emoyhtiö saattaa lähettää muutos- ja korjausehdotuksia tarvittaessa. Tässä tapauksessa budjetointi tuli marraskuun viimeisenä päivänä, eli noin 3 kuukautta ensimmäisen version lähettämisestä.

H4: "On se hankalaa ja toki se, että budjetointi laitetaan eteenpäin ja sieltä saattaa tulla jotain korjaus- ja muutosehdotuksia tai muita kehoituksia ja jossain vaiheessa kun se viimeinen versio lähtee niin, että me ei tiedetä että onko sieltä tulossa muutosehdotuksia, palautetta tms. vai ei. Sitten alkaa radiohiljaisuus ja muutamaa päivää ennen business vuoden alkua, niin se budjetointi tulee sähköpostiin. Niin eihän siinä kerkeä reagoimaan ja sitten siinä missataan jo heti se ensimmäinen kuukausi käytännössä sen strategisen tekemisen kannalta. Se voi tulla takaisin niin, että pyydetään x määrä lisää liikevaihtoa ja se liikevaihto ei tule itsestään, vaan se budjetointi täytyy rakentaa niin, että jos haetaan 5% kasvua niin, siellä pitää olla taustalla se suunnitelma, että miten sitä kasvua lähdetään rakentamaan, että ei se sieltä itsestään tule. Periaatteessa voidaan lähteä rakentamaan strategiaa sitten kun se budjetointi on tullut hyväksytyksi. Se käytännössä tapahtuu sitten joulun-tammikuun aikana ja silloin on mennyt jo melkein ensimmäinen kvartaali hukkaan, ennen kuin saadaan homma toimintaan."

Yllä olevasta kuvauksesta voidaan todeta, että kohdeyrityksen budjetointi on osittain ristiriidassa liiketoimintastrategian kannalta. Lisäksi kun vuosibudjetointia

laaditaan elokuussa, edellinen budjettikausi ei ole vielä päättynyt, jolloin tietojen vertaaminen ja tiedonsaaminen edellisestä budjetista on haastavaa.

Haastatteluissa nousee myös esille budjetin joustamattomuus. Neely ym. (2003) mukaan, budjetit vähentävät reagoitivalmiutta ja joustavuutta ja ovat usein este muutoksille.

H3: ”Joo ja tämä nykyinen tilanne on hirveen hyvä esimerkki, että tapahtui kuitenkin jotain, mitä ei oltaisi pystytty ennustamaan, mutta nyt tarvittaisiin nimenomaan sitä joustavuutta, että miten tämä tilanne lähtee tästä kehittymään. Lisäksi meillä on sama aikataulu, että ollaan elokuussa lähetty tekee budjettia ja se yltää sinne marraskuuhun asti ja totta kai nyt viime elokuussa näkymät tästä vuodesta oli hyvin erilaiset kuin tällä hetkellä.”

5.2.3 Rullaava budjetointi

Yksi vaihtoehtoinen toteutustapa perinteiselle budjetoinnille on rullaava budjetointi. Järvenpää ym. (2012, 293) mukaan, rullaava budjetointi tukee johdon nopeaa päätöksentekoa ja reagoitua. Rullaavassa budjetoinnissa budjettia päivitetään muutaman kuukauden välein, jolloin voidaan arvioida yrityksen tulevaisuuden näkymiä useamman kerran vuodessa (Myers, 2001). Lisäksi rullaava budjetointi auttaa yrityksen toiminnan suunnittelussa ja valvonnassa (Lynn & Madison, 2004). Kaikki haastateltavat olivat yhtä mieltä siitä, että rullaavaa budjetointia voitaisiin hyödyntää kohdeyrityksessä. Erityisesti rullaavan budjetoinnin tuoma joustavuus tukisi kohdeyrityksen nopeaa päätöksentekoa.

Haastateltavat **H3** ja **H4** kommentoi rullaavaa budjetointia seuraavasti:

H3: ”Kyllä mä näkisin, että se voisi olla toimiva. Se tarjoaisi enemmän mahdollisuuksia. Se mikä on se nykyinen budjetointi, että tehdään se vuosibudjetti hyvissä ajoin mutta siellä kuitenkin juoksee ne kvartaaleittain tehtävät ennusteet sen budjetin rinnalla, mitä pystytään muuttamaan ja reagoimaan sitä kautta, mutta toki jos siihen varsinaiseen budjettiin haluttaisiin enemmän sitä, että mahdolliset vaihtelut ennusteiden ja jo lukkoon lyödyn budjetin välillä olisi pienemmät niin kyllä mä näkisin, että toi olisi ihan järkevä.”

H4: ”No mun mielestä toi rullaava budjetointi on nykypäivää, että mä en tiedä hirveen montaa erityisesti tällaista ravintola-alan toimijaa, jotka tekisivät budjetointia enää sillä tyylillä mitä me tehdään. Et jos oikeasti halutaan siitä budjetoinnista se hyöty ja että se antaa meille realistisen kuvan siitä, mitä tulee tapahtumaan tulevina kuukausina, niin silloin sen pitäisi olla ehdottomasti se rullaava budjetointi. Jos miettii vielä tätä meidän toimialaa, joka on vahvasti sidottu noihin matkustajamääriin ja niistä riippuvainen, niin silloin meidän pitäisi pystyä muokkaamaan sitä. Esimerkiksi jos lentokentän matkustajapalveluyritys ensin ennustaa vaikka miljoona matkustajaa yhdelle kuukaudelle ja sitten ne ottaakin siitä 20% prosenttia pois, niin silloin meidän on mahdotonta päästä enää siihen samaan myyntiin, mitä me ollaan budjetointi sen miljoonan matkustajamäärän perusteella, että se olisi ihan ehdoton että pystyttäisiin niin tekemään.”

Kohdeyrityksen tapauksessa rullaavan budjetoinnin ollessa käytössä tulevaisuuden näkymiä voitaisiin arvioida ja suunnitella yhä uudelleen tilanteen muuttuessa. Kuten yllä olevasta kuvauksesta voidaan todeta, epävarmassa ja nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä lentomatrustajien määrä vaihtelee jatkuvasti ja näihin vaihteluihin on pystyttävä reagoimaan nopeasti sekä tekemään tarvittavat muutokset budjettiin. Rullaavan budjetin jatkuva ennustaminen ja päivittäminen lisää päätöksentekijöiden tietämystä toimintaympäristöstä (Haka & Krishnan, 2005), mikä olisi erityisen tärkeää tässä poikkeuksellisessa tilanteessa.

Myers (2011) mukaan, rullaavilla budjeteilla ja ennusteilla saavutetaan ajankohdainen talousennuste, joka ei ainoastaan heijasta yrityksen viimeisimpiä kuukausituloksia, mutta myös merkittäviä muutoksia liiketoiminnan näkymiin ja talouteen. Rullaavan budjetoinnin yksi keskeisimpiä hyötyjä on se, että ympäristön muutokset tulevat huomioiduksi tavoitteiden asettamisessa ja jatkuvan toiminnan kehittämissuunnittelussa. Tutkimuksen tulokset ovat linjassa edellä mainittujen havaintojen kanssa, sillä haastateltavat H1 ja H2 kokevat, että rullaavan budjetoinnin avulla saataisiin ajankohtaiset lukemat, jonka pohjalta kohdeyritys voisi luoda uusia tavoitteita tulevaan. Tällä tavoin rullaava budjetti tukisi myös yrityksen liiketoiminnan suunnittelua. Myös Frow ym. (2010) toteavat, että rullaavan budjetoinnin tuoma joustavuus mahdollistaa suunnitelmien päivytyksen ja resurssien uudelleenjaon strategisten organisaatiotavoitteiden saavuttamiseksi.

H1: "Kyl mä uskon, että siitä olisi enemmän hyötyä silloin, kun ne lukemat on sellaisia mitä voisi oikeasti katsoa ja luoda sitten uusia tavoitteita"

H2: "Kyllä mä uskoisin, että sillä saataisiin paljon ajankohtaisempaa tietoa"

Toisaalta, kuten Järvenpää ym. (2017, 293) toteaa, rullaavan budjetoinnin vaatima työn määrä verrattuna perinteiseen budjetointiin ei välttämättä vähene, vaikka perinteiseen budjetointiin liittyvää rutiininomaisuutta voidaan vähentää. Haastateltava H1 kokee haasteita rullaavan budjetoinnin luomisessa ja ylläpitämisessä poikkeustilanteessa.

H1: "No siinä on plussat ja miinukset, että miinuksia ois niitä, että meillä on aika vaajaat resurssit tällä hetkellä, että onks meillä mahdollisuutta sitten niin usein istua alas ja avaa se budjetti auki vai keskitytään ainoastaan siihen lyhyen aikavälin ennustamiseen ja nyt kun me ei olla tavallaan luotu mitään malleja rullaavalle budjetoinnille, jotta sitä pystyisi heti alkaa käyttämään, että meillä pitäisi olla se malli valmiina, jonka pystyisi ottamaan heti käyttöön. Mutta sen luominen tässä keskellä kriisiä on melko hankalaa."

Rullaava budjetointi on kokonaisvaltaisempaa budjetoinnin uudistamista kuin rullaava ennustaminen (Järvenpää ym. 2017). Haastateltavat kokevat, että kohdeyrityksen organisaatorakenteen vuoksi rullaavan budjetoinnin käyttöönotto koetaan epätodennäköiseksi.

H4: ”Mä veikkaan, että kun kyse on kuitenkin niin isosta yrityksestä globaalisti niin me joudutaan tekemään se koko vuoden budjetti.”

H3: ”Kun tämä tilikausi on koko yrityksessä ja konsernissa sama, niin realistisesti mä en nää, että se tulisi muuttumaan koko yrityksessä.”

H1: ” Ainakin sitä voisi kokeilla paikallisella tasolla, mutta ei ehkä koko yhtiön tasolla.”

5.3 Yrityksen toiminnan suunnittelu, sopeuttaminen ja valvonta

5.3.1 Laskentatoimi erikoistilanteissa

Koronakriisin erityispiirteitä on sen ennakoimattomuus ja nopeasti muuttuvat tilanteet. Sillä on ollut vaikutusta kohdeyrityksen taloushallinnon tehtävien syklisyyteen ja kohdeyrityksen taloushallinnon jaksoittaiset työtehtävät ovat vähentyneet huomattavasti. Kohdeyrityksessä koronakriisin aikana on kehitetty myös uusia laskelmia taloushallinnon tueksi, kuten laskelmat ylimääräisistä kustannuksista ja niiden seuraaminen. Koronakriisistä aiheutuvia ylimääräisiä kustannuksia ovat esimerkiksi suojavarusteet, jotka kohdeyrityksen tulee hankkia työntekijöilleen sekä heidän toimipisteille asiakkaiden ja työntekijöiden turvallisuuden varmistamiseksi.

Taloudellisesti haastavassa ja epävarmassa liiketoimintaympäristössä yrityksen maksuvalmiutta tukeva kassanhallinta korostuu. Haastateltavat **H4**, **H1** ja **H3** kuvailevat kassanhallintaa seuraavasti:

H4: ”Ainakin kassanhallinta on noussut isoon rooliin. Ennen se raportti on täytetty vähän sinnepäin ja sitä on pidetty itsestäänselvyytenä, että sitä rahaa tulee sinne kassaan ja sitä ei ole tarvinnut sen enempää kytätä tai tehdä toimenpiteitä siihen. Nyt se on täysin päinvastainen tällä hetkellä, että nyt sitä täytyy käydä ihan kuukausitasolla ja miettiä toimenpiteitä, että saadaan pidettyä se kassa plussan puolella. Se on selkeästi isoin ja sitten myös toi kulujen karsiminen kokonaisuudessaan.”

H1: ”No se on tullut enemmän sellaiseksi kriittiseksi tässä tilanteessa, että aina sitä on pyritty hallitsemaan hyvin ja ennustamaan ja reagoimaan nopeasti muutoksiin. On se niin kuin tullut enemmän esiin.”

H3: ” Ennen on ollut tosi hyvä kassatilanne, niin ei olla jouduttu miettimään, mutta totta kai suuremmat hankinnat, pientarvikkeet ja muut on budjetoituja kuukausitasolla, mutta se ei ole niin haitannut kun tarkastellaan sitä kokonaisvuotta ja kunhan pidetään ne kulut vuositasolla budjetissa ja hallinnassa, mutta nyt tietenkin kun kas-

savirta on heikompi niin joudutaan tarkastelee sitä kriittisemmin jokaisen kohdalla ihan viikkotasolla, jopa niitä ostoja.”

Tutkimuksen tuloksista voidaan havaita, että kohdeyrityksessä koronakriisin myötä yrityksen kassanhallinta on noussut merkittävään rooliin. Kassanhallinnan suurimmaksi haasteeksi koronakriisissä koetaan liiketoiminnan nopea pysähtyminen.

Kassanhallitsemiseksi on tehty toimenpiteitä, kuten kaikkien mahdollisten kulojen karsiminen, maksuaikojen neuvottelut tavarantoimittajien kanssa ja varastohallintaa on pyritty tehostamaan.

H3: ”Ollaan myös pyritty vähentämään sitä, että varastossa seisoo tavaroita, kun niihin menee hirveästi rahaa. Ollaan kuitenkin kasvettu niin paljon, että ne samat tarvikkeet ei vaan sovi ja pitää kuitenkin miettiä, että meillä on hyvännäköiset astiat mistä me tarjoillaan ja oikeat viinilasit ja oikeat drinkkilasit, kahvikupit jne. Ja totta kai se, että sitä on riittävästi, mutta se ei taas toimi siihen, että meillä on hirveät määrät sitä tavaraa varastossa ja tavaraa odottamassa, kun joku niitä tarvitsee. Mä uskon, että se auttaisi siihen, että sitä rahaa ei olisi niin paljon sidoksissa varastoon.”

Kohdeyrityksen myynnit tulevat pääsääntöisesti käteisellä tai korttimaksujen kautta, eikä rahan saamisen kanssa ole havaittu viiveitä. Kuitenkin tehokkaan kassan- ja käyttöpääoman hallitsemiseksi, kohdeyritys on pyrkinyt neuvottelemaan tavarantoimittajien ja erilaisten yhteistyökumppaneiden kanssa, jotta kohdeyritys saisi mahdollisimman pitkän maksuajan laskuilleen. Kuten Mun & Jang (2015) toteavat, tehokas käyttöpääoman hallinta on kriittinen ravintola-alan yrityksille heikosta taloudellisista olosuhteista ja lisääntyneestä epävarmuuden selviytymisessä.

H1: ”Haasteena on ollut niin nopea pysähdys liiketoiminnassa ja meil on aikalailla sellainen sykli, että me käytetään mitä me saadaan ja oikeastaan sen enempää me ei säästetä sitä rahaa, eli jos se liikevaihto pysähtyy, niin täytyy sopeuttaa toimintaa, laskujen maksamista yms. Ja sillä tavalla me ollaan otettu yhteyttä tavarantoimittajiin ja saatu lisää maksuaikaa.”

Myös kohdeyrityksen tapauksessa pyritään pitämään käyttöpääoma ja kassanhallinta mahdollisimman tehokkaana koronakriisin aikana.

Haastateltavilta kysyttiin, olisiko tähän kriisiin voinut varautua ja he vastasivat seuraavasti:

H1: ”Voisi, mikä tahansa yritys pystyy hallitsemaan kassaa jo ennen mitään kriisiä, jolloin voidaan pitää pelivaraa jos jotain tapahtuu, niin sä et oo heti ihan rahaton. Eli kassanhallintaa ja pitää ylipäätensä sitä kassaa ja miettii myös mitä kannattaa investoida ja kannattaako koko kassaa käyttää investointeihin tai jakaa osakkeenomistajil-

le tai pitää sellaista turvaa. Niin se on yks keino, millä voi varautua. Mutta nimenomaan tähän kriisiin ei pystynyt kukaan varautumaan ja koska yleensä voidaan ennustaa vaikka, että tää kriisi kestää noin puoli vuotta ja talouskriisit tulee tietyn väliajoin ja kestää tietyn ajan, jolloin se on ohi. Joten sellaisiin pystyy varautumaan, mutta ei tällaisiin, missä ei tiedetä kukaan milloin se loppuu.”

H2: ”Ei me oltais voitu tähän varautua mitenkään. Ehkä siihen voi varautua matkailualalla, että jos tällainen korona voi tulla niin ehkä jatkossa voi myös tulla joku vastaavanlainen. Ehkä nyt on helpompi reagoida nyt kun tää on koettu ja tiedetään mitä pystytään tekemään ja mikä on mahdollista”

H3: ”Tällaiseen kriisiin ei olisi voinut varautua mitenkään, kuten mainittu aikaisemmin, niin reilu puoli vuotta sitten kun tätä tilannetta tarkasteltiin ja tehtiin budjetit niin kyllä kaikkien oletus oli, että tällä hetkellä oltaisiin jo vähän erilaisessa tilanteessa kun ollaan nyt, mutta kyllä tämä tarjoaa tosi hyvät eväät tulevaisuuteen, en nyt epäile että vastaavaa tilannetta tai kriisiä tulee uusiksi, mutta kyllä meidän valmiustaso tulee olemaan paljon parempi.”

H4: ”Jatkossa osataan varmasti reagoida niihin hälytysmerkkeihin nopeammin, että ei vaan luota siihen, että kyl tää varmasti ohi menee. Kuukaudessakin kerkeää tapahtumaan hirveästi, niin osaa ainakin aloittaa tietynlaiset sopeuttamistoimet jos vastaavanlainen kriisi tapahtuisi. Ja nopeampaa ne kaikki kontaktit niihin tavarantoimittajiin ja kaikki laskutus pitoon samantien. Mielummin vähän liian etukäteen kuin vähän liian myöhässä koska sieltä tulee ne isot säästöt. Nyt tää on jo kerran käyty läpi niin osataan sitten jollain tasolla toimia.”

H5: ”No ei kai. Mun mielestä tää on sellainen esimerkki, että ei tää koskaan oo ollut näin paha. Reissattiin silloin kun oli SARS, mutta ei sekään näkynyt kun siellä SARS:in ytimessä, Hong kongissa, mutta ei se ollut sielläkään mitään tämän kaltaista. Eikä olisi voinut mitenkään kuvitella, että tulee tällaisia rajoituksia eikä tällaisella alalla voi kauheasti varautua, kun on useampi yksikkö niin pitäisi jotenkin pyöriä jne.”

Tutkimuksen tulokset osoittavat, että kyseinen kriisi on ollut hyvin poikkeuksellinen ja ainutlaatuinen, jonka vuoksi osa haastateltavista kokee, että tähän kriisiin ei olisi voinut varautua. Haastateltavat kuitenkin kokevat, että kriisistä on opittu asioita, joiden avulla voidaan varautua mikäli vastaavanlainen kriisi tulee. Esimerkiksi finanssikriisissä Hoberg & Aliche (2014) mukaan, nähdään viisi osa-aluetta, joihin tulisi keskittyä tulevan kriisin varalta: Toimitusketjun toiminnot vaikeina aikoina, todellisen kysynnän ymmärtäminen, tarjonnan seuranta ja turvaaminen, joustavien toimitusketjujen luominen sekä varastojen yhdenmukaistaminen käteisvarojen vapauttamiseksi. Myös kohdeyrityksen tapauksessa kyseisiä toimenpiteitä on tehty kriisin aikana ja tulevaisuudessa näihin toimenpiteisiin tullaan reagoimaan nopeammin.

Tutkimuksen tuloksista voidaan todeta myös, että kyseiseen koronakriisiin voisi mahdollisesti varautua tehokkaalla kassanhallinnalla. Dube ym. (2020) tuoreen tutkimuksen mukaan, koronakriisin aikana asetetut tiukat rajoitukset ja ravintoloiden sulut ovat aiheuttaneet monen yrityksen likviditeettikriisin ja mahdollisesti konkurssin. Kohdeyrityksen tapauksessa kassanhallinta on ollut pääsääntöisesti vahva ennen koronakriisiä. Lisäksi kohdeyrityksessä ei ole

ulkopuolisia pankkilainoja vaan rahoitus tulee aina sisäisesti emoyhtiön kautta ja koronakriisin aikana on saatu valtion tarjoamaa taloudellista tukea.

Haastattelusta käy kuitenkin ilmi, että kohdeyrityksessä koronakriisi on tehnyt näkyväksi haasteet yleisesti kulujen kontrolloinnissa. Kulujen kontrolli on koettu haasteeksi jo ennen koronaa, mutta erityisesti koronakriisissä se on korostunut.

H4: "Oli sellaista kulta-aikaa 2015 vuoden lopulta eteenpäin kun oli kaikki isot yritykset avattu, jotka rupesivat sit tekemään sitä liikevaihtoa ja EBITDA. Siitä puuttui kuitenkin sellainen strateginen tekeminen, että menttiin vähän siinä aallon harjalla ja luotettiin siihen, että kyllä sieltä kuukausi toisensa jälkeen tulee liikevaihtoa ja tulihan sitä. Selkeämmällä strategisella tekemisellä ja tehokkaammalla kulukontrollilla olisi kuitenkin mahdollisuudet vielä parempiin lukuihin."

Tulevaisuudessa tiukemman kulujen kontrollin lisäksi kohdeyrityksen yhteistyökumppaneiden sopimukset ja niiden sopimusehtoja tullaan tarkastelemaan uudelleen vastaavan tilanteen varalta.

H4: "Jos mietitään detail tasolla, että mikä on niin kuin ne isoimmat sudenkuopat tällaisen kriisin aikana niin on ehdottomasti ollut sopimusehdot. Meillä on paljon sopimuksia, joiden sopimusehdot eivät edes joustaa tällaisen kriisin aikana ja joista meillä ei ole ollut minkäänlaista ulospääsyä".

H2: "Mutta ehkä tän jälkeen ihmiset alkaa tekemään joustavampia sopimuksia, mikä pystyy laittamaan helpommin tauolle tai jättää maksamatta jos tulossa tällainen kriisi."

Kohdeyrityksessä on pyritty sopeuttamaan toimintaa irtisanomalla tai lakkauttamalla yhteistyösopimuksia, joille ei ole ollut käyttöä koronakriisin aikana eikä lähitulevaisuudessa. Tiettyjen sopimusten sopimusehdot ovat kuitenkin estäneet sopimuksen purkamisen, joka on tuonut haasteita ylimääräisten kulujen karsimiseen.

5.3.2 Yritys osana kansainvälistä suurkonsernia

Tässä tutkimustulosten raportoinnissa emoyhtiön ja tytäryhtiön välisellä suhteella viitataan kohdeyrityksen ja sen lähimmän emoyhtiön väliseen suhteeseen. Kansainvälisessä johtamiskirjallisuudessa emoyhtiön ja tytäryhtiöiden välisiä suhteita on tutkittu laajasti (Dossi & Patelli, 2010). Dossi & Patelli (2010) mukaan, kansainvälisen johtamisen tutkimukset ovat osoittaneet, että tytäryhtiöt voivat toimia lähes itsenäisinä yksikköinä, jotka ovat kykeneväisiä tekemään omat päätöksensä ja tuottamaan selkeitä kilpailuetuja. Lisäksi tytäryhtiöt voivat hyödyntää paikallisia etujaan, tehdä aloitteita saadakseen huomiota emoyhtiöltä ja suorittamalla ainutlaatuisia rooleja kansainvälisten strategiavoitteiden

saavuttamiseksi (Schmid & Kretschmer, 2010). Kohdeyrityksen emoyhtiö ohjaa tytäryhtiöitään asettamalla heille tavoitteita ja toimintaperiaatteet. Kohdeyrityksen tulee itsenäisesti järjestää liiketoimintansa niin, että se on linjassa emoyhtiön asettamien tavoitteiden ja toimintaperiaatteiden suhteen. Kohdeyritys voidaan nähdä tällaisena osittain itsenäisenä yksikkönä, joka pystyy tekemään päätöksiä operatiivisen liiketoiminnan suhteen ja hyödyntämään paikallisia etujaan kansainvälisten strategiavoitteiden saavuttamiseksi.

Kansainvälisessä konsernissa tietoa tulee eri tytäryhtiöiltä, jolloin sisäisen valvonnan tarve ja sen tuottamien raporttien luotettavuus korostuu. Lisäksi tytäryhtiöt voivat olla ulkomaalaisia, jolloin sisäisestä valvonnasta tulee entistä haastavampaa. (Saari, 2016.) Kohdeyrityksen sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta vastaa emoyhtiö. Kohdeyrityksen sisäiseen valvontaan liittyy esimerkiksi säännölliset budjetin seurantaan liittyvät raportit, toimivaltuuksien yksilöinti, täsmäytykset, omaisuuserien inventointi ja lähiesimiesten eri vastuualueiden yleinen seuranta. Riskienhallintamenetelmät määrittelee myös kohdeyrityksen emoyhtiö.

H1: ”Meillä on aika vahvat riskienhallintamenetelmät, jotka tulevat emoyhtiöltä, lähinnä joka osa-alueen osalta ja tietynlaisia kontroleja, mitä me sitten hyödynnetään myöskin ja niitä päivitellään vuositason. Käytännössä emoyhtiö antaa meille aihealueet ja kysymykset, että miten me ollaan huomioitu tietyt osa-alueet ja mihin me ei olla kiinnitetty huomiota, jolloin ne sitten opastaa meitä, että miten me saadaan ne hallintaan ja sit meil on myös sisäisiä tarkastuksia satunnaisesti. Emoyhtiöllä on sisäisen tarkastuksen tiimi, joka käy sitten kohdemaassa ja käy oikeastaan joka ikisen prosessin läpi ja testaa näitä prosesseja.”

Sisäisestä valvonnan toteuttamisesta vastaa yrityksen toimiva johto, mutta sisäisen valvonnan arviointi kuuluu sisäiselle tarkastukselle (Niemi, 2018, 17). Aikaisempina vuosina sisäisen tarkastuksen tiimi ovat vierailleet kohdeyrityksessä satunnaisesti, mutta koronakriisin aika he eivät ole käyneet. Yleisesti koronakriisin aikana kohdeyrityksen sisäisessä valvonnassa ei ole tapahtunut merkittäviä muutoksia, mutta emoyhtiö on painottanut tuloslaskelman ja kassanhallinnan seuranta.

H4: ”No ei oikeastaan oo ollut mitään muutoksia niinkään, mutta nyt keskitytään joka riviin vahvasti P/L ja toki siinä vaiheessa kun siellä pienetkin heitot näkyvät selkeästi niin se kontrolli on vahvasti siinä. Jos sinne tulee jotain odottamattomia kuluja niin sieltä tulee välittömästi kysymys sieltä emoyhtiön päästä, että mitä nää on ja mistä ne johtuu. Viesti on hyvin selkeä emoyhtiöltä edelleen, että mihinkään ylimääräiseen ei saa käyttää rahaa. Tällä hetkellä vahvasti koko kulurakenne on suurennuslasin alla mutta vielä erityisesti cashflow. Se on se mitä seurataan ja mitä eniten raportoidaan tällä hetkellä (emoyhtiölle).

H1: ”Ne (emoyhtiö) on pyytännyt tarkkailemaan enemmän sitä kassanhallintaa, että mitään ylimääräistä ei saa maksaa ja sit jos meil on joku toimintayksikkö auki niin se ei saa tuottaa enemmän tappiota kun mitä se tuottaisi kun se olisi kiinni, jolloin siinä on aika iso seuranta, että se on tällä hetkellä enemmän toi henkilökunnan määrä mitä seurataan tosi paljon.”

Kohdeyrityksen budjettitavoitteet tulevat emoyhtiöltä, jonka pohjalta kohdeyrityksen tulee rakentaa liiketoimintastrategiansa niin, että asetetut budjetointitavoitteet tavoitetaan. Kuten aikaisemmassa luvussa tutkimuksen tuloksista voitiin todeta, että emoyhtiön asettamat budjettitavoitteet koronakriisissä koettiin hyvin epärealistisiksi. Esimerkiksi haastateltava **H4** kokee, että elokuussa laadittu vuosibudjetti on tällä hetkellä täysin käyttökelvoton. Tässä tapauksessa haastateltava **H4** on kehittänyt epävirallisen laskentajärjestelmän ns. haamubudjetin, jota hän seuraa tiiviisti virallisen budjetin sijasta.

H4: ”Mulle se budjettipohja on täysin turha ja se mitä mä teen, niin mulla kulkee siinä rinnalla semmoinen haamubudjetti. Sitähän mä en jaa mihinkään, mutta se on mulle semmoinen työkalu sitten siihen, että mä pystyisin oikeasti ennustamaan, että mitä sieltä on tulossa tulevina kuukausina ja nähdä vähä sitä, että missä meillä olisi mahdollisuus kasvattaa sitä liikevaihtoa ja kehittää toimintaa.”

Kilfoyle ym. (2013) mukaan, aikaisemmissa tutkimuksissa on havaittu, että viralliset tietojärjestelmät eivät aina tyydytä eri yrityksen alayksiköiden johtajien tietotarpeita, jolloin epäviralliset tietojärjestelmät ovat syntyneet. Myös kohdeyrityksen tapauksessa voidaan havaita, että virallista vuosibudjettia ei ole voitu hyödyntää tässä kriisitilanteessa, jolloin epävirallinen ns. haamubudjetti on syntynyt. Kohdeyrityksen haamubudjetti tehdään pariin kuukaudeksi kerralla eteenpäin ja sitä päivitetään jatkuvasti. Tällä hetkellä kohdeyrityksellä on ainoastaan yksi toimintayksikkö auki ja haamubudjetin avulla seurataan, että onko kyseistä toimintayksikköä kannattavaa pitää auki vai sulkea. Haamubudjetin avulla pyritään arvioimaan onko tappion määrä suurempi yksikön ollessa kiinni (ainoastaan kiinteät kulut maksetaan) vai voisiko tappio mahdollisesti vähentyä yksikön ollessa auki (kiinteiden kustannuksien lisäksi muuttuvat kustannukset). Haamubudjetissa otetaan huomioon esimerkiksi muutokset lentomatrustajaennusteissa ja ravintoloille asetetut rajoitukset. Esimerkiksi maaliskuussa 2021 työ- ja elinkeinoministeriön antaman lain muutoksen myötä ravintolat ovat pidettävä suljettuina toistaiseksi. Kyseisen ravintolarajoituksen myötä kohdeyritys on aloittanut noutoruoka- ja kuljetustoiminnan lentokentän alueella. Haamubudjetin avulla seurataan, että onko liiketoiminta edelleen kannattavaa ja voidaanko sitä kehittää tässä poikkeustilanteessa. Epäviralliset laskenta- ja valvontajärjestelmät keräävät paikallista strategista tietoa (Kilfoy ym. 2013). Haamubudjetin avulla kohdeyritys voi seurata budjettiaan realistisemmilla luvuilla, jolloin liiketoiminnan operatiivinen päätöksenteko paikallisesti tehostuu ja mahdollisiin muutoksiin voidaan reagoida nopeasti. Lisäksi haamubudjetin avulla voidaan havaita mahdolliset sudenkuopat virallisen ja epävirallisen budjetin välillä, jolloin ne voidaan raportoida myös emoyhtiölle.

H4: ”Mä teen eka sen sinne emoyhtiölle ja joku seuraa sitä siellä ja sit mä teen itseleni ns. sen oikean budjetin käyttöön, mutta toisaalta se toimii paremmin työkaluna kun emoyhtiö alkaa kyselee, että miksi ei olla päästy budjettiin tai muuta niin pystyy

hyvin katsomaan, että missä siellä on ne kuulut todellisen budjetin ja emoyhtiön budjetin välillä, niin se jeesaa vähän itseäkin.”

Perinteistä budjetointia on kritisoitu siitä, että sen nähdään tukevan ylhäältä-alas tapahtuvaa komennon- ja hallinnon rakennetta (Neely ym.) Tällaisessa johtamistyyllissä yleensä ainoastaan ylin johto päättää budjetista ja alemman tason johto on vastuussa sen toteutuksesta (Raghunandan ym. 2012). Kohdeyrityksen tapauksessa voidaan ajatella, että budjetointi toimii ylhäältä-alas rakenteen mukaisesti. Kohdeyrityksen ravintolapäälliköt eivät ole virallisesti tulosvastuussa omista toimintayksiköistään ja näin ollen he eivät myöskään osallistu kohdeyrityksen budjetointiprosessiin. Tätä pidetään hieman ongelmallisena ravintolapäälliköiden motivoinnin ja sitouttamisen kannalta. Epävirallista haamubudjettia halutaan hyödyntää tulevaisuudessa niin, että myös ravintolapäälliköt pääsevät osallistumaan budjetointiprosessiin, jotta asetetut budjettitavoitteet saavutetaan.

H4: Mun tavoitteena on, että ensi vuonna rakennettais päälliköiden kanssa joku työkalu, missä ne pystyy tekee sitä oman yksikön haamubudjettia, kun yks niistä haasteista on se, että ei saada niitä ravintolapäälliköitä osallistettua siihen budjetointiprosessiin.”

Haamubudjetin lisäksi myös muita epävirallisia laskentajärjestelmiä on kehitetty koronakriisissä, kuten epävirallinen henkilöstöbudjetti.

H1: ”Me katsotaan kuinka paljon henkilöstökulut on esim. henkilötasolla. Niin sitä tietoa ei mee tonne emoyhtiölle ja sitä ei oo oikeastaan ennen tehty noin yksilötasolla tota henkilöstöbudjettia, että se on pääpaino siinä. Ja vähän siitä tuotevalikoimasta kanssa, että mitä meidän kannattaa myydä ja tilata ”

Koronakriisissä on kehitetty myös esimerkiksi yksityiskohtaisempia viikkoreportteja myyntitoimista, jotka ovat antaneet arvokasta tietoa sekä paikallisesti kohdeyrityksessä että emoyhtiölle koronajan myynneistä eri toimintayksiköissä. Tätä laskentajärjestelmää ei ole virallisesti määrätty ylimmästä johdosta, vaan se on kehitetty tähän korona-ajan kriisiin. Haastateltava **H4** kokee, että tässä tilanteessa voidaan tuottaa sellaista dataa, mitä voidaan hyödyntää tulevaisuudessa.

H4: ”Nyt on toisaalta mahdollisuus myös siihen, että voidaan hyvin yksityiskohtaisesti yksikkötasolla kun on vain yksi yksikkö, niin mitata sitä mistä se myynti koostuu ja sitä kautta ennustaa tulevaa mutta miettiä myös että millä tavalla pystyttäisiin tiettyjä osa-alueita parantaa, että sieltä saadaan niin kuin hyvinkin tarkkaa dataa, että mistä se raha tulee ja antaa myös meille lisäinfoa siitä, että minkälaisia esim. työntekijäprofiileja me tarvitaan jatkossakin.”

Kohdeyrityksellä on määräaikaista vuokrasopimuksia toimitiloista ja varastoista. Vuokrien määrä perustuu osittain yrityksen ja toimipisteen liikevaihtoon. Koronakriisin aikana kohdeyritys on yhteistyössä emoyhtiön kanssa kehittäneet uuden työkalun, joka toimii tukena sopimusehtojen neuvotteluissa vuokranantajan kanssa.

H4: "Me ollaan laskettu niin kuin jokaiselle yksikölle niin kuin Pax:eihin (=Lentomatokustajiin) perustuvan myyntiennusteen ja sitä käytetään käytännössä työkaluna siihen et me löydetään, että mikä on se break even pointti ja lähinnä se on luotu tueksi meille neuvotteluihin vuokranantajan kanssa, että me pystyttäisiin perustelemaan niille minkä takia meidän pitäisi esimerkiksi avata yksikkö X kesäkuussa koska siellä alkaa ole paxit sillä tasolla, että me päästään siihen break eveniin. Se on itseasiassa joo semmoinen uusi työkalu mitä ei ole ollut ennen koronaa."

5.3.3 Budjetointi strategisen johtamisen ja operatiivisen suunnittelun tukena

Kohdeyrityksen yritystoiminnan merkittävimmät muutokset poikkeustilanteessa ovat pääasiassa taloudelliset- ja operatiiviset muutokset. Koronakriisistä aiheutuneet lentomatokustamisrajoitukset ovat aiheuttaneet lentomatokustajien määrän romahtamisen ja sitä kautta myös kohdeyrityksen liikevaihdon romahtamisen.

H2: "No myynnit, kun ei sitä ole. Että jos ei ole sitä rahaa mitä tulee sisälle niin.. ja ehkä se että me ollaan riippuvaisia matkustajamäärästä, että ei voida tehdä mitään markkinointikampanjoita, koska aika harva asuu tässä vieressä ja päättää tulla varta vasten lentokentälle syömään."

H4: "Tietysti se liikevaihdon romahtaminen. Siinä vaiheessa ku sitä liikevaihtoa ei ole edes sen vertaa, että pystyttäisiin tekemään break-even tulosta. Periaatteessa lähdetään siihen start-up tekemiseen, että lähetään rakentamaan sitä toimintaa tyhjästä ja uuden yksikön avaaminen edellyttää paljon henkilökunnan koulutusta ja monet noista isoista ravintoloista ei aukea ihan päivässä. Siellä on odotettavissa paljon kuluja mitä tulee avaamisprosessia. Se vaatii tosi tiukan kulukurin, että saadaan tuottavaksi se toiminta."

Kohdeyrityksessä useampi toimintayksikkö on ollut suljettuna lähes koko koronakriisin ajan ja sen jatkuvuudesta ei ole vielä tietoa. Tämä edellyttää kuitenkin toiminnan kokonaisvaltaista uudelleenrakentamista, kun yksiköt avataan uudelleen tulevaisuudessa.

Koronakriisin tuomat muutokset kohdeyrityksen operatiivisessa liiketoiminnassa on korostanut paikallista yhteistyötä ja liiketoiminnan kehittämistä.

H1: "Muutos on ehkä se, että on päässyt lähemmäs operatiivista puolta ja nähnyt enemmän miten siellä toimitaan. Oikeastaan jokainen on päässyt kehittämään sitä."

Voi olla, että siinä on ollut jonkinlainen seinä siinä välissä, jolloin hallinto on keskittynyt hallinnollisiin asioihin ja operatiivinen puoli on keskittynyt siihen operatiiviseen puoleen, mutta nyt kaikki on joutunut tekeä vähän kaikkea. Se on yhdistänyt tätä työyhteisöä ja uskon, että myös jatkossa se kannattaa ottaa huomioon.”

H3: ”No jokainen meistä on varmasti jokaiselta osa-alueelta, esim. Hr- osasto, taloushallinto, ostopuoli ja tuotepuoli, niin ollaan jouduttu tarkastelemaan sitä omaa toimintaa uudella tavalla ja miettiä niitä uusia toimintatapoja ja kun se meidän organisaatio on madaltunut, niin mä sanoisin että se on parantanut meidän yhteistyötä ja tehdään tiiviimmin täällä lokaalisti yhdessä töitä”

Voidaan havaita myös, että kohdeyrityksen merkittävän organisaatiomuutoksen myötä yritystoiminnassa on korostunut kohdeyrityksen paikallinen yhteistyö eri osastojen välillä. Paikallinen ja tiiviimpi yhteistyö on osittain helpottanut reagointinopeutta, päätöksentekoa ja yleisesti yritystoimintaa koronakriisissä.

H3: ”No toki se, että kun liiketoiminta on supistunut ja meidän organisaatio on ns. madaltunut, niin se tarjoaa myös eväät siihen, että meidän reaktionopeus on parempi. Pystytään reagoimaan ihan päiväkohtaisiinkin muutoksiin herkemmin. Ja tulevaisuutta ajatellen ollaan päästy riisumaan toimintaa kokonaan ja starttaamaan niin sanotusti alusta monia toimintatapoja uusiksi. Sellaisia muutoksia mitä olisi pitänyt tehdä aikaisemmin, mutta on ollut liian haastavaa ruveta muuttamaan niin isoja rakenteellisia asioita niin nyt päästään kunnolla miettimään, että mitä meidän kannattaisi tehdä.”

Yllä olevasta kuvauksesta voidaan sanoa, että kohdeyritys näkee mahdollisuuden uudistaa ja kehittää toimintaansa.

Yleisesti kohdeyrityksen strategisen johtaminen ja operatiivinen suunnittelu on poikkeustilanteen myötä muuttunut ja koronakriisillä nähdään olevan merkittävä vaikutus yrityksen strategiaan ja toimintamalleihin pidemmällä aikavälillä. Kohdeyrityksessä strategista johtamista ja operatiivista suunnittelua tullaan tekemään yksityiskohtaisemmin esimerkiksi pyritään tehostamaan resurssien koordinoitua ja hinnoittelustrategiaa. Lisäksi kohdeyrityksen strategiaa pyritään tuomaan näkyvämmäksi operatiiviselle tasolle.

H4: ”No ylipäättänsä se operaatioiden viilaus. Tämä vuosi on myös tuonut rohkeutta ja uskalletaan tehdä nopeitakin suunnanmuutoksia tarvittaessa ja ollaan kriittisempiä omaa ja muiden tekemistä kohtaan. Haetaan aktiivisesti ratkaisuja eikä jäädä siihen ”näin on aina tehty” - ajatukseen kiinni.”

Sivabalan ym. (2009) mukaan, operatiivisen suunnittelun näkökulmasta syitä budjetointiin ovat resurssien koordinoitua, toimintasuunnitelmien laatiminen, tuotantokapasiteetin hallinta, vaadittujen myyntihintojen määrittäminen, innovatiiviseen käyttäytymiseen kannustaminen sekä tietojen toimittaminen ulkopuolisille osapuolille. Koronakriisissä kohdeyrityksen varsinaista vuosibudjet-

tia ei ole voitu hyödyntää operatiivisessa suunnittelussa. Tulevaisuudessa kohdeyrityksen budjetointia pyritään tehostamaan niin, että se olisi enemmän linjassa kohdeyrityksen uusien liiketoimintastrategioiden kanssa.. Haastateltavat **H1** JA **H4** toivoisivat, että perinteisen vuosibudjetoinnin sijasta olisi mahdollista tehdä vaihtoehtoisia budjetteja tai ainoastaan rullaavaa ennustamista, jotta budjetointi olisi mahdollisimman tehokasta strategisen johtamisen ja operatiivisen suunnittelun kannalta.

Vargo & Seville (2011) mukaan kriiseille on ominaista nopeasti muuttuvat tilanteet, joissa tarvitaan nopeaa päätöksentekoa. Lisäksi päätöksentekoa tukeva informaatio on usein puutteellista tai tietojen luotettavuuteen kohdistuu epävarmuutta (Vargo & Seville, 2011). Päätöksenteko koronakriisin aikana tapahtuu pääasiassa ylimmässä johdossa. Koronakriisin alkaessa kohdeyrityksessä ei ollut varsinaista kriisistrategiaa laadittuna, jonka vuoksi kriisin alkaessa kohdeyrityksen ja emoyhtiön välillä kommunikaatiossa, informaation kulussa ja päätöksenteossa oli viiveitä. Kuitenkin tilanteen edetessä kohdeyrityksen päätöksenteko on ollut nopeaa, tehokasta ja yhtenäistä. Tällä hetkellä kohdeyrityksen emoyhtiö laatii kriisistrategiaa vastaavan tilanteen varalle ja emoyhtiössä on laadittu erilaisia kannattavuuslaskelmia johdon päätöksenteontueksi. Kannattavuuslaskelmilla pyritään arvioimaan, mitkä liiketoimintayksiköt olisi kannattavaa avata uudelleen ja milloin. Kannattavuuslaskelmissa liiketoimintayksiköiden kannattavuutta arvioidaan laskelmalla niiden käyttökate eli EBITDA. Taulukossa 2 on esitetty esimerkki kannattavuuslaskelmasta pelkistettynä.

TAULUKKO 2. Esimerkki kannattavuuslaskelmasta pelkistettynä.

Toimintayksikkö kiinni		Toimintayksikkö auki		
	EUR		EUR	%
Myynnit	0	Myynnit	50000	100
Raaka-aineosto	0	Raaka-aineostot	-11000	-22
Henkilöstökulut	0	Henkilöstökulut	-25000	-50
Muut kulut	-5000	Muut kulut	-10000	-20
Vuokra	-5000	Vuokra	-5000	-10
EBITDA	-10000	EBITDA	-1000	

Yllä olevassa esimerkissä olisi kannattavampaa avata toimintayksikkö, sillä tappion määrä olisi pienempi kuin toimintayksikön ollessa suljettuna.

Vuodesta 2020 lähtien, kohdeyrityksen on pitänyt tehdä tarvittavat sopeuttamistoimenpiteet koronakriisin leviämiseen liittyvät hätätilanteen hallitsemiseksi. Kuten maailmanlaajuisessa finanssikriisissä, myös koronakriisissä kaikilla eri toimialoilla toimivat yritykset ovat joutuneet käsittelemään ennakoimattomasti vähentyneen kysynnän ja tarjonnan epätasapainot. Kohdeyritys on pyrkinyt vähentämään kapasiteettia nopeasti laskeneen kysynnän mukaan. Tämä on edellyttänyt esimerkiksi, henkilöstön lomautuksen tavarantoimittajien sekä

muiden yhteistyökumppaneiden sopimusten kartoittamista, toimitusketjun toimintojen uudelleensuunnittelua sekä kulujen karsimista kokonaisvaltaisesti.

H1: "No oikeastaan me ollaan käyty joka ikinen sopimus läpi ja ne mitä me ei olla käytetty niin ollaan irtisanottu pois. Tai sitten vähennetty sitä summaa, mitä me maksetaan toimittajille ja oikeastaan koko toimintaa ajettiin alas ja lähetään sit taas pikkuhiljaa kasaamaan."

H2: "No meillä hyvin pitkälti lomautuksien ja uudelleenorganisoinnin kautta."

H3: "No tosiaan YT on ollut käynnissä ja siinä on just nimenomaan haettu sitä, että ollaan tehty roolituksia uudestaan myöskin omalla osastolla, että ollaan jouduttu su-pistamaan sitä tiimiä ja etsiä toisenlaisia työtehtäviä tiimin jäsenille."

H4: "Me ollaan onnistuttu tekemään paljon yhteistyötä noiden kaikkien tavarantoimittajien kanssa. Heitä ruvettiin kontaktoimaan jo heti silloin keväällä ja pistettiin erilaisia laskuja pitoon ja ollaan saatu pidettyä niitä pidossa tänne asti ja ollaan saatu pidempiä maksuaikoja tavarantoimittajille ja täytyy sanoa, että se on ehdottomasti auttanut niiden pahimpien kuukausien yli, muuten oltaisiin jouduttu pyytämään emoyhtiöltä rahoitusta jo paljon aikaisemmin. Se on ollut tosi iso apu. Toki toivotaan, että saadaan myös ensi vuodelle jatkettua niitä pidempiä maksuaikoja ja osaa laskutuksia pidossa."

H5: "No vedettiin just niin minimiin kuin mahdollista."

Kohdeyrityksessä aloitettiin huhtikuussa 2020 YT-neuvottelut toiminnan jatkuvuuden sekä työpaikkojen turvaamiseksi pitkällä aikavälillä. YT-neuvottelujen päätteeksi noin 90% henkilöstöstä lomautettiin ja suurin osa henkilöstöstä on pysynyt lomautettuna edelleen. YT-neuvotteluissa päätettiin myös kohdeyrityksen uusista organisaatiomuutoksista. Koronakriisi on vaikuttanut merkittävästi koko konserniin globaalisti, jonka vuoksi itsenäinen, pohjoismaiden alueellinen organisaatio päätettiin lopettaa. Lisäksi kohdeyritys on uudelleenorganisoinut johdon- ja hallinnon vastuualueita. YT-neuvotteluiden myötä lähes jokaisen haastateltavan työtehtävät tai vastuualue ovat osittain muuttuneet.

Haastateltavat kokevat, että lomautuksilla ja muilla sopeutuksilla ovat olleet myönteisiä talousvaikutuksia ja kyseiset toimenpiteet ovat olleet välttämättömiä toiminnan jatkumisen kannalta.

H1: No sillä on ollut myönteisiä vaikutuksia tai siis säästöjä sinänsä ja se on hyvä järjestelmä se lomautus ja se lomautus on suomessa hyvä ja mahdollista.

H2: No lomautus on Suomessa tosi hyvä asia yritykselle ja tässä tapauksessa on ollut tosi hienoa, että myöskin valtio on tullut vastaan siinä, että ei ole tarvinnut hakea töitä, että ne on jatkanut niitä koronasta johtuvia lomautuksia, että saa niitä päivärahajoja pidemmän aikaa tai muita työttömyysetuuksia.

H3: kyl mä koen, että nämä sopeutukset mitä me ollaan tehty, niin juuri niillä ollaan päästy tästä tilanteesta, niin että voidaan vielä liiketoimintaa pyörittää.

H4: Noi sopeuttamistoimet, lomautukset ja muut mitä ollaan tehty, niin täysin välttämättömiä sen toiminnan jatkumisen kannalta.

Vaikka lomautuksilla ja muilla sopeutuksilla nähdään pääasiassa olevan myönteisiä talousvaikutuksia, myös sopeutustoimet tuovat omat haasteensa.

H2: " Ehkä budjetoinnin näkökulmasta, se on myös haastavaa se että suurin osa työntekijöistä on lomautettu. Toki me voidaan ennustaa sitä, että meidän henkilöstökulut on x määrä kuukaudessa sen perusteella, että meillä on 10 tai 15 henkilöä töissä ja voidaan niinku suunnilleen ennustaa että näinä kuukausina tullaan maksamaan lomapalkkoja ja meidän lomapalkat on x määrä, jolloin me pystytään vetämään siitä johtopäätöksiä. Mut tämmöisenä aikana kun on se et jos se lomautus on kestänyt yli 200 päivää niin seki vaikuttaa jos joku irtisanoutuu sen jälkeen, me joudutaan maksaa irtisanomisaikaa vastaava palkkakorvaus. "

Kohdeyrityksen tulee maksaa työntekijälle työntekijän irtisanoutuessa irtisanomisaikaa vastaava palkkakorvaus. Työntekijän sopimuksesta riippuen, palkkakorvauksen suuruus voi vastata esimerkiksi kahden kuukauden kuukausipalkkaa. Tämä vaikuttaa merkittävästi henkilöstökulujen arviointiin. Kohdeyrityksen henkilöstökulut ovat merkittävä kuluerä erityisesti nyt koronakriisissä.

H4: "Tälläkin hetkellä, kun meillä on yli 90% lomautuksella, käytännössä vain kriittiset toimijat työllistettynä, niin silti se henkilöstökulu on niin korkea. Jos mietitään kuukausitasolla niin meidän henkilöstökulut on korkeammat, kuin meidän liikevaihto. Olisiko se ehkä jotain 150 % tällä hetkellä liikevaihdosta, kun normaalisti se on ollut 34-35% "

Suurin osa henkilöstöstä on ollut lähes vuoden lomautuksella, jonka uskotaan tuovan myöhemmin negatiivisia talousvaikutuksia muuan muussa henkilöstön uudelleen kouluttamisen myötä.

H1: "Mutta ei se lomautus itsessään tuo meille lisää rahaa, koska ne on ne henkilöt, jotka tekevät myynnin meille, jolloin se taas meinaa, että meillä ei ole tuloja, jos me ei pystytä työllistämään työntekijöitä. Että se on vähän niin kuin plus miinus nolla. Se on henkilöstön osaamisen kannalta huono asia, että he ovat pitkään poissa. Että se vaatii taas uudelleen kouluttautumista ja siihen taas tulee omat talousvaikutuksensa myöhemmin."

Jotta yrityksen menestystä voidaan arvioida, kohdeyritys käyttää apunaan taloudellisia- ja ei- taloudellisia suorituskyvynmittareita. Yrityksen suorituskyvyn mittaaminen on välttämätöntä kassavirtojen ennustamisessa käytettävissä olevilla resursseilla ja sen avulla määritellään yrityksen toiminnan tehokkuus sekä mahdollisuudet uusien resurssien kehittämiseen. (Anisoara ym. 2012.) Kohdeyrityksen taloudelliset suorituskyvynmittarit ovat myynnit, asiakkaat, tehokkuus, työtunnit ja keskiostos. Näillä menestystekijöillä on keskeinen rooli koh-

deyrityksen liiketoiminnan menestymisen ja strategian kannalta. Vallitsevassa koronakriisissä näitä menestystekijöitä seurataan edelleen, mutta toiminnan tehokkuuden seuraaminen on korostunut ja keskiostosta pyritään nostamaan.

H1: ”Enemmän ehkä painottunut tohon tehokkuuden puolelle tällä hetkellä, että myynnithän ei ole samaa luokkaa mitä ne on ennen ollut ja välttämättä keskiostokaan ei ole sama. Että pääasia on, että me saadaan asiakkaita ja on jotain jolle myydä.”

H4: ”Henkilöstökulut on sellaiset mitä seurataan nyt tarkemmin, vaikka se ei varsinaisesti ole ollut siellä kärkipäässä ja nyt se on se, millä on isompi merkitys. Toki keskiostos nyt jos koskaan, silloin kun matkustajamäärät on rajalliset niin silloin pitäisi pystyä saamaan jokaisesta asiakkaasta maksimi euromäärä irti.”

Kohdeyrityksen ei-taloudellisia mittareita ovat esimerkiksi mystery shopping, henkilöstön vaihtuvuus keskimäärin vuodessa % ja sairaslomien osuus %. Kohdeyrityksen ei-taloudellisten mittareiden tavoitteena on varmistaa liiketoiminnan tasainen laatu ja innostava työympäristö. Kohdeyrityksen ei-taloudelliset mittarit laadittiin lokakuussa 2019, mutta tällä hetkellä ei-taloudellisia mittareita ei seurata.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

6.1 Yhteenveto ja johtopäätökset

Kuten kirjallisuudessa oli mainittu, maailmanlaajuisesti levinneellä koronaviruksella (Covid-19) on ollut merkittävät vaikutukset ja kauaskantoiset seuraukset ihmisille, yrityksille ja hallituksille ympäri maailmaa (Rinaldi, ym. 2020). Koronavirus ja siihen liittyvät rajoitustoimenpiteet ovat aiheuttaneet monen yrityksen liikevaihdon laskun ja kannattavuuden heikkenemisen. Tässä erityisen poikkeuksellisessa, epävarmassa ja nopeasti muuttuvassa tilanteessa on välttämätöntä, että yritykset pystyvät sopeuttamaan liiketoimintaansa nopeasti. Johdon laskentatoimen avulla tuotettu informaatio tukee yrityksen johdon päätöksentekoa ja budjetointi on johdon laskentatoimen yksi tärkeimmistä työkaluista. Budjetoinnilla on keskeinen asema talouden suunnittelussa- ja ohjauksessa sekä strategian toteuttamisessa. Budjetointi on yksi johdon laskentatoimen laajimmin tutkituista aiheista ja siitä käydään paljon keskustelua sekä akateemisessa, että ammatillisessa kirjallisuudessa sen kohtaaman kritiikin vuoksi (Covaleski ym. 2003). Perinteisen budjetoinnin rinnalle on syntynyt vaihtoehtoisia tapoja toteuttaa budjetointia. Näistä vaihtoehtoisista tavoista rullaavat budjetit sekä ennusteet nähdään olevan potentiaalisin vaihtoehto perinteiselle budjetoinnille. Rullaavan budjetoinnin avulla useat yritykset ovat onnistuneet parantamaan ennusteiden tarkkuutta ja parantamaan aikaviiveongelmaa, joka syntyi aikaisemmin perinteisestä budjetoinnista. (Neely ym. 2003.) Tämän tutkimuksen tulokset osoittivat, että kohdeyrityksen tapauksessa rullaavan budjetoinnin koetaan olevan hyödyllisempi työkalu, kuin perinteinen budjetointi liiketoiminnan suunnittelussa ja ohjauksessa. Tutkimuksessa havaittiin, että tässä erityisesti tässä epävarmassa ja nopeasti muuttuvassa poikkeustilanteessa koetaan, perinteistä budjetointia ei ole voitu hyödyntää.

Tässä tutkielmassa pyrittiin tarkastelemaan, että miten rullaavaa budjetointia voitaisiin hyödyntää kohdeyrityksessä ja miten rullaava budjetointi voisi tukea liiketoimintaa ja operatiivista suunnittelua tässä poikkeustilanteessa. Tavoitteena oli hahmottaa ja määritellä haasteet kohdeyrityksen nykyisessä budjetoinnissa, joihin rullaava budjetointi voisi olla avuksi. Lisäksi tutkielmassa tar-

kasteltiin, että mitä erityispiirteitä poikkeusajan budjetointiin ja kassanhallintaan liittyy. Tutkimuksen tutkimuskysymykset olivat: *Miten rullaavaa budjetointia voidaan hyödyntää kohdeyrityksessä ja mitä erityispiirteitä poikkeusajan budjetointiin ja kassanhallintaan liittyy?* Tutkimuksen tulokset osoittivat, että rullaavaa budjetointia voitaisiin hyödyntää tässä poikkeustilanteessa liiketoiminnan suunnittelussa, ohjauksessa ja päätöksenteossa. Lisäksi taulukossa 3 on esitetty tutkimuksessa havaitut erityispiirteet liittyen poikkeusajan budjetointiin ja kassanhallintaan:

TAULUKKO 3. Poikkeusajan erityispiirteet liittyen budjetointiin ja kassanhallintaan

Budjetointi	Kassanhallinta
1. Budjetointi on vaikeutunut huomattavasti	1. On noussut merkittävään rooliin
2. Perinteisen vuosibudjetoinnin lukemia ei ole voitu hyödyntää ollenkaan	2. Ulkomainen emoyhtiö valvoo tiukemmin
3. Perinteisen budjetoinnin haasteet ovat korostuneet esim. <ul style="list-style-type: none"> • Toimimattomuus haastavassa ja nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä • Vanhentunut tieto • Ristiriitaisuus kohdeyrityksen liiketoimintastrategian kanssa • Joustamattomuus 	3. Useita eri toimenpiteitä liiketoiminnan sopeuttamiseksi ja kassanhallitsemiseksi, esim. <ul style="list-style-type: none"> • Henkilöstön lomautus • Organisaatiomuutokset • Erilaisten yhteistyökumppaneiden ja tavarantoimittajien sopimusten kartoitus ja irtisanominen • Toimitusketjun toimintojen uudelleensuunnittelu • Kulujen karsiminen kokonaisvaltaisesti
4. On kehitetty epävirallinen henkilöstöbudjetti, haamubudjetti ja kannattavuuslaskelmat	4. Suurin haaste kassavirran nopea pysähtyminen
5. Suurin haaste liiketoiminnan epävarmuus ja huono ennustettavuus	

Yllä olevassa taulukossa mainittujen perinteisen budjetoinnin haasteiden lisäksi kohdeyrityksessä koetaan haastavaksi budjetoinnin ajankohta ja budjetointiprosessin aikataulu sen laatimisesta lopulliseen budjettiin asti. Tässä poikkeustilanteessa kohdeyrityksen budjetointi on vaikeutunut ja suurimmaksi haasteeksi on koettu liiketoiminnan epävarmuus ja huono ennustettavuus. Kohdeyrityksen tulosenusteet ovat riippuvaisia lentokentän matkustajapalveluyrityksen lentomatikustajaennusteista, jotka ovat hyvin epävarmoja ja muuttuvia tässä poikkeustilanteessa. Tämä vaikuttaa olennaisesti kohdeyrityksen budjetointiin ja

ennustamiseen ja kohdeyrityksen aikaisemmin laadittua budjettia ei ole voitu hyödyntää. Tutkimuksen tulokset osoittivat, että toisin kuin perinteisessä budjetoinnissa, rullaavan budjetoinnin avulla kohdeyrityksellä olisi mahdollisuus ajankohtaisempiin ja tarkempiin ennusteisiin. Niiden avulla kohdeyritys voi luoda uusia tavoitteita tulevaan myös lyhyellä aikavälillä. Lisäksi rullaavan budjetoinnin avulla kohdeyritys voisi reagoida nopeammin ja tehdä tarvittavat muutokset budjettiin. Erityisesti tässä poikkeustilanteessa, jossa on ominaista lentomatkustajaennusteiden suuret vaihtelut, voitaisiin ottaa huomioon budjetissa. Rullaavan budjetoinnin tuoma joustavuus tukisi myös nopeaa päätöksentekoa. Erityisesti tässä koronakriisissä edellytetään nopeaa päätöksentekoa sekä liiketoiminnan sopeuttamista.

Koronakriisin vuoksi kohdeyrityksen tulokset ovat heikentyneet merkittävästi budjetoituun verrattuna ja tämä lasku alkoi jo maaliskuusta 2020 alkaen. Tutkimuksen tulokset osoittivat, että emoyhtiön asettamat budjettitavoitteet koronakriisissä koettiin hyvin epärealistiseksi. Kilfoyle ym. (2013) mukaan, aikaisemmissa tutkimuksissa on havaittu, että keskitetyt suunnitellut, muodolliset ja integroidut eli toisin sanoen viralliset tietojärjestelmät eivät aina tyydytä eri alayksiköiden johtajien tietotarpeita. Sen vuoksi epäviralliset laskentajärjestelmät ovat syntyneet (Kilfoyle ym. 2013). Kohdeyrityksen tapauksessa virallista vuosibudjettia ei ole voitu hyödyntää tässä poikkeustilanteessa, jonka vuoksi kohdeyrityksessä on kehitetty epävirallinen laskentajärjestelmä, jota kutsutaan haamubudjetiksi. Haamubudjetti on kehitetty johdon tueksi ja sitä hyödynnetään paikallisesti. Haamubudjettia tehdään rullaavan budjetoinnin tapaan pariksi kuukaudeksi kerralla eteenpäin ja sitä päivitetään jatkuvasti. Myers (2001) mukaan, rullaavilla budjeteilla ja ennusteilla saavutetaan ajankohtainen talousennuste, joka ei ainoastaan heijasta yrityksen viimeisimpiä kuukausituloksia, mutta myös merkittäviä muutoksia liiketoiminnan näkymiin ja talouteen. Kohdeyrityksen tapauksessa tutkimuksen tulokset osoittivat, että haamubudjetin avulla kohdeyritys voi seurata budjettiaan realistisemmilla luvuilla, jolloin liiketoiminnan operatiivinen päätöksenteko paikallisesti tehostuu ja mahdollisiin muutoksiin voidaan reagoida nopeasti. Haamubudjetin lisäksi myös muita epävirallisia laskentajärjestelmiä on kehitetty, kuten epävirallinen henkilöstöbudjetti ja kannattavuuslaskelmat. Lisäksi koronakriisissä on kehitetty myös yksityiskohtaisempia viikkoraportteja myyntitoimista, jotka ovat antaneet arvokasta tietoa sekä paikallisesti kohdeyrityksessä että emoyhtiölle koronajan myynneistä eri toimintayksiköissä.

Koronakriisi on haastanut eri toimialoilla toimivien yritysten maksukykyä sekä erilaisten rajoitustoimenpiteiden pitkittyminen ovat aiheuttaneet monen yrityksen likviditeettikriisin ja mahdollisen konkurssin. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että kohdeyrityksen kassanhallinta on noussut merkittävään rooliin tässä koronakriisissä ja sitä valvotaan tiukemmin myös emoyhtiön toimesta. Kassanhallinnan lisäksi kohdeyrityksen tuloslaskelmaa seurataan tiiviisti emoyhtiössä. Kohdeyrityksen kassanhallinnan yksi suurimmista haasteista on ollut kassavirran nopea pysähtyminen. Kassanhallitsemiseksi ja liiketoiminnan sopeuttamiseksi kohdeyritys on pyrkinyt vähentämään kapasiteettia nopeasti laskeneen kysynnän mukaan. Tämä on edellyttänyt henkilöstön lomautuksen, organisaatiomuutokset, tavarantoimittajien sekä muiden yhteistyökumppaneiden

sopimusten kartoittamista, toimitusketjun toimintojen uudelleen suunnittelua sekä kulujen karsimista kokonaisvaltaisesti. Lisäksi valtion tukitoimet ja emoyhtiön kautta saadut rahoitukset ovat auttaneet kohdeyrityksen maksukyvyyn ja kassanhallinnan ylläpitämisessä.

Koronakriisillä on merkittävä vaikutus kohdeyrityksen strategiaan ja toimintamalleihin myös pidemmällä aikavälillä. Tulevaisuudessa kohdeyrityksessä strategista johtamista ja operatiivista suunnittelua tullaan tekemään yksityiskohtaisemmin. Lisäksi kohdeyrityksen strategiaa pyritään tuomaan näkyvämmäksi operatiiviselle tasolle. Tutkimuksen tulokset osoittivat, koronakriisillä nähdään olevan myös positiivisia vaikutuksia. Kohdeyritys näkee koronakriisin olevan myös mahdollisuus uudistaa ja kehittää liiketoimintaa. Koronakriisin tuomat muutokset ovat korostaneet paikallista yhteistyötä eri osastojen välillä. Tutkimuksen tulokset osoittivat, että paikallinen ja tiiviimpi yhteistyö on osittain helpottanut reagointinopeutta, päätöksentekoa ja yleisesti yritystoimintaa tässä koronakriisissä.

Vuonna 2008 alkaneen finanssi- ja talouskriisin aikana kysynnän ennakoinnaton supistuminen useilla eri toimialoilla haastoi monet toimitusketjut maailmanlaajuisesti. Monet yritykset kokivat erittäin haastavia aikoja ja kokonaisista toimitusketjuja uhkasi romahdus (Hoberg & Alicke, 2014.) Talouskriisillä oli merkittäviä vaikutuksia kaikkiin talouden toimijoihin, kuten yrityksiin, rahoituslaitoksiin ja valtioon. Talouskriisi aiheutti merkittävät tappiot ja taloudellisen epätasapainon (Achim ym, 2010.) Koronakriisiä verrattaessa finanssi- ja talouskriisiin, voidaan löytää myös yhtäläisyyksiä. Myös koronakriisi on aiheuttanut ennakoimattoman kysynnän supistumisen useilla eri toimialoilla ja pahimmillaan yritykset ovat joutuneet konkurssiin. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että myös kohdeyrityksen tapauksessa koronakriisi ja siihen liittyvät toimenpiteet ovat aiheuttaneet merkittävän liikevaihdon laskun ja kannattavuuden heikkenemisen. Vastaavanlaista kriisiä ei ole ollut Suomessa koskaan aikaisemmin. Enron-skandaali ei ollut puolestaan maailmanlaajuinen kriisi, vaan enemmän toimialakohtainen kriisi. Koronakriisi on vaikuttanut moneen eri toimialaan, mutta erityisesti palvelutoimialaan. Se miten koronakriisi kuitenkin poikkeaa kuitenkin finanssi- ja talouskriisistä sekä Enron-skandaalista, niin on sen erityispiirteet. Koronakriisin erityispiirteitä ovat sen epävarmuus, ennakoimattomuus ja nopeasti muuttuvat tilanteet. Lisäksi koronakriisissä päämäärä on ollut viruksen ehkäisemisessä ja pyrkimys suojelemaan ihmisiä virustartunnalta. Koronakriisissä ennakoimattomuutta ja epävarmuutta aiheuttaa erilaisten tietojen puute, sillä ei ole tietoa kriisin jatkuvuudesta ja erilaisten rajoitustoimenpiteiden kestosta. Tämän tutkimuksen tulokset osoittavat, että koronakriisi on ollut hyvin poikkeuksellinen ainutlaatuinen tapaus, johon kohdeyritys ei olisi voinut varautua. Tutkimuksen tuloksien mukaan, erityisen haastavaa koronakriisissä on se, että ei ole varmaa tietoa tilanteen jatkuvuudesta. Haastateltavat olivat kuitenkin sitä mieltä, että vastaavan tilanteen sattuessa pystyttäisiin varautumaan ja tekemään nopeampia päätöksiä. Myös kohdeyrityksen emoyhtiössä on alettu laatimaan kriisistrategiaa vastaavan tilanteen varalle.

6.2 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi

Tieteellisen tutkimuksen yksi keskeisimpiä osia on sen luotettavuuden arviointi. Tieteelliseen tutkimukseen on asetettu tiettyjä normeja ja arvoja, joita tutkijan tulisi noudattaa. Tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa puhutaan usein reliabiliteetista ja validiteetista, jotka arvioivat tutkimuksen mittauksen luotettavuutta. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka, 2006.) Validiteetilla viitataan tutkimuksen pätevyyyteen ja sen avulla arvioidaan sitä, että kuinka hyvin tutkimuksessa asetetut tavoitteet ovat mitattu (Heikkilä, 2014, 177). Tutkimuksen validiteetin arvioinnissa keskeisiä kysymyksiä ovat esimerkiksi, onko tutkimus tehty perusteellisesti, ovatko saadut tulokset ja päätelmät johdonmukaisia (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka, 2006). Kysely- ja haastattelututkimuksissa on olennaista arvioida sitä, että kuinka onnistuneita haastattelukysymykset ovat olleet tutkimusongelman kannalta ts. onko haastattelukysymysten avulla ratkaistu tutkimusongelma (Heikkilä, 2014, 177). Reliabiliteetilla viitataan tutkimuksen luotettavuuteen. Sillä arvioidaan mittauksen kykyä tuottaa yhdenmukaisia tuloksia. Sisäistä reliabiliteettia voidaan arvioida toistamalla mittaukset useaan kertaan ja mikäli tulokset ovat edelleen samat, mittaus on reliaabeli. Ulkoisella reliabiliteetilla tarkoitetaan tutkimuksen toistettavuutta myös muissa tutkimuksissa ja tilanteissa (Heikkilä, 2014, 178.) Mikäli tutkimus toteutettaisiin uudelleen tai joku muu tutkija tutkisi samaa aihetta, tutkimuksen ollessa reliaabeli, tutkimus johtaisi samaan lopputulokseen.

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli hahmottaa ja määrittellä haasteet kohdeyrityksen budjetoinnissa, joihin rullaava budjetointi voisi olla avuksi. Sen lisäksi tutkimuksessa tarkasteltiin mitä erityispiirteitä poikkeusajan budjetointiin ja kassanhallintaan liittyy. Tutkimuksessa pyrittiin ymmärtämään ja tulkitsemaan syvällisesti erityisesti tutkielman kohdeyrityksen näkökulmasta, jonka vuoksi tutkimusmenetelmäksi valikoitui tapaustutkimus. Tutkielman haastattelut toteutettiin kahdenkeskinä teemahaastatteluina ja sen avulla pyrittiin tuomaan esille budjettiin liittyvien henkilöiden kokemuksia ja opittuja asioita tässä poikkeustilanteessa. Tutkimuksessa haastateltiin viittä henkilöä hallinnosta ja kahta heistä uudelleen. Näin ollen tutkimuksessa varmistettiin, että saadaan tarpeeksi kattava aineisto tutkimusta varten. Ennen haastattelukysymysten valmistelua, tutkija perehtyi teoriaan ja tutkimusmenetelmään hyvin, jonka avulla tutkija sai muodostettua sellaiset haastattelukysymykset, jotka vastasivat parhaiten tutkimuskysymykseen. Tutkimuksen näkökulmasta haastatteluissa voi olla riski esimerkiksi siitä, että haastateltavat eivät ymmärrä haastattelukysymyksiä ja näin ollen tieto ei olisi luotettavaa. Sen vuoksi haastattelurungot lähetettiin etukäteen, jotta haastateltavat pääsisivät perehtymään aiheeseen jo etukäteen. Ennen haastattelua varmistettiin vielä, että haastateltavat ovat ymmärtäneet kysymykset. Kyseisten toimenpiteiden avulla pyrittiin varmistamaan tutkimuksen validiteetti. Lisäksi tutkija on työskennellyt kohdeyritykselle koko tutkimuksen ajan, mikä on mahdollistanut havaintojen tekemistä myös kohdeyrityksen sisällä. Tämä myös lisää tutkimuksen reliabiliteettia, sillä tutkija ei ole ollut ainoastaan haastatteluiden varassa. Tutkimuksessa on hyödynnetty

myös muita aineistoja, kuten tilinpäätöstä, budjettia ja muita siihen liittyviä materiaaleja.

Tutkijan työskentely kohdeyrityksen alaisuudessa voidaan nähdä myös rajoitteena, sillä tutkijan pitää pysyä mahdollisimman neutraalina. Sen vuoksi haastattelutilanteet sekä haastattelurunko pyrittiin muodostamaan neutraaleiksi sekä tutkija pyrki olemaan mahdollisimman objektiivinen tutkimuksessa. Voidaan olettaa, että tutkimuksen tulokset pysyisivät samoina vaikka tutkija vaihtuisi. Tutkielman rajoitteena on se, että tutkimuksessa haastateltiin ainoastaan hallinnossa toimivia henkilöitä. Laajemmalla joukolla saataisiin mahdollisesti kattavampi ja monipuolisempi näkemys tutkittavasta aiheesta. Lisäksi aikaisemmassa kirjallisuudessa budjetointia on tutkittu hyvin laajasti, mutta koronakriisistä ja sen seurauksista ei ole vielä tehty laajalti laskentatoimen tutkimuksia. Tämä tulee myös huomioida tutkielman luotettavuutta arvioidessa.

6.3 Jatkotutkimusehdotukset

Aikaisemmassa kirjallisuudessa perinteistä budjetointia ja sen haasteita on tutkittu laajasti sekä rullaavasta budjetoinnista löytyy lukuisia laskentatoimen tutkimuksia. Sen sijaan koronakriisistä ja siihen liittyvää tutkimusta ei ole vielä tehty niin laajalti. Tämä tutkimus tuo monipuolisuutta kirjallisuuteen täydentämällä aikaisempia tutkimuksia budjetoinnista. Lisäksi tutkimus pyrkii lisäämään ymmärrystä koronakriisistä ja siihen liittyvistä erityispiirteistä. Tässä täyttyy kuitenkin ottaa huomioon, että tämä tutkimus oli tapauskohtainen ja sen vuoksi tulokset eivät ole välttämättä yleistettävissä.

Mielenkiintoisia jatkotutkimusaiheita on useita. Koronakriisi ja sen aiheuttama poikkeustilanne jatkuu edelleen ja olisi mielenkiintoista jatkaa tutkimusta siten, että aineistoa kerättäisiin pidemmältä aikaväliltä. Tällöin saataisiin laajemmin ja tarkemmin tietoa koronakriisin vaikutuksesta. Lisäksi tutkimuksen tuloksiin palaten, tutkimuksen tulokset osoittivat, rullaavaa budjetointia voitaisiin hyödyntää kohdeyrityksessä erityisesti sen joustavan ominaisuuden vuoksi. Kohdeyrityksen näkökulmasta olisi mielenkiintoista tutkia esimerkiksi rullaavan budjetoinnin käyttöönottoa kohdeyrityksessä. Tässä tutkimuksessa oli myös hyvin olennaista tarkastella aihetta kansainvälisen emoyhtiön ja tytäryhtiön näkökulmasta, jonka vuoksi olisi myös mielenkiintoista tutkia enemmän kansainvälisen emoyhtiön ja tytäryhtiön välistä suhdetta ja kriisijohtamista erityisesti tässä koronakriisissä. Edellä mainituista aiheista voitaisiin tehdä jatkotutkimuksia myös huomioiden yritysten koko ja toimiala.

LÄHTEET

- Achim, M. V., Borlea, N. S., & Breban, L. (2010). Financial crisis and accounting information: The need for corporate social responsibility in accounting profession. *European Research Studies Journal*, 13(3), 39–62. <https://doi.org/10.35808/ersj/286>
- Aggarwal, R., Berrill, J., Hutson, E., & Kearney, C. (2011). What is a multinational corporation? Classifying the degree of firm-level multinationality. *International Business Review*. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2010.11.004>
- Åkerberg, P. (2017). Budjetointi 2020- luvulla.
- Akhigbe, A., Madura, J., & Martin, A. D. (2005). Accounting contagion: The case of Enron. *Journal of Economics and Finance*. <https://doi.org/10.1007/BF02761553>
- Alao, B. B., & Lukman, O. (2020). Coronavirus Pandemic And Business Disruption: The Consideration of Accounting Roles in Business Revival. *International Journal of Academic Multidisciplinary Research (IJAMR)*, 4(5), 108–115.
- Alhola, K., & Lauslahti, S. (2002). *Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta* (2nd ed.). Helsinki WSOY.
- ALLEN, F., & CARLETTI, E. (2010). An Overview of the Crisis: Causes, Consequences, and Solutions. *International Review of Finance*. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2443.2009.01103.x>
- Alnoor, B., Horngren, C. T., & Datar, S. M. (2015). *Management and Cost Accounting*. Pearson Education UK.
- Altaee, M. (2018). Twinning between informal and formal information systems. *Advances in Management and Applied Economics*, 8(1), 37–55.
- Anisoara, T., Cican, S., Lala, P. I., & Anis, C. (2012). Performance measurement through non-financial indicators. *Economic Science*, 468–473.
- Asthana, S., Balsam, S., & Kim, S. (2009). The effect of Enron, Andersen, and Sarbanes-Oxley on the US market for audit services. *Accounting Research Journal*. <https://doi.org/10.1108/10309610910975306>
- Becker, S. D., Mahlendorf, M. D., Schäffer, U., & Thaten, M. (2016). Budgeting in Times of Economic Crisis. *Contemporary Accounting Research*. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12222>
- Blumentritt, T. (2006). Integrating strategic management and budgeting. In *Journal of Business Strategy*. <https://doi.org/10.1108/02756660610710382>
- Bourgeois, L. J., & Eisenhardt, K. M. (1988). Strategic Decision Processes in High Velocity Environments: Four Cases in the Microcomputer Industry. *Management Science*, 34(7), 816–835. <https://doi.org/10.1287/mnsc.34.7.816>
- Burgess, C. (2010). Essential Financial Techniques for Hospitality Managers: A practical manual. In *Essential Financial Techniques for Hospitality Managers: A practical manual*. <https://doi.org/10.23912/978-1-908999-97-9-2479>
- Cooper, D. J., & Morgan, W. (2008). Case study research in accounting.

- Accounting Horizons. <https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.2.159>
- Covaleski, M., Evans, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2003). Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 587–624. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02006-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02006-2)
- Cunningham, G., & Harris, J. (2006). Enron and Andersen: The Case of the Crooked E and the Fallen A. *Global Perspectives on Accounting Education*.
- Das, S. (2017). Corporate cash management: A study on retail sector. *Accounting*. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2016.5.003>
- Dossi, A., & Patelli, L. (2010). You learn from what you measure: Financial and non-financial performance measures in multinational companies. *Long Range Planning*. <https://doi.org/10.1016/j.lrp.2010.01.002>
- Dube, K., Nhamo, G., & Chikodzi, D. (2020). COVID-19 cripples global restaurant and hospitality industry. In *Current Issues in Tourism*. <https://doi.org/10.1080/13683500.2020.1773416>
- Eisenhardt, K. M. (1989). Eisenhardt - Agency Theory.pdf. *The Academy of Management Review*.
- Ekholm, B. G., & Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, 9(4), 519–539. <https://doi.org/10.1080/09638180020024007>
- Ekholm, B. G., & Wallin, J. (2011). The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. *Journal of Business Finance and Accounting*, 38(1–2), 145–164. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2010.02228.x>
- Elo, S., & Kyngäs, H. (2008). The qualitative content analysis process. *Journal of Advanced Nursing*. <https://doi.org/10.1111/j.1365-2648.2007.04569.x>
- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2010). “Continuous” budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444–461. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.10.003>
- Ghoshal, S., & Bartlett, C. A. (1990). The Multinational Corporation as an Interorganizational Network. *Academy of Management Review*. <https://doi.org/10.5465/amr.1990.4310825>
- Gluck, F., Kaufman, S., & Walleck, A. S. (1982). The Four Phases of Strategic Management. *The Journal of Business Strategy*.
- Goretzki, L., Strauss, E., & Wiegmann, L. (2018). Exploring the Roles of Vernacular Accounting Systems in the Development of “Enabling” Global Accounting and Control Systems. *Contemporary Accounting Research*. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12357>
- Greenberg, P. S., & Greenberg, R. H. (2006). Who needs budgets? You do. *Strategic Finance*, 88(August 2006), 41–45. <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=21722432&site=ehost-live>
- Haka, S., & Krishnan, R. (2005). Budget type and performance - the moderating effect of uncertainty. *Australian Accounting Review*, 15(35), 3–13. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2005.tb00247.x>
- Hansen, S. C. (2011). A theoretical analysis of the impact of adopting rolling

- budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting. *European Accounting Review*, 20(2), 289–319.
<https://doi.org/10.1080/09638180.2010.496260>
- 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*, 15(1), 95–116.
<https://doi.org/10.2308/jmar.2003.15.1.95>
- Harisalo, R. (2008). *Organisaatioteoriati* (Tampere Un). Taju.
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2003). The fall of enron. *Journal of Economic Perspectives*. <https://doi.org/10.1257/089533003765888403>
- Heikkilä, T. (2014). *Tilastollinen tutkimus* (9th ed.). Edita.
- Hill, L. E. (2016). Pioneering a Rolling Forecast. *Healthcare Financial Management*, 70(11), 1–2. <http://search.ebscohost.com.idpproxy.reading.ac.uk/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,shib,uid&db=bth&AN=119464153&site=ehost-live>
- Hoberg, K., & Aliche, K. (2014). 5 lessons for supply chains from the financial crisis. *Supply Chain Management Review*.
- Hopwood, A. G. (2009). The economic crisis and accounting: Implications for the research community. *Accounting, Organizations and Society*. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.07.004>
- Hsieh, H. F., & Shannon, S. E. (2005). Three approaches to qualitative content analysis. *Qualitative Health Research*. <https://doi.org/10.1177/1049732305276687>
- Ikäheimo, S., Malmi, T., & Walden, R. (2019). *Yrityksen laskentatoimi*. Alma Talent Oy.
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V., & Pellinen, J. (2017). *Talousohjaus ja kustannuslaskenta* (2.-4. pain). Sanoma Pro Oy. http://linda.linneanet.fi/F/?func=direct&doc_number=005770578&local_base=fin01
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Jensen, M. C., & Murphy, K. J. (1990). Performance Pay and Top-Management Incentives. *Journal of Political Economy*. <https://doi.org/10.1086/261677>
- Kilfoyle, E., Richardson, A. J., & MacDonald, L. D. (2013). Vernacular accountings: Bridging the cognitive and the social in the analysis of employee-generated accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.08.001>
- Knüpfer, S., & Puttonen, V. (2018). *Moderni rahoitus* (10 uudiste). Alma.
- Kostova, T., Nell, P. C., & Hoenen, A. K. (2018). Understanding Agency Problems in Headquarters-Subsidiary Relationships in Multinational Corporations: A Contextualized Model. *Journal of Management*. <https://doi.org/10.1177/0149206316648383>
- Leppiniemi, J., & Lounasmeri, S. (2000). *Yritysrahoitus*. WSOYpro.
- Li, Y. (2010). The Case Analysis of the Scandal of Enron. *International Journal of Business and Management*. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v5n10p37>
- Lynn, M. P., & Madison, R. L. (2004). A closer look at rolling budgets.

- Management Accounting Quarterly.
- Mun, S. G., & Jang, S. C. S. (2015). Working capital, cash holding, and profitability of restaurant firms. *International Journal of Hospitality Management*. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2015.04.003>
- Myers, R. (2001). Budget on a Roll. *Journal of Accountancy*, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).
- Neely, A., Bourne, M., & Adams, C. (2003). Better budgeting or beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*, 7(3), 22–28. <https://doi.org/10.1108/13683040310496471>
- Niemi, P. (2018). Sisäinen tarkastus käytännössä (1 painos). Alma.
- Raghunandan, M., Fyfe, D., Kistow, B., Allaham, I., & Raghunandan Students, R. K. (2012). Examining the Behavioural Aspects of Budgeting with particular emphasis on Public Sector/Service Budgets. *International Journal of Business and Social Science*, 3(14), 107–116. http://ijbssnet.com/journals/Vol_3_No_14_Special_Issue_July_2012/12.pdf
- Rinaldi, L., Cho, C. H., Lodhia, S. K., Michelon, G., & Tilt, C. A. (2020). Accounting in times of the COVID-19 pandemic: a forum for academic research. *Accounting Forum*, 44(3), 180–183. <https://doi.org/10.1080/01559982.2020.1778873>
- Rivera, J., & Milani, K. (2011). Budgeting for International Operations: Impact on and Integration with Strategic Planning. *Management Accounting Quarterly*.
- Saari, N. (2016). Sisäinen valvonta uudessa kansainvälisessä konsernissa. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Pro gradu -tutkielma.
- Schmid, S., & Kretschmer, K. (2010). Performance evaluation of foreign subsidiaries: A review of the literature and a contingency framework. In *International Journal of Management Reviews*. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2370.2009.00259.x>
- Sengupta, R., & Faccio, M. (2011). Corporate response to distress: Evidence from the asian financial crisis. *Federal Reserve Bank of St. Louis Review*. <https://doi.org/10.20955/r.93.127-154>
- Simon, H. A. (1960). The new science of management decision. In *The new science of management decision*. <https://doi.org/10.1037/13978-000>
- Sivabalan, P., Booth, P., Malmi, T., & Brown, D. A. (2009). An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting and Finance*. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2009.00305.x>
- Socea, A.-D. (2012). Managerial Decision-Making and Financial Accounting Information. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.977>
- Tuomi, J., & Sarajärvi, A. (2018). Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Vargo, J., & Seville, E. (2011). Crisis strategic planning for SMEs: Finding the silver lining. *International Journal of Production Research*, 49(18), 5619–5635. <https://doi.org/10.1080/00207543.2011.563902>
- Velimirović, D., Velimirović, M., & Stanković, R. (2011). Role and importance of key performance indicators measurement. *Serbian Journal of Management*.

<https://doi.org/10.5937/sjm1101063v>
Villa, S., & Mähönen, J. (2010). Osakeyhtiö III - Corporate Governance (3 uudistet). Alma Talent Oy.

Elektroniset lähteet

Ali-Yrkkö, J., Ylä-Anttila, P. 2002. Pääkonttorien sijainti, kansainvälistyminen ja verotus. Elinkeinoelämän tutkimuslaitos. Viitattu 13.1.2021. Haettu osoitteesta: <https://www.etla.fi/wp-content/uploads/2012/09/dp831.pdf>

Saaranen-Kauppinen, A., & Puusniekka., 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto [verkkojulkaisu]. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarasto [ylläpitäjä ja tuottaja].<https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/>>. (Viitattu 1.4.2021)

Blomster, H. 2018. Taloustutkija: Finanssikriisistä ei opittu juuri mitään, uusi romahdus mahdollinen. Salkunrakentaja. Viitattu 1.10.2020. Haettu osoitteesta: <https://www.salkunrakentaja.fi/2018/09/finanssikriisi-uusi-romahdus/>

COSO. 2013. Internal Control- Integrated Framework. Viitattu 1.12.2020. Haettu osoitteesta: <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx>

Finavia. 2020. Koronakriisi romahdutti Finavian lentoasemien matkustajamäärät huhtikuussa- pientä elpymistä kesäkuusta lähtien. Viitattu 1.9.2020. Haettu osoitteesta: <https://www.finavia.fi/fi/uutishuone/2020/koronakriisi-romahdutti-finavian-lentoasemien-matkustajamaarat-huhtikuussa-pienta>

Matkailu- ja ravintolapalvelut MaRa. 2018. Matkailu-, ravintola- ja vapaa-ajanpalveluiloille 26 kuukauden mittainen työehtosopimus. Viitattu 1.2.2021. Haettu osoitteesta: <https://www.mara.fi/ajankohtaista/tiedotteet/matkailu-ravintola-ja-vapaa-ajanpalveluiloille-26-kuukauden-mittainen-tyoehtosopimus.html>

Suomen virallinen tilasto. Henkilöstökulut. Viitattu 1.2.2021. Haettu osoitteesta: <https://www.stat.fi/meta/kas/henkkul.html>

LIITTEET

Liite 1: Ensimmäisen haastattelukierroksen haastattelurunko

TAUSTATIETOJA HAASTATELTAVASTA

- Kauanko olette olleet yrityksen palveluksessa ja mikä on nykyinen tehtävänne, koulutustausta/kokemus jne.

BUDJETOINTI JA TALOUSHALLINTO

1. Onko yrityksellä edelleen käytössä perinteinen budjetointi ja ennustaminen?
2. Onko budjetointi muuttunut tai vaikeutunut tässä poikkeustilanteessa?
3. Laaditaanko yrityksessä kassabudjetteja?
4. Ennustatteko tulosta, tasetta tai asiakasmääriä?

BUDJETOINNIN HAASTEET

Perinteistä vuosibudjetointia on kritisoitu mm. sen soveltuvuudesta nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä, suuresta työmäärästä, joustamattomuudesta ja sen heikosta yhteydestä strategiaan

5. Oletteko havainneet vastaavia ongelmia?
6. Mitkä ovat mielestänne keskeisimmät haasteet budjetoinnissa?

Yksi vaihtoehtoinen toteutustapa perinteiselle budjetoinnille on rullaava budjetointi. *Rullaava budjetointi* on rullaavan budjetin laatimista, joka on aina käytävissä tietyllä ajanjaksolla tulevaisuudessa. Oletetaan esimerkiksi, että budjetti tehdään yhdeksi vuodeksi. Tämä budjetti jaetaan neljään vuosineljännekseen. Ensimmäisen vuosineljänneksen päätyttyä, lisätään uusi ylimääräinen vuosineljännes budjettiin. Tällöin yrityksellä on aina 12 kuukauden budjetti jokaisen vuosineljänneksen alussa.

Rullaavan budjetoinnin yksi keskeisimpiä hyötyjä on se, että ympäristön muutokset tulevat huomioiduiksi tavoitteiden asettamisessa sekä jatkuvan toiminnan kehittämissuunnittelussa. Rullaava budjetointi tukee johdon nopeaa päätöksentekoa ja joustavaa reagointia.

7. Voisiko rullaavaa budjetoinnin tapaa hyödyntää yrityksessänne? Jos kyllä, niin miten sitä voitaisiin hyödyntää?

LASKENTATOIMI ERIKOISTILANTEISSA

8. Mitä erityispiirteitä on liittynyt tähän korona-ajan taloushallintoon?
9. Onko kassanhallinta muuttunut?
10. Mitä haasteita on ollut kassanhallinnassa ja miten olette reagoineet ongelmiin?
11. Miten laskentahenkilön työnkuva on muuttunut tässä poikkeustilanteessa?
(*Onko ollut vaikutusta esimerkiksi valvontaan?*)
12. Mitä talousvaikutuksia lomautuksilla ja sopeutuksilla tms. ja tilanteella on yleensä ollut?

YRITYKSEN TOIMINNAN SOPEUTTAMINEN

13. Miten toimintaa on muutettu ja sopeutettu?
14. Ovatko yrityksen käytössä olevat avainsuorituskyvynmittarit (KPI) muuttuneet poikkeustilanteen myötä? Tulisiko niitä muuttaa?
15. Miten tällaiseen kriisiin voi tai voisi varautua?
16. Onko jokin asia/osa-alue helpottunut?
17. Miten yritystoiminta tai tilanne ja taloushallinto on muuttunut näinä vaikeina aikoina?
18. Millaisia vaikutuksia kyseisellä poikkeustilanteella on ollut strategiseen johtamiseen ja operatiiviseen suunnitteluun?

Liite 2: Toisen haastattelukierroksen haastattelurunko

BUDJETOINTI JA TALOUSHALLINTO

1. Millä tavoin aikaisemmin laadittua perinteistä vuosibudjettia hyödynnetään tällä hetkellä?
2. Millä tavoin ennustatte tulosta, tasetta ja asiakasmääriä tällä hetkellä?
3. Millä tavoin perinteisen budjetoinnin rinnalla kulkevaa rullaavaa ennustamista hyödynnetään tällä hetkellä?
4. Onko jokin muuttunut? *(toiminnan laajuus, sopeuttaminen, työpaikat, rahavirrat, budjetointi, raportointi konsernille, suoritusmittaus, seuranta)*

BUDJETOINNIN HAASTEET

5. Onko aikaisemmin laaditussa budjetissa havaittu nyt lisää haasteita?
6. Minkälaiset ajatukset sinulla on budjetoinnista tulevaisuudessa?

LASKENTATOIMI ERIKOISTILANTEISSA

7. Onko kassanhallinta muuttunut? (Viime haastattelusta)

YRITYKSEN TOIMINNAN SUUNNITTELU, SOPEUTTAMINEN JA VALVONTA

8. Millä tavoin emoyhtiö valvoo yrityksen toimintaa tällä hetkellä? *(Mitä asioita näissä oloissa nyt mitataan tai valvotaan erityisesti ja mitä ulkomainen konserniomistaja vaatii raportoimaan ja onko tässä ollut muutoksia)*
9. Onko yrityksessä kehitetty uusia laskentatoimen raportteja (tai laskelmia) päätöksenteon tueksi?
10. *Onko käytössä omia paikallisia raportteja, mittareita tai budjetteja, jotka ovat erilaisia kuin konserniraportointia varten tehtävät laskelmat?*
11. Hyödynnetäänkö budjetointia strategisessa johtamisessa ja operatiivisessa suunnittelussa tällä hetkellä?