

Jyväskylän yliopisto
Taloustieteiden tiedekunta

**Budjetointikäytännön kehittäminen muuttuneeseen
budjetointiprosessiin:
CASE: UPM-Kymmene Oyj, Jokilaakson tehtaat**

Laatija:
Timo Kekki

Ohjaaja:
KTT Pekka Pirinen

TIIVISTELMÄ

Kymmeniä vuosia perinteistä vuosibudjetointia harrastanut organisaatio siirtyy nopealla aikataululla rullaavaan budjetointiin saadakseen entistä ajankohtaisempaa ja tarkempaa informaatiota päätöksenteon tueksi. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on luoda kohdeorganisaation yhteen tulosityksikköön uuden budjetointitavan mukainen budjetointikäytäntö, jolla neljä kertaa vuodessa suoritettavassa budjetoinnissa voidaan nopealla aikataululla tuottaa laadukasta informaatiota. Tutkimuksen viitekehys keskittyy mallintamaan budjetoinnin aseman organisaation toiminnassa sekä käytännön toteutuksen kannalta ratkaisevat budjetoinnin vaiheet ja ongelmat. Lisäksi esitellään tutkimusongelmaa vastaavia esimerkkejä suomalaisesta yritys-elämästä. Esimerkkien tarkoitus on konkretisoida niitä mahdollisuuksia sekä vaaroja, joita uuteen sovellettavaan budjetointitapaan liittyy. Empiirisessä tutkimuksessa käytetään metodeina haastatteluita, keskusteluita, dokumentteihin perehtymistä sekä jatkuvaa havainnointia, joiden avulla tutustaan kohdeyksikköön. Monimuotoinen empiirinen kohde luo tutkimuksen tuloksille mielenkiintoisen soveltamisalueen. Tulokset pitävät sisällään niin formaaleja teknisiä ja rakenteellisia kuin epäformaaleja sosiaalisia ratkaisujakin. Ne ovat yhdessä rakentamassa kokonaisvaltaista budjetointikäytäntöä, joka mahdollistaa päämääriä vastaavan budjetoinnin toteuttamisen kohdeyksikössä. Johtopäätöksenä ilmenee, että toimivan budjetointikäytännön rakentaminen ei ole nopea operaatio, vaan se vaatii paljon kehittämistä. Budjetoinnin kehittämisen painopisteenä tulee olla ihmisen huomioiminen tehokkaan suunnitteluprosessin avaintekijänä, systeemikeskeisyydestä on päästävä pois. Vaikka useat viimeaikaiset tutkimukset budjetoinnista korostavat ihmislähtöistä ajattelutapaa, niin tämän tutkimuksen empiirinen osio todistaa, että yrityksissä vallitsevan käytännön muuttaminen vaatii paljon työtä ja asenteiden muuttumista.

Avainsanat: Budjetti, budjetointi, budjetointiprosessi, budjetoinnin kehittäminen, suunnittelujärjestelmä

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ	1
SISÄLLYS	2
1. TUTKIMUSASETELMA	4
1.1 JOHDANTO	4
1.2 AIHEEN VALINTA	6
1.3 ONGELMANASETANTA	7
1.3.1 Tutkimusongelman tausta	7
1.3.2 Tutkimusongelma	8
1.4 TUTKIMUSMENETELMÄ	9
1.4.1 Tutkimuksen metodologia	9
1.4.2 Tutkimusaineisto	11
1.5 AIKAISEMMAT TUTKIMUKSET	13
1.6 TUTKIMUKSEN RAKENNE JA KULKU	15
2. BUDJETOINTI ORGANISAATIOSSA	17
2.1 BUDJETOINTI KÄSITTEENÄ	17
2.1.1 Budjetin ja budjetoinnin määrittelmä	17
2.1.2 Budjetoinnin tehtävät organisaatioissa	18
2.2 BUDJETOINNIN PERUSTA JA LÄHTÖKOHDAT	19
2.3 BUDJETOINNIN VAIHEET	21
2.3.1 Budjettisuunnittelu	21
2.3.2 Budjetin laatiminen	24
2.3.3 Budjettiseuranta	26
2.3.4 Yhteenveto budjetoinnin vaiheista	28
2.4 BUDJETOINNIN LUONTEET	29
2.4.1 Suorituksen valvontaväline	30
2.4.2 Suunnitteluväline	30
2.4.3 Yhteenveto budjetoinnin luonteista	30
2.5 INFORMAATIO ORGANISAATIOSSA	31
2.5.1 Tieto organisaation resurssina	31
2.5.2 Tiedon kulku organisaatioissa	32
2.6 BUDJETOINNIN ONGELMAT	34
2.6.1 Tekijöiden sitoutuminen	34
2.6.2 Budjetoinnin raskaus	36
2.6.3 Vanhentunut informaatio	36
2.6.4 Budjettiharha	37
2.6.5 Ongelmien yhteenveto	37
2.6.6 Ongelmat kritiikkinä	39
2.7 BUDJETOINNIN KEHITTÄMINEN	40
2.7.1 Rullaava budjetointi	40
2.7.2 Budjetointi toimintojen ohjaajaksi	43
2.7.3 Henkilöiden motivointi	44
2.7.4 Käytännön esimerkkejä budjetoinnin muuttamisesta	46
2.7.5 Yhteenveto budjetoinnin kehittämisen painopisteistä	48
3. BUDJETOINTIKÄYTÄNNÖN KEHITTÄMINEN: CASE UPM-KYMMENE OYJ, JOKILAAKSON TEHTAAT, JÄMSÄNKOSKI JA KAIPOLA	50
3.1 JOHDANTO EMPÍRIAOSUUTEEN	50

3.2 CASE-YKSIKÖN ESITTELY	52
3.3 TALOUDELLINEN RAKENNE.....	53
3.4 VANHA BUDJETOINTIMALLI	54
3.5 UUSI BUDJETOINTIMALLI JA SEN VAIKUTUKSET	57
3.5.1 Uuden budjetointimallin tausta	57
3.5.2 Uuden budjetointitavan aiheuttamat muutokset.....	58
3.5.3 Laskentatoimi muutoksessa.....	60
3.5.4 Sisäisten asiakkaiden tarpeet.....	65
3.5.5 Uuden mallin tuomat ongelmat ja haasteet	70
3.6 YHTEENVETO EMPIRIASTA.....	74
4. TUTKIMUKSEN TULOKSET	75
4.1 RAKENTEELLISET JA TEKNISET RATKAISUT.....	75
4.2 TIETOVIRRAT, AIKATAULUT	79
4.3 IHMISTEN MOTIVOINTI JA SITOUTTAMINEN	83
4.4 TULOSTEN ARVIOINTI.....	85
5. JOHTOPÄÄTÖKSET.....	89
5.1 KOKEMUKSET CASE-YMPÄRISTÖSTÄ	89
5.2 LOPPUSANAT	90
LÄHTEET.....	92
LIITTEET	96

1. TUTKIMUSASETELMA

1.1 JOHDANTO

Laskentatoimella on yrityksessä useita rooleja ja sen käyttötarkoitukset ovat moninaiset. Laskentatoimi toimii organisaatioissa niin muutoksen aiheuttajana kuin kohteenakin. Laskentatoimen tarkoituksena on olla se väline, jolla tuodaan näkyville valvottavana olevat asiat. (Hopwood 1987, 22) Yrityksessä laskentatoimi on tukifunktio, joka tuottaa kvantitatiivista informaatiota päätöksen tekoon ja valintatilanteisiin. Se on prosessi, joka tuottaa informaatiota päätöstilanteisiin identifioimalla, laskemalla ja kommunikoimalla taloudellista tietoa. (Tamminen 1996, 24) Laskentatoimen kaikille käyttötavoille on yhteistä, että se tuottaa pääasiassa numerotietoa, joka kuvaa organisaation ja sen ympäristön ilmiöitä. Johdon laskentatoimi määrittellään yrityksen sisäiseen käyttöön tarkoitettun informaation tuottajaksi. Siinä missä laskentatoimi yleiskäsitteenä voi palvella myös ulkoisia sidosryhmiä, kuten lainsäädäntöä, sijoittajia, rahoittajia, veroviranomaisia sekä muita sidosryhmiä, on johdon laskentatoimen tehtävänä tuottaa yrityksen sisäisiin tarpeisiin tarkkaa ja analysoitua tietoa. Tämä ominaisuus tuo johdon laskentatoimeen ulottuvuuden, jota ulkoinen laskentatoimi ei sisällä. Johdon laskentatoimen näkökulma on laajempi, sillä se ei rajoitu vain kulujen ja tuottojen mittaamiseen. Sisäisen laskentatoimen tuottaman informaation tulee huomioida kaikki siihen vaikuttavat taustatekijät toimiakseen tehokkaasti päätöksenteon tukena. Nykyisissä organisaatorakenteissa johdon laskentatoimi onkin voimakkaasti kytkeytynyt organisaatioon, siinä toimiviin ihmisiin, organisaatioiden toimintaympäristöön sekä yrityksen noudattamaan strategiaan. Tämä sidonnaisuus useisiin tekijöihin, myös epäformaaleihin, korostuu yhä voimakkaammin nykyajan laskentatoimen toimintatavoissa. (Kaplan & Atkinson 1998, 1-3)

Budjetoinnilla on merkittävä painoarvo laskentatoimen kirjallisuudessa kustannuslaskennan, johdon kontrollijärjestelmän ja organisaatioteorioiden yhteydessä. Budjetointi esitetään yleisesti yrityksen suunnittelu- ja kontrollivälineenä, joka sisältää useita eri tasoja ja päämääriä. Käytännössä kuitenkin itse budjetointitoimintojen suorittaminen vie niin suuren huomion toiminnassa, että koko prosessin perimmäinen tarkoitus jää tekijöille epäselväksi. (Kaplan & Atkinson, 768)

Lähes jokainen yritys suorittaa muodossa tai toisessa budjetointia. Yksinkertaisimmillaan se on vain ruutuvihkoon piirretyjä laskelmia seuraavan kuun kassavirroista ja kuluista tai sitten se voi olla organisaatiossa useiden tahojen suorittama laajamittainen ja järjestelmällinen operaatio. Yhteistä budjetointitoiminnalle eri organisaatioissa on, että sen merkitystä suunnitteluvälineenä pidetään suurena. Laskentatoimen määritelmän mukaisesti budjetin ja budjetoinnin tulee tuottaa eksaktia, havainnollista ja relevanttia tietoa johdon suunnitteluun ja päätöksen tekoon. Perinteinen budjetointi on teollistumisen varhaisemmalta kaudelta periytyvä menetelmä, jonka päätehtävänä on auttaa johtoa kontrolloimaan pääomaa ja varmistamaan, että yrityksen toiminta kattaa kiinteät kustannukset. (Tuloksellisen budjetoinnin periaatteet 1999, 4-6) Budjetoinnin käytännöstä on tältä pohjalta esitetty kritiikkiä jo 70-luvulta saakka ja 90-luvun sangen voimakkaasti kehittyneessä talouden toimintaympäristössä epäkohtien painoarvo kasvoi entisestään. Budjetoinnin merkitystä suunnittelujärjestelmän osana ei niinkään kritisoida, vaan vanhan budjetointitavan toimivuutta uudessa talouden toimintaympäristössä. Käytännön esimerkit yrityksistä tuovat esille lukuisia tilanteita, jossa muuttuneet olosuhteet aiheuttavat sen, että budjetti koetaan tehottomaksi sen tekemiseen uhrattuihin resursseihin verrattaessa. Kontingenssiteoreettisista tutkimuksista ilmenee, että johdon kontrolliin ja laskentajärjestelmiin vaikuttavat merkittävinä muuttujina käytössä oleva teknologia, ympäristö sekä organisaation rakenne ja strategia. (Gustafsson & Hassel 1990, 190) Näitä yritysten toimintaympäristön uusia vaatimuksia ei ole budjetoinnissa riittävästi huomioitu ja siksi perinteinen budjetointi ei enää vastaa tämän päivän vaatimuksia.

Budjetoinnin kehittäminen vastaamaan päätöksenteon tarpeita ja ottamaan huomioon muuttuneet olosuhteet on tehtävä, jonka tarve on voimistunut viimeisten vuosien aikana. Budjetoinnin on perustuttava laadukkaaseen, ajankohtaiseen ja riittävän yksityiskohtaiseen tietoon, jotta se vastaa sille asetettuja tavoitteita. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan budjetoinnin kehittämistä yrityksessä, joka pyrkii muuttamaan budjetointitapansa huomioimaan talouden dynaamisen ympäristön ja tarkentuneen informaation tarpeen. Tutkimus keskittyy yrityksen yhden yksikön taloushallinnon budjetoinnissa käyttämien toimintatapojen kehittämiseen. Tutkimuksen tuloksina luodaan yksikön laskentatoimelle toimintamallit, jotka mahdollistavat tarkan ja laadukkaan informaation tuottamisen päätöksenteon tueksi.

1.2 AIHEEN VALINTA

Tämän tutkimuksen aihepiirinä on suomalaisen metsäteollisuusyrityksen muuttuva budjetointimalli yksiköissä toimivan laskentatoimen näkökulmasta. Aihepiirin valintaan ovat vaikuttaneet monet tekijät. Henkilökohtainen työskentely muutostilanteessa ja siitä herännyt kiinnostus tutkia ja kehittää laskentatoimen toimintaa case-yksikössä oli ensisijainen impulssi tutkimuksen suorittamiselle. Tarkemmin eriteltynä pitää aihepiiri sisällään muitakin tekijöitä, jotka ovat vaikuttaneet aiheen valintaan tutkimuskohteeksi. Vaikka budjetointi on jo vuosikymmeniä ollut merkittävä instituutio niin kirjallisuudessa kuin yritystoiminnassakin, on budjetoinnin kehittäminen ollut vähäistä siihen nähden, kuinka paljon talouden toimintaympäristö on muuttunut viimeisen vuosikymmenen aikana. Tämä puute kirjallisuudessa suhteessa käytännön ongelmiin oli omalta osaltaan innoittamassa tutkimuksen suorittamiseen.

Kansainvälistyminen yhdessä markkinoiden nopeamman syklisyyden kanssa ovat johtaneet siihen, ettei budjetointi vanhalla tavalla ole ollut enää työkalu, joka täyttäisi johdon vaateet oikeasta tiedosta oikeaan aikaan. Nopealiikkeisillä aloilla perinteinen budjetti on usein osoittautunut vanhentuneeksi jo sen valmistuessa. On selvää, ettei tällainen työ vastaa siihen uhrattuja panoksia. Vastaavassa tilanteessa tapahtui myös case-yrityksessä muutos kohti nopearytmisempää, paremmin johdon

tarpeita vastaavaan budjetointimalliin. Kyseessä on suuri organisaatio, jolla on useita yksiköitä ja tytäryhtiöitä ympäri maailmaa. Tämä tutkimus käsittelee muutosta yhden suuren tulosityksikön johdon laskentatoimen näkökulmasta. Laskentatoimi on organisaatiossa hoidettu niin, että itsenäisille tulosityksiköille annetaan suuri vastuu taloushallinnon hoitamisessa. Taloushallinto ja raportointi hoidetaan yksiköissä itsenäisesti koko organisaatiolle yhteisen aikataulun puitteissa. Muuttuvassa budjetointitilanteessa yksiköiden itsenäisyys aiheuttaa siellä toimivalle laskentatoimen organisaatiolle paljon vaateita ja haasteita. Tästä taustasta tarkasteltuna on yksikön sisäisen laskentatoimen kehittämiseen olemassa käytännön tarve.

1.3 ONGELMANASETANTA

1.3.1 Tutkimusongelman tausta

Kuten johdannossa mainittiin, tutkimusongelma liittyy case-yrityksessä tapahtuneeseen kokonaisvaltaiseen budjetointiprosessimuutokseen. Tehostuvilla markkinoilla on yhtiöiden pystyttävä entistä paremmin vastaamaan asiakkaiden, osakkeenomistajien ja muuttuvien markkinatilanteiden asettamiin vaatimuksiin. Tältä pohjalta suoritettiin koko yhtiössä nopealla aikataululla muutos, jossa perinteinen vuosibudjetointi muutettiin rullaavaan budjetointiin, eli rolling forecast -malliin. Muutosaikataulu oli yrityksen kokoon nähden todella nopea, sillä tieto mallin muuttumisesta tuli yksiköihin elokuussa, juuri ennen perinteisen budjettikierroksen alkua. Nopeasta aikataulusta johtuen ohjeistus muuttuvaan malliin siirtymisestä oli vähäistä ja näin yksiköille jäi varsin suuri vastuu, mutta myös vapaus suorittaa uuden mallin puitteissa tapahtuva budjetointi. Muutos heijastui sekavuutena ja toimintatapojen vähäisenä koordinaationa. Budjetoinnista vastaavan tahon, laskentatoimen, toiminnassa tämä näkyi epävarmuutena ja toimintojen irrationaalisena suorittamisena. Ohjeistuksen vähäisyys, muuttuvat aikataulut ja vaadittujen tietojen epäselvyys johtivat käytännön ongelmiin, joiden pohjalta tarve tälle tutkimukselle syntyi.

Muutoksen vaikutukset näkyivät budjetoitiprosessissa ennen kaikkea resurssien suurena tarpeena. Budjettiin tarvittavien tietojen keruu vaati aikaa, ihmisiä ja heidän työpanostaan paljon vanhoja budjetoitkertoja enemmän. Käytössä olleet työkalut ja järjestelmät eivät vastanneet uuden mallin vaateita, mikä oli omiaan lisäämään manuaalista tietojen keräilyä ja siirtoa. Muutoksen vähäinen ohjeistus ja koordinointi heijastui epäselkeänä toimintana, joka taas vaikutti budjettiin osallistuvien tahojen sidonnaisuuteen ja yksikössä vallitsevaan budjetti-ilmapiiriin. Näiden tekijöiden johdosta budjetin työstäminen vaati suuria ponnisteluja ja paljon aikaa. Koska uuden mallin mukaisesti budjetointi tullaan suorittamaan neljä kertaa vuodessa, on seuraavilla kierroksilla mahdotonta uhrata enää niin paljon resursseja sen tekemiseen kuin sitä ensimmäistä kertaa muodostettaessa. Tämän tutkimuksen tehtävänä on luoda yksikön laskentatoimelle budjetoitikäytäntö, joka mahdollistaa sujuvan budjetoinnin jatkossa.

1.3.2 Tutkimusongelma

Tutkimusongelma voidaan kiteyttää edellisessä kappaleessa esitettyä taustaa vasten seuraavasti: Kehittää case-yksikköön muuttuneeseen budjetoititapaan toimiva budjetoitikäytäntö. Tarkemmin eriteltynä ongelma pitää sisällään laskentatoimen toimintatapojen kehittämistä sellaisiksi, että annetuilla resursseilla voidaan sovittujen aikataulujen puitteissa tuottaa budjetoinnissa laadukasta informaatiota päätöksenteon tueksi. Vastauksena tähän tutkimusongelmaan tullaan tutkimuksen lopussa esittämään suoraan käytäntöön sovellettavia tuloksia. Nämä tulokset on muodostettu niin, että ne kytkevät yhteen ongelmanasetannan ja teoreettisen viitekehyksen asettamat päämäärät tutkimukselle ja käytännön olosuhteista syntyneen ongelmatilanteen. Tutkimuksen tuloksena on case-yksikön tarpeisiin räätälöidyt ratkaisut.

1.4 TUTKIMUSMENETELMÄ

1.4.1 Tutkimuksen metodologia

Kyseisen tutkimuksen kaltaisessa empiirisessä työssä ovat tutkimusmenetelmät keskeisessä asemassa. Käsillä olevan tutkimuksen kohteena on kartoittaa ja kehittää toimintatapoja muuttuvassa toimintaympäristössä. Seuraavassa käsitellään tarkemmin sitä, minkälaisella metodologisella strategialla tutkimus aiotaan toteuttaa.

Tutkimusotteeltaan tutkimus on reaali maailmaa kuvaava ja siinä mielessä selkeästi kvalitatiivinen. Perinteisistä tutkimusstrategiatyypeistä ilmentää kyseinen työ tapaustutkimuksen, case-study, piirteitä (Hirsjärvi, Remes K, Sajavaara 1997, 130). Tapaustutkimus on yleisesti käytetty menetelmä liiketaloustieteen piirissä. Tapaustutkimuksen tarkoituksena on antaa yksityiskohtaista ja intensiivistä tietoa eritellystä ongelmatilanteesta. Case-tutkimuksen tapauksessa tutkija ja tutkimuskohde ovat tiiviissä vuorovaikutuksessa keskenään. Tapaustutkimuksen mukaisesti tämäkin työ on empiiristä tutkimusta aidossa tilanteessa ja tutkimuksen pääpaino on sisäisessä validiteetissa, ei yleistyksissä. (Kuivalahti 1998, 38) Toisaalta tutkimus ilmentää myös toimintatutkimuksen piirteitä. Toimintatutkimuksessa tutkija osallistuu kohteen toimintaan tutkijan roolissa, muutosagenttina ja ongelmien ratkaisijana. Tutkijan tavoitteena on toiminnan rationalisointi. Toimintatutkimuksen tarkoituksena on vaikuttaa kolmeen alueeseen: käytännön toimintojen kehittymiseen, osallistujien toimintojensa ymmärtämiskyvyn lisääntymiseen ja ongelmatilanteen kehittymiseen. (Suojanen 2001) Tässä mielessä kyseinen tutkimus ilmentää kaikkia toimintatutkimuksen piirteitä, sillä tarkoituksena on etsiä ratkaisuja organisaation konkreettisiin ongelmiin tutkijan osallistuessa aktiivisesti kehitystyöhön ryhmän aktiivisena jäsenenä. (Kuivalahti 1998, 37) Kyseiset tutkimusmenetelmät, case-tutkimus ja toimintatutkimus, eivät ole ristiriidassa keskenään. Case-tutkimus ei muodosta niinkään yhtä metodista kokonaisuutta vaan se on luonteeltaan tutkimusstrategia, jota käytetään yksilöllisellä, kuhunkin tutkimusasetelmaan soveltuvalla tavalla. (Aaltio-Marjosola 2001) Toisaalta toimintatutkimuksessa on lähinnä kyse tavasta

lähestyä tutkimusongelmaa eikä niinkään erityisestä tutkimusmenetelmästä. (Suojanen 2001) Tämän tutkimuksen tapauksessa toimintatutkimus soveltuu parhaiten lähestymistavaksi tutkittaessa case-tutkimuksen piirteitä ilmentävää yksittäistä tapausta. Tutkimus on luonteeltaan case-tutkimus, jossa lähestymistapana käytetään toimintatutkimusta.

Ongelmanasetannassa tuotiin esille, että tarkoituksena on kehittää sellaiset toimintatavat ja -mallit case-yksikköön, että muuttuvassa toimintaympäristössä saavutetaan uudelle budjetoitijärjestelmälle asetetut tavoitteet. Tapaustutkimuksen luonteen mukaisesti tämä kehittämisprosessi liitetään luonnolliseen toimintaympäristöön ja teoriaosuudessa määriteltyyn suurempaan viitekehykseen ja kokonaisuuteen. (Hirsjärvi et al. 1997, 126-127) Tutkimuksen pyrkimyksenä on selvittää uuden tilanteen tuomia haasteita ja näkökulmia sekä tuoda esille uuteen tilanteeseen liittyviä vähän tunnettuja ilmiöitä. Tutkimuksessa korostuu tilanteiden ja tapausten ainutkertaisuus sekä ihmisten ja kohdeympäristön aiheuttaman toiminnan syvällinen omaleimaisuus. Korostuvana seikkana tutkimuksessa käytettävälle tutkimusotteelle on sen empiiriseen analyysiin nojaava luonne. Tutkimuksen empiirinen kytkentä tapahtuu harvojen kohdeyksiköiden kautta, jolloin niiden yleistämismahdollisuus on rajallista. (Lukka 1988, 25-27) Tämän tutkimuksen tarkoituksena ei olekaan tuottaa laajalti sovellettavissa olevia malleja budjetoitijärjestelmään, vaan kehittää case-ympäristöön mahdollisimman tarkoituksenmukaiset ratkaisut.

Case-tutkimuksen metodit ovat tyypillisesti ideografisia, eli niillä pyritään kuvaamaan yksittäistä ilmiötä tai tapausta. Kattava empiirinen tutkimus vaatii useita metodeja, joilla tutkittavaa ilmiötä lähestytään. Hyvän kontaktin luominen tutkittavaan organisaatioon, mutta myös sen säilyttäminen on tapaustutkimuksen käyttäjälle tärkeää. Koska tässä tapauksessa tutkija on yksi toimija organisaatiossa, vahvan kontaktin luominen organisaatioon on mahdollinen ja luo näin edellytykset tapaus- ja toimintatutkimuksen metodien tehokkaaseen käyttöön. Keskeisimpinä tiedonhankintamenetelminä käytetään kirjallisuuteen ja julkaistuihin dokumentteihin perehtymistä, suoraa havainnointia sen selvittämiseksi, miten aktorit toimivat ympäristössään sekä haastatteluja ja keskusteluja heidän

näkemyksensä ja ajatusmaailman kartoittamiseksi. Tarkemmin näihin tiedonhankintamenetelmiin keskitytään seuraavassa kappaleessa 1.4.2, tutkimusaineisto.

1.4.2 Tutkimusaineisto

Tutkimusaineisto on tapahtumaluonteisessa tutkimuksessa moninainen. Case-ympäristöön sijoittuvat tutkimuksen päämäärät juontuvat pitkälti teoriapohjalta rakentuvista tavoitteista, jotka taas perustuvat alan kirjallisuuteen. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa on tärkeää tutkimusasetelman kytkeminen teoriapohjaan, jolta tulokset, analyysit ja tulkinnat tehdään johtopäätelmissä. Päämääränä on tulkita ja ymmärtää syvällisesti yksittäisiä tapauksia niiden ainutkertaisessa kontekstissään. Teoreettisen kehyksen luominen on tärkeää, sillä sen avulla tutkija voi käsitellä ja vetää johtopäätöksiä monimuotoisesta aineistosta. Kirjallisuuteen perehtyminen ja sen käsitteleminen ovat tässä työssä haastava tekijä suuren tietomassan vuoksi. Budjetointi on hyvin yleinen ja laajalti käsitelty aihe taloustieteissä ja siihen liittyvää kirjallisuutta on saatavilla varsin runsaasti. Ongelmaksi muodostuu, miten suodattaa tutkimukseen mukaan vain oleellinen ja aihetta tukeva ja havainnollistava materiaali. Uhkana on liiallinen sotkeutuminen kirjallisuudessa esiintyvien haarojen tutkimiseen, jolloin tutkimuksen kannalta oleelliset asiat hukkuvat tiedon määrään.

Tutkimuksen viitekehyksen rakentamisessa on käyty läpi kirjallisuutta sen taustan selvittämiseksi, mille budjetoinnin asema taloustieteessä ja yritysten toiminnassa perustuu. Mahdolliset sivuhaarat on jätetty pois ja näin tuotu esille ne seikat, joilla on merkitystä tutkimuksen kulun kannalta. Kirjallisuuteen liittyvä problematiikka liittyy tapauksen yksityisluonteisuuteen. Vaikka peruskirjallisuutta on paljon saatavilla, ei sieltä löydy tapauksen case-luonteisuudesta johtuen täysin sen luonnetta vastaavaa materiaalia. Tässä mielessä korostuvat alan julkaisuissa käsitellyt käytännön esimerkit, jotka tuovat esiin ja havainnollistavat sitä käytännön tutkimusasetelmaa, joka tähän työhön liittyy. Näillä julkaisuista saaduilla esimerkeillä konkretisoidaan niitä käytännön ongelmatilanteita ja haasteita, joihin case-tapauksen kohdalla tässä tutkimuksessa haetaan vastausta. Tilanteiden vastaavuus on suuri verrattuna tutkimuksen ongelmanasetantaan. Lisäksi nämä

esimerkit toimivat kritiikkinä lähdekirjallisuudessa esiintyvälle turhan suoraviivaiselle ja usein yksioikoiseksi prosessiksi kuvatulle budjetoinnille.

Kirjallisuuden lisäksi merkittävä osuus aineiston keräämisessä on haastatteluilla ja keskusteluilla. Näitä metodeita käytetään empiriaosuudessa selvittämään case-yrityksessä vallitsevaa budjetointikäytäntöä, -asenteita ja kehitysmahdollisuuksia. Näiden tekijöiden selville saaminen kirjallisista dokumenteista on mahdotonta, joten henkilökohtaiset keskustelut ovat avainasemassa selvitettäessä yksikön budjetointi-ilmapiiriä. Teemahaastatteluihin valittiin yksikön sisältä kattava otos eri osastojen johtajia. Tällöin ei mikään yksittäinen mielipide pääse johdattelemaan tutkimuksen kulkua. Haastattelut toteutettiin vapaan teemahaastattelun rungon mukaisesti, joissa käsiteltävät aiheet ovat tiedossa, mutta haastattelujen luonne ja keskustelu ovat mahdollisimman vapaita. Näin eivät tutkijan mielipiteet ja ajatukset johdattele liikaa aineiston keräämisessä. Teemahaastattelujen lisäksi tietoa kerättiin kymmenillä keskusteluilla useiden yksikössä budjetointiin osallistuvien tahojen kanssa yhdeksän kuukauden ja kolmen budjetointikierroksen aikana.

Kolmas tutkimuksen tiedonkeräystavoista on jatkuva havainnointi. Tutkijan henkilökohtainen työskentely case-yksikössä antaa tälle arvokkaalle, mutta muuten vaikeasti toteutettavalle tiedonkeruun menetelmälle hyvät lähtökohdat. Näin on mahdollista koko tutkimusprosessin ajan tutustua yrityksen tapoihin toimia, henkilöstön suhteisiin, organisaation rakenteisiin ja kokonaisuudessaan siihen yrityskulttuuriin, joka kyseisessä yksikössä vallitsee. Näiden ns. kirjoittamattomien tekijöiden mukaanotto sekä niiden huomioiminen tutkimustuloksia muodostettaessa tuovat tutkimukselle lisää syvyyttä ja käytännön arvoa.

Tutkimusotteesta johtuen on aineiston kerääminen haaste, jossa pitää laittaa paljon painoa tiedonkeruun systematiikkaan. Tärkeää on, mihin kirjallisuuteen perehtyä, ketä haastatella, mitä dokumentteja lukea ja mitä kokouksia seurata. Tutkimukselle on selkeä etu, että tutkija on osa tutkimuskohdetta, sillä yleiskuvan luominen organisaatiosta sekä jatkuva havainnointi ovat merkittäviä tekijöitä tutkimuksen kululle. Tutkimusmenetelmiä käsittelevässä kirjallisuudessa annetaan suuri paino satunnaisten keskustelujen, kahvihuonepuheiden sekä käytävillä heitettyjen

kommenttien merkitykselle tutkimuksessa. Ne tuovat esille sitä virallisen kehyksen takana olevaa todellisuutta, mikä ei läheskään aina tule esiin formaaleissa haastatteluissa. Jatkuvan havainnoinnin dokumentointiin käytettiin tämän tutkimuksen yhteydessä tutkimuspäiväkirjaa.

1.5 AIKAISEMMAT TUTKIMUKSET

Aikaisempia tutkimuksia budjetoinnista löytyy kohtuullisen laajasti. Jyväskylän yliopistossa on esim. viimeisen kymmenen vuoden aikana tehty kuusi tutkielmaa jotka liittyvät budjetointiprosessiin. Hallikainen ja Nikunen (1996) ovat työssään "Budjetointijärjestelmä osana johdon ohjausjärjestelmää" tutkineet budjetointia johdon työkaluna ohjausjärjestelmässä. Jaatinen on tutkielmassaan (1995) "Budjetoinnin roolit metsäteollisuusyrityksen toiminnanohjauksessa" tutkinut aihetta siitä näkökulmasta, kuinka budjetointi toimii yhtenä yrityksen toiminnanohjausjärjestelmän perusosana metsäteollisuuden kaltaisessa toimintaympäristössä. Lisäksi löytyy muutamia tutkielmia, jotka keskittyvät budjettiharhaan, joko sen seurauksiin tai mahdollisuuksiin välttää sitä. Nämä kaikki tutkielmat tutkivat budjetointia omista lähtökohdistaan ja näkökulmistaan. Muita tuoreita tutkimuksia löytyy muun muassa Åbo akademista, jossa professori Lars Hassel on useissa tutkimuksissaan keskittynyt kansainvälisillä markkinoilla toimivan yrityksen budjetointiprosessiin. Näiden tutkimusten lähtökohtana on ollut selvittää ja vertailla, miten tytäryhtiöissä ja eri maiden yksiköissä laskentatoimen hoitama budjetointiprosessi toimii. Näkökulma näissä tutkimuksissa on ollut organisaation ylemmiltä tasoilta käsin tapahtuva tilastollinen vertailu. Erona Hasselin lähestymistapaan rajataan tässä tutkimuksessa täysin pois muut yksiköt ja keskitytään räätälöityjen ratkaisujen kehittämiseen yhteen tiettyyn yksikköön. Lisäksi nyt lähtökohtana on voimaantuleva muutos, joka muuttaa vanhat toimintatavat radikaalisti. Tämä tutkielma keskittyy nimenomaan tästä muutosprosessista syntyneiden ongelmien selvittämiseen ja toisaalta sen tuomien mahdollisuuksien hyödyntämiseen. Aikaisemmista tutkielmista vielä mainittakoon, että viimeisen viiden vuoden ajalta on budjetoinnista tehty ainoastaan yksi pro gradu- tutkielma yliopistossamme ja tämän aikaperiodin sisällä on taloudellinen

toimintaympäristö muuttunut sangen voimakkaasti. Viime vuosikymmenellä tehdyt tutkimukset ovat monipuolistaneet käsitystä budjetoinnin muutoksista, sen case-pohjaisesta kehittämisestä ja roolista yrityksiin muuttuvassa toimintakentässä. Empiirisen osuuden toimintamallien luomiseen aikaisemmista tutkimuksista on vaikea saada apua johtuen tämän tutkimuksen case-luonteisuudesta. Kuvatut tutkimukset ovat tuottaneet lähinnä näkökulmia tutkimuksen tarkasteluun.

Laskentatoimen ympärille kehittyneissä teoreettisissa tutkimuksissa on yleisesti havaittu, ettei ole olemassa yhtä universaalia kaikkiiin yrityksiin sopivaa johdon laskentajärjestelmää. (Siitonen 1993, 13) Tämä argumentti tukee tutkimusta, joka keskittyy laskentatoimen case-pohjaiseen kehittämiseen. Case-tapauksessa organisaation ylemmillä tasoilla muutetaan toimintatapoja ja näihin uusiin käytäntöihin on tulosityksiköiden sopeuduttava. Muuttuneeseen toimintaympäristöön on yksiköiden kehitettävä omat toimintamallinsa vastatakseen keskushallinnon asettamiin vaateisiin. Käyttäytymistieteellisissä budjetointitutkimuksissa korostuu juuri tämänkaltaisista organisatorisista tilanteista lähtevän tutkimuksen merkitys. Viimeaikaisten budjetointitutkimusten yleinen tulos on, että budjetointi voi todellisuudessa saada formaalien roolien ohella myös epäformaaleja muotoja vaihtelevissa päätöksentekotilanteissa. Tutkimukset ovat osoittaneet, että budjetointi voidaan sijoittaa osaksi laajempia ohjausmalleja. Virallista budjetointiohjausta täydentävinä ja korvaavina ohjausmuotoina on alettu huomioida yksilö- ja sosiaalinen ohjaus. Budjetoinnin kehittämisessä tulee yhdistää sekä hallinnollinen ohjaus että epäformaalit yksilö- ja sosiaaliohjaus. (Siitonen 1993, 17-18) Kyseisen tutkimuksen keskittyessä juuri yksiköissä tapahtuvan käytännön budjetointitavan kehittämiseen, mukaan lukien siihen osallistuvat ihmiset, tulevat niin formaalit kuin epäformaalit tekijät näyttämään omaa osaansa tutkimuksessa.

Yllä esitettyä taustaa vasten on tälle tutkimukselle olemassa oma paikkansa tieteellisessä tutkimuskentässä sekä käytännön tarve. Tästä näkökulmasta tehtyä tutkielmaa, joka voitaisiin yleistää koskemaan tutkimuksen ongelmatilannetta, ei ole tehty. Tämän tutkimuksen tuloksena ei tule olemaan kaikilta osin yleistettävissä olevaa mallia, vaan painopiste on ensisijaisesti sisäisessä validiteetissa.

1.6 TUTKIMUKSEN RAKENNE JA KULKU

Tutkimuksen rakenne noudattaa hyvin yleistä tieteelliselle tutkimukselle ominaista mallia. Tutkimuksen lähtökohtana on johdannossa esitetty käytännön ongelma, johon tässä tutkimuksessa haetaan vastausta. Tutkimuksessa liitetään yhteen teoriaosuus ja käytännön empiriakokonaisuus. Näiden pohjalta johdetaan tutkimuksen loppupuolella tutkimustulokset ja johtopäätökset.

Johdannossa, kappale yksi, määriteltiin ne motiivit ja taustat, joiden pohjalta tutkimuksen tarve ja sitä kautta tutkimusongelma ovat syntyneet. Johdannon ensisijainen tarkoitus on selkiyttää lukijalle ne lähtökohdat, jotka ovat johtaneet tämän tutkimuksen syntyyn. Toisena tarkoituksena on antaa lukijalleen taustaa, jota vasten hän voi tutkimuksen eri vaiheita ja niiden tarkoituksia verrata.

Kappaleessa yksi keskitytään myös kuvaamaan työhön liittyvä tutkimusasetelma. Tämä käsittää tutkimusstrategian mallintamisen ja tutkimusstrategiasta erotetun suppeamman käsitteen, tutkimusmetodin, määrittelyn. Sen lisäksi perehdytään siihen, minkälaista tutkimusaineistoa käytetään ja miten tämä materiaali hankitaan. Tutkimuksen rakenteen ja kulun määrittelyn päämääränä on muodostaa lukijalle kokonaiskuva tutkimuksen loogisesta etenemisestä ja vaiheista aina johdannosta lopullisiin tuloksiin ja johtopäätöksiin saakka. Lisäksi tässä kappaleessa kyseinen tutkimus asemoidaan tieteellisessä kentässä suhteessa muihin aiheita käsitteleviin tutkimuksiin.

Kappale kaksi pitää sisällään tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen. Tässä kappaleessa kartoitetaan se teoreettinen ympäristö, jonka puitteissa tutkimus kulkee ja johon tutkimuksen empiriaosuus ja johtopäätökset nojautuvat. Kuten aikaisemmin mainittiin, on tämä osio pyritty rajaamaan koskemaan vain tutkimusongelman ja -tulosten kannalta olennaisia kirjallisuudessa esiintyviä budjetointimalleja. Aineiston keräämisen suurin haaste on seuloa ja suodattaa lähdekirjallisuudesta ne teokset ja mallit, joiden esitleminen ja joihin syvempi tutustuminen tutkimuksessa on kannattavaa. Kappaleet 2.1, 2.2, ja 2.3 keskittyvät määrittelemään budjetoinnin käsitteen, kytkemään budjetoinnin suurempaan

kontekstiin yrityksen toiminnassa sekä antamaan kuvan siitä, miten teoriassa budjetoinnin toteuttaminen ja seuranta käsitellään. Kappaleet 2.4, 2.5 ja 2.6 tuovat taas esiin kirjallisuudessa esiintyviä yksityiskohtaisempia tapauksia, jotka ovat kytköksissä tutkimuksen case-vaiheeseen. Nämä kappaleet toimivat siltana empiriaan antamalla lähteistä löytyvää yksityiskohtaista tietoa niistä tekijöistä, ongelmista ja mahdollisuuksista, joita yrityksessä tapahtuvaan budjetointiin liittyy. Tutkimukseen sisältyvä käytännön kehitystyö ja tutkimustulokset pitävät sisällään niin teknisiä ratkaisuja kuin sosiaalisen toimintaympäristön rakentamista. Teoria liittyy tuloksissa esitetyt ratkaisut tutkimusongelmaan ja luo näin osioiden välille mahdollisuuden rakentavalle kommunikoinnille.

Kappale kolme sisältää tutkimuksen käytännön osuuden. Tässä luvussa kuvataan se käytännön ympäristö, johon tutkimus ja sen tulokset tullaan soveltamaan. Lisäksi tullaan perehtymään tekijöihin, jotka johtivat siihen, että uusi budjetointimalli toteutettiin koko konsernin laajuudessa. Tähän käytännön toimintakenttään tullaan kehittämään sellaiset toimintatavat ja -välineet, että yksikössä suoritettu budjetointiprosessi vastaa teoriassa esitettyjä päämääriä.

Kappale neljä kokoaa tutkimuksen tulokset. Tässä luvussa esitellään eritellysti ne toimintatavat, -mallit ja työvälineet, jotka tämän tutkimuksen tuloksena yksikköön muodostetaan. Nämä tulokset liittävät yhteen teorian asettamat päämäärät ja käytännön toimintaympäristön yksityiskohtaiset olosuhteet ja haasteet. Lopputuloksena on käytäntöön sovellettavia ratkaisuja, joilla ratkaistaan tutkimusongelma.

Kappale viisi sisältää koko tutkimusprosessin pohjalta, aina aiheanalyysistä tutkimustuloksiin asti, syntyneet johtopäätökset. Tämä kappale toimii niin yhteenvetona kuin tulevaisuuden kehitysmahdollisuuksia kartoittavana kokonaisuutena. Lukijalle tämä kappale kokoaa ja sitoo yhteen koko tutkimusprosessin kulun.

2. BUDJETOINTI ORGANISAATIOSSA

2.1 BUDJETOINTI KÄSITTEENÄ

2.1.1 Budjetin ja budjetoinnin määritelmä

Taloustieteessä budjetti määritellään tekijäksi, joka ilmaisee rahassa yrityksen, tai sen osan, tietyn aikaperiodin toimintasuunnitelman (Vehmanen & Koskinen 1997, 348). Budjetin laadinnassa kustannukset jaetaan tyypillisesti muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Näitä tekijöitä pyritään arvioimaan budjettiperiodiksi ja niiden pohjalta muodostetaan budjetti. (Vehmanen & Koskinen 1997, 348) Kaplan ja Atkinson (Kaplan & Atkinson 1998, 33) määrittelevät budjetin lyhykäisyydessään tulevaisuuden taloudelliseksi suunnitelmaksi. Budjetoinnilla tarkoitetaan kaikkea sitä toimintaa, mitä tarvitaan budjetin laadinnassa ja sen hyväksi käytössä. Budjetointi on prosessi, joka voidaan jakaa aikatekijän perusteella suunnittelu-, toteutus- ja valvontavaiheeseen. (Ihantola 1987, 4) Budjetointi on pitkään ollut merkittävä tekijä vastuualue-laskennassa. Budjetointiprosessin tuloksena pyritään esittämään rahamääräisinä lukuina eri tason budjetteja. Budjetoinnin tehtävänä on ohjata yrityksen toimintaa siten, että asetetut tulevaisuuden tavoitteet saavutetaan. Yleisellä tasolla budjetoinnin voidaan katsoa olevan ohjauskeino, jolla edistetään organisaation tavoitteiden saavuttamista saattamalla organisaation jäsenten ja yksikköjen lähiaikojen toiminta mitattavissa olevien suunnitelmien ja tavoitteiden muotoon. Tämä tarkoittaa budjetin esittämistä kvantitatiivisissa suureissa. (Lukka 1988, 7) Edellä esitetyt määritelmät budjetille ja budjetoinnille ovat otteita laajasta kirjallisuudesta, josta käy ilmi, ettei budjetoinnin yleisestä luonteesta esiinny juurikaan ristiriitaisia käsityksiä.

2.1.2 Budjetoinnin tehtävät organisaatiossa

Tässä tutkimuksessa tullaan usein käsittelemään sitä, mitkä ovat budjetoinnin merkitys ja päämäärät. Myöhemmissä kappaleissa tullaan syventämään näiden päämäärien olemusta. Tässä osiossa esitellään lyhyesti ne ominaispiirteet ja tehtävät, joita budjetti ja budjetointi pitävät sisällään.

Budjetoinnin tehtävien kirjo on hyvin moniulotteinen. Seuraava jaottelu perustuu Otley'n (ks. Ihantola 1991, 46-47) typologiaan. Otley katsoo, että budjetoinnilla on kuusi tehtävää organisaatiossa. Ensimmäinen näistä tehtävistä on valtuutus. Budjetti antaa toteuttajalleen valtuudet käyttää tietyt resurssit tiettyyn toimintoon. Toisena tehtävänä budjetilla on toimia organisaatiossa ennustamisvälineenä. Budjetti perustuu ainakin osiltaan ennusteisiin ja toimii ennusteinformaationa yrityksessä. Kolmas tehtävä on suunnittelu, sillä budjetoinnin tarkoituksena on muovata eri osabudjettien avulla organisaation tulevaisuutta. Neljäntenä tehtävänä esiintyy kommunikointi ja koordinointi. Tällä pyritään organisaation integraation lisääntymiseen eri tasoilla. Viides tehtävä budjetoinnille on motivointi. Budjetin ominaisuuksiin tulee kuulua, että se motivoi laatijansa ja toteuttajansa toimimaan organisaation tavoitteiden mukaisesti. Kuudentena tehtävänä tulee arviointi. Budjettiseurannalla arvioidaan yksiköiden ja sen toimijoiden onnistumista suunnitteluperiodilla. Arviointiin liittyvät oleellisesti palkkiojärjestelmät, jotka ovat sidottu budjettiin.

Edellä on esitetty ytimekkäästi ne tehtävät, joita yleisesti budjetilla katsotaan olevan. Otley'n typologiaan perustuvaa jaottelua budjetin tehtävistä käytetään useissa budjetointiin liittyvissä tutkimuksissa (ks. esim. Lukka 1988, Siitonen 1993) Kirjallisuudesta voidaan erottaa monia muitakin budjetoinnin tehtäviä, joista useimmat ovat kuitenkin jollain tasolla liitettävissä Otley'n kattavaan määritelmään. Kuten budjetoinnin tehtävistä ilmenee, ei kaikki paino budjetoinnissa ole valmiilla budjetilla, vaan budjetointiprosessi kokonaisuutena suunnittelusta seurantaan on merkittävässä asemassa. Suorittavalla käytännön tasolla suuri toiminnanohjauksellinen merkitys on budjetointiprosessiin osallistumisella ja sitä kautta budjetoinnin päämääriin sitoutumisella. Budjetointi on kokonaisuutena

kattava operaatio, jonka tehtävä on toimijoiden ohjaaminen. Tätä ohjausta tapahtuu prosessin kaikissa vaiheissa. (Hassel 1991, 2)

2.2 BUDJETOINNIN PERUSTA JA LÄHTÖKOHDAT

Budjetointi on yksi osa koko organisaation kattavaa tavoitesuunnittelua. Budjetointi toimii strategisen ketjun viimeisenä lenkinä, joka linkittää ylemmän tason linjaukset käytäntöön. Tämän kappaleen tarkoitus on tuoda esille se tausta, joille budjetoinnin asema organisaation toiminnassa perustuu.

Jotta yritys voisi saavuttaa tavoitellun strategisen aseman, vaaditaan yritykseltä toimivat suunnittelujärjestelmät ja –toiminnot. Strategisiin päämääriin pyrkimiseen vaikuttavat ongelmat tulevat esiin suunnitteluketjun eri vaiheissa ja muodostavat eriasteisia ongelmia. Ongelmat suunnitteluprosessissa voidaan jakaa strategisiin, taktisiin ja operatiivisiin. (Kyläkoski 1990, 31) Eri asteisen suunnittelun tarkoituksena on saada aikaan ketju, jonka jokaisella tasolla pyritään toimintojen jatkuvaan parantamiseen (Kaplan & Atkinson 1998, 46). Seuraavassa esitetään tämän hierarkkisen suunnittelujärjestelmän rakenne, johon budjetointi oleellisesti liittyy.

Strategisen suunnittelun tulokset ovat hierarkkisen suunnittelusysteemin ylimmällä tasolla syntyviä päätöksiä. Niiden luonne koskettaa yrityksen perustaa ja tulevaa asemaa. Näiden päätösten pohjalta johdetaan operationaalisia toimenpiteitä päämäärien saavuttamiseksi. Tällä tasolla yritystä ja sen toimintoja katsotaan kokonaisuutena eli sen ulottuvuuksia eri markkinoihin ja sidosryhmiin arvioidaan kokonaisvaltaisesti. Strategisen suunnittelun konkreettisimpia muotoja ovat tuotepäätökset, yritysostot sekä strategisista investoinneista päättäminen. (Kyläkoski 1990, 33-37)

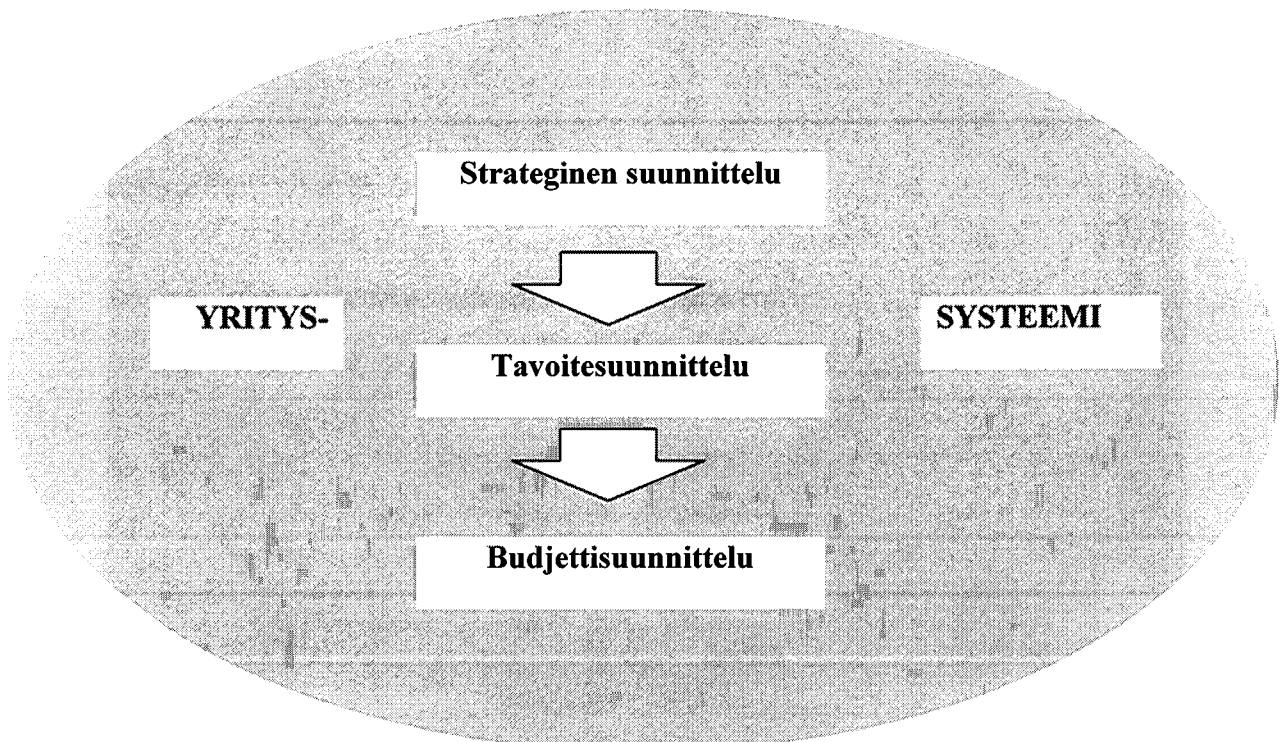
Hierarkkisen suunnittelujärjestelmän seuraava taso on tavoitesuunnittelu, joka pyrkii vastaamaan taktisiin haasteisiin. Strategiatasolla muodostetut koordinoitut päätökset luovat pohjan tavoitesuunnittelun toiminnalle. Tavoitesuunnittelu

määrittää tulosyksiköille keskipitkän aikavälin tavoitteet, jotka juontuvat yrityksen päämääristä. Toisena piirteenään tavoitesuunnittelu ottaa kantaa siihen, miten asetetut tavoitteet saavutetaan. Käytännössä tämä tarkoittaa tulosyksiköiden toimintakeinojen määrittämistä yrityksen tavoitteiden pohjalta. (Kyläkoski 1990, 38-41)

Tavoitesuunnittelu määrittää toimintakeinot tulosyksiköiden tavoitteiden saavuttamiseksi tietyllä periodilla. Budjetoinnin vastuulla on näiden toimenpiteiden tuominen niin käytännönläheiselle tasolle, että yksikön jokaisessa toiminnossa toteutetaan valittuja päämääriä. (Kyläkoski 1990, 41-42) Budjetti yhdistää strategian käytäntöön ilmentämällä valittujen objektien kehittymistä käytännössä. Jotta budjetointi toimii tehokkaana strategian ilmentäjänä, tulee sen kattaa kaikki organisaatiotasot ja yksiköt. Budjetti tulee laatia niin kaikille tuotantoyksiköille kuin mahdollisille tytäryrityksille, muutoin ketju jää vajaaksi. Tuotantoyksiköiden osalta tulee budjetin kohdentua aina yksittäisten funktioiden tasolle. Jos budjetteja ei voida viedä toimintotasolle, eivät strategiset suunnitelmat linkity todellisuudessa missään vaiheessa käytäntöön. (Hassel 1992, 42-43)

Seuraavassa on havainnollistettu kuvion avulla hierarkkisen suunnittelujärjestelmän ketju, jonka osana budjetointi järjestelmänä toimii.

Kuvio 1. Hierarkkinen suunnittelujärjestelmä:



Hierarkkinen suunnittelusysteemi ymmärretään yhtenä kokonaisuutena, joka on yhteydessä ympäristöönsä, yrityssysteemiin. Yrityssysteemin kautta suunnittelujärjestelmä on edelleen vuorovaikutuksessa yrityksen ympäristöön. Kuten huomataan, ei budjetointi ole kokonaisuudesta irrallinen tapahtuma, jollaisena se joissain yhteyksissä esitetään. Se on osa laajempaa suunnittelujärjestelmää, joka on ulkopuolisten tekijöiden vaikutuksen alaisena sekä vaikuttaa itse ulkopuolisiin tekijöihin. Tämän vuorovaikutuksen ymmärtäminen on edellytys budjetoinnin kehittämiseksi. (Kyläkoski 1990, 46-47)

2.3 BUDJETOINNIN VAIHEET

Edellä budjetointi esitetään yhdeksi osaksi yrityksen kokonaisvaltaista suunnitteluprosessia. Budjetointi on tämän suunnitteluketjun hierarkian alin taso ja perusta. Tämän kappaleen tarkoituksena on perehtyä budjetoinnin toteuttamiseen tässä toimintaympäristössä. Budjetoinnille voidaan asettaa kolme vaihetta: Budjettisuunnittelu (2.3.1), budjetin laatiminen (2.3.2) ja budjetin seuranta (2.3.3).

2.3.1 Budjettisuunnittelu

Budjettisuunnittelun päämääränä on laatia niin yksityiskohtaiset suunnitelmat, että budjettiajanjaksolla eri toimintojen jokapäiväinen suorittaminen on mahdollista. Budjettisuunnitteluvaiheelle on tunnusomaista konkreettisiin toimintoihin ja tekijöihin orientoituminen. Tämä asettaa omat vaatimuksensa budjetoinnin suunnittelijoille. Heidän on tunnettava käytännön työtä suorittavien sekä muiden budjetointiin osallistuvien tahojen näkemykset. Budjetointiin vaikuttavien sidosryhmien tieto- ja kokemuspääoma on tärkeä perusta tavoitteiden ja budjettien asettamis päätöksille. Tämä asettaa vaateita budjetin laadinnasta vastaavalle laskentatoimelle siitä, miten huomioida inhimilliset tekijät budjetoinnissa niin, että tämä arvokas pääoma saadaan käyttöön. (Kyläkoski 1974, 70-71)

Budjettisuunnittelun ensimmäinen vaihe on määrittää yrityksen tai sen osien ja niiden sisältämien funktioiden budjettitavoitteet. Tavoitteita voidaan asettaa vain tulostavuuksille yksiköille. Yleensä budjettitavoitteet asetetaan ylempällä tasolla, mutta niiden konkretisointi, seuranta ja raportointi ovat yksikön tehtäviä. (Kyläkoski 1990, 43) Koska yksiköiden budjettitavoitteet asetetaan yrityksen ylempillä tasoilla, syntyy usein käytännössä tilanne, jossa yksiköissä ollaan tyytymättömiä heille asetettuihin tavoitteisiin ja raameihin. Ristiriita juontuu erilaisista näkökannoista. Yksiköissä pyritään kehittämään omaa toimintaa, jolloin vastuuta ja toimintalaajuuksia halutaan usein enemmän kuin mitä budjettitavoitteisiin sisältyy. Organisaation ylempillä tasoilla taas asioita katsotaan kokonaisuuksina ja tavoitteet asetetaan koko organisaatiota ajatellen eikä yksittäisten yksiköiden etuja vastaavaksi. Tilanteesta seuraava ristiriita heijastuu edelleen budjetoiminnin seuraaviin vaiheisiin. (Ihantola 1998, 9)

Asetettaessa budjettitavoitteita on lähtökohtana, että ne vastaavat yrityksen päämääriä. Näitä ovat mm. taloudellisen kannattavuuden ja toimintaedellytysten turvaaminen sekä toiminnan jatkuvuuden mahdollistaminen. Kun tavoitesuunnittelussa asetetaan tulosyksiköille tavoitteet, on budjetointitavoitteiden asettamisen tarkoituksena jakaa nämä tavoitteet yksiköiden eri toiminnoille. Jotta budjettitavoitteissa päästäisiin niin konkreettiselle tasolle, että niiden jokapäiväinen toteuttaminen ja seuranta on mahdollista, tulee ne määrittää yksilöidysti raha- ja reaali-perusteisissa suureissa. Valvonnan kannalta on tärkeää, että mittayksiköt on määritetty siten, että tavoitteen ja tuloksen mittayksikkö on sama. Budjettitavoite on raha- ja reaali-perusteinen mittari, joka määrittää tavoitteen ja halutun tilan, jossa yksikön tulee olla budjetointiperiodin lopussa. (Kyläkoski 1990, 43-45) Asetettujen tavoitteiden on oltava ympäristön toimintaolosuhteiden ja yrityksen resurssien rajoissa.

Budjetoiminnin suunnittelun toinen vaihe keskittyy määrittämään ne toimenpiteet, joilla asetetut tavoitteet voidaan saavuttaa. Tämä tarkoittaa, että tässä vaiheessa määritetään ne toimenpiteet, toimintakeinot ja tehtävien reaali- ja rahamääräiset esitykset, jotka ovat välttämättömiä asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Toimenpiteiden laadinnassa tulee pyrkiä siihen, että ylempillä tasoilla laaditut

suuret linjaukset sisältyvät toimenpiteisiin. Toisaalta on tärkeää, että niiden toteuttaminen tulosityksikön eri funktioissa on mahdollista. Jos tavoitteet tuntuvat epärealistisilta, niihin sitoutuminen organisaation jokaisella tasolla heikkenee, jolloin on varmaa, ettei asetettuihin tavoitteisiin tulla yltämään. Tästä johtuen tulee budjetoinnin toimenpiteitä suunniteltaessa huomioida ympäristön asettamat toimintaolosuhteet ja budjettiperiodin toimintaresurssit. Näihin raameihin sovitetaan koko yrityksen tavoitteita palvelevat toimenpiteet. Tuloksena saadaan strategiset päämäärät käytäntöön liittävä budjetti, joka on saavutettavissa yksiköissä toimivien henkilöiden työpanoksella. (Kyläkoski 1990, 45-46)

Budjetit laaditaan vastaavalla tarkkuudella kuin budjettitavoitteet pyritään saavuttamaan. Kuten edellä budjettitavoitteiden asetannassa mainittiin, niin tavoitteet asetetaan yksikön sisällä toiminnoittain. Esimerkkejä tyypillisimmistä toiminnoista yrityksissä ovat talous, hallinto, tuotanto-osastot, tutkimus- ja kehitysryhmä sekä markkinointi. Käytännön budjetoinnissa tämä on se vastuualue, jolle budjetteja kyetään koordinoitusti asettamaan siten, että niiden seuranta on järkevää. (Kyläkoski 1974, 75-77) Vastaavasti tällä tasolla omataan se tietämys, jonka avulla realistiset ja yksityiskohtaiset toimenpiteet tavoitteisiin pääsemiseen voidaan määrittää. Kun budjettitavoitteet tuodaan yksiköihin, määrätään samalla ne puitteet, joissa osastot ja niiden eri funktiot voivat toimia budjettiperiodin aikana. Tämä asetelma vaikuttaa suoraan yksiköissä toimivien henkilöiden suhtautumiseen budjetointiin. (Siitonen 1993, 34-35)

Kolmantena vaiheena budjetoinnin suunnittelussa tulee organisaation eri hierarkiatasojen päätösten välinen koordinointi. Tällöin eri yksiköissä laaditut budjetointisuunnitelmat vedetään yhteen ylemmällä tasolla. Yhteenvedon perusteella voidaan arvioida, muodostavatko nämä palaset sen kokonaisuuden, johon strategiasuunnittelussa alun perin pyrittiin. Tämä vaihe voi tuoda toimenpiteitä tarkistusten ja muutosten muodossa yksikön budjetointisuunnitelmiin. Tärkeintä on, että lopullisista tuloksista muodostuu se kokonaisuus, johon strategisilla linjauksilla pyrittiin. (Kyläkoski 1990, 43) Tähän liittyy budjettisuunnittelun kolmannen vaiheen, koordinoinnin, suurin ongelmallisuus. Usein tavoitesuunnittelussa asetetut puitteet ovat niin väljiä, että yksikkötasolla

tehdyt päätökset eivät ole linjassa tulosvastualueen ja koko yrityksen kannalta katsottuna. Tämä johtaa budjettien tarkistamiseen useaan otteeseen, joka taas aiheuttaa kitkaa prosessissa toimijoiden kesken. Kun tarkastetut ja koordinoitavat tavoitteet ja suunnitelmat on saatu, voidaan muodostaa yksikön eri funktioille yksilöidyt budjettisuunnitelmat. Tämä tarkoittaa budjetin ulottamista kohdetasolle vastuueluelaskennan periaatteen mukaisesti. (Kyläkoski 1974, 78-80)

Budjettisuunnittelun viimeinen vaihe, koordinointi, tapahtuu osin limittäin budjetin laadintavaiheen kanssa. Siinä vaiheessa kun keinot ja menetelmät budjettisuunnittelun toisen vaiheen mukaisesti on lyöty lukkoon, voidaan ryhtyä muodostamaan yksikön toiminnoille budjetteja. Päätösten koordinointi tarkoittaa ja suuntaa oikein tätä budjetointiprosessia, joka yksiköissä tapahtuu. Käytännössä tämä tarkoittaa, että budjetointiprosessia tarkastellaan eri tasoilla haluttuun lopputulokseen pääsemiseksi. Budjettisuunnittelun lopputuloksena tulee syntyä yritykselle, sen osille ja niiden toiminnoille muodostettu strategiasuunnitelman mukainen yhden vuoden tulkinta. (Kyläkoski 1990, 43-44)

2.3.2 Budjetin laatiminen

Budjetin laatiminen on hyvin yrityskohtainen tapahtuma. Teoriassa se kuvataan suoraviivaiseksi prosessiksi, joka käytännössä saa hyvin erilaisia muotoja ja perusteita riippuen esim. yrityksen koosta, toimintaympäristöstä, toimialasta ja yrityskulttuurista. Tämän vuoksi hyvin detaljitasolle menevän budjetin laatimismallin esittäminen tässä tutkimuksessa ei ole järkevää. Tässä kappaleessa tuodaan esille ne perusvaiheet, joille budjetin käytännön rakentaminen perustuu ja joiden tunnistamisesta on hyötyä empiriaosuuden tulkitsemisessä.

Myyntibudjetti

Tavallisesti budjetin laatiminen aloitetaan myyntibudjetista, jonka perusteella muodostetaan myyntitulojen ennuste. Myyntiennusteen luomisessa on kiinnitettävä erityisesti huolellisuutta myyntivolyymeihin ja hintaan, koska muutos näissä muuttujissa saa aikaan suuren heilahduksen budjetti-periodin oletetuissa tuotoissa. Luotettavan myyntibudjetin laatiminen vaatii useamman vuoden myyntitilastojen

huomioimista, tulevan periodin strategisten päätösten tuntemista sekä ammattitaitoa analysoida markkinatilanteen kehittymistä. (Pihlajamäki 1980, 7) Myyntibudjetti on toisessakin mielessä ratkaiseva budjetoinnin perustekijä. Myyntibudjettiin perustuen yritys laatii muut toimintasuunnitelmansa siten, että budjettiperiodilla reaali-prosessin panosmäärät ovat suhteessa haluttuun tuotosmäärään. Tämä johtaa operationaalisiin budjetteihin, jotka sisältävät tuotantobudjetin, muuttuvien kustannusten budjetin, kiinteiden kustannusten budjetin ja muut yrityksen budjetointiin liittyvät suunnitelmat. (Laitinen 1995, 4) Väärille ennusteille rakennetun myyntibudjetin virheet kertautuvat näin muihin budjetin laadinnan vaiheisiin.

Valmistus- ja tuotantokustannusten budjetti

Kun yritys on muodostanut budjettiperiodin myyntisuunnitelmansa, sen pohjalta voidaan muodostaa sitä vastaava valmistusbudjetti. Tämä pitää sisällään ennusteet toiminta-asteeksi, resurssien kulutukselle ja kassavirroille. Toiminta-asteen pohjalta laaditaan resurssien käyttöä vastaava muuttuvien kustannusten budjetti. (Kaplan & Atkinson 1998, 41-43) Myyntiennusteesta johdettavan tuotantomäärän perusteella voidaan arvioida raaka-aineiden ja muiden vaadittavien panosten määrät. Kun määriin liitetään panosten hinnat saadaan laskettua tuotannon vaatimat kustannukset. Tämä kokonaisuus muodostaa muuttuvien kustannusten eli tuotantokustannusten budjetin. (Pihlajamäki 1980, 9)

Kiinteiden kustannusten budjetti

Kiinteiden kustannusten budjettiin määritetään ne kustannukset, jotka eivät budjettointiperiodilla suoraan riipu tuotannosta. Jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin budjetoinnissa ei useinkaan ole helppoa, sillä rajan vetäminen siihen, mikä on suoraan tuotannosta riippuvaa, mikä välillisesti, on erittäin hankalaa. Tyypillisimpiä kiinteiden kustannusten eriä ovat hallinnolliset kustannukset, välilliset palkat ja käyttöomaisuuden kunnossapitoon vaadittavat kustannukset. Osastokohtaiset budjetit laaditaan kiinteiden kustannusten osalta usein tililajeittain, jolloin niiden yksityiskohtainen seuranta on mahdollista. Vaikka kiinteät kustannukset ovatkin suoraan tuotannosta riippumattomia, budjetoidaan ne vastaamaan tiettyä toiminta-astetta. Esimerkiksi hallintohenkilökunnan

työvoimakustannukset sekä laitteiden kunnossapitoon vaadittavien resurssien tarve seuraa toiminta-asteesta. Jos kiinteiden kustannusten budjetoinnissa ei osata arvioida resurssien tarvetta oikein, voi syntyä tilanne, jossa resurssit toimivat rajoittavana tekijänä tai esiintyy käyttämätöntä kapasiteettia. Molemmissa tapauksissa kustannukset nousevat. (Pihlajamäki 1980, 10)

Investointi- ja pääomabudjetti

Investointibudjetti laaditaan investointikohteiden tärkeysjärjestyksen selvittämiseen. Tähän suunnitelmaan tarkennetaan päätettyjen investointiprojektien toteuttamisjärjestys sekä lisätään ne investoinnit, joita ei ole strategisessa päätöksenteossa yleensä niiden rahallisen arvon pienuuden vuoksi tehty. (Pihlajamäki 1980, 7) Investointien toteuttaminen, tarkkailu, seuranta ja raportointi ovat hyvin yrityskohtaisia toimintoja. Pääsääntöisesti suuremmat yritykset suunnittelevat ja rakentavat kattavan raportointijärjestelmän investoinneille toisin kuin pienet yritykset. Pienten yritysten investoinnit tapahtuvat pitkälti pakottavan tarpeen mukaan sekä ilman tarkkoja ja analyttisiä laskelmia ja seurantoja.

Viimeisenä vaiheena laaditut budjetit yhdistetään, jolloin budjetit realisoituvat selkeäksi toimintasuunnitelmaksi. Yleisesti budjetit pyritään muotouttamaan tuloslaskelmaa vastaavaksi, koska tällöin niiden käyttö budjettiseurannassa vertailutietona on loogisinta ja selkeintä.

2.3.3 Budjettiseuranta

Budjetoinnin yhdeksi keskeiseksi tavoitteeksi on kirjallisuudessa määritelty kattava budjettiseuranta. Budjettiseurannan tulee olla ensisijassa ihmisten välistä neuvonpitoa, ei vain erilaisten paperitulosteiden lähettelyä. Keino tähän päämäärään pääsemiseksi ovat selkeät vastuualuejaot. Kun budjettivastuisilla on selkeästi tiedossa vastuunsa raportoinnista ja analysoinnista, ottaa hän kaikissa toiminnoissaan huomioon tämän lähtökohdan. Jos henkilö tietää, että juuri hänen on raportoitava ylemmille tahoille, miksi tavoitteisiin ei ole päästy tai esiintyy tarpeettomia budjettipoikkeamia, motivoi se toimijaa koko budjettikauden ajan. Omalla toiminnallaan budjettivastuullinen sitouttaa myös ne ketjun henkilöt

toimintaan, joiden panos ratkaisee tavoitteissa pysymisen. Vastuualuejaot mahdollistavat toimijoiden keskinäiset keskustelut, jolloin budjettiseuranta on kokonaisvaltaista ihmisten välistä neuvonpitoa, eikä vain eri paperidokumenttien tutkimista. (Bergstrand 1995, 119)

Budjettiseurannan tavoitteet juontuvat budjetoinnin lähtötavoitteista. Budjettiseurannalla varmistetaan, että budjetointisuunnittelun yhteydessä määriteltyihin tavoitteisiin päästään periodin aikana, ja että budjettipoikkeamat havainnollistetaan ja analysoidaan. Lisäksi seurannalla budjetoinnista saadaan jatkuva prosessi, jossa toimijat sitoutuvat siihen budjetin laadinnan jälkeenkin. Budjettiseurannalla halutaan tähdentää vastuullisuutta toimijoiden keskuudessa. Seurannan tulee myös ilmaista epäsuotuisa kehitys nopeasti ja tätä kautta estää tämän kehityksen jatkuminen ennen kuin tavoitteisiin pääseminen muodostuu liian vaikeaksi ellei jopa mahdottomaksi. Seuranta toimii pohjana tulevaisuuden suunnittelulle osoittamalla kehitystoimenpiteitä vaativat alueet. Kustannuseurannassa budjetti on auttamassa kustannusten jäljittämistä ilmaisemalla toteutuneen ja suunnitellun toiminnan eron. (Bergstrand 1995, 120-121)

Budjettiseuranta toimii eri tehtävissä organisaation eri tasoilla. Oikein toimiessaan budjettiseuranta motivoi toimijoita panostamaan niihin asioihin, joihin he voivat vaikuttaa. Työntekijätasolla tämä voi tarkoittaa yksittäisten suoritteiden oikeellisuuden parantamista ja ylemmillä tasoilla johtamiskäytäntöjen kehittämistä. Tämä hierarkkinen ulottuvuus budjettiseurannassa osoittaa, kuinka tärkeänä apuvälineenä seuranta voi oikein toimiessaan olla.

Budjettiseurannan lähtökohtana on riittävä kommunikaatio johdon ja tulosvastuullisten yksiköiden välillä. Kommunikaation tulee olla henkilökohtaisia keskusteluja eikä yksinomaan raporttien ja selvitysten käsittelyä. Seurantaraportit toimivat vuorovaikutuksen pohjana. Budjettiseuranta kattaa mm. tuotanto-, myynti-, käyntiaste-, tilauskanta- ja kustannuskehityksen. Osapuolien välillä tulee olla sovittu käytäntö, kuinka budjettiraporttien osoittamat poikkeamat analysoidaan ja millä aikataululla ne käydään läpi. Seurannan päätavoite ei ole syyllistäminen siitä,

miksi tavoitteisiin ei olla ylletty, vaan toiminnan kehittäminen tulevaisuutta varten, jottei negatiivisia poikkeamia jatkossa synny. Tavoitteesta jäämiseen johtaneiden syiden läpikäynti on tärkeää, mutta pääpaino tulee olla tulevaisuuden kehittämisessä. (Bergstrand 1995, 121-122)

Budjettiseurannan pohjana toimivat budjettiraportit. Ne havainnollistavat vastaanottajalleen relevantissa ja ymmärrettävässä muodossa toteutuneen ja budjetoidun kehityksen kulun. Raportin on oltava helppo ymmärtää ja selkeästi luettavissa, mikä tarkoittaa ymmärrettävissä mittayksiköissä ilmaistuja lukuja ja selkeää ulkoasua. Raporteissa käytettävän tiedon tulee olla ajankohtaista ja tarkkaa. Lakisääteisesti yrityksillä on velvollisuus raportoida tuloskehitystään ulkopuolisille tahoille ja näiden olemassa olevien raportointijärjestelmien kautta toteutuneen tiedon kerääminen onnistuu helposti. Suurempi ongelma budjettiseurannassa ilmenee budjetin jaksottamisen muodossa. Yleensä budjetti laaditaan koko periodiksi kokonaisuutena. Ongelma syntyy, kun budjetti pitää jakaa lyhyemmille jaksoille, esimerkiksi kuukausille. Toimiessaan vertailutietona toteutuneelle kehitykselle, tulee jaksotetun budjettitiedon vastata tuottojen ja kulujen todellista kertymisfunktiota. Tällöin suora jako kuukausille 12:een osaan ei ole oikein, koska suoraviivaisuus johtaisi siihen, että budjettiraporttien sisältämä informaatio ei vastaisi todellisuutta. Budjetin jaksottaminen kuukausille oikeiden tekijöiden mukaan on haastava ja työläs urakka budjetin toteuttajille, mikä vaatii paljon eri tekijöiden analysointia. (Bergstrand 1995, 123-130)

2.3.4 Yhteenveto budjetoinnin vaiheista

Yhteenvedon budjettiprosessin kulusta voidaan tiivistää seuraavasti: 95%:nen suunnittelu tuottaa 50% tuloksen. Suunnittelu pitää sisällään myös toteutuksen ja seurannan suunnittelemisen henkilövalintoineen. Useissa lähteissä on paljon yksityiskohtaista ja eri syvyistä tietoa siitä, kuinka budjetoinnin tulee tapahtua. Yhteistä näille lähteille on, että ne näkevät budjetoinnin prosessina, joka sisältää suunnittelun, toteutuksen ja seurannan. Jotta budjetointia voidaan kutsua toimivaksi, tulee kaikkien näiden vaiheiden sisältämän informaation olla tarkkaa, mihin päästään vain huolellisella suunnittelulla, tekijöiden motivoimisella ja oikean

raportointijärjestelmän kehittämisellä. Budjetointiprosessit ovat muotoutuneet hyvin yrityskohtaisiksi, joten yleispätevän budjetointimallin esittäminen yksityiskohtineen ei ole mahdollista. Tämä seikka tukee entisestään case-luonteisen tutkimuksen tarvetta.

2.4 BUDJETOINNIN LUONTEET

Edellä on määritelty se kehys, johon budjetointi yrityksen toiminnassa liittyy. Tämä kappale syventää budjetoinnin olemusta ja luonnetta organisaation sisällä.

Kappaleessa 2.2 esitetyn hierarkkisen mallin perusteella voidaan määritellä, että budjetti on ensisijaisesti toiminto, jonka avulla yritys voi saavuttaa strategiset tavoitteensa ja päämääränsä. Itse asiassa budjettia voidaan pitää käytännön työkaluna, jolla johto ohjaa yrityksen osien toimintaa siten, että strategiset suunnitelmat konkretisoituvat käytännön toimenpiteiksi. (Pihlajamäki 1980, 1) Budjetin avulla pyritään siihen, että yritys pystyy hallitsemaan panos-tuotossuhteita asetetulla periodilla ja tehostamaan tätä kautta kannattavuuttaan. Tässä mielessä korostuu oikein laaditun ja relevantin budjetin merkitys. Virheellistä informaatiota sisältävä budjetti antaa päätöksenteon pohjaksi harhaista tietoa, joka voi heijastua vahvasti yrityksen tulokseen ja tulevaisuuden näkymiin väärin päätösten myötä.

Mentäessä syvemmälle budjetin tarkoituksiin ja tehtäviin, voidaan tarkentaa kaksi eri ulottuvuutta budjetille ohjausjärjestelmänä. (Siitonen 1993, 44) Budjetti voi toimia johdon työkaluna organisaatiossa olemalla niin suunnittelu- kuin suorituksen valvontaväline. Ero näkyy siinä, käytetäänkö budjettia tulevaisuuden toimien suunnitteluun vai yksiköiden funktioiden kontrollointiin. Jakoa kahteen ulottuvuuteen voidaan pitää jossain mielessä karrikoituna, sillä lähes aina budjetointi sisältää molemmat luonteet. Toisaalta jaottelu tuo hyvin esille ne luonteet, joita käytännön budjetointiprosessista löytyy. Nämä ulottuvuudet kuvastavat, miten organisaation eri tasoilla budjetointi näkyy eri tavalla. Ihmiset suhtautuvat budjetointiin sen mukaan, kokevatko he budjetoinnin ensisijaisesti suunnitteluna vai kontrollointina. Johdon näkemyksissä painottuu suunnittelu-

ulottuvuus, kun taas organisaation alemmilla tasoilla budjetti koetaan selvemmin valvontavälineenä. (Siitonen 1993, 45)

2.4.1 Suorituksen valvontaväline

Kun puhutaan budjetista suorituksen valvontavälineenä, on ohjauksen tarkoituksena mitata yrityksen tietyn ajanjakson toimintaa verrattuna relevanttiin taustaan eli budjettiin. Näin budjetti motivoi eri sidosryhmiä toimimaan sovittujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Budjettisuunnitteluvaiheessa yksiköille asetetaan suoritustavoitteet ja niiden saavuttamista valvotaan systemaattisesti. Tällaista suorituksen valvontaan painottuvaa budjetointimallia voidaan toteuttaa, kun yksiköt ovat itsenäisiä tulos- ja investointivastuullisia yksiköitä, joiden tietyn jakson taloudellista suoritusta on mahdollista valvoa. (Siitonen 1993, 44-45)

2.4.2 Suunnitteluväline

Kun ajatellaan budjetointia osana strategista suunnitteluketjua, selkiytyy budjetoinnin suunnittelu-ulottuvuus. Kuten kappaleessa 2.2 mainittiin, toimii budjetointi jatkeena yritysjohton strategiselle suunnittelulle. Käytännössä tämä näkyy siten, että budjettiohjauksen pyrkimyksenä on standardisoida työprosesseja. Suunnittelun tarkoituksena on määrittää konkreettisesti ne tavoitteet, joihin päätöksillä ja niiden toteuttamissuunnitelmilla tietyllä ajanjaksolla pyritään. Tämä budjetoinnin luonne tulee voimakkaammin ilmi organisaation ylemmillä tasoilla erityisesti budjetointisuunnitteluvaiheessa, eikä se usein näy yhtä selkeästi yksiköissä kuin kontrollointiluonne. (Siitonen 1993, 46)

2.4.3 Yhteenveto budjetoinnin luonteista

Koetaanko budjetti suunnittelu- vai valvontavälineenä, riippuu toisaalta organisaatiosta, toisaalta siitä keneltä asiaa kysytään. Strategisia linjauksia suunnittelevat ylemmät tasot kokevat budjetoinnin ensisijaisesti välineenä, jolla pyritään toimintojen suunnitteluun. Yksiköissä toimivat osastot ja henkilöt, joiden

suoritusta budjetoinnilla valvotaan, näkevät sen kontrollointivälineenä. Määritelmänsä perusteella budjetointi on tavoitteenasetantajärjestelmä, joten se käsittää aina molemmat näkökulmat, niin kontrollointi- kuin suunnitteluulottuvuuden.

2.5 INFORMAATIO ORGANISAATIOSSA

Tutkimuksen kannalta oleellinen tekijä on informaation käyttäytyminen organisaatiossa. Laskentatoimen lähdekirjallisuus käsittelee informaatiota usein yhtenä tuotannontekijänä ja tämä lähestymistapa sopii hyvin tutkimuksen empiirisen osuuden luonteeseen. Seuraavassa esitellään informaation käyttäytymistä ja kulkua organisaatiossa.

2.5.1 Tieto organisaation resurssina

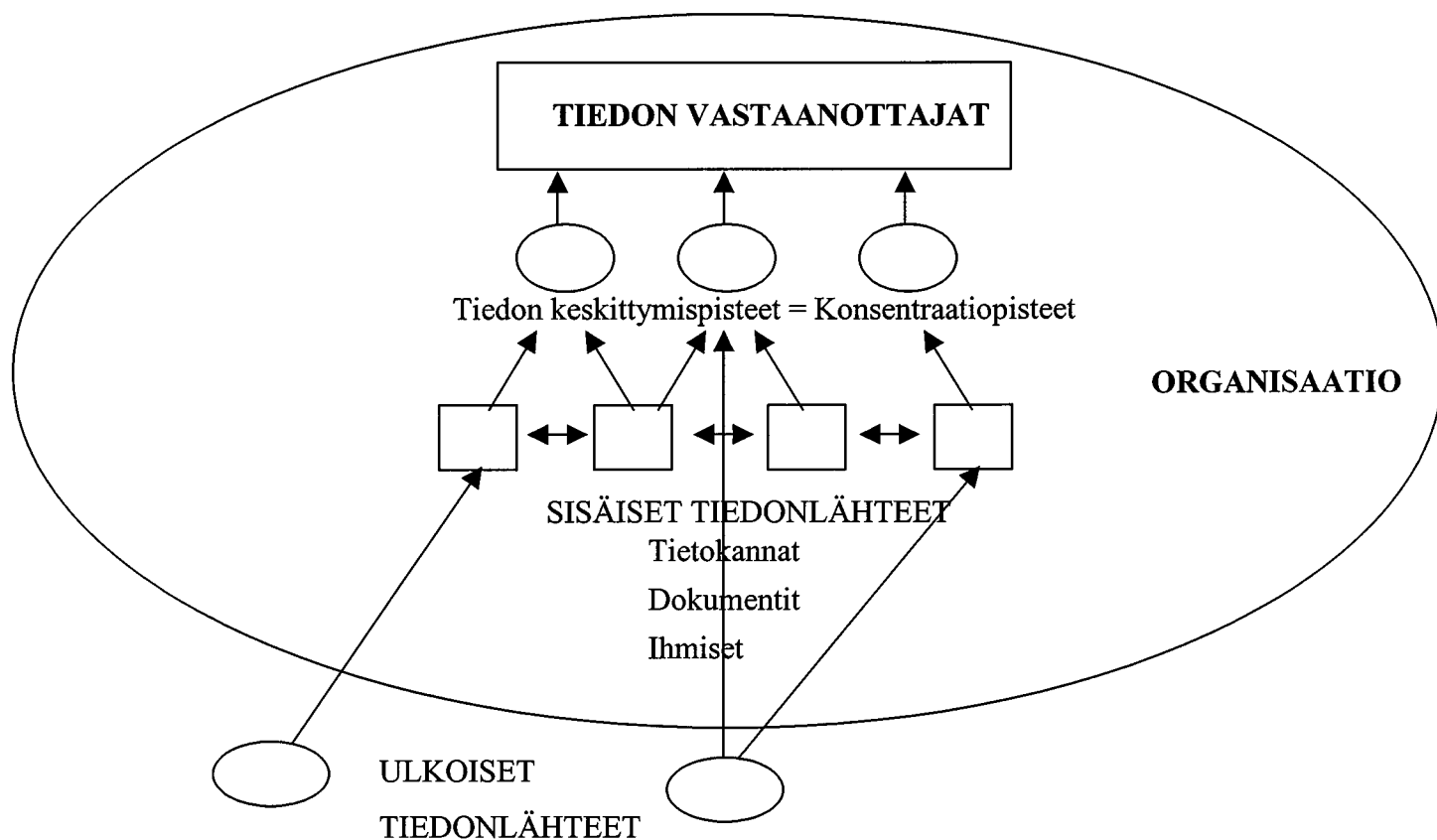
Budjetoinnin lopullinen päämäärä on palvelu suunnitteluvälineenä johdon päätöksentekoa. Suunnittelu on prosessi, jossa lopputulokseen pääseminen edellyttää panoksia. Suunnitteluprosessin tärkein tuotannontekijä on siihen käytettävä tieto. Näin ajateltuna tieto toimii organisaatiossa yhtenä resurssina, jonka merkitys ja saatavuus eri päätöksentekotasojen on huomioitava. (Lehtimäki 1996, 44-45)

Laskentainformaatiosta puhuttaessa esiintyy organisaatiossa kahdenlaista tietoa: formaalia ja epäformaalia. Formaalin informaation tyypillisimpiä esiintymismuotoja ovat erilaiset mitattavissa suureissa esiintyvät raportit, esimerkiksi tuloslaskelmat. Tarkasteltaessa laskentajärjestelmän yhteydessä yksilöitä vuorovaikutussuhteissa toimivina sosiaalisina aktoreina, nousee formaalin informaation ohella merkittäväksi tekijäksi epäformaali informaatio. Se on luonteeltaan pehmeää ja ei-numeerista. Epäformaalin informaation empiirinen havaitseminen ja erottaminen formaalista informaatiosta voi olla vaikeaa. Epäformaalia informaatiota voidaan kartoittaa face-to-face- kommunikoinnin ja epävirallisten keskustelujen yhteydessä. (Pihlanto 1990, 14)

2.5.2 Tiedon kulku organisaatiossa

Budjettisuunnittelussa tulee huomioida tiedon liikkuminen yhtenä budjetointiin liittyvänä tekijänä. Edellisestä kappaleesta käy selville, miten tieto on yksi organisaation resurssi. Tässä kappaleessa havainnollistetaan se, miten tämä resurssi liikkuu organisaatiossa. Alla olevassa kuviossa on esitettyä Rauchin (1996) mallin mukainen käsitys tiedon kulusta organisaatiossa:

Kuvio 2: Tieto organisaatiossa



Edellä olevaan kuvioon on kuvattu tiedon kulun kannalta tärkeät tekijät. Yksi tärkeä elementti tiedon kulussa ovat tietolähteet. Tietolähteitä ovat muun muassa tietokannat, kirjallisuus, dokumentit ja ihmiset. Yrityksen sisällä on usein erillinen tietohallinnon organisaatio, jonka vastuulla on organisoida tietolähteiden toiminta. Toinen tärkeä tekijä ovat tiedon keskittymispisteet eli konsentraatiopisteet. Nämä pisteet ovat elementtejä, jotka vastaanottavat tietovirtoja ja jakavat niitä eteenpäin.

Yrityksessä merkittävän osan vastaanottamastaan tiedosta keskittymispisteet saavat sisäisistä tietolähteistä, mutta osa tiedosta voi tulla myös organisaation ulkopuolelta. Usein konsentraatiopisteet ovat ihmisiä, mutta erilaiset raportointijärjestelmät voivat myös toimia tiedon keskittymispisteenä. Näistä konsentraatiopisteistä informaatio välittyy edelleen lopullisille vastaanottajille. Informaatiovirtoja voi olla myös suoraan lopullisen käyttäjän ja tiedonlähteen välillä. (Rauch 1996, 26-27)

Tietovirta lähettäjältä vastaanottajalle tapahtuu informaatiokanavia pitkin. Nykyisissä organisaatioissa suuri osa viestinnästä tapahtuu telekommunikaation välityksellä. Ongelmaksi on organisaatioiden keskuudessa muodostunut tehostuneen informaation välityksen myötä tietovirtojen koordinoimattomuus. Järjestelmiin tulee tietoa useista lähteistä ja tietoa myös jaetaan useille vastaanottajille. Systemien välillä tiuhaan kulkevan tiedon laadun aukoton tarkkailu ei ole mahdollista, jolloin on varmistettava, että alun perin järjestelmään tuleva tieto on oikeaa. Toinen ongelma informaatiokanavien kohdalla johtuu useista tekijöiden välisistä informaatiovirroista. Tietovirrat lähettäjiltä vastaanottajalle kulkevat nopealla tahdilla, jolloin on varmistettava, että tietovirrat kulkevat ajassa loogisesti. Käytännössä tämä tarkoittaa, että konsentraatiopisteinä toimivien tekijöiden on saatava kaikki oleellinen lähtöinformaatio ennen kuin he välittävät tietoa eteenpäin vastaanottajalle. (Rauch 1996, 31-34)

Budjetoinnin kohdalla nousevat merkittäviksi tekijöiksi informaatiovirtojen kohdalla tietolähteet ja konsentraatiopisteet. Tietolähteinä toimivat yrityksen tehdas- ja talousjärjestelmät sekä ihmiset. Konsentraatiopiste toimii organisaatiossa sekä tiedon vastaanottajana että lähettäjänä. Tähän ominaisuuteen kohdistuvat myös molemmat siihen liittyvät ongelmatilanteet. Ensimmäinen tiedonkulkua vaarantava tekijä on, että kaikki vaadittava informaatio ei välity tietolähteistä konsentraatiopisteeseen. Järjestelmistä tiedon saaminen ei yleensä ole ongelma, mutta epäformaalimmat tiedon lähteet, yleensä ihmiset, voivat aiheuttaa häiriöitä tiedon kululle. Toinen ongelmatilanne on, että konsentraatiopisteenä toimivat ihmiset eivät ole aina valmiita toimittamaan kaikkea omistamaansa tietoa informaation vastaanottajille. (Rauch 1996, 29-30)

Koska budjetointi vaikuttaa suoraan tiedonlähteinä ja välittäjinä toimiviin henkilöihin, on olemassa todellinen riski, ettei informaatio kulje organisaation eri toimijoiden välillä häiriöttä. Henkilökohtaiset intressit voivat johtaa siihen, että tiedonkulussa esiintyy kitkaa, mikä vaikuttaa budjetoinnin lopputulokseen negatiivisesti. Budjetointi on lisäksi useiden toimijoiden yhdessä muodostama prosessi, jossa informaatiovirrat liikkuvat tekijöiden välillä tiuhaan. Tässä suhteessa nousee uhkaksi, etteivät informaatiovirrat ole koordinoituja toimijoiden välillä. Nämä tekijät johtavat ongelmiin budjetoinnissa käytettävän tiedon luotettavuuden ja relevanttiuden suhteen.

2.6 BUDJETOINNIN ONGELMAT

Kuten edellisistä kappaleista käy ilmi, teoriassa budjetointi asemoidaan osaksi yrityksen kokonaissuunnittelua, josta on eroteltavissa eri vaiheita ja osakokonaisuuksia. Näissä kappaleissa on jo viitattu ongelmiin, joita tämä monivaiheinen prosessi voi pitää sisällään. Tämän kappaleen tarkoituksena on havainnollistaa yksityiskohtaisemmin niitä ongelmia, vaaroja ja uhkia, joita budjetointiin voi liittyä. Tässä kappaleessa tuodaan esille ne tekijät, jotka on eliminointava tai ainakin otettava huomioon, jotta päämääriä vastaavan budjetointiprosessin kehittäminen tämän tutkimuksen tuloksena on mahdollista.

2.6.1 Tekijöiden sitoutuminen

Vaikka peruskirjallisuus usein unohtaa yksilöiden merkityksen kokonaisuuden onnistumisen kannalta, ovat käytännössä ilmenneet tilanteet ohjanneet tutkimusta budjetoinnin ympärillä kohti käytännönläheisempää ja ihmisen toiminnan huomioivaa tutkimusta. Suuntaus pois systeemikeskeisestä tutkimuksesta näkyy siinä, että yhä useammat budjetoinnista tehdyt tutkimukset keskittyvät juuri siihen osallistuvien ihmisten huomioimiseen. (Ihantola 1987, 7)

Budjetoinnin tarkoituksena on ulottaa strategiset suunnitelmat käytännön tasolle ja konkretisoida ne. Yksikössä asetetaan toiminnoille budjettiperiodiksi raamit ja tavoitteet, joilla linjataan suuntaviivat toiminnalle. Tähän pääsemiseksi tulee osastoille laadittavien budjettien olla tavoitteellisia ja riittävän tarkasti tehtyjä, mutta myös realistisia sekä käytettävissä olevat resurssit huomioivia. Tämä onnistuu ainoastaan siten, että kaikki budjetointiprosessiin osallistuvat henkilöt ovat valmiit sitoutumaan siihen alusta lähtien, jolloin heidän motiivinaan on tuottaa laadukasta informaatiota. Informaation tuottajina toimivien henkilöiden motiivit eivät aina vastaa budjettitavoitteita, jolloin tästä ristiriidasta voi seurata, etteivät he sitoudu prosessiin riittävällä panostuksella. (Lukka 1988, 77-79)

Budjetointi ei aina vastaa sitä, mitä virallisessa ohjeissa ja manuaaleissa tuodaan esille. Se on vain budjetoinnin ilmaistu rooli. Johdolla voi olla laajempi näkökulma asioihin, joka käsittää budjetoinnin tarkoitetun roolin. Budjetoinnin todellinen rooli organisaatiossa tulee esille käytännön toteutuksessa. Parhaassa tapauksessa roolit ovat yhteneväiset, mutta ne voivat olla myös ristiriitaisia. Tällöin budjetointi voi ääritapauksessa olla vain rituaali tai rutiininomainen tapa, jolla ei juurikaan ole yhtymäkohtia taloudellisen kannattavuuden tai tehokkuuden ohjaamisessa. Tällaisessa tilanteessa budjetin tekijät eivät ole valmiita tuottamaan oikeata tietoa päätöksenteon tueksi ja budjetoinnin päämäärä jää saavuttamatta. (Ihantola 1991, 48)

Budjetin suunnitteluun ja tekemiseen osallistuvan ryhmän yhtenäisyydellä, asenteilla ja motivaatiolla on ratkaiseva vaikutus siihen, onko tekijöiden tuotos hyvä vai huono. Tämän takia tulee pyrkiä luomaan yksiköihin sellainen budjetointijärjestelmä ja -ilmapiiri, jossa tekijät sitoutuvat omalta osaltaan vapaaehtoisesti korkeatasoisen työn suorittamiseen. Viimeaikaisissa tutkimuksissa on havaittu, että useissa organisaatioissa tämä sitoumus puuttuu, mistä seuraa ongelmia budjetin luotettavuuden suhteen. (Ihantola 1991, 52-57)

2.6.2 Budjetoinnin raskaus

Eräs budjetointiin liittyvistä haittapuolista on sen raskaus. Yrityskoon kasvaessa ja toimintaympäristön laajetessa käy budjetointi useissa tapauksissa liian raskaaksi ja resursseja sitovaksi operaatioksi suhteutettuna siitä saataviin hyötyihin. Suurissa organisaatioissa sadat ihmiset sitovat työpanostaan useiksi viikoiksi tiedon tuottamiseen. Suomalaisesta yritysmaailmasta löytyy esimerkkejä, joissa yritykset ovat hylänneet perinteisen budjetoinnin sen raskauden takia. Tällaisia esimerkkejä ovat mm. Borealis ja Outokumpu. Tämä ei tarkoita, että yritykset olisivat luopuneet suunnittelujärjestelmistä. Budjetointi on vaihtoehtoisesti korvattu yrityksissä muilla menetelmillä, kuten lyhyemmän tähtäimen tulosennusteilla, erillisellä investointisuunnittelulla ja toimintokohtaisella kustannusseurannalla (Lilius 1996, 30-32)

2.6.3 Vanhentunut informaatio

Kansainvälistymisen ja teknisen kehityksen johdosta on taloudellinen toimintaympäristö muuttunut viimeisen 15-10 vuoden aikana erittäin voimakkaasti. Kehittyvät kansainväliset markkinat ovat johtaneet siihen, että informaatio vanhenee nopeasti, joten vuosibudjettiin tuotettu tieto voi olla vanhentunutta jo tammikuussa, ennen kuin budjettiperiodi pääsee edes käyntiin. Taloudellisen toimintaympäristön määrittäminen tarkasti yhden vuoden mittaiselle suunnittelukaudelle on nykyään mahdotonta. Tämä tilanne johtaa siihen, että budjettiseurannan taustalla on joko virheellistä tai ainakin liian yleisellä tasolla olevaa tietoa, jolloin johdon kontrollointi ja päätöksenteko vaikeutuu. (Kuorsalo 2000, 11-12) Kuten kappaleessa 2.3.2 mainittiin, on myyntiennuste se tekijä, jonka pohjalta muut budjetit muodostetaan. Juuri myyntibudjetti on erittäin altis markkinoiden vaihtelulle. Väärille oletuksille rakennettu myyntiennuste johtaa budjetin muiltakin osin virheelliseen informaatioon. Nopeasti vanheneva informaatio ja siitä seuranneet vakavat ongelmat ovat vauhdittaneet yrityksiä muuttamaan budjetointijärjestelmiään nopea syklisempiin malleihin. (Vuorinen 1997, 30)

2.6.4 Budjettiharha

Budjettiharha määritellään Lukan (1988, 2) mukaan jonkin budjettisuunnittelussa mukana olevan osapuolen, aktorin, luomaksi eroiksi ennusteensa ja budjettiesityksensä välillä. Budjettiharhan syntyminen organisaatioissa on monien eri tekijöiden yhteisvaikutuksen tulos. Budjetin laadintaan osallistuvat henkilöt voivat samanaikaisesti vaikuttaa eri suuntaisesti budjettiharhan luomiseen. Budjettiharhaa aiheuttavat tekijät voidaan jakaa kahteen luokkaan: yksilötason tekijöihin ja organisatorisiin prosessitekijöihin. Yksilötasolla budjetointiin osallistuva henkilö, joka voi toimia ohjaavana tai ohjattavana, omalla tavoitteellisella toiminnallaan on tietoisesti synnyttämässä budjettiharhaa. Toimijan yksilölliset motiivit eivät ole yhtenevät yrityksen budjetointitavoitteiden kanssa. Budjettiesityksiä valmisteltaessa johtaa tavoitteiden ristiriita siihen, että tekijät tietoisesti valmistelevat parhaan tiedon mukaisesta ennusteestaan poikkeavan budjettiesityksen. Yleisemmän eli organisatoristen tekijöiden tapauksessa budjettiharhaa synnyttävät resurssi-, suoritustenarviointi- ja motivointiseikat. Näiden tekijöiden seurauksena syntyy budjettiharha, jossa näennäisesti budjetille asetetut tavoitteet on saavutettu, mutta ne kätkevät sisälleen epäkohtia. Tämä tarkoittaa helposti saavutettavien tavoitteiden luomista sekä esimerkiksi kustannusten harhaanjohtavaa kohdentamista. (Lukka 1988, 197-199)

Budjettiharha syntyy budjetoinnissa työskentelevien henkilöiden toiminnan tuloksena. Keino tämän asetelman välttämiseksi on motivoida budjetointiin osallistujat yrityksen päämääriä vastaavaan toimintaan. Tähän liittyen tulee budjetointiprosessissa välttää ristiriitatilanteita ja käydä neuvotteluja aktiivisesti jo budjetointisuunnitteluvaiheessa yhteisten päämäärien luomiseksi.

2.6.5 Ongelmien yhteenveto

Tutkimus on tähän mennessä keskittynyt sen teoreettisen kehyksen luomiseen, jonka pohjalta empiirinen tutkimus tulee tapahtumaan. Kappale 2.6 on tuonut esiin niitä ongelmia, joita budjetointiin liittyy. Useat ongelmista juontavat juurensa siihen lähtökohtaan, että budjetin tavoitteiden suunnittelijat ovat erillään sen

laatijoista ja toteuttajista. Ongelmien esittäminen toisistaan erillisinä kokonaisuuksina on vaikeaa, koska ne kaikki liittyvät jollain tasolla toisiinsa. Seuraavassa taulukossa on yksilöitynä nykyään yritysten budjetointiprosesseissa ilmeneviä käytännön ongelmia, joita viime aikaisissa tutkimuksissa on tullut esille. (Vuorinen 1997, 30)

1. Budjetointi on erillinen muusta suunnittelutoiminnasta
2. Perustana olevat tiedot vanhenevat nopeasti
3. Laadinta koetaan liian työlääksi
4. Ennusteet ovat liian kaavamaisia
5. Budjettilukuihin liittyviä riskitekijöitä ei dokumentoida
6. Tilikausi ja kalenterivuosi ovat keinotekoinen suunnittelujakso
7. Budjetin toimiminen resurssien allokointivälineenä johtaa helposti lukujen manipulointiin ja peliasennoitumiseen niiden laatijoiden joukossa.

Näiden ongelmien seurauksena luodaan budjetoinnin tuloksena toimintasuunnitelma, joka ei ilmennä yrityksen strategisia tavoitteita. Budjetoinnin tuloksena saadaan helposti seurattavia, selitettäviä ja ymmärrettäviä taloudellisia mittareita, mutta ne eivät huomioi riittävästi yrityksen toiminnan tilaan liittyviä tekijöitä. Ongelmat vähenisivät, jos yksiköiden budjetoinnista vastaavat henkilöt asettaisivat budjetointiprosessin eri vaiheiden aikana kysymyksiä, vastaavatko heidän suorittamansa toimenpiteet yrityksen tavoitteita. Liian usein yksikön näkökannat eriävät yrityksen kokonaistavoitteista, eikä yksiköissä budjetoinnista vastaavilla henkilöillä ole tietoa ylemmän tason strategisista tavoitteista, jolloin tämänkaltainen kysymyksenasetanta ei toimi. (Tuloksellisen budjetoinnin periaatteet 1999, 4-5) Budjetin laatijat tietävät myös, että heidän suorituksiaan tullaan arvioimaan budjetin pohjalta. Tämä johtaa peliasennoitumiseen budjetin laadinnassa, jolloin tavoitteet asetetaan helposti saavutettaviksi, jotta työpanos seurannassa näyttäisi onnistuneelta. Budjettiin liitetyt palkkiojärjestelmät korostavat osaltaan tätä ongelmaa. (Hassel 1995, 1-2)

2.6.6 Ongelmat kritiikkinä

Edellisessä kappaleessa kuvatut ongelmat toimivat luonnollisena kritiikkinä kirjallisuuden liian yksioikoiselle lähestymistavalle. Lähdekirjallisuudessa budjetti esitellään yhtenä osana yrityksen strategiajärjestelmää, joka tiettyjen vaiheiden ja osakokonaisuuksien jälkeen toimii strategian linkittäjänä käytäntöön. Turhan vähälle huomiolle jätetään ne käytännön ongelmat, joita tämä monivaiheinen prosessi sisälleen kätkee. Monissa muissa laskentatoimen osa-alueissa kuten kustannuslaskennassa ja laskentajärjestelmien kehittämisessä tuodaan hyvin voimakkaasti esille tapausten yksityisluontoisuus ja ne ilmiöt, jotka johtavat siihen, että hyvin harvoin teoriassa esiintyvää ajattelutapaa voidaan suoraan soveltaa käytäntöön. Tähän liittyen esitetään laajalti näkemyksiä siitä, minkälaisia järjestelmiä kannattaa eri organisaatorakenteisiin soveltaa, ja mitä tekijöitä kannattaa erityisesti huomioida laskentajärjestelmiä rakennettaessa.

Edellä kuvattu ilmiö ei päde budjetointikirjallisuuden tapauksessa. Periaatteessa saman budjetointitavan tulee toimia kaikissa ympäristöissä ja todelliset keinot budjetoinnin toteuttamiseksi ovat vähäisiä. Budjetointi esitetään varsin väljissä raameissa yrityksen tietyn ajanjakson toimintasuunnitelmaksi, jonka toteuttaminen tapahtuu muutamien vaiheiden mukaisesti. Tämä on johtanut siihen, että budjetoinnin kehittäminen on ollut hyvin case-pohjaista. Budjetointikäytännön kehittäminen onkin saanut yritysmaailmassa laajemman impulssin vasta viimeisen vuosikymmenen aikana, kun ollaan ajauduttu siihen pisteeseen, että perinteinen vuosibudjetointi on koettu tarkoitustaan vastaamattomaksi. Tässä tutkimuksessa tuodaan esille myös sellaisia näkökulmia, joista ilmenee tämä käytännön ongelmallisuus. Näin voidaan luoda kehys, joka mahdollisimman hyvin vastaa sitä toimintaympäristöä, johon empiirinen tutkimus liittyy.

Tutkimuksessa esitetyt ongelmatilanteet ovat käytännön esimerkkejä niistä ongelmista, joiden kanssa yritykset painivat. Perinteisesti budjetointi on foorumi, jossa käydään läpi strategisia tavoitteita, allokoidaan resursseja, tehostetaan toimintoja ja tuotetaan taloudellisia ennusteita. Tavoitteet ovat hyviä ja ei ole epäilystäkään, etteikö budjetti toimiessaan olisi suunnittelu- ja valvontavälineenä

hyödyllinen. Kysymys onkin siinä, kuinka yritys voi luoda nykyisessä toimintaympäristössä toimivan järjestelmän, joka vastaa sille teoriassa asetettua määritelmää.

2.7 BUDJETOINNIN KEHITTÄMINEN

Kappaleessa 2.6 tuotiin esille niitä ongelmia, joita ei voi sivuuttaa budjetointia suoritettaessa, sillä ne eivät ole enää tulevaisuuden uhkakuva vaan tämän päivän todellisuutta. Näiden ongelmien ratkaisemiseksi on aiheellista esittää kysymys, mitä mahdollisuuksia löytyy kehittää budjetointia.

Seuraavassa esitellään mahdollisuuksia, joilla budjetointia organisaatiossa voidaan kehittää. Aluksi esitellään kattavasti empirian kannalta keskeinen osa budjetoinnin kehittämisessä eli rullaava budjetointi. Tämän jälkeen keskitytään seikkoihin, jotka sisältyvät niin rullaavan kuin perinteiseen budjetointiin. Nämä kaksi kokonaisuutta ovat budjetoinnin kehittäminen toimintoja ohjaavaksi ja budjetointiin osallistuvien henkilöiden motivointi. Budjetoinnin käytännön kehittäminen sisältää luonteeltaan varsin erilaisia ominaisuuksia, sillä osa kehitystyöstä keskittyy järjestelmien ja rakenteiden kehittämiseen, toisaalta osa kehitystyötä on hyvin epäformaalia ihmisten toiminnan kehittämistä. Kaikki tekijät ovat yhteistyössä rakentamassa kokonaisvaltaista budjetointi-ilmapiiriä, joka takaa onnistuneen lopputuloksen.

2.7.1 Rullaava budjetointi

Perinteisesti budjetointikausi on ollut tilikautta vastaava kalenterivuosi. Vuosi on nykyään kuitenkin liian pitkä periodi luotettavan budjetin laatimiseksi. Tämä tilanne korostuu aloilla, joissa kausivaihtelut ovat voimakkaita. Tällöin budjetointi on mahdollista toteuttaa ns. rullaavana budjetointina, rolling forecastina. Tämä tarkoittaa budjettiperiodin jakamista lyhyempiin jaksoihin, joilla taloudellista toimintaa suunnitellaan. Tarkasteluperiodi on käytössä olevissa rullaavan budjetoinnin malleissa yleensä vuosineljännes. Ensimmäiselle vuosineljännekselle laaditaan tarkka ja kiinteä toimintaohjelma ja sen jälkeisille kolmelle

vuosineljännekselle budjetointihetkellä käytössä olevien ennustelukujen valossa karkeampi ennuste. Kun ensimmäinen neljännes on toteutunut, oletusten paikkansa pitävyys tutkitaan, jäljellä olevien neljännesten ennustetta tarkennetaan ja vanha budjetti korjataan uudeksi ohjelmaksi. Tämän lisäksi luodaan uusi ennuste neljänneksi kvartaaliksi. Tämä tuo budjetointiin rullaavan ominaisuuden, eli yrityksellä on koko ajan käytössään suunnitteluhetkestä vuodeksi eteenpäin ulottuva ennuste. (Pihlajamäki 1980, 19-20)

Rullaava budjetti toteutetaan vuoden aikana useampia kertoja, jolloin on ilmeistä, ettei siihen voida uhrata niin paljon resursseja kuin kerran vuodessa tehtävään budjetointiin. Tässä mielessä kehittyvä teknologia on tullut avuksi. Kuten mainittua, on rullaava budjetointi vartenotettava vaihtoehto nimenomaan suhdanneherkillä ja kansainvälisillä markkinoilla toimiville yrityksille. Tällaiset yritykset ovat usein suuria konserneja, joissa on useita yksiköitä ja tytäryrityksiä, jolloin tiedon kerääminen neljännesvuosittain on iso operaatio. Ilman tehokkaita tietojärjestelmiä ja niiden kattavaa hyödyntämistä, on tämänkaltainen budjetointi liian raskas operaatio suoritettavaksi. Rullaava budjetointi asettaa omat haasteensa budjetoinnin suorittajille. Lyhyessä ajassa on tuotettava laadukasta informaatiota, jonka on vastattava budjetoinnille asetettuja tarkentuneita vaatimuksia. Silti budjetointi tulee pystyä suorittamaan mahdollisimman sujuvasti ja lyhyessä ajassa.

Erona perinteiseen budjetointiin on rullaavassa budjetoinnissa sen lähestymistapa. Merkittävimpänä erona voidaan pitää suhtautumista toiminnan kehittämiseen tulevaisuudessa. Rullaava budjetointi lähtee ajatuksesta, että kustannuskontrolli johtuu tavoitteista, eikä toisin päin. Pelkät kustannusraamit eivät saa olla este toiminnan kehittämiseksi tulevalle suunnitteluperiodilla. Perinteisen budjetin ominaisuuksiin kuuluu yleisesti: 1) Se kysyy mitä mikin maksaa 2) tuottaa yhden vuoden ja tilikauden toimintasuunnitelman 3) on perustana resurssien ja vastuiden jakamisessa sekä 4) toimii vertailupohjana toteumatiedolle. Rullaavan budjetoinnin myötä pääpaino siirtyy siihen, mitä organisaatio saa aikaan. Tuottaessaan säännöllisesti tarkistettavan ennusteen vuodeksi eteenpäin, se korostaa perinteistä budjetointia enemmän ennakoimisen roolia ja tulevaisuuden kontrollointia sekä auttaa reagoimaan nopeammin suhdannevaihteluissa. (Kuorsalo 2000, 11)

Rullaavan budjetoinnin lähtökohtina on täten: 1) mitä organisaatio haluaa tehdä ja 2) mitä se tavoittelee. Sen jälkeen kysytään vasta, 3) millä keinoin tavoitteet saavutetaan. Rullaavan budjetoinnin selkeä etu on, että se tuottaa päätöksentekoon ja suunnitteluun luotettavampaa tietoa tulevaisuudesta kuin perinteinen budjetointi. Sen avulla toiminnan ohjaaminen on helpompaa ja varoitus tulevista ongelmista saadaan nopeammin. (Kuorsalo 2000, 11-13)

Rullaavaan budjetoinnin haasteet kohdistuvat siirtymävaiheeseen, tietojärjestelmiin ja sitä toteuttavien henkilöiden panokseen. Siirryttäessä uuteen budjetointimalliin tulee myös johtamisjärjestelmät uudistaa. Tähän seikkaan kiinnitetään usein liian vähän huomiota, jolloin muutoksesta ei voida hyödyntää kaikkia siihen sisältyviä mahdollisuuksia. Teknisistä haasteista korostuu tietojärjestelmien merkitys. Neljä kertaa vuodessa toteutettavassa mallissa käsiteltävän tiedon määrä kasvaa merkittävästi verrattuna vuosibudjetointiin. Järjestelmien perustan on oltava kunnossa ja koko organisaation tulisi käyttää yhteneviä taloushallinnon järjestelmiä.

Järjestelmien toimivuuteen liittyen tulee budjetoinnin muutoksen yhteydessä määrittää ne muuttujat, jotka ovat ensisijaisen tärkeitä budjetin muodostamisessa. Tältä pohjalta valmistellaan sellainen raportointijärjestelmä, josta nämä keskeiset tiedot saadaan nopeasti selville. Kolmas rullaavaan budjetointiin liittyvä haaste on sen laatijoiden panos. Ei riitä, että johtamis- ja tietojärjestelmät ovat ajan tasalla, myös prosessissa toimivien henkilöiden on sisäistettävä uusi malli. Budjetoinnin luonteen ymmärtäminen on ensimmäinen asia, joka budjetoinnin suorittajien on sisäistettävä. Heidän on ymmärrettävä, ettei uusi malli vastaa täysin entisen budjetointijärjestelmän luonnetta. Tekijät tulee saada vakuuttuneeksi siitä, että oikein suoritettuna uusi budjetointimalli voi olla jopa kevyempi kuin vanha. Kun rullaus suoritetaan useasti vuodessa, voi siihen kulua aikaa enimmillään muutamia päiviä kerrallaan, jolloin tiedonhankinnan on oltava helpompaa kuin vanhan järjestelmän puitteissa. (Kuorsalo 2000, 11-13) Henkilöstöön liittyvät seikat ovat hyvin yritys- ja yksikkökohtaisia ja siksi organisaation, joka soveltaa uutta rullaavaa mallia, tulisikin kohdistaa erityinen huomio budjetin laatijoiden perehdyttämiseen uuden tavan luonteeseen sekä sen asettamiin vaatimuksiin.

Rullaavalla budjetoinnilla on kiistatta etuja perinteiseen budjetointiin nähden. Edellä viitatussa Kuorsalon artikkelissa tuotiin esille rullaavan budjetoinnin hyötyjä sekä tutkijoiden näkökulmasta että käytännön yrityselämän puolelta. Kuten myöhemmin esitettävät esimerkit yritysmaailmasta ilmentävät, ei rullaavaan budjetointiin voida kuitenkaan suhtautua kritiikittömästi. Sen soveltuvuus eri organisaatioihin on vaihtelevaa. Empiriaosuudessa korostuu, kuinka tärkeä tekijä ovat yrityksen tietojärjestelmälliset valmiudet rullaavan budjetoinnin onnistumiselle. Ilman tehokasta, nopeaa ja yhteneväisen informaation saamista yrityksen järjestelmistä, koituu usein suoritettava budjetointi liian raskaaksi toimenpiteeksi.

2.7.2 Budjetointi toimintojen ohjaajaksi

Toinen budjetoinnin kehittämisen painopiste on kehittää budjetointi toimintoja ohjaavaksi prosessiksi. Budjetointia tulee suunnata entistä enemmän toimintoperusteiseksi vanhan dokumenttikeskeisen budjetoinnin sijaan. Liiketoimintaan sovellettuna tämä tarkoittaa, että kysymys on suunnitteluprosessista, jossa ensiksi täsmennetään omaksutun strategian ja ulkoisen ympäristön edellytysten pohjalta tavoitteellinen toimintataso suunnittelukaudelle. Näiden tekijöiden perusteella määritetään kyseisen tavoitteen edellyttämät toiminnot ja resurssitarpeet. Suunniteltujen resurssien käytön pohjalta laaditaan taloudellisia vaikutuksia kuvaavat laskelmat. Tässä lähestymistavassa on tärkeää, että toiminnan taloudellisia vaikutuksia voidaan tarkastella prosessilähtöisesti. Erona perinteiseen budjetointitapaan näin voidaan ylittää perinteisen budjetoinnin mukaiset organisaatiot ja vastualueet. (Vuorinen 1997, 30)

Kuten jo budjetoinnin määritelmässä todetaan, on budjetointi yksi osa yrityksen suunnittelujärjestelmää. Usein organisaation eri tasojen välisessä informaation kulussa tämä yhteys kuitenkin hämärtyy. Jotta budjetti toimisi ohjausjärjestelmänä oikein, tulee budjettitavoitteiden ja resurssisuunnitelmien olla johdettu strategiasta. Toinen edellytys budjetin toiminnanohjauksen kannalta on, että kulutuksen ja toiminnan tuotosten välinen yhteys tunnetaan. Toimiessaan ohjausjärjestelmänä

palvelee budjetointi paremmin jatkuvaa toiminnan parantamista ja liiketoiminnalle asetettujen tavoitteiden saavuttamista. (Vuorinen 1997, 30)

Budjetoinnin luonteita käsiteltäessä mainittiin, että budjetti toimii aina jollain tasolla suunnitteluvälineenä. Ongelmien yhteydessä tuotiin esille niitä seikkoja, miksi käytännössä näihin suunnittelun päämääriin ei aina yllätä. Kehittämällä budjetointi toimintoja ohjaavaksi, saa yritys paremmin esille budjetoinnin strategisen suunnittelun luonteen. Kun painopiste ei ole perinteisen tavan mukaan enää niin paljon kustannusraameihin tuijottamisessa, tarjoaa budjetti mahdollisuuden ryhtyä tavoitteiden saavuttamisen kannalta tarpeellisiin erityistoimiin. (Balance scorecardin opetukset 2000, 4) Toiminnot pyritään ohjaamaan siten, että periodille asetetut strategiset ja taloudelliset tavoitteet saavutetaan. Näiden tekijöiden tulee olla linjassa niin, että asetetut taloudelliset raamit mahdollistavat tavoitteiden saavuttamisen. (Tuloksellisen budjetoinnin periaatteet 1999, 3-5)

2.7.3 Henkilöiden motivointi

Kolmantena budjetoinnin kehityskohtana on henkilöiden motivointi. Perinteinen laskentatoimen lähestymistapa asioihin on systeemikeskeinen. Se olettaa myös ihmisen toiminnan osana tapahtumaketjuja mekaaniseksi. Se ei huomioi riittävästi ihmisen käyttäytymiseen vaikuttavia subjektiivisia tekijöitä, joiden seurauksena ihmisen toiminta on itsekeskeisten lähtökohtien ja ympäristön antamien impulssien yhdistelmä. (Ihantola 1998, 31) Teoriassa oletetaan myös informaation täydellistä ja viiveetöntä kulkua. Tiedon tuottajilla on kuitenkin taipumus tietoisesti ja tietämättään manipuloida budjetin laadinnassa tuloksia vastaamaan paremmin heidän omia päämääriään mm. palkkiokäytäntöjen ja resurssien jakamisen muodossa. Tämä johtaa moral-hazard ongelmaan informaation kulussa.

Tietovirrat eivät todellisuudessa kulje siten, kuten teorioissa oletetaan ja yrityksen johdossa toivotaan. Tästä johtuen budjetoinnin kehittämisessä tulee keskittyä siihen, että toimijoiden päämäärät ovat yhtenevät yrityksen strategisten päämäärien kanssa. Henkisesti kenties vaikein ja samalla uudistuvan budjetointiprosessin

tärkein askel on sitouttaa siihen osallistuvat henkilöt tuottamaan tarkkaa ja laadukasta informaatiota. (Kaplan & Atkinson 1998, 768-772) Perinteinen näkemys budjetoinnista korostaa suunnittelua, koordinointia sekä tarkkailua. Nämä tekijät eivät kehityksen myötä poistu, mutta se miltä pohjalta tarkkailu tapahtuu kokee muutoksen. Perinteinen yksipuolisesti dokumentteihin tukeutuva tarkkailu luo budjetoinnista staattisen, organisaatiohierarkiaa edistävän toiminnon. Uusia suunnittelutarpeita vastaavan budjetointijärjestelmän tulee motivoida ja sitouttaa eri osapuolia sekä luoda kommunikaatiota näiden toimijoiden välille. (Balance scorecardin opetukset 2000, 3-5) Uudistuvassa budjetointiprosessissa tulee organisaatioon kehittää budjetointitapa, joka innostaa yrityksessä työskentelevän ihmisen sen toteuttamiseen. Tämä haaste on suuri, ja siksi omalta osaltaan estämässä yrityksiä muuttamaan budjetointikäytäntöään. (Vuorinen 1997, 30)

Toimijoiden omasta halusta tapahtuva budjetointi johtaa siihen, että itse budjetointiprosessi eli liike kohti päämäärää muodostuu henkilöstölle tärkeämmäksi kuin tietyn kiinteän tavoitteen saavuttaminen. Johdon rooli ilmapiirin luomisessa on välttämätön. Esimerkillään johto vaikuttaa suotuisasti budjetointi-ilmapiiriin ja näin lisää henkilöstön motivaatiota ja yrityksen tavoitteiden sisäistämistä. Jos taas johto koetaan irralliseksi osaksi budjetoinnissa, tiedontuottajien motivaatio väistämättä laskee. (Ihantola 1998, 30)

Primääritiedontuottajina toimivien ihmisten sitoutuminen budjetointiprosessiin riippuu monista asioista. Toiminnoissaan he huomioivat aikaisemmat kokemuksensa sekä henkilökohtaiset ominaisuutensa. Seuraavien tekijöiden pohjalta he arvioivat budjetointiin liittyviä tekijöitä (Ihantola 1991, 48):

1. Osallistuminen budjettisuunnitteluun
2. Budjettitavoitteet
3. Valta ja vastuu
4. Budjettiseurantaraportti
5. Budjettisuoritusten arviointi
6. Budjettitavoitteiden saavuttamiseen sidotut palkkiot ja rangaistukset
7. Budjettivastuisten henkilösuhteet

Nämä tekijät kattavat laajalti ne ihmisen käyttäytymiseen liittyvät ongelma-alueet, joiden voidaan olettaa jollain tavalla vaikuttavan budjettivastuuhenkilön motivaatioon ja sitä kautta käyttäytymiseen ja suorituksen tasoon. Usein yritys-elämässäkin sorrutaan liian mekaaniseen ihmiskäsitykseen, eikä näitä tekijöitä huomioida tarpeeksi.

Eräs oleellisesti edellä esitettyihin seikkoihin vaikuttava tekijä on budjettiin liitettävät suorituksen arvioimismallit. Yleinen käytäntö on, että tuotantoyksikön johdon toimintaa arvioidaan budjetin toteutumisen perusteella. Tämänkaltaisen arvioinnin toimivuuden edellytys on, että molemmat osapuolet, valvoja ja valvottava, ovat tietoisia järjestelmän yksityiskohdista ja hyväksyvät ne. Seurantajärjestelmän tulee olla kannustava ja realistinen, jotta budjetin tavoitteisiin todella sitoudutaan. Se, missä määrin tätä sitoutumista budjettiin ja valvontajärjestelmään tapahtuu, on kiinni tavoitteiden asetannasta sekä valvojan ja valvottavan suhteesta. (Hassel 1995, 2-3) Toimivan kannustinjärjestelmän avulla saadaan aikaan korkea pyrkimystaso, jonka seurauksena on koko liiketoimintaprosessia edesauttava suoritus. Vaikka itse budjetin suunnittelu ja ohjeistaminen tapahtuu organisaatioissa ylhäältä alaspäin, niin tuotosten kulkusuunta on päinvastainen. Laadukkaan tiedon tuottaminen ei onnistu määräysvallan kautta, vaan nimenomaan valvojan ja valvottavan välisen toimivan suhteen avulla. Budjettiin liitetyt suorituksen arvioimismallit on määritettävä tämän suhteen ehdoilla.

2.7.4 Käytännön esimerkkejä budjetoinnin muuttamisesta

Case Borealis

Eräs lähiaikojen esimerkki budjetointikäytännön muutoksista on yhden maailman suurimman muoviraaka-aineiden valmistajan, Borealoksen, tapaus. Alun perin suomalais-norjalaislähtöisen yhtiön fuusiossa oli tarkoituksena vain kartoittaa ja poistaa taloushallinnossa esiintyviä päällekkäisyyksiä, mutta lopputuloksena yritys päätyi poistamaan perinteisen budjetointimallin kokonaan ja siirtymään vaihtoehtoisiiin ohjaus- ja suunnittelujärjestelmiin. Paine muutokseen kumpusi edellisvuosilta, jolloin erittäin suhdanneherkällä alalla syksyllä tehty budjetti oli jo

tammikuussa vanhentunut. Vanha budjetti koettiin liian jäykäksi, raskaaksi ja kädet sitovaksi. Yrityksen johdon mielestä syksyisin uhrattu kymmenien ihmisten työpanos ja viikkojen budjettisavotta ei vastannut sille asetettuja tavoitteita ja sen seurauksena yrityksessä suoritettiin kokonaisvaltainen budjetoinnin muutos. Voimakkaan muutoksen seurauksena Borealiksessa siirryttiin käyttämään rullaavia, tarkkoja, yhden neljänneksen päähän yltäviä tuloseennusteita sekä vuoden päähän ulottuvaa karkeajakoisempaa tuloskehitysennustetta. Kustannusvalvonnan yritys suoritti toimintolaskennan, mitattavien avaintavoitteiden ja trendiraporttien perusteella. Näin korvattiin budjetoinnin valvontapiirre. Budjetoinnin toinen luonne, suunnittelu, hoidettiin kytkemällä yksikön tavoitteet tuloskortteihin, jotka sisältävät paitsi taloudelliset myös strategiset tavoitteet. Suhdannevaihteluista riippuvassa yrityksessä koetaan, että neljännesvuosittain tarkentuva tuloseennuste, joka katsoo vuoden eteenpäin ja johon on huomioitu tuoreimmat markkinaoletukset, antaa parhaimman tiedon yrityksen sisäisen toiminnan tilasta ja kehityssuunnasta. (Lilius 1996, 30-33)

Case Outokumpu

Outokumpu Oyj on harjoittanut rullaava budjetointia vuodesta 1999 lähtien. Kuten Borealiksen tapauksessa myös Outokummulla vuosibudjetoinnista luovuttiin sen nopeasti vanhenevan informaatiopohjan ja raskauden seurauksena. Vanhan tavan mukaisessa budjetoinnissa uhrattiin paljon aikaa ja energiaa budjetin seuraamiseen riippumatta siitä, kuinka pielessä se oli. Tarve joustavampaan järjestelmään oli ilmeinen ja siirtymistä rullaavaan budjetointiin on pidetty hyvänä. Uutta järjestelmää pidetään joustavana ja se vastaa yrityksen strategista suunnittelua paremmin kuin vanha vuosibudjetointi. Nyt johdolle tuotetaan yksiköissä ajan tasalla olevaa informaatiota, johon sisältyy tuoreimmat oletukset markkinatilanteesta, tuotantosunnitelmista ja raaka-ainepohjasta. Perinteisen budjetoititavan informaation vanhenemisen perussyys oli liiketoiminnan syklisyys. Tätä ongelmaa uudessa budjetoititavassa ei ole. Rullaavaan budjetoinnin suurimmiksi ongelmiksi koettiin toimintatapojen mentaalinen muutos sekä tavoitteiden asettaminen ja sitä kautta palkitsemisjärjestelmien muuttaminen. Etuna Outokummulla ovat yksiköiden yhteneväiset laskentajärjestelmät, joista tiedon nopea tuottaminen on mahdollista. Outokummun ensisijaisena tavoitteena

muutoksessa on parantaa olemassa olevaa suoritustasoa ja toimia kilpailijoita kannattavammin. Tämä edellyttää myös budjetilta entistä ajankohtaisempaa informaatiota. (Kuorsalo 2000, 14-15)

Case Tulikivi

Tulikivi-konserni koki perinteisen budjetoinnin riittämättömäksi ja siirtyi rullaavaan budjettiin. Vajaan vuoden päästä rullaava budjetointi lopetettiin ja päädyttiin ratkaisuun, jossa kehitettiin kevyt johdon päämääriä palveleva seuranta- ja valvontajärjestelmä. Suurin ongelma rullaavassa budjetoinnissa oli sen raskaus. Monta kertaa vuodessa toteutettava operaatio söi liikaa resursseja ja budjetoinnille asetettuja tavoitteita ei saavutettu. Onnistunut rullaavan budjetoinnin toteuttaminen olisi vaatinut hyvän tietojärjestelmän, josta budjettiin vaadittavat tiedot olisivat olleet saatavilla. Liian kevyet järjestelmät aiheuttivat sen, että raportointi hidastui uuden budjetointijärjestelmän myötä. Tulikiven tapaus tuo esille aikaisemmin käsitellyn tietojärjestelmien valmiuden merkityksen. Muutostilannetta vastaamattomat tietojärjestelmät aiheuttavat budjettiin sellaisen kitkan, ettei rullaavan budjetointitavan toteuttaminen ole mahdollista. (Kuorsalo 2000, 15)

2.7.5 Yhteenveto budjetoinnin kehittämisen painopisteistä

Perinteisen budjetoinnin vahvuudet löytyvät sen standardimuotoisuudesta. Tämän vuoksi se on muuttuneessa talouden toimintaympäristössä säilyttänyt muotonsa viimeisten vuosikymmenien aikana. Yritysympäristön muuttuessa yhä dynamisemmaksi ovat budjettiin kohdistuneet sellaiset paineet, että sitä on kehitettävä joustavammaksi, jotta se vastaisi tarkoitustaan. Niin asiakkaiden, toimittajien, viranomaisten, henkilöstön ja rahoittajien vaateet kuin teknologian kehittyminen ja poliittisen riskin pieneneminen ovat omalta osaltaan nopeuttamassa siirtymistä kehittyneempään budjettiin. (Fiilin P., Partanen R., Tikka M., & Åkerberg P. 1995, 75-77)

Budjetoinnin kehityksen suuntauksena on, että sen on vastattava entistä paremmin yrityksen strategiaa. Tämä käsittää niin yrityksen johdon näkemysten tehokasta käytäntöön tuomista kuin myös asiakkaiden tarpeiden nopeaa havaitsemista.

Kehittynyt budjetointi on prosessi, joka liittyy mahdollisimman hyvin toisiinsa johtamisen, aika-, laatu- ja kustannusulottuvuuden sekä ei-taloudelliset mittarit. Läpi koko budjetointiprosessin on yrityksellä oltava käytössä oikeat ja juuri heidän toimintaympäristönsä soveltuvat toimintatavat. Budjetointiin osallistuvien henkilöiden päämäärät ja mahdollisuudet on huomioitava, tiedonhankinnan, -keruun ja raportointijärjestelmien tulee olla kunnossa sekä budjetoinnin tulee toimia ensisijaisesti tulevaisuuden toimintoja ohjaavana. Muutos tämän suuntaiseen budjetointiin johtaa johdon kasvavaan mielenkiintoon organisaation sisällä tapahtuviin toimintoihin sekä työntekijän motivoimiseen työssään. Tämä vähentää hierarkkisuutta yrityksissä. Toisaalta kehitys johtaa valtavaan käsiteltävän tietomäärän kasvuun. Tähän haasteeseen on yritysten vastattava kehittyneellä tiedonsiirrolla, vastuunjaolla yksiköihin ja tehokkaalla tietojärjestelmien käytöllä. (Kuorsalo 2000, 14-15) Ison ja kansainvälisen organisaation tapauksessa on informaatiovirtojen todettu olevan merkittävä tekijä onnistuneen budjetointiympäristön luomisessa. Sujuva informaation kulku lisää budjettivastuullisten sidonnaisuutta koko prosessiin ja vaikuttaa sitä kautta suoraan työn laatuun. (Cunningham & Hassel 1995, 14-15)

Jotta budjetointi toimisi oikein strategian toteuttajana, tulee yksikön budjetointitoimintojen olla oikein hoidettu. Jos yksikön budjetointikäytännöt eivät ole tarkoituksenmukaiset, muodostuu budjetoinnista tekijöilleen raskas ja turhauttava operaatio, jonka lopputuloksena syntyy paikkansa pitämätön toimintasuunnitelma.

Oikein toimiessaan budjetti on tehokas ennakoinnin, suunnittelun, työntekijöiden motivoinnin ja strategian toteuttamisväline. Jos budjetointia ei toteuteta oikein, se voi päinvastoin toimia jarruttavana ja jopa haittatekijänä yksiköiden toiminnalle. Huonosti hoidettu budjetointiprosessi turhauttaa ja irrottaa työntekijät työskentelemästä yrityksen päämäärien eteen sekä tuottaa tuloksenaan virheellistä informaatiota. (Tuloksellisen budjetoinnin periaatteet 1999, 4) Kappaleesta kaksi käy ilmi, että useat budjetoinnin onnistumiseen vaikuttavat tekijät riippuvat yksiköissä tapahtuvasta toiminnasta. Tämä lähtöasetelma antaa vahvat perusteet, mutta myös haasteet empiriaosuuden toteuttamiselle case-yksikössä.

3. BUDJETOINTIKÄYTÄNNÖN KEHITTÄMINEN: CASE UPM-KYMMENE OYJ, JOKILAAKSON TEHTAAT, JÄMSÄNKOSKI JA KAIPOLA

3.1 JOHDANTO EMPIRIAOSUUTEEN

Tutkimuksen empiirinen osuus keskittyy case-yksikön budjetointiprosessin toimintatapojen kehittämiseen. Viitekehyksessä tuotiin esille ne taustat, mihin budjetointi liittyy, mitkä tavoitteet sillä on, ketä budjetointiin sitoutuu, mitä ongelmia siihen voi liittyä ja mihin suuntaan budjetointi kehittyy. Kuten viitekehys osoitti, on budjetoinnille olemassa vahvat perusteet ja oikein toimiessaan se on arvokas väline yrityksen tavoitteiden toteuttamisessa. Nykyisellään perinteinen budjetointi ei kuitenkaan kansainvälisillä ja suhdanneherkillä markkinoilla toimivan yrityksen tapauksessa toimi. Vanhanmallinen budjetointi on jääne teollistumisen alkuvaiheilta, eikä se enää vastaa tämän päivän taloudellisen toimintaympäristön vaatimuksia. Useat organisaatiot ovat muuttaneet viimeisen 3-4 vuoden aikana budjetointiaan joustavampaan suuntaan. Vastaavassa tilanteessa myös kohdeyksikön emoyhtiö, UPM-Kymmene Oyj, muutti budjetointitapansa rullaavaan budjetointiin.

Kuten on käynyt ilmi, on yksiköiden toiminnalla merkittävä osuus ylätasojen tavoitteiden tuomisessa käytäntöön. Ylemmillä tasoilla muodostetut suuntalinjaukset jäävät turhan usein toteutumatta käytännössä, sillä budjetoinnin toteuttaminen yksiköissä on puutteellisesta. Yksiköissä eteen tulevat käytännönongelmat, budjetinlaatijoiden henkilökohtaiset asenteet sekä muut tekijät, joiden johdosta budjetoinnista muodostuu raskas ja epämotivoiva prosessi sen suorittajille. Muutos budjetointiprosessissa tuo mukanaan vaikeuksia ja haasteita, mutta myös mahdollisuuksia, joilla entistä tehokkaampi budjetointi voidaan saavuttaa.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on case-yksikön kohdalla luoda sellaiset toimintatavat laskentaosastolle, että budjetoinnin ongelmat vältetään ja kehitysmahdollisuudet osataan hyödyntää. Toimintatavat kehitetään sellaisiksi, että budjetointiin osallistuvat tahot kokevat budjetoinnista vastaavan laskentatoimen työskentelytavat hyviksi sekä budjetointi-ilmapiirin positiiviseksi ja tätä kautta sitoutuvat budjetoinnin toteuttamiseen. Näin varmistetaan oikeellisen lähtötiedon saaminen. Tutkimuksen tarkoituksena ei ole tutkia, ovatko yksikölle annetut budjettiraamit ja mahdollisuudet järkeviä tai valittu uusi budjetointitapa oikea. Konkreettisenä tavoitteena on luoda sellainen malli ja ne työkalut, joilla budjetoinnissa päästään vaaditussa ajassa, olemassa olevin resurssein haluttuun tulokseen. Tämän jälkeen voidaan keskittyä siihen, miten näiden ihmisten tuottamasta tiedosta saadaan tehokkaasti tuotettua uuden mallin mukaista keskushallinnon¹ haluamaa informaatiota.

Kuten tutkimusstrategiaa määriteltäessä tuotiin esille, on tutkija yksi toimija organisaatiossa. Tämä seikka näkyy erityisen selvästi empiriaosuuden toteuttamisessa. Sidos organisaatioon mahdollistaa tutkimusmetodien tehokkaan käytön ja tätä kautta kattavan perehtymisen tutkimuskohteeseen. Kirjallisen materiaalin kerääminen, organisaatioon tutustuminen sekä haastattelujen ja keskustelujen suorittaminen useiden tahojen kanssa koko tutkimusprosessin ajan oli mahdollista. Lisäksi toimintamalleja ja kehitysideoita oli mahdollista testata käytännössä ennen tutkimuksen lopullista valmistumista. Tutkimustyötä, perehtymistä organisaatioon sekä toimintamallien testaamista tapahtui 9 kuukauden aikana. Tämän ajanjakson sisällä oli useampia yhtäjaksoisia periodeja, jolloin tutkimuksessa keskityttiin raportoimaan tutkimuksen toteuttamista ja tuloksia. Organisaation jäsenenä toimiminen näkyy myös siinä, että tutkimus sisältää ryhmän yhteisesti kehittämien ideoiden analysointia, konkretisointia ja jalostamista. Tutkimusprosessi itsessään oli kuitenkin itsenäinen ja tässä tutkimuksessa esitetyt lopulliset tulokset ovat tutkijan tuotosta.

¹ Tässä tutkimuksessa käytetään yleistermiä keskushallinto käsittämään konsernihallinnon ja sen eri alaosastot mm. toimialan ja materiaalihankintaosaston.

3.2 CASE-YKSIKÖN ESITTELY

Case-yksikkö on UPM-Kymmene Oyj:n Jokilaakson paperitehtaat, Jämsänkoski ja Kaipola. UPM-Kymmene syntyi, kun Repola Oy ja Kymmene Oy yhdistyivät 1996. UPM-Kymmene on yksi maailman suurimpia metsäteollisuusyrityksiä. Yhtiö valmistaa painopapereita, jalostusmateriaaleja sekä mekaanisen metsäteollisuuden tuotteita. Yritys työllistää yhteensä 33 000 ihmistä pääasiassa Euroopassa ja Pohjois-Amerikassa. Tuotantolaitoksia yhtiöllä on yhteensä 14 maassa sekä myyntiyhtiöitä kymmeniä ympäri maailmaa. Erilaisten painopapereiden osuus on yli puolet UPM-Kymmenen 57 miljardin markan liikevaihdosta.

Syntyessään UPM-Kymmene edusti organisaatorakenteeltaan tyypillistä tulosityksikköorganisaatiota, jossa tehtailla eli tulosityksiköillä oli kokonaisvastuu liiketoiminnastaan. Tehtaat toimivat hyvin itsenäisesti ja keskushallinnolla ei ollut juurikaan operatiivista vastuuta tehtaiden toiminnasta. Nyt tähän toimintatapaan on tullut muutosta.

Jämsänjokilaaksossa on pitkät perinteet paperiteollisuudessa. Varsinaisen paperiteollisuuden katsotaan Jokilaaksossa alkaneen 1889, jolloin sulfiittiselutehdas aloitti toimintansa. Vuonna 1899 aloitti Patalankosken rannalla ensimmäinen paperitehdas. Kaipolan paperitehtaan ensimmäinen paperikone rakennettiin 1950-luvun alussa.

Jämsänkosken ja Kaipolan tehtaat toimivat itsenäisinä tehdaskokonaisuuksina vuoden 2000 alkuun asti, kunnes ne organisoitiin hallinnollisesti yhteiseksi yksiköksi. Näin tehtaista muodostettiin yksi yhtenäinen kirjanpitoyksikkö. Tehtaiden hallinnollisella ja toiminnollisella yhdistymisellä tavoitellaan toiminnan tehostamista.

Jokilaakson tehtaiden yhteenlaskettu liikevaihto on n. 6 Mrd. mk ja yhteensä seitsemän paperikoneen tuotantokapasiteetti on 1 440 000 t/a. Tehtailla työskentelee n. 1900 henkilöä. Paperikoneista neljä toimii Jokilaakson tehtaiden Jämsänkosken tehtailla ja loput kolme paperikonetta Kaipolassa.

3.3 TALOUDELLINEN RAKENNE

Tämä osio kartoittaa sen taloudellisen rakenteen ja kustannuspaikkahierarkian, jolle talouden ohjaus ja raportointi Jokilaaksossa perustuu. Jokilaakson organisaatio, kaksi tehdasta, 7 tuotantolinjaa ja viisi apuosastoa (Liite 1), muodostavat kokonaisuudessaan yhden kirjanpidollisen yksikön UPM-Kymmene konsernissa. Taloushallinnollisesti tämä yksikkö on jaettu osakokonaisuuksiin, profit centereihin². profit center on yksi taloudellinen kokonaisuus, osasto, tavararyhmä, projekti tai muu vastaava toiminto, jolle kertyy kustannuksia ja tuottoja. Jokilaakson taloudellinen rakenne koostuu 54 profit centeristä. Taloudellisessa raportoinnissa paperikonelinjat toimivat primääri profit centereinä, joiden taloudellinen tulos raportoidaan keskushallintoon. Budjetoinnissa tämä tarkoittaa, että konserniin budjetti raportoidaan paperikoneen tuloslaskelmamuodossa (Liite 2), joille muiden profit centereiden tulot ja kustannukset on allokoitu.

Profit centereiden lisäksi toinen merkittävä tekijä talouden ohjauksessa ovat kustannuspaikat, cost centerit. Näitä kustannuspaikkoja on Jokilaaksossa yli 500 kappaletta. Jokainen kustannuspaikka on kiinnitetty yhteen profit centeriin. Näille kustannuspaikoille kirjataan vain kustannuksia ja kulujen oikaisueriä. Jokaisen kirjauksen yhteydessä tapahtuma liitetään kustannuslajilla, tilillä, vastaavaan kustannuspaikkaan tai profit centeriin aiheuttamisperiaatteen mukaan. Näin kustannukset kohdistuvat vastuulliselle tulosityksikölle oikein.

Talouden hallinta Jokilaaksossa tapahtuu kolmen laskentatoimen peruselementin kautta: kustannuslajien, kustannuspaikkojen ja profit centereiden. Kustannukset viedään sitä vastaavalla tilillä eli kustannuslajilla tietyille kustannuspaikalle, joka on kiinnitetty profit centeriin. Lopullisessa raportoinnissa kaikkien muiden profit centereiden kustannukset ja tuotot vyörytetään sovituille suhteilla primääri profit

² Tutkimuksessa käytetään profit center- termiä vastineena suomenkieliselle termille tulosityksikkö. Menettely tehdään erotukseksi tulosityksikkö- termistä, jota tässä tutkimuksessa käytetään tarkoittamaan konsernin tulosvastuullista kirjanpitoyksikköä, esim. Jokilaaksoa.

centereille, joita Jokilaaksossa ovat paperikonelinjat. Talousraportoinnissa paperikoneille vyörytetty tieto siirretään yhtenäiseen moduuliin, jolla yksiköt suorittavat raportointinsa keskushallintoon. Liitteessä kaksi esitetyn tuloslaskelman rivitaso on tarkkuus, millä raportointi suoritetaan niin budjetoinnin kuin tuloslaskennan kohdalla. Lisäksi raportoidaan joitakin teknisiä tietoja kuten käyntiaste, raaka-aineiden kulutus ja tuotantotonnit.

Tulosraportoinnista puhuttaessa kirjanpitolainsäädäntö ja hyvä kirjanpito tapa säätelevät raportointia ja sitä valvotaan ulkoisten tilintarkastajien lisäksi konsernin sisäisen tarkastusosaston puolelta. Budjetoinnissa toimitaan samassa taloudellisen toimintakentän rakenteessa, mutta koska on kyse yrityksen täysin sisäisestä raportoinnista, ei lainsäädäntö toimi ohjenuorana sen suorittamisessa. Yksiköille onkin jätetty laaja itsenäinen vastuu siitä, miten budjetointi käytännössä suoritetaan. Kukaan ei tule kysymään, mistä tiedoista lopulliset luvut on rakennettu, jos toimitetut tiedot vastaavat vaadittuja, kustannuskehitys pysyy annetuissa rajoissa ja tuloskehitys vastaa lähtöolettamuksia. Tässä kappaleessa esitetty taloudellinen rakenne on se taloudellinen hierarkia, johon tämän tutkimuksen tulokset tullaan sovittamaan.

3.4 VANHA BUDJETOINTIMALLI

Metsäteollisuudella on Suomessa pitkät perinteet ja kuten kappaleesta 3.2 käy ilmi, on Jokilaakson tehtailla takanaan jo yli sadan vuoden historia. Ajateltaessa sitä, minkälaisen muutoksen yhteiskunta on käynyt läpi tässä aikaperiodissa, on paperinvalmistusprosessi ja tehdaskulttuuri sen mukana säilynyt verrattain muuttumattomana. Toki mukaan on tullut uusia innovaatioita ja yhtiön toimintakenttä on laajentunut, mutta itse reaali-prosessi ei ole kokenut mullistavia muutoksia ja sitä kautta sen ympärille kehittyneet tukifunktiot ovat muotoutuneet vahvasti tähän toimintamalliin. Yksi näistä tukifunktioista on taloushallinto ja sen toiminnot, joihin budjetointi lukeutuu.

Budjetointi syntyi teollisuusyritysten kontrollijärjestelmäksi. Tämä luonne oli pitkään vallitseva ja vasta 90-luvun taloudellisissa muutoksissa siihen ryhdyttiin liittämään enemmän toiminnanohjauksellisia elementtejä. Tutkimuksen alkupuolella esiteltiin budjetoinnin luonteita ja siellä kirjallisuus toi esille organisaatioissa esiintyvät budjetoinnin luonteet, kontrolloinnin ja suunnittelun. Erityisesti prosessikeskeisessä metsäteollisuudessa budjetointi on toiminut vanhastaan kustannusten kontrollointivälineenä ja suunnittelupiirre on toiminut kontrolloinnin ehdoilla.

Vielä vuodeksi 2000 valmistettiin Jokilaaksoon perinteinen vuosibudjetti, johon määriteltiin myynti-, tuotanto- ja valmistuskustannusbudjetti sekä kiinteät kustannukset. Kiinteät kustannukset budjetoitiin osastoilla erittäin tarkkaan kustannuslajeittain kohteille. Budjetin raportointi keskushallinnoille tapahtuu paperikonelinjoittain, joten sen suhteen näin yksityiskohtainen budjetointi ei olisi pakollista. Kustannuskohteille ulottuvan budjetoinnin päämääränä voidaan pitää kontrollointitarvetta. Muodostamalla kustannuslajitarkkuudella budjetti jokaiselle laskentakohteelle, osastolle ja profit centerille, ovat toteutuneet kustannukset täysin vertailtavissa ja näin myös kontrolloitavissa. Muodostetut osastokohtaiset budjetit vyörytettiin paperikonelinjoille suoraviivaisesti kapasiteettien ja ennalta sovittujen jyvitysosuuksien perusteella.

Myyntin ja sitä kautta valmistuskustannusten budjetointi tapahtui tuotanto-osastoilla. Osaston myyntipuolella oli tiedossaan arvio seuraavan vuoden toimitusmääristä. Tämän myyntiennusteen pohjalta määritettiin paperikonelinjan tuotantomäärä. Tuotantoennusteen perusteella tuotanto-osasto määritteli käyntiasteensa, tehokkautensa, seisokkinsa ja muut tuotannolliset tekijät. Näiden konekohtaisten tunnuslukujen perusteella tuotantopäälliköt laskivat yksilöidyt raaka-aineiden kulutukset. Näin saadun ominaiskulutuksen ja raaka-aineiden a-hinnan avulla voitiin muodostaa valmistuskustannusbudjetti. Kuten kiinteät kustannukset, myös muuttuvat kustannukset budjetoitiin vuosibudjetissa kustannuslajitasolla. Muuttuvien kustannusten budjettiin lukeutuvat alennukset, vahingot ja logistiikkakustannukset määräytyivät suoraan toimitusmäärien pohjalta. Varastonmuutoksen ja siitä seuraavien katehyvitysten ongelmasta päästiin

asettamalla myynti- ja tuotantomäärät yhtä suureksi. Myynnin ja tuotannon suhteuttaminen toisiinsa ei ole ainoastaan teoreettinen yksinkertaistus, sillä eurooppalaisessa paperiteollisuudessa on markkinatilannetta pyritty kontrolloimaan siten, ettei ylitarjontaa ja sitä kautta voimakasta hintojen laskua pääse tapahtumaan. Jos kysyntää ei ole, eivät koneet turhaan tuota paperia varastoon, vaan linjat ajetaan tilausseisokkiin ja seisokkiaika on käytetään kunnossapito- ja investointitöihin.

Budjetoinnin loppuvaiheessa paperikonelinjoille vyörytettiin Jokilaakson muiden profit centereiden valmiit budjetit. Ne yhdistettiin tuotanto- ja valmistuskustannusbudjettiin, jolloin päädyttiin paperikoneen tuloslaskelmamuotoon, joka raportoitiin edelleen keskushallintoon. Osastoille kohteittain rakennetut budjetit jäivät yksikön sisäiseen käyttöön ja niiden pääpaino oli kiinteiden kustannusten kontrolloinnissa ja analysoinnissa. Budjettipoikkeamiin kiinni pääseminen mm. tulosraportoinnin yhteydessä on suoraviivaisempaa, kun jokaiselle osastolle on laadittu oma budjettinsa. Käytetty budjetointijärjestelmä mahdollisti porautumisen aina yksittäisen tilitapahtuman tasolle erittelemään kustannuspoikkeamien syntyä.

Edellä lyhyesti kuvattu vanha budjetointitapa sisälsi puutteita, mutta myös paljon hyvää. Suurimmat ongelmat liittyivät yksityiskohtaisen budjetoinnin raskauteen ja vanhentuneeseen tietopohjaan. Kuten viitekehuksesta ilmeni, muutokset markkinatilanteissa johtavat siihen, että jäykkä vuosibudjetti menettää tietoarvoansa ajan mittaan. Toisaalta Jokilaakson kokoisessa yksikössä sekä muuttuvien että kiinteiden kustannusten budjetointi kustannuslajitasolla on valtava operaatio, joka sitoo paljon ihmisiä budjetin laatimiseen. Etuina tavassa voidaan pitää selkeää vastuualuelaskennan periaatteen toteuttamista ja toimintojen yksityiskohtaista suunnittelua tulevalle periodille.

Tässä kappaleessa käsitelty vanha budjetointitapa käsittää perinteisen vuosibudjetoinnin. Viimeisen viiden vuoden aikana ovat toimintatavat Jokilaakson budjetoinnissa muuttuneet lähes vuosittain. Syitä ovat olleet tietotekniikan kehitys, konsernin muutokset taloushallinnon osalta, tulosvastuullisten taloushallintoyksiköiden muodostaminen ja uusien kustannuspaikkahierarkioiden

luominen. Nämä tekijät ovat johtaneet siihen, että budjetointiprosessi on elänyt vuodesta toiseen. Viimeisimpinä ja merkittävimpinä muutoksina voidaan pitää Jokilaakson taloushallinnon siirtymistä SAP R/3 -järjestelmän käyttöön kokonaisvaltaisesti sekä Jokilaakson konversiota, jossa kaksi tuotantoyksikköä Jämsänkoski ja Kaipola liitettiin hallinnollisesti yhteen vuoden 2000 alusta. Puuttumatta sen syvällisemmin kahden lähekkäin, mutta toisistaan erillään toimineiden tehtaiden yhdistämisprosessiin, on mainittava, että tämä muutos heijastuu jokapäiväiseen toimintaan edelleen ja sillä on selkeät vaikutukset ja ilmentymät budjetoinnin yhteydessä. Laskentatoimen kulttuuri ja toimintatavat ovat olleet tehtailla eriävät, ja näiden käytäntöjen täydellinen yhtenäistäminen vaatii pitkän prosessin. Kyse ei ole pelkästään järjestelmien, vaan myös ihmisten ajatusmaailmojen yhtenäistämistä. Näistä lähtökohdista katsottuna on vanha vuosibudjetointi elänyt tietynlaista sopeutumisprosessia viimeisen puoli vuosikymmentä, minkä jatkeena voidaan katsoa tapahtuneen kokonaisvaltaisen muutoksen uuteen budjetointijärjestelmään.

3.5 UUSI BUDJETOINTIMALLI JA SEN VAIKUTUKSET

3.5.1 Uuden budjetointimallin tausta

Kuten kirjallisuudessa painotetaan, ei budjetoinnin tule olla vain yksikön toiminnan tarkkailuun käytettävä kontrollointiväline, vaan sen tulee toimia strategisen ketjun operatiivisena vaiheena, jossa johdon määrittämät strategiset suunnitelmat tuodaan käytäntöön. UPM-Kymmenessä edellisten vuosien budjetit menettivät muuttuneiden taloudellisten suhdanteiden johdosta tietoarvonsa nopeasti ja niiden antaman informaation laatu päätöksenteon tueksi heikkeni oleellisesti. Myös kilpailu paperimarkkinoilla on kiristynyt, joten eri segmenttien, maiden ja asiakkaiden kannattavuudesta on saatava entistä tarkempaa informaatiota oikeiden markkinatoimenpiteiden löytämiseksi. Näiden impulssien innoittamana muutos siirtymisestä rullaavaan budjetointiin tehtiin jo vuoden 2001 budjetoinnin osalta. Yksiköt saivat virallisen tiedon uuteen malliin siirtymisestä lomakauden lopulla,

elokuun alussa. Tässä vaiheessa ilmoitettiin uuden mallin käyttöönotosta, mutta käytännön vaateet ja toimenpiteet selkiytyivät vasta prosessin kuluessa.

UPM-Kymmene on maailmanlaajuinen organisaatio, jolla on tuotantoyksiköitä kolmessa maanosassa ja myyntiyhtiöitä ympäri maailmaa. Organisaatioon heijastuu erilaisten kulttuurien ja yrityskäytäntöjen vaikutus. Osa tuotantoyksiköistä on tullut konserniin vasta hiljattain yritysostojen kautta. Laajasta ja monikulttuurillisesta taustasta johtuen oli haaste siirtymisessä uuteen budjetointimalliin näinkin nopeassa aikataulussa kova. Tutkimuksen case-yksikköä, Jokilaaksoa, ajateltaessa haastetta lisäsi kahden tehtaan hallinnollinen yhtenäistäminen. Konversioprosessin käytännön toteutus ja resurssiratkaisut oli juuri saatettu heinäkuulla päätökseen ja uusia toimintamalleja oltiin muotouttamassa. Uuden budjetointimallin sovittaminen tähän muuttuneeseen organisaatioon loi oman haasteensa. Etuna Jokilaaksossa voitiin lukea pitkälle kehittyneet taloushallinnon järjestelmät sekä ihmisten tottumus työskentelyyn muuttuvassa toimintaympäristössä.

3.5.2 Uuden budjetointitavan aiheuttamat muutokset

Selkeimpänä muutoksena uudessa budjetointikäytännössä on sen muuttuminen kerran vuodessa suoritettavasta prosessista neljästi vuodessa tapahtuvaksi toiminnoksi. Alusta asti oli selvillä, etteivät vanhat budjetointikäytännöt olleet enää mahdollisia, ne olivat yksinkertaisesti liian raskaita.

Toinen muutos käyttöönotetussa tavassa oli segmenttikohtaisen kannattavuuden budjetointi. Kun ennen oli riittänyt yhdellä budjetoinnissa käytettävällä markkinahinnalla toimiminen, vaaditaan nyt erittäin eksaktia tietoa maittain, segmenteittäin ja paperilajeittain tuotteiden myyntihinnoista ja tuotantomääristä. Liitteestä kolme käy selville, kuinka hienojakoisella tasolla myyntimäärät ja -hinnat tulee kvartaaleille määrittää. Kaikilta paperikonelinjoilta valitaan kattava otos niiden tuottamista paperilajeista. Näille maksimissaan kuudelle lajille budjetoidaan sekä eri segmenteille että maille markkinahinnat ja myyntimäärät. Kiinteät kustannukset allokoidaan näille segmenteille lajien tuotantotehokkuuden perusteella, jolloin voidaan muodostaa segmenttien kannattavuudesta

tuloslaskelmat. Tämä kannattavuusajattelu muistuttaa voimakkaasti ABC-kustannuslaskennan ideaa asiakas- ja tuoteryhmäkannattavuuden määrittämisestä. Muuttuneet markkinat johtivat siihen, että perinteinen paperiteollisuuskin oli pakotettu siirtymään tarkempaan kannattavuuslaskentaan, mikä on ollut uusimpien laskentatoimen teorioiden ja budjetoinnin kehittämisen yleinen suuntaus. Oikein toimiessaan tämänkaltainen budjetointi antaa toimialan ja konsernin johdolle todella yksityiskohtaista ja tarkkaa tietoa siitä, mihin suuntaan strategista toimintaa tulee kehittää.

Kolmantena uutena ulottuvuutena voidaan pitää tuotantokustannusten budjetoinnin muuttumista reseptilähtöiseksi. Budjetoinnin yhteydessä tuotantopäälliköt määrittelevät paperikonelajeille eri raaka-aineiden ominaiskulutukset. Vuosineljänneksittäin näitä reseptejä tarkistetaan ja raaka-aineille päivitetään uusimmat hinnat. Ominaiskulutuksen, a-hinnan ja ennustetun tuotannon avulla saadaan laskettua muuttuvien kustannusten budjetti. Erona vanhaan kustannuslajitasolla tapahtuneeseen budjetointiin valmistuskustannukset määritellään uudessa mallissa suoraan tuloslaskelman rivitasolle.

Eräs muutos oli myös budjetin jaksotuksen muuttuminen. Kun vanhassa mallissa budjetti muodostettiin koko vuodelle, josta se jaettiin kuukausille, tuli uudessa budjetointitavassa käyttöön kvartaalitasoinen budjetointi. Nyt muodostetaan neljä erillistä kvartaalibudjettia, jotka yhdistettynä muodostavat vuodeksi eteenpäin ulottuvan ennusteen. Näistä kvartaaleista ensimmäinen tulee jokaisen budjetointikerran yhteydessä jakaa kuukausitasolle, mutta kolme muuta säilytetään kvartaalitasolla.

Koska muutoksia kohdistui moniin muuttujiin ja toisaalta aikaperiodi vaihtui yhdestä vuodesta kolmeen kuukauteen, valmisteli konserni yleisesti kaikille yksiköille taulukkolaskentaohjelmaan tiedonkeruupohjat, joihin kaikki budjetoinnissa vaadittava tieto kerätään. Lisäksi tähän pohjaan oli valmisteltu valmis siirtolinkki, jolla tiedot on mahdollista siirtää raportointimoduuliin ilman käsinsyöttöä. Näitä niin kutsuttuja kvartaalipohjia jaettiin jokaiselle yksikölle yksi, joita monistettiin niin, että jokaiselle tuotantolinjalle eli paperikoneelle syntyi neljä

kvartaalipohjaa kronologisessa järjestyksessä. Jokilaaksossa tämä tarkoittaa 28 kappaletta tiedonkeruupohjia. Näihin pohjiin syötetään myynti-, tuotanto- ja hintatiedot segmenteittäin kuudelle paperilajille. Lisäksi samaan pohjaan kootaan myynnin vähennyserät, logistiikkakustannukset, tuotantokustannukset lajeittain, kiinteät kustannukset sekä pääomakustannuserät. Suuren tietomäärän käsittely johtaa siihen, että tiedonkeruu ja syöttö muodostuvat yhdeksi kriittiseksi tekijäksi uudessa prosessissa.

3.5.3 Laskentatoimi muutoksessa

Keskushallinnon talousosasto oli toimeenpaneva elin uuteen malliin siirtymisessä. Laajassa organisaatiossa ja nopeassa tempossa vastuu muutoksien ja uusien vaatimuksien edellyttämien tietojen tuottamisesta jäi kuitenkin yksiköiden laskentaosastoille. Laskentatoimen tehtäväksi muotoutui olla se moottori, joka sitouttaa ja ohjeistaa muut sidosryhmät toimimaan uudessa mallissa siten, että kaikki vaadittava saadaan laadukkaasti budjetoitua. Seuraavassa käydään läpi, millaisissa rooleissa laskentatoimi tässä muutoksessa toimii tavoitteiden täyttämiseksi.

UPM-Kymmenellä on käytössään taloushallinnossa malli, jossa talouden hoitoa ei ole keskitetty yksin keskushallintoon. Konserniin on luotu taloushallinnollisia yksiköitä, jonne vastuuta on hajautettu. Yksi suurimmista taloushallintoyksiköistä koko konsernissa ovat Jokilaakson tehtaat. Jokilaakson talousosastolla työskentelee reilu 30 henkilöä, joista hieman vajaa puolet on IT-osaston henkilökuntaa ja toinen osa laskentatoimen työntekijöitä. Laskentaosasto, jossa vakituisia työntekijöitä on 16, jakautuu ulkoiseen ja sisäiseen laskentaan. Ulkoinen laskentatoimi pitää sisällään kassanhallinnan, kirjanpidon sekä osto- ja myyntireskontrat. Sisäisen laskentatoimen tehtävänä on olla lisäarvoa tuottava ja päätöksentekoa tukeva toiminto. Sisäisen laskentatoimen vastuulle kuuluu investointilaskenta, tuloraportointi, budjetointi sekä päätöksentekoa tukevien analyysien tuottaminen. Budjetointivastuu on liitetty neljän henkilön toimenkuvaan, joista laskentapäälliköllä on lopullinen vastuu. Budjetoinnin taustalla on koordinoitu ja selkeä organisaatio, mutta vastuullisen tiimin kokoonpano on kapea. Lisäksi on

huomioitava, että myös budjetointikaudella on hoidettavana muut työtehtävät. Näin ajateltuna ovat resurssit yksi huomioitava tekijä budjetoinnin kehittämisessä. Uuden mallin myötä budjetointi tullaan suorittamaan neljä kertaa vuodessa ja kolme näistä kerroista ajoittuu loma-ajoille, kevät-, kesä- ja joulukausille. Toimintatavat on suunniteltava sellaisiksi, että on mahdollista hoitaa budjetointi tarpeen niin vaatiessa vaikka vain kahden henkilön työpanoksella laskentatoimen puolelta.

Käytännössä budjetoinnissa on kyse useiden tekijöiden ja muuttujien yhteensovittamisesta lyhyen tähtäimen taloudellisen toimintasuunnitelman luomiseksi. Laskentatoimen roolina on toimia sidosryhmien välisenä hermokeskuksena, joka koordinoi ja muodostaa eri osapuolten avulla lopullisen budjetin. Uudessa mallissa osa perusdatasta tulee konsernin eri osastoilta, esim. myyntiennusteet, raaka-aineiden hinnat, kiinteiden kustannusten kasvurajat, terminointisopimusten kustannukset ja tuotot sekä oletetut valuuttakurssit. Osa tiedoista tulee yksikön sisällä laskentatoimen omista tietokannoista kuten pääomakustannukset, poistot ja osa kiinteiden kustannusten tiedoista. Tuotanto-osastot antavat vastaavasti raaka-aineiden ominaiskulutusreseptit, joiden pohjalta voidaan muodostaa tuotantokustannusten budjetti. Tuotanto-osastojen sisällä toimivan myyntipuolen tehtävänä on sovittaa konsernin myyntiennusteet vastaamaan tuotantolinjan kausittaista kapasiteettia. Osasta kiinteiden kustannusten budjetointia vastaa täysin oma osastonsa, tehdaspalvelu. Heidän tehtävänä on koneiden tuotantoa tukevan kunnossapitotyön ja -materiaalien budjetointi. Henkilöstöosaston vastuulla on rakentaa palkkabudjetit. Näiden kaikkien toimijoiden välissä on laskentatoimen tehtävänä saada tietovirrat koordinoitua ja osapuolet toimimaan yhdessä sovittujen rajojen puitteissa. Kun huomioidaan vielä toimijoihin vaikuttava inhimillinen tekijä, niin käytännön toimintakenttä muotoutuu todella monimuotoiseksi.

Ohjeistamisen vastuun budjetoinnissa katsotaan yksimielisesti olevan laskentatoimella. Koska budjetoinnin toimintakenttä on hajanainen ja siihen osallistuvien tahojen määrä moninainen, kasvaa ohjeistuksen arvo. Tutkimuksessa tehtyjen haastattelujen perusteella kävi selville, että useiden ongelmatilanteiden jo suoritetuilla budjetointikiirroksilla koettiin johtuneen puutteellisesta ohjeistuksesta.

Yksittäistenkin osastojen sisällä on koettu ongelmatilanteita, jossa myynti- ja tuotantopuoli eivät ole ymmärtäneet käydä keskenään keskustelua budjetoinnin oletuksista, mikä on johtanut ristiriitaisiin tietoihin. Tilanne on koettu puutteellisen ohjeistuksen aiheuttamaksi.

Laskentatoimen rooliin kuuluu paitsi ohjeistus osastoille myös yhteydenpito keskushallintoon. Budjetoinnissa ilmenevistä epäkohdista sekä prosessin edistymisestä käydään keskustelua suhteellisen tiiviisti yksikön ja keskushallinnon toimialojen välillä. Sen lisäksi, että keskushallinto antaa ohjeita, on tässä yhteydenpidossa myös yksiköillä mahdollisuus ilmaista omia näkökantojaan ja tätä kautta ohjata budjetoinnin toteuttamista.

Paitsi että laskentatoimi toimii tietojen kokoajana, myös osa budjetointitiedon tuottamisesta kuuluu laskentatoimen vastuulle. Kiinteiden kustannusten budjetoinnissa sekalaisten kiinteiden erien, esim. neuvottelu-, koulutus- ja matkakulujen kokoaminen on laskentatoimen tehtävänä. Taloushallinnon SAP R/3 -järjestelmästä laskentatoimi kerää alkuvuoden toteuman ja muodostaa kustannuskohteille ennusteen kuluvalle vuodelle sekalaisiin kiinteisiin kustannuksiin kuuluville tileille. Nämä ennusteet annetaan osastojen budjettiyhdyshenkilöille, joiden tehtävänä on varmistaa, että kohteiden vastuuhenkilöt budjetoivat ennusteen avulla seuraavan vuoden budjetin. Näiden kiinteiden erien lisäksi laskentatoimi vastaa tiettyjen raaka-aineiden hintojen määrittämisestä sekä energiatietojen tuottamisesta yhdessä energiaosaston kanssa.

Koska tiedonlähteet ja muoto ovat moninaiset budjetoinnin yhteydessä, on laskentatoimen yksi tehtävä tiedon harmonisointi. Yhtenäistämistä vaaditaan kahdessa vaiheessa. Ensiksi kun esidata jalostetaan osastoille annettavaan muotoon ja toiseksi siinä vaiheessa kun osastoilta tuleva budjettitieto yhdistetään lopullisesti konsernille raportoitavaan tuloslaskelmuotoon. Harmonisoinnissa on kiinnitettävä huomiota siihen, että kaikki käsiteltävä tieto on yhtenevässä muodossa. Esimerkiksi tiettyjen raaka-aineiden tapauksessa, kuten hierteen ja sellun kohdalla, voidaan hinnat ja ominaiskulutus ilmaista eri ominaispainomuodossa. Raaka-aineiden 100%:lle ja 90%:lle arvoille on olemassa

eri arvot. Budjetoinnissa tapauskohtaisesti käytetään näitä arvoja sekaisin, jolloin tuloksista voi syntyä ristiriitaisia. Tulevaisuudessa tämä käytäntö tulee yhtenäistää ja saada kaikki ryhmät toimimaan samoilla arvoilla. Tavoitteena on, että käsiteltävä tieto on yhtenäistä niin ajassa kuin eri osapuolten kesken. Muuten tietojen käsittelyyn kehitetyt tekniset ratkaisut eivät tuota oikeita ratkaisuja ja vaaditaan enemmän tiedon manuaalikäsittelyä, mikä johtaa välttämättä työmäärän kasvuun ja aikataulujen venymiseen.

Tietojen harmonisointi on edellytys myös budjettiseurannan kannalta. Kuukausittaisessa tulosraportoinnissa on käytössä neljä eri eroanalyysiä jokaiselle koneelle muodostettavalle tuloslaskelmalle. Jokilaaksossa tämä tarkoittaa yhteensä 28 eroanalyysiä, joten lähtötietojen on oltava alusta asti yhteneväiset, muuten ei luotettava budjettiseuranta ole mahdollista. Eroanalyysi on raportti, joka erittelee toteutuneen ja budjetoidun toiminnan erot. Eroanalyysissä eri tekijöiden, esim. hintojen, käyntiasteen ja ominaiskulutuksien poikkeamat suunnitellusta rahamitallistetaan ja merkittäviin poikkeamiin vaaditaan yksilöidyt selvitykset. Tässä mielessä on tärkeää, että budjettitieto on kohdennettu myös ajassa oikein, sillä muuten eroanalyysin tarkoitus hukkuu budjettijaksotuksista johtuvien erojen selittelemiseen.

Kuten teoriaosuudesta ilmeni, ei budjetointi saa olla prosessi, josta kaikki sanoutuvat irti siinä vaiheessa, kun budjetti on muodostettu. Seuranta on tärkeä osa koko budjetointiprosessia ja sen lopullisena päämääränä on toimintojen suuntaaminen ja toteutuneen tuloskehityksen poikkeamien analysointi. Näihin päämääriin ylletään vain siinä tapauksessa, että vertailutieto on harhatonta ja eri tuotantolinjojen kohdalla yhtenäistä. Loogisinta on, että tiedon yhtenäistämiseen panostetaan jo budjetointivaiheessa, minkä avulla tiedon käsittely, raportointi ja budjettiseuranta helpottuu. Laskentatoimen on oltava se osapuoli, joka kantaa vastuun tietojen yhteneväisyydestä.

Eräs selkeimmin määritellyistä laskentatoimen tehtävistä budjetoinnissa on raportointi. Budjetin raportointia tapahtuu kahdessa muodossa ja kahdelle taholle. Ensisijaisena raportointikohteena on toimialan taloushallinto, jonne tiedot

raportoidaan Hyperion-ohjelmiston avulla. Toinen raportoinnin kohde ovat yksikön sisäiset osastot, joille viestintä tapahtuu taulukkolaskentaohjelmien ja sisäisten tietokantojen avulla. Näihin tietokantoihin on myönnetty lukuoikeus niille ihmisille, joille talousinformaatiosta katsotaan olevan hyötyä. Tällä varmistetaan, että kaikki informaatiota tarvitsevat tahot sen saavat ja se, etteivät sivulliset pääse dokumentteja lukemaan. Sekä keskushallintoon että yksikköön tapahtuvan raportoinnin ja analysoinnin vastuu kuuluu yksikön laskentaosastolle.

Yhteenvedona laskentatoimen roolista muuttuvassa budjetointiprosessissa voidaan sanoa, että muutoksen vaikutus laskentatoimeen ilmenee käsiteltävän tietomassan kasvuna, eri sidosryhmien toiminnan tarkempaa koordinoituna sekä lisääntyvän raportoinnin hoitamisena. Nämä ovat samoja tekijöitä, jotka teoriaosuuden pohjalta nousisivat esille haasteina onnistuneen budjetointikäytännön luomisessa. Kappaleessa 2.3 käsiteltiin budjetointia vaiheittaisena prosessina, johon kuului suunnittelu, laadinta ja seuranta. Jokaisen budjetoinnin vaiheen on oltava osa sitä ketjua, millä lopullisiin strategisiin päämääriin pyritään. Kaikissa näissä vaiheissa on mukana paljon eri tekijöitä, mutta vastuu jatkuvuuden säilyttämisestä tässä ketjussa jää laskentatoimelle. Budjetoinnin ominaispiirteisiin kuuluu, ettei päämäärien saavuttaminen riipu yksin valmiista budjetista, vaan merkittävä osa päämääriin ohjaavasta toiminnasta tapahtuu tekijöiden sitoutumisella budjetointiprosessin yhteydessä. Budjetoinnin kokonaiskäsityksen selkiyttäminen on yksi niistä haasteellisista tehtävistä, mikä laskentatoimella on. Laskentatoimen tulee uuden mallin myötä varmistaa, ettei Jokilaaksossa tapahtuvan budjetoinnin perimmäisenä tarkoituksena ole vain hyvännäköisten ja ei kysymyksiä aiheuttavien lukujen ilmoittaminen vailla todellisuuspohjaa. Toiminta kahden herran palvelijana tuottamalla informaatiota ylemmän tason päätöksentekoon sekä yksikön sisäisiin tarpeisiin asettaa omat erityisvaatimuksensa. Vanha sanonta toimimisesta ”puun ja kuoren välissä” pitää paikkansa. Siinä onnistuminen vaatii ahkeruutta ja diplomatiata. Empiirisen osion alussa esiteltiin uuden budjetointimallin päämääriä, vaatimuksia sekä lähtökohtia keskushallinnon näkökulmasta. Seuraavan kappaleen tarkoitus on kartoittaa raportoinnin toisen puolen, yksikön sisäisten asiakkaiden, vaateita ja toivomuksia.

3.5.4 Sisäisten asiakkaiden tarpeet

Sisäisillä asiakkailla tarkoitetaan tässä yhteydessä Jokilaakson osastoja, joita laskentatoimi yksikössä palvelee. Budjetoinnissa nämä osastot ovat sen primääritiedon tuottajia, josta laskentatoimi lopullisen budjetin kokoa. Tiedon tuottajina nämä osastot ovat avainasemassa onnistuneen budjetin laatimisessa. Budjetointi toimii toiminnanohjausjärjestelmänä ja kontrolloinnin apuvälineenä. Tässä mielessä se ei aina palvele osastoja vaan voi ennemminkin olla rajoite, jos ajatellaan resurssien vapaata käyttöä. Toisaalta budjetointi ja budjetti toteuttaa seurannan myötä toiminnanohjausta yksikön sisällä ja on näin tärkeä apuväline myös sisäisessä käytössä. Kehitettäessä budjetointia on selvitettävä ne tarpeet ja keinot, joilla osastot saadaan sitoutumaan budjetointiprosessiin. Sisäisten asiakkaiden tarpeita on tässä tutkimuksessa kartoitettu haastatteluilla (Haastattelurunko, Liite 4), joissa selvitettiin heidän käsitystään budjetoinnista yleensä sekä uuden mallin toimivuudesta. Lisäksi kartoitettiin niitä keinoja ja mahdollisuuksia, joilla laskentatoimi pystyy luomaan onnistuneen budjetointi-ilmapiirin yksikköön. Teemahaastatteluihin valittiin laaja otos yksikössä toimivista tuotanto-osastojen johtajista. Yhteensä viiden tuotantolinjan johtajien kanssa käytiin 1,5 - 2 tunnin keskustelut haastattelurungon pohjalta. Haastattelut ajoittuivat maaliskuun ja kesäkuun budjetointikierrosten väliin.

Teemahaastattelujen lisäksi tutkimusprosessin aikana käytiin aktiivisia kehityskeskusteluja osastojen budjettiyhdyshenkilöiden kanssa budjetointitavan parantamisesta. Näitä keskusteluja toteutettiin kolmen budjetointikierroksen aikana yhteensä n. 20 henkilön kanssa, jotka olivat pääsääntöisesti myynti- ja tuotantopäälliköitä. Kun osastonjohtajien kanssa käydyissä haastatteluissa syvennettiin näkemystä osastojen suhtautumiseen budjetointiin, budjetoinnin merkityksestä ja uuden mallin perusideasta, oli budjettiyhdyshenkilöiden käydyissä keskusteluissa aiheina käytännön operatiiviset ongelmat ja niiden ratkaisumahdollisuudet.

Kuten tutkimusotetta määriteltäessä käytiin läpi, haastattelujen ja keskustelujen lisäksi myös jatkuva havainnointi on tärkeä tekijä osastojen tarpeiden aistimisessa

ja kartoittamisessa. Yli 9 kuukautta kestäneen tutkimusprosessin aikana oli mahdollista tutustua tarkoin yksikössä vallitsevaan budjetointikulttuuriin sekä eri toimijoiden asenteisiin ja toimintatapoihin.

Budjetoinnin tarkoitus sekä merkitys osastoille

Keskustelujen perusteella tuli ilmi, että osastot kokevat budjetin ensisijaisesti keskushallinnon työkaluna, jolla ohjataan ja arvioidaan tuotantolinjojen toimintaa. Tässä mielessä lähtökohdat eivät ole parhaat mahdolliset, sillä osastot kokevat omien tarpeidensa peittyvän keskushallinnon vaateiden alle. Budjetoinnin eduiksi mainittiin budjetointiprosessin yhteydessä tapahtuva toiminnan koordinointi ja suunnittelu, budjettiseurannan antama informaatio sekä kustannusten kontrollointi, joka on myös osastojen oma etu. Budjettiseuranta koetaan osastojen kannalta konkreettisimmaksi toiminnanohjausvälineeksi ja tässä mielessä tärkeimmäksi budjetoinnista saavutettavista hyödyistä. Oikein toimiessaan havainnollistaa eroanalyysi tuotannon, myyntihintojen, ominaiskulutusten ja raaka-aineiden hintojen kehityksen suunnan verrattuna suunniteltuun. Näin yksityiskohtaisella tasolla eriteltynä mahdollistaa budjettiseuranta toiminnan painopisteen suuntaamisen oikeisiin tekijöihin sekä konkreettisten toimenpiteiden määrittämisen.

Liian usein budjetointi koetaan kuitenkin jäykäksi, toimintaa rajoittavaksi ja resursseja sitovaksi operaatioksi. Toinen huomioitava seikka on, että budjetointi ei missään vaiheessa ole tuotanto-osastojen hierarkiassa primääritoiminto. Laskentatoimelle ja taloushallinnolle budjetointi edustaa merkittävää ja panostusta vaativaa operaatiota, mutta on huomioitava, ettei asetelma ole sama tuotanto-osastojen kohdalla. Osastoilta ei saa vaatia liikaa, jotta heidän motivaationsa tiedon tuottajina säilyisi. Haastattelujen pohjalta kävi selkeästi ilmi myös se, että budjettia pidetään yhä edelleen kontrollointivälineenä. Vaikka se onkin uuden mallin myötä saanut enemmän toiminnanohjauksen piirteitä, kokivat osastot edelleen, että budjettia käytetään heidän toimintansa arvioimiseen. Tämä käsitys juontaa juurensa vanhasta kontrollibudjetoinnista, missä kustannustarkkailu oli ensisijainen päämäärä ja osastot joutuivat jatkuvasti selittelemään toimiaan.

Uusi rullaava budjetointimalli

Toimiessaan uusi malli koetaan osastoilla oikeansuuntaiseksi verrattuna vanhaan vuosibudjetointiin. Vuosibudjettia käytettiin tiukasti toiminnan arvioinnin taustalla, vaikka se olisi ajat sitten menettänyt merkityksensä. Erojen ja poikkeamien selittely vaati paljon ns. ”turhaa effortia”, sillä valtaosa tuloksen budjettipoikkeamista johtui budjetin epärelevanttiudesta. Tilanteeseen johtaneet tekijät olivat osapuolten tiedossa, mutta silti samoja asioita seliteltiin kuukaudesta toiseen. Tässä mielessä rullaavan mallin periaate koetaan positiivisena muutoksena. Toisena kehitysaskelena pidetään tuotantokustannusten budjetoinnin muuttumisesta reseptilähtöiseksi. Tuotantopäälliköt ovat tottuneempia toimimaan reseptien kanssa kuin vanhan tavan mukaisen tililajiperusteisen budjetoinnin kanssa. Uuden mallin myötä he kokivat budjetoinnin järkeistyneen ja siirtyneen lähemmäksi todellisuutta vastaavaa toimintaa.

Uuteen malliin liittyy joka tapauksessa osastojen keskuudessa paljon varauksellisuutta. Ensinnäkin neljä kertaa vuodessa toistettava operaatio herättää pelkoa ja kritiikkiä siitä, tuleeko uudesta mallista liian raskas ja vaatiiko se osastoilta entistä enemmän aikaa ja sitoutumista. Budjetointi ja muut vastaavat tukiosastojen suorittamat operaatiot koetaan sekundäärisinä toimintoina. Niihin ei haluta panostaa vastaavalla tavalla kuin osastojen omiin hankkeisiin, koska ne eivät suoranaisesti edistä itse reaali-prosessin toimintaa eli paperikoneen käyntiä. Tässä mielessä osastoilta tullut viesti oli selvä. Uudesta mallista ei saa koitua osastoille suhteeton taakka. Osastonjohtajien mielipide on, että myynti- ja tuotantopäälliköt ovat osastoilla vastuullisia budjetointiin osallistujia. Johtajat katsovat, että näiden henkilöiden tulee käyttää aikaa maksimissaan 2-3 työpäivää budjetointikierrosta kohden. Oman roolinsa johtajat kokevat valvonnaksi ja ohjeistamiseksi. Haastatteluista kävi ilmi, että osastot kokevat tärkeäksi asiaksi laadukkaan informaation tuottamisen ja tässä mielessä osastot ovat valmiita sitomaan työpanosta toimivaan budjetointiprosessiin.

Ankarin kritiikki osastojen puolelta kohdistui lähtötietojen relevanttiuteen. Lähinnä myynti- ja tätä kautta tuotantobudjetin lähtökohtia kritisoitiin. Toimialojen myyntiosastot työstävät myyntiyhtiöiden arvioiden perusteella

tuotantolinjakohtaisen tuotantoennusteen seuraavalle neljälle vuosineljännekselle. Näitä myyntiyhtiöiden antamia ennusteita pidettiin usein paikkansa pitämättöminä ja epärealistisina. Niihin ei ole panostettu riittävästi, vaan muutaman seuraavan kuukauden tilauskannasta ollaan johdettu lineaarinen arvio, joka ei huomioi riittävästi talouden tulevaisuuden näkymiä. Tässä mielessä koko lähtökohta vuodeksi eteenpäin muodostetulle ennustelle on pielessä. Monessa tapauksessa vain ensimmäinen neljännes koetaan ennusteiden osalta relevantiksi, koska tilaukset ja toimitukset ovat monelta osin faktaa. Muiden kvartaalien tietoarvoa pidetään enemmän ja vähemmän epävarmana. Ilmiö tosin vaihteli osastojen kesken. Osastot, jotka tuottavat suhdanneherkempiä paperilaatuja, pitivät myyntiennusteitaan riskialttiimpina kuin osastot, jotka tuottavat vähemmän kausivaihteluista kärsiviä laatuja. Tällainen kysynnän heilunnoille vakaampi tuote on mm. sanomalehtipaperi, jonka kysynnän ja tarjonnan suhde markkinoilla on sillä tasolla, että toimituksia riittää riippumatta yleisestä taloudellisesta kehityksestä.

Eräs haastatteluissa esiin tullut kritiikki kohdistui uuden budjetointitavan mukaisiin analyyseihin. Aiheellinen pelko siitä, että keskushallinto saadessaan tarkempaa tietoa budjetoinnin kautta, vaatii myös entistä tarkempia erittelyjä ja analyysejä budjettipoikkeamista tuloraportoinnin yhteydessä. Tämä selittely ja analysointi koettiin jo vanhan budjetointitavan kohdalla epämiellyttäväksi, ja nyt kasvanut eroanalyysien määrä huolestuttaa osastojen puolella. Pelko punaisen langan hukkumisesta lillukan varsien sekaan taloudellisen toiminnan arvioinnissa on ilmeinen. Uuden mallin mukana seuranta ja vertailua käydään niin budjettiin kuin edellisvuoden toteumaan. Koska käytössä ovat niin kuukausittainen kuin kumulatiivinen seuranta, syntyy useita analyysejä, mutta niiden merkityksen katsotaan lisääntyneen määrän myötä laskeneen. Uusien analyyysien katsotaan palvelevan enemmän keskushallinnon ja sijoittajien tarpeita kuin yksiköissä toimivien osastojen. Osastot kokevat, että kumulatiivinen budjettiseuranta olisi edelleen paremmin heitä palveleva toiminto kuin edellisvuoteen tapahtuva vertailu. Se olisi osastojen sisäisessä käytössä paras toiminnan seuraamisen mittari. Tuotanto-osastoja palvelevan järkevän vertailupohjan puute oli yksi voimakkaimmin esille tulleista epäkohdista uuden mallin kohdalla.

Budjetoinnin vastuujako yksikössä

Osastojen vaateet laskentatoimea kohtaan uuden budjetointimallin suhteen kumpuavat yllä esitetyistä lähtökohdista. Tekemisen suhteen signaali oli selkeä. Heille vyörytettävä työmäärä ei saa kasvaa kohtuuttomasti, vaan toiveena on, että heille toimitetaan mahdollisimman oikeaa ja esijalostettua tietoa. He käyttävät tietotaitonsa sitten näiden tietojen tarkistamiseen ja muokkaamiseen. Neljä kertaa vuodessa tapahtuvassa budjetointitavassa osastot eivät halua joutua tietojenkeräilijäksi. Mikäli perustiedot ovat oikeelliset ja työmäärä säilyy kohtuuden rajoissa, kävi haastatteluista ilmi, että uuteen budjetointitapaan ollaan valmiita sitoutumaan enemmän kuin entiseen. Toisaalta vaadittiin myös, että budjetoinnin on tarkentuessaan palveltava entistä paremmin osastojakin. Budjettiyhteenvetojen raportointi tulee laskennan hoitaa siten, että niistä käy selkeästi ja entistä tarkemmin esille budjettipoikkeamien syyt. Tämä antaa osastoille paremmat eväät ohjata toimintojaan. Tähän liittyen kustannus seurannan merkitystä ehkä hieman yllättäenkin korostettiin. Osastojen toiveena ja tavoitteena on kontrolloida ja pitää kurissa erityisesti kiinteät kustannukset, jotka yleensä ovat hyvinä aikoina karanneet hallinnasta ja joita on laskusuhdanteen aikaan voimakkaasti karsittu. Yhtiön malli, jossa budjetit ja tuloslaskelmat raportoidaan paperikonelinjoittain, ei suoraan anna mahdollisuutta kontrolloida kiinteitä kustannuksia, sillä ne sisältävät myös vyörytettyjen apuosastojen kustannukset. Tämän vuoksi koettiin tärkeäksi, että jokilaaksotasolla jokaiselle osastolle tullaan laatimaan oma budjettinsa, jotta kustannuksia voidaan seurata osastoittain. Näin voidaan jatkossakin täyttää vastuualuelaskennan vaateet. Näkemyksiin vaikutti merkittävästi oletamus taloudellisen suhdanteen heikkenemisestä.

Osastojen asenne uuteen budjetointitapaan on ehdollinen kyllä. Jos budjetointiprosessi rakennetaan siten, ettei se kuormita osastoja liikaa, ovat he valmiita sitoutumaan siihen. Toinen vaatimus kohdistuu laadukkaaseen budjettiseurannan kehittämiseen. Tämä edellyttää, että kaikki osapuolet ulkomaisia myyntiyhtiöitä myöten sitoutuvat oikeellisen ja loppuun asti harkitun tiedon tuottamiseen. Näissä olosuhteissa myös osastot, joille budjetti rakennetaan, ovat valmiita siihen sitoutumaan. Laskentatoimen osastot näkevät vastuullisena budjetin laatijana. Osastoilla on tiedossa selkeästi ne mahdollisuudet, mihin yksikön sisäinen

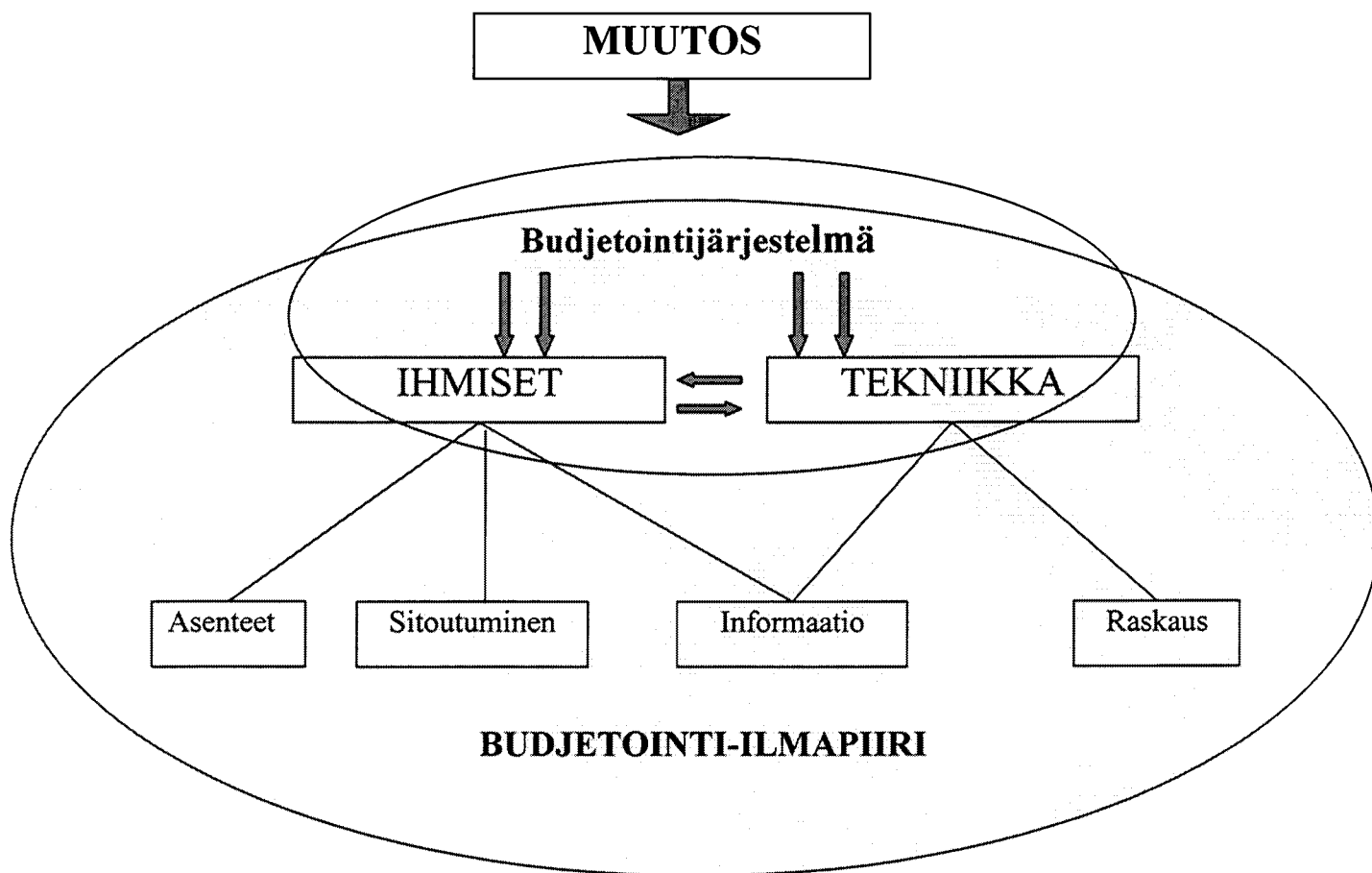
laskenta voi vaikuttaa, mutta he katsovat, että laskennan tehtävä on myös raportoida puutteista eteenpäin ja saada sitä kautta asiat toimimaan. Yksikön laskentatoimen näkökulmasta ajateltuna on tämä otettava vastaan haasteena. On pystyttävä luomaan sellaiset edellytykset yksikön sisäiselle budjetoinnille, että osastot saavat tarpeilleen vastakaikua ja toisaalta on oltava aktiivisesti kehittämässä budjetointia keskushallinnon suuntaan. Tässä kehitystyössä on huomioitava myös osastojen näkemykset, ei yksin laskennan omia vaateita.

3.5.5 Uuden mallin tuomat ongelmat ja haasteet

Empiirisen tutkimuksen perusteella voidaan sanoa, että eri osapuolet, keskushallinto, yksikön laskentatoimi ja tuotanto-osastot, pitävät uutta käyttöön otettua mallia periaatteeltaan tarkoituksen mukaisena. Osastot toivat voimakkaasti esille mielipiteensä siitä, että töitä pitää tehdä paljon ja monella suunnalla, ennen kuin uusi tapa vastaa käytännössä sille asetettuja päämääriä. Siirtymisellä rullaavaan budjetointiin ja laskemalla myös maa- ja segmenttikohtaisia kannattavuuksia, on budjetoinnin painopistettä yritetty muuttaa entistä enemmän kohti toiminnanohjausta. Tarkentuneen informaation tarve tuo mukanaan samoja ongelmia, joita käsiteltiin aikaisemmin tässä tutkimuksessa luvussa 2.6.

Seuraavassa kuviossa on kuvattuna se käytännön toimintakenttä, mikä case-yksikössä johti budjetointikäytännön kehittämiseen ja sitä kautta tämän tutkimuksen syntyyn.

Kuvio 3. Empiirinen toimintakenttä



Kuviosta käy ilmi, miten yksikön ulkopuolelta tuli muutos käytössä olleeseen budjetointijärjestelmään. Muutoksella oli vaikutuksia niin teknisiin seikkoihin kuin budjetointiin osallistuvien henkilöiden toimintaan. Alimmalla tasolla on eriteltyä tekijöitä, mitkä ovat vaikuttamassa henkilöiden ja tekniikan toiminnan taustalla. Yhdessä ihmiset, tekniset järjestelmät ja niiden taustalla olevat tekijät muodostavat organisaatiossa vallitsevan budjetointi-ilmapiirin. Tutkimusongelmassa määriteltiin tutkimuksen tavoitteeksi kehittää toimiva budjetointikäytäntö. Yllä olevasta kuvista käy selkeästi esille, että tämä tarkoittaa niin teknisten ratkaisujen kuin ihmisten toiminnan kehittämistä. Tuloksia muodostettaessa on huomioitava näiden tekijöiden taustalla olevat seikat. Seuraavassa eriteltyä tutkimuksen pohjalta esiin tulleita ongelmia ja haasteita.

Tekniset haasteet

Case-tapauksessa muutos budjetoinnissa luo haasteita lisääntyneen tietomäärän muodossa. Ensinnäkin tekniset järjestelmät on rakennettava siten, että kyseisen tietomassan käsittely on mahdollista. Toisaalta järjestelmät on harmonisoitava niin, että tiedon haku ja siirto eri järjestelmistä toiseen on vaivatonta. Näin tieto voidaan nopeasti esijalostaa, sitä voidaan lähettää edelleen, osittaa ja muokata tarpeen mukaan. Jokilaakson tapauksessa on kyseessä seitsemän paperikoneen budjetoinnin käsittely, mikä kasvattaa käsiteltävän tiedon määrän verrattuna muihin yksiköihin todella suureksi. Tämä korostaa entisestään teknisten ratkaisujen merkitystä. Manuaalivaiheet on minimoitava aikataulullisten seikkojen vuoksi ja ennen kaikkea tiedon sisältämien virheiden karsimiseksi. Järjestelmien kehittämisessä, automatisoinnissa ja tiedon siirron nopeuttamisessa on kuitenkin varmistettava, että tiedon kontrollointimahdollisuus säilyy.

Tietovirtojen ja aikataulujen koordinointi

Aikataulullisesti uusi malli tuo paljon ongelmia, jotka on ratkaistava. Henkilömäärä joiden vastuulla budjetointi yksikössä on, on suhteellisen pieni eikä budjetointi saa estää muiden työtehtävien hoitamista. Käytännössä prosessiin uhrattava aika on supistettava yhteen työviikkoon ja mahdollisuuksien mukaan vieläkin lyhyempään periodiin. Tähän tavoitteeseen pääseminen vaatii ensinnäkin teknisten ratkaisujen kehittämistä, mutta yhtä tärkeänä osana informaatiovirtojen kontrollointia. Kuten tutkimuksen kappaleessa 2.7.4 esiteltiin, löytyy käytännössä esimerkkejä, joissa hyvinkin hoidetut organisaatiot ovat joutuneet luopumaan rullaavasta budjetoinnista sen raskauden vuoksi.

Laskentatoimen on pystyttävä toimimaan solmukohtana eri sidosryhmien välillä ja koordinoitava toimintaa siten, että osapuolet pysyvät aikataulussa. Käytännössä tämä tarkoittaa, että itse budjetointikierroksen aloittamisen ja lopullisen raportoinnin välillä voi olla pari viikkoa aikaa. Tietovirrat osapuolten välillä on ohjattava siten, että ne mahdollistavat intensiivisen toiminnan yksikön tietyssä funktiossa muutaman päivän ajan. Kun osapuolet ovat vastuullaan olevat tehtävät hoitaneet, voivat he taas keskittyä muiden töiden hoitamiseen laadintavastuun siirtyessä yksikössä eteenpäin. Tehostetulla ajankäytöllä mahdollistetaan se, että

toiminta on kaikille osapuolille tarkoituksenmukaista ja mielekästä. Päämääränä on kohdentaa tietovirtojen kulku niin, ettei budjetointi rasita ketään toimijaa kuin muutaman päivän kerrallaan, jolloin heillä on mahdollisuus tehokkaaseen ajankäyttöön.

Ongelmiksi ovat muodostuneet myös budjetoinnin eri osapuolien antamat ristiriitaiset tiedot. Tällaisia ongelma-alueita ovat mm. paperin raaka-aineeksi tuotettavan hierteen tiedot sekä myyntipuolen antamien lukujen ja tuotantokapasiteetin ristiriitaisuus. Kuituosaston budjetoima mekaanisen hierteen tuotantomäärä ei ole vastannut paperikoneiden raaka-ainereseptissään antamaa hierteen kulutusta. Näin on jouduttu uudelleen tarkistamaan niin hierretuotantoja kuin paperikoneen ominaiskulutuksia. Muutoksia vaatineita tilanteita on syntynyt myös, kun myyntipuolen antamat luvut kvartaalien tuotannoksi eivät ole vastanneet tuotannon oletuksia. Koneen teholut ja seisokit on suhteutettu tietylle päivätuotannolle. Jos osaston myyntipuolen antamat luvut eivät ole linjassa tämän budjetoidun tuotantoasteen kanssa, joudutaan jälleen muutostöihin lähtötietojen osalta. Näiden muutosten aiheuttaessa vaikutuksia myös niistä riippuviin tekijöihin sekä niiden kohdistuessa neljälle kvartaalille, on niiden aiheuttama työmäärä suuri. Lisäksi muutostarpeet tulevat ilmi yleensä budjetoinnin loppuvaiheessa, mikä kiristää aikataulua entisestään. Tästä seuraa virheitä raportoidussa tiedossa. On täysin ymmärrettävää, että kiireessä tehdyt korjaukset eivät vastaa laadultaan rauhassa laadittujen ennusteiden tasoa. Kyseessä on tapahtumaketju, jossa ensiarvoisen tärkeää on, että osapuolilla on perusolettamukset tiedossaan, kommunikointi heidän välillään toimii ja aikataulussa pitäydytään. Vain näin on mahdollisuudet saavuttaa onnistunut lopputulos.

Ihmiset tiedontuottajina

Erittäin merkittävänä haasteena muuttuvassa mallissa on prosessiin osallistuvien ihmisten henkilösuhteet. Laskentatoimen kontingenssiteoreettisissa tutkimuksissa toistuvasti korostetun budjetointi-ilmapiirin merkitystä ei saa aliarvioida. Koska budjetoinnissa on kyse talouspuolen toiminnosta, on laskentatoimen oltava ensisijainen ilmapiirin luoja. Tämä edellyttää, että osastojen vaateet ja toiveet on otettava huomioon, vaikka niitä ei suoranaisesti budjetointiraportoinnissa

vaadittaisinkaan. Jokilaaksossa käytäntöön otettua laskentatoimen yhteyshenkilötoimintaa osastoille on syvennettävä budjetoinnin yhteydessä niin, että eri osapuolten välille syntyy luottamussuhde toisen toimintaan. Näin on mahdollista sitouttaa kaikki tekijät laadukkaan informaation tuottamiseen. Tiedon laadun ainoa taakka on, että tiedon tuottajat ovat valmiita vapaaehtoisesti sitä tuottamaan.

3.6 YHTEENVETO EMPIRIASTA

Tämä tutkimus perustuu edellä esitetyn tilanteen pohjalta rakentuneisiin käytännön ongelmiin, joille haetaan vastausta. Tutkimusotteeksi valittiin laskentatoimelle ja yleensäkin taloustieteille tyypillinen case-tutkimus, jonka erityispiirteenä on, että tutkija itse on eräs toimija organisaatiossa. Kuten seuraavassa kappaleessa huomataan, jossa esitellään tutkimuksen tuloksia, ei asioita voida ratkaista toisistaan erillään. Kaikilla tekijöillä on vaikutusta toisiinsa ja siksi jokainen muutos ja ratkaisu ovat luomassa sitä kokonaisvaltaista mallia, jolla uusittu budjetointitapa saavuttaa sille asetetut tavoitteet.

Uuden budjetointimallin mukanaan tuomat ongelmat voidaan kategorisoida karkeasti kolmeen lähtökohtaan. Ensinnäkin on olemassa ongelmia, jotka vaativat teknisiä ratkaisuja. Toiseksi on luotava toimintatavat, jossa informaatiovirrat toimivat koordinoitusti. Tämä mahdollistaa aikataulussa pysymisen ja budjetointiin osallistuvien ihmisten saumattoman toiminnan. Kolmantena yhtä tärkeänä ratkaisuna on tässä tutkimuksessa esitettävä ne keinot, joilla luodaan toimijoiden välille positiivinen budjetointi-ilmapiiri case-yksikköön.

4. TUTKIMUKSEN TULOKSET

Seuraavassa esitettävät tutkielman tulokset ovat syntyneet tutkimuksen alkupuolella läpikäydyn teoreettisen kehyksen pohjalta siihen käytännön toimintakenttään, joka on kuvattu kappaleessa kolme. Tutkimuksen päämääränä on varmistaa, että budjetoinnin perusta ja lähtökohdat Jokilaaksossa ovat tarkoituksenmukaiset, luoda budjetoinnista yksikköön jatkuva prosessi, muodostaa budjetointiin osallistuville tahoille kokonaiskuva siitä kontekstista, mihin budjetointi laajemmalla tasolla liittyy sekä korostaa budjetoinnin luonnetta niin suunnittelu- kuin kontrollointivälineenä. Tällä kokonaisvaltaisella lähestymisellä pyritään siihen, että case-tapauksessa voidaan välttää ne ongelmat, mihin muut organisaatiot ovat vastaavanlaisessa tilanteessa törmänneet.

4.1 RAKENTEELLISET JA TEKNISET RATKAISUT

Onnistuneet ja toimivat tekniset ratkaisut eivät takaa hyvää budjetoinnin lopputulosta, mutta pettäessään ne voivat vesittää koko prosessin. Tässä mielessä ne ovat taustatekijä, jonka on oltava kunnossa budjetointiin ryhdyttäessä. Case-yksikön tapauksessa suurimmat vaateet teknisiin ratkaisuihin kohdistuvat käsiteltävän tietomassan suuruuden ja toisaalta tietojenkäsittelyn nopeuden muodossa. Seuraavassa esitetään eritellysti nämä rakenteellisten ongelmien ratkaisemiseen liittyvät tutkimuksen tulokset.

Keskushallinto valmisteli yksiköille tiedonkeruupohjat, mistä ilmeni budjetoinnissa vaadittavat tiedot. Näiden taulukkolaskentapohjien, joita käsiteltiin kappaleessa 3.5.2, käsittelyyn oli luotava sellaiset ratkaisut, jotta hallittava tietomassa ja syötettävän tiedon määrä säilyy kontrolloituna. Ensimmäisenä ratkaisuna oli määrittää ne tekijät, jotka säilyvät vakioina budjetoitavien kvartaalien välillä. Kun nämä tekijät on määritelty, ne linkitetään taulukoihin siten, että yksi syöttökerta jokaiselle tekijälle on riittävä. Tällaisia vakioita on kahdenlaisia. On olemassa

tekijöitä, joiden absoluuttiset arvot ovat periodista toiseen vakiot. Näitä tekijöitä ovat poistot, pääomaerät sekä kiinteät kustannukset pois lukien kausipalkat, jotka sisältävät kausivaihteluja. Toisaalta on olemassa tekijöitä, joiden suhdeluku säilyy samana periodien välillä. Näihin lukeutuvat logistiikkakustannukset sekä raaka-aineiden ominaiskulutukset, pois lukien kausivaihteluja omaava energia.

Toinen automatisoinnin askel oli rakentaa pohjiin automaattiset laskentakaavat sellaisille tekijöille, jotka jakautuvat myynnin tai muun vastaavan jakotekijän suhteessa. Terminoinnit, alennukset, kuljetusvauriot ja valitukset ovat tekijöitä, joiden arvot määritellään budjetoinnissa myynnistä riippuvaisiksi ja jaetaan segmenteille myyntivolyymien suhteella. Myynnin euromääräisen arvon taulukkolaskentapohja laskee automaattisesti hintojen ja tuotantomäärän perusteella. Käyttämällä hyväksi tätä valmista tietoa ja muodostamalla sen pohjalta laskentakaavat myynnistä riippuville tekijöille, päästään tilanteeseen, jossa yhden luvun syöttäminen riittää. Tekniikan myötä ei enää vaadita näiden neljän tekijän jakamista 28:aan taulukkoon kuudelle segmentille, jolloin säästetään paljon aikaa. Lisäetuna on, että jos jakotekijään, esimerkiksi myyntimäärään, tulee muutoksia budjetoinnin aikana, ei siitä riippuvia tekijöitä tarvitse määrittää uudelleen vaan taulukkolaskenta hoitaa sen automaattisesti.

Yksi merkittävä ratkaisu hallittavan tietomäärän saamiseksi oli supistaa käsiteltävien paperilajien määrä budjetoinnissa kuudesta yhteen. Alkuperäisessä mallissa osastojen tuli valita kuusi lajiaan, jotka mahdollisimman hyvin vastaavat heidän tuotantoaan. Joillakin osastoilla tämä kattoi kaikki tuotannon lajit, mutta toiset joutuivat jättämään joitakin lajeja pois ja laskemaan jäljelle jääneistä keskiarvoja. Laskentapohjien logiikka toimii siten, että se muodostaa annetuista lajitiedoista, myyntimäärästä, hinnoista sekä tuotantokustannuksista keskimääräisen tuloslaskelman. Supistamalla käsittely suoraan kuudesta lajista yhteen keskiarvolajiin, voidaan pudottaa 168 laji- ja segmenttitaulun käsittelymäärä 28:aan. Ratkaisussa raportoinnin tarkkuus ei kärsi, sillä tuotanto- ja myyntipuolen järjestelmistä löytyy tarkasti tiedot jokaisesta yksittäisestä myydystä ja tuotetusta lajista, mutta myös koneen keskiarvolajista, joka tämän ratkaisun myötä tulee käyttöön. Tällä supistuksella joissain tapauksessa jopa parannetaan budjetoinnin

tarkkuutta. Alkuperäisellä tekniikalla joitakin lajeja joudutaan jättämään laskennan ulkopuolelle, joten niiden pohjalta laskettu keskiarvo ei ole yhtä tarkka, kuin jos käytetään koko lajipektrin kattavaa keskiarvolajia.

Neljäs ratkaisu teknisellä puolella on pohjien automatisoinnin ja lajimäärän supistamisen lisäksi automaattisen kuukausijakotiedoston rakentaminen. Kuten aikaisemmin kävi ilmi, tapahtuu budjetointi kvartaalitiedostojen avulla, joista ensimmäinen kvartaali halutaan jaettuna kuukausille. Tämä on operaatio, jossa automatisoinnilla saavutetaan suuria ajallisia, mutta myös tiedon luotettavuuteen liittyviä etuja. Jaoteltava tietomäärä on suuri, eikä sen jakamiseen voida käyttää kylmää tasajakoa, koska se johtaisi todellisuutta vastaamattomaan tietoon kuukausien välillä, vaikka kvartaalin tiedot kokonaisuudessaan olisivatkin oikein. Kuten aiemmin on tullut esille, on budjetoinnin yksi tärkeimmistä tehtävistä toimia totuudenmukaisena seurantajärjestelmänä. Tavoite saavutetaan vain siten, että budjetin tiedot on jaettu seurantaa varten tuottojen ja kustannusten todellista kertymäfunktiota vastaavasti. Väärillä perusteilla tehty jako vie pohjan budjettiseurannalta ja näin vesittää uuden budjetointimallin tarkoitusta, jossa pyritään saamaan entistä tarkempaa ennustetta, erityisesti lähitulevaisuuden suunnittelun taustalle.

Kuukausijakoja tehtäessä on ensimmäisenä toimenpiteenä määrittää kunkin tekijän jakoavain. Tuloja sekä myynti- ja tuotantokustannuksia jaettaessa saadaan teoreettisesti oikea jakosuhte koneiden käyntipäivistä. Perusolettamuksena on, että myynti vastaa tuotantoa. Toisaalta koneen tuotannossa pyritään vakiopäivätuotantoon, sillä se on toiminnan optimaalisin vaihtoehto. Jos tältä pohjalta kuukausien käyntipäivät on määriteltävä vastaamaan budjetoitua päivätuotantoa, niiden suhteella jakaminen johtaa parhaiten todellisuutta vastaavaan tuotantoon kuukausien kesken. Lopputuloksena saadaan kuukausien sisällä vakio päivätuotanto ja tuotantokustannukset ovat jaettuna oikeassa suhteessa, sillä määritelmänsä mukaan ne riippuvat tuotannosta. Oman jakotekijänsä vaativat taas käyttöpalkat eli tuotannon palkat. Lomituskuukausina eli touko- syyskuu ovat palkkakustannukset suurimmat, joten palkoille on pitänyt määritellä edellisvuosien kustannusten kertymän perusteella tätä kehitystä vastaava jakotekijänsä. Loput

kiinteät kustannukset ja poistot voidaan jakaa tasajaolla, sillä niiden katsotaan olevan periodista toiseen vakio.

Edellä esitettyjen kolmen jakotekijän ympärille on rakennettu tiedosto, jolla mahdollisimman nopeasti kaikkien paperikoneiden kvartaalitiedot saadaan jaettua kuukausille ja siirrettyä automaattisesti raportointiohjelmistoon. Liitteessä viisi on malli kuukausijakotiedoston rakenteesta. Tiedosto toimii siten, että se liitetään jaettavaan kvartaalitiedostoon, josta se hakee automaattisesti vaadittavat tiedot. Tiedostoon on lisäksi rakennettu taulukot, joihin on määritelty kaikkien paperikoneiden käyntipäivät sekä kausipalkkojen ja tasajaon kertoimet. Kun tiedostoon annetaan koneen nimi ja kuukausi, se hakee jaettaville erille taulukoista automaattisesti konetta ja kuukautta vastaavat jakotekijät. Näin saadaan ko. kuukauden tiedot, jotka voidaan suoraan siirtää raportointimoduuliin tiedostoon rakennetun linkin välityksellä. Tällä ratkaisulla tämä käsin tunteja vienyt operaatio saadaan nyt hoidettua 15 minuutissa ja vältytään manuaalityöskentelyssä syntyviltä inhimillisiltä virheiltä. Lisäksi kuukausijakotiedoston avulla säästytään yksinkertaistuksilta, joita käsin jakamisessa olisi pakko tehdä. Tätä kautta saadaan muodostettua paremmin todellisuutta vastaavat kuukausijaot. Ratkaisun myötä jää enemmän aikaa ja resursseja tiedon laadun ja oikeellisuuden kontrollointiin ennen lopullista raportointia. Kuukausijakotiedosto toimii hyvänä esimerkkinä teknisestä apuvälineestä, joka merkittävästi edesauttaa budjetoinnin päämäärien saavuttamista. Kuten on tullut esille on oikean jaksottamismenetelmän käyttäminen budjettiseurannan ehdoton edellytys. Kappaleessa 2.3.3 budjettiseurannan onnistumisen edellytyksiksi mainitaan luotettava lähdetieto ja oikein jaksotettu budjetti seurantaraportteja varten. Kuukausijakotiedoston avulla varmistetaan, että tämä tavoite saavutetaan.

Viimeinen tekninen ratkaisu liittyy raportoinnin sujuvuuden varmistamiseen. Kuten on mainittu, osa raportoinnista tapahtuu Hyperion- ohjelmistolla ja osa taulukkolaskentamuodossa yhteisiin tietokantoihin. Tätä tietokantaraportointia varten on pitänyt kehittää yhteenveto- ja analyysitaulukoita eri sidosryhmien tarpeita vastaamaan. Osa laskelmista vaaditaan budjettiohjeistuksen puolesta, osa laaditaan palvelemaan sisäisten asiakkaiden tarpeita. Yksikön sisäiset osastot

saadaan sitoutumaan budjettiin huolehtimalla heidän erityistarpeistaan. Menettely tuo mukanaan tilanteen, missä vaadittavien raporttien määrä kasvaa ja niiden muodostaminen vaatii lisää työtä ja aikaa. Näiden raporttien automatisointi on tutkimuksessa ratkaistu siten, että jokaisella budjetointikierröksellä ovat käytössä samat perustiedostot, joita päivitetään uusien kierrosten myötä. Ennen uuden budjettikierröksen alkua vanhat tiedot arkistoidaan, mikä tarkoittaa, että niistä tehdään kaksoiskappaleet, jotka jäädytetään. Budjetoinnin yhteydessä uudet tiedot päivitetään alkuperäisten kvartaalitiedostojen päälle. Koska tiedostojen nimet ja sijainti tietojärjestelmissä säilyvät vakiona budjetointikierröksestä toiseen, toimivat kerran luodut yhteenveto- ja analyysitiedostot automaattisesti. Näin niiden uudelleen muodostamiseen ei vaadita ylimääräisiä päivityksiä eikä uusien tiedostojen rakentamista. Liitteessä kuusi on esimerkki tuoteryhmille raportoitavasta rullaavan budjetoinnin tuloslaskelmamuuotoisesta yhteenvedosta, joka ratkaisun myötä toimii periodista toiseen automaattisesti.

Päämääränä kaikella toiminnalla on saada aikaan hallittavaa tietoa, joka ei sisällä virheitä ja jonka luotettavuusarvo on suuri. Yllä esitetyt tekniset ja rakenteelliset ratkaisut mahdollistavat sen, että tiukassa aikataulussa ei tarvitse uhrata turhaa työtä manuaaliseen tietojenkäsittelyyn. Kuten mainittua, eivät nämä ratkaisut takaa onnistuneen budjetoinnin lopputulosta, mutta ovat mahdollistamassa sen ja siinä mielessä koko tutkimusprosessin kannalta tärkeitä.

4.2 TIETOVIRRAT, AIKATAULUT

Tutkimuksen aikana on käynyt selkeästi esille, että useiden toimijoiden budjetointiprosessissa vaaditaan koordinaatiota, jotta prosessi voidaan hallita. Kuten haastattelujen pohjalta kävi esille, näkevät osastot laskentatoimen vastuullisena tästä koordinaatiosta. Kirjallisuudessa painotetaan onnistuneen budjetointi-ilmapiirin luomisessa luottamusta tekijöiden välillä ja inhimillisen tekijän huomioimista toiminnoissa. Näistä lähtökohdista rakentuvat ne ratkaisut, joilla pyritään koordinaation lisääntymiseen ja prosessin järjeistämiseen.

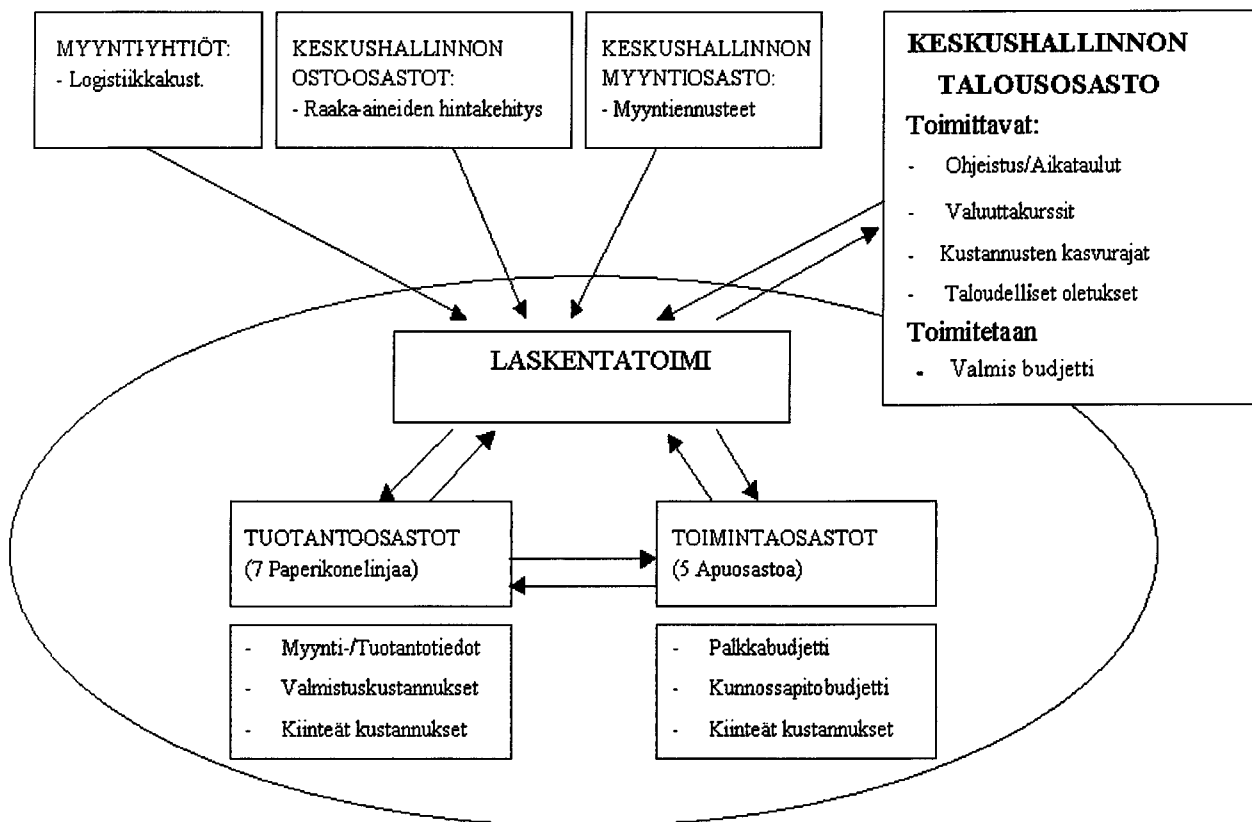
Budjettivastuullisten kesken on tarkoituksenmukaista pitää palaveri ennen budjettikierrosta. Osastojen selkeä mielipide on, ettei asioiden ohjeistaminen ja kommunikaatio toimi sähköpostin välityksellä siinä määrin kuin on tarpeellista. Ihmisten välistä face-to-face- kommunikaatiota tarvitaan edelleen ja paras foorumi keskustella käytännönjärjestelyistä on sopiminen niistä yhteisen pöydän ääressä, jossa jokainen voi avoimesti ilmaista mielipiteensä. Näin saadaan aikaiseksi ajatusten vaihtoa ja keskustelua eri osastojen välillä, mikä on omiaan tuomaan esille jo ennakolta niitä ongelmatekijöitä, joihin voidaan tulevalla kierroksella törmätä. Toinen ratkaisu avoimemman kommunikaation lisäämiseksi on laskentatoimen yhdyshenkilöiden henkilökohtainen yhteistyö osastoilla budjetin laadintavaiheessa. Yhdyshenkilö sekä osaston myyntipäällikkö voivat suorittaa myyntiennusteen muuntamisen tuotantobudjetiksi yhdessä, jolloin molemminpuolinen tietämys asioista kasvaa ja kommunikaatio tapahtuu luontevasti.

Paljon puhutun budjetti-ilmapiirin luomisen tärkeimpänä yksittäisenä tekijänä voidaan pitää luottamusta eri osapuolten välillä. Tähän luottamukseen päästään vain sillä, että kaikki toimijat sitoutuvat työskentelemään sovittujen aikataulujen puitteissa. Osastojen kanssa käydyissä keskusteluissa tuotiin luottamusta esille, mutta ehdotonta sitoutumista sisäisiin aikatauluihin ei pidetty erityisen merkittävänä seikkana. Tämä johtuu siitä, ettei budjetointi ole kaikille osapuolille tärkeä toiminto. Sen vaatima työ jää usein muiden töiden syrjäyttämäksi ja aikataulut venyvät lähes poikkeuksetta. Ihmisten toiminnalle on täysin luonnollista, että vähemmän tärkeät asiat jätetään viime tippaan, eikä aina ajatella viivästymisen aiheuttamia seurauksia muille tekijöille. Budjetoinnin yhteydessä ovat laskentatoimen henkilöt poikkeuksetta joutuneet venyttämään omia työpäiviään ja toimimaan todellisen kiireen keskellä onnistuakseen toimittamaan tiedot keskushallintoon määräajassa. Syy tähän on usein ollut aikataulujen venyminen tiedon toimittajien eli osastojen puolelta. Ratkaisuna täytyy riittävän korkealla tasolla sopia yhteisistä pelisäännöistä. Käytännössä tämä tarkoittaa, että Jokilaakson johtoryhmässä, mikä on ylin virallinen elin Jokilaakson tehtailla, näistä asioista sovitaan. Tätä kautta osastot virallisesti osastonjohtajiensa välityksellä vahvistavat sitoutumisensa talousraportointiin. Tavoitteena on, että kaikki sidosryhmät näkevät

kokonaistoimintakentän ja pitäytyvät yhteisissä palaverissa sovitussa aikatauluissa.

Laskentatoimen vastuulla on tietovirtojen tapauksessa toimia solmukohtana, joka harmonisoi tiedon ja esijalostaa sen, ennen kuin jakaa sitä eteenpäin osastoille ja toisaalta kokoaa budjetin tiedot ja raportoi sen keskushallinnolle. Seuraavassa kuviossa on esitelty ne tulo- ja lähtövirrat, joiden keskellä toiminta tapahtuu.

Kuvio 4: Laskentatoimi tietovirtojen keskellä



Kuten nähdään, useat eri tahot ovat tietojen lähteenä, laskenta itsekkin. Käsiteltäessä informaatiovirtoja kappaleessa 2.5 edellytyksenä informaation häiriöttömälle kululle mainittiin, että niin tietojen lähteet kuin välittäjät ovat valmiit jakamaan eteenpäin kaiken omaavansa tiedon. Yllä oleva kuvio havainnollistaa, miten tärkeää on, että tekniset ratkaisut ovat valmiudeltaan kunnossa, ihmiset ovat valmiita tiedon välittämiseen ja että toimijat sitoutuvat kokonaisvaltaisesti yhteisiin pelisääntöihin,

ennen kaikkea aikatauluihin. Vain näin voidaan varmistaa, että tietovirrat Jokilaakson organisaation sisällä kulkevat.

Informaatiovirtojen käytännön koordinointiin liittyvänä ratkaisuna on rullaava budjetointi jaettu kaksivaiheiseksi. Kiinteiden kustannusten erien kustannuskohdetasoinen budjetointi rajataan kerran vuodessa tapahtuvaksi operaatioksi. Budjetointikauden aikana ei kiinteiden kustannusten pakkaa avata joka kerta, vaan tarvittaessa käytetään alkuvuoden toteumaa sekä osastojen tietämystä tulevaisuudesta kiinteiden kustannusten ennusteen päivittämiseen. Kiinteiden kustannusten tulee määritelmänsäkin perusteella olla suhteellisen vakioita, joten näiden kustannuserien budjetointiin vuosi on sopiva periodi. Vuotuinen käsittely takaa myös sen, että merkittävimmän osan kiinteistä kustannuksista tuottavat tukiosastot muodostavat budjetoinnin yhteydessä harkitun toimintasuunnitelman. Näiden osastojen tapauksessa kiinteiden kustannusten budjetti asettaa raamit, joissa seuraavalla tilikaudella tullaan työskentelemään. Rajaamalla kiinteiden kustannusten budjetointi kerran vuodessa tapahtuvaksi toimenpiteeksi säästetään valtava määrä työtä ja taataan se, että kiinteiden kustannusten budjetoinnissa on osastoilla energiaa muodostaa tarkat ja johdonmukaiset budjettinsa.

Koordinoitintoiminnan päämääränä tulee olla sujuvien toimintatapojen vakiinnuttaminen ja tätä kautta positiivisen rutiinin luominen uuteen budjetointimalliin. Positiivinen rutiini tarkoittaa, että osastot tietävät tapahtumaketjun kulun, ymmärtävät kokonaisuuden sekä näkevät oman panoksensa merkityksen koko projektin onnistumiselle. Jos laskentatoimi hermokeskuksena voi luoda tällaisen toimintaympäristön, ansaitaan automaattisesti myös luotettavan yhteistyökumppanin maine.

4.3 IHMISTEN MOTIVOINTI JA SITOUTTAMINEN

Edellä on käsitelty ratkaisuina budjetoinnin sujuvuuden ja onnistumisen takaamisiksi Jokilaaksossa teknisiä, aikataulullisia ja informaatiovirallisia seikkoja. Tässä kappaleessa keskitytään siihen tekijään, mikä on näiden kaikkien tekijöiden taustalla, ihmiseen. Laskentatoimen teoria kuvaa budjetoinnin erittäin formaaliksi operaatioksi. Syy tähän on, että alunperin laskentatoimen taustalla ovat olleet kirjanpidolliset ja lailliset lähtökohdat, joiden päämääränä oli, että tarvittavat tiedot kulkevat systeemissä vailla virheitä. Johdon laskentatoimi on teoreettisena haarana paljon nuorempi, syntynyt vasta 1900-luvun puolella. Johdon laskentajärjestelmiin paneutuneet tutkimukset ovat selkeästi osoittaneet, että juuri ihminen tiedontuottajana on tekijä, joka vaikuttaa voimakkaasti päätöksenteon tueksi tuotettavan informaation laatuun. Haasteena henkilöiden sitouttaminen operaatioon, joka ei ole heille primääritoiminto, on kova. Tämän vuoksi laskennan ratkaisujen tulee tukea yhteisten päämäärien saavuttamista, eikä niiden lähtökohtana voi olla yksipuolisesti vaadittujen tietojen tuottaminen laskentatoimen näkökulmasta. Eräs tämän tutkimuksen tuloksista on etäännyttää yksikön laskentatoimea systeemikeskeisyydestä kohti paremmin ihmisten lähtökohdat huomioonottavaa lähestymistapaa.

Teknisten rakenteiden yhteydessä esiteltyllä ratkaisulla, jossa käsiteltävien lajien määrä pudotettiin kuudesta yhteen, saavutetaan merkittävä etu myös ihmisten sitouttamisessa. Ratkaisulla myynti- ja tuotantopuolen ihmisten työmäärä rajoittuu yhden lajin tietojen tarkistamiseen. Ei tule unohtaa, että juuri näillä ihmisillä on käytössään se kiistämätön ammattitaito näiden tekijöiden taustalla. He tuntevat jokaisen yksittäisen lajin tiedot sekä kokemuksensa että järjestelmien kautta. Tuotantolinjojensa keskiarvotunnusluvut ovat heille yhtä tarkalla tasolla selvillä. Haastatteluisissa ilmeni, että heille mielekkäämpi toimintatapa on tarkastaa ja määrittää yhden tarkasti tiedossa olevan keskiarvolajin tietoja, kuin nimetä ensin kuusi mahdollisimman hyvin tuotantojakaumaa vastaavaa lajia, joille määrittää arvot ja edelleen käsin laskea keskiarvot omiin raportteihin. Nyt kun käsitellään konkreettisesta ja tarkasti järjestelmistä saatavaa lajijakauman käsittävää

keskiarvolajia, saavutetaan etu, jossa nämä ammattilaiset sitoutuvat täysin antamiinsa lukuihin.

Toinen keino motivoinnin nostamiseksi on ottaa rullaavan budjetoinnin päivittämiseen mukaan vain ne henkilöt, joiden panosta todella tarvitaan. Käytännössä tämä tarkoittaa osastonjohtajia sekä myynti- ja tuotantopäälliköitä. Rajaamalla henkilöiden määrää saadaan koko prosessi tiiviimmäksi ja tätä kautta toimintojen koordinointi helpottuu. Tällöin kaikki henkilöt kokevat oman panoksensa merkittäväksi ja heidän mielipiteillään olevan sananvaltaa. Budjettivastuisille henkilöille on tällöin tarjolla vaikutusvaltainen ja selkeä tehtävä osana prosessia. Näin heillä on todellinen mahdollisuus vaikuttaa omiin asioihinsa budjetoinnissa, mitä kautta myös sitoutuminen prosessiin saadaan aikaiseksi. Tiiviissä piirissä myös ajatustenvaihto ja keskustelu ongelmista ja kehittymismahdollisuuksista on aktiivisempaa. Keskusteluissa osastojen johtajien kanssa kävi ilmi, että heidän ehdoton lähtökohtansa on, että heidän osastoiltaan tuleva tieto on paikkansa pitävää ja laadukasta. He sitouttavat niin itsensä kuin oman henkilökuntansa laadukkaan tiedon tuottamiseen. Pitämällä toimijoiden piiri tiiviinä korostuu tämä budjetoinnin kannalta oleellinen vahvuus entisestään.

Ihmisten sitouttamisessa budjetointiin tulee tehostaa entisestään Jokilaaksossa käytössä olevaa kummitoimintaa. Osastoille on nimetty laskentatoimesta yhteyshenkilö, kummi, joka on luottohenkilö, jonka kanssa käydään läpi osaston ja laskentatoimen yhteisiä asioita. Kummi osallistuu osaston johtoryhmiin, hoitaa yhteydenpitoa osastonjohtajaan sekä selvittää osaston tarpeita. Tätä toimintaa kehitetään myös budjetoinnin yhteydessä. Käymällä keskusteluja, ottamalla huomioon osaston toiveita sekä informoimalla heitä tarpeen mukaan, voidaan edesauttaa sitä avoimuuden periaatetta, mihin budjetoinnissa tulee pyrkiä. Näin osastot eivät koe olevansa vain laskentatoimen lypsylehmiä, vaan aktiivisia yhteistyökumppaneita.

Ajateltaessa budjetointia laajemmin, nousi tutkimuksen pohjalta kysymys, voisiko rullaavaa budjetointia harjoittaa kolmannesvuosittain. Selkeää perustetta sille, miksi periodiksi on valittu neljännesvuosi ei löydy. Se, että budjetointi tapahtuu

kirjanpidon tuloraportoinnin rytmissä, ei ole sinällään mikään peruste, vaan pikemminkin haitta. Nykyisessä mallissa budjetointi osuu yhteen resursseja sitovan välitilinpäätöksen kanssa. Jos budjetointi toteutettaisiin kolmesti vuodessa, tämä rytmi saataisiin eriytettyä, jolloin vapautuisi entisestään voimavaroja niin budjetoinnin kuin tilinpäätöksenkin tekemiseen. Tämän tutkimuksen perusteella on siirtyminen kolmannesvuosittain tapahtuvaan budjetointiin mahdollinen ja harkitsemisen arvoinen vaihtoehto. Budjettiseurantaa varten voisi budjetit edelleen jakaa neljännesvuosittaisiksi jaksoiksi, vain niiden tarkistamisväli muuttuisi kolmannesvuosittain tapahtuvaksi operaatioksi. Tämä edellyttää tietenkin yhtiötasoista muutosta, mihin siirtymistä näin nopeasti uuden mallin käyttöön oton jälkeen voidaan pitää epätodennäköisenä.

4.4 TULOSTEN ARVIOINTI

Empiriaosuuden tutkimus vahvistaa sitä näkemystä, minkä viimeaikaiset budjetointitutkimukset ovat tuoneet ilmi. Positiivisen budjetointi-ilmapiirin rakentaminen organisaatioon ei ole nopea operaatio. Se vie aikaa useamman budjetointikerran, joiden aikana kaikki osapuolet kokevat saavuttaneensa tavoitteensa. Rullaava budjetointi on tässä mielessä kaksijakoinen toiminto. Neljästi vuodessa tapahtuva budjetointikierros asettaa ennakkoluuloja kasvavan työmäärän muodossa, mutta toisaalta mahdollistaa toimivan ja rutiininomaisen budjetointikäytännön muodostamisen. Edellä esitetyt ratkaisut tähtäävät kaikki budjetoinnin sujuvuuden saavuttamiseen. Teknisesti toimivat tietojärjestelmät takaavat sen, että laskentatoimi voi käsitellä ja jakaa tietoa koordinoitusti. Toisaalta tehokas ja riittävä kommunikaatio osastojen kanssa luo avointa ja toimivaa budjettiympäristöä. Koordinoitu ja avoin toiminta laskentatoimen puolelta sitouttaa myös muut toimijat prosessiin, jolloin saadaan luotua sellainen budjetointi-ilmapiiri, jossa osapuolten yhteisenä motiivina on tuottaa tarkkaa ja ajankohtaista tietoa päätöksenteon tueksi. Näillä toimilla saavutetaan sekä budjetoinnille asetetut teoreettiset päämäärät että johdon uudistetulle budjetointitavalle asettamat tavoitteet. Kuten aiemmin kuvattiin, toimii laskentatoimi tiedon tuottajana kahdelle taholle, keskushallinnolle sekä sisäisille asiakkaille. Tässä haasteellisessa välissä

tulee laskentatoimen pyrkiä sellaisiin toimintatapoihin ja -malleihin, että budjetoinnin perimmäinen tavoite säilyy. Yksiköissä toimivan laskentatoimen ympärillä kasvaa paine toimia paikallisten intressien mukaan, jotka joskus ovat ristiriidassa budjetoinnin päämäärien kanssa. Tämän tutkimuksen tuloksien eräs päämäärä on yhtenäistää näitä intressejä.

Arvioitaessa tulosten toimintaedellytyksiä, vaatii teknisten ratkaisujen hyödyntäminen käyttäjältään kohtuullista taulukkolaskentaohjelmien perustuntemusta. Ratkaisut on pyritty toteuttamaan siten, että selkeällä ohjeistuksella työvälineiden käyttö on mahdollista myös henkilölle, joka ei tunne yksityiskohtaisesti budjetointiprosessin ja tietovirtojen kulkua, mutta on tottunut työskentelemään taulukkolaskentaohjelmilla. Tämä mahdollistaa sen, että perustietojen syöttövaiheessa voidaan käyttää avuksi määräaikaista työvoimaa.

Tietovirtojen koordinointi ja tietojen harmonisointi vaatii toteuttajaltaan laskentatoimen tuntemusta. Tuloksien muodostamisessa on lähdetty siitä, että laskentaosaston budjettivastuullisten henkilöiden tehtävänä on näiden asioiden koordinoiminen. Heidän tulee ymmärtää asiat niin laskentatoimen kuin reaali-prosessin puolelta ja sovittaa nämä lähtökohdat yhteen. Tässä mielessä ratkaiseva tekijä ovat hyvät ja avoimet suhteet yksikön eri osastoihin.

Pitkäkestoisin vaihe tulosten soveltamisessa on saada kaikki toimijat sitoutumaan budjetointiprosessiin. Laskentatoimen puolelta tämä vaatii ennen kaikkea mielenkiintoa ja asiantuntemusta osastojen toimintoja ja tarpeita kohtaan. Käytössä olevaa kummitoimintaa tulee vahvistaa ja saada tätä kautta ihmisten väliset luottamussuhteet vahvoiksi. Jos laskentatoimen henkilöillä on riittävä tietämys osastojen toiminnasta, heidän tarpeistaan sekä itse reaali-prosessista, silloin on mahdollista sovittaa laskentatoimen päämäärät budjetoinnissa osastojen lähtökohtiin. Toisaalta aktiivinen kanssakäyminen ja luottamus osastojen kanssa lisää heidän tietämystään talouspuolen näkemyksistä. Tämä molemminpuolinen ymmärtämys osapuolten katsantokannoista on edellytys ihmisten sitoutumiselle budjetointiin. Lisäksi osastojen on koettava saavuttavansa oman toimintansa tuloksena konkreettista hyötyä budjetoinnista. Tämä tarkoittaa, että laskentatoimen

on pystyttävä jatkossa tuottamaan paremmin yksikön sisäisiä tarpeita palvelevia analyyseja, jotta osastot pitkällä aikavälillä sitoutuvat budjettiin.

Esitetyt tutkimustulokset ovat täysin paikallisia ratkaisuja. Mietittäessä niiden toimintaedellytyksiä ja -mahdollisuuksia ei voida kuitenkaan unohtaa yksikön ulkopuolisten tekijöiden vaikutusta. Kuten kuviosta kolme ilmenee, yksikön budjetointiprosessiin vaikuttaa voimakkaasti myös keskushallinnon toiminta. Erityisesti aikataulullisten seikkojen sekä ihmisten sitoutumisen kannalta keskushallinnon toiminta vaikuttaa tutkimustulosten toimintaedellytyksiin. Kuten haastatteluista kävi esille, on prosessiin sitoutumisen ensimmäinen edellytys, että annetut lähtötiedot ovat oikein. Muussa tapauksessa kokevat yksikön kaikki toimijat toimintansa painoarvon vähäiseksi sekä budjetoinnin lopputuloksen virheelliseksi. Tällaisessa tilanteessa prosessista sanoudutaan mieluummin irti, kuin että siihen panostettaisiin kunnan voimavaroin. Jos yksikön ulkopuoliset toimijat eivät lisäksi pitäydy sovituisissa aikatauluissa, ei yksiköllä ole mahdollista luoda sisälleen toimivaa ja koordinoitua budjetointijärjestelmää. Tämä tarkoittaa, että tietovirrat eivät kulje hallitusti, eivätkä osapuolet yksiköissä voi sopia aikatauluja, johon kaikki voivat luotettavasti sitoutua. Yksi tärkeimmistä tulosten toimintaedellytyksistä on, että budjettiin yksikön ulkopuolella osallistuvat toimijat antavat laadukasta informaatiota ja pitäytyvät sovituisissa aikatauluissa.

Tärkeä lähtökohta tulosten toimintaedellytyksille on myös, että yksiköitä kuullaan riittävästi budjettisuunnitteluvaiheessa. Kirjallisuudessa korostettiin merkittävänä tekijänä riittävää kommunikaatiota tavoitesuunnitteluvaiheessa ylempien tasojen ja yksiköiden välillä. Tällä tavalla strategiset suunnitelmat linkittyvät paremmin käytäntöön. Lisäksi menettelyllä taataan se, että yksiköt saavat mahdollisuuden vaikuttaa jo budjetoinnin suunnitteluvaiheeseen. Tietämyksen budjetoinnin päämääristä sekä mahdollisuuksien vaikuttaa lisääntyessä myös sitoutuminen budjettiin vahvistuu.

Tutkimustulosten voimassaoloon vaikuttaa tietenkin, miten kauan budjetointia harjoitetaan nykyisellä menetelmällä. Tekniset ja rakenteelliset ratkaisut on sovellettu nykyiseen taulukkolaskentapohjaiseen budjettiin. Jos tilalle

rakennetaan oma budjetoitiohjelma, tulosten käyttömahdollisuudet poistuvat suurimmilta osin. Toisaalta ihmisten sitouttamiseen liittyvät ratkaisut omaavat tutkimuksessa merkittävän painoarvon, eivätkä ne ole riippuvaisia käytössä olevasta järjestelmästä. Positiivisen budjetointi-ilmapiirin luominen on pitkäaikainen prosessi, joten sosiaalisin ratkaisuihin on panostettava pitkällä aikajänteellä.

5. JOHTOPÄÄTÖKSET

5.1 KOKEMUKSET CASE-YMPÄRISTÖSTÄ

Koko tutkimus on tähdännyt siihen, että case-yksikön tapauksessa voitaisiin yhtiön käyttöönottamaa budjetointimallia toteuttaa niin, että se vastaa sille asetettuja päämääriä. Budjetoinnin teoreettisen kehyksen yhteydessä tuotiin esille budjetoinnin prosessiluonteinen jatkuvuus, sen toimintaa ohjaavaa ja kontrolloiva luonne sekä siihen liittyvät ongelmat ja haasteet. Työn lähtöasetelma oli mielenkiintoinen, sillä kävi ilmi, että keskushallinnon käyttöönottaman mallin taustalla olivat teoreettisessa osiossa esille tuodut kehittämislähtökohdat. Päätöksenteon tueksi haluttiin entistä tarkempaa, ajankohtaisempaa ja sijoittajalähtöisempää tietoa taloudellisesta toiminnasta. Näitä motiiveja ei missään vaiheessa tuotu selkeästi yksiköissä toimivien henkilöiden tietoisuuteen. Vaaraksi muodostui, että yksiköissä budjetointi muuttuisi toiminnoksi, jossa päätarkoituksena ei ole oikean ja tarkan tiedon raportointi, vaan pyrkimyksenä on vain saada aikaan määrääjässä loogiselta näyttävä budjetti. Tällaisessa tilanteessa ajauduttaisiin juuri niihin sudenkuoppiin, mitä kappaleen tutkimuksen viitekehyksen voidaan olettaa. Tällaisia uhkia ovat budjettiharha, virheellinen informaatio sekä seurannan harhaisuus. Kappaleessa neljä esitettyjen ratkaisujen pyrkimys on tuota teoreettista taustaa vasten luoda ratkaisut ja analyysit, joilla päämäärät saavutetaan ja vaaratilanteet vältetään.

Kuten empiriaosuuden alussa mainittiin, osaa tutkimustuloksista sovellettiin käytäntöön jo tutkimusprosessin aikana tapahtuneilla budjetointikierroksilla. Kokemukset näiltä kierroksilta osoittivat, että teknisten ratkaisujen osalta luotu perusta pystyttiin havaitsemaan toimivaksi. Ratkaisut mahdollistavat tehokkaan tietojen syötön ja toisaalta monipuolisempien analyysien muodostamisen nopeasti. Teknisesti toimiva perusjärjestelmä antaa mahdollisuuksia jatkokehitykseen tuleville kierroksille. Aikataulullisesti toiminta toteutetuilla kierroksilla tehostui merkittävästi. Viimeisimmällä eli kolmannella budjetointikierroksella ajankäyttö yksikössä pystyttiin supistamaan käytännössä neljään työpäivään, mikä oli osoitus

tietovirtojen paremmasta koordinaatiosta ja uuden tavan omaksumisesta toimijoiden keskuudessa. Tässä mielessä selkiytynyt toiminta oli sitouttamassa osapuolia uuden mallin mukaiseen toimintaan. Suurimpana puutteena oli lähtötietojen epärelevanttius. Palautetta annettiin epärealististen myyntilukujen osalta, mutta siihen reagointi ei ollut riittävää. Jos tulevaisuudessa aiotaan sitoutumista parantaa entisestään, vaatii se myös yksikön ulkopuolisten tekijöiden toiminnan tehostamista. Kokemukset tulosten toimimisesta sekä uuden mallin mukaisen budjetoitikäytännön edistymisestä olivat rohkaisevia, mutta osoittivat että kehitystyötä on jatkettava tulevilla kierroksilla niin yksikön sisällä kuin laajemminkin koko organisaation kattavalla tasolla.

5.2 LOPPUSANAT

Väärin tehty budjetti toimii organisaatiossa Troijan hevosen tavoin. Se säilyttää sisällään johdolle virheellistä tietoa toiminnan suunnittelun pohjaksi, joka johtaa virhearvioihin tulevaisuuden tavoitteiden määrittelyssä. Kuten Kaplan & Atkinson (1998) sanovat, ei toimiva johdon laskentatoimi voi taata yrityksen menestymistä, vaan siihen vaaditaan hyvä tuote, toimiva markkinointi- ja jakelujärjestelmä sekä tehokas tuotantoprosessi. Huonosti toimiva johdon laskentajärjestelmä voi kuitenkin johtaa yrityksen epäonnistumiseen vaikka muut elementit ovatkin kohdallaan. Tehokkaan päätöksenteon tukijärjestelmän perusedellytys on sen sisältämän informaation oikea-aikaisuus ja laatu. Vaikka budjetin perimmäisenä tavoitteena on olla nimenomaan johdon ohjaus- ja suunnitteluväline, yksiköissä toimivien sisäisten toimijoiden tavoitteet tulee huomioida. Niiden huomiointi on ainoa tae sitouttaa tiedon tuottajat budjetoinnissa asetettuihin päämääriin.

Budjetoinnista ja sen päämääristä puhuttaessa tulee aina muistaa se käytännön toimintakenttä, missä itse toiminta tapahtuu. Siellä toimijoina ovat yksittäiset ihmiset, joilla on vastuullaan useita asioita, eikä budjetointi ole niistä päällimmäisenä. Siinä mielessä on kovin hankalaa luoda kokonaiskuvaa budjetoinnista strategisen ketjun operatiivisena osana. Mikä näille ihmisille budjetoinnista näkyy, on että heidän toimintaansa arvioidaan kuukausittain sen

perusteella. Tältä pohjalta on kokonaisvaltaisen budjetointiympäristön luominen organisaatioon todellinen haaste. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on ollut olla osa tuota kehitystyötä. Kappaleessa neljä esitettyjen tuloksien päämäärä on yhtenäisesti johtaa sellaisiin toimintatapoihin UPM-Kymmenen Jokilaakson tehtailla, joissa kaikki osapuolet kokevat budjetoinnin toimivaksi operaatioksi, jolla on todellinen merkitys. Budjetin laatijat ovat tässä työssä avainasemassa. Enää ei riitä pelkkä laskentatoimen tuntemus, vaan tekijöiltä vaaditaan niin psykologisia, loogisia kuin tietojärjestelmällisiä valmiuksia.

Tutkimusprosessin myötä on käynyt selväksi, että budjetoinnissa otettu askel on oikean suuntainen. Ylemmillä tasoilla tiedostettiin, että muutokset tulevat aiheuttamaan vastustusta, sillä muutokset vaativat aina prosessissa mukana olevilta ihmisiltä uusien toimintatapojen opettelua. Tehdasyhteisössä, joka on toiminut tehokkaasti jo toista vuosisataa, uuden ajattelutavan omaksuminen on vaativa prosessi. Muutos pois tuotantokeskeisyydestä analyyttiseen kannattavuus- ja asiakaslähtöiseen ajattelutapaan voidaan kokea uhkaksi opituille toimintatavoille. Haasteena on juurruttaa tähän jäykkien asenteiden maahan sidosryhmien tarpeet huomioonottava päätöksenteon tukijärjestelmä. Tämä tutkimus on yksi osa tuota prosessia.

LÄHTEET

- Aaltio-Marjosola, I. 2001 Case-tutkimus metodisena lähestymistapana. Saatavilla [www-muodossa <http://www.muodossa.com/showres.dll/fi/metodit/methods/metodiartikkelit/case_tutkimus>](http://www.muodossa.com/showres.dll/fi/metodit/methods/metodiartikkelit/case_tutkimus). Otavan opisto & Metodix Oy. 3.3. 2001.
- Balance scorecardin opetukset 2000. Fakta, Harvard Management Update 20, nro 12, 3-5.
- Bergstrand, J. 1995. Tehokas talouden ohjaus. 2. painos. Juva: WSOY:n graafiset laitokset.
- Cunningham, G. & Hassel, L. 1995. A systems approach study of budget process effectiveness in a multinational company. Turku: Åbo Akademy Press.
- Fiilin P., Partanen R., Tikka M., & Åkerberg P. 1995 Oikeat tiedot oikeaan aikaan: tehokas taloushallinto. Fakta, Talous ja tekniikka tänään. 15, nro 12, 71-77.
- Gustafsson, C. & Hassel, L. 1990. Accounting and organizational action. Turku: Åbo Academy Press.
- Hassel, L. 1991. Interactions between reliance on accounting performance and budget participation. Turku: Åbo Academy Press.
- Hassel, L. 1992. The effectiveness of budgetary control in a multinational context. Turku: Åbo Academy Press.
- Hassel, L. 1995. Two dimensions of budgetary participation. Turku: Åbo Academy Press.
- Hirsjärvi S., Remes P. & Sajavaara P. 1997. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.

Hopwood, A. G. 1987. The archeology of accounting systems. *Accounting, organizations and society* 12, nro 3, 3-12.

Ihantola, E. 1987. Budjetoinnin tutkimuksen ja teorian kehityssuunnat 1980-luvulla. Tampereen yliopisto. Yritystaloustieteenlaitoksen julkaisuja. Sarja A-2. Työpapereita 14.

Ihantola, E. 1991. Organisaation budjetointi-ilmapiirin kehitysmekanismit: Mallin luonti ja empiirinen kokeilu. Tampereen yliopisto. Yritystaloustieteenlaitoksen julkaisuja. Sarja A-1. Tutkimuksia 33.

Ihantola, E. 1998. The budgeting climate in its organizational and social context-deeper insights. Tampereen yliopisto. Yritystaloustieteenlaitoksen julkaisuja. Sarja A-2. Tutkimuksia 73.

Kaplan, R. S. & Atkinson A. A. 1998. *Advanced management accounting*. Upper Saddle River (NJ): Prentice Hall Inc.

Kuivalahti, M. 1998. Tiede ja tutkimus. www.econo.hamk.fi. Saatavilla [www-muodossa](http://www.muodossa) <<http://econo.hamk.fi/kuivalahti/tiedejatutk/kalvot1>> 3.3. 2001.

Kuorsalo A. 2000. Budjetti pyörimään. *Ekonomi* 40, nro 7, 11-15.

Kyläkoski, K. 1974. Yrityksen strategiasuunnittelu ja budjettisuunnittelu. Helsingin kauppakorkeakoulu. Lisensiaatintyö.

Kyläkoski, K. 1990. Kansainvälisillä markkinoilla toimivan yrityksen strategia ja budjettisuunnittelu, Kannattavuus ja rahoitus. Helsinki: Helsinki School of Economics and Business Administration.

Laitinen, E. 1995. Dupont decision support system for expenditure budgeting. Vaasan yliopiston julkaisuja. Keskustelupapereita 186.

Lehtimäki, J. 1996. Tietointensiivisyys organisaatioiden ominaispiirteenä. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskusteluja ja raportteja. Sarja A-9.

Lilius, A-L. 1996. Pyhää ei ole edes budjetti. Talouselämä 59, nro 36, 30-32.

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

Pihlajamäki, J. J. 1980. Yrityksen budjetti. 2.painos. Vaasa: Vaasa OY.

Pihlanto, P. 1990. Laskentainformaation hyväksikäyttö yrityksessä. Jungin typologia ja laskentatoimen käytötavat. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-2.

Rauch, Wolf. 1996. Informationswissenschaft: Teil II- Informationsmanagement. Graz: ÖH-Uni Betrieb.

Siitonen, L. 1993. Strategiamuutoksen rakenne ja vaikutukset budjetoinnin kannalta. Empiirinen esimerkki erään suomalaisen yrityksen toimialan sekä englantilaisten ja saksalaisten tytäryritysten johdon näkökulmasta. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-5.

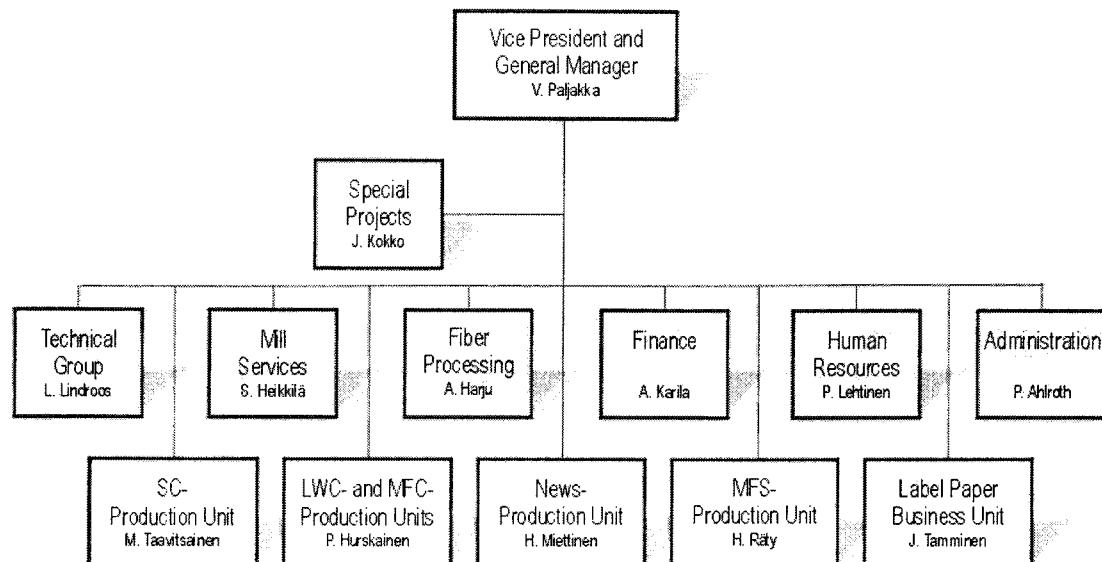
Suojanen, U. 2001. Toimintatutkimus ammatillisen kehittymisen välineenä. Saatavilla www-muodossa <<http://www.metodix.com/showres.dll/fi/metodit/methods/metodiartikkelit/toimintatutkimus>>. Otavan opisto & Metodix Oy. 3.3. 2001.

Tamminen, R. 1996. Environmental accounting. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteen laitos. Julkaisuja 101.

Tuloksellisen budjetoinnin periaatteet 1999. Fakta, Harvard Management Update. 19, nro 9, 4-6

Vehmanen, P. & Koskinen, K. 1997. Tehokas kustannushallinta. Porvoo: WSOY.

Vuorinen I. 1997. Kolme askelta budjetoinnin kehittämisessä. Talouselämä 59, nro 1, 30-31.

LIITTEET**Liite 1. Jokilaakson organisaatiokaavio****Jämsä River Mills organization**

Liite 2: Tuloslaskelma

UPM-Kymmene
Jämsä River Mills

PROFIT AND LOSS STATEMENT

2001

PAPER MACHINE X	FEBRUARY		FCAST VARIANCE		ACCUMULATED		VARIANCE, LAST YEAR	
	1000 euro	euro/t	1000 euro	euro/t	1000 euro	euro/t	1000 euro	euro/t
Invoiced value	0	0	0	0	0	0	0	0
Discounts and rebates	0	0	0	0	0	0	0	0
Claims and damages	0	0	0	0	0	0	0	0
Currency rate differences	0	0	0	0	0	0	0	0
TURNOVER	0	0	0	0	0	0	0	0
Delivery costs by SCO	0	0	0	0	0	0	0	0
Delivery costs by PU	0	0	0	0	0	0	0	0
EX MILL SALES VALUE	0	0	0	0	0	0	0	0
Variable production costs								
Wood	0	0	0	0	0	0	0	0
DIP or waste paper	0	0	0	0	0	0	0	0
Chemical pulp	0	0	0	0	0	0	0	0
Fibre costs total	0	0	0	0	0	0	0	0
Fillers	0	0	0	0	0	0	0	0
Coating materials	0	0	0	0	0	0	0	0
Chemicals	0	0	0	0	0	0	0	0
Steam	0	0	0	0	0	0	0	0
Electric power	0	0	0	0	0	0	0	0
Packing materials	0	0	0	0	0	0	0	0
Wires and felts	0	0	0	0	0	0	0	0
Other variable costs	0	0	0	0	0	0	0	0
Variable production costs total	0	0	0	0	0	0	0	0
Change in stock	0	0	0	0	0	0	0	0
VARIABLE COSTS TOTAL	0	0	0	0	0	0	0	0
SALES MARGIN	0	0	0	0	0	0	0	0
Wages (production)	0	0	0	0	0	0	0	0
Wages (maintenance)	0	0	0	0	0	0	0	0
Other maintenance costs	0	0	0	0	0	0	0	0
Salaries	0	0	0	0	0	0	0	0
Other fixed costs	0	0	0	0	0	0	0	0
FIXED COSTS TOTAL	0	0	0	0	0	0	0	0
GROSS PROFIT	0	0	0	0	0	0	0	0
%	0		0		0		0	
Depreciation	0	0	0	0	0	0	0	0
Other income and expenses								
OPERATING PROFIT	0	0	0	0	0	0	0	0
Finance charge	0	0	0	0	0	0	0	0
EARNINGS	0	0	0	0	0	0	0	0
%	0		0		0		0	
MILL DELIVERIES, TONNES	0		0		0		0	
PRODUCTION, TONNES	0		0		0		0	
STOCK, TONNES	0		0		0		0	
Operating rate, %	0		0		0		0	
Operating efficiency, %	0		0		0		0	
Daily production, t/d	0		0		0		0	
ROCE-%	0		0		0		0	
Capital employed, 1000 euro	0		0		0		0	

Positive budget variance = positive effect on profit (e.g. budget variance of sales = actual - budget)

Negative budget variance = negative effect on profit (e.g. budget variance of costs = budget - actual)

A minus sign on an expense account means that the expenses are compensated

Liite 3: Myyntitonni-/hintataulu

Deliveries, tons	GRADE XX						TOTAL
	Maga. Publ.	Cat. & Retail.	Printers & Br.	Newsp. Publ.	Spec. Publ.	Merchants	
Germany	0	0	0	0	0	0	0
U.K.	0	0	0	0	0	0	0
France	0	0	0	0	0	0	0
USA	0	0	0	0	0	0	0
Canada	0	0	0	0	0	0	0
Netherlands	0	0	0	0	0	0	0
Belgium	0	0	0	0	0	0	0
Spain	0	0	0	0	0	0	0
Portugal	0	0	0	0	0	0	0
Italy	0	0	0	0	0	0	0
Poland	0	0	0	0	0	0	0
Ireland	0	0	0	0	0	0	0
Finland	0	0	0	0	0	0	0
Denmark	0	0	0	0	0	0	0
Sweden	0	0	0	0	0	0	0
Norway	0	0	0	0	0	0	0
Austria	0	0	0	0	0	0	0
Switzerland	0	0	0	0	0	0	0
Hungary	0	0	0	0	0	0	0
SVS / Europe	0	0	0	0	0	0	0
Latin America	0	0	0	0	0	0	0
Japan	0	0	0	0	0	0	0
South Africa	0	0	0	0	0	0	0
SVS/Africa+Middle East	0	0	0	0	0	0	0
Asia Pacific	0	0	0	0	0	0	0
Australia + NZ	0	0	0	0	0	0	0
Other	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL	0	0	0	0	0	0	0

Net Selling Price CURR/ ton	GRADE XXX						Currency
	Maga. Publ.	Cat. & Retail.	Printers & Br.	Newsp. Publ.	Spec. Publ.	Merchants	
Germany	0	0	0	0	0	0	EUR
U.K.	0	0	0	0	0	0	GBP
France	0	0	0	0	0	0	EUR
USA	0	0	0	0	0	0	USD
Canada	0	0	0	0	0	0	CAD
Netherlands	0	0	0	0	0	0	EUR
Belgium	0	0	0	0	0	0	EUR
Spain	0	0	0	0	0	0	EUR
Portugal	0	0	0	0	0	0	EUR
Italy	0	0	0	0	0	0	EUR
Poland	0	0	0	0	0	0	EUR
Ireland	0	0	0	0	0	0	EUR
Finland	0	0	0	0	0	0	EUR
Denmark	0	0	0	0	0	0	EUR
Sweden	0	0	0	0	0	0	EUR
Norway	0	0	0	0	0	0	EUR
Austria	0	0	0	0	0	0	EUR
Switzerland	0	0	0	0	0	0	EUR
Hungary	0	0	0	0	0	0	EUR
SVS / Europe	0	0	0	0	0	0	EUR
Latin America	0	0	0	0	0	0	USD
Japan	0	0	0	0	0	0	JPY
South Africa	0	0	0	0	0	0	USD
SVS/Africa+Middle East	0	0	0	0	0	0	USD
Asia Pacific	0	0	0	0	0	0	USD
Australia + NZ	0	0	0	0	0	0	USD
Other	0	0	0	0	0	0	USD

Liite 4: Haastattelurunko

A) Budjetoinnin merkitys sisäisille asiakkaille

- Millaisena näette budjetoinnin roolin? A) ennen B) nyt, onko muuttunut?
- Ketä budjetointi ensisijaisesti palvelee?
- Mikä on budjetoinnin merkitys teidän osastolle? Mihin sitä käytetään, mitä siltä odotetaan?
- Kenen tulisi osallistua budjetointiin?
- Mitä ongelmia budjetoinnissa esiintyy osastojen näkökulmasta?

B) Uuden rullaavan budjetointimallin tekniikka

- Miten tulisi toteuttaa?
- Kuinka kauan aikaa tulee käyttää? Paljonko osastoilla on valmiutta uhrata omaa aikaa ja resursseja budjetointiin?
- Onko uusi rullaava budjetointi mielestänne oikeansuuntainen muutos?
- Mitä ongelmia tai uhkakuvia uuteen tapaan liittyy?

C) Budjetoinnin vastuu yksikössä

- Mitä odotatte laskennalta budjetoinnin yhteydessä?
- Vastuunjako osapuolten välillä
- Aikataulun merkitys toimijoiden keskuudessa
- Tekijöitä, jotka edistävät budjetoinnin sujuvuutta osastojen näkökulmasta

D) Yleisesti

- Miten koette laskennan yhteistyökumppanina?
- Kehitysehdotuksia, kommentteja

Liite 5: Kuukausijakotiedosto

HYPEMA2 Application Categories: FCTCURI
 Periods: Apr 01
 Names: icv & View M.PER
AUSMAG intercompany code !

SYÖTÄ KUUKAUSI JA KONE

HYPERION LINKS	SHEET LINKS	Meuro	(KÄYNTIPÄIVÄT)		KUUKAUSI		KONE	
			Apr 01	MAY 01	Apr 01	MAY 01		
			0,338057		0,298500		0,333333	
22000 Turnover, third parties		3717167	3717	(LV)			Jakosuhte Kpto-palkat	
22001.AUSMAG Turnover, IC		7736970	7737	(MUKUT)			kerroinsoli Kpto-aineet	
		0	0	(TONNIT)			TH-palkat	
		0	0				Muut kikut	
		0	0				Poistot	
TURNOVER		0	0					
23900 Delivery costs by SCO		-618790	-619					
23901 Delivery costs by PU		-594675	-595					
23913 Fillers		-53836	-54					
23902 Wood		-1013368	-1013					
23904 Waste paper		0	0					
23903.04 23903 - Chem.pulp		-1076717	-1077					
23905 Energy, variable		-1138062	-1138					
23906 Coating materials		-1303479	-1303					
23909 Other variable costs		-100175	-100					
23990 Exch. gains & losses, acc. payable		0	0					
23910 Change in stock		0	0					
23914 Chemicals		-325386	-325					
23915 Fuels		-221882	-222					
23916 Packing materials		-191764	-192					
23917 Wires and felts		-95865	-96					
SALES MARGIN		0	0					
26010 Wages (production)		-818741	-819					
26012 Wages (maintenance)		-229359	-229					
26020 Salaries		-408343	-408					
26120 Other maintenance costs		-412095	-412					
26000 Other fixed costs		-222719	-223					
26820 Exceptional items		0	0					
GROSS PROFIT		0	0					
27000.02 27000 - Depreciation, fixed assets		-571624	-572					
26950.01 26950 - Buildings and structures		0	0					
23810 Profit from sales of fixed assets		0	0					
23850 Other operating income		0	0					
OPERATING PROFIT		0	0					
32008 Finance charge (+/-)		0	0					
EARNINGS								
774 production = sales		14	14311					

	Jan 01	Feb 01	Mar 01
50100.01 50100 - S-t.non-int.-b.	7959809	7959809	7959809
50101.AUSMAG 50101 - Accounts receivable IC	5120388	5120388	5120388
50220.01 50220 - Finished goods	2676095	2676095	2676095
50210.01 50210 - Materials & consumables	3290990	3290990	3290990
50210.02 50210 - Wood raw material	433025	433025	433025
80500.01 80500 - Non-interest-bearing	4330250	4330250	4330250
WORKING CAPITAL, NET			
50340.01 50340 - Machinery and equipment	55726853	55726853	55726853

950.01 Workers	268,4755	268,4755
950.02 Staff	84,8729	84,8729
950.03 Integrates		
754.01 Running days by machine, 100 %	52,0	52,0
752.01 Running days by machine	45,0	45,0
31520.06 Capital expenditure, machinery and equipm	4228056,1	4228
100 LWC	0	0,000
120 MFC	14,31076506	14,311
127 SC	0	0,000
130 Newsprint, standard	0	0,000
132 Tel. dir. paper	0	0,000
135 Newsprint, special	0	0,000
200 Uncutted fine paper	0	0,000
205 - Base paper for coating	0	0,000
210 - WFU deliveries for further processing	0	0,000
220 Coated fine paper (coater)	0	0,000
221 Coated fine paper (on-machine)	0	0,000
221B - WFC deliveries for further processing	0	0,000
750.01 Production, PM	14,311	14,311
772 Sales volume intra division	0,000	0,000

	Jan 01	Feb 01	Mar 01	Apr 01	May 01	Jun 01	Jly 01	Aug 01	Sep 01	Oct 01	Nov 01	Dec 01	TOTAL
PM X	27,80	28,00	20,00	26,00	28,00	22,81	31,00	28,00	30,00	28,00	30,00	26,00	325,71
KK-JAKOKERR	0,37	0,37	0,26	0,34	0,36	0,30	0,35	0,31	0,34	0,33	0,36	0,31	
PM X	31,00	26,00	29,00	30,00	31,00	22,47	31,00	28,00	27,00	31,00	30,00	26,67	343,14
KK-JAKOKERR	0,36	0,30	0,34	0,36	0,37	0,27	0,36	0,33	0,31	0,35	0,34	0,30	
PM X	29,00	25,00	29,00	30,00	31,00	23,26	31,00	31,00	28,00	29,00	30,00	26,67	357,34
KK-JAKOKERR	0,35	0,30	0,35	0,36	0,37	0,28	0,34	0,34	0,31	0,34	0,35	0,31	
PM X	31,00	28,00	31,00	30,00	31,00	25,67	31,00	31,00	30,00	31,00	30,00	27,67	357,34
KK-JAKOKERR	0,34	0,31	0,34	0,35	0,36	0,30	0,34	0,34	0,33	0,35	0,34	0,31	
PM X	24,00	21,00	25,00	30,00	31,00	22,80	25,00	25,00	27,30	31,00	30,00	25,75	317,85
KK-JAKOKERR	0,34	0,30	0,36	0,36	0,37	0,27	0,32	0,32	0,35	0,36	0,35	0,30	
PM X	31,00	28,00	29,00	30,00	31,00	25,67	31,00	31,00	30,00	29,00	30,00	26,67	352,34
KK-JAKOKERR	0,35	0,32	0,33	0,35	0,36	0,30	0,34	0,34	0,33	0,34	0,35	0,31	

Liite 6: Forecast- yhteenveto

UPM-Kymmene Oyj
Jämsä River Mills,
Jämsänkoski

PAPER MACHINE X

	ACTUAL 2000		FORECAST 2001		Q1/01 E	Q2 /01	Q3 /01	Q4 /01	Q1 /02	SUM Q2/01-Q1/02	
	1000 euro	euro / t	1000 euro	euro / t	1000 euro	1000 euro	1000 euro	1000 euro	1000 euro	euro / t	
Invoiced value	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Discounts and rebates	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Claims and damages	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Currency rate differences	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TURNOVER	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Logistic Costs, SCO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Logistic Costs, PU	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ex Mill Sales Value	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Wood	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Waste Paper	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Chemical pulp	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Fillers	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Coating materials	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Chemicals	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Fuels	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Electric power	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Packing materials	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Wires and felts	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Other variable costs	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Production costs total	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Change in stock	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
SALES MARGIN	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
%	0,0%		0,0%		0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Wages (production)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Wages (maintenance)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Other maintenance costs	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Salaries	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Other fixed costs	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Fixed Costs total	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
GROSS PROFIT	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Depreciation	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
OPERATING PROFIT	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Finance Charge	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
EARNINGS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mill deliveries, tonnes	0		0		0	0	0	0	0	0	0
Production, tonnes	0		0		0	0	0	0	0	0	0
Operating rate %	0%		0%		0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Daily production t/d	0		0,0		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ROCE-%	0,0%		0,0%		0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Capital empl. (1000 eur)	0		0		0	0	0	0	0	0	0
Exmill -price, euro/t	0		0		0	0	0	0	0	0	0
Variable prod. c., euro/t	0		0		0	0	0	0	0	0	0
Sales margin, euro/t	0		0		0	0	0	0	0	0	0
Gross profit, euro/t	0		0		0	0	0	0	0	0	0
Earnings, euro/t	0		0		0	0	0	0	0	0	0