

EEVA-MARI IHANTOLA

Organisaation budjetointi- ilmapiirin ymmärtäminen holistisen ihmiskäsityksen pohjalta

TIIVISTELMÄ

Kirjoittajan väitöskirjatutkimuksessa¹, johon tämä artikkeli pohjautuu, tarkasteltiin budjetointia käytäytymistieteellisestä näkökulmasta pitäen lähtökohtana perinteisen positivistisen budjetoinnin käytäytymistutkimuksen liian mekanistisesta ihmiskäsityksestä aiheutuvia puutteellisuksia. Organisaation budjetointi-ilmapiiriä eli budjettivastuisten yhteistä budjetointihenkeä ja sen kytkentöjä ja muotoutumista pyrittiin ymmärtämään organisatoris-sosiaalisessa ympäristössään nojautuen Lauri Rauhalan (1983) esittämään holistiseen ihmiskäsitykseen.

Syvällisen ymmärtämisen tavoitteen vuoksi tutkimus toteutettiin subjektivistisellä toiminta-analyttisellä tutkimusotteella. Tutkimuksen tavoitteisiin pyrittiin kolmen vaiheen kautta: Ensimmäisessä vaiheessa luotiin teoreettinen viitekehys (organisaation budjetointi-ilmapiirimalli). Toisessa vaiheessa viitekehysten käyttökelpoisuutta kokeiltiin kohdeorganisaatiossa noin 10 vuoden pituisella ajanjaksoilla, ja kolmannessa vaiheessa tutkimuksen tulokset kytkettiin budjetointitutkimuksen doktriiniin.

¹ Ihantola, E-M., Organisaation budjetointi-ilmapiirin ymmärtäminen organisatoris-sosiaalisessa kontekstissaan. Acta Universitatis Tamperensis 537, 1997.

EEVA-MARI IHANTOLA, D.Sc. (Econ.)

Tampereen yliopisto, Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitos, PL 607, 33101 Tampere

• e-mail: yyeieh@uta.fi

Tutkimuksessa kehitetty organisaation budjetointi-ilmapiirimalli tarjoaa jäsentämiskehikon yritysorganisaation budjetoinnin ja budjettivastuisten jäsenten inhimillisen käyttäytymisen välisten monimutkaisten kytkentöjen ymmärtämiseksi. Tutkimuksen merkittävimäksi anniksi suhteessa perinteisen positivistisen budjetoinnin käyttäytymistutkimuksen osittain ristiriitaisiin tuloksiin voidaan nähdä viitekehysten antamat mahdollisuudet tulkita näennäisesti ristiriitaisten "osatotuuksien" taustalla olevia kytkentöjä ja tätä kautta ymmärtää ristiriitojen syitä. Empiirisen osan tulokset ovat selkeä osoitus siitä, että budjettivastuisten käyttäytymisen taustalla on subjektiivisten havaintojen ja tulkintojen verkosto, toisin sanoen yksilöllisten merkitysten ongelma. Budjetointiprosessin ja inhimillisen käyttäytymisen välisten kytkentöjen ymmärtäminen mahdollistuu siten vain laskentatoimen perinteistä mekanistista aktorinäkemystä kokonaisvaltaistamalla ja syvällistämällä.

Avainsanat: budjetointi, inhimillinen käyttäytyminen, organisaation ilmapiiri, holistinen ihmiskäsitys

1. JOHDANTO

Tutkimuksen tarkoituksena oli budjetointiteoreettisen ymmärryksen parantaminen inhimillisen aspektin merkityksestä organisaation budjetoinnin toimivuudelle. Paremmen teoreettisen ymmärryksen avulla voidaan etsiä ratkaisuja käytännön yritysorganisaatioiden budjetoinnin toimivuuteen liittyviin ongelmiin, jotka nykyisin, kehittyneen tietotekniikan myötä, enää harvemmin ovat laskentateknisiä vaan paremminkin inhimillisiä. Budjetointi ei ilmeisesti ole oppikirjojen kuvaamaa puhtaasti rationaalista toimintaa vaan inhimillisten budjettivastuisten välistä taktista, joskus jopa raadollista, "peliä".

Tutkimuksen lähtökohtana oli pyrkimys ymmärtää yritysorganisaation budjetoinnin ja siinä mukana olevien budjettivastuisten ihmisten käyttäytymisen välisiä kytkentöjä syvällisemmin, kuin mihin perinteinen budjetoinnin käyttäytymistutkimus antaa mahdollisuuden. Perinteisen budjetoinnin käyttäytymistutkimuksen hajanaisten, pintapuolisten ja osin ristiriitaistenkin tutkimustulosten perussyöksi nähtiin tutkimuksia ohjaava positivistinen tieteenihanne ja erityisesti sen mukainen liian mekanistinen ihmiskäsitys.² Näistä lähtökohdista käsin otettiin tutkimuksen tavoitteeksi mahdollisimman kokonaisvaltaisen käsitteellisen viitekehysten luominen, joka tarjoaisi jäsentämiskehikon yritysorganisaation budjetoinnin ja budjettivastuisten jäsenten inhimillisen käyttäytymisen välisten monimutkaisten kytkentöjen ymmärtämiseksi. Näitä kytkentöjä pyrittiin ymmärtämään niiden organisatorisessa ja sosiaalisessa kontekstissa nojautuen Lauri Rauhalan (1983) esittämään holistiseen, subjektiivisuutta painottavaan ihmiskäsitykseen ja sen pohjalta ajatukseen, että budjetointi on käytännössä organisaatiossa tapahtuvaa yksilöiden suorittamaa ja yksilöiden välistä inhimillistä toimintaa.

2 Vrt. esim. Pihlanto 1989, s. 124 ja Preston 1995, s. 273–281.

Tutkimuksen perustana oli organisaation tutkimuksen alueelta peräisin oleva ilmapiirikäsite ja ilmapiiritutkimusten kulmakivi³ sovellettuna budjetointitutkimukseen eli oletus, jonka mukaan ilmapiiri, jossa budjetoidaan, heijastuu merkittävästi budjettivastuisten käyttäytymiseen ja sitä kautta suorituksiin. **Tutkimuksen tavoite** konkretisoitui tätä kautta pyrkimykseen ymmärtää, mitä organisaation budjetointi-ilmapiiri on, miten se kytkeytyy budjetointiprosessiin (siinä toimiviin ihmisiin ja heidän käyttäytymiseensä, organisaation sisäiseen ja ulkoiseen ympäristöön sekä budjettisuorituksiin) ja miten se muotoutuu ajan kuluessa.

Organisaation budjetointi-ilmapiiri määriteltiin organisaation budjettivastuisten jäsenten keskinäisessä vuorovaikutuksessa muokkautuvaksi kollektiiviseksi asennoitumiseksi budjetointiin eli yhteiseksi budjetointihengeksi⁴, jonka oletettiin

1. kehittyvän jäsenten havainnoissa organisaation budjetointia sekä sisä- ja ulkoympäristön tekijöitä ja tapahtumia henkilökohtaisten ominaisuuksiensa ja aikaisempien kokemustensa pohjalta ja
2. heijastuvan jäsenten antamissa kuvauksissa ja arvioinneissa budjetointiprosessista ja siihen liittyvistä tekijöistä ja
3. olevan yhteydessä budjetointikäyttäytymiseen ja suorituksiin.

Syvällisen ymmärtämisen tavoitteen vuoksi tutkimusta ohjaavaksi metodologiaksi valittiin subjektiivinen toiminta-analyttinen tutkimusote.⁵ Tutkimus toteutettiin kolmessa vaiheessa: ensin luotiin **teoreettinen viitekehys**, jonka käyttökelpoisuutta toisessa vaiheessa **kokeiltiin empiirisesti**, lopuksi tulokset **kytkettiin budjetointitutkimuksen doktriiniin**.

2. TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Teoreettista viitekehystä muodostettaessa omaksuttiin Lauri Rauhalan (1983) esittämä **holistinen ihmiskäsitys**, kokonaisvaltainen, subjektiivisuutta painottava käsitys ihmisestä ja hänen toiminnastaan.⁶ Holistisen ihmiskäsityksen mukaan ihmisen olemassaololla on tajunnallinen, situationaalinen ja kehollinen ulottuvuus, joista ihmisen kokonaisuus muodostuu. Ihmisen eri olemuspuolet säätelevät keskinäisessä läpäisevyydessään toistensa ja siten myös kokonaisuuden olemassaoloa⁷. Tämä ihmiskäsitys muodostaa integroidun näkemyksen aktorista monita-

3 Ks. esim. Glick 1985, s. 601 ja Kozlowski – Doherty 1989, s. 546.

4 Ks. organisaation ilmapiirin määritelmistä tarkemmin esim. Moran – Volkwein 1992 ja Denison 1996.

5 Ks. toiminta-analyttisestä tutkimusotteesta tarkemmin esim. Pihlanto 1992 (I) ja 1994 (II) ja Kaikkonen 1996.

6 Rauhala 1983. Holistista ihmiskäsitystä laskentatoimen aktorinäkömyksen kannalta on tarkastellut Pihlanto 1989, 1990, 1991, 1992 (II) ja 1994 (I). Vrt. myös Kaikkonen (1994). Holistisen ihmiskäsityksen kuvaus perustuu em. teoksiin, joista löytyy lisää viittauksia muihin alan lähteisiin.

7 Rauhala (1983, s. 46) kutsuu tätä *situationaaliseksi säätöpiiriksi*.

hoisia psyykkisiä ja henkisiä toimintoja suorittavana fyysisenä olentona ja sijoittaa hänet samalla erottamattomasti yksilölliseen tilanteeseensa.

Tajunnallisuus tarkoittaa ihmisen olemassaoloa kulloisessakin situaatiossaan kokemisen erilaisina laatuina ja asteina. Tajunnallisuus rakentuu *mielistä* ja niihin perustuvista *merkityssuhteista*, jotka puolestaan liittyvät yksilön tajunnassa toisiinsa *verkostoiksi*, joiden kokonaisuudesta muodostuu yksilön *maailmankuva*. Uudet kokemukset synnyttävät uusia mieliä ja merkityssuhteita, ja sitä kautta aktorin maailmankuva on jatkuvan muutoksen tilassa. Maailmankuva edustaa tavallaan kaikkea yksilön siihenastista ymmärrystä eli periaatteessa kaikkia niitä merkityssuhteita, joita hänen aikaisempien kokemustensa yhteydessä on syntynyt.

Merkityssuhteista ja niiden moniulotteisista rakenteista muotoutuvat toistojen, tarkennusten ja vahvistusten kautta esimerkiksi sellaiset kytkennät kuten ihmisen asenteet, motivaatio, sisäistetyt arvot, normit ja tavoitteet, valmiudet, ajatus- ja toimintamallit⁸. Nämä tekijät sekä pääasiassa perimän kautta saadut ominaisuudet, kuten esimerkiksi luonteenpiirteet, muodostavat yhdessä yksilön henkilökohtaiset ominaisuudet.

Ihmisen **situationaalisuus** on olemassaoloa suhteina todellisuuteen, joka tarkoittaa ihmisen kytkentää siihen tilanteeseen, josta mielet ja merkityssuhteet hänen tajunnallisuudelleen tarjoutuvat. Aktorin situaatio eli elämäntilanne on kaikkea sitä, mihin hänen tajunnallisuutensa ja kehollisuutensa ovat suhteessa. Yksilön subjektiivinen situaatio muodostuu sekä konkreettisista että ideaalisista tekijöistä. Konkreettisia tekijöitä ovat kaikenlaiset reaaliset ja fyysiset tekijät. Ideaalisia komponentteja ovat muun muassa arvot, normit, ideat, uskomukset, aatteet, ideologiat, erilaiset henkisen ilmapiirin muodot ja muut aineettomat tekijät.⁹ Historiaan ja traditioon syntyneenä ihminen on kietoutunut myös tähän enemmän tai vähemmän yhteisten merkitysten maailmaan, joka vaikuttaa omalta osaltaan ihmisenä olemiseen¹⁰.

Ihmisen ulkoisesti näkyvä käyttäytyminen ilmenee **kehollisuudessa** eli aktorin olemassaolossa tietyssä situaatiossa organaisena tapahtumisena; situaation kokeminen muodostaa tähän kietoutuvan tajunnallisen ulottuvuuden. Kehollisuus on konkreettisuudessaan aivan erilaista verrattuna kahteen muuhun olemassaolon muotoon, mutta sillä on keskeinen merkitys ihmisen tajunnallisuuden ja situationaalisuuden ja siten ihmisen käyttäytymisen kannalta. Tästä esimerkkeinä mainittakoon stressin tai työskentelyolosuhteiden aiheuttamat keholliset vaikutukset ihmiseen itseensä. Toisaalta kehollisuudella on keskeinen merkitys myös kanssaihmisten kannalta, onhan kehollinen tapahtuminen sitä, jonka toiset ihmiset ainakin jossain määrin havaitsevat (esimerkiksi punastuminen, kalpeneminen, hikoilu).

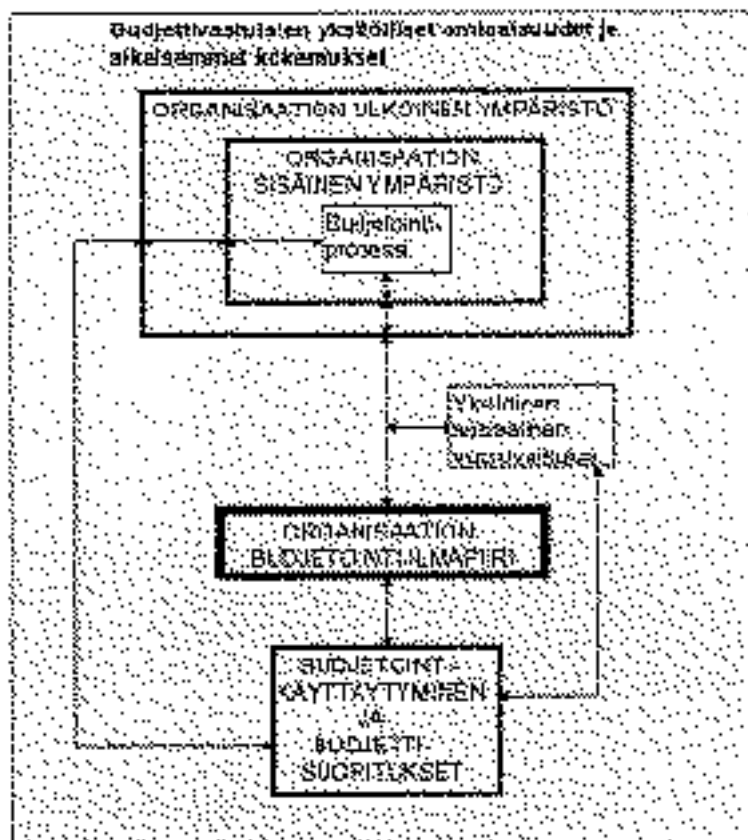
⁸ Vrt. Kaikkonen 1994, s. 39.

⁹ Pihlanto 1991, s. 388, Kaikkonen 1994, s. 45.

¹⁰ Kaikkonen 1994, s. 45.

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys muodostettiin organisaation ilmapiiritutkimusten ja budjetoinnin käyttäytymistutkimusten käsitteellisen analyysin avulla. Organisaation budjetointi-ilmapiirimallin taustalla ovat omaksutun ihmiskäsityksen mukaisesti budjettivastuisten yksilölliset ominaisuudet ja aikaisemmat kokemukset, joita vasten kyseiset yksilöt tulkitsevat keskinäisessä vuorovaikutuksessa toistensa kanssa organisaation budjetointiprosessia ja sen sisä- ja ulkoympäristöä. Tässä yksilöiden keskinäisessä vuorovaikutuksessa, jossa budjettivastuiset muodostavat osittain toistensa situaatiot ja vaikuttavat niihin, muodotuu yhteinen organisaation budjetointi-ilmapiiri, joka puolestaan toimii budjettivastuisten situaatiostaan tekemien havaintojen suodattimena ja heijastuu budjetointikäyttäytymiseen ja suorituksiin.

Seuraava kuvio esittää organisaation budjetointi-ilmapiirimallin perusrakennetta. Tutkimuksessa keskeistä yksilöaspektia havainnollistetaan kuvion ulommaisella, budjettivastuisia yksilöitä kuvaavalla laatikolla. Tummennoksella korostetaan sitä, että yksilö tulkitsee kaiken muun



KUVIO 1. Organisaation budjetointi-ilmapiirimallin perusrakenne

kuvion sisällä olevan. Budjetointi-ilmapiiri käsitetään yksilötasolla tajunnallisena ilmionä. Budjettivastuiselle yksilölle on tärkeää se, kuinka hän itse havainnoi ja tulkitsee ympäristöään. Yksilön havaintoprosessissa ovat sekoittuneina organisaation ja sen ympäristön tapahtumat ja piirteet sekä havainnoitsijan ominaisuudet ja aikaisemmat kokemukset. Organisaation muiden jäsenten havainnot ja mielipiteet budjetointiin liittyvistä tekijöistä vaikuttavat osaltaan yksilön havaintoihin ja tulkintoihin budjetointi-ilmapiiristä. Näin yhteinen näkemys organisaation budjetointi-ilmapiiristä muotoutuu ja heijastaa niitä näkökohtia, joihin yksilöt kiinnittävät huomiota.

Budjetoinnin käyttäytymistutkimusten tulosten kartoituksen perusteella organisaation budjetointi-ilmapiirille annettiin tarkempi sisältö. Budjetointi-ilmapiirin dimensiot määriteltiin toisiinsa kietoutuneiksi budjetointiprosessin ilmiöiksi, joihin liittyvistä havainnoista ja tulkinnoista ilmapiiri syntyy ja sen suotuisuus riippuu ja joiden avulla ilmapiiriä voidaan tietyssä määrin myös parantaa. Organisaation budjetointi-ilmapiirin dimensioiksi määriteltiin seuraavat budjetointiprosessin eri vaiheisiin liittyvät tekijät, joilla aikaisemmissa budjetoinnin käyttäytymistutkimuksissa oli havaittu olevan yhteyksiä budjettivastuisten motivaatioon ja sitä kautta käyttäytymiseen ja suorituksiin¹¹:

1. osallistuminen budjettisuunnitteluun,
2. budjettitavoitteiden haasteellisuus,
3. valta ja vastuu budjettitoteutuksessa,
4. budjettiseurantaraporttien sisältämä informaatio,
5. budjettisuoritusten arviointityyli,
6. budjettitavoitteiden saavuttamiseen sidotut palkkiot ja rangaistukset ja
7. budjettivastuisten henkilösuhteet.

Organisaation sisäisen ja ulkoisen ympäristön ilmiöiden ja tapahtumien oletettiin ajan kuluessa heijastuvan sekä organisaation budjetointi-ilmapiirin dimensioihin liittyvien tekijöiden ominaisuuksiin että henkilöiden subjektiivisiin havaintoihin näistä tekijöistä ja sitä kautta muokkaavan organisaation budjetointi-ilmapiiriä. Teknologian, organisaatorakenteen, johdon ja toimintaperiaatteiden ja koko henkilöstön keskinäisen vuorovaikutuksen sekä niiden taustalla olevan organisaatiokulttuurin oletettiin organisaation sisäisessä ympäristössä olevan yhteydessä organisaation budjetointi-ilmapiirin muotoutumiseen. Budjetointi-ilmapiirin muotoutumisprosessissa mukana olevan ulkoisen ympäristön oletettiin puolestaan koostuvan yrityksen keskeisistä ulkoisista sidosryhmistä eli asiakkaista, kilpailijoista, hankkijoista ja rahoittajista. Yleisten

¹¹ Tutkimuksen teoreettinen viitekehys pohjautui laajaan aikaisemman budjetointitutkimuksen analyysiin, jonka perustana olivat mm. kaikki *Accounting, Organizations and Society* ja *The Accounting Review*-aikakauslehdissä vuosina 1980–1996 julkaistut budjetoinnin ja käyttäytymisen välisiä yhteyksiä käsitelleet artikkelit. Ks. lähemmin Ihantola 1997, s. 67–134.

taloudellisten, poliittisten, sosiaalisten ja teknologisten tekijöiden ja tapahtumien oletettiin heijastuvan organisaation budjetointi-ilmapiiriin näiden sidosryhmien kautta.

Tutkimuksen teoreettisen osuuden lopputulos, **organisaation budjetointi-ilmapiirimalli** ei kuvaa mallissa mukana olevien tekijöiden välisiä kausaalisuhteita vaan pyrkii korostamaan **yksilötason havaintojen keskeisyyttä** ja budjetointi-ilmapiirin muotoutumisessa mukana olevien tekijöiden keskinäistä **vuorovaikutusta ja kietoutumista** toisiinsa. Mallin keskeisin sisältö tiivistettiin seuraavaksi kiertokulukuksi:

1. Organisaation budjetointi-ilmapiiri on organisaation budjettivastuisten jäsenten kollektiivinen asennoituminen budjetointiin eli yhteinen budjetointihenki,

joka heijastuu jäsenten käsityksissä budjettisuunnitteluun osallistumisesta, tavoitteiden haasteellisuudesta, vallasta ja vastuusta budjettitoteutuksessa, budjettiseurantainformaatiosta, budjettisuoritusten arvioinnista, suorituksiin sidotuista palkkioista ja rangaistuksista sekä budjettivastuisten henkilösuhteista

ja joka muotoutuu ensikädessä budjettivastuisten yksilöiden havainnoissa ja tulkitsessa organisaation budjetointia henkilökohtaisten ominaisuuksiensa ohjaamana aikaisempien kokemustensa, organisaation ympäristön tapahtumien ja tekijöiden sekä organisaation aikaisempien budjettisuoritusten muodostamaa taustaa vasten.

Budjettivastuisten toimiessa vuorovaikutuksessa keskenään syntyy myös yhteinen, jaettu, näkemys organisaation budjetointi-ilmapiiristä.

2. Organisaation budjetointi-ilmapiiri toimii budjettivastuisten situaatiostaan tekemien havaintojen "suodattimena" ja heijastuu henkilöstön budjetointikäyttäytymiseen ja budjettisuorituksiin.
3. Budjetointikäyttäytyminen ja budjettisuoritukset muokkaavat organisaation budjetointi-ilmapiiriä palautesilmukoiden kautta vaikuttamalla budjettivastuisten havaintoihin ja tulkintoihin (esimerkiksi muokkaamalla heidän asenteitaan, kokemuspohjaansa, tarpeitaan ja motivaatiotaan) sekä organisaation sisäiseen ja ulkoiseen ympäristöön (esimerkiksi vaikuttamalla johdon päätöksentekoon tai kilpailijoiden toimiin). Näin ketju umpeutuu ja palataan jälleen kohtaan 1.

3. BUDJETOINTI-ILMAPIIRIMALLIN EMPIIRINEN KOKEILU

67

Muodostetun ilmapiirimallin käyttökelpoisuuden kokeilu suoritettiin **pitkittäisenä**, noin kymmenen vuoden ajanjakson käsittäneenä, **case-tutkimuksena** suuren metsäteollisuuskonsernin

suomalaisen emoyhtiön eräässä paperinjalostusteollisuutta harjoittaneessa tulosityksikössä.¹² Pääasiallisena aineistonkeruumenetelmänä käytettiin budjettivastuisten henkilöstön teemahaastatteluja¹³. Lisäksi aineistoa kerättiin kyselylomakkein sekä erilaisista kirjallisista lähteistä. Kohdeorganisaation budjetointi-ilmapiiriä tarkasteltiin pääasiassa haastateltavien subjektiivisiin havaintoihin pohjautuen neljänä poikkileikkauksena vuosilta 1983, 1988, 1990 ja 1992, jolloin teemahaastattelukierrokset toteutettiin. Ilmapiirin ominaispiirteet kunakin ajankohtana sekä ilmapiirin muotoutumiseen kyseisten ajankohtien välillä todennäköisesti vaikuttaneet tekijät esitettiin lisäksi teoriaosassa luodun ilmapiirimallin mukaisina yhteenvetokuvioina.

Tutkimuksen empiirisen osan budjetointi-ilmapiirikuvauksissa pyrittiin saamaan mahdollisimman monipuolisesti esille budjettivastuisten yksilöiden subjektiivisia havaintoja ja tulkintoja budjetointiprosessista ja siihen kietoutuneista tekijöistä ja ilmiöistä. Kunkin näistä subjektiivisista näkemyksistä oletettiin antaneen oman vivahteensa organisaation budjetointi-ilmapiirille eli budjettivastuisten yhteiselle budjetointihengelle, joka muotoutui yksilöiden toimiessa vuorovaikutussuhteessa keskenään. Kun budjettivastuiset yksilöt olivat omine tulkintoineen ja ulkoisesti näkyvän käyttäytymisensä kautta mukana vaikuttamassa toistensa budjetointisituatioissa, voitiin sellaisten ilmapiirin dimensioiden, joista (ainakin lähes) kaikilla yksilöillä oli samansuuntaisia havaintoja, tulkinta olleen juuri silloiselle ilmapiirille ominaisia ja leimautuvia. Kohdeorganisaation budjetointi-ilmapiirin organisatoris-sosiaalisten kytkentöjen ja muotoutumisen tulkinta toteutettiin tällä yleisellä, enemmistön käsityksiin pohjautuvalla tasolla kuitenkin tulkintoja yksilötasoon suhteuttaen.

Empiirisen osan tuloksia ei voi sellaisenaan yleistää, mutta ne osoittivat, että tutkimuksessa kehitetty malli tarjoaa käyttökelpoisen jäsentämiskehikon yritysonginisaation budjetoinnin ja budjettivastuisten jäsenten inhimillisen käyttäytymisen välisten monimutkaisten kytkentöjen ymmärtämiseksi. Tutkimuksen merkittävänä antina voidaan pitää myös pitkää tutkimusperiodia, joka on tutkijan käsityksen mukaan melko harvinainen budjetoinnin käyttäytymistutkimusten piirissä. Pitkittäistutkimus mahdollisti paitsi rikkaan ja monipuolisen aineiston keruun ja ajalliset vertailut organisaation eri ajankohtien budjetointi-ilmapiirien välillä myös tutkijan "kasvun" lähes organisaation jäseneksi ja tätä kautta syventyneen ymmärryksen.

4. EMPIIRISET TULOKSET HOLISTISEN IHMISKÄSITYKSEN VALOSSA

Tutkimuksessa ihminen nähtiin ympäristöään omista lähtökohdistaan (henkilökohtaisista ominaisuuksistaan ja aikaisemmista kokemuksistaan) käsin tulkitsevana aktorina. Ihminen kietou-

¹² Tulosityksiköstä käytetään nimitystä ABC ja siihen kuuluneista tulosvastuisista osastoista vastaavasti nimityksiä A, B ja C. Kunkin osaston henkilöstömäärä oli noin 100–140 henkeä ja haastateltujen budjettivastuisten kokonaisuus haastatteluajankohdasta riippuen 14–19 henkeä.

¹³ Hirsjärvi – Hurme 1982.

tuu todellisuuteen oman elämäntilanteensa kautta ja sen mukaisesti. Kun budjettivastuinen aktori nähtiin ainutlaatuiseksi ja yksilölliseksi tutkimuskohteeksi, oltiin perimmältään tutkimassa merkityksen ongelmaa eli sitä **minkälaisia merkityssuhteita** tutkittaville budjettivastuisille oli muodostunut **budjetointiprosessista** ja siihen liittyvistä tekijöistä, toisin sanoen, miten budjettivastuiset havaitsivat, kokivat, tulkitsivat ja ymmärsivät nämä tekijät.

Holistisen ihmiskäsityksen mukaisesti voidaan budjettivastuisen aktorin subjektiivisesti kokema budjetointi-ilmapiiiri nähdä yksilön maailmankuvan osana eli aktorin tajuntaan siihen mennessä syntyneiden budjetointiprosessiin tavalla tai toisella liittyvien toisiinsa kietoutuneiden merkitysten kokonaisuutena, joka toimii hänen havaintojensa "suodattimena" ja on yhteydessä hänen käyttäytymiseensä ja sitä kautta organisaation budjettisuorituksiin.

Subjektiivisen maailmankuvan määritelmä ei kuitenkaan sulje pois aktorien jossain määrin samansisältöisten maailmankuvien mahdollisuutta. Holistinen ihmiskäsitys antaa perustelut tälle mahdollisuudelle siten, että keskenään vuorovaikutussuhteessa olevat aktorit muodostavat osittain toistensa situaatiot ja vaikuttavat niihin ja tätä kautta, varsinkin pitkäaikaisissa vuorovaikutussuhteissa, yksilöiden maailmankuvat voivat muotoutua tietyssä määrin samansisältöisiksi.¹⁴

Organisaatiossa keskenään sosiaalisessa kanssakäymisessä ja vuorovaikutuksessa olevat budjettivastuiset yksilöt tekevät havaintoja ja tulkintoja budjetointiprosessista organisaation sisäisen ja ulkoisen ympäristön muodostamassa situaatiossa ja muodostavat myös osittain toistensa situaatiot ja vaikuttavat niihin. Tätä kautta voidaan organisaation yhteisen budjetointi-ilmapiiirin olettaa muotoutuvan. Sosiaalisen vuorovaikutuksen kautta organisaation budjetointi-ilmapiiirin dimensiot ja niiden heijastelema budjetointi-ilmapiiiri ovat siten myös osa yksilön subjektiivista situaatiota. Yksilö kietoutuu näin yhteisten budjetointiprosessiin liittyvien merkitysten maailmaan, josta nämä vähitellen siirtyvät yksilön subjektiivisesti kokeman budjetointi-ilmapiiirin osaksi eli osaksi hänen maailmankuvaansa.

Organisaation budjetointi-ilmapiiiri kietoutuu siten budjettivastuisen yksilön kaikkiin olemuspuoliin: situationaalisuuteen olemalla osa yksilön subjektiivista situaatiota, tajunnallisuuden muodostamalla osan yksilön maailmankuvasta ja kehollisuuteen heijastamalla yksilön ulkoisesti näkyvään käyttäytymiseen.

Empiirisen osan tulokset olivat selkeä osoitus siitä, että organisaation budjetointi-ilmapiiiri koostuu **yksilöiden subjektiivisten havaintojen ja tulkintojen verkostosta**, jolle kukin budjettivastuinen antaa näkemyksineen oman vivahteensa mutta joka myös tietyssä määrin yhdenmukaistuu yksilöiden vuorovaikutuksen kautta. Organisaation budjetointi-ilmapiiiriä kuvattaessa ja sen kytkentöjä ja muotoutumisprosessia tulkittaessa voitiin selkeästi hahmottaa toi-

14 Vrt. Pihlanto 1994 (I), s. 38.

saalta sellaisia näkemyksiä ilmapiirin dimensioista, joista enemmistö budjettivastuisista oli samaa mieltä mutta toisaalta samanaikaisesti oli aina löydettävissä myös enemmistön näkemyksistä eriäviä tulkintoja.

Nämä enemmistön kannasta eriävät näkemykset ja kokemukset olivat holistisen ihmiskäsityksen pohjalta perustellusti tulkittavissa budjettivastuisten erilaisten henkilökohtaisten ominaisuuksien, subjektiivisten maailmankuvien ja yksilöllisten situaatioiden pohjalta syntyneiksi. Näin ollen voitaisiin todeta, että kohdeorganisaatiosta oli löydettävissä yhtä monta subjektiivista budjetointi-ilmapiiriä kuin oli budjettivastuisiakin. Näin varmasti olikin, mutta toisaalta, kun myös tiettyä näkemysten yhdenmukaistumista oli selvästi havaittavissa, voitiin perustellusti puhua myös yhteisestä budjetointi-ilmapiiristä joko koko organisaation tai sen tietyn osan tasolla.

Kun organisaation budjetointi-ilmapiiri käsitetään yksilötason havaintoihin pohjautuvana yhteisenä budjetointihenkenä, sille on nimenomaan ominaista näkemysten moninaisuus ja toisiinsa kietoutuneisuus. Enemmistön mielipide on tavallaan kaikkien yksilöiden aistittavissa, osa heidän situaatiotaan, mutta toisaalta jokainen yksilö tuo sosiaalisen vuorovaikutuksen kautta myös omat tulkintansa mukaan sävyttämään yhteistä ilmapiiriä. Tätä kautta tullaan siihen edellä esitettyyn tulkintaan, että organisaation budjetointi-ilmapiiri kietoutuu yksilön kaikkiin olemuspuoliin.

Vaikkei yksilöiden henkilökohtaisia ominaisuuksia ja heidän aikaisempien kokemustensa verkostoa eli subjektiivista maailmankuvaansa tässä tutkimuksessa eksplisiittisesti mitattukaan (havainnoitukaan), niiden merkityksestä tehtiin kuitenkin runsaasti havaintoja pitkän tutkimusprosessin kuluessa. Tutkija oppi tuntemaan haastateltavansa (varsinkin organisaatiossa pikään olleet) lukuisten keskustelujen myötä, ja sitä kautta haastatteluihin ja niiden pohjalta tehtyihin tulkintoihin saatiin lisää syvyyttä.

Jopa samalla organisaatiotasolla olleet ja hyvin samankaltaisia tehtäviä tehneet budjettivastuiset saattoivat esittää aivan erilaisia tulkintoja ja arviointeja budjetointi-ilmapiirin dimensioista, mikä viittaa siihen, että henkilökohtaisilla ominaisuuksilla ja subjektiivisella maailmankuvalla oli osuutensa ilmapiirin muotoutumisessa nimenomaan yksilöiden havaintojen ja tulkintojen ohjaajina. Näitä erilaisia yksilöllisiä tulkintoja tuotiin tutkimusraportin empiriaosassa esille käyttäen runsaasti suoria haastattelulainauksia.

Pitkän tutkimusprosessin kuluessa havaittiin varsinkin koko prosessin ajan mukana olleiden haastateltavien joukosta **erilaisia ihmistyyppejä**, joiden yleinen asennoituminen asioihin erosi selvästi toisistaan. Toisin sanoen haastateltavien joukosta nousi esiin persoonallisuuksia, joiden asennoituminen asiaan kuin asiaan oli aina tietynsuuntaista (esimerkiksi aina optimistista tai pessimististä). Tutkimusraportissa mainittiin esimerkkinä kaksi tyyppiä, jotka tarkoituksestisesti kärjistäen nimettiin *jääräpäiseksi tyyppiä* ja *myöntyväiseksi tyyppiä*.

Eräs *jääräpäiseksi* nimetty haastateltu suhtautui kaikkiin keskustelussa esilletulleisiin asioihin pessimistissävytteisesti, kuten esimerkiksi mahdollisuuksiinsa osallistua budjettisuunnitteluun seuraavanlaisesti:

Vuoden 1983, 1988 ja 1990 haastatteluissa kyseinen henkilö piti budjettisuunnitteluun osallistumisestaan näennäisenä ja budjettitavoitteita viimekädessä ylhäältä käsin annettuina, kuten seuraavista lainauksista ilmenee:

”On annettu luku, johon on päästävä. Jos ei päästä siihen, pannaan kuitenkin pääsemään. Mieluummin itse yrittää tehdä mahdollisimman lähelle sitä, koska kuitenkin joku sen muuttaa.” (1983)

”Saadaan tehdä sellainen budjetti kuin halutaan, ja johto tekee sellaisen budjetin, kuin se haluaa. Siihen on päästävä...” (1988)

”Jonkunnäköinen perustavoite on ja sen mukaan sitten tehdään yksi kappale niitä (budjetti). Ja sitten johto ilmoittaa siellä, mitä ne haluaa ja sitten se väkisin väännetään siihen.” (1990)

Samaa mieltä hänen kanssaan olivat useimmat muutkin (eritoten myynnin) budjettivastuiset ainakin kahdessa ensimmäisessä haastattelussa. Vuoden 1990 haastattelussa enemmistö budjettivastuisista kuitenkin tulkitsi osallistumismahdollisuutensa budjettisuunnittelussa muuttuneen todellisemmiksi kuin aikaisempina vuosina. Vuoden 1992 budjettia laadittaessa kaikki budjettivastuiset katsoivat saaneensa laatia ensimmäistä kertaa budjettinsa aivan itsenäisesti. Jääräpäinen budjettivastuinen puolestaan totesi tyypilliseen tapaan seuraavasti:

”Sanotaan näin, että kun sinä aloitit näitä tutkimuksia, niin meitä oikeastaan käskettiin. Nyt meillä annetaan jopa vähän liikaakin vapautta tehdä se. Pystyisi kyllä tekemään pienemmän budjetin ja ohjaamaan ja erittelemään sitä sillä tavalla, että saa olla rauhallisena sen vuoden. Eli se on pikkasen mennyt toiseen äärimmäisyyteen.”

Hänen tulkintojensa taustalla olivat ilmeisesti hänelle ominaiset persoonallisuuden piirteet ja hänen subjektiivinen maailmankuvansa, koska hänen tulkintansa kautta linjan ja ylipäätänsä hänen ilmaisunsa olivat vastaavanlaisia negatiivisesti sävyttyneitä. Näihin edellä esitettyihin esimerkkeihin liittyen erityisesti hänen budjetointiin liittämänsä arvot ja budjetoinnille mieltämänsä tarkoitus heijastuivat voimakkaasti hänen tulkintoihinsa, kuten seuraavista lainauksista käy ilmi:

”Budjetti on menettänyt sen pyhän lehmän olemuksen, mikä minulle on joskus alkujaan opetettu, että se on se perustyökälu. Se tehdään niin vakavissaan kuin osataan ja sitten kanssa leikitään ihan vuosi loppuun. Yleensä tahtoo käydä niin, että syyskuussa

ruvetaan puhumaan seuraavasta vuodesta. Eli se vuosi unohtuu kokonaan. Aina selitetään vaan, että ensi vuonna... Minun mielestäni se ei ole oikein, koska kyllä sen voisi pitää loppuun asti.” (1990)

”Minun mielestäni se on kuitenkin niin tärkeä paperi. Haluaisin, että joka rivin, joka siellä on, ymmärtää muutkin kuin vain minä.” (1992)

Esimerkkinä *myöntyväisestä tyypistä* tutkimuksessa tarkasteltiin erään toisen budjettivastuisen tulkintoja budjettisuunnitteluun ja seurantaan osallistumisesta ja erityisesti yhteisistä tavoitteenasetantapalavereista:

”Seminaarit ovat tarpeellisia ja erittäin mielenkiintoisia. Työ mielekkäämpää, kun tietää, mihin mitkäkin tekijät johtavat.” (1983)

”Ihan hyvä, että kokoonnutaan yhdessä. On molemminpuolista vuorovaikutusta ja saa kokonaiskuvan asioista.” (1988)

”Organisaatio on paisunut liian isoksi. On liian mahtava rulljanssi, jos yta on yhtäaika. Se ei varmaan enää ole mielekästä.” (1990)

”Ei ole (budjetin laadinta- ja seurantapalavereita) sillä tavalla kuin aikaisemmin. Tänä viimeisimpänä vuonna on meillä ollut joka puolella hiljaisempaa. On vain kaikki tehty, mitä on saatu myytyä. Siinä ei ole yhtään ollut sen kummempaa. ... Myynti asettaa tavoitteet, sen jälkeen ohjelmoitsija katsoo, miltä koneelta saa ne ulos ja paljonko niitä saadaan. Sen jälkeen suoraan näkevät papereista paljolti, mitä mikin kone mitäkin tuotetta tekee per päivä tai tunti. Ei siinä kannata koneihmisen aikaa kuluttaa. Se on ihan matemaattinen tehtävä.” (1992)

Myöntyväiseksi luonnehditun budjettivastuisen tutkimusperiodin aikana vähentyneisiin osallistumismahdollisuuksiinsa kohdistamat tulkinnat olivat positiivisia ja olemassaolleita asiantiloja myötäileviä ja niihin sopeutuvia. Hän suhtautui samalla tavoin kaikkiin keskusteltaviin asioihin, ja hänen arvomaailmaansa oli syvälle juurtunut kovan työnteon arvostus. Hänen situaationsa oli erilainen kuin edellä jääräpäiseksi luonnehditun budjettivastuisen, mutta tulkintaerot heijastelivat myös haastateltujen erilaisia ominaisuuksia ja subjektiivisia maailmankuvia.

Budjettivastuisen **vastuualue ja organisatorinen asema** näyttivät muodostaneen yksilöllisen 'lähisituaation', jonka muodostamasta näkökulmasta hän tulkitsi budjetointia ja organisaation sisäistä ja ulkoista ympäristöä:

Lähes koko tutkitun periodin ajan kohdeorganisaatiossa vallitsivat yhteisen budjetointi-ilmapiiirin lisäksi selkeästi erotettavissa olleet myynnin ja tuotannon budjetointi-ilmapiiirit. Budjettivastuisen kuuluminen myynti- tai tuotantohenkilöstöön oli yhteydessä siihen, minkälaisen ympäristötekijöiden kanssa hän joutui tekemisiin, mitä ympäristön tapahtumia hän havaitsi ja

miten hän niitä tulkitsi. Oman vastualueen havaintoja "suodattavaa" vaikutusta vahvasti kohdeorganisaatiossa myynnin ja tuotannon tutkimusperiodin aikana selvästi lisääntynyt eriytyminen toisistaan niin budjetoinnin kuin muunkin toiminnan alueella.

Henkilön asema organisaatiossa oli myös yhteydessä hänen kokemuksiinsa ja arviointeihinsa budjetointi-ilmapiirin dimensioista. Yleisesti näytti siltä, että mitä korkeammalla hierarkiatasolla henkilö oli sitä myönteisempiä hänen tulkintansa ja arvionsa olivat. Henkilön asemaan liittyvä roolipaine ilmeisesti vaikutti joko tietoisesti hänen haastattelulausuntoihinsa tai tiedostamatta hänen havaintoihinsa ja tulkintoihinsa. Lisäksi havaintoympäristön laajuus kasvoi hierarkiataason noustessa, joten korkeammalla tasolla olleella henkilöllä oli laajempi tiluatio ja näin parempi kokonaiskuva asioista, johon hän saattoi suhteuttaa havaintojaan ja tulkintojaan.

Budjettivastuisten subjektiivista maailmankuvaa eli aikaisempien kokemusten kautta syntyneiden merkityssuhteiden verkostoa ei tämän tutkimuksen puitteissa pyritty vartavasten mittaamaan. Yksilöiden **aikaisempien kokemusten** merkityksestä budjetointi-ilmapiirin muotoutumisessa saatiin kuitenkin viitteitä tutkimusprosessin kuluessa. Budjettivastuisten aikaisemmat kokemukset näyttivät muodostaneen taustan ilmapiirihavainnoille, mikä näkyi esimerkiksi menneiden budjettikausien budjettisuoritusten (toteutunut vs. budjetoitu) keskeisenä asemana uusien tavoitteiden haasteellisuuden arvioinnissa ja sisäistämisessä.

Organisaatiossa tapahtui pitkän tutkimusperiodin aikana organisaatiomuutoksia ja henkilövaihdoksia, joissa vanhojen budjettivastuisten vastuualueita muutettiin, budjettivastuisia lähti pois ja ulkopuolelta tuli uusia budjettivastuisia organisaatioon. Vaikka uusien tulokkaiden havaittiin yleisesti ottaen suhtautuneen budjetointi-ilmapiirin dimensioihin jonkinverran myönteisemmin kuin vanhojen budjettivastuisten, ei uusien ja vanhojen havainnoissa ja tulkinnoissa ollut kokonaisuutena tarkastellen suuria eroja. Henkilöstön sosiaalisessa vuorovaikutuksessa mahdolliset erot olivat ilmeisesti vähitellen tasoittuneet. Haastattelujen perusteella näytti siltä, että nimenomaan vanhat organisaation jäsenet olivat tässä suhteessa vaikuttajayksilöitä. Uudet tulokkaat pyrkiessään sopeutumaan uuteen organisaatioon ja saavuttamaan sosiaalisen hyväksynnän olivat ilmeisesti joko tietoisesti tai tiedostamattaan taipuvaisia mukautumaan organisaatiossa vallitsevaan budjetointi-ilmapiiriin eivätkä niinkään pyrkineet asettamaan vallitsevaa ilmapiiriä kyseenalaiseksi ja muuttamaan sitä.

Tarkasteltaessa henkilövaihdosten problematiikkaa vasten sitä tutkimuksessa omaksuttua näkemystä, että budjetointi-ilmapiirin muotoutuminen on yksilölähtöinen dynaaminen muutosprosessi, voidaan henkilövaihdokset tulkita ilmiöiksi, jotka aina tuovat oman vivahteensa vallitsevaan ilmapiiriin. Uudet tulokkaat aistivat organisaatiossa vallitsevan budjetointihengen, mutta tuovat siihen tullessaan omista henkilökohtaisista ominaisuuksistaan ja aikaisemmista kokemuksistaan lähtöisin olevia vivahteita.

Perinteisten budjetoinnin käyttäytymistutkimusten ristiriitaisten tulosten perimmäiseksi syyksi nähtiin niiden positivistisen tieteenihanteen mukainen varsin mekanistinen käsitys ihmisestä. Tämän tutkimuksen empiirisen osan tulokset ovat selkeä osoitus siitä, että budjettivastuisten käyttäytymisen taustalla on subjektiivisten havaintojen ja tulkintojen verkosto. Budjetoointiprosessin ja inhimillisen käyttäytymisen välisten kytkentöjen ymmärtäminen mahdollistuu siten vain laskentatoimen perinteistä aktorinäkemyistä kokonaisvaltaistamalla ja syvällistämällä.

5. BUDJETOINNIN ROOLIEN JA ORGANISAATION BUDJETOINTI-ILMAPIIRIN VÄLINEN KYTKENTÄ

Tutkimuksen empiirisen osan tuloksia analysoitaessa osoittautuivat budjetoinnin erilaiset roolit ja käyttötarkoitukset organisaation budjetointi-ilmapiirin muotoutumisessa keskeisellä sijalla olleiksi tekijöiksi. Tätä kautta tutkimuksen tulokset ovat selkeästi kytkettävissä Samuelsonin (1986) esittämiin ajatuksiin budjetoinnin ilmaistuista, tarkoitetuista ja todellisista rooleista (articulated, intended and real roles) sekä roolien välisten mahdollisten ristiriitojen negatiivisista vaikutuksista budjettiasenteisiin ja käyttäytymiseen ja sitä kautta koko budjetointijärjestelmän toimintaan.

Kohdeyhtiön keskushallinnon manuaaleissa budjetti oli kirjallisesti määritelty lyhyen tähtäyksen toimintasuunnitelmaksi. Keskushallinnolle budjetit olivat tärkeitä rahoitusmielessä. Tulobudjettien pohjalta arvioitiin tulosyksiköitä ja niiden johdon toimintaa. Yhtiössä noudatetut tavoitejohtamisen periaatteet ilmenivät tulosyksikkötasolla budjetoinnin keskeisenä asemana yksiköiden sisäisissä ohjausjärjestelmissä. Kohdeosastojen johtajat määrittivät budjetin suullisesti toiminnan suunnittelu- ja seurantavälineeksi. Budjettivastuiset mielsivät, ilmeisesti osittain oman koulutustaustansa ja osittain yhtiön virallisten määritelmien ohjaamina ja tällaiseen budjetoinnin käyttötapaan jo aikaisemmankin omistajan aikaan tottuneina, budjetoinnin päätarkoituksiksi suunnittelun ja seurannan. He tulkitsivat lukuja erittäin kirjaimellisesti ja pitivät budjetoitujen ja toteutuneiden lukujen mahdollisimman pientä eroa tärkeänä, eräänlaisena suunnitelman "hyvyyttä" osoittavana tekijänä.

Budjetoointiprosessin eri osapuolten **ristiriitaiset käsitykset budjetoinnin tehtävistä** osoittautuivat tutkimusperiodin kuluessa organisaation budjetointi-ilmapiirin suotuisuutta heikentäviksi tekijöiksi.

Osasto A:n toimialalla lähes koko tutkimusperiodin ajan vallinnut kireä markkina- ja kilpailutilanne ja osaston taistelu markkinajohtajan asemansa säilyttämiseksi kiristivät myynnin budjetointi-ilmapiiriä, nimenomaan budjettivastuisten ja johdon ristiriitaisten budjetoitinäkemyksen välityksellä. Osastonjohtajan keskushallinnon tulostavoitteille mieltämä "vähimmäis-

vaatimuksen” rooli tavallaan ”pakotti” hänet eksponoimaan budjetteja heikon kannattavuuden ja kireän kilpailun olosuhteissa. Osastonjohtajan budjetoinnille alunperin tarkoittama motivoititehtävä jäi osaston toiminnan legitimoititehtävän varjoon. Budjettivastuisen myyntihenkilöstön budjetoinnille mieltämien tarkoitusten ja osaston johdon budjetin käyttötapojen väliset ristiriidat heijastuivat erityisesti budjettivastuisten näkemyksiin tavoitteiden haasteellisuudesta. Myyntihenkilöstö koki budjettisuunnitteluun osallistumisen näennäiseksi ja budjettitavoitteet ylhäältä käsin annetuiksi ja utopistisen korkeiksi.

Useita vuosia jatkunut kireä kilpailu ja osaston taistelu markkinajohtajan asemansa säilyttämiseksi sekä myynnin budjettitavoitteiden suuret alitukset turhauttivat myynnin budjettivastuisia ja kiristivät sekä myynnin että koko organisaation budjetointi-ilmapiiiriä. Kireä budjetointi-ilmapiiiri oli budjettivastuisten motivaation kannalta epäsuotuisa, mikä ilmeni mm. taktisena budjettisuunnittelukäyttäytymisenä ja budjettivastuisten välisinä kiistoina, jotka häiritsivät sekä suunnittelu- ja seurantapalavereja että jokapäiväistä toimintaa.

Tutkimusperiodin alkupuolella osasto A:ta johtanut osastonjohtaja (1982-84) vei budjettivastuuta ja budjetointiin osallistumista tuotanto-organisaatiossa alaspäin työnjohtotasolle asti ja käytti budjetointia informointi-, koulutus- ja motivoititarkoituksissa. Työnjohtajat kokivat tämän vastuuntuntoa ja mielenkiintoa lisäävänä, mikä myötävaikutti tuotannon budjetointi-ilmapiiirin muotoutumiseen haastavaksi ja motivaation kannalta suotuisaksi.

Osastonjohtajien vaihtuessa tutkimusperiodin kuluessa tuotannon budjettivastuisten osallistumista budjetointiin supistettiin vähitellen. Uusi osastonjohtaja (1986-) ei kireän kilpailun ja heikon kannattavuuden olosuhteissa pitänyt henkilöstön informointia ja koulutusta budjetoinnin keskeisinä tehtävinä, vaan osaston toiminnan legitimoinnista muodostui budjetoinnin ensisijainen tarkoitus. Enemmistön tuotannon budjettivastuisista jäädessä syrjään yhteisestä budjettiseurannasta he vähitellen etäännyivät myynnistä ja osaston kokonaistavoitteista, mikä kärjisti entisestään myynnin ja tuotannon välisiä intressiristiriitoja. Tuotannon budjettivastuiset olivat oppineet mieltämään budjetoinnissa mukana olonsa toisaalta toiminnan suunnitteluksi ja seurannaksi ja toisaalta mielenkiintoiseksi informaation saannin kanavaksi. Osallistumisen supistuminen aiheutti tyytymättömyyttä ja muokkasi tuotannon budjetointi-ilmapiiiriä motivaation kannalta epäedulliseksi.

Hitaasti kasvanut kysyntä, lähes monopoliasema kotimaan markkinoilla ja vakiintuneet asiakassuhteet olivat 1980-luvun kuluessa myötävaikuttaneet osasto B:n kotimaan myynnin budjetoinnin kehittymiseen rituaalinomaiseksi tavaksi, jolla ei ollut sanottavaa merkitystä osaston toiminnan suunnittelussa ja seurannassa. Osastonjohtaja asetti kotimaan myynnille tiukkoja budjettitavoitteita lähinnä yksikön johtoa ja yhtiön keskushallintoa varten legitimoidakseen osastonsa toimintaa ja saadakseen osaston kehittämiseen tarvittavia resursseja olosuhteissa, joissa tulos vuodesta toiseen pysyi lähes muuttumattomana merkittävistä investoinneista huolimatta.

Henkilöstö piti ponnisteluja myyntimäärien ja -markkinaosuuden kasvattamiseksi turhina. Autoritaarisen osastonjohtajan käskyvaltaisesti laatiman budjetin koettiin menettäneen mielekkyytensä, etenkin kun sitä seurattiin pintapuolisesti. Vaikka osasto B:kin alitti 1980-luvulla myynnin budjettitavoitteensa lähes joka vuosi ja joinakin vuosina huomattavastikin, ei myyntitoiminnan luonne ollut samalla tavalla kireää eikä budjettitavoitteiden alittamista näin ollen koettu yhtä henkilökohtaisesti ja "raskaasti" kuin osasto A:lla. Budjetointi-ilmapiiri oli kehittynyt leppoisaksi ja parempiin suorituksiin kannustamattomaksi.

Osasto C:llä budjetointi oli myös vähitellen menettänyt merkityksensä toiminnan suunnittelu- ja seurantavälineenä, mutta eri syistä kuin osasto B:llä. 1980-luvun kuluessa osasto C:n toimialan kilpailu oli huomattavasti kiristynyt kotimaisen kysynnän kasvun tyrehtyessä. Eroa osasto A:n tilanteeseen oli se, että kilpailun kiristymiseen reagoitiin olosuhteiden pakosta alistumalla eikä taistelemalla. Taistelutahto oli kilpistynyt osaston kannattamattomuuteen ja siitä johtuneeseen "syöpäläisen" asemaan yhtiössä. Budjettia pyrittiin kuitenkin vielä käyttämään keskushallintoon päin toiminnan legitimoinnin välineenä, vaikka se osaston sisällä olikin kehittynyt jokavuotiseksi rutiiniksi, joka myytnomaisesti vietiin läpi noudattaen budjettivastuisten osallistumisperiaatetta sekä seuraten ja analysoiden tarkasti budjettipoikkeamia ja niiden syitä. Organisaation budjetointi-ilmapiiriä sävytti olosuhteiden sanelema yleinen pessimismi, joka kietoutui läheisesti budjettivastuisten näkemykseen osastonjohtajastaan päämäärien ja tavoitteiden asetannassaan horjuvana ja päätöksentekoon kykenemättömänä johtajana.

Vuonna 1989 toteutetut myynnin uudistukset (myyntipolitiikan suuntaaminen entistä enemmän suoriin loppukäyttäjäasiakkaisiin ja osastojen erillisten myyntiorganisaatioiden yhdistäminen yksikön yhteiseksi myyntiosastoksi) edellyttivät johdolta aikaisempaa enemmän panostusta toiminnan suunnitteluun ja seurantaan. Markkinatilanteen kehittyessä aiempaa suotuisammin ja kannattavuuden parantuessa johdolla ei enää ollut tarvetta pyrkiä legitimoimaan toimintaansa budjetteja eksponoimalla. Vuoden 1990 tulosbudjetti sisälsi johdon edustajien kertoman mukaan pelivaraa. Myyntihenkilöstön ja johdon budjetoinnille mieltämät tarkoitukset lähentyivät toisiaan, mikä heijastui budjetointi-ilmapiirin kannustavuuden kohentumisena. Enemmistö myynnin budjettivastuisista piti budjetointia jälleen mielekkäänä ja tavoitteita realistisina ja haasteellisina. Muutosten sisäänajovaiheen kiireet kuitenkin supistivat tuotannon budjettivastuisten osallistumisen yhteiseen budjettisuunnitteluun ja -seurantaan hyvin vähäiseksi, mikä entisestään etäännytti tuotannon budjettivastuisia osaston kokonaistavoitteista ja vaikutti epäsuotuisasti heidän motivaatioonsa.

76

Tulosityksikkö ABC:n tuotantokapasiteettia lisättiin ja sen käyttöä tehostettiin tuntuvasti 1990-luvun alkuvuosina. Kun lisäksi voimakkaasti heikentynyt talouskehitys samanaikaisesti vähensi tuotteiden kysyntää, ei tuotanto enää ollut yksikön toimintaa rajoittava tekijä. Tässä tilanteessa kasvanut halpatuonti ja osasto A:n toimialalle tullut uusi polkumyyntiä harjoittanut

kilpailija lisäsivät entisestään myynnin keskeistä asemaa yksikön menestyksekkään toiminnan mahdollistajana.

Vuoden 1992 budjettia erittäin epävarmoissa olosuhteissa ja kovien muutospaineiden alaisena suunnitellessaan johtoryhmä ei katsonut voivansa sitoa yksikön resursseja pitkälliseen budjettikierrokseen. Budjetointi painottui myynnin budjetointiin ja keskittyi päällikkötasolle. Budjetointiin osallistuivat johtoryhmän ja myynnin budjettivastuisten lisäksi tuotannon budjettivastuiset, joiksi oli enää määriteltävissä vain tuotantopäälliköt ja tuotannosuunnittelijat. Olosuhteista johtuen budjetin rooli tavoitejohtamisen välineenä jäi täysin taka-alalle ja budjettia käytettiin entistä selkeämmin suunnittelu- ja seurantavälineenä. Tässä tilanteessa johtoryhmän budjetin käyttötapa ja budjettivastuisten sille mieltämä tarkoitus vastasivat toisiaan etenkin, kun budjettivastuiset kokivat saaneensa asettaa budjettitavoitteensa itsenäisesti. Budjettivastuiset olivat tavoitteita itse suunnitellessaan sisäistäneet ne oman toimintansa tavoitteiksi ja sitoutuneet niihin voimakkaasti ja sitä kautta budjetointi-ilmapiiri oli muotoutunut haastavaksi ja motivaation kannalta suotuisammaksi kuin koskaan aikaisemmin tutkimusperiodin aikana.

Moranin ja Volkwein (1992) ilmapiirimallin mukaan organisaation ilmapiiri syntyy yhteisen abstraktin viitekehyksen eli organisaatiokulttuurin omaavien yksilöiden toimiessa vuorovaikutuksessa keskenään organisatoristen olosuhteiden muodostamassa tilanteessa. Mallin mukaan organisaation ilmapiirin muotoutumisessa on organisaatiokulttuurilla keskeinen merkitys nimenomaan yksilöiden vuorovaikutuksen taustalla olevien yhteisten merkitysten, uskomusten, olettamusten ja odotusten syvärakenteena.

Preston (1995) puolestaan esittää budjetoinnin ja organisaatiokulttuurin välisestä yhteydestä sosiaaliseen konstruktivismiin nojautuen, että ollessaan yksilöiden tulkinnan kohteena budjetointi voi muodostaa osan organisaation kulttuurista ja muokata organisaation jaettuja merkityksiä, arvoja ja uskomuksia. Lisäksi hän toteaa, että yksilöiden tulkinnat budjettien merkityksestä tietyssä organisaatiossa (*the meaning of budgets*) voivat olla pitkälle yhteneviä, mutta ne voivat myös radikaalisti erota toisistaan. Toisaalta budjetteihin sisältyvät merkitykset (*the meaning in budgets*) eli ne symboliset kuvaukset todellisuudesta, joita budjetteihin sisältyy, voivat ohjata yksilöiden tulkintaprosessia ja merkityssuhteiden muodostumista. Toisin sanoen se, mitä budjetit mittaavat ja miten ne sen tekevät, voi vaikuttaa esimerkiksi siihen, että juuri nämä seikat korostuvat yksilöiden havaintoprosesseissa ja muut seikat jäävät taka-alalle. Tästä syystä budjetit voivat hänen mukaansa olla merkittäviä muutoksen ja vallan lähteitä organisaatiossa.

Samuelsonin (1986) esittämiin näkemyksiin pohjautuneet tulkinnat budjetoinnin roolien ristiriitaisista ilmenemismuodoista budjetointi-ilmapiirin muotoutumiseen ratkaisevasti vaikuttavina perustekijöinä voidaan kytkeä Moranin ja Volkwein (1992) ilmapiirimalliin ja Prestonin ajatuksiin seuraavasti:

Budjettivastuisen **yksilön budjetoinnille mieltämä ideaalirooli** voidaan ymmärtää toisaalta yksilön subjektiiviseen maailmankuvaan sisältyväksi arvoksi eli käsitykseksi siitä, mitä budjetoinnin pitäisi olla ja toisaalta organisaation kulttuuriin sidonnaiseksi tekijäksi. Budjetointiin liittyy siten tiettyjä merkityksiä ja arvoja, jotka ovat muotoutuneet yksilön maailmankuvan osaksi hänen aikaisempien kokemustensa (esimerkiksi koulutuksen ja työelämän kokemusten) kautta. Ne saattavat myös olla osa organisaation henkilöstölle yhteistä abstraktia viitekehystä, organisaatiokulttuuria, eli osa heidän yksilöllisiin maailmankuviinsa muodostuneiden ideologioiden, arvojen, normien ja uskomusten syvärakennetta, joka on yhdenmukaistunut vähitellen heidän toimiessaan kyseisessä organisaatiossa.

Moranin ja Volkweinin sekä Prestonin ajatukset ovat kytkettävissä holistiseen ihmiskäsitykseen ja merkityksen ongelmaan. Näitä ajatuksia soveltaen voidaan henkilön budjetoinnille mieltämä ideaalirooli (toisin sanoen hänen maailmankuvaansa muotoutunut käsitys siitä, mitä budjetoinnin pitäisi olla) nähdä keskeisenä yksilön havaintoja ja tulkintoja ohjaavana tekijänä budjetointi-ilmapiirin muotoutumisessa. Edellä esitetyt Samuelsonin näkemyksiin pohjautuneet tulkinnat budjetoinnin roolien ristiriitaisista ilmenemismuodoista empiirisen kohdeorganisaation budjetointi-ilmapiirin muotoutumiseen ratkaisevasti vaikuttaneina perustekijöinä voidaan tältä pohjalta tiivistää seuraavaksi yhteenvedoksi:

- Yhtiössä virallisesti (sekä kirjallisesti että suullisesti) ilmaistu budjetoinnin rooli oli perinteisesti suunnittelu- ja seurantarooli.
- Budjettivastuinen henkilöstö mielsi yhtiön virallisen määritelmän ja osin myös oman koulutustaustansa ja aikaisempien kokemustensa ohjaamana budjetin suunnitelmaksi, joka toimi budjettikauden aikana toiminnan tulosten seurannan apuvälineenä.
- Yksilön maailmankuvaan sisäistynyt budjetoinnin ideaalirooli muodosti hänelle perustan organisaation budjetointiprosessin arvioinnille eli näkemyksen siitä, minkälaista budjetoinnin pitäisi olla. Budjettivastuiselle muodostui budjetoinnille mielletyn roolin pohjalta käsitys ideaalisesta budjetointiprosessista, johon olemassaolevaa verrattiin. Hänellä oli tietyt näkemykset siitä, minkälaista budjetointiin osallistumisen tulisi olla, minkälaisia budjettitavoitteiden tulisi olla, miten tavoitteiden toteutumisesta tulisi seurata ja niin edelleen.
- Budjetin todellinen käyttötarkoitus kohdeorganisaatiossa ei välttämättä ollut sama kuin yhtiössä virallisesti ilmaistu tarkoitus, vaan muuttui ajan kuluessa ja näytti olevan yhteydessä osaston toimialan markkina- ja kilpailutilanteeseen ja osaston siinä toteuttamaan toimintastrategiaan sekä osaston kannattavuuteen ja myös osastonjohtajan johtamistyyliin ja persoonallisuuteen.
- Johdon tarkoittama rooli ei välttämättä ollut sama kuin ilmaistu ja todellinen rooli.

Johtajan alunperin tarkoittama rooli saattoi muuttua ajan kuluessa, jopa johtajan itse sitä tiedostamatta, olosuhteiden vaatimuksiin paremmin soveltuvaksi todelliseksi rooliksi.

- Organisaatiossa saattoi olla yhtä aikaa ainakin kaksi budjetoinnin todellista roolia: toinen organisaation sisäinen rooli ja toinen hierarkiassa ylöspäin suunnattu rooli. Näin oli osasto B:llä ja C:llä, joiden sisällä budjetointi oli pelkkä rituaali, mutta jotka molemmat asettivat eksponoituja tavoitteita keskushallintoa varten toimintaansa legitimoidakseen.
- Budjettivastuiset tulkitsivat budjetointi-ilmapiirin dimensioita henkilökohtaisten ominaisuuksiensa ja subjektiivisen maailmankuvansa (johon sisältyi budjetointiin liittyviä merkityksiä ja arvoja) ohjaamina keskinäisen vuorovaikutuksen, budjetointiprosessin, aikaisempien budjettisuoritusten ja organisaation sisäisen ja ulkoisen ympäristön muodostamissa situaatioissa. Budjetointiprosessin eri osapuolten budjetoinnille mieltämien roolien ja todellisten roolien väliset ristiriidat muokkasivat budjetiasenteita ja sitä kautta ilmapiirihavaintoja kielteisiksi. Roolien ristiriitojen välityksellä organisaation budjetointi-ilmapiiri kehittyi käyttäytymisen ja suoritusten kanalta epäsuotuisaksi.
- Metsäteollisuutta harjoittavan emoyhtiön kulttuurille oli ominaista jatkuvan kasvun ideologia ja tuotantoennätyksiin pyrkiminen, joita ilmensivät keskushallinnon vuodesta toiseen esittämät vaatimukset tavoitteellisista budjeteista. Tämä seikka oli ristiriidassa budjettivastuisten budjetoinnille mieltämän "mahdollisimman oikean suunnitelman" roolin kanssa. Vuoden 1992 haastatteluissa kävi kuitenkin selkeästi ilmi, että saadessaan itsenäisesti suunnitella budjettitavoitteensa budjettivastuiset asettivat ne ylioptimistisesti. Tämä ilmiö oli tulkittavissa siten, että budjetteihin vuodesta toiseen sisältyneet erittäin korkeat tavoitteet (vrt. Prestonin käsite: the meaning *in* budgets) olivat ohjanneet yksilöiden tulkintaprosessia ja merkityssuhteiden muodostumista. Korkeat tavoitteet, joita aikaisemmin kritisoitiin, olivat vähitellen sisäistyneet yksilöiden maailmankuviin budjetteihin liittyvinä arvoina eli niistä oli tullut osa organisaation kulttuuria.

Budjettivastuisten budjetointiin liittämät merkitykset ja arvot eli hänen budjetoinnille mieltämänsä **ideaalirooli** (käsitys siitä, mitä budjetoinnin pitäisi olla) muotoutuu budjettivastuisten yksilöllisten ominaisuuksien ja aikaisempien kokemusten ohjaamana ja kytkeytyy osaksi hänen maailmankuvaansa. Organisaatiossa **virallisesti ilmaistut ja tarkoitettut roolit** liittyvät organisaation toimintaperiaatteisiin, johdon johtamistyyliin ja mahdollisesti myös organisaation kulttuuriin. Budjetin **toteutunut rooli** puolestaan näkyy organisatorisessa toiminnassa ja konk-

retisoituu budjetointiprosessissa esiin tuleviksi ilmiöiksi, joita budjettivastuiset havainnoivat. Näiden roolien eri ilmenemismuotojen väliset havaitut **ristiriidat** heijastuvat epäsuotuisasti budjetointi-ilmapiiriin. Toisaalta budjetoinnin organisaatiossa toteutuneeseen rooliin sisältyvät havaitut merkitykset saattavat ohjata yksilöiden tulkintaprosessia ja muokata ja yhdenmuukaistaa vähitellen budjettivastuisten käsityksiä budjetoinnin ideaaliroolista ja siten omalta osaltaan muovata **organisaation kulttuuria** ja tätä kautta myös budjetointi-ilmapiiriä.

6. EMPIIRISTEN TULOSTEN POHJALTA MUOKATTU ORGANISAATION BUDJETOINTI-ILMAPIIRIMALLI

Keskeisessä budjettivastuisten yksilön havaintoja ohjaavassa asemassa on empiiristen tulosten valossa yksilön budjetoinnille mieltämä ideaalirooli eli hänen maailmankuvaansa muotoutunut käsitys budjetoinnin tarkoituksesta ja budjetointiin liittyvistä arvoista eli käsitys siitä, **minkälaista budjetoinnin pitäisi olla**. Budjettivastuisten havaintoja ja tulkintoja budjetointiprosessista ja siihen liittyvistä ilmiöistä ohjaavat hänen tajunnassaan olevat käsitykset siitä, minkälaista budjettisuunnittelun, tavoitteiden, budjettitoteutukseen liittyvän vastuun ja vallan, budjettiseurantainformaation, budjettiseurannan ja suoritusten arvioinnin, suorituksiin sidottujen palkkioiden ja budjettivastuisten välisen yhteistyön ja henkilösuhteiden tulisi olla. Näiden käsitysten muotoutumisen taustalla ovat yksilön henkilökohtaiset ominaisuudet ja aikaisemmat kokemukset.

Mikäli yksilön tilanteissaan havaitsema "budjetointitodellisuus" eli organisaation budjetointiprosessissa toteutuneista ilmiöistä tehdyt tulkinnat vastaavat hänen budjetoinnille mieltämänsä ideaaliroolin sisältöä, budjettitavoitteet sisäistyvät ja ilmapiiri muotoutuu haastavaksi ja siten käyttäytymisen ja suoritusten kannalta suotuisaksi. Jos budjettivastuisten havaitsema budjetoinnin toteutunut rooli organisaatiossa puolestaan on ristiriidassa hänen sisäistämänsä ideaaliroolin kanssa, ilmapiiri muotoutuu epäsuotuisaksi.

Tutkimuksen empiiristen tulosten valossa tulkittiin budjettitavoitteisiin liittyneet havainnot keskeiseksi budjetointi-ilmapiirin suotuisuuteen myötävaikuttavaksi dimensioksi, johon muut ilmapiirin dimensiot erottamattomasti kietoutuivat. Tältä pohjalta kehitettiin **ilmapiiri-systematiikka**, jossa budjetointi-ilmapiirit luokitellaan viideksi ilmapiirityypiksi riippuen siitä, minkälaisiksi budjettitavoitteet koetaan.

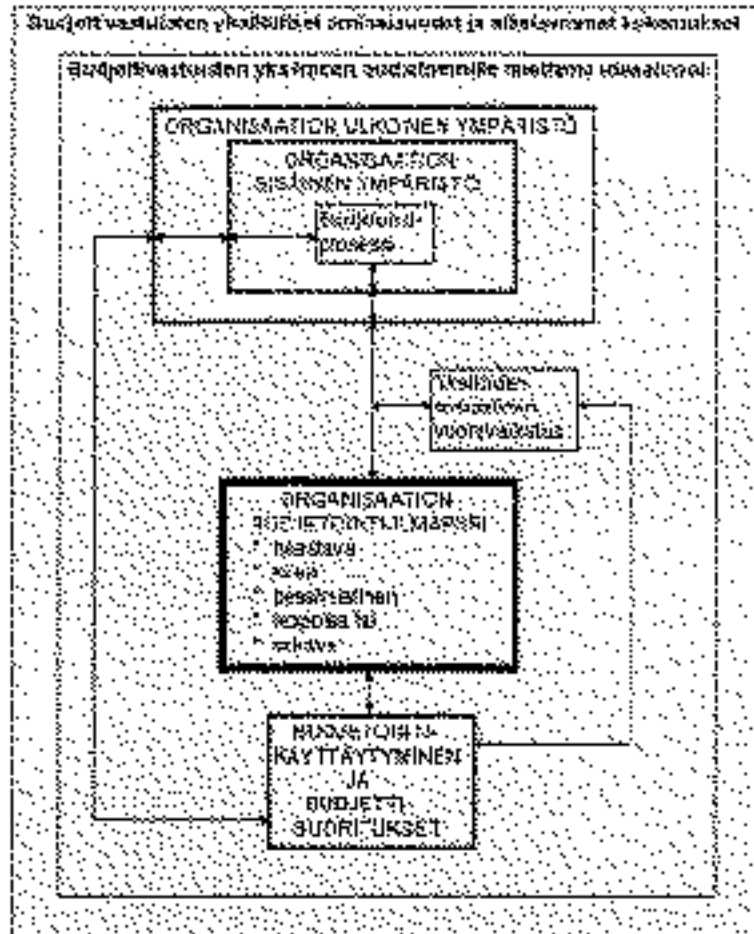
Haastavan budjetointi-ilmapiirin hallitsevana piirteenä ovat sisäistyneet ja haasteellisiksi koetut budjettitavoitteet, jotka kannustavat parempiin suorituksiin. **Kireälle budjetointi-ilmapiirille** on luonteenomaista budjettitavoitteiden kokeminen ylhäältä käsin annetuiksi ja vuodesta toiseen liian korkeiksi ja budjettiseurannan ja -arvioinnin kokeminen budjettipainottei-

seksi ja paineita aiheuttavaksi. Kireä budjetointi-ilmapiiri voi olla lyhyellä tähtäyksellä suotuisa, mutta vuodesta toiseen jatkuessaan se muodostuu epäsuotuisaksi. **Pessimistiselle budjetointi-ilmapiirille** on ominaista budjettivastuisten alistuminen jatkuviin negatiivisiin budjetti-poikkeamiin. **Sekavaa budjetointi-ilmapiiriä** sävyttävät budjettitavoitteisiin liittyvät ristiriitaisuuden ja epäselvyyden kokemukset, jotka ehkäisevät tavoitteiden sisäistymistä ja haasteellisuuden kokemista ja peittävät alleen budjettivastuisten havainnot muista ilmapiiridimensioista. Pessimistinen ja sekava budjetointi-ilmapiiri ovat kiistatta epäsuotuisia, koska niihin liittyy selkeästi tavoitteiden sisäistymättömyys. **Leppoisa budjetointi-ilmapiirille** on puolestaan ominaista rituaalinomainen budjetointi, johon liittyy budjettivastuisten sitoutumattomuus budjettitavoitteisiinsa sen vuoksi, että ne ovat syystä tai toisesta menettäneet merkityksensä. Tällainen ilmapiiri on parempiin suorituksiin kannustamaton ja siten ainakin pidemmällä tähtäyksellä epäsuotuisa.

Empiiristen tulosten pohjalta muokattu organisaation budjetointi-ilmapiirimalli eroaa alkuperäisestä mallista seuraavasti:

1. Yksilöiden budjetoinnille mieltämien arvojen ja tarkoitusten merkitys havaintoja ohjaavana tekijänä on otettu malliin mukaan esittämällä ne budjettivastuisten yksilöllisten ominaisuuksien ja aikaisempien kokemusten pohjalta maailmankuvaan liittyneenä käsityksenä budjetoinnin ideaaliroolista eli käsityksenä siitä, mitä budjetoinnin pitäisi olla. Budjetoinnin todellinen rooli puolestaan ilmenee niissä havainnoissa ja tulkinnoissa, joita budjettivastuiset tekevät todellisuuden budjetointiprosessista. Näiden roolien vertailun tuloksena syntyy tulkinta budjetointi-ilmapiiristä.
2. Organisaatiossa toteutuneeseen budjetointiin sisältyvien havaintujen merkitysten yksilöiden maailmankuvaa (ja siten budjetoinnille miellettyä ideaaliroolia) muokkaava vaikutus näkyy kuviossa palautesilmukoina.
3. Mallissa on esitetty yksilöiden budjettitavoitteisiinsa kohdistamien erilaisten tulkintojen perusteella jaotellut organisaation budjetointi-ilmapiirityypit: haastava, kireä, pessimistinen, leppoisa ja sekava.

Malli pyrkii korostamaan tämän tutkimuksen perusnäkökulmaksi valitun holistisen ihmiskäsityksen mukaisesti budjettivastuisten yksilöiden havaintojen keskeisyyttä organisaation budjetointi-ilmapiirin muotoutumisessa, mikä kuvataan kahdella ulommaisella "laatikolla". Organisaation budjetointi-ilmapiirin muotoutumisen taustalla olevaa subjektiivisten havaintojen ja tulkintojen verkostoa kuvataan tummennoksella. Yksilö siis tulkitsee kaiken muun kuvion sisässä olevan. Malli ei kuvaa budjetointi-ilmapiirin muotoutumisessa mukana olevien tekijöiden välisiä kausaalisuhteita vaan tekijöiden keskinäistä vuorovaikutusta ja kietoutumista toisiinsa.



KUVIO 2. Organisaation budjetointi-ilmapiirimalli

7. JOHTOPÄÄTÖKSIÄ JA ARVIOINTIA

Tutkimuksen teoreettisessa osassa hahmotellun ja empiirisen osan tulosten tulkinnan pohjalta saavutetun ymmärryksen avulla muokatun organisaation budjetointi-ilmapiirimallin sisältö voidaan tiivistää seuraavasti:

82

Organisaation budjetointi-ilmapiiri muotoutuu organisaation budjettivastuisten yksilöiden havainnoissa budjetointia henkilökohtaisten ominaisuuksiensa ja aikaisempien kokemustensa ohjaamina keskinäisen vuorovaikutuksen, budjetointiprosessin ja organisaation sisäisen ja ulkoisen ympäristön muodostamissa tilanteissa. Tämä budjettivastuisten sosiaalisessa vuorovaikutuksessa vähitellen yhdenmukaistuva asennoitumi-

nen budjetointiin eli yhteinen budjetointihenki heijastuu budjetointikäyttäytymiseen ja budjettisuorituksiin.

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys osoittautui käyttökelpoiseksi välineeksi kohdeorganisaation budjetointi-ilmapiirin ja sen organisatoristen ja sosiaalisten kytkentöjen ja muotoutumisen jäsentämisessä ja tulkinnassa. Lähtökohtana ollut teoreettinen viitekehys täsmentyi tutkimuksen kuluessa ja empiirisen osuuden tulokset antoivat todellisuuden budjetointiprosesseista sellaista tietoa, joka vie alan teoreettista ymmärrystä eteenpäin. Kytettäessä ja suhteutettaessa tulokset laskekatoimen doktriiniin tuli käytetyn toiminta-analyttisen tutkimusotteen yleistävä piirre esiin.¹⁵

Tutkimuksen teoreettisen viitekehyyksen sisältämät tekijät olivat empiirisissä budjetointi-ilmapiirin muotoutumisprosesseissa erilaisissa ”järjestyksissä” tilanteesta riippuen. Tekijöiden väliset yhteydet saattoivat joissakin olosuhteissa olla tulkittavissa tietyn kaltaisiksi, mutta joissain toisissa olosuhteissa samat tekijät saattoivat kytkeytyä toisiinsa aivan eri tavalla. Tämän tutkimuksen empiiriset tulokset kuitenkin osoittivat, että viitekehyyksen sisältämät tekijät todennäköisesti esiintyvät budjetointikäyttäytymistä koskevissa selityksissä. Jokainen tekijä yksin voi jossain määrin edesauttaa budjetointikäyttäytymisen ymmärtämistä, mutta tekijät ovat myös kietoutuneet toisiinsa. Näin ollen yksittäisen tekijän vaikutusten selvittäminen erillään muista ei voi kertoa koko totuutta vaan ainoastaan pienen osan siitä. Tutkimuksen merkittävimäksi anniksi suhteessa perinteisen positivistisen budjetoinnin käyttäytymistutkimuksen osittain ristiriitaisiin tuloksiin voidaan nähdä viitekehyyksen antamat mahdollisuudet tulkita näennäisesti ristiriitaisten ”osatotuuskien” taustalla olevia kytkentöjä ja tätä kautta ymmärtää ristiriitojen syitä.

Vaikka ihmiset ovat suhteellisen autonomisia ja vapaatahtoisia olentoja, jotka eivät ole täysin ulkopuolisilla tekijöillä manipuloitavissa, voi organisaation johto edellä esitettyjen tulosten valossa kuitenkin omalta osaltaan edesauttaa budjetoinnin toimivuuden ja organisaation tavoitteiden toteutumisen kannalta suotuisan budjetointi-ilmapiirin muotoutumista organisaatioon. Merkittävään asemaan nousee tällöin johdon ihmistuntemus ja kyky soveltaa sitä. Johto voi pyrkiä muuttamaan budjetointia henkilöstön ideaalikäsitysten suuntaiseksi muokkamalla budjetointi-ilmapiirin osatekijöitä. Toisaalta johto voi pyrkiä vaikuttamaan myös näihin ideaalikäsityksiin budjetteihin sisällyttämiensä merkitysten kautta. Se, mitä budjetit mittaavat ja miten ne sen tekevät, voi korostaa tiettyjä seikkoja yksilöiden havaintoprosesseissa muiden tekijöiden jäädessä taka-alalle. Ihmisen tajuntaan hänen elämänsä varrella piirtyneiden budjetointiin liittyvien merkitysten rooli organisaation budjetoinnin toimivuuden kannalta on tutkimuksessa saatujen tulosten valossa ilmeisen keskeinen. Sisäistyneet merkitykset saattavat toisaalta olla voimakkaita vallan ja muutoksen lähteitä organisaatiossa mutta toisaalta myös vahvasti uudistuksia jarruttavia tekijöitä.

15 Vrt. Alasuutari 1994, s. 40–41 ja Lukka – Kasanen 1993 ja 1995.

Viimeaikaiset yrityselämässä tapahtuneet luopumiset vuotuisen budjetointiin perustuvasta toiminnan ohjauksesta, ovat myös ainakin osittain ymmärrettävissä edellä mainittujen budjetteihin liittyvien merkitysten ja arvojen kautta. Henkilöstö on vuosien varrella tottunut budjetoimaan tietyllä tavalla ja sisäistänyt tietynlaisen ideaalikäsityksen siitä, mitä budjetoinnin pitäisi olla. Esimerkiksi jokasyksyiseksi massiiviseksi rituaaliksi muodostuneesta budjetoinnista luopuneessa Borealiksessa johto oli havainnut mm. seuraavanlaisia budjetteihin liittyneitä käsitteitä: budjetit lasketaan pennin tarkkuudella työaikaa ja muita voimavaroja säästämättä, ajatellaan, että budjettiluvut ovat käytettävissä olevia kustannusmäärärahoja ja pidetään budjetointia eräänlaisena syystapahtumana, jonka jälkeen kaikki alkaa tammikuussa taas alusta¹⁶. Jos johto haluaa uudistaa tätä suunnittelu- ja ohjausprosessia, se saattaa kohdata vaikeita ongelmia pelkästään sen vuoksi, että yrittää muuttaa budjetointia, joka on henkilöstön tajunnassa saanut tietyn sisällön. Helpoin ratkaisu voikin siten olla lyhyen tähtäyksen suunnittelun ja ohjauksen nimen muuttaminen joksikin muuksi kuin budjetoinniksi ja budjetoinnin "lopettaminen" kokonaan. Tällöin päästään aloittamaan muutosprosessi puhtaalta pöydältä ilman budjetointi-käsitteen painolastia.

Budjetointiin ja budjetteihin liittyvien merkityssuhteiden muotoutuminen yksilön tajunnassa herättää tutkijassa monia mitä, miten ja miksi -kysymyksiä. Tätä kautta näyttäisi tarjoutuvan hedelmällisiä jatkotutkimusmahdollisuuksia, joista esimerkkinä mainittakoon yksilötasolla tehtävät yhden tai muutamia budjettivastuisia käsittävät syvähaastattelut, joiden avulla pyrittäisiin ilmiön syvälliseen ymmärtämiseen. Holistiseen ihmiskäsitykseen tukeutuvan organisaation budjetointi-ilmapiirimallin pohjalta voitaisiin myös kehitellä systematiikkaa, joka sisältäisi tiettyjen persoonallisuuspiirteiden mukaan luokiteltuja ihmistyyppejä, jotka tulkitsevat ilmapiiriä tietyillä toisistaan eroavilla tavoilla. Näin syvennettäisiin tässä tutkimuksessa saavutettua ymmärrystä inhimillisen käyttäytymisen ja budjetoinnin välisistä kytkennöistä. Tällaisten perustyyppien tunnistaminen omasta organisaatiosta olisi yritysjohdolle avuksi sen pyrkiessä analysoimaan ja parantamaan organisaation tai sen osan budjetointi-ilmapiirin suotuisuutta.

Mallin käyttökelpoisuuden koettelu toisenlaisissa yritysorganisaatioissa ja tilanteissa olisi myös eräs vaihtoehto jatkotutkimukselle. Tätä kautta viitekehystä voitaisiin kehittää ymmärryksen syventämiseksi edelleen ja sellaisen kehikon luomiseksi, joka mahdollistaisi minkä tahansa yritysorganisaation tai sen osan budjettivastuisen henkilöstön inhimillisen käyttäytymisen ja budjetoinnin välisten kytkentöjen käsitteellisen haltuunoton ja jäsentämisen.

Tämän tutkimuksen toteutus perinteisen laskentatoimen tutkimuksen mekanistisesta aktorinäkemyksestä poikkeavaan, subjektiivisuutta korostavaan holistiseen ihmiskäsitykseen pohjautuen ja saadut tulokset ovat, ei vain budjetoinnin käyttäytymistutkimuksen eteenpäin vie-

misen ja laskentatoimen teorian kehittelyn vaan myös käytännön laskentatoimen kannalta, selvä osoitus siitä, että **laskentatoimen perinteisen aktorinäkemyskokonaisvaltaistaminen ja syvälistäminen** on käyttökelpoinen peruslähtökohta pyrittäessä ymmärtämään ihmisten ja laskentatoimen välisiä monimutkaisia kytkentöjä, joiden taustalla viimekädessä on yksilöllisten merkitysten ongelma. ■

LÄHDELUETTELO

- ALASUUTARI, P.**, Laadullinen tutkimus. 2. uudistettu painos. Vastapaino, Tampere 1994.
- DENISON, D.R.**, What Is the Difference Between Organizational Culture and Organizational Climate? A Native's Point of View on a Decade of Paradigm Wars. *Academy of Management Review*, 1996, Vol. 21, No. 3, 619–654.
- GLICK, W.H.**, Conceptualizing and Measuring Organizational and Psychological Climate: Pitfalls in Multilevel Research. *Academy of Management Review* 1985, Vol.10, No.3, 601–616.
- HIRSJÄRVI, S. – HURME, H.**, Teemahaastattelu. Helsinki 1982.
- IHANTOLA, E-M.**, Organisaation budjetointi-ilmapiirin ymmärtäminen organisatoris-sosiaalisessa kontekstissaan. *Acta Universitatis Tamperensis* 537. Vammala 1997.
- KAIKKONEN, V.**, Ihminen, strategia-ajattelu ja laskentatoimi. *Acta Universitatis Tamperensis*, ser A vol. 420. Tampere 1994.
- KAIKKONEN, V.**, Johdatus yrityksen taloustieteelliseen ajatteluun ja tutkimukseen. Tampereen yliopisto. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitos. Sarja B1: oppikirjoja 9. Tampere 1996.
- KOZLOWSKI, S.W.J. – DOHERTY, M.L.**, Integration of Climate and Leadership: Examination of a Neglected Issue. *Journal of Applied Psychology*, 1989, Vol.74, 546–553.
- LUKKA, K. – KASANEN, E.**, Yleistettävyyden ongelma liiketaloustieteessä. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 4-1993, s. 348–381.
- LUKKA, K. – KASANEN, E.**, The Problem of Generalizability: Anecdotes and Evidence in Accounting Research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 8, No 5, 71–90, 1995.
- MORAN, E.T. – VOLKWEIN J.F.**, The Cultural Approach to the Formation of Organizational Climate. *Human Relations*, Vol. 45, No. 1, 1992, 19–47.
- PIHLANTO, P.**, Holistinen ihmiskäsitys ja johdon laskentatoimen tutkimuksen aktorinäkemys. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 2-1989, 117–141.
- PIHLANTO, P.**, Holistisen ihmiskäsityksen merkitys laskentatoimen aktorinäkemysnäkökulman kannalta. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 4-1990, 346–372.
- PIHLANTO, P.**, Holistinen ihmiskäsitys ja laskentatoimen roolit. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 4, 1991, s. 384–414.
- PIHLANTO, P.**, The Action-Oriented Approach and Case Study Method in Management Studies. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja A3: 1992 (I).
- PIHLANTO, P.**, Humanistinen psykologia laskentatoimen tutkimuksen metodologisena idealähteenä. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 3, 1992 (II), s. 243–264.
- PIHLANTO, P.**, Humanistisen laskentatoimen hahmottelu: tiedeideaali ja ihmiskäsitys. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja A4: 1994 (I).
- PIHLANTO, P.**, The Action-Oriented Approach and Case Study Method in Management Studies. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 10, No. 4, s. 369–382, 1994 (II).
- PRESTON, A.**, Budgeting, Creativity and Culture. In Ashton, D. – Hopper, T. – Scapens, R.W. (Edits), *Issues in Management Accounting*. Second Edition, Prentice Hall 1995.
- RAUHALA, L.**, Ihmiskäsitys ihmistyössä. Jyväskylä 1983.
- SAMUELSON, L.A.**, Discrepancies Between The Roles of Budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.11, No.1, 1986, 35–45.
- Talouselämä 36/1996, s. 30–32, Pyhää ei ole edes budjetti.