

BUDJETOINNIN HAASTEET JA KEHITTÄMINEN - CASE JULKISHALLINNON ORGANISAATIO X

**Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu**

Pro gradu -tutkielma

2017

**Tekijä: Riku Lamberg
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Marko Järvenpää**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

Tekijä Riku Lamberg	
Työn nimi Budjetoinnin haasteet ja kehittäminen - Case julkishallinnon organisaatio X	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -työ
Aika (pvm.) 5.3.2017	Sivumäärä 77
<p>Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää julkishallinnossa toimivan case-organisaation budjetointiin liittyviä haasteita sekä löytää näihin haasteisiin ratkaisuja. Case-organisaatio on todella nuori, noin tuhat työntekijää työllistävä ICT-alalla toimiva asiantuntijaorganisaatio, jonka prosessit ovat vielä monilta osin kehitysvaiheessa.</p> <p>Tutkimuksen teoreettinen viitekehys rakentui useista budjetointiin liittyvistä teorioista. Teoriaosuudessa oli esillä erityisesti budjetoinnin käyttäytymistieteellinen näkökulma. Ihantolan organisaation budjetointi-ilmapiirimalli sekä teoriat budjetointivastuun jakamisesta organisaatiossa, mikä johtaa työntekijöiden lisääntymiseen sitoutumiseen organisaatioon ja sitä kautta parempaan työsuoritukseen, loivat pohjan tutkimuksen teoriarungolle. Lisäksi teoriaosuudessa käsitellään erilaisia budjetointimenetelmiä (bottom-up, top-down) ja niiden vaikutusta budjetin kokoon. Teoriaosuus ottaa myös kantaa budjetin haastavuuden asettamiseen sekä taloudellisten vastuiden jakamiseen organisaatiossa.</p> <p>Tutkimus suoritettiin kvalitatiivisena tapaustutkimuksena, jossa aineisto kerättiin enimmäkseen case-organisaatiossa pidettyjen kahdenkeskisten haastatteluiden avulla. Kahdessa eri haastattelukierroksessa haastateltiin organisaation ylempi johto, taloushallinto sekä muutamia operatiivisen tason työntekijöitä. Tämän lisäksi tutkija työskentelee case-organisaation talousosastolla, mikä on mahdollistanut käytännön havaintojen tekemisen organisaation budjetointiprosessista. Aineistosta osa on otettu case-organisaation uuden talousjärjestelmän vaatimusmäärittelystä.</p> <p>Tutkimuksessa selvisi, että case-organisaatiolla oli useita haasteita budjetoinnissa. Taustatekijöinä olivat budjetoinnin epäselvät tavoitteet, budjetoinnin sekava roolijako sekä epäselvät budjetointivastuut, mitkä aiheuttivat organisaatioon pessimistisen budjetointi-ilmapiirin. Budjetointia haittasi myös case-organisaation talouden tietojärjestelmät ja niiden sopimattomuus case-organisaation käyttämään demokraattiseen budjetointimenetelmään. Tästä seurasi lisää epäselvyyksiä, mikä näkyi esimerkiksi budjetin koon määrittämisen haastavuudessa. Ratkaisuina haasteisiin esitettiin suunnittelun roolijaon selkeyttämistä uuden organisaatorakenteen avulla, budjetointi-ilmapiirin parantamista panostamalla organisaation sisäiseen toimintaympäristöön sekä asiakkaiden parempaa huomioimista budjetoinnissa siirtämällä budjetointivastuuta asiakkuusyksiköille. Myös budjetointiprosessin helpottaminen talouden uuden tietojärjestelmän avulla sekä rullaavan ennustamisen tuominen perinteisen vuosibudjetoinnin rinnalle ovat potentiaalisia ratkaisuja budjetoinnin haasteisiin case-organisaatiossa.</p>	
Asiasanat Budjetti, julkishallinto, budjetointi-ilmapiiri, budjetointiprosessi, uusi julkisjohtaminen	
Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto	

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO.....	5
1.1	Tutkimuksen taustaa.....	5
1.1.1	Uusi julkisjohtaminen.....	5
1.1.2	Julkishallinto ja budjetointi.....	6
1.2	Aiheen valinta ja tutkimuskysymykset.....	7
1.3	Keskeiset käsitteet.....	7
1.4	Aikaisempi tutkimus ja tutkimuksen asemointi.....	8
1.5	Tutkimusmetodologia.....	9
1.5.1	Metodologia tutkimuksen taustalla.....	9
1.5.2	Aineiston kerääminen, käsittely ja tulkinta.....	12
2	TEOREETTINEN VIITEKEHYS.....	15
2.1	Budjetin laatiminen.....	15
2.1.1	Budjetoinnin rooli yrityksessä ja budjetoinnin tavoitteet.....	15
2.1.2	Osabudjetit.....	17
2.1.3	Budjetointi ja taloudellinen vastuu.....	18
2.1.4	Budjetoitivastuun jakaminen.....	19
2.1.5	Budjetointimenetelmät.....	21
2.2	Budjetoinnin haasteet.....	25
2.2.1	Perinteisen budjetoinnin ongelmat ja vaihtoehdot.....	25
2.2.2	Budjetoinnin inhimillinen aspekti ja budjetointi-ilmapiiri.....	26
2.2.3	Sopivan haastavan budjetin laatiminen.....	30
2.3	Budjetointi julkishallinnossa.....	33
2.4	Tietojärjestelmien rooli talouden johtamisessa.....	34
3	TUTKIMUKSEN TULOKSET.....	38
3.1	Case-organisaatio.....	38
3.1.1	Case-organisaation esittely.....	38
3.1.2	Case-organisaation budjetointiprosessin nykytila.....	40
3.2	Suunnittelun haasteet.....	42
3.2.1	Taustadata ja alihankkijasopimusten heikko tunteminen.....	42
3.2.2	Budjetoinnin tavoitteet ja tavoitteiden määrittäminen.....	43
3.2.3	Budjetoinnin roolijako ja vastuut.....	44
3.2.4	Budjetointi-ilmapiiri.....	48
3.2.5	Budjetin suuruusluokan määrittäminen.....	49
3.2.6	Case-organisaation tietojärjestelmät budjetoinnissa nykyhetkellä.....	51
3.3	Ratkaisuja haasteisiin.....	53
3.3.1	Suunnittelun roolijaon selkeyttäminen.....	53
3.3.2	Budjetointi-ilmapiirin parantaminen.....	58
3.3.3	Asiakkaiden osallistuminen budjetointiin.....	60
3.3.4	Uuden tietojärjestelmän vaikutus budjetointiin.....	62
3.3.5	Rullaava ennustaminen.....	65

4	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	66
	LÄHTEET	69
	LIITTEET.....	74

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

1.1.1 Uusi julkisjohtaminen

Julkishallinnon laskentatoimessa talouden suunnittelu ja budjetointi ovat kehittyneet vuosien saatossa johdon laskentatoimen kehityksen mukana. Tästä huolimatta yksityisellä sektorilla käytettyjen uusien innovatiivisten toimintamallien käyttöönotto on ollut hidasta. Julkishallinnon laskentatoimessa perinteisesti vallalla oleva määräraha-ajattelu vaikuttaa julkishallinnon johdon laskentatoimen ympärillä vallitsevaan asenne-ilmapiiriin, mikä ajoittain ilmenee esimerkiksi pessimistisenä suhtautumisena budjetointiin.

Julkishallintoa ja yksityistä sektoria vertaillaan usein keskenään ja keskustelua leimaa usein puhe julkishallinnon tehottomuudesta verrattuna yksityiseen sektoriin. Myös julkishallinnon kasvu on nähty ongelmana, varsinkin laman aikaan. (Lähdesmäki 2003.) Suomessa 1990-luvun alun lama paisutti julkista sektoria huomattavasti ja suurimmillaan julkisyhteisöjen kokonaismenot olivat lähes 65% bruttokansantuotteesta vuonna 1993. 1990-luvun alun jälkeen julkisyhteisöjen suhteelliset menot alkoivat pikkuhiljaa laskemaan ja 2000-luvun alusta lähtien menot pysyttelivät 45% ja 50% välillä BKT:sta. Vuoden 2008 lama aiheutti jälleen julkisten menojen nousun ja tällä vuonna 2013 julkiset menot olivat jo lähes 60% BKT:sta (Tilastokeskus, julkismenot). Suomessa keskustelu julkishallinnon uudistamisesta voitiin tiivistää kolmen kysymyksen ympärille. Onko Suomella varaa ylläpitää hyvinvointivaltiota? Onko Suomen julkishallinto tehokasta? Onko kansalaisilla halua ylläpitää Hyvinvointivaltiota? Uuden Julkishallinnon Opin (New Public Management eli jatkossa NPM) avulla on pyritty tehostamaan julkishallintoa ja tuomaan yksityisen sektorin johtamisoppeja julkishallintoon. (Lähdesmäki 2003.)

Kritiikki julkishallinnon tehottomuudesta on luonut tarpeen teorioille, jotka tutkivat julkishallinnon tehokkuuden optimointia, yhteiskunnan ja yksilön välistä suhdetta talouden näkökulmasta sekä julkishallinnon keinotekoisista

tehostamista ns. näennäismarkkinoiden avulla. Näennäismarkkinat eivät ole tarkasti määritelty käsite, vaan kyseinen termi tulkitaan akateemisissa piireissä usein eri tavoilla. Yhteistä näille tulkinnoille on se, että ne kaikki tulkitsevat näennäismarkkinoiden olevan tilanne, joka poikkeaa normaalista markkinatilanteesta. (Kähkönen 2007.) Näennäismarkkinoiden lisäksi toinen keskeinen termi Uuden julkisjohtamisen aihepiirissä on managerialismi. Managerialismi liittyy läheisesti NPM:n, mutta keskittyy tarkastelemaan julkishallintoa vain johtamisen näkökulmasta. Managerialismilla tarkoitetaan käytännössä yksityisen sektorin johtamisoppien tuomista julkishallintoon. Managerialismiin voidaan liittää tiettyjä yksityiseltä sektorilta tuttuja piirteitä, kuten saavutettujen tulosten merkityksen korostaminen, pyrkimys toiminnan jatkuvaan tehostamiseen, erityisesti yritysjohdon toimintatapojen vapauttaminen tuloksen saavuttamiseksi sekä johtajan roolin korostamisen tuloksen saavuttamisessa. (Lähdesmäki 2003, Pollit 1990.)

Managerialismi on vaikuttanut julkishallinnon johtamiseen tuomalla sitä lähemmäs yksityisen sektorin johtamistapaa. On kuitenkin tutkittu, että julkisen ja yksityisen sektorin johtamistavoissa on yhä eroja, jotka tulevat ilmi, kun tarkastellaan johtamisen luonnetta ja tavoitteita. Sekä yksityisellä että julkisella sektorilla on toimialakohtaisia eroja johtamisessa, mutta siitä huolimatta voidaan havaita tiettyjä toimialasta riippumattomia eroja. Yksityisen sektorin johtamisessa kiinnitetään huomiota varsinkin taloudellisten tulosten saavuttamiseen. Julkishallinnon johtamisessa ei puolestaan voida ajatella vain taloudellisia tuloksia, vaan myös tulosten yhteiskunnallinen vaikutus on otettava huomioon. Julkishallinnon johtamisessa tuotosten yhteiskunnallisten vaikutusten mittaaminen voi ajoittain olla hankalaa, mikä osittain myös vaikuttaa johtamiseen. Eroista huolimatta julkishallinnon johtaminen on lähestynyt yksityisen sektorin johtamistapaa. (Temmes, Kiviniemi & Peltonen 2001.)

1.1.2 Julkishallinto ja budjetointi

Kuten johtaminen, myös budjetointi julkishallinnossa eroaa jonkun verran yksityisten organisaatioiden budjetoinnista. Yksityinen organisaatio hankkii kustannuksiinsa ja tulevaisuuden investointeihinsa nähden riittävän rahoituksen myyntituloilla sekä tarvittaessa pääomamarkkinoilla. Julkisella sektorilla käytettävissä olevan rahan määrä on säädetty tietyn suuruiseksi per vuosi. Julkisella sektorilla budjetointiin tulee myös mukaan politiikka, sillä hallitus määrittää hallituskautensa aluksi neljän vuoden suunnitelman. (Raudasoja & Johansson 2009.) NPM on tuonut mukanaan muutoksia myös tapaan suunnitella taloutta julkishallinnossa. Aikaisemmin julkishallinnon organisaatioille kerrottiin tarkasti, miten heidän tuli allokoida saamansa resurssit esimerkiksi investointien ja henkilöstöresurssien suhteen. Nykyään julkishallinnon organisaatiot saavat huomattavasti vapaammin päättää omista menoistaan. Lisääntynyt vapaus johtaa vääjäämättä lisääntyneeseen vastuuseen, eli julkiset organisaatiot joutuvat panostamaan taloutensa suunnitteluun enemmän kuin aikaisemmin. (Nummikoski, Laaksonen & Meklin 1997.)

Suomalaisesta näkökulmasta budjetointi on usein näyttäytynyt ns. välttämättömänä pahana. Budjetoinnin hyödyt esimerkiksi kustannusten tarkkailun tai tuloksen suunnittelun apuvälineenä ovat olleet selkeitä jo pitkään. Budjetoinnin yhteys strategiseen johdon laskentatoimeen on noussut pinnalle vasta 1990-luvulla, jolloin budjetointiin liittyvissä artikkeleissa keskityttiin enemmän tulevaisuuteen liittyvään päätöksentekoon, eivätkä toteutuneiden lukujen tarkka tutkiminen herättänyt enää kiinnostusta samalla tavalla kuin aiemmin. (Ihantola & Merikanto 2005.)

1.2 Aiheen valinta ja tutkimuskysymykset

Aihetta valitessa on tärkeää pyrkiä rajaamaan tutkimus riittävän tarkasti, jotta tutkimuskysymyksestä ei tulisi liian laajaa, ja tutkimus olisi helpompi asemoida aikaisempiin tutkimuksiin nähden. Tutkimuksen lähtökohta on käytännönläheinen, sillä tutkija työskentelee tutkittavan organisaation talousosastolla ja on mukana projektissa, jossa organisaatioon hankitaan uusi talouden tietojärjestelmä. Kyseinen projekti liittyy vahvasti organisaation tapaan tehostaa budjetointia ja hajauttaa budjetointivastuuta laajemmin ympäri organisaatiota. Tutkimuskysymykset ovat:

1. *Millaisia haasteita case-organisaatiolla on budjetoinnissa*
2. *Miten case-organisaation budjetointia voitaisiin kehittää.*

Tavoitteena on selvittää, miten uusi organisaatio ja siinä tapahtuvat muutokset, kuten talouden tietojärjestelmän hankinta mahdollisesti vaikuttavat budjetointiprosessiin. Tämän lisäksi tavoitteena on löytää käytännön ratkaisuja organisaation budjetoinnissa esiintyneisiin haasteisiin.

1.3 Keskeiset käsitteet

Tärkeimpiä käsitteitä tässä tutkimuksessa ovat budjetti, budjetointiprosessi, budjetointi-ilmapiiri sekä talouden tietojärjestelmä.

Budjetilla tarkoitetaan johonkin tiettyyn ajanjaksoon kohdistuvaa taloudellista suunnitelmaa, jota yritys pyrkii noudattamaan. Budjetti laaditaan yleensä vuositasolla, varsinkin julkishallinnossa, ja se laaditaan lähes poikkeuksetta koko organisaation tai konsernin tasolla. Myös tarkempi budjetointi esimerkiksi tulosyksiköittäin, divisioonittain tai osastoittain on mahdollista. Näistä osabudjeteista kasataan organisaatiotason budjetti, jonka avulla pyritään ohjaamaan organisaation toiminta. Organisaation kokonaisbudjetti koostuu yleensä useista erilaisista budjeteista, kuten tulosrahoitus- ja tasebudjetista. Tässä tutkimuksessa keskitytään tarkastelemaan vain

tulosbudjettia. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013; Ikäheimo, Malmi & Walden 2012.)

Budjetointiprosessilla tarkoitetaan budjetointiin liittyvien sääntöjen kokonaisuutta, joiden avulla budjetin rakentamista hallitaan. Budjetointiprosessi kattaa koko budjetointisyklin budjetin hahmottelusta sen hyväksyntään ja toteutukseen asti. (Ehrhart, Gardner, von Hagen, & Keser 2007.) Budjetointia tehdään paitsi alkuperäisen budjetin luomisen yhteydessä, myös keskellä vuotta tai tilikautta, kun verrataan budjettia ja toteumaa keskenään ja tehdään tarpeen mukaan muokkauksia budjettiin. (Järvenpää ym. 2013.)

Budjetointi-ilmapiiri on käsite, jota on tutkinut Suomessa erityisesti Ihantola (1997 sekä 1998). Budjetointi-ilmapiirillä tarkoitetaan budjetointiin liittyvää ilmapiiriä, joka vallitsee organisaatiossa budjetointia tekevien työntekijöiden keskuudessa. Kukaan yksittäinen henkilö ei luo ilmapiiriä vaan se rakentuu kollektiivisesti yksilöiden luoman ilmapiirin kautta. (Ihantola 1997; Ihantola 1998.)

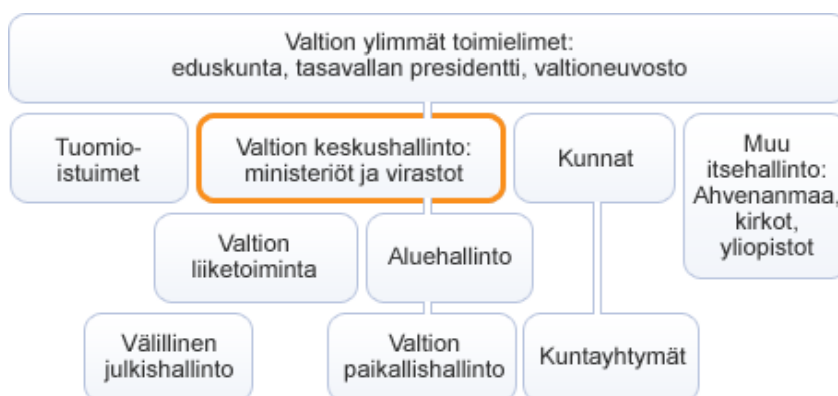
Talouden tietojärjestelmällä tarkoitetaan tässä tutkimuksessa tietokoneella, tai mobiililaitteella, käytettäviä ohjelmia, jolla talouteen liittyvää informaatiota kerätään, käsitellään sekä jaetaan eteenpäin. Talouden tietojärjestelmän voisi myös tulkita huomattavasti tässä tutkimuksessa käytettyä tulkintaa laajemmaksi kokonaisuudeksi. Esimerkiksi Hall (2008) tulkitsee kirjassaan talouteen liittyvän tietojärjestelmän huomattavasti laajemmin, liittäen kyseiseen termiin tietokoneohjelmien lisäksi talousinformaation keräämiseen, käsittelyyn sekä jakamiseen liittyviä prosesseja (Hall 2008). Vaikka tässä tutkimuksessa käsitellään myös Hallin esiintuomia talouden informaatioon liittyviä prosesseja, ne eivät tässä tutkimuksessa sisälly termiin talouden tietojärjestelmä.

1.4 Aikaisempi tutkimus ja tutkimuksen asemointi

Tutkimukseeni liittyvää aikaisempaa tutkimusta on tarjolla runsaasti eri näkökulmista. Johdon laskentatoimea on tutkittu vuosien saatossa todella paljon ja myös julkishallinnon eri organisaatioille on tehty useita eri graduja aiheesta (Paavola 2013; Patrikainen 2012). Perinteiseen budjetointiin liittyvän tutkimuksen rinnalle on alkanut viime vuosikymmeninä ilmestyä myös budjetointia kritisoivia tutkimuksia (Libby & Lindsay 2003; Hansen 2011), jotka kritisoivat erityisesti perinteisen budjetoinnin jäykkyyttä ja tuovat esiin uusia vaihtoehtoja perinteiselle budjetoinnille. Julkishallinnossa perinteinen budjetointi on kuitenkin ollut säilyttänyt asemansa uusien budjetointimenetelmien ilmaantumisesta huolimatta. Julkisen hallinnon budjeteista on pyritty tekemään mahdollisimman pieniä, jotta ns. budjettipelaamista esiintyisi mahdollisimman vähän. Budjetointiprosessia ja sen vaikutusta esimerkiksi budjetin suuruuteen on tutkittu lukuisissa eri tutkimuksissa (Ferejohn & Krehbiel 1987; Ehrhart, Gardner, von Hagen & Keser 2007; Kim & Park 2006) ilman varmaa tulosta siitä, mikä budjetointimenetelmä tuottaisi pienimmät budjetit. Tähän tutkimukseen on otettu vaikutteita

aikaisemmista tutkimuksista, mutta oman lisänsä tutkimukseen tuo case-organisaation ikä sekä case-organisaation tavoitteena olevan muutoksen nopeus. Tutkimuksen kohteena oleva case-organisaatio on tällä hetkellä noin kaksi vuotta vanha. Budjetointia harvoin tutkitaan näin nuorena organisaatiossa, jossa budjetoinnin prosessit ovat vielä muotoutumassa. Sen lisäksi mukaan budjetoinnin kehittämiseen tulee suuressa roolissa uusi tietojärjestelmä, jolla pyritään tuomaan järjestystä budjetointiprosesseihin. Julkishallinnossa organisaatiomuutoksia tapahtuu tasaisin väliajoin, joten olisi tärkeää, että budjetointiprosessien luomiseen panostettaisiin riittävästi aikaa. Tällä lähtöolettamuksella tutkimuksesta voi olla apua paitsi case-organisaatiolle, myös tulevaisuudessa muille julkishallinnon organisaatioille, kun he miettivät budjetointiin liittyviä prosesseja ja tietojärjestelmien kokonaisuutta.

Julkishallinnosta puhuttaessa termit voivat usein sekoittua ja niitä käytetään ristiin. Kun tässä tutkimuksessa puhutaan julkishallinnon organisaatiosta, tarkoitetaan tällä valtion keskushallintoa. Valtion keskushallinto koostuu ministeriöistä ja virastoista, sekä ministeriöiden alla olevista laitoksista. On tärkeää, että esimerkiksi valtion liiketoimintaa ei tässä tutkimuksessa oteta huomioon analysoitaessa julkishallinnon organisaatioita, sillä niiden toimintatavat esimerkiksi budjetoinnissa voivat poiketa suuresti valtion keskushallinnon tavasta suunnitella talouttaan. Koska tutkimuksen case-organisaatio kuuluu valtion keskushallintoon, on tämä rajausta perusteltu. Kuviossa 1 on havainnollistettu valtion keskushallinnon suhdetta muihin julkishallinnollisiin toimijoihin.



KUVIO 1 Julkishallinnon kaavio, jossa keskushallinto korostettuna. (Suomi.fi [www-sivut https://www.suomi.fi/suomifi/suomi/valtio_ja_kunnat/valtion_hallintojarjestelma/index.html](https://www.suomi.fi/suomifi/suomi/valtio_ja_kunnat/valtion_hallintojarjestelma/index.html) 12.1.2017.)

1.5 Tutkimusmetodologia

1.5.1 Metodologia tutkimuksen taustalla

Akateemisia tutkimuksia voidaan jaotella eri kategorioihin esimerkiksi niiden lähestymistavan, aineiston tyylin, tai tutkittavan ajanjakson mukaan. Yleisin jako

on tutkimusten jaottelu tilastolliseen ja laadulliseen tutkimukseen. Tilastollinen tutkimus eli kvantitatiivinen tutkimus pyrkii muodostamaan käsitystä todellisuudesta tilastollisten keinojen avulla analysoimalla esimerkiksi lukujen välisiä suhteita. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa pyritään pelkistämään todellisuus tunnusluvuiksi, jotta asioiden analysointi helpottuisi. Toisin kuin laadullisessa tutkimuksessa, kvantitatiivisessa tutkimuksessa tilastollisten tunnuslukujen keräämistä varten tarvitaan lähes poikkeuksetta laaja otos, jotta tunnuslukujen muodostaminen ja analysointi olisi mielekästä. Kvantitatiiviset tutkimukset pyrkivät usein tarkastelemaan jotain erittäin yksityiskohtaista aiheetta tietystä näkökulmasta, ottamatta kokonaisuutta sen suuremmin huomioon. (Alasuutari 2011.)

Kvalitatiivinen tutkimus eroaa lähtökohtaisesti kvantitatiivisesta tutkimuksesta sekä yleisen lähestymistavan, otoskoon, että tutkimuksesta saatavien tulosten osalta. Laadullisessa tutkimuksessa ei pyritä porautumaan todella tarkasti tiettyyn yksityiskohtaan tai tunnuslukuun tutkimuksessa, vaan kerättyä aineistoa analysoidaan kokonaisuutena, osana suurempaa kokonaisuutta. Toisin kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa, laadullisessa tutkimuksessa ns. muuttujat, eli tilastollisesti tarkasteltavat aineiston osatekijät, eivät ole tärkeässä roolissa. Sen sijaan laadullisessa tutkimuksessa on oleellista nähdä muuttujien ja lukujen taakse, ja pyrkiä löytämään syitä asioiden ja ilmiöiden takana. Luonteensa vuoksi laadullinen tutkimus ei välttämättä vaadi laajaa aineistoa, vaan aineiston laadulla on enemmän merkitystä kuin sen määrällä. Aineistosta saatavien tulosten tulkitseminen on myös erilaista kvantitatiivisessa ja kvalitatiivisessa tutkimuksessa. Kvantitatiivisessa pyritään usein analysoimaan keskiarvoja, mediaaneja yms. tunnuslukuja, kun taas kvalitatiivisessa tutkimuksessa kyseisillä tunnusluvuilla harvoin on merkitystä analyysin kannalta. (Alasuutari 2011.)

Laadullisen tutkimuksen sisällä on myös eri suuntauksia ja yksi näistä on tapaustutkimus. Tapaustutkimuksessa tutkitaan yksittäistä tapausta tai tapauksia, ja tutkimuksen tavoitteena on selvittää, analysoida ja lopulta mahdollisesti ratkaista kyseinen tapaus. Tapaustutkimusta ei ole sidottu yhteen tiettyyn aineiston keruutapaan tai analyysitapaan, joten sitä tulisi ajatella enemmänkin tutkimuksen lähestymistapana, kuin pelkästään aineiston keruumenetelmänä. Eriksson ja Koistinen (2005) toteavat kirjassaan, että tapaustutkimuksen käyttäminen tutkimuksen lähestymistapana on perusteltua, jos tutkimuksessa pyritään selvittämään "mitä", "miten", tai "miksi". Tapaustutkimus tulee kyseeseen myös silloin, jos tutkijalla ei ole suurta kontrollia tapahtumiin, tai jos tutkimuksen kohteena on jokin ajankohtainen aihe, josta ei ole tehty suurta määrää empiiristä tutkimusta. (Eriksson & Koistinen 2005.)

Tapaustutkimuksiin liittyy usein seuraavat ominaisuudet:

1. Holistisuus eli kokonaisvaltainen analyysi luonnollisesti ilmenevästä tapauksesta
2. Kiinnostus sosiaaliseen prosessiin tai prosesseihin

3. Useanlaisten aineistojen ja menetelmien hyödyntäminen
4. Aikaisempien tutkimusten hyödyntäminen
5. Tapauksen ja kontekstin rajan hämäryys

(Laine, Bamberg & Jokinen 2007.)

Tapauksetutkimukselle on ominaista, että aineistoa kerätään monella eri tavalla useista lähteistä. Aineiston lähteenä voi olla esimerkiksi haastattelut, havainnointi tai arkistoista löytyvä data. Yleistä on myös, että tutkittavaa aineistoa voi olla sekä kvalitatiivisessa, että kvantitatiivisessa muodossa. Tavoitteena tapauksetutkimuksessa voi olla esimerkiksi kuvata jokin tilanne tai prosessi, testata teoriaa, tai luoda uutta teoriaa. (Eisenhart 1989.) Tapauksetutkimuksessa puhuttaessa on tärkeää huomioida, että tapaus ja tutkimuksen kohde eivät tarkoita samaa asiaa. Ne kuitenkin liittyvät toisiinsa, sillä tutkimuksen kohteen taustalla on jokin konkreettinen tapaus, jota tutkimuksessa pyritään analysoimaan. Tässä tutkimuksessa tutkimuksen kohteena on case-organisaation budjetointi ja sen kehittäminen. Tutkimuksen taustalla voidaan nähdä tapauksena ongelmat case-organisaation budjetointi-ilmapiiirissä, mikä luo jännitteitä case-organisaation yksiköiden sekä yksilöiden välille. (Laine, Bamberg & Jokinen 2007.)

Tapauksetutkimus tutkii nimensä mukaisesti jotain yksittäistä tapausta, joten usein nousee esiin keskustelu tapauksetutkimusten tulosten sekä aineiston yleistettävyydestä. Tapauksetutkimukset pyrkivät kuvaamaan tutkittavan tapauksen mahdollisimman tarkasti, mutta eivät välttämättä pyri yhdistämään tapausta laajempaan yhteiskunnalliseen kontekstiin. Tästä huolimatta joistain tapauksetutkimuksista voidaan tehdä yleistyksiä, jos kyseinen tapauksetutkimus tuo tutkittavaan aiheeseen esimerkiksi uuden lähestymiskulman tai teeman. Voidaankin nähdä, että hyvät tapauksetutkimukset auttavat analysoimaan tapaukseen liittyvää ilmiötä yhteiskunnallisella tasolla. Toisaalta tapauksetutkimus tehdään lähes aina jotain tiettyä yleisöä varten, jonka tietoutta kyseisestä aiheesta pyritään kasvattamaan. Tämän vuoksi tutkimuksen tulosten yleistäminen yleiselle tasolle ei aina ole mahdollista, tai edes tarkoituksenmukaista. (Laine, Bamberg & Jokinen 2007.)

Tapauksetutkimuksissa teoreettisen viitekehyksen luominen voi joskus olla haastavaa, sillä tapauksetutkimus ei välttämättä pysty täysin sovittamaan mihinkään olemassa olevaan teoriaan. Voidaankin todeta, että tapauksetutkimuksissa empiiristen havaintojen, tapauksen sekä näistä johdettavien johtopäätösten huolellinen esitleminen on usein teoreettista viitekehystä tärkeämpi osuus tutkimuksen onnistumisen kannalta. (Laine, Bamberg & Jokinen 2007.)

Tämä tutkimus on lähempänä laadullista tutkimusta, sillä aineiston keruumenetelmänä käytetään yhdessä organisaatiossa käytäviä ihmisten välisiä keskusteluja, joista määrälliselle tutkimukselle ominaisten tilastollisten suureiden ja johtopäätösten tekeminen olisi haastavaa. Tutkimuksen lähestymistapa on tapauksetutkimus, sillä tutkimuksessa tutkitaan vain yhtä kohdetta, jota tarkastellaan tarkalla tasolla. Tuloksia ei pyritä yleistämään

laajemmassa mittakaavassa, mikä on usein määrällisessä tutkimuksessa pääpainona. Tutkimuksen toteuttaminen tapaustutkimuksena on perusteltua, koska tutkimus täyttää suurimman osan Erikssonin ja Koistisen (2005) luettelemista tapaustutkimukseen liitetystä perusteluista. Tutkimuksen aiheena on case-organisaation budjetoinnin haasteet ja budjetoinnin kehittäminen. Budjetoinnista on tehty todella useita tutkimuksia, mutta julkishallinnon tutkimuksessa budjetoinnin ja johdon laskentatoimen syvälinen tutkinta on jäänyt vähemmälle huomiolle. Koska tutkija työskentelee tutkimuksen tapausorganisaatiossa ja on mukana budjetoinnin kehittämiseen liittyvässä talousjärjestelmän hankintaprojektissa, tutkijalla on osittain kontrollia vaikuttaa case-organisaation budjettiin. Toisaalta työskentely tutkittavassa organisaatiossa mahdollistaa myös syvällisen ymmärtämisen organisaatiosta ja sen toimintatavoista ja prosesseista. (Eriksson & Koistinen 2005.)

1.5.2 Aineiston kerääminen, käsittely ja tulkinta

Tutkimuksen aineisto kerättiin suurimmilta osin haastattelemalla case-organisaation työntekijöitä. Haastatteluiden lisäksi tutkija teki tutkimuskysymyksiin liittyviä havaintoja päivittäisessä työssään case-organisaatiossa. Osa aineistosta on otettu suoraan case-organisaation omasta budjetoinnista käytettävästä dokumentaatiosta, jota käytetään budjetointiprosessin johtamisessa. Tämä tuo tutkimukseen syvyyttä, kun aineistoa on hankittu monesta eri lähteestä ja eri menetelmillä. Haastattelut toteutettiin kahdenkeskeisinä sekä kasvotusten että puhelimen välityksellä. Haastattelut jakautuivat kahteen toisesta eroavaan haastattelukierrokseen, joista ensimmäisessä vaiheessa haastateltiin esimerkiksi organisaation johtoa ja neljän eri palvelutuotannon tulosyksikön johtajia. Ensimmäisten haastatteluiden teemana oli uusi organisaation hankittava talouden suunnittelu- ja raportointijärjestelmä ja sen vaatimusmäärittely. Ensimmäisellä haastattelukierroksella haastateltuja toteutettiin yhteensä neljätoista kappaletta, joiden kesto vaihteli noin neljästäkymmenestä minuutista tuntiin. Ensimmäisen kierroksen haastattelut loivat pohjan case-organisaation ymmärtämiselle ja talousasioihin liittyviin haasteisiin, mutta ne eivät syventyneet riittävästi tutkimuskysymyksiin. Tämän vuoksi toteutettiin toinen kierros haastatteluja, jossa haastattelukysymykset kohdistettiin vastaamaan enemmän tutkimuksen teemaa vastaaviin aiheisiin.

Toisessa vaiheessa haastateltiin enimmäkseen operatiivisen tason työntekijöitä taloushallinnosta, asiakkuudenhallinnasta sekä palveluiden tuotannosta. Toisen vaiheen haastatteluiden teemana on organisaation budjetointi käytännön tasolla sekä budjettiin liittyvät roolit ja prosessit. Toisella haastattelukierroksella haastateltavia oli kuusi työntekijää, joista kaikki osallistuvat budjettiin operatiivisella tasolla. Tutkimuksessa käytettävät sitaatit ovat peräisin enimmäkseen jälkimmäisen haastattelukierroksen haastatteluista, mutta myös ensimmäisen kierroksen haastatteluista on mukana kommentteja, jotka ottavat kantaa tutkimuksen aiheeseen. Haastatteluiden lisäksi aineistona toimii uuden tietojärjestelmän vaatimusmäärittely sekä tutkijan

omat havainnot case-organisaation budjetoinnista. Laadullisessa tutkimuksessa aineiston määrän lisäksi myös aineiston laatu on tärkeää. Sen vuoksi haastateltavien henkilöiden valinta on tutkimuksen kannalta kriittistä. Haastateltavilla tulee olla hyvä ymmärrys tutkimuksen kohteena olevasta ilmiöstä ja heillä olisi hyvä olla myös käytännön kokemusta aiheesta. (Tuomi & Sarajärvi 2009.) Tähän tutkimukseen on pyritty valitsemaan haastateltavia mahdollisimman laajasti eri puolilta organisaatiota. Ensimmäisen kierroksen haastattelut liittyivät talouden suunnittelu- ja raportointijärjestelmän hankintaprojektiin, joten haastateltavat oli ennalta määrätty. Tämä ei kuitenkaan muodostunut ongelmaksi, koska projektiin haastateltavat henkilöt olivat pääosin johtoryhmä jäseniä, eli organisaation eri osa-alueet olivat haastatteluissa edustettuina. Toisella kierroksella haastateltavat henkilöt tutkija sai itse valita, joten haastateltaviksi henkilöiksi valittiin eri henkilöt kuin ensimmäisellä kierroksella. Ensimmäisellä kierroksella haastatteluissa ei ollut mukana yhtään taloushallinnon työntekijää, joten toisella kierroksella oli kriittistä saada mukaan myös taloushallinnon näkökulmaa budjetointiin. Tämän vuoksi haastateltaviksi valikoitui kaksi taloushallinnon työntekijää, Business Controller sekä Assistant Controller, jotka käyttivät haastatteluiden aikana suuren osan ajastaan case-organisaation vuosisuunnitteluun. Taloushallinnon työntekijöiden lisäksi haastateltaviksi valikoitui talouden vuosisuunnitteluun osallistuneita henkilöitä eri puolilta organisaatiota.

Haastattelut toteutettiin teemahaastatteluina, sillä vaikka tutkijalla oli haastatteluissa apunaan lista kysymyksistä, olivat haastattelut muodoltaan vapaamuotoisia, jolloin kysymyslistasta saatettiin ajoittain poiketa. Teemahaastattelulle tyypillistä on keskustelun vapaamuotoisuus ja keskustelu on sidottu vain tiettyihin teemoihin, mutta ei välttämättä tarkasti tiettyihin kysymyksiin (Hirsjärvi, Remes, & Sajavaara 2014). Käytännössä haastateltavat saivat vapaasti puhua teeman sisällä aiheista, jotka olivat heidän mielestään tärkeitä. Varsinkin ensimmäinen haastattelukierros oli muodoltaan todella vapaamuotoinen. Toisella haastattelukierroksella haastattelun runko oli tarkemmin mietitty, mutta siitä huolimatta haastattelut eivät olleet tarkasti strukturoituja.

Laadullisen tutkimuksen haasteena voidaan ajoittain pitää tutkimuksen luotettavuutta, sillä tutkijalla voi, tahallaan tai tahtomattaan, vaikuttaa saamiinsa tuloksiin esimerkiksi haastattelukysymysten asettelulla tai aineistonsa keräämiseen käyttämällä menetelmällä. Jotta laadullinen tutkimus olisi mahdollisimman luotettava, on tutkimuksen oltava mahdollisimman läpinäkyvä. Tällä viitataan siihen, että esimerkiksi aineiston keräämiseen liittyvät olosuhteet ja mahdolliset häiriöt olisi tuotava mahdollisimman selvästi ja totuudenmukaisesti esille tutkimuksessa, jotta lukija voi tehdä omat johtopäätöksensä tutkimuksen luotettavuudesta. (Hirsjärvi, Remes, & Sajavaara 2007.)

Tutkimuksen luotettavuuden arvioimisessa yleisemmin käytetyt termit ovat reliabiliteetti sekä validiteetti. Reliabiliteetilla viitataan tutkimuksen sattumanvaraisuuteen, eli kuinka todennäköisesti päädyttäisiin samanlaiseen

lopputulokseen, jos tutkimus esimerkiksi tehtäisiin uudestaan, tai kaksi tutkijaa tutkisi samaa aihetta. Validiteetilla viitataan siihen, kuinka hyvin tutkimus mittaa sitä, mitä tutkimuksessa on tarkoitus mitata. Esimerkiksi kyselytutkimuksessa on mahdollista, että vastaajat ovat ymmärtäneet kysymykset väärin, tai tutkija tulkitsee haastattelututkimuksessa haastateltavan vastauksen aivan eri tavalla, kuin haastateltava oli ne tarkoittanut. Tällöin tutkimuksen tuloksista ei tule kovinkaan luotettavia. (Hirsjärvi, Remes, & Sajavaara 2014.)

Koska tutkimuksen aineisto on kerätty kahdenvälisen haastatteluiden avulla, tulee tulosten raportoimisessa kiinnittää erityistä huomiota objektiivisuuteen, jotta tutkijan omat ennakoajatukset aiheesta eivät vie huomiota haastateltavien vastauksilta. Haastatteluissa pyrittiin tuomaan haastateltavan mielipiteet esille, ilman että tutkijan mielipiteillä olisi ollut vaikutusta haastattelijoiden vastauksiin. Tästä huolimatta tutkijan omilla mielipiteillä on varmasti jonkin verran vaikutusta siihen, miten haastateltavien vastauksia on tulkittu.

2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

2.1 Budjetin laatiminen

2.1.1 Budjetoinnin rooli yrityksessä ja budjetoinnin tavoitteet

Jotta ymmärtäisimme mitä budjetointi nykypäivänä merkitsee yrityksille, on järkevää käydä läpi budjetoinnin historiaa sekä tarkastella, kuinka budjetoinnin rooli yrityksissä on muuttunut vuosien saatossa. Ihantola ja Merikanto (2005) ovat koonneet yhteen suomalaisen budjetointiajattelun historiaa käymällä läpi suomalaisia ammattilehtiä ja niiden kirjoituksia budjetoinnista. He tiivistävät suomalaisen budjetointiajattelun kehityksen 1950-luvulta 2000-luvulle seuraavasti:

1950-luku: budjetointi välttämätön kustannustarkkailun väline

1960-luku: budjetointi kokonaisvaltainen tulossuunnittelu- ja tarkkailujärjestelmä

1970-luku: budjetointi integroidun johtamisjärjestelmän osa

1980-luku: budjetoinnin joustavuuden korostus

1990-luku: budjetointi perustiedon tuottaja ja kehityskelpoinen strategisen johtamisen tuki

Ihantola ja Merikanto havaitsivat, että käytännössä budjetointia on kritisoitu jatkuvasti, mutta siitä huolimatta budjetoinnista ei ole koskaan kokonaan luovuttu. (Ihantola & Merikanto 2005.)

Kun puhutaan budjetoinnista ja syistä miksi organisaatiot budjetoivat, voidaan tarkoittaa useaa eri asiaa, riippuen missä kontekstissa asiasta puhutaan. Budjetoinnin tavoitteena voidaan pitää esimerkiksi operatiivisen tason suunnitelmien taloudellista esittämistä, kustannusten kontrollointiin käytettävää seurantaa tai esimerkiksi strategisen linjojen suunnittelua. Budjetointiin liittyvät erilaiset tavoitteet ja syyt voidaan koota yhteen budjettien käyttötarkoitusten avulla. Organisaatioissa budjeteilla on useita eri käyttötarkoituksia. Näitä ovat esimerkiksi operatiivisen toiminnan suunnittelu, suoriutumisen mittaaminen, tavoitteiden kommunikointi organisaatiossa sekä strategian luominen. Budjetoinnin käyttötarkoitukset vaihtelevat eri organisaatioiden välillä ja esimerkiksi toimiala tai organisaation strategia voi vaikuttaa suuresti organisaation tapaan lähestyä budjetointia. Budjetointia voidaan käyttää joko lyhyen aikavälin operatiivisen toiminnan tukena tai pitkällä aikavälillä strategian tukena. (Hansen & Van der Stede 2004.)

Jos budjetointia ajatellaan taloudellisen näkökulman tuomisena organisaatioon ja sen toimintaan, voidaan nähdä, että budjetilla pyritään ohjaamaan organisaation toimintaa toivottuun suuntaan ja ennakoimaan potentiaalisia mahdollisuuksia ja haasteita. Budjetin tavoitteena on myös suurien linjavetojen lisäksi ohjata jokapäiväistä operationaalista toimintaa ja varmistaa, että suunnitellut toiminnot suoritetaan tehokkaasti. Esimerkiksi organisaation eri resurssien allokointi mietitään budjetointiprosessissa ja pyritään näin varmistamaan toiminnan kannattavuus. Pitkällä aikavälillä organisaatiolla tulee olla toimintansa ja talouden kannalta kauaskantoisia suunnitelmia ja tavoitteita, joita pyritään toteuttamaan vuosittain suunnitelmallisesti. Vuosibudjetointi auttaa organisaatiota pyrkimään kohti tuota tulevaisuuden tavoitetilaansa. (Järvenpää ym. 2013; Raudasoja & Johansson 2009.)

Kun budjetoinnin avulla suunnitellaan organisaation operatiivista toimintaa, asetetaan usein tietynlaisia rahamääräisiä tavoitteita, jotka organisaation ja sen eri osastojen tulisi saavuttaa. Tavoitteet voivat muodostua monin eri tavoin, jotka voidaan jakaa karkeasti kolmeen eri ryhmään. Ensinnäkin, tavoitteiden taustalla olevat oletukset suoriutumisesta voivat perustua aikaisempaan toteutuneeseen suoriutumiseen, neuvottelujen tuloksena saatuihin käsityksiin suoriutumiskyvystä tai johonkin teoreettiseen malliin. (Merchant & Van der Stede 2012.)

Historialliseen suoriutumiseen liittyvät tavoitteet ovat melko suoraviivaisia, sillä niissä tavoitteiden asettamisen oletuksena ei käytetä realistisia odotuksia organisaation ja sen työntekijöiden potentiaalisesta suoritustasosta. Käytännössä aikaisemmasta suoritustasoon voidaan vain lisätä (tai vähentää) tietty prosenttiosuus, mikä katsotaan järkeväksi. Teoreettiseen malliin perustuvat tavoitteet vaativat suuren määrän informaatiota ja ymmärrystä myytävistä tuotteista tai palveluista, ulkoisesta toimintaympäristöstä, toimialan trendeistä, kilpailijoista jne. Käytännössä teoreettisesta mallista saatavia tavoitteita voi harvoin pitää täysin luotettavina, mutta ne voivat toimia hyvin esimerkiksi tavoitteiden neuvottelun lähtökohtana. (Merchant & Van der Stede 2012.)

Usein operationaalisen toiminnan tavoitteet syntyvätkin neuvotteluissa esimerkiksi esimiehen ja alaisen, tai organisaation eri osastojen johtajien välillä. Esimiehellä ja alaisella on erilaista informaatiota organisaation toiminnasta ja tavoitteista, joten tämä epäsymmetrinen informaatio voi aiheuttaa neuvottelussa haasteita. Alaiset tietävät usein paremmin organisaation toiminnan yksityiskohdista, kun taas esimiehet ovat paremmin perillä koko organisaation tavoitteista ja niihin liittyvistä haasteista. Toiseksi, tavoitteet voivat olla joustavia tai joustamattomia. On havaittu, että tavoitteet ovat usein joustamattomia, eikä tällöin esimerkiksi muutos organisaation ulkopuolisessa toimintaympäristössä vaikuta tavoitteisiin. (Merchant & Van der Stede 2012.)

Toisaalta organisaatiot, jotka käyttävät joustavia tavoitteita, ottavat huomioon esimerkiksi suhteellisen suoriutumisen. Tämä tarkoittaa sitä, että johtajan tai organisaation yksikön suoriutumista verrataan muihin (joko organisaation sisä- tai ulkopuolella) ja tämän perusteella määritellään, onko

tavoitteet saavutettu. Kolmanneksi, tavoitteet voidaan määritellä joko vain organisaation sisäiset tekijät huomioon ottaen, tai huomioimalla myös organisaation ulkoisen toimintaympäristön. Ulkoisessa toimintaympäristöön liittyen organisaatiot voivat esimerkiksi vertailla omaa suoriutumistaan muita saman toimialan yrityksiä vastaan ja määritellä tähän analyysiin perustuvia tavoitteita. (Merchant & Van der Stede 2012.)

2.1.2 Osabudjetit

Kuten aiemmin luvussa 1.3 määriteltiin, tässä tutkimuksessa keskitytään budjetoinnin osalta vain tulosbudjettiin. Tämä siksi, että tutkittavan case-organisaation kannalta tulosbudjetti on selkeästi kriittisin budjetti ja käytännössä koko budjetointiprosessi keskittyy vain siihen. Seuraavaksi keskitytään hieman budjetoinnin käytännön toteutukseen.

Tulosbudjettia harvoin kootaan suoraan ilman osabudjetteja muissa kuin aivan pienimmissä organisaatioissa. Budjetointiprosessi lähtee liikkeelle osabudjettien määrittämisestä ja niiden laatimisesta. Osabudjetit voidaan jakaa esimerkiksi organisaatorakenteen perusteella, jolloin taloudellinen vastuu jakautuu budjetin avulla organisaation eri osastoille. Organisaation eri osastoja voivat olla esimerkiksi myynti-, tuotanto-, tuotekehitys-, markkinointi-, hallinto- ja IT-osasto ja näillä jokaisella voi olla oma osabudjetti. Budjetin tekeminen voidaan aloittaa jostain osastosta, tai osastot voivat valmistella osabudjettejaan samanaikaisesti. Jos budjetointi päätetään aloittaa jostain tietyistä osabudjetista, tulisi määritellä, mikä osabudjetti on tulosbudjetin kannalta kriittisin. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012; Järvenpää, Lämsiluoto, Partanen & Pellinen 2010.)

Useimmiten myyntibudjetti on yksi kriittisimmistä osabudjeteista, koska se asettaa rajoitteita esimerkiksi ns. tukiosastojen (esimerkiksi hallinto, IT tai tuotekehitys) budjettien suuruudelle. Jos kyseessä on esimerkiksi jotain tuotetta valmistava yritys, on seuraava vaihe myyntibudjetin laatimisen jälkeen usein valmistusbudjetin laatiminen. Valmistusbudjetissa käydään läpi valmistukseen liittyvät (välilliset ja välittömät) kustannukset, jotta tiedetään kuinka paljon kustantaa tuottaa myyntibudjetissa määritellyn volyymin verran tuotteita. Myynti- ja tuotantobudjetin laatimisen jälkeen organisaatio näkisi, kuinka paljon kuluja on mahdollista allokoida muihin toimintoihin. Toisaalta esimerkiksi organisaatio joka myy asiantuntijapalveluita voi lähestyä budjettia eri tavalla. He voivat esimerkiksi määritellä aluksi, miten paljon heillä on osaavaa henkilöstöä palveluiden tuottamista varten ja pyrkiä hieman tuotantolähtöisemmin arvioimaan myyntibudjettia. Tietyillä aloilla osaavasta työvoimasta voi olla pulaa, mikä aiheuttaa rajoitteita myynnin volyymin. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012; Järvenpää, ym. 2010.)

2.1.3 Budjetointi ja taloudellinen vastuu

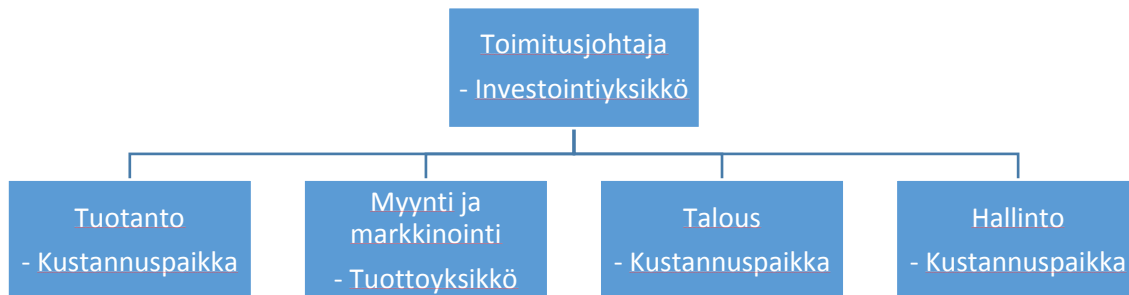
Useimmat organisaatiot käyttävät toimintansa kontrolloimiseksi taloudellisia mittareita, joiden avulla organisaation eri osastoja tai yksiköitä arvioidaan. Vastuu organisaation taloudellisesta menestyksestä jaetaan organisaatiossa eri tavalla riippuen siitä, millainen yksikkö on kyseessä. Organisaation yksiköt voidaan yleensä karkeasti jakaa neljään eri kategoriaan, jotka ovat tuottoyksikkö (revenue center), kustannuspaikka (cost center), tulosyksikkö (profit center) sekä investointiyksikkö (investment center). Nämä kategoriat ja niiden taloudelliset vastuut on eritelty seuraavassa kuviossa:

Taloudelliset vastualueet	Tyypilliset taloudellisen vastuiden muodot			
	Tuottoyksikkö	Kustannuspaikka	Tulosyksikkö	Investointiyksikkö
Tuloslaskelma				
<i>Liikevaihto</i>	x		x	x
<i>Myytyjen hyödykkeiden kustannus</i>		x	x	x
<i>Bruttokate</i>			x	x
<i>Markkinointi</i>		x	x	x
<i>Tutkimus- ja kehittämistoiminta</i>		x	x	x
<i>Voitto ennen veroja</i>			x	x
<i>Tuloverot</i>			x	x
<i>Tilikauden voitto</i>			x	x
Tase				
<i>Myyntisaamiset</i>				x
<i>Varasto</i>				x
<i>Pysyvät vastaavat</i>				x
<i>Ostovelat</i>				x
<i>Velka</i>				x

KUVIO 2 Tyypilliset taloudelliset vastuuyksiköt organisaatiossa. (Merchant & Van der Stede 2012 s. 263)

Käytännössä organisaation eri yksiköiden taloudelliset vastuut voivat erota yllä olevasta kuvioista, mutta karkeasti voidaan todeta, että suurin osa organisaatioiden yksiköistä voidaan identifioida joksikin näistä neljästä vastuuyksiköstä. (Merchant & Van der Stede 2012; Järvenpää ym. 2010.)

Käytännössä nämä erilaiset taloudelliset vastualueet toistuvat organisaatioissa melko samanlaisissa rooleissa, jos organisaatorakenne on vakio. Esimerkiksi toiminnallisen (funktionaalisen) organisaation taloudelliset vastuut voisivat jakautua kuviossa kolme esitetyllä tavalla.



KUVIO 3 Esimerkki organisaation taloudellisten vastuiden jakautumisesta. (Merchant & Van der Stede 2012 s. 267)

Kun organisaatiossa mietitään, miten taloudelliset vastuut jaetaan, on yksi vaihtoehto miettiä, kuinka valinta vaikuttaa kyseistä osastoa tai yksikköä johtavien henkilöiden toimintaan. Käytännössä osastoiden ja yksiköiden johtajat kiinnittävät helpommin huomioita niihin mittareihin, joiden perusteella heidän toimintaansa tarkkaillaan. Tämä on loogista, koska niiden mittareiden perusteella määrittyvät myös heidän mahdolliset bonuksensa. (Merchant & Van der Stede 2012.)

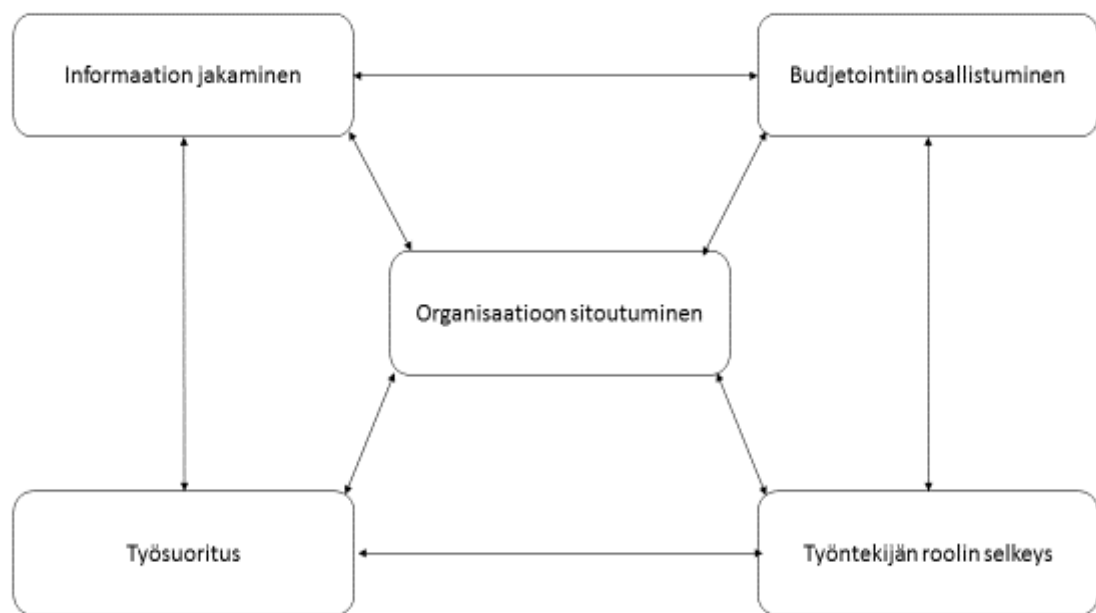
2.1.4 Budjetointivastuun jakaminen

Osallistuva budjetointi organisaatiossa tarkoittaa usein sitä, että budjetointiin osallistuu ylimmän johdon lisäksi myös muita esimiehiä sekä asiantuntijoita. Syitä esimiesten osallistumiseen ovat esimerkiksi epäsymmetrinen informaatio organisaation johdon ja muiden asiantuntijoiden tai esimiehen ja johdettavan välillä, esimiehen vastuu budjetin toteutumisesta, organisaation prosessi tai informaation kommunikoiminen. (Shields & Shields 1998.) Yleensä ajatellaan, että alaisella on enemmän ja tarkempaa tietoa organisaation operatiivisen toiminnan yksityiskohdista kuin hänen esimiehellään. Tämä johtopäätös epäsymmetrisestä informaatiosta johtaa juurensa agenttiteoriasta. Agenttiteoria perustuu tilanteeseen, jossa ns. päämiehellä (esimies) sekä ns. agentilla (alainen) on eritasoisia informaatiota organisaation toiminnasta sekä erilaiset motiivit hyödyntää informaatiota. Agenttiteoria nousee esille tilanteessa, jossa esimies ei jostain syystä pysty tai halua valvoa alaistaan tarkasti, jolloin hänen tulee luottaa alaisensa antamaan informaatioon. Agenttiteoria johtaa tilanteeseen, jossa esimiehen kannattaa pyrkiä pitämään alainen mahdollisimman tyytyväisenä ja sitoutuneena työpaikkaansa, jotta alainen pyrkisi samaan lopputulokseen (organisaation/organisaation yksikön menestyminen) kuin esimies. (Eisenhardt 1989.)

Työntekijöiden tyytyväisyys nousee tärkeään rooliin, kun tarkastellaan esimiesten ja alaisten kommunikointia budjetointiprosessissa. Akateemisissa

tutkimuksissa (Chenhall & Brownell 1988; Nouri & Parker 1998) nousee usein esille käsitys siitä, että alaisen osallistumisella budjetointiin on vaikutusta hänen työsuoritukseensa, mikä puolestaan lisää työtyytyväisyyttä.

Parker ja Kyj (2006) tutkivat esimiehen ja alaisen välistä informaation jakamista budjetointiprosessissa. He käsittelivät tutkimuksessaan sekä tiedon jakamista esimieheltä alaiselle, että alaiselta esimiehelle. Tutkimuksessa he selvittivät, että tiedon jakaminen esimiehen ja alaisen välillä vaikuttaa budjetointiin osallistumisen ja organisaation sitoutumisen kanssa työsuoritukseen. Kuviossa neljä on esitetty Parkerin ja Kyj:n tutkimuksessaan esittämät informaation jakamisen vaikutussuhteet (Parker & Kyj 2006.)



KUVIO 4 Informaation jakamisen vaikutussuhteet, kun alainen jakaa informaatiota esimiehelle budjetointiprosessissa (Parker & Kyj 2006)

Tutkimuksessaan Parker ja Kyj (2006) tuovat esille työntekijän roolin selkeyden vaikutuksen organisaatioon sitoutumiseen ja sitä kautta informaation jakamiseen ja työsuoritukseen. Työntekijän roolin epäselvyys vaikuttaa työntekijän sitoutumisen tasoon yritykseensä ja työpaikkaansa, mikä taas vaikuttaa epäsuorasti informaation jakamiseen. Työntekijän epäselvä työnkuva voi siis vaikuttaa budjetoinnin onnistumiseen, koska sitoutumaton työntekijä ei jaa yhtä paljon informaatiota budjetointiprosessissa kuin sitoutunut työntekijä. Työntekijän rooli organisaatiossa voi olla työntekijälle selkeämpi, jos hän osallistuu budjetointiprosessiin ja tuntee paremmin organisaation rakenteen sekä tavoitteet. (Parker & Kyj 2006.)

Alaisen työsuoritukseen vaikuttaa myös budjetin suuruus, joka vaikuttaa myös organisaatioon sitoutumiseen. Kun työntekijä saa olla mukana

budjetointiprosessissa, voi hän vaikuttaa budjetin suuruuteen ja täten varmistaa, että organisaatio budjetoit riittävästi resursseja toivottujen työtehtävien suorittamista varten. Jos organisaatio budjetoit riittävästi resursseja, se lisää työntekijöiden tuottavuutta, mutta saa heidät myös sitoutumaan organisaatioon, kuten Nouri ja Parker osoittavat kuviossa 5. Kuten jo aikaisemmin todettiin, agenttiteorian mukaan työntekijöillä on usein paremmat tiedot työtehtäviin vaadittavista resursseista kuin heidän esimiehillään. Tämä johtaa siihen, että riittävän suuri budjetti rakentuu usein vain, jos budjetointiprosessissa on mukana myös alemman tason esimiehiä ja työntekijöitä. Työntekijöiden osallistuminen budjetointiprosessiin altistaa organisaation budjettipelaamisen mahdollisuudelle, jossa työntekijät tahallaan ehdottavat liian suuria lukuja budjettiin. Tämä riski on kuitenkin usein huomattavasti pienempi kuin riittämättömän budjetin laatimisesta aiheutuva kustannus. (Nouri & Parker 1998.)



KUVIO 5 Budjetointiin osallistumisen ja työsuorituksen välinen yhteys. (Nouri & Parker 1998.)

2.1.5 Budjetointimenetelmät

Talouden suunnittelua ja budjetointia kehitettäessä tulisi pitää mielessä budjetointimenetelmä, eli kuinka budjetointi käytännössä tehdään, ja mitkä ovat organisaation eri osastoiden ja henkilöiden vastuut budjetointiprosessissa. Tarkastellaan tilannetta eri budjetointimenetelmien (top-down, bottom-up sekä yhteistyömenetelmä) avulla. Autoritaarisessa menetelmässä (top-down) organisaation johdon rooli budjetoinnissa korostuu. Budjetointi tapahtuu lähes täysin johtoryhmätasolla ja esimerkiksi yksiköiden johtajien vaikutusvalta budjetin lukuihin on pieni, tai joissain tapauksissa lähes olematon. Tämä menetelmä sopii esimerkiksi pieniin organisaatioihin, joissa organisaation johto

on hyvin perillä organisaation toiminnasta ja pystyy realistisesti arvioimaan sen toimintaa. Toisaalta myös suurien organisaatioiden voi olla ajoittain kannattavaa käyttää autoritaarista budjetointimenetelmää, jos organisaatio on esimerkiksi kriisitilanteessa, tai johtoryhmän ulkopuolisten työntekijöiden talousosaaminen on poikkeuksellisen heikkoa. Autoritaarisen menetelmän suurimmat hyödyt ovat budjetoinnin tehokkuus sekä organisaation strategian vahva kytkeä budjettiin. Budjetointi on tässä menetelmässä erittäin tehokasta, sillä budjettiin todennäköisesti osallistuu vain muutamia henkilöitä, jotka pystyvät laatimaan budjetin ilman lukuisia palaverieita ja neuvotteluja. Toisaalta menetelmän heikkouksia ovat esimerkiksi henkilöstön osaamisen hyödyntämisen puute, mahdollinen henkilöstön huono sitoutuminen budjetoinnin perusteella asetettuihin tavoitteisiin sekä organisaation johdon liika itsevarmuus omaan kykyynsä arvioida organisaation eri osastojen ominaispiirteitä. (Järvenpää ym. 2010.)

Demokraattinen menetelmä (bottom-up) on autoritaarisen vastakohta, sillä siinä yksiköiden johtajat ja muut hieman alemman tason henkilöt tekevät taloussuunnittelun, jonka jälkeen organisaation johto kokoaa saamansa luvut yhteen. Tässä menetelmässä johto enemmänkin koordinoi budjetointia kuin itse osallistuu siihen. Demokraattinen budjetointimenetelmä sopii hyvin todella hajautettuihin organisaatioihin, joissa eri yksiköt ovat itsenäisiä ja pystyvät suunnittelemaan oman budjettinsa ilman, että organisaation johdon tulee puuttua budjettilukuihin. Tällä menetelmällä varmistetaan, että budjetissa asetetut tavoitteet ovat realistisia, ja että henkilöstö seisoo tavoitteiden takana. Toisaalta demokratia ei välttämättä toimi optimaalisesti ja eri yksiköiden johtajat saattavat ajatella vain omaa yksikköään muiden yksiköiden ja koko organisaation tavoitteiden kustannuksella. Myös asetetut tavoitteet voivat olla huomattavasti vähemmän kunnianhimoisia kuin autoritaarista menetelmää käytettäessä, vaikka organisaatiolla olisi potentiaalia asettaa kunnianhimoisia tavoitteita. (Järvenpää ym. 2010.)

Näiden kahden menetelmän välimuotona voidaan pitää yhteistyömenetelmää. Yhteistyömenetelmässä organisaation johto tekee tiivistä yhteistyötä esimerkiksi tulosyksiköiden johtajien kanssa, jotta pystytään yhdessä suunnittelemaan ja sopimaan budjetoinnin ja talouden suunnittelun tavoitteista. Yhteistyömenetelmässä budjetointi tehdään enimmäkseen yksikkötasolla, mutta organisaation johdon asettamat tavoitteet pidetään kuitenkin taustalla vaikuttamassa budjetoitaviin lukuihin. Yhteistyömenetelmä soveltuu suurten tai matriisirakennetta käyttävien organisaatioiden käytettäväksi, koska siinä pidetään huolta organisaation tulostavoitteiden asettamisesta tietylle tasolle, mutta toisaalta otetaan myös huomioon eri yksiköiden ominaispiirteet. (Järvenpää ym. 2010.)

Yhteistyömenetelmä vaikuttaa yhdistävän sekä autoritaarisen-, että demokraattisen menetelmän parhaat puolet. Se varmistaa, että organisaation johdon asettamat pitkän tähtäimen tavoitteet otetaan huomioon budjettia laadittaessa, mutta toisaalta myös organisaation yksiköt pystyvät vaikuttamaan budjettiin, jolloin luvuista tulee realistisia ja työntekijät sitoutuvat budjetoituihin

tavoitteisiin. Yhteistyömenetelmä ei kuitenkaan sovi jokaiseen tilanteeseen tai organisaatioon, sillä se vaatii usein monta eri budjetointikierrosta, joiden aikana tavoitteista neuvotellaan organisaation johdon ja yksiköiden välillä. Nämä neuvottelut vievät paljon aikaa ja resursseja, mikä voi tietyissä tilanteissa olla turhaa. Suuri ajankäyttö budjetointiin voi myös turhauttaa työntekijöitä, jos budjetointi ei heitä kiinnosta, tai he ovat jo muutenkin ylityöllistettyjä. Budjetointimenetelmää valittaessa organisaatiossa tulisi siis tarkkaan analysoida eri menetelmien soveltuvuutta juuri kyseisen organisaation tarpeisiin, jotta budjetoinnista tulisi mahdollisimman tehokasta ja realistista, ilman että se vaikuttaa negatiivisesti esimerkiksi organisaation työilmapiiriin. (Järvenpää ym. 2010.)

Budjetointiprosessia, ja sen vaikutusta budjetin suuruuteen, on tutkittu melko kattavasti vuosien varrella. Lähtökohtainen oletus on usein, että budjetointimenetelmällä on ollut vaikutusta lopullisen budjetin suuruuteen. Oletuksena on ollut, että bottom-up budjetointimenetelmä tuottaisi yleisesti suurempia budjetteja kuin top-down budjetointimenetelmä. Yhdysvaltain kongressi muutti budjetointiprosessiaan vuonna 1974 aikaisemmasta bottom-up prosessista top-down prosessiin. Yksi syytä muutokseen oli juuri uskomus siitä, että top-down budjetointiprosessin avulla pystyttäisiin paremmin hallitsemaan budjetin kokonaissummaa. On kuitenkin vaikea arvioida, onko tuo muutos budjetointiprosessissa saavuttanut tavoitteensa, ja auttanut pitämään kongressin äänestämän budjetin paremmin hallinnassa. (Ehrhart, Gardner, von Hagen, & Keser 2007; Ferejohn & Krehbiel 1987.)

Myös muissa yhteyksissä on havaittavissa uskomus siitä, että top-down budjetointiprosessin avulla pystytään kontrolloimaan budjetin suuruutta bottom-up menetelmää tehokkaammin. Esimerkiksi Blöndal (2003) OECD:n raportissa 2003 kirjoittaa bottom-up menetelmästä seuraavasti; ”tämä prosessi sisältää luontaisen taipumuksen kulujen lisäämiseen”. Toisaalta samassa raportissa analysoidaan top-down menetelmän hyviä puolia; ”Se (top-down menetelmä) estää kulujen nousua, kun uudet toimintatavat rahoitetaan allokoimalla (resursseja) ministeriön muista osista”. (Blöndal 2003.)

Vuonna 2006 tehdyssä raportissa Kim ja Park analysoivat kahdeksan eri valtion (Australia, Kanada, Chile, Tanska, Korea, Alankomaat, Ruotsi, Yhdistyneet kansakunnat) kykyä hallita kokonaisbudjettiaan käyttämällä top-down budjetointimenetelmää. Tutkimuksessa top-down menetelmä nähdään tärkeänä tekijänä OECD -maiden parantuneeseen taloustilanteeseen 1990-luvun lopussa. Esimerkiksi Ruotsi otti top-down menetelmän käyttöön 1996, jonka johdosta sen pystyi kääntämään valtion budjetin alijäämäisestä ylijäämäiseksi. (Kim & Park 2006.)

Useissa tutkimuksissa on kuitenkin todettu, että top-down budjetointimenetelmän avulla ei aina pystytä kontrolloimaan kustannuksia tehokkaasti. Myös aikaisemmin mainittu Kimin ja Parkin (2006) tutkimus antaa tästä esimerkin Kanadan avulla 1980-luvulta. Valtiotason kustannusten kontrolloimisessa Kim ja Park pitävät valtionvarainministeriön ja ns. linjaministeriöiden välistä yhteistyötä tärkeänä, jotta asetettu kulutaso pystytään

saavuttamaan. (Kim & Park 2006.) Myös muissa tutkimuksissa (Ferejohn & Krehbiel 1987; Ehrhart, Gardner, von Hagen, & Keser 2007) top-down budjetointiprosessin ylivoimaisuus muihin budjetointimenetelmiin nähden on kyseenalaistettu. Ei siis ole olemassa yksimielistä akateemista tukea top-down budjetointiprosessille, vaan tulokset vaihtelevat tutkimuksesta toiseen.

Budjetointiin liittyvää tutkimusta tarkastellessa tulee esille, että budjetointimenetelmät jaetaan lähes poikkeuksetta joko top-down tai bottom-up menetelmiksi. Kuitenkin tutkimuksessaan Kim ja Park (2006) toteavat, että itseasiassa top-down ja bottom-up budjetointimenetelmät tukevat hyvin toisiaan. He myös tekevät havainnon, että heidän tutkimansa kahdeksan OECD:n jäsenmaata käyttävät molempia budjetointimenetelmiä kootessaan kokonaisbudjettia. (Kim & Park 2006)

Tutkimusta on tehty myös yhteistyömenetelmän eroista budjetoinnissa verrattuna yksipuoliseen (top-down) budjetointimenetelmään. Toisin kuin top-down vs. bottom-up menetelmiin keskittyneissä tutkimuksissa, on havaittu, että yhteistyömenetelmällä tehty budjetti eroaa autoritaarisella menetelmällä tehdystä budjetista. Fisher, Frederickson sekä Peffer (2000) havaitsivat, että yhteistyömenetelmällä tehdyt budjettitavoitteet, jossa esimiehillä oli määräysvalta lopullisesta päätöksestä, olivat selkeästi pienempiä, kuin autoritaarisella menetelmällä tehdyt budjetit. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että yhteistyömenetelmällä tehdyissä budjeteissa ei aseteta alaisille yhtä kovia tavoitteita kuin esimiehen autoritaarisesti määräämässä budjetissa. Fisher, Frederickson ja Peffer selittävät tätä ilmiötä esimiesten ja alaisten erilaisella lähestymistavalla budjettineuvotteluihin. He havaitsivat, että yhteistyömenetelmää käytettäessä esimiehet ehdottavat neuvottelujen alussa budjettia, joka on lähellä heidän todellisuudessa haluamaansa budjettia. Esimiehet eivät siis näytä harrastavan budjettipelaamista. (Fisher, Frederickson & Peffer 2000.)

Toisaalta taas alaiset ehdottavat neuvottelujen alussa budjettia, joka on huomattavasti alhaisempi, kuin mihin he todellisuudessa pystyisivät. Jos alaiset esimerkiksi kokisivat pystyvänsä säästämään virkistyskuluista todella paljon, he eivät kuitenkaan neuvottelujen alussa ehdota säästävänsä kuin vain hieman. Kun budjettineuvottelujen aikana tehdään kompromisseja molemmin puolin, on tuloksena budjetti, joka voi alaisten budjettipelaamisen vuoksi jäädä alle organisaation maksimaalisen suorituskyvyn. Tämä epäsuhta esimiesten ja alaisten tavassa lähestyä budjetointia yhteistyömenettelyllä aiheuttaa erilaisen budjetointituloksen kuin autoritaarisessa budjetointimallissa, jossa alaisten budjettipelaaminen ei vaikuta budjetin lopputulokseen. Koska informaatio alaisten ja esimiesten välillä on asymmetristä, eli esimiehet eivät ole yhtä hyvin perillä alaisten kyvyistä täyttää heille vaaditut tavoitteet kuin alaiset itse, eivät esimiehet välttämättä pysty havaitsemaan alaisten liian alhaisia budjettiehdotuksia heidän kykyihinsä nähden. (Fisher, Frederickson & Peffer 2000.)

Yhteistyömenetelmällä toteutetussa budjetointiprosessissa voi olla useampi kuin yksi neuvottelukierros. Useammalla neuvottelukierroksella on havaittu

olevan positiivinen vaikutus sekä neuvottelujen etenemiseen, että alaisten työmotivaatioon. Tämä johtuu siitä, että tieto budjettineuvottelujen jatkumisesta vaikuttaa sekä alaisen, että esimiehen budjetointistrategiaan. Kun on tiedossa, että samat yksilöt (esimies ja alainen) tulevat neuvottelemaan budjeteista tulevaisuudessakin, heillä on suurempi motivaatio tehdä yhteistyötä ja löytää kestäviä ratkaisuja haasteisiin. Tämä näkyy käytännössä niin, että budjetointineuvotteluissa esimiesten ja alaisten lähtöehdotukset budjetille ovat huomattavasti lähempänä toisiaan, jos he tietävät neuvottelevansa budjeteista tulevaisuudessakin. Tieto neuvottelujen jatkumisesta tulevaisuudessa näyttää siis vähentävän budjettipelaamista. (Fisher, Frederickson & Peffer 2006.)

Budjetointimenetelmiä vertailtaessa on huomioitava, että eri kulttuureissa budjetointiin osallistumiseen suhtaudutaan eri tavalla. Esimerkiksi amerikkalaisten ja kiinalaisten esimiesten samanlainen osallistuminen budjetointiprosessiin voi aiheuttaa täysin erilaiset reaktiot riippuen siitä, kumpaa kulttuuria tarkkailemme. Yhdysvalloissa, joka on perinteisesti matalamman hierarkian maa kuin Kiina, alaiset voivat kyseenalaistaa esimiehen päätökset budjetista. Kiinassa puolestaan esimiestä kunnioitetaan enemmän ja alaiset eivät usein kyseenalaista esimiehen budjettipäätöstä. (Tsui 2001.)

2.2 Budjetoinnin haasteet

2.2.1 Perinteisen budjetoinnin ongelmat ja vaihtoehdot

Perinteinen budjetointi on saanut paljon kritiikkiä 2000-luvun aikana, ja vaihtoehtoisten budjetointimallien lisäksi on myös ehdotettu, että organisaatioiden tulisi luopua budjetoinnista kokonaan (Libby & Lindsay 2003). Vuosittaisen budjetoinnin vaihtoehdoksi on johdon laskentatoimen tutkimuksen myötä ilmestynyt useita erilaisia malleja, joilla pyritään tuomaan lisäarvoa yrityksille. Esimerkiksi rullaava ennustaminen, toimintoperusteinen budjetointi sekä beyond budgeting -malli ovat haastaneet vuosibudjetoinnin yrityksiä pääsääntöisenä tapana suunnitella taloutta. (Hansen 2011.) Vuosittaista budjetointia kritisoivat organisaatiot kokevat, että perinteinen vuosibudjetointi vie liikaa aikaa, on liian jäykkää, ei ota ympäristö tarpeeksi huomioon sekä johtaa liikaa lokeroituun määräraha-ajatteluun. (Ekholm & Wallin 2000.) Vaihtoehtoja valitessa, on tärkeä ottaa huomioon organisaation toimintamalli ja sen tuomat tavoitteet ja edellytykset budjetoinnille.

Perinteisessä budjetoinnissa budjetti nähdään tapana kontrolloida organisaatiota ja sen toimintaa asettamalla toiminnalle selkeät taloudelliset rajat. Budjetoinnin apuna käytetään usein kirjanpidosta saatavaa informaatiota, jota käytetään budjetin laatimisen apuna. Kirjanpidon määrityksiä voidaan tarvittaessa muokata, jotta kirjanpito palvelisi mahdollisimman hyvin myös budjetoinnin tarpeita (Ihantola & Merikanto 2005.) Kirjanpitoinformaation laatu on kuitenkin tärkeää budjetoinnin onnistumisen kanssa. Epätäydellinen tai muuten epäselvä kirjanpitoinformaatio lisää budjetointiin käytettävää aikaa,

koska budjetointiin liittyvä päätöksenteko hankaloituu. (Ehrhart, Gardner, von Hagen, & Keser 2007; Ferejohn & Krehbiel 1987.)

Perinteinen vuosibudjetti on tavallaan tulossopimus esimiehen ja alaisen välille, johon voi liittyä eräänlaisia epäkohtia, kuten ns. budjettipelaamista (budgetary gaming). Budjettipelaamista on esimerkiksi myyntitulojen tahallinen aliarvioiminen tai kulujen selkeä yliarvioiminen. Myös kaikenlainen tulojen tai menojen ajallinen jaksottaminen ainoastaan budjetissa pysymisen vuoksi, organisaation strategiasta tai pitkän tähtäimen tavoitteista välittämättä, voidaan katsoa budjettipelaamiseksi. Budjettipelaaminen voi olla todella haitallista organisaatiolle, jos lyhyen tähtäimen tavoitteet asetetaan pitkän tähtäimen tavoitteiden edelle. Esimerkiksi tuotekehityksestä tai markkinoinnista säästämällä voidaan lyhyellä tähtäimellä saavuttaa parempi tulos, mutta samalla syödään pohjaa tulevaisuuden kehitykseltä. (Libby & Lindsay 2003.)

Rullaava ennustaminen on noussut yhdeksi tärkeimmistä perinteisen budjetoinnin vaihtoehdoista (Ekholm & Wallin 2000). Rullaavalla ennustamisella tarkoitetaan säännöllisesti, esimerkiksi kerran kuukaudessa tai kerran puolessa vuodessa päivitettävää ennustetta, jossa pyritään arvioimaan organisaation talouden kehitystä ennalta määritellyn ajan päähän. Usein ennustettava aikaväli on 6-18 kuukautta. Rullaavaan ennusteen koetaan olevan selkeästi perinteistä budjetointia ketterämpi vaihtoehto, jota hyödyntää voidaan myös perinteisen budjetointiprosessin tukena. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012; Henttu-Aho & Järvinen 2013.)

Minkälaista budjetointia organisaation siis tulisi harjoittaa, jos budjetoida ollenkaan? Suomessa on alan ammattilehtien julkaisuissa näkynyt trendi, että budjetoinnin toteutus tulisi sopeuttaa kyseessä olevan organisaation mukaan, jotta budjetointi olisi mahdollisimman järkevää ja tehokasta. Tämä näkemys on vahvasti kontingenssiteorian mukainen, eivätkä ammattilehdet siis pyri löytämään yhtä oikeaa tapaa budjetoida, vaan suosittelevat organisaatiota löytämään heille parhaiten sopivan tavan hoitaa talouden suunnittelu. (Ihantola & Merikanto 2005.)

2.2.2 Budjetoinnin inhimillinen aspekti ja budjetointi-ilmapiiri

Budjetti itsessään on vain jollain logiikalla kerätty kasa lukuja, eikä hyvinkään laadittu budjetti automaattisesti johda organisaation menestykseen. Jotta budjetista seuraisi konkreettista hyötyä organisaatiolle, on otettava huomioon budjetoinnin ns. inhimillinen aspekti. Vaikka budjetti on vain kasa lukuja, löytyy noiden lukujen taustalta ihmisten työtä. (Ihantola 1998.)

Raghunandan, Ramgulam ja Raghunandan-Mohammed (2012) toteavat artikkelissaan osuvasti;

Johdon laskentatoimen ammattilaisten on myönnettävä, ettei laskentatoimen tekniikoita ja ihmissuhteita voi erottaa toisistaan.

He myös tuovat esille, että heidän mielestään budjetoinnin ongelmat johtuvat usein ihmisten käyttäytymisestä. He perusteleva tätä sillä, että ihmiset reagoivat

paineen alla tavalla, joka voi olla haitallista organisaation pitkän aikavälin tavoitteille. Tämän vuoksi he argumentoivat, että budjetoinnin tavoitteena tulisi olla organisaatiossa toimivien yksilöiden motivoiminen, jotta he pystyisivät antamaan parhaan mahdollisen työpanoksensa organisaation tavoitteiden saavuttamiseksi. (Raghunandan, Ramgulam & Raghunandan-Mohammed 2012.)

Budjetointiin osallistuvien henkilöiden motivaatioon voi vaikuttaa myös muiden organisaatiossa työskentelevien henkilöiden suhtautuminen ja motivaatio budjetointiin. Tätä yleistä ilmapiiriä organisaatiossa nimitetään akateemisessa tutkimuksessa budjetointi-ilmapiiriksi, joka vallitsee kollektiivisesti organisaation budjetointiin osallistuvien henkilöiden välillä. Jos budjetointi-ilmapiiri on positiivinen, silloin budjetointiin osallistuvat henkilöt lähestyvät budjetointiin liittyviä haasteita positiivisella tavalla. Toisaalta jos budjetointi-ilmapiiri on negatiivinen, se voi lisätä budjetointiin liittyviä haasteita ja epäkohtia, kuten budjettipelaamista ja lyhyen aikavälin optimointia pitkän aikavälin sijaan. (Ihantola 2006.)

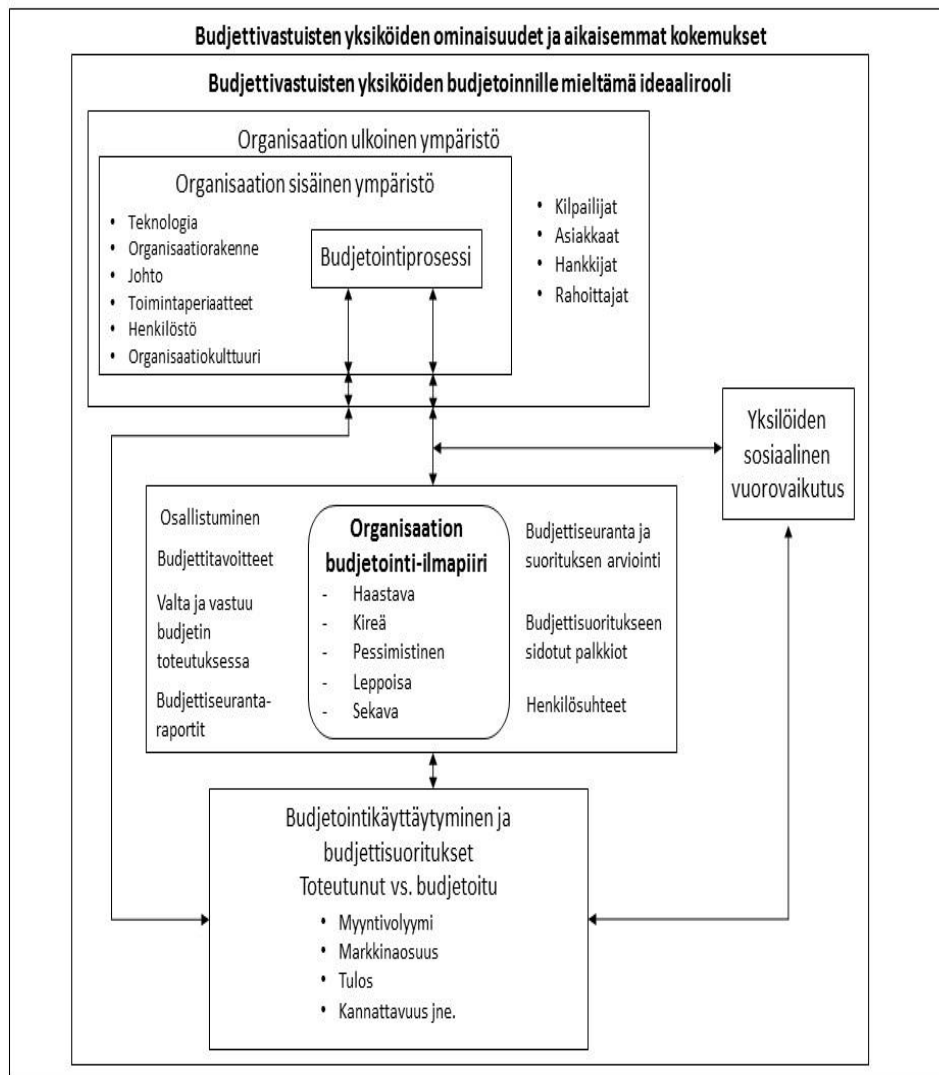
Budjetointi-ilmapiiri syntyy useista eri osa-alueista, jotka ovat vuorovaikutuksessa toistensa kanssa. Nämä osa-alueet ovat Ihantolan (1998) artikkelissa olevan määrittelyn mukaisesti:

1. osallistuminen budjettisuunnitteluun,
2. budjettitavoitteiden haasteellisuus,
3. valta ja vastuu budjettitoteutuksessa,
4. budjettiseurantaraporttien sisältämä informaatio,
5. budjettisuoritusten arviointityyli,
6. budjettitavoitteiden saavuttamiseen sidotut palkkiot ja rangaistukset ja
7. budjettivastuisten henkilösuhteet.

Tämä Ihantolan (1998) listaus budjetointi-ilmapiirin osa-alueista koostuu jossain määrin samanlaisista asioista, kuin muutkin motivaatioon kantaa ottavat kirjoitukset (Locke & Latham 2002; Merchant 1998; Merchant & Van der Stede 2012). Ihantola tuo kuitenkin muista poiketen esille budjetointiin osallistuvien henkilöiden keskinäisten henkilösuhteiden vaikutuksen motivaatioon. Tällaisten asioiden huomioiminen osana budjetointiprosessia tuo budjetoinnin haasteiden arvioimiseen huomattavasti lisää subjektiivisuutta, sillä henkilökemioiden objektiivinen arvioiminen ilman syvällistä ymmärrystä budjetointiin osallistuvista henkilöistä on todella haastavaa. Jokaisella budjetointiin osallistuvalla yksilöllä on omanlainen käsitys siitä, millaisia budjetointiin osallistuvien henkilöiden henkilösuhteiden tulisi olla. (Ihantola 1998.)

Vuonna 1997 julkaistussa väitöskirjassaan Ihantola testasi aikaisemmista teorioista luotua organisaation budjetointi-ilmapiirin perusrakennetta empiirisessä tutkimuksessa, jonka case-organisaationa oli suomalaisen metsäteollisuuskonsernin emoyhtiön tulostavainen osasto. Tutkimuksesta

saatujen empiiristen tulosten perusteella Ihantola muokkasi alkuperäistä perusrakennetta hieman ja tuloksena oli lopullinen organisaation budjetointi-ilmapiirimalli, joka on esitetty kuviossa kuusi.



KUVIO 6 Organisaation budjetointi-ilmapiirimalli. (Ihantola 1997. s. 314)

Ihantolan malli organisaation budjetointi-ilmapiiriin vaikuttavista tekijöistä lähtee liikkeelle budjetointivastuussa olevasta yksilöstä. Tämän vuoksi mallin uloimmat kehät koostuvat kyseisen yksilön henkilökohtaista ominaisuuksista, henkilökohtaisista kokemuksista sekä budjetoinnille asetetuista oletuksista. Kahden uloimman kehän sisällä ovat esimerkiksi organisaation ulkoinen ympäristö (kilpailijat, asiakkaat, hankkijat jne.) sekä organisaation sisäinen ympäristö (teknologia, organisaatorakenne, johto, organisaatiokulttuuri jne.), joita usein pyritään optimoimaan, jotta budjetointiprosessi ja sen tuotokset olisivat mahdollisimman laadukkaita. (Ihantola 1997.)

Ihantolan mallin yksilöstä lähtevä ajattelutapa saa aikaan tilanteen, jossa mallin jokainen budjetointiin osallistuva yksilö kokee organisaation budjetointi-ilmapiiriin vaikuttavat sisäisen ja ulkoisen toimintaympäristön sekä yksilöiden

välisen sosiaalisen vuorovaikutuksen eri tavalla. Tämä johtaa siihen, että jokainen yksilö kokee organisaation budjetointi-ilmapiirin omien henkilökohtaisten lähtökohtiensa kautta. Ei siis ole olemassa kahta täysin identtistä kokemusta organisaation budjetointi-ilmapiiristä, mutta kokonaisuutena yksilöiden kokemukset luovat organisaation kollektiivisen budjetointi-ilmapiirin, jolla voi olla suuria vaikutuksia koko budjetointiprosessin kannalta. Kyseinen malli ei pyri selittämään, miten jokin tietty osa mallista, esimerkiksi budjettivastuullisen henkilökohtaiset kokemukset budjetoinnista, vaikuttaa mallin toiseen osaan, esimerkiksi budjetointiin liittyviin henkilösuhteisiin. Käytännössä malli tuo vain esille eri osa-alueiden välisiä suhteita, jolloin jää jokaisen oman tulkinnan varaan, kuinka eri osa-alueet vaikuttavat toisiinsa. (Ihantola 1997.)

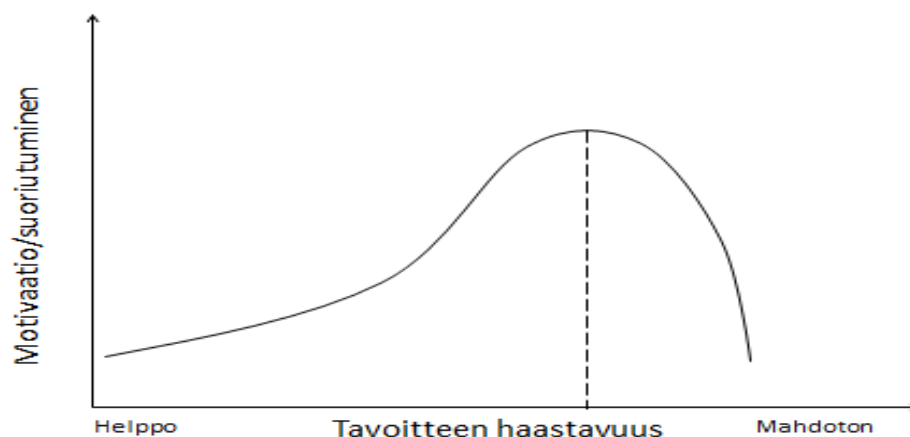
Organisaation budjetointi-ilmapiirimallissa Ihantola mainitsee viisi eri ilmapiirityyppiä, jotka ovat: haastava, kireä, pessimistinen, leppoisa sekä sekava. Ihantola on koonnut nämä viisi ilmapiirityyppiä empiirisen tutkimuksensa perusteella. Vaikka joidenkin organisaatioiden budjetointi-ilmapiiri saattaa jäädä tämän ryhmittelyn ulkopuolelle, on kyseinen ryhmittely kuitenkin melko kattava ja sen avulla pystytään mallia testaamaan muissa tutkimuksissa. (Ihantola 1997.)

Kyseisistä ilmapiirityypeistä haastava on selkeästi paras vaihtoehto, sillä haastavia tavoitteita ei koeta mahdottomiksi ja niihin sitoudutaan. Kireä ilmapiiri on seuraavaksi suositeltavin vaihtoehto, sillä kireydellä viitataan budjettitavoitteiden todella vaatimaan tasoon. Kireä ilmapiiri ei ole pitkällä aikavälillä hyvä ratkaisu, mutta voi toimia lyhyellä aikavälillä. Kuten haastavassa ilmapiirityypissä, myös kireässä oletetaan, että työntekijät sitoutuvat budjetointitavoitteisiin. Leppoisa budjetointi-ilmapiiri viittaa liian alhaisiin tavoitteisiin tai tavoitteisiin, joihin ei sitouduta. Leppoisa ilmapiiri ei ainakaan pitkällä aikavälillä ole suositeltava ilmapiirin tilanne, vaikka lyhyellä aikavälillä siitä voi joskus olla apua. Selkeästi negatiivisimmat budjetointi-ilmapiirit ovat pessimistinen ilmapiiri sekä sekava ilmapiiri. Pessimistisessä ilmapiirissä budjetointitavoitteita ei pidetä realistisina ja niihin ei sitouduta ollenkaan. Sekava ilmapiiri aiheuttaa nimensä mukaisesti sekaannusta, sillä kyseisessä ilmapiirissa budjetointiin osallistuvat henkilöt kokevat epävarmuutta sekä ristiriitaisia tunteita budjetointiin liittyen. (Ihantola 1997.)

2.2.3 Sopivan haastavan budjetin laatiminen

Budjetointiprosessin tuloksena luodun budjetin saavuttaminen vaikeusaste voi olla kriittinen osa organisaation menestymistä. Jos budjetin saavuttaminen on liian helppoa, se ei välttämättä motivoi parhaaseen mahdolliseen työpanokseen. Psykologiassa on havaittu, että ihminen on luonnostaan laiska, jos häntä ei haasteta (Allport 1954). Tämä johtaa siihen, että asettamalla budjetin avulla tavoitteet liian matalalle, vähenee samalla työntekijöiden motivaatio pyrkiä parhaaseen mahdolliseen suoritukseen. Jos budjetti taas on tehty liian vaikeaksi saavuttaa, voivat työntekijät lannistua mahdottoman tehtävän edessä. Budjettia tehdessä tulisi siis löytää oikea taso, joka motivoisi työntekijöitä tarpeeksi, mutta ei olisi liian mahdoton saavuttaa. Toisaalta voi olla, että taso jolla työntekijät saadaan motivoitua optimaalisella tavalla, ei ole sama kuin paras arvio tulevasta toimintatasosta. Esimerkiksi voi tulla eteen tilanne, että organisaation liikevaihtoa pystytään kasvattamaan seuraavan vuoden aikana 20%, mutta työnantaja arvioi, että työntekijät motivoituvat parhaiten, jos heidän tavoitteensa on kasvattaa liikevaihtoa 40%. Tällöin voisi olla parasta tehdä kaksi eri budjettia, toinen toiminnan suunnittelua ja toinen työntekijöiden motivointia varten.

Kuvio 7 pyrkii havainnollistamaan motivaation ja asetetun tavoitteen haastavuuden suhdetta. Kun tavoite on helposti saavutettavissa, lisää haastavuuden kohtalainen nostaminen työntekijöiden motivaatiota ja suoriutumista. Tavoitteen haastavuuden lähestyessä mahdotonta käy puolestaan päinvastoin, eli lisäämällä tavoitteen haastavuutta työntekijöiden motivaatio ja suoriutuminen heikkenevät. Kuten kuviossa 7 näkyy, Merchant (1998) kuvasi tätä motivaation ja tavoitteen haastavuuden suhdetta käyrällä, joka ei ole lineaarinen. Hänen teoriansa mukaan optimaalinen motivaation ja suoriutumisen taso saavutetaan, jos tavoitteen haastavuus on melko lähellä mahdotonta. Kun tavoitteen haastavuus ylittää tuon optimaalisen tason, putoaa työntekijöiden motivaatio sen jälkeen todella nopeasti. (Merchant & Van der Stede 2012.)



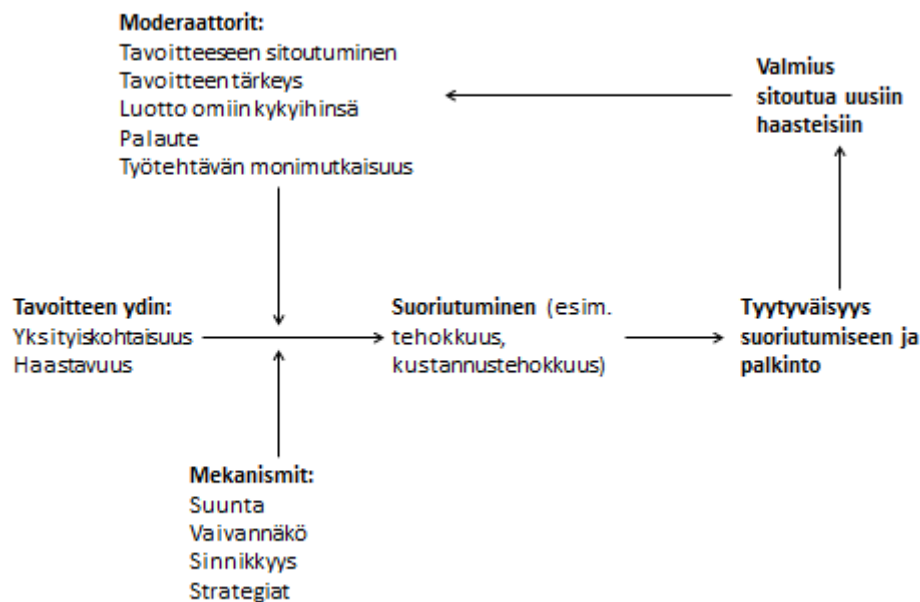
KUVIO 7 Tavoitteen haastavuuden ja motivaation välinen yhteys. (Merchant 1998.)

Merchantin teorialle löytyy eriäviä mielipiteitä, kun motivaatiota ja suoriutumista tarkastellaan tarkemmin psykologisesta näkökulmasta. Locke ja Latham (2002) argumentoivat, että tavoitteen haastavuus on vain yksi suoriutumiseen vaikuttava tekijä, ja että tavoitteiden haastavuuden ja suoriutumisen välinen suhde olisi lineaarinen. Tämä tarkoittaisi sitä, että kaikista haastavimmat tavoitteet saavat työntekijät antamaan kaikkensa ja johtavat korkeimpaan suoriutumistasoon. Locke ja Latham viittaavat argumentissaan Erezin ja Zidonin (1984) tutkimukseen, jonka perusteella suoriutuminen laski vain siinä tapauksessa, että asetettu tavoite ylitti työntekijän kyvyt, tai työntekijän sitoutuminen todella vaikeaan tavoitteeseen heikkeni. (Locke & Latham 2002.)

Työntekijöiden motivoiminen haastavan budjettitavoitteen saavuttamiseksi vaatii organisaation johdolta ymmärrystä ihmisten motivoimisesta. Locke ja Latham (2002) analysoivat artikkelissaan empiirisiä tutkimuksia tavoitteiden asettamisesta 35 vuoden ajalta. He jakavat suoriutumiseen vaikuttavat tekijät kolmeen osa-alueeseen; tavoitteen mekanismit, moderaattorit sekä tavoitteen ydin. Tavoitteen ydin on lähtökohta suoriutumiselle, johon moderaattorit sekä mekanismit vaikuttavat. Tavoitteen ytimenä he mainitsevat tavoitteen yksityiskohtaisuuden sekä haastavuuden. Locke ja Latham lähtevät teoriassaan liikkeelle oletuksista, että mitä haastavampi ja yksityiskohtaisempi tavoite on, sitä parempaa on suoriutuminen. Tavoitteen haastavuuden ja yksityiskohtaisuuden lisäksi suoriutumiseen vaikuttavat moderaattorit sekä mekanismit. Kuvio kahdeksan kerää yhteen Locken ja Lathamien teorian pääpiireet ja havainnollistaa suoriutumiseen vaikuttavien tekijöiden ja korkean suoriutumisen suhdetta. (Locke & Latham 2002.)

Tavoitteen mekanismeilla tarkoitetaan ihmiseen liittyvää toimintaa, joihin tavoitteet vaikuttavat. Tavoitteet ohjaavat ihmisen keskittämään toimensa tavoitteen kannalta hyödyllisiin asioihin ja tavoitteet saavat ihmisen myös panostamaan kyseiseen asiaan enemmän kuin normaalisti. Mitä vaikeampi tavoite, sitä enemmän vaivaa ihmiset sen saavuttamiseksi näkivät. Sama asia toistuu sinnikkyudessa, eli pyrkiessään suorittamaan haastavan tavoitteen ihmiset käyttivät siihen enemmän aikaa kuin vähemmän haastavan tavoitteen kohdalla. Tavoitteisiin pyrkiminen saa ihmiset myös kehittämään uusia strategioita, joiden avulla he pystyvät saavuttamaan heille asetetut tavoitteet paremmin. (Locke & Latham 2002.)

Moderaattoreilla voi olla tärkeä vaikutus tavoitteen muuttamisessa suoriutumiseksi. Locke ja Latham (2002) määrittelevät kolme moderaattoria, jotka ovat sitoutuminen tavoitteeseen, palaute sekä työtehtävän monimutkaisuus. Moderaattoreista tavoitteeseen sitoutumisella on katsottu olevan tähän suuri vaikutus, varsinkin jos tavoite on haastava. Tämä johtuu siitä, että haastavien tavoitteiden suorittaminen vaatii enemmän vaivannäköä ja ilman sitoutumista tavoitteeseen voi vaivannäkö tavoitteen saavuttamiseksi tuntua ihmisestä liian suurelta. Locke ja Latham toteavat, että kaksi tärkeintä tekijää tavoitteeseen sitoutumisessa ovat tavoitteen tärkeys yksilölle sekä yksikön luotto omaan kykyihinsä. Tavoitteen tärkeys yksilölle voi vaihdella suuresti riippuen siitä, kuinka suuressa roolissa yksilö on tavoitetta asetettaessa tai tavoitteen saavuttamiseksi tehtäviä toimenpiteitä suunniteltaessa.



KUVIO 7 Tavoitteen asettamisen teorian oleelliset osat ja korkean suoriutumisen sykli. (Locke & Latham 2002.)

Latham, Locke ja Winters (1994) saivat tutkimuksessaan tuloksia, joiden mukaan pelkästään tavoitteen asettamiseen osallistuminen ei vaikuttanut yksilön suoriutumiseen, mutta toimintatapojen ja strategioiden luomiseen osallistuminen lisäsi yksilön luottoa omaan kykyihinsä huomattavasti ja johti parempaan suoriutumiseen. Toisaalta taas Latham, Eres ja Locke (1988)

havaittivat, että valmiiksi annettu tavoite voi motivoida ihmisiä yhä paljon, kuin yhteistyössä päätetty tavoite, kunhan tuo valmiiksi annettu tavoite on tarpeeksi selvästi selitetty. Pelkkä tavoitteen toteaminen ilman tavoitteen taustojen avaamista laskee motivaatiota verrattuna yhteistyössä sovittuun tavoitteeseen. Kriittistä suoriutumisen kannalta on myös yksilöiden ja ryhmien saama palaute suoriutumisesta suhteessa tavoitteeseen. Ihmiset muokkaavat vaivannäkönsä tasoa riippuen siitä, miten lähellä he ovat tavoitellusta suoriutumisen tasosta. Tämän vuoksi säännöllinen palaute on tarpeellista, jotta ihmiset osaavat muokata panostamisensa tasoa. Kolmas moderaattori on tavoitteeseen liittyvän tehtävän monimutkaisuus. Jos tavoitteen saavuttaminen vaatii monimutkaisen tehtävän suorittamista, on yksilön usein käytettävä erilaisia strategioita pystyäkseen suoriutua kyseisestä tehtävästä. Koska kyseiset strategiat eivät välttämättä ole yksinkertaisia muodostaa, on ihmisten kyvyssä muodostaa kyseisiä strategioita suuria eroja. Tämä taas johtaa eroihin suoriutumisessa. (Latham, Locke & Winters 1994; Locke & Latham 2002; Latham, Erez & Locke 1988.)

2.3 Budjetointi julkishallinnossa

Julkishallinnon talouden suunnittelun tärkein osa on Valtion talousarvio, johon eduskunnalla on päätösvalta. Hallitus toimittaa talousarvioesityksen eduskunnalle, joka pyrkii tekemään päätöksen uudesta talousarviosta ennen varainhoitovuoden loppua. Hallituksen tekemä talousarvioesitys perustuu ministeriöiden ja virastojen tekemiin talousarvioihin toimintaansa liittyen. (Suomen perustuslaki 7. luku 83 §. Laki valtion talousarviosta 12 §.)

1980-luvun lopulla Suomessa alettiin uudistaa julkishallintoa, mikä johti 1990-luvulla toteutettuun siirtymiseen tulosohtaukseen ja toimintamenobudjetointiin julkishallinnon organisaatioiden osalta. Tämä tarkoitti sitä, että julkishallinnossa alettiin entistä tarkemmin seurata, mitä tuloksia julkiset organisaatiot saivat aikaan heille annetuilla määrärahoilla. Vapautta päättää määrärahojen käytöstä lisättiin, koska ministeriöt eivät enää ohjanneet virastojen määrärahojen käyttöä yhtä tarkasti kuin ennen. Käytännössä tämä tarkoitti sitä, että määrärahoja ei enää jaettu usealle eri momentille, vaan pyrittiin antamaan julkisille organisaatioille vapautta itse päättää, mihin asioihin he haluavat allokoida heille annetut määrärahat. Näin useasta eri momentista päädyttiin yhteen momenttiin, joka sisälsi viraston toimintamenomäärärahat. (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2000.) Aikaisemmin käytössä ollut menolajibudjetointi satoi julkishallinnon organisaation käytettävissä olevat varat tarkasti tiettyihin resursseihin. Toimintamenobudjetointi toi tullessaan suuren muutoksen toimintakulttuuriin, kun toimintaa muutettiin enemmän yrityselämän toimintatapojen mukaiseksi. Tämä herätti keskustelua siitä, miten esimerkiksi yliopistoiden tekemää tulosta voidaan mitata. (Nummikoski, Laaksonen & Meklin 1997.)

Toisaalta julkisilla organisaatioilla on nykyään myös enemmän vastuuta, koska niiden tulee itse päätellä, kuinka saavuttaa heille annetut tulostavoitteet. Talouden suunnittelussa budjetointimenetelmänä käytetään demokraattista "bottom-up" -menetelmää, mikä tässä kontekstissa tarkoittaa sitä, että virastot tekevät tulosbudjettinsa, jonka asianomainen ministeriö hyväksyy. Tällä tavalla tehtyä sopimusta kutsutaan tulossopimukseksi.

Näiden uudistusten tavoitteena oli esimerkiksi parantaa eduskunnan kykyä ohjata valtiontaloutta sekä tehdä valtion taloudenhoidosta joustavampaa. Valtiontalouden tarkastusvirasto tutki vuonna 1998, miten uudistukset toteutuivat vuosina 1995-1997 viidessä eri tilivirastossa. Tarkastuksessa selvisi, että virastojen tuottama talousinformaatio ei ollut vielä riittävällä tasolla, ja tulosbudjetointi ei täysin vastannut odotuksia. Määrärahojen käytön suhde virastolle asetettuihin tulostavoitteisiin jäi tarkastajien mielestä epäselväksi, ja määrärahojen jakopäätökset vaikuttivat viraston tulosbudjetointiin enemmän kuin viraston pitkän ajan toimintastrategia. Tulossopimuksen luonne jäi myös hieman epäselväksi, sillä se voitiin nähdä joko velvoittavana, tai kannustavana sopimuksena. (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2000.) Julkisella sektorilla esimerkiksi kunnissa henkilöstön osaamisen laajempi hyödyntäminen budjetointiprosessissa on nähty yhtenä mahdollisena kehitysvaihtoehtona. Haasteena on nähty esimerkiksi henkilöstön motivoimiseen käytettävät keinot, sillä taloudellinen kompensatio budjettitavoitteiden täyttymisestä ei ole aina mahdollista samassa mittakaavassa kuin yksityisellä sektorilla. (Oulasvirta & Alonen 2012.)

Tulevaisuudessa johdon laskentatoimen rooli julkishallinnon taloushallinnossa tulee nousemaan yhä tärkeämpään rooliin. Valtionvarainministeriön julkaisussa "Taloushallinnosta talouden hallintaan", jossa tarkastellaan valtion taloushallinnon kokonaisarkkitehtuurin nykytilannetta sekä tulevaisuuden kehityssuuntia todetaan sisäisen laskennan kehittamisestä seuraavasti;

Virastojen taloushallinnon tehtävät edellyttävät jatkossa Controller- ja toiminnan ohjauksen osaamista sekä voimakkaampaa kykyä toimia johdon tukena toiminnan kehittämisessä. Taloushallinnon tehtävissä korostuu tiedon keräämiseen sijaan tiedon analysointi päätöksenteon tueksi sekä viraston johdolle että substanssitoiminnoille.. (Valtionvarainministeriö 2015.)

Valtionvarainministeriö on siis havainnut selkeän tarpeen kehittää valtionhallinnon virastojen sisäisen laskennan osaamista, jotta virastojen johtohenkilöt saisivat taloushallinnon tuottamasta informaatiosta mahdollisimman paljon hyötyä päätöksiensä tueksi.

2.4 Tietojärjestelmien rooli talouden johtamisessa

Laadukkaat tietojärjestelmät voidaan nähdä olennaisena osana organisaation budjetointiprosessin toimivuuden kannalta. Tiedon kerääminen tai siirtely

manuaalisesti ei nykypäivänä ole useimmille organisaatiolle järkevää kasvavan tietomäärän vuoksi. (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2000.) Taloushallinnon tietojärjestelmien roolia ja sen vaikutusta päätöksentekoon on tutkittu useiden eri tutkijoiden toimesta. Swalhah (2014) tutki taloushallinnon tietojärjestelmien vaikutusta hallinnolliseen päätöksentekoon. Hän suoritti tutkimuksensa kenttätutkimuksena Jordanian pankeissa käyttämällä tutkimusta varten luotua kyselylomaketta. Swalhah sai selville, että pankkien työntekijät, sekä operationaalisissa, että strategisissa rooleissa toimivat, käyttivät taloushallinnon informaatiota hyödykseen päätöksenteossa. Esimerkiksi resurssien allokointiin sekä hankintoihin liittyvissä päätöksissä taloushallinnon informaatio tuki päätöksentekoa. Tutkimuksessa selvisi myös, että taloushallinnon tietojärjestelmillä on merkittävä rooli hallinnollisessa päätöksenteossa ja sen tehostamisessa. (Swalhah 2014.)

Menneisyudessa organisaatioilla oli usein monia eri tietojärjestelmiä, joista jokainen täytti jonkin tietyn tarpeen. Nämä järjestelmät eivät välttämättä olleet integroitua keskenään eli niiden välissä ei ollut rajapintoja, jotka olisivat mahdollistaneet tiedon automaattisen siirtämisen järjestelmästä toiseen. Tämä johti siihen, että sama tieto jouduttiin syöttämään manuaalisesti jokaiseen järjestelmään erikseen, jotta tarvittava tieto löytyi eri järjestelmistä. Viime aikoina organisaatioiden tietojärjestelmistä on tullut yhä integroituneempia organisaation eri osastojen ja tasojen välille, jotta tiedon kulkeminen organisaation läpi olisi mahdollisimman tehokasta. Nykyään useisiin tietojärjestelmiin on myös rakennettu valmiiksi rajapintoja, jotta yleisemmät järjestelmäintegraatiot saadaan rakennettua tehokkaasti. Useista eri tietojärjestelmistä muodostuvaa kokonaisuutta kutsutaan usein organisaation toiminnanohjausjärjestelmäksi. Vaikka järjestelmäsuunnittelu nähdään yleensä olevan IT-osaston vastuulla, taloushallinnon ammattilaisten roolia talouden tietojärjestelmien suunnittelussa ei pidä väheksyä. Parhaan mahdollisen talouden järjestelmän luomiseksi tarvitaan sekä IT-, että talousosaamista. Lähtökohtaisesti voidaan ajatella, että talousosasto määrittää, minkälaista informaatiota järjestelmän tulisi voida hyödyntää ja tuottaa, mihin informaatiota tarvitaan, ja mitä taloushallinnon sääntöjä järjestelmän tulisi pystyä hyödyntämään. IT-osasto puolestaan määrittelee, mitä tekniikoita käyttämällä talousosaston vaatimat asiat saadaan tehtyä mahdollisimman kustannustehokkaasti. (Hall 2008.)

Tietojärjestelmät nähdään usein todella positiivisessa valossa, ja niiden mukana tuomat positiiviset asiat kuten toiminnan tehostaminen tai inhimillisten virheiden vähentyminen vievät huomion tietojärjestelmien mahdollisilta negatiivisilta puolilta. Vuonna 2005 julkaisemassaan artikkelissa Dillard, Ruchala ja Yuthas analysoivat toiminnanohjausjärjestelmien haitallisia vaikutuksia organisaatioihin. Tutkijoiden mielestä toiminnanohjausjärjestelmät ovat ns. "hallinnollinen paha", koska ne vaikuttavat organisaation ilmapiiriin, rakenteeseen ja jopa työntekijöiden rooleihin organisaation sisällä. Toiminnanohjausjärjestelmän logiikka nähdään tietyllä tapaa paremmaksi kuin työntekijöiden omatunto. Henkilökohtainen velvollisuudentunto katoaa

helposti, kun massiiviset tietojärjestelmät lisäävät työntekijän ja häneen liittyvän työtehtävän moraalista välimatkaa. Budjetoinnissa tämä voi tarkoittaa sitä, että budjettia laadittaessa unohdetaan budjetoitavien numeroiden takana olevan ihmisiä, ja pyritään vain täyttämään henkilölle asetetut budjettitavoitteet. Työntekijät ovat enää huolissaan järjestelmän teknisten vaatimusten ymmärtämisestä ja osaamisesta ja työn suorittamiseen liittyvät moraaliset velvollisuudet jäävät helposti taka-alalle. Koska toiminnanohjausjärjestelmien käyttämiseen tarvitaan instrumentaalista rationaalisuutta ja pakottavaa logiikkaa, ne usein lisäävät organisaation sisäistä hierarkiaa, koska asioita on tehtävä juuri niin kuin kyseinen asia se on kyseisessä järjestelmässä määritelty. (Dillard, Ruchala, Yuthas 2005.)

Myös julkishallinnossa ollaan aktivoitumassa taloushallinnon tietojärjestelmien ja digitalisaation suhteen. Jo aiemmin mainitussa VM:n dokumentissa ”Taloushallinnosta talouden hallintaan” on otettu kantaa talouden suunnittelun, ohjauksen ja seurannan prosessien digitalisoinnin tavoitetilaa seuraavasti:

Tavoitetilassa suunnittelun, ohjauksen ja seurannan prosessit on digitalisoitu siten, että tiedot tallennetaan vain kertaalleen, minkä jälkeen tietoja hyödynnetään tarpeenmukaisesti läpi prosessien sellaisenaan tai rikastamalla tietoa edelleen. Esimerkiksi kehysuunnittelun raamit siirtyvät automaattisesti prosessissa eteenpäin budjetoinnin ja muun suunnittelun pohjatiedoiksi. (Valtionvarainministeriö 2015.)

Budjetointiprosessin kannalta pohjatietojen saaminen kehysuunnitelmasta nopeuttaisi prosessia huomattavasti, sillä koko prosessia ei tarvitsisi aloittaa täysin alusta, vaan raamit olisivat jo valmiina. Tämä olisi vuoden 2020 tavoitetila, mutta kuten tästäkin tutkimuksesta tulee esille, toistaiseksi kyseiseen tavoitetilaa on vielä paljon matkaa.

Tietojärjestelmillä voi olla todella suuri vaikutus taloushallinnon ammattilaisten työhön ja toimenkuvaan. Scapens ja Jazayeri (2003) tutkivat toiminnanohjausjärjestelmien vaikutusta taloushallinnon ammattilaisten työnkuvaan organisaatioissa. Tutkimuksessaan he käyvät läpi toiminnanohjausjärjestelmän (SAP) käyttöönottoprosessin vaikutuksia yhdysvaltalaisen monikansallisen yrityksen Euroopan osaston johdon laskentatoimen näkökulmasta. He tunnistivat neljä pääasiallista muutosta taloushallinnon ammattilaisten toimenkuvaan:

1. Rutiiniomaisten työtehtävien eliminointi
2. (Tuotanto)linjapäälliköiden lisääntynyt taloushallinnon tietoisuus
3. Taloushallinnon tuottama informaatio keskittyy enemmän tulevaisuuteen
4. Taloushallinnon ammattilaisten roolin suureneminen

(Scapens & Jazayeri 2003.)

Näistä muutoksista esimerkiksi tuotannosta vastaavien päälliköiden lisääntynyt taloushallinnon tietoisuus vaikuttaa organisaation taloushallinnon

ammattilaisten toimenkuvaan epäsuorasti. Tutkimuksessa huomautetaan, että tämä muutos ei välttämättä nouse esille helposti, sillä tulosvastuussa olevat päälliköt eivät välttämättä tunnista tekevänsä aikaisemmin taloushallinnon ammattilaiselle kuuluneita johdon laskentatoimen tehtäviä, kuten budjetointia, toteuman seuraamista sekä ennusteiden tekemistä.

Vaikka uuden toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönotto toi haluttuja parannuksia organisaation johdon laskentatoimeen, Scapens ja Jazayeri (2003) eivät tutkimuksessaan tee johtopäätöstä, että muutokset johtuisivat suoraan toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönotosta. Sen sijaan he tuovat esille kuinka toiminnanohjausjärjestelmä avasi uusia mahdollisuuksia ja helpotti organisaatiossa meneillään olevia muutoksia. He näkevät, että tämä johtuu kyseisen toiminnanohjausjärjestelmän ominaispiirteistä, joita ovat:

1. Yhdentäminen (integration)
2. Yhtenäistäminen (standardization)
3. Rutiininomaisuuden lisääminen (routinization)
4. Keskittäminen (centralization)

(Scapens & Jazayeri 2003.)

3 TUTKIMUKSEN TULOKSET

3.1 Case-organisaatio

3.1.1 Case-organisaation esittely

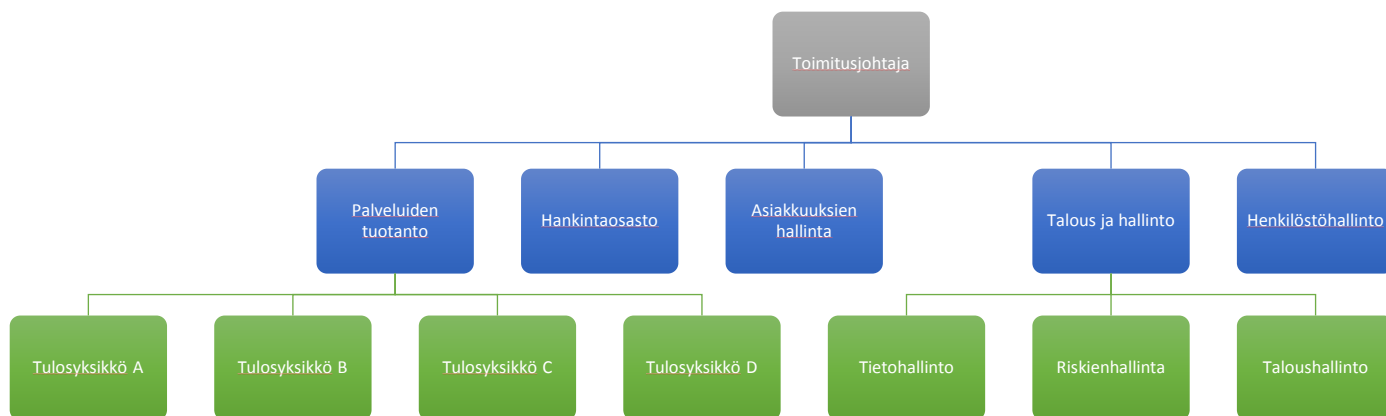
Kyseisen tapaustutkimuksen case-organisaatio on vuonna 2014 perustettu valtiohallinnon ICT-toimialan palvelukeskus, jossa työskentelee tällä hetkellä hieman yli 1000 henkilöä eri puolilla Suomea. Case-organisaatio palvelee toiminnallaan julkishallinnon ministeriöitä ja virastoja. Organisaation asema valtionhallinnon sisäisenä palvelukeskuksena johtaa siihen, että asiakkaat ja heidän mielipiteensä ovat erityisen tärkeitä case-organisaation toimintaa kehitettäessä.

Kyseisellä organisaatiolla on tärkeä rooli valtiohallinnon meneillään olevissa säästötoimenpiteissä, joten organisaation toimintaan asetetut säästötavoitteet on määritetty tarkasti case-organisaatiota johtavan ministeriön toimesta. Säästötavoitteet lisääntyvät vuosittain vuodesta 2014 lähtien, kuten kuvio 9 osoittaa. Säästötavoitteet ovat alun perin syntyneet yksityisen konsulttiyrityksen tekemän arvion perusteella vuonna 2012. Säästöjen syntymistä pyritään seuraamaan säännöllisin väliajoin, ja toteutuneiden kustannusten perusteella pyritään jatkuvasti muokkaamaan toimintaa haluttuun suuntaan. Säästötavoitteet ja niihin pääseminen aiheuttavat organisaation taloussuunnittelulle paineita löytää organisaation toiminnasta tehottomat prosessit, jotta organisaatio pystyy täyttämään sille asetetut tavoitteet.



KUVIO 8 Case-organisaation säästötavoitteet vuosittain 2014-2018

Case-organisaation organisaatorakenne on toimintorakenne, jossa johdon alaisuudessa on eri tulosalueita. Palveluiden tuotannon tulosalue, joka on tämän tutkimuksen kannalta yksi olennaisimmista tulosalueista, on jaettu neljään tulosityksikköön (joihin viitataan tutkimuksessa kirjaimilla A-D). Jokaisella tulosityksiköllä on johtaja, sekä muutamia eri palveluita tuottavia tiimejä.



KUVIO 9 case-organisaation alkuperäinen organisaatiokaavio

Case-organisaatioon on sulautunut viimeisen kahden vuoden aikana useampia pienempiä yksiköitä ympäri valtionhallintoa. Tämä on johtanut siihen, että perustamisestaan lähtien organisaatio on ollut jatkuvassa muutoksessa. Lisäksi organisaatioon on muutosten seurauksena siirtynyt alihankkijoiden sopimuksia lukuisista eri valtion virastoista. Case-organisaation johtohenkilöistä kaikki eivät ole kuitenkaan taustaltaan julkishallinnon tuntevia henkilöitä, vaan heistä useita on rekrytoitu yksityiseltä sektorilta. Tämä luo ainakin teoriassa organisaatiolle hyvän mahdollisuuden omaksua yksityisen sektorin toimintatapoja, sillä useat johtajista ovat niihin tottuneet.

Case-organisaation asiakaskunta koostuu valtion virastoista, laitoksista sekä liikelaitoksista ja muista julkishallinnon toimijoista. Suuri osa valtion virastoista on asiakkaita, mutta vain osa liikelaitoksista. Näin ollen valtion virastot ovat ne asiakkaat, jotka tuottavat suurimman osan organisaation liikevaihdosta.

Case-organisaatio tarjoaa monia erilaisia palveluita, jotka voidaan jaotella karkeasti kolmeen eri ryhmään. Nämä ryhmät ovat

1. Asiakkailta case-organisaatiolle siirtyneet palvelut
2. Asiakkaiden tilaamat projektit
3. Case-organisaation kehittämät uudet palvelut

Toistaiseksi suurin osa case-organisaation palveluista kuuluvat ensimmäiseen ryhmään. Nämä palvelut ovat siirtyneet case-organisaation vastuulle

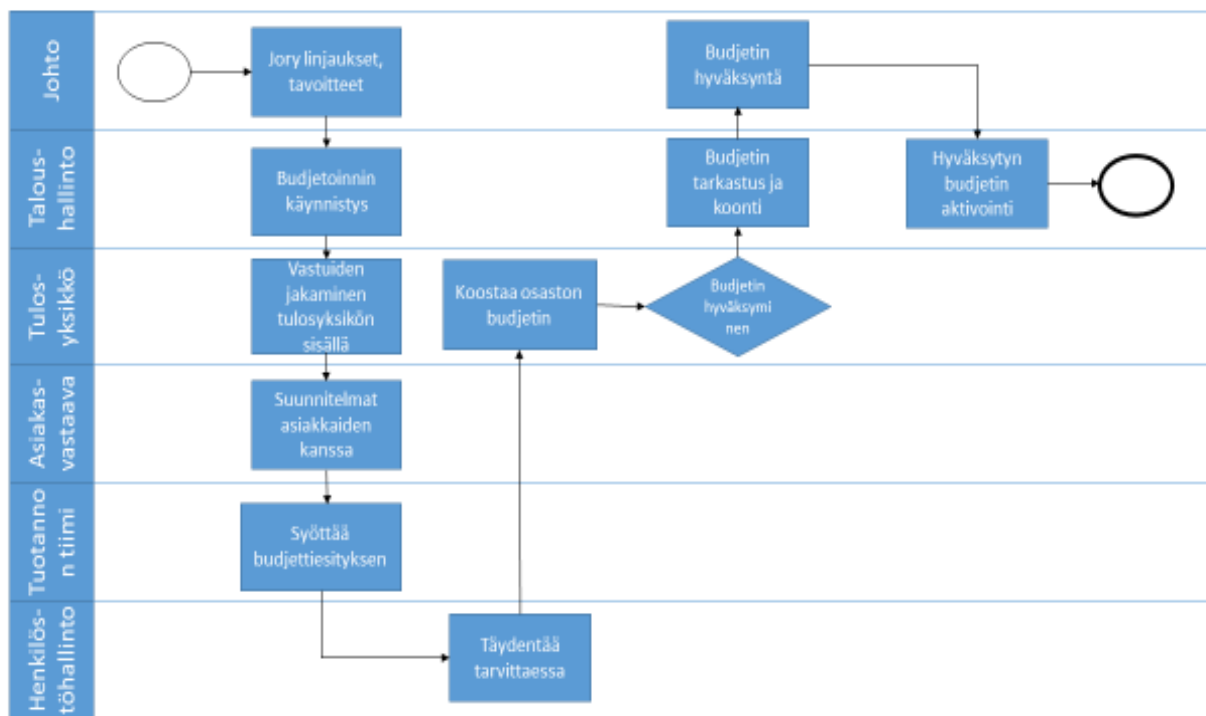
asiakkaiden siirtäessä osan omasta toiminnastaan case-organisaation vastuulle. Nämä palvelut ovat todella heterogeeninen ryhmä ja case-organisaation tavoitteena on ajan kuluessa korvata ne uusilla itse kehittämällä palveluillaan. Asiakkaiden tilaamat projektit ovat olleet nousussa vuodesta 2014 lähtien, mutta niiden ei ole tarkoituksena olla case-organisaation pääasiallinen liikevaihdon lähde. Case-organisaation palvelukeskuksen luonteesta johtuen asiakkaiden tilaamat projektit tulevat kuitenkin jatkossakin olemaan osa toimintaa ja case-organisaation on varattava näihin resursseja esimerkiksi projektipäälliköiden muodossa. Case-organisaation kehittämät uudet palvelut ovat tärkeä osa organisaation strategiaa ja asiakkaita pyritään jatkuvasti siirtämään näiden palveluiden käyttäjiksi. Useita palveluita on jo käytössä ja lisää tulee jatkuvasti. Vaikka case-organisaation tahtotilana on saada mahdollisimman moni asiakas nopeasti siirtymään uusien palveluiden käyttäjiksi, asiakkaiden tahtotila ei aina ole samanlainen. Tämä aiheuttaa haasteita budjetoinnin osalta, sillä budjetoinnin kannalta selkeät suunnitelmat asiakkaiden siirtymisestä uusiin palveluihin selkeyttäisivät suunnittelua huomattavasti. Case-organisaatiolle ei ole annettu ollenkaan omaa määrärahaa toiminnan pyörittämiseen, vaan se laskuttaa kaikki toiminnasta aiheutuneet kulut asiakkailta, sillä organisaation budjetoidut tuotot tulevat käytännössä suoraan valtion virastojen ICT-kuluille varaamasta määräraahasta.

Suomen valtio on joidenkin palveluiden kohdalla määrännyt, että valtion virastojen on hankittava palvelut case-organisaatiolta. Tämä antaa case-organisaatiolle käytännössä monopoliaseman omalla toimialallaan. Valtion virastojen käytössä olevat määrärahat määräytyvät valtion budjetin mukaan, joten käytännössä virastoilla on joka vuosi tietty määrä rahaa käytettäväksi case-organisaation palveluiden ostamiseen. Tämä tuo organisaatiolle myös paineita pitää budjetoidut kulunsa ja tuottonsa tarpeeksi pieninä, jotta asiakkaiden budjetit eivät ylitä. Kyseinen tilanne, jossa case-organisaation asiakkaat säilyvät ennallaan ja heillä on tietty määrä rahaa käytettävänä hankintoihin per vuosi tuo oman vivahteensa organisaation budjetointiin. Teoriassa liikevaihdon ennustamisen pitäisi olla melko suoraviivaista, jolloin budjetointi helpottuisi. Case-organisaatiolla on kuitenkin ollut haasteita budjetoinnin suhteen. Haasteita budjetoinnille ovat tuottaneet esimerkiksi organisaation siirtyneiden alihankintasopimusten heikko tunteminen, budjetoinnin roolijako organisaation sisällä, budjetoinnin tavoitteiden ja operationaalisen toiminnan yhteensovittaminen, sekä suuren organisaation tarpeisiin riittämättömät tietojärjestelmät.

3.1.2 Case-organisaation budjetointiprosessin nykytila

Toistaiseksi case-organisaation budjetointiprosessissa suurin vastuu on ollut taloushallinnolla sekä palveluiden tuotannon esimiehillä. Myös johtoryhmän jäsenet ovat vastanneet oman vastualueensa budjetoinnista. Kuten alla olevasta kuviosta 11 huomaa, asiakkaiden kanssa sopimukset tekevien asiakasvastaavien rooli budjetoinnissa on ollut asiakkailta tulleiden tarpeiden kommunikointi palveluiden tuotannolle. Henkilöstöhallinnon vastuulla on ollut budjetointiin

tarvittavien taustatietojen (henkilömäärät, keskipalkat) tarkistaminen ja toimittaminen.



KUVIO 10 Case-organisaation budjetointiprosessin vaiheet

Eri tulosityksiköiden ja -alueiden osabudjetit valmistellaan käytännössä samanaikaisesti. Budjetointia varten tehdään samat taustaoletukset kriittisistä suunnitelmista kuten esimerkiksi suunnitelma uuden palvelun levityksestä asiakkaille, jotta eri osabudjettien luvut olisivat vertailukelpoisia.

Budjetoinnissa säilytetään jo aikaisemmin mainittu raja case-organisaation tarjoaminen erityyppisten palveluiden suhteen. Tämä tarkoittaa sitä, että asiakkailta siirtyneet palvelut, asiakkaiden tilaamat projektit sekä case-organisaation kehittämät uudet palvelut suunnitellaan eri kokonaisuuksina, jotka kootaan yhteen. Kuten aiemmin mainittu, suurin osa organisaation palveluista on yhä asiakkailta siirtyneitä palveluita, joten näiden palveluiden budjetointi on tärkeässä roolissa.

Asiakkailta siirtyneissä palveluissa myyntibudjettia ei laadita erikseen, vaan keskitytään tuotannon volyymin suunnitteluun. Myyntibudjetti muodostuu tuotantobudjetin pohjalta.

3.2 Suunnittelun haasteet

3.2.1 Taustadata ja alihankkijasopimusten heikko tunteminen

Tähän asti case-organisaatiossa on tehty talouden suunnittelua tarkemmalla tasolla kerran vuodessa vuosisuunnittelun muodossa. Suomen perustuslain seitsemännessä pykälässä, jossa säädetään valtiontaloudesta, mainitaan, että valtion talousarvio päätetään vuodeksi kerrallaan eduskunnan toimesta (Suomen perustuslaki 7. luku, 83§) Koska julkishallinnon organisaatioiden suunnittelu myötäilee usein valtion talousohjauksen vuosikelloa, on vuosisuunnittelun suhteen kiireisin aika usein alkusyksystä.

Budjetointi ja siihen liittyvät prosessit ovat yhä melko alkutekijöissä, vaikka kehitystä on jo tapahtunut viime vuodesta. Organisaation asiakasvastaava kuvailee budjetointia organisaatiossa seuraavasti:

Ollaan vielä (budjetoinnissa) alkutaipaleella, että se on vasta kehittymässä tämä meidän prosessi ja malli, miten tämä talouden suunnittelu oikeasti toteutuu.

Samanlaisia ajatuksia organisaation budjetoinnista on myös tulosalue A:n esimies, jonka mielestä suunnittelua tehdessä luotetaan liikaa edellisen vuoden toteutuneisiin kustannuksiin, joissa on paljon epäselvyyksiä ja virheitä. Epäselvään kustannustietoon pohjautuva budjetointi voi pitää sisällään väärää informaatiota esimerkiksi tietyn tuotteen tai asiakkaan todellisesti kustannustasosta.

Case-organisaation luonteesta (nettobudjetoitu organisaatio) johtuen toiminnan kulut ovat olleet budjetoinnissa toiminnan tuottoja suuremmin tarkastelun alla. Koska organisaation on joka tapauksessa laskutettava muilta virastoilta kaikki kulunsa, korostuu kulujen suunnittelemisen rooli budjetoinnissa. Kulujen suunnittelu perustuu yhä pitkälti aikaisemman kirjanpidon perusteella tehtyihin arvioihin tulevasta kehityksestä, sekä kulujen taustalla olevien alihankkijasopimusten analysointiin. Toistaiseksi vaikuttaa siltä, että budjetointia tekevät henkilöt eivät tunne kulujen taustalla olevia sopimuksia riittävän hyvin. Palveluiden tuotannossa tulosityksikkö A:n esimies kuvailee tilannetta seuraavasti:

Tämä on älyttömän iso kokonaisuus ja sopimusmaailma on vielä sellainen, mikä ei ole niin hyvin hallussa, että voisi oikeasti suunnitella, että miten pitäisi tehdä, miten kannattaisi tehdä ja mikä on oikea suunta.

Sopimusten heikko ymmärtäminen näyttäisi johtavan siihen, että kulujen suunnittelua tehdään pitkälti historialliseen kirjanpidon toteumaan perustuen. Tulosityksikkö B:n esimies:

Tällä hetkellä menee niin, että saadaan taloudessa as-is vaiheesta pohjat, joka perustuu toteumaan. Se on lähtötieto. Sopimuksista ei ole tietoa. Hyvä pohjatieto, mutta käytännössä aika pitkälle viime vuoden toteuman perusteella tehtyä toteumaa.

Myös tulosityksikkö A:n toinen esimies on asiasta samaa mieltä:

Operatiivisen puolen taloussuunnittelu on lapsenkengissä. Edellisen vuoden laskuhistorian perusteella katsotaan toteumaa. Ei tutkita sopimuksia.

Kulujen suunnittelu perustuu siis pitkälti kirjanpidosta saatavaan historiatietoon, eikä kulujen taustalla olevia alihankkijoiden kanssa tehtyjä sopimuksia ymmärretä vielä tarpeeksi hyvin. Tämä tilanne ei aiheuttaisi budjetoinnin kannalta ongelmia, mikäli kirjanpidon toteumadata olisi selkeää ja siitä selviäisi ongelmitta, mikä on kunkin kuluerän todellinen kulutaso. Tällä hetkellä tilanne ei kuitenkaan vaikuta olevan noin positiivinen, vaan kirjanpidon toteumatiedot voivat johtaa kuluja suunnittelevat henkilöt harhaan. Organisaation Business Controller näkee tilanteen näin:

Kirjanpidodata ei ole siinä kunnossa, että me saataisiin sieltä luotettavaa toteumatietoa, joten suunnittelijat tekevät välillä vähän vääriä päätöksiä, etenkin jos he käyttävät vain sitä toteumadataa suunnittelun apuna

Taustadatassa olevat kirjanpidon korjaukset häiritsevät budjetointia. Tulosityksikkö D:n johtaja:

Jos meillä on paljon jälkeinpäin tapahtuneita tiliöintikorjauksia. Sotkee toteuman seurannan. Ei voi tietää, miten kulut oikeasti menevät.

Aikaisemmat tutkimukset (Ehrhart, Gardner, von Hagen, & Keser 2007; Ferejohn & Krehbiel 1987) ovat osoittaneet, että kun budjetoinnissa käytetään epäselvää informaatiota, budjetointiprosessi kestää kauemmin ja lopullinen budjetti ei ole yhtä laadukas kuin jos budjetointia tehtäisiin laadukkaana informaation perusteella. On tietenkin tulkintakysymys, mikä on riittävän laadukasta informaatiota käytettäväksi budjetoinnissa. Case-organisaatiossa budjetoinnissa käytettävää informaatiota ei ainakaan haastatteluiden perusteella voisi kokea laadukkaaksi, millä näyttäisi olevan vaikutusta myös budjetoinnin lopputulokseen. Organisaation asiakasvastaava kertoo lopullisten budjettilukujen haasteista seuraavaa:

Niitä (budjetista saatavia) lukuja on hankala käydä läpi asiakkaan kanssa, koska siellä on niin paljon virheitä. Jos käy läpi lukuja asiakkaan kanssa ja siellä on 2 miljoonan euron kustannusnousu, etkä sä tiedä, onko ne luvut oikein.

3.2.2 Budjetoinnin tavoitteet ja tavoitteiden määrittäminen

Budjetoinnin tavoitteena voi olla operatiivisen tason suunnitelmien taloudellinen esittäminen, kustannusten kontrolloinnissa käytettävä seuranta tai esimerkiksi strategisen linjojen suunnittelu. Case-organisaatiossa suuri osa budjetoinnista pyörii taloudellisten säästöjen ympärillä. Kuten jo kuviosta 9 havaittiin, ovat organisaation säästötavoitteet liikevaihtoon nähden melko suuret. Säästötavoitteet on määritelty organisaatiota ohjaavan ministeriön puolesta jo ennen organisaation perustamista. Tavoitteita ei ole muutettu, vaikka

organisaation toiminta ja toiminnan laajuus ovat olleet erilaisia kuin mitä alun perin oli ajateltu.

Käytännössä budjetoinnin tavoitteina olevat säästöt ja niiden tavoittelu eivät välttämättä paranna organisaation toimintakykyä. Locken ja Latham (2002) korkean suoriutumisen syklissä (kuvio 8) todetaan, että suoriutumiseen vaikuttavat moderaattorit, kuten tavoitteeseen sitoutuminen sekä tavoitteen tärkeys. Kuten Latham, Erez ja Locke (1988) havaitsivat, voi myös valmiiksi annettu tavoite motivoida työntekijöitä, kunhan tuo tavoite on tarpeeksi selvästi kommunikoitu. Case-organisaation tapauksessa haasteena vaikuttaisi olevan se, että organisaatiolle asetetut säästötavoitteet on asetettu ulkopuolisen tahon (taustalla olevan ministeriön) toimesta, eikä budjetointiin osallistuvilla henkilöillä ole ymmärrystä siitä, miten heille tavoitteeksi asetetut säästötavoitteet on alun perin luotu. Budjetoinnissa vahvasti mukana ollut organisaation Assistant Controller kuvailee budjetointia:

Olen huomannut ainakin palvelutuotannossa, että palvelutuotannon esimiehet pitävät näitä säästösuunnitelmia hyvin epärealistisina. Etenkin myös niitä lukuja, joihin ne perustuvat hyvin epärealistisina.

Se (budjetoitujen lukujen epärealistisuus) aiheuttaa lähinnä sellaista kiukkua, että ei ole totta, että jonkun tietyn jutun hinnaksi on arvioitu tän verran, että ei voi pitää paikkaansa. Jotta pystyttäisiin motivoimaan ihmisiä suunnittelemaan näitä säästöjä, heidän pitäisi myös ymmärtää, mistä nämä luvut ovat alkujaan tulleet.

Organisaation Business Controller on havainnut budjetointiprosessissa samanlaisia haasteita:

Kyllä se niinkun turhauttaa suunnittelijoita, jos siellä vain sanotaan, että näistä säästötavoitteista täytyy pitää kiinni. Vaikka tiedetään ne realiteetit, joita siellä on taustalla.

Hansen ja Van der Stede (2004) toteavat tutkimuksessaan, että tavoitebudjetin haastavuuden lisääntyessä budjetin käyttäminen tavoitteiden kommunikoimiseen menettää vaikutustaan. Case-organisaatiossa alkuperäiset budjettitavoitteet vaikuttaisivat olevan erittäin haastavia saavuttaa, mikä voi vähentää budjetin käyttökelpoisuutta tavoitteiden kommunikoinnin suhteen.

3.2.3 Budjetoinnin roolijako ja vastuut

Budjetointiprosessiin osallistuu tällä hetkellä noin 20-30 työntekijää, eli suunnilleen 2-3% viraston kokonaishenkilöstöstä. Suunnitteluun osallistuvien henkilöiden lukumäärää on jatkuvasti pyritty kasvattamaan, ja tulevaisuudessa suunnitteluun osallistuu todennäköisesti 50-100 työntekijää. Organisaatio on siis siirtymässä pois autoritaarisesta budjetointimenetelmästä kohti yhteistyömenetelmää. Vastuu budjetoinnista on tällä hetkellä suurimmaksi osaksi tulosityksiköiden johtajilla sekä heidän lähimmillä alaisillaan. Asiakkuuksienhallinnassa työskentelevien henkilöiden, jotka kommunikoivat usein asiakkaiden kanssa, rooli budjetoinnissa on toistaiseksi ollut melko pieni.

Organisaation sisäinen tarkastaja esitti huolensa budjetointiin liittyvien vastuualueiden ja roolijaon epäselvyydestä:

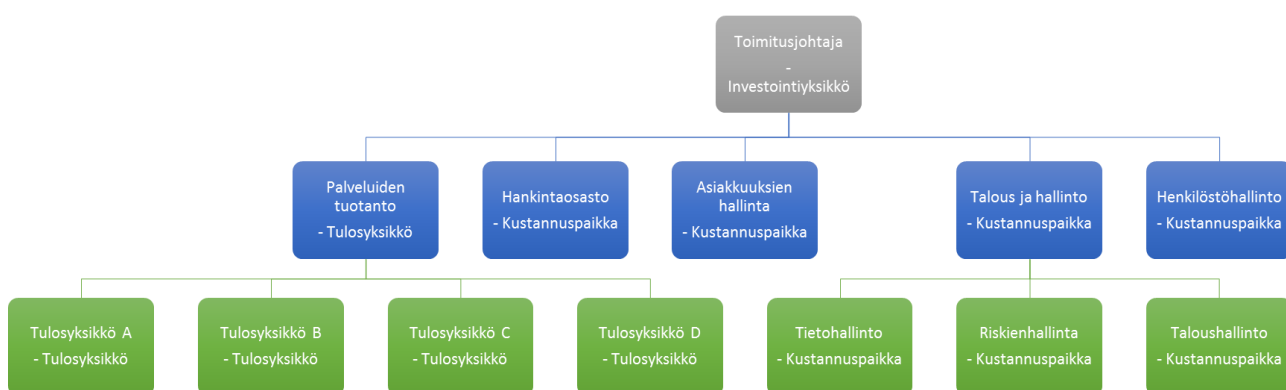
Kenellä on vastuu siitä, että asiakkailta saadaan tarvittava tieto budjetointia varten? Selkeä jako budjetointiin. Mitä tulosityksikkö tai tulosalue budjetoi? Jotta ei vahingossa budjetoida kustannuksia kahteen kertaan.

Budjetointia tehtäessä palveluiden tuotannossa esimiesasemassa olevat henkilöt eivät välttämättä ymmärrä organisaation asiakkaisiin liittyviä yksityiskohtia, jotka voivat olla kulujen suunnittelun kannalta kriittisiä. Tulosityksikkö A:n esimies kommentoi asiakkaisiin liittyvää tietämystä:

Meillä ei ole siitä substanssista, tai asiakkuudesta niin syvää tietämystä, että me ymmärrettäisiin sitä. Muutamia me saatetaan ymmärtää, mutta niitä (asiakkaita) on 80.

Suunnitteluun liittyvä roolijako on teoriassa selkeää; organisaation jokainen tulosalue (HR, Hankinnat, Asiakkuuksien hallinta jne.) suunnittelee omat kulunsa ja palveluiden tuotannon kulujen suhteen taloushallinto, palveluiden tuotannon esimiehet sekä asiakkuuksien hallinta tekevät yhteistyötä. Käytännössä palveluiden tuotannon kulujen suunnittelu ollaan toteutettu enimmäkseen taloushallinnon sekä palvelutuotannon esimiesten yhteistyönä, ja asiakkuuksien hallinnan (asiakasvastaavien) rooli on jäänyt suunniteltua pienemmäksi. Business Controller kommentoi suunnittelun roolijaon epäselvyyttä:

Se ehkä, mikä tässä vähän sotki pakkaa oli se, että asiakasvastaaville olisi haluttu enemmän vastuuta. Nyt se oli sillein, että vastuu oli palvelutuotannossa, mutta asiakasvastaavat jäivät aika lailla kommentoijan rooliin.



KUVIO 11 Case-organisaation osastojen taloudelliset vastuut

Kuten kuvioista 12 (yläpuolella) huomaa, organisaatiolla palveluiden tuotanto sekä tuotannon alla olevat tulosityksiköt voidaan taloudellisten vastuiden

perusteella määritellä tulosityksiköiksi. Muut toimitusjohtajan alla olevat organisaation osat puolestaan ovat kustannuspaikkoja. Usein toiminnallisen organisaatorakenteen valinneissa organisaatioissa myyntiosasto nähdään tuottoyksikkönä, jonka vastuulla on vain organisaation liikevaihdosta huolehtiminen. Case-organisaatiossa näin ei kuitenkaan ole, vaan tuotoista huolehtiminen on periaatteessa jätetty tuotannon vastuulle.

Organisaatiossa myynti- ja markkinointiosastoa kuvaa asiakkuuksienhallinnan yksikkö. Tämä yksikkö on taloudelliselta vastuultaan kustannuspaikka, sillä heillä ei ole vastuuta esimerkiksi organisaation liikevaihdon kehittymisestä. Usein organisaation myynnistä vastaavalla osastolla on vastuullaan liikevaihdon kehitys, mutta case-organisaatio tekee tähän poikkeuksen. Tämä yksityiskohta voi tuntua pieneltä, mutta käytännössä asiakkuuksienhallinta on organisaatiossa se yksikkö, joka tekee asiakkaiden kanssa sopimukset heidän palveluistaan ja vastaa asiakkaiden tarpeiden täyttämistä. Vastuu organisaation liikevaihdosta on käytännössä kokonaan organisaation palveluiden tuotannolla. Tämä näkyy selvästi myös raportoinnin yhteydessä, sillä tuotannon tulosityksiköiden johtajien kanssa käydään myös kuukausittain läpi eri tulosityksiköiden kuukausiraportit. Kyseisiin palaverihin ei osallistu asiakkuuksienhallinnan henkilöitä, joten liikevaihdon kehitystä ei seurata heidän kanssaan. Eräs asiakasvastaava kommentoi heidän rooliaan budjetoinnissa:

Sen (budjetoinnin roolijaon) pitäisi olla niin että meidän tehtävä pitäisi olla se tulevaisuusnäkökulma ja onko tulossa jotain muutoksia siihen suunnitteluun. Ja toisaalta se, että mä näen edelleen sen niin, että meidän rooli on enemmän sellainen tsekkaaja, että se suunta on oikea.

Vaikuttaisi siltä, että asiakasvastaavilla itsellään olisi hieman eri käsitys oman roolinsa suuruudesta suunnittelussa, kuin mitä prosessikaavioiden perusteella voisi olettaa. Asiaan liittyy myös kysymys vastuista. Kenellä lopulta on vastuu siitä, että budjetoidut kulut ja tuotot ovat oikein? Asiakkaiden osalta suunniteltuja kuluja käydään läpi asiakkaan kanssa, mutta kuka tosiasiasa pystyy sanomaan, että suunniteltu kulutaso on realistinen? Jos asiaa kysyy asiakasvastaavilta, he eivät näytä ottavan vastuuta asiakkaille suunnitellusta kulutasosta, vaan vastuu kustannustasosta annetaan palveluiden tuotannolle:

Tuotannon vastuulla on se (budjetointi), heillä on se arkipäivän talous. Kun he pyörittävät käytännössä niitä laskuja ja sitä toimittajan hallintaa ja kilpailuttamista, niin kyllä se heidän kautta tulee se todellinen kustannusarvio, että mitä se asiakkaan palvelu (maksaa).

Kokonaisuuden hahmottamiseksi on myös tarkasteltava tarkemmin palveluiden tuotannon alla olevia neljää tulosityksikköä. Nämä neljä tulosityksikköä on jaoteltu niiden tuottamien palveluiden ja palveluryhmien mukaan. Tulosityksiköiden välillä on myös yhteistyötä, sillä organisaatio tuottaa joitain kokonaisvaltaisia palveluita, johon tarvitaan usein useamman kuin yhden tulosityksikön panosta.

Termi tulosityksikkö on itse asiassa harhaanjohtava, sillä näiden yksiköiden sisällä ei ole erikseen esimerkiksi myyntiosastoja, vaan ne koostuvat lähes täysin

tuotannollisista yksiköistä. Tällä hetkellä tulosityksiköiden sisällä on yksittäisiä henkilöitä, jotka vastaavat esimerkiksi tietyistä yksittäisistä palveluista ja niiden kannattavuudesta. Käytännössä tulosityksiköt ovat kuitenkin pitkälti tuotannollisia yksiköitä, joiden tärkein tehtävä on tuottaa organisaation tarjoamat palvelut. Tästä huolimatta vastuu organisaation tuottamien palveluiden kokonaiskannattavuudesta kaatuu käytännössä tulosityksiköiden johtajien vastuulle. Eli huolimatta siitä, että nämä tulosityksiköt eivät vastaa palveluiden myynnistä tai markkinoinnista, ovat he kuitenkin käytännössä vastuussa heidän palveluidensa tuottamasta liikevaihdosta.

Budjetoinnin näkökulmasta tilanteeseen liittyy muutamia haasteita. Tulosityksiköiden johtavat saavat budjetointia varten apua esimerkiksi palveluiden tuotannossa toimivilta asiantuntijoilta, jotka vastaavat esimerkiksi tietyistä palveluista. Asiantuntijoilta saamiensa tietojen perusteella he suunnittelevat tulosityksikkönsä toimintaa luottaen siihen, että asiantuntijan antamat arviot perustuvat parhaaseen saatavilla olevaan tietoon. Tämä toimintatavan heikkous tulee eteen silloin, jos asiakkuudenhallinta, eli ns. myynti- ja markkinointiosasto ei ole perillä budjetin taustalla olevista oletuksista. Koska organisaation asiakaskunta pysyy käytännössä lähes muuttumattomana, voisi kuvitella, että asiakkaiden kanssa sopimuksia tekevät tahot eivät ole tärkeässä roolissa taloudellisia suunnitelmia rakennettaessa. He kuitenkin tietävät parhaiten, millaisia tarpeita asiakkailta on tulevaisuutta ajatellen. Asia vaikuttaa huolestuttavalta, koska organisaation asiakasvastaava kommentoi hänen vastuulla oleviin asiakkaisiin liittyviä suunnitelmia seuraavasti:

Nytkin kun niitä (budjetin lukuja) pyöritteli, varsinkin niitä asiakaskohtaisia kustannussuunnitelmia, kun ei yhtään tiennyt mistä tulee ne taustaluvut. Oli pakko vaan luottaa että ne ovat oikein.

Lisäksi asiakkuusyksikön puheissa taloushallinnon roolia suunnittelussa korostetaan ja puhutaan vain kustannuksista, eikä lainkaan tuotoista:

Toisaalta tietenkin se, että teillä (taloushallinto) on ymmärrys siitä, että voiko siellä olla päällekkäisiä kustannuksia. Teillä on ymmärrys siitä, miten se koneisto siellä takana myllää, joka tavallaan pyörittää sitä talouden suunnittelu-Exceliä. Meillä ei ole riittävästi ymmärrystä siitä, mistä ne kaikki kustannukset, mistä ne tavallaan syntyvät.

Tämä epäselvyys suunnittelun roolijaossa hidastaa suunnittelua ja lisää suunnittelun tuloksena saatavien budjettilukujen epävarmuutta. Budjetointiin osallistuvien henkilöiden roolijaon epäselvyys voi laskea heidän motivaatiotaan suunnittelua kohtaan, kuten Parker ja Kyj (2006) tutkimuksessaan tuovat esille. Koska aikaisempi teoria budjetoinnista osoittaa motivaation olevan kriittinen tekijä budjetoinnin onnistumiselle, on roolijaon aiheuttamaan mahdolliseen motivaation laskemiseen suhtauduttava vakavasti.

Case-organisaation rooli valtionhallinnon eri ministeriöiden ja muiden sidosryhmien palvelukeskuksena tuo taloudelliseen vastuuseen oman erityispiirteensä. Käytännössä organisaation on kerättävä rahoituksensa laskuttamalla kaikki kulunsa asiakkailtaan. Koska case-organisaation

asiakkaansa saavat rahansa valtion budjetista, on heillä vuosittain vain tietty rahamäärä varattuna case-organisaation palveluiden käyttämiseen. Kenen vastuulla on käytännössä tarkkailla, että case-organisaatio ei laskuta asiakkailtaan enemmän kuin heidän (asiakkaiden) budjetissaan on tilaa?

Roolijakoon ja sen onnistumiseen vaikuttaa koko suunnitteluprosessin johtaminen ja suunnittelijoille annettava ohjeistus. Tähän mennessä budjetointiin on joka kerta osallistunut henkilöitä, jotka ovat olleet organisaatiossa vasta vähän aikaa. Tämän vuoksi ohjeistuksen rooli on ollut erityisen korostetussa asemassa suunnittelun onnistumisen kannalta. Organisaation Business Controllerin mukaan suunnitteluun osallistuvia henkilöitä ohjeistettiin runsaasti ja erilaisia palaveriteita oli tarjolla kaikille suunnitteluun osallistuville henkilöille. Tästä huolimatta budjetoinnissa oli haasteita. Organisaation Assistant Controller epäilee, että ohjeistuksen aikataulutusta ei välttämättä ollut optimaalinen:

Ehkä tässä oli useilla se, että me pidettiin koulutukset siinä vaiheessa, kun nämä (suunnittelu)pohjat meni jakoon, että näin tätä täytät. Noh, sitten neljään viikkoon kukaan ei tehnyt mitään. Sitten siinä vaiheessa, kun olisi pitänyt alkaa täyttää sitä pohjaa, oli jo unohtunut, miten sitä pohjaa täytetään.

Suunnitteluun liittyvän informaation kulkemisessa olisi parannettavaa. Esimerkiksi yksi organisaation asiakasvastaavista ei tiennyt, että suunnitteluun liittyvä aloituspalaveri oli pidetty:

Semmoinen että oltais talous, tuotanto ja asiakkuus, että oltais käyty yksi aloitus kickoffi, jossa oltaisiin käyty ne kaikki asiat läpi niin semmoistahan ei ollut.

Budjetoinnin roolijaon suhteen tulisi myös huomioida vastuut kehittämishankkeiden priorisoinneissa ja hyväksymisessä. Case-organisaation osallistava tapa budjetoida tuo mukanaan sen haasteen, että organisaation eri osastot saavat vapaasti lisätä omia sisäisiä kehitysprojektejaan budjettiin. Koska organisaatio on todella nuori, on potentiaalisia kehityshankkeita todella paljon. Tämä voi tuoda eteen sen haasteen, että kuka osaa sanoa, mitkä projektit tulisi priorisoida ja miten kehitysprojektien priorisointi vaikuttaa osastojen väliseen dynamiikkaan ja henkilöstön motivaatioon. Näiden potentiaalisten haasteiden välttämiseksi organisaatiolla olisi hyvä olla selkeä suunnitelma siitä, kuinka potentiaalisia kehityshankkeita arvioidaan ja priorisoidaan. (Raghunandan, Ramgulam & Raghunandan-Mohammed 2012.) Case-organisaatiolla ei vaikuta olevan selkeää dokumentaatiota kehitysprojektien priorisoimiseen, mikä voi teoriassa muodostua ongelmaksi tulevaisuudessa.

3.2.4 Budjetointi-ilmapiiri

Erään Assistant Controllerin kommentti tulosityksikkö B:n suunnitteluun osallistuvien henkilöiden motivaatiosta tuo esiin huolestuttavia asioita ainakin kyseisen yksikön budjetointi-ilmapiiristä:

Siellä on paljon tällaista ajatusta, että noh kyllä ne sitten taloudessa tarkastaa kunhan roiskin tänne jotakin. Että tavallaan sitä vastuuta ei kaikki aivan täysin ota niistä luvuista, mitä he sinne (vuosibudjettiin) laittaa

Assistant Controller kommentoi myös budjettivastuullisten henkilöiden tunteista budjetointia kohtaan seuraavasti:

(Vaadittujen säästöjen suunnitteleminen budjettiin tuntuu siltä) että ei kannata edes yrittää, koska ei näitä meidän lukuja saa pyörytettyä semmoiseen uskoon, missä ne jonkun ulkoapäin asetetun tavoitteen mukaan pitäisi olla

Tämä kuvaus budjetointiin liittyvästä ilmapiiristä viittaa Ihantolan (1997) määrittelemistä budjetointi-ilmapiirin tyypeistä pessimistiseen ilmapiiriin. Pessimistiselle budjetointi-ilmapiirille on ominaista heikko sitoutuminen tavoitteisiin sekä jopa täysi luovuttaminen tuloksiin pyrkimisen suhteen. Kyseinen ilmapiiri on erittäin haitallinen organisaation budjetoinnin tuloksien suhteen ja siitä tulisi ehdottomasti päästä eroon. (Ihantola 1997.)

Kun tarkastellaan case-organisaation budjetointi-ilmapiiriä Ihantolan (1997) määrittelemien viiden eri vaihtoehdon avulla; haastava, kireä, pessimistinen, leppoisa ja sekava, on case-organisaation ilmapiirissä nähtävissä vaikutteita sekä sekavasta, haastavasta, että pessimistisestä ilmapiiristä (Ihantola 1997). Sekavuutta voivat myös lisätä jo mainittu ristiriita alkuperäisten, ennen organisaation perustamista asetettujen tavoitteiden ja budjettiin suunniteltujen tavoitteiden välillä. Case-organisaation Business Controller tuo tämän ristiriidan esille:

Tälläkin hetkellä se meidän 2017-2018 vuosisuunnitelma, niin siellä ei ole sisällä niitä tavoitteita lähimainkaan, mitä meille on (ennen organisaation perustamista konsulttien arvioiden perusteella) asetettu. Nyt se on sitten meidän johdon tehtävä viestiä ne, eli toimitusjohtaja ja talousjohtaja, jotka viestii ne (alkuperäiset tavoitteiden ja budjetoitujen tavoitteiden erot) hallitukselle ja selittää, minkä takia se (alkuperäisiin tavoitteisiin tähtääminen) ei ole mahdollista.

3.2.5 Budjetin suuruusluokan määrittäminen

Koska organisaation asiakaskunta ja asiakkaiden käytössä olevat määrärahat pysyvät vuosittain melko muuttumattomina, vaikuttaisi loogiselta, että organisaatio pyrkisi tekemään budjetoinnissa yhteistyötä asiakkaidensa kanssa. Toistaiseksi budjetointia on tehty enimmäkseen tuotannon näkökulmasta, mikä on ajoittain saattanut jättää tulevat muutokset asiakkaiden tarpeissa vähemmälle huomiolle. Organisaation asiakasvastaava kommentoi suunnittelun nykytilannetta ja roolijakoa seuraavasti:

Vieläkin oli vähän sellaista, se on ollut aika tuotantovoittoista se suunnittelu. En tiedä, että olisiko meidän pitänyt olla vielä enemmän mukana, asiakasvastaavien siinä tavallaan siinä suunnittelussa.

Teoriassa case-organisaation monopoliasema valtionhallinnon palvelukeskuksena mahdollistaa tuotantolähtöisen suunnittelun. Käytännössä asia on kuitenkin monimutkaisempi. Lain mukaan asiakkaiden on ostettava ICT palvelut case-organisaatiolta:

Valtion virastojen ja laitosten on käytettävä yhteisiä perustietotekniikka- ja tietojärjestelmäpalveluja, ellei valtion kokonaisarkkitehtuurin, tietohallintoon liittyvien yhtenäisen toiminnan kannalta tarpeellisten toimenpiteiden tai tieto- ja viestintätekniisten palvelujen yhteen toimivuuden taikka 2§:n 3 momentissa tarkoitettujen seikkojen vuoksi organisaation ole välttämätöntä käyttää toiminnassaan tai sen osassa muuta palvelua.

Kyseinen laki ei kuitenkaan tarkasti määritä milloin ja millä laajuudella asiakkaiden on otettava käyttöön case-organisaation tarjoamat palvelut. Case-organisaation palveluluettelosta löytyy useita valmiita tai lähes valmiita palveluita, joiden käyttöaste on vielä suhteellisen vaatimaton. Budjetoinnin kannalta näistä palveluista saatavien tuottojen ennustaminen on osoittautunut haastavaksi, sillä alustavat suunnitelmat uusien palveluiden käyttöönotoista asiakkaittain eivät ole toteutuneet.

Asiaa voidaan tarkastella myös asiakkaiden näkökulmasta. Valtion lisääntynyt tulosohjaus toimintamenobudjetoinnin avulla voi johtaa tilanteeseen, jossa valtion virastot pyrkivät optimoimaan omat tulonsa ja kustannuksensa myös tilanteissa, joissa se ei olisi valtiontalouden kokonaisuutta tarkastellessa järkevää. Esimerkiksi palveluiden kehittäminen ja kaluston huoltaminen voivat lyhyellä aikavälillä lisätä kuluja, jolloin ne hylätään suunnitelmista, vaikka ne pitkällä aikavälillä toisivat suuriakin kustannussäästöjä. Case-organisaation näkökulmasta voidaan ottaa esille esimerkki, jossa case-organisaatio on kehittänyt uuden palvelun, joka olisi todella kustannustehokas suurien asiakasmäärien käytössä, mutta asiakkaiden vähäisen kysynnän vuoksi jää kannattamattomaksi palveluksi. (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2000.)

Budjetin suuruusluokan määrittäminen on toistaiseksi ollut case-organisaatiolle hieman haastavaa. Ei ole realistista odottaa, että asiakkaiden määrärahat yhtäkkiä kasvaisivat esimerkiksi 20 prosenttia vuodessa. Case-organisaation pitäisi siis periaatteessa pystyä pitämään kustannuksensa melko tasaisina, tai pyrkiä laskemaan niitä. Tästä huolimatta esimerkiksi case-organisaation uusien tuotteiden hinnoittelu on haastavaa, sillä hinnoittelun epäonnistumisesta huolimatta tappiota tai voittoa ei saa tehdä. Organisaation Business Controller kertoo, kuinka yksityisellä sektorilla tällaista haastetta ei ole samalla tavalla uusien palveluiden tai tuotteiden kohdalla:

Välillä voi olla, että (yksityisellä sektorilla) suunnitellaan, että tehdään tappiota jonkun aikaa jossakin tuotteessa, jos nähdään että myöhemmin sillä päästään (voiton puolelle). Mutta me ei voida missään vaiheessa tehdä miinusta, että meidän pitäisi päästä koko ajan nollatulokseen

Teoriassa tämä luo tilanteen, jossa case-organisaatiolla ei ole varaa epäonnistua uusien palveluiden hinnoittelussa. Asiakkaiden pysyessä samana ainoa vaihtoehto olisi käydä etukäteen asiakkaiden kanssa läpi uusien palveluiden

käyttövolyymit, jotta hinnoittelu voisi onnistua. Muuten voi käydä niin, että case-organisaatio yliarvioi uusien tuotteidensa kysynnän, ja budjetin suuruus kasvaa liian suureksi.

3.2.6 Case-organisaation tietojärjestelmät budjetoinnissa nykyhetkellä

Budjetointi on organisaatiossa tähän mennessä toteutettu pitkälti Microsoft Excel -ohjelmalla, joka on aiheuttanut jonkin verran haasteita kyseisen organisaation koon ja liiketoiminnan luonteen vuoksi. Excelin heikkoutena on nähty suurten datamassojen muokattavuuden haastavuus, sillä jos suunnittelua toteuttaa organisaatiossa useampi henkilö, tulee tiedostoista helposti valtavan kokoisia. Tällöin manuaalisen työn määrä voi kasvaa tahattoman suureksi. Toinen merkittävä heikkous Excelissä on sen mahdollistaman automaation rajallisuus. Excel vaatii usein suuren määrän manuaalista työtä, jotta tietyt budjetoinnin perusasiat saadaan automatisoitua. On kuitenkin huomattu, että jos henkilöillä on käytössään Excelin eri versiot, voi budjetointia varten rakennetut automaatioon tähtäävät kaavat ja muut säännöt muuttua huomattavasti. Excel myös tukee huonosti budjetointiin liittyvien laskusääntöjen muokkaamista, joten budjetointiin tekevät henkilöt joutuvat usein itse pitämään huolta siitä, että heillä on käytössään viimeisin data ja ajan tasalla olevat taustaoletukset.

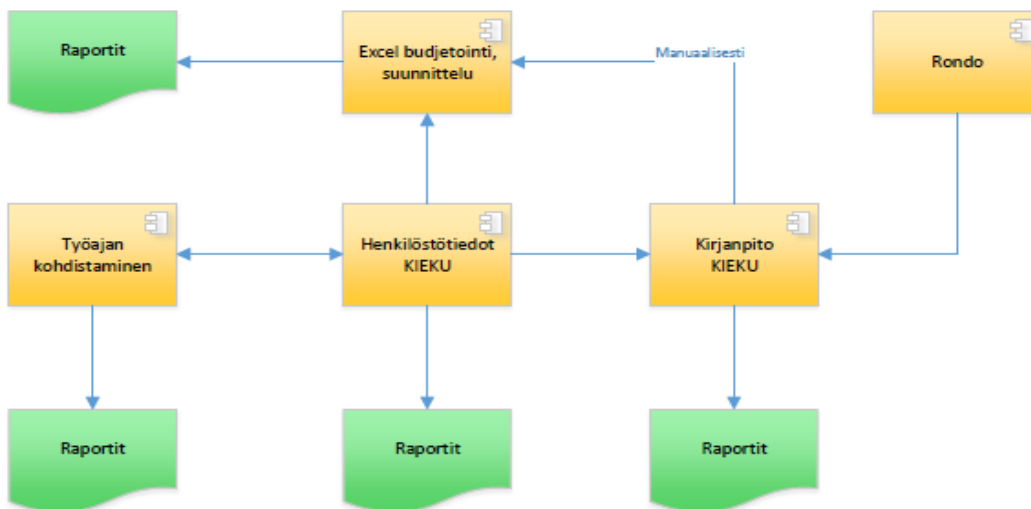
Budjetointiin ja talouden johtamiseen liittyvät Excelin lisäksi tietojärjestelmistä ostolaskujen käsittely- ja arkistointijärjestelmä Rondo R8 sekä valtiohallinnon yhteinen talous- ja henkilöstöhallinnan tietojärjestelmä Kieku. Kuviossa 13 on kuvattu case-organisaation tietojärjestelmiä ja tiedon liikkumista niiden välillä.



KUVIO 12 Case-organisaation budjetointiin liittyvät tietojärjestelmä ennen järjestelmäinvestointia

Kuvio 14 esittää laajemmin organisaation tietojärjestelmien välistä informaation kulkua. Kieku-järjestelmässä on erikseen henkilöstön tuntikirjausten osuus, josta tiedot henkilöstökustannuksista päivittyvät automaattisesti kirjanpitoon.

Kiekusta pystyy siis ottamaan ulos sekä kirjanpidon raportteja että erikseen henkilötason raportteja.



KUVIO 13 Informaation kulkeminen case-organisaation tietojärjestelmissä

Tietojärjestelmiin liittyy tällä hetkellä ongelmia myös siksi, että kaikki budjetointiin osallistuvat henkilöt eivät osaa etsiä tarvitsemaansa tietoa budjetointiä varten. Eräs haastateltava asiakasvastaava kommentoi, että hän ei käytä suunnittelunsa apuna ollenkaan Kieku-järjestelmää, koska häntä ei ole koulutettu ottamaan sieltä raportteja ulos. Myöskin Excelissä valmiiksi pohjatietoina olevat luvut tuntuvat aiheuttavan hämmennystä.

Nytkin kun niitä (budjetin lukuja) pyöritteli, varsinkin niitä asiakaskohtaisia kustannussuunnitelmia, kun ei yhtään tiennyt mistä tulee ne taustaluvut. Oli pakko vaan luottaa että ne ovat oikein. Ja sitten ihmetellä, kun niissä on poikkeamia, että mistähän nämä syntyy.

Vaikuttaa siis siltä, että organisaatiossa henkilökunta ei ole vielä oppinut käyttämään kaikkia saatavilla olevia tietojärjestelmiä, mikä aiheuttaa esimerkiksi budjetoinnissa epäselviä tilanteita. Jos budjetointiin osallistuvat palvelutuotannon tai asiakkuuksienhallinnan työntekijät eivät pysty itsenäisesti hakemaan informaatiota, joutuvat he aina pyytämään taloushallinnon työntekijöitä ajamaan heille haluamansa raportit. Tämä puolestaan kuormittaa taloushallinnon työntekijöitä entistä enemmän ja hidastaa suunnittelun kulkua.

Excel ei myöskään sovi hyvin budjetointiin, johon osallistuu useita henkilöitä eri puolelta organisaatiota. Case-organisaatiolla on ollut budjetoinnissa lukuisia Exceleitä organisaation eri osastoille, mutta siitä huolimatta yhtä Exceliä täyttää muutamasta noin kymmeneen henkilöä, joka aiheuttaa haasteita budjetointiprosessin organisoinnin kannalta. Case-organisaation Business Controller tunnistaa tämän haasteen:

Ja yksi haaste niissä (budjetointi)pohjissa, kun ne oli Excelissä, niin niitä ei voinut kuin yksi henkilö kerrallaan tehdä ja täyttää. Joten se oli aikataulullisesti melkoinen haaste

ja ihmiset joutuivat niitä iltaisin ja viikonloppuisin täyttämään, jos halusi rauhassa pitää sitä suunnittelupohjaa auki pidempään

Budjetointityökaluna toimiakseen Excel vaatisi myös mahdollisten kaavojen lukitsemista, jotta budjetointiprosessiin osallistuvat suunnittelijat eivät vahingossa pääsisi muokkaamaan Excelin soluja, joihin heidän ei pitäisi koskea. Case-organisaation Assistant Controller näkee tässä asiassa riskejä, joilla voi olla suuriakin vaikutuksia lopulliseen budjettiin.

Mitä mä olen ite huomannut niin täällä saattaa helposti särkyä (Excelin) kaavat, koska tässä ei ole mitään semmoista suojausta, joka estäisi sen. Täällä (case-organisaation budjetissa) saattaa olla isoakin virheitä, jos tätä (budjetoinnissa käytettävää Exceliä) vähän kohtelee huonosti.

Vaikuttaisi selvältä, että Excel ei ole optimaalinen tietojärjestelmä case-organisaation budjetointiprosessiin. Case-organisaatio on ratkaisemassa tätä haastetta hankkimalla uuden tietojärjestelmän talouden suunnitteluun ja -raportointiin.

3.3 Ratkaisuja haasteisiin

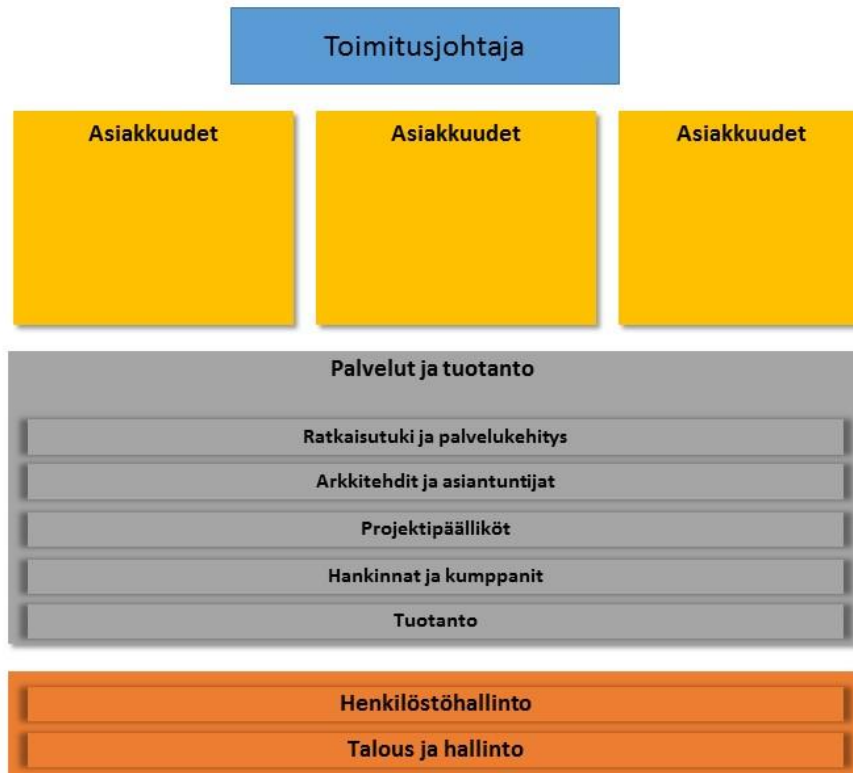
3.3.1 Suunnittelun roolijaon selkeyttäminen

Case-organisaatio on pyrkinyt reagoimaan ulkoisen- sekä sisäisen toimintaympäristön haasteisiin muuttamalla organisaatorakennettaan matriisiorganisaation suuntaan. Organisaatiomuutos astuu voimaan vuoden 2017 alusta ja sillä pyritään vastaamaan erityisesti organisaation asiakkaiden toiveiden täyttämistä tuleviin haasteisiin. Kyseessä on ensimmäinen suurempi organisaatorakenteen muutos sen jälkeen, kun case-organisaatio perustettiin vuonna 2014.

Uudessa organisaatorakenteessa on tehty muutoksia sekä asiakkuusyksikköön, että palveluiden tuotannon -yksiköihin. Case-organisaation aikaisempi asiakkuuksienhallinta -yksikkö on jaettu kolmeen asiakkuusyksikköön, joiden vastuuta koko organisaation johtamisesta on ainakin teoriassa lisätty. Tämä näkyy siinä, että kuten kuvioista 15 näkyy, asiakkuusyksiköt esitetään organisaatiokaaviossa ylempänä kuin esimerkiksi palveluiden tuotanto tai tukitoiminnot. Tästä huolimatta asiakkuusjohtajat eivät tee esimerkiksi tuotantoon vaikuttavia päätöksiä, vaan ne ovat tuotantojohtajan vastuulla. Muutoksen tavoitteena on ollut asiakkaiden toiveiden parempi huomioiminen case-organisaation toiminnassa. Palveluiden tuotannon tulosityksiköiden muutokset liittyvät case-organisaation erityylisten palveluiden tuottamiseen ja periaatteessa uusien tuotteiden innovointi ja kehittäminen pyritään erottamaan olemassa olevien tuotteiden tuotannosta. Palveluiden tuotannon entiset tulosityksiköt A-C muodostavat jatkossa tuotannon osaston. Uusi tuotannon osasto jakautuu kahdeksaan pienempään yksikköön, joita ei

tämän tutkimuksen kannalta ole tarpeen erotella. Tulosityksikkö D jakautuu enimmäkseen muihin palveluiden tuotannon osastoihin (ratkaisutuki ja palvelukehitys, arkkitehdit ja asiantuntijat, projektipäälliköt sekä hankinnat ja kumppanit).

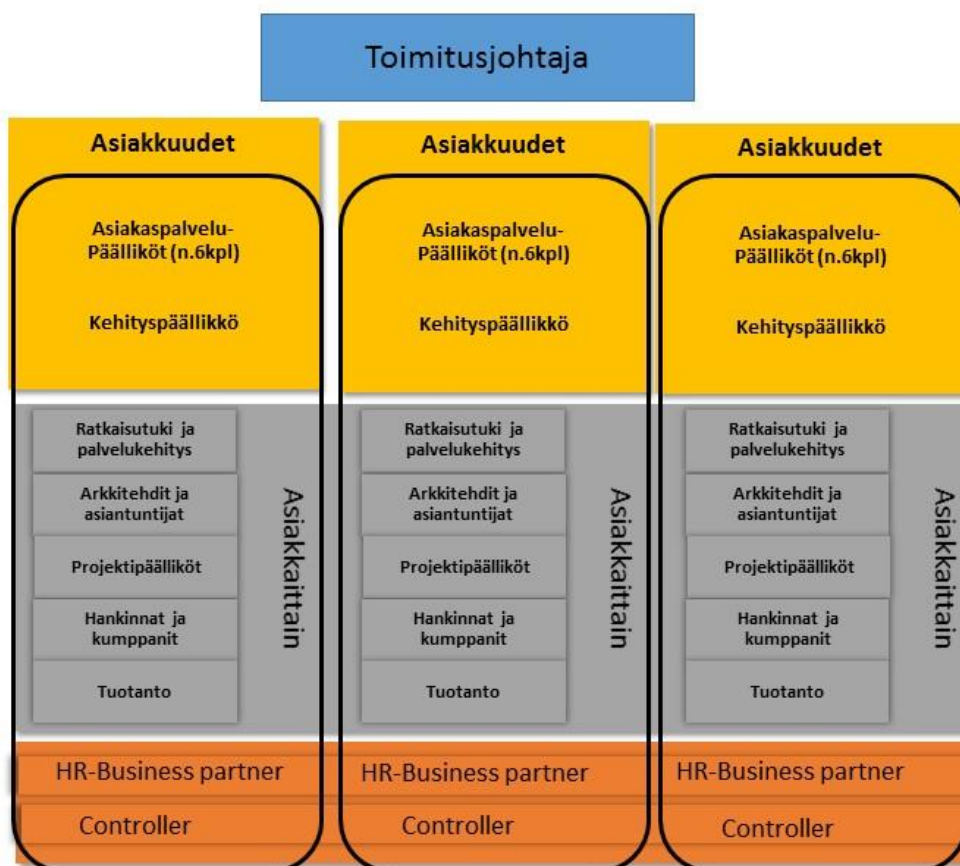
Case organisaation uusi organisaatiorakenne



KUVIO 14 Case-organisaation uusi organisaatiorakenne

Lisäksi nämä kaksi muutosta organisaatiorakenteeseen liittyvät yhteen, sillä jatkossa case-organisaatio pyrkii siihen, että asiakkuusyksikön ja tuotannon yhteistyö lisääntyisi. Tämä pyritään varmistamaan sillä, että uusilla asiakkuusyksiköillä on nimetty palveluiden tuotannosta yhteyshenkilöitä, joiden kanssa he pyrkivät vastaamaan asiakkaiden toiveisiin ja vaatimuksiin. Case-organisaation pyrkimys nostaa asiakkuusyksiköt organisaation toiminnassa johtavaan asemaan saa organisaatiorakenteen muistuttamaan matriisiorganisaatiorakennetta, sillä erotuksella, että organisaation työntekijöillä on vain yksi esimies, jolle he vastaavat työstään. Tätä muutosta kuvataan kuviossa 16, joka esittää case-organisaation operatiivista roolijakoa.

Uuden organisaatorakenteen operatiivinen roolijako



KUVIO 15 Case-organisaation uuden organisaation operatiivinen roolijako

On mielenkiintoista nähdä, miten case-organisaation uusi organisaatorakenne käytännössä vaikuttaa budjetoinnin näkökulmasta. Budjetoinnin roolijakoa ajatellen yksi suurimmista haasteista oli asiakkuudenhallinnan sekä palveluiden tuotannon välinen kommunikaatio ja sen puute. Uusi organisaatorakenne jakaa vastuuta kolmelle asiakkuusyksikölle, joten heidän vastuunsa myös budjetoinnissa on kasvamassa.

Budjetoinnin roolijako muuttuu uuden organisaatorakenteen myötä todella radikaalisti, sillä entisten tulosityksiköiden (A-D) esimiesten budjetointivastuu vähenee huomattavasti. Toisaalta taas aikaisemmin vain kommentoijan roolissa ollut asiakkuusyksikkö saa vastuulleen sekä volyymiltaan että rahallisesti suurimman osan organisaation budjetista.

Budjetointi lähtee liikkeelle uusien palveluiden levityksen suunnittelulla. Tämän myyntisuunnitelman laativat asiakaspalvelupäälliköt, sillä heillä on paras ymmärrys asiakkaiden halusta ottaa uusia palveluita käyttöönsä. Heidän on suunniteltava millä aikataululla asiakkaat ottavat palveluita käyttöönsä, miten paljon palveluiden tuottamiseen käytetään resursseja, sekä palveluiden

myyntivolyymit. Vaikka case-organisaation kehittämät uudet palvelut, noin 40kpl, kattavat vain noin 13% organisaation liikevaihdosta, ne vaikuttavat asiakkailta siirtyneiden palveluiden tarpeisiin. Tämä tarkoittaa sitä, että uusien palveluiden käyttöönottoaikataulut voivat vaikuttaa lopullisiin budjettilukuihin todella merkittävästi.

Case organisaation budjetoinnin roolijako uuden organisaatorakenteen jälkeen

Budjetointivastuu	Budjetointivastuullinen
Case organisaation kehittämät uudet palvelut: - Palveluiden myyntisuunnitelma - Palveluiden kulujen budjetointi: - Case organisaation resursoitavat henkilötyövuodet - Alihankkijoilta hankittavat palvelut	Palvelun tuotepäällikkö (organisaatiossa yksikössä ratkaisutuki ja palvelukehitys)
Asiakkailta siirtyneiden palveluiden budjetointi - Case organisaation resursoitavat henkilötyövuodet - Alihankkijoilta hankittavat palvelut	Asiakkuusyksiköt
Asiakasprojektien budjetointi - Case organisaatiossa resursoitavat henkilötyövuodet - Alihankkijoilta hankittavat palvelut	Asiakkuusyksiköt
Case organisaation yksiköiden kulut ja resurssit (esim. henkilömäärät, kehitysprojektit, koulutukset)	Yksiköiden esimiehet

KUVIO 16 Case-organisaation uusi budjetoinnin roolijako

Yläpuolella oleva kuvio 17 havainnollistaa case-organisaation uutta roolijakoa budjetoinnissa. Kuten kuviosta selviää, asiakkuusyksikkö rakentaa asiakkailta siirtyneiden palveluiden budjetin sekä huolehtii asiakasprojektien budjetoinnista. Heidän on otettava huomioon tuotepäälliköiden tekemät suunnitelmat uusien palveluiden käyttöönottojen aikataulun suhteen. Asiakkuusyksikön rooli budjetoinnissa ei ole missään nimessä helppo, sillä heidän pitää pystyä arvioimaan, miten case-organisaation uudet palvelut vaikuttavat asiakkaalta siirtyneiden palveluiden kustannuksiin. Käytännössä suunnittelussa onnistuakseen asiakkuusyksikön asiakaspalvelupäälliköiden on tunnettava sekä asiakkaalta siirtyneiden palveluiden, että uusien palveluiden sisältö. Asiakkuusyksikössä ei tunneta palveluita riittävän tarkalla tasolla, joten käytännössä palveluiden tuotantoyksiköiden rooli budjetoinnissa ei tule täysin poistumaan.

Palveluiden tuotannon entiset tulokset A-C tulevat olemaan mukana asiakkaiden palveluiden budjetoinnissa, vaikka heille ei ole nimetty mitään tiettyä vastuualuetta kyseisten palveluiden suunnittelusta. Asiakkuusyksikkö tarvitsee tuotannon apua pystyäkseen luotettavasti arvioimaan esimerkiksi

asiakkaiden palveluiden vaatimia tuotantoresursseja sekä tuotteiden vaikutuksia toisiinsa.

Budjetoinnin kannalta case-organisaation olisi erittäin kriittistä pystyä luotettavasti arvioimaan millä aikataululla asiakkaat ottavat käyttöönsä case-organisaation kehittämiä uusia palveluita ja luopuvat osittain vanhoista sopimuksista. Tämän vuoksi on tärkeää, että uusien palveluiden tuotevastaavilla on realistinen näkymä siitä, millä aikataululla asiakkaat ottavat uusia palveluita käyttöönsä. Uusien palveluiden levitysaikataulu olisi järkevä käydä läpi asiakkuusyksikön, tuotepäälliköiden sekä palveluiden tuotannon johtajien kanssa. Tällöin välttyttäisiin väärinkäsityksiltä ja organisaation eri osastot olisivat yhteisymmärryksessä päättäneet budjetin taustalla olevien operatiivisten suunnitelmien pääkohdat.

Budjetointiin liittyy myös suuri haaste case-organisaation työntekijöiden työn suunnitteluun liittyen. Case-organisaation pitäisi pystyä budjetoimaan, miten paljon case-organisaation työntekijöiden työtä palveluiden tuotanto vaatii. Budjetoinnin uusi roolijako siirtää osan vastuusta henkilötöiden suunnittelemisessa palveluiden tuotannosta kolmelle asiakkuusyksikölle. Asiakkuusyksiköiden vastuulla on tehdä suunnitelmat asiakkailta siirtyneiden palveluiden sekä asiakasprojektien osalta. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että asiakkuusyksikön työntekijöiden on otettava kantaa siihen, kuinka monta henkilötövuotta on resursoitava esimerkiksi jonkin asiakkaan projektin toteuttamiseen. Asiakkuusyksikössä työskentelevät asiakkuuspalvelupäälliköt tekevät asiakkaiden kanssa sopimuksia ja ovat mukana suunnittelemassa projekteja asiakkaiden kanssa, joten teoriassa heillä voisi olla tarpeeksi informaatiota, jotta he pystyisivät arviomaan projektien vaatiman resurssitarpeen. Käytännössä palveluiden tuotantoon vaadittavien henkilötöresurssien suunnitteleminen vaikuttaisi olevan case-organisaation asiakkuuspalvelupäälliköille melko haastavaa ja he näyttäisivät tarvitsevan palveluiden tuotannon esimiesten apua, jotta suunnitelmista saataisiin realistisia. Henkilötöiden suunnittelu on budjetin kannalta kriittistä, sillä laadukkaiden suunnitelmien avulla voidaan paremmin ennakoida mahdollisia henkilötöresursseihin liittyviä haasteita tulevaisuudessa. Case-organisaation budjetista voidaan esimerkkinä mainita tilanne, jossa budjettia kootessa havaittiin, että jokaista suunniteltua henkilötöresurssia kohden oli suunniteltu myytävän 1,4 henkilöä. Tämä tarkoittaa sitä, että joko budjetti ei vastaa todellisuutta, tai case-organisaation olisi harkittava henkilömäärän lisäämistä, jotta se pystyisi tuottamaan asiakkaiden ostamat palvelut.

Budjetointimenetelmien näkökulmasta organisaatio siirtyy entistä enemmän kohti demokraattista bottom-up budjetointimenetelmää, mutta vaikuttaisi siltä, että budjetointimenetelmänä on jatkossa yhteistyömenetelmä. Aikaisemminkin budjetointi oli case-organisaatiossa melko hajautettua, mutta jatkossa jopa 10% organisaation henkilökunnasta osallistuu budjetointiin. Tästä huolimatta budjetointitavoitteet tulevat johdolta ja bottom-up menetelmällä saatua budjettia muokataan tarvittaessa johtoryhmän käsittelyn jälkeen. Tämä johtaa useampaan budjetointikierrökseen, mikä on aikaisemminkin ollut

organisaatiossa käytäntönä. Yhteistyömenetelmän riskinä voidaan nähdä budjetointiin käytettävän ajan paisuminen liian suureksi. Case-organisaation budjetoitiprosessi on melko raskas, sillä budjetointi tehdään sekä case-organisaatioiden tulosityksiköiden, että asiakkaiden näkökulmasta tietyissä tapauksissa jopa sopimus kerrallaan. Tämä johtaa siihen, että budjetoitiprosessiin kuluu paljon aikaa ja energiaa joko asiakkuusyksiköiltä, tuotantoyksiköiltä, tai molemmilta. Case-organisaation pitkän aikavälin ratkaisu budjetoitiprosessin sujuvoittamiseksi voisi olla yhteistyömenetelmän lisäksi rullaava ennustaminen, johon palataan hieman myöhemmin.

3.3.2 Budjetointi-ilmapiirin parantaminen

Jos tarkastellaan Ihantolan (1997) mallia (kuviokuva 6) budjetointi-ilmapiiristä case-organisaation näkökulmasta, huomataan että organisaatiossa voidaan tehdä parannuksia ilmapiirin parantamiseksi. Organisaation ulkoiseen ympäristöön (asiakkaat, kilpailijat) case-organisaatio ei itse pysty vaikuttamaan. Case-organisaation luonteesta johtuen voidaan kuitenkin olettaa, että asiakkaiden ja kilpailijoiden suhteen organisaation ulkoinen ympäristö tulee säilymään samanlaisena. Tämä johtuu siitä, että organisaation asiakkaat ovat julkishallinnosta ja julkishallinnon näkökulmasta toisen palvelukeskuksen luominen kilpailuasetelman vuoksi ei ole järkevää. Ulkoisen ympäristön pysyessä samanlaisena, kannattaisi case-organisaation panostaa sisäisen ympäristön (varsinkin teknologia, organisaatorakenne, toimintaperiaatteet, organisaatiokulttuuri) kehittämiseen, jotta budjetointi-ilmapiiriin pystyttäisiin vaikuttamaan. Budjetointi-ilmapiirin kannalta olisi järkevää pitää budjetointiin käytettävä aika suhteellisen pienenä, jotta esimiesten motivaatio budjetointiin olisi mahdollisimman korkea.

Case-organisaation uusi organisaatorakenne ja siihen liittyvä budjetoinnin uusi roolijako tuo mukanaan haasteen budjetoinnin ja tuloksen raportoinnin suhteen. Budjetointi-ilmapiirin kannalta case-organisaation tulisi varmistaa, että johtajat, joiden yksiköiden tulosta verrataan budjetoituihin lukuihin, saavat olla tarpeeksi mukana budjetoinnissa. Luvussa 2.3.2 käytiin läpi Ihantolan (1997 sekä 1998) analyysi budjetointiin liittyvistä tekijöistä, joilla on vaikutusta budjettivastuisten johtajien motivaatioon, suoriutumiseen ja käyttäytymiseen. Kyseisiä tekijöitä ovat esimerkiksi valta ja vastuu budjettitoteutuksessa sekä budjettiseurantaraporttien sisältämä informaatio.

Jos case-organisaation budjetoinnissa valta ja vastuu budjettitoteutuksesta ovat asiakkuusyksiköillä, onko heillä myös vastuu siitä, että budjetoidut luvut toteutuvat? Toistaiseksi case-organisaatio on verrannut toteutuneita ja budjetoituja tai ennustettuja lukuja vain tulosityksiköittäin, ei asiakkaittain. Jos raportointitapaa ei muuteta, se voi johtaa tilanteeseen, jossa tuotannon yksiköiden tulosta verrataan budjettilukuihin, joiden suunnittelussa he eivät itse ole olleet vastuussa. Tuotannon johtajien motivaation kannalta kyseinen tilanne ei välttämättä olisi paras mahdollinen, eikä se parantaisi koko organisaation budjetointi-ilmapiiriä. Tähän asiaan voidaan vaikuttaa huomioimalla tuotannon johtajien rooli budjetoinnissa

Budjetoinnin uudessa roolijaossa tuotannon yksiköiden johtajien rooli on epäselvä, mutta heillä joka tapauksessa on jatkossakin jonkinlainen rooli budjetoinnissa. Toistaiseksi on epäselvää, mikä on tuotannon johtajien vastuu lopullisesta budjetista. On kuitenkin selvää, että asiakkuusyksikkö ei selviä budjetointiprosessista ilman tuotannon yksiköiden apua, kuten asiakasvastaavan antamasta kommentista selviää:

Kun he (tuotanto) pyörittävät käytännössä niitä laskuja ja sitä toimittajan hallintaa ja kilpailuttamista, niin kyllä se heidän kautta tulee se todellinen kustannusarvio, että mitä se asiakkaan palvelu (maksaa).

Case-organisaation pyrkimys uudistaa budjetoinnin roolijako tuo mukanaan haasteita budjetointi-ilmapiirin kannalta, mutta samalla se tuo myös mahdollisuuksia. Asiakkuusyksikön rooli aikaisemmin oli liian pieni, mikä johti heidän mielestään epärealistisiin lukuihin sekä vähäiseen yhteistyöhön tuotannon ja asiakkuusyksikön välillä. Aikaisemmin tuotannon tulosityksiköt pystyivät rakentamaan budjetit lähes täysin ilman asiakasyksikön apua. Asiakkuusyksikössä ei tunneta organisaation sopimuksia alihankkijoiden kanssa yhtä hyvin, joten uusi roolijako käytännössä pakottaa asiakkuusyksikön ja palveluiden tuotannon yksiköt tekemään aikaisempaa tiiviimpää yhteistyötä. Tiivis yhteistyö mahdollistaa budjetointi-ilmapiirin parantamisen, kun mahdollisimman moni pääsee vaikuttamaan lopulliseen budjettiin.

Jatkossa kun palveluiden tuotanto osallistuu vähemmän budjetointiin, mutta heidän silti odotetaan toteuttavan asiakkuusyksiköiden suunnitelmia, on vaarana, että osa tuotannon esimiehistä kokee epäselvyyttä roolinsa suhteen. Kuten aikaisemmat tutkimukset (Parker & Kyj 2006, Nouri & Parker 1998) ovat osoittaneet, budjetointiin osallistuminen vähentää työntekijän epäselvyyttä roolistaan, mikä puolestaan lisää sitoutumista organisaatioon. Lisäksi on vaarana, että tuotannon esimiesten mielestä heidän yksiköilleen laaditut budjetit eivät sisällä riittävästi resursseja. Kuten Nouri ja Parker (1998) osoittivat, on tärkeää, että budjetti on resursseiltaan riittävän suuri, jotta työntekijät sitoutuvat paremmin organisaatioon ja heidän työsuorituksensa paranee. Uusien asiakkuus- ja tuotantoyksiköiden välisellä yhteistyöllä case-organisaation tulee varmistaa, että se varaa riittävästi resursseja asiakkaiden toiveiden täyttämiseksi. (Nouri & Parker 1998.)

Case-organisaation budjetointi-ilmapiiri on aikaisemmin ollut jopa pessimistinen, mikä on haitannut luotettavien budjetointilukujen luomisessa. Jatkossa case-organisaation tulisi pyrkiä kohti haastavaa budjetointi-ilmapiiriä. Asiakkuusyksikön ja tuotannon yhteistyö on yksi askel kohti tuota tavoitetta. Haastavaan budjetointi-ilmapiiriin kuuluu olennaisesti organisaation työntekijöiden sitoutuminen budjetointiin lukuihin ja tavoitteisiin. Jos case-organisaation budjetointiprosessiin osallistuu jatkossa enemmän henkilöitä eri puolilta organisaatiota, on todennäköisempää, että case-organisaatio pystyy rakentamaan budjetteja, joihin työntekijät sitoutuvat.

3.3.3 Asiakkaiden osallistuminen budjetointiin

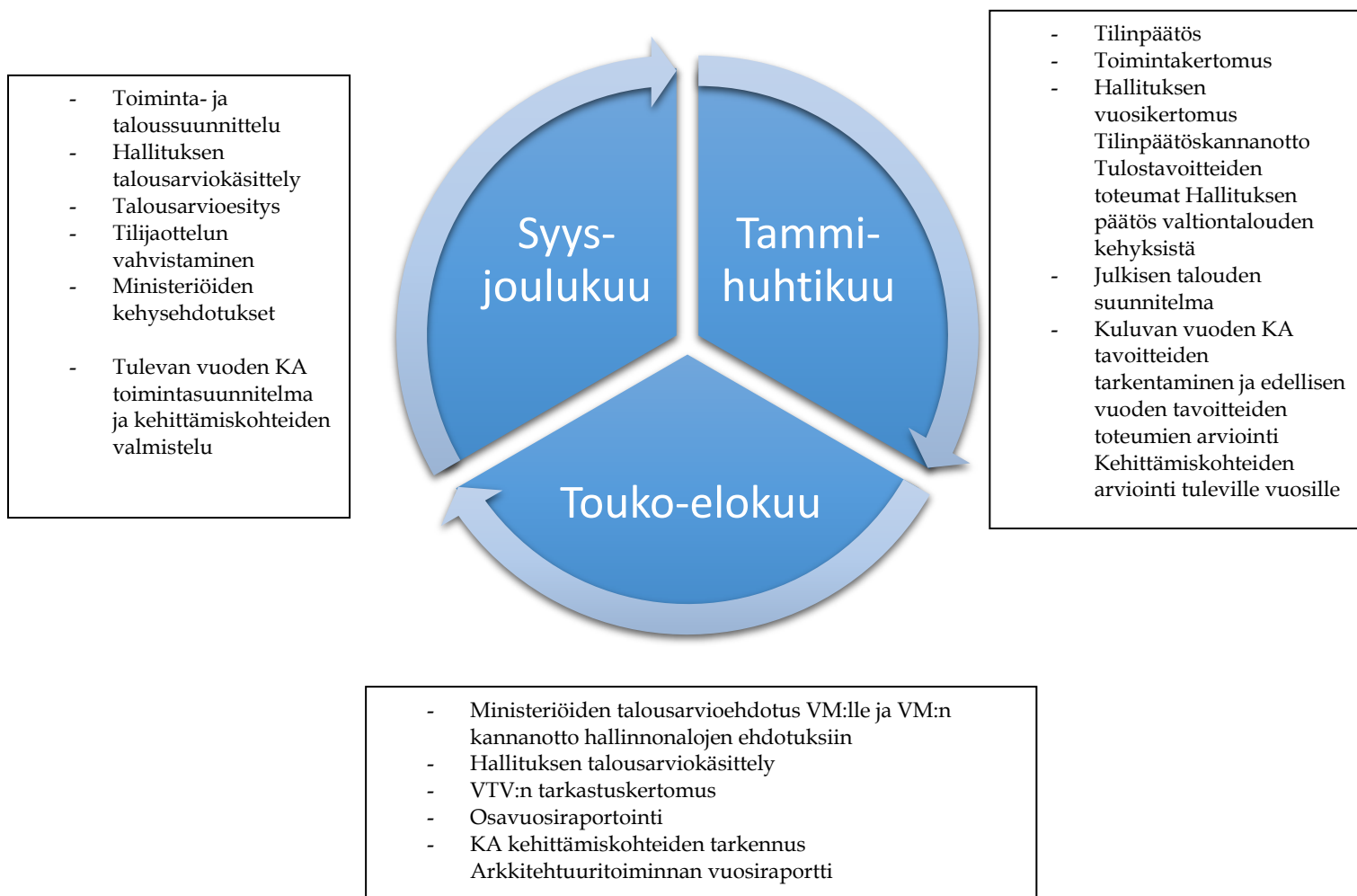
Organisaation budjetointia vaikeuttanut alihankkijoiden sopimusten heikko tunteminen helpottaa ajan myötä, kun organisaatiossa työskentelevät työntekijät tutustuvat paremmin vastuualueisiinsa. Tämä johtaa myös kirjanpidon datan laadun paranemiseen, koska sopimuksista muodostuvien kulujen kohdistaminen halutuille seurantakohteille helpottuu, kun sopimusten sisältöä ymmärretään paremmin.

Sopimusten parempi ymmärtäminen ei kuitenkaan automaattisesti takaa budjetoinnin laadun parantumista. Case-organisaation suunnittelua on tehty täysin tuotannon näkökulmasta, jolloin asiakkaiden näkökulma asioihin on jäänyt täysin taka-alalle. Koska case-organisaation toimintaympäristössä asiakaskunta ei vaihdu, on potentiaali laadukkaaseen, molempia osapuolia tyydyttävään, yhteistyöhön todella suuri. Tämä vaatisi sitä, että asiakkaiden kanssa sovittaisiin selkeä prosessi ja aikataulut, jolla lähdettäisiin suunnittelemaan talousasioita lyhyellä sekä pidemmällä aikavälillä. Valtionvarainministeriön laatima taloushallinnon vuosikello asettaa talouden suunnittelulle raamit, jotta julkishallinnon eri aloilla olisi yhtenevät aikataulut talouden suunnitteluun. Koska case-organisaation asiakaskunta koostuu näistä asiakkaista, kenties Valtionvarainministeriön määrittelemä vuosikello voisi toimia case-organisaation apuna sen sijaan, että ylhäältä määritelty aikataulu nähtäisiin vain rasitteena. Organisaation asiakasvastaava tiivistää asian hyvin:

Me ollaan auttamattomasti jälkijunassa vuosittain siinä, että me tehdään samaan aikaan meidän omaa talouden suunnittelua, kuin asiakkaat tekevät omaansa. Palvelukeskuksensa pitäisi saada oma talouden hallintansa pyörytettyä muutama kuukausi etu-tai takakenoon niin että me oltais tehty ne asiat jo aikaisemmin, mitä asiakkaat tekevät nyt.

Koska valtionhallinnon budjetointiaikataulut eivät toistaiseksi ole joustavia, voi ajatus budjetointiaikataulun muuttamisesta asiakkaita palvelevampaan suuntaan jäädä vain idean tasolle. Case-organisaation Business Controller kommentoi budjetointiaikataulua seuraavasti:

Aikataulu on täällä tosi tarkka. Talous ei pysty täällä millään tavalla siihen vaikuttamaan, eikä organisaation johto, vaan se tulee ministeriöstä.



KUVIO 17 Valtionhallinnon talouden ja toiminnan suunnittelun aikataulut että taloushallinnon kokonaisarkkitehtuurin vuosikello. (Valtionvarainministeriö 2015.)

Kuten kuviosta 18 selviää, on valtiohallinnon talouden vuosikello tarkasti määritelty. Vaikka budjetointiaikataulu ei jousta, se ei kuitenkaan estä kommunikointia asiakkaiden kanssa budjetointiin liittyen. Aikaisempi asiakasvastaavan idea yhteistyöstä asiakkaiden kanssa on ehdottomasti tarkastelun arvoinen asia.

Case-organisaation budjetointimenetelmää voisi tulevaisuudessa kuvailla yhä enemmän yhteistyömenetelmäksi. Suuret linjat tulevat johdolta, mutta käytännön suunnittelu tehdään niiden henkilöiden toimesta, jotka käytännössä vastaavat tekevät operatiivista työtä.

Kuten tutkimuksen teoriaosassa pohdittiin, akateeminen tutkimus ei ole löytänyt budjetointimenetelmää, joka johtaisi säännöllisesti pienikokoisempaan budjettiin. Tämän vuoksi case-organisaation ei tulisi väkisin pyrkiä kohti tiettyä budjetointimenetelmää, vaan yrittää löytää juuri sille parhaiten sopiva menetelmä. Koska case-organisaation asiakaskunta pysyy lähes muuttumattomana vuodesta toiseen, olisi fiksua pyrkiä saamaan asiakkailta tietoa budjetointia varten.

Budjetoinnin uusi roolijako case-organisaatiossa luo aikaisempaa paremman lähtökohdan asiakkaiden mielipiteiden huomioimiseen budjetoinnissa. Asiakkuusyksikön henkilöt ovat case-organisaatiossa eniten tekemisissä asiakkaiden johdon kanssa, ja tietävät parhaiten millaisia suunnitelmia asiakkailla on tulevaisuuden varalle. Toistaiseksi case-organisaatio ei ole pystynyt tarpeeksi hyvin hyödyntämään asiakkuusyksikön tietämystä budjetoinnin apuna. Nyt kun asiakkuusyksikön kolme yksikköä saavat vastuulleen suurimman osan case-organisaation budjetoinnista, on parempi mahdollisuus koota realistinen asiakkaat huomioon ottavia budjetti.

3.3.4 Uuden tietojärjestelmän vaikutus budjetointiin

Case-organisaation uusi talouden suunnittelu- ja raportointijärjestelmä mahdollisesti ratkaisee osan tämän hetkisistä budjetoinnin haasteista. Vaikkakin tietojärjestelmät itsenään eivät paranna prosessien laadukkuutta, on niistä oikein käytettynä suurta hyötyä. Koska organisaation uusi järjestelmä otetaan käyttöön vasta vuoden 2017 alussa, mahdollisten hyötyjen analysoiminen on tehtävä enimmäkseen kyseisen järjestelmän vaatimusmäärittelyyn perusteella. Tässä kappaleessa lainaukset ovat pääosin suoraan kyseisestä järjestelmän vaatimusmäärittelystä.

Uuden tietojärjestelmän vaatimusmäärittelyssä otetaan useaan otteeseen kantaa siihen, millä eri tavoin järjestelmän pääkäyttäjät pystyvät ohjaamaan budjetointiprosessia:

Järjestelmään voi määritellä eritasoisia käyttäjäryhmiä, kuten pääkäyttäjät, esimiehet ja suunnittelijat joille voidaan määrittää eritasoisia käyttöoikeuksia järjestelmän toiminnallisuuden osalta.

Suunnitteluprosessia tulee voida ohjata keskitetysti, eli pääkäyttäjät voivat esim. avata ja sulkea suunnitteluprosessin sekä määrittää aikarajat suunnittelulle.

Kun tavoitteena on tulevaisuudessa tehdä budjetointia niin, että palvelutuotannon yksiköt sekä asiakkuusyksikkö tekevät entistä tiiviimpää yhteistyötä, on tietojärjestelmään luotavat asetukset yksi vaihtoehto yhteistyön helpottamiseksi. Lisäksi aikaisemmin esille tuotu ongelma Excelin kaavojen rikkoutumisesta poistuu uuden tietojärjestelmän myötä:

Pääkäyttäjät voivat määritellä mitä suunnittelupohjien tietoja suunnittelijat voivat muokata

Kuten Ehrhart yms. (2006) tutkimuksessaan toteavat, monimuotoiset käytännöt budjetoinnissa voivat hidastaa budjetointiprosessia ja aiheuttaa lisäkustannuksia esimerkiksi puutteellisen informaation tai budjetin valmistumisen hitauden vuoksi. Eräässä haastattelussa selvisi, että organisaation asiakasvastaava ei ole suunnittelun aikana saanut selkeyttä siitä, miten erilaisia palveluja tai projekteja suunnitellaan:

Tämä on se suurin kompastuskivi, että meillä on näitä hyvin erityyppisiä (palveluita). Voi olla, että niitä (palveluita) suunnitellaankin yhteen, mutta että niitä raportoitaisiin tai seurattaisiin asiakastasoisesti.

Tämänlainen epäselvyys budjetoinnissa voi aiheuttaa epäselvyyttä suunnitteluluvuissa ja johtaa useisiin suunnittelukierroksiin.

Budjetointiprosessin sujuvuuden kannalta olisi myös tärkeää, että case-organisaation controllereille jäisi riittävästi aikaa auttaa asiakkuus- ja tuotantoyksiköitä budjetoinnissa. Controllerien rooli case-organisaation budjetoinnissa on toistaiseksi ollut todella kriittinen. Tähän mennessä budjetointiprosessissa palveluiden tuotannon eri tulosyksiköille (A-D) on jokaiselle osoitettu taloushallinnosta oma controller, joka auttaa tulosyksikön esimiehiä budjetin laatimisessa. Jatkossa lisäksi jokaiselle kolmesta asiakkuuyksiköstä nimetään kaksi controlleria auttamaan sekä uuden tietojärjestelmän kanssa, että tuomaan taloudellista näkökulmaa käytännön operatiivisten suunnitelmien rinnalle. Aikaisemmin Controllereilta on mennyt paljon aikaa budjetoitujen lukujen kasaamiseen, mikä on vähentänyt muiden auttamiseen ja budjetoitujen lukujen analysoimiseen jäävää aikaa. Organisaation Business Controllerin kommentti asiasta:

Vaikka saataisiin suunniteltua kaikki, niin (budjetointi)datan yhteen kasaaminen on usein työläämpää, mitä ollaan ajateltu

Uusi tietojärjestelmä ratkaisee osittain tämän haasteen, sillä sen avulla pystytään automatisoimaan tiettyjä prosesseja, jolloin jää enemmän aikaa tuottavaan työhön. Uuden tietojärjestelmän vaatimusmäärittelyssä asia on ilmaistu seuraavasti:

Järjestelmä summaa hierarkian mukaisesti alempien hierarkiatasojen suunnittelut yhdelle suunnittelupohjalle esim. tulostuotantalueittain.

Budjetointiin liittyvää epäselvyyttä voidaan poistaa myös antamalla suunnitteluun osallistuville henkilöille tarpeeksi tietoa suunnittelun pohjaksi, jotta heidän ei tarvitse etsiä kaikkea tarvitsemaansa informaatiota. Esimerkiksi tuotteiden hintatiedot tai työnantajien sivukulut voidaan luoda suunnittelupohjiin valmiiksi suunnittelijoiden avuksi:

Suunnittelupohjiin määritetyt oletustiedot voidaan lukita tarvittaessa siten, etteivät tietyt käyttäjryhmät pääse niitä muokkaamaan

Organisaation haasteena on ollut budjetointiin liittyvien vastuiden epäselvyys. Vastuita on ajateltu jaettavan hieman eri tavalla esimerkiksi asiakkuusyksikön ja tuotannon välillä, kuin miten budjetointi käytännössä toteutettiin. Uuden tietojärjestelmän avulla saadaan suunnitteluun hieman virallisempi hyväksyntäprosessi, mikä toivottavasti auttaa myös suunnittelun vastuiden organisoimisessa:

Suunnitelmille pitää pystyä määrittämään manuaalisesti tai hierarkian mukaan yksi tai useampi hyväksyjä.

Uuden organisaatorakenteen myötä on toistaiseksi vielä auki, ketkä virallisesti hyväksyvät uudet budjettisuunnitelmat. Koska asiakkuusyksikön roolia budjetoinnissa on selkeästi kasvatettu, todennäköisesti uuden asiakkuusyksikön kolmella asiakkuusjohtajalla on vastuullaan omien asiakkaidensa suunnitelmien lopullinen hyväksyntä. On kuitenkin mahdollista, että myös tuotannon yksiköiden johtajien on hyväksyttävä omaan yksikköönsä vaikuttavat suunnitelmat.

Odotukset uutta tietojärjestelmää kohtaan ovat melko korkealla, sillä nykytilanteessa tietojärjestelmät hidastavat suunnitteluprosessia. Asiakasvastaava tiivistää omat tuntemuksensa uudesta tietojärjestelmästä seuraavasti:

Tietenkin odotukset ovat kovat, että siitä olisi apua. Ei se varmaan poista Excelien pyörittämistä, mutta jos se helpottaisi niitä.

Tulosityksikkö A:n budjetointia toteuttava esimies odottaa, että uusi talouden suunnittelujärjestelmä vähentää inhimillisten virheiden määrää, mutta ilman laadukasta koulutusta järjestelmästä saatava hyöty vähenee huomattavasti. Kyseinen esimies on ollut mukana toisessa julkishallinnon organisaatiossa, jossa otettiin käyttöön samantyylinen talouden suunnittelujärjestelmä. Tuossa toisessa organisaatiossa työntekijät eivät oppineet tarpeeksi hyvin käyttämään uutta järjestelmää, joten suunnittelua tehtiin uudesta järjestelmästä huolimatta enimmäkseen Excelin avulla. Uuden järjestelmän käyttöönoton onnistumisessa kriittiseksi tekijäksi nähdään siis järjestelmään liittyvä koulutus. Samoilla linjoilla on myös organisaation sisäinen tarkastaja. Hänen mielestään on kriittistä, että järjestelmään liittyen järjestetään riittävää koulutusta, jotta työntekijät ymmärtävät mitä heiltä vaaditaan ja mihin heidän tekemät suunnitelmansa vaikuttavat. Sisäinen tarkastaja korostaa myös, että koulutuksen avulla pyrkii minimoimaan suunnitteluun liittyvät tulkintakysymykset, jotta budjetointi olisi mahdollisimman tehokasta. Budjetointiin voi liittyä esimerkiksi termejä, jotka eri suunnittelijat ymmärtävät eri tavalla. Kun kaikki suunnittelevat samalla logiikalla, ovat esimerkiksi eri tulosityksiköiden suunnitteluluvut vertailukelpoisia ja suunnittelusta saatava hyöty suurenee.

Uuden talouden suunnittelujärjestelmän pitäisi, ainakin riittävän koulutuksen kanssa, tehostaa ja helpottaa budjetointia. Organisaation teknologiajohtaja kuitenkin näkee suunnittelun tehostamisessa kaksi toisistaan poikkeavaa näkökulmaa. Hänen mielestään tulisi tarkasti harkita, miten järjestelmä auttaa liiketoiminnan ohjaamista ja toisaalta, miten järjestelmä auttaa arjen pyörittämistä. Lähtökohtaisesti liiketoiminnan ohjaaminen on tärkeämpi prioriteetti kuin arjen pyörittäminen. Mutta toisaalta tekemällä muutoksia, joilla saadaan vapautettua paljon aikaa rutiineista, voidaan tehostaa myös budjetointia todella paljon. Teknologiajohtaja katsoo uutta järjestelmää palveluiden johtamisen näkökulmasta ja näkee, että uuden järjestelmän avulla pystytään paitsi suunnittelemaan taloutta, myös johtamaan palveluita. Tämä viittaisi siihen, että talouden suunnittelua käytettäisiin operatiivisen johtamisen apuvälineenä.

3.3.5 Rullaava ennustaminen

Rullaava ennustaminen on yksi potentiaalisista vaihtoehdoista case-organisaation talouden suunnittelun keinoksi. Julkishallinnon talouden suunnittelun jäykkyyden vuoksi perinteistä kalenterivuositain tapahtuvaa budjetointia ei voida kokonaan korvata, mutta rullaavasta ennustamisesta voisi olla hyötyä perinteisen vuosibudjetoinnin rinnalla. Rullaava ennustaminen pakottaa organisaation tarkastelemaan taloudellista tilannettaan säännöllisin väliajoin ja reagoimaan organisaation toiminnassa tapahtuvien muutosten taloudellisiin seurauksiin.

Case-organisaation tapa raportoida taloudellisia lukuja kuukausittain organisaation johdolle antaa hyvän lähtökohdan rullaavan ennustamisen käyttämiselle. Case-organisaation kirjanpito on suoriteperusteista ja useimmista julkishallinnon virastoista poiketen suoriteperusteisuus on viety kuukausitasolle. Käytännössä organisaatio pystyy seuraamaan todellista tulo- ja kulukehitystään kuukausittain.

Tällä hetkellä case-organisaatio käyttää yhtenä talouden suunnittelun keinona eräänlaista ennustetta, joka kuitenkin eroaa esimerkiksi kahdentoista kuukauden rullaavasta ennusteesta sekä organisaation normaalista budjetoinnista. Case-organisaatio käyttää talouden suunnittelussa apuna ennustetta, joka kattaa loppuvuoden, mutta ei ylety missään vaiheessa vuotta seuraavan vuoden puolelle. Ennustetta päivitetään tarvittaessa kuukausittain. Periaatteessa tämänlainen loppuvuoden kattava ennuste sopii case-organisaatiolle melko hyvin, sillä se auttaa organisaatiota suunnittelemaan tulostaan kalenterivuotta ajatellen. Case-organisaation on joka tapauksessa päästävä nollatulokseen joka vuosi, joten loppuvuoden kattava ennuste auttaa tuota tavoitetta ajatellen.

Case-organisaation nykyisessä tavassa toteuttaa ennustamista on kuitenkin varaa kehitykselle. Organisaation Business Controller kommentoi nykyistä tapaa ennustaa seuraavasti:

Me ei viedä sitä (ennustetta) sille tasolla, millä me ollaan (vuosi)suunnittelua tehty

Käytännössä case-organisaation ennusteet tehdään huomattavasti väljemmin kuin vuosisuunnittelu. Tämä on sinänsä täysin ymmärrettävää, koska työmäärän vuoksi useammin tehtävää rullaavaa ennustamista ei olisi järkeä tehdä yhtä tarkasti kuin vuosisuunnittelua. On kuitenkin järkevää kyseenalaistaa, onko organisaation nykyinen ennusteen väljyys jopa liian suurta. Case-organisaatiolla on jatkuvasti käynnissä vähintään yhdestä kolmeen suurta kehitysprojektia, joiden lopputuloksena esimerkiksi suuri osa case-organisaation asiakkaista siirtyy jonkin uuden palvelun käyttäjiksi. Tällaisten suurten projektien edistyminen vaikuttaa suuresti case-organisaation taloudelliseen tilanteeseen, joten niiden huomioiminen ennustetta päivitettäessä tulisi olla prioriteettilistalla korkealla.

4 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Kuten tutkimuksen johdannossa mainittiin, julkishallinnon johtamista on pyritty tehostamaan managerialismin avulla tuomalla yksityiseltä sektorilta toimintatapoja julkiselle sektorille (Lähdesmäki 2003). Julkishallinnon näkökulmasta managerialismin periaatteiden tuominen osaksi budjetointia tuo mukanaan omat haasteensa. Oulasvirta ja Alonen (2012) mainitsevat potentiaalisena haasteena henkilöstön motivoimisen, sillä julkishallinnossa taloudellinen kompensatio ei usein ole vaihtoehto motivointikeinoksi, ainakaan samassa mittakaavassa kuin yksityisellä sektorilla. (Oulasvirta & Alonen 2012.) Tämän tutkimuksen tulokset osoittavat, että myös case-organisaation kohdalla budjettivastuullisten motivoiminen on yksi suurimmista haasteista.

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli tehdä yksityiskohtainen analyysi julkishallinnossa toimivan case-organisaation budjetoinnista ja siihen liittyvistä epäkohdista ja mahdollisuuksista. Tutkimuksen tutkimuskysymykset olivat: *millaisia haasteita case-organisaatiolla on budjetoinnissa sekä miten case-organisaation budjetointia voitaisiin kehittää*. Tutkimuksessa on analysoitu kyseisiä kysymyksiä sekä selvitetty case-organisaatiolle sopivia ratkaisuvaihtoehtoja.

Tutkimuksessa selvisi, että case-organisaatiolla on budjetoinnissa useita haasteita, jotka voidaan tiivistää seuraaviin kuuteen kokonaisuuteen:

1. Kirjanpidon datan ja alihankkijasopimusten heikko tunteminen
2. Budjetoinnin epäselvät tavoitteet
3. Budjetoinnin sekava roolijako ja epäselvät vastuut
4. Pessimistinen budjetointi-ilmapiiri
5. Budjetin koon määrittäminen haastavuus
6. Case-organisaation talouden tietojärjestelmät ja niiden sopimattomuus demokraattiseen budjetointimenetelmään

Nämä kuusi haastetta linkittyvät toisiinsa, sillä budjetoinnin epäselvät tavoitteet, vastuut sekä roolijako altistavat case-organisaation pessimistiselle budjetointi-ilmapiirille. Tämä puolestaan johtaa siihen, että budjetin koon määrittäminen on vaikeaa, koska case-organisaatiossa ei vallitse konsensusta budjetin tavoitteista. Puutteet talouden tietojärjestelmissä puolestaan vaikeuttavat talousosaamisen levittämistä case-organisaatiossa, mikä hidastaa alihankkijasopimusten ja kirjanpidon datan oppimista.

Kappaleessa 3.3 on esitelty ratkaisuja case-organisaation budjetoinnin haasteisiin. Esitetyistä haasteista osa todennäköisesti ratkeaa lähes itsestään ajan kuluessa. Esimerkiksi alihankkijasopimusten heikko tunteminen on asia, mikä todennäköisesti ratkeaa, kun budjetointiin osallistuvat henkilöt ajan kuluessa tutustuvat sopimukseen paremmin. On sinänsä täysin ymmärrettävää, että kokoonsa nähden todella nuorella organisaatiolla on tällaisia haasteita. Osa haasteista ei kuitenkaan ratkea ilman case-organisaation aktiivista budjetoinnin kehittämistä.

Kappaleessa 3.3 esitetyt ratkaisut budjetoinnin haasteisiin ovat:

1. Suunnittelun roolijaon selkeyttäminen uuden organisaatorakenteen avulla
2. Budjetointi-ilmapiirin parantaminen panostamalla organisaation sisäiseen toimintaympäristöön
3. Asiakkaiden parempi huomioiminen budjetoinnissa siirtämällä budjetointivastuuta asiakkuusyksiköille, mikä tuo realismia budjetin suuruuteen
4. Budjetointiprosessin helpottaminen talouden uuden tietojärjestelmän avulla
5. Rullaavan ennustamisen tuominen perinteisen vuosibudjetoinnin rinnalle

Näistä ratkaisuista osa (kohdat 1., 2. ja 4.) on jo käytännössä otettu käyttöön, mutta on vielä liian aikaista arvioida niiden vaikutusta. Asiakkaiden osallistuminen budjetointiprosessiin ei ainakaan vielä ole toteutunut. Tuon ratkaisun toteuttaminen olisi myös ratkaisuista haastavin ja vaatisi mahdollisesti koko julkishallinnon budjetointiprosessin kehittämistä. Rullaavan ennustamisen kehittäminen on ollut tarkoituksena, mutta sitä ei ole vielä käytännössä toteutettu.

Jos mietitään Ihantolan (1997) budjetointi-ilmapiiri -mallia, case-organisaation ulkoinen ympäristö on alihankkijoita lukuun ottamatta melko stabiili. Asiakkaat eivät juuri vaihdu, mikäli julkishallinnossa ei tapahdu muutoksia. Muutokset budjetointi-ilmapiirissä voidaan sen vuoksi rakentaa esimerkiksi organisaation sisäistä ympäristöä muuttamalla. Case-organisaatio on reagoinut budjetoinnin haasteisiin sekä muihin operatiivisiin haasteisiin muuttamalla organisaatorakennetta radikaalisti. Uusi organisaatorakenne tuo mukanaan uuden roolijaon budjetointiin, jolloin asiakkuusyksiköiden rooli budjetoinnissa korostuu. Tämä avaa mahdollisuuksia rakentaa budjetti yhteistyössä asiakkaiden kanssa, mutta toisaalta case-organisaation tulee varmistaa, että budjetti on resursseiltaan riittävä asiakkaiden tarpeiden täyttämiseksi. Tämä vaatii asiakkuus- sekä tuotantoyksiköiden jatkuvaa yhteistyötä budjetin rakentamisessa. Koska tuotantoyksiköiden esimiehillä on kokemusta case-organisaation budjetin rakentamisesta, on budjetoinnin roolijaon muutos case-organisaatiolle hyvä mahdollisuus saada suurin osa johtajista osallistumaan budjetin rakentamiseen, mikä tutkimusten (Chenhall & Brownell 1988; Nouri & Parker 1998) mukaan parantaa työsuoritusta ja lisää sitoutumista organisaatioon.

Merchant (1998) kuvasi haastavuuden ja motivaation välistä yhteyttä (kuvio 7). Hän havaitsi, että tavoitteen haastavuuden lisääntyessä ihmisen motivaatio kasvaa vain tiettyyn pisteeseen asti, jonka jälkeen motivaatio alkaa laskea mitä lähemmäksi mahdotonta tavoitteen haastavuus menee. Käytännössä case-organisaatiolle ennalta asetetut säästötavoitteet voivat jopa haitata organisaation suoriutumista, koska budjetointiin osallistuvien esimiesten

motivaatio voi epärealististen ennalta määrättyjen tavoitteiden vuoksi laskea. Tähän tilanteeseen ei todennäköisesti ole muuta vaihtoehtoa kuin tavoitteiden muuttaminen realistisimmiksi nykyinen toimintaympäristö huomioiden. Tällä tavalla budjetointia on myös tehty Business Controllerin mukaan.

Tutkimusta varten tehtyjen haastatteluiden perusteella voidaan todeta, että organisaation laaja sopimuskanta sekä niihin liittyvät asiakkaat eivät ole vielä riittävän hyvin organisaation vastuuhenkilöillä hallussa, jotta budjetointi olisi vaivatonta. Organisaatio on kuitenkin vasta noin kaksi vuotta vanha ja tulevaisuudessa budjetointiprosessi varmasti paranee, kun eri alueiden vastuuhenkilöt oppivat paremmin tuntemaan vastuualueensa.

Tutkimuksen aikana tutkija on ollut jatkuvasti mukana case-organisaation budjetointiprosessissa, mikä on antanut tutkijalle mahdollisuuden analysoida case-organisaation budjetointiprosessia päivittäin. Tämän vuoksi tutkimuksen reliabiliteetti on hyvä, sillä tutkija ei ole ollut riippuvainen ainoastaan yksittäisistä haastatteluista. Lisäksi tutkimusta varten toteutettiin kaksi haastattelukierrosta, minkä vuoksi yksittäisten haastatteluiden paino ei nouse tutkimuksessa liian suureen rooliin. Tutkimuksen validiteetti on haastavammin määritettävissä, sillä tutkimuksen luonne muotoutui osittain haastatteluvastausten perusteella, eikä teoriaosuutta ollut valmiiksi rakennettu ennen haastatteluja. Tästä huolimatta haastatteluiden ympärille on rakennettu teoria aikaisempiin tutkimuksiin nojaten, mikä luo pohjan tutkimuksen validiteetille. Toisaalta tutkijan työskenteleminen case-organisaation talousosastolla voidaan nähdä sekä tutkimuksen vahvuutena, että heikkoutena. Toinen tutkija, joka ei olisi työskennellyt case-organisaatiossa, olisi voinut nähdä tutkitut asiat neutraalimmin, mikä olisi voinut lisätä tutkimuksen reliabiliteettia.

Tutkimuksen rajoitteena oli sen keskittyminen vain case-organisaation sisäisiin budjetointiprosesseihin, eikä budjetointiprosessia analysoitu ollenkaan asiakkaan näkökulmasta. Tulevaisuuden tutkimusaiheena esimerkiksi case-organisaation ja asiakkaan välisen budjetointirajapinnan tutkiminen voisi mahdollistaa julkishallinnon yhteisten budjetointiprosessien parantamisen. Myös julkishallinnon budjetointiprosessin yleinen kehittäminen olisi mielenkiintoinen tutkimuksen aihe, sillä julkishallinnon sisäisten palvelukeskusten tuomat muutokset julkishallinnon toimintaympäristössä vaikuttavat myös virastojen ja ministeriöiden budjetteihin.

LÄHTEET

- Alasuutari, P. 2011. Laadullinen tutkimus 2.0. (4. uud. p. painos) Tampere: Vastapaino.
- Allport, G.W. 1954. *The Nature of Prejudice*. Cambridge, MA: Perseus Books.
- Blöndal J. 2003. Budget reform in OECD member countries: Common trends. *OECD Journal on budgeting*.
- Chenhall, R. H. & Brownell, P. 1988. The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: Role ambiguity as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society* 13 (3), 225-233.
- Dillard, J. F., Ruchala, L. & Yuthas, K. 2005. Enterprise resource planning systems: A physical manifestation of administrative evil. *International Journal of Accounting Information Systems* 6 (2), 107-127.
- Ehrhart, K., Gardner, R., von Hagen, J. & Keser, C. 2007. Budget processes: Theory and experimental evidence. *Games & Economic Behavior* 59 (2), 279-295.
- Eisenhardt, K. M. 1989. Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review* 14 (1), 57-74.
- Ekholm, B-G. & Wallin, J. 2000. Is the annual budget really dead? *European Accounting Review* 9:4, 519-539.
- Erez, M., & Zidon, I. 1984. Effects of goal acceptance on the relationship of goal setting and task performance. *Journal of Applied Psychology*, 69, 69-78.
- Eriksson, P. & Koistinen, K. 2005. *Monenlainen tapaustutkimus*. Helsinki: Kuluttajatutkimuskeskus.
- Fisher, J. G., Frederickson, J. R. & Pfeffer, S. A. 2000. Budgeting: An experimental investigation of the effects of negotiation. *The Accounting Review* 75 (1), 93-114.

- Fisher, J. G., Frederickson, J. R. & Pfeffer, S. A. 2006. Budget negotiations in multi-period settings. *Accounting, Organizations and Society* 31 (6), 511.
- Ferejohn, J. & Krehbiel, K. 1987. The Budget Process and the Size of the Budget. *American Journal of Political Science* 31 (2), 296.
- Hall, J.A. 2008. *Accounting information systems*. South-Western Cengage Learning. 6th edition.
- Hansen, S. 2011. A theoretical analysis of the impact of adopting rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting. *European accounting review* 20 (2), 289-319.
- Hansen, S. C. & Wim A Van der Stede 2004. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research* 15 (4), 415-439.
- Henttu-Aho, T. & Järvinen, J. 2013. A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective. *European Accounting Review* 22 (4), 765-785.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2014. *Tutki ja kirjoita*. (19. uud. p. painos) Helsinki: Tammi.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. *Tutki ja kirjoita*. (13. osin uud. laitos. painos) Helsinki: Tammi. Lisäpainokset: 14. p. 2008. .
- Ihantola, E. 2006. The budgeting climate concept and its application to case organizations' budgeting – an explorative study. *Scandinavian Journal of Management* 22 (2), 138-168.
- Ihantola, E. 1998. Organisaation budjetointi-ilmapiirin ymmärtäminen holistisen ihmiskäsityksen pohjalta. *Liiketaloudellinen aikakauskirja* 1/98, 61-85.
- Ihantola, E. 1997. Organisaation budjetointi-ilmapiirin ymmärtäminen organisatoris-sosiaalisessa kontekstissaan. Tampere: Tampereen yliopisto. *Acta Universitatis Tamperensis*. Väitöskirja Tampereen yliopisto.
- Ihantola, E. & Merikanto, S. 2005. Suomalaisen liiketaloudellisen ammattilehtikirjoittelun välittämän budjetointiajattelun historiallinen analyysi vuosilta 1950-2000. *Liiketaloudellinen aikakauskirja* (2), 209.
- Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2012. *Yrityksen laskentatoimi*. (5. uud. p. painos) Helsinki : Sanoma Pro:.

- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. (2. uud. p. painos) Helsinki: Sanoma Pro. Lisäpainokset: 3. p. 2015.
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Porvoo: WSOYpro.
- Kim, J.M. & Park C-K. 2006. Top-down budgeting as a tool for central resource management. OECD Journal on budgeting, Vol 6/1.
http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/top-down-budgeting-as-a-tool-for-central-resource-management_budget-v6-art4-en#page1. Viitattu 6.1.2016
- Kähkönen, L. 2007. Näennäismarkkinoiden tehokkuuden rajoitteet ja mahdollisuudet paikallishallinnon palveluissa. Tampereen yliopisto.
- Laine, M., Bamberg, J. & Jokinen, P. 2007. Tapaustutkimuksen taito. Helsinki: Gaudeamus.
- Latham, G. P., Erez, M., & Locke, E. A. 1988. Resolving scientific disputes by the joint design of crucial experiments by the antagonists: Application to the Erez-Latham dispute regarding participation in goal setting. *Journal of Applied Psychology*, 73(4), 753-772. doi:<http://dx.doi.org/10.1037/0021-9010.73.4.753>
- Latham, G. P., Winters, D. C. & Locke, E. A. 1994. Cognitive and motivational effects of participation: A mediator study. *Journal of Organizational Behavior* 15 (1), 49-63.
- Libby, T. & R Murray Lindsay 2003. Budgeting--an unnecessary evil. *CMA Management* 77 (1), 30-30
- Locke, E. A. & Latham, G. P. 2002. Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation. *American Psychologist* 57 (9), 705.
- Lähdesmäki, K. 2003. New public management ja julkisen sektorin uudistaminen : tutkimus tehokkuusperiaatteista, julkisesta yrittäjyydestä ja tulostuusta sekä niiden määrittelemistä valtion keskushallinnon reformeista Suomessa 1980-luvun lopulta 2000-luvun alkuun. Vaasa: Vaasan yliopisto.
- Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. 2012. Management control systems : performance measurement, evaluation and incentives. (3rd ed. painos) Harlow: Financial Times/Prentice Hall.
- Merchant, K. A 1998. Modern Management Control Systems: Text and Cases.

- Nouri, H. & Parker, R. J. 1998. The relationship between budget participation and job performance: The roles of budget adequacy and organizational commitment. *Accounting, Organizations and Society* 23 (5-6), 467-483.
- Nummikoski, J., Laaksonen, S. & Meklin, P. 1997. Toimintamenobudjetointiin siirtyminen yliopistoissa : laitosjohtajien kokemuksia ja käsityksiä. Tampere: Tampereen yliopisto. Tampereen yliopisto, hallintotiede.
- Oulasvirta, L. & Aronen, K. 2012. Budjetoinnin kehittäminen ja kannustavuus kunnissa. (1. p. painos) Helsinki: Suomen Kuntaliitto. Uusi kunta 2017 (USO) -hanke.
- Paavola, M. 2013. Tuloksellisuusinformaation hyödyntäminen budjetoinnissa päätöksenteossa ja johtamisessa case Opetushallitus.
- Parker, R. J. & Kyj, L. 2006. Vertical information sharing in the budgeting process. *Accounting, Organizations and Society* 31 (1), 27-45.
- Patrikainen, K. 2012. Johdon talousraportointi ja sen kehittäminen oikeusministeriössä.
- Pollit, C. 1990. *Managerialism and the Public Service: The Anglo-American Experience*. Oxford: Basil Blackwell
- Raghunandan, M., Ramgulam, N. & Raghunandan-Mohammed, K. 2012. Examining the Behavioural Aspects of Budgeting with particular emphasis on Public Sector/Service Budgets. *International Journal of Business and Social Science*
- Raudasoja, K. & Johansson, M. 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. Helsinki: WSOYpro. *Ekonomia*. S. 195-203: Sanasto
- Temmes M., Kiviniemi M., Peltonen P. 2001. Hallinto uudistuu, uudistuuko johtaminen. Valtionvarainministeriö. Helsinki.
- Tsui, J. S. L. 2001. The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems, and managerial performance: An analysis of Chinese and Western managers. *The International Journal of Accounting* 36 (2), 125-146.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. (5., uud. laitos. painos) Helsinki: Tammi.
- Scapens, R. W. & Jazayeri, M. 2003. ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review* 12 (1), 201-233.

Shields, J. F. & Shields, M. D. 1998. Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society* 23 (1), 49-76.

Suomen perustuslaki 7. 83 pykälä

<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1999/19990731#L7>

Swalhah, A. 2014. The role of Accounting Information Systems (A.I.S.) in rationalized Administrative Decision-making (field study) Jordanian banks. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research In Business* 6 (2), 8-17.

Valtiontalouden tarkastusvirasto 2000. Toimintamenobudjetointi virastojen tulohajauksessa : toimintamenomäärärahojen budjetointiin ja tulohajaukseen liittyvien toimintojen arviointia. Helsinki. Tarkastuskertomus / Valtiontalouden tarkastusvirasto, ISSN 1238-0296; 1/2000.

ELEKTRONISET LÄHTEET

Tilastokeskus. Findikaattori www-sivut. Viitattu 20.7.2016:
<http://www.findikaattori.fi/fi/19>

Suomi.fi www-sivusto. Julkishallinnon kaavio. Viitattu 12.1.2017.

https://www.suomi.fi/suomifi/suomi/valtio_ja_kunnat/valtion_hallintoj_arjestelma/index.html

Valtionvarainministeriö 2015. Taloushallinnosta talouden hallintaan: valtion taloushallinnon kokonaisarkkitehtuurin tavoitetila.
<http://valtioneuvosto.fi/hanke?selectedProjectId=305> Viitattu 24.2.2016

LIITTEET

Toisen kierroksen haastatteluiden (6kpl) kysymysrunko

Nykytilanne:

- Talouden suunnittelun yleinen tilanne
 - Miten kuvailisit organisaation talouden suunnittelun nykytilannetta?
 - Mitkä ovat suurimmat haasteet talouden suunnittelussa tällä hetkellä?
 - Mitä rajoitteita ja ominaispiirteitä julkishallinto tuo mielestäsi suunnittelulle
 - Organisaation nykyinen budjetointimalli sisältää monta eri suunnittelukierrosta. Monta suunnittelukierrosta olisi mielestäsi optimaalinen määrä?
 - Jos sinulla on aikaisempaa kokemusta talouden suunnittelusta eri organisaatioissa, eroako organisaation talouden suunnittelu mielestäsi paljon tuon toisen organisaation suunnittelusta? Miten?
 - Tulisiko organisaation talouden suunnittelu lähteä liikkeelle johdon näkökulmasta, vai palvelutuotannon yksiköiden näkökulmasta?
 - Miten organisaation strategia mielestäsi näkyy talouden suunnittelussa?
 - Onko suunnittelun tavoitteet mielestäsi lyöty lukkoon johdon taholta, vai pystyvätkö yksiköt vaikuttamaan suunnitelmiin?
 - Teetkö työssäsi vuosisuunnittelun lisäksi myös muuta taloussuunnittelua? Millaista? Kuinka usein?
 - Ovatko organisaation suunnittelussa asetetut taloudelliset tavoitteet mielestäsi realistisia? Jos eivät, niin miksi?
 - Muokataanko vuosisuunnittelussa saatuja budjettilukuja tarvittaessa pitkin vuotta (vain taloushallinnon henkilöstölle suuntautuva kysymys?)
- Haastateltavan rooli suunnittelussa
 - Mikä on roolisi talouden suunnittelussa? Kuinka suuri osa työajastasi menee talouden suunnitteluun (esimerkiksi tammi-maaliskuussa, kun vuosisuunnittelua tehdään)?
 - Ovatko talouden suunnittelun roolit ja vastuut mielestäsi selkeästi jaoteltu sekä dokumentoitu? Eli onko suunnitteluprosessi ja siihen liittyvät vastuualueet selkeitä? Jos ei niin mitä epäselvää talouden suunnittelun rooleissa mielestäsi on?

- Keiden henkilöiden kanssa teet yhteistyötä budjetoinnin yhteydessä?
- Kuinka paljon sinun työlläsi budjetointiprosessissa on mielestäsi vaikutusta lopulliseen budjettiin (1 = ei mitään merkitystä, 10 = työsi on todella tärkeää)?
- Saatko mielestäsi tarpeeksi ohjeistusta budjettiin? Jos et niin miksi?
- Talouden suunnittelun eri osa-alueet
 - Organisaation taloutta suunnitellaan neljästä eri näkökulmasta (jatkuvat palvelut, tuoteistetut palvelut, asiakasprojektit, sisäiset projektit).
 - Miten näiden osa-alueiden suunnittelu mielestäsi eroaa toisistaan?
 - Ovatko kaikki osa-alueet yhtä helppoja suunnitella?
- Mitä tietojärjestelmiä käytät tällä hetkellä budjetoinnin yhteydessä?
 - Aiheuttaako suunnittelussa käytettävä järjestelmä Microsoft Excel mielestäsi jonkinlaisia haasteita suunnitteluun?
 - Odotatko, että uusi talouden suunnittelu- ja raportointijärjestelmä helpottaa suunnitteluprosessia?
- Vuosisuunnittelu tehdään tällä hetkellä asiakastasolla. Miten paljon asiakkaiden kanssa käydään läpi ennustetta heidän luvuistaan? Ovatko asiakkaat kiinnostuneita heille tehtävistä talousennusteista? (Vain asiakasvastaaville suunnattu kysymys)

Tulevaisuus:

- Suunnitteluprosessi tulevaisuudessa
 - Millainen olisi mielestäsi talouden suunnittelun optimaalinen tilanne/prosessi?
 - Miten suunnittelun haasteita pyritään ratkaisemaan tulevaisuudessa?
- Haastateltavan rooli suunnittelussa
 - Millaiseksi toivoisit oman roolisi muodostuvan organisaation talouden suunnittelussa?
 - Millaisena näet oman roolisi muutoksessa?
- Uskotko, että uusi talouden suunnittelu- ja raportointijärjestelmä muuttaa talouden suunnittelua jollain tavalla? Mitä odotat uudelta järjestelmältä?
- Mikä tulisi mielestäsi olla taloushallinnon asiantuntijan rooli vuosisuunnittelussa?

Lista tutkimuksen haastatteluista

Haastattelut kesällä 2015		
Titteli	Päivämäärä	Kesto
Sisäinen tarkastaja	23.7.2015	47 min
Asiakaspalvelujohtaja	26.6.2015	50 min
Teknologiapäällikkö	29.6.2015	57 min
Toimitusjohtaja	25.6.2015	46 min
Hankintajohtaja	25.6.2015	43 min
Tulosalueen päällikkö	15.7.2015	1h 8min
Tuotevastaava	27.7.2015	1h 4min
Tulosalueen päällikkö	26.6.2015	41min
Kehitysjohtaja	7.7.2015	57 min
Tuotantojohtaja	14.7.2015	38 min
Hankejohtaja	1.7.2015	57 min
Henkilöstöjohtaja	24.6.2015	55 min
Tulosalueen päällikkö	30.6.2015	48 min
Tulosalueen päällikkö	22.6.2015	1h 4min
Haastattelut keväällä 2016		
Titteli	Päivämäärä	Kesto
Business Controller	21.3.2016	49 min
Assistant Controller	15.3.2016	39 min
Ryhmäpäällikkö	4.4.2016	24 min
Ryhmäpäällikkö	11.3.2016	1h 12min
Asiakasvastaava	4.3.2016	52 min
Ryhmäpäällikkö	19.4.2016	26 min

Lista kuvioista

KUVIO 1 Julkishallinnon kaavio, jossa keskushallinto korostettuna. (Suomi.fi www-sivut https://www.suomi.fi/suomifi/suomi/valtio_ja_kunnat/valtion_hallintojarjestelma/index.html 12.1.2017.)	9
KUVIO 2 Tyypilliset taloudelliset vastuuyksiköt organisaatiossa. (Merchant & Van der Stede 2012 s. 263)	18
KUVIO 3 Esimerkki organisaation taloudellisten vastuiden jakautumisesta. (Merchant & Van der Stede 2012 s. 267)	19
KUVIO 4 Informaation jakamisen vaikutussuhteet, kun alainen jakaa informaatiota esimiehelle budjetointiprosessissa (Parker & Kyj 2006)	20
KUVIO 5 Budjetointiin osallistumisen ja työsuorituksen välinen yhteys. (Nouri & Parker 1998.)	21
KUVIO 6 Organisaation budjetointi-ilmapiirimalli. (Ihantola 1997. s. 314)	28
KUVIO 7 Tavoitteen asettamisen teorian oleelliset osat ja korkean suoriutumisen sykli. (Locke & Latham 2002.)	32
KUVIO 8 Case-organisaation säästötavoitteet vuosittain 2014-2018	38
KUVIO 9 case-organisaation alkuperäinen organisaatiokaavio	39
KUVIO 10 Case-organisaation budjetointiprosessin vaiheet	41
KUVIO 11 Case-organisaation osastojen taloudelliset vastuut	45
KUVIO 12 Case-organisaation budjetointiin liittyvät tietojärjestelmä ennen järjestelmäinvestointia	51
KUVIO 13 Informaation kulkeminen case-organisaation tietojärjestelmissä	52
KUVIO 14 Case-organisaation uusi organisaatorakenne	54
KUVIO 15 Case-organisaation uuden organisaation operatiivinen roolijako	55
KUVIO 16 Case-organisaation uusi budjetoinnin roolijako	56
KUVIO 17 Valtionhallinnon talouden ja toiminnan suunnittelun aikataulut että taloushallinnon kokonaisarkkitehtuurin vuosikello. (Valtionvarainministeriö 2015.)	61