

EEVA-MARI IHANTOLA JA SANNA MERIKANTO

Suomalaisen liiketaloudellisen ammattilehtikirjoittelun välittämän budjetointiajattelun historiallinen analyysi vuosilta 1950–2000

TIIVISTELMÄ

Tutkimuksen tavoitteena oli muodostaa suomalaisen liiketaloudellisen ammattilehtikirjoittelun välittämän budjetointiajattelun historiallinen kehityskuva aikaväliltä 1950-2000. Kartoittamalla ja analysoimalla budjetointiajattelun kehitystä ja sen taustalla vaikuttaneita tekijöitä pyrittiin ajattelun kehitys sitomaan laajempaan kontekstiinsa ja sitä kautta ymmärtämään sitä syvällisemmin. Tutkittuna ajanjaksona ammattilehtikirjoittelu on ollut edellä käyvää ja opettavaa. Se, mitä kirjoittelussa on budjetoinnilla kulloinkin ymmärretty ja mitä siltä on vaadittu, on muuttunut liiketoimintaympäristön muutosten myötä. Kirjoittelu on nostanut esiin keskeisiä vaatimuksia ja uusia ideoita budjetoinnin kehittämiseksi aikansa liiketoimintaympäristön muutoksiin sopeutumiseksi. Perinteinen käsitys budjetoinnista suunnittelun, koordinoinnin ja valvonnan välineenä on muuttunut budjetoinnin näkemiseksi sekä ihmisten että yrityksen talouden ja toimintojen johtamisvälineenä. Ammattilehtien välittämästä budjetointiajattelusta heijastuu koko tutkitulta ajanjaksolta näkemys, jonka mukaan keskeistä budjetoinnin tehokkuuden ja toimivuuden kannalta on budjetoinnin käyttötavan sopivuus kulloiseenkin yritykseen ja sen liiketoimintaympäristöön.

Avainsanat: budjetointi, budjetointiajattelu, liiketalouden ammattilehdet, historiallinen analyysi

EEVA-MARI IHANTOLA, artikkelin vastuullinen kirjoittaja, KTT, lehtori,
Tampereen yliopiston kauppakorkeakoulu • e-mail: eeva-mari.ihantola@uta.fi
SANNA MERIKANTO, KTM • Ruokakesko Oy

1. JOHDANTO

Budjetointia on moitittu muun muassa dokumenttikeskeiseksi, staattiseksi ja mekaaniseksi suunnittelun apuvälineeksi, joka lukkiuttaa asenteet ja jäykistää organisaatiota ja sitä kautta estää yritysten toiminnan joustavuuden ja nopean reagoinnin toimintaympäristössä tapahtuviin muutoksiin. Kriittikiä esittäneiden tahojen mielestä perinteinen budjetointi tulisi esimerkiksi korvata kokonaan yrityksen prosesseihin pohjautuvilla järjestelmillä, jotta yritykset pystyisivät keskittymään kriittisiin menestystekijöihinsä: strategisen suorituskykynsä parantamiseen, arvoa luovien prosessien kehittämiseen ja tiedon hallintaan. (Hope, Fraser & Åkerberg 1999; Lehtinen 2000; Hope & Fraser 2003a,b; vrt. myös Ekholm & Wallin 2000)

Rinnakkain tämän jyrkästi budjetointia kritisoivan linjan kanssa 2000-luvun alun keskustelussa on havaittavissa myös maltillisempi linja, jossa on esitetty perinteisen budjetoinnin kehittämiseen tähtäviä ideoita, kuten toimintoperusteinen budjetointi budjetti-informaation laadun parantamiseksi ja budjetoinnin ja balanced scorecardin yhdistäminen moniarvoisemman budjetoinnin aikaansaamiseksi sekä budjetoinnin kehittäminen rullaavan ennustamisen suuntaan toiminnan ennakoitavuuden lisäämiseksi, reagoivalmiuksien parantamiseksi ja strategisten etujen saavuttamiseksi. (ks. esim. Neilimo & Uusi-Rauva 1999; Järvenpää, Partanen & Tuomela 2001; Malmi, Peltola & Toivanen 2002) Budjetoinnin kehittäminen avoimemmaksi ja joustavammaksi on nähty tehokkaan budjetoinnin edellytykseksi (vrt. Colman 2004).

Käsillä oleva tutkimus pyrkii tekemään nykypäivän suomalaista liikebudjetointiin liittyvää keskustelua ymmärrettäväksi historiallisen kehityksen valossa. Suomessa liikebudjetoinnin historiantutkimusta on tehty erittäin vähän. Salme Näsi (1990) on suomalaisen laskenta-ajattelun kehitystä käsittelevässä väitöskirjassaan yhtenä osa-alueena analysoinut myös budjetoinnin historiaa 1800-luvun puolivälistä 1980-luvun lopulle, mutta johtuen pitkästä aikaperiodista ja laajasta tutkimusalueesta, budjetoinnin osuus on kuitenkin jäänyt varsin pintapuoliseksi. Myös kansainvälisesti tarkastellen laskentatoimen historiantutkimus on suhteellisen vähän keskittynyt liikebudjetoinnin historian tutkimiseen¹.

Tämän tutkimuksen keskeisenä käsitteenä on *budjetointiajattelu*, jolla tarkoitetaan käsityksiä, mielipiteitä, ajatuksia ja keskustelua budjetoinnista ja siihen liittyvistä pinnalla olevista teemoista ja joka heijastaa budjetoinnin käsitteellistä ajatusmaailmaa ja sen kulloinkin ajankohtaisia kehityspiirteitä. Kartoittamalla ja analysoimalla budjetointiajattelun kehitystä ja sen taustalla vaikuttaneita

¹ Accounting, Business & Financial History -aikakausjulkaisussa julkaistaan vuosittain lista edellisen vuoden aikana julkaistuista laskentatoimen historiaa käsittelevistä englanninkielisistä artikkeleista. Vuosien 1994–2002 listoilla oleista yhteensä 1323:sta artikkelista vain 19 artikkelia käsitteli otsikon perusteella joko liike- tai julkisen sektorin budjetoinnin historiaa. (Listan on vuosittain koonnutt M. Anderson.) Viimeaikaisinta tähän kategoriaan luettavaa tutkimusta edustaa Hansenin, Otley ja Van der Steden (2003) tutkimus ”Practice Developments in Budgeting”.

ta tapahtumia, tekijöitä ja ilmiöitä pyritään ajattelun kehitys sitomaan laajempaan kontekstiinsa ja sitä kautta ymmärtämään sitä syvällisemmin. (vrt. Näsin (1990, 5–6) laskenta-ajattelun käsite)

Historiantutkimus on lähteiden perusteella päätelmiä tekevä tieteenala, jolle on olennaista keskittyminen muutosten tutkimiseen ja tavoitteena menneisyyden ymmärtäminen tai selittäminen (Renvall 1965, 16). Historiantutkimuksen keskeisimmät rajaukset ovat *tutkimukseen sisältyvän ajanjakson rajaaminen ja lähdeaineiston valinta* (Kalela 1976). Budjetointi on otettu käyttöön suomalaisissa yrityksissä 1950-luvulla (Näsi 1990, 166). Budjetointiajattelu kytkeytyy selkeästi budjetoinnin käytännön todellisuuteen. Kulloisetkin ideat, ongelmat ja keskusteluteemat kumpuavat tavalla tai toisella käytännön budjetointitodellisuuden pohjalta. (vrt. Näsi 1990, 6) Tästä syystä tähän tutkimukseen on otettu mukaan kaikki vuosikymmenet budjetoinnin käyttöönotosta aina vuoteen 2000 asti. Laajan tarkasteluajanjakson perusteella budjetointiajattelun muutoksista voidaan muodostaa kokonaiskuva, joka kattaa kaikki ne vuosikymmenet, joiden aikana suomalaiset yritykset ovat budjetointia harjoittaneet.

Liikebudjetoinnin käsitteellinen ajatusmaailma eli budjetointiajattelu on dokumentoituana alan kirjallisuuteen eli tutkimusraportteihin, oppikirjoihin, ammattilehtiartikkeleihin ym. kirjallisiin lähteisiin. (vrt. Näsi 1990, 5) Budjetointiajattelun voidaan ajatella olevan toisaalta tieteellistä ja toisaalta ammatillista. Tässä tutkimuksessa keskitytään ammatilliseen budjetointiajatteluun ja tästä syystä tutkimuksen lähdeaineistona on *suomalaisissa yritystaloutta käsittelevissä ammattilehdissä vuosina 1950–2000 julkaistut suomenkieliset budjetointia käsittelevät artikkelit*. Tutkimuksen tavoitteena on muodostaa *suomalaisen liiketalouden ammattilehtikirjoittelun välittämän budjetointiajattelun historiallinen kehityskuva vuosilta 1950–2000*.

Artikkeli on jäsenetty tästä eteenpäin siten, että ensiksi tarkastellaan budjetin ja budjetoinnin käsitettä ja toiseksi tutkimuksen toteutusta. Kolmanneksi kuvataan budjetointiajattelun kehitystä vuosikymmenittäin. Tämän jälkeen budjetointiajattelun kehitys suhteutetaan aikansa ilmiöihin ja rakennetaan synteesi eli historiallinen kokonaiskuva suomalaisen budjetointiajattelun kehityksestä tarkasteluajanjaksona. Lopuksi pohditaan tulosten merkitystä.

2. BUDJETIN JA BUDJETOINNIN KÄSITE

Budjetilla on alun perin valtiontalouteen liittyvä tausta. Valtiontaloudellinen budjetti otettiin ensimmäisenä käyttöön Englannissa, josta sen käyttö levisi ensin Ranskaan noin 1820-luvulla ja myöhemmin muihin Euroopan maihin sekä lopuksi Yhdysvaltoihin, jossa se hyväksyttiin käyttöön vasta vuonna 1921. Tuolloin korostettiin budjetin merkitystä kustannusten kontrollointivälineenä. Budjetti-sanaa käytettiinkin alun perin kustannuskontrollin synonyymina. (Lamppu 1960, 51)

Liikebudjetin uranuurtajamaana pidetään Yhdysvaltoja, jossa ensimmäisen maailmansodan jälkeen alettiin kiinnittää huomiota budjettiin kustannusten alentajana myös liike-elämässä.

Markkinoiden luonteen muuttuminen myyjien markkinoista ostajien markkinoiksi, heilahtelevat suhdanteet ja sodan jälkeinen tuotannon palauttaminen rauhanaikaiselle tasolle aiheuttivat kaikki yhdessä sen, että yrityksissä tarvittiin tarkkaa suunnittelua ja kontrollia yritystoiminnan kannattavuuden turvaamiseksi. Pelkkä taloudellisessa elämässä tapahtunut muutos ei kuitenkaan yksin aiheuttanut liikebudjetin käyttöönottoa. Samaan aikaan kiinnitettiin erityistä huomiota myös yrityksen johdon ongelmien tieteelliseen käsittelyyn (scientific management). Liikkeyritysten budjettia ja budjetointimenetelmiä alettiin kehittää yhä paremman suunnittelun välineeksi myös tutkijoiden toimesta. Yhdysvalloista budjettijärjestelmän käyttö yrityksissä levisi vähitellen myös muihin maihin. Euroopassa liikebudjetointi tuli ajankohtaiseksi puheenaiheeksi 1930–1940-luvuilla. (Lamppu 1960, 51–52)

Suomalaisessa laskentatoimen kirjallisuudessa taloussuunnitelma esiintyy ensimmäistä kertaa laskentatoimen systematiikassa vuonna 1928, jolloin Kaitila jakoi laskentatoimen jälkilaskentatoimeen ja ennakkolaskentatoimeen ja toi saksalaisen tutkijakollegansa ajatukset tulevaisuuteen kohdistuvan laskennan merkityksestä Suomeen. (Näsi 1990, 71–78) Ennakkolaskentatoimeen kuuluneen taloussuunnitelman Kaitila määritteli seuraavasti:

”Taloussuunnitelman avulla taloudenhoitaja ottaa selvittääkseen hoitamansa talouden tulevan kehityksen, sikäli kun se etukäteen on selvitettävissä. Se olisi laadittava ei ainoastaan liikkeen alkaessa, vaan myöskin vuosittain kultakin laskentavuodelta ... sen tulee käsittää ennen kaikkea omaisuuskulutuksen ja omaisuustuoton suunnitelma määrättyinä tulevana ajanjaksona.” (Kaitila 1928, 12–13)

Kaitila (1928, 13) katsoi taloussuunnitelmien ja kirjanpidon olevan toistensa vastinpareja ennako- ja jälkilaskentatoimessa, koska molemmat ovat aikalaskentaa ja koska *”taloussuunnitelma ottaa aineksensa pääasiallisesti kirjanpidosta punniten vain tulevaisuuden vaikutusta näihin aineksiin”*. Taloussuunnitelman sisällön hän näki harvoin olevan täydellinen ja mainitsi, että se voi sisältää vain esimerkiksi finanssisuunnitelman tai valmistussuunnitelman ja myyntisuunnitelman eli taloussuunnitelman käsite heijasteli suppeaa osabudjetteihin keskittyvää ja suhteellisen pintapuolista näkemystä budjetoinnista.

Laskentatoimen kokonaiskehitys osa-alueineen ja tehtävineen pysyi Suomessa ennallaan 1920-luvulta aina 1950-luvulle asti, jolloin Virkkusen (1954) esittämä johdon suunnittelu-, tarkkailu- ja informointitehtävistä lähtevä laskentatoimen systematiikka korvasi laskentatoimen vanhan nelijaon kirjanpitoon, omakustannuslaskentaan, liiketilastoon ja taloussuunnitelmaan. (Näsi 1990, 78 ja 84–85) Virkkunen (1954) toi ensimmäisenä suomalaiseen laskentatoimen doktriiniin ajatuksen budjetoinnista liikkeenjohdon apuvälineenä. Hän määritteli *budjetoinnin tavoitelaskelmaksi, joka sisältää hyväksytyin toimintasuunnitelman projektion taloudellisessa tasossa*. Budjetin avulla voitiin hänen mukaansa delegoida vastuuta ja toimivaltaa organisaation eri osiin, laatia pitkän tähtäyksen suunnitelmia ja tarkkailla ja arvostella saavutettuja tuloksia ja toimintaa

jälkeenpäin. Budjetti oli hänen mukaansa tarkoitettu toteutettavaksi vain kerran ja siinä pyrittiin ennustamaan ja arvioimaan tuotannon rakenne sekä sen perusteella suunnittelemaan tietyn tulevan periodin myynti, valmistus, ostot, tuotot ja kustannukset sekä menot ja tulot. Budjetti voitiin jakaa valmistelua varten pääfunktioiden mukaan myynti-, varasto-, valmistus-, osto-, rahoitus- ja investointibudjeteiksi. Tämän tarkemmin Virkkunen ei teoriapainotteisessa teoksessaan käsitellyt budjetoinnin laadintaa käytännössä.

Lampun (1960) Liiketaloudelliseen Aikakauskirjaan kirjoittamasta artikkelista *”Budjettitoiminnasta liikeyrityksissä”* on selvästi havaittavissa suomalaisen budjetoinnin teorian merkittävä kehittyminen ja käsitteiden sisällön selkiytyminen 1960-luvulle tultaessa. Lampun artikkelissaan käyttämä lähdeaineisto koostui Virkkusen (1954) kirjoittamaa teosta lukuun ottamatta kokonaan ulkomaisten tutkijoiden julkaisuista, ja verrattuna Virkkusen anglosaksiseen lähdeaineistoon siinä oli selkeästi havaittavissa englanninkielisen ja skandinaavisen aineiston käytön lisääntyminen. Lamppu (1960, 55) määritteli budjetin seuraavasti:

”Budjetti on yritystä, osastoa tai toimintaa varten laadittu mahdollisimman edullisen taloudellisen päämäärän sisältävä ja määrättyä ajanjaksona toteutettavaksi tarkoitettu markkamääräinen toimintasuunnitelma, joka perustuen kaikkien sopivien tavoitteiden ja tekijäin huolelliseen harkintaan tekee mahdolliseksi vastuupiirien tarkkaan jakamiseen nojautuvan todellisten toimintojen valvonnan sekä ennakoitujen ja toteutuneiden suunnitelmien vertailun paljastamien erojen analysoinnin ja tulkinnan.”

Lamppu (mt., 55–73) jakoi yrityksen budjetointiprosessin suunnitteluvaiheeseen, koordinoimisvaiheeseen ja kontrollivaiheeseen, joka jaottelu osoitti myös budjetin kolme keskeistä tehtävää: toiminnan ohjaaminen, koordinointi ja kontrolli. Hän piti budjetin tarkkailutehtävää tärkeänä, koska jo budjettia laadittaessa oli hänen mukaansa mahdollista ottaa huomioon edelliseen vuoteen nähden tapahtuneita muutoksia yrityksen sisäisissä ja ulkoisissa olosuhteissa. Täten voitiin jo toimintakauden aikana ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin poikkeamien korjaamiseksi ja toiminnan pitämiseksi ennakoitujen suunnitelman puitteissa. Lamppu korosti myös osa- ja alabudjettien riippuvuutta toisistaan ja yhdistettävyyttä kokonaisbudjettiin, joka sisälsi budjetoidut tulos- ja omaisuustaseet. Lisäksi hän toi artikkelissaan esille rullaavan budjetoinnin idean ja esitteli edelleenkin voimassa olevan jaottelun budjettien laadintamenetelmistä jakaen ne break down -, build up - ja yhteistyömenetelmiksi. Lamppu kiinnitti artikkelissaan huomiota myös budjetoinnin inhimilliseen puoleen todetessaan yhteistyömenetelmän tuottavan yrityksille eniten hyötyä mm. siitä syystä, että monien tahojen mukaan ottaminen budjetointiin saattoi hävittää budjetointia kohtaan mahdollisesti esiintynyttä vastustusta. Toisaalta hän totesi break down -menetelmän heikkoudeksi alaisten kiinnostuksen puutteen budjetteihin, koska he tunsivat itsensä osattomiksi niiden laadintaan.

1970-luvulla budjetoinnista kirjoitettiin Suomessa tutkijoiden keskuudessa enemmän kuin aikaisemmilla vuosikymmenillä. Tähän vaikutti ilmeisestikin se seikka, että liiketaloustieteellinen

tutkimus ja koulutus lisääntyivät maassamme voimakkaasti (Kettunen 1984, 164, ks. esim. Näsi & Näsi 1985). Budjetoinnin teoreettinen tarkastelu alkoi lisääntyä saaden vaikutteita erityisesti Yhdysvalloissa tehdystä budjetointitutkimuksesta. Budjetin ja budjetoinnin käsitteet vakiinnuttivat 1970-luvulla yhä edelleenkin voimassa olevan perusmerkityksensä suomalaisessa akateemisessa keskustelussa. Esimerkiksi Alaluusua (1978, 9) määritteli budjetin seuraavasti:

”Budjetti on yrityksen toimintaa varten laadittu mahdollisimman edullisen taloudellisen tuloksen sisältävä, määrätylle ajanjaksolle toteutettavaksi tarkoitettu, eksplisiittisille oletamuksille perustuva, taloudelliseen tasoon projisoitu toimintasuunnitelma.”

1970-luvulla budjetoinnin teoreettisen tarkastelun uutena piirteenä voidaan pitää sen kytkeä yritysten strategiseen suunnitteluun (Jääskeläinen 1973). Pääasiallisesti ylimmän johdon suorittamassa strategisessa suunnittelussa tavoitteiden kehittelyä pidemmällä tähtäyksellä pidettiin Jääskeläisen mukaan pääongelmana. Budjettien laadinnassa puolestaan lähdettiin liikkeelle strategisen suunnittelun luomista puitteista eli käytettävissä olleista resursseista ja pitkän tähtäyksen tavoitteista. Vuositason suunnittelussa tavoitteeksi asetettiin useimmiten mahdollisimman hyvä taloudellinen tulos em. puitteissa ja budjetointiin osallistui yrityksen koko johto kaikilta organisaatiotasoilta.

Suomessa 1980-luvun oppikirjojen ja tutkijoiden esittämät näkemykset budjetoinnista olivat kehittyneet osin erilaisiksi. Oppikirjoissa budjetointi kuvastui pitkälti rationaalisenä ja mekani-
nistisena toimintana ja budjetointi määriteltiin aiemman tradition mukaisesti *”yrityksen tai sen osaston toimintaa varten laadituksi mahdollisimman edullisen taloudellisen tuloksen sisältäväksi ja määrättyä ajanjaksona toteutettavaksi tarkoitetuksi rahamääräiseksi, joskus määrällisesti ilmaistuksi toimintasuunnitelmaksi”* (Riistama & Jyrkkiö 1987, 282). Tutkimuksessa puolestaan alettiin lisääntyvässä määrin tarkastella budjetoinnin inhimillistä puolta. Lukka (1988, 1–2 ja 9) näki budjetoinnin monivaihteisena toimintana: toisaalta mekaanisena numeroilla operoimisena mutta toisaalta mitä suurimmassa määrin inhimilliseen käyttäytymiseen liittyvänä ilmiönä, josta syystä hän budjettia määritellessään hylkäsi aiemmissa määritelmässä normatiivisena pidetyn oletuksen mahdollisimman edullisesta taloudellisesta tuloksesta ja määritteli budjetoinnin periodikohtaiseksi, kertatavoitteen luonteiseksi ja kvantitatiiviseksi laskelmaksi, jonka luonne on enemmän toimintasuunnitelmia kvantifioiva tai tavoitteita asetteleva kuin puhtaasti suunnitelmallinen.

1990-luvun suomalaisen akateemisen budjetointikirjallisuuden budjettikäsitteelle oli ominaista budjetin ja budjetoinnin ymmärtäminen laaja-alaisemmin kuin aikaisemmin sekä ihmisten että yrityksen talouden ja toimintojen johtamisvälineenä. Neilimon ja Uusi-Rauvan (1997, 220–238) johdon laskentatoimen oppikirjan mukaan budjetti on yrityksen toiminnan ohjausväline ja sen on oltava merkittäviltä osiltaan rahamittainen ja luotava riittävän yksityiskohtainen kuvaus yrityksen toimintojen tavoitteista ja resursseista suunnittelu- ja toimintakaudelta. Samanaikaisesti

budjetti myös integroi yrityksen eri toiminnot yhteen yritystoiminnan kokonaiskuvaksi. Lisäksi budjetilla ja budjetoinnilla voidaan kirjoittajien mukaan vaikuttaa yrityksen budjetoivan henkilöstön sitouttamiseen ja motivoimiseen yrityksen tavoitteisiin ja toimintoihin. Budjetoinnilla he tarkoittavat budjettien suunnittelua ja laatimista, budjettien käyttöä yritystoiminnan ohjauksessa ja budjettien erojen analysointia ja korjaavien toimenpiteiden suunnittelua ja toteuttamista. (vrt. esim. Ihantola 1997)

Edellä esitetty suomalaisiin budjetointitutkimuksiin ja oppikirjoihin perustunut analyysi budjetoinnin käsitteen kehityksestä tutkimuskohteena olevana ajanjaksona osoittaa selkeän kehityslinjan suppeasta, osabudjetteihin keskittyvästä ja mekanistisesta budjetoinnin käsitteestä laaja-alaiseen, kokonaisvaltaiseen käsitteeseen. Budjetille ja budjetoinnille ei tässä tutkimuksessa asetettu etukäteen yhtä staattista määritelmää, vaan ammattilehtiartikkelien valinta pohjautui kullekin vuosikymmenelle tyypillisiin käsityksiin budjetoinnista. Yhden staattisen määritelmän esittäminen etukäteen olisi saattanut kahlita artikkelien valintaa liiaksi ja siten olennaisesti vaikuttaa budjetointiajattelun kehityksestä saatavaan ymmärrykseen.

3. TUTKIMUKSEN TOTEUTUS

Heikkisen (1980, 7) mukaan historiantutkimus on toimintaa, jonka pyrkimyksenä on menneisyyden, menneiden tapahtumien ja ilmiöiden ymmärtäminen tai selittäminen. Selittämiseen pyrkivän historiantutkimuksen tavoitteena on kulloinkin tutkittavaa ilmiötä koskevan historiallisen teorian luonti eli muutosten säännönmukaisuuksien etsintä. Ymmärtämiseen pyrkivän historiantutkimuksen tavoitteena puolestaan on luoda tutkimuksen kohteena olevasta menneisyyden ilmiöstä kokonaiskuva, joka tekee ymmärrettäväksi kaikki kyseiseen ilmiöön liittyvät lähteet (Renvall 1965, 16). Tässä tutkimuksessa tavoitteena on historiallisen kokonaiskuvan rakentaminen suomalaisen ammatillisen budjetointiajattelun kehityksestä. Miten liiketaloudellisten ammattilehtien välittämä budjetointiajattelu on muuttunut ja kehittänyt, milloin ja miksi se on muuttunut? -kysymyksiin etsitään vastauksia pyrkimällä luomaan lähdeaineiston pohjalta yhtenäinen ja ymmärrettävä kokonaisuus, historiallinen synteesi.

Lähdeaineiston valinta muodostaa yhden tärkeimmistä tutkimusprosessin vaiheista, sillä historiantutkimus on merkittävällä tavalla riippuvainen niistä tiedoista, joita se saa käytettäväkseen. Valittavan tutkimusaineiston tulisi edustaa mahdollisimman kattavasti kaikkia saatavilla olevia lähteitä. (Dahl 1971, 38–40) Lähteen validius eli pätevyys vastata tutkijan esittämiin kysymyksiin riippuu siitä, missä tarkoituksessa lähde on laadittu. Selvitettyään lähteen aseman ja tehtävän oman aikansa elämässä (ulkoinen lähdekritiikki) ja sen, miten lähteen tehtävä on vaikuttanut lähteen antamiin tietoihin (sisäinen lähdekritiikki), tutkija voi arvioida sitä, onko lähde pätevä vastaamaan hänen tutkimuskohdetta koskeviin kysymyksiinsä. (Kalela 2000, 93)

Ammattilehtiartikkelien valinta tämän tutkimuksen lähdeaineistoksi perustuu olettamukseen, että ammattilehtien kirjoittajat ovat edustaneet aikansa ammatillista asiantuntemusta ja että artikkelit ovat julkaisukynnyksen läpäistyään olleet julkaisuajankohtanaan sisällöltään ajankohtaisia ja merkittäviä. Ammattilehdissä julkaistujen artikkelien tarkoituksena on laajan lukijakunnan tiedon lisääminen ja käytäntöihin vaikuttaminen. Ammattilehtikirjoittelun voidaan siten tulkita olleen suomalaisessa yritysmaailmassa enemmistönä vallinneita budjetoitinkäytäntöjä jonkin verran edellä. Tarkasteltuna ajanjaksona artikkelien kirjoittajina oli ”edelläkävijäyrityksissä” budjetoitinkokemuksensa hankkineita laskenta-ammattilaisia, konsultteja ja korkeakoulumaailman edustajia, jotka olivat ammentaneet tietonsa käytännön budjetoinnista, alan oppikirjoista ja/tai tutkimuksista. Vaikka osa jatkossa analysoitavien ammattilehtiartikkelien kirjoittajista onkin siis aikansa tutkijoita ja tiedemaailman edustajia, on tässä tutkimuksessa kuitenkin oletuksena, että heidän esittämänsä ajatukset ovat ylittäneet julkaisukynnyksen juuri siksi, että ne ovat olleet ajankohtaisia ja keskustelua herättäneitä myös ammatillisessa mielessä.

Ammattilehtien päätoimittajilla oli tärkeä asema valitessaan kulloinkin merkittävänä ja ajankohtaisina pitämänsä artikkelit julkaistaviksi. Tämä asema korostui erityisesti ulkomaisten käännösartikkelien valinnassa; runsaslukuisesta ulkomaisesta budjetoitinkirjallisuudesta oli suodatettava suomalaisittain mielenkiintoisia ja ajankohtaisia teemoja. Tästä syystä myös ammattilehdissä julkaistut ulkomaiset käännösartikkelit otettiin analysoitavaan aineistoon mukaan. Niidenkin on julkaisukynnyksen ylittääkseen täytynyt olla päätoimittajan näkemyksen mukaan sisällöltään suomalaisten budjetoitinkäytäntöjen kehittämisen kannalta hyödyllisiä ja ajankohtaisia, ja myös niiden voidaan siten tulkita heijastavan aikansa suomalaista ammatillista budjetoitintajattelua.

Ammattilehtiartikkelianalyysin pohjaksi valittiin seuraavat ammattilehdet: *Tehostaja* (1943–1968), *Liikemaailma – Liiketaito* (1948–1950), *Liiketaito* (1951–1956), *Liiketalous* (1954–1968), *Kehittyvä Liikkeenjohto* (1963–1970), *Yritystalous* (1969–1974), *Kehittyvä Yritysjohdo* (1971–1975), *Tehokas Yritys* (1975–1980), *Tilisanomat* (1980–) ja *Yritystalous* (1981–).² Ammattilehtien valinnassa pyrittiin siihen, että ne ovat ilmestymisajankohtanaan olleet laajan lukijakunnan omavia ja ajankohtaisia aiheita käsitteleviä lehtiä. Valintaa tehtäessä otettiin huomioon myös se, että tutkimusaineisto kattaa tutkimukseen sisältyvän ajanjakson kokonaisuudessaan.

Ammattilehtiartikkelien analyysimetodiksi valittiin sisällönanalyysi (ks. esim. Tuomi & Sarajarvi 2002). Analyysi tehtiin teorialähtöisesti eli artikkelit etsittiin valituista ammattilehdistä tukeutuen edellä luvussa 2 esitettyihin kullekin vuosikymmenelle tyypillisiin käsityksiin budjetoinnista. Lehdet käytiin vuosikerroittain läpi vuodesta 1950 vuoteen 2000 asti ja kerättiin niistä

² Tilintarkastus – Laskentatoimi -lehti on jätetty aineiston ulkopuolelle, koska siinä julkaistujen budjetoitintä käsittelevien artikkelien kokonaismäärä on suhteellisen pieni.

kaikki budjetointia käsitelleet artikkelit. Artikkelit luokiteltiin vuosikymmenittäin ja lisäksi kunkin vuosikymmenen sisällä aihepiireittäin. Kukin artikkeli sijoitettiin joko yhteen tai useampaan aihepiirilokkaan riippuen sen sisällöstä.³

Luokittelun jälkeen toteutettiin kunkin vuosikymmenen budjetointiajattelun kvalitatiivinen analyysi aihepiireittäin. Esitetyt lainaukset pyrittiin valitsemaan siten, että ne edustavat ko. aihepiirin sisältöä mahdollisimman kattavasti. Tämän jälkeen laadittiin synteesi ajattelun ominaispiirteistä vuosikymmenittäin. Analyysia jatkettiin suhteuttamalla budjetointiajattelun kehitys taloushistoriassa ja myös ammattilehtikirjoittelussa esiintyneisiin aikansa keskeisiin ilmiöihin eli kansantalouden, yritysten toimintaperiaatteiden, tieto- ja tuotantotekniikan sekä johtamisfilosofioiden kehitykseen. Tätä kautta päädyttiin budjetointiajattelun kehityskuvaan ja sen perusteella esitettiin tulkintoihin ja johtopäätöksiin.

4. 1950-LUVUN BUDJETOINTIAJATTELU

Suomessa standardikustannuslaskenta oli ollut ja oli edelleen 1950-luvun alkupuolella tulevaisuuteen kohdistuvassa laskennassa budjetointia vahvemmassa asemassa pyrittäessä taloudelliseen ja tehokkaaseen liiketoimintaan. (ks. Virkkunen 1949; Saartama 1954; Leikkonen 1953; vrt. Virkkunen 1954) 1950-luvun kuluessa budjetointi vahvisti kuitenkin asemiaan etenkin toiminnan tarkkailussa, ja standardikustannuslaskennasta muodostui vähitellen budjettilaskentaa tukeva laskentamuoto, kun standardikustannuslaskennan avulla määriteltyjä kustannuksia alettiin käyttää apuna kustannusbudjettien laadinnassa ja todettujen budjettipoikkeamien analysoinnissa (Rytkönen 1954b, 42). Budjetointi ei kuitenkaan vielä 1950-luvulla ollut kovin laajalti käytössä maamme yrityksissä (ks. esim. Paul 1958, 4). Budjetointia harjoittivat lähinnä suuret teollisuusyritykset (Hauhia 1957), joissa 1950-luvulla tapahtuneen taloudellisen kasvun ja toiminnan laajentumisen seurauksena syntyi tarve toiminnan muodolliseen ohjaukseen (Näsi 1990, 79).

Vaikka budjetti (taloussuunnitelma) oli jo vuosikymmeniä esiintynyt harvakseltaan laskenta-toimen normatiivisuonteisessa kirjoittelussa, 1950-lukua voidaan Suomessa luonnehtia ammattilehtikirjoitteluun perustuvan tarkastelun pohjalta budjetoinnin vuosikymmeneksi. Budjetointia käsittelevien artikkelien määrä oli lukuisa ja niiden aiheet olivat budjetoinnin peruseriaatteita käsitteleviä ja sisällöltään aihepiiriin johdattelevia. Kirjoittajat olivat useimmiten henkilöitä, jotka olivat työtehtäviensä kautta tutustuneet budjetointiin käytännössä ja halusivat saattaa kokemuk-

³ Liitteessä 1. on luetteloitu artikkelit vuosikymmenittäin. Liitteessä 2. on taulukko, jossa artikkeliaineisto on luokiteltu vuosikymmenittäin ja aihepiireittäin. Taulukossa on esitetty myös artikkelin kirjoittaja ja hänen ammattinsa/koulutuksensa, mikäli se on artikkelissa mainittu. Käännösartikkeleista on ilmoitettu julkaisu, jossa artikkeli on alun perin ilmestynyt.

sensa laskennan parissa työskentelevien laajempaan tietoisuuteen. (Näsi 1990, 175–176) Seuraavassa tarkastellaan lähemmin 1950-luvun budjetointiajattelun keskeisiä piirteitä.

4.1 Budjetoinnin hyödyt ja haitat

Budjetin alkuperä julkistalouden kustannuskontrollin välineenä ei välttämättä ollut budjetin yritysmaailmaan juurtumiselle eduksi, kuten esimerkiksi seuraavasta artikkelilainauksesta ilmenee (vrt. myös Paul 1958, 4 ja Jauri 1954):

”Sanalla budjetti on huono kaiku meidän kaikkien korvissa. Olemme tottuneet siihen, että meillä budjetti on valtiontaloudessa käytetty työväline, jota ei sen kummemmin kunnioiteta... Kun (sitten) budjetti on vihdoinkin saatu valmiiksi joulun tienoissa, alkaa keskustelu ensimmäisistä lisäbudjeteista. Maallikko saa sen käsityksen koko touhusta, että budjettia ei ole tarkoitettukaan noudatettavaksi...” (Leikkonen 1959, 18)

Ilmeisesti ainakin osittain tästä syystä 1950-luvun ammattilehtikirjoittelussa on selkeästi havaittavissa pyrkimys selvän eron tekemiseen valtiontalouden budjetoinnin ja liikebudjetoinnin välille. Tämä ilmenee etenkin useiden kirjoittajien esittämissä käytännön kokemuksiin perustuvissa ajatuksissa budjetoinnin hyödyistä ja haitoista. Edellä siteeratun Leikkosen (1959, 18-19) artikkelissa nämä ajatukset tulevat kattavasti ja tiivistetysti esiin. Toiminnan suunnittelussa Leikkonen totesi budjettilaskennan auttavan yrityksiä siten, että sen avulla *”voidaan nähdä riittävän ajoissa, mihin ollaan menossa sekä ryhtyä tarpeen vaatiessa ennakkotoimenpiteisiin tappioiden välttämiseksi”* ja että sen avulla *”voidaan kehittää johdon mahdollisuuksia suunnitelmalliseen johtamiseen improvisaation asemasta”*. Toimintojen koordinoinnin osalta kirjoittaja piti budjetteja keinona saada kaikki osastot toimimaan yhteisen päämäärän hyväksi taloudellisesti parhaimman tuloksen aikaansaamiseksi, sillä *”budjettia laadittaessa yrityksen eri osastojen johtajat joutuvat pakosta suunnittelemaan osastojensa toiminnan kokonaisuutta silmällä pitäen”*. Tärkeimpänä budjetoinnin mukanaan tuomana hyötynä artikkelissa pidettiin kuitenkin mahdollisuutta *”kaiken yrityksessä tapahtuvan toiminnan tarkkailemiseen”*.

Leikkonen (1959, 19) esitti artikkelissaan hyötyjen lisäksi myös budjettilaskennan haittoja. Niitä olivat kirjoittajan mukaan mm. mahdollisuus määrärahamentaliteetin syntyyn, budjettisoikeus eli liian tiukka budjetin seuraaminen ja tilaisuuksien menettäminen, koska niihin ei ollut budjetissa varauduttu, sekä moraalinen huonontuminen (esimerkkinä väärin kirjausten tekeminen budjettipoikkeamien välttämiseksi). Haittana mainittiin myös budjetissa väärin lasketut kustannukset tai väärin arvioitu myyntivolyymi, jotka *”voivat antaa yrityksen henkilökunnalle väärät tavoitteet, jolloin seuraukset voivat olla kohtalokkaat”*. Scriven (1959, 9) muistuttaa artikkelissaan liikkeenjohtoa siitä, että juuri ne henkilöt, joille budjettilukujen tulisi olla normeina, pääsevät yleensä voimakkaasti vaikuttamaan niiden syntyyn ja että näihin lukuihin on tavallisesti päädytty neuvotteluissa, joissa osastopäälliköt taistelevat kukin omien eriensä puolesta.

Budjetointiajattelun henki 1950-luvun kirjoittelussa näyttää kuitenkin kaiken kaikkiaan olleen budjetoinnille myönteinen ja budjetoinnin käyttöönottamista suositeltiin artikkeleissa usein voimakkain sanakäntein, kuten esimerkiksi seuraavasta lainauksesta ilmenee (Budjetointia suosittelivat lisäksi esim. Hirvelä 1955, 19; Ostenfeld 1955, 9; Toikka 1955, 8; Hauhia 1957, 18 ja Paul 1958, 4.):

”Nykyaikainen yrityksen johto on saanut liikeyrityksen budjetissa työväliseen, jota ilman sen on vaikeata olla nykyisenä kireän kilpailun aikana... kaikista epäkohdista huolimatta on käsitykseni mukaan budjettilaskennasta siksi paljon hyötyä, että tuntuisi suorastaan kohtalokkaalta olla käyttämättä sen suoma tukea johdettaessa yritystä järkiperaisesti.” (Leikkonen 1959, 18–19)

4.2 Budjettilaskennan edellytykset

Myös budjettilaskennan edellytyksistä käytiin vilkasta keskustelua 1950-luvun ammattilehtien palstoilla, sillä budjetoinnissa oli kyse suomalaisille yrityksille aivan uudeltaisesta laskentatavasta, jonka onnistumisen todettiin vaativan muutoksia jo vakiintuneisiin toimintatapoihin. Budjetoinnin käyttöönotto merkitsi useissa yrityksissä muutoksia laskentajärjestelmissä, kuten esimerkiksi tilijärjestelmän uusimista tai kirjanpidon ja liiketilaston järjestämistä siten, että niistä pystyttiin saamaan välttämättömät tiedot budjettien laadintaa samoin kuin myöhempää budjettitarkkailua varten (Rytkönen 1955; Kauppaliikkeen budjetti I 1955). Budjetoinnin käyttöönotto edellytti myös yritysten sisäisen organisaation kehittämistä, joka alkuvaiheessa tarkoitti tehtävien ja vastualueiden jakamista. Vastuun hajauttaminen puolestaan asetti vaatimuksia henkilöstön tiedoille ja taidoille; eritoten liiketaloudelliset peruskäsitteet tuli tuntea ja ymmärtää sekä sisällöltään että merkitykseltään. (Teuronen 1959, 33–34)

Budjettilaskennan käyttöönoton onnistumiselle katsottiin ensiarvoisen tärkeäksi sekä johdon että henkilöstön asennemuutos. Kaikki budjetointiin osallistuvat tahot oli saatava luottamaan siihen, että budjetoinnista on enemmän hyötyä, kuin mitä siihen uhrataan resursseja. Tämän-suuntainen budjetointiajattelu näkyi selkeästi 1950-luvun ammattilehtikirjoittelussa, josta seikasta jo edellä esitettiin esimerkkejä. Tärkeänä pidettiin myös yrityksen johdon antamaa tukea: *”Ellei yrityksen korkein johto anna tukeaan budjettilaskennan toteuttamisessa, on turha toivoa sen onnistumista.”* (Leikkonen 1959, 19)

4.3 Kokonaisnäkemysten puuttuminen

1950-luvulla budjetointia käsitelleiden artikkelien teemana oli usein yksittäinen erillisbudjetti (esim. Rytkönen 1954a,b,c,d). Kokonaisnäkemysten puuttuminen artikkeleista johtui siitä, että budjetointikäytäntöä oltiin yrityksissä vasta opettelemassa ja kirjoitusten avulla pyrittiin alkuvaiheessa perehdyttämään lukijoita jonkin keskeisen osa-alueen, kuten esimerkiksi myynnin tai ostojen mahdollisimman tarkkaan ennakkointiin (Kauppaliikkeen budjetti I 1955 ja II 1956; Alati

uusiutuva pulma: mainosbudjetin summan määrittäminen 1952; Heikkinen 1955). Yksittäisiä budjetteja koskevat artikkelit olivat hyvin yksityiskohtaisia ja niissä pyrittiin usein selvittämään budjettien rakennetta laskentaesimerkkien avulla. Budjetoinnin tärkeimmäksi tehtäväksi nähtiin 1950-luvun budjetointiajattelussa kustannusten kontrollointi, joten tulosbudjetista kirjoitettiin ko. vuosikymmenellä varsin vähän. Budjettilaskennan kehittäminen koko yrityksen kattavaksi laskennaksi todettiin olevan välttämätön mutta vaativa ja pitkälinen prosessi: *”Budjettilaskenta vaatii hyvin paljon yritykseltä, ja sen valmistelu ja käytäntöön soveltaminen vaatii aikaa, työtä ja sisua.”* (Rytkönen 1955, 8)

Erytisen paljon huomiota artikkeleissa kiinnitettiin myynti- ja rahoitus- (tai kassa-) budjettien laadintaan (Rytkönen 1954a; Kauppaliikkeen budjetti I 1955; Lamppu 1959, Heikkinen 1955). Muiden budjettien käyttökelpoisuuden nähtiin olevan täysin riippuvainen myyntibudjetissa esitettyjen arvioiden oikeellisuudesta, joten sen laadinnan ongelmistoon kiinnitettiin kirjoittelussa paljon huomiota. Rahoitusbudjetin laadintaa puolestaan pidettiin tärkeänä, koska sen avulla pystyttiin arvioimaan, miten tulot kattavat menot kunakin määrättyinä periodina sekä millainen on niiden vaikutus yrityksen likviditeettiin (Lamppu 1959, 35; Gronow 1955, 15). Rytkönen (1954d) esittelee artikkelissaan amerikkalaista kassabudjettia ja sen laadintaa ja toteaa seuraavasti:

”Jotta kassan ennakointi täyttäisi tehtävänsä, pitäisi sen oikeastaan ulottua tilikautta pitemmälle ajanjaksolle ja toisaalta sen olisi selvitettävä rahoitustilanne myös kuukausittain, viikoittain, joskus päivittäinkin.”

Myös Lamppu (1959, 35) korosti artikkelissaan rahoituksen suunnittelun tärkeyttä jakaen sen pitkälle ja lyhyelle tähtäykselle eli finanssi- ja likviditeettibudjetointiin.

4.4 Budjetit kustannusten tarkkailun välineinä

1950-luvun ammattilehtiartikkeleissa budjetointia pidettiin tärkeänä kustannusten tarkkailun välineenä (ks. esim. Virkkunen & Wuorenjuuri 1950; vrt. Näsi 1990, s. 177). Tarkkailun merkityksen korostumisen myötä alettiin puhua myös ”johtamisesta poikkeamien avulla”, joka pakotti poikkeamista vastuussa olevat kiinnittämään huomionsa juuri sinne, missä johtamista ja suunnittelua tarvittiin (Leikkonen 1959, 8). Rytkönen (1954c, 97), joka oli opiskellut budjettilaskentaa ulkomailla, kirjoitti budjetoinnin tarkkailutehtävästä näin:

”Budjettien olemassaolo sinänsä ei riitä, vaan niitä on todella käytettävä toiminnan mittajina. On turhaa vaivaa ja työtä ylläpitää monimutkaisia laskentajärjestelmiä, ellei niiden antamia numeroita käytetä. Budjettien pitäisi olla ohjeena toimitusjohtajasta työnjohtajaan asti ja mittaapuuna, johon liikkeen toimintaa verrataan. On myös huomattava, että vaikkakin pääkonttorin tai vastaavan taholta suoritetaan budjettien muotoilu, on isännöitsijöiden, tehtaan johtajien jne. osallistuttava aktiivisesti kustannustarkkailuun.”

1950-luvun ammattilehtikirjoittelun yhtenä keskeisenä kustannustarkkailuun liittyneenä teemana oli budjetointi työnjohdon suorittaman kustannustarkkailun tukena. Åströmin (1954, 20) mukaan budjetointi ei ole erillinen vain konttori- ja laskentamiehille kuuluva toiminnanhaara vaan

“...sen (budjetoinnin) päämäärä on sama, johon työjohtajankin työ omalla osastollaan tähtää – tuottavuuden kohottamiseen.”

Åström arveli budjetoinnin olleen 1950-luvun alussa suomalaiselle työjohtajalle vielä melko vieras käsite. Tästä syystä hän esitteli artikkelissaan Svenska Cellulosa Ab:n budjettilaskentaa, jossa työjohtajat oli kytketty mukaan budjettien laadintaan ja jatkuvaan budjettitarkkailuun tuottavuuden kohottamiseksi. Lisäksi hän totesi, että budjetti ei ole pelkkä kontrolliväline vaan oikein ja kyllin laajalla sektorilla käytettynä myös mainio keino herättämään kiinnostusta taloudellisiin kysymyksiin ja aktiivista ja positiivista asennoitumista tuottavuuden kohottamiseen (Åström 1954, 21).

Myös Ahola (1956) ja Teuronen (1959) korostavat artikkeleissaan työnjohdon tärkeää tehtävää kustannusten valvonnassa ja sitä kautta tuloksellisen yritystoiminnan kehittämisessä:

“Budjetointiin osallistumalla työjohtajat ovat pakotettuja ajattelemaan juoksevien töiden ohella tulevaisuutta. Tällöin epämiellyttävien yllätysten ja kalliiden improvisointien määrä vähennee ja taloudellinen tulos varmistuu.” (Teuronen 1959, 33)

Kirjoittajien mukaan osallistuessaan budjetointiin työjohtajat joutuvat syventymään oman toimintakenttensä kustannusten muodostumiseen ja voivat juoksevia työtehtäviä tehdessään pyrkiä edullisimpiin ratkaisuihin suunnitellessaan, toteuttaessaan ja tarkkailleessaan oman vastuualueensa kustannuksia aiheuttavia tekijöitä, kuten esimerkiksi henkilöresurssien, raaka-aineiden tai koneiden käyttöä.

4.5 1950-luku – budjetit välttämättömiä kustannustarkkailun välineitä

Pääasiassa vain suuret teollisuusyritykset budjetoivat Suomessa 1950-luvulla. Ammattilehtiin kirjoittivat budjetoinnista lähinnä henkilöt, jotka olivat hankkineet käytännön budjetointikokemusta näissä “edelläkävijäyrityksissä”. Budjetointia käsittelevä kirjoittelu pyrki levittämään budjetointitietoisuutta lukijoiden keskuuteen ja oli siten luonteeltaan budjetointia suosittelevaa, opettavaa ja juurruttavaa. Budjetointi-sanaan liittyi valtionalouden kautta negatiivisia mielleyhtymiä, joten liikebudjetoinnin ja valtion budjetoinnin välille pyrittiin tekemään selvä ero. Keskeisiä käsiteltyjä teemoja olivat liikebudjetoinnin hyödyt (haittoja unohtamatta), käyttöönoton edellytykset ja yksityiskohtaiset osa-budjettien laadintamallit ja -ohjeet. Artikkeleissa keskityttiin osabudjettien laatimiseen kokonaisnäkömyksen vielä puuttuessa. 1950-luvun ammattilehtikirjoittelun heijastamalle budjetointiajattelulle oli ominaista budjettien näkeminen välttämättöminä kustannustarkkailun välineinä.

5. 1960-LUVUN BUDJETOINTIAJATTELU

1960-luvun budjetointikirjoittelussa korostettiin selkeästi budjetoinnin kehittämistä aikaisempaa kokonaisvaltaisemmaksi, koko yrityksen käsittäväksi toiminnaksi. Keskeiseksi virheeksi nähtiin se, että budjetointia käytetään hyväksi vain osassa yrityksen toimintaa eli harjoitetaan budjetointia vain siellä, minne se parhaiten soveltuu ja missä se on myös helpointa (Witschi 1966, 9). Seuraava Oy Alko Ab:n ensimmäisen laskentapäällikön Koskenkorvan esittämä kuvaus on esimerkki tästä 1960-luvulle tyypillisestä kokonaisvaltaisesta budjetointiajattelusta:

”Taloudellisessa ajattelussa 50-luvulla tapahtunut murros sekä kannattavuuteen ja toiminnan taloudellisuuteen liittyneiden vaatimusten olennainen kasvu lisäsivät laskentatoimen merkitystä aikaansa seuraavissa yrityksissä siinä määrin, että laskennan erottaminen tehtävään koulutetun henkilön erilliseksi vastuualueeksi katsottiin useissa yrityksissä järkeväksi ja jopa välttämättömäksi. ... Laskentapäällikön ajatusten ja tekemisen pääpainon tulee kohdistua tulevaisuuteen, jotta hän voisi varustaa yrityksensä päätöksentekijät kulloiseenkin tarpeeseen sopivalla informaatiolla. Tällöin on syytä muistaa, että päätöksentekijöitä on firmassa eri tasoilla ja että tiedot on muokattava (suunniteltava) tavoitteet huomioon ottaen käyttöön sopiviksi. Budjetoinnin kunnollinen toteutus auttaa edellä esitetyn vaateen toteutumista ratkaisevasti. Sanoisinkin, että analysoidun informaation jakaminen ja budjetointi ovat laskentapäällikön tärkein tehtäväalue ja samalla ne instrumentit, joilla operoiden hän voi saavuttaa parhaat tulokset.” (Koskenkorva, Muilu & Hautamäki 1969, 21)

Ammattilehdissä käydyin keskustelun keskeiset teemat nousivat esiin vastauksena ajan yritysmaailman ilmiöihin, joita olivat erityisesti kuluttajien ostokäyttäytymisen muuttuminen, yrityskoon sekä sitoutuneen pääoman määrän kasvu, yhteiskunnan yrityksille asettamien vaatimusten lisääntyminen, kansainvälisen kaupan kehittyminen ja ulkoisen rahoituksen merkityksen ja määrän lisääntyminen. Seuraavassa analysoidaan tarkemmin 1960-luvun budjetointiajattelun keskeisimpiä teemoja.

5.1 Tulobudjetoinnin merkityksen korostuminen

1960-luvun budjetointikirjoittelun erottaa edellisen vuosikymmenen kirjoittelusta erityisesti tulobudjetin merkityksen korostuminen:

”Ollaan vähitellen pääsemässä ‘konttoripäällikön budjetista’ ja täten etenemässä oikeaan suuntaan liikkeenjohdon tärkeän työvälineen, budjettivalvonnan hyväksikäytössä. Valitettavasti vain usein unohtuu, että kysymyksessä todella pitäisi olla tuloksen suunnittelu. Suunnitellaan kyllä eri vastuupiirien budjetit ja ne tarkastetaankin toimitusjohtajan johdolla, mutta tulos tulee ikään kuin omia aikojaan niiden yhteenlaskettuna summana. Ei siis ole ollut tulostavoitetta.” (Kannattavuuden suunnittelu 1961, 11; vrt. Timperi 1962a)

Tulossuunnittelua ja tulostavoitteiden asettamista alettiin pitää nykyaikaisen teollisen ja kaupallisen yrityksen johdon apuvälineenä, kuten seuraavasta sitaatistakin ilmenee:

”Voimakas pyrkimys suunnitelmallisuuden asteen kohottamiseen kaikkialla yritystoiminnassa, tavoitejohtamisen yleistyminen, pyrkimys toiminnan jatkuvuuden turvaamiseen ja kasvuun, pääomien niukkuus sekä kilpailun kiristyminen tuovat esille aktiivisen tulossuunnittelun tarpeen. Tulobudjetista tulee kaikkea yritystoimintaa aktivoiva johtamisväline ja budjetoinnin pääpaino kohdistuu siihen.” (Timperi 1962a, 4)

Tulossuunnittelun tehokkaan toteutuksen edellytyksinä pidettiin selkeää organisaatiota ja yhteistyötä, tavoitteiden täsmällistä asettamista ja kehittynyttä sisäistä laskentatointia (Peronius 1964, 4–5). Tulobudjetin merkitystä perusteltiin sillä, että se on *”budjettijärjestelmän tasapainottava, koordinoiva nivel”*, jonka avulla voitiin yhdensuuntaistaa toiminnan tavoitteet, edistää taloudellista ajattelua ja kustannustietoisuutta sekä pyrkimystä korkeampaan tuottavuuteen kaikilla osastoilla sekä keskittää pyrkimykset yrityksen perustavoitteen saavuttamiseksi. Pitkällä tähtäyksellä tapahtuvan tulossuunnittelun puolestaan katsottiin antavan yritykselle vakaan pohjan kasvutavoitteen ja pääoma-aseman vahvistamistavoitteen saavuttamiseksi. (Timperi 1962b, 42) Kirjoituksissa tarkasteltiin lisääntyvässä määrin myös tulobudjetoinnin merkitystä pienissä yrityksissä, koska ongelmien todettiin olevan erilaisia kuin suurten yritysten budjetoinnin ongelmat (Grant 1966; Tunåker 1966).

5.2 Automaattisen tietojenkäsittelyn tulo suomalaisiin yrityksiin

Laskentaan ja budjetointiin liittyvä aineisto kirjattiin 1950-luvulla lomakkeille ja asiakirjoihin enimmäkseen manuaalisin menetelmin, tosin apuna saatettiin käyttää mekaanisia laitteita (Työ ja välineet 1958, 1959; ks. myös Niinikoski 1955). Tietojen monistaminen lomakkeelta toiselle tapahtui useimmiten hiilipaperin avulla (Paavola 1964, 54). 1960-luvulla tietokoneet alkoivat vähitellen yleistyä suomalaisissakin yrityksissä ja niitä alettiin vähitellen hyödyntää myös laskentatoimissa (Roos 1968; Vuori 1969). Tietokoneiden käyttöönottoa hidasti aluksi investointien kalleus ja riittävän ammattitaitoisen henkilökunnan puute, mutta siitä huolimatta kyse oli merkittävästä edistysaskeleesta, jota eräskin kirjoittaja piti elektroniikkakauden alkuna (Nordman 1961, 41).

Automaattisen tietojenkäsittelyn uutuudesta johtuen sen käyttömahdollisuuksista sekä sen mukanaan tuomista hyödyistä ja haitoista keskusteltiin ahkerasti ammattilehtiartikkeleissa. Budjetoinnin osalta tietojenkäsittelytekniikan mukanaan tuomia hyötyjä pidettiin huomattavina: tietokoneen avulla todettiin budjetin laskentateknisen suorittamisen helpottuvan, budjettitarkkailun pystyvän keskittymään avainlukuihin sekä raportoinnin nopeutuvan ja paranevan. Lisäksi tekniikan todettiin lähentävän toisiinsa laskennan eri haaroja kuten esim. budjetointia ja kustannuslaskentaa. (Hirvonen 1967, 12; Vuori 1968, 42)

Atk:n yleistyessä yrityksissä alettiin rakentaa tietojenkäsittelytekniikalle perustuvia informaatiojärjestelmiä (Management Information System, MIS). Järjestelmien kehitys oli saanut alkunsa Yhdysvalloista ja niiden tavoitteena oli toiminnan informoiminen päätöksentekijöille sekä yritysjohdon päätöksenteon avustaminen. (Toivola 1969, 30) Informaatiojärjestelmiä ja atk:ta käsitellessä artikkeleissa käytettiin usein esimerkkinä budjettilaskentaa, koska tietotekniikkaa pidettiin erityisen käyttökelpoisena tällä laskentatoimen alueella (Tanskanen 1967a ja b; Harju 1969):

”Upo-yhtiöiden budjettijärjestelmä on yhtiön informaatiojärjestelmän runko. Se pyrkii luomaan yhteyden rahan ja tiedon välille tulevista, kulumassa olevista ja lähimenneistä tapahtumista. Ajallisesti järjestelmä kattaa keskipitkän tähtäyksen suunnittelun, vuosituloksen ja neljännevuosituloksen suunnittelun ja valvonnan sekä lyhyehkön ajan taloushistoriikin. Paitsi yhtiöiden toiminnan koordinoitiin sillä pyritään myös tuotelinjakohtaiseen suunnitteluun ja valvontaan.” (Tanskanen 1967b, 11)

Laitisen (1989, 34) mukaan 1960-luvulla kehitetyt ensimmäiset MIS-järjestelmät kuitenkin epäonnistuivat usein puutteellisen tiedon ja inhimillisen päätöksentekoprosessin huonon tunte muksen vuoksi.

5.3 ”Hyvin suunniteltu on puoliksi tehty”

Ammattilehtikirjoittelussa 1960-luvulla korostettiin erityisesti budjettisuunnittelun realismia ja budjettien saavutettavuutta, joskin tiettyä kireyttä pidettiin kannustavuuden kannalta myös tärkeänä (ks. esim. Eranti 1967, 78). Organisaation vastuurajojen tuli olla selkeästi määritellyt, jotta osatavoitteet voitiin asettaa niistä vastuussa oleville henkilöille. Tavoitteet tuli asettaa siten, että toteutuneet luvut voitiin selvittää samoin perustein. (Janatuinen 1967, 8–9) Realismia korostava budjetointiajattelu tulee selkeästi ilmi seuraavasta lainauksesta:

”... selviin suunnitelmiin perustuvat budjetit ovat reaalisia ja paljon käyttökelpoisempia kuin sellaiset, joihin pannaan numerot enemmän tai vähemmän veikkausmenetelmällä. Veikkaaminen osuu usein vikaan, ja jos budjettitarkkailuluvut eivät toistuvasti ole ”sinne päinkään”, menettää koko budjetointi luotettavuutensa ja tarkoituksensa. Ellei toiminnan ja tuloksen suunnitteluun haluta uhrata riittävästi aikaa ja vaivaa, on kyseenalaista, kannattaako koko budjetointia edes harkita.” (Paavola 1967, 6)

Artikkeleissa pohdittiin myös, mistä saataisiin luotettavia tietoja budjettisuunnittelua varten. Keskustelua herätti erityisesti myynnin ennakoarvion toteutumatarkeus, koska kaiken muun budjetoinnin pohjana olevan myyntibudjetin luotettavuutta pidettiin erityisen tärkeänä. (ks. Myynnin ennakoarviot 1961; Peronius 1962a ja b; Sahavirta 1962)

Yleisen taloudellisen tilanteen arviointiin kuvattiin artikkeleissa käytettävän esimerkiksi yritysten sisäisiä tilastoja, kokemusperäistä tietoa, ulkoisia tilastoja, valtiovarainministeriön julkaisemia suhdannesarjoja, Mercatorin indeksiä, jota pidettiin erittäin luotettavana yleistaloudellisen

kehityksen ilmaisijana, sekä liikepankkien julkaisemia neljännesvuosi- ja kuukausikatsauksia (Nikkinen 1963a, 16–18). Oman alan ja markkinaosuuden kehityksen kannalta tärkeiksi selvitettäväksi tekijöiksi nähtiin mm. kuluttajien ostokäyttäytyminen, kilpailijoiden toimenpiteiden vaikutukset omaan menekkiin, kilpailuasema kunkin tuotteen tai tuoteryhmän osalta sekä tuotteiden tai yrityksen tuotantomenetelmien merkittävät muutokset (Elomaa 1963, 13; ks. myös Nikkinen 1963b).

Rahoitusbudjetti ja rahoituksen suunnittelu olivat edelleen suosittuja aiheita 1960-luvun ammattilehtiartikkeleissa. Kilpailun koveneminen, lisääntyvä rahantarve investointeihin ja tuotekehittelyyn ja lisääntyvät palkkakustannukset nähtiin syinä rahoituksen suunnittelun kasvavaan tarpeeseen (Bernhard 1968, 15). Kirjoittajat jakoivat rahoitusbudjetin kahteen osaan budjetin aikajänteen mukaan: finanssibudjetointiin (pitkä tähtäys) ja likviditeettibudjetointiin (lyhyt tähtäys) ja esittelivät menettelytapoina sekä varantotarkastelua että virtatarkastelua. Finanssibudjetoinnilla tarkoitettiin pääoman tarpeen ja hankintamahdollisuuksien suunnittelua ja sen aikajänteeksi suositeltiin 2-5 vuotta. Likviditeettibudjetissa arvioitiin tulevan budjettikauden kassatulot ja -menot sekä saatettiin ne keskenään sopusointuun. Likviditeettibudjetit suositeltiin laadittavaksi vuoden mittaiselle periodille, joka jaettaisiin lyhyempiin periodeihin, esimerkiksi kuukausi- tai neljännesvuositasolle. (Luhtala 1962, 7–11; Rahoituksen suunnittelu 1962, 9; Hautakangas 1967)

Rahoituksen suunnittelun avulla korostettiin voitavan selvittää, mitä rajoituksia ja tarkistuksia rahoitusnäkökohdat aiheuttavat toimintasuunnitelmiin, miten voidaan turvata jatkuva ja häiriötön toiminta laadittujen suunnitelmien mukaisesti ja edistää varojen kiertonopeutta sekä miten rahoitus voidaan hoitaa edullisimmin ja millaisia erityisjärjestelyjä mahdollisesti tarvitaan budjettikauden aikana. Suunnittelun nähtiin luovan yrityksissä tarpeellisen pohjan valvonnalle sekä antavan yrityksestä hyvän kuvan rahoittajille ja parantavan myös yrityksen luottosuhteita. Rahoituksen suunnitteluun alettiin myös yhdistää erilaisia tunnuslukuja (esimerkiksi net working capital), joiden perusteella yrityksen rahoituksellista tilannetta voitiin arvioida. (Rahoituksen suunnittelu 1962, 8–10)

Samoin kuin jo 1950-luvulla rahoituksen suunnittelun yhteydessä painotettiin tarkkailun tärkeyttä: *”Budjettitarkkailu mahdollistaa sen, ettei mitään rahoituskatastrofia pääse syntymään.”* Tarkkailun merkitystä korostettiin myös budjettikauden aikana, ei pelkästään sen jälkeen. Mikäli budjettikauden aikana ilmeni yllättäviä yrityksen rahoitustilanteeseen vaikuttavia eriä, rahoitusbudjetti oli *”otettava puntariin”* ja tutkittava, miten uusi erä vaikuttaa siihen. (Paavola 1964, 60)

5.4 Inhimillisten tekijöiden huomioon ottaminen budjetoinnissa

1960-luvulla julkaistiin Kehittyvä liikkeenjohto -lehdessä ulkomaisten kirjoittajien artikkeleita, joissa käsiteltiin budjetointiin liittyviä inhimillisiä tekijöitä. Artikkeleissa korostettiin tehokkaan budjettisuunnittelun edellytyksenä olevan huomion kiinnittäminen yhtäläillä inhimillisiin kuin teknisiin tekijöihin. (Powell & Macleod 1964; Hughes 1965; Gillen 1966; Morin 1967) Hughe-

sin (1965, 40) mukaan monessa yrityksessä noudatettava kankea budjetointikäytäntö aikaansaa helposti tahallista budjetin tarkoitusten vesittämistä terveen suunnittelun sijasta. Yritysten budjetointikäytäntöjen puutteena pidettiin mm. seuraavia tekijöitä: motivaatioon ja ihmissuhteisiin ei kiinnitetä tarpeeksi huomiota (Powell & Macleod 1964, 30), laskentamiesten ja työntekijöiden osallistuminen budjetin valmisteluun ja sitä edeltävään suunnittelutyöhön on riittämätöntä (Gillen 1966, 40) ja budjetointi-ilmapiiri on budjetoinnin kannalta epäsovelias. Sovelias budjetointi-ilmapiirin luomisen edellytyksenä pidettiin tarkoin määriteltyä organisaatiota, yhteistyötä, tavoitteiden realistisuutta, budjettien joustavuutta (budjetteja voitiin tarpeen vaatiessa muuttaa toimintaympäristössä tapahtuneiden muutosten vaatimalla tavalla), saavutettujen tulosten vertailua budjetoituihin, huomattavien poikkeamien syiden selvittämistä ja tulosten raportointia niille organisaatiotasoin, jotka voivat ryhtyä korjaaviin toimenpiteisiin. (Morin 1967, 37–39)

Janatuinen (1967, 11–12) kirjoitti Tehostaja-lehdessä seuraavasti:

”Yrityksen kokonaisedun kannalta tärkein työskä taloudellisuuden edistämiseksi ovat ihmiset kaikilla organisaatioportilla. Ihminen on viime kädessä päättämässä toiminnasta, josta kustannukset puolestaan syntyvät. Sen vuoksi olisi kustannustietoisuus ja taloudellinen ajattelutapa saatava leviämään läpi koko yrityksen jokaiseen työntekijään ja toimihenkilöön saakka. Jokaisen esimiesasemassa olevan henkilön pitäisi ajatella ja toimia eräänlaisen ”toimitusjohtajahengen” mukaisesti.”

Hieman myöhemmin kirjoittaja lisäsi vielä, että yrityksissä kannattaisi keskittyä yhteistyöhengen parantamiseen, *”jonka tärkeyttä toiminnan onnistumiselle ei voida kiistää”*.

Tähän budjetoinnin inhimillisiä tekijöitä korostavaan kategoriaan voidaan lukea myös jo 1950-luvulla voimistunut kirjoittelu työnjohtajien budjetointiin osallistumisen tärkeydestä, joka jatkui myös 1960-luvulla (Teuronen 1960; Olkinuora 1965). Olkinuora (1965) esitteli artikkelissaan yritysesimerkin avulla työnjohtajien osallistumista budjetointiin ja totesi lopuksi, että

”Tärkeimpänä tuloksena (työnjohdon budjetointiin osallistumisesta) voidaan kuitenkin pitää sitä seikkaa, että työnjohtajisto ja koko käyttöhenkilöstö on aikaisempaa kiinnostuneempi kustannuskysymyksistä ja kustannusten valvonnasta. Työnjohtajien kesken voidaan todeta usein pientä kilpailua siitä, kuinka hyvin heidän budjettinsa ovat toteutuneet.”

Tehostaja-lehdessä oli edellä mainittujen Teuronen ja Olkinuoran artikkelien yhteydessä eri yritysten työnjohtajien haastatteluja, joissa käsiteltiin työnjohtajien toimintaa yrityksen päämäärin hyväksi ja kustannusten valvontaa työnjohtajan päätehtävänä. Näissä haastatteluissa tuli myös korostetusti esille työnjohtajien budjetointiin osallistumisen tärkeys.

5.5 1960-luku – budjetointi kokonaisvaltainen tulossuunnittelu- ja -tarkkailujärjestelmä

1960-luvun ammattilehtikirjoittelulla pyrittiin korostamaan ja vakiinnuttamaan budjetoinnin asemaa kokonaisvaltaisena toimintana yrityksissä. 1950-luvun erillisbudjettien kuvauksista siirryttiin 1960-luvun kirjoittelussa korostamaan budjetointia kokonaisvaltaisena suunnittelu- ja tarkkailujärjestelmänä, jonka ytimeksi nähtiin tulosbudjetointi. 1960-luvun budjetointiajattelun valtavirtausta kuvastaa seuraava Vilantin (1967, 5) artikkelista poimittu sitaatti (vrt. Näsi 1990, 178):

”Yhdistettäessä suunnittelu ja tarkkailu saadaan aikaan tehokas liikkeenjohdon väline, joka toimii kehässä. Suunnitelmat valmistellaan, toteutetaan ja tarkastetaan. Niiden tulokset aikaansaavat uusia suunnitelmia, jotka toteutetaan ja testataan jälleen jne. jatkuvana kiertokulkuna. Suunnittelu ja valvonta ovat koko organisaation asia, joten niiden täytyy sen takia esiintyä kaikissa vastuun portaissa sen sijaan, että ne olisi keskitetty vain yhden päällikön huoneeseen. Jokaisen vastuunalaisen henkilön tulisi olla oma tarkastajansa. ...Yritysten toimintojen monitahoisuuden vuoksi tarvitaan tietty järjestelmä, jonka avulla eri osastojen toiminnot saadaan koordinoituksi niin, että ne tukevat toinen toisiaan ja että suunnitelmat ilmaistaan tarkkoina numerosarjoina. Tällainen järjestelmä on budjetointijärjestelmä, joka jo sinänsä käsittää suunnitelman tulevista toimenpiteistä, joten se samalla myös sisältää yrityksen toiminnan tavoitteet.”

Kokonaisvaltaisen budjetointiajattelun kehittymistä edesauttoi omalta osaltaan automaattinen tietojenkäsittely, joka alkoi vähitellen yleistyä suomalaisissa yrityksissä. Automaattisen tietojenkäsittelyn mukanaan tuomia hyötyjä pidettiin 1960-luvun kirjoittelussa huomattavina: budjetoinnin laskentateknisen suorittamisen ja budjettitarkkailun todettiin helpottuvan, nopeutuvan ja paranevan laadultaan. Budjettisuunnittelua koskevaa kirjoittelua leimasivat kokonaisvaltaisen ajattelun lisäksi erityisesti kaksi keskeistä teemaa: luotettavien tietojen saanti budjettisuunnittelua varten ja rahoitussuunnittelun ja -tarkkailun tärkeä asema. Ammattilehtikirjoittelussa oli havaittavissa myös ulkomaisen artikkelimateriaalin entistä runsaampi julkaiseminen Kehittyvä liikkeenjohto -nimisen julkaisun perustamisen jälkeen vuodesta 1963 lähtien. Tätä kautta lukijakunnalle korostettiin 1960-luvulla inhimillisten tekijöiden merkitystä tehokkaan budjetoinnin edellytyksenä.

6. 1970-LUVUN BUDJETOINTIAJATTELU

1970-luvulla pelkästään budjetointia käsittelevien artikkelien määrä väheni 1950 ja -60 -lukujen budjetointikirjoittelun määrään verrattuna. Budjetointia ja budjetteja alettiin käsitellä artikkeleissa suuremman kokonaisuuden kuten integroidun informaatiojärjestelmän tai tavoitejohtamisjärjestelmän osana. Syynä tähän voidaan pitää sitä, että budjetoinnin asema ja perussisältö oli 1970-luvulle tultaessa vakiintunut yrityksissä (Laamanen 1974, 28) eikä budjetointiin liittyvistä perusasioista katsottu enää kaivattavan tietoa samassa määrin kuin aikaisemmillä vuosikymme-

nillä. Lisäksi yritysten toimintaympäristön nopeat muutokset ja tulevaisuuden muuttuminen yhä vaikeammin ennustettavaksi pakottivat uudenlaiseen strategiseen ajatteluun (Honko 1981; vrt. Jääskeläinen 1973) ja saivat aikaan muutoksia myös budjetointiajattelussa. Seuraavassa käsitellään tarkemmin 1970-luvun budjetointiajattelun keskeisiä teemoja.

6.1 Budjetointi ja integroidut informaatiojärjestelmät

1970-luvulla ammattilehtikirjoittelu budjetoinnin, tietotekniikan ja integroitujen informaatiojärjestelmien välisistä yhteyksistä oli runsasta. Keskustelua käytiin erityisesti siitä, miten integroidut informaatiojärjestelmät tulisi rakentaa ja siitä, miten budjettien laadintaa ja tarkkailua varten tarvittavaa informaatiota voitaisiin tuottaa mahdollisimman tehokkaasti. Artikkeleissa pohdittiin myös sitä, miten budjetoinnin tuottamaa valvontainformaatiota voitaisiin parhaiten hyödyntää yritysten toiminnan ohjaamisessa ja johdon päätöksenteon avustamisessa. (Karvonen 1970; Ylösjoki 1973; Allonen 1976) Mullinixin (1973, 36–37) artikkelin käänöksessä esiteltiin integroitu talous- ja kustannusvalvontasysteemi, joka rakentui seuraavista osista: 1. Pitkän tähtäyksen yrityssuunnitelmat. 2. Standardikustannusjärjestelmä. 3. Vuoden tulossuunnitelma eli budjetoitu tulos, joka toimii koko vuoden ajan kiintopiteenä, johon suorituksia verrataan. 4. Liukuvat budjetit, jotka toimivat budjetoitujen kustannusten jatkuvan uudelleenarvioinnin välineinä. 5. Kuukausittaiset ennusteet. 6. Tehokkaat, selkeät ja nopeat suoritusraportit. 7. Kustannuspoikkeamien tehokas ja perusteellinen analysointi. 8. Viralliset kuukausittaiset seurantakokoukset kullakin johtotasolla. ja 9. Budjettivastuullisten kannustinjärjestelmät. Kirjoittajan mukaan em. menetelmien todellinen tehokkuus tulee ilmi vasta silloin, kun ne yhdistetään integroiduksi kokonaissysteemiksi.

Edellä mainittujen aihepiirien tiimoilta käytiin monivivahteista keskustelua ja esitetyjä ajatuksia havainnollistettiin usein yritysesimerkein. Sjöblom (1970) esittelee artikkelissaan Huhtamäki-yhtymän informaatiojärjestelmän, joka oli otettu käyttöön jo 1960-luvun alkupuolella. Artikkelin kirjoittajan mukaan järjestelmää oli tuolloin kritisoitu toimintaa kangistavaksi ja tarpeetonta paperisotaa aiheuttavaksi, mutta 1970-luvun alun tilannetta kirjoittaja kuvasi seuraavasti:

”Tänään ei yksikään johtaja edes ajattelsi tulevansa toimeen ilman tätä apuvälinettä, vaikka se tuokin hänelle runsaasti lisätyötä ja kohdistaa arvostelun valokeilan jokaiseen hänen yksikkönsä sopukkaan.” (Sjöblom 1970, 30)

Huhtamäki-yhtymän informaatiojärjestelmän ytimen muodosti suunnittelujärjestelmä, jonka puitteissa laadittiin jokaiselle yhtymän yksikölle vuosibudjetit ja viisivuotisbudjetit. Suunnittelu- ja järjestelmä perustui tavoitejohtamiseen, mahdollisimman realististen tavoitteiden asettamiseen, kokonaisvaltaisuuteen, jatkuvuuteen ja suunnitelmien vertailukelpoisuuteen eri toimintayksiköiden välillä. Lisäksi kirjoittaja korosti, että suunnitelmia ei ollut tarkoitettu johtamista rajoittavaksi vaan avustavaksi järjestelmäksi.

Laamanen (1974) puolestaan esitteli Systek Oy:n kehittämän tietosysteemin, joka perustui automaattisen tietojenkäsittelyn ja matemaattisten suunnittelumallien hyödyntämiseen vuosibudjetoinnin eri vaiheissa. Atk:n hyödyntämistä kirjoittaja perusteli käsin hoidetun budjetoinnin heikkouksilla kuten eri vaihtoehtojen kartoittamisen hitaudella suunnitteluvaiheessa, valvontainformaation hitaudella ja epätarkkuudella valvontavaiheessa ja budjetin muutoksiin sopeuttamisen vaikeutena budjettikauden aikana. Käsin hoidetun budjetoinnin ongelmiksi kirjoittaja näki myös historiatietojen vaillinaisen hyväksikäytön ja erilaiset laskentavirheet. Matemaattisten suunnittelumallien avulla voitiin kirjoittajan mukaan kokeilla, miten järjestelmä kokonaisuudessaan käyttäytyisi, jos tiettyjen muuttujien arvoja muutettaisiin muiden pysyessä muuttumattomina, ja siten käyttää malleja apuvälineenä yrityksen kehittäessä vaihtoehtoisia toimintatapoja. Laamanen (1974, 34) jaotteli artikkelissaan mallit analyyttisiksi karkeat toiminnan suuntaviivat hahmottaviksi malleiksi ja simulointimalleiksi, joita hän piti hyödyllisinä ”laskenta-aparaatteina” yksityiskohtaisia budjetteja laadittaessa ja niihin muutoksia tehtäessä.

Rakennuskunta Hakan ohjausjärjestelmää käsittelevässä artikkelissaan Bergroth (1977, 26) painotti sitä, että yrityksen talouden ohjausjärjestelmät tulee rakentaa räätälöidysti ottaen samalla huomioon kunkin yrityksen toiminnan erityispiirteet, organisaatorakenne ja johtamistapa. Kirjoittaja kritisoi sitä, että erityisesti budjettijärjestelmät olivat muotoutuneet yrityksissä hyvin samankaltaisiksi: varsinainen budjetointi ja budjettiseuranta oli toteutettu jollain yleisesti saatavissa olevalla atk-ohjelmistopakettilla ja vain tilikartta, kustannuslajit ja -paikat oli laadittu yrityskohtaisesti.

6.2 Budjetointi ja tavoitejohtaminen

Tavoitejohtaminen sävytti voimakkaasti 1970-luvun ammattilehtikirjoittelun budjetointiajattelua. Kyseessä oli uusi johtamistyyli, jolla pyrittiin yritysten kokonaisvaltaiseen ja systemaattiseen johtamiseen asettamalla kaikille yrityksen johtamistasoille toimintaa koskevat tavoitteet ja vertailemalla saavutettuja tuloksia näihin tavoitteisiin (Hill 1974, 10). Tavoitejohtamisen perusajatuk- sena oli yrityksen menestyksen riippuvuus yksittäisten työntekijöiden aikaansaamista tuloksista ja päämääränä yksilön motivaation ja työtyytyväisyyden lisääminen (Gibson 1970, 14–15).

Budjettisuunnittelun yhteydessä oli jo 1960-luvulta lähtien korostettu tavoitteiden asettamisen merkitystä. Tavoitejohtamisen ja budjetoinnin monista yhtymäkohdista johtuen monissa suomalaisissa yrityksissä oltiinkin sitä mieltä, ettei tavoitejohtamisessa ollut kyse mistään uudesta ”keksinnöstä”. Oltiinhan budjetteja jo monen vuoden ajan laadittu ja samassa yhteydessä oltiin määriteltä myös toimintayksiköiden tavoitteet. Rajamäki (1974, 12) kuitenkin kritisoi perinteistä budjetointia:

”Budjetoinnissa unohdetaan usein otollinen tilaisuus inhimillisten näkökohtien hoitamiseen eli budjetteja laativien esimiesten motivointiin ja kannustamiseen, keskusteluun tulevan toiminnan painopisteistä ja ongelmista jne. Usein saattaa myös jäädä epäselväksi, mitä esimieheltä loppujen

lopuksi odotetaan tai vaaditaan, millä tavalla hän saa toimia (resurssit ja rajoitukset) sekä miten hänen tuloksiaan arvioidaan ja arvostetaan.”

ja esitti artikkelissaan seuraavan näkemyksen:

”Tavoitejohtamiseen liittyy paljon sellaista, joka on tuttua ja ominaista jo tavanomaiselle budjetoitiprosessille. Siinä on kuitenkin mukana myös sellaisia uusia aineksia, jotka antanevat aiheen puhua uudesta johtamistekniikasta tai ainakin uusien näkökohtien tuomisesta entisiin johtamistekniikoihin.” (Rajamäki 1974, 10)

Uutta tavoitejohtamisessa oli kirjoittajan mukaan pyrkimys kokonaisvaltaiseen ja systemaattiseen toiminnan ja henkilöstön ohjaukseen yhdistämällä siihen käyttäytymistieteiden oppeja motivoinnista ja työskentelyn mielekkyyden lisäämisestä. Tavoitejohtaminen ulotettiin koskemaan kaikkia organisaation tasoja ja pyrittiin siten lisäämään myös ei-esimiesasemassa olevien työntekijöiden työskentelyn mielekkyyttä, toimintavapautta ja mahdollisuutta osallistua päätöksentekoon sekä kannustamaan heitä aloitteelliseen toimintaan. Entuudestaan tuttua puolestaan oli tavoitteiden asettaminen, niiden saavuttamisen tarkkailu sekä toiminnan tehokkuuden painottaminen. (Rajamäki 1974, 10–11) Yhdistämällä tavoitejohtamisen mukanaan tuomat uutuudet yrityksissä perinteisesti harjoitettuun budjetointiin voitiin artikkeleissa esitettyjen näkemysten mukaan kehittää tavanomaista budjetointia entistä kannustavammaksi ja motivoivammaksi (ks. esim. Gibson 1970; Hill 1974; Rajamäki 1974; Edwards 1974; Kallio 1976; Rollof 1976).

6.3 Budjetoinnin kritiikki

Edellä esitetyn inhimillisen näkökulman puuttumisen (Rajamäki 1974, 12) lisäksi yritysten harjoittamaa budjetointia kritisoitiin 1970-luvulla aiemmasta ammattilehtikirjoittelun budjetointi-ajattelusta voimakkaasti poiketen muodolliseksi ja raskassoutuiseksi. Artikkelissa *”Vastaako sisäinen laskentamme tämän päivän vaatimuksia”* T. Mikkola (1976, 18–19), monissa suomalaisissa yrityksissä työskennellyt konsultti, esitti hyvin kriittisen näkemyksen maamme yritysten sisäisen laskennan ja budjetoinnin tilasta:

”(Suomalaisissa yrityksissä) tehdään budjetteja sovittujen pelisääntöjen mukaan paneutumatta todella itse asioihin, täyttämällä vastauksenomaisesti ne paperit, jotka laskentaosasto tms. lähettää täytettäväksi. Todellinen toiminnan suunnittelu puuttuu, ei laadita vaihtoehtoja eikä siis todella porauduta itse ilmiöihin ja mahdollisuuksiin. Budjetoinnissa on vahva lottoamisen henki ja todellinen toiminnan suunnittelu tapahtuu muilla keinoilla ja usein valitettavasti liian lyhytjännitteisesti. Poikkeamista puhutaan, mutta toimenpiteet puuttuvat.”

230

Lisäksi budjetointia vaivasi Mikkolan näkemyksen mukaan monissa yrityksissä epärealistisuus, jonka seurauksena budjetoitiprosessin tuloksena syntyvää kokonaisbudjettia voitiin kirjoittajan mukaan pitää *”paremminkin toiveiden täytymyksenä kuin tavoitteellisen toiminnan realistisena ohjenuorana”*.

Mikkola (1976, 20) esitti artikkelissaan myös ratkaisuehdotuksia esiin tuomiinsa budjetoinnin ongelmakohtiin. Parhaimpana ratkaisuna hän piti tavoitejohtamisen periaatteiden noudattamista budjetoinnin yhteydessä. Näkemystään hän perusteli sillä, että selkeästi asetettujen kokonais-tavoitteiden avulla saadaan nopeammin laskettua tulevan budjettikauden kokonaistulos ja sen osatekijät, mikä vähentää budjetoinnin muodollisuutta, raskassoutuisuutta ja epärealistisuutta. Budjetoinnissa piti kirjoittajan mukaan myös muistaa tietyt peruseriaatteet: selkeät puitteet ja laskentatavat sekä vain oleellisten kustannuserien käsittely budjeteissa. Poikkeamaseurannan kehittämisessä hän piti keskeisinä tekijöinä kerättyjen seurantatietojen täsmentämistä, tuotannon seurannan systematisointia ja tuotannon johdon taloudellisen tietämyksen lisäämistä. Olennaisena asiana hän piti myös oikein ymmärrettyä ”poikkeamafilosofiaa”:

”Pahinta on, jos poikkeamaseuranta on syyllisten hakemista; tällöin ollaan täysin hakoteillä. On olemassa vain syitä ei syyllisiä. Näin ollen poikkeamien analysointi on syiden selvittämistä sekä keinojen hakemista niiden minimoimiseksi tai eliminoimiseksi.”

Mikkolan kriittinen artikkeli oli alkusoittoa 1980-luvulla voimistuneelle keskustelulle budjetoinnin hyödyllisyydestä.

6.4 Budjetointi ja inflaatio

1970-luvulla yritysten toimintaa vaikeutti voimakas inflaatio, joka oli seurausta öljytuottajamaiden harjoittamasta energiapolitiikasta, raaka-aineiden maailmanmarkkinahintojen noususta sekä hinta- ja palkkainflaatiosta (Karppi 1976a, 14). Inflaation ja laskusuhdanteen mukanaan tuomat kustannuspaineet näkyivät ammattilehtikirjoittelussa budjettien kustannusvalvontaan liittyvinä lukuisina artikkeleina, joissa tarkasteltiin mm. kunnossapidon kustannusten (Roos 1970), hallinnon kustannusten (Saastamoinen 1970; Rollof 1975) ja mainosbudjetin (Heiskanen 1970) valvontaa.

Voimistunut inflaatiokehitys ja suhdannevaihtelut vaikuttivat oleellisesti yritysten tulokseen ja rahoitukseen sekä lisäsivät voimakkaasti epävarmuutta suunnittelu- ja päätöksentekotilanteissa. (Karppi 1976a, 14) Näissä olosuhteissa todettiin välttämättömäksi toimintaympäristössä tapahtuneiden muutosten huomioon ottavien suunnittelu- ja valvontajärjestelmien kehittäminen (Sizer 1975, 22). Perinteisiä vakaaseen rahan arvoon perustuvia budjettisuunnittelu- ja valvontajärjestelmiä alettiin ammattilehtien kirjoittelussa pitää tehottomina vallitsevassa taloudellisessa tilanteessa (Karppi 1976b, 28). Rahan arvon nopeasti muuttuessa budjeteissa alkoi esiintyä voimakkaita ja satunnaisia vaihteluita, joiden aiheuttamien ongelmien vuoksi johdon päätöksenteon ja informaatiojärjestelmien todettiin tarvitsevan dramaattisia muutoksia (Chambers 1975, 9).

Ratkaisuna inflaation aiheuttamiin budjetointiongelmiin pidettiin siirtymistä lyhyempikautisten liukuvien budjettien laadintaan, joka mahdollistaisi yrityksen taloudellisen tilanteen kehittymisen seurannan aikaisempaa tarkemmin. Budjettien inflaatioherkkyyttä kehoitettiin myös

testaamaan jo suunnitteluvaiheessa käyttäen apuna atk:n ja taloudellisten mallien mukanaan tuomia mahdollisuuksia. Ennusteiden laadinta taloudellisen tilanteen kehittymisestä budjettikauden aikana nähtiin myös hyödylliseksi, jotta jo toimeenpantuihin budjetteihin voitiin tarvittaessa tehdä muutosten edellyttämiä tarkistuksia. (Sizer 1975, 22–24; Hackney 1971, 33)

6.5 Nollapohjabudjetointi

Ammattilehtien budjetointikirjoitteluun ilmestyi 1970-luvulla uusi käsite, nollapohjabudjetointi, joka oli saanut alkunsa Yhdysvalloissa Texas Instruments -yhtiössä sen pyrkiessä selviytymään kasvun hidastumisen ja kannattavuuskriisin aiheuttamista ongelmista. Nollapohjabudjetoinnin tavoitteena oli saada yrityksessä budjetointiin osallistuvat henkilöt tarkastelemaan yrityksen käytäntöjä kriittisesti, jotta yleiskustannukset saataisiin alenemaan kokonaisvaltaisesti. Kaikki toiminnot ja kustannukset tuli perustella joka vuosi alusta pitäen uudelleen: *”Yksikään kustannusbudjetin marka ei tule budjettiin sen takia, että se on ollut siellä menneellä budjettikaudella.”* (Pitkänen 1978, 14–15)

Nollapohjabudjetointi erosi myös laadintateknisesti totutusta budjetoinnista. Keskeistä oli operatiivisen päätöksenteon kannalta mielekkäiden kokonaisuuksien eli päätöspakettien (yleensä kustannuspaikkojen) muodostaminen tuotos- ja tulorientoituneesti. Huomio pyrittiin erityisesti kiinnittämään siihen, mitä eri tehtävien suorittamisella saadaan aikaan, kun perinteisessä budjetoinnissa tarkasteltiin lähinnä resurssien käyttöä ja kustannuksia tehtävittäin. Päätöspakettien tärkeysjärjestystä arvioitiin kustannus-hyöty -analyysin pohjalta vaihteittain eri organisaatiotasolla ja lopuksi ylin johto päätti rahoitusmahdollisuuksien puitteissa päätöspakettien lopullisesta tärkeysjärjestyksestä ja katkaisukohdasta, jonka alapuolelle jääneet päätöspaketit jäivät lopullisen budjetin ulkopuolelle. (Pitkänen 1978, 14–16)

Nollapohjabudjetoinnin soveltamiseen liittyvinä ongelmina pidettiin laskentatyön lisääntymistä, kaavamaisuudesta luopumista ja vaihtoehtojen päätöspakettien hyötyjen selvittämisen vaikeutta (Pitkänen 1978, 17–18). Ilmeisesti edellä mainittujen ongelmien vuoksi nollapohjabudjetointi ei saavuttanut laajaa suosiota 1970-luvun ammattilehtikirjoittelussa.

6.6 1970-luku – budjetointi integroidun johtamisjärjestelmän osa

Budjetointiin liittyvät perusasiat jäivät 1970-luvun kirjoittelussa taka-alalle. *Budjetoinnin integrointi yrityksen informaatiojärjestelmään* nähtiin tärkeäksi keinoksi hallita toimintaympäristön nopeutuneita ja yhä vaikeammin ennustettavia muutoksia. Budjetointiajattelulle oli lisäksi ominaista inhimillisten tekijöiden näkeminen yrityksen menestyksellisen toiminnan edellytyksenä. Useassa artikkelissa korostettiin kokonaisvaltaisen ja systemaattisen toiminnan ja henkilöstön ohjauksen tärkeyttä ja hyvänä toteutustapana pidettiin *budjetoinnin kytkemistä tavoitejohtamisen periaatteisiin*. 1970-luvun liiketoimintaympäristön muutosten myötä alkoi budjetointiajattelussa

ilmetä myös *kritiikkiä perinteisen budjetoinnin muodollisuutta ja joustamattomuutta kohtaan*, mikä näkyi paitsi tavoitejohtamisen ja poikkeamaseurannan kehittämisen korostamisena myös ehdotuksina liukuvien budjettien, taloudellisten suunnittelumallien ja nollapohjabudjetoinnin käyttämisestä perinteisen budjetoinnin sijasta tai apuna.

7. 1980-LUVUN BUDJETOINTIAJATTELU

Budjetointi oli 1980-luvun alussa varsin yleistä toimintaa etenkin suurimmissa suomalaisissa liikeyrityksissä. Keski-Suomen teollisuustutkimuksen mukaan 86 % yli 16 työntekijän teollisuusyrityksistä budjetoiti säännöllisesti. Budjetoinnista tehtyjen empiiristen tutkimusten mukaan ne yritykset, jotka suunnittelivat toimintaansa muodollisesti, kasvoivat nopeammin ja menestyivät paremmin kuin muut. Syinä tähän esitettiin, että budjetointi pakottaa liikkeenjohdon miettimään kriittisesti ja huolellisesti edessä olevia mahdollisia vaikeuksia ja että budjetti yhdistää yrityksen liiketoiminnan eri osa-alueet yhtenäiseksi, johdonmukaiseksi järjestelmäksi. (Laitinen 1982)

1980-luvulla yritysten toimintaympäristö muuttui monimutkaisemmaksi ja monipuolisemmaksi maamme kilpailu- ja markkinatalouteen siirtymisen ja Euroopan taloudellisen integraatio-prosessin seurauksena. Pääomamarkkinoiden avautumisen, kilpailun kiristymisen ja asiakkaiden kasvavien vaatimusten myötä yritykset joutuivat tilanteeseen, jossa käytettävissä olevat resurssit oli saatava entistä tuottavampaan käyttöön. Monella yrityksellä olikin 1980-luvulla edessään vakava itsetutkiskelun vaihe. Pohdinnan kohteena olivat erityisesti tärkeimpien resurssien käyttötavat, johtamismenetelmät, organisaatoratkaisut ja organisaatiokulttuuri. (Södergård 1988, 39)

Yritysten monimutkaistunut ja monipuolistunut toimintaympäristö heijastui myös ammattilehdissä käytyyn budjetointikeskusteluun. Artikkeleissa käsitellyt budjetointiin liittyneet aihepiirit ja niiden sisältö muuttuivat 1980-luvulla aikaisempien vuosikymmenten kirjoitteluun verrattuna huomattavasti pirstaleisemmiksi, ilmeisesti yritysten toimintatapoihin kohdistuneiden kasvaneiden ja monipuolistuneiden vaatimusten seurauksena. Lisäksi kirjoittelu oli selkeästi kaksijakoista: toisaalta korostettiin budjetoinnin merkitystä yritysten kasvun ja menestymisen edesauttajana ja toisaalta esitettiin yhä enenevässä määrin kritiikkiä budjetointia kohtaan. (Laitinen 1982, 23–24) Keskeisimpiä teemoja 1980-luvun budjetointikirjoittelussa olivat budjetoinnin hyödyllisyyden korostaminen tulossuunnittelun ja rahoituksen suunnittelun välineenä, tietokoneavusteinen budjetointi sekä budjetoinnin kritiikki, joita käsitellään seuraavissa kappaleissa tarkemmin.

7.1 Tavoitejohtamisesta tulosjohtamiseen

Tavoitejohtamisen tilalle tuli 1980-luvun puheenaiheeksi Suomessa kehitetty uusi johtamismenetelmä, tulosjohtaminen, joka oli kehitetty tavoitejohtamisessa todettujen ongelmien ratkaisemiseksi (Santalainen 1981, 19). Tavoitejohtamisen käyttöönotto oli monissa yrityksissä epäonnistu-

nut, koska suomalaisissa yrityksissä oli totuttu huomattavasti autoritaarisempaan johtamistyyliin, kuin mitä onnistunut tavoitejohtaminen edellytti (Heiskanen 1980, 41). Tavoitejohtamisessa ongelmalliseksi koettiin myös se, että tavoitteita oli usein vaikea konkretisoida. Vaikeuksia esiintyi erityisesti palvelutoimintojen tehokkuuden ja tuloksellisuuden arvostamisessa, sillä näiden toimintojen tavoitteet eivät olleet numeerisesti konkretisoitavissa tai olivat sitä vain sijaismittareiden avulla. (Honkanen 1981, 28–29) Tavoitejohtamista pidettiin myös liian panoskeskeisenä: *”Panoskeskeinen ohjaus (tavoitejohtaminen) suunnittelee ja seuraa tekemisen määrää tietämättä, miksi jotakin tehdään.”* Tällaista resurssikäyttöinformaation pohjalta suoritettua päätöksentekoa pidettiin yritysten kannalta haitallisena, sillä se ei ohjannut yrityksen toimintaa toivottavaksi katsotun lopputuloksen suuntaan, vaan pyrki vain minimoimaan kustannusbudjetissa esiintyvät kustannukset. (Härkönen 1981, 17)

Tulosjohtamisen periaatteena oli saavutettujen tulosten korostaminen resurssien käytön tehokkuuden ohella (Härkönen 1981, 17). Tulostavoitteiden merkitystä oli korostettu jo 1960-luvun budjetoitua koskevassa ammattilehtikirjoittelussa, mutta tulossuunnittelun uudelleenkorostuminen tulee selkeästi esiin 1980-luvun kirjoittelussa. Eräs keino tulossuunnittelun merkityksen esiintuomisessa oli edellä referoitujen artikkelien lisäksi Laitisen (1988) artikkeli, jossa hän esitteli kyselytutkimuksensa tuloksia. Laitinen oli kartoittanut suomalaisten yritysten näkemyksiä talussuunnittelun avainalueista. Tutkimustulosten mukaan lyhyen ja keskipitkän tähtäyksen suunnittelussa tärkeimpänä osa-alueena pidettiin tulossuunnittelua ja pitkän tähtäyksenkin suunnittelussa tulossuunnittelua tärkeämmäksi nousi ainoastaan yrityskokonaisuuden suunnittelu. (Laitinen 1988, 32)

7.2 Rahoituksen suunnittelu

Rahoitus- ja kassabudjettien laatiminen nousivat uudelleen keskeisiksi kirjoitusten aiheiksi 1980-luvulla, sillä rahoitusmarkkinoiden vapautuminen ja uudet sijoitusmahdollisuudet loivat suomalaisille yrityksille uusia mahdollisuuksia lisätä kassavarojen tuottavuutta (Kassanhallinnan uudet mahdollisuudet 1989, 32). Toisaalta edelleen jatkunut korkea inflaatio ja ulkomaisen rahoituksen käytöstä syntyneet kurssirikit nähtiin syyksi, jotka pakottivat yritykset tarkastelemaan entistä tarkemmin rahoituksen riittävyttä (Laakso 1981, 12)

Lyhyen tähtäyksen rahoitussuunnittelua ja kassanhallintaa käsiteltiin 1980-luvun ammattilehtiartikkeleissa eri näkökulmasta kuin aikaisempien vuosien kirjoittelussa. Kassanhallinnan keskeiseksi tavoitteeksi ylijäämien sijoittamisen ohelle nostettiin tehottomasti käytetyn rahan etsintä yrityksen toiminnasta. Muutoksen seurauksena yrityksen kassaa alettiin tarkastella paitsi riittävyden näkökulmasta myös tuotto- ja kustannustekijänä. Kassanhallintaa pidettiin kuitenkin edelleen keskeisenä osana myös maksuvalmiussuunnittelussa, sillä tulojen ja menojen ennakointi loi perustan muille kassanhallintatoimenpiteille. (Kassanhallinnan uudet mahdollisuudet 1989, 32; Vaartimo 1981)

Useassa artikkelissa tarkasteltiin erilaisia toimenpiteitä saada kassavarat kiertämään tehokkaasti. Yritystaloudessa vuonna 1981 julkaistussa artikkelissa esiteltiin erään yhtiön kassanhallintaa, jonka tavoitteena oli kalliiden velkojen määrän vähentäminen, investointien tuoton lisääminen ja lisärahan saaminen käyttöön kasvaneen myynnin tukemiseen. Yhtiön ensimmäinen toimenpide tavoitteiden saavuttamiseksi oli kassabudjetin laatiminen nettotulomenetelmällä, joka osoitti käyttöpääoman ja muiden taselukujen muutosten vaikutukset kassasaldoon. Menetelmän todettiin sopivan hyvin pitkän tähtäyksen ennusteiden laatimiseen, koska se osoitti johdolle, kuinka saatavat ja varasto kasvavat ja mikä on niiden suhde tuottoihin. Artikkelissa kerrottiin yhtiön ennakoivan joka kuukausi seuraavien kuuden kuukauden kassasaldot. Kassabudjetoinnista todettiin koituvan yhtiölle hyötyjä mm. maksuvalmiuden ylläpitämisessä, muutosten analysoinnissa ja erityistä valvontatarvetta vaativien toiminnan alueiden kartoittamisessa. (Kassavarat kiertämään 1981, 32–37)

Tiivistetysti on todettavissa, ettei 1980-luvun ammattilehtiartikkeleissa esitetty merkittäviä muutoksia itse rahoitusbudjettien laadintatapoihin vaan rahoituksen tarkastelunäkökulma muuttui riittävyystarkastelusta kustannus-tuotto -tarkasteluksi. Tämän vuoksi artikkeleissa esitellyt budjetit ja budjettien laadinnassa huomioitavat seikat olivat tuttuja jo aikaisemmilta vuosikymmeniltä (ks. esim. Laakso 1981).

7.3 Budjetointi ja tietotekniikka

Mikroprosessorit mullistivat tietokonealan 1980-luvulla ja vuosikymmentä voidaan pitää henkilökohtaisten tietokoneiden vuosikymmenenä. Tietokoneiden myyntimäärien kasvu laski voimakkaasti niiden hintoja ja tästä johtuen ne olivat yhä useamman käyttäjän ulottuvilla. Vuoteen 1988 mennessä Suomessa oli käytössä jo yli 100 000 PC-tietokonetta. (Ahtiainen 1988, 18) Mikrotietokonetekniikan kehittyminen loi yrityksille uusia mahdollisuuksia rakentaa dynaamisia, ongelmakeskeisiä ja organisaatioon mukautuvia budjetointi- ja seurantajärjestelmiä (Ekholm 1985, 12).

Ammattilehtikirjoittelussa korostettiin talouden ohjauksjärjestelmien dynaamisuuden vaatimusta, jotta niiden avulla pystyttäisiin vastaamaan monimutkaistuneiden toimintaympäristöjen yrityksille asettamiin haasteisiin. Kirjoittelun heijastamassa budjetointiajattelussa oli keskeistä budjetoinnin joustavuuden saavuttaminen, johon katsottiin saadun uusia mahdollisuuksia kehittyneen tietotekniikan myötä (ks. esim. Carlsson 1984; Mänttari 1986). Budjetoinnin joustavuudella nähtiin saavutettavan seuraavia tavoitteita: jatkuva ajantasaisuus (johdon ei tarvitse työskennellä vanhentuneen budjetin pohjalta), sopeutettavuus (mahdollisuus mukautua yllättäviin muutoksiin ja hyötyä niistä) sekä toiminnan suuntaviivojen realismi (markkinoiden ja talouden kehitys ovat perustana päätöksenteolle – ei vuoden alun tilanteen mukaan laadittu budjetit). (Joustava budjetointi antaa etuja dynaamisille yrityksille 1986, 13)

Kivijärvi (1989, 71–72) pohti artikkelissaan, millaisia vaatimuksia eri budjetointimenetelmät asettavat tietotekniikalle. ”Break-down” -menetelmä vaati kirjoittajan mukaan keskitettyä tietojenkäsittelyä, kykyä hallita suuria tietomassoja ja suurta laskentakapasiteettia eli kaiken kaikkiaan hyvää tiedon hallintaa. ”Build-up” -järjestelmässä puolestaan korostui koordinoivan ja strukturoivan budjetointijärjestelmän merkitys, jota tukemaan tarvittiin hajautettua tietojenkäsittelyä. Lähiverkkojen avulla voitiin teknisesti taata, että kaikilla budjetoijilla oli käytettävissään samat, ajan tasalla olevat mallit ja menetelmät. ”Yhteistyömenetelmän” kirjoittaja totesi olevan tietoteknisesti hankalin toteuttaa, koska tietojärjestelmän avulla täytyi olla mahdollista yhdistellä budjetointiprosessissa suuria massoja sekä subjektiivista että objektiivista tietoa. Prosessissa esiin nousevat ajatukset oli pystyttävä nopeasti, selkeästi ja joustavasti konkretisoimaan budjettivaihtoehtoiksi. Kirjoittaja totesi edellä kuvattujen menetelmien kuvastavan ideaalisia ääripäitä. Käytännön budjetoinnista oli siis löydettävissä piirteitä useammasta menetelmästä ja siten myös tietotekniikalle jouduttiin esittämään useampisuuntaisia vaatimuksia.

7.4 Wallanderin linja

1980-luvun kirjoittelun kriittisintä näkemystä budjetoinnista edustaa vuonna 1981 julkaistu Svenska Handelsbankenin hallituksen puheenjohtajan Jan Wallanderin kirjoittama artikkeli *”Romuttakaa budjetit, ennusteet ja pitkäaikaissuunnittelu”*, jossa hän kehotti yrityksiä hyvin suorasanaisesti luopumaan budjetoinnista ja pitkän tähtäyksen suunnittelusta kokonaan. Näkemystään Wallander perusteli sillä, että laaditut ennusteet eivät useinkaan pitäneet paikkaansa, vaan sisälsivät huomattaviakin virheitä. Artikkelissaan hän esittikin, että: *”Ennusteet, budjetit ja pitkäaikaissuunnitelmat saavat usein aikaan enemmän vahinkoa kuin hyötyä.”* Tästä johtuen ne olivat hänen mielestään välttämätön paha, jonka vaikutukset tuli minimoida. Kriittisestä näkemyksestään huolimatta hän esitti, että virhearviointien välttämiseksi yrityksillä tuli kuitenkin olla oma toiminta-ajatukseen perustuva ”filosofiansa”, johon nojautuen kauaskantoisemmat päätökset voitiin tehdä. (Wallander 1981, 17–18)

Wallander perusteli väitteitään myös Handelsbankenissa budjetoinnista luopumisesta saaduilla myönteisillä kokemuksilla. Hänen johdollaan suoritetuilla saneeraustoimenpiteillä vakavassa taloudellisessa kriisissä ollut Handelsbanken saatiin muuttumaan kannattavaksi. Olennaisena osana näihin saneeraustoimenpiteisiin kuului budjetoinnista ja pitkän tähtäyksen suunnittelusta luopuminen. Toimintamallillaan Wallander pyrki siihen, että yritys säilyttää joustavuutensa kaikissa tilanteissa. Tietyillä osa-alueilla (esim. raaka-aineiden hankinta) suunnittelusta ei voitu luopua kokonaan, mutta tällöinkin tuli pyrkiä siihen, että suunnittelua tehtiin mahdollisimman lyhyellä aikavälillä, jotta toiminnan joustavuus ei kärsisi. Wallander (1981, 18) totesikin, että:

”Tulevaisuutta on ajateltava joka päivä, eikä vain kerran vuodessa valmistuneen budjetin tai ennusteen puitteissa, olkoonkin että yrityksen hallitus on sen juhlallisesti hyväksynyt.

7.5 1980-luku – budjetoinnin joustavuuden korostus

Ammattilehtiartikkeleissa käsiteltiin 1980-luvulla budjetointiin liittyviä teemoja, jotka koettiin tärkeiksi maamme kilpailu- ja markkinatalouteen siirtymisen ja Euroopan taloudellisen integraatioprosessin seurauksena monimutkaistuneessa ja nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä. Yritysten toimintaympäristön muutos huomattavasti aikaisempaa dynaamisemmaksi heijastui 1980-luvun budjetointiajattelussa *budjetoinnin joustavuuden korostamisena* ja sitä kautta perinteisen budjetointiajattelun kritisointina ja kyseenalaistamisena. Perinteiselle budjetoinnille ominaisesta panoskeskeisestä ajattelusta katsottiin olevan tärkeätä siirtyä tuloskeskeiseen ajatteluun. Rahoituksen suunnittelun painopisteen siirtämistä riittävyden tarkastelusta kassavarojen tehokkaan käytön tarkasteluun pidettiin myös tärkeänä. Budjetoinnista ehdotettiin jopa kokonaan luopumaan sen aiheuttamien suurten kustannusten, liiallisen raskauden ja hitauden vuoksi; tai ainakin esitettiin käytössä olevien budjetointi- ja seurantajärjestelmien uudistamista dynaamisemmiksi, ongelmakeskeisiksi ja organisaatioon mukautuviksi käyttäen hyväksi nopeasti kehittyneen mikrotietotekniikan tarjoamia mahdollisuuksia.

8. 1990-LUVUN BUDJETOINTIAJATTELU

1990-luvun kuluessa laskentatoimen merkittäväksi ja kasvavaksi haasteeksi nostettiin strategisen päätöksenteon tukeminen yritys ympäristön nopean muutoksen tilanteessa (Järvenpää 2000a, 63). Tämä vähensi budjetointiin kohdistunutta huomiota ammattilehtikirjoittelussa. Budjetointi katosikin lähes kokonaan tarkasteltujen ammattilehtiartikkelien otsikoista, mutta esiintyi strategista johtamista, toimintolaskentaa ja suoritusmittausjärjestelmiä⁴ käsittelevissä artikkeleissa toisaalta yritysten tarvitseman perustiedon tuottajana toisaalta strategisen ohjauksen tukena, jonka katsottiin omaavan kehityspotentiaalia. Seuraavassa tarkastellaan 1990-luvun laskentatoimen ammattilehtikirjoittelua etsien sieltä ajanjakson budjetointiajattelua kuvastavaa materiaalia.

8.1 Budjetointi yritysten tarvitseman perustiedon tuottajana

Partanen ja Tuomela (1999, 103) pohtivat artikkelissaan tiedon merkitystä ja vaikutusta jakamalla tiedon joko avaintietoalueelle tai perustietoalueelle kuuluvaksi. Avaintietoalueella tiedon nykyinen merkitys ja vaikutus toimintaan oli kirjoittajien mukaan suurta. 1990-luvulla oli enenevässä määrin otettu käyttöön avaintietoa eli strategista tietoa tuottavia laskentasovelluksia (kuten esim. Balanced Scorecard ja kustannusjohtamisen eri tekniikat). Perustietoalueen tiedolla todettiin

⁴ Ks. Yritystalouden vuosikerrat 1991–1993, joissa strateginen johtaminen oli erotettu omaksi aihealueekseen käsitellen yhteensä 24 artikkelia. Samaisessa lehdessä oli vuosina 1998–1999 erotettu omaksi aihealueekseen Balanced Scorecard. Toimintolaskentaa käsittelevät Tilisanomien artikkelit Lumijärvi 1993 ja Paavola 1994.

olevan vähäinen strateginen merkitys, mutta olennainen vaikutus operatiivisessa toiminnassa. Rutiiniraportoinnin, budjetoinnin ja peruslaskennan hyvän hoitamisen todettiin kuuluvan tähän tietoalueeseen. Merkitykseltään ja vaikutukseltaan olemattoman, vanhentuneen tiedon tuottamisesta tuli artikkelin kirjoittajien mukaan päästä eroon. Vanhentunutta tietoa olivat kaikki sellaiset raportit, jotka tuotetaan organisaatiossa perinteitä kunnioittaen mutta joita kukaan ei käytä. Artikkelissa todettiin raskaiden budjetointiprosessien siirtyneen 1990-luvulla monissa organisaatioissa vanhentuneelle tietoalueelle. Kirjoittajien mukaan budjetointiprosessien keventäminen, rullaavien tuloseennusteiden käyttö ja trendiseuranta olivat valtaamassa alaa perinteiseltä budjetoinnilta.

8.2 Budjetointi strategisen johtamisen tukena

Järvenpää (2000a, 64) määritteli artikkelissaan strategisen johdon laskentatoimen yrityksen markkinoita, kilpailijoiden kustannuksia ja kustannusrakenteita koskevan taloudellisen informaation hankkimiseksi ja analysoinniksi ja yrityksen ja sen kilpailijoiden strategioiden arvioinniksi pitkällä tähtäyksellä. Strategisen johdon laskentatoimen tarkoituksena on hänen mukaansa auttaa yritystä strategisten päätösten tekemisessä, toteuttamisessa ja valvomisessa.

Järvenpään (2000b, 57) mukaan strategisen johtamisen suurimpana ongelmana yrityksissä 1990-luvulla oli ollut se, että strategioiden toteuttaminen oli jäänyt puoliteihen. Syynä tähän oli hänen mukaansa usein ollut se, että strategioita ei ollut osattu viestittää oikein organisaatioon ja että henkilöstö ei ollut niihin sitoutunut sekä strategisten mittareiden puuttuminen. Budjetoinnista hän kirjoitti seuraavasti:

”Strategia on paremman puutteessa perinteisesti yritetty jalkauttaa organisaatioon ja sitä on valvottu budjetointimekanismin avustuksella. ... Strategia on pahimmillaan ikään kuin unohdettu aina vuodeksi ja seurattu budjettipoikkeamia ja tavoitteita, ja voidaan kysyä, mikä on yrityksen strategian ja budjettivastuullisen sijoitetun pääoman tuoton, myyntikatteen tai kustannustavoitteen välinen suhde?”

Kirjoittaja totesi kuitenkin, että mikäli budjettia hyödynnetään organisaatiossa vuorovaikuttaisesti ja intensiivisesti ja sen avulla pyritään kiinnittämään huomiota tulevaisuuteen ja strategiaan epävarmuustekijöihin, voi budjetointiprosessi toimia tehokkaasti strategisen johtamisen tukena. Budjetointiprosessia voidaan tehostaa käyttämällä enemmän hyväksi budjettiin sisältyvää tulevaisuusinformaatiota ja kehittämällä lisää tulevaisuusinformaatiota kauden aikana ennustetarkistusten, budjettitarkistusten tai rullaavan budjetoinnin avulla. Myös reaaliaikaisen informaation saatavuuden parantaminen esimerkiksi likimääräisten pikaraporttien muodossa edesauttaa budjetointiprosessin tehostamista. Kirjoittajan mukaan uusi strategia voikin siis parhaimmillaan valua organisaatioon jo vuoden aikana. *”Miksi odottaa laivan kääntymistä aina kokonaista vuotta?”* (Järvenpää 2000a, 65)

Satama (1995, 49–51) esittelee artikkelissaan tehokkaan johtamisen apuvälineeksi moniulotteista budjetointimallia, jossa kaikki budjetointiin vaikuttavat tekijät määritellään ja kytetään relaatiokytkennöillä toisiinsa. Moniulotteisen, monia osakokonaisuuksia sisältävän budjetointijärjestelmän käyttö on kirjoittajan mukaan ryhmätyötä, jossa eri osa-alueiden asiantuntijat rakentavat omaan vastuualueeseensa kuuluvat budjetoinnin osat. Järjestelmän käyttö organisoitaisiin henkilökohtaisten työasemien muodostamassa tietoverkossa siten, että kukin johtaja saa oman toimintansa ohjaamiseen tarvitsemansa tiedot. Sataman mukaan tällainen järjestelmä toimii dynaamisena johdon työkaluna ja kykenee antamaan johdolle nopean ja korkealaatuisen kokonaiskuvan tilanteesta kyselyiden, raporttien ja graafisten selaimien avulla. Artikkelin kuvastama budjetointiajattelu on samansuuntainen kuin edellä esitellyn Järvenpään artikkelin eli budjetointia on kehitettävä joustavammaksi ja tulevaisuusorientoituneemmaksi, jotta se pystyy vastaamaan strategisen johtamisen tarpeisiin. Samoilla linjoilla ovat myös Laine ja Reimari (1998), jotka visioivat neurolaskennasta apuvälinettä tulevaisuuden ennustamiseen ja budjettisuunnittelun tukemiseen.

Lehtinen (2000, 48) puolestaan asettaa artikkelinsa yhdeksi tavoitteeksi nimenomaan budjetointiajattelun kehittämisen siten, että siitä saadaan lisää energiaa toiminnan suunnitteluun, johtamiseen ja seurantaan siten, että budjetointi tukee strategioiden ja tavoitteiden saavuttamista. Kirjoittaja kritisoi perinteistä budjetointia kovasanaisesti:

”Perinteinen budjetointi on yleisesti ottaen lannistamisen väline, välttämätön paha ja työelämän kirous niin yrityksissä kuin julkisyhteisöissäkin. Se on liian usein katto kasville ja lattia kustannuksille. Budjettiluvut vanhenevat nopeasti, kilpailutekijöitä ei huomioida, ennakoivia mittareita ei hyödynnetä ja varoitussignaaleista ei perinteisessä budjettiseurannassa ole yleensä tietoaakaan. Useimmat budjettien laatijat unohtavat taseet sekä kassavirrat ja tyytyvät vain tuloslaskelman budjetointiin.” (mt. 50)

Uuden talouden budjetointitekniikka pohjautuu Lehtisen mukaan parhaimmillaan kassavirtajatkuvuuteen, kirjanpitolähtöisyyteen (ei tuloslaskelma/tase-lähtöisyyteen) ja kahdenkertaisen kirjanpidon matematiikkaan, jotka tulevaisuuteen suuntautuvassa rullaavassa budjetointimenetelmässä merkitsevät nopeutta, helppokäyttöisyyttä ja luotettavuutta. Kassavirtalaskentaan perustuvalla budjetoinnilla Lehtinen tarkoittaa kirjanpitolähtöistä, todellisia rahan liikkeitä kuvaavaa laskentaa ns. ”tulevaisuuskirjanpitoa”, joka hänen mukaansa säästää sisäisessä laskennassa runsaasti aikaa, vaivaa ja kustannuksia, koska jaksottamisongelmia ei synny.(mt. 50–51)

8.3 Suorituskyvyn mittaaminen ja budjetointi

Erityisesti prosessijohtamisen ja asiakaslähtöisyyden nouseminen keskeisiksi menestystekijöiksi nopeasti muuttuvassa ympäristössä loivat 1990-luvulla tarpeen käyttää aikaisempaa kokonaisvaltaisempia järjestelmiä suoritusten mittaamiseen. Järjestelmämalleja syntyi useita, mutta tunnetuin

niistä oli amerikkalaisten Kaplanin ja Nortontin kehittämä Balanced Scorecard (tasapainotettu mittaristo), jonka ensimmäiset sovellukset syntyivät perinteisiä rahamääräisiä tunnuslukuja riittä-mättöminä pitämissä yrityksissä. Mittariston tasapainottaminen tarkoitti alun perin monien näkö-kulmien yhtäaikaista huomioon ottamista; pitkän ja lyhyen aikavälin tavoitteiden, rahamääräisten ja ei-rahamääräisten tavoitteiden ja ulkoisen ja sisäisen näkökulman. (Hookana-Turunen ym. 1999, 61) Mittaristossa keskeistä oli nimenomaan se, että mittaristo johdettiin yrityksen tai liike-toimintayksikön strategiasta siten, että haluttujen tavoitteiden ja niiden tavoittelua kuvaavien mittareiden välillä oli olemassa todellinen kausaalinen suhde (Järvenpää 2000b, 58).

Kiinteä yhteys yrityksen strategiaan sai aikaan sen, että Balanced Scorecard laajentui vähitel-len pelkästä mittausjärjestelmästä strategisen johtamisen välineeksi. Varsinkin strategian jalkautta-misen, toimeenpanon, seurannan ja kehittämisen välineenä se on nähty yrityksissä hyödylliseksi ja sitä on sovellettu laajalla rintamalla yksilö- ja tiimitasolta aina yhtymätasolle saakka (ks. esim. Toivanen 2001). Tasapainotetun mittariston perusidean mukaan mittareiden avulla strategiat on mahdollista viedä kentälle, kun yksiköiden, tiimien ja yksilöiden tavoitteet kiinnitetään niihin. Strategia tulee näkyväksi ja henkilöstö ponnistelee kohti strategian toteuttamista pyrkiessään saavuttamaan omat, strategiaan kytketyt tavoitteensa. (Järvenpää 2000b, 58–59)

Järvenpää (2000b, 59) käsittelee strategista ohjausta ja suorituskykymittausta tarkastelevassa artikkelissaan myös tasapainotetun mittariston ja budjetoinnin välistä työnjakoa ja toteaa seu-raavasti:

”Myös toimintasuunnitelmat ja taloussuunnitelmat voivat nivoutua paremmin yhteen, kun suunnittelu laajenee moniarvoisemmaksi. Käytännössä menestystekijämittaristo tyyppillisesti laajentaa ja täydentää budjettisuunnittelua eikä ainakaan kokonaan korvaa sitä.”

Järvenpään artikkelista heijastuva budjetointiajattelu pitää riittävän yksityiskohtaista ja sään-nöllistä rahamääräistä suunnittelua edelleen tärkeänä varsinkin rahoitusbudjetin ja tulosbudjetin keskeisten erien sekä kapasiteetin mitoittamisen osalta. Lisäksi Järvenpää katsoo, että budjetointia pitää kehittää edelleen, esimerkiksi rullaavan ennustamisen suuntaan.

8.4 Strateginen kustannusjohtaminen ja budjetointi

Tässä tutkimuksessa tarkasteltavana ajanjaksona (1950–2000) yritysten kustannusrakenteet ovat muuttuneet huomattavasti. Kun 1950-luvulla monessa valmistusyrityksessä välittömät työpalkat olivat suurin yksittäinen kustannuserä, niin 2000-luvulle tultaessa niiden osuus oli oleellisesti pienempi, jopa alle 10 % kokonaiskustannuksista. Kun automaatiolla on korvattu henkilötöyvoi-maa vaatineita työvaiheita, on teknologiakustannusten osuus kokonaiskustannuksista kasvanut merkittävästi. Automaation lisääntymisen myötä yritys on myös palkattu koulutettua työvoimaa automaation käyttö- ja valvontatehtäviin. Tämä kehitys on puolestaan lisännyt yritysten yleiskus-

tannuksia eli kiinteitä tai välillisiä kustannuksia. Lisäksi yrityksissä on jouduttu panostamaan yhä enemmän markkinointiin, myyntiin, tuotesuunnitteluun ja kehitykseen, mikä on entisestään lisännyt yleiskustannusten määrää. (Lumijärvi 1993, 11)

Muutokset kustannusrakenteissa vaikuttivat siihen, että 1980-luvun puolivälistä alkaen alettiin kritisoida perinteistä kustannuslaskentaa, koska sen todettiin vääristävän tuotekohtaisia kustannus- ja kannattavuuslaskelmia. Perinteisessä kustannuslaskennassa yleiskustannuksia oli kohdistettu tuotteille tuotanto- tai myyntivolyyymiin perustuen esimerkiksi välittömien henkilö- tai konetuntien, raaka-ainekäytön tai myyntimäärän mukaan. Nämä kustannusten jakajat eivät kuitenkaan ota huomioon sitä, että yleiskustannukset aiheutuvat eri tekijöistä. Hyvin usein on niin, että pienivolyyमित tuotteet kuluttavat yrityksen yleiskustannusresursseja suhteessa huomattavasti enemmän kuin volyymituotteet. (Lumijärvi 1993, 11)

Amerikkalaiset professorit Cooper ja Kaplan kehittivät 1980-luvun lopulla edellä esitellyn ongelman ratkaisemiseksi toimintolaskennan, jossa keskitytään toimintoihin yrityksen resurssien käyttäjinä ja siten kustannusten aiheuttajina. Tuotteet, palvelut ja asiakkaat puolestaan kuluttavat toimintoja. Käyttäen apuna tätä ajatusrakennetta kustannuksia ryhdyttiin tarkastelemaan toiminnoittain, eikä osastoittain kuten siihen asti oli tehty. Näin saatiin selville tarkemmat tuote-, palvelu- ja asiakaskohtaiset kustannukset. (Paavola 1994, 22–23) Toimintolaskenta uudisti 1990-luvulla vähitellen suomalaistenkin yritysten kustannuslaskentaa. Laitisen (1995) ja Malmin (1996) tutkimusten mukaan noin 15 prosenttia suomalaisista keskisuurista ja suurista yrityksistä oli 1990-luvun puolivälissä toimintolaskennan aktiivisia käyttäjiä ja noin puolet oli ollut sen kanssa jossain tekemisissä. Järvenpää (2000a, 66) luokitteli toimintolaskennan strategiset hyödyt kolmeen luokkaan: 1. parantuneen tuotekustannustiedon vaikutus hinnoitteluun ja tuotevalikoimaan, 2. mahdollisuus asiakas-, asiakasryhmä- tai jakelukanavakohtaisiin kannattavuusanalyysihin ja 3. mittareiden tuottaminen prosessien virtaviivaistamiseksi ja tehostamiseksi.

Järvenpää (2000a, 65) mainitsee artikkelissaan, että kustannuslaskennan lisäksi toimintoajat- telua on sovellettu myös toimintobudjetoinnissa, kun organisaatioissa on alettu kyseenalaistaa myös perinteisen budjetoinnin mielekkyyttä. Toimintobudjetointi suuntaa Järvenpään mukaan toimintoajattelua tulevaisuuteen ja suunnitteluun ja kytkee strategian ja budjetointiprosessin toisiinsa uudella ja kenties tarkoituksenmukaisemmalla tavalla. Erityisesti toimintolaskennan kautta saatava tarkentunut kustannusinformaatio on käyttökelpoista budjetoinnin kehittämisessä. Järvenpää (2000a, 67) ottaa strategisen kustannusjohtamisen välineitä tarkastelevassa artikkelissaan esille myös elinkaaribudjetoinnin, jossa arvioidaan tuotteen koko elinkaaren aikaiset kustannukset tutkimuksesta asiakaspalveluun. Elinkaaribudjetointi voi hänen mukaansa tarjota tärkeitä informaatiota muun muassa hinnoittelupäätösten tueksi. Näillä kommentillaan Järvenpää korostaa budjetoinnin merkitystä ja kehittämismahdollisuuksia.

8.5 1990-luku – budjetointi perustiedon tuottaja ja strategisen johtamisen tuki

1990-luvun budjetointiajattelulle oli ominaista *budjetoinnin pitäminen tärkeänä perustiedon tuottajana, jolla on olennainen vaikutus operatiivisessa toiminnassa*. Toisaalta budjetoinnilla nähtiin olevan myös *potentiaalia kehittyä strategisen johtamisen tukemisessa* esimerkiksi kehittämällä budjetointia rullaavan ennustamisen suuntaan ja/tai laajentamalla tai täydentämällä budjetointia Balanced Scorecard -mittariston avulla, toimintolaskentaan pohjautuen tai elinkaariajattelua tai kassavirtalaskentaan perustuvaa tulevaisuuskirjanpitoa soveltamalla.

9. AMMATTILEHTIEN VÄLITTÄMÄN BUDJETOINTIAJATTELUN KEHITYSKUVA 1950–2000

Seuraavassa analysoidaan edellä kuvattua budjetointiajattelun kehitystä vuosikymmenittäin suhteuttamalla se aikansa keskeisiin ilmiöihin eli kansantalouden, yritysten toimintaperiaatteiden, tieto- ja tuotantotekniikan sekä johtamisfilosofioiden kehitykseen. Lisäksi budjetointiajattelua tarkastellaan suomalaisen akateemisen budjetointidoktriinin kullakin vuosikymmenellä esittämän budjetoinnin käsitteellisen määritelmän valossa. Tätä kautta rakentuu artikkelin tavoitteeksi asetettu suomalaisen liiketalouden ammattilehtikirjoittelun välittämän budjetointiajattelun historiallinen kehityskuva aikaväliltä 1950–2000.

9.1 1950-luku

1950-luku oli suomalaisen kansantalouden kannalta erittäin merkittävää muutosten aikaa. Sodanjälkeisen jälleenrakentamisen, sotakorvaustuotannon, hintasäännöstelyn, tavarapulan ja siitä johtuneen jakelu- ja ulkomaankaupan säännöstelyn ja myyjäin markkinoiden aikakaudesta siirryttiin 1960-luvun alkuun tultaessa kansainvälisen integraation aikakauteen. Vuoden 1950 jäkeistä kehitystä leimasi kansainvälisten markkinoiden laajeneminen ja tarve sopeutua niiden toimintasääntöihin. Tästä seurauksena olivat syvimmiltään tieteellis-teknisestä kehityksestä johtunut suhteellisen nopea taloudellinen kasvu sekä sen aiheuttamat taloudelliset ja sosiaaliset rakennemuutokset. Suomen talous tuli yhä riippuvaisemmaksi maailman taloudellisesta kehityksestä ja kansantaloutemme kävi läpi taloushistoriansa ehkä suurimmat ja nopeimmat rakennemuutokset maatalousmaasta jälkiteollisiin elinkeinoihin ja maalaisasutuksesta kaupunkiyhteiskunnaksi. (Pihkala 1982a, 337; Pihkala & Soikkanen 1982, 362)

242 1950-luvun kuluessa sodan suoranaisesti aiheuttamat taloudelliset rasitukset väistyivät ja jälleenrakentamisen ja sotakorvaustoimitusten myötä nopeasti kehittynyt ja laajentunut teollisuus voitiin valjastaa muuhun käyttöön. Säännöstelytalouden vapautumisen ja kansainvälisen integraatiokehityksen vaikutukset alkoivat vähitellen muuttaa yritysten markkina- ja kilpailuolosuhteita. Tähän muutokseen vastattiin teknologiaa kehittämällä ja tuotantoa tehostamalla ja

rationalisoimalla. Maailmantalouden muutokset suhdannevaihteluineen sekä rakenteellisine ja teknisine muutoksineen ja valuuttahäiriöineen tuntuivat herkästi ulkomaankaupan kautta Suomen talouselämässä. (Pihkala 1982a, 337–361) Yritysten toimintaympäristön epävarmuus lisääntyi merkittävästi. Monimutkaistuneissa olosuhteissa tarvittiin entistä tehokkaampaa liikkeenjohtoa. Tavoitteellisen ja määrätietoisen toiminnan ohjaamisen mahdollistaminen nousi laskentatoimen keskeiseksi tehtäväksi. Kustannustiedon tuottaminen päätöksentekijöille oli 1950-luvulla eräs laskentatoimen päätehtävistä ja standardikustannuslaskentaa käytettiin poikkeamien avulla tapahtuneen johtamisen apuna erityisesti erikoistuneen massatuotannon kustannusten ex post -tarkkailussa. (Näsi 1990, 89, 173, 182)

1950-luvun taloudellinen kasvu, yritystoiminnan laajentuminen ja monimutkaistuminen sekä ympäristön epävarmuuden lisääntyminen synnyttivät varsinkin suurissa teollisuusyrityksissä tarpeen tulevaisuussuuntautuneeseen ajatteluun ja toiminnan muodolliseen ohjaukseen. Budjetointikirjoittelun määrä ammattilehdissä lisääntyi huomattavasti (vrt. Näsi 1990, 175). Henkilöt, jotka olivat työtehtäviensä kautta tutustuneet budjetointiin käytännössä (ks. Liite 2) ja vakuuttuneet sen ehdottomasta tarpeellisuudesta toiminnan kontrolloinnissa, halusivat saattaa kokemuksensa laskennan parissa työskentelevien laajempaan tietoisuuteen. Artikkeleissa ei vielä esitetty kokonaisnäkemystä yrityksen budjetointijärjestelmästä vaan keskityttiin keskeisinä pidettyihin osabudjetteihin. Ammattilehtien budjetointikirjoittelu oli 1950-luvulla budjetointia suosittelevaa, opettavaa ja juurruttavaa. Kirjoitusten välittämälle budjetointiajattelulle oli ominaista yrityksissä valinneen ”johtaminen poikkeamien avulla” -johtamisfilosofian hengessä *budjetin näkeminen välttämättömänä kustannustarkkailun välineenä*.

Ammattilehtikirjoittelun välittämän budjetointiajattelun taustalla oli 1950-luvulla hyvin suppea ja osin selkiytymätön käsitys budjetoinnista. Yksittäisten osabudjettien katsottiin olevan pääasiassa kustannustarkkailun välineitä ja siten määrätietoinen tulossuunnittelu ja budjettitavoitteiden asettaminen jäivät kontrollinäkökohtien varjoon. Kauppakorkeakoulun professori Kaitilan (1928, 12–13) teoksessaan esittämä taloussuunnitelman määritelmä heijasteli samansuuntaista suppeaa osabudjetteihin keskittyvää ja suhteellisen pintapuolista näkemystä budjetoinnista (ks. Luku 2 edellä). Kyseisen suomalaisen laskentatoimen merkkiteoksen voidaan ajatella vaikuttaneen omalta osaltaan artikkelien kirjoittajien ajatuksiin vielä 1950-luvulla, käytettiinhän sitä mm. laskentatoimen oppikirjana Kauppakorkeakoulussa 1930-luvulta alkaen aina 1940-luvun lopulle asti (Näsi 1990, 71).

9.2 1960-luku

Ulkomaankaupan vapauttaminen 1950-luvun jälkipuoliskolla ja sen meneminen mukaan kansainväliseen vapaakauppaan merkitsi Suomen teollisuudelle suurta sopeutumishaastetta. Tähän vastattiin ensivaiheessa nostamalla puu- ja paperiteollisuuden kilpailukykyä 1950-luvun lopun ja

1960-luvun investointiohjelmilla. Suomi onnistuikin pysymään lähellä kansainvälisen teknologian kärkeä puunjalostusteollisuudessa sekä alan koneita ja laitteita valmistavassa metalliteollisuudessa. Myös kaivannais- ja perusteollisuudessa pysyttiin teknologisen kehityksen kärjessä. Samanaikaisesti koveneva tuontakilpailu pakotti modernisoimaan myös kotimarkkinoille suuntautunutta tuotantoa. Suomen teollisuuden kehitykselle toisen maailmansodan jälkeen oli ominaista voimakas monipuolistuminen ja pääomavaltistuminen, teollisuuden rakennemuutos, tuottavuuden kasvu ja työvoiman koulutustason nousu. Kireässä kilpailutilanteessa oli teollisuuden laajentamisessa turvauttava kasvavassa määrin lainarahoitukseen vaikka valtio helpottikin muiden maiden tavoin teollisuuden rahoitusta erilaisten erityisrahastojen turvin. 1950- ja -60 lukujen noususuhdannevuosina Suomen teollisuuden tuotanto nousi suurimmillaan 12-13 % vuodessa ja toisaalta suhdannelaskut olivat suhteellisen heikkoja ja lyhytaikaisia. (Hjerpe 1982, 408–431)

Edellä kuvatusta kehityksestä johtunut taloudellisessa ajattelussa tapahtunut murros sekä yritysten kannattavuuteen ja toiminnan taloudellisuuteen liittyneiden vaatimusten olennainen kasvu lisäsivät laskentatoimen merkitystä liikkeenjohdon apuvälineenä 1960-luvulla. Kannattavuus, yrityksen tulos, tulossuunnittelu, tulostavoitteiden asettaminen ja tulostarkkailu esiintyivät ammattilehtikirjoittelussa yhtenä. Tulossuunnitteluun ja -tarkkailuun liittyi myös tulosvastuun hajauttaminen eli kehitys oli kulkemassa ”cost center” – ”profit center” -linjaa tuoden vähitellen ”investment center” ja ROI -ajattelun yritysten johtamiseen. (Näsi 1990, 195–196, 218)

Teoreettinen keskustelu budjetoinnista oli suhteellisen vähäistä Suomessa 1950–1960 -luvuilla. Merkittävä vedenjakaja osuu kuitenkin 1950-luvun puoliväliin, jolloin Virkkusen (1954) tutkimuksen myötä laskentatoimen käsitteellinen ajatusmaailma alkoi muuttua kustannuslaskennan korostamisesta ajatukseksi laskentatoimesta johdon apuvälineenä. Erityisesti Lampun (1960, 55–73) artikkelista on selkeästi havaittavissa suomalaisen budjetoinnin teorian merkittävä kehittyminen ja käsitteiden selkiytyminen 1960-luvulle tultaessa. Budjetointiprosessin jakaminen suunnittelu-, koordinoimis- ja kontrollivaiheeseen sekä osa- ja alabudjettien yhdistäminen kokonaisbudjetiksi ovat tämän käsitteellisen selkiytymisen kuvastajia. 1960-luvun ammattilehtikirjoittelun ilmentämän budjetointiajattelun erotti edellisen vuosikymmenen ajattelusta juuri *tulosbudjetin merkityksen korostaminen*. Erillisbudjettien kuvauksista siirryttiin tarkastelemaan budjetointia kokonaisvaltaisena suunnittelu- ja tarkkailujärjestelmänä, jonka ytimeksi nähtiin tulosbudjetointi, aivan kuten Lamppukin (1960) budjetoinnin käsitettä määritellesään esitti.

Ammattilehtien kirjoittajat olivat edelleen voittopuolisesti suomalaisia käytännön yrityselmässä kokemuksensa hankkineita ammattilaisia, mutta myös ulkomaisen (lähinnä yhdysvaltalaisen) artikkelimateriaalin käännöksiä alettiin julkaista lisääntyvässä määrin, etenkin budjetointiin liittyvien inhimillisten tekijöiden tiimoilta. Inhimillisten tekijöiden esiinnousu sekä käännösartikkelien että myös suomalaisten kirjoittajien toimesta oli selkeä osoitus budjetoinnin käsitteen laajenemisesta pelkästään teknisestä suorituksesta inhimilliseksi toiminnaksi. Sama piirre oli

havaittavissa myös akateemisessa käsityksessä budjetoinnista: Lamppu (1960) esitteli kirjoituksessaan kolme vaihtoehtoista tapaa laatia budjetit ja piti yhteistyömenetelmää suotuisimpana inhimillisestä näkökulmasta. Budjetointikirjoittelua leimasivat myös budjettisuunnittelun pohjana olevien tietojen luotettavuuden pohdinta sekä rahoitussuunnittelun ja -tarkkailun merkityksen korostaminen. Ammattilehdissä käydyn keskustelun keskeiset teemat nousivat esiin vastauksena ajan yritysmaailman ilmiöihin. Myös tietotekniikan kehitys teki omalta osaltaan mahdolliseksi kokonaisvaltaisen budjetoinnin laskentateknisen suorittamisen helpottumisen ja nopeutumisen.

9.3 1970-luku

Suomen teollisuustuotannon volyyymi kasvoi 1948–1979 välisenä aikana lähes kuusinkertaiseksi. Kasvu oli kuitenkin selvästi hitaampaa kuin maailmansotien välisenä ajanjaksona. Teollisuustuotannon osuus bruttokansantuotteesta oli 1970-luvulla 32–34 %. Suomessa ei kuitenkaan koskaan saavutettu vanhojen teollisuusmaiden tavallista n. 50 %:n osuutta, koska maataloustuotannon merkityksen vähetessä nopeasti 1950-luvulta lähtien, palveluelinkeinojen – ei teollisuuden – osuus vastaavasti kasvoi. Suhdannevaihtelut olivat 1950- ja -60 -luvulla tuntuneet Suomen talouselämässä suhteellisen lievinä, mutta 1970-luvun puolivälissä teollisuustuotanto joutui syvimpään ja pisimpään lamaan toisen maailmansodan jälkeen. Puunjalosteiden vientikysynnän kautta Suomen suhdannevaihtelut olivat läheisessä yhteydessä Länsi-Euroopan suhdanteisiin. Suhdanteita jyrkensi se, että Suomi pienenä maana oli usein marginaalituottajan asemassa, johon kansainväliset kysyntävaihtelut kohdistuivat voimakkaina. Vientikysynnän vaihtelut vaikuttivat edelleen palkkoihin, voittoihin ja työllisyyteen, joilla puolestaan oli vaikutustensa kansantalouden muille aloille. (Hjerppe 1982, 408–409, 431)

Tainion, Räsäsen ja Santalaisen (1985, 77) tutkimuksen mukaan suomalaisille suuryrityksille oli 1960-luvulla ominaista tuotantokeskeisyys. Vielä 1970-luvun alussakin yritykset kasvoivat kannattavasti, mikäli ne vain pystyivät luomaan uutta tuotantokapasiteettia kasvaneen kysynnän tahdissa. Uusia tuotteita otettiin mukaan tuotanto-ohjelmaan sitä mukaa kun tuotantoresurssit sallivat ja kysyntää nousi esiin. Yritykset kasvoivat nopeasti ja rönsyilivät uusille tuotantolinjoille ilman erityistä suunnitelmallisuutta. Viennin suuri osuus monien aiemmin kotimarkkina-aloina tunnettujen teollisuusalojen tuotannossa oli 1970-luvulla kuitenkin osoitus teollisuuden kyvystä mukautua kovaan kansainväliseen kilpailuun 1950-luvun lopulta lukien (Hjerppe 1982, 431).

Edellä kuvatut yritysten toimintaympäristön nopeat muutokset ja tulevaisuuden muuttuminen yhä vaikeammin ennustettavaksi pakottivat yritykset hyvin nopeastikin sopeutumaan ja mukautumaan ympäristönsä muutoksiin. Suomalaisten yritysten kasvu ja kilpailun kiristyminen niin kotimaassa kuin ulkomaillakin edellyttivät joustavien ja hajautettujen organisaatioratkaisujen toteuttamista yrityksissä. Useille suuryrityksille tyypillinen hajanainen liiketoimintayksikkökokoelma oli otettava haltuun keskittämällä organisaatio väliaikaisesti uuden johtajan alaisuuteen, ja

sen jälkeen monissa tapauksissa melko pian seurasi hajautus tulosityksikköorganisaation muotoon. Tulosityksikköajatteluun siirtyminen mahdollisti liiketoiminta-alueiden johtamisen ja yhtymätason johtamisen eriytymisen ja vapautti sitä kautta ylimmän johdon tekemään yhtymästrategiaa. (Tainio ym. 1985, 76)

Uudenlainen strateginen ajattelu heijastui myös ammattilehtikirjoittelun budjetointiajatteluun. Budjetointi oli vakiinnuttanut perussisältönsä 1970-luvun kuluessa paitsi suomalaisessa akateemisessa keskustelussa (Alaluusua 1978, 8) myös ainakin suurimmissa yrityksissä, eikä ammattilehdissä katsottu enää tarpeelliseksi kirjoittaa budjetointiin liittyvistä perusasioista. Budjetointia alettiin artikkeleissa käsitellä *integroidun johtamisjärjestelmän osana*. Kokonaisvaltaisen ja systemaattisen toiminnan ja henkilöstön ohjauksen tärkeyttä korostettiin ja hyvänä toteutustapana pidettiin budjetoinnin kytkemistä tavoitejohtamisen periaatteisiin. Liiketoimintaympäristön dynaamisuuden lisääntymisen katsottiin tekevän erityisen tärkeäksi myös budjetoinnin tiiviimmän integroinnin yrityksen informaatiojärjestelmään. 1970-luvun nopeiden toimintaympäristön muutosten myötä alkoi budjetointiajattelussa ilmetä myös kritiikkiä perinteisen budjetoinnin muodollisuutta ja joustamattomuutta kohtaan ja etenkin budjetointi inflaatio-olosuhteissa oli keskeinen artikkelien aihe.

9.4 1980-luku

1970-luvun loppupuolelle mennessä Suomen talous oli kokenut taloushistoriansa rajuimmat rakennemuutokset. Kokonaistuotanto ja tuottavuus kasvoivat 1950–1970 -luvuilla noin nelinkertaisiksi. Tähän liittyen suomalaisen teollisuuden ilme oli 1970-luvun lopulla sekä teknologian ja sen hallitsemisen että markkinoinnin osalta kansainvälisempi kuin koskaan aikaisemmin. Kansainvälisten energiahintojen jyrkkä nousu alkoi kuitenkin painaa kansantaloutta uuteen tilanteeseen. Laajojen alueiden väestörakenne oli poismuuton takia muuttunut epäedulliseksi, ja näille alueille oli usein ominaista perinteinen, yksipuolinen maa- ja metsätalousvaltaisuus sekä laaja työttömyys. Lisäksi huolta aiheuttivat valtiontalouden jatkuva velkaantuminen, tuotannon ja kulutuksen rajun kasvun luomat ympäristöongelmat, nopea inflaatio ja tuotannon suhdannealttius. Näistä uusista vaikeuksista huolimatta suomalaisten elintaso ja hyvinvointi olivat perusteellisesti parantuneet noin sadassa vuodessa läpikäydyn teollisen vallankumouksen ansiosta. Suomea pidettiin 1980-luvun alkaessa pitkälle kehittyneenä teollisuusmaana ja se oli noussut maailman vauraimpien maiden joukkoon. Korkea koulutustaso ja monipuolistunut tuotantorakenne antoivat Suomelle aiempaa paremmat edellytykset kohdata edessä olleet vaikeudet. (Hjerpe 1982, 431; Pihkala 1982b, 530–531)

246

Edellisellä vuosikymmenellä budjetointiin vahvasti sidotun tavoitejohtamisen käyttöönotto oli monissa yrityksissä epäonnistunut, koska Suomessa oli totuttu huomattavasti autoritaarisempaan johtamistyyliin, kuin mitä tavoitejohtaminen edellytti (Heiskanen 1980, 41). Lisäksi tavoitteiden konkretisoinnissa oli kohdattu ongelmia erityisesti palvelutoimintojen osalta. (Honkanen 1981,

28–29) Tavoitejohtamisen rinnalle tulikin 1980-luvun uudeksi johtamisfilosofiseksi puheenaiheeksi tulosjohtaminen, jonka periaatteena oli saavutettujen tulosten korostaminen resurssien käytön tehokkuuden ohella (Härkönen 1981, 17). Voiton tekeminen ja yrityksen arvon kasvu nousivat ensisijaisiksi yrityksen toiminnan tulokellisuuden kriteereiksi. Tämä tapahtui erityisesti ns. ”öljykriisin” jälkeisenä aikana, koska sen jälkeen yrityksen taloudellinen vaurastuminen ei ollut yhtä itsestään selvää kuin toisen maailmansodan jälkeisenä pitkänä kasvukautena. Yrityksen tulosjohtamisjärjestelmän kehittämisessä keskeisinä osa-alueina olivat erilaisten tulosten tyypittely, systemaattinen tulostavoitteiden asettaminen, tavoitteiden toteutus (päivittäisjohtaminen) ja saavutettujen tulosten seuranta. (Tainio ym. 1985, 128)

Yritysten toimintaympäristö oli 1980-luvulle tultaessa muuttunut entistä dynaamisemmaksi ja vaikeammin ennustettavaksi maamme kilpailu- ja markkinatalouteen siirtymisen ja Euroopan integraatioprosessin seurauksena (Södergård 1988, 39), mikä heijastui ammattilehtien budjetointiajattelussa *budjetoinnin joustavuuden korostamisena*. Tulosjohtamisen hengessä ja dynaamisuuden varmistamiseksi esitettiin tarpeelliseksi siirtyä myös budjetoinnissa yhä enemmän panoskeskeisestä ajattelusta tuloskeskeiseen ajatteluun sekä kassavarojen tehokkaan käytön tarkasteluun riittävyystarkastelun ohella.

Budjetoinnin perusasiat hallittiin ja budjetointi oli varsin yleistä ja vakiintunutta toimintaa etenkin suurimmissa suomalaisissa liikeyrityksissä (Laitinen 1982). Budjetointikirjoittelu oli aikaisemmin tarkasteltuja vuosikymmeniä vähäisempää, toisaalta korkeakoulumaailman edustajien kirjoittamat artikkelit olivat lisääntyneet. Perinteistä budjetointiajattelua kritisoitiin ja esitettiin käytössä olevien budjetointi- ja seurantajärjestelmien uudistamista dynaamisiksi, ongelma-keskeisiksi ja organisaatioon mukautuviksi käyttäen hyväksi nopeasti kehittyneen mikrotietokonetekniikan tarjoamia mahdollisuuksia.

1980-luvun akateemiselle budjetointikeskustelulle niin Suomessa kuin kansainvälisestikin oli ominaista monien teoreettisten näkökulmien mukanaan tuoma doktriinin pirstaleisuus ja sitä kautta budjetointikäsitteen moniulotteisuus. Budjetoinnin katsottiin toimivan hyvin erilaisissa ja usein jopa ristiriitaisissa tehtävissä ja rooleissa organisaatioissa. (Samuelson 1986; Lukka 1988; Ihantola 1997) Suomalaisissa oppikirjoissa budjetointi esitettiin kuitenkin vielä pitkälti rationaalisenä toimintana (Riistama & Jyrkkiö 1987), kun taas kotimaisen budjetointitutkimuksen painopiste oli siirtynyt budjetoinnin inhimilliseen puoleen (Lukka 1988). Tarkastelluissa ammattilehdissä puolestaan ei ollut lainkaan kirjoittelua budjetoinnin inhimillisistä tekijöistä 1980-luvulla, vaan niiden budjetointiajattelua leimasi edellä mainittu pyrkimys vastata monimutkaistuneen yritysympäristön luomiin haasteisiin mahdollisimman joustavan budjetoinnin avulla.

9.5 1990-luku

Suomen kansantalous ajautui syvään lamaan 1990-luvun alkupuolella. Lama-aikaan johtaneet ratkaisut oli tehty 1980-luvun aikana. Yritykset ja yksityishenkilöt saivat ottaa ulkomaista velkaa ilman rajoituksia ja tavallisille kuluttajille myönnettiin pankista lainaa jopa ilman vakuuksia. Rahamarkkinat vapautuivat ja osakekauppa Helsingin pörssissä piristyi. Osakkeita ostettiin velkarahalla ja pörssimarkkinoilla oli paljon keinottelijoita. Pankkien antamalla löysällä velkarahalla rakennettiin luksusasuntoja, kylpylöitä, ostoskeskuksia ja laskettelurinteitä. Talous alkoi ylikuumentua ja Suomen yleinen hintataso oli korkealla. Myös lainojen korot nousivat nopeasti. Vahva markka merkitsi suomalaisten hintojen nousua ulkomailla ja vienti länteen väheni. Neuvostoliiton romahdus merkitsi lopun alkua esim. monille tekstiilitehtaille, jotka olivat eläneet lähes kokonaan itäviennin varassa. Viennin supistuessa työntekijöitä irtisanottiin ja lomautettiin. Monia yrityksiä meni nopeasti konkurssiin ja työttömyys alkoi kasvaa voimakkaasti. Vuonna 1995 ylitettiin puolen miljoonan työttömän raja. Lama kasvatti valtion velkataakkaa, kun valtio tuki kriisiin ajautuneita pankkeja maksamalla pankkitukea ja otti itse ongelmallisia pankkeja hoitoonsa. Vaikka varsinaisista lamavuosista selvittiin muutamassa vuodessa, laman seurauksia on hoidettava pitkään. (Edgren, Manninen & Ukkonen 2003, 430–431)

Järvenpää, Partanen ja Tuomela (2001) näkevät 2000-luvulle tultaessa keskeisimmiksi suomalaisen liiketoimintaympäristön muutostrendeiksi kilpailuympäristön, liiketoimintalogiikan, johtamisjärjestelmien ja sidosryhmäajattelun muuttumisen. Kilpailuympäristön selkeimpiä muutoksia ovat kansainvälistymiskehityksen voimistuminen ja kilpailun luonteen muuttuminen yhä enemmän eri toimialojen väliseksi. Kilpailuympäristön muuttuminen on puolestaan vaikuttanut yritysten liiketoimintalogiikkaan. Strategia-ajattelussa on yhä enemmän suuntauduttu kilpailuetua tuovien strategioiden kehittämiseen. Liiketoimintalogiikan toisena selkeänä muutoksena on 1980-luvun puolivälistä lähtien ollut monialaistumisesta erikoistumiseen siirtyminen. Kilpailuympäristön luonteen muutos näkyy myös lisääntyneenä verkostoitumisena ja erilaisten yhteistyökuvioiden ja liittoutumien luomisena. Osaamispääoman jakaminen on mahdollistanut merkittävien uusien tuoteinnovaatioiden syntyminen ja tuotekehitysprosessien nopeutumisen, jotka puolestaan ovat vaikuttaneet tuotteiden elinkaarien lyhenemiseen ja voimakkaaseen panostukseen kustannustason alentamiseksi ja toimintaprosessien tehostamiseksi. (mt. 20–22)

Edellä kuvatuilla liiketoimintaympäristön muutoksilla ja tietotekniikan kehityksellä on ollut merkittävä vaikutus johtamisjärjestelmien (esim. TQM, JIT, TBM, BPR) kehittämisessä. Liiketoimintalähtöinen johtamisjärjestelmien kehittäminen on tähdännyt todellisten ongelmien ratkaisemiseen. Institutionaaliset syyt (esim. menestyvien yritysten jäljittely ja yleinen asenneilmasto) ja konsulttiliiketoiminnan kasvu puolestaan ovat käynnistäneet muutosprosesseja pääasiassa yrityksen imagon ylläpitotarkoituksessa. Asiakkaiden, omistajien ja yhteiskunnallisen vastuun korostaminen ovat 1990-luvun keskeisiä sidosryhmäajattelun muutoksia. Asiakaslähtöisyys on monen yrityksen

keskeinen arvo, ja taloudellisen lisäarvon tuottamisen korostaminen ja lisääntynyt panostaminen tiedottamiseen ovat omistajalähtöisen johtamisen ilmentymiä. Yhteiskunnallisen vastuun tiedostaminen on saanut yritykset kehittämään ympäristöjohtamistaan ja -raportointiaan ja eettiset kysymykset ovat saaneet entistä enemmän jalansijaa yritystoimintaan liittyvässä keskustelussa. (Järvenpää ym. 2001, 22–26)

Näiden liiketoimintaympäristön muutosten vuoksi taloushallinnon käytäntöjen kehittäminen tuli 1990-luvun kuluessa entistä ajankohtaisemmaksi. Nopea kehitys yritysmaailmassa ja teknikkassa olivat johtaneet siihen, että perinteiset laskentamenetelmät eivät enää tukeeneet tehokkaasti johdon työtä. (Laitinen 1998, 31–36; ks. myös Johnson & Kaplan 1987) Laskentatoimen merkittäväksi ja kasvavaksi haasteeksi nostettiin strategisen päätöksenteon tukeminen yritys ympäristön nopean muutoksen tilanteessa (Järvenpää 2000a, 63). Toimintolaskennasta ja Balanced Scorecardista tuli Suomessakin muoti-ilmiöitä, joita otettiin käyttöön 1990-luvulla kaikilla toimialoilla ja kaiken kokoisissa yrityksissä. Muoti-ilmiöt näkyivät myös suomalaisessa johdon laskentatoimen tutkimuksessa⁵, ja yrityskäytäntöjä ohjasivat konsultit, liikkeenjohdon kirjallisuus ja ammattilehdistö (ks. Kettunen 1999, 14).

Strategisen laskentatoimen nousu 1990-luvun ammattilehtikirjoittelun merkittäväksi teemaksi vähensi budjetointiin kohdistunutta huomiota ammattilehtien sivuilla. Budjetointi katosikin lähes kokonaan tarkasteltujen ammattilehtien otsikoista, mutta esiintyi strategista johtamista, toimintolaskentaa ja suoritusmittausjärjestelmiä käsittelevissä artikkeleissa. Ammattilehtikirjoittelun heijastamalle 1990-luvun budjetointiajattelulle oli ominaista budjetoinnin pitäminen tärkeänä perustiedon tuottajana, jolla on olennainen vaikutus operatiivisessa toiminnassa. Toisaalta budjetoinnilla nähtiin olevan siihen kohdistuneesta kritiikistä huolimatta myös potentiaalia kehittyä strategisen johtamisen tukemisessa esimerkiksi kehittämällä budjetointia rullaavan ennustamisen suuntaan ja/tai laajentamalla tai täydentämällä budjetointia Balanced Scorecard -mittariston avulla tai toimintolaskentaan pohjautuen.

Ammattilehtikirjoittelun välittämä budjetointiajattelu näytti olevan hyvin yhdenmukaista suomalaisissa yrityksissä 1990-luvulla vallinneen ajattelun kanssa. Ekholmin ja Wallinin (2000, 527) tekemän kyselytutkimuksen mukaan 168:sta kyselyyn vastanneesta suomalaisesta suuryrityksestä (liikevaihto yli 100 milj. markkaa) 85,7 % aikoi säilyttää budjetoinnin sellaisenaan (25 %) tai pyrki kehittämään sitä uusia vaatimuksia vastaavaksi (60,7 %). Vastanneista 6 % eli 10 yritystä ilmoitti luopuneensa budjetoinnista kokonaan ja 8,3 % ilmoitti harkitsevansa budjetoinnista luopumista tai olevansa juuri luopumassa siitä. Tutkimustulosten valossa näytti siltä, että budjetoinnista luopu-

⁵ Aihepiiriin liittyviä väitöskirjoja tai lisensiaattitutkimuksia 1990-luvulta ovat mm. Granlund (1998), Järvenpää (1998), Kasurinen (1999), Malmi (1997), Partanen (1996), Puolamäki (1998).

miseen ei ollut suurta halukkuutta vaan budjetointi koettiin niin tärkeäksi ja kehittämiskelpoiseksi, ettei siitä katsottu olevan tarpeellista eikä mahdollistakaan luopua.

9.6 Synteesi

Ammattilehtien välittämän budjetointiajattelun historiallinen kehityskulku voidaan tiivistää seuraavasti:

- 1950-luku: budjetointi välttämätön kustannustarkkailun väline
- 1960-luku: budjetointi kokonaisvaltainen tulossuunnittelu- ja -tarkkailujärjestelmä
- 1970-luku: budjetointi integroidun johtamisjärjestelmän osa
- 1980-luku: budjetoinnin joustavuuden korostus
- 1990-luku: budjetointi perustiedon tuottaja ja kehityskelpoinen strategisen johtamisen tuki.

Ammattilehtien välittämän budjetointiajattelun taustalla vaikuttivat voimakkaasti *yritystaloudessa tapahtuneen kehityksen budjetoinnille asettamat vaateet*. Budjetointiajattelu heijasteli yritystaloudessa kulloinkin keskeisiä ongelma-alueita ja teemoja ja oli luonteeltaan edellä käyvää, opettavaa ja uusia ideoita ja ajattelun aiheita antavaa. Ammattilehtikirjoittelu muutti vuosikymmenten kuluessa luonnettaan myös siitä syystä, että *budjetointi tuli ajan myötä tunnetummaksi* ja siihen liittyvä tieto- ja kokemusmäärä lisääntyi ammattilehtien lukijakunnan keskuudessa. 1950-luvun artikkeleissa käsiteltiin budjetoinnin alkeita ja myöhempinä vuosikymmeninä vain niitä asioita, joiden katsottiin tuottavan lisäarvoa budjetointia koskevan tiedon näkökulmasta. Tämä kehitys näkyy selkeästi myös ammattilehtien välittämän budjetointiajattelun taustalla olevan *budjetoinnin käsitteen laajenemisena* lyhyen tähtäyksen kustannustarkkailun mekanistisesta välineestä yrityksen strategiaa tukevan talousjohtamisjärjestelmän osaksi.

10. JOHTOPÄÄTÖKSET

Ammattilehtien välittämän budjetointiajattelun historiallinen analyysi osoitti, että budjetointia on kehuttu ja kritisoitu samoin syin yhtä kauan kuin suomalaisissa yrityksissä on budjetoitukin. Jo 1950-luvulla budjetoinnin hyödyiksi nähtiin sen käyttökelpoisuus toimintojen suunnittelussa, koordinoinnissa ja valvonnassa ja toisaalta haittoina pidettiin sen mahdollisesti mukanaan tuomia epäkohtia: määrärahamentaliteetin syntyä, tilaisuuksien menettämistä liian tiukan budjetin seuraamisen vuoksi ja moraalinen huonontumista. Se, mitä ammattilehdissä julkaistussa kirjoittelussa on budjetoinnilla kulloinkin ymmärretty ja mitä siltä on vaadittu, on muuttunut liiketoimintaympäristön muutosten myötä. Kirjoittelu on nostanut esiin keskeisiä vaatimuksia ja uusia ideoita budjetoinnin kehittämiseksi aikansa liiketoimintaympäristön muutoksiin sopeutumiseksi. *Ammattilehtien välittäjästä budjetointiajattelusta heijastuukin koko tutkitulta ajanjaksolta näkemys,*

jonka mukaan keskeistä budjetoinnin tehokkuuden ja toimivuuden kannalta on budjetoinnin käytötavan sopivuus kulloiseenkin yritykseen ja sen liiketoimintaympäristöön.

Tämän päivän kiivaan keskustelun budjetoinnin puolesta ja sitä vastaan tekee ymmärrettäväksi keskustelijoiden erilaiset näkemykset budjetoinnin käsitteestä. Budjetointia jyrkimmin vastustavat näkevät sen mustavalkoisesti ns. perinteisenä kiinteänä budjetointina. Budjetointia puolustavat tahot taas näkevät budjetoinnin käsitteen laajemmin ja kokevat, että budjetointia voidaan kehittää ajan vaatimuksia vastaavaksi joustavaksi välineeksi. Perinteinen, kiinteä budjetointi toimii hyvin staattisella toimialalla, kun taas nopeita sopeutustoimenpiteitä vaativissa olosuhteissa se estää nopean reagoinnin. Toisinpäin ajatellen rullaava budjetointi on turhaa staattisissa olosuhteissa ja välttämätöntä dynaamisilla toimialoilla. Kiivas väittely on hedelmätöntä, jollei edes puhuta samasta asiasta.

Jatkotutkimuksen kannalta aineistosta nousi esiin mielenkiintoinen yksityiskohta: 1980 - 1990 -lukujen kuluessa tapahtunut budjetointia käsittelevien artikkelien kokonaismäärän selvä väheneminen ja toisaalta kauppakorkeakouluympäristöstä tulevien kirjoittajien suhteellisen määrän kasvu ja käsiteltyjen aihepiirien keskittyminen nimenomaan tutkimuksen kautta saatuihin uusiin käsitteisiin budjetoinnin kehitystarpeista ja -menetelmistä (liitteet 1 ja 2). Herää kysymys, eivätkö käytännön yritys-elämässä toimivat nähneet budjetoinnissa kehittämistarpeita siinä määrin, että olisivat kirjoittaneet niistä, vaikka liiketoimintaympäristössä tapahtuneet muutokset olivat erittäin nopeita ja usein vaikeasti ennustettavissa? – Asiaa voidaan lähteä pohtimaan esimerkiksi Prestonin (1995) ajatuksia hyödyntäen.

Preston (1985, 284– 289) esittää sosiaaliseen konstruktivismiin nojautuen, että ollessaan yksilöiden tulkinnan kohteena budjetointi voi muodostaa osan organisaation kulttuurista ja muokata yksilöiden tulkintaprosessia ja merkityssuhteiden muodostumista. Toisin sanoen se, mitä budjetointiin sisällytetään ja miten niitä organisaatiossa käytetään voi vaikuttaa siihen, että juuri nämä seikat korostuvat yksilöiden havaintoprosesseissa ja muut tekijät jäävät taka-alalle. Tästä syystä budjetit voivat hänen mukaansa olla merkittäviä muutoksen ja vallan lähteitä organisaatiossa.

Prestonin ajatusta eteenpäin kehittäen voidaan päätellä, että budjetoinnista voi muodostua myös voimakas muutoksen ehkäisijä. Jos yrityksessä on totuttu budjetoimaan samalla tavalla vuosikymmenestä toiseen, saattaa muutoksen tarpeen tunnistaminen ja erityisesti muutoksen läpivienti olla erittäin hankalaa. Taustalla vaikuttaa voimakkaasti yrityksen historiasta peräisin olevien johtamiskäytäntöjen pysyvyys ja syvään iskostuneet käsitykset siitä, miten pitää budjetoita (vrt. esim. Hansen ym. 2003, 97). Tottumusten ja asenteiden muuttaminen on vaikeaa. Budjetointi-termillä on myös tietty painolasti, joka tekee budjetoinnin kehittämisen erityisen vaikeaksi (vrt. Howell 2004, 15): ollaan tiukasti kiinni vanhassa, syntyy inhimillisiä ongelmia ja ristiriitoja johdon ja henkilöstön välillä ja muutosvastarinta on voimakasta. Helpoin ratkaisu tässä

tilanteessa voisi olla budjetoinnin lopettaminen kokonaan ja aloittaminen puhtaalta pöydältä ilman budjetointi-termin painolastia.

Ekholmin ja Wallinin (2000) tutkimuksen mukaan suomalaisissa suuryrityksissä kritisoitiin perinteistä budjetointia voimakkaasti 1990-luvun lopussa, mutta useimmissa yrityksissä käytettiin sitä kuitenkin edelleen joko yksistään tai vaihtoehtoisten mallien (tasapainotetut mittaristot, rullavat ennusteet) rinnalla. Tärkeää olisikin tutkia, onko edellä Prestoniin nojaten esitetty oletamus syytä siihen, miksi monissa yrityksissä kritisoidaan budjetointia voimakkaasti, muttei kuitenkaan tehdä mitään sen kehittämiseksi tai sitten vaihtoehtoisesti luovutaan budjetoinnista (tai ainakin termin käytöstä) kokonaan. ■

LÄHTEET

- AHOLA, I.** (1956), Työnjohtaja valvoo kustannuksia. *Tehostaja*, 10, 23–26.
- AHTIAINEN, J.** (1988), Henkilökohtaiset tietokoneet liiketoiminnan tuottavuustyökaluina. *Tilisanomat*, 5, 18–20.
- ALALUUSUA, S. I.** (1978), *Budjetointiprosessin rakenne ja ohjaus*. Helsingin Kauppakorkeakoulun julkaisuja, B-33:1978.
- Alati uusiutuva pulma:** mainosbudjetin summan määrääminen (1952), *Liiketaito*, 2, 21–38.
- ALLONEN, T.** (1976), Perusteellinen raportointijärjestelmä Vestolle välttämätön. *Tehokas Yritys*, 9, 38–42.
- ANDERSON, M.** Accounting history publications 1994, 1995/6, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002. *Accounting, Business & Financial History*, 1996:2, 1998:1, 1998:3, 1999:3, 2000:3, 2002:1, 2002:3, 2003:3.
- BERGROTH, M.** (1977), Budjetointi projektituotantoa harjoittavassa yrityksessä. *Tehokas Yritys*, 7, 22–25.
- BERNHARD, A.** (1968), Laskentatoimen kehitysuuntia. *Kehittyvä liikkeenjohto*, 2, 14–19.
- CARLSSON, C.** (1984), Nykyaikainen taloussuunnittelu. *Yritystalous*, 5.
- COLMAN, R.** (2004), Better budgeting. *CMA Management*, October, 14–15.
- CHAMBERS, A.** (1975), Taloussuunnittelu hiipivää inflaatiota vastaan. *Kehittyvä Yritysjohdo*, 8, 8–10.
- DAHL, O.** (1971), *Historiantutkimuksen metodopin peruspiirteitä*. Weilin+Göös, Tapiola.
- EDGREN, T., MANNINEN, M. ja UKKONEN, J.** (2003), *Eepos: Suomen historian käsikirja*. WSOY, Porvoo.
- EDWARDS, C.** (1974), Tavoitejohtaminen ja budjettivalvonta. *Kehittyvä yritysjohto*, 9, 10–12.
- EKHOLM, B-G and WALLIN, J.** (2000), Is the annual budget really dead? *The European Accounting Review*, 9:4, 519–539.
- EKHOLM, B-G.** (1985), Mikrotietokoneen käyttö talouden ohjauksessa. *Tilisanomat*, 3, 12–13.
- ELOMAA, O.** (1963), Myyntibudjetti johdon työvälineenä. *Tehostaja*, 2, 12–16.
- ERANTI, M. O.** (1967), Myyntityön suunnittelu budjetoinnin kannalta. *Tehostaja*, 8, 78–79.
- GIBSON, J.** (1970), Tavoitejohtaminen budjetoinnin apuna. *Kehittyvä Liikkeenjohto*, 8, 14–16.
- GILLEN, R. L.** (1966), Tehokkaampaa suunnittelua yritykseen. *Kehittyvä Liikkeenjohto*, 3, 40–42.
- GRANLUND, M.** (1998), *The Challenge of Management Accounting Change: A case study of the interplay between management accounting, change and stability*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, sarja A-7: 1998. Väitöskirja.
- GRANT, J. R.** (1966), Pienten yritysten budjetointi. *Kehittyvä liikkeenjohto*, 4, 10–13.
- GRONOW, E.** (1955), Rahoitusbudjetti. *Tehostaja*, 1, 13–15.
- HACKNEY, N.** (1971), Budjettivalvonta on tärkeä työväline. *Kehittyvä yritysjohto*, 9, 32–34.
- HANSEN, S. C., OTLEY, D. T. and VAN DER STEDE, W. A.** (2003), Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, 95–116.

- HARJU, P.** (1969), Integroitu budjettivalvontajärjestelmä. *Yritystalous*, 10, 50–52.
- HAUHIA, A.** (1957), Miten amerikkalainen vähittäiskauppa budjetoit. *Liiketalous*, 5, 18–24.
- HAUTAKANGAS, T.** (1967), Lyhyen tähtäyksen rahoitussuunnittelu. *Liiketalous*, 9.
- HEIKKINEN, A.** (1980), *Historiantutkimuksen päämäärät ja menetelmät*. Tampere.
- HEIKKINEN, H.** (1955), Miten saan myyntiarviot luotettaviksi. *Tehostaja*, 2.
- HEISKANEN, A.** (1970), Mainosbudjetti kontrolliin. *Yritystalous*, 8, 40–41.
- HEISKANEN, H.** (1980), Toisinaajattelua tavoitejohtamisesta. *Tehokas Yritys*, 10, 41–44.
- HILL, G.** (1974), Tavoitejohtaminen tuo lisää mitattavia tekijöitä johtamistyöhön. *Yritystalous*, 9, 6–11.
- HIRVELÄ, H.** (1955), Käyttöbudjetti. *Tehostaja* 1, 16–19.
- HIRVONEN, A.** (1967), ATK:n käyttö laskentatoimen tehtävissä. *Liiketalous*, 2, 12–13.
- HJERPPE, R.** (1982), Teollisuus-Suomi 1945-1980. Teollisuus. Teoksessa Ahvenainen, Pihkala & Rasila, *Suomen taloushistoria 2, Teollistuva Suomi*. Helsinki 1982, 408-431.
- HONKANEN, M.** (1981), Nollapohjabadjetoinnista tasosuunnitteluun. *Yritystalous*, 11, 28–31.
- HONKO, J.** (1981), Kauppatieteellisen tutkimuksen ongelma-alueista 1980-luvulla. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 3, 309–322.
- HOOKANA-TURUNEN, H., SIRKEMAA, S. ja PUOLAMÄKI, E.** (1999), Laskentatoimen informaatiojärjestelmät: Käyttö yrityksen toiminnan ohjauksessa kaipaa tehostamista. *Yritystalous*, 5, 60–64.
- HOPE, J. and FRASER, R.** (2003a), Who needs budgets?, *Harvard Business Review*, Vol. 81, No. 2, 108–114.
- HOPE, J. and FRASER, R.** (2003b), *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*, Harvard Business School Press, Boston.
- HOPE, J., FRASER, R. ja ÅKERGERG, P.** (1999), Johtaminen ilman budjettia. *Fakta*, 3, 71–77.
- HOWELL, R. A.** (2004), Turn Your Budgeting Process Upside Down. *Harvard Business Review*, July – August, 21–22.
- HUGHES, C. L.** (1965), Miksi budjetit epäonnistuvat. *Kehittyvä liikkeenjohto*, 8, 40–43.
- HÄRKÖNEN, E.** (1981), Tulosjohtaminen. *Yritystalous*, 1, 17–24.
- IHANTOLA, E-M.** (1997), *Organisaation budjetointi-ilmapiirin ymmärtäminen organisatoris-sosiaalisessa kontekstissaan*. Tampereen yliopisto, ser A, vol. 537. Väitöskirja.
- JANATUINEN, K.** (1967), Budjetin avulla taloudelliseen valmistukseen. *Tehostaja*, 4, 8–12.
- JAURI, E.** (1954), Riskien kantaminen. *Liiketaito*, 4.
- JOHNSON, H. T. and KAPLAN, R. S.** (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
- Joustava budjetointi antaa etuja dynaamisille yrityksille** (1986), *Yritystalous*, 9, 13–14.
- JÄRVENPÄÄ, M.** (1998), *Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli*. Tukkk, liseniaattitutkimus.
- JÄRVENPÄÄ, M.** (2000a), Strateginen johdon laskentatoimi. *Tilisanomat*, 3, 63–69.
- JÄRVENPÄÄ, M.** (2000b), Strateginen ohjaus ja taloushallinto. *Tilisanomat*, 5, 57–61.
- JÄRVENPÄÄ, M., PARTANEN, V. ja TUOMELA, T-S.** (2001), Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet. Edita.
- JÄÄSKELÄINEN, V.** (1973), *Strategisen suunnittelun ja budjetoinnin perusteet*. Weilin+Göös, Helsinki.
- KAITILA, I. V.** (1928), *Teollisuusliikkeen laskentatoimen perusteet, I osa, Omakustannuslaskenta*. Jyväskylä.
- KALELA, J.** (1976), *Historian tutkimusprosessi – Metodinen opas oman ajan historiaa tutkiville*. Gaudeamus, Helsinki.
- KALELA, J.** (2000), *Historiantutkimus ja historia*. Gaudeamus, Helsinki.
- KALLIO, A.** (1976), Taloudellisten ja inhimillisten tavoitteiden yhdistäminen. *Tehokas yritys*, 9, 16–22.
- Kannattavuuden suunnittelu** (1961), *Tehostaja*, 7.
- KARPPI, R.** (1976a), Inflaation vaikutus yrityksen talouteen. *Tehokas Yritys*, 3, 14–17.
- KARPPI, R.** (1976b), Inflaation vaikutus taloudellisiin laskelmiin. *Tehokas Yritys*, 4, 26–28.

- KARVONEN, T.** (1970), Laskentatoimi johdon työvälineenä. *Yritystalous*, 8, 24–26.
- Kassanhallinnan uudet mahdollisuudet** (1989), *Tilisanomat*, 5, 32–33.
- Kassavarat kiertämään** (1981), *Yritystalous*, 11, 32–37.
- KASURINEN, T.** (1999), *Exploring Management Accounting Change. The case of Balanced Scorecard Implementation*. Licentiate Thesis. Helsinki School of Economics and Business Administration. HeSE Print, Helsinki.
- Kauppaliiikkeen budjetti I** (1955), *Liiketaito*, 7, 28–29.
- Kauppaliiikkeen budjetti II** (1956), *Liiketaito*, 1.
- KETTUNEN, P.** (1984), Suomalaisen liiketaloustieteen murrokset ja jännitteet. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 2, 163–178.
- KETTUNEN, P.** (1999), Tieto tarvitsee tekijänsä ja tulkkinsa – Mitä oikein tapahtuu laskentatoimessa? *Tilisanomat*, 6, 13–17.
- KIVIJÄRVI, H.** (1989), Budjetointi ja tietotekniikka. *Yritystalous*, 6, 70–78.
- KOSKENKORVA, K., MUILU, J. ja HAUTAMÄKI, E.** (1969), Mitä on olla laskentapäällikkö. *Yritystalous*, 2, 20–23.
- LAAKSO, J.** (1981), Tehokas rahan käyttö tuo säästöjä. *Yritystalous*, 12, 12–15.
- LAAMANEN, O.** (1974), Automaattisen tietojenkäsittelyn ja mallien käyttö budjetoinnissa. *Yritystalous*, 5, 28–35.
- LAINEN, M. ja REIMARI, J.** (1998), Yritystalouden hermoverkot ja ennakoiva seurantajärjestelmä. *Tilisanomat*, 5, 28–33.
- LAITINEN, E. K.** (1982), Tehokas budjetointi pienessä ja suuressa yrityksessä. *Yritystalous*, 6, 23–29.
- LAITINEN, E. K.** (1988), Tulossuunnittelu yrityksissä avainasemassa. *Tilisanomat*, 2, 30–32.
- LAITINEN, E. K.** (1995), Toimintolaskennassa ongelmia. *Yritystalous* 3.
- LAITINEN, E. K.** (1998), *Yritystoiminnan uudet mittarit*. Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä.
- LAMPPU, I.** (1959), Yritys tarvitsee likviditeettibudjetin. *Liiketalous*, 7, 35–40.
- LAMPPU, I.** (1960), Budjettitoiminnasta liikeyrityksissä. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 1, 50–77.
- LEHMUSKOSKI, M. J.** (1961), Budjetin valvonta, *Tehostaja*, 10.
- LEHTINEN, R.** (2000), TALOUS-johtaminen. *Tilisanomat*, 4, 48–53.
- LEIKKONEN, E.** (1953), Standardikustannuslaskenta – nykyajan laskentamuoto. *Tehostaja*, 1, 16–24.
- LEIKKONEN, E.** (1959), Kokemuksia budjettilaskennan soveltamisesta. *Liiketalous*, 5, 18–22.
- LOUNASALO, M.** (1966), Teollisuusyrityksen talouslaskenta 3. Kustannuslaskenta, -tarkkailu ja budjetointi. *Tehostaja* 2.
- LUHTALA, R.** (1962), Maksuvalmiutta valvomaan. *Liiketalous*, 2, 6–11.
- LUMIJÄRVI, O-P.** (1993), Toimintolaskenta ja yleiskustannusten kohdistus. *Tilisanomat*, 3, 10–14.
- LUKKA, K.** (1988), *Budjettiharhan luominen organisaatiossa*. Turun kauppakorkeakoulu, A-5.
- MALMI, T.** (1997), Adoption and Implementation of Activity-Based Costing: Practice, Problems and Motives. Hkkk A-128. Väitöskirja.
- MALMI, PELTOLA ja TOIVANEN** (2002), *Balanced Scorecard, rakenna ja sovelta tehokkaasti*. Jyväskylä.
- MALMI, T.** (1996), Activity-Based Costing in Finnish Metal and Engineering Industries. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 4.
- MIKKOLA, T.** (1976), Vastaako sisäinen laskentamme tämän päivän vaatimuksia. *Tehokas Yritys*, 3, 18–22.
- MORIN, D. B.** (1967), Budjetointi koko yrityksen asiaksi. *Kehittyvä Liikkeenjohto*, 1, 37–40.
- MULLINIX, L.** (1973), Integroitu talous- ja kustannusvalvontasysteemi. *Kehittyvä yritysjohto*, 10, 36–37.
- Myynnin ennakoarviot** (1961), *Tehostaja*, 10, 8–11.
- MÄNTTÄRI, A.** (1986), Taulukkolaskennan hyödyntäminen taloussuunnittelussa. *Yritystalous*, 11.
- NEILIMO, K. ja UUSI-RAUVA, E.** (1999), *Johdon laskentatoimi*. Edita, Helsinki.
- NIINIKOSKI, O. J.** (1955), Kirjanpito koneelliseksi. *Liiketalous*, 2, 35–37.
- NIKKINEN, M.** (1963a), Mistä tietoja myynnin ennakoarvioita varten. *Tehostaja*, 6, 16–18.

- NIKKINEN, M.** (1963b), Myyntibudjetti – ja miten tarkkailemme sitä. *Liiketalous*, 4, 4–6.
- NORDMAN, K.** (1961), Kaupalliset laskentakeskukset auttavat yritystänne. *Liiketalous*, 7, 38–41.
- NÄSI, S.** (1990), *Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin – Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus*. Tampereen yliopisto, ser A vol 291.
- NÄSI, J. ja NÄSI, S.** (1985), Suomalainen laskentatoimen tutkimus 1940-luvulta nykypäiviin – Väitöskirjatuotannon tutkimusstrateginen analyysi. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 39, Tampere.
- OLKINUORA, E.** (1965), Työnjohtajat kustannuksia valvomaan. *Tehostaja*, 1, 52–56.
- OSTENFELD, K. H.** (1955), Laajasisältöinen budjettikontrolli. *Liiketalous*, 5, 9–10.
- PAAVOLA, K.** (1964), Maksujen järjestelyyn ”kuria”. *Liiketalous*, 1, 54–60.
- PAAVOLA, K.** (1967), Toimintasuunnitelmat ja budjetointi. *Liiketalous*, 5, 4–6.
- PAAVOLA, U.** (1994), Sisäinen laskenta voi olla yrityksen kriittinen menestystekijä. *Tilisanomat*, 4, 20–24.
- PARTANEN, V.** (1996), *Laskentatoimen muutos ja organisaatiokulttuuri. Case: Toimintolaskennan implementointi*. Turun kaupakorkeakoulu. Lisensiaattitutkimus.
- PARTANEN, V. ja TUOMELA, T-S.** (1999), Osaava taloushallinto 2000-luvulla. *Tilisanomat*, 6, 99–105.
- PAUL, P-E.** (1958), Yrityksen budjetin laatiminen. *Liiketalous*, 6, 4–8.
- PERONIUS, F.** (1962a), Tehkää ennakoarviot yksinkertaisten tilastomenetelmien avulla. *Liiketalous*, 4, 48–52.
- PERONIUS, F.** (1962b), Selvittääkää kausivaihtelunne. *Liiketalous*, 7, 34–36.
- PERONIUS, F.** (1964), Käytännön budjetointi. *Liiketalous*, 5, 4–5.
- PIHKALA, E.** (1982a), Teollisuus-Suomi 1945–1980. Sopeutuminen rauhaan. Teoksessa Ahvenainen, Pihkala & Rasila, *Suomen taloushistoria 2, Teollistuva Suomi*. Helsinki 1982, 337–361.
- PIHKALA, E.** (1982b), Teollisuus-Suomi 1945–1980. Kehityksmaasta hyvinvointivaltioiksi. Teoksessa Ahvenainen, Pihkala & Rasila, *Suomen taloushistoria 2, Teollistuva Suomi*. Helsinki 1982, 528–531.
- PIHKALA, E. ja SOIKKANEN, H.** (1982), Teollisuus-Suomi 1945–1980. Talouspolitiikka ja työmarkkinasuhteet. Teoksessa Ahvenainen, Pihkala & Rasila, *Suomen taloushistoria 2, Teollistuva Suomi*. Helsinki 1982, 362–369.
- PITKÄNEN, E.** (1978), Nollapohjabudjetoinnilla yleiskustannukset kuriin. *Tehokas Yritys*, 10, 14–18.
- POWELL, R. M. ja MACLEOD, J. A.** (1964), Kohti tehokkaampia budjetteja. *Kehittyvä Liikkeenjohto*, 6, 30–32.
- PRESTON, A.** (1995), Creativity and Culture. Teoksessa Ashton, Hopper & Scapens (Edits), *Issues in Management Accounting*. Second Edition, Prentice Hall.
- PUOLAMÄKI, E.** (1998), *Strateginen johdon laskentatoimi globalisoituvassa liiketoiminnassa – Konstruktiiivinen tutkimus*. Tukkk, lisensiaattitutkimus.
- Rahoituksen suunnittelu** (1962), *Tehostaja*, 8, 8–16.
- RAJAMÄKI, P.** (1974), Mitä uutta tavoitejohtamiseen sisältyy?. *Yritystalous*, 3, 10–12.
- RENVALL, P.** (1965), *Nykyajan historiantutkimus*. WSOY, Juva.
- RIISTAMA, V. ja JYRKIÖ, E.** (1987), *Operatiivinen laskentatoimi*. Weilin+Göös, Espoo.
- ROLLOF, Y.** (1976), Kustannusjahti edellyttää jatkuvaa rationalisointia. *Tehokas yritys*, 4, 6–9.
- ROOS, P-O.** (1970), Kunnossapidon taloudellisuus toimitusjohtajan näkökulmasta. *Yritystalous*, 3, 26–27.
- ROOS, Y.** (1968), Likviditeettisuunnittelu tietokoneella. *Liiketalous*, 9, 18–21.
- RYTKÖNEN, V.** (1954a), Havaintoja budjettilaskennasta – Myyntibudjetin laatiminen ja tarkkailu USA:ssa. *Tehostaja*, 3, 43–48.
- RYTKÖNEN, V.** (1954b), Havaintoja budjettilaskennasta – Inventaari- ja tuotantobudjetit. *Tehostaja*, 7, 40–45.
- RYTKÖNEN, V.** (1954c), Havaintoja budjettilaskennasta – valmistus-, myynti- ja hallintokustannusten budjetointi ja tarkkailu. *Tehostaja*, 8, 92–98.
- RYTKÖNEN, V.** (1954d), Havaintoja budjettilaskennasta. Kassa-, tulos- ja investointibudjetit. *Tehostaja*, 9, 89–92.
- RYTKÖNEN, V.** (1955), Kuinka saan budjettilaskennan käytäntöön. *Tehostaja*, 1, 8–10.

- SAARTAMA, O.** (1954), Standardilaskennan käyttö. *Tehostaja*, 2, 17–19.
- SAASTAMOINEN, T.** (1970), Hallinnon kustannusten budjetointi ja tarkkailu. *Yritystalous*, 11, 41–43.
- SAHAVIRTA, A.** (1962), Mistä tilastotietoja yritysten käyttöön. *Liiketalous*, 7, 7–10.
- SANTALAINEN, T.** (1981), Tulosjohtaminen – 1980-luvun johtamisjärjestelmä. *Yritystalous*, 17–20.
- SATAMA, J.** (1995), Uusi uljas toiminnan ohjaus- ja kehittämismalli. *Tilisanomat*, 5, 49–52.
- SCRIVEN, L. E.** (1959), Liikkeenjohto ja kustannusten alentaminen. *Tehostaja*, 1, 6–9.
- SIRKKOLA, Y.** (1963), Kunnossapidon budjetti ja raportit. *Tehostaja*, 7.
- SIZER, J.** (1975), Budjettivalvonta nykysuhdanteessa. *Kehittyvä Yritysjohdo*, 10, 22–24.
- SJÖBLOM, V.** (1970), Huhtamäki –yhtymän suunnittelujärjestelmä. *Yritystalous*, 2, 30–32.
- SÖDERGÅRD, H.** (1988), Liikkeenjohtoon konsultointi pienyrityksessä. *Tilisanomat*, 3, 39–42.
- TAINIO, R., RÄSÄNEN, K. ja SANTALAINEN T.** (1985), Suuryritykset ja niiden johtaminen Suomessa. Liiketoiminnan johtamisesta yhtymän strategiseen johtamiseen. *Ekonomia-sarja*. Tampere.
- TANSKANEN, J.** (1967a), Informaatio ja johtaminen. *Tehostaja*, 1, 37–38.
- TANSKANEN, J.** (1967b), Yhteys rahan ja tiedon välille. *Tehostaja*, 5, 11–13.
- TEURONEN, A.** (1959), Työnjohtajat mukaan budjetointiin. *Tehostaja*, 8, 33–34.
- TEURONEN, A.** (1960), Työnjohtajat yrityksen päämäärien edistäjinä. *Tehostaja*, 6, 12–16.
- TIMPERI, Y.** (1962a), Tulostavoitteet toiminnan perustana. *Liiketalous*, 5, 4–7.
- TIMPERI, Y.** (1962b), Tulosbudjetin laadinta käytännössä. *Liiketalous*, 6, 40–42.
- TOIKKA, O.** (1955), Rahoitus- ja investointibudjetit kiinnostavat pankkiannekin. *Liiketalous*, 5, 8–9.
- TOIVANEN, J.** (2001), *Balanced Scorecardin implementointi ja käytön nykytila Suomessa*. Acta Universitatis Lappeenrantaensis 108. Digipaino.
- TOIVOLA, O.** (1969), Johdon informaatiojärjestelmästä – MIS ja ATK. *Yritystalous*, 7, 30–35.
- TUOMI, J. ja SARAJÄRVI, A.** (2002), *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki. Tammi.
- TUNÅKER, K-E.** (1966), Kannattavuutta parantamaan pienissä ja keskisuurissa yrityksissä. *Kehittyvä liikkeenjohto*, 2, 46–48.
- Työ ja välineet** (1958), *Liiketalous*, 6, 67–68.
- Työ ja välineet** (1959), *Liiketalous*, 1, 46.
- VAARTIMO, O.** (1981), Rahoitus yrityksen tulostekijänä. *Yritystalous*, 7, 26–29.
- WALLANDER, J.** (1981), Romuttakaa budjetit, ennusteet ja pitkäaikaissuunnittelu. *Yritystalous*, 11, 16–18.
- VILANTI, K. O.** (1967), Budjetointi johdon valvontavälineenä. *Liiketalous*, 8.
- VIRKKUNEN, H.** (1949), Standardikustannuslaskennan periaatteista ja nykyisistä soveltamismahdollisuuksista. *Tehostaja*, 8, 456–468.
- VIRKKUNEN, H.** (1954), *Laskentatoimi johdon apuna – Systemaattis-teoreettinen tutkimus teollisuusyrityksen laskentatoimen haaroista ja tehtävistä erityisesti johtotehtävien kannalta*. Liiketaloustieteellisen tutkimuslaitoksen julkaisuja, 18.
- VIRKKUNEN, H. ja WUORENJUURI, P.** (1950), Liukuvan kustannusten tarkkailubudjetin laadinnasta vaihtuvan hintatason välillä. *Tehostaja*, 7.
- WITSCHI, A.** (1966), Budjetointi ja investointien suunnittelu. *Kehittyvä liikkeenjohto*, 7, 8–10.
- VUORI, A. O.** (1969), Tulosbudjetin simulointi pienellä tietokoneella. *Yritystalous*, 7, 42.
- VUORI, K.** (1968), Tietokone täsmentää, pelkistää ja integroi budjetoinnin sekä kustannuslaskennan. *Liiketalous*, 4, 36–42.
- YLÖSJOKI, M.** (1973), Johdon informaatiosta. *Yritystalous*, 7, 6–9.
- ÅSTRÖM, J.** (1954), Budjetointi työnjohdon tukena. *Tehostaja*, 5, 20–21.

LIITE 1. BUDJETOINTIA KÄSITELLEET AMMATTILEHTIARTIKKELIT VUOSIKYMMENITTÄIN

1950-luku

- AHOLA, I. (1956), Työnjohtaja valvoo kustannuksia. *Tehostaja*, 10, 23–26.
- Alati uusiutuva pulma: mainosbudjetin summan määrääminen (1952), *Liiketaito*, 2, 21–38.
- GRONOW, E. (1955), Rahoitusbudjetti. *Tehostaja*, 1, 13–15.
- HAUHIA, A. (1957), Miten amerikkalainen vähittäiskauppa budjetoit. *Liiketalous*, 5, 18–24.
- HEIKKINEN, H. (1955), Miten saan myyntiarviot luotettaviksi. *Tehostaja*, 2.
- HIRVELÄ, H. (1955), Käyttöbudjetti. *Tehostaja* 1, 16–19.
- JAURI, E. (1954), Riskien kantaminen. *Liiketaito*, 4.
- Kauppaliiikkeen budjetti I (1955), *Liiketaito*, 7, 28–29.
- Kauppaliiikkeen budjetti II (1956), *Liiketaito*, 1.
- LAMPPU, I. (1959), Yritys tarvitsee likviditeettibudjetin. *Liiketalous*, 7, 35–40.
- LEIKKONEN, E. (1959), Kokemuksia budjettilaskennan soveltamisesta. *Liiketalous*, 5, 18–22.
- OSTENFELD, K.H. (1955), Laajasisältöinen budjettikontrolli. *Liiketalous*, 5, 9–10.
- PAUL, P.-E. (1958), Yrityksen budjetin laatiminen. *Liiketalous*, 6, 4–8.
- RYTKÖNEN, V. (1954a), Havaintoja budjettilaskennasta – Myyntibudjetin laatiminen ja tarkkailu USA:ssa. *Tehostaja*, 3, 43–48.
- RYTKÖNEN, V. (1954b), Havaintoja budjettilaskennasta – Inventaari- ja tuotantobudjetit. *Tehostaja*, 7, 40–45.
- RYTKÖNEN, V. (1954c), Havaintoja budjettilaskennasta – valmistus-, myynti- ja hallintokustannusten budjetointi ja tarkkailu. *Tehostaja*, 8, 92–98.
- RYTKÖNEN, V. (1954d), Havaintoja budjettilaskennasta. Kassa-, tulos- ja investointibudjetit. *Tehostaja* 9, 89–92.
- RYTKÖNEN, V. (1955), Kuinka saan budjettilaskennan käytäntöön. *Tehostaja*, 1, 8–10.
- SCRIVEN, L. E. (1959), Liikkeenjohto ja kustannusten alentaminen. *Tehostaja*, 1, 6–9.
- TEURONEN, A. (1959), Työnjohtajat mukaan budjetointiin. *Tehostaja*, 8, 33–34.
- TOIKKA, O. (1955), Rahoitus- ja investointibudjetit kiinnostavat pankkiannekin. *Liiketalous*, 5, 8–9.
- VIRKKUNEN, H. ja WUORENJUURI, P. (1950), Liukuvan kustannusten tarkkailubudjetin laadinnasta vaihtuvan hintatason vallitessa. *Tehostaja*, 7.
- ÅSTRÖM, J. (1954), Budjetointi työnjohdon tukena. *Tehostaja*, 5, 20–21.

1960-luku

- BERNHARD, A. (1968), Laskentatoimen kehityssuuntia. *Kehittyvä liikkeenjohto*, 2, 14–19. (Industrielle Organisation 10/1967)
- ELOMAA, O. (1963), Myyntibudjetti johdon työvälineenä. *Tehostaja*, 2, 12–16.
- ERANTI, M. O. (1967), Myyntityön suunnittelu budjetoinnin kannalta. *Tehostaja*, 8, 78–79.
- GILLEN, R. L. (1966), Tehokkaampaa suunnittelua yritykseen. *Kehittyvä Liikkeenjohto*, 3, 40–42. (Cost and Management 12/1965)
- GRANT, J. R. (1966), Pienten yritysten budjetointi. *Kehittyvä liikkeenjohto*, 4, 10–13. (Cost and Management, October 1965)
- HARJU, P. (1969), Integroitu budjettivalvontajärjestelmä. *Yritystalous*, 10, 50–52.
- HAUTAKANGAS, T. (1967), Lyhyen tähtäyksen rahoitussuunnittelu. *Liiketalous*, 9.
- HIRVONEN, A. (1967), ATK:n käyttö laskentatoimen tehtävissä. *Liiketalous*, 2, 12–13.
- HUGHES, C. L. (1965), Miksi budjetit epäonnistuvat. *Kehittyvä liikkeenjohto*, 8, 40–43. (Personnel 5–6/1965)
- JANATUINEN, K. (1967), Budjetin avulla taloudelliseen valmistukseen. *Tehostaja*, 4, 8–12.

- Kannattavuuden suunnittelu** (1961), *Tehostaja*, 7.
- KOSKENKORVA, K., MUILU, J. ja HAUTAMÄKI, E.** (1969), Mitä on olla laskentapäällikkö. *Yritystalous*, 2, 20–23.
- LEHMUSKOSKI, M. J.** (1961), Budjetin valvonta, *Tehostaja*, 10.
- LOUNASALO, M.** (1966), Teollisuusyrityksen talouslaskenta 3. Kustannuslaskenta, -tarkkailu ja budjetointi. *Tehostaja* 2.
- LUHTALA, R.** (1962), Maksuvalmiutta valvomaan. *Liiketalous*, 2, 6–11.
- MORIN, D. B.** (1967), Budjetointi koko yrityksen asiaksi. *Kehittyvä Liikkeenjohto*, 1, 37–40. (Cost and Management 10/1966).
- Myynnin ennakoarviot** (1961), *Tehostaja*, 10, 8–11.
- NIKKINEN, M.** (1963a), Mistä tietoja myynnin ennakoarvioita varten. *Tehostaja*, 6, 16–18.
- NIKKINEN, M.** (1963b), Myyntibudjetti – ja miten tarkkailemme sitä. *Liiketalous*, 4, 4–6.
- OLKINUORA, E.** (1965), Työnjohtajat kustannuksia valvomaan. *Tehostaja*, 1, 52–56.
- PAAVOLA, K.** (1964), Maksujen järjestelyyn ”kuria”. *Liiketalous*, 1, 54–60.
- PAAVOLA, K.** (1967), Toimintasuunnitelmat ja budjetointi. *Liiketalous*, 5, 4–6.
- PERONIUS, F.** (1962a), Tehkää ennakoarviot yksinkertaisten tilastomenetelmien avulla. *Liiketalous*, 4, 48–52.
- PERONIUS, F.** (1962b), Selvittääkää kausivaihtelunne. *Liiketalous*, 7, 34–36.
- PERONIUS, F.** (1964), Käytännön budjetointi. *Liiketalous*, 5, 4–5.
- POWELL, R. M. ja MACLEOD, J. A.** (1964), Kohti tehokkaampia budjetteja. *Kehittyvä Liikkeenjohto*, 6, 30–32. (NAA Bulletin, September 1963)
- Rahoituksen suunnittelu** (1962), *Tehostaja*, 8, 8–16.
- ROOS, Y.** (1968), Likviditeettisuunnittelu tietokoneella. *Liiketalous*, 9, 18–21.
- SAHAVIRTA, A.** (1962), Mistä tilastotietoja yritysten käyttöön. *Liiketalous*, 7, 7–10.
- SIRKKOLA, Y.** (1963), Kunnossapidon budjetti ja raportit. *Tehostaja*, 7.
- TANSKANEN, J.** (1967a), Informaatio ja johtaminen. *Tehostaja*, 1, 37–38.
- TANSKANEN, J.** (1967b), Yhteys rahan ja tiedon välille. *Tehostaja*, 5, 11–13.
- TEURONEN, A.** (1960), Työnjohtajat yrityksen päämäärien edistäjinä. *Tehostaja*, 6, 12–16.
- TIMPERI, Y.** (1962a), Tulostavoitteet toiminnan perustana. *Liiketalous*, 5, 4–7.
- TIMPERI, Y.** (1962b), Tulosbudjetin laadinta käytännössä. *Liiketalous*, 6, 40–42.
- TUNÄKER, K-E.** (1966), Kannattavuutta parantamaan pienissä ja keskisuurissa yrityksissä. *Kehittyvä liikkeenjohto*, 2, 46–48. (Ekonomisk Teknik 32)
- VILANTI, K. O.** (1967), Budjetointi johdon valvontavälineenä. *Liiketalous*, 8.
- WITSCHI, A.** (1966), Budjetointi ja investointien suunnittelu. *Kehittyvä liikkeenjohto*, 7, 8–10. (Industrielle Organisation 5/1966)
- VUORI, A. O.** (1969), Tulosbudjetin simulointi pienellä tietokoneella. *Yritystalous*, 7, 42.
- VUORI, K.** (1968), Tietokone täsmentää, pelkistää ja integroi budjetoinnin sekä kustannuslaskennan. *Liiketalous*, 4, 36–42.

1970-luku

- ALLONEN, T.** (1976), Perusteellinen raportointijärjestelmä Vestolle välttämätön. *Tehokas Yritys*, 9, 38–42.
- BERGROTH, M.** (1977), Budjetointi projektituotantoa harjoittavassa yrityksessä. *Tehokas Yritys*, 7, 22–25.
- CHAMBERS, A.** (1975), Taloussuunnittelu hiipivää inflaatiota vastaan. *Kehittyvä Yritysjohdo*, 8, 8–10. (Management Accounting 4/1975).
- EDWARDS, C.** (1974), Tavoitejohtaminen ja budjettivalvonta. *Kehittyvä yritysjohdo*, 9, 10–12. (Management Accounting, September 1974).
- GIBSON, J.** (1970), Tavoitejohtaminen budjetoinnin apuna. *Kehittyvä Liikkeenjohto*, 8, 14–16. (Management Accounting 5/1970).

- HACKNEY, N.** (1971), Budjettivalvonta on tärkeä työväline. *Kehittyvä yritysjohto*, 9, 32–34. (Management in Action 3/1971).
- HEISKANEN, A.** (1970), Mainosbudjetti kontrolliin. *Yritystalous*, 8, 40–41.
- HILL, G.** (1974), Tavoitejohtaminen tuo lisää mitattavia tekijöitä johtamistyöhön. *Yritystalous*, 9, 6–11.
- KALLIO, A.** (1976), Taloudellisten ja inhimillisten tavoitteiden yhdistäminen. *Tehokas yritys*, 9, 16–22.
- KARPPI, R.** (1976a), Inflaation vaikutus yrityksen talouteen. *Tehokas Yritys*, 3, 14–17.
- KARPPI, R.** (1976b), Inflaation vaikutus taloudellisiin laskelmiin. *Tehokas Yritys*, 4, 26–28.
- KARVONEN, T.** (1970), Laskentatoimi johdon työvälineenä. *Yritystalous*, 8, 24–26.
- LAAMANEN, O.** (1974), Automaattisen tietojenkäsittelyn ja mallien käyttö budjetoinnissa. *Yritystalous*, 5, 28–35.
- MIKKOLA, T.** (1976), Vastaako sisäinen laskentamme tämän päivän vaatimuksia. *Tehokas Yritys*, 3, 18–22.
- MULLINIX, L.** (1973), Integroitu talous- ja kustannusvalvontasysteemi. *Kehittyvä yritysjohto*, 10, 36–37. (Managerial Planning, Mars-April 1973)
- PITKÄNEN, E.** (1978), Nollapohjabudjetoinnilla yleiskustannukset kuriin. *Tehokas Yritys*, 10, 14–18.
- RAJAMÄKI, P.** (1974), Mitä uutta tavoitejohtamiseen sisältyy?. *Yritystalous*, 3, 10–12.
- ROLLOF, Y.** (1976), Kustannusjahti edellyttää jatkuvaa rationalisointia. *Tehokas yritys*, 4, 6–9.
- ROOS, P.-O.** (1970), Kunnossapidon taloudellisuus toimitusjohtajan näkökulmasta. *Yritystalous*, 3, 26–27.
- SAASTAMOINEN, T.** (1970), Hallinnon kustannusten budjetointi ja tarkkailu. *Yritystalous*, 11, 41–43.
- SIZER, J.** (1975), Budjettivalvonta nykysuhdanteessa. *Kehittyvä Yritysjohto*, 10, 22–24. (Management Today, 9/1975).
- SJÖBLOM, V.** (1970), Huhtamäki -yhtymän suunnittelujärjestelmä. *Yritystalous*, 2, 30–32.
- YLÖSJOKI, M.** (1973), Johdon informaatiosta. *Yritystalous*, 7, 6–9.

1980-luku

- CARLSSON, C.** (1984), Nykyaikainen taloussuunnittelu. *Yritystalous*, 5.
- EKHOLM, B.-G.** (1985), Mikrotietokoneen käyttö talouden ohjauksessa. *Tilisanomat*, 3, 12–13.
- HONKANEN, M.** (1981), Nollapohjabudjetoinnista tasosuunnitteluun. *Yritystalous*, 11, 28–31.
- HÄRKÖNEN, E.** (1981), Tulosjohtaminen. *Yritystalous*, 1, 17–24.
- Joustava budjetointi antaa etuja dynaamisille yrityksille** (1986), *Yritystalous*, 9, 13–14.
- Kassanhallinnan uudet mahdollisuudet** (1989), *Tilisanomat*, 5, 32–33.
- Kassavarat kiertämään** (1981), *Yritystalous*, 11, 32–37.
- KIVIJÄRVI, H.** (1989), Budjetointi ja tietotekniikka. *Yritystalous*, 6, 70–78.
- LAAKSO, J.** (1981), Tehokas rahan käyttö tuo säästöjä. *Yritystalous*, 12, 12–15.
- LAITINEN, E. K.** (1982), Tehokas budjetointi pienessä ja suuressa yrityksessä. *Yritystalous*, 6, 23–29.
- LAITINEN, E. K.** (1988), Tulossuunnittelu yrityksissä avainasemassa. *Tilisanomat*, 2, 30–32.
- MÄNTTÄRI, A.** (1986), Taulukkolaskennan hyödyntäminen taloussuunnittelussa. *Yritystalous*, 11.
- VAARTIMO, O.** (1981), Rahoitus yrityksen tulostekijänä. *Yritystalous*, 7, 26–29.
- WALLANDER, J.** (1981), Romuttakaa budjetit, ennusteet ja pitkäaikaissuunnittelu. *Yritystalous*, 11, 16–18.

Vuodet 1990–2000

- JÄRVENPÄÄ, M.** (2000a), Strateginen johdon laskentatoimi. *Tilisanomat*, 3, 63–69.
- JÄRVENPÄÄ, M.** (2000b), Strateginen ohjaus ja taloushallinto. *Tilisanomat*, 5, 57–61.
- LAINEN, M. ja REIMARI, J.** (1998), Yritystalouden hermoverkot ja ennakkoiva seurantajärjestelmä. *Tilisanomat*, 5, 28–33.
- LEHTINEN, R.** (2000), TALOUS-johtaminen. *Tilisanomat*, 4, 48–53.
- PARTANEN, V. ja TUOMELA, T.-S.** (1999), Osaava taloushallinto 2000-luvulla. *Tilisanomat*, 6, 99–105.
- SATAMA, J.** (1995), Uusi uljas toiminnan ohjaus- ja kehittämismalli. *Tilisanomat*, 5, 49–52.

Lite 2. Budjetointia koskenut ammattilehtikirjoittelu vuosina 1950 – 2000 aihepiireittäin

1950-LUVUN AIHEPIIRIT	JULKAISU	KIRJOITTAJAN TAUSTATIEDOT
Budjetoiminnin hyödyt ja haitat Hauhia Hirvelä Jauri Leikkonen Ostenfeld Paul Scriven Toikka	Liiketalous 5/1957 Tehostaja 1/1955 Liiketaito 4/1954 Liiketalous 5/1959 Liiketalous 5/1955 Liiketalous 6/1958 Tehostaja 1/1959 Liiketalous 5/1955	Ekonomi, Instrumentarium Oy DI, Veho Oy pääkirjoitus KTM, Outokumpu Oy Budjettipäällikkö, Oy Ford Ab KTL, Suomen Väri- ja vernisatehdas Oy Mr., TTT-American Associates, Hki Tj, Oy Pohjoismaiden yhdyspankki
Budjettilaskennan edellytykset Leikkonen Rytönen Kauppaliikkeen budjetti I Teuronen	Liiketalous 5/1959 Tehostaja 1/1955 Liiketaito 7/1955 Tehostaja 8/1959	KTM, Outokumpu Oy FM, Suomen Metalliteollisuusyhdistys r.y. kirjoittajaa ei mainittu DI, Helsinki
Keskittymisen erilliset budjetit Alati uusiutuva pulma... Gronow Heikkinen Kauppaliikkeen budjetti I Kauppaliikkeen budjetti II Lamppu Rytönen a Rytönen b Rytönen c Rytönen d	Liiketaito 2/1952 Tehostaja 1/1955 Tehostaja 2/1955 Liiketaito 7/1955 Liiketaito 1/1956 Liiketalous 7/1959 Tehostaja 3/1954 Tehostaja 7/1954 Tehostaja 8/1954 Tehostaja 9/1954	alk. julk. Harvard Business Review ja Journal of Business KTK, Shell Oy --- kirjoittajaa ei mainittu kirjoittajaa ei mainittu KTK, Hkkk FM, Suomen Metalliteollisuusyhdistys r.y. FM, Suomen Metalliteollisuusyhdistys r.y. FM, Suomen Metalliteollisuusyhdistys r.y. FM, Suomen Metalliteollisuusyhdistys r.y.
Budjetit kust. tarkkailun välineinä Ahola Leikkonen Rytönen c Teuronen Virkkunen & Wuorenjuuri Aström	Tehostaja 10/1956 Liiketalous 5/1959 Tehostaja 8/1954 Tehostaja 8/1959 Tehostaja 7/1950 Tehostaja 5/1954	Ekonomi, Rastor KTM, Outokumpu Oy FM, Suomen Metalliteollisuusyhdistys r.y. DI, Helsinki Vt.prof. Helsingin kkk & DI Ins., Svenska Cellulosa Ab, Ortviken
1960-LUVUN AIHEPIIRIT Kokonaisvaltainen (tulos)budjetointi Grant Kannattavuuden suunnittelu Koskenkorva ym. Peronius Timperi a	JULKAISU Keh. liikkeenjohto 4/66 Tehostaja 7/1961 Yritystalous 2/1969 Liiketalous 5/1964 Liiketalous 5/1962	KIRJOITTAJAN TAUSTATIEDOT alk. julk. Cost and Management 10/1965 Ryhmä Rastorin neuvottelevia tutkijoita Ekonomi, Oy Alko Ab KTM, Hki Ekonomi, my-pääliikkö, Huhtamäki Oy

Timperi b	Liiketalous 6/1962	Ekonomi, my-pääliikkö, Huhtamäki Oy
Tunäker	Keh. liikkenejohto 2/66	alk.julk. Ekonomisk Teknik 32
Vilanti	Liiketalous 8/1967	KTM, KHT
Witschi	Keh. liikkenejohto 7/66	alk. julk. Industrielle Organisation 5/1966
ATK budjetoinnin apuna		
Harju	Yritystalous 10/1969	KTK
Hirvonen	Liiketalous 2/1967	KTM
Roos	Liiketalous 9/1968	DI
Tanskanen a	Tehostaja 1/1967	KTM
Tanskanen b	Tehostaja 5/1967	KTM
Vuori A.O.	Yritystalous 7/1969	---
Vuori K.	Liiketalous 4/1968	KTM
Pohjatietojen luotettavuus		
Elomaa	Tehostaja 2/1963	Ekonomi
Myyntin ennakkoarvot	Tehostaja 10/1961	kirjoittajaa ei mainittu
Nikkinen a	Tehostaja 6/1963	Ekonomi
Nikkinen b	Liiketalous 4/1963	Ekonomi
Peronius a	Liiketalous 4/1962	KTM
Peronius b	Liiketalous 7/1962	KTM
Sahavirta	Liiketalous 7/1962	---
Budjettisuunnitteluun realistisuus		
Eranti	Tehostaja 8/1967	DI
Janatuinen	Tehostaja 4/1967	Ekonomi
Paavola	Liiketalous 5/1967	Ekonomi
Rahoituksen suunnittelu ja tarkkailu		
Bernhard	Keh. liikkenejohto 2/68	alk. julk. Industrielle Organisation 10/1967
Hautakangas	Liiketalous 9/1967	KTM
Luhtala	Liiketalous 2/1962	KTM, Suomen liikemiesten kauppaopisto
Paavola	Liiketalous 1/1964	Ekonomi
Rahoituksen suunnittelu	Tehostaja 8/1962	kirjoittajaa ei mainittu
Inhimilliset tekijät		
Gillen	Keh. liikkenejohto 3/66	alk. julk. Cost and Management 12/1965
Hughes	Keh. liikkenejohto 8/65	alk. julk. Personnel 5-6/1965
Janatuinen	Tehostaja 4/1967	Ekonomi
Morin	Keh. liikkenejohto 1/67	alk. julk. Cost and Management 10/1966
Olkinuora	Tehostaja 1/1965	Insinööri
Powell & Macleod	Keh. liikkenejohto 6/64	alk. julk. NAA Bulletin, September 1963
Teuronen	Tehostaja 6/1960	DI
Muita aiheita		
Lehmuskoski (Budjetin valvonta)	Tehostaja 10/1961	---
Lounasalo (Teoll.yrityksen budjetointi)	Tehostaja 2/1966	---
Sirkkola (Kunnossapidon budjetti)	Tehostaja 7/1963	---

1970-LUVUN AIHEPIIRIT	JULKAISU	KIRJOITTAJAN TAUSTATIEDOT
Budjetointi ja integr.inform.järj. Allonen Bergroth Karvonen Laamanen Mullinix Sjöblom Ylösjoki	Tehokas Yritys 9/76 Tehokas Yritys 7/77 Yritystalous 8/1970 Yritystalous 5/1974 Keh. yritysjohto 10/73 Yritystalous 2/1970 Yritystalous 7/1973	KIRJOITTAJAN TAUSTATIEDOT DI, teknillinen johtaja, Vesto Oy Rakennuskunta Haka Ekonomi KTK, Systeem Oy aik. julk. Managerial Planning 1973 Johtaja, Huhtamäki-yhtymä DI
Budjetointi ja tavoitejohtaminen Edwards Gibson Hill Kallio Rajamäki Rollof	Keh. yritysjohto 9/74 Keh. liikkeenjohto 8/70 Yritystalous 9/1974 Tehokas yritys 9/1976 Yritystalous 3/1974 Tehokas yritys 4/1976	aik. julk. Management Accounting 9/1974 aik. julk. Management Accounting 5/1970 Urwick International Toimitusjohtaja VTM Vuori-insinööri, konsultti, opettaja
Budjetoinnin kritiikki Mikkola (joustamattomuus) Rajamäki (inh. näkökulman puute)	Tehokas Yritys 3/1976 Yritystalous 3/1974	Merkonomi, konsultti VTM
Budjetointi ja inflaatio Chambers Hackney Heiskanen Karppi a Karppi b Rollof Roos Saastamoinen Sizer Muita aiheita Pitkänen (Nollapohjabudjetointi)	Keh. yritysjohto 8/75 Keh. yritysjohto Yritystalous 8/1970 Tehokas Yritys 3/1976 Tehokas Yritys 4/1976 Tehokas Yritys 4/1976 Yritystalous 3/1970 Yritystalous 11/1970 Keh. yritysjohto 10/75 Tehokas Yritys 10/78	aik. julk. Management Accounting 4/1975 aik. julk. Management in Action 3/1971 VTM DI DI Vuori-insinööri, konsultti, opettaja Toimitusjohtaja KTK aik. julk. Management Today, 9/1975 Apul.prof., Hkkk
1980-LUVUN AIHEPIIRIT Tulossuunnittelu Honkanen Härkönen Laitinen Laitinen Rahoituksen suunnittelu Kassanhallinnan uudet mahdollisuudet Kassavarat kiertämään Laakso	JULKAISU Yritystalous 11/1981 Yritystalous 1/1981 Yritystalous 6/1982 Tiilisanomat 2/1988 Tiilisanomat 5/1989 Yritystalous 11/1981 Yritystalous 12/1981	KIRJOITTAJAN TAUSTATIEDOT Pohjoja-yhtiöt Kehittämiskonsultit Oy KTT Vt.apul.prof., KTT, Vaasan korkeakoulu kirjoittajaa ei mainittu kirjoittajaa ei mainittu VTL

<p>Vaartimo Tietotekniikka budjetoinnin apuna Carlsson Ekholm Joustava budjetointi antaa etuja ... Kivijärvi Mänttari Muita aiheita Wallander (Romuttakaa budjetit)</p>	<p>Yritystalous 7/1981 Yritystalous 5/1984 Tiilisanomat 3/1985 Yritystalous 9/1986 Yritystalous 6/1989 Yritystalous 11/1986 Yritystalous 11/1981</p>	<p>KTM, järjestelmäsuunn. Oy W. Rosenlew Ab Prof. Abo Akademi Prof. Svenska Handelshögskolan kirjoittajaa ei mainittu KTT Suomen Metalliteollisuuden Keskusliitto Tri, hallituksen pj. Svenska Handelsbanken</p>
<p>VUOSIEN 1990-2000 AIHEPIIRIT Budjetointi perustiedon tuottajana Partanen & Tuomela Budjetointi str. johtamisen tukena Järvenpää a Järvenpää b Laine & Reimari Lehtinen Satama</p>	<p>JULKAISU Tiilisanomat 6/1999 Tiilisanomat 3/2000 Tiilisanomat 5/2000 Tiilisanomat 5/1998 Tiilisanomat 4/2000 Tiilisanomat 5/1995</p>	<p>KIRJOITTAJAN TAUSTATIEDOT KTL & KTM, Tkkk KTL, Tkkk, Seinäjoen amk KTL, Tkkk, Seinäjoen amk Accountor Oy Yrityssuunnittelija, LJK Accountor Oy DI, Tietolevy Jorma Satama</p>