

Miika Ristiniemi

BEYOND BUDGETING-MALLIN HAASTEET JA MAHDOLLISUUDET

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Kandidaatintutkielma
Joulukuu 2019

TIIVISTELMÄ

Miika Ristiniemi: Beyond Budgeting-mallin haasteet ja mahdollisuudet

Kandidaatintutkielma

Tampereen yliopisto

Kauppateiden tutkinto-ohjelma, yrityksen laskentatoimi, Hannele Mäkelä

Joulukuu 2019

Budjetointia on viime vuosikymmeninä kritisoitu enemmän ja enemmän. Sen sanotaan edustavan vanhahtavaa tarjontalähtöistä ajattelutapaa ja olevan epäsopiva nykyajan dynaamiseen liiketoimintaympäristöön. Tämän kandidaatintutkielman tavoitteena on selvittää erään vaihtoehdoisen mallin, Beyond Budgeting-mallin, sopivuutta budjetoinnin korvaajaksi. Lisäksi tutkielmassa otetaan selvää siitä, että mitkä ovat keskeisimmät kritiikin kohteet perinteisessä budjetoinnissa. Tutkimuksen metodina toimii systemaattinen kirjallisuuskatsaus, joka mahdollistaa selkeän katsauksen tekemisen ja hyvän kokonaiskuvan muodostamisen lukijalle tutkielman aihetta käsittelevästä kirjallisuudesta. Kirjallisuuskatsaukseen käytiin läpi kolmesta eri tietokannasta löytyvää kirjallisuutta, joista mukaan seuloutui erityyppisiä artikkeleita ja tutkimuksia, joiden avulla johtopäätöksiin on tultu.

Budjetoinnin keskeisimmät kritiikin kohteet ovat prosessin hinta ja työläys, budjetointiin liittyvä käyttäytyminen ja budjettipelaaminen, budjetin ja strategian välinen suhde ja budjetin sopeutumiskyky ympäristön muutoksiin. Nämä teemat olivat esillä järjestäen kaikissa artikkeleissa, joissa keskusteltiin perinteisen budjetoinnin epäkohdista. Beyond Budgeting-malli tarjoaa omat ratkaisunsa näihin epäkohtiin, mutta mallin käyttöön ja implementointiin liittyy ongelmia, jotka organisaatioiden on ratkaistava ennen muutosten tekemistä.

Avainsanat: Budjetointi, Budgeting, Beyond Budgeting

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

Sisällysluettelo

1. Johdanto	1
1.1 Aihevalinnan taustaa	1
1.2 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusongelma	2
1.3 Tutkimuksen rakenne	2
2. Kirjallisuuskatsaus	4
3. Budjetoinnin kritiikki	11
3.1 Budjetointi historiallisesti.....	11
3.2 Mitä kritisoidaan?.....	12
3.2.1 Budjetointiprosessin hinta ja työläys	14
3.2.2 Budjettipelaaminen ja inhimillinen käyttäytyminen	15
3.2.3 Budjetti ja strategia	16
3.2.4 Budjetin sopeutumiskyky.....	16
4. Beyond Budgeting-malli	18
4.1 Mallin synnyn taustaa.....	18
4.2 Beyond Budgeting-mallin periaatteet.....	18
4.3 Mallin hyödyt	21
4.3.1 Hajautettu organisaatiomalli	21
4.3.2 Budjetointiprosessin poistuminen	22
4.3.3 Suoritusarviointi ja palkitseminen	23
4.4 Mallin haitat ja kritiikkiä	24
4.4.1 Aika ja kustannukset	25
4.4.2 Budjetoimattomuuden haitat	25
5. Yhteenveto ja johtopäätökset	27
Lähdeluettelo	30

1. Johdanto

1.1 Aihevalinnan taustaa

Budjetointi on jo vuosikymmenet ollut yksi keskeisimmistä yrityksen ohjaus- ja suunnitteluvälineistä. Vaikka monissa organisaatioissa siihen ollaankin melko tyytymättömiä, harva yritys on kyseenalaistanut sen asemaa yhtenä tavoiteasetannan ydinkeinoista (Åkerberg, 2017). Budjetointi on juurtunut syvälle suurimpaan osaan organisaatioista ja osa niistä on sellaisia, joille vaihtoehtoista tapaa hoitaa perinteisen budjetin osaa on käytännössä mahdoton löytää. Budjetoinnin suurimmat ongelmat ovat sen valmistelemisen työläys sekä kankeus, joka nykyajan dynaamisessa, jatkuvasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä tuottaa yrityksille ongelmia reagoida muutoksiin.

Budjetoinnin roolista nykymaailmassa on käyty jo pitkään paljon keskustelua. Konsensus tuntuu olevan se, että perinteiselle budjetoinnille on edelleen tilaa tänäkin päivänä, mutta pelkästään sellaisenaan se ei enää täytä kaikkia vaatimuksia, joita jatkuvasti muuttuva ympäristö aiheuttaa. Aiheeseen liittyvää kirjallisuutta lukiessa saa nopeasti käsityksen siitä, että muutoksia on monessa kohtaa tehtävä. Se, millä tavalla muutokset toteutetaan, on yksilöllistä jokaisen yrityksen kohdalla. Yhtä ja oikeaa tapaa hoitaa budjetointi tänä päivänä ei vain yksinkertaisesti ole.

Aihevalinnan taustalla vaikuttavat perinteiseen budjetointiin kohdistuva kritiikki ja mielenkiinto selvittää, mitä vaihtoehtoisia tapoja yrityksen talousjohdolle on tarjolla. Beyond Budgeting- malli oli näistä vaihtoehtoisista budjetointimalleista mielenkiintoisin, sillä se ottaa aivan uudenlaisen näkökulman yrityksen johtamiseen ennustamisen, tavoitteiden asettamisen ja kontrolloinnin osalta.

1.2 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusongelma

Tutkimuksen tavoitteena on tuottaa kokonaisvaltainen kirjallisuuskatsaus Beyond Budgeting- mallia koskevasta tutkimuksesta ja kirjallisuudesta. Tutkimuksen avulla haluan saada aikaan selkeän ymmärryksen mallin tämänhetkisestä asemasta talousjohtamisen ja tarkemmin budjetoinnin maailmassa. Tarkasteluote säilytetään objektiivisena läpi tutkimuksen ja esille tuodaan sekä puolesta-, että vastaan puhujien ajatuksia. Tutkimuksen avulla saadaan aikaan synteesi tämän kyseisen mallin vahvuuksista ja heikkouksista erilaisissa tilanteissa. Päättökysymys on:

Mikä on Beyond Budgeting-malli ja miten tutkijat näkevät sen vastauksena budjetoinnin ongelmiin?

Rakennetta tukevat alatutkimuskysymykset ovat seuraavat:

1. Mitä budjetoinnissa kritisoidaan eniten?
2. Mitä hyötyjä yritys voi Beyond Budgeting-mallin käytöllä saavuttaa?
3. Mitä haittoja mallin käyttöönotosta voi seurata?

On selvää, että budjetointi nykypäivänä on jonkinlaisen muodonmuutoksen edessä ja tutkielmani avulla haluan tuottaa yhdestä eniten keskustelua herättäneestä mallista kattavan katsauksen tuoreimmasta ja tärkeimmästä tutkimuksesta.

1.3 Tutkimuksen rakenne

Kuten aiemmin mainittiin, on tutkielman tavoite tuottaa mahdollisimman selkeä ja kattava katsaus Beyond Budgeting-mallista. Jotta tavoitteeseen päästään, on tutkielman rakenne muodostettava tarkoin. Johdantoluvussa käydään läpi aiheenvalinnan taustaa, keskeisiä käsitteitä, tavoitteet, rajaukset sekä tutkielman rakenne.

Toisessa luvussa käydään läpi kirjallisuuskatsaukseen mukaan otetut tieteelliset artikkelit ja tutkimukset. Luvun tarkoituksena on näyttää, millaisesta kirjallisuudesta on kyse. Kirjallisuus on jaoteltu ja taulukoitu relevanttien tekijöiden mukaan. Kolmannessa luvussa taustoitetaan budjetoinnin kritiikkiä, joka on suurelta osin johtanut Beyond

Budgeting- mallin syntyyn. Luvussa kerrotaan keskeisiä asioita, joita vanhassa, perinteisessä budjetointimallissa on kritisoitu.

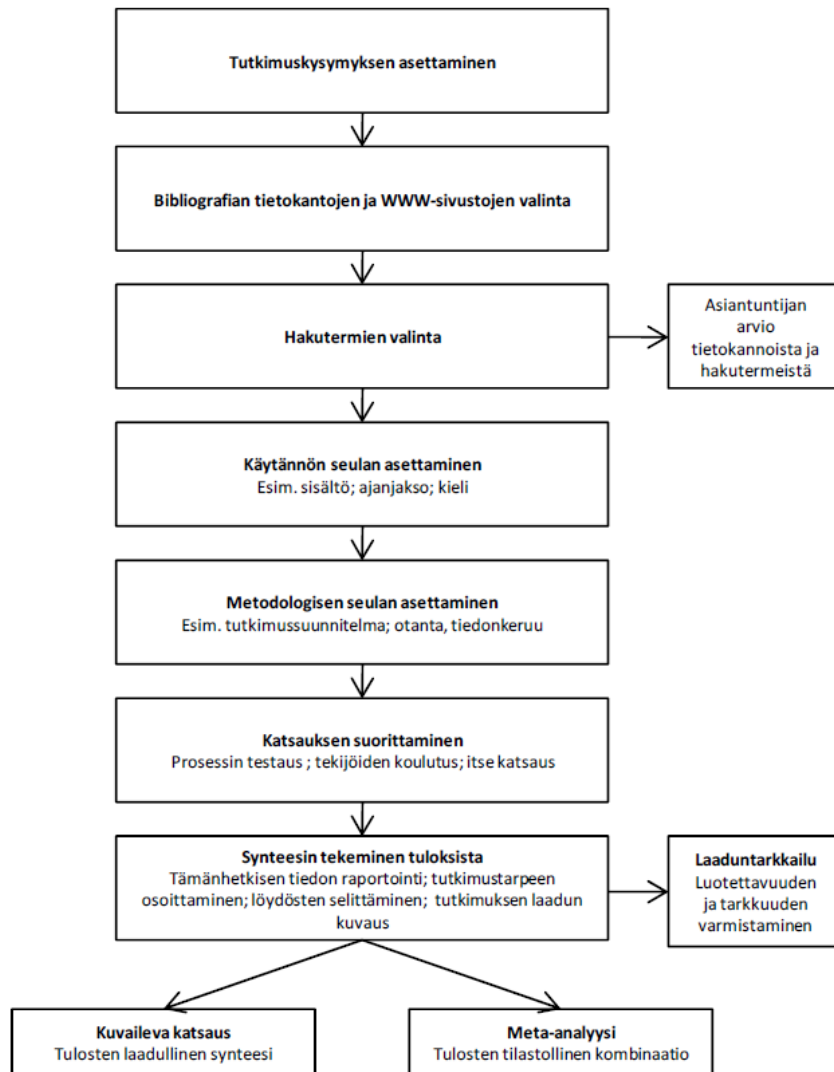
Neljännessä luvussa esitellään itse malli. Eri alalukujen avulla muodostetaan selkeä selostus mallin keskeisistä piirteistä, sen luojista ja puolestapuhujista, kritisoijista ja käyttäjistä.

Viidennessä luvussa on yhteenveto- ja johtopäätösosuus. Luvun tarkoituksena on käydä läpi keskeisimmät kirjallisuuskatsauksessa ilmenneet asiat malliin ja budjetointiin liittyen. Luvussa esitellään myös mahdollisesti esille nousseita jatkotutkimustarpeita.

2. Kirjallisuuskatsaus

Tutkielma toteutetaan systemaattisena kirjallisuuskatsauksena. Kirjallisuuskatsauksen avulla saadaan kerrottua, mistä näkökulmista aihetta on jo tutkittu (Hirsjärvi, Remes, & Sajavaara, 2004). Kyseiseen menetelmään on päädytty siitä syystä, että sen avulla saadaan aikaan tiivistelmä aihepiirin aiempien tutkimusten olennaisesta sisällöstä. Systemaattisessa kirjallisuuskatsauksessa käydään läpi runsaasti tutkimusmateriaalia tiiviissä muodossa ja pyritään asettamaan tutkimus sekä historialliseen että oman tieteenalan kontekstiin. Menetelmän avulla voi tehokkaasti testata hypoteeseja, arvioida tutkimustuloksia ja niiden johdonmukaisuutta. Lisäksi esille saattaa usein tulla aikaisemman tutkimuksen puutteita eli käytännössä luoda uusia tutkimustarpeita. (Salminen, 2011)

Salmisen (2011) julkaisussa kerrottiin, että systemaattisen kirjallisuuskatsauksen prosessin kuvaamista helpottamaan on Fink (2005) luonut mallin, joka tarjoaa seitsenvaiheisen jaottelun kirjallisuuskatsauksen tekoprosessille. Ensimmäisenä on tutkimuskysymyksen määrittely. Seuraavaksi valitaan kirjallisuus ja tietokannat. Kolmas vaihe pitää sisällään hakutermin valinnan. Hakutermit voivat olla sanoja tai fraaseja. Neljännessä vaiheessa tuloksia seulotaan sekä käytännön seulan kautta että metodologisessa mielessä. Seulonnan avulla löydetään paras mahdollinen ja luotettavin tutkimustieto. Kuudes vaihe on itse katsauksen teko, ja viimeisenä tuloksista tehdään synteesi. (Salminen, 2011) Tässä tutkielmassa tuloksista tehdään kuvaileva, laadullinen katsaus. Seuraavassa kuviossa havainnollistetaan Finkin (2005) mallia Salmisen (2011) mukailemana.



KUVIO 2. Systemaattinen kirjallisuuskatsaus (Fink, 2005) Salmisen (2011) mukailemana

Aineiston keräämiseen ja seulontaan käytettävät kriteerit ovat seuraavanlaiset: tietokantojen osalta käytetään niitä, joihin yliopistolla on suora pääsy. Sen enempää tietokantoja ei karsita, koska aiheeseen liittyvää tutkimusta ei ole niin paljon, että tarvetta tälle olisi. Kerätystä aineistosta hylätään artikkelit, jotka eivät ole suomen- tai englanninkielellä. Kandidaatintyötä vastaavat opinnäytetöitä ei hyväksytä tähän tutkielmaan. Lisäksi artikkelit, joihin ei ole maksutonta pääsyä, jätetään tarkastelun ulkopuolelle. Tarkasteltavaksi kirjallisuudeksi hyväksytään mallia koskevat tutkimukset, joihin on viitattu ainakin kerran.

Kirjallisuushakua tehdessä asetetut rajaukset toimivat hyvin. Tutkimusten ja muun kirjallisuuden määrä pysyi sopivana, eikä lisää rajaehdoja tarvinnut asettaa. Hakutermeinä käytettiin fraasia ”Beyond budgeting”, ja ”Beyond Budgeting” AND abandon. jotka osoittautuivat tehokkaaksi siitä syystä, että kyseessä on selvästi tällä nimellä kulkeva johtamismalli, jolloin epärelevanttia kirjallisuutta tällä hakusanalla esiintyi hyvin vähän. Tämä helpotti hakuvaiheen tekemistä huomattavasti.

Hakutulosten kohdalla tietokantojen kohdalla oli suuria eroja hakutulosten määrissä. Erityisesti Google Scholar antoi tuhansia hakutuloksia pelkällä ”Beyond Budgeting”-fraasilla, joten sen mukaan lisättiin sana ”abandon”, joka pienensi hakutulosten määrää sopivammaksi vähentämättä kuitenkaan relevanttia kirjallisuutta. Eri tietokannat antoivat paljon samoja hakutuloksia, joka auttoi arvioimaan kirjallisuuden laatua. Kaiken kaikkiaan katsaukseen seuloutui 25 artikkelia ja tutkimusta, jotka luetellaan taulukossa 1.

TAULUKKO 1. Kirjallisuuskatsaukseen seuloutuneet artikkelit

<i>Kirjoittaja(t)</i>	<i>Julkaisuvuosi</i>	<i>Artikkeli</i>
Hansen	2011	A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting and Beyond Budgeting
Libby & Lindsay	2007	Svenska Handelsbanken: Controlling a Radically Decentralized Organization without Budgets
Goole & Malik	2011	Beyond Budgeting: The Way Forward?
Hansen & Otley	2003	Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective
Burmistrov & Kaarboe	2013	From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "beyond budgeting" ideas
Ekholm & Wallin	2000	Is the annual budget really dead?
Henttu-Aho & Järvinen	2013	A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective
Juhui, Qian, Qing & Dan	2015	The Application of the Beyond Budgeting to Organisations-An Example of Application of Borealis Company
Rickards	2006	Beyond Budgeting: Boon or Boondoggle?
Mitchell	2005	Beyond Budgeting: Case Studies in North American Financial Services
McVay & Cooke	2006	Beyond budgeting in an IDS: The Park Nicollet experience
Becker	2014	When Organisations Deinstitutionalise Control Practices: A Multiple-Case Study of Budget Abandonment.
Östergren & Stensaker	2011	Management control without budgets: a field study of 'beyond budgeting' practice
Becker, Messner & Schäffer	2010	The Evolution of a Management Accounting Idea: The Case of Beyond Budgeting
Cardos, Cardos & Pete	2014	Traditional budgeting versus Beyond Budgeting: A literature review
Neely, Bourne & Adams	2003	Better budgeting or beyond budgeting?
O'Grady & Akroyd	2016	The MCS package in a non-budgeting organisation: a case study of Mainfreight
Sandalgaard & Bukh	2014	Beyond Budgeting and change: A case study
Libby & Lindsay	2010	Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North American budget practises
Lidia	2014	Difficulties of the Budgeting Process and Factors Leading to the Decision to Implement this Management Tool
Hope & Fraser	2003	Who needs budgets?
de Waal	2005	Is your organisation ready for beyond budgeting?
Popesko, Dokulil, Hrabec	2017	How Czech firms deal with operational budgets? – Survey results
Sandalgaard & Nielsen	2018	Budget emphasis in small and medium-sized enterprises: evidence from Denmark
Nguyen, Hiebl, Weigel	2018	Beyond budgeting: review and research agenda

Tutkielmaan tuli metodologisen seulan kautta sekä laadullisia, että empiirisiä tutkimuksia. Laadullisia on kuitenkin huomattavasti enemmän. Tämä johtunee siitä, että mallin tutkiminen laadullisin keinoin, kuten haastatteluin, tuo tuloksiin enemmän syvyyttä. Beyond Budgeting-malli koskettaa organisaation toimintaa hyvin laajassa mittakaavassa, joten haastattelujen avulla saadaan aikaan parempi ymmärrys siitä, miten mallin käyttöönotto on vaikuttanut. Vaikuttavana tekijänä on myös se, että erilaisissa yrityksissä toteutus eroaa hyvin paljon toisistaan. Empiirisen tutkimuksen keinot eivät

monissa tapauksissa soveltu mallin käyttäjien kokemusten kartoittamiseen. Suurin osa empiirisistä tutkimuksista kartoitti budjetointikäytäntöjä eri alueilla, joista sai tärkeää informaatiota eri budjetointikäytäntöjen määristä ja yritysten asenteista budjetointia kohtaan.

TAULUKKO 2. Kirjallisuus jaoteltuna tutkimustyylin mukaan

<i>Artikkeli</i>	<i>Case-tutkimus</i>	<i>Laadullinen tutkimus</i>	<i>Kvantitatiivinen tutkimus</i>
Hansen (2011)		X	
Libby & Lindsay (2007)	X	X	
Goode & Malik (2011)		X	
Hansen, ym. (2003)		X	
Burmistrov & Kaarboe (2013)	X	X	
Ekholm, Wallin (2000)			X
Henttu-Aho, Järvinen (2013)			X
Juhui, ym (2015)	X		
Rickards (2006)		X	
Mitchell (2005)	X	X	
McVay, Cooke (2006)	X	X	
Becker (2014)	X	X	
Östergren, Stensaker (2011)		X	
Becker, ym (2010)		X	
Cardos, ym (2014)		X	
Neely, ym (2003)			
O'Grady, Akroyd (2017)	X	X	
Hope, Fraser (2003)		X	
Sandalgaard, Bukh (2014)	X	X	
Libby & Lindsay (2010)			X
Lidia (2014)			X
de Waal (2005)			
Sandalgaard & Nielsen (2018)			X
Nguyen, Hiebl, Weigel (2018)		X	
Popesko, ym (2017)			X

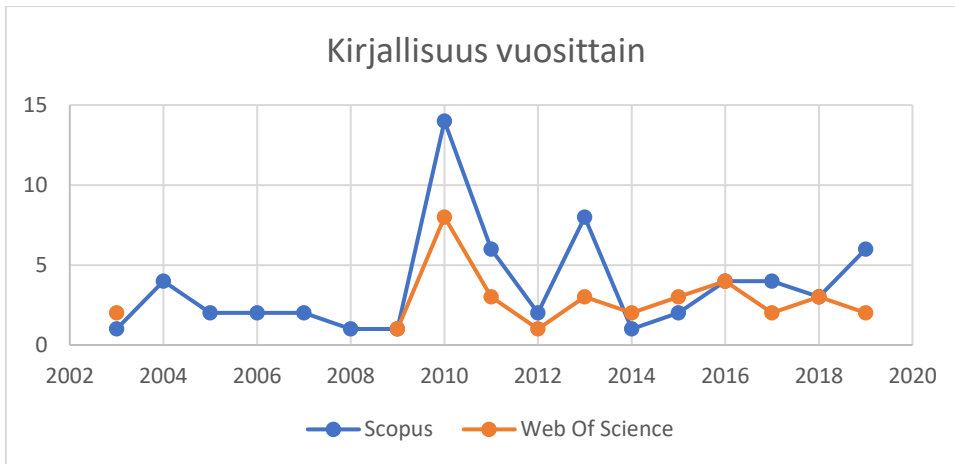
Taulukko 2 havainnollistaa kirjallisuuden jakautumista eri tutkimuslajeihin. Case-tutkimuksia on melko paljon. Niiden kautta saa paljon hyviä esimerkkejä käytännön kokemuksista. Näistä osa keskittyy yhteen yritykseen ja osa useampaan. Useamman yrityksen case-tutkimuksissa oli hyvin saatu koottua monen eri yrityksen toteutustavat yhteen tutkimukseen, joka helpottaa mallin käytännön vaikutusten arviointia. Kokonaisuudessa on kuitenkin huomioitava se, että kirjallisuutta haettaessa negatiivisia kokemuksia, joissa mallin käyttöönottoa on kokeiltu, mutta epäonnistuttu, löytyi vain Beckerin (2014) tutkimuksesta.

Taulukko 3 havainnollistaa kirjallisuuskatsauksen case-tutkimusten tuloksista mallin käytön hyötyjä ja haittoja. Huomattavaa on se, että moni tutkimus on havainnut, että vastuun ja vapauden tuomat asiat ovat vaikuttaneet positiivisesti muun muassa organisaation mukautuvuusmahdollisuuksiin. Tämä on seurausta hajautetusta organisaatorakenteesta, joka on yksi keskeisin mallin tuoma muutos. Haitoista nousee selvästi esille tietynlainen epäselvyys yksityiskohdista. Tärkeimpänä se, että jokaisen yrityksen kohdalla toteutus on erilainen, joten suoraa ja standardoitua vastausta budjetoinnin ongelmiin ei malli tarjoa.

TAULUKKO 3. Mallin case-tutkimusten havaitsemat hyödyt ja haitat

<i>Artikkeli</i>	<i>Hyödyt</i>	<i>Haitat</i>
Libby & Lindsay (2007)	Hajautettu organisaatio Suoritusmittaus ja palkitseminen	
Burmistrov & Kaarboe (2013)	Taloustieteen laadun paraneminen	
Juhui, Qian, Qing & Dan (2015)	Tekemisen ja tuloksen yhteyden näkyminen kaikille Pitää yrityksen paremmin tietoisena ulkoisista tekijöistä	Ei sovi kaikenikäisille organisaatioille Implementaation viemä aika ja kustannukset
Mitchell (2005)	Tehokkuus on kasvanut Tuo lisäarvoa	Vaikkeudet osoittaa tärkeille sidosryhmille kontrollin pysyminen
McVay & Cooke (2006)	Huomio kiinnittyy budjettien sijasta oleellisimpiin asioihin Sopeutuminen muutoksiin nopeampaa	
Becker (2014)		Implementoinnissa epäonnistuttiin
O'Grady & Akroyd (2017)	Vapaus tehdä päätöksiä	
Sandalgaard & Bukh (2014)	Ympäristön muutoksiin reagoiminen helpottuu	Malli ei ole standardoitu korvaaja budjetoinnille

Beyond Budgeting-mallin tämänhetkinen tilanne tutkimusmäärällisesti on viime vuosina ollut hienoisessa kasvussa. Kuvio 3 havainnollistaa trendiä kokoamalla Scopuksesta ja Web of Science-sivulta noudetut tilastot hakutuloksista hakufraasilla ”Beyond Budgeting”. Mukana on kirjallisuus, jonka otsikossa, tiivistelmässä tai avainsanoissa mainitaan hakufraasi. Vuosi 2010 koettiin selvä piikki tutkimuksen määrässä, mutta viimeiset 5 vuotta ovat olleet suhteellisen tasaisia, pientä nousua on ollut havaittavissa.



KUVIO 3. Kirjallisuuden määrä 2003-2019 Scopusin ja Web Of Sciencen hakutuloksissa.

Tästä voidaan päätellä, että kiinnostus mallia kohtaan on pysynyt melko tasaisena tämän vuosikymmenen ajan. On kuitenkin huomioitava, että kappalemäärät ovat matalat, joten kaksikin tutkimusta vuodessa nostaa käyrää suhteellisen paljon. Mallin käyttäjäkunta koostuu tällä hetkellä suurimmaksi osaksi rahoitus-, teräs-, metsä-, ja energiateollisuuden yrityksistä (Nguyen, Weigel, & Hiebl, 2018). Tulevaisuus näyttää, mihin suuntaan mallin suosio on pidemmällä aikavälillä menossa, mutta vaikuttaa siltä, että muillakin toimialoilla toimivat yritykset ovat saaneet kiinni mallin ideologiasta ja onnistuneet hyödyntämään sitä eri tavoin. Kirjallisuuskatsauksessa nähdään esimerkit sairaanhoitoalalta ja kuljetusalalta.

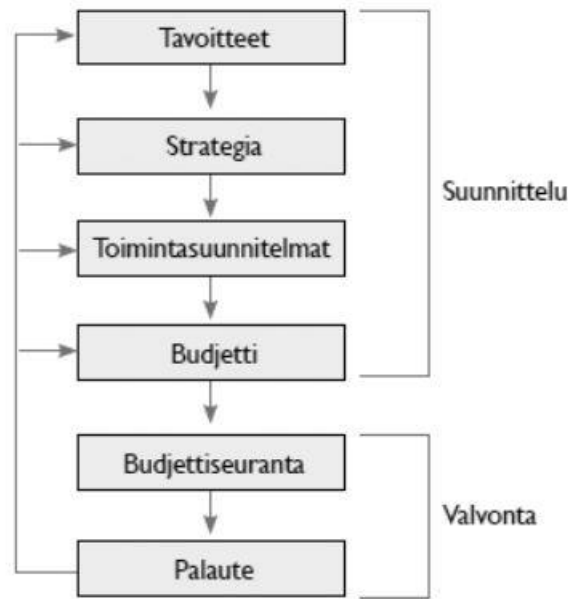
3. Budjetoinnin kritiikki

3.1 Budjetointi yleisesti

Budjetointi on saanut alkunsa jo 1900-luvun alkupuolella, kun teollisuusyritykset kasvoivat, ja johtajilla oli tarve löytää keino kontrolloida jatkuvasti isompaa kokonaisuutta. Budjetointi on jo vuosikymmenet ollut yksi keskeisimmistä yrityksen ohjaus- ja suunnitteluvälineistä (Åkerberg, 2017). Budjetoinnissa ei ole vuosien varrella tapahtunut suuria muutoksia. Sen etuja katsotaan yleensä olevan suoritusmittaamisen ja resurssiallokoinnin helppous. Budjettia on perinteisesti pidetty myös kommunikointivälineenä johdon ja alempien tasojen välillä.

Riistama ja Jyrkkiö (1996, 350) määrittivät budjetin seuraavasti: *Budjetti on yrityksen tai sen osaston toimintaa varten laadittu mahdollisimman edullisen taloudellisen tuloksen sisältävä ja määrättyä ajanjaksona toteutettavaksi tarkoitettu euromääräinen, joskus määrällisesti ilmaistu toimintasuunnitelma*. Hopen ja Fraserin mukaan budjetti on laaja ja yksityiskohtainen kooste, joka pitää sisällään sekä pääoma- ja operaatiotason resursseista, jotka organisaation johto aikoo antaa käytettäväksi liiketoimintayksiköille, velvoitteet joka yksikölle tulevan vuoden osalta, sekä sitoumukset eri yksiköiden välillä suoritusasoista, joihin on päästävä (Hope & Fraser, 2003b). Budjetin tehtäviä ovat toiminnan ennustaminen sekä suunnittelu, koordinointi, tarkkailu ja valvonta sekä motivointi ja suorituksen arviointi (Ikäheimo, Malmi, & Walden, 2016).

Budjetoinnilla yleisesti tarkoitetaan budjetin laatimista. Budjetointi on yrityksen strategiatyön jatkojalostuskeino. Strategian pohjalta tavoitteet johdetaan budjettien avulla valuuttamääräiseen muotoon (Ikäheimo ym., 2016). Budjetointiprosessi voidaan jakaa suunnittelu-, ja valvontaosiin, jotka edelleen tarkemmin jaoteltuna kuvaavat prosessin vaiheita strategiasta jälkitarkasteluun. Kuvio 1 havainnollistaa budjetointiprosessin etenemistä.



KUVIO 1. Perinteinen budjetointiprosessi (Suomala, Manninen, & Lyly-Yrjänäinen, 2018)

Yrityksen budjettijärjestelmä koostuu käytössä olevista budjeteista. Yleisesti käytössä on rahoitus-, tulos-, ja tasebudjetit, joita kutsutaan pääbudjeteiksi. Tavallisesti nämä laaditaan kerrallaan vuodeksi eteenpäin. Pääbudjetit voidaan jakaa osabudjetteihin, jolloin pääbudjetit pilkotaan pienempiin osiin, osabudjeteiksi, jotka käytännössä tarkoittavat kunkin liiketoiminnan osa-alueen omaa budjettia. (Ikäheimo ym., 2016)

3.2 Mitä kritisoidaan?

Vaikka monissa organisaatioissa budjetointiin ollaankin melko tyytymättömiä, harva yritys on kyseenalaistanut sen asemaa yhtenä tavoiteasetannan ydinkeinoista. Budjetointi on juurtunut syvälle suurimpaan osaan organisaatioista ja osa niistä on sellaisia, joille vaihtoehtoisia tapoja hoitaa perinteisen budjetin osaa on käytännössä mahdoton löytää, esimerkkinä julkiset tahot. Budjetoinnin suurimmat ongelmat ovat sen valmistelemisen työläys sekä kankeus, joka nykyajan dynaamisessa, jatkuvasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä tuottaa yrityksille ongelmia reagoida muutoksiin. Liian usein budjetointiprosessi edustaa menneisyyden jäykkää, tarjontalähtöiseen ajatteluun

perustuvaa prosessia, vaikka harvalla yrityksellä on mahdollisuus säädellä tuotteensa toimitusvolyymejä. (Åkerberg, 2017)

Libby ja Lindsay (2003) tunnistivat viisi erityistä budjetoinnin osa-aluetta, jotka saavat osakseen eniten kritiikkiä: budjettiprosessin ”pelaaminen” (gaming), budjetin muovautuvuus, sen asettuminen samaan linjaan strategian kanssa, hierarkialähtöisen näkökulma ja budjetointiprosessin hinta.

Neely, Sutcliff ja Heyns (2001) toivat esille 12 eri osa-aluetta, jotka ovat laajalti kritisoituja. Ensinnäkin budjettien kasaaminen vie paljon aikaa. Budjetit ovat heidän näkemyksensä mukaan este muutokselle ja vaikeuttavat nopeiden muutosten tekemistä. Nämä kaksi ensimmäistä kohtaa nousevat ensimmäisenä esille myös monessa muussa budjettikritiikkiä käsittelevässä artikkelissa. Seuraavaksi budjetit ovat harvoin strategiaa ajatellen tehty ja sen lisäksi usein vielä ristiriidassa toistensa kanssa. Budjettien arvonlisäys yrityksen toimintaan on pieni, varsinkin kun otetaan huomioon niiden tekemiseen käytetty aika. He myös huomauttavat budjettien keskittyvän kustannusten minimoimiseen, ei arvon luomiseen. Nämä kolme huomiota ovat myös varsin yleisiä kritiikin kohteita, joiden keskeisin sanoma on se, että pitkän aikavälin tähtäimellä hyöty on olematon, ja lyhyellä aikavälillä lisäarvoa saadaan liian vähän. Kuudes pointti sanoo budjettien vahvistavan vertikaalista johtamista. Budjetit eivät myöskään edusta verkostoja, joita organisaatioilla on käytössä. Lisäksi budjetit muodostavat eri osastojen välille muureja ja ne saavat ihmiset tuntemaan olonsa aliarvostetuiksi. Nämä kaikki huomiot vahvistavat tunnetta siitä, että budjettien mukana tulevaa johtamistyyli on vanhentunut ja kangistaa organisaation prosesseja huomattavasti, vaikuttaen samalla myös yleiseen ilmapiiriin, joka on päivittäisen tekemisen kannalta huomattavan tärkeä. Viimeiset osa-alueet kiinnittävät huomion budjettien päivittymiseen ja neuvotteluprosessin aikaiseen käytökseen Neelyn ym. mukaan budjetteja tehdään ja päivitetään liian harvoin, jolloin luvut ehtivät vanhentua. Budjetoidut luvut perustuvat perustelemattomiin arvauksiin ja oletuksiin, joka herättää kysymyksiä budjetin tarpeellisuudesta ja luotettavuudesta arvioitaessa suoritusta. Budjetit rohkaisevat myös ”pelaamiseen” (gaming) ja epäedulliseen käytökseen.

Wallanderin (1999) mukaan budjetti ei voi koskaan olla validi, sillä se ei pysty ottamaan huomioon nopeasti muuttuvan liiketoimintaympäristön tuomaa epävarmuutta. Jos Wallanderin kritiikki pitää paikkansa, syö budjetointi arvoa yrityksen toiminnasta sen

sijaan, että toisi lisää sitä. Hope ja Fraser (2003) ovat kritisoineet perinteisessä budjetoinnissa sitä, että se ei kannusta jakamaan informaatiota eri osastojen välillä, mikä ei edistä nopeaa reagointia muutoksiin. Sekä Neelyn ym., että Libbyn ja Lindsayn löydökset tukevat tätä mallin perustajien väitettä.

Seuraavissa alaluvuissa käydään läpi kirjallisuuskatsauksessa keskeisimmät esille nousseet kritiikin kohteet.

3.2.1 Budjetointiprosessin hinta ja työläys

Ylivoimaisesti yleisin asia, joka kirjallisuudessa nousee pinnalle ensimmäisenä, on budjetointiprosessiin käytettävä aika ja siitä johdannaisena kustannukset. Budjetointia on sanottu tehottomaksi ja turhaksi (Schmidt 1992). Hope & Fraser (2003b) kertoivat, että budjetointi voi viedä jopa 25 000 työpäivää per miljardi dollaria myyntiä. He myös raportoivat Ford Motor Companyn laskeneen, että kokonaishinta budjetointiprosessille oli 1,2 miljardia dollaria. Raporttien mukaan johtohenkilöstön ajasta 20% menee suunnittelu- ja budjetointiprosessiin (Neely, Bourne & Adams, 2003). Tämä on huomattava lukema, jos oletetaan, että budjetista ei ole loppujen lopuksi hyötyä samassa suhteessa. Ajan käyttäminen tunnetusti maksaa.

Libby & Lindsay (2010) tuovat tutkimuksessaan näille väitteille myös empiiristä tukea. Tulosten mukaan 28% vastaajista ovat sitä mieltä, että budjetointi on liian aikaa vievää ja kallista. Toisaalta myös sama prosenttiosuus oli eri mieltä edellisen väitteen kanssa. Tulosten mukaan budjetointiin käytettiin kuitenkin keskimäärin 10,3 viikkoa. Vastaajien erimielisyys osoittaa sen, että budjetoinnin aikaa vievyys koetaan yksilötasolla jokaisen kohdalla eri lailla, eli aihe on melko subjektiivinen. Jotkut eivät koe 10 viikon prosessin vievän heiltä turhaa aikaa. Bartramin (2006) mukaan Hackett Groupin toteuttaman kyselyn mukaan tehokkaimmilta yrityksiltä kuluu 79 päivää budjettisuunnitteluun, kun taas hitaimmat käyttävät prosessiin aikaa jopa 210 päivää. Erot yritysten välillä ovat selvästi isot tässäkin tapauksessa.

3.2.2 Budjettipelaaminen ja inhimillinen käyttäytyminen

Budjettipelaamisella tarkoitetaan sitä, että organisaatiossa tapahtuu tietynlaista vääristelyä ja epäeettistä käyttäytymistä budjetointiprosessin eri vaiheiden aikana. Esimerkiksi tavoitteita koetetaan vääristellä siinä toivossa, että seuraavana budjettikautena päästään helpommin tavoitteisiin.

Budjettipaineen alaiset johtajat saattavat ajautua tekemään päätöksiä tai asioita, jotka ovat pitkällä tähtäimellä haitaksi yritykselle (Huang & Chen, 2009). Tavoitteisiin päästäkseen johtohenkilöt saattavat esimerkiksi kiirehtiä seuraavan vuoden toimituksia nykyiselle vuodelle, jotta kuluvan vuoden myyntitavoite saavutettaisiin. Tämä johtaa kiirehtimiseen, huonoon jälkeen ja todennäköisesti tuotteiden palautumiseen ja vaikeuttaa seuraavan vuoden tavoitteisiin pääsyä. Ei ole tavatonta, että tämä johtaa vilpilliseen käytökseen. Esimerkkejä tästä löytyy runsaasti. (Jensen, 2003)

Adizesin (1998) mukaan mitä enemmän ihmiset valehtelevat siitä, mitä he eivät pysty tekemään, sitä enemmän heitä palkitaan. Jensenin (2003) mukaan tämä johtaa siihen, että esimiehet johdatetaan valehtelemaan siitä, että miten paljon heidän alaisensa voivat tehdä. Näiden kahden tekijän summana on systeemi, jossa kenelläkään ei ole todellista kannustinta arvioida budjetteja realistisiksi. Libbyn ja Lindsayn (2010) tutkimuksessa tutkittiin myös budjettipelaamista. Kaksi selvästi yleisintä olivat kustannusten lykkääminen, jotta tavoitteet täytyisivät, ja helpompien tavoitteiden neuvottelemineen budjetointivaiheessa. Molemmat linkittyvät vahvasti Jensenin (2003) esille tuomiin budjettipelaamisen muotoihin. Mielenkiintoista Libbyn ja Lindsayn havainnoissa oli se, että pelaamisesta huolimatta suurin osa vastaajista koki, että budjetti tuo lisäarvoa organisaation tekemiseen.

Liiketoiminnassa yleensäkin tulevaisuuden ennustaminen pitkälle on mahdotonta, joten herää kysymys, että miksi budjetoinnissa asia olisi eri lailla. Muuttuvia tekijöitä on runsaasti, ja inhimilliseen käyttäytymiseen kuuluu se, että lähitulevaisuus yliarvioidaan ja pitkällä tähtäimellä asiat aliarvioidaan (Åkerberg, 2017).

3.2.3 Budjetti ja strategia

Strategiaa kutsutaan usein yrityksen toiminnan punaiseksi langaksi, joka kertoo mihin suuntaan yritys on menossa ja millä tavoin asetettuihin tavoitteisiin päästään. Kirjallisuutta läpikäydessä vastaan tuli budjetoinnin ja strategian välinen yhteys tai sen puute. Budjetti ja strategia linkittyvät vahvasti toisiinsa, sillä budjetin avulla saadaan strategian asettamat tavoitteet rahamääräiseen muotoon. Tämä on yleisesti ollut selkeä tapa hoitaa strategisten tavoitteiden asettaminen ja tavoittaminen, mutta kirjallisuudessa osoitettiin kuitenkin se, että budjetti ja strategia eivät aina täydennä toisiaan täydellisesti

Rickards (2006) sanoi, että budjetit keskittyvät yrityksen toiminnallisiin osiin, osastoihin ja divisiooniin sekä kustannusten minimointiin ja lyhyen tähtäimen voitonmaksimointiin. Tämän sijaan pitäisi keskittyä pitkän tähtäimen arvoperustaiseen strategiaorientoituneeseen lähestymistapaan. Hänen mielestään budjetointi on tällä hetkellä liian lyhytnäköistä, joka vähentää arvonluontia ja yhteyttä strategiaan. Strategia usein on suunnitelma monelle vuodelle, joten Rickardsin tuoma huomio tähän epäkohtaan on hyvä.

Jotta budjetit olisivat tehokkaita, pitäisi ne ensinnäkin asettaa organisaation strategian kanssa linjaan kunnollisten suunnittelu-, ja suoritusmittausprosessien kanssa. Toiseksi, budjetointiin pitäisi sisällyttää prosesseja, jotka ovat arvonluontilähtöisiä ja jatkuvia, eli tunnistavat tärkeitä omistaja-arvon luonnin tekijöitä pitkällä aikavälillä. Tärkeää on myös se, että näiden tekijöiden väliset linkit tunnistetaan ja jatkuvasti kyseenalaistetaan strategiaan kuuluvia oletuksia. (Neely, Bourne & Adams, 2003)

3.2.4 Budjetin sopeutumiskyky

On yleisesti tiedostettua, että nykypäivän liiketoimintaympäristö on erittäin dynaaminen ja nopeasti muuttuva. Organisaation jokaisen osa-alueen toiminnan keskiössä tulisi olla antaa kehykset nopeille päätöksille ja sopeutumiselle ympäristön vaihteluihin. Kirjallisuudessa budjetin kankeus ja sopeutumiskyvyn puute oli mainittu monessa eri tutkimuksessa. Hopen ja Fraserin (2003b) mukaan monet yritykset, jotka pyrkivät olemaan lähellä asiakasta ja olemaan valmiita reagoimaan markkinoiden muutoksiin,

pitävät silti kiinni budjetointityylistä, joka vaikeuttaa niin kutsutun etulinjan työtä asiakasrajapinnassa, rajoittaa informaation jakamista ja lopulta hidastaa markkinavaihteluun reagoimista, kunnes on liian myöhäistä.

Ekholmin ja Wallinin (2000) tutkimus, joka kattoi 650 suomalaista yritystä, osoitti vahvasti sen, että budjetti ei yritystenkään mielestä pysty viestittämään ympäristön muutoksista. Keskeistä oli se, että vaikka liiketoimintaympäristö on todella dynaaminen, he totesivat kuitenkin, että on selvästi toimialasidonnaista, millä tasolla budjetin on kyettävä suoriutumaan tällaisesta. Perinteisemmät valmistusyritykset tarvitsevat vähemmän muutossignaaleja, sillä muutoksia ei yksinkertaisesti tapahdu samalla vauhdilla, kun esimerkiksi palvelusektorilla.

Suurin ongelma budjetin ja ympäristön välillä on se, että budjetti on neuvoteltu jo edellisenä vuonna. Tulevaisuuden ennustaminen on mahdotonta, ja pienikin muutos voi tehdä budjetin turhaksi. Kun budjettia ei tarkasteta ja päivitetä aktiivisesti, vanhenevat edellisenä vuonna neuvotellut luvut tehden tehdyn työn täysin turhaksi. Tähän ongelmaan on ehdotettu monia ratkaisuja, mutta yleisin näistä on rullaava ennustaminen, joka on myös Beyond Budgeting-mallin suosittama keino parantaa ympäristön asettamiin haasteisiin vastaamista.

4. Beyond Budgeting-malli

4.1 Mallin synnyn taustaa

Beyond Budgeting- mallin historia juontaa juurensa 1990-luvun loppupuolelle, kun Jeremy Hope, Robin Fraser ja Peter Bunce perustivat Beyond Budgeting Round Table-nimisen organisaation, jonka tarkoituksena oli olla vastaus kasvavaan tyytymättömyyteen ja turhautumiseen liittyen perinteiseen budjetointiin. Organisaatio yhdistää jäsenyrityksiä, ammattilaisia ja akateemikoita.

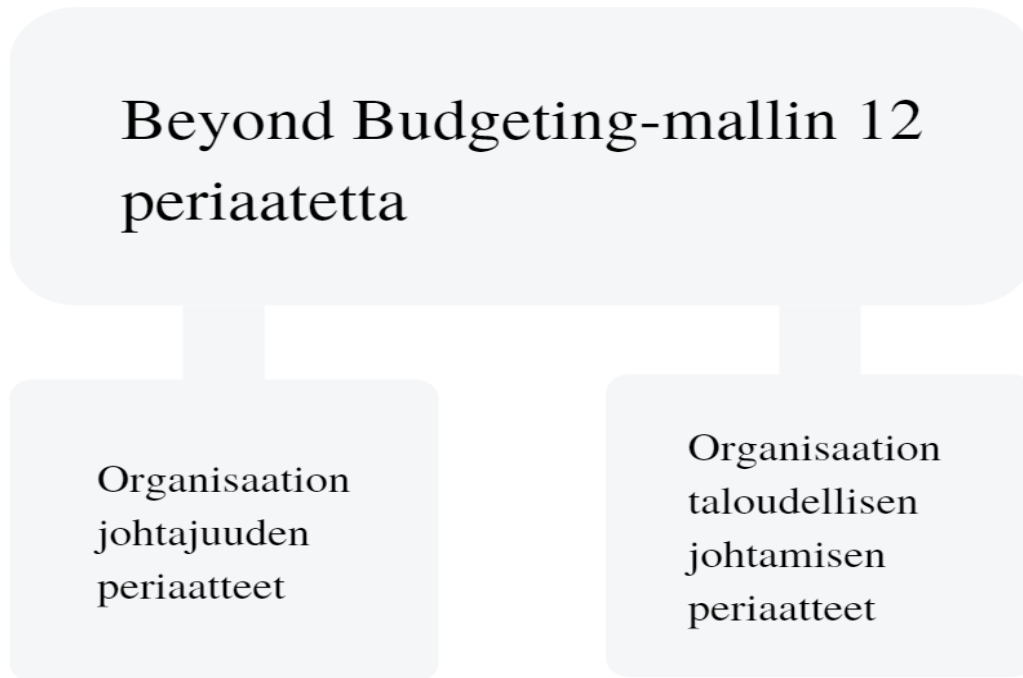
Hopen ja Fraserin (2003b) mukaan budjetoinnin ja suunnittelun ongelmien juuret piilevät siinä, että organisaatiot nähdään vain koneistoina, jotka tuottavat rahaa. Todellisuudessa tilanne on se, että organisaatiot muodostavat monimutkaisen, ihmisistä koostuvan kokonaisuuden, joka kehittyy ajan myötä ja muuttuu ympäristön mukana. Tätä ongelmaa tutkimusryhmä on ruvennut korjaamaan.

Tässä luvussa esitellään mallin keskeisimmät ominaisuudet ja periaatteet. Sen lisäksi pyritään löytämään kirjallisuuskatsauksen kirjallisuudesta vastauksia tutkimuskysymyksiin ja korjauksia edellisessä kappaleessa esille tuotuihin keskeisimpiin perinteisin budjetoinnin kritiikin alueisiin. Luvussa käsitellään muutamaa case-tyyppistä tutkimusta mallin käyttäjistä.

4.2 Beyond Budgeting-mallin periaatteet

Mallin luojat ja kehittäjät ovat koonneet yhteen 12 keskeistä periaatetta, jotka juontuvat asioista, jotka heidän mielestään eivät toimi käytännössä liittyen budjetointiin. Niitä on vuosien varrella kehitetty, ja vuonna 2016 on julkaistu tuorein versio. Periaatteet ovat johdettu alun perin 25 eri yrityksen, jotka ovat hylänneet budjetoinnin ja ottaneet tilalle joustavampia ohjaustapoja. Tähtäimessä on ollut budjetoinnin aiheuttaman kulujen ja

ajankäytön vähentämisen lisäksi antaa lisää vastuuta organisaation osille, jotka ovat lähempänä asiakasrajapintaa (Hope & Fraser, 2003a).



KUVIO 3. Beyond Budgeting-mallin periaatteet mukailten BBRT.org, 2016

Kuvio 4 esittää BBRT:n muodostamaa periaatelistaa, joka on jaettu kahteen eri pääkategoriaan, johtajuuteen (leadership) ja taloudelliseen johtamiseen. Molemmat kategoriat sisältävät kuusi periaatetta. Seuraavassa listauksessa käydään läpi molempien kategorioiden periaatteet, aloittaen johtajuudesta.

1. Tarkoitus: organisaation tulisi perustaa toiminta jaloille ja rohkeille tarkoitusperille sen sijaan, että katsotaan vain lyhyen tähtäimen rahamääräisiä tavoitteita.
2. Arvot: johtamisen tulisi tapahtua yhteisten arvojen ja terveen harkintakyvyn, ei yksityiskohtaisten sääntöjen kautta
3. Läpinäkyvyys: Tekemisen tulisi olla kautta linjan läpinäkyvää ja informaation olla avointa innovaation, oppimisen ja kontrollin tueksi.
4. Organisaatio: optimaalinen rakenne on sellainen, jossa vältetään hierarkkisuutta ja byrokratiaa. Luodaan kuulumisen tunne ja organisoidutaan siten, että keskiössä ovat työryhmät, joilla on oikeaa vastuuta ja tilivelvollisuutta.

5. Autonomia: tarkoituksena on antaa ihmisille vapautta toimia, eikä rankaista, jos joku käyttää sitä hyväkseen.
6. Asiakkaat: kaikkien työn tarkoitus tulisi olla asiakkaiden tarpeiden täyttäminen. Samalla pyritään välttämään eturistiriidat.

Toinen kategoria käy läpi taloudelliseen johtamisprosessiin liittyviä asioita. Nämä periaatteet asettavat kehykset sille, miten organisaation käytännön asioita tulisi johtaa.

1. Rythmi: johtamisprosessit organisoidaan luonnollisen liiketoimintarytmin mukaan dynaamisesti, ei pelkästään kalenterivuoden ympärille.
2. Tavoitteet: asetetaan kunnianhimoisia, suuntaa antavia ja suhteellisia tavoitteita
3. Suunnitelmat ja ennusteet: suunnittelusta tehdään kevyt (lean) ja puolueeton prosessi, jossa vältetään turha politiikka ja kankeus.
4. Resurssien allokointi: vaihdetaan resurssien jakamisen ajattelutapaa siihen suuntaan, että annetaan resursseja saataville, kun niitä tarvitaan. Jätetään siis pois etukäteen asetetut yksityiskohtaiset allokaatiot.
5. Suoritusmittaus: suoritusta tulisi mitata kokonaisvaltaisesti, eikä pelkästään palkitsemista varten.
6. Palkinnot: palkitseminen tehdään mittaamalla yhteistä suoritusta suhteessa kilpailijoihin.

Mallin toiminta tiivistyy kahteen keskeiseen osa-alueeseen, joita edellä esitellyt periaatteet kuvaavat. Organisaatiomuutoksilla pyritään saamaan aikaan organisaatio, joka on rakenteeltaan mahdollisimman matala. Se koostuu tiimeistä, joilla on paljon valtaa tehdä omia ratkaisuja oman näkemyksensä mukaisesti. Yrityksestä poistetaan kokonaan vanhantyylinen hierarkkinen ja byrokraattinen toimintatapa. Toimintakulttuuri tavoittelee työntekijöille tarkoituksellisuuden tunnetta ja asettaa yhteisen päämäärän, johon pyritään. Kaikki perustuu avoimuuteen, luottamiseen ja läpinäkyvyyteen. Näillä asioilla haetaan ilmapiiriä, jossa virheitä saa tehdä, niistä opitaan ja mennään eteenpäin. Tiimien vastuullisuus ja valtuudet vaativat sitä, että kaikki tärkeä informaatio on kaikkien saatavilla, jotta päätöksiä voidaan tehdä mahdollisimman hyvällä pohjalla.

Budjetoinnin poistumisen myötä malli ehdottaa suorituksen seuraamiseen ja palkitsemiseen erilaista lähtökohtaa. Kiinteiden ennalta asetettujen tavoitteiden tilalle tulee suhteellinen suoritusmittaus. Tärkeimpinä muutoksina ovat suunnittelun,

ennakoinnin ja resurssiallokoinnin toteutukset. Suunnittelu ja ennakointi tapahtuu rullaavien ennusteiden pohjalta, jolloin saadaan toiminta joustavammaksi ja paremmin reagoivaksi. Resurssiallokointi hoidetaan siten, että resursseja on saatavilla tarpeen mukaan, eikä niiden jakoa määritellä etukäteen. On tiimien vastuulla käyttää ne tehokkaasti.

4.3 Mallin hyödyt

4.3.1 Hajautettu organisaatiomalli

Yksi mallin käytön suurimmista muutoksista liittyy organisaation hajauttamiseen. Hopen ja Fraserin (1997 & 2003) mukaan hajautettu organisaatiomalli on keskeinen osatekijä Beyond Budgeting-mallia käyttöönotettaessa. Hajautetulla tarkoitetaan sitä, että vanhantyylinen ja useimmissa yrityksissä käytössä oleva vertikaalista organisaatiota muutetaan siten, että annetaan vastuuta ja päätösvaltaa alemmille tahoille ja tehdään organisaatiorakenteesta matalampi. Tästä on hyötyä esimerkiksi silloin, kun tarvitaan nopeita päätöksiä johonkin asiaan, eikä tarvitse lähteä hankkimaan päätöstä useamman korkeamman johdon henkilön kautta. Perinteisen hierarkkisen systeemin on havaittu aiheuttavan ongelmia yrityksen sisäisissä suhteissa, inhimillisen pääoman johtamisessa ja innovaatiota tukahduttamalla (Bogsnes, 2016; Goole & Malik, 2011; Heupel & Schmitz, 2015). Hajauttamisella on havaittu olevan positiivisia vaikutuksia myös työhyvinvointiin, kun informaatio kulkee sujuvammin ja työntekijöillä on paremmat mahdollisuudet vaikuttaa päätöksiin, joka johtaa tarkoituksellisuuden ja vaikutuksellisuuden tunteisiin (Hempel, Zhang, & Han, 2012).

Hajauttamisen myötä on havaittu, että tavoitteiden asettamisen suhteen valta on noussut ylemmäs organisaatiossa, mutta se, miten tavoitteisiin päästään, on entistä enemmän alemman johdon päätettävissä (Østergren & Stensaker, 2011). Hajautettu rakenne antaa johtajille mahdollisuuden tarkkailla ja hyödyntää paikallisten markkinoiden tilaisuuksia samalla kun se edistää yhteistyön tekemistä ja tuen antamista muille osastoille (O'Grady & Akroyd, 2016).

Handelsbanken, jonka toimintamalli ja talousohjaus on monen mielestä esimerkkitapaus budjetoinnin hylkäämisestä, on rakentanut organisaationsa siten, että jokainen konttori on

käytännössä autonominen. Keskimäärin joka toisella työntekijällä on lainanmyöntövaltuudet, jonka myötä asiakkaiden kanssa toimiminen on joustavaa ja nopeaa. Jan Wallander, joka toimi Handelsbankenin toimitusjohtajana, näki, että konttoreiden työntekijät tuntevat toiminta-alueen parhaiten, jolloin he myös ovat parhaita tekemään operatiivisia päätöksiä, liittyen esimerkiksi hinnoitteluun, lainan tai alennusten myöntämiseen. (Lindsay & Libby, 2007)

Hajautetun rakenteen tunnusmerkkejä on selkeästi löydettävissä mallin johtajuusperiaatteista. Periaatteista 3, 4, ja 5 ovat suoraan havaittavissa piirteitä aiemmin mainitussa kirjallisuudessa, josta huomaa hajautuksen tärkeyden Beyond Budgeting-mallin onnistuneessa implementoinnissa.

4.3.2 Budjetointiprosessin poistuminen

Kuten edellisessä luvussa kerrottiin, iso osa perinteisen budjetoinnin kritiikistä kohdistuu prosessin työläyteen ja sen aiheuttamiin kustannuksiin. Beyond Budgeting-mallissa perinteinen budjetointiprosessi poistuu kokonaan ja tilalle tulee muita tapoja mitata suoritusta ja tehdä ennusteita. Ennen prosessin aloitusta voidaan tehdä alkukartoitus, jossa tunnistetaan keskeisimmät ongelmat ja kehityskohteet yrityksen talousjohtamisessa (de Waal, 2005).

Monet yritykset, jotka ovat hylänneet budjetoinnin, ovat tuoneet informaatiovirtaa vahvistamaan rullaavan ennustamisen (McVay & Cooke, 2006; Tian, Ni, Hao, Wu, 2015). Rullaavia ennusteita luodaan noin kolmen kuukauden välein uudelleen ja uudelleen, joka mahdollistaa nopeamman reagoinnin markkinavaihteluihin. Rullaava ennustaminen eroaa perinteisestä budjetoinnista usealla tavalla. Rullaavissa ennusteissa ei ole olemassa kiinteää ”maaliviivaa”, jonka ylitettyään yritys vertailee toteutuneita lukuja budjetoituihin. Ennusteet sisältävät muutaman tärkeän mittarin, joiden avulla suoritusta pystyy seuraamaan helposti ja ennen kaikkea ennusteen kokoamiseen ei tarvita kymmenien henkilöiden työpanosta ja useantyyppistä erilaista informaatiota. (Hope & Fraser, 2003b)

Budjetointiprosessin poistumisen myötä pystytään keskittymään paremmin tämänhetkiseen ja tulevaisuuden taloudelliseen suorituskykyyn, koska numeroita ei

tarkastella jälkikäteen menneisyyslähtöisesti. Myös huomiota voidaan kiinnittää erilaisiin, tärkeämpiin asioihin, kun budjettivirheiden etsiminen on loppunut. Tämä mahdollistaa laajemman ajattelutavan ja auttaa ohjaamaan organisaatiota oikeaan suuntaan. (McVay & Cooke, 2006)

Edellisessä luvussa mainitut budjettipelaamisen tuomat ongelmat luonnollisesti poistuvat myös budjetin mukana. Organisaatio pääsee eroon prosessista, jossa toinen osapuoli yrittää kasvattaa tavoitteita ja toinen taas pienentää niitä. Libbyn ja Lindsayn (2010) toteuttama kysely osoitti, että pelaamiskäyttäytymistä esiintyy 80-90% yrityksistä.

4.3.3 Suoritusarviointi ja palkitseminen

Perinteisessä budjetoinnissa suoritusarviointi perustuu budjetoituihin lukuihin. Tavoitteet asetetaan budjettikauden alussa ja suoriutumista seurataan asetettujen lukujen mukaan, kunnes kauden lopussa katsotaan, onko tavoitteisiin päästy. Beyond Budgeting- mallin tavoitteidenasetanta keskittyy ulkoisiin tekijöihin ja kilpailijoihin sisäisesti asetettujen tavoitteiden sijasta.

Hansenin (2011) mukaan beyond budgeting on sitä, että korvataan vanhoja budjetoituprosessin osia paremmilla vaihtoehdoilla. Erityisesti tavoitellaan sitä, että saadaan tekijä vastaamaan ympäristön muutoksiin nopeammin. Paremmalla suoritusarvioinnilla saadaan selkeämpää informaatiota siitä, että miten työpanos vaikuttaa tulokseen, jolloin vääriä toimintoja voidaan välttää. Hansen argumentoi myös, että paremmalla suoritusarvioinnilla saadaan aikaan parempi tapa vertailla työntekijää ja kilpailijoita.

Beyond Budgeting-mallissa kiinteiden tavoitteiden tilalle tulee suhteellinen suoritusarviointi, jossa työntekijöiden suoritusta mitataan suhteessa kilpailijoihin, vertailuarvoihin (benchmark), ja aiempiin vertailujaksoihin. Esimerkiksi General Electricin tavassa kuluneen vuoden suoritusta mitataan verraten sitä edelliseen vuoteen ottaen huomioon vallinneet olosuhteet. Mittaus tapahtuu arvioimalla sitä, kuinka hyvin muutoksia ennakoitiin ja miten niihin reagoitiin, eikä vain vertaamalla sitä vuotta aikaisemmin neuvoteltuun suunnitelmaan tai numeroon. (Hope & Fraser, 2003a)

Bogsnesin (2016) mukaan suoritusmittauksessa ja palkitsemisessa pitäisi unohtaa yksilökohtaiset bonussysteemit. Hänen mielestään yksilöbonukset eivät paranna motivaatiota ja tuota parasta mahdollista lopputulosta, kun on kyseessä monimutkaisempi, tiimityötä vaativa tehtävä. Tutkimusten mukaan yksilöbonukset menettävät voimansa tällaisten olosuhteiden vallitessa. Sen sijaan tarkoituksen, kuuluvuuden ja autonomian tunteet ajavat motivaatiota ja parantavat suoritusta.

O'Grady ja Akroyd kuitenkin löysivät yksilökohtaisesta systeemistä hyviäkin puolia budjetin hylänneessä yrityksessä. Palkitsemisjärjestelmä antoi sivuliikkeen johtajalle vapauden valita 5-6 henkilöä tiimistään, joiden hän näki olleen erittäin tärkeitä kuluneen vuoden onnistumisien kannalta. Systemi, jossa sekä tiimi-, että yksilöbonuksia jaetaan, toimi yrityksessä hyvin.

Handelsbankenin järjestelmä on hyvä esimerkki suhteellisen suoritusmittauksen toteutuksesta. Pankki vertaa vuosineljänneksin itseään kilpailijoihin käyttämällä return on equity-lukua (ROE). Alueellisella tasolla konttoreita verrataan toisiinsa ROE:n ja tulot/kustannukset-suhdeluvun perusteella, jonka avulla saadaan hyvä kuva siitä, miten kustannukset ovat kerryttäneet tuloja konttorille. Handelsbankenissa ei käytetä minkäänlaisia yksilökohtaisia rahallisia kannustimia. Tämä johtuu Wallanderin näkemyksestä, jossa kilpailijoiden tai kollegoiden voittaminen on suurempi kannustin hyvään suoriutumiseen. Wallander näki, että yrityksen ja ponnistelujen huomioiminen on tärkeää myös johtohenkilöstön inspiroimiseksi. (Libby & Lindsay, 2007)

4.4 Mallin haitat ja kritiikkiä

Yksi tutkielman tavoitteista oli tuottaa kokonaisvaltainen katsaus mallista, jossa myös heikkouksia nostetaan esille. Budjetin hylänneiden yritysten epäonnistumisista ei kahta esimerkkiä lukuun ottamatta löytynyt kirjallisuutta, mutta muutamassa tutkimuksessa ja artikkelissa oli löydettävissä myös kritiikkiä eri osa-alueista. Seuraavissa alaluvuissa käydään läpi näistä keskeisimmät.

4.4.1 Aika ja kustannukset

Yksi yleisimmistä perinteisen budjetoinnin kritiikin kohteista oli prosessin läpivientiin kuluva aika ja siitä koituvat kustannukset. Beyond Budgeting-mallin yksi tarkoituksista on keventää tätä taakkaa yrityksiltä ja säästää kustannuksissa. Huomioon on kuitenkin otettava se, että muutos organisaatorakenteessa, kulttuurissa ja johtamistyyliä on mittava, jos ajatellaan mallin kokonaisvaltaista käyttöönottoa (O'Grady & Akroyd, 2016). Mallin implementointi voi olla haastavaa, sillä se vaatii muutosta sekä johdon että työntekijöiden asenteessa (Heupel & Schmitz, 2015). Työntekijöiltä kuluu ylimääräistä aikaa mallin toimintatapojen opetteluun, ja tilanteessa, jossa moni ei ole tutustunut systeemiin, voidaan joutua tekemään uusia rekrytointeja, jotta saadaan ihmisiä, jotka tuntevat mallin toimintaa paremmin. Mallin mukana tulevat uudet asiat ja niiden implementointi myös aiheuttaa lisäkustannuksia. (Tian ym., 2016)

Lisäkustannukset ja implementointiin kuluva aika voidaan kuitenkin ajatella kertaluontoisena, ikään kuin investointina tulevaisuuteen. Harva näin suuri muutos yritystoiminnassa tapahtuu ilman kustannuksia tai ylimääräistä työpanosta.

4.4.2 Budjetoimattomuuden haitat

Budjetti on perinteisesti nähty tärkeänä kontrollin välineenä yrityksen johdossa. Se asettaa minimin suoriutumiseksi ja maksimit käytössä oleville resursseille. Budjetoinnin hylkäämisen myötä tämä väline kuitenkin katoaa, ja eteen tulee ongelma. Miten kontrolli saadaan säilytettyä?

Joissakin budjetoinnin hylänneissä yrityksissä on ollut nähtävissä useassa tapauksessa tietynlaista tyytymättömyyttä työntekijöiden keskuudessa siihen, ettei budjettia enää ole. Heidän mielestään budjetti on ainoa kontrollin väline, eivätkä liikkuvat tai rullaavat tavoitteet miellytä heitä. Tämä linkittyy vahvasti command and control-tyyppiseen kulttuuriin, jossa tavoitteet asetetaan ja resurssit allokoitetaan ylemmän tahon toimesta. Tämän tyyppinen toiminta koetaan turvalliseksi ja selkeäksi. Budjetin puuttuminen aiheutti osassa työntekijöitä epävarmuutta. (Becker, 2014).

Beyond Budgeting-mallin yksi periaatteista koski resurssien allokointia siten, että etukäteen ei määritellä kattoa, joka määrittelee resurssien saannin budjettikaudelle. Resurssien budjetoimattomuus voi kuitenkin tuoda mukanaan ongelmia ja rajoittaa huomattavasti mallin mukanaan tuomaa joustavuutta. Valmistusteollisuudessa materiaalivirran ja varastojen suunnitteleminen on hyvin tärkeää, jotta vältetään ali-, ja ylituotannolta. Myös luottoluokitusjärjestelmä, joka pitkälti vaatii tietyt budjetit, kuten myynti- ja kassavirtabudjetit, hankaloittaa yritysten toimintaa ilman budjetteja (Rickards, 2006). Balanced Scorecard (BSC) on ollut monen mallin puolestapuhujan ehdotus budjetin korvaajaksi kontrolloinnin osalta. BSC:ssä on kuitenkin ongelmansa. Tutkimuksissa on havaittu, että BSC:n implementointi on aiheuttanut organisaatioissa ongelmia sen laajuuden ymmärtämisessä, muokkaamisessa omaan organisaatioon sopivaksi, kulttuurin ja toiminnallisuuden yhdistämisessä ja implementointiin varatun ajan riittämättömyyden kanssa (Madsen & Stenheim, 2014). Beyond Budgeting-mallin muiden osa-alueiden haasteiden kanssa tämä voi tuoda huonosti valmistautuneelle organisaatiolle isoja ongelmia.

Suhteellinen suoritusarviointi on aihe, jota on tutkittu jo vuosikymmeniä ristiriitaisin tuloksin. Sen käytännöllisyyttä on kritisoitu ja on todettu, että se saattaa johtaa epäeettiseen käytökseen ja vääristelyyn paremman palkan tai kompensaaion toivossa (Dye, 1992; Tzini & Jain, 2018), joka käytännössä kumoaa budjettipelaamisen eliminoinnista saavutetut hyödyt. Suoritusarvioinnin toimimattomuus saattaa johtua siitä, että yrityksillä ei ole arvioinnin vaatimaa informaatiota, koska sitä on vaikeaa hankkia nopeasti muuttuvassa ympäristössä (Hansen, Otley, Van der Stede, 2003). Sandalgaard ja Nielsen (2018) osoittivat tuoreessa tutkimuksessaan, että pienet ja keskisuuret yritykset hyötyvät yhä budjetista suoritusmittauksen osalta, eikä niiden pitäisi hylätä budjetointia kokonaan. Suhteellisten vertausarvojen muodostaminen voi myös osaltaan osoittautua hankalaksi. Organisaatiot, joiden rakenne ei perustu esimerkiksi Handelsbankenin tavoin yksittäisiin konttoreihin, saattavat kohdata vaikeuksia etsiessään tapaa vertailla yksittäisten vastuukeskusten suoriutumista. (Sandalgaard & Bukh, 2014)

5. Yhteenveto ja johtopäätökset

Beyond Budgeting on mielenkiintoinen tapaus. On selvää, että perinteinen budjetointi sellaisena, kuin monet sen kuvaavat, vaatii korjaustoimenpiteitä. Huomattava määrä kirjallisuutta kritisoi sitä, ja samat tietyt osa-alueet toistuivat miltei jokaisessa artikkelissa, joka käsitteli budjetoinnin kritiikkiä. Nämä osa-alueet ovat niitä, jotka vaativat suurinta huomiota budjetointiprosessin uudistamisessa. Tärkeimpinä esille nousivat prosessin viemä aika, siihen uppoavat kustannukset ja budjetin kykenemättömyys vastata nopeasti dynaamisen ympäristön vaatimuksiin. Kolmannessa luvussa käsitellyt keskeisimmät kritiikin kohteet ovat löydettävissä myös mallin luojien kirjallisuudesta, joten malli on selvästi luotu vastaamaan ensisijaisesti niihin. Beyond Budgeting-malli vastaa näihin ongelmiin, mutta kyseessä on kuitenkin paljon näitä asioita laajempi kokonaisuus, joka muuttaa yrityksen toimintaa fundamentaalisesti. Becker (2010) korosti sitä, kuinka malli ei ole nauttinut samanlaista suosiota kuin muut talousjohtamisen uudet ideat. Syyksi arvioitiin sitä, kuinka BBRT:n jäsenet eivät ole tunnustaneet yrityksiä, jotka käyttävät mallin periaatteita valikoiden, osaksi tätä organisaatiota. Heidän mielestään malli ei ole kasa työkaluja, joista voi valita haluamansa. Tämä vastakkainasettelu on vahvistanut vastustajien ääniä, ja sitä kautta hidastanut mallin suosion kasvua. Huomioitavaa budjettikritiikin osalta on myös se, että vaikka monet ovat tuoneet esille ongelmia, niin empiiristen tutkimusten mukaan todella pieni osuus on hylännyt tai aikoo hylätä budjetoinnin (Popesko, Dokulil & Hrabec, 2017; Libby & Lindsay, 2010). Tämä kertoo vahvasti siitä, että budjetille on edelleen tilaa nykytilanteessa kaikesta kritiikistä huolimatta. Beyond Budgeting-malli kuitenkin tarjoaa kehykset sille, joka haluaa muuttaa tapaansa toimia.

Mallin voi katsoa olevan vastaus näihin perimmäisiin budjetoinnin ongelmiin, mutta kysymysmerkiksi jää sen implementointi. Case-tutkimuksissa, joissa esiteltiin yritysten omia versioita mallin käyttöönotosta, löytyi suuria eroja siinä, miten erilaiset asiat oli ratkaistu. Tämä kertoo lähinnä siitä, että malli ei ole standardoitu, valmis kytkettäväksi-tyyppinen ratkaisu yrityksille, jotka haluavat muutoksia budjetointiin. Joissakin yrityksissä mallia oli käytetty inspiraationa joihinkin asioihin, ja jotkut asiat sen sijaan oli toteutettu vain viilaten hiukan vanhaa tapaa toimia. Esimerkkinä tästä voisi mainita

rullaavan ennustamisen käytön, jossa budjetti tehdään, mutta sitä päivitetään huomattavasti useammin.

Mallin implementointiin linkittyy vahvasti myös organisaatorakenteen radikaali muuttaminen ja siihen liittyvät asiat. Muutosvastarintaa joudutaan miettimään yrityksissä joka päivä, miten se voidaan minimoida tai kokonaan eliminoida. Mallin kohdalla huomion kiinnittää se, että hajauttamisen perimmäinen tulos on vastuun ja päätösvallan siirtyminen alaspäin. Tällöin muutosvastarinta todennäköisesti siirtyy alemmista työntekijöistä keskijohtoon ja siitä ylemmäs.

Beyond Budgetingin perimmäinen tavoite on maksimoida työntekijöiden potentiaali ja sitä kautta vakuuttaa asiakkaat yrityksen kyvykkyydestä vastata heidän tarpeisiinsa ja luoda helposti kestävä lisäarvoa yritykselle. Tavallisen budjetoinnin tavoitteena on maksimoida omistaja-arvo, jota on yleensäkin pidetty liiketoiminnan tavoitteena. Mallin lähestymistapa tähän asiaan herättää kysymyksiä. Miten osakkeenomistajat ja sidosryhmät saadaan vakuutetuiksi siitä, että heidän sijoituksensa on jatkossakin kannattava?

Beyond Budgeting-mallin sopivuus eri toimialoille on myös mielenkiintoinen aihe. Kirjallisuuskatsauksessa mukana olleista artikkeleista löytyi esimerkkejä todella laajalta rintamalta; autoteollisuudesta huonekaluteollisuuteen ja sairaanhoollosta finanssialalle. Kuitenkin huomattavissa oli se, että tietyt toimialat tarvitsevat muutoksia vähemmän kuin muut. Esimerkiksi jotkut valmistusliiketoimintaa harjoittavat yritykset tarvitsevat budjetteja päivittäisen toiminnan sujuvaan pyörittämiseen, jolloin mallin täydellinen käyttöönotto ei ole mahdollista. Tämä oli paikoittain ristiriitaista joidenkin artikkelien kohdalla. Johtopäätöksenä tästä voi siis vetää sen, että Beyond Budgeting-mallin kohdalla kyse on tapauskohtaisista asioista ja yleistyksiä on todella vaikea tehdä.

Lisätutkimukselle mallin suhteen on tarvetta. Käyttäjien määrä, vaikka se kasvaakin jatkuvasti, on vielä suhteellisen pieni. Tästä syystä tapauskohtaisia tutkimuksia erilaisten yritysten kokemuksista ja ratkaisuista ei löydy mielestäni riittävästi. Käyttäjien määrän kasvun myötä kuitenkin kasvaa myös raportoidut tulokset, joten malli varmasti tulee lähivuosina kehittymään entisestään. Erityisesti tavoista, joilla yritykset ovat onnistuneet säilyttää taloudellisen kontrollin ja informaation keräämisen, olisi tärkeää saada lisätietoa tulevaisuuden tutkimuksissa. Mallin kehittämisen kannalta myös tapaukset, joissa

budjetin hylkäämistä on kokeiltu siinä kuitenkin epäonnistuen, olisi tärkeä saada raportoiduiksi. Tällainen tieto auttaa hahmottamaan mallin heikkouksia ja sitä kautta auttaa kehittämään sitä.

Lyhyesti yhteen vedettynä kirjallisuuskatsauksen tulokset viittaavat siihen, että mallille on oma paikkansa talousjohtamisen maailmassa. Vaikka aktiivisimmat puolestapuhujat ovat sitä mieltä, että kaikkien pitäisi aloittaa budjetointiprosessista luopuminen, vaikuttaa kuitenkin siltä, että yritysten kokonaisuus budjetointiin on edelleen erittäin positiivinen, eikä moni harkitse siitä luopumista. Beyond Budgeting-mallista voi kuitenkin löytyä jokaiselle jotakin hyödynnettävää, sillä sitä käyttävissä yrityksissä on havaittu useilla eri osa-alueilla selkeitä hyötyjä ja parannusta vanhaan verrattuna. Näissä tapauksissa hyödyt painavat selkeästi enemmän kuin haitat.

Lähdeluettelo

- Adizes, I. (1988). *Corporate lifecycles: How and why corporations grow and die and what to do about it*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall.
- Åkerberg, P. (2017). *Budjetointi 2020-luvulla* (1st ed.) Alma Talent Oy.
- Bartram, P. (2006), Forecasting the end for budgets. *Director*, 60, 30.
- Bogsnes, B. (2016). *Implementing beyond budgeting: Unlocking the performance potential* (Second ed.). Hoboken, New Jersey: Wiley.
- Becker, S. D. (2014). When organisations deinstitutionalise control practices: A multiple-case study of budget abandonment. *European Accounting Review*, 23(4), 593-623. doi:10.1080/09638180.2014.899918
- de Waal, A. A. (2005). Is your organisation ready for beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*, 9(2), 56-67. doi:10.1108/13683040510602885
- Dye, R. A. (1992). Relative performance evaluation and project selection. *Journal of Accounting Research*, 30(1), 27-52. doi:10.2307/2491090
- Ekholm, B., & Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, 9(4), 519-539. doi:10.1080/09638180020024007
- Fink, A. (2005). *Conducting research literature reviews: From the internet to the paper* Sage Publications, Inc.
- Goode, M., & Malik, A. (2011). Beyond Budgeting: The Way Forward? *Pakistan Journal of Social Sciences (PJSS)*, 31(2), 207–214.
- Hansen, S. C. (2011). A theoretical analysis of the impact of adopting rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting. *European Accounting Review*, 20(2), 289-319. doi:10.1080/09638180.2010.496260
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, Wim A. (2003). Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 95-116. doi:10.2308/jmar.2003.15.1.95
- Hempel, P. S., Zhang, Z., & Han, Y. (2012). Team empowerment and the organizational context: Decentralization and the contrasting effects of formalization. *Journal of Management*, 38(2), 475-501. doi:10.1177/0149206309342891
- Heupel, T., & Schmitz, S. (2015). Beyond budgeting - A high-hanging fruit the impact of managers' mindset on the advantages of beyond budgeting. *Procedia Economics and Finance*, 26, 729-736. doi:10.1016/S2212-5671(15)00831-X
- Hirsjärvi, S., Remes, P., & Sajavaara, P. (2004). *Tutki ja kirjoita* (10., osin uud. laitos. ed.). Helsinki: Tammi.

- Hope, J., & Fraser, R. (1997). Beyond budgeting...breaking through the barrier to 'the third wave'. *Management Accounting*, 75(11), 20-23.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003a). New ways of setting rewards: THE BEYOND BUDGETING MODEL. *California Management Review*, 45(4), 104-119. doi:10.2307/41166190
- Hope, J., & Fraser, R. (2003b). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, 81(2), 108-115.
- Huang, C., & Chen, M. (2009). Relationships among budgetary leadership behavior, managerial budgeting games, and budgetary attitudes: Evidence from taiwanese corporations. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18(1), 73-84. doi: 10.1016/j.intaccaudtax.2008.12.007
- Ikäheimo, S., Malmi, T., & Walden, R. (2016). *Yrityksen laskentatoimi* (6th ed.) Talentum Pro.
- Jensen, M. C. (2003). Paying people to lie: The truth about the budgeting process. *European Financial Management*, 9(3), 379-406. doi:10.1111/1468-036X.00226
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North American budgeting practice doi: <https://doi-org.libproxy.tuni.fi/10.1016/j.mar.2009.10.003>
- Lindsay, R. M., & Libby, T. (2007). Svenska Handelsbanken: Controlling a radically decentralized organization without budgets. *Issues in Accounting Education*, 22(4), 625-640.
- Madsen, D. Ø, & Stenheim, T. (2014). Perceived problems associated with the implementation of the balanced scorecard: Evidence from Scandinavia. *Problems and Perspectives in Management*, 12(1), 121-131.
- McVay, G. J., & Cooke, D. J. (2006). Beyond budgeting in an IDS: The Park Nicollet experience. *Healthcare Financial Management*, 60(10), 10-2, 104, 106 passim.
- Neely, A., Sutcliffe, M. R., & Heyns, H. R. (2001). Driving value through strategic planning and budgeting.
- Neely, A., Bourne, M., & Adams, C. (2003). Better budgeting or beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*, 7(3), 22-28.
- O'Grady, W., & Akroyd, C. (2016). The MCS package in a non-budgeting organisation: A case study of Mainfreight. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(1), 2-30. doi:10.1108/QRAM-09-2014-0056
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management control without budgets: A field study of 'beyond budgeting' in practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149-181. doi:10.1080/09638180903487842

- Popesko, B., Dokulil, J., & Hrabec, D. (2017). How Czech firms deal with operational budgets? – survey results. *Journal of International Studies*, 10(2), 138-147. doi:10.14254/2071-8330.2017/10-2/10
- Rickards, R.C. (2006). Beyond budgeting: Boon or boondoggle? *Investment Management & Financial Innovations*, 3(2)
- Riistama, V., & Jyrkkö, E. (1996). Operatiivinen laskentatoimi - perusteet ja hyväksikäyttö Weilin + Göös.
- Salminen, A. (2011). Mikä kirjallisuuskatsaus? *Vaasan Yliopiston Julkaisuja*, 1-50.
- Sandalgaard, N., & Bukh, P. N. (2014). Beyond budgeting and change: A case study. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(3), 409-423. doi:10.1108/JAOC-05-2012-0032
- Sandalgaard, N., & Nielsen, C. (2018). Budget emphasis in small and medium-sized enterprises: Evidence from Denmark. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(3), 351-364. doi:10.1108/JAAR-08-2016-0087
- Schmidt, J. (1992). Is it time to replace traditional budgeting? *174*(4), 103.
- Suomala, P., Manninen, O., & Lyly-Yrjänäinen, J. (2018). *Laskentatoimi johtamisen tukena* (2nd ed.) Edita Publishing Oy.
- Tian, J., Ni, Q. L., Hao, Q., & Wu, D. (2015). The application of the beyond budgeting to organisations-an example of application of borealis company. *Modern Management Science & Engineering*, 3(1), 65.
- Tzini, K., & Jain, K. (2018). Unethical behavior under relative performance evaluation: Evidence and remedy. *Human Resource Management*, 57(6), 1399-1413. doi:10.1002/hrm.21913
- Wallander, J. (1999). Budgeting — an unnecessary evil doi: [https://doi-org.libproxy.tuni.fi/10.1016/S0956-5221\(98\)00032-3](https://doi-org.libproxy.tuni.fi/10.1016/S0956-5221(98)00032-3)

WWW-sivut:

BBRT.org