

**VAASAN YLIOPISTO**  
**KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA**  
**LASKENTATOIMEN JA RAHOITUKSEN LAITOS**

Saija Savolainen

**NYKYISEN BUDJETOINTITAVAN VAIKUTUS ORGANISAATIOIDEN SUH-  
TAUTUMISEEN BUDJETOINTIIN SEKÄ SIITÄ LUOPUMISEEN**

Laskentatoimen ja tilintarkastuksen  
pro gradu -tutkielma

**VAASA 2018**



<b>SISÄLLYSLUETTELO</b>	<b>sivu</b>
<b>KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO</b>	5
<b>TIIVISTELMÄ</b>	7
1. JOHDANTO	9
1.1. Tutkimuksen tarkoitus	9
1.2. Tutkimuksen rajaus	10
1.3. Tutkimuksen rakenne	11
2. BUDJETOINTI	12
2.1. Määritelmä	12
2.2. Budjettijärjestelmän rakenne	13
2.2.1. Toimintaosa	13
2.2.2. Taloudellinen osa	14
2.3. Budjetointiprosessi	15
2.4. Tavallisimmat budjetointimenetelmät	16
2.4.1. Demokraattinen menetelmä	17
2.4.2. Autoritaarinen menetelmä	17
2.4.3. Yhteistyömenetelmä	18
2.5. Perinteiset budjetointitavat	18
2.5.1. Kiinteä budjetointi	19
2.5.2. Tarkistettu budjetointi	19
2.5.3. Liukuva budjetointi	20
2.5.4. Nollapohjabudjetointi	20
2.6. Kehittyneemmät budjetointitavat	21
2.6.1. Rullaava budjetointi eli rullaava ennustaminen	21
2.6.2. Toimintopohjainen budjetointi	22



2.6.3. Ilman budjettia eli Beyond Budgeting	23
2.7. Budjetoinnin hyödyt	23
3. BUDJETOINNISTA LUOPUMINEN	26
3.1. Perinteisen budjetoinnin kritiikki	26
3.2. Beyond Budgeting	29
3.3. Tärkeät toimintatavat, kun budjetoinnista luovutaan	32
4. AIEMMAT TUTKIMUKSET JA HYPOTEEESIT	36
5. KYSELYTUTKIMUS JA TUTKIMUSAINEISTO	41
5.1. Aineiston kerääminen ja kyselylomake	41
5.2. Aineiston esittely	43
5.3. Vastaajien taustatiedot	44
6. TUTKIMUSMENETELMÄT JA TUTKIMUSTULOKSET	50
6.1. Tutkimusmenetelmät	50
6.1.1. Eksploratiivinen faktorianalyysi	50
6.1.2. Yksisuuntainen varianssianalyysi ja Kruskal-Wallis testit	52
6.2. Keskiarvoanalyysi	53
6.3. Faktorianalyysin tulokset	54
6.4. Varianssianalyysin ehtojen testaus	56
6.5. Hypoteesien testaus	58
7. JOHTOPÄÄTÖKSET	62
LÄHTEET	68
LIITTEET	73
LIITE 1. Kyselytutkimuksen saateviesti	73
LIITE 2. Kyselylomake	74
LIITE 3. Keskiarvoanalyysi	78
LIITE 4. Faktorianalyysi: Keyser-Meyr-Olkinin -mitta (KMO)	79
LIITE 5. Faktorianalyysi: Korrelaatiomatriisin ominaisarvot	80
LIITE 6. Faktorianalyysi: Faktorilataukset	81
LIITE 7. Faktorianalyysi: Kommunaliteetit	82



<b>KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO</b>	<b>sivu</b>
Kuvio 1. Budjetointiprosessi.	16
Kuvio 2. Budjetointitapoja.	19
Kuvio 3. Perinteinen budjetointi vs. Beyond Budgeting.	30
Taulukko 1. Vastaajien sukupuoli.	45
Taulukko 2. Vastaajien asema organisaatiossa.	45
Taulukko 3. Henkilökunnan määrän jakautuminen vastanneissa organisaatioissa.	46
Taulukko 4. Liikevaihdon määrän jakautuminen vastanneissa organisaatioissa.	46
Taulukko 5. Kokoluokan jakautuminen vastanneissa organisaatioissa.	47
Taulukko 6. Toimialaluokituksen jakautuminen vastanneiden organisaatioiden kesken.	48
Taulukko 7. Budjetointitapojen jakautuminen vastanneiden organisaatioiden kesken.	49
Taulukko 8. Suurimmat faktorilataukset saaduille faktoreille.	54
Taulukko 9. Hypoteesin yksi vastausjakauman normaalijakautuneisuuden testaaminen nykyisen budjetointitavan mukaan.	56
Taulukko 10. Hypoteesin kaksi vastausjakauman normaalijakautuneisuuden testaaminen nykyisen budjetointitavan mukaan.	57
Taulukko 11. Hypoteesin kolme vastausjakauman normaalijakautuneisuuden testaaminen nykyisen budjetointitavan mukaan.	57
Taulukko 12. Nykyisen budjetointitavan vaikutus organisaation suhtautumiseen budjetoinnin hyödyllisyyteen.	59
Taulukko 13. Nykyisen budjetointitavan vaikutus organisaation suhtautumiseen budjetoinnin heikkouksiin.	60
Taulukko 14. Nykyisen budjetointitavan vaikutus organisaation suhtautumiseen budjetoinnista luopumiseen.	61





---

**VAASAN YLIOPISTO****Kauppätieteellinen tiedekunta****Tekijä:**

Saija Savolainen

**Tutkielman nimi:**

Nykyisen budjetointitavan vaikutus organisaatioiden suhtautumiseen budjetointiin sekä siitä luopumiseen

**Ohjaaja:**

Annukka Jokipii

**Tutkinto:**

Kauppätieteiden maisteri

**Oppiaine:**

Laskentatoimi ja tilintarkastus

**Koulutusohjelma:**

Johdon laskentatoimi

**Aloitusvuosi:**

2014

**Valmistumisvuosi:**

2018

**Sivumäärä:** 82

---

**TIIVISTELMÄ**

Tutkielmassa tarkastellaan budjetointia ja erityisesti perinteiseen budjetointiin kohdistettua kritiikkiä sekä Beyond Budgeting -menetelmää, eli budjetoinnista luopumisen jälkeistä johtamismallia. Perinteiset budjetointitavat ovat kohdanneet 2000-luvun alkupuolelta lähtien paljon kritiikkiä niiden sopimattomuudesta nykyajan muuttuvaan toimintaympäristöön. Perinteisiä budjetointitapoja on kritisoitu muun muassa liian jäykiksi, kalliiksi ja aikaa vieviksi sekä strategiasta irrallisiksi työkaluiksi.

Tutkielmassa tutkitaan organisaatioiden suhtautumista budjetoinnin haasteisiin ja hyötyihin sekä budjetoinnista luopumisen ajatukseen. Tutkielmaan johdettiin kolme hypoteesia aiempien tutkimuksien pohjalta. Aineisto tutkimukseen kerättiin kyselytutkimuksen avulla, johon vastaajiksi valikoitui suomalaiset teollisuudenalalla toimivat, kooltaan keskisuuria suuremmat organisaatiot. Kyselyn vastausprosentiksi muodostui noin 12 %. Saatuja tuloksia tutkittiin keskiarvoanalyysin ja Kruskal-Wallis testin avulla.

Aiemmat tutkimukset ovat osoittaneet organisaatioiden olleen turhautuneita nykyiseen budjetointiinsa ja on havaittu, että organisaatiot ovat halukkaita kehittämään budjetointitapojaan. Budjetoinnista ei kuitenkaan olla vielä oltu valmiita luopumaan kokonaan, vaan se on koettu hyödylliseksi työkaluksi. Tämän tutkimuksen tulokset olivat samankaltaisia. Vaikka nykyisellä budjetointitavalla oli tilastollisesti merkitsevä yhteys budjetoinnin hyödyllisyyteen suhtautumisessa, keskiarvoanalyysin mukaan useat organisaatioista kokivat budjetoinnin hyödylliseksi riippumatta budjetointitavastaan. Nykyinen budjetointitapa puolestaan määritteli enemmän sitä, kuinka kriittisesti organisaatio suhtautui budjetointiin tai kuinka valmis se oli luopumaan budjetoinnista kokonaan. Joustavamman budjetointitavan omaavat organisaatiot olivat valmiimpia luopumaan budjetoinnistaan.

---

**AVAINSANAT:** Budjetointi, budjetoinnin kritiikki, budjetoinnista luopuminen



## 1. JOHDANTO

Budjetteja on kautta aikojen pidetty avainasemassa organisaatioiden johtamisen kannalta. Työkaluna budjetti avustaa organisaatiota monissa eri tehtävissä, ja organisaatio voi saavuttaa tavoitteensa sen avulla. Budjetoinnilla on pyritty kontrolloimaan organisaation toimintaa sen jatkuvuuden varmistamiseksi. Kuitenkin lähiaikoina erityisesti perinteistä budjetointia on kritisoitu laajasti, ja tavalliset budjetointitavat on nähty entistä raskaampina ylläpitää muuttuvan toimintaympäristön kannalta. (Libby & Lindsay 2010: 56.) Esimerkiksi Wallander (1999: 405-421) kuvailee budjetointia artikkelissaan ”tarpeettomana paholaisena”. Monet tutkijat ovat kritisoineet perinteisiä budjetointitapoja ”kiinteän toiminnan sopimuksiksi” ja ehdottaneet, että budjetointi tulisi korvata mukautuvammilla johtamisen työkaluilla. (Sandalgaard & Bukh 2014: 410.)

Perinteiseen budjetointiin kohdistetun kritiikin seurauksena esiin on noussut Beyond Budgeting- menetelmä, eli budjetoinnista kokonaan luopuminen, ja sen jälkeinen johtamismalli. Aiemmissa tutkimuksissa on osoitettu, että noin 80 % organisaatioista on tyytymättömiä suunnitelmiinsa ja budjetointiprosesseihin ylipäätään (Neely, Bourne & Adams 2003: 22). Varsinkin Ruotsissa tyytymättömyys perinteiseen vuosibudjetointiin on ollut ilmeistä, sillä useat ruotsalaiset organisaatiot ovat luopuneet kokonaan perinteisestä budjetoinnista. Tästä hyvänä esimerkkinä toimivat Svenska Handelsbanken, Volvo sekä IKEA. (Ekholm, Bo-Göran & Wallin 2000: 519-520.) Perinteisen budjetoinnin tyytymättömyyden seurauksena Beyond Budgeting -menetelmä on otettu vastaan aikaisempaa parempana vaihtoehtona ohjata taloutta (Cardos 2014: 483).

Tässä tutkielmassa on kiinnostuttu tutkimaan Beyond Budgeting -menetelmää lisää, sillä voidaan olettaa, että tulevaisuudessa budjetointitavat tulevat muokkautumaan vieläkin joustavampaan suuntaan, ja organisaatiot ovat valmiimpia luopumaan budjetoinnista kilpailukykyä parantaakseen. Tutkimus havainnollistaa, millaisia budjetointitapoja nykyajan organisaatioilla on käytössään, millä tavalla organisaatiot mieltävät budjetoinnin ja kuinka valmiita organisaatiot ovat kehittämään omia toimintatapojaan. Tulokset antavat hyvän näkemyksen siitä, mikä on budjetoinnin asema nykyajan organisaatioissa.

### 1.1. Tutkimuksen tarkoitus

Tutkielman tarkoituksena on tutkia, vaikuttaako organisaatioiden käytössä olevat nykyiset budjetointitavat siihen, miten organisaatiot suhtautuvat budjetoinnin haasteisiin ja

hyötyihin sekä ajatukseen budjetoinnista luopumisesta. Tämän tutkimiseksi tutkielmassa tarkastellaan, mitä budjetoinnilla tarkoitetaan sekä käydään läpi erilaisia budjetointitapoja. Lisäksi paneudutaan aikaisempiin tutkimuksiin, sekä näissä esiin nouseviin havaintoihin organisaatioiden budjetointikäytännöistä ja budjetoinnista luopumisesta.

Tutkielmaan on muokattu kolme hypoteesia aiempia tutkimuksia mukaillen: ”Nykyisellä budjetointitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin hyödyllisyyteen” (*H1*), ”Nykyisellä budjetointitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin heikkouksiin” (*H2*) sekä ”Nykyisellä budjetointitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnista luopumiseen” (*H3*). Näitä hypoteeseja tutkimalla saadaan vastaus siihen, kuinka organisaatiot suhtautuvat budjetointiin heidän nykyisiin budjetointitapoihinsa verrattuna. Aineisto tutkimukseen kerättiin kyselytutkimuksen avulla, jossa vastaajiksi valikoitui suomalaiset teollisuudenalalla toimivat keski- ja suuret, suuret ja erittäin suuret organisaatiot. Saatua tuloksia tutkittiin keskiarvoanalyysin ja Kruskal-Wallis-testin avulla varianssianalyysin ehtojen täyttymättä jäädessä.

## 1.2. Tutkimuksen rajaus

Tutkielma keskittyy tarkastelemaan perinteisiä budjetointitapoja ja niihin kohdistettua kritiikkiä. Tutkielmassa kuvataan yleisimpiä vaihtoehtoisia budjetointimenetelmiä ja -tapoja, sekä näistä erityisen tarkastelun kohteeksi on otettu Beyond Budgeting -menetelmä ja tämän menetelmän ensiaskel, eli budjetoinnista kokonaan luopuminen. Tutkimuksen tarkoituksena on tutkia, miten suomalaisten teollisuudenalan organisaatioiden nykyiset budjetointitavat vaikuttavat niiden suhtautumiseen budjetoinnin haasteisiin ja hyötyihin sekä ajatukseen budjetoinnista luopumisesta.

Tutkimuksen vastaajiksi on rajattu suomalaiset organisaatiot, joiden toimialana on Tilastokeskuksen (TOL2008) mukaan teollisuus. Tällä tavalla pyrittiin eliminoimaan mahdollisuus, että tutkimukseen tulleet vastaukset riippuisivat organisaation toimialasta. Tämän tutkimuksen tarkoituksena ei kuitenkaan pohjimmiltaan ole tutkia toimialaa, eikä toimiala esiinny tämän takia tutkimuksen yhtenä muuttujista.

Lisäksi on tehty rajaus organisaatioiden kokoluokkaan perustuen. Tutkimuksen vastaajiksi on valikoitu pelkästään keski- ja suuret, suuret tai erittäin suuret organisaatiot. Tällai-

sissa organisaatioissa henkilökuntaa on enemmän kuin 50 henkilöä. Tämän rajauksen teolla pyrittiin välttämään se, ettei tutkimukseen osallistuvalla organisaatiolla ole budjetointia käytössä pelkästään sen koon takia. Näin ollen varmistettiin, että kyselyyn saataisiin mahdollisimman luotettavia ja asiantuntevia vastauksia.

### 1.3. Tutkimuksen rakenne

Tutkielman alussa määritellään, mitä budjetilla ja budjetoinnilla tarkoitetaan. Osiossa käsitellään tarkemmin budjetin rakennetta sekä budjetointiprosessia, budjetointimenetelmiä ja yleisimpiä kirjallisuudessa sekä artikkeleissa esiintyviä budjetointitapoja. Tämän osion lopussa tuodaan lisäksi esille budjetoinnin hyödyt organisaatioille.

Tutkielman kolmannessa osa-alueessa pureudutaan tarkemmin Beyond Budgeting -menetelmään eli budjetoinnista luopumisen jälkeiseen johtamismalliin. Alussa tarkastellaan perinteiseen budjetointiin kohdistettua kritiikkiä. Tämän jälkeen käydään läpi, mitä Beyond Budgeting -menetelmällä oikeastaan tarkoitetaan, sekä tämän käytäntöön panoon liittyviä tärkeitä toimintatapoja. Neljännessä osa-alueessa kerrotaan puolestaan aiheeseen liittyvistä aiemmista tutkimuksista, sekä minkälaiset hypoteesit tutkimukseen on johdettu näiden aiempien tutkimusten perusteella.

Empiirisen osan alussa kerrotaan, kuinka tutkimusaineisto on kerätty ja esitellään aineisto tarkemmin. Tämän jälkeen, tutkielman kuudennessa osiossa, määritellään tutkimuksessa käytetyt analyysimenetelmät, käsitellään tutkimushypoteesien testausta sekä tulkitaan saatuja tutkimustuloksia. Lopussa esitetyt johtopäätökset kokoavat koko tutkielman yhteen, selventävät tutkimustulosten merkityksen ja ottavat huomioon jatkotutkimusmahdollisuudet.

## 2. BUDJETOINTI

Budjetointi mielletään yhdeksi tärkeimmistä kommunikaatio- sekä kontrolliprosesseista organisaatioissa (Armstrong, Marginson, Edwards & Purcell 1996: 2). Budjetoinnin tehtävänä on kautta aikojen ollut organisaation jatkuvuuden, suunnitelmallisuuden ja joustavuuden edistäminen sekä rahankäytön ja seuraavan tilikauden tulojen ja menojen kuvaaminen (Wildavsky 1978: 501). Näin ollen organisaatio pyrkii budjetoinnin avulla parantamaan suoritustaan, jotta asetetut tavoitteet voidaan saavuttaa mahdollisimman hyvin (Cardos 2014: 484).

### 2.1. Määritelmä

Budjetti ja budjetointi voidaan määritellä usealla tavalla. Neilimon ja Uusi-Rauvan (2005: 230) mukaan budjetti voidaan nähdä tulevaisuuden tavoitteellisena toimintasuunnitelmana, rahamittaisena suunnitelmana tai henkilökunnan sitouttamisen ja motivoinnin lisäämisen välineenä. Wallanderin (1999: 410) mukaan budjetilla tarkoitetaan organisaation ennustetta ja suunnitelmaa seuraavalle vuodelle ja joissain tapauksissa seuraaville kahdelle, kolmelle tai jopa viidelle vuodelle. Yleisesti voidaan sanoa, että budjetti on organisaation vuosittain laatima talousjohtamisen keskeinen väline. Sen avulla asetetaan tavoitteet tulevalle vuodelle, määritellään toimenpiteet, resurssit, aikataulut ja vastuuhenkilöt asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi sekä tarkastellaan tavoitteiden toteumaa toiminnan ja talouden kannalta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 230.)

Budjetointi on puolestaan laaditun budjetin käyttöä organisaation talousohjauksen välineenä. Se on johtamisprosessi, joka koostuu budjetin suunnittelusta, toteutuksesta ja tarkkailusta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 230-231.) Budjetointi on johtamisen ja kontrollin tukipilari lähes kaikissa organisaatioissa (Hansen, Otley & Van der Stede 2003: 95). Åkerberg (2006: 29) määrittää perinteisen budjetoinnin menettelytavaksi, jossa loppukesällä tai alkusyksyllä talousosastot lähettävät organisaatiolle budjetointilomakkeet ja ohjeet. Esimiehet budjetoivat vastuualueensa kulut ja tuotot, jonka jälkeen talousosasto yhdistää laaditut budjetit. Organisaation hallituksen tehtävänä on hyväksyä tällä tavalla muodostettu, viimeistelty budjetti. Budjetoinnin tehtävänä on tunnistaa operatiiviset keinot ja korjaavat toimenpiteet strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi (Alhola & Lauslahti 2005: 95).

Budjettikausi on yleensä 12 kuukautta, jolloin se seuraa organisaation tilikautta. Budjetointi voidaan jakaa myös jaksoihin, esimerkiksi neljännesvuosiin tai puolivuosiin, jolloin tavoitteet voidaan asettaa lyhyemmälle aikavälille. Tällä tavalla tavoitteet ovat realistisempia ja tavoitteiden saavuttaminen on todennäköisempää. (Alhola & Lauslahti 2005: 95.)

## 2.2. Budjettijärjestelmän rakenne

Organisaation budjettijärjestelmä voidaan jakaa kahteen osaan, toimintaosaan ja taloudelliseen osaan. Toimintaosassa käsitellään seuraavan vuoden toimintasuunnitelma sanallisessa muodossa. Taloudellisessa osassa puolestaan muunnetaan toimintasuunnitelmassa asetetut tavoitteet ja toimenpiteet numeraaliseen muotoon. Näiden osien osa-alueet ovat erilaisia organisaatioiden kesken. (Alhola & Lauslahti 2005: 100.)

### 2.2.1. Toimintaosa

Toimintaosa koostuu ympäristö- ja nykytilanneanalyysistä, oletuksista, tavoitteista ja toimintasuunnitelmista. Organisaation ympäristön ja nykytilanteen analysointia tapahtuu jo strategiasuunnitelmaa tehdessä. Analysoinnissa organisaation on pohdittava, miten toimintaympäristössä tapahtuvat muutokset vaikuttavat sen toimintaan. Voidaan esimerkiksi pohtia, miten väestön ikääntyminen vaikuttaa työvoiman saatavuuteen, ja miten tämä näkyy taloudellisesti organisaation toiminnassa. SWOT-analyysi on eräs hyvä keino tutkia ympäristön muutosten vaikutusta organisaation toimintaan. Analysoinnin aikana kehitetään myös oletuksia ja näissä otetaan huomioon esimerkiksi inflaatio-, palkka- sekä hinnan ja kysynnän muutokset. (Alhola & Lauslahti 2005: 100-103.)

Oletusten teon jälkeen asetetaan tavoitteet seuraavalle vuodelle. Budjetin tavoitteet haetaan strategiasuunnitelmasta, jossa tavoitteet on asetettu jo tarkasti. Tavoiteasetannassa voidaan käyttää hyödyksi BSC-työkalua eli Balanced Scorecard:ia, jolla tarkoitetaan tavoitejohtamisen tarpeisiin kehitettyä toiminnan ohjausjärjestelmää tai suorituskykymittaristoa. (Alhola & Lauslahti 2005: 103.)

Toimintasuunnitelmat tehdään puolestaan tavoitteiden perusteella. Näissä määritellään toiminnalliset keinot asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi eli tavoitteet muutetaan konkreettiseksi ja kirjalliseksi suunnitelmaksi. Toimintasuunnitelmassa kerrotaan orga-

nisaation kustannusrakenteissa tapahtuvat tulevat muutokset, seuraavan vuoden liiketoiminnan kehitystoimenpiteet, markkinoinnin ja myynnin painopisteet, palvelutuotannon ja tuotantorakenteiden toiminnan muutokset, investointikohteet, talouden ja hallinnon toiminnan muutokset, tutkimus- ja tuotekehitystoimenpiteet sekä henkilöstöressussuunnitelma. (Alhola & Lauslahti 2005: 100-105.)

Toimintaosassa tehdään myös vaihtoehtolaskelmia operatiivisten toimien osalta. Vaihtoehtolaskelmissa muodostetaan esimerkiksi laskelmia siitä, kuinka hinnan asettaminen vaikuttaa kannattavuuteen ja markkina-asemaan tai onko taloudellisempaa palkata uusia työntekijöitä vai toimia osa-aikaisten työntekijöiden turvin. (Alhola & Lauslahti 2005: 101.)

### 2.2.2. Taloudellinen osa

Taloudellinen osa muodostuu toimintaosassa tehtyjen toimintasuunnitelmien pohjalta. Tämän takia toimintaosa ja taloudellinen osa ovat tiukasti sidoksissa toisiinsa. Taloudellinen osa muodostuu osabudjeteista, joita ovat myynti-, osto-, valmistus-, varasto-, kustannus- ja investointibudjetit sekä pää- eli kokoomabudjeteista, joita ovat tulosbudjetti, rahoitusbudjetti ja taselaskelma. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 236-237.) Pää- eli kokoomabudjetit ovat kaikilla organisaatioilla samankaltaiset, mutta osabudjetit voivat vaihdella määrältään, lajiltaan ja syvyydeltään. (Kasanen, Koskela, Leppiniemi, Puttonen & Virtanen 1996: 205.)

Osabudjeteista ensimmäisenä lähdetään liikkeelle myyntibudjetin tekemisestä. Sen tekoa ohjaavat asetetut tavoitteet ja valitut strategiat toimenpiteineen. Pohjaa suunnittelulle antavat nykyinen myynti, ennusteet sekä lyhyen ja pitkän aikavälin myyntitrendit. Sen teko onkin usein ennustamistaitoa. Myyntivolyymi ja varaston muutos vaikuttavat puolestaan osto- ja valmistusbudjetin tekemiseen. (Alhola & Lauslahti 2005: 107-111.)

Kustannusbudjettien sisältöön vaikuttavat organisaatorakenne ja muut johtamisjärjestelmän osa-alueet. Kustannusbudjetteja on paljon ja esimerkkinä mainittakoon valmistuskustannusbudjetti sekä tutkimustoimintojen kustannusbudjetit. Investointibudjetissa käydään puolestaan läpi liiketoiminnan vaatimat investoinnit. Investointibudjettien investoinnit luokitellaan vastuualueittain esimerkiksi laajennusinvestoinneiksi tai lakisääteiksi investoinneiksi. (Alhola & Lauslahti 2005: 111 & 116.)

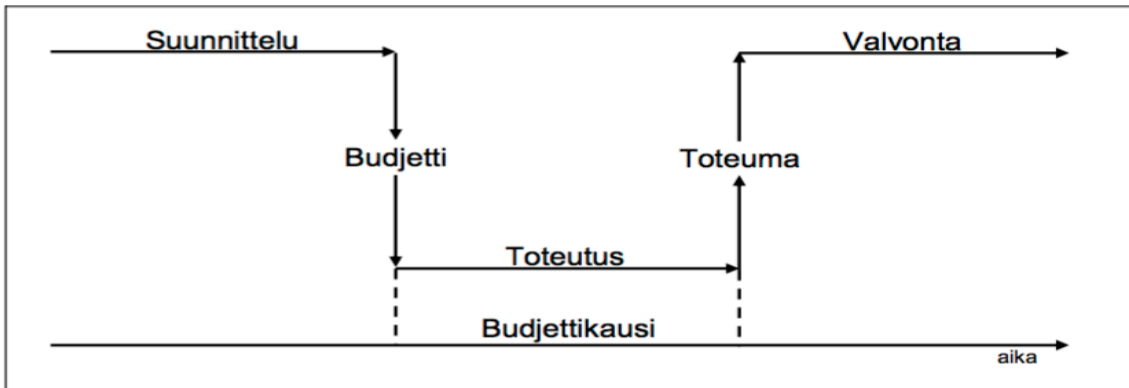


Pää- eli kokoomabudjetteja ovat siis tulosbudjetti, rahoitusbudjetti ja taselaskelma. Tulosbudjetti kerätään osabudjettien tuotoista ja kustannuksista. (Kasanen ym. 1996: 205.) Se on pääsääntöisesti suoriteperusteisesti rakennettu ja ilmaisee organisaation budjetoidun tuloksen (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 236). Tämän avulla organisaatio pystyy esimerkiksi suunnittelemaan ja johtamaan omaa kannattavuuttaan (Alhola & Lauslahti 2005: 117).

Rahoitusbudjetin avulla organisaatio voi puolestaan tarkistaa rahoituksensa riittävyyden sekä optimoida rahavarojen käyttöä (Alhola & Lauslahti 2005: 118). Rahoitusbudjetti on maksuperusteinen (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 236). Siinä kootaan yhteen kaikki budjettikauden kassasta maksut ja kassaan maksut. Rahoitusbudjetin teossa tarvitaan osabudjettien tuottamia tietoja. (Kasanen ym. 1996: 205.) Rahavarat ovat yleensä aina organisaation toimintaa rajoittava tekijä, joten sen tavoitteena onkin varmistaa organisaation likviditeetti mahdollisimman edullisin rahoituskustannuksin (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 236). Rahoitusbudjetin teon jälkeen voidaan rakentaa taselaskelma ja sen teossa otetaan huomioon osabudjettien sekä tulos- ja rahoituslaskelman luvut. Taseen vastaavaa puolella on organisaation tilikauden aikana kertyneet varat ja vastattavaa puolella puolestaan kertyneet velat. (Alhola & Lauslahti 2005: 119.)

### 2.3. Budjetointiprosessi

Budjetointiprosessi voidaan jakaa kolmeen osaan: budjetin suunnitteluun, toteutukseen sekä tarkkailuun eli valvontaan (Alhola & Lauslahti 2005: 99). Kuvassa 1 Widebäck (1970: 10) on kuvannut, kuinka budjetointiprosessi etenee budjetin suunnittelusta toteutuksen kautta valvontaan. Åkerbergin (2006: 31) mukaan perinteinen budjetointiprosessi jaetaan visioon, strategiaan, suunnitteluun ja budjetointiin sekä seurantaan. Suunnitteluvaiheessa arvioidaan olennaisena osana organisaation aiempaa kehitystä, jotta voidaan asettaa tavoitteet seuraavalle vuodelle. Lisäksi tehdään arvioita toimintaympäristön tulevasta kehityksestä sekä organisaation omista toimintasuunnitelmista. Tämän jälkeen voidaan suunnitella itse budjetti organisaation toimintoja varten. Budjettia suunniteltaessa on tärkeää miettiä budjettiaikataulua, budjetointikausia, vastuuhenkilöitä sekä monia muita budjetin seurantaan ja taloushallintoon vaikuttavia seikkoja. (Alhola & Lauslahti 2005: 95-100; Kasanen ym. 1996: 207; Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 234-235.)



**Kuvio 1.** Budjetointiprosessi (Widebäck 1970: 10).

Budjetin toteutuksen kannalta on tärkeää, että se on suunniteltu kunnolla. Budjetin luvut muodostetaan lopulliseen muotoon vasta tavoitteiden ja toimintasuunnitelmien täsmennyksen jälkeen. Budjetointivaiheen tarkoituksena on tukea organisaation koordinoitua ja ohjausta. (Alhola & Lauslahti 2005: 100.) Budjetointiprosessi edellyttää strategisten tavoitteiden asettamista. Siinä kehitetään ennusteita organisaation liikevaihdosta, kustannuksista, tuotannosta ja muista tärkeistä tekijöistä liiketoiminnan kannalta. (Cardos 2014: 484.)

Budjetoinnista on hyötyä organisaatiolle, kun prosessissa otetaan huomioon myös budjetin tarkkailu. Tarkkailuvaiheessa talousosasto laatii raportit budjetin perusteella. Raportit voivat sisältää esimerkiksi tulokortin, tulos- ja taselaskelmat sekä erilaisia analyysejä budjetin pohjalta. (Alhola & Lauslahti 2005: 100.) Budjetin seurantaan kuuluu myös erojen analysointi aiempiin budjetteihin verrattuna sekä virheiden korjaaminen ja korjaavien toimenpiteiden käyttöönotto (Kasanen ym. 1996: 208; Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 235). Budjetointi on prosessi, jossa budjetti määritetään useilla keskusteluilla ylemmän ja alemman johdon välillä. Tavoitteiden toteutumista tulee seurata budjetin laadinnan jälkeen, eli budjetointiprosessi ei pääty budjetin valmistumiseen. (Cardos 2014: 484.)

#### 2.4. Tavallisimmat budjetointimenetelmät

Organisaation budjetoinnin tekoon on useita menetelmiä ja organisaatiokohtaiset käytännöt voivat vaihdella usein paljonkin. Budjetointimenetelmän valinnaksi kutsutaan sitä, millä tavalla organisaatio organisoii budjetointiprosessinsa ja budjettisuunnittelunsa. Budjettimenetelmän valinta vaihtelee usein organisaation elinkaaren ja taloudellisen tilanteen mukaan. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 239-242).

#### 2.4.1. Demokraattinen menetelmä

Demokraattisessa menetelmässä budjetointi rakennetaan organisaatiossa alhaalta ylöspäin, eli suunnittelussa on mukana koko organisaatio yhteisvoimin (Alhola & Lauslahti 2005: 97). Organisaation ylin johto luo budjetointia aloitettaessa yleiset kehykset sekä tavoitteet budjetoinnille. Tämän jälkeen työntekijät yhdessä esimiehensä kanssa laativat vastuualueensa budjetit. Budjettien valmistuttua ylimmän johdon tehtäväksi jää koota toiminto- ja tulosyksikkökohtaiset budjetit yhteen ja sopeuttaa niitä tarvittaessa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 239.)

Demokraattinen menetelmä mahdollistaa henkilöstön sitoutumisen budjetointiin sekä tulosyksikkö- tai toimintokohtaisen erityisosaamisen hyödyntämisen budjetoinnissa. Ongelmaksi saattaa kuitenkin muodostua kokonaisnäkömyksen puuttuminen budjetoinnista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 239.) Budjetointiprosessiin voi mennä runsaasti aikaa ja vaarana on, ettei lopullinen budjetti ole yritysjohton tavoitteiden mukainen (Bergstrand 1995: 101-102). Ongelmia saattaa myös tulla tavoiteasetannan ja linjauksien puuttumisesta. Tällöin suunnitelmasta voi tulla epälooginen sekä suunnitelman työstämisprosessi on usein pitkä ja tuskallinen. (Alhola & Lauslahti 2005: 97.)

#### 2.4.2. Autoritaarinen menetelmä

Autoritaarinen budjetointi on yritysjohtolähtöistä, eli budjetti rakennetaan ylhäältä alaspäin. Ylin johto siis päättää budjetoinnista ja antaa organisaatiolle ohjeet tämän tekemiseen. Tulosyksikköjen ja toimintojen tehtävänä on yleensä vain budjettierien koonti johdon ohjeiden mukaisesti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 239.)

Ylhäältä alas tehtävän budjetin hyötyinä on suunnitelman teon nopeus, prosessin hallittavuus sekä kompromissien vähäisyys. Tällä tavalla budjetin tekeminen ei maksa paljon, koska sen laatiminen käy nopeammin eikä organisaation tarvitse kuluttaa budjetin laadintaan niin paljon resurssejaan. (Alhola & Lauslahti 2005: 97.) Autoritaarista menetelmää käyttämällä varmistutaan siitä, että organisaatio todella pyrkii laatimaan johdon toivomusten mukaisen budjetin (Bergstrand 1995: 102). Varsinkin kriisitilanteissa, joissa organisaation keskitetty ja tavoitteellinen johtaminen on tarpeen, autoritaarinen menetelmä voi olla erittäin hyödyllinen (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 239).

Tällainen budjetointi on organisaatiossa usein jäykkä menetelmä, eikä tulosityksikkö- tai toimintokohtaista erityisosaamista pystytä hyödyntämään tarpeeksi budjetoinnissa (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 239). Lisäksi henkilöstön on vaikea sitoutua suunnitelmaan, johon se ei ole itse voinut vaikuttaa (Alhola & Lauslahti 2005: 97).

#### 2.4.3. Yhteistyömenetelmä

Yhteistyömenetelmä on demokraattisen ja autoritaarisen budjetointimenetelmän yhdistelmä. Nykyään se on yleisin budjetointimenetelmä suurissa ja keskisuurissa organisaatioissa. Tässä menetelmässä ylin johto laatii budjetoinnin yleiset tavoitteet sekä käytettävissä olevat resurssijat yhdessä toiminto- ja tulosityksikköjohdon kanssa. Varsinainen budjetointi jää toimintojen ja tulosityksiköiden tehtäväksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 239.)

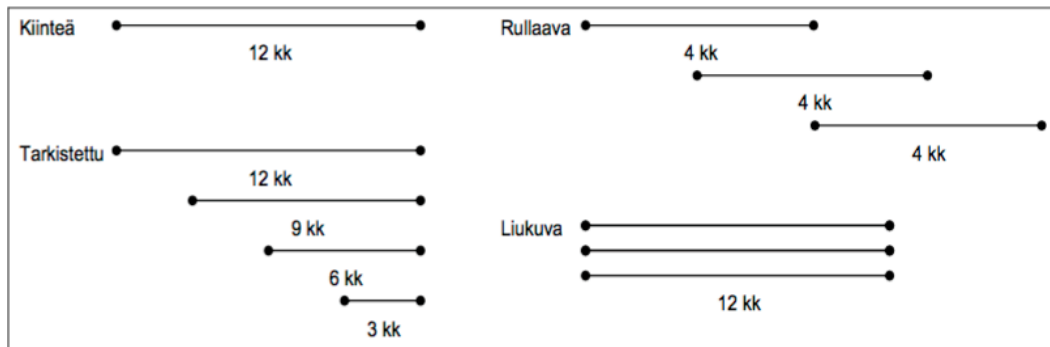
Yhteistyömenetelmän hyödyt ovat samat kuin demokraattisessa ja autoritaarisessa menetelmässä (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 239). Menetelmä on toimiva ja kevyehkö, jos prosessin edetessä keskijohto vie keskustelua alaspäin ja ylin johto on aidosti sitoutunut keskijohdon kanssa yhteiseen suunnitelmaan (Alhola & Lauslahti 2005: 97). Tämä menetelmä voi kuitenkin osoittautua hitaaksi ja byrokraattiseksi, sillä se vaatii paljon organisaatiokeskusteluja ylimmän johdon sekä toiminto- ja tulosityksiköiden välillä. Yleisesti ottaen yhteistyömenetelmällä voidaan päästä hyviin tuloksiin budjetoinnissa ja sen takia se onkin suosituin edellä mainituista menetelmistä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 239.)

Iteratiivinen eli kertaava budjetointi liittyy yhteistyömenetelmään. Sillä tarkoitetaan sitä, kun alabudjetit sopeutetaan uudelleen uusien budjetointikeskustelujen avulla, eli budjetointi kertaantuu. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 241.) Budjettia siis muokataan useita kertoja, kunnes tehdyt arviot täsmentyvät (Bergstrand 1995: 103). Sopeuttaminen voi tulla kyseeseen silloin, kun toiminto- ja tulosaluebudjetit eivät mahdu johdon määrittämiin budjettikehyksiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 241.)

#### 2.5. Perinteiset budjetointitavat

Budjetointitavalla tarkoitetaan sitä, miten organisaatio toteuttaa budjettiaan. Organisaatiolla on valittavanaan useita tapoja budjetin toteuttamiseksi. (Alhola & Lauslahti 2005: 98.) Budjetointitavan valinta, samalla tavalla kuin budjetointimenetelmän valinta, riippuu

organisaation elinkaaresta sekä taloudellisesta tilanteesta. Kuvassa 2 on kuvattu organisaatioiden erilaisia budjetointitapoja eli kiinteää, tarkistettua, liukuvaa ja rullaavaa budjetointia (Bergstrand 1995: 98). Seuraavissa kappaleissa on käsitelty tarkemmin näitä neljää budjetointitapaa sekä muutamia muita budjetointikirjallisuudessa yleisimmin esitetyjä budjetointitapoja.



**Kuvio 2.** Budjetointitapoja (Bergstrand 1995: 98).

### 2.5.1. Kiinteä budjetointi

Kiinteällä budjetoinnilla tarkoitetaan sitä, ettei organisaatio puutu kauden aikana budjettilukuihin (Vilkkumaa 2005: 397). Kiinteä budjetti suunnitellaan siis kerran vuodessa ja suorituksen arvioinnissa käytetään tulevalle vuodelle asetettuja kiinteitä tavoitteita (Ekholm & Wallin 2011: 147). Budjetti suunnitellaan edellisen vuoden tulosten perusteella tehtyjen arvioiden pohjalta ja se tehdään kassaperusteisesti (Wildavsky 1978: 502). Tällä tavalla se antaa selkeän pohjan sekä suunnitelman kaudelle, jolloin työntekijöiden on helpompaa ja vakaampaa toimia, sillä he tietävät, ettei lukuja tulla muuttamaan. Kiinteän budjetin heikkoutena on sen muuttumattomuus, koska tämän takia se jää helposti ajastaan jälkeen. Se myös vaikuttaa asenteisiin. Työntekijöiden reagointi- ja ennakointiherkkyys ei ole tällöin paras mahdollinen. (Vilkkumaa 2005: 397.)

### 2.5.2. Tarkistettu budjetointi

Tarkistetussa budjetoinnissa kaudelle tehtyä budjettia korjataan ja tarkennetaan tietyin väliajoin. Tarkoituksena on tarkistaa budjetin toimivuutta, jotta siinä määritellyt ja asetetut tavoitteet saavutettaisiin loppukauden osalta. (Bergstrand 1995: 98-99.) Tällä tavalla organisaatio pystyy reagoimaan muutoksiin paremmin. Huonona puolena on menettelyn

vaatima jatkuva tekeminen. Lisäksi organisaatiossa ei saateta välttämättä sisäistää menettelyn perusajatusta, jolloin budjetin kehittäminen ei ole riittävää. (Vilkkumaa 2005: 398.)

### 2.5.3. Liukuva budjetointi

Liukuvassa budjetoinnissa tavoitteita ei suunnitella täydellisiksi, vaan tavoitteiden lukuarvot jätetään riippumaan toteutuvasta toiminta-asteesta. Muutokset tavoitteissa tapahtuvat muuttuvissa kustannuksissa, sillä kiinteät kustannukset pysyvät muuttumattomina. (Alhola & Lauslahti 2005: 98.) Liukuva budjetointitapa on hyvä organisaatioissa, joissa toiminta-aste vaihtelee kausittain riippuen eri tekijöistä (Alhola & Lauslahti 2005: 98). Se onkin käytössä lähinnä sellaisissa organisaatioissa, joilla ei ole itsenäistä vastuuta esimerkiksi myyntimääristä (Bergstrand 1995: 99).

### 2.5.4. Nollapohjabudjetointi

Nollapohjabudjetoinnissa lähdetään liikkeelle niin sanotusti puhtaalta pöydältä eli kaikki asetetaan kyseenalaiseksi (Alhola & Lauslahti 2005: 98). Organisaation toiminnoista mikään ei jatku automaattisesti samalla tavalla, kuin aiempina vuosina on totuttu tekemään, vaan toimintojen tarpeellisuus kyseenalaistetaan joka vuosi uudestaan (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 243). Budjetti jaetaan nollapohjabudjetoinnissa päätöspaketteihin, jotta koko budjetista voitaisiin keskustella tehokkaammin. Päätöspakettien laatimisen jälkeen ne priorisoidaan tärkeysjärjestykseen sen mukaan, miten tärkeää pakettiin sisältyvien toimintojen onnistuminen ja toteutuminen budjetoinnissa on. (Bergstrand 1995: 113-115.)

Nollapohjabudjetoinnin avulla tarpeettomia tai vääränlaisia toimintoja pystytään kehittämään paremmiksi tuleville vuosille sekä voidaan harkita niiden aikaansaamien tuottojen ja kustannusten määrää organisaatiossa (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 243). Tällä tavalla voidaan estää suunnitelman rakentuminen aiempien vuosien tehottomien toimintojen pohjalle. Nollapohjabudjetoinnin tuoma lisäarvo riippuu kuitenkin toimintaympäristön vakaudesta. (Neely ym. 2003: 24.) Pyhrr (1977: 8) esittelee tutkimuksessaan nollapohjabudjetoinnin tuomia hyötyjä organisaatiolle. Nollapohjabudjetoinnin avulla pystytään eliminoimaan organisaation pienimuotoisia toimintoja, jotka kasvattavat kokonaiskustannuksia sekä tehostamaan sellaisia toimintoja, joista organisaatiolle on todella hyötyä. Tällä tavalla organisaatio pystyy Pyhrrin mukaan parantamaan sen tuloksentekoa.

Nollapohjabudjetointi ei ole levinnyt juurikaan organisaatioiden käyttöön, vaan tätä budjetointikäsitettä on käytetty lähinnä teoreettisessa budjetointikirjallisuudessa (Neilimo &

Uusi-Rauva 2005: 243). Tämä voi johtua siitä, että nollapohjabudjetointiin täytyy uhrata paljon organisaation resursseja sekä sen tekeminen vie enemmän aikaa organisaation henkilökunnalta. Päätöspakettien määrittäminen ja priorisointi voidaan helposti kokea liian työlääksi verrattuna siitä saatavaan hyötyyn. (Bergstrand 1995: 116-117.)

## 2.6. Kehittyneemmät budjetointitavat

Perinteiset budjetointitavat eivät enää vastaa dynaamisen ja muuttuvan toimintaympäristön haasteisiin. Liiketoiminnan maailma on muuttunut merkittävästi viimeisen vuosikymmenen aikana. Talouden epävarmuus ja sen vaikea ennustettavuus on kasvanut markkinakäytännön nopean muutoksen, globalisaation, lisääntyneen kilpailun sekä uuden teknologian kehittymisen seurauksena. Tämän takia tarvitaan kehittyneempiä budjetointimenetelmiä perinteisten rinnalle, jotta organisaatio pärjäisi paremmin nykyajan liiketoimintaympäristössä ja kilpailullisilla markkinoilla. (Madhani 2008: 52.)

### 2.6.1. Rullaava budjetointi eli rullaava ennustaminen

Rullaava budjetointi tarkoittaa sitä, että organisaation budjettikausi pidetään jatkuvasti saman mittaisena, esimerkiksi 12 kuukautena, ja vuosibudjetti rakennetaan tasaisesti kuukausittain, neljännes- tai puolivuositain (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 243). Pohjana budjetoinnissa toimii siis koko vuodelle tehty budjetti, mutta tätä budjettia päivitetään säännöllisesti ja se tarjoaa näkemyksen tulevista kausista. Organisaation johdon on näin ollen ajateltava jatkuvasti uudelleen prosessiaan ja tehtävä sen perusteella muutokset joka kuukausi tai joka kausi. (Cardos 2014: 486.) Tämä luo organisaatiolle paremmat mahdollisuudet varautua ja valmistautua tuleviin muutoksiin (Gurton 1999: 60). Tämän takia rullaavaa ennustamista käytetään organisaatioissa, joissa on normaalin tilikauden pituinen budjetti, sillä tällä tavalla budjetin rakentaminen tilikaudelle on nopeaa (Alhola & Lauslahti 2005: 98). Esimerkiksi, kun organisaation vuosibudjetista on toteutunut ensimmäinen neljännes (1.1.–31.3.), lisätään 31.12. päättyvän ennusteen perään seuraavan vuoden ensimmäinen neljännes (1.1.–31.3.) (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 243). Rullaavuutensa takia pitkän aikavälin budjetti noudattaakin tavallisimmin tätä budjetointitapaa (Bergstrand 1995: 98).

Rullaava budjetointi mahdollistaa organisaation toiminnan jatkuvan tarkastelun tietyllä aikaperiodilla. Se antaa laajemman kuvan organisaation toimintojen ja tuloksen kehityk-

sestä verrattuna vuosibudjetointiin. (Cardos 2014: 486.) Suurimpana etuna on sen joustavuus ja päivittyvät ennusteet, jotka mahdollistavat organisaation resurssien paremman allokoinnin (Gurton 1999: 60). Hyvin suunnitellulta rullaavalta budjetoinnilla voidaan odottaa muun muassa vuosituloksen parempaa ennakkointia, siirtymistä pois vuosiohjauksesta jatkuvan suunnittelun prosessiin, tarpeettoman työn vähenemistä sekä kassavirran aikaisempaa parempaa hallintaa (Åkerberg 2006: 59). Sen avulla saadaan myös tarkempia ennusteita tulevan budjetoinnin tekemiselle (Neely ym. 2003: 24). Rullaavan budjetoinnin avulla nähdään voivan kasvattaa lisäarvoa osakkeenomistajille (Ekholm & Wallin 2000: 521).

Rullaavan ennustamisen hyödyt saattavat toisaalta jäädä kustannuksia vähäisemmiksi, sillä se vaatii organisaatiolta jatkuvaa budjetointia, eli se on aikaa vievä budjetointitapa (Neely ym. 2003: 24). Rullaava ennustaminen saattaa olla liian monimutkainen prosessi organisaatiolle, sillä säännöllisten päivitysten teko budjettiin vaatii riittävää koulutusta henkilöstöltä (Cardos 2014: 486). Jatkuvan ennusteiden päivittymisen takia rullaava budjetointi saattaa luoda myös epävarmuutta johdon keskuuteen (Gurton 1999: 60). Jatkuva päivittyminen vaikeuttaa budjetoinnin käyttöä organisaation suorituskykymittarina (Hansen ym. 2003: 110). Lisäksi lisäajanjaksojen budjetit voivat muodostua enemmän numeerisiksi laskelmiksi kuin tavoitteellisiksi budjeteiksi (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 243).

### 2.6.2. Toimintopohjainen budjetointi

Toimintopohjainen budjetointi ei ole uusi idea, sillä se sai alkunsa jo 1990-luvun loppupuolella toimintopohjaisen kustannuslaskennan laajenuksena. Toimintopohjaisessa budjetointitavassa hyödynnetään toimintopohjaisesta kustannuslaskennasta saatua informaatiota budjetointiennusteen luomisessa. Tämän budjetointitavan fokuksena on perustaa budjetin luominen mieluummin organisaation aktiviteetteihin, kuin sen yksiköihin. Toimintopohjainen budjetointi vaatii suunniteltujen toimintojen kustannusten määrittämistä niiden odotettavissa olevan koon ja vaatimien resurssien perusteella. (Cardos 2014: 485.)

Toimintopohjainen budjetointi sisältää kaksi vaihetta Hansenin, Otleyn ja Van der Stedenin (2003) mukaisesti. Ensimmäisessä vaiheessa luodaan operationaalisesti toteuttamiskelpoinen budjetti ennen taloudellisen budjetin luomista. Kun toiminnan laajuus ja resurssien kulutustarpeet tunnetaan, toimintopohjaisen budjetoinnin avulla pyritään saavuttamaan tasapaino kysynnän täyttämiseen vaadittavien ja saatavilla olevien resurssien välillä. Toisessa vaiheessa taloudellinen suunnitelma luodaan operationaalisen suunnitelman pohjalta. Taloudellinen tasapaino saavutetaan, kun taloudellinen suunnitelma kohtaa



ennalta määrätyn taloudellisen tavoitteen. (Hansen ym. 2003: 98-101; Cardos 2014: 485-486.)

Toimintopohjaisen budjetoinnin tarkoituksena on laajentaa toimintopohjaista ja kapasiteettiin perustuvaa johtamisen konseptia budjetoinnin tekemisessä. Toimintopohjaisen budjetoinnin etuna on toimintojen ja resurssien välisen riippuvuuden selkeytymisestä johdettava tehokkaampi liiketoiminta. Se myös antaa enemmän mahdollisuuksia budjetoinnin suunnittelulle. Budjettiennustetta voidaan muokata esimerkiksi muuttamalla aktiviteetteja ja raaka-ainekäyttöastetta, raaka-ainekapasiteettia, raaka-ainehintoja, tuotteen tai palvelun kysyntää tai tuotteen tai palvelun hintaa. (Hansen ym. 2003: 98-101.)

### 2.6.3. Ilman budjettia eli Beyond Budgeting

Viime vuosina on alettu keskustella organisaation mahdollisuudesta toimia myös ilman budjettia. Ennen toteutumistaan ilman budjettia toimiminen vaatii organisaatiolta uudenlaista osaamista ja johtamistapaa (Alhola & Lauslahti 2005: 98). Beyond Budgeting Round Table (BBRT), eli Yhdysvalloissa perustettu budjetoinnista luopumisen keskusteluryhmä, on käsitellyt paljon sitä, miten organisaation kuuluisi suhtautua budjetoinnista luopumiseen, ja mitä periaatteita organisaatiolla tulisi olla tämän jälkeen. Beyond budgeting -menetelmään ja sen periaatteisiin palataan vielä myöhemmin tutkielmassa.

### 2.7. Budjetoinnin hyödyt

Budjetointi on edellä mainitun mukaan sekä ihmisten että organisaation talouden ja toimintojen johtamisväline ja tulosjohtamisen keskeisin instrumentti. Perinteisestä budjetoinnista on organisaatiolle monia hyötyjä ja se parantaa organisaation johdettavuutta sekä luo konkreettiset tavoitteet, mitä kohti tähdätään. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 235.) Jotta budjetista saadaan kaikki hyöty irti, on sen oltava oikealla tavalla laadittu ja organisaation toimintamalliin sopiva (Alhola & Lauslahti 2005: 95).

Budjetointi auttaa organisaation tavoitteiden täsmentämisessä (Cardos 2014: 484). Budjetti antaa perustan organisaation vuosittaisessa raportissa esitetyille lopputuloksille ja arvioinnille. Näin ollen voidaan arvioida tarkemmin, missä ollaan aiempänä vuonna onnistuttu ja missä taas ei, sekä taata tavoitteiden saavuttaminen kohtuullisessa ajassa. (Asogwa & Etim 2017: 112.) Tällä tavalla voidaan paremmin sekä tarkemmin määrittää tavoitteet seuraavalle vuodelle, kun nähdään, missä luvuissa on parantamisen varaa ja

mihin kannattaa kiinnittää huomiota. Budjetti toimii siis organisaation ennustamis- ja suunnitteluvälineenä. (Emmanuel, Otley, Merchant 1990: 162.) Realististen tavoitteiden asettaminen vaatii organisaation johdolta suunnitelmallisuutta, jotta asetetut tavoitteet voidaan saavuttaa. Budjetti siis auttaa johtoa pohtimaan ”mitä jos” -kysymyksiä. (Cardos 2014: 484.) Johdon on näin ollen helpompi antaa henkilöstölle ohjenuora siitä, mitä heiltä odotetaan ja millä tavalla heidän tulisi toimia, jotta organisaation tavoitteet ovat saavutettavissa olevia (Alhola & Lauslahti: 96). Tällä tavalla budjetti auttaa organisaatiota saavuttamaan sisäisen tehokkuuden mahdollisimman hyvin (Ekholm & Wallin 2000: 523).

Budjetointi motivoi työntekijöitä saavuttamaan heille annetut tavoitteet ja pyrkimään parhaaseen lopputulokseen, jolloin se tarjoaa myös apua esimiehille henkilöstöjohtamisen osalta (Cardos 2014: 484). Budjetit motivoivat myös johtajia saavuttamaan asetetut tavoitteet. Tätä varten johtajien ja muun henkilöstön täytyy ymmärtää ja hyväksyä budjetissa asetetut tavoitteet. Myös palkitseminen onnistumisista ja budjetin tavoitteisiin pääsemisestä auttaa motivaation lisääntymisessä. (Emmanuel ym. 1990: 163.) Lisäksi budjetin avulla varmistetaan henkilöstön sitoutuminen yhteisiin tavoitteisiin, sillä siinä työntekijät pääsevät osallistumaan oman työnsä suunnitteluun ja asettamaan henkilökohtaisia tavoitteita omalle työlleen (Alhola & Lauslahti 2005: 95-96).

Varsinkin epävarmoissa olosuhteissa budjetti luo varmuutta työn tekemiselle (Marginson & Ogden 2005: 39). Sen avulla kohdennetaan organisaation resursseja eri toiminnoille ja voidaan integroida eri toimintojen johtamista sekä selkeyttää organisaation vastuualueita (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 235). Budjetti toimii auktorisointijärjestelmänä eli toiminnanohjausjärjestelmänä. Se kertoo, kuinka paljon tiettyyn toimintaan voidaan käyttää rahaa. (Emmanuel ym. 1990: 162.) Se auttaa seuraamaan organisaation menoja ja tuloja sekä tunnistamaan ongelmia näissä (Asogwa & Etim 2017: 115). Armstrongin ym. (1996: 21) tutkimuksessa havaittiin, että budjetissa asetetut tavoitteet toimivat tärkeänä osana työntekijöiden ohjaamista ja johtamista erityisesti silloin, kun johtajilla on vapaus toimia saatavilla olevan tiedon varassa.

Budjetoinnin avulla luodaan organisaatioon keskustelupintoja (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 235). Se on hyvä viestintäväline koko henkilöstön keskuudessa. Tämä auttaa johtajia koordinoimaan toimintaansa paremmin erityisesti hajautuneissa organisaatioissa. (Emmanuel ym. 1990: 163.) Budjetti yhtenäistää organisaation kieltä, sillä se tarjoaa parempaa kommunikaatiota ja koordinaatiota organisaation sisällä. Samalla se nivoo organisaation eri toimintoja yhteen, sillä eri osastot pystyvät sitä hyödyntämällä suunnittele-

maan toimintaansa ja kommunikoimaan keskenään yhteisten päämäärien saavuttamiseksi. (Cardos 2014: 484.) Budjetointi auttaa siis tekemään organisaation toimintaa näkyvämmäksi koko henkilöstölle (Emmanuel ym. 1990: 163). Esimerkiksi valmistusosaston on vaikea suunnitella tuotantoaan, ellei myyntiosasto kerro, miten paljon myyntiä odotetaan kappalemääräisesti (Alhola & Lauslahti 2005: 96).

Näiden lisäksi budjetin avulla organisaation on pakko pysähtyä vähintään kerran vuodessa miettimään, tehdäänkö oikeita asioita asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi (Alhola & Lauslahti 2005: 95). Budjettia käytetään siis perustana aikaisemman suorituksen arvioimiselle ja kontrolloimiselle (Emmanuel ym. 1990: 163). Samalla mietitään myös uusia tai vaihtoehtoisia toimintatapoja, joiden avulla eri toiminnoista voitaisiin selviytyä paremmin ja kustannustehokkaammin (Alhola & Lauslahti 2005: 95). Budjetti toimii päätöksenteon tukena mietittäessä parempia toimintatapoja organisaatiolle (Emmanuel ym. 1990: 163). Budjetti myös ohjaa tietojärjestelmien kehittymistä ja se saa henkilöstön katsomaan tätä päivää pidemmälle tulevaisuuteen (Alhola & Lauslahti 2005: 95).

Hansen ja Van der Steden (2004) tutkivat, mihin organisaatiot tarvitsevat budjetointia ja kuinka hyvin organisaatiot suoriutuvat yrittäessään tyydyttää nämä tarpeensa. Tämän tutkimiseksi he haastattelivat CAM-I -järjestön jäseniä sekä johtajia, jotka ovat vastuussa organisaationsa budjetin laadinnasta. Tutkimuksessa jaettiin budjetin käyttötarkoitukset, eli hyödyt, lyhyelle ja pitkälle aikavälille. Budjetti toimii lyhyellä aikavälillä operatiivisen suunnittelun sekä toiminnan tehokkuuden ja suorituksen arvioinnin tukena. Pitkällä aikavälillä budjetointi toimii puolestaan tavoitteiden viestintäkanavana sekä strategian muodostamisen apuna. Tutkimuksessa havaittiin, että budjetointia käytetään suorituksen arvioinnin tukena erityisesti isoissa organisaatioissa. Kilpailullisessa ympäristössä toimivat organisaatiot näkevät budjetoinnin hyödylliseksi tavoitteiden viestimisessä sekä strategian muodostamisessa. Tutkimuksessa todettiin yleisesti, että budjetoinnista saatavat hyödyt eivät aina ole yhteensopivia erilaisissa tutkimuksissa esitettyjen hyötyjen kanssa.

### 3. BUDJETOINNISTA LUOPUMINEN

Budjetointi on organisaatioille työkalu johtamisen ja toimintojen tehostamista varten. Työkalulla on käyttöä vain siinä tapauksessa, kun sitä käytetään oikein. Jos näin ei tehdä, tulee budjetoinnista vain hengetön ja merkityksetön rutiini. Budjetointi muistuttaakin enemmän rituaalia, kuin aitoa tavoiteasetantaa, jonka seurauksena se on saanut osakseen runsaasti kritiikkiä, ja siitä luopuminen on tullut ajankohtaiseksi nykyajan organisaatioiden keskuudessa. (Åkerberg 2006: 30-31.)

#### 3.1. Perinteisen budjetoinnin kritiikki

Budjetista ja budjetoinnista esitettyä kritiikkiä on löydettävissä sekä akateemisesta että ammattimaisesta kirjallisuudesta ja tutkimuksista. Useat kriitikot väittävät, että perinteinen vuosibudjetti pitäisi korvata rullaavilla ennusteilla tai budjeteilla, jotka lisäävät uuden kuukauden tai neljännesvuoden nykyiseen budjettiin jokaisen kuukauden tai neljännesvuoden lopussa. (Ekholm & Wallin 2011: 145.) Organisaatiolle olisi hyödyllisempää suunnitella prosessi, jossa tulevan vuoden tavoitteita todella mietittäisiin, eikä toistettaisi rutiininomaisesti sitä, mitä edellisinä vuosina on tehty (Åkerberg 2006: 30-31).

Budjetointi ei sovi alati muuttuvaan toimintaympäristöön, jossa muutoksia joudutaan tekemään nopeallakin varoitusajalla, sillä se luo organisaatioissa lukkiutumia (Bergstrand 1995: 91-92). Kilpailullinen ympäristö on muuttunut viimeisten vuosikymmenien aikana merkittävästi, jonka takia perinteiset tavat eivät enää vastaa tietoyhteiskunnan tarpeisiin (Hope & Fraser 1999: 16). Varsinkin nykyisin organisaatioilta vaaditaan joustavuutta ja nopeaa reagointikykyä globaalien markkinoiden ja teknologian kehittymisen seurauksena. Lisäksi markkinoille tulee jatkuvasti uusia, entistä kehittyneempiä komponentteja, joiden ansiosta tuotteiden ominaisuudet monipuolistuvat ja hinnat halpenevat. Näin ollen organisaation on säilytettävä markkina-asemansa ja liikevaihtonsa entisissä lukemissa myymällä enemmän. Näihin kaikkiin muutoksiin jäykän budjetin ja siinä asetettujen tavoitteiden on vaikea sopeutua. (Åkerberg 2006: 32.)

Budjetointi on varsin työläs prosessi. Se tarvitsee onnistuakseen koko henkilöstön työpanoksen aina työntekijöistä ylimpään johtoon asti. Budjetin tekemiseen tarvitaan yksityiskohtaisia pohjatietoja, jotka vanhenevat nopeasti ja joita on syytä päivitellä aika ajoin. Jos tiedot ovat päivittämättä pidemmältä ajalta, tämä hidastaa prosessia ja työmäärä kas-

vaa entisestään. Lisäksi organisaatiolla vie aikaa löytää juuri sille sopiva budjetointimenetelmä ja -tapa, sillä budjetointi on suunniteltava juuri omia erityisolojaan vastaavaksi. (Bergstrand 1995: 92-93.)

Budjettikausi on yleensä 12 kuukautta, jolloin se seuraa organisaation tilikautta (Alhola & Lauslahti 2005: 95). Tällä tavalla budjetointi osaltaan pakottaa organisaation keinotekoiseen ja luonnottomaan jaksotukseen. Organisaatiota ohjataan kalenterivuositain vain siksi, koska laskennan parissa työskentelevät ja tilintarkastajat haluavat käyttää sellaista jaksotusta. Organisaatiota pitäisi kuitenkin johtaa koko ajan ja tavoitteita olisi hyvä seurata tietyin väliajoin, ei pelkästään vuositasolla. Tämän lisäksi jaksotuksen seurauksena budjetti johtaa määräraha-ajatteluun. Tällä tarkoitetaan sitä, että organisaatio pakotetaan kuluttamaan vuodelle suunnitellut määrärahat, jottei ensi vuoden määrärahat puolestaan pienene. (Bergstrand 1995: 92.)

Budjetissa määritellään organisaation kullekin osastolle ja toiminnolle omat tavoitteet. Johtajat yleisesti seuraavat omien vastuualueidensa tavoitteiden saavuttamista tiukasti, eivätkä he näin ollen jaksa kiinnostua organisaation muiden osien tavoitteiden saavuttamisesta yhtä paljon. Bergstrandin (1995: 92) mukaan tämä luo organisaatioon epäsolidaarista nurkkakuntaisuutta. Budjetointi siis hankaloittaa organisaation yhteisten tavoitteiden seuraamisen pidemmällä aikavälillä. Lisäksi budjetissa esitetään asetetut tavoitteet taloudellisina numeroina, joka puolestaan pakottaa johtamisprosessin keskittyvän lukuihin ihmisten johtamisen sijasta (Hope & Fraser 1999: 17).

Beyond Budgeting Round Table -keskusteluryhmä on koonnut yhteen kymmenen keskeisintä budjetoinnissa esiintyvää epäkohtaa. Nämä epäkohdat on lueteltu alla ja niissä on käsitelty samoja asioita kuin muutkin tutkijat ovat havainnoineet ja kritisoineet (Beyond Budgeting Institute 2014; Ekholm & Wallin 2011; Henttu-Aho & Järvinen 2013; Hope & Fraser 1999; Libby & Lindsay 2010).

1. *Liian jäykkä työkalu; estää nopean reagoinnin.* Organisaation pitäisi pystyä reagoimaan ennustamattomiin muutoksiin, mutta vuosittainen budjetointiprosessi ei ole luotu tätä varten.

2. *Liian yksityiskohtainen ja kallis; ei pyri pienentämään kustannuksia.* Noin 20% johtamisajasta menee budjetoinnin tekemiseen. Esimerkkinä budjetin kustannuksista voidaan ottaa 3000 työntekijän organisaatio, jossa n. 160 työntekijää käyttää vuosittain aikaa budjetointiin. Budjetoinnin keskimääräisten kustannusten ollessa 105 dollaria eli noin 85 euroa yhtä työntekijää kohti vuodessa, budjetoinnin vuosittaiset kokonaiskustannukset organisaatiossa nousevat melkein 17 miljoonaan dollariin eli 13,7 miljoonaan euroon. (Schmidt 1992: 103.)
3. *On vanhentunut jo muutamassa kuukaudessa, sillä sitä päivitetään liian harvoin.* Suurin osa organisaation keskeisistä oletuksista vaihtuu useasti. Esimerkiksi raaka-aineiden hintojen, valuuttakurssien, korkojen ja asiakkaiden kysynnän muutokset aiheuttavat sekaannusta ja uudelleentyöstämistä.
4. *Ei vastaa kilpailulliseen ympäristöön.* Organisaation pitäisi keskittyä enemmän jatkuviin, uusiin innovaatioihin jatkuvan johtamisen ja budjetointiprosessin sijasta.
5. *Strategiasta irrallinen työkalu.* Budjetti perustuu strategian sijasta organisaation toimintoihin ja eri osastoihin. Noin 70 % organisaatioista epäonnistuu strategian toteuttamisessa, koska tavoitteet ja suunnitelmat eivät ole yhdenmukaisia strategian kanssa.
6. *Tukahduttaa aloitteellisuuden sekä tuote- ja strategiainnovatiivisuuden.* Budjetoinnilla kannustetaan autoritaarista johtamista, joka tukahduttaa innovatiivisuuden.
7. *Epäonnistuu lisäarvon tuottamisessa.* Budjetit perustuvat lähinnä edellisen vuoden tuloksiin. Kustannuksien perussyihin ei paneuduta tarpeeksi rajallisen ajan ja vähäisten kannustimien johdosta. Tuloskeskeisyytensä takia budjetti ei huomioi asiakkaan tai osakkaan lisäarvon maksimointia.
8. *Vahvistaa käskyjä ja kontrollia eli riippuvuuskulttuuria.* Budjetin tarkoituksena on mahdollistaa johdon kyky johtaa organisaatiota toiminnallisesti sen keskustasta lähtien. Kuitenkin paikallinen päätöksenteko on yleensä delegoitu kurinalaiselle budjettivalvonnalle.

9. *Ei motivoi työntekijöitä.* Budjetti seuraa McGregor:in X teoriaa. Olettamuksena on, että ihmiset tekevät vain vähimmäismäärän töitä, ellei ole olemassa lisäkannustinta tehdä enempää.
10. *Johtaa epäeettiseen käyttäytymiseen ja lisää maineriskiä.* Aggressiivinen tavoitteiden ja kannustimien asettaminen ajaa ihmiset saamaan numerot oikeanlaisiksi lähes millä hinnalla hyvänsä. Tämä voi johtaa epäeettiseen käyttäytymiseen myynnin osalta. Lisäksi ”luova” kirjanpito asettaa toimitusjohtajan sekä koko organisaation maineen vaaraan.

Samantapaisia havaintoja budjettien kritiikistä ovat tehneet myös tutkijat Hansen, Outley ja Van der Stede (2003) sekä Neely, Bourne ja Adams (2003). Edellä esitetyn listan lisäksi he ottavat huomioon muutamia muunkin asiaa, joiden perusteella budjetit epäonnistuvat niille tarkoitettussa tehtävässä.

*Budjetit perustuvat tuettomiin olettamuksiin sekä arvailutyöhön.* Jotta budjetti pystyisi tarjoamaan pätevän suunnitelman tietylle aikajaksolle, pitäisi organisaatiossa olla operationaalista toiminnan vakautta. Toiseksi, johtajilla on oltava käytössään malleja, joiden avulla he osaavat mahdollisimman hyvin ennustaa tulevaa ja näin ollen luoda tavoitteet sekä budjetin seuraavalle vuodelle. Näiden kahden kohdan täyttyminen voi osoittautua vaikeaksi, jolloin budjetti perustuu pelkästään arvailuun. (Hansen ym. 2003: 96-98; Neely ym. 2003: 23.)

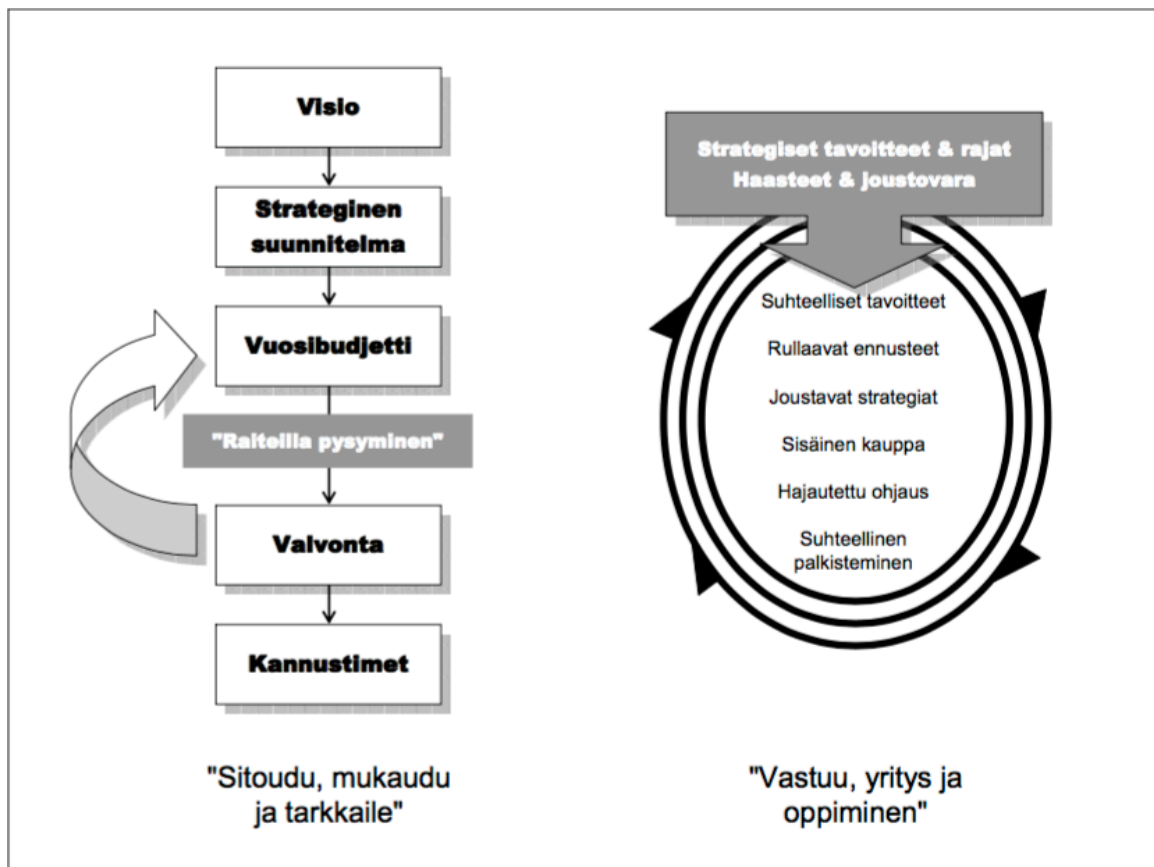
*Budjetti vahvistaa organisaation osastojen välisiä esteitä.* Budjetissa organisaation eri osastoille annetaan erilaiset tavoitteet ja kannustimet, jolloin se erkaannuttaa osastoja, eikä näin ollen edistä niiden välistä tiedon jakamista. *Budjetit saavat myös työntekijät tuntemaan itsensä aliarvostetuiksi.* Työntekijöiden ei uskota suoriutuvan heille annetuista tehtävistä kunnollisesti ilman numeerisia tavoitteita. (Hansen ym. 2003: 96-98; Neely ym. 2003: 23.)

### 3.2. Beyond Budgeting

Beyond Budgeting -menetelmä eli vapaasti suomennettuna budjetoinnista luopuminen on saanut alkunsa vuonna 1997, kun budjetoinnin kehityksen suuntauksista ja organisaatioiden johtamismallien muutoksista ja kritiikistä raportoiva keskusteluryhmä perustettiin. Keskusteluryhmästä käytetään nimitystä Beyond Budgeting Round Table (Budjetoinnista

luopumisen pyöreä pöytä, BBRT) ja sitä johtavat yhdysvaltalaiset Jeremy Hope ja Robin Fraser. (Beyond Budgeting Institute 2014.)

Beyond Budgeting -menetelmä tarkoittaa johtamismallia, jossa siirrytään komentojen ja ohjauksen varassa olevasta johtamistyylistä kohti mukautuvampaa ja osallistavampaa johtamistyyliä (Beyond Budgeting Institute 2014). Se pyrkii sovittamaan organisaation toimintatavan nopeasti muuttuvaan liiketoimintaympäristöön perinteisiä budjetointitapoja paremmin. Suunnitelma- ja johtamisprosessit yksinkertaistetaan ja suunnitteluun käytetty vaivannäkö poistetaan samalla. (Daum 2002: 1.) Menetelmällä tarkoitetaan siis kaikkia niitä toiminta- ja ajattelutapoja sekä käytänteitä, joita organisaatiossa kuuluisi olla budjetoinnista luopumisen jälkeen. Budjetoinnista luopuminen on siis vain ensiaskel Beyond Budgeting -menetelmän käyttöönottamiselle organisaatiossa.



**Kuvio 3.** Perinteinen budjetointi vs. Beyond Budgeting (Hope & Fraser 1999: 18).



Ratkaisu organisaation toiminnan parantamiseen ei ole perinteisen budjetoinnin kehittämässä, vaan siitä kokonaan luopumisessa, sillä perinteinen budjetointi on BBRT -keskusteluryhmän mukaan alusta lähtien ollut virheellinen tapa toimia (Libby & Lindsay 2010: 57). Ympäristön epävarmuuden kasvaminen on yksi tärkeimmistä syistä luopua perinteisistä budjetointitavoista (Sandgaard & Bukh 2014: 411). Yllä olevassa kuvassa, Kuva 3, Hope ja Fraser (1999: 18) ovat kuvanneet perinteisen budjetointiprosessin ja Beyond Budgeting -menetelmän välisiä eroja. Perinteiselle budjetoinnille on ominaista prosessissa tiukasti pysyminen, kun taas Beyond Budgeting -menetelmässä tämä ajatusmalli rikotaan ja tilalle kehitellään uusi johtamismalli, jossa pääajatuksena on ”vastuu, yritys ja oppiminen”.

Organisaation käyttäytyminen pitäisi perustua suhteelliseen suoritukseen tai tuottoon, ei vuosittaiseen budjettipohjaiseen suorittamiseen (Hansen ym. 2003: 101). Beyond Budgeting -menetelmässä pohditaan, miten organisaatioita johdetaan jälkiteollisessa maailmassa, jossa innovatiiviset johtamismallit ovat ainoita, jotka luovat organisaatioille kestävää kilpailuetua (Beyond Budgeting Institute 2014). Siinä rikotaan vuosittaisen suunnittelun ja neuvottelun kehä, sillä vuosisuunnitelmat ovat raskaita pitää nykyajan muuttuvassa maailmassa (Hope & Fraser 1999: 18).

Beyond Budgeting -menetelmän mukaan ihmiset kuuluisi vapauttaa tukahduttavan byrokratian ja valvontajärjestelmien luomasta taakasta. Toisin sanoen ihmisille pitäisi antaa enemmän vapautta, heille pitäisi luottaa tietoa sekä antaa aikaa ajatella, pohtia, oppia, parantaa ja jakaa tietoa itsenäisesti. Ennen kaikkea ihmisten ja organisaatioiden kuuluisi oppia muuttamaan käyttäytymistään enemmän tähän suuntaan ja seurata johtajia, jotka ovat jo tämän muutoksen tehneet. (Beyond Budgeting Institute 2014.) Budjetoinnista luopumisella pyritään poistamaan perinteisessä budjetoinnissa syntyviä kannustinongelmia, jotka aiheuttavat alaisten oman edun tavoittelun (Hansen 2003: 101).

Beyond Budgeting -menetelmän tapauksessa sanalla ”budjetointi” ei tarkoiteta pelkästään suunnitelmallisuutta ja kontrollia tai yleistä nimitystä perinteiselle johtamismallille, jossa budjetointi on mallin keskipisteessä ja tärkein ydin. Beyond Budgeting -menetelmän tapauksessa budjetoinnilla kuvataan sekä johtamiskulttuuria että suorituskyvyn johtamisjärjestelmää. (Beyond Budgeting Institute 2014.)

Østergren ja Stensaker (2011: 176-177) esittelevät tutkimuksessaan kolme hyötykohtaa, jotka budjetoinnista luopuminen saa aikaiseksi. Ensinnäkin, tavoitteista tulee strategian

mukaisia ja kunnianhimoisempia. Perinteisissä ohjaamisjärjestelmissä strategiset tavoitteet rajoittuivat tehtyyn budjettiin. Suunnittelusta ja resurssien allokoinnista erillinen tavoiteasetanta tekee mahdolliseksi asettaa tavoitteet riippumattomiksi saatavilla olevista resursseista. Toiseksi, näkemys liiketoiminnasta laajamittaisempana on muodostunut tärkeämmäksi. Budjeteilla pelaaminen on vähentynyt, sillä tunnustusta annetaan koko työporukalle yksittäisten osastojen sijasta ja vastuuta on hajautettu yksiköiden kesken tasaisesti. Kolmanneksi, mahdollisuuksiin ja joustavuuteen keskitytään organisaatioissa enemmän, sillä resursseja pystytään allokoimaan tehokkaammin budjetoinnista luopumisen ansiosta.

Esimerkiksi Handelsbanken on ottanut Beyond Budgeting -menetelmän käyttöönsä, eli luopunut kokonaan budjetoinnista yli 30 vuotta sitten. Handelsbankenin johtamismallin keksijä Jan Wallander sanoo, että perusajatus Handelsbankenin mallissa on hajauttaminen (Wallander 1999: 405-406). Liiketoiminnallinen vastuu on hajautettu sivukonttoreiden kesken ja näitä konttoreita johdetaan tulosityksiköiden kautta (Daum 2002: 1). Handelsbanken on säilyttänyt budjetoinnin luopumisesta huolimatta asemansa Skandinavian tuottoisimpana pankkina. Lisäksi sen kustannukset ovat alhaisemmat kuin muissa Euroopan pankeissa keskimäärin. (Hope & Fraser 1999: 17.)

### 3.3. Tärkeät toimintatavat, kun budjetoinnista luovutaan

Organisaation toiminta ilman budjettia on mahdollista, mutta se vaatii uudenlaista osaamista ja johtamista ennen toteutumistaan. Kun organisaatio luopuu budjetoinnistaan, se luopuu samalla perinteisistä budjetointitavoista tullakseen sopeutumiskykyisemmäksi ympäristöönsä nähden. Organisaatio myös hyväksyy radikaalisti hajautetun johtamistavan. (Sandgaard & Bukh 2014: 412.) Esimerkiksi Balanced Scorecardia (BSC) voidaan hyödyntää tällöin osana johtamista (Alhola ja Lauslahti 2005: 98). BSC:llä tarkoitetaan tavoitejohtamisen tarpeisiin kehitettyä toiminnan ohjausjärjestelmää tai suorituskykymitaristoa. Sen avulla organisaatio pystyy tarkastelemaan toimintaansa neljästä näkökulmasta, joita ovat taloudellinen, asiakas-, prosessi- sekä oppimisen ja kasvun näkökulma. Tavoitteena on antaa työkalun avulla organisaatioille tasapainoinen näkemys lyhyen ja pitkän aikavälin tavoitteiden sekä taloudellisten ja ei-taloudellisten mittareiden välillä sekä auttaa organisaatiota tavoitteiden saavuttamisessa. (Kaplan & Norton 1996a: 22-24.)

Kun organisaatio luopuu budjetoinnista, sen täytyy tiedostaa tiettyjä uusia toimintatapoja ja toimia niiden mukaisesti. Alhola ja Lauslahti (2005: 98-99) ovat määritelleet näitä keskeisiä toimintatapoja teoksessaan ”Taloutta johtamista varten esimiehille ja asiantuntijoille”. Wallander (1999: 421) on myös todennut artikkelissaan, että budjetointi pitäisi lopettaa kerralla, jos organisaation on tarkoitus luopua budjetoinnista kokonaan. Organisaation tulisi nähdä ongelmansa uudessa valossa ja vastata niihin täysin uusien keinoin, ei vanhoja keinoja muokaten. Tämä on ainut keino parantaa organisaation toimintaa ja päästä vanhoista, merkityksettömistä rutiineista eroon.

Toimiminen ilman budjettia vaatii, että organisaatio asettaa itselleen pitkän aikavälin tavoitteet, määrittää organisaation menestystekijät sekä keskittyy niiden hyödyntämiseen, luomiseen ja rakentamiseen (Alhola & Lauslahti 2005: 98-99). Jatkuva suhteellisen suorituskyvyn arviointi on tässä tapauksessa avainasemassa (Sandalgaard & Bukh 2014: 412). Samalla organisaation tulisi suorittaa resurssien hallintaa ja johtamista pitkällä aikavälillä sekä kiinnittää huomiota koordinointiin prosessijohtamisen avulla. Organisaation osastoja pitäisi delegoida antamalla niille selkeät tavoitteet, jotta ne pystyvät hakeutumaan tavoitteisiinsa. (Alhola & Lauslahti 2005: 98-99.)

Organisaation pitää nähdä strategia elävänä ja koko ajan muuttuvana prosessina. Jotta strategian hallittavuutta ja toiminnallisuutta saataisiin organisaatiossa vahvistettua, se kuuluisi tehdä operatiivisen toiminnan lähellä. Samalla ylimmän johdon tulisi hallita strategian luomista ja toteuttamista tiukasti. Johdon kontrollin pitäisi perustua organisaatiolle rakennettuihin mittareihin, ei yksityiskohtaisiin raportteihin. (Alhola & Lauslahti 2005: 99.)

Ilman budjetointia ennustaminen tehdään rullaavasti (Sandalgaard & Bukh 2014: 412). Ennustelaskelmat toimivat strategian ja päätöksenteon apuna. Ne näyttävät myös organisaation taloudellisen suunnan ja rahoitusaseman. Kustannuksia hallitaan arvioimalla sitä, tuoko toiminnoista aiheutuvat kustannukset lisäarvoa asiakkaalle. Hinnoittelu tehdään markkinaperusteisesti ja tavoitteellisesti. (Alhola & Lauslahti 2005: 99.)

Beyond Budgeting Round Table -keskusteluryhmä on myös laatinut listan siitä, mitä toimintaperiaatteita on otettava huomioon, kun budjetoinnista luovutaan (Beyond Budgeting Institute 2016). Nämä 12 toimintaperiaatetta on lueteltu alla ja ne on koottu Hopen ja Fraserin (1999:18) ajatusten pohjalta. Niissä on myös samoja piirteitä, mitä Alhola ja Lauslahti olivat havainnollistaneet omassa teoksessaan. (Beyond Budgeting Institute 2016; Daum 2002: 2.)

1. *Tarkoitus*. Kannusta ja innosta ihmisiä rohkeisiin ja jaloihin tekoihin; ei pelkää lyhyen aikavälin taloudellisten tavoitteiden saavuttamiseen.
2. *Arvot*. Sitouta ihmiset tekemään yhteisten arvojen ja päämäärien puolesta.
3. *Avoimuus*. Pidä tieto avoimesti saatavilla; tietoa ei saa rajoittaa ja kontrolloida.
4. *Organisaatio*. Organisoi tiimien yhteistyö saumattomaksi; vältä hierarkkista kontrollia.
5. *Autonomia*. Luota tiimien kykyyn säädellä omaa suoritustaan; älä kontrolloi kaikkia pieniä asioita, vaan anna myös vapautta työskennellä.
6. *Asiakkaat*. Liitä kaikkien työ asiakkaiden tarpeisiin; vältä eturistiriitoja.
7. *Rytmi*. Organisoi johtamisprosessit dynaamisesti liiketoiminnan rytmien ja tapahtumien ympärille.
8. *Tavoitteet*. Aseta kunnianhimoisia, pitkän aikavälin tavoitteita; ei lyhyen aikavälin kiinteitä tavoitteita.
9. *Suunnitelmallisuus*. Tee suunnittelusta jatkuvaa ja kaiken kattavaa; ei vain vuosittaista tapahtumaa.
10. *Resurssit*. Tee resursseista saatavilla olevia juuri ajallaan; ei vain varmuuden vuoksi saatavilla olevia.
11. *Suorituksen arviointi*. Arvioi suoritusta kokonaisvaltaisesti ja kehitä toimintaa vertaisarvioinnin kautta.
12. *Palkkiot*. Pohjusta palkkiot suhteelliseen tuottoon; ei kiinteisiin tavoitteisiin.

Johtajien pitäisi siis johtaa alaisiaan niin, että he tuntevat itsensä tärkeäksi osaksi organisaatiota ja saavat palkan lisäksi itselleen mielihyvää tekemästään työstä. Tällä tavalla työntekijöiden työskentelytapa kehittyy tuottoisammaksi, kustannustehokkaammaksi sekä innovatiivisempaan suuntaan. He ovat myös valmiimpia hyväksymään muutokset

organisaation sisällä sekä kehittämään omaa työtään muutosten suuntaan. (Hansen 2003: 101; Wallander 1999: 412.)

Buncen, Fraserin ja Woodcockin (1995) tekemässä tutkimuksessa kehittyneen budjetoinnin ryhmä tutki mitä ominaisuuksia kehittyneellä budjetointijärjestelmässä tulisi olla, jotta se sopisi paremmin nykyajan tietoyhteiskuntaan. Tätä varten tutkijat ottivat huomioon perinteiseen budjetointiin kohdistuvan kritiikin. Tutkimuksessa havaittiin viisi avainasemassa olevaa tavoitetta nykyaikaiselle budjetointijärjestelmälle. Nämä tavoitteet ovat toimintasuunnitelmien johtaminen organisaation liiketoimintastrategiasta, kyky yhdistää resurssien kulutus tuotannon kanssa, pyrkimys tukea organisaation jatkuvaa kehitystä vähitellen nousevasuuntaisesti ja läpimurtojen avulla, kyky luoda ja ylläpitää yhteneväistä käyttäytymistä organisaation sisällä sekä pyrkimys lisätä todellista arvoa integroimalla budjetointiprosessit osaksi organisaation johtamisprosessia. Buncen ym. mukaan nämä tavoitteet voidaan saavuttaa vain nykyistä kehittyneemmällä johtamismallilla, ei paremmalla budjetoinnilla tai pelkästään uuden budjetointijärjestelmän turvin.

#### 4. AIEMMAT TUTKIMUKSET JA HYPOTEESEIT

Hansen, Otlej ja Van der Stede (2003) tutkivat sitä, kuinka budjetointikäytännöt ovat kehittyneet ajan saatossa. Heidän mukaan budjetointia kritisoivista ammattilaisista ja tutkijoista löytyy kaksi eri koulukuntaa. Toiset puhuvat budjetointiprosessin parantamisesta, ja he keskittyvät budjetointiin liittyviin suunnitteluongelmiin. Toiset puolestaan ovat budjetoinnista luopumisen kannalla, ja he keskittyvät ensisijaisesti budjetoinnin ja suorituskyvyn arvioinnin välisiin ongelmiin. Tutkimuksessa on kuvattu CAM-I -järjestöä (Consortium for Advanced Manufacturing International), joka on jakautunut kahteen eri osaan. Yhdysvaltalainen CAM-I ryhmä puhuu toimintopohjaisen budjetoinnin eli Activity Based Budgeting -menetelmän (ABB) sekä suunnittelun merkityksen puolesta, kun taas eurooppalainen CAM-I ryhmä puhuu budjetoinnista luopumisen eli Beyond Budgeting -menetelmän (BB) sekä suorituksenarvioinnin puolesta. Vaikka CAM-I -järjestö onkin jakautunut erilaisten mielipiteidensä ja näkemystensä puolesta, on sen perimmäinen ajatus kuitenkin se, että perinteinen budjetointi on sopimaton nykypäivän muuttuvaan ja epävarmaan ympäristöön.

Ekholm ja Wallin (2000) tutkivat suomalaisten, kooltaan suurten organisaatioiden budjetoinnin tilaa ja kehitystä kyselytutkimuksella. He lähettivät 33 kysymyksen kyselyn 650:lle organisaatiolle ja kysymykset kohdistettiin budjetoinnin parissa työskenteleville keski- ja ylemmän tason johtajille. Tutkimuksen tarkoituksena oli löytää perusteita budjetoinnin kohtaamalle kritiikille. Heidän tutkimuksensa johtopäätöksenä oli se, ettei budjettia voi vain unohtaa tai sivuuttaa, vaan sitä pitäisi pystyä kehittämään parempaan suuntaan perinteisestä vuosibudjetista. Tutkimukseen osallistuneista organisaatioista moni koki tarpeelliseksi kehittää omaa budjetointimenetelmää. Organisaatioista, joilla oli tai oli ollut budjetointi käytössään, 25 % ei ollut aikeissa luopua budjetoinnista, 60,7 % yritti kehittää budjetointiaan paremmaksi, 6,5 % aikoi luopua budjetoinnista kokonaan, 1,8 % oli tällä hetkellä luopumassa siitä ja 6 % oli jo luopunut. Organisaatiot myös näkivät joustavammat ja mukautuvammat budjetointitavat tarvittavina täydennyksinä perinteiseen budjettiin. Tutkimuksessa eräs toimitusjohtaja oli sitä mieltä, että vuosibudjetti on johdon ohjaus- ja motivointikeinona vanhentunut. Toimitusjohtajan mukaan vuosibudjetti on olemassa erityisesti osakkeenomistajia sekä ulkopuolisia sidosryhmiä varten. Tutkimus siis osoitti, että organisaatioiden nykyisin käytössä olevat budjetointimenetelmät ja -tavat eivät ole vastanneet 2000-luvun kilpailullisen ympäristön vaatimuksiin.

Dugdale, Colwyn ja Green (2006a) tutkivat 41:n isobritannialaisen valmistusalan organisaation budjetointikäytäntöjä. Yksi organisaatioista ilmoitti tutkimuksessa luopuneensa

budjetoinnista kokonaan ja 31:llä organisaatiolla oli käytössään rullaava budjetointi. 60 % tutkimuksessa mukana olleista organisaatioista sanoi kehittäneensä ja kehittävänsä myös jatkossa budjetointiprosessejaan. Tutkimuksessa havaittiin, että organisaatioiden käyttämät budjetointimenetelmät ja -tavat ovat muuttuneet viimeisen 20 vuoden aikana merkittävästi. Esimerkiksi ennusteiden käyttö budjetoinnissa on lisääntynyt ja tämä on myös lisännyt muiden, uudempien ja mukautuvampien, budjetointitapojen käyttöönottoa organisaatioiden liiketoiminnassa.

Frow, Marginson ja Ogden (2010) tutkivat tapaustutkimuksessaan monikansallista organisaatiota, joka oli johtava asiakirjateknologiapalveluiden alalla ja toimi kilpailullisilla kansainvälisillä markkinoilla. Teknologian kehitys on pakottanut organisaation uudistumaan jatkuvasti säilyttääkseen asemansa markkinoilla. Tutkimus osoittaa, että budjetoinnin hylkääminen ei ole välttämättä paras vaihtoehto organisaatioille, sillä budjetoinnista voidaan saada lisäarvoa kilpailullisilla markkinoilla, vaikka budjetoinnin kritiikot väittävätkin muuta. Budjetteja voidaan käyttää hyödyksi taloudellisten tavoitteiden saavuttamiseksi erityisesti kilpailullisilla markkinoilla. Lisäksi ne edistävät johtajien valmiuksia nopeisiin ratkaisuihin ennakoimattomissa tilanteissa. Ne mahdollistivat johtajien kyvyn tarkastella tehtyjä suunnitelmia ja uudelleenallokoimaan resursseja, jotta suuremmat tavoitteet voitiin saavuttaa.

Marginson ja Ogden (2005) tutkivat tapaustutkimuksellaan, missä määrin budjetilla ja budjetoinnilla on hyödyllinen sekä positiivinen rooli työteon kannalta. Tutkimuksessa haastateltiin Iso-Britanniassa toimivan organisaation johtajia sekä henkilöstöhallinnon ja laskentaosaston henkilöstöä. Tutkimuksen tulosten mukaan budjetointi voi olla organisaatiolle taakka ja ongelma, mutta samalla siitä saadaan paljon hyötyjä yksilön kannalta. Budjetit tarjoavat varmuutta olosuhteissa, joissa organisaatiolla ei ole selkeitä tavoitteita toiminnalleen ja toiminta on muutenkin epävarmaa. Henkilöstö voi tällöin sitoutua tavoittelemaan budjetissa asetettuja tavoitteita.

Libby ja Lindsay (2010) tutkivat kyselytutkimuksellaan pohjoisamerikkalaisten organisaatioiden budjetointikäytäntöjä. Aineisto koostuu 558 vastauksesta. Heidän tutkimuksessaan todetaan, että pohjoisamerikkalaisista organisaatioista suurin osa suunnitteli kehittävänsä budjetointijärjestelmiään parempaan suuntaan sen sijaan, että luopuisivat budjetoinnista kokonaan. Suurin osa tutkituista organisaatioista koki saavansa merkittävää arvoa budjetoinnista ja tästä syystä eivät olleet hylkäämässä budjetointia kokonaan. Tutkimuksessa osoitettiin, että kritiikki budjetoinnin irrallisuudesta organisaation strategian

kanssa on suurimmalle osalle organisaatioista perusteeton. Toisaalta tutkimuksessa osoitettiin myös se, että budjetointi on edelleen huono johtamisen apuväline ennustamisen kannalta, sillä informaatio vanhenee nopeasti ajan kuluessa. Tämän takia moni organisaatio onkin siirtynyt kohti mukautuvampia budjetointitapoja. Esimerkiksi rullaava budjetointi on yleistynyt organisaatioiden keskuudessa.

Libby ja Lindsay tutkivat budjetointia myös vuonna 2007. Heidän tutkimuksessaan tutkittiin budjetoinnin kohtaamaa kritiikkiä amerikkalaisten johtajien näkökulmasta. He esittivät johtajille kuusi väitettä liittyen budjetoinnin kritiikkiin. Näistä kolmen väitteen kohdalla yli puolet vastaajista koki väitteen paikkansapitäväksi. Perinteistä budjetointia pidettiin siis tutkimuksen mukaan liikaa aikaa vievänä prosessina, hitaana havaitsemaan ongelmia sekä epäluotettavana suorituksen mittaamiseen. Kolmasosan mielestä budjetointi vaikeutti lisäksi organisaation osien välistä yhteistyötä. Suurin osa vastaajista ei pitänyt ongelmana budjetoinnin luotettavuutta tai lukujen vanhentumista. (Libby & Lindsay 2007.)

Artikkelissaan ”Alternative Budgeting” (2006) Durfee esittelee tilastollisia tietoja talousjohtajille tehdystä mielipidekyselystä. Tässä tutkimuksessa budjetoinnin suurimpana ongelmana nähtiin sen epärealistisuus ja epäoleellisuus. Jopa 45 % vastaajista koki, että budjetointi on usein epärealistinen ja -oleellinen. Toisaalta alle puolet vastaajista koki budjetoinnin vievän liikaa aikaa ja yli puolet kokivat budjetoinnin hyödylliseksi.

Henttu-Aho ja Järvinen (2013) tekivät kenttätutkimuksen viidessä suomalaisessa monikansallisessa teollisuudenalan organisaatiossa. Heidän tutkimuksensa tavoitteena oli tutkia, miten budjetointiin liittyvät toiminnot toteutuvat tutkittavissa organisaatioissa ja mitä uusia budjetointitapoja näissä organisaatioissa on otettu käyttöön. He siis tutkivat, mitkä ohjausjärjestelmät voivat korvata budjetoinnin. Tulosten mukaan organisaatioissa säilyivät suunnittelu-, kontrolli- ja seurantatoiminnot vahvana osana jokapäiväistä toimintaa, vaikka uusia johdon laskentatoimen työkaluja olikin otettu käyttöön. Tutkimuksessa kävi myös ilmi, että budjetoinnista kokonaan tai osittain luopumisen syynä suomalaisissa teollisuudenalan organisaatioissa ovat erityisesti uudet raportointivaatimukset ja jyrkät markkinavaihtelut.

Neely, Adams ja Bourne (2003) tutkivat, millä keinoilla budjetointiprosessia voidaan kehittää paremmaksi. Tämän tutkimiseksi he haastattelivat 15 menestyvää organisaatiota heidän toimintatavoistaan. Tutkimuksen mukaan menestyvät organisaatiot tavoittelevat



tarkempia, nopeampia ja edullisempia ennustusmenetelmiä. Keino onnistua tässä on laatia ennustemalleja selkeiden oletusten perusteella ja muuttaa ennusteita nopeasti tarpeen vaatiessa. Menestyvät organisaatiot ovat myös vähentäneet suunnittelu- ja budjetointikustannuksiaan sekä tehostaneet näin toimintaansa panostamalla ajan tasalla olevaan teknologiaan. Tällaiset organisaatiot myös ymmärtävät tutkimuksen mukaan, että taloudellinen menestys syntyy hyvien, kilpailukykyisten strategioiden kehittämällä, ei ensisijaisesti menestyksekkään talousjohtamisen ansiosta. Menestyvät organisaatiot ovat lisäksi ulospäinsuuntautuneita ja niissä keskitytään enemmän tulevaisuuteen kuin aikaisempaan suoriutumiseen. Organisaatiot kertoivat haastattelussa luottamuksen avaintekijäksi muutoksen viemisessä eteenpäin. Tutkimuksen mukaan organisaatiot ovat ottamassa askelia oikeaan suuntaan menestyäkseen, mutta paljon on silti vielä tehtävä tämän saavuttamiseksi.

Østergren ja Stensaker (2011) tutkivat tapaustutkimuksellaan, kuinka norjalainen öljy- ja energiayhtiö luopui budjetoinnistaan. Tämän tutkimuksen tavoitteena oli tutkia, kuinka uusi ohjausjärjestelmä vaikutti organisaation toimintaan ja erityisesti sen vuorovaikutussuhteisiin. Tutkimuksessa osoitettiin, että perinteinen budjetointi rajoitti strategisiin tavoitteisiin pääsemistä. Budjetoinnista luopuminen puolestaan mahdollisti sen, että organisaation päätöksenteosta ja tavoitteenasetannasta tuli strategialähtoisempää, kunnianhimoisempaa ja tulevaisuuteen suuntautunutta. Tämän havainnon tekivät myös Henttu-Aho ja Järvinen (2013) omassa tutkimuksessaan. Østergrenin ja Stensakerin (2011) tutkimuksessa huomattiin lisäksi, että budjetoinnista luopuneella organisaatiolla huomio keskittyi enemmän strategisiin tavoitteisiin kuin kustannustavoitteisiin. Organisaatiossa kiinnitettiin huomiota enemmän myös mahdollisuuksiin ja joustavuuteen. Budjetoinnista luopumisen ongelmina nähtiin ylimmän johdon liiallinen painostus korkeiden tavoitteiden johdosta, tavoitteiden epärealistisuus sekä projektien kilpaileminen keskenään.

Edellä olevissa tutkimuksissa havaittiin yleisesti se, että perinteinen budjetointi ei vastaa nykyajan muuttuvaan ympäristöön. Suurin osa organisaatioista oli halukas kehittämään omaa budjetointiaan parempaan ja mukautuvampaan suuntaan, mutta budjetoinnista luopumista organisaatiot eivät olleet yleisesti ottaen harkinneet. Monet organisaatioista eivät olleet valmiita luopumaan budjetoinnista kokonaan, vaan he näkivät budjetoinnilla olevan hyödyllinen rooli organisaation liiketoiminnan kannalta. Nykyiset budjetointitavat koettiin kuitenkin liian vanhanaikaisiksi ja raskaiksi ylläpitää.

Organisaatioita, jotka ovat korvanneet perinteisen vuosibudjetin kokonaan uudella ohjausjärjestelmällä, on toistaiseksi tutkittu melko vähän. Tällä hetkellä tiedetään myös vähän siitä, minkälaisia hyötyjä budjetittoman ohjausjärjestelmän avulla on saavutettu ja kuinka budjetoimattomuus vaikuttaa organisaatioiden suorituskykyyn. Näiden edellä kuvattujen tutkimusten perusteella tässä tutkielmassa keskitytään tutkimaan, miten organisaatiot kokevat budjetoinnin ja erityisesti sen haasteet ja hyödyt, sekä ovatko organisaatiot miettineet budjetoinnista luopumista ja vaikuttaako organisaation nykyinen budjetointitapa tähän. Näin ollen hypoteeseiksi tutkielmaan on johdettu aikaisempien tutkimusten perusteella seuraavat:

*H1: Nykyisellä budjetointitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin hyödyllisyyteen.*

*H2: Nykyisellä budjetointitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin heikkouksiin.*

*H3: Nykyisellä budjetointitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnista luopumiseen.*

## 5. KYSELYTUTKIMUS JA TUTKIMUSAINEISTO

Tutkielman empiirinen osa on toteutettu kvantitatiivisena kyselytutkimuksena syksyllä 2017. Kyselytutkimus on suoritettu suomalaisille teollisuudenalan organisaatioille lähetyllä sähköisellä kyselylomakkeella. Sähköinen kysely lähetettiin yhteensä 495 organisaation edustajalle, joiden yhteystiedot poimittiin Orbis-tietokannasta. Itse kyselylomake tehtiin Webropol-ohjelmalla.

Kyselytutkimuksessa tutkimuksen aineisto kerätään sähköistä kyselylomaketta käyttäen. Kyselytutkimus on taloudellinen ja tehokas tapa kerätä informaatiota, kun tutkittavia on useita (Heikkilä 2008: 18-19). Tämä onkin yksi kyselytutkimuksen eduista. Kyselyn avulla saadaan laaja tutkimusaineisto ja vastaajilta pystytään kysymään erilaisia asioita. Hyvin suunniteltua lomaketta pystytään käyttämään hyödyksi tilastollisten analyysien muodostamisessa. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009: 195.) Lisäksi sähköisten kyselyiden määrä on kasvanut säännöllisesti useamman vuoden ajan, sillä se on halvempi vaihtoehto muihin tutkimusmetodeihin verrattuna (Malhotra, Birks & Wills 2012: 330). Kyseisen tutkimusmetodin heikkouksina ovat kuitenkin epävarmuus vastaajien rehellisyydestä tai heidän asiantuntemuksestaan sekä mahdollisuus kyselyn vastaanottajien vastamattomuuteen. Lisäksi kyselylomakkeen teko ja sen testaus vievät aikaa. (Hirsjärvi ym. 2009: 195.) Sähköinen kyselylomake mahdollisti aineiston keräämisen ja analysoinnin vaivattomasti, jonka takia tätä tutkimusmetodia haluttiin käyttää tässä tutkimuksessa.

### 5.1. Aineiston kerääminen ja kyselylomake

Tutkielman aineisto on kerätty suomalaisille teollisuudenalan organisaatioille lähetyllä kyselylomakkeella. Kysely lähetettiin pelkästään suomalaisille organisaatioille, joiden toimialana on Tilastokeskuksen (TOL2008) mukaan teollisuus. Tällä tavalla pyrittiin eliminoimaan mahdollisuus, että kyselyyn tulleet vastaukset riippuisivat organisaation toimialasta, sillä tämän tutkimuksen tarkoituksena ei ole tutkia toimialaa, eikä se toimi tutkimuksen yhtenä muuttujista.

Toimialarajauksen lisäksi kyselytutkimus lähetettiin vain sellaisille suomalaisille teollisuudenalan organisaatioille, joissa henkilöstömäärä on enemmän kuin 50 henkilöä. Kyselyä ei siis lähetetty kooltaan pienille organisaatioille, vaan tutkimus oli tarkoitettu keskisuurista erittäin suuriin organisaatioihin. Tällä tavalla pyrittiin välttämään se, ettei kyselyn vastaanottavalla organisaatiolla ole budjetointia käytössä pelkästään sen koon takia.

Näin ollen varmistettiin, että kyselyyn saataisiin mahdollisimman luotettavia ja asiantuntevia vastauksia.

Kyselytutkimuksen vastaanottajat etsittiin Orbis-tietokannan avulla, jonne syötettiin ylläolevien rajausten lisäksi rajaus voimassaolevasta sähköpostiosoitteesta. Kysely lähetettiin pelkästään organisaatioiden edustajille, jotka toimivat joko toimitusjohtajana tai talousjohtajana kyseisessä organisaatiossa. Kaiken kaikkiaan kysely lähetettiin 495 suomalaisen teollisuudenalan organisaation toimitus- tai talousjohtajalle.

Kyselylomake tehtiin Webropolin sähköisellä e-lomake-ohjelmalla, jolla pystyttiin myös lähettämään kysely vastaanottajille. Organisaatioiden edustajat saivat sähköposteihinsa saateviestin, jossa oli henkilökohtainen linkki kyselyyn vastaamiseksi. Linkkiä klikkaamalla pääsi suoraan kyselyyn. Saateviestissä kerrottiin lyhyesti tutkimuksen aihe, kyselyn rakenne ja kesto (noin viisi minuuttia). Viestissä pyydettiin lisäksi organisaation edustajaa välittämään kysely jollekin toiselle kyseisessä organisaatiossa, jos tämä katsoo toisen henkilön soveltuvan paremmin kyselyn vastaajaksi.

Kyselylomakkeen alussa oli pienimuotoinen alustus, jossa kerrottiin enemmän kyselyn rakenteesta sekä tutkielman tarkoituksesta. Lomake jakautui viiteen pakolliseen sekä yhteen vapaavalintaiseen osioon. Kysymysten pakollisuudella haluttiin varmistaa se, että kaikki saadut vastaukset olisivat käyttökelpoisia, eikä niitä jouduttaisi jättämään huomiotta puutteiden vuoksi. Kyselyn lopussa vastaaja pystyi jättämään yhteystietonsa saadakseen tutkimustulokset myöhemmin käyttöönsä.

Ensimmäinen osio sisälsi kysymyksen vastaajan työtehtävästä organisaatiossaan. Kysely pyrittiin lähettämään joko organisaation toimitus- tai talousjohtajalle, joten kyseisiltä toimihenkilöiltä odotettiin olevan suurin osa vastauksista. Toisessa osiossa kysyttiin budjetointitapaa, joka on vastaajan organisaatiossa pääsääntöisesti käytössä. Vaihtoehtoina tähän kysymykseen olivat kiinteä budjetointi, tarkistettu budjetointi, liukuva budjetointi, nollapohjabudjetointi, rullaava budjetointi, toimintopohjainen budjetointi sekä Beyond Budgeting. Organisaatiolla voi olla useampia budjetointitapoja samanaikaisesti käytössä, joten tämän takia kysymyksessä kysyttiin ensisijaista budjetointitapaa. Näillä kahdella ensimmäisellä kysymyksellä saatiin tarvittavat taustatiedot organisaatioilta tutkimuksen tekemiseksi.

Kolmas, neljäs ja viides pakollinen osio sisälsivät kukin neljä väitettä budjetoinnin hyödyistä, haitoista sekä budjetoinnin luopumisesta. Vastaajia pyydettiin arvioimaan väittämiä Likertin kuusiportaisella asteikolla (täysin eri mieltä – täysin samaa mieltä). Likertin asteikko on hyvä mittaamaan vastaajien mielipiteitä ja asenteita kysyttävää asiaa kohtaan. Vastaajan tulee valita asteikolta parhaiten omaa käsitystään vastaava vaihtoehto, joista täysin eri mieltä oleva vastaus saa arvon yksi ja täysin samaa mieltä arvon kuusi. Keskimäinen vaihtoehto saattaa olla liian houkutteleva vastaajalle, jonka takia tässä tutkimuksessa on käytetty kuusiportaista asteikkoa. Asteikosta on jätetty pois myös vaihtoehto ”en osaa sanoa”. Tällä tavalla vastaaja on saatu ottamaan kantaa suuntaan tai toiseen, ja tutkimuksesta saatujen tulosten tulkinta on loogisesti helpompaa. (Heikkilä 2008: 53-54.)

Kyselyn viimeinen osio sisälsi tekstikentän, johon vastaaja pystyi kirjoittamaan oman mielipiteensä budjetointiin liittyen. Tämä kohta ei ollut kyselyssä pakollinen, koska pakollisena sen arveltiin vähentävän vastaajien määrää tutkimuksessa. Tämän kohdan jälkeen vastaajien oli mahdollista jättää omat yhteystietonsa, jos he halusivat saada tutkimustulokset myöhemmin käyttöönsä. Yhteensä 33 vastasi avoimeen tekstikenttään, joista moni kertoi yleisesti ajatuksiaan budjetoinnista sekä sen hyödyistä ja haitoista. Suurin osa vastaajista vertaili vastauksissaan budjetoinnin haittoja ja hyötyjä oman organisaation kannalta, sekä budjetoinnin kehittämiseksi nähtiin olevan tarvetta. Kaikista 60 vastaajasta 37 jätti lopussa yhteystietonsa, ja olivat näin ollen kiinnostuneita kyselystä sekä tutkimuksesta saaduista tuloksista.

## 5.2. Aineiston esittely

Kyselyyn vastasi yhteensä 60 eri organisaation edustajaa eli vastauksia saatiin kaiken kaikkiaan 60 kappaletta. Kysely lähetettiin 495 organisaatiolle, joten tutkimuksen lopulliseksi vastausprosentiksi muodostui noin 12 %. Kyselyn alhaiseen vastausprosenttiin oletetaan vaikuttavan organisaatioiden kyllästyminen jatkuvaan kyselyihin vastaamiseen sekä kyselyn vastausajan osuminen syksylle, joka saattaa olla monelle organisaatiolle kiireistä aikaa kesälomien loppumisen vuoksi. Lisäksi voi olla, että kyselyn saatesähköposti on hukkunut muiden sähköpostien sekaan tai kyselyyn vastaaminen on voinut unohtua, jos siihen ei ole vastattu heti sähköpostin näkemisen jälkeen. Suurin osa vastauksista tuli nimittäin heti sähköpostiviestin lähettämisen jälkeen.

Saatesähköposti sisälsi tietoa kyselystä ja sen rakenteesta sekä henkilökohtaisen linkin, jonka kautta vastaaja pääsi suoraan vastaamaan kyselyyn. Tämä sähköpostiviesti lähetettiin ensimmäisen kerran keskiviikkona 27.9.2017 illalla, jolloin arveltiin vastaajien lukevan kyselyn heti ensimmäisenä torstaina. Vastauksia kyselyyn tuli saman illan aikana 9 kappaletta ja torstaina 18 kappaletta. Ensimmäisen lähetyskerran jälkeen vastaajille annettiin puolentoista viikon vastausaika. Kaiken kaikkiaan ensimmäisellä lähetyskerralla vastauksia saapui 32 kappaletta.

Tämän jälkeen toteutettiin karhukierroksia kolme kertaa, eli lähetettiin muistutusviesti kyselyyn vastaamiseksi niille, jotka eivät olleet vielä kyselyyn vastanneet. Ensimmäinen karhukierros suoritettiin puolentoista viikon päästä maanantaina 9.10.2017 aamusta, jolloin arveltiin vastaajien lukevan kyselyn saateviestin heti töihin tultuaan ja vastaavan tämän jälkeen kyselyyn. Tämä tuotti positiivisesti vastauksia, joten myös seuraavat kaksi karhukierrosta suoritettiin viikon välein maanantaisin 16.10.2017 ja 23.10.2017 aamusta. Ensimmäisen karhukierroksen aikana vastauksia tuli lisää 7 kappaletta, toisen kierroksen aikana 14 kappaletta ja kolmannen kierroksen aikana 7 kappaletta. Yhteensä vastauksia kyselyyn saatiin 60 kappaletta.

### 5.3. Vastaajien taustatiedot

Alla olevissa taulukoissa, taulukot 1–7, on esitelty kyselytutkimukseen vastanneiden organisaatioiden ja näiden edustajien taustatietoja. Kyselylomakkeen alussa kysyttiin pelkästään taustatietona vastaajan asema organisaatiossa sekä organisaation käytössä oleva budjetointitapa. Loput taustatiedoista on selvitetty vastaajien sähköpostiosoitteita, Orbistietokantaa sekä Tilastokeskuksen ylläpitämää toimialaluokitusta (TOL2008) hyväksi käyttäen. Taulukoissa 1 ja 2 kuvataan vastanneiden organisaatioiden edustajien taustatietoja, ja taulukoissa 3–7 kuvataan puolestaan vastanneiden organisaatioiden taustatietoja. Kaikissa taulukoissa on kerrottu, kuinka monta kappaletta vastaajia on ollut sekä prosenttisuudet vastaajien kesken.

Taulukko 1 kuvaa vastaajien sukupuolirakennetta. Vastanneista henkilöistä naisia oli 10 kappaletta (16,67 %) ja miehiä 50 kappaletta (83,33 %). Miesten suurempi osuus vastaajista ei tullut yllätyksenä, sillä kyselyn saaneista organisaatioista suurimmalla osalla on johtajina tai talousvastaavina miehiä. Elinkeinoelämän keskusliiton (2013: 7) tekemän

tutkimuksen mukaan miehet toimivat naisia useammin operatiivisessa johdossa, ja teollisuudenala on miesvaltainen. Näin ollen sähköpostiviestin saaneista henkilöistä reilusti suurempi osa oli miehiä.

**Taulukko 1.** Vastaajien sukupuoli.

Sukupuoli	N	%-osuus
Nainen	10	16,67
Mies	50	83,33
Yhteensä	60	100

Vastaajien asemaa organisaatiossa on havainnollistettu taulukossa 2. Kyselyyn asetettiin vaihtoehtoisiksi toimitusjohtaja, talousjohtaja, kontrolleri, muu budjetoinnista vastaava henkilö tai muu toimihenkilö. Suurin osa vastaajista oli toimitusjohtajia, 40 kappaletta (66,67 %). Talousjohtajia oli toiseksi suurin osa eli 16 kappaletta (27,67 %). Kontrollereita eli taloushallinnon asiantuntijoita oli vastaajista 2 kappaletta (3,33 %). Muita budjetoinnista vastaavia henkilöitä sekä muita toimihenkilöitä oli molempia 1 kappale (1,67 %). Tämä yksi muu toimihenkilö oli asemaltaan hallituksen puheenjohtaja organisaatiossaan. Toimitusjohtajien ja talousjohtajien suuri osuus selittyy sillä, että kyselylomake pyrittiin lähettämään kunkin organisaation toimitus- tai talousjohtajalle, jotta luotettavia vastauksia tutkimukselle saataisiin mahdollisimman paljon.

**Taulukko 2.** Vastaajien asema organisaatiossa.

Asema organisaatiossa	N	%-osuus
Toimitusjohtaja	40	66,67
Talousjohtaja	16	26,67
Kontrolleri	2	3,33
Muu budjetoinnista vastaava henkilö	1	1,67
Muu toimihenkilö	1	1,67
Yhteensä	60	100

Taulukossa 3 on esitetty henkilökunnan määrän jakautuminen vastanneissa organisaatioissa. Suurimman ryhmän muodosti 50–500 henkilön organisaatiot, joita oli vastaajista 53 kappaletta (88,33 %). 500–1000 henkilön organisaatioita oli vastaajista 3 kappaletta (5,00 %) ja yli 1000 henkilön organisaatioita 4 kappaletta (6,67 %). Henkilöstöltään pienempien organisaatioiden suurempaa vastausmäärää voi selittää kyselyn lähettäminen suomalaisille teollisuudenalan organisaatioille, joissa henkilöstön määrä on yleisesti ottaen alle 500 henkilön luokkaa. Lisäksi suuremman henkilöstömäärän omaavilla organisaatioilla voi olla vähemmän aikaa vastata kyselyihin.

**Taulukko 3.** Henkilökunnan määrän jakautuminen vastanneissa organisaatioissa.

Henkilökunnan määrä	N	%-osuus
50–500	53	88,33
500–1000	3	5,00
1000–	4	6,67
Yhteensä	60	100

Vastanneiden organisaatioiden liikevaihdon määrää on havainnollistettu taulukossa 4. Suurimman ryhmän muodosti 0–50 000 000 euron liikevaihdon omaavat organisaatiot, joita oli vastaajista 42 kappaletta (70,00 %). Organisaatiot, jotka omaavat 50 000 000–100 000 000 euron liikevaihdon, oli vastaajista 7 kappaletta (11,67 %). Toiseksi suurimman ryhmän vastaajista muodosti yli 100 000 000 euron omaavat organisaatiot, joita oli 11 kappaletta (18,33 %). Suurempi liikevaihto voi myös vaikuttaa vastausaktiivisuuteen henkilöstömäärän lisäksi. Voidaan olettaa, että mitä suurempi liikevaihto, sen vähemmän aikaa vastata kyselyihin.

**Taulukko 4.** Liikevaihdon määrän jakautuminen vastanneissa organisaatioissa.

Liikevaihto (EUR)	N	%-osuus
0–50 000 000	42	70,00
50 000 000–100 000 000	7	11,67
100 000 000–	11	18,33
Yhteensä	60	100



Seuraavassa taulukossa, taulukko 5, on kuvattu vastanneiden organisaatioiden kokoluokan jakautumista. Kokoluokat on otettu Orbis-tietokannasta ja niiden määrittelyyn on vaikuttanut organisaatioiden liikevaihdon sekä henkilöstön määrä. Kokoluokaltaan keski-suuria organisaatioita oli vastaajista 9 kappaletta (15,00 %), joten tämä ryhmä jäi pienimmäksi. Suurimman vastaajaryhmän muodosti kokoluokaltaan suuret organisaatiot, joita oli 37 kappaletta (61,67 %). Vastaajista oli 14 kappaletta (23,33 %) kokoluokaltaan erittäin suuria organisaatioita. Suurin osa suomalaisista teollisuudenalan organisaatioista on kokoluokaltaan suuri, joten ei tullut yllätyksenä, että vastausprosentti oli suurin tässä kokoluokassa.

**Taulukko 5.** Kokoluokan jakautuminen vastanneissa organisaatioissa.

<b>Kokoluokka</b>	N	%-osuus
Keskisuuri	9	15,00
Suuri	37	61,67
Erittäin suuri	14	23,33
Yhteensä	60	100

Taulukossa 6 on esitetty vastanneiden organisaatioiden toimialaluokituksen jakautumista. Toimialaluokitukset on haettu käyttämällä apuna Tilastokeskuksen julkaisemaa tilastoa toimialaluokituksista vuodelta 2008 (TOL2008). Tutkimuksen vastaajat ovat suomalaisia teollisuudenalan organisaatioita, joten toimialat 10–33 viittaavat teollisuudenalalla toimiviin organisaatioihin. Suurimmalla osalla vastaajista toimialana oli joko 28: Muiden koneiden ja laitteiden valmistus (11 kpl eli 18,33 %), 25: Metallituotteiden valmistus (10 kpl eli 16,67 %), 10: Elintarvikkeiden valmistus (7 kpl eli 11,67 %), 22: Kumi- ja muovituotteiden valmistus (6 kpl eli 10,00 %) tai 18: Painaminen ja tallenteiden jäljentäminen (5 kpl eli 8,33 %). Muut teollisuuden toimialat jakautuivat vastanneiden organisaatioiden kesken melko tasaisesti ja seitsemän kappaletta oli sellaisia teollisuuden alaluokkia, joissa kukaan vastaajista ei toimi.

**Taulukko 6.** Toimialaluokitusten jakautuminen vastanneiden organisaatioiden kesken.

Toimialaluokitus	N	%-osuus
10 Elintarvikkeiden valmistus	7	11,67
11 Juomien valmistus	-	-
12 Tupakkatuotteiden valmistus	-	-
13 Tekstiilien valmistus	1	1,67
14 Vaatteiden valmistus	-	-
15 Nahan ja nahkatuotteiden valmistus	-	-
16 Sahatavaran sekä puu- ja korkkituotteiden valmistus	2	3,33
17 Paperin, paperi- ja kartonkituotteiden valmistus	1	1,67
18 Painaminen ja tallenteiden jäljentäminen	5	8,33
19 Koksen ja jalostettujen öljytuotteiden valmistus	-	-
20 Kemikaalien ja kemikaalisten tuotteiden valmistus	-	-
21 Lääkeaineiden ja lääkkeiden valmistus	1	1,67
22 Kumi- ja muovituotteiden valmistus	6	10,00
23 Muiden ei-metallisten mineraalituotteiden valmistus	1	1,67
24 Metallien jalostus	1	1,67
25 Metallituotteiden valmistus	10	16,67
26 Tietokoneiden sekä elektronisten ja optisten tuotteiden valmistus	2	3,33
27 Sähkölaitteiden valmistus	3	5,00
28 Muiden koneiden ja laitteiden valmistus	11	18,33
29 Moottoriajoneuvojen, perävaunujen ja puoliperävaunujen valmistus	2	3,33
30 Muiden kulkuneuvojen valmistus	2	3,33
31 Huonekalujen valmistus	-	-
32 Muu valmistus	2	3,33
33 Koneiden ja laitteiden korjaus, huolto ja asennus	3	5,00
Yhteensä	60	100

Vastanneiden organisaatioiden budjetointitapojen jakautumista on havainnollistettu taulukossa 7. Suurimmalla osalla vastanneista organisaatioista oli käytössään kiinteä tai tarkistettu budjetointitapa, jotka ovat yleisimpiä budjetointitapoja toimialasta riippumatta. Kiinteän budjetointitavan omasivat vastaajista 32 kappaletta (53,33 %) ja tarkistetun budjetointitavan 14 kappaletta (23,33 %). Beyond Budgeting -menetelmän eli ilman budjetointia toimimisen kohtalaisen suuri osuus kaikista vastaajista yllätti, sillä tällä tavalla toimivia organisaatioita ei ajateltu löytyvän paljoa tutkimuksen otoksesta. Ilman budjetointia toimivia organisaatioita oli vastaajista 7 kappaletta (11,67 %). Muiden budjetointitapojen osalta jakautuminen oli tasaisempaa, mutta nollapohjabudjetointia ei ollut käytössä yhdelläkään vastanneista organisaatioista.

**Taulukko 7.** Budjetointitapojen jakautuminen vastanneiden organisaatioiden kesken.

<b>Budjetointitapa</b>	N	%-osuus
Kiinteä budjetointi	32	53,33
Tarkistettu budjetointi	14	23,33
Liukuva budjetointi	3	5,00
Nollapohjabudjetointi	-	-
Rullaava budjetointi	3	5,00
Toimintopohjainen budjetointi	1	1,67
Beyond Budgeting	7	11,67
Yhteensä	60	100

## 6. TUTKIMUSMENETELMÄT JA TUTKIMUSTULOKSET

Tutkimuksessa käsiteltävä aineisto on kerätty sähköisellä e-lomakkeella suoritettulla kyselyllä, ja tutkimusaineiston tilastollinen testaus on toteutettu käyttäen apuna SAS EG -ohjelmistoa. Tutkimuksessa tarkastellaan sitä, kuinka suomalaiset teollisuudenalan organisaatiot suhtautuvat nykyisten budjetointimenetelmiensä hyötyihin ja haasteisiin sekä budjetoinnista luopumisen ajatukseen. Tämä toteutetaan vertaamalla tutkimuksessa organisaatioiden nykyisiä budjetointitapoja heidän mielipiteidensä kanssa.

### 6.1. Tutkimusmenetelmät

Tutkimushypoteesien testaamiseen käytetään kahta eri analysointimenetelmää: eksploraatiivista faktorianalyysia ja yksisuuntaista varianssianalyysia tai Kruskal-Wallisin testiä, jos varianssianalyysin ehdot eivät toteudu. Eksploraatiivisella faktorianalyysilla pyritään tiivistämään tutkimustulokset ja vähentämään tutkittavien muuttujien määrää varianssianalyysia tai Kruskal-Wallisin testiä varten. Yksisuuntaisella varianssianalyysilla tai Kruskal-Wallisin testillä tutkitaan, onko organisaation nykyisellä budjetointitavalla vaikutusta siihen, kuinka organisaatio kokee budjetoinnin. Hypoteesit testataan näiden analyysimenetelmien avulla, sillä ne tarkastelevat aineiston ryhmien välisen keskiarvojen mahdollisia eroja, joita tässä tutkimuksessa halutaan tutkia havainnollistaaksemme tutkittavien ryhmien eroja budjetointiin suhtautumisessa.

#### 6.1.1. Eksploraatiivinen faktorianalyysi

Faktorianalyysin tarkoituksena on etsiä suuresta muuttujajoukosta ne tekijät, jotka korreloivat keskenään muita enemmän ja muodostavat kokonaisuuden. Tällä tavalla pyritään vähentämään tutkittavan ilmiön hajanaisuutta. (Malhotra ym. 2012: 774.) Faktorianalyysitapoja on kahdenlaisia: eksploraatiivinen sekä konfirmatorinen faktorianalyysi. Eksploraatiivinen faktorianalyysi pyrkii selittämään havaittujen muuttujien vaihtelua ilman, että tutkija on määrännyt etukäteen etsittävien faktoreiden lukumäärää. Konfirmatorinen faktorianalyysi pyrkii puolestaan tutkimaan valmista mallia ja varmistamaan, antaako tutkimuksen aineisto tukea kyseiselle mallille. Tämän tutkimusaineiston analysointiin käytetään eksploraatiivista faktorianalyysia, joka on näistä kahdesta tavasta yleisempi. (Metsämuuronen 2005: 598.)

Faktorianalyysin edellytyksenä on, että muuttujien välillä on aitoja korrelaatioita. Mikäli yksikään korrelaatio ei ylitä 0,30 rajaa, faktorianalyysia ei kannata tehdä. Lisäksi otoskoon on oltava riittävä, jotta tulokset olisivat järkeviä ja tulkittavissa olevia. (Metsämuuronen 2005: 615; Malhotra ym. 2012: 778.) Otoksen soveltuvuutta faktorianalyysille voidaan testata Keyser-Meyr-Olkinin -mitalla (KMO). Mittaus perustuu MSA-luvun (Measure of Sampling Adequacy) laskemiseen, mikä vertaa havaittujen korrelaatiokertoimien ja osittaisten korrelaatiokertoimien keskinäisiä eroja. (Malhotra ym. 2012: 777.) MSA-luvun on oltava vähintään 0,6–1,0 välillä, jotta faktorianalyysiä on mielekästä soveltaa. Osittaiskorrelaation arvon ollessa pieni, havaittujen korrelaatiokertoimien ja osittaisten korrelaatiokertoimien välinen suhde, eli MSA-luku, lähestyy arvoa 1. (Metsämuuronen 2005: 619.) Mieluiten luvun tulisi olla lähellä yhtä. Mikäli luku jää pienemmäksi kuin 0,5, täytyy analyysistä pudottaa pois pienimpien yksittäisten KMO-arvojen omaavia muuttujia, jotta koko aineiston MSA-luvun arvo nousee suuremmaksi kuin 0,5. (Malhotra ym. 2012: 777-778.) Tässä tutkimuksessa koko aineiston MSA-luvuksi saatiin noin 0,848, jota voidaan pitää hyvänä arvona faktorianalyysin suorittamiselle.

Faktorin hyvyttä voidaan arvioida muuttujien latausten perusteella. Latauksilla tarkoitetaan korrelaatioita muuttujien ja faktoreiden välillä. (Malhotra ym. 2012: 776.) Tällä tavalla laskettua faktorien hyvyyden mittaa kutsutaan ominaisarvoksi. Ominaisarvoa laskettaessa tulee huomioida jokaisen muuttujan lataus kyseisellä faktorilla. Faktorin ominaisarvon olisi hyvä olla vähintään yksi. (Metsämuuronen 2005: 618.) Faktorin selitysoisuuden varianssista katsotaan olevan liian alhainen, jos ominaisarvo on alle yhden (Malhotra ym. 2012: 782). Tässä tutkimuksessa faktorianalyysi tuotti aluksi yli yhden ominaisarvon omaavia faktoreita kaksi kappaletta. Faktorianalyysin haluttiin kuitenkin tuottavan yli yhden ominaisarvon omaavia faktoreita kolme kappaletta, eli hypoteesien määrän verran, joten analyysiin tehtiin muutokset ja sitä pakotettiin muodostamaan tämän verran faktoreita.

Muuttujan hyvyttä voidaan myös arvioida sen latausten perusteella. Kommunaliteetilla tarkoitetaan eri faktoreille tulevien latausten neliöiden summaa. Mitä voimakkaampi on muuttujan lataus tietylle faktorille, sitä lähemmäksi arvoa yksi kommunaliteetti muodostuu. Osa muuttujista voidaan poistaa analyysistä alhaisten kommunaliteettien seurauksena. Mikäli muuttujan lataukset eivät ylitä arvoa 0,3 yhdelläkään faktoreista, kannattaa tämä muuttuja poistaa analyysistä turhana. (Metsämuuronen 2005: 618.)

### 6.1.2. Yksisuuntainen varianssianalyysi ja Kruskal-Wallis testin testi

Varianssianalyysin avulla voidaan tutkia, onko tutkittavien ryhmien välisissä keskiarvoissa tilastollisesti merkitseviä eroja. Yksisuuntaisessa varianssianalyysissä ryhmitteleviä eli riippumattomia muuttujia on vain yksi. (Heikkilä 2008: 224-225.) Jos tutkimuksessa on mukana useampia ryhmitteleviä muuttujia, on kyseessä useampisuuntainen varianssianalyysi (Metsämuuronen 2005: 725). Tässä tutkimuksessa aineisto analysoidaan yksisuuntaisen varianssianalyysin avulla, sillä hypoteeseihin pohjautuen riippumattomana muuttujana varianssianalyysissä toimii pelkästään organisaation nykyinen budjetointitapa ja riippuvina muuttujina organisaation suhtautuminen budjetoinnin hyödyllisyyteen (*H1*), organisaation suhtautuminen budjetoinnin heikkouksiin (*H2*) sekä organisaation suhtautuminen budjetoinnista luopumiseen (*H3*).

Varianssianalyysillä on kolme ehtoa, joiden tulee toteutua analyysin onnistumiseksi. Havaintojen tulee olla toisistaan riippumattomia, kunkin ryhmän populaatioiden tulee olla normaalisti jakautuneita sekä kunkin ryhmän varianssien tulee olla yhtä suuret. Ryhmän populaatioiden normaalijakautuneisuutta voidaan testata Shapiro-Wilkin testillä, joka vertaa populaatioiden jakaumien muotoja toisiinsa. Ryhmien varianssien yhtäsuuruutta voidaan testata puolestaan Levenen testillä. Molempien testien p-arvoksi tulee tulla suurempi kuin merkitsevyystaso 0,05 kaikissa tutkittavissa ryhmissä, jotta ehdot täyttyvät. (Heikkilä 2008: 225-226; Metsämuuronen 2005: 727-728 & 740-741.)

Mikäli edellä mainitut ehdot eivät täyty, voidaan aineisto analysoida Kruskal-Wallis testillä, joka on yksisuuntaisen varianssianalyysin eli F-testin ei-parametrinen vastine. Kruskal-Wallis testiä käytetään usean keskiarvon tai mediaanin vertailuun. Kyseisessä testissä ei ole jakauma- ja varianssiehtoja, mutta siinäkin on olemassa oletuksia, jotka eivät tosin ole yhtä rajoittavia kuin parametrisessä varianssianalyysissä. Kruskal-Wallis testissä oletetaan, että havainnot ovat satunnainen otos ryhmien populaatioista ja ne ovat toisistaan riippumattomia, vastemuuttuja on jatkuva sekä muuttujat ovat vähintään järjestysasteikollisia. (Metsämuuronen 2005: 1051-1052.)

Varianssianalyysi ei kerro, minkä ryhmien välillä mahdollisia eroja esiintyy, sillä se tutkii vain ryhmien välisten keskiarvojen samankaltaisuuksia ja eroavuuksia. Tämän takia varianssianalyysi tarvitsee tuekseen post hoc -testin, jonka avulla voidaan tutkia, mitkä ryhmät eroavat toisistaan tilastollisesti merkitsevästi. Post hoc -testejä ovat esimerkiksi Tukeyn HSD (Honest Significant Difference) menetelmä, Bonferroni-kerroin sekä Sidakin t-testi. (Metsämuuronen 2005: 735.) Tässä tutkimuksessa mahdollisia ryhmien välisiä

eroja tutkitaan Tukeyn HSD menetelmällä, jos tutkimushypoteesit voidaan testata varianssianalyysin avulla. SAS EG -ohjelmisto ei tarjoa post hoc -testejä Kruskal-Wallis testille, joten testattaessa hypoteeseja tällä menetelmällä, ryhmien välisiä mahdollisia eroja ei tulla tutkimaan.

## 6.2. Keskiarvoanalyysi

Ennen varsinaista analyysia keskiarvojen perusteella tutkittiin, kuinka organisaation nykyinen budjetointitapa vaikuttaa organisaation suhtautumiseen budjettiin. Keskiarvoanalyysin avulla pyrittiin saamaan tuloksia, jotka voisivat antaa suuntaa varsinaisesta analyysistä saataville tuloksille. Keskiarvoanalyysiä varten laskettiin kaikkien 12 väittämän keskiarvot nykyiseen budjetointitapaan verrattuna, sekä muodostettiin näiden pohjalta väittämien yhteenlasketut keskiarvot jokaiselle budjetointitavalle. Analyysista saadut väittämien yhteenlasketut keskiarvot ovat nähtävissä liitteessä 3.

Keskiarvojen perusteella voidaan todeta, ettei ensimmäiseen hypoteesiin liittyvien väittämien vastausten keskiarvoissa ole merkittäviä eroavaisuuksia, vaan organisaatiot ovat vastanneet väitteisiin 1–4 melko samalla tavoin heidän nykyisistä budjetointitavoistaan riippumatta. Näin ollen organisaation nykyisellä budjetointitavalla ei ole suurta merkitystä organisaatioiden suhtautumisessa budjetoinnin hyödyllisyyteen, vaan organisaatiot suhtautuvat budjetoinnin hyötyihin melko samalla tavalla. Tästä voidaan päätellä, että organisaatiot näkevät edelleen budjetoinnin hyödyt sen aiheuttamia kustannuksia suurempina, vaikka suhtautuisivat muuten kriittisesti budjettiin.

Budjetoinnin haittoihin ja budjetoinnista luopumisen ajatukseen organisaatiot suhtautuivat kuitenkin eri tavoin keskiarvojen perusteella, ja näissä tapauksissa organisaation nykyisellä budjetointitavalla oli vaikutusta. Ne organisaatiot, jotka olivat luopuneet budjetoinnista tai omasivat toimintopohjaisen tai liukuvan budjetointitavan, suhtautuivat vastausten keskiarvojen perusteella myönteisimmän budjetoinnista luopumiseen ja näkivät budjetoinnilla olevan enemmän haitallisia puolia muihin vastaajiin verrattuna. Puolestaan kiinteän budjetointitavan omaavat organisaatiot vastustivat budjetoinnista luopumista kaikista voimakkaimmin.

Keskiarvoanalyysin perusteella voidaan todeta, että mitä joustavampi ja nykyaikaisempi budjetointitapa organisaatiolla on, sitä valmiimpi organisaatio on luopumaan budjettiin.

nistaan kokonaan tai kehittämään omaa budjetointitapaa vieläkin joustavampaan suuntaan. Organisaation nykyisellä budjetointitavalla ei ole niinkään vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio kokee budjetoinnin avulla saatavat hyödyt. Budjetointi mielletään organisaatioiden kesken jollain tavalla hyödylliseksi, vaikka siitä oltaisiin valmiita luopumaan, eikä sitä kuitenkaan koettaisi tarpeelliseksi.

### 6.3. Faktorianalyysin tulokset

Faktorianalyysissä saatiin muodostettua kolme faktoria, joihin eri muuttujat latautuivat eri tavalla. Taulukossa 8 on esitetty nämä kolme faktoria sekä suurimmat muuttujien lataukset näille faktoreille. Suurimmat lataukset on katsottu lukujen itseisarvolla mitattuna (Lammi 2001: 38). Muuttujien latauksien avulla muuttujat pyritään ryhmittelemään kokonaisuuksiksi ja näin ollen vähentämään muuttujien määrää jatkotutkimuksessa.

**Taulukko 8.** Suurimmat faktorilataukset saaduille faktoreille.

<b>Faktori</b>	<b>Muuttujat</b>	<b>Faktori- lataus</b>	<b>Kommu- naliteetti</b>
F1	Budjetointi epäonnistuu lisäarvon tuottamisessa	0,87501	0,84499
	Budjetoinnista voidaan luopua	0,84809	0,88092
	Budjetointia ei tarvita johtamisen välineenä	0,84109	0,85237
	Budjetointi on strategiasta irrallinen työkalu	0,84034	0,90919
F2	Budjetointi motivoi työntekijöitä ja auttaa heitä sitoutumaan organisaatioon	-0,52250	0,73521
	Budjetointi auttaa arvioimaan suoriutumista	-0,47760	0,67256
	Budjetoinnin voi korvata muilla johtamisen apuvälineillä	0,40425	0,72977
	Budjetoinnista voidaan luopua	0,38668	0,88092
F3	Budjetointi motivoi työntekijöitä ja auttaa heitä sitoutumaan organisaatioon	0,50969	0,73521
	Budjetointi auttaa arvioimaan suoriutumista	0,45467	0,67256
	Budjetointi auttaa tavoitteiden täsmentämisessä	0,42884	0,49292
	Budjetointi on strategiasta irrallinen työkalu	-0,29695	0,90919
	Budjetointi auttaa tulevaisuuden hahmottamisessa	0,29320	0,25139



Muuttujat, joiden kommunaliteetti on arvoltaan pienempi kuin 0,3, tulisi poistaa faktorianalyysistä turhina (Metsämuuronen 2005: 618). Tutkimuksen muuttujista pelkästään muuttujan ”Budjetointi auttaa tulevaisuuden hahmottamisessa” kommunaliteetin arvo oli pienempi kuin 0,3. Kyseisen muuttujan poistaminen faktorianalyysistä ei kuitenkaan tuottanut merkittäviä eroja aiempaan faktorianalyysiin verrattuna, joten kaikki muuttujat päätettiin säilyttää faktorianalyysissä.

Tutkielman teoreettisessa osiossa määritettiin kolme hypoteesia, joita on tarkoitus tutkia varianssianalyysillä tai Kruskal-Wallis testillä erikseen. Hypoteesien testauksella pyritään mittaamaan, kuinka organisaatioiden nykyinen budjetointitapa vaikuttaa heidän suhtautumiseensa budjetoinnin hyödyllisyyteen ( $H1$ ), heikkouksiin ( $H2$ ) sekä ajatukseen budjetoinnista luopumisesta ( $H3$ ). Faktorianalyysin avulla haluttiin löytää muuttujajoukosta kokonaisuuksia eli faktoreita, jotka vastaisivat näitä kolmea tutkittavaa hypoteesia. Tällä tavalla varianssianalyysillä tai Kruskal-Wallis testillä voitaisiin tutkia yhtä hypoteesia pelkästään yhden muuttujan avulla neljän muuttujan sijasta.

Taulukosta 8 nähdään, että ensimmäiseen faktoriin latautui tasaisesti sekä budjetoinnin kritiikkeihin että budjetoinnista luopumiseen liittyviä muuttujia. Kyseinen faktori ei siis voi yksinään edustaa mitään teoreettisessa osiossa esitettyjen hypoteesien muuttujajoukoista. Näin ollen ensimmäistä faktoria ei aiota käyttää jatkoanalyysissä vaan se kumoutuu toimimattomana. Toiseen faktoriin latautui puolestaan tasaisesti budjetoinnin hyötyihin ja budjetoinnista luopumiseen liittyviä muuttujia. Tämäkään faktori ei voi yksinään edustaa yhdenkään tutkimuksen hypoteesin muuttujajoukkoa, vaan kyseinen faktori kumoutuu toimimattomana jatkotutkimuksen kannalta.

Kolmanteen faktoriin latautui korkeasti budjetoinnin hyötyjä kuvaavia muuttujia. Ainoastaan kolmannen faktorin muuttujajoukosta muuttuja ”Budjetointi on strategiasta irrallinen työkalu” on budjetoinnin heikkouksia kuvaava muuttuja. Tästä johtuen kolmas faktori voitaisiin nimetä ”Suhtautuminen budjetoinnin hyödyllisyyteen” ja käyttää jatkoanalyysissä korvaamaan budjetoinnin hyödyllisyyteen liittyvät neljä muuttujaa. Toisen ja kolmannen tutkimushypoteesin muuttujajoukkoja ei voitu kuitenkaan korvata millään faktorianalyysissä saadulla faktorilla, joten tutkimuksen eheyden kannalta faktorin käyttö jatkoanalyysissä päätettiin jättää pois myös ensimmäistä hypoteesia tutkittaessa. Jokaisen hypoteesin testauksessa tullaan siis tekemään neljä varianssianalyysiä tai Kruskal-Wallis testiä, ja faktorianalyysistä ei ollut hyötyä tämän tutkimuksen hypoteesien analysoinnissa.

#### 6.4. Varianssianalyysin ehtojen testaus

Ennen varianssianalyysin tekoa on testattava, täyttyykö sen ehdot tutkimuksen aineistolla. Voimme olettaa, että tutkimuksen havainnot ovat toisistaan riippumattomia, mutta ryhmän populaatioiden normaalijakautuneisuus sekä ryhmän varianssien yhtäsuuruus on testattava erikseen. Normaalijakautuneisuuden testaamiseen käytetään Shapiro-Wilkin testiä ja varianssien yhtäsuuruuden testaamiseen Levenen testiä, jotka molemmat soveltuvat hyvin pienempien otoskokojen testaamiseen.

Normaalijakautuneisuuden testaamista varten yksi ryhmä jouduttiin yhdistämään toiseen ryhmään, sillä testausta ei voi suorittaa, mikäli ryhmässä on vain yksi havainto. Näin ollen ryhmä kuusi ”Toimintopohjainen budjetointi” yhdistettiin ryhmään kolme ”Liukuva budjetointi”. Testattavien ryhmien lukumäärä tippui alkuperäisestä seitsemästä ryhmästä viiteen, sillä yksi ryhmä yhdistettiin toiseen ryhmään, ja ryhmässä ”Nollapohjabudjetointi” ei ollut yhtään havaintoa, jolloin kyseistä ryhmää ei voitu ottaa mukaan vertailuun.

Taulukosta 9 on nähtävissä Shapiro-Wilkin testin tulokset organisaation nykyisen budjetointitavan suhteesta ensimmäisen tutkimushypoteesin väittämiin 1–4. Shapiro-Wilkin testin mukaan normaalijakautuneisuus hyväksytään, jos testin p-arvo on yli 0,05. Yksikin poikkeava havainto riittää, että kaikki ryhmät eivät ole normaalijakautuneita ja varianssianalyysin edellytykset eivät täyty normaalijakautuneisuuden osalta. Näin ollen normaalijakautuneisuus ei täyty kaikissa ryhmissä ensimmäisen hypoteesin osalta, sillä osassa ryhmiä p-arvo on merkitsevyystasoa 0,05 pienempi.

**Taulukko 9.** Hypoteesin yksi vastausjakauman normaalijakautuneisuuden testaaminen nykyisen budjetointitavan mukaan.

Hypoteesi 1	Shapiro-Wilk testi			
	Väite 1	Väite 2	Väite 3	Väite 4
Kiinteä budjetointi	< 0,0001	0,0019	< 0,0001	< 0,0001
Tarkistettu budjetointi	0,0002	< 0,0001	0,0139	0,0009
Liukuva ja Toimintopohjainen budjetointi	0,2725	0,2725	0,6830	0,0012
Rullaava budjetointi	< 0,0001	1,0000	1,0000	< 0,0001
Beyond Budgeting	0,6085	0,4324	0,1292	0,3069

Taulukoista 10 ja 11 on nähtävillä puolestaan Shapiro-Wilkin testin tulokset organisaation nykyisen budjetointitavan suhteesta toisen ja kolmannen tutkimushypoteesin väittämisiin 5–8 sekä 9–12. Nämäkään ryhmät eivät ole täysin normaalijakautuneita, sillä osassa ryhmiä p-arvo on merkitsevyystasoa 0,05 pienempi. Näin ollen varianssianalyysin ehto ryhmien normaalijakautuneisuudesta ei täyty myöskään tutkimushypoteesien kaksi ja kolme kohdalla.

**Taulukko 10.** Hypoteesin kaksi vastausjakauman normaalijakautuneisuuden testaaminen nykyisen budjetointitavan mukaan.

Hypoteesi 2	Shapiro-Wilk testi			
	Väite 5	Väite 6	Väite 7	Väite 8
Kiinteä budjetointi	0,0259	0,0126	0,0023	0,0195
Tarkistettu budjetointi	0,0700	0,3684	0,0283	0,0485
Liukuva ja Toimintopohjainen budjetointi	0,6830	0,0239	0,1945	0,0012
Rullaava budjetointi	0,6369	0,6369	< 0,0001	< 0,0001
Beyond Budgeting	0,0861	0,147	0,0018	0,0300

**Taulukko 11.** Hypoteesin kolme vastausjakauman normaalijakautuneisuuden testaaminen nykyisen budjetointitavan mukaan.

Hypoteesi 3	Shapiro-Wilk testi			
	Väite 9	Väite 10	Väite 11	Väite 12
Kiinteä budjetointi	0,0023	0,0020	0,0042	< 0,0001
Tarkistettu budjetointi	0,0062	0,0329	0,6736	0,0612
Liukuva ja Toimintopohjainen budjetointi	0,0012	0,4064	0,4064	0,8500
Rullaava budjetointi	0,4633	0,4633	0,4633	1,0000
Beyond Budgeting	0,0003	0,0003	0,0861	0,0861

Edellä olevien tulosten mukaisesti varianssianalyysin kaikki edellytykset eivät täyty tutkimusaineistolla, eikä varianssianalyysiä voida käyttää analysointimenetelmänä tutkimuksessa. Levenen testiä ei tästä syystä tarvitse erikseen suorittaa ryhmän varianssien yhtäsuuruuden testaamiseksi. Tutkimushypoteesien testaaminen joudutaan täten varianssianalyysin ehtojen täyttymättä jäädessä suorittamaan Kruskal-Wallis testin hyödyntäen.

### 6.5. Hypoteesien testaus

Tutkimuksen tarkoituksena on tutkia, vaikuttaako suomalaisten teollisuudenalan organisaatioiden nykyiset budjetoitavat heidän suhtautumiseensa budjetoinnin hyötyihin, heikkouksiin ja budjetoinnista luopumiseen. Hypoteesien testaus tapahtuu kyselylomakkeen kysymyksiin ja väittämiin saatujen vastausten perusteella. Teoreettisessa osassa on johdettu tutkimushypoteesit, jotka ovat ”Nykyisellä budjetoitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin hyödyllisyyteen” (*H1*), ”Nykyisellä budjetoitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin heikkouksiin” (*H2*) sekä ”Nykyisellä budjetoitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnista luopumiseen” (*H3*).

Tutkimushypoteesien testaus tapahtuu varianssianalyysin ehtojen täyttymättä jäädessä ei-parametrisella Kruskal-Wallis testillä. Ensimmäisessä tutkimushypoteesissa ollaan kiinnostuneita siitä, onko organisaation nykyisellä budjetoitavalla vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin hyötyihin. Kyseistä hypoteesia tutkittiin kyselylomakkeen neljän ensimmäisen väittämän avulla. Lisäksi kyseisen hypoteesin testaamiseen otettiin mukaan riippumattomaksi muuttujaksi organisaation nykyinen budjetoitavata, jolla mitataan organisaation nykyisen budjetoitavan vaikutus vastaukseen. Taulukossa 12 on nähtävillä tulokset ensimmäisen hypoteesin testauksesta, eli organisaation nykyisen budjetoitavan vaikutus budjetoinnin hyödyllisyyteen suhtautumisessa. Alla on myös esitetty ensimmäisen hypoteesin nollahypoteesi ja sen vastahypoteesi.

***H0:** Nykyisellä budjetoitavalla ei ole vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin hyödyllisyyteen.*

***H1:** Nykyisellä budjetoitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin hyödyllisyyteen.*

**Taulukko 12.** Nykyisen budjetointitavan vaikutus organisaation suhtautumiseen budjetoinnin hyödyllisyyteen.

Hypoteesi 1	Kruskal-Wallis testin tulos			
	N	Chi-square	Sig.	Vapausaste
Väite 1	60	8,257	0,1426	5
Väite 2	60	6,4696	0,2632	5
Väite 3	60	5,5338	0,3543	5
Väite 4	60	14,3129	0,0137	5

Kruskal-Wallis testin tulos antoi tutkimushypoteesin yksi testauksesta ensimmäisen väittämän p-arvoksi 0,1426, toisen väittämän p-arvoksi 0,2632 sekä kolmannen väittämän p-arvoksi 0,3543. Kaikissa näissä väittämissä p-arvo on merkitsevyydestä 0,05 suurempi. Kuitenkin neljännen väittämän p-arvo, 0,0137, on pienempi kuin merkitsevyydestä 0,05. Yksikin poikkeava havainto riittää nollahypoteesin hylkäämiseen, jolloin ryhmien välillä on merkitseviä eroja. Näin ollen nollahypoteesi, nykyisellä budjetointitavalla ei ole vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin hyödyllisyyteen, joudutaan hylkäämään. Vastaavasti tutkimuksen ensimmäinen hypoteesi hyväksytään. Tämä osoittaa, että organisaation nykyinen budjetointitapa vaikuttaa siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin hyödyllisyyteen.

Tutkimuksen toisessa hypoteesissa ollaan kiinnostuneita siitä, onko organisaation nykyisellä budjetointitavalla vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin haittoihin. Kyseistä hypoteesia tutkittiin kyselylomakkeen väittämien 5–8 avulla. Lisäksi kyseisen hypoteesin testaamiseen otettiin mukaan riippumattomaksi muuttujaksi organisaation nykyinen budjetointitapa, jolla mitataan organisaation nykyisen budjetointitavan vaikutus vastaukseen. Taulukossa 13 on nähtävillä tulokset toisen hypoteesin testauksesta, eli organisaation nykyisen budjetointitavan vaikutus budjetoinnin heikkouksiin suhtautumisessa. Alla on esitetty toisen hypoteesin nollahypoteesi ja sen vastahypoteesi.

**H0:** Nykyisellä budjetointitavalla ei ole vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin heikkouksiin.

**H2:** Nykyisellä budjetointitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin heikkouksiin.

**Taulukko 13.** Nykyisen budjetointitavan vaikutus organisaation suhtautumiseen budjetoinnin heikkouksiin.

Hypoteesi 2	Kruskal-Wallis testin tulos			
	N	Chi-square	Sig.	Vapausaste
Väite 5	60	15,5327	0,0083	5
Väite 6	60	13,3508	0,0203	5
Väite 7	60	16,8126	0,0049	5
Väite 8	60	19,6201	0,0015	5

Kruskal-Wallis testin tulos antoi tutkimushypoteesin kaksi testauksesta viidennen väittämän p-arvoksi 0,0083, kuudennen väittämän p-arvoksi 0,0203, seitsemännen väittämän p-arvoksi 0,0049 sekä kahdeksannen väittämän p-arvoksi 0,0015. Kaikissa väittämässä p-arvo on merkitsevyystasoa 0,05 pienempi. Tämä tarkoittaa nollahypoteesin, nykyisellä budjetointitavalla ei ole vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin heikkouksiin, hylkäämiseen. Näin ollen tutkimuksen toinen hypoteesi hyväksytään, eli osoitetaan organisaation nykyisellä budjetointitavalla olevan vaikutus siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin heikkouksiin.

Tutkielman kolmannessa hypoteesissa ollaan kiinnostuneita siitä, onko organisaation nykyisellä budjetointitavalla vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnista luopumiseen. Kyseistä hypoteesia tutkittiin kyselylomakkeen viimeisten neljän väittämän, eli väittämien 9–12, avulla. Lisäksi kyseisen hypoteesin testaamiseen otettiin mukaan riippumattomaksi muuttujaksi organisaation nykyinen budjetointitapa, jolla mitataan organisaation nykyisen budjetointitavan vaikutus vastaukseen. Taulukossa 14 on nähtävillä tulokset kolmannen hypoteesin testauksesta, eli organisaation nykyisen budjetointitavan vaikutus suhtautumisessa budjetoinnista luopumiseen. Alla on myös esitetty kolmannen hypoteesin nollahypoteesi ja sen vastahypoteesi.

**H0:** *Nykyisellä budjetointitavalla ei ole vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnista luopumiseen.*

**H3:** *Nykyisellä budjetointitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnista luopumiseen.*

**Taulukko 14.** Nykyisen budjetointitavan vaikutus organisaation suhtautumiseen budjetoinnista luopumiseen.

Hypoteesi 3	Kruskal-Wallis testin tulos			
	N	Chi-square	Sig.	Vapausaste
Väite 9	60	20,7838	0,0009	5
Väite 10	60	20,7354	0,0009	5
Väite 11	60	16,0527	0,0067	5
Väite 12	60	28,1294	< 0,0001	5

Kruskal-Wallis testin tulos antoi tutkimushypoteesin kolme testauksesta yhdeksän ja kymmenen väittämän p-arvoksi 0,0009, yhdennentoista väittämän p-arvoksi 0,0067 ja kahdennentoista väittämän p-arvoksi alle 0,0001. Kaikissa väittämissä p-arvo on merkitsevyystasoa 0,05 pienempi, samalla tavalla kuin toisen hypoteesin testauksessa. Nollahypoteesi, nykyisellä budjetointitavalla ei ole vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnista luopumiseen, joudutaan siis hylkäämään. Vastaavasti tutkimuksen kolmas hypoteesi hyväksytään. Tämä osoittaa, että organisaation nykyinen budjetointitapa vaikuttaa siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnista luopumiseen.

## 7. JOHTOPÄÄTÖKSET

Budjetointi on ollut kautta aikojen organisaatioiden yksi tärkeimmistä johtamisen apuvälineistä, ja sitä on pidetty talouden sujuvuuden perusedellytyksenä. Budjetointimenetelmiä ja -tapoja on lukuisia, ja yleensä organisaatioille muovautuu omanlainen tapa aikojen saatossa kokemuksen avulla. Tavallisia budjetointimenetelmiä ja -tapoja on kuitenkin kritisoitu, eikä niiden ole nähty vastaavan kilpailulliseen ympäristöön tai sopivan nopean muutokseen. Beyond Budgeting -menetelmä on nähty tapana sopeutua muutokseen aiempaa paremmin, ja kyseistä menetelmää onkin lähdetty tutkimaan viimeisen vuosikymmenen aikana enemmän.

Tutkielmassa tutkittiin, kuinka suomalaisten teollisuudenalan organisaatioiden nykyiset budjetointitavat vaikuttavat organisaatioiden suhtautumiseen budjetoinnin hyötyihin ja haittoihin sekä budjetoinnista luopumisen ajatukseen. Toisin sanoen ollaan kiinnostuneita siitä, onko erilaisilla nykyisillä budjetointitavoilla merkitystä organisaatioiden suhtautumiseen budjetointiin. Tutkielman taustalla vaikutti asiasta tehdyt aiemmat tutkimukset, joiden mukaan organisaatiot ovat kokeneet perinteisen budjetoinnin liian vanhan aikaiseksi sekä raskaaksi, ja perinteinen budjetointi nähtiin vastaavan huonosti nykyajan kilpailulliseen ympäristöön. Suurin osa organisaatioista oli halukas kehittämään budjetointia, mutta ei ollut valmis luopumaan siitä kokonaan. Budjetoinnilla nähtiin olevan hyödyllinen rooli liiketoiminnan kannalta. Näiden aiempien tutkimusten pohjalta johdettiin tutkimukselle kolme hypoteesia, joiden avulla tutkittiin organisaatioiden suhtautumisen budjetointiin nykyisten budjetointitapojen valossa.

Empiirinen osa tutkielmaan toteutettiin suomalaisille teollisuudenalan organisaatioille lähetetyllä sähköisellä kyselylomakkeella. Kysely lähetettiin 495 organisaatiolle, joista 60 vastasi kyselyyn. Näin ollen vastausprosentiksi kyselylle saatiin noin 12 %. Kysely lähetettiin joko organisaation toimitus- tai talousjohtajalle, ja siinä pyydettiin lisäksi organisaation edustajaa välittämään kysely jollekin toiselle kyseisessä organisaatiossa, jos tämä katsoo toisen henkilön soveltuvan paremmin kyselyn vastaajaksi. Kyselyssä organisaatioiden edustajilta kysyttiin taustatietona heidän asemansa organisaatiossa sekä organisaation nykyinen pääsääntöisesti käytössä oleva budjetointitapa. Tämän jälkeen esitettiin 12 eri väittämää, joista neljä väittämää edusti yhtä hypoteesia. Vastaajien tuli arvioida väitteitä Likertin kuusiportaisella asteikolla. Vastaajille annettiin myös mahdollisuus vapaan mielipiteen antamiseen budjetoinnista kyselyn lopussa.



Tutkimushypoteesien testaus tapahtui SAS EG -ohjelmistolla. Hypoteesien testaamiseen käytettiin pelkästään Kruskal-Wallis testin muuttajien jätessä toimimattomiksi kyseisellä aineistolla. Tutkielman kolmesta hypoteesista, ”Nykyisellä budjetointitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin hyödyllisyyteen” (*H1*), ”Nykyisellä budjetointitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnin heikkouksiin” (*H2*) sekä ”Nykyisellä budjetointitavalla on vaikutusta siihen, millä tavalla organisaatio suhtautuu budjetoinnista luopumiseen” (*H3*), kaikki tulivat hyväksytyiksi. Hypoteesien hyväksyminen tukee tutkielman alkuolettamaa, jonka mukaan organisaation nykyisellä budjetointitavalla on vaikutusta organisaation suhtautumiseen budjetointiin.

Ensimmäisen hypoteesin väittämien 1–3 p-arvo on merkitsevyystasoa 0,05 suurempi, mutta väittämän 4 p-arvo (0,0137) on kuitenkin merkitsevyystasoa 0,05 pienempi. Yksikin poikkeava havainto riittää nollassa hypoteesin hylkäämiseen, jonka takia ensimmäinen hypoteesi hyväksyttiin. Näin ollen tutkittavien ryhmien välillä on löydettävissä tilastollisesti merkitseviä eroavaisuuksia, jolloin voidaan sanoa nykyisen budjetointitavan vaikutuksen organisaation suhtautumiseen budjetoinnin hyödyllisyyteen.

Kuitenkin noin 67 prosenttia eli valtaosa tutkimuksen vastaajista oli joko samaa tai täysin samaa mieltä siitä, että budjetointi auttaa tavoitteiden täsmentämisessä, motivoi työntekijöitä sekä auttaa arvioimaan organisaation suoriutumista ja tulevaisuutta. Moni avoimen mielipiteen esittäneistä vastaajista kertoi budjetoinnin olevan tärkeä työkalu saada organisaation vastuhenkilöt miettimään tulevaa, asettamaan konkreettisia tavoitteita organisaation toiminnalle sekä jalkauttamaan strategia organisaatioon motivoitakseen työntekijöitä. Eräs vastaajista kertoi organisaation johtamisen ilman budjettia olevan kuin ”uudessa paikassa autoilu ilman karttaa; voihan sitä tehdä ja löytää perillekin, mutta riski on melkoinen”. Tämä vastaus kiteytti monen muun vastaajan vastaukset, joiden mukaan ilman budjettia organisaation suunta voi hävitä, jolloin ei tehdä strategiaan painottuvia toimenpiteitä. Tämä osoittaa keskiarvoanalyysin tavoin sen, ettei nykyisellä budjetointitavalla ole suurta merkitystä organisaatioiden suhtautumisessa budjetoinnin hyödyllisyyteen vaan organisaatiot suhtautuvat budjetoinnin hyötyihin melko samalla tavalla.

Budjetointitavalla oli Kruskal-Wallis testin mukaan tilastollisesti merkitsevä yhteys siihen, millä tavalla organisaatio kokee budjetoinnin hyödyllisyyden. Tästä huolimatta useampi vastanneista organisaatioista koki budjetoinnin keskiarvoanalyysin perusteella jollain tavalla hyödylliseksi riippumatta nykyisestä budjetointitavasta. Keskiarvoanalyysin

perusteella myöskään organisaation kriittisyys budjetointia kohtaan ei vaikuttanut suhtautumisessa budjetoinnin hyödyllisyyteen. Tämä tulos tukee myös aikaisempia tutkimuksia, muun muassa Ekholmin ja Wallinin (2000), Durfeen (2006) sekä Marginsonin ja Ogdenin (2005) tutkimuksia, joiden mukaan budjettia ei voida täysin unohtaa tai sivuuttaa, sillä suurin osa kokee budjetoinnin edelleen hyödylliseksi ja siitä nähdään olevan paljon hyötyjä yksilön kannalta. Tutkimuksissa toistuu näin ollen ajatus budjetoinnin hyödyllisyydestä, ja tähän ajatukseen ei vaikuta se, kuinka raskaana organisaatiot pitävät ylläpitää budjetointia. Budjetointi nähdään hyödylliseksi, vaikka sitä tulisikin kehittää tai se ei sellaisenaan vastaisi kilpailulliseen ja muuttuvaan ympäristöön.

Toisen ja kolmannen tutkimushypoteesin tulokset olivat samankaltaisia keskiarvoanalyysin ja Kruskal-Wallis testin perusteella. Toisen hypoteesin väittämien 5–8 p-arvot ovat merkitsevyystasoa 0,05 pienempiä. Näiden kaikkien väittämien osalta toinen hypoteesi hyväksytään, ja täten sen nollahypoteesi hylätään. Tutkittavien ryhmien välillä on siis löydettävissä tilastollisesti merkitseviä eroavaisuuksia, jonka takia voidaan sanoa organisaation nykyisen budjetointitavan vaikuttavan sen suhtautumiseen budjetoinnin heikkouksiin. Tämä osoittaa, että organisaatiot eivät suhtaudu budjetoinnin haittoihin samalla tavoin vaan organisaation budjetointitapa määrittää tätä suhtautumista.

Avoimeen mielipidekenttään vastanneista moni koki budjetoinnin hyödylliseksi, mutta samaan aikaan he kritisoivat osaltaan budjetointia. Usea vastaajista sanoi, että kaiken budjetointi voi olla haitta ja este kehitykselle, vaikka pitivätkin budjetointia muuten tarpeellisena johtamisen työkaluna. Ongelmaksi saattaa muodostua epärealististen tavoitteiden asettaminen, jolloin budjetti ei ohjaa tai motivoi organisaation tekemistä. Osa vastaajista puolestaan koki, että budjetti pitäisi tehdä tarpeen eikä tavan johdosta, ja tavoitteet tulisi kohdistaa yksilötasolle, jotta yksittäinen henkilö voi kokea voivansa vaikuttaa organisaation tulokseen.

Muun muassa Durfee (2006) sekä Libby ja Lindsay (2007) tutkivat budjetoinnin kohtaamaa kritiikkiä. Molemmissa tutkimuksissa nähtiin, että eri organisaatiot suhtautuvat eri tavalla budjetoinnin heikkouksiin, ja joka tapauksessa budjetoinnista nähdään olevan myös hyötyjä liiketoiminnan kannalta. Toisen tutkimushypoteesin testauksesta saatu tulos tukee näitä aiempia tutkimuksia, sillä tässäkin tutkimuksessa organisaatiot suhtautuivat eri tavalla budjetoinnin heikkouksiin, ja tämä suhtautuminen on riippuvainen organisaation nykyisestä budjetointitavasta.

Kolmannen hypoteesin hyväksyvää tutkimustulosta voidaan pitää luotettavana, sillä tilastollisen testauksen tulos oli erittäin merkitsevä. Väittämien 9–12 p-arvot ovat merkitsevyystasoa 0,05 huomattavasti pienempiä. Näiden kaikkien väittämien osalta kolmas hypoteesi hyväksytään, ja näin ollen sen nollahypoteesi hylätään. Kolmannen hypoteesin osalta tutkittavien ryhmien välillä on täten löydettävissä tilastollisesti merkitseviä eroavaisuuksia, jonka takia voidaan sanoa organisaation nykyisen budjetointitavan vaikuttavan sen suhtautumiseen budjetoinnista luopumiseen. Tämä osoittaa sen, että organisaation nykyinen budjetointitapa määrittää sitä, miten eri organisaatiot suhtautuvat budjetoinnista luopumisen ajatukseen.

Vain 27,5 prosenttia vastaajista oli joko samaa tai täysin samaa mieltä siitä, että budjetointia ei tarvita, se on hyödytön johtamisen työkalu ja siitä voidaan luopua. Monet avoimen mielipiteen jättäneistä vastaajista kertoivat, että perinteiset budjetointimenetelmät ja -tavat eivät ole enää tätä päivää vaan menetelmiä pitäisi kehittää ja vaihtoehtoisia työkaluja olisi harkittava. Eräs vastaajista ilmaisi ”kaiken taustapeiliin viittaavan olevan out”. Lisäksi moni vastaajista sanoi vuoden olevan liian pitkä aika ennustaa tulevaa, jonka takia budjettia kannattaa tarkastaa aika ajoin ja tehdä ennusteita sen hetkisen tilanteen mukaan. Tämä kertoo, että vastaajista suurin osa ei ole vielä valmis luopumaan budjetoinnista vaan nykyinen budjetointitapa vaikuttaa budjetoinnista luopumiseen suhtautumisessa.

Samankaltaisia tuloksia on saatu aiemmissa tutkimuksissa, muun muassa Ekholmin ja Wallinin (2000) sekä Libbyn ja Lindsayn (2010) tutkimuksissa, joiden mukaan organisaatiot eivät olleet valmiita luopumaan budjetoinnistaan kokonaan, vaan ne halusivat kehittää olemassa olevia budjetointitapojaan paremmiksi. Ekholmin ja Wallinin (2000) tutkimuksessa vain 14,3 prosenttia vastaajista oli valmis luopumaan budjetoinnista tai oli jo luopunut siitä. Myös Dugdalen, Colwynin ja Greenin (2006a) tutkimuksessa vain yksi organisaatio ilmoitti luopuneensa budjetoinnista. Tästä voidaan päätellä, että organisaatiot kokevat omat budjetointitapansa hyviksi ja totutusta tavasta on vaikea irtautua. Tässä tutkimuksessa kuitenkin jopa 7 organisaatiota 60:sta ilmoitti olleensa luopunut budjetoinnista, joten voidaan olettaa Beyond Budgeting -menetelmän yleistyvän tulevaisuudessa.

Lopullisina johtopäätöksinä tutkielmassa voidaan pitää sitä, että organisaation nykyisellä budjetointitavalla on merkittävämpi vaikutus organisaation suhtautumiseen budjetoinnin heikkouksiin ja budjetoinnista luopumiseen, kuin suhtautumiseen budjetoinnin hyödyllisyyteen. Nykyisen budjetointitavan vaikutuksella organisaation suhtautumiseen budjetoinnin hyödyllisyyteen, eli hypoteesissa yksi, nähtiin olevan eroavaisuuksia, mutta tilastollisesti merkittäviä eroja oli vähemmän, kuin toisen ja kolmannen hypoteesin osalta.

Tästä voidaan päätellä, että useimmat organisaatiot suhtautuvat budjetoinnin hyötyihin samalla tavoin budjetointitavoistaan riippumatta. Budjetointi nähtiin organisaatioiden kesken joka tapauksessa hyödyllisenä, vaikka se koettaisiin muuten tarpeettomana työkaluna. Nykyinen budjetointitapa määrittää enemmän sitä, miten kriittisenä organisaatio pitää budjetointia ja miten halukas organisaatio on luopumaan budjetoinnistaan.

Tutkielman suurimpana rajoitteena voidaan pitää suppeahkoa tutkimusaineistoa. Kyselytutkimuksella saatuja vastauksia oli 60 kappaletta, ja kyselylomake lähetettiin kaiken kaikkiaan 495 eri organisaatiolle. Vastausprosentti tutkimuksella on näin ollen noin 12 %, mikä jäi melko alhaiseksi. Hypoteesien testauksessa olisi syntynyt tilastollisesti merkitsevämpiä tuloksia ja eroavaisuuksia, jos kyselyyn olisi vastannut enemmän organisaatioita. Myös kyselyn osoittamista joko organisaation toimitus- tai talousjohtajalle, eikä esimerkiksi täysin budjetoinnista vastaavalle henkilölle, voidaan pitää hieman tutkielman luotettavuutta heikentävänä tekijänä. Tutkimustuloksia voitaisiin mahdollisesti pitää luotettavimpina, mikäli kaikki vastaajat työskentelisivät täysin budjetoinnin parissa, ja näin ollen tietäisivät kaiken oman organisaation budjetoinnista. Voi nimittäin olla, että osa vastaajista on vastannut joihinkin väittämiin täysin henkilökohtaiselta tunnepohjalta, eikä ole miettinyt vastausta niinkään oman organisaation budjetointiin perustuen. Lisäksi kyselytutkimukseen oli otettu vain neljä eri väittämää kullekin hypoteesille kyselyn vastaajan pienentämiseksi. Luotettavampien tulosten saamiseksi muuttujien määrää tutkimuksessa olisi hyvä lisätä, jotta myös ryhmien väliset erot tulisivat selkeämmin esille.

Mahdollinen jatkotutkimus voisi tämän tutkielman rajoituksista johtuen kohdistua pelkästään täysin budjetoinnin parissa työskenteleville organisaation edustajille. Tällainen jatkotutkimus on kuitenkin hankalaa tehdä, sillä organisaatioissa ei yleensä ole täysin budjetoinnista vastaavaa henkilöä, vaan kaikki organisaation työntekijät vastaavat osaltaan budjetoinnista ja osallistuvat sen muodostumiseen. Jatkotutkimuksessa voitaisiin myös lisätä muuttujien määrää luotettavampien tulosten saamiseksi. Esimerkiksi kyselyssä voitaisiin esittää erikseen budjetoinnin kehittämisen halukkuuteen liittyviä väittämiä. Tämä kuitenkin pidentää kyselyn vastausaikaa, mikä saattaa osaltaan heikentää tutkimuksen vastausprosenttia entisestään.

Tutkimus osoittaa, että organisaatiot ovat aiempiin tutkimuksiin verrattuna mahdollisesti valmiimpia luopumaan budjetoinnistaan. Organisaation nykyinen budjetointitapa vaikuttaa puolestaan siihen, kuinka suvaitsevaisesti organisaatio mieltää ajatuksen budjetoinnista luopumisesta. Keskiarvoanalyysin mukaan organisaatio on sitä valmiimpi luopu-

maan budjetoinnista, mitä joustavampi budjetointitapa sillä on käytössään, vaikka organisaatio muuten pitäisikin budjetointia yleisesti hyödyllisenä. Tästä voidaan päätellä, ettei tulevaisuudessa varsinkaan perinteinen budjetointi tule esittämään niin suurta roolia organisaation johtamisen kannalta. Organisaatiot tulevat varmasti jatkuvasti kehittämään omia budjetointitapojaan ja tekemään niistä monin tavoin joustavampia ennakoidakseen ympäristön muutoksia. Monille budjetoinnista luopuminen saattaa alkaa vaikuttaa keinolta kehittää organisaation toimintaa, ja Beyond Budgeting -menetelmä voi näin ollen yleistyä organisaatioiden keskuudessa.

## LÄHTEET

- Alhola, Kari & Sanna Lauslahti (2005). *Taloutta johtamista varten esimiehille ja asian-tuntijoille*. Suomi: Edita Publishing Oy.
- Armstrong, Peter, Paul Marginson, Paul Edwards & John Purcell (1996). *Budgetary Control and the Labour Force: Findings from a Survey of Large British Companies*. Management Accounting Research, Vol. 7(1), 1-23.
- Asogwa, Ikenna Elias & Osim Etim Etim (2017). Traditional Budgeting in Today's Business Environment. Journal of Applied Finance and Banking, Athens Vol. 7(3), 111-120.
- Bergstrand, Jan (1995). *Tehokas talouden ohjaus*. Suomi: WSOY.
- Beyond Budgeting Institute (2016). *12 Beyond Budgeting Principles*. [online] [Siteerattu 2018-02-01]. Saatavana Internetistä: <URL: <http://www.bbrt.co.uk/beyond-budgeting/bb-principles.html>>
- Beyond Budgeting Institute (2014). *What is Beyond Budgeting?*. [online] [Siteerattu 2016-03-27]. Saatavana Internetistä: <URL: <http://www.bbrt.co.uk/beyond-budgeting/bbwhat.html>>
- Beyond Budgeting Institute (2014). *What is the Problem?*. [online] [Siteerattu 2016-03-27]. Saatavana Internetistä: <URL: <http://www.bbrt.co.uk/beyond-budgeting/bb-problem.html>>
- Bunce, Peter, Robin Fraser & Lionel Woodcock (1995). *Advanced Budgeting: A Journey to Advanced Management Systems*. Management Accounting Research, Vol. 6(3), 253-265.
- Cardos, Ildikó Réka (2014). *New Trends in Budgeting – A Literature Review*. SEA – Practical Application of Science, Vol. 2(4), 483-490.
- Daum, Jürgen H. (2002). *Beyond Budgeting: A Model for Performance Management and Controlling in the 21st Century?*. Controlling and Finance, 1-3.

- Dugdale, David, Jones T. Colwyn & Stephen Green (2006a). *Contemporary Management Accounting Practices in UK manufacturing*. CIMA publishing.
- Durfee, Don (2006). *Alternative Budgeting*. CFO, 28.
- Ekholm, Bo-Göran & Jan Wallin (2000). *Is The Annual Budget Really Dead?*. The European Accounting Review, Vol. 9(4), 519-539.
- Ekholm, Bo-Göran & Jan Wallin (2011). *The Impact of Uncertainty and Strategy on the Perceived Usefulness of Fixed and Flexible Budgets*. Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 38(1), 145-164.
- Elinkeinoelämän keskusliitto (2013). *Naiset ja miehet työelämässä*. [online] [Siteerattu 2017-10-17]. Saatavana Internetistä: <URL: [https://ek.fi/wp-content/uploads/naisetmiehet\\_maaliskuu2013.pdf](https://ek.fi/wp-content/uploads/naisetmiehet_maaliskuu2013.pdf)>
- Emmanuel, Clive, David Otley & Kenneth Merchant (1990). *Accounting for Management Control*. London: Chapman & Hall.
- Frow, Natalie, David Marginson & Stuart Ogden (2010). *Continuous Budgeting: Reconciling Budget Flexibility with Budgetary Control*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 35(4), 444-461.
- Gurton, Annie (1999). *Bye Bye Budget...The Annual Budget is Dead*. Accountancy, Vol. 123, 60-60.
- Hansen, Stephen C, David Otley & Wim A Van der Stede (2003). *Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective*. Journal of Management Accounting Research, Vol. 15, 95-116.
- Hansen, Stephen C. & Wim A. Van der Stede (2004). *Multiple Facets of Budgeting: An Exploratory Analysis*. Management Accounting Research, Vol. 15(4), 415-439.
- Heikkilä, Tarja (2008). *Tilastollinen tutkimus*. Suomi: Edita Prima Oy.

- Henttu-Aho, Tiina & Janne Järvinen (2013). *A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective*. *European Accounting Review*, Vol. 22(4), 765-785.
- Hirsjärvi, Sirkka, Pirkko Remes & Paula Sajavaara (2009). *Tutki ja kirjoita*. Suomi: Gummerrus Kirjapaino Oy.
- Hope, Jeremy & Fraser Robin (1999). *Beyond Budgeting – Building a New Management Model for the Information Age*. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, Vol. 77(1), 16.
- Kaplan, Robert & David Norton (1996a). *The Strategy-Focused Organizations. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Harvard Business School Press Boston. *Harvard Business Review*, Vol. 74(1), 75-85.
- Kasanen, Eero, Markku Koskela, Jarmo Leppiniemi, Vesa Puttonen & Kalervo Virtanen (1996). *Laskentatoimen ja rahoituksen perustiedot*. Suomi: Ky-Palvelu Oy.
- Lammi, Esa (2001). *Ohjeita SAS-ohjelmiston käyttöön – Kokoelma @CSC- ja Supermenu-lehdissä ilmestyneitä artikkeleita*. [online] [Siteerattu 2017-11-02]. Saatavana Internetistä: <URL: <https://extras.csc.fi/math/sas/sasohje.pdf>>
- Libby, Theresa & R. Murray Lindsay (2007). *Beyond Budgeting or Better Budgeting*. *Strategic Finance*, Vol. 89(2), 46-51.
- Libby, Theresa & R. Murray Lindsay (2010). *Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice*. *Management Accounting Research*, Vol. 21(1), 56-75.
- Madhani, Panjak M. (2008). *RO-based Capital Budgeting: A Dynamic Approach in New Economy*. *The ICAI Journal of Applied Finance*, Vol. 14(11), 48-67.
- Malhotra, Naresh K., David F. Birks & Peter Wills (2012). *Marketing Research – An Applied Approach*. Updated Fourth European Edition. Pearson Education Limited.



- Marginson, David & Stuart Ogden (2005). *Coping with Ambiguity Through the Budget: The Positive Effects of Budgetary Targets on Managers' Budgeting Behaviours*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30(5), 435-456.
- Metsämuuronen, Jari (2005). *Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä*. Suomi: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Neely, Andy, Mike Bourne & Chris Adams (2003). *Better Budgeting or Beyond Budgeting?*. *Measuring Business Excellence*, Vol. 7(3), 22-28.
- Neilimo, Kari & Erkki Uusi-Rauva (2005). *Johdon laskentatoimi*. Suomi: Edita Publishing Oy.
- Pyhrr, Peter A. (1977). *The Zero-Base Approach to Government Budgeting*. *Public Administration Review*, Vol. 37(1), 1-8.
- Sandalgaard, Niels & Per Nikolaj Bukh (2014). *Beyond Budgeting and Change: A Case Study*. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 10(3), 409-423.
- Schmidt, Jeffrey A. (1992). *Is It Time to Replace Traditional Budgeting?*. *Journal of Accountancy*, Vol. 174(4), 103-107.
- Tilastokeskus (2008). *Toimialaluokitus 2008*. [online] [Siteerattu 2017-10-17]. Saatavana Internetistä: <URL: <http://www.stat.fi/meta/luokitukset/toimiala/001-2008/c.html>>
- Vilkkumaa, Matti (2005). *Talouden apuvälineet johdolle*. Suomi: Yrityskirjat Oy.
- Wallander, Jan (1999). *Budgeting - An Unnecessary Evil*. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 15(4), 405-421.
- Widebäck, Göran (1970). *Budgetering*. Stockholm: Bonniers.
- Wildavsky, Aaron (1978). *A Budget for All Seasons? Why the Traditional Budget Lasts*. *Public Administration Review*, Vol. 38(6), 501-509.
- Åkerberg, Pertti (2006). *Budjetoinnin mielettömyys*. Suomi: Talentum.

Østergren, Katarina ja Inger Stensaker (2011). *Management Control Without Budgets: A Field Study of Beyond Budgeting in Practice*. *Management Accounting Research*, Vol. 20(1), 149-181.

## LIITTEET

### Liite 1. Kyselytutkimuksen saateviesti

#### Kyselytutkimus – Budjetointi ja siitä luopuminen

Arvoisa yrityksenne edustaja!

Olen Saija Savolainen, neljännen vuoden maisteriopiskelija Vaasan yliopiston kauppateieteellisestä tiedekunnasta. Teen graduani budjetoinnista ja uudesta tavasta johtaa yritystä ilman budjetointia.

Alla olevasta linkistä avautuu kysely, johon toivoisin teidän vastaavan kokemuksenne pohjalta. Kysely sisältää 5 pakollista kysymystä sekä yhden vapaavalintaisen kysymyksen ja sen vastaamisessa kestää noin 5 minuuttia. Halutessanne saatte tutkimustulokset käyttöönnne jättämällä yhteystietonne kyselyn lopuksi.

Tarvittaessa voitte lähettää tämän kyselyn eteenpäin henkilölle, jonka katsotte sopivan paremmin vastaajaksi yrityksessänne.

Kiitos etukäteen vastauksistanne ja avustanne graduuni teossa!

[Osallistu kyselyyn](#)

Ystävällisin terveisin,

Saija Savolainen

saija.savolainen@student.uva.fi

puhelinnumero

<https://www.linkedin.com/in/saija-savolainen>

## Liite 2. Kyselylomake

### Suomalaisten teollisuudenalan organisaatioiden suhtautuminen budjetointiin ja siitä luopumiseen

Tämän kyselyn tarkoituksena on tutkia, mitä mieltä suomalaiset teollisuudenalan organisaatiot ovat budjetoinnista ja onko olemassa parempia tapoja johtaa organisaatioita ilman budjetointia. Kyselyssä on 5 kysymystä, joihin toivoisin teidän vastaavan. Kyselyn lopussa on tekstikenttä, johon voitte kirjoittaa vapaasti ajatuksianne budjetoinnista. Tämä ei ole kuitenkaan pakollinen kohta ja vastausten lähettäminen onnistuu ilman tähän kysymykseen vastaamista. Vastaaminen kyselyyn kestää noin 5 minuuttia. Kiitos avustanne ja vastauksistanne!

#### 1. Mikä on työtehtävänne organisaatiossa? \*

- Toimitusjohtaja
- Talousjohtaja
- Controller
- Muu budjetoinnista vastaava henkilö
- Muu, mikä?

#### 2. Mikä budjetointitapa on pääsääntöisesti organisaationne käytössä? \*

- Kiinteä budjetointi  
= Kiinteät tavoitteet esimerkiksi vuodeksi eteenpäin.
- Tarkistettu budjetointi  
= Kaudelle tehtyä budjetointia voidaan muuttaa ja tarkentaa.
- Liukuva budjetointi  
= Tavoitteet eivät täydellisiä vaan ne riippuvat toiminta-asteesta.
- Nollapohjabudjetointi  
= Tavoitteet mietitään puhtaalta pöydältä ja toimintojen tarpeellisuutta kyseenalaistetaan joka vuosi.
- Rullaava budjetointi  
= Budjettikausi pidetään saman pituisena, mutta budjetti rakennetaan tasaisesti esimerkiksi kuukausittain tai neljännesvuosittain.





6. Alla olevaan tekstikenttään voitte halutessanne kertoa oman mielipiteenne budjetoinnista.

7. Jättäkää tähän yhteystietonne, jos haluatte tutkimustulokset yrityksenne käyttöön.

Etunimi

Sukunimi

Sähköposti

Yritys

Vastaukset lähetetty onnistuneesti. Kiitos osallistumisestanne kyselyyn!

## Liite 3. Keskiarvoanalyysi

<b>Hypoteesi 1</b>	<b>Keskiarvoanalyysi</b>				
Budjetointitapa	Väite 1	Väite 2	Väite 3	Väite 4	Kaikkien väittämien keskiarvo
Kiinteä	1,96875	2,87500	2,31250	2,06250	2,305
Tarkistettu	1,92857	2,42857	2,07143	2,00000	2,107
Liukuva	3,00000	3,33333	3,00000	3,00000	3,083
Nollapohja	0	0	0	0	0
Rullaava	1,66667	2,00000	2,00000	1,66667	1,833
Toimintopohjainen	2,00000	3,00000	3,00000	2,00000	2,5
Beyond Budgeting	2,57143	3,57143	3,28571	3,42857	3,214

<b>Hypoteesi 2</b>	<b>Keskiarvoanalyysi</b>				
Budjetointitapa	Väite 1	Väite 2	Väite 3	Väite 4	Kaikkien väittämien keskiarvo
Kiinteä	3,37500	3,06250	2,50000	2,84375	2,945
Tarkistettu	3,57143	2,78571	2,14286	2,64286	2,786
Liukuva	4,66667	4,33333	3,33333	4,33333	4,167
Nollapohja	0	0	0	0	0
Rullaava	2,66667	2,33333	1,33333	1,66667	2
Toimintopohjainen	6,00000	5,00000	4,00000	5,00000	5
Beyond Budgeting	5,28571	4,85714	5,14286	5,00000	5,071

<b>Hypoteesi 3</b>	<b>Keskiarvoanalyysi</b>				
Budjetointitapa	Väite 1	Väite 2	Väite 3	Väite 4	Kaikkien väittämien keskiarvo
Kiinteä	2,65625	2,62500	3,09375	1,93750	2,578
Tarkistettu	3,14286	2,71429	3,42857	2,28571	2,893
Liukuva	5,00000	4,33333	4,33333	3,66667	4,333
Nollapohja	0	0	0	0	0
Rullaava	3,66667	3,66667	3,66667	5,00000	4
Toimintopohjainen	6,00000	6,00000	6,00000	6,00000	6
Beyond Budgeting	5,28571	5,28571	5,28571	5,28571	5,286



**Liite 4. Faktorianalyysi: Keyser-Meyr-Olkinin -mitta (KMO)**

<b>KMO-mittaus otoksen sopivuudesta</b>	
<b>Koko aineiston MSA = 0,81321778</b>	
<b>Väite 1</b>	0,65590245
<b>Väite 2</b>	0,69320614
<b>Väite 3</b>	0,83678954
<b>Väite 4</b>	0,65483121
<b>Väite 5</b>	0,81624875
<b>Väite 6</b>	0,86925802
<b>Väite 7</b>	0,80850860
<b>Väite 8</b>	0,83502052
<b>Väite 9</b>	0,82183692
<b>Väite 10</b>	0,85274117
<b>Väite 11</b>	0,91368942
<b>Väite 12</b>	0,86914416

**Liite 5. Faktorianalyysi: Korrelaatiomatriisin ominaisarvot**

<b>Korrelaatiomatriisin ominaisarvot</b>				
<b>Yhteensä 40,3850415 Keskiarvo = 3,36542012</b>				
	<b>Ominaisarvo</b>	<b>Ero</b>	<b>Osuus</b>	<b>Kumulaatio</b>
<b>1</b>	30,2557334	23,6145179	0,7492	0,7492
<b>2</b>	6,6412154	3,1531215	0,1644	0,9136
<b>3</b>	3,4880939	2,6572878	0,0864	1,0000
<b>4</b>	0,8308061	0,3347803	0,0206	1,0206
<b>5</b>	0,4960258	0,2781890	0,0123	1,0329
<b>6</b>	0,2178368	0,2018614	0,0054	1,0382
<b>7</b>	0,0159754	0,0588934	0,0004	1,0386
<b>8</b>	-0,042918	0,1582465	-0,0011	1,0376
<b>9</b>	-0,2011646	0,0333244	-0,0050	1,0326
<b>10</b>	-0,2344890	0,1760379	-0,0058	1,0268
<b>11</b>	-0,4105269	0,2610197	-0,0102	1,0166
<b>12</b>	-0,6715467		-0,0166	1,0000

## Liite 6. Faktoriansalyysi: Faktorilataukset

Rotatoitu faktoriratkaisu				
		Faktori 1	Faktori 2	Faktori 3
<b>Väite 1</b>	Budjetointi auttaa tavoitteiden täsmentämisessä	0,45510	-0,31922	0,42884
<b>Väite 2</b>	Budjetointi motivoi työntekijöitä ja auttaa heitä sitoutumaan organisaatioon	0,44991	-0,52250	0,50969
<b>Väite 3</b>	Budjetointi auttaa arvioimaan organisaation suoriutumista	0,48758	-0,47760	0,45467
<b>Väite 4</b>	Budjetointi auttaa organisaation tulevaisuuden hahmottamisessa	0,37700	-0,15265	0,29320
<b>Väite 5</b>	Budjetointi on liian jäykkä työkalu, joka estää nopean reagoinnin ja muutoksen (ei vastaa kilpailulliseen ympäristöön)	0,65025	0,01826	-0,19361
<b>Väite 6</b>	Budjetointi on liian yksityiskohtainen ja kallis työkalu	0,66989	0,13839	-0,10020
<b>Väite 7</b>	Budjetointi on organisaation strategiasta irrallinen työkalu	0,84034	-0,33888	-0,29695
<b>Väite 8</b>	Budjetointi epäonnistuu lisäarvon tuottamisessa	0,87501	-0,25785	-0,11340
<b>Väite 9</b>	Organisaatio voi luopua budjetoinnista	0,84809	0,38668	0,11016
<b>Väite 10</b>	Budjetointia ei tarvita organisaation johtamisen välineenä	0,84109	0,35081	0,14792
<b>Väite 11</b>	Organisaatio voi korvata budjetoinnin muilla johtamisen apuvälineillä (esim. BSC)	0,75189	0,40425	0,03174
<b>Väite 12</b>	Organisaatiossamme on harkittu budjetoinnista luopumista	0,64215	0,34637	-0,02966

**Liite 7. Faktorianalyysi: Kommunaliteetit**

<b>Kommunaliteetit</b>	
<b>Koko aineiston: Painotettu = 40,385043 Ei-painotettu = 7,841127</b>	
<b>Väite 1</b>	0,49291920
<b>Väite 2</b>	0,73520640
<b>Väite 3</b>	0,67255890
<b>Väite 4</b>	0,25139165
<b>Väite 5</b>	0,46065057
<b>Väite 6</b>	0,47794608
<b>Väite 7</b>	0,90919275
<b>Väite 8</b>	0,84499459
<b>Väite 9</b>	0,88092161
<b>Väite 10</b>	0,85237303
<b>Väite 11</b>	0,72976747
<b>Väite 12</b>	0,53320497