

Vain luku budjetissa vai useiden toimijoiden verkostovaikutus

27.3.2024

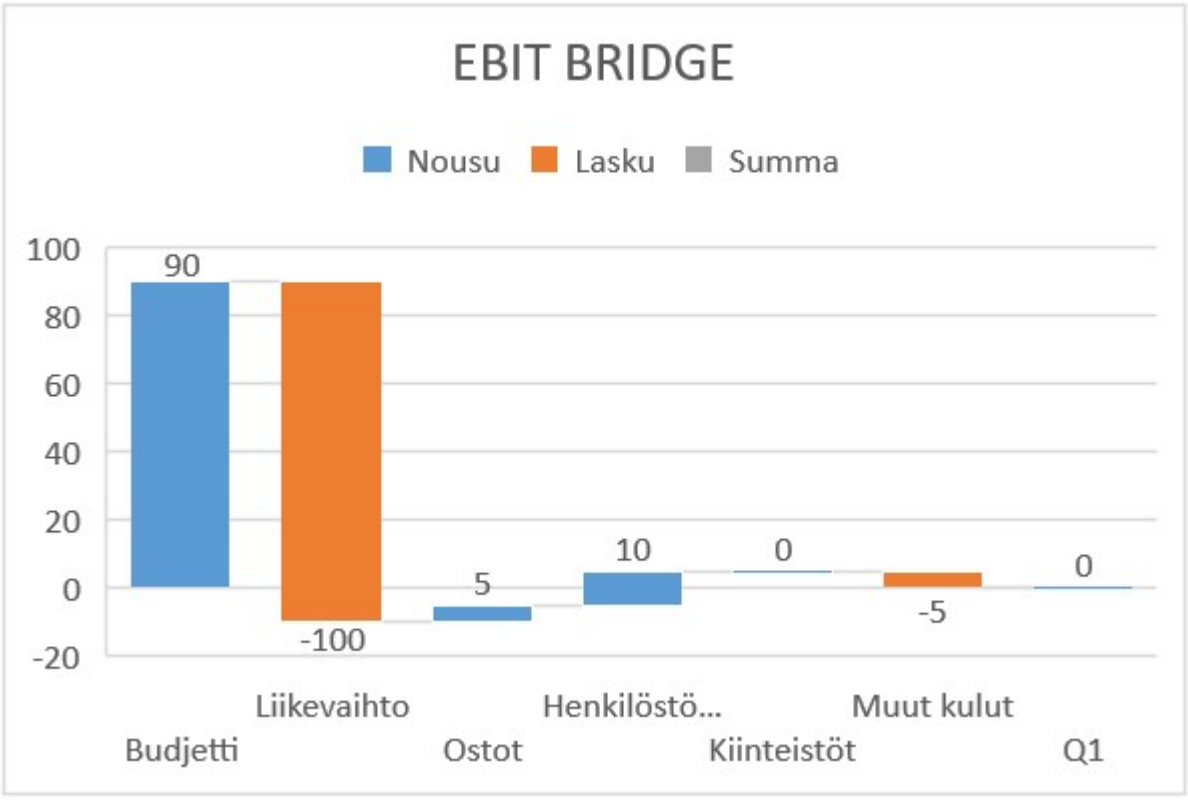
Budjetti on yksi keskeisimmistä ja näennäisesti selkeästi ymmärrettävistä liiketoiminnan ohjauksen työkaluista. Budjetin uskottavuutta lisää sen välitön sijainti yhden liiketoiminnan objektiivisimman mittarin, kuukausittaisten tuloslukujen vieressä absoluuttisesti ja suhteellisesti vertailtuna ja poikkeamat auki selitettynä. Taulukossa 1 on esitetty yksinkertainen esimerkki siitä, missä muodossa luvut liikkuvat raporteilla.

Taulukko 1. Tuloslaskelma.

	Q1	Budjetti	vs
Liikevaihto	900	1000	-100
Ostot	145	150	-5
Henkilöstökulut	390	400	-10
Kiinteistöt	200	200	0
Muut kulut	125	120	5
EBITDA	40	130	-90
Poistot ja arvonalentumiset	40	40	0
EBIT	0	90	-90

Usein pelkät luvut eivät riitä ja tarvitaan myös erilaisia kuvaajia tukemaan tarinaa ja avaamaan syntyneitä poikkeamia. Kuvaajassa 1 esitetty siltalaskelma on suosittu tapa nostaa esiin sekä poikkeaman mittakaavaa

että sen absoluuttinen vaikutus kokonaistulokseen. Kuvaajassa lähdetään liikkeelle budjetoidusta tuloksesta ja tarkastellaan muutoksia kuluryhmittäin, päätyen lopulta kuukausitulokseen. Lukujen ja kuvaajien mukaan voidaan tiivistää lyhyitä sanallisia kuvauksia siitä, mistä poikkeamat johtuvat ja minkälaisilla toimilla tilannetta aiotaan korjata.



Kuvaaja 1. Siltaus.

Tutkimuksessa on havaittu, että tapahtumien ja liiketoiminnan kvantifiointi lisää raporttien ja niitä esittävien henkilöiden suostutteluvoimaa ja sitä kautta uskottavuutta (Kadous et al, 2005). Kuukausitulos nähdään usein hyvin objektiivisena toiminnan mittarina ja voidaankin pohtia, muuttaako budjettilukujen vertailu toteumaan sekä niiden fyysinen sijainti raporteilla ajan myötä myös kokemusta budjettiluvuista oleellisesti syntyhistoriaansa objektiivisemmaksi? Budjetointiprosessin moninaisuus, konfliktit ja useat tarkoitukset katoavat taustalle ja budjetista muodostuu Latourin (1987, p. 22) kuvailema musta laatikko, josta haetaan euromääräisiä ja toiminnallisia mittareita tileittäin ja kustannuspaikoittain samalla kun syntyhistoriaan liittyvät tekijät ovat häipyneet taustalle. Analyysin kannalta nämä tekijät saattaisivat edelleenkin olla hyvinkin merkittäviä. Seuraavissa kappaleissa tarkastellaankin juuri näitä ohjauksen ja johtamisen kannalta oleellisia näkökulmia.

Tausta

Budjetti ei synny tyhjiössä täydellisesti tilanteeseen sopivien järjestelmien ja Excel-raporttien myötävaikutuksella täysin rationaalisten ja ainoastaan yrityksen etua ajavien henkilöiden toimesta, vaan useiden tulkintojen, konfliktien ja neuvottelujen lopputuloksena. Liiketoiminnalla on suunnitelmien ja erilaisten lupausten historia, joka heijastuu budjetoitavista luvuista mahdollisesti vuosienkin viiveellä. Täydellistä exceliä

tai muutakaan budjetointijärjestelmää ei ole, vaan kyseessä on kokoelma historiassa kertyneitä työkaluja, jotka mahdollistavat tiettyjä asioita rajoittaen samalla jonkin toisen dimension tarkastelua. Ihmisiltä on turvallista olettaa niin rajoittunutta rationaalisuutta (Simon, 1955) kuin myös kykyä synnyttää agenttiongelmia (Jensen, 1976), jolloin eri toimijoiden pyrkimykset saattavat joko linkittyä yrityksen tavoitteisiin tai kurottaa kohti toimijan omia tavoitteita. Vastaavalla tavalla järjestelmien historia voi joko tukea tai poiketa organisaation edusta. Näistä lähtökohdista budjetista kehkeytyy hyvin erilainen keitos kuin minkälaisena se raportissa esittäytyy tarkastelujakson vertailukausina.

Mikä sitten historiasta kurottaa ohjaamaan koko budjetointiprosessia? Ohjausjärjestelmiä tarkasteltaessa huomataan, että strategiakausi ja siihen liittyvät business plan-laskelmat kattavat 3-5 budjetointikauden yli. Missä vaiheessa ja missä määrin business planista uskalletaan tai voidaan poiketa, jos liiketoiminnan fundamentit ovat muuttuneet? Business planiin liittyvät orgaanisen tai yrityskauppojen kautta tapahtuvan kasvun hankkeet näkyvät budjetoitaessa myös erilaisina investointisuunnitelmina, joihin organisaatio ja sen toimijat ovat eriasteisesti sitoutuneet. Tällöin voi olla hankalaa irrottautua aikaisemmista lupauksista ja päätöksistä, mikä määrittää budjetin kokoamisen raamia.

Toimijaverkostoteorian kautta tarkasteltuna business plan ja investointisuunnitelma ovat tässä tapauksessa välittäjinä *(eng. mediator)* toimivia laskelmia tai tekstejä (*eng. inscriptions)* (Latour, 2005, p. 39). Ne eivät ainoastaan välitä tietoa sellaisenaan (Latour, 2005, p.39), vaan vaikuttavat myös itse budjetin suunnittelua ohjaavasti. Toimijaverkostoteoria mahdollistaa budjetin ja muiden toimijoiden erilaisten suhteiden tarkastelun sekä sen syntyprosessin että myöhempien vaikutusten osalta. Tästä huomataan myös, että kaikki vaikutukset ja muutokset eivät synny yksittäisissä tilanteissa ihmisten välillä, vaan tarkastelua tulee laajentaa koskemaan myös muita toimijoita (raportit, järjestelmät, työkalut jne.) ja tarkastelun tulee tapahtua yli ajan ja paikan. Näin ollen budjettiin kirjattavaan lukuun on saattanut vaikuttaa esimerkiksi yrityksestä jo poistuneiden toimijoiden, kuten toimitusjohtajan vuosia aiemmin hyväksymä business plan, hänen seuraaajansa tavat tarkastella budjettia sekä mahdollisesti toiseen tehtävään siirtyneen liiketoimintajohtajan tai controllerin omat tavoitteet tai tavat suorittaa budjetointi. Lopulta merkittävä tekijä budjettiluvun synnyssä on kalenteriin merkitty takaraja, jolloin budjetin tulee olla valmis. Hienosäätö päättyy aina tiettynä päivänä, tiettyihin lukuihin. Budjettiluvun syntyyn, historiaan, tulkintaan ja tulevaisuuteen vaikuttaa siis useita, yllättäviäkin, toimijoita ja niin luvut kuin niiden ohjaavuus tai valta syntyvät verkostovaikutuksina. Ainakin toimijaverkostoteorian kautta tarkasteltuna.

Järjestelmät

Budjetointijärjestelmät ovat toiveiden tynnyri, jossa tavoitteena on yhtä aikaa synnyttää realistinen kuva liiketoiminnan suunnasta ja toisaalta luoda tavoitteellinen näkymä seuraavalle vuodelle. Jo nämä näkökulmat vaativat kaksi eri skenaariota, mikä ei nykyaikaisilla järjestelmillä ole sinänsä mikään mahdottomuus, mutta konsolidoitavuuden vuoksi monissa yrityksissä pyritään esittämään vain yhdet viralliset budjettiluvut. Näin päädytään kompromissiin, jota usein ohjaa tarkkuuden ohella myös sopivuus näiden skenaarioiden välille ja myös eri toimijoiden tavoitteisiin.

Suurempi haaste järjestelmiin liittyen on se, että niiden kyvykkyys tuottaa vertailtavia rahamääräisiä ja ei-rahamääräisiä mittareita on ymmärrettävissä lopulta vain järjestelmän suorille käyttäjille. Luvuista ja

skenaarioista keskusteltaessa edes budjetin luontivaiheessa ymmärrys järjestelmien rajoituksista ei välttämättä välity keskustelun muille osapuolille, puhumattakaan raporttien käyttäjistä, jotka eivät ole osallistuneet prosessiin. Sama toistuu myös analyysivaiheessa. Jos itse budjetti on musta laatikko, niin ovat myös suurimmalle osalle prosessiin osallistujista budjetointiin käytettävät järjestelmät rajoituksineen. Tai tarkemmin, järjestelmien kokonaisuus. Voi olla, että data kerätään exceleissä, konsolidoidaan Hyperionissa tai Cognosissa ja mahdollisesti dataa tarkastellaan vielä esimerkiksi PowerBI:n kautta. Järjestelmäkokonaisuudet vaativat myös omat, ei välttämättä kovin suoraviivaiset toimintatapansa.

Lopulta perinteinen juustohöylä on mille tahansa järjestelmälle myrkkyä. Jos budjetoitaessa on onnistuttu saavuttamaan skenaarioista ja tavoitteellisuudesta järkevä konsensus käytettävien järjestelmien rajoitteet huomioiden sekä kyky esittää erilaiset mittarit tavalla, joka mahdollistaa vertailun myös toteuman osalta, niin usein budjetoinnin lopussa kiireessä tapahtuva pieni hienosäätö rikkoo helposti vertailtavuutta. Erityisen ongelmallista tämä on silloin, jos joudutaan muokkaamaan yksikköhintoja tai ei-rahamääräisiä mittareita. Ellei sitten tilikarttaan lisätä tiliä ”Juustohöylä”, mutta ennen vai jälkeen EBITDAn?

Ihmiset ja osaaminen

Kuten jo todettua, ihminen ei toimi aina täysin rationaalisesti tai firman etu edellä. Budjetointiin voi liittyä pelailua tavoitteiden ja palkitsemisen suhteen esimerkiksi liiketoimintayksikköjen välillä. Budjetti mahdollistaa myös ajanpeluun, jolla heikosti kannattava yksikkö ostaa lisäaikaa toimenpiteiden toteuttamiseen tai henkilökohtaisten ratkaisujen tekemiseen. Tässäkin suhteessa toimijaverkostoteoria avaa mielenkiintoisia näkökulmia suhtautuessaan nuivasti erilaisiin jaotteluihin ja luokitteluihin, kuten esimerkiksi rationaalisuus ja irrationaalisuus (Latour, 1993, p. 36, Latour, 2005, p. 66). Irrationaalinen voi muuttua rationaaliseksi vaihdettaessa tarkastelu kollektiivin sijaan yksilön näkökulmaan.

Budjetoinnin demokratisointi ja osallistaminen tuovat budjetointiprosessiin mukaan erilaisia näkemyksiä ja erilaisten taustan omaavia ihmisiä. Budjetoinnin kautta pyritään kouluttamaan taloudellisen ajattelun näkökulmaa ja toisaalta henkilöstö pääsee kertomaan omat näkemykset esimerkiksi investointeihin liittyen. Samalla tulee huomata, että talousosaaminen voi olla vasta rakentumassa ja ymmärrys prosessista ensimmäisellä kerralla vähäinen. Tämä saattaa aiheuttaa pettymyksiä, kun yhdessä läpikäydyt luvut muuttuvat merkittävästi budjetin taustalla vaikuttavien tekijöiden, järjestelmävaatimusten ja mahdollisten korjausten ja konsernista tulevien vaatimusten takia. Osallistamisen mittakaava ja käytännön toteutus onkin näistä syistä pohdittava tarkkaan.

Lopulta kyse on controllerin osaamisesta, mikä voi näyttäytyä hyvin eri tavoin budjetointiprosessin aikana ja toisaalta tarkasteltaessa lopullisia lukuja kuukausitulosten yhteydessä. ANT-kielellä tilannetta voidaan tarkastella siirtymällä ”kuumasta” lukujen tuottamisen ympäristöstä ”kylmiin” budjettilukuihin (Latour, 1987, p. 97). Tuotantoon liittyvä moninaisuus ja monimutkaisuus katoaa ja jäljelle jää vertailuluvut toteumaa varten. Budjetin lukujen tuotannossa Controller toimii järjestelmien pääkäyttäjänä, järjestelmäkehittäjänä, talouskouluttajana, prosessivalvoja, laaduntarkkailijana, sovittelijana niin ihmisten kuin aiempien laskelmien välillä ja tietysti adhoc-laskukoneena. Kylmien lukujen kanssa osa näistä tehtävistä kuitenkin unohtuu, vaikka budjetin poliittiset piirteet eivät saisi liiaksi rusentua rationaalisuuden rattaisiin.

Mitä sitten tapahtuu, kun analysoijan, sillanrakentajan tai selittäjän rooli korostuu. Kylmät luvut saatetaan nähdä tai kokea osoituksena Controllerin osaamisesta ennusteisiin liittyen, vaikka kuten tässäkin artikkelissa on todettu, lopulliseen budjettiin vaikuttavat useat tekijät. Tästä syystä Controller-roolissa toimivan kannattaa yhtä aikaa olla tietoinen eri mustien laatikkojen sisällöstä, mutta samalla myös pohtia tarkasti, mitkä laatikot, missä seurassa ja millä tarkkuudella ne avataan analyysin tueksi. Tulee löytää oikeat keinot saattaa oleelliset toimijat tietoisiksi budjettiin vaikuttaneista eri näkökulmista tai puutteista palauttamalla pieni pala politiikkaa lukujen nurkalle.

Jälkeen

Kuten business planit, myös budjetti jää monissa muodoissa elämään seuraaville vuosille. Valitut järjestelmät, yksikköhinnat, ei-rahamääräiset mittarit ja vyörytysmenetelmät saattavat siirtyä sellaisenaan tai pienin päivityksin uusille toimijoille, ei-inhimilliset toimijat ohjaavat uusia ihmistoimijoita. Tämä näkyy väistämättä myös seuraavassa budjetoinnin tuottamissa luvuissa. Prosessiin liittyy isompia ja pienempiä mustia laatikoita, joiden ymmärrys vaihtelee toimijoiden välillä. Havaittuja virheitä voidaan korjata niin järjestelmässä kuin liiketoiminnassakin ja tästähän budjetissa on lopulta kyse. Suunnittelu- ja palautejärjestelmästä, jolla tehtyjä päätöksiä tarkkaillaan, korjataan ja tehdään uusia.

Toivon mukaan tämä kirjoitus herätteli pohtimaan budjettia ja budjetointia useiden toimijoiden konstruktiivisena prosessina.

Mikko Kulmala
Lehtori
Seinäjoen ammattikorkeakoulu

Lähteet

Jensen, M. & Meckling W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305-360.

Kadous, K., Koonce, L., & Towry, K. L. (2005). Quantification and persuasion in managerial judgement. Contemporary Accounting Research, 22(3), 643-686.

Latour, B. (1987). Science in action: How to follow scientists and engineers through society. Harvard university press.

Latour, B. (2005). *Reassembling the social: An introduction to actor-network-theory*. Oup Oxford.

Simon, H. A. (1955). A behavioral model of rational choice. *The quarterly journal of economics*, 99-118.